
プロジェクト **ASAF 対応専門委員会の検討状況**

項目 **概念フレームワーク_純損益及び OCI**

本資料の目的

1. 本資料は、2014 年 7 月の国際会計基準審議会（IASB）のボード会議で議論された「純損益及び OCI」に関する主な議論及び暫定決定についてご紹介するために作成したものである。なお、本委員会の審議に先立ち、8 月 20 日に開催された ASAF 対応専門委員会において本資料の説明を行っており、当該専門委員会における審議状況は第 6 項に記載している。

2014 年 7 月のアジェンダ・ペーパーにおける IASB スタッフ提案

2. 2014 年 7 月のアジェンダ・ペーパーでは、以下のアプローチが IASB スタッフから提案されている。
 - (1) 純損益は、ある期間における企業の業績に関する主要な情報源である。すべてのセクターからの財務諸表の利用者は、ある期間における企業の業績に関する分析のスターティング・ポイント、又は主たる分析手段のいずれかとして、純損益を分析に組み込んでいる。純損益は、1 株当たり利益や株価収益率などの一般的かつ確立した業績指標の計算基礎として使用されている。
 - (2) しかしながら、純損益（又は純損益の合計又は小計）に含まれた収益及び費用項目は、ある期間における企業の業績について全体像（complete picture）を提供しない。具体的には OCI に含まれた収益及び費用項目など、財務諸表のその他の項目も、ある期間における企業の業績に関する目的適合的な情報を提供する。
 - (3) 純損益の目的は、企業がある期間に自らの経済的資源に対して得たリターンを描写し、企業への将来の正味キャッシュ・フローの見通しの評価と企業の資源に対する経営者の受託責任の評価に役立つ情報を提供することである。
 - (4) 収益及び費用項目は純損益に含まなければならないという反証可能な前提が置かれる。
 - (5) 原価ベースで測定される資産及び負債から生じる収益及び費用項目は、純損益に含めなければならない。
 - (6) IASB は、現在価値で測定された資産又は負債の変動から生じる収益及び費用

項目（又は収益及び費用項目の要素）について、ある期間の企業の業績に関する情報源としての純損益の目的適合性を向上すると考えられる限定的な状況においてのみ、OCIに含めることを要求又は許容することができる。

- ① そのような状況は、1つの測定基礎が財政状態計算書における資産又は負債に適切であるが、異なる測定基礎が純損益には適切であるとIASBが結論付ける場合に生じうる。その場合、生じた差はOCIに含まれることになる。IASBが資産又は負債の現在価値の変動を分解して、原価ベースの測定の変動と残余である現在価値の変動に分けることを決定した場合には、原価ベースの測定の変動は純損益に含めなければならない。
- ② また、ある期間の企業の業績に関する情報源としての純損益の目的適合性を向上すると考えられるその他の状況において、資産又は負債の現在価値の変動から生じる収益及び費用項目をOCIに含めることをIASBが決定することがある。

- (7) 収益及び費用項目を純損益とOCIに分類するのは、財務諸表の表示及び開示における一般的な分類と集約の適用の1つである。
- (8) 純損益は、個々の期間及び期間に渡る企業の業績に関する主要な情報源である。従って、OCIに含められた収益及び費用項目は、純損益にリサイクリングされなければならないという反証可能な前提が置かれる。リサイクリングが行われるのは、ある期間の企業の業績に関する情報源としての純損益の目的適合性を向上すると考えられる場合である。リサイクリングを行うことにより、ある期間における純損益の目的適合性が損なわれるとIASBが結論付ける限定的な状況においてのみ、IASBはリサイクリングの禁止を検討する。これは、例えば、リサイクリングを行う明確な基礎（basis）がない場合に起こりうる。
- (9) 特定の収益又は費用項目についてリサイクリングを行う適切な基礎がない場合、その項目を純損益から除外することが適切でないことを示しているのかもしれない。しかしながら、事後的な期間においてリサイクリングを行う適切な基礎がないことは、その収益又は費用項目をOCIに含めるべきでないという結論が自動的に導かれる訳ではない。むしろ、OCIに含めることによりある期間の企業の業績に関する情報源としての純損益の目的適合性を向上すると考えられる場合には、依然としてその項目をOCIに含めることは適切である。

2014年7月ボード会議における主な議論

3. 2014年7月のボード会議において聞かれた主な意見は、以下の通りである。

- (1) スタッフ提案は、すべての企業にとって業績を示すものは収益及び費用であることを示唆していると思われるが、キャッシュ・フローの方が業績として重要な企業も存在するのではないか。
- (2) 一期間において純損益に認識することが目的適合的な項目もあれば、より長い期間で純損益に認識することが目的適合的な項目もある。それらを区別し、より長い期間で純損益に認識することが目的適合的な項目については、減価償却のように期間配分すべきである。
- (3) 第2項の(3)について、財務分析においては、(収益に含まれていない) 資産価値の上昇もリターンに含まれるのではないか。
- (4) 第2項の(3)が測定目的のように読めるが、表示に関するものであることを強調すべきである。
- (5) 個人的には、OCI は包括利益の分解表示であり、リサイクリングは禁止すべきであると考えている。例えば、確定給付負債又は資産(純額)の再測定は発生した時期に純損益に認識し、区分して表示するのがよいと考えている。ただし、自分の意見は少数派であると理解しているため、よりよい議論を行うためにコメントすると、純損益は包括的な(all-inclusive)指標であるべきであり、OCI項目は橋渡し項目として説明されるべきである。リサイクリング処理されないと、年金資産の運用が悪いことや戦略的投資の売却損益が純損益に反映されず、このことは純損益が企業の業績に関する主要な情報源であるということと矛盾する。
- (6) 上述の第3項(2)の「一期間でなく、より長い期間で純損益に認識することが目的適合的である」という主張について、その場合、測定基礎を見直さなければならぬということかもしれない。例えば、年金の測定基礎に関して、年金資産について平均した年金資産価値にしたり、割引率を期末日の利率でなく過去5年平均にしたりするという議論があるかもしれない。人為的なリサイクリングをするよりは、測定基礎を変えた方がよいと考えており、そのため、保険では割引率をロックインした。このような観点から、現行のOCI項目を分析するのが有用かもしれない。
- (7) 第2項(7)について、分類と集約だけでなく、分解も入れるべきである。
- (8) 第2項(7)に関連して、分類は「共有した性質」に基づいた項目の区分であるとされているが、この場合には「共通した性質」を定義しなければならないということになる。しかし、純損益の性質を定義できていないため、この論理には無理があると考えられる。従って、第2項(7)は削除すべきである。
- (9) 第2項の(8)と(9)は、現行規定を容認することを意図しているようであり、適切でない。第2項(8)の最後の2つの文章及び(9)の最初の文章を削除すべきである。

これまでの暫定決定

4. 2014年6月のボード会議において、IASBは、「概念フレームワーク」の公開草案は以下のようにすべきであると暫定的に決定した。
 - (1) 合計又は小計で純損益を要求する。
 - (2) 純損益を、当該期間の企業の業績に関する主要な情報源として記述するが、そうした情報の唯一の源泉ではないことを強調する。例えば、OCIに含まれる項目も企業の業績に関する情報を提供する。
 - (3) 純損益の二重の目的を、当該期間中に経済的資源に対して企業が生み出したリターンの描写と、将来キャッシュ・フローの見通しの評価に役立つ情報の提供として記述する。
 - (4) 収益及び費用のすべての項目を純損益に含めるべきであるという反証可能な推定を含める。ただし、IASBが、特定の基準において収益及び費用の項目（又はこうした項目の構成部分）をOCIに含めることが、当該期間の企業の業績に関する主要な情報源としての純損益の目的適合性を高めると結論を下す場合は例外とする。
 - (5) 上記(4)で述べた反証可能な推定に反証できる場合の一例は、IASBが、ある測定基礎が財政状態計算における資産又は負債の測定について適切であり、別の測定基礎が純損益について適切であると結論を下す場合である旨を記載する。このような場合、その結果生じる差額はOCIに報告されることになる。
 - (6) OCIに含まれる収益及び費用のすべての項目を純損益にリサイクルすべきであるという反証可能な推定を含める。
5. 2014年7月のボード会議において、IASBは、「概念フレームワーク」の公開草案は以下のようにすべきであると暫定的に決定した。
 - (1) 収益及び費用の項目を純損益に含めることについての推定は、資産及び負債について原価ベースの測定値を使用する際に生じる収益及び費用の項目については反証できないと提案する。
 - (2) 収益及び費用の項目を純損益に含めることについての推定が反証できるのは、資産及び負債の現在測定値の変動についてだけであり、かつ、当該変動（又は当該変動の内訳項目）をOCIに含めることが当期中の企業の業績に関する主要な情報源としての純損益の目的適合性を高める場合だけであると提案する。
 - (3) 資産及び負債の現在測定値の変動（又は当該変動の内訳項目）から生じる収益及び費用の項目をOCIに含めることは、表示及び開示に関する分類、集約

及び分解の原則の適用であり、これは財務情報の効果的なコミュニケーションを提供し当該情報の理解可能性を高めるように設計されている旨を強調する。

専門委員会で聞かれた主な意見

6. 質問のみで、特段の意見は聞かれなかった。

ディスカッション・ポイント

純損益及び OCI に関する暫定決定についてご意見を頂戴したい。

以 上