プロジェクト　概念フレームワーク

項目　概念フレームワーク － 第7章「表示及び開示」（財務業績に関する情報）

Ⅰ.本資料の目的

1. IASBは、2015年5月に公開草案「財務報告に関する概念フレームワーク」（以下「概念ED」という。）を公表した。本資料は、第7章「表示及び開示」のうち財務業績に関する情報に係る提案の概要を説明するとともに、コメントの方向性について議論を行うことを目的としている。

Ⅱ.概念EDの概要 ― 財務業績に関する情報

純損益計算書に関する記述

（概念EDの概要）

提案の内容

2. 財務業績に関する情報をより効率的かつ効果的に伝達するために、収益及び費用は財務業績の計算書において、次のいずれかに分類されるとされている（7.19項 。

(1)純損益計算書（これには純損益に係る小計又は合計が含まれる）

(2)その他の包括利益（以下「OCI」という。）

なお、概念EDは、財務業績の計算書を単一の計算書で構成するのか2つの計算書で構成するのかを定めてない。簡潔性のため、概念 ED では、「純損益計算書」という用語を、独立の計算書（純損益についての合計を示す）と単一の計算書の中の独立のセクション（純損益についての小計を示す）の両方を指すものとして用いている。

3. 純損益計算書の目的は、(1)企業が当期中に自らの経済的資源に対して得たリターンを描写することと(2)将来キャッシュ・フローの見通しの評価及び企業の資源についての経営者の受託責任の評価に有用な情報を提供することであり、そのため、純損益計算書に含められる収益及び費用は、企業の当期の財務業績に関する情報の主要な源泉であるとされている（7.20 項及

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

び 7.21 項)。

提案の背景

4. ディスカッション・ペーパー「財務報告に関する概念フレームワークの見直し」(以下「概念 DP」という。) では、収益及び費用を純損益計算書に含めるべきか OCI に含めるべきかを決定するために使用できる諸原則について議論され、(1)純損益計算書に含まれる収益及び費用は、ある期間において企業が自らの経済的資源に対して得たリターンに関する情報の主要な源泉を提供すること、(2)ある項目を OCI に含めることによって当該期間に係る純損益計算書の目的適合性が高まる場合は除き、すべての収益及び費用を純損益計算書に含めるべきであることが提案されていた。さらに、概念フレームワークは純損益に係る合計又は小計を要求すべきであることが提案されていた。

5. コメント提出者の大半は、概念フレームワークが純損益に係る合計又は小計に言及すべきであることに同意した。しかし、多くのコメント提出者が、純損益及び OCI の使用にはさらに思考と分析が必要であると述べた。(BC7.30 項及び BC7.31 項)

6. 一部の人々は、IASB が財務業績を定義するか又は OCI を定義するか、あるいは純損益とその目的を定義するか又は直接記述することを促した。数名のコメント提出者だけが、IASB がこうした定義の開発にどのようにアプローチすることが考えられるのかを提案したが、それらの提案の大半は、IASB がディスカッション・ペーパーを開発した際にすでに検討して棄却したアプローチの域を超えるものではなかった。数名のコメント提出者が、それらのアプローチの変形又は新たなアプローチを提案した。例えば、あるコメント提出者は、純損益を不可逆な成果の包括的な測定値として記述することを提案した。(BC7.31 項)

7. また、ディスカッション・ペーパーに対するコメント提出者や他の人々が、IASB が純損益又は OCI を定義するか又はより適切に記述すること、あるいは財務業績を定義することを一貫して要望してきたことに留意した。しかし、IASB の表示及び開示に関する以前の作業は、ディスカッション・ペーパーの開発の際の作業とともに、収益及び費用の項目を 2 つの明確な区分に分離して、一方の区分に含まれるすべての項目が同じ特徴を共有するようにするために使用できる単一の特徴はないことが示された。(BC7.34 項)

8. さらに、OCI の使用に関する提案を開発する際に、IASB は、基準における OCI の現在の使用及び使用の提案を検討した。IASB は、OCI の使用のそれぞれに説明があるが、それらのケースのすべての基礎にある単一の概念的根

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

拠はないことに留意している。(BC7.35 項)

9. このため、IASB は、概念フレームワークにおいて、どのような場合に収益又は費用の項目を純損益計算書又は OCI に含めるべきなのかを定義するか又は精密に記述することは、実行可能ではなく適切でもないと判断した。その代わりに、概念フレームワークに、このトピック及び事後的な分類変更に関するハイレベルのガイダンスを記載することが提案されている。(BC7.36 項)

(概念 DP に対する ASBJ コメントとその対応)

10. 概念 DP に対する ASBJ のコメントは別紙 1 のとおりである。ASBJ のコメントレターでは、純損益の定義及び性質を提案した。

11. これに対し、概念 ED では、第 9 項に記載のとおり、どのような場合に収益又は費用の項目を純損益計算書又は OCI に含めるべきなのかを定義するか又は精密に記述することは、実行可能ではなく適切でもないとされている。

(概念 ED における質問項目)

12. 財務業績に関する情報に係る質問項目は以下のとおりである。

質問 12——純損益計算書の記述
純損益計算書についての記述の提案に同意するか。賛成又は反対の理由は何か。 「概念フレームワーク」が純損益の定義を提供すべきであると考える場合には、それが必要な理由を説明し、その定義の提案を示していただきたい。

(コメントの方向性)

<u>純損益の定義</u>

13. 概念 DP へのコメントにおいて提案した純損益の性質に関する記載について趣旨を変えることなく継続的に主張を行うものの、用語(例:不可逆)や説明方法について見直すことを検討してはどうか。具体的な見直し方法については、今後、提案を行う予定である。

<u>2 計算書方式の必要性</u>

14. 概念 ED は、財務業績の計算書を単一の計算書で構成するのか 2 つの計算書で構成するのかを定めてないが、純損益が企業の当期の財務業績に関する情報の主要な源泉であるとされていることから、純損益を構成要素として取扱い、純損益をボトムラインとした 2 計算書方式を採用すべきである。

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

構成要素に関する議論は第4章に関する審議資料を参照のこと。

収益及び費用に関する推定

（概念EDの概要）

提案の内容

15. 純損益計算書は、企業の当期の財務業績に関する情報の主要な源泉であるため、すべての収益及びすべての費用が純損益計算書に含まれることになるという推定が設けられており、この推定は、以下のものについては反証ができないとされている（7.23項）。

(1) 歴史的原価で測定される資産及び負債に関連する収益又は費用

(2) 現在価額で測定される資産及び負債に関連する収益又は費用の構成部分のうち、区分して識別されていて、関連する資産及び負債を歴史的原価で測定したならば生じるであろう種類のもの[1]

16. すべての収益及びすべての費用が純損益計算書に記載されるという仮定が反証できるのは、以下の場合のみであるとされている（7.24項）。

(1) 当該収益若しくは費用（又はその構成部分）が、現在価額で測定される資産又は負債に関連するものであり、前項(2)に記述した種類のものではなく、かつ、

(2) 当該収益若しくは費用（又はその構成部分）を純損益計算書から除外することが、当期の当該計算書の中の情報の目的適合性を高めることとなる。

これに該当する場合、当該収益若しくは費用（又はその構成部分）はOCIに含められる。

17. 収益及び費用をOCIに含めることとなる場合の一例は、ある資産又は負債について財政状態計算書では現在価額測定基礎が選択され、純損益計算書における関連する収益及び費用の決定には異なる測定基礎が選択される場合であるとされている（7.25項）。

提案の背景

18. 純損益計算書が企業の当期の財務業績に関する情報の主要な源泉である

[1] 例えば、利付資産が現在価額で測定され、金利収益が当該資産の帳簿価額の変動の構成部分の1つとして識別される場合は、その金利収益を純損益計算書に含めることが必要となる。

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

とすれば、収益及び費用を当該計算書から説得力のある理由なしに除外することは、当該計算書の有用性を損なう可能性があることになるため、純損益計算書はできるだけ網羅的であるべきであるとされている（BC7.42項）。したがって、概念EDは、収益及び費用は純損益計算書に含めることになるという推定を含めている（BC7.43項）。

19. 限定的な状況においてのみ、IASBは収益及び費用を純損益計算書から除外してOCIに含めることを要求するか又は許容することができる。それらの状況は、そうすることによって純損益計算書における情報の目的適合性が高まるであろうとIASBが結論を下す場合であろうとされている（BC7.43項）。

（概念DPに対するASBJコメントとその対応）

20. 概念DPへのコメントでは、純損益の性質として包括的（all-inclusive）であることを提案した。これは、すべてのOCI項目をリサイクリング処理することによりすべての収益及び費用が純損益に認識されること意味している。

21. 一方、概念EDにおいてもすべての収益及び費用が純損益計算書に含まれることになるという推定が設けられている。これはASBJの主張に類似しているように見受けられるが、概念EDの提案はOCI項目を使わずにすべての収益及び費用が純損益に含まれることを指向しているように思われる。この場合、結果として純損益と包括利益が同じになる。

（概念EDにおける質問項目）

22. 財務業績に関する情報に係る質問項目は以下のとおりである。

質問13——収益又は費用の項目のその他の包括利益での報告
その他の包括利益の使用に関する提案に同意するか。それらはその他の包括利益の使用に関する将来の決定のための有用なガイダンスをIASBに提供すると考えるか。賛成又は反対の理由は何か。 反対の場合には、どのような代替案を提案するか、また、その理由は何か。

（コメントの方向性）

<u>収益及び費用を純損益計算書に含める推定</u>

23. 概念EDは、純損益計算書が企業の当期の財務業績に関する情報の主要な源泉であることから、収益及び費用は純損益計算書に含めることになるという推定を設けているが、当期に発生した収益又は費用は、企業の財政状

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

態の報告の観点からは目的適合的であるが企業の財務業績の報告の観点からは目的適合的でない測定値を含んでいる場合があり、その場合には純損益が企業の財務業績の報告の観点から有用でなくなるため、そのような推定を設けることは適切でないと考える。

純損益計算書が企業の当期の財務業績に関する情報の主要な源泉であるのであれば、まず企業の財務業績の報告の観点から目的適合的な測定値を決定すべきである。その際、企業の財務業績の報告の観点から目的適合的な測定値が企業の財政状態の報告の観点から目的適合的な測定値と異なる場合にはOCIを使用すべきである。

したがって、概念EDの提案のようにすべての収益及び費用を純損益に含める推定を設けるのではなく、企業の財政状態の報告の観点からの測定値と企業の財務業績の報告の観点からの測定値を適切に使い分けるようにすべきである。

24. 企業の財政状態の報告の観点からの測定値と企業の財務業績の報告の観点からの測定値を使い分けることにより発生したOCIについては、すべてのOCIをリサイクリング処理することにより純損益が包括的（all-inclusive）となるべきであると考えている。

<u>測定の章における測定基礎に関する記述との関係</u>

25. 現在価額で測定される資産及び負債に関連する収益又は費用の構成部分のうち、区分して識別されていて、関連する資産及び負債を歴史的原価で測定したならば生じるであろう種類のものについては、すべての収益及び費用を純損益に含めるという推定を反証できないと提案されている。この内容自体には反論はないが、この記載は、期末において一部の仮定を更新する測定が現在価値測定基礎に含まれることを前提としているように見受けられる。この点は、測定の章では明確でなく、むしろ償却原価が歴史的原価に分類されていること（6.9項）と矛盾しているように思われる。

リサイクリング処理

（概念EDの概要）

<u>提案の内容</u>

26. 収益又は費用がある期間においてOCIに含められる場合には、それが将来のどこかの期間において純損益計算書に振り替えられることになるという推定があり、この振替は、その将来の期間において純損益計算書に含められる情報の目的適合性が高まる時点で行われるとされている(7.26項)。

27. こうした振替が行われるという推定が反証される可能性があるのは、例え

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

ば、振替が純損益計算書における情報の目的適合性を高めることとなる期間を識別するための明確な基礎がない場合であり、そうした基礎を識別できない場合は、当該収益又は費用をOCIに含めるべきではないことを示唆している可能性があるとされている（7.27項）。

提案の背景

28. 純損益計算書に含まれている金額が企業の当期の財務業績に関する情報の主要な源泉であるとすれば、一定期間にわたり純損益計算書に含められた累計額も、できるだけ完全であるべきであるということになるため、どの収益及び費用も、説得力のある理由がない限り、純損益計算書から永久に除外すべきではないとされている（BC7.54項 。

29. しかし、場合によっては、収益又は費用の純損益計算書への振替がどの期間においても純損益計算書における情報の目的適合性を高めないことがあり、しかがって、振替の適切な基礎がないことになる。そのような場合には、有用な情報を提供しないような恣意的な基礎でしか振替を行えないため、振替の推定は反証可能であるとされている。また、振替の適切な基礎がないことは、この特定の収益及び費用の項目をもともとOCIに含めるべきではないことを示唆するものかもしれないとされている。(BC7.56項)

（概念DPに対するASBJコメントとその対応）

30. 概念DPに対して、OCIを連結環として考えた場合、リサイクリングは仕組みとして自動的に達成されることになるので、リサイクリングしない項目は存在しないとコメントした。

31. これに対し、概念EDでは、収益又は費用がある期間においてOCIに含められる場合には、それが将来のどこかの期間において純損益計算書に振り替えられることになるという推定を設ける一方、その推定は反証可能とされている。

（概念EDにおける質問項目）

32. 財務業績に関する情報に係る質問項目は以下のとおりである。

質問14——リサイクリング
「概念フレームワーク」に上述のような反証可能な推定を含めるべきであることに同意するか。賛成又は反対の理由は何か。 反対の場合には、その代わりにどのようなことを提案するか、また、その理由は何か。

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

（コメントの方向性）

33. 収益又は費用がある期間において OCI に含められる場合には、それが将来のどこかの期間において純損益計算書に振り替えられることになるという推定を設けていることは評価できるが、反証可能としていることに同意しない。

34. 我々は、企業の財務業績の報告の観点からあるべき純損益計算書を考え、目的適合的な測定値を決定すべきであると考えている。企業の財務業績の報告の観点の測定値と企業の財政状態の報告の観点からの測定値が異なる場合には OCI を使用することになるが、OCI の性質に基づいて、認識の中止時や時の経過など、企業の財務業績の報告の観点からあるべきリサイクリング方法を選択すべきである。そのため、振替が純損益計算書における情報の目的適合性を高めることとなる期間を識別するための明確な基礎がない場合は存在しないと考えている。

35. また、リサイクリングを行う明確な基礎を識別できない場合は、当該収益又は費用を OCI に含めるべきではないことを示唆している可能性があるとされていることに同意しない。OCI を使用すべきかという判断は、OCI が生じた期間における純損益の目的適合性に基づいて行われるべきであり、リサイクリングを行う時期に関する判断とは関連しないと考えられる。

ディスカッション・ポイント
概念 ED の提案及び ASBJ コメントの方向性について、ご質問やご意見をいただきたい。

以　上

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

別紙1　ディスカッション・ペーパーに対するASBJコメント

質問19
「概念フレームワーク」は、純損益についての合計又は小計を要求すべきだという IASB の予備的見解を 8.19 項から 8.22 項で議論している。 これに同意するか。同意又は反対の理由は何か。 同意しない場合、IASB が IFRS の開発又は修正を行う際に小計又は合計の純損益を依然として要求することができるようにすべきだと考えるか。

（構成要素としての定義）

134. 純損益を要求すべきという点においては IASB の提案と同じであるが、表示の問題ではないと考えており、純損益を財務諸表の構成要素として取り扱うべきと考えているため、本 DP の提案に同意しない。我々の構成要素に関する見解は質問 4 への回答に記載しているので、そちらを参照されたい。なお、作成者および利用者を含む我が国の多くの市場関係者は、純損益を財務諸表の構成要素として取り扱うことを支持している旨を付言する。

135. 我々は、包括利益及び純損益を財務諸表の構成要素として次のように定義することを提案する[2]。

(1) **包括利益**とは、純資産を構成する認識された資産及び負債について企業の**財政状態**の報告の観点から目的適合性のある測定基礎を用いて測定したある期間における純資産の変動のうち、所有者の立場での所有者との取引から生じた変動を除いたものである。

(2) **純損益**とは、純資産を構成する認識された資産及び負債について企業の**財務業績**の報告の観点から目的適合性のある測定基礎を用いて測定したある期間における純資産の変動のうち、所有者の立場での所有者との取引から生じた変動を除いたものである。

136. 前項における定義は、大部分の資産及び負債については単一の測定値が使用されるが、一部の資産及び負債については 2 つの測定値が使用されるという前提に基づいて提案している。資産及び負債の測定値で企業の財政状

[2] 本コメントレターの第 22 項に記載のとおり、質問 4 への回答において包括利益、純損益及びその他の包括利益（OCI）を財務諸表の構成要素として扱うべきと提案したことを前提として、質問 19 の回答はそれらの定義を提案しているが、この定義は、質問 10 で触れた損益の範囲ではなく、主としてある項目に関する包括利益、純損益及び OCI がいつ認識されるか、即ち、損益の認識のタイミングに焦点を当てている。

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

態の報告の観点から目的適合性がある（包括利益の算出に使用される）ものは、財政状態計算書に表示される。資産及び負債の測定値で企業の財務業績の報告の観点から目的適合性がある（純損益の算出に使用される）ものは、財政状態計算書に表示される測定値と異なる可能性がある。

137.包括利益が純損益と異なる場合には、OCI が「連結環」として使用される。我々は、OCI を財務諸表の構成要素として次のように定義することを提案する。

> **OCI** とは、企業の**財政状態**の報告の観点から目的適合性のある測定値と企業の**財務業績**の報告の観点から目的適合性のある測定値が異なる場合に使用される「連結環」である。

138.一部の資産及び負債について 2 つの測定基礎が使用される可能性があるという考え方は本 DP と整合的であると考えている。具体的には、本 DP では次のように述べている。

(1) 本 DP の 6.15 項では、測定は、財政状態計算書と純損益及びその他の包括利益計算書の両方に影響を与えると述べている。

(2) 本 DP の 6.76 項では、資産が将来キャッシュ・フローにどのように寄与するのかに関する不確実性を扱うために考え得る方法の 1 つは、当該資産の複数の測定値を提供することであり、これは一方の測定値を財政状態計算書で使用し、別の測定値を純損益に認識する金額を決定するために使用することによって行うことができると述べている。

(3) 本 DP の 8.55 項では、IASB は、場合によっては、ある資産又は負債は再測定すべきであるが、純損益における情報は、財政状態計算書で使用する測定とは異なる測定を基礎とすべきであると決定する可能性があると述べている（両方の測定が、意味があり、理解可能で、明確に記述できることが条件となる）。

139.本 DP では、OCI を 3 つの区分に分類している。すなわち、「橋渡し項目」、「ミスマッチのある再測定」及び「一時的な再測定」である。しかし、我々は、本コメントレターの第 137 項で提案した定義に基づいて、単一の区分、すなわち「連結環」を提案する。

140.包括利益は資産及び負債の変動に基づいて体系的に決定できるが、純損益はできないという主張があり得る。しかし、ASBJ は異なる見解を採っており、包括利益と純損益の相違は、一部の資産及び負債の測定基礎の相違だけから生じるものであり、包括利益と純損益の両者とも純資産の変動に基づいて体系的に決定されるものと考えている。したがって、包括利益と純

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

損益との間の相違は本質的には時期の相違であり、概念上、全会計期間の純損益の累計額は、全会計期間の包括利益の累計額と等しくなるべきである。

（純損益の特徴）

141.我々は、純損益の特徴を次のように記述することを提案している。

> **純損益**は、ある期間における企業の事業活動に関する不可逆な成果についての包括的な測定値を表す。

142.我々は、純損益の特徴を記述する際の主要な概念は、「企業の事業活動に関する不可逆な成果」と「包括的」であると考えている。以下の各項では、これら 2 つの主要概念をさらに詳細に論じる。

企業の事業活動に関する不可逆な成果

143.「企業の事業活動に関する不可逆な成果」という語句は、企業の事業活動に関する不確実性が、成果が不可逆となるか又は不可逆とみなされるところまで減少することを意味する。

144.財務諸表利用者は、企業への将来のキャッシュ・フローの見通しを評価するのに役立つ情報を必要としている[3]。報告企業の過去の財務業績、及び経営者がどのように責任を果たしたかに関する情報は、通常、企業の経済的資源に対する将来のリターンを予測するのに役立つ[4]。

145.我々は、純損益は企業の過去の財務業績を反映する「企業の事業活動に関する不可逆な成果」を示すべきだと考えている。利用者が企業への将来のキャッシュ・フローの見通しを評価するのに役立てるためである。「企業の事業活動に関する不可逆な成果」について報告することが重要である理由は、純損益の中に、企業の事業活動の成果のうち当該成果が不可逆となるか又は不可逆とみなされるところまで不確実性が減少していないものが含まれている場合には、情報が十分に堅牢ではなく、また、そうした情報は、利用者が将来の正味キャッシュ・フローの見通しを評価する際に、利用者を誤らせるおそれがあるからである。

146.企業が事業活動を行う場合に、企業は何らかの将来キャッシュ・フローが生み出されるという期待を有している。しかし、企業の事業活動の成果は、通常は当初は不確実である。我々の考えでは、純損益を認識すべきなのは、企業の事業活動の成果に関する不確実性が、当該成果が不可逆となるか又

[3] IASB の概念フレームワークの OB3 項参照。
[4] IASB の概念フレームワークの OB16 項参照。

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

は不可逆とみなされるところまで減少している場合である[5]。

147. 例えば、負債証券の場合には、企業は、当該資産を報告日時点で売却したならば、現在市場価格に相当するキャッシュ・フローを生み出すことができるが、当該資産を条件に従った回収のために保有するのか売却するのかが確かでないこともある。この場合には、当該資産が将来キャッシュ・フローにどのように寄与するのか（すなわち、条件に従った回収のために保有するのか売却するのか）に関する不確実性が、成果が不可逆となるか又は不可逆とみなされるところまでは減少していない。したがって、現在市場価格の変動を反映した再測定による利得又は損失は、純損益に認識すべきではない。他方、資産が売却された時点で、その不確実性は消滅し、したがって純損益を認識すべきである。

148. 「企業の事業活動に関する不可逆な成果」という語句は、現金主義会計を含意するものではない。企業の事業活動の成果と考えられるものは、企業が事業活動を行う際の当初の期待に応じて異なる可能性がある。

149. 例えば、投資をトレーディング目的で行っている場合には、企業の事業活動の成果は不可逆とみなされる。企業は現在市場価格の変動に関する不確実性を積極的に受け入れたのであり、したがって、取得原価と現在市場価格との間の変動は、こうした投資の目的に照らせば、事業活動の成果を表すものだからである。したがって、現在市場価格の変動は、発生時に純損益に認識すべきである。

150. さらに、我々は、純損益の堅牢性は、受託責任の観点からも必要だと考えている[6]。経営者がどのように責任を果たしたのかに関する情報を企業が提供する際に、我々の考えでは、企業の事業活動の成果に関する不確実性が、当該成果が不可逆となるか又は不可逆とみなされるところまで減少している場合に、純損益を報告することが重要である。

151. 前述の通り、我々は、包括利益と純損益の両方を財務諸表の構成要素として扱うべきだと考えている。包括利益は基本財務諸表間の関係を理解するのに必要な重要な構成要素であるが、包括利益は企業の**財務業績**の報告の観点からは十分に意味があるとはいえない場合がある。包括利益は、本コメントレターの第 135 項で提案したように、企業の**財政状態**の報告の観点

---

[5] 例えば、資産が販売された場合には、純損益を認識すべきである。企業の事業活動の成果に関する不確実性が、支配の移転を通じて完全に消滅するからである。さらに、ASBJ は費用の認識をこの概念で説明できると考えている。例えば、有形固定資産の減価償却を認識すべきなのは、企業の事業活動の成果に関する不確実性が、当該資産の経済的便益が消費された範囲で当該成果が不可逆とみなされるところまで減少しているからである。

[6] IASB の概念フレームワークの OB4 項参照。

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

から目的適合性のある測定を基礎とすることになるからである。さらに、特定の項目を包括利益の算定のために測定する際に、企業の事業活動の成果に関する不確実性が、当該成果が不可逆となるか又は不可逆とみなされるところまでは減少しない場合がある。測定基礎が企業の**財政状態**の報告の観点から決定されているからである。他方、純損益は、適切な測定基礎の選択を通じて企業の過去の財務業績に関する情報を提供する。したがって、我々は、純損益は包括利益とは別に必要であると考えている。

包括的

152.「包括的」という語句は、ある期間に発生したすべての取引及び事象が考慮されることを含意している。

153.前述の通り、我々は、包括利益と純損益との間の相違は本質的には時期の相違であり、概念上、全会計期間の純損益の累計額は、全会計期間の包括利益の累計額と等しくなるべきであると考えている。

154.さらに、我々の考えでは、全会計期間の純損益の累計額は、全会計期間の正味キャッシュ・フローの累計額（所有者としての立場での所有者との取引から生じたキャッシュ・フローを除く）と等しくなるべきである。企業の価値を評価する際に、財務諸表利用者は、通常、当該企業への将来の正味キャッシュ・インフローの見込みを評価するために、フロー情報に依拠する[7]。財務諸表利用者は、純損益は彼らが参照できる最も有用な指標の1つであると指摘してきた。しかし、これらの利用者は、純損益情報の完全性（integrity）がキャッシュ・フローとの整合性で裏付けられていない場合には、純損益を参照することが困難と考えるかもしれない。

155.「包括的」という概念は、予想された成果と予想外の成果の両方が明示的に純損益に含まれることを含意している。事業活動の過程で、予想された成果と予想外の成果（すなわち、当初に予想されていなかった期待外の利得）の両方が発生する可能性がある。「包括的」という概念を要求することにより、いわゆる「期待外の利得（windfall)」が純損益に含まれることになる。

156.また、我々は、「包括的」という概念は受託責任の考え方と整合的であると考えている。受託責任の観点からは、財務諸表は包括的であるべきで、たとえ一部の取引又は事象が非反復的と考えられる場合であっても、あらゆる純損益を開示すべきである。この情報は経営者の能力の評価に影響があるからである。

---

7 ストック情報も、企業への正味キャッシュ・インフローを評価する際に有用となる可能性がある。特に、これは独自にキャッシュ・フローを生み出す資産に当てはまる。

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

157.純損益は、ある期間に発生したすべての取引及び事象を考慮するので、営業利益とは異なる。「包括的」という概念は、企業が自らの経済的資源に対して得たリターンに関する主要な情報源としての純損益の完全性を確保する。我々は、営業利益は将来の持続可能利益を予測する際に有用だと考えている。しかし、営業利益が有用であるのは、キャッシュ・フローと整合的な純損益の部分集合として開示される限りにおいてであると考えている。

質問20
「概念フレームワーク」は、過去に OCI に認識した収益及び費用の項目の少なくとも一部をその後において純損益に認識する（すなわち、リサイクルする）ことを許容又は要求すべきだという IASB の予備的見解を 8.23 項から 8.26 項で議論している。 これに同意するか。同意又は反対の理由は何か。同意する場合、OCI に表示したすべての収益の項目を純損益にリサイクルすべきだと考えるか。理由は何か。 同意しない場合、キャッシュ・フロー・ヘッジ会計をどのように扱うか。

158.我々は、リサイクリングは仕組みとして自動的に達成されることになり、リサイクリングのない項目は存在しないことと考えているため、本 DP の提案に同意しない。

159.我々の考えでは、OCI が使用されるのは、包括利益と純損益の両方の数字が純資産の変動に基づいて算定されるが、特定の資産及び負債については、これらの数字を算定する際に異なる測定基礎が使用されるからである。測定基礎が企業の財政状態の報告の観点と財務業績の報告の観点とで異なる場合に、事業活動の成果に関する不確実性が不可逆となる又は不確実とみなされるところまで減少し、両者の測定値が同額となった場合にリサイクリングは発生すると考えている。例えば、以下の時点でリサイクリングは発生する。

(a) 関連する資産又は負債の認識の中止が行われる時点

(b) 関連する資産について減損損失が認識される時点

(c) 時の経過に従って自然な戻入れ（natural reverse）が生じる時点

160.資産又は負債の認識の中止が行われる場合、当該資産又は負債の帳簿価額

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

はゼロに減額されることになる。企業の財政状態の報告の観点と財務業績の報告の観点とで異なる測定基礎が使用される場合には、包括利益は、過去に認識された資産又は負債の金額の間の差額の分だけ、当該資産又は負債の認識の中止が行われる時点で、純損益と相違することになる。その結果、リサイクリングが自動的に達成されることになる。

161.本コメントレターの第159項(b)で言及した状況の一例は、IAS第39号「金融商品：認識及び測定」に基づいて売却可能有価証券について減損損失が認識される場合であろう。この場合、企業の財政状態の報告の観点と財務業績の報告の観点とで異なる測定基礎が使用されている。減損損失が認識された時点で、両方の測定が公正価値まで減額され、したがって、包括利益は、当該資産が過去に認識された金額の差額の分だけ、純損益と異なることとなる。その結果、リサイクリングが自動的に達成されることになる。

162.本コメントレターの第159項(c)で言及した状況の一例は、IFRS第9号「金融商品」において FVOCI 処理される負債性金融商品に関する利率の影響であろう。公正価値に含まれる報告日末における利率の影響と、当初の利率で償却原価計算されることの影響との差額は、一定期間にわたり自然に巻き戻されることになる。

163.本コメントレターの第 159 項で言及した状況のすべてにおいて、リサイクリングは仕組みとして自動的に達成される。したがって、包括利益と純損益との間の相違は本質的には時期の相違であり、概念上、全会計期間の純損益の累計額は、全会計期間の包括利益の累計額と等しくなるべきである。

164.なお、作成者、利用者及び監査人を含む我が国のほとんどの市場関係者は、すべてのOCI項目をリサイクリングすることを支持している旨を付言する。

質問21
本ディスカッション・ペーパーでは、どの項目をOCIに含めることができるのかを記述する2つのアプローチを検討している。狭いアプローチ（8.40項から8.78項に記述したアプローチ2A）と広いアプローチ（8.79項から8.94項に記述したアプローチ2B）である。これらのアプローチのうちどちらを支持するか。 異なるアプローチを支持する場合には、そのアプローチを記述し、なぜそれが本ディスカッション・ペーパーに記述したアプローチよりも好ましいと考え

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

るのかを説明されたい。

165.まず我々は、質問 19 への回答の通り、純損益を財務諸表の構成要素としてとして取り扱うべきと考えているため、アプローチ 1 には強く反対する。

166.次に我々は、狭いアプローチ及び広いアプローチのいずれにも同意していない。第137項に記載の通り、OCIを以下の通りに定義することを提案する。

> **OCI** とは、企業の**財政状態**の報告の観点から目的適合性のある測定値と企業の**財務業績**の報告の観点から目的適合性のある測定値が異なる場合に使用される「連結環」である。

167.我々のアプローチを本 DP の狭いアプローチと比較した場合、OCI の区分に関して異なる。すなわち、本 DP では、OCI を「橋渡し項目」、「ミスマッチのある再測定」及び「一時的な再測定」の 3 つの区分に分類しているが、我々は、本コメントレターの第 137 項で提案した定義に基づいて、単一の区分、すなわち「連結環」を提案している。

168.OCIを「連結環」として説明する考え方は、本DPの橋渡し項目よりも広い概念である。本DPの 8.59 項は、IASBが 2 つの異なる測定の使用を検討するためには、両方が企業の財政状態及び財務業績という異なる側面に関する有用な情報を提供するものであることが必要であり、認識した累計額が、当該資産又は負債の意味のある理解可能で明確に記述できる測定値の結果と整合的であるべきである、としているが、我々は同意しない。認識した累積額に意味を求める必要はなく[8]、各会計期間の財務業績を報告する観点で目的適合的であればよいと考えている。このため、OCIを「連結環」として使用する状況は、本DPの橋渡し項目よりも多くなると考えている。

169.また、本 DP の広いアプローチと比較した場合、我々はリサイクリングのない項目は存在しないと考えている点で異なる。質問 20 への回答の通り、OCI を連結環として考えた場合、リサイクリングは仕組みとして自動的に達成されることになるので、リサイクリングのない項目は存在しないことになる。

[8] 例えば、有形固定資産の減価償却の累計額は、償却期間の途中で見積りの変更があった場合には、意味のある理解可能で明確に記述できる測定値にはならない。

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。