
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に対するコメント案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、本資料の第 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られる場合には、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。

(コメントの方向性及びコメント案)

純損益の定義

13. 第 28 回 ASAF 対応専門委員会及び第 317 回企業会計基準委員会において、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することを事務局として提案した。
14. その後、事務局において検討を進めてきたが、概念 DP において提案した純損益の性質について国際的な理解が進まない状況では、再度、全く同一の提案を行うよりも、国際的に受け入れやすい純損益の一義的な定義を提案することが考えられる。
15. ここで概念 ED の 7.20 項は純損益計算書の目的を記載している。この内容は純損益の内容をハイレベルでは適切に表しているものと考えられるため、一部修正することによって純損益の定義になり得ると考えられる。
16. ただし、このハイレベルな純損益の定義では、今後、IASB が基準開発を行

うのを十分に支援できないかもしれないため、定義に関するガイダンスを提供することが考えられる。このガイダンスとしては、概念 DP へのコメントにおいて示した「不可逆性」と「包括的 (all-inclusive)」に関する記述が考えられる。

17. また、「不可逆性」については、十分な説明を提供できていない部分があったと考えられるため、説明を補強することが考えられる。
18. 上述の方向性におけるコメント案は、以下のとおりである。

1. 我々は、企業の財務業績について有用な情報を提供する観点から純損益の定義が不可欠と考えているため、概念フレームワークが純損益の定義を提供しないことに同意しない。
2. 本 ED の 7.20 項は、純損益計算書の目的を提案している。我々は、この内容は純損益の内容をハイレベルでは適切に表していると考えており、以下のとおり修正することにより純損益を定義することも考えられるのではないかと考えている。
 - 純損益は、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ために、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ものである。
3. ただし、前項に記載した定義では、今後、IASB が基準開発を行うのを支援するためにはハイレベルすぎるかもしれない。そのため、以下の 2 つのガイダンスを提案する。
 - (a) 企業の事業活動において投資時点で期待したリターンが得られることに関する不確実性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た時点において、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。(以下「不可逆性に関するガイダンス」という。)
 - (b) 純損益は、全会計期間の純損益の累計額が全期間のキャッシュ・フローの累計額と一致するように、包括的 (all-inclusive) でなければならない。(以下「包括的 (all-inclusive)」に関するガイダンスという。)

我々は両方のガイダンスを満たすことが必要と考えている。
4. 以下では、前項のガイダンスに関する考え方について説明を行う。

不可逆性に関するガイダンス
5. 企業は 1 つ又は複数の事業活動を行っている。事業活動には、価格変動から正味の収入を得ることを目的としている場合もあれば、それ以外 (例：購入

した資産に付加価値を付けて売却する事業活動) の場合もある。

6. 前項に記載したとおり事業活動の種類はいくつかあるものの、いずれの事業活動においても、企業はリターンを得ることを期待して個別の資産を取得する(例: 有価証券)か、又は複数の資産及び負債の集合体を取得する(例: 新規事業に関する工場の新設及び関連する資金調達)。以下では、資産、又は複数の資産及び負債の集合体の取得をあわせて「投資」と呼ぶ。
7. ここで、企業が投資した時点では、通常、回収計画を策定し、取得価額を上回るリターンを得ることを期待する。しかし、投資時点では、どのようなリターンを得ることができるかは期待でしかなく、期待したとおりのリターンを得ることができるかは不確実である。その後、事実が発生するにつれて、不確実性が変動する。
8. 第5項から第7項までの理解に基づき、我々は、企業の財務業績の報告の観点からは、投資時点では期待でしかなかったものが事後的に事実と転嫁し、投資時点で期待したリターンが得られることに関する不確実性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た時点で純損益に認識すべきと考えている。
9. 投資時点で期待したリターンが得られることに関する不確実性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た時点であれば、リターンに関する情報として十分に堅牢であり、過去の評価に関するフィードバックを提供する確認価値を有すると考えられる。また、十分に堅牢なリターンに関する情報であることから、将来において同様のリターンが発生するかどうかを予測するインプットとして使用することができると考えられるため、予測価値を有すると考えられる。

このように投資時点で期待したリターンが得られることに関する不確実性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た時点で純損益に認識することにより、確認価値及び予測価値を有する目的適的な情報を提供することができると考えられる。
10. なお、企業の事業活動の性質により、投資時点で期待したリターンが得られることに関する不確実性の捉え方が変わり、その結果、資産及び負債の測定基礎の選択が変わると考えられる。企業の事業活動の性質に基づいた測定基礎の選択に関する議論は、第6章へのコメントを参照のこと。

包括的 (all-inclusive) に関するガイダンス

11. 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。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。

12. そのため、純損益は、全会計期間の純損益の累計額が全期間のキャッシュ・フローの累計額と一致するように、包括的（all-inclusive）でなければならないと我々は考えている。
13. 詳細については、2013年12月に開催されたASAF会議に提出したアジェンダ・ペーパー「純損益/OCI及び測定」の第29項から第34項を参考のこと。

2 計算書方式の必要性

19. 第28回ASAF対応専門委員会及び第317回企業会計基準委員会において、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という事務局による分析を示した。
20. しかし、このコメントの方向性については否定的な意見が多く聞かれたため、コメント案に含めていない。

収益及び費用に関する推定

（概念EDの概要）

提案の内容

21. 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) 歴史的な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な原価で測定したならば生じるであろう種類のもの¹
22. 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 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。

- (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 に含まれる。

23. 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

24. 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とするならば、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）。
25. 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）

26. 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。
27. 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)

28. 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。

(コメントの方向性とコメント案)

収益及び費用を純損益計算書に含める推定

29. 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する。
30. 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基礎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基礎が企業の財政状態の報告の観点から目的適合的な測定基礎と異なる場合には OCI を使用すべきである。
31. 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て、純損益を算出すべきである。
32. 第 29 項から第 31 項の方向性におけるコメント案は、以下のとおりである。

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

14. 本 ED の 7.23 項では、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を提案している。当期に発生した収益又は費用は、企業の財政状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から算定されている場合があり、その場合にこの推定を適用すると純損益の有用性を損なうことになるこ

とから、そのような推定に同意しない。

15. 概念 ED の 7.21 項で提案されているように純損益計算書に含まれた収益及び費用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基礎から純損益を算出すべきと考える。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基礎と異なり、純損益と包括利益が異なる場合には、OCI が連結環として使用されると考える。
16. したがって、本 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、企業の財務業績の報告の観点から目的適合的な測定基礎を使って純損益を算出すべきである旨を概念フレームワークに記載すべきと考える。

測定の章における測定基礎に関する記述との関係

33. 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な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。
34. 前項の方向性におけるコメント案は、以下のとおりである。

測定の章における測定基礎の区分に関する記述との非整合性

17. 本 ED の 7.23 項(b)では、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な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、資産又は負債の測定において期末において一部の仮定を更新する測定について現在価値測定基礎に区分しているように見受けられる。この点は、償却原価が歴史的な原価に区分されていること（本 ED の 6.9 項）と矛盾していると考えられる。
18. 質問 8 への回答に記載したとおり、我々は、(a)測定におけるインプットを更新するかどうか、(b)資産又は負債を測定する際に市場参加者の仮定又は

企業固有の仮定のいずれによるかによって、測定基礎を区分することを提案している。測定におけるインプットの更新に基づいた場合、(a)完全に更新されたインプットに基づく測定値、(b)一部更新されたインプットに基づく測定値及び(c)当初から固定されたインプットに基づく測定値という 3 つの区分があると考えている。この 3 区分のうち、7.23 項(b)で取り扱われている測定基礎は、一部更新されたインプットに基づく測定値に該当すると考えられる。

リサイクリング処理

(概念 ED の概要)

提案の内容

35. 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)。
36. 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

37. 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るれば、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)。
38. 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)

39. 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。

40. 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 に含まれる場合には、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)

41. 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。

(コメントの方向性及びコメント案)

42. 第 28 回 ASAF 対応専門委員会及び第 317 回企業会計基準委員会において、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て目的適合的な測定値を決定すべきであり、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旨の方向性を事務局が示した。
43. 前項の事務局による方向性について、第 317 回企業会計基準委員会では根拠が不十分であるという意見が聞かれた。この意見に関して、本資料第 18 項のコメント案に示した純損益の定義に基づいて純損益にリサイクリングする時期を特定できると事務局は考えている。仮にリサイクリングする時期を特定できないのであれば、純損益の定義を見直すべきという方向性で議論すべきと考えているが、現時点では事務局としてその必要性を感じていない。
44. 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こととされていることに同意しない。OCI を使用すべきかどうかという判断は、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。
45. 上述の方向性に基づいた場合のコメント案は以下のとおりである。

すべてのOCI項目をリサイクリングするという推定への反証規定

19. 本 ED の 7.26 項では、収益又は費用がある期間においてその他の包括利益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設けられている一方、7.27 項においてその推定は反証される可能性があるとして提案されている。しかし、我々はすべての OCI 項目をリサイクリングすべきと考えているため、反証可能としている本 ED の提案に同意しない。
20. 第 11 項に記載した理由により、純損益は、全会計期間の純損益の累計額が全期間のキャッシュ・フローの累計額と一致するように、包括的 (all-inclusive) でなければならないと我々は考えている。ここで、全会計期間の純損益の累計額と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。) が等しくなることを確保するためには、すべての OCI 項目をリサイクリングすることが必要と考えられる。
21. また、本 ED の 7.27 項では、振替が行われるという推定が反証できるのは、例えば、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るとされている。我々は、質問 12 への回答において記載した純損益の定義及びガイダンスに基づいて、OCI 項目をリサイクルし純損益に認識すべき時期を識別することができると考えているため、この提案に同意しない。
22. さらに、本 ED の 7.27 項では、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してされている。我々は、OCI を使用すべきかどうかという判断は 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との関連で検討すべきでないと考えているため、この記述に同意しない。

ディスカッション・ポイント

コメント案について、ご質問やご意見をいただきたい。

以 上

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

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。

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つためである。「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。

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。

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

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、本コメントレーターの第 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

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。

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。
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

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。

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。

別紙2 第28回ASAF対応専門委員会及び第317回企業会計基準委員会において聞かれた意見

第28回ASAF対応専門委員会（8月4日開催）で聞かれた意見

純損益の定義について

- 事務局が作成した資料では、概念EDの「純損益は財務業績に関する情報の主要な源泉である」という記載をそのまま受け入れている。むしろ、純損益は財務業績そのものと考えられるため、概念EDに対し、更に踏み込んだコメントをできないものか。概念EDが「情報の主要な源泉」という曖昧な表現を使うのは、「純損益」「OCI」が曖昧なままで定義できないためである。その中で、「主要な」という定義を使用して、曖昧な点を詰める議論を行うことには、問題があるのではないか。
- 概念EDの記載ぶりでは、純損益と包括利益の考え方が限りなく近づいている。本来、純損益と包括利益がそれぞれ目的適格的であれば、OCIも間違いなく目的適格的になるはずであるが、実際には純損益と包括利益の定義が出来ていないため、OCIは見ても意味がないという扱われ方をされることになってしまっている。
- 作成するコメントには、歴史的な経緯も加えて欲しい。例えば、株式の評価額の変動差額を、そもそも当期の財務業績を表していないために純損益に含めないという取扱いを続けてきたことは、純損益益に固有の価値を見出し、その考え方を受け継いできた証左である。
- 包括利益を見れば、財務諸表利用者は、（フーガーホスト議長が懸念しているような）ボラタイルな会計上の要素/金額自体を把握することは可能である。それにも係らず純損益計算書が必要であるということは、純損益と包括利益を使い分けることにより、財務諸表の有用性は高まると考える関係者が多いからではないか。
- 専門委員会資料の第23項で「企業の財政状態の報告の観点からの測定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わける」と述べた後で、第24項で「純損益が包括的（all-inclusive）」と繰り返すことは、混乱する原因にならないか。同じ“all-inclusive”でも、OCIをリサイクリング処理するか否かで、ASBJとIASBでは内容が違うということを説明するためであったとしても、質問13への回答は23項で止め、質問14への回答でリサイクルについて主張するべきではないか。
- フーガーホスト議長の視点が、包括利益から純損益に移りつつあるという話

などを聞くと、包括利益と純損益を使い分けるという前提が無くなってきた様にも感じる。これは、きちんと使い分けられないので使い分けないというようにも見え、ASBJが包括利益と純損益の使い分けを主張するほど、逆にその方向に向いてしまうのではないかと懸念している。

2計算書方式について

- 財務業績を報告するために純損益を構成要素として定義するべきという主張から、2計算書方式を採用すべきであるという主張への繋がりが不明確である。そのため、1計算書方式と2計算書方式の議論に立ち戻る必要性が理解できない。

第317回企業会計基準委員会（8月5日開催）で聞かれた意見

純損益の重要性について

- 純損益の重要性について引き続き主張することは重要である。財務業績の報告の観点から目的適合的な測定基礎と財政状態の報告の観点から目的適合的な測定基礎の使い分けについて各国の理解が進んだことは、これまでの主張の成果である。

純損益を構成要素とすることについて

- 財務諸表の構成要素に関する事務局の「コメントの方向性」について、純損益、包括利益及びOCIを構成要素として定義することは重要である。市場関係者が純損益を重視していることを踏まえると、財務業績の報告の観点から目的適合的な測定基礎をまず決定し、財政状態の報告の観点から目的適合的な測定基礎もこれと同一であるとの反証可能な推定を置くという主張をすべきではないか。また、当委員会が公表した討議資料「財務会計の概念フレームワーク」に立ち戻り、当委員会として改めて議論すべきではないか。
- 純損益を構成要素として定義することの必要性について、事務局の「コメントの方向性」に同意する。これは、純損益について定義がなければ、その内容が変質してしまう可能性があるからである。また、純損益の定義に加え、OCIについても定義することにより、リサイクリングを行う基礎を識別しやすくなるのではないか。
- 純損益を構成要素として定義することの必要性について引き続き主張するとの事務局の「コメントの方向性」に同意する。

収益及び費用を純損益計算書に含める推定について

- 事務局の「コメントの方向性」では、概念EDにおける収益及び費用を純損益

計算書に含める推定について適切ではないとしているが、反対するほど強い理由はないのではないか。概念DPに対して当委員会が提出したコメントにおいても、大部分の資産及び負債については単一の測定値とすることに目的適合性があるとしていたことに鑑みれば、概念EDにおける収益及び費用を純損益計算書に含める推定との差は、ニュアンスの差に過ぎないと考える。

- 概念EDにおける収益及び費用を純損益計算書に含める推定について、反対するという事務局の「コメントの方向性」には同意するが、さらに反対の主張を強めてはどうか。例えば、財務業績の報告の観点から目的適合的な測定値は取得原価に基づくものであるという反証可能な推定があるべきであり、短期的な時価変動を純損益に反映させることを目的適合的とするには反証が必要である、といった主張は考えられないか。

リサイクリングについて

- リサイクリング処理に係る事務局の「コメントの方向性」では、その他の包括利益（OCI）から純損益計算書への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としている。この「明確な基礎がない場合は存在しない」という主張に関して理由付けが十分でないと考える。
- リサイクリング処理に係る事務局の「コメントの方向性」では、OCIから純損益計算書への振替に係る明確な基礎がない場合は存在しないとの主張になっている。しかし、そのような基礎を識別することが困難な場合があるため、これまで議論がされてきているのではないかと反論されるのではないか。明確な基礎を識別できない場合には収益又は費用をOCIに含めるべきでないとする概念EDにおける記述に対して、基礎を識別するようにすべきと主張することは可能だが、明確な基礎がない場合は存在しないと主張することは困難ではないか。
- リサイクリング処理に係る事務局の「コメントの方向性」に関連して、会計基準を設定するにあたってOCIから純損益計算書への振替に係る唯一の基礎が必ず存在するとまで主張することは困難ではないか。むしろ、純損益が包括的であるべきとの前提に基づき収益又は費用について明確な認識基準を設定することは可能である、との主張なら可能であろうと考える。
- リサイクリングについて、概念EDでは、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時点で行われるとしているが、目的適合性は明確に定義されていない。純損益計算書や財政状態計算書における目的適合性を、それぞれについて予測価値や確認価値の観点からさらに明確化を図ることにより、リサイクリングの時点等について適切な結論が導かれるのではない

か。

- すべてのOCIをリサイクリング処理することを主張することに反対はしないが、そのような主張への反応として、IASBにおいて資本性金融商品に係るFV-OCIの取扱いを削除する方向での見直しにつながることを懸念する。また、リサイクリングしないことに合理性がある場合もあるのではないか。

2計算書方式について

- 2計算書方式の必要性についても、事務局の「コメントの方向性」に同意する。選択が可能な中で多くの企業が2計算書方式を採用している理由は、純損益を経営の最も重要な指標として考えているからである。したがって、概念EDにおいて純損益計算書を財務業績に関する情報の主要な源泉としていくことと、2計算書方式の必要性は整合的である。
- 事務局の「コメントの方向性」では2計算書方式の必要性に言及しているが、純損益の重要性という議論の焦点がずれてしまうと考えられることから、言及すべきではないのではないか。
- 2計算書方式については、純損益の定義の必要性に係る主張を強化する議論になっておらず、再考が必要である。

以 上