

---

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の見直しに関する IASB における議論の状況（財務業績に関する情報）

---

## I. 本資料の目的

1. 2016 年 6 月の国際会計基準審議会（IASB）ボード会議では、公開草案「財務報告に関する概念フレームワーク」（以下「本 ED」という。）に対するフィードバックを踏まえ、財務業績に関する情報に関して、どのようなガイダンスを改訂概念フレームワークに含めるべきかについて議論された<sup>1</sup>。本資料は、2016 年 6 月の IASB ボード会議で議論された財務業績に関する情報に関する IASB スタッフの提案についてご紹介するために作成したものである。

## II. 背景

2. 2016 年 4 月のボード会議では、概念フレームワークの再審議のアプローチとして、IASB は、次のことを暫定的に決定した。
  - (1) 財務業績の報告に関するハイレベルのガイダンスを概念フレームワークの中で示すこと
  - (2) そうしたガイダンスは、本 ED の提案を基礎としつつ、本 ED に対して寄せられたフィードバックを踏まえて修正されること
3. 以下において、ハイレベルのガイダンスとして、次の項目に関する IASB スタッフの提案<sup>2</sup>をご説明する。
  - (1) 純損益計算書の記述（第 4 項から第 12 項）
  - (2) その他の包括利益（OCI）の使用（第 13 項から第 26 項）
  - (3) リサイクリング処理（第 27 項から第 39 項）

## III. 純損益計算書の記述

<sup>1</sup> 2016 年 6 月 22 日に審議が行われた。

<sup>2</sup> アジェンダ・ペーパーでは、IASB スタッフの提案が示されているだけであり、具体的な文案は示されていない。

## 本 ED における提案

4. 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、及び、(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（本 ED の 7.20 項及び 7.21 項）。

## フィードバックの要約

5. 一部の回答者は、上記の提案は不十分であるとして、IASB が純損益を記述又は定義することを要望した。また、一部の回答者は、純損益を定義する方法を提案したが、これらの提案はさまざまなものであり、一致する見解を見出せなかった。
6. 一部の回答者は、純損益計算書を企業の当期の財務業績に関する情報の主要な源泉とする記述を支持し、このような記述は、財務業績の報告に関する議論の前進を示すものであると示した。
7. 一部の回答者は、純損益計算書の目的について、以下のような懸念を示した。
  - (1) 純損益計算書だけ目的を設けて、その他の計算書や注記の目的を設けないことは正当化できないのではないか。
  - (2) リターンという用語を定義しておらず不明確であるため、純損益計算書の目的において当該用語を使用することは有用ではない。

### 本 ED に対する ASBJ のコメント・レターにおける意見

- 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るため、純損益の定義を提供しない提案に同意しなかった。
- 本 ED の 7.20 項で提案する純損益計算書の目的がハイレベルな純損益の内容を示すものと考え、当該記述を利用しつつ、純損益を財務諸表の構成要素の一つとして、次のように純損益を定義することを提案した。

純損益は、企業が実施した事業活動によって自らの経済的資源に対して得た当期中のリターンを描写するものである。

- ① リターンは、企業の事業活動の性質を踏まえて投資した当初の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描写される。
- ② 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。

## IASB スタッフの分析及び提案

8. 本EDの提案に対するフィードバックは、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」に対するフィードバックを概ね確認するものであり、純損益を定義する方法について、一致する見解を見出すことはできなかった（本資料第5項参照）。本EDにおいて、堅牢かつ適切な純損益の定義は実行可能ではないとした結論（本EDの7.41項）を再検討に至るような、新たな知見は、本EDに対するフィードバックから得られなかった。このため、引き続き純損益を定義することは考えていない。
9. 純損益計算書を企業の当期の財務業績に関する情報の主要な源泉とする記述は、基準設定の意思決定における重要な基礎を提供し、実務で純損益計算書が使用されている方法とも整合するため、引き続き当該記述を維持することを提案している。
10. 一方で、フィードバック（本資料第7項参照）を踏まえ、本資料第4項に示される純損益計算書の目的は、一般目的財務報告の目的<sup>3</sup>の説明と重複しており、またその他の包括利益（OCI）の計算書にも同様に適用できる可能性があり、さらにリターンという用語を参照することにより混乱が生じる可能性があるため、その目的を議論しないことを提案している。

### ASBJ 事務局による気付事項

11. 純損益を定義しないとの提案（本資料第8項参照）に同意しない。そもそも IASB において概念フレームワークを見直すことになったのは、純損益とその他の包括利益の区別についての堅牢な概念を開発するためであり、当初のプロジェクトの目的に立ち返り、純損益の定義及びそれに基づく純損益とその他の包括利益の区別を断念すべきではないと考える。
12. 純損益計算書の目的を議論しないとの提案（本資料第10項参照）に同意しない。本EDに対してコメントしたように、本EDで提案された純損益計算書の目的はハイレベルに純損益の内容を示すものであり、純損益が定義されない状況で、概念フレームワークから純損益計算書の目的の議論を削除することは、財務業績の報告に関する議論の後退を示すものと考ええる。

---

<sup>3</sup> 一般目的財務報告の目的は、既存及び潜在的な投資者、融資者及び他の債権者が、持分商品や負債商品の購入/売却/保有を行うか、融資やその他の信用供与を行うか/止めるかの意思決定に有用な情報の提供（本EDの1.2項）することであり、これは、企業への将来の正味キャッシュ・インフローの見通しの評価に資する情報の提供、及び、受託責任の評価に資する情報の提供（本EDの1.3項）によってなされる。

## ディスカッション・ポイント

純損益計算書の記述に関する IASB スタッフの提案及び ASBJ 事務局の気付事項について、ご質問やご意見があれば頂きたい。

## IV. OCI の使用

## 本 ED における提案

13. 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いる（本 ED の 7.23 項）。
14. 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推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（本 ED の 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（一部の例外を除く）であり、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。
15. 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の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（以下「複数の測定の使用」という）であるとされている（本 ED の 7.25 項）。

## フィードバックの要約

16. 一部の回答者は、すべての収益及びすべての費用を純損益計算書に含めるという反証可能な推定を原則に置き換えることを提案した。彼らは、反証可能な推定の概念は個々の会計基準における詳細な要求事項に関連するものであり、財務報告の基礎となる概念を提供すべき概念フレームワークになじまないとコメントした。また、彼らは、反証可能な推定は原則よりも弱く、純損益計算書を優先する考え方を損なう可能性のあるものとコメントした。
17. 一部の回答者は、財務業績に関する情報の表示において、IASB は純損益計算書で提供される情報の表現の忠実性も考慮すべきであると提案した。また、多くの回

答者は、資産又は負債の現在価額の変動だけを OCI に含めることができるとする本 ED の提案（本資料第 14 項(1)参照）に懸念を示さなかった。

18. 一部の回答者は、OCI の使用の例示である複数の測定基礎の使用（本資料第 15 項参照）にコメントしたが、回答者の見解はさまざまであり、一致する見解を見出せなかった。
19. 少数の回答者は、IASB だけでなく作成者も本 ED のガイダンスを適用し、いつ収益及び費用を OCI に含めるかを決定することができる」とコメントした。一方、少数の回答者は、IASB だけが、収益及び費用を OCI に含めることを要求又は許容することができることを明確するように IASB に要望した。

### 本 ED に対する ASBJ のコメント・レターにおける意見

- 本 ED の 7.23 項で提案する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に同意しない旨のコメントをした。これは、当期に発生した収益又は費用が、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、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ためである。

## IASB スタッフの分析及び提案

### (IASB スタッフの分析)

20. IASB スタッフは、本資料第16項に示した回答者の見解に同意し、反証可能な推定から原則に位置付けを見直すことを提案している。反証可能な推定を設けたIASBの意図は、収益及び費用は、基本的に純損益計算書に含められ、OCIの使用は稀であるべき旨を強調することであった。この意図は、反証可能な推定から原則に位置付けを見直し、かつOCIの使用は稀であることを明示的に示すことによっても達成可能と考えている。
21. IASB スタッフは、収益及び費用をOCIに含めることができる又は含めるべきかを決定する際にIASBは判断を行使する必要があると考えており、IASBがそのような意思決定をする際に、目的適合性だけでなく、忠実な表現も参照する場合があるため、フィードバック（本資料第17項参照）を踏まえ、忠実な表現も考慮すべきことを提案している。また、IASBだけがそのような意思決定ができることは本EDの結論の根拠（本EDのBC7.44項）に示されていたが、フィードバック（本資料第19項参照）を踏まえ、概念フレームワークの本文で明確にすることを提案している。
22. 資産又は負債の現在価額の変動だけをOCIに含めることができる」とする本EDの提

案に懸念は示されなかった（本資料第17項参照）ことから、本提案を見直していない。一方、本EDでは、収益及び費用がOCIに含まれる場合の例示として複数の測定基礎の使用（本資料第15項参照）を示したが、本提案に対する見解はさまざまであり（本資料第18項参照）、本提案は測定の章の6.76項<sup>4</sup>及び6.77項<sup>5</sup>を繰り返し述べているのに過ぎないため、本例示を表示の章には含めないことを提案している。

### （IASB スタッフの提案）

23. 上記の分析を踏まえ、IASB スタッフは、以下の提案をしている。
- (1) 純損益計算書の使用に関する反証可能な推定を含めず、代わりに、すべての収益及び費用は純損益計算書に含まれるべきという原則を設ける。
  - (2) 資産又は負債の現在価額の変動を純損益計算書から除外し、そのような変動をその他の包括利益（OCI）に含めることによって、稀な状況において、純損益計算書で提供される情報の目的適合性又は表現の忠実性を高めることになることを説明する。
  - (3) 基準設定においてIASBだけが、資産又は負債の現在価額の変動を純損益計算書から除外する意思決定をすることができ、そのような意思決定をする際、IASBは、そうすることによって、なぜ純損益計算書で提供される情報の目的適合性又は表現の忠実性を高められるかを説明する必要があることを議論する。
  - (4) 収益及び費用をOCIに含めることとなる場合の一例として、複数の測定基礎を使用する場合について、概念フレームワークの表示の章には含めない。

<sup>4</sup> しかし、場合によっては、資産又は負債が将来キャッシュ・フローに寄与する方法（これは部分的には企業が行う事業活動の性質に応じて決まる）あるいは資産又は負債の特性により、下記の測定基礎を使用することによって、財政状態計算書及び財務業績の計算書において提供される情報の目的適合性が高まる（本EDの6.76項）。

(a) 財政状態計算書における資産又は負債について、現在価額の測定基礎

(b) 純損益計算書における関連する収益又は費用を決定するための上記と異なる測定基礎

<sup>5</sup> そのような場合、財政状態計算書における現在価額の変動から生じる収益合計又は費用合計は、2つの構成部分に分解される（本EDの6.77項）。

(a) 純損益計算書において： 当該計算書について選択された測定基礎を用いて測定した収益又は費用

(b) その他の包括利益において： 残りの収益又は費用。その他の包括利益に含めた収益又は費用の累計額は、財政状態計算書について選択した測定基礎で算定した帳簿価額と純損益を決定する際に選択した測定基礎で算定した帳簿価額との差額に等しい。

**ASBJ 事務局による気付事項**

24. 反証可能な推定の代わりに原則を設けるとの提案（本資料第 23 項(1)参照）は、反証可能な推定は原則よりも弱いとの回答者の見解（本資料第 16 項参照）を踏まえ、示されている。しかし、IASB スタッフが、原則が反証可能な推定よりも強い位置付けと考えているか否かについて明示していないため、今回の提案の前提条件が明確ではなく、提案を適切に評価することは難しいものとする。
25. 資産又は負債の現在価額の変動を OCI に含めることが稀であることを説明する提案（本資料第 23 項(2)参照）に同意しない。
- 我々は、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とが異なる場合に OCI を使用すべきと考えている。
  - したがって、OCI が生じるのは、現在価額の変動があった場合に限定されず、稀な状況でしか生じないものとは考えていない。
26. 複数の測定基礎を使用する場合に関する記述を削除する提案（本資料第 23 項(4)参照）に同意しない。この例示は、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が異なる場合に OCI を使用すべきとする我々の考え方を明確に示すものであると考える。

**ディスカッション・ポイント**

OCI の使用に関する IASB スタッフの提案及び ASBJ 事務局の気付事項について、ご質問やご意見があれば頂きたい。

**V. リサイクル処理****本 ED における提案**

27. 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ま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（本 ED7.26 項）。
28. 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考えられている（本 ED の 7.27 項）。

### フィードバックの要約

29. リサイクルリングに関する反証可能な推定の提案に対して、一部の回答者は、すべての項目はリサイクルリングされるべきと主張する一方、一部の回答者は、OCI 項目はリサイクルリングされるべきではないと主張する等、回答者はさまざまな見解を示した。
30. 一部の回答者は、反証可能な推定は概念フレームワークには適切でなく、その代わりに、原則に置き換えることを提案した。
31. 一部の回答者は、リサイクルするための明確な基礎を識別できない場合、そのような項目を OCI に含めるべきではないと主張する一方、他の回答者は、リサイクルするための明確な基礎を識別できないことをもって、そのような項目を OCI に含めることを排除すべきではないと主張した。

### 本 ED に対する ASBJ のコメント・レターにおける意見

- 本 ED の第 7.26 項で提案するリサイクルリングに関する反証可能な推定に同意しない旨のコメントをした。これは、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考えており、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 項目をリサイクルリングすることが必要と考えるためである。
- 本 ED の 7.27 項で提案する推定を反証できる場合の例示 (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) に強く反対する旨のコメントをした。これは、ASBJ が提案する純損益の定義及びガイダンスに基づいて、OCI 項目をリサイクルリングすることにより純損益に認識すべき時期を識別することが常に可能であると考えためである。
- 本 ED の 7.27 項で提案する記述 (リサイクル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) にも強く反対する旨のコメントをした。これは、OCI を使用すべきかどうかという判断は、OCI が生じた期間に認識される純損益の目的適合性への影響だけに基づいて行われるべきであり、OCI を使用するかどうかの判断は、ある将来の期間にリサイクルする時期に関する判断とは関係ないためである。

## IASB スタッフの分析及び提案

### (IASBスタッフの分析)

32. OCIの使用に関する提案（本資料第20項参照）と同様に、リサイクリングに関する反証可能な推定を原則とする位置付けの見直しを提案している。OCIに含まれた収益及び費用は、原則として、リサイクリングされるべきものと引き続き考えている。これは、純損益計算書を企業の当期の財務業績に関する情報の主要な源泉として記述することと整合すると考えている。
33. OCIの使用に関する提案（本資料第21項参照）と同様に、リサイクリングを判断するにあたり、収益及び費用に関する情報の目的適合性と忠実な表現の両方を考慮すべきことを提案している。
34. 本資料第28項の提案に対する見解はさまざまであったが、次の理由から、本EDと同様の提案を確認することを提案している。
- (1) 回答者から説得力のある新しい議論が示されなかった。
  - (2) OCIに含まれた収益及び費用はリサイクリングされるべきとする一般原則を設けることにより、反証可能な推定に比べ、概念フレームワークでリサイクリングがより強調されることとなる。その場合、リサイクリングの基礎を欠くことは、そもそも収益又は費用をOCIに含めるべきではないことを示唆する可能性があることも強調することがより重要になる。
35. OCIの使用に関する提案（本資料第21項参照）と同様に、IASBだけがリサイクリングの可否及びその時期を意思決定できることを概念フレームワークの本文で明確にすることを提案している。

### (IASB スタッフの提案)

36. 上記の分析を踏まえ、IASB スタッフは、以下の提案をしている。
- (1) 収益及び費用がある期間においてOCIに含められる場合、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（リサイクリング）になるという反証可能な推定を含めずに、その代わりに、原則として、OCIに含められた収益及び費用は、リサイクリングされるべきであることを述べる。
  - (2) リサイクリングによって、ある期間の純損益計算書で提供される情報の目的適合性又は表現の忠実性を高めることとなる場合、OCIに含められた収益及び

費用はリサイクルされることを説明する。

- (3) 例えば、リサイクルされるべき期間を識別するための明確な基礎がない場合、OCIに含められた収益及び費用はリサイクルされない可能性があり、そのような基礎を識別できない場合、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を説明する。
- (4) 基準設定においてIASBだけが、OCIに含められた収益及び費用がリサイクルされるべきかどうか、リサイクルされる場合はその時期を決定することができ、そして、そのような決定をする場合、IASBは、リサイクルによって、なぜある期間の純損益計算書で提供される情報の目的適合性又は表現の忠実性を高められるかを説明する必要があることを議論する。

#### ASBJ 事務局による気付事項

37. 本資料第 24 項に示したように、IASB スタッフが、原則が反証可能な推定よりも強い位置付けと考えているか否かについて明示していないため、今回の提案の前提条件が明確ではなく、提案を適切に評価することは難しいものとする。
38. 原則として OCI に含められた収益及び費用はリサイクルされるべきであるとする提案（本資料第 36 項(1)参照）に同意しない。我々は、純損益の包括性（all-inclusive）を確保することが重要と考えており、OCI に含められた収益及び費用は、将来において、例外なくリサイクルされるべきであるとする。
39. 以下の理由から、本資料第 36 項(3)の提案に同意しない。
  - (1) OCI 項目をリサイクルすることにより純損益に認識すべき時期を識別することが常に可能であるとする。
  - (2) OCI に含めることによって、純損益計算書で提供される情報の目的適合性又は表現の忠実性を高める場合に限定して OCI を含めることを判断しているにも関わらず、さらに、リサイクルを行う明確な基礎を識別できない場合に、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を説明することは、2つの判断基準を設けている印象があり、適切ではない。

ディスカッション・ポイント

リサイクル処理に関する IASB スタッフの提案及び ASBJ 事務局の気付事項について、ご質問やご意見があれば頂きたい。

以 上