

企業会計基準委員会御中

公益社団法人 日本証券アナリスト協会
企業会計研究会

討議資料「財務報告に関する概念フレームワークの見直し」 についての意見書

日本証券アナリスト協会の企業会計研究会は、2013年7月に公表された国際会計基準審議会（以下IASB）の討議資料「財務報告に関する概念フレームワークの見直し」（以下討議資料）について意見書を提出する。当協会はアナリスト教育試験制度を運営する公益社団法人で、約25,000名の検定会員を擁する。企業会計研究会は当協会の常設委員会で、アナリスト、ポートフォリオマネジャー、公認会計士、学識経験者を含む15名の委員で構成され、IASBや企業会計基準委員会（以下ASBJ）の公開草案などに対して意見を表明すると共に、ASBJや金融庁と意見交換をしている。

なお、10月25日にASBJの委員および研究員を講師に招き、表記の討議資料について勉強会を開催した。勉強会には75名の検定会員が参加し、うち35名（47%）は勉強会後のアンケートに回答した。当意見書は、このアンケート調査と当研究会の委員による議論を踏まえている。アンケートの集計結果は当意見書に付録として添付した。

全体的なコメント

1. 我々は、IASBのAgenda Consultationに寄せられた関係者の声を反映し、概念フレームワーク・プロジェクトに取り組んでいるIASBの姿勢を高く評価する。財務諸表ユーザーにとっても、概念フレームワークは財務報告を理解するための必須の基盤であり、この整備はIFRSが堅牢な会計基準として世界に広く受け入れられるために避けて通れないステップである。
2. 討議資料の内容は、混合測定や純利益の表示を認めるなど、数年前までのIASBに比べると関係者の声を反映した現実的なものとなっていることを高く評価したい。一方で、純利益を財務諸表の構成要素と認めないこと、その他包括利益（以下OCI）のフルリサイクリングを明確にしていないことなど、改善が必要な点もある。以下、いくつかの個別の質問に沿って、我々の意見を述べる。

質問1

1.25 項から1.33 項では、目的及び「概念フレームワーク」の位置付けの提案を示している。IASB の予備的見解は次のとおりである。

- (a) 改訂「概念フレームワーク」の主要な目的は、IASB がIFRS の開発及び改訂を行う際に一貫して使用することとなる概念を識別することにより、IASB を支援することである。
- (b) 稀な場合において、財務報告の全体的な目的を満たすために、IASB は、「概念フレームワーク」のある側面と矛盾する新基準又は改訂基準を公表すると決定する可能性がある。これが生じた場合には、IASB は「概念フレームワーク」からの離脱とその理由を、当該基準に関する結論の根拠の中で記述することになる。

これらの予備的見解に同意するか。同意又は反対の理由は何か。

- 3. 討議資料は概念フレームワークの「主たる目的は、IASB が IFRS の開発及び改訂を行う際に一貫して使用することとなる概念を識別することにより、IASB を支援することである」(1.26 項) と定義しているが、我々はこの定義は狭義すぎると考えている。典型的な IFRS の教科書の第 1 章が概念フレームワークの解説から始まっていることに象徴されるとおり、概念フレームワークは財務報告に係る全ての関係者にとって IFRS に基づく財務諸表を作成したり、解釈したりするための基本文書であり、事実上の憲法または行動指針として機能することが期待されている。従って、概念フレームワークの目的において作成者や利用者を含む他の関係者より IASB を優先することは、上述のように広く活用されるべき概念フレームワークを制約することになる。現行の概念フレームワークのように、目的は幅広い関係者に対して規定すべきである。
- 4. 質問 1(b)に関して、我々は個別の基準が概念フレームワークから離脱する可能性を理解するが、仮にそのような事態が生じた場合には、結論の根拠における説明にとどまらず、概念フレームワーク自体の改訂を検討すべきであると考える。

質問4

次の各計算書についての構成要素を、2.37 項から2.52 項で簡潔に論じている。純損益及びその他の包括利益を表示する計算書（収益及び費用）、キャッシュ・フロー計算書（現金収入及び現金支出）及び持分変動計算書（持分への拠出、持分の分配、持分のクラス間での振替）である。

これらの項目について何かコメントはあるか。「概念フレームワーク」がこれらを財務諸表の構成要素として識別することは有用か。

- 5. 討議資料 2.39 項は「純利益、OCI 合計及び包括利益合計は財務諸表の要素ではない」としている。もちろん、「収益－費用＝利益」という定式化を行えば、利益は収益と費用の残余である。しかし、この式は因果関係を示すものではなく、単に結果として

両辺が等しくなる恒等式である。従って、恒等式の右辺である利益を財務諸表の要素として定義することによって、これが左辺の収益、費用の定義にも影響し、真に堅牢な財務報告が可能になる。利益の定義は困難であっても、これを避けるべきではない。

6. 純利益は税金を含む全ての費用を支払った後で株主に帰属する当期の利益として極めて重要な指標である。ASBJは純利益を定義すべく検討を行っており、我々はIASBが同様の方向で検討を進めることを強く希望する。
7. OCIは、貸借対照表におけるその他包括利益累計額（以下 AOCI）の当期変動額である。歴史的にはこの金額は損益計算書には表示されなかったが、貸借対照表における変化を損益計算書に反映するために表示されるようになった。この経緯が示しているように、OCIの本質は、貸借対照表と損益計算書の連携（linkage）を図る項目である。Other Comprehensive “Income”という呼称が誤解を招くので、例えば「評価差額等」といった名称への変更を検討すべきである。なお、OCI（以下、とりあえず従来どおり OCI、AOCI と呼称する）の重要性は企業や業種によって大きく異なる。持ち合い株式や海外現法の保有を含め外国為替に大きなエクスポージャーを持つ企業の場合には、株式や為替市場の変動によって OCI が大きく変動することがある。これは、当該企業の財務的安定性の変化を反映すると共に、将来において OCI が実現され純利益に含まれる可能性を反映していると考えられる。しかしながら、これは当期の利益ではない。また、OCI の重要性はビジネスモデルによって異なり、一般的に、資産と負債のミスマッチが避けられず、資産側と負債側の時価評価の仕方の差異により利益認識のタイミングにミスマッチが生じざるを得ない金融業では OCI は製造業会社より重要である。
8. 勉強会参加者へのアンケート調査でも、63%の回答者が純利益を財務諸表の構成要素に含めはつきりと定義すべきと答えた。（付録 Q2 参照）

質問10

持分の定義、異なるクラスの持分の測定及び表示、並びに負債を資本性金融商品と区別する方法を、5.1 項から5.59 項で論じている。IASB の予備的見解としては、

- (a) 「概念フレームワーク」は現在の持分の定義（すべての負債を控除した後の企業の資産に対する残余持分）を維持すべきである。（中略）

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、どのような変更を提案するか。その理由は何か。

9. 概念フレームワークは、貸借対照表に表示される持分の中に留保利益とその他包括利益項目の残高を示すその他包括利益累計額（以下 AOCI）を明確に区分表示することを求めるべきである。

10. 討議資料は持分の区分表示を要求しない理由を「どの区分が財務諸表利用者にとって最も目的適合性があるかの判断は、各地の法令や報告企業の統治構造に左右される可能性があるから」（5.5 項）としている。我々は各地の法令が持分の中に様々な準備金や引当金の設定を要求することを十分承知している。また、討議資料 5.5 項の見解は、純利益表示を否定し、従ってリサイクリングも生じさせないという立場からは、合理的であるともいえる。しかしながら、討議資料は純利益表示の存続を認め（8.22 項）、限定的であるかもしれないがリサイクリングを行うことを示唆（8.97 項）している。
11. 純利益を表示し、リサイクリングを行う場合には、留保利益と AOCI という性格の異なる区分の峻別が必要になる。留保利益は確定しており、今後も評価によって変動することのない金額であると共に、多くの法域において配当可能金額の上限を示す金額でもある。これに対し、AOCI は貸借対照表日における一部資産・負債の一過性の評価損益に過ぎず、この金額は今後も大きな変動を繰り返す可能性がある。このように、情報の硬度、利用の仕方に大きな差がある留保利益と AOCI は、区分表示する必要がある。日本企業のように持ち合い株式や海外現法の保有を含めた外国為替のエクスポージャーによって、AOCI の金額と変動性が大きい企業の分析にあたっては、両者の区分表示は特に目的適合的な情報をもたらす。例えば、留保利益が 100CU、AOCI が 0CU の企業（OCI 項目へのエクスポージャーを全く持たない）と、留保利益が 200CU、AOCI が Δ 100CU の企業（OCI 項目に大きなエクスポージャーを持つ）を想定しよう。両者とも留保利益と AOCI の合計額は同じ 100CU であるが、後者の合計額は株式市場や為替市場等の変動によって大きく変わる可能性があり、財務的安全性は前者の方がはるかに高く、区分表示によってこうした点の評価が可能になる。
12. 我々は、留保利益と AOCI の区分を要求しないのは、現行 IFRS における大きな欠陥であると考えている。後で述べるように（第 19 項）、AOCI から留保利益への振替（リサイクリング）は目的適合性のある情報をもたらすので、区分表示の強制が必要になる。

質問11

財務報告の目的及び有用な財務情報の質的特性が測定にどのように影響を与えるのかを 6.6 項から 6.35 項で論じている。IASB の予備的見解は次のとおりである。

- (a) 測定の目的は、企業の資源、企業に対する請求権及び資源と請求権の変動に関して、並びに企業の経営者及び統治機関が企業の資源を使用する責任をどれだけ効率的かつ効果的に果たしたのかに関して、目的適合性のある情報の忠実な表現に寄与することである。
- (b) 資産及び負債についての単一の測定基礎は、財務諸表利用者にとって最も目的適合性の

高い情報を提供しない場合がある。

- (c) 特定の項目について使用すべき測定を選択する際に、IASB は、当該測定が財政状態計算書と純損益及びOCI を表示する計算書の両方においてどのような情報を生み出すのかを考慮すべきである。
- (d) 特定の測定の目的適合性は、投資者、債権者及び他の融資者が、その種類の資産又は負債が将来キャッシュ・フローに寄与する方法をどのように評価する可能性が高いのかに応じて決まる。したがって、測定の選択は、
 - (i) 個々の資産について、当該資産がどのように将来キャッシュ・フローに寄与するのかに応じて決めるべきである。
 - (ii) 個々の負債について、企業が当該負債をどのように決済又は履行するのかに応じて決めるべきである。
- (e) 使用する異なる測定の数、目的適合性のある情報を提供するために必要な最小の数とすべきである。不必要な測定の変更は避けるべきであり、必要な測定の変更は説明すべきである。
- (f) 特定の測定の財務諸表利用者にとっての便益は、コストを正当化するのに十分なものである必要がある。

これらの予備的見解に同意するか。同意又は反対の理由は何か。

反対である場合、資産又は負債の測定方法の決定についてどのような代替的なアプローチを支持するか。

- 13. 我々は質問 11 に要約されている測定に関する IASB の予備的見解に、基本的に合意する。財務諸表利用者は、財務諸表から 2 つの情報を得ようとする。すなわち、主に損益計算書から将来キャッシュ・フローの予想に必要な企業の当期業績を知り、貸借対照表から企業の財務的安定性の情報を知ろうとする。ここで、当期業績は対応の原則から取得原価による測定に馴染み、財務的安定性を評価するために、一部の資産は時価による測定に馴染む。企業価値評価は当期業績をベースに予測した将来キャッシュ・フローの割引現在価値によることが多く、この時に財務的安定性は割引率の一部であるリスクプレミアムに反映される。さらに、時価測定を反映した貸借対照表に基づいて直接企業価値評価を試算することもある。このように利用者がフローとしての業績とストックとしての財務的安定性という 2 つの情報を得ようとするために、複数の測定基礎が必要になるのである。
- 14. 質問 11(e)は使用する測定の数、「必要な最小の数とすべきである」とするが、目的適合的な会計基準を開発すれば、使用される測定の数是最適なものになっているはずである。「必要な最小の数」を自己目的に設定するのは基準開発にバイアスをもたらす懸念がある。「最小の」を削除することを提案する。

質問17

7.45 項では、重要性の概念は「概念フレームワーク」で明確に記述されているというIASBの見解を記述している。したがって、IASB は、重要性に関して「概念フレームワーク」におけるガイダンスの修正も追加も提案していない。しかし、IASB は、「概念フレームワーク」プロジェクトの枠外で、重要性の適用に関する追加的なガイダンス又は教育マテリアルの提供を検討している。このアプローチに同意するか。同意又は反対の理由は何か。

15. 討議資料は「重要性の概念は現行の概念フレームワークに明確に記述されている」（7.45 項）としている。概念は明確に記述されているとしても、その概念は現行の財務報告の中で実践的に活用できているとは思えない。作成者は「重要性」の基準が明確でないため安全策として定型的で価値の無い情報（boilerplate information）を大量に提供している。こうしたこともあって、IASB が新たな会計基準案を公表すると、重要性の観点からは必要がないと思われる情報の提供を、再度迫られるとの懸念から、多くの作成者が激しく反対する。重要性概念が実践的に用いられることは、IFRS が高品質の会計基準として機能するための必須の課題である。我々は、IASB がこの課題を克服するための最善の方法は、概念フレームワークの改訂ではなく追加的なガイダンスや教育マテリアルの提供であると考えているという前提の下で、討議資料の立場を支持する。
16. 重要性のガイダンス・教育マテリアルというと定量的な閾値を連想するが、財務諸表ユーザーにとっては、定性的な重要性基準が遵守されているかどうかと同じように重要である。定性的重要性基準は、作成者、監査人、ユーザー、規制当局等多くの関係者のベストプラクティスを通じて確立されるものだが、ガイダンス・教育マテリアルの開発にあたってはこの点にも十分留意されたい。
17. 勉強会参加者へのアンケート調査でも、63%の回答者が追加的なガイダンスと教育マテリアルの提供を支持した。（付録 Q1 参照）

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。

18. 第9項～第12項で述べたとおり、我々は純利益を財務諸表の構成要素とすべきと考えており、この立場からは純利益の開示を要求するのは自明である。純利益を構成要素として定義し、それを開示する必要があるのは、純利益には当期に実現した株主に帰属する利益としてのボトムライン性という他の指標にはない特徴があり、このため最

も幅広く用いられている利益指標となっている。投資家が企業の当期業績を分析する時には複数の指標を用いる。営業利益、EBITまたはEBITDAは、企業の資本構成や実効税率に影響されない経常的なキャッシュ・フローを示す指標として重視される。これに対し、純利益は金利や税金の支払い後、株主に帰属し、配当支払いの原資にもなるボトムラインの利益として重視される。また、純利益を発行済株数で割った1株当たり利益も、株価水準の判断に幅広く使用されるPERを計算するための必須の数字として重要である。このように重用されている純利益を概念フレームワークの中で構成要素として明確に定義し、比較可能性の高い表示を強制すべきである。

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。

19. 我々はOCIに認識された評価差額の全ては、一定のトリIGGERをもって純損益にリサイクルすべきであると考えている。この理由は、OCI項目は株価や為替レートなどの変動によって上下するので、この認識が中止され、従って価値変動が停止した場合には、確定損益を純利益に認識し、AOCIに計上されていた金額を留保利益に振替える必要があるためである。当意見書の第9項～第12項に述べたとおり、我々は留保利益とAOCIの峻別が目的適合性の高い財務報告をもたらすと考えている。
20. 仮にOCI項目を全てリサイクリングしないと、長期的に見て純利益累計額と資本取引を除く留保利益変化額が一致しなくなる。すなわち、利益指標としての純利益に脆弱性が生じる。純利益が広く用いられている現状を鑑みると、純利益を堅牢にするためにフルリサイクリングが必要である。
21. リサイクリングを禁止すべきという論者は、利益はOCIに1度認識すればよく、その後、P/Lで再度認識すべきではないと主張する。しかしながら、当意見書の第7項で指摘したとおり、OCIへの計上は利益認識ではなく、企業の財務的安定性確認のために行う一部の貸借対照表項目の評価替えに過ぎない。そもそもOCI計上は利益認識ではないので、OCI計上額が実現してリサイクルに伴い純利益で認識することを「2度目の」利益認識と呼ぶのは適切でない。また、リサイクリング禁止論者は、リサイクリング額は収益・費用の定義を満たさないと主張する。しかし、第9項～第12項で説明したとおり、リサイクリングに伴うAOCIから留保利益への振替は目的適合的な情報をもた

らす必須の手続きであり、対応する金額は収益・費用として認識すべきである。

22. 現実的な問題として、例えば退職給付年金における数理計算上の差異のように、リサイクリングのトリIGGERイベントが見つからないためにリサイクリングしないという基準もある。我々は、トリIGGERイベントの発見は様々な工夫によって可能であり、トリIGGERイベントが見つからないからリサイクリングを禁止するというのは、基準設定主体としての怠慢さの証左であると考えている。
23. リサイクリングに反対するもう1つの根拠は、それが利益操作を可能にするという点である。純利益の推移だけに目を配れば、我々はこうした側面があることを否定しないが、包括利益の開示、包括利益計算書注記におけるリサイクリング額の開示によって、以前に比べれば投資家が利益操作によって惑わされる度合いは大幅に低下し、これに伴い利益操作を行おうという経営者の誘引も減少したと考えている。利益操作の誘引をさらに低下させるためにも、純利益の内訳に当期のリサイクリング額を明記することを提案する。
24. リサイクリングを行うと、純利益の変動性が高まるので反対という意見もある。純利益に経常的な利益特性を求める立場であるが、我々は経常的な利益は営業利益やEBITDAによって計測されると考えている。純利益は営業利益・EBITDAと包括利益との間に位置するので、これらの利益指標と異なる特性を持つことが企業分析上は望ましい。この観点からは、経常的で企業の財務構造に依存しない収益力指標としての営業利益・EBITDAと、一部資産負債の評価差額も反映した貸借対照表の純資産の変化を示す包括利益との間にある純利益には、株主に帰属する当期に実現したボトムライン利益という特性を持たせるべきである。この特性によるメリットは、リサイクリングによる純利益の変動性というデメリットを大きく上回ると考えている。
25. 営業利益（あるいはEBITまたはEBITDA）は企業分析の出発点として広く利用されている。利用者利便の向上と比較可能性の向上のために、こうした指標を企業実態に合わせて計算するための十分な情報が損益計算書に少なくとも注記として提供されるべきである。
26. 勉強会参加者へのアンケート調査でも、77%の回答者がリサイクリングを支持した。
(付録Q3参照)

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。

27. 我々は、企業の財務安定性評価に必要な限り、幅広い項目が OCI に含まれるべきと考えている。また、既に説明したとおり、全ての OCI 項目はリサイクルすべきと考えている。従って、討議資料にない第 3 のアプローチ (2B で全項目をリサイクルする) を提案する。
28. 討議資料が提示するアプローチ 2A と 2B の相違は、後者には「一時的な再測定」という区分が含まれており、この区分は是々非々でリサイクリングを決定するとしている点である。我々は「一時的な再測定」区分は、期間が長期で不確定であるという点を除けば、「橋渡し項目」と本質的に相違はないと考えている。従って、「一時的な再測定」区分を「橋渡し項目」に統合すれば、幅広いアプローチに基づき全ての OCI 項目をリサイクルするという我々の提案が実現することになる。
29. 勉強会参加者へのアンケートでは、第 3 のアプローチの支持は 34%、2B の支持は 20%、2A の支持は 14%であり、31%が「どちらともいえない」と回答した。当研究会委員の圧倒的多数は第 3 のアプローチを支持している。(付録 Q4 参照)。
- 2B を支持する委員は、上述のリサイクルのタイミングに恣意性が発生しうる点や、OCI 項目の完全リサイクリングを行ってきたわが国では、リサイクルの概念に対する市場の理解が未だに浅いため、株価の動きにも歪みが生じる場合があると主張する。具体的には、持ち合い株式の場合、OCI に損失が認識された時点、それが実現損となった時点の双方で株価は下落しがちな一方、OCI に評価益が認識されても株価の反応は鈍く、それが実現益となっても非コア利益として株価はあまり反応しない傾向があること (非対称性) を、2B 支持の理由に挙げている。

質問22

現行の「概念フレームワーク」の第1章及び第3章

9.2 項から9.22 項では、2010 年に公表した現行の「概念フレームワーク」の各章を扱っており、これらの章が受託責任、信頼性及び慎重性の概念をどのように扱っているのかを論じている。IASB は、「概念フレームワーク」の残りの部分に関する作業で明確化又は修正の必要性が明らかになった場合には、これらの章の変更を行うであろう。しかし、IASB は、これらの章の内容を根本的に再検討するつもりはない。

このアプローチに同意するか。理由を説明されたい。

IASB がこれらの章の変更 (これらの章が受託責任、信頼性及び慎重性を扱っている方法を含む) を検討すべきだと考える場合には、それらの変更点及びその理由を説明のこと。

また、それらが「概念フレームワーク」の残りの部分にどのように影響を与えることになるのかをできる限り正確に説明のこと。

30. 受託責任、信頼性、慎重性という概念の復活を求める声が強く、我々はこうした声に共感を覚える。受託責任は翻訳が難しいために除かれたとされるが、翻訳の困難性は概念の排除理由にはならない。慎重性は中立性と矛盾するので除かれたとされる。しかしながら、討議資料も認めるとおり（2.28 項）、経営者には楽観的になる傾向があり、投資家は良いニュースより悪いニュースに敏感に反応するという非対称性を有する。例えば、引当金の戻入による利益計上という良いニュースによる株価上昇よりも、資産の減損による損失計上という悪いニュースによる株価下落の方が大きく、株式市場に適切な経理処理が行われていれば不要であった価格変動が生じる。これを前提にすれば、少し保守的な会計基準が、資本市場にとって最適な中立性をもたらすと考えられる。よって、慎重性概念も復活すべきである。なお、信頼性については、「忠実な表現」という現行の規定の方がより具体的で好ましいという意見もある。
31. 当意見書の第 3 項にも書いたとおり、概念フレームワークは多くの関係者にとっての行動指針である。とりわけ、受託責任、信頼性、慎重性という基本概念には、行動指針としての性格が強い。従って、これらの概念の復活は概念フレームワーク第 1 章と第 3 章の根本的な再検討を経なくても可能であり、また討議資料が検討している他の諸点への影響も少ないと考えられる。

以 上

付録

「概念フレームワークの見直し」に関するアンケート集計

2013年10月25日(金)に開催した勉強会『IASB 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」について』へ参加した当協会の検定会員75人に対して、10月30日(水)にアンケートを送付した。11月12日(火)の締切りまでに35人から回答があり、回収率は47%であった。

Q1 : IASB は「重要性」に関して、現行の『財務報告に関する概念フレームワーク（以下概念FW）』を変更せずに、2013年に開始するIAS第1号「財務諸表の表示」、IAS第7号「キャッシュ・フロー計算書」、IAS第8号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」を見直す調査研究プロジェクトで対応するとしています。具体的には、基準の修正と、重要性の適用に関する追加的なガイダンスの提供、教育マテリアルの提供を検討しています。

この様なIASBの検討方針について、どう思いますか。

(a) 追加的なガイダンス、教育マテリアルの提供で十分である。	22人	62.9%
(b) 『概念FW』の変更を検討すべきである。	8人	22.9%
(c) どちらともいえない。	5人	14.3%
合 計	35人	100.0%

Q2 : IASB の予備的見解として、DP は現行の『概念FW』を踏襲して純損益を財務諸表の「構成要素」には含めない一方、純損益は「純損益及びOCIを表示する計算書」に合計または小計として「表示」すべきであるという形でその存在を認めています。

この様なIASBの予備的見解について、どう思いますか。

(a) 予備的見解に賛成する。	10人	28.6%
(b) 純損益を財務諸表の「構成要素」に含め、はっきり定義すべきである。	22人	62.9%
(c) どちらともいえない。	3人	8.6%
合 計	35人	100.0%

Q3: IASBの予備的見解として、DPは過去にOCIに認識した収益及び費用の一部を、その後純損益に認識（リサイクル）することを許容または要求すべきであると述べています。

この様なIASBの予備的見解について、どう思いますか。

(a) 予備的見解どおり、リサイクルする方が良い。	27人	77.1%
(b) リサイクルは不用であり、予備的見解に反対する。	2人	5.7%
(c) どちらともいえない。	6人	17.1%
合 計	35人	100.0%

Q4: DPは、OCI処理の適用対象とそのリサイクルについて、狭義適用・全面リサイクル・アプローチ（2A）と、広義適用・限定リサイクル・アプローチ（2B）の両方を提示しています。これに加えて、広義適用・全面リサイクル・アプローチも考えられます。リサイクルに際して、どのアプローチが適切だと思えますか。

(a) 狭義適用・全面リサイクル・アプローチ（2A）。	5人	14.3%
(b) 広義適用・限定リサイクル・アプローチ（2B）。	7人	20.0%
(c) 広義適用・全面リサイクル・アプローチ。	12人	34.3%
(d) どちらともいえない。	11人	31.4%
合 計	35人	100.0%

以 上