
プロジェクト ASAF 対応

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6月及び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 IASB スタッフによる提案についてご紹介するために作成したものである。

2014年6月のIASBボード会議における議論

2. 2014年6月のIASBボード会議で提案された純損益、OCI及びリサイクリングに関するアプローチは、以下の通りである。

- (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。
- (2) 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。
- (3) 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。IASB 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限定的な状況においてのみ、収益及び費用項目（又は収益及び費用項目の要素）を OCI に含めることを要求又は許容することができる。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、生じた差額はOCIに含められる。また、その他の状況においても収益及び費用項目をOCIに含めるべきであるとIASBが決定することがある。
- (4) 以下の収益及び費用項目は、純損益のみに含まれる。
 - ① 資産又は負債の当初認識時に認識される利得又は損失
 - ② 原価ベースで測定される資産及び負債に関して生じる収益及び費用
 - ③ 現在価値で測定される資産及び負債から生じる以下の種類の収益及び費用
 - (a) 減価償却及び償却

- (b) 利息及び割引の計上、プレミアムの償却
- (c) 資産の減損、不利な状況となった場合における負債の帳簿価額の増加
- (d) 受領した配当

(5) OCI に含ま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。

純損益に関する記述

3. IASB スタッフは、純損益について堅牢な定義を開発することができるか確信がないとする一方、「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」と記述することは有用と考えている。これは、純損益は企業の業績に関する主要な情報源であることに同意していた多くの回答者からのフィードバックを反映したものであり、IASB が基準開発において使用するハイレベルなガイダンスを提供することができるためである。

反証可能な前提

4. 純損益が企業の業績に関する主要な情報源であるならば、やむを得ない理由がある場合を除き、収益及び費用項目を純損益から除くことは、純損益の有用性を損なうことになるという主張につながる。(すなわち、純損益は可能な限り包括的 (all-inclusive) でなければならない。)
5. そのため、概念フレームワークに以下の原則を含めることにより強化できるとしている。
 - (1) 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。IASB 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限定的な状況においてのみ、収益及び費用項目 (又は収益及び費用項目の要素) を OCI に含めることを要求又は許容することができる。
 - (2) OCI に含ま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。

純損益以外で報告されないであろう収益及び費用項目

6. IASB スタッフは、以下の収益及び費用項目が認識される場合には、必ず純損益で認識されると考えている。
 - (1) 資産又は負債の当初認識時に認識される利得又は損失
 - (2) 原価ベースで測定される資産及び負債に関して生じる収益及び費用
 - (3) 現在価値で測定される資産及び負債から生じる以下の種類の収益及び費用
 - (4) 受領した配当
7. 第6項(1)に関して、概念フレームワークのディスカッション・ペーパー(以下「DP」という。)ではOCIに含まれるのは再測定についてのみであるとしていた。これは換言すると、資産及び負債の当初認識時に認識される利得及び費用は必ず純損益に含まれるということである。これは、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に関する情報を提供するという純損益の目的と整合的であると IASB スタッフは考えている。
8. 第6項(2)に関して、DP では原価ベースの測定に関連する①減価償却及び償却、②利息及び割引の計上、プレミアムの償却及び③資産の減損、不利な状況となった場合における負債の帳簿価額の増加について純損益で報告することを提案していた。このこと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に関する情報を提供し、将来キャッシュ・フローの予測に役立つという純損益の目的と整合的であると IASB スタッフは考えている。
9. 第6項(3)に関して、現在価値で評価された資産及び負債に関連する前項に記載された①から③の項目についても、同じ論理構成になると IASB スタッフは考えている(例：再評価された有形固定資産の減価償却、公正価値で測定された金融資産に係る利息の計上や減損)。
10. 第6項(4)に関して、配当は、ある期間における取引から発生し、リターンを反映しており、配当に関する情報は、将来キャッシュ・フローを評価するのに有用である可能性が高いことから、配当は純損益にのみ認識されると IASB スタッフは考えている。

OCI に含める項目に関するガイダンス

11. ディスカッション・ペーパーでは、OCI に含まれる項目について(1)橋渡し項目、

(2) ミスマッチのある再測定、(3) 一時的な再測定の 3 つのカテゴリーを識別していた。

12. IASB スタッフが現行の IFRS で OCI が使用されているパターンを検討したところ、OCI を使用するという IASB の最近の決定の多くは、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状況に関連していた（以下「2 つの測定基礎」という。）。例としては、FVOCI に分類される負債性金融商品、保険契約、純損益を通じて公正価値で測定する金融負債の発行者自身の信用リスクに起因する公正価値の変動が挙げられる。
13. IFRS 第 9 号の FVOCI で測定される資本性金融商品についても 2 つの測定基礎で説明できるという主張があるが、IASB スタッフは、純損益として報告する金額を決定するための測定基礎について疑問が生じる。純損益として報告する金額を決定するための測定基礎が原価ベースの測定とした場合には減損が必要となる。従って、そのような投資について、純損益として報告する金額を決定するための測定基礎を表現するのは困難であり、すなわち、原価ベース又は現在価値ベースのいずれでもない。
14. その他の OCI 項目については、以下の通りにコメントされていた。
 - (1) 為替換算調整勘定・・・IASB は、外国為替換算に関するリサーチ・プロジェクトを立ち上げおり、そのプロジェクトで検討される予定である。
 - (2) 有形固定資産及び無形資産の再評価剰余金・・・収益及び費用項目ではなく、資本維持の考え方に基づくものという主張がある。今回のプロジェクトでは、資本維持については議論を行わないことを4月のボード会議で暫定決定している。
 - (3) キャッシュ・フロー・ヘッジ・・・2 つの取引に関連付けているものであるため、2 つの測定基礎ではない。反証可能としている規定に基づいて OCI を使用し、かつ、リサイクリングするものである。
 - (4) 確定給付負債（資産）の純額の再測定・・・純損益を報告するために使用する測定基礎を記述するのが困難なため、2 つの測定基礎ではない。反証可能としている規定に基づいて OCI を使用するものである。また、リサイクリングを行う適切な基礎を設定することが困難なため、反証可能としている規定に基づいてリサイクリングは行わない。

2014 年 6 月 IASB ボード会議における暫定決定

15. 第 2 項の提案に対して IASB は、おおむね支持したが、純損益が企業の業績に関する唯一の情報源ではないとして、ある期間における企業の業績を反映する際の OCI

の役割を強調することを暫定決定した。さらに、以下の点について明確化するように IASB スタッフに指示をした。

- (1) なぜ純損益がある期間における企業の業績に関する主要な情報源なのか。
- (2) 詳細な項目をリスト化することなく、OCI に含まれることなく、純損益にのみ含まれる項目を識別する原則を見出すことが可能かどうか。

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

16. 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出発点、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 に含ま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。

企業の業績に関する主要な情報源としての純損益

17. DP では、純損益が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ことを提案したが、この提案を支持するフィードバックが多く聞かれた。特に多くの利用者は、利害関係者に配分されるボトムラインとして、また、配当の財源として重要であるとした。また、多くの利用者は、純損益を、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している。
18. 一方、多くの利用者は、企業の業績を理解するためには単一の指標では十分では

ないこと、純損益の合計又は小計に必要な修正を加えていると述べていた。

純損益だけが企業の業績に関する情報ではない

19. 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と記載することは、その他の情報も、ある期間における企業の業績を理解するのに目的適合的であることを示唆している。例えば、その他の目的適合的な企業の業績に関する情報源としては、OCI に含まれた収益及び費用項目が挙げられる。
20. 例えば、保険契約に関して、割引率の変動は保険発行者にとって経済的なリスクを実際に生じさせており、そのようなリスクの影響を管理することは保険発行者のビジネスにおいて不可欠である。そのため、保険契約について、割引率の変動から生じて OCI に含まれた収益及び費用項目は、保険発行者のその期間における業績の理解に重要である

原価ベースによる測定と現在価値による測定

21. 2014 年 6 月の IASB ボード会議において、IASB スタッフは純損益のみに含まれる収益及び費用項目の種類を識別するための基礎について提案したが、IASB は、純損益のみに含まれる収益及び費用項目の例のリストを概念フレームワークに含めるのは適切でないとして、その背景となる原則を検討するように IASB スタッフに指示した。
22. 原価ベースによる測定と現在価値による測定では、異なる予測価値を有する。現在価値による測定は将来キャッシュ・フローの見積りの変動等の影響を受け、そのような変動の影響の一部(例:割引率)は期間に渡って自動的に巻き戻される。一方、原価ベースによる測定から生じる収益及び費用項目は、そのようなことにはならない。
23. 従って、資産又は負債に関する現在価値による測定の変動から生じる収益又は費用項目を OCI に含めることが適切であり、純損益の理解可能性と予測価値を高めると IASB が結論付けるかもしれない。
24. また、特定の状況においては、資産又は負債の現在価値の変動の構成要素を識別し、その構成要素を分類することが適切かもしれない。例えば、今後公表される IFRS 第 9 号「金融商品」(以下「IFRS 第 9 号」という。)において FVOCI で測定される負債性商品については、償却原価で測定される部分とそれ以外に分解される。ここで、原価ベースで測定される部分については純損益に含めなければならない。それ以外の部分は、OCI を使用することにより、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 IASB が結論付けた場合に OCI に含まれる。

分類及び集約

25. IASB スタッフは、資産又は負債の現在価値による測定の変動を OCI に含めることは、DP の表示及び開示のセクションで示されていた分類及び集約に関する原則と整合的であると考えている。
26. DP では、「分類」は共通した性質に基づいた項目の区分としており、「集約」はこれらの分類の中の個々の項目を合算することとしている。
27. 純損益計算書において、収益及び費用項目を共通した性質に基づいて異なる分類に区分すること、又は、純損益に含まれるものと OCI に含まれるものに区分することは、いずれも「分類」である。
28. 例えば、IFRS 第 9 号において、償却原価で測定される金融資産について、減損損失とその戻入は、その金融資産から生じるその他の収益及び費用項目（例：利息収益）とは区別して表示することが要求される。これは、共通した性質に基づいて分類し、純損益計算書において収益及び費用を集約している例である。
- 一方、FVOCI で測定される負債性金融商品については、減損損失とその戻入、利息費用及び売却損益は純損益に表示することが要求される。それ以外の要因の変動による資産の現在価値の変動（例：市場金利の変動）は OCI に含まれる。これは、収益及び費用項目を共通した性質に基づいて分類し、2 つの計算書（又は 1 つの計算書において 2 つに区分されたセクション）に分類する例である。

事務局による気付き事項

29. ASBJ スタッフによる気付き事項は、以下の通りである。
- (1) 第 16 項(1)及び(2)について、純損益の位置付けと目的は記載されているが、定義がなされていない。
- (2) 16 項(1)について、純損益が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理由として、利用者の分析における使用状況が挙げられているのは適切でなく、財務報告の目的から導かれるべきである。
- (3) 16 項(2)について、OCI に含まれた収益及び費用項目の各行項目は、ある期間における企業の業績に関する目的適的な情報を一定程度提供すると考えられる。一方、純損益と OCI に含まれた収益及び費用項目を合計した包括利益は、OCI は財政状態の報告の観点からの測定値と財務業績の報告の観点からの測定値の差として計算されており、業績の観点から計算されるものではないため、財務業績の報告の観点から導かれる純損益と比べた場合、目的適合性は必ずしも高くないと考えられる。

- (4) 16 項(6)について、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場合に OCI が使用されることに同意する。一方、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 に含めることについては、「目的適合性」だけではどのようなケースが該当するかが不明確と考えられる。
- (5) 16 項(7)について、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 つであるとしているが、純損益と OCI はそれぞれ財務諸表の構成要素として位置付けられるものであり、表示に関するものではない。
- (6) 16 項(8)について、例えば、リサイクリングを行う明確な基礎 (basis) がない場合など、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 が結論付ける場合には、リサイクリングの禁止を検討するとしているが、純損益の完全性を保つために、すべての OCI 項目はリサイクリングすべきである。

ディスカッション・ポイント

純損益及び OCI に関する IASB スタッフの提案についてご意見を頂戴したい。

以 上