
プロジェクト **ASAF 対応**

項目 **基本財務諸表：OCI に関する情報を伝達するためのより適切な方法**

本資料の目的

1. 基本財務諸表に関するリサーチ・プロジェクトにおいて、2017 年 11 月 14 日に開催された国際会計基準審議会（IASB）のボード会議でその他の包括利益（OCI）に関する情報を伝達するためのより適切な方法が議論された。本論点は、2017 年 12 月に開催予定の ASAF 会議においても議論することが予定されている。
2. 本資料は、本論点に関する IASB スタッフの提案及び ASAF メンバーに対する質問事項をご説明したうえで、ASBJ 事務局の発言案を検討することを目的としている。

議論の背景

（これまでの経緯）

3. 2016 年 12 月の IASB ボード会議では、以下のとおり暫定決定している。
 - (1) OCI に関する情報を伝達するためのより適切な方法を探求すること
 - (2) OCI 項目の表示の改善に焦点をあてること。OCI と純損益との区別や、OCI 項目の純損益への組替（リサイクリング）を再検討すべきではない。

なお、OCI 項目については、IAS 第 1 号「財務諸表の表示」（以下「IAS 第 1 号」という。）の第 7 項において、他の IFRS が要求又は許容するところにより純損益に認識されない収益及び費用（組替調整額を含む。）をいうものとされている。IFRS 基準における OCI 項目は、別紙 1 にまとめている。

（問題点）

4. 利用者に対する調査やアウトリーチにより、以下の問題点があることを把握している。
 - (1) OCI という用語は混乱を招くものであり、OCI をブラックボックスまたは論争的となる「ゴミ捨て場」だと見ている者もいる。
 - (2) 純損益と OCI の役割、及びリサイクリングの概念（すなわち、どのような場合に OCI 項目が純損益に振り替えられるのか。）について、利用者の間において明確に共有されていない。

- (3) 多くの利用者は、OCI に対する理解が不足しているか、OCI 項目は予測価値が乏しいと考えていることが多いなど、長期的傾向を推察することのできる営業上のフロー項目であるとは考えていないため、OCI 項目を詳細には分析していない。
5. 利用者からは、OCI の表示を改善しても目的適合性のある追加的な情報は提供されない、もしくは、現在の表示で十分との意見も聞かれ、OCI の表示の改善に関する強い要望は聞かれなかった。一部の利用者は、OCI に対する理解不足のために OCI を分析に含めていなかった。

IASB スタッフの提案

6. 2015 年に公表された「財務報告に関する概念フレームワーク」の公開草案では、純損益計算書は、企業の当期の財務業績に関する主要な源泉であるものの、「企業の当期の財務業績を理解するには、OCI に含めた収益及び費用を含め、すべての認識した収益及び費用を分析するとともに、財務諸表に記載されたその他の情報を分析することが必要である。」(下線追加)とされている。
7. また、学術研究では、一般的には、包括利益(純損益と OCI の合計)は純損益と比べて value relevance (すなわち、株価や株価収益率との関連性)は低いとされているが、OCI の個々の構成要素の一部(キャッシュ・フロー・ヘッジに係る損益や売却可能金融資産に係る損益など)は、value relevant であるとされている。
8. そのため、IASB スタッフは、利用者に対し OCI をよりわかりやすくし、かつ、利用者の分析において OCI を考慮することの重要性を強調する方法について検討すべきと考えている。

(提案 1 : OCI 項目の名称と順番の改善)

9. 2011 年に IASB は「その他の包括利益項目の表示－IAS 第 1 号の修正」を公表し、OCI 項目の名称と順番を変更した。この修正は、利用者が OCI 項目が将来の純損益に影響を及ぼす可能性を容易に識別することを意図したものであった。
10. IASB スタッフは、基本財務諸表プロジェクトの範囲を決定するにあたって 2016 年に実施したアウトリーチにおいて、2011 年の IAS 第 1 号の修正に対するフィードバックを求めた。
11. 当該フィードバックの内容は様々であったが、IASB スタッフは、OCI の表示の改善のための 1 つの方法として次のことを提案している。

- (1) 財務業績計算書におけるその他の包括利益の部の2つのカテゴリーの名称を以下のとおりに変更する。
- ① 「純損益の外で報告される再測定 (remeasurements reported outside profit or loss) ¹」(従来は、「純損益に振り替えられない OCI 項目」とされているもの)
 - ② 「将来の純損益に含められる収益及び費用 (income and expenses to be included in profit or loss in the future)」(従来は、「純損益に振り替えられる OCI 項目」とされているもの)
- (2) 2 つのカテゴリーの間に「純損益の外で報告される再測定後の利益 (income after remeasurements reported outside profit or loss)」という小計を新たに導入する。

現在の表示	改訂後の表示
収益	収益
...	...
税引前利益	税引前利益
税金費用	税金費用
純損益	純損益
純損益に振り替えられない OCI 項目	純損益の外で報告される再測定
純損益に振り替えられる OCI 項目	純損益の外で報告される再測定後の
包括利益	利益
	将来の純損益に含められる収益及び費用
	包括利益

12. 第 11 項の変更を導入することで、OCI に対する理解度が深まり、利用者が OCI を活用することが考えられる。また、第 11 項(2)の小計を追加することは、将来において純損益に振り替えられる項目のみを当該小計の下に表示することで、クリーン・サープラス²を反映し、現在及び将来の利益に対して OCI 項目がどのような影響を及ぼすのか明らかにすることに資すると思われる。

¹ 当初は「長期投資に係る再測定 (specified long-term revaluations)」としていたが、「純損益の外で報告される再測定」とした方が正確で明確な記述になると IASB スタッフは考えた。

² IASB スタッフは、「クリーン・サープラス」について、すべての収益及び費用が当期又は将来の期間に当該小計に含まれることを意味するものと考えている。

13. 一方、純損益より下の項目を見ていない投資家が存在するため、変更の効果は限定的で、また、これまで親しまれている名称を変更することは混乱をもたらす可能性もある。
14. この変更は、OCI に対する理解を深めるためのものであり、それにより OCI の認知度を高めることを目的としている。

(提案 2 : OCI における現行の表示の選択肢の削除)

15. OCI における次の表示の選択肢が存在することで、複雑性が増し、比較可能性が低減されることから、OCI の現行の表示の選択肢を削除する（詳細は別紙 2 参照）。

(1) OCI 項目を次のどちらかの方法で表示する（IAS 第 1 号第 91 項）。

- ① 関連する税効果考慮後の純額
- ② 税効果考慮前の金額とし、当該項目に関連する法人所得税の合計額を単一
の金額で示す。

(2) 組替調整額を、純損益及びその他の包括利益計算書又は注記において表示する。
組替調整額を注記に表示する企業は、関連する組替調整を行った後の OCI 項目
を表示する（IAS 第 1 号第 94 項）。

16. どちらの選択肢を残すべきかに関して、IASB スタッフは特段のフィードバックは受け取っていないものの、それは多くの利用者が分析を行ううえで OCI を無視しているためであると考えている。そのため、前項の選択肢を削除することが有用かどうかを調査することができるとしている。
17. なお、IASB スタッフは、どちらを削除するかについては示していない。

(提案 3 : ガイダンス又は教育マテリアルの作成)

18. 作成者向けの OCI 項目と純損益項目の両方に同じ表示及び開示の考慮事項を適用することを強調する IFRS 基準の追加的ガイダンス又は教育マテリアルを開発することは、財務諸表における OCI の表示を改善するための行動上の変化を奨励し、利用者に対し OCI の重要性について警鐘を鳴らす 1 つの方法であるため、OCI の表示の改善に関して有用ではある。
19. しかし、強制力がないものは無視される可能性があるため、IASB スタッフは、別個に OCI に関する教育マテリアルを開発するよりは、むしろ最低限表示すべき行項目に係る検討や集約/分解に係る検討に、このような作成者のための追加的ガイダンスを組み込む方が良いと考えている。

(提案4：投資家教育)

20. 利用者は、OCI に対する理解不足のために分析に OCI を含めていないことから、IASB スタッフは、企業分析において OCI 項目を考慮することが利用者にとってなぜ有用であるかを示す投資家向けのケース・スタディを掲載する教育マテリアルやウェビナーを開発すべきであると提案している。
21. 当該ケース・スタディは、次のようなものであるべきと IASB スタッフは提案している。
 - (1) OCI 項目が、シンプルな非金融の企業の財務諸表の利用者の分析に重要であるというシナリオの例を示す。
 - (2) 投資家が OCI を分析（例えば、信用リスクの評価や事業価値の算定など）に組み込む方法を説明する。
22. IASB スタッフは、当該ケース・スタディやウェビナーを開発することにより、次のような利点があるとしている。
 - (1) 多くの利用者が OCI に対する理解不足から OCI 項目を詳細に分析していないという調査結果に直接的に対応することとなる。
 - (2) OCI に対する認知度を高め、利用者が分析において OCI を検討することの重要性を強調することとなる。
 - (3) より多くの投資家が基本財務諸表プロジェクトに関与することの助けとなる。
 - (4) 最近では、「シンプルな」企業が複雑性の高い取引を行う機会が増えてきている。これは、シンプルな企業をフォローする投資家であっても、OCI の重要性に関する認識を改める必要があることを意味する。

ASAF メンバーへの質問事項

23. ASAF メンバーに対する質問事項は、次のとおりである。
 - (1) 財務業績計算書におけるその他の包括利益の部の2つのカテゴリーの名称を変更するというスタッフ提案を支持するか。
 - (2) 2つのカテゴリーの間に「純損益の外で報告される再測定後の利益」という小計を新たに導入するというスタッフ提案のアプローチに賛成するか。

ASAF 会議における ASBJ 事務局の発言案

24. 概念フレームワークの見直しの結果、IASB は、純損益を定義することはできないと結論付けたが、その結果、OCI も定義されていない。我々は、定義されていない OCI を 2 つに区分したとしても、OCI に関する情報を伝達するうえでの改善につながるとは思っていない。
25. 「純損益の外で報告される再測定」という名称に変更するという提案については、OCI が生じるのは再測定の場合に限るとする概念フレームワークとは整合していると考えられるが、現行の IFRS 基準では、必ずしも再測定によらずに OCI に分類される収益及び費用も存在していると認識しており、新たな名称とそれに含まれる項目が整合していないのではないかと考える。
26. また、「純損益の外で報告される再測定後の利益」という小計を設けるという提案について、その小計でクリーン・サープラス及びフルリサイクリングが達成されると説明されているが、クリーン・サープラスやフルリサイクリングは、これらを達成すれば良いというものではない。我々は、意味のある純損益を定義したうえで、その小計でクリーン・サープラスを達成することによって、その数値に完全性 (integrity) が付与され、投資家のキャッシュ・フローの予測に役立つものになると考える。

ディスカッション・ポイント

OCI に関する情報を伝達するためのより適切な方法に関する IASB スタッフの提案及び ASBJ 事務局の発言案について、ご質問やご意見があればいただきたい。

以 上

IFRS 基準における OCI 項目

1. IFRS 基準における OCI 項目は、次のとおりである（ただし、IFRS 第 17 号「保険契約」は除く。）。

OCI 項目	参照基準
純損益に振り替えられない OCI 項目	
有形固定資産の再評価	IAS 第 16 号「有形固定資産」第 39 項及び第 40 項
無形資産の再評価	IAS 第 38 号「無形資産」第 85 項及び第 86 項
確定給付制度の再測定	IAS 第 19 号「従業員給付」第 120 項(c)
その他の包括利益を通じて公正価値で測定するものとして指定された資本性金融商品による利得及び損失	IFRS 第 9 号「金融商品」（以下「IFRS 第 9 号」という。）第 5.7.5 項
純損益を通じて公正価値で測定するものとして指定された特定の負債について、当該負債の信用リスクの変動に起因する公正価値変動	IFRS 第 9 号第 5.7.7 項(a)
その他の包括利益を通じて公正価値で測定する資本性金融商品に対する投資をヘッジするヘッジ手段に係る利得及び損失	IFRS 第 9 号第 6.5.8 項(a)
純損益に振り替えられる OCI 項目	
在外営業事業体に対する純投資のヘッジに係る利得及び損失の有効部分	IFRS 第 9 号第 6.5.13 項(a)
在外営業事業体の財務諸表の換算から生じる利得及び損失	IAS 第 21 号「外国為替レート変動の影響」第 32 項、第 37 項及び第 38 項から第 49 項
IFRS 第 9 号の第 4.1.2A 項に従ってその他の包括利益を通じて公正価値で測定する金融資産に係る利得及び損失	IFRS 第 9 号第 4.1.2A 項
キャッシュ・フロー・ヘッジのヘッジ手段に係る利得及び損失の有効部分	IFRS 第 9 号第 6.5.11 項(b)
オプションの時間的価値の価値変動	IFRS 第 9 号第 6.2.4 項(a)
先渡契約の先渡要素の価値変動	IFRS 第 9 号第 6.2.4 項(b)

別紙 2

財務業績計算書におけるその他の包括利益の表示

1. 本資料の第 15 項に記載のとおり、現行の IAS 第 1 号では、その他の包括利益 (OCI) の表示について、次の(1)及び(2)のそれぞれに選択肢が認められている。
 - (1) OCI 項目に関連する法人所得税の表示方法 (IAS 第 1 号第 91 項)
 - ① 税効果考慮後の純額 (ネット) で各 OCI 項目を表示する方法
 - ② 税効果考慮前の総額 (グロス) で各 OCI 項目を表示し、法人所得税の合計額を単一の金額で表示する方法
 - (2) OCI 項目の組替調整額の表示方法 (IAS 第 1 号第 94 項)
 - ① 関連する注記に開示する方法
 - ② 財務業績計算書に表示する方法
2. また、IAS 第 1 号第 82A 項 (b) では、持分法を用いて会計処理する関連会社及び共同支配企業の OCI に対する持分 (以下「持分法適用会社の OCI」という。) を純損益に振り替えられない項目と純損益に振り替えられる項目に区分することが要求されているが、持分法適用会社の OCI の表示については、実務上、次のような多様性がみられている。
 - (1) 「持分法適用会社におけるその他の包括利益に対する持分」のように、1 行で表示する方法
 - (2) 持分法適用会社の OCI を性質別に分解して各 OCI 項目に含めて表示する方法
3. 以降では、別紙 2 第 1 項の選択肢及び別紙 2 第 2 項のそれぞれについて、次の組み合わせで表示及び開示する方法を例示する。

【持分法適用会社が存在しない場合】

例 1: 税効果考慮後の純額 (ネット) で各 OCI 項目を表示し、組替調整額を注記に開示する。(別紙 2 第 1 項の(1)①及び(2)①による方法)

例 2： 税効果考慮前の総額（グロス）で各 OCI 項目を表示し、組替調整額を財務業績計算書に表示する。（別紙 2 第 1 項の(1)②及び(2)②による方法）

【持分法適用会社が存在する場合】

例 3： 税効果考慮後の純額（ネット）で各 OCI 項目を表示し、持分法適用会社の OCI を 1 行で表示する。（別紙 2 第 1 項の(1)①及び別紙 2 第 2 項の(1)による方法）

例 4： 税効果考慮前の総額（グロス）で各 OCI 項目を表示し、持分法適用会社の OCI を 1 行で表示する。（別紙 2 第 1 項の(1)②及び別紙 2 第 2 項の(1)による方法）

例 5： 税効果考慮後の純額（ネット）で各 OCI 項目を表示し、持分法適用会社の OCI を性質別に分解して各 OCI 項目に含めて表示する。（別紙 2 第 1 項の(1)①及び別紙 2 第 2 項の(2)による方法）

例 6： 税効果考慮前の総額（グロス）で各 OCI 項目を表示し、持分法適用会社の OCI を性質別に分解して各 OCI 項目に含めて表示する。（別紙 2 第 1 項の(1)②及び別紙 2 第 2 項の(2)による方法）

例1：税効果考慮後の純額（ネット）で各 OCI 項目を表示、組替調整額を注記に開示

財務業績計算書

	当期	前期	基準
当期純利益	27,142	30,584	
その他の包括利益（税引後）			IAS1.91(a)
純損益に振り替えられない項目			
不動産再評価益	1,150	-	
確定給付債務の再測定	564	134	
その他	-	-	
	<u>1,714</u>	<u>134</u>	
純損益に振り替えられる項目			
売却可能金融資産	66	57	
その他	-	-	
	<u>66</u>	<u>57</u>	
その他の包括利益合計（税引後）	<u>1,780</u>	<u>191</u>	
包括利益	<u>28,922</u>	<u>30,775</u>	

注記（抜粋）（IAS1.94）

その他の剰余金の増減－売却可能金融資産

	当期	前期
期首残高	<u>527</u>	<u>470</u>
再評価による純利得	143	114
再評価に係る法人所得税	(43)	(34)
組替調整額	(48)	(33)
組替調整額に係る法人所得税	14	10
期末残高	<u>593</u>	<u>527</u>

例2：税効果考慮前の総額（グロス）で各 OCI 項目を表示、組替調整額を財務業績計算書に表示

財務業績計算書

	当期	前期	基準
当期純利益	27,142	30,584	
その他の包括利益			
純損益に振り替えられない項目			
不動産再評価益	1,643	-	
確定給付債務の再測定	806	191	
その他	-	-	
純損益に振り替えられない項目に係る法人所得税	(735)	(57)	IAS1. 91 (b)
	<u>1,714</u>	<u>134</u>	
純損益に振り替えられる項目			
売却可能金融資産			
再評価による純利得	143	114	
組替調整額	(48)	(33)	
	<u>95</u>	<u>81</u>	
その他	-	-	
純損益に振り替えられる項目に係る法人所得税	(29)	(24)	IAS1. 91 (b)
	<u>(29)</u>	<u>(24)</u>	
その他の包括利益合計（税引後）	<u>1,780</u>	<u>191</u>	
包括利益	<u>28,922</u>	<u>30,775</u>	

例3：税効果考慮後の純額（ネット）で各 OCI 項目を表示、持分法適用会社の OCI を 1 行で表示

財務業績計算書

	当期	前期	基準
当期純利益	27,142	30,584	
その他の包括利益（税引後）			IAS1. 91 (a)
純損益に振り替えられない項目			
不動産再評価益	1,150	-	
確定給付債務の再測定	564	134	
持分法適用会社におけるその他の包括利益に対する持分	70	63	IAS1. 82A (b) (i)
その他	-	-	
	<u>1,784</u>	<u>197</u>	
純損益に振り替えられる項目			
売却可能金融資産	66	57	
持分法適用会社におけるその他の包括利益に対する持分	35	28	IAS1. 82A (b) (ii)
その他	-	-	
	<u>101</u>	<u>85</u>	
その他の包括利益合計（税引後）	<u>1,885</u>	<u>282</u>	
包括利益	<u>29,027</u>	<u>30,866</u>	

注記（抜粋）（IAS1. 94）

その他の剰余金の増減－持分法適用外社におけるその他の包括利益に対する持分

	当期	前期
期首残高	91	-
当期発生額	150	130
当期発生額に係る法人所得税	(45)	(39)
期末残高	196	91

例4：税効果考慮前の総額（グロス）で各OCI項目を表示、持分法適用会社のOCIを1行で表示

財務業績計算書

	当期	前期	基準
当期純利益	27,142	30,584	
その他の包括利益			
純損益に振り替えられない項目			
不動産再評価益	1,643	-	
確定給付債務の再測定	806	191	
持分法適用会社におけるその他の包括利益に対する持分	100	90	IAS1. 82A (b)(i)
その他	-	-	
純損益に振り替えられない項目に係る法人所得税	(765)	(84)	IAS1. 91(b)
	<u>1,784</u>	<u>197</u>	
純損益に振り替えられる項目			
売却可能金融資産			
再評価による純利得	143	114	
組替調整額	(48)	(33)	
	<u>95</u>	<u>81</u>	
持分法適用会社におけるその他の包括利益に対する持分	50	40	IAS1. 82A (b)(ii)
その他	-	-	
純損益に振り替えられる項目に係る法人所得税	(44)	(36)	IAS1. 91(b)
	<u>(44)</u>	<u>(36)</u>	
その他の包括利益合計（税引後）	<u>1,885</u>	<u>282</u>	
包括利益	<u>29,027</u>	<u>30,866</u>	

例5：税効果考慮後の純額（ネット）で各 OCI 項目を表示、持分法適用会社の OCI を性質別に分解して各 OCI 項目に含めて表示

財務業績計算書

	当期	前期	基準
当期純利益	27,142	30,584	
その他の包括利益（税引後）			IAS1.91(a)
純損益に振り替えられない項目			
不動産再評価益	1,185	33	IAS1.82A(a)(i)
確定給付債務の再測定	599	164	IAS1.82A(a)(i)
その他	-	-	
	<u>1,784</u>	<u>197</u>	
純損益に振り替えられる項目			
売却可能金融資産	101	85	IAS1.82A(a)(ii)
その他	-	-	
	<u>101</u>	<u>85</u>	
その他の包括利益合計（税引後）	<u>1,885</u>	<u>282</u>	
包括利益	<u>29,027</u>	<u>30,866</u>	

注記（抜粋）（IAS1.94）

その他の剰余金の増減－売却可能金融資産

	当期	前期
期首残高	555	470
再評価による純利得	193	154
再評価に係る法人所得税	(58)	(46)
組替調整額	(48)	(33)
組替調整額に係る法人所得税	14	10
期末残高	656	555

例6：税効果考慮前の総額（グロス）で各OCI項目を表示、持分法適用会社のOCIを性質別に分解して各OCI項目に含めて表示

財務業績計算書

	当期	前期	基準
当期純利益	27,142	30,584	
その他の包括利益			
純損益に振り替えられない項目			
不動産再評価益	1,693	47	IAS1.82A(a)(i)
確定給付債務の再測定	856	234	IAS1.82A(a)(i)
その他	-	-	
純損益に振り替えられない項目に係る法人所得税	(765)	(84)	IAS1.91(b)
	1,784	197	
純損益に振り替えられる項目			
売却可能金融資産			
再評価による純利得	193	154	IAS1.82A(a)(ii)
組替調整額	(48)	(33)	IAS1.82A(a)(ii)
	145	121	
その他	-	-	
純損益に振り替えられる項目に係る法人所得税	(44)	(36)	IAS1.91(b)
その他の包括利益合計（税引後）	1,885	282	
包括利益	29,027	30,866	

以上