

IFRSの利益概念の変容

鈴木 基史・藪下 保弘

富山大学紀要. 富大経済論集 第60巻第2号抜刷 (2014年11月)

富山大学経済学部

IFRS の利益概念の変容

鈴木 基史・藪下 保弘

キーワード：包括利益, その他の包括利益, 日本版IFRS, アドプション, コンバージェンス

はじめに

IASBは、FASBとの共同プロジェクトのフェーズの成果として、2010年3月に新たな概念フレームワークの公開草案「財務報告の概念フレームワーク¹」を公表し、同年9月に「財務報告に関するフレームワーク 2010²」を公表した³。この後、同審議会が単独で概念フレームワークの開発を再開し、2013年7月に討議資料「財務報告の見直しに関する概念フレームワークの見直し（以下、

1 IASB, *Exposure Draft, An Improved Conceptual Framework for Financial Reporting : Chapter 1 : The Objective of Financial Reporting, Chapter 2 : Qualitative Characteristics of Decision-useful Financial Reporting Information*, 2010.3.

2 IASB, *Framework for the Presentation of Financial Reporting 2010*, 2010.9
(邦訳：企業会計基準委員会監訳「2013 国際財務報告基準」中央経済社)

3 IASBは、FASBとの共同プロジェクトのフェーズのひとつとして、新たな概念フレームワークの公開草案「財務報告の概念フレームワーク (IASB, *Exposure Draft, An Improved Conceptual Framework for Financial Reporting : Chapter 1 : The Objective of Financial Reporting, Chapter 2 : Qualitative Characteristics of Decision-useful Financial Reporting Information*)」を2010年3月に公表し、同年9月に「財務報告に関するフレームワーク 2010 (IASB, *Framework for the Presentation of Financial Reporting 2010*, 2010.9)」公表している。

ただし、同フレームワークは「財務諸表の目的および財務報告の質的特性」を部分的に改訂したものである。本論文では、議論の趣旨を簡潔にするため、詳細は割愛する。

DP 2013)⁴」を公表した⁵。ここでは、包括利益よりも純利益に有意性があるとの見地から積極的に純損益を財務諸表に取り入れる提案がなされているとみることができるとする。

本論文では、これまでのIASBの利益概念を巡る議論について、FASBとの共同プロジェクト発足からIAS 1号の改訂および直近の新たな概念フレームワークの討議資料を振り返りつつIASBの利益概念の系譜をたどり、IFRSが目指す利益概念について考察する。

2. 2004年「FASB/IASB共同プロジェクト」

～「財務諸表の表示（旧業績報告プロジェクト）」～

2-1 両審議会の主張とプロジェクトの迷走期

図表1は、2004年前後にIASBおよび先行する会計基準および公開文書などを通して公表された利益概念と会計処理および開示形式をまとめたものである。同時期の主だった会計基準設定主体および団体における考え方は、図表1に整理される。

同表1をみる限り、当時の包括利益の採用を前提として、①当期純利益を排除するか否か、②計算書の開示形式に一計算書方式と二計算書方式のいずれを採用すべきかが議論の焦点であったことが理解できる。

4 IASB, *A Review of the Conceptual Framework for Financial Reporting*, 2013.7

5 本章では、DP 2013のうち「セクション8---包括利益計算書における表示—純損益とその他の包括利益」を中心に扱う。

図表1 利益概念と会計処理および開示形式をめぐる議論

主体・団体	年	包括利益	当期純利益	リサイクリング	二計算書方式	備考	
FASB	1997	要求	要求	要求	容認	SFAS130	
G4+1	1998	要求	禁止	禁止	禁止	特別報告	
G4+1	1999	要求	禁止	禁止	禁止	ポジション・ペーパー	
ASB	2000	要求	禁止	禁止	禁止	FRED22	
IASB	2002	要求	禁止	禁止	禁止	マトリクス形式	
FASB	2003	要求			禁止	暫定的合意	
FASB/IASB	2004	セグメントA・B合意					
FASB/IASB	2005	要求	要求	扱わず	禁止		
JIG	2005	扱わず	検討	検討	扱わず	純利益の意味を検討	
FASB/IASB	2005	要求	要求	扱わず	容認	セグメントA	
IASB	2006	要求	要求	暫定的要求	容認	改訂IASNo.1公開草案	
FASB/IASB	2006	要求	検討	検討	扱わず	フェーズB	
JIG	2006	要求	検討	検討	扱わず	同上	
FASB/IASB	2006	要求	検討*	検討*	扱わず	同上	

* 長期的には「リサイクリング禁止」の方向で暫定合意がなされた。

出所：徳賀[2007]⁶, p.88にもとづき筆者一部修正

周知のとおり、米国会計基準と国際財務報告基準／国際会計基準（IFRS／IAS）の統合に関する合意（いわゆる「ノーワーク合意」）もとづく、中長期プロジェクトのひとつとして2004年4月に「業績報告プロジェクト」が開始された。当該プロジェクトには異なる特徴を持った目標が含まれているため、検討作業は2つのセグメント（A・B）に分けて実施された。同プロジェクトは図表2のとおり、セグメントAでは「米国基準とIFRSの差異を縮減するための課題」、セグメントBでは「財務諸表における情報の開示基準を開発するための課題」にしたがい進められたものである。

6 徳賀芳弘（2007）「業績報告のあり方について—包括利益か純利益か—」『企業会計』中央経済社、2007、Vol.59 No.1、p.87

図表2 —FASBとIASBで合意された検討課題—

セグメントA

1. 「継続的活動から生じる純利益」(米国基準)または「損益」(国際会計基準)という既存の小計に類似した小計が記載される単一の包括利益計算書を要求するべきか。
2. 要求される主要財務諸表は何か (FASBは、主要財務諸表の1つとして持分変動報告書を要求するか否かについて検討する予定である)。
3. 比較財務諸表および財務諸表脚注の関連開示において何年分の情報が表示されるべきか。
4. キッシュフロー計算書において直接法にもとづく表示を要求するべきか。

セグメントB

1. 「純利益」または「損益」とその他の包括利益の間に「リサイクル」項目を設けることに意味はあるか。もし意味があるとすれば、リサイクルされるべき取引および事象はどのような基準にもとづいて決定され、リサイクルはいつ実施されるべきか。
2. 要求される各財務諸表における情報の内訳表示に関する首尾一貫した原則を開発すること。
3. 要求される各財務諸表 (それは事業や財務のような区分を含むであろう) において報告されるべき合計および小計を明らかにすること。

出所：藤井[2006]⁷

また、同年5月に外部の広範な専門家の意見を求め、両審議会が討議資料を作成するためのアドバイザー・グループとして、業績報告に関するワーキング・グループ (以下、「JIG⁸」) が組織され、2005年6月には純利益の意味について検討されている。

同プロジェクトのうち、セグメントAの結果として「包括利益一元化」、「リサイクリング否定」、「一計算書様式」を要求するIASBの主張が退けられた。この結果、米国基準のSFAS 130に準じた内容で暫定合意され、2005年11月

7 藤井秀樹『業績報告と利益概念の展開』京都大学ワーキングペーパー、J-48、2006.5

8 徳賀芳弘「業績報告のあり方について—包括利益か純利益か—」『企業会計』中央経済社、2007、Vol.59 No.1、p.87

JIG (Joint International Group) は、財務諸表作成者10名、財務諸表利用者10名、監査人2名、学者2名の計24名で構成され、専門的な見地から幅広いアドバイスをを行うことを期待されているものである。

徳賀芳弘[2007]、p.91

にセグメントAに関する公開草案の公表が決定された。さらに、翌2006年3月にIASBは「改訂IAS No. 1⁹⁾」の公開草案を公表するに至った。

つづくフェーズBでは¹⁰⁾、2006年10月23日・24日の両審議会のジョイント・ボード・ミーティングにおいて、セグメントAの暫定合意から変化がみられ、「リサイクル禁止」、「純利益概念の廃止」を長期的目標ゴールとすることが合意された。このことは、基準保有国の会計理論にとどまらず、企業の経営慣行に影響を与える可能性をもつ決定である。両審議会は、この決定にともなう変化への対応策として、長期的目標達成まで当面の間用いられる財務諸表の様式を考案し、この問題を検討する別プロジェクトの発足も含めたプランを策定することを表明するにとどめている。

2-2 「業績報告プロジェクト」の論点整理

「業績報告プロジェクト」当時の包括利益対純利益を巡る論争は、SFAS 115号における売却可能有価証券の会計処理に代表されるように、再評価差額が損益計算を介さずに純資産の変動させるため、バランス・シートとインカム・ステートメント間のクリーン・サープラス関係が損なわれるという問題に端を発しているといえる。この後、SFAS 130において対象とする勘定を一部に限定しながらも、純資産直入項目に起因するダーティー・サープラスの防止策として「業績利益の一元化・二元化」の問題を生み出し、「報告様式の一計算書方式・二計算書方式」の論争に展開していったものと理解される。

さらに、同プロジェクトにおける「業績利益の一元化・二元化」の論点を整理すれば、①純利益のみが業績（伝統的な会計）、②包括利益のみが業績（IASB/ASBの主張）、③両利益が業績（SFAS 130）」という議論に分類でき

9 IASB, *Exposure Draft of proposed Amendments to IAS 1 Presentation of Financial Statements—A Revised Presentation*, 2006.3

10 2006年3月以降、「セグメント」は「フェーズ」と呼称が変わっている。なお、当該プロジェクトの名称も2006年4月からは、「業績報告」から「財務諸表の表示」と改称されている。

る。いずれかの利益概念が採択されたとしても、一計算書方式が採用されると
いう考え方になる。一方、二計算書方式の採用は、両利益を重視する場合のも
のである。また、両利益を業績とした場合には、リサイクルは①不可欠、②容
認すべきではないという二つの見解に分類される。

図表3 包括利益と純利益を巡る論点整理

	利益概念	業績利益	報告様式	リサイクル	財務諸表の連繋
A-1	一元化	純利益のみ	一計算書方式	発生しない	非連繋
A-2		包括利益のみ		禁止	
A-3				不可欠	
B-1	二元化	両利益	二計算書方式		連繋
B-2					

図表3のA-2がIASBの主張するラインであり、B-1とB-2がSFAS 130
に既に制度化されているラインである。A-1は、財務表間の連繋が議論の前
提になっており、純資産直入項目に対する会計処理が非連繋の問題を生み出し
たことに起因している。そこで、純利益のみが業績となっているのは当然のこ
とである。

残る4つのうち業績利益として選択される利益概念は純利益か包括利益のど
れかという点で考えるならば、それは、つまりボトムラインにどの利益概念を
採用すべきかとの議論になる。仮に、ボトムラインに包括利益を採用した場合
に、資産・負債の認識時に全面時価基準を採用し多場合には非連繋の問題は発
生しない。ただし、低価法や減損などの処理があるために完全な連繋にはなら
ならず、A-2・A-3の場合はリサイクリングの問題のみにとどまる。

次の問題は、利益概念の二元化である。両利益概念をそれぞれ意味のある業
績として示す手段として、一計算書方式（B-1）と二計算書方式（B-2）
がある。しかし、B-1・B-2に関しては、SFAS 130においてその表示が制
度化され、現在の実務において適応可能な基準であることが認められている。
セグメントA（フェーズA）においてこの方式の採用が合意されたことは、当

然のことであるが、フェーズBにおいてIASBの主張である包括利益一元化とリサイクルの禁止が長期的ゴールとして合意される結果となった。これは、IASBのリサイクリングの否定と一計算書方式という基本的な考え方にあると考えられるので、次にこの点に関して若干の考察を加えてみたい。

3. IFRS / IASの利益概念

IASBの概念フレームワークは、1989年7月にIASCより公表され、2001年4月にIASBに引き継がれている（以下「旧フレームワーク¹¹⁾」）。その後、2010年9月にFASBとの共同プロジェクトの成果として、改訂フレームワーク（以下、「フレームワーク2010¹²⁾」）が公表された。2012年からはIASBが単独で新たなフレームワークを開発しており、2013年7月に「討議資料（以下、「フレームワークDP2013¹³⁾」）を公表している¹⁴⁾。

また、IASBの利益概念の議論に直結する個別会計基準は、「IAS 1（財務諸表の表示）」に該当する。同基準においても、1997年9月にIASCが公表したものを2001年4月にIASBが採用しており、2007年9月に「改訂IAS 1（以下、「IAS 1(R2007)¹⁵⁾」）を公表し、続けて2011年6月に改訂版（以下、「IAS 1(R2011)」）を公表している。

本章では、IASBの概念フレームワークとIAS 1の改訂をたどりながら議論を整理する。

11 IASB, *Framework for the Presentation of Financial Statement*, 1989.7

12 IASB, *The Conceptual Framework for Financial Reporting*, 2010.9

13 IASB, *Discussion Paper : A Review of The Conceptual Framework for Financial Reporting*, 2013.7

14 IAS 1は2003年と2005年にも改訂・修正されているが、議論を簡潔にするためこの点は割愛する。

15 IASB, *IAS 1 Presentation of Financial Statements (revise, 2007)*, 2007.9

3-1 旧概念フレームワークと改訂前IAS 1の相違

高田橋[2013]¹⁶は、旧フレームワークは包括利益を想定しているが、改訂IAS 1 (R2007) 以前のIAS 1ではその他の包括利益項目が持分変動計算書項目として損益計算書から除外されているため、結果として当期純利益を計算する計算表示する形式になっている点を指摘している。

旧フレームワークにおいて、「財政状態の測定に直接関係する構成要素は、資産、負債および持分である (para.49)」としたうえで、資産を「過去の事象の結果として企業が支配し、かつ、将来の経済的便益が当該企業に流入すると期待される資源 (par.49(a))」、負債は「経済的資源の流出が予想されるもの (par.49(b))」、持分は「企業のすべての負債を控除した残余資産に対する請求権」と定義している。また、利益は「業績の測定値の基礎として用いられることが多く、利益の測定に直接関係する構成要素は収益と費用である (para.69)」であり、収益は「経済的便益の増加 (para.70(a))」、費用は「経済的便益の減少 (b)」と定義している。このことは、旧フレームワークにおいて業績の測定値は利益であると明示しているとみることができる

ここで、資産を出発点として負債、持分を定義し、収益および費用の定義もこれら財政状態測定の構成要素から導かれているところに着目したい。これまで多くの論者が指摘しているように、FASBの概念フレームワークとの相違はIASBのフレームワークに実現概念を使用していないことにある。さらに、「利得は収益に含まれ (pae.74)」, 同じく「損失は費用に含まれる (pae.79)」ため、それぞれ資産と負債の増減により認識されることになる。ここでいうIASBの収益と費用の差額は、「当期純利益」とは明らかに異質のものである。ここで算出された数値は、SFAS 130に即して求められた包括利益と同義のものとは

16 高田橋範充「IFRSと資産負債アプローチ」『会計』第84巻第4号、森山書店、2013.10、pp18-19

考え難い¹⁷。実現利益に保有資産の評価損益や為替換算勘定など一部に限定した「その他の包括利益（以下OCI）」項目を上積みする計算方式のSFAS 130という包括利益と、収益と費用が資産と負債の変動により認識される計算数値が異なるからである。

次に、IAS 1（2007R）の「BC¹⁸」を検討しながら包括利益計算書の開示形式をめぐる議論およびIASBの利益概念について考察する。

2006年の改訂IAS 1（R2007）の公開草案では、資本の変動¹⁹を単一または2つの計算書で表示することが提案されている（BC49）。2つの計算書表示では、第1の計算書（損益計算書）は純損益に認識した収益および費用を表示し、第2の計算書（包括利益計算書）ではIFRSの純損益の外で認識が要求されるまたは容認する収益および費用の項目を表示するものとしている（BC49）。同パラグラフでは、第2の計算書に表示されるものとして、在外営業活動体に関連する換算調整勘定および売却可能金融資産の利得および損失が例としてあげられており、SFAS 130と同様の様式になっている。しかし、旧概念フレームワークでは収益・費用は、利得・損失を含んでおり、第1の計算書と第2の計算書のボトムラインが相違することはない。このことからすれば、「純損益」を必要としないため、存在しうる利益概念は包括利益のみであり、旧概念フレームワークと整合性がとれていると解釈できる。この場合、収益と費用の差額は持分の変動と一致するため、連繋の問題、すなわちリサイクリングは要求されない。

このことから、計算書の様式について次のようなBCが示されている。

17 この点について高田橋[2013]は、「この収益と費用の差額として計算される利益は、現代的用語法でいえば、明らかに包括利益(total comprehensive income)に当たる。(下線筆者)」としている。

18 IFRSの公開文書や基準が新設・改訂される際には「結論の論拠（Basic for Conclusion, 以下「BC」）」が付され、議論の経緯が公表される仕組みになっている。

19 本論文では、「資本の変動」とは「所有者取引以外によるすべての資本の変動」として議論を進め、以下特別な断りがない限りこれに準じる。

IAS 1 (R2007) は、「単一の計算書で表示するのは概念的に正しいと判断した (BC51)」が、「多くが単一の計算書の概念に強く反対しており、単一の計算書での収益および費用の表示は財務報告の改善になると結論付けるのは時期尚早だと主張した (BC52)」とも規定している。このため、「当審議会は単一の計算書を選好していたものの、単一の計算書または2つの計算書で表示することを選択できるとした (BC53)」、「当審議会は一計算書方式を選好する理由は維持し、プロジェクトの次の段階で表示のその他の観点について取り扱うことに同意した (BC54)」としている。この結果、一計算書方式を原則とする含みをもたせながら、二計算書方式も選択できるようになっている。

3-2 FASB / IASB の包括利益概念の相異

IAS 1 (2007R) の主な変更点は、「完全な1組の財務諸表」に「包括利益計算書」が加えられ²⁰、これまで「所有者持分変動計算書」に記されていた所有者以外との取引による資本の変動（その他の包括利益項目）の包括利益計算書への表示を求めている点である²¹。

次に、利益計算方法についてFASBとIASBを比較することにより、包括利益概念のそれぞれの違いを検討することにする。

20 IAS 1 (2007R), par.10

21 IN13を引用すれば、以下のとおりである（筆者要約）。

「改正前のIAS1号では、純損益に認識された収益および費用の項目を含む損益計算書の表示を求めていた。そこでは、純損益に認識されなかった収益および費用の各項目を、所有者との取引による資本の変動とともに、所有者持分変動計算書に表示することが求められていた。また、所有者持分変動計算書を純損益、その他の収益および費用の項目、並びに、会計方針の変更及び誤謬の訂正の影響により構成されるものとして「認識収益費用計算書」と呼んでいた。IAS第1号では今後、以下が求められている。

- (a) 所有者と所有者以外の取引から生じた資本のすべての変動を区分して表示する。企業は、所有者持分変動計算書において包括利益の内訳項目を表示することは認められない。
- (b) 収益および費用は単一の計算書（包括利益計算書）または2つの計算書（損益計算書及び包括利益計算書）に表示し、所有者との取引による資本の変動とは区別する。
- (c) その他の包括利益の内訳項目は包括利益計算書において表示する。

IAS 1 (2007R) は、図表 4 に示したように FASB の包括利益は、純利益に SFAS 130 において規定された OCI を加算して求める構造になっている。これに対して、IASB の純利益は、(広義の) 収益と (広義の) 費用の差額を包括利益として求めたうえで、IFRS の各基準で規定された OCI を差し引く仕組みになっている。

図表 4 FASB と IASB の利益計算構造比較

	FASB (SFAS130)	IASB(IAS 1(2007R))
損益計算書	収益 (-) 費用 ----- <u>純利益</u> (+) OCI (SFAS 130 で限定列挙) ----- 包括利益	収益 (利得含む) (-) 費用 (損失含む) ----- 包括利益 (-) OCI (他の IFRS から導かれる) ----- <u>純利益</u>
貸借対照表	期首持分 (+) 期中資産変動 (-) 期中負債変動 ----- 期末持分	期首持分 (+) 期中資産変動 (広義の収益を認識) (-) 期中負債変動 (広義の費用を認識) ----- 期末持分
包括利益	包括利益 = 期末持分 - 期首持分	包括利益 = 期末持分 - 期首持分

ここにおける純利益は、包括利益の補足 (あるいは注記) 情報にすぎないため、クリーン・サープラスやリサイクリングなどの問題を考慮する必要はないことになる。

2009年11月にIFRS 9 (金融商品) が、リサイクリングとノン・リサイクリングの選択を認める基準として公表されたが、この点についてIAS 1 (2011R) では、両者の選択にもとづきグループ分け表示を求める対応にとどめている。これまで考察によれば、IFRSではIAS 1により純利益が表示されているものの、共同プロジェクトに歩調を合わせて外観上は純利益を表示する仕組みになっていると解釈できる。IASBの概念フレームワークには、収益と費用の定義に利得と損失を峻別できる機能はないにもかかわらず、IAS 1がSFAS 130

に形式を合わせた基準を設定しているため、純損益の考えそのものがFASBの稼得利益と性格を異にしている点で議論を複雑にしていると考えられる。IAS 1 (2011R) のBCにおいて「当審議会には、業績指標としての純損益を廃止する計画はない。純損益は、別個に表示され、1株当たりの利益計算の所要の出発点として残る。(BC54C)」として、議論の経緯が追記されている。ここに、IASBの利益概念に対する変化（純利益重視）が見える。

4. IFRS 概念フレームワーク討議資料 (DP 2013)

DP 2013では、「IASBは、情報の作成者や多く投資者、債権者、作成者等が、純損益を有用な業績指標と見ており、小計または語句としての「純損益」が経済、ビジネスおよび投資者の精神に浸透していることを過去に認識していた。すべてのセクターからの利用者が、純損益を、追加的な分析の出発点としてまたは企業の業績の主たる指標として、分析に組み込んでいる²²⁾と前置きしたうえで、合計または小計として要求すべきとの予備的見解を示している²³⁾。

また、純損益の維持の要求する結果、リサイクリングも要求されることを明示している²⁴⁾。ただし、リサイクリングを認める予備的見解を形成するためには、次の2点の対処が求められるとしている²⁵⁾。

22 DP 2013, par.8.19

23 DP 2013, par.8.22

純損益の維持を支持する主張は次のようにまとめている。

- (a) 財務諸表の利用者は、純損益を企業の配当支払能力および負債支払能力に与える影響に関する情報として関心を持っており、純損益の表示は利用者のニーズを支持する (par.8.20(a))
- (b) 純損益は、再測定による利得および損失のうち、持続または反復する可能性が低く見積りまたは価格変動に左右され将来キャッシュ・インフローの予測の役立ちが低いものを除外する。(par.8.20(b))
- (c) 純損益は、包括利益合計よりも企業の事業モデルと密接に合致する可能性が高く、企業の資源がどのように使用されたのかに関する経営者の観点からの情報を提供する。(par.8.20(c))

24 DP 2013, par.8.34

25 Ibid.

- (a) OCIにより認識される項目とは何によって区別されるのか
- (b) OCIに認識した項目のうち、どのような項目をリサイクリングするべきか

このうち、(a)は現代経営において今後も増加が予想される新たなOCI項目の選択問題であり、SFAC 130の限界が指摘されるところであろう。同様に(b)は、財務表間の非連繋に直結するものであり、解決がなされないまま議論の過程にある現IFRSの課題でもある。

この点について、DP 2013は「純損益をOCI項目と区別する原則」を提示し、OCIの原則について「狭いアプローチ」と「広いアプローチ」を提示して議論の前進を図っている²⁶。図表5は、両原則の提案を比較したものである。中村[2014]²⁷の解釈にしたがえば、「狭いアプローチ」は過去に認識されたOCIすべてを最終的にOCIに振り替えるが、リサイクル時に目的適合性を備えるものしかOCIとして認識しないため、当期損益にノイズを与える項目は最初から認識しない方法である。一方の「広いアプローチ」は、「狭いアプローチ」よりも広くOCIの認識をするが、同じく目的適合性を維持・向上するものについてだけ認識する²⁸。いずれの方法もレリバンスという将来キャッシュフローの予測可能性の確保がベースとなっており、当期損益に関しては予測価値の高い収益・費用項目の集合に限定しリサイクリングによってもこれらの質的要件を維持しようと考えている²⁹。

26 DP 2013は、「リサイクリングの禁止（アプローチ1）」と、2つの「維持するアプローチ（アプローチ2Aおよびアプローチ2B）」を示している。このうち、アプローチ1はDP 2013と両立しないものとする（par.8.97）。

27 中村美保「IFRS概念フレームワーク討議資料における当期損益の質的要件とOCI項目の認識範囲に関する考察」『産業経理』Vol.74 No.1, 産業経理協会, 2014.4, pp111

28 中村[2014], p.111

29 中村[2014], p.111

図表5 OCIに対する原則の比較

原則	狭いアプローチ (アプローチ 2A)	広いアプローチ (アプローチ 2B)
原則 1	純損益に表示する収益および費用の項目は、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主要な情報源を提供する。 (par.8.40(a),par.8.81(a))	
原則 2	全ての収益および費用の項目は、ある項目を OCI に認識することで当該期間の純損益を目的適合性が高まる場合を除いて、純損益に認識すべきである。 (par.8.40(b),par.8.81(b)) (下線筆者)	
原則 3	OCI に認識した項目は、この後に純損益への振替 (リサイクル) をしなければならない。これは、振替により目的適合性のある情報がもたらされる場合に行われる。(par.8.40(c)) (下線筆者)	過去に OCI に認識した項目は、振替が目的適合性のある情報をもたらす場合に、かつ、その場合にのみ、純損益への振替 (リサイクル) をすべきである。(par.8.83) (下線筆者) (文字強調原文ママ)

むすび

DP 2013は、IASBが純損益について有用性があるという見解をはじめて公式に認めた文書であるといえよう。これまでのFASBとの共同プロジェクトとは別に取り組んだ新たな概念フレームワークであるという点では、評価のできる。また、これまでの公表物に対するコメントを受け入れ、純損益の重要性を認識している。ただし、図表4に示した包括利益をからOCI項目を減じて純損益を求める思考は残っている。つまり、資産と負債の変動をもって利益を導く概念は、現行フレームワークおよびIAS 1を踏襲しているのである。これまでの考察からみれば、収益費用アプローチで計算した利益に資産負債アプローチで計算された利益を包括利益とする米国基準と、資産負債アプローチで計算された数値からあらかじめ定義されたOCIを差し引いて純損益を求める思考とは利益の情報価値は異なっているように考えられる。

具体的な指摘点として、次のパラグラフに留意が必要であろう。

「本ディスカッションペーパーでは、純損益とOCIの区別を、何を純損益に認識できるかではなく、OCIに認識できる項目の種類を記述することによって

行う³⁰」。

OCIと損益に中間項目が生じた場合、いくなれば「その他の純利益³¹」が発生し、純損益もしくは損益計算書に歪みが生じる可能性を有するところに留意が必要である。DP 2013では、OCIの定義に目的適合性という質的特性を要件としている点はいかにも演繹的に基準を導くIFRSらしい考え方とみることができる。

たとえば、現行基準のIAS 1やSFAS 130でOCI項目とされている為替換算調整勘定は、在外子会社等の財務諸表の換算手続時に決算時の資産および負債の為替換算額と純資産項目の取得時の為替換算額の差額である。つまり、在外子会社の業績とは無関係に発生する会計処理上の項目であり、利益であるか否かがグレーゾーンにある項目である。このような項目は、将来キャッシュフローの予測とは関連性が乏しいものである。よって為替換算調整勘定は目的適合性をもってOCI認識の要件を満たすものではないということになる。

OCIの性格に関して次のような指摘がIASB議長によって最近なされている。

Hans Hoogervorstは2014年2月5日に開催されたASBJのセミナー（東京）のスピーチ席上で、「純損益は、ある期間の業績の主要な指標であるべきであり、IASBは余りに安易にOCIに頼ることは純損益の信頼性を損なうためOCIの使用に規律を持たせるべきである。それゆえ、OCIは最後の手段としてのみ使用されるべきである。³²」と述べ、個人的見解として「将来の財務諸表表示プロジェクトが、OCIの使用に頼ることなく、より不確実な性質の利益を表示す

30 DP 2013, par.8.35

31 便宜上、筆者が用いる造語である。

32 Deloitte Touche Tohmatsu「ハンス・フーガーホースト氏が、東京で純損益とその他の包括利益に関してスピーチ」

(http://www.tohmatsu.com/view/ja_JP/jp/services/ifrs/km/15b129424c904410VgnVCM2000003356f70aRCRD.htm)

るより良い方法を提供するかもしれない。³³」と示唆に富む発言を付け加えている。

IASBが純損益を業績の重要指標に置き、積極的に財務諸表に組み込もうとしている。IFRSの利益概念は、米国SFAC 130とは計算構造に違いがあることは明らかであるが、外形上の財務報告形式は米国基準と歩調を合わせているように見受けられる。今後、ボトムラインとしての包括利益や純利益に関するその性格や報告様式に関してこれまでの考察をもとにして注目する必要があると考える。

参考・引用文献

井上良二『財務会計論』、税務経理協会、2003年、p.119

徳賀芳弘(2007)「業績報告のあり方について—包括利益か純利益か—」『企業会計』中央経済社、2007、Vol.59 No.1、p.87

中村美保「IFRS概念フレームワーク討議資料における当期損益の質的要件とOCI項目の認識範囲に関する考察」『産業経理』Vol.74 No.1、産業経理協会、2014.4、pp111

藤井秀樹『業績報告と利益概念の展開』京都大学ワーキングペーパー、J-48、2006.5

高田橋範充『導入前に知っておくべきIFRSと包括利益の考え方』日本実業出版社、2010.6

高田橋範充「IFRSと資産負債アプローチ」『会計』第84巻第4号、森山書店、2013.10、pp18-19

Deloitte Touche Tohmatsu「ハンス・フーガーホースト氏が、東京で純損益とその他の包括利益に関してスピーチ」

(http://www.tohmatsu.com/view/ja_JP/jp/services/ifrs/km/15b129424c904410VgnVCM200003356f70aRCRD.htm)

IASB, *Framework for the Presentation of Financial Statement*, 1989.7

IASB, *Exposure Draft, An Improved Conceptual Framework for Financial Reporting : Chapter 1 : The Objective of Financial Reporting, Chapter 2 : Qualitative Characteristics of Decision-useful Financial Reporting Information*. 2010.3

(公開草案「財務報告の概念フレームワーク」)

IASB, *Framework for the Presentation of Financial Reporting 2010*, 2010.9

33 Deloitte Touche Tohmatsu, 同上

(「財務報告に関するフレームワーク 2010)

(邦訳：企業会計基準委員会監訳「2013 国際財務報告基準」中央経済社)

IASB, *The Conceptual Framework for Financial Reporting*, 2010.9

IASB, *A Review of the Conceptual Framework for Financial Reporting*, 2013.7

IASB, *Exposure Draft of proposed Amendments to IAS 1 Presentation of Financial Statements—A Revised Presentation*, 2006.3

IASB, *Discussion Paper : A Review of The Conceptual Framework for Financial Reporting*, 2013.7

FASB, Statement of Financial Accounting Standards No.115, *Accounting for Certain Investments on Debt and Equity Securities*, 1993.5

FASB, Statement of Financial Accounting Standards No.130, *Reporting Comprehensive Income*, 1997.11

提出年月日：2014年9月24日