

IASB における純利益の測定・表示

—ディスカッション・ペーパー「概念フレームワークの見直し」を中心として—

丸 岡 恵梨子
中央大学

要 旨

本論文の課題は、2013年7月にIASBが公表したディスカッション・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」（以下、DP [2013] とする）をもとに、純利益とOCIの区分およびリサイクリングについて検討することにある。この課題を通じて、IASBにおける純利益の位置づけを明らかにすることが本稿の目的である。

IASBの問題の一つは、純利益を測定・表示する必要性があるとしながらも、包括利益算定の過程で求められる純利益が、一体、何を意味しているのかということが曖昧なことである。この問題は、IFRSにおいて、OCI項目とリサイクリングをめぐる会計処理に関して明確な枠組みが存在していないこと、またOCI項目はリサイクリングする項目としない項目を含んでいることに起因する。

OCI項目とリサイクリングをめぐる会計処理に関して明確な枠組みが存在しないのは、IASBの根底にある考え方が、利益は包括利益のみという包括利益一本化の根強い思考があるからである。現行のIASBでは、ボトムラインの利益は包括利益であり、純利益は包括利益算定の過程で求められている。IASBでは、OCI項目が純利益を決定する要素となっているため、DP [2013] では、OCIの種類を区分することで、純利益を導き出そうとした。しかし、OCI項目の種類を区分することは困難であった。純利益を合計または小計として表示するのであれば、その純利益は意味内容のあるものでなければならない。IASBは、反証可能な推定を含むとしたうえで、すべての収益および費用を純利益に含め、OCI項目はすべてリサイクリングされるべきであるという暫定的な合意を行っている。期間損益として純利益を表示するのであれば、収益および費用は必ず一度、純利益に含められる必要がある。今後のIASBの審議を引続き注目したい。

I はじめに

本論文の課題は、2013年7月に国際会計基準審議会（International Accounting Standards Board, IASB）が公表したディスカッション・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」（以下、DP [2013] とする）をもとに、純利益とその他の包括利益（以下、OCI とする）の区分およびリサイクリングについて検討することにある。

IASB の問題の一つは、純利益を測定・表示する必要があるとしながらも、包括利益算定の過程で求められる純利益が、一体、何を意味しているのかということが曖昧なことである。この問題は、現行の国際財務報告基準（国際会計基準を含む。以下、IFRS とする）には、OCI 項目とリサイクリングをめぐる会計処理に関して明確な枠組みが存在していないこと、また OCI 項目はリサイクリングする項目としない項目を含んでいることに起因する。DP [2013] では、この問題に対処するため、セクション 8 において、純利益と OCI の区分およびリサイクリングについて記述を行っている。

本稿ではまず、IASB の前身である国際会計基準委員会（international Accounting Standards Committee, IASC）の時代から現行の IASB における利益概念の変遷を辿ることによって、IASB の根底にある考え方を導き出す。そのうえで、DP [2013] の検討を行う。これらの検討を踏まえて、IASB における純利益の位置づけを明らかにすることが本稿の目的である。

II IASB の根底にあるもの

1973 年に IASC が設立された。IASC は、1975 年に国際会計基準（International

Accounting Standards, IAS）第 1 号を公表して以来、2001 年までに 41 号の IAS を公表している（菊谷 [2011] p.18）。その後、IASC は、2001 年に IASB へと改組し、IFRS の作成を行っていくことになる。

本章では、IASC 設立当初から現行の IASB における概念フレームワークおよび IAS 第 1 号を中心に検討を行い、IASB の根底にある考え方を導き出す。なお概念フレームワークおよび IAS 第 1 号は、その公表から現在に至るまで改訂が行われている。DP [2013] を中心として IASB における純利益の位置づけを検討するという本稿の趣旨から、2013 年までの概念フレームワークおよび IAS 第 1 号を対象とし、主に利益概念に影響を与えた改正基準を取り扱うこととする。

1. IASC における利益

1989 年に IASC は、「財務諸表の作成及び表示に関するフレームワーク」（Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements, 以下、IASC [1989] 概念フレームワークとする）と題した概念フレームワークを公表している。

IASC [1989] 概念フレームワークは、貸借対照表における財政状態の測定に直接関係する構成要素を、資産 (assets)、負債 (liabilities)、および持分 (equity) とし、損益計算書における経営成績の測定に直接関係する構成要素を、収益 (income) および費用 (expenses) とした (para.47)。そのうえで、IASC [1989] 概念フレームワークは、各々の構成要素の定義づけを行っている。資産は、「過去の事象の結果として特定の企業が支配し、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」とし、負債は、「過去の事象の結果として特定の企業が支配し、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」としている (para.49)。そして、持分は、「特定の企業のすべての負債を控除した残余の資産に対する請求権 (interest)」であるとしている (para.49)。

経営成績の測定に係る収益は、「当該会計期間中の資産の流入若しくは増価又は負債の減少の形をとる経済的便益の増加であり、持分参加者からの拠出に関連するもの以外の持分の増加をもたらすもの」としている (para.70)。費用は、「当該会計期間中の資産の流出若しくは減価又は負債の発生を形をとる経済的便益の減少であり、持分参加者への分配に関連するもの以外の持分の減少をもたらすもの」としている (para.70)。ここで、収益の定義には、狭義の収益 (revenue) と利得 (gain) の両方が含まれる (para.74)。また、収益には、未実現利益 (unrealised gains) が含まれる (para.76)。例えば、市場性のある有価証券の再評価および固定資産の帳簿価額の増加から発生する未実現利益などである (para.76)。費用の定義には、企業の通常の活動の過程において発生する費用だけでなく損失 (losses) も含まれる (para.78)。また、費用の定義には、企業の外貨建借入金に関して、当該外貨の為替レートの高騰による影響から発生する未実現損失 (unrealised losses) なども含まれる (para.80)。

以上より、IASC [1989] 概念フレームワークにおける資産および負債は、資産負債観の観点から定義されている。それに伴い、収益および費用は、資産と負債の増減を内容とした定義になっているため、期首と期末における純資産の差額としての損益と収益から費用を控除した損益は一致することになる (岡田 [2005] p.115)。よって、IASC [1989] 概念フレームワークにおいて、収益と費用の差額として計算

される利益は、包括利益であると指摘される (高田橋 [2013] p.18)。

IASC が 2001 年に IASB へと改組された際、IASC [1989] 概念フレームワークは、IASB においても採用されることとなった。なお、IASC [1989] 概念フレームワークにおける資産および負債、収益および費用の定義は、IASB における 2013 年の「財務報告に関する概念フレームワーク」(The Conceptual Framework for Financial Reporting) においても同様の定義となっている。

1975 年に IASC は、IAS 第 1 号「会計方針の開示 (Disclosure of Accounting Policies)」を公表する (以下、IAS 第 1 号 [1975] とする)。IAS 第 1 号 [1975] は、会計の基礎的前提を、継続企業、継続性、および発生としたうえで (para.16)、財務諸表の作成表示を行う際に採用された重要な会計方針の開示を扱っている (para.1) ⁽¹⁾。ここにおける財務諸表には、貸借対照表、損益計算書、注記、財務諸表の一部として取扱われているその他の計算書および説明資料が含まれている (para.3)。1976 年に公表された IAS 第 5 号「財務諸表に開示すべき情報」(Information to be Disclosed in Financial Statements) は、損益計算書において開示される利益は純利益であるとしている (para.18)。

その後、1996 年に IASC は、公開草案第 53 号「財務諸表の表示 (案)」(PRESENTATION OF FINANCIAL STATEMENTS) を公表する。これを受けて、1997 年に IASC は、改訂版 IAS 第 1 号「財務諸表の表示」(Presentation of Financial Statements) (以下、IAS 第 1 号 [1997] とする) の公表に至る⁽²⁾。IAS 第 1 号 [1997] は、財務諸表の完全なセットとして、貸借対照表、損益計算書、(次のうちいずれかを示す計算書として) 株主持分のすべての変動

または株主との資本取引および株主への分配以外の原因による株主持分の変動、キャッシュ・フロー計算書、会計方針および説明的注記が含まれるとしている (para.7)。そして、OCIに相当する項目は、株主持分変動計算書において表示されることとなった (para.86)。ただし、OCIと純利益に相当する項目を財務諸表の本体に表示し、資本取引による増減等は注記として表示できることも認めている (para.89 および荻原 [1997] p.138)。このことは、資本取引等を財務諸表の本体で表示すると株主持分変動計算書になるが、それらを注記に表示すれば、財務諸表本体は、包括利益計算書と同様の形式となり、包括利益概念の任意採用を意味するものと指摘される (荻原 [1997] p.138)。IAS 第1号 [1997] において OCIに相当する項目は、有形固定資産の再評価差額、投資の再評価差額、為替換算調整額であり、有形固定資産の再評価は、リサイクリングされない。

以上より、IAS 第1号 [1997] において、OCIに相当する項目は株主持分変動計算書に表示されるため、損益計算書から除かれることになり、損益計算書は当期純利益を計算表示する形式となっている (高田橋 [2013] p.18)。つまり、IAS 第1号 [1997] では、損益計算書におけるボトムラインの利益は純利益であり、収益と費用の差額として求められている。一方、IASC [1989] 概念フレームワークでは、収益と費用の差額が包括利益であった。このことから、IAS 第1号 [1997] と IASC [1989] 概念フレームワークとでは、収益および費用の定義、算出される利益に矛盾が生じている。

2. 業績報告プロジェクトにおける考え方

包括利益を表示する財務諸表の様式や内容が国によって異なるため、財務業績の国際的な

比較可能性が損なわれていたことから、この点を解決するために IASC は、イギリス、カナダ、ニュージーランド、オーストラリア、アメリカの会計基準設定機関と協力して G4+1 を結成した (浦崎 [1999] p.96)。G4+1 は、1998年に報告書「財務業績の報告：現在の展望と将来の方向性 (Reporting Financial Performance : Current Practice and Future Developments)」を、翌年の1999年に報告書「財務業績の報告：提案されたアプローチ (Reporting Financial Performance : A Proposed Approach)」(以下、G4+1 [1999] とする。)を公表している。

G4+1 [1999] は、純利益を廃止しボトムラインの利益を包括利益とする業績報告モデルを展開し、リサイクリングの禁止を主張した^③。G4+1 [1999] において包括利益が重要視されている理由は、すべての収益、利得、費用、損失を認識することが、財務業績を理解するのに適切であると考えられていたからである (para.1.10)。ボトムラインの利益を包括利益とする考え方は、IASC [1989] 概念フレームワークにおける利益の考え方と一致する。G4+1 [1999] は、ある項目の実現は、限定的な価値を有する情報しか提供せず、実現利得は未実現利益と同様の経済的事象を反映するため、実現は単に利得の確実性を示しているに過ぎないことや (par.4.12)、ある項目が不確定の測定値から確定した測定値になっても、その項目の性質は変わらない (par.4.14) 等の理由により、OCI項目のリサイクリングの禁止を主張している。リサイクリングの禁止は、実現に裏付けられた伝統的な純利益の否定を意味する。

IASB は、2001年にイギリスの会計基準審議会 (Accounting Standards Board, ASB) と業績報告プロジェクトを開始した。業績報告プロジェクトを開始した理由として、第1に純利益

と包括利益との乖離の拡大、つまり、包括利益に含まれるが純利益には含まれない項目の増加、第2に業績報告に関するさまざまな見方が顕在化してきたことにより、投資家にとって企業の業績がわかりにくくなってしまったことから、それを整理するために、業績報告を取り扱う必要性が生じたことがあげられる（木村 [2003] p.28）。IASBとASBの共同プロジェクトでは、純利益の表示を禁止し、ボトムラインの利益を包括利益とする業績報告書が提案された。しかし、財務諸表の作成者を中心に純利益の廃止に対する強い反発があり、IASBとASBの共同プロジェクトは、2003年に見直し決定された（徳賀 [2007] p.87）。

その後、IASBは、ASBと取り組んでいた業績報告プロジェクトを解消し、2004年よりFASB（Financial Accounting Standards Board, FASB）とともに財務諸表の表示プロジェクト（Financial Statement Presentation Project）を開始する。財務諸表の表示プロジェクトは、2002年にIASBとFASBとの間でなされたノーワーク合意に基づくプロジェクトの一環であった⁽⁴⁾。このプロジェクトは、業績表示についてフェーズAからフェーズCの3つのフェーズで進められた。特に、フェーズAは、アメリカ基準とIASBにおけるIFRSとの違いを減らすことが目標とされた。

FASBは、IASBとプロジェクトを開始した当時、すでに1997年にSFAS（Statement of Financial Accounting Standard, SFAS）第130号「包括利益の報告（Reporting Comprehensive Income）」を公表していた。SFAS第130号は、報告主体に対して包括利益の報告を要求するとともに、従来の純利益の表示も維持することを規定している。そのため、FASBにおいて、包括利益は純利益とOCIの合計として求められる。また、SFAS第130号

は、すべてのOCI項目に対して、リサイクリングを要求している。

2005年4月、IASBとFASBの両審議会は、包括利益の表示方法について、一計算書方式を要求することとし、他の方式を認めないことを暫定的に合意した（川西 [2006] p.152）。一計算書方式では、ボトムラインの利益を包括利益とし、純利益は包括利益算定の過程の小計として表示されることになる。この暫定合意に対し、欧州の財務諸表の作成者をはじめとするIASBの市場関係者から純利益の廃止に対する反対意見が相次ぎ、2005年11月には、一計算書方式を推奨するものの一計算書方式と二計算書方式のいずれかによる包括利益の表示を要求することとした（川西 [2006] pp.152-153）⁽⁵⁾。二計算書方式では、損益計算書におけるボトムラインの利益は純利益となる。

一連の業績報告プロジェクトでは、包括利益と純利益とではどちらが投資意思決定に有用であるかが不明確であること、業績報告とは何かという捉え方が難しい等の理由により、業績とは何かという議論は扱われなくなった。FASBとのプロジェクトの過程においてIASBは、当初、純利益を廃止し、ボトムラインの利益を包括利益とする方針から、包括利益算定の過程で純利益の算定も行うことになった。その理由は、国際的な広がりをもって支持されている純利益重視の会計慣行に配慮した結果であると指摘されている（藤井 [2006] p.30）。

3. IASBにおける利益

IASBは、FASBとの財務諸表の表示プロジェクトを経て、2007年にIAS第1号 [1997]の改訂版を公表する（以下、IAS [2007]とする）。

IAS第1号 [2007]において財務諸表は、財政状態計算書、包括利益計算書（または、損

益計算書と包括利益計算書を区分する方式を選択できる)、株主持分変動計算書、キャッシュ・フロー計算書、注記、企業が会計方針を遡及適用する場合、または財務諸表項目を遡及して修正再表示を行う場合には、比較対象期間のうち最も早い年度の期首時点の財政状態計算書とされた (para.10)。つまり、貸借対照表が財政状態計算書に、損益計算書が包括利益計算書に置き換えられたのである。包括利益計算書については、一計算書方式と二計算書方式を選択できることとした。IAS 第 1 号 [1997] において、OCI に相当する項目は、株主持分変動計算書で表示されていたが、IAS 第 1 号 [2007] では、包括利益計算書で表示されることとなった (IAS [2007] IN13)。OCI 項目を包括利益計算書上で表示することは、ボトムラインの利益が包括利益であるということを明示している。

IAS 第 1 号 [2007] では、包括利益、純利益、OCI の定義づけが行われている。包括利益とは、「所有者としての立場での所有者との取引による資本の変動以外の取引又は事象によるある期間における資本の変動」であり、「純利益およびその他の包括利益のすべての構成要素を含む」としている (par.7)。純利益とは、「収益から費用を差し引いた合計額」であり、「OCI の構成要素を除く」としている (par.7)。そして、OCI とは、「他の IFRS によって要求または許容されることにより純利益に認識されない収益および費用」であり、「組替調整額を含む」としている (par.7)。これらの定義は、2013 年における IAS 第 1 号 (以下、IAS 第 1 号 [2013] とする) でも同様の定義となっている。

概念フレームワークにおける収益および費用には、OCI 項目が含まれていることから、収益から費用を控除したものが包括利益であっ

た。OCI は、純利益に認識されない収益および費用項目であるため、純利益は、包括利益から OCI を控除したものとなる。このことから IASB では、OCI が純利益を決定する要素となっていると指摘される (山田 [2014a] p.154)。IASB では、すべての OCI 項目がリサイクリングされるわけではない。OCI 項目のリサイクリングの有無 (詳細は IV 章で述べる) は、個々の基準で定められているため、リサイクリングを行うかどうかの明確な指針が存在していない。

IASB では、IASB の時代から、概念フレームワークにおける利益の考え方は資産負債観に基づく包括利益であった。そのため、業績報告プロジェクトでは、純利益を廃止し、包括利益に一本化しようとしていた。しかし、アメリカ基準との違いを埋めることや従来からの純利益重視の会計慣行に配慮し、包括利益算定の過程で純利益の算定も行うことになる。包括利益算定の過程で求められる純利益は、実現概念に基づく純利益ではない。例えば、IFRS 第 9 号における OCI を通じて公正価値で測定する資本性金融商品への投資による利得および損失は、リサイクリングされない。リサイクリングを行わない理由として IFRS では、こうした投資に対する利得および損失の認識は一度だけとすべきで、OCI に利得または損失を認識した後に、純利益に振り替えることは不適切であるとしている (IFRS9 BC5.25)。必ずしも利益の実現によりリサイクリングが行われるわけではないことを意味している。このことから、IASB の根底には利益は包括利益のみという包括利益一本化の根強い思考が残っていると考えられる。IASB は包括利益を追求しているのであって、純利益は追求していないのである。よって、IASB では、OCI 項目とリサイクリングをめぐる会計処理に関して明確な枠組みが存在していないのである。

Ⅲ DPによる提案

2004年にIASBは、FASBと共同で概念フレームワークの改訂作業を行うことを決定する。2010年に、共同プロジェクトの結果として、IASBとFASBは、一部改訂が行われた「財務報告のための概念フレームワーク」を公表する。しかし、これ以降、概念フレームワークの改訂作業の進展はなくなった。

IASBの「アジェンダ協議2011」に対するコメントレーターでは、IASBに対して概念フレームワーク・プロジェクトの再開を求める要請が多く寄せられた。DP[2013]によれば、「アジェンダ協議2011」に対するコメント提出者は、財務業績の報告(OCIとリサイクリングを含む)をIASBが扱うべき優先的なトピックとして識別していたという(DP, 8.3)。なぜならIASBでは、企業の業績の測定および報告における純利益およびOCIの役割について明瞭性が欠けており、OCIが論争の多い事項の「ゴミ捨て場」と認識されてしまっていること、純利益とOCIとの間の相互関係が不明確である(特に、リサイクリングの概念と、どのような場合にどのOCI項目をリサイクリングすべきかについて)ことが指摘されているからである(DP, 8.4)。そこで2012年にIASBは、単独で概念フレームワーク・プロジェクトを再開することを決定し、今回のDP[2013]の公表に至る。本章では、公開草案(以下、EDとする)公表に向けたIASBによる審議も含めてDP[2013]による提案を検討する。

1. 純利益の目的

DP[2013]は、財務諸表利用者が純損益すなわち純利益を有用な業績指標として見ていることを認識したうえで(DP, 8.19)、「概念フレームワーク」は純利益を合計または小計と

して要求すべきという予備的見解を示している(DP, 8.26)。そこで、DP[2013]は、純利益とリサイクリングの概念を維持するアプローチを提案している。

DP[2013]では、純利益を定義したり直接記述したりしようとはしていない(DP, 8.35)。純利益に含まれる項目は幅広いことから、純利益とOCI項目との区別を、何を純利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おうとしている(DP, 8.35)⁶⁾。これは、純利益を原則的な区分(default category)として扱うことを意味している(8.35)。

DP[2013]公表後のコメント提出者の大部分は、純利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おり、純利益を概念フレームワークにおいて小計または合計として要求すべきだとした(IASB[2014], Agenda ref 10B, par.1)。すなわち、コメント提出者の大部分は、現行のまま概念フレームワークにおいて純利益を定義せずに、純利益を原則的な区分として取り扱うことに反対しており、IASBは、よりすぐれた純利益の定義と目的を記述すべきだとしている(IASB[2014], Agenda ref, 10I, par3)。

これを踏まえて、IASBのスタッフペーパーではED公表に向けて暫定的に決定された事項を公表している。

- ・純利益を小計または合計として要求する。
- ・純利益を当期における企業の業績に関する主要な情報源として記述する。しかし、純利益が企業の業績に関する情報の唯一の源ではないことを強調する。例えば、OCIに含まれる項目も企業の業績に関する情報を提供する。
- ・純利益について2つの目的を記述する。当期において企業が自らの経済的資源によ

って得られたリターンを示すこと、そして、将来キャッシュ・フローの見込みを評価するのに役立つ情報を提供することである。

(IASB [2014], Staff paper, pp.14-19)

以上から、スタッフペーパーによる暫定的な決定では、純利益の目的を記述してあるものの、純利益の定義はなされていない。

2. OCI 項目とリサイクリング

DP [2013] は、純利益とリサイクリングに対して3つのアプローチを提案している。アプローチ1はリサイクリングの禁止、アプローチ2AはOCIに対する狭いアプローチ、アプローチ2BはOCIに対する広いアプローチである。本稿では、予備的見解として、「概念フレームワーク」において純利益を合計または小計として要求すべきだとしていることから、アプローチ2Aとアプローチ2Bを取り上げることとする。

アプローチ2A (OCIに対する狭いアプローチ) は、OCI項目を橋渡し項目とミスマッチのある再測定に分類している (DP, 8.54) ⁽⁷⁾。過去にOCIに認識した項目はすべて、振替により目的適合性のある情報をもたらされる場合には、その後の期間において純利益への振替 (リサイクリング) を行うべきであるとしている (DP, 8.52)。すなわち、アプローチ2Aでは、すべてのOCI項目がリサイクリングされる。リサイクリングがその後のどの期間においても目的適合性のある情報をもたらさない場合には、その収益または費用の項目はアプローチ2Aに基づくOCIへの認識に資格とならない (DP, 8.53)。このようにアプローチ2Aでは、OCI項目を概念的に橋渡し項目とミスマッチのある再測定に限定しているため、現行のIFRSにおいてOCIとされている項目の一部が

概念的にはOCIへの認識の要件を満たさなくなる。そこで、アプローチ2B (OCIに対する広いアプローチ) では、アプローチ2Aよりも多くの項目をOCIに認識するために、橋渡し項目とミスマッチのある再測定の他に、一時的な再測定という分類を設けている⁽⁸⁾。

アプローチ2Bでは、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、純利益への振替 (リサイクル) をすべきであるとしている (DP, 8.83)。すなわち、ある項目がその後リサイクリングに資格とならない場合であっても、OCIに認識される場合がある (DP, 8.84)。

以上より、アプローチ2Aとアプローチ2Bの違いは、OCI項目の範囲の違いとリサイクリングの違いにある。アプローチ2Bでは、アプローチ2Aよりも広い範囲の収益及び費用がOCIとして認識される。アプローチ2Bでは、アプローチ2Aと違いリサイクリングが行われないOCI項目が存在する可能性がある。両アプローチともOCI項目に区分されなかった項目は、純利益で認識される (IASB[2013] Snapshot p.9)。よって、アプローチ2Aでは、現行のIFRSでOCI項目とされていたものが純利益に認識される可能性がある。両アプローチでは、目的適合性のある情報をもたらす場合にリサイクリングを行うこととしている。これはIASBにおける財務報告の目的が、財務諸表利用者等の意思決定に有用な情報を提供することにあるからであろう。しかし、どのような情報が目的適合性のある情報なのかは、DP [2013] では述べられていない。

DP [2013] における予備的見解が純利益を合計または小計として要求すべきということから、純利益を計算することを中心に考えた場合、OCI項目は、OCI項目のままではなく、

収益もしくは費用として純利益にかならず一回入れられる必要がある。よって、すべてのOCI項目にリサイクリングを行うことを条件として、アプローチ2Bを採用することが望ましい⁽⁹⁾。

OCI項目とリサイクリングに対して、コメント提出者の大部分は、アプローチ2Bを支持している。したがって、OCI項目を3つの種類に区分する必要性はないとしている（IASB [2014], Agenda ref, 10I, par3）。コメント提出者の大部分は、単に広い意味でのOCIを好み、OCIの使用の柔軟性を支持しているのである（IASB [2014], Agenda ref, 10I, par3）。コメント提出者によれば、IASBはOCIに含まれる項目の種類についての議論をする必要はないが、OCIの使用とすべてもしくはいくつかのOCI項目に対してリサイクリングを行うことを支持している（IASB [2014], Agenda ref, 10B, par.1）。

IFRSではOCIを確定しないと純利益が確定しない仕組みとなっているため、DP [2013]では、OCI項目の種類を記述しようとしたのかもしれない。しかし、コメント提出者は、DP [2013]は明確に3つのOCI項目の説明を行っていないとしている。3つの種類は重複しており、例えばすべてのOCI項目は橋渡し項目に分類できると指摘している（IASB [2014], Agenda ref 10M, par53）。

コメント提出者による意見を受けて、IASBはスタッフに対し、DP [2013]においてOCIに認識できる項目の種類を記述するよりも、IASBがOCIを使用する場合のより高度な指針を開発するように指示した（IASB [2014], Agenda ref, 10B, par.24）。以下がED公表に向けての暫定的な決定である⁽¹⁰⁾。

- IASBが特定の基準において、収益および費用の項目をOCIに含めることが、当期

の企業の業績について主要な情報源として純利益の目的適合性を高めるという決定を行わないかぎり、すべての収益および費用の項目は純利益に含めるべきである。反証可能な推定を含む。

- 反証が挙げられる一つの例は、ある測定基礎が財政状態計算書における資産および負債の測定に適している、それとは別の測定基礎が純利益の測定に適している場合である。このような場合、生じる差額はOCIの中で報告されるだろう。

- OCIに含まれたすべての収益および費用の項目は、純利益にリサイクリングされるべきである。反証可能な推定を含む。

（IASB [2014], Staff Paper, pp.14-19）

反証可能な推定を含めたことは、すべてもしくはいくつかのOCI項目に対して、リサイクリングを行うべきというDP [2013]に対するコメント提出者の意見を反映していることにもなっている（IASB [2014], Agenda ref, 10B, par.20）⁽¹¹⁾。

DP [2013]は、OCI項目を明確にすることで、純利益を導こうとしたところに特徴がある。そこでOCI項目を種類ごとに区分したが、その区分は不明確なものであった。そのため、DP [2013]では、純利益の意味内容も不明確なままとなっている。IASBは、反証可能な推定を含むとしたうえで、すべての収益および費用を純利益に含め、OCI項目はすべてリサイクリングされるべきであるという暫定的な合意を行っている。

IV IASBにおける純利益の位置づけ

本章では、II章及びIII章の検討を踏まえ、IASBにおける純利益の位置づけを考察する。II章で検討した内容をOCI項目のリサイクリ

表1 IAS第1号における利益概念とOCI項目

	ボトムラインの利益	OCI項目（リサイクリングの有無）
IAS第1号[1975]	純利益	記述なし
IAS第1号[1997]	純利益	<p>【リサイクリングあり】</p> <ul style="list-style-type: none"> ・投資の再評価差 ・為替換算調整額 <p>【リサイクリングなし】</p> <ul style="list-style-type: none"> ・有形固定資産の再評価差額
IAS第1号[2007]	包括利益 (一計算書方式を前提とする)	<p>【リサイクリングあり】</p> <ul style="list-style-type: none"> ・在外営業活動体の財務諸表の換算から生じる為替差額 (IAS第21号) ・売却可能金融資産の再測定による利得および損失 (IAS第39号) ・キャッシュ・フロー・ヘッジのヘッジ手段に係る利得および損失の有効部分 (IAS第39号) <p>【リサイクリングなし】</p> <ul style="list-style-type: none"> ・再評価剰余金の変動 (IAS第16号及びIAS第38号) ・確定給付制度の数理計算上の差異 (IAS第19号)
IAS第1号[2013]	包括利益 (一計算書方式を前提とする)	<p>【リサイクリングあり】</p> <ul style="list-style-type: none"> ・在外営業活動体の財務諸表の換算から生じる為替差額 (IAS第21号) ・キャッシュ・フロー・ヘッジのヘッジ手段に係る利得および損失の有効部分 (IAS第39号) <p>【リサイクリングなし】</p> <ul style="list-style-type: none"> ・再評価剰余金の変動 (IAS第16号及びIAS第38号) ・確定給付制度の再測定 (IAS第19号) ・IFRS第9号「金融商品」の5.7.5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資本性金融商品への投資による利得および損失 ・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の変動の金額 (IFRS第9号の5.7.7項参照)

出所：筆者作成

ングの有無を含めて示したものが表1になる。

IASB (IASCも含む)において、概念フレームワークでは、資産および負債、収益および費用の定義から、一貫して想定されていた利益は

包括利益であった。一方、表1よりIAS第1号[1975]およびIAS第1号[1997]では、損益計算書におけるボトムラインの利益は純利益であった。IAS第1号[1997]では、OCI

項目を株主持分変動計算書に表示することにしたため、損益計算書上の利益は純利益のままであった。そのため、2007年の改訂が行われるまで、概念フレームワークとIAS第1号との間では、ボトムラインの利益について矛盾が生じていたことになる。2007年の改訂により、IAS第1号[2007]においてもボトムラインの利益が包括利益となる。そして、純利益は、包括利益算定の過程で求められることになった。つまり、純利益は損益計算書のボトムラインの利益ではなく、包括利益という枠組みにおける純利益となったのである。包括利益という枠組みにおける純利益には、実現したすべての収益及び費用が反映されていない。表1よりOCI項目は年々増加しており、リサイクリングされないOCI項目の方が多くなってきている。このことは(II章で検討したが)、IASBではボトムラインの利益は包括利益と考えているためであり、利益が実現したかどうかということに重きを置いていないからであった。

V おわりに

本稿では、DP[2013]を中心にIASBにおける純利益の位置づけについて検討を行った。IASBの根底にある考え方は、利益は包括利益のみという包括利益一本化の根強い思考であった。このため、IASBでは、純利益は包括利益という枠組みにおける純利益となる。また、OCI項目とリサイクリングをめぐる会計処理に関して明確な枠組みが存在せず、IASBにおける純利益は曖昧であった。IASBでは、OCI項目が純利益を決定する要素となっているため、DP[2013]では、OCIの種類を区分することで、純利益を導き出そうとした。しかし、OCI項目の種類を区分することは困難であった。純利益を合計または小計として表示するの

であれば、その純利益は意味内容のあるものでなければならない。IASBは、反証可能な推定を含むとしたうえで、すべての収益および費用を純利益に含め、OCI項目はすべてリサイクリングされるべきであるという暫定的な合意を行っている。期間損益として純利益を表示するのであれば、収益および費用は必ず一度、純利益に含められる必要がある。今後のIASBの審議を引続き注目したい⁽¹²⁾。

注

- (1) ここでいう発生は、現金主義と区別されるというだけの意味の発生であり、費用収益対応の概念までは含んでいないとされている。(中島[1975] p.26)
- (2) IAS第1号[1997]は、IAS第1号「会計方針の開示」、IAS第5号「財務諸表に開示すべき情報」、IAS第13号(1979年公表)「流動資産及び流動負債の表示」を廃止し、これらと入れ替わったものである。
- (3) G4+1の一連のレポートでは、今後の業績報告のありうべき姿として、伝統的な利益計算そのものが放棄され、実現・未実現を問わず、資本取引を除く全ての認識された純資産期間変動差額が業績とみなされた。(辻山[2002] p.33)
- (4) 2002年にIASBとFASBは、国内外で使われる高品質で比較可能性の高い会計基準を開発するために、両審議会の会計基準に存在する差異を解消する方針と方法をまとめたノーワーク合意を取り交わした。(加藤[2007] p.54)
- (5) 八重倉[2005a]および[2005b]も参照。
- (6) DP[2013]は、純利益とOCIとを区別する属性として一般的によく提案されているものとして、未実現・非反復的・営業外・測定の不確実性・長期・経営者の統制外を挙げている(DP, 8.37)。しかし、これらの属性または要因の多くは純利益とOCIとの間の考え得る区別に何らかの洞察を与えるが、どのようなものを純利益に含めるべきかを定義するために単独で使用できるものではないという(DP, 8.35)。
- (7) 純損益における情報の基礎を、財政状態計算書で使用する測定とは異なる測定に置くためには、それら2つの測定値の間の差異の変動を橋渡し項目としてOCIに表示する(DP, 8.56)。
 - ・ミスマッチのある再測定とは、場合によっては、ある収益または費用の項目が、資産、負債または過去のもしくは予定された取引の

結び付いた集合体の一部分だけの影響を表していることがある。これが生じる可能性があるのは、その結び付いた集合体の中の項目の1つ（またはある項目の一部分）が定期的に現在価額に再測定されていて、結び付きのある項目が再測定されないかまたは認識されずとも後の時期まで認識されない場合である（DP, 8.62）。

- (8) 一時的な再測定とは、(a) 資産の実現または負債の決済が長期間にわたり行われる。
- (b) 当期の再測定が、資産または負債の保有期間にわたり、すべて元に戻るかまたは著しく変動する（いずれかの方向に）可能性が高い。
- (c) 当期の再測定の全部または一部を OCI に認識することにより、企業が自らの経済的資源に対して得たリターンの主要な指標としての純損益の目的適合性と理解可能性が高まる。（DP, 8.88）
- 項目をいう。
- (9) 岩崎 [2014] p.155 でも同様の見解を示している。
- (10) 「当期純利益と OCI を詳細に定義するのではなく、より原則的なアプローチによって、企業の主たる業績を表示する機能を持つ当期純利益の役割を強調し、それとの関係で、企業がどのように OCI を用いるかに関する記述を行うことが暫定的に合意された」と述べている（山田 [2014b] p.6）。
- (11) 野口 [2014] も参照。
- (12) 論文執筆当時は、公開草案が公表されていなかったが、2015年5月28日に公開草案が、公表されている。

参考文献

- FASB [1997] SFAS130 Reporting Comprehensive Income
- G4+1 [1998] “Reporting Financial Performance : Current Developments and Future Directions,” *G4+1 Special Report* FASB.
- G4+1 [1999] “Reporting Financial Performance : A Proposed Approach,” *G4+1 Position Report* FASB.
- IASB [2013] *Conceptual Framework for Financial Reporting* (IFRS 財団編, 企業会計基準委員会, 財務会計基準機構監訳 [2013] 『国際財務報告基準』中央経済社)。
- IASB [2013] “A Review of the Conceptual Framework for Financial Reporting,” *Discussion Paper*.
- IASB [2013] “Presentation of Financial Statements,” *IAS1* (IFRS 財団編, 企業会計基準委員会, 財務会計基準機構監訳 [2013] 『国際財務報告基準』中央経済社)
- IASB [2014] Staff Paper IASB Agenda ref 10I March 2014
- IASB [2014] Staff Paper IASB Agenda ref 10M March 2014.
- IASB [2014] Staff Paper IASB Agenda ref 10B June 2014.
- IASB [2014] Staff paper Effect of Board redeliberations on DP A Review of the Conceptual Framework for Financial Reporting July 2014
- IASB [1989] *Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statement* (日本公認会計士協会国際委員会訳 [2001] 『国際会計基準書 2001』同文館出版)。
- IAS1 [1975] *Disclosure of Accounting Policies*
- 岩崎勇 [2014] 「概念フレームワークにおけるリサイクリング問題について」九州大学経済学会編『経済学研究』九州大学経済学会 第80巻 第5・6合併号 137-159頁。
- 浦崎直浩 [1997] 「包括利益計算と財務業績報告の国際的動向」近畿大学商経学会編『商経学叢』近畿大学商経学会 第46巻, 第1号, 1997年, 95-112頁
- 岡田裕正 [2005] 「IASB 概念フレームワークにおける資産負債アプローチ」『企業会計』中央経済社 Vol.57, No.5, 2005, 112-118頁。
- 荻原正佳 [1997] 「FASB 及び IASC で『セグメント』『包括利益』に関する基準が確定」電子開示研究懇談会編『COFRI ジャーナル』企業財務制度研究会, No.28, 1997, 136-138頁。
- 加藤厚 [2007] 「IASB と FASB の共同プロジェクトー関連する日本のプロジェクトへのインパクトの考察」『企業会計』中央経済社 Vol.59, No.1, 2007, 53-68頁。
- 川西安喜 [2006] 「IASB 公開草案『IAS 第1号「財務諸表の表示」の改訂：改定された表示』の解説」日本公認会計士協会編集『JICPA ジャーナル』第一法規 No.611, Jun. 2006, 152-156頁。
- 菊谷正人 [2011] 「IASB・IASB の変遷の歴史とIAS・IFRS の特徴」法政大学経営学会編『経営志林』法政大学経営学会, 第47巻, 4号, 2011年, 17-31頁。
- 木村享司 [2003] 「IASB 『業績報告プロジェクト』の概要」日本公認会計士協会編集『JICPA ジャーナル』第一法規 No.571, FEB. 2003, 28-32頁。
- 高田橋範充 [2013] 「IFRS と資産負債アプローチ」日本会計學會編『會計』森山書店 第184巻, 第4号, 10月号, 2013年, 440-454頁。
- 辻山栄子 [2002] 「会計基準の国際的動向と会計測

- 定の基本思考」日本會計學會編『會計』森山書店 第161巻, 第3号, 3月号, 2002年, 24-36頁.
- 徳賀芳弘 [2007]「業績報告のあり方について」『企業会計』中央経済社 Vol.59 No.1 86-93頁.
- 中島省吾 [1975]「IASC 公開草案第一号の背景および問題点」日本會計學會編『會計』森山書店 第107巻, 第3号, 3月号, 1975年, 363-373頁.
- 野口由美子 [2014]「IASB 会議 現地レポート 2014年6月の審議状況: リース, 概念フレームワーク」『旬刊経理情報』中央経済社 No.1388 40-42頁.
- 藤井秀樹 [2006]「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, 1-43頁.
- 八重倉孝 [2005a]「『業績報告』の論点 (2・完)」『企業会計』中央経済社 Vol.57, No.6, 2005, 68-69頁.
- 八重倉孝 [2005b]「『業績報告』を取り巻く状況」『企業会計』中央経済社 Vol.57, No.4, 2005, 68-69頁.
- 山田辰己 [2014a]「資産負債アプローチの意味について (下) ーどのように包括利益や当期純利益を決定するかー」『税経通信』税務経理協会, 2014年5月, 150-157頁.
- 山田辰己 [2014b]「IASB の最近の基準設定動向について」KPMG insight Vol.8/Sep.2014

(2014年11月30日審査受付
2015年3月17日掲載決定)