

IFRS 概念フレームワークにおける純損益に関する一考察

— 公開草案公表後の動向を手掛かりとして —

What is the Profit or Loss in the IFRS Conceptual Framework for Financial Reporting
with the Trend after Issuing the Exposure Draft as a Clue?

井上 定子*

Sadako Inoue

一連の概念フレームワーク・プロジェクトにおける財務業績の報告に関する提案の特徴とともに、最近の基本財務諸表プロジェクトにおける OCI 項目の表示をめぐる議論から顕著となった改訂「概念フレームワーク」の公開草案に内在する課題を考察した。鍵概念である純損益が規定されないだけでなく純損益と測定との連携も十分に考慮されず、財務業績の表示問題を議論するには限界があり、それが当該公開草案の課題であることを示した。

キーワード：概念フレームワーク、純損益、包括利益、OCI、リサイクリング

I. はじめに

国際会計基準審議会 (IASB) は、概念フレームワーク・プロジェクトの一環として、2013 年に討議資料『財務報告に関する概念フレームワーク』の見直し』(IASB[2013]) を公表したのち、2015 年に公開草案『財務報告に関する概念フレームワーク』(IASB[2015]) を公表した。現在、IASB[2015]に寄せられたフィードバックを踏まえ、改訂「概念フレームワーク」を最終確定するため再審議が行われている。この概念フレームワーク・プロジェクトの主要な論点は、純損益とその他の包括利益 (OCI) (リサイクリングを含む) に焦点が当てられている。かかる論点は、2017 年 11 月に開催された IASB ボード会議および翌月の会計基準アドバイザー・フォーラム (ASAF 会議) においても引き続き取りあげられているが、それは概念フレームワーク・プロジェクトではなく、基本財務諸表に関するリサーチ・プロジェクト (アジェンダ・ペーパー21C) のもと、OCI に関する情報を伝達するためのより適切な方法の議論において展開されている。

IASB は、最終段階にある概念フレームワーク・プロジェクトでの成果を踏まえて、基本財務諸表プロジェクトのもと、純損益計算書における OCI 項目の具体的な表示問題について議論を行っている。本稿の V 章に詳説するが、この基本財務諸表プロジェクトにおいて IASB スタッフ

は、現行の純損益計算書における OCI 項目の名称の変更と、「純損益の外で報告される再測定後の利益」という新たな小計の設置を提案した。しかし、これらの提案に対して反対意見が多くみられ、その大半が財務業績の報告に関する概念フレームワーク・プロジェクトが抱える問題点を指摘するものであった。

そこで本稿では、一連の概念フレームワーク・プロジェクトのもと提案された純損益と OCI (リサイクリングを含む) に関するガイダンスの特徴を考察するとともに、基本財務諸表プロジェクトにおける OCI 項目の表示をめぐる議論を手掛かりとして、概念フレームワーク・プロジェクトに内在する課題について検討することにする。かかる検討を通じて IASB の利益思考を想定することは、今後の国際財務報告基準 (IFRS) の基準開発に概念的レベルで影響を及ぼす可能性を鑑みると、必要な作業であると思われる。

II. 財務業績に関する概念フレームワークの改訂の取り組み

1. 概念フレームワークの改訂作業の経緯

本節では、まず、財務業績に関する概念フレームワークの改訂作業の経緯について概観する。

2004 年に IASB は、米国財務会計基準審議会 (FASB) と共同で「概念フレームワーク」の改訂に取り組むことを決定した。その後、IASB と FASB との共同プロジェクトのもと、一般目的財務報告の目的 (第 1 章) と有用な財務情報の質的特性 (第 3 章) に関する部分的な改訂を経て、「財務報告に関する概念フレームワーク」が 2010 年に公表されたが、これ以降、かかる改訂作業は中断した。IASB は、2011 年にアジェンダについての公開協議 (「アジェンダ協議 2011」) を実施し、その結果、寄せられたコメントの多くが、「概念フレームワーク」は IASB にとっての優先的なプロジェクトであり、その再開を要請するものであった。それを受けて、2012 年より IASB は単独で概念フレームワーク・プロジェクトを再開し、2013 年に討議資料 (IASB[2013]) を公表した (IASB[2013]pars1.1-1.6)。

討議資料によると、IASB の「アジェンダ協議 2011」に対するコメント提出者は、IASB が扱うべき優先的なトピックとして財務業績の報告 (OCI とリサイクリングを含む) を識別し、次のような意見を表明している (IASB[2013]par.8.3)。(a) 多くの作成者が業績を説明するために一般に認められた会計原則 (GAAP) 以外の指標を使用することは、純損益および包括利益合計が企業の業績の有用な指標ではないかもしれないことを示すものである。(b) 企業の業績の測定および報告における純損益および OCI の役割について明瞭性が欠けており、これは OCI が論争の多い事項の「ごみ捨て場」と認識されていることを意味している。(c) 多くの財務諸表利用者が OCI で報告される変動を無視している。なぜならそれは長期的な趨勢を推定する材料となる営業フローから生じたものではないからである。(d) 純損益と 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 項目をリサイクルすべきかについて)。

このように、純損益および OCI に関してコメント提出者から提起された疑問および意見の多くは、「どのようにすれば財務諸表は当期中の企業の業績を適切に描写できるのか」という根本的な疑問から生じるものであった (IASB[2013]par.8.4)。そして、IASB は寄せられたコメントに基づき 2013 年に討議資料 (IASB[2013]) を公表したのである。以下、純損益と OCI (リサイクリングを含む) に関する提案に焦点をあて、討議資料の特徴を概説することにする。

2. 討議資料の特徴：純損益と OCI に関する提案を中心として

討議資料では、セクション 8「包括利益計算書における表示」において、純損益と OCI (リサイクリングを含む) に関する提案がなされている。まず、IASB は、多くの投資者、債権者、作成者等が純損益を有用な業績指標とみており、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という事実を踏まえて、「概念フレームワーク」における純損益とリサイクリングについて検討を行った (IASB[2013]par.8.19)。そして、IASB の予備的見解として、「概念フレームワーク」では純損益を純損益および OCI の計算書に合計または小計として表示する要求をするとともに、一部の収益または費用の項目をリサイクルするか、またはそうなる可能性を示した (IASB[2013]pars.8.22-8.26)。

つづいて、IASB は、純損益とリサイクリングに対するアプローチとして次の 3 つを示した (IASB[2013]pars.8.27-8.28)。1 つは、リサイクルを禁止するアプローチ 1 である (pars.8.29-8.33)。これに対して、リサイクルを原則として行うアプローチとして 2A と 2B の 2 つのアプローチが示されている。アプローチ 2A は、OCI に含めるべき項目は「橋渡し項目」¹⁾ と「ミスマッチのある再測定」²⁾ に限定した「狭い」アプローチ (pars.8.40-8.78) であり、アプローチ 2B は、2A に加えて「一時的な再測定」³⁾ も OCI に含める項目とする「広い」アプローチ (pars.8.79-8.94) である。IASB は、純損益の合計または小計を要求する予備的見解と相反するアプローチ 1 を除いた、アプローチ 2A と 2B に関して意見を求めている。これらのアプローチは、OCI に含めるべき項目の範囲の違いだけでなく、リサイクリングの要否においても違いがある。2A では OCI 項目はすべてリサイクリングの対象とみなす (par.8.52) が、2B ではリサイクリングは、より目的適合的な情報が提供されるか否かが重要な観点となり、リサイクリングされない OCI 項目が存在する可能性が述べられている (par.8.84)。なお、この対象項目として一時的な再測定項目が想定されている (IASB[2013]par.8.92)。

その後、IASB は、討議資料に寄せられたコメントを審議したのち、2015 年に公開草案『財務報告に関する概念フレームワーク』(IASB[2015]) を公表した。次章以降、財務業績の報告 (純損益と OCI) に焦点をあて、「概念フレームワーク」改訂作業の最終段階として位置づけられる公開草案と、その公表後の IASB ボード会議や ASAF 会議において議論された関連内容を取りあげて考察する。

Ⅲ. 公開草案における財務業績の報告に関する提案

公開草案では、第7章「表示および開示」において純損益と OCI（リサイクリングを含む）に関する提案がなされている。本章では、公開草案における財務業績の報告に関する提案について取りあげる。その際、公開草案『財務報告に関する概念フレームワーク』に関する結論の根拠（IASB[2015]）も含めて考察する。以下、5つの項目において、純損益と OCI に関する提案が公開草案においてどのようになされているのかを要説することにする。

1. 財務業績の報告のアプローチ

第1に、IASB は「概念フレームワーク」において、どのような場合に収益または費用の項目を純損益計算書または OCI に含めるべきなのかを定義あるいは精密に記述することは、実行可能ではなく適切でもないと判断し、このトピックおよび事後的な分類変更についてハイレベルのガイダンスを示すことを提案している（IASB[2015]par.BC7.36）。

その理由として、次の点を指摘している。IASB は、討議資料に寄せられたコメント等から、純損益や OCI の定義またはより適切な記述、あるいは財務業績の定義を求める要望を認識していたが、収益と費用の項目を明確に2区分して、一方の区分に含まれるすべての項目が同じ特徴を共有するために使用できる単一の特徴はないと識別していたからである（IASB[2015]pars.BC7.32, BC7.34）。また、OCI の使用に関しても、様々なケースのすべての基礎にある単一の概念的根拠がないことを識別していたのである（IASB[2015]par.BC7.35）。

以下に述べるように、公開草案では、純損益や OCI の定義、純損益と OCI の区分、そして OCI 項目の純損益へのリサイクリングについて明確な記載や規程が示されていない。これは、公開草案が財務業績の報告のアプローチとしてハイレベルのガイダンスを提供するというスタンスに立っているからであるといえる。

2. 純損益計算書についての記述

つづいて、純損益計算書の記述から、次のような特徴を指摘できる。公開草案によると、財務業績の計算書において財務業績に関する情報をより効率的かつ効果的に伝達するために、収益および費用は (a) 純損益計算書（これには純損益に係る小計または合計が含まれる）あるいは (b) OCI のいずれかに分類される（IASB[2015]par.7.19）。純損益計算書に含められる収益および費用は、企業の当期の財務業績に関する情報の主要な源泉である（par.7.21）。そして、純損益計算書の目的は、(a) 企業が当期中に自らの経済的資源に対して得たリターンを描写することと、(b) 将来キャッシュ・フローの見通しの評価および企業の資源についての経営者の受託責任の評価に有用な情報を提供することであると述べている（IASB[2015]par.7.20）。

結論の根拠によると、かかる記述は、純損益が業績の主要な測定値であることを支持するコメ

ントを反映したことによるものであるとともに、純損益計算書が実務で使用されている方法と整合することに留意したことによるものであるとする（IASB[2015]par.BC7.39）。その一方で、IASBは、純損益計算書が企業の当期の財務業績に関する情報の唯一の源泉ではないことを強調している（IASB[2015]par.BC7.40）。

以上の純損益計算書に関する記述から、公開草案の特徴として、企業の財務業績に係る主要な指標として純損益を位置づけている点、その指標の1つとして包括利益を位置づけている点、財務業績に係る情報の伝達方法として純損益とOCIを用いる点をあげることができる。IASBによる業績報告の基準化は、2001年に開始されたイギリス会計基準審議会（ASB）との共同プロジェクトである業績報告プロジェクトに遡ることができる（齊野[2014]p.71）。かかるプロジェクトは認識・測定問題には触れず表示問題だけに焦点を絞って「単一の包括利益計算書」のあるべき様式を開発することを基本方針として展開されてきた（藤井[2007]p.109）。このように、IASB改組当時において純利益を廃して包括利益に一本化する方針で議論されてきたことを踏まえると、純損益を主要な業績指標の1つとして明示した点は、公開草案の重要な特徴の1つであるといえる（米山[2015]p.69）。

3. 純損益計算書における収益・費用の分類—純損益かOCIか—

また、公開草案において、純損益計算書は企業の当期の財務業績に関する情報の主要な源泉であるため、すべての収益および費用が純損益計算書に含まれるという推定がある。なお、この推定は、(a) 歴史的な原価で測定される資産および負債に関連する収益または費用、(b) 現在価額で測定される資産および負債に関連する収益または費用の構成部分のうち、区分して識別されていて、関連する資産および負債を歴史的な原価で測定したならば生じるであろう種類のものについては反証ができないとされる（IASB[2015]par.7.23）。しかし(a) 当該収益または費用（またはその構成部分）が、現在価額で測定される資産または負債に関連するものであり、7.23項(b)に記述した種類のものではなく、かつ、(b) 当該収益もしくは費用（またはその構成部分）を純損益計算書から除外することが、当期の当該計算書の中の情報の目的適合性を高める場合、当該収益もしくは費用（またはその構成部分）はOCIに含まれるとする（IASB[2015]par.7.24）。

この点に関して結論の根拠によると、純損益計算書が企業の当期の財務業績に関する情報の主要な源泉であるとするれば、収益と費用を当該計算書から説得力のある理由なしに除外することは、当該計算書の有用性を損なう可能性があることになる（par.BC7.42）。よって、純損益計算書における情報の目的適合性が高まるという限定的な状況においてのみ、収益と費用はOCIに含めることが要求あるいは許容されることになる（IASB[2015]par.BC7.43）。

このように、公開草案は、すべての収益と費用を純損益に含めることを原則としており、OCI項目を限定的な場合のみ使用することを提案している。言い換えると、ここでは包括利益と純損

益とは一致しているのが本来であり、両者の食い違いはきわめて厳しい条件が満たされる場合に限られるというスタンスがとられている（米山[2015]p.69）。これに対して、討議資料では、純損益と OCI 項目との区別を、純損益を定義したり直接記述したりするのではなく、OCI に認識できる項目の種類を記述することにより行うことを明示したうえで、純損益を原則的な区分として扱っている（IASB[2013]par.8.35）。その試みの 1 つとして、純損益と OCI とを区分する規準として「未実現」「非反復的」「営業外」「測定の不確実性」「長期」および「経営者の統制外」という 6 つについて検討されている（IASB[2013]par.8.37）⁴⁾。このように討議資料では OCI に含めるべき項目を識別し、OCI の要件を満たさない項目のみ純損益に含めることが想定されていた。よって、OCI 項目を限定的に用いるという公開草案がとるスタンスは、積極的に OCI 項目を用いるというスタンスをとる討議資料とは異なっており、重要な特徴の 1 つといえる⁵⁾。

4. 複数の測定基礎の使用

さらに、財務諸表において認識される資産または負債の測定基礎と、測定基礎の選択に関して、公開草案の第 6 章「測定」では次のような提案をしている。まず、測定基礎については (a) 歴史的原価と (b) 現在価額とに大別される（IASB[2015]par.6.4）。そして、現在価額はさらに (a) 公正価値と (b) 使用価値（資産の場合）および履行価値（負債の場合）とに区分されている（par.6.20）。次に、測定基礎の選択については、財務諸表の利用者への有用性（目的適合性および表現の忠実性がある）という財務情報の質的特性が考慮されている（IASB[2015]pars.6.49,6.52）。そのため、測定基礎を選択する際に当該測定基礎が財政状態計算書と財務業績の計算書の両方においてどのような情報をもたらすのかを考慮したうえで、(a) 資産または負債が将来キャッシュ・フローにどのように寄与するのかと、(b) 資産または負債の特徴という 2 つの要因を考慮することが重要であるとする（IASB[2015]pars.6.53-6.54）。

ほとんどの場合、財政状態計算書における資産や負債と純損益計算書における関連する収益と費用は、単一の測定基礎が選択されるが、場合によっては、財政状態計算書の観点から現在価額が、純損益計算書の観点から歴史的原価が選択されるという、異なる 2 つの測定基礎の使用により両計算書において提供される情報の目的適合性が高まる場合がある。その場合、財政状態計算書における現在価額の変動から生じる収益や費用は、純損益と OCI に分解されることになる（IASB[2015]pars.6.75-6.77）。つまり、収益および費用を OCI に含める場合の一例は、ある資産または負債について財政状態計算書では現在価額測定基礎が選択され、純損益計算書における関連する収益および費用の決定には異なる測定基礎が選択される場合（「二本立ての測定」アプローチをとる場合）である（IASB[2015]pars.7.25,BC7.49）。

このように公開草案では、通常、単一の測定基礎が用いられるが、場合によっては複数の測定基礎が用いられることが明示されている。IASB は 1989 年に金融商品に関する包括的な基準を開

発するためのプロジェクトを、カナダ勅許会計士協会（CICA）と共同で開始し、その後さまざまな公刊物を公表している。総じて、金融商品プロジェクトは、金融商品の包括的な公正価値評価を要請するものであり、会計実務にみられる原価評価と公正価値評価が混在する「混合測定システム」について批判的な立場をとっている。なぜなら「混合測定システム」は裁量的で、複雑で、弾力的な解釈の余地を残すことになり、それにより会計情報の理解可能性、目的適合性、信頼性、比較可能性を損なうことになるからである（藤井[2007]pp.131-134）。また、現行の「概念フレームワーク」では、そもそも混合属性か、単一属性かという選択についても、測定基礎の選択規準についても言及されていない（米山[2015]p.68）。以上の点を踏まえると、複数の測定基礎の使用を明示している点は、公開草案の特徴の1つであるといえる。

5. 純損益計算書への項目の振替（リサイクリング）

最後に、リサイクリングについて、次のような特徴をあげることができる。公開草案では、収益または費用がある期間において OCI に含まれる場合、それが将来のどこかの期間において純損益計算書にリサイクルされるという推定がある。このリサイクリングは、純損益計算書に含まれる情報の目的適合性が高まる時点で行われる（IASB[2015]par.7.26）。しかし、リサイクリングがその情報の目的適合性を高める期間を識別するための明確な基礎がない場合は、当該収益または費用を OCI に含めるべきではないことを示唆している可能性がある（IASB[2015]par.7.27）。

結論の根拠によると、リサイクリングに関して IASB は、次のように述べている。既述の二本立ての測定アプローチが使用される場合、資産または負債の保有期間にわたり OCI に含まれた累計額のリサイクリングは、当該アプローチの必然的な結果であるが、収益および費用が二本立ての測定以外のケースで OCI に含まれる場合、そのリサイクリングは必然ではないとする（IASB[2015]pars. BC7.52-7.53）。そして、純損益計算書が企業の当期の財務業績に関する情報の主要な源泉であるとするれば、一定期間にわたり純損益計算書に含まれた累計額も、できるだけ完全であるべきである。よって、IASB は「概念フレームワーク」に、OCI に含まれた収益および費用はその後純損益計算書にリサイクルしなければならないと結論付けている。しかし、リサイクリングの適切な基礎がない場合、有用な情報を提供しないような恣意的な基礎でしかリサイクリングを行えないため、この特定の収益および費用の項目はそもそも OCI に含めるべきではないとする（IASB[2015]pars.BC7.54-7.56）。

このように、公開草案では、まず、すべての OCI 項目をリサイクルすることを原則としている。これは、包括利益と純損益の2つの利益が共存する会計システムが想定され、クリーン・サープラス関係を満たすことが要請されているためである。というのも、『会計学辞典 第六版』によれば、クリーン・サープラスの原則とは、収益や費用となるべき会計フローは、どこかの会計期間において必ず損益計算書に収容され、純損益の計算に算入されることを要請するものであり、正

確な純損益の計算を行うには、収益や費用の一部が脱漏したり、出資金など、純損益の計算に無関係な他の項目が収益や費用に混入されたりしないことが保証されなければならないからである（岡部[2007]p.318）。

当初の業績報告プロジェクトでは、包括利益を唯一の業績指標ととらえ、リサイクルは不必要とされていたこと（藤井[2007]pp.108-113,丸岡[2016]pp.541-543）、加えて、現行の「概念フレームワーク」ではリサイクリングの要否に関して十分な記載を行っていないことも踏まえると、リサイクリングの要請を明記した点は、公開草案の特徴の1つであるといえる。

さらに、公開草案では、上記のリサイクリングの基本原則を踏まえて、リサイクルできない項目は OCI ではなく純損益に直接含めるべきとする。かかる記述に着目すると、現行の会計実務で容認されているリサイクルされない OCI 項目が純損益に含まれるため、純損益には歴史的原価と現在価額の OCI 項目の双方の測定基礎で測定される資産や負債に関連する収益または費用が含まれることになる。つまり、純損益が包括利益化しているみることができる（米山[2015]p.72,高須[2016]pp.39-41）。

以上要するに、公開草案における財務業績の報告に関する提案の特徴として、ハイレベルなガイドランスである点、純損益も主要な業績指標とする点、OCI 項目を限定的に使用する点、OCI 項目はすべてリサイクルする点を指摘することができる。その後、かかる特徴をもつ公開草案に対して寄せられたコメントを受けて、IASB は、改訂「概念フレームワーク」を最終確定するためにコメント提出者からのフィードバックを踏まえた再審議を行っている。このような公開草案公表後の概念フレームワーク・プロジェクトをめぐる動向については、次章以降で取り扱う。

IV. 公開草案公表後の動向（1）：概念フレームワーク・プロジェクトについて

2015 年の公開草案公表後、IASB はそれに寄せられたフィードバックを踏まえ、改訂「概念フレームワーク」を最終確定するための再審議を行っている。本稿の問題意識に照らして、本章では、公開草案における純損益と OCI（リサイクリングを含む）に関する議論を行っている主要な会議である IASB ボード会議と ASAF 会議を取りあげることとする。2016 年 6 月の IASB ボード会議では、「財務業績に関する情報」について、7 月には「測定」について検討されている。これら両会議における検討内容は、その後の 2016 年 9 月開催の ASAF 会議において議論されている。

1. 財務業績に関する情報について

最初に、2016 年 6 月に開催された IASB ボード会議における財務業績に関する情報に関する検討内容について取りあげる。この会議では、次に示す暫定決定が行われた（IASB[2016a]par.4）。

(a) 純損益計算書を当期の企業の財務業績に関する情報の主要な源泉として記載するが、当該

計算書の目的は記載しない。

- (b) 原則として、すべての収益および費用は純損益計算書に含めるべきであると記載する。
- (c) 当期の純損益計算書において提供される情報の目的適合性または忠実な表現が、資産または負債の現在価値の変動（一部の項目を除く）を OCI に含めることによって高められる場合があるが、これは例外的な状況においてのみ生じることを記載する。
- (d) 基準設定の際に IASB だけが OCI 項目に含めるか否かを決定できると記載する。
- (e) 原則として、OCI に含めた収益および費用はリサイクルすべきであると記載する。
- (f) 当該期間の純損益計算書の情報の目的適合性または忠実な表現が高まる場合に OCI 項目のリサイクルは行われると記載する。
- (g) OCI に含めた収益および費用がリサイクルされない場合があることを記載する。
- (h) OCI に含めた収益および費用をリサイクルすべきかどうか、いつリサイクルすべきなのかについての決定は、基準設定の際に IASB だけが行うことができると記載する。

上述の 2016 年 6 月のボード会議における暫定決定は、公開草案と比較すると、次のような特徴がみられる。1 つは、純損益計算書の目的に関する記載（IASB[2015]par.7.20）を削除することが暫定的に決定されている点である。これにより純損益に関する規程が改訂「概念フレームワーク」には存在しないことになり、今後の基準開発においてアドホックに純損益項目か否かの判断がなされる可能性を示唆していることから（ASBJ[2016a]par.13）、重要な変更点の 1 つといえる。

また、この暫定決定の結果、純損益計算書の使用に関する反証可能な推定（IASB[2015]pars.7.23-7.24）が、上記（b）の原則と置き換えられる。つまり、原則として収益および費用は純損益計算書に含めるべきであるが、例外的に当期の純損益計算書において提供される情報の目的適合性または忠実な表現が OCI に含めることにより高められる場合は除かれることになる。そして、損益計算書へのリサイクリングに関する反証可能な推定（IASB[2015]pars.7.26-7.27）も、上記（e）の原則と置き換えられることが暫定決定されている。すなわち、原則として OCI に含めた収益および費用はリサイクリングにより当該期間の純損益計算書の情報の目的適合性または忠実な表現が高まる場合にリサイクルされるが、場合により OCI 項目はリサイクルされないことになる。このように純損益項目と OCI 項目の区分および OCI 項目のリサイクリングに関する反証可能な推定は基本原則へと置き換えられ、ともに例外事例が存在している点が、もう 1 つの特徴である。

例外的ではあるが OCI 項目の存在を明示することから、公開草案の提案と同様に、現在 OCI に含められている項目が可能な限り純損益に含めるべきであることを意味する（純損益の包括利益化の）可能性がある点も、大きな特徴である。しかしながら、暫定決定では例外的ではあるがリサイクルされない OCI 項目の存在を明示しているため、公開草案とは大きく異なり、クリーン・サープラス関係が満たさない可能性を示唆していると解される。よって、OCI 項目のリサイクリングを例外的に容認する暫定決定のスタンスは、リサイクルされない OCI 項目はそもそも純損益

項目に含めるべきとする公開草案のスタンスとは大きく異なる特徴であるといえる（米山[2015]pp.69-70）。

さらに、収益および費用を OCI に含める判断、OCI 項目のリサイクリングの判断はともに基準設定の際に IASB に委ねられており、この判断は当該計算書で提供される情報の目的適合性または忠実な表現を高めることによっている。暫定決定は、かかる判断基準として抽象的な基準に基づくという意味においては公開草案と同じであるが、その判断基準に忠実な表現という質的特性が追加されている点にも特徴がみられる。

2. 複数の測定基礎の使用について

つづいて、2016年7月に開催された IASB ボード会議における測定に関する検討内容について取りあげる。2015年の公開草案の「測定基礎を選択する際に考慮すべき要因」に関するセクションにおいて、IASB は、測定の基礎を選択する際、当該測定基礎が財政状態計算書と財務業績の計算書の両方においてどのような情報をもたらすのかを考慮することが重要であると述べている（IASB[2015] par.6.53）。そして、その際に、(a) 資産または負債が将来キャッシュ・フローにどのように寄与するのかと、(b) 資産または負債の特徴という2つの要因を考慮することが重要である（IASB[2015]par.6.54）とする。この提案に対しては、測定基礎の選択に関するガイダンスが不十分であり、上記の要因の基礎となる原則および含意を明確にすべきとするコメントが多く寄せられたことから、2016年7月のIASB ボード会議ではかかる要因に関する暫定合意は得られなかった。そのため、2017年のASAF 会議では改訂文案について議論されている（ASBJ[2016b]par.17）。

主な改訂文案に関するアプローチを示すと、次のとおりである。まず、測定基礎を選択する際には、(a) 資産の将来キャッシュ・フローへの資産の寄与と、(b) 資産の特徴についての基礎となる原則および含意について明確にすることが最も重要であるとする。そして、キャッシュ・フローを直接に生み出す資産および負債については、公正価値または使用価値（負債については、履行価値）が目的適合性の高い測定基礎である可能性が高く、一方、キャッシュ・フローを間接的に生み出す資源の使用を伴う事業活動の場合、原価が目的適合性の高い測定基礎である可能性が高いことが述べられている（IASB[2016c]pars.6.54A-6.54C）。また、キャッシュ・フローの変動可能性に晒されているか、あるいは価値が市場要因や他のリスクに敏感な資産および負債については、現在価額が目的適合性の高い測定属性である可能性が高いことも述べられている（IASB[2016c]par.6.54H）。

加えて、有用な財務情報の質的特性の議論と整合するように目的適合性の重要性を強調すること（IASB[2016c]par.6.49A）、考慮する要因の順番を定めないこと、そしてどの要因も単独で考えた場合には決定的なものとはならないこと（IASB[2016c]par.6.49B）、が提案されている。そして測定基礎選択の際に、測定基礎が財政状態計算書および財務業績計算書の両方において生み出す

情報を考慮することが重要であるという記載場所を見直すこと（IASB[2016c]par.6.49C）が提案されている（IASB[2016b]pars.11-15）。

このように、2016年7月のボード会議において、複数の目的適合性のある測定基礎の使用に関する記載を維持するという暫定結果は、公開草案での提案と同じく、重要な特徴である。ただし、測定基礎の選択に関するガイダンスを追記している点で、公開草案の提案と異なっている。しかしながら、かかるボード会議で提案されたガイダンスでは、測定基礎の選択が純損益にどのような影響を及ぼすのかを考慮することなく、財政状態計算書の観点だけから議論されている点に留意する必要がある。ここでは、資産および負債の変動を純損益か OCI のいずれかに含めるべきかという論点が、測定に関して議論されずに表示に関する議論がなされている、つまり、純損益と測定の連携が図られていないのである（ASBJ[2016a] par.17）⁶⁾。その意味において、測定基礎の選択に関するガイダンスの追記という変更点は、2016年7月のボード会議における暫定決定の特徴の1つであるといえる。

現在のところ、2016年6月および7月のIASBボード会議や2016年9月のASAF会議以降、概念フレームワーク・プロジェクトにおける純損益とOCI（リサイクリングを含む）に関する大きな議論はみられない。しかし、基本財務諸表に関するリサーチ・プロジェクトのもとで、OCIに関する議論が、2017年11月のIASBボード会議および翌月のASAF会議においてみられる。以下、基本財務諸表に関するリサーチ・プロジェクトにおけるOCIに関する議論について取りあげることにする。

V. 公開草案公表後の動向（2）：基本財務諸表に関するリサーチ・プロジェクト

2017年11月のIASBボード会議および翌月のASAF会議では、基本財務諸表に関するリサーチ・プロジェクト（アジェンダ・ペーパー21C）において、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ている（IASB[2017]）。

1. 議論の背景

OCIに関して利用者に行われた調査やアウトリーチによると、以下のような問題点が指摘されている。まず、OCIという用語が混乱を招くものであり、OCIはブラックボックスまたはゴミ捨て場であるという意見である。次に、純損益とOCIの役割、およびOCI項目がいつ純損益に振り替えられるのかというリサイクリングの意義について、明確に共有されていないという意見である。最後に、多くの利用者は、OCIに対する理解が不十分であるか、OCI項目は長期的傾向を推察できる営業上のフロー項目であるとは捉えられておらず、詳細に分析されていないという見解である（IASB[2017a]pars.5-6）。

また、2015年の公開草案（IASB[2015]）では、純損益計算書を企業の投機の財務業績に関する

主要な源泉であるとするものの、企業の当期の財務業績を理解するには、OCI に分類された収益および費用を含めて認識したすべての収益およ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必要があると述べられている（IASB[2015]pars.7.22-7.23）。また、学術研究によると、包括利益は純損益よりも通常株価や株価収益率との関連性が低いとされるが、OCI 項目の一部である（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）は、価値関連性があるとされる（IASB[2017a]pars.7-8）。

さらに、2016年12月のIASB ボード会議において、(a) 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、(b) OCI 項目の表示の改善に焦点をあてること、(c) OCI と純損益との区分や OCI 項目の純損益へのリサイクリングを再検討すべきではないこと、が暫定的に決定されている（IASB[2017a]par.4）。

以上の議論を踏まえて、IASB は、利用者に対して OCI をより分かりやすくし、かつ利用者の分析において OCI を考慮する重要性を強調する方法を提案しており、その方法として①OCI 項目の名称と順番の改善、②OCI における現行の表示の選択肢の削除、③OCI をより適切に表示するための作成者向けガイダンスの作成、そして④投資家の教育という 4 つの提案をするのである（IASB[2017a]pars.10-11）。なお、本稿では、IFRS における純損益と OCI の特徴を検討対象としていることから、以下、提案①の OCI 項目の名称と順番の改善について焦点をあて考察を行う。

2. 提案 1（OCI 項目の名称と順番の改善）の概要

2011年にIASBより公表された「その他の包括利益項目の表示—IAS第1号の修正」(IASB[2011])では、利用者は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として、OCI項目の名称と順番が変更された。その後、2016年に基本財務諸表プロジェクトの範囲を決定するために実施されたアウトリーチにおいて、かかる修正に対するフィードバックが求められた。このフィードバックを踏まえて、IASBは次のような提案を行っている（IASB[2017a]pars.14-16）。

- (a) 「純損益に振り替えられない OCI 項目」を「純損益の外で報告される再測定」と名称変更すること。
- (b) 「純損益に振り替えられる OCI 項目」を「将来の純損益に含められる収益および費用」と名称変更すること。
- (c) この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設けること。

以上の提案を図示すると、図表1のように表わせる。

図表 1. OCI の表示に関する変更案

現在の表示 (IASB[2011])	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利益
包括利益	将来の純損益に含められる収益および費用
	包括利益

出所：IASB[2017a]par.16.

提案①に関する利点と欠点について、IASB は次のように述べている(IASB[2017a]pars.18-19)。利点としては、まず、OCI に対する理解度が高まり、利用者が OCI を活用することがあげられる。また、小計を新たに設けることにより、将来において純損益に振り替えられる項目のみをその小計の下に表示することができ、それによりクリーン・サープラスを反映することができる。よって、現在およ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を明らかにするのに役立つとする。これに対して、欠点としては、まず、純損益より下に表示される項目を見ていない投資家がいることから、変更の効果が限定されている。また、名称変更により混乱をもたらす可能性、そして、ピースミール的なアプローチであると批判される可能性があることが指摘されている。結局、IASB は、この変更により OCI の理解が深まり、その認知が広がることが期待されているとして提案①を受け入れる暫定決定した。(IASB[2017a]pars.20-21)。

表 1 示したように、IASB [2011]において修正された現行の OCI の表示区分は、OCI 項目がリサイクリングの可否により区分表示されていることを表わす名称であるが、提案①では、まず純損益に含まれるか否かにより OCI 項目が区分され、次に、将来の時点で純損益へリサイクルされるか否かにより OCI 項目が区分されることを表わす名称である。これは、概念フレームワーク・プロジェクト (公開草案) での議論を踏まえて、純損益をコア概念とした OCI の区分表示名への変更を提案しており、提案①の特徴の 1 つであるといえる。

つづいて「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設けることについてである。将来において純損益に含められる収益および費用が、その小計の下に明示されることによって、クリーン・サープラスを反映し、現在および将来の利益に対して OCI 項目が及ぼす影響を明示することができるという提案である。IASB スタッフが想定するクリーン・サープラスとは、すべての収益と費用が当期または将来の期間に、「純損益の外で報告される再測定後の利益」

という小計に含まれることを意味する (IASB[2017a]footnote 5)。つまり、「純損益の外で報告される再測定」に分類される OCI 項目は、当初より直接当該小計に含められ、「将来の純損益に含められる収益および費用」に分類される OCI 項目は、将来の期間において当該小計に含められることになる。よって、ここでは「純損益の外で報告される再測定後の利益」と包括利益のクリーン・サープラス関係が満たされるとともに、その意味ではフルリサイクルが達成されることになる。

このように、基本財務諸表に関するリサーチ・プロジェクト (アジェンダ・ペーパー21C) では、財務業績の報告に関する概念フレームワーク・プロジェクトの議論を踏まえて、OCI 項目の表示の改善に焦点をあてた議論が展開されている。そのため、概念フレームワーク・プロジェクトのもと提案された純損益と OCI (リサイクリングを含む) に関するハイレベルのガイダンスが、純損益計算書における具体的な表示問題として現れているといえる。

3. IASB ボード会議および ASAF 会議における議論

本節では、上述の IASB スタッフによる提案①が、その後の IASB ボード会議および ASAF 会議においてどのように議論されたのかについて考察する。2017 年 11 月の IASB ボード会議では、提案①は次のように暫定決定されている。財務業績計算書における OCI セクションの 2 つのカテゴリーの名称変更については、14 名の審議会メンバーのうち 8 名が賛成し、6 名が反対した。その結果、提案①とおりに名称変更が暫定決定された。しかし、OCI セクションの 2 つのカテゴリーの間に新しい小計を設けることについては、反対意見が多く (14 人中 12 人が反対)、そのような小計を設けないことが暫定決定されている (IASB[2017b])。そして、2017 年 12 月 7 日および 8 日の ASAF 会議においても IASB ボード会議の暫定的決定を踏まえて議論がなされたが、大半の ASAF メンバーは、名称変更と新たな小計の設置について支持しないことを表明している。支持しない者の意見として、OCI と純損益の区別やリサイクリングの原則を明確にすることなく OCI の名称変更をすることは混乱を招くだけであるとの意見がみられた (IASB[2017c]par.13)。

とりわけ我が国の企業会計基準委員会 (ASBJ) は、OCI 項目の名称変更と新たな小計の設置に対して支持しない旨の見解を積極的に表明している。ASBJ の見解を要約すると、まず、IASB は純損益を定義できないと結論付けたため OCI も定義されておらず、そのような 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らない (ASBJ[2017a]par.24)。また、現行の IFRS 基準では必ずしも再測定によらない OCI 項目も存在するため、「純損益の外で報告される再測定」という名称とそれに含まれる項目が整合しない (ASBJ[2017a]par.25)⁷⁾。さらに、「純損益の外で報告される再測定後の利益」という小計でクリーン・サープラスやフルリサイクルを達成すれば良いというものではない。ASBJ によると、意味のある純損益を定義したうえで、純損益の小計でクリーン・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 (ASBJ[2017a]

par.26)。

OCI 項目の表示の改善に焦点をあてた提案①は、その後開催された IASB ボード会議や ASAF 会議における議論を踏まえると、一部は暫定決定されたものの、批判の多い提案であった。その際に表明された反対意見の多くは、概念フレームワーク・プロジェクトのもと提案された純損益と OCI (リサイクリングを含む) に関する提案に向けられたものであった。このように、基本財務諸表プロジェクトにおける OCI 項目の表示問題をめぐる議論は、財務業績の報告に関する概念フレームワークの公開草案やその後の IASB 会議において示されたガイダンスの課題を顕著にする結果となっている。

VI. むすびにかえて

2004年にFASBとの共同プロジェクトとして取り組まれてきた財務業績に関する概念フレームワークの改訂作業は、2010年に一部改訂されたのち中断された。しかし、2012年にIASB単独で再開され、2013年に討議資料 (IASB[2013]) が、2015年には公開草案 (IASB[2015]) が公表され、現在、改訂「概念フレームワーク」の公表に向けて最終段階にある。再開後の見直し作業は、財務業績の報告に関するものであり、主要な論点として、純損益の規定、純損益と OCI 項目の区別、OCI 項目のリサイクリングの要否の区別などに焦点があてられた。かかる論点は、公開草案に対する議論が行われたのち、概念フレームワーク・プロジェクトではなく、基本財務諸表に関するリサーチ・プロジェクト (アジェンダ・ペーパー21C) (IASB[2017a]) において、OCI に関する情報を伝達するためのより適切な方法の議論において展開されている。IASB は、財務業績の報告に関する一連の概念フレームワーク・プロジェクトでの改訂作業を踏まえて、基本財務諸表プロジェクトのもと、純損益計算書における OCI 項目の具体的な表示問題を取り扱っていたが、結局、財務業績の報告に関する概念フレームワークの公開草案やその後の暫定決定におけるガイダンスの問題を顕著にする結果となっている。

よって、本章では、基本財務諸表プロジェクトにおける OCI 項目の表示をめぐる議論を手掛かりとして、概念フレームワーク・プロジェクトのもと提案された純損益と OCI (リサイクリングを含む) に関するガイダンスの課題を検討することで結論に替えることとする。

基本財務諸表プロジェクトのもと、IASB は「概念フレームワーク」に関する公開草案およびその後の暫定決定を踏まえ、純損益を鍵概念とした名称変更が提案されている。その一方で、「純損益の外で報告される再測定後の利益」という小計の設置により、純損益と包括利益においてクリーン・サープラス関係が達成されないため、純損益の完全性は保証されず、純損益は投資家のキャッシュ・フロー予測に寄与しないことになる。厳密に言えば、新たな小計を設置するという提案は、公開草案ともその後の IASB 会議による暫定決定とも異なっている。公開草案では、リサイクルされない OCI 項目は存在せず、そのような項目はそもそも純損益に当初より含められて

いるとして、純損益と包括利益のクリーン・サープラス関係とフルリサイクルを達成させることを提案している。一方、その後の IASB 会議での暫定決定では、純損益計算書における情報の有用性を理由に例外的にリサイクルされない OCI 項目の存在を認めるため、純損益と包括利益のクリーン・サープラス関係とフルリサイクルは達成されない可能性がある。しかしながら、ここでは新たな小計を設置することにより、リサイクルされない OCI 項目も表示され、新たな小計と包括利益のクリーン・サープラス関係とフルリサイクルを達成できると IASB スタッフは提案しているのである。

鍵概念である純損益を定義せず、OCI 項目を生じさせる複数の測定基礎をめぐる議論との関係性（純損益と測定の連携）が十分に考慮されず、財務業績の表示をめぐる議論を進展させるには、限界があることを示している。そして、このことが、基本財務諸表プロジェクトにおける OCI 項目に関する具体的な表示方法をめぐる議論の混迷に顕著に表れているといえる。これは、繰り返し指摘するが、「概念フレームワーク」における財務業績の報告のアプローチが、鍵概念となる純損益や包括利益の関係性、純損益と OCI との区別や OCI 項目のリサイクリングの要否に関する判断規準を明確しない（ハイレベルのガイダンスの提供）アプローチであることに起因すると思われる⁸⁾。公開草案では純損益を企業の主要な業績指標の 1 つとして位置づけるにもかかわらず、その後のボード会議で純損益計算書の目的に関する記載の削除が暫定的に決定されるなど、もはや改訂「概念フレーム」には純損益の規定が存在しないのである。

そして、最も重要な原因は、IASB が想定している利益思考にあると思われる。IASB は企業の財務業績の伝達方法として、純損益と OCI の双方を用いる形で提案するため、業績指標として純損益と包括利益の双方を想定しているといえるが、純損益を包括利益から独立したものとして捉えていない。つまり、純利益を包括利益に接近した利益として捉えているのである。その根拠の 1 つに、公開草案では包括利益が直接的に言及されていないことがあげられる。次に、複数の測定基礎の使用を認める一方で OCI 項目に分類される状況が例外的とすることから、純損益に現在価額で測定される資産と負債の変動に関連する項目が含められる点である。最後に、2 つの利益を想定した計算・開示体系のもと、純損益のクリーン・サープラス関係を満たすには、OCI 項目を純損益にリサイクルする手続きが不可欠であるが、リサイクルしない場合が IASB 会議による暫定決定において認められている点があげられる。

今後の改訂「概念フレームワーク」の公表に向けてとりわけ、純損益の規定および純損益と包括利益との関係を規定するようなガイダンスについてより洗練された検討が望まれる。

注

- 1) 討議資料では、「橋渡し項目」について次のように説明する。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 に表示することになる。OCI に認識される累計額は、この 2 つの測定値の間の差額となり、両者の間の橋渡しを提供する (IASB [2013]par.par.8.56)
- 2) 討議資料では、「ミスマッチのある再測定」について次のように説明する。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なくても後の時期まで認識されない場合である。ミスマッチのある再測定が生じるのは、収益と費用の項目が項目の結び付いた集合体を非常に不完全にしか表現しないために、企業が当期に自らの資源に対して得たりターンに関して目的適合性の乏しい情報しか提供しない場合である (IASB[2013]par.8.62)。
- 3) このアプローチ 2B では、「ミスマッチのある再測定」と「橋渡し項目」の使用に加えて、収益および費用の項目が次に示す 3 つの特徴をすべて有している場合には、OCI に認識することについて IASB は検討すべきであることが提案されている (IASB[2013]par.8.88)。
 - (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り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。そして、収益または費用の項目のうち、上述の 8.88 項に列挙した特徴のすべてを有し、IASB が OCI に認識すべきだと判断する項目を、総称して「一時的な再測定」と呼ばれている (IASB[2013]par.8.89)。
- 4) なお、IASB は、単独で使用できる判断規準はないと結論付けている (IASB[2013]par.8.37)。
- 5) 米山[2015]は、OCI の使用に関するスタンスが討議資料と公開草案とで異なる原因として FASB の影響を指摘する。FASB は、純損益項目と OCI 項目と区分に合理的な解釈を与えることができないという立場を強調している。現行会計基準における両者の区分は、政治的な妥協の産物にすぎないというものである (米山[2015]p.69)。
- 6) ASBJ は、測定基礎をまず純損益計算書の観点から選択すること、当該測定基礎が純損益に関する情報が有すべき基本的な性質を有することを主張する。そしてその測定基礎が財政状態計算書の観点からの選択と異なる場合、測定の変動による差額を OCI に含めることにより純損益項目と OCI 項目の区分が可能となることから、純損益と測定との連携を図る必要性を、2016 年 9 月の ASAF 会議において提案している (ASBJ[2016a] pars.19-21)。
- 7) 現行の IFRS 基準における OCI 項目は、図表 2 のとおりである。なお、IFRS 第 9 号「金融商品」は含めるが、IFRS 第 17 号「保険契約」は除いている。

図表 2. IFRS 基準における OCI 項目

その他の包括利益 (OCI 項目)	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」pars.39-40
	無形資産の再評価	IAS 第 38 号「無形資産」pars.85-86
	確定給付制度の再測定	IAS 第 19 号「従業員給付」par.120(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および損失	IFRS 第 9 号「金融商品」par.5.7.5
	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 par.5.7.7(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および損失	IFRS 第 9 号 par.6.5.8(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および損失の有効部分	IFRS 第 9 号 par.6.5.13(a)
	在外営業事業体の財務諸表の換算から生じる利得および損失	IAS 第 21 号「外国為替レート変動の影響」pars.32,37,38-49
	IFRS 第 9 号 (par.4.1.2A) 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および損失	IFRS 第 9 号 par.4.1.2A
	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	IFRS 第 9 号 par.6.5.11(b)
	オプションの時間的価値の価値変動	IFRS 第 9 号 par.6.2.4(a)
	先渡契約の先渡要素の価値変動	IFRS 第 9 号 par.6.2.4(b)

出所:IASB[2017a]Appendix

- 8) なお、かかる判断規準は純損益計算書において提供される情報の目的適合性と表現の忠実性に委ねられるが、その質的特性について十分に議論がされていない。

参考文献

Accounting Standards Board of Japan(ASBJ)[2016a] Accounting Standards Advisory Forum, The Conceptual Framework, Agenda Paper 4E, *The Linkage between Financial Performance and Measurement*, pp.1-9, September 2016 (企業会計基準委員会訳『財務業績と測定の連携』pp. 1-9) .

ASBJ[2016b]「2016年9月会計基準アドバイザー・フォーラム(ASAF)議事概要」9月2016年, pp.1-29.

ASBJ[2017a]「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」第373回企業会計基準委員会(審議事項(2)-2-3), 11月2017年, pp.1-16.

ASBJ[2017b]「2017年12月会計基準アドバイザー・フォーラム(ASAF)議事概要」12月2017年, pp.1-16.

藤井秀樹[2007]『制度変化の会計学—会計基準のコンバージェンスを見すえて』中央経済社.

International Accounting Standards Board (IASB)[2011] Amendments to International Accounting Standard 1: *Presentation of Items of Other Comprehensive Income*, June 2011.

- IASB[2013] Discussion Paper, *A Review of the Conceptual Framework for Financial Reporting*. July 2013.
- IASB[2015] Exposure Draft, *The Conceptual Framework for Financial Reporting*. May 2015.
- IASB[2015] Basis for Conclusions Exposure Draft, *Conceptual Framework for Financial Reporting*. May 2015.
- IASB[2016a] STAFF PAPER, IASB Agenda ref 10C, Conceptual Framework Project, *Information about financial performance*, pp.1-20, June 2016.
- IASB[2016b] STAFF PAPER, ASAF Agenda ref 4B, Conceptual Framework Project, *Measurement: redrafting the factors to consider in selecting a measurement basis*, pp.1-7, September 2016.
- IASB[2016c] STAFF PAPER, ASAF Agenda ref 4C, Conceptual Framework Project, *Measurement: Suggested redraft of parts of Chapter 6*, pp.1-14, September 2016.
- IASB[2017a] STAFF PAPER, IASB Agenda ref 21C, Primary Financial Statement Project, *Better ways to communicate other comprehensive income(OCI)*, pp.1-14, November 2017.
- IASB[2017b] *IASB Update*, November 2017.
- IASB[2017c] Summary note of the Accounting Standards Advisory Forum, December 2017.
- 井上定子[2018]「純損益をめぐる IASB と ASBJ の対立－ASBJ ペーパー『財務業績と測定の連携』を手掛かりとして－」『近畿税理士界』第 645 号, p.8.
- 丸岡恵理子[2016]「リサイクリングの会計的意味」『商学論纂』中央大学, 第 57 巻第 3・4 号, pp. 533-560.
- 岡部孝好[2007]「クリーン・サープラスの原則」神戸大学会計学研究室編『第六版 会計学辞典』同文館, p.318.
- 齊野純子[2014]「利益概念にみる IFRS の会計思考－IFRS の概念フレームワークの討議資料を素材として－」『国際会計研究学会 年報 2014 年度』第 2 号, pp.67-75.
- 杉山晶子[2016]「IASB 概念フレームワークにおける純損益とその他の包括利益の表示」『IFRS の概念フレームワークについて－最終報告書－』国際会計研究学会研究グループ, pp.136-150.
- 高須教夫 [2016]「概念フレームワークをめぐる FASB と IASB の相剋」『IFRS の概念フレームワークについて－最終報告書－』国際会計研究学会研究グループ, pp.36-42.
- 辻山栄子[2015]『IFRS の会計思考－過去・現在そして未来への展望』中央経済社.
- 米山正樹[2014]「IFRS 概念フレームワークをめぐる論点」『企業会計』第 66 巻第 1 号, pp.43-51.
- 米山正樹[2015]「問い直すべき概念フレームワークの存在意義－『概念フレームワーク』見直しプロジェクトの成果と課題－」『会計・監査ジャーナル』第 27 巻第 11 号, pp.67-73.