

第17回

国際財務報告基準（IFRS）の
考え方について
— 日本基準との違いにも触れて —

国際会計基準審議会（IASB）理事 やま だ たつ み 山田 辰己

はじめに

企業会計審議会は、2009年6月30日に国際会計基準審議会（IASB）が作成する国際財務報告基準（IFRS）を我が国に導入するためのロードマップを公表した。そこでは、2010年3月期からIFRSの早期適用を認めると同時に、2012年を目処に我が国の上場企業にIFRSを導入するかどうかの決定を行い、2012年に導入を行うことが決定された場合には、2015年又は2016年から強制適用に移行することが提言されている¹。

これを受けて、我が国の企業会計関係者の間には、IFRSを理解しようという関心が、かつてないほどに高まっている。そこで、本稿では、IFRS全般にまたがる特徴的な考え方やIFRSの中の相互に矛盾する規定、さらに、日本基準と異なる取扱いなどについて述べることで、読者に新たな観点からIFRSをみていただきたいと考えている。

本稿では、①概念フレームワークの役割、②概念フレームワークの特徴的な考え方（企業体説及び資産負

債アプローチ）、③当期純利益・包括利益及びその他の包括利益（OCI）とリサイクリング、④株式の段階取得・支配中の持分の変動・支配の喪失、⑤負債の測定に関する2つの考え方、⑥その他の特徴といった点に触れることとする。なお、意見に及ぶ部分は、筆者の個人的見解であり、筆者が所属するIASBの見解ではない点にご留意いただきたい。

1 概念フレームワーク²の役割

概念フレームワークは、IFRSそのものではなく、特定の測定又は開示に関して基準を定めるものでもない。また、概念フレームワークは、IFRSに優先するものではなく、概念フレームワークとIFRSとの間に差異がある場合には、IFRSの規定が優先する³。概念フレームワークは、IASBが首尾一貫したIFRSを作成するための基礎となるもので、IFRSの開発に当たっては、概念フレームワークの中にある、資産、負債、持分、収益及び費用といった定義が参照され、これを満たすもののみが資産、負債、持分、収益及び費用として認識され

るような基準作りが行われている。例えば、現在検討中のIAS第37号（引当金、偶発負債及び偶発資産）の改訂では、負債の定義を満たす引当金の一部が偶発負債⁴とされ、財政状態計算書で負債として認識されていないという現行規定の矛盾を解消し、負債の定義を満たしたものは、信頼性をもって測定できる場合には、すべて負債として認識する方向で改訂が進められている。

また、平準払いの保険契約の一部では保険契約者に将来の保険料の支払いを強制する権利が保険会社にならない場合があり、保険会社は、将来の保険料の受領権がないため（将来の保険料に関する権利を支配していないので、保険会社の資産には該当しないと考え）、保険負債の計算に当たり、そのような保険料（将来キャッシュ・フロー）を含めることができないのではないかとといった問題があるが、これについては、保険契約の新たな会計基準を検討しているプロジェクトで議論が行われている。

概念フレームワークのもう1つの特徴は、一般目的の財務報告で提供される情報は、投資者（investors）

又は資本提供者 (capital providers)⁵ のニーズに焦点を絞っているということである。このため、IFRSの作成に当たっては、作成者の意見よりも、資本提供者を代表する財務報告の利用者であるアナリストの意見をより尊重する傾向がある。また、IASBでの基準作りは、会計に関する専門知識を有する独立した個人として選任されたボードメンバーによって構成されるIASBが、9票以上の投票によって基準を作成することとなっている。メンバーは、監査人、作成者、利用者及び学者から構成されるが、彼らは、出身母体の利害代表者ではない⁶。その点、より出身母体の利害が前面に出る企業会計基準委員会 (ASBJ) での議論のあり方とは異なっている。

もう1つの特徴として、概念フレームワークは、IFRSの一部を構成しているという点を挙げることができる。IAS第8号 (会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬) では、ある取引や事象に適用すべきIFRSが存在していない場合には、経営者が当該取引等に適用すべき会計方針を決めるに当たって判断をしなければならないと規定されており、その判断に当たっては、類似又は関連する問題を取り扱うIFRSの規定を参照し、次いで、概念フレームワークにある資産、負債、持分、収益及び費用の定義、認識基準及び測定概念を参照しなければならないとされている⁷。このように、IFRSがない場合には、最終的に概念フレームワークが参照されるので、実質的にIFRSの一部を構成しているということができる。

2 概念フレームワークの 特徴的な考え方

ここでは、①企業体説、及び②資産負債重視という概念フレームワークの2つの特徴について触れる。

(1) 企業体説

概念フレームワークの見直しの公開草案では、明確に企業体説 (entity perspective) を採用することが示されており、企業の投資家といった特定グループの視点からではなく、企業の視点から財務報告を行うべきであるとしている。すなわち、財務報告の目的は、報告企業に関する財務情報を提供することであり、そのことが、資本提供者が投資意思決定を行うのに有用な情報となるとしている。ただし、そのようなスタンスを採ったとしても、投資家の視点からの情報の開示を禁止することまでは意味しておらず、企業体説の範囲内で、投資家の視点に基づく情報の報告を許容するというスタンスである。そして、1株当たり利益 (親会社の株主にとっての利益に基づいている) の開示が、そのような例として挙げられる。したがって、限定付きながら、親会社説 (proprietary perspective) の考え方に配慮がされている。しかし、ボードメンバーのほとんどは、企業体説に基づくことが一般目的財務報告の目的に合致すると考えている。

現在見直し中の概念フレームワークの第1章「財務報告の目的」の最終案では、企業体説によることを公開草案のように明示的に記述しないが、財務報告は、企業の経済資源 (資産) 及び企業に対する請求権 (負債と資本) に関する情報及び企業の経済資源及び請求権の変動に関する情報も提供しなければならないとしており、公開草案のスタンスと変わっていない。

これを反映する例としては、非支配持分 (少数株主持分) が資本の部で表示され、包括利益計算書においても当期純利益は、非支配持分を含んだ数字として報告されている⁸。これに対して、日本の損益計算書では、当期純利益は、非支配持分を除いた数値として表示しているため、差異が存在する。

(2) 資産負債アプローチ

概念フレームワークの第49項では、資産は、「過去の事象の結果として当該企業が支配し、かつ、将来の経済的便益が当該企業に流入することが期待される資源」と定義されている。負債は、「過去の事象から発生した当該企業の現在の債務であり、これを決済することにより経済的便益を包含する資源が当該企業から流出する結果になると予想されるもの」と定義されている。また、持分は、「特定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である」と定義されている。さらに、第70項では、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取る経済的便益の増価であり、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生じさせるもの」とされ、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取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生じさせるもの」と定義されている。これからも明らかのように、収益及び費用の定義は、資産及び負債の定義を前提にして構築されている。この定義は、いろいろな形でIFRSの開発で利用されているので、いくつかの例を示すこととする。

現在、IASBでは、排出量取引の

会計基準について議論を行っている。2009年3月の会議⁹では、当初認識時の会計処理について議論が行われ、政府などから無償で交付された排出枠（emission allowance）を資産として認識することには異論はなく、当初認識時にはその公正価値で測定することが暫定合意された。ところが、貸方をどのように会計処理するかについては、排出枠の受領によって、企業は何らかの義務を負ったのかどうかに関して意見の対立があった。排出枠の受領によって義務を負ったとはいえないので、排出枠取得時に負債を認識できないため、収益を認識すべきだという考え方と、そうでないという考え方が議論され、最終的には、政府などから無償で排出枠を受領することによって、企業は、温室効果ガスの排出を排出枠によって示されている水準以下に低減させる義務を引き受けていると考え、この義務を排出枠に対応する負債として認識することが、暫定合意された。これは、企業がこの義務を履行して初めて排出枠を保持する権利があるという点に着目したものである。当該負債は、当初認識時には、交付された排出枠の公正価値で測定される。

また、収益認識プロジェクトにおいても、資産負債アプローチが、「稼得過程アプローチ（earning process approach）」をより整合性のあるアプローチにするために用いられている。すなわち、顧客から対価を受領し、かつ、約束した財及びサービスを顧客へ引き渡すことで、収益が「稼得」され、その時点で収益を認識するアプローチが、現在一般に「稼得過程アプローチ」と理解され、広く採用されているが、いつ収益が「稼得」されたかに関しては、判断

が難しいケースが存在する。そこで、収益を認識すべき時点を契約によって生じる契約資産又は契約負債¹⁰の変動によってとらえることにより、稼得過程アプローチをより精緻化しようというのが、収益認識プロジェクトである。契約資産及び契約負債の変動は、それを構成する対価受領権、財及びサービスの引渡義務（履行義務）が変動することによって生じるが、特に、履行義務は、財及びサービスに対する支配が顧客に移転した時点で消滅すると考えている¹¹。したがって、支配が移転した時点が、履行義務の消滅時点であり、同時に、収益の認識時点となる。「支配」に着目することで、同じく「支配」を用いている資産の定義と整合性を保つことができる。このように、資産負債アプローチを活用することによって、より原則が明確にされた収益認識基準が作成できるとIASBは考えている。

3 当期純利益・包括利益及びOCIとリサイクリング

包括利益は、期首と期末の純資産の差額として把握される。一方、当期純利益については、明確な定義はないが、実現した利益を反映するものと一般に理解されている。当期純利益は、事業年度の企業の業績を示す指標として重要だと理解されており、期首と期末の純資産の変動額が未処分利益剰余金において当期利益と一致する（資本取引を除く）というクリーン・サンプラス関係を維持するには、いったんOCI項目として認識された未実現損益などは、実現時に当期純利益に振り替えられなければならないという、リサイクリングという手法が必須とされる。

現在のIFRSでは、OCIで認識される項目として、①為替換算調整勘定、②売却可能金融資産の公正価値の未実現の変動、③キャッシュ・フロー・ヘッジにおけるヘッジ手段の損益、④有形固定資産及び無形資産の再測定損益及び⑤IAS第19号第93A項に基づく数理計算上の差異といった項目がある。これらは、発生時には未実現であるが、これらのうち、有形固定資産及び無形資産の再測定損益は、実現時に資本の部で直接OCIから未処分利益剰余金への振替えができ、IAS第19号の即時認識数理計算上の差異は、OCIを経由するものの、直接未処分利益剰余金を増減させることとなる（資本の部ではOCI項目としては表示されない）。これら以外は、実現時点で、OCIから当期純利益に振り替えることになる（リサイクリング）。このように、現在のIFRSでは、既にクリーン・サンプラス関係は維持されていない。

財務諸表の表示プロジェクトで公表されたディスカッション・ペーパー¹²では、一計算書方式の包括利益計算書のみを提案しており¹³、当期純利益を小計として表示することを継続するとともに、OCIでの表示及びリサイクリングが提案されている。

しかし、米国や日本（そして欧州の一部）では、当期純利益が重視されているが、英連邦国のように当期純利益に重点を置かない国々もあるため、財務諸表の表示プロジェクトでは、リサイクリングをやめることが何度か提案されており、今後もそれが繰り返される可能性もある。

また、IAS第39号（金融商品：認識及び表示）を見直す公開草案¹⁴では、金融資産及び金融負債を償却原価で測定するものと公正価値で測定

するものに二分する簡素化案が提案されているが、このうち、公正価値で測定されるものの中で持合株式などの戦略投資については、保有期間中の公正価値の変動を当期純利益に反映することを避けるために、公正価値の変動及びその間の受取配当をOCIで認識することを認める選択肢を提案している（企業が任意に選択できるが、いったん選択すると再分類は認められない）。ただ、この提案では、いったんOCIで認識された受取配当及び公正価値の変動は、売却等の実現時に当期純利益に振り替えることを認めない提案をしている¹⁵。これに対しては、多くのコメントが反対を表明しているが、仮に、この提案がそのまま基準化されると、現行IFRS上、リサイクルされるのは、為替換算調整勘定及びキャッシュ・フロー・ヘッジにおけるヘッジ手段の損益のみということになる¹⁶。

4 株式の段階取得・支配中の持分の変動・支配の喪失

従来の日本における会計処理と異なっているものに、①子会社の支配を段階的に取得した場合（その時点で子会社投資を再測定し、評価損益を認識）、②子会社に対する支配を喪失はしていないが、持分の変動がある場合（資本取引とみて損益を認識しない）及び③支配を喪失する場合（残余持分を公正価値で測定し、売却損益を認識する）の会計処理がある。なお、支配の喪失の取扱いは、重要な影響及び共同支配を喪失した場合にも適用される。

従来の非支配持分投資が、支配を取得して子会社投資となることは、当該投資の性質及び当該投資を取り巻く経済環境の大きな変動であると

みて、その時点の公正価値による再測定及びその変動の包括利益計算書での認識を求めている。また、支配の喪失も重要な経済事象だとみて、残余持分の性質も変化したと考える。そのため、その時点で新たな投資とみなしてその時点の公正価値で再測定することとしている。同様に、持

分法適用会社及びジョイント・ベンチャーへの投資では、重要な影響の喪失や共同支配の喪失は、投資の性質を変更するような重要な経済的事象だとみて、支配の喪失と同様の取扱いをすることとしている。この取扱いの詳細は図表のとおりである。

事 態	会 計 処 理
段階取得による企業結合 (IFRS第3号第42項)	支配を取得した時点の公正価値で投資を測定し、当該投資の簿価と公正価値の差額（投資に係る保有損益）を包括利益計算書で認識する。
支配獲得後の親会社による追加取得 (IAS第27号第30項)	追加取得を資本取引とみる（親会社と少数株主という株主間の取引とみる）。親会社持分の増加を自己株式の取得とみなし、少数株主持分の簿価の減少額と親会社の追加投資額との差額は資本として処理する（追加取得から損益は認識しない）。
支配獲得後の親会社持分の減少 (IAS第27号第30項)	支配が継続しているので、親会社持分の減少額を自己株式の売却とみる（親会社と少数株主という株主間の取引とみる）。親会社の投資の減少額と受領した対価の差額は資本として処理する（支配が継続する親会社持分の減少取引から損益は認識しない）。
支配の喪失を伴う親会社持分の減少 (IAS第27号第34項)	残余持分をその時点の公正価値で測定するとともに、売却損益を認識する。この場合、残余持分が20%から50%の範囲であっても、支配を喪失した時点の公正価値で測定し、この時点から新たに持分法の適用を開始する。
重要な影響の喪失 (IAS第28号第18項)	残余持分をその時点の公正価値で測定するとともに、売却損益を認識する。
共同支配の喪失 (IAS第31号第45項)	残余持分をその時点の公正価値で測定するとともに、売却損益を認識する。

5 負債の測定に関する2つの考え方

IASBは、現在負債に関する3つのプロジェクト（IAS第37号（引当金、偶発債務及び偶発資産）の見直し、収益認識及び保険契約）を同時並行で進めている。これらの3つのプロジェクトでは、負債の測定を巡って、矛盾した議論が行われている。これらのうち、IAS第37号と収益認識との考え方の違いは短期的に解消できる可能性は少なく、保険契約プロジェクトにおける保険負債の測定をどちらの負債の測定に近いものにするかが当面の課題となっている。

ここでは、問題の所在を示すことにする。

IAS第37号では、資産除去債務のように、企業が、将来、自らサービスを実施することによって履行される債務の測定に関するガイダンスについて検討している。これまでの議論では、次の点が暫定的に合意されている。

- (a) 企業は、IAS第37号の範囲内の負債を、企業が期末に現在債務から解放されるために合理的に支払うであろう金額で測定しなければならない。
- (b) 企業が期末に現在債務から解放されるために合理的に支払うであ

ろう金額は、次のいずれか低い方である。

- (i) 義務を履行しない場合に企業が得るであろう価値（企業固有測定）
- (ii) 企業が、義務を解約するために相手方に又は義務を移転するために第三者に支払わなければならない金額

多くの場合、(ii)のケースは少ないと考えられ、「義務を履行しない場合に企業が得るであろう価値」で負債を測定する必要がある。そのような見積りに当たり、将来キャッシュ・フローを見積もり、それを現在価値に割り引くことについては、ボードメンバーの合意があるものの、それにさらに、リスク・マージンを加えるかどうかに関して、意見が分かれている。リスク・マージンを加えるべきでないと考えるボードメンバーは、将来、企業が自ら履行する必要のある義務の測定にリスク・マージンを含めることは、第三者に移転する可能性がほとんどない以上、利益の繰延べと同じだと考えている。そう考えないボードメンバーは、IAS第37号は、期末において、第三者に義務を移転するという仮定を置いて測定するので、その際には、第三者は、リスク・マージンを含めるはずだと考え、期末の計算に当たっても、これを含めるべきだと主張している。このように、IAS第37号では、リスク・マージンを含めるかどうかについて意見が分かれているが、半数超のボードメンバーは、リスク・マージンを負債の測定に含めるべきと考えている（したがって、リスク・マージンは毎期末に見直される）。

一方、収益認識プロジェクトでは、認識される引渡義務（履行義務）を

当初取引価格（顧客との取引価格）アプローチで測定することを提案している。これは、契約時点の公正価値（現在出口価格）で測定すると、契約日（財及びサービスの引渡し前）に取引価格と公正価値との差額が収益として認識される可能性があるため、これを避けるため、顧客との取引価格で測定しようというものである。そのため、リスク・マージンは、契約当初に見込まれたものが、その後見直されることなく据え置かれることになる¹⁷。

このように、IAS第37号の見直しプロジェクトと収益認識プロジェクトでは、負債の測定に当たって、リスク・マージンを毎期末に見直すかどうかに関して異なった取扱いとなっている。

保険契約プロジェクトにおいて、保険負債の測定方法を決定するに当たって、上述の矛盾する2つの負債測定のうちどちらを採用するかが問題となっている。同プロジェクトでは、①毎期末にリスク・マージンを見直す修正IAS第37号モデルと、②契約当初のリスク・マージンをその後見直さない履行価値（fulfillment value）モデルが対立しており、今後、いずれかが選択される予定である。保険契約プロジェクトでいずれが選択されても、IAS第37号又は収益認識のいずれかと矛盾することになる。このように、負債の測定に当たって、矛盾する2つの考え方が併存することになるが、これは、短時日では解決できない問題である。

6 その他の特徴

ここでは、3つの特徴について触れることとする。

(1) 離脱規定

日本の会計基準と異なる点として、離脱規定の存在がある。IAS第1号（財務諸表の表示）第19項から第24項までに離脱規定がある。その要点は、「経営者がIFRSの規定に従うことが誤解を招くことになり、概念フレームワークにおける財務諸表の目的と対立すると判断する非常に稀な状況下においては」、①企業の所在国の関連する規制の枠組みが、そのような離脱を要求するか又は禁止していない場合には、企業は、ある一定の開示を行った上で、離脱をしなければならない。②一方、企業の所在国の関連する規制の枠組みが、そのような離脱を禁止している場合には、企業は、一定の開示を行って、IFRSの規定に準拠することによる誤解を、可能な最大限の範囲で、低減しなければならないとされている。

(2) 原則ベースの会計基準

日本では、ASBJが公表する企業会計基準にはそれほど長文のものはないが、実務対応報告や適用指針にはかなり長文のものがある。

IFRSは、世界各国での利用を前提としているため、各国の法制度を前提とした規定を置くことができない。そのため、IASBは、各IFRSを貫く原則をできるだけ明確に示し、その例外を極力作らない（例外を作る場合には、拡大解釈されないように限定的なものとする）という基準開発を行っている。このため、適用ガイダンス（application guidance：これは権威のあるIFRSの一部）や、実行ガイダンス（implementation guidance：これにはIFRSとしての権威はない）の分量も極めて限定的である。これを反映して、適用する企業による判断の占める割合が大きくな

るので、直面している事象を熟知している企業のトップが、IFRSの趣旨を勘案して会計方針を決定する必要が生じる。このように、IFRSの適用下では、企業にはこれまで以上に各IFRSの本質を理解することが求められ、また、IFRSに明確に示されていない事項の会計処理の判断に際しては、概念フレームワークや各IFRSに付属する結論の背景を理解して、IFRSがどのような考え方を基に作成されているかを十分理解した上で、判断を行う必要が生じる。監査人も、同様に概念フレームワークに基づき、企業が行った判断の妥当性を検討することとなる。

(3) 世界基準としてのIFRSの特徴

IFRSが世界基準になれば、世界各国の異なる考え方を反映させる必要があるため、概念フレームワークの中で、どちらが概念的に優位であるかはっきりしない許容される会計処理が複数存在する場合には、基準の内容が、誰にとっても痛み分けといった内容になる可能性がある。

さらに、世界基準であるIFRSは、常に政治的影響を受ける可能性を持っている（したがって、理論的な基準作りがいつも可能というわけにはいかない）。2008年10月に、金融危機を背景に、主として欧州の金融機関への政治的な配慮から、金融商品に関するIFRSの変更を余儀なくされたことは記憶に新しい。

〈注〉

- 1 「我が国における国際会計基準の取扱いに関する意見書（中間報告）」（企業会計審議会、2009年6月30日）
- 2 概念フレームワークは、正式には「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）」という。また、現在、米国財務会計基準審議会（FASB）とともに、その内容の改訂を行っている。なお、我が国がIFRSを採用する際には、概念フレームワークも同時に採用される予定である。

- 3 概念フレームワークの第2項及び第3項を参照されたい。
- 4 IAS第37号第10項の偶発負債の定義では、(b)において、偶発負債には、過去の事象の結果発生した現在の債務であるが、①債務を決済するために求められる、経済的便益を体現する資源の流失の可能性が確かでないか（発生確率が50%未満のもの）、又は、②債務の金額が十分な信頼性をもって測定できないために、認識されていないものが含まれるとしている。これらは、現在の債務であるため負債の定義を満たしているが、①の場合には、経済的便益の流失の可能性が50%未満であるので、負債として認識しないとされている（これは、第14項 (b) にある規定で、「蓋然性規準」といわれている）。現在行われている見直しでは、負債の定義を満たし、信頼をもって測定できるものは負債として認識することとし、経済的便益の流出の可能性は、負債の測定段階で反映する方向で検討が進んでいる。
- 5 「投資家」は、現在の概念フレームワークで用いられている（第9項(a)）が、「資本提供者（持分投資者、equity providers）」、「融資者（lenders）及びその他の債権者（other creditors）」は、2008年5月

に公表された概念フレームワークの見直しの公開草案（An improved Conceptual Framework for Financial Reporting）で用いられている用語である（OB5及びOB6）。

- 6 IASC財団の定款第25項では、ボードメンバーが満たすべき資質について記述があり、さらに、付録において、より詳細な要件が明示されている。また、第27項では、メンバー構成についての記述がある。
- 7 IAS第8号第10項及び第11項を参照されたい（なお、第10項は、2009年の年次改善において改訂が予定されている）。
- 8 IAS第27号第27項及び第28項を参照されたい。
- 9 2009年3月のIASB Updateを参照されたい。
- 10 2008年12月にIASBが公表したディスカッション・ペーパー「顧客との契約における収益認識に関する予備的見解（Preliminary Views on Revenue Recognition in Contracts with Customers）」では、販売契約時に、売り手には、①財及びサービスを引き渡した場合に生じる対価受領権と、②財及びサービスを引き渡さなければならない引渡義務とが生じると考えている。そして、契約当初ではネット・ポジションはゼロであり、その後、例えば、財及びサービスを引き渡した場合には、引渡義務が減少し、ネット・ポジションが契約資産となると考える。もし、財及びサービスの引渡し前に顧客から代金を受領した場合には、対価受領権が減少し、契約負債となる。このモデルでは、契約資産の増加又は契約負債の減少が生じた場合（すな

わち、引渡義務が減少した場合)に収益が認識される。

11 現行IAS第18号(収益)では、リスクと経済価値アプローチによって収益の認識を行っているため、財に対する支配が顧客に移転しても、リスクと経済価値を売り手が負担している場合には、売り手は収益を認識できないと考えられている(これは、支配を基とする資産の定義と矛盾する)。また、IAS第11号(工事契約)では、工事契約の結果が信頼をもって見積もられる場合には、期末での工事活動の進捗状況に応じて収益及び費用を認識することとされており、支配やリスクと経済価値の移転とは関連なく収益が認識されることになっている。このように、IAS第11号と第18号には、矛盾があるといわれている。収益認識プロジェクトでは、この矛盾を資産負債アプローチを用いて取り除こうとしている。

12 ディスカッション・ペーパー「財務諸表の表示に関する予備的見解(Preliminary Views on Financial Statement Presentation)」は、2008年10月に公表され、2009年4月にコメントが締め切られた。FASBとIASBの共同プロジェクトで、2010年第2四半期での公開草案の公表を目指して議論が進行中である。

13 包括利益を末尾とする一計算書を包括利益計算書として提案しているが、このことは、IASBが包括利益を企業の業績を示す指標と考えていることを必ずしも意味しない。末尾を包括利益とすることで、財政状態計算書との関係が明確になる利点がある。IASBは、

企業業績は、包括利益や当期純利益といった1つの指標で表されるものではなく、営業利益など包括利益計算書の各段階の損益の内容を検討して分析されるものと考えている。なお、リサイクリングに否定的な見解では、当期純利益に含めるための実現・未実現という規準は、企業が引き受けたリスクとその成果を適切なタイミングで報告することにはならないと考えている。例えば、売却可能金融資産とされる長期保有株式は、保有し続ける各年でリスクにさらされており、その成果(株価の変動)は、売却して実現するまで待つのではなく、未実現の段階でも業績としてとらえるべきだと考えている。したがって、この見解では、いったんOCIとして認識された未実現損益を、その後売却した時点でリサイクルして当期純利益に含めることは、同一利益が、OCIと当期純利益で2度認識されることになると考えている。

14 この公開草案は、2009年7月に「金融商品：分類及び測定(Financial Instruments: Classification and Measurement)」として公表されており、2009年末までの基準化が予定されている。

15 戦略投資は、投資先との長期的な友好関係などの構築によって得られる(投資の直接のリターン以外の)便益の獲得を目指していると考えられるので、短期的な株価の変動を反映することは、戦略投資の意図と整合的でないという主張を反映して、OCIで認識することを認めている。そうであるなら、戦略投資を売却したときに売却損益を当期純利益に反映するのは、

保有の目的と整合しないと考え、リサイクリングは許容しないこととされている。なお、2009年10月15日に開催された臨時のボード会議において、投資のリターンである受取配当は、受領時に当期純利益に含めることが暫定合意された(公開草案での提案の変更)。また、実現時のOCIから当期純利益へのリサイクリングは許容しないことが再確認された。

16 現在、退職後給付の見直しを行っているプロジェクトでは、数理計算上の差異をその発生時にすべて当期純利益に含めて認識することを検討している。これがそのまま基準化されると、現在、IAS第19号で認められているOCIを経由して未処分利益剰余金で認識する取扱いは廃止されることとなる。

17 当初取引価格アプローチの下でも、契約後に重大な状況の変化により契約負債(履行義務)の簿価が予測コストを下回るようになった(不利になった)場合には、再測定が行われ、契約負債の簿価が予測コストまで増額される。その際には、予測コストが用いられるため、増額される部分に対応するリスク・マージンは認識されない。

教材コード	J 0 2 0 5 4 3
研修コード	2 1 0 3 0 1
履修単位	1単位