



## 純損益の原理形成に関する一読解：会計基準委員会（ASBJ）「純損益/その他の包括利益及び測定」（会計基準アドバイザー・フォーラム会議資料）に依拠して

著者	井出 健二郎
雑誌名	和光経済
巻	46
号	3
ページ	1-9
発行年	2014-03
URL	<a href="http://id.nii.ac.jp/1073/00003098/">http://id.nii.ac.jp/1073/00003098/</a>

# 純損益の原理形成に関する一読解

— 会計基準委員会（ASBJ）「純損益 / その他の包括利益及び測定」  
（会計基準アドバイザー・フォーラム会議資料）に依拠して—

## A Reading Comprehension on The Principle of Profit or Loss - depended on “*Conceptual Framework, Profit or Loss/OCI and Measurement*” by Accounting Standards Board of Japan, December 2013 -

井出 健二郎  
Kenjiro Ide

### 【Abstract】

In this paper, the main issue is a reading of “*Conceptual Framework, Profit or Loss/OCI and Measurement*” by Accounting Standards Board of Japan, December 2013. The *Conceptual Framework* has a definition and nature of profit or loss, comprehensive income and other comprehensive income. It defines profit or loss is the change in net assets during a period except those changes resulting from transactions with owners in their capacity as owners, whereby the recognized assets and liabilities comprising the net assets are measured using measurement bases that are relevant from the perspective of reporting an entity’s financial performance.

In the process of developing the debates(What do you think of ‘profit or loss’ ?), we’ll understand accounting as a communication and master a relevant communication abilities.

### 【Keyword】

accounting principle, conceptual framework, profit or loss,  
comprehensive income, communication abilities

## 1. はじめに

企業会計基準委員会（Accounting Standards Board of Japan）（以下、ASBJと略称する）は、2013年12月の会計基準アドバイザー・フォーラム会議のために<sup>1)</sup>、「概念フレームワーク 純損益 / その他の包括利益及び測定」（conceptual framework, *Profit or Loss/OCI and Measurement*）をリリースしている。そのリリースの基礎的前提は、2013年7月18日に国際会計基準理事会（International Accounting Standards Board）（以下、IASBと略称する）がディスカッション・

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」（Discussion Paper, *A Review of the Conceptual Framework for Financial Reporting*）を公表したことをうけてのものである<sup>2)</sup>。

IASBが公表した「財務報告に関する概念フレームワークの見直し」の中で、セクション6（Section 6）は測定（measurement）、セクション8（Section 8）は純損益（profit or loss）とその他の包括利益（other comprehensive income）の表示を議論している。「概念フレームワーク 純損益 / その他の包括利益及び測定」は、そのセクション6（Section 6）とセクション8（Section 8）について言及したものである。

わが国において、表示上いくつか見られる利益名称のうち、「(当期)純利益」に込められた意義は大きなものがあると思われる。国際会計基準の導入の賛否がある中で、純損益の概念、原理の把握を試みようとする重要性は高い。本稿は、リリースされた「概念フレームワーク 純損益/その他の包括利益及び測定」に依拠するかたちで、「純損益」の概念、原理形成を確認することを目的としている。

まず、「概念フレームワーク 純損益/その他の包括利益及び測定」は、4章と補足的な事項2項目で構成され、以下の事項について論じることを明記している。

第1章：包括利益、純損益及びその他の包括利益 (comprehensive income, profit or loss and other comprehensive income) の定義

第2章：純損益の特徴

第3章：同一項目に対する2つの測定基礎

(measurement bases) の使用

第4章：リサイクリング (Recycling)

補足的な検討：

○測定基礎の決定に関する追加的なコメント

○現行の国際財務報告基準 (International Financial Reporting Standards) におけるその他の包括利益項目の分析

そのうえで、図表1に示す要約を示している<sup>3)</sup>。

## 2. 純損益の原理形成

### 2.1. 純損益の定義

「概念フレームワーク 純損益/その他の包括利益及び測定」では、以下のように純損益を定義している<sup>4)</sup>。

「純損益 (profit or loss) とは、純資産を構成する認識された資産及び負債について企業の財務業績 (financial performance) の報告の観点から

図表1 「概念フレームワーク 純損益/その他の包括利益及び測定」の要約

<p>要約</p> <p>第1章 包括利益、純損益及びOCIの定義</p> <p>・ASBJは、包括利益、純損益及びOCIを構成要素として次のように定義することを提案している。</p> <p>(1) 包括利益とは、純資産を構成する認識された資産及び負債について企業の財政状態の報告の観点から目的適合性のある測定基礎を用いて測定したある期間における純資産の変動のうち、所有者の立場での所有者との取引から生じた変動を除いたものである。</p> <p>(2) 純損益とは、純資産を構成する認識された資産及び負債について企業の財務業績の報告の観点から目的適合性のある測定基礎を用いて測定したある期間における純資産の変動のうち、所有者の立場での所有者との取引から生じた変動を除いたものである。</p> <p>(3) OCIとは、企業の財政状態の報告の観点から目的適合性のある測定値と企業の財務業績の報告の観点から目的適合性のある測定値が異なる場合に使用される「連結環」である。</p> <p>・ASBJの見解では、包括利益と純損益との間の相違は本質的には時点の相違であり、概念上、全会計期間の純損益の累計額は、全会計期間の包括利益の累計額と等しくなるべきである。</p> <p>第2章 純損益の特徴</p> <p>・ASBJは、純損益の特徴を次のように提案している。</p> <p>純損益は、ある期間における企業の事業活動に関する不可逆な成果についての包括的 (all-inclusive) な測定値を表す。</p> <p>・「企業の事業活動に関する不可逆な成果」という語句は、企</p>	<p>業の事業活動に関する不確実性が、成果が不可逆となるか又は不可逆とみなされるところまで減少することを意味する。</p> <p>第3章 同一項目に対する2つの測定基礎の使用</p> <p>・ASBJは、次の場合には、同一の項目に2つの異なる測定基礎を使用すべきだと考えている。</p> <p>(1) 企業の財政状態の報告の観点からは、何らかのリスクに晒されている資産及び負債を報告日現在で更新された情報を用いて再測定することに目的適合性があるが、(2) そのような再測定が、企業の財務業績の報告の観点からは目的適合性がない。</p> <p>・報告日現在のリスク要因を反映した測定値を使用することが、企業の財政状態の報告の観点からは目的適合性があるが、企業の財務業績の報告の観点からは目的適合性がない場合がある。それは、企業の事業活動の成果が、成果が不可逆となるか又は不可逆とみなされるほどには減少していない場合である。こうした状況は、時間軸が長期の場合に生じることが多い。</p> <p>第4章 リサイクリング</p> <p>・ASBJの見解では、リサイクリングは仕組みとして自動的に達成されることになり、したがって、リサイクリングをしない項目は存在しないことになる。</p> <p>・ASBJは、リサイクリングは次の時点で発生すると考えている。</p> <p>(1) 関連する資産又は負債の認識の中止が行われる時点</p> <p>(2) 関連する資産について減損損失が認識される時点</p> <p>(3) 時の経過に従って自動的な戻入れが生じる時点</p>
---	--

(出所) 「概念フレームワーク 純損益/その他の包括利益及び測定」(Conceptual Framework, *Profit or Loss/OCI and Measurement*) 企業会計基準委員会 (Accounting Standards Board of Japan). 2013/12, pp. 2-3.

目的適合性 (relevant) のある測定基礎を用いて測定したある期間における純資産の変動のうち、所有者の立場での所有者との取引から生じた変動を除いたものである」。

この定義に関していくつかの点が指摘できる。純損益は、純資産の変動に関するものであると定義している。これは純損益のこれまでの概念形成上、異論のないところであろう。通説と考えられる。また、純損益が、ある一定期間における結果であることが記述されているが、その指摘はこれまでの会計上の原理と変わらないものである。

一方で、損益計算書 (profit and loss statement/income statement) から導かれる純損益は、これまで経営成績 (financial performance) の一部を一般的に表現してきた。ところが「概念フレームワーク 純損益/その他の包括利益及び測定」では日本語の表記上、財務業績 (financial performance) と記述している。financial performance と英語表記自体ではなんら変化がないが、単に日本語表現の違いによるものであるのか、その表記の違いに何か意図した意味があるか、現状においては議論の余地があるように思われる。

ところで、IASB のディスカッション・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」では、資産、負債、持分、収益、費用を財務諸表の構成要素として表現する一方で、純損益はその枠外とされている。今回、「概念フレームワーク 純損益/その他の包括利益及び測定」で純損益を定義づけしているのは、わが国の会計制度・慣行が純損益の重要性を認識しているからであろう。

「概念フレームワーク 純損益/その他の包括利益及び測定」では、純損益を財務諸表の構成要素の1つとして受容するベクトルを採用している。ただし、その根拠はIASBの「財務報告に関する概念フレームワーク」の以下の記述に求めている<sup>5)</sup>。

「報告企業の財務業績に関する情報は、企業が自らの経済的資源を利用して生み出したリターンを利用者が理解するのに役立つ」。

記述では、財務業績 (financial performance) が企業自らの経済的資源を利用して生み出したリターン (the return that the entity has produced on its economic resources) と関係性があることを示している。また、利用者指向 (user's oriented) を前提として、財務業績が有用な情報、すなわち目的適合な (relevant) ことを明示している。

その財務業績の重要性を評価したうえで、パラグラフ 11 では、次の記述がなされている。

「純損益は企業の財務業績を報告するための最も目的適合性の高い情報を提供すると考えている」<sup>6)</sup>。

この記述から、純損益は、利用者に役立つ (usefulness)、目的適合性のある (relevant) 情報であると読解できる。

## 2.2. 純損益の性質 (the nature of profit or loss)

「概念フレームワーク 純損益/その他の包括利益及び測定」では、純損益を定義づけるとともに、純損益の性質を第2章として扱い、パラグラフ 18 において、以下のように特徴づけている。

「純損益は、ある期間における企業の事業活動に関する不可逆な成果 (irreversible outcomes) についての包括的 (all-inclusive) な測定値を表す」<sup>7)</sup>。

まず、記述の中では次の2点については比較的容易に承認されると思われる。

それは、1つは純損益がある一定期間の情報を表現していること、1つが純損益は企業における事業活動の情報であること、という点である。現在通説の会計原理上、企業は、継続企業 (going concern) を前提としているゆえ、会計期間の公準 (accounting period) が存在する。純損益がある一定期間の情報であることは通説である。

また、純損益はその企業の経済的活動を識別、認識、測定した結果の情報であることも理解可能であろう。

「概念フレームワーク 純損益/その他の包括利益及び測定」に示されている純損益の特徴とし

て、議論となる文言は、ひとつが「不可逆な成果」(irreversible outcomes)であり、もうひとつが「包括的」(all-inclusive)な測定値(measure)である。いずれの語句についても、ある種の特異性から複数のパラグラフを用意して、その説明を展開している。言語的なセンスにもよるが、難解な印象を受ける。

まず、不可逆な成果(irreversible outcomes)については、パラグラフ20からパラグラフ28までの9項目で説明されている。パラグラフ20では、不可逆な成果(irreversible outcomes)を、企業の事業活動に関する不確実性(the uncertainty)が、成果が不可逆となるか又は不可逆とみなされるところ(the point where the outcomes are irreversible or deemed irreversible)まで減少すること<sup>8)</sup>と、とらえている。それは、利用者が企業への将来のキャッシュ・フローの見通し(the prospects for future net cash inflows)を評価するのに役立つ情報を必要としていることを前提として、報告企業の過去の財務業績(past financial performance)や経営者がどのように責任を果たしたかに関する情報に寄与するとしている<sup>9)</sup>。

不可逆な成果(irreversible outcomes)が企業の過去の財務業績を反映するという点<sup>10)</sup>で、純損益の性質を示しているのである。

また、パラグラフ27では、「経営者がどのように責任を果たしたのかに関する情報を企業が提供する際に、企業の事業活動の成果に関する不確実性が、当該成果が不可逆となるか又は不可逆とみなされるところまで減少している場合に、純損益を報告することが重要である」<sup>11)</sup>と、受託責任の観点から、経営者がどのように責任を果たしたかに関する情報にかかわっても、純損益の性質を指摘している。

さて、不可逆な成果(irreversible outcomes)の議論のほかに、もうひとつの語句である包括的(all-inclusive)については、パラグラフ29からパラグラフ34において説明されている。「概念フレームワーク 純損益/その他の包括利益及び測定」では、包括的(all-inclusive)には2つの観

点が含まれていることを示している。

パラグラフ29においては、包括的(all-inclusive)とは、ある期間に発生したすべての取引及び事象が考慮されること(all transactions and events that occur in a certain period are taken into consideration)<sup>12)</sup>、を含むとしている。基本的には、純損益はある一定期間の活動のすべてを含むという点で、妥当な指摘であろうと思われる。

また、パラグラフ32では、包括的(all-inclusive)とは、予想された成果と予想外の成果の両方が明示的に純損益に含まれること(both expected and unexpected outcomes are explicitly included in profit or loss)<sup>13)</sup>、を示している。

その理由として、事業活動の過程で、予想された成果と予想外の成果(すなわち、当初に予想されていなかった期待外の利得)の両方が発生する可能性があり、期待外の利得(windfall)が純損益に含まれる<sup>14)</sup>、としている点は特徴的と思われる。

さらに、「概念フレームワーク 純損益/その他の包括利益及び測定」では、純損益と営業利益(operating income)との相違についてふれている。営業利益との相違から、純損益の性質を示す方向性は独自のものである。パラグラフ34では、純損益がある期間に発生したすべての取引および事象を考慮する(all transactions and events that occur in a certain period)という意味で営業利益とは異なるとしている。純損益は、包括的であり、企業が自らの経済的資源に対して得たりターンに関する主要な情報源である一方で、営業利益は将来の持続可能利益を予測する際に有用である(operating income is useful in predicting future sustainable income)が、キャッシュ・フローと整合的な純損益の部分集合(a subset of profit or loss)として開示されると限定的な有用さを述べている<sup>15)</sup>。



### 3. 包括利益等の原理形成

#### 3.1. 包括利益の定義

「概念フレームワーク 純損益 / その他の包括利益及び測定」では、純損益と比較対象として、包括利益 (comprehensive income) とその他の包括利益 (other comprehensive income) を提示している。本節では包括利益についてレビューしたい。

まず、包括利益とは、以下のように定義されている<sup>16)</sup>。

「包括利益 (comprehensive income) とは、純資産を構成する認識された資産及び負債について企業の財政状態 (financial position) の報告の観点から目的適合性 (relevant) のある測定基礎を用いて測定したある期間における純資産の変動のうち、所有者の立場での所有者との取引から生じた変動を除いたものである」。

包括利益の定義に関してもいくつかの点が指摘できよう。包括利益も純損益同様に、純資産の変動に関するものであると定義している。パラグラフ 15 にも、包括利益と純損益の両者とも純資産の変動に基づいて体系的に決定されるもの<sup>17)</sup>、と説明されている。この指摘はこれまでの概念形成上、いわゆる通説である。

さらに、包括利益が、ある一定期間における結果であることも、純損益の定義と同様のスタンスである。

包括利益と純損益との大きな原理上の差異は、報告の観点である。包括利益が純資産を構成する認識された資産及び負債について企業の財政状態の報告の観点から目的適合性のある測定基礎を用いて測定したある期間における純資産の変動であるのに対して、純損益の解釈が異なる。すなわち、第 2 節で述べた通り、純損益は純資産を構成する認識された資産及び負債について企業の財務業績の報告の観点から目的適合性のある測定基礎を用いて測定したある期間における純資産の変動、を表現している。

この相違については、純損益の独自性を表現す

るうえで重要な指摘であろう。包括利益との比較を通じて、純損益の原理形成の様態がうかがえるものと思われる。

ただし、パラグラフ 15 の指摘のように、包括利益と純損益の相違は、一部の資産及び負債の測定基礎の相違だけから生じるもの (the difference between comprehensive income and profit or loss arises solely from the differences in the measurement bases used for certain assets and liabilities)<sup>18)</sup>、と述べて限定的な相違であることを明らかにしている。

また、アメリカ財務会計基準審議会 (Financial Accounting Standards Board) の基準書第 130 号 (*Reporting comprehensive income*, No. 130 「包括利益の報告」) では、純損益が包括利益を構成する重要な一要素としてとらえられている<sup>19)</sup>。

ところで、IASB のディスカッション・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」において、包括利益も純損益と同様に、資産、負債、持分、収益、費用のように財務諸表の構成要素として含まれていない。一方で、「概念フレームワーク 純損益 / その他の包括利益及び測定」では、包括利益を純損益と同じく財務諸表の構成要素の一つとして採用する方向性を取っている。包括利益を財務諸表の構成要素として受容する理由としては、持分を財務諸表の構成要素と扱う場合の連携としてとらえたためとしている<sup>20)</sup>。

#### 3.2. その他の包括利益の定義

「概念フレームワーク 純損益 / その他の包括利益及び測定」では、その他の包括利益については、以下のように定義している<sup>21)</sup>。

「その他の包括利益 (other comprehensive income) とは、企業の財政状態 (financial position) の報告の観点から目的適合性のある測定値と企業の財務業績 (financial performance) の報告の観点から目的適合性のある測定値が異なる場合に使用される『連結環』 (the linkage factor) である」。

その他の包括利益については、「連結環」という表現を用いて定義している点特徴的である。

一方で、IASBの「財務報告に関する概念フレームワークの見直し」では、その他の包括利益を次の3点に区分している。

- ①「橋渡し項目 (bridging items)」
- ②「ミスマッチのある再測定 (mismatched re-measurements)」
- ③「一時的な再測定 (transitory re-measurements)」

「概念フレームワーク 純損益/その他の包括利益及び測定」では、その他の包括利益を「財務報告に関する概念フレームワークの見直し」のそれとは一線を画す定義づけとなっている。

その独自性もあり、純損益や包括利益と同様に、財務諸表の構成要素として、その他の包括利益を取り扱う必要がある、と記述している<sup>22)</sup>。

#### 4. むすびにかえて

本稿は、2013年12月にリリースされた「概念フレームワーク 純損益/その他の包括利益及び測定」に全面的に依拠して、会計原理上の概念・用語である「純損益 (profit or loss)」、**「包括利益 (comprehensive income)」**と**「その他の包括利益 (other comprehensive income)」**を確認したものである。よって、いわゆる「概念フレームワーク 純損益/その他の包括利益及び測定」の個人的な読解の域を出ていない。

さて、「概念フレームワーク 純損益/その他の包括利益及び測定」の中では、3つの概念・用語は次のように定義されていた。

- ①**純損益 (profit or loss)**とは、純資産を構成する認識された資産及び負債について企業の財務業績 (financial performance) の報告の観点から目的適合性 (relevant) のある測定基礎を用いて測定したある期間における純資産の変動のうち、所有者の立場での所有者との取引から生じた変動を除いたものである。
- ②**包括利益 (comprehensive income)**とは、純資産を構成する認識された資産及び負債について企業の財政状態 (financial position) の報告の観点から目的適合性 (relevant) の

ある測定基礎を用いて測定したある期間における純資産の変動のうち、所有者の立場での所有者との取引から生じた変動を除いたものである。

- ③**その他の包括利益 (other comprehensive income)**とは、企業の財政状態 (financial position) の報告の観点から目的適合性のある測定値と企業の財務業績 (financial performance) の報告の観点から目的適合性のある測定値が異なる場合に使用される「連結環」 (the linkage factor) である。

この定義については、これまでの会計原理上の考えと整合するものが多く、基本的な解釈は変わることはない。もちろん、定義のなかで用いられる語句についてはかなり説明を要するものもある。「概念フレームワーク 純損益/その他の包括利益及び測定」では、説明を要する箇所が随所に散見されるが、それはむしろ独自性の発揮である。純損益、包括利益、その他の包括利益の3用語に新たな息吹を吹き込んだものとして評価できるように思われる。

そのうえで、今後の展開として以下を自問することとしてむすびにかえたい。

##### 4.1. コミュニケーションとしての会計の再認識と原理形成の再構築

今回取り上げた「概念フレームワーク 純損益/その他の包括利益及び測定」をASBJがリリースした意義は何であろうか。

最初に指摘しているように、会計基準策定の国際的会議である「会計基準アドバイザー・フォーラム会議」のためと明言している。また、核心は、IASBがディスカッション・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」を2013年7月を公表したことをうけて、わが国の会計上の諸概念を主張したものである。改訂作業が進み新たな概念フレームワークの開発に貢献するため、こうした主張はグローバルな社会において、わが国の会計慣行、スタンスを知る、伝えるうえで意義あることである。

ただ、たとえば主張する「不可逆な成果」

(irreversible outcomes) や「包括的」(all-inclusive) など、微妙なニュアンスの表現を今後どのように伝えていくことになるのだろうか。「概念フレームワーク 純損益/その他の包括利益及び測定」の内容は、こちらが意図しているように伝わるのであろうか。

また、これまで「純損益」という用語はこれまで頻繁に使用されていたかというところではない。1989年当時の IASC の「概念フレームワーク」では、428 項の「純利益」のわずか1か所しか登場していない。2011年の『「財務報告に関する概念フレームワーク」の見直し』で「純損益」という言葉が使用され始めている。

さらに、これまでの英語表現・表記上、損益を profit and loss, 純利益を net income と、一般には当てていたのではなかろうか<sup>23)</sup>。「概念フレームワーク 純損益/その他の包括利益及び測定」では、profit or loss を「純損益」とその和訳語として採用し、受容している。これまで一般的に「純利益」、「当期純利益」という用語を使用し、その重要性を主張してきたわが国の意は伝わるのだろうか。

「自者が、どのようにその自身のことを、他者に、伝えようとするか」……やはり「言語」がその手助けとなる。

アメリカ会計学会 (American Accounting Association) が1966年に公表した「会計の基礎的概念」(*A Statement of Basic Accounting Theory*)によれば、会計は以下のように定義される<sup>24)</sup>。

「会計は、情報の利用者が事情に精通して判断や意思決定を行なうことができるように、経済的情報を識別し、測定し、伝達するプロセスである」。

この定義は、現在の会計学原理の根底にあり、いわゆる通説である。

この定義においては、「会計は、情報の利用者が事情に精通して判断や意思決定を行なうことができるように……」の文言にその特質を求めることが多い。会計は情報の利用者指向である、という指摘である。ただし、忘れてならないのは、

「会計は、……情報を識別し、測定し、伝達するプロセスである」という意味づけである。会計は、1プロセス (a part of the process) であり、「識別し、測定し、伝達する (to identify, to measure and to communicate)」ことを含意している。この含意は、大変に有意味であると思われる。会計そのものがコミュニケーションのツール・プロセスである。会計学の原理は、「会計がコミュニケーションである」ことに尽きると思われる。会計がビジネスの言語といわれるゆえんはまさにそこにある。

したがって、会計自体があるいは会計におけるコトバが、どのように認知され、解釈され、そして伝えられるかによって、伝達された側の理解は大きく変化することになる。

「純損益 (profit or loss)」をわが国の会計学の中で、どのように原理形成していくか、それを言語上 (英語など他国語への翻訳、あるいは和訳) どのように表現していくことが妥当であるか、見つけ直す時期に来ている。

その意味で、「概念フレームワーク 純損益/その他の包括利益及び測定」が時機を得てリリースされたことを改めて評価し、今後も注視したい。

#### 【注】

- 1) 会計基準アドバイザー・フォーラム (ASAF) 会議自体は2013年12月5日に開催されている。
- 2) <http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Conceptual-Framework/Discussion-Paper-July-2013/Pages/Discussion-Paper-and-Comment-letters.aspx> The last access 20140122.
- 3) 要約の英訳は次の通りである。

Executive Summary:

Chapter 1: Definitions of comprehensive income, profit or loss and OCI

・The ASBJ suggests defining comprehensive income, profit or loss and OCI as separate elements of financial statements in the following manner:

- (a) Comprehensive income is the change in net assets during a period except those changes resulting from transactions with owners in their capacity as owners, whereby the recognised assets and liabilities comprising the net assets are measured using measurement bases that are relevant from the perspective of reporting an entity's financial position.
- (b) Profit or loss is the change in net assets during a period



except those changes resulting from transactions with owners in their capacity as owners, whereby the recognised assets and liabilities comprising the net assets are measured using measurement bases that are relevant from the perspective of reporting an entity's financial performance.

- (c) OCI is "the linkage factor" that is used when the measurements that are relevant from the perspective of reporting an entity's financial position differ from the measurements that are relevant from the perspective of reporting an entity's financial performance.

• The ASBJ's view is that the difference between comprehensive income and profit or loss is essentially a timing difference and conceptually the accumulated amount of profit or loss for all accounting periods should equal the accumulated amount of comprehensive income for all accounting periods.

#### Chapter 2: Nature of profit or loss

• The ASBJ suggests describing the nature of profit or loss as follows: Profit or loss represents an all-inclusive measure of irreversible outcomes of an entity's business activities in a certain period.

The phrase "irreversible outcomes of an entity's business activities" means that the uncertainty regarding the outcomes of an entity's business activities is reduced to the point where the outcomes are irreversible or deemed irreversible.

#### Chapter 3: Using two measurement bases for the same item

• The ASBJ thinks that two different measurement bases should be used for the same item and thus OCI should be used as the linkage factor, when: (a) it is relevant from the perspective of reporting an entity's financial position to remeasure assets and liabilities that are exposed to certain risks by using the information updated at the reporting date; but (b) such remeasurements are not relevant from the perspective of reporting an entity's financial performance.

• There may be cases where using measurements that reflect the risk factors at the reporting date are relevant from the perspective of reporting an entity's financial position, but the effects of these remeasurements are not relevant from the perspective of reporting an entity's financial performance when the uncertainty regarding the outcomes of an entity's business activities has not been reduced to the point where the outcomes are irreversible or deemed irreversible. Such situations often occur when the time horizon is long.

#### Chapter 4: Recycling

• The ASBJ's view is that recycling would be achieved automatically as a mechanism and, therefore, non-recycling items would not exist.

• The ASBJ thinks that recycling occurs when:

- (a) related assets or liabilities are derecognised;
- (b) impairment losses are recognised for related assets; or
- (c) a natural reverse occurs with the passage of time.

- 4) 「概念フレームワーク 純損益 / その他の包括利益及び測定」(Conceptual Framework, *Profit or Loss/OCI and Measurement*). 企業会計基準委員会 (Accounting Standards Board of Japan). 2013/12. パラグラフ 5 (1) (paragraph 5 (1)). [https://www.asb.or.jp/asb/asb\\_j/press\\_release/overseas/pressrelease\\_20131227.jsp](https://www.asb.or.jp/asb/asb_j/press_release/overseas/pressrelease_20131227.jsp)
- 5) 同上資料, パラグラフ 9 (3) (paragraph 9 (c)).
- 6) 同上資料, パラグラフ 11 (paragraph 11).
- 7) 同上資料, パラグラフ 18 (paragraph 18).
- 8) 同上資料, パラグラフ 20 (paragraph 20).
- 9) パラグラフ 22 (paragraph 22) では逆説的に, 企業の事業活動に関する不可逆な成果について報告することが重要である理由を, 純損益の中に, 企業の事業活動の成果のうち当該成果が不可逆となるか又は不可逆とみなされるところまで不確実性が減少していないものが含まれている場合には, 情報が十分に堅牢ではなく, また, そうした情報は, 利用者が将来の正味キャッシュ・フローの見通しを評価する際に, 利用者を誤らせるおそれがあるからである, とし純損益の性質を記述している。
- 10) 同上資料, パラグラフ 20 (paragraph 20).
- 11) 同上資料, パラグラフ 27 (paragraph 27).
- 12) 同上資料, パラグラフ 29 (paragraph 29).
- 13) 同上資料, パラグラフ 32 (paragraph 32).
- 14) 同上資料, パラグラフ 28 (paragraph 28).
- 15) 同上資料, パラグラフ 34 (paragraph 34).
- 16) 同上資料, パラグラフ 5 (2) (paragraph 5 (2)).
- 17) 同上資料, パラグラフ 15 (paragraph 15).
- 18) 同上資料, パラグラフ 15 (paragraph 15).
- 19) 純利益プラスマイナスその他の包括利益をもって包括利益としている。なお, 包括利益計算書を作成した場合には, 改めての表示が必要としている。Joel G. Siegel and Jae K. Shim. 2010. *Accounting handbook 5th*, Barron's, p. 5. FASB (2011) Accounting Standards Update No. 2011-05 (*comprehensive income* (Topic 220):Presentation *comprehensive income*, June 2011.
- 20) 前掲資料, パラグラフ 34 (paragraph 34).
- 21) 同上資料, パラグラフ 5 (3) (paragraph 5 (3)).
- 22) 同上資料, パラグラフ 12 (paragraph 12).
- 23) たとえば, 純利益を net income と表現しているものもある。Joel G. Siegel and Jae K. Shim. 2010. *Accounting handbook 5th*, Barron's, p. 5.
- 24) American Accounting Association (1966), Committee to Prepare a Statement of Basic Accounting, *Theory, A Statement of Basic Accounting Theory*, American Accounting Association, p. 5.

#### 【参考文献】

American Accounting Association (1966), Committee to Prepare a Statement of Basic Accounting *Theory, A Statement of Basic Accounting Theory*, American

- Accounting Association.
- ASBJ (企業会計基準委員会 Accounting Standards Board of Japan) (2013), Conceptual Framework, *Profit or Loss/OCI and Measurement* (「概念フレームワーク 純損益/その他の包括利益及び測定」) ASBJ, 2013/12. [https://www.asb.or.jp/asb/asb\\_j/press\\_release/overseas/pressrelease\\_20131227.jsp](https://www.asb.or.jp/asb/asb_j/press_release/overseas/pressrelease_20131227.jsp) The last access 20140120
- FASB (Financial Accounting Standards Board) (1976), Discussion Memorandum, An Analysis of Issues Related to Conceptual Framework for Financial Accounting and Reporting: Elements of Financial Statements and Their Measurement.
- FASB (1978), Statement of Financial Accounting Concepts No. 1: Objectives of Financial Reporting by Business Enterprises.
- FASB (1984), Statement of Financial Accounting Concepts No. 5: Recognition and Measurement in Financial Statements of Business Enterprises.
- FASB (1985), Statement of Financial Accounting Concepts No. 6: Elements of Financial Statements: A Replacement of FASB Concepts Statement No. 3.
- FASB (2011) Accounting Standards Update No. 2011-05 (*comprehensive income* (Topic 220): Presentation *comprehensive income*, June 2011.)
- IASB (International Accounting Standards Board) (2007), A Staff Overview, February 2007.
- IASB (2008), Information for Observers, Overview of Key Issues Raised in Comment Letters and Project Plan, 12 March 2008.
- IASB (2009), Meeting summaries and observer notes, April 2009.
- IASB (2013), Discussion Paper, *A Review of the Conceptual Framework for Financial Reporting*, July 2013.
- IASC (International Accounting Standards Committee) (2000), Statement by The Board of The International Accounting Standards Committee, December 2000.
- Joel G. Siegel and Jae K. Shim. (2010), *Accounting handbook 5th*, Barron's.

(2014年1月20日 受稿)  
(2014年1月30日 受理)