

企業会計基準委員会による修正会計基準第 2 号「その他の包括利益の会計処理」

企業会計基準委員会による修正会計基準第 2 号「その他の包括利益の会計処理」 (2015 年 6 月 30 日公表) を次のように改正する (改正部分に網掛を付している。)。

改正後	改正前
<p>修正国際基準 (国際会計基準と企業会計基準委員会による修正会計基準によって構成される会計基準)</p> <p>企業会計基準委員会による修正会計基準第 2 号 その他の包括利益の会計処理</p> <p style="text-align: right;">2015 年 6 月 30 日 改正2016 年 7 月 25 日 企業会計基準委員会</p>	<p>修正国際基準 (国際会計基準と企業会計基準委員会による修正会計基準によって構成される会計基準)</p> <p>企業会計基準委員会による修正会計基準第 2 号 その他の包括利益の会計処理</p> <p style="text-align: right;">2015 年 6 月 30 日 企業会計基準委員会</p>
<p>会計基準 会計処理 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の公正価値の変動</p> <p>4. IFRS 第 9 号「金融商品」(2013 年) (以下「IFRS 第 9 号 (2013 年)」という。) における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の公正価値の変動の会計処理に関する規定について次の「削除又は修正」を行う (下波線は追加部分、取消線は削除部分を示す。) (以下 略)</p>	<p>会計基準 会計処理 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の公正価値の変動</p> <p>4. IFRS 第 9 号「金融商品」(2010 年) (以下「IFRS 第 9 号 (2010 年)」という。) における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の公正価値の変動の会計処理に関する規定について次の「削除又は修正」を行う (下波線は追加部分、取消線は削除部分を示す。) (以下 略)</p>
<p>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をヘッジ対象とした公正価値ヘッジのノンリサイクリング処理</p>	<p>(新 設)</p>

改正後	改正前
<p>4-2. IFRS 第 9 号 (2013 年) における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をヘッジ対象とした公正価値ヘッジの会計処理に関する規定について次の「削除又は修正」を行う (下波線は追加部分、取消線は削除部分を示す)。</p> <p><u>J-6.5.8A The gain or loss on the hedging instrument shall be recognised in other comprehensive income, if the hedging instrument hedges an equity instrument for which an entity has elected to present changes in fair value in other comprehensive income in accordance with paragraph 5.7.5. When profit or loss is recognised for that hedged item in accordance with either paragraph J-5.7.6A, J-5.7.6B or 5.7.6, the cumulative gain or loss for the hedging instrument previously recognised in other comprehensive income corresponding to the profit or loss for the hedged item shall be reclassified to profit or loss as a reclassification adjustment, regardless of the requirements in paragraphs 6.5.3 and 6.5.8.</u></p> <div style="border: 1px solid black; padding: 5px; margin-top: 10px;"> <p>J-6.5.8A 項</p> <p>5.7.5 項の取消不能な選択を行った資本性金融商品への投資に対して公正価値ヘッジを適用した場合、ヘッジ手段に係る利得又は損失は、その他の包括利益に認識しなければならない。</p> <p>J-5.7.6A 項、J-5.7.6B 項又は 5.7.6 項に従って、ヘッジ対象に係る純損益を認識する際には、6.5.3 項及び 6.5.8 項の規定にかかわらず、過去にその他の包括利益に認識した利得又は損失の累計額のうちヘッジ対象に係る純損益に対応する部分を、その他の包括利益累計額から純損益に組替調整額として振り替えなければならない。</p> </div>	
<p>純損益を通じて公正価値で測定する金融負債の発行者自身の信用リスクに起因する公正価値の変動</p> <p>5. IFRS 第 9 号 (2013 年) における純損益を通じて公正価値で測定する金融負債の発行者自身の信用リスクに起因する公正価値の変動の</p>	<p>純損益を通じて公正価値で測定する金融負債の発行者自身の信用リスクに起因する公正価値の変動</p> <p>5. IFRS 第 9 号 (2010 年) における純損益を通じて公正価値で測定する金融負債の発行者自身の信用リスクに起因する公正価値の変動の</p>

改正後	改正前
<p>会計処理に関する規定について次の「削除又は修正」を行う（下波線は追加部分、取消線は削除部分を示す。）。</p> <p>(以下 略)</p>	<p>会計処理に関する規定について次の「削除又は修正」を行う（下波線は追加部分、取消線は削除部分を示す。）。</p> <p>(以下 略)</p>
<p>キャッシュ・フロー・ヘッジにおけるベースス・アジャストメント</p> <p>6-2. IFRS 第 9 号 (2013 年) のキャッシュ・フロー・ヘッジにおけるベースス・アジャストメントに関する規定について次の「削除又は修正」を行う（下波線は追加部分、取消線は削除部分を示す。）。</p> <p>6.5.11 As long as a cash flow hedge meets the qualifying criteria in paragraph 6.4.1, the hedging relationship shall be accounted for as follows:</p> <p>...</p> <p>(d) the amount that has been accumulated in the cash flow hedge reserve in accordance with (a) shall be accounted for as follows:</p> <p>(i) if a hedged forecast transaction subsequently results in the recognition of a non-financial asset or non-financial liability, or a hedged forecast transaction for a non-financial asset or a non-financial liability becomes a firm commitment for which fair value hedge accounting is applied, the entity shall remove that amount from the cash flow hedge reserve <u>by recognising it in other comprehensive income</u> and include it directly in the initial cost or other carrying amount of the asset or the liability. This is not a reclassification adjustment (see IAS 1 Presentation of Financial Statements) and hence it does not affect other comprehensive income.</p> <p>...</p> <p>6.5.11 項</p>	<p>(新 設)</p>

改正後	改正前
<p>キャッシュ・フロー・ヘッジが 6.4.1 項の適格要件を満たしている限りは、ヘッジ関係を次のように会計処理しなければならない。</p> <p>(中略)</p> <p>(d) (a)に従ってキャッシュ・フロー・ヘッジ剰余金に累積された金額は、次のように会計処理しなければならない。</p> <p>(i) ヘッジされた予定取引がその後に非金融資産若しくは非金融負債の認識を生じる場合、又は、非金融資産若しくは非金融負債に係るヘッジされた予定取引が公正価値ヘッジが適用される確定約定となった場合には、企業は、当該金額を<u>その他の包括利益での認識により</u>キャッシュ・フロー・ヘッジ剰余金から除去して、当該資産又は負債の当初の原価又はその他の帳簿価額に直接含めなければならない。これは組替調整ではない (IAS 第 1 号「財務諸表の表示」参照) <u>ので、その他の包括利益には影響しない。</u></p> <p>(以下 略)</p>	

改正後	改正前
<p data-bbox="237 252 1041 288">ヘッジ会計におけるオプションの時間的価値の会計処理</p> <p data-bbox="237 295 1155 400">6-3. IFRS 第9号(2013年)におけるヘッジ会計の下でのオプションの時間的価値の会計処理に関する規定について次の「削除又は修正」を行う(下波線は追加部分、取消線は削除部分を示す)。</p> <p data-bbox="297 443 1155 600">6.5.15 When an entity separates the intrinsic value and time value of an option contract and designates as the hedging instrument only the change in intrinsic value of the option (see paragraph 6.2.4(a)), it shall account for the time value of the option as follows (see paragraphs B6.5.29–B6.5.33):</p> <p data-bbox="412 624 443 646">...</p> <p data-bbox="412 671 1155 922">(b) the change in fair value of the time value of an option that hedges a transaction related hedged item shall be recognised in other comprehensive income to the extent that it relates to the hedged item and shall be accumulated in a separate component of equity. The cumulative change in fair value arising from the time value of the option that has been accumulated in a separate component of equity (the ‘amount’) shall be accounted for as follows:</p> <p data-bbox="454 948 1155 1262">(i) if the hedged item subsequently results in the recognition of a non-financial asset or a non-financial liability, or a firm commitment for a non-financial asset or a non-financial liability for which fair value hedge accounting is applied, the entity shall remove the amount from the separate component of equity <u>by recognising it in other comprehensive income</u> and include it directly in the initial cost or other carrying amount of the asset or the liability. This is not a reclassification adjustment (see IAS 1) and hence does not affect other comprehensive income.</p> <p data-bbox="412 1286 443 1308">...</p>	<p data-bbox="1196 252 1305 284">(新 設)</p>

改正後	改正前
<p>6.5.15 項</p> <p>企業がオプション契約の本源的価値と時間的価値を区分し、オプションの本源的価値の変動のみをヘッジ手段に指定している場合 (6.2.4 項(a)参照) には、オプションの時間的価値を次のように会計処理しなければならない (B6.5.29 項から B6.5.33 項参照)。</p> <p>(中略)</p> <p>(b) 取引に関連したヘッジ対象をヘッジしているオプションの時間的価値の公正価値変動は、ヘッジ対象に関連する範囲でその他の包括利益に認識し、資本の独立の内訳項目に累積しなければならない。資本の独立の内訳項目に累積された、オプションの時間的価値から生じた公正価値変動の累計額は、次のように会計処理しなければならない。</p> <p>(i) そのヘッジ対象がその後に非金融資産若しくは非金融負債、又は公正価値ヘッジ会計が適用される非金融資産又は非金融負債に係る確定約定の認識を生じる場合には、当該金額を<u>その他の包括利益での認識により</u>資本の独立の内訳項目から除去し、当該資産又は負債の当初の原価又はその他の帳簿価額に直接含めなければならない。これは組替調整ではない (IAS 第 1 号参照) ので、その他の包括利益には影響しない。</p> <p>(以下 略)</p>	
<p>表 示</p> <p>7. IAS 第 1 号「財務諸表の表示」における表示に関する規定について次の「削除又は修正」を行う (下波線は追加部分、取消線は削除部分を示す。)</p> <p>96 Reclassification adjustments do not arise on changes in revaluation surplus recognised in accordance with IAS 16 or IAS</p>	<p>表 示</p> <p>7. IAS 第 1 号「財務諸表の表示」における表示に関する規定について次の「削除又は修正」を行う (下波線は追加部分、取消線は削除部分を示す。)</p> <p>96 Reclassification adjustments do not arise on changes in revaluation surplus recognised in accordance with IAS 16 or IAS</p>

改正後	改正前
<p data-bbox="412 253 1158 735"> 38 or on remeasurements of defined benefit plans recognised in accordance with IAS 19. These components are recognised in other comprehensive income and are not reclassified to profit or loss in subsequent periods. Changes in revaluation surplus may be transferred to retained earnings in subsequent periods as the asset is used or when it is derecognised (see IAS 16 and IAS 38). In accordance with IFRS 9, reclassification adjustments do not arise if a cash flow hedge or the accounting for the time value of an option (or the forward element of a forward contract or the foreign currency basis spread of a financial instrument) result in amounts that are removed from the cash flow hedge reserve or a separate component of equity, respectively, and included directly in the initial cost or other carrying amount of an asset or a liability. These amounts are directly transferred to assets or liabilities. </p> <div data-bbox="344 775 1151 1353" style="border: 1px solid black; padding: 5px;"> <p data-bbox="353 780 456 804">第 96 項</p> <p data-bbox="353 815 1144 1348"> 組替調整額は、IAS 第 16 号又は IAS 第 38 号に従って認識された再評価剰余金の変動や、IAS 第 19 号に従って認識された確定給付制度の再測定については生じない。これらの内訳項目はその他の包括利益に認識され、その後の会計期間において純損益に組み替えられることはない。再評価剰余金の変動は、その後の期間において、資産が使用されるに従って又は認識の中止をした時に、利益剰余金に振り替えることができる (IAS 第 16 号及び IAS 第 38 号参照)。IFRS 第 9 号に従って、組替調整額は次の場合には生じない。それは、キャッシュ・フロー・ヘッジ又はオプションの時間的価値 (又は先渡契約の先渡要素若しくは金融商品の外貨ベース・スプレッド) の会計処理により、それぞれ、キャッシュ・フロー・ヘッジ剰余金又は資本の独立項目から除去される金額が生じ、資産又は負債の取得原価その他の帳簿価額に直接算入される場合である。これらの金額は資産又は負債に直接振り替えられる。 </p> </div>	<p data-bbox="1352 253 2098 443"> 38 or on remeasurements of defined benefit plans recognised in accordance with IAS 19. These components are recognised in other comprehensive income and are not reclassified to profit or loss in subsequent periods. Changes in revaluation surplus may be transferred to retained earnings in subsequent periods as the asset is used or when it is derecognised (see IAS 16 and IAS 38). </p> <div data-bbox="1285 480 2092 807" style="border: 1px solid black; padding: 5px;"> <p data-bbox="1294 485 1397 509">第 96 項</p> <p data-bbox="1294 520 2085 802"> 組替調整額は、IAS 第 16 号又は IAS 第 38 号に従って認識された再評価剰余金の変動や、IAS 第 19 号に従って認識された確定給付制度の再測定については生じない。これらの内訳項目はその他の包括利益に認識され、その後の会計期間において純損益に組み替えられることはない。再評価剰余金の変動は、その後の期間において、資産が使用されるに従って又は認識の中止をした時に、利益剰余金に振り替えることができる (IAS 第 16 号及び IAS 第 38 号参照)。 </p> </div>

改正後	改正前
<p>開 示 純損益を通じて公正価値で測定する金融負債の発行者自身の信用リスクに起因する公正価値の変動</p> <p>10. IFRS 第 7 号における純損益を通じて公正価値で測定する金融負債の発行者自身の信用リスクに起因する公正価値の変動の開示に関する規定について次の「削除又は修正」を行う（下波線は追加部分、取消線は削除部分を示す。）。</p> <p>（中 略）</p> <p>20 An entity shall disclose the following items of income, expense, gains or losses either in the statement of comprehensive income or in the notes:</p> <p>(a) net gains or net losses on:</p> <p>(i) financial assets or financial liabilities measured at fair value through profit or loss, showing separately those on financial assets or financial liabilities designated as such upon initial recognition or subsequently in accordance with paragraph 6.7.1 of IFRS 9, and those on financial assets or financial liabilities that are mandatorily measured at fair value in accordance with IFRS 9 (eg financial liabilities that meet the definition of held for trading in IFRS 9). For financial liabilities designated as at fair value through profit or loss, an entity shall show separately the amount of gain or loss recognised in other comprehensive income, and the amount recognised in profit or loss and the amount reclassified from accumulated other comprehensive income to profit or loss during the period.</p> <p>...</p> <div style="border: 1px solid black; padding: 5px; width: fit-content;"> <p>第 20 項 企業は、包括利益計算書又は注記のいずれかにおいて、次の</p> </div>	<p>開 示 純損益を通じて公正価値で測定する金融負債の発行者自身の信用リスクに起因する公正価値の変動</p> <p>10. IFRS 第 7 号における純損益を通じて公正価値で測定する金融負債の発行者自身の信用リスクに起因する公正価値の変動の開示に関する規定について次の「削除又は修正」を行う（下波線は追加部分、取消線は削除部分を示す。）。</p> <p>（中 略）</p> <p>20 An entity shall disclose the following items of income, expense, gains or losses either in the statement of comprehensive income or in the notes:</p> <p>(a) net gains or net losses on:</p> <p>(i) financial assets or financial liabilities measured at fair value through profit or loss, showing separately those on financial assets or financial liabilities designated as such upon initial recognition, and those on financial assets or financial liabilities that are mandatorily measured at fair value in accordance with IFRS 9 (eg financial liabilities that meet the definition of held for trading in IFRS 9). For financial liabilities designated as at fair value through profit or loss, an entity shall show separately the amount of gain or loss recognised in other comprehensive income, and the amount recognised in profit or loss and the amount reclassified from accumulated other comprehensive income to profit or loss during the period.</p> <p>...</p> <div style="border: 1px solid black; padding: 5px; width: fit-content;"> <p>第 20 項 企業は、包括利益計算書又は注記のいずれかにおいて、次の 収益、費用、利得又は損失項目を開示しなければならない。</p> </div>

改正後	改正前
<p>収益、費用、利得又は損失項目を開示しなければならない。</p> <p>(a) 以下に係る正味利得又は正味損失</p> <p>(i) 純損益を通じて公正価値で測定する金融資産又は金融負債。当初認識時にそのように指定されたか又はその後、IFRS 第 9 号の 6.7.1 項に従って指定された金融資産又は金融負債に係るものと IFRS 第 9 号に従って強制的に公正価値で測定されるもの（例えば、IFRS 第 9 号の売買目的保有の定義に該当する金融負債）とを区分して示す。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金融負債については、その他の包括利益に認識した利得又は損失の金額と、純損益に認識した金額及び当期中にその他の包括利益累計額から純損益に振り替えられた額とを区分して示す。</p> <p>(以下 略)</p>	<p>(a) 以下に係る正味利得又は正味損失</p> <p>(ii) 純損益を通じて公正価値で測定する金融資産又は金融負債。当初認識時にそのように指定された金融資産又は金融負債に係るものと IFRS 第 9 号に従って強制的に公正価値で測定されるもの（例えば、IFRS 第 9 号の売買目的保有の定義に該当する金融負債）とを区分して示す。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金融負債については、その他の包括利益に認識した利得又は損失の金額と、純損益に認識した金額及び当期中にその他の包括利益累計額から純損益に振り替えられた額とを区分して示す。</p> <p>(以下 略)</p>
<p>適用時期</p> <p>12. 2015 年 6 月公表の本会計基準（以下「2015 年公表会計基準」という。）は、2016 年 3 月 31 日以後終了する連結会計年度に係る連結財務諸表から適用する。四半期連結財務諸表に関しては、2016 年 4 月 1 日以後開始する連結会計年度に係る四半期連結財務諸表から本会計基準を適用する。</p>	<p>適用時期</p> <p>12. 本会計基準は、2016 年 3 月 31 日以後終了する連結会計年度に係る連結財務諸表から適用する。四半期連結財務諸表に関しては、2016 年 4 月 1 日以後開始する連結会計年度に係る四半期連結財務諸表から本会計基準を適用する。</p>
<p>12-2. 2016 年 7 月に改正した本会計基準（以下「2016 年改正会計基準」という。）は、2016 年 7 月に改正した「修正国際基準の適用」の別紙 1 における IFRS 第 9 号（2013 年）を適用する連結会計年度から適用する。四半期連結財務諸表に関しては、同連結会計年度の第 1 四半期会計期間から 2016 年改正会計基準を適用する。</p>	<p>(新 設)</p>
<p>議 決</p> <p>13. 2015 年公表会計基準は、第 314 回企業会計基準委員会に出席した委員 12 名全員の賛成により承認された。なお、出席した委員は、以下のとおりである。</p>	<p>議 決</p> <p>13. 本会計基準は、第 314 回企業会計基準委員会に出席した委員 12 名全員の賛成により承認された。なお、出席した委員は、以下のとおりである。</p>

改正後	改正前
(以下 略)	(以下 略)
<p>13-2. 2016年改正会計基準は、第341回企業会計基準委員会に出席した委員12名全員の賛成により承認された。なお、出席した委員は、以下のとおりである。</p> <p>小野行雄(委員長) 小賀坂敦(副委員長) 貝増眞 川西安喜 西山賢吾 安井良太 弥永真生 柳橋勝人 湯川喜雄 吉田稔 米田和敬 渡部仁</p>	(新設)
<p>結論の背景 経緯</p> <p>15. 初度エンドースメント手続においては、審議の結果、IFRSで定められている、その他の包括利益に計上した後に、純損益に組替調整(リサイクリング処理)しない会計処理、いわゆるノンリサイクリング処理については、我が国における会計基準に係る基本的な考え方と相違が大きいため、IASBにより公表されている会計基準等の規定に「削除又は修正」を行うこととした(第16項から第39項参照)。</p>	<p>結論の背景 経緯</p> <p>15. 審議の結果、IFRSで定められている、その他の包括利益に計上した後に、純損益に組替調整(リサイクリング処理)しない会計処理、いわゆるノンリサイクリング処理については、我が国における会計基準に係る基本的な考え方と相違が大きいため、IASBにより公表されている会計基準等の規定に「削除又は修正」を行うこととした。</p>
<p>15-2. 初度エンドースメント手続後、2013年中にIASBにより公表された会計基準等を対象にエンドースメント手続を実施した。当該手続においてノンリサイクリング項目に関連して「削除又は修正」すべき項目が識別された。このため、2016年3月17日に修正国際基準公開草案第2号企業会計基準委員会による修正会計基準第2号</p>	(新設)

改正後	改正前
<p>「その他の包括利益の会計処理（案）」（以下「2016 年公開草案」という。）を公表し、広く意見を求めた。2016 年改正会計基準は、2016 年公開草案に寄せられたコメントを踏まえて検討を行い、一部修正したうえで公表に至ったものである（第 40 項から第 52 項参照）。</p>	
<p>2015 年公表会計基準公表時の記載</p> <p>リサイクリング処理の必要性</p> <p>16. 現行の IFRS においては、その他の包括利益に認識する項目に関してリサイクリング処理とノンリサイクリング処理が混在している。次のその他の包括利益に認識する項目については、ノンリサイクリング処理が要求されている。</p> <p>(1) IFRS 第 9 号「金融商品」（2010 年）（以下「IFRS 第 9 号（2010 年）」という。）における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の公正価値の変動（以下 略）</p>	<p>リサイクリング処理の必要性</p> <p>16. 現行の IFRS においては、その他の包括利益に認識する項目に関してリサイクリング処理とノンリサイクリング処理が混在している。次のその他の包括利益に認識する項目については、ノンリサイクリング処理が要求されている。</p> <p>(1) IFRS 第 9 号（2010 年）における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の公正価値の変動（以下 略）</p>
<p>20. 次項以降においては、2015 年公表会計基準で検討された項目、すなわち、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の公正価値の変動、純損益を通じて公正価値で測定する金融負債の発行者自身の信用リスクに起因する公正価値の変動、確定給付負債又は資産（純額）の再測定に関する具体的な「削除又は修正」の検討状況を記載する。</p>	<p>20. 次項以降においては、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の公正価値の変動、純損益を通じて公正価値で測定する金融負債の発行者自身の信用リスクに起因する公正価値の変動、確定給付負債又は資産（純額）の再測定に関する具体的な「削除又は修正」の検討状況を記載する。</p>
<p>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の公正価値の変動（第 4 項）</p> <p>（以下 略）</p>	<p>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の公正価値の変動</p> <p>（以下 略）</p>
<p>純損益を通じて公正価値で測定する金融負債の発行者自身の信用リスクに起因する公正価値の変動（第 5 項）</p> <p>（以下 略）</p>	<p>純損益を通じて公正価値で測定する金融負債の発行者自身の信用リスクに起因する公正価値の変動</p> <p>（以下 略）</p>
<p>確定給付負債又は資産（純額）の再測定（第 6 項）</p> <p>（以下 略）</p>	<p>確定給付負債又は資産（純額）の再測定</p> <p>（以下 略）</p>

改正後	改正前
<p>2016年改正会計基準公表時の記載</p> <p>「削除又は修正」された項目の追加</p> <p>40. 2016年改正会計基準では、IFRS第9号（2013年）における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をヘッジ対象とした公正価値ヘッジのノンリサイクリング処理、キャッシュ・フロー・ヘッジにおけるベースス・アジャストメント及びヘッジ会計におけるオプションの時間的価値の会計処理に関する「削除又は修正」を追加しており、それぞれ第41項から第44項、第45項から第50項並びに第51項及び第52項で、具体的な「削除又は修正」の検討状況を記載する。</p>	<p>(新 設)</p>
<p>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をヘッジ対象とした公正価値ヘッジのノンリサイクリング処理（第4-2項）</p> <p>41. IFRS第9号（2013年）では、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をヘッジ対象として公正価値ヘッジを行っている場合、ヘッジ手段に係る利得又は損失は、その他の包括利益累計額に残したままとしなければならないとされており、その後のリサイクリング処理が禁止されている（IFRS第9号（2013年）6.5.8項及びBC6.115項）。</p> <p>42. これにより、IFRS第9号（2013年）では新たなノンリサイクリング処理の項目が追加されたが、ヘッジ対象である資本性金融商品への投資については、初度エンドースメント手続において、その他の包括利益のノンリサイクリング処理を、純損益にリサイクリング処理を行うように「削除又は修正」した（第4項及び第24項参照）。したがって、2016年改正会計基準では、当該「削除又は修正」に対応して、ヘッジ手段に関するその他の包括利益のノンリサイクリング処理も、ヘッジ対象と同様に、純損益にリサイクリング処理を行うように「削除又は修正」することとした（第4-2項参照）。</p> <p>43. なお、「削除又は修正」する方法として、2016年公開草案の作成段</p>	<p>(新 設)</p>

改正後	改正前
<p>階において、我が国のヘッジ会計における取扱いとの整合性から、時価ヘッジと同様の方法を許容する案が検討され、また、2016 年公開草案に対して、IAS 第 39 号における売却可能金融資産に対する公正価値ヘッジ等との整合性や実務上の便宜の観点で、当該案を設けることを検討すべきとのコメントがあった。しかし、IFRS 第 9 号（2013 年）では、ヘッジ手段の利得又は損失をその他の包括利益累計額に残したままリサイクリングしないことが問題であり、当該ヘッジ手段の公正価値の変動が生じた時点で利得又は損失を純損益に認識することはこの問題への直接的な対応となっていないこと、また、リサイクリングの必要性に焦点を当てるためには、選択肢を設けるべきではないと考えられることから、時価ヘッジと同様の方法を許容する案は採用していない。</p> <p>44. また、資本金性金融商品への投資について公正価値の変動額をその他の包括利益に認識する場合でも、非有効部分を純損益に認識する派生的な案も検討されたが、その他の包括利益に含まれたすべての項目を純損益にリサイクリング処理する考え方を強調する観点から、この派生的な案を含めることはしていない。</p>	
<p>キャッシュ・フロー・ヘッジにおけるベースス・アジャストメント（第 6-2 項）</p> <p>45. IFRS 第 9 号（2013 年）においては、キャッシュ・フロー・ヘッジについて、対象となる予定取引がその後実施され、非金融資産又は非金融負債が認識される等の場合に、企業は、資本の内訳項目であるヘッジ手段に関して累積されたその他の包括利益累計額（キャッシュ・フロー・ヘッジ剰余金）を減額して、当該資産又は負債の当初の原価又はその他の帳簿価額に直接含めることとされている。このように、当該資産又は負債の当初認識額をキャッシュ・フロー・ヘッジ剰余金で調整することは、一般に「ベースス・アジャストメント」と呼ばれている。IFRS 第 9 号（2013 年）において、これは組替調整ではないため、包括利益計算書のその他の包括利益には影響しないとされており（IFRS 第 9 号（2013 年）6.5.11 項(d)、</p>	<p>（新 設）</p>

改正後	改正前
<p>IAS 第 39 号の下でのベースス・アジャストメントの取扱いから変更されている。</p> <p>46. IASB がこのような変更を行ったのは、次の 2 つの理由による (IFRS 第 9 号 (2013 年) BC6. 380 項及び BC6. 381 項)。</p> <p>(1) ベースス・アジャストメントを組替調整として会計処理する場合、ベースス・アジャストメントの金額が非金融資産又は非金融負債が認識される期間と、当該非金融資産又は非金融負債が純損益に影響を与えるその後の期間の 2 度異なる期間に包括利益に影響し (前者はその他の包括利益、後者は減価償却費等を通じて)、包括利益を歪めることになること</p> <p>(2) ベースス・アジャストメントを組替調整として表示すると、ベースス・アジャストメントが業績事象に該当するという誤解を招く印象を生むこと</p> <p>IASB は、ベースス・アジャストメントの取扱いの変更により、各期のヘッジ手段に係る利得又は損失がその他の包括利益に認識される一方、ヘッジ手段に関する利得又は損失の累計額は、その他の包括利益に影響せずに直接、非金融資産又は非金融負債の原価又は帳簿価額の調整とされるため、包括利益の合計額に全会計期間を通算した純資産の変動 (所有者の立場での所有者との取引から生じた変動を除く。) が反映されないことを認識していたが、ベースス・アジャストメントを行った期間の包括利益への影響を懸念して、前項の変更を行っている。</p> <p>47. 2015 年公表会計基準では、第 18 項にあるように、当委員会の考えとして、その他の包括利益に含まれたすべての項目について、その後、純損益へのリサイクリング処理が必要と主張する理由の中で、「包括利益と純損益の相違は、一部の資産及び負債について貸借対照表で使用される測定基礎と純損益を算出するために使用される測定基礎との相違から生じるものであり、本質的には時期の相違と考えられる。」とし、「概念上、全会計期間を通算した純損益の合計額は、全会計期間を通算した包括利益の合計額と等しくなる。」としている (第 18 項 (3) 参照)。このように、ノンリサイクリング処理の</p>	

改正後	改正前
<p>「削除又は修正」が必要であるとの主張を行う上で、純損益と包括利益は本質的に認識される時期の相違であるとの理由づけをしている。</p> <p>48. ここで、第 45 項に示す IFRS 第 9 号（2013 年）のベースス・アジャストメントの取扱いによると、純資産の変動（所有者の立場での所有者との取引から生じた変動を除く。）のうち包括利益に反映しない項目が生じるため、純損益と包括利益の相違の中に、認識される時期以外の相違が生じるとともに、全会計期間を通算した純損益の合計額が全会計期間を通算した包括利益の合計額と一致しなくなる。このため、純損益と包括利益の関係に関する前項の考え方を一貫して主張していくために、IFRS 第 9 号（2013 年）のベースス・アジャストメントの取扱いを「削除又は修正」することとした。</p> <p>言い換えれば、ベースス・アジャストメントのように純損益へのリサイクリングに直接関係しない取扱いであっても「削除又は修正」を行うことで、純損益へのリサイクリングの主張の基礎にある考え方、すなわち、全会計期間を通算した純資産の変動（所有者の立場での所有者との取引から生じた変動を除く。）が純損益と包括利益の両方に反映されるべきとの考え方をより強調することになると考えている。</p> <p>49. この点、IASB では、第 46 項に示す 2 つの理由により、従来からの取扱いの変更を行っているが、当委員会は、以下の理由から、その論拠が十分なものであるとは考えていない。</p> <p>(1) IASB が包括利益への 2 度の影響を懸念している点については、当委員会は、包括利益への 2 度の影響はそれぞれ意味があり、特段問題ないと考えている。すなわち、「非金融資産又は非金融負債が認識される期間」における包括利益への影響は、非金融資産又は非金融負債の認識までにヘッジ手段に関して計上されたその他の包括利益を減額するものであり、これを通じて包括利益の合計額は全会計期間を通算した純資産の変動（所有者の立場での所有者との取引から生じた変動を除く。）が反映されることになる。「当該非金融資産又は非金融負債が純損益に影響</p>	

改正後	改正前
<p>響を与えるその後の期間」における包括利益への影響は、当該資産又は負債に含められたヘッジ手段の評価差額を純資産を通じて包括利益に反映させるものである。</p> <p>(2) また、IASB がベースス・アジャストメントが業績事象に該当するという誤解を招くことを懸念している点については、当委員会は、ベースス・アジャストメントの際にその他の包括利益が生じても業績の観点からは問題がないと考えている。すなわち、当委員会は、包括利益を、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（所有者の立場での所有者との取引から生じた変動を除く。）と考えており、包括利益を総合的な業績指標と考えていないため、ベースス・アジャストメントの際にその他の包括利益が生じても業績とは捉えていない。</p> <p>50. なお、審議の過程で、当該論点では資本の内訳項目であるキャッシュ・フロー・ヘッジ剰余金を減額する際に、その変動をその他の包括利益に計上するか否かを扱っており、純損益に影響は生じないため、「削除又は修正」を必要最小限とする観点から、当該「削除又は修正」を行うべきでないとの意見が聞かれた。しかしながら、当委員会は、純損益と包括利益の関係に関する第 47 項の考え方は、純損益へのリサイクリング処理の必要性を主張していくために重要と考え、「削除又は修正」を行うこととした。</p>	
<p>ヘッジ会計におけるオプションの時間的価値の会計処理（第 6-3 項）</p> <p>51. IFRS 第 9 号（2013 年）6.5.15 項においては、将来の商品購入をヘッジ対象とする等の一定の場合で、オプションの本源的価値の変動をヘッジ手段に指定しているときには、当該オプションの時間的価値の変動をその他の包括利益に認識することとしている。また、その後に非金融資産又は非金融負債等が認識される場合に、累積されたその他の包括利益累計額を当該資産又は負債の当初の原価又は</p>	<p>（新 設）</p>

改正後	改正前
<p>その他の帳簿価額に含めることとされているが、その際、包括利益計算書でその他の包括利益を認識せずに、直接、当該原価又はその他の帳簿価額に含めることとされている。これは、第 6-2 項で「削除又は修正」した「キャッシュ・フロー・ヘッジにおけるベース・アジャストメント」と同様の処理であることから、当該オプションの時間的価値の会計処理についても「削除又は修正」することとした。</p> <p>52. IFRS 第 9 号（2013 年）6.5.16 項では、企業が先渡契約の先渡要素と直物要素を区分し、先渡契約の直物要素の価値の変動のみをヘッジ手段に指定している等の場合、オプションの時間的価値の会計処理と同様の処理を適用することができることとされている。このため、前項と同様に、先渡要素等の部分に関する会計処理についても「削除又は修正」を行うことが考えられるが、当該会計処理は IFRS 第 9 号（2013 年）6.5.15 項のオプションの時間的価値の変動の会計処理を参照しているため、文言上、追加の「削除又は修正」はない。</p>	

以 上