

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「その他の包括利益の会計処理（案）」

2016年3月17日

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。）。

公開草案	現行
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） 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 改正 XXXX 年 XX 月 XX 日 企業会計基準委員会	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） 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 企業会計基準委員会
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 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）	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 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）
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	（新 設）

公開草案	現行
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)。 <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> <u>J-6. 5. 8A 項</u> <u>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。</u> <u>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。</u>	
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 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	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 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

公開草案	現行
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）	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）
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 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。）。 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: ... (d) the amount that has been accumulated in the cash flow hedge reserve in accordance with (a) shall be accounted for as follows: (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 and include it ~~directly in other comprehensive income as well as~~ 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.~~ ... 6.5.11 項 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	（新 設）

公開草案	現行
らない。 (中略) (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。 (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、当該金額をキャッシュ・フロー・ヘッジ剰余金から除去して<u>その他の包括利益に含めるとともに</u>、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）ので、その他の包括利益には影響しない。~~ (以下 略)	
適用時期 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。 12-2. XXXX 年 X 月に改正した本会計基準（以下「XXXX 年改正会計基準」という。）は、XXXX 年 X 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 XXXX 年改正会計基準を適用する。	適用時期 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。 (新 設)

公開草案	現行
結論の背景 経緯 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）。	結論の背景 経緯 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。
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ため、XXXX 年改正会計基準を公表した（第 40 項から第 49 項参照）。	（新 設）
2015 年公表会計基準公表時の記載 リサイクリング処理の必要性 （以下 略）	リサイクリング処理の必要性 （以下 略）
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、即ち、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。	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。
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） （以下 略）	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）
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）	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

公開草案	現行
(以下 略)	(以下 略)
確定給付負債又は資産（純額）の再測定（第 6 項） (以下 略)	確定給付負債又は資産（純額）の再測定 (以下 略)
XXXX 年改正会計基準公表時の記載 「削除又は修正」された項目の追加 40. XXXX 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及びキャッシュ・フロー・ヘッジにおけるベシス・アジャストメントに関する「削除又は修正」を追加しており、それぞれ第 41 項から第 43 項、及び、第 44 項から第 49 項で、具体的な「削除又は修正」の検討状況を記載する。	(新 設)
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） 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）。 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、XXXX 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に関する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	(新 設)

公開草案	現行
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）。 43. なお、「削除又は修正」する方法として、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たが、資本性金融商品への投資の公正価値変動額をその他の包括利益ではなく純損益に認識することになるため、企業の資産の保有意図と合わない会計処理となる可能性があることから、この案は採用していない。また、資本性金融商品への投資の公正価値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。	
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） 44. 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に実施され、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）第 6.5.11 項（d））、IAS 第 39 号「金融商品：認識及び測定」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。 45. 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）。 (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	（新 設）

公開草案	現行
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。 (2) ベーシス・アジャストメントを組替調整として表示すると、ベーシス・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。 IASB は、ベーシス・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、包括利益合計にすべての期間の純資産の変動（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、ベーシス・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。 46. 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「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。 47. ここで、第 44 項に示す IFRS 第 9 号（2013 年）のベーシス・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	

公開草案	現行
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、全期間を通じた包括利益合計が全期間を通じた純損益の合計と一致しなくなる。このため、包括利益と純損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。 48. この点、IASB では、第 45 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、第 45 項に十分な論拠があるとは考えていない。 (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合計にすべての期間の純資産の変動（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。 (2) また、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の IASB の懸念に関しては、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	

公開草案	現行
績とは捉えていない。 49. 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、包括利益と純損益の関係に関する第 46 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。	

以 上