

【参考】企業会計基準委員会による修正会計基準第2号（2017年10月公表）からの改正点
※以下では、改正部分に網掛を付して示している。

2017年10月31日

修正国際基準公開草案第5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）

2015年6月30日

改正2016年7月25日

改正2017年10月31日

最終改正XXXX年XX月XX日

企業会計基準委員会

目次	項
目 的	1
会計基準	4
会計処理	4
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
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	4-2
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
確定給付負債又は資産（純額）の再測定	6
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	6-2
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	6-3
表 示	7
確定給付負債又は資産（純額）の再測定	8
開 示	9
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	9
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	10
確定給付負債又は資産（純額）の再測定	11
適用時期	12

議 決	13
結論の背景	14
経 緯	14
2015 年公表会計基準公表時の記載	16
リサイクリング処理の必要性	16
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	21
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	26
確定給付負債又は資産（純額）の再測定	29
2016 年改正会計基準公表時の記載	40
「削除又は修正」された項目の追加	40
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	41
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	45
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	51

目 的

1. 本会計基準は、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）の一部を構成し、国際会計基準審議会（IASB）により公表された会計基準及び解釈指針（以下、会計基準及び解釈指針を合わせて「会計基準等」という。）におけるその他の包括利益に関する会計処理、表示及び開示の規定に対する「削除又は修正」を定めることを目的としている。
2. 結論の背景は、本会計基準に付属するが、その一部を構成しない。
3. 次項以降において IASB により公表された会計基準等の規定に対して「削除又は修正」を行う場合、原文（英文）への「削除又は修正」を行うとともに、四角囲みにおいて日本語訳を参考として記載している。

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」（2014 年）（以下「IFRS 第 9 号（2014 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。）。

J-5.7.6A. A gain or loss on an investment in an equity instrument for which an irrevocable election was made in accordance with paragraph 5.7.5 shall be recognised in other comprehensive income except for impairment losses (see paragraph J-5.7.6B) until the investment is derecognised. When the investment is derecognised, the cumulative gain or loss previously recognised in other comprehensive income shall be reclassified from accumulated other comprehensive income to profit or loss as a reclassification adjustment.

J-5.7.6A 項

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係る利得又は損失は、減損損失（J-5.7.6B 項参照）を認識する場合及び当該投資の認識の中止を行うまで、その他の包括利益に認識しなければならない。当該投資の認識の中止を行う際には、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。

J-5.7.6B An entity shall assess at the end of each reporting period whether there is any objective evidence that an investment in an equity instrument for which an irrevocable election was made in accordance with paragraph 5.7.5 is impaired. If any such evidence exists, the cumulative loss previously recognised in other comprehensive income shall be reclassified from accumulated other comprehensive income to profit or loss as a reclassification adjustment.

J-5.7.6B 項

企業は報告期間の末日ごとに、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が減損している客観的証拠があるかどうかを検討しなければならない。そのような証拠がある場合には、過去にその他の包括利益に認識した損失の累計額を、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。

J-5.7.6C In addition to the types of events listed in the description of the term “credit-impaired financial asset” of Appendix A of IFRS 9, objective evidence of impairment for an investment in an equity instrument includes information about significant changes with adverse effects that have taken place in the technological, market, economic or legal environment in which the issuer operates, and indicates that the cost of the investment in the equity instrument may not be recovered. A significant or prolonged decline in the fair value of an investment in an equity instrument below its cost is also objective evidence of impairment.

J-5.7.6C 項

IFRS 第9号付録A「信用減損金融資産」の事象の種類に加えて、資本性金融商品への投資についての減損の客観的証拠には、発行体が事業を営んでいる技術的、市場的、経済的又は法律的な環境に生じた、不利な影響を伴う重大な変化に関する情報で、当該資本性金融商品への投資の取得原価が回収できないかもしれないことを示すものが含まれる。資本性金融商品への投資の公正価値の取得原価を下回る著しい下落又は長期にわたる下落も、減損の客観的証拠となる。

J-5.7.6D The amount of the cumulative loss that is reclassified from accumulated other comprehensive income to profit or loss under paragraph J-5.7.6B shall be the difference between the acquisition cost and current fair value, less any impairment loss on that

investment in an equity instrument previously recognised in profit or loss.

J-5.7.6D 項

J-5.7.6B 項によりその他の包括利益累計額から純損益に振り替えられる損失の累計額は、取得原価と現在の公正価値との差額から、当該資本性金融商品への投資について以前に純損益に認識された減損損失があればそれを控除した額である。

J-5.7.6E Impairment losses recognised in profit or loss for an investment in an equity instrument for which an irrevocable election was made in accordance with paragraph 5.7.5 shall not be reversed.

J-5.7.6E 項

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ついて純損益に認識された減損損失は戻し入れてはならない。

B5.7.1 Paragraph 5.7.5 permits an entity to make an irrevocable election to present in other comprehensive income changes in the fair value of an investment in an equity instrument that is not held for trading. This election is made on an instrument-by-instrument (ie share-by-share) basis. ~~Amounts presented in other comprehensive income shall not be subsequently transferred to profit or loss. However, the entity may transfer the cumulative gain or loss within equity.~~ Dividends on such investments are recognised in profit or loss in accordance with paragraph 5.7.6 unless the dividend clearly represents a recovery of part of the cost of the investment.

B5.7.1 項

5.7.5 項は、売買目的保有でない資本性金融商品への投資の公正価値の変動を、その他の包括利益に表示するという取消不能な選択を行うことを企業に認めている。この選択は、金融商品ごと（すなわち株式ごと）に行われる。その他の包括利益に表示された金額を事後的に純損益に振り替えてはならない。ただし、企業が利得又は損失の累計額を資本の中で振り替えることはできる。こうした投資に対する配当は、配当が明らかに投資原価の一部回収である場合を除き、5.7.6 項に従って純損益に認識される。

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

4-2. IFRS 第 9 号 (2014 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。）。

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.

J-6.5.8A 項

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。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。

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 (2014 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。）。

J-5.7.9A When the financial liability designated as at fair value through profit or loss in accordance with paragraph 5.7.7 is derecognised, the cumulative gain or loss previously recognised in other comprehensive income shall be reclassified from accumulated other comprehensive income to profit or loss as a reclassification adjustment.

If an entity repays or repurchases a portion of a financial liability, the entity shall allocate the cumulative gain or loss previously recognised in other comprehensive income between the portion that continues to be recognised and the portion that is derecognised based on the relative fair values of those portions on the date of the repayment or the repurchase. The

amount allocated to the portion that is derecognised shall be reclassified from accumulated other comprehensive income to profit or loss as a reclassification adjustment.

J-5. 7. 9A 項

5. 7. 7 項に従って純損益を通じて公正価値で測定するものとして指定した金融負債の認識の中止を行う際には、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。

企業が金融負債の一部を償還又は買入消却する場合には、過去にその他の包括利益に認識した当該利得又は損失の累計額を、引き続き認識される部分と認識の中止を行う部分とに、償還日又は買入消却日におけるそれらの部分の公正価値の比率に基づいて配分し、認識の中止を行う部分について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。

B5.7.9 ~~[Deleted] Amounts presented in other comprehensive income shall not be subsequently transferred to profit or loss. However, the entity may transfer the cumulative gain or loss within equity.~~

B5. 7. 9 項

~~[削除]その他の包括利益に表示された金額は、その後において純損益に振り替えてはならない。ただし、企業は利得又は損失の累計額を資本の中で振り替えることができる。~~

確定給付負債又は資産（純額）の再測定

6. IAS 第 19 号「従業員給付」（以下「IAS 第 19 号」という。）における確定給付負債又は資産（純額）の再測定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。）。

57 Accounting by an entity for defined benefit plans involves the following steps:

(a) determining the deficit or surplus. This involves:

(i) using an actuarial technique, the projected unit credit method, to make a reliable estimate of the ultimate cost to the entity of the benefit that employees have earned in return for their service in the current and prior periods (see paragraphs 67–69). This requires an entity to determine how much benefit is attributable to the current and prior periods (see paragraphs

- 70–74) and to make estimates (actuarial assumptions) about demographic variables (such as employee turnover and mortality) and financial variables (such as future increases in salaries and medical costs) that will affect the cost of the benefit (see paragraphs 75–98).
- (ii) discounting that benefit in order to determine the present value of the defined benefit obligation and the current service cost (see paragraphs 67–69 and 83–86).
 - (iii) deducting the fair value of any plan assets (see paragraphs 113–115) from the present value of the defined benefit obligation.
- (b) determining the amount of the net defined benefit liability (asset) as the amount of the deficit or surplus determined in (a), adjusted for any effect of limiting a net defined benefit asset to the asset ceiling (see paragraph 64).
- (c) determining amounts to be recognised in profit or loss, except for the amount to be reclassified from accumulated other comprehensive income to profit or loss as a reclassification adjustment determined in accordance with J-(e):
- (i) current service cost (see paragraphs 70–74).
 - (ii) any past service cost and gain or loss on settlement (see paragraphs 99–112).
 - (iii) net interest on the net defined benefit liability (asset) (see paragraphs 123–126).
- (d) determining the remeasurements of the net defined benefit liability (asset), to be recognised in other comprehensive income, comprising:
- (i) actuarial gains and losses (see paragraphs 128 and 129);
 - (ii) return on plan assets, excluding amounts included in net interest on the net defined benefit liability (asset) (see paragraph 130); and
 - (iii) any change in the effect of the asset ceiling (see paragraph 64), excluding amounts included in net interest on the net defined benefit liability (asset).
- J-(e) determining the amount within the cumulative amount of remeasurements of the net defined benefit liability (asset) that was recognised in other comprehensive income and accumulated in a separate component of equity to be reclassified from accumulated other comprehensive income to profit or loss as a reclassification adjustment (see paragraphs J-122A and J-122B).

Where an entity has more than one defined benefit plan, the entity applies these procedures for each material plan separately.

第 57 項

確定給付制度に関する企業の会計処理は、次の手順を踏む。

- (a) 積立不足又は積立超過を算定する。これには次のことを要する。
 - (i) 数理計算上の技法である予測単位積増方式を用いて、当期及び過去の期間の勤務の対価として従業員が稼得した給付について、企業にとって最終的なコストとなる信頼性のある見積額を求める（第 67 項から第 69 項参照）。これには、企業が、どれだけの給付を当期及び過去の期間に帰属させるかを決定し（第 70 項から第 74 項参照）、給付費用に影響する人口統計上の変数（従業員の離職率や死亡率等）及び財務上の変数（将来の給与や医療費の増加等）に関する見積り（数理計算上の仮定）を行うことを要する（第 75 項から第 98 項参照）。
 - (ii) 確定給付制度債務の現在価値及び当期勤務費用を算定するために、給付を割り引く（第 67 項から第 69 項及び第 83 項から第 86 項参照）。
 - (iii) 制度資産があれば、その公正価値（第 113 項から第 115 項参照）を、確定給付制度債務の現在価値から控除する。
- (b) (a)で算定した積立不足又は積立超過の金額に、確定給付資産の純額を資産上限額に制限することによる影響（第 64 項参照）を調整して、確定給付負債又は資産（純額）を算定する。
- (c) 純損益に認識すべき金額（J-(e)で算定した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られた額を除く。）を算定する。
 - (i) 当期勤務費用（第 70 項から第 74 項参照）
 - (ii) 過去勤務費用及び清算損益（第 99 項から第 112 項参照）
 - (iii) 確定給付負債又は資産（純額）に係る利息の純額（第 123 項から第 126 項参照）
- (d) その他の包括利益に認識すべき、確定給付負債又は資産（純額）の再測定を算定する。これは次のものからなる。
 - (i) 数理計算上の差異（第 128 項及び第 129 項参照）
 - (ii) 制度資産に係る収益（確定給付負債又は資産（純額）に係る利息純額に含まれる金額を除く）（第 130 項参照）
 - (iii) 資産上限額の影響（第 64 項参照）の変動（確定給付負債又は資産（純額）に係る利息純額に含まれる金額を除く）

J-(e) その他の包括利益に認識し資本の独立の区分に累積していた確定給付負債又は資産（純額）の再測定の累計額のうち、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るべき金額（J-122A 項及び J-122B 項参照）を算定する。

企業が複数の確定給付制度を有する場合には、当該企業は、これらの手続を個々の重要な制度について個別に適用する。

120 An entity shall recognise the components of defined benefit cost, except to the extent that another IFRS requires or permits their inclusion in the cost of an asset, as follows:

- (a) service cost (see paragraphs 66–112) in profit or loss;
- (b) net interest on the net defined benefit liability (asset) (see paragraphs 123–126) in profit or loss; ~~and~~
- (c) remeasurements of the net defined benefit liability (asset) (see paragraphs 127–130) in other comprehensive income; ~~and~~

J-(d) the amount within the cumulative amount of remeasurements of the net defined benefit liability (asset) that was recognised in other comprehensive income and accumulated in a separate component of equity to be reclassified from accumulated other comprehensive income to profit or loss as a reclassification adjustment (see paragraphs J-122A and J-122B) in profit or loss.

第 120 項

企業は、確定給付費用の内訳を次のようにして認識しなければならない。ただし、他の IFRS が資産の原価に含めることを要求又は許容している場合を除く。

- (a) 勤務費用（第 66 項から第 112 項参照）を純損益に
- (b) 確定給付負債又は資産（純額）に係る利息純額（第 123 項から第 126 項参照）を純損益に
- (c) 確定給付負債又は資産（純額）の再測定（第 127 項から第 130 項参照）をその他の包括利益に

J-(d) その他の包括利益に認識し資本の独立の区分に累積していた確定給付負債又は資産（純額）の再測定の累計額のうち、その他の包括利益累計額から純損益に振り替えるべき金額（J-122A 項及び J-122B 項参照）を組替調整額として純損益に

122 ~~[Deleted] Remeasurements of the net defined benefit liability (asset) recognised in other comprehensive income shall not be reclassified to profit or loss in a subsequent period.~~

~~However, the entity may transfer those amounts recognised in other comprehensive income within equity.~~

第 122 項

~~[削 除]その他の包括利益に認識した、確定給付負債又は資産（純額）の再測定は、その後の期間において純損益に振り替えてはならない。しかし、企業は、その他の包括利益に認識した金額を資本の中で振り替えることができる。~~

~~J-122A Any incurred amount of remeasurements of the net defined benefit liability (asset) that was recognised in other comprehensive income and accumulated in a separate component of equity shall generally be reclassified from accumulated other comprehensive income to profit or loss as a reclassification adjustment over the average remaining working lives of the employees (the estimated average period between now and retirement).~~

~~Notwithstanding the above, an entity is permitted to begin the reclassification to profit or loss as a reclassification adjustment from the period following the period in which remeasurements of the net defined benefit liability (asset) have incurred.~~

J-122A 項

その他の包括利益に認識し資本の独立の区分に累積していた確定給付負債又は資産（純額）の再測定は、原則として各期の発生額について、従業員の平均残存勤務期間（予想される退職時から現在までの平均的な期間）で按分した額を、每期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る。

ただし、当期の確定給付負債又は資産（純額）の再測定の発生額について、翌期から純損益に組替調整額として振り替える方法を用いることができる。

~~J-122B When a defined benefit plan is withdrawn or curtailed, the cumulative amount of remeasurements of the net defined liability (asset) that was recognised in other comprehensive income and accumulated in a separate component of equity that relates to the portion of the defined benefit plan that is withdrawn or curtailed, shall be determined based on a reasonable method, such as the relative present value of the defined benefit liability as of the date when the withdrawal or curtailment occurs. Such amounts shall be reclassified from accumulated other comprehensive income to profit or loss as a reclassification adjustment.~~

J-122B 項

確定給付制度の廃止又は縮小が発生した場合には、その他の包括利益に認識し資

本の独立の区分に累積していた確定給付負債又は資産（純額）の再測定の実計額のうち、確定給付制度の廃止又は縮小に関連する金額を、確定給付制度の廃止又は縮小が発生した時点における確定給付制度債務の現在価値の比率その他合理的な方法により算定し、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。

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（2014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 by recognising it in other comprehensive income 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.~~

...

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、当該金額をその他の包括利益での認識によりキャッシュ・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）ので、その他の包括利益には影響しない。

(以下 略)

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

6-3. IFRS 第9号(2014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)。

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):

...

(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:

(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 by recognising it in other comprehensive income 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.~~

...

6.5.15 項

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)。

(中略)

(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。

(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、当該金額をその他の包括利益での認識により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。~~

(以下 略)

表 示

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。)

96 Reclassification adjustments do not arise on changes in revaluation surplus recognised in accordance with IAS 16 or IAS 38 ~~or on rerevaluations 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.~~

第 96 項

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。~~

確定給付負債又は資産 (純額) の再測定

8. IAS 第 19 号における確定給付負債又は資産 (純額) の再測定の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。)

- 134 Paragraph 120 requires an entity to recognise service cost and net interest on the net defined benefit liability (asset) in profit or loss and reclassify the cumulative amount of remeasurements of the net defined benefit liability (asset) that was recognised in other comprehensive income and accumulated in a separate component of equity from accumulated other comprehensive income to profit or loss as a reclassification adjustment. This Standard does not specify how an entity should present service cost, ~~and~~ net interest on the net defined benefit liability (asset) and the amount within the cumulative amount of remeasurements of the net defined benefit liability (asset) to be reclassified from accumulated other comprehensive income to profit or loss as a reclassification adjustment. An entity presents those components in accordance with IAS 1.

第 134 項

第 120 項では、勤務費用及び確定給付負債又は資産 (純額) に係る利息純額を純損益に認識すること 並びにその他の包括利益に認識し資本の独立の区分に累積していた確定給付負債又は資産 (純額) の再測定の累計額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ることを企業に要求している。 本基準は、

勤務費用及び、確定給付負債又は資産（純額）に係る利息純額及び確定給付負債又は資産（純額）の再測定の実績額のうち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られる金額を企業がどのように表示すべきかは定めていない。企業は、それらの内訳を IAS 第 1 号に従って表示する。

開 示

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

9. IFRS 第 7 号「金融商品：開示」（以下「IFRS 第 7 号」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。）。

11A If an entity has designated investments in equity instruments to be measured at fair value through other comprehensive income, as permitted by paragraph 5.7.5 of IFRS 9, it shall disclose:

- (a) which investments in equity instruments have been designated to be measured at fair value through other comprehensive income.
- (b) the reasons for using this presentation alternative.
- (c) the fair value of each such investment at the end of the reporting period.
- (d) dividends recognised during the period, showing separately those related to investments derecognised during the reporting period and those related to investments held at the end of the reporting period.
- (e) ~~any transfers of the cumulative gain or loss within equity during the period including the reason for such transfers.~~

第 11A 項

企業が、資本性金融商品への投資を、IFRS 第 9 号の 5.7.5 項で認めるところにより、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した場合には、次の事項を開示しなければならない。

- (a) 資本性金融商品に対するどの投資を、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したのか
- (b) この表示の選択肢を使用する理由

- (c) 報告期間の末日現在のこのような投資のそれぞれの公正価値
- (d) 当期中に認識した配当（当期中に認識の中止を行った投資に関するものと、報告期間の末日現在で保有している投資に関するものとに区分して表示）
- (e) ~~〔削除〕当期中の資本の中での利得又は損失の累計額の振替（そのような振替の理由を含む）~~

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:

(a) net gains or net losses on:

...

(vii) investments in equity instruments designated at fair value through other comprehensive income in accordance with paragraph 5.7.5 of IFRS 9, showing separately the amount of gains or losses recognised in other comprehensive income during the period and the amount reclassified from accumulated other comprehensive income to profit or loss during the period.

...

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。

(a) 以下に係る正味利得又は正味損失

(中略)

(vii) IFRS 第 9 号の 5.7.5 項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ものとして指定した資本性金融商品に対する投資（当期中にその他の包括利益に認識された利得又は損失の額と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）

(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

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。)

- 10 If the entity has designated a financial liability as at fair value through profit or loss in accordance with paragraph 4.2.2 of IFRS 9 and is required to present the effects of changes in that liability's credit risk in other comprehensive income (see paragraph 5.7.7 of IFRS 9), it shall disclose:
- (a) the amount of change, cumulatively, in the fair value of the financial liability that is attributable to changes in the credit risk of that liability (see paragraphs B5.7.13–B5.7.20 of IFRS 9 for guidance on determining the effects of changes in a liability's credit risk).
 - (b) the difference between the financial liability's carrying amount and the amount the entity would be contractually required to pay at maturity to the holder of the obligation.
 - (c) ~~any transfers of the cumulative gain or loss within equity during the period including the reason for such transfers.~~
 - (d) if a liability is derecognised during the period, the amount (if any) presented in other comprehensive income that was realised at derecognition.

第 10 項

企業が IFRS 第 9 号の 4.2.2 項に従って、金融負債を純損益を通じて公正価値で測定するものとして指定していて、当該負債の信用リスクの変動の影響をその他の包括利益に表示することが要求されている場合 (IFRS 第 9 号の 5.7.7 項参照) には、次の事項を開示しなければならない。

- (a) 当該負債の信用リスクの変動に起因する当該金融負債の公正価値の変動累計額 (負債の信用リスクの変動の影響の算定に関するガイダンスについては、IFRS 第 9 号の B5.7.13 項から B5.7.20 項参照)
- (b) 金融負債の帳簿価額と、企業が満期時に当該債務の保有者に支払うことを契約上要求されるであろう金額との差額
- (c) ~~当期中の資本の中での利得又は損失の累計額の振替 (当該振替の理由を含む)~~
- (d) 当期中に負債の認識の中止をした場合には、その他の包括利益に表示されている金額のうち認識の中止の際に実現した金額 (もし、あれば)

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:

(a) net gains or net losses on:

- (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 through profit or loss 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.~~

...

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。

(a) 以下に係る正味利得又は正味損失

- (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に 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純損益を通じて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さなければならない。

(以下 略)

確定給付負債又は資産（純額）の再測定

11. IAS 第 19 号における確定給付負債又は資産（純額）の再測定の開示に関する規定について

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。）。

- 135 An entity shall disclose information that:
- (a) explains the characteristics of its defined benefit plans and risks associated with them (see paragraph 139);
 - (b) identifies and explains the amounts in its financial statements arising from its defined benefit plans (see paragraphs 140–144 and J-144A); and
 - (c) describes how its defined benefit plans may affect the amount, timing and uncertainty of the entity’s future cash flows (see paragraphs 145–147).

第 135 項

企業は、次のような情報を開示しなければならない。

- (a) 確定給付制度の特徴及び関連するリスクの説明（第 139 項参照）
- (b) 確定給付制度から生じた財務諸表上の金額の識別と説明（第 140 項から第 144 項及び J-144A 項参照）
- (c) 確定給付制度が企業の将来キャッシュ・フローの金額、時期及び不確実性にどのように影響する可能性があるかの記述（第 145 項から第 147 項参照）

~~J-144A An entity shall disclose the length of the period over which the cumulative amount of remeasurements of the net defined benefit liability (asset) that was recognised in other comprehensive income and accumulated in a separate component of equity is reclassified from accumulated other comprehensive income to profit or loss as a reclassification adjustment.~~

J-144A 項

企業は、その他の包括利益に認識し資本の独立の区分に累積していた確定給付負債又は資産（純額）の再測定の累計額を、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る年数を開示しなければならない。

- 149 If an entity participates in a defined benefit plan that shares risks between entities under common control, it shall disclose:
- (a) the contractual agreement or stated policy for charging the net defined benefit cost or the fact that there is no such policy.
 - (b) the policy for determining the contribution to be paid by the entity.

- (c) if the entity accounts for an allocation of the net defined benefit cost as noted in paragraph 41, all the information about the plan as a whole required by paragraphs 135–147.
- (d) if the entity accounts for the contribution payable for the period as noted in paragraph 41, the information about the plan as a whole required by paragraphs 135–137, 139, 142–144, J-144A and 147(a) and (b).

第 149 項

企業が、共通支配下にある企業間でリスクを分担する確定給付制度に加入している場合には、次の事項を開示しなければならない。

- (a) 確定給付費用の純額の負担に関する契約上の合意若しくは明示された方針、又はそのような方針がない旨
- (b) 企業が支払うべき拠出の決定に関する方針
- (c) 企業が第 41 項で述べたような確定給付費用の純額の配分を会計処理している場合には、当該制度全体についての第 135 項から第 147 項で要求しているすべての情報
- (d) 企業が第 41 項に述べたような当期に支払うべき拠出を会計処理している場合には、当該制度全体についての第 135 項から第 137 項、第 139 項、第 142 項から第 144 項及び J-144A 項並びに第 147 項(a)及び(b)で要求している情報

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. 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。
- 12-3. 2017 年 10 月に改正した本会計基準（以下「2017 年改正会計基準」という。）は、2017 年 10 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 15 号「顧客との契約から生じる収益」（以下「IFRS 第 15 号」という。）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 2017 年改正会計基準を適用する。

12-4. 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（2014 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。

議 決

13. （省略）

結論の背景

経緯

14. 当委員会は、2013年6月に企業会計審議会により公表された「国際会計基準（IFRS）への対応のあり方に関する当面の方針」を受け、国際会計基準（IFRS）のエンドースメント手続を開始している。初度エンドースメント手続は、2012年12月31日現在でIASBにより公表されている会計基準等を対象に実施された。
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と、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）。
- 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「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）。
- 15-3. 2017年改正会計基準では、エンドースメント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」を行っていないが、IFRS第15号のIFRS第9号（2013年）に対する修正を反映するために、「削除又は修正」の対象となっている要求事項や参考日本語訳の文言の修正を行っている。
- 15-4. XXXX年改正会計基準では、エンドースメント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」を行っていないが、IFRS第9号（2014年）の改正点を反映するために、「削除又は修正」の対象となっている要求事項や参考日本語訳の文言の修正を行っている。

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

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。
 - (1) IFRS第9号「金融商品」（2010年）（以下「IFRS第9号（2010年）」という。）に

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

- (2) 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
- (3) IAS 第 19 号における確定給付負債又は資産 (純額) の再測定
- (4) IAS 第 16 号「有形固定資産」 (以下「IAS 第 16 号」という。) 及び IAS 第 38 号「無形資産」 (以下「IAS 第 38 号」という。) における再評価モデルに係る再評価剰余金

17. ノンリサイクリング処理が採用されている理由について、IFRS の各基準の結論の根拠において次のとおりに説明されている。

- (1) 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

- ① 投資に対する利得及び損失の認識は一度だけとすべきであり、その他の包括利益に利得又は損失を認識した後、純損益に振り替えるのは不適切である。
- ② 利得及び損失の純損益へのリサイクリング処理は、IAS 第 39 号「金融商品：認識及び測定」 (以下「IAS 第 39 号」という。) における売却可能金融資産に類する区分を設定することになり、これまで適用上の問題があった資本性金融商品の減損の有無の検討が必要となる。売却可能金融資産に類する区分を設け減損を求めることは、金融資産に関する財務報告を大幅に改善することにも、複雑性を減少させることにもならない。

- (2) 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

- ① どのような場合にある項目を純損益でなくその他の包括利益に表示すべきか、その他の包括利益の金額を純損益に振り替えるべきか、振り替える場合はいつ振り替えるべきかといったその他の包括利益の全体的な目的が示されていない。
- ② 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についてリサイクリング処理を禁止している IFRS 第 9 号の要求事項と整合的である。

- (3) 確定給付負債又は資産 (純額) の再測定

- ① IFRS では純損益への振替に関する一貫した方針はなく、この問題を 2011 年に行った IAS 第 19 号の修正で扱うのは時期尚早である。
- ② 純損益に振り替える時期及び金額を決定するための適切な基礎を識別するのは困難である。

- (4) 有形固定資産及び無形資産の再評価モデルに係る再評価剰余金

IAS 第 16 号及び IAS 第 38 号の結論の根拠では、有形固定資産及び無形資産の再評価モデルに係る再評価剰余金に関するノンリサイクリング処理について、特に記載されていない。

18. 一方、当委員会は、純損益は包括的な指標であるべきであり、その他の包括利益に含まれ

た項目はすべて、その後、純損益へのリサイクリング処理が必要であると考えている。その理由は、次のとおりである。

- (1) 純損益は、企業の総合的な業績指標として 1 株当たり当期純利益など、各種の重要指標の基礎として使用されてきている。企業の価値を評価する際に、財務諸表利用者は、通常、当該企業への将来の正味キャッシュ・インフローの見込みを評価するために、フロー情報に依拠することが多く、純損益は彼らが参照できる最も有用な指標の 1 つであると指摘されてきた。これらの利用者は、純損益情報の完全性がキャッシュ・フローとの整合性で裏付けられていない場合には、純損益が有用でなくなると考えるかもしれない。

リサイクリング処理を行う場合、全会計期間を通算した純損益の合計額とキャッシュ・フローの合計額は一致するが、ノンリサイクリング項目が生じると純損益に反映されないキャッシュ・フローが存在することとなり、純損益の性格が変質するとともに、純損益の総合的な業績指標としての有用性が低下すると考えられる。

- (2) 一方で、全会計期間を通算した包括利益の合計額もキャッシュ・フローの合計額と一致するが、当委員会は、包括利益は、資産及び負債に係る企業の財務業績の報告の観点から目的適格的でない測定値の変動が含まれているため、純損益に代わる総合的な業績指標にならないと考えている。包括利益は、投資の目的に応じたキャッシュ・フローの不確実性が残っている段階での測定値による純資産の単なる期間差額であるが、純損益は、投資の目的に応じて投資に企業の事業活動の成果に関する不確実性が十分に減少した時点での実際の成果情報を提供するものであると考えられる。

また、IASB により公表された「財務報告に関する概念フレームワーク」では、目的適合性に関して、予測価値、確認価値又はそれらの両方を有する場合には、意思決定に相違を生じさせることができるとしているが、純損益は過去の評価に関するフィードバックを提供する実際の成果情報であるため、確認価値を有すると考えられる。

- (3) 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。リサイクリング処理を行うことにより、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。
- (4) また、受託責任の観点からもリサイクリング処理が必要であると考えている。受託責任の観点からは、純損益は包括的であるべきであり、たとえ一部の取引又は事象が非反復的と考えられる場合であっても、経営者の能力の評価に影響が生じるため、純損益に含められるべきであると考えられる。

19. 前項までに記載したとおりノンリサイクリング処理に関し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、本会計基準では、原則として、すべてのノンリサイクリング処理をリサイクリング処理するように「削除又は修正」を行うこととした。な

お、有形固定資産及び無形資産の再評価モデルに係る再評価剰余金については、実体資本維持の概念に基づくものかどうか議論されているものであり、この項目以外のその他の包括利益に認識する項目のノンリサイクリング処理とは異なる側面が見受けられるため、「削除又は修正」を行わないこととした。

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。

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）

21. IFRS第9号（2010年）は、売買目的保有ではない資本性金融商品への投資について、評価差額をその他の包括利益に表示する選択を認めており、この選択は当初認識時に行い、その後に取り消すことはできないとされている（IFRS第9号（2010年）5.7.5項）。また、関連するその他の包括利益累計額は、売却等を行った場合でも、純損益にリサイクリング処理することは禁止されている（IFRS第9号（2010年）B5.7.1項）。
22. 当該取消不能な選択を行った資本性金融商品への投資について関連するその他の包括利益累計額がノンリサイクリング処理となっていることにより、資本性金融商品への投資の売却を通じて最終的に得られたキャッシュ・フローが純損益に反映されない結果となっている。

資本性金融商品への投資の売却により発生した損益については、過去の株価の変動に基づく実績を表すものでしかないと、将来キャッシュ・フローの見通しに有用でないという意見が聞かれるが、純損益の総合的な業績指標としての有用性を保つためには、売却により得られたキャッシュ・フローを純損益に反映するリサイクリング処理が必要と考えられる。

また、企業の経営者が企業の資産を利用する責任をどれだけ効率的かつ効果的に果たしているかに関する情報を提供するためにも、取引が発生した時点に関連する損益を報告することが必要と考えられる。

23. 同様に、純損益の総合的な業績指標としての有用性を保つためには、資本性金融商品への投資の価値が相当程度下落したときに、他の金融資産や固定資産と同様に、減損損失を認識することが必要と考えられる。
24. そのため、当該取消不能な選択を行った資本性金融商品への投資の認識の中止時に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を純損益に組替調整額として振り替えることを要求するとともに、その他の包括利益の事後的な純損益への振替を禁止する規定及び利得又は損失の累計額の資本内での振替を認める規定について「削除又は修正」を行った。また、資本性金融商品への投資について評価差額を純損益に認識せずにその他の包括

利益に表示する場合には、減損処理が必要となると考えられる。ここで減損処理については、IAS 第 39 号第 61 項の規定に基づくこととした。

25. 当該取消不能な選択を行った資本性金融商品への投資についてリサイクリング処理する規定を追加するように「削除又は修正」することを受けて、開示規定の「削除又は修正」についても検討を行った。そこでは、IFRS 第 7 号第 11A 項及び第 20 項で要求されている開示を踏まえ、当期中の資本の中での利得又は損失の累計額の振替に関する開示規定について「削除又は修正」を行うとともに、当該取消不能な選択を行った資本性金融商品への投資について当期中にその他の包括利益に認識された利得又は損失の額と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ことを要求することとした。

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）

26. IFRS 第 9 号（2010 年）では、純損益を通じて公正価値で測定するものとして指定した金融負債について、自己の信用リスクの変動に起因する金額をその他の包括利益に表示することが純損益における会計上のミスマッチを創出又は拡大する場合を除き、企業の自己の信用リスクの変動に起因する公正価値の変動はその他の包括利益に表示される（IFRS 第 9 号（2010 年）5.7.7 項）。関連するその他の包括利益累計額は、当該金融負債の譲渡等が行われた場合であっても、純損益にリサイクリング処理されない（IFRS 第 9 号（2010 年）B5.7.9 項）。
27. その他の包括利益に認識した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の変動に起因する公正価値の変動についてノンリサイクリング処理とされた場合、当該金融負債の早期償還などにより信用リスクを反映したキャッシュ・フローが実際に発生しても、そのキャッシュ・フローが純損益に反映されない結果となる。純損益の総合的な業績指標としての有用性を保つためには、信用リスクを反映したキャッシュ・フローが実際に発生した場合には、そのキャッシュ・フローを純損益に反映するリサイクリング処理が必要と考えられる。

そのため、当該金融負債の認識の中止時に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を純損益に組替調整額として振り替えるように「削除又は修正」するとともに、その他の包括利益の事後的な純損益への振替を禁止する規定及び利得又は損失の累計額の資本内での振替を認める規定を「削除又は修正」した。

なお、企業が金融負債の一部を償還又は買入消却する場合には、IFRS 第 9 号（2010 年）3.3.4 項に準じて、引き続き認識される部分と認識の中止を行う部分とに償還日又は買入消却日におけるそれらの部分の公正価値の比率に基づいて、その他の包括利益累計額を配分し、認識の中止を行う部分について純損益に組替調整を求めることとした。

28. その他の包括利益に認識した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の変動に起因する公正価値の変動についてリサイクリング処理する規定を追

加するように「削除又は修正」することを受けて、開示規定の「削除又は修正」についても検討を行った。そこでは、当期中の資本の中での利得又は損失の累計額の振替に関する開示規定を「削除又は修正」とともに、リサイクリング処理した金額の開示を要求することとした。

確定給付負債又は資産（純額）の再測定（第6項）

29. 2011年に改訂されたIAS第19号では、確定給付負債又は資産（純額）の再測定は、その他の包括利益で即時認識することが要求されており、その後、純損益にリサイクリング処理することは禁止されている（IAS第19号第120項及び第122項）。
30. 確定給付負債又は資産（純額）の再測定についてノンリサイクリング処理とされた場合、確定給付負債又は資産（純額）の再測定が一度も純損益に反映されないこととなり、純損益の包括性が損なわれ、純損益の総合的な業績指標としての有用性が低下することになると考えられる。そのため、確定給付負債又は資産（純額）の再測定について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を純損益に組替調整額として振り替えるように「削除又は修正」とともに、その他の包括利益の事後的な純損益への振替を禁止する規定及び利得又は損失の累計額の資本内での振替を認める規定を「削除又は修正」した。
31. 確定給付負債又は資産（純額）の再測定の会計処理について、まず確定給付負債又は資産（純額）の再測定が生じたときに一時に純損益に認識すべきか、将来にわたって純損益に認識すべきか検討が行われた。この点について、確定給付制度は長期的な制度であり、年金資産に係る短期的な公正価値の変動や割引率の短期的な変動の影響を一時に純損益に認識することは財務業績の報告の観点からは必ずしも目的適合的でないと考えられることから、包括利益計算書上、将来にわたって純損益に認識することが適切であると考えられる。
32. 確定給付負債又は資産（純額）の再測定について将来にわたって純損益に認識する場合には、当初はその他の包括利益に認識し、その後、純損益にリサイクリング処理すべきと考えられる。ここで、確定給付負債又は資産（純額）の再測定をリサイクリング処理する方法について、公開草案では、個々の従業員レベルで検討を行った場合、企業が個々の従業員に退職金を支払った時点において、その支払により減少した確定給付制度債務と年金資産に対応するその他の包括利益累積額をリサイクリング処理するという考え方をベースにして、その代替として従業員の平均残存勤務期間で按分した金額をリサイクリング処理することを提案した。
33. この公開草案における提案についてリサイクリング処理を行う理由が十分に説得的でないとして再検討を求めるコメントが寄せられたため、コメント期間終了後に再審議を行った。再審議においては、従業員給付は従業員による勤務の提供に対して支払われるものであり、確定給付負債又は資産（純額）は、従業員の勤務の提供の対価として支払われる退職後給付について、勤務の提供が行われる退職までの従業員の勤務期間にわたって配分することを前提として算定されているため、確定給付負債又は資産（純額）の再測定についても従

業員による勤務の提供に対応させて、勤務の提供が行われる退職までの従業員の勤務期間にわたって配分することが適切と考えられることから、確定給付負債又は資産（純額）の再測定を従業員の平均残存勤務期間で按分してリサイクリング処理するという考え方が示された。

34. 第 32 項に記載した公開草案における考え方は、確定給付負債又は資産（純額）に関して生じた見積りの差異について、関連する資産又は負債の認識が中止されるまで留保し、関連する資産又は負債の認識が中止された時点で純損益に認識する（リサイクリング処理される）という考え方に基づいている。一方、第 33 項に記載した考え方は、確定給付負債又は資産（純額）に関して生じた見積りの差異について、従業員による勤務の提供に応じて期間配分を行い、純損益に認識するという考え方に基づいている。この 2 つの考え方については再審議においてそれぞれ支持する意見が聞かれており、また、いずれも公開草案における会計処理の提案を支持するものである。これらを踏まえ、確定給付負債又は資産（純額）の再測定については、日本基準を参考としたうえで、従業員の平均残存勤務期間で按分してリサイクリング処理することとした。
35. 確定給付負債又は資産（純額）の再測定についてリサイクリング処理するように「削除又は修正」することに関連して、次の項目についても「削除又は修正」を行うかについて検討を行った。
 - (1) 過去勤務費用
 - (2) 利息純額アプローチ
36. IAS 第 19 号では、過去勤務費用は発生した期間において一時に費用処理される。この会計処理に対して、過去勤務費用の発生要因である給付水準の改訂等が従業員の勤労意欲が将来にわたって向上するとの期待のもとに行われる面があることから、一時に費用処理するのは適切でなく、将来にわたって純損益に認識するよう「削除又は修正」すべきであるとの意見が聞かれた。
37. また、IAS 第 19 号における利息純額アプローチでは、制度資産に係る収益は制度資産の公正価値に割引率を乗じて算出されるが、投資先の構成やポートフォリオにおけるリスクなどの影響を受けるため、制度資産に係る収益を割引率を乗じて算出することは、制度資産の構成などを反映せず、忠実な表現ではないと考えられ、「削除又は修正」すべきであるという意見が聞かれた。
38. しかしながら、これらの項目については、「削除又は修正」を必要最小限とする観点から、「削除又は修正」をその他の包括利益に認識する範囲にまで広げずに、「削除又は修正」しないこととした。
39. なお、確定給付負債又は資産（純額）の再測定についてリサイクリング処理する規定を追加するように「削除又は修正」することを受けて、開示規定の「削除又は修正」についても検討を行った。そこでは、確定給付負債又は資産（純額）の再測定のリサイクリング処理に関する情報を財務諸表利用者に提供する目的で、リサイクリング処理を行う年数の開示を

要求することとした。

2016 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. 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。

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）。
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）。
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。

44. また、資本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。

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）

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））、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。

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）。

- (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
- (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

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。

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「削除又は修正」が必要であるとの主張を行ううえで、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。

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。

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。

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。

(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、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。

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。

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）

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。
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。

以 上

NOTICE

Copyright

This standard contains copyright material of the International Financial Reporting Standards Foundation® (“Foundation”)® in respect of which all rights are reserved.

Reproduced and distributed by the Financial Accounting Standards Foundation (“FASF”) and the Accounting Standards Board of Japan (“ASBJ”) with the permission of the International Financial Reporting Standards Foundation subject to the restrictions contained in this Notice. No rights granted to third parties to commercially reproduce, store in a retrieval system or transmit in any form or in any means without the prior written permission of the FASF and the Foundation.

In particular, as a condition of using the materials on this website, users (“Users”) agree that:

1. Users shall not, without prior written agreement of the FASF and the Foundation have the right to license, sublicense, sell, rent, or otherwise distribute any portion of Japan’s Modified International Standards (“JMIS”) to third parties.
2. Users and any other third parties do not have the right to reproduce, in either hard copy or electronic format, the text of any specific document, extract or combination thereof for any seminar, conference, training or similar commercial event without the prior written permission of the FASF and the Foundation.
3. Users are obliged to obtain the approval from the FASF and the Foundation to produce more copies than those permitted by the fair copying provisions of the copyright legislation in the respective territory from which they access JMIS or to sublicense JMIS as per paragraph 1 of this Notice or to use JMIS for one of the purposes set out in paragraph 2 of this Notice.
4. Each of the FASF and the Foundation reserves the right to make additional charges for use in accordance with the paragraphs 1 to 3 of this Notice.
5. If any User breaches any of the provisions of paragraphs 1 to 3 of this Notice their right to use JMIS shall forthwith terminate.
6. Please address any requests regarding this Notice to jmis@asb.or.jp for the FASF or publications@ifrs.org for the Foundation.

Disclaimer

JMIS are issued by the Accounting Standards Board of Japan (“ASBJ”) in respect of its application to Japanese entities and have not been prepared or endorsed by the International Accounting Standards Board (“IASB”). The IASB, the Foundation, the ASBJ and the publishers do not accept responsibility for any loss caused by acting or refraining from acting in reliance on the material in this publication, whether such loss is caused by negligence or otherwise.

Restriction

JMIS are not to be distributed outside Japan save for the use by the following:

1. investors and potential investors in Japanese companies, who may want to gain understanding of JMIS, and
2. subsidiaries and associates of Japanese parent companies, which are incorporated and/or based outside of Japan.