

2016年3月17日
企業会計基準委員会

修正国際基準公開草案第2号

「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）」の改正案の公表

コメントの募集

当委員会は、2015年6月30日に「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）」（以下「修正国際基準」という。）を公表いたしました。これは、2012年12月31日までに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。）についてエンドースメント手続を行い、公表したものです。

その後、当委員会では、2013年中にIASBにより公表された会計基準等をエンドースメント手続の対象として検討を行い、今般、2016年3月9日に開催した第331回企業会計基準委員会において、標記の修正国際基準公開草案第2号「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）」の改正案（以下「本公開草案」という。）の公表を承認しましたので、本日公表いたします。

本公開草案の公表は、広くコメントを頂くことを目的とするものであり、質問項目を中心としてコメントを頂きたいと考えています。本公開草案に対するコメントは、2016年5月31日（火）までに、原則として電子メールにより、下記へ文書でお寄せください。

なお、個々のコメントについては、直接回答しないこと、コメントを当委員会のホームページ等で公開する予定があること、氏名又は名称が付されていないコメントは有効なものとして取り扱わないことを、あらかじめご了承ください。

記

電子メール：jmis2016@asb.or.jp

ファクシミリ：03-5510-2717

質問項目

「IFRS 第9号「金融商品」(ヘッジ会計並びに IFRS 第9号、IFRS 第7号及び IAS 第39号の修正) (2013年11月公表)」について

質問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

「IFRS 第9号「金融商品」(ヘッジ会計並びに IFRS 第9号、IFRS 第7号及び IAS 第39号の修正) (2013年11月公表)」(以下「IFRS 第9号(2013年)」という。)では、その他の包括利益を通じて公正価値で測定することを選択した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う場合に、ヘッジ手段に関して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リサイクリング処理しないこととされています。

本公開草案では当該規定の「削除又は修正」を行い、純損益にリサイクリング処理する提案を行っています。これは、初度エンドースメント手続において、当該資本性金融商品への投資に関して生じるその他の包括利益のノンリサイクリング処理の取扱いをリサイクリング処理するように「削除又は修正」を行ったことに対応するものです。

本公開草案で提案している「削除又は修正」に同意しますか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。

質問2

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

IFRS 第9号(2013年)では、非金融資産又は非金融負債に関する予定取引のキャッシュ・フロー・ヘッジに関して、当該資産又は負債が認識される等の場合に、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)を当該資産又は負債の当初の原価等を含めることとされています。また、その際、その他の包括利益累計額の変動を包括利益計算書においてその他の包括利益に反映させないとされています。

本公開草案では当該規定の「削除又は修正」を行い、その他の包括利益累計額の変動を包括利益計算書のその他の包括利益に反映させる提案を行っています。

当該提案については、「削除又は修正」を行うか否かにかかわらず純損益への影響は変わらないため、「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」すべきでないとの意見もありましたが、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純損益へのリサイクリング処理が必要であるとする理由の1つとして、純損益と包括利益は本質的に認識時期の相違であるとの考え方を示しており、本公開草

案ではこの点との整合性を図る観点で「削除又は修正」を提案しています。

本公開草案で提案している「削除又は修正」に同意しますか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。

その他

質問 3

その他、2013 年中に IASB により公表された会計基準等（第 3 項参照）のうち、質問 1 及び質問 2 で取り上げた項目以外で「削除又は修正」を行うべき項目があるとお考えの場合には、「削除又は修正」を行う項目の内容及び「削除又は修正」を行うべきと考える理由をご記載ください。

公表の経緯

1. 当委員会は、企業会計審議会が公表した「国際会計基準（IFRS）への対応のあり方に関する当面の方針」（2013年6月）の記載に基づき、2013年7月に「IFRSのエンドースメントに関する作業部会」を設置し、2012年12月31日までにIASBにより公表された会計基準等に関するエンドースメント手続（以下「初度エンドースメント手続」という。）を実施した。当該初度エンドースメント手続を行った結果として、当委員会は、2015年6月30日に修正国際基準を公表した。
2. 当委員会は、今般、2013年中にIASBにより公表された会計基準等のエンドースメント手続を実施した。本公開草案は、次の(1)及び(2)から構成され、当該エンドースメント手続に基づき修正国際基準の改正を行うため、広くコメントを頂くことを目的に公表するものである。
 - (1) 「修正国際基準の適用（案）」
 - (2) 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)」

エンドースメント手続の対象

3. 2013年中にIASBにより公表された新規の又は改正された会計基準等は次のとおりであり、これらの会計基準等を対象としてエンドースメント手続を実施した。
 - (1) IFRS第9号「金融商品」（ヘッジ会計並びにIFRS第9号、IFRS第7号及びIAS第39号の修正）（2013年11月公表）（以下「IFRS第9号（2013年）」という。）
 - (2) IFRIC解釈指針第21号「賦課金」（2013年5月公表）（以下「IFRIC第21号」という。）
 - (3) 「非金融資産に係る回収可能価額の開示」（IAS第36号の修正）（2013年5月公表）
 - (4) 「デリバティブの契約更改とヘッジ会計の継続」（IAS第39号の修正）（2013年6月公表）
 - (5) 「確定給付制度：従業員拠出」（IAS第19号の修正）（2013年11月公表）
 - (6) 「IFRSの年次改善 2010-2012年サイクル」（2013年12月公表）
 - (7) 「IFRSの年次改善 2011-2013年サイクル」（2013年12月公表）

エンドースメント手続の概要

4. エンドースメント手続はIASBにより公表された会計基準等について、我が国で受け入れ可能か否かを判断したうえで、必要に応じて、一部の会計基準等について「削除又は修正」し、金融庁において指定する仕組みである。
5. 2013年中にIASBにより公表された会計基準等のエンドースメント手続を実施するにあたり、初度エンドースメント手続と同様に、任意適用を前提としたうえで、IASBにより公表された会計基準等をエンドースメントする際の判断基準として、公益及び投

資者保護の観点から、次の点を勘案することとした。

- 会計基準に係る基本的な考え方
 - 実務上の困難さ（作成コストが便益に見合わない等）
 - 周辺制度との関連（各種業規制などに関連して適用が困難又は多大なコストを要することがないか）
6. また、初度エンドースメント手続と同様に、エンドースメント手続を行ううえでは、「削除又は修正」を必要最小限とすること、すなわち、可能な限り受け入れることとしたうえで、十分な検討を尽くし、我が国における会計基準に係る基本的な考え方及び実務上の困難さの観点からなお受け入れ難いとの結論に達したもののみを「削除又は修正」することとした。

エンドースメント手続における検討

「削除又は修正」を提案する項目

7. 当委員会は、第5項及び第6項の判断基準に照らして、第3項に列挙した2013年中にIASBにより公表された新規の又は改正された会計基準等の検討を行った。
- その結果、IFRS第9号（2013年）に関して、次の2項目について「削除又は修正」を提案している。
- (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
 - (2) 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

（「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」の「削除又は修正」について）

8. 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た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）。
9. 本公開草案では、前項の公正価値ヘッジについて、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を純損益にリサイクリング処理するように、IFRS第9号（2013年）を「削除又は修正」することを提案している。
10. 前項の提案は、ヘッジ対象である資本性金融商品への投資について、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」を行ったことに対応して、ヘッジ手段についても純損益にリサイクリング処理するように「削除又は修正」を行うものである。

「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」の「削除又は修正」について

11. IFRS 第9号(2013年)では、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なければならないとされている(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。)
12. 本公開草案では、前項のベースス・アジャストメントについて「削除又は修正」を行い、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、包括利益計算書のその他の包括利益に含めることを提案している。当委員会は、初度エンドースメント手続において、その他の包括利益に含まれたすべての項目についてリサイクリング処理が必要であると主張した理由の1つとして、純損益と包括利益は本質的に認識時期の相違であるとの考え方を示しており、この考え方との整合性を図る観点から、この「削除又は修正」を提案している。
13. 審議の過程では、第11項に記載したIFRS第9号(2013年)のベースス・アジャストメントの処理に関する論点では、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、純損益の認識には影響を与えないため、「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。

この点について、当委員会は、前項に記載した純損益と包括利益は本質的に認識時期の相違であるとの主張を一貫させる点を重視し、「削除又は修正」することを提案している。
14. なお、IASBは、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度包括利益に影響することや(前者はその他の包括利益により、後者は減価償却費等を通じて)、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ことを懸念して、キャッシュ・フロー・ヘッジ剰余金の減額をその他の包括利益に反映しないこととしている(IFRS第9号(2013年)BC6.380項)。

これらの懸念のうち、まず、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損益を通じて包括利益に反映させるものである。

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績とは捉えていない。

「削除又は修正」の検討を行ったが「削除又は修正」を提案していない項目

15. 当委員会は、第7項に記載のとおり、第5項及び第6項の判断基準に照らして、第3項に列挙した2013年中にIASBにより公表された新規の又は改正された会計基準等の検討を行った。その結果、IFRS第9号（2013年）以外の会計基準等に関しては、IFRIC第21号について「削除又は修正」が必要かどうかさらに検討を行うこととした。
16. IFRIC第21号は、IAS第37号「引当金、偶発負債及び偶発資産」の解釈指針として、法令等により企業に課される賦課金に係る負債をいつの時点で認識するかについてのガイダンスを提供しており、賦課金の支払の契機となる活動（債務発生事象）が生じた時点で、賦課金支払負債を認識するとされている。IFRIC第21号では、いつ費用を認識すべきかなど、借方項目の会計処理は定められていないものの、賦課金を負債に計上すべき時期が結果的に費用の計上時期に影響を与える可能性があり、その場合には純損益の有用性に影響を与えると考えられることから、会計基準に係る基本的な考え方の観点から検討を行った。また、費用の計上時期への影響が経営管理に対しても一定の影響を与える可能性があり、実務上の困難さの観点からも検討を行った。
17. 審議の結果、会計基準に係る基本的な考え方が異なる可能性はあるものの、「削除又は修正」を必要最小限とする等の観点から、「削除又は修正」を行うまでの重要性はないものと判断した。また、経営管理への影響に関する懸念については、今後、IFRSの任意適用の拡大に伴い基本的な考え方の差異に起因する実際の影響が大きくなり、さらなる検討が必要となる可能性があるものの、現時点では「削除又は修正」が必要とされるほどの実務上の困難さはないと考えられた。これらの検討を踏まえ、本公開草案では、IFRIC第21号について「削除又は修正」を行わないことを提案している。

「修正国際基準の適用」の改正

18. 第7項から前項までの検討の結果、「修正国際基準の適用」の「別紙1 当委員会が採択したIASBにより公表された会計基準等」及び「別紙2 企業会計基準委員会による修

正会計基準」を改正する提案を行っている。

適用時期及び経過措置

19. 企業が修正国際基準に準拠した連結財務諸表を作成する場合、前項の改正後の「修正国際基準の適用」を公表日以後開始する連結会計年度から適用することを提案している。
20. また、IFRS 第9号(2010年)とIFRS 第9号(2013年)とを併存させることによる複雑さや比較可能性の低下への懸念から、初度エンドースメント手続で採択されたIFRS 第9号(2010年)については「修正国際基準の適用」別紙1(当委員会が採択したIASBにより公表された会計基準等)から除外し、IFRS 第9号(2013年)のみを採択することを提案している。

以 上