

# 公開草案「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）（案）」の公表

2014年7月31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）」の公開草案の公表にあたって

## I. 公表の経緯

1. 2009年6月に企業会計審議会から、「我が国における国際会計基準の取扱いに関する意見書（中間報告）」が公表され、国際会計基準（IFRS）の任意適用等に関する提言が示された。この中間報告で示された提言に基づき、2009年12月に、「連結財務諸表の用語、様式及び作成方法に関する規則」等が改正され、新たに「指定国際会計基準」が設けられた。また、一定の要件を満たした会社に、2010年3月31日以後に終了する連結会計年度から、指定国際会計基準に準拠して作成された連結財務諸表を金融商品取引法の規定により提出される財務計算に関する書類として認めることとされた。

その後、企業会計審議会では、我が国におけるIFRSの適用のあり方が継続的に審議され、2013年6月に、「国際会計基準（IFRS）への対応のあり方に関する当面の方針」（以下「当面の方針」という。）が公表された。

2. 「当面の方針」では、単一で高品質な国際基準の策定という目標がグローバルに実現されていくことは、世界経済の効率化・活性化を図る観点から有効であり、我が国としてこの目標を実現していくために主体的に取り組むことは、日本の企業活動、資金調達に有益であるとともに、日本市場の国際的競争力を確保する観点からも重要であるとされている。

3. そのうえで、IFRSの任意適用の積上げを図ることが重要であるとされ、その方策の一つとして、IFRSのエンドースメント手続の導入が提言され、会計基準の策定能力を有する当委員会において検討を行い、当委員会が検討したIFRSの個々の会計基準について、金融庁が指定する方式を採用することが適当であるとされている。

4. この「当面の方針」の公表を受け、当委員会では、2013年7月に財務諸表の作成者、利用者、監査人及び学識経験者から構成される「IFRSのエンドースメントに関する作業部会」(以下「作業部会」という。)を設置した。作業部会では、これまで17回の会合を重ね、当委員会は作業部会での検討状況を踏まえ審議を行い、今般、「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。)の公開草案の公表を承認し、公表するに至った。

## II. エンドースメント手続の概要

5. エンドースメント手続は、「当面の方針」では、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、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」して採択する仕組みとされている。このエンドースメント手続は指定国際会計基準の指定とは別の制度として行われ、エンドースメント手続を経て「削除又は修正」を加えた会計基準等は修正国際基準として公表される。
6. 具体的なエンドースメント手続は、次のような手順が想定される。
- (1) IASBにより新規の又は改正された会計基準等が公表される。
  - (2) 当委員会において当該会計基準等について「削除又は修正」せずに採択することができるか否かについて検討を行う。ここで、「削除又は修正」とは、会計基準の全部、一部の条項又は条項の一部を適用しないこと及び会計基準の一部の条項に追加又は修正を加えることをいう。
  - (3) 当該会計基準等について「削除又は修正」を行わずに採択する場合には、その旨の公開草案を公表する。また、「削除又は修正」を行って採択する場合には、企業会計基準委員会による修正会計基準の公開草案を作成し、公表する(「V. 修正国際基準の適用」を参照のこと)。
  - (4) 公開草案に寄せられた意見を踏まえ、当委員会において審議を行い、最終的な採択を行う。
  - (5) 金融庁長官による修正国際基準に関する告示指定。
7. 本公開草案は、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エンドースメント手続を行い(以下「初度エンドースメント手続」という。)、公表された。この初度エンドースメント手続終了後は、IASBにより会計基準等が公表される都度(又は一定の期間おきに)、それらの会計基準等について、エンドースメント手続を実施することとなる。

## III. エンドースメント手続の意義

8. 現在、任意適用において使用されている指定国際会計基準については、IASBにより公表された会計基準等の一部を指定しないことも可能な枠組みとなっているが、その一部を修正する手続を念頭に置いた規定とはなっていない。

現時点では、IASBにより公表された会計基準等のすべてが指定されており、結果として

指定国際会計基準はIASBにより公表された会計基準等と同一なものとなっている。「当面の方針」では、指定国際会計基準は、実態的にはピュアなIFRSのアドプションとなっているとしたうえで、ピュアなIFRSを適用する意図で既に任意適用している企業が存在することなどを踏まえ、ピュアなIFRSの適用は維持する必要があるとされている。

それに加え、エンドースメント手続を行い、我が国における会計基準に係る基本的な考え方と合わない場合及び実務上の困難さがある場合において、一部の会計基準等を「削除又は修正」して採択する仕組みを設けることにより、IFRSをより柔軟に受け入れることができると考えられる。

9. ここでいう我が国における会計基準に係る基本的な考え方には、企業の総合的な業績指標としての当期純利益の有用性を保つことなどが含まれる。

この基本的な考え方は、会計基準は、企業経営に規律をもたらすべきものであり、その結果、企業の持続的成長、長期的な企業価値の向上に資する役割を担うとの考えを背景とする。

この基本的な考え方にに基づき、IFRSの個々の会計基準をレビューするエンドースメント手続を行うことは、会計基準が資本市場における重要なインフラの一部とされる中、財務諸表の利用者の意思決定有用性を高め、財務諸表の利用者及び作成者に便益をもたらすものと考えられる。

10. 今回実施した初度エンドースメント手続では、既存の会計基準等を対象に、我が国における会計基準に係る基本的な考え方等に照らして受け入れ可能か否かを検討しており、既存の会計基準等に対する我が国の考え方を表明することになる。

また、今後、IASBが会計基準等を公表する都度（又は一定の期間おきに）エンドースメント手続を行う段階においては、IASBによる会計基準等の公表後、一定の期間内にエンドースメント手続を行うことになる。その際、IASBの審議が行われている段階から、我が国における会計基準に係る基本的な考え方等に照らして受け入れ可能か否かを検討し、適切な意見発信を行っていくことが必要となる。

この点、エンドースメント手続の整備、運用を行い、IASBによる検討過程において、IFRSの開発に対して我が国の考え方を適切に表明していくことにより、我が国において受け入れ可能な会計基準等の開発をIASBに促すことが期待される。こうしたプロセスは、単一で高品質な国際基準の開発に一層主体的に貢献をしていくために必要とされるものと考えられる。また、エンドースメント手続における議論を通じて、我が国の市場関係者におけるIFRSへの理解とより高品質な基準開発に向けた裾野の広い議論が深まることも期待される。

11. なお、より我が国の実情に即した適用を可能とするために、任意適用を積み上げていくうえで実務上の困難さがあるものについて、ガイダンスや教育文書を開発することが考えられ、今後、これらの開発についても検討を行っていく予定である。

#### IV. 国際会計基準審議会（IASB）が公表するIFRSとの関係

12. IFRSのエンドースメント手続は、究極的に単一で高品質な国際基準が達成されることを目指す中で、我が国におけるIFRSの適用を促進するための取組みであると考えられる。ま

た、本公開草案で提案しているIASBにより公表された会計基準等に対する限定的な「削除又は修正」については、将来的な我が国及びIASBの議論次第では解消され得るものであると考えられ、当面の取扱いであると位置づけることが適当であると考えられる。

13. また、IASBにより公表されている会計基準等を適用する国内外の企業と修正国際基準を適用する企業との財務情報の比較可能性も考慮することが必要であると考えられる。

## V. 修正国際基準の適用

14. 修正国際基準を適用する場合には、「修正国際基準の適用」に従って基準を適用することになる。

15. 「修正国際基準の適用」は、修正国際基準に準拠した連結財務諸表を作成する場合には、当委員会が採択したIASBにより公表された会計基準等の規定に、企業会計基準委員会による修正会計基準における「削除又は修正」を加えた規定に準拠しなければならないとしている。

16. このようにIASBが公表した会計基準等を直接「削除又は修正」することなく、「削除又は修正」した箇所について企業会計基準委員会による修正会計基準を公表することによって、財務諸表利用者が「削除又は修正」の内容を容易に識別することができるようになる。また、「削除又は修正」を行った理由をより明瞭に示すために、主要な論点ごとに修正会計基準にまとめることが適切と考えられる。さらに、修正国際基準がIFRSから派生したものであることがより明らかになると考えられる。

## VI. エンドースメント手続の対象

### 1. 本公開草案(初度エンドースメント手続)

17. 本公開草案では、2012年12月31日現在でIASBにより公表されている次の会計基準等を、エンドースメント手続の対象としている。

- (1) 国際財務報告基準13本
- (2) 国際会計基準28本
- (3) IFRIC 解釈指針17本
- (4) SIC 解釈指針8本

なお、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」については、エンドースメント手続の対象に含まないこととした。

### 2. 初度エンドースメント手続終了後

18. 初度エンドースメント手続終了後は、IASBにより会計基準等が公表される都度(又は一定の期間おきに)、それらの会計基準等について、エンドースメント手続を行うこととなる。IASBにより会計基準等が公表された後に、どの程度の期間でエンドースメント手続を行うかについては、IASBにより公表される会計基準等の適用時期やエンドースメントを行うために要する期間を考慮して決定することになると考えられるが、詳細については、初度エンドースメント手続が終了した段階で定めることとする。

## Ⅶ. 「削除又は修正」の判断基準

### 1. 「当面の方針」における判断基準

19. 「Ⅱ. エンドースメント手続の概要」に記載したとおり、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」を行い採択する仕組みである。

20. 「当面の方針」では、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は、公益及び投資者保護の観点から、例えば、次の点を勘案すべきであるとされている。

- ▶ 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）

### 2. 「削除又は修正」を必要最小限とすべきこと

21. 前項の判断基準に従い、エンドースメント手続を行ううえでは、次の理由から、「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」することが適切であると考えられる。

- ▶ IFRSは所定のデュー・プロセスを経て開発及び公表されたものであり、また、当委員会及び我が国の市場関係者も関与して開発されていること。
- ▶ 多くの「削除又は修正」が行われた場合、市場関係者に修正国際基準がIFRSから派生したのものとして受け止められない可能性があること。
- ▶ 各国又は地域におけるエンドースメント手続の状況をみると、IASBにより公表された会計基準等について、「削除又は修正」を行っている国又は地域は限られており、「削除又は修正」を行っている場合においても、必要最小限にとどめていること。
- ▶ IASBにより公表された会計基準等との比較可能性に配慮すること。
- ▶ 少数の項目に絞ることによって、我が国の考え方をより強く表明することができると思われること。

22. 「削除又は修正」を必要最小限とすることについては、「当面の方針」においても「我が国の国益も勘案しつつ、単一で高品質な会計基準の策定という目標を達成する観点から、削除又は修正する項目は国際的にも合理的に説明できる範囲に限定すべきである。」と記載されている。

23. なお、必要最小限とする観点から「削除又は修正」を行わなかったもののうち、これまで国際的な意見発信を行っている項目については、今後も意見発信を続ける必要があると考えられる。

## Ⅷ. 初度エンドースメント手続における検討

### 1. 論点の抽出

24. 作業部会では、IASBにより公表された会計基準等について、「削除又は修正」を行わずに採択することが可能か否かを検討するために、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と日本基準を比較することにより、論点の抽出を行った。また、同時に、どのような項目についてガイダンスや教育文書の作成が必要となり得るかについても検討を行い、論点の抽出を行った。
25. このような検討の結果、約30個の論点が抽出された。これらの論点は、「(a)会計基準に係る基本的な考え方に重要な差異があるもの」と「(b)任意適用を積み上げていくうえで実務上の困難さがあるもの(周辺制度との関連を含む。)」に大別される。

### 2. 「(a)会計基準に係る基本的な考え方に重要な差異があるもの」

26. 「(a)会計基準に係る基本的な考え方に重要な差異があるもの」としては、主として、次の項目が識別された。
- ▶ のれんの非償却
  - ▶ その他の包括利益(OCI)のリサイクリング処理及び当期純利益(純損益)に関する項目
  - ▶ 公正価値測定の範囲
  - ▶ 開発費の資産計上
- これらについては、財務諸表の利用者に対して企業の適切な財政状態や経営成績等を開示するにあたり、懸念が示された項目である。

#### のれんの非償却

27. IFRSではのれんの償却が禁止されており、減損のみが行われることとされている(IFRS第3号「企業結合」)。当委員会は、のれんは、投資原価の一部であり、企業結合後の成果に対応させて費用計上すべきものであり、償却すべき資産と考えている。したがって、のれんの非償却については、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、「削除又は修正」を行ったうえで採択することを本公開草案において提案している。「削除又は修正」の内容及び「削除又は修正」を行うに至った詳細な理由は、企業会計基準委員会による修正会計基準公開草案第1号「のれんの会計処理(案)」の本文及び結論の背景に記載している。

#### その他の包括利益のリサイクリング処理及び当期純利益に関する項目

28. IFRSでは、次の項目について、その他の包括利益に計上した後に、当期純利益に組替調整(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を採用している。
- ▶ 「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(IFRS第9号「金融商品」(以下「IFRS第9号」という。))」
  - ▶ 「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（IFRS第9号）

- 「確定給付負債又は資産（純額）の再測定（IAS第19号「従業員給付」）」
- 「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「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。）」

29. 当委員会は、これらのノンリサイクリング処理によって、当期純利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ている。したがって、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を除く、すべてのノンリサイクリング処理は、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、「削除又は修正」を行ったうえで採択することを本公開草案において提案している。「削除又は修正」の内容及び「削除又は修正」を行うに至った詳細な理由は、企業会計基準委員会による修正会計基準公開草案第2号「その他の包括利益の会計処理（案）」の本文及び結論の背景に記載している。

30. 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もノンリサイクリング処理であるが、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」を行わずに採択することを提案している。

#### 公正価値測定の種類

31. 公正価値測定の種類については、当期純利益を計算するうえで密接に関連する項目であり、我が国では重要な論点と考えられている。当委員会は、基本的に、保有資産の値上がり期待した投資に生じる価値の変動を除き、資産及び負債の価値の変動を当期純利益に含めて認識することは適切でないと考えている。

32. 前項の観点からは、次の論点について、適切ではない部分が含まれていると考えている。本論点に係る議論の詳細は、別紙に記載している。

- 「有形固定資産及び無形資産の再評価モデル（IAS第16号及びIAS第38号）」
- 「投資不動産の公正価値モデル（IAS第40号「投資不動産」（以下「IAS第40号」という。）」
- 「相場価格のない資本性金融商品への投資に関する公正価値測定（IFRS第9号）」
- 「生物資産及び農産物の公正価値測定（IAS第41号「農業」（以下「IAS第41号」という。）」

しかしながら、「削除又は修正」を必要最小限とする観点から、当委員会はこれらの論点については、「削除又は修正」を行わずに採択することを本公開草案において提案している。

#### 開発費の資産計上

33. 開発費の資産計上（IAS第38号）については、提供される情報の有用性への懸念から、開発局面での支出の資産計上の目的適合性について疑問が示された。本論点に係る議論の詳細は、別紙に記載している。

しかしながら、同様に、「削除又は修正」を必要最小限とする観点から、当委員会はこの

論点については、「削除又は修正」を行わずに採択することを本公開草案において提案している。

3. 「(b)任意適用を積み上げていくうえで実務上の困難さがあるもの(周辺制度との関連を含む。)」

34. 「(b)任意適用を積み上げていくうえで実務上の困難さがあるもの(周辺制度との関連を含む。)」については、どのような項目について「削除又は修正」を行わずに採択することが可能か否か、及び、ガイダンスや教育文書の作成が必要かの観点から、論点の抽出を行った。

その結果、抽出された論点は、「会計基準の適用、解釈に関する項目」、「その他の重要な実務上の困難さを含む会計処理に関する項目」及び「開示に関する項目」に大別された。

#### 会計基準の適用、解釈に関する項目

35. 会計基準の適用、解釈に関する項目については、例えば、「減価償却方法の選択(定率法、定額法の選択)(IAS第16号)」、「相場価格のない資本性金融商品への投資に関する公正価値測定(IFRS第9号)」、「子会社、関連会社の報告日が異なる場合の取扱い(IFRS第10号「連結財務諸表」及びIAS第28号「関連会社及び共同支配企業に対する投資」)」などが抽出されたが、これらについては、「削除又は修正」を行わず、ガイダンスや教育文書の作成を検討することを提案している。

36. 今後、我が国でIFRSの任意適用を積み上げていくためには、適用や解釈のあり方について、さらに検討を進める必要があると考えられる。その際、規範性を有するガイダンスを開発する場合には、IFRSを適用している諸外国での取組みを参考にするとともに、必要に応じて、IFRS解釈指針委員会と論点の共有を図りつつ、検討を進めることが適切と考えられる。

また、国内における議論を踏まえて規範性を有しない教育文書を開発することにより、IFRSの適用を容易にすることも必要と考えられる。

37. 本公開草案には、ガイダンスや教育文書に関する提案を含めていないが、今後、それらのあり方も含め検討を行う予定である。

#### その他の重要な実務上の困難さを含む会計処理に関する項目

38. その他の重要な実務上の困難さを含む会計処理に関する項目については、影響する業種や企業が一定程度限定されるものの、影響が生じる場合には、IFRSの適用そのものが極めて困難となるほどの重要性があるものが含まれる。そのような論点としては、例えば、「機能通貨(IAS第21号「外国為替レート変動の影響」(以下「IAS第21号」という。))」に関する論点抽出されており、それに係る懸念及び議論の詳細は別紙に記載している。他にも主に業種固有の論点がいくつかあり、例えば特定の業種において適用されている減価償却方法に関する論点などが抽出された。

これらの項目については、現在の任意適用の状況及び「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」を行わないことを本公開草案において提案している。今後の



IFRSの任意適用の進展に伴って、将来的に取扱いを見直す必要が生じる可能性も考えられる。

#### 開示に関する項目

39. 開示に関する項目については、年度の注記及び四半期の開示（第1四半期及び第3四半期の本表及び注記）について、コストと便益の観点から、一部の項目について懸念が聞かれた。

これらの開示に関する項目については、財務諸表における開示のあり方が外観上、大きく異なり得ることになること及び「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」を行わないことを本公開草案において提案している。

#### Ⅹ. 適用時期等

40. 次の項目については、修正国際基準が金融庁により制度化される段階で定められる見込みである。

- (1) 制度の適用対象となる企業
- (2) 制度の適用時期
- (3) 修正国際基準、日本基準及び指定国際会計基準の間の差異に関する記載の要否

#### (別 紙)

#### 「削除又は修正」を行わずに採択することを提案している項目のうち特に懸念が寄せられた項目

次に示すものは、「削除又は修正」を行わずに採択することを提案している項目のうち、会計基準に係る基本的な考え方の相違や実務上の困難さに照らして特に多くの懸念が寄せられた項目について、その概要を記載している。これらについては、基本的に、「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」を行わずに採択することを本公開草案において提案している。

##### 1. 公正価値測定の範囲

##### (1) 有形固定資産及び無形資産の再評価モデル

1. IAS第16号及びIAS第38号では、有形固定資産及び無形資産については、原価モデルと再評価モデルのいずれかを選択して適用する。その際、会計方針として選択し、同じ種類の固定資産全体に適用することが求められているほかは、選択に関して特段の要件はない。

2. 有形固定資産及び無形資産の再評価モデルについて、次の理由から、IFRSの取扱いについて懸念する意見が聞かれた。

- (1) 事業用の固定資産は、一般的に、他の資産と組み合わせて使用されてキャッシュ・フローの創出に寄与するものであり、公正価値の変動により利益を獲得することを目的とし

ていないため、これを公正価値で再評価することは投資の目的を反映しない。

- (2) 仮に公正価値測定により生じる実体資本維持修正を行うのが趣旨であれば、評価差額は資本に含めて直接認識することが考えられる。

(2) 投資不動産の公正価値モデル

3. IAS 第40号では、投資不動産に対して、企業が公正価値モデルか原価モデルかのいずれかを選択して適用する。公正価値モデルを採用した場合、評価差額は、当期純利益に含められる。

4. 投資不動産の公正価値モデルについて、次の理由から、IFRSの取扱いについて懸念する意見が聞かれた。

▶投資不動産には、公正価値の変動により利益を獲得することを目的とした投資と、専ら長期的に賃貸収入を得ることを目的とした不動産の両方が含まれる。後者については、企業の様々なノウハウやブランド力、そして付随的なサービスの要素と不動産が結びついている場合など、原価モデルが適切と考えられる場合もあると考えられる。このため、投資不動産について、任意に測定モデルを会計方針として選択可能としていることが忠実な表現や比較可能性を損なう可能性があると考えられ、公正価値モデルと原価モデルの適用について、適切な要件を定め、投資不動産の性質によって使い分けることが適切である。

(3) 相場価格のない資本性金融商品への投資に関する公正価値測定

5. IAS 第39号「金融商品：認識及び測定」では、資本性金融商品への投資のうち、活発な市場における相場価格がなく、公正価値を信頼性をもって測定できないものは、取得原価で測定しなければならないとされている。一方、IFRS 第9号では、この規定を引き継がず、資本性金融商品への投資すべてを公正価値で測定することとされている。

6. 相場価格のない資本性金融商品への投資に関する公正価値測定について、次の理由から、IFRS 第9号の取扱いについて懸念する意見が聞かれた。

(1) 相場価格のない資本性金融商品への投資については、他の資産と組み合わせてキャッシュ・フローの創出に寄与する場合にはのれん価値が含まれていると考えられるため、公正価値測定は適切ではないと考えられる。

(2) 相場価格のない資本性金融商品への投資については、一般的に、公正価値を信頼性をもって測定することは難しいと考えられ、特に公正価値の上昇によって、利益を計上することは、目的適合的でない可能性がある。

(4) 生物資産及び農産物の公正価値測定

7. IAS 第41号では、生物資産については、公正価値を信頼性をもって測定できない場合を除き、見積売却コスト控除後の公正価値で測定され、公正価値の変動は、当期純利益に含めて認識される。また、生物資産から収穫された農産物については、収穫時点で見積売却コスト控除後の公正価値により測定される。

8. 生物資産及び農産物の公正価値測定について、次の理由から、IFRSの取扱いについて懸

念する意見が聞かれた。

➤生物資産及び農産物は、一般的に公正価値の変動により利益を獲得することを目的としていないため、その投資の性格から取得原価により測定すべき資産であると考えられる。

## 2. 開発費の資産計上

9. IAS 第 38 号では、研究局面での支出は、発生時に費用として認識し、資産を認識してはならないとされている。他方、開発局面では、企業が IAS 第 38 号第 57 項に規定されている要件のすべてを立証できる場合には、資産を認識しなければならないとされている。
10. 開発費の資産計上について、次の理由から、IFRS の取扱いについて懸念する意見が聞かれた。
  - (1) 収益獲得の不確実性が高い開発費を資産計上しても有用な情報を提供しないと考えられる。
  - (2) 一般的に、相当程度の支出が費用処理された後でなければ、認識規準を満たすための技術的な実行可能性や将来の経済的な便益の創出等を立証できないと考えられるため、資産計上される原価は研究開発費に関する支出のうちごく限定的なものとなり、情報の有用性に疑問がある。

## 3. 機能通貨

11. IAS 第 21 号では、機能通貨は、「企業が営業活動を行う主たる経済環境における通貨」とされる。機能通貨は、いくつかの要因を考慮して決定することとされており、営業上のキャッシュ・フローなどの優先的に考慮すべき要因と追加的に考慮すべき要因といった要因間のヒエラルキーがある。
12. 機能通貨について、次の理由から、IFRS の取扱いについて懸念する意見が聞かれた。
  - (1) 営業上のキャッシュ・フローは、企業のキャッシュ・フローを生み出す主要な源泉であるものの、資金調達により資金が創出されるときに通貨及び機能通貨以外の通貨も含めた営業活動の結果に課される親会社所在地国の税金支払や株主への配当の源泉として留保する通貨も、機能通貨を判断するうえでは、重要な要因となる場合があると考えられる。したがって、営業上のキャッシュ・フローを優先するのではなく、全ての主要な要因を総合的に判断するように IAS 第 21 号の規定におけるヒエラルキーを見直すことを求めるべきである。
  - (2) 親会社所在地国の通貨が機能通貨と異なる場合、企業の内部管理を反映しない財務報告を行うこととなる問題があり、また、親会社所在地国の税法や会社法（配当可能利益の算出）が機能通貨を容認していない場合、複数の通貨をベースとする帳簿を用意する必要があり、便益に見合わない多大なコストが生じる。

以 上

2014年7月31日

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)

## 修正国際基準の適用(案)

XXXX年XX月XX日  
企業会計基準委員会

### 目的

1. 本文書の目的は、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)(以下「修正国際基準」という。)に準拠した連結財務諸表を作成する場合において、準拠すべき規定を示すことである。

### 構成

2. 修正国際基準は、以下から構成される。
  - (1) 本文書
  - (2) 当委員会が採択した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。)
  - (3) 「企業会計基準委員会による修正会計基準」

### 適用

3. 修正国際基準に準拠した連結財務諸表を作成する場合には、別紙1に記載した当委員会が採択したIASBにより公表された会計基準等の規定に別紙2に記載した企業会計基準委員会による修正会計基準における「削除又は修正」を加えた規定に準拠しなければならない。
4. 当委員会が採択したIASBにより公表された会計基準等において「International Financial Reporting Standards(IFRSs)」という用語が会計基準等の体系を指すものとして使用されている場合、「Japan's Modified International Standards(JMIS): Accounting Standards Comprising IFRSs and the ASBJ Modifications」(「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)」)と読み替える。

### 適用時期

5. 修正国際基準の適用の時期は、【 】。  
(適用時期は、修正国際基準が金融庁により制度化される段階で定める予定である。)
6. 別紙1に記載された会計基準等について、次項に記載したものを除き、当該会計基準等に記載された発効日及び経過措置に基づき適用しなければならない。

7. 次の会計基準等における発効日に関する規定は、次のとおりとする。

➤IFRS 第9号「金融商品」(2010年) 7.1.1項を「An entity shall apply IFRS 9 (2010) for annual periods beginning on or after 1 January 2018. Earlier application is permitted. However, if an entity elects to apply IFRS 9 (2010) early, it must apply all of the requirements in IFRS 9 (2010) at the same time. If an entity applies IFRS 9 (2010) in its financial statements for a period beginning before 1 January 2018, it shall disclose that fact and at the same time apply Appendix C *Amendments to other IFRSs* of IFRS 9 (2010).」に置き換える。

(参考)

企業は、IFRS 第9号(2010年)を2018年1月1日以後開始する事業年度に適用しなければならない。早期適用は認められる。しかし、企業がIFRS 第9号(2010年)を早期適用することを選択する場合には、IFRS 第9号(2010年)の要求事項のすべてを同時に適用しなければならない。企業がIFRS 第9号(2010年)を2018年1月1日前に開始する期間の財務諸表に適用する場合には、企業はその旨を開示し、同時にIFRS 第9号(2010年)の付録C「他のIFRSの修正」を適用しなければならない。

#### 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

以下は、当委員会が採択したIASBにより公表された会計基準等の一覧を示している。ただし、\*が付された会計基準等の要求事項の一部については、別紙2に記載された「企業会計基準委員会による修正会計基準」によって「削除又は修正」が加えられる。

なお、当委員会が採択したIASBにより公表された会計基準等には、会計基準等に付属しているがその一部を構成しないもの(結論の根拠、適用ガイダンス、設例)は含まれない。

#### 会計基準(2012年12月31日現在で公表されているもの)

会計基準の名称
IFRS 第1号「国際財務報告基準の初度適用」
IFRS 第2号「株式に基づく報酬」
*IFRS 第3号「企業結合」
IFRS 第4号「保険契約」
IFRS 第5号「売却目的で保有する非流動資産及び非継続事業」
IFRS 第6号「鉱物資源の探査及び評価」
*IFRS 第7号「金融商品：開示」
IFRS 第8号「事業セグメント」

*IFRS 第9号「金融商品」(2010年)
IFRS 第10号「連結財務諸表」
IFRS 第11号「共同支配の取決め」
IFRS 第12号「他の企業への関与の開示」
IFRS 第13号「公正価値測定」
*IAS 第1号「財務諸表の表示」
IAS 第2号「棚卸資産」
IAS 第7号「キャッシュ・フロー計算書」
IAS 第8号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」
IAS 第10号「後発事象」
IAS 第11号「工事契約」
IAS 第12号「法人所得税」
IAS 第16号「有形固定資産」
IAS 第17号「リース」
IAS 第18号「収益」
*IAS 第19号「従業員給付」
IAS 第20号「政府補助金の会計処理及び政府援助の開示」
IAS 第21号「外国為替レート変動の影響」
IAS 第23号「借入コスト」
IAS 第24号「関連当事者についての開示」
IAS 第26号「退職給付制度の会計及び報告」
IAS 第27号「個別財務諸表」
*IAS 第28号「関連会社及び共同支配企業に対する投資」
IAS 第29号「超インフレ経済下における財務報告」
IAS 第32号「金融商品：表示」
IAS 第33号「1株当たり利益」
IAS 第34号「期中財務報告」
IAS 第36号「資産の減損」
IAS 第37号「引当金、偶発負債及び偶発資産」
IAS 第38号「無形資産」
IAS 第39号「金融商品：認識及び測定」
IAS 第40号「投資不動産」

## IAS 第 41 号「農 業」

## 解釈指針（2012年12月31日現在で公表されているもの）

解釈指針の名称
IFRIC 第 1 号「廃棄、原状回復及びそれらに類似する既存の負債の変動」
IFRIC 第 2 号「協同組合に対する組合員の持分及び類似の金融商品」
IFRIC 第 4 号「契約にリースが含まれているか否かの判断」
IFRIC 第 5 号「廃棄、原状回復及び環境再生ファンドから生じる持分に対する権利」
IFRIC 第 6 号「特定市場への参加から生じる負債——電気・電子機器廃棄物」
IFRIC 第 7 号「IAS 第 29 号「超インフレ経済下における財務報告」に従った修正再表示アプローチの適用」
IFRIC 第 9 号「組込デリバティブの再査定」
IFRIC 第 10 号「期中財務報告と減損」
IFRIC 第 12 号「サービス委譲契約」
IFRIC 第 13 号「カスタマー・ロイヤルティ・プログラム」
IFRIC 第 14 号「IAS 第 19 号——確定給付資産の上限、最低積立要件及びそれらの相互関係」
IFRIC 第 15 号「不動産の建設に関する契約」
IFRIC 第 16 号「在外営業活動体に対する純投資のヘッジ」
IFRIC 第 17 号「所有者に対する非現金資産の分配」
IFRIC 第 18 号「顧客からの資産の移転」
IFRIC 第 19 号「資本金金融商品による金融負債の消滅」
IFRIC 第 20 号「露天掘り鉱山の生産フェーズにおける剥土コスト」
SIC 第 7 号「ユーロの導入」
SIC 第 10 号「政府援助——営業活動と個別的な関係がない場合」
SIC 第 15 号「オペレーティング・リース——インセンティブ」
SIC 第 25 号「法人所得税——企業又は株主の課税上の地位の変化」
SIC 第 27 号「リースの法形式を伴う取引の実質の評価」
SIC 第 29 号「サービス委譲契約：開示」
SIC 第 31 号「収益——宣伝サービスを伴うバーター取引」
SIC 第 32 号「無形資産——ウェブサイトのコスト」

別紙 2 企業会計基準委員会による修正会計基準

以下は、企業会計基準委員会による修正会計基準の一覧を示している。

企業会計基準委員会による 修正会計基準の名称	「削除又は修正」の対象となる会計基準等
企業会計基準委員会による修正会計 基準第 X 号「のれんの会計処理」	<ul style="list-style-type: none"> <li>• IFRS 第 3 号「企業結合」</li> <li>• IAS 第 28 号「関連会社及び共同支配企業に対する投資」</li> </ul>
企業会計基準委員会による修正会計 基準第 X 号「その他の包括利益の 会計処理」	<ul style="list-style-type: none"> <li>• IFRS 第 7 号「金融商品：開示」</li> <li>• IFRS 第 9 号「金融商品」(2010 年)</li> <li>• IAS 第 1 号「財務諸表の表示」</li> <li>• IAS 第 19 号「従業員給付」</li> </ul>

以 上



2014年7月31日

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公開草案第1号  
のれんの会計処理（案）

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
開示	6
適用時期	7
結論の背景	8
経緯	8
企業結合で取得したのれんの償却	10
関連会社又は共同支配企業に対する投資に係るのれんの償却	19
のれんの償却に関する開示	22
関連する論点	23
毎年におけるのれんの減損テスト	24
企業結合で取得した無形資産の識別	26
耐用年数を確定できない無形資産の非償却	29

## 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）（以下「修正国際基準」という。）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。）における企業結合で取得したのれん、関連会社又は共同支配企業に対する投資に係るのれんの会計処理及び開示に関する規定に対する「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

4. IFRS 第3号「企業結合」（以下「IFRS 第3号」という。）における企業結合で取得したのれん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。）。

54 In general, an acquirer shall subsequently measure and account for assets acquired, liabilities assumed or incurred and equity instruments issued in a business combination in accordance with other applicable IFRSs for those items, depending on their nature. However, this IFRS provides guidance on subsequently measuring and accounting for the following assets acquired, liabilities assumed or incurred and equity instruments issued in a business combination:

- (a) reacquired rights;
- (b) contingent liabilities recognised as of the acquisition date;
- (c) indemnification assets; ~~and~~
- (d) contingent consideration; and:

J-(e) goodwill.

Paragraph B63 provides related application guidance.

### 第54項

一般的に取得企業は、企業結合で取得した資産、引き受けたか又は発生した負債、及び発行した資本性金融商品について、当該項目に適用される他のIFRSに従い、その性質に従って事後測定を行い、会計処理しなければならない。しかし、本基準では、次の企業結合で取得した資産、引き受けたか又は発生した負債、及び発行した資本性金融商品についての事後の測定及び会計処理の指針を示している。

- (a) 再取得した権利
- (b) 取得日時点で認識された偶発負債
- (c) 補償資産
- (d) 条件付対価

J-(e) のれん

B63 項では、関連する適用指針を示している。

Goodwill

J-58A The acquirer shall account for goodwill as follows:

- (a) After initial recognition, goodwill shall be carried at the amount recognised at the acquisition date less any accumulated amortisation and any accumulated impairment losses.
- (b) Goodwill shall be amortised on a systematic basis, using the straight line method or other reasonable method, over its useful life. The useful life of goodwill is the period for which goodwill is expected to have an effect, which shall not exceed 20 years. The amortisation charge shall be recognised in profit or loss.
- (c) Amortisation of goodwill shall begin at the acquisition date.
- (d) The amortisation method and the useful life for goodwill shall be determined separately for each business combination.

のれん

J-58A 項

取得企業は、のれんについて、次のとおり会計処理しなければならない。

- (a) 当初認識の後には、のれんは、取得日において認識された金額から償却累計額及び減損損失累計額を控除した金額で計上しなければならない。
- (b) のれんは、耐用年数にわたって、定額法その他の合理的な方法により定期的に償却しなければならない。のれんの耐用年数は、その効果の及ぶ期間によるが、20年を超えてはならない。償却費は、純損益に認識しなければならない。
- (c) のれんの償却は、取得日に開始しなければならない。
- (d) のれんの償却方法及び耐用年数は、企業結合ごとに取得企業が決定しなければならない。

B63 Examples of other IFRSs that provide guidance on subsequently measuring and accounting for assets acquired and liabilities assumed or incurred in a business combination include:

- (a) IAS 38 prescribes the accounting for identifiable intangible assets acquired in a

business combination. The acquirer measures goodwill at the amount recognised at the acquisition date less any accumulated impairment losses. IAS 36 *Impairment of Assets* prescribes the accounting for impairment losses.

- (b) IFRS 4 *Insurance Contracts* provides guidance on the subsequent accounting for an insurance contract acquired in a business combination.
- (c) IAS 12 prescribes the subsequent accounting for deferred tax assets (including unrecognised deferred tax assets) and liabilities acquired in a business combination.
- (d) IFRS 2 provides guidance on subsequent measurement and accounting for the portion of replacement share-based payment awards issued by an acquirer that is attributable to employees' future services.
- (e) IFRS 10 provides guidance on accounting for changes in a parent's ownership interest in a subsidiary after control is obtained.

#### B63 項

企業結合で取得した資産、引き受けたか又は発生した負債の事後の測定又は会計処理に関する指針を示している他の IFRS の例として、次のものが含まれる。

- (a) IAS 第 38 号は、企業結合で取得された識別可能な無形資産の会計処理を定めている。取得企業はのれんを取得日時点で認識し、減損損失累計額を控除した金額で測定する。IAS 第 36 号「資産の減損」は、減損損失の会計処理を定めている。
- (b) IFRS 第 4 号「保険契約」は、企業結合で取得された保険契約の事後的な会計処理の指針を示している。
- (c) IAS 第 12 号は、企業結合で取得された繰延税金資産（未認識の繰延税金資産を含む）及び繰延税金負債について事後的な会計処理を定めている。
- (d) IFRS 第 2 号は、取得企業によって発行された、従業員の将来の勤務に帰属する代替報酬部分の事後の測定及び会計処理の指針を示している。
- (e) IFRS 第 10 号は、支配獲得後の親会社の子会社に対する所有持分の変動についての会計処理を定めている。

5. IAS 第 28 号「関連会社及び共同支配企業に対する投資」（以下「IAS 第 28 号」という。）における関連会社又は共同支配企業に対する投資に係るのれん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。）。

32 An investment is accounted for using the equity method from the date on which it becomes an associate or a joint venture. On acquisition of the investment, any difference between the cost of the investment and the entity's share of the net fair value of the investee's identifiable assets and liabilities is accounted for as follows:

- (a) Goodwill relating to an associate or a joint venture is ~~included in the carrying~~

amount of not presented separately with the investment. Amortisation of that goodwill is not permitted. An entity shall account for goodwill relating to an investment in an associate or a joint venture as follows:

- (i) Goodwill relating to an investment in an associate or a joint venture shall be amortised on a systematic basis, using the straight line method or other reasonable method, over its useful life. The useful life of goodwill is the period for which goodwill is expected to have an effect, which shall not exceed 20 years. The amortisation charge shall be recognized in profit or loss.
- (ii) Amortisation of goodwill relating to an investment in an associate or a joint venture shall begin at the time when an investment becomes an investment in an associate or a joint venture.
- (iii) The amortisation method and the useful life for goodwill relating to an investment in an associate or a joint venture shall be determined separately for each investment in an associate or a joint venture.

...

#### 第 32 項

投資は、関連会社又は共同支配企業となった日から持分法で会計処理される。投資の取得時には、投資原価と投資先の識別可能な資産及び負債の正味の公正価値に対する企業の持分との差額は、次のように会計処理される。

- (a) 関連会社又は共同支配企業に係るのれんは、投資の帳簿価額に含まれると区分して表示されない。当該のれんの償却は認められない。企業は、関連会社又は共同支配企業に対する投資に係るのれんについて、次のとおり会計処理しなければならない。
  - (i) 関連会社又は共同支配企業に対する投資に係るのれんは、耐用年数にわたって、定額法その他の合理的な方法により定期的に償却しなければならない。のれんの耐用年数は、その効果の及ぶ期間によるが、20年を超えてはならない。償却費は、純損益に認識しなければならない。
  - (ii) 関連会社又は共同支配企業に対する投資に係るのれんの償却は、関連会社又は共同支配企業となった日に開始しなければならない。
  - (iii) 関連会社又は共同支配企業に対する投資に係るのれんの償却方法及び耐用年数は、関連会社又は共同支配企業に対する投資ごとに決定しなければならない。

(以下 略)

40 After application of the equity method, including recognising the amortisation charge for goodwill relating to an investment in an associate or a joint venture in accordance with paragraph 32 and recognising the associate's or joint venture's losses in accordance with paragraph 38, the entity applies IAS 39 *Financial Instruments: Recognition*

*and Measurement to determine whether it is necessary to recognise any additional impairment loss with respect to its net investment in the associate or joint venture.*

第 40 項

持分法の適用（第 32 項に従った関連会社又は共同支配企業に対する投資に係るのれんの償却費及び第 38 項に従った関連会社又は共同支配企業の損失の認識を含む）の後に、企業は、関連会社又は共同支配企業に対する純投資に関する追加の減損損失を認識する必要があるかどうかを決定するために、IAS 第 39 号「金融商品：認識及び測定」を適用する。

42 Because goodwill that forms part of the carrying amount of an investment in an associate or a joint venture is not separately recognised, it is not tested for impairment separately by applying the requirements for impairment testing goodwill in IAS 36 Impairment of Assets. Instead, For an investment in an associate or a joint venture, the entire carrying amount of the investment is tested for impairment in accordance with IAS 36 as a single asset, by comparing its recoverable amount (higher of value in use and fair value less costs to sell) with its carrying amount, whenever application of IAS 39 indicates that the investment may be impaired. An impairment loss recognised in those circumstances is not allocated to any asset, including goodwill, that forms part of the carrying amount of the investment in the associate or joint venture. Accordingly, any reversal of that impairment loss is recognised in accordance with IAS 36 to the extent that the recoverable amount of the investment subsequently increases. In determining the value in use of the investment, an entity estimates:

...

第 42 項

関連会社又は共同支配企業に対する投資の帳簿価額の一部を構成するのれんは区分して認識されないので、IAS 第 36 号「資産の減損」におけるのれんの減損テストに関する要求事項を個別に適用して減損テストを行うことはしない。その代わりに、関連会社又は共同支配企業に対する投資に関して、IAS 第 39 号の適用により投資が減損している可能性が示唆されている場合には、投資全体の帳簿価額について、回収可能価額（使用価値と売却コスト控除後の公正価値のいずれか高い方）を帳簿価額と比較することにより、単一の資産として IAS 第 36 号に従って減損テストを行う。それらの状況で認識した減損損失は、当該関連会社又は共同支配企業に対する投資の帳簿価額の一部を構成する資産（のれんを含む）には配分しない。したがって、当該減損損失の戻入れは、投資の回収可能価額がその後に増加した範囲で、IAS 第 36 号に従って認識される。投資の

使用価値を決定する際に、企業は次のいずれかを見積る。

(以下 略)

J-42A An impairment loss for an investment in an associate or a joint venture shall be allocated first to any remaining goodwill relating to the investment in the associate or the joint venture.

J-42A 項

関連会社又は共同支配企業に対する投資について、減損損失は、最初に当該関連会社又は共同支配企業に対する投資に係るのれんに配分しなければならない。

J-42B After the recognition of an impairment loss, the amortisation charge for goodwill relating to an investment in an associate or a joint venture shall be adjusted in future periods to allocate the goodwill's carrying amount to which the impairment loss was allocated in accordance with paragraph J-42A on a systematic basis over its remaining useful life.

J-42B 項

減損損失を認識した後は、関連会社又は共同支配企業に対する投資に係るのれんの償却費は、J-42A 項に従って減損損失を配分した後の当該のれんの金額を残存耐用年数にわたって規則的に配分するように、将来の期間において調整しなければならない。

J-42C The increased carrying amount of an investment in an associate or a joint venture attributable to a reversal of an impairment loss shall not exceed the carrying amount that would have been determined had no impairment loss been allocated to the investment other than goodwill relating to the investment in the associate or a joint venture in prior years.

J-42C 項

減損損失の戻入れによって増加した、関連会社又は共同支配企業に対する投資の帳簿価額は、過去の期間において関連会社又は共同支配企業に対する投資に係るのれんを除く関連会社又は共同支配企業に対する投資について配分した減損損失がなかったとした場合の帳簿価額を超えてはならない。

J-42D An impairment loss allocated to goodwill relating to an investment in an associate or a joint venture shall not be reversed in a subsequent period.

J-42D 項

関連会社又は共同支配企業に対する投資に係るのれんについて配分した減損損失は、以後の期間において戻入れをしてはならない。

開示

6. IFRS 第3号における企業結合で取得したのれん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。）。

B64 To meet the objective in paragraph 59, the acquirer shall disclose the following information for each business combination that occurs during the reporting period:

...

(e) a qualitative description of the factors that make up the goodwill recognised, such as expected synergies from combining operations of the acquiree and the acquirer, intangible assets that do not qualify for separate recognition or other factors.

J-(ea) the amortisation method and the useful life (or lives) adopted for goodwill and the line item(s) in the statement of profit or loss and other comprehensive income in which the amortisation charge for goodwill is included.

...

B64 項

第59項の目的を達成するため、取得企業は報告期間中に発生した各企業結合について次の情報を開示しなければならない。

(中略)

(e) 認識されたのれんを構成する要因（被取得企業と取得企業の営業活動の統合により期待される相乗効果、個別認識の要件を満たさない無形資産又はその他の要因等）の定性的説明

J-(ea) のれんの償却方法及び耐用年数並びにのれんの償却費が含まれている包括利益計算書の表示科目

(以下 略)

B67 To meet the objective in paragraph 61, the acquirer shall disclose the following information for each material business combination or in the aggregate for individually immaterial business combinations that are material collectively:



...

(d) a reconciliation of the carrying amount of goodwill at the beginning and end of the reporting period showing separately:

(i) the gross carrying amount and accumulated impairment losses amortisation (aggregated with accumulated impairment losses) at the beginning of the reporting period.

(ii) additional goodwill recognised during the reporting period, except goodwill included in a disposal group that, on acquisition, meets the criteria to be classified as held for sale in accordance with IFRS 5 *Non-current Assets Held for Sale and Discontinued Operations*.

(iii) adjustments resulting from the subsequent recognition of deferred tax assets during the reporting period in accordance with paragraph 67.

(iv) goodwill included in a disposal group classified as held for sale in accordance with IFRS 5 and goodwill derecognised during the reporting period without having previously been included in a disposal group classified as held for sale.

(v) impairment losses recognised during the reporting period in accordance with IAS 36. (IAS 36 requires disclosure of information about the recoverable amount and impairment of goodwill in addition to this requirement.)

J-(v-a) any amortisation charge recognised during the period.

(vi) net exchange rate differences arising during the reporting period in accordance with IAS 21 *The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates*.

(vii) any other changes in the carrying amount during the reporting period.

(viii) the gross carrying amount and accumulated impairment losses amortisation (aggregated with accumulated impairment losses) at the end of the reporting period.

...

#### B67 項

第 61 項の目的を満たすため、取得企業は、重要性がある企業結合のそれぞれ、又は個別には軽微であるが合算した場合には重要性がある企業結合に関して、次の情報を開示しなければならない。

(中略)

(d) 報告期間の期首と期末ののれんの帳簿価額の調整表 (以下を区分して示す)

(i) 報告期間の期首現在の総額帳簿価額 (償却累計額控除前) 及び減損損失累計額償却累計額 (減損損失累計額との合計)

(ii) 報告期間中に認識した追加的なのれん。ただし、取得時に IFRS 第 5 号「売却目的で保有する非流動資産及び非継続事業」に従って売却目的保有への分類の要件を満たす処分グループに含められたのれんを除く。

- (iii) 第 67 項に従った報告期間中の繰延税金資産の事後的な認識により生じた修正
- (iv) IFRS 第 5 号に従って売却目的保有に分類される処分グループに含まれたのれん、及び売却目的保有に分類される処分グループにこれまで含まれることなしに報告期間中に認識の中止が行われたのれん
- (v) IAS 第 36 号に従って報告期間中に認識された減損損失 (IAS 第 36 号は、この要求に加えて、のれんの回収可能価額及び減損に関する情報を開示することを求めている)

J-(v-a) 報告期間中に認識した償却費

- (vi) IAS 第 21 号「外国為替レート変動の影響」に従って報告期間中に生じた正味の為替換算レート差額
- (vii) 報告期間中の帳簿価額のその他すべての変更
- (viii) 報告期間の末日現在の総額帳簿価額 (償却累計額控除前) 及び減損損失累計額償却累計額 (減損損失累計額との合計)

(以下 略)

#### 適用時期

7. 本会計基準の適用時期は、【 】。

(本会計基準の適用時期は、修正国際基準が金融庁により制度化される段階で定める予定である。)

#### 結論の背景

##### 経緯

- 8. 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」を踏まえ、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。
- 9. 審議の結果、IFRS で定められているのれんの非償却については、我が国における会計基準に係る基本的な考え方との相違が大きいため、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。

#### 企業結合で取得したのれんの償却

- 10. 1998 年に IASB により公表された改訂 IAS 第 22 号「企業結合」(以下「IAS 第 22 号 (1998 年)」という。)では、企業結合で取得したのれんは償却することとされていた。ここでは、のれんの償却期間は 20 年を超えないという反証可能な規定が置かれていた。2004 年に公表された IFRS 第 3 号 (以下「IFRS 第 3 号 (2004 年)」という。)では、この IAS 第 22 号 (1998 年) の規定が改正され、企業結合で取得したのれんの償却を禁止すると同時に毎年減損テストを要求することとされた。また、IFRS 第 3 号 (2004 年) では、無形資産

について、識別可能性の定義の明確化が図られ、分離可能性規準及び契約法律規準が新設された。

11. IFRS 第3号（2004年）の開発において、(1)取得したのれんは、費消される資産であり、自己創設のれんによって置換されるものであること、(2)概念上、償却は取得したのれんの原価をその費消期間に配分する方法であり、有形固定資産に対して行われるアプローチと整合していること、(3)取得したのれんの耐用年数は満足できる水準の信頼性を持って予測することができず、そののれんの減価のパターンも同様に知ることはできないが、たとえ恣意的なものであっても、一定の期間で規則的な方法によって償却することで概念的な健全性と実用性の間で妥当なコストで適切なバランスをとることができることなどの理由により、のれんの償却を支持する意見が多く聞かれた（IFRS 第3号（2004年）BC139項）。
12. しかし、IASBにより、次の理由からIFRS 第3号（2004年）においてのれんを非償却とすることが決定された（IFRS 第3号（2004年）BC140項及びBC142項）。
  - (1) 取得したのれんの耐用年数及びのれんが費消されるパターンは、一般に予測不能である。恣意的な期間でのれんの定額償却を行っても、有用な情報を提供することはできない。
  - (2) のれんが資産である場合、（例えば広告と顧客サービスに資源を費消することなどによって）企業がのれんの全体的な価値を維持できる場合には、企業結合で取得したのれんが費消され、自己創設のれんによって置換されるということは事実である。しかし、企業結合後における支出により創出される自己創設のれんが認識されない状況において、企業結合で取得したのれんの費消を表す償却費の有用性については疑問がある。
  - (3) 厳格で実用的な減損テストを開発できれば、のれんを償却しなくても、財務諸表利用者に、より有益な情報を提供することができる。
13. 当委員会の審議及び我が国におけるのれんの償却に関する議論においては、のれんの非償却について両論が聞かれている。
14. のれんの非償却について反対し、償却すべきとする意見の主な理由は、次のとおりである。
  - (1) のれんは企業結合において資産及び負債を取得するために支払う投資原価の一部である。企業結合後における企業の利益は、投資原価を超えて回収された超過額であると考えられるため、当該投資原価と企業結合後の収益との間で適切な期間対応を図る観点から、投資原価の一部であるのれんについて償却を行うことが必要である。
  - (2) のれんの構成要素の一部が超過収益力を示すとすると、競争の進展によって通常はその価値が減少するものであり、のれんの償却を行わないとその減価を無視することになる。
  - (3) 第12項(1)の取得したのれんの耐用年数は一般に予測不能であるという見解に対して、企業は、通常、買収にあたり被取得企業の事業などについて十分な分析を行った上で買収するか否かを決定するため、耐用年数の見積りは可能であると考えられる。また、のれんの減価のパターンは合理的に予測可能なものではないという意見があるが、ある事業年度において減価が全く認識されない可能性がある方法よりも、一定の期間にわたり規則的な償却を行うことにより、毎期の減価を認識する方法が合理的と考えられる。

また、耐用年数や費消パターンに関する見積りの難しさはのれんに限定されたものではなく、有形固定資産の減価償却についても同様である。実際、有形固定資産の減価償却期間の決定において、単なる物理的な減耗を予測するだけでなく、技術革新によって資産が陳腐化するリスクを含め、多くの要因について考慮することが必要である。また、償却方法についても、資産の将来の経済的便益を企業が費消すると予想するパターンを反映するものであることが必要とされている。

- (4) 第12項(2)に関連して、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」において、一般目的財務報告書は報告企業の価値を示すように設計されていない(OB7項)とされており、自己創設のれんの計上は、一般目的財務報告において目的適合的ではないと考えられる。第12項(2)はこの自己創設のれんの不計上との整合性を理由にのれんの償却を否定しているが、広告費などに係る会計処理と企業結合で取得したのれんの事後測定は別の議論と考えられる。
- (5) 第12項(3)については、費用配分を行う償却と回収可能価額に着目する減損テストは、目的が異なっているため、減損テストによって償却を補うことはできないと考えられる。また、回収可能価額には企業結合後に生じた自己創設のれんから創出される金額も含まれるため、企業結合で取得したのれんが減価していても、企業結合後に生じた自己創設のれんから創出される金額によって補われる場合には減損損失が認識されないため、減損テストでは、企業結合で取得したのれんについて生じた減価を示すことはできないと考えられる。
15. 一方、のれんの非償却を支持する意見としては、第12項に記載された理由のほか、以下の意見が聞かれている。
- (1) 企業結合を行うにあたって海外企業とのイコール・フットイングが確保されることが重要であり、非償却とすることに企業としてメリットがある。
- (2) 財務諸表利用者の一部は、フリー・キャッシュ・フローを重視して分析を行っており、非現金支出費用であるのれんの償却費を無視して分析する場合がある。このため、のれんを非償却としても、こうした財務諸表利用者による分析のあり方に影響を与えない。
16. 審議の結果、当委員会は、第14項に記載された企業結合後の利益計算に与える重要性に鑑み、のれんの非償却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の相違が大きいものとして、のれんの償却を要求するように「削除又は修正」することとした。
17. なお、のれんを償却するよう「削除又は修正」するにあたっては、のれんの耐用年数が論点となった。IAS第22号(1998年)における取扱いに準じて耐用年数の上限を20年とするが、その上限は反証可能なものとする方法や、日本基準における取扱いに従い20年以内の期間にわたって償却する方法、学術論文における考察などを参考として検討がなされた。
18. 審議の過程において、のれんの耐用年数について適切な見積りが行われる限り、必ずしも耐用年数の上限を設ける必要はないという意見が示された。しかし、のれんの効果が及ぶ期間を信頼性をもって見積ることは、特に長期に及ぶ場合、一定の困難さがあると考えられるため、耐用年数の上限を設けることは合理的と考えられた。また、具体的な耐用年数の上限については、20年は長いのではないかという意見も聞かれたが、短すぎる年数を設定する

と実態を反映することが困難になることも考えられたため、IAS 第 22 号（1998 年）や日本基準を参考にして上限を 20 年とした。

#### 関連会社又は共同支配企業に対する投資に係るのれんの償却

19. 企業結合で取得したのれんを償却するように「削除又は修正」することとしたことを受けて、関連会社又は共同支配企業に対する投資に係るのれんについても同様に償却するように IAS 第 28 号を「削除又は修正」することとした。
20. ここで、IAS 第 28 号では、関連会社又は共同支配企業に係るのれんは区分して認識されず、投資全体が 1 つの資産として取り扱われている。本会計基準では、関連会社又は共同支配企業に対する投資に係るのれんを償却することを受けて、関連会社又は共同支配企業に対する投資はのれんとそれ以外から構成され、それぞれを区分して会計処理する一方で、両者をまとめて表示すると整理した。
21. したがって、関連会社又は共同支配企業に対する投資に係る減損損失については、IAS 第 36 号「資産の減損」（以下「IAS 第 36 号」という。）におけるのれんの減損損失に関する会計処理と同様に、減損損失をまず関連会社又は共同支配企業に対する投資に係るのれんに配分し、また、関連会社又は共同支配企業に対する投資に係るのれんに配分された減損損失の戻入れを禁止するように「削除又は修正」することとした。

#### のれんの償却に関する開示

22. 企業結合で取得したのれんの償却を要求するように会計処理を「削除又は修正」することとしたため、のれんの償却に関する情報を財務諸表利用者に提供する目的で開示規定を追加することとした。具体的には、償却方法及び耐用年数並びにのれんの償却費が含まれている包括利益計算書の表示科目の開示を要求することとした。また、報告期間の期首と期末におけるのれんの帳簿価額の調整表に関する開示規定について見直しを行った。

#### 関連する論点

23. 企業結合で取得したのれんの償却を要求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) 毎年におけるのれんの減損テスト
  - (2) 企業結合で取得した無形資産の識別
  - (3) 耐用年数を確定できない無形資産の非償却

#### 毎年におけるのれんの減損テスト

24. IFRS 第 3 号では、のれんの減損テストを毎年（減損の兆候となる事象又は状況の変化がある場合にはさらに頻繁に）行うことが要求されている。のれんを償却する場合、毎年におけるのれんの減損テストについても「削除又は修正」すべきか検討が行われた。
25. この点に関し、IAS 第 36 号における資産の減損は、減損の兆候がある場合に資産の回収可能価額を見積るのが原則であり、のれんについては、償却しないことを理由に例外的に毎

年の減損テストが要求されているため、のれんを償却する場合には、原則どおり、減損の兆候がある場合にのみ資産の回収可能価額を見積ればよいという意見が聞かれた。しかしながら、「削除又は修正」を必要最小限とする観点を勘案し、本項目については「削除又は修正」しないこととした。

#### 企業結合で取得した無形資産の識別

26. IFRS 第3号では、企業結合で取得した無形資産について、分離可能性規準又は契約法律規準のいずれかが満たされる場合に識別可能とされており、識別可能な無形資産をのれんと区分して認識することが要求されている。のれんを償却する場合、企業結合で取得した無形資産の識別についても「削除又は修正」すべきか検討を行った。
27. 主に次の理由から、企業結合で取得した無形資産の識別についても「削除又は修正」すべきという意見が聞かれた。
- (1) 例えば、無形資産を受け入れることが企業結合の目的の1つとされていた場合など、無形資産が企業結合の対価計算の基礎に含められていたような場合にのみ、当該無形資産をのれんから区別して識別することが目的適格的である。
  - (2) のれんを償却する場合には、のれんの耐用年数と無形資産の耐用年数の差による償却費の差額のみが損益に影響を与えるため、のれんを非償却とする場合と比べ、無形資産を識別する必要性が低いと考えられる。
28. しかしながら、「削除又は修正」を必要最小限とする観点を勘案し、本項目については「削除又は修正」しないこととした。

#### 耐用年数を確定できない無形資産の非償却

29. IAS 第38号「無形資産」では、耐用年数を確定できない無形資産は償却してはならないとされており、減損テストを毎年(減損の兆候となる事象又は状況の変化がある場合にはさらに頻繁に)行うことが要求されている。のれんを償却する場合、耐用年数を確定できない無形資産の非償却についても「削除又は修正」すべきか検討を行った。
30. 主に、一部のブランドなどの耐用年数を確定できない無形資産とのれんの区別は難しく、一方が非償却であり一方が償却の場合には、損益操作の余地を与える可能性があるとの理由から、耐用年数を確定できない無形資産の非償却についても「削除又は修正」すべきという意見が聞かれた。
31. しかし、のれんが残余として計算されるのに対し、耐用年数を確定できない無形資産については、関連するすべての要因を分析したうえでキャッシュ・フローをもたらす期間について予見可能な限度がないとされたものであるため、必ずしも同列で考える必要はないとの意見を踏まえ、本項目については「削除又は修正」しないこととした。

以上

2014年7月31日

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公開草案第2号  
その他の包括利益の会計処理（案）

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
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
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
結論の背景	13
経緯	13
リサイクリング処理の必要性	15
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	20
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	25

確定給付負債又は資産(純額)の再測定…………… 28

## 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)(以下「修正国際基準」という。)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、本会計基準に付随するが、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」(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。)

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 paragraph 59 of IAS 39, 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

IAS 第 39 号第 59 項の事象の類型に加えて、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 IAS 18 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、IAS 第 18 号に従って純損益に認識される。

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

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、これらの手順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 fol-

lows:

- (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 Remeasurements of the net defined benefit liability (asset) that incurred in a period and 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.

rate component of equity shall generally be reclassified in each period from accumulated other comprehensive income to profit or loss as a reclassification adjustment over the average remaining working lives (the estimated average period between now and retirement) of the employees.

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 re-measurements 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, curtailed or settled, 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, curtailed or settled, shall be determined based on the relative present value of the defined benefit liability as of the date when the withdrawal, curtailment or settlement 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、縮小又は清算（この項において「確定給付制度の廃止等」という。）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）の再測定の累計額のうち、確定給付制度の廃止等に関連する金額を、確定給付制度の廃止等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。

### 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 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).

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)。

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) 当期中に認識された配当（当期中に認識の中止が行われ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) financial assets measured at fair value through other comprehensive income, 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) その他の包括利益を通じて公正価値で測定する金融資産 (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) ~~[Deleted] 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) [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 (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

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, 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.

...

#### 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。

(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）の再測定の実績額を、その他の包括利益実績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. 本会計基準の適用時期は、【 】。

(本会計基準の適用時期は、修正国際基準が金融庁により制度化される段階で定める予定である。)

## 結論の背景

### 経緯

13. 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」を踏まえ、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。
14. 審議の結果、IFRSで定められているその他の包括利益の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の相違が大きいため、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。

### リサイクリング処理の必要性

15. 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(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
  - (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
16. 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計上した後、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。)における売却可能有価証券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。売却可能有価証券に類する区分を設け減損を求めることは、金融商品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 公正価値で測定して変動をその他の包括利益に表示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。

17. 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、包括利益は企業の財政状態の報告の観点から目的適合的な測定値に基づいて算出されるため、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、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ている。

18. 前項までに記載したとおりリサイクリング処理に関しては我が国の会計基準に係る基本的な考え方との相違が大きいため、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。

19. 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

20. 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)。

21. 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く、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。

22. 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。

23. 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。

24. 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**

25. 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)。
26. 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。

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。

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。ここでは、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

28. 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、第122項）。
29. 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。
30. 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場合における純損益への認識方法について、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、次の理由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。
  - (1) 確定給付制度債務については、通常、従業員全体を1つのポートフォリオとして長期的な観点から数理計算を行っているため、退職率や死亡率等の見積りと実績の差により生じる数理計算上の差異は長期的に収束するであろう性質のものであると考えられる。
  - (2) また、同様に、制度資産について財政状態の観点から財政状態計算書の測定を公正価値によることが適切である場合であっても、制度資産が利用されるのは個々の従業員に退職金を支払うときであり、短期的な公正価値の変動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はないと考えられる。
  - (3) 割引率等の仮定を変更したことによる見積りの差異について、発生した会計期間で純損益に認識するか、将来にわたって純損益に認識するかについては、これまで会計基準ごとに目的適合的な方法が選択されてきている。確定給付制度債務に関して発生した見積りの差異については、確定給付制度債務の決済は長期に及ぶものであることから、短期的な割引率等の変更から生じる見積りの差異を発生した会計期間で純損益に反映することは目的適合的でないと考えられ、将来にわたって純損益に認識すべきと考えられる。
31. 次に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の方法が検討された。確定給付制度は個々の従業員との契約の集合体であることから、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で、その退職した従業員に係る確定給付制度債務がゼロとなり、この確定給付制度債務に関連するその他の包括利益累計額

を精算する必要があるため、その時点でリサイクリング処理することが考えられる。同様に、制度資産についても、制度資産のうち退職した従業員に対応する部分に係るその他の包括利益累計額を精算する必要があるため、企業が個々の従業員に退職金を支払った時点で、制度資産の減少に応じてその他の包括利益累計額からリサイクリング処理することが考えられる。

このように個々の従業員レベルで検討を行った場合には、確定給付負債又は資産（純額）の再測定を退職金の支払いに応じてリサイクリング処理することが考えられるが、制度資産は、多くの場合、従業員全体を対象にポートフォリオ・レベルで管理されており、また、数理計算上の差異は、通常、従業員ごとに管理されていないため、当該方法を採用することは実務的に困難である。よって、個々の従業員に退職金を支払う時期の代替として平均残存勤務期間にわたって期間配分し、その他の包括利益累計額から純損益に組替調整することとした。

32. 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

33. IAS 第 19 号では、過去勤務費用は発生した期間において費用処理される。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。

34. 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。

35. 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。

36. 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。

以 上