

コメント対応ための参考資料

以下は、国際財務報告基準（IFRS）の改善を提案する公開草案（以下「本公開草案」という。）のうち、資料 1-3 のコメント案で取り上げている 4 つの質問に関連する部分を抜粋した上で、仮訳したものである。なお、（参考）と付した部分は、検討の参考になると考えられたため、事務局の判断によって追加したものである。

また、11 ページ以降には、質問 4 に関連する部分の仮訳を付している（今回のコメント案には含めていないが、反対意見があることも考えられるため、参考までに紹介する）。

質問 11

土地についての具体的な分類のガイダンス及び国際会計基準（以下「IAS」という。）第 17 号の建物と一般リースの分類ガイダンス間の矛盾を修正するために IAS 第 17 号の第 14 項及び第 15 項を改正する提案に同意するか。同意しない場合、その理由は何か。

1. 提案されている修正内容（IAS 第 17 号「リース」）

リースの分類

14. ~~[削除] 土地及び建物のリースは、他の資産のリースと同様にオペレーティング・リース又はファイナンス・リースに分類される。しかしながら、土地の場合、その特質として、通常、無限の経済的耐用年数を有しており、リース期間の終了時までには借手に所有権が移転すると予定されない場合には、借手が通常、所有に付随するすべてのリスクと経済価値とを実質的にすべて引き受けることはなく、その場合には、土地のリースはオペレーティング・リースとなる。オペレーティング・リースとして会計処理される賃借権の契約を締結する又は取得する際に行われた支払いは前払リース料を表しており、提供された便益のパターンに従ってリース期間にわたり償却される。~~

15. 土地及び建物のリースにおける土地と建物の要素はリースの分類上、個別に考慮する。両方の要素の所有権がリース期間の終了時までには借手に移ることが予測される場合には、両方の要素は、1つのリース、又は2つのリースとして分析されようと、リースにより1つ又は2つの要素の所有に付随するすべてのリスクと経済的価値が実質的に移転されないことがその他の特質から明らかでないかぎり、ファイナンス・リースとして分類される。土地が無限の経済的耐用年数を有している場合には、土地の要素は通常、所有権が第 14 項に従ってリース期間の終了時までには借手に移転しない限り、オペレーティング・リースとして分類される。ファイナンス・リース又はオペレーティング・リースとしての土地と建物の分類の要素は第 7 項から第 13 項によることとする。

19A. オペレーティング・リースとして会計処理される賃借権の契約を締結する又は取得する際に行われた支払いは前払リース料を表しており、提供された便益のパターンに

（財）財務会計基準機構の Web サイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

従ってリース期間にわたり償却される。

2. IAS 第 17 号を改正する提案を行う結論の根拠（本公開草案より）

- BC1 ボードは、土地と建物のリースの分類に関するガイダンスに、明らかな矛盾（apparent inconsistency）を認識した。
- BC2 ボードは、土地と建物のリースの分類に関する IAS 第 17 号「リース」の第 14 項のガイダンスが、第 8 項から第 12 項の一般的なガイダンスと矛盾するものであるように読まれるかもしれないことに気づいた。
- BC3 ボードは、リースの分類に関連する第 14 項及び第 15 項のガイダンスが、取引の実質を反映しないような土地のリースの分類という結果を導くかもしれないと結論付けた。したがってボードは、これらの項におけるガイダンスを削除することで、この起こり得るリスクを取り除くことに決定した。

（参考）IAS 第 17 号における一般的なガイダンス（第 8 項から第 12 項）

8. リースは、所有に付随するリスクと経済価値を実質的にすべて移転する場合には、ファイナンス・リースに分類される。所有に伴うすべてのリスクと経済価値の実質的移転を伴わないリースは、オペレーティング・リースとして分類される。
9. 貸手と借手との間の取引は両者の間のリース契約に基づくものであるので、両者に首尾一貫した定義を用いることが適切である。貸手と借手の異なる環境にこれらの定義が適用されると、同一のリース契約であっても異なる分類となることがある。例えば、貸手が借手とは関係のない当事者から受ける残余価値保証から便益を受ける場合などである。
10. リースがファイナンス・リースであるかオペレーティング・リースであるかは、契約の形式よりもむしろ取引の実質により決まる*。単独であっても組合せたものであっても通常、ファイナンス・リースとして分類される状況の例は、次のとおりである。
- (a) 当該リースにより、リース期間の終了までに借手に資産の所有権が移転される；
 - (b) 借手が、選択権の行使の日の公正価値よりも十分に低いと予想される価格で当該資産の購入選択権を与えられており、リース開始日に当該選択権の行使が合理的に確実視される；
 - (c) 所有権が移転しないとしても、リース期間が当該資産の経済的耐用年数の大部分を占める；
 - (d) リース開始日において最低リース料総額の現在価値が、当該リース資産の公正価値と少なくとも実質的に一致する；及び
 - (e) リース資産が、特殊な性質なものでありその借手のみが大きな変更なしで使用できる。
11. 以下のような状況も、単独であるいは組合せにより、リースをファイナンス・リースとして分類する指標となり得る。

（財）財務会計基準機構の Web サイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

- (a) 借手が当該リース契約を解約できても、その解約に関連する貸手の損失は借手の負担となる；
- (b) 残存資産の公正価値変動による利得又は損失は、借手に発生する（例えば、当該リースの終了時における売却収益とほぼ一致する賃借料の割戻しのような形態による）；及び
- (c) 借手が、市場の賃借料相場より十分に低い賃借料で次期のリース契約を継続できる。
12. 第 10 項と第 11 項の例と指針は必ずしも決定的なものではない。その他の特徴からリースが実質的に所有に付随するすべてのリスクと経済価値を移転させるものではないことが明らかな場合には、リースはオペレーティング・リースに分類される。例えば、資産の所有が、リースの終了時点の公正価値と等しくなる変動支払いでリースの終了時点で移転する場合、又は変動リース料が存在しており、その結果、借手が当該のすべてのリスクと経済的価値を実質的に有することが無い場合が該当する。

質問 14(a)

制度改定により将来勤務に関する給付を減額する場合に、将来勤務に関連する減額は縮小であり、過去勤務に関連する減額は負の過去勤務費用であることを明確化するように改定することに同意するか。同意しない場合、その理由は何か。

1. 提案されている修正内容（IAS 第 19 号「従業員給付」）

定義

7. 以下の用語は、本基準書では特定の意味で用いている。

（中略）

過去勤務費用とは、前期以前における従業員の勤務に関して、当期中における退職後給付又は他の長期従業員給付の導入又は変更により生じた給付建債務の現在価値の増加変動額をいう。過去勤務費用は、正（給付が導入され又は改善された場合（**where when**））又は負（現存の給付が減額された場合（**where when**））のいずれの値にもなり得る。

過去勤務費用

97. 過去勤務費用は、企業が過去の勤務に関する給付に帰属する給付建制度を導入するとき又は現存する給付建制度の下で、過去の勤務に関して支払うべき給付を変更するときに発生する。当該変更は、関連する給付の権利が確定するまでの期間にわたる従業員の勤務への対価である。したがって企業は、過去勤務費用はを、当該費用が従業員の前期以前の勤務に関連しているという事実にかかわらず、前述の期間にわたって認識される。企業は、過去勤務費用はを、改訂により生じる負債の変動額として

(財)財務会計基準機構の Web サイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複製・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

測定される（第 64 項を参照）。負の過去勤務費用は、現存する給付建制度の下で、過去の勤務に帰属する給付を減少させるときに生じる。

[設例は削除する]

98. 過去勤務費用には、以下の項目は含まれない。
- (a) 前期以前の勤務について給付を支払うべき債務に対して、昇給に関する実績と以前の仮定との間の差異が与える影響（保険数理上の仮定で予測給与を考慮しているため、過去勤務費用はない）；
 - (b) 企業が裁量により年金の増加を付与する推定的債務を有する場合の当該増加額の過小見積り又は過大見積り（保険数理上の仮定で当該増加を考慮しているため、過去勤務費用はない）；
 - (c) ~~すでに~~保険数理差益が財務諸表で認識され、制度の正式な条件（又は当該条件を超える推定的債務）又は法律のいずれかにより、企業が、給付の増加がまだ正式に与えられていない場合でも、その制度の剰余金を制度加入者の利益のために使用することを義務付けられている場合における、当該差益から生じた給付の改善の見積り（その結果として生じる増加額は保険数理差損であって、過去勤務費用ではない。第 85(b) 項を参照）；
 - (d) 新規の又は改善された給付がない場合における、従業員が権利の確定の要件をすべて満たしたときの権利の確定した給付の増加（企業は給付の見積りコストは勤務の提供に従って現在勤務費用として認識されているため、過去勤務費用はない）；そして
 - (e) 将来の勤務に関する給付を減額する制度の改訂（縮小）の影響。

縮小及び清算

111. 縮小は、次のいずれかの場合に発生する。
- (a) 企業が制度の対象となる従業員数の重要な (**material significant**) 削減を行うことを余儀なくされたと証明できる場合；又は
 - (b) 企業が、現在の従業員による将来の勤務の重要な (**material significant**) 要素がもはや給付に適格とはならず、又は減額された給付のみに適格であるように給付建制度の条件を改訂した場合。

縮小は、工場の閉鎖、又は営業の廃止又は制度の終了若しくは停止のような独立した事象から発生するであろう。縮小による損益の認識が財務諸表に重要な影響を及ぼす場合には、当該事象は、縮小に該当するだけの重要性がある。縮小は、リストラクチャリングと結合していることもある。したがってこのケースでは、企業は、縮小を関連するリストラクチャリングと同時に会計処理する。

111A. 制度の改定が給付を減少させる場合、将来の勤務に関する減少の影響のみが縮小である。過去の勤務に関する減少のすべて (**any reduction**) は、負の過去勤務費用 (**negative past service cost**) である。

2. IAS 第 19 号を改正する提案を行う結論の根拠（本公開草案より）

- BC6 現存の給付を減少させる制度改定は、IAS 第 19 号の縮小と負の過去勤務費用のいずれの定義も満たす。IFRIC は、どのような場合に、そうした制度改定を負の過去勤務ではなく縮小として会計処理すべきか、明確にするよう依頼した。
- BC7 IAS 第 19 号は縮小について、それが生じたときに、それ以前には未認識であった保険数理差損益とともに認識することを求めている。企業は、給付の減少部分が確定するまでの平均期間にわたって、負の過去勤務費用を認識する。IFRIC のメンバー達は、現存の給付を減少させるような制度改定に関する保険数理差損益の認識の実務は相違しており、そうした相違は企業が認識する当期損益（profit or loss.）の金額に実質的な違い（substantial differences）をもたらしかねないと報告した。
- BC8 ボードは、退職後給付プロジェクトのフェーズ 1 における予備的な決定が、負の過去勤務費用と縮小に関する取扱いを調整させるかもしれないと、その結果、それらの区別を行う必要性を減少させるかもしれないことに留意した。しかしながらボードは、ここ数年の経済事象が多く、制度改定をもたらしていることから、この改訂を提案することとした。フェーズ 1 の結果がでるまでの間、負の過去勤務費用と縮小の区別が、これら制度改定をどのように会計処理するかに影響を及ぼす。
- BC9 ボードの見解によれば、将来の勤務に関する給付の減少だけを過去勤務費用の定義から除くという解釈は、E54（改定前 IAS 第 19 号に対する 1996 年の公開草案）の負の制度改定に関する提案を修正した（すなわち、「正」と「負」の制度改定を同様に扱うこととする）理由と一貫している（IAS 第 19 号の結論の根拠 第 61 項を参照）。したがって提案された改正では、過去勤務費用の定義には、将来の給付についても減少させる制度改定によって生じるものであっても、過去の勤務に関する給付の減額であれば、これを含むということを明確にしている。
- BC10 ボードはまた、第 111 項の最後の部分の重要性について述べる部分は必要ないため、削除することを決定した。IAS 第 1 号「財務諸表の表示（2007 年改訂）」における同様の記述は、IAS 第 19 号を含むすべての IFRS に適用されるためである。

（参考）IAS 第 19 号結論の根拠第 61 項（上記 2.の BC9 を参照）

61. 公開草案第 54 号にコメントした人々の一部は、そのような“負の制度改定”は繰延利益として認識し、該当従業員の勤務期間にわたって損益計算書で償却することにより、負の過去勤務費用として取り扱わなければならないと主張した。この見解の基礎は、“正の”修正が士気を向上させるのと同様に“負の”修正は従業員の士気を失わせることにある。また、整合性のある取扱いとすることにより、企業がある期間に給付を改善し（結果として生じる費用を長期にわたって認識し）、次に給付を減額する（結果として生じる収益を直ちに認識する）ことができる場合に起こり得る誤用が避けら

（財）財務会計基準機構の Web サイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

れる。理事会は、この見解に同意した。したがって、新 IAS 第 19 号は、“正の”及び“負の”制度改定の双方を同一の方法により取り扱っている。

質問 23

IAS 第 28 号の第 33 項を改正し、関連会社投資の減損損失を戻し入れる状況を明確にすることに賛成するか。同意しない場合、その理由は何か。

1. 提案されている修正内容（IAS 第 28 号「関連会社に対する投資」）

減損損失

31. 第 29 項に従って関連会社の損失を認識するなど、持分法を適用した後に、投資企業は投資企業の関連会社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判定するために IAS 第 39 号の規定を適用する。
32. 投資企業はまた、当該純投資及び減損損失額の一部を構成するものではない関連会社に対する投資企業の持分に関しさらに減損損失を認識する必要があるかどうかを判定するために IAS 第 39 号の規定を適用する。
33. 関連会社に対する投資の帳簿価額に含まれるのれんは個別に認識されないため、個別に IAS 第 36 号「資産の減損」を適用して、のれんの減損テストは行なわれない。それにかわり、IAS 第 39 号の規定が適用され投資が減損される可能性がある場合には、投資全体の帳簿価額について回収可能価額（使用価値と売却費用控除後の公正価値のうち高いほう）を帳簿価額と比較して、IAS36 号に従って、単一の資産として減損テストが行なわれる。そうした状況で認識された減損損失は、関連会社の投資に含まれるのれん及びその他の資産には配分されない。したがって、そうした減損損失の戻入れは、投資のその後の増加による回収可能額の範囲で認識される。投資の使用価値を決定する際には、企業は次の事項を見積もる。
 - (a) 被投資企業の事業活動からのキャッシュ・フロー及び当該投資の最終的な処分による受取額を含めて、被投資企業により獲得されるであろう将来キャッシュ・フローの見積の現在価値に対する持分；又は
 - (b) 当該投資からの配当及び当該投資の最終的な処分により発生すると予測される将来キャッシュ・フローの見積の現在価値。

適切な仮定の下では、上記いずれの方法も同じ結果を導く。

2. IAS 第 28 号を改正する提案を行う結論の根拠（本公開草案より）

BC3 減損損失の戻入れは、関連会社投資の簿価の調整として認識しなければならないが、その範囲に関する IAS 第 28 号のガイダンスが不明確であることを、ボードは認識した。

BC4 ボードは、持分法を適用することには、のれんや有形固定資産といった資産につ
(財)財務会計基準機構の Web サイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

いて、取得日におけるそれら資産の公正価値を考慮することにより、関連会社によって認識された減損損失に対する投資会社のシェアを調整することが含まれる（involve）ということに留意した。ボードは、（持分法を適用した後に）投資者によって記録される追加の減損損失は、投資残高に含まれるのれんに対して配分してはならないと決定した。したがって、そうした減損損失は後の会計期間において、関連会社の回収可能額が増加する範囲で戻し入れられる。

BC5 ボードは、このあいまいさを解消するため、減損のテストにおいて、関連会社投資を単一の資産として扱うことを明確にするよう決定した。ボードはまた、減損損失を投資残高に含まれるのれんや他の資産に対して配分しないことを明確にすることを決定した。したがって、この減損損失の戻し入れは関連会社の回収可能額が増加する範囲で、関連会社の投資に対する調整として認識されなければならない。

3. 提案された改正に対する異論（本公開草案より）

AV1 山田理事は、提案された IAS 第 28 号「関連会社の投資」の改正の公開草案の公表に反対票を投じた。彼の異論は次のとおりである。

AV2 山田理事は、追加の減損損失を、関連会社投資に含まれるのれんや他の資産に配分しないことは適切ではないと考えている。彼の見解によれば、投資企業は投資を行った時点で帰属すべき（attributable）のれんを識別することができることから、関連会社の簿価に対して認識されたすべての減損損失は、関連会社投資に含まれるのれんや他の資産に配分すべきとされる。

AV3 山田理事はまた、のれんに配分されたすべての減損損失は、戻し入れられるべきではないと考えている。彼の見解によれば、提案されたようにのれんに減損損失を配分せず、減損損失を後に戻し入れることは、実質的に自己創設のれんを計上することにつながる。彼は、IAS 第 28 号の改正案は、のれんに関連する減損損失の戻し入れを禁じた IAS 第 36 号「資産の減損」の第 124 項及び第 125 項と一貫しないと考えている。

（参考）IAS 第 36 号第 124 項、第 125 項（上記 3.の AV3 を参照）

のれんに対する減損損失の戻入

124. のれんについて認識された減損損失は、以後の期間において戻し入れてはならない。

125. IAS 第 38 号「無形資産」は、自己創設のれんの認識を禁止している。のれんの減損損失を認識した期以降の期間におけるのれんの回収可能価額の増加は、取得したのれんについて認識した減損損失の戻入というよりは、むしろ自己創設のれんの増加であることが多い。

（財）財務会計基準機構の Web サイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

（参考）IAS 第 39 号第 66 項、第 67 項（資料 1-4 コメント文案を参照）

取得原価で計上されている金融資産

66. その公正価値が信頼性をもって測定できないために公正価値で計上されていない、公表価格のない持分金融商品、又はそのような持分金融商品に連動し、かつ、それを引渡すことによって決済しなければならないデリバティブ資産に関して、減損損失が発生しているという客観的な証拠がある場合には、減損損失の金額は、当該金融資産の帳簿価額と、見積将来キャッシュ・フローを類似の金融資産の現在の市場利回りで割り引いた現在価値との間の差額である（第 46 項(c)並びに付録 A の AG80 項及び AG81 項を参照）。このような減損損失は、戻入れをしてはならない。

売却可能金融資産

67. 売却可能金融資産の公正価値の下落が資本の部に直接認識され、当該金融資産が減損しているという客観的な証拠がある場合（第 59 項を参照）には、資本の部に直接認識されていた累積損失は、当該金融資産の認識の中止を行っていなくても、資本の部から除去して、損益計算書に認識しなければならない。

質問 30

デリバティブの定義から、契約当事企業に特有の非金融変数にリンクした契約を除外する規定を削除する改訂案に同意するか。同意しない場合、その理由は何か。

1. 提案されている修正内容（IAS 第 39 号「金融商品：認識及び測定」）

9. 以下の用語は、本基準では下記に定義した意味で用いている。

デリバティブの定義

デリバティブとは、~~金融商品又は本基準の範囲に含まれるその他の契約~~（第 2 項から第 7 項を参照）のうち、次の 3 つの特徴のすべてを有するものをいう。

- (a) その価値が、特定の金利、金融商品価格、コモディティ価格、外国為替レート、価格若しくはレートの指数、信用格付け若しくは信用指数又はその他の変数（「基礎数値」と呼ばれることもある）で、非金融変数の場合には当該変数が契約当事企業に特有ではないものの変動に応じて変動すること；
- (b) 当初の純投資を全く要しないか、又は市場要因の変動に対する反応が類似する他の種類の契約について必要な当初の純投資よりも小さいこと；及び
- (c) 将来のある日に決済されること。

組込デリバティブ

（財）財務会計基準機構の Web サイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

10. 組込デリバティブとは、デリバティブでない主契約をも含んだ混合金融商品の構成要素である。その結果として、その合成金融商品のキャッシュ・フローの一部が、単独のデリバティブと同様に変動することになる。組込デリバティブは、そうでなければ契約で要求されていたであろうキャッシュ・フローの一部又は全部を、特定の金利、金融商品価格、コモディティー価格、外国為替レート、価格若しくはレートの指数、信用格付け若しくは信用インデックス、又はその他の変数に応じて修正する結果を生じさせる。但し、非金融変数の場合には、変数は契約当事者固有のものであってはならない。金融商品に付帯してはいるが、契約上、当該金融商品とは別個に譲渡できるか、又は当該金融商品とは相手先が異なるデリバティブは、組込デリバティブではなく、独立の金融商品である。

デリバティブ

AG12A. ~~削除~~デリバティブの定義は、契約当事企業に特有ではない非金融変数に言及している。これには、特定地域における地震損害のインデックスと特定都市における気温のインデックスが含まれる。契約当事企業に特有の非金融変数には、契約の当事者の資産に損傷を与えるか、破損させる火災の発生と非発生が含まれる。公正価値が非金融資産の市場価格の変動（金融変数）だけでなく、保有している特有の非金融資産の状況（非金融変数）を反映する場合、当該資産の公正価値の変動は、所有者に特有である。例えば、特定の自動車の残存価値の保証が、保証人を自動車の物理的状況の変動リスクにさらす場合、残存価値の変動は、自動車の所有者に特有である。

2. IAS 第 39 号を改正する提案を行う結論の根拠（本公開草案より）

- BC1 IAS 第 39 号「金融商品：認識及び測定」におけるデリバティブの定義は契約当事者に特有な非金融変数に応じて価値が変動する契約を除外している。ボードは、当該除外規定を IFRS 第 4 号「保険契約」の公表時に導入し、IAS 第 39 号の範囲から IFRS 第 4 号の範囲の契約を除外した。この規定の見直し以来、IAS 第 39 号の範囲の契約がデリバティブの定義を満たすかどうかはつきりとしなない場合があり、実務が多様化しているとの意見が来ていることを IFRIC はボードに伝えた。
- BC2 IAS 第 39 号の範囲の契約がデリバティブかどうかを決定するためには、企業は契約当事者に特有な非金融変数に応じて契約価値が変動するかどうかを特に判断する必要がある。もし変動するのであれば、その契約はデリバティブではない。しかしながら、改めて考えてみたところ、この条件は IAS 第 39 号の範囲の契約がデリバティブかどうかを決定するにあたって必要ではない、という結論に達した。そのため、IFRIC からの検討依頼に応じて、ボードは、契約当事者に特有な非金融変数を除外する規定を削除することを提案する。
- BC3 ボードは、IFRS 第 4 号の範囲の契約は、IAS 第 39 号の第 2 項(e)により IAS 第 39 号から除外されているので、当該改訂案は IAS 第 39 号の範囲に影響しないだろうと考えている。

(財)財務会計基準機構の Web サイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

BC4 IFRS 第4号の金融リスクの定義は、IAS 第39号のデリバティブの定義に酷似している。（しかし、）ボードは、非金融変数への言及を削除することにもない、金融リスクの定義を変更する提案はしない。なぜなら、この区別は、契約が保険契約かどうかを決定するにあたって意味があるからである。

（参考）IAS 第39号第2項（上記2.のBC3を参照）

2. 本基準は、すべての企業が、以下の項目を除くすべての金融商品に適用しなければならない。
- (e) (i)IFRS 第4号「保険契約」で定義されている保険契約であって第9項に規定される金融保証契約の定義に合致する保険契約のもとで生じる発行者の権利及び義務を除いたもの、若しくは、(ii)裁量権のある有配当性を含んでいるためにIFRS 第4号の範囲に含まれる契約による権利及び義務。ただし、IFRS 第4号の範囲に含まれる契約に組み込まれているデリバティブは、それ自体がIFRS 第4号の範囲に含まれる契約でなければ、本基準が適用される（第10項から第13項及び本基準付録AのAG27項からAG33項を参照）。さらに、金融保証契約の発行者が以前に、かかる契約が保険契約であるとみなし、保険契約に適用される会計処理を使用していると明白に主張している場合は、発行者はかかる金融保証契約に対し、本基準もしくはIFRS 第4号のいずれかを適用することができるものとする。（AG4項及びAG4A項を参照。）発行者は契約ごとにその適用を選択することが可能であるが、個々の契約に対する適用方針の選択は変更不可能である。

（参考）IFRS 第4号B9項（上記1.のAG12Aと同様の記載である）

- B9. 付録Aの財務リスクの定義は、金融及び非金融変数のリストを含んでいる。当該リストには、ある特定地域の地震損害指標やある特定都市の気温の指標など、契約当事者に固有でない非金融変数を含んでいる。契約当事者の資産が損害を被る又は損壊されるような火災の発生の有無など、その当事者に固有の非金融変数は除かれている。さらに、契約当事者が保有する非金融資産の公正価値の変動リスクは、当該公正価値が、そのような資産の市場価値（金融変数）の変化のみでなく、保有する特定の非金融資産の状況（非金融変数）を反映している場合には、財務リスクではない。例えば、特定の自動車の残存価値を保証することにより、保証者が当該自動車の物理的状態の変化のリスクにさらされる場合には、当該リスクは財務リスクではなく、保険リスクである。

（財）財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

質問 4

IFRS への準拠について無限定の記述ができない企業に対し、その財務諸表を IFRS に完全準拠して作成したとした場合にどのように相違するのかの説明を要求するという提案に同意するか。同意しない場合、その理由は何か。

1. 提案されている修正内容（IAS 第 1 号「財務諸表の表示」）

16A. 企業が財務諸表の作成基準の説明において IFRSs に言及しているが、IFRSs に準拠しているという明示的かつ無限定の記述ができない場合には、企業は以下のことを説明しなければならない。

(a) 財務諸表の作成基準とその財務諸表に適用可能な IFRSs との差異のそれぞれ。

(b) 報告されている企業の財政状態および業績が、もし IFRSs に準拠していたとした場合にはどのように相違することになるのか。

2. IAS 第 1 号を改正する提案を行う結論の根拠（本公開草案より）

BC2 企業は当該財務諸表の作成基準を記述する際に、財務諸表が IFRS に準拠（compliance with）しているという記載をせずに IFRS に言及することがあるかもしれない。例えば、会計方針は「X 国で使用するために採用／修正された IFRS に準拠している」と記載されるかもしれない。場合によっては、IFRS に基づいた財務報告フレームワークと現行 IFRS の完全なセットとが大きく異なることもある。しかしながら、他のケースでは、相違によって企業の財政状態及び業績の報告に重要な影響を与えることもある。この結果、財務諸表の作成基準を記述する中で IFRS に言及することは、財務諸表利用者をミスリードするかもしれない。一部の利用者は、IFRS に基づいた財務諸表と、IFRS に準拠した財務諸表との間に、緊密な関係を期待するかもしれない。さらに、利用者は IFRS に基づいた財務報告のフレームワークと現行 IFRS の完全なセットとの間の違いを識別できないかもしれない。

BC3 ボードは、企業が財務報告のフレームワークの基準として IFRS に言及するが、

(財)財務会計基準機構の Web サイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

無条件に IFRS に従った財務諸表を作成しない場合、企業は IFRS が財務諸表に適用すべきであるが、準拠されていない状況のそれぞれを開示しなければならない。企業はまた、IFRS が求める会計処理に従った場合と企業が適用した会計処理との相違が、財務業績計算書及び財務状態計算書に与える影響（数値化は不要）を記述しなければならない。そうした開示により、財務諸表利用者は表示された情報の有用性とそうした財務諸表の相違の重要性を判断することができるようになる。そしてまた、財務諸表利用者がそうした財務諸表を解釈し、他の企業との比較可能性を評価するのに役立つだろう。

3. 提案された改正に対する異論（本公開草案より）

AV1 Leisenring 理事及び McGregor 理事は、提案された IAS 第 1 号「財務諸表の表示」の改正の公開草案の公表に反対票を投じた。彼らの異論は次のとおりである。

AV2 彼らは、IFRS に準拠していないという開示を企業に対して求める定めを IFRS に含めることは適切ではないと考えている。そうした要求は、彼らの意見によれば、IFRS への非準拠を容認するに等しく、それ自体が IFRS の信頼性を傷つける（undermine）。

AV3 Leisenring 理事及び McGregor 理事は、この要求を含めることの目的は達成されそうにないと考える（彼らの意見では、他の IFRS の要求に従わない企業が、ここで提案された要求に従うと信じる理由がない）ので、この開示要求の提案に反対する。さらに、この開示要求を満たしていない旨を企業が開示することは想定しがたい。

以 上