

2012年11月

公開草案 ED/2012/2

# IFRSの年次改善 2011－2013 年サイクル

コメント募集期限：2013年2月18日



**年次改善 2011－2013年サイクル**  
**(国際財務報告基準の修正案)**

コメント募集期限：2013年2月18日

## EXPOSURE DRAFT NOVEMBER 2012

Exposure Draft ED/2012/2 *Annual Improvements Cycle 2011-2013* (Proposed amendments to International Financial Reporting Standards) is published by the International Accounting Standards Board (IASB) for comment only. The proposals may be modified in the light of the comments received before being issued in final form as amendments to IFRSs. Comments on the Exposure Draft and the Basis for Conclusions should be submitted in writing so as to be received by **18 February 2013**. Respondents are asked to send their comments electronically to the IASB website ([www.ifrs.org](http://www.ifrs.org)), using the 'Comment on a proposal' page.

All responses will be put on the public record unless the respondent requests confidentiality. However, such requests will not normally be granted unless supported by good reason, such as commercial confidence.

The IASB, the IFRS Foundation, the authors and the publishers do not accept responsibility for loss caused to any person who acts or refrains from acting in reliance on the material in this publication, whether such loss is caused by negligence or otherwise.

Copyright © 2012 IFRS Foundation®

International Financial Reporting Standards (including International Accounting Standards and SIC and IFRIC Interpretations), Exposure Drafts, and other IASB publications are copyright of the IFRS Foundation. The approved text of International Financial Reporting Standards and other IASB publications is that published by the IASB in the English language. Copies may be obtained from the IFRS Foundation. Please address publications and copyright matters to:

IFRS Foundation Publications Department,  
1st Floor, 30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom.  
Tel: +44 (0)20 7332 2730 Fax: +44 (0)20 7332 2749  
Email: [publications@ifrs.org](mailto:publications@ifrs.org) Web: [www.ifrs.org](http://www.ifrs.org)

All rights reserved. Copies of the draft amendments and the accompanying documents may be made for the purpose of preparing comments to be submitted to the IASB, provided such copies are for personal or intra-organisational use only and are not sold or disseminated and provided each copy acknowledges the IFRS Foundation's copyright and sets out the IASB's address in full. Otherwise, no part of this publication may be translated, reprinted or reproduced or utilised in any form either in whole or in part or by any electronic, mechanical or other means, now known or hereafter invented, including photocopying and recording, or in any information storage and retrieval system, without prior permission in writing from the IFRS Foundation.

The Japanese translation of the exposure draft contained in this publication has not been approved by a review committee appointed by the IFRS Foundation. The Japanese translation is copyright of the IFRS Foundation.



The IFRS Foundation logo/the IASB logo/'Hexagon Device', 'IFRS Foundation', 'eIFRS', 'IFRS', 'IAS', 'IASB', 'IASC Foundation', 'IASCF', 'IFRS for SMEs', 'IASs', 'IFRIC', 'IFRS', 'IFRSs', 'International Accounting Standards', 'International Financial Reporting Standards' and 'SIC' are Trade Marks of the IFRS Foundation.

**年次改善2011－2013年サイクル**  
**(国際財務報告基準の修正案)**

コメント募集期限：2013年2月18日

公開草案 ED/2012/2 「年次改善 2011-2013 年サイクル」(国際財務報告基準の修正案)は、コメントを求めることのみを目的に、国際会計基準審議会 (IASB) が公表したものである。この提案は、IFRS の修正として最終の形となる前に、受け取ったコメントを考慮して修正されることがある。本公開草案及び結論の根拠に対するコメントは、**2013 年 2 月 18 日**までに届くよう、文書で提出されたい。回答者は、IASB のウェブサイト ([www.ifrs.org](http://www.ifrs.org)) に、'Comment on a proposal' のページから電子的にコメントを提出するよう求められる。

すべての回答は公開の記録に掲載される。回答者が秘密扱いを求める場合は例外であるが、そのような要求は、商業的な守秘事項などの正当な理由がある場合を除き、通常は認められない。

IASB、IFRS 財団、著者及び出版社は、本公表物の内容を信頼して行為を行うか又は行為を控える者に生じる損失については、当該損失が過失により生じたものであれ他の原因によるものであれ、責任を負わない。

コピーライト © 2012 IFRS Foundation®

国際財務報告基準(国際会計基準並びに SIC 及び IFRIC の解釈指針を含む)、公開草案、及び他の IASB 公表物は、IFRS 財団の著作物である。国際財務報告基準及び他の IASB 公表物の承認されたテキストは、IASB が英語で公表したものである。コピーは IFRS 財団から入手できる。公表物及び著作権については下記に照会のこと。

IFRS Foundation Publications Department,  
1st Floor, 30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom.  
Tel: +44 (0)20 7332 2730 Fax: +44 (0)20 7332 2749  
Email: [publications@ifrs.org](mailto:publications@ifrs.org) Web: [www.ifrs.org](http://www.ifrs.org)

すべての権利は保護されている。本修正案及び付属文書のコピーは、そのコピーが個人的又は組織内部だけの使用で、販売もしくは配布されることがなく、また、それぞれのコピーが IFRS 財団の著作権であることを識別でき、かつ、IASB のアドレスを完全に表示している場合に限って、IASB へ提出されるコメントを作成する目的で作成可能である。そうでない場合、本公表物のどの部分も、全体にせよ一部分にせよ、また、複写及び記録を含む電子的、機械的その他の方法(現在知られているものも今後発明されるものも)であれ、情報保管・検索システムにおいてであれ、いかなる形態でも、IFRS 財団による書面による事前の許可なしに、翻訳・転載・複製又は利用してはならない。

本公表物に含まれている公開草案の日本語訳は、IFRS 財団が指名したレビュー委員会による承認を経していない。当該日本語訳は、IFRS 財団の著作物である。



IFRS 財団ロゴ/IASB ロゴ/ 'Hexagon Device'、'IFRS Foundation'、'eIFRS'、'IAS'、'IASB'、'IASC Foundation'、'IASCF'、'IFRS for SMEs'、'IASs'、'IFRIC'、'IFRS'、'IFRSs'、'International Accounting Standards'、'International Financial Reporting Standards' 及び 'SIC' は IFRS 財団の商標である。

## 目次

	ページ
<b>公開草案 年次改善 2011－2013 年サイクル</b>	
イントロダクション及びコメント募集	6
審議会による公開草案の承認	9
IFRS 第 1 号「国際財務報告基準の初度適用」	10
IFRS 第 3 号「企業結合」	12
IFRS 第 13 号「公正価値測定」	15
IAS 第 40 号「投資不動産」	18

## イントロダクション及びコメント募集

### イントロダクション

---

国際会計基準審議会（IASB）は、国際財務報告基準（IFRS）の修正案の本公開草案を、年次改善プロジェクトの一環として公表した。

このプロジェクトは、一群の IFRS の修正を効率的に処理するための合理化された手続を提供している。これらの修正は、IASB のデュー・プロセス・ハンドブックに示されている年次改善プロセスの要件に合致している。当該要件は、IFRS の明確化又は訂正に関する事項を年次改善プロセスにより扱うべきかどうかの判断を助けるものである。

年次改善プロセスにおいて検討を求めて寄せられた論点は、IFRS 解釈指針委員会及び IASB が検討し議論する。これらの議論は同委員会及び IASB の公開の会議で行われる。検討されたが年次改善の要件に合致しないために却下された論点に関する情報は、IFRS 財団の公開ウェブサイトの年次改善のページで見ることができる。

### 本公開草案の公表の理由

本公開草案は、修正が提案されているそれぞれの IFRS に関する章を設けている。各章には次の内容を記載している。

- (a) 修正案の説明
- (b) 修正案の影響を受ける基準書の項又は追加的な内容
- (c) 各修正案の発効日の提案
- (d) 修正を提案するにあたっての IASB の結論の根拠

修正案の中には、他の基準書の結果的修正を伴うものがある。それらの結果的修正は、当該結果的修正が生じる原因となった関連する基準書の修正案を示した章に記載している。

## コメント募集

---

IASB は、本公開草案における修正案、特に次の各項に示した質問についてコメントを募集している。コメントは次のようなものであれば非常に有用である。

- (a) 記載された質問に回答している
- (b) そのコメントが関連する具体的な項を明記している
- (c) 明確な論拠を含んでいる
- (d) 該当のある場合、IASB が考慮すべき代替案を記述している

コメント提出者は、修正案のすべて、あるいは修正に関して問われている質問のすべてに回答する必要はない。IASB は、IFRS における事項のうち本公開草案で扱っていないものについてはコメントを求めている。

IASB は、**2013 年 2 月 18 日**までに文書で受け取ったすべてのコメントを検討する。コメントを検討する際に、IASB が結論の基礎とするのは、それぞれの代替案に対する賛成論及び反対論の利点であり、それぞれの代替案を支持するコメント提出者の数ではない。

### 全般的な質問

それぞれの修正案について個々に回答されたい。

#### 質問 1

本公開草案で示している IASB の基準修正の提案に同意するか。同意しない場合、理由は何か。また、これの代わりにどのような代替案を提案するか。

#### 質問 2

本公開草案で示している経過措置及び発効日の提案に同意するか。同意しない場合、理由は何か。また、これの代わりにどのような代替案を提案するか。



## 扱っている IFRS

下の表は、この修正で扱っているテーマを示している。

IFRS	修正の主題
IFRS 第 1 号「国際財務報告基準の初度適用」	有効な IFRS の意味
IFRS 第 3 号「企業結合」	共同支配企業についての範囲除外
IFRS 第 13 号「公正価値測定」	第 52 項の範囲（ポートフォリオの例外）
IAS 第 40 号「投資不動産」	不動産を投資不動産又は自己使用不動産に分類する際の、IFRS 第 3 号「企業結合」と IAS 第 40 号との相互関係の明確化

## 審議会による 2012 年 11 月公表の「年次改善 2011－2013 年サイクル」(国際財務報告基準の修正案) の承認

---

公開草案「年次改善2011－2013年サイクル」(国際財務報告基準の修正案)は、国際会計基準審議会の15名の審議会メンバーにより、公表が承認された。

ハンス・フーガーホースト	議長
イアン・マッキントッシュ	副議長
スティーブン・クーパー	
フィリップ・ダンジョウ	
マルティン・エーデルマン	
ヤン・エングストローム	
パトリック・フィネガン	
アマロ・ルイス・デ・オリベイラ・ゴメス	
プラブハカー・カラバチェラ	
パトリシア・マコーネル	
鶯地 隆継	
ポール・パクター	
ダレル・スコット	
徐 正雨	
張 為国	

## IFRS 第 1 号「国際財務報告基準の初度適用」の修正案

### イントロダクション

---

IASB は、IFRS 第 1 号「国際財務報告基準の初度適用」の次のような修正を提案している。

#### 有効な IFRS の意味

IASB は、IFRS 第 1 号の第 7 項で使用している「企業の最初の IFRS 報告期間の期末日現在で有効な各基準」の意味を検討するよう要請された。IASB は、公表されている新規の又は改訂後の IFRS がまだ強制になっていないが早期適用ができるという状況において、企業の最初の IFRS 財務諸表にどの版の IFRS を適用すべきかに関して不明確な点があると聞かされた。IASB は、どの版の IFRS を適用すべきなのかを明確にするよう要請されていた。IASB は、BC11 項を修正し BC11A 項を追加して、新規の IFRS がまだ強制になっていないが早期適用を認めている場合には、企業の最初の IFRS 財務諸表において当該 IFRS を適用することが認められるが、要求はされないことを明確化することを提案している。

## IFRS 第 1 号「国際財務報告基準の初度適用」の修正案

IASB は、IFRS 第 1 号「国際財務報告基準の初度適用」に関する結論の根拠（当該基準の一部ではない）を、BC11 項を修正し、BC11A 項を追加することにより、修正することを提案している。新たな文言には下線、削除する文言には取消線を付している。

BC11 本基準の第7項から第9項は、初度適用企業に対して、置き換わった従前の版又は改訂された従前の版を考慮することなく最初の IFRS 財務諸表に表示する各期間を通じて、各 IFRS の現行単一の版を適用するよう要求している。これによって、

- (a) 初度適用企業の最初の IFRS 財務諸表の情報が、各期にわたり每期継続した方法で作成されるので、比較可能性を高める。
- (b) 利用者に対して、IASB が置き換えられた版よりも優れていると判断する IFRS 最新版を用いて作成された比較可能な情報が提供できる。
- (c) 不必要な費用を回避できる。

BC11A 第7項では、企業が最初の IFRS 報告期間の期末日において有効な IFRS を使用することを要求している。第8項では、まだ強制となっていない新規の IFRS が早期適用を認めている場合には、初度適用企業が当該 IFRS を適用することを認めている。より直近の版の IFRS を適用することについて BC11 項に示した利点はあるものの、第7項及び第8項では、企業が、現在強制されている IFRS か、まだ強制となっていない新規の IFRS（当該 IFRS が早期適用を認めている場合）のいずれかを適用することを認めている。第7項では、企業の最初の IFRS 財務諸表の対象となる期間全体を通じて同じ版の IFRS を適用することを要求している。したがって、初度適用企業が新規の IFRS の早期適用を選択する場合には、その新規の IFRS を最初の IFRS 財務諸表で表示する期間全体を通じて適用する。ただし、本基準が他の方法を許容又は要求する免除又は例外を設けている場合を除く。

## IFRS 第3号「企業結合」の修正案

### イントロダクション

---

IASB は、IFRS 第3号「企業結合」（2008年改訂）の次のような修正を提案している。

#### 共同支配企業についての範囲除外

IASB は第2項(a)の次のような修正を提案している。

- (a) IFRS 第3号の範囲から、IFRS 第11号「共同支配の取決め」で定義しているすべての種類の共同支配の取決め（すなわち、共同支配企業及び共同支配事業）の形成を除外する。
- (b) 範囲除外が適用されるのは共同支配企業又は共同支配事業自体の財務諸表のみであることを明確にする。

## IFRS 第 3 号「企業結合」(2008 年改訂) の修正案

第 2 項を修正し、第 64H 項を追加する。新たな文言には下線、削除する文言には取消線を付している。

### 範 囲

---

- 2 本基準は企業結合の定義を満たす取引又はその他の事象に適用される。本基準は次の取引には適用しない。
- (a) 共同支配の取決め自体の財務諸表における共同支配の取決め共同支配企業の形成の会計処理
  - (b) ...

### 発効日

---

...

- 64H [日付] 公表の「年次改善 2011-2013 年サイクル」により、第 2 項(a)が修正された。企業は、当該修正を、IAS 第 8 号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」に従って、2014 年 1 月 1 日以後開始する事業年度に遡及適用しなければならない。早期適用は認められる。当該修正を早期適用する場合には、その旨を開示しなければならない。

## IFRS 第 3 号「企業結合」(2008 年改訂)の修正案に関する結論の根拠

この結論の根拠は、修正案に付属しているが、その一部を構成するものではない。

### 範 囲

- BC1 IFRS 解釈指針委員会（解釈指針委員会）は、IFRS 第 3 号の第 2 項(a)（共同支配企業の形成を IFRS 第 3 号の範囲から除外している）を、IFRS 第 11 号の公表時に共同支配の取決めを参照するように修正すべきだったかどうかについて、不明確な点があることに気付いた。IASB は、IFRS 第 3 号の第 2 項(a)における「共同支配企業（joint venture）の形成」についての範囲除外の文言を、IAS 第 31 号「ジョイント・ベンチャーに対する持分」を IFRS 第 11 号「共同支配の取決め」に置き換えた際に変更しなかったが、解釈指針委員会の理解では、IASB は IFRS 第 3 号の範囲の変更を意図していなかった。IFRS 第 11 号は「joint venture」という用語の使用を、「共同支配の事業」、「共同支配の資産」、「共同支配の企業」を含んだ一般的な意味から、「共同支配事業」を含まない特定の種類の共同支配の取決めを意味するように変更した。
- BC2 また、IFRS 第 3 号の第 2 項(a)の範囲除外が次のいずれかのみを対象としているのかどうかについても、不明確な点があった。
- (a) 共同支配の取決め自身による財務諸表上の会計処理
  - (b) 共同支配の取決めの当事者による共同支配の取決めに対する持分の会計処理
- BC3 IASB は、IFRS 第 3 号の第 2 項(a)は、すべての種類の共同支配の取決め（すなわち、共同支配企業及び共同支配事業）の形成を IFRS 第 3 号の範囲から除外すべきであることに留意した。また、IFRS 第 3 号の第 2 項(a)は、共同支配の取決め自身による財務諸表上の会計処理のみを扱っていること、すなわち、共同支配の取決めの当事者による共同支配の取決めに対する持分の会計処理には適用されないことにも留意した。
- BC4 IASB は、IFRS 第 3 号の第 2 項(a)を修正して、すべての種類の共同支配の取決めを扱うものとし、どの財務諸表に適用されるのかに関する不明確さを解消すべきだと結論を下した。
- BC5 したがって、IASB は IFRS 第 3 号の第 2 項(a)を次のように修正することを提案している。
- (a) 「共同支配企業（joint venture）」を「共同支配の取決め」に置き換えることにより、すべての種類の共同支配の取決めの形成を IFRS 第 3 号の範囲から除外する。
  - (b) IFRS 第 3 号の範囲から除外するのは、共同支配の取決め自身の財務諸表における共同支配の取決めの形成の会計処理のみであることを明確にする。

## IFRS 第 13 号「公正価値測定」の修正案

### イントロダクション

---

IASB は、IFRS 第 13 号「公正価値測定」の次のような修正を提案している。

#### 第 52 項の範囲（ポートフォリオの例外）

IFRS 第 13 号の第 52 項では、企業が金融資産及び金融負債のグループを市場リスク又は信用リスクのいずれかに対する正味エクスポージャーに基づいて管理している場合に、当該金融資産及び金融負債のグループを純額ベースの公正価値で測定することを認める例外の範囲を定めている。これはポートフォリオの例外と呼ばれている。IASB は、第 52 項を修正して、ポートフォリオの例外は IAS 第 39 号「金融商品：認識及び測定」又は IFRS 第 9 号「金融商品」の範囲内のすべての契約に適用され、IAS 第 32 号「金融商品：表示」で定めている金融資産又は金融負債の定義を満たしているかどうかは問わないことを明確にすることを提案している。



## IFRS 第 13 号「公正価値測定」の修正案

第 52 項を修正し、C4 項を追加する。新たな文言には下線、削除する文言には取消線を付している。

### 市場リスク又は相手先の信用リスクが相殺しあうポジションを有する金融資産及び金融負債への適用

- 52 第 48 項の例外措置は、IAS 第 39 号「金融商品：認識及び測定」又は IFRS 第 9 号「金融商品」の範囲内の金融資産、及び金融負債及び他の契約のみに適用される。第 48 項から第 51 項及び第 53 項から第 56 項における金融資産及び金融負債への言及は、IAS 第 39 号又は IFRS 第 9 号の範囲に含まれ、それらに従って会計処理されるすべての契約に適用されるものとして読むべきであり、IAS 第 32 号「金融商品：表示」における金融資産又は金融負債の定義を満たしているかどうかは問わない。

### 発効日及び経過措置

- C4 〔日付〕公表の「年次改善 2011–2013 年サイクル」により、第 52 項が修正された。企業は、当該修正を、IAS 第 8 号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」に従って、2014 年 1 月 1 日以後開始する事業年度に遡及適用しなければならない。早期適用は認められる。当該修正を早期適用する場合には、その旨を開示しなければならない。

## IFRS 第 13 号「公正価値測定」の修正案に関する結論の根拠

この結論の根拠は、修正案に付属しているが、その一部を構成するものではない。

### 市場リスク又は相手先の信用リスクが相殺しあうポジションを有する金融資産及び金融負債への適用

- BC1 IFRS 第 13 号の公表後に、IASB は、第 52 項で示している金融資産及び金融負債のグループの純額ベースでの公正価値の測定についての例外（「ポートフォリオの例外」）の範囲に、IAS 第 39 号「金融商品：認識及び測定」又は IFRS 第 9 号「金融商品」の範囲内のすべての契約が含まれるのかが明確でないことに気付いた。特に、疑問が提起されたのは、金融商品であるかのように会計処理されるが、IAS 第 32 号「金融商品：表示」における金融資産又は金融負債の定義を満たさない契約が、この範囲に含まれるかどうかであった。例えば、非金融商品項目の売買契約のうち、当該契約が金融商品であるかのように、現金又は他の金融商品で、又は金融商品の交換により、純額決済できる契約である。
- BC2 IASB は、こうした契約をポートフォリオの例外の範囲から除外する意図はなかった。したがって、IASB は、本基準の第 52 項を修正して、ポートフォリオの例外は IAS 第 39 号又は IFRS 第 9 号の範囲内のすべての契約に適用され、IAS 第 32 号で定めている金融資産又は金融負債の定義を満たしているかどうかは問わないことを明確にすることを提案している。

## IAS 第 40 号「投資不動産」の修正案

### イントロダクション

---

IASB は、IAS 第 40 号「投資不動産」の次のような修正を提案している。

#### 投資不動産の取得：IFRS 第 3 号との相互関係

IASB は、IAS 第 40 号を修正して、次のことを明確にすることを提案している。

- (a) 投資不動産の取得が、資産又は資産のグループの取得なのか、IFRS 第 3 号の範囲の企業結合なのかを決定するには、判断が必要となること
- (b) この判断の基礎となるのは、IAS 第 40 号の第 7 項から第 15 項ではなく、IFRS 第 3 号におけるガイダンスであること

## IAS 第 40 号「投資不動産」の修正案

第 6 項の前に、見出しを追加する。第 14A 項を追加する。第 84 項の後に、見出し及び第 84A 項を追加する。第 85D 項を追加する。第 6 項及び第 14 項は、参照の便宜のために掲載しているが、修正の提案はしていない。

### 不動産が投資不動産なのか自己使用不動産なのかの分類

6 オペレーティング・リースの下で借手が保有する不動産賃借権は、不動産が投資不動産の他の定義を満たす場合、そして借手が認識された資産について第33項から第55項に示されている公正価値モデルを使用する場合、そしてそれらの場合にのみ投資不動産として分類し、会計処理することができる。この分類方法は個々の不動産ごとに可能である。しかし、この分類方法がオペレーティング・リースの下で保有されるある不動産賃借権について選択されるならば、投資不動産として分類されるすべての不動産について公正価値モデルを用いて会計処理されなければならない。この分類方法が選択される場合には、そのように分類されたいかなる賃借権についても第74項から第78項で要求される開示に含められる。

...

14 不動産が投資不動産に該当するか否かの決定には判断が必要になる。投資不動産の定義及び第7項から第13項までの関連する指針に従い、企業は首尾一貫した判断が下せるように判断基準を設定する。第75項(c)は、企業に対し、分類が困難な場合においてこれらの判断規準を開示することを求めている。

14A 投資不動産の取得が、資産又は資産のグループの取得なのか、IFRS 第3号「企業結合」の範囲内の企業結合なのかを決定するには、判断も必要となる。企業結合なのかどうかを決定するためには、IFRS 第3号を参照すべきである。本基準の第7項から第15項における議論は、不動産が自己使用不動産なのか投資不動産なのかに関するものであり、不動産の取得がIFRS 第3号で定義している企業結合なのかどうかを決定するためのものではない。特定の取引が、IFRS 第3号で定義している企業結合の定義を満たすとともに、本基準で定義している投資不動産を含んでいるのかどうかの決定には、両方の基準の別々の適用が必要となる。

...

### 経過措置

#### 企業結合

84A 「日付」公表の「年次改善 2011-2013 年サイクル」により、第 14A 項及び第 6 項の前の見出しが追加された。企業は、当該修正を、採用する最初の期間の期首からの投資不動産の取得に将来に向かって適用しなければならない。したがって、過去の期間において投資不

産の取得について認識した金額を修正してはならない。

## 発効日

---

...

85D [日付] 公表の「年次改善 2011–2013 年サイクル」により、第 14A 項及び第 84A 項並びに第 6 項の前の見出しが追加された。企業は、当該修正を 2014 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。当該修正を早期適用する場合には、その旨を開示しなければならない。

## IAS 第 40 号「投資不動産」の修正案に関する結論の根拠

この結論の根拠は、修正案に付属しているが、その一部を構成するものではない。

### 不動産が投資不動産なのか自己使用不動産なのかの分類

#### 投資不動産の取得：IFRS 第 3 号との相互関係

BC1 IFRS 解釈指針委員会（解釈指針委員会）は、IASB に、IFRS 第 3 号「企業結合」と IAS 第 40 号「投資不動産」の範囲の線引きにおいて実務に相違があると報告した。

(a) 一部には、重要でない付随的なサービス（IAS 第 40 号の第 11 項で定義）を伴う投資不動産を取得する場合に、両方の基準は相互に排他的であると考えた人々がいた。彼らは、不動産を、関連する重要でない付随的なサービスと一緒にして、単一の「会計単位」と見ており、この会計単位が「投資不動産」と呼ばれる一つの資産だと考えている。

(b) 他方、重要でない付随的なサービス（IAS 第 40 号の第 11 項で定義）を伴う投資不動産を取得する場合に、IFRS 第 3 号と IAS 第 40 号は相互に排他的ではないと見る人々もいた。彼らは、IFRS 第 3 号の付録 A で定めている事業の定義と、IAS 第 40 号の第 5 項で定めている投資不動産の定義も、相互に関連していないと見ていた。彼らは、投資不動産を取得する企業は、それが両方の定義に該当するのかどうかを判断しなければならないと考えている。

BC2 IASB は、IAS 第 40 号の第 8 項から第 14 項は、投資不動産を自己使用不動産と区別するため、すなわち、投資不動産を IAS 第 16 号「有形固定資産」の範囲から区別するように IAS 第 40 号の範囲の線引きをするために開発されたものであることに留意した。さらに、IFRS 第 3 号にも IAS 第 40 号にも、他方の基準が適用される場合において適用を制限する範囲の限定は含まれていない。すなわち、それぞれの基準の範囲の中では、両者が相互に排他的であることを示唆する材料はない。IASB は、IAS 第 40 号の文言が、この 2 つの基準の相互関係について十分に明確ではないことにも留意した。

BC3 IASB は、BC1 項(b)に示した、IFRS 第 3 号と IAS 第 40 号は相互に排他的ではないという見解の支持者に賛同した。IASB は、IAS 第 40 号を修正して、取引が単に投資不動産の取得なのかどうか、あるいは資産のグループの取得であるのか投資不動産を含んだ IFRS 第 3 号の範囲内の企業結合であるのかを決定するには、判断も必要となることを明記することを提案している。この判断の基礎となるのは、IAS 第 40 号の第 7 項から第 15 項ではなく、IFRS 第 3 号におけるガイダンスである。投資不動産と自己使用不動産とを区別するために必要となる判断のみが、これらの項に基づいて行われる。

BC4 したがって、IASB は、この 2 つの基準の相互関係を明確にするため、IAS 第 40 号に第 14A 項及び第 6 項の前の見出しを追加することを提案している。

#### 発効日及び経過措置

BC5 IASB は、IFRS 第 3 号と IAS 第 40 号との相互関係を明確にするために、第 14A 項、第 84 項及び第 85D 項並びに第 6 項の前の見出しを IAS 第 40 号に追加することを提案している。IASB は、この IAS 第 40 号の修正の経過措置及び発効日を検討した。IASB は、以前に資産又は資産のグループの取得として会計処理した取引に IFRS 第 3 号を適用すると、当該企業結合取引の一部として取得した識別可能な資産及び引き受けた負債の取得日公正価値の算定において、事後的判断の使用を伴うおそれがあることに留意した。したがって、IASB は、企業が IAS 第 40 号の修正案を 2014 年 1 月 1 日以後に開始する事業年度に将来に向かって適用することを提案している。