

プロジェクト IFRS のエンドースメント手続

項目 IFRS の個別基準の概要

IAS 第 32 号「金融商品：表示」の概要

IAS 第 32 号の概要は以下のとおりである。

(1) 目的 (第 1 項～第 3 項)

- 本基準の目的は、負債又は資本としての金融商品の表示並びに金融資産及び金融負債の相殺に関する原則を確立することである (第 2 項)。
- 本基準における原則は、IAS 第 39 号「金融商品：認識及び測定」、IFRS 第 9 号「金融商品」及び IFRS 第 7 号「金融商品：開示」における金融商品及び金融負債に関する情報開示の原則を補足するものである (第 3 項)。

(2) 範囲(第 4 項～第 9 項)

- 本基準は、すべての企業が、すべての種類の金融商品に適用しなければならない。ただし、次の金融商品は除く。(第 4 項)。
 - IFRS 第 10 号「連結財務諸表」、IAS 第 27 号「個別財務諸表」又は IAS 第 28 号「関連会社及び共同支配企業に対する投資」により会計処理される子会社、関連会社又は共同支配企業に対する持分。
 - IAS 第 19 号「従業員給付」が適用される従業員給付制度による事業主の権利及び義務。
 - 一部の例外を除く、IFRS 第 4 号「保険契約」で定義される保険契約及び裁量権を有する有配当性を含むため、IFRS 第 4 号の範囲に含まれる金融商品。
 - 一部の例外を除く、IFRS 第 2 号「株式に基づく報酬」が適用される株式に基づく報酬契約による金融商品、契約及び義務。
- 現金又は他の金融商品での純額決済又は金融商品との交換により決済できる非金融商品項目の売買契約は、あたかも当該契約が金融商品であるかのように、本基準を適用しなければならない。ただし、企業の予想される購入、販売又は使用の必要性に従った非金融商品項目の受取り又は引渡しの目的で締結され、引き続きその目的で保有されている契約は例外とする (第 8 項)。

(3) 定義 (第 11 項～第 14 項)

- 「金融商品」とは、一方の企業にとっての金融資産と、他の企業にとっての金融負債又は資本性金融商品の双方を生じさせる契約をいう (第 11 項)。
- 「金融資産」とは現金、他の企業の資本性金融商品、及び他の企業から現金又は他の金融資産を受け取るか又は金融資産又は金融負債を当該企業にとって潜在的に有利な条件で他の企業と交換する権利等のことをいう (第 11 項)
- 「金融負債」とは、他の企業に現金又は他の金融資産を支払うか又は金融資産又は金融負債を当該企業にとって潜在的に不利な条件で他の企業と交換する契約上の義務等のことをいう (第 11 項)。
- 「資本性金融商品」とは、企業のすべての負債を控除した後の資産に対する残余持分を証する契約である (第 11 項)。

(4) 表示 (第 15 項～第 50 項)

- 金融商品の発行体は、当該金融商品又はその構成部分を、当初認識時において、契約の実質並びに金融負債、金融資産及び資本性金融商品の定義に従って、金融負債、金融資産又は資本性金融商品に分類しなければならない (第 15 項)。
- 発行者が、ある金融商品が金融負債ではなく資本性金融商品であるかどうかを判定するために、資本性金融商品についての第 11 項の定義を適用する際、次の条件(a)及び(b)の両方に該当する場合 (かつ、その場合のみ)には、その金融商品は資本性金融商品である (第 16 項)。

(a) 当該金融商品が、次のような契約上の義務を含んでいないこと。

- 現金又はその他の金融資産を引き渡す義務
- 当該発行者にとって潜在的に不利な条件で、他の企業と金融資産又は金融負債を交換する義務

(b) 当該金融商品が企業自身の資本性金融商品で決済されるか、又は決済される可能性がある場合には、原則として次のいずれかであること。

- 自らの資本性金融商品の可変数を発行者が引き渡す契約上の義務を含んでいない非デリバティブ
- 固定額の現金その他の金融資産を発行者自身の資本性金融商品の

固定数と交換することによってのみ決済されるデリバティブ。この目的上、何らかの通貨の固定額と交換に企業自身の固定数の資本性金融商品を取得する権利、オプション又は新株予約権は、企業が当該権利、オプション又は新株予約権をデリバティブ以外の同一クラスの企業自身の資本性金融商品の現存の所有者のすべてに比例的に提供する場合には、資本性金融商品である。また、これらの目的上、発行者自身の資本性金融商品には、第 16A 項及び第 16B 項又は第 16C 項及び第 16D 項に説明されている特徴と条件のすべてを満たす金融商品、又は企業自身の資本性金融商品の将来の受取り又は引渡しに関する契約である金融商品は含まない。

- 企業自身の資本性金融商品の将来における受取りあるいは引渡しを生じるか、又は生じ得るが、上記の(a)及び(b)の条件を満たさない契約上の義務（デリバティブ契約から生じる義務を含む）は、資本性金融商品ではない。例外として、金融負債の定義に該当する金融商品は、プッタブル金融商品及び精算時にのみ企業の純資産の比例的な取り分を他の当事者に引き渡す義務を企業に課す金融商品又は金融商品の構成部分で一定の特徴を有している場合には、資本性金融商品に分類される（第 16 項～第 16D 項）。
- 一部の例外を除き、金融負債を資本性金融商品と区別する重大な特徴は、金融商品の一方の当事者（発行者）が、現金又はその他の金融資産を他の当事者（保有者）に提供するか、又は発行体にとって潜在的に不利な条件で金融資産又は金融負債を保有者と交換するという契約上の義務が存在していることである。資本性金融商品の保有者は、資本からの配当その他の分配の比例的な取り分を受け取る権利を与えられることもあるが、発行者は、他の当事者に現金又はその他の金融資産を引き渡すことを要求されないため、そのような分配を行う契約上の義務を有していない(第 17 項)。
- 金融商品の法的形式ではなく実質が、企業の財政状態計算書における分類を決定する。実質と法的形式とは通常は一致するが、常にそうであるわけではない。金融商品の中には、資本性金融商品としての法的形式をとっているが実質は負債であるものもあり、資本性金融商品に関連する特徴と金融負債に関連する特徴とを併せもつものもある。例えば優先株式のうち、一定又は決定可能な将来の日において、一定又は決定可能な金額で発行体の強制的償還を定めているものや、特定の日又はそれ以降に一定又は決定可能な金額で当該金融商品を償還することを発行者に要求する権利を保

有者に与えているもの及び現金その他の金融資産を対価として発行者に売り戻す権利を保有者に与えている金融商品（プッタブル金融商品）は、一定の要件に従って資本性金融商品に分類されるものを除き、金融負債である（第 18 項）。

- 契約上の義務を決済するために現金又はその他の金融資産を引き渡すことを回避できる無条件の権利を企業が有していない場合には、一定の要件に従って資本性金融商品に分類されるプッタブル金融商品及び精算時のみ企業の純資産の比例的な取り分を他の当事者に引き渡す義務を企業に課す金融商品又は金融商品の構成部分を除き、当該義務は金融負債の定義に該当する（第 19 項）。
- 企業が契約の決済時に受け取るか又は引き渡される企業自身の資本性金融商品が、一定の特徴と要件（第 16A 項及び第 16B 項に示されている）のすべてを満たしているプッタブル金融商品である場合、又は清算時にのみ発行企業の純資産の比例的な取り分を他の企業に引き渡す義務を企業に課す金融商品で一定の特徴と要件（第 16C 項及び第 16D 項に示されている）のすべてを満たしているものである場合を除いて、企業が、一定額の現金その他の金融資産と交換に、自らの資本性金融商品の一定数を（受け取るか又は）引き渡すことにより決済される契約は、資本性金融商品である。例えば、企業の株式の一定数を、固定価格又は一定の元本金額の債券で購入する権利を相手方に与える株式オプションは、資本性金融商品である（第 22 項、第 22A 項）。
- デリバティブ契約が一方の当事者に決済方法の選択肢を与えている場合（例えば、発行者又は保有者が、純額現金決済とするか、現金と株式との交換により決済するかを選択できる場合）には、すべての決済方法の選択肢で当該契約が資本性金融商品となる場合を除き、当該契約は金融資産又は金融負債である（第 26 項）。
- デリバティブ以外の金融商品の発行者は、当該金融商品が負債部分と資本部分の両方を含んでいるかどうかを判定するために、当該金融商品の契約条件を検討し、そのような構成部分は、金融負債、金融資産又は資本性金融商品として別々に分類しなければならない（第 28 項）。
- 複合金融商品の当初の帳簿価額を資本部分と負債部分とに配分する際には、資本部分には、当該金融商品全体としての公正価値から負債部分について独立に算定された金額を控除した後の残額が割り当てられる（第 31

項)。

- 自己株式は資本から控除しなければならない。企業自身の資本性金融商品の購入、売却、発行又は消却に関して利得又は損失を認識してはならない(第33項)。
- 金融負債である金融商品又はその構成要素に関連した利息、配当、損失及び利得は、純損益に収益又は費用として認識しなければならない(第35項)。
- 資本性金融商品の保有者に対する分配は、資本に直接認識しなければならない。関連する法人所得税は、IAS第12号「法人所得税」に従って会計処理されなければならない(第35項、第35A項)。
- 資本取引の取引コストは資本からの控除として会計処理しなければならない。関連する法人所得税は、IAS第12号「法人所得税」に従って会計処理されなければならない(第35項、第35A項)。
- 資本取引の取引コストは、その資本取引がなければ避けられたであろう資本性金融商品に直接起因する増分費用である範囲で、資本からの控除として会計処理される。放棄された資本取引の費用は、費用として認識される(第37項)。
- 企業が認識している金額を相殺する法的に強制可能な権利を現在有しており、かつ純額で決済するか又は資産の実現と負債の決済を同時に実行する意図を有している場合には、金融資産と金融負債とを相殺し、純額を財政状態計算書に表示しなければならない(第42項)。
- 認識の中止の要件に該当しない金融資産の譲渡を会計処理する際には、企業は譲渡した資産と関連する負債とを相殺してはならない(第42項)。
- マスター・ネットティング契約は、第42項の要件の両方を満たさない限り、相殺の根拠とはならない(第50項)。

以 上

IAS 第 39 号「金融商品：認識及び測定」の概要

IAS 第 39 号の概要は以下のとおりである。

(1) 目的 (第 1 項)

- 本基準の目的は、金融資産、金融負債及び非金融商品項目の売買契約の一部について、認識及び測定に関する原則を定めることである。

(2) 範囲 (第 2 項～第 7 項)

- 本基準は、すべての企業が、次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 (第 2 項)。
 - IFRS 第 10 号「連結財務諸表」、IAS 第 27 号「個別財務諸表」、又は IAS 第 28 号「関連会社及び共同支配企業に対する投資」に従って会計処理される子会社、関連会社及び共同支配企業に対する持分。ただし、IAS 第 27 号又は IAS 第 28 号に従って本基準により会計処理される子会社、関連会社又は共同支配企業に対する持分については、本基準を適用しなければならない。
 - IAS 第 17 号「リース」が適用されるリースに基づく権利及び義務。ただし、一部例外を除く。
 - IAS 第 19 号「従業員給付」が適用される従業員給付制度に基づく事業主の権利及び義務
 - 企業が発行した金融商品のうち、IAS 第 32 号の資本性金融商品の定義に該当するもの又は資本性金融商品に分類することが要求されているものに関する発行者側の会計処理。
 - 一部の例外を除く、IFRS 第 4 号「保険契約」で定義される保険契約及び裁量権を有する有配当性を含むため、IFRS 第 4 号の範囲に含まれる金融商品。
 - 将来の取得日において企業結合となる、取得企業と売却側株主との間で被取得企業を購入又は売却する先渡契約。
 - 本基準が適用されるもの以外のローン・コミットメント。
 - 一部の例外を除く、IFRS 第 2 号「株式に基づく報酬」が適用される株式に基づく報酬契約による金融商品、契約及び義務。
 - IAS 第 37 号「引当金、偶発負債及び偶発資産」に従って引当金として

認識される負債を決済するために必要とされる支出、又は、以前の期にIAS第37号に従って引当金を認識していた支出を企業に払い戻すための支払に対する権利

- 企業が純損益を通じて公正価値で測定する金融負債に指定したローン・コミットメント、現金又は他の金融商品の引渡し又は発行での純額決済が可能なローン・コミットメント及び市場金利を下回る金利でローンを提供するコミットメントは本基準の対象範囲である（第4項）。
- 現金又は他の金融商品での純額決済又は金融商品との交換により決済できる非金融商品項目の売買契約は、あたかも当該契約が金融商品であるかのように、本基準を適用しなければならない。ただし、企業の予想される購入、販売又は使用の必要に従った非金融商品項目の受取り又は引渡しの目的で締結され、引き続きその目的で保有されている契約は除く（第5項）。

(3) 定義（第8項、第9項）

- 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のうち、次の3つの特徴のすべてを有するものをいう（第9項）。
 - 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
 - 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
 - 将来のある日に決済されること
- 「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」とは、売買目的保有に分類されるもの又は当初認識時において、純損益を通じて公正価値で測定するものとして企業が指定したもののいずれかに該当する金融資産又は金融負債をいう（第9項）。
- 「当初認識時において、純損益を通じて公正価値で測定するものとして企業が指定したもの」の指定は、ハイブリッド（混合）契約全体を、そのように指定すること及び又は指定することが一部の例外を除いて容認されている場合又は次のいずれかの理由で、より目的適合性の高い情報がもたらされる場合にのみ行うことができる。また、資本性金融商品への投資の

うち、活発な市場での公表市場価格がなく、公正価値が信頼性をもって測定できないものについては、純損益を通じて公正価値で測定するものに指定してはならない（第9項、第11A項）。

- ▶ 測定上又は認識上の不整合（「会計上のミスマッチ」と呼ばれることがある）を、その指定が消去又は大幅に削減する場合
- ▶ 文書化されたリスク管理戦略ないしは投資戦略に従い、公正価値に基づいてその業績が評価され、かつ管理されており、金融資産グループ、金融負債グループ又はその双方のグループのようなグループに関する情報が、当該企業の取締役及び最高経営責任者のような企業の経営幹部に対して社内的に当該基準で提供されている場合
- 「満期保有投資」とは、一部の例外を除き、固定又は決定可能な支払金額と固定の満期を有する、デリバティブ以外の金融資産のうち、企業が満期まで保有する明確な意図と能力を有するものをいう（第9項）。
- 企業が当期中又は直前2事業年度中に、満期保有投資のうち僅少とはいええない金額を、満期前に売却又は分類変更した場合には、一部の例外を除き、いかなる金融資産も満期保有として分類してはならない（第9項）。
- 「貸付金及び債権」とは、一部の例外を除き、支払額が固定又は決定可能な、デリバティブ以外の金融資産のうち、活発な市場での公表価格がないものをいう（第9項）。
- 「売却可能金融資産」とは、デリバティブ以外の金融資産のうち、売却可能に指定されたもの、又は、(a)貸付金及び債権、(b)満期保有投資、若しくは(c)純損益を通じて公正価値で測定する金融資産、のいずれにも分類されないものをいう（第9項）。
- 「金融保証契約」とは、負債性金融商品の当初又は変更後の条件に従った期日が到来しても、特定の債務者が支払を行わないために保証契約保有者に発生する損失を、契約発行者がその保有者に対し補填することを要求する契約をいう（第9項）。
- 金融資産又は金融負債の「償却原価」とは、金融資産又は金融負債の当初認識時に測定された金額から元本返済額を控除し、当初金額と満期金額との差額についての実効金利法による償却累計額を加減し、さらに減損又は回収不能額を控除したものをいう（第9項）。

(4) 組込デリバティブ (第 10 項～第 13 項)

- 次の条件のすべてを満たす場合には、組込デリバティブは、主契約から分離して、本基準に基づいてデリバティブとして会計処理しなければならない。組込デリバティブが分離される場合、主契約は、金融商品である場合には本基準により、金融商品でない場合には他の適切な基準に従って、会計処理しなければならない (第 11 項)。
 - 組込デリバティブの経済的特徴及びリスクが、主契約の経済的特徴及びリスクに密接に関連していないこと
 - 組込デリバティブと同一条件の独立の金融商品ならば、デリバティブの定義に該当すること
 - 混合金融商品が、公正価値で測定して公正価値変動を純損益に認識するものではないこと
- 企業が本基準により組込デリバティブをその主契約から分離することを要求されているが、取得時又はその後の財務報告期間の末日現在のいずれかにおいて、その組込デリバティブを分離して測定できない場合には、その混合 (合成) 契約全体を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として指定しなければならない (第 12 項)。

(5) 認識及び認識の中止 (第 14 項～第 42 項)

- 企業は、金融商品の契約条項の当事者となった時に、かつその時においてのみ、金融資産又は金融負債を財政状態計算書に認識しなければならない (第 14 項)。
- 連結財務諸表においては、認識の中止に関する要求事項 (第 16 項から第 23 項及び付録 A の AG34 項から AG53 項) は連結レベルで適用する。したがって、企業はまず、IFRS 第 10 号「連結財務諸表」に従って、すべての子会社を連結し、それから認識の中止に関する要求事項 (第 16 項から第 23 項及び付録 A の AG34 項から AG53 項) を、その結果としてのグループに適用する (第 15 項)。
- 認識の中止が適切かどうか、またどの範囲まで適切なのかを評価する前に、企業は、判断基準を金融資産の一部 (又は類似した金融資産のグループの一部) に適用すべきなのか、金融資産 (又は類似した金融資産のグループの一部) 全体に適用すべきなのかを、判定しなければならない (第 16 項)。

- 企業は、次のいずれかの場合には（かつ、その場合にのみ）、金融資産の認識の中止を行わなければならない（第 17 項～第 20 項(a)）。
 - 当該金融資産からのキャッシュ・フローに対する契約上の権利が消滅した場合
 - 金融資産を譲渡し、その譲渡が当該金融資産の所有に係るリスクと経済価値のほとんどすべてを移転している場合。金融資産の譲渡とは金融資産のキャッシュ・フローを受け取る契約上の権利を譲渡するか、一定の要件を満たすことを条件に、ある金融資産（「原資産」）のキャッシュ・フローを受け取る契約上の権利を保持しているが、1 つ以上の企業（最終受取人）に当該キャッシュ・フローを支払う契約上の義務を引き受けている場合のいずれか（かつ、その場合にのみ）をいう。
- 企業が、ある金融資産（「原資産」）のキャッシュ・フローを受け取る契約上の権利を保持しているが、1 つ以上の企業（最終受取人）に当該キャッシュ・フローを支払う契約上の義務を引き受けている場合、次の 3 つの条件のすべてに該当するときは（かつ、そのときにのみ）、当該企業はその取引を金融資産の譲渡として扱う（第 19 項）。
 - 企業が原資産からの対応金額を回収しない限り、最終受取人への支払義務がないこと
 - 譲渡契約により、原資産の売却あるいは担保差入（最終受取人にキャッシュ・フローを支払う義務に関する担保としての差入れは除く）が禁止されていること
 - 最終受取人に代って回収したキャッシュ・フローを、重要な遅滞なしに送金する義務を有していること。（さらに、企業が当該キャッシュ・フローを再投資する権利を有していないこと。ただし、回収日から最終受取人への所定の送金日までの短期の決済期間における現金又は現金同等物への投資で、当該投資について稼得した利息が最終受取人に引き渡される場合は除く）。
- 企業が、当該金融資産の所有に係るリスクと経済価値のほとんどすべてを保持している場合には、当該金融資産の認識を継続しなければならない（第 20 項(b)）。
- 企業が、当該金融資産の所有に係るリスクと経済価値のほとんどすべてを移転したわけでも、ほとんどすべてを保持しているわけでもない場合には、

企業が支配を保持していない場合には、企業は当該金融資産の認識の中止を行い、当該譲渡において創出又は保持された権利及び義務をすべて資産又は負債として別個に認識しなければならない、企業が支配を保持している場合には、当該金融資産に対して継続的関与を有している範囲において、当該金融資産の認識を継続しなければならない（第 20 項(c)）。

- 企業が、全体が認識の中止の要件を満たす譲渡において金融資産を譲渡し、報酬を得てその金融資産の元利金徴収（サービス業務）を行う権利を保持している場合には、そのサービス契約に関してサービス資産又はサービス負債を認識しなければならない（第 24 項）。
- 譲渡の結果として、ある金融資産の全体について認識の中止が行われるが、その譲渡によって企業が新しい金融資産を獲得するか又は新しい金融負債若しくはサービス負債を引き受ける場合には、企業はその新しい金融資産、金融負債又はサービス負債を公正価値で認識しなければならない（第 25 項）。
- 金融資産全体の認識の中止に際しては、(a) 帳簿価額と、(b) (i) 受け取った対価（獲得した新たな資産と引き受けた新たな負債との差額を含む）と (ii) その他の包括利益に認識されていた当該資産の累積利得又は損失との合計額、との差額を純損益に認識しなければならない（第 26 項）。
- 譲渡資産がより大きな資産の一部分であり、その譲渡された部分が全体として認識の中止の要件を満たす場合には、そのより大きな金融資産の従前の帳簿価額を、認識を継続している部分と認識の中止を行った部分とに、譲渡日現在の公正価値の比率に基づいて配分しなければならない（第 27 項）。
- 企業が譲渡資産の所有に係るリスクと経済価値のほとんどすべてを保持しているために、譲渡が認識の中止とならない場合には、企業は、その譲渡資産全体の認識を継続し、受け取った対価について金融負債を認識しなければならない（第 29 項）。
- 譲渡資産の認識が継続される場合には、譲渡資産と関連する負債とを相殺してはならない。同様に、譲渡資産から生じる収益と、関連した負債から生じる費用とを相殺してはならない（第 36 項）。
- 譲渡人が現金以外の担保を譲受人に提供する場合、担保を次のように会計処理しなければならない（第 37 項）。

- 譲受人が、契約又は慣習により、担保を売却又は再担保差入れできる権利を有している場合には、譲渡人は当該資産を再分類し、他の資産とは区分して、財政状態計算書上で報告しなければならない。
- 譲受人が受け入れた担保を売却した場合には、譲受人は売却代金を認識するとともに、その担保の返還義務について公正価値で測定した負債を認識しなければならない。
- 譲渡人が契約条件のもとで債務不履行となり、もはや担保資産を取り戻す権利を有さなくなった場合には、企業は担保資産の認識を中止しなければならない。譲受人は担保を資産として公正価値で当初測定して認識するか、又は、譲受人がすでに担保を売却している場合には、担保の返還義務について認識を中止しなければならない。この場合以外では、譲渡人は担保を自らの資産として計上し続けなければならない。譲受人は担保を資産として認識してはならない。

- 通常の方法による金融資産の購入又は売却は、適宜、取引日会計又は決済日会計により、認識及び認識の中止を行わなければならない（第 38 項）。
- 企業は、金融負債が消滅した時に、かつ、その時にのみ、財政状態計算書から金融負債（又は金融負債の一部）を除去しなければならない（第 39 項）。
- 現在の借手と貸手との間での、著しく異なる条件による負債性商品の交換は、従前の金融負債の消滅と新しい金融負債の認識として会計処理しなければならない（第 40 項）。
- 現存する金融負債又はその一部分の条件の大幅な変更は、（債務者の財政的困難によるものかどうかを問わず）従前の金融負債の消滅と新しい金融負債の認識として会計処理しなければならない（第 40 項）。
- 消滅又は他の当事者に譲渡された金融負債（又は金融負債の一部）の帳簿価額と、支払われた金額との差額は、純損益に認識しなければならない（第 41 項）。

(6) 測定（第 43 項～第 70 項）

- 金融資産又は金融負債が当初認識される時点で、企業はそれを公正価値で、金融資産又は金融負債が純損益を通じて公正価値で測定されない場合には、金融資産又は金融負債の取得又は発行に直接帰属する取引費用を加算して算定しなければならない（第 43 項）。

- 当初認識時の金融資産の公正価値が取引価格と異なる場合には、その公正価値がレベル1のインプットの証拠がある場合、又は観察可能な市場からのデータのみを用いた評価技法に基づいている場合には、企業は公正価値で測定しなければならない。当該差額は利得又は損失に認識されなければならない。他の全ての場合には、当初認識時の公正価値と取引価格との差額を繰り延べるように調整した額で会計処理する。企業は、資産又は損失として繰り延べた差額を、市場参加者が当該資産又は負債の価格付けを行う場合の考慮に入れるであろう要因（時間を含む）の変化から生じている範囲でのみ、認識しなければならない（第43A項、AG76項）。
- 当初認識後、企業は、資産であるデリバティブを含む金融資産を、売却その他の処分の際に生じる取引費用を控除せずに、公正価値で測定しなければならない。ただし、次の金融資産は除く（第46項）。
 - 貸付金及び債権並びに満期保有投資は実効金利法により償却原価で測定しなければならない。
 - 資本性金融商品に対する投資のうち、活発な市場における公表市場価格がなく、公正価値を信頼性をもって測定できないもの、及びこのような公表価格のない資本性金融商品に連動しており、その引渡しにより決済しなければならないデリバティブ。これらは、取得原価で測定しなければならない。
- 当初認識後、企業は、すべての金融負債を、実効金利法を用いて償却原価で測定しなければならない。ただし、次のものは除く（第47項）。
 - 純損益を通じて公正価値で測定する金融負債。このような負債（負債であるデリバティブを含む）は、公正価値で測定しなければならない。ただし、同一の金融商品についての活発な市場における相場価格（すなわち、レベル1のインプット）がなく、公正価値を信頼性をもって測定できない資本性金融商品に連動しており、その引渡しにより決済しなければならないデリバティブは除く。そのようなデリバティブは取得原価で測定しなければならない。
 - 金融資産の譲渡が認識の中止の要件を満たさない場合又は継続的関与アプローチが適用される場合に生じる金融負債。
 - 金融保証契約及び市場金利を下回る金利で貸付金を提供するコミットメント。

- 企業は、デリバティブを保有又は発行している間及び金融商品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た場合には、純損益を通じて公正価値で測定する区分から他に分類変更してはならない（第 50 項(a)、第 50 項(b)）。
- ある金融資産がもはや近い将来に売却又は買戻しを行う目的では保有されていない場合であって、当初認識時に金融資産をトレーディング目的に分類することが要求されなかったならば貸付金及び債権の定義に該当していたであろう金融資産は企業が予見可能な将来又は満期まで金融資産を保有する意思及び能力を有している場合、それ以外の金融資産はまれな状況においてのみ純損益を通じて公正価値で測定する区分から分類変更することができる（第 50 項(c)、第 50B 項、第 50D 項）。
- 企業の意図又は能力が変化した結果、ある投資を満期保有に分類することがもはや適切ではなくなった場合には、企業は、その投資を売却可能に分類変更して、公正価値で再測定しなければならない（第 51 項）。
- 僅少とはいえない金額の満期保有投資の売却又は分類変更が、一部の例外を除き、残っている満期保有投資を売却可能に分類変更しなければならない（第 52 項）。
- これまでは信頼性のある測定値が入手可能でなかった金融資産又は金融負債について、信頼性のある測定値が入手可能になり、かつ、その資産又は負債が、信頼性のある測定値が利用可能であれば公正価値で測定することが要求されているものである場合には、その資産又は負債は公正価値で再測定しなければならない（第 53 項）。
- 企業の意図若しくは能力が変化した結果として、又は公正価値の信頼性のある測定値が入手不能になるという稀な状況において、又は満期保有投資のうち僅少とはいえない金額を、満期前に売却又は分類変更してから「前会計 2 年度」が経過したために、金融資産を公正価値ではなく取得原価又は償却原価で計上することが適切になった場合には、当該日現在の当該金融資産又は金融負債の公正価値による帳簿価額が、新しい取得原価又は償却原価となる。この場合は次のように会計処理しなければならない（第 54 項）。
 - 固定された満期のある金融資産の場合には、以前に当該資産についてその他の包括利益に認識されていた利得又は損失は、その満期保有投資の残存期間にわたり、実効金利法により償却して純損益に計上しな

なければならない。新しい償却原価と満期金額との間の差額も、その金融資産の残存期間にわたり、プレミアム及びディスカウントの償却と同様に、実効金利法により償却しなければならない。

- ▶ 固定された満期がない金融資産の場合には、以前に当該資産についてその他の包括利益に認識されていた利得又は損失は、当該金融資産が売却その他の方法で処分される時に純損益に認識しなければならない。
- ヘッジ関係の一部ではない金融資産又は金融負債の公正価値の変動により生じた利得又は損失は、次のようにして認識しなければならない（第55項）。
 - ▶ 純損益を通じて公正価値で測定するものとして分類された金融資産又は金融負債に係る利得又は損失は、純損益に認識しなければならない。
 - ▶ 売却可能金融資産に係る利得又は損失は、減損損失及び為替差損益を除き、当該金融資産の認識の中止が行われるまで、その他の包括利益に認識しなければならない。当該金融資産の認識の中止が行われる時には、それまでその他の包括利益に認識されていた利得又は損失の累積額は、組替調整額として資本から純損益に振り替えなければならない。
- 償却原価で計上されている金融資産及び金融負債については、原則として、利得又は損失は、当該金融資産又は金融資産の認識の中止又は減損の時、及び償却の過程を通じて、純損益に認識される（第56項）。
- 企業が決済日会計により金融資産を認識している場合には、取引日と決済日との間における、受け取るべき金融資産の公正価値の変動は、取得原価又は償却原価で計上されている資産については認識されない（減損損失を除く）。しかし、公正価値で計上されている資産については、公正価値の変動は、適宜、当期純損益又は資本に認識しなければならない（第57項）。
- 企業は、報告期間の末日ごとに、金融資産又は金融資産のグループ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（第58項）。
- 金融資産又は金融資産のグループが減損して、減損損失が認識されるのは、当該資産の当初認識後に発生した1つ以上の事象（「損失事象」）の結果としての減損の客観的証拠があり、かつ、その損失事象が当該金融資産又は金融資産のグループの見積予想キャッシュ・フローに対して、信頼性をもって見積れる影響を有している場合である。将来の事象の結果として予想

される損失は、いかに可能性が高くても、認識されない。金融資産又は金融資産のグループが減損しているという客観的証拠には、当該資産の保有者の知るところとなった損失事象に関する観察可能なデータが含まれる(第59項)。

- 資本性金融商品に対する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に対する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。資本性金融商品に対する投資の公正価値の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(第61項)。
- 償却原価で計上されている貸付金及び債権又は満期保有目的投資に係る減損損失の客観的な証拠がある場合には、当該損失の金額は、当該資産の帳簿価額と、見積将来キャッシュ・フローを当該金融資産の当初の実効金利で割り引いた現在価値との間の差額である。当該資産の帳簿価額は、直接に又は引当金勘定を通じて減額しなければならない。当該損失額は純損益に認識しなければならない(第63項)。
- 企業はまず、個別に重要な金融資産について、減損の客観的な証拠が存在しているかどうかを個別に検討し、個別には重要でない金融資産については、個別に又は集団的に検討する。企業が、個別に検討された金融資産について減損の客観的な証拠が存在していないと判定した場合には、重要であるかどうかにかかわらず、当該資産を同様の信用リスクを有する金融資産のグループに含めて、減損の有無を集団的に検討する。個別に減損の検討を行った資産で、減損損失を認識したもの又は引き続き認識しているものは、減損の集団的検討には含めない(第64項)。
- 以後の期間において、減損損失の額が減少し、その減少が減損を認識した後に発生した事象に客観的に関連付けることができる場合には、以前に認識された減損損失は、直接に又は引当金勘定の修正により戻し入れなければならない。その戻し入れによって、当該金融資産の帳簿価額が、減損が認識されていなかったとした場合の、減損を戻し入れた日現在の償却原価を超過する結果を生じさせてはならない(第65項)。
- 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、公表価格のない資本性金融商品、又はそのような資本性金融商品に連動し、かつ、それを引き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。このような減損損失は、戻入れをしてはならない（第 66 項）。

- 売却可能金融資産の公正価値の下落がその他の包括利益に認識され、当該金融資産が減損しているという客観的証拠がある場合には、その他の包括利益に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ても、組替調整額として資本から純損益に振り替えなければならない（第 67 項）。
- 売却可能に分類されている資本性金融商品に対する投資について純損益に認識された減損損失は、純損益に戻し入れてはならない（第 69 項）。
- 以後の期間において、売却可能に分類されている負債性商品の公正価値が増加し、当該増加が減損損失を純損益に認識した後に発生した事象と客観的に関連付けることができる場合には、当該減損損失を戻し入れて、純損益に認識しなければならない（第 70 項）。

(7) ヘッジ（第 71 項～第 102 項）

- ヘッジ対象が非金融資産又は非金融負債である場合には、ヘッジ対象としての指定は、(a) 為替リスクについて、又は (b) 全体ですべてのリスクについて、行わなければならない（第 82 項）。
- ヘッジ関係には次の 3 種類がある（第 86 項）。
 - 公正価値ヘッジー認識されている資産若しくは負債又は認識されていない確定約定、あるいはそのような資産若しくは負債又は認識されていない確定約定の特定された一部分の、公正価値の変動に対するエクスポージャーのうち、特定のリスクに起因し、かつ、純損益に影響しうるもののヘッジ
 - キャッシュ・フロー・ヘッジーキャッシュ・フローの変動可能性に対するエクスポージャーのうち、(i) 認識されている資産又は負債に関連する特定のリスク（例えば、変動利付債券に係る将来の金利支払の全部又は一部）又は可能性の非常に高い予定取引に起因し、かつ、(ii) 純損益に影響しうるものに対するヘッジ
 - IAS 第 21 号で定義されている、在外営業活動体に対する純投資のヘッ

ジ

- 確定約定の為替リスクのヘッジは、公正価値ヘッジとして会計処理しても、キャッシュ・フロー・ヘッジとして会計処理してもよい（第 87 項）。
- ヘッジ関係は、次の条件のすべてが満たされた場合に、かつその場合においてのみ、ヘッジ会計の要件を満たす（第 88 項）。
 - ヘッジの開始時において、ヘッジ関係並びにヘッジの実施についての企業のリスク管理目的及び戦略の、公式な指定及び文書があること。
 - ヘッジが、その特定のヘッジ関係について当初に文書化されたリスク管理戦略に沿って、ヘッジされたリスクに起因する公正価値又はキャッシュ・フローの変動を相殺するに際し、きわめて有効であると見込まれること
 - キャッシュ・フロー・ヘッジについては、ヘッジの対象である予定取引は、実行の可能性が非常に高く、かつ最終的に純損益に影響しうるキャッシュ・フローの変動可能性に対するエクスポージャーを表すものでなければならない。
 - ヘッジの有効性が信頼性をもって測定できること
 - ヘッジが継続的に評価され、指定されていた財務報告期間を通じて、実際に極めて有効であったと判断されていること
- ヘッジは、次の要件の両方が満たされる場合に、かつその場合にのみ、高い程度に有効であるとみなされる（AG 第 105 項）。
 - ヘッジの開始時及びその後の期間において、ヘッジが指定されている期間中のヘッジされているリスクに起因する公正価値又はキャッシュ・フローの変動の相殺を達成する際に、ヘッジが高い程度に有効であると見込まれること。
 - ヘッジの実際の結果が 80%から 125%の範囲内にあること。
- たとえヘッジ手段とヘッジ対象の主要な条件が同一であったとしても、ヘッジ手段の流動性や信用リスクなど他の属性によってヘッジの非有効性が生じる可能性があるため、ヘッジの有効性のテストは省略できない（IG F4.7）。
- 公正価値ヘッジが当期中にヘッジ会計の条件を満たしている場合には、次

のように会計処理しなければならない(第89項、第92項)。

- ▶ ヘッジ手段を公正価値又はIAS第21号に従って測定された帳簿価額の
外貨部分で再測定することによる利得又は損失は、純損益に認識しな
ければならない。
- ▶ ヘッジされたリスクに起因するヘッジ対象に係る利得又は損失は、ヘ
ッジ対象の帳簿価額を修正して、純損益に認識しなければならない。
これは、そうでなければヘッジ対象が取得原価で測定される場合に適
用される。ヘッジされたリスクに起因する利得又は損失の純損益への
認識は、ヘッジ対象が売却可能金融資産である場合に適用される。こ
れにより生じる、実効金利法が使用されるヘッジ対象金融商品の帳簿
価額に対する修正は、満期までに全額を償却して純損益に計上しなけ
ればならない。
- 次の場合には、企業は、ヘッジ会計を将来に向かって中止しなければなら
ない(第91項)。
 - ▶ ヘッジ手段が失効、売却、終結又は行使された場合
 - ▶ ヘッジが、ヘッジ会計の要件をもはや満たさない場合
 - ▶ 企業が指定を取り消した場合
- 当期中にキャッシュ・フロー・ヘッジがヘッジ会計の要件を満たしている
場合には、次のように会計処理しなければならない(第95項)。
 - ▶ ヘッジ手段に係る利得又は損失のうち有効なヘッジと判定される部分
はその他の包括利益に認識しなければならない。
 - ▶ ヘッジ手段に係る利得又は損失のうちの非有効部分は、純損益に認識
しなければならない。
- 予定取引のヘッジが、その後において金融資産又は金融負債の認識を生じ
させる場合には、その他の包括利益に認識されていた関連する利得又は損
失を、ヘッジされたキャッシュ・フローが純損益に影響を与えると同一
期に、資本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
(第97項)。
- 予定取引のヘッジが、その後において非金融資産又は非金融負債の認識を
生じさせるものである場合、又は非金融資産又は非金融負債についての予

定取引が、公正価値ヘッジが適用される確定約定となった場合には、企業は次のいずれかを会計方針として採用し、関係するすべてのヘッジにそれを首尾一貫して適用しなければならない（第 98 項、第 99 項）。

- その他の包括利益に認識されていた関連する利得又は損失を、取得された資産又は発生した負債が純損益に影響を与えるのと同じ期に、組替調整額として純損益に振り替える。
- その他の包括利益に認識されていた関連する利得又は損失を除去し、それらを資産又は負債の当初の取得原価又は他の帳簿価額に含める。
- 予定取引以外のキャッシュ・フロー・ヘッジについては、その他の包括利益に認識されていた金額は、ヘッジ対象である予定キャッシュ・フローが純損益に影響を与えるのと同じ期に組替調整額として資本から純損益に振り替えなければならない（第 100 項）。
- 次のいずれかの状況においては、企業は、キャッシュ・フロー・ヘッジ会計を将来に向かって中止しなければならない（第 101 項）。
 - ヘッジ手段が失効、売却、終結又は行使された場合
 - ヘッジが、ヘッジ会計の要件をもはや満たしていない場合
 - 予定取引の発生がもはや見込まれない場合
 - 企業が指定を取り消した場合
- 在外営業活動体に対する純投資のヘッジ（純投資の一部として会計処理される貨幣性項目のヘッジを含む）は、キャッシュ・フロー・ヘッジと同様に会計処理しなければならない（第 102 項）。

以 上

IFRS 第9号「金融商品」の概要

IFRS 第9号の概要は以下のとおりである。

(1) 目的 (第1章)

- 本基準の目的は、財務諸表の利用者が、将来キャッシュ・フローの金額、時期及び不確実性を評価するにあたって、目的適合性のある有用な情報を表示する金融資産及び金融負債の財務報告に関する原則を確立することである (第1.1項)。

(2) 範囲 (第2章)

- 企業は、本基準を IAS 第39号「金融商品：認識及び測定」の範囲に含まれるすべての項目に適用しなければならない (第2.1項)。

(3) 認識及び認識の中止 (第3章)

- 企業は、金融商品の契約条項の当事者になった場合に、かつ、その場合にのみ、金融資産又は金融負債を財政状態計算書に認識しなければならない (第3.1.1項)。
- 金融資産の通常の方法による売買は、適宜、取引日会計又は決済日会計により、認識及び認識の中止を行わなければならない (第3.1.2項)。
- 認識の中止が適切かどうか、またどの範囲まで適切なのかを評価する前に、企業は、判断基準を金融資産の一部分 (又は類似した金融資産のグループの一部分) に適用すべきなのか、金融資産 (又は類似した金融資産のグループ) 全体に適用すべきなのかを、判定しなければならない (3.2.2項)。
- 企業は、次のいずれかの場合には (かつ、その場合にのみ)、金融資産の認識の中止を行わなければならない (第3.2.3項～第3.2.6項(a))。
 - 当該金融資産からのキャッシュ・フローに対する契約上の権利が消滅した場合
 - 金融資産のキャッシュ・フローを受け取る契約上の権利を譲渡するか、一定の要件を満たすことを条件に、ある金融資産 (「原資産」) のキャッシュ・フローを受け取る契約上の権利を保持しているが、1つ以上の企業 (最終受取人) に当該キャッシュ・フローを支払う契約上の義務を引き受けている場合のいずれか (かつ、その場合にのみ) で、その譲渡が、当該金融資産の所有に係るリスクと経済価値のほとんどすべてを移転している場合

- 企業が、当該金融資産の所有に係るリスクと経済価値のほとんどすべてを移転したわけでも、ほとんどすべてを保持しているわけでもない場合には、企業が支配を保持していない場合には、企業は当該金融資産の認識の中止を行い、当該譲渡において創出又は保持された権利及び義務をすべて資産又は負債として別個に認識しなければならない、企業が支配を保持している場合には、当該金融資産に対して継続的関与を有している範囲において、当該金融資産の認識を継続しなければならない（第 3.2.6 項(c)）。
- 企業が、全体が認識の中止の要件を満たす譲渡において金融資産を譲渡し、報酬を得てその金融資産の元利金徴収（サービス業務）を行う権利を保持している場合には、そのサービス契約に関してサービス資産又はサービス負債を認識しなければならない（第 3.2.10 項）。
- 譲渡の結果として、ある金融資産の全体について認識の中止が行われるが、その譲渡によって企業が新しい金融資産を獲得するか又は新しい金融負債若しくはサービス負債を引き受ける場合には、企業はその新しい金融資産、金融負債又はサービス負債を公正価値で認識しなければならない（第 3.2.11 項）。
- 金融資産全体の認識の中止に際しては、帳簿価額と受け取った対価の差額を純損益に認識しなければならない（第 3.2.12 項）。
- 譲渡資産がより大きな資産の一部であり、その譲渡された部分が全体として認識の中止の要件を満たす場合には、そのより大きな金融資産の従前の帳簿価額を、認識を継続している部分と認識の中止を行った部分とに、譲渡日現在の公正価値の比率に基づいて配分しなければならない（第 3.2.13 項）。
- 企業が譲渡資産の所有に係るリスクと経済価値のほとんどすべてを保持しているために、譲渡が認識の中止とならない場合には、企業は、その譲渡資産全体の認識を継続し、受け取った対価について金融負債を認識しなければならない（第 3.2.15 項）。
- 譲渡資産の認識が継続される場合には、譲渡資産と関連する負債とを相殺してはならない。同様に、譲渡資産から生じる収益と、関連した負債から生じる費用とを相殺してはならない（第 3.2.22 項）。
- 譲渡人が現金以外の担保を譲受人に提供する場合、担保を次のように会計処理しなければならない（第 3.2.23 項）。

- 譲受人が、契約又は慣習により、担保を売却又は再担保差入れできる権利を有している場合には、譲渡人は当該資産を再分類し、他の資産とは区分して、財政状態計算書上で報告しなければならない。
 - 譲受人が受け入れた担保を売却した場合には、譲受人は売却代金を認識するとともに、その担保の返還義務について公正価値で測定した負債を認識しなければならない。
 - 譲渡人が契約条件のもとで債務不履行となり、もはや担保資産を取り戻す権利を有さなくなった場合には、企業は担保資産の認識を中止しなければならない。譲受人は担保を資産として公正価値で当初測定して認識するか、又は、譲受人がすでに担保を売却している場合には、担保の返還義務について認識を中止しなければならない。この場合以外では、譲渡人は担保を自らの資産として計上し続けなければならない。譲受人は担保を資産として認識してはならない。
- 企業は、金融負債が消滅した時に、かつ、その時にのみ、財政状態計算書から金融負債（又は金融負債の一部）を除去しなければならない（第 3.3.1 項）。
 - 現在の借手と貸手との間での、大幅に異なる条件による負債性商品の交換は、従前の金融負債の消滅と新しい金融負債の認識として会計処理しなければならない（第 3.3.2 項）。
 - 現存する金融負債又はその一部分の条件の大幅な変更は、（債務者の財政的困難によるものかどうかを問わず）従前の金融負債の消滅と新しい金融負債の認識として会計処理しなければならない（第 3.3.2 項）。
 - 消滅又は他の当事者に譲渡された金融負債（又は金融負債の一部）の帳簿価額と、支払われた金額との差額は、純損益に認識しなければならない（第 3.3.3 項）。

(4) 分類（第 4 章）

- 企業は、公正価値オプションが適用される場合を除き、金融資産の管理に関する企業の事業モデル及び金融資産の契約上のキャッシュ・フローの特性の両方に基づき、金融資産を事後的に償却原価で測定されるものか、公正価値で測定されるものかのいずれかに分類しなければならない（第 4.1.1 項）。
- 金融資産は、次の条件がともに満たされる場合には、償却原価で測定しな

なければならない（第 4.1.2 項、第 4.1.3 項）。

- ▶ 契約上のキャッシュ・フローを回収するために資産を保有することを目的とする事業モデルに基づいて、資産が保有されている。
- ▶ 金融資産の契約条件により、元本及び元本残高に対する利息（ここでいう利息とは、特定の期間における元本残高に関する貨幣の時間価値及び信用リスクへの対価である。）の支払のみであるキャッシュ・フローが特定の日に生じる。
- 償却原価で測定される場合を除き、金融資産は公正価値で測定しなければならない（第 4.1.4 項）。
- 企業は、当初認識時に、金融資産を純損益を通じて公正価値で測定するものとして取消不能の指定をすることができるが、この指定が認められるのは、指定しない場合に資産又は負債の測定又はそれらに係る利得及び損失の認識を異なる基礎で行うことから生じるであろう測定又は認識の不整合（「会計上のミスマッチ」と呼ばれることがある）を、その指定が除去又は大幅に低減する場合である（第 4.1.5 項）。
- 企業は、すべての金融負債を、実効金利法を用いて償却原価で事後測定しなければならない。ただし、次のものは除く（第 4.2.1 項）。
 - ▶ 純損益を通じて公正価値で測定する金融負債。このような負債（負債であるデリバティブを含む）は、公正価値で測定しなければならない。
 - ▶ 金融資産の譲渡が認識の中止の要件を満たさない場合又は継続的関与アプローチが適用される場合に生じる金融負債。
 - ▶ 金融保証契約及び市場金利を下回る金利で貸付金を提供するコミットメント。
- 企業は、当初認識時において、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取消不能の指定をすることができるが、この指定が認められるのは、契約が 1 つ以上の組込デリバティブを含んでいて、主契約が本基準の適用範囲内の資産ではない場合に一部の例外を除いて容認されている場合、又は指定することにより次のいずれかの理由で情報の目的適合性が高まる場合である（第 4.2.2 項、第 4.3.5 項）。
 - ▶ 測定上又は認識上の不整合（「会計上のミスマッチ」と呼ばれることがある）を、その指定が解消又は大幅に削減する場合

- 文書化されたリスク管理戦略ないしは投資戦略に従い、公正価値に基づいてその業績が評価され、かつ管理されており、金融資産グループ、金融負債グループ又はその双方のグループのようなグループに関する情報が、当該企業の取締役及び最高経営責任者のような企業の経営幹部に対して社内的に当該基準で提供されている場合
- 混合契約が本基準の適用範囲内の資産である主契約を含んでいる場合には、企業は金融資産の分類に関する要求事項を混合契約の全体に適用しなければならない（第 4.3.2 項）。
- 混合契約が IFRS 第 9 号の適用範囲内の資産ではない主契約を含んでいる場合には、組込デリバティブは、次のときに、かつ次のときにのみ、主契約から分離して本基準によりデリバティブとして会計処理しなければならない（第 4.3.3 項）。
 - 組込デリバティブの経済的特徴及びリスクが、主契約の経済的特徴及びリスクに密接に関連していないこと
 - 組込デリバティブと同一条件の独立の金融商品ならば、デリバティブの定義に該当すること
 - 混合金融商品が、公正価値で測定して公正価値変動を純損益に認識するものではないこと
- 組込デリバティブが分離される場合には、主契約は、適切な IFRS に従って会計処理しなければならない（第 4.3.4 項）。
- 企業が本基準により組込デリバティブをその主契約から分離することを要求されているが、取得時又はその後の財務報告期間の末日現在のいずれかにおいて、その組込デリバティブを分離して測定できない場合には、その混合契約全体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なければならない（第 4.3.6 項）。
- 企業は、金融資産の管理に関する事業モデルを変更した場合に、かつ、その場合にのみ、影響を受けるすべての金融資産を、金融資産の分類に関する要求事項に従って分類変更しなければならない（第 4.4.1 項）。
- 企業は、いかなる金融負債も分類変更してはならない（第 4.4.2 項）。

(5) 測定（第 5 章）

- 当初認識時に、企業は、金融資産又は金融負債を公正価値で測定しなければ

ばならない。純損益を通じて公正価値で測定するものではない金融資産又は金融負債の場合には、金融資産の取得又は金融負債の発行に直接起因する取引コストを加算又は減算する（第 5.1.1 項）。

- 当初認識時の金融資産の公正価値が取引価格と異なる場合には、企業は、その公正価値がレベル 1 のインプットの証拠がある場合、又は観察可能な市場からのデータのみを用いた評価技法に基づいている場合には、金融資産を公正価値で測定しなければならず、当該差額は利得又は損失に認識されなければならない。他の全ての場合には、当初認識時の公正価値と取引価格との差額を繰り延べるように調整した額で会計処理する。企業は、資産又は損失として繰り延べた差額を、市場参加者が当該資産又は負債の価格付けを行う場合の考慮に入れるであろう要因（時間を含む）の変化から生じている範囲でのみ、認識しなければならない（第 5.1.1A 項、B5.1.2A 項）。
- 当初認識後、企業は、金融資産の分類に関する要求事項に従って、金融資産を公正価値又は償却原価で測定しなければならない（第 5.2.1 項）。
- 企業は、IAS 第 39 号の減損の要求事項を、償却原価で測定する金融資産に適用しなければならない（第 5.2.2 項）。
- 企業は、IAS 第 39 号のヘッジ会計の要求事項を、ヘッジ対象として指定された金融資産に適用しなければならない（第 5.2.3 項）。
- 当初認識後、企業は、金融負債を金融負債の分類に関する要求事項に従って測定しなければならない（第 5.3.1 項）。
- 企業は、IAS 第 39 号のヘッジ会計の要求事項を、ヘッジ対象として指定された金融負債に適用しなければならない（第 5.3.2 項）。
- 金融資産を分類変更する場合には、企業は分類変更日から将来に向かって分類変更を適用しなければならない。企業は、それまでに認識した利得、損失又は利息を修正再表示してはならない（第 5.6.1 項）。
- 金融資産を公正価値で測定するように分類変更した場合には、その公正価値は分類変更日現在で測定される。従前の帳簿価額と公正価値との差額から生じる利得又は損失は、純損益に認識される（第 5.6.2 項）。
- 金融資産を償却原価で測定するように分類変更した場合には、分類変更日の公正価値が新たな帳簿価額となる（第 5.6.3 項）。

- 公正価値で測定する金融資産又は金融負債に係る利得又は損失は、純損益に認識しなければならない。ただし、次の場合を除く（第 5.7.1 項）。
 - ヘッジ関係の一部であるもの
 - 資本性金融商品に対する投資であり、企業が当該投資に係る利得及び損失をその他の包括利益に表示することを選択しているもの
 - 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であり、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もの
- 償却原価で測定する金融資産でヘッジ関係の一部ではないものに係る利得又は損失は、当該金融資産の認識の中止、減損又は分類変更時及び償却過程において、純損益に認識しなければならない。償却原価で測定する金融負債でヘッジ関係の一部ではないものに係る利得又は損失は、当該金融負債の認識の中止時及び償却過程において、純損益に認識しなければならない（第 5.7.2 項）。
- ヘッジ対象である金融資産又は金融負債に係る利得又は損失は、IAS 第 39 号に従って認識しなければならない（第 5.7.3 項）。
- 企業が決済日会計により金融資産を認識している場合には、取引日と決済日との間における、受け取るべき金融資産の公正価値の変動は、取得原価又は償却原価で計上されている資産については認識されない（減損損失を除く）。しかし、公正価値で計上されている資産については、公正価値の変動は、適宜、当期純損益又は資本に認識しなければならない（第 5.7.4 項）。
- 当初認識時に、企業は、本基準の適用対象に含まれる、売買目的保有ではない資本性金融商品への投資の公正価値の事後的な変動を、その他の包括利益に表示するという取消不能な選択をすることができる（第 5.7.5 項）。
- 企業は、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係る利得又は損失を、次のように表示しなければならない。ただし、当該負債の信用リスクの変動の影響の処理が、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く（第 5.7.7 項）。
 - 当該金融負債の公正価値の変動のうち当該負債の信用リスクの変動に起因する金額は、その他の包括利益に表示しなければならない

- 当該負債の公正価値の変動の残りの金額は、純損益に表示しなければならない
- 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公正価値の変動のうち、当該負債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要求事項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こととなる場合には、企業は、当該負債に係るすべての利得又は損失（当該負債の信用リスクの変動の影響を含む）を純損益に表示しなければならない（第 5.7.8 項）。
- 企業は、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ローン・コミットメント及び金融保証に係るすべての利得及び損失を純損益に表示しなければならない（第 5.7.9 項）。

以 上

IFRS 第13号「公正価値測定」の概要

IFRS 第13号の概要は以下のとおりである。

(1) 目的 (第1項)

- 本基準は次のことを行うものである (第1項)。
 - 公正価値を定義する。
 - 単一の IFRS で公正価値の測定に関するフレームワークを示す。
 - 公正価値測定に関する開示を求める。
- 公正価値測定の目的は、現在の市場の状況下で測定日時時点で市場参加者の間で資産の売却又は負債の移転の秩序ある取引が生じるであろう価格を見積ることである (第2項)。

(2) 範囲 (第5項～第8項)

- 本基準は、他の IFRS が公正価値測定又は公正価値測定に関する開示 (及び、売却費用控除後の公正価値のような、公正価値を基礎とする測定又は当該測定に関する開示) を要求又は許容している場合に適用される。ただし、次を除く (第5項～第7項)。
 - IFRS 第2号「株式報酬」の範囲内の株式報酬取引、IAS 第17号「リース」の範囲内のリース取引及び公正価値と何らかの類似性はあるが公正価値ではない測定、例えば、IAS 第2号「棚卸資産」における正味実現可能価額あるいは IAS 第36号「資産の減損」における使用価値に対して、測定及び開示の要求事項。
 - IAS 第19号「従業員給付」に従って公正価値で測定される制度資産、IAS 第26号「退職給付制度の会計と報告」に従って公正価値で測定される退職給付制度投資及び IAS 第36号に従って回収可能価額が処分費用控除後の公正価値である資産に対して、開示の要求事項。

(3) 測定 (第9項～第90項)

- 本基準は、公正価値を、「測定日時時点で、市場参加者間の秩序ある取引において、資産を売却するために受け取るであろう価格又は負債を移転するために支払うであろう価格」と定義する (第9項)。
- 公正価値測定は、特定の資産又は負債に関するものである。したがって、公正価値を測定する際に、企業は、当該資産又は負債の特性が、市場参加者が測定日において当該資産又は負債の価格付けを行う場合に考慮に入

れるものであれば、それを考慮に入れなければならない（第 11 項）。

- 公正価値測定は、資産又は負債が、現状の市場の状況で測定日に当該資産の売却又は当該負債の移転を行う市場参加者間の秩序ある取引において交換されると仮定する（第 15 項）。
- 公正価値測定は、資産の売却又は負債の移転の取引が (a) 当該資産又は負債に関する主要な市場、(b) 主要な市場がない場合には、当該資産又は負債に関する最も有利な市場のいずれかにおいて発生すると仮定する（第 16 項）。
- 企業は、資産又は負債の公正価値の測定を、市場参加者が当該資産又は負債の価格付けを行う際に用いるであろう仮定を用いて、市場参加者が自らの経済的利益が最大になるように行動すると仮定して、行わなければならない（第 22 項）。
- 公正価値は、現在の市場の状況下での測定日における主要な（又は最も有利な）市場での秩序ある取引において、資産を売却するために受け取るであろう価格又は負債を移転するために支払うであろう価格（すなわち、出口価格）である。その価格が直接観察可能であるのか他の評価技法を用いて見積られるのかは関係がない（第 24 項）。
- 非金融資産の公正価値測定には、当該資産の最有効使用を行うこと又は当該資産を最有効使用するであろう他の市場参加者に売却することにより、市場参加者が経済的便益を生み出す能力を考慮に入れる（第 27 項）。
- 公正価値測定は、金融負債若しくは非金融負債又は企業自身の資本性金融商品（例えば、企業結合の対価として発行される資本持分）が、測定日に市場参加者に移転されると仮定する。負債又は企業自身の資本性金融商品の移転は、次のことを仮定する（第 34 項）。
 - 負債は未決済のままであり、市場参加者である譲受人が当該債務を履行する必要がある。測定日において相手先との決済その他の消滅は行われない。
 - 企業自身の資本性金融商品は未決済のままであり、市場参加者である譲受人が金融商品に関する権利と責任を引き継ぐ。測定日において売却その他の消滅は行われない。
- 同一又は類似の負債又は企業自身の資本性金融商品の移転に係る相場価

格が利用可能でなく、同一の項目を他の者が資産として保有している場合には、企業は当該負債又は資本性金融商品の公正価値の測定を、その同一の項目を測定日において資産として保有している市場参加者の観点から行わなければならない（第 37 項）。

- 同一又は類似の負債又は企業自身の資本性金融商品の移転に係る相場価格が利用可能でなく、同一の項目を他の者が資産として保有していない場合には、企業は当該負債又は資本性金融商品の公正価値の測定を、当該負債を負っているか又は持分に対する請求権を発行した市場参加者の観点から、評価技法を用いて行わなければならない（第 40 項）。
- 負債の公正価値は、不履行リスクの影響を反映する。不履行リスクには、企業自身の信用リスク（IFRS 第 7 号「金融商品：開示」で定義）が含まれるが、それには限らない。不履行リスクは負債の移転の前後で同一と仮定される（第 42 項）。
- 要求払の特徴を有する金融負債（例えば、要求払預金）の公正価値は、要求払金額を、当該金額の支払が要求される可能性のある最初の日から割り引いた金額を下回らない（第 47 項）。
- 企業がその金融資産と金融負債のグループの管理を、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行っている場合には、測定日に現在の市場の状況で市場参加者の間の秩序ある取引において、特定のリスク・エクスポージャーに係る正味ロング・ポジション（すなわち、資産）を売却して受け取るであろう価格、又は特定のリスク・エクスポージャーに係る正味ショート・ポジション（すなわち、負債）を移転するために支払うであろう価格に基づいて測定することを認める（第 48 項）。
- 他の IFRS が、資産又は負債を公正価値で当初測定することを要求又は許容していて、取引価格が公正価値と異なる場合には、企業は、当該 IFRS が別段の定めをしていない限り、それにより生じる利得又は損失を純損益に認識しなければならない（第 60 項）。
- 企業は、公正価値を測定するために、状況に適合し、十分なデータが利用可能な評価技法を使用しなければならない。その際、関連性のある観察可能なインプットの使用を最大限にし、観察可能でないインプットの使用を最小限にする（第 61 項、第 67 項）。

- 公正価値測定及びそれに関連する開示の首尾一貫性と比較可能性を向上させるために、本基準は、公正価値ヒエラルキーを設け、公正価値を測定するために用いる評価技法へのインプットを3つのレベルに区分している。公正価値ヒエラルキーが最も高い優先順位を与えているのは、同一の資産又は負債に関する活発な市場における（無調整の）相場価格（レベル1のインプット）であり、最も優先順位が低いのは、観察可能でないインプット（レベル3のインプット）である（第72項）。
 - 資産又は負債の公正価値を測定するために用いられる複数のインプットが、公正価値ヒエラルキーの中の異なるレベルに区分される場合は、その公正価値測定の全体を、全体の測定にとって重大なインプットのうち最も低いレベルのインプットと同じレベルの公正価値測定に区分する（第73項）。
 - レベル1のインプットは、測定日における企業がアクセスできる同一の資産又は負債に関する活発な市場における相場価格（無調整）である（第76項）。
 - 活発な市場における相場価格は、公正価値の最も信頼性のある証拠を提供するものであり、一部の例外を場合を除き、利用可能な場合にはいつでも、調整なしで使用して公正価値を測定しなければならない。
 - レベル2のインプットは、レベル1に含まれる相場価格以外のインプットのうち、資産又は負債について直接又は間接に観察可能なものである（第81項）。
 - レベル3のインプットは、資産又は負債に関する観察可能でないインプットである（第86項）。
- (4) 資産又は負債に係る活動の量が著しく低下した場合の公正価値の測定（B37項～B47項）
- 資産又は負債に係る活動の分量又は水準が、当該資産又は負債（あるいは類似の資産又は負債）に係る通常の市場活動に比べて著しく低下したと企業が判断する場合には、取引又は相場価格の追加的な分析が必要である（B38項）。
 - 取引又は相場価格が公正価値を表さないと企業が判断する場合（例えば、秩序ある取引ではない取引がある場合）、企業がそれらの価格を公正価値を測定する基礎として使用していて、その調整が公正価値全体に重要とな

る可能性がある場合には、取引又は相場価格に対する調整が必要となる (B38 項)。

- 資産又は負債に係る活動の量又は水準が著しく低下した場合であっても、公正価値測定の目的は同じである (B41 項)。
- 証拠により、取引が秩序ある取引ではないことが示されている場合には、企業は、当該取引価格へのウェイトを低く (公正価値の他の指標に比べて) しなければならない (B44 項 (a))。
- 特定の取引が秩序ある取引であるかどうかを判断するために十分な情報が企業にない場合には、秩序ある取引だと判明している他の取引に比べて、当該取引へのウェイトを低くしなければならない (B44 項 (c))。

以 上

IFRS 第1号「国際財務報告基準の初度適用」の概要

IFRS 第1号の概要は以下のとおりである。

(1) 目的(第1項)

- 本基準の目的は、企業の最初の IFRS 財務諸表及び当該財務諸表の対象年度の一部分に係る期中財務報告が、(a)利用者にとって透明で、表示されている全期間にわたって比較可能であり、(b) 国際財務報告基準 (IFRS) に準拠した会計処理のための適切な出発点を提供し、及び(c)利用者にとっての便益を超えないコストで作りに出すことができるような高品質の情報を含むようにすることである (第1項)。

(2) 範囲(第2項～第5項)

- 企業は、本基準を(a)最初の IFRS 財務諸表及び(b)最初の IFRS 財務諸表の対象となっている年度の一部分について、IAS 第34号「期中財務報告」に準拠した企業が作成する各期中財務報告 (該当する場合) に適用しなければならない (第2項)。
- 企業の最初の IFRS 財務諸表とは、財務諸表において IFRS への準拠の明示的かつ無限定の記述を行うことにより、企業が IFRS を採用する最初の年次財務諸表である。IFRS に準拠した財務諸表が企業の最初の IFRS 財務諸表となるのは、例えば、次の場合である (第3項)。

(a) 直近の財務諸表を次のいずれかの形で作成していた場合

(i) IFRS とすべての点では一致していない国内の要求事項に従っていた。

(ii) すべての点で IFRS と合致していたが、IFRS に準拠しているという明示的かつ無限定の記述が財務諸表に含まれていなかった。

(iii) IFRS の全部ではなく一部に準拠しているという明示的記述を含んでいた。

(iv) IFRS と合致していない国内の要求事項に従って、国内の要求事項が存在していなかった項目の会計処理について個々の IFRS を使用していた。

(v) 国内の要求事項に従って作成し、一部の金額について IFRS に従って算定した金額への調整表を付していた。

- (b) IFRS に準拠した財務諸表を内部用にのみ作成し、企業の所有者や他の外部利用者に公開していなかった場合
 - (c) 連結目的で IFRS に準拠した報告パッケージを作成していたが、IAS 第 1 号「財務諸表の表示」(2007 年改訂後) で定義されている完全な 1 組の財務諸表は作成していなかった場合
 - (d) 過年度について財務諸表を表示していなかった場合
- 本基準は、企業が IFRS を初めて採用する時に適用する。例えば次の場合には適用しない (第 4 項)。
 - (a) これまで、IFRS に準拠しているという明示的かつ無限定の記述を含む他の 1 組の財務諸表とともに表示していた、国内の要求事項に従った財務諸表の表示をやめた場合
 - (b) 過年度において国内の要求事項に従って財務諸表を作成していたが、それらの財務諸表が IFRS に準拠しているという明示的かつ無限定の記述を含んでいた場合
 - (c) たとえ監査人が当該財務諸表に関する監査報告書に限定意見を付していたとしても、過年度において、IFRS に準拠しているという明示的かつ無限定の記述を含んだ財務諸表を表示していた場合
 - 本基準は、IFRS をすでに採用している企業が行う会計方針の変更には適用されない。そのような変更は、次の対象となる (第 5 項)。
 - (a) IAS 第 8 号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」における会計方針の変更に関する要求事項
 - (b) 他の IFRS の具体的な経過措置
- (3) 認識及び測定 — IFRS 開始財政状態計算書(第 6 項)
- 企業は、IFRS 移行日現在で IFRS 開始財政状態計算書を作成し表示しなければならない。これは、IFRS に準拠したその企業の会計処理の出発点となる (第 6 項)。
 - IFRS 移行日とは、企業が最初の IFRS 財務諸表において IFRS による完全な比較情報を表示する最初の期間の期首をいう (付録 A)。
- (4) 認識及び測定 — 会計方針 (第 7 項～第 12 項)

- 企業は、IFRS 開始財政状態計算書において、また最初の IFRS 財務諸表で表示される全期間を通じて、同一の会計方針を用いなければならない。それらの会計方針は、第 13 項から第 19 項及び付録 B から付録 E で定める場合を除き、最初の IFRS 報告期間の期末日現在で有効な各基準に準拠しなければならない (第 7 項)。
 - 他の IFRS の経過措置は、すでに IFRS を使用している企業の会計方針の変更に適用される。付録 B から付録 E に定める場合を除き、初度適用企業の IFRS への移行には適用されない (第 9 項)。
 - 第 13 項から第 19 項及び付録 B から付録 E に示すものを除き、企業は IFRS 開始財政状態計算書で次のことを行わなければならない (第 10 項)。
 - (a) IFRS で認識が求められているすべての資産及び負債を認識する。
 - (b) IFRS が資産又は負債としての認識を認めていない項目は、認識しない。
 - (c) 従前の会計原則に従って、資産、負債又は資本項目の 1 つとして認識していたが、IFRS に従えば異なる種類の資産、負債又は資本項目である項目については、分類を変更する。
 - (d) 認識されたすべての資産及び負債の測定に IFRS を適用する。
 - 企業が IFRS 開始財政状態計算書で使用する会計方針が、同じ日付について従前の会計原則で使用したものと異なっている場合がある。その結果としての修正が、IFRS 移行日前の事象及び取引から生じる。したがって、企業は、それらの修正を IFRS 移行日現在の利益剰余金 (又は、適当な場合には、資本における他の区分) に直接認識しなければならない (第 11 項)。
- (5) 認識及び測定 — 他の IFRS の遡及適用に対する例外措置 (第 13 項～第 17 項)
- 本基準は、他の IFRS の一部の局面の遡及適用を禁止している。これらの例外措置は、第 14 項から第 17 項及び付録 B に示されている (第 13 項)。
 - IFRS に準拠した IFRS 移行日現在での企業の見積りは、従前の会計原則に従って同じ日について行われた見積り (会計方針の相違を反映するための修正後) と首尾一貫したものでなければならない。ただし、それらの見積りが誤っていたという客観的な証拠がある場合は除く (第 14 項)。
 - 企業は、従前の会計原則に従って行った見積りに関して、IFRS 移行日後に情報を得ることもある。第 14 項に従って、企業は、当該情報の入手を、

修正を要しない後発事象と同じ方法で IAS 第 10 号「後発事象」に従って処理しなければならない (第 15 項)。

- 企業は、IFRS 移行日において、従前の会計原則では同日現在で求められていなかった見積りを IFRS に準拠して行うことが必要となる場合がある。IAS 第 10 号と首尾一貫させるため、IFRS に準拠したそれらの見積りは、IFRS 移行日現在で存在していた状況を反映しなければならない。特に、市場価格、金利又は為替レートの IFRS 移行日における見積りは、同日現在の状況を反映しなければならない (第 16 項)。
- 企業は、(a) 金融資産及び金融負債の認識の中止 (B2 項及び B3 項)、(b) ヘッジ会計 (B4 項から B6 項)、(c) 非支配持分 (B7 項)、(d) 金融資産の分類及び測定 (B8 項) 及び (e) 組込デリバティブ (B9 項) の例外措置を適用しなければならない (B1 項)。
- 初度適用企業は、IFRS 第 9 号の認識の中止に関する要求事項を、IFRS 移行日以後に発生している取引に対し、将来に向かって適用しなければならない (B2 項)。
- IFRS 第 9 号で要求されているとおり、企業は、IFRS 移行日現在で (a) すべてのデリバティブを公正価値で測定し、かつ (b) 従前の会計原則に従って資産又は負債であるかのように計上されていた、デリバティブに係る繰延損益をすべて消去しなければならない (B4 項)。
- 初度適用企業は、IFRS 第 10 号の非支配持分に関する一部の要求事項を、IFRS 移行日から将来に向かって適用しなければならない (B7 項)。

(6) 認識及び測定 — 他の IFRS からの免除 (第 18 項～第 19 項)

- 企業は、付録 C から付録 E (IFRS からの短期的な免除) に含まれている免除のうち 1 つ以上を使用することを選択することができる。企業は、これらの免除を他の項目に類推適用してはならない (第 18 項)。
- 初度適用企業は、過去の企業結合 (IFRS 移行日前に生じた企業結合) について、IFRS 第 3 号を遡及適用しないことを選択できる。しかし、初度適用企業が IFRS 第 3 号に準拠するために企業結合を修正再表示する場合には、その後の企業結合はすべて修正再表示しなければならない (C1 項)。
- 企業は、次の特例のうち 1 つ又はそれ以上を用いることを選択することが

できる (D1 項)。

(a) 株式に基づく報酬取引 (D2 項及び D3 項)

(b) 保険契約 (D4 項)

(c) みなし原価 (D5 項から D8B 項)

企業は、IFRS 移行日現在で、ある有形固定資産項目を公正価値で測定し、その公正価値を当該日現在のみなし原価として使用することを選択することができる (D5 項)。

初度適用企業は、IFRS 移行日現在又はそれ以前における、ある有形固定資産項目の従前の会計原則に従った再評価が、再評価日の時点で (a) 公正価値、又は (b) IFRS による原価又は償却後原価を、例えば、一般物価指数又は個別物価指数の変動を反映するように調整したものとおおむね同等であった場合には、それを再評価日現在のみなし原価として使用することを選択することができる (D6 項)。

D5 項及び D6 項の選択は、(a) 投資不動産 (企業が IAS 第 40 号「投資不動産」の原価モデルの使用を選択している場合)、及び (b) (i) IAS 第 38 号の認識規準 (当初原価の信頼性ある測定を含む) 及び (ii) IAS 第 38 号の再評価の規準 (活発な市場の存在を含む) の要件を満たす無形資産についても利用できる。企業は、他の資産又は負債についてこれらの選択を使用してはならない (D7 項)。

(d) リース (D9 項及び D9A 項)

初度適用企業は、IFRIC 第 4 号「契約にリースが含まれているか否かの判断」の経過措置を適用することができる。したがって、初度適用企業は、移行日時点で存在する事実と状況を基に、IFRS 移行日時点で存在する契約にリースが含まれているか否かを判断することになる (D9 項)。

(f) 換算差額累計額 (D12 項及び D13 項)

IAS 第 21 号は、企業に (a) 一部の換算差額をその他の包括利益に認識し、これを資本の独立項目として累積し、(b) 在外営業活動体の処分時に、当該在外営業活動体に係る換算差額累計額 (関連するヘッジによる利得及び損失があれば、それも含む) を、処分損益の一部として資本から純損益に振り替えることを求めている (D12 項)。

しかし、初度適用企業は、IFRS 移行日現在で存在していた換算差額累

計額については、これらの要求事項に従う必要はない。初度適用企業がこの免除を使用する場合には、(a)すべての在外営業活動体に係る換算差額累計額を、IFRS 移行日現在でゼロとみなし、(b)在外営業活動体のその後の処分による利得又は損失は、IFRS 移行日前に生じた換算差額を除外し、その後の換算差額を含めなければならない(D13 項)。

(g) 子会社、共同支配企業及び関連会社に対する投資 (D14 項及び D15 項)

(h) 子会社、関連会社及び共同支配企業の資産及び負債 (D16 項及び D17 項)

子会社が親会社よりも後で初度適用企業となる場合には、当該子会社は、その財務諸表において、資産及び負債を次のいずれかにより測定しなければならない (D16 項)。

(a) 親会社の IFRS 移行日に基づいて、連結手続及び親会社が当該子会社を取得した企業結合の影響について何の修正もなかったとした場合に、親会社の連結財務諸表に含められていたであろう帳簿価額

(b) 子会社の IFRS 移行日に基づいて、本基準の残りの部分で要求されている帳簿価額。これらの帳簿価額は、(i) 本基準による特例により、IFRS 移行日に依存した測定が行われる場合、(ii) 子会社の財務諸表で使用された会計方針が、連結財務諸表の会計方針と異なる場合には上記(a)と異なる可能性がある。同様の選択は、関連会社又は共同支配企業が、当該会社に重要な影響力を有する企業又は共同支配している企業よりも後で、初度適用企業となる場合にも利用できる。

しかし、企業がその子会社 (又は関連会社若しくは共同支配企業) よりも後で初度適用企業となる場合には、当該企業は、連結財務諸表上、当該子会社 (又は関連会社若しくは共同支配企業) の資産及び負債を、当該子会社 (又は関連会社若しくは共同支配企業) の財務諸表と同じ帳簿価額 (ただし、連結及び持分法会計による修正並びに当該企業が当該子会社を取得した企業結合の影響を調整後) で、測定しなければならない。同様に、親会社が自らの個別財務諸表について、連結財務諸表よりも先又は後に初度適用企業となる場合には、連結上の修正を除き、両方の財務諸表で同じ金額で資産及び負債を測定しなければならない (D17 項)。

(i) 複合金融商品 (D18 項)

- (j) すでに認識されている金融商品の指定 (D19 項から D19D 項)
- (k) 当初認識時における金融資産又は金融負債の公正価値測定 (D20 項)
- (l) 有形固定資産の原価に算入されている廃棄負債 (D21 項及び D21A 項)
- (m) IFRIC 第 12 号「サービス委譲契約」に従って会計処理される金融資産又は無形資産 (D22 項)
- (n) 借入コスト (D23 項)
- (o) 顧客からの資産の移転 (D24 項)
- (p) 資本性金融商品による金融負債の消滅 (D25 項)
- (q) 激しい超インフレ (D26 項から D30 項)
- (r) 共同支配の取決め (D31 項)
- (s) 露天掘り鉱山の生産フェーズにおける剥土コスト (D32 項)

企業は、これらの特例を他の項目に適用してはならない。

(7) 表示及び開示 (第 20 項～第 33 項)

- IAS 第 1 号に準拠するためには、企業の最初の IFRS 財務諸表は、少なくとも 3 つの財政状態計算書、2 つの純損益及びその他の包括利益計算書、2 つの分離した損益計算書 (表示する場合)、2 つのキャッシュ・フロー計算書及び 2 つの持分変動計算書並びに関連する注記 (比較情報を含む) を含んでいなければならない (第 21 項)。
- 企業は、従前の会計原則から IFRS への移行が、報告された財政状態、財務業績及びキャッシュ・フローにどのように影響したかを説明しなければならない (第 23 項)。
- 第 23 項に従うため、企業の最初の IFRS 財務諸表は、次のものを含んでいなければならない (第 24 項)。
 - (a) (i) IFRS 移行日及び(ii)従前の会計原則に従った企業の直近の年次財務諸表に表示されている最終期間の末日、の両方の日付について、従前の会計原則に従って報告されていた資本から、IFRS に準拠した資本への調整表
 - (b) 企業の直近の年次財務諸表における最終期間について IFRS に準拠し

た包括利益合計額への調整表。この調整の出発点は、従前の会計原則に従った同じ期間に係る包括利益合計額、又は企業がそのような合計額を報告していなかった場合には、従前の会計原則による純損益としなければならない。

(c) IFRS 開始財政状態計算書を作成する際に企業が初めて減損損失を認識するか又は戻し入れた場合には、企業が IFRS 移行日に開始する期間にそれらの減損損失又は戻入れを認識していたとすれば IAS 第 36 号「資産の減損」で求められていたであろう開示

- 企業が、IFRS 開始財政状態計算書において、有形固定資産、投資不動産又は無形資産のある項目について公正価値をみなし原価として用いる場合 (D5 項及び D7 項参照) には、企業の最初の IFRS 財務諸表は、IFRS 開始財政状態計算書の各科目について、(a) それらの公正価値の総額、及び (b) 従前の会計原則の下で報告されていた帳簿価額に対する修正の総額を開示しなければならない (第 30 項)。

- 第 23 項に従うため、企業が最初の IFRS 財務諸表の対象となっている年度の一部分について IAS 第 34 号に従った期中財務報告を表示する場合には、IAS 第 34 号の要求事項に加えて次の要件を満たさなければならない (第 32 項)。

(a) 企業が直前事業年度の対応する期中報告期間について期中財務報告書を表示していた場合には、このような期中財務報告のそれぞれに次の調整表を含めなければならない。

(i) 対応する期中報告期間の末日現在の従前の会計原則に従った自己資本から、IFRS に準拠した同日現在の自己資本への調整表

(ii) 対応する期中報告期間 (当該期間及び期首からの累計) に係る IFRS に準拠した当該期間の包括利益合計額への調整。この調整の出発点は、当該期間に係る従前の会計原則に従った包括利益合計額、又は企業がそのような合計額を報告していなかった場合には、従前の会計原則に従った純損益としなければならない。

(b) 上記 (a) で求められている調整表に加えて、企業の最初の IFRS 財務諸表の対象となっている期間の一部分に係る IAS 第 34 号に従った期中財務報告書には、第 24 項 (a) 及び (b) で示されている調整表 (第 25 項及び第 26 項で求められている詳細を補足したもの)、又は、それらの

調整表を含んだ他の公表文書に対する参照を含めなければならない。

- (c) 企業が会計方針を変更する場合又は本基準に含まれている免除の使用を変更する場合には、そのような各期中財務報告書における変更を第 23 項に従って説明するとともに、(a) 及び (b) で要求している調整表を更新しなければならない。

以 上