

---

プロジェクト	IASB 公開草案「金融商品の分類及び測定 <sup>1</sup> の修正（IFRS 第 9 号及び IFRS 第 7 号の修正案）」に対するコメントの検討
項目	公開草案「金融商品の分類及び測定 <sup>1</sup> の修正（IFRS 第 9 号及び IFRS 第 7 号の修正案）」の概要

---

## I. 本資料の目的

1. 本資料では、国際会計基準審議会（IASB）から 2023 年 3 月 21 日に公表された公開草案「金融商品の分類及び測定<sup>1</sup>の修正（IFRS 第 9 号及び IFRS 第 7 号の修正案）」（以下「本公開草案」という。コメント期限は 2023 年 7 月 19 日）の概要及び ASBJ 事務局の気付事項をご紹介します、ご意見を伺うことを目的としている。本日の企業会計基準委員会においては、優先して検討すべき項目（ESG 連動要素関連（質問 2、質問 6）及び FVOCI（質問 5））に焦点を当ててご意見を伺いたい。

## II. 背景

2. IASB は、2020 年から 2022 年にかけて IFRS 第 9 号「金融商品」—分類及び測定の適用後レビュー（以下「PIR」という。）を行った<sup>1</sup>。
3. IASB は、IFRS 第 9 号「金融商品」（以下「IFRS 第 9 号」という。）の分類及び測定に関する要求事項は全般的に一貫して適用でき、財務諸表利用者に有用な情報を提供しているが、いくつかの事項については、理解可能性を改善するための明確化を行うべきであると結論を下した。
4. 本公開草案では、PIR を通じて IASB が識別した事項のうち、以下に分類された金融商品の分類及び測定の論点に関する IFRS 第 9 号及び IFRS 第 7 号「金融商品：開示」（以下「IFRS 第 7 号」という。）における要求事項及び設例の修正又は追加が提案されている。
  - (1) PIR により、できるだけ早く対応することが必要なものと評価された事項
  - (2) 即時に対応するほど優先度は高くないが、単一の公開草案に含めるのが効率的と判断された事項

---

<sup>1</sup> 2022 年 12 月に、PIR の結果を纏めた「プロジェクト報告書及びフィードバック・ステートメント」が公表されている。

### III. 本公開草案における提案及び ASBJ 事務局の気付事項

5. 本公開草案では、以下に関する提案についてコメント提供者への質問がなされている。次項以降では、各質問項目に関する本公開草案における提案及び ASBJ 事務局の気付事項をお示しする。

質問 1: 電子送金で決済される金融負債の認識の中止

質問 2: 金融資産の分類 — 基本的な融資の取決めと整合的である契約条件

質問 3: 金融資産の分類 — ノンリコース要素を有する金融資産

質問 4: 金融資産の分類 — 契約上リンクしている金融商品

質問 5: 開示 — 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資本性金融商品に対する投資

質問 6: 開示 — 契約上のキャッシュ・フローの時期又は金額を変化させる可能性のある契約条件

質問 7: 経過措置

6. 次項以降では、本公開草案のうち、PIR における当委員会の審議及びコメントレター等を通じた意見発信の内容を踏まえ、優先して検討すべき項目（ESG 連動要素関連（質問 2、質問 6）及び FVOCI 関連（質問 5））とその他の項目（質問 1、質問 3、質問 4 及び質問 7）に分けて提案の概要及び ASBJ 事務局の気付事項をお示しする。

## 優先して検討すべき項目

### ESG 連動要素関連

#### **金融資産の分類—基本的な融資の取決めと整合的である契約条件：質問 2**

##### **(背景)**

7. IFRS 第 9 号では、償却原価が金融資産の将来キャッシュ・フローの金額、時期及び不確実性に関して財務諸表利用者には有用な情報を提供するのには、当該キャッシュ・フローが元本及び元本残高に対する利息の支払のみ（以下「SPPI」という。）である場合としている（本公開草案 BC39 項、IFRS 第 9 号 BC4. 23 項）。
8. IFRS 第 9 号 B4. 1. 7A 項では、SPPI である契約上のキャッシュ・フローは基本的な融資の取決めと整合的であるとされ、基本的な融資の取決めと整合的である利息の典型的な要素として以下を示している。

- (1) 貨幣の時間価値
  - (2) 信用リスク
  - (3) その他の基本的な融資のリスク（流動性リスクなど）
  - (4) 金融資産の保有に関連したコスト
  - (5) 利益マージン
9. また、IFRS 第9号 B4.1.10 項では、契約上のキャッシュ・フローの時期又は金額を変化させる契約条件を含む金融資産については、存続期間にわたり生じる可能性のあるキャッシュ・フローが、元本及び元本残高に対する利息の支払のみであることを判定することが要求されている。
10. PIR では、金融資産の契約上のキャッシュ・フローが SPPI であるかどうかの評価に関する IFRS 第9号の適用指針は、全般的に IASB の意図したように機能していることに参加者は同意したが、ESG 連動要素又は類似した要素を含んだ金融資産への適用に対しては、以下のフィードバックがなされたとされている（本公開草案 BC40 項）。
- (1) ESG 連動要素など、IFRS 第9号 B4.1.10 項で例示されていない偶発的事象に同項がどのように適用されるか関し、より多くのガイダンスを提供することを要望する。
  - (2) IFRS 第9号 B4.1.10 項の例示により、キャッシュ・フローが SPPI であるためには、偶発的事象の性質は IFRS 第9号の B4.1.7A 項に明示されている利息の諸要素（本資料第8項参照）のうちの1つと関連していなければならないと推論される可能性がある。
11. PIR では、関係者より、ESG 連動要素を含んだ一部の金融資産の将来キャッシュ・フローの金額、時期及び不確実性に関して、償却原価が財務諸表利用者に有用な情報を提供できるという意見が寄せられ、IASB は以下の理由によりこれに同意しているが（本公開草案 BC43 項）、IFRS 第9号の契約上のキャッシュ・フローの特性の評価に関する要求事項は、ESG 連動要素を含む金融資産を評価するうえでも適切な基礎を提供していること、及び PIR のフィードバックでは、IFRS 第9号の分類及び測定に関する要求事項の根本的な変更は必要ないことが示唆されたことから、ESG 連動要素を含む金融資産に対して例外を設けるのは不適切であると結論を下した（本公開草案 BC43 項）。
- ESG 連動要素が基本的な融資の取決めに関連しない要因に対するエクスポージャーではなく、融資のコストを表している場合には、当該金融資産に関する最も目的適合性の高い情報は、債権者が権利を与えられている契約上のリターン及び債

権者が受け取ると見込んでいないキャッシュ・フローであるが、償却原価は、実効金利法及び減損の要求事項を通じてこれらの要素の両方を捕捉できる。

12. 本資料第10項及び前項を踏まえ、IASBは、ESG連動要素又は類似した要素を含む金融資産の契約上のキャッシュ・フローの特性の評価に関するIFRS第9号の定めを明確化するため、以下に関する修正を提案している（本公開草案BC44項）。

- (1) 基本的な融資の取決めと統合的な利息の諸要素
- (2) 契約上のキャッシュ・フローの時期又は金額を変化させる契約条件

### （本公開草案の提案）

#### 基本的な融資の取決めと統合的な利息の諸要素

13. IASBは、IFRS第9号B4.1.7A項の「基本的な融資の取決め」及び利息の諸要素に関するPIRでのフィードバックを分析し、以下を再確認した（本公開草案BC47項）。

- (a) IFRS第9号B4.1.7A項で明示された利息の諸要素は、基本的な融資の取決めと統合的である諸要素の網羅的なリストとなるものではない。
- (b) 明示された諸要素は「安全港」を提供するものではない。すなわち、たとえ「信用リスク」や「利益マージン」と呼ばれている場合であっても、さらに分析が必要とされる場合がある。
- (c) 企業は、契約上のキャッシュ・フローが基本的な融資の取決めと統合的であるかどうかを判定するために、利息のさまざまな要素の定量的な分析を行うことを必ずしも要求されない。
- (d) 契約条件は、単に企業が事業を営んでいる市場において一般的であるという理由だけでは、基本的な融資の取決めと必ずしも整合しない。

14. 前項の整理に基づき、本公開草案では、IFRS第9号B4.1.7A項を適用して利息を評価する方法を明確化するため、以下の定めを追加することを提案している。

（IFRS第9号B4.1.8A項）

- (1) ある金融資産の契約上のキャッシュ・フローが基本的な融資の取決めと統合的であるかどうかを評価するにあたり、企業は利息のさまざまな要素を区分して考慮しなければならない場合がある。

- (2) 利息についての評価は、企業が**どれだけの補償**を受け取るのかではなく、企業が**何に対して補償**されるのかに焦点を当てる。
- (3) 契約上のキャッシュ・フローは、基本的な融資リスク又はコストとは通常は考えられていないリスク又は市場要因に対する補償（例えば、債務者の収益又は純利益に対する取り分）を含んでいる場合には、たとえそうした契約条件が、企業が事業を営んでいる市場では一般的であるとしても、基本的な融資の取決めと整合的ではない。
- (4) さらに、契約上のキャッシュ・フローの変化が、基本的な融資のリスク又はコストの変動の方向及び規模と一致しない場合には、基本的な融資の取決めと整合的ではない。

**契約上のキャッシュ・フローの時期又は金額を変化させる契約条件**

15. 本公開草案では、契約上のキャッシュ・フローの時期又は金額を変化させる契約条件の取扱いを明確化するため、以下の定めを追加することを提案している。また、当該明確化と合わせて、IFRS 第9号 B4.1.13 項及び B4.1.14 項に、SPPI である／でない ESG 連動要素を含む金融資産に関する例示をそれぞれ追加することも提案されている。

(IFRS 第9号 B4.1.10A 項)

- (1) B4.1.10 項を適用するにあたり、企業は、偶発的事象の発生（又は不発生）を受けてのキャッシュ・フローの契約で定められた変更が、元本及び元本残高に対する利息の支払のみであるキャッシュ・フローを生じさせるかどうかを評価しなければならない。この評価は、当該偶発的事象の発生の蓋然性に関係なく行わなければならない（ただし、B4.1.18 項に記述している真正でない契約条件は除く）。
- (2) 契約上のキャッシュ・フローの変更が基本的な融資の取決めと整合的であるためには、偶発的事象の発生（又は不発生）は債務者に固有のものでなければならない。
- (3) 偶発的事象の発生が、債務者が契約で定められた目標を達成することに依存する場合には、たとえ同じ目標が他の債務者についての他の契約に含まれているとしても、債務者に固有である。

(4) しかし、結果として生じる契約上のキャッシュ・フローは、債務者に対する投資又は特定の資産の運用成績に対するエクスポージャーのいずれをも表すものであってはならない (B4. 1. 15 項から B4. 1. 16 項も参照)。

16. 前項 (2) 及び (3) の偶発的事象の発生 (又は不発生) が「債務者に固有」であるかについて、IASB は、IFRS 第 9 号におけるデリバティブの定義における「契約の当事者に固有ではない」、「非金融変数」と類似性があると認めている (本公開草案 BC67 項)。
17. 「契約の当事者に固有」ではなく、「債務者に固有」とした理由について、IASB は、基本的な融資の取決めでは、債権者は債務者に対する与信に関連した基本的な融資のリスク及びコストについてのみ補償されるため、債権者又は他の当事者に固有の偶発的事象による契約上のキャッシュ・フローの変更は、基本的な融資の取決めと整合しないと説明している (本公開草案 BC67 項)。
18. また、金融変数と非金融変数を区別しない理由については、IASB は、基本的な融資の取決めと整合しない変数から生じる契約上のキャッシュ・フローの変動性は、当該変数が金融変数か非金融変数かにかかわらず、SPPI であるキャッシュ・フローを生じさせないと説明している (本公開草案 BC68 項)。

**(コメント提出者への質問)**

19. 金融商品の分類 (基本的な融資の取決めと整合的である契約条件) に関するコメント提出者への質問は次のとおりである。

質問 2 — 金融資産の分類—基本的な融資の取決めと整合的である契約条件

IFRS 第 9 号の修正案の B4. 1. 8A 項及び B4. 1. 10A 項は、企業が以下をどのように評価することを要求されるかについて提案している。

- (a) B4. 1. 7A 項を適用する目的における利息
- (b) B4. 1. 10 項を適用する目的における契約上のキャッシュ・フローの時期又は金額を変更する契約条件

IFRS 第 9 号の B4. 1. 13 項及び B4. 1. 14 項の修正案は、元本及び元本残高に対する利息の支払のみである契約上のキャッシュ・フローを有している金融資産、又は有していない金融資産に関する追加的な例を提案している。

結論の根拠の BC39 項から BC72 項は、この提案についての IASB の論拠を説明している。

この提案に賛成するか。賛成又は反対の理由は何か。反対の場合、提案のどのような面に反対しているのかを説明されたい。その代わりに何を提案するか、また、その理由は何か。

**(ASBJ 事務局の気付事項)**

20. 当委員会は、これまで IASB に対し、IFRS 第 9 号の設定時に想定されていなかった ESG 連動要素が組み込まれた新たな種類の金融商品が増加しており、利害関係者の関心が高まっていることから、このような金融商品に関する会計上の取扱いを明確化すべきであると意見発信してきた。また、ESG 連動要素を含む金融資産のすべてについて公正価値で測定されることは適切ではないと考えてきた。そのため、本公開草案において、ESG 連動要素を含む金融資産が償却原価により測定する金融資産に分類される可能性を探求する IASB の努力に感謝している。
21. ここで、IASB は、基本的な融資の取決めと統合的な利息の諸要素について全般的に対応することにより、PIR で示された利害関係者の懸念や要望に適時に対処しようとしている。しかしながら、ASBJ 事務局は、次項に記載のとおり、本公開草案の提案では、ESG 連動要素が IFRS 第 9 号における利息に該当することを十分に説明できていないと考えている。
22. 本公開草案で提案された IFRS 第 9 号 B4. 1. 8A 項では、基本的な融資の取決めと統合的であるかどうかに関し、利息を評価する際には、基本的な融資のリスク又はコストに対する補償であるかどうかに関し焦点を当てるとしている。しかしながら、ESG 連動要素が融資者にとって融資に関するリスクを生じさせる、又は融資者にコストが発生するとは必ずしも言えないと考えられる。例えば、ガバナンスに関するジェンダー比率を条件とする場合、融資者にとってリスクやコストが発生するわけではない。このように、本提案は ESG 連動要素が IFRS 第 9 号における利息に該当することを十分に説明できていないと考えられる。
23. このため、ASBJ 事務局は、IFRS 第 9 号の契約上のキャッシュ・フローの特性の評価に関する要求事項を変更せず明確化を図るという本公開草案のアプローチではなく、ESG 連動要素を対象を絞った例外規定を設ける方がより適切に課題に対応できると考えている。
24. また、蓋然性の取扱いに関して、以下のとおり見直すべきと考えている。
  - (1) 蓋然性に関して、本公開草案で提案された IFRS 第 9 号 B4. 1. 10A 項では、契約上のキャッシュ・フローの特性を評価する際、真正でない契約条件を除き、偶発的事象の発生は蓋然性は考慮しないとしている。しかし、ESG 連動要素を有する金融資産の中には当該要素が財務制限条項の位置付けと同様に、条件を満たす蓋然

性が高く条件を満たさない方が稀な場合も存在し得ると考えられるため、真正でない契約条件を除くだけでは不十分であり、蓋然性を考慮することが必要であると考えられる。

- (2) また、ESG 連動要素を有する金融資産が償却原価に分類される場合、償却原価に ESG 連動要素によるキャッシュ・フローの変動をどのタイミングでどのように反映するか（例えば、発生可能性が高くなった時点又は条件達成（未達成）の時点か、期待値を考慮するかなど）を明確にする必要があると考えられる。

### 開示—契約上のキャッシュ・フローの時期又は金額を変化させる可能性のある契約条件：質問 6

#### （背景）

25. PIR では、ESG 連動要素を含んだ金融商品に関連して、契約上のキャッシュ・フローの時期又は金額を変化させる可能性のある契約条件の性質及び影響、並びにキャッシュ・フロー変動の潜在的な規模を理解することは、財務諸表利用者には有用な情報を提供するとの意見が聞かれた（本公開草案 BC99 項及び BC100 項）。

#### （本公開草案の提案）

26. 本公開草案では、IFRS 第 7 号に以下の定めを追加し、償却原価測定される金融資産及び金融負債、並びに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に分類される負債性金融資産のクラスごとに、偶発的事象の発生時（又は不発生時）に契約上のキャッシュ・フローの時期又は金額を変化させる可能性のある契約条件に関する定性的及び定量的情報の開示を要求することを提案している。

（IFRS 第 7 号 20B 項）

債務者に固有の偶発的事象の発生（又は不発生）に基づいて契約上のキャッシュ・フローの時期又は金額を変化させる可能性のある契約条件の影響を財務諸表利用者が理解するのに役立つため、企業は次の事項を開示しなければならない。

- (a) 当該偶発的事象の性質に関する定性的記述
- (b) 当該契約条件から生じる可能性のある契約上のキャッシュ・フローの変更の範囲に関する定量的情報
- (c) 当該契約条件の対象となっている金融資産の総額での帳簿価額及び金融負債の償却原価

（IFRS 第 7 号 20C 項）

- ・ 企業は、第 20B 項が要求している情報を、償却原価又は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の各クラス及び償却原価で測定する金融負債の各クラスについて区分して開示しなければならない。
- ・ 企業は、どの程度詳細に開示すべきか、集約又は分解の適切なレベル、及び財務諸表利用者が開示された定量的情報を評価するために追加の説明を必要とするかどうかを検討しなければならない。

27. IFRS 第 7 号 20B 項(b)に関して、IASB は、企業にとって負担が大きいとして、契約上のキャッシュ・フローの考え得る変動についての感応度分析を提供することを企業に要求することや、これらの偶発的事象が企業の財務諸表に与える蓋然性の高い影響の定量化を要求することは提案しないことを決定した。一方、財務諸表利用者にとっての便益を作成者にとってのコストとバランスさせるにあたり契約上のキャッシュ・フローの考え得る変動の範囲（例えば、ESG 目標に連動した偶発的事象から生じる可能性のある契約上の金利の調整の範囲）に関する定量的情報を開示することを企業に要求すべきであると提案している（本公開草案 BC103 項）。

**(コメント提出者への質問)**

28. 開示（契約上のキャッシュ・フローの時期又は金額を変化させる可能性のある契約条件）に関するコメント提出者への質問は次のとおりである。

質問 6 — 開示—契約上のキャッシュ・フローの時期又は金額を変化させる可能性のある契約条件

IFRS 第 7 号の修正案の第 20B 項は、偶発的事象の発生（又は不発生）に基づき契約上のキャッシュ・フローの時期又は金額を変化させる可能性のある契約条件についての開示要求を提案している。この要求事項案は、償却原価又は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の各クラス及び償却原価で測定する金融負債の各クラスに適用される（第 20C 項）。

結論の根拠の BC98 項から BC104 項は、この提案についての IASB の論拠を説明している。

この提案に賛成するか。賛成又は反対の理由は何か。反対の場合、提案のどのような面に反対しているのかを説明されたい。その代わりに何を提案するか、また、その理由は何か。

**(ASBJ 事務局の気付事項)**

29. IFRS 第7号20B項(b)の契約条件から生じる可能性のある契約上のキャッシュ・フローの変更の範囲に関する定量的情報については、偶発的事象の発生 of 蓋然性が不明な状況においてどこまで有用か疑問がある。代替案としては、必ず定量的情報の開示を求めるのではなく、開示目的を達成する観点から、企業の判断によってIFRS第7号20B項(a)の当該偶発的事象の性質に関する定性的記述に含めて必要に応じて定量的な側面を説明することが考えられる。

## **FVOCI 関連**

### **開示—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資本性金融商品に対する投資：質問5**

#### **(背景)**

30. IFRS 第9号では、IFRS 第9号5.7.5項及びB5.7.1項の要求事項を適用し、その他の包括利益を通じて公正価値で測定するものと指定された資本性金融商品（以下「FVOCI 資本性金融資産」という。）については、投資の処分時にリサイクリングは行わないこととされている。PIRでは、一部の参加者から、IFRS 第9号のノンリサイクリングに関する要求事項は、投資の財務業績を忠実に表現しないとのフィードバックがなされたが、IASBは、以下を理由として基準を変更しないことを決定した（本公開草案BC94項、BC95項）。
- (1) FVOCI 資本性金融資産に関するIFRS 第9号の要求事項は概ね意図されたとおりに機能している。
  - (2) IFRS 第9号もIFRS 第7号も、「実現した」利得又は損失と「未実現の」利得又は損失を区別しておらず、また、PIRでは、投資の処分時にリサイクリングを行うことで現行の要求事項より多くの又はより良い情報を財務諸表利用者が受け取る結果を必ずもたらすという主張を支持する証拠は得られなかった。
31. IFRS 第7号及びIAS 第1号「財務諸表：表示」（以下「IAS 第1号」という。）は、FVOCI 資本性金融資産に係る公正価値及び実現又は未実現の利得又は損失に関する情報として、主に以下の事項について表示又は開示することを要求している。
- (1) 報告期間の末日現在の投資のそれぞれの公正価値（IFRS 第7号11A項(c)）
  - (2) 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）（IFRS 第7号11A項(e)）

- (3) FVOCI 資本性金融資産について認識の中止を行った場合には、次の事項を開示しなければならない。
- ① 認識の中止の日現在の当該投資の公正価値 (IFRS 第 7 号 11B 項(b))
  - ② 処分に係る利得又は損失の累計額 (IFRS 第 7 号 11B 項(c))
- (4) 包括利益計算書又は注記のいずれかにおいて、IFRS 第 9 号の 5.7.5 項に従って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資本性金融商品に係る収益、費用、利得又は損失項目 (IFRS 第 7 号 20 項(a) (vii))
- (5) その他の包括利益の部には、当期の以下の金額に係る科目を表示しなければならない (IAS 第 1 号 82A 項(a))。
- ① その後に純損益に振り替えられることのないもの
- (6) その他の包括利益の各項目 (組替調整額を含む) に関連する法人所得税の額を純損益及びその他の包括利益の計算書の本体又は注記のいずれかにおいて表示しなければならない (IAS 第 1 号 90 項)。
32. PIR では、前項(1)の報告期間の末日現在の投資のそれぞれ (個別銘柄ごと) の公正価値の開示は煩雑であり、必ずしも財務諸表利用者に有用な情報を提供していないとのフィードバックが寄せられた。

#### (本公開草案の提案)

33. IASB は、FVOCI 資本性金融資産のノンリサイクリングに関する要求事項を変更しないと結論づけた (本資料第 30 項参照) 一方、本公開草案では、FVOCI 資本性金融資産の業績に関する有用でより包括的な情報を財務諸表利用者に提供するため、IFRS 第 7 号に以下の追加又は修正を行うことが提案されている。
- (1) IFRS 第 7 号の第 11A 項(c)を、期末日現在の金融商品のそれぞれの公正価値ではなく総額の開示を要求するように修正する。
  - (2) 当報告期間中の資本性金融商品に対する投資の公正価値変動、及びその内訳 (当期中に認識中止した投資と期末に保有する投資) を開示するように IFRS 第 7 号の第 11A 項(f)を追加する。
  - (3) (1) 及び(2) の開示例を追加する (IFRS 第 7 号 IG11A 項、IG11B 項) (別紙参照)。

(IFRS 第 7 号 11A 項)

企業が、資本性金融商品に対する投資を、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。

…

(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

…

(f) このような投資の当期中の公正価値の変動の金額（当報告期間中に認識の中止を行った投資に係る変動の金額と当報告期間の末日現在で保有している投資に係る変動の金額を区分して示す）

#### (コメント提出者への質問)

34. 開示（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資本性金融商品に対する投資）に関するコメント提出者への質問は次のとおりである。

質問5 — 開示—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資本性金融商品に対する投資

公正価値の事後の変動をその他の包括利益に表示する資本性金融商品に対する投資について、本公開草案は次の修正を提案している。

(a) IFRS 第7号の第11A項(c)を、報告期間の末日現在の金融商品のそれぞれの公正価値ではなく資本性金融商品の公正価値の総額の開示を要求するように修正する。

(b) IFRS 第7号の第11A項(f)において、当期中のその他の包括利益に表示した公正価値の変動の開示を企業に要求する。

結論の根拠のBC94項からBC97項は、この提案についてのIASBの論拠を説明している。

この提案に賛成するか。賛成又は反対の理由は何か。反対の場合、提案のどのような面に反対しているのかを説明されたい。その代わりに何を提案するか、また、その理由は何か。

#### (ASBJ事務局の気付事項)

##### FVOCIに関する会計処理

35. IASB は、PIR の一部として、FVOCI 資本性金融資産に対する投資について寄せられたフィードバック及び証拠（学術的証拠を含む）について議論し、そうした投資についての IFRS 第 9 号の要求事項は概ね意図されたとおりに機能しているとして変更を加えないことを決定した。この点、ASBJ 事務局は、これまで企業の業績指標としての純利益を重視する立場から、FVOCI 資本性金融資産については処分時に未実現損益をリサイクリングするメカニズムが必要であると主張しており、PIR における IASB の決定を遺憾に思っている。

#### **IFRS 第 7 号 11A 項(c)の修正**

36. PIR で寄せられたフィードバックのとおり、期末に保有する個別銘柄ごとに公正価値を開示することは煩雑である一方、必ずしも財務諸表利用者に有用な情報を提供していないと考えられることから、本提案には賛同することが考えられる。

#### **IFRS 第 7 号 11A 項(f)の追加的な開示**

37. 本資料第 31 項に記載しているとおおり、現在でも FVOCI 資本性金融資産の処分及び実現損益に関する情報としては、期中に売却した投資の公正価値や売却利得又は損失などの情報の開示が要求されている（IFRS 第 7 号 11B 項）。これらの情報は、FVOCI 資本性金融資産についてリサイクリングしていない状況においては最も重要な情報であると考えられる。このように重要な情報に関する開示が既に求められている状況において、報告期間中の FVOCI 資本性金融資産の公正価値の変動とその内訳を追加的に開示することに関して、便益がコストを上回るかどうかに関して疑問がある。

### **ディスカッション・ポイント 1**

本公開草案の質問 2、質問 6 及び質問 5 に関する提案並びに当該提案に対する ASBJ 事務局の気付事項について、ご意見があればいただきたい。

### **その他の項目**

38. 次項以降では、本公開草案におけるその他の項目（質問 1、質問 3、質問 4 及び質問 7）に関する提案の概要及び ASBJ 事務局の気付事項をお示しする。

#### **電子送金で決済される金融負債の認識の中止：質問 1**

**(背景)**

39. 2021年9月にIFRS解釈指針委員会（以下「IFRS-IC」という。）は、金融資産（営業債権）の決済として電子送金を介して企業が受け取る現金に関し、送金指示とその決済が期末を跨ぐ場合の受取側の会計処理に関するIFRS第9号の適用について審議を行い、以下の暫定的なアジェンダ決定を下した（本公開草案BC5項及びBC6項）。

(1) 要望書の実事パターンでは、金融資産の通常の方法による購入又は売却に関するIFRS第9号3.1.2項<sup>2</sup>は適用されず、営業債権の認識を中止する時期及び現金を金融資産として認識する時期は、IFRS第9号3.2.3項(a)<sup>3</sup>及び3.1.1項<sup>4</sup>に基づき次の日となる。

- ① 営業債権の認識の中止を、当該営業債権からのキャッシュ・フローに対する契約上の権利が消滅する日に行う。
- ② 当該営業債権の決済として受け取る現金（又は他の金融資産）を同日に認識する。

(2) 前項①及び②の時点が、送金決済日（現金を受領した時点）又は送金指示日（又はその中間の日）になるかを決定する際には、適用される法令や電子送金システムの特性など、特定の事実と状況を考慮するが、事実パターンでは、送金決済日となると予想される。

40. 前項の暫定的なアジェンダ決定の分析及び結論に対して、コメント提供者は反対しなかったが、多くのコメント提供者から、アジェンダ決定を確定した場合の潜在的な結果について以下の懸念が示されたため、IFRS-ICは、2022年6月に暫定的なアジェンダ決定における分析及び結論を確認する一方、IASBにこれらの懸念を照会することを決定した（本公開草案BC7項及びBC8項）。

- (1) 長く続いている実務における混乱（例えば、小切手の振出時点で金融負債及び現金の認識の中止を行う実務）
- (2) アジェンダ決定事項の適用により生じるコスト
- (3) その他の事実パターン（特に営業債務の認識の中止）に関連する、考え得る不利

<sup>2</sup> [IFRS第9号3.1.2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。

<sup>3</sup> [IFRS第9号3.2.3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。

(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

(b) 3.2.4項及び3.2.5項に示すように金融資産を譲渡し、その譲渡が3.2.6項に従った認識の中止の要件を満たす場合

<sup>4</sup> [IFRS第9号3.1.1項] 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。

## 益な結果

41. IASB は、PIR の一部として本論点について検討を行い、PIR では IFRS 第 9 号の認識及び認識の中止の要求事項は概ねよく機能していると結論が下されたが、識別された実務のばらつきに対処するため、利害関係者からの懸念の大半が対象としていた営業債務に関連し、金融負債の認識の中止に関する狭い範囲の基準設定を行うことを決定した（本公開草案 BC9 項、BC11 項、BC22 項）。

**(本公開草案の提案)**

42. 本公開草案では以下が提案されている。
- (1) 金融資産及び金融負債の認識及び認識の中止を行う際には決済日会計を用いることが要求される（ただし、IFRS 第 9 号の B3. 1. 3 項の通常の方法による金融資産の売買に関する定めが適用される場合を除く）ことを明確化する。
  - (2) 電子送金システムにより決済される金融負債の認識の中止を決済日前に行うことを認める新たな要求事項を開発する。
43. 前項(1)に関し、本公開草案では、IFRS 第 9 号の当初認識のセクションに以下の定めを追加することを提案している。

当初認識日又は認識の中止日  
(IFRS 第 9 号 B3. 1. 2A 項)

金融資産又は金融負債の認識又は認識の中止を行う際に、企業は決済日会計（B3. 1. 6 項参照）を適用しなければならない。ただし、B3. 1. 3 項が適用される場合又は企業が B3. 3. 8 項を適用することを選択する場合は除く。

44. 本資料第 42 項 (2) に関し、本公開草案では、前項の例外として、以下の定めを追加することを提案している。

(IFRS 第 9 号 B3. 3. 8 項)

決済日会計を適用するという B3. 1. 2A 項の要求事項にかかわらず、企業は、電子送金システムを使用して決済される金融負債（又は金融負債の一部）について、企業が支払指示を出していて、次のすべてに該当する場合に、かつ、その場合にのみ、決済日前に弁済したとみなすことができる。

- (a) 企業が支払指示の撤回、中止又は取消しを行う能力を有していない。

(b) 企業が支払指示の結果として決済に使用される現金にアクセスする実際上の能力を有していない。

(c) 電子送金システムに関連した決済リスクが僅少である。

(IFRS 第9号 B3.3.9 項)

B3.3.8 項(c)を適用する目的上、電子送金システムの特徴が、支払指示の完了が標準的な管理プロセスに従い、支払指示の開始と現金の引渡しとの間の期間が短いものである場合には、決済リスクは僅少である。しかし、支払指示の完了が、企業が決済日に現金を引き渡す能力を条件としている場合には、決済リスクは僅少ではない。

(IFRS 第9号 B3.3.10 項)

電子送金システムを使用した金融負債の決済に B3.3.8 項を適用することを選択する企業は、同項の要求事項を同じ電子送金システムを通じて行われるすべての決済に適用しなければならない。

45. IASB は、前項の狭い範囲の修正の要件が満たされるのは特定の状況においてのみであるため、利害関係者が指摘した懸念（本資料第 40 項参照）のすべてを解決することにはならないが、以下がもたらされると考えている（本公開草案 BC23 項）。

- (1) 利害関係者が指摘した懸念の多くに対する適時かつ有効な対応を提供する。
- (2) 現行の認識の中止の要求事項を根本的に変更せず維持することによって、意図しない結果のリスクを軽減する。
- (3) 決済日会計を用いることを明確化することにより認識の中止の要求事項の適用における一貫性をもたらし、財務諸表利用者に提供される情報の有用性が損なわれないことを確保する。
- (4) 特定の要件を設けることにより、金融負債の認識の中止を決済日前に行うことができる状況を限定する。
- (5) 修正の範囲が十分に狭い場合には運用可能となる。

#### **(コメント提出者への質問)**

46. 電子送金で決済される金融負債の認識の中止に関するコメント提出者への質問は次のとおりである。

**質問 1 — 電子送金で決済される金融負債の認識の中止**

IFRS 第 9 号の修正案の B3. 3. 8 項は、特定の要件が満たされる場合には、企業が現金をいまだ引き渡していないにもかかわらず電子送金システムを使用して決済される金融負債の認識の中止を行うことを認めることを提案している。

結論の根拠の BC5 項から BC38 項は、この提案についての IASB の論拠を説明している。

この提案に賛成するか。反対の場合、提案のどのような面に反対しているのかを説明されたい。その代わりに何を提案するか、また、その理由は何か。

**(ASBJ 事務局の気付事項)****IFRS 第 9 号 B3. 3. 8 項について**

47. 提案されている IFRS 第 9 号 B3. 3. 8 項の 3 つの要件を満たした場合には、事後的に決済される蓋然性が高いことから、決済に用いる金融資産への支配は実質的に喪失しているとみなすことができると考えられる。一方、その時点では金融負債に係る義務は存在しており、負債の定義を満たしているため、理屈上は金融負債の認識を中止することはできないと考えられる。
48. 本提案は、資金の送金時における金融負債の認識の中止に関する取扱いの明確化に係る利害関係者からのニーズに対応するためにみなし規定を定めるものと理解している。実務上の便宜という位置付けであれば、このような取扱いを定めることについて同意することができると考えられる。

**B3. 1. 2A 項について**

49. 電子送金で決済される金融負債の認識の中止に関する定めを設けることにあわせて、本公開草案は、B3. 1. 2A 項を設けて、通常の方法による金融資産の売買又は B3. 3. 8 項を適用する場合以外について、金融資産又は金融負債の性質及び取引の内容にかかわらず、当初認識及び認識の中止に常に決済日会計を適用することを要求している。この点に関して、ASBJ 事務局は、この定めを設けることによって、既存の IFRS 第 9 号との不整合が生じることを懸念している。
50. 例えば、IFRS 第 9 号 3. 1. 1 項は、金融資産又は金融負債を金融商品の契約条項の当事者になった場合、かつ、その場合にのみ認識することを要求しており、この定めによりデリバティブは約定日に認識される (IFRS 第 9 号 B3. 1. 2 項(c)及び(d))。本公開草案の提案は、当該取扱いと明らかな不整合が生じていると考えられる。

51. このため、決済日会計を適用すべき局面を特定し、既存の定めとの関係を明確にすべきと考えられる。

### 金融資産の分類—ノンリコース要素を有する金融資産：質問3

#### (背景)

52. IFRS 第9号B4.1.16項は、ノンリコースの金融資産について、「債権者の請求権が債務者の特定の資産又は特定の資産からのキャッシュ・フローに限定されている場合」と記述している。
53. これに関し、PIRでは、特にノンリコース要素を含んだ金融資産と、債権者の請求権が担保として差し入れられた資産によって保全されている金融資産（担保付ローン）との相違に関連して、ノンリコース要素の意味を明確化することが要望された（本公開草案BC74項）。

#### (本公開草案の提案)

54. 本公開草案では、本資料第52項のB4.1.16項の括弧書きのノンリコースの金融資産についての「債権者の請求権が債務者の特定の資産又は特定の資産からのキャッシュ・フローに限定されている場合」との記述を削除したうえで、以下の定めを追加し、金融資産がノンリコース要素を有するためには、当該金融資産の存続期間にわたり及び債務不履行の場合の両方において、債権者がキャッシュ・フローを受け取る契約上の権利が特定の資産から生み出されるキャッシュ・フローに限定されていなければならないことを明確化することを提案している。

(IFRS 第9号B4.1.16A)

(前略)キャッシュ・フローを受け取るという企業の契約上の権利が、金融資産の存続期間全体と債務不履行の場合の両方について、特定の資産が生み出すキャッシュ・フローに限定されている場合には、当該金融資産はノンリコース要素を有している。言い換えると、金融資産の存続期間全体にわたり、企業は主として債務者の信用リスクではなく特定の資産の履行リスクに晒される。

55. また、本公開草案は、ノンリコース要素を有する金融資産について、IFRS 第9号B4.1.17項で要求される契約上のキャッシュ・フローの評価を行う方法についてのガイダンスとして、以下の定めを追加することも提案している。

(IFRS 第9号B4.1.17A)

ノンリコース要素を有する金融資産の契約上のキャッシュ・フローが元本及び元本残高に対する利息の支払のみであるかどうかを評価する際に、B4. 1. 17 項に従って、企業は債務者の法律上の構成及び資本構成などの要因を考慮することが必要となる場合がある。これには、以下に関する程度を含むが、それには限らない。

- (a) 原資産が生み出すキャッシュ・フローが、分類しようとする金融資産に係る契約上のキャッシュ・フローを上回ると見込まれる。
- (b) 原資産が生み出すキャッシュ・フローの不足が、債務者が発行した劣後債務又は資本性金融商品によって吸収されると見込まれる。

56. さらに、IASB は、前項のガイダンスに関する例示として、次のような状況では、貸付金は、SPPI である契約上のキャッシュ・フローを有していない可能性があるとして説明している（本公開草案 BC76 項）。

- (1) 金融資産は、特定の資産を有する特別目的会社に対する貸付金として組成されており、債権者が特別目的会社に資産を譲渡した企業に対してリコースを有していない。
- (2) 特別目的会社が借入金を返済するキャッシュ・フローは譲渡された資産からのみ生み出される。
- (3) 特別目的会社は名目的な資本しか有していない（すなわち、譲渡された資産を超える損失吸収能力は非常に小さい）。

**(コメント提出者への質問)**

57. 金融商品の分類（ノンリコース要素を有する金融資産）に関するコメント提出者への質問は次のとおりである。

**質問 3 — 金融資産の分類—ノンリコース要素を有する金融資産**

IFRS 第 9 号の B4. 1. 16 項の修正案及び B4. 1. 16A 項を追加する提案は、「ノンリコース」という用語の記述を拡充している。

IFRS 第 9 号の修正案の B4. 1. 17A 項は、ノンリコース要素を有する金融資産の契約上のキャッシュ・フローの特性を評価する際に企業が考慮することが必要となる可能性のある要因を例示している。

結論の根拠の BC73 項から BC79 項は、この提案についての IASB の論拠を説明している。

この提案に賛成するか。賛成又は反対の理由は何か。反対の場合、提案のどのような面

に反対しているのかを説明されたい。その代わりに何を提案するか、また、その理由は何か。

**(ASBJ 事務局の気付事項)**

58. 本公開草案の提案は、ノンリコース要素を有する金融資産と他の担保付の金融資産の相違を明確化し、また、特定の資産を有する特別目的会社に関する SPPI 判定上の考慮事項を示すものである。内容的に特段の異論は無く、実務における一貫性のある適用に資すると考えられるため、賛同することが考えられる。

**金融資産の分類－契約上リンクしている金融商品：質問 4****(背景)****適用範囲**

59. IFRS 第 9 号の契約上リンクしている金融商品及びノンリコース要素を有する金融資産に関する要求事項は、共に契約上のキャッシュ・フローの特性を評価する際に原資産をルックスルーすることを要求している (IFRS 第 9 号 B4. 1. 17 項及び B4. 1. 22 項)。
60. PIR では、前項のいずれの要求事項を適用するかによって、異なる会計上の結果が生じる可能性があるため、契約上リンクしている金融商品に関する要求事項の適用範囲を明確化することが要望された。

**原金融商品プールの中の適格な金融商品**

61. IFRS 第 9 号 B4. 1. 21 項 (b) は、あるトランシェが SPPI であるキャッシュ・フローの特性を有するのは、原金融商品プールが IFRS 第 9 号 B4. 1. 23 項及び B4. 1. 24 項に示された、SPPI 等のキャッシュ・フロー特性を有している場合のみであると述べている。この点、PIR 参加者は、全体として IFRS 第 9 号の範囲に含まれるわけではない金融商品 (リース債権など) が、IFRS 第 9 号 B4. 1. 23 項における原金融商品プールの要件を満たし得るかどうかを質問した。

**(本公開草案の提案)****適用範囲**

62. 本公開草案では、IFRS 第 9 号 B4. 1. 20 項に、契約上リンクしている金融商品を他の取引と区別する特性として、以下の下線部の記載を追加することを提案している。

(IFRS 第 9 号 B4. 1. 20 項)

(前略)

- (1) これらのトランシェの保有者に対する支払の優先順位は、ウォーターフォール支払構造を通じて設定される。
- (2) 当該支払構造は、信用リスクの集中を生じさせ、異なるトランシェの保有者間での不均衡な損失の配分を生じさせる。
- (3) このような場合には、あるトランシェの保有者は、発行者がそのトランシェよりも高い順位のトランシェへの支払を行うのに十分なキャッシュ・フローを生み出す場合にのみ、元本及び元本残高に対する利息の支払を受ける権利を有する。これは当該トランシェがノンリコース要素を有していることを意味する(B4. 1. 16A項参照)。

63. また、本公開草案では、特定の資産がローンの担保として特別目的会社に譲渡されることを条件として、債権者が顧客に資金を貸し付けることに同意する二者間での保証付融資の取決めは、一般的に債権者と出資企業という形での顧客との間で交渉されるものであり、契約上リンクしている複数の金融商品を含むものではないことを明確化するため、以下の定めを追加することも提案している（本公開草案 BC86 項及び BC87 項）。

(IFRS 第9号 B4. 1. 20A 項)

- ・ 取引の中には、例えば、企業（債権者）が保証付の融資の取決めを締結し、それにより債務者（スポンサー企業）が組成された企業を設立し、優先及び劣後の負債性金融商品を発行する場合、優先的な負債性金融商品を保有している企業に信用保護を提供するために、債務者が劣後的な負債性金融商品を保有することがある。
- ・ そうした取引は、契約上リンクしている複数の金融商品を含んでいない。これは、組成された企業は、単一の債権者からの融資取引を容易にするために設立されたものであるからである。そうした取引における優先的な負債性金融商品の契約上のキャッシュ・フローは、B4. 1. 7 項から B4. 1. 19 項の要求事項を適用することによって評価しなければならない。

#### 原金融商品プールの中の適格な金融商品

64. 本公開草案では、IFRS 第9号 B4. 1. 23 項における、原金融商品プールに含まれる SPPI である契約上のキャッシュ・フローを持つ金融商品の範囲を明確化するため、IFRS 第9号 B4. 1. 23 項に以下の定めを追加することを提案している。

(IFRS 第9号 B4.1.23 項)

(前略)

この評価の目的上、原金融商品プールは、分類の要求事項（本基準書のセクション 4.1 参照）の範囲に含まれていない金融商品（例えば、元本及び元本残高に対する利息の支払と同等である契約上のキャッシュ・フローを有しているリース債権）を含んでいてもよい。

#### (コメント提出者への質問)

65. 金融資産の分類（契約上リンクしている金融商品）に関するコメント提出者への質問は次のとおりである。

#### 質問 4 — 金融資産の分類—契約上リンクしている金融商品

IFRS 第9号の B4.1.20 項から B4.1.21 項の修正案及び B4.1.20A 項を追加する提案は、IFRS 第9号の B4.1.21 項から B.4.1.26 項の範囲に含まれる契約上リンクしている複数の金融商品を含んだ取引についての記述を明確化している。

B4.1.23 項の修正案は、原金融商品プールの中の金融商品への参照には、IFRS 第9号における分類の要求事項の範囲に含まれない金融商品も含まれる旨を明確化している、結論の根拠の BC80 項から BC93 項は、この提案についての IASB の論拠を説明している。

この提案に賛成するか。賛成又は反対の理由は何か。反対の場合、提案のどのような面に反対しているのかを説明されたい。その代わりに何を提案するか、また、その理由は何か。

#### (ASBJ 事務局の気付事項)

66. 原金融商品プールにおけるリース債権等の取扱いは、当委員会がこれまで明確化すべきとしてきた事項である。また、本提案における他の明確化については、従前から実務で理解されていた考え方と整合するものと考えられる。そのため、本公開草案の提案に賛同できると考えられる。

**経過措置：質問 7****(背景)**

67. PIR では、IFRS 第 9 号の経過措置に関して、フィードバックが多く寄せられてはいなかったが、全般的なフィードバックとしては、経過措置は良く機能し、財務諸表作成者のコスト軽減と利用者への有用な情報の提供に関し、適切なバランスを達成したというものであった。そのため、IASB は、IFRS 第 9 号の適用開始時と同様の経過措置を提案することとした。

**(本公開草案の提案)**

68. 本公開草案では、修正案の適用について、以下の経過措置を提案している（本公開草案 7.2.47 項から 7.2.49 項）。

- (1) IAS 第 8 号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」（以下「IAS 第 8 号」という。）に従って遡及適用しなければならないが、比較情報を修正再表示することを要求しない（修正再表示は、事後的判断を使用せずに可能な場合のみ行える）。
- (2) 修正の適用の結果として測定区分を変更した金融資産の各クラスについて以下を開示する。

- (1) 従前の測定区分及び企業がこれらの修正の適用直前に決定された帳簿価額
- (2) 新たな測定区分及び企業がこれらの修正の適用後に決定された帳簿価額

69. また、本公開草案では、IFRS 第 7 号の経過措置として以下を提案している（本公開草案 44JJ 項）。

- (1) 本公開草案の質問 5（本資料第 33 項参照）及び質問 6（本資料第 26 項参照）の IFRS 第 7 号の修正は、IFRS 第 9 号の修正の適用時に適用しなければならない。
- (2) 比較情報については、当該修正で要求している開示を提供する必要はない。

**(コメント提出者への質問)**

70. 経過措置に関するコメント提出者への質問は次のとおりである。

**質問 7 — 経過措置**

IFRS 第 9 号の修正案の 7.2.47 項から 7.2.49 項は、この修正を遡及適用することを企業に要求しているが、比較情報を修正再表示することは要求していない。また、この修正は、これらの修正を適用する結果として測定区分を変更した金融資産に関する情報を

開示することを企業に要求することも提案している。

結論の根拠の BC105 項から BC107 項は、この提案についての IASB の論拠を説明している。

この提案に賛成するか。賛成又は反対の理由は何か。反対の場合、提案のどのような面に反対しているのかを説明されたい。その代わりに何を提案するか、また、その理由は何か。

### **(ASBJ 事務局の気付事項)**

71. IAS 第 8 号に従って遡及修正を行った場合には、一定程度の実務負担が生じると考えられる。例えば、修正案の適用前に契約上のキャッシュ・フローの特性が SPPI でないと判断していた ESG 連動要素を有する金融資産の分類が純損益を通じて公正価値で測定される金融資産から償却原価で測定される金融資産へ修正されるといった状況が生じ得ると考えられる。このような場合に遡及修正を行うためには、償却原価の再計算や予想信用損失の算定等が必要となり、データの収集などに関して実務負担が生じると考えられる。
72. このため、比較情報を修正再表示することは要求しないとする経過措置を設ける提案に賛同することが考えられる。

### **ディスカッション・ポイント 2**

本公開草案の質問 1、質問 3、質問 4 及び質問 7 に関する提案について、現時点でコメントがあればいただきたい。

以 上

## 別紙

**〔案〕IFRS 第7号「金融商品：開示」に関する適用ガイダンスの修正  
(抜粋)**

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資本性金融商品に対する投資（第11A項及び第11B項）

IG11A 下記のガイダンスはIFRS第7号「金融商品：開示」に付属しているが、その一部を構成するものではない。このガイダンスは、開示要求の考えられる適用方法のすべてを示すことは目的としておらず、企業がIFRS第7号の第11A項及び第11B項で要求されている開示のいくつかを提供できる1つの考え得る方法を例示している。企業は、どのような開示が最も有用な情報を提供するの（適切な集約又は分解のレベルを含む）を決定するにあたり、判断を適用すべきである。

## 背景

企業Aは、IFRS第9号「金融商品」の5.7.5項の要求事項を満たす資本性金融商品に対する投資の事後の公正価値変動をその他の包括利益に表示することを選択した。自らの会計方針に従って、企業Aは、利得又は損失の累計額を投資の認識の中止が行われる時点で初めてその他の包括利益から利益剰余金に振り替える。企業Aの報告期間は12月31日に終了する。

20X1年1月1日現在、企業Aの資本性投資の帳簿価額の総額はCU800,000であり、これらの投資について同日現在でその他の包括利益累計額に認識されている公正価値変動の累計額はCU200,000であった。20X1年1月1日より前にこのポートフォリオからの処分はなかった。

20X1年7月31日に、企業Aは非上場の企業Yに対する非支配持分をCU155,000で取得した。

20X1年6月30日に、企業Aは企業XからCU1,000の配当収益を受け取った。20X1年9月30日に、企業Aは企業Xに対する投資をCU200,000で処分し、CU50,000の累積利得が生じた。

企業Aの残りの投資は、20X1年12月31日現在で公正価値の総額がCU820,000であった。企業Aはこれらの残りの投資から20X1年に合計CU5,000の配当収益を受け取った。

当期中の企業Aの資本性投資の公正価値変動の合計額はCU65,000（企業Xに対する投資に係るCU20,000を含む）であった。

別紙

IG11B 企業 A は 20X1 年 12 月 31 日に終了する年度の財務諸表への注記において、以下の情報を提供する（単純化のため、比較情報は示していない）。

企業 A の財務諸表注記において提供される情報

以下の表は、当社の非上場企業に対する資本性投資を示している。当社はこれらの投資を中長期の戦略的な目的で保有している。当社はこれらの企業に対する支配持分を保有しておらず（各企業に対して保有している資本性投資は 5%未満である）、売買目的でも保有していない。したがって、当社はこれらの投資の公正価値の事後の変動をその他の包括利益に表示することを選択した。利得又は損失の累計額は、投資が処分される時点で初めて利益剰余金に振り替えられる。

20X1 年 7 月 31 日に、当社は非上場の企業 Y に対する非支配持分（5%未満の資本性投資）を取得し、20X1 年 9 月 30 日に、当社は企業 X に対する投資を処分した。

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資本性金融商品

	帳簿価額 (CU000) <sup>(a)</sup>	その他の包括利益 (CU000) <sup>(b)</sup>
20X1 年 1 月 1 日	800	200
取得した投資	155	-
公正価値変動：		
期末日現在で保有している投資	45	45
処分した投資	20	20
処分した投資	(200)	-
処分後の資本の中での振替	-	(50)
20X1 年 12 月 31 日	<u>820</u>	<u>215</u>

当社は企業 X に対する投資の処分に関して、利得累計額 CU50,000 を当期中にその他の包括利益から利益剰余金に振り替えた。

当社は当期中に資本性投資から CU6,000 の配当収益を受け取った（企業 X から受け取った CU1,000 を含む）。

## 別紙

- (a) 企業 A は、IFRS 第 13 号「公正価値測定」の第 93 項で要求されている情報が提供される場合に、この列から財政状態計算書の注記に相互参照した。
- (b) 企業 A は、この列をその他の包括利益の変動の計算書及び持分変動計算書に相互参照した。

以 上