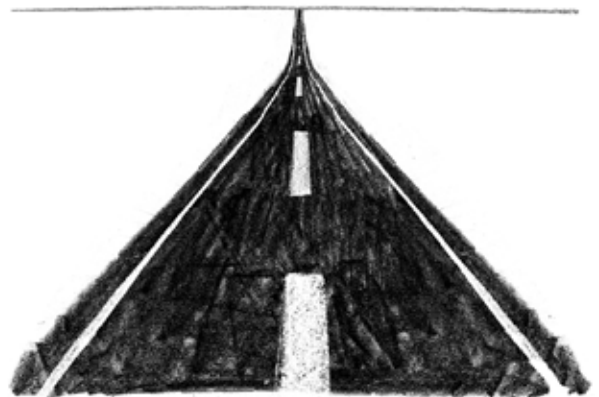


The Road to IFRS

vol.3

A practical guide to IFRS 1 and first-time adoption

April 2010



3 強制免除

初度適用者による遡及適用の結果の中には、IASBが不適切であると考えられるものもあります。そのためIFRS第1号には以下の分野に対する遡及適用の禁止が含まれています。

- ・ 金融資産および金融負債の認識の中止
- ・ ヘッジ会計
- ・ 見積もり
- ・ 売却目的保有および非継続事業に分類された資産
- ・ 非支配持分の会計上の側面

禁止はこれらの分野の一部の側面に関連します。例えば、金融資産および金融負債の認識の中止は、特定の条件下で遡及適用されます。禁止については、IFRS第1号の第13項から第17項およびAppendix Bに含まれています。

3-1 金融資産および金融負債の認識の中止

初度適用者は、IAS第39号「金融商品：認識および測定」に準拠した認識の中止に適さなかった可能性のある取引について、従来の会計基準において金融資産および金融負債の認識を中止した可能性があります。IAS第39号の遡及適用はIFRS移行日現在のそれらの資産および負債を認識することを示唆しています。これを実行するためにはそのコストが高く、複雑な処理となる可能性があります。

IFRS第1号は初度適用者に対し、2004年1月1日以前に従来の会計基準に基づいて認識を中止した非デリバティブ金融資産および非デリバティブ金融負債の認識を免除します (IFRS第1号B2項)。事実上、これはその日以降に発生した譲渡に対し、IAS第39号の認識の中止要件を将来に向かって適用することを意味します。

しかしながら、初度適用者はIFRS第1号B3項に従い、これらの取引の当初会計処理時に必要な情報を入力していたことを条件として、IAS第39号の認識の中止要件を選択した日から遡及適用することができます。実際に、この選択では初度適用者が2004年1月1日以前の指定日からIAS第39号の認識の中止要件を適用することを認めています。IFRS第1号B3項の(情報を入力していたかに関する)条件は、金融資産および金融負債を選択的に「再認識」することを制限しており、後からの適用は認められません。

これらの免除による軽減の程度は当然のことながら時間の経過とともに縮小します。

3-2 ヘッジ会計

初度適用者は、従来の会計基準に基づいてヘッジ会計を適用してきた可能性があります。多くの場合、初度適用者によるそれぞれの地域の会計基準に基づくヘッジ会計の詳細な適用は、IAS第39号の広範囲にわたる要件を満たしません(主に指定、文書化、有効性テストに関して)。IAS第39号の要件の遡及適用は、後付けでヘッジ会計を選択的に指定することにつながりかねません(例えば、損益にプラスの影響があるからという理由だけでデリバティブをヘッジ商品に指定する)。このような後付けは、IFRSを継続して使用している企業にとってIAS第39号のヘッジ会計と矛盾します。

このため、IFRS第1号は初度適用者に対し、以下の関係に対してのみ開始財政状態計算書においてヘッジ会計を適用することを認めています。

- ・ 従来の会計基準に基づきヘッジと指定してきた
- ・ IAS第39号に基づいたヘッジ会計にも適している (IFRS第1号B5項およびIG60項)

その後、ヘッジ会計は、ヘッジ関係がIAS第39号の要件に従って完全に指定され、文書化された日から適用されます。ヘッジ会計が移行日から特定の契約に適用される場合には、移行日までに指定および文書化が完成していなければなりません。適及的な指定は禁止されています。

上述の要件が満たされる場合、ヘッジ関係が完全に文書化され指定された日から (移行日からではない)、IAS第39号のヘッジ会計の規則が適用されることへの注意も重要です。これにより、例えば移行日にキャッシュ・フロー・ヘッジに係る剰余金の計上が必要となる可能性、または公正価値ヘッジによりヘッジ対象を測定する場合に生じる調整を行うことが必要となる可能性があります。必要な調整は従来の会計基準とIAS第39号に基づいたヘッジ会計の「構造」の差 (差がある場合) によって異なります。

IFRS第1号では、初度適用者が移行日の前に、従来の会計基準には基づくもののIAS第39号の要件は満たさない契約をヘッジ会計に指定する状況についても述べています。その場合、初度適用者はIAS第39号第91項および第101項に従い、IFRSに基づいたヘッジ会計を中止します (IFRS第1号B6項)。これは事実上、従来の会計基準に基づいて指定されたすべてのヘッジ関係は、移行日にIAS第39号に準じているかを検査しなければならないことを意味します。ヘッジがIAS第39号のヘッジ会計の要件を満たしていない場合、(i) デリバティブを移行日に売買目的の保有に分類し、その後、損益を通じて公正価値測定を行い、(ii) 公正価値ヘッジを適用する際にヘッジ対象に行われた調整、およびキャッシュ・フロー・ヘッジに基づいて純資産の部に繰り延べられた損益は、該当する条件を満たさなくなった状態におけるIAS第39号のヘッジ会計と同じ方法で処理します。

IFRS第1号B5項には、この総じて厳格なアプローチの一つの緩和策が盛り込まれています。初度適用者が正味残高を従来の会計基準に基づいたヘッジ対象に指定していた場合、その正味残高の中の対象を個別にIFRSに基づいたヘッジ対象に指定することができます。この再指定はIFRS移行日までに有効となっている必要があります。

IAS第39項に準拠するため、初度適用者は開始財政状態計算書に自社の金融商品を反映します。これはあらゆる状況において、初度適用者が以下を実行することを意味します。

- ・ すべてのデリバティブを公正価値で測定する。そして、
- ・ 従来の会計基準に基づいて資産または負債として報告された (すなわち財政状態計算書で借方または貸方として含まれていた) デリバティブで生じたすべての繰延損益の消去する (IFRS第1号B4項)。

この分野におけるIFRSの初度適用およびIAS第39号との相互作用は複雑です。詳細な指針はAppendix II 5項に含まれています。

3-3 見積もり

IFRSに基づいた最初の財務諸表の開始財政状態計算書および比較情報を作成する中で、初度適用者は従来の会計基準に基づいた同じ日付での見積もりについて(新しい)情報を入手する可能性があります。IFRS第1号第14項では、IFRS移行日現在およびIFRSに基づいた最初の財務諸表の比較期間の見積もりに適用する原則について述べています。

「IFRSへの移行日現在のIFRSに準拠した企業の見積もりは、従来の会計基準に従って同じ日付で行われた見積もりと一致しなければならない(会計方針のあらゆる差異を反映するための調整後)。ただし、それらの見積もりに誤謬がある客観的な証拠がある場合を除く」

従来の会計基準においてIFRSと整合性のある会計方針を使用した同様の項目の見積もりが必要とされ、これら見積もりに誤謬がある客観的な証拠がない場合、IFRS目的の見積もりは従来の会計基準に基づくものと同じになります。初度適用者はその後の情報をIAS第10号「後発事象」に定義される非調整事象として処理します(IFRS第1号第15項)。従来の見積もりに対する変更の影響はその後、企業が新しい情報を入手し、その情報に基づいて見積もりを変更した期間に認識されます。これは調整および非調整事象を区別するIAS第10号の一般原則に対する修正です(IFRS第1号IG3項を参照)。

従来の会計基準においてIFRSと整合性のとれない会計方針を使用した同様の項目の見積もりが必要とされる場合、IFRSに基づいた見積もりは会計方針の差異の調整後、引き続き従来の会計基準に基づいた見積もりと整合性を取る必要があります(ただし、誤謬の客観的な証拠がある場合は除く)。例えば、従来の会計基準で企業による割引前の引当金の測定が必要とされていた場合、企業がIFRSに基づいた割引後の引当金を決定する際に、従来の会計基準に基づいて入手した情報を使用します(IFRS第1号IG3項)。

企業が従来の会計基準に基づいた見積もりを行う必要はなかったものの、IFRSで開始(または比較)財政状態計算書での見積もりが必要とされる場合、企業は移行日または比較期間の日付現在で存在する情報(その日の時価、金利、為替レート)を使用します(IFRS第1号第16項)。これは報告期間の後の非調整および調整事象に対するIAS第10号のアプローチと一致します(IFRS第1号IG3項)。

企業が誤謬の客観的な証拠があると判断する場合(IAS第8号を参照)、企業は従来の会計基準に基づいて行われた見積もりを見直し、開始財政状態計算書または比較期間において見直した見積もりを使用します。IFRSへの移行説明の中で、初度適用者は会計方針の変更と従来の会計基準における誤謬を区別するものとします(セクションDを参照)。

3-4 売却目的保有資産および廃止事業

IFRS第1号の旧版には、IFRS移行日が2005年1月1日以前である企業が利用できる売却目的保有資産および廃止事業の免除が含まれていました。この免除は現在の初度適用者に関連性はないと思われるため、2008年版では排除されました。実際には現在の初度適用者のための要件ではIFRS第5号が遡及適用されます。

3-5 非支配持分

2008年1月、IASBはIFRS第3号(改訂版)およびIAS第27号(改訂版)を発行しました。変更の中でも特に、IAS第27号(改訂版)は子会社における非支配持分の計上に対する重要な新しい要件を導入しています。IFRS第1号は、これらの新しいIAS第27号(改訂版)の要件の一部をIFRS移行日から遡及適用することを求めるように改訂されました(IFRS第1号B7項)。

IFRS第1号B7項は最初のIFRS報告期間にIAS第27号(改訂版)を適用する初度適用者にのみ適用されます(すなわちIAS第27号(改訂版)がその最初の期間に強制適用される、またはIAS第27号(改訂版)を自主的に早期適用するいずれかの場合)。

IAS第27号「連結および個別財務諸表」(2008年改訂版)

初度適用者はIFRS第1号B7項を適用するか否かを決定しなければなりません。IFRS第1号B7項は2009年7月1日以降に開始する会計年度に適用され(IFRS第1号第37項)、これは2008年にIAS第27号(改訂版)に対して行われた変更と同じものです。従って以下ようになります。

- 年次報告期間が7月1日に開始する企業は、2010年6月30日に終了する会計年度にIAS第27号(改訂版)およびIFRS第1号B7項を適用する
- 年次報告期間が1月1日に開始する企業は、2010年12月31日に終了する会計年度にIAS第27号(改訂版)およびIFRS第1号B7項を適用する

IFRS第1号B7項およびIAS第27号(改訂版)いずれも早期適用が認められています。しかしながら、その場合IFRS第3号(改訂版)が同時に適用されなければなりません。IFRS第3号(改訂版)およびIAS第27号(改訂版)は2007年6月30日以降に開始する会計年度の期首より前に適用することはできません。そのため、1月1日に会計年度が始まる企業は2008年1月1日に開始する年度に早期適用することはできますが、2007年1月1日に開始する年度には早期適用することができません。

本セクションでは企業がIAS第27号(改訂版)を適用すると仮定しています。従って、当セクションはIAS第27号(改訂版)で改訂された基準とIFRS第1号B7項の導入要件を反映しています。

IAS第27号(改訂版)を適用しない初度適用者はIFRS第1号およびIAS第27号の旧版を使用しなければなりません。

総じて、IAS第27号(改訂版)を適用する初度適用者は移行日から遡及適用を行います。IFRS第1号B7項(a)から(c)ではこの一般的アプローチに対する例外をいくつか設定しており、その代わりにIAS第27号(改訂版)の特定の要件が移行日から将来に向かって適用されると明記しています。ただし、IFRS第3号(改訂版)が過去の企業結合に対して遡及適用される場合を除きます。例外は以下の通りです。

- 非支配持分がマイナスであっても包括利益を親会社の所有者または非支配持分に帰属させることを求めるIAS第27号(改訂版)第28項の修正
- 支配を得た後の子会社における親会社の持分変動の計上要件(IFRS第27号(改訂版)第30項から第31項)
- 子会社の支配喪失の計上要件(IFRS第27号(改訂版)第34項から第37項)およびIFRS第5号8A項の関連要件(初度適用者が売却の後に非支配持分を維持するか否かにかかわらず、基準を満たす場合にその子会社の資産および負債を売却目的の保有に分類するため)

初度適用者がIFRS第3号(改訂版)に準拠して移行日以前の企業結合の修正再表示を選択する場合、IAS第27号(改訂版)の適用日も繰り上がります。説明のために、2008年7月1日を移行日とする初度適用者を考えてみます。同企業の最初のIFRS報告期間は2009年7月1日に開始するため、IFRS第3号(改訂版)およびIAS第27号(改訂版)は同企業に対して以下の通り有効となります。

- ・初度適用者が過去の企業結合を修正再表示しない場合、IFRS第1号B7項(a)から(c)の条項が移行日から将来に向かって適用される(2008年7月1日)
- ・初度適用者が2008年1月1日に生じた企業結合を修正再表示する場合、2008年1月1日から移行日まで生じた他のすべての企業結合も修正再表示しなければならない(IFRS第1号C1項)。IAS第27号(改訂版)も2008年1月1日から適用される。

4 将来の動向

2008年9月、IASBは近い将来にIFRSを適用する管轄区域や企業が直面すると思われる課題に取り組むため、IFRS第1号への修正提案の公開草案を発表しました。公開草案では以下を提案しています。

- ・全部原価法を使用している石油およびガス関連資産に対するIFRSの遡及適用の免除。公開草案では、従来の会計基準に基づいて全部原価会計を使用した企業は、IFRS移行日に探査および評価資産の従来の会計基準での評価額の測定を選択できると提案する。また、開発または生産段階にある石油およびガスを、移行日現在の貯蔵量または価値を使用し原資産に比例して従来の会計基準の金額を配分して測定することも提案する。
- ・金利規制を受けている事業に対するIFRS遡及適用の免除。価格構造が規制の対象となっている企業は、遡及修正表示およびみなし原価としての公正価値の使用がどちらも実用的でない場合には、IFRS移行日現在のみなし原価として、かかる事業に使用するために保有している有形固定資産の簿価を使用することを選択できる。
- ・企業がIFRIC第4号「契約にリースが含まれるか否かの判定」で必要とされたように従来の会計基準に基づいて同じ決定を行ったものの、IFRIC第4号で必要とされた以外の日付に行われた場合の、リース契約の判定の再評価の免除。

D.表示および開示

要件の概要

- A. 総じて初度適用者は、少なくともIFRSに基づいて報告を行う他のすべての企業と同じ開示を表示するものとします。
- B. 開示要件は通常、比較情報にも適用されます。
- C. 初度適用者には追加開示要件が適用されます。企業は従来の会計基準とIFRSの間の調整を作成し、最初のIFRS財務諸表（および該当する場合は中間報告書）にこれらの調整を開示するものとします。これらの開示ではIFRS移行に関する極めて重要な情報を提供します。
- D. 従来の会計基準とIFRSの間の調整要件は、最初のIFRS財務諸表の対象期間の一部を含む初度適用者の中間報告書にも適用されます

1 一般要件

主要な会計基準の変更は企業の資産、負債、収益および費用の測定に重大な影響を与える可能性があります。財務諸表の利用者は、財務諸表の利益、資本、およびその他の項目に対するIFRS移行による影響の情報を必要とします。このような情報は、利用者がIFRS移行の影響と意味を理解する助けとなり、IFRSに基づいて表示された情報をうまく利用するのに役立つため、最初のIFRS財務諸表および最初のIFRS中間報告書には不可欠です。

初度適用者は、IFRSに基づいて報告を行う他のすべての企業と同じ情報を表示するものとします。IFRS第1号では、他のIFRSにおける表示および開示要件に対する免除は無いとしています（IFRS第1号第20項）。総じてこれは、初度適用者が最初のIFRS財務諸表ですべての報告期間を通じた開示要件に準拠するため、情報を入手可能にしなければならないことを意味します。

本セクションではIFRS第1号に含まれる初度適用者の特定の開示について述べます。

主要財務諸表用語およびIAS第1号（2007年改訂版）

IAS第1号「財務諸表の表示」（2007年改訂版）では主要財務諸表の用語を変更しました。このセクションではIAS第1号（改訂版）に基づく要件を説明します。IAS第1号（改訂版）を適用しない初度適用者は包括利益の代わりに損益の調整を表示します（IFRS第1号第24項（b）および第32項）。

2 主要な財務諸表および比較情報

IAS第1号（改訂版）では、特定の状況下での最初の比較期間の期首における財政状態計算書のための要件を紹介しています（3つ目の財政状態計算書とも呼ばれる）。従って、IFRS第1号では初度適用者は少なくとも以下を行うことが必要であると修正されました。

- 3つの財政状態計算書（当該期間の期末現在、および2年分の比較期間の期末現在）
- その他のIFRS主要財務諸表各2年分（当該期間および比較期間を対象としているもの）
- 関連する注記（IFRS第1号第21項）

実際にはこれは、初度適用者が移行日の財政状態計算書を財政状態計算書上の比較情報として表示することを意味します。特定の管轄区域における規制上の要件では追加の比較期間が義務付けら

れる可能性があります。財務諸表の注記の対象となる期間および期末日は主要諸表の要件に従いません。従って、初度適用者の主要財務諸表が規定の最も短い期間を対象とすると仮定すると、以下のようになります。

- ・包括利益計算書、キャッシュ・フロー計算書、持分変動計算書に関連する注記は当該期間および1年分の比較期間を対象とする
- ・財政状態計算書に関連する注記は当該期末および従前2年分の期末(いずれか最初のものがIFRS移行日でもある)を対象とする

これは、初度適用者が移行日に財政状態計算書を対象とする注記開示を表示することを意味します。しかしながら、開始財政状態計算書の関連注記が単純でないこともあります(以下の説明を参照)。

IFRS第1号(旧版)第36A項から第36C項

IFRS第1号第36A項から第36C項はIAS第1号(改訂版)によって削除され、IFRS第1号の最新版からは除外されました。IFRS第1号は以前、以下の分野で軽減を与えていました。

- ・IFRS第6号を2006年1月1日以前に適用する場合の最初のIFRS財務諸表におけるIFRS第6号「鉱物資源の探査および評価」比較情報(従来IFRS第1号第36B項)
- ・IFRS第7号を2006年1月1日以前に適用する場合の最初のIFRS財務諸表におけるIFRS第7号「金融商品:開示」比較情報(従来IFRS第1号第36C項)
- ・IFRSを2006年1月1日以前に適用する場合の最初のIFRS財務諸表におけるIAS第32号、IAS第39号またはIFRS第4号のための比較情報

これらの軽減は、IAS第1号(改訂版)および現行IFRS第1号(2008年版)を適用している初度適用者は利用することはできません。これらの軽減はいずれの場合においても現在の初度適用者への関連性は低いと思われ、本報告の他の場所で言及しています。

2-1 履歴概要

一部の企業は、IFRSに基づいた完全な比較情報を表示する最初の期間の前の期間に選択した情報の履歴概要を表示します。例えば、多くの管轄地域では、企業は5年間の概要を表示することが義務付けられています。IFRS第1号では、IFRSに基づいた完全な比較情報が表示される前の期間に対するIFRSの認識および測定要件に準拠するために、そのような概要を求めています(IFRS第1号第22項)。しかしながら、従来の会計基準に基づいて表示された情報は以下であるものとします。

- ・IFRSに基づいていない従来の会計情報として明確に記される
- ・IFRSに準拠するための主な調整の性質を開示する。調整は定量化する必要はない(IFRS第1号第22項)

2-2 関連注記

上述のとおり、IFRS第1号第21項では初度適用者が最低でも3年分の財政状態計算書と関連する注記を表示することを求めています。この要件はIAS第1号(改訂版)に伴い導入されました。初度適用者にとって、この「3番目」の財政状態計算書は、移行日の開始財政状態計算書に相当します。「関連注記」は(追加の)3番目の財政状態計算書のための注記を含むと解釈するべきとGrant・ソントン・インターナショナルは考えます。

IFRSの開示で期間(調整)に関連する資産または負債の変動に関する情報が必要な場合、これがこの開始財政状態計算書を目的とする関連注記であるか否かの問題を提起することになります。これらの調整は、移行日を期末とする期間には通常は必要ないとGrant Thornton Internationalは考えます。説明のために、IFRS第1号のみなし原価の免除として公正価値を適用する初度適用者について、以下の例D.1を考えます。

例D.1:3番目の財政状態計算書の注記の適用

初度適用者Aは2009年12月31日を年度末とする最初のIFRS財務諸表を表示する。1年分の完全な比較期間のみ表示しており、移行日は2008年1月1日である。IFRS第1号第21項に従い、同初度適用者は3年分の財政状態計算書および関連する注記の表示が必要となる。

企業Aは有形固定資産を保有している。一部の有形固定資産に対して、同初度適用者はIFRS第1号のみなし原価の免除として公正価値を使用することを選択している。同企業はこれらの項目を移行日の公正価値で測定している。同企業はこれらの項目の計上にIAS第16号の原価法を使用している。移行日現在の簿価はその日の公正価値である。

IAS第16号第73項(e)に従い、企業は報告期間の期首および期末における簿価の調整を表示する。この調整は2007年12月31日に終了した年度にも必要なのであろうか。Grant Thornton Internationalは必要ないと考えている。それは、この調整が報告期間に関連するものであり、そのため2007年12月31日の財政状態計算書の関連注記として考える必要がないためである。従ってGrant Thornton Internationalの考えでは、企業はIAS第16号第73項(e)に規定された情報の2008年および2009年については提供するものの、2007年の情報については情報を提供しない。

いずれの場合も、同企業は一部の項目が移行日現在の公正価値で測定されているため、2007年のための調整を表示することはできない。このため、同企業は移行日より前にこれらの項目に対するIFRSに基づいた金額を判断しない。

3 IFRS移行の解説

IFRS第1号第23項では以下のように述べています。

「企業は、従来の会計基準からIFRSへの移行が、報告した財政状態、財務実績およびキャッシュ・フローにどのように影響を与えたかを説明するものとする」

この説明は、利用者が財政状態計算書、包括利益計算書、およびキャッシュ・フロー計算書に対する重大な調整を理解するのに役立ちます。このような情報は利用者がIFRS移行の影響および関連性を理解する助けとなるため、重要です。例えば、投資家はIFRS移行による収益への影響についての情報を必要とするでしょう。

IFRS第1号に準拠するため、初度適用者は最初のIFRS財務諸表に以下を含めます。

- ・従来の会計基準とIFRSの間の純資産の調整
- ・従来の会計基準とIFRSの間の包括利益の調整 (IFRS第1号第24項(a)および(b))

これらの調整については、以下で詳細に述べます。IFRS第1号第24項(a)および(b)の調整では、調整の形式および内容について直接述べていません。しかしながら、IFRS第1号第25項には、提供され

た情報全体は利用者がこれらの計算書に対する重大な調整を理解するのに十分でなければならぬ。実際の追加の要件が含まれます。実際には多くの場合、他の調整の追加の説明でIFRS第1号第24項(a)および(b)の調整を補完することで達成されます(IFRS第1号BC92項も参照)。

企業が従前の期間の財務諸表を表示しなかった場合は、調整を作成することはできません。従って企業は調整を表示せず、その事実を開示します(IFRS第1号第28項)。

3-1 純資産の調整

IFRS第1号第24項では企業が最初のIFRS財務諸表で以下を開示することを求めています。

「以下の両方の日付について、従来の会計基準に従って報告した純資産からIFRSに準じた純資産への調整

(i) IFRS移行日

(ii) 従来の会計基準に従った最新の年次財務諸表に表示した直近の期末」

以下の例で考えてみましょう。

例D.2: 純資産の調整

企業Cは初度適用者である。最初のIFRS報告期間は2009年12月31日に終了する。1年分の完全な比較情報を表示している。移行日は2008年1月1日である。企業Cは2008年12月31日現在の従来の会計基準に基づく最後の財務報告を表示した。同企業は以下に対し、従来の会計基準とIFRSの間の調整を表示する必要がある。

(i) 2008年1月1日(移行日)

(ii) 2008年12月31日(従来の会計基準に基づいて表示された直近の期末)

企業Cが2年分の完全な比較情報を表示する場合、移行日は2007年1月1日となり、調整に差異が残ることになる。基準ではこの状況に対して何も規定していない。企業は利用者にIFRSへの移行における包括的な情報を提供するため、追加の調整の表示を選択することができる。

従来の会計基準からIFRSへの開始財政状態計算書の修正再表示を行うために初度適用者が行う調整は、通常は利益剰余金(または適切な場合は純資産の別のカテゴリ、またはのれん)に対して行われます。そのためIFRSに基づく会計方針の差異から生じる調整は資本(および資本の調整)に影響を与えます。

基準では、調整の形式および内容を明記しておらず、何が十分な詳細となるのかについても述べられていません。IFRS第1号の適用ガイダンスには調整の例が含まれており(IG例11)、実際にはこれがよく使用されます。この例では、従来の会計基準からIFRSへの財政状態計算書における各項目の変動を付属する注記とともに表示しています。適用ガイダンスでは、要件を満たす方法を1つだけ示しています。企業は望ましい他の表示方法を見つけることができます。

パラグラフ3-3にはIFRS第1号IG例11のガイダンスに基づく調整の例が含まれます。

3-2 包括利益の調整

IFRS第1号第24項(b)では企業が最初のIFRS財務諸表に以下を開示することを求めています。

「企業の最新の年次財務諸表における直近の期間のIFRSに基づいた包括利益に対する調整。調整の出発点は同期間に対する従来の会計基準に従った包括利益とする。企業がそのような包括利益を報告しなかった場合には、従来の会計基準に基づく損益とするものとする。」

包括利益の概念は、IAS第1号の2007年の改訂で導入されました。IAS第1号の旧版では企業は損益の調整の表示が必要でした。IFRS第1号では、従来の会計基準に包括利益のような概念が含まれない可能性があることを認識しているため、損益を出発点とすることを求めています。そのため、出発点は従来の会計基準によって異なり、包括利益に対応する計算書が従来の会計基準に基づいて表示されていない場合のみ、損益が使用されます。調整は、従来の会計基準に基づいて表示された最新の財務諸表における直近の期間に対して表示されます。以下の例で考えてみましょう。

例D.3: 包括利益の調整

背景は上記例D.2と同様。企業Cは従来の会計基準に基づき2008年12月31日現在の最後の財務報告書を表示した。企業は2008年1月1日から2008年12月31日までの期間に対して従来の会計基準とIFRSに基づいた包括利益の調整を表示する必要がある。

企業Cが2年分の完全な比較情報を表示する場合、移行日は2007年1月1日となる。基準では2007年12月31日に終了する期間に対する調整は求めない。企業は利用者にIFRSへの移行における包括的な情報を提供するため、追加の調整の表示を選択することができる。

IFRS第1号の適用ガイダンスには、要件が満たされる1つの方法を示す例が1つ含まれています(IG例11)。このアプローチは実際によく使用されています。調整には詳細説明が必要となります。以下のパラグラフ3.3に規定しているのは、この適用ガイダンスに基づいた要件を満たす方法の一つの例です。基準では調整に1株利益を含めることに関しては何も述べていません。当社では、初度適用者が1株利益に対する影響について説明することは優れた慣行であると考えています。

3-3 調整の例

本セクションでは調整がどのように表示されるのかを示します。初度適用者は2009年12月31日に終了する期間の最初のIFRS財務諸表を表示します。移行日は2008年1月1日です。

純資産の調整

	注記	2008年1月1日			2008年12月31日		
		従来の 会計基準 通貨単位	IFRS移行の 影響 通貨単位	IFRS 通貨単位	従来の 会計基準 通貨単位	IFRS移行の 影響 通貨単位	IFRS 通貨単位
非流動資産							
のれん	1	2,830	(350)	2,480	2,230	250	2,480
その他無形資産	1,2	4,230	1,550	5,780	5,330	1,070	6,400
有形固定資産	3	9,000	200	9,200	10,350	280	10,630
その他長期金融資産	4	630	310	940	630	360	990
非流動資産		16,690	1,710	18,400	18,540	1,960	20,500
流動資産							
棚卸資産		6,000	-	6,000	6,800	-	6,800
営業債権およびその他債権		7,500	-	7,500	8,100	-	8,100
現金および現金同等物		3,010	-	3,010	4,710	-	4,710
流動資産		16,510	-	16,510	19,610	-	19,610
資産の部合計		33,200	1,710	34,910	38,150	1,960	40,110
純資産							
資本金		3,000	-	3,000	3,000	-	3,000
資本剰余金		3,050	-	3,050	3,050	-	3,050
その他資本項目	4	990	217	1,207	940	252	1,192
利益剰余金	7	7,760	175	7,935	10,910	474	11,384
親会社の株主に帰属すべき純資産:		14,800	392	15,192	17,900	726	18,626
純資産の部合計		14,800	392	15,192	17,900	726	18,626
負債							
非流動負債							
年金およびその他従業員債務	5	-	1,000	1,000	-	1,030	1,030
借入		8,000	-	8,000	7,700	-	7,700
繰延税金負債	6	1,900	318	2,218	2,450	204	2,654
非流動負債		9,900	1,318	11,218	10,150	1,234	11,384
流動負債							
引当金		1,000	-	1,000	1,300	-	1,300
営業債務およびその他債務		6,000	-	6,000	7,400	-	7,400
流動税金負債		1,500	-	1,500	1,400	-	1,400
流動負債		8,500	-	8,500	10,100	-	10,100
負債の部合計		18,400	1,318	19,718	20,250	1,234	21,484
純資産および負債合計		33,200	1,710	34,910	38,150	1,960	40,110

2008年の包括利益に対する調整

	注記	従来 の 会計 基準	IFRS移行 の 影響	IFRS
		通貨 単位	通貨 単位	通貨 単位
収益		80,500	-	80,500
その他収益		1,000	-	1,000
原材料費	2	(24,500)	320	(24,180)
従業員給付費用	5	(44,700)	(30)	(44,730)
非金融資産の減価償却、償却、減損	1,2,3	(2,900)	(120)	(3,020)
その他費用		(2,500)	-	(2,500)
営業利益		6,900	170	7,070
金融費用		(2,200)	-	(2,200)
金融収益		400	-	400
税引前利益		5,100	170	5,270
税金費用(純額)	6	(1,950)	129	(1,821)
当期利益		3,150	299	3,449
当期のその他包括利益				
IFRSに基づくその他包括利益に認識された項目(税引後)	4	-	(15)	(15)
包括利益合計		3,150	284	3,434
当期利益の帰属先:				
非支配持分		-	-	-
親会社の株主		3,150		3,449
		3,150		3,449

従来 of 会計基準に基づき、当グループでは包括利益を報告していませんでした。海外事業の為替換算の差額は、従来 of 会計基準に基づき資本に直接認識されました。IFRSに基づくその他包括利益に認識されたその他の項目には、売却可能金融資産および投資に計上された持分のその他包括利益の損益が含まれ、従来 of 会計基準では発生しませんでした。

従来 of 会計基準に基づく2008年の1株当たり利益の合計はX.XX通貨単位 (IFRSに基づくX.XX通貨単位) となり、従来 of 会計基準に基づく2008年の希薄化後1株当たり利益の合計はX.XX通貨単位 (IFRSに基づくX.XX通貨単位) となります。

調整に対する注記

1 当グループは移行日以前に発生した過去の企業結合の修正再表示を行わない選択をしています。従来 of 会計基準に基づき、当グループは2006年のショップモア・リミテッドの買収において取得した無形資産を認識しませんでした。IFRSに基づき、350通貨単位の無形資産の不確定の耐用年数は子会社の財務諸表における認識に対して適格でした。従って、この金額は移行日現在認識されています。従来 of 会計基準に基づき無形資産はのれんに含まれていたため、のれんにはそれに対応する減少が計上されています。IFRS第1号に求められるとおり、従来 of 会計基準で認識されたのれんは、IFRS移行日に減損テストされています。減損は特定されませんでした。2008年12月31日に終了する会計年度では、IFRSに基づいてのれんは償却されません。その結果、従来 of 会計基準に基づいて必要とされたのれんの償却(600通貨単位)は戻し入れられ、のれんの増加につながり、それに対応し償却費用は減少となりました。2008年12月31日現在ののれんの調整による影響は合計で250通貨単位となります。

- 2 2008年1月1日および2008年12月31日のその他無形資産の増加は、製造または管理に使用する社内開発ソフトウェアを認識した結果です。従来の会計基準に基づき、開発費用は発生と同時に費用に計上されていました。移行の影響は1,200通貨単位のその他無形資産の増加です。2008年12月31日に終了する会計年度において「原材料費」は320通貨単位の減少となり、追加の資産化として認識されました。2008年12月31日に終了する会計年度の償却の増加は、800通貨単位になります。2008年12月31日に終了する会計年度の損益計算書に対する影響は合計で480通貨単位となり、この内訳は償却費用の増加(800通貨単位)および320通貨単位の「原材料費」の減少となります。
- 3 有形固定資産の減価償却は、従来の会計基準では税務要件の影響を受けたものの、IFRSでは資産の耐用年数およびその残存価値が反映されています。移行日の累積調整は有形固定資産の簿価の200通貨単位の増加となり、その結果、利益剰余金が増加しました。2008年12月31日現在の影響は、資産がさらに80通貨単位増加し、当該年度の減価償却費がその金額分減少しています。
- 4 当グループはIFRSに基づいて特定の資本性金融商品を売却可能に指定する選択をしており、これは従来の会計基準では減損費用を控除した原価で測定されていました。従って、これらの証券は移行日の公正価値で測定されています。その影響は、その他長期金融資産の310通貨単位の増加です(2008年12月31日:360通貨単位)。資本における売却可能剰余金は税引後217通貨単位の増加となりました(2008年12月31日:252通貨単位)。
- 5 従来の会計基準に基づき、確定給付制度の会計に現金主義会計が使用されました。1,000通貨単位の年金債務がIFRSに基づいて計上されています。この債務における30通貨単位の追加の増加が2008年12月31日に終了する会計年度に計上されました。2008年12月31日に終了する会計年度の損益に対する影響は「従業員給付費用」の30通貨単位の増加となります。
- 6 上記の変更は、繰延税金負債に以下の影響を与えました。

	2008年1月1日	2008年12月31日
繰延税金負債	通貨単位	通貨単位
その他無形資産	465	321
有形固定資産	60	84
確定給付制度	(300)	(309)
その他長期金融資産	93	108
繰延税金負債の増加	318	204

2008年の損益で認識された繰延税金の変動は129通貨単位です。その他包括利益に認識された繰延税金の変動は15通貨単位です。

7 上記の変更は、利益剰余金に以下の影響を与えました。

	2008年1月1日	2008年12月31日
利益剰余金	通貨単位	通貨単位
自己創設無形資産の認識	1,200	720
有形固定資産の減価償却の変動	200	280
年金債務の認識	(1,000)	(1,030)
利益剰余金に認識された繰延税金負債	(225)	(96)
のれんの償却	-	600
利益剰余金の増加	175	474

3-4 表示の差異

従来の会計基準とIFRSの間の特定の表示の差異は、計上された利益または純資産の部の合計に影響を与えません。例えば、初度適用者は従来の会計基準に基づいた主要財務諸表において、IFRSに基づいて表示される項目と異なる特定の項目の表示が必要とされていた可能性があります。IFRS移行への説明には、従来の会計基準との表示の差異について利用者が理解できるように、十分な詳細を盛り込まなければなりません。そのため、初度適用者は重要な項目における再分類または変更の情報を提供しなければなりません。

3-5 キャッシュ・フロー計算書

IFRS第1号第25項に従って初度適用者が従来の会計基準に基づいたキャッシュ・フロー計算書を表示した場合、キャッシュ・フロー計算書に対する重大な調整の説明も行います。IFRS第1号では、調整が必要な期間に対して何も述べていません。多くの場合、調整について、企業は1年分の比較キャッシュ・フロー計算書だけを表示します。この場合、企業の最新の年次財務諸表における直近の期間に対して表示されなければなりません。初度適用者が1年または複数の比較期間を表示する場合、初度適用者は利用者にIFRSの包括的な情報を提供するために、各比較期間に対する調整の表示を選択することができます。

IFRS第1号の適用ガイダンス(IG例11)には報告期間中に支払った法人所得税に関する開示要件の例が含まれます。

その他の例

キャッシュ・フロー計算書における差異の調整は、IFRSの「現金および現金同等物」の概念が、一部の管轄地域の会計基準と比較して広範囲である結果生じることがよくあると、グラント・ソントン・インターナショナルでは考えています(IAS第7号第7項)。既知量の現金にすぐに交換することができ、価値の変動リスクがほんのわずかな、極めて流動性の高い短期の金融資産をIFRSでは「現金同等物」としています。これによりIFRS移行におけるキャッシュ・フロー計算書への変更が必要となる場合もあります。

キャッシュ・フローにおける差異の調整は、IFRSを適用する企業にとって必ずしも重要ではありません。従って、実際に見られる開示は極めて簡潔で説明的であることが多くあります。しかしながら、差異の調整が重大な場合もあります。その場合、より詳細な開示、場合によっては調整表がIFRS第1号第25項の目的を達成するために必要な場合があります。

3-6 減損

減損は必然的に将来についての見積もりおよび前提に従うこととなります。IFRS第1号には、初度適用者が開始財政状態計算書において減損損失(または戻し入れ)を認識する場合の開示要件が含まれます。IFRS第1号では、減損(または戻し入れ)を開始財政状態計算書に認識する場合、最初のIFRS財務諸表において減損損失に対するIAS第36号「資産の減損」に規定する開示が必要であると明確にしています(IFRS第1号第24項(c))。この開示については、開示されない場合に差異の調整に含まれることになり、移行日に認識される減損損失に対して透明性を提供しています。

4 従来の会計基準の誤謬

IFRS第1号第26項では、従来の会計基準に基づいて誤謬があったことに気がついた初度適用者は、IFRS移行の説明において誤謬と会計方針の変更を区別することを求めています。従来の会計基準に基づいた誤謬の修正はその後、IFRS第1号第24項によって必要とされる調整とは別に示され、会計方針の変更の影響とは結びつきません。

企業は、その日に入手可能な事実と状況に基づいて従来の会計方針で見積もりを行うことになるでしょう。見積もりの変更は、IAS第8号「会計方針、会計上の見積りの変更および誤謬」にしたがって従前の期間の誤謬と区別します。見積もりに対するIFRS第1号の要件についてはセクションC3.3で述べます。

5 その他の開示

IAS第8号に従い、継続中のIFRS企業は会計方針の変更に関する開示を行うことが必要となります。IFRS第1号では、IAS第8号による会計方針の変更に対する開示は、初度適用者に適用されないとしています(IFRS第1号第27項)。その後の期間において、同企業はIAS第8号の開示を行うことが当然ながら必要となります。

IAS第19号第120A項(p)に従い、企業は、確定給付債務の現在価値、年金資産の公正価値、年金制度の剰余金または欠損金、および実績による調整の開示が必要となります。この情報は、5年分必要となります。IFRS第1号D11項では、初度適用者はこの情報を、IFRS移行日から将来に向かって開示することができますと述べています。事実上、初度適用者は、移行日以前にIAS第19号に従って確定給付年金を測定する必要が無いことを意味しています(移行日にすべての保険数理上の損益累計額を認識することの選択も行っていると仮定した場合—セクションC2.4を参照)。

初度適用者がIFRS第1号D19項の移行条項を適用し、それまで認識された金融資産を売却可能資産として評価する、または金融資産および金融負債について損益を通して公正価値で評価すると指定した場合、指定日に各カテゴリに指定された金融資産または金融負債の公正価値および従来の財務諸表におけるその分類と簿価を開示します(IFRS第1号第29項)。

初度適用者が有形固定資産、投資不動産または無形資産のみなし原価として公正価値を使用する場合(IFRS第1号D5項およびD7項)、開始財政状態計算書の各項目に対して以下の開示を行います。

- それらの公正価値の総計
- 従来の会計基準に基づいて報告された簿価の調整の総計(IFRS第1号第30項)

再測定は従来の会計基準に対する調整にも見られるものの、注記開示は公正価値の使用を強調するために必要となります。イベント・ドリブンの公正価値測定または従来の会計基準の再評価が使用される場合は、これは適用されません(IFRS第1号D6項およびD8項)。

6 IFRS第1号免除適用

IFRS移行に際して、初度適用者が適用したIFRS第1号の免除を開示することは適切です。IFRS第1号には、これらの開示の正確な形式や程度について記載されていないものの、この情報は、通常は移行の影響を説明するための要件を満たすために必要であるとグラント・ソントン・インターナショナルは考えます。会計方針の開示に関するIAS第1号の一般要件もまた、初度適用の免除の開示に同じように適用できます。

一部の初度適用者は、これらの開示をIFRS第1号に記載された様々な開示も含む個別の注記に表示します。その他の初度適用者は、IFRSに基づいた重大な会計方針に関する開示の中にこれらの開示を含めます。

該当する場合、IFRS第1号の強制および任意の両方の免除の開示を検討することが適切であると、当社は考えます。

7 中間財務諸表

IFRS第1号では、IFRSに基づく最初の年度に対する中間財務諸表の表示を必要としていません。しかしながら、中間財務諸表は証券監督当局や証券取引所によって必要とされる可能性があります(通常は四半期または半期)。企業が、IFRSに従って中間財務諸表の発表を選択する、または必要とされる場合、IAS第34号「中間財務報告」を適用します(IFRS第1号IG37項)。IAS第34号では、企業が「完全」または「要約した」中間財務諸表のどちらを表示することも認めています。以下のパラグラフは、主に後者の要約したアプローチに関連します。

IFRS第1号第2項では、最初のIFRS財務諸表の対象となる期間の一部に対してIAS第34号に基づいて表示される中間財務諸表を範囲に含むと規定しています。これは、従来の年次財務諸表が従来の会計基準を使用して作成されていた場合、IAS第34号に基づく中間財務諸表が利用者に有益となるためには、追加の情報が必要であるということを反映しています(IFRS第1号BC96項)。IFRS第1号では、企業に対しIFRSへの移行が従来の年次および中間の決算数値にどのように影響を与えるかを利用者が理解できるように、十分な情報を提供するよう求めています。

IFRS第1号第32項では、初度適用者はIAS第34号の要件に加え以下の要件を満たすものと述べています。

- 「(a)かかる中間財務報告書はそれぞれ、企業が直前の会計年度の比較中間期間のための中間財務諸表を表示する場合、以下を含めるものとする。
- (i) その比較中間期間の期末現在の、同日のIFRSに基づいた資本に対する従来の会計基準に準拠した資本の調整
 - (ii) その比較中間期間(当該期間および会計年度期首からその日まで)に対するIFRSに準拠した包括利益の調整。その調整の出発点は、その期間に対する従来の会計基準に準拠した包括利益であり、企業がかかる包括利益を報告していなかった場合は、従来の会計基準に準拠した損益となる。
- (b) (a)によって必要とされる調整に加え、最初のIFRS財務諸表の対象となる期間の一部に対するIAS第34号に従った最初の中間財務諸表は、第24項(a)および(b)に記載の調整(第25項および第26項で必要とされる詳細が補足されている)、またはこれらの調整を含む別に発表された文書との相互参照を含めるものとする」

IFRS第1号第32項(a)で必要とされる調整は、初度適用者が直前の会計年度の比較中間期間に対する中間財務諸表を表示する場合にのみ表示します(従来の会計基準に基づく)。(例えば)最初の四半期のみ(a)における調整を表示するのでは十分ではありません。調整は、IFRSに基づいた最初の会計年度の間に表示される各中間財務諸表において必要となります。

IFRS第1号第32項(b)で必要とされる調整は、最初の中間財務諸表においてのみ表示が必要となります。これは中間財務諸表に直接含める、またはその代わりに別に発表された文書への相互参照を行うことで要件を満たすことができます。次の四半期中間報告書において初度適用者はこれらの調整をもう一度表示する必要はありません(しかし、例えば最初の中間財務諸表への相互参照を行うことで表示を選択することができます)。

以下の例で様々な要件を説明することができます。

例D.4: 中間財務報告

企業Aの最初のIFRS財務諸表は2009年12月31日に終了する会計年度を対象とする。IAS第34号に基づいた同社の最初の中間財務諸表は2009年3月31日に終了する四半期を対象とする。同社は証券取引所から四半期ごとに中間財務諸表を提供することを求められている。企業Aは2008年12月31日に終了する会計年度を対象とする従来の会計基準に基づいた年次財務諸表を作成しており、従来の会計基準に基づいて2008年に四半期報告書を作成した。移行日は2008年1月1日である。

どの中間財務諸表が調整を含むのか

第32項(a):

2009年度の各四半期の中間財務諸表において、企業Aは以下の調整を含む。

- (a) 2008年の比較四半期の期末現在の、IFRSに基づいた資本に対する同日の従来の会計基準に基づく資本
- (b) IFRSに基づく包括利益(当該期間および年度期首から現在まで)に対する2008年の比較四半期(当該期間および年度期首から現在まで)を対象とした従来の会計基準に基づく包括利益(または、かかる包括利益を報告しなかった場合は、損益)。2009年3月31日に終了する四半期に対して、当該期間の金額と年度の期首から現在までの金額は同じである。2009年6月30日に終了する期間に対し、2つの調整が必要となる(当該期間および年度期首から現在まで)。

第32項(b):

上記で必要とされる調整とIAS第34号で必要とされる開示に加え、企業Aの2009年の最初の四半期の中間財務諸表には以下の調整(またはこれらの調整を含む別に発表された文書への相互参照)が含まれる

- (a) 2008年1月1日(移行日)および2008年12月31日(従来の会計基準に基づいて表示された直近の期間の期末)現在の、同日のIFRSに基づく資本に対する従来の会計基準に基づく資本
- (b) IFRSに基づく2008年度の包括利益(従来の会計基準に基づいて表示された昨年度の調整)に対する、従来の会計基準に基づく2008年12月31日に終了する会計年度の包括利益(または、かかる包括利益を報告しなかった場合は損益)

次の四半期中間財務諸表の中で、企業はIFRS第1号第32項(b)における調整の表示を選択することができるが、義務付けられてはいない。それらの表示を選択する場合、最初の中間財務諸表に対する相互参照によって行うことができる。

キャッシュ・フロー計算書

企業AはIFRS第1号第25項に求められるように、キャッシュ・フロー計算書に対する重大な調整についても説明を行う。

利用者に対し、IFRS移行を理解するのに十分な詳細が提供されなければなりません (IFRS第1号第25項)。 Grant Thornton Internationalでは、最初のIFRS年次財務諸表に求められるのと同じ水準の詳細が中間財務諸表にも適用されると考えています。

IAS第34号では最低限の開示を必要としており、中間財務諸表の利用者は直近の年次財務諸表も入手することができるという前提に基づいています。しかしながら、IAS第34号では企業に対し、「当該中間期間を理解するために重要なあらゆる事象または取引」の開示についても必要としています。そのため、初度適用者が従来の会計基準に基づいた直近の年次財務諸表において、当該中間期間の理解のために重大な情報を開示しなかった場合、中間財務諸表においてその情報を開示するか、またはその情報を含む別に発表された文書に対する相互参照を含まなければなりません (IFRS第1号第33項)。実際には、開示は企業によって大きく異なり、他の分野に対して追加の開示が必要かどうかを設定するための判断が必要となります。

最初のIFRS年次期間における中間財務諸表には、IFRS第1号第33項の「理解のための重大な情報」に対する一般要件を満たすため、IFRSの会計方針における十分な情報を盛り込まなければならないと Grant Thornton Internationalは考えます (ただし、この情報が前年の地域の会計基準に基づく財務諸表、または別に発表された文書で開示され、相互参照が提供されている場合は除く)。

中間財務諸表を発行する際、初度適用者は報告期間の期末に強制的に有効となるすべてのIFRSを特定できない可能性があります (IASBはここ数カ月で少数の「迅速な」変更を行いました)。さらに、新しいIFRS、IFRICおよび修正が、強制ではなく早期適用可能な最初の報告期間の期末の前に発表される可能性があります。そのため、初度適用者の会計方針は、これらの中間財務諸表の承認日時点に有効なIFRSに基づかなければならないと Grant Thornton Internationalでは考えます (セクションB2.3を参照)。中間財務諸表と年次財務諸表で会計方針に (新しく発表されたIFRSへの強制改訂または任意の早期適用のどちらかのために) 変更がある場合、純資産の調整、包括利益、キャッシュ・フローは報告日に有効な会計方針を反映するために更新する必要があると Grant Thornton Internationalは考えます。変更に対する説明が必要となります。



www.gti.org

© 2010 Grant Thornton Taiyo ASG . All right reserved.