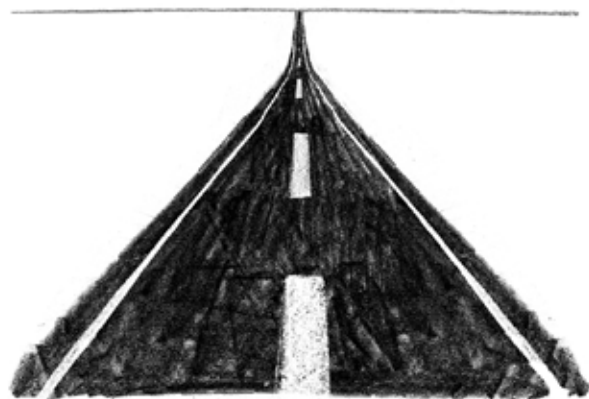


The Road to IFRS

vol.2

A practical guide to IFRS 1 and first-time adoption

March 2010



C.完全遡及適用の免除

要件の概要

- A.開始財政状態計算書の作成において、初度適用者は最初のIFRS報告期間の期末に有効なIFRS会計方針を適用します。原則として開始財政状態計算書にはIFRS会計方針を遡及適用します。
- B.しかしながら、IFRS第1号では遡及適用のコストが利用者の便益を上回るとIASBが認める分野、および遡及適用が実用的でない分野に対し、完全遡及適用の重要な免除規定を設定しています。
 - a.強制免除
 - b.任意免除
- C.初度適用者はIFRS第1号における遡及適用の任意免除を選択することができます。初度適用者はいかなる場合でも、強制免除を適用します。

1 将来に向けた適用

IFRS第1号はIFRSの完全遡及適用の免除に対し、任意免除と強制免除の2つのカテゴリーを設定しています。概して強制免除では完全遡及適用を禁止し、任意免除では初度適用者が移行日から将来に向かって特定のIFRS会計方針の適用を選択することを認めています。欧州連合でIFRSが導入され、多くの企業が免除を適用するようになり、この規定の重要性が明らかになりました。¹この免除は現在の初度適用者にも引き続き当てはまります。

¹ イングランド・ウェールズ勅許会計士協会 (ICAEW) : 「EUにおけるIFRSの実施および公正価値指令—欧州委員会向け報告書 (EU implementation of IFRS and the fair value directive – A report for the European Commission)」、エグゼクティブ・サマリー、11ページ。本書では同調査を「ICAEW調査」と称する。同調査では欧州の初度適用者によるIFRS第1号免除の使用について述べている。

本セクションは免除の詳細について述べており、以下のように要約できます(参照は本書の関連セクションを指しています)。

完全遡及適用の強制免除および任意免除

強制免除	任意免除
金融資産および金融負債の認識の中止 (3-1)	企業結合 (2-1 および 2-2)
ヘッジ会計 (3-2)	みなし原価の公正価値または再評価 (2-3)
見積もり (3-3)	従業員給付 (2-4)
非支配持分の会計上の側面 (3-5)	累積為替換算差額 (2-5)
	複合金融商品 (2-6)
	子会社、関連会社およびジョイント・ベンチャーの資産および負債 (2-7)
	以前に認識された金融商品の指定 (2-8)
	株式報酬取引 (2-9)
	保険契約 (2-10)
	有形固定資産の取得原価に算入されている除去債務 (2-11)
	リース (2-12)
	当初認識における金融資産および金融負債の公正価値測定 (2-13)
	IFRIC第12号「サービス譲与契約」に従って計上される金融資産 または無形資産 (2-14)
	借入費用 (2-15)
	子会社、ジョイント・ベンチャーおよび関連会社への投資 (2-16)

現行の免除の発効日一覧は、別紙 I に規定しています。

2 任意免除

IFRS第1号第18項では、初度適用者が完全遡及適用の複数の免除を選択することを認めています。これらの免除は明確に限定され完結しているので、初度適用者が規定された免除に類似していることを理由に免除を追加することはできません。免除を受ける場合、初度適用者は「通常の」IFRS要件を遡及的に適用するのではなく、IFRS第1号に明記された代替的な会計処理法を使用します。「通常の」IFRS要件を遡及適用すると過度にコストがかかり実用的でないため、これは初度適用者にとって有用です。そのため経営陣はIFRS第1号の任意免除の影響を十分に検討しなければなりません。免除については、以下のパラグラフで論じます。2008年11月に発行されたIFRS第1号の最新版では、これらの免除規定がAppendix C-Eに移動されました。

免除の一部は公正価値を参照します。IFRS第1号には公正価値の測定についての指針が含まれないため、初度適用者はその他のIFRSの個別の指針を適用しなければなりません。公正価値は、測定される日現在に存在する条件を反映するものとします (IFRS第1号第19項)。

2-1 過去の企業結合

2-1-1 初度適用者は過去の企業結合の修正再表示を行わない選択が可能

おそらく実行する上で最も重要な免除は、IFRS移行日の前に発生した企業結合 (過去の企業結合) に対するものです。概してこの免除では、IFRS第3号「企業結合」に準拠して過去の企業結合を修正再表示するか、またはより限定した修正再表示のアプローチを適用するかを選択することができます。選択肢やより限定した修正再表示アプローチについては、IFRS第1号のAppendix Cで述べています

限定修正再表示アプローチ

過去の企業結合を修正再表示しないという免除を行うことは、従来の会計基準で認識された金額と全く同じ金額を繰り越すことにならないと強調するのは重要です。IFRS第3号の完全な修正再表示の代替手段は、従来の会計基準の分類および簿価が出発点となるものの、様々な調整が必要になります。本書ではこの代替手段を限定修正再表示と称します。

免除は実際に広く適用されており、多くの初度適用者が過去の企業結合にIFRS第3号を適用するために必要なすべての情報を持っているわけではないため必要となります。²

IFRS第1号C1項に従い、初度適用者には以下の選択肢があります。

- ・過去のすべての企業結合にIFRS第3号を遡及適用する
- ・過去の1つの企業結合と、その後のあらゆる企業結合を修正再表示するためにIFRS第3号を適用する
- ・過去のどの企業結合にもIFRS第3号を適用しない

移行日より後に発生した企業結合はすべて、IFRS第3号に準拠して計上しなければなりません。

選択肢を説明するために(初度適用者が過去のすべての企業結合の修正再表示を望んでいるわけではないと仮定して)、報告日が2010年12月31日、移行日が2009年1月1日である初度適用者の場合を考えてみましょう。

- ・初度適用者は、2009年1月1日以前に発生した過去の企業結合に対し、IFRS第3号を適用しない選択をすることができます。この場合、初度適用者は限定修正再表示アプローチと呼ぶことができるIFRS第1号Appendix Cに規定された要件に従います(IFRS第1号C1項)。
- ・初度適用者は、IFRS第3号に準拠するために過去の企業結合を修正再表示する選択を行うことができます。この場合、その企業結合の後に生じたすべての企業結合も修正再表示しなければなりません。例えば、初度適用者は2008年2月1日に発生した企業結合の修正再表示を選択することができます、その場合には2008年2月1日から移行日までの他のすべての企業結合も修正再表示しなければなりません(IFRS第1号C1項)。³事実上、2008年2月1日がIFRS第3号の指定発効日となります。初度適用者は、2008年2月1日以前に発生したすべての企業結合に対して、IFRS第1号のAppendix Cに規定した限定修正再表示アプローチに従います。

² ICAEW調査では、該当する場合すべての初度適用者が企業結合の免除を使用しており、この選択がよく行われていることが分かった。(ICAEW調査、エグゼクティブ・サマリー、11ページ)

³ IFRS第3号改訂版を使用する場合、企業はその日からIAS第27号(改訂版)も適用するものとする。

IFRS第3号「企業結合」(2008年改訂版)

過去の企業結合の免除を利用するか否かを決定するために、その他にIFRS第3号のどのバージョンを適用するかを決定することをお勧めします。IFRS第3号(改訂版)は2008年1月に発表され、IFRS第1号や他の複数の基準(特にIAS第27号「連結および個別財務諸表」)に対し派生的な改訂が行われました。初度適用者がIFRS第3号(改訂版)を早期適用する場合、派生した改訂の早期適用にもつながります。

IFRS第3号(改訂版)およびそれに派生した改訂は2009年7月1日以降に開始する会計年度における企業結合に対して有効となります。以下で説明します。

- 7月1日が年次報告期間の期首である企業の場合、IFRS第3号(改訂版)は最初のIFRS報告期間の期末が2010年6月30日である初度適用者に対して有効となります。
- 1月1日が年次報告期間の期首である企業の場合、IFRS第3号(改訂版)は最初のIFRS報告期間の期末が2010年12月31日である初度適用者に対して有効となります。

早期適用は認められていますが、IAS第27号(改訂版)も同時に適用しなければなりません。IFRS第3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は適用できません。そのため、1月1日に会計年度が開始する企業は、2008年1月1日に開始する年度にIFRS第3号(改訂版)を早期適用することは可能ですが、2007年1月1日に開始する年度には適用できません。

本セクションでは、企業がIFRS第3号(改訂版)を適用することを前提としています。このため、本セクションは同改訂版の要件およびその結果行われたIFRS第1号への改訂を反映しています。IFRS第3号(改訂版)を適用しない初度適用者は、IFRS第1号およびIFRS第3号の旧版を使用しなければなりません。初度適用者は、最初のIFRS財務諸表に同じバージョンのIFRS第3号を適用しなければなりません(該当する場合、過去の企業結合の修正再表示も含む)。

過去の企業結合に対する免除は、関連会社への投資およびジョイント・ベンチャーの持分の過去の取得にも適用されます。さらに、IFRS第1号C1項で選択した日付は、かかる取得のすべてに対して同様に適用されます(IFRS第1号C5項)。

2-1-2 免除は「企業結合」にのみ適用可能

当社の考えでは、初度適用者はIFRS第3号の企業結合の定義を満たす取引に対してのみ、免除を適用することができます。⁴そのため、事業の構成要素とならない資産の取得(複数の資産を保有する企業を含む)には適用することはできません。

例C.1: 事業ではない資産の購入

移行日に先立ち、初度適用者Qは資産を取得した。従来の会計基準に基づき、この取引は企業結合として処理された。Qの経営陣が状況を分析した結果、IFRSに基づいた場合、この取引は企業結合ではなく、資産の購入として処理するべきであると分かった。このため、Qはこの資産の購入に関連して免除を利用することができない。初度適用者Qはこの資産の購入を修正再表示し、従来の会計基準に基づいて認識されたすべてののれんを開始財政状態計算書から除外した。しかしながら、この資産の購入に関して、公正価値をみなし原価として処理するなど、Qが利用できる他の免除が存在する可能性がある。

IFRS第3号の範囲外の企業結合

2種類の取引—ジョイント・ベンチャーの形成および共通支配下にある企業または事業間の結合—is IFRS第3号の企業結合の定義を満たす可能性があるものの、IFRS第3号(改訂版)の範囲外となります。IFRSにはこれらの取引に関するその他の特定の指針は含まれません。当社の考えでは、IFRS第1号Appendix CはIFRS第3号の範囲における企業結合と同じ方法でこれらの企業結合に適用されます。このため、初度適用者はIFRS第3号に基づいた修正再表示またはより限定された修正再表示アプローチのどちらかを選択できます。

2-1-3 IFRS第3号が適用されない過去の企業結合の会計

過去の企業結合にIFRS第3号を適用しないことによる影響については、IFRS第1号Appendix Cで扱われます。過去の企業結合は修正再表示されないものの、過去の企業結合における取得資産や引受負債の認識と測定に対し初度適用者が従わなければならない規則があります(限定修正再表示アプローチ)。つまり、これらの要件は以下に対応しています。

- 結合の分類(法律上の取得企業による取得、法律上の被取得企業による逆取得、または持分の統合)[パラグラフ2-1-4]
- 開始財政状態計算書に含まれる(または除外される)過去の企業結合で取得または引受された資産および負債[パラグラフ2-1-5]
- 過去の企業結合で取得または引受された資産および負債の開始財政状態計算書の測定[パラグラフ2-1-6]
- 過去の企業結合で認識されたのれん[パラグラフ2.2]

⁴ IFRS第3号(改訂版)では旧版と比較して企業結合の定義に関するいくつかの(軽微な)変更が行われた。

2-1-4 過去の企業結合の分類

IFRS第1号C4項(a)に従い、初度適用者は従来の会計基準の財務諸表で(法律上の取得企業による取得、逆取得、または持分の統合として)適用したものと同一分類を維持します。つまり、初度適用者は取得企業を判断するために取得日に戻ることなくIFRS第3号の規則を適用します。取引が従来の会計基準に基づいて合併または持分の統合として計上されている場合は、初度適用者はその会計に対し、パーチェス法を用いた修正再表示を行いません。しかしながらAppendix Cにおける資産および負債の認識と測定の要件について、初度適用者は引き続き、かかる企業結合で取得または引受される資産および負債に関して適用することができます。

2-1-5 開始財政状態計算書における認識または認識の中止

過去の企業結合の修正再表示を行わないことの影響は、従来の会計基準で認識した資産および負債のすべて(またはそれだけ)がIFRS開始財政状態計算書に含まれる(または除外される)ことを意味するものではありません。IFRS第1号C4項では以下のように述べています。

- ・従来の会計基準に基づいて認識された一部の項目は、IFRSに基づいて認識を中止する必要がある可能性がある
- ・従来の会計基準で認識されていない一部の項目は、IFRSに基づいて認識する必要がある可能性がある

開始財政状態計算書で認識される資産および負債は、その項目が従来の会計基準で認識されていたかどうかの一部依存します。そのため、従来の会計基準に基づいて認識されていた項目と認識されていなかった項目を順次検討することが最善となります。

以下のパラグラフでは、開始財政状態計算書の資産および負債の認識のみ検討します。測定についてはパラグラフ2-1-6で扱います。

2-1-5-1 従来の会計基準に基づいて認識された項目

IFRS第1号C4項(b)では、初度適用者は開始財政状態計算書で過去の企業結合におけるすべての取得資産および引受負債を認識すると述べており、従来の会計基準で認識が中止された一部の金融資産および金融負債は例外としています(パラグラフ3.1参照)。この要件に従い、初度適用者は従来の会計基準で通常認識されていてIFRSに基づいた認識にも適している、(例えば)有形固定資産および売掛金などの資産の認識を継続します。

このため、初度適用者は従来の会計基準に基づいて認識されたもののIFRSに基づいた認識に適さない項目を、開始財政状態計算書から排除(認識を中止)しなければなりません(IFRS第1号C4項(c))。結果として生じた差異は以下のように計上されます。

- ・初度適用者が従来の会計基準に基づき過去の企業結合において無形資産を認識し、その資産がIFRSに基づいた認識に適さない場合、その項目をのれんに再分類する(IFRS第1号C4項(c)(i))。
- ・その他の変更はすべて利益剰余金に認識される(IFRS第1号C4項(c)(ii))

資産または負債がIFRSに準拠した認識に適しているかを評価する上で、その項目が被取得企業の個別IFRS財務諸表で認識されていない場合であっても、IFRS第3号の企業結合会計で認識されている場合には適格であると当社は考えています。この認識基準は、従来の会計基準の企業結合会計に基づいて認識されない項目の認識要件とは若干異なり、広範囲になっています。以下の2-1-5-2を参照してください。

従来の会計基準に基づいて認識されIFRSでは認識されない可能性のある「負債」の一般的な例として、IFRSの条件において債務を生じさせるのに十分なほど進展していないリストラクチャリングのための引当金が挙げられます。別の例として、過去の販売広告費と認識された「資産」があります。当然のことながら、差異の程度はすべて従来の会計基準とIFRSの差異で決まります。

認識の中止要件を説明するために、以下の例を考えてみましょう。

例C.2: 開始財政状態計算書から除外される項目

背景

初度適用者は移行日以前に子会社を取得した。同社は過去の企業結合に対しIFRS第3号を適用しない免除の使用を選択している。

従来の会計基準に基づき、初度適用者は以下を認識した。

- (a) IFRSに基づいた認識に適していない再構築引当金。これによりのれんが増加した。
- (b) IFRSに基づいた認識に適していない無形資産。これによりのれんが減少した。

要件の適用

開始IFRS財政状態計算書において、初度適用者は以下を行う。

- (a) 再構築引当金を認識しない。変動は利益剰余金に認識される(IFRS第1号C4項(c)(ii))
- (b) 無形資産を認識しない。同項目はのれんに再分類される(IFRS第1号C4項(c)(i))
- (c) IAS第36号に基づき、のれんの減損をテストする(IFRS第1号C4項(g)(ii))

別紙II.8.2では過去の企業結合で取得した無形資産の処理の詳細を述べています。

2-1-5-2 従来の会計基準で認識されなかった項目

従来の会計基準で認識されなかった資産および負債の要件はパラグラフ2-1-5-1で述べたものとは若干異なります。IFRS第1号では通常、IFRSで認識が求められる場合には資産および負債を開始財政状態計算書に認識するよう求めています。しかしながら、従来の会計基準に基づいた取得企業の連結財務諸表で認識されなかった、過去の企業結合において取得または引受された資産および負債は、被取得企業の個別財政状態計算書で認識するのに適している場合にのみ、開始財政状態計算書に認識されます。(IFRS第1号C4項(b)(ii))。

この要件の適用によって従来の会計基準に基づいて認識されなかった資産および負債が認識される結果となる場合、IFRSに基づいたそれらのみなし原価に関する疑問が生じます。その資産および負債の開始財政状態計算書におけるみなし原価はゼロとはなりません(IFRS第1号C4項(f))。その代わりIFRS第1号では、IFRSが個別財政状態計算書に求める基準に基づいて認識されると説明しています。

調整が必要となる可能性がありIFRS第1号C4項(f)が関連する例として、リースが挙げられます。従来の会計基準では、過去の企業結合で取得したファイナンス・リースによる資産および負債は認識されていない可能性があります。それはおそらくそのリースがオペレーティング・リースとして分類されたためです。それにもかかわらず、IFRSの初度適用者は、IAS第17号「リース」において被取得企業がIFRS個別財政状態計算書に対して求められるように、資産および負債を認識しなければなりません(IFRS第1号C4項(f)およびIFRS第1号IG例7)。

これについて例C.3で説明します。

例C.3: 被取得企業の個別財務諸表に基づいて認識される項目

背景

初度適用者FのIFRS移行日は2008年1月1日である。Fは移行日以前に子会社Mを取得した。従来の会計基準に基づき、企業Fは子会社Mのファイナンス・リースを資産に計上していなかった。IFRSに従い、子会社Mは個別財務諸表へのファイナンス・リースの認識が求められる。移行日時点で企業Mのファイナンス・リース資産の簿価は2,000CUである。ファイナンス・リース債務の簿価は2,200CUである。

要件の適用

連結開始IFRS財政状態計算書において、企業Fはファイナンス・リース債務2,200CUおよびファイナンス・リース資産2,000CUを認識する。企業Fは利益剰余金に200CUを計上する(C4項(f))。

従来の会計基準に基づいて認識された項目(2.1.5.1参照)と認識されなかった項目に対するアプローチの違いは、偶発債務および無形資産を参照すると最もうまく説明できます。過去の企業結合にIFRS第3号を適用することによって被取得企業の偶発債務の認識につながった可能性があります。さらに、自己創設無形資産はIFRS第3号を適用する際にそれまでよりも多く認識されます。しかしながらIFRS第1号C4項(b)(ii)では被取得企業の個別財務諸表に適用されるように、IFRSに基づいた認識のみが認められます。

影響について、以下の例で説明します。

例C.4: 被取得企業の個別財務諸表に基づいて認識された項目

背景

初度適用者FのIFRS移行日は2008年1月1日である。Fは移行日以前に子会社Mを取得した。

従来の会計基準に基づき、初度適用者は連結財務諸表において以下を認識しなかった。

- (a) 偶発債務
- (b) 自己創設商標

これらの項目は、従来の会計基準に基づきのれんに含まれた。

要件の適用

従来の会計基準に基づいて認識されなかった項目は、被取得企業の個別財政状態計算書の認識に適する場合にのみ開始財政状態計算書に認識される(IFRS第1号C4項(b)(ii))。これは当該項目に対して以下のように適用される。

- (a) 偶発債務はIAS第37号「引当金、偶発債務および偶発資産」に準拠して被取得企業側では認識されない。従って、この偶発債務は初度適用者の開始財政状態計算書には認識されない。
- (b) 自己創設商標は、IAS第38号「無形資産」に準拠して認識することはできない。従って、初度適用者は開始財政状態計算書にこの項目を認識しない。

自己創設無形資産に対するIFRS第1号C4項(b)(ii)の実際の影響については、付属書Ⅱの8.2で詳細を述べています。

従来の会計基準に基づいて認識されなかった資産の認識の結果として生じた差異は、IFRS第1号C4項(b)で扱われます。初度適用者は結果として生じた差異を、利益剰余金または適切であれば資本の別の項目を調整することで認識しなければなりません(IFRS第1号C4項(b))。しかしながらその差異が従来ののれんに含まれていた無形資産の認識の結果生じたものである場合、のれんの簿価はそれに応じて減少します(IFRS第1号C4項(g)(i))。

2-1-6 測定

IFRS第3号を適用しない場合、一般にIFRSの通常の測定要件が取得資産や引受負債に(認識される範囲において)適用されます。そのため初度適用者は開始財政状態計算書の資産および負債の簿価を調整します。IAS第12号「法人所得税」に準拠するため、資産および負債の再測定を受けて、繰延税金も調整します。非支配持分も連結財務諸表で修正再表示します(IFRS第1号C4項(k))。

初度適用者は公正価値の調整および過去の企業結合で生じたのれんに対し、IAS第21号「外国為替レート変動の影響」を遡及適用する必要はありません(IFRS第1号C2項)。これらは取得企業の機能通貨で測定した項目または従来の会計基準に基づいて使用された為替レートで報告された非貨幣性項目として扱われます。のれんはIFRS第1号C4項(g)で求められる場合には、修正再表示のみ行います。初度適用者がIAS第21号の遡及適用を選択する場合、常にIFRS第1号C1項を適用しなければなりません。すなわち、過去のすべての企業結合あるいは修正再表示された企業結合の後のすべての企業結合のいずれかに対し、適用しなければなりません(IFRS第1号C3項)。

通常のIFRSに従った取得原価に基づいた測定を行っていない資産および負債(例えば、公正価値で測定されているもの)に対し、初度適用者は開始財政状態計算書において、IFRSで求められる測定基準を適用します。結果として生じた差異は、利益剰余金または適切な資本の別の項目(例えば、売却可能金融資産の場合)の調整によって認識されます(IFRS第1号C4項(d))。

IFRSによって後に取得原価に基づく測定が求められる資産および負債に対して、従来の会計基準に基づいた企業結合の直後の簿価が、その日現在のIFRSに基づくみなし原価となります。みなし原価は取得日以降、減価償却または償却の基準となります(IFRS第1号C4項(e))。従来の会計基準に基づいた公正価値調整はIFRSに基づいた修正再表示を行う必要がないことから、この免除は実行する上で重要となります。この金額はその後のIFRSに基づく会計の基準となります。

従来の会計基準に基づき、初度適用者はIFRSに基づいた場合に連結にしなければならない、過去の企業結合で取得した子会社を連結対象にしていなかった可能性があります。移行日現在、初度適用者は開始連結財政状態計算書において以下を行います。⁵

- ・子会社を連結対象とし、子会社の資産および債務の簿価を、子会社(被取得企業)の財政状態計算書に対してIFRSに基づいて必要とされる金額に修正表示する。
- ・子会社の調整簿価における親会社の持分から親会社の個別財務諸表における子会社の取得原価を差し引いて、のれんの認識および測定を行う。この金額は移行日現在ののれんのみなし原価を表している(IFRS第1号C4項(j))。
- ・移行日時点ののれんの減損テストを行う。
- ・該当する場合、子会社の純資産に基づいた非支配持分を修正再表示する。

これらの調整後、移行日の連結財政状態計算書には子会社の純資産、修正再表示されたのれんおよび非支配持分が含まれます(従来の会計基準ではのれんは認識されなかったと思われます)。

2-2 のれん

これまでのパラグラフではIFRS第3号が適用されない過去の企業結合における取得資産および引受負債の様々な調整を説明しました。のれんの場合、IFRS第1号のAppendix Cに明確な規則が含まれます。IFRS第1号C4項(g)では以下の調整を行った後に、開始財政状態計算書におけるのれんの簿価をIFRS移行日時点の従来の会計基準に基づいた簿価にすることを求めています。

- ・初度適用者が、IAS第38号「無形資産」に基づいて認識するのに適さない過去の企業結合において取得した無形資産の認識を中止する場合、この金額をのれんに、もしあれば関連する繰延税金または非支配持分を含め、再分類を行います(IFRS第1号C4項(c)(i)およびIFRS第1号IG例4を参照)⁶
- ・初度適用者が、従来の会計基準で無形資産の認識が認められなかったために従来の会計基準に基づいてのれんに含まれた無形資産を認識する場合、のれんの簿価はそれに従って減少します(該当する場合には、繰延税金および非支配持分が調整されます)(IFRS第1号C4項(f)およびIFRS第1号C4項(g)(i)を参照)。⁷
- ・のれんの減損の可能性の兆候の有無にかかわらず、初度適用者はIFRS移行日にのれんの減損テストを行い、IAS第36号「資産の減損」を適用します。その結果生じた減損損失は、利益剰余金に認識されます(またはIAS第36号で求められる場合、再評価剰余金に認識します)。減損テストはIFRS移行日の条件に基づきます(IFRS第1号C4項(g)(ii))。

移行日現在の従来の会計基準ののれんの簿価に対し、他の調整は行われません。例えば、従来の会計基準に基づいて計上されたのれんの償却は戻し入れされません(IFRS第1号C4項(h))。従来の会計基準による減損も同様です。

⁵ IGの例6はこのような状況での例である。

偶発的対価

IFRS第3号(改訂版)以前には、IFRS第1号には偶発的対価に関するのれんの調整の別の可能性が含まれていました(旧版のIFRS第1号B2項(g)(ii))。これには過去の企業結合の購入対価の金額に影響を与える偶発事象がIFRS移行日以前に解決された場合、および偶発調整の信頼できる見積もりがなされ、その支払いが有望である場合、初度適用者はその金額でのれんを調整するものとするとして述べられていました。同様に、初度適用者は同項に従い、従来認識された偶発調整がもはや信頼できる測定で無い場合、またはその支払いがもはや有望ではない場合、のれんの簿価を調整しなければならないとされていました。

IFRS第3号(改訂版)の導入によって、偶発的対価契約はIAS第32号およびIAS第39号の範囲となりました。初度適用者が過去の企業結合による「可能性のある」偶発的対価契約を有している場合(これにはIFRS第3号(改訂版)は適用されません)、その債務がIAS第32号の金融負債の定義を満たす場合、移行日現在の負債を認識します。負債はIAS第39号に従って測定されます。債務がIAS第32号の持分金融商品の定義を満たす場合には、従来の会計基準に基づいて認識された金額を(地域の会計基準における金額がゼロであっても)修正再表示する要件はありません。のれんは調整されません。

初度適用者が従来の会計基準に基づいてのれんを資本からの控除と認識した場合、同基準のC4項(i)が適用されます。従来の会計基準ではのれんが認識されなかったため、上記の規則は適用されません。同基準では、のれんは移行日に資本から再分類してはならず、のれんは子会社への投資の処分または減損における損益に再分類してはならないと規定しています。購入対価に影響を与える偶発事象のその後の解決によって生じた調整は、利益剰余金に認識するものとします。⁸初度適用者が無形資産への調整を計上する場合、その調整は同様に利益剰余金にも行うものとします(IFRS第1号IG例5)。

2-3 みなし原価の公正価値または再評価

2-3-1 有形固定資産

IAS第16号「有形固定資産」では企業に対し、同基準の要件に準拠して資産の取得原価を決定するように求めています。これは、初度適用者がIAS第16号の再評価モデルを使用する場合でも求められます。これは容易に思われるかもしれませんが、IAS第16号には取得原価の構成要素に対する極めて詳細な規則が含まれます。その結果一部の初度適用者は、規定された原価を判断するのに必要なすべての情報を入手することができない可能性があります。IAS第16号の基準に基づいた従来の減価償却累計額の金額を判断することも困難な可能性があります。さらに、取得原価に基づいた簿価が最も関連性の高い情報を提供しない可能性があります。これらすべての理由から、IFRS第1号では初度適用者が開始財政状態計算書の有形固定資産の項目を、「IAS第16号での原価」の代わりに「みなし原価」で報告することを認めています。

6 のれんが従来の会計基準に基づいて以前に資本から控除された場合には適用されず、むしろ無形資産の除去によって利益剰余金が減少する(IFRS第1号IG例5を参照)。

7 従来の会計基準に基づいてのれんが資本からの控除と認識された場合、利益剰余金に対する調整がおこなわれるものとする(IFRS第1号IG例5を参照)。

IFRS第1号のみなし原価の免除は、有形固定資産の一つの項目に対して選択することが可能であり、資産クラス全体に適用する必要はありません。⁹初度適用者は有形固定資産の項目のみなし原価として以下の金額の一つを使用することを選択できます。

- ・移行日現在の公正価値 (IFRS第1号D5項)
- ・再評価が公正価値またはIFRSに基づく原価もしくは償却後原価のいずれかとほぼ匹敵する場合には、移行日以前の従来の会計基準に基づいて再評価した金額 (例えば総合物価指数または特定の物価指数の変化を反映して調整される)。この金額は再評価日現在ののみなし原価である (IFRS第1号D6項)
- ・民営化または新規株式公開などの事象のために、ある特定日現在の公正価値で一部またはすべての資産および負債を測定することで設定した、従来の会計基準に基づくのみなし原価

移行日以降の有形固定資産項目の会計は、初度適用者がIAS第16号の原価モデルまたは再評価モデルのどちらを適用するかで異なります。移行日現在の原価モデルに基づいた場合、減価償却 (IAS第16号に準拠して決定) は初度適用者がのみなし原価を設定した日からののみなし原価をもとにします (IFRS第1号IG9項)。必要であれば、初度適用者は従来の会計基準に基づいた減価償却累計額を調整します (IFRS第1号IG7項)。のみなし原価が移行日に設定された場合 (例えばその日の公正価値)、その項目は移行日現在の金額で測定されます。従来の会計基準に対する調整は (再評価剰余金ではなく) 利益剰余金に対して行わなければなりません (IFRS第1号IG10項)。移行日以降、IAS第16号の原価モデルは引き続き移行日の簿価に基づいて適用されます。

初度適用者がIAS第16号の再評価モデルの使用を選択する場合、そのモデルを資産クラス全体 (または複数の資産クラス) にも適用しなければなりません。資産クラスはその結果生じる減価償却や減損を控除した公正価値で測定されます。移行日現在の簿価は同日の公正価値と大幅な違いがないものとします。この場合には再評価が必要となります (IAS第16号第31項)。初度適用者は資本に移行日現在の再評価剰余金を含めます。この再評価剰余金は原価またはのみなし原価を控除した移行日現在の簿価の差異として測定されます。従って、のみなし原価の選択は引き続き関連性を持つものの、再評価モデル適用の出発点としてのみになります。移行日現在の公正価値をのみなし原価とした場合、資本における再評価剰余金はゼロとなります (IFRS第1号IG10項)。これを説明するため、以下の例を考えてみましょう。

例C.5: 再評価モデル—のみなし原価としての公正価値

企業AはIFRSへ移行中であり、自社で使用する土地の会計方針としてIAS第16号の再評価モデルを適用する。移行日は2008年1月1日である。従来の会計基準に基づき同社は自社の土地と同様の原則を使用しており、土地の公正価値は2007年12月31日に測定された。同社は移行日ののみなし原価として同日の公正価値を使用することを選択する。開始財政状態計算書においてこの土地は公正価値で測定され、この場合はのみなし原価と一致する。そのため、資本には再評価剰余金は認識されない。企業AはIFRS第1号第30項で求められる開示も行う。

8 かかる企業結合の会計例については、IG例5を参照。

9 初度適用者151社中31社は、有形固定資産または投資不動産ののみなし原価に公正価値または再評価を使用した。(ICAEW調査、エグゼクティブ・サマリー、11ページ)

2-3-2 投資不動産および無形資産

みなし原価として公正価値または再評価のどちらを使用するかは、以下の個別項目にも使用することができます。

- ・初度適用者がIAS第40号「投資不動産」の原価モデルを使用する投資不動産
- ・IAS第38号に準拠した認識に適用(取得原価の信頼できる測定を含む)、かつ再評価のためのIAS第38号の基準を満たす(活発な市場の存在を含む)無形資産¹⁰

初度適用者はその他の資産または負債にこれらの免除を使用してはなりません(IFRS第1号D7項)。

IAS第40号の公正価値モデルが適用される投資不動産については、すべての投資不動産を初度適用者は移行日の公正価値で測定します。この場合、IFRS第1号におけるみなし原価の選択は適用されません。IAS第40号の原価モデルを適用する場合、企業はすべての投資不動産に原価モデルを使用します(IAS第40号第56項)。この場合、初度適用者はみなし原価として公正価値または再評価の使用を選択することができます(IFRS第1号IG61項および62項)。その後の減価償却はIAS第16号に準拠して認識されます。

無形資産がIAS第38号の認識基準(取得原価の信頼できる測定を含む)およびIAS第38号の再評価の基準(活発な市場の存在を含む)の両方を満たす場合、かつ、その場合に限り、初度適用者はみなし原価として公正価値または再評価のどちらかを選択することができます。これらの基準は厳格で、みなし原価の選択は大部分の無形資産には適用できないという影響があります。適用できる場合には、みなし原価の選択には、IAS第38号の再評価方法が適用されるか否かが適用されます(IFRS第1号IG50項およびIG51項も参照)。

2-3-3 IFRSに基づくみなし原価としてのイベントドリブン公正価値

IFRS第1号D8項では以下のように述べています。

「初度適用者は資産および負債の一部または全部に対し、民営化または新規株式公開などの事象のために特定日における公正価値で測定することで、従来の会計基準に準拠したみなし原価を設定した可能性がある。その測定日現在のIFRSのみなし原価として、かかるイベントドリブンの公正価値測定などを使用することができる」

同項では、イベントドリブン公正価値測定は原価(みなし原価)の代替として、すべての資産および負債に総じて使用できると説明しています。これは有形固定資産、無形資産または投資不動産への適用に限りません。

従来の会計基準に基づくイベントドリブンみなし原価は、かかる測定日現在のIFRSに基づくみなし原価として使用することができます。IFRSに基づくその後の測定要件は、同日以降適用されます。説明のために、この例を考えてみましょう。

¹⁰ ICAEW調査では、無形資産のみなし原価に公正価値または再評価を使用した初度適用者はいなかった。(ICAEW調査、エグゼクティブ・サマリー、11ページ)

例C.6: イベントドリブン公正価値

ある企業は従来の会計基準に基づいて、有形固定資産の項目にイベントドリブンみなし原価を設定した。みなし原価は2006年1月1日に設定され、2008年1月1日が移行日となる。移行日現在、同社はIFRS第1号D8項の「イベントドリブン公正価値」の免除を使用することを選択する。このため、IFRSに基づいた項目の原価は従来の会計基準に基づいて設定されたみなし原価である。その項目がIFRSに基づく減価償却累計額および減損を控除した原価で測定される場合、移行日現在同社は2008年1月1日までのその後の減価償却を控除した2006年1月1日のみなし原価で同項目を測定する。

2-4 従業員給付

IAS第19号「従業員給付」に基づき、企業は一部の保険数理上の損益を認識しないままとするコリドー・アプローチの使用を選択できます。このアプローチの適及適用では企業は制度開始当初から保険数理上の累積損益を認識部分と認識されない部分に分離することが求められます。この実行には費用がかかる可能性があり、実行不可能な時もあります。

IFRS第1号D10項では、初度適用者はIFRS移行日現在のすべての保険数理上の累積損益の認識を選択できると述べています。この選択は、その後の保険数理上の損益にコリドー・アプローチを使用する場合にも適用できます。この選択を適用する場合、すべての制度に対して適用しなければなりません。¹¹つまり制度開始当初から移行日までのすべての保険数理上の損益が、開始財政状態計算書に認識されます。

初度適用者が移行日に使用する保険数理上の前提は、同日の状況が反映されます(市場環境、割引率、制度資産の公正価値等)。これは従来の会計基準に基づいて保険数理上の前提を使用しなかった初度適用者にとって重要です。IAS第19号では企業に対し、過去の従業員給付制度の測定には資格のある保険数理士が加わるよう促しています(IFRS第1号IG20項および21項)。

2-5 累積為替換算差額

IAS第21号「外国為替レート変動の影響」では、海外事業の為替換算で生じた為替換算の差額を資本における別の剰余金に累積するよう求めています。これらの要件を適及適用する場合、企業は移行日現在の累積為替換算差額を決定し、資本の中に別に分類することが必要となります。初度適用者は移行日にこの要件に準拠しないことを選択できます(IFRS第1号D13項)。

この選択肢を選んだ場合、初度適用者は移行日に累積為替換算差額をゼロに戻します。それ以降の海外事業の処分について、損益の算出には移行日以降に生じた換算差額のみ含まれます。

この選択肢は実務上有用であり、多くの初度適用者に利用されています。¹²多くの場合企業は従来の会計基準に基づいた為替換算差額を算出しないことになるでしょう。そのうえ、完全適及適用した場合、初度適用者はIFRS移行以前の複数期間にわたる海外事業のIFRSに基づいた財務諸表を作成(または再構成)することが必要になります。多くの場合、これには費用がかかり、実用的ではありません。

¹¹ この免除は初度適用者に歓迎されている。該当する場合、すべての初度適用者は移行日のすべての損益の認識を選択した。(ICAEW調査、エグゼクティブ・サマリー、11ページ)

2-6 複合金融商品

いわゆる複合金融商品の発行体は、IAS第32号「金融商品:表示」に従ってその商品を当初に負債および資本の部分に割り当てることが求められます。IFRS第1号D18項では初度適用者に対し、移行日に負債の部分の残高がない場合、移行日に資本と負債の部分を分離することを免除します。¹³

この免除は、遡及適用には資本の2つの部分への分離が伴うことになるため、有益です(負債の部分がすでに存在しないと仮定)。負債の部分に対して増大する累積金利が利益剰余金に含まれる一方、資本の部分は資本の別の部分に認識されます。

移行日に依然として負債の部分の残高がある場合、初度適用者はそれまでIFRSに基づいて測定されてきたかのように、複合金融商品を遡及的に分離する必要があります。つまり、その金融商品が発行された時に存在する状況に基づいてIAS第32号の要件を適用することを意味します(IFRS第1号IG36項)。

2-7 子会社、関連会社およびジョイント・ベンチャーの資産および負債

同じグループの各企業は異なる日にIFRSを適用することができます。例えば、子会社は自社の完全なIFRS財務諸表を発表せずに、親会社に対してIFRSデータを報告したかもしれません。グループ内の企業が異なる日にIFRSを適用した場合、各企業はそれぞれの移行日を持ち、それに従ってIFRS第1号を適用します。IFRS第1号D16項およびD17項における免除では、これらの状況における初度適用について対応しており、(i)子会社が親会社の後に初度適用者になった場合、(ii)親会社が子会社の後に初度適用者になった場合、(iii)連結財務諸表の前、またはその後に親会社とその個別財務諸表において初度適用者になった場合の3つのシナリオが述べられています。

多くの管轄区域が連結、個別財務諸表に対してIFRSを異なる時期に導入していることを反映し、これらの要件はしばしば関連性を持ちます。例えば、IFRSを導入しているある国の親会社が、過年度にIFRSに基づいて財務諸表を作成してきたある国の子会社または関連会社を所有する可能性があります。

2-7-1 子会社が親会社の後にIFRSを適用する場合

子会社が、地域の法律または規制のため、または企業が自主的に別の日にIFRSを適用するために、親会社よりも後に初度適用者となる場合があります。IFRS第1号D16項では、子会社は最初のIFRS財務諸表に、移行日の資産および負債の測定のために2つの選択肢があると述べています。以下のいずれかの方法で資産および負債を測定します。

12 該当する場合、この選択肢がすべての初度適用者によって選ばれた(ICAEW調査、エグゼクティブ・サマリー、11ページ)。

13 この免除は該当するすべての初度適用者によって適用された(ICAEW調査、エグゼクティブ・サマリー、11ページ)。

- ・連結手順および親会社の子会社を取得した企業結合の影響に対する調整が行われない場合、親会社のIFRS移行日に基づいた親会社の連結財務諸表に含まれる簿価 (IFRS第1号D16項(a))
- ・子会社自身の移行日に基づいたIFRSで求められる簿価 (IFRS第1号D16項(b))

第1の選択肢は、親会社の移行日に基づいた親会社の連結財務諸表のために作成したものと同一数値を使用している子会社に関係します。これは、初度適用にあたり親会社の選択したすべての該当するIFRS第1号を使用することを意味します。例えば、親会社が保険数理上の損益の免除を使用している場合、子会社もこの選択に制約されます。この選択肢は、グループが子会社のための一連の会計記録を維持し、子会社がIFRSを導入するときの追加作業を削減できるため、有益です。

第2の選択肢はIFRSの個別の適用を伴います。子会社は独自にIFRS第1号の選択を行い、親会社の選択に制約されません。

第1の選択肢は、子会社の財務諸表が連結財務諸表に含まれる金額と完全に一致することを意味しているわけではありません。連結目的および子会社が取得された企業結合に対する親会社の会計のために調整が行われます (該当する場合)。例えば、連結財務諸表では除外されるグループ内の債権債務の修正再表示で調整が必要となる可能性があります。また、子会社の会計方針が親会社のものと異なる場合には、子会社の会計方針を反映するために、子会社は連結財務諸表の金額を調整することが許されると、当社では判断しています。つまり、子会社はその個別財務諸表の目的のために、グループの会計方針の選択に制約されません。例えば、連結財務諸表で原価モデルが使用されている場合でも、子会社は投資不動産を公正価値で表示することを選択できます。

この2つの選択肢は、関連会社またはジョイント・ベンチャーに対する重大な影響力または共同支配を持つ投資家よりも後にIFRSに移行する関連会社またはジョイント・ベンチャーも利用することができます。

IFRS第1号D16項を説明するために、以下の例で考えてみましょう (IFRS第1号IG例8も参照)。

例C.7: 子会社が親会社の後にIFRSを適用する場合

親会社(P)は2005年に最初のIFRS連結財務諸表を表示する。海外の子会社(S)は地域の法律により、2008年までIFRS財務諸表の表示が認められない。しかしながら、IFRSに基づいた報告パッケージが、親会社Pの連結財務諸表の目的で作成されている。

D16項(a)の適用

子会社SはD16項(a)を適用し、Pの連結財務諸表に含まれることになる簿価の使用を選択する。移行日は2007年1月1日である。移行日現在、Sの開始財政状態計算書における資産および負債はPの連結財務諸表の資産および負債と同じであり、連結調整およびPがSを取得した企業結合の影響の調整が行われている。これらの数字はPのIFRS移行日に基づいており、すでにIFRSに準拠しているため、許容される。しかしながらSは独自のIFRS会計方針を適用することが可能であり、その場合、必要に応じてそれらの方針に準拠して金額が変更される。

D16項(b)の適用

その代わりに、子会社SはD16項(b)を適用する。移行日現在(2007年1月1日)、Sは自社の移行日に基づき、すべての資産および負債を測定する。Sは独自のIFRS第1号の選択を行い、それがPの選択とは異なる可能性がある。しかしながらSは引き続きPに対して報告パッケージを作成し、これらの数字はPの移行日に基づくものであり、Sが親会社の後に初度適用者となることを理由に変化しない。実際にはSは一連の計算書を2種類作成する。

2-7-2 親会社の子会社の後に、連結財務諸表にIFRSを適用する場合

逆にグループが子会社(または関連会社またはジョイント・ベンチャー)よりも後にIFRSに移行する場合、グループは連結財務諸表において以下を行うものとします。

「(…)子会社(または関連会社またはジョイント・ベンチャー)の資産および負債を、連結および持分会社の調整ならびに企業が子会社を取得した企業結合の影響の調整を行った後に、子会社(または関連会社またはジョイント・ベンチャー)の財務諸表と同じ簿価で測定し(…)」(IFRS第1号D17項)

原則は、グループの一部がIFRSに移行した場合、その後に親会社は連結財務諸表において、すでにIFRSに準拠している金額を変更する選択はできないというものです。これらの金額は子会社(または関連会社またはジョイント・ベンチャー)の移行日に基づいています。該当する金額は、親会社が後に初度適用者となるという事実のみでは変更されません(IFRS第1号IG例9)。

この規則は任意ではない

この規則は、IFRS第1号D1項で示唆されているように、実際には任意免除ではありません。親会社はD17項で求められる調整を除き、子会社の金額を使用しなければなりません。しかしながら、親会社は企業結合で取得した資産および負債に対し、IFRSのAppendix Cを適用することも求められます。

親会社は、グループ内の残高の消去などの連結調整のために、連結財務諸表における子会社の金額を調整します。親会社は自社の会計方針の選択に準拠するために子会社の金額を調整することも認められると当社では判断しています。実際には親会社は連結財務諸表に対し、統一した会計方針を使用することが義務付けられています。つまり、様々なグループ企業が個別財務諸表に異なる方針を適用している場合、調整を行う必要があります。

IFRS第1号D17項の影響は、親会社のIFRS第1号の免除の選択が制限されることです。親会社は子会社の資産または負債の修正再表示を行うことになる選択をしてはなりません。これにより、利用できる免除が大幅に制限される可能性があります。例えば、子会社が資産を減価償却後取得原価で測定している場合、すでにIFRSを適用した子会社の特定の資産に対し、親会社は「みなし原価としての公正価値または再評価」免除の使用を選択することができません。

総じて、ひとつの子会社によるIFRS第1号の選択は、IFRSを適用していないグループの他の企業の資産および負債に関する親会社の選択を制限しません。さらに、その子会社の過去のIFRSの選択の一部は、同企業の資産または負債の測定に影響を与えてはいけません(累積為替換算差額の初期化など)。

親会社がすべての影響を受けた項目に対して一貫性を持つことが義務付けられている選択には別の複雑さが生じます。例えば保険数理上の損益に対するIFRS第1号の免除はグループ内のすべての確定給付型年金制度に対して使用しなければなりません(IFRS第1号D10項)。親会社が確定給付型年金制度を持つ2つの子会社を所有し、そのうちの1社だけがIFRSの適用にこの選択を使用している場合、衝突が生じると思われます。Grant・ソントン・インターナショナルの考えでは、会計方針の選択よりもIFRS第1号規則が優先され、会計方針はその後に選択しなければなりません。

2-7-3 過去の企業結合要件との相互作用

IFRS第1号IG30項では、過去の企業結合に対し、D16項およびD17項はAppendix Cの要件に優先しないと述べています。この声明の影響は、親会社が過去の企業結合にIFRS第3号を適用するか、またはより一般的なAppendix Cの「限定修正再表示」の方法をとるかによって異なります。D17項とAppendix Cの相互作用は複雑となる可能性があり、完全には明確となっておりません。

親会社がIFRS第3号に準拠して企業結合の修正再表示を行う場合、子会社が取得日以前にIFRSへ移行した場合にD17項は無関係になるとGrant・ソントン・インターナショナルは考えています。親会社によるIFRS第3号の調整は、子会社の行った過去のIFRS第1号の選択に優先します。子会社の移行日が取得日の後である場合、IG30項ではD17項は取得日の後に生じた資産および負債に対してのみ適用されるとしています。取得日に存在した資産および負債は、IFRS第3号の要件に基づいて測定されます。

親会社が企業結合の修正再表示を行わない場合、D17項は企業結合日の後に生じた資産および負債に対してのみ適用されます。企業結合で取得され引き続き所有する資産および負債に関しては、IFRS第1号C4項(e)において、企業結合の直後の従来の会計基準による簿価がIFRS目的のみなし原価であると規定しています。このため、これらの企業結合日の資産および負債に関しては、D17項を適用するとみなし原価の不一致(その後の再評価など)が生じる可能性があるため、D17項は適用されないと考えられます。

IFRS第3号を適用しない場合、IFRS第1号C4項(g)の要件に従ってのれんの修正再表示を行い、移行日現在の減損テストを行わなければならないことも明かです。従来の会計基準に基づいてグループがIFRSに基づいた認識に適さない無形資産を認識している、または無形資産が従来の会計基準に基づいてのれんに含まれているために、のれんが修正再表示される可能性があります。親会社は取得日の後に取得または発生した子会社の無形資産に関するのれんの調整を行いません。

説明のため、以下の例を考えてみましょう(IFRS第1号IG例9も参照)。

例C.8: グループが子会社の後にIFRSを適用する場合

親会社(P)は2008年にIFRSに移行する。移行日は2007年1月1日である。これまで親会社は地域の会計基準に基づき連結財務諸表を作成してきた。海外子会社(S)は2005年以降IFRS財務諸表を作成している。連結目的で、これらの計算書は親会社の地域の会計基準に調整されている。

2007年1月1日現在の開始(連結)財政状態計算書において、親会社(P)は連結手順およびPがSを取得する企業結合の影響のための調整を行った、同日の子会社Sの財務諸表におけるSの資産および負債の簿価を使用している。

親会社Pは過去の企業結合における取得資産および引受負債に対しIFRS第1号Appendix Cの適用が引き続き必要となる(過去の企業結合を修正再表示しない場合)。親会社は従来の会計基準に基づき、50ののれんを認識した。親会社は減損評価を行い、減損は存在しないと評価した。取得日に子会社に存在した無形資産によるのれんの修正再表示は必要ないことが証明された。

2-7-4 親会社の個別財務諸表

親会社が連結財務諸表よりも早くまたは遅くに個別財務諸表において初度適用者となる場合には、連結調整を除き、どちらの財務諸表においても同じ金額で資産および負債を測定します (IFRS第1号D17項)。この処理は強制であり、以下に従って行います。

- ・親会社が連結財務諸表にIFRSを適用する前に個別財務諸表において初度適用者となる場合、親会社は連結財務諸表に、個別財務諸表と同じ金額を使用する (連結項目の調整も行う)
- ・逆の場合には、個別財務諸表は連結財務諸表の金額に基づく (再び連結項目の調整を行った後)

いずれの場合もその影響として、その後の一連の財務諸表に使用できるIFRS第1号の選択を制限します。

2-8 以前に認識された金融商品の指定

IAS第39号「金融商品：認識および測定」に準拠し、企業は特定の状況において金融商品を当初認識時に売却可能と指定するまたは損益を通して公正価値で指定することが認められています。同様に金融負債は条件を満たす場合、当初認識時に損益を通して公正価値で指定することができます。IAS第39号自体の中で、これらの任意の指定は通常はその商品の当初認識時にのみ可能です。IFRS第1号D19項における免除では、初度適用者が適格金融資産を移行日に売却可能と指定することを認めています。同様に、金融資産および金融負債は移行日現在に該当するIAS第39号の条件を満たす場合、損益を通して公正価値で指定することができます。¹⁴初度適用者がこれらの規則を適用する場合、IFRS第1号第29項に注記開示を行います (セクションD参照)。

2-9 株式報酬取引

IFRS第2号「株式報酬」では企業が物やサービス (従業員役務を含む) の購入に持分商品を使用する取引の会計について述べています。IFRS第1号には、初度適用者がそれまでの期間に付与された一定の株式報酬に対してIFRS第2号の適用が求められる範囲を制限する選択肢が含まれます。¹⁵IFRS第2号自体を適用中のIFRS企業が使用可能な選択肢と類似した様々な選択肢について、このセクションで述べています。

移行日の後に付与されたすべての報酬に対し、初度適用者はIFRS第2号の完全適用が求められません。

2-9-1 持分決済型株式報酬取引

IFRS第1号には、「古い」株式報酬に対するIFRS第2号の適用免除が含まれます。それにもかかわらずIFRS第1号では、初度適用者は一定の条件下のすべての株式報酬に対してIFRS第2号を適用することを推奨しています。しかしながらグラント・ソントン・インターナショナルの経験では、IFRS第2号は、免除が適用される株式報酬にはめったに適用されていません。免除は以下の持分商品に対して利用することができます。

- ・2002年11月7日以前に付与されている
- ・2002年11月7日の後に付与されたが、(a) 移行日または (b) 2005年1月1日のどちらか遅い方より前に確定された。ほとんどの場合、現在の初度適用者の基準日は移行日となる

¹⁴ 2006年9月1日以前に開始する会計年度の最初のIFRS財務諸表を表示する企業に対して、特定の移行規定によって損益を通して公正価値で金融資産および負債を指定することが求められた。しかしながら、これらの規則は現在の初度適用者には関係が無いと考えられるため、ここでは説明しない。

初度適用者は、IFRS第2号の測定日（通常は付与日）現在の商品の公正価値をそれまでに開示していた場合に限り、かかる持分商品に対するIFRS第2号の適用が可能となります。

免除は、初度適用者は移行日以前に付与された持分商品に対しIFRS第2号を適用する必要がないことを意味しています。IASBは、IFRS第2号が適用された場合でも、最初のIFRS財務諸表には費用が表示されないため、これは賢明であると述べています。さらに、移行日の後に付与した場合でも2002年11月7日以前に付与された持分商品にはIFRS第2号を適用する必要はありません。しかしながら、この免除の関連性は時が経過するにつれ当然低下します。IFRS第2号を持分商品に適用しない場合でも、初度適用者はIFRS第2号の第44項および第45項で求められるように、報告期間に存在する取引の情報を開示します。これらの開示は広範囲に及ぶ場合があります。

初度適用者が、IFRS第2号が適用されていない持分商品の付与の条件を修正する場合、その修正がIFRS移行日（または2005年1月1日より後の場合は2005年1月1日）以前に発生した場合、IFRS第2号第26項から第29項の適用は必要ありません。

例C.9: 初度適用におけるIFRS第2号の適用

初度適用者は2009年12月31日を期末とする最初のIFRS財務諸表を作成する。移行日は2008年1月1日である。初度適用者は移行日以前に確定した資本性商品に対し、IFRS第2号を適用する必要はない。

さらに、初度適用者はまだ確定していない2002年11月7日以前に発行した資本性商品を所有している。初度適用者はこれらの資本性商品に対してIFRS第2号の適用する必要はない。同企業が公正価値で従来の公的開示要件を満たしている場合、これらの資本性商品に対するIFRS第2号の適用のみが認められる。

述べたとおり、以前に付与された資本性商品へのIFRS第2号の遡及適用は、IFRS第2号の測定日に決定した商品の公正価値を公的に開示していることが条件となります。実際には多くの場合、これは過去の報酬に対するIFRS第2号の適用を禁止します。IFRS第1号は「公的な開示」について詳しく述べていません。しかしながら、IFRS第2号IG8項に一つの例が与えられています。この基準では、企業が財務諸表（従来の会計基準に基づく）の注記の中で、米国のSFAS第123号「株式報酬の会計」によって求められる情報を開示する資本性商品について述べています。従来の財務諸表における開示が要件を満たす唯一の方法ではないものの、実際にはそれが最も一般的で明確な方法です。

15 株式報酬に対する軽減は、サンプル調査で該当する151のすべての初度適用者が使用した（ICAEW調査、エグゼクティブ・サマリー、11ページ）。しかしながら実際には、移行日にIFRS第2号の完全適用を選択した企業も一部見られた。

2-9-2 現金決済型の株式報酬取引

現金決済型取引には別個の要件があります。IFRS第1号D3項では、初度適用者は以下の状況においてIFRS第2号を適用する必要はない(ただし推奨はされる)と述べています。

- ・IFRS移行日以前に処理された株式報酬取引で生じた負債
- ・2005年1月1日以前に処理された負債

IFRS第2号が適用される負債に対しては、初度適用者は情報が2002年11月7日以前の期間または当日に関連する範囲において比較情報を修正再表示する必要はありません。

2-10 保険契約

IFRS第1号D4項に従い、初度適用者はIFRS第4号「保険契約」の移行条項を適用することができます(IFRS第4号第40項を参照)。

IFRS第4号の移行条項では、遡及適用の様々な免除を規定しています。比較情報の開示に関するこれらの免除は、主に2005年1月1日以前に開始する会計年度にのみ適用可能であり、そのため現在では、関連性が限定されています。移行条項にはIFRS第4号が最初に適用された年度の期末から5年以上にわたり発生した保険請求発生履歴の開示の一部軽減も含まれます(IFRS第4号第44項)。この軽減は引き続き関連性を持ちます。

2006年1月1日から有効な、IAS第39号およびIFRS第4号における金融保証契約に関する修正の適用は、特別な条項に従います。

2-11 有形固定資産の取得原価に算入されている除去債務

IFRIC第1号「廃棄、原状回復及びそれらに類似する既存の負債の変動」では、有形固定資産項目の廃棄、除去、原状回復の債務の変動に対する会計について検討しています。有形固定資産の原価にはこれらの原価の当初見積もりが含まれます。IAS第37号「引当金、偶発債務および偶発資産」には関連負債の測定方法の指針が含まれます。総じて解釈では、関連する資産の原価に加える、または原価から控除する廃棄、原状回復、または同様の負債における変更を求めています。資産の調整後減価償却可能額は、その後、残存耐用年数にわたって将来に向けて減価償却されます。

IFRS第1号では過年度に行われた調整の履歴を作成する難しさを認識しています。そのためIFRS第1号にはこの解釈の遡及適用の免除が含まれます。初度適用者は移行日以前に発生したかかる負債の変更に対するこれらの要件に準拠する必要はありません。この選択肢を選ぶ場合、IFRS第1号D21項では初度適用者はIAS第37項の要件に従って移行日現在の負債を測定することを求めています。初度適用者は負債が最初に発生した時点に戻って移行日現在の負債を割引き(途中の期間にその負債に対して適用された過去のリスク調整後割引率の最善の見積もりを使用する)、その日からのこの調整を減価償却して計算した金額を資産の減価償却後原価に含めます。IFRS第1号IG例201ではこの免除の影響を説明しています。

2-12 リース

初度適用者はIFRIC第4号「契約にリースが含まれているか否かの判定」における移行条項を適用することができます。この解釈では総じて企業に対し、契約の開始時に契約にリースが含まれるか否かを判断することを求めています。しかしながら、IFRSを適用中の企業が解釈を初めて適用する場合には、表示された最初の比較期間の期首現在に評価を行うことが認められています(IFRIC第4号第17項)。

初度適用者はIFRS移行日現在に存在する契約に、移行日に存在する事実と状況に基づいたリースが含まれるかどうかを判断することができます(IFRS第1号D9項)。IFRIC第4号では、リースの法的な形式はとっていないものの、1回以上の支払いの見返りとして資産を使用する権利を譲渡する取引または一連の関連取引などの契約を扱います。IFRS第1号D9項の免除は、遠い過去に開始した資産の取引や契約を評価するのは極めて困難であるため、有効です。

初度適用者がIFRS第1号D9項を適用しない場合、その代わりにIFRS移行日に存在する契約に、契約の開始時に存在していた事実と状況に基づいたリースが含まれるかどうかを判断します(IFRIC第4号第10項)。

IFRIC第4号の範囲内のすべての既存の契約は評価する必要があり、IFRS第1号の軽減は事実と状況が評価された日付のみを対象とすることに注意が重要です。

契約にリースが含まれると判断された場合、初度適用者は関連金額を遡及的に測定しなければなりません。これは「IFRIC第4号のリース」および「独立リース」に等しく適用されます。例えば、オペレーティング・リースの場合、最低リース支払額は(ほとんどの場合)リースの全期間にわたって定額法で認識されます(移行日の後の残存リース期間は除く)。一部の限定された追加要件がIFRS第1号IG14項から16項に含まれます(IFRS第1号IG例202)。これらの要件については付属書Ⅱで述べます。

2-13 金融資産および負債の公正価値測定

IFRS第1号D20項には、金融商品の当初認識の測定に関して2004年にIAS第39号に対して行われた(小規模の)修正(通常は「当初の損益」修正と呼ばれる)を目的とした完全な遡及適用の任意免除が含まれています。つまりこれらの修正では、企業が最初に金融資産または負債を認識する時に損益を計上する能力を、商品に起因する公正価値が観測可能な市場データに完全にに基づいている状況に制限しています(IAS第39号AG76項及びAG76A項)。

IFRS第1号は、何が観測可能な市場データであるかを遡及的に判断するのは困難で費用が高くなる可能性があるとして認識しています。このため、企業が以下のいずれかに対してIAS第39号要件の適用を免除することを認めています。

- ・2002年10月25日の後に開始した取引の将来に向けた適用
- ・2004年1月1日の後に開始した取引の将来に向けた適用

規定の日数を考慮すると、これらの軽減の関連性は時間の経過とともに薄れていきます。

2-14 サービス譲与契約

サービス譲与契約はIFRIC第12号「サービス譲与契約」で扱われています。IFRS第1号D22項では初度適用者によるこの解釈の移行条項の適用を認めています。

IFRIC第12号では、民間セクターの企業がインフラに関するファイナンス、開発、保守または運営など、公的セクターサービスのインフラに参加する契約を扱っています。これは2008年1月1日以降に開始する会計年度に有効となります(IFRIC第12号第28項)。従って、IFRS第1号の免除は同日から有効となります。そのため、IFRS第1号の解釈および選択肢は現在の多くの初度適用者(例えば、2008年12月31日が最初のIFRS報告期間の期末である初度適用者)に適用できます。

IFRIC第12号の移行条項では、解釈は遡及適用するものとするが(IFRS第12号第29項)実行不可能な場合は例外であるとしています。実行不可能な場合、初度適用者は以下を行うものとします。

- 「(a) 表示した最初の期間の期首に存在した金融資産および無形資産を認識する
 - (b) その日の簿価として金融および無形資産の従来の簿価を使用する(ただし過去に分類されたものの)
 - (c) その日に認識された金融および無形資産の減損テストを行う。ただし実用的でない場合は除く。その場合は、現在の期間の期首に金額の減損テストを行う」
- (IFRIC第12号第30項)

2-15 借入費用

2007年3月、IASBは借入費用の基準であるIAS第23号「借入費用」を改訂しました。改訂版では適格資産に直接起因する借入費用の費用計上の選択肢が排除されました。

IAS第23号の改訂では将来に向かって適用することを求めています。IAS第23号自体の移行規則では、従来「費用」の選択を使用していた企業は、「開始日」が同基準の発効日(2009年1月1日)以降であるすべての適格資産に関連する借入費用の資産化を開始しなければならないとしています。しかしながら、企業は2009年1月1日より前の日付を発効日に指定することを選択できます。借入費用はその後、開始日がこの早期の「指定発効日」以降であるすべての適格資産に対して資産化されます。

IAS第23号に基づく開始日

特定資産のための開始日は企業が以下のすべての条件を満たした日となります。

- (a) 適格資産のための費用を負担する
- (b) 借入費用を負担する
- (c) 使用または売買目的の資産の作成のために必要な活動を引き受ける(IAS第23号第17項)

IFRS第1号は、初度適用者が既存の作成者と同じ移行条項を適用することを認めるように改訂されました(IFRS第1号D23項およびIFRS第1号IG23項)。この免除を適用する上で、初度適用者は以下のことを行うことができます。

- ・資産化の開始日が2009年7月1日以降(IFRS第1号の最新版に基づく)またはIFRS移行日のどちらか遅い方であるすべての適格資産に関連する借入費用を資産化する
- ・会計期間の途中となる可能性がある早い日付を発効日として指定

どちらの日付が発効日として決定しても、初度適用者は資産化の開始日がその日以降のすべての適格資産に関連する借入費用を資産化します(IFRS第1号IG23項も参照)。IFRSの移行の説明の中で間接的に開示される可能性はあるものの、IFRS第1号またはIAS第23号のどちらも資産化の累積額の開示を求めています(IFRS第1号IG24項)。

初度適用者はIFRS第1号D1項(n) およびD23項の改訂を2009年7月1日以降に開始する会計年度に適用するものとします(IFRS第1号の最新版に基づく)。企業がそれより以前にIAS第23号(2007年改訂版)を適用した場合、改訂はその早い期間にも適用されるものとします。

例C.10: 借入費用の資産化

企業Bは2009年12月31日を年度末とする最初のIFRS財務諸表を作成するものとする。IFRS移行日は2008年1月1日である。IAS第23号(改訂版)は最初のIFRS報告期間が2009年1月1日に開始する場合に有効である。同企業は様々な適格資産の構築を行っている。企業Bの従来の会計基準の会計方針では借入費用は発生時に費用計上していた。企業には以下の選択肢がある。

- (a) IAS第23号(改訂版)の遡及適用。その後、企業は開始IFRS財政状態計算書において、常にIAS第23号(改訂版)を適用してきたかのように、すべての適格資産を修正再表示し、この基準を最初のIFRS財務諸表全体に適用する。
- (b) IFRS第1号D23項の将来に向かった適用の選択肢を適用。企業BのIAS第23号(改訂版)の比較発効日は2009年1月1日で、移行日より後になる。企業は2009年1月1日以降が開始日となる新規の適格資産に対してのみ借入費用を将来に向かって資産化する。
- (c) 早期の発効日を指定。例えば、企業は大規模な建設プロジェクトが開始した2007年9月1日をIAS第23号(改訂版)の適用発効日に指定する。企業は2007年9月1日以降が開始日となるすべての適格資産に対する借入費用を資産化する。これは2008年1月1日の開始IFRS財政状態計算書に反映され、開始日が2007年9月1日より後になる適格資産だけが借入費用に含まれる。この日より前が開始日となる資産については、すべての借入費用が損益に認識される。

2-15-1 IFRS第1号みなし原価選択

IFRS第1号D23項および借入費用に関する従来の会計基準の方針に基づいた選択とは独立して、初度適用者はIFRS第1号D5項からD7項の免除を適用することができます。これにより初度適用者は有形固定資産または投資不動産の項目の測定を(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たと仮定して)公正価値または従来の会計基準の再評価で行うことができます。これらの金額は資産の「みなし原価」として処理されます。初度適用者がこれを行うと決めた場合、移行日(または早い場合には、みなし原価を設定した測定日)までの該当資産に対して発生した借入費用の処理を事実上無視することになります(IFRS第1号IG23項)。移行日の後、借入費用はIFRS第1号D23項に基づいた初度適用者の選択に従い、IAS第23号に準拠して計上されます。しかしながら、IFRS第1号D5項からD7項の免除はIAS第38号「無形資産」の再評価のための基準を満たさない棚卸資産や開発資産、無形資産などの一部の適格資産には適用できません(例えば内部開発ソフトウェア費)。

2-16 子会社、ジョイント・ベンチャーおよび関連会社への投資

この免除は、(i)親会社または投資家であり、かつ(ii)個別財務諸表を表示している初度適用者へのみ関連があります。個別財務諸表は連結財務諸表ではなく、親会社、関連会社の投資家、または共同支配企業の投資企業が表示する財務諸表であり、その中で投資は、被投資企業の報告された決算および純資産に基づくのではなく直接資本持分にに基づいて計上されます。

IAS第27号「連結および個別財務諸表」に従い、親会社は原価またはIAS第39号「金融商品:認識および測定」に準拠するかのいずれかで、個別財務諸表に子会社への投資を計上します(IFRS第27号第38項)。同様の要件が、個別財務諸表における関連会社およびジョイント・ベンチャーの測定にも適用されます。

IFRS第1号D14項およびD15項では初度適用者が個別開始財政状態計算書において子会社、ジョイント・ベンチャーまたは関連会社への投資を測定するときに「みなし原価」を使用することを認めています。このみなし原価はIAS第39号に準拠して企業のIFRS移行日の公正価値を使用するか、またはその日の従来の会計基準の簿価のいずれかを使用して決定することができます。企業は各子会社、ジョイント・ベンチャーまたは関連会社に対して投資実行高を基本として、みなし原価の免除の使用の有無を選択することができます。

IFRS第1号D14項およびD15項の発効日

この免除は、2008年5月に発行されたIFRS第1号およびIAS第27号の改訂に組み込まれました。この改訂では、IAS第27号の従来の「みなし原価」への参照も排除されました。2008年5月の改訂の発効日は2009年1月1日以降に開始する会計年度です。早期適用が認められています。

IAS第27号は、IASBの広範囲にわたる企業結合プロジェクトの一部として、2008年1月にも大幅な改定が行われました。2008年1月の変更は主に連結財務諸表における子会社の非支配持分および支配の喪失の会計に影響を与えます。個別財務諸表には影響は与えず、2009年7月1日以降に開始する会計年度に有効となります。早期適用は認められていますが、IFRS第3号の2008年版も適用することが条件となります。

グラント・ソントン・インターナショナルの考えでは、初度適用者がそれ以前のIAS第27号に対する2008年1月の変更を適用せずに、IFRS第1号およびIAS第27号に対する2008年5月の改訂を早期適用することが可能です(2009年7月1日より前に開始する最初のIFRS報告期間に関して)。以下で説明します。

- 2008年12月31日を報告日とする初度適用者は、最初のIFRS財務諸表に報告日に有効な基準を適用します。企業はIAS第27号に対する2008年1月の改訂を早期適用せずに、IFRS第1号に対して行われたD14項およびD15項(みなし原価)の改訂の早期適用を選択することができます。
- 2009年12月31日を報告日とする初度適用者は、最初のIFRS財務諸表に報告日に有効な基準を適用します。企業はIFRS第1号に対する改訂が2009年1月1日以降に開始する会計年度に有効であるため、この改訂を適用します。しかしながら、2008年1月のIAS第27項への改訂が2009年7月1日以降に開始する会計年度に有効ではあるものの、適用する必要はありません。



www.gti.org

© 2010 Grant Thornton Taiyo ASG . All right reserved.