

IFRS初度適用について

2011年5月24日

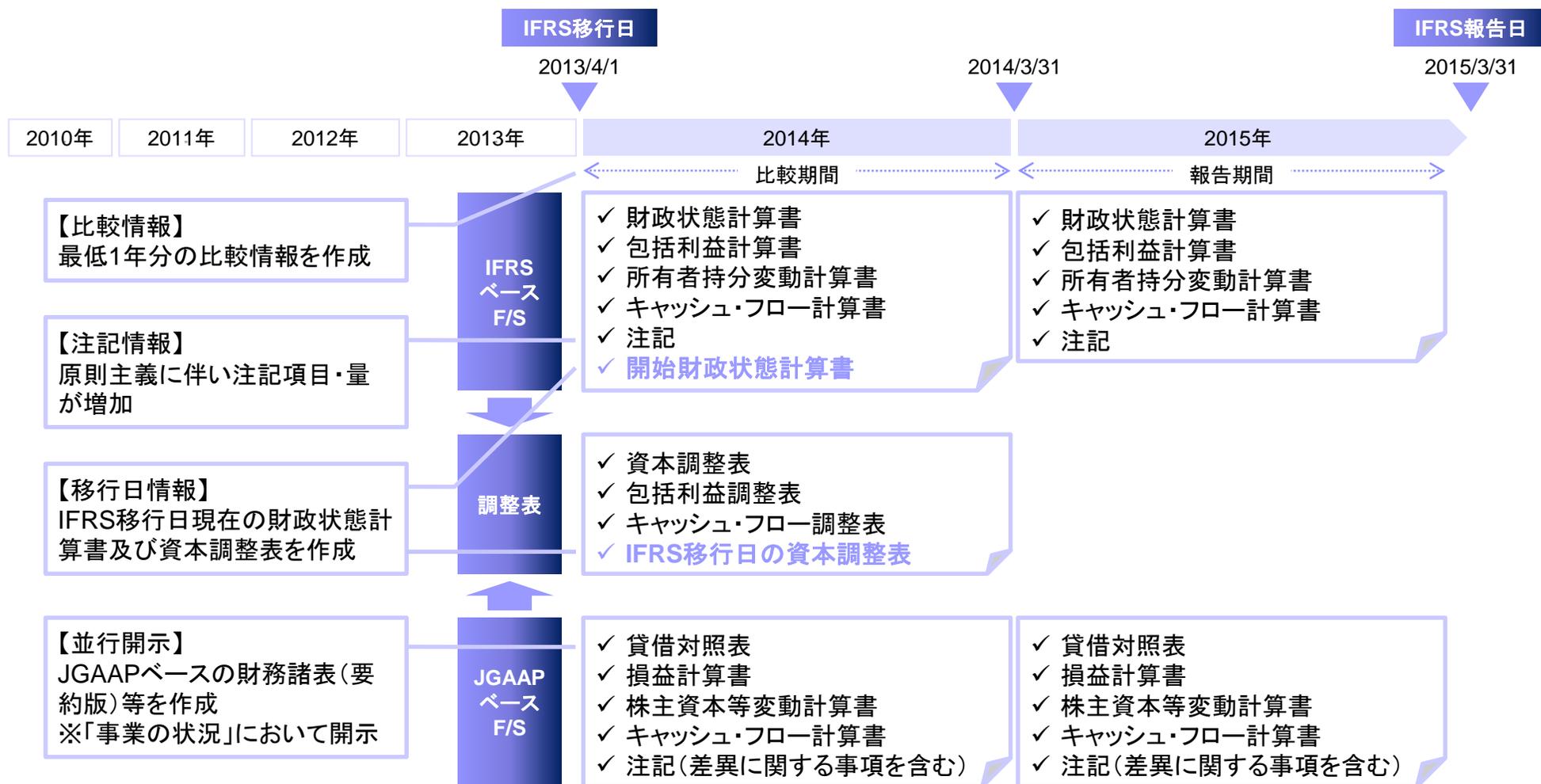
清和監査法人
パートナー 公認会計士
高橋 潔弘

目次

I.	IFRS第1号「初度適用」とは	
	1 適用初年度に必要となる財務諸表等	3
	2 本基準の4つの特徴	4
	3 原則的な処理及び例外的な処理	5
II.	原則的な処理	6
III.	例外的な処理(1)	10
	1 遡及適用が免除されている17規定	10
	2 具体例	13
IV.	例外的な処理(2)	17
	1 遡及適用が禁止されている4規定	17
	2 具体例	18
V.	初度適用における留意事項	19
	Appendix	23

I. IFRS第1号「初度適用」とは

1. 適用初年度に必要な財務諸表等



I. IFRS第1号「初度適用」とは

2. 本基準の4つの特徴

特徴①

企業がIFRSを最初に採用する場合に適用される

特徴②

IFRS報告日現在で有効な各IFRSに準拠することを要求している(過年度遡及適用)
特に、出発点となる開始財政状態計算書において次の4つを要求している

- ✓ IFRSで認識が要求されているすべての資産及び負債を認識する(認識)
- ✓ IFRSが資産又は負債としての認識を許容していない項目は、認識しない(認識の中止)
- ✓ 資産、負債又は資本の構成要素をIFRSに基づく分類へ変更する(再分類)
- ✓ 認識されたすべての資産又は負債の測定にはIFRSを適用する(測定)

特徴③

IFRSに従うためのコストが財務諸表利用者の便益を上回る領域において限定的な免除を設けている
過去の状況に関する経営者の判断を必要とする領域において遡及適用を禁止している

特徴④

IFRSへの移行が企業の報告した財政状態、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する開示を要求する(調整表の作成)

I. IFRS第1号「初度適用」とは

3. 原則的な処理及び例外的な処理

原則的な 処理

IFRS報告日現在で有効な各IFRSに準拠することを要求している(過年度遡及適用)

- ✓ IFRS報告日現在で発効されている各IFRSを遡及的に適用する
 - IFRS移行日からIFRS報告日の間に発効された基準であっても同様に遡及適用する
 - 公表済みであっても未発効の基準は含まない
 - ✓ 強制されていない新しい基準が早期適用を認めている場合には、当該基準を適用してもよい
 - ✓ 遡及適用に伴う修正はIFRS移行日現在の利益剰余金に直接認識する
- ⇒詳細は「II. 原則的な処理」参照

例外的な 処理

IFRSに従うためのコストが財務諸表利用者の便益を上回る領域において限定的な免除を設けている

⇒詳細は「III. 例外的な処理(1)」参照

過去の状況に関する経営者の判断を必要とする領域において遡及適用を禁止している

⇒詳細は「IV. 例外的な処理(2)」参照

II. 原則的な処理

－認識

認識

IFRSで認識が要求されているすべての資産及び負債を認識する

【一般的な項目例】

- ✓ 遡及適用の結果として一時差異が変動した場合の税効果調整(IAS12)
- ✓ 重要性が低いリース資産のオンバランス(IAS17)
- ✓ 有給休暇引当金の計上(IAS19)
- ✓ 認識要件を満たす無形資産の計上(IAS38)

【ケーススタディ】

JGAAPに従って発生時費用処理していた開発費100について、IAS第38号の認識要件を満たすため無形資産として認識

項目	JGAAP	調整	IFRS
開発費	0	100	100

II. 原則的な処理

－認識の中止

認識の 中止

IFRSが資産又は負債としての認識を許容していない項目は、認識しない

【一般的な項目例】

- ✓ 遡及適用の結果として一時差異が変動した場合の税効果調整(IAS12)
- ✓ 法的又は推定的債務を有していない引当金の取り崩し(IAS37)
- ✓ 認識要件を満たさない無形資産の取り崩し(IAS38)
- ✓ リスク経済価値アプローチの採用(IAS39)

【ケーススタディ】

JGAAPに従って将来の修繕を見込んで計上していた修繕引当金200について、法的債務性がないため認識を中止

項目	JGAAP	調整	IFRS
修繕引当金	200	△ 200	0

II. 原則的な処理

－再分類

再分類

資産、負債又は資本の構成要素をIFRSに基づく分類へ変更する

【一般的な項目例】

- ✓ 繰延税金資産・負債の非流動項目への分類(IAS 1)
- ✓ 包括利益計算書における当期税金及び繰延税金の一括表示(IAS12)
- ✓ 複合金融商品の負債及び資本への区分(IAS32)
- ✓ 金融資産のカテゴリー区分(IFRS9)

【ケーススタディ】

JGAAPに従って資本に計上していたプットブル金融商品(保有者が発行企業に対していつでも償還を請求できる株式)300について、金融負債として再分類

項目	JGAAP	調整	IFRS
資本	500	△ 300	200
金融負債	400	300	700

II. 原則的な処理

－測定

測定

認識されたすべての資産又は負債の測定にはIFRSを適用する

【一般的な項目例】

- ✓ 減価償却における耐用年数・償却方法・減価償却単位などの見直し(IAS16)
- ✓ 減損損失の戻し入れ(IAS36)
- ✓ 長期性引当金の割引現在価値計算(IAS37)
- ✓ 取得原価評価されている金融資産の償却原価又は公正価値測定(IAS39)

【ケーススタディ】

JGAAPに従って見積もっていた耐用年数(税法耐用年数)を見直したところ、減価償却累計額が400増加

項目	JGAAP	調整	IFRS
建物	1,000	△ 400	600

III. 例外的な処理(1)

1. 遡及適用が免除されている17規定(1/3)

企業結合

IFRS移行日前に生じた企業結合(関連会社への投資及びジョイント・ベンチャーへの投資を含む)について、IFRS第3号を遡及適用しないことを選択してもよい

株式報酬取引

次の資本性金融商品(ストックオプションなど)については、資本増加(費用処理)を認識しなくてもよい

- 2002年11月7日以前に付与された資本性金融商品
- 2002年11月7日後に付与され、IFRS移行日(又は2005年1月1日のいずれか遅い日)前に確定した資本性金融商品

保険契約

IFRS第4号の経過措置(例えば、IFRS適用初年度より5年以上前に発生した保険事故のクレーム・ディベロップメント(実際の保険金額とそれまでの見積額との比較)についての情報を開示する必要はない)を適用することができる

みなし原価

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ができる

リース

IFRS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ができる

従業員給付

一部の数理計算上の差異を未認識のままにしておく回廊アプローチを適用する場合であっても、数理計算上の差異の累積額の全額をIFRS移行日時点で認識することができる

III. 例外的な処理(1)

1. 遡及適用が免除されている17規定(2/3)

累積換算差額

在外子会社等の財務諸表の換算から生じる累積換算差額(為替換算調整勘定)を、IFRS移行日現在でゼロとみなすことができる

関係会社に対する投資

個別財務諸表を作成する場合、子会社、共同支配企業及び関連会社に対する投資をみなし原価(IFRS移行日現在の公正価値又は同日現在のJGAAPによる帳簿価額)で測定することができる
※日本企業のIFRS適用対象は当面は連結財務諸表のみであるため、当該免除規定は当面は関係しない

関係会社の資産及び負債

子会社、関連会社及びジョイントベンチャー(以下、「子会社等」)が親会社よりも後で初度適用企業となる場合、当該子会社等の個別財務諸表における資産及び負債を、親会社のIFRS移行日時点の連結財務諸表に含められていた帳簿価額で測定することができる

複合金融商品

複合金融商品(新株予約権付社債など)について、IFRS移行日時点で負債部分の残高がない場合には、資本部分を利益剰余金(負債部分について発生した金利の累積額)と当初の資本部分に区分する必要はない

以前に認識された金融商品の指定

以前に認識された金融商品について、IFRS移行日時点で損益(持分商品への投資についてはその他包括利益)を通じて公正価値で測定する金融資産又は負債に指定することができる

金融資産又は負債の公正価値測定

活発な市場がない場合の公正価値測定は、次のどちらかの方法を適用することができる

- 2002年10月25日後に実行される取引について将来に向かって
- 2004年1月1日後に実行される取引について将来に向かって

III. 例外的な処理(1)

1. 遡及適用が免除されている17規定(3/3)

有形固定資産
の廃棄負債

IFRS移行日以前に発生している廃棄負債(資産除去債務)の変動に関して、IFRS移行日時点で廃棄負債及び有形固定資産の原価に算入する金額を見積ることができる

サービス
委譲契約

IFRS移行日時点で存在していた金融資産及び無形資産を認識し、それらの従前の帳簿価額をIFRS移行日時点の帳簿価額として使用することができる

借入費用

資産化の開始日が2009年1月1日(IAS第23号の発効日)又はIFRS移行日のいずれか遅い日以後である適格資産に関する借入費用を資産化することができる

顧客からの
資産の移転

2009年7月1日(IFRIC第18号の発効日)又はIFRS移行日のいずれか遅い日以降に顧客から受領した資産の移転について適用しなければならない

資本性金融
商品による
負債消滅

2010年7月1日(IFRIC第19号の発効日)以後開始する年次期間に行った資本性金融商品による負債消滅(デット・エクイティ・スワップ)について適用することができる

【注意点】

今後のIFRSの動向により、免除規定も変動することが想定される。

III. 例外的な処理(1)

2. 具体例 ーみなし原価(1/2)

みなし原価

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ができる

- ✓ 次の項目についても利用できる
 - IAS第40号の原価モデルの使用を選択している投資不動産
 - IAS第38号の認識基準及び再評価の要件(活発な市場の存在を含む)を満たす無形資産
- ✓ IFRS移行日又はそれ以前におけるJGAAPに従った再評価が、再評価日の時点で以下と概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ができる
 - 公正価値
 - 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により調整したもの
- ✓ 資産ごとに選択適用できる

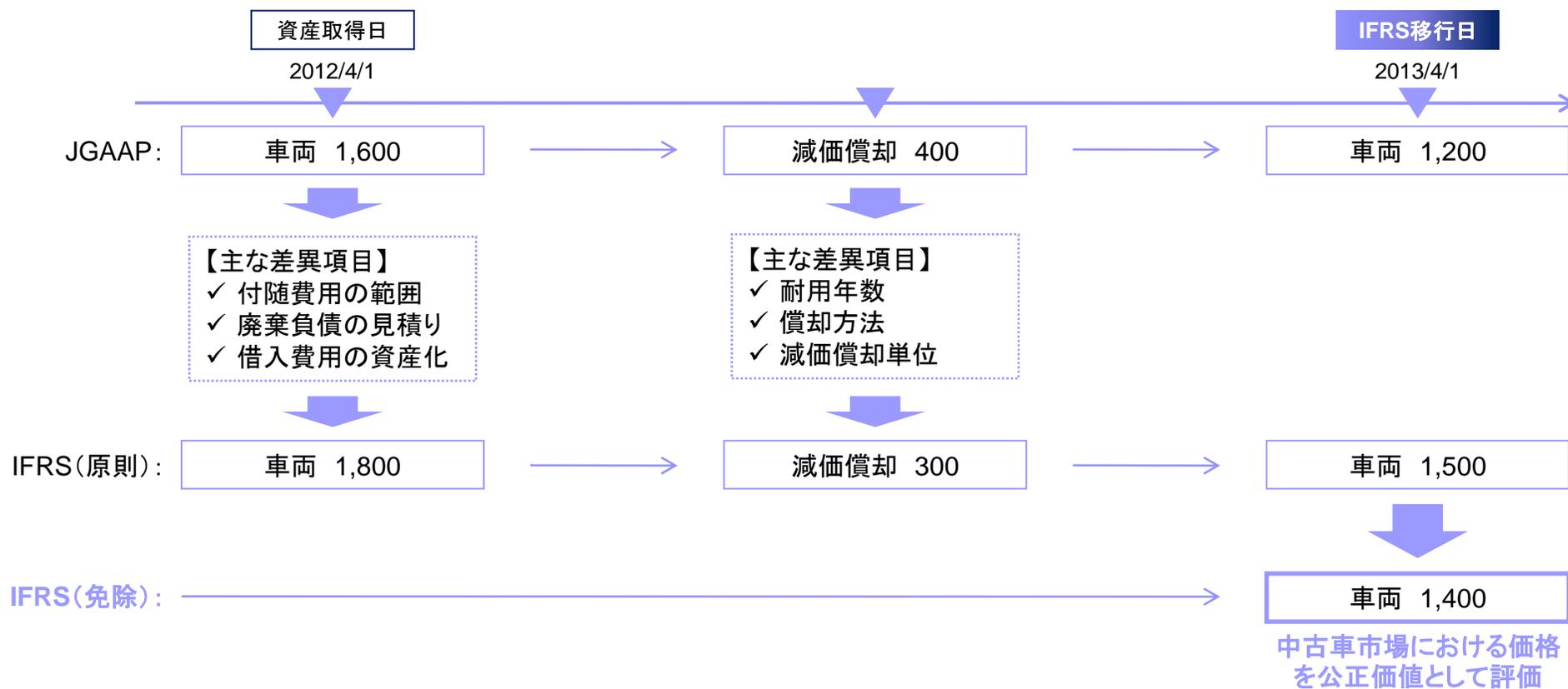
《2005年初度適用時のEU公開企業151社の対応》

有形固定資産項目のみなし原価として公正価値(JGAAPによる公正価値を反映した再評価を含む)を使用した初度適用企業は31社であった

なお、無形資産について公正価値又は再評価を使用した初度適用企業はない

III. 例外的な処理(1)

2. 具体例 ーみなし原価(2/2)



III. 例外的な処理(1)

2. 具体例 ー 累積換算差額(1/2)

累積換算差額

在外子会社等の財務諸表の換算から生じる累積換算差額(為替換算調整勘定)を、IFRS移行日現在でゼロとみなすことができる

- ✓ 在外子会社等のその後の処分による損益は、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
- ✓ 当該免除規定を適用する場合は、すべての在外子会社等に一律に適用しなければならない

《2005年初度適用時のEU公開企業151社の対応》
適用可能である限り、すべての初度適用企業がこの免除規定を利用していた

	子会社設立 2012/4/1					IFRS移行日 2013/4/1			
JGAAP:	勘定科目	外貨	レート	円貨		勘定科目	外貨	レート	円貨
	資産	20	120	2,400		資産	100	90	9,000
	負債	-	-	-		負債	(50)	90	(4,500)
	資本金	(20)	120	(2,400)		資本金	(20)	120	(2,400)
	利益剰余金	-	-	-		利益剰余金	(30)	90	(2,700)
	累積換算差額	-	-	-		累積換算差額	-	-	600

→ 損益項目を期末日レート(90)で換算

III. 例外的な処理(1)

2. 具体例 ー 累積換算差額(2/2)

IFRS移行日

2013/4/1

IFRS(原則):

勘定科目	外貨	レート	円貨
資産	100	90	9,000
負債	(50)	90	(4,500)
資本金	(20)	120	(2,400)
利益剰余金	(30)	110	(3,300)
累積換算差額	-	-	1,200

為替レートに大幅な変動がなく、期中平均レートが取引日レートと近似しているため、損益項目を期中平均レート(110)で換算

⇒結果として累積換算差額が修正される

IFRS(免除):

勘定科目	外貨	レート	円貨
資産	100	90	9,000
負債	(50)	90	(4,500)
資本金	(20)	120	(2,400)
利益剰余金	(30)	-	(2,100)
累積換算差額	-	-	-

累積換算差額を利益剰余金へ振り替える(利益剰余金を貸借差額で算定する)

⇒IFRS移行日以降はフレッシュスタート

IV. 例外的な処理(2)

1. 遡及適用が禁止されている4規定

見積り

JGAAPに従って同じ日について行われた見積りと首尾一貫したものでなければならない

金融資産及び
負債の認識の
中止

JGAAPに基づいて2004年1月1日(IAS第39号の発効日)より前に発生した取引の結果としてデリバティブを除く金融資産及び負債の認識の中止を行った場合、IFRSの下で当該資産及び負債を認識してはならない

ヘッジ会計

IFRS移行日現在ですべてのデリバティブを公正価値で測定し、かつJGAAPに従って計上されていたデリバティブから生じる繰延損益をすべて消去する

非支配持分

非支配持分が負の残高となる場合であっても包括利益の総額を親会社株主と非支配持分とに配分するなどの定めは、IFRS移行日から将来に向かって適用しなければならない

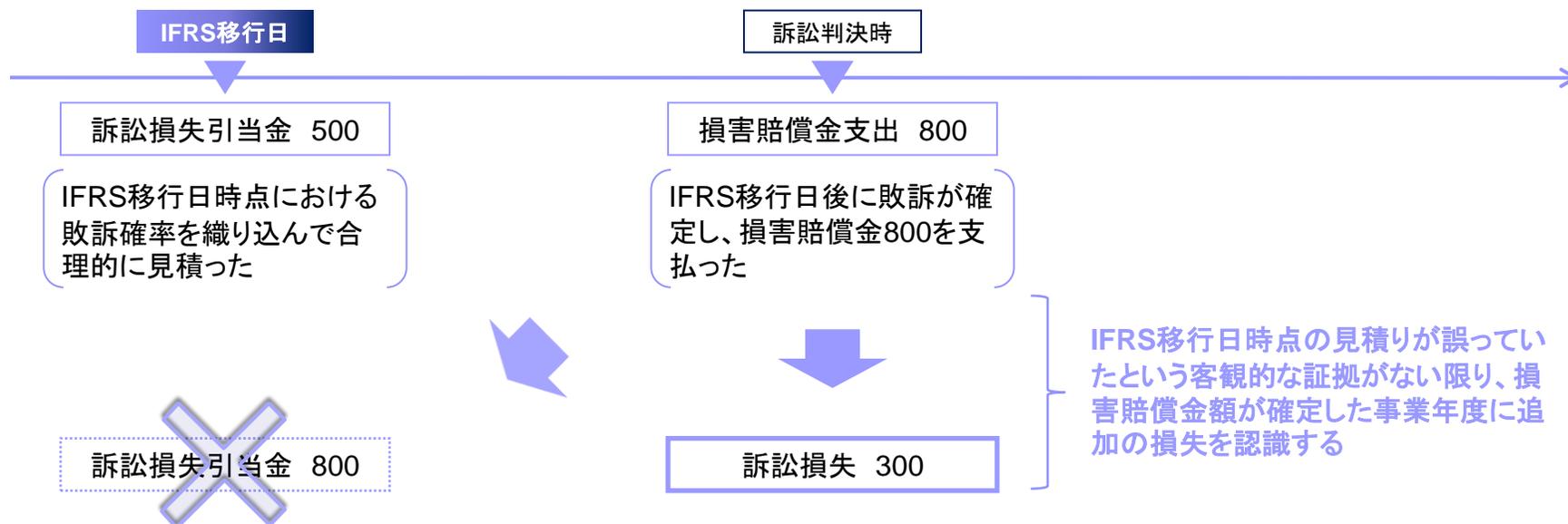
IV. 例外的な処理(2)

2. 具体例 ー見積り

見積り

JGAAPに従って同じ日について行われた見積りと首尾一貫したものでなければならない

- ✓ IFRS移行日後に得た新しい情報によりJGAAPに従って行った見積りの修正が必要になった場合でも、開始財政状態計算書に反映するのではなく、その新情報を入手した事業年度の財務諸表に反映させる
- ✓ JGAAPに従って行った見積りが誤っていたという客観的な証拠がある場合は遡及して修正する
- ✓ 開始財政状態計算書のほか比較期間にも適用する



V. 初度適用における留意事項

ポイント①

適用方法(任意適用 or 強制適用)、適用時期の決定

ポイント②

重要性の判断基準の決定

ポイント③

IFRS適用方針(特に初度適用に関する方針)の決定

V. 初度適用における留意事項

ポイント①

適用方法(任意適用 or 強制適用)、適用時期の決定

- ✓ 任意適用と強制適用のメリット・デメリットを比較考量して判断する必要

適用方法	メリット	デメリット
任意適用	<ul style="list-style-type: none">✓ 経営計画に沿って、自社に最適な適用時期を決定することが可能(十分な準備期間の確保)✓ 国際化企業としてのイメージ、ブランド戦略に有利✓ IFRSを熟知した人材が確保可能	<ul style="list-style-type: none">✓ 参考情報が日本国内に乏しい✓ 基準改訂等に伴う作業のやり直しリスク(Moving Target)✓ 日本国内での適用方針が未決定
強制適用	<ul style="list-style-type: none">✓ 他社事例等、IFRS適用に際しての参考情報が数多く入手可能✓ 基準改訂等に伴う作業のやり直しリスクの低減(Moving Targetへの対応)	<ul style="list-style-type: none">✓ 適用時期が強制的に決定されるため、十分な準備期間を確保することが出来ない可能性✓ IFRSを熟知した人材を確保することが出来ない可能性

V. 初度適用における留意事項

ポイント②

重要性の判断基準の決定

【メリット】

- ✓ プロジェクト範囲拡大・作業のやり直しの防止
- ✓ 無駄なコスト発生回避
 - ⇒ 監査法人との協議が必須

V. 初度適用における留意事項

ポイント③

IFRS適用方針(特に初度適用に関する方針)の決定

- ✓ 初度適用は、企業に選択の余地を認めている(例外規定等)が、その一方で、選択方法によって、企業の業績が大きく変動する。
⇒ **トップマネジメントの方針決定が非常に重要**

Appendix

プロジェクト計画表

	公表予定日						
	現時点の 公表物	2011 4月	2011 5月	2011 6月	2011 H2+	IASB-FASB コンバージェンス	
						MoU	共同
【金融危機関連のプロジェクト】							
連結							
IAS第27号の置換え	ED	IFRS				✓	✓
非連結企業に関する開示	ED	IFRS					
投資会社			ED				✓
公正価値測定	ED	IFRS				✓	✓
金融商品 (IAS第39号の置換え)							
減損	ED					✓	✓
ヘッジ	ED			Ballot	IFRS	✓	✓
資産と負債の相殺	ED					✓	✓
【MoUのプロジェクト】							
財務諸表の表示 (OCIの表示)	ED	修正IAS1号					
リース	ED			Ballot	IFRS	✓	✓
収益認識	ED			Ballot	IFRS	✓	✓
ジョイント・ベンチャー	ED	IFRS				✓	
退職後給付 (年金を含む)	ED	修正IAS19号				✓	
【その他のプロジェクト】							
保険契約	ED			Ballot	IFRS		✓
年次改善 2009-2011				ED			
【アジェンダ・コンサルテーション】							
3年毎の公開コンサルテーション			RV				

- AD アジェンダ決定 (当該トピックのアクティブ・アジェンダへの追加)
 CG ガイダンスの完成
 DP ディスカッション・ペーパー
 ED 公開草案
 IFRS 国際財務報告基準
 RT 円卓会議
 RV 見解の募集
 TBD 未定
 PS IFRSプラクティスステートメント
 Ballot 全ての審議会の決定と正式な投票の完了 (All Board decisions and formal voting completed)

出所 日本公認会計士協会ウェブサイト「IASBプロジェクト計画表 (2011年3月28日現在)」を一部編集