

 あずさ監査法人

【IFRS 基礎講座】
IFRS第1号
初度適用

IFRS基礎講座 IFRS第1号「初度適用」のモジュールを始めます。

Contents

Part 1

- ◆ 初度適用とは？
- ◆ 最初のIFRS報告期間
- ◆ 最初のIFRS財務諸表
- ◆ 遡及適用の原則
- ◆ 遡及適用の例外

Part 2

- ◆ 遡及適用の主な禁止項目
- ◆ 遡及適用の禁止～見積り～
- ◆ 遡及適用の免除のパターン
- ◆ 遡及適用の免除～企業結合～

パート1では、初度適用の概要について解説します。

パート2では、初度適用における遡及適用の原則と例外を中心に解説します。

Contents

Part 3

- ◆表示
- ◆開始財政状態計算書の作成方法
- ◆開示
- ◆資本の調整表
- ◆包括利益の調整表
- ◆第1四半期からIFRS適用を開始する場合

パート3では、初度適用における表示および開示について解説します。



【IFRS 基礎講座】 初度適用

Part 1

基礎講座シリーズは、一般的な参考情報の提供のみを目的とし、IFRSの規定のうち一般的に重要と考えられるものを抜粋して作成しています。

IFRSの適用にあたっては基準書の原文をご参照ください。また、個別の事象に関するアドバイスが必要な場合は、適切な専門家にご相談ください。

初度適用とは？

初度適用

IFRSで作成された財務諸表を初めて表示すること



初度適用とは、IFRSで作成された財務諸表を初めて表示することをいいます。

企業が最初のIFRS財務諸表を表示する場合、その企業を「初度適用企業」とよびます。

最初のIFRS報告期間

当期と前期の少なくとも2期分の財務情報を開示しなければならない。



IFRS財務諸表では、当期と前期の少なくとも2期分の財務情報を開示しなければなりません。例えば、当期が「IFRSの適用初年度」である場合、当期末を「最初の報告日」といいます。

また、当期より前の期間を「比較年度」といい、最も古い比較年度の期首を「IFRS移行日」といいます。

最初のIFRS財務諸表



初度適用企業は、IFRS移行日、比較年度末、最初の報告日の3期分の財政状態計算書を作成します。

このうち、IFRS移行日における、最初の財政状態計算書を開始財政状態計算書といいます。

また、比較年度およびIFRS適用初年度の包括利益計算書、持分変動計算書、キャッシュ・フロー計算書をそれぞれ作成します。

また、これらに関する注記も作成します。

これらを最初のIFRS財務諸表といいます。

遡及適用の原則



最初のIFRS財務諸表は、最初の報告日において有効なIFRSの規定を、原則として過去の期間に遡及適用して作成します。

IFRS移行日における、従前の会計基準に基づく資産および負債と、IFRSを遡及適用した場合の資産および負債の差額は、IFRS開始財政状態計算書の利益剰余金に反映します。

遡及適用の例外

原則

遡及適用

例外

遡及適用の禁止

強制適用

IFRSの遡及適用が適切でないと考えられる領域

遡及適用の免除

任意で選択

遡及適用のためのコスト

遡及適用による財務諸表利用者の便益

初度適用企業は、原則として、IFRSの規定を過去の期間に遡及適用することが求められます。

しかし、IFRSの遡及適用が適切でないと考えられる領域については、例外的に、遡及適用が禁止されており、遡及適用の禁止規定が強制適用されます。

また、すべてのIFRSについて遡及適用することには、実務上の困難が伴うため、遡及適用のためのコストが、遡及適用による財務諸表利用者の便益を上回ると考えられる領域については、例外的に、遡及適用に関する免除規定が設けられています。

企業は遡及適用の免除規定を任意で選択することが可能です。

それでは、遡及適用の禁止規定と免除規定について、詳しく見ていきましょう。



【IFRS 基礎講座】 初度適用

Part 2

基礎講座シリーズは、一般的な参考情報の提供のみを目的とし、IFRSの規定のうち一般的に重要と考えられるものを抜粋して作成しています。

IFRSの適用にあたっては基準書の原文をご参照ください。また、個別の事象に関するアドバイスが必要な場合は、適切な専門家にご相談ください。

遡及適用の主な禁止項目

見積りの修正	新たな事象の発生により、過去に行った見積りを修正する	×
金融商品の認識の中止	例：資産を流動化 →従前の会計基準に基づき 資産の認識を中止	遡及して資産を再認識する ×
ヘッジ会計	IFRS移行日より前の取引について、遡及してヘッジ指定を行う	×



遡及適用が禁止されている主な項目は次の通りです。

まず、新たな事象の発生により、過去に行った見積りを修正することが禁止されています。

また、金融商品の認識の中止に関する規定は、IFRS移行日より前に発生した取引に遡及適用することが禁止されています。例えば、資産を流動化したことにより、従前の会計基準に基づき、資産の認識を中止していたとします。たとえ、IFRSを適用していたら認識を中止していなかった取引だったとしても、遡及して資産を再認識することは禁止されています。

また、ヘッジ会計についても、遡及適用が禁止されています。

IFRS移行日より前の取引について、遡及してヘッジ指定を行うことはできません。

これらのうち、見積りの修正の禁止について、詳しく見ていきましょう。

遡及適用の禁止～見積り～

- 過去において行われた見積りは、IFRSの適用に際し最新の情報に基づいて修正することができない
- 従前の会計基準において見積りを行った時点の情報に基づく必要がある



KPMG

過去において行われた見積りは、IFRSの適用に際し最新の情報に基づいて修正することができません。従前の会計基準において見積りを行った時点の情報に基づく必要があります。

訴訟損失引当金を例に見てみましょう。

例えば、過去において、係争中の訴訟について、和解する見込みであるとの仮定に基づき、和解金10を訴訟損失引当金として計上していたとします。

その後、IFRSの最初の報告日における最新の情報によると、敗訴である可能性が高まり、損害賠償請求が300発生する見込みであることがわかりました。

この場合でも、最新の情報に基づき、過去において計上した訴訟損失引当金を300に修正することはできません。

過去において行われた見積りと同じ仮定に基づき、見積りを行う必要があります。

遡及適用の免除のパターン

1

従前の会計基準による処理を**修正しないこと**を認める

例：企業結合

2

本来、当初認識時に行う判断・特殊な指定を**IFRS移行日時点で行うこと**を認める

例：リース判定

3

本来、IFRSでは認められないような**簡便的な測定**を代替的に認める

例：為替差額累計額

次に遡及適用の免除について、解説します。

遡及適用の免除のパターンは大きく分けて3つあります。

1つ目は、従前の会計基準による処理を修正しないことを認めるものです。

例えば、過去に行われた企業結合取引において、IFRSを遡及適用せず、従前の会計基準による処理を引き継ぐことができます。

2つ目は、本来、当初認識時に行う判断および特殊な指定を、IFRS移行日時点で行うことを認めるものです。

例えば、契約にリースが含まれているか否かの判断について、IFRS移行日時点の事実と状況に基づいて判断することができます。

3つ目は、本来、IFRSでは認められないような簡便的な測定を代替的に認めるものです。

例えば、在外子会社の為替差額累計額について、移行日時点の残高をゼロとみなしてスタートすることができます。

このうち、企業結合に関する免除規定について、具体的に見ていきましょう。

遡及適用の免除～企業結合～



原則 IFRS第3号「企業結合」を遡及適用

IFRS移行日より前に生じた企業結合について、原則的には、最初の報告日における有効なIFRSの規定を、過去の期間に遡及適用する必要があることから、IFRS第3号「企業結合」を遡及適用する必要があります。

これにより、従前の会計基準に基づいて実施した取得原価の配分等の会計処理を、IFRSに基づいてやり直す等の実務上の負担が生じます。

遡及適用の免除～企業結合～



原則 IFRS第3号「企業結合」を遡及適用

免除 IFRS第3号を遡及適用しない = 従前の会計基準に基づく会計処理を修正せずに引き継ぐことができる

一方、遡及適用の免除規定を企業が任意に選択した場合には、企業が任意に設定した基準日よりも前の企業結合については、一律、IFRS第3号「企業結合」を遡及適用しないことが認められます。

つまり、過去の企業結合について、従前の会計基準に基づく会計処理を修正せずに、引き継ぐことが認められます。

なお、関連会社に対する持分法の適用においても、同様の免除が認められています。



【IFRS 基礎講座】 初度適用

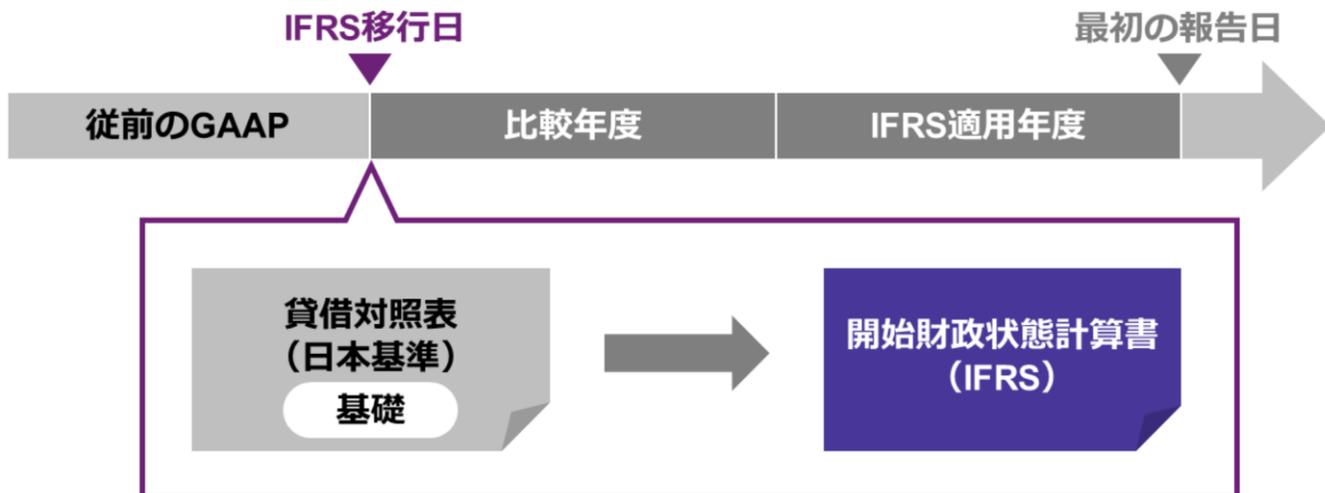
Part 3

基礎講座シリーズは、一般的な参考情報の提供のみを目的とし、IFRSの規定のうち一般的に重要と考えられるものを抜粋して作成しています。

IFRSの適用にあたっては基準書の原文をご参照ください。また、個別の事象に関するアドバイスが必要な場合は、適切な専門家にご相談ください。

表示

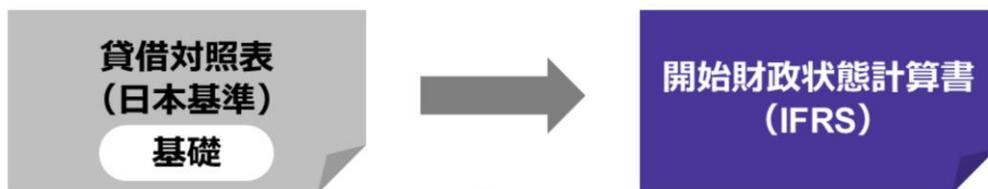
IFRS初度適用企業は、IFRS移行日におけるIFRS開始財政状態計算書を表示する



IFRS初度適用企業は、IFRS移行日におけるIFRS開始財政状態計算書を表示する必要があります。

開始財政状態計算書の作成は、従前の会計基準の貸借対照表を基礎にして、移行日におけるIFRS会計方針に従い、次の手続きにより作成します。

開始財政状態計算書の作成方法



- 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**
- IFRSが資産又は負債として認識することを認めていない項目の**認識を中止**
- 資産、負債又は資本項目の**分類を変更**
- 認識したすべての資産及び負債の**測定にIFRSを適用**

まず、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します。

次に、IFRSが資産又は負債として認識することを認めていない項目の認識を中止します。

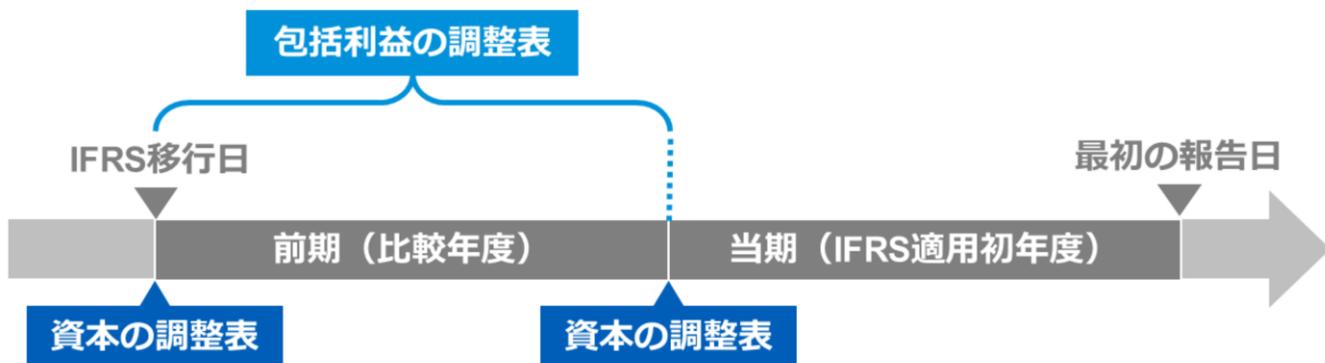
そして、必要に応じてIFRSに従い、資産、負債又は資本項目の分類を変更します。

最後に、認識したすべての資産及び負債の測定にIFRSを適用します。

このようにして作成した財政状態計算書を、開始財政状態計算書として表示します。

開示

- 遡及適用の免除規定
- キャッシュ・フロー計算書に与える影響
- IFRS移行日において初めて減損損失の認識（戻入れ）を行った場合
- **資本・包括利益**について従前の会計基準からIFRSへの移行に伴う影響



KPMG

IFRS初度適用企業に求められる主な開示について解説します。

まず、遡及適用の免除規定を適用した場合には、免除規定の適用による影響の開示が必要となる場合があります。

また、従前の会計基準からIFRSに移行したことによる、キャッシュ・フロー計算書に与える影響について、説明する必要があります。

また、IFRS移行日において、企業が初めて減損損失の認識、または、戻入れを行った場合には、当該内容について、開示する必要があります。

資本および包括利益について、従前の会計基準からIFRSへの移行に伴う影響を調整表等を用いて説明する必要があります。

具体的にはIFRS移行日における、従前の会計基準に基づく資本から、IFRSに基づく資本への調整表、直近の年次財務諸表の報告期間末日における、従前の会計基準に基づく資本から、IFRSに基づく資本への調整表、直近年次財務諸表の報告期間における、従前の会計基準に基づく包括利益から、IFRSに基づく包括利益への調整表を開示します。

資本の調整表

IFRSへの移行の調整額

	日本基準	表示の組替	認識・測定の差異	IFRS
現金	100	▲10	-	90
売掛金	200	-	50	250
...
資産合計	××	××	××	××
買掛金	300	-	-	300
...
負債合計	××	××	××	××
資本	500	▲50	-	450
...
利益剰余金	500	50	▲30	520
...
資本合計	××	××	××	××

KPMG

資本の調整表は、一般的に、財政状態計算書の形式で、日本基準における金額、IFRSへの移行の調整額、IFRSにおける金額を横並びで開示します。

IFRSへの移行の調整額は、表示の組替、認識および測定の差異などに細分化して開示されるケースもあります。

調整項目のうち、重要なものについては、文書形式で補足説明を行います。

包括利益の調整表

IFRSへの移行の調整額

	日本基準	表示の組替	認識・測定の差異	IFRS
収益	1000	▲20	▲10	970
売上原価				
売上総利益	××	××	××	××
…	…			…
税引前当期純利益	××	50	▲30	520
税金費用	…			…
当期純利益	××	××	××	××
その他有価証券評価差額金	300	-	100	400
繰延ヘッジ損益	100	-	▲50	50
…				…
その他の包括利益合計	××	××	××	××
包括利益	××	××	××	××

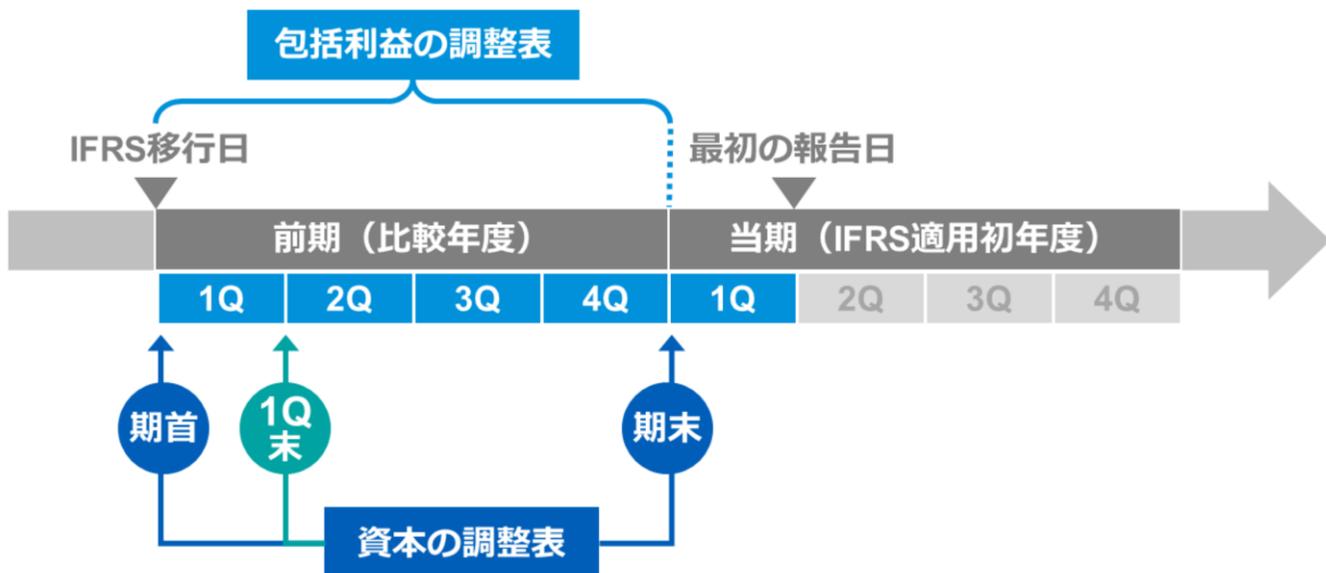


包括利益の調整表は、一般的に、包括利益計算書の形式で、日本基準における金額、IFRSへの移行の調整額、IFRSにおける金額を横並びで開示します。

IFRSへの移行の調整額は、表示の組替、認識および測定の差異などに細分化して開示されるケースもあります。

調整項目のうち、重要なものについては、文書形式で補足説明を行います。

第1四半期からIFRS適用を開始する場合



これまで、年度末から、IFRSの適用を開始する場合の開示について見てきました。

ここでは、第1四半期からIFRSの適用を開始する場合の開示について、解説します。

資本の調整表については、比較年度の期首および期末に加えて、前年同期である第1四半期末日における調整表を開示する必要があります。

また、包括利益の調整表については、比較年度における調整表に加え、前年同期である第1四半期会計期間における、調整表を開示する必要があります。

これで、IFRS基礎講座、IFRS第1号「初度適用」のモジュールの解説を終わります。

The information contained herein is of a general nature and is not intended to address the circumstances of any particular individual or entity. Although we endeavor to provide accurate and timely information, there can be no guarantee that such information is accurate as of the date it is received or that it will continue to be accurate in the future. No one should act on such information without appropriate professional advice after a thorough examination of the particular situation.

© 2017 KPMG AZSA LLC, a limited liability audit corporation incorporated under the Japanese Certified Public Accountants Law and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative ("KPMG International"), a Swiss entity. All rights reserved.

The KPMG name and logo are registered trademarks or trademarks of KPMG International.