



第15回 IFRS第1号「国際財務報告基準の 初度適用」について

公認会計士 おおきた ひさし 大北 尚史

1 はじめに

本稿では、国際財務報告基準（以下「IFRS」という）におけるIFRS第1号「国際財務報告基準の初度適用」について解説する。2009年6月末に金融庁（企業会計審議会）から、日本の上場会社について早ければ2015年又は2016年にIFRSを一斉に又は段階的に強制適用する可能性を示唆するロードマップが出されている中、このIFRS第1号を十分に理解し、いかに効率的に日本基準からIFRSへの移行を図るかを検討することが重要となってきている。なお、本稿は、2008年11月に公表され、2009年7月1日以降に始まる会計期間から適用される同基準（改訂版）の内容についての解説であり、また、本文中の意見に関する部分は筆者の私見である点をあらかじめお断りする。

2 会計処理

(1) IFRS第1号「国際財務報告基準の初度適用」の目的

IFRS第1号は、もともと2003年6

月に公表された基準であり、IFRSを初めて適用する企業に対し、包括的なガイダンスを提供することを目的としている。この基準書は、解釈指針書（Standing Interpretations Committee、以下「SIC」という。）第8号「会計処理の主要な基礎としてのIASの初度適用」に取って替わる基準書として公表されたものである。IFRS第1号も、基本的にはSIC第8号同様、大部分の領域に関し、国際財務報告基準の遡及適用を要請している。しかしながら、企業が初めて国際財務報告基準を適用して財務情報を作成するに当たり、財務情報の利用者の便益を上回るような過大なコスト負担を企業に強いることがないよう、SIC第8号においては、必ずしも明確ではなかった遡及適用が免除される例外的な取扱いを、具体的に規定している。また、IFRS第1号では、国際財務報告基準への移行に係る影響に関する情報の開示（資本の部、利益、キャッシュ・フローへの影響等）が強化されている。

その後、IFRS第1号は、他の新しいIFRSの基準書の発行や既存の基準書の改訂に伴い、多くの改訂がな

されることになった結果、より複雑化し、明瞭さを欠くことになった。このため、利用者にとってより理解しやすく、また、将来の変更にも対応できるように、実質面を変えることなく、構成等を変更したものが、今回解説する2008年に公表された改訂版である。

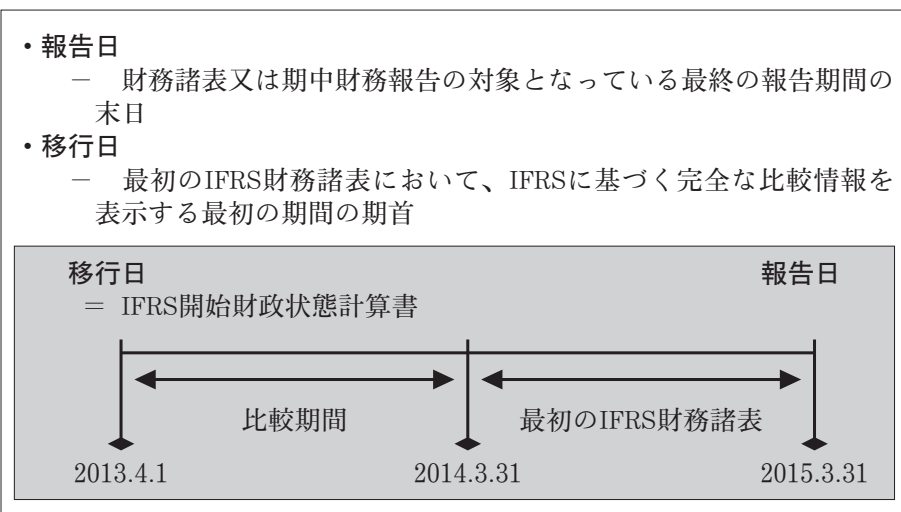
(2) 適用範囲

本基準が適用対象となるのは、企業が初めて国際財務報告基準に準拠した財務諸表を作成する場合（「最初のIFRS財務諸表」の作成）と、この初度適用の対象となる会計年度の期中財務報告をIAS第34号に基づいて行う場合である（IFRS第1号2項）。

「最初のIFRS財務諸表」とは、企業が、明確に特に限定をつけることなく国際財務報告基準に準拠している旨を示して、会計処理の基礎として国際財務報告基準を採用する最初の年の年次財務諸表である（IFRS第1号Appendix A）。この最初のIFRS財務諸表の作成に該当するのは、従前まで国際財務報告基準とすべての点では一致していない各国の基準に基づいて財務諸表を作成している場合はもとより、例えば、以下のよう

な場合も過去からIFRS財務諸表を作成していたとはいえ、最初のIFRS財務諸表の作成に該当する（IFRS第1号3項）。

- 直近の財務諸表がすべての点で国際財務報告基準に準拠して作成されているが、明確に特に限定をつけることなく国際財務報告基準に準拠している旨を示していない場合
 - 自国のGAAPの下で直近の財務諸表を作成するとともに、国際財務報告基準に準拠した場合の財務
- (図1) IFRS第1号における定義



IFRS第1号は、企業に対し、直近で開示する国際財務報告基準に準拠した財務諸表に加えて、最低でも1年分の比較情報を開示することを要求している（同21項）。また、比較情報として表示されている最初の年度の期首（「IFRS移行日」）から、国際財務報告基準に基づいた開始財政状態計算書の作成（「IFRS開始財政状態計算書」）の作成及び開示を要求しており、この移行日時点の開始財政状態計算書が、IFRSに準拠した会計処理の起点となる（同6項）。したがって、3月決算の日本企業が2015年3月期から国際財務報告基準を初めて適用する場合、2015年3月

数値への調整表を開示している場合

- 国際財務報告基準に基づく財務諸表を内部用のみ作成し、外部利用者に公表していない場合
- (3) 会計処理に関する基本的な取扱い
- ① 作成対象となる財務諸表と基本的な要求

IFRS第1号を理解する上で、同基準におけるいくつかの用語の定義を理解することが重要である。同基準のAppendix Aで定義されている主な用語は添付の図のとおりである。

終のIFRS財務諸表の財政状態計算書日（報告日：上記の2015年3月期を直近年度として国際財務報告基準を適用する場合は、2015年3月末）において有効な基準である（同7項）。したがって、例えば、基準又は改訂基準の発効日がIFRS開始財政状態計算書日より後であっても、直近の財政状態計算書日（報告日）より前である場合には、これらの最新の基準は、IFRS開始財政状態計算書や比較情報として開示する前期の財務諸表にも適用されることになる。

また、早期適用が可能な基準については、その新しい基準を適用することができる（同8項）。他の国際財務報告基準の基準書の移行措置は、国際財務報告基準初度適用の企業については適用されない（同9項。ただし、Appendix BからEに規定されている場合を除く）。

② IFRS開始財政状態計算書の作成

IFRS開始財政状態計算書の作成に当たり、IFRS第1号の基本的な要求は、以下のとおりである（同10項）。

- 国際財務報告基準によって認識が要求されている資産及び負債をすべて認識する。
- 国際財務報告基準の認識基準を満たしていない資産及び負債は認識しない。
- 従前適用していた会計基準（「従前のGAAP」）と国際財務報告基準において、資産、負債又は資本の構成要素としての分類が異なる項目については、国際財務報告基準の規定に合わせ組替えを行う。
- 認識されたすべての資産及び負債を国際財務報告基準に従い再測定する。

なお、上記の10項が要求するIFRS開始財政状態計算書の作成方法は、

IFRS開始財政状態計算書日以降の取引について国際財務報告基準を適用することを意味しているのではなく、IFRS開始財政状態計算書日現在のすべての資産・負債を国際財務報告基準に基づいて適切に会計処理するため、基本的には、必要な範囲で必要な期間さかのぼって国際財務報告基準を適用しなければならないことを意味している。このように原則、遡及して国際財務報告基準を適用する立場を採用しているのは、開示財務情報の信頼性や比較可能性等を確保するためである（IFRS第1号結論の根拠BC17項、BC18項参照）。

IFRS開始財政状態計算書の作成に際し、従前のGAAPから国際財務報告基準への移行に伴い発生した調整額は、包括利益計算書を経由することなく利益剰余金（又は適切な場合は、資本の部に属する他の項目）の期首残高に直接計上される（IFRS第1号11項）。また、のれんを調整するケースがあるが、別途後述する。

(4) 他の国際財務報告基準の規定に関する適用免除

前述のように、本基準は、基本的に、IFRS開始財政状態計算書の作成に当たり国際財務報告基準を遡及的に適用する立場を採っている。しかしながら、財務情報の利用者の便益を上回るような過大なコスト負担を企業に強いることがないよう、他の国際財務報告基準の規定に関する遡及適用免除を認めている。国際財務報告基準の初度適用企業は、この免除規定をすべて利用することもできるが、任意の項目のみを選択して採用することも認められている（同18項）。ただし、これらの免除規定はあくまで特定の項目に限定されており、類推適用として他の規定に適用

することができないことには注意を要する（同18項）。選択可能な具体的な免除規定は、以下のとおりである。

① 企業結合

企業が、IFRS移行日より前に認識した企業結合に関しては、IFRS第1号Appendix Cにおいて、次のような取扱いが規定されている。

a) IFRS第3号「企業結合」を遡及適用する場合の取扱い（Appendix C C 1項）

IFRS移行日前に行われた企業結合については、IFRS第3号「企業結合」を適用しないことができる（従前のGAAPの下での会計処理を修正する必要はない）。しかし、IFRS第3号を適用して過去の企業結合の修正再表示を行った場合には、当該修正再表示された企業結合以後のすべての企業結合を修正再表示しなければならない。また、同時に、2008年に改訂されたIAS第27号「連結及び個別財務諸表」も同日から適用しなければならない。例えば、2010年6月末に行われた企業買収取引を遡及的に、IFRS第3号に従い修正再表示した場合、その2010年6月末以降IFRS移行日までに行われたすべての企業結合につき修正再表示するとともに、同じく2010年6月末以降の企業結合について、2008年改訂版のIAS第27号を適用しなければならない。

b) IAS第21号「外国為替レート変動の影響」の取扱い

IAS第21号では、在外事業体の取得に伴い発生するのれん並びに資産及び負債に関する公正価値への修正額は、決算日レートで換算することとされている（IAS第21号47項）。国際財務報告基準の初度適用企業は、この規定をIFRS移行日前に行われた企業結合におけるのれんや公正価

値への修正額に遡及的に適用する必要はない（Appendix C C 2項）。したがって、国際財務報告基準の初度適用企業が従前のGAAPの下、のれんや公正価値への修正額を取引日レートで換算していた場合、IFRS移行日以降の企業結合に関してのみ、上述の決算日レートでの換算を採用することが認められている。また、在外事業体の取得に伴い発生するのれん並びに資産及び負債に関する公正価値への修正額について、遡及的にIAS第21号を適用して決算日レートで換算することができる。この場合、IFRS移行日前に行われたすべての企業結合、又は、IFRS第3号を適用するために修正再表示されたすべての企業結合について遡及適用しなければならない（同C 3項）。

c) IFRS第3号「企業結合」を遡及適用しない場合の過去の企業結合の取扱い

IFRS移行日前に行われた企業結合については、IFRS第3号を遡及的に適用しないことができる。この場合、従前のGAAPの下でなされていた取扱い（法律上の取得者による取得、法律上の被取得者による取得（逆取得）、又は持分プーリング法の適用など）は、そのまま維持される（同C 4項(a)）。その他、以下のような取扱いが必要である。

ア. 過去の企業結合で取得した資産及び負債の認識

過去の企業結合で取得したIFRS移行日現在の資産及び負債は、すべて認識しなければならない。ただし、以下のものを除く（同C 4項(b)）。

(a) 従前のGAAPにより認識の中止を行った一部の金融資産及び金融負債（Appendix B B 2項参照）

(b) 従前のGAAPの下で、取得企業



人と企業に、答えを。
**経理・会計に特化した
 公認会計士の
 業務支援・人材派遣**
 Human Capital Service

「資格・知識・経験」の
 有効活用をご提案。

ジャスネットでは、**公認会計士が創めたビジネス**として**経理・会計に特化した人材派遣**や、**公認会計士・税理士・USCPAのエキスパートによる高度会計業務**など業務支援のお仕事をご案内しております。

信頼の取引実績

エキスパート派遣登録者は400名を超え、現在までに上場・未上場企業、外資系企業、監査法人、会計事務所、税理士法人、株式公開前のベンチャー企業、コンサルティング会社、銀行・証券会社など数多くの紹介実績を有しております。

今後も平成20年度に本格適用となった、J-SOX法や四半期開示制度などにより、企業の抱える課題が増える中、エキスパートの活躍の場が広がっております。

お仕事のご案内事例

■公認会計士

独立開業されている会計士の方々。ERPなどの会計システム導入の経験も豊富。

■ご紹介したお仕事の依頼背景

▶ 大手人材会社
 ▶ 前年度の決算業務担当者の急な退職により、単体決算・連結決算の取りまとめが出来る社員がいない

■業務内容

単体決算、連結決算の取りまとめ業務。連結決算システムの見直し。業務マニュアルの作成、経理部員への指導。

■効果

有資格者の経験と知識を生かして業務の効率化を行った事により、決算業務が軽減。また、マニュアル作成および指導により、経理部内のスキルアップにも繋がり、属人化していた業務もローテーション出来た事により安定的に四半期決算を対応出来る様になった。

※その他案件につきましては下記HPをご覧ください

ジャスネット

検索

ジャスネット
 コミュニケーションズ 株式会社

〒150-0042
 東京都渋谷区宇田川町33-7
 都民興業渋谷ビル

【HR事業部】

TEL 03-5458-7266
 FAX 03-5458-7225
 E-MAIL haken@jusnet.co.jp

URL <http://www.jusnet.co.jp/sa/>

の連結財務諸表で認識されておらず、国際財務報告基準の下で、被取得企業の個別財務諸表でも認識することが認められない資産（のれんを含む）及び負債（Appendix C C 4 項(f)から(i)）

なお、これらに関わる修正は、利益剰余金（又は適切な場合は、資本の部に属する他の項目）の修正として認識する。ただし、従前においてのれんに含まれていた無形資産を独立して認識する場合には、のれんを修正する（同C 4 項(g)(i)）。

イ. IFRS開始財政状態計算書から除外される資産及び負債（同C 4 項(c)）

従前のGAAPの下では認識されていたが、国際財務報告基準の下では計上が認められない資産及び負債は、IFRS開始財政状態計算書から除外しなければならない。その場合の会計処理は、次のとおりである。

過去の企業結合が取得として処理されており、IAS第38号の要件を満たさないものを無形資産として処理していた場合には、当該項目（関連する繰延税金及び非支配持分を含む）をのれんに振り替える必要がある（ただし、のれんが資本の控除項目とされている場合の取扱いについては同C 4 項(g)(i)、(i)参照）。それ以外の修正は、利益剰余金の修正として認識する。

ウ. 従前のGAAPにおける簿価

遡及修正されない企業結合において取得した資産・負債の従前のGAAPにおける簿価は、当該企業結合の直後において、国際財務報告基準の下でのみなし原価となる。国際財務報告基準がその後の期間について取得原価ベースでの測定を要求している場合、当該のみなし原価は、企業結合

後のそれらの減価償却や償却のベースとなる（同C 4 項(e)）。

エ. 取得原価以外で事後測定を行わなければならない資産及び負債

国際財務報告基準の下で、当初認識以後の測定を取得原価以外（公正価値など）で行わなければならないものは、たとえ過去の企業結合で取得した資産及び負債であっても、IFRS開始財政状態計算書では、取得原価以外（公正価値など）で測定し、それによる簿価の修正額は、のれんを修正するのではなく、利益剰余金（又は適切な場合は、資本の部に属する他の項目）の修正として認識する（同C 4 項(d)）。

オ. 従前のGAAPで認識されていなかった過去の企業結合における資産及び負債の取扱い

過去の企業結合で取得された資産又は負債が、従前のGAAPの下では認識されていなかった場合、取得企業は、IFRS開始財政状態計算書の作成に当たって、国際財務報告基準の下で、被取得企業の個別財務諸表上で認識を要求される基準で、それらの資産又は負債を認識・測定しなければならない（同C 4 項(f)）。

カ. IFRS開始財政状態計算書におけるのれんの簿価

IFRS開始財政状態計算書におけるのれんは、従前のGAAPの下で認識された簿価に、以下の2つの修正を反映した金額となる（同C 4 項(g)）。

- 上記イに記載した場合における無形資産からの振替えによる増額修正や、上記オに記載した場合において無形資産を新たに認識することによる減額修正。
- 国際財務報告基準の初度適用企業は、IFRS移行日時点において、減損の兆候の有無にかかわらず、

IAS第36号を適用して、のれんの減損テストを実施し、減損の必要があれば、利益剰余金に直接計上することによって減損損失を認識しなければならない。この減損テストは、IFRS移行日時点の状況に基づいて実施する。この結果として減損が認識された場合に、のれんの簿価の修正が行われる。

IFRS開始財政状態計算書の作成に際し、のれんの簿価の修正は、上記の2つのケースを除いては行われない。例えば、過去に行われたのれんの償却の修正や、従前のGAAPの下で認識されたのれんの修正であるが、IFRS第3号では認められていないのれんの修正の戻しなどは行う必要はない(同C4項(h))。

キ. その他

その他、従前のGAAPの下でのれんを資本の部の減少として処理していたケース(同C4項(i))や、初度適用企業が従前のGAAPの下で過去の取得した子会社を連結していなかったケース(同C4項(j))の取扱いが規定されている。

d) 過去の関連会社やジョイント・ベンチャーの持分の取得

過去の企業結合へのIFRS第3号の遡及適用の免除規定は、IFRS移行日の前に行われた関連会社やジョイント・ベンチャーの持分の取得に関しても同様に適用される(同C5項)。

② 有形固定資産、投資不動産、無形資産のみなし原価

初度適用企業は、国際財務報告基準に従った有形固定資産の取得原価又は償却後原価を算定する代わりに、IFRS開始財政状態計算書日現在の公正価値を算定し、のみなし原価として用いることができる(Appendix D


D5項)。また、IFRS移行日又はそれ以前における従前のGAAPにおける再評価額を、のみなし原価とすることもできる。ただし、この場合には、再評価日で、公正価値又は国際財務報告基準の下での取得原価又は償却後原価(一般物価指数、個別物価指数を調整後)と再評価額がおおむね同じでなければならない(同D6項)。

上記のような有形固定資産に関する取扱いは、投資不動産につきIAS第40号の原価モデルを採用する場合や、無形資産がIAS第38号における認識基準と再評価の条件を満たしている場合にも適用できる(同D7項)。

また、初度適用企業が、民営化や株式公開などの特定の事象が発生したために、従前のGAAPの下、過去の特定の日に於いて、資産や負債の全部又は一部に関し公正価値を算定し、この公正価値をのみなし原価として使用していることがある。このようなのみなし原価は、その特定の日に於ける国際財務報告基準の下でののみなし原価として使用することができる(同D8項)。

③ 従業員給付

IAS第19号「従業員給付」では、保険数理差損益(日本の会計基準における数理計算上の差異に相当する)の償却方法として、基本的に一定の保険数理差損益を未認識のままとすることを認める回廊アプローチを採用している(ただし、当該方法より早期に償却が進む方法も採用することができる)。国際財務報告基準の初度適用企業がこの回廊アプローチを採用する場合、IFRS開始財政状態計算書の作成に当たり、回廊アプローチの遡及適用を要求すると、企業は、当該年金制度開始からIFRS移行日までの累積の保険数理差損益を、未



人と企業に、答えを。

経理・会計に特化した
公認会計士の
転職支援
Human Capital Service

日系事業会社特集

現在の注目求人例

<グローバル企業グループ会社>
 事業内容：医薬品メーカー(上場グループ会社)
 求人ポジション：決算、税務申告、監査対応等の財務会計、制度会計から、予実管理・分析などの管理会計まで携わっていただきます。
 募集内容：公認会計士、税理士
 待遇：1,100万円前後

<ベンチャー企業>
 事業内容：IT系企業(新興市場上場)
 求人ポジション：財務マネージャーとして、決算取りまとめ、監査対応、開示資料作成の他、組織体制構築まで関わっていただきます。
 募集内容：監査法人もしくは上場会社での経験を持つ公認会計士
 待遇：1,000万円前後


<老舗中堅企業>
 事業内容：老舗建材メーカー(未上場)
 求人ポジション：CFO候補として経理財務の統括、将来的には社長の片腕として経営に手腕をふるっていただきます。
 募集内容：公認会計士
 待遇：900万円前後

公認会計士の方へ

内部統制強化、会計基準の変更や国際化の渦中にある上場企業を中心に、公認会計士の方を社内で採用しようという企業は日に日に増加しています。
 ジャスネットでは、そういったニーズを企業の上層部から直接受ける事が多いため、一般には公開されていない求人情報を多数取り揃えております。

Just Solution Network

人と企業に価値のある「情報」と、その解決に取り組む「人」を通して、無限の選択肢から、的確な解決策を提案する。これが社名に込めた想いです。



ジャスネット
コミュニケーションズ 株式会社

■東京本社 〒150-0042
 東京都渋谷区宇田川町33-7 都民興業渋谷ビル
 TEL 03-5458-0361 FAX 03-5458-7225
 E-MAIL jinzai@jusnet.co.jp

■関西支社 〒530-0001
 大阪市北区梅田1-1-3 大阪駅前第三ビル
 TEL 06-6348-0361 FAX 06-6348-0365
 E-MAIL kansai@jusnet.co.jp

URL <http://www.jusnet.co.jp/cc/>

認識にすべき部分と認識すべき部分に遡及的に区分する必要がある。国際財務報告基準の初度適用企業にこのような負担を強いることがないよう、本基準書は、企業がその後、たとえ国際財務報告基準の下で回廊アプローチを採用する場合であっても、IFRS移行日現在での保険数理差損益の累積額について、未認識のままとすべき部分を区分することなく、一括で利益剰余金（又は適切な場合は、資本の部に属する他の項目）として認識することを認めている（Appendix D D10項）。ただし、この例外規定を選択する場合は、すべての年金制度についてこの例外規定を適用する必要がある。

④ 在外子会社などの為替換算調整勘定

IAS第21号「外国為替レート変動の影響」では、在外子会社等の財務諸表の換算から生じる累積の換算差額（為替換算調整勘定の累積額）を資本の部で認識し、当該投資が処分されたときに処分損益に含めて処理することが要求されている。しかしながら、国際財務報告基準の初度適用企業は、IFRS移行日現在の累積換算差額に関し、上記IAS第21号の要請に代えて、すべての在外子会社のIFRS移行日現在での累積換算差額をゼロとみなし、その時点での従前のGAAPに従って認識された累積換算差額をすべて利益剰余金に振り替え、将来的に当該投資が処分されたときの処分損益には、IFRS移行日以後の累積換算差額のみを含めるといふ、例外的な取扱いが認められている（Appendix D D13項）。

⑤ 複合金融商品

IAS第32号「金融商品：開示及び表示」は、企業が発行する複合金融

商品について、当初発行時に負債と資本に区分処理することを要求している。しかしながら、IFRS移行日現在において既に負債部分が決済済みの複合金融商品は、遡及的に負債及び資本に分ける必要はない（Appendix D D18項）。

⑥ 以前に認識された金融商品の分類の指定

IAS第39号では、企業は当初認識の時点においてのみ、金融商品を(a)公正価値で測定し公正価値の変動について損益として計上する（所定の要件を満たしていることを前提とする）、又は(b)売却可能金融資産として公正価値で測定し、その変動は資本の部に計上するかの、いずれかを選択できると規定している。この規定にかかわらず、国際財務報告基準の初度適用企業は、既に認識されている金融資産・負債に関し、当該金融商品の当初認識以外の時点であるIFRS移行日にてこの指定を行うことが認められている（Appendix D D19項）。

⑦ その他

本基準書は、上記に加えて、以下のケースに関する取扱いを規定している。

- a. IFRS第2号「株式報酬」の適用に関連する取扱い（Appendix D D2項、D3項）
- b. IFRS第4号「保険契約」の適用に関連する取扱い（同D4項）
- c. IFRIC第4号「契約にリースが含まれているか否かの判断」に関する取扱い（同D9項）
- d. 親会社が個別財務諸表を作成する場合の、子会社、関連会社、ジョイントベンチャーへの投資の取扱い（同D14項、D15項）
- e. 親会社と子会社とで国際財務報

告基準の初度適用会社となる時期が異なるケースの取扱い（同D16項、D17項）

- f. 「初日」の損益（活発な市場が存在しない金融商品を当初認識時に取引価格以上の公正価値で認識した場合に、取得時に計上される損益）に関する取扱い（同D20項）
- g. IFRIC第1号「廃棄、復旧及びそれらに類似の負債の変動」に関連する取扱い（同D21項）
- h. IFRIC第12号「サービス譲与契約」に関する取扱い（同D22項）
- i. 借入費用の取扱い（同D23項）

(5) 他の国際財務報告基準の規定の遡及適用の禁止

国際財務報告基準の導入時に全基準を遡及的に全面適用するという原則的な取扱いに対し、IFRS移行日（IFRS開始財政状態計算書日）以降に入手した情報によってIFRS開始財政状態計算書を歪めることがないように、4つの領域に関し国際財務報告基準の遡及適用を禁止している（IFRS第1号13項）。具体的な遡及適用の禁止規定は、以下のとおりである。

① 金融資産・負債の認識の中止

国際財務報告基準の初度適用企業は、2004年1月1日以降に生じた取引に関してのみIAS第39号における金融商品の認識の中止に関する規定を適用する（同日より前に発生した取引への遡及適用は行わない）。すなわち、もし、従前のGAAPの下で、2004年1月以前に発生したデリバティブ以外の金融資産・負債の認識を中止していた場合、国際財務報告基準の下でも、これらの金融資産・負債は認識しない（IFRS第1号Appendix B B2項）。ただし、IAS第39号における金融商品の消滅に関する規定を、

企業が定めた日以降に関し遡及的に適用することができる場合がある。この遡及適用は、これらの取引の最初の記帳時のタイミングで、IAS第39号における金融商品の消滅に関する規定を適用するために必要な情報を得ていたことを条件とする（同B3項）。

② ヘッジ会計

IAS第39号「金融商品：認識及び測定」の規定に従って、国際財務報告基準の初度適用企業は、IFRS移行日時点において、すべてのデリバティブを公正価値で測定し、かつ、従前のGAAPの下、資産及び負債として認識されていたデリバティブに係る繰延損益をすべて消去しなければならない（同B4項）。その上で、従前のGAAPの下、ヘッジとして指定されており、かつ、当該ヘッジ関係がIFRSの規定の下、有効であれば、IAS第39号の規定に基づくヘッジ会計を適用することになる。

IAS第39号におけるヘッジ会計の要件を満たさないヘッジ関係を、IFRS開始財政状態計算書にヘッジとして反映してはならない。例えば、ヘッジ手段が現金商品や売建オプションである場合や、ヘッジ対象がネット・ポジションである場合、満期保有投資の金利リスクをヘッジする場合は、ヘッジとして会計処理することはできない。ただし、従前のGAAPの下でネット・ポジションをヘッジ対象として指定している場合で、IFRS移行日以前にネット・ポジションの中の個別項目をヘッジ対象として指定している場合は、ネット・ポジションの中のその個別項目をヘッジ対象とすることができる（同B5項）。

IFRS移行日以前にヘッジとして

指定していたが、IAS第39号のヘッジ会計の要件を満たしていない取引については、IAS第39号の91項、101項に従ってヘッジ会計の中止の処理をしなければならない（同B6項）。また、IFRS移行日以前に行われた取引を遡及的にヘッジとして指定することはできない（同B6項）。

③ 見積り

国際財務報告基準の初度適用企業が、IFRS移行日現在で国際財務報告基準に基づいて行う見積りは、客観的に誤りであると認められない限り、同日において従前のGAAPの下で行われた見積り（会計方針の差異を反映した修正後）と整合するものでなければならない（IFRS第1号14項）。すなわち、IFRS移行日以後にIFRS移行日現在での見積りに関する新たな情報を入手した場合においても、当該情報は、IAS第10号「後発事象」における財政状態計算書日後の非修正事象（non-adjusting events after the balance sheet date）と同様に、IFRS開始財政状態計算書の残高に反映してはならず、当該情報を入手した会計年度に係る損益計算書に反映させなければならない（同15項）。また、IFRS移行日に、従前のGAAPでは要求されていなかった見積りを行う必要がある場合には、あくまで、IFRS移行日現在の状況を反映しなければならない（同16項）。これらの規定は、IFRS移行日以降に入手した情報によって、IFRS開始財政状態計算書が影響を受ける（歪められる）ことを避けるという趣旨に基づくものである。

また、このIFRS開始財政状態計算書の作成時の見積りに関する規定は、比較情報として開示される財務情報の作成においても適用される。この

場合、同14項から16項における「IFRS移行日」という文言は、「比較情報を開示している期間の期末日」に置き換えて適用することが必要である（同17項）。

④ 非支配持分

IAS第27号「連結及び個別財務諸表」は2008年の改訂において、たとえ非支配持分がマイナスになるケースにおいても、包括利益（損失）を非支配持分に配分を行うことを要求している（IAS第27号28項）。また、同改訂において、支配の喪失を伴わない子会社に対する持分の変動に関しては、資本取引として会計処理を行うこととし（IAS第27号30項、31項）、支配の喪失を伴うケースについて従前の子会社に対する投資が残存する場合、公正価値で再測定し、差額は支配の喪失に起因する差損益に含めて認識すること等を求めている（IAS第27号34項から37項。関連するIFRS第5号「売買目的で保有している非流動資産及び廃止事業」の8A項を含む）。

国際財務報告基準の初度適用企業は、IAS第27号におけるこれらの2008年に改訂された規定を、移行日から将来に向かって適用することを要請されている（IFRS第1号Appendix B B7項）。ただし、前述したように、企業がIFRS第3号を過去の企業結合まで遡って適用することを選択した場合は、当該IAS第27号（2008年改訂版）も同日まで遡って適用する必要がある（IFRS第1号Appendix C C1項）。

3 表示及び開示

(1) 表示と開示の基本的な取扱い

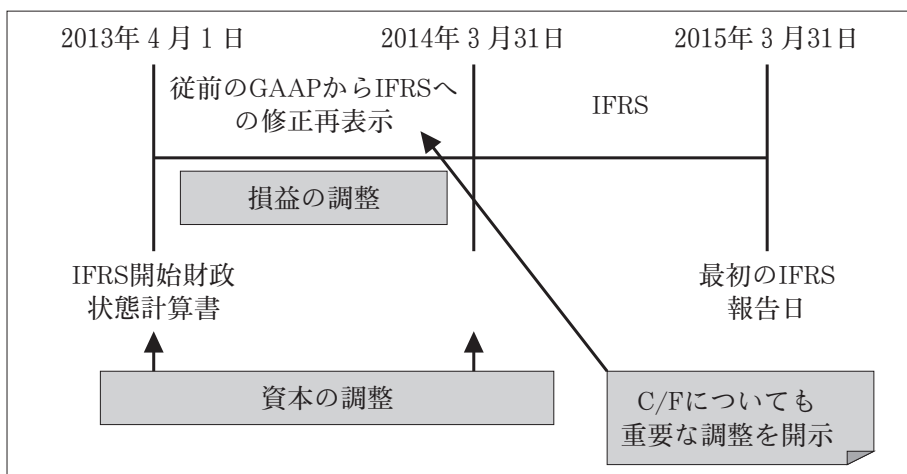
IFRS第1号は、会計処理に関して

は効果とコストを比較考慮した国際財務報告基準の遡及適用の免除規定や、遡及適用の禁止規定を設定しているが、表示と開示に関しては、例外規定を設けていない（IFRS第1号20項）。

国際財務報告基準の初度適用企業が、比較情報を表示する以前の会計年度について、財務データのサマリーや従前のGAAPに基づいた財務情報を開示する場合、以下の事項を開示することが要請されている（同22項）。

- ・ 開示された従前のGAAPによる財務情報は、国際財務報告基準に従って作成されたものではない旨
 - ・ 国際財務報告基準に基づいて作成した場合の主要な調整の内容。
- ただし、これらの調整を数値化し

（図2）開示－調整表等



① 資本の部に関する影響額の開示（同24項(a)）

IFRS移行日（IFRS開始財政状態計算書日）及び従前のGAAPで開示されている直近の財務数値の財政状態計算書日の両日における、従前のGAAPから国際財務報告基準への資本の部の調整表の開示が必要である。例えば、3月決算の日本企業が2015年3月期から国際財務報告基準を初めて適用し、比較情報として1年間の財務情報を開示する場合、IFRS

で開示する必要はない。

また、前述したように、IFRS第1号は、直近で開示する国際財務報告基準に準拠した財務諸表に加えて、最低でも1年分の比較情報を開示するとともに、移行日現在の開始財政状態計算書の開示を要求している（同21項）。

② 国際財務報告基準への移行における影響額の開示

国際財務報告基準の初度適用企業は、従前のGAAPから国際財務報告基準への移行による財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローへの影響を開示しなければならない（同23項）。要求されている具体的な開示内容は、次のとおりである。

じ期間についての国際財務報告基準に基づく包括利益への調整表の開示が必要である。上記①の設例のケースでは、2014年3月期における包括利益の調整表の作成が要求される。

③ 減損の適用に関する開示（同24項(c)）

IFRS開始財政状態計算書を作成する際に、企業が減損損失を認識したか、又は戻し入れた場合、企業がIFRS移行日に開始する期間にそれらの減損損失又は戻し入れを認識していたとすれば、IAS第36号で要求される事項の開示が必要である。

④ キャッシュ・フローに関する影響額の開示（同25項）

もし、従前のGAAPの下、キャッシュ・フロー計算書を作成していた場合、キャッシュ・フロー計算書に関する従前のGAAPから国際財務報告基準への重要な調整について開示が必要である。

⑤ 分類を指定した金融商品に関する開示（同29項）

上述の2. 会計処理(4)⑥に記載したように、国際財務報告基準の初度適用企業は、既に認識されている金融資産・負債に関し、IFRS移行日時点で(a)公正価値で測定し、公正価値の変動について損益として計上する（所定の要件を満たしていることを前提とする）、又は(b)売却可能金融資産として公正価値で測定し、その変動は資本の部に計上するかのいずれかを選択できる。国際財務報告基準の初度適用企業は、各々の分類に指定された金融資産又は負債の公正価値と従前のGAAPにおける分類及び帳簿価額を開示しなければならない。

⑥ 公正価値をみなし原価として使用する場合の開示（同30項）

移行日である2013年4月1日及び従前のGAAPで開示されている最終の財務数値の財政状態計算書日である、2014年3月末における資本の部の調整表の作成が必要となる。

② 包括利益に関する影響額の開示（同24項(b)）

企業が従前のGAAPで開示していた直近の財務諸表について、従前のGAAPによる包括利益（従前のGAAPにて包括利益を開示していなかった場合は、当期損益）から、同

IFRS開始財政状態計算書の作成において、国際財務報告基準で要求される原価基準の測定が過大な費用又は労力を伴うため、有形固定資産、投資不動産や無形資産の一部について公正価値をみなし原価として用いる場合（IFRS第1号Appendix D 5項からD 8項参照）には、IFRS開始財政状態計算書の科目ごとに、以下の開示を行う。

- ・ 公正価値の総額
- ・ 従前のGAAPの下で報告されていた帳簿価額への修正総額

上記の①及び②で要求されている調整表では、財務情報の利用者が財政状態計算書及び包括利益計算書に関する重要な修正を理解するために、十分な詳細を示さなければならない（同25項）。従前のGAAPで作成された財務情報に重要な誤謬が発見された場合、この重要な誤謬の修正は、上記①及び②の調整表において、ほかの従前のGAAPから国際財務報告基準への重要な調整と区分して開示する必要がある（同26項）。

また、IAS第8号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」における要求は、開示に関する事項を含め、国際財務報告基準を初度適用することに伴う会計方針の変更については適用しない（同27項）。

(3) 期中財務報告における開示

最初のIFRS財務諸表が作成される会計年度に関し、IAS第34号「期中財務報告」の下で期中財務情報を開示している場合、IAS第34号の要求に加えて、次の開示が必要である（同32項）。

① 資本の部及び期中損益に関する影響の開示

企業が、比較情報として直前の会計年度の対応する期中期間について

期中財務報告を開示している場合には、以下の調整表を含めなければならない。

- ・ 比較情報として開示されている期中期間末日現在の資本の部に関し、従前のGAAPから国際財務報告基準への調整表
- ・ 比較情報として開示されている本期中期間及び年度期首からの累積期間の包括利益（従前のGAAPにて包括利益を開示していなかった場合は、当期損益）に関し、従前のGAAPから国際財務報告基準への調整表

② 年度財務情報に関する追加の開示
最初のIFRS財務諸表の対象となっている期間に係る最初の期中財務報告には、上記(2)の①と②で記載した資本の部と包括損益の調整表を開示するか、又は、それらの調整表を含んだ他の公表文書への参照を記載する必要がある。

また、期中財務報告の利用者は直近の年次財務諸表も利用できるという前提の下、IAS第34号は、最低限の開示要求を行っている。反面、IAS第34号は、当該期中期間の理解のために重要な事象や取引の開示を要請している。したがって、国際財務報告基準の初度適用企業が直近の従前のGAAPの下で作成した年次の財務諸表にて当期中期間を理解するために重要な情報を開示していなかった場合、期中財務報告は、当該情報を開示するか、又はそれらの情報を含んだほかの公表文書への参照を記載する必要がある（同33項）。

4 おわりに

繰返しになるが、日本基準からIFRSへの移行に当たり、原則、過去に遡

及してIFRSの規定を適用しなければならないことは企業にとって非常に困難を伴う。そのため、当該IFRS第1号の各種免除規定をいかに最大限有効に活用して移行をスムーズに行うかが、実務上の重要なポイントの1つとなる。また、他方、初度適用時特有の調整表の開示など、開示面の対応にも手数がかかる。よって、IFRS移行に向けた準備において、IFRS第1号の理解は必要不可欠なものとして十分な留意が必要である。

教材コード	J 0 2 0 5 2 9
研修コード	2 1 0 3 0 2
履修単位	1単位