

## IFRS in Focus

注：本資料は Deloitte の IFRS Global Office が作成し、有限責任監査法人トーマツが翻訳したものです。  
この日本語版は、読者のご理解の参考までに作成したものであり、原文については英語版ニュースレターをご参照下さい。

# IASB が経過措置ガイダンス (IFRS 第 10 号、IFRS 第 11 号及び IFRS 第 12 号の修正) を公表

### 目次

- 改訂
- IFRS 第 10 号
- IFRS 第 11 号および IFRS 第 12 号
- 発効日および経過措置

### 要点

- 本改訂は、IFRS 第 10 号の「適用開始日 (date of initial application)」を IFRS 第 10 号が初めて適用される年次報告期間の期首と定義し、以下を明確にしている。
  - 企業は、その日に、連結についての結論が「IAS 第 27 号/SIC 第 12 号」と「IFRS 第 10 号」で異なるかどうかを評価しなければならない。
  - 適用開始日に到達した連結の結論が「IAS 第 27 号/SIC 第 12 号」と「IFRS 第 10 号」で異なる場合には、企業は、(実務上可能であれば) IFRS 第 10 号の要求事項が常に適用されていたかのように、その直前の期間 (immediately preceding period) を遡及的に修正し、すべての修正は期首の資本に認識することが要求される。
- 本改訂は、また、投資者が、以前は非連結であった投資先を連結すべきであり、IFRS 第 3 号および IAS 第 27 号の 2008 年改訂の発効日より前に支配を獲得したと結論付ける場合には、企業は、経過措置の要求事項を適用する際に、IFRS 第 3 号 (2008 年) と IFRS 第 3 号 (2004 年) のいずれかを、かつ、IAS 第 27 号 (2008 年) と IAS 第 27 号 (2003 年) のいずれかを適用できることを明確にしている。
- 本改訂は、IFRS 第 10 号、IFRS 第 11 号および IFRS 第 12 号に対する以下の追加的な移行上の救済措置を提供する。
  - 修正後の比較情報の提供の要求を直前の比較期間のみに限定する。
  - 非連結の組成された企業に関する開示について、IFRS 第 12 号が最初に適用される年次期間より前のすべての期間について比較情報を表示する IFRS 第 12 号の要求を削除する。
- 本改訂の発効日は、IFRS 第 10 号、IFRS 第 11 号および IFRS 第 12 号の発効日に合わせている。

## 改訂

2012年6月に、国際会計基準審議会(以下、「IASB」という)は、IFRS第10号「連結財務諸表」、IFRS第11号「共同支配の取決め」およびIFRS第12号「他の企業への関与の開示」における経過措置ガイダンスを明確にする、「連結財務諸表、共同支配の取決めおよび他の企業への関与の開示:経過措置ガイダンス(IFRS第10号、IFRS第11号およびIFRS第12号の修正)」を公表した。本改訂は、IFRS第10号、IFRS第11号およびIFRS第12号への経過措置に関するガイダンスの一部の明確化という関係者の要請に答えるものである。

## IFRS 第 10 号

### 適用開始日

本改訂は、IFRS第10号の「適用開始日」が「IFRS第10号が初めて適用される年次報告期間の期首」を意味することを説明している(したがって、12月決算企業が2013年12月31日に終了する年次財務諸表に初めて本基準書を適用する場合は、適用開始日は2013年1月1日である)。

適用開始日に連結について到達した結論が「IAS第27号『連結及び個別財務諸表』/SIC第12号『連結-特別目的事業体』」と「IFRS第10号」で同一である場合、企業は、企業への関与の以前の会計処理を修正することを要求されない。

### 見解

本改訂は、IFRS第10号の適用開始日より前に処分されていた投資先に対する持分に関する修正の救済措置を提供している。IFRS第10号の要求では、投資先が処分以前に連結すべきであったかどうかにかかわらず、処分の後に連結という連結の結論にはならないためである。

### 到達した異なる連結の結論

本改訂は、適用開始日に連結について到達した結論が「IAS第27号/SIC第12号」と「IFRS第10号」で異なる場合、投資企業が比較期間をどのように遡及的に修正すべきであるかを明確にしている。

### IFRS 第 10 号の適用時における投資先の連結開始

適用開始日に、企業が以前は非連結であった投資先を連結すべきであると結論付ける場合、資産、負債および非支配持分は、あたかも投資者が、IFRS第10号の要求のもとで支配を獲得した日にIFRS第3号「企業結合」を適用していたかのように、測定しなければならない。企業は、適用開始日の直前の年次期間を遡及的に修正することになる。支配を獲得した日が直前の期間の期首よりも早い場合には、認識された資産、負債および非支配持分の金額と、投資

者の投資先への関与に係る以前の帳簿価額との間の差額は、直前の期間の期首に資本の修正として認識される。

本改訂は、また、投資者が、以前は非連結であった投資先を連結すべきであり、IFRS 第 3 号および IAS 第 27 号の 2008 年改訂の発効日より前に支配を獲得したと結論付ける場合には、企業は経過措置の要求を適用する際に、これらの基準書の 2008 年と 2004 年バージョンのいずれかを適用できることを明確にしている。

### IFRS 第 10 号の適用時における投資先の連結中止

逆に、適用開始日に、投資企業が以前に連結されていた投資先をもはや連結すべきでないと結論付ける場合、投資先に対する持分は、投資者が投資先に関与することとなったとき、または投資先の支配を喪失したときに、IFRS 第 10 号の要求事項が有効な場合に測定される金額で測定される。適用開始日直前の年次期間は、遡及的に修正されることになる。投資者が投資先に関与することとなった日、または投資先の支配を喪失した日が直前の比較期間の期首よりも早い場合には、認識された資産、負債および非支配持分の以前の帳簿価額と、認識された投資先への投資者の関与に係る金額との差額は、直前の期間の期首に資本の修正として認識される。

### 移行上の救済措置と実務上不可能な場合

IFRS 第 10 号では連結されるが以前に連結されていなかった、または IFRS 第 10 号の適用時に連結が中止される投資先について、IAS 第 8 号「会計方針、会計上の見積りの変更および誤謬」に定義される遡及修正が実務上不可能な場合、みなし取得またはみなし処分について、このパラグラフの適用は、実務上可能となる最も早い期間の期首としなければならない（それは、当期であるかもしれない）。

IFRS 第 10 号の改訂は、また、以下の追加的な移行上の救済措置を提供している。

- ・ 修正後の比較情報を表示するという要求を適用開始日の直前の比較期間のみに限定する。
- ・ IAS 第 8 号 28 項(f)の IFRS 第 10 号の適用における当期の影響に関する定量的情報の提供の要求を免除する。

### IFRS 第 11 号および IFRS 第 12 号

IFRS 第 11 号および IFRS 第 12 号に対する改訂は、直前の期間より前の期間についての比較情報の表示または修正についての同様の救済措置を提供し、IFRS 第 11 号に関しては、IAS 第 8 号 28 項(f)の開示要求について、同様の救済処置を提供している。

IFRS 第 12 号に対する改訂は、また、IFRS 第 12 号が適用される最初の年次期間より前の期間について、非連結の組成された企業に関連する開示の比較情報を表示するという要求事項を削除することにより、追加的な移行上の救済措置を提供している。

## 発効日および経過措置

本改訂は、IFRS 第 10 号、IFRS 第 11 号および IFRS 第 12 号が最初に適用されるいずれかの会計期間に適用されることになる。

トーマツグループは日本におけるデロイト トウシュ トーマツ リミテッド(英国の法令に基づく保証有限責任会社)のメンバーファームおよびそれらの関係会社(有限責任監査法人トーマツ、デロイト トーマツ コンサルティング株式会社、デロイト トーマツ ファイナンシャルアドバイザー株式会社および税理士法人トーマツを含む)の総称です。トーマツグループは日本で最大級のビジネスプロフェッショナルグループのひとつであり、各社がそれぞれの適用法令に従い、監査、税務、コンサルティング、ファイナンシャルアドバイザー等を提供しています。また、国内約 40 都市に約 6,400 名の専門家(公認会計士、税理士、コンサルタントなど)を擁し、多国籍企業や主要な日本企業をクライアントとしています。詳細はトーマツグループ Web サイト([www.tohmatsu.com](http://www.tohmatsu.com))をご覧ください。

Deloitte(デロイト)は、監査、税務、コンサルティングおよびファイナンシャル アドバイザーサービスを、さまざまな業種にわたる上場・非上場のクライアントに提供しています。全世界 150 か国を超えるメンバーファームのネットワークを通じ、デロイトは、高度に複合化されたビジネスに取り組むクライアントに向けて、深い洞察に基づき、世界最高水準の陣容をもって高品質なサービスを提供しています。デロイトの約 182,000 人におよぶ人材は、“standard of excellence”となることを目指しています。

Deloitte(デロイト)とは、デロイト トウシュ トーマツ リミテッド(英国の法令に基づく保証有限責任会社)およびそのネットワーク組織を構成するメンバーファームのひとつあるいは複数指します。デロイト トウシュ トーマツ リミテッドおよび各メンバーファームはそれぞれ法的に独立した別個の組織体です。その法的な構成についての詳細は [www.tohmatsu.com/deloitte/](http://www.tohmatsu.com/deloitte/) をご覧ください。

本資料は皆様への情報提供として一般的な情報を掲載するのみであり、その性質上、特定の個人や事業体に具体的に適用される個別の事情に対応するものではありません。また、本資料の作成または発行後に、関連する制度その他の適用の前提となる状況について、変動を生じる可能性もあります。個別の事案に適用するためには、当該時点で有効とされる内容により結論等を異にする可能性があることをご留意いただき、本資料の記載のみに依拠して意思決定・行動をされることなく、適用に関する具体的事案をもとに適切な専門家にご相談ください。