

**IFRS 第 9 号の強制発効日-比較情報の遡及適用 IASB スタッフ・ペーパー( Agenda Paper 1B)**

■ **ペーパーの目的**

このペーパーでは、IFRS 第 9 号を 2012 年 1 月 1 日以後開始する事業年度で当初適用した場合の比較財務諸表の遡及適用に関して得られたフィードバックの概要を紹介する。11 月 7 日 IASB 会議で検討された。

■ **フィードバックの概要**

- 「発効日及び移行措置に関する意見募集」及び公開草案「IFRS 第 9 号の強制発効日」に対して、回答者は、IFRS 第 9 号の分類及び測定の規定を当初発効日より前の期間に適用するためのコストを増加させる適用上の問題を提起した。これらは、当初適用日と以下との相互作用が理由である。
  - (a) IFRS 第 9 号は、当初適用日に認識が中止されている項目に適用してはならないとの事実。
  - (b) 当初の事業モデルの決定。
  - (c) 当初適用日における公正価値オプションと OCI オプションの選択。
- 投資家は比較可能な情報と IFRS 第 9 号への移行の影響を理解を必要としている。比較財務諸表は作成するのに負担であり、フェーズごとに異なる移行規定である（分類及び測定では遡及適用であり、ヘッジ会計では将来に向かっての適用である）ことを踏まえると、比較情報の部分的な遡及適用は、期間比較に混乱や誤解を与える印象を作り出す。

■ **スタッフ提案**

スタッフは、ヨーロッパが IFRS に移行した際に行った開示の評価と追加的なアウトリーチを行った結果、次の 2 つの代替アプローチを提示。このうち代替アプローチ 1 を提案。

代替アプローチ 1

- IAS 第 39 号から IFRS 第 9 号への移行の影響を理解できるような情報を提供する追加開示を要求する。開示について、Appendix B で例示。
- IAS 第 39 号から IFRS 第 9 号への移行に関して、財務諸表の行項目と測定の分類との関係が分かるような開示を提供すべき。
- 加えて、IFRS 第 7 号の再分類の開示を要求すべき。
- 純損益に関する開示要求は含めない。
- 比較財務諸表に対して遡及適用する場合も開示は要求される。

代替アプローチ 2

- 比較財務諸表に対して遡及適用する。ただし、早期適用に対する遡及適用の免除を 2014 年 1 月 1 日まで延長する。

スタッフ提案の理由

- 分類と測定については過去に遡及し、ヘッジ会計は将来に向かっての適用になるため、比較財務諸表は、遡及適用と将来に向かっての適用のブレンドとなり、最悪の場合、利用者を誤解させる可能性がある。
- 代替案 1 のような、移行に関する開示（comparative transition disclosures）は、IAS 第 39 号から IFRS 第 9 号への移行の影響を投資家が理解するのに必要な情報を提供する。
- 移行に関する開示（comparative transition disclosures）は、概ね企業が開示すべき情報に基づいているので、財務諸表作成者の負担を著しく軽減する。

## ■ IASB 暫定決定

IFRS 第 9 号の分類及び測定の規定の当初適用に関して、比較財務諸表への遡及適用は要求しないことを決定した。代わりに、IAS 第 39 号から IFRS 第 9 号への移行に関する開示を修正することを決定した。また、この開示は、IFRS 第 9 号の遡及適用を選択した場合でも必要となる。

## ■ 11 月 15 日 IASB 会議で検討される開示情報の修正提案（Agenda Paper 12）

修正後の開示について当初適用日との関係が整理され、IASB 会議では以下のスタッフ提案通りに暫定決定された。

- (a) 当初の適用日が 2012 年 1 月 1 日より前である場合  
変更なし。修正後の開示は要求しないこととすべき。比較情報に関する遡及適用免除の期間である。
- (b) 当初の適用日が 2012 年 1 月 1 日から 2012 年 12 月 31 日までの場合  
修正後の開示は要求しないこととすべき。ただし、比較情報を遡及適用する代わりに修正後の開示を行うことを許容すべき。
- (c) 当初の適用日が 2013 年 1 月 1 日以降の場合  
比較情報を遡及適用するか否かに関係なく、修正後の開示を要求すべき。

当初適用日	修正後の開示	IFRS9 反映の比較情報
2012 年 1 月 1 日より前	不要	不要
2012 年 1 月 1 日 - 2012 年 12 月 31 日	不要	修正後の開示を行わなければ必要
2013 年 1 月 1 日以降	必要	不要

**Appendix A: Excerpts from other IFRSs with relevant disclosure requirements for the transition to IFRS 9**

**IAS 8:**

- 28 When initial application of an IFRS has an effect on the current period or any prior period, would have an effect except that it is impracticable to determine the amount of the adjustment, or might have an effect on future periods, an entity shall disclose:
- (a) the title of the IFRS;
  - (b) when applicable that the change in accounting policy is made in accordance with its transition provisions;
  - (c) the nature of the change in accounting policy;
  - (d) when applicable, a description of the transitional provisions;
  - (e) when applicable, the transitional provisions that might have an effect on future periods;
  - (f) for the current period and each prior period presented, to the extent practicable, the amount of the adjustment:
    - (i) for each financial statement line item affected; and
    - (ii) if IAS 33 *Earnings per Share* applies to the entity, for basic and diluted earnings per share;

**IFRS 7 (as amended by IFRS 9):**

**Classes of financial instruments and level of disclosure**

- 6 When this IFRS requires disclosures by class of financial instrument, an entity shall group financial instruments into classes that are appropriate to the nature of the information disclosed and that take into account the characteristics of those financial instruments. An entity shall provide sufficient information to permit reconciliations to the line items presented in the statement of financial position.

...

**Reclassification**

- 12B An entity shall disclose if, in the current or previous reporting periods, it has reclassified any financial assets in accordance with paragraph 4.4.1 of IFRS 9. For each such event, an entity shall disclose:
- (a) the date of reclassification.
  - (b) a detailed explanation of the change in business model and a qualitative description of its effect on the entity's financial statements.
  - (c) the amount reclassified into and out of each category.
- 12C For each reporting period following reclassification until derecognition, an entity

shall disclose for assets reclassified so that they are measured at amortised cost in accordance with paragraph 4.4.1 of IFRS 9:

- (a) the effective interest rate determined on the date of reclassification; and
- (b) the interest income or expense recognised.

12D If an entity has reclassified financial assets so that they are measured at amortised cost since its last annual reporting date, it shall disclose:

- (a) the fair value of the financial assets at the end of the reporting period; and
- (b) the fair value gain or loss that would have been recognised in profit or loss during the reporting period if the financial assets had not been reclassified.

...

### **Fair value**

25 Except as set out in paragraph 29, for each class of financial assets and financial liabilities (see paragraph 6), an entity shall disclose the fair value of that class of assets and liabilities in such a way that permits it to be compared with its carrying amount.

### **Effective date and transition**

...

44I When an entity first applies IFRS 9, it shall disclose for each class of financial assets at the date of initial application:

- (a) the original measurement category and carrying amount determined in accordance with IAS 39;
- (b) the new measurement category and carrying amount determined in accordance with IFRS 9;
- (c) the amount of any financial assets in the statement of financial position that were previously designated as measured at fair value through profit or loss but are no longer so designated, distinguishing between those that IFRS 9 requires an entity to reclassify and those that an entity elects to reclassify.

An entity shall present these quantitative disclosures in tabular format unless another format is more appropriate.

<b>Appendix B: Reconciliation of statement of financial position balances from IAS 39 to IFRS 9 at 1 January 2015</b>					
	(i) IAS 39 carrying amount 31 December 2014	(ii) Reclassifications	(iii) Remeasurements	(iv) = (i) + (ii) + (iii) IFRS 9 carrying amount 1 January 2015	(v) = (iii) Retained earnings effect on 1 January 2015
<b>Measurement category:</b>					
<b>Fair value through profit or loss</b>					
<i>Additions:</i>					
From available for sale (IAS 39)					
From amortised cost (IAS 39) - required reclassification					
From amortised cost (IAS 39) - fair value option elected at 1 January 2015					
<i>Subtractions:</i>					
To amortised cost (IFRS 9)					
<b>Total change to fair value through profit or loss</b>					
<b>Fair value through other comprehensive income</b>					
<i>Subtractions:</i>					
Available for sale (IAS 39) to fair value through profit or loss (IFRS 9)					
Available for sale (IAS 39) to amortised cost (IFRS 9)					
<b>Total change to fair value through other comprehensive income</b>					
<b>Amortised cost</b>					
<i>Additions:</i>					
From available for sale (IAS 39)					
From fair value through profit or loss (IAS 39)					
<i>Subtractions:</i>					
To fair value through profit or loss (IFRS 9) - required reclassification					
To fair value through profit or loss (IFRS 9) fair value option elected at 1 January 2015					
<b>Total change to amortised cost</b>					
<b>Total financial asset balances, reclassifications and remeasurements at 1 January 2015</b>	(i)	<b>Total (ii) = 0</b>	(iii)	<b>(iv) = (i) + (ii) + (iii)</b>	
<b>Total change to retained earnings at 1 January 2015</b>					<b>(v) = (iii)</b>
<b>Note:</b> This illustration assumes that the entity's date of initial application is 1 January 2015.					

This paper has been prepared by the technical staff of the IFRS Foundation for discussion at a public meeting of the IASB. The views expressed in this paper are those of the staff preparing the paper. They do not purport to represent the views of any individual members of the IASB. Comments made in relation to the application of an IFRS do not purport to be acceptable or unacceptable application of that IFRS—only the IFRS Interpretations Committee or the IASB can make such a determination. The tentative decisions made by the IASB at its public meetings are reported in IASB Update. Official pronouncements of the IASB, including Discussion Papers, Exposure Drafts, IFRSs and Interpretations are published only after it has completed its full due process, including appropriate public consultation and formal voting procedures.