

IASB 公開草案「経過措置ガイダンス（IFRS 第 10 号の修正案）」  
に対するコメントの検討

2011 年 12 月 20 日、IASB は、IFRS 第 10 号「連結財務諸表」の経過措置に関して生じた課題に対処するため、その取扱いを修正する公開草案「経過措置ガイダンス（IFRS 第 10 号の修正案）」（以下「公開草案」という。）を公表した（コメント期限は、2012 年 3 月 13 日）。

## 1．公表経緯

- IFRS 第 10 号では、最初の適用時に、原則として、IAS 第 8 号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」に従った遡及適用を求めている（C2 項）<sup>1</sup>。
- ただし、経過措置として主に次の例外を設けている。
  - 初度適用時（When applying this IFRS for the first time）に、連結の結論が同じ場合（連結 連結、非連結 非連結）調整不要（C3 項）。
  - 初度適用により、新たに連結となる場合（非連結 連結）、「適用開始日（date of initial application）」時点の投資先の資産・負債・非支配持分を、支配獲得日から連結していたかのように行う（C4 項）。
  - 初度適用により、新たに連結から除外となる場合（連結 非連結）、「適用開始日」時点の投資先への残存持分の測定を、投資先に関与したか、支配を喪失したときに、IFRS 第 10 号を適用すると仮定した場合の金額で測定する（C5 項）。
- しかし、上記の「適用開始日」という用語が、基準間で異なる意味で使用されており、次のいずれに解釈するのかが不明確であった。
  - IFRS 第 10 号が最初に適用される事業年度の期首（例えば、2013 年 1 月 1 日）
  - IFRS 第 10 号が適用される財務諸表で表示する最も古い比較期間の期首（例えば、2012 年 1 月 1 日）
- IFRS 解釈指針委員会（以下「IFRS-IC」という。）において、この用語の意味を明確化するよう要望を受け、検討の結果、IFRS 第 10 号の修正を行うよう IASB に提案された。
- その後、2011 年 11 月の IASB 会議において、「適用開始日」の意味の明確化が合意され、公開草案が公表された。

## 2．公開草案の概要

- 公開草案では、次の点について明確化を図ることを提案している。

<sup>1</sup> 実務上不可能な場合を除き、財務諸表に表示されている最も古い年度の資本項目のうち影響を受ける期首残高及び各過年度に開示されているその他の比較可能額を、新しい会計方針がすでに適用されていたかのように調整する必要がある（IAS 第 8 号 22 項）

- (1) 「適用開始日」の意味の明確化
  - 適用開始日は、本基準が最初に適用される事業年度の期首である。
- (2) 「適用開始日」における新旧基準<sup>2</sup>の連結の結論に基づいた遡及処理の明確化
  - 適用開始日において、新旧基準の連結の結論が同じ場合、従前の会計処理を修正する必要はない旨を明確化
  - 適用開始日において、新旧基準の連結の結論が異なる場合、比較期間についてどのように遡及修正を行うかを追加
- (3) 発効日
  - 当該修正を2013年1月1日以後開始する事業年度に適用しなければならない。
  - IFRS第10号を早期適用する場合には、当該修正も早期適用が必要

- 公開草案の内容をまとめると、図表1のように集約することができる。

(図表1<sup>3</sup>)

**適用開始日**

	判定及び 遡及修正	2012(比較期間)		2013(事業年度)		備考
		1/1	12/31	1/1	12/31	
	IAS27	25%(非連結)		-		C3 項適用
	IFRS10	-		25%(非連結)		
	遡及修正	無		-		
	IAS27	60%(連結)		-		C3 項適用
	IFRS10	-		60%(連結)		
	遡及修正	無		-		
	IAS27	45%(非連結)		-		C4 項適用 遡及修正方法 を追加
	IFRS10	45%(連結)		45%(連結)		
	遡及修正	有		(期首修正)		
	IAS27	45%(連結)		-		C5 項適用 遡及修正方法 を追加
	IFRS10	45%(非連結)		45%(非連結)		
	遡及修正	有		(期首修正)		
	IAS27	45% (非連結)	25% (非連結)	-		C3 項適用 経過的な救済 措置を明確化
	IFRS10	-		25%(非連結)		
	遡及修正	無		-		

<sup>2</sup> 本資料では、「新基準」という場合、IFRS第10号「連結財務諸表」を指し、「旧基準」という場合、IAS第27号「連結財務諸表及び個別財務諸表」及びSIC第12号「連結 特別目的事業体」を指している。

<sup>3</sup> ASBJスタッフが作成。

(注)図表に示した数値例は、あくまで理解のための仮定である。

投資先に投資(45%)していたが、比較期間中に一部処分(20%)した場合を想定。処分までの期間について、仮に IFRS 第 10 号に基づき判定を行ったとすれば、その期間は連結となった可能性もあるが、適用開始日時点では、新旧基準で連結の結論が変わらない場合

### 3. 公開草案の提案内容

#### (1) 「適用開始日」の意味の明確化

- 公開草案では、「適用開始日」は次を意味していることを提案している。

C2A 適用開始日は、本基準が最初に適用される事業年度の期首である。

(理由)

- IFRS 第 10 号公表時の IASB の意図が、IFRS 第 10 号が最初に適用される時における取引の統合的な会計処理を確保することにあつたため。

#### (2) 「適用開始日」における新旧基準に基づいた遡及処理の明確化

##### (i) 新旧基準で連結の結論が同じ場合

- 適用開始日の意味を明確にしたうえで、適用開始日時点において新旧基準で連結の結論が同じ場合については、従前の会計処理に修正を加える必要がないことを明確にした。  
(図表のケース )

C3 適用開始日において、次のいずれかの子会社に対する持分について、従前の会計処理に修正を行う必要がない。

- (a) その日現在で IAS 第 27 号/SIC 第 12 号に従って連結される子会社で、IFRS 第 10 号で依然として連結されるもの
- (b) その日現在で IAS 第 27 号/SIC 第 12 号に従って連結されない子会社で、IFRS 第 10 号で依然として連結されないもの

- 下記の事案 1 のような場合について、公開草案において対応を図っている。

(事案 1<sup>4</sup>)

- ✓ 企業 A (12 月決算) は、企業 B に投資 (例えば、45%) している。2012 年中に投資の一部 (20%) を処分している。
- ✓ 2013 年 1 月 1 日開始事業年度から、企業 A は、IFRS 第 10 号を適用する。
- ✓ 2012 年 1 月 1 日時点では、旧基準では企業 B は非連結となるが、仮に IFRS 第 10 号を適用した場合には連結となる。

<sup>4</sup> IASB/FASB の 2011 年 11 月合同会議資料内で示された具体例を用いて、ASBJ スタッフが作成。

- ✓ 2013年1月1日時点では、旧基準でもIFRS第10号でも非連結となる。

この場合、適用開始日以前（比較期間）に処分された投資先に対する関与(20%)について、比較期間を連結していたものとして遡及修正しなければならないのか。

- 上記事案1の場合、C3項(b)が適用され、遡及修正が免除されることを確認している(図表のケース)

(理由)

- 処分時点までの一時的な連結のため、比較期間を遡及修正することは利用者にとっても目的適合性に乏しく、作成者の負担の軽減のため。

(ii) 新旧基準で連結の結論が異なる場合

- 新旧基準で投資先に対する連結の結論が異なる場合について、比較期間を遡及修正することを明確化し、どのように遡及修正を行わなければならないのか明らかにしている。

(a) 非連結 連結の場合(図表のケース)

C4 適用開始日において、IAS第27号/SIC第12号に従って非連結としていた投資先を投資者が連結しなければならないと判断する場合には、投資者は次のようにしなければならない。

(a) 投資先が事業(IFRS第3号で定義)である場合には、これまで非連結としていた投資先についてのその日現在の資産、負債及び非支配持分の測定を、本基準の要求事項に基づき、投資者が投資先に対する支配を獲得した日から投資先が連結されていた(したがって取得の会計処理を適用していた)かのように行う。投資者は、比較期間を遡及的に修正しなければならない。次の両者の差額は、表示する最も古い比較期間の期首現在、又は、それよりも遅い場合には、支配を獲得した日現在の利益剰余金の修正として認識しなければならない。

(i) 認識した資産、負債及び非支配持分の金額

(ii) 投資者の投資先に対する関与の従前の帳簿価額

(b) 投資先が事業(IFRS第3号で定義)ではない場合には、これまで非連結としていた投資先についてのその日現在の資産、負債及び非支配持分の測定を、本基準の要求事項に基づき、投資者が投資先に対する支配を獲得した日から投資先が連結されていた(IFRS第3号で示している取得法を、投資先に係るのれんを認識せずに適用していた)かのように行う。投資者は、比較期間を遡及的に修正しなければならない。次の両者の差額は、表示する最も古い比較期間の期首現在、又は、それよりも遅い場合には、支配を獲得した日現在の利益剰余金の修正として認識しなければならない。

(i) 認識した資産、負債及び非支配持分の金額

(ii) 投資者の投資先に対する関与の従前の帳簿価額

C4A 投資先の資産、負債及び非支配持分を C4 項の(a)又は(b)に従って測定することが実務上不可能（IAS 第 8 号で定義）である場合は、投資者は次のようにしなければならない。

(a) 投資先が事業である場合は、IFRS 第 3 号の要求事項を適用する。みなし取得日は、IFRS 第 3 号の適用が実務上可能となる最も早い期間（当期となる場合もある）の期首としなければならない。

(b) 投資先が事業ではない場合は、IFRS 第 3 号で示している取得法を、みなし取得日現在の投資先ののれんを認識せずに適用する。みなし取得日は、本項の適用が実務上可能となる最も早い期間（当期となる場合もある）の期首としなければならない。

投資者は比較期間を修正しなければならない。ただし、本項の適用が実務上可能である最も古い期間の期首が当期である場合を除く。次の両者の差額は、みなし取得日現在の利益剰余金の修正として認識しなければならない。

(a) みなし取得日に認識した資産、負債及び非支配持分

(b) 投資者の関与についてこれまで認識していた金額

(b) 連結 非連結の場合（図表のケース）

C5 適用開始日において、IAS 第 27 号/SIC 第 12 号に従って連結していた投資先をもはや連結してはならないと投資者が判断する場合には、投資者は、投資先に対する残存持分のその日現在の測定を、本基準の発効が投資者が投資先に関与するようになった時又は投資先に対する支配を喪失した時であったとした場合に測定されたであろう金額で行わなければならない。投資者は比較期間を修正しなければならない。次の両者の差額は、表示する最も古い比較期間の期首現在、又は、それよりも遅い場合には、投資者が投資先に関与するようになった日若しくは投資先に対する支配を喪失した日現在の利益剰余金の修正として認識しなければならない。

(a) 認識した資産、負債及び非支配持分の従前の金額

(b) 投資者の投資先に対する残存持分の帳簿価額

C5A 残存持分の測定が実務上不可能（IAS 第 8 号で定義）である場合には、投資者は、支配の喪失の会計処理に関する本基準の要求事項を、本基準の適用が実務上可能となる最も早い期間（当期となる場合もある）の期首に適用しなければならない。投資者は比較期間を修正しなければならない。ただし、本基準の適用が実務上可能である最も古い期間の期首が当期である場合を除く。次の両者の差額は、支配の喪失が生じたときみなされる期間の期首現在の利益剰余金の修正として認識しなければならない。

(a) 資産、負債及び非支配持分についてこれまで認識していた金額

(b) 投資者の投資先に対する残存持分の帳簿価額

#### ４．質問

##### 質問 1

当審議会は、IFRS 第 10 号における「適用開始日」の明確化を提案している。IFRS 第 10 号についての適用開始日は、「IFRS 第 10 号が最初に適用される事業年度の期首」となる。また当審議会は、C4 項及び C5 項に編集上の修正を加えて、適用開始日に達した連結の結論が IAS 第 27 号 / SIC 第 12 号と IFRS 第 10 号とで異なる場合に、投資者が比較期間をどのように遡及的に修正しなければならないのかを明確にすることも提案している。

提案している修正に同意するか。賛成又は反対の理由は何か。同意しない場合、どのような代替案を提案するか。

##### 質問 2

当審議会は、IFRS 第 10 号の C3 項を修正して、適用開始日に達した連結の結論が IAS 第 27 号 / SIC 第 12 号と IFRS 第 10 号と同じである場合には、企業への関与に関する従前の会計処理に修正を加える必要はないことを明確にする。その結果、当審議会は、投資先に対する投資者の持分が比較期間中に処分され、適用開始日において IAS 第 27 号 / SIC 第 12 号でも IFRS 第 10 号でも連結が生じない場合についても、IFRS 第 10 号の遡及適用の免除を適用することを確認している。

提案している修正に同意するか。賛成又は反対の理由は何か。同意しない場合、どのような代替案を提案するか。

#### ５．コメントの方向性

- IFRS 第 10 号における経過措置ガイダンスを明確化する本公開草案について、（質問 1、質問 2 とともに）同意することでどうか。

（理由）

- ・ IFRS 第 10 号適用に関して生じた関係者の実務上の懸念に対処するものである。
- ・ 比較期間の情報が重要となるといえる場合の遡及修正を求めつつ、一定の場合には遡及修正を求めないことを明確化し、実務負担に配慮したものとなっている。

- なお、今回の修正は、次のような特徴もあると考えている。これらについてコメントすべき点はあるか。

- 適用開始日における連結の判定が異なる場合、遡及処理が必要となり、2012 年 1 月 1 日以降開始事業年度から連結の範囲の変更と対応が必要となり、実務上の負担が生じる（ただし、IFRS 第 10 号にこの遡及修正の要求自体は存在）<sup>5</sup>。

<sup>5</sup> なお、2008 年 12 月の公開草案第 10 号「連結財務諸表」の経過措置では、新たに基準を適用する報告期間の

## 審議事項（５）

- 比較期間の遡及修正の必要性を判断するための適用開始日の時点と、遡及修正を実際に行う起点が異なることに起因する規定の複雑化
- （図表のケース のような場合に）投資先の処分時期が、適用開始日の直前にあるか直後にあるかにより、比較期間の会計処理が大きく異なることになる。

（連結・特別目的専門委員会における検討状況）

- 第74回連結・特別目的会社専門委員会（1月31日開催）において、この論点を取り上げ、審議を行っている。専門委員からは主に次のような意見があった。

（遡及修正について）

- 適用開始日を基準として連結の判定を行い、その結果、新たに連結対象となった場合に遡及修正を行うとなると、必要なデータの取得などが実務上難しい可能性がある。
- 我が国において、昨年、連結財務諸表に関する会計基準等を改正（短期的対応）した際には、審議の結果、経過措置として、比較期間の遡及修正は行わず、変更による影響額を適用初年度の期首の利益剰余金に直接加減することとしている。この検討経緯等を踏まえると、IFRS第10号の経過措置における遡及修正を求めることは必ずしも適当でないと考えられる。
- 新旧基準で支配力基準という基本的な考え方は変わっていないことや実務上の負担の観点から遡及修正を求めることへの疑問を示すことも考えられる。

（遡及修正の会計処理について）

- のれんの減損の取扱いや未実現利益の処理など、詳細な会計処理が明確ではない面があるのではないかと。

（初度適用について）

- IFRSを初度適用する場合とIFRSを既に採用している場合とで、遡及修正の取扱いが異なるのかどうか。

（比較可能性について）

- 投資先の処分時期が、適用開始日の直前にあるか直後にあるかにより、比較期間の会計処理が大きく異なり、比較可能性が損なわれる懸念がある。

以上

期首から将来に向かって適用することが提案されており、遡及処理及び発効日（2013年1月1日）は、再審議の過程で決議され、最終化されたものである。