
プロジェクト	IFRS 適用課題対応
項目	IFRS 第 1 号「国際財務報告基準の初度適用」 —子会社の初度適用

I. 本資料の目的

1. 本資料は、2017 年 3 月開催の IFRS 解釈指針委員会（以下「IFRS-IC」という。）会議において議論された、子会社が親会社よりも後に初度適用企業となる場合の会計処理の明確化の要望を踏まえたアジェンダ決定案に対するコメント・レターの方向性について、IFRS 適用課題対応専門委員会における議論をご紹介することを目的として作成している。

II. 背景

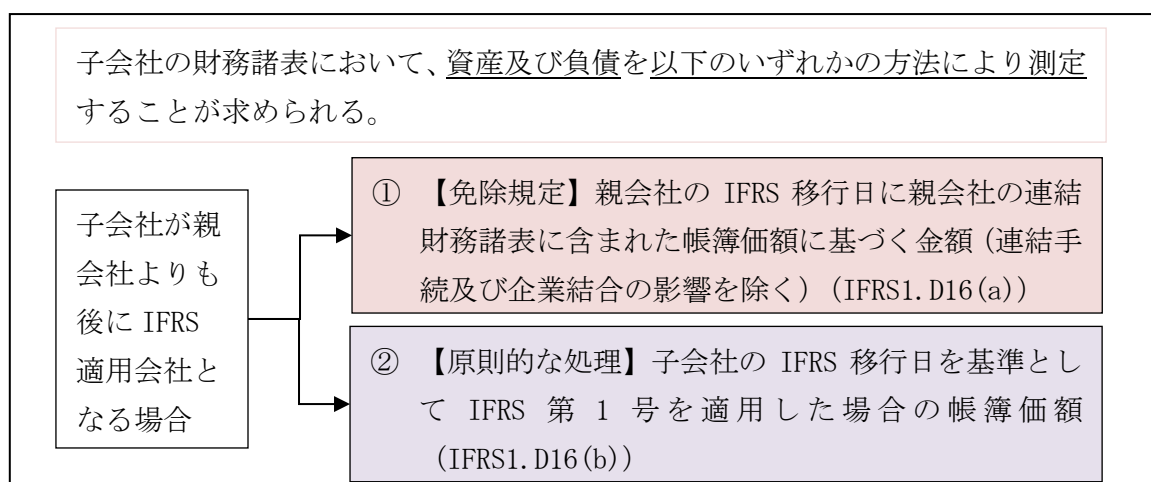
要望の概要

2. IFRS-IC は、親会社よりも後に子会社が初度適用企業となる場合¹に、当該子会社が IFRS 第 1 号「国際財務報告基準の初度適用」（以下「IFRS 第 1 号」という。）D16 項を適用し、在外営業活動体に係る換算差額累計額（cumulative translation differences。以下「CTD」という。）を親会社の移行日に基づき、親会社の連結財務諸表に含められていたであろう帳簿価額に基づき測定することができるか否かについて、明確化を求める要望を受けた。
3. IFRS 第 1 号 D16 項(a)は、子会社が親会社よりも後に初度適用企業となる場合に、子会社が、親会社の IFRS 移行日に基づいて、親会社の連結財務諸表に含められていたであろう帳簿価額により資産及び負債を測定することを認めている。

¹ ここで想定されている状況としては、IFRS 第 1 号 BC59 項に次のような記述がある。

「子会社によっては、親会社に対する過年度の報告に IFRS を使用したが、IFRS に基づく完全な 1 組の財務諸表を提示しなかったところがあるかもしれない。その子会社がその後 IFRS に準拠しているという明示的かつ無限定の記述を含んだ財務諸表の表示を開始すれば、その時点で初度適用企業となる。この結果、その子会社は、IFRS の下での一部の測定は IFRS 移行日によって決まるので、異なった IFRS 移行日に基づいた 2 組の会計記録を並行的に保存せざるを得なくなる。」

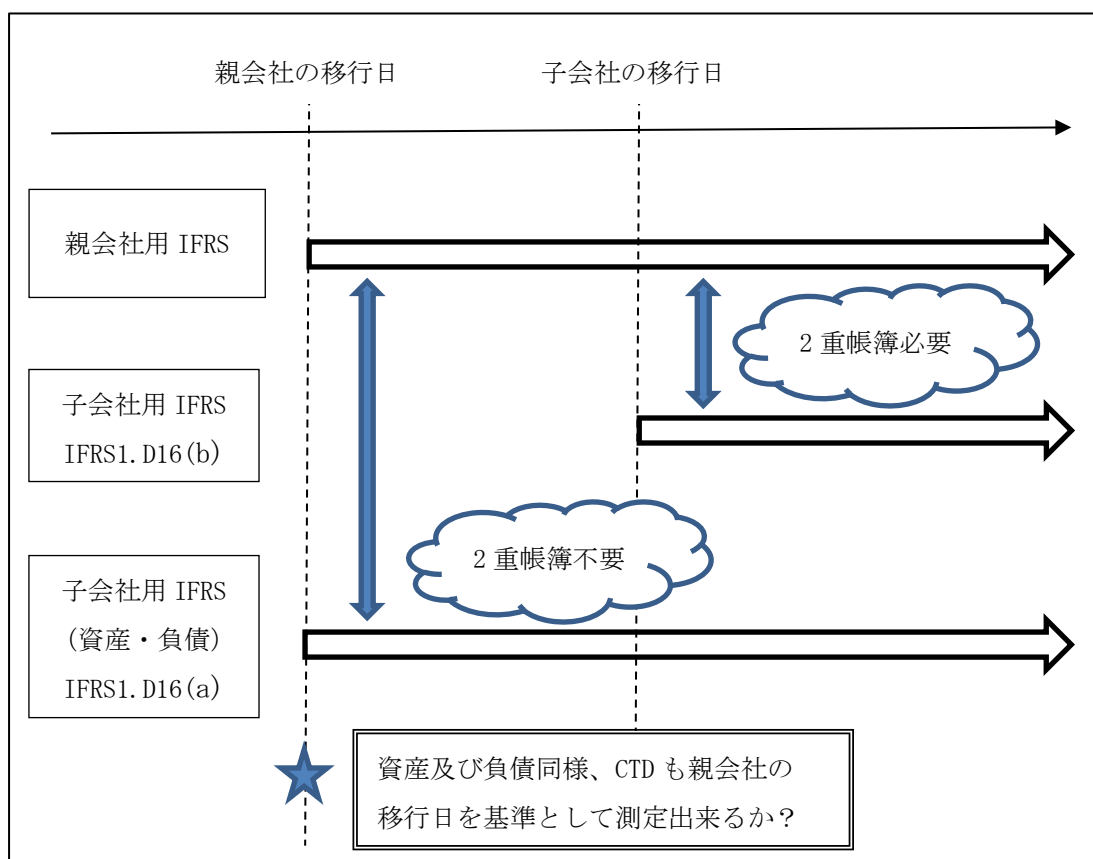
【補足 図表1 子会社が親会社よりも後に IFRS 適用会社となる場合の会計上の取扱い】



4. また、初度適用企業は、IFRS 第 1 号 D13 項により、IFRS 移行日において CTD をゼロとみなすことが認められている。

論点

5. 親会社よりも後に初度適用企業となる子会社は、IFRS 第 1 号 D16 項(a)を適用し、親会社の IFRS 移行日に基づいて、親会社の連結財務諸表に含められていたであろう帳簿価額により CTD を測定することができるかが論点となる。



III. 2017年3月のIFRS-IC会議における議論

IASBスタッフによる提案

6. 2017年3月開催のIFRS-IC会議において、IASBスタッフは、次項以降に記載した分析結果を提示したうえで、IFRS第1号の要求事項は、子会社がIFRSへの移行日にCTDの測定をどのように行うべきかに関する適切な基礎を提供しており、また、IFRS第1号D16項の規定がCTDにも適用されるようにIFRS第1号を修正する必要は無いと考えられることから、本論点をIFRS-ICのアジェンダに追加しないとするアジェンダ決定案を公表することを提案した。
7. IASBスタッフは、次の理由からIFRS第1号D16項(a)はCTDに適用されないとしている。
 - (1) IFRS第1号D16項(a)は資産及び負債にのみ言及しており、資本の構成要素には言及していないこと。
 - (2) IFRS第1号BC63項においても、資産及び負債の範囲でのみ説明がなされていること。
 - (3) IFRS第1号第18項において、IFRS第1号の免除規定を類推適用してはならないとされていること。
8. また、IASBスタッフは、次の理由から、IFRS第1号D16項(a)がCTDに適用されるようにするためのIFRS第1号の修正は必要ないと考えている。
 - (1) IASBが、IFRS第1号D16項(a)に記載されている以上のことを、そもそも意図していたかどうかは定かではないこと。
 - (2) IFRS第1号の既存の要求事項が、企業に過度の負担とはならないと考えられること。
 - (3) 仮にIFRS第1号の修正を行った場合でも、それにより便益を得る企業は限定的と考えられること。

IFRS-IC会議での議論の結果

9. 議論の結果、次の内容のアジェンダ決定案が公表された。
 - (1) IFRS第1号D16項は子会社が親会社より後に初度適用企業となる場合に資産及び負債の測定に関する免除規定を定めており、CTDは資産又は負債のいずれでもないことから、IFRS第1号D16項(a)は適用されない。したがって、IFRS-ICは、当

- 該子会社は、親会社の IFRS 移行日に基づき、親会社の連結財務諸表に含められていたであろう帳簿価額により CTD を認識することは出来ないと結論付けた。
- (2) また、IFRS-IC は、IFRS 第 1 号第 18 項において、IFRS 第 1 号の免除規定を類推適用してはならないとされていることから、IFRS 第 1 号 D16 項を CTD に類推適用することも出来ないと結論付けた。
 - (3) したがって、子会社が初度適用時の CTD の認識は、IFRS 第 1 号の D12 項及び D13 項の規定に基づき、IFRS 移行日時点でゼロとするか、遡及的に算定した結果に基づくこととなる。
 - (4) IFRS-IC は、IFRS 第 1 号の要求事項は、初度適用企業が CTD の測定をどのように行うべきかに関する適切な基礎を提供していると結論付けた。
 - (5) したがって、IFRS-IC は、この論点をアジェンダに追加しない。

IV. IFRS 適用課題対応専門委員会における議論の概要

第 12 回専門委員会（2017 年 3 月 27 日開催）において聞かれた意見

10. 第 12 回専門委員会では、本件については、現行の IFRS 第 1 号の規定を形式的に適用することには問題点が多く、アジェンダ決定案に対してコメントを行うべきとの意見が多く聞かれた。その他の主な意見は次のとおりである。

IFRS 第 1 号の規定に関する事項

- (1) 現行の IFRS 第 1 号の規定に照らせば、IFRS 第 1 号 D16 項の規定が CTD に適用されないとする IASB スタッフの分析に異論は無い。
- (2) IFRS 第 1 号 D16 項を形式的に適用し、親会社の移行日に基づく測定を資産及び負債に限定することにより、企業に負担が生じる点については主張すべきと考える。
- (3) IFRS 第 1 号 D13 項の CTD のゼロリセットは、単なる便法としての決めごとであると考えられるので、より企業にとって使いやすい方法で規定することが有用と考える。
- (4) 会計ロジック面の検討については、IFRS 第 1 号 D13 項の結論の背景である BC54 項に記載された規定の意図を検討することも有用かもしれないと考える。
- (5) IFRS 第 1 号の D13 項、D16 項(a)について、単なる便法であり、決めごととしてコメントを行う場合には、実務負担及び適用会社の範囲について、具体的な内容を

提示することが有用と考える。

実務負担に関する事項

(6) CTD を長期にわたり、子会社ごとに管理する負担は、軽いとは言えないと考える。

適用対象会社の範囲に関する事項

(7) 我が国においては、IFRS が任意適用とされているため、親会社よりも後に子会社が初度適用企業となるケースは稀とは言えない。このような事情はしっかりと主張する必要があると考える。

(8) 我が国の固有の状況を抜きにしても、グループ再編により IFRS が強制適用されている法域にホールディングスカンパニーを設立する場合など、影響が生じるケースはあると考えられる。

V. IFRS 適用課題対応専門委員会における議論の概要

第 13 回専門委員会（2017 年 4 月 14 日開催）において聞かれた意見

11. 第 13 回専門委員会では、事務局が第 12 回専門委員会で聞かれた意見を踏まえて作成したコメント・レター（案）に対して、次の意見が聞かれた。
 - (1) 資産から負債を控除した残余持分としての資本の性格を踏まえ、IFRS 第 1 号 D16 項(a)のあり方についてコメントを行ってはどうか。
 - (2) IFRS 1. BC54 の記載を踏まえ、要求事項の見直しについてのコメントを行ってはどうか。
 - (3) IASB に対して検討を促す観点から、IFRS 第 1 号の修正の提案にあたっては、具体的な条項の見直し方法まで踏み込んで提案を行う方が良いと考えられる。

VI. コメント・レター（案）

12. これまでの IFRS 適用課題専門委員会における議論を踏まえ、本アジェンダ決定案に対してコメント・レターを提出することとしてはどうか（コメント・レター案については、審議事項(3)-2 及び(3)-3 参照）。

ディスカッション・ポイント

本アジェンダ決定案に対する事務局の対応について、ご意見をお伺いしたい。

以上

(別紙1)

IFRIC Update に掲載された「アジェンダ決定案」の仮訳

IFRS 第1号「国際財務報告基準の初度適用」 — 初度適用企業としての子会社（アジェンダ・ペーパー5）

委員会は、親会社よりも後に IFRS 基準の初度適用企業となる子会社が適用する会計処理を明確化するように求める要望を受けた。当該子会社には在外営業活動体があり、換算差額を資本の独立の内訳項目に累積している。要望は、IFRS 第1号の D16 項を適用して、子会社が換算差額累計額を、親会社の IFRS 移行日に基づいて、親会社の連結財務諸表に含まれるであろう金額で認識することが認められるかどうかを質問している。

IFRS 第1号の D16 項は、親会社よりも後に IFRS 基準の初度適用企業となる子会社に、資産及び負債の測定に関する特例を設けている。子会社が資本の独立の内訳項目に累積している換算差額は、資産でも負債でもない。したがって、委員会は、IFRS 第1号の D16 項は、子会社が換算差額累計額を、親会社の IFRS 移行日に基づいて、親会社の連結財務諸表に含まれるであろう金額で認識することを認めていないという結論を下した。

委員会は、子会社は IFRS 第1号の D16 項における特例を換算差額累計額に類推適用することはできないという結論も下した。IFRS 第1号の第18項は、企業が IFRS 第1号における特例を他の項目に類推適用することを禁止している。

したがって、子会社が IFRS 基準の初度適用企業となる際に、子会社は換算差額累計額を IFRS 第1号の D12 項から D13 項を適用して会計処理する。これらの各項目は、子会社が IFRS 移行日現在で換算差額累計額をゼロで認識するか又は遡及的に認識することを要求している。

委員会は、IFRS 基準における要求事項が、初度適用企業が換算差額累計額の会計処理方法を決定するための適切な基礎を提供していると結論を下した。したがって、委員会は、この事項を基準設定アジェンダに追加しないことを [決定した]。

(別紙2)

関連する規定

換算差額累計額

- D12 IAS 第21号は、企業に次のことを求めている。
- (a) 一部の換算差額をその他の包括利益に認識し、これを資本の独立の内訳項目として累積する。
 - (b) 在外営業活動体の処分時に、当該在外営業活動体に係る換算差額累計額（関連するヘッジによる利得及び損失があれば、それも含む）を、処分損益の一部として資本から純損益に振り替える。
- D13 しかし、初度適用企業は、IFRS 移行日現在で存在していた換算差額累計額については、これらの要求事項に従う必要はない。初度適用企業がこの免除を使用する場合には、
- (a) すべての在外営業活動体に係る換算差額累計額を、IFRS 移行日現在でゼロとみなす。
 - (b) 在外営業活動体のその後の処分による利得又は損失は、IFRS 移行日前に生じた換算差額を除外し、その後の換算差額を含めなければならない。

子会社、関連会社及び共同支配企業の資産及び負債

- D16 子会社が親会社よりも後で初度適用企業となる場合には、当該子会社は、その財務諸表において、資産及び負債を次のいずれかにより測定しなければならない。
- (a) 親会社のIFRS移行日に基づいて、連結手続及び親会社が当該子会社を取得した企業結合の影響について何の修正もなかったとした場合に、親会社の連結財務諸表に含められていたであろう帳簿価額（この選択は、投資企業（IFRS 第10号で定義）の子会社（純損益を通じて公正価値で測定することが要求される）には適用されない）。
 - (b) 子会社のIFRS移行日に基づいて、本基準の残りの部分で要求されている帳簿価額。これらの帳簿価額は、次の場合には上記(a)と異なる可能性がある。
 - (i) 本基準による特例により、IFRS移行日に依存した測定が行われる場合
 - (ii) 子会社の財務諸表で使用された会計方針が、連結財務諸表の会計方針と異なる場合。例えば、子会社がIAS 第16号「有形固定資産」の原価モデルを適用していて、グループが再評価モデルを適用している場合がある。
- 同様の選択は、関連会社又は共同支配企業が、当該会社に重要な影響力を有する企業又は共同支配している企業よりも後で、初度適用企業となる場合にも利用できる。

換算差額累計額

- BC53 IAS 第21号「外国為替レート変動の影響」は、企業に、在外営業活動体に対する正味投資額に係る一部の換算差額累計額を資本の独立の内訳項目として区分することを要求している。企業は、在外営業活動体のその後の処分に際して、この換算差額累計額を損益計算書に振り替える。ED 第1号の提案では、換算差額累計額の再構成が過大なコスト又は労力を必要とする場合には、初度適用企業に対して、IFRSに基づくみなし換算差額累計額として従前の会計原則の下での換算差額累計額を使用することを認めるとしていた。
- BC54 ED 第1号のコメント提出者の一部は、企業に対して、IFRS移行日現在の換算差額累計額を識別するという要求を免除すれば、次の理由で透明性及び比較可能性が高まるだろうと主張した。
- (a) 企業によっては、換算差額累計額の総計を把握していても、子会社別の金額を知らないかもしれない。その場合には、ある子会社を処分する際に損益計算書に該当する金額を振り替えることはできないだろう。これでは、資本の独立の内訳項目として換算差額累計額を識別するという目的が無効になるだろう。
- (b) 従前の会計原則の下での換算差額累計額のコストは、IFRSへの移行に際して実行した在外事業体の資産及び負債に対する修正による影響を受けているおそれがあるので、不適切であろう。
- BC55 当審議会はこの主張には説得力があると考えた。したがって、初度適用企業はIFRS移行日現在で換算差額累計額を識別する必要はない（本基準D12項及びD13項）。初度適用企業は、換算差額累計額の識別が過大なコスト又は労力を伴うということを明らかにする必要はない。

子会社、関連会社及び共同支配企業の資産及び負債

- BC59 子会社によっては、親会社に対する過年度の報告にIFRSを使用したのが、IFRSに基づく完全な1組の財務諸表を提示しなかったところがあるかもしれない。その子会社があるIFRSに準拠しているという明示的かつ無限定の記述を含んだ財務諸表の表示を開始すれば、その時点で初度適用企業となる。この結果、その子会社は、IFRSの下での一部の測定はIFRS移行日によって決まるので、異なったIFRS移行日に基づいた2組の会計記録を並行的に保存せざるを得なくなる。
- BC60 ED第1号を作成する際に、当審議会は、2組の記録を並行的に保存するという要求は負担が大きく、また利用者にとっても有益になるわけではないと判断した。したがって、ED 第1号は、子会社が過年度のIFRS財務諸表で連結されており、かつすべての少数株主持分の所有者が同意する場合には、その子会社を認識と測定の目的では初度適用企業としては取り扱わないという提案を行った²。
- BC61 ED 第1号に対する一部のコメント提出者は、次の理由でこの特例に反対した。

² 2008年1月に、IASB は IAS 第27号「連結及び個別財務諸表」の修正版を公表し、「少数株主持分」を「非支配持分」に改めた。IAS 第27号の連結の要求事項は、2011年5月公表の IFRS 第10号「連結財務諸表」により差し替えられた。「非支配持分」という用語及び非支配持分に関する要求事項は変更されていない。

	<p>(a) 特例によって、グループの報告パッケージと子会社自体の財務諸表との間の相違のすべてがなくなるわけではない。報告パッケージは完全な1組の財務諸表ではないし、親会社は報告された数字に修正を加えた（例えば、年金コストの調整を本部で行うような場合）かもしれない。またグループとしての重要性の基準が子会社よりも高い可能性もある。</p> <p>(b) 同一日に初めて IFRS を採用する異なった企業間の比較可能性という当審議会の目的（BC10項）は、子会社を含むいかなる企業に対しても平等に適用されるべきであり、子会社の負債証券又は持分証券が市場で取引されている場合はなおさらである。</p>
BC62	<p>しかし、当審議会は、いくつかの実務的な問題を和らげるという理由で、この特例をそのままにしておくことにした。この特例によって子会社の個別の財務諸表とグループのレポートパッケージの相違がすべてなくなるわけではないが、減少させることはできる。さらに、この特例は、親会社の連結財務諸表において、すでに IFRS の下で受け入れられている測定を認めているだけなので、これによって、子会社の個別の財務諸表の目的適合性と信頼性が薄れることはない。したがって、当審議会は、免除は少数株主の同意を条件とすべきだとしていたED 第1号の提案も削除した。</p>
BC63	<p>本基準を確定する際に、当審議会は、親会社よりも遅れて IFRS を採用する子会社に対する特例の記述を簡単にした。本基準では、子会社は、連結手続及び親会社が当該子会社を取得した企業結合の影響について何の修正もなかったとした場合³に、親会社の IFRS 移行日に基づいて、親会社の連結財務諸表に含まれるであろう帳簿価額でその資産及び負債を測定することができる。あるいはもう1つの方法として、子会社は、子会社の IFRS 移行日に基づいて、本基準のその他の部分が要求している帳簿価額による資産及び負債の測定を選択することができる。当審議会はまた、関連会社又は共同支配企業が、当該会社に顕著な影響力を有する企業又は共同支配している企業よりも遅れて、初度適用企業となる場合にもこの特例の適用を及ぼすことにした（本基準第24項）。しかし、親会社が子会社よりも遅れて IFRS を採用する場合には、その親会社は、その連結財務諸表において、当該子会社がすでに個別財務諸表で使用した IFRS による測定の変更を選択することはできない。ただし、連結手続及び親会社が当該子会社を取得した企業結合の影響に関する修正を除く⁴（本基準第25項）。</p>

以上

³ 2012年10月に、当審議会は、「投資企業」（IFRS 第10号、IFRS 第12号及び IAS 第27号の修正）を公表し、投資企業（IFRS 第10号「連結財務諸表」で定義）の子会社に対する投資で純損益を通じて公正価値で測定することが要求されているものについて、D16項(a)の選択肢を削除した。

⁴ 2012年10月に、当審議会は、「投資企業」（IFRS 第10号、IFRS 第12号及び IAS 第27号の修正）を公表し、投資企業（IFRS 第10号「連結財務諸表」で定義）への適用を明確にするため D17項を修正した。