

2019年8月6日

国際会計基準審議会 御中

**公開草案 (ED/2019/2) 「IFRS 基準の年次改善 2018-2020」 —
IFRS 第1号「国際財務報告基準の初度適用」の修正案に対するコメント**

1. 当委員会は、2019年5月に公表された国際会計基準審議会 (IASB) の公開草案 (ED/2019/2) 「IFRS 基準の年次改善 2018-2020」 (以下「本公開草案」という。) に対して我々のコメントを提供する機会を歓迎する。
2. 我々は、IFRS 第1号「国際財務報告基準の初度適用」の修正案に関して、親会社よりも後に初度適用企業となる子会社が、IFRS 第1号 D16 項(a)の規定を適用して親会社の IFRS 移行日に基づき資産及び負債を測定する場合、親会社の IFRS 移行日に基づき換算差額累計額 (CTD) を測定することは、財務諸表利用者の不利益とならずに多くの初度適用企業のコストを低減するという点に同意する。
3. 一方で、親会社の IFRS 移行日に基づく CTD の測定を要求することが、一部の子会社 (例えば、親会社が孫会社を直接連結しているため、親会社の IFRS 移行日に基づく各子会社別の CTD が把握されていない場合) のコストを低減することとならない可能性があり、現在の提案が IASB の本公開草案における IFRS 第1号の修正目的を達成しない可能性があると考えている。
4. したがって、我々は、本論点に関するアジェンダ決定案に対して提出したコメント (「別紙2」) と同様に、子会社が IFRS 第1号 D16 項(a)に従って資産及び負債を測定する場合、当該子会社が、親会社の IFRS 移行日又は子会社の IFRS 移行日に基づく CTD の測定を選択できるように、IFRS 第1号を修正することが望ましいと引き続き考えている。
5. 個々の質問に係る我々のコメントについては別紙1を参照されたい。
6. 我々のコメントが、IASB の審議に貢献することを期待している。ご質問があれば、ご連絡いただきたい。

小賀坂 敦

企業会計基準委員会 委員長

質問1—修正案（初度適用企業としての子会社）

基準を本公開草案に記述している方法で修正するという当審議会の提案に同意するか。

基準に反対の場合には、その理由は何か、また、その代わりに何を提案するのか。

1. 我々は、IFRS 第1号「国際財務報告基準の初度適用」の修正案に関して、親会社よりも後に初度適用企業となる子会社が、IFRS 第1号 D16 項(a)の規定を適用して親会社の IFRS 移行日に基づき資産及び負債を測定する場合に、親会社の IFRS 移行日に基づき CTD を測定することが、財務諸表利用者の不利益とならずに多くの初度適用企業のコストを低減することになるとする点に同意する。
2. 一方で、IFRS 第1号 D16 項(a)の規定を適用する場合に、親会社の IFRS 移行日に基づく CTD の測定のみを要求する場合、これが一部の子会社(例えば、親会社が孫会社を直接連結しているため、親会社の IFRS 移行日に基づく各子会社別の CTD が把握されていない場合)のコストを低減することとされない可能性があると考えられる。
3. 現行の IFRS 第1号においては、IFRS 第1号 D16 項(a)を選択適用する場合に子会社は、CTD を D13 項に基づき子会社の IFRS 移行日でゼロとするか遡及適用を行うこととなる。本公開草案における修正により、当該子会社が子会社の IFRS 移行日に CTD をゼロとする選択が削除されることとなるが、この選択肢の削除により、初度適用企業のコストを低減するという本公開草案における IASB の IFRS 第1号の修正目的を達成しない可能性があると考えられる。
4. したがって、我々は、本論点に関するアジェンダ決定案に対して提出したコメント（「別紙2 参照」）と同様に、子会社が IFRS 第1号 D16 項(a)に従って資産及び負債を測定する場合、当該子会社が、親会社の IFRS 移行日又は子会社の IFRS 移行日に基づく CTD の測定を選択できるように IFRS 第1号を修正することが望ましいと引き続き考えている。
5. 具体的には、IFRS 第1号 D13 項を次の様に修正することが考えられる（下線部を追加する）。

IFRS 第1号「国際財務報告基準の初度適用」

換算差額累計額

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。

なお、親会社よりも後に初度適用企業となった子会社が、IFRS第1号D16項(a)を適用する場合には、本項における「IFRS移行日」への言及を、「親会社のIFRS移行日」に読み替えて適用することを選択することができる。同様に、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に初度適用企業となった関連会社又は共同支配企業が、IFRS第1号D16項(a)を適用する場合には、本項における「IFRS移行日」への言及を、「重要な影響力を有する企業のIFRS移行日」又は「共同支配している企業のIFRS移行日」に読み替えて適用することを選択することができる。

- 6. IFRS 第1号 D13 項については、結論の根拠の BC54 項を踏まえると、初度適用企業が子会社別の CTD を把握し、その後の在外営業活動体の処分時に適切に損益計算書への CTD の振替を行えるようにするために IFRS 移行日現在で CTD をゼロとみなすことを認めたものと理解している。これは、透明性及び比較可能性の観点から、作成者の実務負担軽減だけではなく、利用者の便益を向上させるメリットもあると認識しており、子会社の IFRS 移行日においてゼロリセットをする現行の規定を維持することは適切と考えられる。

(別紙 2)

2017年5月22日

IFRS 解釈指針委員会 御中

**「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」に関する
アジェンダ決定案に対するコメント**

1. 当委員会は、「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」に関する IFRS 解釈指針委員会（以下「解釈指針委員会」という。）の2017年3月の IFRIC アップデートにおけるアジェンダ決定案に対するコメントの機会を与えられたことを歓迎する。
2. 我々は、アジェンダ決定案に記載された通り、現行の IFRS の規定に基づけば、親会社より後に子会社が初度適用企業となる場合であっても、当該子会社は IFRS 第1号 D12 項及び D13 項を適用し、子会社の IFRS 移行日現在で換算差額累計額(CTD)をゼロで認識するか又は遡及的に認識するとされている点については同意する。
3. しかしながら、我々は、IFRS 第1号 D16 項(a)の規定及び IFRS 第1号 D13 項の規定は、いずれも初度適用企業に対する実務負担を軽減する観点から設けられた規定であると理解している。そうであるならば、より円滑に IFRS を導入するために、親会社よりも後に初度適用企業となる子会社が、IFRS 第1号 D16 項(a)の規定を適用し、親会社の IFRS 移行日に基づき資産及び負債を測定する場合において、IFRS 第1号 D13 項の規定については子会社の IFRS 移行日に基づき適用することを要求することは、見直すことが望ましいと考えている。なぜならば、これは、当該子会社に対して、在外営業活動体毎に CTD を並行記録するという負担を長期間にわたり生じさせることにつながるからである。また、この論点については、関連会社及び共同支配企業が IFRS 第1号 D16 項(a)を適用する場合についても同様の問題が生じるものと認識している。
4. したがって、我々は、親会社よりも後に子会社、関連会社又は共同支配企業が初度適用企業となる場合であっても、IFRS 第1号 D16 項(a)に従って資産及び負債を測定する場合には、IFRS 第1号 D13 項を親会社の移行日に基づき適用することが出来るように IFRS 第1号を修正することが望ましいと考える。

5. なお、我々のコメントについての詳細は付録のとおりである。
6. 我々のコメントが、解釈指針委員会及び IASB の将来の議論に貢献することを期待している。ご質問があれば、ご連絡いただきたい。

小野 行雄

企業会計基準委員会 委員長

IFRS 第 1 号 D16 項(a)の要求事項について

1. 我々は、現行の IFRS 第 1 号 D16 項(a)が資産及び負債のみに適用され、CTD には適用されない点については同意するものの、資本が資産から負債を控除した残余持分とされていることに鑑みると、資本の構成要素を対象外とすることを積極的に意図したものではなかったのではないかと考えている。そのため、本論点については、本来的には、IFRS 第 1 号 D16 項(a)の規定を資本の構成要素にも適用すべきかどうかにつながる問題であるかもしれないと考えている。
2. しかしながら、IFRS 第 1 号 D16 項(a)を資本の構成要素にも適用するかどうかの検討を行った場合、その対応には相当な時間を要するものと認識している。我々は、IFRS 第 1 号 D16 項(a)の規定及び IFRS 第 1 号 D13 項は初度適用企業に対する実務負担を軽減する趣旨の規定であると理解しており、より円滑に IFRS を導入するため、当面の対応として、CTD の要求事項に関する範囲の限定的な修正を行うことは有用であると考えている。

CTD の取扱いを見直すという提案について

3. IFRS 第 1 号 D13 項については、結論の根拠の BC54 項を踏まえると、初度適用企業が子会社別の CTD を把握し、その後の在外営業活動体の処分時に適切に損益計算書への CTD の振替を行えるようにするために IFRS 移行日でのゼロリセットを認めたものと理解している。これは、透明性及び比較可能性の観点から、作成者の実務負担軽減だけではなく、利用者の便益を向上させるメリットもあると認識している。こうしたことを踏まえると、子会社が親会社よりも後に初度適用企業となる場合であって、資産及び負債を親会社の移行日を基礎として測定している場合において、ゼロリセットの時点を親会社の移行日としても、子会社別の CTD 管理は適切に行われ、免除規定の意図を損なうものではないと考えている。そのため、我々は、IFRS 第 1 号 D16 項(a)の資本の構成要素への適用可否の検討とは切り離して、範囲の限定的な修正により、本論点への対応は可能であると考えている。

企業に生じる実務負担について

4. 我々は、親会社よりも後に初度適用企業となる子会社に生じる負担は小さく無いと考えている。なぜならば、IFRS 第 1 号 D16 項(a)の規定が資産及び負債にしか適用

されないことにより、子会社は、CTD について異なる残高を並行記録しなければならないからである。

5. CTD の差異は day-1 difference であるものの、税効果会計の適用、在外営業活動体の部分的処分又は初度適用子会社に対する親会社の持分変動が生じた場合には、CTD の振替を行う必要が生じ、実際に並行記録のために管理すべき差異の残高は報告期間毎に変動することとなる。このような差異を、在外営業活動体が処分されるまでの長期間にわたり、在外営業活動体毎に管理することは、企業に対して大きな負担を生じさせることにつながると考える。

本論点により影響を受ける企業について

6. 我々は本論点の影響を受ける企業は限定的とまでは言えないと考えている。
7. 例えば、我が国においては、IFRS を任意適用することが認められており、また、親子上場も禁止されていない。そのため、親会社が IFRS を任意適用し、その後に上場子会社等が IFRS を任意適用するというケースは稀とはいえない状況にある。参考までに、我が国の上場企業約 3,700 社のうち、約 270 社が上場子会社となっている。
8. また、上場企業のみが IFRS を強制適用されている法域において親会社の IFRS 適用日以降に子会社が上場企業となるケースや、子会社の法域で新たに IFRS が強制適用されるケースなどが生じうる。これらは、我が国固有の事情に限らず、親会社よりも後に子会社が初度適用企業となるケースである。
9. 我々は、子会社が IFRS 第 1 号を適用する局面においては、IFRS 第 1 号 D16 項(a)の規定が適用されるケースは多いと考えており、そのような状況において子会社が在外営業活動体を有している場合には、CTD の並行記録の問題が生じると考えている。
10. なお、要望書及びアジェンダ決定案では、子会社のケースのみが問題とされている。しかしながら、我々は、本論点は、関連会社及び共同支配企業に広がる問題であると考えている。

IFRS 第 1 号の修正に関する提案

11. 我々は、IFRS 第 1 号 D13 項を次の様に修正することを提案する（下線部を追加する。）。

IFRS 第 1 号「国際財務報告基準の初度適用」

換算差額累計額

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、

(c) 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。

(d) 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。

なお、親会社よりも後に初度適用企業となった子会社が、IFRS 第 1 号 D16 項 (a) を適用する場合には、本項における「IFRS 移行日」への言及を、「親会社の IFRS 移行日」に読み替えて適用することを選択することができる。同様に、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に初度適用企業となった関連会社又は共同支配企業が、IFRS 第 1 号 D16 項 (a) を適用する場合には、本項における「IFRS 移行日」への言及を、「重要な影響力を有する企業の IFRS 移行日」又は「共同支配している企業の IFRS 移行日」に読み替えて適用することを選択することができる。

以上