

IFRS 第1号「国際財務報告基準の初度適用」の修正

IASB テクニカル・フェロー おかべ けんすけ
岡部 健介

はじめに

前号で7月末まで基本財務諸表プロジェクトに携わってきたことをご報告しましたが、その後はIFRS解釈指針委員会(IFRS-IC)に関わる業務を担当しております。IFRS-ICは実務で問題となる様々な論点を取り扱いますが、一見単純に思えても、背景を詰めていくと一筋縄ではいかない論点ばかりで興味深いです。本稿では、国際会計基準審議会(IASB)が2019年5月に公表した公開草案「IFRS基準の年次改善(2018-2020)」(ED)から、IFRS第1号「国際財務報告基準の初度適用」の修正案に関する直近の議論をご紹介します。この修正案はIFRS-ICに提出された質問に起因するもので、現在、最終化に向けて取り組んでいるところです。以下では、EDに対するコメントの概要及びそれを受けた11月のIASBボード会議での提案について説明します。なお、文中の意見にわたる部分はすべて個人的見解であることをお断りします。

背景

IFRS第1号はD16項(a)で、親会社よりも後

で初度適用企業となる子会社に対して、親会社のIFRSへの移行日において、親会社が報告した金額に基づき、資産及び負債を測定する免除規定を設けています。この点について、為替換算差額累計額(Cumulative Translation Differences: CTD)について、当該規定を適用できるかどうかを明確にする要望をIFRS-ICは受けました。IFRS第1号の免除規定は類推適用が認められていませんので(IFRS第1号第18項)、D16項(a)を修正しない場合は、CTDの計算において、IFRSを遡及適用するか、又はIFRS第1号D13項を用いて子会社のIFRS移行日時点でゼロにリセットすることとなります。この場合、子会社には、親会社の連結財務諸表の作成のために親会社に報告する数値と、子会社自身のIFRS適用に際して用いる数値を2つキープする必要が生じると考えられます。IASBは、この2つの数値をキープすることにかかるコストに配慮し、EDではD16項(a)を適用する子会社に対して、CTDについても資産及び負債と同様に、親会社の移行日ベースの金額を用いることを「要求」する提案をしていました。

EDに対するコメントの概要

EDに対しては賛成するコメントが多く寄せられた一方で、上記のD16項(a)を適用する企業に対して、CTDの計算についても資産及び負債と同様の測定方法を「要求」することに対する懸念が、日本を含む複数の関係者から寄せられました。

例えば、以下のようなケースにおいて問題が生じ得ます。

- 親会社の表示通貨はユーロ、報告企業となる子会社の表示通貨は円、孫会社の表示通貨は米国ドルである。
- 親会社は過去にIFRSを適用しており、その際にD13項を用いてCTDをゼロにリセットしている。
- 親会社は連結財務諸表の作成に直接法¹を用いている。
- 各社の機能通貨は表示通貨と同じである。

このようなケースにおいて、子会社が自社のIFRS移行に際して、D16(a)項を適用したとします。まず、資産及び負債については、期末日時点の為替レートを用いて円に換算するため(IAS第21号第39項(a))測定に過大なコストはかからないと考えられます(親会社が孫会社の米国ドル建ての金額及び換算後のユーロ建ての金額のみを有していたとしても、為替レートが合理的に動く限り、一時点の為替レートのみを用いて円建ての金額への換算が可能となる。)。一方で、親会社が直接法を用いているので、子会社はIFRSベースの連結財務諸表を作成して親会社に報告しているわけではなく、親

会社も子会社のCTDを把握していない可能性があります。このような場合にも親会社が報告しているCTDの金額を用いることを要求すると、結果的に子会社は自社のCTDを親会社の移行日まで遡って計算しなければなりません。会社の連結の管理方法は、各社様々であると考えられ、場合によって、子会社連結ベースのCTDを逐次把握していないこともあり得ると考えられます。

11月IASBボード会議での提案

以上の点を踏まえ、11月のボード会議では、D16(a)項を適用する子会社に対して、CTDについても資産及び負債と同様の測定を要求するのではなく、オプションとして認めることを提案しています。そうすることで、親会社より後に初度適用企業となる子会社は、D16(a)項を適用した上で、CTDについても資産及び負債と同様の測定を用いることもできますし、CTDをそのように測定することが煩雑だと判断すればD13項を用いてCTDを子会社の移行日時点でゼロにリセットすることも可能となります²。

また、他にもいくつか適用上の疑問点に関するコメントが寄せられましたが、年次改善で取り扱うべき範囲を超えていると判断し、EDに変更は加えないことを提案しています。

おわりに

今回のボード会議では、結果的に日本の関係

1 IFRIC第16号「在外営業活動体に対する純投資のヘッジ」第17項注釈では「在外営業活動体の財務諸表を最終の親会社の機能通貨に直接換算する連結方法である」とされている。子会社が作成したサブ連結の財務諸表を換算する段階法と異なり、親会社が孫会社を直接連結する方法。

2 11月のIASBボード会議では、本稿で説明した提案が可決され、D16(a)項を適用する子会社がCTDにも資産及び負債と同様の測定方法を用いることを「認める」ことが暫定決定されました。

者の方々からの意見を反映した提案ができました。一方で、十分に議論して公表されたEDの内容を変更して提案することの難しさも感じ、変更内容の理由を論理的に説明することの重要性を改めて実感しました。

また、任意適用によるIFRS導入が進められていることから、IFRS第1号を継続して、かつ一定の規模感で使用し続けている地域の代表格が日本です。この論点も先代の担当者は企業会計基準委員会（ASBJ）からの出向者でした。小さな修正ではありますが、何とかバトンを繋ぎ日本からの意見も反映しながら最終化に向けて進められていることに、日本人スタッフとしてのやりがいを感じております。