



## IFRS 第 1 号および IAS 第 27 号の改訂

IFRS 第 1 号「国際財務報告基準の初度適用」および IAS 第 27 号「連結及び個別財務諸表」の改訂により、初度適用における個別財務諸表の作成が簡素化され、潜在的な配当により生じる弊害が排除されることが期待されます。この改訂について Alla Saltykova と Milan Zeleny が解説します。

本改訂では、以下に示す主な 3 つの点に変更されました。

- IFRSへの移行において、子会社、共同支配企業または関連会社の原価を、IAS第27号に基づき、またはみなし原価として決定する。
- 子会社、共同支配企業または関連会社からの受取配当金を収益に認識する。配当を取得日前と取得日後とに分ける必要がなくなった。
- グループ内の新設親会社の投資原価は、以前の親会社の個別財務諸表における株式持分の帳簿価額を用いて測定する。

### IFRS 第 1 号における新たな例外規定

新たな例外規定は、IFRS への移行、とりわけ個別財務諸表は IASB で採り上げられる機会が少ないものの、これに関する移行を容易にするものです。この例外規定は、子会社、共同支配企業または関連会社に対する投資に適用することができます。また、この例外規定は、個別財務諸表でそれらの投資が原価で計上される場合に適用することができるものです。

初度適用企業は、IAS 第 27 号に従った原価あるいはみなし原価を用いることができます。したがって、みなし原価は、移行日において、当該日における IAS 第 39 号に基づく投資の公正価値あるいは当該日における従来の GAAP による帳簿価額として決定されます。従来の IAS 第 27 号に従った原価の決定は、子会社についての全記録を IFRS に基づいて「再構築」しなければならなくなるため、望ましい選択肢とはなっていませんでした。

この例外規定は、個別適用を条件に、個別財務諸表において取得原価で計上されるすべての投資に対して適用できます。この例外規定を適用する場合には、いくつかの追加的な開示が要求されます。

#### 実務的な視点

この例外規定は、以下の規定を初度適用する企業の負担を軽減するものです。

- 投資取得日において投資を公正価値で測定する。
- 投資の取得日に遡り、企業が取得後利益からの配分の範囲内で投資からの収益を認識する。
- 取得後利益を超えて受取られる配分は、投資原価の減額として認識する。

## 配当に関する改訂

本改訂により、子会社、共同支配企業または関連会社からの受取配当金は、親会社の個別財務諸表で収益に認識されることとなります。

従来、配当に関する会計処理は、IAS 第 27 号における原価法の定義に基づいて行われていました。取得後累積利益からの配当は収益に認識されていました。それらの利益を超過する配当は投資の回収および投資原価の減額とみなされていました。

また、投資が過大計上されるリスクを軽減することを目的とした、IAS 第 36 号の改訂が行われています。この改訂は、配当の支払いについて投資の減損テストが要求される状況について定義しています。これには、配当が宣言された期に、配当が子会社、共同支配企業または関連会社の包括利益の合計額を超過する場合、あるいは当該投資の個別財務諸表上の帳簿価額が被投資会社の純資産(のれんを含む)の連結財務諸表上の帳簿価額を超過する場合があります。

### 実務的な視点

本改訂により、累積利益を取得日前と取得日後とで区別する必要がなくなります。また本改訂により、既存の報告企業および初度適用企業の会計処理および帳簿記入が簡素化されます。

さらに本改訂により、取得日前累積利益からの配当支払いが、自動的に投資の回収とみなされることはありません。これに代えて本改訂では、配当の受取りを投資の回収として処理します。

## 組織再編／新設親会社の個別財務諸表における投資原価

本改訂は、実質的に変化が無い場合の既存のグループにおける新設親会社の設立に関する会計処理を明確化しています。

旧親会社に対する投資の会計処理に原価モデルを適用する新設親会社は、当該投資原価を、組織再編日現在の旧親会社の個別財務諸表における資本項目に対する持分割合相当の帳簿価額により測定します。

本改訂は、以下のすべての条件が満たされた場合には、組織再編と何ら実質は変化していないとしています。

- 新設親会社は、旧親会社の既存の持分金融商品との交換で持分金融商品を発行することにより、旧親会社の支配権を取得する
- 新グループと旧グループの資産および負債が、組織再編の直前と直後で同一である
- 組織再編前の旧親会社の所有者が、組織再編の直前と直後において旧グループおよび新グループの純資産に対して同一の数量、同一比率の持分を有している

### 実務的な視点

本改訂は、新設親会社が既存株主の下に設立される場合に、既存のグループあるいは企業に対して適用されます。旧親会社および新設親会社は、株主の共通支配の下にある場合または共通支配下でない場合があります。例えば、株主が組織再編に同意した場合に備えて顧問弁護士が新設親会社を設立するものの、契約上は共通支配を定めません場合があります。また株主が既存の親会社の上に新設親会社を設置することもあります。組織再編に関する上記 3 つの規準が実質に何ら影響を与えない場合には、繰越方式は選択肢ではなく、原価法が適用されます。

## 適用日

新たな IFRS 第 1 号の例外規定は、2009 年 1 月 1 日以降に開始する年度から適用され、早期適用が許容されます。

配当に関する改訂は、2009 年 1 月 1 日以降将来に向かって適用され、早期適用が許容されます。配当に関する改訂が早期適用される場合には、同時に関連する IAS 第 18 号、21 号および 36 号に関する改訂が適用されます。

組織再編に関する改訂は、2009 年 1 月 1 日以降に開始する年度に発生する組織再編に対して将来に向かって適用されます。当改訂は、特定の組織再編に対して遡及適用することができ、その後のすべての組織再編は修正再表示されます。

お問い合わせ: あらた監査法人(広報)

東京都千代田区丸の内1丁目5番1号  
新丸の内ビルディング32階(〒100-6532)  
電話: 03-6858-0179(直通)  
メールアドレス: aaratapr@jp.pwc.com

あらた監査法人は、世界 150 カ国に 146,000 人のスタッフを擁するプライスウォーターハウスクーパース(PwC)のメンバーファームです。PwC のメンバーファームとして、会計および監査において PwC の手法に完全に準拠した国際的なベストプラクティスを採用し、PwC のグローバルネットワークで培われた経験、専門知識、リソースを最大限に活用し、日本において国内企業および国際企業に対して、国際水準の高品質な監査を提供していきます。

© 2008 PricewaterhouseCoopers Aarata. All rights reserved. "PricewaterhouseCoopers" refers to the Japanese firm of PricewaterhouseCoopers Aarata or, as the context requires, the PricewaterhouseCoopers global network or other member firms of the network, each of which is a separate and independent legal entity.