

IFRS 解釈指針委員会のアジェンダ決定案「IAS 第 27 号『個別財務諸表』—取得原価で会計処理される子会社に対する投資：段階的な取得」に対するコメント・レター

ASBJ 専門研究員 かじた ゆきひろ
梶田 幸裕

企業会計基準委員会（以下「当委員会」という。）は、IFRS 解釈指針委員会（以下「IFRS-IC」という。）から、2018 年 9 月に公表されたアジェンダ決定案「IAS 第 27 号『個別財務諸表』—取得原価で会計処理される子会社に対する投資：段階的な取得」に対して、当委員会から、2018 年 11 月にコメント・レターを送付している。

本アジェンダ決定案は、個別財務諸表において、段階取得により被取得企業の支配を獲得し、IAS 第 27 号「個別財務諸表」を適用して当該投資を取得原価で測定することを選択した場合の会計処理方法に関する論点を扱っている。なお、当初持分については共同支配も重要な影響力も有しておらず、IFRS 第 9 号「金融商品」を適用し、公正価値で測定していた。

取り上げられた論点は以下のとおりである。

- (1) 論点 1：被投資企業の支配を獲得した日における子会社への投資の取得原価をどのように算定するか
 - ① アプローチ 1：「企業が支配を獲得した日の当初持分の公正価値」＋「追加持分に支払った対価」（みなし原価としての公正価値アプローチ（fair value as deemed cost approach））
 - ② アプローチ 2：「当初持分に支払った対価（当初対価）」＋「追加持分に支払った対価」（累積原価アプローチ（accumulated cost approach））
- (2) 論点 2：前項におけるアプローチ 2 を適用した場合に、支配を獲得した日に生じる差額（支配を獲得した日の当初持分の公正価値と当初対価の差）を純損益で表示するか、その他の包括利益（以下「OCI」という。）で表示するか

また、被取得企業の当初持分に対して純損益を通じて公正価値で測定（以下「FVPL 測定」という。）をしていたか、当初認識時に公正価値の事後の変動を OCI に表示するという取消不能な選択（以下「OCI オプション」という。）により、OCI を通じて公正価値で測定（以下「FVOCI 測定」という。）をしていたかによって結論が変わるかどうかについても論点となっている。

IFRS-IC は、論点 1 については、2 つのアプローチがいずれも適用できると結論付け、論点 2 については、アプローチ 2 を選択した場合に生じる差額を純損益で認識すべきであり、この結論は、当初持分を FVPL 測定していたか FVOCI 測定していたかにかかわらず同様の結論になるとするアジェンダ決定案を公表した。

当委員会は、コメント・レターにおいて、論点 1 について、2 つのアプローチがいずれも許容されるとするアジェンダ決定案の内容に同意できるとしたものの、論点 2 については、当初持分に対

して OCI オプションを選択していた場合にも、支配を獲得した日に生じる差額を純損益で会計処理することが有用な財務報告につながるかについては疑問があると考えており、以下のようなコメントを行った。

- (1) 支配獲得時までの公正価値の変動が OCI で認識される一方で、段階取得を通じて支配を獲得した時点で発生する差額が純損益に含めて認識されることに対して違和感があり、当該会計処理及びその結果として開示される財務諸表が、取引のどのような経済実態を表すことになるかについて、合理的な説明が必要である。
- (2) 論点 1 において取得原価を積み上げる考え方を採用することは、当該投資全体を公正価値評価すべき性質のものではないとの考えに基づくものであると考えた場合、支配を獲得した時点で行う会計処理は、過去に認識していた公正価値の変動の「取消し」であると考えており、この場合には、例えば、当初持分に対して公正価値の変動を OCI を通じて認識していた場合には、過去に認識していた OCI を資本から除去するといった会計処理も考えられるのではないかと。