

国際関連情報 IFRS 財団及び IASB 情報

IASB 情報要請「IFRS 第 10 号『連結財務諸表』、IFRS 第 11 号『共同支配の取決め』及び IFRS 第 12 号『他の企業への関与の開示』の適用後レビュー」

ASBJ 専門研究員 てづか ふみひと
手塚 史

1. はじめに

国際会計基準審議会（IASB）は、2020 年 12 月に、情報要請「IFRS 第 10 号『連結財務諸表』、IFRS 第 11 号『共同支配の取決め』及び IFRS 第 12 号『他の企業への関与の開示』の適用後レビュー」（以下「情報要請」という。）を公表した（コメント期限：2021 年 5 月 10 日）。

本稿では、IASB が実施する適用後レビュー（Post-implementation Review、以下「PIR」という。）及び IASB が公表した情報要請の概要を中心に紹介する。なお、文中の意見にわたる部分は筆者の私見であることをあらかじめお断りしておく。

2. IASB が実施する PIR の概要

PIR は IASB のデュー・プロセスの一環であり、新基準又は大規模修正について、新たな要求事項が 2 年間適用された後に開始することとされている¹。

PIR は 2 つのフェーズで構成される。フェーズ 1 では、検討すべき主要な事項を識別して評価を行い、当該結果を情報要請として公表した上で、市場関係者からコメントを求める。フェーズ 2 では、情報要請に寄せられたコメントやアウトリーチなど他の協議活動を通じて収集した情報に基づき、IASB が審議を行う。IASB は審議を完了した時点で発見事項を提示し、レビューの結果として行う予定の手順があればそれを公表することとされている。

PIR では、特に次の点を評価することが目的

1 IFRS 財団のデュー・プロセス・ハンドブック（6.48 項）では、「審議会は、新基準又は大規模修正のそれぞれについて適用後レビューの実施を求められる。適用後レビューは、通常、新たな要求事項が国際的に 2 年間適用された後に開始する。これは通常、発効日の約 30 か月から 36 か月後である。」とされている。

とされている。

- ある基準における要求事項を適用する企業が、企業の財政状態及び財務業績を忠実に描写する財務諸表を作成するかどうか、及びこの情報が財務諸表利用者が十分な情報に基づく経済的意思決定を行うのに役立つかどうか
 - 当該基準の領域が課題を生じさせているかどうか
 - 当該基準の領域が一貫しない適用を生じさせる可能性があるかどうか
 - 当該基準の要求事項の適用若しくは実施の際、又は当該基準が企業に提供することを要求している情報の使用若しくは監査の際に、予想外のコストが生じるかどうか
- また、IASBは、PIRの発見事項の内容次第で、次のいずれかを決定することにつながる可能性があるとしている。
- 基準設定プロジェクトをアジェンダに追加する
 - 1つ又は複数の事項をリサーチ・プログラムの一部としてさらに検討する
 - 上記の両方を行うことを決定する
 - 何もしない

3. IASB が公表した情報要請の質問項目

情報要請には、次の質問事項が示されており、回答者は質問のすべて又は一部に回答することにより情報を提供することができるかとされている。

該当する基準	番号	質問内容
	質問 1	コメント提出者の属性
IFRS 第 10 号「連結財務諸表」(以下「IFRS 第 10 号」という。)	質問 2	支配一投資先に対するパワー

下「IFRS 第 10 号」という。)	質問 3	支配一パワーとリターンとの関連
	質問 4	投資企業
	質問 5	会計処理の要求事項
IFRS 第 11 号「共同支配の取決め」(以下「IFRS 第 11 号」という。)	質問 6	IFRS 第 11 号の範囲に含まれない協力の取決め
	質問 7	共同支配の取決めの分類
	質問 8	共同支配事業の会計処理の要求事項
IFRS 第 12 号「他の企業への関与の開示」(以下「IFRS 第 12 号」という。)	質問 9	他の企業への関与の開示
	質問 10	その他のコメントの有無

以下では、情報要請の質問 2 から質問 9 について概要等を紹介する。

4. IASB が公表した情報要請の概要

(1) IFRS 第 10 号

① 支配一投資先に対するパワー (質問 2) (IFRS 第 10 号の要求事項等)

IFRS 第 10 号は、投資者が 1 つ又は複数の他の会社 (子会社) を支配している場合に連結財務諸表を表示することを要求している。投資者は、投資先との関与により生じる変動リターンに対するエクスポージャー又は権利を有し、かつ、投資先に対するパワーを通じて当該リターンに影響を及ぼす能力を有している場合には、支配を有するとされている。

投資者は、投資先の関連性のある活動を指図する現在の能力を有する場合に投資先に対する

パワーを有するとされている。また、投資者は、投資者と他者が有する権利が、実質的な権利なのか、防御的な権利なのかを決定し、パワーを有するかどうかの評価に際しては、実質的な権利のみを検討するとされている。

投資者は、投資先の議決権の過半数を有さない場合にもパワーを有する可能性があり、パワーの判断において、(a)他の議決権保有者との契約上の取決め、(b)他の議決権保有者の保有規模及び分散状況との比較における投資者の議決権の相対的な規模、(c)潜在的議決権、(d)過去の株主総会での他の株主の投票パターン、(e)事実上の代理人等、について考慮する必要がある。(PIR のフェーズ 1 でのフィードバック)

IASB は、利害関係者からの次のコメントを確認している。

- 複数の活動が存在する場合の関連性のある活動の識別の困難性
- 権利が防御的かどうかの判断の困難性（例えば、フランチャイズ契約）
- 権利が実質的かどうかの再評価に追加のガイダンスが必要であること
- 議決権の過半数を伴わない支配の判断に、企業間でのばらつきが生じ得ること。また、再評価において第三者の活動をモニタリングすることが煩雑であること

(質問内容の概要)

IASB は、次のことが困難な状況はあるか、そのような状況はどれくらいの頻度で生じるかなどについて質問している。

- 投資先の関連性のある活動の識別
- 投資者の権利が防御的・実質的であるかの決定
- 他の投資者による株式保有が広く分散している場合に、投資者が議決権の過半数を伴わずに投資先を支配しているかを評価すること

② 支配—パワーとリターンとの関連(質問 3) (IFRS 第 10 号の要求事項等)

IFRS 第 10 号では、投資者は、投資先への関与から生じるリターンに影響を及ぼすために投資先の関連性のある活動に対してパワーを使用できることが必要とされる。投資者は、他者の代理人として行動している場合には、自らのリターンに影響を及ぼすためにパワーを使用することができない。

(PIR のフェーズ 1 でのフィードバック)

IASB は、利害関係者からの次のコメントを確認している。

- 意思決定者の本人・代理人判断の困難性
- 契約上の取決めがない場合の代理人（事実上の代理人）の識別の困難性

(質問内容の概要)

IASB は、次のような状況はどれくらいの頻度で生じるかなどを質問している。

- 代理人関係を識別することが困難である状況
- 他の当事者が投資者の事実上の代理人であるかどうかの判断

③ 投資企業 (質問 4)

(IFRS 第 10 号の要求事項等)

IFRS 第 10 号は、投資企業に、子会社に対する投資を公正価値で測定し、公正価値の変動を純損益に認識することを要求している。投資企業は、子会社自身が投資企業でなく、子会社の主要な目的及び活動が投資企業の投資活動に関連するサービスを提供することである場合には、当該子会社を連結する。IFRS 第 10 号では、投資企業が定義され、その典型的な特徴が記述されている。

(PIR のフェーズ 1 でのフィードバック)

IASB は、利害関係者からの次のコメントを確認している。

- 投資企業の定義の明確化の必要性
- 自身が投資企業である子会社を公正価値測定

することが、情報の喪失を生じさせること
(質問内容の概要)

IASBは、次のような状況を認識しているかなどを質問している。

- 投資企業の定義や典型的な特徴を適用することにより、投資企業の識別について、一貫性のない結果がもたらされる状況
- 自身が投資企業である子会社に対する投資を公正価値で測定することにより情報の喪失をもたらす状況

④ 会計処理の要求事項 (質問 5) (IFRS 第 10 号等の要求事項等)

IFRS 第 10 号は、親会社の子会社の支配を喪失した場合は、親会社が旧子会社に対して保持している投資を支配喪失日に公正価値で測定し、これにより生じる利得又は損失は、純損益に認識することを要求している。これは、支配の喪失は、重大な経済事象であり、これまでの親子関係とは大きく異なる投資者と投資先との新たな関係が当初測定されるからであると説明されている。

IFRS 第 3 号「企業結合」(以下「IFRS 第 3 号」という。)では、事業の取得に適用され、事業を構成しない資産グループの取得には適用されない。一方で、IFRS 第 10 号では、親会社がすべての子会社を連結することが要求され、非支配持分は、子会社に対する持分のうち、親会社に直接に帰属しないものと定義されている。

(PIR のフェーズ 1 でのフィードバック)

IASB は、利害関係者からの次のコメントを確認している。

- 持分変動の会計処理に関するガイダンスの網羅性の欠如
- 支配の喪失の会計処理において保持している持分を公正価値で再測定することへの反対意見 (単独で考えると、保持している持分は変

化しておらず、保持している持分の再測定は不適切である。)

- 事業を構成しない子会社の部分的な取得の際に、非支配持分を認識すべきかどうかについて多様性が存在すること

(質問内容の概要)

IASB は、次のような質問をしている。

- 投資者と投資先との関係を変化させ、かつ IFRS 基準書で扱われていない取引、事象又は状況が生じる頻度及びこれらに対する会計処理
- 支配の喪失を生じさせる取引において、保持している持分を公正価値で再測定することが、目的適合性のある情報を提供するか
- 事業を構成しない子会社に対する支配をどのように会計処理しているか

(2) IFRS 第 11 号

① IFRS 第 11 号の範囲に含まれない協力の取決め (質問 6)

(IFRS 第 11 号の要求事項等)

IFRS 第 11 号では、共同で支配されている取決めに対する持分を有する企業の財務報告に関する原則を定めている。共同支配の取決めは、複数の当事者が共同支配を有する取決めであり、次の特徴を有するとされている。

- 当事者が契約上の取決めで拘束されている
- 契約上の取決めにより、複数の当事者が当該取決めに対する共同支配を有している

(PIR のフェーズ 1 でのフィードバック)

IASB は、利害関係者から、IFRS 第 11 号の範囲に含まれない協力の取決めについて、十分な会計処理の要求事項が示されていないと利害関係者から指摘されている。

(質問内容の概要)

IASB は、IFRS 第 11 号の範囲に含まれない協力の取決めについて、次のような質問をしている。

- 取決めの当事者が共同支配を有していないために IFRS 第 11 号の共同支配の取決めの定義を満たさない協力の取決めが、どのくらい普及しているか
- IFRS 第 11 号の定義を満たさない協力の取決めをどのように会計処理しているか

② 共同支配の取決めの分類 (質問 7)

(IFRS 第 11 号の要求事項等)

IFRS 第 11 号では、共同支配の取決めの当事者である投資者は、当該取決めが共同支配企業なのか共同支配事業なのかを、当該取決めの当事者の権利及び義務を評価することによって決定するとしている。

(PIR のフェーズ 1 でのフィードバック)

IASB は、利害関係者から、共同支配の取決めを共同支配事業又は共同支配企業のいずれかに分類するには、重大な判断が必要となる場合があり、それが煩雑となる可能性があるとして利害関係者から指摘されている。

(質問内容の概要)

IASB は、共同支配の取決めの分類について、次のような質問をしている。

- 共同支配の取決めの当事者が、当該取決めの法的形態及び契約上の取決めを考慮した後に、共同支配の取決めの分類を決定するために、他の事実及び状況を考慮しなければならないことが、どれくらいの頻度で生じるか
- IFRS 第 11 号のガイダンスの適用により、どの程度まで、投資者が共同支配の取決めの分類を「他の事実及び状況」に基づいて決定することが可能か。また、IFRS 第 11 号のガイダンスに含まれていない他の要因で、分類に関連性がある可能性がある要因はあるか

③ 共同支配事業の会計処理の要求事項(質問 8)

(IFRS 第 11 号の要求事項等)

IFRS 第 11 号では、共同支配事業者は、取

決めに係る自らに帰属する資産、負債、収益及び費用を認識しなければならないとしている。(PIR のフェーズ 1 でのフィードバック)

IASB は、利害関係者からの次のコメントを確認している。

- 共同支配事業の会計処理について十分なガイダンスが存在するとは一部の利害関係者は考えていないこと
- 過去の IFRS 解釈指針委員会がアジェンダ決定を公表した論点に関する懸念

(質問内容の概要)

IASB は、共同支配事業の会計処理について、次のような質問をしている。

- IFRS 第 11 号の要求事項の適用により、どの程度まで、共同支配事業者が資産、負債、収益及び費用を目的適合性のある忠実な方法で報告することが可能となっているか
- 共同支配事業者がそのような報告を行えない状況はあるか

(3) IFRS 第 12 号

他の企業への関与の開示 (質問 9)

(IFRS 第 12 号の要求事項等)

IFRS 第 12 号では、子会社、共同支配の取決め、関連会社及び非連結の組成された企業への企業の関与と、これらの関与に関連したリスクについての開示要求を示している。

(PIR のフェーズ 1 でのフィードバック)

IASB は、利害関係者はほとんどコメントしなかったものの、一部の利害関係者は、追加の情報開示を提案し、他の利害関係者は、開示要求の一部が過剰であるとする意見があったとしている。

(質問内容の概要)

IASB は、次のことを認識しているかなどについて質問している。

- IFRS 第 12 号で要求されていない情報で、有用と考える情報

- IFRS 第 12 号で要求されている情報のうち、不必要と考える情報

5. おわりに

ASBJ は、本情報要請における質問項目に対して IASB に有用な情報提供が行えるよう、関係者へのアウトリーチなど十分な取組みを行っていくことを予定している。

特に、支配の喪失を生じさせる取引において、残存持分を公正価値測定する要求事項につ

いては、ASBJ はかねてよりその情報の有用性の観点から意見発信を行ってきており²、本情報要請に対するコメントでも言及していくことが考えられる。

また、本情報要請では持分法会計は対象となっていないが、IFRS 第 11 号に従い投資先が共同支配企業であると判定された場合に持分法が適用されることや、持分法会計には、過去から継続する解決すべき課題があると我が国関係者の多くが認識している³ことを踏まえ、同じく持分法会計についても言及していくことが考えられる。

2 情報要請 適用後レビュー：IFRS 第 3 号「企業結合」の回答の提出（2014 年 5 月）

<https://www.asb.or.jp/jp/wp-content/uploads/20140530-1.pdf>

3 欧州財務報告諮問グループ（EFRAG）ショート・ディスカッション・シリーズ「持分法：測定基礎なのかー行連結なのか」に対するコメント（2014 年 6 月）https://www.asb.or.jp/jp/wp-content/uploads/140617_2.pdf
会計基準アドバイザー・フォーラム（ASAF）会議（2014 年 12 月）資料「持分法会計に関するアンケート調査に関するフィードバック」

<https://www.asb.or.jp/jp/ifrs/asaf/y2014/2014-1204/2014-1205.html>