2021年10月開催 ASAF 会議報告

ASBJ 常勤委員 やのう りえこ
矢農 理恵子

はじめに

2021年10月1日、第33回会計基準アドバイザリー・フォーラム（ASAF）会議が開催され、企業会計基準委員会（ASBJ）からは小賀坂委員長以下が参加した。この会議は、以前はロンドンで開催されていたが、新型コロナウイルス感染症の拡大を受け、2020年4月以後は、国際会計基準審議会（IASB）の理事を含む全参加者がビデオ参加する形式で開催されている。

今回の議題は、次のとおりであった。

- (1) 持分法
- (2) 経営者による説明
- (3) 基本財務諸表
- (4) 料金規制対象活動
- (5) プロジェクトの近況報告と次回 ASAF 会議の議題

本稿では、(1)及び(3)について、ASBJの発言を中心に議論の概要を紹介する。(1)のセッションにおいては、ASBJによるショート・ペーパーの説明及び質疑応答が実施された後、IASBのプロジェクトに関する議論がなされた。

持分法：ASBJによるショート・ペーパーに関する議論

議題の概要

ASBJは、持分法会計を取り巻く国際的な議論に寄与するため、ショート・ペーパー・シリーズ第3号「持分法会計についての視点」（以下「ショート・ペーパー」という。）を公表し、今回の ASAF 会議に提出した。ショート・ペーパーは、IAS第28号「関連会社及び共同支配企業への投資」（以下「IAS第28号」という。）における現在の要求事項が、一行連結と測定基礎の両方の側面を有することを理解したうえで、どのような場合に一行連結の側面を重視し、どのような場合に測定基礎の側面を重視すべきかを明確にする原則を提案することで、持分法会計の適用から生じる多くの実務上の論点に対処できるようにすることを提案している。ショート・ペーパーは ASBJ ウェブサイトより入手可能である（<https://www.asb.or.jp/jp/ifrs/discussion/2021-0903.html>）。

ショート・ペーパーは、持分法会計について、一行連結と見るアプローチ及び測定基礎と見るアプローチのハイブリッドとして見るべきであるとしており、具体的に次の原則を適用することを提案している。

原則1：関連会社又は共同支配企業に対する持

分 (interest) の会計処理単位は、持分そのもの (すなわち、単一の資産に対する投資) であり、関連会社又は共同支配企業の資産及び負債ではない。投資者は、関連会社又は共同支配企業の純資産に対する取り分 (share) を表す資産と、関連会社又は共同支配企業の純損益に対する取り分を表す収益又は費用を認識する。

原則 2：関連会社又は共同支配企業に対する持分の減損は、当該持分の全体に対してテストされる。当該持分の帳簿価額はゼロまで減額される場合があるが、次のいずれかの場合を除いては、追加の負債は認識されない。

- (a) 投資者が当該損失を負担する法的義務又は推定的義務を有する場合
- (b) 消去されるはずの金額 (ダウンストリーム取引による利得又は配当の場合) が当該持分の帳簿価額を上回る場合

原則 3：重要な影響力も共同支配も、投資先に対する支配を構成しない。したがって、連結に関する会計処理の要求事項のうち、グループ (親会社とその子会社) の概念に基づく投資者の所有持分に関する会計処理は、持分法に関する会計処理の要求事項に引き継がれない。

原則 4：原則 1 から 3 で扱っていない論点については、持分法に関する会計処理の要求事項は、連結に関する会計処理の要求事項に従う。

今回の ASAF 会議において、ASBJ からショート・ペーパーの概要を説明したうえで、次の事項について ASAF メンバーの意見を求めた。

- (1) ハイブリッド・アプローチを採用することに同意するか。
- (2) 提案した原則についてコメントはあるか。

議論の状況

ASAF メンバーからは、ショート・ペーパーで

提案されている原則により、多くの実務上の問題が解決されるとの意見が複数聞かれた。一方、一行連結と測定基礎の観点も含めて、持分法投資に関して投資家がどのような情報を必要としているかを把握することが有用であるとの見解が複数示されたほか、利用者から持分法投資の当初コストよりも公正価値が好ましいとする意見が聞かれていることが紹介された。また IASB 理事からは、持分法に係る原則については基準書に含めるのではなく基準設定主体のためのツールとして使用することが考えられるとの見解が示され、この点について ASBJ からは、実務に影響を与えるものは可能な限り基準書に含めるべきであるとの意見を述べた。

持分法：IASB のプロジェクトに関する議論

議題の概要

IAS 第 28 号では、持分法会計の基礎となる原則が明確となっていないことから、利害関係者の間で見解の相違があり、同一の取引に対して多様な会計処理がなされていることが過去から継続して課題となっている。このため、IASB は持分法会計に関するリサーチ・プロジェクトに取り組んでいる。

今回の ASAF 会議では、次の点について ASAF メンバーの意見が求められた。

- (1) 繰り返し適用上の論点として識別されるが本プロジェクトの検討対象から除外される次の 3 つの論点について、どのように考えるか。
 - ① 便益にアクセスを与える所有持分に関する論点 (異なる特徴を有する金融商品を投資先が発行する場合、保有者はどの金融商品を持分法投資の原価の一部とすべきか等)
 - ② 相互持分に関する論点 (関連会社又は共同支配企業が投資者の持分を所有する場合の取扱い)

③ 報告期間の差異の調整及び会計方針の統一に関する論点

(2) 重要な影響力の変化を伴わない関連会社又は共同支配企業に対する持分の変動に関して IASB スタッフが提示する会計処理案について、どのように考えるか。

重要な影響力の変化を伴わない関連会社又は共同支配企業に対する持分の変動のうち、投資者の持分が増加する場合の取扱いについて、IASB スタッフは、次の4つの会計処理案を提示した。

	関連会社又は共同支配企業の純資産に対する追加持分の測定	支払対価と純資産に対する追加持分との差異の会計処理
案1	持分を追加取得した時点における純資産の公正価値に対して追加持分比率を乗じた額により、純資産に対する追加持分を測定する（持分を追加取得する都度、公正価値測定を行う。）。	のれん又は割安購入益を認識する。
案2	同上	純損益に含める。
案3	持分を追加取得した時点における支払対価の公正価値（現金対価の場合、支払額）により、純資産に対する追加持分を測定する。	差異は生じない。
案4	重要な影響力を獲得した時点における純資産の公正価値にその後の純資産の帳簿価額の変動を加えた額に追加持分比率を乗じた額によって、純資産に対する追加持分を測定する（公正価値測定は重要な影響力を獲得した時点においてのみ行い、持分を追加取得した時点では行わない。）。	純損益に含める。

議論の状況

ASBJ からは、上記(2)の論点について、次の意見を述べた。

- ASBJ が提示したショート・ペーパーの考え方によれば、案4は排除されるが、それ以外の案を特定するものではないと考える。
- 持分法適用開始時の会計処理と整合する案1が適当と考える。

他の ASAF メンバーからは、持分法適用開始時の会計処理と整合している案1を支持する意見が多く聞かれたほか、案3を支持する意見も複数聞かれた。一方、案2及び案4を支持する意見はほとんどなく、これらの案は投資によって損失が認識される点で、投資家の理解を得ることが困難であるとの意見が述べられた。

また、本プロジェクトから除外することとされている3つの論点については（上記(1)参照）、除外することに賛同する意見のほか、実務で問題が識別されていることから本プロジェクトで対処すべきであるとの意見が聞かれた。

基本財務諸表

議題の概要

IASB は、2019年12月に公開草案「全般的な表示及び開示」（以下「公開草案」という。）を公表し、2020年9月30日までコメントを募集した後、2021年3月のボード会議より再審議を開始している。今回の ASAF 会議では、次の2点について ASAF メンバーからのインプットが求められた。

- (1) 公開草案の提案に対するこれまでの IASB の暫定決定を踏まえて、ASAF メンバーから IASB に対してどのようなアドバイスがあるか。
- (2) これまでの暫定決定を踏まえて、再審議されていないトピックへのアプローチについて

て、ASAFメンバーから何か提案があるか。

議論の状況

ASBJからは、次の意見を述べた。

- これまでの再審議において、我々が重要と考えてコメントした内容の多くが採用されず、残念である。
- 営業利益の定義について、我々は、積極的に定義することを提案し、当該定義は、主要な営業活動として財務活動や投資活動を行う企業にも適用可能であることを指摘した。これまでの再審議では、これらの企業を除外して議論が進められているが、これらの企業が扱われることとなった場合に、暫定決定を再考することになることを懸念している。

他のASAFメンバーからは、営業利益を直接定義することを提案する意見に加え、営業利益をデフォルトのカテゴリーとして定義する暫定決定を支持する意見が示されたほか、関連会社及び共同支配企業に関する情報を企業の主要な事業活動と不可分か否かで区分して表示する提案に反対する意見などが述べられた。

また、再審議において公開草案の提案からの大幅な変更が議論されていることから、再公開草案の公表が必要かどうかを検討すべきであるとの見解が示され、この点についてASBJからは、提案内容を大幅に変更する場合には、再公開草案を公表することも検討すべきであるとの意見を述べた。