

2018年11月21日

IFRS 解釈指針委員会 御中

**「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」に関するアジェンダ決定案に対するコメント**

1. 当委員会は、「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」に関する IFRS 解釈指針委員会（以下「委員会」という。）の 2018 年 9 月の IFRIC アップデートにおけるアジェンダ決定案に対するコメントの機会を与えられたことを歓迎する。
2. 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）については、取得原価の決定に対する 2 つのアプローチ（すなわち、みなし原価としての公正価値アプローチ又は累積原価アプローチ）のいずれの適用も許容されるとのアジェンダ決定案の内容に同意する。
3. 一方、論点 2（支配を獲得した日に生じる差額を純損益で表示するか、OCI で表示するか）については、支配を獲得した日に生じる差額をどのように捉えるかによって結論が変わり得ると考えている。
4. IASB スタッフの分析のように、当該差額を測定基礎の変更により生じるものと捉えた場合、我々は、その帰結として、当該差額を純損益に含めて表示することになるとことは理解できる。しかしながら、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、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は疑問がある。すなわち、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違和感があると考えている（下表参照）。この点、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と考える。

当初認識時	金融資産 100 cash 100
事後測定時	金融資産 20 OCI 20 ¹
支配獲得時 ²	損益 20 子会社株式 100 金融資産 120

- 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、我々は、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」であると考えられることができると考えている。この考え方を採用した場合には、第4項とは異なる会計処理となる可能性があると考えており、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と考えている。
- なお、我々は、過去に認識していた公正価値の変動を取り消す考え方は、2018年9月11日のIFRS-IC会議のアジェンダ・ペーパー6Bの第54項³におけるIASBスタッフの分析と整合しているものと理解している。
- 我々のコメントが、委員会及びIASBの将来の議論に貢献することを期待している。ご質問があれば、ご連絡いただきたい。

小野 行雄

企業会計基準委員会 委員長

1 簡略化のため、税効果の影響を無視している。

2 追加持分に対する会計処理の記述は割愛している。

3 当該パラグラフは、次のように分析していた。「The accumulated cost approach results in Entity X adjusting the measurement basis of the initial interest--ie the entity 'resets' the value of the initial interest from fair value to its original cost and in effect unwinds previously recognised fair value changes.」