

注：本資料は Deloitte の IFRS Global Office が作成し、有限責任監査法人トーマツが翻訳したものです。  
この日本語版は、読者のご理解の参考までに作成したものであり、原文については英語版ニュースレターをご参照下さい。

## IFRS in Focus

# IASB が、投資者とその共同支配企業または関連会社の間での資産の売却または拠出を取扱う IFRS 第 10 号および IAS 第 28 号（2011 年）の修正を公表

### 目次

- ・ **なぜ本修正が公表されたのか？**
- ・ **本修正によって導入された変更は何か？**
- ・ **新たな要求事項はいつ適用されるか？**

本 IFRS in Focus は、投資者とその共同支配企業または関連会社の間での資産の売却または拠出に関する IFRS 第 10 号「連結財務諸表」および IAS 第 28 号「関連会社および共同支配企業に対する投資」に基づく会計処理の最近の修正を要約している。

### 要点

- ・ 関連会社または共同支配企業が関与する取引については、利得または損失の認識の範囲は、売却または拠出された資産が事業を構成するか否かによって異なる。
- ・ 以下のいずれかの場合、取引によって生じる利得または損失の全額が認識される。
  - 企業が、事業を構成する資産を共同支配企業または関連会社に売却または拠出する。
  - 企業が、事業を含む子会社に対する支配を喪失するが、共同支配または重要な影響力は保持する。
- ・ 反対に、以下のいずれかの場合、取引によって生じる利得または損失は、共同支配企業または関連会社に対する関連のない投資者の持分の範囲でのみ認識される（すなわち、利得または損失のうち当該企業の持分は消去される）。
  - 企業が、事業を構成しない資産を共同支配企業または関連会社に売却または拠出する。
  - 企業が、関連会社または共同支配企業が関与する取引において、事業を含まない子会社に対する支配を喪失するが、共同支配または重要な影響力は保持する。
- ・ IFRS 第 10 号および IAS 第 28 号（2011 年）の修正は、2016 年 1 月 1 日以後開始する事業年度から、将来に向かって適用される。早期適用は認められる。

詳細は下記ウェブサイト参照

[www.iasplus.com](http://www.iasplus.com)

[www.deloitte.com](http://www.deloitte.com)

[www.tohmatsu.com](http://www.tohmatsu.com)

## なぜ本修正が公表されたのか？

本修正は、IAS 第 28 号(2011 年)と IFRS 第 10 号の要求事項の間での矛盾に対応するものである。IAS 第 28 号(2011 年)では、共同支配企業または関連会社の資本持分との交換による共同支配企業または関連会社への非貨幣性資産の売却または拠出から生じる利得または損失は、共同支配企業または関連会社に対する関連のない投資者の持分の範囲に制限される。反対に、IFRS 第 10 号は、子会社の共同支配企業または関連会社への売却または拠出を含む子会社に対する支配の喪失について、利得または損失の全額の認識を要求している。

この矛盾に対応するために、IASB は、IFRS 第 10 号および IAS 第 28 号(2011 年)の修正を公表した。

## 本修正によって導入された変更は何か？

本修正は、共同支配企業または関連会社に資産を売却または拠出する場合、または共同支配企業または関連会社が関与する取引において支配を喪失するが共同支配または重要な影響力は維持する場合における、利得または損失の認識の範囲は、当該資産または子会社が、IFRS 第 3 号「企業結合」の定義に従って事業を構成するか否かによって異なることを規定している。資産または子会社が事業を構成する場合には利得または損失の全額が認識され、資産または子会社が事業を構成しない場合には利得または損失のうち企業の持分については消去される。

## IFRS 第 10 号「連結財務諸表」への修正

IFRS 第 10 号への修正は、子会社に対する支配の喪失時に利得または損失の全額を認識する一般的な要求事項に対する例外を導入するものである。

その例外は、IFRS 第 3 号に定義される事業を含まない子会社に対する支配の喪失で、その支配の喪失が、持分法を使用して会計処理される関連会社または共同支配企業が関与する取引の結果として生じる場合に適用される。

そのような取引の結果としての利得または損失は、取引の相手方である関連会社または共同支配企業に対する関連のない投資者の持分の範囲でのみ、親会社の純損益に認識される。過去にその他の包括利益に認識され、そのような取引の結果として支配を喪失した時点で純損益に振り替えられる金額についても、同じ要求事項が適用される。

さらに、親会社が旧子会社に対する投資を保持しており、旧子会社が持分法によって会計処理される関連会社または共同支配企業となる場合、保持される投資を公正価値で再測定する結果としての利得または損失は、当該新たな関連会社または共同支配事業に対する関連のない投資者の持分の範囲でのみ純損益に認識される。

### 見解

利得または損失を関連のない投資者の持分の範囲までに制限する要求事項は、親会社が持分法によって会計処理される関連会社または共同支配企業となる旧子会社に対する投資を保持する場合であっても、第三者との取引には適用されない。

旧子会社が事業を含む場合の取引についての会計上の要求事項は変更されていない(すなわち、事業を含む子会社の売却または拠出からの利得または損失は、全額認識される)。

### 見解

このような基準による取引の区別は、事業の定義をより強調することになる。したがって、企業は、上記のタイプの取引について、IFRS 第 3 号に従って子会社が事業を含んでいるかどうかを慎重に検討することが必要となる。

## IAS 第 28 号(2011 年)「関連会社および共同支配企業に対する投資」への修正

「アップストリーム」取引および「ダウンストリーム」取引から生じる利得および損失と、そのような利得および損失の部分的な消去に関するガイダンスは、IFRS 第 3 号に定義される事業を構成しない資産が関与する取引のみに関連するように修正される。

事業を構成する資産が関連する取引については、利得または損失の全額の認識が企業に要求されることになる。これは、上記の IFRS 第 10 号の修正と整合している。

IAS 第 28 号(2011 年)は、売却または拠出された資産が事業を構成するかどうかを決定するに当たり、企業は、当該売却または拠出が 1 つの取引として会計処理されるべき複数の取引に関連しているかどうかを考慮する必要があることも明確にしている。

## 見解

IAS 第 28 号(2011 年)の修正は、「アップストリーム」取引にも適用される。共同支配企業または関連会社が IFRS 第 3 号の事業を定義を満たす資産を投資者に売却する場合で、投資者がその事業の支配を獲得する場合、当該取引からの利得または損失の全額が認識される(すなわち、利得または損失のうち投資者の持分が消去されることはない)。本修正の結果として、事業が関与するアップストリーム取引の投資者の財務諸表における会計処理は、IFRS 第 3 号における段階取得による企業結合のガイダンスと整合することとなる。

## 新たな要求事項はいつ適用されるか？

本修正は、2016 年 1 月 1 日以後開始する事業年度に発生した取引より将来に向かって適用される。早期適用は認められる。企業が本修正を早期適用する場合には、その旨を開示しなければならない。

トーマツグループは日本におけるデロイト トウシュ トーマツ リミテッド(英国の法令に基づく保証有限責任会社)のメンバーファームおよびそれらの関係会社(有限責任監査法人トーマツ、デロイト トーマツ コンサルティング株式会社、デロイト トーマツ ファイナンシャルアドバイザリー株式会社および税理士法人トーマツを含む)の総称です。トーマツグループは日本で最大級のビジネスプロフェッショナルグループのひとつであり、各社がそれぞれの適用法令に従い、監査、税務、コンサルティング、ファイナンシャルアドバイザリー等を提供しています。また、国内約 40 都市に約 7,600 名の専門家(公認会計士、税理士、コンサルタントなど)を擁し、多国籍企業や主要な日本企業をクライアントとしています。詳細はトーマツグループ Web サイト([www.tohmatsu.com](http://www.tohmatsu.com))をご覧ください。

Deloitte (デロイト)は、監査、税務、コンサルティングおよびファイナンシャル アドバイザリーサービスを、さまざまな業種にわたる上場・非上場のクライアントに提供しています。全世界 150 を超える国・地域のメンバーファームのネットワークを通じ、デロイトは、高度に複合化されたビジネスに取り組むクライアントに向けて、深い洞察に基づき、世界最高水準の陣容をもって高品質なサービスを提供しています。デロイトの約 200,000 名を超える人材は、“standard of excellence”となることを目指しています。

Deloitte (デロイト)とは、英国の法令に基づく保証有限責任会社であるデロイト トウシュ トーマツ リミテッド(“DTTL”)ならびにそのネットワーク組織を構成するメンバーファームおよびその関係会社のひとつまたは複数指します。DTTL および各メンバーファームはそれぞれ法的に独立した別個の組織体です。DTTL (または“Deloitte Global”)はクライアントへのサービス提供を行いません。DTTL およびそのメンバーファームについての詳細は [www.tohmatsu.com/deloitte/](http://www.tohmatsu.com/deloitte/) をご覧ください。

本資料は皆様への情報提供として一般的な情報を掲載するのみであり、その性質上、特定の個人や事業体に具体的に適用される個別の事情に対応するものではありません。また、本資料の作成または発行後に、関連する制度その他の適用の前提となる状況について、変動を生じる可能性もあります。個別の事案に適用するためには、当該時点で有効とされる内容により結論等を異にする可能性があることをご留意いただき、本資料の記載のみに依拠して意思決定・行動をされることなく、適用に関する具体的事案をもとに適切な専門家にご相談ください。