

持分法の限定的な修正に関する提案

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。

トーマツ IFRS センター・オブ・エクセレンス

要点

- 投資者は、投資先の純資産の変動に対する持分のうち、投資先の純損益とその他の包括利益のいずれにも認識されないもの、及び投資先から受け取った分配以外のものを直接資本に認識する。
- 投資者は、投資先に対する重要な影響力を喪失した、又は投資先に対する支配を獲得した結果、持分法の使用を中止する場合には、過去に認識した資本の累計額を、純損益に振り替える。
- 本提案のコメント期間は、2013年3月22日までである。

背景

2012年11月に、国際会計基準審議会（IASB又は審議会）は、投資先の純資産の変動のうち、投資先の純損益又はその他の包括利益に認識されておらず、受け取った分配ではないもの（「その他の純資産変動」）に対する投資者の持分に係る会計処理を規定する、公開草案ED/2012/3「持分法：その他の純資産変動に対する持分（IAS第28号の提案された改訂）」（以下、「ED」という）を公表した。

提案内容

本EDは、その他の純資産変動について持分法の適用を規定するために、IAS第28号「関連会社及び共同支配企業に対する投資」（2011年改訂）に対する修正を提案する。それにより、IAS第28号（2011年改訂）10項は、持分法の適用に関する段階的なガイドを提供するために、大幅に再構成された。投資者は、最初に関連会社又は共同支配企業に対する投資を原価で測定し、持分法を適用する。投資先の純資産に対する持分の変動に係る事後的な会計処理は、その後、変動の内容に従って変更されることになる。

その他の純資産変動に対する持分法

本EDは、その他の純資産変動が投資者の資本に認識されるべきであることを提案する。関連会社及び共同支配企業に対する投資に関するその他の純資産変動の事例は、以下を含む。

- 投資者以外の当事者に対する追加の株式資本の発行
- 投資者以外の株主に対する資本性金融商品の買戻し
- 他の株主に対する投資先自身の資本性金融商品のプットオプションの売り
- 持分決済型の株式に基づく報酬取引

設例

本EDは、その他の純資産変動に係る会計処理を説明する設例を提案している。

投資者が、純資産がCU1,000である投資先に対して30%の投資を有し、その投資先に対する重要な影響力を有している。投資先が第三者に追加の株式を現金CU500で発行する。その結果、投資者の持分比率は、30%から25%に低下するが、投資者は投資先に対する重要な影響力を維持している。

投資先の純資産に対する投資者の持分は、CU300 (CU1,000×30%) からCU375 (CU1,500×25%) に増加する。したがって、投資者は、投資の増加CU75及び株式資本の増加CU75を計上する。

見解

その他の純資産変動に係る会計処理の公表は、当初、IFRS解釈指針委員会（委員会）により検討されていた。委員会は、対応する資本の調整とともに、投資に対する投資者の所有持分に関する増加（追加購入として取得原価で認識）及び減少（純損益に認識）に関する会計処理に対処するために、IASBがIAS第28号（2011年

改訂)の限定的な範囲の修正を行うことを提案した。

しかし、IASBは、提案が、実務で生じる可能性のあるその他の純資産変動のすべての種類(例えば、持分決済型の株式に基づく報酬取引)を扱うものとしておらず、投資に対する投資者の所有持分の減少と増加との対称性が提供されていないことを懸念して、委員会の提案に同意しなかった。

IASBは、その他の純資産変動のすべての種類を扱っており、IAS第1号「財務諸表の表示」に対する2007年改訂の一環として行われた結果的修正の前のIAS第28号「関連会社に対する投資」での会計上の取扱いに整合する、このEDに記述されるアプローチを選択した。審議会は、提案による概念上の懸念(すなわち、投資先が、IFRS第10号「連結財務諸表」で定義している連結グループの一員でないので、投資先のその他の純資産変動は、IAS第1号において資本の中で表示される「所有者の取引」からは除外しなければならないこと)を承知していた。しかし、審議会は、持分法に対する広範な検討が行われるときまで、実務の不統一に対処するにあたり、その提案されている解決策がもっとも合理的かつ迅速なアプローチであると考えた。

持分法の使用の中止

本EDは、投資先に対する投資が子会社(投資者が支配を獲得)又は金融資産(投資者が重要な影響を喪失)となる場合を含む様々な理由で、投資者が持分法の使用を中止する可能性があることを言及し

た。本EDは、投資者は、何らかの理由で持分法の使用を中止する場合には、過去に投資者の資本に認識したその他の純資産変動の累計額を、純損益に振り替えることを提案する。

所有持分のその他の変動

本EDは、投資者が持分法の使用を中止する場合には、純損益への振替えのみが生じることを提案する。投資先に対する投資者の所有持分は減少するが、投資者が継続して持分法を適用する場合には、過去に投資者の資本に認識したその他の純資産変動の累計額の純損益への振替えはない。

用語に対する提案されている修正

本EDはまた、IAS第28号(2011年改訂)の中の用語に対する変更(IFRS第11号「共同支配の取決め」の中の用語に整合させるため、「企業」から「投資者」に変更)を提案する。

発効日及びコメント期間

本EDは、発効日を規定していない。審議会は、EDについて受領するコメントを検討した後に、発効日を決定する予定である。

企業は、IAS第8号「会計方針、会計上の見積り及び誤謬」に従って、遡及的に本提案を適用することが要求される。

本EDのコメント期間は、2013年3月22日までである。

以上