

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

持分法の限定的な修正に関する提案

目次

- 背景
- 提案内容
- 発効日およびコメント期間

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、およ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、また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 または審議会) は、投資先の純資産の変動のうち、投資先の純損益また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（「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：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、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、最初に関連会社また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。関連会社およ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 ($CU1,000 \times 30\%$) から CU375 ($CU1,500 \times 25\%$) に増加する。したがって、投資者は、投資の増加 CU75 および株式資本の増加 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）および減少（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での、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)または金融資産(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場合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。

発効日およびコメント期間

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。

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 6,800 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)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ヶ国を超えるメンバーフ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 名におよぶ人材は、“standard of excellence”となることを目指しています。

Deloitte(デロイト)とは、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)およびそのネットワーク組織を構成するメンバーフームのひとつあるいは複数を指します。デロイト トウシュ トーマツ リミテッドおよび各メンバーフームはそれぞれ法的に独立した別個の組織体です。その法的な構成についての詳細は 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な事案をもとに適切な専門家にご相談ください。