

IASB、「共同支配事業に対する持分の取得(IFRS第11号の改訂)」を公表

国際会計基準審議会 (IASB) は2014年5月6日、「共同支配事業に対する持分の取得(IFRS第11号の改訂)」を公表した。

本改訂により、共同支配事業に対する持分を取得し、その共同支配事業の活動が、IFRS第3号「企業結合」で定義する「事業」を構成する場合、企業は、IFRS第11号に整合する範囲で、IFRS第3号及び他の基準書のすべての事業結合の会計処理に関連する原則を適用することとなる。

また、IFRSを初度適用する企業に対して過去の事業結合に関する免除規定の適用を認める、IFRS第1号「国際財務報告基準の初度適用」の改訂も行われた。

本改訂は、2016年1月1日以降に開始する会計年度における共同支配事業に対する持分の取得から、将来に向かって適用される。

【要約】

- 共同支配事業に対する持分を取得し、その共同支配事業の活動がIFRS第3号で定義する「事業」を構成する場合、企業は、IFRS第11号に整合する範囲で、IFRS第3号及び他の基準書のすべての事業結合の会計処理に関連する原則を適用する。また、事業結合について求められる情報を開示する。
- IFRSを初度適用する企業は、過去の事業結合に関する免除規定を、事業を構成する活動を行っている共同支配事業に対する持分についても適用することができる。
- 本改訂は、2016年1月1日以降に開始する会計年度から将来に向かって適用される。早期適用も認められる。早期適用した場合、その旨を開示する。

- 自らの資産(共同で保有する資産に対する持分を含む)
- 自らの負債(共同で負う負債に対する持分を含む)
- 共同支配事業から生じた産出物の持分相当額の売却による収益
- 共同支配事業による産出物の売却に伴う収益の持分相当額
- 自らの費用(共同で負担する費用に対する持分を含む)

しかし、IFRS第11号及びIFRS第11号によって差し替えられたIAS第31号「ジョイント・ベンチャーに対する持分」では、共同支配事業に対する持分を取得した場合の会計処理が明確に定められていなかった。このため、実務において、特に次の点について会計処理のばらつきがあった。

- 識別可能な純資産の価値を上回るプレミアムを支払った場合の会計処理
- 取得関連コストの会計処理(資産化または費用処理)
- 資産及び負債の当初認識から生じた繰延税金資産及び繰延税金負債の会計処理

この実務上のばらつきに対応するため、2012年12月の公開草案の公表を経て、今回、IFRS第11号の改訂が公表された。

なお、企業が、IFRS第3号で定義する「事業」ではない資産または資産グループに対する持分を取得した場合の取扱い、現行のIFRSにおいて既に指針が提供されている。このため、今回の改訂は、共同支配事業の活動が「事業」を構成する場合に適用される。

【改訂の背景】

IFRS第11号の第20項及び第21項は、共同支配事業者が、次の共同支配事業に対する持分に係る資産、負債、収益及び費用を認識し、それらに関連する基準書に従って会計処理することを要求している。

【改訂の内容】

本改訂では、IFRS第11号及びIFRS第1号に関する改訂が行われている。

【IFRS第11号の改訂】

企業が共同支配事業に対する持分を取得し、その共同支配事業の活動がIFRS第3号で定義する「事業」を構成する場合、企業は、IFRS第11号に整合する範囲でIFRS第3号及び他の基準書におけるすべての事業結合の会計処理に関連する原則を適用する。また、当該企業は、事業結合について求められる情報を開示する。

事業結合の会計処理に関連する原則には、次の項目が含まれる。

- IFRS第3号及び他の基準書における例外規定を適用する場合を除き、識別可能な資産及び負債を公正価値で測定する。
- 取得関連コストは、そのコストが発生し、サービスを受け取った期間において、費用として認識する（IAS第32号「金融商品：表示」及びIFRS第9号「金融商品」により、認識する負債性金融商品または資本性金融商品の発行するためのコストを除く）。
- 資産及び負債の当初認識から生じる繰延税金資産及び繰延税金負債をIFRS第3号及びIAS第12号「法人所得税」に従って認識する（のれんに係る繰延税金負債を除く）。
- 移転した対価が識別可能な資産及び引き受けた負債を超過する金額を、のれんとして認識する。
- のれんが配分された資金生成単位に対して、事業結合により取得したのれんについて定めたIAS第36号「資産の減損」に従って、少なくとも年1回、または関連する資金生成単位に減損の兆候があった場合に、減損テストを実施する。

本改訂の規定は、既存の共同支配事業に対する持分の取得のみならず、共同支配事業の設立に際し、共同支配事業に参加する当事者の1名から既存の事業が拠出された場合にも適用する。ただし、共同支配事業の設立に際し、事業を構成しない資産または資産グループのみが拠出された場合、本改訂の規定は適用しない。

また、共同支配事業者が、共同支配を維持しながら、その活動が事業を構成する共同支配事業に対する持分を追加取得する場合がある。この場合は、共同支配事業者は、以前から保有する持分を再測定しない。

本改訂は、共通支配下の共同支配事業に対する持分の取得には適用されない。共通支配下の共同支配事業に対する持分の取得とは、共同支配事業に対する持分を取得した企業を含む、すべての

共同支配事業者が最終的に取得の前後で同じ当事者によって支配され、その支配が一時的なものではない取得をいう。

【IFRS第1号の改訂】

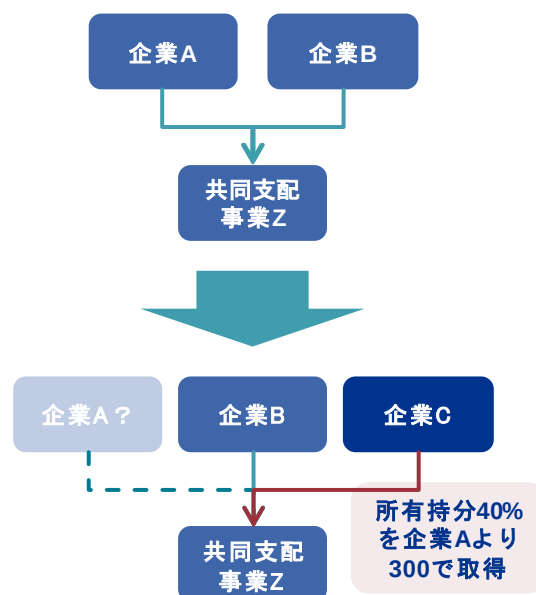
IFRS第11号の改訂にあわせて、IFRS第1号も改訂された。IFRSを初度適用する企業は、IFRS第1号C5項に定められている過去の事業結合に関する免除規定を、IFRS第3号で定義する「事業」を構成する活動を行っている共同支配事業に対する持分の取得にも適用することができる。

【設例】

次の設例は、本改訂で追加された設例の内容を要約したものである。

<前提条件>

- ① 企業A及び企業Bは、共同支配事業Zに対して共同支配を有している。
- ② 共同支配事業Zの活動は、IFRS第3号で定義する「事業」を構成する。
- ③ 企業Cは、共同支配事業Zの所有持分の40%を企業Aから300で取得した。
- ④ 取得関連コストは50である。
- ⑤ 契約上の取決めによれば、企業Cは共同支配事業Zに対する持分所有割合とは異なる割合で共同支配事業Zのいくつかの資産または負債に対して持分を有している。



＜企業Cが認識すべき識別可能な資産及び負債＞

企業Cは、共同支配事業Zに関連する識別可能な資産及び負債に対する契約上の取決めに基づく持分相当額を、IFRS第3号に従い原則として公正価値で測定する。

	契約上の取決 めに基づく 企業Cの 持分割合	企業Cの 財務諸表 認識額
有形固定資産	48%	138
無形資産(のれんを除く)	90%	72
売掛金	40%	84
棚卸資産	40%	70
退職給付債務	15%	△12
買掛金	40%	△48
偶発負債	56%	△52
繰延税金負債		△24
純資産		228

＜企業Cが認識するのれん＞

移転した対価	300
識別可能な資産及び負債に対する企業Cの持分	228
のれん	72

＜企業Cが費用として認識する取得関連コスト＞

取得関連コスト(費用)	50
-------------	----

【適用日及び移行措置】

- 本改訂は、2016年1月1日以降に開始する会計年度から将来に向かって適用する。早期適用も認められる。早期適用した場合、企業は、その旨を開示する。
- 改訂後の規定を適用する場合、適用を開始した最初の報告期間に取得した共同支配事業に対する持分から将来に向かって本改訂を適用する。適用日前の取得持分について認識した金額を調整することは禁止される。

編集・発行

有限責任 あずさ監査法人

IFRSアドバイザリー室

e-Mail: azsa-ifrs@jp.kpmg.com

ここに記載されている情報はあくまで一般的なものであり、特定の個人や組織が置かれている状況に対応するものではありません。私たちは、的確な情報をタイムリーに提供するよう努めておりますが、情報を受け取られた時点及びそれ以降においての正確さは保証の限りではありません。何らかの行動を取られる場合は、ここにある情報のみを根拠とせず、プロフェッショナルが特定の状況を綿密に調査した上で提案する適切なアドバイスをもとにご判断ください。

©2014 KPMG AZSA LLC, a limited liability audit corporation incorporated under the Japanese Certified Public Accountants Law and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative ("KPMG International"), a Swiss entity. All rights reserved.

The KPMG name, logo and "cutting through complexity" are registered trademarks or trademarks of KPMG International.