

IASB、「投資者とその関連会社または共同支配企業との間の資産の売却または拠出 (IFRS第10号及びIAS第28号の改訂)」を公表

国際会計基準審議会 (IASB) は2014年9月11日、「投資者とその関連会社または共同支配企業との間の資産の売却または拠出 (IFRS第10号及びIAS第28号の改訂)」を公表した。本改訂により、投資者 (その子会社を含む) とその関連会社または共同支配企業との間で売却または拠出された資産がIFRS第3号「企業結合」で定義される事業を構成しない場合は、その取引から生じる利得または損失の一部のみを純損益に含めて認識することとなった。本改訂は、2016年1月1日以降開始する会計年度から強制適用され、早期適用が認められる。

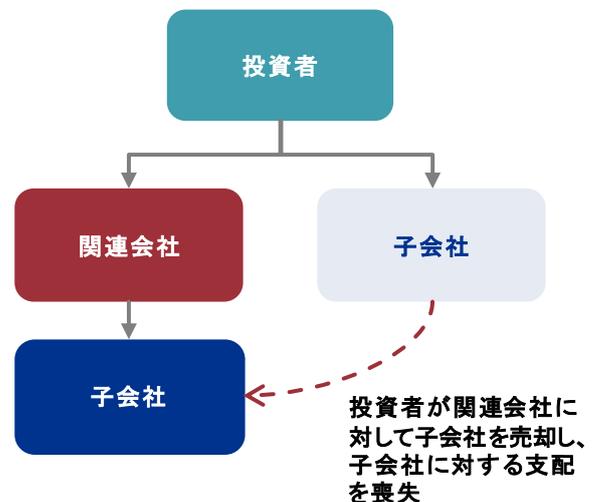
【概要】

- 投資者 (その子会社を含む) とその関連会社または共同支配企業との間で売却または拠出された資産が、IFRS第3号で定義される事業を構成する場合、投資者は、その取引から生じる利得または損失の全額を純損益に含めて認識する。
- 投資者 (その子会社を含む) とその関連会社または共同支配企業との間で売却または拠出された資産が、IFRS第3号で定義される事業を構成しない場合、投資者は、その取引から生じる利得または損失の一部を純損益に含めて認識する。
- 本改訂は、2016年1月1日以降開始する会計年度から将来に向かって強制適用され、早期適用が認められる。早期適用する場合、その旨を開示する。

【背景】

従前のIFRS第10号「連結財務諸表」では、子会社に対する支配を喪失した場合にその利得または損失の全額を純損益に含めて認識することが要求されていた。これに対して、従前のIAS第28号「関連会社及び共同支配企業に対する投資」では、投資者とその関連会社または共同支配企業との間の資産の売却等の取引から生じる利得または損失について、関連がない投資者の持分の範囲でのみ純損益に含めて認識することが要求されていた。このため、両基準が整合しておらず、例えば、投資者が関連会社に対して子会社を売却した場合に、IFRS第10号とIAS第28号のいずれの取扱いによるべきかという問題が生じていた。

【関連会社への子会社の売却】



【改訂の内容】

本改訂により、IFRS第10号及びIAS第28号は次のように改訂された。

【IFRS第10号】

親会社（その子会社を含む）が、その関連会社または共同支配企業との間で、IFRS第3号で定義される**事業を構成しない**子会社を売却または拋出し、その結果、子会社に対する支配を喪失する場合、その取引から生じた利得または損失は、売却先または拋出先である関連会社または共同支配企業に対する自己の持分と関連がない、すなわち、他の投資者に関連する持分相当額のみを純損益に含めて認識する。利得または損失のうち自己の持分相当額は、関連会社または共同支配企業に対する投資の帳簿価額に加減する。売却または拋出に伴う利得または損失には、以前にその他の包括利益として認識していた金額のうち、支配の喪失に伴い純損益に組み替えられた金額も含まれる。

事業を構成しない子会社を売却または拋出した後も、投資者が旧子会社に対する投資の一部を保持し、従来子会社であった企業が関連会社または共同支配企業となる場合がある。この場合には、残存する投資を公正価値により再測定し、それを関連会社または共同支配企業に対する投資の取得原価とする。この再測定により生じた利得または損失は、新たに関連会社または共同支配企業となった企業（旧子会社）に対する自己の持分と関連がない、すなわち、他の投資者に関連する持分相当額のみ、純損益に含めて認識する。利得または損失のうち自己の持分相当額は、関連会社または共同支配事業に対する投資の帳簿価額に加減する。

また、**事業を構成しない**子会社を売却または拋出した後も、投資者が旧子会社に対する投資の一部を保持し、従来子会社であった企業に対する投資が金融資産となる場合がある。この場合には、親会社は、旧子会社に対して保持している投資を公正価値により再測定し、それをその金融資産の当初認識時の公正価値とする。再測定により生じた利得または損失は、その全額を純損益に含めて認識する。

なお、親会社が、その関連会社または共同支配企業に対して、売却または拋出された子会社がIFRS第3号で定義される**事業を構成する**場合、従前と同様、利得または損失の全額を純損益に含めて認識する。

【IAS第28号】

投資者（その子会社を含む）が、ダウnstリーム取引によってその関連会社または共同支配企業に対して売却または拋出した資産が、IFRS第3号で定義される**事業を構成する**場合、投資者はその取引から生じた利得または損失の全額を純損益に含めて認識する。

これに対して、投資者（その子会社を含む）と関連会社または共同支配企業との間で行われた取引（ダウnstリーム取引及びアップストリーム取引）が、IFRS第3号で定義される**事業を構成しない**資産に関わるものである場合、その取引から生じた利得及び損失は、関

連会社または共同支配企業に対する自己の持分と関連がない、すなわち、他の投資者に関連する持分相当額のみを純損益に含めて認識する。

このような資産の売却または拋出は、複数の契約のもとで行われる場合もある。このため、売却または拋出された資産が、IFRS第3号で定義される事業を構成するか否かを決定するにあたっては、IFRS第10号B97項の要求に従い、これらの契約を単一の取引として会計処理すべきか否かを検討する。

【設例】

本改訂でIFRS第10号に次のような設例が追加された。

前提条件

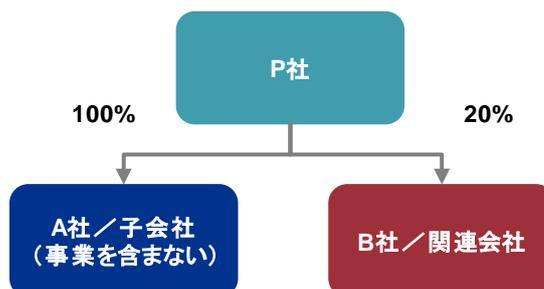
P社は、子会社Aと関連会社Bに対し、それぞれ100%、20%の投資を保有している。

P社は、A社持分のうち、70%をB社に売却した。A社は、IFRS第3号で定義される事業を含まない。

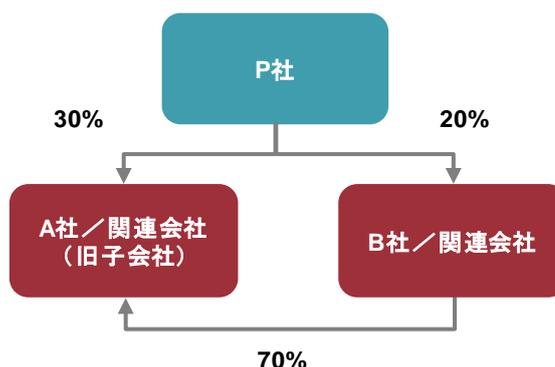
この取引に伴いP社はA社に対する支配を喪失し、A社はP社の関連会社となった。

- 売却時のA社の純資産の帳簿価額はCU100であり、売却持分の帳簿価額はCU70(=CU100×70%)であった。
- P社はA社株式の対価として、B社より現金でCU210を受け取った。
- P社に残存するA社株式の取引日における公正価値は90であった。

【取引前】



【取引後】



【利得消去前】

借)	現金	210	貸)	子会社純資産	100
	関連会社株式	90		利得	200
		_____			_____
		300			300

利得CU200のうち、70%持分の売却から生じる部分は、CU140(=CU210-CU100×70%)と計算される。このうち、B社に対する持分でP社に関連しない持分相当額、すなわち、CU112(=CU140×80%)を純損益に含めて認識する。また、残ったP社の持分相当額CU28(=CU140×20%)は、A社の関連会社株式の帳簿価額から控除する。

次に、利得CU200のうち、残存持分の再測定から生じる部分は、CU60(=CU90-CU100×30%)と計算される。このうち、A社に対する持分でP社に関連しない持分相当額、すなわち、CU34(=CU60×56%)を純損益に含めて認識する。ここで、A社に対する持分のうちP社に関連する持分の割合は、P社のA社に対する直接所有持分30%に、P社のA社に対する間接所有持分14%(70%×20%)を加算した44%である。よって、A社に対する持分のうちP社に関連しない持分の割合は、56%(=100%-44%)と算定される。また、残ったP社の持分相当額CU26(=CU60×44%)は、A社の関連会社株式の帳簿価額から控除する。

【利得消去後】

借)	現金	210	貸)	子会社純資産	100
	関連会社株式	36		純損益	146
		_____			_____
		246			246

【適用日】

本改訂は、2016年1月1日以降開始する会計年度から将来に向かって強制適用され、早期適用が認められる。早期適用した場合、その旨を開示する。

編集・発行

有限責任 あずさ監査法人

IFRSアドバイザー室

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でき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.