

---

プロジェクト IFRS 適用課題対応

項目 **【報告事項】IFRS 第 11 号「共同支配の取決め」及び IFRS 第 10 号「連結財務諸表」- 支配喪失取引の会計処理**

---

## I. 本資料の目的

1. 本資料は、2016 年 3 月開催の IFRS 解釈指針委員会（以下「IFRS-IC」という。）会議において議論された IFRS 第 11 号「共同支配の取決め」及び IFRS 第 10 号「連結財務諸表」に関する IFRS-IC による合意事項（「アジェンダ却下通知（案）」の公表を含む。）についてその内容をご説明することを目的として作成している。
2. 本資料は、上記論点について委員へのご説明のために作成したものであり、本日の委員会においてご審議いただくことは予定していない。

## II. 背景

3. IFRS-IC は、2015 年 3 月までに、持分の追加取得によって共同支配事業の参加者が共同支配事業者となる場合に、共同支配事業の資産及び負債に対して当初から保有している持分を公正価値により再測定すべきかどうかの明確化を求める要望を受けた。
4. IFRS-IC は、2015 年 5 月の会議において、関係者へのアウトリーチの結果、この論点に関しては明確な規定が存在しないことから様々な見解がみられることを把握した。また、他の類似する事例においても同様の状況が存在することを把握した。IFRS-IC は、これらを踏まえ、当論点の分析は類似する事例を含めて同時に実施することが有用であるとし、IASB スタッフに対して追加的な分析を指示した。
5. 2015 年 7 月の IFRS-IC 会議において、持分変動の取引のパターンが 25 通りに分類された上で、そのうち基準に明確な指針がなく、様々な見解がみられるものが 14 通り存在するという分析結果がスタッフから示された。これら 14 通りのうち、広範に存在せず、実務のばらつきもみられない取引のパターン及び持分法のリサーチ・プロジェクトの範囲に含めるべき取引のパターンの計 9 通りを除外し、残された 5 通りの取引パターンを当プロジェクトの対象とするスタッフ提案が示され、IFRS-IC はこれを支持した（別紙 1 参照）。
6. また、当プロジェクトの対象とされた 5 通りの取引のパターンを次の 3 つの取引類型に分類するとともに、それぞれが IFRS 第 3 号「企業結合」（以下「IFRS 第 3 号」

という。)に規定する「事業」<sup>1</sup>を構成するものか否かにより、区分して分析することとされた。

- (1) 取引前には共同支配事業者又は共同支配事業の参加者であった状態から、共同支配事業に対する「支配」を獲得する取引（別紙1の取引#W及び取引#X）
- (2) 親会社が「支配」を喪失し、取引後に共同支配事業者又は共同支配事業の参加者となる取引（別紙1の取引#O及び取引#T）
- (3) 持分の追加取得により、共同支配事業の参加者が、共同支配事業に対する「共同支配」を獲得し、共同支配事業者となる取引（別紙1の取引#N、要望提出者が質問した取引類型）

7. 2015年9月のIFRS-IC会議では、各取引類型についてそれぞれ次のとおり、年次改善、アジェンダ却下及びIASBとの協議を行う方向性が暫定的に決定された。

取引類型		資産又は資産グループ	
		事業を構成する	事業を構成しない
(1)	取引前には共同支配事業者又は共同支配事業の参加者であった状態から、共同支配事業に対する支配を獲得する取引 (支配獲得取引)	当初保有持分を再測定する。 (年次改善)	当初保有持分を再測定しない。 (アジェンダ却下)
(2)	親会社が支配を喪失し、取引後に共同支配事業者又は共同支配事業の参加者となる取引 (支配喪失取引)	持分法のリサーチ・プロジェクトに合わせて議論を延期すべきかどうか、IASBと協議する。 (IASBとの協議)	
(3)	持分の追加取得により、共同支配事業の参加者が共同支配事業者となる取引 (共同支配獲得取引)	当初保有持分を再測定しない。 (年次改善)	当初保有持分を再測定しない。 (アジェンダ却下)

8. 2016年1月のIFRS-IC会議では、上表の取引類型(1)支配獲得取引及び取引類型(3)共同支配獲得取引のそれぞれ事業を構成しない場合について、2015年9月の暫定決定に従ったアジェンダ却下の最終決定が行われた。

<sup>1</sup> IFRS第3号 付録Aより抜粋

事業 (business) : 投資家又はその他の所有者、構成員又は参加者に対し、配当、コストの低減又はその他の経済的便益という形でのリターンを直接的に提供する目的で実施され管理される、活動及び資産の統合された組合せ

### III. 今回の IFRS-IC 会議における議論

#### IASB スタッフによる提案

9. 今回の IFRS-IC 会議では、IASB スタッフは、上表の「取引類型(2) 支配喪失取引」について、2015年9月の暫定決定に従って2015年10月にIASBと協議した結果として、IASB メンバー3名から得られた次のフィードバックを示した。
- (1) IFRS-IC は、「投資者とその関連会社又は共同支配企業間の資産の売却又は抛出」(これには、後述する本資料第10項(1)に記載の経緯がある。)の会計処理に関するIASBの検討の進展を待つべきである。支配喪失取引は実務において多くみられるものではなく、明確化の緊急度は必ずしも高いものではない。
  - (2) IASB が直面している「投資者とその関連会社又は共同支配企業間の資産の売却又は抛出」の会計処理の検討の困難さに照らせば、現段階でIFRS-ICが支配喪失取引の検討を行うことは得策ではない。
  - (3) IFRS-IC が、IFRS 第10号における「企業集団」(group)の定義<sup>2</sup>を検討した上で、支配の壁を越えること(crossing the control barrier)を再測定のトリガーにすべきと結論づけるならば、それに反対はしない。しかし、IFRS-IC が支配喪失取引の会計処理を「投資者とその関連会社又は共同支配企業間の資産の売却又は抛出」の会計処理と強く関連するものとするならば、現段階でIFRS-ICへ検討を依頼することはない。
10. IASB スタッフはこれらのフィードバックを踏まえ、次の理由から、当論点を持分法のリサーチ・プロジェクトに合わせてIFRS-ICにおける議論を延期すること、すなわち、IFRS-IC がそのアジェンダに追加するのではなく、IASBにおける「投資者とその関連会社又は共同支配企業間の資産の売却又は抛出」の会計処理の検討と同時に検討することをIASBへ依頼することを提案した。
- (1) 支配喪失取引に関するIFRS 第10号とIFRS 第11号との間の不整合は、IFRS 第10号とIAS 第28号「関連会社及び共同支配企業に対する投資」との間の不整合に類似するものである。IASB は2014年9月に後者の不整合を解消すべく、「投資者とその関連会社又は共同支配企業間の資産の売却又は抛出」(IFRS 第10号及びIAS 第28号の修正)を公表したものの、その後関連論点の検討を経て、当論点を持分法会計のリサーチ・プロジェクトの一部として再検討すべ

---

<sup>2</sup> IFRS 第10号 付録A より抜粋  
企業集団 (group) : 親会社及びその子会社

- く、同修正の適用日を延期することを決定した経緯がある<sup>3</sup>。
- (2) IFRS 第 10 号と IFRS 第 11 号との間の不整合を解消するためには現行の IFRS の修正が必要となるが、それは IFRS 第 10 号及び IAS 第 28 号の修正と同時に行うことが効率的である。
  - (3) 仮に IFRS-IC が支配喪失取引に関して何らかの結論を出したとしても、それが「投資者とその関連会社又は共同支配企業間の資産の売却又は拋出」に関する IASB の結論と整合しない場合には、IFRS-IC は短期間のうちに再検討することが必要になるおそれがある。
  - (4) 支配喪失取引はアウトリーチの結果、広く行われるとともに実務におけるばらつきもみられる取引ではあるものの、IASB スタッフの経験では「投資者とその関連会社又は共同支配企業間の資産の売却又は拋出」に比べて実務においてよくみられるものではなく、至急の明確化が必要な取引とまではいえない。
  - (5) IASB メンバーからも、現段階での IFRS-IC による支配喪失取引の明確化を強く求める意見は示されなかった。

#### **IFRS 解釈指針委員会での議論の結果**

- 11. IFRS-IC メンバーから特段の意見は示されず、アジェンダ却下通知(案)の文案(別紙 2 参照)を含め、IASB スタッフの提案内容がそのまま支持された。

#### **今後のステップ**

- 12. IFRS-IC は今回の会議の結果を踏まえ、当論点を今後の IASB における「投資者とその関連会社又は共同支配企業間の資産の売却又は拋出」の会計処理の検討と同時に IASB が検討するよう依頼する。

#### **IV. 当委員会事務局による気付事項**

- 13. 当委員会としては、当論点に関する IFRS-IC の 2015 年 9 月の暫定決定事項(持分法のリサーチ・プロジェクトに合わせて議論を延期すべきかどうかを IASB と協議する。)については、従来より持分法については包括的なプロジェクトとして進められる必要があると指摘していることから、その方向性に同意し特段のコメント・レターを提出しないことを決定している(2015 年 11 月 10 日開催の第 1 回 IFRS 適用課題対応専門委員会)。

---

<sup>3</sup> IASB は 2012 年 12 月に公表した修正の公開草案を 2014 年 9 月に確定公表したものの、2015 年 8 月にその適用の無期限延期を提案し 2015 年 12 月に提案どおりの決定を行い適用を延期した。

14. 今回の IFRS-IC 会議における暫定決定事項（IFRS-IC としてはそのアジェンダに追加せず、今後の IASB での議論を依頼する。）についても、持分法については包括的なプロジェクトとして進められる必要があるとする当委員会の見解に反するものではないことからこれを支持し、特段のコメント・レターを提出しないことが考えられる。

以 上

## アジェンダ却下通知（案）

### IFRS 第 11 号「共同支配の取決め」及び IFRS 第 10 号「連結財務諸表」——支配喪失取引の会計処理

解釈指針委員会は、企業が資産又は資産グループに対する支配を喪失する場合に共同支配事業の資産及び負債に対して保持する持分を再測定すべきかどうかを議論した。議論した取引において、企業は、当該取引の後に共同支配事業に対する共同支配を保持しているか又は共同支配事業の当事者である（資産に対する権利と負債に対する義務を有する）かのいずれかである。企業が支配を喪失する資産又は資産グループは、事業を構成する場合もあれば、構成しない場合もある。

解釈指針委員会は、IFRS 第 11 号「共同支配の取決め」の B34 項から B35 項では、共同支配事業への資産の売却又は拠出に係る利得又は損失の認識を、当該共同支配事業に対する他の当事者の持分の範囲でのみ行うと定めていることに留意した。これらの項の要求事項は、IFRS 第 10 号「連結財務諸表」の要求事項（企業が子会社に対する支配を喪失する場合には、保持しているあらゆる持分を再測定すべきであると定めている）と矛盾しているとみられる可能性がある。

解釈指針委員会は、審議会が、関連会社又は共同支配企業への資産の売却又は拠出の会計処理を扱うために 2014 年 9 月に IFRS 第 10 号及び IAS 第 28 号「関連会社及び共同支配企業に対する投資」の修正を公表したことに着目した。それらの修正は、IFRS 第 10 号と IAS 第 28 号の要求事項との間に存在する同様の矛盾点に対処している。当該修正の公表後に、審議会は、いくつかのその他の関連する論点を検討した。審議会は、これらの論点を持分法会計に関するリサーチ・プロジェクトの一環として扱うことを決定するとともに、IFRS 第 10 号及び IAS 第 28 号の修正の発効日を延期することも決定した。

解釈指針委員会が検討している取引と、関連会社又は共同支配企業への資産の売却又は拠出との間に類似性があることから、解釈指針委員会は、これら 2 つの取引の会計処理を審議会が同時に検討すべきであると結論を下した。したがって、解釈指針委員会は、この論点をアジェンダに追加しないが、その代わりに、審議会が関連会社又は共同支配企業への資産の売却又は拠出の会計処理をさらに検討する際に同時にこの論点を検討するよう審議会に提案することを [決定した]。

以上