

## IASB 連結基準等（IFRS10・11・12）の概要

IASB は 2011 年 5 月 12 日、連結、共同支配の取決め（joint arrangements）及びそれらの開示に関する 3 つの新たな基準を公表し、関連する現行の 2 つの基準を、タイトルを含め改正している。

- IFRS 第 10 号「連結財務諸表」
- IFRS 第 11 号「共同支配の取決め」
- IFRS 第 12 号「他の企業への関与の開示」
- 改正 IAS 第 27 号「個別財務諸表」
- 改正 IAS 第 28 号「関連会社及び共同支配企業に対する投資」

これらの基準により、金融危機を受け、G20 や金融安定審議会（FSB）などから要請されていたオフバランスシート活動に関する会計処理と開示の改善が完了になるとされている。

### IFRS 第 10 号「連結財務諸表」

- 現行の IAS 第 27 号「連結及び個別財務諸表」とその解釈指針である SIC 第 12 号「連結 - 特別目的事業体」を置き換え、親会社の連結財務諸表に含めるべき企業の決定に際して、単一の支配の概念を用いることとし、その適用のための指針を拡充している。

### IFRS 第 11 号「共同支配の取決め」

- ある取決めを複数の当事者が共同で支配している場合について、現行の IAS 第 31 号を置き換え、法的形式ではなく、権利及び義務に焦点を当てた会計処理を定めている。比例連結の選択肢を廃止し、共同支配企業への持分の会計処理を統一している。

### IFRS 第 12 号「他の企業への関与の開示」

- 他の企業（子会社、共同支配の取決め、関連会社及び非連結の組成された企業）への関与について、その内容やリスク、企業の財政状態等への影響を利用者が評価できるようにするための開示項目を包括的に定めている。

### 改正 IAS 第 27 号「個別財務諸表」

- 従前の IAS 第 27 号の連結に関する事項は、IFRS 第 10 号により置き換えられ、個別財務諸表に関する事項のみがこの基準に残ることになる。

改正 IAS 第 28 号 「関連会社及び共同支配企業に対する投資」

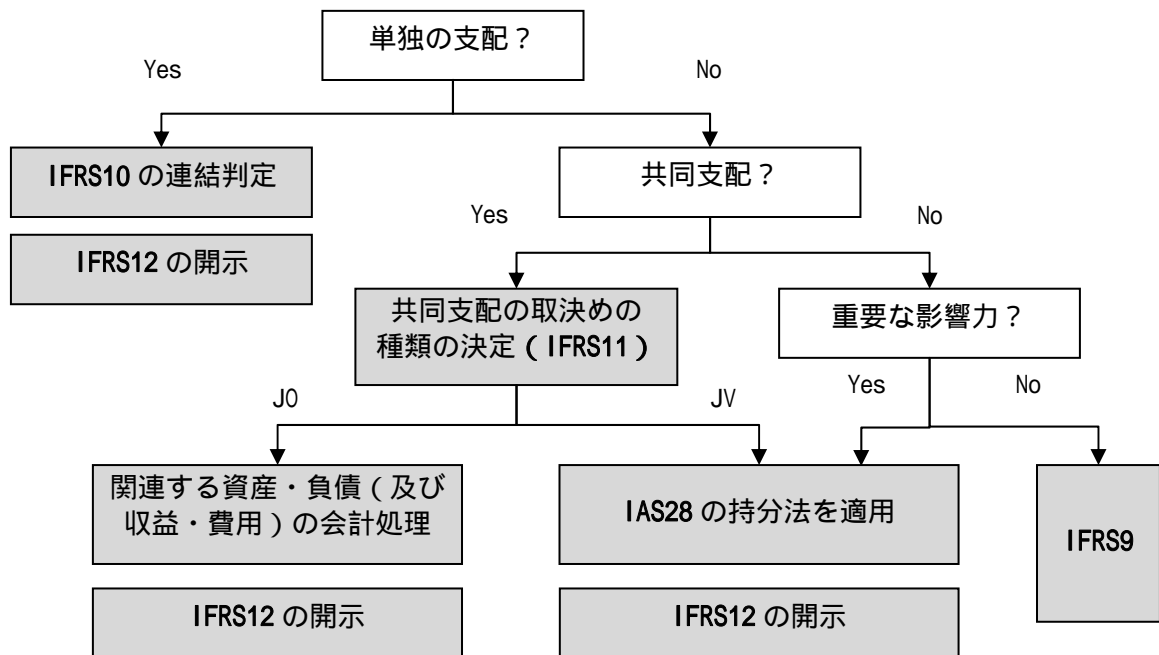
- IFRS 第 11 号の公表に伴う変更と合わせるための修正として公表。共同支配企業の会計処理が持分法のみとなったため、IAS 第 28 号に含まれることとなった。

適用時期

2013 年 1 月 1 日以降開始する事業年度から適用される。早期適用も認められる(ただし、5 つの基準をすべて適用する必要がある)。

なお、他の基準や IFRS 第 12 号のすべての規定を適用しない場合であっても、IFRS 第 12 号の開示規定の一部のみ早期適用することができる。

(参考) 関係図<sup>1</sup>



<sup>1</sup> IFRS 第 10 号等と同時に IASB から公表された資料「Interaction between IFRS10, 11, 12 and IAS 28」を参考に作成。

## １．IFRS 第 10 号「連結財務諸表」の概要

### (1) 目的

- 企業（entity）が他の企業を支配している場合の連結財務諸表の表示と作成に関する原則を定めること。（１項）
- この目的の達成のため、IFRS 第 10 号は、次の事項を定めている。（２項）
  - 1) 他の企業（子会社）を支配する企業（親会社）への連結財務諸表作成の要求
  - 2) 支配の原則を定義し、連結の基礎として設定
  - 3) 被投資企業の連結判定に際しての支配の原則の適用方法
  - 4) 連結財務諸表の作成に関する会計処理の規定

### (2) 経緯

別紙参照

### (3) 要点

- すべての企業に適用される単一の「支配」の原則を設けている。  
（事業を営む通常の企業と組成された企業に適用される指針を分けていない）
- 過半数未満の場合のパワー、潜在的議決権、代理人の取扱い、議決権が決定的要因とならない状況における取扱いなどを含む、支配の判定に際しての指針を設けている。
- IAS 第 27 号から会計処理の規定や連結手続を引き継いできている。

### (4) 支配の判定

- 投資企業は、その関与の性質にかかわらず、被投資企業を支配しているかどうかを評価し、自らが親会社かどうかを決定する（５項）。

- 投資企業は、被投資企業への関与により生じる変動リターンに対するエクスポージャー又は権利を有し、かつ、被投資企業に対するパワーにより当該リターンに影響を与える能力を有している場合には、被投資企業を支配している（６項）。

- したがって、投資企業が次の各要素をすべて有している場合にのみ支配となる（７項）。
  - (a) 被投資企業に対するパワー
  - (b) 被投資企業への関与により生じる変動リターンに対するエクスポージャー又は権利
  - (c) 当該パワーを投資企業のリターンの金額に影響を与えるように用いる能力
- 被投資企業を支配しているかどうかの判定に際しては、すべての関連性のある事実と状況を考慮しなければならない。支配の 3 要素の 1 つ以上に変化があったことを示唆する事実と状況がある場合、支配の再検討を行う（８項）。

(5) 主な変更と日本基準との相違<sup>2</sup>

IAS 第 27 号と SIC 第 12 号	IFRS 第 10 号	日本基準
<b>支配の概念</b>		
<ul style="list-style-type: none"> <li>事業を営む企業の支配の評価に際しては、財務及び営業の方針を左右するパワーに焦点（IAS27）</li> <li>一方、SPE の支配の評価に際しては、実務においてリスクと便益に焦点（SIC12）</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>あらゆる種類の企業に対する連結の基礎として単一の支配の原則を定める。</li> <li>SPE の連結についての別個の指針はなく IAS27 と SIC12 の間の線引きへの懸念に対処。</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>他の企業の意思決定機関を支配しているかどうかに基づく。</li> <li>一定の要件を満たした特別目的会社については、子会社に該当しないと推定する取扱いが設けられている。</li> </ul>
<b>議決権の過半数に満たない場合の支配</b>		
<p>（支配力基準）</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>IAS27 では、考え方は含まれているものの明示的でない。</li> </ul>	<p>（支配力基準）</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>特有の適用指針を提供。</li> <li>過半数未満であっても、自己の議決権保有の規模や、他の保有者との相対的な保有規模・分散状況から、パワーの要素を満たす場合がある（事実上の支配）。</li> </ul>	<p>（支配力基準）</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>緊密な者や同意している者の考え方をを用いて、過半数未満であっても、事実上支配している企業を連結の範囲に含める取扱いが広く採用されている。</li> </ul>
<b>潜在的議決権</b>		
<ul style="list-style-type: none"> <li>現在行使可能な潜在的議決権のみ考慮される。</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>潜在的議決権が実質的である場合にのみ考慮が必要。</li> <li>行使する実務上の能力を有し、行使可能な場合に、実質的となる。</li> <li>現在行使可能でなくとも考慮が必要な場合がある。</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>通常、潜在的議決権は支配の評価に際して考慮されない。</li> </ul>
<b>代理人の取扱い</b>		
<ul style="list-style-type: none"> <li>パワーが代理人に委譲されている場合についての特有の指針なし。</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>特有の適用指針を提供。</li> <li>代理人の判定に際し、次の要因を含む、被投資企業に關与する他の当事者等との間の全体的な関係を考慮し</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>代理人の機能についての明示的な定めはない。</li> </ul>

<sup>2</sup> IFRS 第 10 号等と同時に IASB から公表された Project Summary and Feedback Statement を参考に作成。

	<p>て判断。</p> <p>(a) 意思決定権限の範囲</p> <p>(b) 他の当事者の権利</p> <p>(c) 意思決定者の報酬</p> <p>(d) リターンの変動性に対するエクスポージャー</p>	
--	--	--

(6) 3つの要素についての基準上の主な定め（10-18項）

パワー	<ul style="list-style-type: none"> <li>投資企業は、関連性のある活動（すなわち、被投資企業のリターンに大きく影響を及ぼす活動）を指図する現在の能力を与える既存の権利を有している場合には、被投資企業に対するパワーを有している（10項）。</li> <li>パワーは権利から生じる。議決権だけで単純に評価できる場合もあれば、複数の要因の考慮が必要となる場合もある。（11項）。</li> <li>指図する権利を行使していなくとも、パワーを有し得る。指図してきたという証拠は、投資企業がパワーを有しているかどうかの判定に役立つ可能性があるが、それ自体ではパワーの判定に決定的ではない（12項）。</li> <li>複数の関連のない投資企業がそれぞれ、異なる関連性のある活動を指図する単独の能力を与える現在の権利を有している場合、被投資企業のリターンに最も重要な影響を及ぼす活動を指図する現在の能力を有する投資企業が、パワーを有す（13項）。</li> <li>他の企業が、関連性のある活動の指図に参加する能力（例えば、重要な影響力）を与える現在の権利を有している場合であっても、投資企業は、被投資企業に対するパワーを有し得る。ただし、防御的な権利のみを有す投資企業は、パワーを有せず、支配を有しない（14項）。</li> </ul>
リターン	<ul style="list-style-type: none"> <li>投資企業は、その関与により生じる投資企業のリターンが被投資企業の業績の結果によって変動する可能性がある場合、被投資企業への関与による変動リターンに対するエクスポージャー又は権利を有す。リターンは、正にも負にもなり得る（15項）。</li> <li>被投資企業を支配できるのは1つの投資企業のみであるが、複数の企業が被投資企業のリターンを共有することはあり得る（例：NCI）（16項）。</li> </ul>
パワーとリターンの関係	<ul style="list-style-type: none"> <li>パワー、リターンだけでなく、被投資企業への関与により生じる自らのリターンに影響を及ぼすよう被投資企業に対するパワーを用いる能力を有す場合、被投資企業を支配している（17項）。</li> <li>したがって、意思決定権を有する投資企業は、自らが代理人かを決定する必要があり、代理人であれば、被投資企業を支配していない（18項）。</li> </ul>

(7) 適用指針の構成（支配の判定部分のみ）

- 被投資企業の目的及び設計（B5-B8）
- **パワー（B9-B54）**
  - 関連性のある活動及びその指図（B11-B13）
  - 被投資企業に対するパワーを与える権利（B14-B33）（実質的な権利、防御的な権利）
  - 議決権（B34-B50）（議決権の過半数を伴わないパワー、潜在的議決権 など）
  - 議決権等が被投資企業のリターンに重要な影響を及ぼさない場合のパワー（B51-54）
- **被投資企業の変動リターンに対するエクスポージャー又は権利（B55-B57）**
- **パワーとリターンとの関係（委任されたパワー）（B58-B72）**
- 他の当事者との関係（B73-B75）
- 特定された資産の支配（B76-B79）
- 継続的判定（B80-B85）

(8) 主な適用例（詳細は、別紙参照）

- 議決権の過半数に満たない場合のパワー（事例 4、5）
- 潜在的議決権の取扱い（事例 9、10）
- 投資ビークルの連結判定（Feedback Statement）
- 代理人の取扱い（事例 13、14、15、16）

２．IFRS 第 12 号「他の企業への関与の開示」の概要

(1) 目的

- 財務諸表の利用者が、次を評価できるような情報の開示を定めること。(1 項)
  - 他の企業への関与 ( interest ) の内容及びそれに関連するリスク
  - それらの関与が財政状態、財務業績及びキャッシュ・フローに与える影響

(2) 範囲

- 次のいずれかへの関与を有する企業に適用される。(第 5 項)
  - 子会社
  - 共同支配の取決め ( 共同事業または共同支配企業 )
  - 関連会社
  - 非連結の組成された企業 ( unconsolidated structured entity )

(3) 主な開示項目

項目	主な開示項目
重大な判断及び仮定 (7-9 項)	<ul style="list-style-type: none"> <li>● 支配、共同支配、重要な影響力 ( = 関与の性質 ) の決定<sup>3</sup>に際しての重大な判断及び仮定とその変更 ( 例示 )                             <ul style="list-style-type: none"> <li>➢ 過半数保有にもかかわらず支配していないと判断した場合</li> <li>➢ 過半数未満の保有にも関わらず支配していると判断した場合 など</li> </ul> </li> </ul>
子会社 (10-19 項)	<ul style="list-style-type: none"> <li>● グループの活動とキャッシュ・フローに対する非支配持分 ( NCI ) の関与                             <ul style="list-style-type: none"> <li>➢ 報告企業にとって重要な NCI がある各子会社についての開示 子会社の名称、主要な事業場所、NCI 持分割合、NCI に帰属する損益 ( 当期及び累積 )、要約財務情報 他</li> </ul> </li> <li>● グループの資産を利用する能力等への重大な制限の内容・範囲</li> <li>● 連結した組成された企業への関与に関連したリスク 他</li> </ul>
共同支配の取決め及び関連会社 (20-23 項)	<ul style="list-style-type: none"> <li>● 重要性がある場合について 名称、報告企業との関係、主要な事業場所、持分割合、投資の公正価値 ( 公表市場価格がある場合 )、要約財務情報 他</li> </ul>
非連結の組成された企業 <sup>4</sup> (24-31 項)	<ul style="list-style-type: none"> <li>● 関与の内容と程度                             <ul style="list-style-type: none"> <li>➢ 組成された企業の内容、目的、規模・活動、資金調達方法</li> <li>➢ スポンサーの場合、組成された企業からの収益、移転資産の簿価 他</li> </ul> </li> <li>● 関与に関連したリスク ( 表形式での開示 )                             <ul style="list-style-type: none"> <li>➢ 損失に対する報告企業の最大エクスポージャーを最もよく表す金額</li> <li>➢ 契約上の義務なしに支援した場合、支援の種類、金額、支援理由 他</li> </ul> </li> </ul>

<sup>3</sup> このほか、共同支配の取決めの種類の決定に関する重大な判断及び仮定も含む。

<sup>4</sup> 「支配している企業の決定に際して、あらゆる議決権が管理業務のみに関係しており、その関連性のある活動が契約上の取決めによって指図される場合など、議決権又は類似の権利が決定的な要因とならないよう設計された企業」として定義されている。

### ３．IFRS 第 11 号「共同支配の取決め」<sup>5</sup>の概要

#### (1) 目的

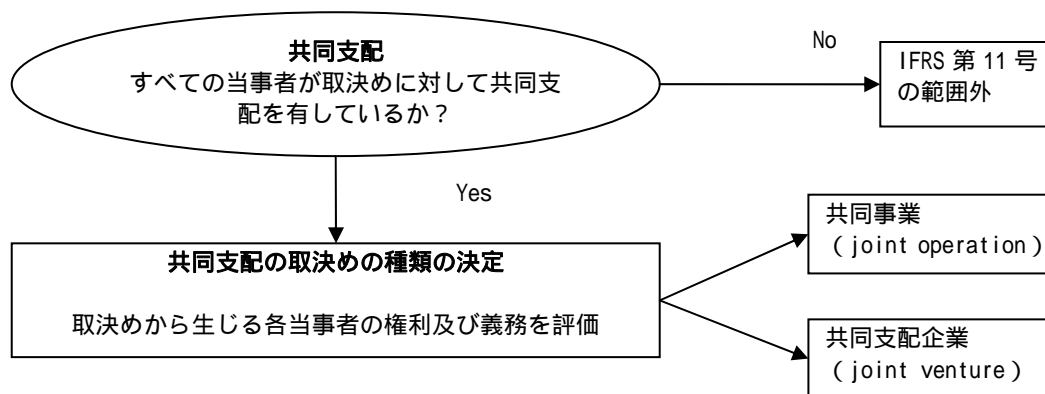
- 共同で支配されている取決め（すなわち、「共同支配の取決め」）に対する持分を有する企業の財務報告に関する原則を定めること。（１項）

#### (2) 経緯

- IFRS と米国会計基準との差異を削減するためのプロジェクトの一環としてアジェンダに追加。両者間の 2006 年の MoU で IASB 側の短期コンバージェンス・プロジェクトとして位置付け。FASB 側では審議されていない。
- 2007 年 9 月公開草案公表（ED 第 9 号「ジョイント・ベンチャー」）
- 2011 年 5 月最終基準公表。IAS 第 31 号を置き換え。共同支配の取決めの報告の改善に焦点があてられたが、米国会計基準とも一定のコンバージェンスが図られている。

#### (3) 概要

- 共同支配の取決めに対する持分の認識と測定に関する規定を定めている。



- 「共同事業<sup>6</sup>」の場合は、持分に係る資産負債（及び関連収益・費用）を認識し測定。
- 「共同支配企業<sup>7</sup>」の場合は、持分法を適用（ 比例連結の選択肢を廃止<sup>8</sup> ）。

<sup>5</sup> Joint arrangement の仮訳。

<sup>6</sup> 共同支配を有する当事者が取決めに係る資産・負債への権利・義務を有している共同支配の取決め

<sup>7</sup> 共同支配を有する当事者が取決めの純資産に対する権利を有している共同支配の取決め

<sup>8</sup> 比例連結の適用は、資産・負債への権利・義務のない資産・負債を認識することとなり、概念フレームワークにおける資産及び負債の定義を満たさないとされ、当該選択肢は削除された。



別紙１：連結に関するIASB及びFASBの検討経緯

	IASB	FASB
2003年6月	◇ プロジェクトとして議題に追加	
2008年4月	◇ 世界的な金融危機と金融安定化フォーラム(FSF)からの提案への対応として、連結プロジェクトを加速することを決定	
	◇ 金融危機(リーマン・ショック:2008年9月)	
2008年12月	◇ ED第10号「連結財務諸表」公表	◇ SPE及び認識の中止の開示の拡充のためのFSPを公表 ➢ FASBスタッフ意見書(FSP)第FAS140-4及びFIN46(R)-8号「金融資産の移転の会計処理及び変動持分事業体に対する持分に関する公開企業による開示」
2009年6月	◇ ED第10号に関する公開円卓会議を開催(ロンドン、東京、トロント)	◇ SFAS第167号「FIN46(R)の改正」公表 ➢ QSPEを廃止。パワーを重視し、定性的分析を重視した連結モデルの導入
2009年10月	FASBと合同で審議を開始	
2010年6月	◇ FASBと共同の進捗報告書により戦略を修正 ➢ IASBは2010年末までに基準を確定して公表し、一方、FASBは同様の内容の公開草案を進めるか2010年第4四半期に決定する	
2010年9月	◇ スタッフドラフトIFRS第X号「連結財務諸表」公表	
2010年12月	-	◇ IASBのスタッフドラフトに関する公開円卓会議を開催(ノーウォーク)
2011年1月	-	◇ 以下を暫定決定 ➢ 単一の支配に基づく連結モデルの開発を行わない。 ➢ 議決権を伴う企業に、「実質的支配」の概念や潜在的議決権の考慮を導入しない。

	IASB	FASB
2011年5月	<ul style="list-style-type: none"> <li>◇ IFRS 第10号「連結財務諸表」、IFRS 第12号「他の企業への関与の開示」公表</li> </ul>	
2011年6月以降	<ul style="list-style-type: none"> <li>◇ 投資会社に関する公開草案を公表予定</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>◇ 投資会社に関する公開草案を公表予定</li> <li>◇ 代理人関係の指針に関する公開草案を公表予定</li> </ul>