

2013年12月

公開草案 ED/2013/10

個別財務諸表における持分法

IAS第27号の修正案

コメント募集期限:2014年2月3日

個別財務諸表における持分法

IAS第27号の修正案

コメント期限：2014年2月3日

EXPOSURE DRAFT—DECEMBER 2013

Exposure Draft ED/2013/10 *Equity Method in Separate Financial Statements* (Proposed Amendments to IAS 27) is published by the International Accounting Standards Board (IASB) for comment only. The proposals may be modified in the light of the comments received before being issued in final form as amendments to Standards. Comments on the Exposure Draft and the Basis for Conclusions need to be received by **3 February 2014** and should be submitted in writing to the address below or electronically via our website www.ifrs.org using the 'Comment on a proposal' page.

All responses will be put on the public record and posted on our website unless the respondent requests confidentiality. Requests for confidentiality will not normally be granted unless supported by good reason, such as commercial confidence.

Disclaimer: The IASB, the IFRS Foundation, the authors and the publishers do not accept responsibility for any loss caused by acting or refraining from acting in reliance on the material in this publication, whether such loss is caused by negligence or otherwise.

International Financial Reporting Standards (including International Accounting Standards and SIC and IFRIC Interpretations), Exposure Drafts, and other IASB and/or IFRS Foundation publications are copyright of the IFRS Foundation.

Copyright © 2013 IFRS Foundation®

ISBN: 978-1-909704-23-7

All right reserved: Copies of the Exposure Draft may only be made for the purpose of preparing comments to be submitted to the IASB provided that such copies are for personal or intra-organisational use only and are not sold or disseminated and each copy acknowledges the IFRS Foundation's copyright and set out the IASB's address in full.

Except as permitted above no part of this publication may be translated, reprinted, reproduced or used in any form either in any form either in whole or in part or be any electronic, mechanical or other means, now known or hereafter invented, including photocopying and recording, or in any information storage and retrieval system, without prior permission in writing from the IFRS Foundation.

The approved text of International Financial Reporting Standards and other IASB publications is that published by the IASB in the English language. Copies may be obtained from the IFRS Foundation. Please address publications and copyright matters to:

IFRS Foundation Publications Department,
1st Floor, 30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom.
Tel: +44 (0)20 7332 2730 Fax: +44 (0)20 7332 2749
Email: publications@ifrs.org Web: www.ifrs.org

The Japanese translation of the exposure draft contained in this publication has not been approved by a review committee appointed by the IFRS Foundation. The Japanese translation is copyright of the IFRS Foundation.



The IFRS Foundation logo/the IASB logo/the IFRS for SMEs logo/'Hexagon Device', 'IFRS Foundation', 'eIFRS', 'IASB', 'IFRS for SMEs', 'IAS', 'IASs', 'IFRIC', 'IFRS', 'IFRSs', 'SIC', 'International Accounting Standards' and 'International Financial Reporting Standards' are Trade Marks of the IFRS Foundation.

The IFRS Foundation is a not-for-profit corporation under the General Corporation Law of the State of Delaware, USA and operates in England and Wales as an overseas company (Company number FC023235) with its principal office as above.

個別財務諸表における持分法

IAS第27号の修正案

コメント期限：2014年2月3日

公開草案 ED/2013/10「個別財務諸表における持分法」(IAS 第 27 号の修正案)は、コメントを求めることのみを目的に、国際会計基準審議会 (IASB) が公表したものである。この提案は、最終の形となる前に、受け取ったコメントを考慮して修正されることがある。本公開草案及び結論の根拠に対するコメントは、**2014 年 2 月 3 日**までに到着する必要がある、下記の宛先に文書で提出するか又は我々のウェブサイト www.ifrs.org を通じて 'Comment on a proposal' のページから電子的に提出されたい。

すべての回答は公開の記録に掲載され、我々のウェブサイトに掲載される。回答者が秘密扱いを求める場合は例外とする。秘密扱いの要求は、商業的な守秘事項などの正当な理由がある場合を除き、通常は認められない。

注意書き：IASB、IFRS 財団、著者及び出版社は、本公表物の内容を信頼して行為を行うか又は行為を控える者に生じる損失については、当該損失が過失により生じたものであれ他の原因によるものであれ、責任を負わない。

国際財務報告基準(国際会計基準並びに SIC 及び IFRIC の解釈指針を含む)、公開草案、及び他の IASB ないしは IFRS 財団の公表物は、IFRS 財団の著作物である。

コピーライト ©2013 IFRS Foundation®

不許複製・禁無断転載：本公開草案のコピーは、そのコピーが個人的又は組織内部だけの使用で、販売又は配布されることがなく、また、それぞれのコピーが IFRS 財団の著作権であることを識別でき、かつ、IASB のアドレスを完全に表示している場合に限り、IASB へ提出するコメントを作成する目的でのみ作成可能である。

上記により許可された場合を除き、本公表物のどの部分も、全体にせよ一部分にせよ、また、複写及び記録を含む電子的、機械的その他の方法(現在知られているものも今後発明されるものも)であれ、情報保管・検索システムにおいてであれ、いかなる形態でも、IFRS 財団による書面による事前の許可なしに、翻訳・転載・複製又は利用してはならない。

国際財務報告基準及び他の IASB 公表物の承認されたテキストは、IASB が英語で公表したものである。コピーは IFRS 財団から入手できる。公表物及び著作権については下記に照会のこと。

IFRS Foundation Publications Department,
1st Floor, 30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom.
Tel: +44 (0)20 7332 2730 Fax: +44 (0)20 7332 2749
Email: publications@ifrs.org Web: www.ifrs.org

本公表物に含まれている公開草案の日本語訳は、IFRS 財団が指名したレビュー委員会による承認を経していない。当該日本語訳は、IFRS 財団の著作物である。



IFRS 財団ロゴ/IASB ロゴ/IFRS for SMEs ロゴ/‘Hexagon Device’、‘IFRS Foundation’、‘eIFRS’、‘IASB’、‘IFRS for SMEs’、‘IAS’、‘IASs’、‘IFRIC’、‘IFRS’、‘IFRSs’、‘SIC’、‘International Accounting Standards’ 及び ‘International Financial Reporting Standards’ は IFRS 財団の商標である。

IFRS 財団は、米国デラウェア州の一般会社法に基づく非営利法人であり、主たる事務所を上記に置いて海外会社としてイングランド及びウェールズで活動している (会社番号：FC023235)。

目 次

	項
イントロダクション	6
コメント募集	7
[案] IAS 第 27 号「個別財務諸表」の修正	9
[案] 他の基準の結果的修正	11
審議会による 2013 年 12 月公表の「個別財務諸表における持分法」 (IAS 第 27 号の修正) の承認	12
「個別財務諸表における持分法」(IAS 第 27 号の修正) に関する結論の根拠	13

イントロダクション

2003年のIAS第27号「連結及び個別財務諸表」及びIAS第28号「関連会社に対する投資」の改訂前は、持分法は企業が当該企業の個別財務諸表において子会社及び関連会社に対する投資を会計処理するために利用可能な選択肢の1つであった。

IAS第27号「個別財務諸表」は、子会社、共同支配企業及び関連会社に対する投資の会計処理を、企業が個別財務諸表において取得原価で行うか又はIFRS第9号「個別財務諸表」に従って行うかのいずれかを認めている。

国際会計基準審議会（IASB）は、企業の個別財務諸表において子会社、共同支配企業及び関連会社に対する投資の会計処理に持分法を使用する選択肢を復活させるという、このIAS第27号修正案の公開草案を公表した。

コメント募集

IASB は、本公開草案における修正案、特に下記の質問についてコメントを募集している。コメントは次のようなものであれば非常に有用である。

- (a) 記載された質問にコメントしている。
- (b) そのコメントが関連する具体的な項を明記している。
- (c) 明確な論拠を含んでいる。
- (d) 該当のある場合、IASB が考慮すべき代替案を記述している。

コメント提出者への質問

質問 1——持分法の使用

IASB は、持分法を、企業の個別財務諸表において子会社、共同支配企業及び関連会社に対する企業の投資を会計処理するための選択肢の 1 つとして認めることを提案している。

持分法を選択肢の 1 つとして含めることに同意するか。反対の場合、理由は何か。

質問 2——経過措置

IASB は、持分法への変更を選択する企業は、当該変更を遡及適用することが要求され、したがって、IAS 第 8 号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」を適用することが要求されることになることを提案している。

この経過措置案に同意するか。反対の場合、理由は何か、どのような代替案を提案するか。

質問 3——初度適用企業

IASB は、初度適用企業に対して具体的な救済措置を設けないことを提案している。持分法の適用を選択する初度適用企業は、IFRS 第 1 号「国際財務報告基準の初度適用」の一般的な要求事項に従って IFRS 移行日から当該方法を適用することが要求されることになる。

初度適用企業について具体的な救済措置が必要ないことに同意するか。反対の場合、理由は何か、どのような代替案を提案するか。

質問 4——IAS 第 28 号「関連会社及び共同支配企業に対する投資」の結果的修正

IASB は、IAS 第 28 号の第 25 項の修正を提案している。次のような状況での IFRS 第 10 号「連結財務諸表」の原則との矛盾を避けるためである。それは、企業が子会社に対する支配を喪失するが、旧子会社に対する重要な影響力又は共同支配を企業に与える所有持分を保持していて、企業が個別財務諸表において当該投資の会計処理に持分法を使用することを選択する状況である。

結果的修正の提案に同意するか。反対の場合、理由は何か。

質問 5—その他のコメント

提案に対して他に何かコメントはあるか。

[案] IAS 第 27 号「個別財務諸表」の修正

「はじめに」において、IN1 項を修正する。新たな文言に下線、削除する文言に取消線を付している。

はじめに

IN1 IAS 第 27 号「個別財務諸表」は、企業が個別財務諸表を作成する際の子会社、共同支配企業及び関連会社に対する投資の会計処理及び開示の要求事項を含んでいる。本基準は、個別財務諸表を表示する企業に、それらの投資の会計処理を取得原価で行うか、又は IFRS 第 9 号「金融商品」に従って行うか、又は持分法を用いて行うことを要求している。

第 4 項から第 7 項、第 10 項及び第 12 項を修正し、第 18J 項を追加する。新たな文言に下線、削除する文言に取消線を付している。

定 義

4 次の用語は、本基準では特定された意味で用いている。

…

個別財務諸表とは、親会社（すなわち、子会社に対する支配を有する投資者）又は投資先に対する共同支配又は重要な影響力を有する投資者が表示する財務諸表であり、その投資が、取得原価、~~で~~又は IFRS 第 9 号「金融商品」に従って、又は IAS 第 28 号「関連会社及び共同支配企業に対する投資」に記述されている持分法を用いてのいずれかで会計処理されるものをいう。

5 以下の用語は、IFRS 第 10 号「連結財務諸表」の付録 A、IFRS 第 11 号「共同支配の取決め」の付録 A 及び IAS 第 28 号「~~関連会社及び共同支配企業に対する投資~~」の第 3 項で定義されている。

- ・ 関連会社
- ・ 持分法
- ・ …

6 個別財務諸表は、第 8 項から第 8A 項に示す状況を除いて、連結財務諸表に追加して、又は 子会社を有さない企業（すなわち、関連会社又は共同支配企業に対する投資者）の関連会社若しくは共同支配企業に対する投資が持分法で会計処理される財務諸表に追加して、表示される財務諸表である。 個別財務諸表をそれらの財務諸表に添付又は付属する必要はない。

7 ~~持分法を適用している財務諸表は、個別財務諸表ではない。同様に、子会社、関連会社又~~

は共同支配企業に対する共同支配投資者の持分をどれも有していない企業の財務諸表は、個別財務諸表ではない。

…

個別財務諸表の作成

…

10 企業が個別財務諸表を作成する場合には、子会社、共同支配企業及び関連会社に対する投資を、次のいずれかにより会計処理しなければならない。

(a) 取得原価で会計処理

(b) IFRS 第9号に従って会計処理

(c) IAS 第28号に記述されている持分法を用いて会計処理

企業は、投資の各区分について同じ会計処理を適用しなければならない。取得原価で会計処理するか又は持分法を用いて会計処理する投資は、売却目的保有若しくは分配目的保有に分類される（又は売却目的保有若しくは分配目的保有に分類される処分グループに含まれている）場合には、IFRS 第5号「売却目的で保有する非流動資産及び非継続事業」に従って会計処理しなければならない。このような状況において、IFRS 第9号に従って会計処理した投資の測定は変更されない。

…

12 企業は、~~子会社、共同支配企業又は関連会社からの配当はを~~、当該配当を受け取る権利が確定した時に、企業の個別財務諸表において純損益に認識されるしなければならない。当該配当は以下のいずれかの方法で認識される。

(a) 純損益に（企業が当該投資を取得原価で又はIFRS 第9号に従って測定することを選択する場合）

(b) 投資の帳簿価額からの減額として（企業が持分法の使用を選択する場合）

…

発効日及び経過措置

…

18J [日付] 公表の「個別財務諸表における持分法」(IAS 第27号の修正)により、第4項から第7項、第10項及び第12項が修正された。企業は、当該各項を [日付] 以後開始する事業年度に、IAS 第8号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」に従って遡及適用しなければならない。早期適用は認められる。

[案] 他の IFRS の結果的修正

IFRS 第 1 号「国際財務報告基準の初度適用」

第 39W 項を修正する。

発効日

39W 「日付」公表の「個別財務諸表における持分法」(IAS 第27号の修正)により、D14項が修正された。企業は、当該修正を「日付」以後開始する事業年度に、IAS 第8号に従って遡及適用しなければならない。早期適用は認められる。

付録 D で、D14 項を修正する。新たな文言に下線、削除する文言に取消線を付している。

子会社、共同支配企業及び関連会社に対する投資

D14 企業が個別財務諸表を作成する場合、IAS 第27号は、子会社、共同支配企業及び関連会社に対する投資を、次のいずれかにより会計処理することを求めている。

- (a) 取得原価で
- (b) IFRS 第9号に従って
- (c) IAS 第28号に記述されている持分法を用いて

IAS 第 28 号「関連会社及び共同支配企業に対する投資」

第 25 項を修正する。新たな文言に下線、削除する文言に取消線を付している。

所有持分の変動

25 関連会社又は共同支配企業に対する企業の所有持分が減少したが、当該投資が引き続き関連会社又は共同支配企業のいずれかに分類される企業が持分法の適用を継続する場合に、過去にその他の包括利益に認識した利得又は損失が、関連する資産又は負債の処分時に純損益に振り替えられるときには、企業は、当該利得又は損失のうち当該減少に係る割合を純損益に振り替えなければならない。

審議会による 2013 年 12 月公表の「個別財務諸表における持分法」(IAS 第 27 号の修正案) の承認

公開草案「個別財務諸表における持分法」は、国際会計基準審議会 (IASB) の16名の審議会メンバーにより公表が承認された。

ハンス・フーガーホースト	議長
イアン・マッキントッシュ	副議長
スティーブン・クーパー	
フィリップ・ダンジョウ	
マルティン・エーデルマン	
ヤン・エングストローム	
パトリック・フィネガン	
アマロ・ルイス・デ・オリベイラ・ゴメス	
ゲイリー・カブレック	
プラブハカー・カラバチェラ	
パトリシア・マコーネル	
鷺地 隆継	
ダレル・スコット	
徐 正雨	
メアリー・トーカー	
張 為国	

「個別財務諸表における持分法」(IAS 第 27 号の修正案)に関する結論の根拠

この結論の根拠は本修正案に付属しているが、その一部を構成するものではない。

はじめに

BC1 この結論の根拠は、国際会計基準審議会 (IASB) が公開草案「個別財務諸表における持分法」(IAS 第 27 号の修正案) で提案している修正を開発する際の考慮事項を要約している。

背景

BC2 2003 年の IAS 第 27 号「連結及び個別財務諸表」及び IAS 第 28 号「関連会社に対する投資」の改訂の前は、持分法は企業の個別財務諸表における子会社及び関連会社に対する投資の会計処理に利用可能な選択肢の 1 つであった。しかし、IAS 第 31 号「ジョイント・ベンチャーに対する持分」は、共同支配投資者の財務諸表における共同支配企業の会計処理方法については触れていなかった。

BC3 2003 年に、持分法が選択肢から除外され、IASB は、個別財務諸表に含まれる子会社、共同支配企業及び関連会社に対するすべての投資について取得原価又は IAS 第 39 号「金融商品：認識及び測定」の使用を要求することを決定した。IASB は、持分法で提供される情報は投資者の経済的単一体の財務諸表に反映されており、同じ情報を個別財務諸表で提供する必要性はないと考えた。

BC4 IASB の 2011 年アジェンダ協議への回答で、一部のコメント提出者は次のように述べた。

(a) 一部の諸国の法律では、上場会社に対して、国内の法規に従って作成した個別財務諸表を表示することを要求している。

(b) それらの国内法規では、子会社、共同支配企業及び関連会社に対する投資の会計処理に持分法の使用を要求している。

(c) ほとんどの場合、持分法の使用が、IFRS に従って作成される個別財務諸表と国内法規に従って作成される個別財務諸表との間の唯一の相違となる。

BC5 それらのコメント提出者は、持分法を企業の個別財務諸表における子会社、共同支配企業及び関連会社に対する投資の測定の選択肢の 1 つとして含めることを強く支持した。

BC6 2012 年 5 月に、IASB は個別財務諸表において持分法会計を使用する選択肢を復活させることを検討すると決定した。IASB は、この作業はディスカッション・ペーパーや他の選択的なデュー・プロセスのステップ (協議グループの設置、公聴会の開催、フィールドワークの実施など) なしに進めることができると判断した。これは 1 つの選択肢を復活させるという狭い範囲の修正であり、IASB の 2011 年アジェンダ協議に対する関係者からのフィードバックが十分なものであったからである。

個別財務諸表の作成

BC7 IAS 第 27 号は、どの企業が個別財務諸表を作成するのかを定めていない。企業は、IFRS に準拠した個別財務諸表の作成を選択するか又は国内法規で要求されているかのいずれかである。

持分法

BC8 持分法の適用は、投資者の純資産及び純損益の有益な報告を提供する。「財務報告に関する概念フレームワーク」の QC6 項によると、情報は、一部の利用者が利用しないことを選択する場合や、すでに他の情報源から知っている場合であっても、意思決定に相違を生じさせることができる場合がある。したがって、持分法が提供する情報がすでに連結財務諸表に反映されているということは、持分法が目的適合性のある情報を提供しないことを意味するものではない。

持分法の適用

BC9 IAS 第 28 号「関連会社及び共同支配企業に対する投資」には、持分法の適用に関するガイダンスが記載されている。持分法の適用について適切な手続の多くは、IFRS 第 10 号「連結財務諸表」に記述されている連結手続と同様である（IAS 第 28 号の第 26 項参照）。

BC10 一般的に、投資者の持分所有者に帰属する投資者の純資産及び純損益は、連結財務諸表と、子会社、共同支配企業及び関連会社に対するすべての投資が IAS 第 28 号に記述されている持分法を用いて会計処理される個別財務諸表とで同じになる。しかし、個別財務諸表における子会社に対する投資に持分法を適用すると連結財務諸表と比較して異なる結果を生じる状況があり得る。こうした状況の 1 つは、個別財務諸表において持分法を用いて会計処理される子会社に対する投資に係る減損損失の認識である。この場合、子会社に対する投資の帳簿価額の一部を構成するのれんが別個には減損テストされない。その代わりに、子会社に対する投資の帳簿価額全体が、IAS 第 36 号「資産の減損」に従って単一の資産として減損テストされる。しかし、企業の連結財務諸表においては、のれんが別個に認識されているので、のれんの減損テストについての IAS 第 36 号の要求事項を適用することにより減損テストされる。IASB は、こうした差異をなくすために IAS 第 28 号の中に追加的なガイダンスを設けることは不適切であろうと結論を下した。

IAS 第 28 号の結果的修正

BC11 企業が、子会社に対する支配を喪失しているが、重要な影響力又は共同支配を与える所有持分を維持している場合がある。企業が、本公開草案の提案に基づいて、IAS 第 28 号の第 25 号を適用することにより個別財務諸表における投資の会計処理に持分法を使用することを選択する状況では、企業は、要求される場合には、過去にその他の包括利益に認識した利得又は損失に対する所有持分の当該減額に係る一定割合を、純損益に振り替えるとともに、保持している投資を引き続き既存の帳簿価額を用いて会計処理することになる。これは、旧子

会社に対して保持している投資を支配喪失時の公正価値で認識することを要求している IFRS 第 10 号の原則に準拠していない。したがって、IASB は、こうした状況における矛盾した会計処理を避けるために IAS 第 28 号の第 25 項の修正を提案した。

経過措置

IFRS をすでに適用している企業に対して

BC12 IASB は、企業が、連結財務諸表における子会社の連結のために使用している情報を、個別財務諸表において子会社に対する投資に持分法を適用するために使用できるようにすべきであることに留意した。関連会社及び共同支配企業に対する投資（必要な場合、IFRS 第 11 号の経過措置を適用後）は、連結財務諸表において持分法を用いて会計処理されており、これは、企業が追加的な手続を行う必要がなく、個別財務諸表において同じ情報を使用できることを意味する。

BC13 したがって、IASB は、持分法を使用することを選択する企業には、IAS 第 27 号の修正案を IAS 第 8 号に従って遡及適用することを要求すべきだと決定した。

IFRS の初度適用企業に対して

BC14 IASB は、IFRS をすでに適用している企業に対する適用開始について議論したのと同じ考慮事項が、初度適用企業にも当てはまると考えている。したがって、IASB は、持分法を使用することを選択する初度適用企業は、IAS 第 27 号の修正案を IFRS 第 1 号に従って IFRS 移行日から適用すべきだと決定した。