

## IFRSをめぐる動向 第44回 子会社株式をジョイント・ベンチャーへ拋出した場合に親会社が認識する損益

### I. はじめに

本連載は、主に国際会計基準審議会 (IASB) 及び米国財務会計基準審議会 (FASB) の月次合同会議等での討議内容に基づき、IFRS をめぐる最新の動向を伝えることを目的としています。今回は、子会社株式をジョイント・ベンチャーへ拋出した場合に親会社が認識する損益について、これまで IASB 及び IFRS 解釈指針委員会 (IC) によって議論されている論点を紹介します。なお、文中の意見にわたる部分は筆者の私見であることをあらかじめお断りしておきます。

### 2. これまでの議論状況

子会社株式をジョイント・ベンチャーに拋出した場合の親会社の処理については、2009年12月のIASB会議、2011年5月のIC会議及び2012年1月のIC会議、さらに2012年5月のIASB会議にて議論されましたが、特段の仮決定はなされていません。今後、IC会議やIASB会議にて引き続き議論されるものと思われます。

### 3. 子会社株式をジョイント・ベンチャーへ拋出した場合に親会社が認識する損益

問題となるのは、以下の設例においてP社(親会社)が認識する損益です。この設例は、2009年12月のIASB会議で使用されたスタッフペーパーに記載されたものをベースにしています。

#### 【設例】

- ・P社は、子会社S社の株式を100%所有していた
- ・P社は新たにJ社へ出資することとなり、S社株式を拋出し、交換にJ社が発行する株式の50%を取得した
- ・拋出の結果：
  - ・J社は、P社にとってジョイント・ベンチャー \* に相当する
  - ・P社はS社への支配を喪失し、S社はJ社の子会社となる
  - ・P社がS社株式を拋出した時点における価値は以下の通りであった
  - ・S社の純資産：4,000(P社が連結上、認識していた金額)
  - ・J社の公正価値：10,000
- \* IFRS 第11号「共同支配の取決め」(2011年5月公表)に従った場合の扱いを示している。

上記の設例において、P社(親会社)が拋出時に認識すべき損益はいくらかが問題となります。なぜなら、IFRS 第10号「連結財務諸表」(2011年5月公表)における規定と、IAS 第28号「関連会社及び共同支配企業に対する投資」(2011年5月改訂)における規定とが整合していないからです。いずれの基準に従うかによって、P社が認識する損益の金額が変わってきます。

#### a. IFRS 第10号「連結財務諸表」に従った処理

IFRS 第 10 号に従うと、P社は連結上、以下の仕訳を切ることになります。P社にとってJ社はジョイント・ベンチャーに相当するため、P社はJ社への投資を持分法で処理することになります。

**<P社の連結財務諸表における仕訳>**

|            |          |             |          |
|------------|----------|-------------|----------|
| (借)J社株式 注1 | 5,000 注2 | (貸)S社純資産 注3 | 4,000    |
|            |          | S社処分益       | 1,000 注4 |

(注1) J社(P社にとってジョイント・ベンチャーに相当)に対して持分法を適用する仕訳は省略している。

(注2) J社株式 5,000 = 10,000(J社の公正価値) × 50%(P社によるJ社への出資比率)

(注3) 簡略化のため、P社が連結上認識していたS社の資産・負債を純額で示している。

(注4) S社処分益 1,000 = 10,000(J社の公正価値) × 50%(P社によるJ社への出資比率) - 4,000(S社純資産)

IFRS 第 10 号では、子会社への支配を喪失した場合、親会社は関連する損益を全額認識することが要求されています。上記の設例において、P社はS社への支配を喪失していますので、抛出によって発生する損益 1,000 の全額を純損益で認識します。なお、IFRS 第 10 号は 2011 年5月に公表された新しい基準ですが、支配喪失時の扱いは旧 IAS 第 27 号「連結及び個別財務諸表」から引き継がれたものです。

**b. IAS 第 28 号「関連会社及び共同支配企業に対する投資」(2011 年改訂)に従った処理**

IAS 第 28 号「関連会社及び共同支配企業に対する投資」(2011 年改訂)に従う場合、P社は連結上、以下の仕訳を切ることになります。a. と同様、P社にとってJ社はジョイント・ベンチャーに相当するため、P社はJ社への投資を持分法で処理することになります。

**<P社の連結財務諸表における仕訳>**

|            |          |             |        |
|------------|----------|-------------|--------|
| (借)J社株式 注1 | 4,500 注4 | (貸)S社純資産 注2 | 4,000  |
|            |          | S社処分益       | 500 注3 |

(注1) J社(P社にとってジョイント・ベンチャーに相当)に対して持分法を適用する仕訳は省略している。

(注2) 簡略化のため、P社が連結上認識していたS社の資産・負債を純額で示している。

(注3) S社処分益 500 = (10,000(J社の公正価値) × 50%(P社によるJ社への出資比率) - 4,000(S社純資産)) × 50%(P社以外のJ社への出資者の持分比率)

(注4) 貸方合計額(4,000+500)

IAS 第 28 号(2011 年改訂)では、ジョイント・ベンチャーの資本持分と非貨幣性資産の交換によって生じる損益については、ジョイント・ベンチャーへの他の出資者に帰属する部分のみを認識

することが求められています。つまり、拠出者に帰属する損益は認識しません。上記の設例においては、P社以外の出資者の持分比率は 50%であるため、処分益 1,000(上記a. で認識されるS社処分益と同額)のうち、50%部分のみを純損益に認識します。なお、この IAS 第 28 号の規定は、旧 SIC 第 13 号「共同支配企業－共同支配投資企業による非貨幣性資産の拠出」から引き継がれたものです。

#### c. 基準間の不整合・実務における扱い

上記a. , b. に示した通り、IFRS 第 10 号と IAS 第 28 号とは整合していません。設例において、IFRS 第 10 号に従った場合には処分益が 1,000 認識されるのに対し、IAS 第 28 号に従った場合には処分益は 500 となります。これは、IFRS 第 10 号では拠出に係る損益を全額認識するのに対し、IAS 第 28 号では全額は認識せず、他の出資者に帰属する部分のみを認識するという違いによるものです。IFRS 第 10 号に従う場合の損益は、IAS 第 28 号に従う場合の損益よりも大きくなります。

IASB 会議で使用されたスタッフペーパーでは、実務においては様々な扱いがなされており、いずれの処理を採用するかについては、事実上、各企業が会計方針として選択していることが述べられています。

#### 4. 今後の予定

上記の論点についてどのように対応するか、複数の代替案が 2012 年5月の IASB 会議で議論されましたが、特段の仮決定には至りませんでした。今後さらに議論されるものと考えられます。