

国際会計基準審議会、公開草案「持分法—IAS第28号 関連会社及び共同支配企業に対する投資（202X年改訂）」を公表

ポイント解説 | 有限責任 あずさ監査法人

国際会計基準審議会（以下「IASB」）は2024年9月19日に、公開草案「持分法—IAS第28号 関連会社及び共同支配企業に対する投資（202X年改訂）」（以下「本公開草案」）を公表しました。

本公開草案に対するコメント期限は、2025年1月20日です。

本公開草案のポイント

- IASBは、持分法の適用に関する実務上の多様性を減少させることを目的として、IAS第28号「関連会社及び共同支配企業に対する投資」の要求事項のうち、主に以下に関連する要求事項の明確化・変更を提案しています。
 - 認識及び当初測定
 - 所有持分の変動
 - 純損益及びその他の包括利益の取込み
 - 関連会社又は共同支配企業との取引
 - 減損の兆候
 - 個別財務諸表
- IASBは、IAS第28号の理解しやすさを向上させることを目的として、要求事項の記載順序を並び替えることも提案しています。

1. 本公開草案の背景

IASB及びその前身機関である国際会計基準委員会（IASB）は、IAS第28号「関連会社及び共同支配企業に対する投資」（以下「IAS第28号」）を1989年に初めて公表して以来、何度か改訂を行ってきました。しかしながらIASBは、IAS第28号が具体的な要求事項を規定していない、または、他のIFRS®会計基準と矛盾する要求事項を含んでいることによって、持分法の適用方法に関して実務上の多様性が生じていると考えています。IASBは今回、長年にわたり受けてきた質問に基づいて、持分法の適用方法を明確化する本公開草案の限定的な改訂提案によって実務上の多様性を減少させることを目指しています。

なお、IAS第28号は当初の公表以来段階的に新たな要求事項が追加され、また、既存の要求事項も修正されてきましたが、その構成はほとんど変更されていません。そのため、本公開草案の公表にあたり、IAS第28号の理解しやすさを向上させるために、要求事項をトピックごとに再編成した上で記載順序を並び替えることも提案しています。

2. 本公開草案の概要

以下に、本公開草案で提案されている主な内容を要約したものを示しています。なお、本文中の基準の参照は、「本」を付したものは本公開草案での項番号を指し、「本」を付していないものは現行のIFRS会計基準の項番号を指しています。

(1) IAS第28号の要求事項の明確化

① 認識及び当初測定

本公開草案は、現行IAS第28号の認識及び当初測定に関する要求事項を明確化するために、主に以下の提案をしています。

- (i) 関連会社又は共同支配企業の取得原価を、移転される対価の公正価値（以前に保有していた所有持分の公正価値を含む）で測定する（本IAS第28号第22項、Appendix A）
- (ii) 条件付対価は移転する対価の一部とし、公正価値で測定する（本IAS第28号第26項、Appendix A）
- (iii) 関連会社又は共同支配企業の投資の帳簿価額には、当該関連会社又は共同支配企業の識別可能資産及び負債の公正価値に対する持分（関連する税効果の影響を含む）を含める（本IAS第28号第23項）
- (iv) (i)の関連会社又は共同支配企業の取得原価と、(iii)の当該関連会社又は共同支配企業の識別可能資産及び負債の公正価値に対する持分（関連する税効果の影響を含む）の差額は、のれんであれば投資の帳簿価額に含め、割安購入益であれば純損益で認識する（本IAS第28号第24項～第25項）

また、条件付対価について認識された金額、金額の変動、結果の範囲に係る見積りなどを開示することが提案されています（本IFRS第12号第23A項）。

② 所有持分の変動

本公開草案は、持分法を適用している関連会社又は共同支配企業について、重要な影響力又は共同支配を保持したまま追加の持分を取得する（支配を獲得しない）場合の要求事項を明確化するために、主に以下の提案をしています。

- (i) 関連会社又は共同支配企業の投資の帳簿価額に、当該関連会社又は共同支配企業の識別可能資産及び負債の公正価値に対する追加持分（関連する税効果の影響を含む）を加える（本IAS第28号第30項）
- (ii) 移転された対価の公正価値と、関連会社又は共同支配企業の識別可能資産及び負債の公正価値に対する追加持分（関連する税効果の影響を含む）との差額は、のれんであれば投資の帳簿価額に含め、割安購入益であれば純損益で認識する（本IAS第28号第24項～第25項）

本公開草案は、持分法を適用している関連会社又は共同支配企業について、重要な影響力又は共同支配を保持したまま持分の一部を処分する場合の要求事項を明確化するために、主に以下の提案をしています。

- (i) 処分された部分は、投資の帳簿価額の割合として測定する（本IAS第28号第32項）。例えば、過去に複数回にわたって投資を段階的に取得していた場合、処分の割合を投資の全体に対して乗じる（総平均法のような方法）
- (ii) 受け取った対価と処分した部分との差額を純損益として認識する（本IAS第28号第32項）

また、所有持分のその他の変動（例えば、希薄化）から生じる利得又は損失を開示することを提案しています（本IFRS第12号第21(d)項）。

③ 純損益及びその他の包括利益の取込み

現行IAS第28号は、持分法を適用する関連会社又は共同支配企業の包括利益（純損益とその他の包括利益の合計）に対する持分を認識することを企業に要求しています。ただし、企業の持分がゼロまで減少した場合には、追加損失に対する法的又は推定的義務を負っていない限り、その持分を認識しません。

本公開草案は、純損益に対する持分とその他の包括利益に対する持分を区別して認識するという明確化の提案をしています（本IAS第28号第51項）。例えば、投資の帳簿価額をゼロまで減額したあとに、関連会社の純損益に対する企業の持分が▲200（損失）、その他の包括利益に対する持分が50（利益）の場合、企業は▲50の損失を認識し、50のその他の包括利益を認識します。

(2) IAS第28号の要求事項の変更

■ 関連会社又は共同支配企業との取引

現行IAS第28号の第28項は、企業が関連会社又は共同支配企業との間で行う取引から生じる利得又は損失を、当該関連会社又は共同支配企業に対する関連のない投資者の持分の範囲でのみ認識することを求めています。例えば、企業が関連会社の25%を所有している場合、その関連会社に資産を売却すると、企業は売却益のうち75%を認識します。

一方、IFRS第10号「連結財務諸表」では、子会社の支配を喪失した場合には利得又は損失を全額認識することが要求されていることから、企業が関連会社に子会社を売却した場合、現行IAS第28号における利得又は損失の部分認識の要求事項は、IFRS第10号における利得又は損失の全額認識の要求事項と矛盾することになってしまうという点が、従前から問題となっていました。このような問題点も踏まえながら、本公開草案では、IAS第28号において、企業は子会社売却を含むすべての関連会社又は共同支配企業との取引に係る利得又は損失を全額認識するように変更することを提案しています（本IAS第28号第53項）¹。

また、ダウストリーム取引から生じる利得又は損失の金額を開示することも提案しています（本IFRS第12号第21項）。

(3) その他

① 減損の兆候

現行IAS第28号は、関連会社又は共同支配企業への投資が減損している可能性があるかどうかを評価することを要求しており、投資が減損している可能性があることを示す証拠（減損の兆候）がある場合、IAS第36号「資産の減損」の要求事項を適用して減損テストを行うことを求めています。

本公開草案は、減損の兆候の1つとして現行IAS第28号が第41C項で挙げていた「投資の公正価値が取得原価を下回る著しいか又は長期にわたる下落」について、「取得原価」の記載を「帳簿価額」に置き換えることを提案しています。さらに、「著しいか又は長期にわたる下落」への言及を削除し、「投資の公正価値が帳簿価額を下回る場合」とする提案をしています（本IAS第28号第57項）。これらは、この兆候が古い金融商品会計基準に由来するものであることなどを踏まえ、改めて必要な見直しを提案するものです（本IAS第28号結論の根拠BC97項～BC103項）。

このほか、IAS第28号の要求事項を再編成し、その文言をIAS第36号の要求事項に合わせることが提案されています（本IAS第28号第57項）。

なお、持分の追加取得のために支払われた金額又は持分の一部売却によって受け取った金額から、投資の公正価値が帳簿価額を下回ることを示唆する情報が得られた場合、減損の兆候になることを示すガイダンスの追加も提案されています（本IAS第28号第57項(h)）。

② 個別財務諸表

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場合に、子会社、関連会社又は共同支配企業に対する投資に対して持分法の適用の選択を認めています（IAS第27号第10項）。

そのため、本公開草案の提案は、個別財務諸表において子会社への投資に持分法の適用を選択している場合にも適用されることとなります。

1 IASBはこの会計処理案を提示する根拠の1つとして、関連会社又は共同支配企業は子会社とは異なりグループ企業の範囲に入らないことを踏まえると、取引から生じた利益の一部を消去しなければならない理由が明確でないという点を挙げています（本IAS第28号結論の根拠BC70項～BC80項）。

3. 発効日及び経過措置

本公開草案に基づいて改訂される、IAS第28号をはじめとするIFRS会計基準の発効日は、本公開草案に寄せられるコメントを踏まえて決定されます。IAS第28号の改訂については、適用日以降、将来に向けて適用することが提案されています。ただし、以下の点などの例外があります（本IAS第28号第C3項）。

- 本稿「2.(1)①認識及び当初測定」のうち条件付対価

適用日前における条件付対価が存在する場合には、本IAS第28号第26項に従って条件付対価を分類し、適用日の関連会社又は共同支配企業に対する投資の帳簿価額を適用日時点のそれぞれの公正価値に基づいて調整しなければならないとされています（本IAS第28号第C6項）。

- 本稿「2.(2)関連会社又は共同支配企業との取引」

本IAS第28号第53項（関連会社又は共同支配企業との取引から生じる利得又は損失を全額認識）については遡及適用が求められ、適用日において従前に制限されていた利得又は損失を利益剰余金の期首残高として認識しなければならないとされています（本IAS第28号第C4項）。

本公開草案に対するコメント期限は、2025年1月20日です。

IASBは、本公開草案に対して寄せられるコメントへの対応を審議したうえで、IAS第28号等の今回の改訂版を最終化する予定です。

編集・発行

有限責任 あずさ監査法人

azsa-accounting@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うえで提案する適切なアドバイスをもとにご判断ください。

© 2024 KPMG AZSA LLC, a limited liability audit corporation incorporated under the Japanese Certified Public Accountants Law and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

The KPMG name and logo are trademarks used under license by the independent member firms of the KPMG global organization.

コピーライト© IFRS® Foundationすべての権利は保護されています。あずさ監査法人はIFRS財団の許可を得て複製しています。複製および使用の権利は厳しく制限されています。IFRS財団およびその出版物の使用に係る権利に関する事項は、www.ifrs.orgでご確認ください。

免責事項: 適用可能な法律の範囲で、国際会計基準審議会とIFRS財団は契約、不法行為その他を問わず、この冊子ないしあらゆる翻訳物から生じる一切の責任を負いません（過失行為または不作為による不利益を含むがそれに限定されない）。これは、直接的、間接的、偶発的または重要な損失、懲罰的損害賠償、罰則または罰金を含むあらゆる性質の請求または損失に関してすべての人に適用されます。

この冊子に記載されている情報はアドバイスを構成するものではなく、適切な資格のあるプロフェッショナルによるサービスに代替されるものではありません。

「IFRS®」、「IAS®」および「IASB®」はIFRS財団の登録商標であり、有限責任 あずさ監査法人はライセンスに基づき使用しています。この登録商標が使用中および（または）登録されている国の詳細についてはIFRS財団にお問い合わせください。