

注：本資料は Deloitte の IFRS Global Office が作成し、有限責任監査法人トーマツが翻訳したものです。  
この日本語版は、読者のご理解の参考までに作成したものであり、原文については英語版ニュースレターをご参照下さい。



## iGAAP in Focus

### 財務報告

IASB は、投資者が持分法をどのように適用するかについての適用上の問題に答えるために、IAS 第 28 号の修正を提案

#### 目次

#### 背景

#### 修正案

#### 発効日、経過措置およびコメント期間

#### さらなる情報

詳細については、次の Web サイトを参照してください。

[www.iasplus.com](http://www.iasplus.com)  
[www.deloitte.com](http://www.deloitte.com)  
[www.deloitte.com/jp/ifrs](http://www.deloitte.com/jp/ifrs)

本 iGAAP in Focus では、2024 年 9 月 19 日に国際会計基準審議会（IASB）から公表された公開草案「持分法会計」（ED）に示される、IAS 第 28 号「関連会社及び共同支配企業に対する投資」の修正案を解説する。

- ・IASB は、投資者が持分法を以下に対してどのように適用するかについての質問に答えるために、IAS 第 28 号の修正を提案している。
  - 重要な影響力または共同支配の**取得**時における所有持分の変動
  - 重要な影響力または共同支配を**維持**している所有持分の変動（以下の場合を含む）。
    - » 関連会社または共同支配企業の追加所有持分の購入
    - » 関連会社または共同支配企業の所有持分の処分
    - » 投資者の所有持分が変動する、関連会社または共同支配企業の純資産のその他の変動
  - 以下を含む、損失に対する持分の認識
    - » 関連会社または共同支配企業に対する投資をゼロに減額した投資者が、関連会社または共同支配企業の追加持分を購入する場合に認識していない損失を「キャッチアップ」する必要があるかどうか
    - » 関連会社または共同支配企業に対する持分をゼロに減額した投資者が、関連会社または共同支配企業の純損益およびその他の包括利益（OCI）に対する持分を別個に認識するかどうか
  - 関連会社または共同支配企業との取引
  - 関連会社または共同支配企業の当初認識に対する繰延税金の影響
  - 条件付対価
  - 関連会社または共同支配企業に対する投資の公正価値の下落が、純投資が減損している可能性があるという客観的な証拠であるかどうかの評価
- ・ ED には提案された発効日は含まれていない - IASB が提案を再審議するときに設定される。
- ・ 公開草案のコメント期間は 2025 年 1 月 20 日に終了する。

## 背景

IAS 第 28 号は、企業が関連会社および共同支配企業に対する投資について、連結財務諸表において持分法を使用することを要求している。また、企業は、子会社、共同支配企業、および関連会社に対する投資について、個別財務諸表で持分法を使用することも認められている。

利害関係者は、特定の状況で持分法をどのように適用するかについて疑問を投げかけている。今回の修正案により、IASB は、IAS 第 28 号から導かれる原則を識別し、適用することにより、これらの適用上の問題を解決しようとしている。

## 修正案

### 関連会社または共同支配企業の取得原価の測定

IAS 第 28 号には、投資者が重要な影響力または共同支配を取得する際にどのように投資の取得原価を測定するかに関する要求事項は含まれていない（例えば、以下を含む）。

- 関連会社または共同支配企業に対する以前に保有していた持分を公正価値で測定するかどうか。
- 条件付対価を認識および測定するかどうか、もしそうなら、どのように認識および測定するか。

IASB は、投資者が以下を行うことを提案している。

- 重要な影響力または共同支配の取得時に、関連会社または共同支配企業の取得原価は、移転された対価の公正価値（関連会社または共同支配企業に対する以前に保有していた持分の公正価値を含む）で測定する。
- 条件付対価を移転された対価の一部として認識し、公正価値で測定する。その後、投資者は次のことを行う。
  - 資本性金融商品として分類される条件付対価は再測定しない。
  - その他の条件付対価は各報告日における公正価値で測定し、公正価値の変動は純損益に認識する。

### 重要な影響力または共同支配の維持における投資者の所有持分の変動

IAS 第 28 号は、重要な影響力または共同支配を維持している場合、投資者が関連会社または共同支配企業に対して、以下から生じる所有持分の変動をどのように会計処理するかに関する要求事項を含んでいない。

- 関連会社または共同支配企業の追加所有持分の購入
- 関連会社または共同支配企業の所有持分の処分（一部処分）
- 関連会社または共同支配企業に対する投資者の所有持分のその他の変動

IASB は、以下を要求することを提案している。

- 関連会社または共同支配企業の追加所有持分を購入した日において、投資者は以下を行う。
  - その追加の所有持分を認識し、移転された対価の公正価値で測定する。
  - 帳簿価額には、関連会社または共同支配企業の識別可能な資産および負債の公正価値に対する投資者の追加持分を含める。
  - これら 2 つの金額の差額は、投資の帳簿価額の一部として含まれるのれんとして会計処理されるか、または、割安購入からの利得として純損益に会計処理される。

- 所有持分を処分する日において、投資者は以下を行う。
  - 関連会社または共同支配企業に対する投資の処分された部分を、投資の帳簿価額の割合として測定し、認識を中止する。
  - 受領した対価と処分された部分との差額を、利得または損失として純損益に認識する。
- 関連会社または共同支配企業の所有持分のその他の変動、例えば、関連会社または共同支配企業が新株を発行したり、発行済み株式を償還したりする場合、投資者は以下を行う。
  - 追加の所有持分を購入するかのように、所有持分の増加を認識する。その場合、投資者は、関連会社または共同支配企業による株式の償還から生じる関連会社または共同支配企業の純資産の変動の持分として、移転された対価の公正価値を決定する。
  - 所有持分を処分するかのように、所有持分の減少を認識する。その場合、投資者は、関連会社または共同支配企業の資本性金融商品の発行から生じる関連会社または共同支配企業の純資産の変動の持分として、受け取った対価を決定する。

### 損失に対する投資者の持分の認識

IAS 第 28 号 38 項は、損失に対する投資者の持分が関連会社または共同支配企業に対する投資者の持分と等しいかまたはそれを超過する場合、投資者はさらなる損失に対する持分を認識することを中止することを要求している。しかし、IAS 第 28 号は、関連会社または共同支配企業への投資の帳簿価額をゼロに減額した投資者が、以下のとおりであるかどうかを特定していない。

- 追加の所有持分を購入する際に、「キャッチアップ」調整として認識していない損失を認識し、それらの損失を追加の所有持分の取得原価から差し引く。
- 関連会社または共同支配企業の包括利益の各構成要素に対する持分を別個に認識する。

IASB は、投資者が以下を行うことを提案している。

- 追加の所有持分を購入する際には、追加の所有持分の帳簿価額を減額することにより、認識していない関連会社または共同支配企業の損失に対する持分を認識しない。
- 関連会社または共同支配企業の純損益に対する持分、関連会社または共同支配企業の OCI に対する持分を別々に認識し、表示する。

### 見解

IASB は、投資者が関連会社または共同支配企業の利益に対する持分を認識することを再開する場合の、純損益および OCI における利益を認識する順序など、他の関連する適用上の問題に対する回答案を作成しないことを決定した。IASB の見解では、これらの問題は実務上一般的には生じておらず、したがって、プロジェクトのために選択された適用上の問題のリストには含まれなかった。

### 関連会社または共同支配企業との取引

投資者が子会社を関連会社または共同支配企業に売却する場合、以下の相反する要求事項がある。

- IAS 第 28 号 28 項は、投資者に対し、自身と関連会社または共同支配企業との間の取引から生じる利得および損失を、関連会社また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要求している。
- IFRS 第 10 号 25 項および B97 項から B99 項は、子会社の支配を喪失した場合の利得または損失を全額認識することを要求している。

したがって、IASB は、投資者に対し、子会社の支配の喪失を伴う取引を含む、その関連会社または共同支配企業とのすべての「アップストリーム」および「ダウンストリーム」の取引から生じる利得および損失を全額認識することを要求することにより、この矛盾を解決することを提案している。

## 見解

2014 年、IASB は、「投資者とその関連会社又は共同支配企業の間での資産の売却又は抛出（IFRS 第 10 号及び IAS 第 28 号の修正）（2014 年修正）」を公表した際に、IAS 第 28 号の要求事項を修正した。2014 年修正では、関連会社または共同支配企業への譲渡が事業を含む場合は利得または損失が全額認識され、譲渡された資産に事業が含まれていない場合は部分的な利得または損失が認識されることを明確にした。認識されない利得または損失は、投資の取得原価に対して消去される。

2014 年の修正の確定後、IASB は、修正の適用に影響を与えるいくつかの実務上の問題を識別した。その結果、2015 年 12 月、IASB は、2014 年修正の発効日を無期限に延期した。

IASB は現在、2014 年の修正の廃止を提案し、代わりに ED に示されたアプローチを提案している。また、2014 年の修正によって導入された要求事項を削除するために、IFRS 第 10 号の修正を提案することも決定した。

## 減損の兆候（公正価値の下落）

IAS 第 28 号 41A 項から 41C 項は、関連会社または共同支配企業への純投資が減損している可能性があることを示すさまざまな事象を説明している。これには、資本性金融商品への投資の公正価値がその取得原価を下回る著しいかまたは長期にわたる下落が含まれる。

適用上の問題の 1 つは、投資者が投資の公正価値の下落を、その公正価値を報告日における関連会社または共同支配企業の純投資の帳簿価額と比較することによるか、または当初認識時の投資の取得原価と比較することにより評価すべきかどうかを問うものであった。

IASB は以下を提案している。

- 「取得原価を下回る[...]下落」を「帳簿価額を下回る[...]下落」に置き換える。
- 公正価値の「著しいかまたは長期にわたる」下落を削除する。
- 投資の公正価値に関する情報は、関連会社または共同支配企業の追加持分を購入するために支払った価格、または持分の一部を売却するために受け取った価格、または当該投資の相場市場価格から観察される可能性があることを説明する要求事項を IAS 第 28 号に追加する。

IASB はまた、減損に関する IAS 第 28 号の要求事項の適用が容易になるように再編成し、その文言を IAS 第 36 号「資産の減損」の要求事項に合わせることも提案している。

## IFRS 第 12 号「他の企業への関与の開示」および IAS 第 27 号「個別財務諸表」の開示要求の修正案

持分法を用いて会計処理する投資について、IASB は、投資者に以下の開示を要求するよう IFRS 第 12 号を修正することを提案している。

- その他の所有持分の変動による利得または損失
- 関連会社または共同支配企業との「ダウストリーム」取引から生じる利得または損失
- 条件付対価契約に関する情報
- その投資の期首の帳簿価額と期末の帳簿価額間の調整表

IASB はまた、親会社に対して、個別財務諸表において持分法を使用して子会社に対する投資を会計処理する場合、子会社との「ダウストリーム」取引から生じる利得または損失を開示することを要求するよう、IAS 第 27 号を修正することを提案している。

## 見解

IAS 第 27 号 10 項は、親会社が個別財務諸表で、IAS 第 28 号の持分法を使用して子会社、共同支配企業、および関連会社に対する投資を会計処理することを認めている。

IASB は、IAS 第 27 号 10 項を変更しないことを提案しており、これは、ED の提案が、投資者の個別財務諸表において持分法が適用される子会社に対する投資に適用されることを意味する。

### IFRS 第 19 号「公的説明責任のない子会社：開示」の修正案

IASB は、要件を満たす子会社に対し、条件付対価契約に関する情報を開示すること、および、その関連会社または共同支配企業との「ダウストリーム」取引から生じる利得または損失を開示することを要求するよう IFRS 第 19 号の修正を提案している。

IASB はまた、個別財務諸表において持分法を適用してその子会社に対する投資を会計処理することを選択した子会社に対し、当該子会社との「ダウストリーム」取引から生じる利得または損失を開示することを要求するよう IFRS 第 19 号の修正を提案している。

### 発効日、経過措置およびコメント期間

ED は発効日を提案していない。発効日は、IASB が本提案を再審議する際に決定される。

経過措置に関して、IASB は、企業に以下を要求することを提案している。

- 関連会社または共同支配企業とのすべての取引において利得または損失を全額認識する要求事項を遡及適用する。
- 移行日（通常は、適用開始日の直前の事業年度の期首）に公正価値で条件付対価を認識・測定し、それに応じて関連会社または共同支配企業に対する投資の帳簿価額を調整することにより、条件付対価に関する要求事項を適用する。
- その他の要求事項は移行日から将来に向かって適用する。

IASB はまた、表示される追加的な過去の期間を修正再表示することからの救済を提案している。

ED のコメント期間は 2025 年 1 月 20 日に終了する。

### さらなる情報

本修正案についてご質問がある場合は、通常のデロイトの連絡先にご連絡ください。

デロイト会計リサーチ・ツール（DART）は、会計および財務情報開示資料の包括的なオンライン・ライブラリです。

[iGAAP on DART](#) では完全版 IFRS 基準へのアクセスが可能であり、以下のリンクがあります。

- デロイトの公式の最新の iGAAP マニュアル。IFRS 基準に基づく財務報告のためのガイダンスを提供しています。
- IFRS 基準に基づいて報告する企業のモデル財務諸表

さらに、iGAAP の [sustainability reporting](#) は、企業の価値を大きく上げることができる、より広範な環境、社会的およびガバナンスの事項を踏まえてビジネスが考慮しなければならない、開示要求および推奨事項についてのガイダンスを提供しています。

DART へのサブスクリプションを申し込むには、[ここをクリック](#)して、アプリケーション・プロセスを開始し、iGAAP パッケージを選択します。

サブスクリプションパッケージの価格を含む DART の詳細については、[ここをクリック](#)してください。

# Deloitte. トーマツ.

## デロイト トーマツ

デロイト トーマツ グループは、日本におけるデロイト アジア パシフィック リミテッドおよびデロイト ネットワークのメンバーであるデロイト トーマツ 合同会社ならびにそのグループ法人（有限責任監査法人トーマツ、デロイト トーマツ リスク アドバイザリー 合同会社、デロイト トーマツ コンサルティング 合同会社、デロイト トーマツ ファイナンシャル アドバイザリー 合同会社、デロイト トーマツ 税理士 法人、DT 弁護士 法人およびデロイト トーマツ グループ 合同会社を含む）の総称です。デロイト トーマツ グループは、日本で最大級のプロフェッショナル グループのひとつであり、各法人がそれぞれの適用法令に従い、監査・保証業務、リスク アドバイザリー、コンサルティング、ファイナンシャル アドバイザリー、税務、法務等を提供しています。また、国内約 30 都市に約 2 万人の専門家を擁し、多国籍企業や主要な日本企業をクライアントとしています。詳細はデロイト トーマツ グループ Web サイト、[www.deloitte.com/jp](http://www.deloitte.com/jp) をご覧ください。

Deloitte（デロイト）とは、デロイト トウシュ トーマツ リミテッド（“DTTL”）、そのグローバル ネットワーク組織を構成するメンバーファームおよびそれらの関係法人（総称して“デロイト ネットワーク”）のひとつまたは複数指します。DTTL（または“Deloitte Global”）ならびに各メンバーファームおよび関係法人はそれぞれ法的に独立した別個の組織体であり、第三者に関して相互に義務を課しまたは拘束させることはありません。DTTL および DTTL の各メンバーファームならびに関係法人は、自らの作為および不作為についてのみ責任を負い、互いに他のファームまたは関係法人の作為および不作為について責任を負うものではありません。DTTL はクライアントへのサービス提供を行いません。詳細は [www.deloitte.com/jp/about](http://www.deloitte.com/jp/about) をご覧ください。

デロイト アジア パシフィック リミテッドは DTTL のメンバーファームであり、保証有限責任会社です。デロイト アジア パシフィック リミテッドのメンバーおよびそれらの関係法人は、それぞれ法的に独立した別個の組織体であり、アジア パシフィック における 100 を超える都市（オーストラリア、バンコク、北京、ベンガール、ハノイ、香港、ジャカルタ、クアラルンプール、マニラ、メルボルン、ムンバイ、ニューデリー、大阪、ソウル、上海、シンガポール、シドニー、台北、東京を含む）にてサービスを提供しています。

Deloitte（デロイト）は、監査・保証業務、コンサルティング、ファイナンシャル アドバイザリー、リスク アドバイザリー、税務・法務などに関連する最先端のサービスを、Fortune Global 500® の約 9 割の企業や多数のプライベート（非公開）企業を含むクライアントに提供しています。デロイトは、資本市場に対する社会的信頼を高め、クライアントの変革と繁栄を促し、より豊かな経済、公正な社会、持続可能な世界の実現に向けて自ら率先して取り組むことを通じて、計測可能で継続性のある成果をもたらすプロフェッショナルの集団です。デロイトは、創設以来 175 年余りの歴史を有し、150 を超える国・地域にわたって活動を展開しています。“Making an impact that matters”をバース（存在理由）として標榜するデロイトの 45 万人超の人材の活動の詳細については、[www.deloitte.com](http://www.deloitte.com) をご覧ください。

本資料は皆様への情報提供として一般的な情報を掲載するのみであり、デロイト トウシュ トーマツ リミテッド（“DTTL”）、そのグローバル ネットワーク組織を構成するメンバーファームおよびそれらの関係法人が本資料をもって専門的な助言やサービスを提供するものではありません。皆様の財務または事業に影響を与えるような意思決定または行動をされる前に、適切な専門家にご相談ください。本資料における情報の正確性及び完全性に関して、いかなる表明、保証または確約（明示・黙示を問いません）をするものではありません。また DTTL、そのメンバーファーム、関係法人、社員・職員または代理人のいずれも、本資料に依拠した人に関係して直接または間接に発生し得る損失および損害に対して責任を負いません。DTTL ならびに各メンバーファームおよび関係法人はそれぞれ法的に独立した別個の組織体です。

Member of  
**Deloitte Touche Tohmatsu Limited**

© 2024. For information, contact Deloitte Tohmatsu Group.



IS 669126 / ISO 27001



BCMS 764479 / ISO 22301