

## 会計情報

### 新連載～中国企業会計準則シリーズ～ 第6回

#### 長期持分投資—改訂版

##### 1. はじめに

今回は、2014年3月に改訂された「企業会計準則第2号 - 長期持分投資」(以下、「改訂2号準則」)を解説します。

改訂2号準則は、総則、認識時の測定、認識後の測定、移行規定、付則の5章から構成されています。なお、関連する応用指南は、公表されていません。

2006年公表の従来「企業会計準則第2号—長期持分投資」(以下、2号準則)から改訂2号準則への主な修正点は、下記のとおりです。

項目	改訂2号準則	2号準則
適用範囲	「支配、共同支配、または重要な影響も及ぼしておらず、かつ活発な市場における市場価格がなく、その公正価値を信頼性をもって測定できない持分投資」には、改訂2号準則ではなく、「企業会計準則第22号 - 金融商品の認識及び測定」(以下、22号準則)が適用されます。	「支配、共同支配、または重要な影響も及ぼしておらず、かつ活発な市場における市場価格がなく、その公正価値を信頼性をもって測定できない持分投資」には、2号準則が適用されます。
取得関連費用	企業結合のために生じた監査、法律サービス、評価コンサルティング等の関連費用は当期の損益に計上します。	詳細規定なし。
持分法における未実現損益	投資者と関連会社・共同支配企業との間に発生した未実現内部損益は、持分比率により計算した投資者に帰属すべき部分を相殺消去する必要があります。	詳細規定なし。
支配、共同支配、重要な影響の変化に伴う会計処理	支配、共同支配、重要な影響の獲得時、あるいは、喪失時の会計処理をより詳細に規定しています。	一部関連規定はあるものの、詳細規定なし。
開示	新たに公表された「企業会計準則第41号 - 他の企業への関与の開示」を適用します。	規定あり。

上記の改訂内容の一部は、財政部から既に公表されている「企業会計準則解釈」等の指針に含まれ、実務に反映されています。

また、改訂2号準則と、国際財務報告基準(IFRS)との主な違いは、下記のとおりです。

項目	改訂2号準則	IFRS
個別財務諸表における 子会社投資の評価	原価法	原価法あるいはIFRS9号にしたがって 評価
個別財務諸表における 共同支配企業の評価	持分法	原価法あるいはIFRS9号にしたがって 評価
個別財務諸表における 関連会社の評価	持分法	原価法あるいはIFRS9号にしたがって 評価
共通支配下の企業結合 の投資原価の評価	被結合企業の連結財務諸表の所有者 持分の帳簿価額の持分相当額	規定なし

## 2. 用語の定義

以下では、長期持分投資に関連する用語の定義を示します。

長期持分投資	投資者が投資先に対し支配している、重要な影響を及ぼしている持分投資及び共同支配企業に対する持分投資。
重要な影響	投資者が投資先の財務及び営業の方針決定に参加するパワーであるが、当該方針に対する支配又は共同支配ではないもの。
子会社	投資者が投資先を支配している場合の投資先。
関連会社	投資者が投資先に重要な影響を及ぼしている場合の投資先。

## 3. 認識時の測定

長期持分投資の投資原価の認識時の測定について、取得関連費用の取扱が明文化された以外に改訂2号準則で大きな変更はなく2号準則同様、企業結合により取得された長期持分投資と企業結合以外により取得された長期持分投資に分類して規定を定めています。

### (1) 企業結合により取得された長期持分投資

企業結合により取得された長期持分投資の認識時の測定は、共通支配下の企業結合によるものか否かで取り扱いが異なります。

#### ① 共通支配下の企業結合

被結合企業の連結財務諸表における所有者持分の帳簿価額の持分相当額を長期持分投資の投資原価とします。

② 非共通支配下の企業結合

「企業会計準則第20号－企業結合」に基づき長期持分投資の投資原価を測定するとされています。

③ 取得関連費用

企業結合のために結合企業あるいは取得企業に生じた監査、法律サービス、評価コンサルティング、仲介手数料等及びその他の関連する管理費用は、発生時に当期の損益に計上しなければなりません。

(2) 企業結合以外により取得された長期持分投資

企業結合以外により取得された長期持分投資の認識時の測定も、いくつかのケースに分けて規定が定められています。

① 現金による取得

実際に支払った購入代価及び取得に直接関連する費用、税金及びその他必要な支出を投資原価とします。

② 持分証券の発行による取得

対価として持分証券を発行する場合には、発行した持分証券の公正価値を投資原価とします。なお、持分証券の発行に関連する費用は、「企業会計準則第37号－金融商品の表示」に基づき確定します。

③ 非貨幣性資産の交換を通じた取得

「企業会計準則第7号－非貨幣性資産の交換」に基づき投資原価を確定します。

④ 債務再編を通じた取得

「企業会計準則第12号－債務再編」に基づき投資原価を確定します。

#### 4. 認識後の測定

長期持分投資の認識後の測定には、下記のとおり、原価法あるいは持分法が適用されます。日本基準・IFRSでは、個別財務諸表における投資の評価について持分法を適用することはできませんが、従来の2号準則同様、改訂2号準則でも共同支配企業・関連会社には持分法が強制されています。

(1) 原価法

投資先を支配している長期持分投資(子会社)は、原価法が適用されます。

(2) 持分法

持分法は下記に挙げられる長期持分投資に適用されます。

① 投資先を共同支配している長期持分投資(意思決定に全員一致の合意が必要な場合を想定)

② 投資先に対して重要な影響を有する長期持分投資(関連会社)

そのほか、個別財務諸表において持分法を適用することから、投資原価が取得時の投資先の純資産の公正価値の持分相当額を下回る場合のいわゆる「負ののれん」は、個別財務諸表においても当期の損益に計上することになります。

また、投資者が投資額以上の損失を負担する義務を負っていない限り、投資先に発生した損失は、長期持分投資の帳簿価額及びその他実質的に投資先に対する純投資を構成する長期持分をゼロを限度として投資者が負担するという点も明記されています。

また、投資者と関連会社・共同支配企業との間に発生した未実現内部損益は、持分比率により計算した投資者に帰属すべき部分を相殺消去する必要があります。

(3) 追加投資等による重要な影響、共同支配の獲得

従来から保有していた持分投資の公正価値と追加投資による投資原価の合計額を持分法適用の基礎となる投資原価とします。また、その投資に関連してその他の包括利益として計上されていた公正価値変動の累計額を当期の損益に振り替えます。

(4) 追加投資等による支配の獲得

① 支配獲得前に持分法が適用されていた場合

従来から保有していた持分投資の帳簿価額と追加投資による投資原価の合計額を原価法適用の基礎となる投資原価とします。

② 支配獲得前に22号準則が適用されていた場合

従来から保有していた持分投資の公正価値と追加投資による投資原価の合計額を原価法適用の基礎となる投資原価とします。また、その投資に関連してその他の包括利益として計上されていた公正価値変動の累計額を当期の損益に振り替えます。

(5) 持分投資の一部処分による共同支配、重要な影響の喪失

処分後の残存持分を22号準則に従い会計処理し、公正価値と帳簿価額との差額を当期の損益に計上します。

(6) 持分投資の一部処分による支配の喪失

① 支配喪失後に共同支配、重要な影響を保持している場合

処分後の残存持分に対して、残存持分を取得時から持分法を適用していたかのように持分法を適用します。

② 支配喪失後に共同支配、重要な影響を保持していない場合

処分後の残存持分を22号準則に従い会計処理し、公正価値と帳簿価額との差額を当期の損益に計上します。

## 5. 移行規定

改訂2号準則は、2014年7月1日から適用され、実務上不可能な場合を除き、遡及修正する必要があります。

トーマツグループは日本におけるデロイト トウシュ トーマツ リミテッド(英国の法令に基づく保証有限責任会社)のメンバーファームおよびそれらの関係会社(有限責任監査法人トーマツ、デロイト トーマツ コンサルティング株式会社、デロイト トーマツ ファイナンシャルアドバイザリー株式会社および税理士法人トーマツを含む)の総称です。トーマツグループは日本で最大級のビジネスプロフェッショナルグループのひとつであり、各社がそれぞれの適用法令に従い、監査、税務、コンサルティング、ファイナンシャルアドバイザリー等を提供しています。また、国内約40都市に約7,600名の専門家(公認会計士、税理士、コンサルタントなど)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。詳細はトーマツグループ Web サイト([www.tohmatsu.com](http://www.tohmatsu.com))をご覧ください。

Deloitte(デロイト)は、監査、税務、コンサルティングおよびファイナンシャル アドバイザリーサービスを、さまざまな業種にわたる上場・非上場のクライアントに提供しています。全世界150を超える国・地域のメンバーファームのネットワークを通じ、デロイトは、高度に複合化されたビジネスに取り組むクライアントに向けて、深い洞察に基づき、世界最高水準の陣容をもって高品質なサービスを提供しています。デロイトの約200,000人を超える人材は、“standard of excellence”となることを目指しています。

Deloitte(デロイト)とは、英国の法令に基づく保証有限責任会社であるデロイト トウシュ トーマツ リミテッド(“DTTL”)ならびにその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の関係会社のひとつまたは複数指します。DTTL および各メンバーファームはそれぞれ法的に独立した別個の組織体です。DTTL(または“Deloitte Global”)はクライアントへのサービス提供を行いません。DTTL およびそのメンバーファームについての詳細は [www.tohmatsu.com/deloitte/](http://www.tohmatsu.com/deloitte/) 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、その性質上、特定の個人や事業体に具体的に適用される個別の事情に対応するものではありません。また、本資料の作成または発行後に、関連する制度その他の適用の前提となる状況について、変動を生じる可能性もあります。個別の事案に適用するためには、当該時点で有効とされる内容により結論等を異にする可能性があることをご留意いただき、本資料の記載のみに依拠して意思決定・行動をされることなく、適用に関する具体的事案をもとに適切な専門家にご相談ください。

© 2014. For information, contact Deloitte Touche Tohmatsu LLC, Deloitte Tohmatsu Tax Co.

Member of  
Deloitte Touche Tohmatsu Limited