

IAS第28号「関連会社及び共同支配企業への投資」の改訂



IFRSデスク 公認会計士 岩田英里子

▶ Eriko Iwata

2005年、当法人入所。以降、主として個別受注産業、広告業等の会計監査、株式公開準備監査、およびJ-SOX導入支援業務に携わる。17年よりIFRSデスクにて、IFRS導入支援業務、研修業務、執筆業務などに携わっている。

「国際会計の実務 International GAAP」シリーズが4年ぶりにリニューアルされ、『国際会計の実務 International GAAP 2019（上巻・中巻・下巻）』と『国際金融・保険会計の実務 International GAAP 2019』が刊行されました。そこで、4回にわたって、2015年版からアップデートされている論点の一部を紹介します。

第2回となる今号ではIAS第28号「関連会社及び共同支配企業への投資」の改訂を取り上げます。

I はじめに

国際会計基準審議会（以下、IASB）は、2017年10月に、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）に関する狭い範囲の修正「関連会社及び共同支配企業に対する長期持分」（以下、本改訂）を公表しました。本改訂により、持分法が適用されない関連会社又は共同支配企業（以下、関連会社等）に対する長期持分にはIFRS第9号「金融商品」（以下、IFRS第9号）を最初に適用することが明確化されました。この改訂は、19年1月1日以後開始する事業年度より遡及適用されることとなりますが、IFRS第9号を初めて適用した後に本改訂を適用する企業を対象として、移行措置が設けられています。

II 背景

関連会社等に対する持分には、持分法により算定する普通株式に対する投資のほか、関連会社等に対する

純投資の一部を実質的に構成する長期持分（例えば、長期貸付金や優先株式）が含まれます。これは、長期持分のうち、決済が計画されておらず、また、予見できる将来に決済される可能性も低いものは、実質上、当該関連会社等に対する投資の延長線上にあるとの考えによるものです。

これを踏まえて、IAS第28号では持分法適用関連会社等が損失を計上した場合には、まず普通株式に対する投資額をゼロまで減額し、普通株式の投資額を超えて認識された損失については、当該超過損失額を長期持分へ配分することとなります（IAS第28号38項）。

ただし、この長期持分については、IFRS第9号の範囲に含まれるかどうか、及び、含まれる場合にはIFRS第9号の減損の要求事項が長期持分に適用されるか否か明確ではない部分があり、実務にバラつきが見られるといった問題がありました。具体的には、IFRS第9号の減損規定では、予想信用損失モデルが採用されている一方で、IAS第28号及びIAS第36号「資産の減損」は発生損失モデルを採用していることから、いずれの基準が適用されるかによって、異なる会計処理となる可能性がありました。そこで、IASBは本改訂を公表し、関連会社等に対する長期持分の測定に関する、IAS第28号とIFRS第9号の適用関係について明確化を図りました。

III 関連会社等に対する長期持分の会計処理

本改訂では、関連会社等に対する長期持分は、IFRS第9号の適用範囲に含まれ、減損に関する規定を含めてIFRS第9号に従って会計処理することが明確化されました。具体的には<表1>のステップに従うことに

▶表1 関連会社等に対する長期持分の会計処理ステップ

ステップ	ポイント
1 IFRS第9号に基づく測定	▶償却原価の対象となる貸付金等には、予想信用損失を認識する。 ▶純損益を通じて公正価値で測定するものには、その公正価値変動を純損益に認識する。 この時、過年度に認識したIAS第28号に基づく損失負担による調整価額の調整は考慮しない。
2 過年度の損失負担額の調整	過年度（本改訂適用後）に認識されたIAS第28号の損失持分見合いのうち、過年度に未認識となっている損失の認識や、損失の戻入等を調整する。
3 当期持分法投資損益の計上	長期持分の残高の範囲で、IAS第28号に基づく損失持分見合いを配分する。

なります。また、本改訂に伴い、IASBIは教育的資料として、長期持分に対してIAS第28号とIFRS第9号の規定をどのように適用するのかに関する設例も公表しています。本稿では当該設例を簡略化したものを紹介します（次ページ＜設例＞参照）。

会社等に対する長期持分の測定に関して、IFRS第9号を最初に適用することを明確化したものです。

従って、これまで関連会社等に対する長期持分に対してIFRS第9号を適用していなかった場合には、従来の会計処理の見直しが必要になる可能性があります。IAS第28号の長期持分に該当するか否かの判断は、返済条件等の事実や状況に基づいて慎重に行う必要があります。

IV おわりに

本改訂は、前述の通り、持分法が適用されない関連



IFRS国際会計の実務 International GAAP2019(上・中・下巻)

- ▶ 出版社：第一法規
- ▶ 価格（税抜き）：上：22,000円、中：22,000円、下：21,500円
- ▶ 発行年月：2019年2月
- ▶ 概要：

本書は、EYの国際会計基準（IFRS）に関するナレッジを結集した本格的専門書の最新日本語版です。新基準を含めた幅広い項目を収録し、規定やその背景にある理論のみならず、実務上の論点やその対応、さらに、日本企業がIFRSを適用する際に生じる論点や、それらに対する解釈を加えており、より実践的な解説書となっています。わが国においてもIFRS適用がより広がりを見せる中で、財務諸表作成者や職業会計人など、全ての方に必携の実務書です。



IFRS国際金融・保険会計の実務 International GAAP2019

- ▶ 出版社：第一法規
- ▶ 価格（税抜き）：22,800円
- ▶ 発行年月：2019年2月
- ▶ 概要：

本書は、EYの国際会計基準（IFRS）に関するナレッジを結集した本格的専門書の最新日本語版です。IFRSにおける金融商品会計の概要及び現行実務上のポイント、ならびに新基準であるIFRS第17号「保険契約」の概要とその影響を盛り込んだ、実践的かつ網羅的な解説書となっています。わが国においてもIFRS適用がより広がりを見せる中で、金融機関を含む財務諸表作成者や職業会計人など、全ての方に必携の実務書です。

▶ 設例

<前提>

- ① A社は、B社に対して以下の持分を有する。
- ▶ 普通株式：150百万円（持分比率：30%）
 - ▶ 長期貸付金：100百万円。当貸付金に返済期限はなく、長期持分に該当すると判断している。当貸付金は償却原価法で測定しており、IFRS第9号の予想損失に基づく引当金の対象である。
- ② ×1年度から×5年度までのB社の業績、及び貸付金残高は下記のとおりである。（なお、本設例では簡素化のため償却原価法の適用の影響は無視する）

（単位：百万円）

年度	B社損益	純資産	長期貸付金* （償却原価）
×1	(100)	400	20
×2	(200)	200	20
×3	(300)	(100)	20
×4	0	(100)	80
×5	150	50	90

* 長期貸付金

- ▶ ×1年度末にA社は、B社貸付金について信用リスクの著しい増大があると判断し、信用損失引当金80を認識した。
- ▶ ×4年度末にB社は業績が改善し、×5年度に債務超過が解消する可能性も高いと判断し、×4年度及び×5年度にそれぞれ60及び10ずつ信用損失引当金を減額した。

<各年度の仕訳（注：勘定科目名称については、便宜的に記載している）>

- ▶ ×1年度
- ① 長期貸付金に関して信用損失引当金80を認識
- | | | | |
|--------|----|-----------|----|
| (借) 損益 | 80 | (貸) 長期貸付金 | 80 |
|--------|----|-----------|----|
- ② 持分法投資損益の認識（普通株式）
- | | | | |
|--------|----|--------------|----|
| (借) 損益 | 30 | (貸) 投資（普通株式） | 30 |
|--------|----|--------------|----|
- B社損益(100)×30%=(30)
- ▶ ×2年度
- ① 持分法投資損益の認識（普通株式）
- | | | | |
|--------|----|--------------|----|
| (借) 損益 | 60 | (貸) 投資（普通株式） | 60 |
|--------|----|--------------|----|
- B社損益(200)×30%=(60)
- ▶ ×3年度
- ① 持分法投資損益の認識（普通株式）
- | | | | |
|--------|----|--------------|----|
| (借) 損益 | 60 | (貸) 投資（普通株式） | 60 |
|--------|----|--------------|----|
- 本来であれば、B社損益(300)×30%=(90)の損失を認識する必要があるが、持分法投資損益認識前の投資残高が60のため、残高0まで損益を認識
- ② 持分法投資損益の認識（長期貸付金）
- | | | | |
|--------|----|-----------|----|
| (借) 損益 | 20 | (貸) 長期貸付金 | 20 |
|--------|----|-----------|----|
- 本来であれば、B社損益(300)×30%=(90)－上記①(60)=(30)の損失を認識する必要があるが、持分法投資損益認識前の長期貸付金残高が20のため、残高0まで損益を認識
- ▶ ×4年度
- ① 長期貸付金に関して信用損失引当金の取崩60を認識
- | | | | |
|-----------|----|--------|----|
| (借) 長期貸付金 | 60 | (貸) 損益 | 60 |
|-----------|----|--------|----|
- ② 過年度（×3年度）の未認識損益を認識（長期貸付金）
- | | | | |
|--------|----|-----------|----|
| (借) 損益 | 10 | (貸) 長期貸付金 | 10 |
|--------|----|-----------|----|
- ×3年度で認識すべき損益は(30)であったが、(20)しか認識していないため、不足額(10)を長期貸付金に関する信用損失引当金の取崩額と相殺
- ▶ ×5年度
- ① 長期貸付金に関して信用損失引当金の取崩10を認識
- | | | | |
|-----------|----|--------|----|
| (借) 長期貸付金 | 10 | (貸) 損益 | 10 |
|-----------|----|--------|----|
- ② 持分法投資損益の認識（長期貸付金）
- | | | | |
|-----------|----|--------|----|
| (借) 長期貸付金 | 30 | (貸) 損益 | 30 |
|-----------|----|--------|----|
- 利益が発生したため、損失の配分と逆の順序で配分する。
- ③ 持分法投資損益の認識（普通株式）
- | | | | |
|--------------|----|--------|----|
| (借) 投資（普通株式） | 15 | (貸) 損益 | 15 |
|--------------|----|--------|----|

<損益に与える影響>

（単位：百万円）

年度	ステップ1 IFRS第9号の適用	ステップ2 過年度の損失 負担額の調整	ステップ3 当期の持分損益の計上		合計
			持分法投資損益		
			普通株式	貸付金	
×1	(80)		(30)		(110)
×2			(60)		(60)
×3			(60)	(20)	(80)
×4	60	(10)			50
×5	10		15	30	55