

国際関連情報 IFRS 財団及び IASB 情報

「関連会社及び共同支配企業に対する長期持分」(IAS 第 28 号の修正)の解説

ASBJ 専門研究員 ほうがく みつはる
豊岳 光晴

I. はじめに

国際会計基準審議会 (IASB) は、2017 年 10 月に、「関連会社及び共同支配企業に対する長期持分」(IAS 第 28 号の修正) を公表している。本稿では、IAS 第 28 号「関連会社及び共同支配企業に対する投資」に関する修正が公表された背景及び概要について解説する。なお、本文の意見にわたる部分は、筆者の私見であることを申し添えておく。

II. 背景

IASB は、関連会社又は共同支配企業 (以下「関連会社等」という。) に対する純投資の一部を実質的に構成する長期の持分¹ (以下「長期持分」という。) に関する要望書を受け取った。この要望書は、長期持分が IFRS 第 9 号「金融商品」の範囲に含まれるかどうか、及び、これ

が含まれる場合に、IFRS 第 9 号の減損の要求事項が適用されるのかどうかを質問していた。

IASB 及び IFRS 解釈指針委員会は、要望書の検討に際して、抜本的な基準の見直しは行わず、IFRS 第 9 号及び IAS 第 28 号の要求事項を適用した場合の会計処理の議論を行った。IASB 及び IFRS 解釈指針委員会は、要望書は狭く明確に定義されており、受け取った要望書のみを検討することで、要望書に最も効率的に対応できるとの結論を下した。また、長期持分の会計処理の抜本的な見直しは狭い範囲のプロジェクトとして取り組むことができず、持分法の再検討 (将来のリサーチ・プロジェクトのパイプラインに含まれているトピックである) を伴う可能性が高い。以上を踏まえ、IASB は、今回の IAS 第 28 号の修正を、現行の IFRS 第 9 号及び IAS 第 28 号を公表した際の意図の明確化に限定して対応することとした。

1 IAS 第 28 号第 38 項では長期持分の例として、「例えば、決済が計画されておらず予見できる将来に決済される可能性も低い項目は、実質上、当該関連会社又は共同支配企業に対する企業の投資の延長である。そうした項目には、優先株式や長期の債権又は貸付金などが含まれるが、営業債権、営業債務又は適切な担保が存在する長期債権 (担保付融資など) は含まれない。」とした記載がなされている。

Ⅲ. IAS 第 28 号の修正の概要

1. IAS 第 28 号の修正の内容

IAS 第 28 号の修正では、長期持分に IFRS 第 9 号が適用されることを明確化するため、次のとおり IAS 第 28 号第 14A 項を追加し、第 41 項を削除することとされた。

14A 企業は、持分法が適用されない関連会社又は共同支配企業に対する他の金融商品にも IFRS 第 9 号を適用する。これには、実質的に関連会社又は共同支配企業に対する企業の純投資の一部を構成する長期持分である金融商品が含まれる（第 38 項参照）。企業は、このような長期持分に、本基準の第 38 項及び第 40 項から第 43 項を適用する前に、IFRS 第 9 号を適用する。IFRS 第 9 号を適用する際に、企業は、本基準の適用から生じる長期持分の帳簿価額の修正を考慮に入れない。

41 〔削除〕 企業は、関連会社又は共同支配企業に対する他の持分のうち、IFRS 第 9 号の範囲に含まれ、純投資の一部を構成しないものについて、IFRS 第 9 号の減損の要求事項を適用する。

IASB は、当該修正の検討に際して、次の点に留意した。

- (1) IAS 第 28 号が長期持分及び純投資（長期持分を含む）について言及しているのは、関連会社等の損失及び関連会社等に対する純投資の減損の認識の文脈においてのみであり、長期持分の認識及び測定その他の側面についての要求事項を定めていない。したがって、長期持分は、IAS 第 28 号に従って会計処理されているとはいえないこと。
 - (2) IAS 第 28 号第 14 項が、「IFRS 第 9 号『金融商品』は、持分法を用いて会計処理される関連会社及び共同支配企業に対する持分には適用されない」と述べていること。
- 以上を踏まえ、IASB は、関連会社及び共同

支配企業に対する持分に関して、IFRS 第 9 号 2.1 項(a)は、持分法が適用される持分のみを IFRS 第 9 号の範囲から除外しており、同項における範囲除外には、長期持分は含まれないとの結論を下した。

また、IASB は公開草案に対して、長期持分に対して IAS 第 28 号及び IFRS 第 9 号がどのように適用されるのかの明確化を求める多数のコメントが寄せられたことを踏まえ、次の点を明確化した。

- (1) 企業は、長期持分に対して、先に IFRS 第 9 号を適用して会計処理を行い、その後に IAS 第 28 号を適用すること。
- (2) 長期持分に対して IFRS 第 9 号を適用する際には、長期持分に対して IAS 第 28 号を適用したことにより、過年度に生じた長期持分の帳簿価額の修正を考慮に入れないこと。

2. 発効日及び経過措置

IAS 第 28 号の修正は、2019 年 1 月 1 日以後開始する事業年度に IAS 第 8 号に従って遡及適用することとされている。ただし、早期適用することも認められている。

IAS 第 28 号の修正については、次の経過措置が定められている。

- (1) IFRS 第 9 号を初めて適用すると同時に IAS 第 28 号の修正を適用する企業は、長期持分に IFRS 第 9 号の経過措置を適用しなければならない。
- (2) IFRS 第 9 号を初めて適用した後に IAS 第 28 号の修正を適用する企業は、第 14A 項の要求事項を適用するために必要な IFRS 第 9 号の経過措置を長期持分に適用しなければならない。企業は、当該修正の適用を反映するために過去の期間を修正再表示することを要求されない。企業は、事後的判断を使用せずにそれが可能である場合にのみ、過去の期間を修正再表示することができる。

(3) IAS 第 28 号の修正を初めて適用する際に、IFRS 第 4 号「保険契約」に従って IFRS 第 9 号の一時的免除を適用する企業は、当該修正の適用を反映するために過去の期間を修正再表示することを要求されない。企業は、事後的判断を使用せずにそれが可能である場合にのみ、過去の期間を修正再表示することができる。

IASB は、企業が IFRS 第 9 号を初めて適用する際に、IAS 第 28 号の修正の適用を選択する場合には、IFRS 第 9 号の経過措置を長期持分に適用することで便益を受けるであろうことに留意した。

さらに、2019 年 1 月 1 日という発効日及び遡及適用の要求事項を考慮して、IASB は IFRS 第 9 号を初めて適用するよりも後に IAS 第 28 号の修正を適用する企業に対して、IFRS 第 9 号に含まれる経過措置と同様の経過措置を提供することとした。当該経過措置がなければ、遡及適用には事後的判断の使用を伴うリスクがあると考えたためである。

また、IFRS 第 4 号に基づき IFRS 第 9 号の一時的な免除を適用する企業に対して、IAS 第 28 号の遡及適用の免除を提供することも決定した。