



IFRS[®]

Accounting

2024年9月

公開草案

IFRS[®]会計基準書

持分法会計

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）

コメント期限：2025年1月20日

公開草案

持分法会計

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）

コメント期限：2025 年 1 月 20 日

Exposure Draft IASB/ED/2024/7 Equity Method of Accounting – IAS 28 *Investments in Associated and Joint Ventures* is published by the International Accounting Standards Board (IASB) for comment only. Comments need to be received by **20 January 2025** and should be submitted by email to commentletters@ifrs.org or online at <https://www.ifrs.org/projects/open-for-comment/>.

All comments will be on the public record and posted on our website at www.ifrs.org unless the respondent requests confidentiality. Such requests will not normally be granted unless supported by a good reason, for example, commercial confidence. Please see our website for details on this policy and on how we use your personal data.

Disclaimer: To the extent permitted by applicable law, the International Accounting Standards Board (IASB) and the Foundation expressly disclaim all liability howsoever arising from this publication or any translation thereof whether in contract, tort or otherwise to any person in respect of any claims or losses of any nature including direct, indirect, incidental or consequential loss, punitive damages, penalties or costs.

Information contained in this publication does not constitute advice and should not be substituted for the services of an appropriately qualified professional.

© 2024 IFRS Foundation

All rights reserved. Reproduction and use rights are strictly limited. Please contact the Foundation for further details at permissions@ifrs.org.

Copies of IASB publications may be ordered from the Foundation by emailing customerservices@ifrs.org or visiting our shop at <https://shop.ifrs.org>.

The Japanese translation of the Exposure Draft contained in this publication has not been approved by a review committee appointed by the IFRS Foundation. The Japanese translation is copyright of the IFRS Foundation.



The Foundation has trade marks registered around the world including ‘IAS®’, ‘IASB®’, the IASB® logo, ‘IFRIC®’, ‘IFRS®’, the IFRS® logo, ‘IFRS for SMEs®’, the IFRS for SMEs® logo, the ‘Hexagon Device’, ‘International Accounting Standards®’, ‘International Financial Reporting Standards®’, ‘NIIF®’, ‘SIC®’, ‘ISSB™’ and ‘SASB®’. Further details of the Foundation’s trade marks are available from the Foundation on request.

The Foundation is a not-for-profit corporation under the General Corporation Law of the State of Delaware, USA and operates in England and Wales as an overseas company (Company number: FC023235) with its principal office in the Columbus Building, 7 Westferry Circus, Canary Wharf, London, E14 4HD.

公開草案

持分法会計

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）

コメント期限：2025 年 1 月 20 日

公開草案—2024年3月

公開草案 IASB/ED/2024/7「持分法会計—IAS 第 28 号『関連会社及び共同支配企業に対する投資』（2024x 年改訂）」は、国際会計基準審議会（IASB）がコメント募集のみを目的に公表したものである。コメントは2025年1月20日までに到着する必要があるため、commentletters@ifrs.org への電子メール又は <https://www.ifrs.org/projects/open-for-comment/> でのオンラインで提出されたい。

回答者が秘密扱いの要求をしない限り、すべてのコメントは公開の記録に記載され、我々のウェブサイト（www.ifrs.org）に掲載される。秘密扱いの要求は、商業的な守秘事項などの正当な理由がある場合を除き、通常は認められない。この方針及び回答者の個人データを我々がどのように使用するかの詳細については、我々のウェブサイトを参照されたい。

注意書き：適用される法律が認める範囲で、国際会計基準審議会（IASB）及び当財団は、本公表物又はその翻訳から生じるすべての責任を、契約、不法行為、その他いかなる者に対するいかなる性質の請求又は損害（直接、間接、付随的又は結果的な損害、懲罰的賠償、罰金又はコストを含む）に関するものであれ、明白に拒絶する。

本公表物に含まれている情報は、助言を構成するものではなく、適切な資格を有する専門家のサービスの代用とすべきものではない。

© 2024 IFRS Foundation

不許複製・禁無断転載：複製及び使用の権利は厳しく制限されている。詳細については当財団の permissions@ifrs.org に連絡されたい。

IASB の公表物のコピーは、customerservices@ifrs.org への電子メール又は当財団のショップ <https://shop.ifrs.org> への訪問により、当財団から注文することができる。

本公表物に含まれている公開草案の日本語訳は、IFRS 財団が指名したレビュー委員会による承認を経ていない。当該日本語訳は IFRS 財団の著作物である。



当財団は世界中で登録された商標を有しており、その中には、‘IAS®’, ‘IASB®’, IASB® ロゴ, ‘IFRIC®’, ‘IFRS®’, IFRS® ロゴ, ‘IFRS for SMEs®’, IFRS for SMEs® ロゴ, ‘Hexagon Device’, ‘International Accounting Standards®’, ‘International Financial Reporting Standards®’, ‘NIIF®’, ‘SIC®’, ‘ISSB™’ 及び‘SASB®’がある。当財団の商標についてのより詳細な情報は、要求に応じて当財団から入手可能である。

当財団は米国デラウェア州の一般会社法に基づく非営利法人であり、イングランド及びウェールズで海外会社（会社番号：FC023235）として活動し、主たる事務所を Columbus Building, 7 Westferry Circus, Canary Wharf, London, E14 4HD に置いている。

目 次

	開始する項
はじめに	IN1
コメント募集	
[案] 国際会計基準書第 28 号「関連会社及び共同支配企業に対する投資」 (202x 年改訂)	
目 的	1
範 囲	2
持分法適用の免除	4
重要な影響力	8
持分法	13
投資者又は共同支配投資者の所有持分の算定	15
関連会社又は共同支配企業に対するその他の持分	19
持分法の適用	21
認識及び当初測定	21
事後測定	27
所有持分の変動	30
持分法の使用の中止	36
持分法の手続	41
減損損失	56
表 示	60
付 録	
A 用語の定義	
B 不使用	
C 発効日及び経過措置	
D [案] 他の IFRS 会計基準書の修正	
[案] IFRS 第 12 号「他の企業への関与の開示」の修正	
[案] IFRS 第 19 号「公的説明責任のない子会社：開示」の修正	
[案] IAS 第 27 号「個別財務諸表」の修正	
新旧対応表	
IASB による公開草案「持分法会計—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）」（2024 年 9 月公表）の承認	
[案] 設 例	
結論の根拠及び代替的見解（別冊参照）	

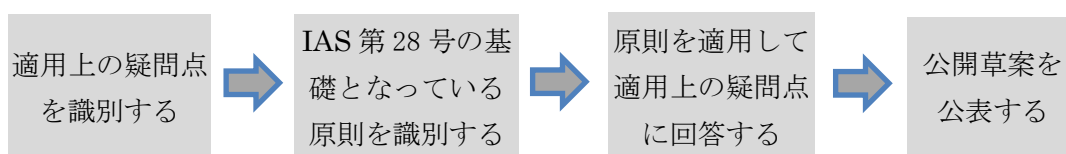
はじめに

IASB が本公開草案を公表している理由

IN1 IFRS 会計基準は、企業が連結財務諸表において関連会社及び共同支配企業に対する投資に持分法を適用することを要求している。企業は個別財務諸表において子会社、共同支配企業及び関連会社に対する投資に持分法を適用することが認められている。持分法の適用についての要求事項は IAS 第 28 号「関連会社及び共同支配企業に対する投資」に示されている。

IN2 利害関係者は特定の状況における持分法の適用方法について疑問を提起した。国際会計基準審議会（IASB）は、これらの適用上の疑問点を IAS 第 28 号から導き出される原則を識別しそれらを適用することによって解決することを目指している。したがって、本プロジェクトの範囲は限定的である。図 1 は IASB のアプローチを図示している。

図 1—IASB が目的を達成するために適用するアプローチの図示



IN3 IASB は、持分法の適用方法に関する適用上の疑問点に回答することで、実務の不統一が減少し、財務諸表利用者にとって比較可能性と理解可能性がより高い情報がもたらされると見込んでいる。

IN4 本公開草案に関する結論の根拠の BC5 項から BC16 項は、IASB の目的及びアプローチをさらに詳細に説明している。

本公開草案における提案の要約

IN5 本公開草案は、投資者が持分法を以下に対してどのように適用するのかに関する適用上の疑問点に回答するための IAS 第 28 号の修正案を示している¹。

- (a) 重要な影響力の獲得時における所有持分の変動
- (b) 重要な影響力を保持している間の所有持分の変動（次の場合を含む）
 - (i) 関連会社に対する追加の所有持分の購入時
 - (ii) 関連会社に対する所有持分の処分時
 - (iii) 関連会社の純資産のその他の変動により投資者の所有持分が変動する場合（例えば、関連会社が新株を発行する場合）

¹ 単純化のため、本公開草案における提案の要約は、関連会社に対する投資に言及している。IASB は、本公開草案における修正は共同支配企業に対する投資及び持分法が適用される子会社に対する投資にも適用されると提案している。

持分法会計—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）

- (c) 損失に対する持分の認識（以下を含む）
 - (i) 関連会社に対する投資をゼロまで減額した投資者が、当該関連会社に対する追加の持分を購入する場合に、認識していない損失の「キャッチアップ」を要求されるかどうか
 - (ii) 関連会社に対する持分をゼロまで減額した投資者が、当該関連会社の純損益に対する持分及び当該関連会社のその他の包括利益に対する持分を別個に認識するかどうか
- (d) 関連会社との取引（例えば、IFRS 第 10 号「連結財務諸表」及び IAS 第 28 号の要求事項に従って、関連会社に対する子会社の売却から生じる利得又は損失の認識）
- (e) 関連会社の識別可能な資産及び関連会社の負債に対する投資者の持分の公正価値での測定に関する当初認識時の繰延税金に及ぼす影響
- (f) 条件付対価
- (g) 関連会社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

IN6 本公開草案は、IFRS 第 12 号「他の企業への関与の開示」及び IAS 第 27 号「個別財務諸表」における開示要求を改善する提案も、IAS 第 28 号の修正案を補完するために示している。また、IFRS 第 19 号「公的説明責任のない子会社：開示」を適用する企業に対してのそれらの開示要求案の削減した版も併せて示している。

本公開草案の読み方

- IN7 IFRS 会計基準の理解可能性を改善するための IASB の作業の一環として、IASB は IAS 第 28 号の要求事項の並べ替えを提案している。本公開草案は、改訂後の IAS 第 28 号（202x 年改訂後の IAS 第 28 号）の案を示している。
- IN8 読者が本公開草案における提案を評価するのに役立つため、要求事項の内容に変更がない項は [案] IAS 第 28 号（202x 年改訂）では灰色の字にしている。項が「変更なし」とされているのは、提案されている変更が項番号の変更又は編集上の修正（例えば、「企業」を「投資者又は共同支配投資者」に置き換える）のみの場合である。
- IN9 IAS 第 28 号（公表されている版）と [案] IAS 第 28 号（202x 年改訂）との間の新旧対応表を、本公開草案の 44 ページから 46 ページに示している。
- IN10 見え消し形式の [案] IAS 第 28 号（202x 年改訂）の補足文書を公開中である。この補足文書は、要求事項に変更がない項を灰色の字で示すほか、
- (a) 新しい要求事項に下線を付している。
 - (b) 削除する要求事項に取消線を付している。
 - (c) 修正する要求事項に下線又は取消線のいずれかを付している。

次のステップ

IN11 IASB は、本公開草案に対するコメントレーター及び他のフィードバックを検討し、その後本公開草案における提案を進めるかどうか及び進める場合の進め方を決定する。

コメント募集

IASB は、本公開草案における提案に対するコメントを、特に以下に示す質問に関して募集している。コメントは次のようなものである場合に最も有用である。

- (a) 記載された質問に回答している。
- (b) 関連する具体的な項を示している。
- (c) 明確な論拠を含んでいる。
- (d) 特定の提案の文言のうち不明確又は翻訳が困難となるであろう文言を識別している。
- (e) 該当がある場合には、IASB が検討すべき代替案を含んでいる。

IASB は本公開草案における提案のみについてコメントを求めている。IN2 項で述べたように、IASB は持分法の適用についての適用上の質問を解決することを図っている。結論の根拠の BC5 項から BC14 項はプロジェクトの目的及び範囲を説明している。

コメント提出者はこのコメント募集におけるすべての質問に回答する必要はない。

コメント提出者への質問

IAS 第 28 号の修正案

単純化のため、質問 1 から 5 は関連会社に対する投資に関して表現している。「投資者」、「関連会社」及び「重要な影響力」への言及は、共同支配企業に対する投資に関しての「共同支配投資者」、「共同支配企業」及び「共同支配」にも言及したものと読み取らなければならない。子会社に対する投資のうち個別財務諸表において持分法が適用されているものについては、質問 6 を参照。

質問 1—関連会社の原価の測定

(〔案〕 IAS 第 28 号 (202x 年改訂) の付録 A 並びに第 13 項、第 22 項、第 26 項及び第 29 項)

IAS 第 28 号の第 32 項は、重要な影響力を獲得する投資者が、投資の原価と関連会社の識別可能な資産及び負債の正味の公正価値に対する投資者の持分との差額を、のれん（投資の帳簿価額に含める）又は割安購入益（純損益に認識する）のいずれかとして会計処理することを要求している。しかし、IAS 第 28 号は、投資者が重要な影響力の獲得時に投資の原価をどのように測定するのかについての要求事項を含んでいない。例えば、

- (a) 関連会社に対して従来保有していた所有持分を公正価値で測定するかどうか
- (b) 条件付対価の認識及び測定を行うかどうか及び行う場合の方法

IASB は投資者が次のようにすることを提案している。

- (a) 関連会社の原価を、重要な影響力の獲得時に、移転した対価の公正価値（関連会社に対して従来保有していた所有持分の公正価値を含む）で測定する。
- (b) 条件付対価を移転した対価の一部として認識し、公正価値で測定する。その後は、
 - (i) 資本性金融商品に分類した条件付対価は再測定しない。
 - (ii) その他の条件付対価は各報告日に公正価値で測定し、公正価値の変動を純損益に認識する。

結論の根拠の BC17 項から BC18 項及び BC89 項から BC93 項は、これらの提案についての IASB の論拠を説明している。

これらの提案に同意するか。

反対の場合、反対の理由及び提案する代替案を説明されたい。

質問 2—重要な影響力を保持している間の投資者の所有持分の変動

（〔案〕 IAS 第 28 号（202x 年改訂）の第 30 項から第 34 項）

IAS 第 28 号は、重要な影響力を保持している間に次のことから生じる関連会社に対する所有持分の変動を投資者がどのように会計処理するのかに関する要求事項を含んでいない。

- (a) 関連会社に対する追加の所有持分の購入
- (b) 関連会社に対する所有持分の処分（部分的な処分）
- (c) 関連会社に対する投資者の所有持分のその他の変動

IASB は投資者が次のようにすることを提案している。

- (a) 関連会社に対する追加の所有持分の購入日に、
 - (i) その追加の所有持分を認識し、移転した対価の公正価値で測定する。
 - (ii) 関連会社の識別可能な資産及び負債の公正価値に対する投資者の追加の持分を帳簿価額に含める。
 - (iii) (i)と(ii)の差額を投資の帳簿価額の一部として含まれるのれん又は純損益に含まれる割安購入益のいずれかとして会計処理する。
- (b) 所有持分の処分日に、
 - (i) 関連会社に対する投資のうち処分した部分（投資の帳簿価額に対する割合で測定）の認識の中止を行う。
 - (ii) 受取対価と処分した部分の金額との差額を純損益に利得又は損失として認識する。
- (c) 関連会社に対する所有持分のその他の変動について、
 - (i) 所有持分の増加を、追加の所有持分を購入したかのように認識する。(a)(i)における「移転した対価の公正価値」を「関連会社の資本性金融商品の償還から生じた関連会社の純資産の変動に対する投資者の持分」と読み替えなければならない。
 - (ii) 所有持分の減少を、所有持分を処分したかのように認識する。(b)(ii)における「受取対価」を「関連会社の資本性金融商品の発行から生じた関連会社の純資産の変動に対する投資者の持分」と読み替えなければならない。

結論の根拠の BC20 項から BC44 項は、これらの提案についての IASB の論拠を説明している。

これらの提案に同意するか。

反対の場合、反対の理由及び提案する代替案を説明されたい。

質問3—損失に対する投資者の持分の認識

(〔案〕 IAS 第28号 (202x年改訂) の第49項から第52項)

IAS 第28号の第38項は、損失に対する投資者の持分が関連会社に対する持分と等しいか又は超過する場合には、投資者がそれ以上の損失に対する持分を認識しないことを要求している。しかし、IAS 第28号は、関連会社に対する投資の帳簿価額をゼロまで減額した投資者が次のようにするかどうかに関する要求事項を含んでいない。

- (a) 追加の所有持分の購入時に、認識していない損失を追加の所有持分の原価から差し引くことによって「キャッチアップ」修正として認識する。
- (b) 関連会社の包括利益の各構成要素に対する持分を区分して認識する。

IASBは投資者が次のようにすることを提案している。

- (a) 追加の所有持分の購入時に、認識していなかった関連会社の損失に対する持分を、その追加の所有持分の帳簿価額を減額することによって認識することはしない。
- (b) 関連会社の純損益に対する持分と関連会社のその他の包括利益に対する持分を区分して認識して表示する。

結論の根拠の BC47 項から BC62 項は、これらの提案についての IASB の論拠を説明している。

これらの提案に同意するか。

反対の場合、反対の理由及び提案する代替案を説明されたい。

質問 4—関連会社との取引

（〔案〕 IAS 第 28 号（202x 年改訂）の第 53 項）

IAS 第 28 号の第 28 項は、投資者が自らと関連会社との間の取引から生じた利得及び損失を関連会社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²。この要求は、「ダウンストリーム」取引（投資者から関連会社への資産の売却又は拋出など）と「アップストリーム」取引（関連会社から投資者への資産の売却など）の両方に適用される。

投資者が関連会社との取引で子会社に対する支配を喪失する場合、利得又は損失の一部分のみを認識するという IAS 第 28 号の要求は、子会社に対する支配の喪失に係る利得又は損失の全額を認識するという IFRS 第 10 号の要求と不整合である。

IASB は、投資者が関連会社とのすべての「アップストリーム」及び「ダウンストリーム」の取引（子会社に対する支配の喪失を伴う取引を含む）から生じた利得及び損失の全額を認識するよう要求することを提案している。

結論の根拠の BC63 項から BC84 項は、この提案についての IASB の論拠を説明している。

この提案に同意するか。

反対の場合、反対の理由及び提案する代替案を説明されたい。

² このコメント募集は、現時点で効力のある IAS 第 28 号の第 28 項の要求を記述している。IASB は、「投資者とその関連会社又は共同支配企業間の資産の売却又は拋出」（IFRS 第 10 号及び IAS 第 28 号の修正）を 2014 年に公表した際に、この要求を修正したが、当該修正の発効日は無期限で延期されている。

質問 5—減損の兆候（公正価値の下落）

（〔案〕 IAS 第 28 号（202x 年改訂）の第 57 項）

IAS 第 28 号の第 41A 項から第 41C 項は、関連会社に対する純投資が減損していることを示すさまざまな事象を記述している。IAS 第 28 号の第 41C 項は、資本性金融商品に対する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は減損の客観的な証拠であると述べている。適用上の疑問点の 1 つは、投資者が投資の公正価値の下落を評価すべきなのは、当該公正価値を報告日現在の関連会社に対する純投資の帳簿価額との比較によってなのか、当該投資の当初認識時の原価との比較によってなのかを質問していた。

IASB は次のことを提案している。

- (a) IAS 第 28 号の第 41C 項における投資の「取得原価を下回る（中略）下落」を「帳簿価額を下回る（中略）下落」に置き換える。
- (b) 公正価値の「著しいか又は長期にわたる」下落を削除する。
- (c) IAS 第 28 号に、投資の公正価値に関する情報は、関連会社に対する追加持分を購入するために支払った価格若しくは持分の一部を売却するために受け取った価格から、又は当該投資の市場相場価格から、観察される場合がある旨を説明する要求事項を追加する。

IASB は、減損に関する IAS 第 28 号の要求事項を再構成して適用しやすくすること、及び文言を IAS 第 36 号「資産の減損」に合わせることも提案している。

結論の根拠の BC94 項から BC106 項は、これらの提案についての IASB の論拠を説明している。

これらの提案に同意するか。

反対の場合、反対の理由及び提案する代替案を説明されたい。

個別財務諸表において持分法が適用されている子会社に対する投資への要求事項案の適用

質問 6—個別財務諸表において持分法が適用されている子会社に対する投資

IAS 第 27 号の第 10 項は、親会社が個別財務諸表において、子会社、共同支配企業及び関連会社に対する投資を会計処理するために IAS 第 28 号における持分法を使用することを認めている。

IASB は、IAS 第 27 号の第 10 項を維持することを提案しており、これは本公開草案における提案が、投資者の個別財務諸表において持分法が適用されている子会社に対する投資に適用されることを意味している。

結論の根拠の BC112 項から BC127 項は、この提案についての IASB の論拠を説明している。

この提案に同意するか。

反対の場合、反対の理由及び提案する代替案を説明されたい。

IFRS 第 12 号及び IAS 第 27 号の修正案—開示要求

質問 7—開示要求

(IFRS 第 12 号の第 20 項(c)、第 21 項(d)から第 21 項(e)及び第 23A 項から第 23B 項並びに IAS 第 27 号の第 17A 項)

IASB は本公開草案において IFRS 第 12 号の修正を提案している。持分法を用いて会計処理される投資について、IASB は投資者又は共同支配投資者が次のことを開示するよう要求することを提案している。

- (a) 所有持分のその他の変動から生じた利得又は損失
- (b) 関連会社又は共同支配企業との「ダウンストリーム」取引から生じた利得又は損失
- (c) 条件付対価契約に関する情報
- (d) 投資の期首と期末の帳簿価額の調整表

IASB は IAS 第 27 号の修正も提案している。親会社が個別財務諸表において子会社に対する投資の会計処理に持分法を用いている場合に、親会社が子会社との「ダウンストリーム」取引から生じた利得又は損失を開示することを要求するものである。

結論の根拠の BC137 項から BC171 項は、これらの提案についての IASB の論拠を説明している。

これらの提案に同意するか。

反対の場合、反対の理由及び提案する代替案を説明されたい。

IFRS 第 19 号の修正案

質問 8—要件を満たす子会社についての開示要求

(IFRS 第 19 号の第 88 項(c)、第 91A 項及び第 240A 項)

IFRS 第 19 号は、要件を満たす子会社が IFRS 会計基準を開示要求を削減して適用することを認めている。要件を満たす子会社が他の IFRS 会計基準書における開示要求の代わりに適用する開示要求を定めている。

他の IFRS 会計基準書における開示要求の修正案を開発する一環として、IASB は、要件を満たす子会社に対する開示要求の削減についての IASB の原則に基づいて、当該修正案のうちどれを IFRS 第 19 号に含めるべきかを定期的に検討する。

IASB は、要件を満たす子会社に次のことを要求するよう IFRS 第 19 号の修正を提案している。

- (a) 条件付対価契約に関する情報を開示する。
- (b) 関連会社又は共同支配企業との「ダウンストリーム」取引から生じた利得又は損失を開示する。

IASB は次のような IFRS 第 19 号の修正も提案している。個別財務諸表において子会社に対する投資の会計処理に持分法を適用することを選択している子会社に、当該子会社との「ダウンストリーム」取引から生じた利得又は損失を開示することを要求するものである。

結論の根拠の BC172 項から BC177 項は、これらの提案についての IASB の論拠を説明している。

これらの提案に同意するか。

反対の場合、反対の理由及び提案する代替案を、IFRS 第 19 号を適用している要件を満たす子会社についての開示要求の削減に関する原則（結論の根拠の BC175 項参照）を考慮に入れて、説明されたい。

その他の事項

質問 9—経過措置

（[案] IAS 第 28 号（202x 年改訂）の C3 項から C10 項）

IASB は、企業に次のことを要求することを提案している。

- (a) 関連会社又は共同支配企業とのすべての取引に係る利得又は損失の全額を認識するという要求を遡及適用する。
- (b) 条件付対価に関する要求事項を、条件付対価の認識及び測定を移行日（一般的には適用開始日の直前事業年度の期首）現在の公正価値で行い、それに従って関連会社又は共同支配企業に対する投資の帳簿価額を修正することによって、適用する。
- (c) 他のすべての要求事項を移行日から将来に向かって適用する。

IASB は、表示する追加の過去期間の修正再表示の免除も提案している。

結論の根拠の BC178 項から BC216 項は、これらの提案についての IASB の論拠を説明している。

これらの提案に同意するか。

反対の場合、反対の理由及び提案する代替案を説明されたい。

質問 10—提案の予想される影響

結論の根拠の BC217 項から BC229 項は、提案の導入による予想される影響についての IASB の分析を説明している。この分析に同意するか。反対の場合、分析のどの側面に反対であるのか、また、その理由は何か。

質問 11—その他のコメント

本公開草案の付録 D 又は本公開草案に付属する設例を含む本公開草案のその他の提案について何かコメントがあるか。

[案] IAS 第 28 号（202x 年改訂）において示している、IASB の IAS 第 28 号の要求事項の並べ替えの方法について何かコメント又は提案はあるか。

期 限

IASB は、2025 年 1 月 20 日までに書面で受け取ったすべてのコメントを考慮する。

コメントの方法

コメントは電子的に提出されたい。

オンライン <https://www.ifrs.org/projects/open-for-comment/>

電子メール commentletters@ifrs.org

回答者が秘密扱いを求めて我々がそれを認める場合を除き、コメントは公開の記録とされ、我々のウェブサイトに掲載される。秘密扱いの要求は、例えば商業的な守秘事項のような正当な理由がある場合を除き、通常は認められない。この方針及び回答者の個人データを我々がどのように使用するのかの詳細については、我々のウェブサイトを参照されたい。秘密扱いを希望する場合には、コメントを提出する前に commentletters@ifrs.org まで連絡されたい。

[案] 国際会計基準書第28号「関連会社及び共同支配企業に対する投資」（202x年改訂）は、第1項から第60項並びに付録A及び付録CからDに示されている。すべての項は同等の権威を有する。太字の項は主要な原則を述べている。付録Aで定義されている用語は、本基準書で最初に現れる時には下線で示している。[案] IAS 第28号（202x年改訂）は、その目的及び結論の根拠、「IFRS基準に関する趣意書」並びに「財務報告に関する概念フレームワーク」に照らして解釈すべきである。IAS 第8号「財務諸表の作成基礎」は、明示的な指針がない場合における会計方針の選択及び適用のための根拠を提供する。

〔案〕国際会計基準書第28号「関連会社及び共同支配企業に対する投資」(202x年改訂)

読みやすくするため、要求事項の内容に変更がない項は灰色の字で示している。項が「変更なし」とされているのは、提案されている変更が項番号の変更又は編集上の修正（例えば、「企業」を「投資者又は共同支配投資者」に置き換える）のみの場合である。〔案〕IAS第28号(202x年改訂)とIAS第28号(公表されている版)との間の新旧対応表を、本公開草案の44ページから46ページに示している。

目 的

- 1 [IAS 28.1] 本基準書の目的は、関連会社に対する投資の会計処理を定め、関連会社及び共同支配企業に対する投資を会計処理する際の持分法の適用に関する要求事項を示すことである。

範 囲

- 2 [IAS 28.2] 本基準書は、次のいずれかであるすべての企業が適用しなければならない。
 - (a) 関連会社に対する重要な影響力を有している投資者
 - (b) 共同支配企業に対する共同支配を有している共同支配投資者
- 3 [IAS 28.44] 関連会社又は共同支配企業に対する投資は、投資者又は共同支配投資者の個別財務諸表において、IAS第27号「個別財務諸表」の第10項に従って会計処理しなければならない。

持分法適用の免除

- 4 [IAS 28.17] 投資者又は共同支配投資者は、IFRS第10号「連結財務諸表」の第4項(a)における範囲除外により連結財務諸表の作成が免除される親会社である場合、又は次の条件のすべてに該当する場合には、関連会社又は共同支配企業に対する投資に持分法を適用する必要がない。
 - (a) 投資者又は共同支配投資者が100%子会社、又は他の企業が一部を所有している子会社であり、議決権を付与されていない者を含む他の所有者は、投資者又は共同支配投資者が持分法を適用していないことを知らされており、そのことに反対していないこと
 - (b) 投資者又は共同支配投資者の負債性金融商品又は資本性金融商品が公開市場（国内若しくは外国の株式市場、又は地域市場を含む店頭市場）において取引されていないこと
 - (c) 投資者又は共同支配投資者が、公開市場で何らかの金融商品を発行する目的で財務諸表を証券委員会その他の規制機関に提出しておらず、提出の過程にもないこと

持分法会計—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)

- (d) 投資者又は共同支配投資者の最上位又は中間の親会社が、IFRSに準拠した公表用の財務諸表を作成しており、その中で、IFRS 第10号に従って、子会社を連結するか又は純損益を通じて公正価値で測定していること
- 5 [IAS 28.18] 関連会社又は共同支配企業に対する投資が、ベンチャー・キャピタル企業、又はミューチュアル・ファンド、ユニット・トラスト及び類似の企業（投資連動保険ファンドを含む）である投資者又は共同支配投資者に保有されているか、又はそれらを通じて間接的に保有されている場合、当該投資者又は共同支配投資者は当該投資をIFRS 第9号「金融商品」に従って純損益を通じて公正価値で測定することを選択できる。投資連動保険ファンドの一例は、企業が直接連動有配当保険契約グループについての基礎となる項目として保有しているファンドである。この選択の目的上、保険契約には裁量権付有配当投資契約が含まれる。投資者又は共同支配投資者は、この選択を各関連会社又は共同支配企業について別個に、当該関連会社又は共同支配企業の当初認識時に行わなければならない（本項で使用されている用語のうちIFRS 第17号「保険契約」で定義されている用語については、IFRS 第17号参照）。
- 6 [IAS 28.19] 関連会社に対する投資の一部がベンチャー・キャピタル企業、又はミューチュアル・ファンド、ユニット・トラスト及び類似の企業（投資連動保険ファンドを含む）を通じて間接的に保有されている場合、当該投資者は、関連会社に対する投資の当該部分を、IFRS 第9号に従って純損益を通じて公正価値で測定することを選択できる。これは、ベンチャー・キャピタル企業、又はミューチュアル・ファンド、ユニット・トラスト及び類似の企業（投資連動保険ファンドを含む）が、投資の当該部分に対する重要な影響力を有しているかどうかを問わない。投資者がこの選択を行う場合、投資者は、関連会社に対する投資のうち、ベンチャー・キャピタル企業、又はミューチュアル・ファンド、ユニット・トラスト及び類似の企業（投資連動保険ファンドを含む）を通じて保有していない残存部分に、持分法を適用しなければならない。
- 7 [IAS 28.36A] 第44項の要求にかかわらず、自身が投資企業ではない投資者又は共同支配投資者が、投資企業である関連会社又は共同支配企業に対する持分を有している場合、当該投資者又は共同支配投資者は、持分法を適用する際に、その投資企業である関連会社又は共同支配企業が子会社に対する持分に適用した公正価値測定を維持することを選択できる。この選択は、投資企業である関連会社又は共同支配企業のそれぞれについて、次のうち最も遅い日に別個に行われる。(a) 投資企業である関連会社又は共同支配企業の当初認識日、(b) 関連会社又は共同支配企業が投資企業となった日、(c) 投資企業である関連会社又は共同支配企業が初めて親会社となった日。

重要な影響力

- 8 [IAS 28.5] 企業が、投資先の議決権の20%以上を、直接的に又は（例えば、子会社を通じて）間接的に保有している場合には、重要な影響力がないことが明確に証明できない限り、企業は重要な影響力を有していると推定される。反対に、企業が、直接的に又は（子会社を通じて）間接的に、投資先の議決権の20%未満しか保有していない場合には、

重要な影響力が明確に証明できる場合を除き、企業は重要な影響力を有していないと推定される。他の投資者が大部分又は過半数を所有していても、ある企業が重要な影響力を有することを必ずしも妨げるものではない。

- 9 [IAS 28.6] 企業による重要な影響力は、通常、次のいずれかの方法で証明される。
- (a) 投資先の取締役会又は同等の経営機関への参加
 - (b) 方針決定プロセスへの参加（配当その他の分配の意思決定への参加を含む）
 - (c) 企業と投資先との間の重要性がある取引
 - (d) 経営陣の人事交流
 - (e) 不可欠な技術情報の提供
- 10 [IAS 28.7] 企業は、普通株式に転換可能な株式ワラント、株式コール・オプション、負債性金融商品若しくは資本性金融商品、又は他の類似の金融商品で、行使又は転換された場合に他の企業の財務又は経営の方針に対する議決権を企業に与えるか、又は他の当事者の議決権を減少させる潜在能力（すなわち潜在的議決権）を有するものを保有している場合がある。他の企業が所有している潜在的議決権も含めて、現在行使可能又は転換可能な潜在的議決権の存在及び影響は、企業が重要な影響力を有しているかどうかを判定する際に考慮される。潜在的議決権は、例えば、将来のある日付又は将来の事象が発生するまで行使も転換もできない場合には、現在行使可能でも転換可能でもない。
- 11 [IAS 28.8] 潜在的議決権が重要な影響力に寄与するかどうかを判定する際には、企業は、経営者の意図及び行使又は転換するための財務能力を除き、潜在的議決権に影響を与えるすべての事実及び状況（個々であろうと組み合わせたものでであろうと、潜在的議決権の行使の条件及びその他の契約上の取決めを含む）を検討する。
- 12 [IAS 28.9] 投資者は、投資先の財務及び経営上の方針の決定に参加するパワーを失う時に、当該投資先に対する重要な影響力を喪失する。重要な影響力の喪失は、その絶対的又は相対的な所有水準に変更があろうとなかろうと生じる可能性がある。例えば、関連会社が政府、裁判所、行政又は規制当局の支配下に入る場合には、重要な影響力の喪失が生じる可能性がある。また、契約上の取決めの結果として生じる可能性もある。

持分法

- 13 [IAS 28.10] 重要な影響力又は共同支配の獲得時に、投資者又は共同支配投資者は関連会社又は共同支配企業に対する投資を関連会社又は共同支配企業の原価で認識しなければならない。その後、投資者又は共同支配投資者は、投資の帳簿価額の一部として、関連会社又は共同支配企業の純資産に対する持分の変動を認識しなければならない。例えば、
- (a) 投資の帳簿価額は、関連会社又は共同支配企業の純損益に対する投資者又は共同

支配投資者の持分を認識するために増額又は減額される。

- (b) 投資の帳簿価額は、関連会社又は共同支配企業のその他の包括利益に対する投資者又は共同支配投資者の持分を認識するために増額又は減額される。そうした変動には、有形固定資産の再評価及び為替換算差額が含まれる。
- (c) 関連会社又は共同支配企業から受け取った分配は、投資の帳簿価額の減額となる。

- 14 [IAS 28.11] 受け取った分配に基づく収益の認識は、投資者又は共同支配投資者が関連会社又は共同支配企業に対する投資について稼得した収益の適切な測定値ではない場合がある。受け取った分配は関連会社又は共同支配企業の業績とはほとんど関係がないからである。投資者は関連会社に対して重要な影響力を有し、共同支配投資者は共同支配企業に対して共同支配を有しているため、関連会社又は共同支配企業の業績に対する持分を有しており、その結果として、投資からのリターンも有している。投資者又は共同支配投資者は、この持分の会計処理を、関連会社又は共同支配企業の純損益に対する持分を含めるように財務諸表の範囲を拡大することによって行う。その結果、持分法の適用により、投資者又は共同支配投資者の純資産及び純損益についてのより有用な報告が提供される。

投資者又は共同支配投資者の所有持分の算定

- 15 [IAS 28.12] 潜在的議決権又は潜在的議決権を含んだその他のデリバティブが存在する場合、関連会社又は共同支配企業に対する投資者又は共同支配投資者の持分は、既存の所有持分のみに基づいて決定され、潜在的議決権及び他のデリバティブの行使又は転換の可能性を反映しない。ただし、第16項が適用される場合を除く。
- 16 [IAS 28.13] 状況によっては、投資者又は共同支配投資者が、実質上、現時点で所有持分に関連したリターンへのアクセスを投資者又は共同支配投資者に与えている取引の結果として、既存の所有権を有している場合がある。こうした状況では、投資者又は共同支配投資者に配分される割合は、現時点で投資者又は共同支配投資者にリターンへのアクセスを与えている潜在的議決権及びその他のデリバティブの最終的な行使を考慮に入れて決定される。
- 17 [IAS 28.27] 関連会社又は共同支配企業に対する企業集団の持分は、親会社及びその子会社が当該関連会社又は共同支配企業に対して保有している持分の合計である。企業集団のその他の関連会社又は共同支配企業による保有分は、この目的上は無視される。関連会社又は共同支配企業に子会社、関連会社又は共同支配企業がある場合には、持分法を適用する際に考慮する純損益、その他の包括利益及び純資産は、関連会社又は共同支配企業の財務諸表で認識された金額（当該関連会社又は共同支配企業の関連会社及び共同支配企業の純損益、その他の包括利益及び純資産に対する当該関連会社又は共同支配企業の持分を含む）に、統一した会計方針を実行するのに必要な修正を加えたものである（第7項及び第43項から第44項参照）。
- 18 [IAS 28.37] 関連会社又は共同支配企業に、投資者又は共同支配投資者以外の者が保有

していて資本に分類されている累積型優先株式の発行残高がある場合には、投資者又は共同支配投資者は、配当の宣言の有無にかかわらず、純損益に対する持分を、当該株式に係る配当を調整したうえで計算する。

関連会社又は共同支配企業に対するその他の持分

- 19 [IAS 28.14] IFRS 第9号は、持分法で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。潜在的議決権を含んだ金融商品が、実質的に、関連会社又は共同支配企業に対する所有持分に関連したリターンへのアクセスを現時点で与えている場合には、当該金融商品はIFRS 第9号の対象とならない。他のすべての場合には、関連会社又は共同支配企業に対する潜在的議決権を含んだ金融商品は、IFRS 第9号に従って会計処理される。
- 20 [IAS 28.14A] 投資者又は共同支配投資者は、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投資者又は共同支配投資者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。投資者又は共同支配投資者は、このような長期持分に、本基準書の第45項から第47項及び第56項から第59項を適用する前に、IFRS 第9号を適用する。IFRS 第9号を適用するにあたり、投資者又は共同支配投資者は、本基準書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。

持分法の適用

認識及び当初測定

- 21 [IAS 28.16及びIAS 28.32 (部分的)] 第4項から第7項を例外として、投資者又は共同支配投資者は、重要な影響力又は共同支配を獲得する日から持分法を適用しなければならない。
- 22 [IAS 28.10 (部分的)] 重要な影響力又は共同支配を獲得した投資者又は共同支配投資者は、関連会社又は共同支配企業に対する投資を認識し、当該投資を関連会社又は共同支配企業の原価で測定しなければならない。
- 23 [IAS 28.32 (部分的)] 関連会社又は共同支配企業に対する投資の帳簿価額には、関連会社又は共同支配企業の識別可能な資産及び負債の公正価値に対する投資者又は共同支配投資者の持分（関連する繰延税金に及ぼす影響を含む）を含めなければならない。
- 24 [IAS 28.32 (部分的)] 投資者又は共同支配投資者は、関連会社又は共同支配企業の原価と関連会社又は共同支配企業の識別可能な資産及び負債に対する持分（関連する繰延税金に及ぼす影響を含む）との差額を、次のいずれかとして会計処理しなければならない。
- (a) のれん

- (b) 割安購入益
- 25 [IAS 28.32 (部分的)] 投資者又は共同支配投資者は、次のようにしなければならない。
- (a) のれんを投資の帳簿価額の一部として含める。
- (b) 割安購入益を純損益に含める。
- 26 投資者又は共同支配投資者は、条件付対価を移転した対価の一部として認識し、当該条件付対価を公正価値で測定しなければならない。投資者又は共同支配投資者は次のような分類をしなければならない。
- (a) 条件付対価を支払う義務のうち金融商品の定義を満たすものを金融負債又は資本性金融商品に分類する (IAS第32号「金融商品：表示」の第11項における金融負債及び資本性金融商品の定義に基づいて)。
- (b) 過去に移転された対価の返還に対する権利を資産に分類する。

事後測定

- 27 [IAS 28.10 (部分的)] 投資者又は共同支配投資者は、関連会社又は共同支配企業の純資産に対する持分の変動 (以下を含む) を次のように認識しなければならない。
- (a) 関連会社又は共同支配企業の純損益に対する持分を純損益に認識する。
- (b) 関連会社又は共同支配企業のその他の包括利益に対する持分をその他の包括利益に認識する。
- (c) 関連会社又は共同支配企業から受け取った分配を投資の帳簿価額の減額として認識する。
- 28 [IAS 28.32 (部分的)] 投資者又は共同支配投資者は、関連会社又は共同支配企業の識別可能な資産及び負債の帳簿価額に加えた変更 (関連する繰延税金に及ぼす影響を含む) について、関連会社又は共同支配企業の純損益に対する持分を修正しなければならない。例えば、減価償却資産の減価償却及び減損損失は、投資者又は共同支配投資者が重要な影響力又は共同支配を獲得した日現在の関連する減価償却資産の公正価値に基づかなければならない。投資者又は共同支配投資者は、投資の帳簿価額に含まれているのれんを償却してはならない (第58項参照)。
- 29 投資者又は共同支配投資者は次のようにしなければならない。
- (a) 資本性金融商品に分類した条件付対価について、当該条件付対価は再測定せず、その後の決済は資本に認識される。
- (b) その他の条件付対価について、当該条件付対価を各報告日に公正価値で測定し、公正価値の変動を純損益に認識する。

所有持分の変動

追加の所有持分の購入

- 30 重要な影響力又は共同支配を保持している間に、追加の所有持分を購入する投資者又は共同支配投資者は、当該購入の日に、次のようにしなければならない。
- (a) その追加の所有持分を認識し、移転した対価の公正価値で測定する。
 - (b) その追加の所有持分の帳簿価額に、関連会社又は共同支配企業の識別可能な資産及び負債（関連する繰延税金に及ぼす影響を含む）の公正価値に対する持分を含める。
- 31 投資者又は共同支配投資者は、その購入した追加の所有持分に第24項から第26項も適用しなければならない。

所有持分の処分

- 32 重要な影響力又は共同支配を保持している間に、所有持分を処分する投資者又は共同支配投資者は、当該処分の日に、次のようにしなければならない。
- (a) 関連会社又は共同支配企業に対する投資のうち処分した部分の認識の中止を行う。
 - (b) 投資のうち処分した部分を、投資の帳簿価額の一定割合として測定する（その割合は、処分した所有持分を所有持分の合計で除した商として計算される）。
 - (c) 受取対価と処分した部分との差額を利得又は損失として純損益に認識する。
- 33 [IAS 28.25] 重要な影響力又は共同支配を保持している間に、関連会社又は共同支配企業に対する投資者又は共同支配投資者の所有持分が減少する場合に、投資者又は共同支配投資者は、過去にその他の包括利益に認識した利得又は損失を関連する資産又は負債の処分時に純損益に振り替えることを要求されるときには、当該利得又は損失のうち所有持分の減少に係る割合を純損益に振り替えなければならない。

所有持分のその他の変動

- 34 投資者又は共同支配投資者の所有持分は、関連会社又は共同支配企業が資本性金融商品の償還又は発行を行う場合には増加又は減少する可能性がある。投資者又は共同支配投資者の持分が変動し、投資者又は共同支配投資者が重要な影響力又は共同支配を保持する場合、次のようにしなければならない。
- (a) 第30項から第31項を所有持分の増加に対して、追加の所有持分を購入したかのよう適用する。第30項(a)を適用する目的上、投資者又は共同支配投資者は、「移転した対価の公正価値」を「関連会社又は共同支配企業の資本性金融商品の償還から生じた関連会社又は共同支配企業の純資産の変動に対する投資者又は共同支配投資者の持分」と読み替えなければならない。

持分法会計—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）

(b) 第32項から第33項を所有持分の減少に対して、所有持分を処分したかのように適用する。第32項(c)を適用する目的上、投資者又は共同支配投資者は、「受取対価」を「関連会社又は共同支配企業の資本性金融商品の発行から生じた関連会社又は共同支配企業の純資産の変動に対する投資者又は共同支配投資者の持分」と読み替えなければならない。

35 [IAS 28.24] 関連会社に対する投資が共同支配企業に対する投資となった場合、又は共同支配企業に対する投資が関連会社に対する投資となった場合には、投資者又は共同支配投資者は、持分法の適用を継続し、残存する所有持分の再測定は行わない。

持分法の使用の中止

重要な影響力又は共同支配の喪失

36 [IAS 28.22 (部分的)] 投資者又は共同支配投資者は、投資が関連会社又は共同支配企業ではなくなった日から、持分法の使用を次のようにして中止しなければならない。

(a) 投資が子会社となった場合、親会社は投資をIFRS 第3号「企業結合」及びIFRS 第10号に従って会計処理しなければならない。

(b) 旧関連会社又は旧共同支配企業に対する残存する所有持分が金融資産である場合には、企業は残存する所有持分を公正価値で測定しなければならない。残存する所有持分の公正価値は、IFRS 第9号に従った金融資産の当初認識時の公正価値とみなさなければならない。企業は次の両者の差額を純損益に認識しなければならない。

(i) 残存する所有持分の公正価値及び関連会社又は共同支配企業に対する所有持分の一部の処分による収入

(ii) 持分法を中止した日現在の投資の帳簿価額

37 [IAS 28.22 (部分的)] 企業が持分法の使用を中止する場合には、過去に当該投資に関連してその他の包括利益に認識した金額のすべてを、仮に投資先が関連する資産又は負債を直接処分したとした場合に要求されるのと同じ基礎で会計処理しなければならない。

38 [IAS 28.23] したがって、投資先が過去にその他の包括利益に認識した利得又は損失を、関連する資産又は負債の処分時に純損益に振り替える場合には、企業は、持分法を中止する際に、その利得又は損失を資本から純損益に（組替調整額として）振り替える。例えば、関連会社又は共同支配企業が在外営業活動体に関連した為替差額累計額を有していて、企業が持分法の使用を中止する場合には、企業は当該在外営業活動体に関して過去にその他の包括利益に認識した利得又は損失を、純損益に振り替えなければならない。

売却目的保有への分類

39 [IAS 28.20] 投資者又は共同支配投資者は、関連会社又は共同支配企業に対する投資（又は投資の一部）のうち売却目的保有への分類の要件を満たすものに、IFRS 第5号

「売却目的で保有する非流動資産及び非継続事業」を適用しなければならない。関連会社又は共同支配企業に対する投資のうち、売却目的保有に分類されていない残存部分があれば、売却目的保有に分類された部分の処分が行われるまで、当該残存部分を持分法で会計処理しなければならない。処分が行われた後は、投資者又は共同支配投資者は当該関連会社又は共同支配企業に対する残存する所有持分をIFRS第9号に従って会計処理しなければならない。ただし、残存する所有持分が引き続き関連会社又は共同支配企業である場合は例外とし、その場合には、投資者又は共同支配投資者は持分法を用いる。

- 40 [IAS 28.21] これまで売却目的保有に分類されていた関連会社又は共同支配企業に対する投資（又は投資の一部）が、その要件を満たさなくなった場合には、売却目的保有に分類した日から遡及的に持分法で会計処理しなければならない。売却目的保有に分類した後の期間の財務諸表は、それに従って修正しなければならない。

持分法の手続

統一された報告期間及び会計方針

- 41 [IAS 28.33] 持分法を適用するにあたり、投資者又は共同支配投資者は、関連会社又は共同支配企業の直近の利用可能な財務諸表を使用する。投資者又は共同支配投資者の報告期間の末日が関連会社又は共同支配企業と異なる場合、関連会社又は共同支配企業は、投資者又は共同支配投資者の使用のために、投資者又は共同支配投資者の財務諸表と同じ日付で財務諸表を作成する。ただし、実務上不可能な場合は除く。
- 42 [IAS 28.34] 第41項に従って、持分法を適用する際に用いる関連会社又は共同支配企業の財務諸表を投資者又は共同支配投資者と異なる日付で作成する場合、その日付と投資者又は共同支配投資者の財務諸表の日付との間に生じた重大な取引又は事象の影響について調整を行わなければならない。いかなる場合にも、関連会社又は共同支配企業の報告期間の末日と投資者又は共同支配投資者の報告期間の末日との差異は3か月以内でなければならない。報告期間の長さ及び報告期間の末日の差異は每期同じとしなければならない。
- 43 [IAS 28.35] 投資者又は共同支配投資者の財務諸表は、類似の状況における同様の取引及び事象に関し、統一された会計方針を用いて作成しなければならない。
- 44 [IAS 28.36] 第7項に示す場合を除き、関連会社又は共同支配企業が類似の状況において同様の取引及び事象に関して、投資者又は共同支配投資者と異なる会計方針を用いている場合には、関連会社又は共同支配企業の財務諸表を投資者又は共同支配投資者が持分法を適用するにあたって利用する際に、関連会社又は共同支配企業の会計方針を投資者又は共同支配投資者の会計方針に合わせるための修正を行わなければならない。

損失に対する投資者又は共同支配投資者の持分の認識

- 45 [IAS 28.38 (部分的)] 関連会社又は共同支配企業の包括利益合計額に対する投資者又は共同支配投資者の持分が、関連会社又は共同支配企業に対する純投資と等しいか又は

超過する損失である場合、投資者又は共同支配投資者は次のようにしなければならない。

(a) 純投資をゼロまで減額する。

(b) 追加の損失の認識を中止する(第47項を例外として)。

46 [IAS 28.38 (部分的)] 認識された損失は、関連会社又は共同支配企業に対する投資者又は共同支配投資者の持分の各構成部分に、優先順位(すなわち、清算時の優先順位)の逆の順序で適用される。

47 [IAS 28.39 (部分的)] 投資者又は共同支配投資者は、追加的な損失に対する負債を、法的義務若しくは推定的義務が生じている範囲又は関連会社又は共同支配企業に代わって支払う金額の範囲でのみ認識しなければならない。

48 [IAS 28.39 (部分的)] その後に、関連会社又は共同支配企業の包括利益合計額に対する投資者又は共同支配投資者の持分が利益となる場合、投資者又は共同支配投資者は、当該利益に対する持分の認識を、まだ認識していない損失に対する持分を上回る範囲でのみ再開しなければならない。

49 追加の所有持分の購入時に、関連会社又は共同支配企業の損失に対する持分を認識していない投資者又は共同支配投資者は、当該損失を当該購入日現在の投資の帳簿価額を減額することによって認識してはならない。投資者又は共同支配投資者は、認識していない当該損失に第48項を引き続き適用しなければならない。

純損益に対する持分及びその他の包括利益に対する持分

50 投資者又は共同支配投資者は、関連会社又は共同支配企業の純損益に対する持分及び関連会社又は共同支配企業のその他の包括利益に対する持分を区分して認識しなければならない。

51 純損益に対する投資者又は共同支配投資者の持分とその他の包括利益に対する投資者又は共同支配投資者の持分が両方とも損失であり、当該損失が総額で関連会社又は共同支配企業に対する純投資と同額であるか又は超過する場合、投資者又は共同支配投資者は純損益に対する持分を認識し、それからその他の包括利益に対する持分を認識しなければならない。

52 純投資をゼロまで減額した投資者又は共同支配投資者は、関連会社又は共同支配企業の純損益に対する持分及び関連会社又は共同支配企業のその他の包括利益に対する持分を引き続き区分して認識し、純投資の帳簿価額をゼロに維持しなければならない。例えば、投資者が純投資をゼロまで減額していて、純損益に対する持分がCU250の損失でその他の包括利益に対する持分がCU100の利益である場合、投資者はCU100の損失を純損益に認識し、CU100の利益をその他の包括利益に認識する。

関連会社又は共同支配企業との取引

53 [IAS 28.28] 投資者又は共同支配投資者は、その関連会社又は共同支配企業とのすべて

の「アップストリーム」取引及び「ダウンストリーム」取引から生じた利得及び損失の全額を認識しなければならない。「アップストリーム」取引は、例えば、関連会社から投資者へ又は共同支配企業から共同支配投資者への資産の売却である。「ダウンストリーム」取引は、例えば、投資者から関連会社又は共同支配投資者から共同支配企業への資産の売却又は拠出である。

- 54 [IAS 28.30-31] 投資者又は共同支配投資者が、関連会社又は共同支配企業に対する資本持分との交換で非貨幣性資産を関連会社又は共同支配企業に拠出し、当該拠出がIAS第16号「有形固定資産」に記述されている「経済的実質」を欠いている場合には、投資者又は共同支配投資者は当該拠出に係る利得又は損失を未実現とみなし、投資の帳簿価額に対して消去しなければならない。関連会社又は共同支配企業に対する資本持分を受け取ることに加えて、投資者又は共同支配投資者が貨幣性資産又は非貨幣性資産を受け取る場合には、投資者又は共同支配投資者は、非貨幣性の拠出に係る利得又は損失のうち受け取った貨幣性資産又は非貨幣性資産に係る部分の全額を純損益に認識しなければならない。

その他の手続

- 55 [IAS 28.26] 持分法の適用の際に適切な手続の多くは、IFRS第10号に記述されている連結手続と同様である。さらに、子会社の取得の会計処理に用いられる手続の基礎となっている考え方も、関連会社に対する重要な影響力の獲得又は共同支配企業に対する共同支配の獲得に採用されている。

減損損失

- 56 [IAS 28.40] 投資者又は共同支配投資者は、長期持分にIFRS第9号を適用して関連会社又は共同支配企業の損失（もしあれば）に対する持分を認識した後に、関連会社又は共同支配企業に対する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があるかどうかを決定するために、第57項を適用しなければならない。
- 57 [IAS 28.41A-41C] 関連会社又は共同支配企業に対する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があるかどうかを決定する際に、投資者又は共同支配投資者は、最低限、これらの兆候を考慮しなければならない。
- (a) 関連会社又は共同支配企業の著しい財政上の困難
 - (b) 関連会社又は共同支配企業による契約違反（債務不履行又は支払遅延など）
 - (c) 関連会社又は共同支配企業の財政上の困難に関連した経済的理由又は法的理由により、投資者又は共同支配投資者が、そうでなければ考慮しないであろう譲歩を関連会社又は共同支配企業に与えたこと
 - (d) 関連会社又は共同支配企業が破産又は他の財務的再編を行う可能性が高くなったこと

持分法会計—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）

- (e) 関連会社又は共同支配企業の財政上の困難により、関連会社又は共同支配企業の発行した金融商品についての活発な市場が消滅したこと
- (f) 関連会社又は共同支配企業が事業を営んでいる技術的環境、市場環境、経済環境又は法的環境において生じた不利な影響を伴う著しい変動
- (g) 関連会社又は共同支配企業の信用格付けの低下
- (h) 純投資の帳簿価額を下回る公正価値の下落。公正価値に関する情報は、関連会社又は共同支配企業に対する追加の所有持分を購入するために支払った価格若しくは所有持分を売却するために受け取った価格から、又は投資の市場相場価格から得られる場合がある。

58 [IAS 28.42] 関連会社又は共同支配企業に対する純投資の帳簿価額の一部を構成するのれんは、区分して認識されないため、その減損テストは、IAS 第36号「資産の減損」におけるのれんの減損テストに関する要求事項の適用によって別個に行われることはない。その代わりに、第57項の適用により純投資が減損している可能性が示唆されている場合はいつも、純投資の帳簿価額の全体について、回収可能価額（使用価値と処分コスト控除後の公正価値のいずれか高い方）を帳簿価額と比較することによって、単一の資産としてIAS第36号に従って減損テストが行われる。それらの状況で認識される減損損失は、関連会社又は共同支配企業に対する純投資の帳簿価額の一部を構成する資産（のれんを含む）には配分しない。したがって、当該減損損失の戻入れは、純投資の回収可能価額がその後に増加した範囲で、IAS 第36号に従って認識される。純投資の使用価値を決定するにあたり、投資者又は共同支配投資者は次のいずれかを見積る。

- (a) 関連会社又は共同支配企業が生み出すと期待される見積将来キャッシュ・フローの現在価値に対する持分（関連会社又は共同支配企業の事業活動によるキャッシュ・フロー及び投資の最終的な処分による収入額を含む）
- (b) 当該投資から受け取る配当及び当該投資の最終的な処分から生じると期待される見積将来キャッシュ・フローの現在価値

適切な仮定を用いれば、両方の方法が同じ結果となる。

59 [IAS 28.43] 関連会社又は共同支配企業に対する投資の回収可能価額は、それぞれの関連会社又は共同支配企業ごとに検討しなければならない。ただし、関連会社又は共同支配企業が、投資者又は共同支配投資者の他の資産からのキャッシュ・インフローからおおむね独立した、継続的使用によるキャッシュ・インフローを生み出さない場合を除く。

表 示

60 [IAS 28.15] 関連会社又は共同支配企業に対する投資（又は投資の一部）がIFRS 第5号に従って売却目的保有に分類されている場合を除き、当該投資、又は売却目的保有に分類されていない当該投資に対する残存持分は、非流動資産に分類しそれに従って表示しなければならない。

付録 A

用語の定義

この付録は本IFRS会計基準書の不可欠の一部である。

関連会社 (associate)	[IAS 28.3] 投資者が重要な影響力を有している企業
連結財務諸表 (consolidated financial statements)	[IAS 28.3] 企業集団の財務諸表であり、親会社及びその子会社の資産、負債、資本、収益、費用及びキャッシュ・フローを、単一の経済的実体のもものとして表示するもの
関連会社又は共同支配企業の原価 (cost of the associate or joint venture)	移転した対価の公正価値（関連会社又は共同支配企業に対する従来保有していた所有持分（又は保持している投資）の公正価値を含む）を投資者が重要な影響力を獲得する日又は共同支配投資者が共同支配を獲得する日現在で測定したもの
持分法 (equity method)	[IAS 28.3] 投資を最初に関連会社又は共同支配企業の原価で認識し、それ以後、関連会社又は共同支配企業の純資産に対する投資者又は共同支配投資者の持分の変動に応じて修正する会計処理方法
共同支配の取決め (joint arrangement)	[IAS 28.3] 複数の当事者が共同支配を有する取決め
共同支配 (joint control)	[IAS 28.3] 取決めに対する契約上合意された支配の共有。関連性のある活動に関する意思決定が、支配を共有している当事者の全員一致の合意を必要とする場合にのみ存在する。
共同支配企業 (joint venture)	[IAS 28.3] 取決めに対して共同支配を有する当事者が当該取決めの純資産に対する権利を有している場合の共同支配の取決め
共同支配投資者 (joint venturer)	[IAS 28.3] 共同支配企業の当事者のうち当該共同支配企業に対する共同支配を有している者
純投資 (net investment)	[IAS 28.38の一部] 持分法を用いて算定した関連会社又は共同支配企業に対する投資の帳簿価額に、長期持分（すなわち、実質的に投資者又は共同支配投資者の関連会社又は共同支配企業に対する純投資の一部を構成する長期持分）を加えたもの。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、実質的に、関連会社又は共同支配企業に対する投資者又は共同支配投資者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可能性があるが、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。
重要な影響力 (significant influence)	[IAS 28.3] 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

持分法会計—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）

[IAS 28.4] 次の用語は、IAS 第27号「個別財務諸表」の第4項及びIFRS 第10号「連結財務諸表」の付録Aで定義されており、本基準書では、定義しているIFRS会計基準書において特定された意味で使用している。

- ・ 投資先に対する支配 (control of an investee)
- ・ 企業集団 (group)
- ・ 親会社 (parent)
- ・ 個別財務諸表 (separate financial statements)
- ・ 子会社 (subsidiary)

付録 C

発効日及び経過措置

この付録は、本 IFRS 会計基準書の不可分の一部である。

発効日

- C1 [IAS 28.45] 投資者又は共同支配投資者は、本基準書を [年 月 日] 以後開始する事業年度に適用しなければならない。早期適用は認められる。投資者又は共同支配投資者が本基準書を早期適用する場合には、その旨を注記に開示しなければならない。
- C2 C3 項から C10 項の経過措置の目的上、
- (a) 適用開始日とは、投資者又は共同支配投資者が本基準書を最初に適用する事業年度の期首である。
- (b) 移行日とは、C9 項で定める場合を除き、適用開始日の直前の事業年度の期首である。

経過措置

- C3 投資者又は共同支配投資者は、C4 項から C8 項に定める場合を除き、本基準書を移行日後に発生する取引に将来に向かって適用しなければならない。
- C4 投資者又は共同支配投資者は、第 53 項を遡及適用しなければならない。移行日において、過去に制限されていた利得又は損失の残りの部分は、IAS 第 8 号「財務諸表の作成基礎」に従って利益剰余金の期首残高に認識しなければならない。
- C5 本基準書により IFRS 第 10 号の B99A 項が削除された。IFRS 第 10 号の B99A 項を早期適用していた投資者又は共同支配投資者は、旧子会社に対して保持している投資の公正価値での再測定から生じた利得又は損失に C4 項を適用しなければならない。
- C6 投資者又は共同支配投資者は、条件付対価（移行日前に購入した関連会社又は共同支配企業に対する投資についての）を移行日に公正価値で認識し測定しなければならない。投資者又は共同支配投資者は、条件付対価を第 26 項に従って分類し、同日現在の関連会社又は共同支配企業に対する投資の帳簿価額に対する対応する修正を認識しなければならない。
- C7 条件付対価（移行日前に購入した関連会社又は共同支配企業に対する投資についての）を資本性金融商品に分類し、当該条件付対価を重要な影響力又は共同支配を獲得した日の公正価値で測定した投資者又は共同支配投資者は、移行日に当該条件付対価を再測定してはならない。
- C8 C4 項から C7 項を適用する投資者又は共同支配投資者が、関連会社又は共同支配企業に

持分法会計—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）

対する投資の帳簿価額を増額し、IAS 第 36 号「資産の減損」に従って、当該投資の回収可能価額を移行日現在で見積った場合には、投資者又は共同支配投資者は、該当がある場合、帳簿価額を当該回収可能価額まで減額しなければならない。投資者又は共同支配投資者は、減損損失を移行日現在の利益剰余金の期首残高に認識しなければならない。

- C9 複数の比較対象期間を表示する投資者又は共同支配投資者は、追加的な過去の期間について次のいずれかの比較情報を表示することが認められる。
- (a) [案] IAS 第 28 号（202x 年改訂）の影響について修正したもの — 移行日は、表示する最も古い修正後の比較対象期間の期首となる。
 - (b) [案] IAS 第 28 号（202x 年改訂）の影響について未修正のもの — 投資者又は共同支配投資者は、比較情報に未修正として名称を付け、比較情報が異なる基礎で作成されている旨を、当該基礎を説明して開示する。
- C10 投資者又は共同支配投資者は、当期又は投資者若しくは共同支配投資者が表示する未修正の追加的な過去の期間について、IAS 第 8 号の第 28 項(f)で要求されている情報を開示することを要求されない（また、IFRS 第 19 号「公的説明責任のない子会社：開示」を適用する企業は、IFRS 第 19 号の第 178 項(f)で要求されている情報を開示することを要求されない。）。

付録 D

〔案〕 他の IFRS 会計基準書の修正

この付録は、IASB が〔案〕 IAS 第 28 号（202x 年改訂）を公表する結果である他の IFRS 会計基準書の修正〔案〕を示している。投資者又は共同支配投資者は、当該修正を〔案〕 IAS 第 28 号（202x 年改訂）の適用時に適用しなければならない。

修正する項は、新規の文言に下線、削除する文言に取消線を付して示している。

以下の表は、他の IFRS 会計基準書において参照先がどのように修正されているのかを示している。

既存の参照先	参照元	場所	下記への参照に修正
IAS 第 28 号 (2011 年修正)	IFRS 第 10 号	付録 A	IAS 第 28 号 (202x 年改訂)
	IFRS 第 11 号	第 25 項	
	IFRS 第 11 号	付録 A	
	IFRS 第 11 号	B11 項	
	IFRS 第 12 号	付録 A	
	IFRS 第 12 号	B15 項(a)	
	IAS 第 21 号	第 46 項	
	IAS 第 27 号	第 8 項	
	IAS 第 27 号	第 11 項	
	IAS 第 27 号	第 17 項	
IAS 第 28 号の 第 3 項	用語集	「関連会社」の定義	IAS 第 28 号 (202x 年改訂) の付録 A
	用語集	「連結財務諸表」の定義	
	用語集	「持分法」の定義	
	用語集	「共同支配の取決め」の定義	
	用語集	「共同支配」の定義	
	用語集	「共同支配企業」の定義	
	用語集	「共同支配投資者」の定義	
	用語集	「重要な影響力」の定義	
IAS 第 28 号の第 35 項から第 36 項	IFRS 第 14 号	B24 項	IAS 第 28 号 (202x 年改訂) の第 43 項から 第 44 項
IAS 第 28 号の 第 3 項	IAS 第 27 号	第 5 項	IAS 第 28 号 (202x 年改訂) の付録 A
IAS 第 28 号の 第 17 項	IAS 第 27 号	第 8 項	IAS 第 28 号 (202x 年改訂) の第 4 項
IAS 第 28 号の 第 18 項	IAS 第 27 号	第 11 項	IAS 第 28 号 (202x 年改訂) の第 5 項

IFRS 第 9 号「金融商品」

4.2.1 項(e)及び 5.7.5 項を修正する。

4.2 金融負債の分類

4.2.1 企業は、すべての金融負債を、償却原価で事後測定するものに分類しなければならない。ただし、次のものは除く。

...

- (e) IFRS 第3号が適用される企業結合における取得企業又はIAS第28号 (202x年改訂) に従って持分法を適用する投資者若しくは共同支配投資者が認識した条件付対価。 そのような条件付対価は、公正価値で事後測定して、変動を純損益に認識しなければならない。

5.7 利得及び損失

...

資本性金融商品に対する投資

5.7.5 当初認識時に、企業は、本基準書の範囲に含まれる資本性金融商品に対する投資のうち、売買目的保有でも IFRS 第 3 号が適用される企業結合における取得企業又は IAS 第 28 号 (202x 年改訂) に従って持分法を適用する投資者若しくは共同支配投資者の条件付対価でもない投資の公正価値の事後の変動を、その他の包括利益に表示するという取消不能の選択を行うことができる。(為替差損益に関するガイダンスについては、B5.7.3 項参照)

IFRS 第 10 号「連結財務諸表」

第 25 項及び第 26 項を修正する。

会計処理の要求事項

...

支配の喪失

25 親会社の子会社に対する支配を喪失した場合には、親会社は次のことを行う。

...

- (b) 旧子会社に対して保持している持分を認識し、その後は、当該持分及び旧子会社と

の債権債務を、関連するIFRSに従って会計処理する。その保持している持分は、B98項(b)(iii)及びB99A項に記述しているとおりに再測定する。支配喪失日現在の公正価値再測定価額は、IFRS第9号に従った金融資産の当初認識時の公正価値又は関連会社若しくは共同支配企業に対する投資の当初認識時の原価とみなさなければならない。

- (c) 従前の支配持分に帰属する、支配の喪失に関連した利得又は損失を、B98項からB99A項に定めるとおり認識する。

26 B97項からB99A項では、子会社に対する支配の喪失の会計処理に関する要求事項を示している。

付録Bで、B99A項及び設例17を削除する。

会計処理の要求事項

...

支配の喪失

...

B99A [削除] 親会社が、持分法で会計処理される関連会社又は共同支配企業に関わる取引の結果として、~~事業 (IFRS第3号で定義) を含んでいない子会社に対する支配を喪失する場合には、親会社はB98項からB99項に従って利得又は損失を算定する。当該取引から生じた利得又は損失 (過去にその他の包括利益に認識した金額のうちB99項に従って純損益に振り替える金額を含む) は、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親会社の純損益に認識される。利得の残りの部分は、当該関連会社又は共同支配企業に対する投資の帳簿価額から消去される。さらに、親会社が旧子会社に対する投資を保持し、旧子会社が現在は持分法で会計処理される関連会社又は共同支配企業である場合には、親会社は、利得又は損失のうち当該旧子会社に対して保持している投資の公正価値での再測定から生じる部分を、新たな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自らの純損益に認識する。当該利得の残りの部分は、旧子会社に対して保持する投資の帳簿価額から消去される。親会社が現在はIFRS第9号に従って会計処理される旧子会社に対する投資を保持している場合には、利得又は損失のうち旧子会社に対して保持する投資の公正価値での再測定から生じる部分の全額が、親会社の純損益に認識される。~~

適用例

設例17

親会社が、事業を含んでいない子会社に対する100%の持分を有している。この親会社は、子会社に対する持分の70%を、親会社が20%の持分を有している関連会社に売却する。この取引の結果、親会社は当該子会社に対する支配を喪失する。子会社の純資産の帳簿価額はCU100で、売却した持分の帳簿価額はCU70 ($CU70 = CU100 \times 70\%$) である。受け取った対価の公正価値はCU210であり、これは売却した持分の公正価値でもある。旧子会社に対して保持する投資は、持分法で会計処理される関連会社であり、その公正価値はCU90である。B98項からB99項に従って算定した利得（B99A項で要求している消去の前）は、CU200 ($CU200 = CU210 + CU90 - CU100$) である。この利得は、2つの部分で構成される。

- (a) 子会社に対する70%の持分の関連会社への売却から生じた利得（CU140）。この利得は、受け取った対価の公正価値（CU210）と売却した持分の帳簿価額（CU70）との差額である。B99A項に従って、親会社は既存の関連会社に対する関連のない投資者の持分に帰属する利得の金額を純損益に認識する。これはこの利得の80%、すなわち、CU112 ($CU112 = CU140 \times 80\%$) である。利得のうち残りの20%（CU28= $CU140 \times 20\%$ ）は、既存の関連会社に対する投資の帳簿価額から消去される。
- (b) 旧子会社に対して直接保持する投資の公正価値での再測定から生じた利得（CU60）。この利得は、旧子会社に対して保持する投資の公正価値（CU90）と子会社の純資産の帳簿価額の30%（CU30= $CU100 \times 30\%$ ）との差額である。B99A項に従って、親会社は新しい関連会社に対する関連のない投資者の持分に帰属する利得の金額を純損益に認識する。これは当該利得の56%（ $70\% \times 80\%$ ）、すなわち、CU34 ($CU34 = CU60 \times 56\%$) である。利得のうち残りの44%のCU26 ($CU26 = CU60 \times 44\%$) は、旧子会社に対する投資の帳簿価額から消去される。

付録 C で、C1C 項を削除する。

発効日

C1C [削除] 2014年9月公表の「投資者とその関連会社又は共同支配企業間の資産の売却又は拠出」（IFRS 第10号及びIAS 第28号の修正）により、第25項から第26項が修正されB99A項が追加された。企業は、当該修正をIASBが後日決定する目付以後に開始する事業年度において発生する取引に将来に向かって適用しなければならない。早期適用は認められる。企業が当該修正を早期適用する場合には、その旨を開示しなければならない。

[案] IFRS 第12号「他の企業への関与の開示」の修正

第20項及び第21項を修正する。新規の文言には下線、削除する文言には取消線を付している。

第23A項から第23B項、第23B項の前の見出し及びC1E項を追加する。読みやすくするため、これらの項及び見出しには下線を付していない。

共同支配の取決め及び関連会社への関与

20 企業は、財務諸表の利用者が次のことを評価できるようにする情報を開示しなければならない。

- (a) 共同支配の取決め及び関連会社への関与の内容、程度及び財務上の影響（共同支配の取決め及び関連会社に対する共同支配又は重要な影響力を有する他の投資者との契約上の関係の内容及び影響を含む）（第21項及び第22項）
- (b) 共同支配企業及び関連会社への関与に関連したリスクの内容及び変動（第23項から第23A項）
- (c) 持分法を用いて会計処理される共同支配企業及び関連会社に対する投資の帳簿価額の変動（第23B項）

共同支配の取決め及び関連会社への関与の内容、程度及び財務上の影響

21 企業は次の事項を開示しなければならない。

…

- (d) 持分法を用いて会計処理される共同支配企業又は関連会社の所有持分のその他の変動（IAS第28号の第34項に従って）から生じた利得又は損失
- (e) 持分法を用いて会計処理される共同支配企業及び関連会社との「ダウンストリーム」取引から生じた利得又は損失

…

共同支配企業及び関連会社に対する企業の関与に関連したリスク

…

23A 持分法を用いて会計処理される共同支配企業又は関連会社について、企業は条件付対価契約に関して次のことを開示しなければならない。

- (a) 企業が重要な影響力若しくは共同支配を獲得するか、又は追加の所有持分を購入した期間において、

持分法会計—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)

- (i) 企業が重要な影響力若しくは共同支配を獲得するか、又は追加の所有持分を購入した日に認識された金額
 - (ii) 当該契約の説明及び支払金額の算定基礎
 - (iii) 結果の範囲の見積り（割引前）、又は範囲を見積ることができない場合には、その旨及び範囲を見積ることができない理由。支払の上限額が設けられていない場合には、企業はその旨を開示しなければならない。
- (b) 企業が条件付対価を回収若しくは決済するか、又は条件付対価が取消し若しくは失効となるまでのその後の各報告期間について、
- (i) 認識された金額の変動（決済時の差異を含む）
 - (ii) 結果の範囲の変動（割引前）及び当該変動の理由
 - (iii) 条件付対価を測定するために用いた評価技法及び主要なモデルのインプット

共同支配企業及び関連会社に対する投資の帳簿価額の変動

23B 企業は、持分法を用いて会計処理される投資の期首と期末の帳簿価額の調整表を、開示しなければならない（以下を区分して開示する）。

- (a) 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の純損益に対する持分
- (b) 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のその他の包括利益に対する持分
- (c) 関連会社又は共同支配企業から受け取った分配
- (d) 減損損失
- (e) 所有持分の変動（投資者又は共同支配投資者が重要な影響力又は共同支配を獲得（又は喪失）した投資に関連するものを含む）

発効日及び経過措置

...

C1E [年 月] 公表の [案] IAS 第 28 号 (202x 年改訂) により、第 20 項及び第 21 項が修正され、第 23A 項から第 23B 項が追加された。企業は当該修正を [案] IAS 第 28 号 (202x 年改訂) の適用時に適用しなければならない。

...

[案] IFRS 第 19 号「公的説明責任のない子会社：開示」の修正

小見出し「IFRS 第 12 号『他の企業への関与の開示』」の下の第 88 項を修正する。新規の文言には下線、削除する文言には取消線を付している。

小見出し「IFRS 第 12 号」の下の第 91A 項及び小見出し「IAS 第 27 号『個別財務諸表』」の下の第 240A 項を追加する。読みやすくするため、これらの項及び見出しには下線を付していない。

IFRS 第 12 号「他の企業への関与の開示」

...

共同支配企業及び関連会社に対する持分

88 企業は、報告企業にとって重要性がある共同支配企業及び関連会社のそれぞれについて、次の事項を開示しなければならない。

(a) ...

(b) ...

(c) 持分法を用いて会計処理される共同支配企業及び関連会社との「ダウンストリーム」取引から生じた利得又は損失

...

91A 持分法を用いて会計処理される共同支配企業又は関連会社について、企業は条件付対価契約に関して次のことを開示しなければならない。

(a) 企業が重要な影響力若しくは共同支配を獲得するか、又は追加の所有持分を購入した期間において、

(i) 企業が重要な影響力若しくは共同支配を獲得するか、又は追加の所有持分を購入した日に認識された金額

(ii) 当該契約の説明

(iv) 支払金額の算定基礎

(b) 企業が条件付対価を回収又は決済するか、条件付対価が取消し又は失効となるまでのその後の各報告期間について、

(i) 認識された金額の変動（決済時の差異を含む）

(ii) 条件付対価を測定するために用いた評価技法及び主要なモデルのインプット

IAS 第 27 号「個別財務諸表」

240A IAS 第 27 号の第 10 項(c)に従って子会社に対する投資の会計処理に持分法を用いる親会社は、子会社との「ダウンストリーム」取引から生じた利得又は損失を開示しなければならない。

[案] IAS 第 27 号「個別財務諸表」の修正

第 10A 項から第 10B 項、第 17A 項及び第 18K 項を追加する。読みやすくするため、これらの項には下線を付していない。

個別財務諸表の作成

...

- 10A 企業が関連会社又は共同支配企業に対する支配を獲得し、子会社に対する投資を引き続き持分法を用いて会計処理する場合、企業（親会社）は従来保有していた資本持分を再測定してはならない。
- 10B 企業が子会社に対する支配を喪失し、旧子会社に対して保持している投資を引き続き持分法を用いて会計処理する場合、企業は保持している投資を再測定してはならない。

開 示

...

- 17A 第 10 項(c)に従って子会社に対する投資の会計処理に持分法を用いる親会社は、子会社との「ダウンストリーム」取引から生じた利得又は損失を開示しなければならない。

発効日及び経過措置

...

- 18K [年 月] 公表の [案] IAS 第 28 号（202x 年改訂）により、第 10A 項から第 10B 項及び第 17A 項が追加された。企業は当該修正を [案] IAS 第 28 号（202x 年改訂）の適用時に適用しなければならない。

新旧対応表

この表は、[案] IAS 第 28 号 (202x 年改訂) と IAS 第 28 号 (公表されている版) の内容がどのように対応するのかを示している。各項は、要求事項に相違があってもおおむね同じ事項を扱っている場合には対応するものとして扱っている。

IAS 第 28 号 (公表されている版) の項	[案] IAS 第 28 号 (202x 年改訂) の項
1	1
2	2
3	付録 A—用語の定義
4	
5	8
6	9
7	10
8	11
9	12
10	13, 22 及び 27
11	14
12	15
13	16
14	19
14A	20
15	60
16	21
17	4
18	5
19	6
20	39
21	40
22	36-37
23	38
24	35
25	33

持分法会計—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）

IAS 第 28 号（公表されている版）の項	[案] IAS 第 28 号（202x 年改訂）の項
26	55
27	17
28	53
29	—
30	54
31	
31A	—
31B	—
32	21, 23-25 及び 28
33	41
34	42
35	43
36	44
36A	7
37	18
38	45-46 及び付録 A—用語の定義
39	47-48
40	56
41A	57
41B	
41C	
42	58
43	59
44	3
45	付録 C—発効日及び経過措置の C1 項
45A-45K	—
46	—
47	—
—	26—追加
—	29—追加

公開草案—2024年9月

IAS 第 28 号（公表されている版）の項	[案] IAS 第 28 号（202x 年改訂）の項
—	30—追加
—	31—追加
—	32—追加
—	34—追加
—	49—追加
—	50—追加
—	51—追加
—	52—追加
—	付録 A—用語の定義における「関連会社又は共同支配企業の原価」—追加
—	付録 C—発効日及び経過措置における C2 項から C10 項—追加

IASBによる公開草案「持分法会計—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)」(2024年9月公表)の承認

公開草案「持分法会計—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)」は、国際会計基準審議会の 14 名のメンバーのうち [13 名] により公表が承認された。センドン氏は公表に反対票を投じた。彼の代替的見解は結論の根拠の後に示されている。

アンドレアス・バーコウ 議長

リンダ・メゾン＝ハッター 副議長

ニック・アンダーソン

パトリーナ・ブキャナン

タデウ・センドン

フローリアン・エステラー

ザック・ガスト

ハギト・ケレン

陸 建橋

ブルース・マッケンジー

ベルトラン・ペラン

鈴木 理加

アン・ターカ

ロバート・ウール

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）

〔案〕設 例

これらの設例は、〔案〕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）に付属しているが、その一部を構成するものではない。〔案〕IAS 第 28 号（202x 年改訂）の諸側面を例示しているが、解釈上のガイダンスを提供することを意図したものではない。

IE1 これらの設例は、企業が〔案〕IAS 第 28 号（202x 年改訂）における持分法を関連会社又は共同支配企業に対する投資にどのように適用する可能性があるのかを例示している。各設例における分析は、記述された状況において要求事項を適用できる唯一の方法を表現することを意図したものではない。さらに、設例のいくつかの側面は現実の事実パターンに存在する可能性があるが、企業は〔案〕IAS 第 28 号（202x 年改訂）を適用する際に、特定の事実パターンのすべての関連性のある事実及び状況を評価することが必要となる。

持分法の適用（〔案〕IAS 第 28 号（202x 年改訂）の第 21 項から第 35 項）

IE2 設例 1 は、投資者又は共同支配投資者である企業が、投資者が関連会社に対する重要な影響力を獲得する日又は共同支配投資者が共同支配企業に対する共同支配を獲得する日において要求事項をどのように適用するかを示している。

設例 1—重要な影響力の獲得時及び追加持分の購入時の持分法の適用

パート 1—当初の投資

20X1 年 1 月 1 日に企業 A（投資者）が企業 B に対する 5%の所有持分を CU1,200 の対価で取得する。IFRS 第 9 号「金融商品」に従って、企業 A は当該投資を公正価値で測定し、CU1,200 の金融資産を認識する。

20X1 年 12 月 31 日に企業 B に対する 5%の所有持分の公正価値は CU1,500 である。企業 A は金融資産の公正価値の CU300 の変動を純損益に認識する。

パート 2—重要な影響力の獲得

20X2 年 1 月 1 日に企業 A は企業 B（関連会社）に対する 20%の追加の所有持分を CU6,500 の対価（条件付対価に係る義務を含む）で取得する。企業 A は、企業 B に対する重要な影響力を獲得したと判断し、条件付対価の公正価値は CU1,000 であると判断する。

20X2 年 1 月 1 日現在で企業 B の純資産の帳簿価額は CU20,000 である。企業 B の純資産の公正価値は CU30,000（帳簿価額を CU10,000 上回っていて残存耐用年数が 10 年である有形固定資産の公正価値を含む）である。企業 B の税率は 40%である。

企業 A は、関連会社である企業 B の原価を CU8,000 で測定する。これは以下で構成される。

- (a) 移転した対価（条件付対価を含む）の公正価値（CU6,500）
- (b) 従来保有していた所有持分の公正価値（CU1,500）

企業 A はこの条件付対価を金融負債に分類する。

関連会社である企業 B の原価と企業 B の識別可能な資産及び負債の公正価値に対する企業 A の持分との差額は、のれんとして会計処理され、投資の帳簿価額に含まれる。

20X2 年 1 月 1 日に、企業 A は関連会社である企業 B に対する投資を CU8,000 で測定する。

純資産の公正価値に対する持分 (CU30,000×25%)	7,500
公正価値修正に係る繰延税金に及ぼす影響 (CU10,000×40%×25%)	(1,000)
のれん	<u>1,500</u>
関連会社である企業 B の原価	8,000

パート 3—事後測定—20X2 年 12 月 31 日

20X2 年 12 月 31 日終了年度の企業 B の純利益は CU3,000 である。企業 B の純損益に対する企業 A の持分は CU750 (CU3,000×25%) である。

[案] IAS 第 28 号 (202x 年改訂) の第 28 項を適用して、企業 A は企業 B の純損益に対する持分を、企業 B の有形固定資産の減価償却について、重要な影響力の獲得時の公正価値に基づいて修正する。その修正は次のとおりである。

企業 B の有形固定資産の減価償却 (CU10,000/10×25%)	(250)
公正価値修正に係る繰延税金に及ぼす影響 (CU250×40%)	<u>100</u>
企業 B の純損益に対する企業 A の持分の修正	(150)

したがって、企業 A は (CU750-CU150) =CU600 を純損益に認識する。

20X2 年 12 月 31 日現在の条件付対価の公正価値は CU1,200 である。

[案] IAS 第 28 号 (202x 年改訂) の第 29 項(b)を適用して、企業 A は条件付対価を各報告日に公正価値で測定し、公正価値の変動を純損益に認識する。

企業 A は条件付対価を再測定し、公正価値の変動 CU200 を費用として純損益に認識する。

開示例

[案] IFRS 第 12 号の第 23B 項を適用して、企業 A は次の開示を行う可能性がある。

関連会社に対する投資の期首と期末の帳簿価額の調整表

	20X2 年 12 月 31 日
期首残高	—
関連会社に対する新たな投資	8,000
関連会社の純利益に対する持分	600
期末残高	<u>8,600</u>

パート 4—追加の所有持分の購入

20X3 年 1 月 1 日に企業 A は企業 B に対する 15%の追加の所有持分を CU5,600 の対価で取得する。企業 A は、企業 B に対する重要な影響力を保持していると判断する。

20X3年1月1日現在で企業Bの純資産の帳簿価額はCU23,000である。企業Bの純資産の公正価値はCU35,000（帳簿価額をCU12,000上回っていて残存耐用年数が9年である有形固定資産の公正価値を含む）である。

[案] IAS 第28号（202x年改訂）の第30項(a)を適用して、企業Aは追加の所有持分をCU5,600で測定する。

[案] IAS 第28号（202x年改訂）の第30項(b)及び第31項を適用して、企業Aは追加の所有持分の帳簿価額に、購入日現在の企業Bの純資産の公正価値に対する追加の持分を含める。

企業Bの純資産の公正価値に対する持分 (CU35,000×15%)	5,250
公正価値修正に係る繰延税金に及ぼす影響 (CU12,000×40%×15%)	(720)
のれん	<u>1,070</u>
企業Bに対する追加の所有持分	5,600

追加の所有持分の購入後において、企業Bに対する投資の帳簿価額は (CU8,600+CU5,600) =CU14,200である。

パート5—事後測定—20X3年12月31日

20X3年12月31日終了年度の企業Bの純利益はCU4,000である。企業Bの純損益に対する企業Aの持分はCU1,600 (CU4,000×40%) である。

企業Aは企業Bの純損益に対する持分を、企業Bの有形固定資産の減価償却について、重要な影響力の獲得時及び追加の所有持分の購入日現在の公正価値に基づいて修正する。その修正は次のとおりである。

重要な影響力の獲得時の所有持分に係る 企業Bの有形固定資産の減価償却 (CU10,000/10×25%)	(250)
追加の所有持分に係る 企業Bの有形固定資産の減価償却 (CU12,000/9×15%)	(200)
公正価値修正に係る繰延税金に及ぼす影響 ((CU250+CU200)×40%)	<u>180</u>
企業Bの純損益に対する企業Aの持分の修正	(270)

したがって、企業Aは (CU1,600-CU270) =CU1,330を純損益に認識する。

開示例

[案] IFRS 第12号の第23B項を適用して、企業Aは次の開示を行う可能性がある。

関連会社に対する投資の期首と期末の帳簿価額の調整表

	20X3年12月31日
期首残高	8,600
関連会社に対する追加の投資	5,600
関連会社の純利益に対する持分	1,330
期末残高	<u>15,330</u>

投資者又は共同支配投資者の所有持分のその他の変動（[案] IAS 第 28 号（202x 年改訂）の第 34 項から第 35 項）

IE3 設例 2 は、重要な影響力又は共同支配を保持している投資者又は共同支配投資者が、その所有持分を減少させる資本性金融商品を関連会社又は共同支配企業が発行する場合に [案] IAS 第 28 号（202x 年改訂）の要求事項をどのように適用するかを示している。

設例 2—投資者の所有持分のその他の変動

企業 C（投資者）は企業 D の普通株式の 40% を保有しており、企業 D（関連会社）に対する重要な影響力を有していると判断した。

20X1 年 12 月 31 日現在で企業 C の企業 D に対する投資の帳簿価額は CU3,200 である。

20X2 年 1 月 1 日に企業 D は新たな資本性金融商品を第三者に CU3,000 の対価で発行する。企業 D の純資産は当該金額だけ増加する。企業 C の企業 D に対する所有持分は 40% から 30% に減少する。企業 C は企業 D に対する重要な影響力を保持していると判断する。

[案] IAS 第 28 号（202x 年改訂）の第 34 項を所有持分の減少に適用して、企業 C は、企業 D が新株を発行する日に次のことを行う。

- (a) 企業 D に対する投資の帳簿価額の一部分について認識の中止を行う。
- (b) (a) における一部分を企業 D に対する投資の帳簿価額の一定割合として測定する。その割合は、処分した所有持分を所有持分の合計で除した商として計算される。

企業 C は、企業 D に対する投資の帳簿価額のうち認識の中止を行った部分と企業 D の純資産の変動に対する持分との差額を、利得として純損益に認識する。

企業 D に対する投資の帳簿価額のうち認識の中止を行った部分 (CU3,200 × 10%/40%)	(800)
新たな資本性金融商品の発行による企業 D の純資産に対する企業 C の持分の変動 (CU3,000 × 30%)	900
純損益に認識する利得	100

損失に対する投資者又は共同支配投資者の持分の認識（[案] IAS 第 28 号（202x 年改訂）の第 45 項から第 52 項）

IE4 設例 3 は、投資者又は共同支配投資者が関連会社又は共同支配企業の損失に対する持分をどのように認識するかを示している。

設例 3—損失に対する投資者の持分の認識

企業 E（投資者）は企業 F の普通株式の 30% を保有しており、企業 F（関連会社）に対する重要な影響力を有していると判断した。

20X1 年 12 月 31 日現在で企業 E の企業 F に対する純投資の帳簿価額は CU500 である。

20X2 年に、企業 F の純損益に対する企業 E の持分は CU400 の損失であり、企業 F のその他の包括利益に対する持分は CU200 の損失である。

企業 F の純損益及びその他の包括利益に対する企業 E の持分（CU400+CU200）=CU600 は、企業 F に対する純投資（CU500）を超過している。企業 E には法的義務も推定的義務も生じておらず、企業 F に代わって支払を行ってもいない（[案] IAS 第 28 号（202x 年改訂）の第 47 項参照）。したがって、企業 E は追加的な損失について負債を認識しない。

[案] IAS 第 28 号（202x 年改訂）の第 51 項を適用して、企業 E は企業 F の純損益に対する持分を認識し、それから企業 F のその他の包括利益に対する持分を認識する。

企業 E は CU400 の損失を純損益に、CU100 の損失をその他の包括利益に認識し、企業 F に対する投資の帳簿価額をゼロまで減額する。

20X2 年 12 月 31 日現在で企業 F の損失に対して認識されていない企業 E の持分の合計額は CU100（当期の CU600 の損失から、認識した CU500 を控除）である。

20X3 年に企業 F の純損益に対する企業 E の持分は CU200 の損失であり、企業 F のその他の包括利益に対する持分は CU50 の利益である。

[案] IAS 第 28 号（202x 年改訂）の第 50 項を適用して、企業 E は企業 F の純損益に対する持分と企業 F のその他の包括利益に対する持分とを区分して認識する。

企業 E は CU50 の損失を純損益に、CU50 の利益をその他の包括利益に認識する。20X3 年 12 月 31 日現在で企業 E は関連会社である企業 F に対する投資を引き続きゼロで測定する。

20X3 年 12 月 31 日現在で企業 F の損失に対して認識されていない企業 E の持分の合計額は CU250（20X2 年 12 月 31 日現在の CU100+当期に認識しなかった持分 CU150）である。



IFRS[®]

Foundation

Columbus Building
7 Westferry Circus
Canary Wharf
London E14 4HD, UK

Tel **+44 (0) 20 7246 6410**

Email **customerservices@ifrs.org**

ifrs.org