

プロジェクト IFRS 適用課題対応

項目 【審議事項】IAS 第 28 号「関連会社及び共同支配企業に対する投資」 関連会社への有形固定資産の拠出

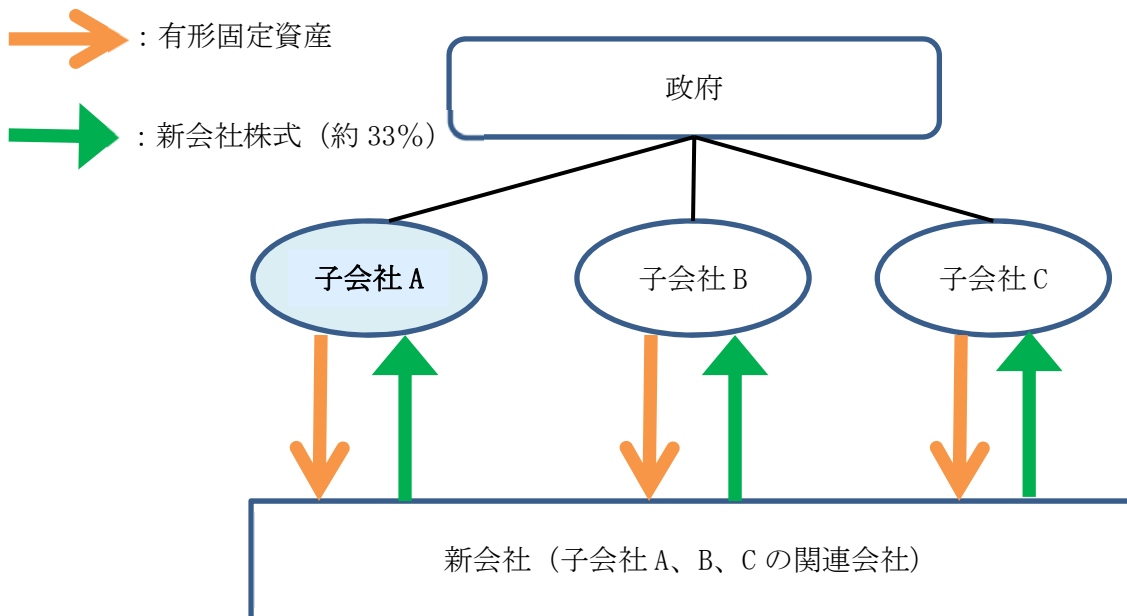
I. 本資料の目的

1. 本資料は、2017 年 9 月の IFRS 解釈指針委員会（以下「IFRS-IC」という。）会議において議論された、関連会社への有形固定資産の拠出に関する 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」という。）の取扱いについて、アジェンダ決定案の内容をご説明し、当委員会の対応（案）についてご意見をいただくことを目的としている。

II. 背景及び経緯

2. IFRS-IC は、新設の関連会社に有形固定資産を当該会社の株式との交換で拠出する取引を、企業がどのように会計処理するのかに関する要望を受けた。

図 1 要望書に記述された取引



3. 要望書において、記述されている事例は次のとおりである（図 1 参照）。
 - (1) 3 つの企業（総称して投資者と呼ぶ）が新会社を設立する。投資者はすべて同一

の政府に支配されている。すなわち、共通支配下にある。

- (2) 投資者はそれぞれ、新会社に有形固定資産項目を同社の株式との交換で抛出し、約 33%の新会社株式を所有する。投資者が抛出する有形固定資産は、IFRS 第 3 号「企業結合」（以下「IFRS 第 3 号」という。）に定義する事業ではない。
 - (3) 各投資者は、新会社に対して重要な影響力を有する。したがって、新会社は各投資者にとって関連会社となる。投資者は、新会社に対する支配又は共同支配は有さない。
 - (4) 取引は、市場参加者間の秩序ある取引において一般的な条件と同等の条件で行われる¹。
4. 要望書の提出者は、次の質問をしている。
- (1) 質問 A：共通支配下の企業に関わる取引（共通支配下の取引）への IFRS 基準の適用に関して。すなわち、IFRS 基準は、特定の基準における要求事項の共通支配下の取引への適用に一般的な例外又は免除を設けているかどうか。
 - (2) 質問 B：投資者は、関連会社に対する有形固定資産の抛出について、当該関連会社への他の投資者の持分の範囲で、利得又は損失を認識するのかどうか。
 - (3) 質問 C：投資者は、関連会社への有形固定資産の抛出に係る利得又は損失及び関連会社に対する投資の原価をどのように決定するのか。特に、各投資者の関連会社に対する投資は、抛出した有形固定資産の公正価値に基づくのか、関連会社に対する取得した持分の公正価値に基づくのか。
5. IASB スタッフは、要望書を分析するにあたり、関連会社への有形固定資産の抛出が IAS 第 16 号「有形固定資産」の第 25 項²に記述されている経済的実質を有しているものと仮定した。

（見解）

6. 要望書の提出者は、本資料の第 4 項の質問 A から C について、考えられる見解をそれぞれ次のように記載している。なお、IFRS-IC は 2017 年 1 月 1 日現在で適用される IFRS 基準に基づいた検討を求められている。

¹ 要望書では、さらに次の記述がされている。

「投資者は新会社と、自らが抛出した有形固定資産を構成要素に含む新会社が製作した有形固定資産をリースする契約を締結する。リースは一般的な条件のものであり、IAS 第 17 号「リース」を適用すればオペレーティング・リースとなる。」

² 別紙 2 参照。

質問 A : 共通支配下の取引への IFRS 基準の適用について

7. 要望書の提出者は、IFRS 基準は、共通支配下の取引に関する特定の基準の要求事項の適用について一般的な例外又は免除規定を設けているのかを質問しており、次の 2 つの見解を示している。
- (1) 見解 1: 具体的な例外又は免除規定がない限り、IFRS 基準の要求事項を適用する。
- (2) 見解 2: 企業は、共通支配下におけるすべての取引について、公正価値による測定が要求されていないことから、IFRS 第 3 号第 2 項(c)³に定められている範囲の例外規定を適用する。

質問 B : 関連会社への有形固定資産の拠出による利得又は損失の消去について

8. IAS 第 28 号第 28 項には次の定めがある。

IAS 第 28 号第 28 項 (下線は事務局による追加)

企業(その連結子会社を含む)と関連会社又は共同支配企業との間での、事業(IFRS 第 3 号で定義)を構成しない資産に関わる「アップストリーム」取引及び「ダウンストリーム」取引により生じる利得及び損失は、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 (unrelated investors' interests) の持分の範囲でのみ、企業の財務諸表に認識される。「アップストリーム」取引には、例えば、関連会社又は共同支配企業から投資者への資産の売却がある。これらの取引から生じる関連会社又は共同支配企業の利得又は損失に対する企業の持分は消去する。「ダウンストリーム」取引には、例えば、投資者から関連会社又は共同支配企業への資産の売却又は拠出がある。

9. 要望書の提出者は、前項に記載した IAS 第 28 号第 28 項の「関連のない投資者(unrelated investors)」の定義について質問しており、次の 2 つの見解を示している。
- (1) 見解 1: 「関連のない投資者 (unrelated investors)」は報告企業以外のすべての投資者に言及している。
- この見解によれば、例えば図 1 の取引では、子会社 A は子会社 B 及び C の持分の範囲で有形固定資産を新会社に拠出したことによる利得又は損失を認識す

³ IFRS 第 3 号第 2 項は次のように定めている。

「本基準は企業結合の定義を満たす取引又はその他の事象に適用される。本基準は次の取引には適用しない。

(c) 共通支配下の企業又は事業の結合」

ることになる。

(2) 見解 2 : 「関連のない投資者 (unrelated investors)」は IAS 第 24 号「関連当事者についての開示」(以下「IAS 第 24 号」という。)における「関連当事者 (related party)」の定義⁴に該当しない投資者に言及している。

- ・ この見解によれば、例えば図 1 の取引では、子会社 B 及び C は IAS 第 24 号第 9 項 (b) により関連当事者に該当するため、子会社 A は有形固定資産を新会社に拠出したことによる利得又は損失は認識しないことになる。

質問 C : 関連会社への有形固定資産の拠出による利得又は損失（及び関連会社への投資原価）の算定について

10. 要望書の提出者は、関連会社への有形固定資産の拠出による利得又は損失（及び関連会社への投資原価）の算定にあたり、拠出した有形固定資産の公正価値と取得した関連会社の持分のいずれを基礎とするのかについて質問しており、次の 2 つの見解を示している。

(1) 見解 1 : 拠出した有形固定資産の公正価値による。

- ・ IAS 第 28 号第 10 項は、当初認識時に関連会社に対する投資を原価で認識することを求めている。「原価」は IAS 第 28 号では定義されていない。
- ・ しかし、財務報告に関する概念フレームワークの 4.55 項では、取得原価を「取得時に支払った現金又は現金同等物の金額又は提供した対価の公正価値の金額」と定義している。
- ・ 拠出した有形固定資産は支払った対価の金額を示すため、その公正価値は取得した関連会社の持分の原価を示している。

(2) 見解 2 : 取得した関連会社の持分の公正価値による。

- ・ IAS 第 16 号第 72 項は、有形固定資産の処分に係る利得又は損失を算定するに当たり、有形固定資産項目の処分により受取可能となる対価は、当初は公正価値で認識することを要求している。
- ・ 取得した関連会社の持分は有形固定資産の処分によって受け取る対価を示している。

⁴ 別紙 2 参照。

III. 2017年9月のIFRS-IC会議における議論

アウトリーチ

11. IASB スタッフは、関連会社の持分と交換に有形固定資産を拠出する取引についてアウトリーチを実施し、10名から回答を受け取った。
- (1) 3名の回答者は、有形固定資産と取得した持分の公正価値のうち、より容易に信頼性をもって算定できる方を用いると回答した。
- (2) 2名の回答者は有形固定資産の公正価値を、1名の回答者は取得した持分の公正価値を用いると回答した。ある回答者は拠出した有形固定資産の公正価値は一般的に取得した関連会社の持分の公正価値と同じになるであろうと述べた。他の回答者は、両者の公正価値が異なる場合には、その理由を調査する必要があるであろうと述べた。
- (3) ある回答者は、地域法により、拠出した有形固定資産の価値が取得した持分の価値より低くないことについて専門家による報告書の提出が求められていると述べた。

IASB スタッフの分析

12. IASB スタッフは、本資料の第4項の質問AからCについて、それぞれ次のように分析し、3つの質問すべてについて要望書に記載された事例における関連会社への有形固定資産の拠出の会計処理に関する適切な基礎を提供しているとして、本論点を基準設定のアジェンダに追加しないことを提案している。

質問A：共通支配下の取引へのIFRS基準の適用について

13. IASB スタッフは、IAS第8号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」（以下「IAS第8号」という。）の第7項は、ある取引にIFRS基準が具体的に当てはまる場合には、当該基準を適用することを企業に要求しており、基準が共通支配下の取引を範囲から具体的に除外していない限りは、企業は当該基準における適用可能な要求事項を共通支配下の取引に適用すると結論付けた。

IAS 第8号第7項

あるIFRSが取引その他の事象又は状況に具体的に当てはまる場合には、当該項目に適用する会計方針は、そのIFRSを適用して決定しなければならない。

質問 B： 関連会社への有形固定資産の拠出による利得又は損失の消去について

14. IASB スタッフは、次の理由から IAS 第 28 号の第 28 項における「関連のない投資者 (unrelated investors)」について、「関連のない (unrelated)」という語は、IAS 第 24 号における関連当事者の定義に使用されている「関連 (related)」の反対を意味するものではなく、「関連のない投資者 (unrelated investors)」という用語は企業（連結子会社を含む）以外の投資者を指していると結論付けた。

- (1) IAS 第 28 号の第 28 項は 2003 年に改訂されているが、改訂前の規定である SIC 第 3 号「関連会社との取引による未実現損益の消去」（以下「SIC 第 3 号」という。）の第 3 項では次のように定められていた（下線は事務局による追加）。

SIC 第 3 号第 3 項

ある関連会社に持分法が適用されている場合には、投資企業（又はその連結子会社）と関連会社との間のアップストリーム及びダウンストリーム取引から生ずる未実現損益は、投資企業の関連会社に対する持分の範囲内で消去しなければならない。

2003 年改訂後の IAS 第 28 号第 22 項（*）

投資企業（その連結子会社を含む）と関連会社との間の「アップストリーム」取引及び「ダウンストリーム」取引により生じる純損益は、当該関連会社に対して関係のない投資企業の持分の範囲についてのみ、投資企業の財務諸表に計上する。

（*）IAS 第 28 号は 2011 年にも改訂が行われている。

- (2) IASB スタッフは、(1) のとおり 2003 年版の IAS 第 28 号では SIC 第 3 号の第 3 項から文言が変更されているが、同時に次のように記載されていることから、この文言の変更は SIC 第 3 号第 3 項の要求事項を変更するものではなかったと考えた。

2003 年改訂後の IAS 第 28 号 BC3 項

当審議会の意図は IAS 第 28 号が定める関連会社に対する投資の会計処理に対する基本的なアプローチを再検討することではないため、本結論の根拠は、当審議会が再検討を行わなかった IAS 第 28 号の要求事項については議論していない。

同 IN11 項

投資企業と関連会社との間の「アップストリーム取引」及び「ダウンストリーム取

引」から生じる損益は、投資企業の関連会社に対する持分の範囲において相殺消去しなければならない。SIC 第 3 号の同意事項は本基準に盛り込まれている。

- (3) また、IASB スタッフは、「関連のない投資者」という用語は企業（連結子会社を含む）以外の投資者を指すとする見解は、財務諸表が報告企業の視点から作成されるという前提と整合的であると考えている。

質問 C：関連会社への有形固定資産の拠出による利得又は損失（及び関連会社への投資原価）の算定について

15. IASB スタッフは、要望書に記載された事例では、通常は、拠出した有形固定資産の公正価値は、企業が交換に受け取る関連会社に対する資本持分の公正価値と同じになると考えた。そのため、拠出した有形固定資産の公正価値が取得した資本持分の公正価値と異なるという兆候が当初にある場合には、企業はまず、この相違の理由を検討し、公正価値の算定に用いた手続及び仮定を見直すことになると思った。
16. ただし、仮に拠出した有形固定資産の公正価値が取得した資本持分の公正価値と異なる場合に考えられる処理について、IASB スタッフは次の見解を示した。
- (1) まず、IAS 第 28 号の第 28 項及び第 30 項に従って、関連会社に対する他の投資者の持分の範囲のみで、拠出する有形固定資産の利得又は損失を認識する。企業は IAS 第 16 号の第 67 項から第 72 項の認識の中止に関する要求事項を利得又は損失の測定に適用する。企業は、これらの要求事項を適用して、取得した資本持分の公正価値に基づいた利得又は損失を算定する。

IAS 第 16 号第 71 項

有形固定資産項目の認識の中止から生じる利得又は損失は、正味の処分収入（もしあれば）と当該資産項目の帳簿価額との差額として算定しなければならない。

IAS 第 16 号第 72 項

有形固定資産項目の認識の中止から生じる利得又は損失に含めるべき対価の金額は、当初は公正価値で認識される。当該資産項目に対する支払が繰り延べられている場合には、受取対価は、当初は現金価格相当額で認識される。対価の名目金額と現金価格相当額との差額は、受取対価の実効利回りを反映して IAS 第 18 号に従って利息収益として認識される。

IAS 第 28 号第 30 項

関連会社又は共同支配企業の資本持分との交換による当該関連会社又は共同支配企業への事業（IFRS 第3号で定義）を構成しない非貨幣性資産の拠出から生じる利得又は損失は、第28項に従って会計処理しなければならない。ただし、その拠出が、IAS 第16号「有形固定資産」で説明している経済的実質を欠いている場合を除く。（略）

IAS 第28号第28項

企業（その連結子会社を含む）と関連会社又は共同支配企業との間での、事業（IFRS 第3号で定義）を構成しない資産に関わる「アップストリーム」取引及び「ダウンストリーム」取引により生じる利得及び損失は、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、企業の財務諸表に認識される。「アップストリーム」取引には、例えば、関連会社又は共同支配企業から投資者への資産の売却がある。これらの取引から生じる関連会社又は共同支配企業の利得又は損失に対する企業の持分は消去する。「ダウンストリーム」取引には、例えば、投資者から関連会社又は共同支配企業への資産の売却又は拠出がある。

(2) 次に、IAS 第28号の第10項及び第32項の要求事項を適用して、取得した関連会社の持分を認識・測定する。その中で、関連会社に対する投資の帳簿価額を調整する場合には、拠出する有形固定資産に対する利得又は損失についても同様に調整する。

- ① IAS 第28号第32項の定めにより、投資は(a)投資原価と(b)投資先の識別可能な資産及び負債の正味の公正価値に対する企業の持分のいずれか高い金額で認識される。
- ② IAS 第28号第10項は「原価」を定義していないが、一般に「原価」には購入価額が含まれる⁵。拠出した有形固定資産の公正価値は取得した持分の購入価額、すなわち「原価」を構成する。
- ③ (1)で認識した取得した関連会社に対する持分の公正価値が、①で認識した投資の金額と異なる場合には、関連会社に対する投資の帳簿価額を調整する。その相手勘定として、拠出した有形固定資産に対する利得又は損失についても同様に調整する。

IAS 第28号第10項

持分法では、当初認識時に、関連会社又は共同支配企業に対する投資を原価で認識し、

⁵ 2009年7月のアジェンダ決定「IAS 第28号 関連会社に対する投資」より。

その帳簿価額を増額又は減額して、株式取得日以降の投資先の純損益に対する投資者の持分を認識する。投資先の純損益に対する投資者の持分は、投資者の純損益に認識される。投資先から受け取った分配は、当該投資の帳簿価額の減額とする。投資先のその他の包括利益の変動から生じた、投資先に対する投資者の比例的持分の変動についても、帳簿価額の修正が必要となる場合がある。このような変動には、有形固定資産の再評価及び外貨換算差額により生じた変動が含まれる。当該変動に対する投資者の持分は、投資者のその他の包括利益に認識される（IAS 第 1 号「財務諸表の表示」参照）。

IAS 第 28 号第 32 項（下線は事務局による追加）

投資は、関連会社又は共同支配企業となった日から持分法で会計処理される。投資の取得時には、投資原価と投資先の識別可能な資産及び負債の正味の公正価値に対する企業の持分との差額は、次のように会計処理される。

- (a) 関連会社又は共同支配企業に係るのれんは、投資の帳簿価額に含まれる。当該のれんの償却は認められない。
- (b) 投資先の識別可能な資産及び負債の正味の公正価値に対する企業の持分が、投資原価を上回る超過額は、当該投資を取得した期間における関連会社又は共同支配企業の純損益に対する企業の持分の算定において、収益として含まれる。

取得後の関連会社又は共同支配企業の純損益に対する企業の持分について、例えば、取得日現在の公正価値に基づいて償却資産の減価償却を会計処理するために、適切な修正が行われる。同様に、取得後の関連会社又は共同支配企業の純損益に対する企業の持分に対する適切な修正が、のれん又は有形固定資産などに係る減損損失について行われる。

17. なお、IASB スタッフは IAS 第 16 号の第 24 項及び第 26 項⁶は、次の理由から本論点の取引には類推適用できないとしている。

- (1) これらの規定は、有形固定資産が非貨幣性資産との交換によって取得される場合に、有形固定資産の取得原価をどのように決定するかに関するものである。IAS 第 8 号は、取引に具体的に適用する基準がない場合にのみ、類似の事項や関連する事項を扱っている IFRS の要求事項を検討することを定めている。
- (2) IAS 第 28 号は関連会社に対する資本持分と交換に非貨幣性資産を拠出する場合の会計処理について定めており、IAS 第 16 号は有形固定資産の認識の中止に関する

⁶ 別紙 2 参照。

利得又は損失の算出方法を定めている。

IFRS-IC 会議での議論の結果

18. 一部の IFRS-IC メンバーから、質問 A について、次のコメントがあった。
- (1) 共通支配下の企業結合については、最終支配当事者と結合当事企業のうち、いずれを報告企業として（誰の視点で）財務情報を作成するかにより、あるべき会計処理方法が異なると考えられる。
 - (2) IFRS-IC では、本論点の後に審議された「共通支配下の企業からの関連会社又は共同支配企業の取得」との整合性を指摘する声が聞かれた。一部の IFRS-IC メンバーからは、当該論点は IAS 第 28 号第 26 項⁷の解釈（同項により IFRS 第 3 号第 2 項(c)の範囲除外の規定を適用できるか）が論点とされており、IFRS 基準が共通支配下の取引を当該基準の範囲から具体的に除外していない限りは、企業は当該基準における適用可能な要求事項を共通支配下の取引に適用するという基準の解釈は当該論点の考え方と一致していると述べた。
19. 質問 B については、特段の議論は行われなかった。
20. 質問 C について、一部の IFRS-IC メンバーから、IASB スタッフの提案する会計処理は唯一のものではない可能性があり、そのことよりも拠出した有形固定資産の公正価値が取得した資本持分の公正価値と異なる場合の対応について強調することが重要であるという声が聞かれた。
21. 議論の結果、IASB スタッフが提案した文案から、次の点を修正したうえで本論点を基準設定のアジェンダとして取り上げない旨のアジェンダ決定案が公表されている（公表されたアジェンダ決定案の仮訳を別紙 1 に記載している）。
- (1) 質問 C について、第 16 項に記載した具体的な会計処理を削除する。
 - (2) そのうえで、IFRS 基準の要求事項を適用すると、企業は、有形固定資産の拠出に係る利得又は損失と、関連会社に対する投資に係る帳簿価額を認識し、これは拠出した有形固定資産の公正価値に基づく金額の算定を反映する旨を追記する。

⁷ IAS 第 28 号第 26 項には次の定めがある（下線は事務局による追加）。

「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、関連会社又は共同支配企業に対する投資の取得の会計処理に採用されている。」

今後の予定

22. IFRS-IC は、アジェンダ決定案について、2017年11月20日までコメントを募集しており、今後の会議において、当該アジェンダ決定案を最終化するかどうかについて再検討する予定である。

以 上

(別紙1)

2017年9月のIFRIC Updateに掲載された「アジェンダ決定案」の仮訳

**IAS第28号「関連会社及び共同支配企業に対する投資」 — 関連会社への有形固定資産の抛
出**

委員会は、新設の関連会社に有形固定資産を当該関連会社の株式との交換で抛出する取引を、企業がどのように会計処理するのかに関する要望を受けた。

要望書に記載された事実関係では、

- a. 3つの企業（総称して投資者と呼ぶ）が新しい企業を設立する。投資者はすべて同一の政府に支配されている。すなわち、共通支配下にある。
- b. 投資者はそれぞれ、新会社に有形固定資産項目を同社の株式との交換で抛出する。投資者が抛出する有形固定資産は、事業（IFRS第3号「企業結合」で定義）ではない。
- c. 各投資者は、新会社に対して重要な影響力を有する。したがって、新会社は各投資者にとっての関連会社である。投資者は、当該企業に対する支配又は共同支配は有さない。
- d. 取引は、市場参加者間の秩序ある取引において一般的な条件と同等の条件で行われる。

要望書は下記に関して質問していた。

- a. 共通支配下の企業に関わる取引（共通支配下の取引）へのIFRS基準の適用に関して。すなわち、IFRS基準は、特定の基準における要求事項の共通支配下の取引への適用に一般的な例外又は免除を設けているかどうか（質問A）。
- b. 投資者は、関連会社に対する有形固定資産の抛出について、当該関連会社への他の投資者の持分の範囲で、利得又は損失を認識するのかどうか（質問B）。
- c. 投資者は、関連会社への有形固定資産の抛出に係る利得又は損失及び関連会社に対する投資の原価をどのように決定するのか。特に、要望書は、各投資者の関連会社に対する投資は、抛出した有形固定資産の公正価値に基づくのか、関連会社に対する取得した持分の公正価値に基づくのかを質問した（質問C）。

要望書を分析するにあたり、委員会は、関連会社への有形固定資産の抛出がIAS第16号「有形固定資産」の第25項に記述されている経済的実質を有しているものと仮定した。

質問A

IAS第8号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」の第7項は、ある取引にIFRS基準が具体的に当てはまる場合には、当該基準を適用することを企業に要求している。したがって、委員会は、基準が共通支配下の取引を範囲から具体的に除外していない限りは、

企業は当該基準における適用可能な要求事項を共通支配下の取引に適用すると考えた。

質問 B

IAS 第 28 号の第 28 項は、関連会社とのアップストリーム及びダウンストリームの取引から生じる利得及び損失を、関連のない投資者の当該関連会社に対する持分の範囲でのみ認識することを企業に要求している。第 28 項は、ダウンストリーム取引の一例として、企業から関連会社への資産の拠出を含めている。

委員会は、IAS 第 28 号の第 28 項における「関連のない投資者」という用語は、企業（連結子会社を含む）以外の投資者を指していると考えた。すなわち、「関連のない」という語は、IAS 第 24 号「関連当事者についての開示」における関連当事者の定義に使用されている「関連」の反対を意味するものではない。これは、財務諸表が報告企業（要望書に記載された事実関係では、投資者のそれぞれである）の視点から作成されるという前提と整合的である。

したがって、委員会は、企業は関連会社への有形固定資産の拠出に係る利得又は損失を、当該関連会社に対する他の投資者の持分の範囲で認識すると結論を下した。

質問 C

この質問が影響を有するのは、拠出した有形固定資産の公正価値が、当該有形固定資産との交換で受け取った関連会社に対する資本持分の公正価値と異なる場合のみである。委員会は、要望書に記載された事実関係では、一般的に、拠出した有形固定資産の公正価値は、企業が交換に受け取る関連会社に対する資本持分の公正価値と同じと予想されるであろうと考えた。拠出した有形固定資産の公正価値が取得した資本持分の公正価値と異なるという兆候が当初にある場合には、投資者はまず、この相違の理由を検討し、公正価値の算定に用いた手続及び仮定を見直す。

委員会は、IFRS 基準の要求事項を適用すると、企業は、有形固定資産の拠出に係る利得又は損失と、関連会社に対する投資に係る帳簿価額を認識し、これは拠出した有形固定資産の公正価値に基づく金額の算定を反映すると考えた。ただし、取引が、関連会社に対する企業の持分が減損している可能性があるという客観的な証拠を提供している場合は除く。このような場合には、投資者は IAS 第 36 号「資産の減損」における減損の要求事項も考慮する。

公正価値の算定に用いた手続及び仮定を見直した後に、有形固定資産の公正価値が関連会社に対する取得した持分の公正価値を上回っている場合には、これは関連会社に対する企業の投資が減損している可能性があるという客観的な証拠を提供するものとなる。

3 つの質問のすべてについて、委員会は、IFRS 基準における原則及び要求事項が、要望書に記載された事実関係における関連会社への有形固定資産の拠出を企業が会計処理する

ための適切な基礎を提供していると結論を下した。したがって、委員会はこの事項を基準設定アジェンダに追加しないことを [決定した]。

(別紙2)

関連する基準等

IAS 第 16 号「有形固定資産」

取得原価の測定

24 1つ又は複数の有形固定資産が、非貨幣性資産との交換、又は貨幣性資産と非貨幣性資産の組合せとの交換で取得される場合がある。次の議論は単純に、ある非貨幣性資産と別の非貨幣性資産との交換について述べているが、前の文に述べたすべての交換取引にも当てはまる。有形固定資産項目の取得原価は、(a)交換取引が経済的実質を欠いている場合、又は(b)受け取った資産も引き渡した資産も公正価値が信頼性をもって測定できない場合を除いて、公正価値で測定される。取得した資産項目は、引き渡した資産の認識の中止を企業が直ちに行うことができない場合であっても、この方法で測定される。取得した資産項目が公正価値で測定されない場合には、その取得原価は、引き渡した資産の帳簿価額で測定される。

25 企業は、交換取引が経済的実質を有しているかどうかを、将来キャッシュ・フローが当該取引によりの程度変化すると予想されるのかを考慮して判断する。交換取引は、次に該当する場合には経済的実質を有している。

(a) 受け取った資産のキャッシュ・フローの構成（リスク、時期及び金額）が、譲渡した資産のキャッシュ・フローの構成と異なっているか、又は

(b) 企業の営業活動のうち当該取引に影響される部分の企業固有価値が、当該交換により変化し、

(c) (a)又は(b)の相違が、交換した資産の公正価値に対して大きい。

交換取引が経済的実質を有しているかどうかを判断する目的上、企業の営業活動のうち当該取引に影響される部分の企業固有価値は、税引後キャッシュ・フローを反映しなければならない。こうした分析の結果は、企業が詳細な計算を行わなくても明確となる場合がある。

26 資産の公正価値は、次の場合には、信頼性をもって測定可能である。(a)合理的な公正価値測定の範囲の変動性が当該資産に関して大きくないか、又は(b)当該範囲内のさまざまな見積りの確率が合理的に評価でき、公正価値を測定する際に使用できる場合である。企業が受け取った資産又は引き渡した資産のいずれかの公正価値を信頼性をもって測定できる場合には、引き渡した資産の公正価値を用いて、受け取った資産の取得原価を測定する。ただし、受け取った資産の公正価値の方が明白であることが明らかな場合を除く。

IAS 第 24 号「関連当事者についての開示」

定 義

9 次の用語は、本基準では特定された意味で用いている。

関連当事者とは、財務諸表を作成する企業（本基準書において、「報告企業」と呼ぶ）と関連のある個人又は企業をいう。

(a) 個人又は当該個人の近親者は、当該個人が次のいずれかに該当する場合には、報告企業と関連がある。

- (i) 報告企業に対する支配又は共同支配を有している。
- (ii) 報告企業に対する重要な影響力を有している。
- (iii) 報告企業又は報告企業の親会社の経営幹部の一員である。

(b) 企業は、次のいずれかの条件に該当する場合には、報告企業と関連がある。

- (i) 当該企業と報告企業が同一のグループの一員である（これは、親会社、子会社及び兄弟会社は互いに関連があることを意味している）。
- (ii) 一方の企業が他方の企業の関連会社又は共同支配企業（又は、他方の企業が一員となっているグループの一員の関連会社又は共同支配企業）である。
- (iii) 双方の企業が同一の第三者の共同支配企業である。
- (iv) 一方の企業が第三者の共同支配企業であり、他方の企業が当該第三者の関連会社である。
- (v) 当該企業が報告企業又は報告企業と関連がある企業のいずれかの従業員の給付のための退職後給付制度である。報告企業そのものがそのような制度である場合には、拠出している事業主も報告企業と関連がある。
- (vi) 当該企業が(a)に示した個人に支配又は共同支配されている。
- (vii) (a)(i)に示した個人が当該企業に対する重要な影響力を有しているか、又は当該企業（若しくは当該企業の親会社）の経営幹部の一員である。
- (viii) 企業（又は企業が属するグループの一員）が報告企業又は報告企業の親会社に経営幹部サービスを提供している。

以 上