
プロジェクト IFRS 適用課題対応

項目

【審議事項】IAS 第 27 号「個別財務諸表」－取得原価で会計処理される子会社に対する投資：段階的な取得

I. 本資料の目的

1. 本資料は、2018 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、個別財務諸表における段階的な取得に関するアジェンダ決定案に対する当委員会の対応（案）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、個別財務諸表において、段階取得により被取得企業の支配を獲得した場合の投資に対する会計処理方法について質問を受けた。
3. 要望書に寄せられた事例は次のとおりである。
 - (1) 企業Xは、IAS第27号「個別財務諸表」（以下「IAS第27号」という。）を適用して、個別財務諸表を作成している。
 - (2) 企業Xは、企業Yに対する資本持分を保有しているが（以下、「当初持分」という。）、支配も共同支配も重要な影響力も有していない。当初持分については、IAS第32号「金融商品：表示」第11項に定義されている資本性金融商品に該当し、企業Xは当初持分にIFRS第9号「金融商品」（以下「IFRS第9号」という。）を適用し、公正価値で測定していた。
 - (3) 事後的に企業Yに対する資本持分（以下、「追加持分」という。）を獲得し、企業Xは企業Yに対する支配を獲得した（すなわち、子会社となった。）。IAS第27号の第10項を適用し、企業Xは企業Yに対する投資を取得原価で測定することを選択した。
4. 要望書の提出者は、IFRS-IC に対し以下の質問をしている。
 - (1) 論点1：被投資企業の支配を獲得した日における子会社への投資の取得原価をどのように算定するか（具体的には、以下のいずれであるか）。
 - ① アプローチ1：「企業が支配を獲得した日の当初持分の公正価値」＋「追加持分に支払った対価」（みなし原価としての公正価値アプローチ（fair value

as deemed cost approach))

- ② アプローチ2:「当初持分に支払った対価(当初対価)」+「追加持分に支払った対価」(累積原価アプローチ (accumulated cost approach))

(参考) 各アプローチを適用した場合の数値例

	アプローチ1	アプローチ2
当初持分に対する対価		100
支配獲得時の当初持分の公正価値	120	
追加持分に対する対価	540	540
持分に対する取得原価	660	640

- (2) 論点2: 前項におけるアプローチ2を適用した場合に、支配を獲得した日に生じる差額(支配を獲得した日の当初持分の公正価値と当初対価の差)を純損益で表示するか、その他の包括利益(以下「OCI」という。)で表示するか。

また、被取得企業の当初持分に対して純損益を通じて公正価値で測定(以下「FVPL測定」という。)をしていたか、当初認識時に公正価値の事後の変動をOCIに表示するという取り消しできない選択(以下「OCIオプション」という。)により、その他の包括利益を通じて公正価値で測定(以下「FVOCI測定」という。)をしていたかによって結論が変わるかどうかについても質問している。

III. 2018年9月のIFRS-IC会議における議論

アウトリーチ活動の結果

5. IASB スタッフは、本論点についてアウトリーチを実施し、13名(監査法人5、基準設定主体4、規制当局2、規制グループを代表する機関1、IFRS-ICメンバー1)から回答を得た。IASB スタッフの取りまとめは次のとおりである。

質問	回答	備考
<p>(質問1) 段階取得取引が一般的であるか。</p>	<p>(1) 当該取引に関する経験がない：4名 (2) 当該取引に関する経験は限定的である：2名 (3) 地域によっては発生することが多い：7名</p>	<p>回答者は、段階取得取引が一般的であるかは次の事項に依存することを示唆した。</p> <p>(1) 個別財務諸表の作成は要求又は許容されているか (2) 個別財務諸表の作成においてIFRS基準を適用するかどうか (3) (法域の規制のために) 個別財務諸表において子会社に対する投資を取得原価で測定することを選択するか又は要求されるか</p>
<p>(質問2-1 (質問1にYesである場合)) 子会社に対する投資を取得原価で会計処理することを選択した企業は、その原価を決定するためにアプローチ1と2のいずれを用いているか。</p>	<p>(1) 実務ではいずれも適用されている：5名 (2) アプローチ1が有力：1名 (3) アプローチ2が有力：2名</p>	<p>アプローチ2が有力と回答した者のうち1名は、質問1において経験は限定的であると回答した者である。</p>
<p>(質問2-2) 支配を獲得する前に、企業は当初持分の事後の公正価値の変動をOCIで表示しているか。</p>	<p>一般的には、当初持分は売却可能資本性金融商品に分類されると考えられる。</p>	<p>IFRS第9号の発効日が2018年1月1日以後であることから、関係者は事実がどうなっているか、観察していない。</p>

(質問2-3) アプローチ2を適用した場合に、企業は①支配獲得日における当初持分の公正価値、と②当初持分に支払われた対価との差額をどのように認識しているか。	(1) 資本：2名	1名はどの資本の構成要素であるかは特定しなかった。他の1名は、当初 FVPL 測定であれば利益剰余金で、FVOCI 測定であれば AOCI と回答した。
	(2) 当初持分の測定方法による（純損益又は OCI）：2名	

IASB スタッフの分析

(論点 1：被投資企業の支配を獲得した日における子会社への投資の取得原価をどのように算定するか)

6. IASB スタッフは、アプローチ 1 を適用できるかの分析を以下のとおり行っている。

(1) 原価とは何か

- ① IAS 第 27 号は原価を定義しておらず、また段階的に取得された投資の原価を企業がどのように決定するかを明確に特定していない。一方、IAS 第 16 号「有形固定資産」第 6 項、IAS 第 38 号「無形資産」第 8 項及び IAS 第 40 号「投資不動産」第 5 項は、以下のように資産の取得原価の定義を含んでいる（下線は IASB スタッフによる強調）。

取得原価とは、資産の取得時又は建設時において、当該資産の取得のために支出した現金若しくは現金同等物の金額、又は他の引き渡した対価の公正価値、あるいは他の IFRS（例えば、IFRS 第 2 号「株式に基づく報酬」）の別段の要求事項に従って当初認識した資産に帰属する価額をいう。

- ② 概念フレームワークでは様々な測定基礎を議論しており、6.5 項では以下のとおりの記述がある。

資産の取得時又は創出時の歴史的な原価は、当該資産の取得又は創出の際に発生したコストの価値であり、資産を取得又は創出するために支払った対価に取引コストを加算したもので構成される。(略)

- ③ 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。)第10項では、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することを企業に要求している。IAS第27号と同様、IAS第28号も原価を定義していないが、2009年5月においてIFRS-ICは、企業がどのように関連会社に対する投資の原価を決定するかを議論し、「購入対価及び獲得のために必要な直接起因する費用」により構成されるとした。

- ④ IAS第27号にも原価の定義はないが、IAS第27号を適用する際に子会社に対する投資の原価を決定するために、企業は本項の①～③に概略されている原則及び要求事項を適用できるとIASBスタッフは考えている。

(2) 段階取得取引における原価

- ① IAS第8号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」第10項及び第11項を適用して、類似の事項や関連する事項を扱っているIFRS基準の要求事項があるかを検討する。類似又は関連の事項を扱っているIFRS基準をまとめると次のとおりである。

- ・ 段階的に達成される企業結合においては、取得企業は従来保有していた被取得企業に対する資本持分を、取得日公正価値で再測定する。(IFRS第3号「企業結合」(以下「IFRS第3号」という。)第42項)
また、当該再測定は、投資の性質及び投資を取り巻く経済的環境の重大な変更によるものであり、当該投資の分類及び測定の変更は正当化される。(IFRS第3号BC384項)
- ・ 企業が投資企業でなくなった場合には、みなし取得日現在の子会社の公正価値が、当該投資をIAS第27号第10項に従って会計処理する際の移転されたみなし対価を表すものとしなければならない。(IAS第27号第11B(a)項)
IAS第27号の結論の根拠は、上記の要求事項の基礎を説明していないが、IFRS第10号(投資企業でなくなった企業に対する同様の要求事項を含んでいる。)は、「投資者の事業目的の変化を重大な経済的事象として扱う」ためと説明している。(IFRS第10号「連結財務諸表」BC271項)
- ・ 公正価値で計上していた投資不動産から自己使用不動産又は棚卸資産への振替に関しては、IAS第16号、IFRS第16号又はIAS第2号に基づく振替後の会計処理における当該不動産のみなし原価は、用途変更日の公正価値としなければならない。(IAS第40号第60項)

7. 以上を踏まえ、IASBスタッフは、本資料で取り扱っている段階取得も、経済的環境の

重大な変更と考えている。この結果、段階取得における被取得企業に対する投資の取得原価には、取得企業が支配を獲得した日における、当初持分の公正価値（つまり、当初支払われた対価の額ではない。）を含むと考えており、当該アプローチを適用できると考えている。

8. IASB スタッフは、アプローチ 2 を適用できるかの分析を以下のとおり行っている。

(1) 要求事項の代替的な読み方は存在するか

- ① アプローチ1で参照した基準（IAS第27号11B(a)項、IAS第40号第60項）では、公正価値が「みなし対価 (deemed consideration)」又は「みなし原価 (deemed cost)」として使用されるとの記述がある。IAS第1号「財務諸表の表示」の付録によれば、みなし原価とは、「ある特定の日現在の原価又は償却後原価の代用として用いられる金額」とされている。
- ② また、概念フレームワークにおいて歴史的な原価は、以下のように説明されている。

資産の取得時又は創出時の歴史的な原価は、当該資産の取得又は創出の際に発生したコストの価値であり、資産を取得又は創出するために支払った対価に取引コストを加算したもので構成される。

- ③ 加えて、2009年のアジェンダ決定（本資料の第6項(1)③参照）では、関連会社に対する投資の取得原価をどのように算定するかについて議論し、一般的に取得原価とは「購入価格及び資産の取得又は発行に直接起因するその他のコストを含む」とされている。

(2) 以上を踏まえ、IASB スタッフは、取得原価が、購入価格や支払った対価により構成されるものであるとの考えがあることから、当該アプローチを適用できると考えている。

なお、当該アプローチは、当初持分の測定基礎の調整をもたらす（すなわち、企業は、当初持分の価値を公正価値から当初の取得原価にリセットし、以前認識していた公正価値の変動を事実上元に戻す。）と説明されている。

(論点 2：支配を獲得した日に生じる差額を純損益で表示するか、OCI で表示するか)

9. アプローチ 2 を適用すると、公正価値で評価していた当初持分を当初支払われた対価の額で測定し直すこととなるため差額が生じる。以下の点を考慮し、IASB スタッフは、当該差額を純損益で表示すべきと考えている。なお、当初持分に対して OCI オプションを選択していた場合も同様の結論になるとの見解が示されている。

- (1) 概念フレームワークを参照すると、以下の理由から当該差額は収益及び費用の定義を満たす。
 - ① 当該差額は資産（当初持分）の増加又は減少を示す。
 - ② 持分請求権の保有者からの拠出、又は持分請求権の保有者への分配から生じるものではない。
- (2) IAS第1号第88項を参照すると、「企業は、ある期間に認識される収益及び費用のすべての構成要素を、IFRSが別途要求又は許容している場合を除いて、純損益に含めなければならない。」とある。
- (3) 当該差額は、公正価値の事後の変動から生じるものではないため、OCIオプションの対象ではない（当初持分に対してOCIオプションを選択していたとしても、OCIで表示するものではない。）。

アジェンダ決定案の概要

10. アジェンダ決定案の概要は以下のとおりである。

（論点1）

- (1) IFRS-ICは、分析に基づき、2つのアプローチがいずれも適用できると結論付けた。
- (2) 企業は、財務諸表利用者の理解の助けとなる場合、IAS第1号第117項から第124項を適用して選択したアプローチを開示することとなる。
- (3) IFRS-ICは、段階取得された投資の原価を企業がどのように算定するかに取り組むために狭い範囲の修正を開発するかを以下のように検討し、当該問題に取り組むための基準設定に取り組まないことを決定した。
 - ① 原価を算定するために利用可能な2つのアプローチの適用が、重大な影響を及ぼすかどうかを評価するための証拠がない。
 - ② 当初認識時に、関連会社又は共同支配企業を原価で測定するIAS第28号第10項の要求事項を検討せずに、この問題を解決することはできない。IFRS-ICは、持分法に関するリサーチ・プロジェクトの一部として、IAS第28号のより幅広い検討と乖離して、IASBボードがこの段階でIAS第28項の当該側面を再検討すべきと提案する情報を得ていない。

(論点2)

- (4) IFRS-ICは、アプローチ2を選択した場合に生じる差額を純損益で認識すべきと考えた。この結論は、当初持分をFVPL測定していたかFVOCI測定していたかにかかわらず同様の結論になると考えた。
- (5) IFRS-ICは、IFRS基準の原則及び要求事項は企業が会計処理を決定するために適切な基礎を提供すると結論付けた。結果、IFRS-ICは当該問題を基準設定アジェンダに追加しないことを決定した。

IFRS-IC 会議での議論の結果

11. 委員は、基本的には IASB スタッフの分析に同意しつつも、次のようにアプローチ 1 を支持する意見も多く聞かれた。
- (1) アプローチ1がより有用な情報を提供するものであり、アプローチ2を認めた場合には実務に重要なバラつきを生じさせる可能性がある。
- (2) 特定の法域において、アプローチ1が税務上の取扱いと整合的である。
- (3) 個別財務諸表においても、IFRS第3号の処理を念頭に、会計処理を検討する必要があると考えられる。
12. また、同様の取引について異なる考えを持たせることは適切ではないことから、基準設定が必要であるとの意見も聞かれた。
13. 14名中9名の委員が、スタッフ提案に沿ったアジェンダ決定案を支持した。

今後の予定

14. IFRS-ICは、アジェンダ決定案について2018年11月21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。なお、IFRS-ICメンバーはアプローチ1への選好を示しており、当該見解は、今後のIASBボード会議で報告される。

以 上

別紙1 2018年9月のIFRIC Updateに掲載された「アジェンダ決定案」の仮訳

取得原価で会計処理される子会社に対する投資：段階的な取得（IAS第27号「個別財務諸表」） — アジェンダ・ペーパー6B

委員会は、子会社に対する投資に関わる事実パターンに企業がIAS第27号の要求事項をどのように適用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パターンでは、個別財務諸表を作成する企業は次のことを行う。

- IAS第27号の第10項を適用して、子会社に対する投資を取得原価で会計処理することを選択する。
- その他の企業（投資先）に対する当初の投資を保有する。当該投資は、IAS第32号「金融商品：表示」の第11項で定義されている資本性金融商品に対する投資である。投資先は、企業の関連会社でも共同支配企業でも子会社でもなく、したがって、企業は当初の投資（当初持分）を会計処理する際にIFRS第9号「金融商品」を適用する。
- その後に投資先に対する追加的な持分（追加持分）を取得し、それにより企業は投資先に対する支配を獲得する。すなわち、投資先が企業の子会社となる。

要望書は、次のことを質問していた。

- a. 企業は子会社に対する投資の取得原価を次のどちらの合計として決定するのか。
 - i. 子会社に対する支配の獲得日における当初持分の公正価値に、追加持分に対して支払った対価を加算（みなし原価としての公正価値アプローチ）
 - ii. 当初持分に対して支払った対価（当初の対価）に、追加持分に対して支払った対価を加算（累積原価アプローチ）（質問A）
- b. 企業は、累積原価アプローチを適用する場合に、子会社に対する支配の獲得日における当初持分の公正価値と当初の対価との差額を、どのように会計処理するのか（質問B）。

（質問A）

IAS第27号は、「取得原価」を定義しておらず、段階的に取得した投資の取得原価を企業がどのように決定するのかも明示的に定めていない。委員会は、取得原価が他のIFRS基準で定義されていることに留意した（例えば、IAS第16号「有形固定資産」の第6項、IAS第38号「無形資産」の第8項及びIAS第40号「投資不動産」の第5項）。委員会は、要望書で示された2つのアプローチは、段階的な取得取引が次のどちらを伴うものなのかについての見解の相違から生じていると考えた。(i) 企業が当初持分（追加持分に対して支払った対価

を加算)を投資先に対する支配持分と交換することなのか、それとも、(ii)当初持分を保持しつつ追加持分を購入することなのかである。

分析に基づいて、委員会は、IFRS基準の要求事項を合理的に読めば、このアジェンダ決定に示した2つのアプローチ(すなわち、みなし原価としての公正価値アプローチ又は累積原価アプローチ)のいずれか一方の適用という結果が得られると結論を下した。

委員会は、企業は要求事項についての自らの解釈をすべての段階的な取得取引に首尾一貫して適用することになると考えた。企業はまた、IAS第1号「財務諸表の表示」の第117項から第124項を適用して、選択したアプローチを開示することになる(当該開示が、段階的な取得取引が財務業績及び財政状態の報告にどのように反映されているのかを財務諸表利用者が理解するのに役立つ場合)。

(質問B)

IFRS基準は、累積原価アプローチを適用した場合に、子会社に対する支配の獲得日における当初持分の公正価値と当初の対価との差額を企業がどのように会計処理するのかを明示的に定めていない。こうした状況では、企業は会計方針を策定及び適用する際にIAS第8号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」の第10項から第11項の要求事項を適用する。委員会は、こうした差額は「財務報告に関する概念フレームワーク」における収益又は費用の定義を満たすと考えた。IAS第1号の第88項を適用して、委員会は、支配獲得前に、企業が当初持分の公正価値のその後の変動を表示していたのが純損益なのかOCIなのかに関係なく、この差額を収益又は費用として純損益に認識すると結論を下した。

質問Aについて、委員会は、段階的に取得した投資の取得原価を企業がどのように決定するのかを扱うための狭い範囲の修正を開発すべきかどうかを検討した。委員会は次のように考えた。

- a. この[暫定的な]アジェンダ決定に示した、取得原価の決定に対する2つの許容可能なアプローチの適用が、影響を受ける企業に対して重要性のある影響を有するかどうかを評価するための証拠を委員会は有していない。
- b. この事項は、関連会社又は共同支配企業に対する投資を取得原価で当初測定するためのIAS第28号の第10項の要求事項も考慮しないと解決できない。委員会は、審議会がIAS第28号のこの側面を、持分法に関するリサーチ・プロジェクトの中でのIAS第28号のより幅広い検討の一部としてではなく、現段階で再検討すべきであると示唆する情報を得ていない。

検討の結果、委員会は、質問Aを扱うための基準設定は行わないことを[決定した]。しかし、委員会メンバーは、みなし原価としての公正価値アプローチへの選好を示した。これは、彼らの見解では、累積原価アプローチは財務諸表利用者に有用な情報を提供しないか

らである。委員会メンバーの見解は、今後のボード会議で審議会に報告される。

質問Bについて、委員会は、IFRS基準における諸原則及び要求事項が、企業が会計処理を決定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、委員会はこれら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〕。

以 上

別紙2 関連する IFRS 基準の規定

IFRS 第3号「企業結合」

取得法

42 段階的に達成される企業結合においては、取得企業は従来保有していた被取得企業に対する資本持分を、取得日公正価値で再測定し、それにより利得又は損失が生じる場合には、当該利得又は損失を、適宜、純損益又はその他の包括利益に認識しなければならない。過去の報告期間において、取得企業は、被取得企業に対する資本持分の価値の変動をその他の包括利益に認識している場合がある。その場合には、その他の包括利益に認識された金額は、取得企業が従来保有していた資本持分を直接処分したならば要求されたであろう基準と同じ基準で認識しなければならない。

BC384 段階的に達成される企業結合では、取得企業は、従来保有していた持分を取得日公正価値で再測定し、関連する利得又は損失を純損益に認識する（改訂IFRS 第3号第42項）。両審議会は、企業に対する非支配投資の保有から、当該企業に対する支配の獲得への変化は、当該投資の性質及び投資を取り巻く経済的環境の重大な変更該当するという結論を下した。当該変更は、当該投資の分類及び測定の変更を正当化する。支配を獲得した時点で、取得企業は被取得企業における非支配投資資産の所有者ではなくなる。現在の実務と同様に、取得企業は投資資産の会計処理を中止し、財務諸表における被取得企業の資産、負債及び営業成績¹の報告を開始する。実質上、取得企業は企業に対する投資資産の所有者としての地位を、当該企業（被取得企業）の資産及び負債に対する支配財務持分や被取得企業及びその経営者が当該資産を営業活動にどのように使用するかを指示する権利と交換しているのである。

IFRS 第10号「連結財務諸表」

BC271 当審議会は、企業が投資企業となった場合には、企業が地位の変動を子会社の「みなし処分」又は「支配の喪失」として会計処理することも決定した。地位の変動の日における投資の公正価値を、IFRS 第10号のガイダンスを適用する際の受取った対価として使用すべきである。当審議会は、「みなし処分」に係る利得又は損失を会計処理する方法を検討し、純損益において利得又は損失として認識することを決定した。これは、投資者の事業目的の変化を重大な経済的事象として扱うものであり、IFRS 第10号において支配を喪失した際に利得及び損失を純損益に認識する論拠と整合的である。

¹ 2012年10月に、当審議会は、「投資企業」（IFRS 第10号、IFRS 第12号及びIAS 第27号の修正）を公表し、投資企業（IFRS 第10号「連結財務諸表」で定義）に、子会社に対する投資（投資に関連するサービス又は活動を提供するものを除く）を、純損益を通じて公正価値で測定することを要求した。

IAS 第 8 号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」

会計方針

- 10 取引その他の事象又は状況に具体的に当てはまるIFRSが存在しない場合には、経営者は、次のような情報をもたらす会計方針を策定し適用する際に判断を用いなければならない。
- (a) 利用者の経済的意思決定のニーズに対する目的適合性がある。
 - (b) 財務諸表が次のようであるという点で信頼性がある。
 - (i) 企業の財政状態、財務業績及びキャッシュ・フローを忠実に表現する。
 - (ii) 法的形式だけでなく取引その他の事象及び状況の経済的実質を反映する。
 - (iii) 中立的である、すなわち偏りが無い。
 - (iv) 慎重である。
 - (v) 重要性があるすべての点で完全である。
- 11 第10項に記載されている判断を行うにあたり、経営者は次に掲げる根拠資料を上から順に参照し、その適用可能性を検討しなければならない。
- (a) 類似の事項や関連する事項を扱っているIFRSの要求事項
 - (b) 「フレームワーク」における資産、負債、収益及び費用に関する定義、認識規準及び測定概念

IAS 第 16 号「有形固定資産」

定 義

- 6 次の用語は、本基準では特定された意味で用いている。
- 果実生成型植物とは、生きている植物のうち次のすべてに該当するものをいう。
- (a) 農産物の生産又は供給に使用され、
 - (b) 複数の期間にわたり生産物を生成すると見込まれ、
 - (c) 付随的な廃品売却を除き、農産物として販売される可能性が低い。

IAS 第 27 号「個別財務諸表」

個別財務諸表の作成

10 企業が個別財務諸表を作成する場合には、子会社、共同支配企業及び関連会社に対する投資を、次のいずれかにより会計処理しなければならない。

- (a) 取得原価で会計処理
- (b) IFRS 第9号に従って会計処理
- (c) IAS 第28号に記述されている持分法を用いて会計処理

企業は、投資の各区分について同じ会計処理を適用しなければならない。取得原価で又は持分法を用いて会計処理する投資は、売却目的保有又は分配目的保有に分類される（あるいは売却目的保有又は分配目的保有に分類される処分グループに含まれている）場合には、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」に従って会計処理しなければならない。このような状況において、IFRS 第9号に従って会計処理した投資の測定は変更されない。

11B 親会社が投資企業でなくなった場合、又は投資企業になった場合には、その地位の変動が生じた日から、その変動を次のように会計処理しなければならない。

(a) 企業が投資企業でなくなった場合には、子会社に対する投資を第10項に従って会計処理しなければならない。地位の変動の日をみなし取得日としなければならない。みなし取得日現在の子会社の公正価値が、当該投資を第10項に従って会計処理する際の移転されたみなし対価を表すものとしなければならない。

(i) [削除]

(ii) [削除]

(b) 企業が投資企業になった場合には、子会社に対する投資を IFRS 第9号に従って純損益を通じて公正価値で会計処理しなければならない。当該子会社の従前の帳簿価額と投資者の地位の変動の日現在の公正価値との差額は、純損益に利得又は損失として認識しなければならない。過去に当該子会社についてその他の包括利益に認識した利得又は損失の累計額は、投資企業が地位の変動の日当該子会社を処分したかのように処理しなければならない。

IAS 第 28 号「関連会社及び共同支配企業に対する投資」

持分法

- 10 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、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 32 号「金融商品：表示」

定 義

- 11 次の用語は、本基準では特定された意味で用いている。

金融商品とは、一方の企業にとっての金融資産と、他の企業にとっての金融負債又は資本性金融商品の双方を生じさせる契約をいう。

金融資産とは、次のような資産をいう。

(a) 現 金

(b) 他の企業の資本性金融商品

(c) 次のいずれかの契約上の権利

(i) 他の企業から現金又は他の金融資産を受け取る。

(ii) 金融資産又は金融負債を当該企業にとって潜在的に有利な条件で他の企業と交換する。

(d) 企業自身の資本性金融商品で決済されるか又は決済される可能性のある契約のうち、次のいずれかであるもの

(i) デリバティブ以外で、企業が企業自身の可変数の資本性金融商品を受け取る義務があるか、又はその可能性があるもの

(ii) デリバティブで、固定額の現金又は他の金融資産と企業自身の固定数の資本性金融商品との交換以外の方法で決済されるか、又はその可能性があるもの。この目的上、企業自身の資本性金融商品には、第16A項及び第16B項に従って資本性金融商品に分類されるプットブル金融商品、清算時にのみ企業の純資産の比例的な取り分を他の当事者に引き渡す義務を企業に課

す金融商品で第16C項及び第16D項に従って資本性金融商品に分類されるもの、又は企業自身の資本性金融商品の将来の受取り若しくは引渡しに関する契約である金融商品は含まない。

金融負債とは、次のような負債をいう。

(a) 次のいずれかの契約上の義務

(i) 他の企業に現金又は他の金融資産を支払う。

(ii) 金融資産又は金融負債を当該企業にとって潜在的に不利な条件で他の企業と交換する。

(b) 企業自身の資本性金融商品で決済されるか又は決済される可能性のある契約のうち、次のいずれかであるもの

(i) デリバティブ以外で、企業が企業自身の可変数の資本性金融商品を引き渡す義務があるか又はその可能性があるもの

(ii) デリバティブで、固定額の現金又は他の金融資産と企業自身の固定数の資本性金融商品との交換以外の方法で決済されるか、又はその可能性があるもの。この目的上、何らかの通貨の固定額と交換に企業自身の固定数の資本性金融商品を取得する権利、オプション又は新株予約権は、企業が当該権利、オプション又は新株予約権をデリバティブ以外の同一クラスの企業自身の資本性金融商品の現存の所有者のすべてに比例的に提供する場合には、資本性金融商品である。また、これらの目的上、企業自身の資本性金融商品には、第16A項及び第16B項に従って資本性金融商品に分類されるプッタブル金融商品、清算時のみ企業の純資産の比例的な取り分を他の当事者に引き渡す義務を企業に課す金融商品で第16C項及び第16D項に従って資本性金融商品に分類されるもの、又は企業自身の資本性金融商品の将来の受取り若しくは引渡しに関する契約である金融商品は含まない。

例外として、金融負債の定義を満たす金融商品が、第16A項及び第16B項又は第16C項及び第16D項の特徴と条件のすべてを満たしている場合には、資本性金融商品に分類される。

資本性金融商品とは、企業のすべての負債を控除した後の資産に対する残余持分を証する契約である。

公正価値とは、測定日時点で市場参加者間の秩序ある取引において資産を売却するために受け取るであろう価格又は負債を移転するために支払うであろう価格をいう（IFRS 第13号「公正価値測定」参照）

プッタブル金融商品とは、現金又は他の金融資産と交換に当該金融商品を発行者に売り戻す権利を保有者に与えているか、あるいは不確実な将来の事象又は当該金融商品の保有者の死亡若しくは退職が発生した時に発行者に自動的に売り戻される金融商品をいう。

IAS 第 38 号「無形資産」

定 義

8 次の用語は、本基準では特定された意味で用いている。

償却とは、無形資産の償却可能額を規則的にその耐用年数にわたって配分することをいう。

資産とは、次の条件を満たす資源をいう。

- (a) 過去の事象の結果として企業が支配し、かつ、
- (b) 将来の経済的便益が企業へ流入することが期待される。

帳簿価額とは、資産が償却累計額及び減損損失累計額の控除後で財政状態計算書に認識されている金額をいう。

取得原価とは、資産の取得時又は建設時において、当該資産の取得のために支出した現金若しくは現金同等物の金額、又は他の引き渡した対価の公正価値、あるいは他のIFRS（例えば、IFRS 第2号「株式に基づく報酬」）の別段の要求事項に従って当初認識した資産に帰属する金額をいう。

(略)

IAS 第 40 号「投資不動産」

定 義

5 次の用語は、本基準では特定された意味で用いている。

帳簿価額とは、資産が財政状態計算書に認識されている金額をいう。

取得原価とは、資産の取得時又は建設時において、当該資産の取得のために支出した現金若しくは現金同等物の金額、又は他の引き渡した対価の公正価値、あるいは他のIFRS（例えば、IFRS 第2号「株式に基づく報酬」）の別段の要求事項に従って当初認識した資産に帰属する価額をいう。

(略)

振 替

60 公正価値で計上していた投資不動産から自己使用不動産又は棚卸資産への振替に関しては、IAS 第 16 号、IFRS 第 16 号又は IAS 第 2 号に基づく振替後の会計処理における当該不動産のみなし原価は、用途変更日の公正価値としなければならない。

財務報告に関する概念フレームワーク

測定基礎

6.5 資産の取得時又は創出時の歴史的原価は、当該資産の取得又は創出の際に発生したコストの価値であり、資産を取得又は創出するために支払った対価に取引コストを加算したもので構成される。負債の発生時又は引受時の歴史的原価は、受け取った対価の価値から発生した取引コストを控除したものである。

以 上