
プロジェクト 実務対応報告第 18 号

項目 修正項目の見直しに関する検討

I. 本資料の目的

1. 本資料は、実務対応報告第 18 号「連結財務諸表作成における在外子会社の会計処理に関する当面の取扱い」（以下「実務対応報告第 18 号」という。）における IFRS と米国会計基準に関する修正項目について検討することを目的とする。

II. 第 91 回専門委員会（2016 年 9 月 8 日開催）及び第 345 回企業会計基準委員会（2016 年 9 月 23 日開催）における提案

2. 第 91 回実務対応専門委員会（2016 年 9 月 8 日開催）及び第 345 回企業会計基準委員会（2016 年 9 月 23 日開催）において、以下の提案を行っている。

IFRS に関する修正項目の見直しの方針

3. IFRS に関する修正項目の見直しの方針について、以下の提案を行っている（審議事項(4)-2 参考資料 1 第 13 項参照）。
 - (1) 修正国際基準について、IFRS のエンドースメント手続が終了しているものに関する実務対応報告第 18 号の修正項目については、修正国際基準において「削除又は修正」を行った 2 項目及び「削除又は修正」を行わなかったものの特に懸念が寄せられた 3 項目のうち会計基準に係る基本的な考え方に重要な差異があるものと整合性を図る。
 - (2) 今後の実務対応報告第 18 号の IFRS に関する修正項目は、IFRS のエンドースメント手続と連動させ、IFRS のエンドースメント手続の結果を踏まえて対応する。

(2013 年までに公表された IFRS に関する修正項目の見直し)

4. 2013 年までに公表された IFRS に関して、第 3 項の方針に子会社のレベルの重要性を加味して検討を行った結果、実務対応報告第 18 号における修正項目として、以下の項目の追加を提案している（審議事項(4)-2 参考資料 2 第 12 項参照）。
 - (1) 資本性金融商品の OCI オプションに関するノンリサイクリング処理（その他の包括利益を通じて公正価値で測定する資本性金融商品への投資をヘッジ対象とした公正価値ヘッジのノンリサイクリング処理を含む。）
 - (2) 相場価格のない資本性金融商品への投資（非上場株式）に関する公正価値測定

(2014年1月から2016年8月までに公表されたIFRSに関する修正項目の見直し)

5. 2014年1月から2016年8月までに公表されたIFRSに関して、以下を提案している（審議事項(4)-2 参考資料2 第15項参照）。
- (1) IFRS 第9号、第15号、第16号について、当面は、子会社が新基準を使用するケースは少ないと想定されるため、その間は修正項目としないこととし、IFRSのエンドースメント手続の結果を踏まえて修正項目とするかしないかを決定することが考えられる。

2016年8月までに公表された米国会計基準に関する修正項目の見直し

6. 2016年8月までに公表された米国会計基準に関して、以下の修正項目を追加することを提案している（審議事項(4)-2 参考資料2 第21項参照）。
- (1) 株式の公正価値測定による差額を当期純利益に計上する処理

第91回専門委員会及び第345回企業会計基準委員会での事務局提案のまとめ

7. 第4項から第6項を踏まえ、以下の修正項目を追加することを提案している（審議事項(4)-2 参考資料2 第22項参照）。
- (1) 資本性金融商品のOCI オプションに関するノンリサイクリング処理（その他の包括利益を通じて公正価値で測定する資本性金融商品への投資をヘッジ対象とした公正価値ヘッジのノンリサイクリング処理を含む。）
- (2) 株式の公正価値測定による差額を当期純利益に計上する処理

III. 第 91 回専門委員会（2016 年 9 月 8 日開催）及び第 345 回企業会計基準委員会（2016 年 9 月 23 日開催）における事務局提案に対する意見及び対応

8. 第 91 回専門委員会及び第 345 回企業会計基準委員会では、第 7 項の事務局提案に対して、以下の意見が聞かれた。

実行可能性について懸念があるとの意見

- ・ ノンリサイクリング処理を修正項目とすることは賛成であるが、株式の減損に関しては実務上の支障がどの程度あるかという点も併せて検討すべきである。
- ・ 日本基準と IFRS では株式の帳簿価額が異なる場合がある。IFRS 第 9 号に基づき評価された株式について、取得原価に修正後、日本基準で減損損失を計上する実務が想定しにくい。IAS 第 39 号は、今後数年で廃止される予定であるが、廃止されたとしても当該基準を使用し続けるかどうか検討すべきである。
- ・ 米国会計基準における、すべての株式を公正価値等の変動を当期純利益に計上する処理を修正項目とすると、日本基準への修正のみを目的として、在外子会社において株式の保有目的に応じた分類が求められることになるため、実務上は修正を行うことが困難になるのではないか。

修正項目は最低限の数に絞るべきとの意見

- ・ 修正国際基準との整合性を図るのであれば、実務対応報告第 18 号の修正項目は、修正国際基準において「削除又は修正」の対象となった項目を上限とした上で、検討すれば足りるのではないか。

その他の意見

- ・ 修正国際基準の「削除又は修正」を行わなかったものの懸念が寄せられた項目について、どれを修正項目とすべきかについて明確な判断基準により線引きを示すべきと考える。
- ・ 資本性金融商品の OCI オプションや非上場株式の公正価値評価に関して、金融機関等の一部の業種では重要な内容であっても、その他の業種の会社にとって重要性がないのであれば、修正項目としなくても良いのではないか。

9. 上記のように、実務上の実行可能性を懸念する意見が多く聞かれたため、子会社や関連会社においてどの程度の負荷を要するかについて、財務諸表作成者に対して調査する必要があると判断した。それらの検討には時間を要すると考えられたため、第 95 回専門委員会(2016 年 12 月 5 日)及び第 350 回企業会計基準委員会(2016 年 12 月 2 日)において、「国内子会社又は国内関連会社が IFRS 又は修正国際基準を適用している場合の、連結財務諸表作成における国内子会社及び国内関連会社の取扱い」の検討を優先させることを提案し了承された。
10. これらの経緯を踏まえ、2017 年 3 月 29 日に公表した改正実務対応報告第 18 号「連結財務諸表作成における在外子会社の会計処理に関する当面の取扱い」の「公表にあたって」において、以下のように記載している。

「当委員会では、平成 18 年の実務対応報告第 18 号の公表から本実務対応報告の検討時点までの間に、新規に公表又は改正された国際財務報告基準 (IFRS) 及び米国会計基準を対象に、修正項目として追加する項目の有無について検討を行っています。具体的には、国際財務報告基準第 9 号「金融商品」における、その他の包括利益を通じて公正価値で測定する資本性金融商品への投資の公正価値の変動に関するノンリサイクリング処理、及び米国会計基準会計基準更新書第 2016-01 号「金融商品-総論 (サブトピック 825-10) : 金融資産及び金融負債に関する認識及び測定」における、株式の公正価値測定による差額を当期純利益に計上する処理を中心に検討を行っています。現在、これらを修正項目とする場合の実務対応の可否等を検討中であり、今後、速やかに対応を図る予定です。」

IV. 実行可能性に関するアウトリーチの結果

11. 第 9 項に記載しているとおり、実行可能性に関する実態を把握する必要があると判断されたため、財務諸表作成者に対してアウトリーチを実施している。アウトリーチの結果は、審議事項(4)-3「財務諸表作成者に対するアウトリーチの結果の概要」にまとめている。

V. 今回の事務局提案

12. 上記の経緯を踏まえ、今回の事務局の提案を行う。

IFRS に関する修正項目の見直しの方針

13. 第3項に記載のとおり、第91回専門委員会（2016年9月8日開催）及び第345回企業会計基準委員会（2016年9月23日開催）では、IFRSに関する修正項目の見直しの方針について、以下の提案を行っている。

(1) 修正国際基準について、IFRSのエンドースメント手続が終了しているものに関する実務対応報告第18号の修正項目については、修正国際基準において「削除又は修正」を行った2項目及び「削除又は修正」を行わなかったものの特に懸念が寄せられた3項目のうち会計基準に係る基本的な考え方に重要な差異があるものと整合性を図る。

(2) 今後の実務対応報告第18号のIFRSに関する修正項目は、IFRSのエンドースメント手続と連動させ、IFRSのエンドースメント手続の結果を踏まえて対応する。

14. また、同時に行われた個別項目における検討では、子会社のレベルの重要性も加味して検討が行われている。

15. ここで、修正項目に関して、実務対応報告第18号では以下の考え方が示されている（下線：事務局）。

- ・ 「その場合であっても、上記当面の取扱いにおいて示した項目は、連結上の当期純損益に重要な影響を与える場合には修正しなければならないものとした。これは、当該項目は、国際財務報告基準又は米国会計基準に準拠した会計処理が、我が国の会計基準に共通する考え方と乖離するものであり、一般に当該差異に重要性があるため、修正なしに連結財務諸表に反映することは合理的でなく、その修正に実務上の支障は少ないと考えられたことによる。また、連結上の当期純損益に重要な影響を与える場合としたのは、財務報告において提供される情報の中で、特に重要なのは投資の成果を示す利益情報と考えられることによる。」
- ・ 「我が国の会計基準に共通する考え方としては、当期純利益を測定する上での費用配分、当期純利益と株主資本との連繋及び投資の性格に応じた資産及び負債の評価などが挙げられる。」

16. 上記のとおり、実務対応報告第18号では、我が国の会計基準に共通する考え方を強調するとともに、実務上の支障が生じるか否かも考慮して修正項目が設定されている。

17. これらの状況を踏まえると、今後の IFRS に関する実務対応報告第 18 号の修正項目に関する方針は、以下のとおりとしてはどうか。

- 実務対応報告第 18 号における修正項目に関する検討は、基本的に IFRS のエンドースメント手続の検討結果を踏まえることとし、修正国際基準において、我が国における会計基準に係る基本的な考え方の観点で「削除又は修正」を行ったもの（又は「削除又は修正」するまでには至らなかったが、IFRS のエンドースメント手続の過程で重要な懸念が識別されたもの）を対象とする。
- その上で、検討の対象とした項目について、以下を考慮して、修正項目とするか否かを決定する。
 - 子会社の取引又は残高の連結財務諸表に与える重要性
 - 実務上の実行可能性

ディスカッション・ポイント

- ・ 今後の実務対応報告第 18 号の修正項目は、IFRS のエンドースメント手続の結果、「削除又は修正」としたもの（又は「削除又は修正」するまでには至らなかったが、IFRS のエンドースメント手続の過程で重要な懸念が識別されたもの）を対象とし、「子会社の取引又は残高の連結財務諸表に与える重要性」と「実務上の実行可能性」から決定することについて、ご意見を頂きたい。

IFRS に関する修正項目の見直しの再検討

18. 第 91 回専門委員会 (2016 年 9 月 8 日開催) 及び第 345 回企業会計基準委員会 (2016 年 9 月 23 日開催) における議論を踏まえると、以下の項目について、検討を行う必要があると考えられる。

- (1) 資本性金融商品の OCI オプションに関するノンリサイクリング処理 (その他の包括利益を通じて公正価値で測定する資本性金融商品への投資をヘッジ対象とした公正価値ヘッジのノンリサイクリング処理を含む。)
- (2) 相場価格のない資本性金融商品への投資 (非上場株式) に関する公正価値測定
- (3) IFRS 第 9 号「金融商品」(2014 年)
- (4) IFRS 第 15 号「顧客との契約から生じる収益」
- (5) IFRS 第 16 号「リース」

19. また、2016 年 9 月以後に IASB より公表された主な会計基準で修正項目の検討対象となる会計基準は、以下のとおりであると考えられる。

- (6) IFRS 第 17 号「保険契約」

20. 以下、上記の(1)から(6)について、第 17 項の方針にあてはめて検討を行う。

(1) 資本性金融商品の OCI オプションに関するノンリサイクリング処理

- ・ 資本性金融商品の OCI オプションに関するノンリサイクリング処理は、会計基準に係る基本的な考え方に重要な差異があるものであり、「削除又は修正」の項目の一つとされている。
- ・ 資本性金融商品の売却によってリサイクリング処理の必要性が生じる頻度は一定程度あるものと考えられ、連結財務諸表に与える重要性も一定程度あると考えられる。
- ・ 審議事項(4)-3「財務諸表作成者に対するアウトリーチの結果の概要」に記載されているアウトリーチの結果、以下の実務上の実行可能性に関して強い懸念が聞かれている。

◇ 各在外子会社は、所在国での財務報告のために現地会計基準 (IFRS あるいは米国会計基準) ベースの有価証券簿価を管理しているが、資本性金融商品の売却に関するリサイクリング処理が 18 号報告の修正項目となる場合、親会社の連結決算のために日本基準 (IFRS あるいは米国会計基準の旧基準) ベースの有価証券簿価の管理も必要となる。また、連結グループの IFRS 移行時には上記の 2 重有価証券簿価管理に加えて、IFRS の開始 BS および比較情報を用意するために連結 IFRS ベースの有価証券簿価

を管理する必要があり、一部の在外子会社において有価証券の3重簿価管理が必要となる。

- ◇ IFRS、米国会計基準の在外子会社等にとって、現地の決算上必要のない取得原価のデータを保持し続けることは、相応な負荷（日常、頻繁に取引が行われる有価証券取引業務の性質上、今後のシステム維持・開発等）となる可能性がある。
 - ◇ 連結決算数値に必要な情報は、子会社の責任で会計処理及び報告をさせることとしているため、減損処理が求められる場合は現地で減損処理を行う必要がある。しかし、IFRS第9号では株式の減損の規定がなくなるため、現地に対して廃止されるIAS第39号、もしくは日本基準での減損を要求することになり、在外子会社等でこれらの会計基準の内容を理解し、正確な運用を行うのは困難と考えられる。
 - ◇ 財務会計数値に基づいて在外子会社の業績評価などの経営管理を行っている場合、現地で廃止されるIAS第39号や日本基準により有価証券の減損処理を行い、当該数値により在外子会社の業績評価を行うことは、在外子会社側の理解を得ることは困難であり、経営管理体制などに影響を及ぼす可能性がある。
- ・ 以上を踏まえると、資本性金融商品のOCIオプションに関するノンリサイクリング処理については、実務上の実行可能性の対応を含む、より詳細な検討を今後行うことが考えられる。

(2)相場価格のない資本性金融商品への投資（非上場株式）に関する公正価値測定

- ・ 修正国際基準では、相場価格のない資本性金融商品への投資（非上場株式）を公正価値で測定する会計処理は、公正価値の上昇によって利益を計上することが目的適格的ではない可能性があること等から、懸念が寄せられた項目とされている。ただし、当該項目は、最終的には、「削除又は修正」を必要最小限とする観点から、「削除又は修正」されていない。
- ・ 子会社における相場価格のない資本性金融商品への投資（非上場株式）の公正価値測定については、連結財務諸表に与える重要性が一定程度あると考えられる。
- ・ 審議事項(4)-3「財務諸表作成者に対するアウトリーチの結果の概要」に記載されているアウトリーチの結果、以下の実務上の実行可能性に関して強い懸念が聞かれている。
 - ◇ 日本基準への修正を行う場合、有価証券の保有目的区分の選択を行う必要があるが、現地の会計基準上で保有目的に応じた分類を行う必要がな

い中で、正確な分類は不可能である。特に、M&A 等で新たに取得した子会社等、サブ連結している孫会社、関連会社に対して、現地の会計基準で要求されていないことを依頼することは困難である。仮に依頼したとしても、内部統制の観点からも正確性を担保することは困難である。

- ◇ 減損判定を在外会社側で実施することとした場合、IAS 第 39 号廃止後に設立又は取得した在外会社に対して、IAS 第 39 号ベースの社内規定の整備を求めることは、不合理であると考えられる。
- ◇ 在外子会社が日本基準を利用する場合、基準及び内部管理要領を現地に理解させるには時間と手間（英訳等）がかかると想定される。

- ・ ここで、修正国際基準では、IFRS 第 9 号における資本性金融商品の原則 FVPL 処理について、IFRS のエンドースメント手続の検討の過程で議論されたが、OCI オプションが認められている中で、在外子会社において投資の性格に応じた資産及び負債の評価の観点等から、何らかの判断を行った上のもと考えられたこと等により、「削除又は修正」を検討する上での主要な論点とはされなかった。また、相場価格のない資本性金融商品への投資（非上場株式）を公正価値で測定する会計処理についても、適切な公正価値測定の範囲との関係で議論されたが、最終的には「削除又は修正」を必要最小限とする観点から「削除又は修正」する項目とされていない。したがって、実務対応報告第 18 号の修正項目としては取り扱わないことが適切と考えられるがどうか。

(3) IFRS 第 9 号「金融商品」(2014 年)

- ・ IFRS 第 9 号(2014 年)の IFRS のエンドースメント手続の結果は、2017 年 10 月に修正国際基準公開草案第 5 号として公表され、「削除又は修正」をしない提案がなされている。また、IFRS のエンドースメント手続において、我が国における会計基準に関する基本的な考え方の観点で、特段の懸念は聞かれていない。このため修正項目としては取り扱わないことが適切と考えられる。

(4) IFRS 第 15 号「顧客との契約から生じる収益」

- ・ IFRS 第 15 号に関する IFRS のエンドースメント手続の結果は、2017 年 10 月に改正修正国際基準として公表され、「削除又は修正」をしないこととされている。また、IFRS のエンドースメント手続において、我が国における会計基準に関する基本的な考え方の観点で、特段の懸念は聞かれていない。このため修正項目としては取り扱わないことが適切と考えられる。

(5) IFRS 第 16 号「リース」

- ・ IFRS 第 16 号については、現在、IFRS のエンドースメント手続を実施中であり終了していない。今後の IFRS のエンドースメント手続の結果を踏まえ、修正項目とするか否かを決定することとなる。

(6) IFRS 第 17 号「保険契約」

- ・ IFRS 第 17 号については、まだ IFRS のエンドースメント手続を実施していない。今後の IFRS のエンドースメント手続の結果を踏まえ、修正項目とするか否かを決定することとなる。

ディスカッション・ポイント

- ・ 資本性金融商品の OCI オプションに関するノンリサイクリング処理については、実務上の実行可能性の対応を含む、より詳細な検討を行うとする事務局の提案についてご意見をいただきたい。
- ・ 修正国際基準で「削除又は修正」とされていない、相場価格のない資本性金融商品への投資（非上場株式）に関する公正価値測定を修正項目としないことについてご意見をいただきたい。
- ・ IFRS のエンドースメント手続において、特段の懸念が聞かれていない IFRS 第 9 号(2014 年)と IFRS 第 15 号「顧客との契約から生じる収益」を修正項目として取り扱わないことについて、ご意見をいただきたい。
- ・ IFRS のエンドースメント手続を終了していない IFRS 第 16 号「リース」と IFRS 第 17 号「保険契約」について、今後のエンドースメント手続の結果を踏まえ、修正項目を決定することについてご意見をいただきたい。

米国会計基準に関する修正項目の再検討

21. 第91回専門委員会(2016年9月8日開催)及び第345回企業会計基準委員会(2016年9月23日開催)における議論を踏まえると、以下の項目について、検討を行う必要があると考えられる。なお、2016年9月以後に公表された米国会計基準については、修正項目の追加を検討すべき特段の事項はないと考えられる。

- (7) ASU第2016-01号「金融商品-総論(Subtopic825-10):金融資産及び金融負債に関する認識と測定」における、株式の公正価値測定による差額を当期純利益に計上する処理
- (8) ASU第2014-09号「顧客との契約から生じる収益(Topic606)」
- (9) ASU第2016-02号「リース(Topic842)」
- (10) ASU第2016-13号「金融商品-信用損失(Topic326):金融商品に係る信用損失の測定」

(7) ASU第2016-01号「株式の公正価値測定による差額を当期純利益に計上する処理」

- ・ 株式の公正価値測定による差額を当期純利益に計上する処理は、投資の性格に応じた資産及び負債の評価の観点から、「公正価値測定の範囲」について、我が国の会計基準に係る基本的な考え方に重要な差異がある可能性がある。
- ・ 一方、今回の米国会計基準の株式のFVPL処理は一律のため、IFRS第9号の資本性金融商品の期末評価とは必ずしも同列には扱えないが、「公正価値測定の範囲」に関連する項目については、最終的に「削除又は修正」を必要最小限とする観点から「削除又は修正」されておらず、「削除又は修正」を行った資本性金融商品のOCIオプションに関するノンリサイクリング処理とは位置づけが異なる。
- ・ これらを踏まえると、修正項目としては取り扱わないことが適切と考えられるかどうか。

(8) ASU第2014-09号「顧客との契約から生じる収益」

- ・ ASU第2014-09号「顧客との契約から生じる収益(トピック606)」とIFRS第15号は、文言レベルで概ね一致しているものである。このため、米国会計基準についてもIFRS第15号と同様に、実務対応報告第18号では修正項目としないことが考えられる。

(9) ASU 第 2016-02 号「リース」

- ASU 第 2016-02 号「リース（トピック 842）」と IFRS 第 16 号は、借手の会計処理について費用の計上パターンが異なるものの、すべてのリース取引を原則としてオンバランスする点では同様である。このため、今後の IFRS のエンドースメント手続の結果を踏まえ、修正項目とするか否かを決定することとなる。

(10) ASU 第 2016-13 号「金融商品に係る信用損失の測定」

- ASU 第 2016-13 号「金融商品-信用損失（トピック 326）：金融商品に係る信用損失の測定」は、全期間の予想信用損失を測定するものとされ、12 か月の予想信用損失を測定する金融商品を区分しないという点で IFRS 第 9 号（2014 年）と異なるが、将来予測的な情報を反映する予想信用損失モデルを利用している点で、IFRS 第 9 号（2014 年）と類似している。IFRS 第 9 号（2014 年）の IFRS のエンドースメント手続の結果は、2017 年 10 月に修正国際基準公開草案第 5 号として公表され、「削除又は修正」をしない提案がなされており、IFRS のエンドースメント手続において、我が国における会計基準に関する基本的な考え方の観点で、特段の懸念は聞かれていない。このため、修正項目としては取り扱わないことが適切と考えられる。

ディスカッション・ポイント

- ASU 第 2016-01 号「株式の公正価値測定による差額を当期純利益に計上する処理」、ASU 第 2014-09 号「顧客との契約から生じる収益」及び ASU 第 2016-13 号「金融商品に係る信用損失の測定」は修正項目として取り扱わないことについてご意見をいただきたい。特に、ASU 第 2016-01 号「株式の公正価値測定による差額を当期純利益に計上する処理」を修正項目としないことについて、ご意見をお伺いしたい。
- ASU 第 2016-02 号「リース」については、IFRS のエンドースメント手続が終了してから検討することについてご意見をいただきたい。

以 上