
プロジェクト 実務対応報告第 18 号

項目 財務諸表作成者に対するアウトリーチの結果の概要

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、財務諸表作成者に対して実施したアウトリーチの結果の概要を紹介することを目的としている。

II. アウトリーチの概要

2. 審議事項(4)-2 第 7 項で記載したとおり、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)において、実務対応報告第 18 号の修正項目として、以下の項目を追加することを提案している。

- (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) 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

3. 審議事項(4)-2 第 9 項に記載のとおり、これらを仮に修正項目とする場合には、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。

4. 事務局では、前項の調査のため、財務諸表作成者に対して、実行可能性に関する実態を把握する目的でアウトリーチを実施し 12 社から回答を得ている。実施したアウトリーチの質問項目は、別紙に記載のとおりである。以下、それぞれの質問項目に対する回答結果の概要を記載する。なお、回答結果は、集約または分割し、金融機関と金融機関以外ごとにそれぞれ記載している。

(質問 1) IFRS 第 9 号のノンリサイクリング処理等に関する課題①（取得原価データの保有）

(質問 2) IFRS 第 9 号のノンリサイクリング処理等に関する課題②（減損会計の適用）

(質問 3) 株式の公正価値測定に関する課題（保有目的に応じた分類）

(質問 4) 実務対応報告第 18 号において修正項目を追加しなかった場合の影響

(質問 5) 実務対応報告第 18 号において修正項目として取り扱うことに関して

III. アウトリーチの結果の概要

(質問1) IFRS 第9号のノンリサイクリング処理等に関する課題①(取得原価データの保有)への回答

金融機関からのコメント

(修正項目への対応は可能であるとのコメント)

既存の管理体制を継続することで対応は可能とするコメント

5. 当初の取得原価については、基礎的な情報であることから基本的には保有している。

(修正項目への対応は困難であるとのコメント)

過大なシステム対応等が必要となるため困難とするコメント

6. 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。

これに対応するためには、すべての在外子会社において導入時や決算時に簿価管理のために多額のコストや多大な作業が発生するため、実務上対応できない懸念がある。

7. 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。
8. 在外子会社等では、現地基準にもとづく限り、取得原価のデータを保有し続ける必要はない。そのような中、在外子会社等、とりわけ一定の資本性金融商品の保有が想定される金融関連の会社に対して、当該実務対応報告第18号対応のためにシステム対応を含む過大な追加負荷を求めることは困難である。
9. IAS第39号では、それぞれ、減損判定のため減損勘案前取得原価及び評価差額金決定のため減損勘案後取得原価が必要となる。さらに、外貨建株式の場合、機能通貨による判定、公正価値ヘッジの適用がある場合には、ヘッジ会計勘案後の取得原価

を管理する必要がある。これらを引き続き保持しメンテナンスすることは、大きな負担である。

M&Aにより新たに連結グループに加入した子会社の対応は困難であるとのコメント

10. 将来、M&A で IFRS 又は米国会計基準を適用する海外会社の買収等を検討する場合にも、当該海外会社に同様の過大な追加負担を求めることとなり、M&A 取引が成立するまでの課題（障害）の1つになると想定する。
11. 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、関連会社からは正確なデータ収集が困難となる可能性が高い。なお、子会社等がデータを管理して計算し、要調整額を親会社に報告する場合、子会社等の経営（又は管理部署）が現地の経営管理に使用しないデータを報告させることになり、内部統制の観点からも正確性の担保が困難である。親会社で傘下会社分のデータを管理し計算する場合でも、保有株式に組織再編が発生した際の簿価修正等のために周辺情報を子会社等から取得する必要がある、計算結果の正確性の担保が困難となる可能性が高い。

在外関連会社では支配力が及ばないため対応は困難とするコメント

12. 特に関連会社については、子会社とは異なり、支配力が及ばないため、取得原価のデータ保有について強制することは困難であると考える。
13. 他に支配株主等が存在する関連会社は、実務対応報告第 24 号「持分法適用関連会社の会計処理に関する当面の取扱い」の「統一のために必要な情報を入手することが極めて困難と認められる場合の取扱い」を適用できるかについて、監査人と見解がすり合わないことも想定される。

選択する会計方針によって追加負担が異なるとするコメント

14. IFRS では、OCI オプションを選択した投資に対し、利得・損失の累計額を資本の中で振り替えることを選択する場合に、IFRS 第 9 号適用後も取得原価及び取得時レート（以下、取得原価等）のデータ保持が必要である。従って、取得原価等のデータ保持に対する追加負担は、IFRS 第 9 号の適用会社の中でも選択する会計方針によって異なる。

米国会計基準では、すべての会社で取得原価等のデータの保持が不要であり、追加負担が一律に発生する。

金融機関以外の企業からのコメント

(修正項目への対応は可能であるとのコメント)

既存の管理体制を継続することで対応は可能とするコメント

15. 新基準の適用により、取得原価情報が保持されなくなる懸念については、新基準適用後も取得原価情報を保持し続けるように、あらかじめ在外子会社等に指示しておけば在外子会社等の会計システム上、洗替方式による時価評価を行う等の対応をとることにより、取得原価情報を保持し続けることは十分可能である。
16. 現状、在外子会社等から連結決算用の情報として保有投資有価証券の取得原価のデータを入手しており、これを継続する負荷は限定的である。
17. 在外子会社等においても会計帳簿として有価証券の増減に関する管理資料を作成しているのであれば、取得原価のデータ保有に関する実務上の負荷は過大なものではないと考える。仮に有価証券の増減に関する管理資料を作成していない場合においても会計伝票、仕訳帳、現金（預金）出納帳等その他の会計データから取得原価を把握することもできる場合があり、実務上の負荷は過大なものではないと考える。
18. 現状、該当する資産等がなく、実務上の直接的な影響はない。仮に今後対象会社が発生する場合、対象資産の把握や公正価値評価と取得価額および売却価額の管理、連結処理時の修正などが発生するが、連結会計システム運用に加え集約方法が確立されていることなどから、実務負担は限定的と考える。

在外子会社等が保有する資本制金融商品は限定的であり、実務上の負荷は大きくないとするコメント

19. 当社の重要な在外子会社が保有している資本性金融商品の銘柄数は限定的であり、かつ取得原価を把握しているため、取得原価を継続して保有することは大きな負担にならない。
20. 連結の範囲に在外子会社等がなく、また、連結の範囲外の在外子会社等においても金額的に重要性のある株式を保有していない。

(修正項目への対応は困難であるとのコメント)

M&Aにより新たに連結グループに加入した子会社の対応は困難であるとのコメント

21. 当該株式の取得時点で既に在外子会社等として管理していれば、データの保有に関して実務上の負担は大きくない。しかしながら M&A 等により在外子会社等として連結決算に取り込んだ会社が過去に取得していた株式等、そもそも取得原価の入手が困難もしくは不明といったケースの取扱いについては定めておく必要がある。
22. 今後 M&A により海外の企業を新たに連結の範囲に含める際には、日本基準に基づく経理処理方法の説明が増加することになり、対応負荷の増加に繋がる。

(質問2) IFRS 第9号のノンリサイクリング処理等に関する課題②(減損会計の適用)への回答

金融機関からのコメント

(修正項目への対応は可能であるとのコメント)

在外子会社等が保有する資本性金融商品は限定的であり、実務上の負荷は大きくないとするコメント

23. 減損会計の適用については、個別銘柄毎の時価データを時系列的に保有し続けることに加えて、「減損の客観的証拠」の有無を判定する諸情報について保有・管理し続ける必要があるが、現状数銘柄であることから対応は可能な状況である。

(修正項目とすることに懸念があるとのコメント)

廃止されたIAS第39号を採用することは適切ではないとするコメント

24. 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。
25. 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。
26. 在外子会社等がIFRS第9号以外の基準を使用して減損判定を実施する場合、子会社等の経営者(又は管理部署)が現地の経営管理に使用していない減損判定を行った結果を親会社宛に報告することとなり、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。
27. IAS第39号の減損判定の1つである、「長期に渡る下落」を判定するため、個別の銘柄について、遡る数ヶ月間について日次の株価データを管理する必要があるため、当該基準を継続することは大きな負担となる。

日本基準を適用した場合、現地の理解を得るのが困難とするコメント

28. 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。仮に IAS 第 39 号を使用させる場合には、廃止された基準の適用が可能かという問題がある。

追加負担が生じる可能性があるため慎重に対応すべきとするコメント

29. それぞれの会計基準および有価証券簿価に併せて 2 重あるいは 3 重の減損判定が必要になる作業に加えて、将来にわたって廃止された会計基準に基づき減損判定を行うことが必要になる。今後 IFRS や米国会計基準が改定されたとしても、現在の IAS 第 39 号あるいは米国会計基準を参照して減損判定を行い続ける必要があり、在外子会社の実務上および監査上対応することが難しいのではという大きな懸念がある。
30. 在外子会社等への過大な追加負荷、および特に関連会社における実務上の実行可能性を十分に考慮し、慎重に検討を進めていただきたい。
31. 減損の修正金額を算出するには、保有目的別に分類し、取得原価を保有することが不可欠である。したがって、減損会計の適用のみを個別に議論するのではなく、現地決算上必要のないデータの保持に係る実務負担と合わせて検討する必要がある。
32. 在外子会社等においては、日本基準における減損会計のルールが大きく異なることから一定のシステム改定等が発生する懸念がある。

親会社で連結修正することは困難であるとするコメント

33. 親会社で管理する場合でも、定性情報を含むすべての情報を日本に集約することは困難であり、内部統制構築や正確性担保には相応の負荷がある。

金融機関以外の企業からのコメント

(修正項目とすべきとのコメント)

一定の負荷はあるが修正項目とすべきとするコメント

34. 連結決算手続で減損処理を行う場合には、子会社側で保持している取得原価を減損後の価額に置き換える管理も必要になってくると考えられるが、これには一定の負荷が想定されるものの、修正に対応する必要があると認識している。IFRS 第 9 号のノンリサイクリング処理を実務対応報告第 18 号の修正対象から除外することは、クリーンサープラスに関する主張を放棄することにつながると憂慮する。

簡便的な方法を用いて修正項目とすべきとするコメント

35. 実務対応上は、重要性を考慮して、金融商品会計基準の基軸となる部分のみを抜き出した簡便的な処理（例えば「時価が取得原価の 50%未満になった場合は、取得原

価を時価に置き換え、損益計算書に計上する」等)で対応することが考えられるが、実務対応上の困難さが大きい場合には(重要性の有無に関わらず)、簡便的な処理が可能である旨を実務対応報告第 18 号に規定することを検討いただきたい。

なお、ASU2016-01 では、「原則的方法」と「容易に決定可能な公正価値がない株式についての代替処理」が規定されており、減損に係る規定は後者においてのみ存在するが、「原則的方法」に対して実務対応報告第 18 号の修正を行うに際しては、「代替処理」の減損規定を適用しなければならないということか確認したい。基準の首尾一貫性の観点から、米国会計基準適用会社が「原則的方法」によっている場合についても、前述の処理を適用することが好ましいと考える。ただし、米国会計基準適用会社が「代替処理」によっている場合の減損処理規定については、日本基準との乖離は小さいと思われるので、重要性の観点から修正対象とする必要はない場合があると考えられる。

(修正項目への対応は可能であるとのコメント)

在外子会社等が保有する資本性金融商品は限定的であり、実務上の負荷は大きくないとするコメント

36. 当社の重要な在外子会社が保有している資本性金融商品の銘柄数は限定的であり、かつ取得原価を把握しているため、日本基準の金融商品会計基準が求めている減損処理は可能と考えている。よって、実務上の負荷が大きく増加することはない。
37. 連結の範囲に在外子会社等は含まれず、また、連結の範囲外の在外子会社等においても金額的に重要性のある株式を保有していないため、推測の域を出るものではないが、取得原価を把握することができるのであれば、日本の親会社が行う連結修正での対応も可能であり、実務上の負荷は過大なものではないと考える。
38. 現状対象資産等がなく、影響はないと考えている。

(修正項目とすることに懸念があるとのコメント)

廃止された IAS 第 39 号を採用することは適切ではないとするコメント

39. 「廃止された旧基準(IAS 第 39 号)を適用(運用)する」ことを日本基準(実務対応報告第 18 号)内に規定することは、基準設定に係る責任の所在があいまいになること等から適切ではない。また、廃止され、存在しない会計基準の適用(運用)を求めることには、コンプライアンス面での動機付けや説得力がない。

さらに、実務対応の面からは、会社が減損判定を在外会社側で実施することとした場合に、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その時点で求めることは、不合理であると考えられる。
したがって、IAS 第 39 号を適用することは、現実的な対応案ではないと考える。

40. 在外子会社等において廃止済みの IAS 第 39 号もしくは日本基準の金融商品会計基準を運用することは実務上難しい。

日本基準を適用した場合、現地の理解を得るのが困難とするコメント

41. 日本の金融商品会計基準を在外子会社で用いる点については、IFRS にそもそも減損処理がない状況で、在外子会社の社内規定を日本基準ベースで整備し、子会社の実務担当者に理解させることは困難である。

また、必要な情報を子会社から収集した上で親会社側において金融商品会計基準を適用する（例えば回復可能性があるかどうかを親会社側で判断することも含む）方法であっても、情報の適時・正確な把握等の面で困難が大きい。

42. 実務対応報告 18 号の現行の修正項目や日本基準に則した表示等、既に在外子会社等には連結決算用の情報収集の際に日本基準への対応を求めているが、現状でも理解して納得を得る為の対応負荷が存在しており、修正項目の追加については連結財務諸表への影響度を吟味のうえ抑制的に検討頂きたい。
43. 仮に修正項目として取り扱うのであれば、親会社において日本基準に基づいて減損判定を行い、連結監査人の監査を受けることが適当と考える。

(質問 3) 株式の公正価値測定に関する課題(保有目的に応じた分類)への回答

金融機関からのコメント

(修正項目への対応は可能であるとのコメント)

対象となる資産に重要性はなく、実務上の影響はないとのコメント

44. 減損情報等に比べ負担は限定的であり対応可能である。

(修正項目への対応は困難であるとのコメント)

現地で必要のないプロセスが必要になり一定の負荷があるとするコメント

45. 現地基準と日本基準の複数の有価証券簿価管理が求められる中で、日本での連結決算のためだけに毎四半期の連結決算報告において IFRS や米国会計基準で求められない株式の保有目的区分を定めて会計処理を修正の対応することは、実務上対応できない作業が発生することが懸念される。
46. 米国会計基準においては、区分を行う必要がないことから、会計の目的のみに分類

を行うことには、一定の負担が生じることが想定される。

47. IFRS を適用する子会社においては、IAS 第 39 号及び IFRS 第 9 号における分類の下で、保有目的に応じた会計処理を行うため、管理と会計が表裏一体の関係にあることから特段の負担感は想定されない。ただし、機能通貨が親会社と異なる在外子会社等において外国株式を保有している場合には、損益の振戻しにより、為替換算調整勘定の調整が発生することから、煩雑な連結仕訳の管理が想定される。

正確性が確保できないとするコメント

48. 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。
49. 個別明細毎の時価がマーケットの時価か、NPV 等を基にしたモデル時価なのかについても日本の親会社では判断できないため、「容易に決定可能な公正価値」かの判断も現地で行うことが求められ、正確性の担保は困難である。

(質問 1) の対応と合わせて検討すべきとするコメント

50. 仮に修正項目とした場合、連結修正を行うには、保有目的別の分類だけでなく、取得原価の保持も不可欠である。したがって、保有目的別の分類のみを個別に議論するのではなく、現地決算上必要のないデータ保持に係る実務負担と合わせて検討する必要がある。

金融機関以外の企業からのコメント

(修正項目への対応は可能であるとのコメント)

売買目的有価証券は保有しない方針であることから、実務上の影響はないとのコメント

51. 売買目的有価証券は保有しない方針であり、「売買目的有価証券と売買目的有価証券以外の有価証券への区分」は必要ない。
52. 市場を通じた有価証券の売買について、当社はトレーディングを専ら目的とする取引は一切行わない方針としており、在外子会社も同様である。したがって、売買目的有価証券に区分される有価証券はないため、実務上の影響はない。

対象となる資産に重要性はなく、実務上の影響はないとのコメント

53. 減損情報等に比べ負担は限定的であり対応可能である。
54. 連結の範囲に在外子会社等は含まれず、また、連結の範囲外の在外子会社等においても金額的に重要性のある株式を保有していない。保有の目的は経営判断としての意思決定など取得の経緯から把握することもできると考えられ、金融商品会計基準において定められている保有目的に応じた分類に関して実務上の負荷は過大なものではないと考える。

現状でも対応できており、実務上の影響は限定的であるとのコメント

55. 現状、在外子会社等から連結決算用の情報として、保有目的区分別に、保有投資有価証券の取得原価を入手しており、これを継続する負荷は限定的である。但し、今後M&Aにより海外の企業を新たに連結の範囲に含める際には、日本基準に基づく経理処理方法の説明が増加することになり、対応負荷の増加に繋がると考える。

(修正項目への対応は困難であるとのコメント)

現地で必要のないプロセスが必要になり一定の負荷があるとするコメント

56. 金額的に重要性の大きい株式があった場合、その分類について連結監査人が現地監査人の判断に依拠できないため、親会社の経理部門が分類およびその理由を調査した上で、監査人に説明し理解を得るといったプロセスが必要になり、一定の追加負担が生じるものとする。

(質問4) 実務対応報告第18号において修正項目を追加しなかった場合の影響への回答

金融機関からのコメント

(当期純利益に重要な影響は与えないとのコメント)

57. 在外子会社等で取引先関連の株式を数銘柄程度有しているが、当期純利益に影響を与える規模ではない。
58. 仮に修正項目としなかった場合であっても、現状の資本性金融商品の保有水準であれば連結財務諸表の当期純利益に重要な影響を及ぼすことはないと考えられる。
59. 重要性のある売買目的有価証券以外の資本性有価証券を保有するIFRS適用の在外子会社等は存在しない。米国会計基準適用の在外子会社等の影響金額は僅少であり、

調整不要な水準である。

(金額的重要性については調査が必要とするコメント)

60. 金額的重要性等については、今後調査が必要な状況であり不明である。

(一部の在外子会社等で株式の資産運用をしているとのコメント)

61. 一部の在外子会社等では、資産・負債総合管理（ALM）の枠組みの中で、株式を資産運用ポートフォリオに組み込んでいる。

金融機関以外の企業からのコメント

(当期純利益に重要な影響は与えないとのコメント)

62. 在外子会社等は現状金額的に重要性のある株式を保有しておらず、今後も投資方針に変更はないものと考えられることから、実務対応報告第 18 号に当該処理を修正項目として追加しなくても、連結財務諸表の当期純利益への重要な影響はないものとする。

63. 重要な在外子会社等が保有している資本性金融商品の銘柄数は限定的であり、かつ取得原価と公正価値評価で大きな乖離はないため、連結財務諸表には重要な影響を及ぼさない。

64. 連結の範囲に在外子会社等は含まれず、また、連結の範囲外の在外子会社等においても金額的に重要性のある株式を保有していない。

(金額的重要性については調査が必要とするコメント)

65. 対象となる株式の種類は 20 から 30 程度と見積もられるが、金額的重要性等については調査が必要であり未実施のため不明である。

(質問 5) 「実務対応報告第 18 号において修正項目として取り扱うことに関して」への回答

金融機関からのコメント

IFRS 第 9 号に対するコメント

(修正項目とすることに賛成のコメント)

IFRS 第 9 号のノンリサイクリング処理については、我が国の主張の一貫性の観点から修正項目として取り扱うべきとのコメント

66. IFRS のノンリサイクリングについては、我が国として IFRS と日本基準の間で重要な差異のある項目として強く主張している点であり、修正項目とすることは理解できる。

(修正項目とすることによる影響は大きくはないとのコメント)

実務上の負担は大きくはないとのコメント

67. 当該ノンリサイクリング処理を修正項目とすることについて、実務的な負担は多くはなく対応可能と考えている。

(修正項目とすることに反対のコメント)

実務上の過度の負担から修正項目とすべきでないとのコメント

68. IFRS、米国基準とも各項目の修正に対応するためには、導入時・決算報告時にシステム開発等も含めて多額のコストや多大な作業が発生することが想定されるため実務上負担に耐えられないと考える。

また、日本も含め各国の会計基準が IFRS に収斂されるグローバルな流れの中で、当該項目を 18 号報告の修正項目とすることは、グローバルな IFRS への収斂の流れに逆行することになり、ステークホルダーに対する追加説明が発生すること等が考えられ、コストおよび負担をかけてまで実施する意義は乏しいと考える。

69. 実務負担を勘案し、IFRS 及び米国基準を修正項目とすることについては反対である。今後、修正項目とする場合は減損損失を算出する際に適用する会計基準について、修正項目としない場合は損益を反映する勘定科目について検討が必要ではないかと考えられる。

なお、資本性金融商品の保有区分によっては社内管理体制に影響を及ぼす可能性があるため、日本基準上の保有区分は、業務特性に応じた区分とすることが望まれる。

正確性が確保できない可能性があることから修正項目とすべきでないとのコメント

70. 減損会計の適用については、正確性が担保できず、実務上困難となることも想定されることから、調整項目として取り扱わないことも考えられるのではないかと。

米国会計基準に対するコメント

(修正項目とすることに反対のコメント)

実務上の過度の負担から修正項目とすべきでないとのコメント

71. 第 68 項、第 69 項と同様。

正確性が確保できない可能性があることから修正項目とすべきでないとのコメント

72. 米国会計基準における株式の FVPL 化は米国会計基準固有の項目である上、該当する会社は極めて限定的（日本基準で上場し、かつ、売却可能株式を多額に保有する、米国会計基準適用の在米子会社をもつ会社のみが対象）であり、修正額の重要性は乏しいと予想される。また負荷が高い上に正確性を確保できない可能性が高く、修正項目とすべきではない。

米国会計基準の株式の公正価値測定は修正項目として取り扱わなくてもよいとのコメント

73. 日本企業の持合い株解消の流れの中で、株式の保有割合は少なくとも金融機関では減少しており、その傾向を踏まえれば、敢えて修正項目とする必要性は乏しいと考える。

金融機関以外の企業からのコメント

IFRS 第 9 号に対するコメント

(修正項目とすることに賛成のコメント)

我が国の主張の一貫性の観点から修正項目として取り扱うべきとのコメント

74. IFRS 第 9 号のノンリサイクリング処理は会計帳簿におけるクリーンサープラス関係を崩壊させるものであり、修正項目とするべきである。これを修正項目としない場合、これまで続けてきた IASB への主張が説得力を失ってしまう懸念がある。

実務上の実行可能性についての懸念はあるが、それを理由に修正不要としてしまうことは、リサイクリングが必須であるというこれまでの主張の積み重ねに対する妥協となってしまうと考える。

75. 近時、国際的な会計基準間の相違点が縮小傾向にあるが、日本基準の基本的な考え方と乖離が残る項目は、国際的な会計基準との整合を図らないこととしていると認識している。本実務対応報告において「日本基準の基本的な考え方」の一つに「企業の総合的な業績指標としての当期純利益の有用性を保つこと」が挙げられているが、論点となっている項目は、この考え方に則った場合、本来日本基準への修正項目とすべきものとする。

76. 我が国の会計基準に関する考え方として重要な論点であり、修正項目として取り扱うことが我が国の主張の一貫性、のれんの償却等他の修正項目との整合性の観点か

ら合理的であると考える。

(修正項目とすることによる影響は大きくはないとのコメント)

実務上の負荷は大きくはないとのコメント

77. 実務対応報告第 18 号の修正の実務上の影響は限定的であり、実務上の懸念はない。

基本的な考え方に重要な乖離はあるが、そもそも重要な資産は保有していないとのコメント

78. IFRS・米国会計基準と日本基準の基本的な考え方に重要な乖離があることは理解するが、当社の場合は金額的に重要な投資有価証券を保有する在外子会社等はない。

(修正項目とすることに反対のコメント)

実務上の過度の負担から修正項目とすべきでないとのコメント

79. 在外子会社等に日本基準への対応を求めることは一定の対応負荷が存在することから、対応負荷増に繋がる修正項目の追加は避けられることが望ましい。

米国会計基準に対するコメント

(修正項目とすることに賛成のコメント)

80. 第 75 項、第 76 項と同様。

(修正項目とすることによる影響は大きくはないとのコメント)

実務上の負荷は大きくはないとのコメント

81. 第 77 項と同様。

基本的な考え方に重要な乖離はあるが、そもそも重要な資産は保有していないとのコメント

82. 第 78 項と同様。

(修正項目とすることに反対のコメント)

実務上の過度の負担から修正項目とすべきでないとのコメント

83. 第 79 項と同様。

米国会計基準の株式の公正価値測定は修正項目として取り扱わなくてもよいとのコメント

84. 日本基準の基本的な考え方とは差があるものの、IFRS 第9号のノンリサイクリング処理のような根本的な差ではないと考える。修正項目を最小限におさえる観点から、また、本件に関しては FASB でも検討の俎上に載せた上での結論なので、FASB の判断を尊重し、修正項目としなくてよいと考える。

以 上

別紙：実務対応報告第18号の修正項目に関するアウトリーチの質問項目

質問1 IFRS第9号のノンリサイクリング処理等に関する課題①（取得原価データの保有）

IFRSでは、資本性金融商品に対する投資はすべて公正価値で測定し（IFRS第9号4.1.4項）、売買目的保有ではない資本性金融商品への投資については、当初認識時にOCIオプションを選択することができるとされています（IFRS第9号第5.7.5項）。この場合、その他の包括利益に表示された金額は、売却等が行われた場合でも、事後的に純損益に振り替えてはならないとされています（IFRS第9号B5.7.1項）¹。

また、米国会計基準では、すべての株式については公正価値で測定し、未実現の保有利得又は損失については、当期純利益に計上することとされています（ASC321-10-35-1）²。

いずれの会計処理も、在外子会社及び在外関連会社（以下「在外子会社等」という。）では期末日の公正価値により会計処理が行われることとなり、基本的には取得原価のデータを保有する必要はないと考えられます。

ここで、実務対応報告第18号において、仮に上記の処理を修正項目として取り扱った場合、当該資本性金融商品又は株式の売却を行ったときに、連結決算手続上、取得原価と売却価額との差額を当期の損益として計上することが考えられます。また、減損処理が必要と判断される場合は、連結決算手続上、取得原価と減損処理後の帳簿価額との差額を当期の損益として計上することが考えられます。しかしながら、上述のとおり、在外子会社等では取得原価のデータを保有する必要がないことから、実務対応報告第18号において修正項目として取り扱う場合、資本性金融商品又は株式の売却を行ったときの売却損益及び減損処理を行うときの減損金額を把握するため、在外子会社等において取得原価のデータを保有し続ける必要があります。

当該データの保有に関して、どの程度の実務上の負荷が懸念されるか、その内容をご記載ください。

質問2 IFRS第9号のノンリサイクリング処理等に関する課題②（減損会計の適用）

質問1に記載したIFRS及び米国会計基準の会計処理について、仮に実務対応報告第18号において修正項目として取り扱った場合、連結決算手続上、企業会計基準第10号「金融商品に関する会計基準」（以下「金融商品会計基準」という。）又は国際会計基準第39号「金融商品：認識及び測定」（以下「IAS第39号」という。）若しくは米国会計

¹ 当該取扱いは、2018年1月1日以後開始する事業年度から適用されます。

² 当該取扱いは、公開企業は2017年12月15日より後に開始する事業年度から、その他の企業は2018年12月15日より後に開始する事業年度から適用されます。

基準の減損規定を用いて減損処理の検討を行い、減損処理が必要と判断される場合は、取得原価と減損処理後の帳簿価額との差額を当期の損益として計上することが考えられます。

ここで、IFRS を採用する在外子会社等においては IAS 第 39 号と金融商品会計基準のいずれかを用いることが想定されますが、IAS 第 39 号は IFRS 第 9 号の適用に伴い間もなく廃止される予定であるため、廃止された IAS 第 39 号を在外子会社等において運用することが実行可能かどうか、また、日本基準である金融商品会計基準を在外子会社等において運用することが実行可能かどうかについて、一定の懸念が考えられます。減損会計の適用に関する実務上の負荷が懸念される場合は、その内容をご記載ください。

質問 3 株式の公正価値測定に関する課題（保有目的に応じた分類）

米国会計基準では、質問 1 に記載のとおり、すべての株式については公正価値で測定し、未実現の保有利得又は損失については、当期純利益に計上することとされています。

また、IFRS では、資本性金融商品に対する投資はすべて公正価値で測定し、売買目的保有ではない資本性金融商品への投資について、当初認識時に OCI オプションを選択しない場合、公正価値の事後的な変動については損益に表示するとされています。

いずれの会計処理も、在外子会社等ではすべての株式について公正価値を測定することによって会計処理が行われることとなり、保有目的に応じた分類を行う必要はないと考えられます。

ここで、実務対応報告第 18 号において、仮に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て取り扱った場合、容易に決定可能な公正価値³がある株式（金融商品会計基準に定められている売買目的有価証券を除く。）については、公正価値の変動差額をその他の包括利益として表示するように修正し、容易に決定可能な公正価値がない株式⁴（金融商品会計基準に定められている売買目的有価証券を除く。）については、公正価値の変動差額を振り戻して取得原価に修正することが考えられます。しかしながら、上述のとおり、在外子会社等では株式の保有目的に応じた分類を行う必要がないことから、連結修正のために、在外子会社等において金融商品会計基準における売買目的有価証券と売買目的有価証券以外の有価証券とに区分して別途管理する必要があります。

この保有目的に応じた分類に関して、どの程度の実務上の負荷が懸念されるか、その内容をご記載ください。

³ ここでは米国会計基準の用語を用いています。IFRS を採用する在外子会社等においては、「相場価格のある株式」と読み替えます。

⁴ ここでは米国会計基準の用語を用いています。IFRS を採用する在外子会社等においては、「相場価格のない株式」と読み替えます。

質問4 実務対応報告第18号において修正項目を追加しなかった場合の影響

実務対応報告第18号において、仮に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を修正項目として追加しなかった場合、及び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て追加しなかった場合、連結財務諸表の当期純利益に重要な影響を及ぼすかどうかについて、参考となる在外子会社等の現況（金額的に重要性のある株式を、どのような保有目的で、どの程度保有しているか）をご記載ください。

質問5 実務対応報告第18号において修正項目として取り扱うことに関して

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と重要な差異があるもの（のれんの償却等）について、修正額に重要性が乏しい場合を除き、連結決算手続上、当期純利益が適切に計上されるよう在外子会社の会計処理の修正を求めています。また、修正項目を決定するにあたっては、実務上の実行可能性についても考慮要素としています。

これらの点を踏まえ、実務対応報告第18号において、仮にIFRS第9号における、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を修正項目として取り扱うことに関してご意見がある場合にはご記載ください。

また、実務対応報告第18号において、仮に米国会計基準における、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修正項目として取り扱うことに関してご意見がある場合にはご記載ください。

以 上