

---

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**

---

## 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。

## 第 112 回実務対応専門委員会及び第 375 回企業会計基準委員会における提案

2. 第 112 回実務対応専門委員会（2017 年 12 月 13 日開催）及び第 375 回企業会計基準委員会（2017 年 12 月 20 日開催）では、実務対応報告第 18 号における IFRS に関する修正項目の見直しとして以下を提案した。

（IFRS に関する修正項目の見直しの方針）

- ・ 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

（IFRS 及び米国会計基準に関する修正項目について）

### IFRS に関する修正項目の見直しの再検討

- ・ 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。
- ・ 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。
- ・ IFRS 第 9 号「金融商品」（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。
- ・ 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。

#### 米国会計基準に関する修正項目の再検討

- ・ 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。
- ・ 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。

### **第 112 回実務対応専門委員会及び第 375 回企業会計基準委員会で聞かれた意見とその対応案**

3. 第 112 回実務対応専門委員会及び第 375 回企業会計基準委員会では、上記の提案に対して、主に以下の意見が聞かれた。
  - (1) 実務対応報告第 18 号の修正項目が絞られる提案であり、これまでの議論を踏まえたものであることから、提案された方針に賛成する（第 375 回企業会計基準委員会）。
  - (2) 今後の実務対応報告第 18 号の修正項目の検討プロセスとして、エンドースメント手続の結果を踏まえるという方針は理解できるが、実務対応報告第 18 号の文案の記載においては、エンドースメント手続によるところを強調せず、基本的にどのような考え方に基づいて修正項目を決定しているかを整理して記載することが良いと考える（第 112 回実務対応専門委員会）。
  - (3) 実務対応報告第 18 号は、子会社が採用している IFRS から日本基準への修正であり、一方、エンドースメント手続は、日本企業が IFRS を適用する上での修正であることを考慮すると、エンドースメント手続での検討とは違った観点での実務上の負荷が発生することが考えられる。そのため、18 号の修正項目の検討の際に、実務上の実行可能性や重要性が考慮されるという点は明確に示すべきである（第 112 回実務対応専門委員会）。
  - (4) 今後の実務対応報告第 18 号の修正項目の検討プロセスとして、エンドースメント手続の結果を踏まえるという方針には同意する。ただし、実務対応報告第 18 号の適用企業が多数となることを考慮すると、修正国際基準の検討と比較して、より実務上の実行可能性に留意した検討を行うべきだと考える（第 375 回企業会計基準委員会）。
  - (5) 修正項目の検討の際に、実務上の実行可能性を強調すると、実務対応報告第 18

号の基本的な考え方を理論的に説明することが難しくなる懸念がある。実務上の実行可能性への配慮は必要ではあるが、修正項目の検討の出発点としては、我が国の会計基準の考え方として、受け入れ可能か否かという点を起点として検討を行うことがよいと考える（第 375 回企業会計基準委員会）。

- (6) エンドースメント手続は、日本基準と IFRS との基本的な考え方の差異について高度に概念的な分析を行い、かつ、国際的にも意見発信していこうとするために検討を行っているものであり、一方の実務対応報告第 18 号は当面の取扱いとして暫定的に簡便的な方法を定めたものであるため、両者はその性格が大きく異なると考えられる。簡便的な方法である実務対応報告第 18 号の趣旨に照らすと、エンドースメント手続の結果と連動させて、実務上過大な負荷がかかる項目まで修正することは問題があると考えられる（第 375 回企業会計基準委員会）。
- (7) 今回の事務局の提案では、米国会計基準については検討しない方針のように思われるため、米国会計基準についても検討方針を示すべきと考えられる（第 112 回実務対応専門委員会）。
- (8) エンドースメント手続の結果と実務対応報告第 18 号の修正項目を連動させた場合、基準の適用前に、修正項目の検討を行うことになるため、実際に発生する問題には必ずしも適切に対応できない可能性も考えられる。実務対応報告第 18 号の見直しについては、基準の適用が開始され、具体的な問題が明らかになった段階で検討するほうが、より実務的な対応になるのではないかと（第 375 回企業会計基準委員会）。
- (9) エンドースメント手続の結果を踏まえるという事務局提案に同意するが、検討にあたっては、重要性や実務上の実行可能性を評価する点が難しい議論になり、必ずしもエンドースメント手続の結果と実務対応報告第 18 号の修正項目が一致することにはならないと考えられる。このため、仮に修正項目に関する基本方針を周知したとしても、実務対応報告第 18 号の修正項目に関する、実務上の予見可能性を高めることにはならないのではないかと（第 112 回実務対応専門委員会）。

## (分析)

4. 前項の聞かれた意見をまとめると次のようになる。

- (1) 修正項目の決定にあたっては、エンドースメントの結果をそのまま利用するのではなく、実務対応報告第 18 号の基本的な考え方に基づいて決定すべきである。

- (2) 実務対応報告第 18 号とエンドースメント手続は、以下の点で修正項目に関する考え方が異なる。
- ・ 実務対応報告第 18 号では当面の取扱いとして簡便的な方法を定めているのに対し、エンドースメント手続では国際的な意見発信の観点を含めて定めている。
  - ・ 子会社で採用している IFRS を日本基準へ修正するのか、日本企業が IFRS を適用する上で修正するのかといった観点が相違する。
  - ・ 実務対応報告第 18 号では適用企業が多数になることから、実務上の実行可能性をより留意する必要がある。
- (3) 実務対応報告第 18 号の修正項目の検討にあたっては、理論的な根拠を示すためにも、我が国の会計基準の考え方として、受け入れ可能か否かという点を起点として検討すべきである。
- (4) 実務対応報告第 18 号の修正項目の見直しについては、基準の適用が開始されて具体的な問題が明らかになった段階で検討すべきである。
- (5) エンドースメント手続の結果を踏まえるという基本的な方針を定めるとしても、予見可能性を高めることにはならない。

## IFRS に関する修正項目の見直しの手順

5. 前項に記載のとおり、エンドースメント手続の結果をそのまま実務対応報告第 18 号の修正項目の判断に用いることについて懸念する意見が聞かれる。一方、実務対応報告第 18 号の修正項目に関する基本的な考え方（我が国の会計基準に共通する考え方）と IFRS のエンドースメント手続における基本的な考え方（我が国における会計基準に係る基本的な考え方）は、基本的に共通しているものと考えられる。
6. よって、実務対応報告第 18 号の IFRS に関する修正項目の見直しの手順としては、第 3 項で頂いたご意見を踏まえ、IFRS のエンドースメント手続の結果をそのまま 18 号の修正項目の判断に用いるのではなく、IFRS のエンドースメント手続の結果を、実務対応報告第 18 号の修正項目の検討（我が国の会計基準に共通する考え方、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）における材料として利用することが考えられる。

## ディスカッション・ポイント

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手順は、第 6 項に記載の内容とすることについて、ご意見を頂きたい。

## IFRS に関する修正項目の見直しの検討

7. 第 112 回専門委員会（2017 年 12 月 13 日開催）及び第 375 回企業会計基準委員会（2017 年 12 月 20 日開催）では、以下の項目について、第 2 項の提案を前提に検討を行った。
- (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」
  - (6) IFRS 第 17 号「保険契約」
8. 以下、上記の(1)から(6)について、今回の事務局提案にあてはめ、実務対応報告第 18 号の修正項目とすべきか否かの検討を行う。

(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

- ・ 修正国際基準では、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、我が国における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、リサイクリング処理に「削除又は修正」が行われている。

実務対応報告第 18 号における修正項目を検討する上でも、ノンリサイクリング処理は、我が国の会計基準に共通する考え方から乖離するものと考えられる。

- ・ 一方、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。
- ・ また、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、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ことが考えられる（審議事項(3)-(3)参照）。

## (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）を公正価値で測定し評価差額を損益とする会計処理（以下、「FVPL 処理」）については、以下の理由から、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懸念が示されている（最終的には、「削除又は修正」を必要最小限とする観点で「削除又は修正」はなされていない。）。

- (1) 相場価格のない資本性金融商品への投資については、他の資産と組み合わせてキャッシュ・フローの創出に寄与する場合にはのれん価値が含まれていると考えられるため、公正価値測定は適切ではないと考えられる。
  - (2) 相場価格のない資本性金融商品への投資については、一般的に、公正価値を信頼性をもって測定することは難しいと考えられ、特に公正価値の上昇によって利益を計上することは、目的適合的でない可能性がある。
- ・ 実務対応報告第 18 号における修正項目を検討する上でも、非上場株式に関する公正価値測定は、投資の性格に応じた資産及び負債の評価の観点で、我が国の会計基準に共通する考え方から乖離する可能性があるものと考えられる。
  - ・ ただし、IFRS のエンドースメント手続の検討では、IFRS 第 9 号における資本性金融商品（上場株式、非上場株式双方）の原則 FVPL 処理自体については、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ていない。
  - ・ 実務対応報告第 18 号における修正項目の検討においても、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ほどの懸念は強くないものと考えられ、実務対応報告第 18 号における修正項目とするには至らないと考えられる。

**(3) IFRS 第 9 号「金融商品」(2014 年) 及び(4) IFRS 第 15 号「顧客との契約から生じる収益」**

- ・ 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。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。
- ・ これらは、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。

- ・ よって、実務対応報告第 18 号における修正項目の検討においても、我が国の会計基準に共通する基本的な考え方と大きく乖離するとは言えないと考えられ、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」及び(6) IFRS 第 17 号「保険契約」

- ・ 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。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。
- ・ 実務対応報告第 18 号における修正項目の検討は、IFRS のエンドースメント手続が終了後に行うこととする。

ディスカッション・ポイント

- ・ 前回の提案どおり、資本金性金融商品の 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のみ、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。

## 米国会計基準に関する修正項目の再検討

9. 第112回専門委員会（2017年12月13日開催）及び第375回企業会計基準委員会（2017年12月20日開催）では、以下の項目について、第2項の提案を前提に検討を行った。以下、今回の事務局の案にあてはめて、提案を見直す必要があるかどうかの検討を行う。

- (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共通する基本的な考え方に重要な差異がある可能性がある。
- ・ ただし、IFRSにおける「(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」と同様の理由で、実務対応報告第18号での修正項目とするほどまでには至らないと考えらる。

### (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、実務対応報告第 18 号における修正項目の検討は、IFRS のエンドースメント手続が終了後に行うこととする。

(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。
- ・ 第 8 項の「(3) IFRS 第 9 号「金融商品」（2014 年）」に記載のとおり、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。
- ・ よって、実務対応報告第 18 号における修正項目の検討においても、我が国の会計基準に共通する基本的な考え方と大きく乖離するとは言えないと考えられ、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

- ・ 前回の提案どおり、修正項目として取り扱う項目はないとする事務局提案についてご意見をいただきたい。

以 上