

**実務対応**プロジェクト **実務対応報告第 18 号**項目 **資本性金融商品に関する公正価値変動のノンリサイクリング  
処理の検討****本資料の目的**

1. 本資料は、実務対応報告第 18 号における修正項目について、国際財務報告基準 (IFRS) 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」(以下、「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」という。)を修正項目として取り扱うか否かの検討を行うことを目的としている。

**これまでの検討の経緯**

2. 第 113 回実務対応専門委員会 (2018 年 1 月 13 日開催) 及び第 377 回企業会計基準委員会 (2018 年 1 月 25 日開催) では、実務対応報告第 18 号における資本性金融商品の OCI オプションに関するノンリサイクリング処理を修正項目として取り扱うか否かに関して、以下の提案を行った。
  - ・ 資本性金融商品の OCI オプションのノンリサイクリング処理による修正額が連結上の当期純損益に重要な影響を与える場合、原則として修正する必要があるが、金融機関など、在外子会社等で多数の資本性金融商品の銘柄を保有している場合は、当期純利益の有用性や比較可能性に関する一定の手当てを前提として、修正しないことを認める。
  - ・ OCI オプションのノンリサイクリング処理による修正額が連結上の当期純損益に重要な影響を与えるが、在外子会社等の会計処理を修正しない場合には次の事項を注記することを求める。
    - 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について、修正していない旨
    - ② OCI オプションに関するノンリサイクリング処理を修正していない資本性金融商品のうち、当期中に売却したものがあつた場合には、IFRS に基づく取得原価と売却額の差額として算定される売却益の合計額及び売却損の合計額
    - ③ OCI オプションに関するノンリサイクリング処理を修正していない資本性金融

商品を、貸借対照表における貸借対照表計上額が IFRS における取得原価を超えるものと超えないものに区分し、当該区分ごとの取得原価、当該貸借対照表計上額及びその差額

### 上記の提案に対して第 113 回実務対応専門委員会及び第 377 回企業会計基準委員会で聞かれた意見

3. 第 2 項の事務局の提案に対しては、主に以下の意見が聞かれた。

#### 修正項目とすべきでないとする意見

- (1) 実務対応報告 18 号は、当面の取扱いを定めたものであり、実務上の便法として、当面の例外処理を規定しているものだと認識しており、OCI オプションのノンリサイクリング処理を、修正項目として定めることは反対する。OCI オプションのノンリサイクリング処理を重要な差異であるとする企業は自主的に修正することも考えられることから、修正項目として定める必要はないと考える(第 377 回企業会計基準委員会)。
- (2) 資本金性金融商品の OCI オプションに関しては、明示はされていないものの、事業会社においてはほぼ重要性が無いということで修正の対象にしないことが前提で議論がされているように思えるため、実質的に影響がある企業はごく一部ではないかと考えられる。そのような処理について、修正項目として取り上げ、深い検討を行うだけの必要性があるかは疑問に思う(第 377 回企業会計基準委員会)。

#### 売却損益のみをリサイクリングし減損の実施は求めない方法を検討するべきとの意見

- (3) 実務上の実行可能性という点では、減損処理への対応が最も困難であると認識している。その前提で今の提案を検討した場合、金融機関などの企業ごとに区分して、その他の企業には一律に修正を求めるとする提案は、その他の企業で減損処理への一律の対応が必要になるため、実務上対応が困難な面があるのではないかと考えられる。例えば、ノンリサイクリング処理については修正対象とし、減損処理の修正は求めないという対応もあり得るのではないかと(第 113 回専門委員会)。

### 重要性の判断について考え方を明確にすべきとの意見

- (4) 連結上の当期純損益に与える重要性で判断を行う場合、毎期の売却損益の額によって、修正するかしないかが毎期変わる可能性があるが、そのように考えているのか確認したい。また、在外子会社ごとで修正対応可能な会社と不可能な会社が存在する可能性があるが、全社的なポリシーを決めてすべての子会社で一律に対応を図ることを前提としているのか明確にしていきたい(第 113 回専門委員会)。
- (5) 重要性の判断をする際に、減損損失の金額を算出して重要性を検討することは、IFRS 第 9 号を適用している場合は、難しいものと考えられる(第 113 回専門委員会)。
- (6) 重要性の判断としては、IFRS 第 7 号の注記で、個別銘柄を開示するかどうかの判断をする点も、参考になるのではないかと(第 113 回専門委員会)。
- (7) 修正項目として修正するかどうかの重要性の判断については、具体的に注記を要求している売買損益や含み損益の金額で判断することになると考えられるが、そのことが明確になるように記載を行う方が望ましいと考える(第 113 回専門委員会)。

### 修正しないことを認める場合の要件を見直すべきとの意見

- (8) 現在の事務局提案のように、修正しない場合を企業の規模により区分する規定ではなく、修正に実務上支障がある場合などの判断基準とする方が望ましいのではないかと。現状の提案では、自社で銘柄が多数であると判断すれば、修正が不要であると解釈される恐れがあるのではないかと(第 113 回専門委員会)。
- (9) 事務局の提案では、「重要性」と「多数の銘柄」という複数の判断基準があり、実務上の判断が難しくなると考えられるため、基準としては重要性の判断だけで処理できることとするのがよいのではないかと(第 113 回専門委員会)。
- (10) 会計基準で定める要件としては、よりプリンシプルベースな要件とするべきではないかと。現状の事務局提案でも、「金融機関など」や「多数の銘柄」などについて、実務上判断が分かれる可能性が高いと考えられ、これを誤解のないように修文してくのは難しいと思われる。そのため、基準の要件として

はプリンシプルなものとした方がよいと思われる(第377回企業会計基準委員会)。

- (11) アウトリーチでは、M&Aで新たに子会社化した会社では、情報の入手が難しいという意見があるが、このように、銘柄数の多寡以外でも実務上修正が難しいケースがあると考えられるため、「実務上対応が困難な場合」等の要件として、このようなケースでも修正処理を行わないことができる可能性を残すべきではないか(第113回専門委員会)。
- (12) 関連会社については、もともと情報の入手が難しい場合が多く、対応することはそもそも困難と考えられる(第113回専門委員会)。

### 聞かれた意見に対する検討

- 4. 上記の聞かれた意見については、大きく次のようにまとめることができると考えられる。次項以降で、次の聞かれた意見のそれぞれについて検討を行う。
  - (1) 資本性金融商品に関する OCI オプションのノンリサイクリングを修正項目とすべきではないとする意見
  - (2) 売却損益のみをリサイクリングし減損の実施は求めない方法を検討するべきとの意見
  - (3) 重要性の判断について考え方を明確にするべきとの意見
  - (4) 修正しないことを認める要件を見直すべきとの意見

### 資本性金融商品に関する OCI オプションのノンリサイクリングを修正項目とすべきでないとする意見の検討

- 5. 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乖離するものであり、当該差異に重要性がある項目は、修正なしに連結財務諸表に反映することは合理的でないと考えられることから修正項目を定めている。そのため、IFRS及び米国会計基準が新たに開発され、現行の日本基準と差異が生じた場合には、IFRS及び米国会計基準と日本基準の考え方の差異の有無について継続的に検討し、修正項目の見直しが必要かどうかの検討を行う必要があると考えられる。
- 6. ここで、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と重要な差異があるものとされてお

り、実務対応報告第 18 号において、修正対象として検討することが必要と考えられる。

7. また、仮に ASBJ が修正項目を定める場合、実務に重要な影響を与えることとなるため、当該検討については、IFRS 及び米国会計基準の在外子会社における運用が開始される前に行うことが望ましいと考えられる。
8. さらに、在外子会社が資本性金融商品を保有して OCI オプションを採用したうえで、当該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、アウトリーチにおいても、修正項目とした場合に実務上の実行可能性の懸念が複数寄せられていることを考慮すると、一律に修正項目として取り扱う必要がないと結論付けられるほど、影響が限定的とは判断できないと考えられる。

### (まとめ)

9. 第 6 項及び第 8 項に記載の通り、資本性金融商品に関する OCI オプションのノンリサイクリングを修正項目とするべきではないとの意見については、当初提案通り、「資本性金融商品の OCI オプションのノンリサイクリング処理による修正額が連結上の当期純損益に重要な影響を与える場合、原則として修正する必要がある。」とする前回提案を見直さないことが適当と考えられるがどうか。

#### ディスカッション・ポイント

- ・ 「資本性金融商品の OCI オプションのノンリサイクリング処理による修正額が連結上の当期純損益に重要な影響を与える場合、原則として修正する必要がある。」とする前回提案を見直さないことが適当とする事務局提案について、ご意見を頂きたい。

### 売却損益のみをリサイクリングし減損の実施は求めない方法を検討すべきとの意見の検討

#### (事務局による分析)

10. 当該意見は、修正内容を資本性金融商品の売却損益のリサイクリング処理のみとして減損の実施を求めないとするものであるが、当該処理による当期純損益は、減損が反映されていないことから、日本基準に基づく当期純利益とは質的に異なるものとなり、投資の成果を適時に純損益に反映し当期純利益の有用性を保つとする実務対応報告第 18 号の趣旨にそぐわないものとなると考えられる。

11. 事務局提案の一定の要件に当てはまる場合に、注記を条件として修正しないことを認めるとする取り扱いでは、損益計算書の当期純利益については、OCI オプションのノンリサイクリングの影響が一切反映されないため、当期純利益の有用性の面では同様に問題となるが、注記を行うことにより、IFRS に基づく売買損益と含み損益の情報が開示されれば、財務諸表利用者が開示されている当期純利益に対して、売買損益と減損損失の影響を調整するための参考となる情報を提供できる。このため、日本基準に基づいた当期純損益と、一定程度比較可能な当期純利益の情報を提供することができると考えられることから、ご提案頂いた代替案より比較的可用性が高いものと考えられる。

### ディスカッション・ポイント

- ・ 「現行の事務局提案通り、修正額が連結上の当期純損益に重要な影響を与える場合、原則として修正対象とし、一定の要件に当てはまる場合、注記を条件として修正しないことを認めるとする取り扱いが、比較的可用性が高いと考えられる。」とする事務局提案について、ご意見を頂きたい。

## 重要性の判断について考え方を明確にするべきとの意見の検討

### (聞かれた意見の分析)

12. 当該意見の主な論点は、次の2点と考えられる。
- ① 重要性の判断の対象となる修正額は、具体的にどのような数値で判断すべきか。
  - ② 在外子会社ごとで資本性金融商品の保有状況が異なるため、個社ごとに重要性の判断を行うのか、在外連結子会社等全体で重要性の判断を行うのかについて、考え方を示すべきである。

### ①の論点についての分析

13. 資本性金融商品に関する OCI オプションのノンリサイクリングを修正する場合、修正項目は売買損益と減損損失のリサイクリングであるため、これらの項目が連結上の当期純損益に重要な影響を与える場合に修正を行うこととなると考えられる。
14. ただし、減損損失については、実務上の実行可能性に支障があるとの意見が強く聞かれているところであり、実務的には子会社で保有する資本性金融商品の残高や継続的な売買損益の重要性などを考慮して判断を行うことなどが考えられるが、重要性の判断を一律に定量的に求めることは難しいものと考えられる。

15. 実務対応報告第 18 号においては、従前から年度ごとの修正項目の重要性の判定方法については定められておらず、企業において実態に応じた判断がされていたものと考えられる。

### ②の論点についての分析

16. 当該論点は、重要性の判断を個別の在外子会社等ごとに行うのか、連結上の在外子会社全てを合算したうえで判断するべきなのかという点について、考え方を示すことを求めるものであるが、在外子会社での資本性金融商品への投資の形態は、各社において様々であると考えられるため、重要性の判断の方法を一律に定めることは適切ではないものと考えられる。

### (まとめ)

17. これまで、修正項目を修正するか否かの重要性の判断は、企業において実態に応じた判断がされていたものと考えられ、本件についても、重要性の判断に関する定めを置かないことが考えられる。

### ディスカッション・ポイント

- ・ 重要性の判断に関する定めを置かないとする事務局提案について、ご意見を頂きたい。

## 修正しないことを認める場合の要件を見直すべきとの意見の検討

### (聞かれた意見の概要)

18. 当該意見は、修正しないことを認める要件に関して、主に次の3つの面から見直しを求める意見と考えられる。
- ① 修正を求めない場合の要件をより原則的なものとして定めるべきとの意見
  - ② M&A によって新たに連結グループに組み込まれた子会社についても、修正を求めない場合に含めるべきとの意見
  - ③ 関連会社について、修正を求めない場合に含めるべきとの意見
19. このうち、③の意見については、別途、審議事項(2)-3 で検討を行うため、以下では①と②の意見について分析を行う。

(①の意見についての分析)

20. 当該意見は、修正を求めない場合の要件をより原則的なものとするほうが、より有効な定めとなるとの意見である。この意見を受け入れた場合、どのような表現とするかが論点となるが、これまでの会計基準では、以下のような表現を用いている。

会計基準で定めるケース	定め表現
<p>過年度に遡った情報入手や判断が困難な場合（企業会計基準第24号「会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」）</p>	<p>8 遡及適用が実務上不可能な場合は、次のような状況が該当する。</p> <p>(1)過去の情報が収集・保存されておらず、合理的な努力を行っても、遡及適用による影響額を算定できない場合</p> <p>(2)遡及適用にあたり、過去における経営者の意図について仮定することが必要な場合</p> <p>(3)遡及適用にあたり、会計上の見積りを必要とするときに、会計事象や取引（以下「会計事象等」という。）が発生した時点の状況に関する情報について、対象となる過去の財務諸表が作成された時点で入手可能であったものと、その後判明したものとに、客観的に区別することが時の経過により不可能な場合</p>
<p>高い水準の信頼性ある数値の算定が困難と考えられたもの（企業会計基準第26号「退職給付に関する会計基準」）</p>	<p>26 従業員数が比較的少ない小規模な企業等において、高い信頼性をもって数理計算上の見積りを行うことが困難である場合又は退職給付に係る財務諸表項目に重要性が乏しい場合には、期末の退職給付の要支給額を用いた見積計算を行う等の簡便な方法を用いて、退職給付に係る負債及び退職</p>



審議事項(2)-2

<p>企業会計基準適用指針第 19 号「金融商品の時価等の開示に関する適用指針」</p>	<p>給付費用を計算することができる。</p> <p>5 時価を把握することが極めて困難と認められるため、時価を注記していない金融商品については、当該金融商品の概要、貸借対照表計上額及びその理由を注記する。</p> <p>39 (前略) このため、債券等については、市場価格がなく、かつ、その貸借対照表計上額の重要性に比べ時価の測定には過大なコストを要することなどから、時価を把握することが極めて困難と認められる場合には、時価を注記していない金融商品の概要、貸借対照表計上額及びその理由を注記することとなるが、それは限定的であると考えられる。なお、株式は、一定の種類株式を除き、通常は将来キャッシュ・フローが約定されていないため、そのようなもので市場価格がない場合、時価を把握することが極めて困難と認められる金融商品に該当するものと考えられる。</p>
<p>企業会計基準適用指針第 23 号「貸貸等不動産の時価等の開示に関する会計基準の適用指針」</p>	<p>14 貸貸等不動産の時価を把握することが極めて困難な場合は、時価を注記せず、重要性が乏しいものを除き、その事由、当該貸貸等不動産の概要及び貸借対照表計上額を他の貸貸等不動産とは別に記載する。</p> <p>34 貸貸等不動産の時価を把握することが極めて困難な場合(第 14 項参照)としては、例えば、現在も将来も使用が見込まれておらず売却も容易にできない山林や着工して間もない大規模開発中の不動産などが考えられる</p>

	が、賃貸等不動産の状況は一様ではないため、状況に応じて適切に判断する必要があると考えられる。
--	--

21. これらを踏まえると、本件については、例えば、「修正することが実務上相当程度困難な場合」とすることが考えられるがどうか。この場合、「修正することが実務上相当程度困難な場合」の具体的な判断の指標として「金融機関など、在外子会社等で多数の資本性金融商品の銘柄を保有している場合」を記載することが考えられる。

## (②の意見についての分析)

### 事務局による分析

22. この意見では、M&A 等で新たに外部から連結グループに組み込まれた会社の場合、修正対応に実務上の支障がある場合があり得るため、修正を行わない場合の要件に含めるべきとの意見と考えられる。
23. アウトリーチで聞かれている M&A 等で新たに連結グループに組み込まれた子会社に関する困難性として次の2点に要約できると考えられる。
- ① M&A 等で新たに連結グループに組み込まれた子会社に対して、買収直後の決算において、現地の決算で要求されない情報や会計処理を、親会社の決算のために要求するのは困難である。
  - ② 該当する子会社が過去に取得していた資本性金融商品につき、取得原価データを保有していない場合、子会社化した後にそのデータを求めるのは困難である。
24. ①に関しては、M&A により新たに連結グループに組み込まれた子会社に対しては、連結決算のための情報を収集する内部統制を構築する時間的な猶予が少ない場合があり得る。しかし、その場合も子会社で保有する資本性金融商品の銘柄が多数でない場合には、親会社において、売買損益のリサイクリングや、減損の判断等に必要情報を入手することは可能と考えられる。
25. ②に関しては、M&A の実施時には、パーチェス法の適用により、被取得会社が保有する資産の連結上の簿価は、取得時の時価で評価される。このため、連結決算上考慮すべき取得原価は取得の会計処理時に確定していることから、被取得会社で保有する資本性金融商品の銘柄が多数でない場合には、子会社の帳簿と離れた管理と

なるため一定の困難さはあるものと考えられるが、親会社において連結決算手続の中で対応することも可能と考えられる。

26. このことから、資本性金融商品の OCI オプションのノンリサイクリングの修正が困難な場合は、その要因が M&A という取引の形態によるものではなく、在外子会社等で保有する資本性金融商品の銘柄の多寡によると整理することができると考えられ、M&A で新たに連結グループに組み込まれた子会社を例示とするまでには至らないと考えられるがどうか。

### (まとめ)

27. 第 21 項及び第 26 項の分析から、修正を行わないことを認める要件として、「修正することが実務上相当程度困難な場合」とし、その具体的な判断の指標を「金融機関など、在外子会社等で多数の資本性金融商品を保有している場合」とすることが考えられるがどうか。

#### ディスカッション・ポイント

資本性金融商品に関する OCI オプションのノンリサイクリング処理を修正しないことを認める場合の要件として「修正することが実務上相当程度困難な場合」とし、その具体的な判断の指標を「金融機関など、在外子会社等で多数の資本性金融商品の銘柄を保有している場合」とする事務局提案について、ご意見を頂きたい。

以 上