

---

プロジェクト	実務対応
項目	実務対応報告第 18 号の見直し 第 114 回実務対応専門委員会及び第 378 回企業会期基準委員会で 聞かれた意見

---

### 本資料の目的

1. 本資料は、第 114 回実務対応専門委員会（2018 年 2 月 7 日開催、以下「第 114 回専門委員会」という。）及び第 378 回企業会計基準委員会（2018 年 2 月 9 日開催、以下「第 378 回委員会」という。）で議論された実務対応報告第 18 号「連結財務諸表作成における在外子会社等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。）の見直しについて、聞かれた主な意見をまとめたものである。

### 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対する事務局の提案について

#### （事務局提案に賛成する意見）

2. 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が、のれんの償却など既存の実務対応報告第 18 号の修正項目と比べて、事象の発生頻度が限定的ではないかという意見は理解できるが、発生する可能性は一定程度あると考えられ、理論的には重要性があれば修正すべき項目と考えられるので、事務局提案に賛成する（第 114 回専門委員会）。
3. 事務局提案に賛成する。利用者にとっては連結上の当期純利益に与える影響は重要であり、取引発生頻度が少ないという理由で、一律に修正する必要はないと結論づける論点ではないと考える（第 114 回専門委員会）。
4. 現状の事務局の分析では、修正項目とするべきか否かの理論的な理由について記載されていないと思われるので、その点をもう少し明確にする必要があると考えられる（第 114 回専門委員会）。
5. 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について、修正が不要という結論にはならないと考えている。しかし、実務上実行が困難な場合があるため、実務対応報告第 18 号が当面の取扱いであるという点を考慮し、例外を認めたいという修正項目とすることが良いと考えている（第 378 回委員会）。
6. 実務対応報告第 18 号は、在外子会社の財務諸表を日本基準に基づいて作成することが困難であるため、必要な調整を行って日本基準に近づけようという趣旨と理解

しており、原則としては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は修正すべきと考える。一方で、修正することにより実務上過大な負荷がかかる場合、注記などで補完する前提で修正しない取扱いを認める方法が実務的な解決法と思われるので、実務局提案に賛成する(第 378 回委員会)。

7. 実務局提案に賛成する。会計基準の基本的な考え方に相違があるものについては、実務対応報告第 18 号の中で修正する必要があると考える。一方で、実務対応報告第 18 号は、修正する場合の実務上のコスト等に配慮する考え方があるため、今回の事務局提案のような形が容認できるのではないかと考える(第 378 回委員会)。

**(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ことに反対の意見)**

8. 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項目とすることには反対する。現在の事務局提案では、重要な影響がある会社は修正するとしうえて、多数の銘柄の資本性金融商品を保有する場合は修正しないことを認めることとなっている。そのため、結果的に最も影響の大きな企業については修正がされず、ある程度の重要性のある企業のみが修正を行う基準になっていることから、一貫性に欠けると考えられる。このような形で修正をするのであれば、全ての企業で修正することを求めるべきと考えられるが、それが実務上難しいということであれば、修正項目としない取扱いにするべきだと考える(第 378 回委員会)。

**(市場関係者の意見によって、修正項目とするべきか否かを判断するべきとする意見)**

9. 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は、理論的に修正項目とするべきとする意見には納得できる。一方で、国際的な意見発信を JMIS によって行っていることを考えると、実務対応報告第 18 号で全て修正項目とする必要があるかについては疑問に思っている。一律に修正を求める案、現在の事務局提案、一律に修正しないとする案、全てにメリット、デメリットがあり、理屈があることはわかるので、市場関係者の意見を聞きその結果から判断していくべきと考える(第 378 回委員会)。

**資本性金融商品の売却損益のリサイクリングのみを求め、減損の実施は求めないとする処理を検討すべきとする意見に関しての事務局の検討について**

**(売買損益のみのリサイクリングを選択可能な方法として認めることが考えられるとする意見)**

10. 減損の実施が難しいという理由で、実現損益のリサイクリングを一律に実施せず、注記のみとする考え方に違和感がある。売却により実現している損益については、リサイクリングして純損益に含めることを認めるという考え方はあるのではない

か。減損損失が計上されず、売却損益のみが計上されることになるが、減損はあくまで評価性のものであるため、そこで取扱いを分け、減損は含み損益の注記を追加することで対応するという方法を 1 つの方法として選択できるように認める考え方もあるのではないかと(第 114 回専門委員会)。

**(事務局提案に賛成する意見)**

11. IFRS で OCI オプションノンリサイクリングが導入された際の議論では、減損の実施を求めない代わりにノンリサイクリングを導入するという議論がされており、両者がセットで議論されていたと記憶している。この経緯を考慮した場合には売買損益のリサイクリングのみを求めるという方法は、理論上違和感があるものと考えられる。また、減損を行わずに実現した売買損益が利益情報としてどの程度有用性があるかという点は疑問がある(第 114 回専門委員会)。
12. 仮に減損を行う処理も行わない処理も選択できるということになると、減損をするか否か、減損をする場合には IAS 第 39 号や日本基準のどちらに基づいて行うかなど、選択肢が増えて取扱いが複雑になるため、疑問である(第 114 回専門委員会)。
13. 減損だけを別に扱うという取扱いではなく、修正しない場合は注記を要求するという前提で、実務上困難であれば修正しないという整理の方が望ましいと考えられる(第 114 回専門委員会)。
14. 減損を行わず、売却損益のみがリサイクリングされると、売却損益が大きくなる可能性があるという点は理解できるため、事務局の分析の中に入れていただきたい(第 114 回専門委員会)。

**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に関する事務局の検討について**

**(事務局提案に賛成する意見)**

15. 事務局の提案に賛成する。実務的な重要性の判断の方法については各社の子会社の状況に応じて、様々な方法があると考えられるため、聞かれた意見に対する答えとしては、このような回答はあり得ると考えられる(第 114 回専門委員会)。
16. 事務局提案に賛成する、実務的には在外子会社で対象となる資本性金融商品の残高を確認し、残高ベースでの重要性で処理の要否を判断することになると考えている。そこで重要性があった場合には、注記の提案で求められている売買損益や含み損益の数値を参考に見に行くなどの方法が考えられる。それが唯一の方法ではないと思われるが、具体的な規定の中で重視している数値の示唆はされており、何もヒントがないわけではないので、重要性の規定としては事務局提案の形でよいので

はないか(第 114 回専門委員会)。

**(実務上判断が容易になるような説明を行うべきとの意見)**

17. 事務局の提案が実務対応報告第 18 号の基本的な考え方に沿っているという点は理解するが、今回の論点は減損損失のように実務上影響額とみなされる額を算定できない場合があり得るため、手当てが必要なのはそのような場合にどのように重要性を考えるべきという点であり、その場合の考え方は示す必要があるのではないかと(第 114 回専門委員会)。
18. 重要性を定量的に示すということではなく、減損損失などのリサイクルの対象となる数値を算定できない場合に、「損益に与える重要性」という規定ではなく、注記に関する重要性の判断などについて、より分かりやすい規定を検討してほしい(第 114 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に関する事務局の分析について**

**(事務局提案に賛成するとの意見)**

19. 原則的な要件とすることに賛成である。金融機関であれば認められるというような要件は問題であり、要件としては実務上相当程度困難という点が明確になる必要があると考えられるため、今回の事務局提案に賛成する(第 378 回委員会)。

**(事務局提案に賛成するが、判断要件の表現は見直すべきとの意見)**

20. 基本的に事務局提案に賛成するが、業種による判断であるという誤解が生じないように、判断要件の記載は例示であるということがより明確になるように表現を工夫してほしい(第 114 回専門委員会)。
21. 既存の基準で使われている表現である「実務上不可能」や「著しく困難」などと比べて「実務上相当程度困難」はハードルが低いという理解で良いか、考え方を明らかにしてほしい。また、金融機関であれば無条件で認められるような誤解を与えかねないと思われるため、判断要件の表現はもう少し工夫をしてほしい(第 114 回専門委員会)。

**(判断要件は記載すべきではないとの意見)**

22. 基本的には事務局提案に賛成するが、判断要件に関しては、今の提案内容であれば記載しない方がよいと考える。金融機関であれば無条件で認められるという誤解を与えかねないことと、「多数の銘柄」という点も会社ごとで判断が分かれると考える

られるため、実際の運用は難しいのではないかと考える。現行基準では「過大なコスト」などの記載をしているものもあるため、このような表現を参考にしたほうが良いのではないかと(第 114 回専門委員会)。

23. 金融機関だからという要件が果たして適切かという点に納得感がない。金融機関であれば一般事業会社に比べて管理能力が高いということも考えられるところであり、同様に銘柄が多数という点についても多いから必ずしも管理ができないということではないと考えられる。仮に「金融機関」という言葉を残すとしても、親会社が金融機関なのか、在外子会社なのかという点が、今の文案では不明確である(第 378 回委員会)。
24. 基準の中に判断要件を記載することには反対である。要件に該当するかどうかは、基本的には企業と監査人の協議で判断すべき事項と考えられるため、記載するとすれば監査基準の中で記載すべき事項と考えられる。会計基準は、ここまで具体的な判断要件には踏み込まず、原則的な規定のみを定めるべきだと考える(第 114 回専門委員会)。

#### **(基準の文案の中で意図することの説明を行うべきとの意見)**

25. 金融機関などという記載と、保有銘柄数が多数の時になぜ困難なのかという理由の記載がないことから、判断が難しくなっていると考えられる。実務対応報告第 18 号には結論の背景がないため、詳細な説明を記載するのが難しいのは理解しているが、文案の中で説明的な記載を入れることを検討してはどうか(第 114 回専門委員会)。

#### **(その他の意見)**

26. より適切な表現というのは難しいと考えられるが、今回の事務局提案では既存の基準にはない新しい表現を使っているため、どのように判断すべきというガイダンスに相当する記述は必ず必要だと考えられる(第 114 回専門委員会)。
27. M&A に関する分析の中では、減損の判断を子会社で行えず、親会社で実施することになる点は、実務上の困難さとしてあるのではないかと(第 114 回専門委員会)。

### **関連会社の取扱に関して**

#### **(修正しないことを認める場合の要件について)**

#### **事務局提案に賛成する意見**

28. 事務局提案に賛成する。持分法適用の関連会社は一般的に情報入手が難しいケースが多いと考えられるため、修正しないことを認める場合の要件の例示に加えてもらうことが必要だと考える(第 114 回専門委員会)。

**結論に賛成するが表現を見直すべきとの意見**

29. 修正しないことを認める要件の例示の中に持分法適用関連会社を含めるという提案には賛成であるが、現状の事務局提案の表現については疑問である。相当程度困難な場合の例示として、実務対応報告第 24 号の「実務上極めて困難」な場合が含まれるというのは、両者のレベル感がわかりにくくなると考えられる(第 114 回専門委員会)。
30. 現状の実務対応報告第 24 号で、「統一するために必要な情報の入手が極めて困難な場合」という規定があるため、あえて例示を追加する必要はないのではないか(第 114 回専門委員会)。
31. 現状の提案では、「事務上相当程度困難」という場合と、「情報の入手が実務上極めて困難」という場合の関係がはっきりしないため、その点は明確にする必要がある(第 114 回専門委員会)。
32. 現在の提案では、共同支配企業のように共同支配が及んでいる場合の取扱いが不明確ではないか(第 378 回委員会委員)。

**(注記事項の提案について)**

**注記は不要ではないかとの意見**

33. 既存の実務対応報告第 24 号において、「統一するための情報の入手が著しく困難な場合」にあたる場合、注記が求められていないため、今回の論点について、なぜ注記が必要であるかという点は、丁寧に説明することが必要だと考えられる(114 回専門委員会)。
34. 事務局提案の注記については行う意義が不明である。子会社の場合、具体的な数値を示すため、利用者が必要と考える場合に数値の修正を行うことができるという意義がわかるが、「修正していない」旨の注記だけでは、意味のある情報にはならないと考えられる。もともと、関連会社に関する注記は少ない中で、あえてこの点のみ注記させる意義は乏しいのではないか(第 114 回専門委員会)。
35. 実務対応報告第 24 号は、基本的に実務対応報告第 18 号を準用したうえで、関連会社の特徴に照らして手当てを追加している基準だと考えられる。今回の論点についても、あえて実務対応報告第 18 号では規定せず、実務対応報告第 24 号の方で整理したほうが、注記についても無理のない整理が可能なのではないか(第 114 回専門委員会)。
36. もともと、持分法適用関連会社で連結損益に重要な影響があるという状況自体が限

定的だと考えられるため、実務対応報告第 18 号の方では規定せず、実務対応報告第 24 号で整理するという考え方は賛成できる。そのうえで、一行連結であることを考慮すると、今回の論点で関連会社に対して子会社に準じて注記を求めるというのは、過剰な要求ではないかと考える(第 114 回専門委員会)。

**(その他)**

37. 今回の検討とは別の機会でもよいが、IFRS 第 9 号において、その他の包括利益から利益剰余金への振替を行うことが認められている処理について、それを実施した場合に何らかの注記を要求するなどの規定を導入することを検討してほしい(第 114 回専門委員会)。

以 上