
プロジェクト 実務対応報告第 18 号

項目 適用時期等の検討

本資料の目的

1. 本資料は、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(案)」(以下「改正実務対応報告第 18 号(案)」という。)において、仮に資本性金融商品の OCI オプションのノンリサイクリング処理について修正項目として取り扱った場合の適用時期等に関して、以下の点について検討することを目的とする。
 - ・ 適用時期及び早期適用の要否
 - ・ 経過措置の要否

第 116 回実務対応専門委員会及び第 380 回企業会計基準委員会で聞かれた意見

2. 第 116 回実務対応専門委員会及び第 380 回企業会計基準委員会では、適用時期及び早期適用の要否、経過措置の要否について以下の提案及び照会を行った。

(適用時期及び早期適用)

- ・ 2019 年 4 月 1 日以後開始する連結会計年度の期首から原則適用する。
- ・ 早期適用の二一ズの有無

(経過措置)

- ・ 適用初年度の期首時点で減損処理が必要かどうかの検討を行い、会計方針の変更による累積的影響額を算定し、当該期首時点の利益剰余金に計上する。

3. 前項の事務局の提案に対して、第 116 回実務対応専門委員会及び第 380 回企業会計基準委員会では、以下の意見が聞かれた。

(適用時期及び早期適用)

- (1) IFRS9 を早期適用している事例が多数あるとは考えられず、仮にある場合でも重要な影響がある会社は自主的に修正していることも考えられるため、早期適用の規定をあえて定める必要はないのではないか。

- (2) 原則適用だけでは、12月決算会社などの適用が遅くなり、実務上支障が出る可能性も考えられる。早期適用の弊害はそれほどないと思われるため、早期適用は認めた方が良いと考えられる。
- (3) 利用者としては、改正基準が適用されない空白期間が発生することは好ましいことではなく、事務局提案の注記情報も分析にあたって重要だと考えられるため、早期適用の定めが必要だと考える。
- (4) 実際にどの程度早期適用のニーズがあるかは不明な部分もあり、コメント募集などで意見を問うことが必要だと考えられる。

(経過措置)

- (1) 経過措置は実務上必要な定めであると考えられるため、事務局提案に賛成である。

上記の意見を踏まえた対応

(適用時期)

4. 原則適用の時期に関しては、事務局の提案に対して特段の反対意見は聞かれなかったため、前回の事務局提案どおり2019年4月1日以後開始する連結会計年度の期首からとすることが考えられる。
5. なお、本実務対応報告の最終化は2018年6月第1四半期より後になることが見込まれ、平成30年実務対応報告の適用前の取扱いについての混乱を避けるために公開草案に以下を明示することが考えられる。

「平成30年改正実務対応報告の適用前の連結会計年度及び四半期連結会計期間については、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することは要しない。」

(早期適用)

6. 早期適用については、早期適用を設ける必要がないという意見がある一方で、例えば12月決算の会社では、在外子会社等がIFRS第9号を適用してから2年遅れることから早期適用を認めるべきとする意見が聞かれた。
7. 今後公開草案を経て基準の最終化を図る場合、3月決算の第1四半期には間に合わないと考えられ、早くて第2四半期からの適用となり、この場合、年度に適用され

る会計方針と四半期に適用される会計方針の首尾一貫性や四半期財務諸表間の比較可能性を損なうことになるが、実務対応報告第 18 号の改正は子会社レベルでの修正項目であり、財務諸表に与える影響は限定的であると考えられる。

8. これらを踏まえると、2019 年 4 月 1 日以後開始する連結会計年度の期首から適用することとした上で、2018 年改正実務対応報告の公表日以後最初に終了する連結会計年度及び四半期会計期間において早期適用を認めることとしてはどうか。

(遡及修正に関する経過措置)

9. 遡及修正に関する経過措置を設けるかどうかに関して、第 116 回実務対応専門委員会及び第 380 回企業会計基準委員会では、以下の分析を行っていた。
 - ・ 在外子会社等が IFRS 第 9 号 (2009 年) を早期適用し、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を遡及修正する場合、過去の期間に関して減損処理が必要かどうかの検討を行い、時価が著しく下落したときは、回復する見込みがあると認められる場合に該当するかどうかの判断を行うことになる。そのため、当該過去の判断時点の状況に関する情報について、過去のどの時点で入手可能であったものを事後的に客観的に区別することが困難となる可能性があると考えられる。
10. 第 9 項に記載のように、遡及修正が困難となるのは、判断が介入する過年度分の減損の判定であることから、適用初年度の期首時点で減損処理が必要かどうかの検討を行い、会計方針の変更による累積的影響額を、当該期首時点の利益剰余金に計上することを提案した。
11. この提案に対して遡及修正に関する経過措置は実務上必要であるとの意見が聞かれている。よって、経過措置を設けることとし、文案としては以下が考えられる (一部明確化を図っている。)。

「会計方針の変更による累積的影響額を当該適用初年度の期首時点の利益剰余金に計上することができるものとする。この場合、在外子会社等において、IFRS 第 9 号を早期適用している場合、遡及適用を行う上で過年度分の資本性金融商品の減損会計の適用を行わず、当該適用初年度の期首時点で減損の判定を行うことができる。」

(年度の途中から適用する場合の取扱い)

12. 第 8 項を前提にすると、公表日以後最初に終了する四半期会計期間（例えば第 2 四半期会計期間）において改正実務対応報告第 18 号を早期適用することが想定される。
13. ここで、改正実務対応報告第 18 号を早期適用した四半期会計期間の四半期財務諸表について、第 11 項の経過措置を適用する場合、その影響額を反映する方法としては、会計方針の変更による累積的影響額を早期適用した四半期会計期間の期首の利益剰余金に計上する方法と、年度の期首の利益剰余金に遡及して計上する方法のいずれかが考えられる。

この点、早期適用後の四半期と年度に適用される会計方針を首尾一貫させる観点からは、改正実務対応報告第 18 号を早期適用した四半期から改正による会計処理を反映させるとともに、会計方針の変更による累積的影響額を早期適用した四半期会計期間の期首ではなく年度の期首の利益剰余金に計上することが適切であると考えられる。

14. また、この場合、早期適用した連結会計年度の翌年度に係る四半期財務諸表においても、改正実務対応報告第 18 号を早期適用した連結会計年度の四半期連結財務諸表（比較情報）について当該早期適用した連結会計年度の期首に遡って適用することになる。
15. 第 13 項及び第 14 項を踏まえ、年度の途中の四半期会計期間から早期適用する場合の取扱いとして、以下のように文案に記載することが考えられる。

「平成 30 年改正実務対応報告の公表日以後最初に終了する四半期連結会計期間に平成 30 年改正実務対応報告を早期適用し、会計方針の変更による累積的影響額を適用初年度の利益剰余金に計上する場合、会計方針の変更による累積的影響額は、早期適用した四半期連結会計期間の期首ではなく連結会計年度の期首の利益剰余金に計上する。

また、早期適用した連結会計年度の翌年度に係る四半期連結諸表においては、早期適用した連結会計年度の四半期連結財務諸表（比較情報）について平成 30 年改正実務対応報告の定めを当該早期適用した連結会計年度の期首に遡って適用する。」

（実務上の実行可能性に関する経過措置）

16. 審議事項(4)-2 に記載したとおり、重要性が乏しい場合を除いてすべて修正する場合、子会社において日本基準に対応した簿価と IFRS 第 9 号に基づく簿価の 2 重管理を行う体制や日本基準又は旧 IAS 第 39 号に基づく減損処理を行う体制を整備す

る必要があると考えられ、これらの体制の整備については、特に多数の資本性金融商品を有する在外子会社等が存在する企業では、一定の準備期間を要すると考えられることから、経過措置を設けることの検討を行う。

17. 在外子会社等において IFRS 第 9 号が初めて適用される連結会計年度においては、IFRS 第 9 号に対応した帳簿管理が必要になり、それと同時に実務対応報告第 18 号の修正項目としての対応のために、日本基準又は IAS 第 39 号に基づく帳簿の導入や減損の検討を行うことは、実務上の大きな負担が生じることが予想される。

18. したがって、2019 年 4 月 1 日以後開始する連結会計年度の期首から強制適用することを前提として、以下の経過措置を設け、経過措置を適用している場合にはその旨を注記することが考えられるがどうか。

(1) 修正項目に対応するための整備に一定の時間を要する場合、2020 年 4 月 1 日以後開始する連結会計年度の期首から適用することを認める。

(2) 在外子会社等において、IFRS 第 9 号の適用が 2018 年 1 月 1 日より遅くなる場合（IFRS 第 17 号「保険契約」の適用対象となる在外子会社等）在外子会社等が初めて IFRS 第 9 号を適用する連結会計年度の翌連結会計年度の期首からの適用を認める。

ディスカッション・ポイント

上記の適用時期及び経過措置の事務局提案についてご意見を伺いたい。

以 上