

実務対応報告公開草案第 55 号(実務対応報告第 18 号の改正案)

「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(案)」等に対するコメント

1. コメントの対象となる公表物の名称及び公表時期

- 実務対応報告公開草案第 55 号(実務対応報告第 18 号の改正案)「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(案)」(平成 30 年 5 月 28 日公表)
- 実務対応報告公開草案第 56 号(実務対応報告第 24 号の改正案)「持分法適用関連会社の会計処理に関する当面の取扱い(案)」(以下、実務対応報告第 18 号の改正案と合わせて「本公開草案」という。)(平成 30 年 5 月 28 日公表)

2. コメント募集期間

平成 30 年 5 月 28 日～平成 30 年 7 月 30 日

3. 公開草案を踏まえた公表物の名称及び公表時期

- 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。)(平成 30 年 9 月 14 日公表)
- 改正実務対応報告第 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」(以下「実務対応報告第 24 号」という。また、実務対応報告第 18 号と合わせて「本実務対応報告」という。)(平成 30 年 9 月 14 日公表)

4. コメント提出者一覧

[団体等]

	団 体 名
CL1	日本公認会計士協会
CL2	一般社団法人 日本経済団体連合会
CL3	株式会社ディスクロージャー&IR 総合研究所

[個人（敬称略）]

	氏名・所属等（記載のあるもののみ）	
CL4	田淵 隆明	公認システム監査人 IFRS・連結会計コンサルタント
CL5	國見 琢	公認会計士

5. 主なコメントの概要とその対応

以下は、主なコメントの概要と企業会計基準委員会（以下「委員会」という。）のそれらに対する対応です。

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
（質問1）在外子会社等でIFRS第9号「金融商品」を適用し、資本性金融商品の公正価値の事後的な変動をその他の包括利益に表示する選択をしている場合の組替調整を修正項目とする提案について		
（全体を支持するコメント）		
1) 提案内容に同意する。	提案に同意する。	本公開草案の提案の方向性を支持するコメントである。
（適用する減損の定めに関するコメント）		
2) 適用する減損の定め継続性について	<p>在外子会社等が保有する資本性金融商品について減損処理の検討を行うに当たっては、企業会計基準第10号「金融商品に関する会計基準」の定め、又はIAS第39号「金融商品：認識及び測定」（以下「IAS第39号」という。）の定めに従うこととされている。いずれかを当初選択した後は、選択した定めを継続適用することが想定されていると理解しているが、そうであれば、その旨を明確化することが望ましい。</p> <p>（理由）</p> <p>いずれかの定めを選択した後、適用する減損の定めを変更するケースが考えられるのかどうか、実務において首尾一貫した適用がなされるようにする必要がある。</p>	資本性金融商品の減損について2つの定めを選択を認めることとなるため、その適用には継続性が求められるものと考えられるが、一般的な取扱いであり、特に本文に記載することはしない。
3) IAS第39号の減損の定め明確化について	本公開草案の脚注3において、「国際財務報告基準第9号「金融商品」の公表により、国際会計基準第39号「金融商品：認識及び測定」における金融資産の減損の定めは削除されている。」と説明されている。当該説明に代えて、IAS第39号の減損の定めを具体的に記載することが望ましい。	企業会計基準委員会による修正会計基準第2号「その他の包括利益の会計処理」は会計基準そのものを定めたものである一方、本実務対応報告は修正項目に

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
	<p>(理由)</p> <p>子会社の会計処理を修正するに当たり、既に削除された IAS 第 39 号の減損の定めを適用していくのであれば、当該定めを具体的に記載して周知させる必要がある。企業会計基準委員会による修正会計基準第 2 号「その他の包括利益の会計処理」においては IAS 第 39 号の定めを具体的に記載している箇所もあることから、同様の方法を検討してもよいと考えられる。また、本公開草案の脚注 3 の説明は事実であるものの、子会社の会計処理を修正するに当たり、IAS 第 39 号の減損の定めに従うことが事実上認められないという誤解を招くことも考えられる。</p>	<p>対する基本的な修正方法のみを記載しているものであることから、両者は性格が異なり、修正方法に関して記載すべき内容の詳細さの程度も異なるものと考えられるため、IAS 第 39 号の減損の定めを具体的に記載することはしないこととした。</p> <p>なお、実務対応報告第 18 号の脚注 3 の IAS 第 39 号の削除の定めに記載については、左記のコメントを踏まえ、以下のように見直すこととする。</p> <p>「国際財務報告基準第 9 号「金融商品」の公表により、国際会計基準第 39 号「金融商品：認識及び測定」における金融資産の減損の定めは削除されているが、本実務対応報告においては、削除される直前の国際会計基準第 39 号「金融商品：認識及び測定」における金融資産の減損の定めに従うことができることとした。」</p>
(質問 2) その他		
(追加を提案した修正項目に関するコメント)		

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
4) 修正項目とすることの適切性について	<p>資本性金融商品の公正価値の事後的な変動をその他の包括利益に表示する選択をしている場合の組替調整を、連結決算手続きにおける修正項目とすることは適切と考える。</p> <p>当該項目は、IFRS のエンドースメント手続きにおいて、『削除又は修正』の対象とされている項目であり、わが国として受け入れられない考え方の会計処理として、国際的に意見発信を行っている。</p> <p>これまでわが国が行ってきたリサイクリングに関する意見発信と矛盾する措置を、実務対応上の問題を理由に設けることは適切ではないと考える。</p>	<p>本公開草案の提案の方向性を支持するコメントである。</p>
(改正の考え方に関するコメント)		
5) 改正にあたっての結論の背景の記載について	<p>実務対応報告公開草案第55号に記載されている「本実務対応報告の考え方」の内容を見直した上で結論の背景を詳細に記述すべきである。</p> <p>コメント募集文書に「修正項目として追加する項目の有無について、我が国の会計基準に共通する考え方と乖離するか否かの観点や実務上の実行可能性の観点に加えて、子会社における取引の発生可能性や子会社において発生する取引の連結財務諸表全体に与える重要性の観点等から検討を行いました。」との記述があるが、これは実務対応報告公開草案第55号に記載されている「本実務対応報告の考え方」の内容と必ずしも整合していないように見受けられる。「本実務対応報告の考え方」の内容が現状に適合していないのであれば、これを見直すべきである。</p> <p>また、本公開草案には具体的にどのような検討がなされたのかという結論の背景に関する記述が見当たらない。結論の背景に関する記述は、貴委員会における検討が「本実務対応報告の考え方」に沿って適切になされたかどうかを検討する上で非常に有用なものである。そのため、現状では利害関係者が本公開草案の適切性を検討するための材料が不足していると考えている。</p>	<p>実務対応報告第18号における修正項目は、「本実務対応報告の考え方」において、「国際財務報告基準又は米国会計基準に準拠した会計処理が、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、一般的に当該差異に重要性があるため、修正なしに連結財務諸表に反映することは合理的ではなく、その修正に実務上の支障は少ないと考えられた」と記載されている。本公開草案はこれに基づき検討を行っており、「本実務対応報告の公表及び改正の経緯」の「平成30年改正」において、コメント募集文書と同様の記載を行なっている。したがって、「本実務</p>

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
	<p>特に、企業会計基準委員会による修正会計基準第2号「その他の包括利益の会計処理」において削除又は修正項目とされているノンリサイクリング処理のすべてが本公開草案において修正項目とされているわけではない点は、「本実務対応報告の考え方」に反しているように感じられる。そのため、この点についての説明が十分になされることを要望する。</p>	<p>対応報告の考え方」を見直す必要はないと考えられる。</p> <p>なお、「平成30年改正」の記載を次のように修正する。「審議においては、「本実務対応報告の考え方」に基づき、に記載されている我が国の会計基準に共通する考え方と乖離するか否かの観点や実務上の実行可能性の観点に加えて、子会社における取引の発生可能性や子会社において発生する取引の連結財務諸表全体に与える重要性の観点等から検討を行い、(以下略)」</p> <p>このように、実務対応報告第18号の修正項目は、我が国の会計基準に共通する考え方との乖離や実務上の支障の程度に加え、重要性の観点からも検討を行っていることから、すべてのノンリサイクリング項目について「削除又は修正」を行っている企業会計基準委員会による修正会計基準第2号「その他の包括利益の会計処理」と一致するものではない。</p>

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
(適用時期に関するコメント)		
6) 中間連結財務諸表についての適用時期	中間（連結）財務諸表作成会社については、実務対応報告公開草案第 55 号の適用時期等（3）②⑤ ¹ の取扱いが、四半期（連結）財務諸表作成会社に準じて適用されるということとでよいか確認したい（実務対応報告公開草案第 56 号の同適用時期等の取扱いも併せて確認したい）。	本実務対応報告の適用時期等（3）②⑤については、中間（連結）財務諸表についても、四半期（連結）財務諸表に準じた取扱いとなるものと考えられる。
(開示に関するコメント)		
7) 注記内容の明確化について	実務対応報告公開草案第 55 号の適用時期等（3）③なお書 ² の取扱いは、基準適用前の期において、未適用の会計基準等に関する注記の適用時期に関する注記（会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準第 12 項（2））として適用予定日を記述することを改めて求めているのか、あるいは基準を適用した期において、会計方針の変更の注記として原	適用時期等（3）③なお書については、未適用の会計基準等に関する注記に加えて、平成 31 年 4 月 1 日以後開始する連結会計年度において、(3) ③の規定に基づき

¹ 適用時期等（3）②

① の定めにかかわらず、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連結会計年度及び四半期連結会計期間において適用することができる。

適用時期等（3）⑤

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を早期適用した四半期連結会計期間の期首時点ではなく連結会計年度の期首時点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財務諸表においては、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。

² 適用時期等（3）③

① の定めにかかわらず、平成 32 年 4 月 1 日以後開始する連結会計年度の期首又は在外子会社等が初めて国際財務報告基準第 9 号「金融商品」を適用する連結会計年度の翌連結会計年度の期首から適用することができるものとする。なお、この場合、その旨を注記する。

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
	<p>則適用時期より遅い適用である旨の記述をすることを求めているのか、について確認したい。</p>	<p>平成 30 年改正実務対応報告を適用していない場合に、その旨を記載することを想定している。</p> <p>左記のコメントを踏まえて、実務対応報告第 24 号も含め、以下のように表現を見直すこととする。</p> <p>「なお、平成 31 年 4 月 1 日以後開始する連結会計年度以降の各連結会計年度において、平成 30 年改正実務対応報告を適用していない場合、その旨を注記する。」</p>
(設例に関するコメント)		
<p>8) 設例 5 の表現について</p>	<p>設例 5 の以下の表現が紛らわしいので修正すべきと考えます。</p> <p>この設例では、当該資本性金融商品の時価評価について、海外子会社では FVOCI であるのに対し、P 社は FVTPL であることを想定している。従って、現行の設例の文言は紛らわしいと思われる。</p> <p><現行></p> <p>P 社における資本性金融商品の公正価値の事後的な変動をその他の包括利益に表示する選択をしている場合の組替調整に係る連結修正仕訳</p> <p><修正案></p> <p>E 社が資本性金融商品の公正価値の事後的な変動をその他の包括利益に表示する選択をしている場合の、P 社における組替調整に係る連結修正仕訳</p>	<p>左記のコメントを踏まえ、以下のように表現を見直すこととする。</p> <p>「2. 在外子会社 E 社が資本性金融商品の公正価値の事後的な変動をその他の包括利益に表示する選択をしている場合の組替調整に係る P 社の連結修正仕訳」</p>

以 上