

---

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—論点の検討—

---

## I. 検討の概要

1. 2013 年 3 月 29 日開催の第 261 回企業会計基準委員会において、基準諮問会議から ASBJ に対して、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「18 号」という。）の見直しについて新規テーマとして提言がされた（内容については、審議事項(5)-2 を参照。）。
2. 具体的には、18 号の公表後の米国会計基準や国際財務報告基準（IFRS）の改正点の中で、日本基準との差異が新たに生じているもののうち、18 号の「当面の取扱い」において「当該修正額に重要性が乏しい場合を除き、連結決算手続上、当期純利益が適切に計上されるよう当該在外子会社の会計処理を修正しなければならない」とされている項目（以下「修正項目」という。）<sup>1</sup>に追加すべき項目はあるか否かの検討である。これまで 2 回実務対応専門委員会が開催され、検討が進められている。

## II. 修正項目に追加すべき項目の検討

3. 18 号は、連結上の当期純損益に重要な影響を与える場合には修正しなければならないものとしているが、これに関して以下のような考え方が示されている。
  - (1) 「修正項目は、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

---

<sup>1</sup> 修正項目の「少数株主損益の会計処理」については、平成 25 年 1 月 11 日に公表された企業会計基準公開草案第 49 号「企業結合に関する会計基準（案）」及び関連する他の会計基準等の改正案（以下、「企業結合等改正公開草案」という。）において、IFRS と同様の取扱いとする提案がなされており、これが最終化された場合には差異ではなくなり、修正項目から削除される予定である。

でなく、その修正に実務上の支障は少ないと考えられたことによる。」

- (2) 「我が国の会計基準に共通する考え方としては、当期純利益を測定する上での費用配分、当期純利益と株主資本との連繋及び投資の性格に応じた資産及び負債の評価などが挙げられる。」

なお、現行の 18 号における修正項目については、それぞれ以下の考え方に関連すると考えられる

- ① 「当期純利益を測定する上での費用配分」に関する修正項目
  - 「のれんの償却」
  - 「研究開発費の支出時費用処理」
- ② 「当期純利益と株主資本との連繋」に関する修正項目
  - 「退職給付会計における数理計算上の差異の費用処理」
- ③ 「投資の性格に応じた資産及び負債の評価」に関する修正項目
  - 「投資不動産の時価評価及び固定資産の再評価」

- (3) 「連結上の当期純損益に重要な影響を与える場合としたのは、これは財務報告において提供される情報の中で、特に重要なのは投資の成果を示す利益情報と考えられることによる。」

- (4) なお、企業結合等改正公開草案においては、現行の「少数株主損益調整前当期純利益」を「当期純利益」として表示し、「親会社に株主に帰属する当期純利益」を改正後の「当期純利益」の内訳項目として表示することが提案されている。これが最終化された場合でも、利益情報の中で特に親会社株主に係る情報が重要であることに変更はないと考えられるため、18 号の修正項目の検討に当たっても親会社株主に帰属する当期純利益の金額を重視して検討することにも変更はないと考えられる。

4. 前項の考え方を踏まえて、18 号公表後に公表又は改正された以下の IFRS 及び米国会計基準について、修正項目に追加すべき項目があるか否かの検討を行う。

## IFRS

- (1) IFRS 第3号「企業結合」及びIAS 第27号「連結財務諸表」<sup>2</sup> (2008年1月改正)
- (2) IFRS 第9号「金融商品」(2009年11月、2010年10月公表)
- (3) IFRS 第10号「連結財務諸表」(2011年5月公表)
- (4) IFRS 第11号「共同支配の取り決め」(2011年5月公表)
- (5) IFRS 第13号「公正価値測定」(2008年1月公表)
- (6) IAS 第19号「従業員給付」(2008年1月改正)

### 米国会計基準

- (7) 旧米国財務会計基準書(SFAS) 第158号「給付建年金及び他の退職後給付制度に関する事業主の会計処理」(2006年9月公表)
- (8) 旧SFAS 第159号「金融資産と金融負債に関する公正価値オプション」(2007年2月公表)
- (9) 旧SFAS 第141号「企業結合」(2007年12月改正) 及びSFAS 第160号「連結財務諸表における非支配持分」(2007年12月公表)
- (10) 会計基準更新書(ASU)第2011-4号「公正価値測定(トピック820) 米国会計基準と国際財務報告基準における公正価値の測定及び開示に関する規定を共通化するための改訂」(2011年5月公表)

### IFRS 第3号「企業結合」(2008年1月改正) 及び旧IAS 第27号「連結財務諸表」(2008年1月改正、2011年5月改正)

5. IFRS 第3号「企業結合」及びIAS 第27号「連結財務諸表」(2008年1月改正) に関して、日本基準との差異が新たに生じていると考えられる主な項目は以下と考えられる。なお、新たな差異ではないが、特別目的会社の連結範囲に関する取扱いについては、改正後も日本基準と差異がある。

---

<sup>2</sup> (3)のIFRS 第10号「連結財務諸表」に2008年1月の改正内容は引き継がれている。

- (1) 子会社に対する支配の喪失を伴わない親会社持分の増減
- (2) 子会社に対する支配の喪失時の会計処理
- (3) 全部のれん

#### 子会社に対する支配の喪失を伴わない親会社持分の増減

6. 子会社に対する支配の喪失を伴わない親会社持分の増減に関する IFRS 及び日本基準における会計処理は以下の通りである。

##### 【IFRS における会計処理】

支配の喪失とならない親会社の子会社に対する持分の増減（子会社株式の一部売却等）は、資本取引として扱われ、純損益に計上されない（旧 IAS 第 27 号第 30 項、IFRS 第 10 号第 23 項）。

##### 【日本基準における会計処理】

子会社株式の一部売却で支配の喪失を伴わない場合、連結財務諸表上の売却簿価と個別財務諸表上の売却簿価との差額を、個別財務諸表上の売却損益の修正として処理する。（企業会計基準第 22 号第 29 項）。

##### 【事務局提案】

7. 平成 25 年 1 月 11 日に公表された企業結合等改正公開草案において、IFRS と同様の取扱いとする提案がなされた。これが最終化された場合には差異ではなくなるため、当該審議の推移を見守ることとし、今回は修正項目としないこととしてはどうか。

#### 子会社に対する支配の喪失時の会計処理

8. 子会社に対する支配の喪失時の会計処理に関する IFRS 及び日本基準における会計処理は以下の通りである。

【IFRSにおける会計処理】

子会社に対する支配を喪失した場合、残存投資を支配喪失日の公正価値で認識し、従前の簿価との差額を損益処理する（IAS 第 27 号第 34 項、IFRS 第 10 号第 25 項、B98 項）。

【日本基準における会計処理】

連結財務諸表上、株式売却等で支配を喪失した場合、残存投資は、関連会社になる場合には持分法による投資評価額で評価し、関連会社にも該当しなくなる場合には個別財務諸表上の帳簿価額で評価する（企業会計基準第 22 号第 29 項、日本公認会計士協会会計制度委員会報告第 7 号第 45 項及び第 46 項）。

【事務局提案】

9. 企業結合等改正公開草案においては、当該処理については、企業結合会計基準等の改正の最終基準化後、我が国会計基準を取り巻く状況も踏まえて、会計処理の検討に着手する時期を判断するとしており、当面は差異となるが、当該検討の推移を見守ることとし、今回は修正項目としないこととしてはどうか<sup>3</sup>。

**全部のれん**

10. 全部のれんに関する IFRS 及び日本基準における会計処理は以下の通りである。

【IFRSにおける会計処理】

---

<sup>3</sup> 公開草案のコメント募集において、「国際的な会計基準では、子会社に対する支配が喪失した場合に、残存の投資について評価替するが、この会計処理については、事業分離等会計基準や金融商品会計基準等の他の会計基準にも影響する横断的な論点であり、さらに、段階取得の検討経緯（企業結合会計基準第 88 項から第 93 項参照）を踏まえると、実務における段階取得の適用状況をまず検証すべきとの意見もある。これらを踏まえ、現時点における対応としては、段階取得の実務における適用状況の調査を含む、企業結合に係る実態調査を今後適切な時期に始めることとしつつ、当該実態調査の実行には相当の時間を要するものと考えられることから、本公開草案の最終基準化後、我が国会計基準を取り巻く状況も踏まえて、会計処理の検討に着手する時期を判断することとした。」とされている。

企業結合ごとに、以下の2つの方法が認められている(IFRS第3号第19項)。

- ・ 非支配持分を公正価値で測定する方法(全部のれん方式)
- ・ 非支配持分を被取得企業の識別可能純資産の比例持分で測定する方法  
(購入のれん方式)

【日本基準における会計処理】

購入のれん方式のみ認められている(企業会計基準第22号第26項、(注7))。

【事務局提案】

11. 在外子会社が企業結合を行い当該企業結合で発生したのれんについて全部のれん方式を採用した場合、購入のれん方式と比較した影響は以下のとおりである。

(1) 連結貸借対照表への影響額

非支配株主持分に帰属するのれんの相当額が、のれん及び非支配株主持分の計上額に影響する。

(2) 連結損益計算書及び連結包括利益計算書への影響

非支配株主持分に帰属するのれんの償却費相当額が、営業利益、経常利益、税金等調整前当期純利益、少数株主損益調整前当期純利益及び包括利益に影響する。なお、非支配株主持分に帰属するのれんの償却費に関して、第13項に記載の調整(非支配株主に帰属する当期純利益への計上)を行えば、当期純利益への影響はない。

12. 企業結合等改正公開草案においては、当該論点について継続検討課題とすることとされており、当面は差異となる。しかしながら、以下の点を勘案すると、修正項目とするほどの重要性はないものと考えられ、修正項目としないこととしてどうか。

(1) 第11項に記載のとおり、総資産、純資産、段階利益には影響があるが、

現行の日本基準ベースの当期純利益には影響はない。

(2) 非支配株主持分に帰属するのれんの測定等の論点があるが、第3項に記載の「我が国の会計基準に共通する考え方」と重要な乖離があるとまではいえない。

13. なお、上記に関連して、現行の修正項目とされているのれんの償却に関する連結決算手続上の修正に関して、全部のれんが選択されている場合の非支配株主持分に帰属するのれんの償却費の取扱いが論点となる。IAS第36号において、のれんの減損損失が計上された場合、親会社持分と非支配株主持分に配分することとされていることから、非支配株主持分に帰属するのれんの償却費については非支配株主に帰属する当期純利益に計上することが考えられる。この点について、今回の18号の修正で処理を示すことが考えられる。

### IFRS第9号「金融商品」(2009年11月公表、2010年10月改正)

14. IFRS第9号について、日本基準との差異が新たに生じていると考えられる主な項目は以下と考えられる。

- (1) 資本性金融商品の公正価値測定
- (2) 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
- (3) 金融負債の公正価値オプションにおけるノンリサイクリング処理

### 資本性金融商品の公正価値測定

15. 資本性金融商品の公正価値測定に関するIFRS及び日本基準における会計処理は以下の通りである。

#### 【IFRSにおける会計処理】

資本性金融商品に対する投資は、すべて公正価値で測定しなければならない(IFRS第9号B5.4.14項)。

ただし、売買目的保有ではない資本性金融商品への投資について、当初認識

時に、公正価値の変動をその他の包括利益（OCI）に表示するという取消不能な選択をすることができる（「以下「OCI オプション」という。」、IFRS 第 9 号第 5.7.5 項）。その他の包括利益に表示された金額は、売却等が行われた場合でも、事後的に純損益に振り替えてはならない（リサイクリングの禁止、IFRS 第 9 号 B5.7.1 項）。

（非上場株式について）

IAS 第 39 号では、資本性金融商品に対する投資のうち、活発な市場における公表市場価格がなく、公正価値を信頼性をもって測定できないものは取得原価で測定しなければならないとされていた（IAS 第 39 号第 46 項(c)）が、IFRS 第 9 号ではこの規定が削除された。

ただし、限定的な状況ではあるが、取得原価が公正価値の適切な見積りとなる場合があるとしている（IFRS 第 9 号 B5.4.14 号）。該当する可能性がある場合として、公正価値を算定するのに利用できる最近の情報が十分でない場合、又は、可能な公正価値測定の範囲が広く、当該範囲の中で取得原価が公正価値の最善の見積りを表す場合を挙げている（IFRS 第 9 号 B5.4.14 項）。

#### 【日本基準における会計処理】

売買目的有価証券は、時価をもって貸借対照表価額とし、評価差額は当期の損益とする（企業会計基準第 10 号第 16 項）。

その他有価証券は、時価をもって貸借対照表価額とし、評価差額を OCI に計上後、売却や減損等がなされた場合に純損益にリサイクリングされる。（企業会計基準第 10 号第 18 項）。

時価を把握することが極めて困難と認められる社債その他の債券以外の有価証券は、取得原価をもって貸借対照表価額とする（企業会計基準第 10 号第 19 項）。

なお、市場で売買されない株式について、たとえ何らかの方式により価額の



算定が可能としてもそれを時価とはしないものとし、当該株式は時価を把握することが極めて困難と認められる有価証券として取り扱う（日本公認会計士協会会計制度委員会報告第14号「金融商品会計に関する実務指針」第63項ただし書き）。

**【事務局提案】**

＜在外子会社が OCI オプション（第15項参照）を選択しなかった場合＞

16. 在外子会社が OCI オプションを選択しなかった場合、資本性金融商品は公正価値で貸借対照表に計上され、当該資本性金融商品の公正価値の変動は包括利益計算書の当期純利益に計上される。

（上場株式について）

17. 貸借対照表の観点では、IFRS と日本基準の取扱いに差異はなく公正価値評価されるが、売買有価証券ではない上場株式（その他有価証券）については、事業投資の性格を有するものも含まれるため、損益計算書の観点からは、公正価値の変動を包括利益計算書の当期純利益に計上することは有用ではない可能性がある。
18. しかしながら、前項に記載したような性格を有する可能性があるものの、在外子会社が当該上場株式について OCI オプションを選択せず、公正価値の変動を包括利益計算書の当期純利益に計上する方法を選択している場合、投資の性格等何らかの判断を行ったうえのものと考えられる。したがって、あえて修正項目とする必要はないと考えられるがどうか。

（非上場株式について）

19. 非上場株式については、以下の性格を有する可能性があるため、貸借対照表の

観点からも損益計算書の観点からも、公正価値測定は有用でない可能性がある。

- ✓ 非上場株式の計上額にはのれん価値が含まれるため、事業投資の性格も持つと考えられ、評価差額を当期純利益に反映することは適切ではない。
- ✓ 上場株式と比較して、より事業投資の性格が強いと考えられるため、貸借対照表における公正価値測定も適当ではない。
- ✓ 一般に、測定の信頼性に欠ける可能性が高いと考えられる。

20. しかしながら、前項の性格を有する可能性はあるものの、以下の観点から、修正項目とする必要はないと考えられるがどうか。

- ✓ 在外子会社が当該非上場株式について OCI オプションを選択せず、公正価値の変動を包括利益計算書の当期純利益に計上する方法を選択している場合、上場株式と同様に、投資の性格等何らかの判断を行ったうえのものと考えられる。したがって、あえて修正項目とする必要はない。
- ✓ 在外子会社において、公正価値測定がなされている事が前提となるため、測定の信頼性の論点は生じないと考えられる。
- ✓ 在外子会社レベルで保有している非上場株式は、一般的には金額的重要性が低く、また、当該非上場株式の公正価値と取得価額との差額に重要性があるケースは多くないと考えられる。

<在外子会社が OCI オプションを選択した場合>

21. 在外子会社が OCI オプションを選択した場合、資本性金融商品は公正価値で貸借対照表に計上されるとともに、当該資本性金融商品の公正価値の変動は OCI に計上され、当期純利益には計上されない。

この場合、損益計算書の観点では、第 23 項に記載のノンリサイクリング処理について修正が必要になると考えられるが、リサイクリング処理を行う場合、当期純利益には影響がないため修正項目とする必要はない。

また、貸借対照表の観点では、非上場株式について論点となりうるが、第20項に記載のとおり、修正項目とする必要はないと考えられるがどうか。

### 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

22. 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関する IFRS 及び日本基準における会計処理は、第15項に記載の通りである。

#### 【事務局提案】

23. ノンリサイクリング処理については、第3項の「当期純利益と株主資本との連繋」の観点で、我が国の会計基準に共通する考え方と乖離すると考えられるため、修正項目へ追加し、在外子会社が資本性金融商品の処分又は減損を行った際には、OCI を純損益にリサイクルすることを要求してはどうか。

なお、リサイクリングを要求した場合、在外子会社において OCI オプションを適用した資本性金融商品について減損の検討が必要となり、減損会計の適用については、日本基準の減損規定（企業会計基準第10号「金融商品に関する会計基準」）又は IAS 第39号の減損規定を利用することが想定される。

これらの減損規定の差異について従来修正項目としていないこと及び現在 IAS 第39号から IFRS 第9号への置き換えが順次行われているが、IFRS 第9号の強制適用4までは、IAS 第39号の規定は引き続き効力を有することから、当面の間、いずれの規定を利用することも認めることを明示してはどうか。

### 金融負債の公正価値オプションにおけるノンリサイクリング処理

24. 金融負債の公正価値オプションにおけるノンリサイクリング処理に関する IFRS における会計処理と検討状況は以下の通りである。

---

<sup>4</sup> IFRS 第9号は2015年1月1日以後開始する事業年度に適用しなければならないとされていたが、2013年7月のIASB会議において強制適用日を延期し、減損、分類及び測定に関する事項の最終化まで強制適用日の決定をしないことが暫定決定されている。

【IFRSにおける会計処理】

一定の要件（いわゆる「会計上のミスマッチ」を解消又は大幅に低減する場合等）を満たす場合、当初認識時に、金融負債を純損益を通じて公正価値で測定するものとして取消不能の指定をすることができる（公正価値オプション、IFRS 第9号第4.2.2項）。金融負債に公正価値オプションの指定をした場合、原則として、当該負債の信用リスクの変動に起因する金額をその他の包括利益に表示しなければならない（IFRS 第9号第5.7.7項）。その他の包括利益に表示された金額は、その後において純損益に振り替えてはならない（リサイクリングの禁止、IFRS 第9号B5.7.9項）。

【日本基準における会計処理】

デリバティブ取引に係る負債等を除き金融負債の公正価値測定は要求又は許容されていない。また、金融負債について公正価値測定される場合であっても、ヘッジ会計を適用した場合を除き、評価差額は純損益に計上され、自己の信用リスクに係る公正価値の変動を区分してOCIに計上することはない。

【事務局提案】

25. 公正価値オプションの指定自体は、第24項に記載のように一定の要件を満たす場合にのみ認められる処理であるため、第3項の「投資の性格に応じた資産及び負債の評価」という観点では、我が国の会計基準に共通する考え方と乖離するとまではいえないと考えられるため、修正項目としないことかどうか。
26. 一方、ノンリサイクリング処理については、第3項の「当期純利益と株主資本との連繋」の観点で、我が国の会計基準に共通する考え方と乖離すると考えられるため、修正項目へ追加し、在外子会社が金融負債の期限前償還等を行った際には、OCIを純損益にリサイクルすることを要求してはどうか。

### IFRS 第 10 号「連結財務諸表」(2011 年 5 月公表)

27. IFRS 第 10 号「連結財務諸表」(2011 年 5 月公表)(旧 IAS 第 27 号から引き継がれた、連結手続に関する規定を除く)は連結の範囲を定めた基準であり、日本基準とは一定の差異がある。ただし、18 号は、親会社及び子会社が採用する会計処理の原則及び手続について原則として統一すべきとする連結会計基準第 17 項に関する当面の取扱いを定めているものであるため、連結の範囲については 18 号の対象範囲外と考えられるがどうか。

なお、在外子会社が IFRS に基づき連結財務諸表を作成する場合、連結の範囲が日本基準によった場合と相違する可能性があるが、従来より当該差異について修正を求めていなかったこと及び IFRS10 での改正内容を勘案し、今後も引き続き修正を求めないこととしてはどうか。

### IFRS 第 11 号「共同支配の取り決め」(2011 年 5 月公表)

28. IFRS 第 11 号「共同支配の取り決め」(2011 年 5 月公表)は、共同支配、共同支配の取決め、共同支配の取決めの分類(共同支配事業と共同支配企業)の定義と共同支配事業と共同支配企業の会計処理などについて定めた基準である。現在の日本基準とは共同支配企業の範囲などが異なり、結果として持分法の適用範囲が異なる可能性がある。ただし、前項と同様に、持分法の適用範囲については 18 号の対象範囲外と考えられるがどうか。

なお、在外子会社が IFRS に基づき連結財務諸表を作成する場合、持分法の適用範囲が日本基準によった場合と相違する可能性があるが、従来より当該差異について修正を求めていなかったこと及び IFRS11 の内容を勘案し、今後も引き続き修正を求めないこととしてはどうか。

### IFRS 第 13 号「公正価値測定」(2011 年 5 月公表)

29. IFRS 第 13 号「公正価値測定」(2011 年 5 月公表)は、公正価値測定される項目に係る測定のガイダンスであり、公正価値測定すべき対象を定めるものでは

ない。公正価値測定の方法の差異により、結果として、当期純利益が異なりうるものの、修正項目に加えるほどの重要性はないと考えられるがどうか。

### IAS 第 19 号「従業員給付」(2011 年 6 月改正)

30. 在外子会社において数理計算上の差異等の再測定を OCI で認識し、ノンリサイクリングとされる。この点については、企業会計基準第 26 号「退職給付に関する会計基準」の設定に伴う 18 号の改正で対応済（遅延認識、リサイクリングの要求）である。
31. その他の点について、日本基準と新たな差異が生じていると考えられる事項は以下の点がある。

#### 【IFRS における会計処理】

確定給付負債（資産）の純額に係る利息純額は、確定給付制度債務の現在価値と制度資産の公正価値の期首純額に割引率を乗じて算定する（IAS 第 19 号第 123 項）。

#### 【日本基準における会計処理】

期待運用収益は、期首の年金資産の額に合理的に期待される収益率（長期期待運用収益率）を乗じて計算する（企業会計基準第 26 号第 23 項）。

#### 【事務局提案】

32. 上記のように IFRS と現行の日本基準とは異なる取扱いがみられるが、重要性はないと考えられ、修正項目への追加は不要と考えられるがどうか。

### 旧米国財務会計基準書 (SFAS) 第 158 号「給付建年金及び他の退職後給付制度に関する事業主の会計処理」(2006 年 9 月公表)

33. 旧米国財務会計基準書 (SFAS) 第 158 号「給付建年金及び他の退職後給付制度

に関する事業主の会計処理」(2006年9月公表)では、以下の会計処理が要求される。

「財政状態計算書の年金負債の帳簿価額は、退職給付債務から制度資産を控除したものである(ASC 715-30-25-1)。遅延認識項目は、累積その他の包括利益に認識される。保険数理上の差異及び過去勤務債務は、残存勤務年数又は残余余命年数にわたり償却され、リサイクルされる(ASC 715-30-35-24, ASC 715-30-35-11)。」

34. これらの米国会計基準における会計処理は、基本的に我が国の会計基準に共通する考え方と乖離はなく、修正項目への追加は不要と考えられるかどうか。

#### 旧 SFAS 第 159 号「金融資産と金融負債に関する公正価値オプション」(2007 年 2 月公表)

35. 旧 SFAS 第 159 号「金融資産と金融負債に関する公正価値オプション」(2007 年 2 月公表)に関する米国基準及び日本基準における会計処理は以下の通りである。

##### 【米国会計基準における会計処理】

特定の選択日に、適格項目を公正価値で測定する選択(公正価値オプション)を認める(ASC 825-10-25-2)。公正価値オプションが選択された項目に関する未実現損益を、その後の各報告日に損益として報告する(ASC 825-10-35-4)。なお、米国会計基準においては、IFRS のような適用にあたっての要件(第 16 項参照)を定めていない。

##### 【日本基準における会計処理】

公正価値オプションの規定はない。

##### 【事務局提案】

36. 日本基準では取得原価あるいは償却原価をもって貸借対照表価額とすることとされている金融商品が、米国会計基準のもとでは公正価値で測定する選択がされることが起こり得るため、第3項の「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と乖離する可能性がある。ただし、以下の点を勘案すると、修正項目へ追加するまでの重要性はないと考えられるがどうか。

- (1) 該当する企業はごく限られると想定され、一般的には広範な影響がない。
- (2) 通常は、投資の性格に応じて公正価値測定が適切であると判断された項目について公正価値オプションが選択されていることが多いものと想定される。
- (3) 現在、FASB から会計基準更新書案「金融商品ー全般（サブトピック 825-10）：金融資産及び金融負債の認識及び測定」が公表されている。当該公開草案では、公正価値オプションの指定を条件<sup>5</sup>付きの選択とし、また、公正価値オプションを指定した金融負債について、商品固有の信用リスクの変動から生じた公正価値の変動部分を OCI に区分表示することを要求することが提案されている。これが最終化された場合には第18項に記載と同様の理由により、修正項目とする必要はないと考えられる。

### 旧 SFAS 第 141 号「企業結合」（2007 年 12 月改正）及び SFAS 第 160 号「連結財務諸表における非支配持分」（2007 年 12 月公表）

37. 旧 SFAS 第 141 号「企業結合」（2007 年 12 月改正）及び SFAS 第 160 号「連結財務諸表における非支配持分」（2007 年 12 月公表）に関して、日本基準との差異

---

<sup>5</sup> 公正価値オプションを適用することができる場合として、以下が提案されている。

- ・金融資産と金融負債に係る純額エクスポージャーが公正価値ベースで管理され、当該エクスポージャーに関する情報が経営者に提供されている場合の、当該金融資産と金融負債のグループ
- ・分離処理の要件を満たす組込デリバティブが含まれる混合金融負債について、一体として処理することを選択する場合
- ・契約上のキャッシュ・フロー特性及び事業モデルの評価に従うと、その他包括利益を通じて公正価値で測定する区分に該当する金融資産



が新たに生じていると考えられる主な項目は以下のようなものがある。

- (1) 子会社に対する支配の喪失を伴わない親会社持分の増減
- (2) 子会社に対する支配の喪失時の会計処理
- (3) 全部のれん

38. 第 33 項の(1)及び(2)については、第 7 項及び第 9 項における検討と同様であり、修正項目へ追加する必要はないと考えられるがどうか。

39. 第 33 項(3)の全部のれんに関する米国基準及び日本基準における会計処理は以下の通りである。

**【米国会計基準における会計処理】**

非支配持分は公正価値で測定する（全部のれん方式）（ASC 805-20-30-1）。

**【日本基準における会計処理】**

購入のれん方式のみ認められている（企業会計基準第 22 号第 26 項、(注 7)）。

**【事務局提案】**

40. 企業結合等改正公開草案においては継続検討課題とすることとされており、当面は差異となる。IFRS と異なり米国基準では全部のれんが強制されるが、第 12 項と同様の理由で、修正項目に加えるほどの重要性はないと考えられるがどうか。

**会計基準更新書(ASU)第 2011-4 号「公正価値測定（トピック 820）米国会計基準と国際財務報告基準における公正価値の測定及び開示に関する規定を共通化するための改訂」（2011 年 5 月公表）**

41. 会計基準更新書(ASU)第 2011-4 号「公正価値測定（トピック 820）米国会計基準と国際財務報告基準における公正価値の測定及び開示に関する規定を共通

化するための改訂」(2011年5月公表)については、FASBとIASBが米国会計基準とIFRSにおける公正価値の測定及び開示に関する規定を共通化するために行った改正であり、現行の日本基準とは異なる取扱いが見られる。ただし、IFRS第13号「公正価値測定」と同様に、公正価値測定される項目の測定のガイダンスであり、修正項目に加えるほどの重要性はないと考えられるがどうか。

## その他

42. 上記の項目の他、専門委員会では、以下の項目についても、修正項目への追加を検討してはどうかとの意見があった。

- IAS第36号「資産の減損」における減損の戻入の取扱い
- IAS第38号「無形資産」、旧SFAS第142号「のれん及びその他の無形資産」における耐用年数を確定できない無形資産について償却を行わない取扱い。

## 減損の戻入の取扱い

43. IAS第36号においては、減損の兆候がある場合には、すべて減損損失の測定が行われる。一方で、日本基準では、減損の兆候がある場合でも、減損損失の認識の判定により割引前将来キャッシュ・フローが簿価を下回った場合のみ、減損損失の測定が行われる。IAS第36号では、減損の戻入が行われるが、日本基準では、これらのアプローチの差などの理由により、減損の戻入は行われない。

44. したがって、減損の戻入の取扱いに関する差異は、減損を適用するにあたっての適用方法(モデル)に関する差異であり、我が国の会計基準に共通する考え方と乖離するとは必ずしもいえず、また、18号設定時に修正項目としていないことから、修正項目への追加は不要と考えられるがどうか。

### 耐用年数を確定できない無形資産の取扱い

45. IFRS 及び米国会計基準においては、耐用年数を確定できない無形資産は償却してはならないとされている。一方、日本基準では無形資産について包括的な会計基準はなく、借地権や電話加入権などのみ、実務上、償却が行われていない。ここで、耐用年数を確定できない無形資産を非償却とする取扱いはのれんを非償却とする取扱いに類似するため、修正項目に追加するか否かが論点となるが、以下の観点から、修正項目に追加する必要はないと考えられるがどうか。

- 在外子会社において耐用年数を確定できないと判定されたものの償却年数を決定することが困難である。
- IFRS 及び米国会計基準においては、のれんは一律に規則的償却を行わず、減損のみを行うこととされているが、無形資産については、耐用年数を確定できないと判定されたもののみが非償却とされており、一定の判断が行われる。
- 18号設定時に修正項目としていない。

### まとめ

46. 上記の検討の結果、修正項目に追加する項目として考えられるものは以下となるがどうか。

- ・ 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
- ・ 金融負債の公正価値オプションにおけるノンリサイクリング処理

#### ディスカッション・ポイント

修正項目に追加すべき項目に関する検討について、ご意見をお伺いしたい。

### III. その他

47. 18号には、修正項目以外についても、「明らかに合理的でない認められる場合には、連結決算手続上で、修正を行う必要がある。」旨の記載があるが、「明らかに合理的でない認められる場合」とはどのような場合なのかについて明確化を求める意見が専門委員会で聞かれた。
48. 18号の当面の取扱いは、第3項に記載する我が国に共通する考え方と異なる項目のうち重要な項目について修正を求めるものであり、その他の差異については、基本的には修正をせずに在外子会社の財務諸表を利用することを認めているものと考えられる（在外子会社がIFRS又は米国会計基準により作成した財務諸表について、日本基準により作成した場合との差異をすべて把握した上で、重要な差異がある項目について修正を求める考え方ではないと考えられる。）。
49. 第3項に記載する我が国に共通する考え方と異なる重要な項目については、修正項目で通常網羅されていると考えられるが、それ以外の修正を否定する趣旨ではないため、「明らかに合理的でない認められる場合には、連結決算手続上で、修正を行う必要がある。」と記載されているものと考えられる。
50. 上記を踏まえると、さらなる明確化は難しいものと考えられ、現状どおりとすることが考えられるがどうか。
51. なお、専門委員会においては、18号の脚注1において、「なお、当面の取扱いにおいて示した項目以外についても、継続的に適用することを条件として、修正を行うことができる。その場合、重要性が増しているわけではないが、これまでと同一の会計事実について新たに修正を行う場合には、会計方針の変更として取り扱うこととなる。」旨の記載があるが、この適用範囲について明確化を求める意見も聞かれた。

ディスカッション・ポイント

「明らかに合理的でない」と認められる場合」の明確化に関する上記の方向性について、ご意見をお伺いしたい。

以 上