

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—論点の整理—

(第 261 回企業会計基準委員会資料)

I. 基準諮問会議への新規テーマの検討の要望

(テーマ) 実務対応報告第 18 号の見直し要否の検討
(提案理由) 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」が公表されてから 6 年、適用されてから 4 年を経過するが、その間に米国会計基準や国際財務報告基準がいくつか改正されており、日本基準との差異（日本基準に共通する考え方と乖離するもの）が新たに生じている可能性がある。 特に、「なお、次の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ことに留意する」という記述があるため、上記のように改正されてきた米国会計基準や国際財務報告基準のうち、明らかで合理的でない認められる場合とはどの会計処理なのかという議論が生じることがある。
(具体的内容) ・いわゆる修正 5 項目以外に修正を要する項目がないかどうか、18 号の見直しが必要かどうかを検討してはどうか。

II. 論点の整理

1. 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）の概要は以下のとおりである。

(1) 原則的な取扱い

連結財務諸表を作成する場合、同一環境下で行われた同一の性質の取引等について、親会社及び子会社が採用する会計処理の原則及び手続は、原則として統一しなければならない。

(2) 当面の取扱い

在外子会社の財務諸表が、国際財務報告基準又は米国会計基準に準拠して作成されている場合には、当面の間、それらを連結決算手続上利用することができる。

その場合であっても、次に示す項目については、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。

- ① のれんの償却
- ② 退職給付会計における数理計算上の差異の費用処理
- ③ 研究開発費の支出時費用処理
- ④ 投資不動産の時価評価及び固定資産の再評価
- ⑤ 少数株主損益の会計処理(表示)

上記項目（以下「修正5項目」という）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¹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。

なお、上記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ことに留意する。

2. 本提案に関する論点として次のような項目が考えられる。

- (1) 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（日本基準に共通する考え方と乖離するもの）が新たに生じているものはないか。
- (2) (1)を踏まえて、18号の見直しが必要かどうか。

III. 論点の分析

18号公表後に公表又は改正されたIFRS及び米国会計基準

3. 18号が公表された2006年5月以降に新たに公表又は改正されたIFRS及び米国会計基準は主として以下である（開示を除く）。

¹ 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。

- (1) IFRS 第 3 号「企業結合」及び IAS 第 27 号「連結財務諸表」² (2008 年 1 月改正)
- (2) IFRS 第 9 号「金融商品」(2009 年 11 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)
- (7) 旧財務会計基準書 (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)

日本基準との差異が新たに生じていると考えられる項目

4. 18 号公表後に公表又は改正された IFRS 及び米国会計基準の取扱いについて、日本基準との差異が新たに生じていると考えられる項目は以下のとおりである。

- (1) IFRS 第 3 号「企業結合」及び IAS 第 27 号「連結財務諸表」

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³
- ② 子会社に対する支配の喪失時の会計処理⁴

² 後述の 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。

³ 支配喪失を伴わない親会社の持分の増減 (子会社株式の一部売却等) は、資本取引とする取扱い。

⁴ 子会社に対する支配の喪失時に残存投資について公正価値で測定する取扱い。

③ 全部のれん⁵

なお、平成 25 年 1 月 11 日に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が公表され、①に関しては IFRS と同様の取扱いとする提案がなされ、最終化された場合には、差異ではなくなる。また、1. (2)⑤少数株主損益の会計処理（表示）についても IFRS と同様の取扱いとする提案がなされ、最終化された場合には、差異ではなくなる。

②については、「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」としており、③については、継続検討課題とすることとされ、当面は、差異となる。

(2) IFRS 第 9 号「金融商品」

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のようなものがある。

- 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⁶
- ② 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⁷
- ③ 非上場株式の公正価値測定⁸

なお、①②については、18 号に定める「我が国の会計基準に共通する考え方と乖離するもの」に該当する可能性があり、その場合、在外子会社の会計処理

⁵ 非支配持分を企業結合日の公正価値で測定する取扱い。

⁶ トレーディング目的ではない資本性金融商品への投資について、評価差額をその他の包括利益（OCI）に認識する指定を認めるが、関連するその他の包括利益累計額（AOCI）は、売却等が行われた場合でも、当期純利益にリサイクリングされないとする取扱い。

⁷ 純損益を通じて公正価値で測定するものとして指定した金融負債の公正価値の変動のうち当該負債の信用リスクの変動に起因する金額は、OCI に表示しなければならず、OCI に表示された金額は、その後において当期純利益にリサイクリングしてはならないとする取扱い。

⁸ 資本性金融商品への投資すべてを公正価値で測定することとする取扱い。

を連結決算手続上で修正することを求めることとなる。

(3) IFRS 第 10 号「連結財務諸表」

IFRS10 は連結範囲等について定めた基準であり、通常の企業の連結範囲、SPE の連結範囲や投資企業の連結上の取扱い等が、現在の日本基準とは異なる処理となっている。

(4) IFRS 第 11 号「共同支配の取決め」

IFRS11 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り、現在の日本基準とは共同支配企業の範囲などが異なる結果となる可能性がある。

(5) IFRS 第 13 号「公正価値測定」

IFRS13 は公正価値の定義、測定などについて定めた基準であり、定義、測定ともに、現在の日本基準とは異なる取扱いがみられる（平成 22 年 7 月に企業会計基準公開草案第 43 号が公表されている。）。

(6) IAS 第 19 号「従業員給付」

2011 年 5 月に改訂された IAS 第 19 号「従業員給付」の改正事項のうち、未認識項目について改正前 IAS 第 19 号で複数あった処理を 18 号で在外子会社の会計処理を連結決算手続上で修正することを求めている処理に統一された点については、18 号で対応済（遅延認識、リサイクリングの要求）となっている。

IAS 第 19 号「従業員給付」の改正事項のうち、その他の点については、確定給付負債（資産）の純額に確定給付制度債務の測定に用いる割引率を乗じた金額を利息純額として計算する処理など、日本基準と新たな差異が生じていると

考えられる事項もあり、実務面を含め、対応の必要がないか検討が必要と考えられる。

(7)旧 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」

旧 SFAS 第 158 号は確定給付型の制度に関して、退職給付に係る負債（又は資産）として、制度の積立状況に未認識数理計算上の差異及び未認識過去勤務債務等を加減したものとする従来の取扱いを改め、貸借対照表上は制度の積立状況を計上することとしたものであるが、これらに係る損益計算書上の処理については変更を行っておらず（遅延認識、リサイクリングの要求）、現在の日本基準と類似している。

(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」

旧 SFAS 第 159 号は、企業が多くの金融商品について公正価値評価（評価差額を当期純利益に反映）の選択を認めている。我が国の会計基準についてはこのような選択を認めておらず、金融商品の分類に応じた測定方法を定めている。

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

米国財務会計基準審議会（FASB）と IASB が、企業結合に係る会計処理について共同で見直すプロジェクトにより公表された基準であり、(1) IFRS 第 3 号「企業結合」及び IAS 第 27 号「連結財務諸表」と同様の日本基準との差異がみられる。

(10)会計基準更新書(ASU)第 2011-3 号「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」

FASB と IASB が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に行った改正であり、(5) IFRS 第 13 号「公正価値測定」と同様に日本基準とは異なる取扱いが見られる。

その他の留意事項

5. 上記 3. 及び 4. を踏まえ、18 号の見直しを検討する場合、上記 3. に記載の項目が検討対象となると考えられる。その際には、上記 1. (2) に記載の修正 5 項目に係る考え方を踏まえて、新たに生じた差異のうち修正 5 項目へ追加するものについては、必要最小限にとどめることが考えられる。

なお、実務的には、前記 1. (2) に記載の「明らかに合理的でないと認められる場合」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もある。

6. 今後改正される IFRS 及び米国会計基準については、最終基準化後、適用（早期適用を含む）が開始される前に 18 号の見直しの必要性を判断していくことが考えられる。

以 上