
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—検討の進め方—

I. 本資料の目的

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。
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「～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。）に追加すべき項目はあるか否かの検討であり、実務対応専門委員会で議論を行ってきた。
3. その後、IFRS のエンドースメント手続に基づく「修正国際基準（国際会計基準と企業会計基準委員会による修正会計基準によって構成される会計基準）」（以下「修正国際基準」という。）の公開草案が公表され、また、IFRS 及び米国会計基準において新しい会計基準が公表されている。第 62 回専門委員会では、それらに対応して、検討の進め方について議論を行った。第 64 回専門委員会では、審議事項(4)-2（米国会計基準（非公開会社）ののれんの代替的処理（償却）の検討）を踏まえたうえで、適用時期等について検討している。

II. これまでの検討事項

4. 18 号では、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。今回の検討においても、基本的にこれらの考え方を踏襲している。

- (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。」
 - (2) 「連結上の当期純損益¹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。」
 - (3) 「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。」
5. 本専門委員会では、以下のとおり、18号公表後から2012年12月までに新規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ってきた。

IFRS

- (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月新規公表、2010年10月改正）
- (3) IFRS第10号「連結財務諸表」（2011年5月新規公表）
- (4) IFRS第11号「共同支配の取り決め」（2011年5月新規公表）
- (5) IFRS第13号「公正価値測定」（2008年1月新規公表）
- (6) IAS第19号「従業員給付」（2011年6月改正）

¹ 平成25年9月に改正された企業会計基準第22号「連結財務諸表に関する会計基準」において、従来の「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となったが、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。

² (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。

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 月新規公表)
 - (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 月新規公表)
 - (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 月新規公表)
 - (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 月新規公表)
6. 第 4 項に記載の修正項目に係る考え方を踏まえ、新たに生じた差異のうち修正項目へ追加するものについては、以下が追加項目として考えられると検討されてきた。
- 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 (別紙 1 「修正項目の検討事項」参照)
 - 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 (別紙 1 「修正項目の検討事項」参照)
7. また、現行の 18 号における修正項目の「少数株主損益の会計処理」については、平成 25 年 9 月に改正された企業会計基準第 21 号「企業結合に関する会計基準」等において、IFRS 及び米国会計基準と同様の取扱いが定められて差異ではなくなったため、今般の 18 号の改正時に修正項目から削除することとなる。
8. このほか、下記の点について、取扱いの明確化を図るかどうかにつき検討されてきた。
- 非支配株主持分に帰属する全部のれんの償却費の明確化 (別紙 1 「修正項目の検討事項」参照)

- ▶ 在外子会社が全部のれんを計上している場合、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点を明記する。
- 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号の修正の明確化（別紙1「修正項目の検討事項」参照）
 - ▶ 遅延認識及びリサイクリング以外の細かい差異について退職給付会計基準に従った修正を求める趣旨ではなく誤解が生じる可能性があるため、退職給付会計基準を参照する文言については削除する。

（「明らかに合理的でない」と認められる場合）及び「脚注1」について）

9. 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」と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」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が専門委員会で聞かれたが、さらなる明確化は難しいものと考えられ、現状どおりとする方向で検討されてきた。
10. また、18号の脚注1では、「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（明らかに合理的でない」と認められるケースに限定されるか否か）について明確化を求める意見が専門委員会で聞かれて検討を行ってきたが、さらなる明確化は難しいものと考えられ、この点についても、現状どおりとすることが考えられるかどうか。

III. 18号の見直し後の状況

11. 18号の見直しの議論を開始した以降、以下の状況の変化が見られる。

- (1) 修正国際基準の公開草案の公表
- (2) IFRS 及び米国会計基準の新しい会計基準の公表（米国会計基準（非公開会社）におけるのれんの代替的な処理（償却）の改正など）

（修正国際基準の公開草案の公表）

12. 2013年6月に企業会計審議会から、「国際会計基準（IFRS）への対応のあり方に関する当面の方針」（以下「当面の方針」という。）が公表されたことを受け、当委員会では、2013年7月に「IFRSのエンドースメントに関する作業部会」（以下「作業部会」という。）を設置した。作業部会での検討状況を踏まえて当委員会は審議を行い、本年7月31日に修正国際基準の公開草案の公表を行った。

13. 修正国際基準では、エンドースメント手続の結果、IASBにより公表された会計基準及び解釈指針について、のれんの非償却とノンリサイクリング処理について、「削除又は修正³」を行うこととし、今般の公開草案では、「企業会計基準による修正会計基準公開草案第1号「のれんの会計処理（案）」及び「企業会計基準による修正会計基準公開草案第2号「その他の包括利益の会計処理（案）」が公表されている。

（米国会計基準（非公開会社）におけるのれんの代替的な処理（償却）の改正）

14. 18号の見直しについて、これまで本専門委員会では2012年12月までに新規公表又は改正されたIFRS及び米国会計基準（第5項参照）について議論を行ってきたが、2013年1月以後に公表された主なIFRS及び米国会計基準

³ 「削除又は修正」とは、会計基準の全部、一部の条項又は条項の一部を適用しないこと及び会計基準の一部の条項に追加又は修正を加えることをいう。

は（別紙2）のとおりである。

このうち、IASB から公表された IFRS 第 9 号「金融商品」及び IFRS 第 15 号「顧客との契約から生じる収益」は重要度が高いと考えられる会計基準であるが、適用時期は数年先である。一方、2014 年 1 月に米国財務会計基準審議会（FASB）から公表された、会計基準更新書（ASU）2014-2 号「無形資産—のれんその他（Topic350）：のれんの会計処理（非公開会社協議会のコンセンサス）」（以下「ASU 第 2014-02 号」という。）は、その改正内容や適用時期等の観点から重要性及び緊急性があると考えられる。米国会計基準では、原則としてのれんは償却されないが、非公開会社は、のれんを償却する代替的な会計処理を選択できるようになった。

15. ASU 第 2014-02 号は、2014 年 12 月 15 日より後に開始する事業年度及び 2015 年 12 月 15 日より後に開始する事業年度に含まれる期中期間に新しく認識したのれんに適用される。早期適用は認められている。なお、代替的な会計処理を選択する場合には、適用初年度の期首に存在するすべてののれんにも、将来に向かって適用され、償却処理を行うこととなる。したがって、日本基準に基づく 3 月決算の会社においては、2016 年 3 月期の連結決算から ASU 第 2014-02 号の強制適用による影響が生じることになる。
16. 18 号では修正項目の 1 つとして「のれんの償却」が規定されているが、ASU 第 2014-02 号とこの規定との関係が明確でないという意見が市場関係者から聞かれている。また、ASU 第 2014-02 号は日本基準に基づく連結実務へ及ぼす影響が一定程度想定され、また、適用時期が迫っていることから、18 号における規定との関係を含め実務上の取扱いを早期に検討すべきという意見も聞かれている。

IV. 今後の検討の進め方

17. 18号の修正項目は、第4項にあるように、「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でなく、その修正に実務上の支障は少ないと考えられた」とされている。
18. 一方、修正国際基準におけるエンドースメント手続では、IASBが公表した会計基準及び解釈指針について、我が国における会計基準に係る基本的な考え方及び実務上の困難さの観点から、「削除又は修正」の必要性を検討し、公開草案では、のれんの非償却とノンリサイクリング処理について、「削除又は修正」を行うことを提案している。
19. 18号において修正項目に追加すべき項目はあるか否かの検討は、日本基準において在外子会社の会計処理を取扱うのに対して、修正国際基準は、IFRSのエンドースメント手続により開発されるものであり、両者は次元の異なるものと考えられる。ただし、IFRSを評価する点では、類似した側面もあるため、今後、両者の整合性を図る必要があるか否かの検討を行うことが考えられる。

したがって、修正国際基準の最終基準化後、適切なタイミングで、両者の整合性を図る必要があるか否かの検討を行うことが考えられる。
20. 上記を踏まえると、現段階で、18号の包括的な見直しを行う場合、その見直し直後に、もう一度大きな改正を行うことになる可能性もあり、適切ではないと考えられる。一方で、前述の米国会計基準（非公開会社）のASU第2014-02号が連結実務へ及ぼす影響を勘案し、最小限の対応を図ることも必要と考えられる。
21. したがって、今回の見直しの範囲を以下とすることではどうか。

① 今回見直しを行う範囲

- 米国会計基準（非公開会社）の ASU 第 2014-02 号への対応
- 「少数株主損益の会計処理」の修正項目の削除

② 今回見直しを行う範囲に含めないもの

- 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

（上記 2 点のノンリサイクリング処理については、我が国の会計基準に共通する考え方と乖離する度合いが大きい、米国、欧州の在外子会社では適用されることはなく、論点となる件数も少ないと思われるため、今回は取扱わないこととする。）

22. 第 62 回専門委員会で聞かれた主な意見は次のとおり。

【事務局の方向性について同意するという意見】

- 既に、実務上影響が生じている ASU 第 2014-02 号の改正に伴う「のれんの償却」への対応と、「企業結合に関する会計基準」等の改正に伴う「少数株主損益の会計処理」への対応は、迅速に実施する必要があると考える。
- 上記以外の項目については、実務上影響が小さいと考えられることや、修正国際基準との考え方の整合性を図ることなどから、後日対応することでやむを得ないものとする。
- 「脚注 1」の論点については、18 号を包括的に見直すときに明確にする必要があると考える。

- 非支配株主持分に帰属する全部のれんの償却費の取扱いや、退職給付会計基準の設定に伴う明確化については、最小限の対応として、今回の見直しの範囲に含めることが考えられる。

【修正国際基準と 18 号の関係に関する意見】

- 修正国際基準と 18 号については、次元が異なるものの、利用者の視点に立てば、両者の修正項目が異なる場合、その内容や関係性を明確にする必要があると考える。
- 修正国際基準と 18 号については、次元が異なるものであり、必ずしも考え方を整合させる必要はないものとする。

【ASU 第 2014-02 号への対応に関する意見】

- ASU 第 2014-02 号は、非公開会社におけるのれんの 10 年以内での償却の選択適用を規定しているものであり、18 号を修正するほどの重要性はないと考える。
- ASU 第 2014-02 号の改正に対し、18 号に特段の規定を設けないという事務局案に同意する。

V. 適用時期等

(適用時期)

23. 適用時期については、今般の 18 号の改正事項は、「米国会計基準(非公開会社)の ASU 第 2014-02 号への対応」及び「少数株主損益の会計処理の修正項目の削除」のみであるため、平成 27 年 4 月 1 日以後開始する連結会計年度に係る連結財務諸表から適用することとしてはどうか。また、平成 27 年 3 月 31 日以前に開始する連結会計年度に係る連結財務諸表について早期適用することも認めることとしてはどうか。

(経過措置)

24. 企業会計基準第24号「会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」によると、改正する会計基準において特定の経過的な取扱いを定めない場合、実務上不可能な場合を除き、新たな会計処理を過去の期間のすべてに遡及適用することになる。このため、18号の改正に関して、適用初年度に、特定の経過的な取扱いを定めるかどうか検討する必要がある。

この点について、今回の改正により修正項目へ追加された事項は、「米国会計基準（非公開会社）のASU第2014-02号への対応」及び「少数株主損益の会計処理の修正項目の削除」のみであるため、遡及適用することの実務上の負担は大きくないものと考えられることから、経過的な取扱いを定める特段の必要はないと考えられるかどうか。

ディスカッション・ポイント

適用時期等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

(別紙1) 修正項目の検討事項(これまでの実務対応専門委員会資料より抜粋。)

IFRS 第9号「金融商品」(2009年11月公表、2010年10月改正)

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

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)。

【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】

2. 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

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。

【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】

(公正価値オプションについて)

4. 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。

(ノンリサイクリングについて)

5. 本件について、リサイクリングの必要性が生じるのは、在外子会社が金融負債に公正価値オプションを適用し、かつ、当該子会社の信用リスクが低下し信用リスク分の、公正価値変動が生じ、かつ、当該子会社が期限前償還を行った場合に限られるので、ケースは相当程度限定的と考えられる。
6. ただし、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重要に乖離する

と考えられ、網羅的に修正項目に加えたほうがよいと考えられる。よって、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)

全部のれん

7. 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】

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】

8. 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がどうか。

IAS第19号「従業員給付」(2011年6月改正)

9. 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」（以下「退職給付会計基準」という。）の設定に伴う18号の修正で対応済（遅延認識、リサイクリングの要求）である。

10. なお、退職給付会計基準の設定に伴う18号の修正では、在外子会社が数理計算上の差異（再測定）を純資産の部に計上している場合には、連結決算手続上、退職給付会計基準に従った、当該金額を平均残存勤務期間以内の一定の年数で規則的に処理する方法により、当期の損益とするよう修正する旨を定めている。しかしながら、遅延認識及びリサイクリング以外の細かい差異について退職給付会計基準に従った修正を求める趣旨ではなく誤解が生じる可能性があるため、退職給付会計基準を参照する文言については削除することが考えられるかどうか。

(別紙2) 2013年1月以後に公表された主なIFRS及び米国会計基準

IFRS

- (1) IFRS第9号「金融商品」(2013年11月改正⁴、2014年7月改正⁵。2018年1月1日以後開始する事業年度より適用開始、早期適用可)
- (2) IFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」(2014年5月新規公表、2017年1月1日以後開始する事業年度より適用開始、早期適用可)
- (3) IFRIC第21号「賦課金」(2013年5月公表、2014年1月1日以後開始する事業年度より適用開始、早期適用可)

米国会計基準

- (1) ASU第2014-2号「無形資産-のれん及びその他(トピック350): のれんの会計処理」(2014年1月新規公表、適用初年度の期首に存在するのれん、並びに、2014年12月15日より後に開始する事業年度及び2015年より後に開始する事業年度に含まれる期中期間に新しく認識したのれんに適用。早期適用可)
- (2) ASU第2014-9号「顧客との契約から生じる収益(トピック606)」(2014年5月新規公表、公開企業は2016年12月15日より後に開始する事業年度及びその事業年度の期中報告期間より適用開始、早期適用は不可。その他の企業は2017年12月15日より後に開始する事業年度より適用開始)

以上

⁴ 主に、一般ヘッジ会計に関する改正である。

⁵ 主に、減損に関する改正である。