

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
－修正国際基準との関係

本資料の目的

1. 2015 年 6 月に公表された「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。）と実務対応報告第 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「実務対応報告第 18 号」という。）は、IFRS を評価する点において類似した側面があるため、整合性を図るべきか検討することが必要と考えられる。本資料は、修正国際基準と実務対応報告第 18 号の整合性を図るか否か、図る場合は両者の関係をどのように考えるかについて検討することを目的とする。

修正国際基準と実務対応報告第 18 号の関係の検討

（修正国際基準における「削除又は修正」に関する考え方）

2. IFRS のエンドースメント手続を経た修正国際基準は、我が国が考える国際会計基準のあり方を実務的に適用可能な一つのセットの会計基準として示すものであり、我が国のポジションの明確化を図ることを一つの目的としている。
3. IFRS の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（周辺制度との関連を含む。）の観点から、「削除又は修正」の必要性を検討している。
4. このエンドースメント手続の結果、修正国際基準では、「のれんの非償却」及び「その他の包括利益（OCI）のリサイクリング処理」について「削除又は修正」を行うこととし、企業会計基準委員会による修正会計基準第 1 号「のれんの会計処理」及び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」が公表されている。

また、特に懸念が寄せられたが「削除又は修正」を行わずに採択した項目として、以下が識別されている（詳細は別紙 1 を参照）。

(1) 公正価値測定の範囲

- ① 有形固定資産及び無形資産の再評価モデル
- ② 投資不動産の公正価値モデル

- ③ 相場価格のない資本性金融商品への投資（非上場株式）に関する公正価値測定
- ④ 生物資産及び農産物の公正価値測定
- (2) 開発費の資産計上
- (3) 機能通貨

(実務対応報告第 18 号の修正項目に関する考え方)

5. 実務対応報告第 18 号では、IFRS 又は米国会計基準に準拠して作成された在外子会社の財務諸表を連結決算において利用するにあたって、連結上の当期純損益に重要な影響を与える場合には当該財務諸表を修正しなければならないとしているが、これに関して以下のような考え方が示されている。
 - (1) 「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。」
 - (4) 「こうした中、近時、国際的な会計基準間の相違点が縮小傾向にあるため、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た在外子会社の財務諸表を基礎としても、我が国の会計基準の下での連結財務諸表が企業集団の財務状況の適切な表示を損なうものではないという見方や、それらに基づく財務諸表の利用であれば実務上の実行可能性が高いという見方を踏まえ、本実務対応報告では、これまでの取扱いを見直すものの、当面の間、連結決算手続上、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た財務諸表を利用することができるものとした。」
6. 現行の実務対応報告第 18 号において修正項目とされているものは、次のとおりである。

- (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

分析

7. IFRS のエンドースメント手続は、上場企業が修正国際基準を使用する上で個々の IFRS の会計基準を我が国で受入れ可能か否かを評価するものであるが、実務対応報告第 18 号の修正項目の検討は、連結財務諸表において子会社が IFRS に準拠した財務諸表を利用しても支障がないかどうかを検討するものである。連結全体の観点と連結全体の中での子会社の観点では重要性が異なるため、両者は次元が異なるものと考えられる。

一方、両者は、会計基準に係る基本的な考え方の観点から IFRS を評価する点では、類似した側面があると考えられる。

8. 実務対応報告第 18 号の修正項目は、開発当時（2006 年）に日本基準と IFRS の差異から抽出されたものであるが、IFRS のエンドースメント手続を経た修正国際基準は、IASB により公表されたすべての会計基準及び解釈指針を一貫した考え方により評価している。具体的には、会計基準に係る基本的な考え方に重要な差異があるものを抽出したうえで、「削除又は修正」を行う項目と行わない項目に区分している。

この考え方で、実務対応報告第 18 号の修正項目を再整理することは有効であると考えられる。

9. この資料では、修正国際基準について、IFRS のエンドースメント手続が終了しているもの、すなわち、2013 年 12 月 31 日までに IASB により公表された会計基準及び解釈指針を対象とし、2014 年以後に IASB より公表された会計基準及び解釈指針への対応は、資料(4)で検討する。
10. ここで、修正国際基準では、「削除又は修正」を行った 2 項目及び「削除又は修正」を行わなかったものの特に懸念が寄せられた 3 項目と、実務対応報告第 18 号の修正項目を比較すると、次のように整理することができる。

修正国際基準で「削除又は修正」を行った 2 項目と実務対応報告第 18 号の比較

修正国際基準	実務対応報告第 18 号
--------	--------------

(1) 会計基準に係る基本的な考え方に重要な差異があるもの	
のれんの非償却	のれんの償却
その他の包括利益（OCI）のリサイクリング処理 ¹	
① 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	① 該当なし
② 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をヘッジ対象とした公正価値ヘッジのノンリサイクリング処理	② 該当なし
③ 純損益を通じて公正価値で測定する金融負債の発行者自身の信用リスクに起因する公正価値の変動	③ 該当なし
④ 確定給付負債又は資産（純額）の再測定	④ 退職給付会計における数理計算上の差異の会計処理

修正国際基準で「削除又は修正」を行わなかったものの特に懸念が寄せられた3項目と実務対応報告第18号の比較

修正国際基準	実務対応報告第18号
(1) 会計基準に係る基本的な考え方に重要な差異があるもの	
公正価値測定の範囲	
① 有形固定資産及び無形資産の再評価モデル	① 固定資産の再評価
② 投資不動産の公正価値モデル	② 投資不動産の時価評価
③ 相場価格のない資本性金融商品への投	

¹ 修正国際基準では、この表に記載した項目のほかに、「キャッシュ・フロー・ヘッジにおけるベース・アジャストメント」及び「ヘッジ会計におけるオプションの時間的価値の会計処理」についても「削除又は修正」を行っているが、主に意見発信の目的のものであり、重要性がないため、本資料では検討していない。

資（非上場株式）に関する公正価値測定	③ 該当なし
④ 生物資産及び農産物の公正価値測定	④ 該当なし
開発費の資産計上	研究開発費の支出時費用処理
(2)実務上の困難さ（周辺制度との関連を含む。）を伴うもの	
機能通貨	該当なし

11. 会計基準に係る基本的な考え方に重要な差異があるものについて、修正国際基準には、「削除又は修正」を行った2項目及び「削除又は修正」を行わなかったものの特に懸念が寄せられた3項目のうち、どこまでを実務対応報告第18号における修正項目とするか否かが論点となる。

この点、第7項に記載のとおり、会計基準に係る基本的な考え方の観点からIFRSを評価する点では、両者は類似した側面がある点を重視すると、実務対応報告第18号における修正項目については、修正国際基準において「削除又は修正」を行った2項目及び「削除又は修正」を行わなかったものの特に懸念が寄せられた3項目のうち会計基準に係る基本的な考え方に重要な差異があるものと整合性を図ることが考えられるかどうか。

12. その上で、実務対応報告第18号は子会社における適用を定めるものであるため、連結財務諸表全体の中での子会社の重要性の観点から項目を絞るか否かが論点になると考えられるかどうか。また、検討にあたっては、実務対応報告第18号の公表時と同様に、実務上の実行可能性を考慮することになると考えられる。

事務局提案

13. 以上を踏まえ、以下としてはどうか。

- (1) 修正国際基準について、IFRSのエンドースメント手続が終了しているものに関する実務対応報告第18号の修正項目については、修正国際基準において「削除又は修正」を行った2項目及び「削除又は修正」を行わなかったものの特に懸念が寄せられた3項目のうち会計基準に係る基本的な考え方に重要な差異があるものと整合性を図る。

- (2) 今後の実務対応報告第 18 号の IFRS に関する修正項目は、IFRS のエンドースメント手続と連動させ、IFRS のエンドースメント手続の結果を踏まえて対応する。

ディスカッション・ポイント

- ・ 事務局提案についてご意見を伺いたい。

以 上

(別紙1)「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)」の公表にあたって(別紙2)

「削除又は修正」を行わずに採択した項目のうち特に懸念が寄せられた項目

次に示すものは、「削除又は修正」を行わずに採択した項目のうち、会計基準に係る基本的な考え方の相違や実務上の困難さに照らして特に多くの懸念が寄せられた項目について、その概要を記載している。これらについては、基本的に、「削除又は修正」を必要最小限とする観点から、「削除又は修正」を行わずに採択した。

1. 公正価値測定範囲

(1) 有形固定資産及び無形資産の再評価モデル

1. IAS 第 16 号及び IAS 第 38 号では、有形固定資産及び無形資産については、原価モデル又は再評価モデルのいずれかを選択して適用する。その際、会計方針として選択し、同じ種類の資産全体に適用することが求められているほかは、選択に関して特段の要件はない。
2. 有形固定資産及び無形資産の再評価モデルについて、次の理由から、IFRS の取扱いについて懸念する意見が聞かれた。
 - (1) 事業用の固定資産は、一般的に、他の資産と組み合わせて使用されてキャッシュ・フローの創出に寄与するものであり、公正価値の変動により利益を獲得することを目的としていないため、これを公正価値で再評価することは投資の目的を反映しない。
 - (2) 仮に公正価値測定により生じる実体資本維持修正を行うのが趣旨であれば、評価差額は資本に含めて直接認識することが考えられる。

(2) 投資不動産の公正価値モデル

3. IAS 第 40 号では、投資不動産に対して、企業が公正価値モデル又は原価モデルのいずれかを選択して適用する。公正価値モデルを採用した場合、評価差額は、当期純利益に含まれる。
4. 投資不動産の公正価値モデルについて、次の理由から、IFRS の取扱いについて懸念する意見が聞かれた。
 - 投資不動産には、公正価値の変動により利益を獲得することを目的とした投資と、専ら長期的に賃貸収入を得ることを目的とした不動産の両方が含まれる。後者については、企業の様々なノウハウやブランド力、そして付随的なサービスの要素と不動産が結びついている場合など、原価モデルが適切と考えられる場合もあると考えられる。このため、投資不動産について、任意に測定モデルを会計方針と

して選択可能としていることが忠実な表現や比較可能性を損なう可能性があると考えられ、公正価値モデルと原価モデルの適用について、適切な要件を定め、投資不動産の性質によって使い分けることが適切である。

(3) 相場価格のない資本性金融商品への投資に関する公正価値測定

5. IAS 第 39 号では、資本性金融商品への投資のうち、活発な市場における相場価格がなく、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る。一方、IFRS 第 9 号では、この規定を引き継がず、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されている。
6. 相場価格のない資本性金融商品への投資に関する公正価値測定について、次の理由から、IFRS 第 9 号の取扱いについて懸念する意見が聞かれた。
 - (1) 相場価格のない資本性金融商品への投資については、他の資産と組み合わせてキャッシュ・フローの創出に寄与する場合にはのれん価値が含まれていると考えられるため、公正価値測定は適切ではないと考えられる。
 - (2) 相場価格のない資本性金融商品への投資については、一般的に、公正価値を信頼性をもって測定することは難しいと考えられ、特に公正価値の上昇によって、利益を計上することは、目的適合的でない可能性がある。

(4) 生物資産及び農産物の公正価値測定

7. IAS 第 41 号では、生物資産については、公正価値を信頼性をもって測定できない場合を除き、見積売却コスト控除後の公正価値で測定され、公正価値の変動は、当期純利益に含めて認識される。また、生物資産から収穫された農産物については、収穫時点で見積売却コスト控除後の公正価値により測定される。
8. 生物資産及び農産物の公正価値測定について、次の理由から、IFRS の取扱いについて懸念する意見が聞かれた。
 - 生物資産及び農産物は、一般的に公正価値の変動により利益を獲得することを目的としていないため、その投資の性格から取得原価により測定すべき資産であると考えられる。

2. 開発費の資産計上

9. IAS 第 38 号では、研究局面での支出は、発生時に費用として認識し、資産を認識してはならないとされている。他方、開発局面では、企業が IAS 第 38 号第 57 項に規定されている要件のすべてを立証できる場合には、資産を認識しなければならないとされている。
10. 開発費の資産計上について、次の理由から、IFRS の取扱いについて懸念する意見が聞かれた。

- (1) 収益獲得の不確実性が高い開発費を資産計上しても有用な情報を提供しないと考えられる。
- (2) 一般的に、相当程度の支出が費用処理された後でなければ、認識規準を満たすための技術的な実行可能性や将来の経済的な便益の創出等を立証できないと考えられるため、資産計上される原価は研究開発費に関する支出のうちごく限定的なものとなり、情報の有用性に疑問がある。

3. 機能通貨

- 11. IAS 第 21 号では、機能通貨は、「企業が営業活動を行う主たる経済環境における通貨」とされる。機能通貨は、いくつかの要因を考慮して決定することとされており、営業上のキャッシュ・フローなどの優先的に考慮すべき要因と追加的に考慮すべき要因といった要因間のヒエラルキーがある。
- 12. 機能通貨について、次の理由から、IFRS の取扱いについて懸念する意見が聞かれた。
 - (1) 営業上のキャッシュ・フローは、企業のキャッシュ・フローを生み出す主要な源泉であるものの、資金調達により資金が創出されるときに通貨及び機能通貨以外の通貨も含めた営業活動の結果に課される親会社所在地国の税金支払や株主への配当の源泉として留保する通貨も、機能通貨を判断するうえでは、重要な要因となる場合があると考えられる。したがって、営業上のキャッシュ・フローを優先するのではなく、すべての主要な要因を総合的に判断するように IAS 第 21 号の規定におけるヒエラルキーを見直すことを求めるべきである。
 - (2) 親会社所在地国の通貨が機能通貨と異なる場合、企業の内部管理を反映しない財務報告を行うこととなる問題があり、また、親会社所在地国の税法や会社法（配当可能利益の算出）が機能通貨を容認していない場合、複数の通貨をベースとする帳簿を用意する必要があり、便益に見合わない多大なコストが生じる。

以 上