
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**

本資料の目的

1. 本資料は、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。）の見直しについて、以下の論点に関して第 91 回専門委員会及び第 345 回企業会計基準委員会において聞かれた意見への対応案を検討することを目的とする。
 - (1) 国内子会社又は国内関連会社（以下「国内子会社等」という。）が IFRS 又は修正国際基準を適用している場合の、連結財務諸表作成における国内子会社等の取扱いの検討
 - (2) 修正国際基準との関係及び修正項目に関する検討

国内子会社等が指定国際会計基準又は修正国際基準に準拠した連結財務諸表を作成している場合の取扱いについて

（第 91 回専門委員会及び第 345 回企業会計基準委員会で示した内容）

2. 第 91 回専門委員会及び第 345 回企業会計基準委員会では、国内子会社等が指定国際会計基準又は修正国際基準（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。）に準拠した連結財務諸表を作成して金融商品取引法の規定に基づく有価証券報告書を提出している場合の、日本基準を適用する親会社又は投資会社の連結財務諸表作成における取扱いについて、事務局は、次のように提案を行った。
 - (1) 国内子会社が指定国際会計基準を適用している場合
当該国内子会社についても、実務対応報告第 18 号の在外子会社の当面の取扱いを適用できるものとする。
 - (2) 国内関連会社が指定国際会計基準を適用している場合
当該国内関連会社についても、当面の間、実務対応報告第 24 号における在外関連会社の取扱い（実務対応報告第 18 号に準じて会計処理の統一を行うこと）が適用できるものとする。
 - (3) 国内子会社等が修正国際基準を適用している場合

当該国内子会社等についても、当面の間、実務対応報告第 18 号における在外子会社の当面の取扱い又は実務対応報告第 24 号における在外関連会社の取扱いを適用できるものとする。

(第 91 回専門委員会及び第 345 回企業会計基準委員会で聞かれた意見)

3. 第 91 回専門委員会及び第 345 回企業会計基準委員会では、主に、次の意見が聞かれた。

(1) 国内子会社等が指定国際会計基準又は修正国際基準に準拠した連結財務諸表を作成して金融商品取引法の規定に基づく有価証券報告書を提出している場合の取扱いについて

任意で IFRS を作成している子会社も対象範囲に含めてもよいとの意見

- 国内子会社等が任意で IFRS を適用しているケースも対象範囲に含めてもよいのではないか。

修正国際基準の取扱いを対象範囲に含めなくてもよいとの意見

- 修正国際基準の取扱いも検討の対象としているが、適用事例がない状況を勘案すると、当面の間は対象に含めなくても問題ないのではないか。

国内子会社等の指定国際会計基準への移行時期の観点からも検討すべきとする意見

- 国内子会社等が日本基準から IFRS に移行する際、移行のタイミングは第 1 四半期や年度末など様々なパターンが想定されるため、国内子会社等の指定国際会計基準への移行時期の観点からも一定の検討が必要であると考える。
- IFRS 移行後も親会社には日本基準の連結財務諸表を提出していた国内子会社等が、移行の数年後に実務上の負担から当面の取扱いを適用して IFRS に準拠した財務諸表を親会社に提出する対応に変更するケースも考えられるのではないか。

(聞かれた意見を踏まえた対応)

対象企業の範囲について

4. 以下の理由から、当初の事務局提案（第 2 項参照）どおり、対象とする国内子会社

等は、指定国際会計基準に準拠した連結財務諸表を作成して金融商品取引法の規定に基づく有価証券報告書を提出する会社に限定することでどうか。

- (1) 任意で指定国際会計基準に準拠した連結財務諸表を作成する会社は、日本基準に準拠した財務諸表も作成しているため、実務対応報告第 18 号における在外子会社の当面の取扱いを認める必要性が乏しい。
- (2) 仮に当該会社の実務対応報告第 18 号の在外子会社の当面の取扱いを認めた場合、親会社を作成する連結財務諸表において、当該会社が、日本基準に準拠した財務諸表と指定国際会計基準に準拠した財務諸表を任意で選択できることとなるため、適切ではない。

修正国際基準への対応について

5. 現時点では修正国際基準を採用している会社がないものの、金融商品取引法における会計基準として制度化されていることから、今回の見直しに併せて、国内子会社等が修正国際基準を適用する場合の取扱いを定めておくことは有用であると考えられるため、当初の事務局提案（第 2 項(3)参照）どおりでどうか。

国内子会社等の移行時期の観点からの検討

(指定国際会計基準への移行時期と当面の取扱いの適用の関係について)

6. 国内子会社等が日本基準による財務諸表から指定国際会計基準へ移行するケースとして、金融商品取引法上、第 1 四半期から移行するケースと、年度末から移行するケース¹が認められている。
7. 第 1 四半期から指定国際会計基準へ移行するケースにおいては、特段の検討事項はない。
8. 一方、年度末から指定国際会計基準へ移行するケースにおいては、実務対応報告第 18 号における在外子会社の当面の取扱いを認めるかどうかにあたっては、四半期

¹ 年度末から移行するケースは、実務上、会社法に基づく連結計算書類及び金融商品取引法に基づく有価証券報告書のいずれも指定国際会計基準へ移行するパターンと、会社法に基づく連結計算書類は日本基準により作成したうえで、有価証券報告書を提出する時点から指定国際会計基準へ移行するパターンがある。ここでの検討は、議論を複雑にしない観点から、前者を前提とする。

財務諸表と年度財務諸表の首尾一貫性が論点となる。当該論点への対応として、以下の2つが考えられる。

- (1) 当面の取扱いの適用は翌期首から認める。
 - (2) 年度末の時点から当面の取扱いの適用を認める。
9. この点、企業会計基準第12号「四半期財務諸表に関する会計基準」第47-3項では以下の記載があり、四半期財務諸表と年度財務諸表の首尾一貫性を重視すれば、第8項(1)の考えを採用することが考えられる。

「会計年度（又は期首からの累計期間）を通じて会計方針は単一のものとなるため、同一の会計年度内（又は期首からの累計期間内）の財務諸表に複数の会計方針の適用を認める場合に比べて期間比較可能性が向上し、財務諸表の意思決定有用性が高まることが期待されている。」

10. 一方、金融商品取引法上、四半期財務諸表と年度財務諸表の首尾一貫性は保持されないものの、年度末から指定国際会計基準へ移行するケースを認めている制度の趣旨を踏まえると、第8項(2)の考えを採用することも考えられる。
11. 本論点に関して、指定国際会計基準に準拠した連結財務諸表を作成して金融商品取引法の規定に基づく有価証券報告書を提出しているケースに限定している点を勘案すると、年度末の時点から当面の取扱いを認めても弊害は少ないと考えられるため、第8項(2)の考えを採用することでどうか。

(指定国際会計基準へ移行した数年後に、当面の取扱いを適用するケースの検討)

12. 国内子会社等が、実務対応報告第18号の改正前から指定国際会計基準へ移行している場合に、当該実務対応報告第18号の適用初年度に当面の取扱いを適用する場合は「会計基準等の改正に伴う会計方針の変更」とする経過的な取扱いを設けることが考えられる。

なお、国内子会社等が指定国際会計基準に移行してから数年後に、当面の取扱いを適用する場合、会計上の取扱いとしては、「会計基準等の改正に伴う会計処理の変更以外の正当な理由による会計方針の変更」に該当することになると考えられる。

(小括)

13. 以下の方向で検討を進めてはどうか。

(1) 対象企業の範囲について、当初の提案どおり以下のとおりとする。

- 国内子会社等が指定国際会計基準に準拠した連結財務諸表を作成して金融商品取引法の規定に基づく有価証券報告書を提出している場合に限る。
- 国内子会社等が修正国際基準に準拠した連結財務諸表を作成して金融商品取引法の規定に基づく有価証券報告書を提出している場合に限る。

(2) 国内子会社等が年度末から指定国際会計基準へ移行するケースにおいて、在外子会社の当面の取扱いを適用することを認めることとする。

(3) 国内子会社等が、実務対応報告第 18 号の改正前から指定国際会計基準へ移行している場合に、当該実務対応報告第 18 号の適用初年度に当面の取扱いを適用する場合は「会計基準等の改正に伴う会計方針の変更」とする経過的な取扱いを設ける。

ディスカッション・ポイント

- ・ 事務局案について、ご意見を伺いたい。

修正国際基準との関係及び修正項目に関する検討について

(第 91 回専門委員会及び第 345 回企業会計基準委員会で示した内容)

14. 第 91 回専門委員会及び第 345 回企業会計基準委員会では、修正国際基準との関係に関して、次の提案を行った。

(1) 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。

そのうえで、連結財務諸表全体の中での子会社の重要性の観点や実務上の実行可能性の観点から、修正項目を絞り込む。

(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、当該手続の結果を踏まえて対応する。

15. 第 14 項の提案を前提として、実務対応報告第 18 号における修正項目として、事務局は、次の 2 項目を追加することを提案した（詳細は、別紙 1 を参照）。

(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（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を含む。）

(2) 株式の公正価値測定による差額を当期純利益に計上する処理

(第 91 回専門委員会及び第 345 回企業会計基準委員会で聞かれた意見)

16. 第 91 回専門委員会及び第 345 回企業会計基準委員会では、主に、次の意見が聞かれた。

(1) 修正国際基準との関係について

基本的には修正国際基準の考え方と合わせた上で、実務対応報告第 18 号の観点から見直すべきとの意見

- 修正国際基準において「削除又は修正」を行った項目は 2 項目しかないが、修正国際基準は、IASB により公表された会計基準等の規定に、ASBJ による修正会計基準における「削除又は修正」を加えたもので構成され、基本的に IFRS から派生したものである。一方、実務対応報告第 18 号は、日本基準の連結財務諸表を作成するうえで IFRS により作成された在外子会社の財務諸表を日本基準に合わせるために修正するものであり、その観点からは修正項目が多くても納得感はある。
- 実務対応報告第 18 号と修正国際基準は、考え方が一貫していないと矛盾が出てしまうため、まず IFRS のエンドースメント手続で評価して、その後に実務対応報告第 18 号の見直しを行うプロセスが合理的であるとする。

一概に修正項目を決めるべきではないとの意見

- 子会社の重要性は個社によって異なるものであるため、実務対応報告第 18 号においては一概に修正項目を決めるのではなく、重要性以外の要素も考慮に入

れて検討すべきではないか。

修正項目は最低限の数に絞るべきとの意見

- 修正項目が増えると、実務上は確認作業が増えてしまうため、最低限の数に絞るべきである。
- 修正国際基準との整合性を図るのであれば、実務対応報告第 18 号の修正項目は、修正国際基準において「削除又は修正」の対象となった項目を上限とした上で、検討すれば足りるのではないか。

(2) 修正項目に関する検討について

修正項目とするものの判断基準に関する意見

- 修正国際基準の「削除又は修正」を行わなかったものの懸念が寄せられた項目について、どれを修正項目とすべきかについて明確な判断基準により線引きを示すべきと考える。
- どれを実務対応報告第 18 号の修正項目とするかについて、適切な判断基準が思い浮かばない。結局のところ、1つ1つの論点を個別に検討していくしかないのではないか。

修正項目としなくても良いとの意見

- 資本性金融商品の OCI オプションや非上場株式の公正価値評価に関して、金融機関等の一部の業種では重要な内容であっても、その他の業種の会社にとって重要性がないのであれば、修正項目としなくても良いのではないか。仮に修正項目としなかった場合でも、重要な影響のある金融機関等においては、修正すると考えられる。
- 米国会計基準における、すべての株式について公正価値等の変動を当期純利益に計上する処理は、その他の包括利益のノンリサイクリング処理とは異なり、クリーンサープラスの関係を損なうものではないため、修正項目としない対応も考えられるのではないか。

減損会計を適用することに関して、追加で検討すべきとの意見

- 日本基準と IFRS では株式の帳簿価額が異なる場合がある。IFRS 第 9 号に基づ

き評価された株式について、取得原価に修正後、日本基準で減損損失を計上する実務が想定しにくい。IAS 第 39 号は、今後数年で廃止される予定であるが、廃止されたとしても当該基準を使用し続けるかどうか検討すべきである。

- ノンリサイクリング処理を修正項目とすることは賛成であるが、株式の減損に関しては実務上の支障がどの程度あるかという点も併せて検討すべきである。
- 米国会計基準における、すべての株式を公正価値等の変動を当期純利益に計上する処理を修正項目とすると、日本基準への修正のみを目的として、在外子会社において株式の保有目的に応じた分類が求められることになるため、実務上は修正を行うことが困難になるのではないか。

(聞かれた意見を踏まえた対応)

17. 第 91 回専門委員会及び第 345 回企業会計基準委員会では、修正国際基準との関係に関して、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った上で、重要性の観点や実務上の実行可能性を考慮して修正項目を絞るという方向に大きな異論は聞かれていない。
18. 一方、実務対応報告第 18 号における修正項目として、2 項目を追加する事務局提案(第 15 項参照)については、複数の意見が聞かれている。以下では、当該意見を踏まえた対応について検討する。

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ついて

19. 第 91 回専門委員会では、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は、金融機関等の一部の業種では重要な内容であっても、その他の業種の会社にとって重要性がないとの意見や、修正項目が増えると、実務上は確認作業が増えてしまうため、最低限の数に絞るべきであるとの意見が聞かれた。
20. 仮に修正項目とする場合、実務上の実行可能性の観点から、以下のような点が懸念となる可能性がある。
 - (1) 減損の要否の検討にあたっては、連結修正のために、在外子会社において取得原価のデータを保有し続ける必要があり、実務上、煩雑となる可能性がある。

(2) IFRS 第9号の強制適用に伴い IAS 第39号は廃止される。廃止された IAS 第39号による場合、日本基準による場合、いずれの場合でも、在外子会社において運用するには、一定の負荷を要する。

21. 前項に記載した懸念点が考えられるものの、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であり、修正国際基準においても、「十分な検討を尽くし、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なお受け入れ難いとの結論に達したもの」²として、「削除又は修正」の項目の一つであることを考慮すると、質的には重要性があると考えられる。また、資本性金融商品の売却によってリサイクリング処理の必要性が生じる頻度は一定程度あるものと考えられる。

よって、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ついては、当初の事務局提案どおり、修正項目とすることでどうか。

株式の公正価値測定による差額を当期純利益に計上する処理について

22. 第345回企業会計基準委員会では、仮に株式の公正価値測定による差額を当期純利益に計上する処理を実務対応報告第18号において修正項目として取り扱う場合、実務上は修正を行うことが困難になるとの意見が聞かれた。この点について次の3つの案を検討する。

案1: 「株式の公正価値測定による差額を当期純利益に計上する処理」を修正項目とする案

案2: 「株式の公正価値測定による差額を当期純利益に計上する処理」を修正項目としない案

案3: 米国会計基準に基づく「株式の公正価値測定による差額を当期純利益に計上する処理」は修正項目とし、IFRSに基づく「株式の公正価値測定による差額を当期純利益に計上する処理」は修正項目としない案

² 「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」第21項

(案1を採用した場合)

23. 株式（金融商品会計基準に定められている売買目的有価証券を除く。）を公正価値で測定し、当該公正価値の変動差額を当期純利益に計上する処理は、投資の性格に応じた資産及び負債の評価の観点から、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であるため、案1により修正項目とする場合には、連結上の当期純利益が適切に算定されることになる。

また、同様の観点から修正している項目（固定資産の再評価、投資不動産の時価評価）と整合性を図ることができる。

24. 一方、案1を採用した場合には、実務上の実行可能性の観点から、以下の点が懸念される。

減損会計の適用

- (1) 減損の要否の検討にあたっては、連結修正のために、在外子会社において取得原価のデータを保有し続ける必要があり、実務上、煩雑となる可能性がある。
- (2) IFRS 第9号の強制適用に伴い IAS 第39号は廃止される。廃止された IAS 第39号による場合、日本基準による場合、いずれの場合でも、在外子会社において運用するには、一定の負荷を要する。

保有目的に応じた分類

- (1) 米国会計基準及び IFRS 第9号では、日本基準のような保有目的による区分がないため、連結修正のために、子会社において金融商品会計基準における売買目的有価証券と売買目的有価証券以外の有価証券とに区分して別途管理する必要があり、実務上、煩雑となる可能性がある。

なお、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を検討している第21項においても実務上の実行可能性の観点から懸念点を挙げているが、本項のほうがより懸念点が多いことから、修正項目とするか否かは慎重に判断する必要がある。

(案2を採用した場合)

25. 案2を採用した場合、基本的には、子会社が行った会計処理を、親会社の連結財務諸表の作成においてそのまま利用することとなり、実務上の負担は特段、生じない

ものと考えられる。

また、修正国際基準では、IFRS 第 9 号における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は、特に懸念が寄せられたものの「削除又は修正」を行わなかった項目とされており、IFRS のエンドースメント手続における対応と整合性を図ることができる。

26. 一方、投資の性格に応じた資産及び負債の評価の観点から、実務対応報告第 18 号において修正している項目（固定資産の再評価、投資不動産の時価評価）と整合性が図られないこととなる。

また、仮に子会社において保有している資本性金融商品が、親会社の連結財務諸表上、重要性がある場合、公正価値測定による差額を当期純利益に計上することによって、連結上の当期純利益が適切に算定されなくなるケースが生じ得ると考えられる。

（案 3 を採用した場合）

27. 案 3 の考えは、IFRS の場合は、OCI オプションを選択せず、公正価値の変動差額を当期純利益に計上する方法を選択している場合に修正項目に該当することとなり、そのような選択をしている場合には、在外子会社において投資の性格等何らかの判断を行った上のものと考えられることから、修正項目とする必要はないというものである。
28. 一方、米国会計基準に基づく「株式の公正価値測定による差額を当期純利益に計上する処理」を修正項目とすることにより、IFRS に準拠して財務諸表を作成する在外子会社と米国会計基準に準拠して財務諸表を作成する在外子会社とでは、会計処理が整合しないという懸念がある。

（小括）

29. 実務対応報告第 18 号における修正項目として、以下の対応が考えられるがどうか。

審議事項(4)-2

- (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」については、当初の事務局提案どおり、修正項目とすることでどうか。
- (2) 「株式の公正価値測定による差額を当期純利益に計上する処理」については、以下のいずれが適切か。

「案 1：「株式の公正価値測定による差額を当期純利益に計上する処理」を修正項目とする案」

「案 2：「株式の公正価値測定による差額を当期純利益に計上する処理」を修正項目としない案」

「案 3：米国会計基準に基づく「株式の公正価値測定による差額を当期純利益に計上する処理」は修正項目とし、IFRS に基づく「株式の公正価値測定による差額を当期純利益に計上する処理」は修正項目としない案」

ディスカッション・ポイント

- ・ 事務局案について、ご意見を伺いたい。特に、「株式の公正価値測定による差額を当期純利益に計上する処理」については、案 1、案 2、案 3 のいずれが適切かについて、ご意見を伺いたい。

以 上

(別紙1) 第91回専門委員会及び第345回企業会計基準委員会における修正項目に関する事務局提案

(5) 金融商品の組替調整

① 資本性金融商品の組替調整

子会社において、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には、当該資本性金融商品の売却を行ったときに、連結決算手続上、取得原価と売却価額との差額を当期の損益として計上するよう修正する。また、企業会計基準第10号「金融商品に関する会計基準」(以下「金融商品会計基準」という。)又は国際会計基準第39号「金融商品：認識及び測定」(以下「IAS第39号」という。)のいずれかのために従い減損処理の検討を行い、減損処理が必要と判断される場合は、取得原価と減損処理後の帳簿価額との差額を当期の損益として計上するよう修正する。

② 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組替調整

子会社において、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において当該資本性金融商品に対して公正価値ヘッジを適用した場合で、ヘッジ対象である資本性金融商品について、上記①に基づき売却又は減損処理により損益を認識するときには、ヘッジ手段に関して過去に認識したその他の包括利益累計額のうち、ヘッジ対象に係る損益に対応する部分を、当期の損益として計上するよう修正する。

(6) 株式の公正価値測定差額の当期純利益処理

① IFRS に準拠して財務諸表を作成している場合

子会社において、相場価格のある株式(金融商品会計基準に定められている売買目的有価証券を除く。)を公正価値で測定し、当該公正価値の変動差額を当期純利益に計上している場合、連結決算手続上、当該差額をその他の包括利益として計上するよう修正する。

当該株式の売却を行ったときには、連結決算手続上、取得原価と売却価額との差額を当期の損益として計上する。また、金融商品会計基準又はIAS第39号のいずれかのために従い減損処理の検討を行い、減損処理が必要と判断される場合は、取得原価と減損処理後の帳簿価額との差額を当期の損益として計上する。

相場価格のない株式(金融商品会計基準に定められている売買目的有価証券を除く。)を公正価値で測定し、当該公正価値の変動差額を当期純利益に計上している場合、連結決算手続上、取得原価に修正する。

また、取得原価に修正後、金融商品会計基準又はIAS第39号のいずれかのために従い減損処理の検討を行い、減損処理が必要と判断される場合は、取得原価と減損処理後の帳簿価額との差額を当期の損益として計上する。

②米国会計基準に準拠して財務諸表を作成している場合

子会社において、容易に決定可能な公正価値がある株式（金融商品会計基準に定められている売買目的有価証券を除く。）を公正価値で測定し、当該公正価値の変動差額を当期純利益に計上している場合、連結決算手続上、当該差額をその他の包括利益として計上するよう修正する。

当該株式の売却を行ったときには、連結決算手続上、取得原価と売却価額との差額を当期の損益として計上する。また、金融商品会計基準又 FASB-ASC Topic 320「投資-債券と株式」（以下「FASB-ASC Topic 320」という。）のいずれかの定めに従い減損処理の検討を行い、減損処理が必要と判断される場合は、取得原価と減損処理後の帳簿価額との差額を当期の損益として計上する。

容易に決定可能な公正価値がない株式（金融商品会計基準に定められている売買目的有価証券を除く。）を公正価値又は FASB-ASC Topic 321「投資-株式」の公正価値に代わる方法で測定し、当該公正価値の変動差額を当期純利益に計上している場合、連結決算手続上、取得原価に修正する。

また、取得原価に修正後、金融商品会計基準又は FASB-ASC Topic 320 のいずれかの定めに従い減損処理の検討を行い、減損処理が必要と判断される場合は、取得原価と減損処理後の帳簿価額との差額を当期の損益として計上する。