
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（資本性金融商品に関する公正価値変動のノンリサイクリング処理の検討）

本資料の目的

1. 本資料は、実務対応報告第 18 号における修正項目について、国際財務報告基準 (IFRS) 第 9 号「金融商品」における、「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に関するノンリサイクリング処理」（以下、「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」という。）を修正項目として取り扱うか否かの検討を行うことを目的としている。

これまでの検討の経緯

2. 第 112 回実務対応専門委員会（平成 29 年 12 月 13 日開催）及び第 375 回企業会計基準委員会（平成 29 年 12 月 20 日開催）では、実務対応報告第 18 号における IFRS 及び米国会計基準に関する修正項目の見直しに関して以下を提案した。

（IFRS に関する修正項目について）

- ・ 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、実務上の実行可能性の対応を含む、より詳細な検討を行うとする。
- ・ 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を修正項目としない。
- ・ IFRS 第 9 号「金融商品」（2014 年）と IFRS 第 15 号「顧客との契約から生じる収益」を修正項目として取り扱わない。
- ・ IFRS 第 16 号「リース」と IFRS 第 17 号「保険契約」について、今後のエンドースメント手続の結果を踏まえ、修正項目を決定する。

（米国会計基準に関する修正項目について）

- ・ ASU 第 2016-01 号「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」、ASU 第 2014-09 号「顧客との契約から生じる収益」及び ASU 第 2016-13 号「金融商品に係る信用損失の測定」は修正項目として取り扱わない。
- ・ ASU 第 2016-02 号「リース」については、IFRS のエンドースメント手続が終了してから検討する。

第 112 回実務対応専門委員会及び第 375 回企業会計基準委員会で聞かれた意見

3. 第 112 回専門委員会及び第 375 回企業会計基準委員会では、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以外の項目について修正項目としない若しくは今後のエンドースメント手続きの結果を踏まえ判断する点について特に反対する意見は聞かれなかった。
4. 一方、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に関する事務局提案に対しては、以下の意見が聞かれた。

(修正項目とすべきでないとする意見)

- (1) IAS 第 39 号のように、廃止される基準を参照せざるを得ないような場合は、実務上の実行可能性に著しい問題があるということで、修正対象としない取扱いでもよいのではないか(第 112 回実務対応専門委員会)。
- (2) 実務対応報告第 18 号が、実務上の簡便法の議論であることを考慮すると、実務上の実行可能性に関して相当の困難があるのであれば、詳細な検討を行うまでもなく、修正項目としないという取扱いでもよいのではないか(第 375 回企業会計基準委員会)。

(実務上の実行可能性に配慮する検討が必要であるとの意見)

- (3) 実務上の実行可能性に関して懸念がある点は理解できるので、例えば、修正項目として取り扱ったうえで、金融機関などの影響の大きい業種や、支配力の及ばない関連会社などに関しては、反証規定を設けて修正対象にしないことを認めるなどの対応も考えられるのではないかと(第 112 回実務対応専門委員会)。
- (4) 減損処理については、実務上対応可能な修正処理の方法を定める必要がある。(第 112 回実務対応専門委員会)。
- (5) アウトリーチの結果を見ても、金融機関以外の業種では、対応可能であるという意見が大半であり、実務上の実行可能性について見極めるためにも、より詳細な検討を行うとする方針に賛成する(第 375 回企業会計基準委員会)。

方向性の検討

5. 第 112 回実務対応専門委員会及び第 375 回企業会計基準委員会では、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について、実務対応報告第 18 号で修正項目とすべきでないとの意見と、修正項目として取り扱った上で、実務上の実行可能性に関して何らかの配慮を行うべきとの意見が聞かれた。
6. 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、修正国際基準の検討

においてのれんの非償却と同様に我が国における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して「削除又は修正」を行っている。また、実務対応報告第 18 号においても、退職給付会計における数理計算上の差異の費用処理について修正項目として取り扱っている。したがって、子会社の取引が連結財務諸表に重要な影響を与える可能性がある場合には、これまでの対応との一貫性を考えると、基本的には修正項目とすべきものと考えられるがどうか。

7. 一方、財務諸表作成者に対するアウトリーチの結果、実務上の実行可能性に懸念を示す意見が多数聞かれており、修正項目として取り扱うとしても、一定の配慮を行うか否かの検討が必要と考えられる。

実行可能性に懸念を示す意見の分析

8. 実行可能性に懸念を示す意見については、以下の内容に分類することができると考えられる。以下、それぞれの内容についての実行可能性の懸念を分析する。
 - ・ IFRS 第 9 号におけ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を修正項目とすることにより、資本性金融商品の帳簿価額を二重に管理する必要がある点
 - ・ IAS 第 39 号もしくは日本基準に基づき、修正のために減損処理が必要になる点

(資本性金融商品の帳簿価額の二重管理)

9. 実務対応報告第 18 号において、仮に資本性金融商品の OCI オプションに関するノンリサイクリング処理を修正項目として取り扱った場合、日本基準に基づく取得原価の情報を保有する必要がある。
10. この点に関して、アウトリーチにおいて、主に金融機関から実務上対応が困難との意見が聞かれており、在外子会社等で保有する資本性金融商品の銘柄数が多数ある場合、実務上一定の負荷が発生することが考えられる。
11. IFRS 第 9 号で OCI オプションを選択した投資については、IFRS 第 7 号「金融商品：開示」で、処分に係る利得又は損失の損益の累計額を開示することが求められており、この算出のために IFRS に基づく取得原価のデータを保持する必要がある。
12. ただし、この取得原価は、減損を考慮しない IFRS 第 9 号に基づく取得原価であるため、過年度の減損を反映した日本基準に基づく取得原価のデータを別途管理する必要が生じ、保有する資本性金融商品の銘柄数が多い企業では、相当の実務上の負

荷が発生することが考えられる。

(減損処理への対応)

13. 実務対応報告第 18 号において、仮に資本性金融商品の OCI オプションに関するノンリサイクリング処理を修正項目として取り扱った場合、IAS 第 39 号もしくは日本基準に基づき減損処理を行うこととなる。
14. この点に関しては、アウトリーチの結果によると、次のように、対応は困難とする意見が聞かれている。
 - ① 在外子会社等で対応する場合、廃止される IAS 第 39 号や日本基準に基づく基準の内容を理解し、正確な運用を行うのは困難との意見（基準の翻訳や現地への指導、監査対応等）
 - ② 在外子会社等で対応する場合、子会社等の経営者（又は管理部署）が現地の経営管理に使用していない減損判定を行った結果を親会社宛に報告することは、内部統制の観点から困難であるとの意見
 - ③ 親会社で連結上修正を行う場合、保有する銘柄数が多い場合、必要な情報を子会社等から網羅的に入手し、親会社で判断を行うことは困難であるとの意見
15. これらについては、金融機関など、子会社等で保有する資本性金融商品が一定規模で存在する企業においては、相当の実務上の負荷が発生することが考えられ、一定の配慮を行う必要があると考えられる。
16. 以上から、OCI オプションのノンリサイクリング処理による修正額が連結上の当期純損益に重要な影響を与える場合、原則として修正する必要があるが、金融機関など、在外子会社等で多数の資本性金融商品の銘柄を保有している場合は、当期純利益の有用性や比較可能性に関する一定の手当てを前提として、修正しないことを認めることが適切と考えられるがどうか。

ディスカッション・ポイント

- ・ OCI オプションのノンリサイクリング処理による修正額が連結上の当期純損益に重要な影響を与える場合、原則として修正する必要があるが、金融機関など、在外子会社等で多数の資本性金融商品の銘柄を保有している場合は、当期純利益の有用性や比較可能性に関する一定の手当てを前提として、修正しないことを認めることが適切とする事務局提案について、ご意見を伺いたい。

修正しなかった場合の追加的な対応の要否の検討

(開示による対応)

17. 仮に、IFRS 第 9 号におけ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修正しないことを認める取扱いを行う場合、修正を行う会社と行わない会社において、当期純利益の有用性や比較可能性が問題となると考えられる。
18. 現行の日本基準において、原則的な処理若しくは表示が実務上実行不可能若しくは実務上困難な場合に、処理若しくは表示を行わないことや代替的な処理若しくは表示によることを認めている場合に、何らかの追加的な対応を行っているかをまとめると、次のようになる。

基準名	概要	注記要否	条文番号
企業会計基準第 4 号「役員賞与に関する会計基準」	中間会計期間において役員賞与の金額を合理的に見積もることが困難な場合	特段の定めは無い	第 14 項
企業会計基準第 8 号「ストック・オプション等に関する会計基準」	未公開企業においてストック・オプションの単位当たり本源的価値に基づいて会計処理を行う場合	注記が必要	第 16 項(5)
企業会計基準第 9 号「棚卸資産の評価に関する会計基準」	平成 20 年改正基準の適用初年度において、影響額の注記における後入先出法を適用した場合の損益と変更後の評価方法による損益との差額を正確に算定することが困難な場合	注記が必要	第 21-4 項
企業会計基準第 10 号「金融商品に関する会計基準」	時価を把握することが極めて困難と認められるため時価を記載していない金融商品	注記が必要	第 40-2 項
企業会計基準第 12 号「四半期財務諸表に関する会計基準」	①重要な会計方針の変更に つき遡及適用の原則的な取 扱いが実務上不可能な場合	①注記が必要	第 19 項(2-2) 第 25 項(1-2)
	②前年度の報告セグメント	②注記が必要	第 19 項(7)

	の変更等により前年度の対応する四半期会計期間と当四半期会計期間との間で報告セグメントの区分方法等に相違がみられる場合に、注記で要求されている記載すべき金額を算定することが実務上困難な場合		第 25 項(5-2)
企業会計基準第 17 号「セグメント情報等の開示に関する会計基準」	①重要性の変化による開示する事業セグメントの変更の際に、前年度のセグメント情報を当年度の区分に修正した情報を開示することが実務上困難な場合 ②組織変更等により報告セグメントの区分方法を変更した際に、原則的な開示を行うことが実務上困難な場合 ③製品及びサービスに関する情報又は地域に関する情報を開示することが実務上困難な場合 ④適用初年度において、要求されている注記を行うことが実務上困難な場合	①注記が必要 ②注記が必要 ③注記が必要 ④注記が必要	第 16 項 第 28 項 第 30 項 第 31 項 第 37 項
企業会計基準第 18 号「資産除去債務に関する会計基準」	資産除去債務を合理的に見積もることができない場合	注記が必要	第 16 項(5)
企業会計基準第 21 号「企業結合に関する会計基準」	①暫定的な会計処理 ②逆取得に係る注記で、連結財務諸表を作成しない場合	①注記が必要 ②注記が必要	第 49 項(4) 第 50 項
企業会計基準第 24 「会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」	①会計方針の変更について、遡及適用の原則的な取扱いが実務上不可能な場合 ②表示方法の変更について、	①注記が必要 ②注記が必要	第 10 項(7) 第 16 項(4)

審議事項(3)-3

企業会計基準適用指針第 24 号「会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準の適用指針」	遡及適用の原則的な取扱いが実務上不可能な場合 ③同一期間に複数の会計方針の変更を行い、その内容後の影響額を区分することが困難な場合	③注記が必要	適用指針第 10 項
企業会計基準第 26 号「退職給付に関する会計基準」	①小規模企業における簡便法 ②平成 24 年改正基準の退職給付債務及び勤務費用の定め並びに特別損益における表示の定めを、平成 27 年 4 月 1 日以後開始する事業年度の期首から適用する場合	①注記が必要 ②注記が必要	第 30 項(2) 第 35 項
企業会計基準適用指針第 15 号「一定の特別目的会社に係る開示に関する適用指針」	適用時期に関する経過措置を適用する場合	注記が必要	第 5 項
企業会計基準適用指針第 23 号「賃貸等不動産の時価等の開示に関する会計基準の適用指針」	①時価を把握することが極めて困難な場合の取扱い ②賃貸等不動産とそれ以外の部分を含む不動産について、賃貸等部分の分離把握が困難なため区分せず全体を注記対象とする場合	①注記が必要 ②注記が必要	第 14 項 第 17 項
実務対応報告第 24 号「持分法適用関連会社の会計処理に関する当面の取扱い」	会計処理を統一するための情報を入手することが極めて困難と認められる場合	特段の定めは無い	本実務対応報告の考え方(2)
実務対応報告第 28 号「改正法人税法及び復興財源確保法に伴う税率変更等	四半期において適時に一時差異等のスケジューリングを行うことが実務的に困難な場合	注記が必要	Q3 の A

に係る四半期財務諸表における税金費用の実務上の取扱い」			
実務対応報告第 30 号「従業員等に信託を通じて自社の株式を交付する取引に関する実務上の取扱い」	基準公表前の取引について、従来の取扱いを継続する場合	注記が必要	第 20 項

19. このように、現行の日本基準において、原則的な処理又は表示が実務上実行不可能若しくは実務上困難な場合に、処理又は表示を行わないことや代替的な処理又は表示によることを認めている場合に、当該事象について何らかの注記が要求されているものが多い。よって、本件についても、純利益の有用性を保つとともに、比較可能性の確保の観点から一定の事項の注記を求めることが考えられる。
20. OCI オプションのノンリサイクリング処理による修正額が連結上の当期純損益に重要な影響を与えるが、在外子会社等の会計処理を修正しない場合に開示する情報としては、実行可能性も踏まえ、以下が考えられる。
- 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について、修正していない旨
 - ② OCI オプションに関するノンリサイクリング処理を修正していない資本性金融商品のうち、当期中に売却したものがある場合には、IFRS に基づく取得原価と売却額の差額として算定される売却益の合計額及び売却損の合計額
 - ③ OCI オプションに関するノンリサイクリング処理を修正していない資本性金融商品を、貸借対照表における貸借対照表計上額が IFRS における取得原価を超えるものと超えないものに区分し、当該区分ごとの取得原価、当該貸借対照表計上額及びその差額
21. これらについては IFRS の簿価を用いることにより一定の制約はあるものの、前項②を開示することにより、リサイクリング処理を行った場合の当期純利益に準じた情報が開示されることが重要であると考えられる。また、前項③を開示することにより有価証券の含み損に関する情報を把握することが可能となると考えられる。

ディスカッション・ポイント

以下の事務局提案についてご意見を頂きたい。

- (1) OCI オプションのノンリサイクリング処理による修正額が連結上の当期純損益に重要な影響を与えるが、在外子会社等の会計処理を修正しない場合には、一定の事項の注記を求める。
- (2) (1) の場合の注記内容としては以下を求める。
 - 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について、修正していない旨
 - ② OCI オプションに関するノンリサイクリング処理を修正していない資本性金融商品のうち、当期中に売却したものがある場合には、IFRS に基づく取得原価と売却額の差額として算定される売却益の合計額及び売却損の合計額
 - ③ OCI オプションに関するノンリサイクリング処理を修正していない資本性金融商品を、貸借対照表における貸借対照表計上額が IFRS における取得原価を超えるものと超えないものに区分し、当該区分ごとの取得原価、当該貸借対照表計上額及びその差額

以 上