
実務対応プロジェクト **実務対応報告第 18 号**項目 **適用時期等の検討**

本資料の目的

1. 本資料は、改正実務対応報告第 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（案）」（以下「改正実務対応報告第 18 号（案）」という。）において、仮に資本性金融商品の OCI オプションのノンリサイクリング処理について修正項目として取り扱った場合の適用時期等に関して、以下の点について検討することを目的とする。
 - ・ 適用時期及び早期適用の要否
 - ・ 経過措置の要否

適用時期及び早期適用の要否

（適用時期の検討）

2. IFRS 第 9 号(2014 年)の適用日は 2018 年 1 月 1 日以後開始する事業年度であり、在外子会社等で同事業年度から IFRS 第 9 号を適用した場合、3 月決算の日本の親会社では 2018 年 4 月 1 日以降開始する連結会計年度の連結財務諸表に IFRS 第 9 号を適用した在外子会社等の財務諸表の数値を取り入れるケースが多いと考えられる。
3. 仮に改正実務対応報告第 18 号（案）を 2018 年 3 月までに公表し、コメント募集期間を 2 ヶ月とすると¹、基準の最終化は 2018 年 6 月以降になることが想定される。この場合、改正実務対応報告第 18 号の適用を 2018 年 4 月 1 日以降開始する連結会計年度からとすると、3 月決算の企業では既に進行している年度に適用されることになる。
4. そのため、原則適用の時期としては、2019 年 4 月 1 日（平成 31 年 4 月 1 日）以後開始する連結会計年度の期首から適用することとしてはどうか。

（早期適用の要否の検討）

¹ 企業会計基準等の草案の公開期間については、「企業会計基準等の開発に係る適正 手続に関する規則」において、「公開の期間は、原則として、2 ヶ月以上とする。ただし、重要性や緊急性を勘案し、委員会の議決 により、短縮することができる。」と定められている（適正手続規則第 17 条第 3 項）。

5. 仮に、第4項を前提に改正実務対応報告第18号(案)の適用時期を2019年4月1日以後開始する連結会計年度の期首とした場合、資本性金融商品のOCIオプションのノンリサイクリング処理はIFRS第9号(2009年)から定められており、IFRS第9号(2009年)は2009年11月の公表日から早期適用が認められていたことから既に適用している在外子会社等も考えられるため、改正実務対応報告第18号の適用において早期適用を定めるかどうか論点になると考えられる。
6. 第4項を前提に改正実務対応報告第18号(案)の早期適用を認める場合、3月決算の企業では既に進行している年度が早期適用の対象となるため、期中から早期適用することを認めることとなるが、年度に適用される会計方針と四半期に適用される会計方針を首尾一貫させる点や同じ年度で既に経過した四半期会計期間と早期適用をした四半期会計期間の四半期財務諸表間の比較可能性の観点からは、原則として期首から適用すべきと考えられる。
7. 一方で、今回の実務対応報告第18号の見直しは、公表時点において在外子会社等で既に適用されているIFRS第9号の内容を修正するものであることから、第6項に記載した首尾一貫性や比較可能性を害するとしても、それらを上回るだけの強いニーズが聞かれる場合には早期適用の定めを設けて例外的に取り扱うことも考えられる。
8. 以上から2018年改正実務対応報告第18号について早期適用を定めるほどのニーズがあるかどうかについてご意見を伺いたい。

ディスカッション・ポイント

- ・ 2018年改正実務対応報告第18号の原則適用の時期を、2019年4月1日(平成31年4月1日)以後開始する連結会計年度の期首から適用するという事務局提案にご意見を伺いたい。
- ・ また、早期適用のニーズの有無についてご意見を伺いたい。

経過措置の要否

9. 改正実務対応報告第18号(案)で提案している資本性金融商品のOCIオプションのノンリサイクリング処理を連結決算上修正して取り込む取扱いは、「従来採用していた一般に公正妥当と認められた会計方針から他の一般に公正妥当と認められ

た会計方針に変更すること」(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」(以下「会計基準第 24 号」という。)) 第 4 項(5)) に該当し、会計基準等の改正に伴う会計方針の変更に該当するものと考えられる。

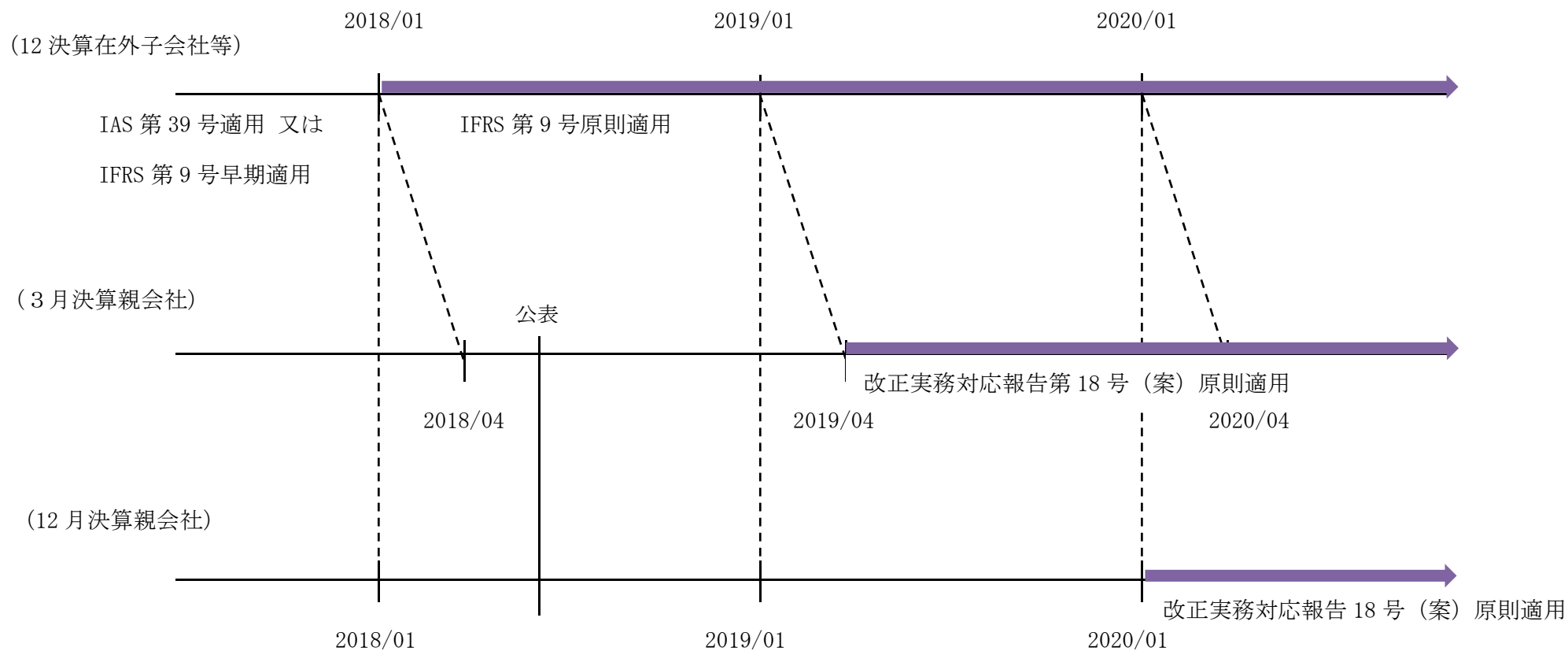
10. 遡及修正する場合、資本性金融商品の OCI オプションのノンリサイクリング処理を修正するに際し、過去の期間に関して減損処理が必要かどうかの検討を行い、時価が著しく下落したときは、回復する見込みがあると認められる場合に該当するかどうかの判断を行うことになる。そのため、当該過去の判断時点の状況に関する情報について、過去のどの時点で入手可能であったものかを事後的に客観的に区別することが困難となる可能性があると考えられる。
11. 資本性金融商品の OCI オプションのノンリサイクリング処理は IFRS 第 9 号 (2009 年) から定められており、IFRS 第 9 号 (2009 年) は 2009 年 11 月の公表日から早期適用が認められていたことから既に適用している在外子会社等も考えられる。在外子会社等が IFRS 第 9 号 (2009 年) を早期適用している場合、IFRS 第 9 号を早期適用した時点まで遡及することになることから、遡及する期間が長期間になり、過去のどの時点で情報が入手可能であったものかを客観的に区別する点でより修正が困難となる可能性がある。
12. したがって、IFRS 第 9 号を適用している過去の期間のすべてに遡及適用することを原則的な取扱いとするが、適用初年度の期首時点で減損処理が必要かどうかの検討を行い、会計方針の変更による累積的影響額を算定し、当該期首時点の利益剰余金に計上する経過措置を認めることとしてはどうか。

ディスカッション・ポイント

- ・ 2018 年改正実務対応報告第 18 号の適用初年度においては、会計基準等の改正に伴う会計方針の変更として取り扱い、IFRS 第 9 号を適用している過去の期間のすべてに遡及適用することを原則的な取扱いとするが、適用初年度の期首時点で減損処理が必要かどうかの検討を行い、会計方針の変更による累積的影響額を算定し、当該期首時点の利益剰余金に計上することができる経過措置を設けるという事務局提案にご意見を伺いたい。

以上

(IFRS 第9号と改正実務対応報告第18号(案)の適用時期の関係)



別紙 IFRS 第9号の経過措置の取扱い

- 7.2.1 企業は、本基準を IAS 第8号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」に従って遡及適用しなければならない。ただし、7.2.4項から7.2.26項及び7.2.28項で定めている事項を除く。本基準は、適用開始日時点ですでに認識の中止が行われていた項目に適用してはならない。
- 7.2.15 7.2.1項の要求にかかわらず、本基準の分類及び測定の要求事項（セクション5.4及び5.5における金融資産の償却原価測定及び減損に関する要求事項を含む）を適用する企業は、IFRS第7号の第42L項から第42O項に示す開示を提供しなければならないが、過去の期間を修正再表示する必要はない。当該企業が過去の期間を修正再表示することができるのは、事後判断を使用せずに可能な場合だけである。過去の期間について修正再表示を行わない場合には、企業は、従前の帳簿価額と適用開始日を含む年次報告期間の期首時点の帳簿価額との差額を、適用開始日を含む事業年度の利益剰余金期首残高（又は、適切な場合には、他の資本項目）に認識しなければならない。しかし、過去の期間について修正再表示する場合には、修正再表示後の財務諸表には本基準の要求事項のすべてを反映させなければならない。（略）