

---

**実務対応**プロジェクト **実務対応報告第 18 号**

項目

**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  
処理に関する検討**

---

**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。)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とした場合の会計処理について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 116 回実務対応専門委員会(2018 年 3 月 7 日開催)及び第 380 回企業会計基準委員会(2018 年 3 月 9 日開催)では、実務対応報告第 18 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して取り扱うか否かに関して、以下の提案を前提として実務対応報告第 18 号の文案を示した。

- ・ 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、修正することが実務上相当程度困難な場合に、一定の注記を前提として、修正しないことを認める。
- ・ 「修正することが実務上相当程度困難な場合」の例示として「在外子会社等で多数の銘柄の資本性金融商品を保有しており、修正することが実務上困難な場合」とする。
- ・ 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次の事項を注記することを求める。

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、修正していない旨

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

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

### 第 116 回実務対応専門委員会並びに第 379 回及び第 380 回企業会計基準委員会で聞かれた意見

3. 第 2 項の事務局の提案に対して、第 116 回実務対応専門委員会及び第 380 回企業会計基準委員会までの審議において主に以下の意見が聞かれた。

#### (一定の場合に修正しないことを認める規定を設けるべきではないとの意見)

- (1)現状の事務局提案においては、最も影響の大きいと考えられる企業について本表上修正しないこととなることが予想され、修正項目とする意義が損なわれると考えられる。修正項目とするのであれば、例外を認めず一律で修正を要求すべきであり、実務上それが難しいのであれば、一律に修正項目としないことが合理的であると考えられる(第 379 回企業会計基準委員会)。

#### (修正しないことを認める規定を設ける場合でもその要件を見直し、実務上運用可能な内容に改めるべきとの意見)

- (2)事務局提案のように、原則修正項目としつつ一定の場合に例外を認める場合でも、例外が認められるのは実務上修正することが極めて困難と考えられる場合に限定するべきであると考えられる。現状の事務局提案では修正することが不可能とは言えない場合においても修正しないことが認められるようにも解釈でき、例外が認められる範囲はより限定するべきである(第 380 回企業会計基準委員会)。
- (3)「相当程度困難な場合」という新しい概念を導入しているが、その内容の説明が十分ではなく実務上運用することが困難であると考えられる。(第 116 回専門委員会)。
- (4)「相当程度困難」と既存の「極めて困難」や「困難」という概念との違いを整理する必要がある(第 116 回専門委員会)。

(5)現状の例示では「多数の銘柄」を保有していれば無条件で例外が認められるように読めるため、「多数の銘柄」を保有していることで修正することが困難となる具体的な理由を記載する必要があると考えられる(第116回専門委員会)。

## 聞かれた意見に対する対応

4. 第3項の記載のように、これまでの企業会計基準委員会及び専門委員会で聞かれた意見は、主とし次のように分類されることが考えられる。

修正の例外の定めを設けることは、修正の影響が最も大きいと予想される会社が修正対象とならないことから適切ではないとし、全てを修正対象とする若しくは修正対象から外すべきとする意見

修正の例外の定めを設ける場合もその内容を見直し、実務上運用可能なものに改めるべきとの意見

5. まず、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、修正国際基準におけるIFRSのエンドースメント手続において、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項目として「削除又は修正」されており、実務対応報告第18号における修正項目の見直しを検討する場合においても整合させる必要があると考えられる。
6. その上で、第4項に記載しているように、修正に関する例外規定を設けた場合、修正項目とする意義が損なわれるとする意見や、「実務上相当程度困難」の判断が実務上困難であるとの意見を踏まえると、修正の例外の定めは設けず、重要性が乏しい場合を除いて全て修正することが適当と考えられるかどうか。
7. ここで重要性が乏しい場合を除いて全て修正する場合、子会社において日本基準に対応した簿価とIFRS第9号に基づく簿価の2重管理を行う体制や日本基準又は旧IAS第39号に基づく減損処理を行う体制を整備する必要があると考えられ、特に多数の資本性金融商品を有する在外子会社等が存在する企業では、一定の準備期間を要すると考えられることから、経過措置を設けることの検討を行う(審議事項(4)-3を参照のこと。)

### ディスカッション・ポイント

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の修正額に重要

性が乏しい場合を除き修正対象として取扱うこととする事務局提案について、ご意見を伺いたい。

以 上