
プロジェクト	実務対応 実務対応報告第 18 号の見直し
項目	公開草案に寄せられたコメントとそれらに対する対応案

本資料の目的

1. 企業会計基準委員会は、2019年3月25日に実務対応報告公開草案第57号（実務対応報告第18号の改正案）「連結財務諸表作成における在外子会社等の会計処理に関する当面の取扱い（案）」（以下「本公開草案」という。）の公表を行った。本公開草案に対するコメント期間は2ヵ月であり2019年5月27日に締め切られた。本公開草案に対しては、5通のコメント・レターが寄せられた。本資料は、本公開草案に対するコメントとその対応案である。

以 上

実務対応報告公開草案第 57 号（実務対応報告第 18 号の改正案）

「連結財務諸表作成における在外子会社等の会計処理に関する当面の取扱い（案）」に対するコメント

1. コメントの対象となる公表物の名称及び公表時期

- 実務対応報告公開草案第 57 号（実務対応報告第 18 号の改正案）「連結財務諸表作成における在外子会社等の会計処理に関する当面の取扱い（案）」（2019 年 3 月 25 日公表）

2. コメント募集期間

2019 年 3 月 25 日～2019 年 5 月 27 日

4. コメント提出者一覧

[団体等]

	団 体 名
CL1	EY 新日本有限責任監査法人
CL2	有限責任監査法人トーマツ
CL3	一般社団法人 日本経済団体連合会

[個人（敬称略）]

	氏名・所属等（記載のあるもののみ）	
CL4	田淵 隆明	公認システム監査人 IFRS・公共政策・公会計コンサル タント システム監査技術者
CL5	服部 隆	CMA、CIIA

5. 主なコメントの概要とその対応

このコメント対応表は、最終的には、各コメントを要約して公表する予定であるが、現段階では、各々のコメントの論拠をよく理解するために、原則として全文を掲載している。

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応(案)
(質問1) 実務対応報告第18号においてIFRS第16号「リース」及びASU第2016-02号「リース」を修正項目として取り扱わないとする提案について。		
(全体を支持するコメント)		
1) 提案内容に同意する。	<p>同意する。</p> <p>IFRS第16号「リース」及びASU第2016-02号「リース」(以下「IFRS第16号等」という。)の主要な会計処理は、いずれも財務諸表利用者への情報提供として一定の有用性があるものと評価されており、我が国の会計基準に共通する考え方と著しい乖離のあるものではないため、修正項目として取り扱わないとする提案に同意する</p>	
(検討の経緯に関するコメント)		
2) 検討経緯の記載について	<p>実務対応報告第18号において、IFRS第16号「リース」及びASU第2016-02号「リース」を修正項目として取り扱わないとする提案に至るまでの検討経緯については、IFRSのエンドースメント手続きの結果が参考情報として示されているだけであることから、本提案自体の検討経緯について、改めて「公表にあたって」等において公表すべきである。</p>	

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応(案)
(質問2) その他		
(実務対応報告第18号におけるIFRS第16号「リース」及びASU第2016-02号「リース」の取扱いに関するコメント)		
4) 「明らかに合理的でないと認められる場合」に該当しないことの明確化	<p>IFRS第16号等に従った会計処理は、我が国の会計基準に共通する考え方に照らして「明らかに合理的でないと認められる場合」に該当しないことを明確化することをご検討いただきたい。</p> <p>(理由)</p> <p>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等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「連結決算手続における在外子会社等の会計処理の統一」の「当面の取扱い」柱書きなお書きでは、いわゆる修正5項目以外でも「明らかに合理的でないと認められる場合」には、連結決算手続上で修正を行う必要があることに留意するものとされている。ここで、IFRS第16号等の主要な会計処理は、いずれも財務諸表利用者への情報提供として一定の有用性があるものと評価し、これを修正項目として取り扱わない理由としており、本公開草案は、IFRS第16号等を適用することが「明らかに合理的でない」とはいえないことを明確にするものであると理解している。一方、本公開草案では、IFRS第16号等に従った会計処理が「明らかに合理的でないと認められる場合」に該当するかどうかまでは明示していないため、実務対応報告第18号において、明確に示す必要があるものとする。</p>	

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応(案)
(開示に関する追加的な対応についてのコメント)		
<p>5) 開示に関する取扱いについて。</p>	<p>IFRS 第 16 号等について、実務対応報告第 18 号で修正項目としない場合、実務上大きな影響があると考えられる連結財務諸表の表示や開示(注記)の取扱いについて、整理することをご検討いただきたい。</p> <p>(理由)</p> <p>在外子会社が IFRS 第 16 号等に従って会計処理を行った財務諸表を連結決算手続上でそのまま取り込んだとしても、実務対応報告第 18 号の効力は表示や開示(注記)には及ばないことは理解している。IFRS 第 16 号は、オペレーティング・リース取引とファイナンス・リース取引を区分する概念がないことから、これを我が国の親会社の連結財務諸表に取り込んだ際の連結貸借対照表及び連結キャッシュ・フロー計算書に関する表示や開示(注記)に関する取扱いが必ずしも明確ではない。在外子会社が適用する会計基準の中でも、適用会社数が多数になり、広範な影響が生じることが考えられ、財政状態等に関する企業間比較可能性を確保する観点から、取扱いを明確にすることに一定の有用性があると考えられる。具体的には、IFRS 第 16 号等について、実務対応報告第 18 号で修正項目としない場合、我が国においては、連結貸借対照表における「使用权資産」についていかなる表示科目に区分するかが必ずしも明確ではない。また、IFRS 第 16 号等では、連結キャッシュ・フロー計算書における表示区分、我が国の開示制度におけるオペレーティング・リース取引及びファイナンス・リース取引に係る注記での取扱いが必ずしも明確ではない。</p> <p>特に、連結財務諸表規則ガイドライン 15 の 3 が準用する財務諸表等規則ガイドライン 8 の 6 では、財務諸表等規則第 8 条の 6 に規定する注記を「リース取引に関する会計基準」が適用される場合の注記としているが、従来も在外子会社のリース取引は当該注記に含め</p>	

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応(案)
	<p>られてきたと考えられることから今後も注記対象とすべきであると考えられ、IFRS 第 16 号等が適用される取引についてもいかなる注記の対象となるかを明確にする必要があるものと考えられる。</p>	
	<p>企業会計基準第 22 号「連結財務諸表に関する会計基準」(以下「連結会計基準」という。)等に IFRS 第 16 号「リース」および ASU 第 2016-02 号「リース」に関連する開示(表示および注記事項)を定める必要があると考えます。</p> <p>(理由)</p> <p>実務対応報告第 18 号の目的は、連結財務諸表の作成において、在外子会社の会計処理の統一を図る観点から、在外子会社の会計処理に関する当面の取扱いを定めることであり、連結財務諸表における開示については、原則として連結会計基準等に従うことになるかと理解しています。</p> <p>会計基準に関連する定めがない場合、各企業は、IFRS 等の趣旨を勘案し自社のビジネスの状況を踏まえた開示を検討するために時間を費やすうえに、企業間の比較可能性が低下し、連結財務諸表の有用性が阻害される可能性があることから、必要に応じて連結会計基準等に関連する開示を定めることが考えられます。</p>	
	<p>IFRS16 及び Topic 842 は、「すべてのリースについて資産及び負債を認識するリースに関する会計基準」であり、これまで実務対応報告第 18 号において議論されてきた他の会計基準に比べ、貸借対照表における表示や開示の重要性が決定的に高い基準です。そのため、在外子会社等でオンバランスされた旧オペレーティング・リースを含むリース全体を、連結財務諸表上、日本基準のファイナンス・リースと合算して表示すべきなのか、あるいは</p>	

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応(案)
	<p>は「使用権資産」として区分表示すべきなのか、またリースに関する注記では、ファイナンス・リースとオペレーティング・リースのいずれに含めるのか、あるいはいずれにも含めず新たな区分を設けるべきなのか等々、また Topic842 適用子会社と IFRS16 適用子会社が両方存在する場合には、さらに多くの複雑な選択肢が想定し得ます。</p> <p>こうした非常に多くの選択肢が想定される表示・開示方法について、作成者の実務や個別監査に全て委ねてしまうと、表示・開示の大きなバラツキを生み、利用者として重視している比較可能性を著しく損なうおそれがあります。また、適切な表示・開示を決定するにあたり、作成者と監査人にも非常に多くの手間、時間とコストを生じさせてしまいます。</p> <p>従来から実務対応報告第 18 号では表示、開示は対象としないという建付けであることは理解しますが、IFRS16 及び Topic842 に限っては、貸借対照表の表示を大きく変更するための基準であるということを理解いただき、表示、開示に関して何らかの整理をすべきかと存じます。貴委員会の審議においても、連結財務諸表上の表示、開示の取扱いについて整理を行うことについて実務上強いニーズがあることが指摘されていたにもかかわらず、「仮に当該表示、開示の論点を検討する場合、IFRS 第 16 号及び Topic842 に関する論点にとどまらないものと考えられ従来からの実務に与える影響が懸念される」ことを特段の対応行わない理由としていることについては同意いたしません。まず目の前の実務上の強いニーズに対処すべきではないでしょうか。その上で、あわせて、他の従来実務を変更しようとするものではない、と表明すれば事足りるのではないかと考えます。もし時間的に整理が間に合わないのであれば、結論の背景に、審議の過程で認識された問題の所在や想定される選択肢等々を記載いただくことが、作成者・監査人の実務、利用者の財務諸表分析に、非常に有用かと存じます。</p>	

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応(案)
(その他の文言について)		
6) 米国会計基準の名称	<p>「米国会計基準会計基準更新書第 2016-02 号「リース」」については、一般的に使用されている呼称である「Topic 842」も入れた記載とすべきではないでしょうか。</p> <p>「コメントの募集及び本公開草案の概要」の冒頭に記載されているように、「米国会計基準会計基準更新書第 2016-02 号「リース (Topic 842)」(以下「ASU 第 2016-02 号「リース」」、とすべきと考えます。</p>	
(その他のコメント)		
7) 設例に関するコメント	<p>[1] 設例 1 について</p> <p>「のれん」の償却は、JGAAP 及び JMIS の非常に優れた特長であり、絶対に維持すべきである。IASB においても見直しの議論が始まったことは大変喜ばしい。政府も積極的に ASBJ を支援すべきである。</p> <p>[2] 設例 2 について</p> <p>企業会計基準第 26 号「退職給付に関する会計基準」は、現在、個別会計については執行停止となっているが、個別会計と連結会計で基準が異なることは望ましくない。早急に、国際会計基準に合わせる為、個別会計での執行停止を解くべきである。同基準の強制適用の時期としては、(会計システムの改修現場の実情を考慮して) 企業会計基準第 29 号「収益認識に関する会計基準」の強制適用と同時の「2021 年 4 月 1 日以降に開始する年度から適用」とするのが、適切であると考えられる。</p> <p>※企業会計基準第 25 号「包括利益に関する会計基準」についても、全く同様に個別会</p>	

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応(案)
	<p>計と連結会計で基準が異なることは望ましくない。早急に、国際会計基準に合わせる為、個別会計での執行停止を解くべきである。強制適用の時期についても、「2021年4月1日以降に開始する年度から適用」とするのが、適切であると考えられる。</p> <p>従って、この規定が不要になるよう、企業会計基準第26号の個別会計での執行停止を解くべきである。</p> <p>[3] 設例3について</p> <p>2006年度に施行された「財務諸表等規則」(内閣府令・金融庁所管)及び「会社計算規則」(法務省令)改正により、「繰延資産」の「試験研究費」が廃止された結果、JGAAPではR&D費用が一律費用処理されるという、他の先進国には見られない異様な制度となっている。</p> <p>2012年6月の公聴会の資料や行政書士会の研修会でも指摘したように、この改正IFRSコンバージェンスの流れへの逆行であったと考えられる。しかも、R&D費用は、税法上は一定の枠しか損金算入不可であり、製造業にとっては「新技術や新製品の研究・開発をすればするほどPLが悪化し、かつ、法人税の節税効果も乏しい」という非常に過酷な状態となっている。その為、製造業において「虎の子」である筈の研究開発部門が、コストセンターとして扱われ、「R&D費用の圧縮がPLを良くする」という矛盾に陥っている。このことは我が国の製造業の発展の足かせとなっており、21世紀の我が国の国際競争力の低下の元凶の一つであると考えられる。</p> <p>この点については、「財務諸表等規則」を改正する手もあるが、企業会計基準を改正して、IFRSのようにR&D費用の一部を「無形固定資産」に計上するべきであると考えられ</p>	

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応(案)
	<p>る(繰延資産ではなく)。</p> <p>[4] 設例5について</p> <p>設例5では、「その他有価証券」の扱いについて取り上げている。しかし、ここでは税効果が省略されている。このことは、初学者が勘違いするリスクがあるとともに、JMISで我が国が主張している「その他有価証券等のOCIをリサイクルする」、という主張をあたかも取り下げたかのような誤ったメッセージを海外に与えるリスクが懸念される。</p> <p>従って、設例4については、税効果を含めたものに改めるべきである。</p>	
<p>8) リース会計基準の開発について</p>	<p>3月に基準開発を始めることが決定された、日本会計基準(JGAAP)本体のリース会計基準も原則として、IFRS16に倣うべきである。特に、次の2点について、国際基準に合わせることは、我が国の会計基準の比較可能性の向上の観点から、重要である。</p> <p>(1)所有権移転外リースにおけるオフ・バランスの原則廃止(リース期間が1年以下ならば、船舶や航空機のような高価なものまでオフ・バランスとすることが許容されているのは、現行の「300万円以下、または、1年以内」という寛恕規定が設定された当初の趣旨・想定を遥かに超えていると思われる)</p> <p>(2)セール&リースバック取引について、売買不成立と考えること。 ※これは、民法183条の「占有改訂」の一類型に該当すると考えられる。</p> <p>なお、公開された討議資料の中でも指摘されていたように、「貸し手側の会計基準」に</p>	

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応(案)
	<p>については、IFRS での整備は進んでいないため、こちらについては、ASBJ が先行して基準を開発し、IASB や FASB など世界に積極的に発信するべきである。なお、この「貸し手側の会計基準」については、「連結会計との整合性」が非常に重要である。</p> <p>なお、この活動について、政府が積極的に支援を行うべきであることは言うまでもない。</p>	
<p>9) IFRS 第 16 号「リース」の日本語訳について</p>	<p>「IFRS 基準 2018 IFRS 財団公認日本語版」の IFRS16 における「契約の定義」について援用しているはずの IFRS15 での定義と異なった翻訳となっておりますので、一致させるべきではないでしょうか。</p> <p>「IFRS 財団公認日本語版」は、あくまで参考訳であるということは理解しますが、我が国の IFRS 任意適用実務や IFRS に対する理解を深める上で極めて有益で高い価値有するものと認識しております。翻訳には唯一の正解はなく幅が出て当然ですが、原文の趣旨が正しく伝わるよう、あるいは単純な誤植等を回避すべく、書籍利用者の意見を幅広く聴取する機会を設けていただくとよろしいかと存じます。</p>	
<p>10) その他の意見</p>	<p>21 世紀に入り、昨年 11 月の大手自動車会社の件を含め、甚だ遺憾ながら、大規模な会計を巡る不祥事が続発している。その背景には、日本基準の網羅性の脆弱性が存在すると考えられる。特に、計算の経済性や有価証券報告書等の提出者等の事務負担量の軽減等を意図したと考えられる「寛恕規定」が、制定当時の趣旨や想定を逸脱して運用されている例も散見される。</p> <p>我が国の会計基準のより一層の品質の向上、我が国の企業の提出した財務諸表の国内外の他社との比較可能性の向上、我が国の金融市場の信頼性向上、そして、我が国の産業の国際競争力の一層の強化のため、具体的には、次のような、改正が必要であると思われる。</p>	

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応(案)
	<p>(1) 子会社の「連結外し」(連結財務諸表規則第5条第2項によるもの)の禁止</p> <p>(2) 子会社への持分法の適用(連結財務諸表規則第10条第1項によるもの)の全面廃止</p> <p>(3) 関連会社の「持分法外し」(連結財務諸表規則第10条第2項によるもの)の禁止</p> <p>(4) 個別CF計算書の作成を義務化(※IFRS、中国基準などは義務)</p> <p>(5) 連結CF計算書は直接法・間接法の双方の作成の義務化(※中国基準では義務)</p> <p>(6) 有価証券報告書等における子会社・関連会社の「その他〇〇社」の表記の禁止 ⇒有価証券報告書等の別冊に記載すること等が考えられる。 (cf. 連結財務諸表規則第13条第2項)</p> <p>(7) 連結精算表の開示の義務化 (※新公会計制度により、一部自治体は自主的に開示している)</p> <p>(8) 新リース会計基準はIFRS16をほぼ踏襲すること</p>	

以上