

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等の会計処理に関する当面の取扱い」等の概要

ASBJ 専門研究員 和田 夢斗^{わだ ゆめと}

I. はじめに

企業会計基準委員会（ASBJ）は、平成30年9月14日に、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等の会計処理に関する当面の取扱い」（以下「改正実務対応報告第18号」という。）及び改正実務対応報告第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」（以下「改正実務対応報告第24号」という。）また、「改正実務対応報告第18号」と合わせて、以下「本実務対応報告」という。）を公表した¹。本稿では、本実務対応報告の概要を紹介する。なお、文中の意見にわたる部分は筆者の私見であることをあらかじめ申し添える。

II. 改正の経緯

平成29年公表の実務対応報告第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。）の改正において、表1のように国際財務報告基準（IFRS）第9号「金融商品」（以下「IFRS第9号「金融商品」とい

う。）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等について、修正項目として追加するか否かについて検討する旨を記載していた。

ASBJでは、市場関係者に対するアウトリーチを実施した上で、平成18年の実務対応報告第18号の公表から本実務対応報告の検討時点までの間に、新規に公表又は改正されたIFRS及び米国会計基準を対象²に、修正項目として追加する項目の有無について検討を行い、平成30年9月に本実務対応報告を公表した。

【表1：平成29年3月29日改正実務対応報告第18号の公表時の記載】

当委員会では、平成18年の実務対応報告第18号の公表から本実務対応報告の検討時点までの間に、新規に公表又は改正された国際財務報告基準（IFRS）及び米国会計基準を対象に、修正項目として追加する項目の有無について検討を行っています。具体的には、国際財務報告基準第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、及び米国会計基準会計基準更新書第2016-01号「金融商品—総論（サブトピック825-10）：金融資産及び金融負債に関する認識及び測定」における、株式の公正価値測

1 本実務対応報告の全文については、ASBJのウェブサイト（https://www.asb.or.jp/jp/accounting-standards/practical_solution/y2018/2018-0914.html）を参照のこと。

2 IFRS第16号「リース」、IFRS第17号「保険契約」及び米国会計基準会計基準更新書（以下「ASU」という。）第2016-02号「リース」を除く。

定による差額を当期純利益に計上する処理を中心に検討を行っています。現在、これらを修正項目とする場合の実務対応の可否等を検討中であり、今後、速やかに対応を図る予定です。

Ⅲ. 本実務対応報告の概要

1. 改正実務対応報告第 18 号の概要

改正実務対応報告第 18 号では、在外子会社等において IFRS 第 9 号「金融商品」を適用し、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、連結決算手続上、当該資本性金融商品の売却損益相当額及び減損損失相当額を当期の損益として修正することとしている。

実務対応報告第 18 号の修正項目の検討に際しては、我が国の会計基準に共通する考え方と乖離するか否かの観点や実務上の実行可能性の観点に加えて、子会社における取引の発生可能性や子会社において発生する取引の連結財務諸表全体に与える重要性の観点等から検討を行っている。

なお、現在、我が国においては、国際会計基準審議会 (IASB) により公表された会計基準及び解釈指針を対象にエンドースメント手続を実施した上で、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。) が公表されている。このような IFRS のエンドースメント手続と実務対応報告第 18 号の修正項目の検討は、連結全体の観点と連結全体の中での子会社の観点といった重要性の点では次元が異なるものの、我が国の会計基準に係る基本的な考え方の観点から IFRS を評価する点では、類似した側面があるため、実務対応報告第 18 号の修正項目の検討を行う際には、IFRS のエンドースメント手続の結果を

参考にした。

実務対応報告第 18 号の修正項目の検討にあたって、具体的には主に表 2 に記載の会計基準の検討を行い、その結果、IFRS 第 9 号「金融商品」における、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の組替調整を修正項目とすることとしている。

【表 2：実務対応報告第 18 号の改正の検討にあたって対象とした主な会計基準】

(IFRS)

- (1) IFRS 第 9 号「金融商品」
- (2) IFRS 第 15 号「顧客との契約から生じる収益」

(米国会計基準)

- (3) ASU 第 2016-01 号「金融商品—総論 (Subtopic 825-10)：金融資産及び金融負債の認識及び測定」
- (4) ASU 第 2014-09 号「顧客との契約から生じる収益 (Topic 606)」
- (5) ASU 第 2016-13 号「金融商品—信用損失 (Topic 326)：金融商品に係る信用損失の測定」

2. 改正実務対応報告第 24 号の概要

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」(以下「実務対応報告第 24 号」という。)では、在外関連会社の財務諸表が国際財務報告基準又は米国会計基準に準拠して作成されている場合、及び国内関連会社が指定国際会計基準(「連結財務諸表の用語、様式及び作成方法に関する規則」第 93 条に規定する指定国際会計基準をいう。以下同じ。)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に基づく有価証券報告書により開示³している場合(当連結会計年度の有価証券報告書により開示する予定の場合も含む。)については、当面の間、実務

対応報告第 18 号に準じて会計処理を行うことができるものとされている。

ASBJ では、実務対応報告第 18 号の改正の検討と合わせて持分法適用関連会社の取扱いについても審議を行い、持分法適用関連会社において実務対応報告第 18 号に準じて会計処理を行う場合には、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の組替調整を修正項目とすることとしている。

他方、実務対応報告第 24 号では、投資会社及び持分法適用関連会社が採用する会計方針が統一されていない場合であって、統一のために必要な情報を入手することが極めて困難と認められるときには、監査・保証実務委員会実務指針第 56 号に定める、「統一しないことに合理的な理由がある場合」にあたるものとされている。この点に関して、実務対応報告第 18 号の当面の取扱いに定める 5 項目の修正のために必要な情報の入手が極めて困難と認められる場合が、「統一のために必要な情報を入手することが極めて困難と認められるとき」と同様に取り扱われるのかを明記すべきとの意見が聞かれた。そのため、改正実務対応報告第 24 号の脚注 2 において、実務対応報告第 18 号の当面の取扱いに定める 5 項目の修正のために必要な情報の入手が極めて困難と認められる場合も、「統一のために必要な情報を入手することが極めて困難と認められるとき」と同様に、修正のために必要な情報の入手が極めて困難と認められる項目については修正を行わないことができる旨の記載を追加している。

3. 適用時期等

改正実務対応報告第 18 号は、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いる。ただし、改正実務対応報告第 18 号の公表日以後最初に終了する連結会計年度及び四半期連結会計期間において早期適用することができること、及び平成 32 年 4 月 1 日以後開始する連結会計年度の期首又は在外子会社等が初めて IFRS 第 9 号「金融商品」を適用する連結会計年度の翌連結会計年度の期首³から適用することができることとしている。

また、改正実務対応報告第 18 号の適用初年度においては、会計方針の変更による累積的影響額を当該適用初年度の期首時点の利益剰余金に計上することができることとし、この場合、在外子会社等において IFRS 第 9 号「金融商品」を早期適用しているときには、遡及適用した場合の累積的影響額を算定する上で、在外子会社等において IFRS 第 9 号「金融商品」を早期適用した連結会計年度から改正実務対応報告第 18 号の適用初年度の前連結会計年度までの期間において資本性金融商品の減損会計の適用を行わず、改正実務対応報告第 18 号の適用初年度の期首時点で減損の判定を行うことができることとしている。

なお、改正実務対応報告第 24 号においても、適用時期等について改正実務対応報告第 18 号と同様としている。

3 当該開示には、有価証券報告書提出会社の保証会社に該当する国内関連会社が、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有価証券報告書提出会社の有価証券報告書により開示している場合を含む。

4 例えば、IFRS 第 17 号「保険契約」の適用対象となる在外子会社等であって、IFRS 第 9 号「金融商品」の適用が 2018 年 1 月 1 日以後最初に開始する事業年度より遅くなる場合を想定している。