

検討項目はIFRS第9号「金融商品」の3点

在外子会社の会計処理、 修正する追加項目は？

企業会計基準委員会（ASBJ）は基準諮問会議からのテーマ提言を踏まえ、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」の見直しに着手した。実務対応報告第18号が適用されてから5年が経過しているが、その間に国際財務報告基準（IFRS）等の改正が行われており、日本基準との差異が新たに生じているためである。

追加修正項目としては、IFRS第9号「金融商品」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などが挙げられている。

のれんの償却などの5項目は修正が必要

連結財務諸表を作成する場合、親会社および子会社が採用する会計処理については、原則として統一しなければならないこととされている。

しかし、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」では、在外子会社の財務諸表が、国際財務報告基準または米国会計基準に準拠して作成されている場合には、当面の間、これらを連結決算手続上、利用するこ

とができるとされている。

ただし、①のれんの償却、②退職給付会計における数理計算上の差異の費用処理、③研究開発費の支出時費用処理、④投資不動産の時価評価および固定資産の再評価、⑤少数株主損益の会計処理の5項目については、修正額に重要性が乏しい場合を除き、連結決算手続上、当期純利益が適切に計上されるよう在外子会社の会計処理を修正する必要があるとされている。

実務対応報告第18号公表後のIFRSがターゲット

今回、企業会計基準委員会が実務対応報告第18号の見直しに着手したのは、平成20年4月1日以後開始する連結会計年度から適用された後、IFRSおよび米国会計基準がいくつか改正されており、日本基準との差異が生じているからだ。

改正された主な会計基準は表のとおりとなっている。

多くは修正の必要なし

7月24日に開催された実務対応専門委員会では、改正されたIFRS等の多くについては修正項目に追加するほどの重要性はないとの判断が示されている。この点、実務対応報告第18号は、“当面の取扱い”との性格上、修正5項目への追加は必要最小限にすべきとの考えが背景にあるようだ。

【表】 実務対応報告第18号公表後に公表または改正された主なIFRSおよび米国会計基準

- ①IFRS第3号「企業結合」およびIAS第27号「連結財務諸表」(2008年1月改正)
- ②IFRS第9号「金融商品」(2009年11月公表)
- ③IFRS第10号「連結財務諸表」(2011年5月公表)
- ④IFRS第11号「共同支配の取り決め」(2011年5月公表)
- ⑤IFRS第13号「公正価値測定」(2008年1月公表)
- ⑥IAS第19号「従業員給付」(2008年1月改正)
- ⑦旧財務会計基準書(SFAS)第158号「給付建年金および他の退職後給付制度に関する事業主の会計処理」(2006年9月公表)
- ⑧旧SFAS第159号「金融資産と金融負債に関する公正価値オプション」(2007年2月公表)
- ⑨旧SFAS第141号「企業結合」(2007年12月改正)およびSFAS第160号「連結財務諸表における非支配持分」(2007年12月公表)
- ⑩会計基準更新書(ASU)第2011-4号「公正価値測定(トピック820)米国会計基準と国際財務報告基準における公正価値の測定及び開示に関する規定を共通化するための改訂」(2007年5月公表)

しかし、IFRS第9号「金融商品」における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、②金融負債の公正価値オプションにおけるノンリサイクリング処理、③非上場株式の公正価値測定に関しては修正項目に追加する方向で検討が進められている。

リサイクリングする方向に修正へ

たとえば、①に関しては、IFRSでは売買目的保有でない資本性金融商品への投資について、当初認識時に公正価値変動をその他の包括利益(OCI)に表示することになり、OCIに表示された金額は、売却等が行われた場合でも事後的に純損益に振り替えてはならないとされている。一方、日本基準では、その他有価証券の評価差額はOCIに計上後、売却や減損等がなされた場合に純損益にリサイクリングされることになる。

この点、企業会計基準委員会では、ノンリサイクリング処理は「当期純利益を測定する上での費用配分」の観点で日本基準の考え方と大きく乖離するため、修正項目に追加し、在外子会社が資本性金融商品の処分または減

損を行った際には、OCIを純損益にリサイクリングするとの方向性を示している。

また、前述②の金融負債の公正価値オプションにおけるノンリサイクリング処理についても、純損益を通じて公正価値で測定するものとして指定した金融負債の公正価値の変動のうち当該負債の信用リスクの変動に起因する金額はOCIに表示しなければならず、OCIに表示された金額は、その後、当期純利益にリサイクリングすることは禁止されている。日本基準の考え方とは大きく異なるため、修正項目に追加し、在外子会社が金融負債の期限前償還等を行った際には、OCIを純損益にリサイクリングすることを求める方向となっている。

非上場株式、IFRSでは公正価値

③の非上場株式に関しても、IFRSではすべて公正価値で測定することとされているが、日本基準では取得価額をもって貸借対照表価額とすることとされており、大きな差異が生じている。このため、今後の検討項目となっている。