

適用開始事業年度等に関する検討

I. 今回の検討項目

1. 適用開始事業年度の時期
2. 早期適用の可否
3. 適用初年度の比較財務諸表において会計方針の変更等が行われている場合の取扱い

II. 各項目の検討

1. 適用開始事業年度の時期

【考慮が必要な事項】

- IASBとの東京合意(2011年6月までに差異の解消を行うこととしている項目の1つ)
- 財務諸表作成者の受入準備体制（システム対応等）
- 金融商品取引法、会社法等の関係諸制度（規則改正等を含む）との関係（監査報告書の形式など）
- 監査実務との関係（監査報告書が単年度の監査意見表明か比較財務諸表を含む複数年度の監査意見表明かにより影響があるか）
- 既に公表されているが、未適用の会計基準の適用開始時期との関係

1月22日の専門委員会においては、

- ・システム対応の影響はさして大きくないのではないか
- ・システム対応の影響に関しては、今後公表される会計基準の適用のタイミングにも影響されるのでは
- ・監査を含めた開示制度の対応については、早くても23年4月以降ということであれば大丈夫なのではないか
- ・適用開始年度については、早期適用の可否とセットで議論すべきといった意見があった。

なお、「検討状況の整理」に対するコメントでも、適用時期に配慮を求める意見が数多く寄せられている。

(対応案)

遡及基準を平成21年中に最終公表することを前提とした場合、周知及び体制整備に向けた準備期間として最低1年間程度必要と考えられることから、適用初年度を平成23年4月1日以後開始する事業年度（もしくは24年4月1日以後開始する事業年度）とすることが考えられるかどうか。

なお、適用初年度において、連結子会社及び持分法適用会社の決算日が連結決算日より早い場合（例えば、親会社の決算が3月期、子会社等が12月期の場合）、親子の会計方針の統一及び関連会社との会計方針の統一の関係で、連結決算手続においては、連結子会社及び持分法適用会社に関する部分についても親会社と同様の対応を行うこととなると考えられるかどうか。

２．早期適用の可否

(対応案)

早期適用を認めないこととしてはどうか。

【理由】

- 遡及基準で取扱いが示されている遡及処理に関しては、開示制度の整備を前提として運用されることが前提であるため、このような前提が整備された時点で一律に適用することが適切であると考えられる。
- 遡及基準における遡及処理については、わが国においては新たな考え方の導入を伴うものであり、早期適用を許容すると、早期適用している企業と従来の方法で開示する企業が市場に混在することとなり、企業間の比較可能性を大きく損ねる可能性がある。

1月22日の専門委員会においては、

- ・特別な理由がない限り早期適用を認めるのがASBJの基本スタンスであることを考慮すべき
- ・市場が混乱する可能性があるという理由で、早期適用したいという企業のニーズを排除すべきでない
といった意見があった一方、
- ・開示制度面で手当てが必要な場合には、その点にも考慮した取扱いとすることについては理解できる
- ・例えば誤謬の訂正を念頭に置いた場合、ある企業は修正再表示し、別の企業は修正再表示しないというのは違和感がある
という意見もあった。

検討の方向性

適用開始事業年度の時期と早期適用の可否については、専門委員会の御指摘も踏まえ、この2つをセットで検討していくこととしたいがどうか。

またこの場合の選択肢については、すでに専門委員会において、

案 1 適用時期については平成23年(2011年)4月1日以後開始事業年度からとし、早期適用は認めない

案 2 適用時期については平成24年(2012年)4月1日以後開始事業年度からとし、早期適用を認める

の2案に意見が収斂している状況にあるので、この2つの案をベースに、本日も含め検討を行っていくこととしたいがどうか。

上記1. 2. の取扱いを採用した場合、現時点で公表済みかつ未適用の会計基準等については、【表①】のとおり、すべて原則適用から1事業年度を経過した後に遡及基準を適用することになるため、これらの経過措置等の適用に関する再検討は不要になると考えられる。なお、各会計基準等で定める適用初年度の取扱い等は【表②】のとおり。

【表①・現在公表済、未適用の会計基準の適用開始時期】

	21/4	22/4	23/4	24/4
セグメント情報 (四半期含む)				→
資産除去債務	→	→	→	→
賃貸等不動産	→	→	→	→
金融商品時価	→	→	→	→
金融商品時価（リスク情報）	→	→	→	→
棚卸資産（LIFO 廃止）	→	→	→	→
持分法(会計方針の統一)	→	→	→	→
企業結合関係（企業結合、事業分離、研究開発費）	→	→	→	→
企業結合関係（連結財務諸表開示）	→	→	→	→
退職給付（割引率）	→	→	→	→
保有目的区分	→			

→ 早期適用 → 強制適用

現在開発中のもの…プロジェクト計画表での中長期項目（MOU 10 項目）、1 株あたり利益、引当金等

【表②：それぞれの会計基準の適用初年度の取扱い等】

会計基準等	適用初年度の取扱い等
セグメント（四半期含む）	過年度情報の遡及開示不要とするである旨の定めあり。適用初年度の第1 四半期でセグメンテーションの考え方について注記。
資産除去債務	期首時点における資産除去債務および対応する費用の資産計上額を計算し、その差額を特別損失へ。
賃貸等不動産	年度末からの適用となるが、期首（第1 四半期）からの適用も可。
金融商品時価	年度末からの適用となるが、期首（第1 四半期）からの適用も可。
金融商品時価（リスク情報関係）	特になし。
棚卸資産（LIFO 廃止）	適用初年度の払出原価の一部を特別損失にできる定めあり。 会計方針の変更における影響額の簡便的な計算が容認されている。
持分法（会計方針の統一）	適用初年度における持分法評価額変動額は剰余金で調整。

企業結合	過年度の企業結合について遡って修正しないが、部分時価→全面時価のみ適用初年度期首時点でキャッチアップ。
企業結合（連結開示）	特になし。
退職給付（割引率）	影響額は数理計算上の差異に含められて処理される。 影響額について費用処理分と未処理分をそれぞれ注記。

３．適用初年度の比較財務諸表において会計方針の変更等が行われている場合の取扱い

適用初年度において表示される前年度の比較財務諸表では、当年度に発生した会計方針の変更、表示方法の変更及び誤謬が遡及処理されることになるが、前年度の財務諸表で行った会計方針の変更、表示方法の変更及び誤謬の発見（過年度に遡って訂正を行った場合を除く）についても遡及処理すべきか否か。

（開示期間が２期間であることを前提とした場合）

【設例参照：X3年度（遡及基準の適用初年度）における公表財務諸表における開示ベース】

	X2年度に会計上の変更を実施		X3年度に会計上の変更を実施	
	X2年度 (前期)F/S	X3年度 (当期)F/S	X2年度 (前期)F/S	X3年度 (当期)F/S
会計方針の変更（設例 1）	遡及後 or 前？	—	遡及後	遡及後
表示方法の変更（設例 2）	— *	—	遡及後	遡及後
過去の誤謬の発見**	遡及後 or 前？	—	遡及後	遡及後

*表示方法の変更については特段の問題は生じない。

**過去の誤謬の発見については、会計方針の変更（設例 1）と同様の取扱いとなる。

	前年度に行った会計上の変更を遡及処理する方法（遡及後）	前年度に行った会計上の変更を遡及処理しない方法（遡及前）
具体的な処理	前年度で特別損益に計上した過年度損益修正損益が、当年度に開示される前年度財務諸表では剰余金の調整額として開示される。	前年度と同じ取扱いがなされる。
メリット	当年度においては、同じ会計上の取扱いに基づく財務諸表が開示され、比較可能性が確保される。	実務上の負担を軽減できる。
デメリット	本会計基準により、従来の「会計方針の変更」と「表示方法の変更」の区分方法が変更される部分があり、注記や監査上の取扱いにおいて実務上の混乱を招く可能性がある。遡及基準以外の新会計基準の経過措置の設定内容について再検討が必要となる可能性がある。米国基準における適用初年度の取扱いと異なる。	適用初年度においては、財務諸表の比較可能性を完全には確保することができない。 遡及処理しないこととした場合であっても、必ずしも前年度に開示された財務諸表がそのまま当年度の比較財務諸表として開示されるわけではなく、適用初年度の前年度財務諸表では遡及処理がされた事項とされていない事項が混在する可能性がある。

【国際的な会計基準の定め】

(SFAS 第 154 号)

特定の時点以前に行われる会計上の変更に関しては、SFAS 第 154 号を適用しないことが明示されている。

「本基準書の規定は、2005 年 12 月 15 日後に開始する会計年度に行われる会計上の変更について発効させるべきだと、当審議会は決定した。当審議会は、本基準書を発行する前に行った会計上の変更を遡及して適用するために、前に発行した財務諸表を修正する便益がそのようにする費用より価値があるとは考えないため、当審議会は、本基準書の将来に向けての適用を要求することに決定した。」(B35 項)

(IAS 第 8 号)

特に、IAS 第 8 号自体についての過去の適用の可否に関する記述はない。

(IFRS 第 1 号「国際財務報告基準の初度適用」)

原則として、「IFRS 移行日」(最初の財務諸表において IFRS に基づく完全な比較財務諸表を表示する最初の期間の期首)における開始貸借対照表の作成が求められ、一部の会計基準の遡及適用の免除規定もしくは禁止規定があわせて設けられている。

(対応案)

A 案

専門委員会では、A 案、B 案それぞれ支持する意見があった。引き続き検討する。

適用初年度の前年度において行われた会計上の変更(会計方針の変更、表示方法の変更及び過年度の誤謬の発見(過年度に遡って訂正を行った場合を除く))については、実務面での負担も考慮し、適用初年度の比較財務諸表において遡及処理を行わないことができることとする。

(理由)

遡及基準は財務諸表の期間比較可能性を高めることを趣旨として設定されるものであり、適用初年度において比較対象となる前年度財務諸表も、当年度と同じ方法で作成されたものであることが望ましい。

その一方で、財務諸表作成者サイドにおける実務上の負担についても考慮する必要がある。

B 案

米国会計基準と同様に、適用初年度の比較財務諸表において遡及処理を行わないこととする。

(理由)

遡及基準の適用対象となる事象の発生時点を明確にすることで、派生する各種の適用上の問題を回避し、かつ企業間の比較可能性を確保することが可能となる。

【参考：適用初年度における開示】

遡及基準第13項に掲げる開示項目のうち、遡及基準自体の適用に関する適用初年度の取扱いは以下のようにになると考えられる。

→第13項(5)～(7)については、遡及基準自体の適用による注記は不要。

第13項で求められる注記事項	新遡及基準に当てはめた場合の対応
(1) 会計基準等の名称	○特に問題なし。
(2) 経過的な取扱いに従って会計処理を行った場合、その旨及び当該経過的な取扱いの概要	○特に問題なし。(経過的な取扱いを採用した場合は注記することになる。)
(3) 会計方針の変更の内容	○特に問題なし
(4) 経過的な取扱いが将来に影響を及ぼす可能性がある場合には、その旨及び将来への影響。ただし、将来への影響が不明又はこれを合理的に見積ることが困難である場合には、その旨	○実質的に記載されることは想定されない。
(5) 過去の開示期間について、影響を受ける財務諸表の主な表示科目に対する影響額及び1株当たり情報に対する影響額。ただし、経過的な取扱いに従って会計処理を行った場合又は遡及適用の原則的な取扱いが実務上不可能な場合で、すべての開示する過去の財務諸表について遡及適用を行っていないときには、当期において影響を受ける財務諸表の主な表示科目に対する影響額及び1株当たり情報に対する影響額	×遡及基準はある特定の会計事実をターゲットにした基準ではなく包括的な会計基準であるため、影響額の開示になじまない。 仮に遡及基準適用による包括的な影響額を記載しようとする、影響額が重複して開示されることとなり、利用者の混乱を招くことになる。
(6) 開示されている財務諸表のうち、最も古い開示期間の期首の純資産の額に反映された、開示期間より前の期間に関する会計方針の変更の累積的影響額	
(7) 原則的な取扱いが実務上不可能な場合(第9項から第11項参照)には、その理由、会計方針の変更の適用方法及び適	×原則的な取扱いが実務上不可能か否かは、遡及基準によって遡及処理を必要とする個々の事象ごとに判定されるべきものであるため、遡及基準そのものについて「実務上不可能」という認識を行うことがなじまない。

以 上