

プロジェクト 公正価値測定に関するガイダンス及び開示

項目 適用時期及び経過措置の検討

本資料の目的

1. 本資料は、本取組み¹における適用時期と経過措置について検討することを目的としている。

適用時期と経過措置

2. 今後、公開草案を公表し 2019 年上半期中に最終化する場合、早期に国際的な整合性を図ることが望ましいと考えられることから、2020 年 4 月 1 日以後開始する事業年度から適用することが考えられるがどうか。

また、一定の早期適用へのニーズがあると考えられることから、2019 年 3 月 31 日以後終了する事業年度から早期適用を認めることが考えられるがどうか。

3. ただし、次の経過措置を設ける。

- (1) 第三者から入手した相場価格の取り扱い

第三者から入手した相場価格の利用にあたっては、適用指針の定めを適用するために一定の期間を要すると考えられるため、2021 年 4 月 1 日以後開始する事業年度から適用することとし、それまでの間は現行の取扱いを容認する。

- (2) 投資信託の取り扱い（今後検討予定）

ディスカッション・ポイント

適用時期に関する次の論点について、ご意見を頂きたい。

- (1) 2020 年 4 月 1 日以後開始する事業年度から強制適用することが考えられるがどうか。

¹ 「時価の算定に関する会計基準（案）」以下「時価算定会計基準」という。）及び「時価の算定に関する会計基準の適用指針（案）」の開発、またこれに伴う企業会計基準第 10 号「金融商品に関する会計基準」（以下「金融商品会計基準」という。）及び企業会計基準適用指針第 19 号「金融商品の時価等の開示に関する適用指針」（以下「金融商品時価開示適用指針」という。）等の会計基準等の改正をいう。

- (2) 一定の早期適用へのニーズがあると考えられることから、2019年3月31日以後終了する事業年度から早期適用を認めることが考えられるかどうか。

遡及処理について

(原則的な取扱い)

会計方針の変更

4. 企業会計基準第24号では、「会計基準等の改正に伴う会計方針の変更」が行なわれた場合、会計基準等に特定の経過的な取扱いが定められていない場合には、新たな会計方針を過去の期間のすべてに遡及適用するとされている（企業会計基準第24号第6項(1)）。また、会計方針の変更に関する注記が定められている（企業会計基準第24号第10項）。

表示方法の変更

5. また、開示については、財務諸表の表示方法²を変更した場合には、原則として表示する過去の財務諸表について、新たな表示方法に従い財務諸表の組替えを行うとされている（企業会計基準第24号第14項）。

(IFRS第13号の取扱い)

6. IFRS第13号「公正価値測定」（以下「IFRS第13号」という。）は、適用時期及び適用時の措置について次のように定めている。
- (1) 企業はIFRS第13号を2013年1月1日以後開始する事業年度に適用しなければならない。早期適用は認められる。IFRS第13号を早期適用する場合には、その旨を開示しなければならない（IFRS第13号C1項）。
- (2) IFRS第13号は、最初に適用する事業年度の期首現在で将来に向かって適用しなければならない（IFRS第13号C2項）。

その背景として、IFRS第13号は、公正価値を測定するために用いた方法の変更は、公正価値測定の変更（すなわち、新たな事象の発生又は新情報の入手

² 「表示方法」とは、財務諸表の作成にあたって採用した表示の方法（注記による開示も含む。）をいい、財務諸表の科目分類、科目配列及び報告様式が含まれる（企業会計基準第24号第4項(2)）。

(例えば、よりよい理解や判断の改善などを通じての) によるもの) と不可分であるため、将来に向かって(会計上の見積りの変更と同じ方法で) 適用すべきとしている(IFRS第13号BC229項)。

- (3) IFRS第13号の開示要求は、IFRS第13号の適用開始前の期間についての比較情報においては適用する必要はない(IFRS第13号C3項)。

その背景として、IFRS第13号は、IFRS第13号の要求事項の一部は、過去の期間において適切であったろうインプットの選択において、事後的判断の使用なしには適用が困難だからであるとしている(IFRS第13号BC230項)。

(分析)

会計方針の変更

7. 企業会計基準第24号では、会計基準等に特定の経過的な取扱いが定められていない場合には、原則として、新たな会計方針を過去の期間のすべてに遡及適用するとされている(第4項参照)。

本取組みにおいては、企業によっては、次のような会計方針の変更が生じる可能性がある。

- (1) 時価の定義の変更(時価算定会計基準第5項、金融商品会計基準第6項及び企業会計基準第9号「棚卸資産の評価に関する会計基準」(以下「棚卸資産会計基準」という。))第4-2項)
- (2) その他有価証券の月中平均による時価評価及び減損処理(金融商品会計基準第18項及び第20項)
- (3) 時価を把握することが極めて困難と認められる有価証券の会計処理(金融商品会計基準第19項)
8. これらについては、以下のとおり取り扱ってはどうか。
- (1) IFRS第13号の取扱いと同様に、時価の定義の変更による影響は遡及適用しない(影響は当期に反映することとなる。)
- (2) その他の会計方針の変更(前項(2)及び(3))については、原則どおり遡及適用を求める。ただし、(1)の時価の定義の変更による影響と不可分である場合は、遡及適用しないことを認める。

表示方法の変更

9. 本取組みにおいては、金融商品会計基準第 40-2 項(3)として「金融商品の時価のレベルごとの内訳等に関する事項」を追加することを検討しているが、前項(1)の処理を前提とすると、前期以前の時価を再計算することはなされないため、適用開始前の期間についての比較情報は不要としてはどうか。

(提案)

10. 上記の検討から、次のとおりとしてはどうか。
- (1) IFRS 第 13 号の取扱いと同様に、時価の定義の変更による影響は遡及適用しない（影響は当期に反映することとなる。）。
 - (2) その他の会計方針の変更については、原則どおり遡及適用を求める。ただし、(1)の時価の定義の変更による影響と不可分である場合は、遡及適用しないことを認める。
 - (3) 開示において、適用開始前の期間についての比較情報は不要とする。

ディスカッション・ポイント

上記の事務局の提案について、ご意見を頂きたい。

以 上

別紙 1 企業会計基準第 24 号「会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」 の定め（一部抜粋）

会計方針の変更に関する原則的な取扱い

6. 会計方針の変更に関する原則的な取扱いは、次のとおりとする。

(1) 会計基準等の改正に伴う会計方針の変更の場合

会計基準等に特定の経過的な取扱い（適用開始時に遡及適用を行わないことを定めた取扱いなどをいう。以下同じ。）が定められていない場合には、新たな会計方針を過去の期間のすべてに遡及適用する。会計基準等に特定の経過的な取扱いが定められている場合には、その経過的な取扱いに従う。

…

会計方針の変更に関する注記

（会計基準等の改正に伴う会計方針の変更）

10. 会計基準等の改正に伴う会計方針の変更の場合（第 5 項(1)参照）で、当期又は過去の期間に影響があるとき、又は将来の期間に影響を及ぼす可能性があるときは、当期において、次の事項を注記する。なお、(3)から(7)については、(5)ただし書きに該当する場合を除き、連結財務諸表における注記と個別財務諸表における注記が同一であるときには、個別財務諸表においては、その旨の記載をもって代えることができる。

(1) 会計基準等の名称

(2) 会計方針の変更の内容

(3) 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

(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

(5) 表示期間のうち過去の期間について、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並びに前項(1)又は(2)に該当する場合で、表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、表示期間の各該当期間において、実務上算定が可能な、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

(6) 表示されている財務諸表のうち、最も古い期間の期首の純資産の額に反映された、表示期間より前の期間に関する会計方針の変更による遡及適用の累積的影響額。ただし、前項(1)に該当する場合は、累積的影響額を反映させた期におけるその金額。前項(2)に該当する場合は、その旨

- (7) 原則的な取扱いが実務上不可能な場合（前項参照）には、その理由、会計方針の変更の適用方法及び適用開始時期

...

表示方法の変更に関する原則的な取扱い

13. 表示方法は、次のいずれかの場合を除き、每期継続して適用する。
- (1) 表示方法を定めた会計基準又は法令等の改正により表示方法の変更を行う場合
 - (2) 会計事象等を財務諸表により適切に反映するために表示方法の変更を行う場合
14. 財務諸表の表示方法を変更した場合には、原則として表示する過去の財務諸表について、新たな表示方法に従い財務諸表の組替えを行う。

...

会計上の見積りの変更に関する原則的な取扱い

17. 会計上の見積りの変更は、当該変更が変更期間のみに影響する場合には、当該変更期間に会計処理を行い、当該変更が将来の期間にも影響する場合には、将来にわたり会計処理を行う。

会計上の見積りの変更に関する注記

18. 会計上の見積りの変更を行った場合には、次の事項を注記する。
- (1) 会計上の見積りの変更の内容
 - (2) 会計上の見積りの変更が、当期に影響を及ぼす場合は当期への影響額。当期への影響がない場合でも将来の期間に影響を及ぼす可能性があり、かつ、その影響額を合理的に見積ることができるときには、当該影響額。ただし、将来への影響額を合理的に見積ることが困難な場合には、その旨

以 上

別紙2 IFRS第13号の発効日及び経過措置

付録C

発効日及び経過措置

この付録は、本基準の不可欠な一部を構成するものであり、本基準の他の部分と同等の権威を有する。

- C1 企業は本基準を2013年1月1日以後開始する事業年度に適用しなければならない。早期適用は認められる。本基準を早期適用する場合には、その旨を開示しなければならない。
- C2 本基準は、最初に適用する事業年度の期首現在で将来に向かって適用しなければならない。
- C3 本基準の開示要求は、本基準の適用開始前の期間についての比較情報においては適用する必要はない。
- C4 2013年12月公表の「年次改善2011－2013年サイクル」により、第52項が修正された。企業は当該修正を2014年7月1日以後開始する事業年度に適用しなければならない。企業は当該修正をIFRS第13号の適用を開始した事業年度の期首から将来に向かって適用しなければならない。早期適用は認められる。当該修正を早期適用する場合には、その旨を開示しなければならない。
- C5 2014年7月公表のIFRS第9号により、第52項が修正された。企業は当該修正をIFRS第9号の適用時に適用しなければならない。
- C6 2016年1月公表のIFRS第16号「リース」により、第6項が修正された。企業は当該修正をIFRS第16号の適用時に適用しなければならない。

以上