

---

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<sup>1</sup>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

### (これまでの審議における議論)

2. 第 398 回企業会計基準委員会（2018 年 12 月 13 日開催）においては、適用時期と経過措置について次の提案を行っていた（詳細は別紙 3 参照）。

(1) 2020 年 4 月 1 日以後開始する事業年度の期首からの強制適用とする。ただし、同事業年度末決算からの適用も認める。

(2) 2020 年 3 月 31 日以後終了する事業年度の事業年度末決算からの早期適用を認める。

(3) 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

- 2021 年 4 月 1 日以後開始する事業年度から適用する。

② 投資信託の取扱い

- 追加改正まで現行の取扱いを容認する。

③ 開示

- 適用開始前の期間についての比較情報（四半期開示及び早期適用における比較情報を含む。）の開示を不要とする。
- 事業年度末決算から適用する場合には、同事業年度におけるレベル 3 の時価に関する期首残高から期末残高の調整表の開示を不要とする。

---

<sup>1</sup> 「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。

3. 前項の提案に対して、第 398 回企業会計基準委員会では、主に次の意見が聞かれている。
- (1) 前回の提案よりも後ろ倒しとなっており、配慮いただいていることは理解するものの、短期間でシステム開発や業務運用設計を行うと大きなコストが発生すると考えられるため、2020 年 4 月 1 日以後開始する事業年度の事業年度末決算からでも現実的ではないという印象である。少なくとも追加的に 1 年間必要である。
  - (2) 準備期間が短いという印象である。強制適用を急ぐのであれば、具体的なベネフィットなど、それを正当化する理由が必要である。
  - (3) 開示の適用時期のみを後ろ倒しすることも考えられる。
  - (4) 1 年間程度、適用時期を遅らせたほうが良いと思われる。システム開発や業務運用設計に加えて、一般事業会社にとっては、時価の概念や第三者価格の使用などまったく新しい内容が含まれるため、基礎的なところから考え方を理解する必要がある。また、内部統制の経営者評価にも対応する必要があり、理解を浸透させる必要がある。一部の専門家のみ理解しているような状況は望ましくない。

#### (分析と提案)

4. 適用時期について、2020 年 4 月 1 日以後開始する事業年度の年度末決算からの適用も認める提案に対して、引き続き準備の時間が足りないとの意見が聞かれている。しかしながら、国際的な会計基準で要求されている公正価値に関する開示の多くは日本基準で定められていないこと等などから、可能な限り早期に国際的に整合性を図ることが望ましく、2021 年 3 月末決算からの適用の場合、基準公表後、一年半程度の期間が確保されることを踏まえると、第 2 項に記載した第 398 回企業会計基準委員会における提案を変更しないこととしてはどうか。
5. 前項の内容を踏まえ、適用時期については第 398 回企業会計基準委員会における提案と同様に次の通りとすることが考えられるがどうか。
- (1) 2020 年 4 月 1 日以後開始する事業年度の期首からの強制適用とする。ただし、同事業年度末決算からの適用も認める。
  - (2) 2020 年 3 月 31 日以後終了する事業年度の事業年度末決算からの早期適用を認める。

(3) 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

- 2021年4月1日以後開始する事業年度から適用する。

② 投資信託の取扱い

- 追加改正まで現行の取扱いを容認する。

③ 開示

- 適用開始前の期間についての比較情報（四半期開示及び早期適用における比較情報を含む。）の開示を不要とする。
- 事業年度末決算から適用する場合には、同事業年度におけるレベル3の時価に関する期首残高から期末残高の調整表の開示を不要とする。

#### ディスカッション・ポイント

事務局からの第5項の提案について、ご意見を頂きたい。

### 遡及処理について

#### （これまでの審議における議論）

6. 第398回企業会計基準委員会の審議では、IFRS第13号やSFAS第157号での取り扱いを踏まえたうえで、次の案を提案していた<sup>2</sup>（詳細は別紙4参照）。

(1) 原則としては、IFRS第13号の取扱いと同様に、将来に向かって適用する。

(2) ただし、会計方針の変更に該当する部分が分離可能である場合には、遡及適用

<sup>2</sup> 提案の背景には次の理由がある。

(1) IFRS第13号やSFAS第157号の考え方と整合的であり、以下を理由としている。

① 時価の定義の変更は、会計上の見積もりの変更に類似している。

② 仮に遡及すると、過去の時価の算定時点において、利用可能であった情報と事後的に入手した情報を区別することが困難であると考えられる。

(2) 仮に将来に向かって適用すると、会計基準の変更の影響を当期の損益に反映することになり、損益情報の有用性を低下させる。

を認める。この場合、期首の利益剰余金による遡及処理を認める。

7. 前項の提案に対して、次の意見が聞かれている。

(1) 遡及適用を認める「会計方針の変更に該当する部分が分離可能である場合」という条件が不明確であり財務諸表作成実務及び監査実務が混乱する可能性もあるため、遡及適用を認めることに特段の条件は不要なのではないか。遡及適用の場合には、その影響額を開示することになるため、利用者に混乱をもたらすことはないと思われる。また、遡及する際にどこまで遡るという点については、直前の四半期末という考え方もあると思われる。

(2) 「会計方針の変更に該当する部分が分離可能である場合」と定める場合には、条件を具体化する追加的なガイダンスが必要となると思われる。

#### (分析)

8. これまでの審議において、米国会計基準における取扱いを踏まえるべきとのコメントがあり、分析を行った。2006年9月に公表されたSFAS第157号「公正価値測定」(以下「SFAS第157号」という。)は、2007年11月15日より後に開始する会計年度の財務諸表(中間財務諸表を含む)に次のように適用された(SFAS第157号第37項及び第38項)。

(1) 原則として、会計年度の期首から将来に向かって適用する。

(2) 一部の金融商品<sup>3</sup>に対しては、適用を開始する会計年度の期首まで遡及適用する。その場合に生じた貸借対照表価額の差額は、期首の利益剰余金で調整する。

SFAS第157号は、(1)を原則とした背景について、IFRS第13号と同様に、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と不可分であることを挙げている(SFAS第157号C107項)。また、(2)の例外として遡及適用を求めている商品については、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から分離可能であるとしている(SFAS第157号C108項及びC109項)。

9. 時価算定会計基準は時価の算定方法に関するガイダンスを定めており、評価技法又はその適用方法の変更を会計上の見積りの変更として処理する(時価算定会計基準第10項)と規定されている。したがって、今回の時価算定基準の適用による影響

---

<sup>3</sup> ブローカー・ディーラー又は投資会社によって保有される活発な市場で取引される金融商品など。

は会計方針の変更と会計上の見積りの変更と区分することが困難な場合（企業会計基準第24号第19項）に類似しているものと考えられ、その場合はIFRS第13号の取扱いと同様に、将来に向かって適用することが適切と考えられる。

10. ただし、時価算定会計基準は時価の算定のガイダンスを提供し、時価を算定するための会計処理の原則及び手続を変更する新たな定めを含んでいるため、従来の時価算定の内容を実質的に変更する新たな定め適用に伴い時価を算定するために用いた方法を変更する場合で、当該変更の影響額を分離することができる時には、その影響額を会計方針の変更の原則的な取扱いに従い、遡及修正することが考えられる。
11. なお、前項の「従来の時価算定の内容を実質的に変更する新たな定め」の例示として、時価の算定にあたり観察可能なインプットを最大限利用し、観察不能な入力数値の利用を最小限にしなければならない定めが考えられ、これについて時価算定会計基準に記載を行うこととする。

**(提案)**

12. 第8項から第11項までの検討を踏まえ、次の文案にて時価算定会計基準に定めることとしてはどうか。

**時価算定会計基準**

19. 本会計基準の適用初年度においては、本会計基準が定める新たな会計方針を、将来にわたって適用する。
20. ただし、第19項の定めにかかわらず、時価の算定にあたり観察可能なインプットを最大限利用しなければならない定めなど、本会計基準の適用に伴い時価を算定するために用いた方法を変更することとなった場合で、当該変更による影響額を分離することができる場合は、会計方針の変更該当するものとし、当該会計方針の変更を過去の期間のすべてに遡及適用することができる。また、適用初年度の期首より前に新たな会計方針を遡及適用した場合の累積的影響額を、適用初年度の期首の利益剰余金に加減し、当該期首残高から新たな会計方針を適用することもできる。

**結論の背景**

46. 本会計基準の適用初年度においては、原則として将来にわたって適用することとした（第19項参照）。これは、IFRS第13号や米国財務会計基準（SFAS）第157号「公正価値測定」が原則として将来にわたって適用することとした際の理由（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と不可分であること)は、本基準においても同様であると考えられるためである。

47. ただし、例えば、時価の算定にあたり観察可能なインプットを最大限利用しなければならぬ定めなど、従来の時価算定の内容を実質的に変更する新たな定め適用に伴い時価を算定するために用いた方法を変更するときは、比較可能性の観点からは遡及適用するほうが有用である可能性があるため、その影響額が分離可能な場合には、当該部分については遡及適用することができるとした(第20項参照)。

#### ディスカッション・ポイント

上記の事務局の提案と文案について、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

### 別紙3 適用時期と経過措置(第397回企業会計基準委員会における分析及び提案)

#### (これまでの審議における議論)

1. 第397回企業会計基準委員会(2018年11月29日)及び第138回金融商品専門委員会(2018年12月3日)においては、次の経過措置を前提とした上で、2020年4月1日以後開始する事業年度から強制適用し、2019年3月31日以後終了する事業年度からの早期適用を認めることを提案していた。

- (1) 第三者から入手した相場価格の取り扱い

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(今後検討予定としていた)

2. 前項の提案に対して、第397回企業会計基準委員会及び第138回金融商品専門委員会では、主に次の意見が聞かれている。次項以降で、それぞれについて分析する。

- (1) 適用時期について、作成や監査に向けた準備期間として、公表から1年間から2年間必要である。

- (2) 本取組みに関する最終基準の公表よりも早期適用の開始時期が早い点につき、監査上で困難が生じる可能性がある。

#### (分析)

##### 準備期間を踏まえた適用時期

3. 適用時期について、作成や監査に向けた準備期間として、公表から1年間から2年間必要であるとの意見が聞かれている(第2項(1)参照)。準備期間を十分確保するために、適用時期については、2020年4月1日以後開始する事業年度の期首から適用を原則とするものの、同事業年度末決算からの適用も認めることが考えられる。

4. また、上記を前提として、以下の経過措置を設けることが考えられる。

- (1) 第三者から入手した相場価格の取り扱い

- 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

- 投資信託の取扱いについては、基準公表後概ね1年をかけて検討を行うこととし、その後、基準を改正するとともに当該改正に関する適用時期を定める。
- 当該改正を行うまでの間は、現行の日本公認会計士協会 会計制度委員会報告第14号「金融商品会計に関する実務指針」における取扱いを踏襲する。
- 投資信託の時価のレベルの決定に経過措置を設ける。

### (3) 開示に関する経過措置

- 金融商品の時価のレベルごとの内訳等に関する事項（金融商品時価開示適用指針第4-2項）及びそれに関連する四半期開示（四半期会計基準適用指針第80項(3)④）について、適用開始前の期間についての比較情報（四半期開示や早期適用における比較情報を含む。）の開示を不要とする。
- 事業年度末決算から適用する場合には、レベル3の時価に関する期首残高から期末残高の調整表（金融商品時価開示適用指針第4-2項(4)②）について、同事業年度における開示を不要とする<sup>4</sup>。
- 事業年度末決算から適用する場合には、適用初年度の翌年度に係る四半期連結財務諸表及び四半期個別財務諸表の比較情報である適用初年度に係る四半期連結財務諸表及び四半期個別財務諸表について、後述の遡及処理に関する定め（別紙4第7項(2)参照）を当該年度の期首に遡って適用する。

### 早期適用時期

5. 本取組みに関する最終基準の公表よりも早期適用の開始時期が早い点につき、監査上で困難が生じる可能性があるとの意見が聞かれている（第2項(2)参照）。
6. こうした意見を踏まえ、早期適用は、2020年3月31日以後終了する事業年度の年度末決算から認めることが考えられる。

### **(提案)**

7. 第3項から第6項までの分析を踏まえると、適用時期については次の通りとすることが考えられるがどうか。
  - (1) 2020年4月1日以後開始する事業年度の期首からの強制適用とする。ただし、同事業年度末決算からの適用も認める。

---

<sup>4</sup> レベル3の時価に関する期首残高から期末残高の調整表には、期首時点のレベル3の時価や期中の振替の情報が必要となるため。

- (2) 2020年3月31日以後終了する事業年度の事業年度末決算からの早期適用を認める。
- (3) 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
    - 2021年4月1日以後開始する事業年度から適用する。
  - ② 投資信託の取扱い
    - 追加改正まで現行の取扱いを容認する。
  - ③ 開示
    - 適用開始前の期間についての比較情報（四半期開示及び早期適用における比較情報を含む。）の開示を不要とする。
    - 事業年度末決算から適用する場合には、同事業年度におけるレベル3の時価に関する期首残高から期末残高の調整表の開示を不要とする。

## 別紙 4 遡及処理について(第 397 回企業会計基準委員会における分析及び提案)

## (これまでの審議における議論)

1. 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))。

一方で、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 C2 項及び BC229 項)。

2. 遡及処理について、第 397 回企業会計基準委員会及び第 138 回金融商品専門委員会では、次の案を提案していた。

- (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。

3. 前項の提案に対して、次の意見が聞かれている。

- (1) 将来に向かって適用する(遡及適用しない)ことが望ましいという意見

- ① 時価の定義の変更は、会計上の見積もりの変更に類似しているため、将来に向かって適用することに賛成である。期首において利益剰余金で調整することには違和感がある。

- ② 時価の定義の変更は、会計上の見積もりの変更に類似しているため、将来に向かって適用することに賛成である。遡及する場合には、時価の算定において、その時点で利用できなかった情報による判断が働く可能性がある。

- (2) 遡及処理が望ましいという意見

- ① 遡及修正せずに適用初年度の損益に反映させると、会計基準の変更の影響を損益に反映することになり、損益情報の有用性を低下させると考えられるため、見積りの変更とされている部分に関しても、原則遡及修正すべき

である。ただし、情報の入手可能性等の観点から長い期間を遡ることは難しいと考えられるため、遡る範囲としては適用初年度の期首までとすることが適当ではないか。

② IFRS 第 13 号との整合性という理由だけでは説得的ではないと思われるため、会計方針の変更に関する原則的な取り扱いと同様に、原則として遡及修正するということがよいのではないか。

(3) 遡及適用しないことを認める条件である「時価の定義の変更による影響と不可分である場合」がどのような場合を指しているのか不明確である。

(4) 経過措置について米国会計基準の取り扱いも踏まえて検討すべきである。

## (分析)

### 米国会計基準の取り扱い

4. 米国会計基準において 2006 年 9 月に公表された SFAS 第 157 号「公正価値測定」(以下「SFAS 第 157 号」という。)は、2007 年 11 月 15 日より後に開始する会計年度の財務諸表(中間財務諸表を含む)に次のように適用された(SFAS 第 157 号第 37 項及び第 38 項)。

(1) 原則として、会計年度の期首から将来に向かって適用する。

(2) 一部の金融商品<sup>5</sup>に対しては、適用を開始する会計年度の期首まで遡及適用する。その場合に生じた貸借対照表価額の差額は、期首の利益剰余金で調整する。

SFAS 第 157 号は、(1)を原則とした背景について、IFRS 第 13 号と同様に、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と不可分であることを挙げている(SFAS 第 157 号 C107 項)。また、(2)の例外として遡及適用を求めている商品については、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から分離可能であるとしている(SFAS 第 157 号 C108 項及び C109 項)。

### 今回の提案

5. 前回の原則的な提案は、IFRS 第 13 号や SFAS 第 157 号の考え方と整合的であり、以下を理由としている。

(1) 時価の定義の変更は、会計上の見積もりの変更に類似している。

---

<sup>5</sup> ブローカー・ディーラー又は投資会社によって保有される活発な市場で取引される金融商品など。

- (2) 仮に遡及すると、過去の時価の算定時点において、利用可能であった情報と事後的に入手した情報を区別することが困難であると考えられる。
- 6. 一方で、仮に将来に向かって適用すると、会計基準の変更の影響を当期の損益に反映することになり、損益情報の有用性を低下させるとの意見が聞かれている。
- 7. これらを踏まえて、以下のとおり取り扱うこととしてはどうか。
  - (1) 原則としては、IFRS 第13号の取扱いと同様に、将来に向かって適用する。
  - (2) ただし、会計方針の変更に該当する部分が分離可能である場合には、遡及適用を認める。この場合、期首の利益剰余金による遡及処理を認める。