

過年度遡及修正 検討状況の整理に対するコメント

1. コメントの対象となる公表物の名称及び公表時期

「会計上の変更及び過去の誤謬に関する検討状況の整理」（平成20年6月20日公表）

2. コメント募集期間

平成20年6月20日～平成20年9月19日

3. 検討状況の整理を踏まえた公表物の名称及び公表時期

未定

4. コメント提出者一覧

[団体等]

	団体名
CL02	全国銀行協会
CL03	あずさ監査法人
CL04	(社)生命保険協会 一般委員会
CL05	(株)プロネクサス プロネクサス総合研究所
CL06	あらた監査法人 アカウンティング・サポート部
CL07	(社)日本貿易会 経理委員会
CL08	(社)日本経済団体連合会 経済第二本部
CL09	新日本有限責任監査法人
CL10	日本公認会計士協会
CL11	東京電力(株) 経理部決算グループ
CL12	電気事業連合会 業務部

[個人（敬称略）]

	名前・所属等（記載のあるもののみ）
CL01	横山明（公認会計士）

主なコメントの概要とそれらに対する対応

- 以下は、主なコメントの概要です。
- 以下のコメントの概要は主なものを記載していますが、以下に記載されていないコメントについても、企業会計基準委員会で分析を行っています。
- 以下のコメントの概要には、文章表現に関するものについては、記載していません。

論点の項目	コメントの概要	No	コメントへの対応（案）
総論			
1) 検討の方向性等について	今回の検討状況の整理による会計基準（案）については、会計基準の国際的なコンバージェンスの流れにも合致したものであり、内外企業間の比較可能性が高まること、複数期間の財務諸表の比較可能性も高まること等から、その方向性に異論はない。しかし、当期の財務諸表に与える影響額を注記する現行の方法を大幅に変更することは、財務諸表作成者の実務負担が大きくなることが予想されるため、今後の検討にあたってはコスト・ベネフィットの観点から慎重に検討を進めて戴きたい。		
2) 他の関連諸制度との調整について	会計基準の作成・設定の検討においては、関係法令（会社法、金融商品取引法（監査を含む）および各税法）との十分な調整を関係者間で行い、実務上の混乱が生じないよう配慮していただきたい。		
	この会計基準は、特に、次の点について重要な影響を与えるものであり、他の機関の検討を要する旨（例えば、範囲の中で検討を要する事項として）を明記しておくべきである。 ① 監査報告書が、単年度財務諸表について意見を表明しており、比較財務諸表の監査報告書を表明すべく監査基準の改正を伴うものである旨 ② 過年度修正項目は、課税所得の計算上、原則、当年度の課税所得に含めて計算し、詳細規定については法人税法による旨 例えば、「遡及適用」や「財務諸表の組替え」が行なわれた後の前年度以前		

論点の項目	コメントの概要	No	コメントへの対応（案）
	<p>の財務諸表が会計監査の対象となるか否か、あるいは「修正再表示」を行なった場合に前期以前の監査報告書の記載内容も修正されるのか等、監査上の取扱いについては、別途基準化されるものと考えているが、その旨を確認したい。</p>		
<p>3) 遡及適用等が行われた財務諸表の位置づけ等について</p>	<p>日本には、比較財務諸表（注記を含め）の会計基準が存在しない。国際会計基準 IAS1 号「財務諸表の表示」のように、注記を含めて比較財務情報の開示に関する会計基準を設定すべきである。</p> <p>「遡及適用」「財務諸表の組替え」が行なわれた過去の財務諸表と、誤謬に起因する「修正再表示」が行なわれた過去の財務諸表では、それらが持つ情報の意味、性格が大きく異なるはずであるが、「検討状況の整理」では、当該過去の財務諸表の位置づけが必ずしも明確に記載されていないものと思われる。財務諸表利用者の誤解を防ぐためにも、遡及処理後の財務諸表の位置づけをより明確化し、会計基準の表題についてもその位置づけにふさわしいものにすることが望ましいと考える。なお、これに関連して、財務諸表の遡及処理は過去の会計帳簿自体の修正を求めるものでないと考えているが、その旨を確認したい。</p>		
<p>4) 会計帳簿との整合について</p>	<p>会計帳簿（会社法第 432 条）については、遡及処理後の財務諸表の表示とは整合しなくなると思われるがよいか。具体的には、会計帳簿上は、遡及適用対応は不可能であるため、会計方針の変更の実施年度、つまり当年度末に過年度事項修正分として遡及適用対応による累積的影響額を反映することになるものと理解しているがよいか。</p>		
<p>5) 重要性について</p>	<p>重要性の判断は各社の事情により異なり、単純な線引きは困難と考えられるが、各社との比較可能性を担保する上でも、また作成者の事務負担等実務面を勘案する必要があることから、重要性の判断の行う上での考え方、考慮する点を示す必要があると考える。</p>		

論点の項目	コメントの概要	No	コメントへの対応（案）
	<p>本来的には内容別(会計上の変更か、過去の誤謬か等)に国際的な会計基準に即した重要性判断に基づき遡及修正や修正再表示を行うべきである。「過去の誤謬」については、「会計上の変更」と明確に区分していることから、「国際財務報告基準と同様に『重要な誤謬』を別に定義し、この定義を満たす場合に、原則として、修正再表示を求めることとする」(第48項)とすべきではないかと考える。</p> <p>会計方針の変更について「製造原価に影響を及ぼす場合には、(中略)棚卸資産や売上原価等の金額にも影響がある」ものの、「会計方針の変更による差額に重要性が乏しいものと考えられる場合には、当該差額をすべて、売上原価に含めて処理する方法も認められる」(第60項)としており、重要性の判断の可否について明確にして欲しい。</p>		
	<p>過去の誤謬に限らず、本会計基準（案）の全ての項目について、(結論の背景としてではなく)会計基準（案）本文中の独立項目として重要性は考慮されるべき旨を言及した項目を設け、重要と認められるもののみが遡及処理の対象となることを明記して戴きたい。</p>		
	<p>「重要性」については、本会計基準全体に係る規定として、「重要性のあるもののみ過年度遡及修正を行う」旨を規定していただきたい。また、本会計基準が対象とする各種の変更等の取扱いにおいて、重要性が乏しいと認められる場合の具体的な取扱い（例えば、過去に遡って修正、調整を行わない現行の取扱いを継続するなどの簡便な対応）を記載していただきたい。実務上、重要性の無いものまで遡及修正を行うことは、財務諸表作成者の負担が増すとともに、財務諸表利用者の混乱を招くことにもなる。企業会計原則注解注1の重要性原則が本基準においても適用されることを明らかにする必要がある。</p>		
	<p>会計方針の遡及適用を行った場合の影響額に重要性がない場合を含め、全ての場合に遡及適用が必要であるかが問題となるが、この点について重要性</p>		

論点の項目	コメントの概要	No	コメントへの対応（案）
	<p>がない場合は遡及適用を行わないことを明記してはどうか。本検討状況の整理では、会計方針の変更を行った場合等は遡及適用を行うとされているが、実務上、影響額が軽微である場合にまで遡及適用が必要か否かが問題となる。特に、会計基準等の改正に伴う会計方針の変更の場合は、影響額が軽微である場合が多く存在するものと考えられ、すべてについて遡及適用が必要となると多大な負担となることが考えられる。従って、影響額が軽微な場合には遡及適用を行わないことを可能とする取扱いが必要であると考え。</p> <p>重要性の取扱いについては数値基準の定めまでは要らないが、連結財務諸表に対する影響額が少なく重要ではない連結子会社については遡及適用を求めない旨の記載が望まれる。</p> <p>第29項について、「財務諸表の期間比較可能性と企業間の比較可能性を向上させ」とあるが、本会計基準全体に係る規定として、「財務諸表の期間比較可能性と企業間の比較可能性を向上させない遡及修正は行わなくてもよい」、または、「質的重要性が無ければ、遡及修正を行わない」旨を記載していただきたい（合併消滅会社の財務諸表の修正等、技術上は遡及可能であっても、基準の趣旨にそぐわない遡及修正は必要ないと考えられる。）。</p>		
6) 誤謬に関する重要性について	<p>国際財務報告基準では「重要な誤謬」を定義しているのに対して、本会計基準では重要性は誤謬に限らないものであることから、定義を行わないものとされているが（第48項）、どこまでを修正再表示が必要な誤謬として考えるかは、他の一般的な重要性とは性格が異なるものと考えられるため、国際財務報告基準において、あえて誤謬については重要な誤謬を定義している趣旨を鑑みて、日本では定義しない理由をもう少し詳しく記載してはどうか。</p> <p>第48項において、「重要な誤謬」について定義しないことには理解するが、重要性に関する基本的な考え方等について、結論の背景ではなく会計基準本文の定義の中で明確に記載する必要がある（「会計上の変更及び過去の誤謬」のうち、特に「過去の誤謬」の取扱いについては、これまで会計基準が存在</p>		

論点の項目	コメントの概要	No	コメントへの対応（案）
	<p>しない中で、個々の事案ごとの実務的な対応が図られてきたのが実情である。すべてのルールに重要性の原則があるとの一般的な通則はあるものの、重要性の判断についてはいまだ実務慣行として成熟していないばかりか、どちらかといえば混乱が見られる状況にある。このため、本テーマに関しては、例えば、累積的影響額に対する考え方、重要性に関する基本的な考え方等について、会計基準本文の定義の中において可能な限り明確に記載する必要がある。)</p>		
範囲			
7) 対象となる企業の範囲について	<p>第3項において、他の一部の会計基準等で適用の対象となる企業の範囲を定める際に使用されている「すべての企業」との文言がないため、非上場企業も含めたすべての企業を対象としているのか等が不明瞭である。適用の対象となる企業の範囲について明確にお示しいただきたい。</p>		
8) 検討状況の整理を行う範囲について	<p>第31項について、今回の検討状況整理の対象外とされている廃止事業等に関する遡及処理の取扱いについても、米国会計基準と国際財務報告基準との差異が拡大しない方向で検討を進めた上で、本件及び関連基準における具体的取扱いを提示戴きたい。</p>		
9) 個別財務諸表における適用上の論点について	<p>過年度の財務諸表を遡及処理する目的は、会計基準の国際的なコンバージェンス項目の一つとして、財務諸表の比較可能性を向上させ、投資家の意思決定有用性を高めるためと理解する。このような目的に照らし合わせれば、個別財務諸表の主たる目的は、剰余金の分配可能額算定や税務上の所得計算の基礎であることから、過年度の個別財務諸表に関して遡及修正する必要性は低いと考える。したがって、例えば、連結財務諸表作成会社における個別財務諸表への適用については、コスト・ベネフィットの観点から任意とするなど、個別財務諸表の取扱いについては、現在の連結先行論等の議論を十分に踏まえた検討が行われるべきである。</p>		

論点の項目	コメントの概要	No	コメントへの対応（案）
	<p>国際的な会計基準を適用している国々では、連結財務諸表を開示している場合、個別財務諸表の開示が求められていない場合が多く、日本において作成者の負担が大きい遡及処理後の過去の期間における個別財務諸表の開示まで要求することは、現在の国際的な流れに反するものでもあると考えられる。また、昨今では連結重視となりつつある流れの中、その重要性が薄れてきている面もあることから、個別財務諸表については適用対象外として戴きたい。</p> <p>適用対象外とならない場合には、会社法や確定決算主義を基本とする税法との整合性に関する考え方を明記して戴きたい。</p> <p>また、仮に個別財務諸表にも適用するとした場合、当基準（案）適用の実効性を高める観点からは、一定のガイドラインや補足規定を設けることが有用であると考えます。そこで、公開草案公表の際には、斯かるガイドライン等の記載を追記することを検討戴きたい。</p>		
用語の定義			
10) 「会計上の見積り」について	<p>「会計上の見積り」とは、「…財務諸表作成時に入手可能な情報に基づいて…」とあるが、当該情報は「信頼できる」ものであることを追加記載すべきである。IAS 第8号第32項では、見積りは入手可能で信頼性ある情報に基づく判断を含むとされており、見積りの基礎となる情報は信頼性あることが必要とされている。そこで、本検討状況の整理における定義でも、会計上の見積りは、財務諸表作成時に入手可能でありかつ信頼できる情報に基づいて、その金額を算定することが必要であることを明確にすべきである。</p>		
11) 「会計上の変更」等を定義にある「過去」の用語について	<p>第4項(4)「会計上の変更」の定義にある「過去の誤謬」という用語は抽象的であるため、「過去の財務諸表における誤謬」、「前の期間における誤謬」などとしてはどうか（第4項(9)、24項参照）。また、(7)「会計上の見積りの変更」の定義にある「過去」に行った会計上の見積りとは、どのようなタイミングか、例えば直前期など、明確に記載していただきたい。</p>		

論点の項目	コメントの概要	No	コメントへの対応（案）
12) 「会計方針の変更」と「表示方法の変更」の区分について	<p>本検討状況の整理第 42 項において、「会計方針の変更と表示方法の変更との区分は、表示方法の変更が、何らかの会計処理の変更に伴うものであったかどうかにより判断するものとした。」と記載されているが、この判断基準である「何らかの会計処理の変更に伴うもの」という表現は曖昧であるから、この表現を見直しするか、より具体的な判断基準を例示として示す必要がある。</p> <p>現在の会計実務においては、貸借対照表の流動資産又は固定資産の区分や損益計算書の営業損益等の同一区分内での勘定科目の区分掲記、統合又は変更等を行う場合は「表示方法の変更」として、また、当該区分を超えて表示方法を変更する場合は「会計方針の変更」として取り扱ってきている（監査委員会報告第 78 号「正当な理由による会計方針の変更」2(2)）ものの、本検討状況の整理第 41 項においても記載されているとおり、表示方法の変更があった場合に、それが「表示方法の変更」ではなく、「会計方針の変更」として扱うべきではないかと議論になることがしばしば生じているところである。したがって、今後の実務上の混乱を避けるためには、「何らかの会計処理の変更」とはどのようなものかについて、より具体的な説明が必要であると考える。</p>		
	<p>第 4 項(6)「会計処理の変更に伴うものは、表示方法の変更には該当しない。」とあるが、会計処理の変更は、会計方針の変更によるものであるから(第 4 項(1)、(5))、「会計方針の変更に伴うものは、」としてはどうか。</p>		
	<p>第 42 項に、会計方針の変更と表示方法の変更との区分は、表示方法の変更が、何らかの会計処理の変更に伴うものであったかどうかにより判断するとして、売上高と売上原価を相殺表示から総額表示へ変更する場合は例示されているが、これは、売上高と売上原価として処理することが適切でなかった場合から、総額表示して処理することが適切となったことにより、会計処理の変更を行う場合と考えられる。相殺表示という記載は、表示方法として誤</p>		

論点の項目	コメントの概要	No	コメントへの対応（案）
	<p>解をまねくおそれがあるため、記載方法を検討していただきたい。</p> <p>また、表示方法の変更があった場合に、会計処理の変更として取扱うべきかどうかは議論が生じるところでもあるため、実務上の混乱をさけるためにも、具体的な判断指針を記載していただきたい。</p>		
13) 注記だけに影響する会計方針の変更について	<p>関連当事者の開示に関する会計基準、セグメント情報等の開示に関する会計基準、退職給付に係る会計基準の一部改正（その2）、1株当たり当期純利益に関する会計基準など、注記にしか会計基準等の改正が影響しない場合についても、会計方針の変更に該当するかどうかは、第52項でいう「改正された会計基準等について、会計方針の変更に該当するかどうかについて判断に迷う場合」に該当し、基準ごとにその改正の際に取扱いが示されるということによいか。もしそうであれば、その旨も記載してはどうか。</p> <p>また、会計基準等の改正以外の場合で、注記の作成にあたって採用した会計処理の原則および手続を変更した場合について、監査委員会報告第78号では「財務諸表に係る注記の内容を変更する場合にも会計方針の変更に該当する可能性がある。」とされているが、どのような場合に会計方針の変更に該当すると考えるのか記載してはどうか。</p>		

論点の項目	コメントの概要	No	コメントへの対応（案）
14) 「会計基準等」について	<p>I A S 第 8 号の会計基準の定義に示される解釈指針は、国際会計基準審議会の下部組織である基準解釈機関の公表物であるのに対して、日本公認会計士協会の委員会報告等は、本質的には会計監査人の監査上の判断統一等が目的であり、パブリックコメント等の手続きは経るとしても、協会内部の理事会の承認で決定されるもので、ASBJ と組織だって決定されるものではないことから、これらの相違については一定の留意が必要と考えられる。会計基準等とされるものは、金融庁若しくは ASBJ の所管する基準等であることが望ましく、仮に、日本公認会計士協会の委員会報告等に基づいて遡及処理を強制するような場合については、当該委員会報告等の内容や遡及適用の是非などを ASBJ で議論した上で、公正妥当な企業会計の処理として委員会報告等に準拠すべき旨を、ASBJ が公表し追認するような仕組みの整備が好ましいと考えられるかどうか。</p>		
15) 「財務諸表の組替え」について	<p>「財務諸表の組替え」で述べられている内容は、過年度の財務諸表に遡って行われる組替えであることから、こうした内容を明確に示す表現とすべきである。「財務諸表の組替え」という表現は、一般的に当年度の試算表から財務諸表への組替え等も意味すると考えられる。しかし、当該定義の意味する内容は、過年度の財務諸表を当年度の財務諸表に合わせて遡って組替えることを意味していることから当該内容を適切に表わす表現とすべきである。</p>		
16) 「修正再表示」について	<p>「修正再表示」については、例えば「誤謬の訂正を反映するために過去に開示した財務諸表について、当期の財務諸表で再表示を行うこと」とするなど、より明確に定義づけることが適切と考える。</p>		
17) 「規定」の表現について	<p>会計基準の定めや会計基準における経過措置等を「規定」や「経過規定」と表現している箇所が随所に見られる（例：第 4 項（8）、第 5 項（1）、第 6</p>		

論点の項目	コメントの概要	No	コメントへの対応（案）
	項（1）、第13項（2）、第38項、第52項、第55項、第56項、第61項）。会計基準等は法令ではないことから修正すべきである。		
会計上の取扱い			
会計方針の変更の取扱い			
会計方針の変更の分類			
18) 会計方針の変更の事例について	第5項(2)の正当な理由による会計方針の変更の場合に関し、監査委員会報告第78号に列挙されている「正当な理由による会計方針の変更と認められる事例」を見直すか、本適用指針において新たに事例を掲記することが望ましいと考える。		
19) 会計事象等の重要性が増したことによる本来の会計処理への変更の取扱いについて	第54項において、本検討状況の整理第4項(9)において「誤謬」の定義がされ、第24項以降においてその会計処理が示されているが、会計処理の対象となる会計事象等の重要性が増したことによる本来の会計処理への変更についても、「誤謬」に含まれるか明確にすべきである。本検討状況の整理第54項では、会計処理の対象となる会計事象等の重要性が増したことによる本来の会計処理への変更については、従来どおり会計方針の変更には該当しないと記載されている。一方、今回新たに、会計上の変更及び過去の誤謬の会計上の取扱いが整理され、「誤謬」の定義を示し、その会計処理が示されたことから、このような事項が会計方針の変更には該当しないということは、過去の誤謬の会計処理に従うことになると考えられる。しかし、当該変更については、過去の累積的影響も含め当期の財務諸表において処理し、追加情報として開示することが従前からの会計処理である。したがって、このような事項は、会計上の誤謬の定義に照らし、会計処理上過去の誤謬に関する再表示として整理されるものなのか、従来の整理と異なる点であり明らかにする必要がある。		
会計方針の変更に関する原則的な取扱い			
20) コスト・ベ	会計方針の変更を行なった場合に遡及適用を行なうべきかどうか、コス		

論点の項目	コメントの概要	No	コメントへの対応（案）
ネフィットの内容について	<p>ト・ベネフィットの内容について可能な限り明示することが適切と考える。</p> <p>第55項ただし書きにおいて、「会計方針の変更を行った場合に遡及適用が必要かどうかは、遡及適用を行った場合に得られる情報の有用性と、遡及適用を行う際に伴う見積りの要素の度合いや過去の情報収集等に係るコストとの関係も考慮すべき」と記載されているが、当該記載では内容が曖昧であり、実務対応において支障を来す恐れがあるため、遡及適用が不要と考えられるケースについて具体的な例示をお願いしたい。</p>		
21) 経過規定について	<p>会計基準等の改正に伴う会計方針の変更の場合には、原則適用開始時に遡及修正を行わない経過規定が適用されるよう、斯かる経過規定を設けるよう配慮願いたい。</p> <p>第6項において想定している「会計基準等」とは、原則として過年度遡及修正会計基準が公表されて以降に適用されることになる会計基準等を指していると考えられるが、そのような「会計基準等」において定められる特定の経過規定は本検討状況の整理の考え方を前提としておらず、新たに過年度遡及修正会計基準が公表された場合は、今後公表される「会計基準等」においても原則として変更後の会計方針を遡及適用するべきであると考えます。</p> <p>現在公表されている「会計基準等」のうち適用年度が過年度遡及修正会計基準の公表後となるものについても、経過規定の改正を検討するべきではないか。なぜなら、既に公表されている「会計基準等」の特定の経過規定は、本検討状況の整理の考え方がなかったため規定されたものであり、本検討状況の整理の原則的な取扱いを前提とした場合は異なる経過規定となることが考えられる。また、現在では本検討状況の整理が公表され過年度遡及修正会計基準の作成に向け着実に検討が進められており、過年度遡及修正会計基準の公表後に適用となる「会計基準等」の経過規定については、改めて過年度遡及修正会計基準との整合を図るべきであると考えます。</p> <p>これについて本検討状況の整理では、特定の経過規定が優先して適用される</p>		

論点の項目	コメントの概要	No	コメントへの対応（案）
	<p>理由として56項に情報の有用性や見積りの要素の度合、情報収集等に係るコスト、国際的な会計基準との整合性等を考慮したとあるが、一方、13項では詳細な注記を求めており、特定の経過規定を適用した場合にも遡及適用した場合と同等の見積りや情報収集等を行う必要があり、56項に掲げられた要因が特定の経過規定を優先させる十分な理由とは言い難い。</p> <p>しかしながら、56項のような事情等に配慮して特定の経過規定を容認する場合には、原則としては変更後の会計方針を遡及適用するとしつつ、「特定の経過規定が定められている場合には、その経過規定に従うことができる」とするべきであると考え。これにより、遡及適用を選択した企業の情報の有用性がより高まるものと考え。</p> <p>なお、この場合原則的な取扱いにより遡及適用した企業と特定の経過規定を適用した企業とで比較可能性が損なわれるという懸念があるが、13項により詳細な注記を求めていることから、異なる取扱いをした場合でも企業間の比較可能性は確保されると考える。</p>		
	<p>「会計基準等に特定の経過規定が定められている場合には、その経過規定に従うものとする。」という規定において想定している「会計基準等」とは、原則として本会計基準が公表されて以降に適用されることになるであろう会計基準等を指していると考えられる。しかしながら、そのような「会計基準等」において、原則的な取扱い(新会計方針の遡及適用)以外の特定の経過規定を定めることはそもそも非論理的であり、本会計基準案においてそのようなイレギュラーな「会計基準等」の存在を予め想定することは不相当。仮に「会計基準等」の適用にあたって、止むを得ずに特定の経過規定を定めざるを得ない事情がある場合においても、原則的な取扱いに拠らずに特定の経過規定を適用する旨は当該「会計基準等」の側でその都度規定すべきであり、本会計基準案において、特定の経過規定が原則的な取扱いに優先する旨を規定する必要はないのではないか。以上の考え方にに基づき、第6項は(1)(2)の</p>		

論点の項目	コメントの概要	No	コメントへの対応（案）
	区分を廃した上で「会計方針の変更に関する原則的な取扱いは、変更後の会計方針を遡及適用する。」という文言に訂正してはどうか。		
22) 本会計基準の適用時に未適用の会計基準の経過規定について	第6項では、本検討状況の整理に示された内容が会計基準として公表された場合、先行して公表済であるが適用時期が未到来の会計基準には「特定の経過規定」についての手当てがなされていないものと考えられる。従って、そういった基準について、改めて「特定の経過規定」の取扱いを反映すべきか検討を加えるようご配慮いただきたい。		
	第6項では、会計基準等の改正に伴う会計方針の変更の場合、当該会計基準等において適用開始時に遡及適用を行わないこと等を定めた経過規定がある場合には、その経過規定に従うものとしている。一方で、例えば、平成22年度より強制適用される「資産除去債務に関する会計基準」などにおいては、適用による期首差額について「適用初年度の期首剰余金の調整項目とする方法は、本来的には過年度の財務諸表に対する新たな会計基準の遡及適用が前提となるものであり、本会計基準においてそのような処理を妥当とする事情は見出せない」ことから、「適用初年度の期首差額については当該年度の損益として一時に計上する方法によることとした」（同基準第63項）とある。現時点で本会計基準案が適用される時期は未定であるが、仮に平成22年度から適用（早期適用の場合を含む）となった場合には、「資産除去債務に関する会計基準」と同一年度に適用されることとなり、「資産除去債務に関する会計基準」において期首差額を当該年度の損益として一時に計上する根拠が薄弱となり、期首剰余金の調整項目とする処理が寧ろ妥当と考えられる。このように、既に公表されている新会計基準等で、その適用時期が本会計基準案と同タイミングとなるものについては、適用時の取扱いについてその見直しも含めた考え方を本会計基準案において引き続き整理すべきではないかと考える。		
23) 遡及期間の明確化について	第7項では、「第6項に従って会計方針を遡及適用する場合には、過去の期間のすべてに遡及適用する」とあるが、例えば、会計基準等の改正に伴う会		

論点の項目	コメントの概要	No	コメントへの対応（案）
て	計方針の変更による、開示期間より前の期間に係る累積的影響額等については、算出の前提となる遡及適用した期間が企業間で異なってしまうと、開示情報の比較可能性が損なわれる。については、開示情報の比較可能性および実務上の負荷の観点から、遡及すべき期間を明確化していただきたい。また、遡及修正を行う場合、データの保管等には多大なコスト、事務負荷等が想定されることから、現実的な遡及適用期間を設定いただきたい。		
24) 「固有の影響額」の表現について	第7項(2)、第24項(2)及び第59項第2段落において、「当該期間固有の影響額」又は「変更を行った期間に固有の影響額」という表現が見られるが、変更を行った期間に固有の影響額という意味合いが不明確であり、日本語の表現としては一般的ではないと考えられることから、表現を見直すべきである。		
原則的な取扱いが実務上不可能な場合			
25) 遡及適用が実務上不可能な場合について	第8項(1)～(3)において遡及適用が実務上不可能な場合が定められているが、遡及適用が実務上不可能かどうかの判断は、会計基準の適用の場面において非常に重要であり、また、その際の実務上の混乱を避ける必要があるため、それぞれの目安や考え方を結論の背景等でお示しいただきたい。		
	第8項の遡及適用が実務上不可能な場合として、「過去に情報が収集されていたとしても、再計算等に相当の時間を要するため、遡及適用による影響額を算定することが困難な場合」を追記していただきたい。情報があつたとしても、紙ベースの帳票である場合など影響額の算定が極めて困難なケースが想定される。		
	第8項(1)について <ul style="list-style-type: none"> ・ 「合理的な努力」の範囲をより具体的にお示しいただきたい。 ・ 「合理的な努力」により、過去の期間すべてに遡及適用が可能となる会計方針の変更とは、対象資産の所有が短期であるなど遡及適用が短期間に留まる取引に係る会計処理や、客観的数値が事後的に入手可能な時価 		

論点の項目	コメントの概要	No	コメントへの対応（案）
	<p>評価に関する会計処理などが考えられるが、こういった内容を含め、遡及適用が可能な会計処理についての具体的な例示を行っていただきたい。</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 会計基準等の公表により、新たな概念（例えば、過去の基準で言えば、土地再評価法に基づく再評価差額金や税効果会計における繰延税金資産など）が示された取引等にかかる会計処理については、それ以前には利用可能となる情報が存在しないことから、会計基準等の公表時点までの遡及適用となると理解しているがよいか。 ・ 会計帳簿（会社法第 432 条）の観点からは、法定保存期間を超えて遡及適用による影響額を算定することは、「合理的な努力」を超えていると理解しているがよいか。 		
	<p>第 8 項から 11 項において、遡及適用が実務上不可能な場合の例として「過去における経営者の意図について仮定することが必要な場合」と記載されている。結論の背景等で具体的にどのようなことを想定しているのか説明して戴きたい。</p> <p>なお、本年 6 月 13 日に開催された第 154 回企業会計基準委員会の議事要旨によれば、「原則的な取扱いが実務上不可能な場合、原則的には最も古い期間からの遡及となるが、実務的には重要性の原則が考慮される」こととされていた。しかし、本検討状況の整理の本文においてはこの旨「考慮される」との記載がなく、実務上の対応に支障を来す恐れがあるため、本文にてその重要性につき、もう一步踏み込んだ内容の記載を検討願いたい。</p>		
会計方針の変更に関する注記			

論点の項目	コメントの概要	No	コメントへの対応（案）
26) 会計基準の改正に伴う会計方針の変更に関する注記について	<p>第 13 項において会計基準等の改正に伴う会計方針の変更に関する注記事項が列挙されている。(2)（経過規定に従って会計処理を行った旨やその概要等に関する注記）については通常改正に対応するために経過期間が設定されることが一般的であること、(3)（会計方針の変更の内容）については会計基準等の改正で周知の事実であること、(4)については将来影響の見積もりに不確実性が入る余地があることから、実務負担を考慮して削除することを検討して戴きたい。</p>		
27) 未適用の会計基準等の注記について	<p>新たな会計基準の適用にあたっては、通常、強制適用までの間、一定の早期適用期間が設定されている場合が多い。これは、関係法令等の整備や企業側の準備期間等を考慮したものと認識している。</p> <p>企業においては、早期適用期間において、連結グループ内における会計基準適用に向けた諸準備や事業の再構築及びそれに伴う実務処理上の問題の解決などさまざまな検討を行う必要があり、この問題が解決された企業にあって早期適用を採用するかどうかを決定するものとする。つまり、早期適用については経営者の自主的な判断により決定されるべきものであるため、第 61 項の「本注記の内容については、会計基準によっては注記が求められるべき性格のものではないのではないかという見方があった。」を支持したい。</p> <p>特に、第 16 項(3)（新しい会計基準等の適用による影響に関する記述）について、本来、影響額とは事実に基づき記載すべきものであり、適用もしていない基準の影響額を注記することになれば、例えば、新会計基準の適用前に事業の再構築を実施する場合などには、将来実施する再構築等も考慮した影響額を注記することも考えられることや、当該影響額の見積りに対する監査上の実行可能性も考慮する必要があり、国際的な会計基準とのコンバージェンスという観点を重視したとしても、第 16 項(3)は不要ではないかと考える。</p> <p>また、第 61 項には、実務的な配慮（見積りが困難な場合に、その旨及び定</p>		

論点の項目	コメントの概要	No	コメントへの対応（案）
	<p>性的な注記の記載)がなされているが、事業の再構築等は公表するタイミングなども経営戦略であり、財務諸表の注記に縛られることになれば企業経営に影響するため、併せて不要とすべきである。</p>		
	<p>未適用の会計基準等がある場合に関する注記を求めているが、新会計基準又は改訂された会計基準のうち業種によっては関係の無い会計基準がある場合や、その適用による影響の重要性が乏しい場合なども想定されること、また次々と公表される会計基準等を全て網羅しているかどうかの検証を行うことによる事務負担の増加が懸念される。</p> <p>「未適用の会計基準等に関する影響の把握は困難である場合も考えられる」として、定性的な注記や、影響の見積もりが困難である旨の記述等、ある程度実務的な配慮はされていると思われるが、実際にはその影響についての予測は困難であり、予想される影響額の算定も不確定な中で開示を行うと、却って投資家等財務諸表利用者の誤解を招く恐れがあると考えられること、また影響額の検討にあたっては実務上の負担が大きいことも予想される。</p> <p>一方、米国会計基準（SFAS154号）では規定がないものの、国際財務報告基準ではその旨の規定があることや、投資判断として有用であるという観点の導入ということも理解できるが、事実上新基準及び基準変更に対する早期適用の強制とも受け取れること、当該注記に対する監査の実行性に疑問が残ること等より、明らかに重要な影響がある場合にのみ当該注記を行う、或いは注記対象外とすることも含め、再検討願いたい。</p> <p>また、注記対象外とすること自体が困難ということであれば、少なくとも、当該未適用の会計基準等の適用による影響に関する記述を不要とすることについても検討願いたい。</p>		

論点の項目	コメントの概要	No	コメントへの対応（案）
	<p>会計基準等が新たに公表される場合、その適用までの期間は、通常、事務構築やシステム対応のための期間として設けられていることから、影響額を含む影響に関する情報は公表可能な状態になっていないことが多いと考えられる。従って、第16項の当該影響に関する記述の削除をご検討いただきたい。仮に、影響に関する注記が避けられないという場合には、検討途上であり影響額を含む影響に関する情報が明確でないときに、検討過程にある旨の記述をすれば注記を要しない旨を明示していただきたい。</p>		
	<p>第16項について、適用指針等においてより具体的なガイダンスを提供し、会社が検討すべき範囲を明確にするなど、当該注記において業種間、企業間の比較可能性が確保でき、かつ、作成会社に過度の負担を強いることがないよう配慮していただきたい。「適用予定日」と「新しい会計基準等の適用による影響に関する記述」が注記事項とされているが、財務諸表作成日時点では適用予定日が決定していない、または、新しい会計基準等の影響を把握できていないというケースが想定される。こうしたケースでは、「定性的に注記することや影響を見積ることが困難である旨などを記述」するのではなく、記載を求めないとする取扱いとしていただきたい（自社に対して重要な影響を及ぼさない基準等を含めて検討を行うことは、会社にとって過度な負担になるため。）。</p>		
	<p>新たな会計基準の適用にあたっては、会社経営へのインパクトに対する諸対策の実施やそれに伴う実務処理上の問題の解決と監査法人との調整など、企業においてさまざまな検討を行う必要があることから、財務諸表作成者に一定の猶予期間を設けていると理解する。その一方で、本検討状況の整理では、実務的な配慮（見積りが困難な場合に、その旨及び定性的な注記の記載）がなされているものの、未適用の会計基準に関して、その影響に関する記述を開示することを求めている。これは、上述した適用までに猶予期間を設けるという趣旨に反しており、国際的な会計基準とのコンバージェンスという観点を重視しても、</p>		

論点の項目	コメントの概要	No	コメントへの対応（案）
	<p>第16項(3)は不要ではないかと考える。</p> <p>第16項の未適用の会計基準等に関する注記に関して、次の点を明らかにするとともに、開示例を入れていただきたい。</p> <ul style="list-style-type: none"> ・未適用の会計基準等の範囲には、日本の会計基準のみならず、在外子会社に適用される米国会計基準と国際財務報告基準も含まれるのかどうか ・新しい会計基準等の適用による影響には、将来適用になったときの影響のみならず、将来適用になったときの当期の財務諸表への遡及的な影響も含むのかどうか ・適用による影響に関する記述には、金額的な影響は含まれないのかどうか <p>未適用の会計基準等に関する注記はこれまでにないものであるため、財務諸表作成者及び監査人の実務への負担を考えると、どのような開示を想定しているかをより明確にする必要があるのではないかとと思われる。</p> <p>第16項(3)の「新しい会計基準等の適用による影響に関する記述」とは具体的にどのような記述を想定しているのか。また、ここで言う「影響」には「影響額」をも求めるのかどうかを確認したい。なお、第61項では未適用の会計基準の影響額の記述については困難である可能性が記載されているが、現実的に影響額を記載することは、ほとんどの場合に困難ではないかと思われる。</p> <p>未適用の新しい会計基準等がある場合の注記内容として、「新しい会計基準等の適用による影響額に関する記述」を記載するとされているが、抽象的な定めであり、どのような内容を記載すべきかが明確ではない。IAS第8号では、「新会計基準等の適用初年度の財務諸表への影響額に関連する周知の又は合理的な見積りができる情報」を記載するとされている。本検討状況の整理においても、注記内容について、より具体的に定めることが必要と考えられる。また、こうした注記は、新しい会計基準等が早期適用されている会社との比較の観点から求められると考えられることから、新しい会計基準等が</p>		

論点の項目	コメントの概要	No	コメントへの対応（案）
	公表され早期適用されている場合とすべきである。		
表示方法の変更の取扱い			
表示方法の変更に関する原則的な取扱い			
28) 重要性の低い表示方法の変更に関する取扱いについて	表示方法の変更についても、原則遡及的に財務諸表の組替を行うとされているが、財務諸表への影響が軽微と考えられるものについては、その旨を別途注記することで遡及組替をしないことも検討願いたい（例えば、財務諸表上、当期に金額的重要性が乏しくなったことから「その他」へ含めることとした場合の表示変更において、過年度分も「その他」へ組替することの情報有用性は乏しいと考えられる、等の事例を想定する。）。		
会計上の見積もりの変更の取扱い			
会計上の見積りの変更に関する原則的な取扱い			
29) 臨時償却の廃止について	第70項において「臨時償却は廃止」される旨が記載されているが、減価償却方法の変更は遡及適用しないとする考え方から導かれる当然の帰結として、「廃止」というよりは「なくなる」とする方が適切ではないか。		
30) 会計上の見積もりに適用された測定基礎の変更について	会計上の見積りに適用された測定基礎の変更は、会計方針の変更か又は会計上の見積りの変更かを明確にすべきである。IAS第8号第35項では、会計上の見積りに適用された測定基礎(the measurement basis)の変更は会計方針の変更であることが明記されているが、本検討状況の整理ではこうした点が明らかにされておらず、実務上の取扱いに混乱が生じる可能性がある。IAS第8号と整合的な定めを設けるべきである。		
会計上の見積りの変更に関する注記			
31) 影響額の注記について	第21項について、会計上の見積りの変更を行った場合、その変更が当期に影響を及ぼす場合には、当期への影響額を注記する取扱いとなっている。しかし、影響額を合理的に把握できないことも想定されるため、そのような場合には当該記載を求めない取扱いとしていただきたい。		
32) 会計上の見	第21項、第43項、第46項について、会計上の見積りの変更に関する注記		

論点の項目	コメントの概要	No	コメントへの対応（案）
積りの変更に関する注記の事例について	<p>については、日本公認会計士協会 監査委員会報告第 77 号「追加情報の注記について」において事例等が示されているが、本検討状況の整理に示された当該注記に関する内容は、これと同一であるものと理解しているがよいか。もし、相違点があるならば、結論の背景等において、当該相違点を明示していただきたい。例えば、本検討状況の整理に会計上の見積りの事例として掲げられている「回収不能債権に対する貸倒見積額」については、「…従来採用している見積方法が実態に適合しなくなったために最適な見積方法を採用…」（監査委員会報告第 77 号）した場合で、重要性が認められるときにのみ注記が求められると理解しているがよいか。</p>		
会計方針の変更を会計上の見積りの変更と区別することが困難な場合の取扱い			
33) 無形固定資産の償却方法の変更について	<p>有形固定資産の減価償却方法の変更と無形固定資産（のれんを含む）の償却方法の変更は、同様の性質を有しており同様の取り扱いとすることが適当と考えられる。そこで、SFAS154 第 20 項と同様に、無形固定資産の償却についても、会計方針の変更を会計上の見積りの変更と区別することが困難な場合として、遡及適用は行わない取扱いとすることを明記すべきである。</p> <p>また、現在の我が国の会計基準では、のれんは償却することが求められているが、国際財務報告基準等と同様に償却しない会計処理に変更されることも考えられる。こうした場合において遡及適用することは財務諸表への影響が大きいとともに、過度な負担となることから、償却しない会計処理が適用されるようになった場合にも遡及適用しない旨を明らかにすべきである。</p>		
過去の誤謬の取扱い			
過去の誤謬に関する原則的な取扱いについて			
34) 修正再表示を要する誤謬について	<p>第 24 項について、修正再表示を要する誤謬（会社法上の手続きが無効となるまでの誤謬は除く。）については、通常、会社法（会社計算規則第 161 条）における「修正後の過年度事項が提供可能となる『正当な理由』」に該当するものと理解しているがよいか。</p>		

論点の項目	コメントの概要	No	コメントへの対応（案）
35) 過去の誤謬と関連諸制度の取扱いについて	誤謬に関しては、訂正報告書に代表される開示制度と、財務諸表上の修正再表示による対応の整合性を十分考慮の上、具体的な取扱いにつき検討願いたい。		
	誤謬により「修正再表示」された過年度の財務諸表が虚偽記載に該当するか等の問題も整理されることが重要と考える。		
	過去の誤謬があった場合の会社法上の取扱いが明確でないと思われる。監査制度と密接に関係することからも、会社法上の過去の誤謬があった場合の考え方や手続について十分に整理することが望まれる。)		
原則的な取扱いが実務上不可能な場合の取扱いについて			
36) 実務上不可能な場合の取扱いを定めるべき	修正再表示の原則的な取扱いが実務上不可能な場合の取扱いについては、第 83 項および第 84 項でも記載されているとおり、原則的な取扱いが実務上不可能な場合は限定的ではあるが、合理的な努力を行っても修正再表示が不可能な場合が想定され得る。従って、本検討状況の整理および国際財務報告基準と同様に、当該取扱いの記載は必要であると考えている。		
	事後に企業が合理的な努力を尽くしても、また実務上特に監査対応の面で際限なくコストと労力を費やしたとしても決算が確定できないような事態が発生することを避けるためにも、当該会計基準案で示されている通り、国際財務報告基準と同様に、実務上不可能な場合の取扱いを設けるべきであると考えている。また、可能な限り具体的な例示を交えた表現を検討願いたい。		
	修正再表示の原則的な取扱いが実務上不可能な場合について、国際財務報告基準同様、第 8 項のような場合には、実際に実務上不可能な場合が生じる可能性はあると思われるので、監査をする立場からは、実務上不可能な場合を会計基準において明示して頂きたい。		
37) 実務上不可能な場合と監査意見との関	過去の誤謬の修正が実務上不可能な場合として、誤謬の総額が算定できない場合（第 27 項）と、誤謬の総額は把握できるがどの期間に発生したかが把握できない場合（第 26 項）があるとされている。前者の場合には、当期及び		

論点の項目	コメントの概要	No	コメントへの対応（案）
係の記載について	<p>過年度の財務諸表に未修正の誤謬が含まれており、当期及び過年度の財務諸表は適正とはいえない可能性がある。後者の場合には、当期の財務諸表において誤謬は修正されているが、過年度の財務諸表は適切に修正されていない可能性がある。したがって、過去の誤謬の修正が実務上不可能な場合には、会計基準に従って財務諸表が作成され開示されている場合であっても、適正な財務諸表とはいえず、監査上の取り扱いとして適正意見とならない可能性があることについて記載すべきである。</p>		
38) 監査の実行可能性について	<p>経営者による修正再表示の実施が、監査人による意見表明の前提であることに十分に配慮する必要がある。本テーマについて会計基準が新たに設定されることは、実務的に混乱が見られた過去の誤謬等の会計処理等に関し具体的な指針を提供することになり、実務的にも大変有用であると考え。しかし、本テーマについて会計基準として設定されたとしても、財務諸表の第一義的な作成責任は経営者にあるとの大原則に何ら変更はない。このため、当該基準に準拠し、適時に経営者が修正再表示して監査人の監査に供しない場合には、監査人は意見を表明することができない。本テーマについては、他の会計基準と比較しても、特に経営者及び監査人双方における実行可能性に関して十分に配慮した基準とすべきである。</p> <p>なお、過去の誤謬が発見された場合において、修正再表示を行うための影響額を計算する上で必要となる過年度における基礎データを入手できない場合が想定される。本検討状況の整理における「原則的な取扱いが実務上不可能な場合の取扱い」であるが、そのような状況の存在が否定できない以上、経営者による修正再表示が大幅に遅延することが考えられる。このような状況に対し、情報提供が適時に行われたいという開示制度の安定性の観点からは、累積的影響額に関してその事実及び内容の記載を条件に、当面、監査の対象外とすることも一考に値すると考える。</p>		
	過去の誤謬を修正再表示できないとする財務諸表に対して、監査意見をど		

論点の項目	コメントの概要	No	コメントへの対応（案）
	<p>のように表明するかは、ケース（修正再表示ができないとするケースはごく稀であるという考えが前提）に応じて総合的に判断すべきものとする。第8項の内容は一般的・原則的なものであり、その解釈・適用にあたって現場の混乱が避けられるとは限らないのではないか。</p>		
<p>39) 実務上不可能な場合の限定の表現について</p>	<p>第84項最後の文章において、「極めて限定されることになるものと想定される」という記載は削除すべきである（過去の情報を収集していたとしても、過去数年分の財務諸表を修正することは、企業規模にもよるが極めて困難な場合も予想される。）。</p>		
<p>設例について</p>			
<p>40) 重要な会計方針の注記について</p>	<p>設例1 3. (5) 重要な会計方針の注記例では、前連結会計年度の記載を新たな会計方針に修正し、当連結会計年度の記載において「同左」とされている。しかし、新会計基準の適用により遡及適用に経過措置が設けられる場合を除き、新たな会計基準を遡及適用した場合には、原則として前連結会計年度と当連結会計年度の会計方針は同じになるはずであり、2期比較の記載は意味がないと考えられる。そこで、会計方針の記載方法について再検討すべきである。</p>		
<p>その他</p>			
<p>41) 繰延税金資産の回収可能性の判断について</p>	<p>過年度遡及修正により、過去の業績が変動した場合における繰延税金資産の回収可能性の判断について、検討が必要である。監査委員会報告第66号「繰延税金資産の回収可能性の判断に関する監査上の取扱い」における例示区分の判断への影響や、過年度損益の修正に伴い発生した一時差異に係る繰延税金資産の回収可能性の判断等について、本会計基準もしくは関連諸規定で明らかにする必要があると考えられる。</p>		
	<p>設例によれば、遡及適用により税金等調整前純利益の増減に合わせて、繰延税金資産と法人税等調整額についても遡及適用対応がなされているが、税効果会計で求められるスケジューリングや将来課税所得見積りについて、ど</p>		

論点の項目	コメントの概要	No	コメントへの対応（案）
	ういった前提で再計算するものと考えているのかをお示しいただきたい。		
42) 修正後発事象との関係について	会社法監査報告書日付以降に発生した修正後発事象は遡及処理の対象となるのか、また、重要性が乏しいため修正不要とした後発事象については、翌期以後の財務諸表における修正も不要となるのか等に関して、本会計基準もしくは関係諸規定で明らかにする必要があると考えられるため、修正後発事象との関係を明らかにすべきである。		
43) ハイライト情報の取扱いについて	「開示期間より前の期間に関する会計方針の変更の累計的影響額は、開示する財務諸表のうち、最も古い期間の期首の資産、負債及び純資産の額に反映する。」とあり、通常開示期間が当連結会計年度と前連結会計年度の二期分とすれば、前連結会計年度が「開示する財務諸表のうち、最も古い期間」となると考えられるが、「主要な経営指標等の推移」における財務諸表の開示期間よりも前の期間の純資産額等の数字については、遡及修正の対象としないことを明確にして戴きたい。		
	財務情報における過年度の財務諸表は、現在は2年分が記載されているが、さらに財務情報外の記載のために5年間に渡って遡及修正することや、会計基準に従った注記を行うことは実務上の負担が大きいと考えられる。こうしたことから、当該取扱いについて明確にされることが必要と考える。		
	ハイライト情報のすべてが「遡及適用」等の対象となるような場合、それらの影響額は、どこに、どのように記載するのか具体的に設例を示していただきたい。		
44) IFRS との相違の有無について	日本が約束した“東京合意”について、財務諸表作成者・財務諸表読者・監査人・規制当局等に分かり易く会計基準に記述し、日本の設定する会計基準が国際財務報告基準（IFRS）と相違がない旨明らかにすべきである。		

以 上