

四半期会計基準と過年度遡及修正

1. 会計方針の変更

(1) 第2四半期以降に会計方針を変更した場合の取扱い

第2四半期以降に自発的に会計方針の変更を行った場合には、その旨、その理由及び期首からの累計期間への影響額に加えて、第2四半期以降に変更した理由、直前の四半期会計期間の末日までの期首からの累計期間への影響額（影響額の算定が実務上困難な場合は、それに代えてその旨及びその理由）を注記すると定められている（基¹19（3）、25（2））。

- 【論点①】 期首からの累計期間に係る四半期財務諸表と比較財務諸表に対して、年度と同様に遡及処理の取扱い（論²6、7）を定めることで良いか。
 - IAS34では、経過規定がない限り、当該事業年度の過去の中間期間の財務諸表及び過年度に対応する中間期間の財務諸表を再表示することを求めている（IAS34.43(a)）。
 - SFAS154では、中間期間に行った会計原則の変更は、本基準書第7～10項に従って、遡及適用により報告しなければならないとされている（SFA154.15）。
 - 一方、本件については、「過年度遡及修正に関する論点の整理（平成19年7月9日）」において以下のように議論されている。
 - ◇ 105項：「…四半期財務諸表開示における遡及適用の必要性に関しては、【論点1】で議論した内容に加え、四半期財務諸表開示においては売上高や売上原価の季節的な変動等を考慮の上で四半期特有の会計処理を認めるなど、とりわけ会計年度内における各四半期の比較可能性を重視している側面もあるため、仮に年度の財務諸表における会計方針の変更について遡及適用を求める場合には、四半期財務諸表開示において第2四半期以降に会計方針の変更を行った場合などにおいても、現行の注記による対応から、それ以前の四半期会計期間への遡及的な適用による対応へと、原則的には転換する方向で検討することが考えられる。…」
 - 以上から、期首からの累計期間に係る四半期財務諸表と比較財務諸表に対して、年度と同様に遡及処理の取扱いを定めることとする。

¹ 基：四半期財務諸表に関する会計基準

² 論：会計上の変更及び過去の誤謬に関する検討状況の整理

- 【論点②】当期に含まれる、それ以前の四半期会計期間に新たな会計方針を適用できない場合、どのように取り扱うか(会計方針の一貫性)。
 - IAS34 では、年度（四半期ではない）の期首時点において、過去の全ての年度にわたる累積的影響額を実務上算出できない場合、（年度の期首以前の）実務上算出可能な最も古い時点からプロスペクティブに会計方針を適用することを求めている（IAS34.43(b)）。
 - ◇ その理由については、「一定の種類取引に対しては事業年度を通じて単一の会計方針が適用されることを確実にするということである。（IAS34.44）」、「同一の事業年度中のある中間期末に会計方針の変更を認めると、1事業年度中の特定の種類の取引について2つの異なった会計方針を認めることになる。その結果、中間配賦の困難性、不明瞭な経営成績及び中間期間の情報に関する分析や理解の複雑さが生じるだろう。（IAS34.45）」としている。
 - SFAS154 では、実務上不可能の取扱いを、年度に含まれるそれ以前の四半期に適用することを認めておらず、このような場合の変更は、次年度の期首時点でのみ行うことを求めている（SFAS154.15）。
 - ◇ その理由については、「...審議会は、変更による前年度における累積的影響と当年度の前中間期における影響とを区分することが実務上不可能となるような会計上の変更は稀であると予測する（The Board expects ... will be rare.）。加えて、年次報告における中間期間の首尾一貫性による便益は、所与の変更による区分を行えないことにより企業にもたらされる困難性を上回るものである。また、公開草案へのコメント提出者においても審議会の初期の決定に賛成しないものはいなかった（Respondents to the Exposure Draft did not disagree with the Board's initial decision.）。よって、当該決定は、再審議において再確認された。」としている（SFAS154.B28）。
 - IAS34 及び SFAS154 のこのような取扱いは、「当年度」に同一の会計方針が一貫して適用されることを求めるものと理解される。
 - 一方、本件については、「過年度遡及修正に関する論点の整理（平成19年7月9日）」において以下のように議論されている。
 - ◇ 110項：国際的な会計基準においては、会計年度の中途で行う会計方針の変更に関する遡及適用を求める際には、同一の会計年度中のそれより前の中間期間すべてに遡及適用することを定めている。これにより、会計年度（又は期首からの累計期間）を通じて会計方針は単一のものとなるため、同一の会計年度内（又は期首からの累計期間内）の財務諸表に複数の会計方針の適用を認める場合に比べて期間比較可能性が向上し、財務諸表の意思決定有用性が高まることが期待される。
 - ◇ 111項：その一方、期中での組織再編などを契機として、会計年度の中途で会計方針の変更を行わざるを得ない場合などでは、同一の会計年度中のそれより前の四半期会計期間若しくは中間会計期間に遡及適用することが実務上不可能な状況も想定されるた

め、このような定めを設けた場合、対応が困難な状況も考えられるとの指摘がある。また、こうした定めを設けた場合、期中に会計方針を変更すべき正当な理由が発生しているにもかかわらず、これを変更しないということになり、問題があるのではないかという指摘がある。四半期財務諸表及び中間財務諸表の開示について、会計年度全体の会計方針との首尾一貫性に関する考え方を整理していくにあたっては、これらの指摘も踏まえた上で、検討を進めていく必要があると考えられる。

- ☆ 本件に関するコメント及びその対応：年度における過年度遡及修正の導入に平仄を合わせ、四半期財務諸表においても第２四半期以降に会計方針の変更を行った場合等においては、年度の期首に遡って修正した財務諸表を開示すべきである。これによって各四半期の比較可能性が高まるとともに、会計年度全体での会計方針の首尾一貫性が確保できる。期中での組織再編などのため遡及適用が実務的に不可能というような例外的事象については、遡及修正を免除することも考えられる。⇒いただいたコメントを踏まえ、引き続き検討する。
- ▶ 年度の期首への遡及処理が実務上不可能な状況は、持分プーリング法が無くなることに鑑みると殆ど想定されないことから、年度での会計方針の首尾一貫性の確保及び国際的な会計基準との整合性を踏まえ、「第２四半期以降についても年度と同様の遡及処理の取扱いとするが、原則として、当期に含まれるそれ以前の四半期会計期間に新たな会計方針を適用できない場合、会計方針の変更は次年度の期首時点でのみ行うこととする。」との扱いが妥当と考えられるかどうか。

（２）影響額を正確に算定できない

四半期財務諸表に関する会計基準の適用指針 33 項から 35 項では、影響額を正確に算定できない場合、会計方針の変更の影響について、資本連結をやり直さないなど適当な方法による概算額での注記を認めている。遡及処理の考え方が導入された場合、論理的には過年度の（四半期）財務諸表に新たな会計方針を遡及適用することになるため、従来の四半期基準で定めるところの（当年度に含まれる四半期会計期間に対する）影響額を正確に算定できない場合の定めは、過年度の（四半期）財務諸表に対して遡及適用の原則的な取扱いが実務上不可能な場合の取扱いをどのように扱うかの定めと相当するものと考えられる（ちなみに、過年度の（四半期）財務諸表に遡及適用した場合であってもその影響額を開示することとなるが、遡及処理ができる以上は影響額も算定できると考えられる）。

- 【論点③】四半期決算において会計方針の変更があり、45日以内に遡及処理を行うために必要な情報が入手できないような場合、従来の四半期基準の趣旨を踏まえて、過年度の（四半期）財務諸表に対して概算額による遡及適用を容認するか。
 - 国際的な会計基準には、概算額による遡及処理を容認する明確な定めはない。
 - （１案）現行の注記による開示であっても、遡及処理する場合であっても、45日以内での開示が求められる四半期報告制度での迅速性の要請は変わらず、概算額による遡及適用の必要性も同様にあると解されるため、これを容認する。
 - （２案）概算額による遡及適用を認めなくとも、45日以内という時間的制約から合理的な努力を行っても遡及適用に必要な情報を入手できないことは実務上不可能な場合の取扱い（遡及基準第８項）で処理できるとも解されるため、特段の取扱いは不要。また、これは、国際的な会計基準とも整合的な扱いである。
 - （３案）概算額による遡及適用は原則として認めないものの、45日以内という時間的制約から合理的な努力を行っても遡及適用に必要な情報を入手できないことが、実務上不可能の要件に該当することを明らかにするような定めを別途設ける。
 - １案では、翌四半期などにおいて事後的に正確な影響額が計算できるようになった場合、過去の概算額による遡及処理が誤謬との関係で整理が難しいと考えられる。一方、時間的制約から必要な情報が入手できない場合が実務上不可能な場合に該当するかどうかは、現時点の遡及基準第８項では必ずしも明らかではなく、実務上での混乱が予想されることや、現行の四半期基準が実務に配慮して概算額による開示を認めている現状を踏まえると、３案が妥当と考えられる。（派生論点③-2 参照）

- 【派生論点③-2】実務上不可能な場合で、過去の開示する全ての財務諸表について遡及適用を行っていない場合の当期の影響に対する開示（遡及基準案第13項(5)ただし書き）について、概算額での開示を認めるか。
 - 国際的な会計基準には、概算額での開示を容認する明確な定めはない。
 - （１案）国際的な会計基準とも整合的な扱いとするために、特段の定めを設けない。
 - （２案）時間的な制約から合理的な努力を行っても遡及適用に必要な情報を入手できない場合、この開示に係る影響額を正確に求めることも実務上不可能であると考えられる。したがって、概算額による影響額の開示を認めるべき。
 - 論点③で３案を採る場合、２案が妥当と考えられる。

2. 表示方法を変更した場合の取扱い

四半期財務諸表に関する会計基準では、表示方法を変更した場合、その内容を注記すると定められている（基 19（5）、25（4））。

- 【論点④】比較財務諸表に遡及処理の取扱いを年度と同様に定めるか。
 - 年度と同様に定めることかどうか。

3. 過去の誤謬の取扱い

四半期財務諸表に関する会計基準では、当四半期会計期間に発見した過去の重要な誤謬の訂正については、定められていない（検討の経緯については、基 68 に記載）。

- 【論点⑤】四半期財務諸表で遡及修正の扱いを年度と同様に定めるか。
 - 基本的に年度と同様に定めることかどうか（論 24~28）。

4. その他

- 【論点⑥】IAS34. 16(d)に定められる見積りの変更に係る注記（当該事業年度の過去の中間期に報告された見積金額の変更、又は、過去の事業年度に報告された見積金額の変更が当該中間期に重要な影響を与えているときには、その変更の性質（nature）と金額）を四半期財務諸表に関する会計基準へも導入することを検討する必要があるのではないか。

以上