

審議事項（5）

企業会計基準公開草案第 33 号「会計上の変更及び過去の誤謬に関する会計基準（案）」及び企業会計基準適用指針公開草案第 32 号「会計上の変更及び過去の誤謬に関する会計基準の適用指針（案）」に対するコメントの公表

1. コメントの対象となる公表物の名称及び公表時期

- ・企業会計基準公開草案第 33 号「会計上の変更及び過去の誤謬に関する会計基準（案）」
 - ・企業会計基準適用指針公開草案第 32 号「会計上の変更及び過去の誤謬に関する会計基準の適用指針（案）」
- （平成 21 年 4 月 10 日）

2. コメント募集期間

平成 21 年 4 月 10 日～平成 21 年 6 月 1 日

3. 公開草案を踏まえた公表物の名称及び公表時期

未定

（平成●年●月●日公表）

4. コメント提出者一覧

[団体等]

	団 体 名
CL03	あずさ監査法人
CL04	鳥取県農林水産部農政課
CL05	社団法人 生命保険協会
CL06	新日本有限責任監査法人
CL07	全国銀行協会
CL08	社団法人 日本貿易会
CL09	社団法人 日本経済団体連合会 経済基盤本部
CL10	日本公認会計士協会
CL11	あらた監査法人 アカウンティング・サポート部

[個人（敬称略）]

	名前・所属等（記載のあるもののみ）	
CL01	手塚仙夫	公認会計士
CL02	山本浩二	ベリングポイント株式会社 MD

審議事項（5）

5. 主なコメントの概要とその対応案

以下は、主なコメントの概要と企業会計基準委員会のそれらに対する対応です。

「コメントの概要」に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。

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. 公開草案を支持するコメントなど	会計基準の国際的なコンバージェンスの流れに合致したものであり、且つ、財務諸表の企業間及び複数期間の比較可能性が高まることにより債権者・投資家の便宜に資することからも、全体感に異存は無い。しかしながら、過去の財務諸表を遡及修正するという考え方は、作成者の実務上の負担増加に繋がることが予想されるため、重要でないものは遡及修正の対象としない等、重要性の基準を設定することを考慮頂くとともに、他法令との取扱いの整理を図って頂いた上で、なるべく財務諸表作成者の負担増加とならないようご配慮いただきたい。		
2. 他の関連諸制度との調整について	本公開草案に示された内容が会計基準等として公表された場合には、財務諸表の作成のみならず、計算書類の作成・承認手続きや、法人税の申告実務にも大きく影響が生じ得るため、今後の検討にあたっては、会社法や税法への影響についてもご配慮いただきたい。		
	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133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、この点について会社法との調整をお願いしたい。		
	金融商品取引法上、誤謬の修正再表示とするのか、訂正報告とするかが明示されていない。またこれに関連して、過去の年度の監査報告書の取扱いについても対応が必要であり、十分な検討が望まれる。 また、会社法上、過去の誤謬があった場合の取扱いが明示されていない。会社法に基づく会計処理と金融商品取引法に基づく会計処理で取扱いが異なる結果となる場合には、実務上の混乱を招くことになるため、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。		

審議事項（5）

論点の項目	コメントの概要	No	コメントへの対応（案）
	<p>会計基準案7項（1）に、「開示期間」について遡及修正を求めることが記載されていますが、下記のような状況の場合の取扱いが明確ではありません。</p> <p>1 金融商品取引法での有価証券報告書 有価証券報告書は、財務諸表（連結を含む）について2期併記で作成しています。当期に会計方針の変更等があった場合、前期への影響があれば、前期財務諸表を遡及修正することになります。</p> <p>一方、有価証券報告書は、5年間の備置期間が法定されていますので、「開示期間」の解釈としては、当該備置期間とも解釈できます。本基準での「開示期間」とはいずれを意味するのか明確にすべきです。</p> <p>さらに、5年間の備置期間であるとした場合、自動的に訂正報告書の提出を義務化することになりますが、その取扱いについても説明すべきと考えます。</p> <p>2 会社法計算書類 本基準案では、会社法にも触れていることから、会社法計算書類の取扱いも明確にすべきです。</p> <p>① 会社法計算書類は、当事業年度のみ開示となりますので、前期以前の計算書類は併記されません。この場合、開示期間は当期のみと解釈してよいか。</p> <p>② もし、①の解釈ではないとすると、そもそも会社法には開示期間は永久となってしまう。仮に20年前から誤謬が存在していたとした場合、20年間の計算書類を修正再表示することになるのか。</p> <p>③ 新会計基準の適用も、原則遡及修正となると会社設立以来からの計算書類を遡及修正しなければならないのか。</p> <p>④ 遡及修正については、会社法では解釈として誤謬は含まないと解釈されています。その実務の取扱いをそのように整理するのか。</p> <p>⑤ 現行会社法では、過年度に確定した計算書類の法的な修正手続がありません。実務ではいわば勝手に過年度計算書類を修正承認し、かつ、法律家もそれを否定はしない（十分理解できる説明がない）状態と理解していますが、法的に合法であることの確証はないのではないかと思います。</p> <p>上記を踏まえ、金融商品取引法の有価証券報告書については、当期と前期の2期間についてのみ遡及修正することを原則とすること、及び会社法計算種類</p>		

審議事項（5）

論点の項目	コメントの概要	No	コメントへの対応（案）
	<p>については、現行制度上、結果として遡及修正は生じないとの取扱いになることを明確にしていきたい。</p> <p>会社法計算書類に遡及修正を求めるのであれば、過年度確定計算書類の修正手続きを会社法に明確に規定することを求めるべきと考えます。</p>		
	<p>過去の誤謬の訂正については、修正再表示することとなっていますが、協同組合において資産査定に誤りがあり、それを修正した(費用計上した)が、その査定が本来必要であった年度に遡って修正した場合、欠損金が発生し、払込出資金相当額の持分が払い戻せない財務諸表となるが、実際には払込出資金相当額の持分を組合員等に払い戻しており、払い戻せない分(欠損金部分)の現金を回収しないと再表示する財務諸表と実態とが合わなくなる場合どうすればよいのでしょうか。</p> <p>修正再表示という意味は、修正再表示した財務諸表と実際の決算の財務諸表とに食い違いがあってもよく、開示することに意味があるということなのか、最終的に過払い分の回収を要求するものなのか、資本取引の場合は、当該会計基準の対象外なのか。そもそも、こういう事例の場合、当該会計基準の対象事案となるのでしょうか。(遡って修正し再表示する必要があるのか。)</p>		

審議事項（5）

論点の項目	コメントの概要	No	コメントへの対応（案）
3. 会計帳簿との整合について	<p>本公開草案に示された内容が会計基準等として公表された場合、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>		
4. 重要性について	<p>「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は、会計基準本文の定義の中で明確に記載する必要がある。</p> <p>（理由）</p> <p>「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、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、遡及修正が行われる実務においては、重要性の判断について未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、今後本会計基準案が正式に適用される場合には、誤謬が重要であるか否かの判断は、一般的な重要性の判断に比べ、実務上高度な判断が求められる場面が多くあるものと想定される。したがって、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> <p>重要性については、本公開草案の第27項に「すべての項目について、財務諸表利用者の意思決定への影響に照らした重要性が考慮される」との記載があることから、会計方針の変更で影響が軽微であると判断される場合には過去期</p>		

審議事項（5）

論点の項目	コメントの概要	No	コメントへの対応（案）
	<p>の財務諸表の遡及適用を行わないことになる（表示方法の変更や過去の誤謬の訂正についても同様）と理解するが、本会計基準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本文中の独立項目として何らかの重要性の判断基準を設け、重要と認められるもののみが遡及適用（会計方針の変更）、財務諸表の組替え（表示方法の変更の場合）、或いは修正再表示（過去の誤謬の訂正の場合）の対象となることを盛り込むようお願いしたい。</p>		
	<p>重要性に関しては、単純な判断基準を設けることは難しいものの、ある程度、実務上の取扱いにおける考え方を示しておくことは必要であると考え。したがって、全ての項目に考慮されるべき「財務諸表利用者の意思決定への影響に照らし合わせた重要性」について、追加の説明をお願いしたい。</p>		
	<p>影響軽微のために対応しなかったときの取扱い（注記の方法など。具体的には、注記として会計方針の変更があった旨とその影響が軽微であることを記載するだけでよいと考えるのか、そもそも注記自体が不要と考えるのか等）が適用指針案には記載がないため、適用指針にその旨を言及することを検討願いたい。</p>		
<p>5. 誤謬に関する重要性について</p>	<p>国際財務報告基準では、「重要な誤謬」を別に定義し、これを満たす場合に修正再表示を求めることとしていることに対して、日本基準では、重要性は誤謬に限らないために定義しないこととしているが、重要性は誤謬に限らないのは、国際財務報告基準においても同様であるにもかかわらず、「重要な誤謬」を定義していること、国際財務報告基準と扱いを変える必然性はないと思われること、他の一般的な重要性とは財務諸表全体に関わることであり性格が異なると思われることから、「重要な誤謬」を定義したほうがいいのではないかとと思われる。</p>		
	<p>本公開草案のすべての項目について、重要性が考慮されるとされていますが、例えば誤謬に関して国際財務報告基準が「重要な誤謬」を別に定義しているように、その判断基準について具体的な例示をご検討いただきたい。</p>		

審議事項（5）

論点の項目	コメントの概要	No	コメントへの対応（案）
6. 個別財務諸表における適用上の論点について	<p>過去の財務諸表に遡及修正を求めることは「連結財務諸表に限らず、個別財務諸表についても同様」としているが、会社法、税法との整合を考慮し、且つ、金融庁の「我が国における国際会計基準の取扱いについて（中間報告）（案）」での個別財務諸表の開示の要否に関する議論も踏まえたうえで整理の上、検討を進めるべきと考える。</p>		
	<p>本公開草案では、個別財務諸表における適用に関して、特段の取扱いを設けていない。しかしながら、連結財務諸表を併せて開示している企業が、個別財務諸表を任意適用とした場合でも、利用者の意思決定有用性を大きく損なうものではないと考える。連結財務諸表開示会社における個別財務諸表への適用については、作成者の負担も考慮し、柔軟な取扱いをご検討いただきたい。</p>		
	<p>連結財務諸表開示企業に対する個別財務諸表における適用に関して、任意適用とする場合、会社法や税法との整合性に配慮して頂きたい。 また、仮に個別財務諸表にも適用するとした場合、簡便適用を含む一定のガイドラインや補足規定を設けることは有用であると考えられるので、かかるガイドライン等の記載を追記することをご検討いただきたい。</p>		
	<p>本公開草案は、非上場企業も含めたすべての企業を対象としているものと思われるが、非上場企業への適用という観点も踏まえた定めとしていただきたい。</p>		
用語の定義			
7. 「表示方法」の定義について	<p>表示方法の変更の範囲には、注記による開示及び報告様式の変更も表示方法の変更に含まれると規定されているが、注記による開示を求める会計基準の取扱い、報告様式の定義を明らかにすべきである。</p> <p>（理由） 企業会計基準第2号「1株当たり当期純利益に関する会計基準」や企業会計基準第11号「関連当事者の開示に関する会計基準」のように、注記に係る会計基準が新たに設定された場合や改訂された場合は、表示方法の変更として扱われるかについて明確にする必要がある。 また、財務諸表の様式については、現在、財務諸表等規則などにおいて規定されている。会計基準第4項(2)では、報告様式の変更も表示方法の変更とし</p>		

審議事項（5）

論点の項目	コメントの概要	No	コメントへの対応（案）
	<p>て規定されているが、例えば、XBRL による株主資本等変動計算書が横形式から縦形式に改正されたが、今後、このような改正も表示方法の変更として扱われるかについて明確にする必要がある。</p> <p>ある収益取引について、営業外収益から売上高に区分を変更するような場合にも本会計基準等の適用により表示方法の変更として位置付けられることになったが、このように段階損益が変わるような表示方法の変更に関して、会計方針の変更と異なり正当な理由があると判断する要件が適用指針等で明確に定められていないため（適用指針案第6項参照）、正当な理由の要件を明示的に定めるべきである。</p> <p>（理由） 従来は、ある収益取引について営業外収益から売上高に区分を変更するような場合に、会計方針の変更とされていたため、適時性の判断も含め正当な理由によるものか否かが問われていたところである。本公開草案での取扱いはこれまでの取扱いと異なるため、表示方法の変更として整理するとしても、①会計方針の変更と同じように正当な理由が必要である旨、②正当な理由の要件、を定める必要がある。これらの定めがないと、判断の幅が生じ、作成者及び監査人における無用な混乱を生じる可能性があると考ええる。</p>		
8. 「誤謬」の定義について	<p>基準案4項(8)で定義されている誤謬の例示の一つとして、「③会計基準の適用の誤り」が掲げられているが、結論の背景40項を参照しなければ、「会計基準」が示す内容がわからない構造になっているため、基準単独で定義を完結させるべきと思われる。この場合、「会計基準」は、基準案5項(1)の「会計基準等」とは異なり、財務諸表の作成にあたって採用した会計処理の原則及び手続に関する誤りに加え、財務諸表の表示方法に関する誤りも含まれる旨の説明がされているが、こうした定義の方法はテクニカルにすぎ、前者の「財務諸表の作成にあたって採用した会計処理の原則及び手続」とは、会計基準案4項(1)で定義されている会計方針そのものであることから、端的に「会計方針の適用の誤り」とすべきではないか。その上で、4項(8)の例示列挙項目の一つに、「財務諸表の表示方法（注記による開示も含む。）に関する誤り」を加えるべきと思われる。</p>		

審議事項（5）

論点の項目	コメントの概要	No	コメントへの対応（案）
	<p>基準案「第4項(8)③会計基準の適用誤り」は、「会計基準」ではなく、「会計基準等」ではないでしょうか。</p> <p>また、(8)の記載では、「入手可能な情報を使用しなかったことによる、又はこれを誤用したことによる、次のような誤りをいう」とありますが、「～による」が必ずしも、①～②の原因（又はきっかけ）となっていないように感じます。①～②が単なる例示だとしても、「入手可能な情報」とは、①～②のどの表現にあたるかが分かりません。①の「データ」が「入手可能な情報」ということでしょうか。</p>		
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			
9. 「会計基準等」の範囲について	<p>「会計基準等」の定義は、適用指針としてではなく「会計基準」に記載すべきである。</p> <p>（理由）</p> <p>用語の定義は会計基準第4項に記載されているが、「会計基準等」だけを適用指針に記載する理由はないと考える。会計基準の中で、「会計基準等」の用語は頻繁に使用されており、会計基準第4項に含めて記載することが適切と考える。</p>		
	<p>会計基準等の範囲には、同項に掲げられている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を明らかにしていただきたい。</p> <p>現行の実務からすれば、これらも会計基準等に含まれるものと解される一方で、適用指針案では日本の会計基準しか例示されていないことから、海外の会計基準は含まれないとの解釈の余地が残されているようにも思われる。海外の会計基準が含まれるか否かにより、遡及適用や未適用の会計基準等に関する注記に係る財務諸表作成者及び監査人の負担に大きな違いが生じるものと考えられるため、適用指針において明確にしておくのがよいと思われる。</p>		
10. 会計基準等の改正に	<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、かかる経過規定を設けるように</p>		

審議事項（5）

論点の項目	コメントの概要	No	コメントへの対応（案）
伴う会計方針の変更について	<p>配慮いただきたい。</p> <p>「会計基準等の改正に伴う会計方針の変更」の定義について、本公開草案のように範囲を狭めるのではなく、例えば国際財務報告基準と同様に「ある会計基準等を初めて適用することにより生じる会計方針の変更」とすることが考えられる。</p> <p>（理由）</p> <p>本公開草案では、「会計基準等の改正に伴う会計方針の変更」の定義について、「会計基準等の改正によって特定の会計処理の原則及び手続が強制されたり、従来認められていた会計処理の原則及び手続を任意に選択する余地がなくなったりした場合、これに伴って会計方針の変更を行うことをいう。」（第5項）とされている。</p> <p>しかし、新しい会計基準で従来の会計処理以外に新たな会計処理が認められ選択適用が可能になった場合にも、一般には「会計基準等の改正に伴う会計方針の変更」に該当すると考えられる。企業活動の実態をより適切に反映するという観点から選択適用が求められる場合は実質的に強制された場合とも解釈できるが、新たな会計方針が任意で適用可能となる場合は強制とはいえないものの「会計基準等の改正に伴う会計方針の変更」として取り扱うべきである。</p> <p>したがって、本公開草案のように範囲を狭めるのではなく、例えば国際財務報告基準と同様に「ある会計基準等を初めて適用することにより生じる会計方針の変更」とすることが考えられる。</p>		
11. 会計方針の首尾一貫性について	<p>会計方針の首尾一貫性については、企業会計原則（第一 一般原則5）で規定されているが、会計基準は会計方針の変更を特別に定めるものであるため、会計基準においても規定すべきである。</p>		
12. 自発的な会計方針の変更が認められる正当な理由	<p>適用指針案第6項に定められる、会計方針の変更が認められる正当な理由の要件について、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」（以下「78号」とする。）3.との整合を図るべきであると考えられる。</p> <p>（理由）</p> <p>現状の実務において、自発的な会計方針の変更が正当な理由によるものであるか否かは、78号3.の四要件に従って判断されており、この要件は実務上も</p>		

審議事項（5）

論点の項目	コメントの概要	No	コメントへの対応（案）
	<p>定着しているものと理解している。したがって、基準案における要件に関しても、78号と整合させることで、実務における無用の混乱を避けることができると考える。</p> <p>適用指針案第16項において、監査委員会報告第78号において定められていた判断の指針を参考に正当な理由がある場合の要件を示すこととした、と記載されている。現行実務においては、監査委員会報告第78号が正当な理由による会計方針の変更のよりどころとされているが、適用指針の当該箇所において、第6項に対応する部分について、監査委員会報告第78号の詳細や、なぜ当期に変更するのかという変更の適時性が求められる旨について追加すること、並びに、本来、会計方針は、経営者が各会計期間において、会計事象等を財務諸表に最も適切に反映するものを選択すべきであるということ、を、会計基準として明示することをご検討いただきたい。</p>		
<p>13. 会計方針の変更の具体的な範囲</p>	<p>適用指針案8項では、会計基準等の改正に伴う会計方針の変更以外の会計方針の変更には、次の事象は該当しない。として、(1)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伴う本来の会計処理の原則及び手続への変更が挙げられている。</p> <p>この例としては、現金主義から発生主義への変更が挙げられるものと思われるが、会計方針の変更には該当しないと記載されているものの、その場合の会計処理方法については明示されていない。</p> <p>従来の実務では、たとえば、現金主義から発生主義に変更した場合の期首時点の処理差額部分については、過年度損益修正として処理するといった実務処理もあるものと思われるが、本会計基準適用後においては、過去の誤謬に該当するものとして取り扱うのかどうか、また、現行監査委員会報告第77号どおり、追加情報の開示が必要とされるのかどうか、明示していただきたい。</p>		
	<p>適用指針案第8項(3)において、連結及び持分法の適用の範囲に関する変動が会計方針の変更には該当しない旨の定めが設けられているが、一定の場合には会計方針の変更には該当するケースがあると考えられるため、要件を適切に設定すべきである。</p> <p>(理由)</p>		

審議事項（5）

論点の項目	コメントの概要	No	コメントへの対応（案）
	<p>連結及び持分法の適用の範囲に関する変動は、様々な理由により生じうる。一つには、重要性の観点によるものが挙げられ、また持分の異動等により生じることもある。これらは、前者に関しては重要性の観点より遡及的な修正を行う必要がないと考えられ、また後者は事実の変更による範囲の異動のため、同じく遡及的な修正を行う必要がないと判断されると思われる。</p> <p>しかし、例えば全ての子会社を連結する方針である A 社と、重要性基準により重要ではないと判断された子会社を非連結子会社としていた B 社が、株式移転により共同持株会社である P 社を設立し、連結方針として全ての子会社を連結することに統一した場合、B 社（P 社ではなく）の連結上では、会計方針の変更に該当し、遡及修正を行う必要があるものと考えられる。</p> <p>したがって、連結及び持分法の適用の範囲に関する変動を会計方針の変更に該当しないものとする場合にも、一定の条件を適切に設定することが求められるものとする。</p>		
14. 会計方針の変更と表示方法の変更の区分について	<p>共通支配下における子会社同士が合併した場合における合併後企業の財務諸表の取扱いについても、本会計基準において定めるべきである。</p> <p>（理由）</p> <p>共通支配下における子会社同士が合併した場合、本会計基準の適用により、あたかも過去の一定時点から一つの報告主体であったかのように取り扱うことになるものと理解している（平成 20 年 12 月改正前企業会計基準適用指針第 10 号「企業結合会計基準及び事業分離等会計基準に関する適用指針」第 405 項参照）。しかし、現状の公開草案においてはこの点に係る定めがないため、本会計基準等においてその取扱いを定めるべきと考える。</p> <p>適用指針第 18 項で記載された、「資産及び負債並びに損益の認識又は測定について何ら変更を伴うものではないので、表示方法の変更として取り扱うこととした。」という内容は、会計方針の変更と表示方法の変更との区分に関する判断基準であり、会計基準又は会計基準の結論の背景の中で記載すべきである。</p> <p>また、当該判断基準の具体的例示を増やすことなどの方法により、記載内容の見直しが必要と考える。</p>		

審議事項（5）

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） 適用指針第 18 項の中で、「資産及び負債並びに損益の認識又は測定について何ら変更を伴うものではない」という記載がされたが、この考え方は、平成 20 年 6 月 20 日に公表された、「会計上の変更及び過去の誤謬に関する検討状況の整理」（以下「検討状況の整理」という。）では明示されていないものであり、かつ、会計方針の変更かあるいは表示方法の変更かを区分する重要な判断基準であるから、適用指針として記載するのではなく、会計基準として記載すべき内容と考える。</p> <p>また、検討状況の整理では、第 42 項の中で、「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などのように、表示方法の変更が会計処理の変更に伴い行われたと考えられる場合は、会計方針の変更として取り扱われる。」という例示が記載されていたが、本会計基準案及び適用指針案では、この記載が削除され、新たに適用指針第 18 項の中で、「ある収益取引について営業外収益から売上高に区分を変更する場合は、資産及び負債並びに損益の認識又は測定について何ら変更を伴うものではないので、表示方法の変更として取り扱うこととした。」という例示が記載された。</p> <p>以上のような例示の変遷から判断した場合、検討状況の整理で会計方針の変更とされた例示が、「資産及び負債並びに損益の認識又は測定について何ら変更を伴うものではない。」という判断基準から、表示方法の変更として扱われる可能性がある。正しくは会計方針の変更である項目であっても、「資産及び負債並びに損益の認識又は測定について何ら変更を伴うものではない。」という判断基準を形式的に適用することにより、表示方法の変更として扱われることは、実務上の混乱を招く恐れがある。したがって、当該判断基準の具体的例示を増やすことなどの方法により、当該判断基準の正確な適用が可能となるよう、記載内容の見直しが必要と考える。</p>		
会計方針の変更に関する原則的な取扱い			

審議事項（5）

論点の項目	コメントの概要	No	コメントへの対応（案）
15. 遡及適用期間の明確化	<p>「第6項に従って新たな会計方針を遡及適用する場合には、原則として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。</p> <p>また、第45項に「会計基準等の改正時における会計方針の変更に遡及適用を求めることが適当かどうかについては、遡及適用によってもたらされる過去の期間に関する情報の有用性と、遡及適用に伴う見積りの要素の度合や、遡及適用を行うために必要とされる情報収集等に係る負担との関係を考慮する必要があるものと考えられる。」とある。</p> <p>このように、開示情報の比較可能性の確保および情報収集等に係る負担の観点から、遡及適用すべき期間を明確化していただきたい。</p>		
原則的な取扱いが実務上不可能な場合の取扱い			
16. 遡及適用が実務上不可能な場合について	<p>遡及適用が実務上不可能な場合の例示として、基準案第8項(1)に過去に情報が収集・保存されておらず、合理的な努力を行っても、影響額が算定できない場合が掲げられているが、この「合理的な努力」に関して、「いかなる合理的な努力」という表現にすべきである。</p> <p>（理由）</p> <p>会計方針の変更に関しては、会計基準等の改正に伴う場合に経過措置が定められているときのほかは、新たな会計方針を遡及的に適用することが「原則的な」方法である。実務上不可能な場合の取扱いは、あくまで例外的な取扱いであるため、その要件を適切に設定することが基準作成の趣旨にも適うものと考えられる。</p> <p>過去に情報が収集・保存されていないケースは実務上生じうると考えられるが、このようなケースは前述のとおり例外的な取扱いとなるため、安易に要件</p>		

審議事項（５）

論点の項目	コメントの概要	No	コメントへの対応（案）
	<p>を満たしていると判断されるべきではない。過去に情報が収集・保存されていないという具体的な条件に比して、「合理的な努力を行っても」という表現が、ややもすると若干緩めの規準として判断される可能性があると考えられる。このため、両者のレベル感の平仄を合わせ、実務上判断の幅を極力狭くする必要があると考える。</p> <p>なお、IAS 第 8 号 para5 においても“making every reasonable effort to do so”とされており、そちらとの整合も図られるものと考えられる。</p>		
	<p>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、本公開草案に示された内容が会計基準等として公表された場合、遡及適用が実務上不可能かどうかの判断は、会計基準等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。</p> <p>①遡及適用が実務上不可能な場合として、「合理的な努力を行っても、遡及適用による影響額を算定できない場合」とあり、この点については第 46 項において若干の説明が加えられている。但し、会計基準（案）においてもデータの保存状況に関する説明はなされているものの、「合理的な努力」の目安が示されておらず、実務上の混乱を招くことが予想されるため、遡及適用した場合の影響額を算定する際の「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。</p> <p>②遡及適用が実務上不可能な場合として、「…合理的な努力を行っても、遡及適用による影響額を算定できない場合」とあるが、「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、遡及適用が可能で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> <p>③例えば、会計方針の変更により、有価証券の払出単価の算出方法に係る変更（先入先出法から移動平均法への変更等）について遡及適用を行う場合、売買の少ない銘柄については遡及可能であると考えられるが、売買の多い銘柄につ</p>		

審議事項（5）

論点の項目	コメントの概要	No	コメントへの対応（案）
	<p>いては、過年度データの取得が困難な場合も想定され得る。この場合は、合理的な努力を行っても遡及が不可能な銘柄が存在するため遡及適用は不要と考えて良いのか、若しくは合理的な努力の範囲で判明した銘柄のみ遡及適用を求めるのかを明示していただきたい。</p> <p>④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係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。例えば、設例で示されている棚卸資産の評価方法の変更に伴い、税効果会計適用年度より前の期間まで遡及適用する場合には、当該税効果会計適用年度より前の期間については、税効果会計の適用はないものとして影響額を算定することになるものと理解しているがよいか。</p> <p>過年度における経営者の意図について仮定することが必然的に伴われる場合の例として「資産の保有目的など」が挙げられているが、より具体的に説明をしていただきたい。</p>		
会計方針の変更に関する注記			
17. 単年度開示を行う場合の影響額等の注記について	<p>会社法の計算書類等、過年度の決算書を対比させない（複数年度開示の求められない）ものも存在するが、本公開草案では、遡及適用を行った場合に、過去の開示期間における主な表示科目に対する影響額や、開示される財務諸表のうち最も古い開示期間より前の期間に対する累積的影響額の注記が求められており、適用指針（案）の〔設例1-1〕では、前会計年度の影響額を当年度の注記として記載する例が示されている。単年度開示を行う場合、当注記は不要と考えるのか、当会計年度末の影響額を注記するのかを明示していただきたい。</p>		
18. 影響を受ける財務諸表の主な表示科目に対する影響額	<p>会計方針の変更による過年度財務諸表への遡及適用や、過去の誤謬に関する過年度財務諸表の修正再表示を行った場合の注記事項として、過去の開示期間についての、「純資産の額への累積影響額」等のほか、「影響を受ける財務諸表の主な表示科目に対する影響額」と規定があるが、当期純利益など、基本的に注記することが想定される表示科目については、注記が必要な事項として明確</p>		

審議事項（5）

論点の項目	コメントの概要	No	コメントへの対応（案）
の注記について	に規定することが、投資家等財務諸表利用者に対しても有用であると考え。		
19. 未適用の会計基準等に関する注記について	<p>未適用の会計基準等に関する注記として「新しい会計基準等の適用による影響に関する記述」が定められているが、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、当該影響に関する記述の削除をご検討いただきたい。</p> <p>現行の実務では、会計方針の変更について、財務諸表へ与える影響が軽微なものについては、財務諸表等規則ガイドライン8の3により、注記の省略が可能とされている。今回の会計基準（案）で求められている「新しい会計基準等の適用による影響に関する記述」については、その影響が軽微な場合についても注記が求められることとなるのか、また、注記が求められる範囲は「重要な会計方針」に限られるのか等の整理が必要と考えられる（例えば非製造業の会社が工事進行基準に係る会計基準が変更になった場合でも影響がない旨の注記を行うのか）。</p>		
	未適用の会計基準等に関する注記について、① 特定分野・特定業種に関する基準のため、企業によっては全く影響を受けない会計基準等、② 専ら表示・開示に関する会計基準等、③ 影響の重要性が乏しい会計基準等については注記の対象外とする等、実務上の配慮をお願いしたい。		
	<p>未適用の会計基準等に関する注記が規定されたが、会計基準第12項に記載されている「既に公表されている」という内容は、いつの時点で判断すべきかを明確にすべきである。</p> <p>（理由）</p> <p>既に公開されているものの、未だ適用されていない新しい会計基準は、適用されるまでに1年以上かかるもの、第一四半期から適用されるもの、あるいは年度末から適用されるもの等がある。一方、財務諸表は、四半期財務諸表、中間財務諸表、及び年度の財務諸表が作成される。したがって、未適用の会計基</p>		

審議事項（5）

論点の項目	コメントの概要	No	コメントへの対応（案）
	<p>準等に関する注記を行う場合、それぞれの財務諸表を作成するに当たり、どのように判断して、その注記すべき会計基準を特定すべきか、判断基準を明確にする必要がある。</p> <p>未適用の会計基準等に関する注記の定めについて、いつの時点において公表されているものまでこの定めが適用となるのか、明記すべきである。</p> <p>（理由）</p> <p>基準案第 12 項には、未適用の会計基準等に関する注記の定めがあるが、どの時点までに公表されているものについて注記すべきかが、現状の基準案からは明らかではない。ただし、国際財務報告基準においても、IAS 第 8 号に特に明示はされておらず、実務上決算日の翌日以降に公表されたものに関しては注記を任意とする解釈がされているようである。</p> <p>当該定め趣旨を鑑みると、情報の有用性の観点からは財務諸表作成日（監査報告書日）まで情報が更新されている方が望ましいと考えられるものの、実務上その直前に公表されたものに関して注記を行うことは困難が想定される。したがって、新会計基準等に関しては、実務上の困難性も鑑み、決算日時点において公表されているものを注記の義務があるものとし、その翌日以降に公表されたものについては、任意の開示とすべきと考える。</p>		
会計上の見積りの変更の取扱い			
会計上の見積りの変更に関する原則的な取扱い			
20. 会計上の見積りに適用された測定基礎の変更について	<p>会計上の見積りに当たって適用された測定基礎が変更された場合の取扱いが会計方針の変更なのか、会計上の見積りの変更なのかが明らかでないため、会計基準において明確にすべきである。</p> <p>なお、測定基礎の変更について、会計基準第 18 項から会計上の見積りの変更であると一義的に解釈するならば、IAS 第 8 号第 35 項の規定と不整合となると思われる。</p>		

審議事項（5）

論点の項目	コメントの概要	No	コメントへの対応（案）
21. 会計上の見積りの変更の属性と取扱いについて	<p>会計上の見積りの変更の取扱いに関しては、基準案 16 項において定められているが、一般に会計上の見積りとして考えられるものの中には、たとえば、貸倒引当金の設定のように、各期末時点において、債権の回収可能性について最善の見積りを行う必要があるものがあり、また一方、たとえば、有形固定資産の耐用年数の見積りのように、固定資産の使用状況等の変化が生じた場合に見積りの修正を行うべきものがあるように思われる。</p> <p>このように、会計上の見積りには、異なる 2 つの属性が存在するものと考えられるため、各々の属性に応じて会計上の取り扱いを定めるべきものと考えられるため、この点をご検討いただきたい。</p>		

論点の項目	コメントの概要	No	コメントへの対応（案）
22. 「会計上の見積りの変更」と過去の「誤謬」について	<p>「過去の見積りの方法がその見積りの時点で合理的なものであり、それ以降の見積りの変更も合理的な方法によるのであれば、そのような変更は過去の誤謬の訂正には該当しない。」（「会計上の変更及び過去の誤謬に関する会計基準の適用指針（案）」第12項）ことを踏まえると、重大な事実の見落としを除き、新たに入手した情報を踏まえて貸倒見積高の算定を変更することは、基本的に「見積りの変更」として取り扱うことを確認したい。</p> <p>（理由）</p> <p>公開草案において、「会計上の見積りの変更」とは、「新たに入手可能となった情報に基づいて、過去に財務諸表を作成する際に行った会計上の見積りを変更すること」と定義される一方、「誤謬」は、「事実の見落としや誤解から生じる会計上の見積りの誤り」等と定義されている。</p> <p>「情報」に関しては、新たに入手可能となったのか、従来から存在していたが入手不可能であった、もしくは入手していなかった、見過ごされていたか等のいずれかについて、明確に区分することが難しいことが考えられ、「会計上の見積りの変更」と「誤謬」の判断基準においては、重なる部分があると考えられる。例えば、貸倒見積高の算定に当っては、債権の区分および状況を把握する必要があるが、その根拠となる情報の追加等があった場合、情報の内容・入手経緯によっては、「会計上の見積りの変更」と「誤謬」の明確な区分が困難な場合が想定される。</p>		
	<p>会計上の見積りの変更と過去の誤謬との区別についても実務上判断に迷う場面が想定されるため、代表的な見積り項目である貸倒引当金や退職給付、税効果の見積りについて具体例を提示していただければ、実務上有効と考える。</p>		
23. 会計上の見積りの変更の事例の記載について	<p>基準案第54項第2段落に、会計上の見積りの変更の事例が掲げられているが、この記述は削除するか、変更の前提（「生産性向上のための合理化、改善策が策定された結果」）を記載しない形とするべきである。</p> <p>（理由）</p>		

審議事項（５）

論点の項目	コメントの概要	No	コメントへの対応（案）
て	<p>基準案第 54 項第 1 段落に、有形固定資産の耐用年数の変更が見積りの変更 に該当することは明確に記述されている。したがって、この第 2 段落の趣旨が 明らかではないため、当該記述は削除すべきと考えられる。仮に、この段落を 残すとした場合にも、見積りの変更の妥当性は実態判断に委ねられる事項であ り、変更の前提を記載することで実務を混乱させる可能性があることから、そ の部分については少なくとも削除すべきであるとする。</p>		
24. 会計上の 見積りの変 更に関する 科目表示に ついて	<p>我が国における会計上の誤謬の取扱いに関する定めとしては、前期損益修正 項目に関して定めた企業会計原則注解(注 12)が考えられると記載されている。 企業会計原則注解 12 では、臨時損益項目と前期損益修正項目が定められて いるが、前期損益修正項目の 1 つとして「過年度における引当金の過不足修正 額」が挙げられている。</p> <p>貸倒引当金についての前期計上額と当期の要計上額との差額修正により、取 崩し額の方が大きい場合には、その取崩差額を原則として特別利益に計上す ることとされており（金融商品会計に関する実務指針第 123 項）、このような場 合の貸倒引当金戻入益は、現行実務上、前期損益修正項目として扱っているも のと考えられる。</p> <p>しかし、貸倒引当金戻入益の中には、当期における事象の変化に伴う取崩し のケースがあり、このようなケースは、過去の誤謬には該当せず、会計上の見 積りの変更に関連するものと思われる。</p> <p>公開草案では、企業会計原則注解 12 のうち、前期損益修正項目が過去の誤 謬に該当するとして記述がなされているので、貸倒引当金戻入益についてすべ て、過去の誤謬に該当するのではないかと、との誤解を与える可能性がある。</p> <p>企業会計原則注解 12 で示されている項目の中でも、会計上の見積りの変更 に該当するようなケースも考えられる旨等、実務上の取り扱いにおいて誤解が 生じないように記載が必要と考える。</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			
25. 「困難な 場合」の例示	<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につ いては、「会計上の見積りの変更と同様に取り扱い、遡及適用は行わない」と</p>		

審議事項（5）

論点の項目	コメントの概要	No	コメントへの対応（案）
について	しているが、困難な場合とは如何なる場合を想定しているのか、例示をしていただきたい。		
26. 減価償却方法及び償却方法の取扱いについて	<p>基準案第 19 項において、「有形固定資産の減価償却方法及び無形固定資産の償却方法」とされている定めは、「有形固定資産等の減価償却方法又は償却方法」とすべきである。</p> <p>（理由） 有形固定資産の減価償却方法及び無形固定資産の償却方法の変更に関して、会計方針の変更と会計上の見積りの変更とを区別することが困難な場合に該当するものとして取り扱う定めがあるが、この他にも投資その他の資産に計上される投資不動産に関しても同様の取扱いとなると考えられるため、特に科目名を限定することがないような定め方に修正すべきと考える。</p> <p>なお、繰延資産の償却方法を変更した場合にも当該定めに関連することになるが、この場合にも特に弊害はないと考えられる。</p>		
27. 過去の誤謬の訂正により生じた会計上の見積りの変更の取扱いについて	<p>誤謬については、修正再表示が求められているが、誤謬を訂正することにより、過年度において実施した固定資産の減損処理や繰延税金資産の回収可能性の判定等の会計上の見積りに影響を受けるような場合が考えられる。このような場合、どのように取り扱うことが適当か具体的に織り込んでいただきたい。</p>		
過去の誤謬の取扱い			
過去の誤謬に関する取扱い			
28. 重要性が乏しい過去の誤謬の取扱いについて	<p>過去の誤謬の場合の取扱いに関しては、会計基準案 20 項において定められており、重要性に関しては、基準案 40 項において、特段の「重要な誤謬」の定義を行わないこととした、とされている。</p> <p>ここで、過去の誤謬が生じているが、重要性が乏しいものとして過去の財務諸表の修正再表示を行わなかった場合にどのような処理となるのか、実務上の疑問が生じるものと考えられる。</p> <p>本会計基準適用後は、「前期損益修正項目」に該当する項目について、特別</p>		

審議事項（5）

論点の項目	コメントの概要	No	コメントへの対応（案）
	損益処理することは会計基準上生じえなくなるのか、あるいは、現状どおりありうるのか、明記していただきたい。		
29. 過去の誤謬の修正再表示が実務上不可能な場合の取扱いについて	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、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、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る。		
30. 過去の誤謬の修正再表示が実務上不可能な場合の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。</p> <p>（理由）</p> <p>会計基準が設定されることは、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、会計基準が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。このことは、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と考え。</p> <p>具体的には、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が入手できない場合やデータの入手が大幅に遅延することが考えられる。そのような状況に対しては、重要な未訂正の誤謬が存在するため、開示される財務諸表の有用性が損なわれること、あるいは、情報提供が適時に行われられないという開示制度の安定性の観点から、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>		
過去の誤謬に関する注記			
31. 翌期以降の財務諸表	過去の誤謬に関する注記について、IAS 第8号では、翌期以降の財務諸表で注記を繰り返す必要がない旨が記載されている。本会計基準における誤謬の注		

審議事項（5）

論点の項目	コメントの概要	No	コメントへの対応（案）
での注記の取扱いについて	記についても、同様の取扱いとなることを明記していただきたい。		
適用時期等			
32. 本公開草案の適用時期について	会計方針の変更を本会計基準の適用前に行う場合と適用後に行う場合では、企業の当期損益への影響が大きく異なることから、本会計基準の適用時期については、現時点で公表済みかつ未適用の会計基準で定める適用初年度の取扱いを含め、十分な検討をお願いしたい。		
設例について			
33. 税効果会計等について	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。		
34. 会計方針の変更を行った場合の影響額の算定方法について	<p>設例において、会計方針の変更を行った場合の表示期間の期首における影響額の算定方法を明らかにすべきである。</p> <p>【理由】</p> <p>本公開草案の〔設例 1-1〕では、遡及適用の原則的な取扱いが可能な場合の例として、通常の販売目的で保有する棚卸資産（商品及び製品）の評価方法を総平均法から先入先出法に変更した場合が示されており、「(2) 先入先出法を過去の連結会計年度から遡及適用すること（原則的な取扱い）は可能であるとする。」とされている。</p> <p>しかしながら、記載されている「前連結会計年度期首残高」の先入先出法による残高は、それよりさらに前の会計期間の取引記録から算定されることが説明されていないように見受けられる。会社がどこまで遡って取引記録を調査するかは当該会計基準の理解に当たって重要であるため、例えば、「先入先出法による X3 年 3 月期の期首残高は、X2 年 3 月期以前の仕入記録から算定している。」旨の注釈を加えることが望ましいと考えられる。</p>		
その他			

審議事項（5）

論点の項目	コメントの概要	No	コメントへの対応（案）
35. 四半期財務諸表での取扱いについて	「四半期財務諸表の開示に固有の遡及処理等に関する取扱いについては、引き続き、必要な検討を行う予定」としているが、45日以内開示という時間的制約の下での実務面にも充分配慮した上で、注記による対応等も含め慎重に検討願いたい。		
36. 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遡及適用による累計的影響額は、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、開示期間は当連結会計年度と前連結会計年度の2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」（いわゆるハイライト情報）における財務諸表の開示期間（5年間）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いきたい。		
37. 後発事象との関係について	「会計上の見積りの変更」を生じさせる「新たに入手可能となった情報」が、期末直後に発生した場合には、後発事象の取扱いとの明確な区分が困難な場合が想定されるが、この区分についてはどのように考えればよいか確認したい。		
	<p>監査・保証実務委員会報告第76号「後発事象に関する監査上の取扱い」において、修正後発事象は、決算日後に発生した事象ではあるが、その実質的な原因が決算日現在において既に存在しており、決算日現在の状況に関連する会計上の判断ないし見積りをする上で追加的ないし、より客観的な証拠を提供するものとして考慮しなければならない会計事象と定義され、重要な後発事象は、財務諸表の修正を行うことが必要となるとされている。</p> <p>また、修正後発事象が会社法監査における会計監査人の監査報告書日後に発生した場合には、金融商品取引法に基づいて作成された財務諸表においては、計算書類との単一性を重視する立場から、当該修正後発事象は開示後発事象に準じて取り扱うものとされている。</p> <p>一方、適用指針第20項においては、「過去に合理的な方法により見積りが行われていたとしても、その後新たな事実が発生したり、既に発生している事象について新たな情報が入手可能となることなどにより、会計上の見積りの変更が必要となる場合がある。このような場合、会計上の見積りの変更は新たに入</p>		

審議事項（５）

論点の項目	コメントの概要	No	コメントへの対応（案）
	<p>手可能となった情報に基づくため、それは過去に公表された財務諸表に影響を与えるものではないと考えられる。」と記載されている。</p> <p>今後本会計基準案が正式に適用された場合には、「過去に公表された財務諸表」の「公表」の内容や会社法、金融商品取引法それぞれに基づき作成された財務諸表の、どの段階を指すものなのか等、同委員会報告の内容の見直しが必要となる。</p>		
<p>38. 会計方針が存在しない場合等の会計方針の適用について</p>	<p>監査基準の前文（平成14年1月）三九 監査意見及び監査報告書(1)適正性の判断③において、会計事象や取引について適用すべき会計基準等が明確でない場合や会計基準等において詳細な定めのない場合、監査人に対して、会計基準等の趣旨を踏まえて評価すべき旨が明記されているが、財務諸表作成者である経営者に対しては、明記されていない。</p> <p>二重責任の原則に基づき、会計基準において、適用すべき会計基準等が存在しない場合等においてどのような考え方で会計方針を適用すべきなのかを明記する必要がある。</p>		

以上