

平成 22 年 5 月 28 日

企業会計基準委員会 御中

新日本有限責任監査法人
品質管理本部 業務監理部門長
古川 康信

「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』等の
公表に伴う他の会計基準等の改正案」に対する意見

貴委員会から平成 22 年 4 月 2 日に公表された企業会計基準公開草案第 41 号（企業会計基準第 12 号の改正案）「四半期財務諸表に関する会計基準（案）」（以下「四半期基準案」とする。）他 2 件の以下の公開草案について、下記のとおり意見を取りまとめましたので提出いたします。

- ・ 企業会計基準公開草案第 42 号（企業会計基準第 17 号の改正案）「セグメント情報等の開示に関する会計基準（案）」（以下「セグメント基準案」とする。）
- ・ 企業会計基準適用指針公開草案第 37 号（企業会計基準適用指針第 14 号の改正案）「四半期財務諸表に関する会計基準の適用指針（案）」

記

1. 第 2 四半期会計期間以降に会計方針の変更を行う際、当年度の期首時点においても新たな会計方針を適用することができない場合の取扱い（四半期基準案第 10-3 項及び第 21-3 項）

（コメント）

第 2 四半期会計期間以降に会計方針の変更を行う際、当年度の期首時点までも遡ることができない場合については、翌年度の期首時点で会計方針の変更を行うこととされている。しかし、第 2・第 3 四半期会計期間末の時点において、当年度の期首時点に遡れなかったものの、それより後の四半期会計期間末（事業年度末を含む。）において、当年度の期首時点で新たな会計方針を適用することができるようになった場合の取扱いが明確化されていないため、その点を明らかにすべきである。

（理由）

第 2 四半期会計期間以降において会計方針の変更を行う際に、当該年度の期首時点においても新たな会計方針を適用することができない場合については、翌年度の期首時点で会計方針の変更を行うこととされている。しかしながら、第 2 四半期会計期間において会計方針の変更を行う際には当年度の期首時点において新たな会計方針を適用する

ことができなかつたとしても、その後、第3四半期会計期間末（又は事業年度末）までに、当年度の期首時点まで遡ることができるようになるケースが考えられる。このような場合に、当年度の期首時点まで遡ることができるようになった時点で会計方針の変更を行うことができるのか否か、その取扱いが明確になっていないため、結論の背景などでその点に言及すべきと考える。

2. 翌年度の期首時点で会計方針を変更する場合の取扱い（四半期基準案第47-3項）
（コメント）

第2四半期会計期間以降に会計方針の変更を行う際、当年度の期首時点までも遡ることができない場合については、翌年度の期首時点で会計方針の変更を行うこととされている。しかし、会計方針の変更が認められる正当な理由があるか否かを判断する時点が明確となっていないため、実際に会計方針が変更される時点であるのか、当初会計方針の変更を意図していた時点であるのか、その取扱いを明示すべきと考える。

（理由）

第2四半期会計期間以降に会計方針の変更を行う際、当年度の期首時点までも遡ることができない場合については、翌年度の期首時点で会計方針の変更を行うこととされている。

自発的な会計方針の変更に際しては、正当な理由があることが求められる（企業会計基準適用指針第24号「会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準の適用指針」第6項）が、本件のような場合では、正当な理由があるか否かを判断する時点を明確化することが必要と考えられる。例えば、当初会計方針の変更を予定していた時点においては正当な理由があったものの、翌期首の時点では環境の変化などより正当な理由が必ずしもあると判断されないようなケースも生じ得るが、この場合に「適時性」の要件を充足しているのか否かが実務上の論点となることが想定される。このようなケースにおいて、翌期首に再度正当な理由があることを検討する必要があるのか、あるいは当初会計方針の変更を意図していた時点（実際に変更する前年度の第2又は第3四半期会計期間）で正当な理由があるか否かを判断していれば足りるのかを明文で定める必要があると考える。

なお、1.のコメントのとおり、当初第2・第3四半期会計期間において会計方針の変更を予定していたものの、当該年度の期首時点においても新たな会計方針を適用することができない場合に、同一年度のそれより後の時点（当年度の期首時点まで遡ることができるようになった時点）で会計方針を変更することができるとした場合にも、同様の論点があると考えられる。

3. 年度末における重要な会計処理の原則及び手続の変更（現行企業会計基準第12号「四半期財務諸表に関する会計基準」第69項）

(コメント)

年度末における重要な会計処理の原則及び手続の変更に係る記述が現行企業会計基準第12号「四半期財務諸表に関する会計基準」第69項にあるが、遡及適用に係る定めが導入された以後では影響額の記載を要しないこととされているため(四半期基準案第19項(3)及び第25項(2)参照)、同項を削除すべきと考える。

また、現行実務において、年度末に会計方針を変更した場合、現行企業会計基準第12号「四半期財務諸表に関する会計基準」第19項(3)及び第25項(2)の趣旨を踏まえた注記がなされているケースが多いものと考えられる。この実務慣行を斟酌し、四半期基準案第19項(3)及び第25項(2)の定め(「第2四半期以降に変更した理由」の注記)と同様の記載(年度末に変更した理由)を年度の財務諸表でも求めるべく、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」を改正すべきと考える。

4. 過去の誤謬の訂正に係る取扱い(四半期基準案第16-2項、第22-2項)

(コメント)

過去の誤謬の訂正に係る取扱いが四半期基準案第16-2項及び第22-2項に新設されているが、四半期財務諸表において、原則的な処理と異なる会計処理等が行われるものでは必ずしもないため、四半期基準案に特段の定めを設ける必要はないと考えられる。

なお、確認的な定めを設けるのであれば、現行の文案を結論の背景に移動し、同項で四半期基準案第19項(22)及び第25項(21)を参照する形にするべきと考えられる。

5. 会計上の変更又は過去の誤謬の訂正を行った場合の取扱い(セグメント基準案第97-2項)

(コメント)

財務諸表の遡及処理を行った場合には、前年度のセグメント情報等について、遡及処理の影響を反映した情報を開示することとされているが、具体的に何の情報にどのように反映するのか、明示すべきと考えられる。

また、セグメント基準案第97-2項の定めについて、現行企業会計基準第17号「セグメント情報等の開示に関する会計基準」第86項や第24項(5)との関係を整理するとともに、事業セグメントの利益(又は損失)の測定方法を変更した場合に、セグメントの区分方法を変更した場合と同様、前年度のセグメント情報を当年度の事業セグメントの利益(又は損失)の測定方法に基づき作成し直すことを原則とすべきである。

(理由)

会計上の変更又は過去の誤謬の訂正を行った場合には、前年度のセグメント情報等の開示に際して、当該遡及処理の影響を反映する必要があるとされている。

一方で、現行企業会計基準第17号「セグメント情報等の開示に関する会計基準」第86項では、財務諸表における会計方針の変更に伴う事業セグメントの利益の測定方法

の変更は会計方針の変更に該当しないとされている。また、同基準第 24 項(5)では、影響額を記載することが原則的な開示とされ、遡及処理の影響を反映する定めとはなっていない。

そのため、これらの定めとの関係が十分に整理される必要があるとともに、セグメント基準案第 97-2 項が、セグメント情報等におけるどの情報について定められたものであるのかを具体的に例示する必要があると考えられる。

また、前述のように現行企業会計基準第 17 号「セグメント情報等の開示に関する会計基準」第 24 項(5)では、事業セグメントの利益（又は損失）の測定方法を変更した場合に、その影響額を記載することが原則とされている。しかしながら、会計方針の変更に伴う会計上の取扱いが遡及適用を原則とするとされたこと、及び報告セグメントの区分方法が変更された場合の取扱いと平仄を合わせる必要があると考えられることから、前年度のセグメント情報を当年度の測定方法で作直した情報を開示することを原則として定めるべきと考える。

6. 四半期特有の会計処理及び簡便的な会計処理の変更に係る取扱い

(コメント)

四半期特有の会計処理及び簡便的な会計処理を変更した場合における開示を含む会計上の取扱いを、会計基準等に明文で定めるべきと考えられる。

(理由)

四半期特有の会計処理（現行企業会計基準第 12 号「四半期財務諸表に関する会計基準」第 11 項参照）を変更した場合の取扱いについて、同基準には明文の定めはないが、実務上会計方針の変更として取り扱われているケースが多いと考えられる。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」の適用後は、ある会計処理方法の変更が会計方針の変更に該当するか否かで会計上の取扱いが異なることになり、また遡及処理の要否が決定されることとなる。そのため、企業間の比較可能性及び同一企業内の期間比較可能性を担保するため、四半期基準案上で四半期特有の会計処理の変更が会計方針の変更に該当する旨を明示し、遡及処理が義務付けられることを明らかにすべきである。

また、簡便的な会計処理（現行企業会計基準第 12 号「四半期財務諸表に関する会計基準」第 9 項参照）は、財務諸表利用者の判断を誤らせない限りにおいて認められるものであるため、必ずしも継続適用が求められるものではないと実務上解されているものと思料する。この簡便的な会計処理を変更した場合に遡及処理が要求されない点についても、統一的な処理や開示がなされることが望ましいと考えられるため、会計方針の変更に該当しないという点につき、同基準上で明示されるべきと考える。

以 上