

過年度遡及修正に関する論点の整理

平成 19 年 7 月 9 日

企業会計基準委員会

| 目 次 | 項 |
|--------------------------------|----|
| 目 的 | 1 |
| 検討の背景 | 2 |
| 論点整理を行う範囲 | 7 |
| 用語の定義 | 12 |
| 論 点 | 13 |
| 【論点 1】財務諸表の過年度遡及修正の取扱いを定める必要性 | |
| 国際的な会計基準における考え方 | 13 |
| 過年度遡及修正の取扱いを定める必要性 | 15 |
| 過年度遡及修正の取扱いを検討するにあたり留意すべき事項 | 18 |
| 【論点 2】個別財務諸表における過年度遡及修正の適用上の論点 | 22 |
| 【論点 3】会計方針の変更に係る過年度遡及修正 | |
| 会計方針の変更に係る定義 | 28 |
| 会計方針の変更に係る原則的な取扱い | 33 |
| 遡及適用が実務上不可能な場合の取扱い | 40 |
| 会計方針の変更に係る開示 | 46 |
| 【論点 4】表示方法の変更に係る過年度遡及修正 | |
| 表示方法の変更に係る定義 | 51 |
| 表示方法の変更に係る原則的な取扱い | 54 |
| 過年度財務諸表の組替えが実務上不可能な場合の取扱い | 59 |
| 表示方法の変更に係る開示 | 60 |
| 【論点 5】会計上の見積りの変更に係る取扱い | |
| 見積りの変更に係る定義 | 62 |
| 見積りの変更に係る原則的な取扱い | 66 |

| | |
|---------------------------------------|-----|
| 見積りの変更に関する開示 | 72 |
| 【論点 6】 セグメントの区分方法の変更に係る過年度遡及修正 | |
| セグメントの区分方法の変更に係る具体的な取扱い | 76 |
| 過年度財務諸表の組替えが実務上不可能な場合の取扱い | 80 |
| セグメントの区分方法の変更に係る開示 | 81 |
| 【論点 7】 誤謬に係る過年度遡及修正 | |
| 誤謬の定義 | 84 |
| 誤謬に関する原則的な取扱い | 89 |
| 過年度財務諸表の修正再表示が実務上不可能な場合の取扱い | 96 |
| 誤謬に関する開示 | 99 |
| 【論点 8】 四半期（中間）財務諸表開示に固有の遡及修正 | |
| 四半期（中間）財務諸表開示における遡及修正の考え方 | 102 |
| 会計年度全体での会計方針の首尾一貫性 | 106 |
| 【論点 9】 廃止事業の報告に係る過年度遡及修正 | |
| 廃止事業の報告の概要 | 112 |
| 廃止事業の報告と過年度遡及修正 | 114 |
| 【論点 10】 その他の論点 | |
| 報告事業体の変更 | 117 |
| 既存の会計基準との整合性 | 119 |
| 過年度遡及修正の考え方を導入する際の適用時期等に関する留意点 | 120 |

固定資産の減価償却方法の変更及び耐用年数の変更に関する取扱いについての個別論点【論点 3 及び 5 に関連する各論】

| | |
|---|-----|
| 【各論 1】 減価償却方法の変更の取扱い | |
| 我が国における現行の取扱い | 121 |
| 国際的な会計基準における取扱い | 123 |
| 減価償却の方法の変更に関する取扱いについての論点 | 125 |
| 【各論 2】 見積りの変更（耐用年数の変更）に関する会計処理の考え方 | |
| 我が国における現行の取扱い | 131 |
| 国際的な会計基準における取扱い | 132 |
| 見積りの変更に関する取扱いについての論点 | 134 |
| 耐用年数の変更の例による検討 | 135 |

【各論 3】 減損処理と臨時償却の関係

| | |
|---|-----|
| 固定資産の減損に係る会計基準の設定に関する意見書での取扱い | 141 |
| 臨時償却の実務上の取扱いに関する整理 | 144 |

付 録

- 1 会計方針の変更による遡及適用
- 2 表示方法の変更による財務諸表の組替え
- 3 第 2 四半期以降又は下期に自発的に重要な会計方針の変更を行う場合の四半期及び中間における取扱い

目 的

1. 本論点整理は、財務諸表の過年度遡及修正の取扱いを検討するにあたり、会計方針の変更¹、表示方法の変更及び会計上の見積りの変更に関する論点のほか、セグメントの区分方法の変更、誤謬、四半期開示固有の問題などに関する論点を示し、今後の議論の整理を図ることを目的としている。企業会計基準委員会（以下「当委員会」という。）では、本論点整理に寄せられる意見も参考に、今後、財務諸表の過年度遡及修正の取扱いに関する取りまとめに向けた検討を続けていく予定である。

検討の背景

2. 財務諸表の過年度遡及修正については、平成 13 年 11 月のテーマ協議会からの提言書において取り上げられていた。当時の状況の下では商法や税法の制約から過年度財務諸表を遡って修正することはできないという考え方があり、この提言書では、会計方針の変更、表示方法の変更、セグメントの区分方法の変更又は重要な誤謬等があった場合には、遡及修正をしないと期間比較可能性が著しく損なわれることがあるとしつつも、「他の法制度との調整等が必要なテーマ案」として捉えられるにとどめられていた。
3. その一方、国際的な会計基準においては、企業が自発的に会計方針を変更した場合や財務諸表の表示方法を変更した場合には、過年度財務諸表を新たに採用した方法で遡及修正し、これを表示することが求められている。比較情報として表示されている過年度財務諸表について、このような方法で遡及的に修正を行うことは、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るものと考えられている。
4. 我が国においても、平成 18 年 5 月に施行された会社法により、これまでの商法では明示されていなかった過年度事項の修正を前提とした当期計算書類の作成及び修正後の過年度事項の参考情報としての提供が妨げられないことが明確化されるなど、本テーマに関する会計基準開発を巡る環境が大きく変わりつつある。こうした状況を踏まえ、当委員会においては、本テーマを検討プロジェクトとして取り上げることとした。
5. また、当委員会では、平成 16 年 9 月以降、国際会計基準審議会（以下「IASB」という。）との間で、我が国の会計基準と国際財務報告基準（IFRS）との差異の縮小を目的とした両会

¹ 我が国において「会計方針」とは、一般に、財務諸表作成のために採用している会計処理の原則及び手続並びに表示方法その他財務諸表作成のための基本となる事項を指すといわれているが、本論点整理では、会計処理の原則及び手続の変更に係る論点【論点 3】と表示方法の変更に係る論点【論点 4】を個別に検討することとした関係上、会計処理の原則及び手続の変更のみを「会計方針の変更」としている。

計基準のコンバージェンスに向けた共同プロジェクトを行っている。過年度遡及修正は、当該プロジェクトの第3回会合（平成18年3月開催）において、長期プロジェクト項目のなかで、特に優先して取り組むべき項目の1つとして位置付けられている。

6. このような状況に鑑み、当委員会では、学識経験者を含むワーキング・グループを平成18年12月に立ち上げ、さらに平成19年3月には過年度遡及修正専門委員会を設置し、過年度遡及修正に関する論点について検討を重ねてきた。今般、当委員会では、これまでの議論を論点整理として公表し、財務諸表の過年度遡及修正の取扱いに関する今後の取りまとめに資するよう、広く意見を求めることとした。

論点整理を行う範囲

7. 国際財務報告基準では平成15年12月に改訂された国際会計基準（IAS）第8号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」（以下「IAS第8号」という。）において、会計方針の変更、会計上の見積りの変更及び誤謬の訂正を行う場合の取扱いが包括的に定められている。米国においても、財務会計基準審議会（以下「FASB」という。）から平成17年5月に国際財務報告基準とのコンバージェンスの一環として、財務会計基準書（SFAS）第154号「会計上の変更及び誤謬の訂正」（以下「SFAS第154号」という。）が公表され、これらの項目についてIAS第8号と同様の内容が定められている。また、過年度財務諸表の修正に関する一般的な問題として、表示方法の変更に関する対応が考えられるが、これについても、国際財務報告基準ではIAS第1号「財務諸表の表示」（以下「IAS第1号」という。）、米国会計基準では米国公認会計士協会 会計手続委員会の会計調査公報（ARB）第43号「ARBの再説及び改訂」（以下「ARB第43号」という。）のなかで、過年度財務諸表の組替えに関する取扱いが定められている。
8. これらのほか、セグメントの区分方法の変更があった場合における過年度のセグメント情報の取扱いについては、国際的な会計基準ではセグメント開示に関する会計基準のなかで定めが設けられており、国際財務報告基準ではIFRS第8号「事業セグメント」（以下「IFRS第8号」という。）、米国会計基準ではSFAS第131号「企業のセグメント及び関連情報に関する開示」（以下「SFAS第131号」という。）がこれに該当する。また、我が国では現在のところ行われていない廃止事業に関する報告についても、国際財務報告基準ではIFRS第5号「売却目的で保有している非流動資産及び廃止事業」（以下「IFRS第5号」という。）、米国会計基準ではSFAS第144号「長期性資産の減損又は処分の会計処理」（以下「SFAS第144号」という。）のなかで、過年度財務諸表の取扱いに関する定めが設けられている。
9. 論点整理を行う範囲について、例えばセグメントの区分方法の変更があった場合における

過年度のセグメント情報の修正の取扱いを検討するにあたっては、現在マネジメント・アプローチの採用に関する検討が進められているセグメント情報の開示に関する検討のなかで考えていくべきとの指摘がある。現在のところ我が国では行われていない廃止事業の報告に関する過年度財務諸表の修正の取扱いについても、別プロジェクトとして取り上げたうえで検討を行うことが適切であるという指摘がある。さらに、廃止事業の報告については、現在、廃止事業の定義が国際財務報告基準と米国会計基準で異なっており、両者の間で統合化に向けた議論が開始されていることや、実務負担の面からも、その導入に対し慎重な意見も多い。また、誤謬に関しては、国際的な会計基準では原則として重要な誤謬が発見された場合、過年度財務諸表の修正再表示が求められているものの、我が国においては証券取引法（金融商品取引法）に基づく開示上、訂正報告書の提出事由に該当する場合には修正再表示が行われていることから、そもそも会計基準として扱う必要はないのではないかという指摘もある。

10. しかしながら、テーマ協議会の提言書（平成 13 年 11 月）では、財務諸表の過年度遡及修正に関する具体的な項目として、「表示の変更、会計方針の変更、セグメントの変更、重大な誤謬等」が挙げられており、セグメントの区分方法の変更や誤謬は明示的に含まれている。また、廃止事業の報告については、国際的な会計基準では基準として整備されたものがあり、IASB との共同プロジェクトの会合のなかでも、会計方針の変更や表示方法の変更と同様に、過年度遡及修正に関連する項目として協議が行われてきた経緯がある。さらに、少なくとも当面の間は、セグメントの区分方法の変更や廃止事業の報告等の取扱いも含めた横断的な検討を行い、広く意見を求めたうえで、次フェーズ又は別プロジェクトでの検討に委ねるという方法をとることも可能である。こうした状況を踏まえ、論点整理の段階では、会計方針の変更等だけでなく、セグメントの区分方法の変更、廃止事業の報告や誤謬なども含め、これらを包括的に検討の対象とすることとした。
11. 過年度遡及修正に関連する論点には、四半期（中間）財務諸表開示に固有の遡及修正に関するものもあり、国際財務報告基準では IAS 第 34 号「中間財務報告」（以下「IAS 第 34 号」という。）、米国会計基準では SFAS 第 154 号において、具体的な定めが盛り込まれている。一方、我が国においては平成 19 年 3 月に、企業会計基準第 12 号「四半期財務諸表に関する会計基準」（以下「四半期会計基準」という。）及び企業会計基準適用指針第 14 号「四半期財務諸表に関する会計基準の適用指針」が公表されており、その検討のなかで、第 2 四半期以降に会計方針の変更があった場合の遡及修正のあり方や重要な誤謬を発見した場合の四半期財務諸表固有の取扱いについての議論はなされていたものの、これらについては過年度遡及修正に関するプロジェクトに検討を委ねる形で、四半期会計基準等においては遡及修正に関する定めは示さないこととされた経緯がある。したがって、これらの問題に関しても、年度の財務諸表の過年度遡及修正に関する派生的な論点として、本論点整理のなかで示すこと

とした。

用語の定義

12. 本論点整理における用語の定義は次のとおりである。

- (1) 「遡及修正」とは、「遡及適用」、「修正再表示」又は「財務諸表の組替え」により、過去の財務諸表を遡及的に修正することをいう。なお、過年度財務諸表を遡及的に修正することを「過年度遡及修正」という。
- (2) 「遡及適用」とは、新しい会計方針を、過去の財務諸表に遡って適用し、修正することをいう。
- (3) 「修正再表示」とは、過去の財務諸表における金額の認識、測定及び開示について、誤謬の訂正を反映するための修正を行うことをいう。
- (4) 「財務諸表の組替え」とは、新しい表示方法に基づき、財務諸表における表示を変更することをいう。

論 点

【論点 1】財務諸表の過年度遡及修正の取扱いを定める必要性

国際的な会計基準における考え方

13. 国際財務報告基準においては、主に IAS 第 8 号で、財務諸表の過年度遡及修正の取扱いが定められている。この基準では、会計方針の選択と適用、会計方針の変更、会計上の見積りの変更と誤謬の訂正の会計処理及びその開示に関する定めが設けられているが、これらについては企業の財務諸表の目的適合性と信頼性及び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ることを意図したものであるとされている。
14. 米国会計基準においては、主に SFAS 第 154 号で、過年度遡及修正の取扱いが定められている。米国会計基準においては、国際財務報告基準との差異を縮小し、原則として会計方針の自発的変更に関し遡及適用により報告することを要求することで、複数期間の財務諸表の首尾一貫性を高め、特に比較情報の分析及び理解を容易にすることにより、財務諸表の有用性を高めることを意図したものであるとされている。

過年度遡及修正の取扱いを定める必要性

15. 国際財務報告基準及び米国会計基準では、過年度遡及修正を行うことにより、一般的には

財務諸表の期間比較可能性及び企業間の比較可能性が向上し、財務諸表の意思決定有用性を高めることができるものと考えている。平成 18 年 12 月に当委員会が改訂のうえ公表した討議資料「財務会計の概念フレームワーク」においても、「会計情報が利用者の意思決定にとって有用であるためには、会計情報には比較可能性がなければならない。ここで比較可能性とは、同一企業の会計情報を時系列で比較する場合、あるいは、同一時点の会計情報を企業間で比較する場合、それらの比較に障害とならないように会計情報が作成されていることを要請するものである。（中略）企業において同一の会計方法が継続的に（首尾一貫して）適用されなければならない。さらに、その変更の際には、利用者の比較作業に資するための情報の開示が必要となる。」とされている。

我が国においても、従来、自発的に会計方針を変更した場合などにおいて、営業損益等への影響額が注記情報として開示されているものの、この方法をとる限り、比較可能な情報は、一部の開示項目に関してのみ提供されることとなる²。これに対し、過年度遡及修正は、比較可能な情報を原則として財務諸表本体で提供しようという考え方であり、その採用により、特定の項目だけではなく、財務諸表全般についての比較可能性を高めることができるものと考えられる（第 37 項(1)参照）。

16. また、平成 18 年の会社法施行前の商法では、過年度事項について特段定められておらず、商法の制約から過年度財務諸表を遡って修正することはできないという考え方もあった。しかしながら、会社法では、会計方針の変更その他の正当な理由により、過年度事項が当該事業年度より前の事業年度に報告等をしたものと異なっているときは、修正後の過年度事項を提供することを妨げない³とされている（会社計算規則第 161 条第 3 項）。したがって、会社法では、会計方針の変更等に関し、過年度遡及修正を行うための条件は整備されているものと考えられ、会計基準においても、こうした環境の変化に対応することが必要となっている。
17. さらに、過年度遡及修正については、IASB との会計基準のコンバージェンスに向けた共同プロジェクトのなかで、特に優先的に取り組むべき項目の 1 つとして取り上げられるなど、国際財務報告基準（及び米国会計基準）との差異を縮小し、会計基準のコンバージェンスを促進するうえでも、この問題に関する対応が必要とされている。

過年度遡及修正の取扱いを検討するにあたり留意すべき事項

18. 以上の観点から、過年度遡及修正の取扱いについて検討を行っていくことが必要と考えら

² なお、これまでの影響額に係る注記情報は、前期と同様の会計方針を当期において適用した場合の影響額を示すにとどまり、新しい会計方針のもとでの比較が十分に可能となっているわけではない（第 36 項参照）。

³ 会社法上、過年度事項の修正は、過去に確定した決算手続とは無関係であり、これによって過去に確定した計算書類が変更されるものではないと解されている。また、会社法上、過年度事項の修正は、過去の未確定の決算手続とは無関係であり、誤りのために未確定の過去の計算書類を確定させる手続ではないと解される。

れるが、こうした検討については、慎重に行うべきであるとの指摘もある。まず、過年度遡及修正を行うことが、常に財務諸表の意思決定有用性を高めることができるのかどうかを検討すべきではないかという指摘がある。例えば、自発的な会計方針の変更に伴って過年度財務諸表に遡及適用を行った場合、過年度の時点では会計方針の変更を行うに足る正当な理由がなかったにもかかわらず、当期以降に適用する新たな会計方針に従って財務諸表を再作成することになるとも考えられる。これに加え、実務負担の増加を懸念する意見⁴や、裁量的な会計処理が行われる可能性を懸念する意見など、過年度遡及修正の導入によるデメリットについての指摘もある。過年度遡及修正を実際に導入するにあたっては、コスト・ベネフィットの観点等も考慮した検討が必要と考えられる。

19. また、重要な誤謬のある過年度財務諸表の修正再表示は、自発的な会計方針の変更に關する遡及適用等とは性格が異なり、比較可能性の確保や会計基準のコンバージェンスの促進という観点からではなく、当然の要請として会計基準に定めておくべきであるという指摘もある（第93項参照）。
20. さらに、会計基準のコンバージェンスという観点から、我が国と国際的な会計基準とでは損益計算書の表示方法が一部異なっており、こうした点まで含めて検討する必要があるのではないかという指摘もある。例えば、廃止事業の報告における非継続事業の損益は、現在、国際的な会計基準では税効果考慮後の金額として、継続事業に係る税引後の損益の下に表示する形式をとっているが、我が国ではこれまで税引後のベースでこうした表示区分が設けられていない。したがって、損益計算書の表示方法については、今後、特別損益項目のあり方に関する問題も含め、より一般的な形で別プロジェクトにおいて検討を行うことも考えられる。
21. なお、過年度遡及修正の考え方を導入する場合における修正された過年度財務諸表の取扱いについては、誤謬に関する事項も含め、会社法及び証券取引法（金融商品取引法）に基づく監査も含めた開示制度との関係など、関連法制度との関係の整理が不可欠であり、本論点整理に基づく検討と並行して、こうした整理が行われることが必要である（第120項参照）。

【論点2】個別財務諸表における過年度遡及修正の適用上の論点

22. 過年度遡及修正を求めることにより、財務諸表の期間比較可能性及び企業間の比較可能性が向上し、財務諸表の意思決定有用性を高めることができると考えられることについては、連結財務諸表だけでなく、個別財務諸表についても同様であるものと考えられる。我が国に

⁴ 連結財務諸表の作成においては、遡及修正を行うすべての期間にわたり、資本連結などの連結手続をやりなおすことが必要になる場合がある。

においては上場会社⁵が個別財務諸表のみを公表している場合に限らず、連結財務諸表を公表する場合でも個別財務諸表をあわせて公表しているため、これらの会社が公表する個別財務諸表についても連結財務諸表と同様に、過年度遡及修正によって期間比較可能性及び企業間の比較可能性が向上し、財務諸表の意思決定有用性を高めることが期待されるものと考えられる。

23. しかしながら、非上場会社の場合、個別財務諸表上も一律に過年度遡及修正を求めるか否かに関しては、コスト・ベネフィットの観点から、適用上の問題に関する検討が必要ではないかという指摘がある。
24. この点に関しては、過年度遡及修正の問題を、会計方針の変更等に関する影響額の会計処理の問題と遡及修正後の過年度財務諸表の開示の問題とに分け、その各々について適用上の論点を整理することが考えられる。すなわち非上場会社の個別財務諸表に関しては、遡及修正された過年度の情報に関するニーズは、上場会社の連結財務諸表ほどには高くないとも考えられるため、遡及修正に係る影響額を当期の期首の剰余金に含めるのか、それとも当期の損益計算に含めるのかといった問題⁶と、遡及修正後の過年度財務諸表の開示の問題に分け、その各々について適用上の論点を整理することが考えられる。
25. なお、この点に関しては、連結財務諸表で過年度遡及修正を行うこととする場合、連結財務諸表は一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に準拠して作成した個別財務諸表を基礎として作成しなければならない（連結財務諸表原則 第二 2）とされていることから、非上場会社であっても上場会社の子会社にあたる場合には、その個別財務諸表にも当然に過年度遡及修正を求めることになるのではないかと考え方があり。しかし、親会社の連結決算手続上利用するために内部的に作成された情報により、こうした点が担保されることができるのであれば、当該子会社が法的に求められる個別財務諸表で過年度遡及修正を行うべきかどうかについては、コスト・ベネフィットの観点から、連結財務諸表上での取扱いとは別途のものとする場合も考えられる⁷。
26. その一方、非上場会社の場合でも、会計監査人を設置する会社であるときには、従来の考え方との整合性を踏まえ、上場会社において過年度遡及修正が求められるのであれば、これに準じた取扱いにすることが適切であるとの指摘もある。非上場会社の個別財務諸表におけ

⁵ 非上場会社であっても証券取引法（金融商品取引法）により財務諸表を開示することとされている会社なども、この論点に関しては、上場会社と同様に取り扱われることが考えられる。

⁶ この場合には、どの損益計算の区分に含まれるのかということも論点となる。

⁷ 例えば、実務対応報告第 18 号「連結財務諸表作成における在外子会社の会計処理に関する当面の取扱い」においては、在外子会社の財務諸表が、国際財務報告基準又は米国会計基準に準拠して作成されている場合には、当面の間、それらを連結決算手続上利用することができるものとするとしているが、ここでいう在外子会社の財務諸表には、所在地国で法的に求められるものや外部に公表されるものに限らず、連結決算手続上利用するために内部的に作成されたものを含むとされている。

る過年度遡及修正の適用上の問題については、財務報告の目的を念頭に置き、個別財務諸表を連結財務諸表作成の基礎とする考え方などに関するこれまでの基準設定のあり方や、コスト・ベネフィットの観点も考慮しつつ、検討を続けていく必要があるものと思われる。

27. なお、非上場会社のうち上場会社の子会社に該当しない会社の取扱いについては、「中小企業の会計に関する指針（平成 19 年度版）」（中小企業の会計指針作成検討委員会）の趣旨も踏まえつつ、実務上の取扱いにつき、別途調整を行うことも考えられる。

【論点 3】 会計方針の変更に係る過年度遡及修正

会計方針の変更に関する定義

我が国における現行の取扱い

28. 我が国において「会計方針」とは、一般に、財務諸表作成のために採用している会計処理の原則及び手続並びに表示方法その他財務諸表作成のための基本となる事項を指すといわれている（企業会計原則注解（注 1-2）及び財務諸表等規則を参照）。すなわち、会計処理の原則及び手続のみならず、表示方法を包括する概念であるとされている。

国際的な会計基準における取扱い

29. 国際財務報告基準では IAS 第 8 号において、会計方針とは、企業が財務諸表を作成表示するにあたって適用する特定の原則、基準、慣行、規則及び実務をいうとしている。また、財務諸表の表示の全般的な定め（表示の継続性に関する定めを含む。）が別途 IAS 第 1 号で扱われていることから、ここでいう会計方針には表示方法は含まれていないと考えられる。
30. また、米国会計基準では米国公認会計士協会 会計原則審議会（APB）意見書第 22 号「会計方針の開示」において、会計方針とは、一般に公正妥当と認められる会計原則に従って、企業の財政状態、キャッシュ・フロー及び経営成績の真実な表示を行うために最も適切であると経営者が判断し、それゆえ財務諸表を作成するために採用された特定の会計原則及び会計原則の適用方法をいうとされており、国際財務報告基準と同様、表示方法までは含めていない。

会計方針の変更の定義に関する論点

31. 上記のとおり、国際的な会計基準における会計方針はもっぱら会計処理の原則及び手続を指すものと考えられる一方、我が国の会計基準における「会計方針」には、会計処理の原則及び手続に加え、表示方法を含んでいるところに特徴がある。
32. 会計基準のコンバージェンスという観点からは、我が国における「会計方針」から表示方

法を切り離して、定義しなおすことも考えられる。しかしながら、次の理由により、従来の定義（表示方法の変更を含むとするもの）を変える必要はないと考えることもできる。

- (1) 「会計方針」には会社の会計処理の原則及び手続のみならず表示方法を含むとする考え方は、昭和 57 年の企業会計原則注解（注 1-2）の新設により明示されて以来、長期にわたって我が国における実務慣行として定着していること
- (2) 現在検討を行っている過年度遡及修正との関連で言えば、現行の取扱い（財務諸表等規則）にもあるように、「会計方針」を「会計処理の原則及び手続」と「表示方法」とに分けた上で、それぞれ対応すれば足りると考えられること

会計方針の変更に関する原則的な取扱い

我が国における現行の取扱い

33. 我が国では、会計方針の変更を行った場合、会計方針の変更が当該変更期間の財務諸表に与えた影響に関する開示を求める定め（財務諸表等規則等）はあるものの、過年度財務諸表に新しい会計方針を遡及適用し、これを開示することは求めている。

国際的な会計基準における取扱い

34. 国際財務報告基準では IAS 第 8 号において、会計方針の変更に関し、新たに適用された会計基準については、経過措置に従うことを求めている一方、経過措置がない場合やより信頼できる情報を提供するため自発的に会計方針を変更する場合には、原則として当該変更を遡及的に適用することを求めている⁸。
35. また、米国会計基準においても同様に、SFAS 第 154 号において、新たに適用された会計基準により会計方針の変更を要求される場合であって当該会計基準に経過措置がないときや、代替的な会計原則の使用の正当性を企業が立証できるとして会計方針を変更した場合には、原則として過去のすべての会計期間に新しい会計方針を遡及的に適用しなければならないとされている。

会計方針の変更の原則的な取扱いに関する論点

36. 上記のとおり、国際財務報告基準及び米国会計基準では、自発的な会計方針の変更は過去の財務諸表に遡及適用することが求められており、新たに適用された会計基準の適用による

⁸ 国際財務報告基準においては、遡及適用(retrospective application)について「新しい会計方針を、それらが既に適用されていたかのように、取引やその他の事象及び状態に適用することをいう」ものとし、誤謬の遡及的修正である修正再表示(retrospective restatement)とは区別して定義している。なお、会計方針の変更についての遡及適用と誤謬の遡及的修正とを区別して定義している点は、米国会計基準も同様である。

会計方針の変更の場合でも、その会計基準に特段の経過措置が定められていないときには、同様の取扱いをすることが求められている。一方で、我が国における会計方針の変更に関する現行の取扱い（財務諸表等規則等）では、国際的な会計基準とは異なり、過年度財務諸表への遡及適用はせず、その影響額の開示のみが求められている。さらにここで開示される影響額とは、前期と同様の会計方針を当期においても適用した場合の営業損益等に関する差額である。

37. このため、会計方針の変更を行った場合に過年度財務諸表に遡及適用を行うこととしたときには、次のような効果が期待できる。

(1) 比較可能な情報を、原則として財務諸表本体のすべての項目（注記情報も含む。）に関して提供することにより、特定の項目だけではなく、財務諸表全般についての比較可能性が高まると考えられること

(2) 比較のベースが旧基準ベースから新基準ベースへと変わることにより、情報の有用性がより高まると考えられること

こうした観点から、我が国においても、会計方針の変更に関しては、現行の注記による対応から、国際的な会計基準と同様に過年度財務諸表への遡及適用による対応への転換を検討していくことが考えられる。

38. 一方、当期に行われた会計方針の変更は、前期の時点では会計方針の変更に至るまでの正当な理由がなかったと考えられるが、それにもかかわらず当期の会計方針を前期に遡及適用し、遡及適用後の情報を提供することがすべての場合において有用であるとはいえないのではないかとの指摘もある。検討にあたっては、こうした指摘も踏まえつつ、議論を進める必要があるものと考えられる。加えて、我が国の会計基準では会計方針の変更とされている一方、国際的な会計基準では見積りの変更とされている減価償却方法の変更の取扱いに関しても、検討する必要があるものと考えられる（第70項及び【各論1】参照）。

39. また、新たに適用された会計基準の適用による会計方針の変更の取扱いについては、国際的な会計基準においても個別基準で経過措置を設けた場合には、これが優先するものと定められている。この点については我が国においても、同様の定めを設けるかどうか、検討していくことが考えられる。

遡及適用が実務上不可能な場合の取扱い

国際的な会計基準における取扱い

40. 国際財務報告基準では、会計方針の変更による過年度財務諸表への遡及適用について、特定期間の影響を測定することが不可能な場合、実務上測定可能な最も古い期間の期首の資産及び負債の帳簿価額を修正し当該期間の資本項目の期首残高を修正することが認められてい

る。さらに、累積的影響額の算出が不可能な場合には、実務上適用可能な最も古い時点から将来に向かって新しい会計方針を適用して比較情報を修正しなければならないとされている。

41. 米国会計基準でも、国際財務報告基準と同様に、実務上遡及適用が不可能な場合についての定めが設けられている。米国会計基準においては、累積的影響額を算出することはできるが表示されている過去の期間それぞれへの影響額を算出することが不可能な場合、実務上算定可能な最も古い期間の期首の資産及び負債の帳簿価額に、会計方針の変更による累積的影響額を反映しなければならず、相殺すべき修正額があるときは、当該期間の利益剰余金の期首残高を修正しなければならないとされている。さらに、累積的影響額を算出することが不可能な場合には、実務上適用可能な最も古い時点から将来に向かって新しい会計方針を適用しなければならないものとされている。

遡及適用が実務上不可能な場合に関する論点

42. 上記のとおり、国際的な会計基準では、会計方針の変更による遡及適用が実務上不可能となる場合についての説明があり、例えば過去に情報が収集されておらず、遡及適用による再計算ができない場合が実務上不可能であるとされている。

43. また、新しい会計方針を適用するにあたって見積りを必要とする場合に、時間の経過によりそれが困難になる場合もあるとされている。遡及適用する場合には、次のような情報といわゆる「後知恵的な情報」を区別することを求めており、これらの情報を区別することが困難な見積りを必要とするときに、実務上遡及適用は不可能であるとされている。

- (1) 取引、その他事象又は状態が発生した時点の状況に関し、証拠を提供する情報
- (2) 当該過年度財務諸表が承認された時点で利用可能な情報

44. このように、新しい会計方針の過年度財務諸表への遡及適用は、実務上不可能な場合も想定される。遡及適用の考え方の導入を検討するにあたっては、国際的な会計基準と同様に、実務上遡及適用が不可能な場合の取扱いを検討していく必要があるものと考えられる。

45. 国際的な会計基準において、基準書を初めて適用する場合に遡及適用が求められることは多くはない。これは会計方針の変更を遡及適用しようとした場合、会計上の見積りが影響するために過去に遡って見積りができないことが多いためと考えられる。会計方針の変更に伴う遡及適用を求めるかどうかについては、会計方針の変更に際して、会計上の見積りがどれだけ影響するかによって取扱いを検討するという整理の仕方もあるものと考えられる。

会計方針の変更に関する開示

我が国における現行の取扱い

46. 企業会計原則注解（注3）において、正当な理由によって、会計処理の原則又は手続に重要

な変更を加えたときは、これを当該財務諸表に注記しなければならないとされている。さらに、連結財務諸表原則第七 3 (1)では、重要な資産の評価基準及び減価償却の方法について変更があったときは、その旨、その理由及びその影響を注記するものとされている。

国際的な会計基準における取扱い

47. 国際財務報告基準においては、基準書を初めて適用する場合の開示として、次の内容が求められている。

- (1) 基準書又は解釈指針の名称
- (2) 経過措置がある場合、会計方針の変更がそれに従って行われた旨
- (3) 会計方針の変更の内容
- (4) 経過措置がある場合、その概要と将来の期間への影響
- (5) 影響を受ける財務諸表の各表示項目と 1 株当たり利益
- (6) 表示されている期間より前の期間における修正額
- (7) 実務上遡及適用が不可能な部分があった場合、その状況及び会計方針の変更の適用開始時期等

48. 一方、自発的に会計方針を変更する場合の開示としては、次の内容が求められている。

- (1) 会計方針の変更の内容
- (2) 新しい会計方針の適用が信頼可能でより適切な情報を提供する理由
- (3) 影響を受ける財務諸表の各表示項目と 1 株当たり利益
- (4) 表示されている期間より前の期間における修正額
- (5) 実務上遡及適用が不可能な部分があった場合、その状況及び会計方針の変更の適用開始時期等

49. 米国会計基準においては、自発的な会計方針の変更と非自発的な会計方針の変更とを一括して、次のような項目の開示を行うよう定められている。

- (1) 会計方針の変更の内容及び理由（新しく採用した会計方針がより望ましい理由の説明を含む。）
- (2) 当該変更の適用方法及び次の事項
 - ① 遡及適用された過去の期間情報
 - ② 影響されるすべての期間における、継続事業からの利益、純利益、その他の財務諸表表示項目、1 株当たり金額への変更の影響
 - ③ 最も古い表示期間の期首における利益剰余金又は貸借対照表の資本若しくは純資産の他の項目に関する変更による累積的影響額
 - ④ 実務上遡及適用が不可能である場合にはその理由、使用した代替的方法

- (3) 会計方針の変更の間接的影響額を認識した場合、その金額

会計方針の変更に関する開示の考え方

50. 財務諸表本体について国際的な会計基準とほぼ同様に遡及適用を行うこととした場合には、注記における開示項目についても、これらの会計基準における開示項目を参考にしつつ検討することが考えられる。

【論点 4】表示方法の変更に係る過年度遡及修正

表示方法の変更に係る定義

我が国における現行の取扱い

51. 日本公認会計士協会 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「監査委員会報告第 78 号」という。）において、表示方法とは、一般に財務諸表項目の科目分類、科目配列及び報告様式をいい、表示方法の変更には、貸借対照表の流動資産あるい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、統合あるいは勘定科目名の変更等を行うものと、当該区分を超えて表示方法を変更するものがあるとされている。

国際的な会計基準における取扱い

52. 国際財務報告基準では、表示方法の変更について特段の定義はないものの、米国では、米国公認会計士協会のプロフェッショナル・スタンダードにおいて考え方の基礎が示されており、表示方法の変更は、会計方針の変更ではなく、財務諸表に表示されている金額の組替えであると考えられている。

表示方法の変更の定義に関する論点

53. 監査委員会報告第 78 号に示されている我が国における表示方法の変更の定義については、特段の論点はないものと考えられる⁹。なお、我が国においては表示方法の変更が会計方針の変更に含まれているが、これについては会計方針を「会計処理の原則及び手続」と「表示方法」とに分けた上で、それぞれ対応すれば足りると考えることもできる（第 32 項(2)参照）。

⁹ なお、監査委員会報告第 78 号では、区分を超えた表示方法の変更とそれ以外のもの（表示形式上の変更）とに分け、前者のみを会計方針の変更として取り扱うこととしているが、過年度財務諸表の組替えの考え方を導入する場合においては、表示方法の変更として両者を同様に取り扱うことが適当と考えられる。

表示方法の変更に関する原則的な取扱い

我が国における現行の取扱い

54. 企業会計原則及び同注解では、表示方法の変更が行われた場合の取扱いについては明文化されていない。また、現行の取扱い（財務諸表等規則等）においては、表示方法についても継続性を保持すべきことを明示したうえで、表示方法を変更した場合には前事業年度の財務諸表との比較を行うために必要な注記を行うこととされているが、過年度財務諸表の組替えは行われていない。

国際的な会計基準における取扱い

55. 国際財務報告基準では IAS 第 1 号において、財務諸表上の項目の表示及び分類は、原則として継続しなければならないとするともに、表示又は分類を変更した場合には、原則として過年度分についても組み替えたうえで、当該組替えの内容や理由などの一定の開示を求めている。また、米国会計基準でも ARB 第 43 号において、過年度財務諸表についても当年度と同様に表示されること、つまり組替えが望ましいとされ、組替えやその他の理由によって過年度分の表示方法が変更された場合、当該変更に関する開示を行う必要があるとされている。

表示方法の変更の原則的な取扱いに関する論点

56. 国際的な会計基準においては、表示方法の変更が行われた場合には会計方針の変更と同様、財務諸表の比較可能性を確保するための遡及的な組替えが求められている。我が国における現行の取扱い（財務諸表等規則等）においても比較可能性を確保するための注記による開示は行われているが、遡及的な組替えは求められていない。
57. 表示方法の変更が行われた場合に過年度財務諸表に組替えを求めることは、会計方針の変更について遡及適用を行った場合と同様に、特定の項目だけではなく、財務諸表全般についての比較可能性が高まり、情報の有用性がより高まるなどの効果が期待できる。
58. したがって、会計方針の変更について遡及適用を求める場合には、表示方法の変更に関しても、現行の注記による対応から、国際的な会計基準と同様に過年度財務諸表の組替えによる対応へと転換する方向で検討することが考えられる。

過年度財務諸表の組替えが実務上不可能な場合の取扱い

59. 国際的な会計基準では、表示方法の変更による遡及的な組替えが実務上不可能となる場合について説明されている。例えば IAS 第 1 号では、過年度においては組替えを可能にするような方法でデータが収集されていなかったため、計算ができない場合などがあるとされている。遡及的な組替えにおいても、会計方針の変更における遡及適用と同様に実務上不可能な

場合が想定されるため、国際的な会計基準で定められているような、実務上不可能な場合の取扱いを検討することが考えられる。

表示方法の変更に関する開示

60. 表示方法の変更を行った場合、我が国における現行の取扱い（財務諸表等規則等）においては、前事業年度の財務諸表との比較を行うために必要な事項として、表示方法の変更の内容に関する注記を行うことが求められている。一方、国際財務報告基準においては、過年度財務諸表における組替えの内容、組み替えられた項目又は項目のグループの金額、組替えの理由の開示が求められている。また、米国会計基準では、組替えを説明する情報を記載する必要があるものとされている。
61. 我が国においては過年度財務諸表の組替えは行われていないものの、現行の取扱い（財務諸表等規則等）で開示が求められている内容は、前事業年度の財務諸表との比較を行うために必要な事項とされ、開示の内容という観点からは、過年度財務諸表の組替えに関する国際的な会計基準とほぼ同様であるものと考えられる。表示方法の変更に関する開示については、現行の取扱いの考え方を踏まえつつ、国際的な会計基準の定めも参考にして、検討を進めていくことが考えられる。

【論点 5】 会計上の見積りの変更に係る取扱い

見積りの変更に関する定義

我が国における現行の取扱い

62. 我が国においては、日本公認会計士協会 監査基準委員会報告書第 26 号「監査実務指針の体系」（以下「監査基準委員会報告書第 26 号」という。）の「[付録 2] 用語集」のなかで、会計上の見積りとは、将来事象の結果に依存するために金額が確定できない場合、又は既に発生している事象に関する情報を適時にあるいは経済的に入手できないために金額が確定できない場合において、当該金額の概算額を算出することをいうとされている。また、会計上の見積りの変更については、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」（以下「監査委員会報告第 77 号」という。）において、過去に特定の会計事象等の数値・金額が会計処理を行う時点では確定できなかったため、見積りを基礎として会計処理していた場合において、損益への影響が発生する見積りの見直しをいうとされている。

国際的な会計基準における取扱い

63. 国際財務報告基準では IAS 第 8 号において、会計上の見積りの変更は、資産や負債の現状

の評価の結果行われる、あるいは、資産や負債に関連して予測される将来の便益及び義務の評価の結果行われる、資産や負債の帳簿価額の修正又は資産の定期的な費消額の修正をいうとされ、新しい情報や展開から生じるもので誤謬の訂正ではないものとされている。

64. 一方、米国会計基準では SFAS 第 154 号において、会計上の見積りの変更は、現存の資産又は負債の帳簿価額に影響を及ぼす変更や、現存又は将来の資産若しくは負債についての将来の会計処理に影響を及ぼす変更であるとされている。つまり、資産及び負債に関する現在の状況並びに予測される将来の便益及び義務を評価し、これに関連して期間ごとの財務諸表の表示を行ったことの必然の結果であり、新しい情報からもたらされた結果であるとされている。

見積りの変更の定義に関する論点

65. 会計上の見積りについては、前述の監査基準委員会報告書第 26 号に記された現在の定義でその内容が明らかになっていると考えられる。また、国際財務報告基準でも IAS 第 8 号において、事業活動に固有の不確実性が存在するため、財務諸表項目には、正確に測定できず、見積りのみで測定される項目も多いとされており、その内容は我が国における定義と同様と考えられる。したがって、会計上の見積り及びその変更については、従来の我が国における考え方を踏襲しても特段の問題は生じないものとも考えられるが、近時、会計上の見積りの変更と誤謬の訂正との境界が特に問題になることが多いことなどから、この点については誤謬の定義とあわせて検討しておく必要があるとの指摘もある。また、会計上の見積りの変更に関しては、その変更時期のあり方についても、この機会に整理が必要であるとの指摘もあり、この点についてもあわせて検討を進めていくことが考えられる。

見積りの変更に関する原則的な取扱い

我が国における現行の取扱い

66. 我が国においては、会計上の見積りの変更が行われた場合、過去に遡り、過年度財務諸表を修正することは行われていない。

国際的な会計基準における取扱い

67. 国際財務報告基準では IAS 第 8 号において、会計上の見積りの変更が資産、負債又は資本項目に影響を与える場合には、当該変更期間における資産、負債又は資本項目の帳簿価額を修正し、当該変更を認識しなければならないとされている。これに該当しない見積りの変更に関する影響については、当該変更が、当該変更期間にのみ影響を与える場合には当該変更期間、当該変更期間及び将来の期間の両方に影響を与える場合は当該変更期間及び将来の期

間の損益に含め、将来に向かって認識しなければならないこととされている。

68. また、米国会計基準の SFAS 第 154 号でも、会計上の見積りの変更が当該変更期間にのみ影響を与える場合には当該変更期間、当該変更が当該変更期間及び将来の期間に影響を与える場合にはその両方の期間において会計処理することとされている。さらに、会計上の見積りの変更は、過年度財務諸表で報告した金額を遡及的に修正して再表示したり、過年度に関する仮定による金額を報告することにより会計処理してはならないと定められている。

見積りの変更の具体的な取扱いに関する論点

69. 会計上の見積りの変更について、過年度財務諸表に遡って修正を行わないという点に関しては、我が国における現行実務と国際財務報告基準及び米国会計基準の定めの間には相違はないと思われる。会計上の見積りの変更は、新しい情報（事実）によってもたらされるものであることに着目すれば、その変更による影響額は、過年度よりもむしろ当年度以降に帰属すべき損益であると考えられる。したがって、会計上の見積りの変更については、現行の取扱いを踏襲し、過年度財務諸表に遡って修正を行わない方向で検討することが考えられる。
70. ただし、減価償却方法の変更に関しては、国際的な会計基準では会計上の見積りの変更として取り扱われている一方、我が国ではこれを会計方針の変更として取り扱っている。また、国際的な会計基準では、減価償却方法の変更は資産の経済的便益の費消パターンに関する会計上の見積りの変更として捉え、将来に向かって適用していくものとしているが、財務諸表の意思決定有用性の観点から、減価償却方法の変更に関しても遡及適用すべきか否かを考えるべきではないかという指摘もある。その一方、そもそも計画的・規則的な償却を行っているのは、資産の経済的便益の費消パターンに関する見積りが不可能なためであり、長年にわたり、そのように考えられてきたとの指摘もある。減価償却方法の変更が会計方針の変更と会計上の見積りの変更のいずれに該当すると考えるのか、また、その会計処理をどのように行うのかについては、耐用年数や残存価額の見積りを変更した場合の取扱いや固定資産の減損との関係も含め、検討していく必要があるものと考えられる（【各論 1】参照）。
71. また、会計上の見積りの変更については、国際的な会計基準と同様に将来に向かってその影響を認識しているが、その場合でも、その考え方について、より具体的な形で整理しておく必要があるのではないかという指摘がある。例えば、工事進行基準の進捗率に関する見積りを変更した場合、国際的な会計基準においては、その変更の影響をすべて当該変更期間に認識する処理がとられているとも考えられるが、将来に向かって認識するという考え方からは、その影響を変更期以降の期間に配分していくような処理も考えられる¹⁰。また、我が国に

¹⁰ しかしながら、例えば、工事進行基準を採用して工事契約に係る収益を認識する際、進捗率の見積りが70%から80%となった場合、将来に向かって適用することにより、将来のある年度の進捗率が例えば75%になるような

においては、耐用年数の見積りの変更に関し、過年度に相当する影響額を算定した上で、過年度損益の修正として当該変更期間の損益計算書の特別損失に計上する実務（臨時償却）があり、見積りの変更を過年度財務諸表に反映しないとした場合でも、これらの処理との関係などを整理する必要があるものと考えられる（【各論 2】及び【各論 3】参照）。

見積りの変更に関する開示

我が国における現行の取扱い

72. 我が国では監査委員会報告第 77 号において、会計上の見積りの変更は、技術力の向上や経済環境等の変化等により、従来採用している見積方法が実態に適合しなくなったことにより最適な方法を採用するというものであるため、会計方針の変更には該当しないものとされ、追加情報として次の項目を注記するものとされている。

- (1) 会計上の見積りを変更した旨
- (2) 当該変更の内容
- (3) 当該変更が財務諸表等に及ぼす影響

国際的な会計基準における取扱い

73. 国際財務報告基準においては、会計上の見積りの変更が当該変更期間及び将来の期間に与える影響と、その内容及び金額の開示を求めており、将来の期間に与える影響について見積りが実務上不可能な場合は、その事実を開示しなければならないとされている。

74. 米国会計基準では、償却資産における耐用年数の変更など、当該変更期間及び将来の期間に影響を与える会計上の見積りの変更に関して、当該変更期間の継続事業からの利益、純利益及び関連する 1 株当たり利益を開示しなければならないとされている。また、回収不能債権又は陳腐化棚卸資産などのような項目について、会計処理の通常過程で每期行う見積りに関する影響の開示は不要であるが、当該見積りの変更の影響が重要である場合には開示を要することとされている。さらに、会計上の見積りの変更が当該変更期間には重要な影響を与えないが、将来の期間に重要な影響を与えることが合理的に見込まれる場合には、当該変更期間の財務諸表において会計上の見積りの変更に関する記述を開示することが求められている。減価償却方法の変更などの会計上の見積りの変更が会計方針の変更が影響を与える場合とされているものについては、当該会計上の見積りの変更の内容や理由、影響額など、会計方針の変更と同様の内容の開示を要するものとされている。

処理とするのは不自然ではないかとの意見もある。

見積りの変更に関する開示の考え方

75. 会計上の見積りの変更に関する開示については、現行の我が国の取扱いと、国際的な会計基準における開示に大きな差はないと考えられる。現行の取扱いの考え方を踏まえつつ、国際的な会計基準の内容も参考に、検討を進めていくことが考えられる。

【論点 6】 セグメントの区分方法の変更に係る過年度遡及修正

セグメントの区分方法の変更に係る具体的な取扱い

我が国における現行の取扱い

76. 我が国では監査委員会報告第 78 号 2(1)において、例えば、セグメント情報の記載におけるセグメントの区分方法の変更のように、財務諸表上の勘定科目の金額に直接影響を及ぼさない場合においても、開示されるセグメント情報に重要な影響を及ぼすものについては、会計方針の変更として取り扱われることに留意する必要があるとされており、セグメントの区分方法の変更が、会計方針の変更として取り扱われるべきものであるとの考え方が示されている。
77. また、連結財務諸表規則においては、セグメントの区分方法等を変更した場合には、会計方針の変更の場合と同様に、その旨、変更の理由及び当該変更がセグメント情報に与えている影響を記載するものとされている。ただし、セグメントの区分方法等の変更がセグメント情報に重要な影響を与える場合には、前期のセグメント情報との比較可能性を大きく損ねることになるため、前期のセグメント情報を変更後のセグメントの区分方法等により遡及して作り直したものと比較して開示することも考えられる（日本公認会計士協会 会計制度委員会報告第 1 号「セグメント情報の開示に関する会計手法」（以下「会計制度委員会報告第 1 号」という。）解説 I 四）とされており、セグメントの区分方法の変更に関する取扱いにおいては、我が国でも既に過年度財務諸表に遡及して適用するという考え方が用いられているものとも考えることもできる。

国際的な会計基準における取扱い

78. 一方、IFRS 第 8 号 では、セグメント情報による開示方法の変更を、(1) 報告セグメントの構成を変更する原因となるような内部組織の変更があった場合と、(2) 報告セグメント損益を決定するために使用した測定方法を変更する場合に分けて定めている。このうち、(1) については、情報が入手不能な場合や、それを作成する費用が高すぎる場合を除き、中間期間を含む、当該変更前の期間について対応する情報を再表示しなければならないとされている。米国会計基準の SFAS 第 131 号においても、これとほぼ同様の内容が定められている。

セグメントの区分方法の変更の具体的な取扱いに関する論点

79. セグメントの区分方法の変更については、我が国における現行の取扱いにおいても既に過年度のセグメント情報に対して遡及適用を行うのと同様の方法が認められてはいるものの、その採否は企業の裁量に委ねられている。セグメントの区分方法の変更をこれまでどおり会計方針の変更として扱っていくのであれば、他の会計方針の変更に含める形で国際的な会計基準と同様の遡及適用を考えることができるものと思われる。

過年度財務諸表の組替えが実務上不可能な場合の取扱い

80. 国際財務報告基準においては、企業が、セグメントの構成を変更する原因となるような内部組織の変更をした場合で、当該変更前の期間のセグメント情報を再表示しないときには、当該変更の発生した期間において必要な情報が入手不能な場合や作成する費用が高すぎる場合を除き、セグメントの区分に適用した旧基準と新基準の双方によって当該変更を行った期間のセグメント情報を開示しなければならないとされており、米国会計基準でもほぼ同様の定めが設けられている。我が国において、セグメントの区分方法の変更があった場合に、原則として過年度のセグメント情報について遡及適用を求めるときには、国際的な会計基準と同様に、遡及適用が実務上不可能な場合についての取扱いを設けておくかどうかについても、検討を行う必要があるものと考えられる。

セグメントの区分方法の変更に関する開示

我が国における現行の取扱い

81. 我が国においては、正当な理由によりセグメントの区分方法等¹¹を変更した場合は、変更した旨、変更した理由、当該変更がセグメント情報に与えている影響を注記しなければならないとされている（会計制度委員会報告第1号I四）。

国際的な会計基準における取扱い

82. 国際財務報告基準においては、報告セグメントの区分方法の変更に伴い、企業は当該変更前の期間のセグメント情報の対応項目を修正して表示したか否かを開示しなければならないとされており、米国会計基準においても、これとほぼ同様の内容が定められている。また、国際的な会計基準における注記の内容は、マネジメント・アプローチを前提にしており、そのために、セグメントの区分方法の変更理由については開示が求められていないと考えられ

¹¹ 営業費用の配分方法、資産等の配分方法等を含む。

る。なお、報告セグメント損益を決定するために使用した測定方法を前期に採用した方法から変更する場合（第 78 項(2)参照）には、企業は、当該変更の内容及び当該変更がセグメント損益の測定値に与えた影響があればその金額の開示を行わなければならないとされているが、遡及適用による開示は求められていない¹²。

セグメントの区分方法の変更に関する開示の考え方

83. 我が国においてマネジメント・アプローチが採用された場合（第 9 項参照）、求められる開示の内容が変わることも想定される。したがって、現在行われているセグメント情報の開示全般の議論と並行して、今後の開示のあり方について検討を続けていくことが考えられる。

【論点 7】 誤謬に係る過年度遡及修正

誤謬の定義

我が国における現行の取扱い

84. 我が国の会計基準において誤謬を定義したものはないが、監査上の取扱いにおける定義がある。すなわち、日本公認会計士協会 監査基準委員会報告書第 35 号「財務諸表の監査における不正への対応」（以下「監査基準委員会報告書第 35 号」という。）では、財務諸表の虚偽の表示は不正又は誤謬から生ずるとし、不正と誤謬について財務諸表の虚偽の表示の原因となる行為が意図的であるか意図的でないかで区別した上で、誤謬¹³とは、財務諸表の意図的でない虚偽の表示であって、金額又は開示の脱漏を含むとしている。

国際的な会計基準の取扱い

85. 国際財務報告基準では IAS 第 8 号において、過年度の誤謬は、その時点で信頼性の高い情報を使用しなかったか、誤用があったことによる過去 1 年又はそれ以前の期間についての企業の財務諸表における脱漏又は虚偽表示をいうものとし、これには、計算上の誤り、会計方針の適用の誤り、事実の見落としや解釈の誤りのほか、不正行為の影響も含まれるとされている。

86. 米国会計基準では SFAS 第 154 号において、計算上の誤り、会計原則を適用する上での誤り、財務諸表作成時に存在した事実の見過ごし若しくは誤用から生じる財務諸表中の認識、測定、

¹² ただし、米国では遡及適用による処理が推奨されている。

¹³ 例えば、(1)財務諸表の基礎となるデータの収集又は処理上の誤り、(2)事実の見落としや誤解から生ずる会計上の見積りの誤り、(3)認識、測定、分類、表示又は開示に関する会計基準の適用の誤りが含まれるとされている。

表示又は開示の誤謬が該当するものとされ、一般に認められない会計方針から一般に認められる会計方針に変更する場合も、誤謬の訂正とされている。

誤謬の定義に関する論点

87. 我が国においては、現在、監査上の取扱いにしか誤謬の定義がないため、国際的な会計基準も参考に、会計基準において誤謬を定義することが考えられる。監査基準委員会報告書第35号では、誤謬と不正とを区別した取扱いになっているが、国際財務報告基準では、誤謬には不正行為の影響をも含むものとし、米国会計基準でも両者を区別して定義していない。会計上の誤謬については、それが意図的であるのかどうかにより、その取扱いを区別する必要性はないものと考えられるため、会計基準において誤謬の定義を定める場合には、国際的な会計基準と同様に、不正に起因する影響も含めて定義することが考えられる。
88. また、後述するように、誤謬のうち、重要なものについての会計処理を定めるとした場合、何を以て「重要な誤謬」とするのが重要な論点となる¹⁴。この点については、実務上の混乱を招かないように、会社法及び証券取引法（金融商品取引法）に基づく開示制度との関係などについても、十分な整理が必要であるものと考えられる。

誤謬に関する原則的な取扱い

我が国における現行の取扱い

89. 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。ここでいう前期損益修正項目は、過年度の損益計算に含まれていた計算の誤りあるいは不適切な判断を当期において発見し、その修正を行うことから生ずる損失項目または利得項目であると一般に考えられている。このように、我が国における会計上の誤謬の取扱いとしては、前期損益修正項目として当期の損益で修正する方法が示されており、過年度の誤謬を修正再表示する方法は定められていない。
90. その一方、我が国においては会計上の取扱いとは別に、制度上、証券取引法（金融商品取引法）に基づいて訂正報告書を提出し、そのなかで過年度財務諸表を修正再表示しなければならない場合がある。

¹⁴ 現在、米国においてはFASB スタッフ意見書案SFAS 154-a「過年度の誤謬が、当期の財務諸表における誤謬の程度の測定に及ぼす影響の検討」が公表されており、このなかで、誤謬の重要性に関しては、ロールオーバー法（損益計算書に与える影響度合いにより重要性を判定）及びアイアン・カーテン法（貸借対照表に与える影響度合いにより重要性を判定）の両方を用い、誤謬の程度を測定しその重要性を評価する方法が提案されている。

国際的な会計基準における取扱い

91. 国際財務報告基準では IAS 第 8 号において、重要な誤謬を含んでいる財務諸表、又は重要性には欠けるが、企業の財政状態、経営成績又はキャッシュ・フローに係る特定の表示を目的として意図的に誤謬を生じさせた財務諸表は、国際財務報告基準に準拠していないこととし、後の期間まで発見されなかった過年度の誤謬については、後の期間の財務諸表において表示される比較情報で修正することとされている。
92. 米国会計基準でも SFAS 第 154 号において、財務諸表の公表後に誤謬が発見された場合には、前の期間の財務諸表を修正再表示しなければならないこととされている。

誤謬の原則的な取扱いに関する論点

93. 我が国においては、会計上の取扱いとしては、前期損益修正項目として当期の損益で修正する方法のみが示されており、過年度の誤謬を修正再表示する方法は定められていない。その一方、国際的な会計基準においては、すでに公表済の財務諸表について誤謬が発見された場合、過年度財務諸表を修正再表示することとされている。会計上の誤謬の取扱いに関し、IAS 第 8 号及び SFAS 第 154 号における重要な誤謬を修正再表示する考え方を導入することは、期間比較が可能な情報を開示するという観点からも有用であり、会計基準のコンバージェンスを図るという観点からも望ましいという考え方がある。また、そもそも誤謬のある過年度財務諸表を修正再表示することは、会計方針の変更に関する遡及適用等とは性格が異なっており、比較可能性の確保や会計基準のコンバージェンスの促進という観点からではなく、当然の要請として会計基準に定めておくべきであるとの指摘がある。さらに、すべての会社に対して誤謬による修正再表示を求めるのであれば、現行の会計上の誤謬の取扱いを変更することが必要であるという指摘もある。
94. その一方、我が国においては、財務諸表に重要な影響を及ぼすような誤謬が発見された場合、当該誤謬が訂正報告書の提出事由に該当するときには、修正再表示が行われることになるため、修正再表示の枠組みは開示制度において手当て済みであるという考え方がある。さらに、訂正報告書の提出事由に該当しない誤謬についても、前期損益修正項目として特別損益に計上する現行の取扱いで足りるとするのであれば、現行の会計上の誤謬の取扱いを、特段変更する必要はないという考え方もある。
95. 会計上の誤謬の取扱いに関しては、前述の開示制度との関係を考慮しつつ、国際的な会計基準と同様に過年度財務諸表の修正再表示による対応を求めることとするかどうかも含め、検討を進めていく必要があるものと考えられる。

過年度財務諸表の修正再表示が実務上不可能な場合の取扱い

国際的な会計基準の取扱い

96. 国際財務報告基準では IAS 第 8 号において、過年度のすべてについて誤謬の金額を算定することが実務上不可能な場合には、実務上可能となる最も古い時点から将来に向かって比較情報を再表示することができることとされ、また、少なくとも 1 会計期間について誤謬を修正することが実務上不可能な場合の指針が提供されている。
97. その一方、米国会計基準では SFAS 第 154 号において、修正再表示が実務上不可能な場合についての取扱いは設けられていない。SFAS 第 154 号の策定時に、IAS 第 8 号と同様の定めを設けることについて検討されたものの、前の期間の財務諸表に影響する誤謬を発見したが、実務上不可能であるために修正しなかった場合には、当該期間の財務諸表が一般に公正妥当と認められる会計原則に準拠して作成されたと報告事業体が述べることに首尾一貫していないという理由から、こうした提案は退けられている。

修正再表示が実務上不可能な場合の論点

98. このように、会計基準上で誤謬に関して修正再表示を求めることとした場合、修正再表示が実務上不可能な場合に関する定めを設けるかどうかには 2 つの考え方がある。米国会計基準のように実務上不可能な場合の取扱いを設けないという考え方に対しては、事後に最善の努力を尽くしても決算が確定できない事態が想定されるという指摘がある一方、国際財務報告基準のように実務上不可能であることを理由に修正再表示を行わないという考え方に対しては、誤謬を含んだ過年度財務諸表に関し、一般に公正妥当と認められる企業会計の基準への準拠性に問題があるという観点から、これを認めるべきではないという指摘がある。会計基準として誤謬に関し、修正再表示を求める場合には、この点についても検討を加えていく必要があるものと考えられる。

誤謬に関する開示

国際的な会計基準における取扱い

99. 国際財務報告基準では、過年度に誤謬があった場合の開示として、次の内容が定められている。
- (1) 過年度の誤謬の内容
 - (2) 表示対象となる各期間について、実務上可能となる範囲における次の事項に関する修正額
 - ① 影響される財務諸表の各表示項目
 - ② 1 株当たり利益

- (3) 表示対象となる最も古い期間の期首における修正額
 - (4) 修正再表示が特定の過年度について実務上不可能となる場合には、当該状態が存在するに至った状況及び誤謬がいつ、どのように修正されているかの説明
100. また、米国会計基準では、次の内容が開示されることとなっている。
- (1) 過去に公表した財務諸表を修正再表示した旨及び当該誤謬の内容
 - (2) 影響されるすべての期間における財務諸表の各表示項目及び 1 株当たり金額への訂正の影響額
 - (3) 表示対象となる最も古い期間の期首現在における利益剰余金又は貸借対照表の資本若しくは純資産の他の適切な項目への修正による累積的影響額
 - (4) 過年度の利益に及ぼす修正再表示による影響額

誤謬に関する開示の考え方

101. 我が国において、誤謬に関して修正再表示を求める場合には、これらの国際的な会計基準の定めを参考に検討を進めていくことが考えられる。

【論点 8】 四半期（中間）財務諸表開示に固有の遡及修正

四半期（中間）財務諸表開示における遡及修正の考え方

我が国における現行の取扱い

102. 四半期会計基準においては、財務諸表の期間比較可能性を確保する強いニーズは存在するという認識は持ちつつも、我が国における過年度遡及修正を行わない実務慣行や監査制度を踏まえ、例えば第 2 四半期以降に会計方針の変更を行った場合、年度の期首に遡って修正した四半期財務諸表の開示は求めず、その旨、その理由及び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の注記を行うこととしている。一方、中間財務諸表制度の下では、下期に会計方針の変更を行ったかどうかにかかわらず、年度では通年の財務諸表しか開示されない。このため、年度において上期と異なる会計方針を適用した場合でも上期の財務諸表は改めて開示されず、変更後の会計方針を中間財務諸表に適用した場合の影響額が年度の財務諸表において注記されることとなっている。

国際的な会計基準における取扱い

103. 国際財務報告基準では IAS 第 34 号において、会計方針の変更を行った場合には、当該会計年度の間接期間（四半期を含む。以下同じ。）の財務諸表や、過年度の対応する中間期間の財務諸表について、原則として遡及適用を行うことが求められるとされている。

104. また、米国会計基準においても、SFAS 第 154 号において、中間期間に行った会計方針の変更は、年度の財務諸表の場合と同様に、遡及適用により報告しなければならないとされている。

四半期（中間）財務諸表開示における遡及修正の考え方

105. 国際財務報告基準及び米国会計基準では、四半期（中間）財務諸表開示において会計方針の変更を行った場合にも、遡及適用が求められている。また、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。また、中間財務諸表の開示においても同様の方向で検討することが考えられる（四半期財務諸表において第 2 四半期以降、中間財務諸表において下期に会計方針の変更があった場合の具体的な取扱いの考え方については付録 3 も参照）。ただし、四半期財務諸表及び中間財務諸表における遡及修正に関しても、年度の財務諸表の場合と同様に、誤謬に関する事項も含め、証券取引法（金融商品取引法）に基づく開示制度との関係の整理が不可欠であり、本論点整理に基づく検討と並行して、こうした整理が行われることが必要であると考えられる。

会計年度全体での会計方針の首尾一貫性

106. 四半期（中間）財務諸表の遡及修正に固有の問題としては、会計方針に関する会計年度全体での首尾一貫性の問題がある。

我が国における現行の取扱い

107. 四半期会計基準においては、年度の期首に遡って遡及適用することを求めている。したがって、例えば第 2 四半期以降に自発的に会計方針の変更を行った場合、会計年度全体での会計方針の首尾一貫性に欠けることになるが、その旨、その理由及び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の注記を行うこととしている。一方、年度と中間の会計方針の関係については、日本公認会計士協会 監査委員会報告第 36 号「中間財務諸表と年度財務諸表との会計処理の首尾一貫性」において、中間財務諸表と年度財務諸表の作成に関する会計方針は、原則として、首尾一貫していなければならないこととされているが、

やむを得ず年度と中間における会計処理の首尾一貫性を欠く場合には、年度の財務諸表において、中間・年度の首尾一貫性が保持されていない場合の注記がなされなければならないとされている（以上の注記の内容については付録3を参照）。

国際的な会計基準の取扱い

108. 国際財務報告基準では IAS 第 8 号において、会計方針の変更の遡及適用について実務上不可能な部分がある場合、少なくともその年度の期首以前の一時点から将来に向かって適用しなければならないと定めている。これに関しては、同一の会計年度中のある中間期間末に会計方針の変更を認めると、同一の会計年度中の特定の種類の取引等について 2 つの異なった会計方針を認めることになり、中間期間の情報に関する分析や理解の複雑さが生じるためと考えられている。
109. 米国会計基準でも SFAS 第 154 号において、実務上不可能であることを理由とする遡及適用の例外の定め（第 41 項参照）を、変更を行った会計年度の中途に適用することを禁じ、翌会計年度の期首においてのみ行うことができるとし、会計方針の変更の遡及適用について実務上不可能な部分がある場合には国際財務報告基準と同様に、同一の会計年度中のある中間期間末に会計方針の変更を行うことはできないものとされている。

会計方針の首尾一貫性に関する考え方に関する論点

110. 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. 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。

【論点 9】 廃止事業の報告に係る過年度遡及修正

廃止事業の報告の概要

112. 我が国では廃止事業に関する取扱いは定められていないが、国際的な会計基準では、財務諸表の報告企業が廃止事業を有している場合、これを継続事業と区分して報告する基準が設けられており、国際財務報告基準では IFRS 第 5 号、米国会計基準では SFAS 第 144 号において定められている。
113. これらの基準では、報告企業において、処分済み又は処分が予定されている事業（廃止事業）がある場合には、損益計算書上、継続事業に係る損益と区分し、廃止事業に係る損益として独立項目で表示するとともに、貸借対照表においては売却目的で保有する資産及び負債等を含めて、独立して表示することが求められている。

廃止事業の報告と過年度遡及修正

114. 国際的な会計基準では、廃止事業に係る損益について、過年度の損益計算書において遡及的に修正することが求められている。廃止事業の報告は、財務諸表利用者が企業の長期的な利益稼得能力をより良く判断できるという観点から、廃止事業と継続事業から生じたそれぞれの損益を区別しようとするものであるため、当期に廃止事業に分類された事業が存在する場合、過去の損益情報を遡及的に修正し、継続事業から生じた過去の損益を区分して報告することが、その目的に適うものとも考えることもできる。
115. このため、我が国においても廃止事業の報告が行われることとなった場合には、国際的な会計基準と同様に、過年度の損益情報を遡及的に修正するという方向で検討していくことが考えられる。
116. ただし、廃止事業の報告に関しては、過年度の損益計算書の遡及的な修正が重要な論点の 1 つではあるものの、国際的な会計基準においては売却目的で保有する非流動資産（及び処分グループ）の減損に関連して設けられた定めであり、本来過年度遡及修正とは別に議論すべき性格の問題であるという指摘もある。また、廃止事業の定義については、その単位の設定いかんでは実務が非常に煩雑となるという指摘や、個別と連結の関係などで我が国に特有の問題に関する整理が必要であるとの指摘がある。さらに、他部門とシナジーがある場合における情報の意思決定有用性に疑問があるという指摘もある。このため、廃止事業の報告に関しては、別プロジェクトでその取扱いを議論した後、改めて過年度遡及修正に係る論点について検討を行うことも考えられる。

【論点 10】 その他の論点

報告事業体の変更

117. 報告事業体の変更については、我が国における現行の取扱い及び国際財務報告基準においてはいずれも包括的に定めたものはなく、米国会計基準に固有の取扱いとなっている。米国会計基準では SFAS 第 154 号において、報告事業体の変更があった場合には、開示対象となるすべての期間における新しい報告事業体の財務諸表を示すために、当該変更を当該期間の財務諸表に遡及適用しなければならないとされ、具体的には主として次のような状況が該当することとされている。

- (1) 個々の事業体の財務諸表に代えて連結財務諸表を開示することになった場合
- (2) 連結財務諸表において開示される事業体のグループを構成する特定の子会社を変更する場合¹⁵

ただし、パーチェス法により会計処理する企業結合と FASB 解釈指針第 46 号（2003 年 12 月改訂）「変動持分事業体の連結」に従った変動持分事業体の連結のいずれも、報告事業体の変更には該当しないこととされている。

118. なお、前項(2)に該当するのは、有効な支配従属関係が存在しないと認められるという判断から、連結の対象から外していた事業体に関して状況の変化があり、これを連結の対象に含めることとなった場合などに限られるため、この定めを設けたとしても、適用される局面は限定されるものと考えられる。また、類似する問題として、原価法又は時価法で評価していた投資先の評価を、持分比率の上昇により、持分法に変更する場合等に関する遡及適用の問題もあるが、これは米国会計基準においても APB 意見書第 18 号「持分法による普通株式投資の会計処理」で定められている内容であるため、報告事業体の変更の論点としては取り扱わないことが考えられる。

既存の会計基準との整合性

119. 【論点 9】の廃止事業の報告においては、我が国において会計基準が存在しない項目に関する過年度遡及修正の問題を取り扱っているが、既存の会計基準についても、過年度遡及修正が認められないことを前提に構築されているため、過年度遡及修正の考え方を導入した場合にはその取扱いを再度検討する必要があると考えられるものがある。前述の四半期会計基準やセグメント開示に関する取扱いなどのように、本論点整理で取り上げたもの以外にも、例えば会計方針の変更があった場合の 1 株当たり当期純利益の取扱いなどが検討の対象として

¹⁵ 具体的には、会社更生や破産により支配力に重要な疑義があるなどの理由で、連結対象とする子会社に変動があった場合などが該当するものと考えられる。

考えられる。このように過年度遡及修正の考え方を導入するにあたっては、既存の会計基準全般に及ぼす影響も視野に入れ、検討を進めていく必要がある。

過年度遡及修正の考え方を導入する際の適用時期等に関する留意点

120. 過年度遡及修正の適用は我が国にとって新しい考え方の導入となるため、実務に与える影響は少なくないと考えられる。また、前述のとおり、過年度遡及修正の考え方を導入する場合における修正された過年度財務諸表の取扱いについては、誤謬に関する事項も含め、会社法及び証券取引法（金融商品取引法）に基づく監査も含めた開示制度など、関連法制度との関係の整理が不可欠であり、本論点整理に基づく検討と並行して、こうした整理が行われることが必要である。このため、財務諸表における過年度遡及修正の取扱いを定め、これを適用する際には、その適用時期の設定等にあたり、このような状況を十分に考慮することが必要であると考えられる。

固定資産の減価償却方法の変更及び耐用年数の変更に関する取扱い についての個別論点【論点 3 及び 5 に関連する各論】

【各論 1】 減価償却方法の変更の取扱い

我が国における現行の取扱い

121. 減価償却方法については、企業会計原則注解（注 1-2）において、会計方針とされており、その変更は会計方針の変更として取り扱うこととなる。監査委員会報告第 78 号では、会計方針の変更の種類ごとにその取扱いが示されており、減価償却方法の変更は、このうちの「複数の会計処理が認められている場合の会計処理の変更」になるものと考えられる。
122. この点については、企業会計原則 第三 5において「有形固定資産は、当該資産の耐用期間にわたり、定額法、定率法等の一定の減価償却の方法によって、その取得原価を各事業年度に配分し、無形固定資産は、当該資産の有効期間にわたり、一定の減価償却の方法によって、その取得原価を各事業年度に配分しなければならない」とされている。さらに同注解（注 20）において、固定資産の減価償却の方法として、(1)定額法、(2)定率法、(3)級数法、(4)生産高比例法が例示列挙されている。

国際的な会計基準における取扱い

123. 国際財務報告基準では IAS 第 8 号において、事業活動に固有の不確実性が存在するため、財務諸表項目には、正確に測定できず、見積りのみで測定される項目も多いとされており、そのなかで、償却資産の耐用年数又は包含される将来の経済的便益の費消パターンが挙げられている。さらに、将来の経済的便益の費消パターンについては減価償却の方法に反映されるべきものとされており、減価償却方法の変更は見積りの変更と捉えられている。
124. 一方、米国会計基準では SFAS 第 154 号において、長期性の非金融資産の減価償却等は、関連する会計方針の変更の影響から分離できない会計上の見積りの変更として位置付けられている。SFAS 第 154 号では、会計方針の変更と会計上の見積りの変更とを区分することは、時として困難であり、会計上の見積りの変更が会計方針の変更に影響されることがあるとしたうえで、その一例として長期性の非金融資産に関する減価償却方法の変更を挙げている。新たな償却方法は、当該資産に内在する見積将来便益、当該便益の費消パターン、又は当該便益に関して事業体が利用可能な情報の変動の部分的又は完全な認識により採用され、会計上の見積りの変更の影響から分離できないため、減価償却方法の変更は SFAS 第 154 号の適用上、見積りの変更になるものとされている。

減価償却の方法の変更に関する取扱いについての論点

125. 国際的な会計基準では、国際財務報告基準と米国会計基準との間で、会計方針の変更に関する表現の違いはあるものの、減価償却方法の変更の実質については、資産に具現化される経済的便益の費消パターンに関する見積りの変更として捉えている。一方、我が国における現行の取扱いは、固定資産の取得原価を各年度に配分する方法として、定率法や定額法などの一定の計画的・規則的な配分法があることを所与とし、そうした既成の会計方針の選択の問題として捉えているものと考えられる。
126. 減価償却方法の変更は、経済的便益の費消パターンに関する見積りの変更とする考え方で捉え直すのか、固定資産に係る計画的・規則的な費用配分方法の変更として捉え続けるのかにより、その本質を見積りの変更として考えるのか、それとも会計方針の変更と考えるのかは、変わってくるものと考えられる。
127. 減価償却方法の変更を、資産に具現化される経済的便益の費消パターンに関する見積りの変更として第一義的にとらえるのが妥当であれば、国際財務報告基準のように、これを見積りの変更として処理する方法が考えられる。
128. その一方、減価償却方法と見積りの要素との関係を一旦切り離し、固定資産に係る計画的・規則的な費用配分方法として捉えるのであれば、我が国の現行の取扱いのとおり、通常の会計方針の変更として捉えることになるものと考えられる。また、固定資産の経済的便益の費消パターンはそもそも見積りが不可能であるからこそ、計画的・規則的な償却を行っていると考えるのが歴史的な経緯であるとの指摘もある。このようなことから、減価償却方法の変更についても、会計方針の変更と区別することなく、遡及適用の対象とすべきかどうかということも論点となる。
129. これと関連して、減価償却方法の変更については、売上原価等の費用への影響という観点からは棚卸資産の評価方法の変更と同様に、過年度財務諸表に遡及適用を行うことが、財務諸表の利用者に対して有用な情報を提供することになるとの指摘がある。その一方、過去の時点ではその当時の減価償却額に基づく売上原価等で経済活動がなされていたのであるから、減価償却方法の変更について遡及適用を行うことが常に適切かどうかという点については疑問があるとの指摘もある。
130. なお、米国会計基準と類似した考え方により、形式上は会計方針の変更としたうえで、見積りの変更の影響から分離できないものであるとの観点から、減価償却方法については実質的には見積りの変更であり、他の見積りの変更と同様の取扱いを求めるという形で整理する方向性も考えられる。

【各論 2】見積りの変更（耐用年数の変更）に関する会計処理の考え方 我が国における現行の取扱い

131. 我が国においては、耐用年数や残存価額などの見積りに変更があった場合、過年度財務諸表に遡って、これを修正することは行われていない。

国際的な会計基準における取扱い

132. 国際財務報告基準では IAS 第 8 号において、会計上の見積りの変更が資産、負債又は資本項目に影響を与える場合には、当該変更期間における資産、負債又は資本項目の帳簿価額を修正し、当該変更を認識しなければならないとされている。これに該当しない見積りの変更に関する影響については、当該変更が、当該変更期間にのみ影響を与える場合には当該変更期間、当該変更期間及び将来の期間の両方に影響を与える場合は当該変更期間及び将来の期間の期間損益に含め、将来に向かって認識しなければならないとされている。

133. 一方、米国会計基準の SFAS 第 154 号でも、会計上の見積りの変更が当該変更期間にのみ影響を与える場合には当該変更期間、当該変更が当該変更期間及び将来の期間に影響を与える場合にはその両方の期間において会計処理することとされている。さらに、会計上の見積りの変更は、過年度財務諸表で報告した金額を遡及的に修正して再表示したり、過年度に関する仮定による金額を報告することにより会計処理してはならないと定められている。

見積りの変更に関する取扱いについての論点

134. このように、国際的な会計基準では、会計上の見積りの変更が当該変更期間にのみ影響を与える場合には当該変更期間、当該変更が変更期間及び将来の期間に影響する場合にはその両方の期間においてそれぞれ認識するという取扱いがあるが、これをどう解釈するかは、見積りの変更という事実をどのように捉えるかにより変わって来るとも考えられる。

耐用年数の変更の例による検討

135. 固定資産の減価償却における耐用年数の変更の取扱いについて、使用開始後 3 年目の期末に、使用開始時には予見することのできなかつた事実の発生により、有形固定資産の耐用年数を 10 年から 5 年に変更した場合を考える。

プロスペクティブ方式（修正額を変更期間及びそれ以降の期間で認識する方法）

136. 1 つの考え方としては、固定資産から提供される経済的便益の将来部分にのみ関連する変更と捉え、変更による影響を残り 2 年の償却費の増加という形で取り扱う方法がある（以下、この方法を「プロスペクティブ方式」という。）。この考え方は、3 年目までの過去の費用配

分額は今振り返っても適切であったが、4年目以降の当該資産の耐用年数の見積りが、新たな事実の発生により従前とは変わったという実態解釈と整合するものと考えられる。

キャッチ・アップ方式（修正額を変更期間で一時に認識する方法）

137. これとは別に、見積りの変更を、固定資産の稼働期間すべてに関連する変更であると捉え、既に経済的便益の提供を終えた3年分に相当する部分の変更については、当期における資産簿価の見積りの修正により対応し、残り2年の償却費を修正後の簿価を基礎に計算する方法も考えられる（以下、この方法を「キャッチ・アップ方式」という。）。この考え方は、固定資産の稼働期間全体に関する見積り（過去及び将来の費用配分額）が、今振り返ると実態と乖離しているため、固定資産の稼働期間のすべてにわたり費用配分額を改訂し、過年度分は累積的な影響額として3年目の財務諸表に反映させたという実態解釈に整合すると考えられる^{16 17 18}。
138. 国際財務報告基準や米国会計基準では、固定資産の耐用年数の変更を見積りの変更と捉え、前述のプロスペクティブ方式を採用しているものと通常解釈されている。ただし、国際財務報告基準や米国会計基準の文言上は、固定資産についても、当期における資産簿価の見積りの修正と捉えて当該資産の簿価を切り下げるキャッチ・アップ方式についても容認されているという解釈の余地があるようにも考えられる。
139. 我が国においても、固定資産の耐用年数の変更を前述したプロスペクティブ方式によって処理する実務が一般的ではあるものの、減価償却計算に適用されている耐用年数（又は残存価額）が、予見することのできなかつた原因等により著しく不合理となった場合に、耐用年数の短縮や残存価額の修正に基づいて一時に減価償却累計額の修正を行う場合（臨時償却）がある。
140. これらの2つの方法について検討するにあたっては、第136項及び第137項でみてきたよ

¹⁶ 製造設備においては、本来は棚卸資産の原価を考慮して生産高比例法の発想をとることが適切であるという考え方に基づけば、キャッチ・アップ方式が支持されるのではないかという指摘がある。

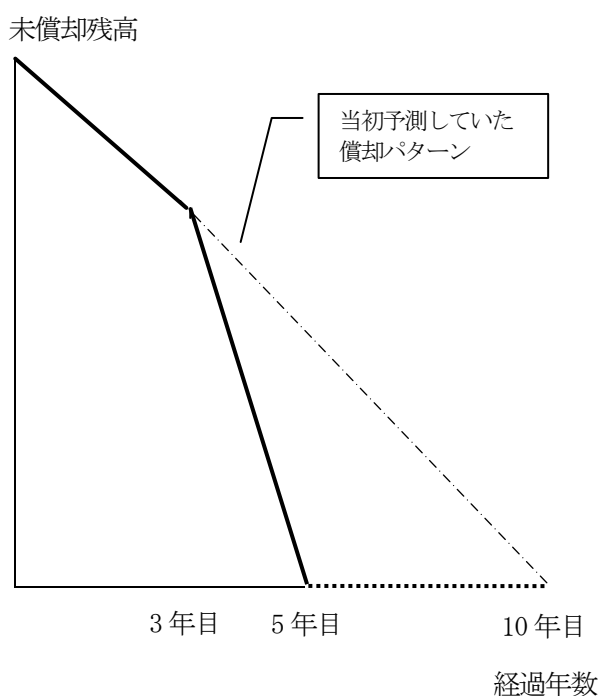
¹⁷ 国際的な会計基準においても、工事契約の収益認識（工事進行基準）における見積りの変更（進捗率等）については、キャッチ・アップ方式がとられている。例えばIAS第11号「工事契約」は、「工事進行基準は、各会計期間に、工事契約収益及び原価の最新の見積りに対して累積ベースで適用される」としているが、これはIAS第8号に従った処理であると明記されている。見積りの変更が過去において実施済みの部分を含む工期全般に均等に及ぶケースには、こうした処理が実態解釈に整合するものと考えられる。

¹⁸ 仮に、見積りの変更について遡及適用を行うとした場合には、あたかも固定資産の使用開始当初から耐用年数が5年であったかのごとく、経済的便益の提供を終えた3年分に相当する部分の変更を過年度財務諸表に遡及適用する方法で過年度財務諸表と当年度の期首剰余金を修正することとなると思われる（レトロスペクティブ方式（過年度分としての修正額を過去に遡り認識する方法））。減価償却方法の変更について遡及適用を求める場合には、耐用年数の変更についても可能な限り遡及適用することを求めることになるとの考え方もある。

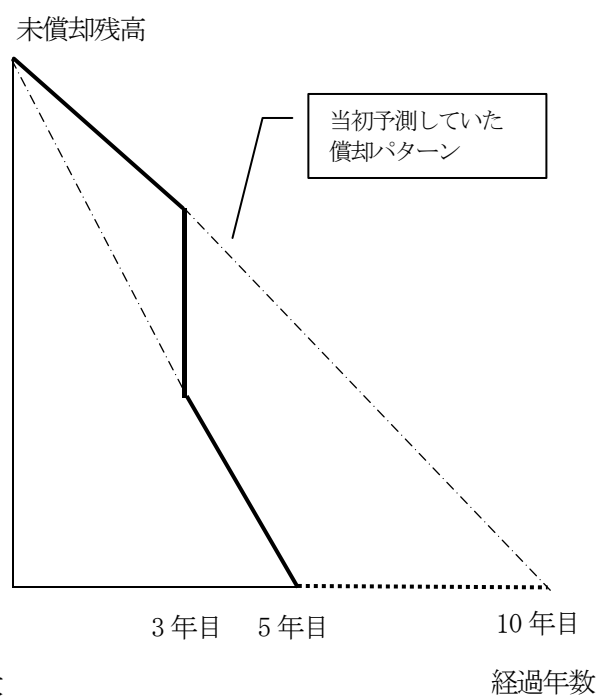
うな、見積りの変更による費用配分パターンの変動に関する実態解釈という切り口のほか、こうした見積りの変更が、固定資産に関するストック評価額の見積額に与える影響という側面に着目する切り口もあるものと考えられる。このような点に着目した場合、当期の見積りの変更をまずもって当期の貸借対照表価額に反映すること、すなわち固定資産のストック評価額に反映させ、その影響額をすべて当期の損益として認識する方法が妥当であるとも考えられる¹⁹。

【耐用年数の変更に関する償却パターンのイメージ図】

(プロスペクティブ方式)



(キャッチ・アップ方式)



【各論 3】 減損処理と臨時償却の関係

固定資産の減損に係る会計基準の設定に関する意見書での取扱い

141. 平成 14 年 8 月に企業会計審議会より公表された「固定資産の減損に係る会計基準の設定に関する意見書」（以下「減損会計意見書」という。）三 2. においては、「固定資産の帳簿価額を臨時的に減額する会計処理の一つとして、臨時償却がある。臨時償却とは、減価償却計算に適用されている耐用年数又は残存価額が、予見することのできなかつた原因等により著

¹⁹ 国際財務報告基準の IAS 第 8 号においても、固定資産に関連する見積り以外の見積りの変更、例えば不良債権の金額の見積りの変更などは、見積りの変更が変更期にのみ影響する場合であり、これをその変更期間中にすべて認識するという考え方から、このような処理方法はプロスペクティブ方式のなかに包含されて解釈されているようである。

しく不合理となった場合に、耐用年数の短縮や残存価額の修正に基づいて一時に行われる減価償却累計額の修正であるが、資産の収益性の低下を帳簿価額に反映すること自体を目的とする会計処理ではないため、別途、減損処理に関する会計基準を設ける必要がある。」とし、臨時償却と減損処理の性格の違いを明らかにしている。

142. そのうえで実務上の取扱いとしては、「減価償却などを修正して帳簿価額を回収可能な水準まで減額させる過年度修正は、現在、修正年度の損益とされている。遡及修正が行われなければ、過年度修正による損失も、減損による損失も、認識された年度の損失とされる点では同じである。したがって、当面、この部分を減損損失と区分しなくても、現行の実務に大きな支障は生じない。そのため、本基準では、他の基準を適用しなければならないものを除いて、回収を見込めない帳簿価額を一纏めにして、減損の会計処理を適用することとした。」(減損会計意見書 三 3.) としている。

143. しかしながら、「将来、過年度修正に対して遡及修正が行われるようになった場合には、本基準において減損損失に含まれているもののうち、減価償却の過年度修正に該当する部分については、減価償却の修正として処理される必要があると考えられる。また、この場合には、減価償却の修正前に減損損失を認識することについて、再検討される必要がある。」(減損会計意見書 三 3.) とし、過年度遡及修正の考え方が導入される場合には、この問題を再度検討すべきであることについて言及がなされている。

臨時償却の実務上の取扱いに関する整理

144. 我が国において過年度遡及修正の考え方を導入した場合でも、臨時償却について遡及適用の対象としなければ、過年度財務諸表が修正されることはないため、減損会計意見書で指摘されているような検討を行う必然性は乏しくなる。

145. しかしながら、遡及適用の対象にしないとしても、例えば耐用年数の短縮に基づく臨時償却を通常の耐用年数の変更と区分し、並存させていくとすれば、【各論2】で検討した問題についてどう考えるのか整理をしておく必要があるものと考えられる。

146. 国際的な会計基準においては、実務上、耐用年数の変更については【各論2】で示したようなプロスペクティブ方式に収斂されているようであるが、これは、キャッチ・アップ方式による処理が適切と思われる状況があったとしても、その場合には耐用年数の短縮に収益性の低下を伴う場合が多く、減損処理のなかで両方の影響を含めて処理できていることがあるためとも考えられる。臨時償却については、減損処理との関係や耐用年数の変更一般に関する考え方を踏まえつつ、国際的な会計基準の取扱いも参考に、今後の取扱いを検討していく必要があるものと考えられる。

付 録

この付録は、本論点整理で示された内容について理解を深めるために参考として示したものであり、一定の開示例を示すものではない点に留意する必要がある。

1 会計方針の変更による遡及適用

1. 前提条件

- (1) A社は当年度(X2年度)より、棚卸資産の評価方法を総平均法から先入先出法に変更した。
- (2) 前年度(X1年度)の期首時点で保有する棚卸資産(簿価140)について、従来より先入先出法を適用していたとした場合の評価額は200である(遡及適用が実務上不可能な場合(第40項から第45項参照)は想定していない。)。また、前年度の期末時点で保有する棚卸資産(簿価400)について、従来より先入先出法を適用していたとした場合の評価額は500である。
- (3) A社は連結財務諸表を作成しておらず、また、キャッシュ・フロー計算書は間接法で作成している。
- (4) 法定実効税率は40%と仮定する。
- (5) 前年度(X1年度)の比較財務諸表は次のとおりであった。

貸借対照表(抜粋)

| | X0年度末 X1. 3. 31 | X1年度末 X2. 3. 31 |
|----------|--------------------|--------------------|
| 資産の部 | X, XXX | 5, 000 |
| (うち棚卸資産) | 140 | 400 |
| 負債の部 | X, XXX | 3, 000 |
| 純資産の部 | X, XXX | 2, 000 |

損益計算書(抜粋)

| | X0年度 X0. 4. 1~X1. 3. 31 | X1年度 X1. 4. 1~X2. 3. 31 |
|------------------|----------------------------|----------------------------|
| 売上高 | X, XXX | 6, 300 |
| 売上原価 | X, XXX | 6, 090 |
| 売上総利益 | XXX | 210 |
| | | |
| 税引前当期純利益 | XXX | 210 |
| 法人税等(法人税等調整額を含む) | XXX | 84 |
| 当期純利益 | XXX | 126 |

株主資本等変動計算書（繰越利益剰余金部分の抜粋）

| | X0 年度 | X1 年度 |
|-------|--------------------|--------------------|
| | X0. 4. 1～X1. 3. 31 | X1. 4. 1～X2. 3. 31 |
| 前期末残高 | XXX | 500 |
| 当期純利益 | XXX | 126 |
| 当期末残高 | 500 | 626 |

キャッシュ・フロー計算書（営業活動によるキャッシュ・フロー部分の抜粋）

| | X0 年度 | X1 年度 |
|------------------|--------------------|--------------------|
| | X0. 4. 1～X1. 3. 31 | X1. 4. 1～X2. 3. 31 |
| 営業活動によるキャッシュ・フロー | | |
| 税引前当期純利益 | XXX | 210 |
| 棚卸資産の増減額 | XXX | △260 |
| | | |

2. 会計方針の変更による遡及適用

- (1) 前年度（X1 年度）の棚卸資産の簿価に対する、総平均法から先入先出法への変更による影響は次のとおり²⁰。

| | 先入先出法による よった場合 | 総平均法 (従来の方法) | 税引前利益 への影響 | 税金費用の 調整 (40%) | 純利益 への影響 |
|------------|-------------------|-----------------|---------------|-------------------|-------------|
| X1 年度の期首残高 | 200 | 140 | 60 ① | 24 ② | 36 ⑦ |
| X1 年度の仕入高 | 6,350 | 6,350 | - | - | - |
| X1 年度の期末残高 | (500) | (400) | (100) ③ | (40) ④ | (60) ⑧ |
| 売上原価 | 6,050 | 6,090 | (40) ⑤ | (16) ⑥ | (24) ⑨ |

なお、棚卸資産の簿価の増減は仕入と払出（売上原価）にかかるもののみであり、収益性の低下に伴う簿価切下げや他勘定への振替えなどはないものとする。

- (2) 当年度（X2 年度）の財務諸表に会計方針の変更を反映させる際の修正は次のとおり。

- 当年度（X2 年度）の期首の棚卸資産の評価額に関する修正（税金費用の調整を含む）

| | | | |
|-----------|-----|------------|-----|
| (借) 棚卸資産 | 100 | (貸) 期首剰余金 | 100 |
| (借) 期首剰余金 | 40 | (貸) 繰延税金負債 | 40 |

²⁰ 遡及適用に伴う過年度の損益の増減が当該年度の課税所得に影響を及ぼすかについては、税務上の取扱いに委ねられると考えられるが、ここでは過去の課税所得には影響を及ぼさず、将来加算（減算）一時差異となると仮定した上で、税金費用の調整を示すこととする。

(3) 前年度 (X1 年度) の財務諸表への遡及適用を行う際の修正に関する考え方については次のとおり。

- 前年度 (X1 年度) の期首の棚卸資産の評価額に関する修正の考え方 (税金費用の調整を含む)

| | | | |
|-----------|----|------------|----|
| (借) 棚卸資産 | 60 | (貸) 期首剰余金 | 60 |
| (借) 期首剰余金 | 24 | (貸) 繰延税金負債 | 24 |

- 前年度 (X1 年度) の期首の棚卸資産と売上原価の調整に関する修正の考え方 (税金費用の調整を含む)

| | | | |
|------------------|----|-------------|----|
| (借) 売上原価 (期首棚卸高) | 60 | (貸) 棚卸資産 | 60 |
| (借) 繰延税金負債 | 24 | (貸) 法人税等調整額 | 24 |

- 前年度 (X1 年度) の期末の棚卸資産と売上原価の調整に関する修正の考え方 (税金費用の調整を含む)

| | | | |
|-------------|-----|------------------|-----|
| (借) 棚卸資産 | 100 | (貸) 売上原価 (期末棚卸高) | 100 |
| (借) 法人税等調整額 | 40 | (貸) 繰延税金負債 | 40 |

(4) 遡及適用した場合の当年度 (X2 年度) の比較財務諸表は次のとおり。

貸借対照表 (抜粋)

| | X1 年度末 X2. 3. 31 | X2 年度末 X3. 3. 31 |
|----------|---------------------|---------------------|
| 資産の部 | 5,100 | X, XXX |
| (うち棚卸資産) | 500 | XXX |
| 負債の部 | 3,040 | X, XXX |
| 純資産の部 | 2,060 | X, XXX |

損益計算書 (抜粋)

| | X1 年度 X1. 4. 1~X2. 3. 31 | X2 年度 X2. 4. 1~X3. 3. 31 |
|-------------------|-----------------------------|-----------------------------|
| 売上高 | 6,300 | X, XXX |
| 売上原価 | 6,050 | X, XXX |
| 売上総利益 | 250 | XXX |
| | | |
| 税引前当期純利益 | 250 | XXX |
| 法人税等 (法人税等調整額を含む) | 100 | XXX |
| 当期純利益 | 150 | XXX |

株主資本等変動計算書（繰越利益剰余金部分の抜粋）

| | X1 年度 | X2 年度 |
|--------------------------|--------------------|--------------------|
| | X1. 4. 1～X2. 3. 31 | X2. 4. 1～X3. 3. 31 |
| 前期末残高 | 500 | 686 |
| 会計方針の変更による 累積的影響額（修正） | 36 | — |
| 修正後の前期末残高 | 536 | — |
| 当期純利益 | 150 | XXX |
| 当期末残高 | 686 | XXX |

キャッシュ・フロー計算書（営業活動によるキャッシュ・フロー部分の抜粋）

| | X1 年度 | X2 年度 |
|----------------------|--------------------|--------------------|
| | X1. 4. 1～X2. 3. 31 | X2. 4. 1～X3. 3. 31 |
| 営業活動によるキ ャッシュ・フロー | | |
| 税引前当期純利益 | 250 | XXX |
| 棚卸資産の増減額 | △300 | XXX |
| ・・・ | ・・・ | ・・・ |

(5) 前年度（X1 年度）の財務諸表への遡及適用による影響額は次のとおり。

貸借対照表（抜粋）

| | 遡及適用後 X1 年度末 X2. 3. 31 | 遡及適用前 X1 年度末 X2. 3. 31 | 影響額 |
|----------|------------------------------|------------------------------|----------|
| 資産の部 | 5,100 | 5,000 | 100 |
| （うち棚卸資産） | 500 | 400 | 100 ③ |
| 負債の部 | 3,040 | 3,000 | 40 ④ |
| 純資産の部 | 2,060 | 2,000 | 60 ⑧ ③－④ |

損益計算書（抜粋）

| | 遡及適用後 X1 年度 X1. 4. 1～X2. 3. 31 | 遡及適用前 X1 年度 X1. 4. 1～X2. 3. 31 | 影響額 |
|----------------------|--------------------------------------|--------------------------------------|-----------|
| 売上高 | 6,300 | 6,300 | — |
| 売上原価 | 6,050 | 6,090 | △40 ⑤ ①＋③ |
| 売上総利益 | 250 | 210 | 40 |
| ・・・ | ・・・ | ・・・ | ・・・ |
| 税引前当期純利益 | 250 | 210 | 40 |
| 法人税等（法人税等調 整額を含む） | 100 | 84 | 16 ⑥ ②＋④ |
| 当期純利益 | 150 | 126 | 24 ⑨ ⑤－⑥ |

株主資本等変動計算書（繰越利益剰余金部分の抜粋）

| | 遡及適用後 | 遡及適用前 | 影響額 | |
|--------------------------|----------------------------|----------------------------|-----|---------|
| | X1年度 X1. 4. 1～X2. 3. 31 | X1年度 X1. 4. 1～X2. 3. 31 | | |
| 前期末残高 | 500 | 500 | — | |
| 会計方針の変更による 累積的影響額（修正） | 36 | — | 36 | ⑦ (①－②) |
| 修正後の前期末残高 | 536 | 500 | 36 | |
| 当期純利益 | 150 | 126 | 24 | ⑨ (⑤－⑥) |
| 当期末残高 | 686 | 626 | 60 | ⑧ (③－④) |

キャッシュ・フロー計算書（営業活動によるキャッシュ・フロー部分の抜粋）

| | 遡及適用後 | 遡及適用前 | 影響額 | |
|----------------------|----------------------------|----------------------------|-------|---------|
| | X1年度 X1. 4. 1～X2. 3. 31 | X1年度 X1. 4. 1～X2. 3. 31 | | |
| 営業活動によるキャ ッシュ・フロー | | | | |
| 税引前当期純利益 | 250 | 210 | 40 | ⑤ (①＋③) |
| 棚卸資産の増減額 | △300 | △260 | △40 | ⑤ (①＋③) |
| | | | | |

2 表示方法の変更による財務諸表の組替え

1. 前提条件

- (1) B社は従来より、aaを表示科目□□□（投資その他の資産）に含めて表示していた。
- (2) 当該aaの前年度末（X1年度末）帳簿価額は5,000であった。
- (3) 当年度（X2年度）より、正当な理由である××のために、aaを表示科目△△△（投資その他の資産）に含めて表示することとした。
- (4) 前年度末（X1年度末）の比較貸借対照表（抜粋）は次のとおりであった。

前年度末（X1年度末）の貸借対照表（抜粋）

| 区分（科目） | X0年度末 X1. 3. 31 | X1年度末 X2. 3. 31 |
|------------|--------------------|--------------------|
| ・・・ | ・・・ | ・・・ |
| 3 投資その他の資産 | | |
| △△△ | XXX, XXX | 200, 000 |
| ・・・・・・ | ・・・ | ・・・ |
| □□□ | XX, XXX | 35, 000 |
| ・・・・・・ | ・・・ | ・・・ |
| 投資その他の資産合計 | XXX, XXX | XXX, XXX |
| 固定資産合計 | XXX, XXX | XXX, XXX |
| 資産合計 | X, XXX, XXX | X, XXX, XXX |

2. 遡及的な組替えを行った当年度末（X2年度末）の比較貸借対照表（抜粋）は次のとおり。

当年度末（X2年度末）の貸借対照表（抜粋）

| 区分（科目） | X1年度末 X2. 3. 31 | X2年度末 X3. 3. 31 |
|------------|--------------------|--------------------|
| ・・・ | ・・・ | ・・・ |
| 3 投資その他の資産 | | |
| △△△ | 205, 000 | XXX, XXX |
| ・・・・・・ | ・・・ | ・・・ |
| □□□ | 30, 000 | XX, XXX |
| ・・・・・・ | ・・・ | ・・・ |
| 投資その他の資産合計 | XXX, XXX | XXX, XXX |
| 固定資産合計 | XXX, XXX | XXX, XXX |
| 資産合計 | X, XXX, XXX | X, XXX, XXX |

3 第 2 四半期以降又は下期に自発的に重要な会計方針の変更を行う場合の四半期及び中間における取扱い

四半期の場合

1. 前提条件

当期の第 3 四半期に自発的に重要な会計方針を変更 (A→B) した場合

| | 前期 (X0 年) | 当期 (X1 年) | 翌期 (X2 年) |
|--------------|--------------|--------------|--------------|
| | Q1 Q2 Q3 Q4 | Q1 Q2 Q3 Q4 | Q1 Q2 Q3 Q4 |
| 現行 | A A A A | A A B B | B B B B |
| 遡及適用 した場合 | B B B B | B B B B | B B B B |

(注) A、B は会計処理方法を示す。

Q1、Q2、Q3、Q4 は、第 1 四半期、第 2 四半期、第 3 四半期、第 4 四半期を示す。

2. 四半期会計基準等による影響額の注記

| | 注記する影響額 |
|--------------|--|
| 当期 (Q3 での開示) | <ul style="list-style-type: none"> 累計情報 (Q1+Q2+Q3) を A で行った場合の影響額 累計情報 (Q1+Q2) を B で行った場合の影響額 |
| 当期 (年度 F/S) | <ul style="list-style-type: none"> 当期を A で行った場合の影響額 累計情報 (Q1+Q2) を B で行った場合の影響額(*) |
| 翌期 (Q1 での開示) | <ul style="list-style-type: none"> 前期 (X1 年) Q1 を B で行った場合の影響額 |
| 翌期 (Q2 での開示) | <ul style="list-style-type: none"> 前期 (X1 年) Q2 を B で行った場合の影響額 累計情報 (前期 (X1 年) Q1+前期 (X1 年) Q2) を B で行った場合の影響額 |

(*) 首尾一貫性の観点から、中間と同様、(Q1+Q2) を B で行った場合の影響額の記載も求められることが考えられる。

3. 遡及適用した場合の開示

財務諸表を遡及適用して表示するため、2.の影響額の注記は不要になると考えられる。

| | 遡及適用して開示する財務諸表 |
|--------------|--|
| 当期 (Q3 での開示) | <ul style="list-style-type: none"> ・前期 (X0 年) Q3 をBで行った場合のP/L ・累計情報 (前期 (X0 年) Q1+前期 (X0 年) Q2+前期 (X0 年) Q3) をBで行った場合のP/L、C/F ・前年度末 (X0 年度末) をBで行った場合の要約B/S |
| 当期 (年度F/S) | <ul style="list-style-type: none"> ・前期 (X0 年) をBで行った場合のB/S、P/L、C/F、株主資本等変動計算書 (期首残高の調整項目を含む) |
| 翌期 (Q1 での開示) | <ul style="list-style-type: none"> ・前期 (X1 年) Q1 をBで行った場合のP/L、C/F |
| 翌期 (Q2 での開示) | <ul style="list-style-type: none"> ・前期 (X1 年) Q2 をBで行った場合のP/L ・累計情報 (前期 (X1 年) Q1+前期 (X1 年) Q2) をBで行った場合のP/L、C/F |

(*1) 当期 (Q3 での開示) における累計情報 (Q1+Q2) をBで行った場合の影響額の注記に相当する情報については、累計情報 (当期Q1+当期Q2+当期Q3) から当期Q3を差引くことにより把握可能である。

(*2) 四半期においては、株主資本等変動計算書を開示しないため、遡及適用による期首剰余金への影響を注記することが考えられる。

(*3) キャッシュ・フロー計算書については、間接法の場合、遡及適用が必要となる。

中間の場合

1. 前提条件

当期の下期に自発的に重要な会計方針を変更 (A→B) した場合

| | 前期 (X0年) | 当期 (X1年) | | 翌期 (X2年) | |
|--------------|-------------|-------------|----|-------------|----|
| | 下期 | 上期 | 下期 | 上期 | 下期 |
| 現行 | A | A | B | B | B |
| 遡及適用 した場合 | B | B | B | B | B |

(注) A、Bは会計処理方法を示す。

2. 現行の取扱い (中間財務諸表作成基準、財務諸表等規則、中間財務諸表等規則及び監査委員会報告第36号「中間財務諸表と年度財務諸表との会計処理の首尾一貫性」等) による影響額の注記

| | 注記する影響額 |
|---------------------|--|
| 当期 (年度F/S) での 開示 | <ul style="list-style-type: none"> ・当期 (X1年) (上期+下期) をAで行った場合の影響額 ・当期 (X1年) 上期をBで行った場合の影響額 |
| 翌上期での開示 | <ul style="list-style-type: none"> ・前期 (X1年) 上期をBで行った場合の影響額 |

3. 遡及適用した場合の開示

財務諸表を遡及適用して表示するため、2. の影響額の注記は不要になると考えられる。

| | 遡及適用して開示する財務諸表 |
|---------------------|---|
| 当期 (年度F/S) での 開示 | 前期 (X0年) をBで行った場合のB/S、P/L、C/F、株主資本等変動計算書 (期首残高の調整項目を含む) |
| 翌上期での開示 | 前期 (X1年) 上期をBで行った場合のB/S、P/L、C/F、株主資本等変動計算書 (期首残高の調整項目を含む) |

(*) キャッシュ・フロー計算書については、間接法の場合、遡及適用が必要となる。

以 上