

平成 21 年 4 月 10 日

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）

平成 XX 年 XX 月 XX 日

企業会計基準委員会

目 次	項
目 的	1
会計基準	3
範 囲	3
用語の定義	4
会計上の取扱い	5
会計方針の変更の取扱い	5
会計方針の変更の分類	5
会計方針の変更に関する原則的な取扱い	6
原則的な取扱いが実務上不可能な場合の取扱い	8
会計方針の変更に関する注記	10
表示方法の変更の取扱い	13
表示方法の変更に関する原則的な取扱い	13
原則的な取扱いが実務上不可能な場合の取扱い	14
表示方法の変更に関する注記	15
会計上の見積りの変更の取扱い	16
会計上の見積りの変更に関する原則的な取扱い	16
会計上の見積りの変更に関する注記	17
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	18
過去の誤謬の取扱い	20
過去の誤謬に関する取扱い	20
過去の誤謬に関する注記	21
適用時期等	22

結論の背景	25
経緯	25
範囲	27
本会計基準が扱う範囲	27
個別財務諸表における適用上の論点に関する検討	29
用語の定義	35
会計上の取扱い	43
会計方針の変更の取扱い	43
会計方針の変更の分類	43
会計方針の変更に関する原則的な取扱い	44
原則的な取扱いが実務上不可能な場合の取扱い	46
会計方針の変更に関する注記	47
表示方法の変更の取扱い	50
表示方法の変更に関する原則的な取扱い	50
原則的な取扱いが実務上不可能な場合の取扱い	51
表示方法の変更に関する注記	52
会計上の見積りの変更の取扱い	53
会計上の見積りの変更に関する原則的な取扱い	53
会計上の見積りの変更に関する注記	59
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	60
過去の誤謬の取扱い	68
過去の誤謬に関する取扱い	68
過去の誤謬に関する注記	73
適用時期等	74
本会計基準の公表による他の会計基準等についての改正	75

目 的

1. 本会計基準は、会計上の変更及び過去の誤謬に関する会計上の取扱い（開示を含む。）を定めることを目的とする。
本会計基準で取り扱っている内容に関し、既存の会計基準と異なる取扱いを定めているものについては、本会計基準の取扱いが優先して適用される。
2. 平成 XX 年 XX 月 XX 日に、本会計基準を適用する際の指針を定めた企業会計基準適用指針第 XX 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」が公表されているため、本会計基準の適用にあたっては、当該適用指針も参照する必要がある。

会計基準

範 囲

3. 本会計基準は、会計上の変更及び過去の誤謬に関する会計処理及び開示について適用する。

用語の定義

4. 本会計基準における用語の定義は次のとおりとする。
 - (1) 「会計方針」とは、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をいう。
 - (2) 「表示方法」とは、財務諸表の作成にあたって採用した表示の方法（注記による開示も含む。）をいい、財務諸表の科目分類、科目配列及び報告様式が含まれる。
 - (3) 「会計上の見積り」とは、資産及び負債や収益及び費用等の額に不確実性がある場合において、財務諸表作成時に入手可能な情報に基づいて、その合理的な金額を算出することをいう。
 - (4) 「会計上の変更」とは、会計方針の変更、表示方法の変更及び会計上の見積りの変更をいう。過去の財務諸表における誤謬の訂正は、会計上の変更には該当しない。
 - (5) 「会計方針の変更」とは、従来採用していた一般に公正妥当と認められた会計方針から他の一般に公正妥当と認められた会計方針に変更することをいう。
 - (6) 「表示方法の変更」とは、従来採用していた一般に公正妥当と認められた表示方法から他の一般に公正妥当と認められた表示方法に変更することをいう。
 - (7) 「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をいう。
 - (8) 「誤謬」とは、原因となる行為が意図的であるか否かにかかわらず、財務諸表作成時に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。
 - 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じる会計上の見積りの誤り
 - ③ 会計基準の適用の誤り
- (9) 「遡及適用」とは、新たな会計方針を過去の財務諸表に遡って適用していたかのように会計処理することをいう。
- (10) 「財務諸表の組替え」とは、新たな表示方法を過去の財務諸表に遡って適用していたかのように表示を変更することをいう。
- (11) 「修正再表示」とは、過去の財務諸表における誤謬の訂正を財務諸表に反映するための修正を行うことをいう。

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

5. 会計方針の変更は、次のいずれかの場合に分類される。
- (1) 会計基準等の改正に伴う会計方針の変更
- 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。会計基準等の改正には、既存の会計基準等の改正・廃止のほか、新たな会計基準等の設定が含まれる。
- なお、会計基準等に早期適用の取扱いが定められており、これを適用する場合も、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。
- (2) (1)以外であって、正当な理由による会計方針の変更
- 1つの会計事象や取引（以下「会計事象等」という。）について、従来採用していた会計方針から正当な理由に基づき他の会計方針へ自発的に変更を行うことをいう。

会計方針の変更に関する原則的な取扱い

6. 会計方針の変更に関する原則的な取扱いは、次のとおりとする。
- (1) 会計基準等の改正に伴う会計方針の変更の場合
- 会計基準等に特定の経過的な取扱い（適用開始時に遡及適用を行わないことを定めた取扱いなどをいう。以下同じ。）が定められていない場合には、新たな会計方針を遡及適用する。会計基準等に特定の経過的な取扱いが定められている場合には、その経過的な取扱いに従う。
- (2) (1)以外であって、正当な理由による会計方針の変更の場合
- 新たな会計方針を遡及適用する。
7. 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。
- その場合には、次の処理を行う。

- (1) 開示期間（開示制度の規定により定められているもの。以下同じ。）より前の期間に関する遡及適用による累積的影響額は、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。
- (2) 開示する過去の財務諸表には、遡及適用による当該財務諸表の対象となる期の前の期間までの累積的影響額及び当該期間における影響額を反映する。
- (3) 当期の財務諸表には、遡及適用による前の期間までの累積的影響額を反映し、新たな会計方針を適用する。

原則的な取扱いが実務上不可能な場合の取扱い **（遡及適用が実務上不可能な場合）**

8. 遡及適用が実務上不可能な場合とは、次のような状況が該当する。
 - (1) 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、遡及適用による影響額を算定できない場合
 - (2) 遡及適用にあたり、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
 - (3) 遡及適用にあたり、会計上の見積りを必要とするときに、会計事象等が発生した時点の状況に関する情報であって、対象となる過去の財務諸表が作成された時点で入手可能であったものと、その後判明したものとを、客観的に区別することが時間の経過により不可能な場合

（原則的な取扱いが実務上不可能な場合の取扱い）

9. 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は、次のとおりとする。
 - (1) 当期の期首時点において、過去の期間のすべてに新たな会計方針を遡及適用した場合の累積的影響額を算定することはできるものの、開示期間のいずれかにおいて、当該期間に与える影響額を算定することが実務上不可能な場合には、遡及適用が実行可能な最も古い期間（これが当期となる場合もある。）の期首時点で累積的影響額を算定し、当該期首残高から新たな会計方針を遡及適用する。
 - (2) 当期の期首時点において、過去の期間のすべてに新たな会計方針を遡及適用した場合の累積的影響額を算定することが実務上不可能な場合には、期首以前の実行可能な最も古い日から将来にわたり新たな会計方針を適用する。

会計方針の変更に関する注記

（会計基準等の改正に伴う会計方針の変更）

10. 会計基準等の改正に伴う会計方針の変更の場合（第5項(1)参照）には、当期において、次の事項を注記する。
 - (1) 会計基準等の名称
 - (2) 経過的な取扱いに従って会計処理を行った場合、その旨及び当該経過的な取扱いの概要

- (3) 会計方針の変更の内容
- (4) 経過的な取扱いが将来に影響を及ぼす可能性がある場合には、その旨及び将来への影響。ただし、将来への影響が不明又はこれを合理的に見積ることが困難である場合には、その旨
- (5) 過去の開示期間について、影響を受ける財務諸表の主な表示科目に対する影響額及び1株当たり情報に対する影響額。ただし、経過的な取扱いに従って会計処理を行った場合並びに第9項(1)又は(2)に該当する場合で、開示する過去の財務諸表について遡及適用を行っていないときには、実務上算定が可能な、当期において影響を受ける財務諸表の主な表示科目に対する影響額及び1株当たり情報に対する影響額
- (6) 開示されている財務諸表のうち、最も古い開示期間の期首の純資産の額に反映された、開示期間より前の期間に関する会計方針の変更による遡及適用の累積的影響額。ただし、第9項(1)に該当する場合は、累積的影響額に反映させた期におけるその金額。第9項(2)に該当する場合は、その旨
- (7) 原則的な取扱いが実務上不可能な場合（第9項参照）には、その理由、会計方針の変更の適用方法及び適用開始時期

（その他の会計方針の変更）

11. 会計基準等の改正に伴う会計方針の変更以外であって、正当な理由による会計方針の変更の場合（第5項(2)参照）には、当期において、次の事項を注記する。

- (1) 会計方針の変更の内容
- (2) 会計方針の変更を行った正当な理由
- (3) 過去の開示期間について、影響を受ける財務諸表の主な表示科目に対する影響額及び1株当たり情報に対する影響額。ただし、第9項(1)又は(2)に該当する場合で、開示する過去の財務諸表について遡及適用を行っていないときには、実務上算定が可能な、当期において影響を受ける財務諸表の主な表示科目に対する影響額及び1株当たり情報に対する影響額
- (4) 開示されている財務諸表のうち、最も古い開示期間の期首の純資産の額に反映された、開示期間より前の期間に関する会計方針の変更による遡及適用の累積的影響額。ただし、第9項(1)に該当する場合は、累積的影響額に反映させた期におけるその金額。第9項(2)に該当する場合は、その旨
- (5) 原則的な取扱いが実務上不可能な場合（第9項参照）には、その理由、会計方針の変更の適用方法及び適用開始時期

（未適用の会計基準等に関する注記）

12. 既に公表されているものの、未だ適用されていない新しい会計基準等がある場合には、次の事項を注記する。

- (1) 新しい会計基準等の名称及び概要

- (2) 適用予定日（早期適用する場合には早期適用予定日）に関する記述
- (3) 新しい会計基準等の適用による影響に関する記述

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

- 13. 財務諸表の表示方法を変更した場合には、原則として開示する過去の財務諸表について新たな表示方法に従い、財務諸表の組替えを行う。

原則的な取扱いが実務上不可能な場合の取扱い

- 14. 開示する過去の財務諸表のうち、表示方法の変更に関する原則的な取扱いが実務上不可能な場合には、第 15 項(4)で定める事項を注記する。なお、財務諸表の組替えが実務上不可能な場合とは、第 8 項に示されたような状況が該当する。

表示方法の変更に関する注記

- 15. 表示方法の変更を行った場合には、次の事項を注記する。
 - (1) 財務諸表の組替えの内容
 - (2) 財務諸表の組替えを行った理由
 - (3) 組替えられた過去の財務諸表の主な項目の金額
 - (4) 原則的な取扱いが実務上不可能な場合（第 14 項参照）には、その理由

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

- 16. 会計上の見積りの変更は、当該変更が変更期間のみに影響する場合には、変更期間中に会計処理を行い、当該変更が将来の期間にも影響する場合には、将来にわたり会計処理を行う。

会計上の見積りの変更に関する注記

- 17. 会計上の見積りの変更を行った場合には、次の事項を注記する。
 - (1) 会計上の見積りの変更の内容
 - (2) 会計上の見積りの変更が、当期に影響を及ぼす場合は当期への影響額。当期への影響がない場合でも将来の期間に影響を及ぼす可能性があり、かつ、その影響額を合理的に見積ることができるときには、当該影響額。ただし、将来への影響額を合理的に見積ることが困難な場合には、その旨

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

- 18. 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。ただし、注記については、第 11 項

- (1)、(2)及び第17項(2)に関する注記を行う。
19. 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は、会計方針に該当するが、その変更については第18項により取り扱う。

過去の誤謬の取扱い

過去の誤謬に関する取扱い

20. 過去の財務諸表における誤謬が発見された場合には、次の方法により修正再表示する。
- (1) 開示期間より前の期間に関する修正再表示による累積的影響額は、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。
 - (2) 開示する過去の財務諸表には、修正再表示による当該財務諸表の対象となる期の前の期間までの累積的影響額及び当該期間における影響額を反映する。
 - (3) 当期の財務諸表には、修正再表示による前の期間までの累積的影響額を反映する。

過去の誤謬に関する注記

21. 過去の財務諸表における誤謬の訂正を行った場合には、次の事項を注記する。
- (1) 過去の誤謬の内容
 - (2) 過去の開示期間について、影響を受ける財務諸表の主な表示科目に対する影響額及び1株当たり情報に対する影響額
 - (3) 開示されている財務諸表のうち、最も古い開示期間の期首の純資産の額に反映された、開示期間より前の期間に関する修正再表示の累積的影響額

適用時期等

22. 本会計基準は、平成23年4月1日以後開始する事業年度の期首以後に行われる会計上の変更及び過去の誤謬の訂正から適用する。ただし、第12項については、平成23年4月1日以後開始する事業年度から適用する。
23. 本会計基準適用初年度においては、当該事業年度の期首以後に行われる会計上の変更及び過去の誤謬の訂正から本会計基準を適用している旨を注記する。
24. 本会計基準を適用するにあたっては、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。）、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」及び監査・保証実務委員会報告第81号「減価償却に関する当面の監査上の取扱い」などの改廃を検討することが適当である。

結論の背景

経緯

25. 財務諸表の遡及処理（「遡及処理」とは、遡及適用、財務諸表の組替え又は修正再表示により、過去の財務諸表を遡及的に処理することをいう。以下同じ。）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。しかしながら、当時の状況の下では商法や税法の制約から過去の財務諸表を遡って処理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、「他の法制度との調整等が必要なテーマ案」として捉えるにとどめられていた。

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の変更を行った場合や財務諸表の表示方法を変更した場合には、過去の財務諸表を新たに採用した方法で遡及処理し、これを表示することが既に求められている。

こうした中、我が国においても、平成18年5月に施行された会社計算規則により、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は大きく変化している。このような状況を踏まえ、当委員会は、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。また、これと並行して、国際会計基準審議会（IASB）との間の、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共同プロジェクトの第3回会合（平成18年3月開催）においても、長期プロジェクト項目の中で、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た。

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、ついで平成19年3月には過年度遡及修正専門委員会を設置し、平成19年7月には、「過年度遡及修正に関する論点の整理」（以下「論点整理」という。）を公表して、これに寄せられたコメントを分析した上で検討を重ねた。その間に、当委員会とIASBは、平成19年8月に「東京合意」（会計基準のコンバージェンスの加速化に向けた取組みへの合意）を公表し、過年度遡及修正のプロジェクトは既存の差異に係るプロジェクト項目（中期）として、平成23年6月末までのコンバージェンスをもたらすことが目標とされた。

26. さらに平成20年6月には、会計基準の具体案を明示する形で、「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。）を公表した。検討状況の整理については、会計上の変更及び過去の誤謬について、注記も含めた会計上の取扱い全般を対象としていることや、会計上の見積りの変更のように遡及的な処理を行わない場合の取扱いも含むことから、その名称は「会計上の変更及び過去の誤謬に関する検討状況の整理」とした。

本公開草案は、検討状況の整理に寄せられた意見を参考に審議を行い、その内容を一部修正するとともに、適用時期等の取扱いを新たに設けた上で公表するに至ったものである。

範 囲

本会計基準が扱う範囲

27. 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定められている。米国会計基準においても、財務会計基準審議会 (FASB) 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、これらの扱いについて IAS 第 8 号と同様の内容が定められている。また、国際的な会計基準では、過去の財務諸表の修正の一類型として表示方法の変更があり、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。)の中で、過去の財務諸表の組替えに関する取扱いが定められている。

したがって、我が国においても、会計方針の変更、表示方法の変更及び会計上の見積りの変更並びに過去の誤謬に関する会計上の取扱いを会計基準で定めることとし、これを本会計基準で包括的に取り扱うこととした。

なお、本会計基準の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。

28. 本会計基準を適用して遡及処理が行われた場合、過去の期間における遡及処理の累積的影響額は貸借対照表上、遡及処理後の当期の期首の残高に反映される。このため、現在株主資本等変動計算書に表示されている各項目の前期末残高は当期首残高に変更した上で、遡及処理を行った場合には、開示される最も古い期間の当期首残高に対する累積的影響額としてその金額を別途表示することを予定している。

また、本会計基準は、年度の財務諸表の会計上の変更及び過去の誤謬に関する会計上の取扱いを想定したものとなっているが、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である。

企業結合時における取得原価の配分方法に関する、企業結合日以後の決算において配分が完了していなかった場合の取扱い等についても、別プロジェクトにおいて検討を行う予定である。

さらに、論点整理において検討の範囲に含められていた廃止事業の報告に関する遡及処理の問題に関しては、まず当期の財務諸表における廃止事業の報告に関する取扱いの検討が必要であるため、これと併せて別プロジェクトで検討を行うことが適切と考えられる。

なお、本会計基準の検討にあたっては、セグメント情報等に関する遡及処理の取扱いについても併せて検討を行っている。しかしながら、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」では、セグメント情報の開示が基本的にはマネジメント・アプローチによって行われることになっており、遡及処理についても当該会計基準の中で一定の体系

化が既になされていると考えられることなどから、本会計基準で定めた内容が適用開始となるまでに必要に応じて検討を行うことが適切であるものと考えている。

個別財務諸表における適用上の論点に関する検討

29. 本会計基準は、会計上の変更及び過去の誤謬に関する会計処理及び開示について適用することとしているが（第3項参照）、会計方針の変更などにおいて、過去の財務諸表に遡及処理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、連結財務諸表に限らず、個別財務諸表についても同様と考えられる。
30. しかしながら、個別財務諸表における適用上の問題として、連結財務諸表を併せて開示している場合や、非上場会社が個別財務諸表を開示している場合などについても、一律にこのような処理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、検討が必要ではないかという指摘がある。また、国際的な会計基準では、遡及処理に関する取扱いについて、個別財務諸表のみに関する特段の取扱いは明示されているわけではないものの、これらの基準を適用している国々の開示制度が、我が国とは異なっている場合があることを考慮すべきという指摘もある。これらの指摘を踏まえ、当委員会においては、過去の財務諸表への遡及処理を求める取扱いについて、個別財務諸表上の適用に関する特段の取扱いを求める必要があるかどうかを検討した。
31. この点に関しては、会計方針の変更等を行った場合の過去の累積的影響額に関する当期の会計処理の問題と、遡及処理を行った過去の財務諸表の開示の要否とに分けて整理することが可能である。

（会計方針の変更等を行った場合の過去の累積的影響額に関する当期の会計処理）

32. 会計方針の変更等に関する当期の会計処理としては、その累積的影響額を期首の利益剰余金に含めて処理を行うのか、それとも従来どおり当期の損益に計上するのかという点が問題となる。この点に関しては、当該影響額の算出に関する負担が問題となるが、そのような計算自体はこれまでも、注記開示などとの関係で、企業の規模や開示制度等にかかわらず、すべての企業で行っているものと考えられる。このため、その金額を当期の損益に計上する方法から、期首の利益剰余金に含めて計上する方法に変更した場合でも、企業の規模にかかわらず、新たな実務負担はそれほど大きくないのではないかとの見方がある。会計方針の変更等による過去の累積的影響額を当期の損益に計上すると、当期の業績に関連のない損益が計上されることになり、望ましくないという指摘もある。

また、少なくとも金融商品取引法による財務諸表の開示が求められない企業については、遡及処理を求める必要はないのではないかと指摘があるが、これに対しては、これらの企業にも財務諸表の利用者は存在しており、利用者の利便性を考慮すると、特段の取扱いを設ける必要はないという見方もある。

さらに、遡及処理のニーズが主に連結財務諸表にあると考えることができたとしても、連結決算手続上利用するために内部的に作成された子会社・関連会社の財務諸表上で遡及処理を行うことにより連結財務諸表への遡及処理が可能であるなら、実務負担を考慮し、個別財務諸表においては遡及処理を必ずしも強制する必要はないのではないかという見方がある。ただし、このような考え方に対して、上場会社の子会社・関連会社については個別財務諸表準拠性の観点などから子会社・関連会社の個別財務諸表の期首の利益剰余金に、過去の累積的影響額を含めて処理すべきという考え方がある。

以上のような検討の結果、本会計基準では、会計方針の変更等を行った場合の過去の累積的影響額に関する当期の会計処理について、個別財務諸表上の適用に関する特段の取扱いを設けないこととし、遡及処理後の期首の利益剰余金に含めて会計処理することを求めることとした。

(遡及処理を行った過去の財務諸表の開示の要否)

33. 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こともあるため、我が国においても、とりわけ財務諸表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財務諸表の開示を、連結財務諸表のみならず、個別財務諸表にまで一律に求めようとするのは適切ではないという指摘がある。その一方、連結財務諸表と同時に公表される個別財務諸表についても、過去の期間への遡及処理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のであれば、特段の取扱いを認めるべきではないという考え方もある。
34. 個別財務諸表について比較情報としての有用性を期待するという観点からは、個別財務諸表についても連結財務諸表と同様に、過去の財務諸表を開示する場合には、これを遡及処理して開示することが考えられる。しかし、現在の我が国の開示制度では、比較財務諸表のあり方は各開示制度の中で規定がなされている（連結財務諸表についても同じ。）ことから、遡及処理を行った過去の財務諸表の開示の要否に関して、本会計基準では個別財務諸表上の適用に関する特段の取扱いは設けていない。

用語の定義

(会計方針及び会計方針の変更)

35. 我が国において会計方針とは、これまで一般に、財務諸表作成にあたって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されている（企業会計原則注解（注1-2））。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た。

一方、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及び表示するにあたって適用する特定の原則、基礎、慣行、規則及び実務をいうとされている。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。）については、

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のすべてが含まれているわけではないと考えられる。

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準拠して、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当該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、表示方法までが包括的に含まれているものではないと考えられる。

36. 当委員会は、国際的な会計基準とのコンバージェンスを踏まえた遡及処理の考え方を導入するにあたり、会計方針の定義について、国際的な会計基準を参考に、表示方法を切り離して定義するか否かを検討した。

これについては、我が国の現行の会計方針の定義を変更しなくても、その中で会計処理の原則及び手続と表示方法とに分け、それぞれに取扱いを定めることで対応すれば足りるのではないかという指摘がある。一方、国際的な会計基準も参考に、会計方針と表示方法の定義を見直すべきであるとの意見がある。

検討の結果、会計上の取扱いが異なるものは、別々に定義することが適当であると考えられることから、国際的な会計基準とのコンバージェンスの観点も踏まえ、本会計基準においては会計方針と表示方法とは別々に定義 (第 4 項(1)及び(2)参照) した上で、それぞれについての取扱いを定めることとした。

(会計上の見積り及び会計上の見積りの変更)

37. 我が国の会計基準において会計上の見積り及び会計上の見積りの変更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 26 号「監査実務指針の体系」の「[付録 2] 用語集」の中で、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監査委員会報告第 77 号において、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いため、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。

一方、国際的な会計基準では、会計上の見積りの定義は定められていないものの、会計上の見積りの変更について、定義が設けられている。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、資産及び負債の現在の状況の評価の結果行われる、又は、資産及び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、それらの帳簿価額の修正又は資産の期間ごとの消費額の修正をいうとされ、これは新しい情報や事業展開から生じるものであり、誤謬の訂正ではないものとされている。

また、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。

38. 国際的な会計基準とのコンバージェンスを踏まえた会計上の変更に関する包括的な取扱いを定めるにあたり、会計上の見積りとその変更の定義についても、国際的な会計基準も参考に見直しを行うこととした（第 4 項(3)及び(7)参照）。会計上の見積りとその変更の定義については、基本的には従来我が国における考え方を踏襲するものであり、現行の実務（注記開示も含む）に変更をもたらすものではないものと考えられる。

（誤 謬）

39. 誤謬についても、我が国の会計基準において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」では、財務諸表の虚偽の表示は不正又は誤謬から生じるとし、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。

一方、国際財務報告基準では IAS 第 8 号において、過去の誤謬は、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 期間又はそれ以上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。

また、米国会計基準では SFAS 第 154 号において、過去の誤謬は、計算上の誤り、一般に公正妥当と認められる会計方針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落とし若しくは誤用から生じる財務諸表における認識、測定、表示又は開示の誤謬をいうものとされ、一般に公正妥当と認められない会計方針から一般に公正妥当と認められる会計方針への変更も、誤謬の訂正とされている。

40. 会計上、誤謬については、それが意図的であるか否かにより、その取扱いを区別する必要性はないと考えられるため、検討の結果、本会計基準では国際的な会計基準と同様に、誤謬を不正に起因するものも含めて定義することとした（第 4 項(8)参照）。この中で、誤謬に該当する事例の 1 つとして、会計基準の適用の誤りが示されているが、ここでいう会計基準は第 5 項(1)でいう「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（注記による開示も含む。）に関する誤りも含まれる。

なお、誤謬に関しては、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かどうかとも検討した。しかしながら、重要性は誤謬に限らず本会計基準のすべての項目について考慮されるべきものであることから、この定義は行わないこととした。

(会計上の変更)

41. 遡及処理については、それが過去の誤謬に関して行われたものであるのか、それとも、会計方針の変更及び表示方法の変更のように専ら比較可能性を担保する会計情報を提供するために行われたものであるのかの区別が、開示制度等との関係でとりわけ重要であると考えられる。このため、本会計基準ではまず、会計方針の変更、表示方法の変更に会計上の見積りの変更を加え、これらを「会計上の変更」と定義するとともに、過去の財務諸表の誤謬の訂正は、これに含まれないことを明確にすることで、両者の区別をより明らかにすることとした（第4項(4)参照）。

(遡及処理)

42. 国際的な会計基準では、遡及処理を求めるもののうち、会計方針の変更に関わる「遡及適用」、表示の変更に関わる「財務諸表の組替え」とは別に、過去の誤謬の訂正については「修正再表示」と定義して、各々の区分を明確にしている。本会計基準でも、国際的な会計基準を参考に、「遡及適用」及び「財務諸表の組替え」と「修正再表示」とを分けて定義することとした（第4項(9)から(11)参照）。

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

43. 会計方針の変更は、従来採用していた一般に公正妥当と認められた会計方針を、他の一般に公正妥当と認められた会計方針に変更することをいい、これは、(1)会計基準等の改正に伴う会計方針の変更の場合と、(2)(1)以外であって、正当な理由による会計方針の変更の場合のいずれかに分類される（第4項(5)及び第5項参照）。(1)及び(2)は、原則として遡及適用が求められることなどの取扱いは同様であるが、(1)では該当の会計基準等に経過的な取扱いが定められている場合の取扱いを設ける必要があること（第6項(1)参照）や、注記で求められる情報の内容も異なること（第10項及び第11項参照）などから、本会計基準では、この2つの分類ごとに、その取扱いを記述することとした。

なお、改正された会計基準等の適用について、会計方針の変更に該当するかどうかについては判断が困難な場合があるとの指摘もある。これについては、基準ごとにその改正の際、取扱いが示されることになるものと考えられる。

会計方針の変更に関する原則的な取扱い

44. 我が国の現行の取扱いにおいては、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注記を求める定め（財務諸表等規則等）はあるものの、過去の財務諸表に新しい会計方針を遡及適用することを求める定めはない。

一方、国際財務報告基準では IAS 第 8 号において、また米国会計基準では SFAS 第 154 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等に経過的な取扱いが定められていない場合や自発的に会計方針を変更した場合においては、原則として新たな会計方針の遡及適用を求めている。会計方針の変更を行った場合に過去の財務諸表に対して新しい会計方針を遡及適用すれば、原則として財務諸表本体のすべての項目（会計処理の変更に伴う注記の変更も含む。）に関する情報が比較情報として提供されることにより、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ものと考えられる。また、比較のベースが変更前の会計方針ベースから変更後の会計方針ベースへと変わることによっても、情報の有用性は高まることが期待される。

検討の結果、本会計基準においても、会計方針の変更に関しては、遡及適用を行わない注記のみによる対応から、国際的な会計基準と同様に過去の財務諸表への遡及適用による対応に転換していくことが適切であると考えた（第 6 項参照）。

なお、会計方針の変更が製造原価等に影響を与える場合は、棚卸資産及び売上原価等の金額の計算において新たな会計方針により算定することが原則である（第 7 項参照）が、簡便的に、まず製造原価における会計方針の変更前と変更後の差額を算出した上で、これを合理的方法で棚卸資産及び売上原価等に配賦し、従前の会計方針による金額に加算して算定する方法なども考えられる。また、当該差額に重要性が乏しいと考えられる場合には、これをすべて、売上原価に含めて処理する方法も認められるものと考えられる。

（会計基準等の改正時の取扱い）

45. 会計基準等の改正時における会計方針の変更に関する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。また、国際的な会計基準でも、会計基準等の改正時において、その基準に特定の経過的な取扱いが設けられている場合には、その取扱いを優先することとされている。検討の結果、本会計基準では、我が国においても国際的な会計基準と同様に、会計基準等の改正時における会計方針の変更についても遡及適用を原則としつつ、当該会計基準等に経過的な取扱いが設けられている場合には、その取扱いが本会計基準に優先して適用されるものとした（第 6 項(1)参照）。

原則的な取扱いが実務上不可能な場合の取扱い

46. 本会計基準では、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があること

を明示（第8項参照）した上で、そのような場合の具体的な取扱いを設けている。

過去の時点においては、企業は新たに採用する会計方針に基づいた会計処理を行うためのデータが必ずしも必要とされていないため、当期に遡及適用を行うのに必要なデータがその時点で収集されていない場合や、仮にその時点でこれらのデータが収集されていたとしても、当期まで保存がなされていない場合が想定される。このような状況のもとでは、企業が、合理的な努力を行っても、遡及適用を行うのに必要な影響額を算定できないことが考えられる（第8項(1)参照）。

また、例えば会計基準等の改正に伴って遡及適用を行う際に、資産の保有目的など、何らかの過年度の経営者の意図を仮定することが必然的に伴われる場合には、経営者の意図が何であったかを後の期間に客観的に判断することはできないため、この場合も遡及適用が実務上不可能な場合に該当する（第8項(2)参照）。

さらに、会計方針を遡及適用する際に過去の会計事象等に関して見積りを行う場合、当該会計事象等が発生したときの状況を反映することが必要となるため、その後に判明した情報を見積りに用いることはできないが、見積りの対象となる事象が発生してから時間が経過するほど、過去の財務諸表が作成された時点で入手可能であったものと、その後判明したものとを、客観的に区別することが困難になるものと想定される。したがって、これらの情報を客観的に区別することが時間の経過により不可能な場合も、遡及適用が実務上不可能な場合に該当する（第8項(3)参照）。

本会計基準では、国際的な会計基準と同様に、過去の期間のすべてに遡及適用が原則として必要であるとしつつも（第7項参照）、遡及適用が実務上不可能な場合について、遡及適用に関する当期の期首時点での累積的影響額が算定できるため、部分的な遡及適用を行う場合（第9項(1)参照）と、遡及適用に関する当期の期首時点での累積的影響額が算定できず、部分的な遡及適用もできないため、期首以前の実行可能な最も古い日から将来にわたり新たな会計方針を適用する場合（第9項(2)参照）とに分け、取扱いを明示している。

会計方針の変更に関する注記

47. 本会計基準では、会計方針の変更に関して、国際的な会計基準と同様に、原則として遡及適用を求めるものとしたことから、会計方針の変更を行う場合の注記項目についても、国際的な会計基準を参考にしつつ検討を行った。その結果、本会計基準においても、第48項で記述している事項を除き、国際的な会計基準において共通して求められている注記項目とほぼ同様の項目を設けることとした（第10項から第11項参照）。

(会計方針の変更による影響額の注記)

48. 会計方針の変更に関する注記の対象となる過去の開示期間について、影響を受ける財務諸表の主な表示科目に対する影響額及び1株当たり情報に対する影響額の注記を定めている（第10項(5)及び第11項(3)参照）。当委員会では、過去の開示期間についてだけでなく、当期

におけるこれらの影響額の注記に関しても求めるべきかどうか検討を行った。

国際的な会計基準では、当期及び過去の開示期間における会計方針の変更による影響額の注記が求められている。また、当期における影響額を注記しない場合には、会計方針の変更を行った期間における影響額が不明となり、変更前の会計方針に基づいた期間比較が不可能となることから、当期における影響額も注記すべきという考え方もある。

しかしながら、過去の開示期間について遡及適用を行う以上、新たに適用された会計方針ベースでの期間比較可能性は確保されることとなる。また、公表済みの過去の財務諸表と遡及適用後の当該財務諸表との比較を行うことや遡及適用に関する注記等により、会計方針の変更による公表済みの過去の財務諸表への影響額も明らかになることから、投資判断のための情報としてはこれで十分ではないかという意見がある。さらに、変更前の会計方針に基づいた期間比較のための情報を提供するには、当期の数値を変更前の会計方針を用いて新たに算定する必要があるため、財務諸表作成者の負担を勘案すると、当期における影響額を注記するメリットは少ないのではないかという指摘もある。

検討の結果、遡及適用とそれに伴う過去の開示期間についての注記を行うことにより、期間比較可能性や会計方針の変更による影響額の情報十分に提供し得ると考えられるため、本会計基準においては、原則として、当期における影響額の注記を求めないこととした。ただし、開示する過去の財務諸表について遡及適用を行っていない場合には、新たに適用された会計方針ベースでの期間比較可能性が確保されないため、変更前の会計方針によった場合の当期における影響額の注記を求めることとした。

(未適用の会計基準等に関する注記)

49. 既に公表されているものの、未だ適用されていない新しい会計基準等に関する注記に関しては、国際財務報告基準では IAS 第 8 号に取扱いが定められている一方、米国では SFAS 第 154 号に取扱いがなく、米国証券取引委員会 (SEC) の開示規則により、その注記が求められている。

検討の過程においては、当該注記の内容は、会計基準によって求められるべき性格のものではなく、米国と同様に開示規則により取扱いを設けることが適切ではないかという意見もあった。しかしながら、国際財務報告基準では会計基準の中でこのような内容の注記が求められていることや、未適用の会計基準等が企業に及ぼす影響がある程度開示されていれば、財務諸表に関連した情報として、投資の意思決定に有用であると考えられることから、本会計基準の中で、未適用の会計基準等に関する注記を求めることとした (第 12 項参照)。

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

50. 我が国の現行の取扱い (財務諸表等規則等) においては、表示方法の変更を行った場合についても、過去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

去の財務諸表の組替えは求められていない。一方、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した上で、表示又は分類を変更した場合には、原則として過去の財務諸表についても組み替えるものとし、当該組替えの内容や理由などの一定の注記を求めている。また、米国会計基準でも ARB 第 43 号において、過去の財務諸表についても当期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去の財務諸表の表示方法が変更された場合には、当該変更に関する注記を行う必要があるとされている。

表示方法の変更を行った場合に過去の財務諸表の組替えを求めることは、会計方針の変更について原則として遡及適用を求めることと同様に、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。

検討の結果、本会計基準では、表示方法の変更を行った場合には、原則として、比較情報として開示される過去の財務諸表を、新たに採用した表示方法により遡及的に組み替えることとした（第 13 項参照）。

なお、表示方法の変更に関しては、我が国と欧米の科目表記の細かさの違いを考慮すべきではないかという意見や、何らかの重要性の判断基準等を設けるべきではないかという意見もあったが、重要性は本会計基準のすべての項目について考慮されるべきものであると考えられることから、これらの点に関して特段の取扱いは設けていない。

原則的な取扱いが実務上不可能な場合の取扱い

51. 会計方針の変更に関する遡及適用の取扱いと同様に、表示方法の変更についても、遡及的な組替えが実務上不可能な場合が想定される。また、例えば IAS 第 1 号でも、過去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、情報の再構成ができない場合などがあるとされている。したがって、本会計基準では、遡及的な組替えにおいても、国際的な会計基準で定められているような、原則的な取扱いが実務上不可能な場合の取扱いを設けることとした（第 14 項参照）。

表示方法の変更に関する注記

52. 表示方法の変更について、国際的な会計基準と同様に、原則として過去の財務諸表の遡及的な組替えを求めることとしたことから、表示方法の変更を行う場合の注記項目についても、国際的な会計基準の定めを参考に検討を行った。

検討の結果、本会計基準では、会計方針の変更に関する注記と同様に、国際的な会計基準とほぼ同じ内容の注記項目を設けることとした（第 15 項参照）。

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

53. 我が国の現行の取扱いにおいては、会計上の見積りの変更をした場合、過去の財務諸表に

遡って処理することは行っていない。また、国際的な会計基準においても、会計上の見積りの変更は、新しい情報によってもたらされるものであるとの認識から、過去に遡って処理せず、その影響は将来に向けて認識するという考え方がとられている。

検討の結果、本会計基準では、会計上の見積りの変更に関しては現行の取扱いを踏襲し、過去に遡って処理せず、その影響を当期以降の財務諸表において認識することとした（第16項参照）。

54. 会計上の見積りの変更のうち当期に影響を与えるものには、当期だけに影響を与えるものもあれば、当期と将来の期間の両方に影響を与えるものもある。例えば、回収不能債権に対する貸倒見積額の見積りの変更は当期の損益や資産の額に影響を与え、当該影響は当期においてのみ認識される。一方、有形固定資産の耐用年数の見積りの変更は、当期及びその資産の残存耐用年数にわたる将来の各期間の減価償却費に影響を与える。このように、当期に関連する変更の影響は、当期の損益で認識し、将来に対する影響があれば、その影響は将来の期間の損益で認識することとなる。

会計上の見積りの変更の事例としては、有形固定資産に関する減価償却期間（耐用年数）について、生産性向上のための合理化、改善策が策定された結果、従来の減価償却期間と使用可能予測期間との乖離が明らかとなったことから、新たな耐用年数を採用した場合などが考えられる。

（臨時償却に関する検討）

55. 当委員会では、会計上の見積りの変更に関する取扱い全般の検討と並行して、現行の我が国の取扱いの中で認められている、固定資産の耐用年数の変更等に関する臨時償却の考え方を残すかどうかについても検討を行った。
56. 臨時償却は、耐用年数の変更等に関する影響額を、その変更期間で一時に認識する方法（以下「キャッチ・アップ方式」という。）である。キャッチ・アップ方式により、見積りの変更の実態により適合した会計処理が可能になる場合もあるという考え方もある。また、後述するように、仮にそのような場合があったとしても、減損処理の中に耐用年数の変更の影響も含めて処理できることが多いのではないかと指摘もあるが、減損処理は、キャッシュ・フローの生成単位で資産をグルーピングした上で行うことから、すべての状況において、必ずしもそのような効果が期待できるわけではないという指摘もある。
57. 一方、キャッチ・アップ方式に関しては、実質的に過去の期間への遡及適用と同様の効果をもたらす処理となることから、新たな事実の発生に関連して行われる見積りの変更に関する会計処理としては、適切な方法ではないのではないかと指摘がある。また、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ことが多く、減損処理の中で両方の影響を含めて処理できるという見方もあり、現在、国際的な会計基準では、一般的にその採用は認められていないと解釈されている。さらに、そもそも臨時償却として処理されている事例の多くが、将来に生じる除

却損の前倒し的な意味合いが強いのではないかという指摘もある。

58. 検討の結果、本会計基準では、国際的な会計基準とのコンバージェンスの観点も踏まえ、臨時償却は廃止し、固定資産の耐用年数の変更等については、当期以降の費用配分にのみ影響させる、いわゆるプロスペクティブ方式のみを認める取扱いとすることとした。

会計上の見積りの変更に関する注記

59. 我が国の現行の取扱い（監査委員会報告第 77 号）においては、会計上の見積りの変更を行った場合、追加情報として、会計上の見積りを変更した旨、その内容及び当該変更が財務諸表等に及ぼす影響を注記することとされている。一方、国際的な会計基準においては、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注記を求めており、将来の期間に与える影響については見積りが困難な場合、その旨を注記することとしている。本会計基準により、会計上の見積りの変更に関する原則的な会計処理が変わるものではないが、会計上の見積りの変更を行った場合の注記については、国際的な会計基準を参考に、より具体的な取扱いを設けることとした（第 17 項参照）。

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

（減価償却方法の変更の取扱いに関する考え方の類型）

60. 国際的な会計基準においては、減価償却方法の変更は、会計上の見積りの変更と同様に取り扱うこととされている。このため、会計方針の変更について、原則として遡及適用が求められているこれらの基準にあっても、減価償却方法の変更については遡及適用の対象とはされていない。一方、我が国においてはこれまで、企業会計原則注解（注 1-2）にあるように、減価償却方法は会計方針の 1 つとされており、また、その変更は会計方針の変更として取り扱われている。そこでは、固定資産の取得原価を各期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・規則的な配分方法があることを所与とし、そのような代替的な会計方針の中での選択の問題として捉えているものと考えられる。当委員会では、我が国において新たに遡及処理の考え方の導入を前提とした会計上の変更に関する取扱いを考えるにあたり、減価償却方法の変更についてどのように考えるべきであるかを検討した。
61. この点について国際財務報告基準では、まず減価償却方法自体は、資産の将来の経済的便益の消費に従い減価償却を行うという会計方針を適用する際に使用する手法と位置付けた上で、使用される減価償却方法は、資産の将来の経済的便益が企業によって消費されると予測されるパターンを認識することとしている。さらに、適用される減価償却方法は毎期見直されなければならない、資産に具現化される将来の経済的便益の予測消費パターンに大きな変更があった場合は、当該パターンを反映するようにこれを変更し、会計上の見積りの変更として会計処理することとしている。すなわち、減価償却方法は、減価償却を認識するという会計方針を採用する際に使用する手法であるため、その手法の変更は会計方針の変更ではないとする一方、その変更が資産に具現化される将来の経済的便益の予測消費パターンの変更を

意味するものであることから、当該減価償却方法の変更は会計上の見積りの変更に該当するという考え方をとっているものと思われる。

62. 他方、減価償却方法については、そもそも固定資産の経済的便益の消費パターンの見積りが固定資産の取得時点では難しいからこそ、計画的・規則的な償却を行っているのが歴史的な経緯であるとの指摘もある。この考え方に基づけば、減価償却方法の変更は、見積りの要素とは直接的な関係を持たないため、これを何らかの理由で変更する場合には、会計方針の変更に関する原則的な取扱いに従い、遡及適用を求めるということも考えられる。
63. また、これとは別に、減価償却方法自体は会計方針を構成するものと考えられるものの、減価償却方法の変更は、会計上の見積りの変更と同様に取り扱うとする考え方もある。米国会計基準では、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、時として困難であるとし、その一例として減価償却方法の変更を挙げている。さらに、将来の経済的便益の予測消費パターンが変化したものと判断した上で、新しい償却方法が当該パターンをよりよく反映すると考えられる場合には、会計方針の変更によりもたらされる会計上の見積りの変更を行う正当性を示し得るとの考え方が示されている。

(本会計基準における減価償却方法の考え方)

64. 我が国に限らず、国際的にも、減価償却方法として実際に用いられている方法は、定率法、定額法、生産高比例法などの計画的・規則的な償却方法に限られている。減価償却方法を、資産の将来の経済的便益の消費に従い減価償却を行う際に使用する手法とした上で、その変更を会計上の見積りの変更の1つとして捉える場合には、経済的便益に関するあらゆる消費のパターンに合致した減価償却方法が認められることが必要となるため、このような考え方は、現実に用いられている減価償却方法がいくつかの方法に限られている実態と整合していない考え方になっているのではないかという指摘がある。
65. また、仮にそのような実務が可能であったとしても、より多様な償却のパターンを認めることは、より実態に即した償却方法が選択されることによる便益よりも、会計方針であれば必要とされる継続性の原則による牽制効果が期待できなくなることや、実質的には代替的な会計方針の選択の余地を増やすことになる弊害の方が大きいのではないかという意見もある。さらに、これを会計上の見積りの変更と扱えば、採用している減価償却方法が合理的な見積りを反映しているかどうか確認する必要があるが、それを常時検証し続けるという対応は現実には不可能なのではないかという意見もある。
66. 一方、減価償却方法の変更にあたっては、減価償却資産に関する経済的便益の消費パターンに照らし、計画的・規則的な償却方法の中から最も適合的な方法を選択する程度のことには可能なのではないかという指摘もある。また、我が国の実務においても、減価償却資産に係る経済的便益の消費パターンに変動があったことを減価償却方法の変更の理由としている実務がある。
67. 減価償却方法の変更は、第64項で指摘されているように計画的・規則的な償却方法の間で

の変更であることから、その変更は会計方針の変更ではあるものの、第 66 項にあるとおり、その変更の場面においては減価償却資産に関する経済的便益の消費パターンに関する見積りの変更を伴うものと考えられる。

このため本会計基準においては、減価償却方法の変更は、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（第 18 項参照）に該当するものとしている。減価償却方法については、これまでどおり会計方針の 1 つとして考えることとする一方、他の多くの会計方針の変更とは異なり、その変更については減価償却資産の経済的便益の消費パターンが明らかに変動する際に行われるものと考え、会計上の見積りの変更と同様に会計処理を行うこととし、その遡及適用は求めないこととした。

ただし、減価償却方法の変更は会計方針の変更と考えたことから、変更にあたって正当な理由が求められることや、米国会計基準において、会計方針の変更によりもたらされる会計上の見積りの変更については、会計方針の変更と同様の内容の注記を要するものとされていることから、第 11 項(1)及び(2)の注記に加え、第 17 項(2)に関する注記を行うこととした。

なお、無形固定資産の償却方法の変更に関しても、本会計基準においては米国会計基準と同じく、有形固定資産の減価償却方法の変更と同様の取扱いを求めることとしている（第 19 項参照）。

過去の誤謬の取扱い

過去の誤謬に関する取扱い

68. 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、過去の期間の損益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じる損失項目又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、過去の誤謬を修正再表示する方法は定められていなかった。

一方、国際財務報告基準では IAS 第 8 号において、重要な誤謬を含む財務諸表、又は重要性はないものの意図的な誤謬を含む財務諸表は、国際財務報告基準に準拠していないこととし、翌期以後まで発見されなかった誤謬については、翌期以後の比較財務諸表中で訂正することとされている。また、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、過去の財務諸表を修正再表示することとされている。

69. 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過去の誤謬が発見された場合、当該誤謬が金融商品取引法上の訂正報告書の提出事由に該当するときには、修正再表示を行うことになるため、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。

70. しかしながら、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、さらには国際的な会計基準と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意見がある。また、そもそも誤謬のある過去の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、すべての企業に対して過去の誤謬の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。

検討の結果、過去の誤謬に関する取扱いについても、国際的な会計基準と同様に、会計基準においてその取扱いを設けることとした（第 20 項参照）。

（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関する検討）

71. 国際財務報告基準では IAS 第 8 号において、当期の期首時点における過去の誤謬の訂正による累積的影響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日から将来に向かって比較情報を再表示することとされ、また、過去の誤謬の訂正による累積的影響額を算定することはできるものの、開示される過去の期間について部分的な修正再表示しか行うことができない場合の取扱いも定められている。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 号の開発時に、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、過去の財務諸表に影響する誤謬を発見しつつも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企業が表明することと首尾一貫していないという理由から、このような考え方は退けられている。

72. このように、会計基準上で過去の誤謬に関して修正再表示を求めることとした場合、修正再表示の原則的な取扱い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次のような考え方がある。1 つは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であり、誤謬を含んだ過去の財務諸表については、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、このような取扱いを認めるべきではないという見方を論拠とする。もう 1 つは国際財務報告基準のように実務上不可能な場合の取扱いを設けるという考え方であり、これは事後に合理的な努力を尽くしても決算が確定できない事態が発生することを避ける必要があることを論拠としている。

検討状況の整理においては国際財務報告基準と同様に、過去の誤謬に関する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を示した上で、その採否について広く一般にコメントを求めたところ、このような取扱いを会計基準の中で定めることを求める声が多く寄せられた。しかしながら、過去の誤謬の修正再表示が実務上不可能という理由をもって過

年度の財務諸表に対して遡及して修正しないこととする取扱いを会計基準として設けた場合、誤謬を含んだ財務諸表に関し、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考えられることから、検討の結果、米国会計基準と同様に、そのような状況を想定した取扱いについては会計基準の中では明示しないこととした。ただし、このことは稀に実務において誤謬の修正再表示が不可能な場合が生じる可能性を否定するものではない。可能な限り誤謬を訂正した上でもなお、重要な未訂正の誤謬が存在する場合には、開示される財務諸表の有用性が損なわれることになるので（例えば、どこまでが信頼性を確保できるかなど）、その事実を明らかにするために、当該未訂正の誤謬の内容並びに訂正済の誤謬に関する訂正期間及び訂正方法を開示するなどの対応がなされるものと考えられる。

過去の誤謬に関する注記

73. 本会計基準では国際的な会計基準と同様に、過去の財務諸表の修正再表示を求めることから、過去の誤謬に関する注記項目についても、国際的な会計基準の定めを参考に検討を行った。検討の結果、本会計基準では、会計方針の変更等に関する注記の場合と同様に、国際的な会計基準とほぼ同様の内容の注記項目を設けることとした（第 21 項参照）。

適用時期等

74. 本会計基準自体の適用は、本会計基準の定める会計基準等の改正（第 5 項(1)参照）に該当するものではないが、本会計基準を適用初年度の期首より前の会計上の変更又は過去の誤謬の訂正についても適用するのか、それとも適用初年度の期首以後の会計上の変更又は過去の誤謬の訂正から適用するのかについて検討を行った。

具体的には、本会計基準の適用初年度において、当該事業年度において開示する財務諸表の期間比較可能性をより高める観点から、比較財務諸表として開示される過去の財務諸表において、当該過去の事業年度に行われた会計方針の変更及びその時点で発見された過去の誤謬を、その事業年度に遡及処理を行っていたものとして表示することを認める取扱いを設けるかどうかについて検討を行った。

期間比較可能性をより高める観点からは、適用初年度においては比較財務諸表として開示される過去の財務諸表について、このような取扱いを設けることが望ましいという意見もあった。しかしながら、その場合には本会計基準が求める遡及処理の対象が複雑になってしまうことや、臨時償却の適用や会計方針の変更と表示方法の変更の区分など、従来の実務における取扱いと本会計基準とで取扱いが異なる遡及処理以外の事項との整合性に関する問題も生じる可能性もあることから、このような取扱いは設けず、本会計基準は適用初年度の期首以後の会計上の変更及び期首以後に発見された過去の誤謬の訂正について適用することとした（第 22 項参照）。なお、適用初年度に会計方針の変更や過去の誤謬の訂正などを行い、これを遡及処理した場合には、その累積的影響額を適用初年度の財務諸表における比較財務諸表に反映することとなる。

本会計基準の公表による他の会計基準等についての改正

75. 次の企業会計基準及び企業会計基準適用指針並びに実務対応報告については、本会計基準及びその他の会計基準等の公表に伴う改正を別途行うことが予定されているため、本会計基準による修正の対象とはしていない。

- ・ 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」
- ・ 企業会計基準第6号「株主資本等変動計算書に関する会計基準」
- ・ 企業会計基準第7号「事業分離等に関する会計基準」
- ・ 企業会計基準第12号「四半期財務諸表に関する会計基準」
- ・ 企業会計基準第21号「企業結合に関する会計基準」
- ・ 企業会計基準第22号「連結財務諸表に関する会計基準」
- ・ 企業会計基準適用指針第4号「1株当たり当期純利益に関する会計基準の適用指針」
- ・ 企業会計基準適用指針第6号「固定資産の減損に係る会計基準の適用指針」
- ・ 企業会計基準適用指針第9号「株主資本等変動計算書に関する会計基準の適用指針」
- ・ 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」
- ・ 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」
- ・ 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」
- ・ 実務対応報告第24号「持分法適用関連会社の会計処理に関する当面の取扱い」

以 上