

会計上の変更及び過去の誤謬に関する検討状況の整理

平成 20 年 6 月 20 日
企業会計基準委員会

目 次	項
目 的	1
会計基準案	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	12
表示方法の変更の取扱い	17
表示方法の変更に関する原則的な取扱い	17
原則的な取扱いが実務上不可能な場合の取扱い	18
表示方法の変更に関する注記	19
会計上の見積りの変更の取扱い	20
会計上の見積りの変更に関する原則的な取扱い	20
会計上の見積りの変更に関する注記	21
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	22
過去の誤謬の取扱い	24
過去の誤謬に関する原則的な取扱い	24
原則的な取扱いが実務上不可能な場合の取扱い	25
過去の誤謬に関する注記	28

結論の背景	29
経緯	29
範囲	31
検討状況の整理を行う範囲	31
個別財務諸表における適用上の論点に関する検討	33
用語の定義	39
会計上の取扱い	52
会計方針の変更の取扱い	52
会計方針の変更の分類	52
会計方針の変更に関する原則的な取扱い	55
原則的な取扱いが実務上不可能な場合の取扱い	57
会計方針の変更に関する注記	58
表示方法の変更の取扱い	62
表示方法の変更に関する原則的な取扱い	62
原則的な取扱いが実務上不可能な場合の取扱い	63
表示方法の変更に関する注記	64
会計上の見積りの変更の取扱い	65
会計上の見積りの変更に関する原則的な取扱い	65
会計上の見積りの変更に関する注記	71
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)	72
過去の誤謬の取扱い	80
過去の誤謬に関する原則的な取扱い	80
原則的な取扱いが実務上不可能な場合の取扱い	83
過去の誤謬に関する注記	85
他の会計基準等への影響	86

参 考（設例）

〔設例 1〕 会計方針の変更（遡及適用を行う場合）

〔設例 2〕 会計方針の変更（遡及適用の原則的な取扱いが実務上不可能な場合）

〔設例 3〕 表示方法の変更

〔設例 4〕 会計上の見積りの変更

〔設例 5〕 減価償却方法の変更

〔設例 6〕 過去の誤謬

目 的

1. 本検討状況の整理は、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。）について、会計基準を定めるにあたり必要な内容を整理することを目的とする（以下、本検討状況の整理による会計基準案を「本会計基準案」という。）。
2. 本会計基準案で取り扱っている内容に関し、既存の会計基準等と異なる取扱いを定めているものについては、本会計基準案の取扱いが優先して適用され、本会計基準案において特に定めのないものについては、該当する他の会計基準等の定めが適用されることを想定している。

会計基準案

範 囲

3. 本会計基準案は、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. 本会計基準案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が確定できない場合において、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う。
 - (6) 「表示方法の変更」とは、従来採用していた表示方法から他の表示方法に変更することをいう。会計処理の変更に伴うものは、表示方法の変更には該当しない。
 - (7) 「会計上の見積りの変更」とは、過去に行った会計上の見積りに関して、その後新たに入手可能となった情報に基づいて、会計上の見積りを変更することをいう。
 - (8) 「会計基準等」とは、次に掲げるものその他の規範的に会計処理を明文化して規定するものをいう。
 - ① 企業会計審議会が公表した会計基準（企業会計原則等を含む。）
 - ② 企業会計基準委員会（以下「当委員会」という。）が公表した会計基準
 - ③ 当委員会が公表した企業会計基準適用指針

- ④ 当委員会が公表した実務対応報告
- ⑤ 日本公認会計士協会が公表した会計制度委員会報告（実務指針）、監査・保証実務委員会報告及び業種別監査委員会報告のうち会計処理を規定するもの
- (9) 「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か、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 会計基準等の適用の誤り
- (10) 「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。
- (11) 「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。
- (12) 「修正再表示」とは、過去の財務諸表における、誤謬の訂正を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の場合

会計基準等の改正によって特定の会計処理が強制され、他の会計処理を任意に選択する余地がない場合、これに伴って会計方針の変更を行う。会計基準等の改正には、既存の会計基準等の改正のほか、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の規定があり、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の場合

1つの会計事象等について、一般に公正妥当と認められる複数の会計方針が存在しており、その中から1つの会計方針を選択適用する場合において、従来採用していた会計方針から他の会計方針へ変更することに正当な理由があるときには、会計方針の変更を行うことが認められる。

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規定（適用開始時に遡及適用を行わないことを定めた規定など

をいう。以下同じ。)が定められていない場合には、変更後の会計方針を遡及適用する。
会計基準等に特定の経過規定が定められている場合には、その経過規定に従うものとする。

(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

変更後の会計方針を遡及適用する。

7. 第6項に従って会計方針を遡及適用する場合には、過去の期間のすべてに遡及適用する(原則的な取扱いが実務上不可能な場合の取扱いについては、第9項から第11項参照。)

その場合には、次の処理が必要とされる。

(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会計方針の変更の累積的影響額は、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、会計方針の変更による当該財務諸表の対象となる期の前期までの累積的影響額及び当該期間固有の影響額を反映する。

(3) 当期の財務諸表には、会計方針の変更による前期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. 遡及適用は、次のような場合に、実務上不可能と考えられる。

(1) 過去に情報が収集されておらず、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には、第10項及び第11項により取り扱う。

10. 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。

11. 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

12. 会計方針の変更を行った場合には、当期において、次の事項を注記する（第 13 項から第 15 項参照）。

（会計基準等の改正に伴う会計方針の変更）

13. 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、次の事項を注記する。
- (1) 会計基準等の名称
 - (2) 経過規定に従って会計処理を行った場合、経過規定の概要及び会計方針の変更を経過規定に従って行った旨
 - (3) 会計方針の変更の内容
 - (4) 経過規定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、経過規定に従って会計処理を行った場合又は遡及適用の原則的な取扱いが実務上不可能な場合で、すべての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、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の累積的影響額
 - (7) 原則的な取扱いが実務上不可能な場合（第 9 項から第 11 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）

14. 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、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、遡及適用の原則的な取扱いが実務上不可能な場合で、すべての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、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の累積的影響額

- (5) 原則的な取扱いが実務上不可能な場合（第 9 項から第 11 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

（同一の期間に複数の会計方針の変更を行った場合）

15. 同一の期間に複数の会計方針の変更を行った場合には、実務上可能な範囲において、各注記項目を変更の内容別に注記する。影響額の内容別の区分が実務上不可能な場合には、その旨を注記する。

（未適用の会計基準等に関する注記）

16. 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）
 - (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

17. 財務諸表の表示方法を変更した場合には、開示する過去の財務諸表についても当該方法を適用し、遡及的に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については、第 18 項参照。）。

原則的な取扱いが実務上不可能な場合の取扱い

18. 開示する過去の財務諸表のうち、組替えの原則的な取扱いが実務上不可能な場合には、第 19 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については、第 8 項の考え方に準ずる。

表示方法の変更に関する注記

19. 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表示項目の金額
 - (4) 原則的な取扱いが実務上不可能な場合（第 18 項参照）には、その理由及び財務諸表の組替えが可能であったならば行われていたと考えられる組替えの内容

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、当該変更が将来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

21. 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) 見積りの変更の内容
 - (2) 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場合には、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実務上不可能な場合には、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

22. 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 14 項 (1) 及び (2) の注記に加え、第 21 項 (2) に関する注記を行う。
23. 減価償却方法の採用は、会計方針に該当するが、その変更については第 22 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原則的な取扱い

24. 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（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、第 25 項から第 27 項参照。）。
- (1) 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期までの累積的影響額及び当該期間固有の影響額を反映する。
 - (3) 当期の財務諸表には、過去の誤謬の訂正による前期までの累積的影響額を反映する。

原則的な取扱いが実務上不可能な場合の取扱い

25. 修正再表示の原則的な取扱いが実務上不可能な場合には、第 26 項及び第 27 項により取り扱う。なお、修正再表示が実務上不可能な場合については、第 8 項の考え方に準ずる。
26. 当期の期首時点において、過去の誤謬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、修正再表示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、当該期首残高から修正再表示する。

27. 当期の期首時点において、過去の誤謬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、実行可能な最も古い日から誤謬を修正する。

過去の誤謬に関する注記

28. 過去の誤謬が発見された場合には、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
 - (4) 原則的な取扱いが実務上不可能な場合（第 25 項から第 27 項参照）には、その理由、誤謬の訂正の方法及びその開始時期

結論の背景

経緯

29. 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。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、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、遡及処理を行わ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」として捉えるにとどめられていた。

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求められている。比較情報として表示されている過去の財務諸表について、このような方法で遡及処理を行うことは、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、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られている。

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が大きく変わりつつある。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、当委員会では、国際会計基準審議会（IASB）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。過去の財務諸表における遡及処理は、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。

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、遡及処理に関する論点について検討を重ね、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。）を公表した。また、当委員会では、その後も論点整理に寄せられたコメントを分析した上で検討を重ねてきた。

30. 論点整理にも示されているとおり、遡及処理の考え方を導入する場合、遡及処理された財務諸表の取扱いや誤謬に関する取扱いなどにつき、監査のあり方も含め、会社法及び金融商品取引法に基づく開示制度などとの関係の整理が不可欠である。当委員会は、このような関係の整理が円滑に行われるためには、最終的に公表される会計基準に関する予見可能性をさらに高めた検討状況の整理を公表することが適切であると考え、公開草案の公表の前に、本

検討状況の整理を公表することとした。

なお、本検討状況の整理は、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、遡及処理を行わない場合の取扱いも含むことから、その表題は「会計上の変更及び過去の誤謬に関する検討状況の整理」としている。

範 囲

検討状況の整理を行う範囲

31. 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、会計上の見積りの変更及び過去の誤謬の訂正について、本会計基準案で包括的に取り扱うこととした。

32. なお、論点整理においては、廃止事業の報告に関する遡及処理の問題を検討の範囲に含めていたが、廃止事業の報告については、まず当期の財務諸表における取扱いの検討が必要であり、開示の有用性や実務上の負担などの観点から、別プロジェクトでその取扱いを議論した後に、改めて遡及処理に関する論点の検討を行うことが適切と考えられる。このため、本会計基準案においては、この点は検討の対象外とすることとした。

また、四半期財務諸表開示に固有の遡及処理やセグメント情報等に関する遡及処理の取扱いについては、引き続き、必要な検討を行う予定である。

個別財務諸表における適用上の論点に関する検討

33. 本会計基準案は、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。

34. 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す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、我が国とで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。
35. 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)

36. 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コストが問題となるが、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った。しかしながら、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、連結財務諸表の作成を想定すると、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も、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、本会計基準案では、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、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）

37. 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。
38. 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、国際的な会計基準との整合性を踏まえ、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、本会計基準案では個別財務諸表上の適用に関する特段の規定は設けていない。

用語の定義

（会計方針及び会計方針の変更）

39. 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る。

その一方、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。）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。

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・フローの状況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、表示方法までは含まれていない。

40. 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も、国際的な会計基準と同様に、改めて表示方法を

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。その一方、会計方針の定義が異なると、会計基準のコンバージェンスにも影響するため、国際的な会計基準と可能な限り整合する形に会計方針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、本会計基準案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。

（表示方法及び表示方法の変更）

41. 表示方法の変更には、現行の取扱いにおける表示形式上の変更や、重要性の増加に伴う表示の変更のほか、財務諸表の表示区分を超えた表示方法の変更も含まれる。

この点に関して、表示方法の変更であったとしても、財務諸表の表示区分を超えるような場合には、財務諸表に与える影響が大きいと考えられることから、表示方法の変更ではなく、会計方針の変更として扱うべきではないかという見方がある。しかしながら、たとえ表示区分を超える変更であったとしても、会計処理の変更に伴うものでなければ、新たな定義の下では会計方針の変更として扱う必要はないのではないかという意見もある。

42. 検討の結果、本会計基準案では、会計方針の変更と表示方法の変更との区分は、表示方法の変更が、何らかの会計処理の変更に伴うものであったかどうかにより判断するものとした。このため、例えば、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、本会計基準案では会計方針の変更として取り扱われることになる（第 4 項(6)参照）。

（会計上の見積り及び会計上の見積りの変更）

43. 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、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、若しくは、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定期的な消費額の修正をいうとされ、これは新しい情報や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。

44. 会計上の見積りやその変更について、従来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とも考えられるが、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）。
45. 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。すなわち、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ものと考えられる。
46. 会計上の見積りの事例には、回収不能債権に対する貸倒見積額、償却性資産の耐用年数及び残存価額等が考えられる。

(誤謬)

47. 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 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。

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、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落とし若しくは誤用から生じる財務諸表中の認識、測定、表示又は開示の誤謬が該当するものとされ、一般に公正妥当と認められない会計原則から一般に公正妥当と認められる会計原則に変更する場合も、誤謬の訂正とされている。

48. 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、本会計基準案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(9)参照）。

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案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）

49. 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、本会計基準案ではまず、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）。

（会計基準等の範囲）

50. 我が国の現行の取扱い（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。））においては、会計基準等の改正には、既存の会計基準の変更のほか、新たな基準の設定、実務指針等の公表・改廃及び法令の改正等が含まれるとされているが、より個別具体的にその内容を示すべきであるという指摘がある。また、国際的な会計基準でも、我が国の現行の取扱いに比べ、より詳細に「会計基準等」の範囲を記述している。検討の結果、本会計基準案では、「会計基準等」の範囲を可能な限り具体的に明示することとした（第 4 項(8)参照）。

なお、法令等により規範的な会計処理が定められる場合、当該法令等も本会計基準案における会計基準等に含まれることとなる。

(遡及処理)

51. 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。本会計基準案でも、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(10)から(12)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

52. 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)では該当の基準に経過規定があ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13項及び第14項参照）などから、本会計基準案では、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に迷う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。

(会計方針の変更が認められる正当な理由)

53. 複数の会計方針が認められている場合でも、企業は同一の会計方針を継続して適用することが必要であるが、国際的な会計基準と同様に、正当な理由があるときには、会計方針の変更が認められる（第5項(2)参照）。変更を行うための正当な理由があるか否かは、監査委員会報告第78号にあるように、次の観点から判断することが適当と考えられる。
- (1) 会計方針の変更は企業の事業内容及び企業内外の経営環境の変化に対応して行われるものであること
 - (2) 変更後の会計方針が一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に照らして妥当であること
 - (3) 会計方針の変更は会計事象等を財務諸表により適切に反映するために行われるものであること

(会計方針の変更に該当しない場合)

54. 我が国の現行の取扱い（監査委員会報告第77号）では、(1)会計上の見積りの変更、(2)

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への変更及び
(3) 会計処理の対象となる新たな事実の発生に伴う新たな会計処理の採用については、会計方針の変更に該当しないものとされている。国際的な会計基準においても同様の取扱いが示されていることから、本会計基準案においても、これまでの取扱いを踏襲することとした。

(1)の、会計上の見積りの変更は、会計処理の前提となる見積りについて、新たに入手可能となった情報に基づき、過去に実施した合理的な見積りから、現時点での合理的な見積りに変更することであるため、会計方針の問題ではなく、会計方針の変更には該当しない。

(2)の、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への変更は、従来、会計処理の対象となる会計事象等の重要性が乏しかったため、本来の会計処理によらず、簡便な会計処理を採用していたが、当該会計事象等の重要性が増したことにより、本来の会計処理へ変更する場合である。例えば、ある項目に関する会計方針を現金基準から発生基準へ変更する場合がこれに該当する。重要性が増した会計事象等に対しては現金基準による会計処理は妥当と認められないので、当該変更は会計方針の変更に該当しないこととなる。

また、(3)の、会計処理の対象となる新たな事実の発生に伴う新たな会計処理の採用も、会計方針の変更に該当しない。これには例えば、新規事業を開始することに伴って新設した有形固定資産の減価償却方法に、既存事業における有形固定資産の減価償却方法とは異なる方法を採用する場合などが該当する。

会計方針の変更に関する原則的な取扱い

55. 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し、これを開示することは求めている。

その一方、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規定がない場合や自発的な会計方針の変更において、原則として遡及適用することを求めている。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、本会計基準案では、我が国においても、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）。

ただし、会計方針の変更を行った場合に遡及適用が必要かどうかは、遡及適用を行った場

合に得られる情報の有用性と、遡及適用を行う際に伴う見積りの要素の度合いや過去の情報収集等に係るコストとの関係も考慮すべきであると考えられる。

(会計基準等の改正時の取扱い)

56. 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、遡及適用を行う際に伴う見積りの要素の度合い、遡及適用を行うために必要とされる情報収集等に係るコストとの関係を、とりわけ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規定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、本会計基準案では、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規定が設けられている場合には、経過規定での定めが本会計基準案に優先して適用される取扱いを設けることとした（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

57. 国際的な会計基準では、第8項のような場合について、遡及適用が実務上不可能であるとし、具体的な取扱いが設けられている。

本会計基準案では、会計方針の変更を行った場合、国際的な会計基準と同様に、原則としては、最も古い期間からの遡及適用が必要であるとしつつも（第7項参照）、このような状況に対応するために、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10項参照）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11項参照）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

58. 本会計基準案では、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、国際的な会計基準において注記が求められている項目を参考にしつつ、検討を行った。その結果、本会計基準案においても、第59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12項から第15項参照）。

(会計方針の変更による影響額の注記)

59. 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

13 項(5)及び第 14 項(3)参照)。当委員会では、過去の開示期間についてだけではなく、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、当期及び過去の各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固有の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、新しく適用された会計方針の下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処理後の当該財務諸表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、財務諸表作成者が負担するコストを勘案すると、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った。

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が十分に提供し得ると考えられるため、本会計基準案においては、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、すべての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の下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。

60. 会計方針の変更の影響額に関連して、その変更が製造原価等に影響を与える場合の取扱いに関する検討も行った。例えば、会計方針の変更が製造原価に影響を及ぼす場合には、原価計算及び連結財務諸表における未実現利益の消去等により、棚卸資産や売上原価等の金額にも影響があるものと思われる。この場合、棚卸資産及び売上原価等の金額は新たな会計方針により適切に算定することが原則であるが、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、これを合理的な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、会計方針の変更による差額に重要性が乏しいものと考えられる場合には、当該差額をすべて、売上原価に含めて処理する方法も認められるものと思われる。

(未適用の会計基準等に関する注記)

61. 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 号に規定がある一方、米国では SFAS 第 154 号に規定がなく、米国証券取引委員会 (SEC) の取扱いにより、その注記が求められている。

そのため、本注記の内容については、会計基準によって注記が求められるべき性格のものではないのではないかという見方があった。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、投資情報として有用であるという考え方もあることから、本会計基準案の中で、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 16 項参照）。

ただし、未適用の会計基準等に関する影響を把握することは困難な場合も考えられることから、そのような場合には、定性的に注記することや影響を見積ることが困難である旨などを記述することが考えられる。

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

62. 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、前期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行っていない。その一方、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、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に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、本会計基準案では、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、新しく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 17 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案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規定は設けていない。

原則的な取扱いが実務上不可能な場合の取扱い

63. 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、組替えに必要な計算ができない場合などがあるとされている。したがって、本会計基準案では、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 18 項参照）。

表示方法の変更に関する注記

64. 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、本会計基準案では、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19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

65. 我が国においては、会計上の見積りの変更を行った場合、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、過去に遡及処理せず、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、本会計基準案では、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20項参照）。

66. 会計上の見積りの変更は、当期だけに影響を与えることもあれば、当期と将来の期間の両方に影響を与えることもある。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、償却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、その影響額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、例えば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）

67. 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。
68. 臨時償却は、見積りの変更に関する影響額を、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いう指摘がある。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、減損処理のなか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色彩が強く、本来の意味での臨時償却として行われている実務は、多くはないのではないかという指摘もある。

69. その一方、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。上述したとおり、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いう指摘もあるが、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。
70. 耐用年数の変更が新たな事実の発生に関連して生じることを考慮すると、既に経済的便益の提供を終えた期間に相当する部分の費用配分額の改定とみて、その分だけ当期における残存価額を一時に修正する処理は遡及適用に近い処理であり、見積りの変更一般の取扱いと整合せず、適切な取扱いではないと考えられる。このため、本会計基準案では、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により行うことが適切であると考えたこととした。

会計上の見積りの変更に関する注記

71. 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実務上不可能な場合、その事実を注記することとしている。本会計基準案により、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項目については、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 21 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）

72. 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。その一方、我が国においてはこれまで、減価償却方法は、企業会計原則注解（注 1-2）にあるように、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のにあたり、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。

73. 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。
74. 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。
75. 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えるものの、減価償却方法の変更は、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、会計原則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。また、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、会計原則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。
76. 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、級数法、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。
77. 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ベネフィットよりも、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。

78. その一方、減価償却方法の変更を行う場合には、現行の我が国の取扱いにおいても、国際的な会計基準においても、変更するに足るだけの正当な理由が必要とされているが、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。

79. 減価償却方法の変更は、第 76 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 78 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案においては、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と区別することが困難な場合（第 22 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、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られることから、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、会計原則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 14 項(1)及び(2)の注記に加え、第 21 項(2)に関する注記を行うこととした。

過去の誤謬の取扱い

過去の誤謬に関する原則的な取扱い

80. 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、過去の期間の損益計算に含まれていた計算の誤りあるいは不適当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。

その一方、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、翌期以後の財務諸表において表示される比較情報の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。

81. 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。
82. 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考え方がある。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。

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 24 項参照）。

原則的な取扱いが実務上不可能な場合の取扱い

83. 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時点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、過去の誤謬による累積的影響額を算定することはできるものの、部分的な修正再表示しか行うことができない場合についても指針が提供されている。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はされたものの、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、このような提案は退けられている。
84. 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以下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。

検討の結果、本会計基準案においては、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（第 25 項から第 27 項参照）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ることとした。ただし、この取扱いを設けた場合においても当期の決算は適正に表示できることが前提であるとする、原則的な取扱いが実務上不可能な場合の取扱いは適用できる場合が限られるのではないかという意見もある。原則的な取扱いが実務上不可能な場合の取扱いとは、企業が合理的な努力を行っても修正再表示が不可能な場合の例外的な取扱いであり、この取扱いを設けた場合においても、その適用は極めて限定されることになるものと想定される。

過去の誤謬に関する注記

85. 本会計基準案では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、本会計基準案では、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 28 項参照）。

他の会計基準等への影響

86. 本会計基準案が会計基準として公表された場合には、当委員会が公表した他の会計基準等について、主に、次のような改正を行うことになるものと考えられる（企業会計基準第 12 号「四半期財務諸表に関する会計基準」及びその適用指針並びに企業会計基準第 17 号「セグメント情報等の開示に関する会計基準」及びその適用指針に関するものは除く。）。

(1) 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」

株主資本等変動計算書に表示される各項目の前期末残高は当期首残高に変更し、遡及処理を行った場合には、当期首残高に対する遡及処理の累積的影響額を表示するか、遡及処理の影響額について、遡及処理前の当期首残高との関係が項目ごとに明らかとなるような注記を行う。

(2) 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」

「連結決算手続における在外子会社の会計処理の統一 当面の取扱い (5) 会計方針の変

更に伴う財務諸表の遡及修正」を削除し、在外子会社において、会計方針の変更に伴って財務諸表の遡及処理を行った場合に、連結決算手続上、当該遡及処理額について当期の損益を修正しない。

参 考（設例）

以下の設例は、本会計基準案で示された内容について理解を深めるためのものであり、特定の開示制度を前提としておらず、遡及適用に関しては税務上の処理と会計上の処理との間の差異は一時差異に該当することを前提としている。また、繰延税金資産の回収可能性については、考慮していない。なお、仮定として示された前提条件の記載内容は、経済環境や各企業の実情等に応じて異なることに留意する必要がある。

この設例においては、企業は連結貸借対照表、連結損益計算書、連結株主資本等変動計算書及び連結キャッシュ・フロー計算書並びに重要な会計方針に関する注記について、当連結会計年度及び前連結会計年度の2期分の開示が求められることを仮定している。また、会計方針の変更、表示方法の変更及び過去の誤謬に関する影響額の注記については、すべて当期の財務諸表に関する注記に含めて記載することを仮定した例示としている。さらに、連結株主資本等変動計算書については、遡及処理を行った場合の当期首残高に対する遡及処理の累積的影響額を、連結株主資本等変動計算書の中で表示する方法を採用したものと仮定している。

なお、以下の設例では1株当たり情報の注記について記載を省略している。

〔設例1〕 会計方針の変更（遡及適用を行う場合）

1. 前提条件

- (1) A社は当連結会計年度（X4年3月期）より、通常の販売目的で保有する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) 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する。
- (3) 前連結会計年度（X3年3月期）の当該棚卸資産の増減について、先入先出法を遡及適用した場合の金額と、従来の方策である総平均法との差額及びそれに関する税金費用の影響は次のとおりである。なお、払出高はすべて販売に対応するものである。

	前連結会計年度 期首残高	前連結会計年度 仕入高	前連結会計年度 払出高	前連結会計年度 期末残高
総平均法（従来の方策）	140	6,350	6,090	400
先入先出法を遡及適用した場合	200	6,350	6,050	500
税金等調整前当期純利益への影響	60	-	② △ 40	⑤ 100
法人税等調整額への影響	24	-	③ △ 16	⑥ 40
当期純利益への影響	① 36	-	④ △ 24	⑦ 60

（注）上記の表中に示した○数字は、後掲「（参考）比較方式で表した前連結会計年度における連結財務諸表についての影響額の注記の内容」との関連を示したものである。

- (4) 収益性の低下に基づく簿価切下げは考慮しない。
- (5) A社の連結決算日は3月31日、法定実効税率は40%である。

2. 前連結会計年度（X3 年 3 月期）における連結財務諸表（遡及適用前）

(1) 連結貸借対照表（抜粋）

	前連結会計年度 (X2 年 3 月 31 日)	当連結会計年度 (X3 年 3 月 31 日)
(資産の部)		
I 流動資産		
4 棚卸資産	140	400
5 繰延税金資産	XXX	500
...		
(純資産の部)		
I 株主資本		
3 利益剰余金	500	726
...		

(2) 連結損益計算書（抜粋）

	前連結会計年度 (自 X1年4月 1日 至 X2年3月31日)		当連結会計年度 (自 X2年4月 1日 至 X3年3月31日)	
I 売上高		X, XXX		6, 300
II 売上原価		X, XXX		6, 090
...				
営業利益		XXX		210
...				
経常利益		XXX		210
...				
税金等調整前当期純利益		XXX		210
法人税、住民税及び事業税	XX		84	
法人税等調整額	△ X	XX	-	84
少数株主利益		X		-
当期純利益		XXX		126

(3) 連結株主資本等変動計算書（抜粋；X2 年 3 月期は省略）

当連結会計年度（自 X2 年 4 月 1 日 至 X3 年 3 月 31 日）

	株主資本			・・・
	・・・	利益剰余金	・・・	・・・
X2 年 4 月 1 日残高		500		
連結会計年度中の変動額				
連結範囲の変動		100		
・・・・・・・・				
当期純利益		126		
・・・・・・・・				
連結会計年度中の変動額合計		226		
X3 年 3 月 31 日残高		726		

(4) 連結キャッシュ・フロー計算書（抜粋）

	前連結会計年度 （自 X1 年 4 月 1 日 至 X2 年 3 月 31 日）	当連結会計年度 （自 X2 年 4 月 1 日 至 X3 年 3 月 31 日）
I 営業活動によるキャッシュ・フロー		
税金等調整前当期純利益	XXX	210
・・・・・・・・		
棚卸資産の増減額（増加：△）	XXX	△ 260
・・・・・・・・		

(5) 重要な会計方針の注記（抜粋）

	前連結会計年度 （自 X1 年 4 月 1 日 至 X2 年 3 月 31 日）	当連結会計年度 （自 X2 年 4 月 1 日 至 X3 年 3 月 31 日）
会計処理基準に関する事項	(イ) 重要な資産の評価基準及び評価方法 棚卸資産 ア. 通常の販売目的で保有する棚卸資産 主として総平均法による原価法（貸借対照表価額は収益性の低下に基づく簿価切下げの方法により算定） イ. ・・・	同 左

3. 当連結会計年度（X4 年 3 月期）における連結財務諸表（遡及適用後）

(1) 連結貸借対照表（抜粋）

	前連結会計年度 (X3 年 3 月 31 日)	当連結会計年度 (X4 年 3 月 31 日)
	遡及処理後（注）	
(資産の部)		
I 流動資産		
4 棚卸資産	500	XXX
5 繰延税金資産	460	XXX
・・・		
(純資産の部)		
I 株主資本		
3 利益剰余金	786	XXX
・・・		

(注) (6) 会計方針の変更の注記を参照。

(2) 連結損益計算書（抜粋）

	前連結会計年度 (自 X2年4月 1日 至 X3年3月31日)		当連結会計年度 (自 X3年4月 1日 至 X4年3月31日)	
	遡及処理後（注）			
I 売上高		6,300		X,XXX
II 売上原価		6,050		X,XXX
・・・				
営業利益		250		XXX
・・・				
経常利益		250		XXX
・・・				
税金等調整前当期純利益		250		XXX
法人税、住民税及び事業税	84		XX	
法人税等調整額	16	100	△ X	XX
少数株主利益		-		X
当期純利益		150		XXX

(注) (6) 会計方針の変更の注記を参照。

(3) 連結株主資本等変動計算書（抜粋）

前連結会計年度（自 X2 年 4 月 1 日 至 X3 年 3 月 31 日）

	株主資本			・・・
	・・・	利益剰余金	・・・	・・・
X2 年 4 月 1 日残高		500		
会計方針の変更による累積的影響額（注）		36		
X2 年 4 月 1 日遡及処理後残高		536		
連結会計年度中の変動額				
連結範囲の変動		100		
・・・・・・・・				
当期純利益		150		
・・・・・・・・				
連結会計年度中の変動額合計		250		
X3 年 3 月 31 日残高		786		

（注）(6) 会計方針の変更の注記を参照。

当連結会計年度（自 X3 年 4 月 1 日 至 X4 年 3 月 31 日）

	株主資本			・・・
	・・・	利益剰余金	・・・	・・・
X3 年 4 月 1 日残高		786		
連結会計年度中の変動額				
・・・・・・・・				
当期純利益		XXX		
・・・・・・・・				
連結会計年度中の変動額合計		XXX		
X4 年 3 月 31 日残高		XXX		

(4) 連結キャッシュ・フロー計算書（抜粋）

	前連結会計年度 （自 X2 年 4 月 1 日 至 X3 年 3 月 31 日）	当連結会計年度 （自 X3 年 4 月 1 日 至 X4 年 3 月 31 日）
	遡及処理後（注）	
I 営業活動によるキャッシュ・フロー		
税金等調整前当期純利益	250	XXX
・・・・・・・・		
棚卸資産の増減額（増加：△）	△ 300	XXX
・・・・・・・・		

（注）(6) 会計方針の変更の注記を参照。

(5) 重要な会計方針の注記（抜粋）

	前連結会計年度 （ 自 X2年4月 1日 至 X3年3月31日）	当連結会計年度 （ 自 X3年4月 1日 至 X4年3月31日）
会計処理基準に関する事項	(イ) 重要な資産の評価基準及び評価方法 棚卸資産 ア. 通常の販売目的で保有する棚卸資産 主として先入先出法による原価法（貸借対照表価額は収益性の低下に基づく簿価切下げの方法により算定） イ. . . .	同 左

(6) 会計方針の変更の注記

当連結会計年度（自 X3 年 4 月 1 日 至 X4 年 3 月 31 日）

（会計方針の変更） 当社における、通常の販売目的で保有する棚卸資産の評価方法は、従来、主として総平均法によっていたが、〇〇〇（正当な理由の内容を記載する）のため、当連結会計年度から先入先出法に変更した。当該会計方針の変更は、開示されている過年度の連結財務諸表に遡及適用されている。 この結果、遡及適用を行う前と比べて、前連結会計年度の連結貸借対照表は、棚卸資産及び利益剰余金がそれぞれ 100 及び 60 増加し、前連結会計年度の連結損益計算書は、売上原価が 40 減少し、営業利益、経常利益及び税金等調整前当期純利益がそれぞれ同額増加し、当期純利益が 24 増加している。また、前連結会計年度の連結キャッシュ・フロー計算書は、税金等調整前当期純利益が 40 増加し、棚卸資産の増減額が 40 減少している。 開示されている最も古い連結会計年度である、前連結会計年度の期首の純資産の帳簿価額に反映された、開示期間よりも前の連結会計年度に関する会計方針の変更の累積的影響額により、連結株主資本等変動計算書の利益剰余金の期首残高が 36 増加している。
--

(参考) 比較方式で表した前連結会計年度における連結財務諸表についての影響額の注記の内容

(1) 連結貸借対照表 (抜粋)

前連結会計年度 (自 X2 年 4 月 1 日 至 X3 年 3 月 31 日)

	遡及処理前	遡及処理後	差 額	
(資産の部)				
I 流動資産				
4 棚卸資産	400	500	100	⑤
5 繰延税金資産	500	460	△ 40	⑥
・・・				
(純資産の部)				
I 株主資本				
3 利益剰余金	726	786	60	⑦
・・・				

(2) 連結損益計算書 (抜粋)

前連結会計年度 (自 X2 年 4 月 1 日 至 X3 年 3 月 31 日)

	遡及処理前	遡及処理後	差 額	
I 売上高	6,300	6,300	—	
II 売上原価	6,090	6,050	△ 40	②
・・・				
営業利益	210	250	40	②
・・・				
経常利益	210	250	40	②
・・・				
税金等調整前当期純利益	210	250	40	②
法人税、住民税及び事業税	84	84	—	
法人税等調整額	—	16	16	③
少数株主利益	—	—	—	
当期純利益	126	150	24	④

(3) 連結株主資本等変動計算書（抜粋）

前連結会計年度（自 X2 年 4 月 1 日 至 X3 年 3 月 31 日）

	株主資本			・・・
	・・・	利益剰余金	・・・	・・・
X2 年 4 月 1 日残高		500		
会計方針の変更による累積的影響額		36		
X2 年 4 月 1 日遡及処理後残高		536		
連結会計年度中の変動額				
連結範囲の変動		100		
・・・・・・・・				
当期純利益		150		
・・・・・・・・				
連結会計年度中の変動額合計		250		
X3 年 3 月 31 日残高		786		

①

(4) 連結キャッシュ・フロー計算書（抜粋）

前連結会計年度（自 X2 年 4 月 1 日 至 X3 年 3 月 31 日）

	遡及処理前	遡及処理後	差 額
I 営業活動による キャッシュ・フロー			
税金等調整前当期純利益	210	250	40
・・・・・・・・			
棚卸資産の増減額 (増加：△)	△ 260	△ 300	△ 40
・・・・・・・・			

②

②

〔設例 2〕 会計方針の変更（遡及適用の原則的な取扱いが実務上不可能な場合）

～ 第 11 項の場合 ～

1. 前提条件

- (1) B 社は当連結会計年度（X4 年 3 月期）より、通常の販売目的で保有する棚卸資産の評価方法を先入先出法から総平均法に変更した。
- (2) 過去の連結会計年度に関する当該棚卸資産の仕入記録について、総平均法による情報が入手不可能であり、この会計方針の変更を遡及適用した場合の累積的影響額を算定することは、実務上不可能であると認められた。
- (3) ただし、当連結会計年度の期首から将来にわたり総平均法を適用するために必要な情報は入手済みである。
- (4) B 社の連結決算日は 3 月 31 日である。

2. 当連結会計年度（X4 年 3 月期）における連結財務諸表

本設例では、遡及適用の原則的な取扱いが実務上不可能な場合に該当するため、会計方針の変更の注記のみを示している。

会計方針の変更の注記

当連結会計年度（自 X3 年 4 月 1 日 至 X4 年 3 月 31 日）

（会計方針の変更）

当社における、通常の販売目的で保有する棚卸資産の評価方法は、従来、主として先入先出法によっていたが、〇〇〇（正当な理由の内容を記載する）のため、当連結会計年度から総平均法に変更した。

当該会計方針の変更は、過去の連結会計年度に関する当該棚卸資産の仕入記録について、総平均法による情報が入手不可能なため、当連結会計年度の期首から将来にわたり適用されている。

これにより、従来の方と比べて、当連結会計年度の連結貸借対照表は、棚卸資産が XX 増加し、当連結会計年度の連結損益計算書は、売上原価が XX 減少し、営業利益、経常利益及び税金等調整前当期純利益がそれぞれ同額増加している。また、当連結会計年度の連結キャッシュ・フロー計算書は、税金等調整前当期純利益が XX 増加し、棚卸資産の増減額が XX 減少している。

〔設例 3〕 表示方法の変更

1. 前提条件

- (1) C社は当連結会計年度（X4年3月期）より、従来、投資その他の資産の「その他」に含めていた「長期貸付金」の金額的重要性が増したため、これを区分掲記する表示方法の変更を行った。
- (2) C社の連結決算日は3月31日である。
- (3) 本設例では、連結キャッシュ・フロー計算書への影響については考慮していない。

2. 前連結会計年度（X3年3月期）における連結財務諸表（組替え前）

連結貸借対照表（抜粋）

	前連結会計年度 (X2年3月31日)	当連結会計年度 (X3年3月31日)
(資産の部)		
Ⅱ 固定資産		
3 投資その他の資産		
(3) その他	X, XXX	5, 000
貸倒引当金	△ XX	△ XX
投資その他の資産合計	XX, XXX	6, 000
固定資産合計	XX, XXX	25, 000
...		

3. 当連結会計年度（X4年3月期）における連結財務諸表（組替え後）

(1) 連結貸借対照表（抜粋）

	前連結会計年度 (X3年3月31日)	当連結会計年度 (X4年3月31日)
	遡及処理後（注）	
(資産の部)		
Ⅱ 固定資産		
3 投資その他の資産		
(3) 長期貸付金	500	X, XXX
(4) その他	4, 500	X, XXX
貸倒引当金	△ XX	△ XX
投資その他の資産合計	6, 000	X, XXX
固定資産合計	25, 000	XX, XXX
...		

（注）(2)表示方法の変更の注記を参照。

(2) 表示方法の変更の注記

当連結会計年度（自 X3 年 4 月 1 日 至 X4 年 3 月 31 日）

（表示方法の変更）

従来、投資その他の資産の「その他」に含めていた「長期貸付金」は、金額的重要性が増したため、当連結会計年度より区分掲記することとした。この表示方法の変更を反映させるため、開示されている過年度の連結財務諸表の組替えを行っている。

この結果、前連結会計年度の連結貸借対照表において、投資その他の資産の「その他」に表示されていた 5,000 は、「長期貸付金」500、「その他」4,500 として組み替えられている。

〔設例 4〕 会計上の見積りの変更

1. 前提条件

- (1) D 社は当連結会計年度（X4 年 3 月期）において、保有する備品 X の耐用年数について、新たに得られた情報に基づき、従来の 10 年を 6 年に見直す会計上の見積りの変更を行った。
- (2) 備品 X は X1 年 4 月 1 日に 5,000 で取得したものであり、D 社は、残存価額をゼロとして定額法で減価償却している。備品 X の減価償却費はすべて販売費及び一般管理費として処理している。
- (3) 備品 X に関する耐用年数の変更の影響は次のとおりである。

	耐用年数が 10 年である場合	耐用年数を 6 年に見直した場合
当連結会計年度の期首における残存耐用年数	8 年	4 年
当連結会計年度の期首における帳簿価額	4,000	
当連結会計年度以降の毎期の減価償却費	500	1,000

- (4) D 社の連結決算日は 3 月 31 日である。

2. 当連結会計年度（X4 年 3 月期）における連結財務諸表

本設例は、遡及処理を行わない会計上の見積りの変更を扱うため、会計上の見積りの変更の注記のみを示している。

会計上の見積りの変更の注記

当連結会計年度（自 X3 年 4 月 1 日 至 X4 年 3 月 31 日）

（会計上の見積りの変更）

当社が保有する備品 X は、従来、耐用年数を 10 年として減価償却を行ってきたが、当連結会計年度において、〇〇〇により（変更を行うこととした理由などの変更の内容を記載する）、耐用年数を 6 年に見直すこととした。

この変更により、従来の方法と比べて、当連結会計年度の減価償却費が 500 増加し、営業利益、経常利益及び税金等調整前当期純利益が同額減少している。

〔設例 5〕減価償却方法の変更

1. 前提条件

- (1) E 社は、当連結会計年度（X4 年 3 月期）において、保有する機械装置の減価償却方法について、従来の定額法から定率法に変更する会計方針の変更を行った。
- (2) 減価償却費のうち、20%が期末の棚卸資産に配分されているものとする。
- (3) 減価償却方法の変更が当連結会計年度の連結損益計算書に与える影響は次のとおりである。

減価償却費		変更が各項目に与える影響額	
定額法による場合	定率法による場合	減価償却費	棚卸資産への配分後
7,500	11,950	4,450	3,560

- (4) E 社の連結決算日は 3 月 31 日である。

2. 当連結会計年度（X4 年 3 月期）における連結財務諸表

本設例は、遡及処理を行わない減価償却方法の変更を扱うため、会計方針の変更の注記のみを示している。

会計方針の変更の注記

当連結会計年度（自 X3 年 4 月 1 日 至 X4 年 3 月 31 日）

（会計方針の変更）

当社は、機械装置の減価償却方法について、従来、定額法によっていたが、〇〇〇（正当な理由の内容を記載する）のため、当連結会計年度から定率法に変更した。これにより、従来の方法と比べて、当連結会計年度の減価償却費が 4,450 増加し、営業利益、経常利益及び税金等調整前当期純利益が 3,560 減少している。

〔設例 6〕過去の誤謬

1. 前提条件

- (1) F 社の当連結会計年度（X4 年 3 月期）の連結財務諸表を作成する過程で、前連結会計年度（X3 年 3 月期）の連結財務諸表について誤謬が発見された。当該誤謬の内容は、F 社が前連結会計年度に外部に販売した商品 50 が誤って棚卸資産として計上され、売上原価が同額過小になっているというものであった。
- (2) F 社は当該誤謬について、当連結会計年度の報告の中で訂正を行う。
- (3) F 社の連結決算日は 3 月 31 日、法定実効税率は 40%である。

2. 当連結会計年度（X4 年 3 月期）における連結財務諸表

本設例は、会計方針の変更と同様に遡及処理を行うこととなるため、前連結会計年度及び当連結会計年度に関する連結貸借対照表、連結損益計算書、連結株主資本等変動計算書及び連結キャッシュ・フロー計算書の例示等は省略し、過去の誤謬に関する注記のみを示すこととする。

過去の誤謬に関する注記

当連結会計年度（自 X3 年 4 月 1 日 至 X4 年 3 月 31 日）

（過去の誤謬）

当社が前連結会計年度において販売した棚卸資産 50 が、誤って前連結会計年度の連結貸借対照表に計上されていた。前連結会計年度の連結財務諸表は、この誤謬を訂正するために修正再表示されている。

修正再表示の結果、修正再表示を行う前と比べて、前連結会計年度の連結貸借対照表は、棚卸資産及び利益剰余金がそれぞれ 50 及び 30 減少し、前連結会計年度の連結損益計算書は、売上原価が 50 増加し、営業利益、経常利益及び税金等調整前当期純利益がそれぞれ同額減少し、当期純利益が 30 減少している。また、前連結会計年度の連結キャッシュ・フロー計算書は、税金等調整前当期純利益が 50 減少し、棚卸資産の増減額が 50 増加している。

以 上