

企業会計基準第24号「会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」等の公表に伴う他の会計基準等の改正案に対するコメントの公表

1. コメントの対象となる公表物の名称及び公表時期

企業会計基準公開草案第41号（企業会計基準第12号の改正案）「四半期財務諸表に関する会計基準（案）」、企業会計基準公開草案第42号（企業会計基準第17号の改正案）「セグメント情報等の開示に関する会計基準（案）」及び企業会計基準適用指針公開草案第37号（企業会計基準適用指針第14号の改正案）「四半期財務諸表に関する会計基準の適用指針（案）」
（平成22年4月2日）

2. コメント募集期間

平成 22 年 4 月 2 日～平成 22 年 5 月 31 日

3. 公開草案を踏まえた公表物の名称及び公表時期

改正企業会計基準第 12 号「四半期財務諸表に関する会計基準」、改正企業会計基準第 17 号「セグメント情報等の開示に関する会計基準」及び改正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」（平成 22 年 6 月 30 日公表）

4. コメント提出者一覧

[団体等]

	団 体 名
CL01	社団法人 日本貿易会 経理委員会
CL02	新日本有限責任監査法人 品質管理本部 業務監理部門
CL03	あずさ監査法人 監査実務従事者グループ
CL04	社団法人 日本経済団体連合会 経済基盤本部
CL05	あらた監査法人 品質管理部 アカウンティング・サポートグループ

5. 主なコメントの概要とその対応案

以下は、主なコメントの概要と企業会計基準委員会のそれらに対する対応です。

「コメントの概要」には主なものを記載していますが、以下に記載されていないコメントについても、企業会計基準委員会で分析を行っています。

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
総論		
1. 本公開草案を支持するコメント	コンバージェンスに資することから同意する。	本公開草案について支持するコメントである。
企業会計基準公開草案第 41 号「四半期財務諸表に関する会計基準（案）」及び 企業会計基準適用指針公開草案第 37 号「四半期財務諸表に関する会計基準の適用指針（案）」		
会計処理		
会計方針の変更		
2. 第2四半期会計期間以降に会計方針の変更を行う際、当年度の期首時点においても新たな会計方針を適用することができない場合の取扱い	<p>会計基準案第 10-3 項及び第 21-3 項に「当年度の期首時点においても新たな会計方針を適用することができない場合には、翌年度の期首時点で会計方針の変更を行い」とあるが、このようなケースが存在するとは考えにくい。また、当該記載を削除しても差し支えないと思われる。さらに、そもそも「翌年度の期首時点で」の趣旨について説明願いたい。</p> <p>第 2 四半期会計期間以降に会計方針の変更を行おうとする場合で「当年度の期首時点においても新たな会計方針を適用することができない場合には、翌年度の期首時点で会計方針の変更を行い、当該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。」(会計基準案第 10-3 項)とされていることについて、首尾一貫性が重視されることには同意するが、会計基準としてはこのような例外的なケースについて取り扱いを設けるべきではないため削除すべきである。</p> <p>理由： IAS 第 34 号では中間期間に会計方針を変更する場合、過去のすべての期間あるいは期首よりは前の一時点から将来に向かって会計方針の遡及適用を行うことを求めており、その目的の一つは、事業年度全体を通じて、一定の種類の取引に対して単一の会計方針が適用されることを確実にすることである (IAS 第 34 号第 43 項から第 45 項)。これは、本改正案でも同様と考えられる。</p> <p>本改正案ではさらに、当期中 (例えば第 2 四半期) に会計方針を変更すべき要請</p>	コメントを踏まえ、第 2 四半期会計期間以降の会計方針の変更で、当年度の期首時点においても新たな会計方針を適用できない場合の取扱いについては、本文における記載を削除し、「結論の背景」(会計基準第 47-3 項) で示すに留める対応を行った。

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
	<p>と年度の首尾一貫性（すなわち期首からの会計方針の適用）が両立できない場合について取り扱っている。しかし、会計基準としては少なくとも期首から新たな会計方針を適用すべきことのみを示し、それができない場合については特段の取り扱いを設けないことにより、このようなケースの当期中からの会計方針の変更が存在しないことを黙示的に示せば足りるものと考えられる。</p> <p>第2四半期会計期間以降に会計方針の変更を行う際、第2・第3四半期会計期間末の時点において、当年度の期首時点に遡れなかったものの、それより後の四半期会計期間末（事業年度末を含む。）において、当年度の期首時点で新たな会計方針を適用することができるようになった場合の取扱いが明確化されていないため、その点を明らかにすべきである。</p> <p>理由： 当年度の期首時点まで遡ることができるようになった時点で会計方針の変更を行うことができるのか否か、その取扱いが明確になっていないため、結論の背景などでその点に言及すべきと考える。</p>	<p>遡及適用が実務上不可能な場合の状況（企業会計基準第24号第8項）に照らせば、稀なケースであると考えられるため、特段の対応は行わないこととした。</p>
<p>3. 第2四半期会計期間以降に会計方針の変更を行う際、当年度の期首時点においても新たな会計方針を適用することができない場合の会計方針の変更が認められる正当な理由の判断時点</p>	<p>第2四半期会計期間以降に会計方針の変更を行う際、当年度の期首時点までも遡ることができない場合については、翌年度の期首時点で会計方針の変更を行うこととされているが、会計方針の変更が認められる正当な理由があるか否かを判断する時点が、実際に会計方針が変更される時点であるのか、当初会計方針の変更を意図していた時点であるのか、明示すべきである。</p> <p>理由： 例えば、当初会計方針の変更を予定していた時点においては正当な理由があったものの、翌期首の時点では環境の変化などより正当な理由が必ずしもあると判断されないようなケースも生じ得るが、この場合に「適時性」の要件を充足しているのか否かが実務上の論点となることが想定される。</p>	<p>会計方針の変更を行うに際して、正当な理由を判断する時点は従来の考え方と同じであり、今回の会計基準の改正によって変わるものではない。したがって、特段の対応は行わないこととした。</p>
過去の誤謬の訂正		
<p>4. 過去の誤謬の訂正に係る取扱い</p>	<p>過去の誤謬の訂正に係る取扱い（会計基準案第16-2項及び第22-2項）について、四半期財務諸表において、原則的な処理と異なる会計処理等が行われるものでは必ずしもないため、四半期基準案に特段の定めを設ける必要はないと考えられる。なお、確認的な定めを設けるのであれば、現行の文案を結論の背景に移動し、同</p>	<p>過去の誤謬の訂正に係る四半期における取扱いは、単に確認的な定めではないため、本文で明示する意義がある。したがって、特段の対応は行わないこととした。</p>

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
	項で基準案第 19 項(22)及び第 25 項(21)を参照する形にするべきである。	
開示		
注記事項		
5. 前年度の四半期財務諸表について遡及適用を行っていないとき	<p>前年度の四半期財務諸表について遡及適用を行っていないときの注記事項の記載（適用指針案第33項）について、理解が困難であるため、表現を整理すべきである。</p> <p>理由： 注記内容について、以下の観点から整理を行うべきと考える。</p> <p>i) 「前年度の四半期財務諸表について遡及適用を行っていないとき」について 累積的影響額が算定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ケースは、当年度の期首または前年度の期首（あるいは期中）から新たな会計方針を適用している場合が含まれるものと考えられ、前年度の期首から新たな会計方針を適用している場合については注記の対象となるが、遡及適用と誤解されやすいため、例示を行うなどにより注記の対象となることの明確化が望ましいと考えられる。</p> <p>ii) 影響額の注記対象について 基準案は以下の注記を要求していると考えられるが、注記対象の明確化が望ましいと考える。</p> <p>(A) 前年度の期首から新たな会計方針を適用している場合は前年度への影響額 (B) 当年度の期首から新たな会計方針を適用している場合は当年度への影響額 (C) 前年度の途中（例えば第 2 四半期）から新たな会計方針を適用している場合は前年度および当年度への影響額</p> <p>(A) が前述のケースを意図しているものであれば、「前年度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している」という趣旨であると考慮される。</p>	コメントを踏まえ、取扱いが明瞭となるよう、遡及適用の原則的な取扱いが実務上不可能な場合として企業会計基準第 24 号の該当条項を適用指針第 33 項に追加記載する対応を行った。
6. 遡及適用の原則的な取扱いが実務上不可能な場合	遡及適用の原則的な取扱いが実務上不可能な場合の注記事項は、適用指針第 33-2 項に定めているが、当該取扱いを会計基準に定めるのであれば（会計基準案第 10-3 項及び第 21-3 項）、それに関する注記事項も、会計基準第 19 項及び第 25 項に定める方が会計基準の利用者にとって、分かり易いと考えられる。	コメントを踏まえ、遡及適用の原則的な取扱いが実務上不可能な場合の注記事項については、適用指針に記載するのではなく、会計基準（第 19 項(2-2)及び第 25 項(1-2)）に記載する対応を行った。

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
7. 事業セグメントの量的な重要性の変化による報告セグメントとして開示する事業セグメントの範囲の変更	「セグメント情報等の開示に関する会計基準（案）」では、事業セグメントの量的な重要性の変化による報告セグメントとして開示する事業セグメントの範囲の変更の取扱いについての変更が提案されている（第 16 項）が、同様の事項に関する四半期財務諸表の取扱い（適用指針案第 40 項(1)）については、変更が提案されていない。四半期財務諸表の適時性の要請や企業の事務負担に配慮しての提案のようにも思われるが、（適用指針案第 40 項）今回の改正において年度と四半期の取扱いを異にするのであれば、その理由について「結論の背景」に説明を記載してはどうか。	コメントを踏まえ、四半期においては従前の取扱いを変更していない理由を「結論の背景」(適用指針第 106 項)に追加記載する対応を行った。
その他		
8. 年度末における重要な会計処理の原則及び手続の変更	年度末における重要な会計処理の原則及び手続の変更に関して（企業会計基準案第 69 項）、遡及適用に係る定めが導入された以後では影響額の記載を要しないこととされているため（四半期基準案第 19 項(3)及び第 25 項(2)）、同項を削除すべきである。	コメントを踏まえ、遡及適用に係る定めに応じた修正を行った（会計基準第 69 項は削除し、第 70 項になお書きを追加した。）。
9. 年度末に会計方針を変更した場合の年度の財務諸表における注記事項	年度末に会計方針を変更した場合、会計基準案第 19 項(3)及び第 25 項(2)の趣旨を踏まえた注記がなされているケースが多いものと考えられるが、この実務慣行を斟酌し、会計基準案第 19 項(3)及び第 25 項(2)の定め（「第 2 四半期以降に変更した理由」の注記）と同様の記載（年度末に変更した理由）を年度の財務諸表でも求めるべく、企業会計基準第 24 号「会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」を改正すべきと考える。	年度の財務諸表の取扱いは、本検討の対象外としている。
10. 四半期特有の会計処理及び簡便的な会計処理の変更に係る取扱い	四半期特有の会計処理及び簡便的な会計処理を変更した場合における開示を含む会計上の取扱いを、会計基準等に明文で定めるべきと考えられる。 理由： 四半期特有の会計処理（会計基準案第 11 項）を変更した場合の取扱いについて、同基準案には明文の定めはないが、実務上会計方針の変更として取り扱われているケースが多いと考えられる。企業間の比較可能性及び同一企業内の期間比較可能性を担保するため、四半期基準案上で四半期特有の会計処理の変更が会計方針の変更に応ずる旨を明示し、遡及処理が義務付けられることを明らかにすべきである。また、簡便的な会計処理（会計基準案第 9 項）は、必ずしも継続適用が求められるものではないと実務上解されているものと思料するが、変更した場合に遡及処理が要求されない点や、会計方針の変更に応じないという点につき、	四半期特有の会計処理は、一定の要件を満たした場合に継続適用を条件に選択が認められる会計方針であり、その変更は会計方針の変更に応ずる。また、簡便的な会計処理から本来の会計処理への変更については、会計方針の変更に応じない（企業会計基準適用指針第 24 号「会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準の適用指針」第 8 項）。

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
同基準上で明示されるべきと考える。		
企業会計基準公開草案第 42 号「セグメント情報等の開示に関する会計基準（案）」		
セグメント情報の開示		
報告セグメントの決定		
11. 量的な重要性の変化によって報告セグメントとして開示する事業セグメントの範囲を変更する場合と事業セグメントの損益の測定方法を変更した場合の取扱いの違い	<p>会計基準案では、量的な重要性の変化によって報告セグメントとして開示する事業セグメントの範囲を変更するときには、前年度のセグメント情報を当年度のセグメントの区分により作り直した情報を開示するとされている（第 16 項）。一方、事業セグメントの損益の測定方法を変更したときは、前年度のセグメント情報を変更後の測定方法に基づき作り直した情報を開示することが「望ましい」とされている（第 86 項）。期間比較可能性の向上という観点からすれば、後者の場合についても、変更後の測定方法で作直した情報を開示することが必須のようにも思われるが、これらの取扱いを異にした理由について、「結論の背景」に説明を入れてはどうか。</p>	<p>事業セグメントの利益（又は損失）の測定方法については、マネジメント・アプローチを採用した趣旨に鑑み、財務諸表を作成するために採用された会計処理の原則及び手続に準拠することを求めないこととし、その変更は会計方針の変更として取り扱わないとしているため（セグメント情報等の開示に関する会計基準第 83 項及び第 86 項）、企業会計基準第 24 号の公表に伴う改正対象としていない。また、現在の取扱いは、国際的な会計基準における取扱いと同じである。したがって、特段の対応は行わないこととした。</p>
会計上の変更又は過去の誤謬の訂正を行った場合		
12. 会計上の変更又は過去の誤謬の訂正を行った場合の遡及処理の影響を反映した開示	<p>財務諸表の遡及処理を行った場合には、前年度のセグメント情報等について、遡及処理の影響を反映した情報を開示することとされているが、具体的に何の情報にどのように反映するのか、明示すべきである。また、会計基準案第 97-2 項の定めについて、第 86 項や第 24 項(5)との関係を整理するとともに、事業セグメントの利益（又は損失）の測定方法を変更した場合に、セグメントの区分方法を変更した場合と同様、前年度のセグメント情報を当年度の事業セグメントの利益（又は損失）の測定方法に基づき作成し直すことを原則とすべきである。</p> <p>理由： 会計基準案第 24 項(5)では、事業セグメントの利益（又は損失）の測定方法を変更した場合に、その影響額を記載することが原則とされている。しかしながら、会計方針の変更に伴う会計上の取扱いが遡及適用を原則とするとされたこと、及び報告セグメントの区分方法が変更された場合の取扱いと平仄を合わせる必要が</p>	<p>コメントを踏まえ、財務諸表の遡及処理とセグメント情報等との関係を明らかにするため、会計上の変更又は誤謬の訂正が、財務諸表を作成するために採用した会計処理に基づく数値によるセグメント情報等に影響を与える旨を、結論の背景（会計基準第 97-2 項）に追加記載する対応を行った。</p> <p>また、事業セグメントの利益（又は損失）の測定方法を変更した場合の考え方については、コメント番号 11 への対応で記載したとおりである。</p>

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
	あると考えられることから、前年度のセグメント情報を当年度の測定方法で作直した情報を開示することを原則として定めるべきと考える。	
その他		
13. 中間財務諸表に関する取扱い	今回の「企業会計基準第24号「会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」等の公表に伴う他の会計基準等の改正案」において、中間財務諸表に関する取扱いが明らかにされていないが、今後どのような対応が行われるのか明示されたい。	本検討の対象外である。
14. 連結子会社の決算期変更及び仮決算を行うか否かに係る変更の取扱い	連結子会社の決算期の変更の取扱い及び連結財務諸表作成のための基本となる重要な事項のうち、連結子会社の事業年度の末日と連結決算日との間に3ヵ月を超えない差異がある場合において、仮決算を行うか否かに係る変更の取扱いに関して変更事例が最近増えているように思われるが、これが会計方針の変更に該当するか否かについては、企業会計基準適用指針第24号第8項に明確な記載がないため、取扱いを確認したい。	本検討の対象外である。なお、企業会計基準適用指針第24号「会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準の適用指針」で示している会計方針の変更の範囲は、我が国における従来の取扱いを踏襲したものである。
15. 2期併記と3期以上の併記	セグメント会計基準案では、「前年度」(16項他)という制度上の2期併記を前提とした表現が存在するが、同時期に公表された1株当たり当期純利益に関する会計基準案では、より一般化した「表示する財務諸表のうち、最も古い期間」(30-21項)などの表現が用いられており、両者の整合性を検討すべきである。	セグメント情報等の開示に関する会計基準は、基準開発の経緯を踏まえ、前期及び当期の2期間の開示を前提としている。したがって、特段の対応は行わないこととした。

以上