

## 過年度遡及修正の取扱い等に関する個別検討

**（論点 1 - 1）****会計方針を変更した場合の遡及適用<sup>1</sup>の必要性**

## 1. 国際的な会計基準との主な相違

会計方針の変更を行った場合、日本基準では会計方針変更が方針変更期間において財務諸表にあたえた影響を開示するものと規定している（「財務諸表等規則」8 条の 3 及び「財務諸表等ガイドライン」8 の 3-1）が、過年度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。

一方で、国際会計基準では、IAS 第 8 号において、会計方針の変更について下記のとおり、新しく発行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、自発的に会計方針を変更する場合には、当該変更を遡及的に適用することを求めている。

（参考）IAS 第 8 号（Par.19）

- (a) 基準書や解釈指針書を初めて適用する場合の会計方針の変更は、当該基準書や解釈指針における特定の経過規定に従って会計処理しなければならない。
- (b) 特定の経過規定を定めていない基準書や解釈指針書を初めて適用するときや、自発的に会計方針を変更する場合は、当該の変更を遡及して適用しなければならない。

また、米国基準においても同様に、SFAS 第 154 号において、新しく発行された会計基準により変更を要求される場合や、代替的会計原則の使用の正当性を企業が立証できる場合に会計方針は変更され（Par.5）新しい会計基準に経過規定がない場合には、実務上不可能でない限り、過去の全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。（Par.6～7）

## 2. 検討すべき論点

上記のとおり、国際会計基準及び米国会計基準では、自発的な会計方針の変更による影響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、新しい会計基準の適用によ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

<sup>1</sup> 遡及適用（Retrospective application）：ある新しい会計方針が、あたかもそれが前から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とされている。（IAS8.Par5）

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、日本における現行の「会計方針の変更」の取扱いは他の国際的な会計基準と異なり、過去の財務諸表への遡及適用は求められておらず、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との比較における、営業損益や当期純損益等の差額である。

このため、会計方針の変更を行った場合に過年度の財務諸表に遡及適用を行うこととした場合、

特定の項目だけでなく、財務情報全般について期間比較可能性が高まるものと考えられること

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

などの効果が期待できる。

こうした観点から、日本においても、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の過年度財務諸表への遡及適用による対応へと、原則的には転換することを検討することが考えられる。

ただし、当期に行なわれた会計方針の変更に関しては、前期の時点において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ため、それにも係らず前期の数値を当期の会計方針に基づいて遡及適用し、比較可能な情報を作成するということが全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指摘もある。検討に当たっては、こうした観点も踏まえつつ、議論を進める必要があるものと考えられる。

加えて、現在、日本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。

なお、新しい会計基準の適用による会計方針の変更時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、これを優先するものと定められている。この点については日本においても、同様の規定を設ける方向で検討することが考えられる。

**（論点 1 - 2）**

**実務上不可能な場合について定めるべきか。**

1. 国際的な会計基準との主な相違

日本基準においては、会計方針の変更に関して遡及適用が求められていないが、注記によって影響額を開示することに関し、適当な方法による概算額の記載ができるこ

ととされている（「財務諸表等ガイドライン」8の3-1）。

これに対し、国際会計基準では、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、実務上、遡及適用が不可能な場合についての規定が設けられている。

（参考）IAS 第8号（Par.24～25）

- ・ 特定期間の影響を測定することが不可能な場合、実行可能な最も古い期の期首の資産、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。（Par.24）
- ・ 累積的影響額の算出が不可能な場合、実務上可能な最も古い日付から将来に向かって新しい会計方針を適用するために比較情報を修正しなければならない。（Par.25）

また、米国会計基準においても、国際会計基準と同様の規定が設けられている。

（参考）SFAS 第154号（Par.8～9）

- ・ 累積的影響額を決定することはできるが、表示されている過去の期間への特有の影響額を決定することが不可能な場合、実務上可能な最も早い期間の期首の資産及び負債の帳簿価額に、新しい会計原則への変更の累積的影響額を適用しなければならない。相殺する修正額があるときは、当該期間の利益剰余金期首残高を修正しなければならない。（Par.8）
- ・ 累積的影響額を決定することが不可能な場合には、実務上可能な最も早い日現在から将来に向けて新しい会計原則を適用しなければならない。（Par.9）

## 2. 検討すべき論点

IAS 第8号では、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説明されている。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。（Par.50）

また、会計方針を適用するにあたり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（Par.51）。遡及適用する場合には、

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

といったいわゆる「後知恵的な情報」を区別することを求めており、遡及適用において、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、遡及適用は実行不可能であるとされている。（Par.52）

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、遡及適用が実務上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。

なお、国際的な会計基準において、新しい会計基準が導入された際、実際に遡及適用が求められることは多くはないようである。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ケースが多いようであり、過去における見積りができないためであると考えられる。会計方針の変更に際して遡及適用を求めているかどうかについては、会計方針の変更に、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変えるという整理の仕方もあるのではないかという指摘もある。

**（論点 1 - 3）**

**遡及期間についてどのように定めるか。**

1. 国際的な会計基準の定め

会計方針の変更に際し、遡及適用を求めている国際会計基準においては、その遡及期間については、開示している最も古い期間の期首における資本項目（利益剰余金等）を修正し、また各開示期間のその他の比較情報を修正して再表示するとされている。

同様に、米国基準においても、実務上不可能でない限り、過去の全ての会計期間に新しい会計方針を適用し、表示されている最初の会計期間より前の期間についての累積的影響額は表示されている最初の会計期間の期首における資産、負債に反映させなければならないとされている。

2. 検討すべき論点

国際会計基準、米国基準とも、表示している最も古い期間の期首の貸借対照表残高に、それ以前の累積的影響額を反映させることが原則になっている。しかしながら、会計方針の変更について、すべての過年度（もしくは相当に長期間）に関して遡及適用を行い、その累積的影響額の把握を求めることは実務負担との兼ね合いもあり、その必要性がどこまであるのか疑問がある。この点については実行可能性の部分で事実上の線引きがなされるものと考えられるものの、日本における実務慣行等を考慮し、具体的に何年まで遡る必要があるのかについて、明示をおこなうことも考えられる。

利用者からは過去のトレンドで将来の予測をするため複数年の時系列情報があるほうがよいとの意見があるが、この問題を考える際には、有価証券報告書の冒頭で開示されている「主な経営指標等の推移」（5年分開示）との関係をどの程度考慮するか、

検討する必要があるものと思われる。

**（論点 1 - 4）  
開示について**

1．日本基準の定め

- ・ 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。

（参考）「企業会計原則注解」【注 3】

連結財務諸表には、次の事項を注記しなければならない。

3 会計処理の原則及び手続等

重要な資産の評価基準及び減価償却の方法等並びにこれら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（「連結財務諸表原則」第七 3(1)）

（参考）「財務諸表等規則」第八条の三

一 会計処理の原則又は手続を変更した場合には、その旨、変更の理由及び当該変更が財務諸表に与えている影響の内容（「財務諸表等規則」第八条の三）

2．国際的な会計基準の定め

(1) 国際会計基準の定め

基準書を初めて適用する場合の開示

- (a) 基準書又は解釈指針の名称
- (b) 該当する場合には、会計方針の変更が経過規定に従って行われた旨
- (c) 会計方針変更の内容
- (d) 該当する場合には、経過規定の概要
- (e) 該当する場合には、経過規定による将来期間への影響
- (f) 当期及び表示の対象となる各過年度について、実務上可能な範囲において、次の事項に関する修正額
  - (i) 影響を受ける財務諸表の各表示項目
  - (ii) IAS 第 33 号「1 株当たりの利益」を適用している場合、基礎的及び希薄化後一株当り利益
- (g) 実務上可能な場合、表示されている期間以前の期間に関する修正額
- (h) 遡及適用が特定の過年度又は表示されている以前の期間について実務上不可能

となる場合には、当該の状態に至った状況及び会計方針の変更がどのように、そしていつから適用されているかの概要記載。

自発的に会計方針を変更する場合の開示

- (a) 会計方針変更の内容
- (b) 新しい会計方針の適用が信頼のおけるより適切な情報を提供する理由
- (c) 当期及び表示の対象となる各過年度について実務上可能となる範囲で、次の事項に関する修正額
  - (i) 影響を受ける財務諸表の各表示項目
  - (ii) IAS 第 33 号が企業に適用される場合、基礎的及び希薄化後の一株当たり利益
- (d) 実務上可能な場合、表示されているより前の期間における修正額
- (e) 遡及適用が特定の期間又は表示されているより以前の期間について実務上不可能となる場合には、当該状態に至った状況及び会計方針の変更がどのように、そしていつから適用されているか。

(2) 米国会計基準の定め

- a. 会計原則の変更の内容及び理由。新しく採用した会計原則がより望ましい理由の説明を含む。
- b. 当該変更を適用した方法及び次の事項
  - (1) 遡及適用された過去の期間情報があるときはその記述
  - (2) 当期間及び遡及適用した全ての前の期間における継続事業からの利益、純利益（又は適用のある純資産若しくは業績指標における変動の他の適切な項目）、全ての他の影響された財務諸表表示項目、及び全ての影響された一株当たり金額。継続事業からの利益、純利益（又は適用のある純資産若しくは業績指標における変動の他の適切な項目）以外の財務諸表の小計及び合計への影響の表示は要求されない。
  - (3) 表示した最も早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項目への変更による累積的影響額
  - (4) 全ての前の期間への遡及適用（第 7 項）が実務上不可能である場合には、その理由の開示、及び当該変更を報告するために使用した代替的方法（第 8、9 項）の記述
- c. 会計原則の変更の間接的影響額を認識した場合には次の事項
  - (1) 会計原則の変更の間接的影響額の記述。適用のあるときは、当期間に認識した金額及び関連する一株当たり金額
  - (2) 実務上不可能でない限り、適用のあるときは、表示した個々の前の期間

に帰属させ得る会計上の変更により認識した間接的影響額の合計額及び  
関連する一株当たり金額

### 3. 検討すべき論点

財務諸表本体の表示を国際的な会計基準とほぼ同様の形で取扱うとした場合には、  
注記における開示項目についても、これらの基準の開示項目を参考に検討することが  
考えられる。

**（論点 2 - 1）****表示方法を変更した場合の遡及再分類<sup>2</sup>の必要性**

## 1. 国際的な会計基準との主な相違

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明文による定めは設けられていない。しかしながら、財務諸表等規則において、表示方法についても継続性を守るべきことを明示したうえで（第5条第2項）、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、過年度分の遡及再分類は行なわれない。（第8条の3、同ガイドライン8の3-2）

一方、国際会計基準では IAS 第1号「財務諸表の表示」に定めがあり、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ともに、表示又は分類を変更した場合には、原則として比較可能金額を再分類したうえで、再分類の内容や理由など一定の開示を求めている。（Par.27,38）

また、米国基準においても過年度の財務諸表については当年度と同様に表示されること、つまり遡及再分類が望ましいとされ、組替えやその他の理由によって複数の期間にわたる表示や様式が変更された場合、変更の説明をする必要があるとされている。

## 2. 検討すべき論点

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際には会計処理の原則及び手続の変更と同様、財務諸表の比較可能性を確保するための再分類を求めている。現行の日本基準においても比較可能性を確保するための開示は行なわれているが、遡及再分類は求められていない。

企業会計原則注解 注 1-2 において示されているとおり、表示の方法も会計方針に含めて扱っているわが国の現状を踏まえると、表示の方法の変更が行なわれた場合に遡及再分類を求めることは、会計方針の変更を行った場合と同様に、

特定の項目だけでなく、財務情報全般について期間比較可能性が高まると考えられること

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

などの効果が期待できる。

従って、表示方法の変更に関しても、現行の注記による開示による対応から、国際

<sup>2</sup> 遡及再分類（reclassification）：表示方法の継続性について定めている IAS1 では再分類（reclassification）という用語を使用している。



的な会計基準と同様の過年度財務諸表への遡及再分類による対応へと、原則的には転換する方向で検討することが考えられる。

**（論点 2 - 2）**

**実務上不可能な場合について定めるべきか。**

1．国際会計基準の定め

比較可能金額を再分類することが実行不可能な場合には、以下の事項を開示しなければならないとされている。

- ・ 金額を再分類しない理由
- ・ 金額が再分類されていたならば行われていたであろう修正の内容（IAS1, Par.39）

2．検討すべき論点

IAS 第 1 号では、表示方法の変更による遡及再分類が実行不可能となる場合について説明されている。例えば、過年度においては、再分類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とされている。（Par.40）

このように、遡及再分類においても実務上不可能な場合が想定されるため、国際的な会計基準と同様に、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。

**（論点 2 - 3）**

**開示について**

1．国際的な会計基準との主な相違

現行の日本基準において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として、表示方法の変更内容の注記が求められている。（財務諸表等規則第 8 条の 3 二）一方、国際会計基準においては再分類の内容、再分類された項目又は項目のグループの金額、再分類の理由の開示が求められている。（IAS1, Par.38）

2．検討すべき論点

現行の日本基準で開示されている内容は、変更の内容、理由、金額であり国際会計基準とほぼ同様であることから、現在の財務諸表等規則の取扱いを踏襲することを基本に検討することが考えられる。

**（論点 3 - 1）****会計上の見積りを変更した場合の取扱いについて**

## 1. 国際的な会計基準との主な相違

現行の日本基準において、見積りの変更が行われた場合、過年度の財務諸表に遡りこれを修正することは行われていない。

また、国際会計基準において、会計上の見積りの変更の影響は、以下の期間の損益計算書に含まれるとされている。(IAS8, Par. 36)

その変更期だけに影響を与える場合には、その変更の期間

その変更が変更期及び将来の期間の両方に影響を与える場合は、当該の変更期及び将来の期間

さらに会計上の見積りの変更が資産及び負債に変更を生じさせる場合又は資本項目に関係する場合には、変更期において関係する資産、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。(IAS8, Par. 37)

米国基準においても同様の取扱いとなっており、会計上の見積りの変更は、前の期間の財務諸表で報告した金額を遡及的に修正して再表示することにより、又は前の期間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されている。(SFAS154, Par. 19)

## 2. 検討すべき論点

会計上の見積りについて、過年度の財務情報に遡って修正を行わないという点に関しては、わが国における会計上の見積りの変更に関する会計実務と国際会計基準及び米国基準の定めの間には相違はないと思われる。

また、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に帰属すべき損益であるとも考えられる。

したがって、会計上の見積りの変更については、現状を踏襲し、将来に向けてその影響を認識する<sup>3</sup>という方向で検討することも考えられる。

ただし、日本においては、見積りの変更が「過年度に相当する影響金額」を算定した上で、過年度損益の修正として当期の損益計算書の特別損益に計上するキャッチ・アップ的な実務（例．耐用年数の見積りの変更による臨時償却の実施）があり、これ

<sup>3</sup> 将来に向かったの適用 (prospective application): 将来に向かったの適用とは、会計方針の変更及び会計上の見積りの変更の影響を受ける当期及び将来の期間における会計上の見積りの変更の影響を認識することとされている。(IAS8.Par5)

との関係を整理する必要があるのではないかという指摘がある。また、本当の意味での将来に向かっての適用は減価償却しか想定できず、製品保証引当金などの見積りの変更はキャッチ・アップ的な実務にならざるを得ないという指摘もある。また、工事進行基準の進捗率の見積もりが変更(70% 80%)となった場合、将来に向かって適用するので75%で見積もるといった処理は不自然であるとの意見もあった。今後、これらの問題に関する考え方を整理したうえで、会計処理について表示科目も含め、検討をすすめていく必要があるものと考えられる。

また、現在日本基準で会計方針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、レトロスペクティブな処理がよいのか、プロスペクティブな処理がよいのかにより、会計方針の変更とするか、見積りの変更とするかについて検討する必要があるのではないかという指摘もある。耐用年数や残存価額の見積もりが変わった場合の取扱いも含め、減価償却の問題を検討していく必要であるものと考えられる。

**（論点3 - 2）  
開示について**

減価償却などは原価計算との関係から、遡及するのは無理という割り切りをしないと実務上な回らないと思われるので、実務への対応としてこれを見積りの変更と割り切ることも考えられるとの意見があった。

1. 国際的な会計基準との主な相違

会計上の見積りの変更は、会計処理の前提となる見積りが技術力の向上や経済環境等の変化等から、従来採用している見積方法が実態に適合しなくなったために最適な見積方法を採用するものであり、会計方針の問題ではなく、追加情報として、次のものを注記するものとされている。(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」)

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

国際会計基準においては、会計上の見積りの変更が当期又は将来期間に及ぼす影響と、その内容、金額の開示を求めており( IAS8, Par. 39)、将来期間に及ぼす影響について、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。( IAS8, Par. 40)

米国基準では、償却資産における耐用年数の変更など、将来期間に影響する見積りの変更に関して、当期間の継続事業からの利益、純利益、及び関連する一株当たり金額を開示しなければならない。回収不能債権又は陳腐化棚卸資産などのような項目の会計処理の通常過程で毎期間行う見積りに関する影響の開示は不要であるが、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。会計原則の変更が見積りの変更に影響を与える場合、基準書第 17、18 項の要求する開示<sup>4</sup>を要する。見積りの変更が変更期間には重要な影響を有しないが、後の期間に重要な影響を有することが合理的に確実である場合には、変更期間の財務諸表を表示するときに、必ず見積りの変更の記述を開示しなければならないとされている。(SFAS154, Par.22)

## 2. 検討すべき論点

現状の日本における開示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ため、現状の取扱いを踏襲することを基本に検討することでどうか。

---

<sup>4</sup> 本資料（論点 1-4）参照

**（論点４ - １）****セグメント区分を変更した場合の遡及適用の必要性**

## 1. 国際的な会計基準との主な相違

日本公認会計士協会監査委員会報告第 78 号 2(1)では、「例えば、セグメント情報の記載におけるセグメンテーション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、開示される財務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。」とされている。また、連結財務諸表規則においても、セグメンテーションの方法等を変更した場合には、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（連結財務諸表規則様式第 1 号「記載上の注意」参照）。

ただし、セグメンテーションの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テーションの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とされており（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」 4 参照）、既に遡及して修正するという考え方も採用されている。

一方、国際会計基準 IFRS 第 8 号 “Operating Segments” では、セグメンテーションの変更を、報告セグメントの構成を変更する原因となるような方法により、その内部組織の構造を変更する場合と（Par.29）、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（Par.27(e)）に分けて定めている。

企業が、その報告すべきセグメントの構成を変更する原因となるような方法により、その内部組織の構造を変更した場合（ の場合）には、情報が入手不能でない又はそれを作成する費用が高すぎない限り、中間期間を含む、変更前の期間について対応する情報を修正再表示しなければならないとされている（Par.29）。

## 2. 検討すべき論点

現在の実務においても既に遡及適用が認められていること、わが国においては従来、セグメンテーションの変更を会計方針の変更として扱っているため、会計方針の変更について遡及適用を原則とした場合であっても、特段の定めを設けることなく、会計方針の変更を含めて考えることもできるものと思われる。

なお、国際会計基準では昨年、IFRS 第 8 号を公表し、セグメントに関する開示において、マネジメント・アプローチを採用することとしているが、事業区分の変更につ

いてこれまでどおり、遡及適用を求めている。

**（論点４ - ２）**

**実務上不可能な場合について定めるべきか。**

1．国際的な会計基準との主な相違

セグメンテーションの変更について実行不可能な場合についての特段の定めはない。一方、国際会計基準においては、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、変更前の期間のセグメント情報を修正再表示しない場合には、当該変更の発生した年度中に、必要な情報が入手不能でない又はそれを作成する費用が高すぎない限り、セグメントの分割に使用した古い基準と新しい基準の双方によって当期のセグメント情報を開示しなければならないとされている。（IFRS8, Par. 30）

2．検討すべき論点

実務上不可能な場合については国際的な会計基準と同様に、古い基準、新しい基準の双方による当期のセグメント情報の開示を求めるなど、その取扱いについて検討することだろうか。

**（論点４ - ３）**

**開示（注記）について**

1．日本基準の定め

正当な理由によりセグメンテーションの方法等を変更した場合は、

- (a) セグメンテーション変更の旨
- (b) セグメンテーション変更の理由
- (c) 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。なお、セグメント情報に与える影響が軽微なものは、この注記を行わないことができる。（セグメント開示会計手法 ４）（同趣旨：連結財規様式－15、二12）

2．国際的な会計基準の定め

- ・ 報告すべきセグメントの構成の変更（ の場合）に伴い、企業は変更前の期間のセグメント情報の対応項目を修正再表示したか否かを開示しなければならない。

- ・ 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（ の場合）には、企業は最低限、変更した内容及び当該変更がセグメント利益又は損失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。（IFRS8, Par.27(e））

### 3. 検討すべき論点

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、 のセグメント区分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る。 の測定方法の変更については基準上、遡及適用による開示が求められておらず、影響額の開示とされている。（米国基準では遡及適用による処理が推奨されている。）したがって、日本においてもマネジメント・アプローチが採用されることにより、求められる開示の内容が変わることも想定されるため、現在行われているセグメント開示の議論と並行的に検討を続けていくことが考えられる。

持分比率の上昇による持分法の適用などが含まれるが、持分法から連結への変更は、報告事業体の変更には含まれていない。

## (論点 5 - 1)

### 報告事業体を変更した場合の遡及適用の必要性

#### 1. 国際的な会計基準との主な相違

現行の日本の基準等においては、報告事業体の変更についての定めはない。

連結又は持分法の適用の範囲に関する事項は、連結財務諸表作成のための基本となる重要な事項(連結会計方針)とされており、これらの範囲に変更があった場合には、その旨及び変更の理由を記載することとされている(連結財務諸表規則第 13 条)。しかしながら、連結又は持分法適用の範囲の変更があった場合にも過年度財務諸表への遡及適用は求められておらず、また影響額の記載も求められていない。

国際会計基準においても、報告事業体の変更に関する定めは明示されていないが、米国基準(SFAS 第 154 号)においては、報告事業体の変更の定義及び当該変更があった場合の取扱いが定められ、過年度の財務諸表への遡及適用が求められている。

(参考) SFAS 第 154 号 (Par.23)

「会計上の変更が事実上異なる報告事業体の財務諸表をもたらすときは、表示する全ての前の期間に関して新しい報告事業体の財務情報を示すために、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。」

#### 2. 検討すべき論点

上記のとおり、「報告事業体の変更」が行われた場合の取扱いは、日本と国際的な会計基準では異なり過年度財務諸表への遡及適用による対応がなされている。

日本においても「会計方針の変更」と同様に取扱い、過年度財務諸表に遡及適用することとすれば、財務諸表作成の前提となる報告事業体のベースの時系列的な整合性が改善されることとなり、情報の有用性がより高まる場合があると考えられることもできる。

その一方、当期において新たに報告事業体に含まれることとなった子会社等について、前期においてこれに含まれていなかったのは、そこに含めるべき正当な事由がなかった故であったとも考えられる。このため、それにも係らず遡及適用し、比較可能な情報を作成するということが、全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することも考えられる。国際的な会計基準と同様の過年度財務諸表への遡及適用による対応を検討するにあたっては、こうした観点も踏まえつつ、慎重に議論を進める必要があるものと考えられる。



**（論点 5 - 2）**

**実務上不可能な場合について定めるべきか。**

1．米国会計基準の定め

報告事業体の変更について実務上不可能な場合の取扱いは示されていない。

2．検討すべき論点

国際的な会計基準においては実務上不可能な場合についての取扱いは示されていないが、報告事業体の変更については、データ面の制約等もあり、その遡及適用が実務上不可能なケースも多くなるものと想定される。会計方針の変更と同様に取扱うことを前提に、実務上不可能な場合についても検討することでどうか。

**（論点 5 - 3）**

**開示について**

1．日本基準の定め

連結の範囲又は持分法適用の範囲を変更した場合には、その旨及び変更の理由を記載することとされており、影響額等の記載までは求められていない（連結財務諸表規則第 14 条第 1 号）。

2．米国会計基準の定め

報告事業体に変更があったときは、変更期間の財務諸表には変更の内容及びその理由を記述しなければならない。更に表示する全ての期間について、異常項目前利益、純利益（又は適用のある純資産若しくは業績指標における変動の他の適切な項目）、その他包括利益、及び関連する一株当たり金額への影響を開示しなければならない。

報告事業体の変更が変更期間に重要な影響を有しないが、後の期間に重要な影響を有することが合理的に確実である場合には、変更期間の財務諸表を表示するときに、必ず当該変更の内容及び理由を開示しなければならない。

3．検討すべき論点

現在の日本の実務では、報告事業体の変更という観点からの取扱いはないものの、連結の範囲又は持分法適用の範囲を変更した場合には、その旨及び変更の理由を記載することとされており、米国会計基準における報告事業体の変更において求められている定性的な開示と内容的には類似している。

報告事業体の変更等に関する取扱いに関し、米国会計基準に近い内容を定めるのであれば、これに関する注記の内容についても、まずは米国会計基準の規定をベースに検討することが考えられるかどうか。

以 上