

**（論点 7－1）****四半期における遡及適用の必要性**

第 2 四半期以降に会計処理の原則及び手続を変更した場合、において、それよりも前の四半期会計期間（3 か月情報）を遡及適用する必要があるか。

**1. 会計方針を変更した場合の遡及適用に関する日本基準の定め****(1) 中間財務諸表の定め**

中間財務諸表制度の下では、下期に会計処理の原則及び手続の変更を行った場合においても、年度では通年の財務諸表しか開示されない（上期を改めて開示しない）ために、上期の中間財務諸表の遡及適用は問題とならない。ただし、一定の注記を行う必要がある<sup>1</sup>。

**(2) 四半期会計基準の定め**

「四半期会計基準」においては、遡及適用は求められていない。ただし、「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」と同様の注記を行うことが求められている<sup>2</sup>。

1 会計処理の原則及び手続の変更を行った下期が含まれる①年度の財務諸表及び、②その翌年の上期の中間財務諸表において、次の注記を行う必要がある。

「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」

・当年度財務諸表における注記

当中間期において当事業年度に採用した会計処理の原則及び手続を採用しなかった旨、その理由及び当中間期で当事業年度と同一の会計処理の原則及び手続を採用した場合の当中間財務諸表に与える影響の内容を注記する。

・翌中間財務諸表における注記

翌中間期と同一の会計処理の原則及び手続を採用した場合の前中間財務諸表に与える影響の内容（を注記する。）

2 基準第 19 項(2)から(4)。また、基準第 56 項には、次のような考え方が述べられている。

自発的に会計処理の原則及び手続を変更した場合の対応方法については、大きく分けて次の 2 つの考え方がある。

(1) 会計処理の原則及び手続を変更したことによる影響額は変更した四半期会計期間に負担させ、変更前の会計処理の原則及び手続を当該四半期会計期間に適用した場合の影響額等を注記するという考え方

(2) 変更後の会計処理の原則及び手続を遡及適用した情報を開示するという考え方（①既に開示している四半期財務諸表の遡及再表示を行う方法、②四半期財務諸表の遡及再表示は行わないが、変更後の会計処理の原則及び手続を適用した場合の既に開示している四半期財務諸表への影響額等を注記する方法）

検討の結果、財務情報の期間比較可能性を確保する強いニーズは存在するところであるが、我が国における遡及再表示を行わない実務慣行や監査制度を踏まえ、年度の期首に遡って遡及再表示をした四半期財務諸表の開示は求めず、年度と中間における会計処理の首尾一貫性を欠く場合と同様に、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も行うこととした。・・・当委員会では、国際会計基準審議会（以下「IASB」という。）との会計基準のコン

## 2. 国際的な会計基準の定め

### (ア) 国際会計基準の定め

#### IAS34「中間財務報告」

☛ 会計方針の変更を行った場合には、当該会計年度の過去の中間期間の財務諸表や、過去の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ている。

(参考) IAS 第 34 号「中間財務報告」[Par. 43]

新しい基準書又は解釈指針によって経過規定が設けられている場合以外は、会計方針の変更は、次のように取り扱わなければならない。

- ① IAS 第 8 号に従って、当該会計年度の過去の中間期間の財務諸表及び、年度の財務諸表に表示される過去の年度の対応する中間期間の財務諸表を修正再表示しすることにより、当該変更を反映する；又は
- ② 新しい会計方針を適用した会計期間の期初時点における、過去の全ての年度にわたる累積的影響額を実務上算出できない場合には、実務上算出可能な最も古い時点から新しい会計方針を適用したものとして、当該会計年度の過去の中間期間及び過年度の対応する中間期間の財務諸表を修正する。

### (イ) 米国の会計基準の定め

#### SFAS154「会計上の変更および誤謬の修正」

☛ 中間期に行った会計原則の変更については、原則として遡及適用することを求めている。

(参考) SFAS 第 154 号「会計上の変更および誤謬の修正」[Par. 15]

中間期間に行った会計原則の変更は、本基準書第 7 - 10 項に従って、遡及適用により報告しなければならない。ただし、第 11 項の実務上不可能による例外を、変更を行った会計年度の変更前中間期間に適用してはならない。変更前中間期間への遡及適用が実務上不可能なときは、その求められる変更を翌会計年度の期首現在でのみ行うことができる。

## 3. 方向性

バージェンスに向けた共同プロジェクトで、過年度遡及修正を検討課題として取り組むこととしているため、将来的には、その検討結果を踏まえ、開示方法の見直しを行うことが考えられる。

四半期会計基準においては、四半期では、売上高、売上原価の変動が大きいことから、四半期特有の会計処理を認めるなど、とりわけ比較可能性を重視している。  
 第2四半期、第3四半期で会計方針の変更がされた場合、遡及適用をしないと、比較可能性を重視して、基準を開発したにもかかわらず、意味のないものになってしまう。第2四半期以降に会計方針の変更がされた場合は遡及適用を求めるべきであるとの意見があった。

四半期開示における、遡及適用の必要性に関する論点は、年度の場合とほぼ同様と考えられるため、仮に年度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、第2四半期以降に会計原則及び手続の変更を行った場合などにおいても、現行の注記での開示による対応から、国際的な会計基準と同様の、それよりも前の四半期会計期間（3か月情報）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。

**（論点7-2）**

**期首からの累計期間（年度）に複数の会計原則が存在することの可否  
 ～四半期における遡及適用が実務上不可能な場合に、実行可能なそれよりも前の四半期まで遡ることとよいかとするか**

（論点1）において、遡及適用を行うこととした場合、それらが実務上不可能な場合の取扱いに、それよりも前の四半期について、一部、遡及しないことを認めるか。

年度での、遡及が実務上不可能な場合の取扱いの要旨（会計処理の原則及び手続の変更）

- ・ 遡及適用が実行可能な最も古い会計期間まで遡及する。
- ・ それが当期になってもよい（当期首から適用）

★上記を四半期に置き換えると（第3四半期に変更したと仮定する）・・・

- ・ 遡及適用が実行可能な最も古い四半期会計期間（例えば第2四半期）まで遡及する。
- ・ それが当四半期（第3四半期）になってもよい（第3四半期首から適用）

仮に、年度の期首（第1四半期首）まで遡及しなかった場合、期首からの累計期間の会計方針が複数のものから構成されてしまうこととなる（第2四半期以前は定額法、第3四半期以降は定率法といったケースとなる）。

**1. 年度（期首からの累計期間）の会計方針の一貫性に関する日本基準の定め**

**（1） 中間財務諸表の定め**

年度と中間の会計方針の関係については、「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」（以下「中間・年度の首尾一貫性」という。）において、**中間財務諸表と年度財務諸表との作成に関する会計処理の原則及び手続は、原則と**

して、首尾一貫していなければならないことが定められている。

(参考)「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」

- ・ 中間財務諸表は、原則として、事業年度の決算に適用される会計処理の原則及び手続に準拠して作成しなければならない。すなわち、中間財務諸表と年度財務諸表との作成に関する会計処理の原則及び手続は、原則として、首尾一貫していなければならない。

ここでは、中間財務諸表と、年度の財務諸表の会計方針が原則として一貫している必要があると言及するのみであり、年度を通じた会計原則の一貫性には言及していない。

また、下記の「中間財務諸表作成基準 注解」の考え方に関連して、下期に会計原則を変更した場合、年度の財務諸表では上期まで遡って、新しい会計方針が適用されるとも考えられ、さらに実務においても、下期に会計方針を変更した場合、年度の財務諸表では、年度を通じて新たな会計方針で算定を行うことが一般的に行われていると思われる<sup>3</sup>。しかし、下期において棚卸資産の評価方法を売価還元法から LIFO に変更する場合で、上期の払出しの情報がないようなときには、年度で上期に遡及することは不可能である。このような会計原則の変更を下期に行った（行えるとする）ならば、上期と下期とで異なる会計方針が採用されることとなるが、我が国にはこうした会計方針の混同を明確に否定する規定は存在しないと考えられる。

(参考)「中間財務諸表作成基準 注解」

(注1) 中間決算と年度決算との関係について年度決算では、中間会計期間を含む事業年度全体を対象として改めて会計処理が行われるため、中間決算の基礎となった金額とは異なる金額が計上される場合がある。

## (2) 四半期会計基準の定め

上記の中間財務諸表の取扱いでは、年度の財務諸表で会計方針が首尾一貫しているかが問題とされたが、四半期の取扱いではこれと異なり、期首からの累計期間（例えば、第3四半期では9か月累計となる）で会計方針が一貫するかという

3 たとえば、下期に現金主義から役員退職慰労引当金を計上する方針に変更した場合、年度の財務諸表では過年度分の影響を特別損益に計上するが、中間財務諸表では計上しなかった上期の影響については特別損益ではなく、販管費に計上することが一般的であると考えられる。この結果、中間財務諸表と年度の財務諸表を比較した場合、下期に12か月分の費用が計上されたように読めることとなる。

点も問題となる。

この点について、上記の中間財務諸表に関する定めと同様に、会計方針が混同されることを明確に否定する規定は存在しないものと考えられる。

## 2. 国際的な会計基準の定め

### (ウ) 国際会計基準の定め

#### IAS34「中間財務報告」

- 実務上算出できない場合であっても、期首からの遡及適用を求める。
- 年度に複数の会計方針が存在することを否定している。

(参考) IAS 第 34 号「中間財務報告」

新しい基準書又は解釈指針によって経過規定が設けられている場合以外は、会計方針の変更は、次のように取り扱わなければならない。

- ① IAS 第 8 号に従って、当該会計年度の過去の中間期間の財務諸表及び、年度の財務諸表に表示される過去の年度の対応する中間期間の財務諸表を修正再表示することにより、当該変更を反映する；又は
- ② 新しい会計方針を適用した会計期間の期初時点における、過去の全ての年度にわたる累積的影響額を実務上算出できない場合には、実務上算出可能な最も古い時点から新しい会計方針を適用したものとして、当該会計年度の過去の中間期間及び過年度の対応する中間期間の財務諸表を修正する。 [Par. 43]

上述の原則の 1 つの目的は、一定の種類取引に対しては会計年度全体を通じて単一の会計方針が適用されることを確実にするということである。IAS 第 8 号では、会計方針の変更は、もし実務的に可能であるならば、過去の会計期間の財務データを修正再表示し、遡及して適用することにより処理される。しかし、過年度に関する累積的な修正額を決定できない場合には、IAS 第 8 号では新しい方針を、実務上遡れる最も古い時点から将来に向かって適用する。第 43 項の原則の効果は、当該会計年度において、会計方針の変更を遡及して、あるいはそれが実務上不可能であれば、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いうことである。 [Par. 44]

同一の会計年度中のある中間期末に会計方針の変更を認めると、1 会計年度中の特定の種類の取引について 2 つの異った会計方針を認めることになる。その結果、中間配賦の困難性、不明瞭な経営成績及び中間期間の情報に関する分析や理解の

複雑さが生じるだろう。[Par. 45]

(エ) 米国の会計基準の定め

1 会計年度で複数の会計方針が適用されるのは普通ではなく、米国基準にあるように実務上不可能な場合には会計方針の変更を認めないという方向を、四半期に関しては堅持すべきであるとの意見があった。

SFAS154「会計上の変更および誤謬の修正」

- 実務上不可能な場合であっても、遡及適用を宥恕しない。
- 実務上不可能な場合、会計原則の変更を認めない。

(参考) SFAS 第 154 号「会計上の変更および誤謬の修正」 [Par. 15]

中間期間に行った会計原則の変更は、本基準書第 7 - 10 項に従って、遡及適用により報告しなければならない。ただし、第 11 項の実務上不可能による例外を、変更を行った会計年度の変更前中間期間に適用してはならない。変更前中間期間への遡及適用が実務上不可能なときは、その求められる変更を翌会計年度の期首現在でのみ行うことができる。

遡及できない場合は、当期の会計方針の変更は認めないとされているが、監査上は、当期、会計方針を変更すべき状況であるにもかかわらず、変更しないということには問題があるため、このような形で、実務上不可能な場合について、明記するならば監査上の問題点にも留意する必要があるとの意見があった。

このような取扱いとした場合、会計方針の変更の際には、注記で変更すべき必然性について述べられているにもかかわらず、遡及修正できないから変更してはならないとなり、違和感があるとの意見があった。

3. 検討すべき事項

上記のとおり、国際会計基準及び米国の会計基準では、それよりも前の四半期会計期間すべてに遡及適用を必ず求めている（少なくとも期首からの適用を求める）。その結果、年度（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。

- ・ 仮に年度（期首からの累計期間）の財務諸表に複数の会計方針の適用を認めた場合、期間比較の可能性が阻害され、遡及適用のメリットが失われてしまうことが考えられる。
- ・ その一方で、合併などの理由により、会計方針の変更を行わざるをえない場合において、それよりも前の四半期会計期間の遡及することが困難な状況も考えられる。

上記の点を踏まえ、取扱いをどのようにすべきか。

遡及が困難な場合、会計期間を分けるといった方法で対処するのはどうかとの意見があった。

以上