

## 遡及処理の実務について(その2)

前回のMonthly Reportに引き続き、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」(以下、基準という)及び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」(以下、適用指針という)によって必要となる遡及処理(遡及適用、財務諸表の組替え又は修正再表示)、並びにこれに伴う他の会計基準等の改訂の内容について解説します。なお、前回のMonthly Reportでは全2回にわたって解説するとお伝えしましたが、予定を変更して3回とさせていただきます。ここにお詫びするとともに、訂正いたします。

本文中、意見にわたる部分は筆者の個人的な見解であることを、あらかじめ申し添えます。また、参照条文等はすべて改正後のもので表記していますが、その適用時期につきましては、次回のMonthly Reportをご参照ください。

### 6. 注記事項

#### (1) 会計方針の変更に関する注記

会計方針の変更が行われた場合、変更理由や遡及適用の状況に応じて一定の事項を注記しなければなりません。

なお、会計方針の変更が行われた場合の基本的な取扱いを再掲すると、下表のとおりです(詳細については、前回のMonthly Reportをご参照ください)。

区分		会計上の取扱い
会計基準等の改正に伴う変更	経過的な取扱いがある	経過的な取扱いに従う
	経過的な取扱いがない	遡及適用する
上記以外の正当な理由による変更		

会計基準等の改正に伴う会計方針の変更のうち、経過的な取扱いに従う場合

会計基準等の改正に伴う会計方針の変更のうち特定の経過的な取扱い(経過措置)に従い、遡及適用を行っていない場合は、重要性が乏しい場合を除き、以下の注記が必要です。ただし、 )及び )について、連結財務諸表で同一の内容が記載される場合には、その旨を記載し、個別財務諸表での記載を省略することができます(財規8の3、連結財規14の2)。

- i) 会計基準等の名称
- ii) 会計方針の変更の内容
- iii) 経過措置に従って会計処理を行った旨及び当該経過措置の概要
- iv) 経過措置が当年度の翌年度以降の財務諸表に影響を与える可能性がある場合には、その旨及びその影響額(当該影響額が不明であり、又は合理的に見積ることが困難な場合には、その旨)
- v) 財務諸表の主な科目に対する実務上算定可能な影響額
- vi) 1株当たり情報に対する実務上算定可能な影響額

会計基準等の改正に伴う会計方針の変更のうち、経過的な取扱いがない場合

会計基準等の変更に伴う会計方針の変更のうち特定の経過的な取扱い(経過措置)がない場合は、遡及適用に関する原則的な取扱いをするとき(下表及びにおいて、原則的な遡及適用という)、当年度の期首における遡及適用による累積的影響額を算定することができ、かつ、前年度の期首における累積的影響額を算定することが実務上不可能なとき(下表及びにおいて、部分的な遡及適用という)、及び当年度の期首における遡及適用による累積的影響額を算定することが実務上不可能なとき(下表及びにおいて、遡及適用不可能という)のそれぞれについて、重要性が乏しい場合を除き、以下の注記が必要です。ただし、下表においてハイライトした項目について、連結財務諸表で同一の内容が記載される場合には、その旨を記載し、個別財務諸表での記載を省略することができます(財規8の3、連結財規14の2)。

原則的な遡及適用	部分的な遡及適用	遡及適用不可能
会計基準等の名称	会計基準等の名称	会計基準等の名称
会計方針の変更の内容	会計方針の変更の内容	会計方針の変更の内容
財務諸表の主な科目に対する前年度における影響額	財務諸表の主な科目に対する実務上算定可能な影響額	財務諸表の主な科目に対する実務上算定可能な影響額
前年度に係る1株当たり情報に対する影響額	当年度に係る1株当たり情報に対する実務上算定可能な影響額	1株当たり情報に対する実務上算定可能な影響額
前年度の期首における純資産額に対する累積的影響額	当年度の期首における純資産額に対する累積的影響額	当年度の期首における遡及適用による累積的影響額を算定することが実務上不可能な旨
-	遡及適用に係る原則的な取扱いが実務上不可能な理由	遡及適用に係る原則的な取扱いが実務上不可能な理由
-	会計方針の変更の適用方法及び適用開始日	会計方針の変更の適用方法及び適用開始日

なお、遡及適用を行っていない場合における当年度に係る影響額は、当年度において前年度と同一の会計方針を適用した場合に算定される金額との差額を記載します(財規ガイドライン8-3第2項、連結財規ガイドライン14の2)。

会計基準等の改正以外の正当な理由による会計方針の変更

会計基準等の改正以外の正当な理由による会計方針の変更の場合には、原則的な遡及適用を行うとき、部分的な遡及適用を行うとき、及び遡及適用不可能なときのそれぞれについて、重要性が乏しい場合を除き、以下の注記が必要となります。ただし、下表においてハイライトした項目について、連結財務諸表で同一の内容が記載される場合には、その旨を記載し、個別財務諸表での記載を省略することができます(財規8の3の2、連結財規14の3)。

原則的な遡及適用	部分的な遡及適用	遡及適用不可能
会計方針の変更の内容	会計方針の変更の内容	会計方針の変更の内容
会計方針の変更を行った正当な理由	会計方針の変更を行った正当な理由	会計方針の変更を行った正当な理由
財務諸表の主な科目に対する前年度における影響額	財務諸表の主な科目に対する実務上算定可能な影響額	財務諸表の主な科目に対する実務上算定可能な影響額
前年度に係る1株当たり情報に対する影響額	当年度に係る1株当たり情報に対する実務上算定可能な影響額	1株当たり情報に対する実務上算定可能な影響額
前年度の期首における純資産額に対する累積的影響額	当年度の期首における純資産額に対する累積的影響額	当年度の期首における遡及適用による累積的影響額を算定することが実務上不可能な旨
-	遡及適用に係る原則的な取扱いが実務上不可能な理由	遡及適用に係る原則的な取扱いが実務上不可能な理由
-	会計方針の変更の適用方法及び適用開始日	会計方針の変更の適用方法及び適用開始日

なお、遡及適用を行っていない場合における当年度に係る影響額の取扱いは、上記と同様です(財規ガイドライン8-3第2項、連結財規ガイドライン14の2)。

## (2) 未適用の会計基準等に関する注記

既に公表されている会計基準等のうち、適用していないものがある場合には、重要性が乏しい場合を除き、以下の事項を注記しなければなりません。ただし、連結財務諸表を作成している場合には、個別財務諸表においては記載する必要がありません(財規8の3の3、連結財規14の4)。

- i) 会計基準等の名称及びその概要
- ii) 会計基準等の適用予定日(当該会計基準等の適用を開始すべき日前に適用する場合には、当該適用予定日)
- iii) 会計基準等が財務諸表に与える影響

なお、貸借対照表日までに公表されている会計基準等が記載対象となりますが、その後に公表されたものを記載することもできます(財規ガイドライン8の3の3、連結財規ガイドライン14の4)。会計基準等の適用時期が決定していない場合には、適用予定日に代えて、決定していない旨を記載します(財規ガイドライン8の3の3-1-2、連結財規ガイドライン14の4)。

また、会計基準等が財務諸表に与えている影響を定量的に把握している場合にはその金額を記載し、把握していない場合には定性的に記載します。財務諸表作成時において影響を評価中である場合には、その旨を記載します(財規ガイドライン8の3の3-1-3、連結財規ガイドライン14の4)。

(3) 表示方法の変更に関する注記

表示方法の変更を行った場合には、重要性が乏しい場合を除き、以下の事項を注記しなければなりません。ただし、( )、( )及び( )について、連結財務諸表で同一の内容が記載される場合には、その旨を記載し、個別財務諸表での記載を省略することができます(財規8の3の4、連結財規14の5)。

- i) 財務諸表の組替えの内容
- ii) 財務諸表の組替えを行った理由
- iii) 財務諸表の主な項目に係る前年度における金額
- iv) 財務諸表の組替えが実務上不可能な場合には、その理由

(4) 会計上の見積りの変更に関する注記

会計上の見積りの変更を行った場合には、重要性が乏しい場合を除き、以下の事項を注記しなければなりません(財規8の3の5、連結財規14の6)。

- i) 会計上の見積りの変更の内容
- ii) 会計上の見積りの変更が財務諸表に与えている影響額
- iii) 会計上の見積りの変更が、当年度の翌年度以降の財務諸表に影響を与える可能性があり、かつ、当該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
- iv) 会計上の見積りの変更が、当年度の翌年度以降の財務諸表に影響を与える可能性があり、かつ、当該影響額を合理的に見積ることが困難な場合には、その旨

(5) 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注記

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は、重要性が乏しい場合を除き、以下の事項を注記しなければなりません(財規8の3の6、連結財規14の7)。

- i) 会計方針の変更の内容
- ii) 会計方針の変更を行った正当な理由
- iii) 会計方針の変更が財務諸表に与えている影響額
- iv) 会計方針の変更が、当年度の翌年度以降の財務諸表に影響を与える可能性があり、かつ、当該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
- v) 会計方針の変更が、当年度の翌年度以降の財務諸表に影響を与える可能性があり、かつ、当該影響額を合理的に見積ることが困難な場合には、その旨

(6) 修正再表示に関する注記

修正再表示を行った場合には、重要性が乏しい場合を除き、以下の事項を注記しなければなりません（財規8の3の7、連結財規14の8）。

- i) 誤謬の内容
- ii) 財務諸表の主な科目に対する前年度における影響額
- iii) 前年度に係る1株当たり情報に対する影響額
- iv) 前年度の期首における純資産額に対する累積的影響額

7. 他の会計基準等に与える影響

(1) 1株当たり情報

遡及適用又は修正再表示が行われた場合

遡及適用又は修正再表示が行われた場合、表示期間の1株当たり当期純利益、潜在株式調整後1株当たり当期純利益及び1株当たり純資産額（以下、1株当たり情報という）は、遡及適用後又は修正再表示後の金額により算定します（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」30 - 41項、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」36 - 2項）。

株式併合又は株式分割が行われた場合

当期に株式併合又は株式分割が行われた場合、及び当期の貸借対照表日以後に株式併合又は株式分割が行われた場合には、表示する財務諸表のうち、最も古い期間の期首に当該株式併合又は株式分割が行われたものと仮定して、表示期間の1株当たり情報を算定します（企業会計基準第2号30 - 2項、30 - 3項、企業会計基準適用指針第4号41項）。この場合、1株当たり情報の注記において、株式併合又は株式分割が行われた旨及び前年度の期首に株式併合又は株式分割が行われたと仮定して1株当たり情報が算定されている旨を記載する必要があります（財規68の4、95の5の2、95の5の3、連結財規44の2、65の2、65の3）。

なお、企業会計基準委員会（以下、ASBJという）が公表した公開草案に対するコメントによれば、会社法計算書類作成日後、金融商品取引法財務諸表作成日までに株式併合又は株式分割が行われた場合には、計算書類と財務諸表とで異なる1株当たり情報が開示されることになるとASBJでは考えている、とされています。

(2) セグメント情報

遡及処理が行われた場合、前年度のセグメント情報等は、遡及処理による影響を反映したうえで開示します（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」97 - 2項）。

なお、ある事業セグメントの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には、その旨及び前年度のセグメント情報を当年度の報告セグメントの区分により作り直した情報を開示しなければなりません。ただし、前年度のセグメント情報を当年度の報告セグメントの区分により作り直した情報を開示することが実務上困難な場合（必要な情報の入手が困難な場合や、当該情報を作成するために過度の負担を要する場合には、セグメント情報に与える影響を開示することができます（同16項）。

### (3) 在外子会社の会計処理に関する当面の取扱い

在外子会社の財務諸表が国際財務報告基準又は米国会計基準に準拠して作成されている場合、当面の間、これらを利用して連結財務諸表を作成することができます。

従来、当該在外子会社が会計方針の変更に伴って財務諸表の遡及修正を行った場合、連結決算手続において当該遡及修正額を当期の損益とするように修正することが求められていました。しかし、基準の公表によって上記会計基準との差異がなくなったため、当該定めが削除されました(旧実務対応報告第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」当面の取扱い(5)参照)。なお、この場合においても基準に準じ、会計方針の変更に関する注記及び未適用の会計基準等に関する注記が求められることに留意が必要です。

### (4) 繰延資産

同一の繰延資産項目について、当年度の支出内容が前年度に会計処理されているものと著しく変化しているときには、新たな会計事実の発生とみて、直近の会計処理方法とは異なる会計処理方法を採用することができます。

従来、この場合には、会計方針の変更に準じて、会計処理方法を変更した場合に記載することが要求されている事項と同様の事項を追加情報のひとつとして注記することとされていましたが、基準の公表に伴い、直近の会計処理とは異なる会計処理方法を採用した旨及び引き続き同一の会計処理方法を採用したと仮定した場合と比較したときの影響額を注記するよう、規定ぶりを変更されています(実務対応報告第19号「繰延資産の会計処理に関する当面の取扱い」3(7)ア)。

### (5) その他

基準の公表に伴って改正が予定されている会計基準等(基準70項)のうち、本稿執筆時点において、まだ改正されていないものは以下のとおりです。

- ・ 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21号「企業結合に関する会計基準」
- ・ 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」

(続く)

太陽ASG有限責任監査法人

公認会計士 中野 秀俊  
text : hidetoshi nakano