

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

昭和 55 年 8 月 21 日

改正 昭和 59 年 3 月 27 日

最終改正 平成 12 年 7 月 27 日

日本公認会計士協会

1. 中間・年度の首尾一貫性の意義

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(以下「中間・年度の首尾一貫性」という。)。

しかし、下期において発生した特殊な事情等のため中間・年度の首尾一貫性を保持しえない場合もあり、下記のような変更事例も見受けられる。

- (1) 前事業年度と当中間期において採用する会計処理の原則及び手続は同一であるが、当事業年度でその原則及び手続を変更する事例
- (2) 前事業年度において採用した会計処理の原則及び手続を当中間期で変更し、さらに、当事業年度で前事業年度において採用した会計処理の原則及び手続に戻す事例

このように、中間・年度の首尾一貫性が保持されない場合には、中間財務諸表の有用性を損なうこととなるおそれが強い。したがって、中間財務諸表制度をより一層意義あるものとするために、中間・年度の首尾一貫性を保持しうよう、中間決算時点において、事業年度の会計方針を考慮して中間財務諸表の作成に関する会計処理の原則及び手続を明確に定めることが必要となる。

中間財務諸表の監査に当たって、監査人は中間財務諸表制度の意義を踏まえ、以上述べた中間・年度の首尾一貫性を重視する観点から、企業の中間財務諸表の作成に関する会計処理の原則及び手続について、十分検討しなければならない。さらに、期末の監査においても、中間・年度の首尾一貫性が保持されているか、また保持されていない場合には、保持されないこととなった理由及びそれが中間財務諸表に与えている影響の内容を吟味しなければならない。

なお、上記(1)の場合、事業年度間の会計方針の変更に該当することとなるが、その変更の正当性の判断において、中間・年度の首尾一貫性との関連を併せて考慮する必要がある。

また、上記(1)又は(2)の場合には、当該事業年度の監査概要書において、中間・年度の首尾一貫性が保持されなかった経緯について記載することとする。

2. 中間・年度の首尾一貫性が保持されていない場合の注記

中間・年度の首尾一貫性は、原則として、保持しなければならないことは上記1.で述べたとおりであるが、諸般の事情により、やむなく、中間・年度の首尾一貫性を保持しえない場合もある。この場合には、当年度財務諸表及び翌中間財務諸表において、注記により中間・年度の首尾一貫性に関し妥当な開示がなされなければならない。

監査人としては、上記1.の後段に示した事項とともに、中間・年度の首尾一貫性が保持されていない場合の注記による開示内容の妥当性についても吟味すべきである。

注記の内容は次のとおりである。

(1) 当年度財務諸表における注記

1.(1)の場合

この場合、当年度財務諸表において、財務諸表等規則第8条の3により会計方針の変更の記載がなされることとなるが、これに併せて、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。

1.(2)の場合

当中間期において前事業年度に採用した会計処理の原則及び手続を変更し、当事業年度に当該変更を取りやめた旨、その理由及び当中間期で当該変更がなかっ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。

(2) 翌中間財務諸表における注記

1.(1)の場合

この場合には、中間財務諸表等規則第5条第2項(又は中間連結財務諸表規則第11条第2項)の規定により、その旨及び当該変更の内容を注記しなければならないが、この注記する変更の内容は、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とする。

1.(2)の場合

この場合にも、上記と同様な内容の注記を行うものとする。

3. 中間連結財務諸表と年度連結財務諸表における首尾一貫性

中間連結財務諸表と年度連結財務諸表との作成に関しては、個別の中間財務諸表と年度財務諸表との間における首尾一貫性と同様の関係が存在していることは言うまでもない。

したがって、上記１．及び２．は、中間連結財務諸表と年度連結財務諸表との会計処理の首尾一貫性について準用するものとする。この場合、上記１．及び２．に記載している「中間財務諸表」を「中間連結財務諸表」に、「年度財務諸表」を「年度連結財務諸表」に各々読み替えるものとする。

《解 説》

１．はじめに

半期報告書で開示すべき中間財務諸表に関する意見書(昭和５２年３月２９日企業会計審議会)により、中間財務諸表作成基準ならびに中間財務諸表監査基準が定められ、現行の中間財務諸表制度及び中間財務諸表に対する公認会計士又は監査法人による監査制度が発足してから３年余りを経過し、これらの制度もわが国の会計及び監査実務のなかでほぼ定着してきたかの観がある。

しかし、このような状況において、なお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)については、それが保持されない事例もみうけられ、かかる場合には中間財務諸表の有用性が阻害されることともなるので、中間・年度の首尾一貫性について、会計及び監査実務における適切な取扱いを定める必要性が認められるところから、この委員会報告が公表されることとなったのである。

２．中間・年度の首尾一貫性の保持

(1) 中間財務諸表作成基準は「中間財務諸表は、中間決算のために特に必要と認められる会計処理を除き、正規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されなければならない。」とのべ、中間財務諸表と年度財務諸表との会計処理は、原則として、首尾一貫していなければならないものとしている。

中間・年度の首尾一貫性が保持されない場合には、中間財務諸表の有用性を損わしむることとなるおそれも強く、中間財務諸表制度をよりいっそう意義あらしめるためには、中間・年度の首尾一貫性を保持しうよう、中間決算時点において、中間会計方針を明確に定めることが必要となる。

(2) しかし、中間財務諸表の基本的性格として、下期において発生した特殊の事情、例えば上期においては考慮する必要がなかったが下期に至って考慮せざるをえない状況(物価の著しい下落等)が発生した場合、及び会計処理について規制する法令等の改正が下期に行われた場合等により、中間・年度の首尾一貫性を保持しえない場合もある。このように中間・年度の首尾一貫性が保持されない事例を、その形態によって、分類すると次の二つに類別しうる。

(イ) 前事業年度と当中間期において採用した会計処理基準はAで同一であるが、当事業年度でBの会計処理基準に変更する事例

(ロ) 前事業年度において採用した会計処理基準Aを当中間期でBに変更し、更に当事業年度で前事業年度において採用した会計処理基準Aに戻す事例

上期(イ)の場合には、中間・年度の首尾一貫性の問題のほか、年度間の継続性が問題となる。即ち、年度においてBの方法に変更したことの正当なる理由とともに、中間決算時点において、Bの方法によらなかったことについての合理的な事情が存しなければならないものである。

(ロ)の場合には、中間期においてBの会計処理に変更することの正当なる理由と、更に年度においてこれをAに戻すことの正当なる理由が存しなければならないものである。なお(ロ)の事例は、余程特殊な合理的な事情の存する場合に限られるものと思われる。

3. 中間・年度の首尾一貫性が保持されていない場合の財務諸表における注記

中間・年度の首尾一貫性は、原則として、保持しなければならないことは、2.でのべたとおりであるが、諸般の事情により、やむなく中間・年度の首尾一貫性を保持しえない場合もある。

この場合には、当年度財務諸表及び翌中間財務諸表において、2.で述べた趣旨の通り、すくなくとも注記により必要な開示がなされなければならない。

これは、中間・年度の首尾一貫性が保持されなかった場合に、中間財務諸表の有用性を確保するためにも、注記による開示が必要であると考えられるからである。

(1) 当年度財務諸表における注記

(イ) 2.(2).(イ)の場合

この場合、当年度財務諸表において、財務諸表等規則第8条の3により継続性の変更に係る注記が記載されることとなるが、これに併せて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こととしている。

とくに「理由」及び「影響の内容」については、明確に記載しなければならない。

(ロ) 2.(2).(ロ)の場合

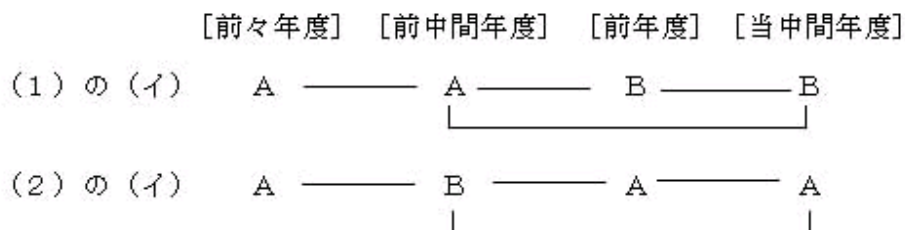
当中間期において前事業年度に採用した会計処理の原則及び手続を変更し、更に当事業年度に当該変更をとりやめた旨、その理由及び当中間期で当該変更がなかった場合の当中間財務諸表に与える影響の内容を注記することとしている。

(2) 翌中間財務諸表における注記

上記(1)の(イ)または(ロ)に示した事項を中間財務諸表規則第5条に準じ、注記することとしている。

中間財務諸表規則第5条は前中間期において採用した会計処理の原則及び手続を当中間期に変更した場合の注記を規定している。しかし、(1)の(イ)または(ロ)の場合には次に図示するような関係に立ち、当中間財務諸表と対比される前中間財務諸表は、中間・年度の首尾一貫性が保持されなかったために、A((1)の(イ))またはB((1)の(ロ))となっているが、当該年度との関連では本来はB((1)の(イ))またはA((1)の(ロ))となるべきものであり、中間財務諸表規則第5条の規定がそのまま適用されることとはならない。しかし、中間財務諸表の有用性、ならびに前中間と当中間の比較可能性を確保するために、同条に準じ、前中間財務諸表をB((1)の(イ))またはA((1)の(ロ))の基準で処理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こととしたものである。

図：中間財務諸表の注記関係



注記の文例

有形固定資産の減価償却の方法は、従来より定率法によっており、前中間期においても定率法による年間減価償却費の額を期間により按分計上していたが、前事業年度において……………等の理由により定額法に変更することとなった。

この結果、前中間期における減価償却費は前事業年度と同じ定額法によって計算された金額に比し、×××百万円多額に計上されることとなった。

なお、棚卸資産に与える影響××百万円を除いた×××百万円だけ前中間経常利益は少く表示されることとなった。

減価償却方法の注記（中間財務諸表規則第4条第2項第3号）の記載例

前中間期…定率法。但し、会計処理基準の変更の項に記載のとおり、前事業年度において定額法に変更している。

当中間期…定額法。

4．監査上の留意事項

(1) 中間財務諸表の監査

監査人は中間財務諸表制度の意義をふまえ、中間・年度の首尾一貫性を重視する観点から、企業の中間会計方針について十分検討すべきこととした。

(2) 年度財務諸表の監査

(イ) 中間・年度の首尾一貫性が保持されているか、また保持されていない場合には、保持されないこととなった理由及びそれが中間財務諸表に与えている影響の内容を吟味すべきこととした。

(ロ) 中間・年度の首尾一貫性が保持されていない場合の、3．による財務諸表における注記による開示内容の妥当性(翌中間財務諸表において同じ)も吟味すべきこととした。

(ハ) 2．(2)．(イ)の場合、事業年度間の会計処理基準の継続性の変更に該当することとなるが、その変更の正当性の判断において、中間・年度の首尾一貫性との関連を併せ考慮すべきこととした。

(ニ) 中間・年度の首尾一貫性が欠けた結果が、中間財務諸表に極めて重要な影響を与える場合には、訂正半期報告書の提出等の必要が生じる場合もあるかと思われるのでこの点も留意されるよう念のため付言する。

(3) 監査概要書への記載

2．(1)の(イ)または(ロ)の場合に、当該事業年度の監査概要書において、中間・年度の首尾一貫性が保持されなかった経緯について記載することとした。

その記載に当っては、4．(1)及び(2)による検討及び吟味の結果得られた、監査人の判断を明瞭に示すよう留意しなければならない。

5．本報告の適用時期

本年10月1日以降提出する財務諸表(中間財務諸表を含む)から適用されることとなるが、それ以前に提出される財務諸表についても、直ちに実務に反映することがこの取扱いの趣旨に鑑み、望まれるので記載可能な限り本報告の取扱いの適用を実施してほしい。

(監査第一委員会委員長 南 光雄)

〔編者注〕

「解説」は、昭和55年8月21日付監査第一委員会報告に関するものであり、同報告の昭和59年3月27日の改正に伴い「財務諸表等規則第5条第2項」を「同第8条の3」に、また、「中間財務諸表規則第5条第1項」を「同第5条」に修正してある。