HOKKAIDO UNIVERSITY

Title	会計方針の変更と比較財務諸表
Author(s)	久保, 淳司
Citation	經濟學研究, 52(2), 83-93
Issue Date	2002-09
Doc URL	https://hdl.handle.net/2115/32259
Type	departmental bulletin paper
File Information	52(2)_P83-93.pdf

Hokkaido University Collection of Scholarly and Academic Papers : HUSCAP

経済学研究 52−2
北海道大学 2002. 9

会計方針の変更と比較財務諸表

久 保 淳 司

1 はじめに

わが国会計システムの国際的信頼性の回復を目的とした会計ビッグバンが，「持合株式の時価評価」の実施で一段落した。しかし，目標としてきた世界標準の会計である英米の会計の変化も続いている。わが国会計システムを世界標準化して，国際的信頼性を回復するには，さらなる改革を行わなければならない。

しかし，個別論点の遅れの取り戻しに終始することも無益なことである。必要なことは，世界標準の会計である市場指向の会計の本質部分を吸収することである。そのために，世界で最も市場指向の会計が進んでいるアメリカの会計を研究することが重要である。この観点から，筆者はアメリカの会計の特徴を探るために，表示面を中心にした研究を行っている。

これまでの研究から，アメリカの会計が企業の長期的趨勢情報を重視しているという特徴を見出している[1]。長期的趨勢情報の重視は，過年度報告数値の遡及修正再表示に顕著である。過年度報告数値の修正は期間比較可能性を高めて，長期的趨勢を明らかにするために行われているからである[2]。

ただし，この特徴はＥＰＳ（Earnings per Share，１株当り利益）を題材とした研究から導いたものである[3]。EPSのみを題材としたため，財務諸表全体において長期的趨勢情報が重視されているのかは必ずしも明らかにできていない。本稿では，比較財務諸表の特長と会計方針の変更に関する会計処理方法とを考察することによって，アメリカの会計が長期的趨勢情報を重視していることを確認したい。

2 比較財務諸表の特長

まず，長期的趨勢情報を提供する比較財務諸表の特長に関して考察する。

趨勢分析法の提唱者としても有名なGilmanは趨勢情報が必要な理由として，「過去の趨勢を観察することは，将来に生じるであろうことに関する手がかりを与えうる」ことを挙げている[4]。この論述は財務諸表分析の主眼に信用分析を据えているが，今日の財務報告の主要な目的とされる投資家への情報提供にも当てはまる。たとえば，FASBは過去の情報が将来の予測に有用であることを次のように述べている[5]。

> 「財務報告は，一会計期間における企業の経営成績に関する情報を提供しなければならない。投資家や債権者は，企業の将来を見通すのに役立たせるために過去に関する情報を多くの場合

1）拙稿[2002a]，特に178-181頁。

2）現行のアメリカ会計基準が遡及修正再表示を要求しているのは，以下の４つである。
- 会計方針の変更に関する５特別項目（*APBO No.20*, paras.27 and 29）
- 会計上の誤謬の訂正（*APBO No.9*, para.18）
- 会計主体の変更（*APBO No.20*, para.34）
- EPSに関する株式分割等（*SFAS No.128*, para.54）

会計上の誤謬の訂正を除いて，期間比較可能性の維持を目的としている。なお，会計上の誤謬の訂正は，今日においては稀にしか生じないとされている。

3）拙稿[2000]及び拙稿[2002a]。

4）Gilman[1935], pp.107-108.

5）*SFAC No.1*, para.42.

に利用する。投資や与信の意思決定は，投資家や債権者の将来の企業成績に関する予測の反映として行われるものであり，このような予測は部分的にせよ企業の過去の経営成績の評価に基づくことが普通である。」

アメリカでは，過去の情報が将来の予測に役立つという考えは深く浸透しており，貸借対照表2年分と損益計算書・キャッシュフロー計算書3年分が監査対象の正式な財務諸表とされている[6]。

しかし，過去の情報が将来の予測の基礎になるという考え方には問題もある。過去の趨勢から将来を予測するのは，外挿法（extrapolation）と呼ばれる。外挿法の問題点は次のように指摘される。

図1を見よう。1961年から1993年までの卸売物価の推移をグラフで示したものである。1961年から1971年までの推移によって，1972年以降の推移，特に輸入物価指数の推移を予測することができるだろうか。外挿法によって，実際の推移を予測することが困難であることが理解できる。外挿法による将来の予測は，趨勢からの乖離が生じた場合に不可能になってしまうのである。

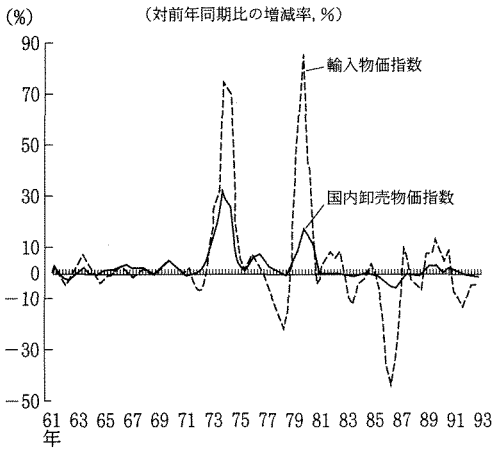


図1　四半期別の卸売物価の推移
［出所：朝日新聞経済部［1993］，237頁］

6）U. S. SEC, Regulation S-X, §210. 3-01(a) and §210. 3-02(a).

比較財務諸表の利用にあたっても，同様の危険性が存在する。しかし，比較財務諸表で表示される会計数値は通常の統計指標とは質的に相違がある。会計数値が経営者による将来に関する見積もりや予測を基礎にして作成されているからである。見積もりや予測は，経営活動が連続的に行われているのに対して，期間損益計算を行うために会計期間を人為的に区切らなければならないことから必要とされる。言い換えれば，財務諸表において経営の連続的実態を描写するために，見積もりや予測が会計数値作成の基礎に用いられているのである[7]。

ただし，経営の連続的実態が単独の財務諸表によって描写できるわけではない。複数の会計期間の財務諸表を比較表示することによって経営の連続的実態が描写されるのである。複数の会計期間の財務諸表を比較形式で表示するものが比較財務諸表である。したがって，比較財務諸表の特長は，経営の連続的実態を描写することである[8]。つまり，会計数値の作成にあたって，見積もりや予測を介することによって，複数の会計期間を有機的に連関させ，さらに財務諸表を比較形式にすることで，会計数値が過去に関する単なるデータではなくなるのである。

また，見積もりや予測を会計数値作成の基礎にするので，財務諸表は企業に関する知識を最

7）たとえば，Paton & Littleton［1940, pp.9-10］は次のように述べている。「企業は，過去の活動によって制約され，かつ，将来の活動を制約する瞬間瞬間から成り立つ連続的活動をしている。連続的活動を会計期間に分割して，分割された各会計期間についての報告を作成することによって，現実における多くの連関が切断され，将来事象に多くを依拠するデータが今すぐにも信頼できるというもっともらしい外観を与える傾向にある。」

8）たとえば，ARB第6号「比較財務諸表（Comparative Statements）」は，次のように財務諸表を比較形式で報告することの有効性を述べている。「比較財務諸表形式を用いることによって，連続する複数の会計期間に関する財務諸表が単期間の財務諸表よりも遙かに重要である，すなわち，一年分の財務諸表は連続する歴史の中の一コマであるということに関する利用者の理解力を高める働きがある。」

も有している経営者の特質や能力も示すことになる[9]。財務諸表の作成に経営者が携わることが重要とされる一つの理由である。

財務諸表作成に経営者が関与することの重要性を強調している最近の文献に『Jenkins 報告書』(AICPA[1994]) がある。『Jenkins 報告書』では「報告の頻度 (frequency of reporting)」に言及している。そこでは，資本市場が強度に短期的視点であり，四半期報告が短期的な視点を強化するという問題を指摘している。しかし，この問題が存在するにもかかわらず，四半期報告が必要であることを3つの理由を掲げて説明している。その理由の1つを以下のように述べている[10]。

> 「四半期報告は利用者の長期的関心を手助けする。近年の研究の関心は，長期的観点とは矛盾しないことである。長期的な関心を持つ利用者が長期的趨勢に関する変化を適時報告によって，発見することは極めて重要である。四半期報告はそのような情報を提供する助けになる。」(下線部分の原文はイタリック体)

『Jenkins 報告書』の記述は，次のように解釈できる。近年の経済環境において，企業活動の短期的な変動が激しくなっており，外挿法が利用できない状況も増加している。この結果，外挿法を利用できる状況と利用できない状況とを識別するための情報が要求されることになる。この要求に応えるために，頻繁な報告が必要になる。つまり，外挿法の利用を念頭に置いた長期的趨勢情報の提供を財務報告の基本的な機能に置きながら，変動が激しくなったときには頻繁な報告が補完のために必要になるということである[11]。

外挿法による将来予測は一般には危険であるが，2つの理由により，比較財務諸表における危険性は通常の場合よりも低いことが期待できることを確認できた。1つは会計数値が経営者の見積もりや予測を基礎に作成され，比較財務諸表において企業の連続的活動を有機的に描写することができることである。もう1つは，頻繁な報告によって，激動期における趨勢から乖離している状況を明らかにすることが可能になり，外挿法が利用できない状況にあることを示すことができることである[12]。

経営の連続的実態を描写するための情報を提供することが，比較財務諸表の特長であることが明らかになった。人為的な会計期間の締め切りに囚われずに，複数の会計期間を連続的なものとして連関させることを比較財務諸表の特長と捉えるのである。したがって，比較財務諸表において最も重要なことは，各期の会計数値を首尾一貫させて表示することになる。

各期の会計数値の首尾一貫性が喪失する状況として，予測や見積りを行う際の会計方針が変更される場合がある。会計方針が変更される場合に何らかの処理をしなければ，比較財務諸表の表示数値の首尾一貫性は喪失する。会計方針の変更に関する会計処理を，本節で検討した比較財務諸表の特長と関連させながら，次節で考察することにする。

3　会計方針の変更に関する会計処理方法

会計方針の変更 (changes in accounting principles or changes of accounting policy) は，会計処理や報告原則を，あるGAAPから

9) Gilman[1935, p.108] は次のように述べている。「当該会社に関する過去の履歴の観察によって，経営者の能力についての興味深い形跡が示されるだろう。」

10) AICPA[1994], pp.24-25.
なお，他の理由として，「四半期報告が信頼可能な情報を規則的に普及させる」ことと，「四半期報告は内部情報に基づく取引に関する問題を減らす」ことの2つを挙げている。

11) 財務諸表利用者が長期的視点を採るときと短期的視点を採るときとの会計の相違については，拙稿[2002b]を参照。

12) たとえば，図1において1972年以降には輸入物価指数に外挿法が使えないという判断ができる。

他のGAAPへ変更することをいう[13]。たとえば，減価償却方法を定率法から定額法へ変更することや，棚卸資産の期末評価方法を先入先出法から移動平均法へ変更することが会計方針の変更に該当する。

アメリカでは，会計方針の変更に関して「変更に係る累積影響額（cumulative effect of the accounting change）」を税引後の金額で損益計算書の「特別損益項目（extraordinary items）」と「純利益（net income）」との間で報告することにしている[14]。

変更に係る累積影響額は，実際の期首利益剰余金と当初から新会計方針が適用されていたと仮定した場合の期首利益剰余金との差額をいう。仮定の期首利益剰余金は会計方針の変更による直接的な影響のみで計算する。純利益の一定率として支払われる経営者へのボーナスのように，会計方針の変更が間接的に影響する金額は変更に係る累積影響額の計算では考慮しない[15]。変更に係る累積影響額の計算では考慮しない，間接的な影響も考慮して計算した結果は *pro forma* 情報として報告する[16]。つまり，変更に係る累積影響額という損益計算書の特別損益と *pro forma* 情報の2本建てで会計方針の変更を報告しているのである。

アメリカの会計の特徴を明らかにするために，わが国における会計方針の変更の取り扱いと比較してみる。

わが国では「連結財務諸表の作成にあたり，採用される会計処理の原則及び手続について変更が行われた場合には，その旨，変更の理由及び連結財務諸表への影響の内容を注記しなければならない」としている[17]。財務諸表への影響は「当該会計処理について前連結会計年度と同一の基準を適用した場合において計上されるべき営業損益，経常損益，税金等調整前当期純損益，当期純損益又はその他の重要な項目の金額に，当該変更が差異を与える結果となったこと」を指している[18]。

会計方針の変更に関する会計処理として，わが国とアメリカとの2つの差異を指摘できる。1つは会計方針の変更に関する影響額の記載場所が，アメリカが損益計算書の本体としているのに対して，わが国では注記としていることである。もう1つは会計方針の変更に関する影響額を，アメリカが過年度からの累積的な影響としているのに対して，わが国では変更年度の利益への影響のみとしていることである。これらの差異からも，アメリカの会計において複数の会計期間が連関しており，その結果，長期的趨勢情報を提供していることを理解できる。

[参考：わが国における会計方針の変更に関する開示例][19]

③　有形固定資産の減価償却の方法
（会計処理方法の変更）

当社の有形固定資産のうち，定率法を採用してきた水島工場，大阪工場，浪速工場及び山北工場の建物，構築物，車両運搬具，工具・器具・備品の減価償却方法を当連結会計年度より定額法に変更した。

この変更は，建物については，平成10年度の法人税法の改正に伴う会計処理方法を慎重に検討した結果，取得年度によって減価償却の方法が異なることが不合理であるため，当連結会計年度からすべて定額法に統一することにしたものである。また，建物以外の定率法採用資産については，全有形減価償却資産に対する割合が5％未満と僅少となったことから，会計処理基準を統一して事務処理の簡素化を図るために行っ

13) 会計基準の変更を原因とするものも会計方針の変更に該当する。この場合の取り扱いは各会計基準毎に規定されるので，本稿では企業の意思による会期方針の変更のみを扱うことにする。
14) *APBO No.20*, para.19.
15) *APBO No.20*, para.20.
16) *APBO No.20*, fn.6.
17)「連結財務諸表規則」第14条第2号。
18)「連結財務諸表規則ガイドライン」14-2。
19) 日本公認会計士協会[2001]，159頁。

たものである。

この変更により，前連結会計年度と同一の減価償却方法によった場合に比べ，当連結会計年度の減価償却費は510百万円減少し，経常利益及び税金等調整前当期純利益は456百万円増加している。

なお，（セグメント情報）に与える影響は，事業の種類別セグメント情報に記載している。

会計方針の変更に関する単年度の財務諸表における取り扱いを確認できた。次に，比較財務諸表における取り扱いを確認する。前節の検討で明らかになったように，単年度の財務諸表と比較財務諸表とでは会計期間に対する考え方に相違がある。具体的には，比較財務諸表は複数の会計期間の会計数値を連関させるために，過年度の会計数値を修正することが可能だということである。このことから，比較財務諸表における会計方針の変更の取り扱いとして，以下の3つの方法が考えられる[20]。

①事後処理法（Prospective application）：変更後に生じた事象や取引についてのみ，新会計方針を採用する。したがって，過年度に関する考慮は不要である。

②変更に係る累積影響額による調整法（Cumulative adjustment with no restatement of prior periods）：変更後に生じた事象や取引に新会計方針を適用し，変更期において変更に係る累積影響額を認識する。過年度の財務諸表の遡及修正は行わない。変更に係る累積影響額は損益計算に算入することと期首利益剰余金の修正のどちらも考えられる。

③遡及修正再表示法（Retrospective application with restatement of prior periods）：新会計方針を当該事象や取引が初めて生じたときから適用する。比較目的の過年度財務諸表は新会計方針に基づいて遡及修正再表示される。比較財務諸表の最初の年度における期首利益剰余金については，変更に係る累積影響額の修正をする。

これらの方法のうち，アメリカでは②の方法と③の方法を併用している[21]。前述のように，会計方針の変更に関して，変更に係る累積影響額を特別損益として報告するものと *pro forma* 情報として報告するものの2本建てで報告を行っている。比較財務諸表では，通常の損益計算に関しては②の方法を採り，*pro forma* 情報で③の方法を採用しているのである[22),23)]。

2つの方法を併用している理由を考えると，*pro forma* 情報の重要性，そして，長期的趨勢情報が重視されていることが明らかになる。

アメリカの会計基準で以下の5特別項目に関して特別の取り扱いを要求している。

①棚卸資産の評価に関して後入先出法から他の方法に変更する場合。
②長期請負工事に関して工事進行基準から他の方法に変更，または，他の方法から工事進行基準に変更する場合。
③鉱物抽出産業における全部原価法から他の方法への変更，または，他の方法から全部

20) Cearns[1999], p.56.

21) *APBO No.20*, paras.19 and 21.

22) 変更に係る累積影響額の算定は可能であるが，*pro forma* 情報の算定ができない場合には，*pro forma* 情報の開示を行わない理由を開示しなければならない。さらに，変更に係る累積影響額の算定もできない場合には，会計方針の変更が当該変更期の損益に及ぼす影響額と変更に係る累積影響額の算定ができない理由を開示しなければならない。先入先出法から後入先出法に変更した場合などが該当する（*APBO No.20*, para.26）。
なお，会計方針の変更に関して適用すべき会計処理のフローチャートを補遺1に示してある。

23) 開示例を補遺2で示してある。

原価法に変更する場合。
④廃棄法から減価償却法に変更する場合。
⑤新規に上場するなど財務諸表利用者に大幅な変更のある場合。

これらの5特別項目については変更に係る累積影響額を報告するのではなく，遡及修正再表示を行うことが要求されている[24),25)]。5特別項目に関しては金額が重要になることが多く，遡及修正再表示を行うことの利点が欠点を上回るからである[26)]。遡及修正再表示の利点は継続性の確保によって比較可能性が高まることであり[27)]，遡及修正再表示の欠点は修正が濫用されることで財務諸表への公衆の信頼感が薄れて，利用者を混乱させてしまうことである[28)]。5特別項目について遡及修正再表示を行うのは，修正が濫用される危険性よりも，比較可能性の確保が重要であるからということになる。

5特別項目を遡及修正再表示する理由から，他の一般的な項目の取り扱いに関して，変更に係る累積影響額による調整法を採用しているのは，比較可能性を高めることよりも，修正が濫用されることを防止しているからということになる。つまり，金額に重要性が少ない一般の項目については，比較可能性の確保以上に濫用の危険性を排除することが重要だということである。

しかし，*pro forma* 情報をあえて付加させているのである。*pro forma* 情報が遡及修正再表示法を採用して比較可能性を確保していることは，長期的趨勢情報を重視していることの表れであり[29)]，*pro forma* 情報として遡及修正再表示法を会計基準が要求しているのは，長期的趨勢情報が重視されていることの1つの証左となる。

財務諸表の修正可能性が濫用されることで利用者の信頼性が薄れるという問題点についても考えよう。会計方針の変更によって財務諸表の数値が操作可能であり，情報としての確定性が疑われることを意味している。財務諸表の数値を操作する動機は，会計数値が単なる「情報」ではないことに由来する。配当・税金・経営者報酬といった会計数値と直接連動する利害が存在し，これらを操作するために，会計数値も操作したいという動機が生じるのである。この動機による会計数値の操作を抑えるために，損益計算における遡及修正再表示法が否定されて，変更に係る累積影響額による調整法が採用されているのである。したがって，*pro forma* 情報で遡及修正再表示法を採用できるのは会計数値の操作を考慮する必要がないということになる。つまり，直接連動する利害を考慮する必要がないということである。

このことから，純粋な情報提供には遡及修正再表示法が最も望ましいことが理解できる。純粋な情報提供を行っている *pro forma* 情報をあえて要求していることから，アメリカの会計が長期的趨勢情報を重視していることが確認で

24) *SFAS No.73*, para.2 (*APBO No.20*, para.27) and *APBO No.20*, para.29.
25) 開示例を補遺3で示してある。
26) *APBO No.20*, para.27.
27) *APBO No.20*, para.14.
また，Cearns[1999, p.56]においても継続性の確保により，利用者の誤導を防ぐことができるとして，遡及修正再表示法を望ましいものとしている（cf. AAA[2000], p.372)。
さらに，アメリカの会計実務担当者（Price Waterhouse）からも，変更に係る累積影響額を計上することに関して次のように反対意見が述べられている（FASB[1973], p.453)。「新会計方針適用に関する変更に係る累積影響額を純利益に含めるべきではない。変更に係る累積影響額によって利益の趨勢が歪められて，財務諸表利用者に面倒な分析を強いるからである。会計の変更に関する報告は遡及修正再表示にすべきである。」
28) *APBO No.20*, para.14. この他に，遡及修正に必要な情報が入手不能な場合がある，遡及修正再表示によって変更期の実際期首残高数値の根拠が失われる場合がある，という問題点も指摘されている。
29) *pro forma*情報という用語から形式的な開示の印象を受けるが，損益計算書本体への記載が要求されている（*APBO No.20*, para.21)。

きる。*pro forma* 情報によって提供される情報が，比較財務諸表の比較可能性を高めて，長期的趨勢情報の提供を行っていると考えられるのである。

4　結び　－結論と含意－

本稿における考察を要約する。

まず，比較財務諸表の特長に関する検討を行い，経営の連続的実態を表示することを可能にすることが，比較財務諸表の特長であることを明らかにした。また，この特長を強化するために，首尾一貫性が重要であることも確認できた。

次に，会計方針の変更があった場合の，首尾一貫性を維持するための会計処理方法の考察を行った。アメリカの会計基準では，変更に係る累積影響額による調整法と遡及修正再表示法を併用している。変更に係る累積影響額による調整法が，一見したところは中心的な報告方法に思える。しかしながら，会計数値と直接に連動する利害が存在するために，情報提供の能力は低い変更に係る累積影響額による調整法が損益計算では採用されていると考えられるのである。あえて *pro forma* 情報を要求していることと5特別項目の存在を考えると，遡及修正再表示法が重要な位置づけにあることが理解できる。むしろ，情報提供の観点からは遡及修正再表示法を採用している *pro forma* 情報が重要なのである。

以上の考察から，アメリカの会計においては，遡及修正再表示によって質の高められる長期的趨勢情報が提供されていることを確認できた。少なくとも，会計方針の変更に関する会計処理に関しては，アメリカの会計が長期的趨勢情報を重視しているということが明らかになった。

以上が，本稿の結論である。この結論の若干の拡張を試みたい。

pro forma 情報は利害と直接連動しないことによって，遡及修正再表示を可能にして情報としての質を高めている。ここから，他の場合にも利害と直接に連動しないことによって，情報提供機能の有効性を高めることが可能であると示唆される。

この示唆は，国際財務報告基準の採用にあたって意味を持つ。国際財務報告基準における財務報告は，国際的比較可能性を確保して，情報の質を高めることが目指されている。情報としての質を高めるためには，各国の独自の制度と密接に関わる利害との直接的連動をしないことが重要である。現在の国際財務報告基準自体には直接的な制度の裏付けがないので特に難しいことではない。各種の利害と直接に連動する会計については，各国の制度を尊重し，国際財務報告基準とは直接的に連動しないようにしていくことにより，国際財務報告基準の情報能力を高めることになると考えられる。

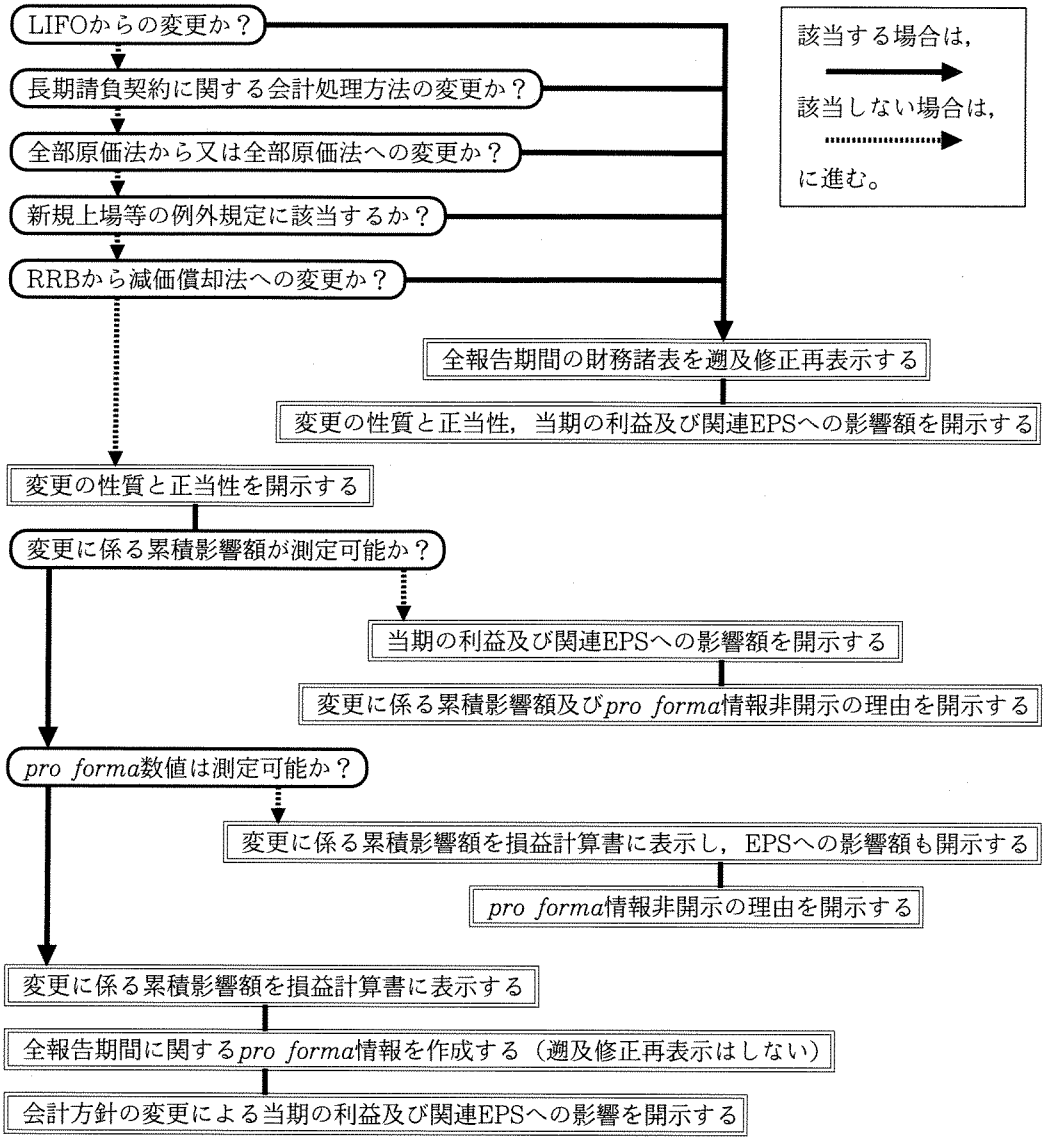
〔付記〕本研究は，平成14年度科学研究補助金若手研究(B)13730102の助成を受けている。

[参考文献一覧]

- AAA, Financial Accounting Standards Committee, "Response to the Special Report of the G4+1, 'Reporting Financial Performance：A Proposed Approach'", *Accounting Horizons*, September 2000, pp.365-379.
- AICPA, Special Committee on Financial Reporting, *Improving Business Reporting -A Customer Focus-*, AICPA, 1994.
- *APBO* (Accounting Principles Board Opinion) *No.9*, "Reporting the Results of Operations, I-Net Income and the Treatment of Extraordinary Items and Prior Period Adjustments, II-Computation and Reporting Earnings per Share," December 1966.
- *APBO No.20*, "Accounting Changes," July 1971.
- *ARB* (Accounting Research Bulletin) *No. 6*, "Comparative Statements," April 1940.
- 朝日新聞経済部『新版・経済指標を読みこなす』講談社，1993年。

- Cearns, Kathryn, *Reporting Financial Performance -A Proposed Approach-*, FASB Special Report, 1999.
- FASB, *Public Record -Request for Views Concerning APB Opinions and Accounting Research Bulletins-*, FASB, 1973.
- Gilman, Stephen, *Analyzing Financial Statements*, revised edition, Ronald Press, 1935.
- Jarnagin, Bill D., *2002 U.S. Master GAAP Guide*, CCH, 2001.
- 久保淳司「米国会計基準における会計情報の開示姿勢」,『経済学研究』(北海道大学) 第50巻第2号, 2000年9月, 120-131頁。
- 久保淳司「アメリカにおける企業業績表示」,『税経通信』第57巻第1号, 2002a年1月, 178-183頁。
- 久保淳司「税効果会計と保守主義」, 早川豊編著『保守主義と時価会計　－透明性の拡大－』同文舘, 2002b年, 第4章。
- 日本公認会計士協会編『決算開示トレンド (平成13年度版)　－有価証券報告書300社の実態分析－』中央経済社, 2001年。
- Paton, W. A. & A. C. Littleton, *An Introduction to Corporate Accounting Standards*, AAA, 1940.
- *SFAC* (Statement of Financial Accounting Concepts) *No.1*, "Objectives of Financial Reporting by Business Enterprises," November 1978.
- *SFAS* (Statement of Financial Accounting Standards) *No.73*, "Reporting a Change in Accounting for Railroad Track Structures -An Amendment of APB Opinion No.20-," August 1983.
- *SFAS No.128*, "Earnings per Share," February 1997.

［補遺１　会計方針の変更に関する会計処理フローチャート］



［出所：Jarnagin［2001］, pp.10-11］

[補遺２　変更に係る累積影響額と *pro forma* 情報の開示例]

ABC社では，工場設備の減価償却に定額法を採用することを1971年に決定した。1971年の新規購入の工場設備だけではなく，従前まで定率法を適用してきた工場設備に対しても適用することにした。この会計方針の変更に関して，法人税等と棚卸資産評価への影響に重要性がなかったため，直接的な影響は減価償却額だけに生じた。*pro forma* 情報として開示すべきものとして役員報酬に関する間接影響がある。

1,000,000株の普通株式が社外流通している。また，転換社債が転換されると100,000株の追加株式が発行される。転換社債に係る利息は税引後で25,000ドルである。その他の必要な情報は下記の通りである。

	定率法適用による定額法を超過する額	直接影響額（税引後）	間接影響額（報酬調整後）
1967年前	20,000	10,000	9,000
1967年	80,000	40,000	36,000
1968年	70,000	35,000	31,500
1969年	50,000	25,000	22,500
1970年	30,000	15,000	13,500
合計（＝1971年期首）	250,000	125,000	112,500

５年比較財務諸表による報告の形式

	1971年	1970年	1969年	1968年	1967年
経常利益	1,200,000	1,100,000	1,300,000	1,000,000	800,000
特別損益	－35,000	100,000	40,000		
変更に係る累積影響額（1971年に償却方法を変更）	125,000				
当期利益	1,290,000	1,200,000	1,300,000	1,040,000	800,000
１株当り利益－稀薄化前					
経常利益	1.20	1.10	1.30	1.00	0.80
特別損益	－0.04	0.10	0.04		
変更に係る累積影響額	0.13				
当期利益	1.29	1.20	1.30	1.04	0.80
１株当り利益－稀薄化後					
経常利益	1.11	1.02	1.20	0.93	0.75
特別損益	－0.03	0.09	0.04		
変更に係る累積影響額	0.11				
当期利益	1.19	1.11	1.20	0.97	0.75
pro forma 情報					
経常利益	1,200,000	1,113,500	1,322,500	1,031,500	836,000
１株当り経常利益－稀薄化前	1.20	1.11	1.32	1.03	0.84
１株当り経常利益－稀薄化後	1.11	1.04	1.23	0.96	0.78
当期利益	1,165,000	1,213,500	1,322,500	1,071,500	836,000
１株当り当期利益－稀薄化前	1.17	1.21	1.32	1.07	0.84
１株当り当期利益－稀薄化後	1.08	1.13	1.23	1.00	0.78

[出所：*APBO No.20*, Appendix A, paras. 41-43.]

[補遺 3　5 特別項目の開示例]

XYZ社では，すべての長期請負工事について工事進行基準を採用することを1971年に決定した。XYZ社では，従前まで工事完成基準を適用してきた。工事進行基準に遡及修正するための十分な記録が保存してあった。

会計方針の変更による直接的影響額とその他の必要な情報は下記に示すとおりである。

	税引前		利益の差異	
	工事進行基準	工事完成基準	直接影響額	税引後
1967年前	1,800,000	1,300,000	500,000	250,000
1967年	900,000	800,000	100,000	50,000
1968年	700,000	1,000,000	−300,000	−150,000
1969年	800,000	600,000	200,000	100,000
1970年	1,00,000	1,100,000	−100,000	−500,000
小計（＝1971年期首）	5,200,000	4,800,000	400,000	200,000
1971年	1,100,000	900,000	200,000	100,000
合計	6,300,000	5,700,000	600,000	300,000

1,000,000株の普通株式が社外流通している。また，転換社債が転換されると100,000株の追加株式が発行される。転換社債に係る利息は税引後で25,000ドルである。

5 年比較財務諸表による報告の形式

	1971年	1970年	1969年	1968年	1967年
経常利益（過年度報告数値）		470,000	300,000	500,000	400,000
会計方針の変更による修正		−50,000	100,000	−150,000	50,000
当期利益	550,000	420,000	400,000	350,000	450,000
1株当り利益－稀薄化前					
経常利益（過年度報告数値）	0.55	0.47	0.30	0.50	0.40
会計方針の変更による修正		−0.05	0.10	−0.15	0.05
当期利益	0.55	0.42	0.40	0.35	0.45
1株当り利益－稀薄化後					
経常利益（過年度報告数値）	0.52	0.45	0.30	0.47	0.38
会計方針の変更による修正－0.05	0.09	−0.13			0.05
当期利益	0.52	0.40	0.39	0.34	0.43

[出所：*APBO No.20*, Appendix B, paras.45-48]