

過年度遡及修正の論点整理

制度調査部

鈴木 利光

財務諸表の過年度遡及修正に関して

【要約】

企業会計基準委員会(以下、「ASBJ」という)は、2007年7月9日付けで「過年度遡及修正に関する論点の整理」を発表した。

主要なテーマは、減価償却方法の変更に関する問題であると考えられる。

ASBJは、論点整理に対するコメントを2007年9月26日まで募集し、早期の基準設定を目指していく。

1. はじめに

ASBJは、2007年7月9日に「過年度遡及修正に関する論点の整理」(以下、「論点整理」という)を公表した(以下、論点整理にて扱うテーマを「過年度遡及修正」という)。なお、過年度遡及修正とは、「過年度財務諸表を遡及的に修正すること」(論点整理第12項第1号)をいう。

ASBJは、論点整理に対するコメントを2007年9月26日まで募集する。その後、公開草案及び最終的に確定した基準の公表という手続を経ることとなる。なお、過年度遡及修正は国際会計基準審議会(IASB)との会計基準のコンバージェンスに向けた共同プロジェクトにおいて「長期プロジェクト」として取り上げられている。

以下、ASBJにおける過年度遡及修正の検討の背景を紹介した後、論点整理において主要な論点であると考えられるものを中心に、論点の概要を解説する。

2. 過年度遡及修正の検討の背景

ASBJにおける過年度遡及修正の検討の理由は、以下のとおりである。

財務諸表の**期間比較可能性**及び**企業間の比較可能性**を向上させ、財務諸表の意思決定有用性を高めること

(ここで、「比較可能性」とは、同一企業の会計情報を時系列で比較する場合、あるいは同一時点の会計情報を企業間で比較する場合、それらの比較に障害とならないように会計情報が作成されていることを要請することをいう。)

国際会計基準(IAS)及び米国会計基準(SFAS)との差異を縮小し、会計基準の**コンバージェンスを促進**すること

(我が国においては、決算のやり直しは認められず、又、過年度の財務諸表の修正についても商法、税法の制約から認められていなかったが、)2006年5月の**会社法の施行**により、過年度の財務諸表の修正(「決算書類」そのものの修正ではない)が容認されたこと(会社法施行規則第120条第3項、会社計算規則第161条第3項・同第162条第3項)

上記のような背景の下、ASBJは、ワーキンググループを2006年12月に立上げ、さらに2007年3月には過年度遡及修正専門委員会を設置し、過年度遡及修正に関する論点について検討を重ねてきた。

3. 主要な論点

(1) 論点目次

論点整理において挙げられた論点は、以下のとおりである(「付録」は除く)。

論点

- 【論点1】財務諸表の過年度遡及修正の取扱いを定める必要性
- 【論点2】個別財務諸表における過年度遡及修正の適用上の論点
- 【論点3】会計方針の変更に係る過年度遡及修正
- 【論点4】表示方法の変更に係る過年度遡及修正
- 【論点5】会計上の見積りの変更に係る取扱い
- 【論点6】セグメントの区分方法の変更に係る過年度遡及修正
- 【論点7】誤謬に係る過年度遡及修正
- 【論点8】四半期(中間)財務諸表開示に固有の遡及修正
- 【論点9】廃止事業の報告に係る過年度遡及修正
- 【論点10】その他の論点

固定資産の減価償却方法の変更及び耐用年数の変更に関する取扱いについての個別論点【論点3及び論点5に関連する各論】

- 【各論1】減価償却方法の変更の取扱い
- 【各論2】見積りの変更(耐用年数の変更)に関する会計処理の考え方
- 【各論3】減損処理と臨時償却の関係

上記論点は、過年度遡及修正を、どのような場合に採用すべきか、採用すべきとしてどのような方法で行うべきか、採用すべきとした事項において実務上遡及修正が不可能な場合の取扱いをどのようにすべきか、という点を問題にしているといえる。

以下、主要な論点であると考えられるものの概要を解説する。

(2) 【論点3】会計方針の変更に係る過年度遡及修正

ア. 「会計方針」の定義

会計方針の変更があった場合の過年度遡及修正の適用の有無等が問題となる。「会計方針」の定義は、以下のとおりである。

我が国	国際会計基準	米国会計基準
「企業が損益計算書及び貸借対照表の作成に当たつて、その財政状態及び経営成績を正しく示すために採用した会計処理の原則及び手続並びに 表示の方法 をいう。」 ¹ 「財務諸表作成のために採用している会計処理の原則及び手続並びに 表示方法 その他財務諸表作成のための基本となる事項」 ²	「企業が財務諸表を作成表示するにあたって適用する特定の原則、基準、規則及び実務をいう」 ³	「一般に公正妥当と認められる会計原則に従つて、企業の財政状態、キャッシュ・フロー及び経営成績の真実な表示を行うために最も適切であると経営者が判断し、それゆえ財務諸表を作成するために採用された特定の会計原則及び会計原則の適用方法をいう」 ⁴

以上のように、我が国の会計基準における「会計方針」には、国際的な会計基準のそれとは異なり、会計処理の原則及び手続に加え、表示方法を含んでいるところに特徴がある。

もっとも、論点整理では、会計処理の原則及び手続の変更に係る論点【論点3】と表示方法の変更に係る論点【論点4】を個別に検討することとした関係上、表示方法を「会計方針」に含まない旨を明示している。

論点整理では、「会計方針」の定義を変更するか否かについては、今後も慎重に検討する旨表明している。

イ．会計方針の変更に係る現行の取扱い

会計方針の変更に係る現行の取扱いは、以下のとおりである。

我が国	国際会計基準	米国会計基準
会計方針の変更を行った場合、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を求める規定は存在しない。 会計方針の変更が、変更した会計期間の財務諸表にあたえた影響を開示するものと規定するにとどまる(財務諸表等規則第8条の3及び財務諸表等規則ガイドライン8の3-1)。	新会計基準の法定により会計基準が変更された場合、経過措置があればそれに従い、 にて経過措置がない場合及び自発的に会計方針を変更する場合については、当該変更を 遡及的に適用 することを求める。 ⁵	国際会計基準と実質的に同様の取扱い となっている なお、自発的な会計方針の変更については、その代替的会計原則の使用の正当性を企業が立証しなければ認められない ⁶ 。

上記のとおり、我が国における会計方針の変更に係る現行の取扱いは、国際的な会計基準とは

¹ 企業会計原則注解〔注1-2〕

² 財務諸表等規則第8条の2

³ IAS第8号

⁴ 米国公認会計士協会 会計原則審議会(APB)意見書第22号「会計方針の開示」

⁵ IAS第8号(Par.19)

⁶ SFAS第154号(Par.6~7)

異なり、過年度財務諸表への遡及適用はせず、その会計方針の変更が、変更した会計期間の財務諸表に与えた影響を開示することのみが求められている。

ウ．論点整理で示された方向性

論点整理では、我が国においても、会計方針の変更に関しては、**現行の注記による対応から、過年度財務諸表への遡及適用による対応へと、原則として転換することを検討する旨**表明している。論点整理ではその理由として、以下の効果が期待できることを挙げている。⁷

「比較可能な情報を、原則として財務諸表本体のすべての項目(注記情報を含む。)に関して提供することにより、特定の項目だけではなく、財務諸表全般についての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で、情報の有用性がより高まると考えられること」

もっとも、過年度の時点では会計方針の変更を行うに足る正当な理由がなかったにもかかわらず、当期以降に適用する新たな会計方針に従って過年度の財務諸表を再作成することになるケースも考えられる⁸。そうした情報が全て有用であるかといった指摘もある。そこで、論点整理では、こうした指摘も踏まえつつ、慎重に検討する旨を表明している。

エ．過年度遡及修正が不可能である場合の取扱い

会計方針の変更があった場合に過年度遡及修正をすることが実務上不可能な場合に関する現行の取扱いは、以下のとおりである。

我が国	国際会計基準	米国会計基準
(そもそも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、注記によってその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認められている。) ⁹	ある会計期間の影響額の算出が不可能な場合、 実行可能な最も古い期 の期首の資産、負債の帳簿価額の資本項目を修正する。 ¹⁰ 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以降 の比較情報(過年度財務情報)に対しては新しい会計方針を適用しなければならない。 ¹¹	ある会計期間の影響額の算出が不可能な場合、 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(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。 ¹² 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 以降の比較情報(過年度財務情報)に対しては会計原則を適用しなければならない。 ¹³

⁷ 論点整理第 37 項

⁸ 論点整理第 18 項

⁹ 財務諸表等規則ガイドライン 8 の 3-1

¹⁰ IAS 第 8 号(Par.24)

¹¹ IAS 第 8 号(Par.25)

¹² SFAS 第 154 号(Par.8)

¹³ SFAS 第 154 号(Par.9)

上記のとおり、国際的な会計基準では、会計方針の変更による過年度遡及修正が実務上不可能である場合についての規定が存在する。

過年度遡及修正が実務上不可能な場合とは以下のような場合である。¹⁴

- 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
- 以下のような情報と、後になって判明した情報を区別することが困難な場合
- ・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
- ・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

上記のように、新しい会計方針の過年度財務諸表への遡及適用については実務上不可能な場合も想定されることから、論点整理では、遡及適用の考え方の導入を検討するにあたっては、遡及適用が実務上不可能な場合の取扱いを検討する必要がある旨表明している(このことは、本論点に限定されない)。

(3) 【論点5】会計上の見積りの変更に係る取扱い

ア. 「会計上の見積り」及び「会計上の見積りの変更」の定義

会計上の見積りの変更があった場合の過年度遡及修正の適用の有無等が問題となる。「会計上の見積り」及び「会計上の見積りの変更」の定義は、以下のとおりである。

	我が国	国際会計基準	米国会計基準
「会計上の見積り」	「将来事象の結果に依存するために金額が確定できない場合、又は既に発生している事象に関する情報を適時にあるいは経済的に入手できないために金額が確定できない場合において、当該金額の概算額を算出することをいう。」 ¹⁵	資産や負債の現状の評価を行うこと、あるいは、資産や負債に関連して予測される将来の便益及び義務の評価を行うこと ¹⁶	特に定めなし
「会計上の見積りの変更」	「過去に特定の会計事象等の数値・金額が会計処理を行う時点では確定できなかったため、見積りを基礎として会計処理していた場合において、損益への影響が	会計上の見積りの結果行われる、資産や負債の帳簿価額の修正又は資産の定期的な費消額の修正 ¹⁸	現存の資産又は負債の帳簿価額に影響を及ぼす変更や、現存又は将来の資産若しくは負債についての将来の会計処理に影響を及ぼす変更 ¹⁹

¹⁴ 論点整理第 42 項乃至第 43 項

¹⁵ 監査基準委員会報告書第 26 号「監査実務指針の体系」付録 2 No.8

¹⁶ IAS 第 8 号(Par.5)参照

	発生する見積りの見直しを いう ¹⁷		
--	----------------------------------	--	--

以上のように、「会計上の見積り」及び「会計上の見積りの変更」の定義は、新しい情報によってもたらされるものであるという点で、我が国の会計基準と国際的な会計基準の間に相違はないとされている。

イ．会計上の見積りの変更に関する現行の取扱い

会計上の見積りの変更に関する現行の取扱いは、以下のとおりである。

我が国	国際会計基準	米国会計基準
会計上の見積りの変更があった場合、 過年度遡及修正は行われていない。	会計上の見積りの変更は、 以下の期間の損益計算書に反映される。 ²⁰ 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 その変更期及び将来の期間の両方に影響を与える場合には、当該の 変更期及び将来の期間	国際会計基準と同様の取扱い となっている。なお、会計上の見積りの変更は、前の期間の財務諸表を 遡及的に修正してはならない とされている。 ²¹

上記のとおり、会計上の見積りの変更について、過年度遡及修正を行わないという点に関しては、我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会計基準の定めの中に相違はないとされている。

ウ．論点整理で示された方向性

論点整理では、以下の理由により、会計上の見積りの変更については、**現行の取扱いを踏襲し、過年度遡及修正を行わない方向で検討**する旨表明している。

我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会計基準の定めの中に相違がないこと(コンバージェンスの観点)

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ことから、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考えられること

以上、【論点3】(会計方針の変更)及び【論点5】(会計上の見積りの変更)における検討をまとめると、前者については過年度遡及修正を適用する方向で検討し、後者については過年度遡及修正を適用しない方向で検討する、ということになる。

このように考えた場合、国際会計基準との間において、「会計方針の変更」と捉えるのか、「会計

¹⁷ 監査基準委員会報告書第77号「追加情報の追記について」

¹⁸ IAS第8号

¹⁹ SFAS第154号

²⁰ IAS第8号(Par.36)

²¹ SFAS第154号(Par.19)

上の見積りの変更」と捉えるのかについて相違がある事項の取扱いが問題となる。

(4) 【各論1】減価償却方法の変更の取扱い

ア．減価償却方法の変更に関する現行の取扱い

そこで問題となるのが、減価償却方法の変更があった場合の過年度遡及修正の適用の有無である。減価償却方法の変更に関する現行の取扱いは、以下のとおりである。

我が国	国際会計基準	米国会計基準
日本においては現在、減価償却方法の変更を会計方針の変更として取り扱っている。 ²²	減価償却方法の変更は、見積りの変更と捉えられている。	国際会計基準と同様、会計上の見積りの変更の一例として位置づけられている。 ²³

上記のとおり、我が国における減価償却方法の変更に関する現行の取扱いは、国際的な会計基準が見積りの変更として捉えているのとは異なり、会計方針の変更として捉えている。

イ．論点整理で示された方向性

【論点3】及び【論点5】では、会計方針の変更については過年度遡及修正を適用する方向で検討し、見積りの変更については過年度遡及修正を適用しない方向で検討することとした。この方針に従えば、我が国のみが、減価償却方法の変更があった場合に過年度遡及修正を適用することになる。

しかし、そのような理解はコンバージェンスの促進という要請に反することになる。

そもそも、国際的な会計基準との上記のような減価償却方法の変更に対する理解の相違は、以下の点に起因していると考えられている。

すなわち、国際的な会計基準が減価償却方法の実質を**経済的便益の費消パターン**として捉えているのに対し、我が国は減価償却方法の実質を、（有形固定資産の取得原価を各事業年度に配分する方法として定額法や定率法などの一定の規則的配分方法があることを所与とし、そうした）**既成の会計方針からの選択の問題**として捉えている点である。

そこで、論点整理では、減価償却方法の変更を現行通り会計方針の変更と捉えるのか否か、捉えるとして過年度遡及修正を適用するのか否かにつき、引き続き検討する旨表明している。

(5) 【各論2】見積りの変更(耐用年数の変更)に関する会計処理の考え方

【各論1】と関連して、固定資産の減価償却における耐用年数の変更を例として、当該変更をプロスペクティブ方式又はキャッチ・アップ方式のいずれによって処理すべきかについての整理が行われている。

プロスペクティブ方式とは、修正額を変更期間及びそれ以降の期間で認識する方法をいう。例え

²² 企業会計原則注解1-2

²³ SFAS 第154号

ば、有形固定資産の耐用年数を、使用開始後 3 年目の期末に 10 年から 5 年に変更した場合、以下のような修正額認識方法をいう（償却開始前の資産簿価を 100 とし、減価償却の方法は定額法を用いるものとする）。

- ・当初予測していた償却パターンは、1 年間で 10 ずつ償却 【100/10】
- ・3 年目期末時点の資産簿価 = 70 【100 - (100/10 × 3)】
- ・残り 2 年で全額償却 **【4 年目期首以降、1 年間で 35 ずつの償却に修正】**

キャッチ・アップ方式とは、例えば、有形固定資産の耐用年数を、使用開始後 3 年目の期末に 10 年から 5 年に変更した場合、以下のような計算方法をいう（償却開始前の資産簿価を 100 とし、減価償却の方法は定額法を用いるものとする）。本論点でいう過年度遡及修正の部分適用にあたる。

既に経済的便益の提供を終えた 3 年分に相当する部分の変更については当期の資産簿価の修正により対応する。

- ・当初予測していた償却パターンは、1 年間で 10 ずつ償却 【100/10】
- ・当初予測していた償却パターンにおける、3 年目期末時点の資産簿価 = 70
【100 - (100/10 × 3)】
- ・耐用年数が当初から 5 年であったと仮定した場合の償却パターンは、1 年間で 20 ずつ償却
【100/5】
- ・耐用年数が当初から 5 年であったと仮定した場合の償却パターンにおける、3 年目期末時点の資産簿価 = 40 【100 - (100/5 × 3)】
- ・**3 年目期末時点の資産簿価を 70 から 40 に修正（30 を償却）**

残り 2 年の償却費は修正後の簿価を基礎に計算する。

- ・残り 2 年で全額償却 **【4 年目期首以降、1 年間で 20 ずつの償却に修正】**

我が国においては、プロスペクティブ方式的な方法とキャッチ・アップ方式的な方法が並存しているのが現状である。

いずれにせよ、固定資産の減価償却における耐用年数の変更は減価償却方法の変更と関連性があるといえるため、過年度遡及修正の有無に関して双方の取扱いを統一すべきであると考えられる。

4. その他の論点

(1) 【論点 1】財務諸表の過年度遡及修正の取扱いを定める必要性

国際的な会計基準における考え方、過年度遡及修正の取扱いを定める必要性、過年度遡及修正を検討するにあたり留意すべき事項についての整理が行われている。

(2) 【論点 2】個別財務諸表における過年度遡及修正の運用上の論点

論点整理では、過年度遡及修正を、連結財務諸表のみならず個別財務諸表にも適用するという方向で検討する旨表明している。

(3) 【論点4】表示方法の変更に係る過年度遡及修正

論点整理では、会計方針の変更について遡及適用を求める場合には、表示方法の変更²⁴に関しても、現行の注記による対応²⁵から、国際的な会計基準と同様に過年度遡及修正による対応へと転換する方向で検討する旨表明している。

(4) 【論点6】セグメントの区分方法の変更に係る過年度遡及修正

論点整理では、会計方針の変更について遡及適用を求める場合には、従来通りセグメントの区分方法の変更を会計方針の変更として捉え²⁶、国際的な会計基準と同様に過年度遡及修正を適用する方向で検討する旨表明している。

なお、論点整理では、現在行われている「セグメント情報開示専門委員会」の開示全般の議論と平行して、今後の開示のあり方について検討を続けていく旨も表明している。

(5) 【論点7】誤謬に係る過年度遡及修正

誤謬に関して、国際的な会計基準が過年度財務諸表を修正再表示することを求めているのに対し、我が国においては、会計上の取扱いとしては前期損益修正項目として当期の損益で修正する方法が定められているのとどまる。

期間比較可能性及び企業間の比較可能性、そしてコンバージェンスの促進という観点からは勿論のこと、(会計方針の変更のような自発的な変更とは性格が異なることから)当然の要請として、誤謬が発見された場合は過年度財務諸表を修正再表示すべきであるという点について争いはないと考えられる。

しかし、我が国においては、財務諸表に重要な影響を及ぼすような誤謬が発見された場合、制度上、証券取引法(金融商品取引法)に基づいて訂正報告書を提出し、そのなかで過年度財務諸表を修正再表示しなければならないとされていることから、修正再表示の枠組みは開示制度において既に手当て済みであるという考え方もある。

そこで、論点整理では、上記開示制度との関係を考慮しつつ、引き続き検討する旨表明している。

(6) 【論点8】四半期(中間)財務諸表開示における固有の遡及修正

論点整理では、会計方針の変更について遡及適用を求める場合には、仮に四半期財務諸表開示において第2四半期以降に会計方針の変更を行った場合においても、現行の注記による対応²⁷から、それ以前の四半期会計期間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旨表明している(中間財務諸表においても同様)。

²⁴ 我が国においては、表示方法及びその変更は、以下のように定義されている。

「表示方法とは、一般に財務諸表項目の科目分類、科目配列及び報告様式をいい、表示方法の変更には、貸借対照表の流動資産あるいは固定資産の区分や損益計算書の営業損益等の同一区分内での勘定科目の区分掲記、統合あるいは勘定科目の変更等を行うものと、当該区分を超えて表示方法を変更するものがある」(監査基準委員会報告書第78号「正当な理由による会計方針の変更」)

米国では、表示方法の変更は、会計方針の変更ではなく、財務諸表に表示されている金額の組換えであると考えられている。

²⁵ 財務諸表等規則第8条の3、財務諸表等規則8の3-2

²⁶ 監査基準委員会報告書第78号「正当な理由による会計方針の変更」

²⁷ 企業会計基準第12号「四半期財務諸表に関する会計基準」第19項及び第25項

(7) 【論点9】廃止事業の統合に係る過年度遡及修正

我が国では廃止事業に関する取扱いは定められていないが、ASBJ は、別プロジェクトで概念整理を含めて検討した後、改めて国際的な会計基準と同様に、過年度の損益情報を遡及的に修正するという方向で検討する旨表明している。

(8) 【論点10】その他の論点

報告事業体の変更、既存の会計基準との整合性、過年度遡及修正の考え方を導入する際の適用時期等に関する留意点についての整理が行われている。

(9) 【各論3】減損処理と臨時償却の関係

臨時償却²⁸は減損処理とは区別して考えるとされている²⁹。論点整理では、将来的に過年度遡及修正の考え方を導入することとした場合、その考え方を踏まえて臨時償却を耐用年数や残存価額の変更一般と区分し並存させていくとすれば、【各論2】において検討した問題についてどう考えるかについて整理する必要がある旨表明している。

以上

²⁸ 耐用年数の見積り誤り等の原因によりこれまでの減価償却額に不足があることが判明した場合に、その不足部分について簿価を減額して特別損失に計上すること。

²⁹ 「固定資産の減損に係る会計基準の設定に関する意見書」三．2