

2010年1月5日 全12頁

# 過年度遡及修正、12年3月期より適用へ

制度調査部  
鈴木 利光

## 会計方針の変更及び過去の誤謬の訂正に関する過年度遡及修正、最終公表

### [要約]

- 企業会計基準委員会（ASBJ）は、2009年12月4日付にて、「会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」及び「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」を公表した。
- この会計基準等は、「過年度遡及修正」、すなわち過年度財務諸表を遡及的に修正することの可否をケースごとに規定するものである。
- 基本的な方向性としては、「会計処理の変更」、「表示方法の変更」及び「過去の誤謬の訂正」に関しては遡及処理をし、「会計上の見積もりの変更」については遡及処理しないこととしている。
- 本会計基準等は、2011年（平成23年）4月1日以後開始する事業年度の期首以後に行われる会計上の変更及び過去の誤謬の訂正から適用するとしている

### 【目次】

- I. はじめに (P2)
- II. 概要 (P2)
- III. 会計上の取扱い (P3)
  - 1. 会計方針の変更 (P3)
  - 2. 表示方法の変更 (P7)
  - 3. 会計上の見積もりの変更 (P8)
  - 4. 会計方針の変更を会計上の見積もりの変更と区別することが困難な場合—減価償却方法の変更の取扱い— (P10)
  - 5. 過去の誤謬 (P11)
- IV. 適用時期等 (P12)
  - 1. 適用時期 (P12)
  - 2. 適用範囲—個別財務諸表での取扱い— (P12)

## I. はじめに

- 企業会計基準委員会（ASBJ）は、2009年12月4日付にて、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「本会計基準」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「本適用指針」という）を公表した（以下、本会計基準と本適用指針を総称して「本会計基準等」という）。
- 本会計基準等は、ASBJが2009年4月10日付にて公表した公開草案<sup>1</sup>に寄せられたコメントを分析した上で検討を重ね、公表されたものである。  
本会計基準等は、「過年度遡及修正」、すなわち過年度財務諸表を遡及的に修正することの可否をケースごとに規定するものである。  
過年度遡及修正は、国際会計基準審議会（IASB）とのコンバージェンス<sup>2</sup>に向けた「既存の差異に係るプロジェクト項目（中期）」として取り上げられていたテーマである。
- 以下、本稿ではまず本会計基準等の概要を紹介し、続いて解説に入るものとする<sup>3</sup>。

## II. 概要

- 本会計基準等の概要は、図表1のとおりである。

図表1 概要

カテゴリー(シチュエーション)		会計上の取扱い(原則)
会計上の変更	会計方針の変更	遡及処理する(遡及適用)
	表示方法の変更	遡及処理する(財務諸表の組替え)
	会計上の見積りの変更	遡及処理しない
過去の誤謬の訂正		遡及処理する(修正再表示)

(出所) 本会計基準等を参考に大和総研制度調査部作成

- 会計方針の変更等を行った場合の過去の**累積的影響額**については、**遡及処理後の期首の利益剰余金に含めて**会計処理することとしている（本会計基準 33 参照）。
- 固定資産の減価償却における耐用年数の変更は、会計上の見積りの変更として取り扱われ、遡及処理はしない（本会計基準 40 参照）。減価償却の方法については、方法自体は会計方針に該当するが、方法の変更は会計上の見積りの変更との区別が困難であるとして、会計上の見積りの変更と同様に取り扱い、遡及処理はしない（本会計基準 19・20 参照）。
- なお、我が国の現行の有価証券報告書においては、「企業の概況」の「主要な経営指標等の推移」で

<sup>1</sup> 詳細については、以下のレポートを参照されたい。本稿は、本会計基準等の最終公表に伴う以下のレポートの更新版である。

◆大和総研 Legal and Tax Report「過年度遡及修正に関する公開草案」（鈴木利光）[090518]

<sup>2</sup> 詳細については、以下のレポートを参照されたい。

◆大和総研制度調査部情報「会計基準のコンバージェンスの概要 その1」（吉井一洋）[070928]

(<http://www.dir.co.jp/souken/research/report/law-research/accounting/07092802accounting.pdf>)

◆大和総研制度調査部情報「会計基準のコンバージェンスの概要 その2」（吉井一洋）[070928]

(<http://www.dir.co.jp/souken/research/report/law-research/accounting/07092803accounting.pdf>)

<sup>3</sup> 本稿では割愛するが、本適用指針の末尾に設例（開示例）が付されているので、参照されたい。

は最近 5 事業年度（連結会計年度）、「経理の状況」では最近 2 事業年度（連結会計年度）の（連結）財務諸表を掲げて比較することとされている。これに従うと、本会計基準等に基づいて遡及処理をしたとしても、表示上は、「経理の状況」では直前 1 事業年度（連結会計年度）分の財務諸表しか変更がされないことになる。また、本会計基準等にて直接定められているわけではないと考えられるが、遡及処理修正があった場合、「企業の概況」の「主要な経営指標等の推移」の直前 4 事業年度（連結会計年度）についても、金融庁の開示府令等により修正が求められる可能性がある。もっとも、本会計基準等では、会計方針の変更をした場合、**過去の期間のすべてに遡及適用するものとしており、明確な遡及期間の規定は設けられていない**（本会計基準 6 参照）。そこで、遡及処理を要する場合は、遡及可能な期間まで遡って修正すべきものと考えられる。

- なお、会計方針及び表示方法について、継続性の原則（「企業会計原則」第一 5、同注解注 3 参照）が採られることが、確認的に定められている（本会計基準 5・13 参照）。
- また、本会計基準等のすべての項目について、重要性の原則（「企業会計原則」第一 2・4、第三 1、同注解注 1 参照）が採られることが、確認的に定められている（本会計基準 35 参照）。
- 以下、本会計基準等の解説に入るものとする。

### Ⅲ. 会計上の取扱い

#### 1. 会計方針の変更

##### (1) 用語の定義

- 「会計方針」とは、「財務諸表の作成にあたって採用した会計処理の原則及び手続をいう」（本会計基準 4（1））（※1）。

（※1）我が国における現行の「会計方針」の定義は、国際的な会計基準のそれと異なり、会計処理の原則及び手続に加えて、表示方法をも含んでいる（「財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則」8 条の 2 他参照）。

- 「会計方針の変更」とは、「従来採用していた一般に公正妥当と認められた会計方針から他の一般に公正妥当と認められた会計方針に変更することをいう」（本会計基準 4（5））。
- 「遡及適用」とは、「新たな会計方針を過去の財務諸表に遡って適用していたかのように会計処理することをいう」（本会計基準 4（9））。

##### (2) 会計処理の変更の分類

- 会計方針の変更は、図表 2 のいずれかの場合に分類される（本会計基準 5 参照）。

図表 2 会計方針の変更の分類

	「会計方針の変更」
①	会計基準等の改正に伴う会計方針の変更（注 1）（注 2）
②	（①以外で）正当な理由による会計方針の変更

（出所）本会計基準等を参考に大和総研制度調査部作成

- （注 1）「会計基準等の改正」には、既存の会計基準等の改正・廃止、新たな会計基準等の設定が含まれる（本会計基準 5（1）参照）。

(注 2) 「会計基準等の改正に伴う会計方針の変更」には、改正された、又は新たな会計基準等を早期適用する場合も含まれる(本会計基準 5 (1) 参照)。

○ 図表 2①の「会計基準等」とは、以下に掲げるもの及びその他の一般に公正妥当と認められる会計処理の原則及び手続を明文化して定めたものをいう(本適用指針 5 参照)。

- 1) 企業会計基準審議会が公表した会計基準(企業会計原則等を含む)
- 2) ASBJ が公表した企業会計基準、企業会計基準適用指針、実務対応報告
- 3) 日本公認会計士協会が公表した会計制度委員会報告(実務指針)、監査・保証実務委員会報告及び業種別監査委員会報告のうち会計処理の原則及び手続を定めたもの

○ 図表 2②の「正当な理由」とは、以下の要件を満たすことをいう(本適用指針 6 参照)。

- 1) 会計方針の変更が企業の事業内容又は企業内外の経営環境の変化に対応して行われるものであること
- 2) 会計方針の変更が会計事象等を財務諸表により適切に反映するうために行われるものであること

### (3) 原則的な取扱い

○ 会計方針の変更が行われた場合の原則的な会計処理は、図表 3 のとおりである(本会計基準 6・7 参照)。

図表 3 会計方針の変更が行われた場合の原則的な会計処理

		会計処理の概要	具体的な処理方法(①②共通)	
①	会計基準等の改正に伴う会計方針の変更	新たな会計方針を過去の期間のすべてに遡及適用する(会計基準等に特定の経過規定が定められている場合はそれに従う)	A 制度上の表示期間より前の期間の累積的影響額の取扱い	B 表示する過去の各期間の財務諸表への累積的影響額の反映
②	(①以外で)正当な理由による会計方針の変更	新たな会計方針を過去の期間のすべてに遡及適用する	表示する財務諸表のうち、最も古い期間の期首の資産、負債及び純資産の額に反映する	当該財務諸表の対象となる期の前の期までの累積的影響額及び当該期間における影響額を反映する

(出所) 本会計基準等を参考に大和総研制度調査部作成

(注 3) 「表示期間」とは、有価証券報告書の備置期間の 5 年間(金融商品取引法 25 条 1 項 4 号・5 号等参照)ではなく、「当期の財務諸表及びこれに併せて過去の財務諸表が表示されている場合の。その表示期間をいう」(本会計基準 7 (1))。

○ 図表 3 から分かるとおり、会計方針の変更が行われた場合の原則的な会計処理は遡及適用である(※2)。なお、我が国の現行の有価証券報告書においては、「企業の概況」の「主要な経営指標等の推移」では最近 5 事業年度(連結会計年度)、「経理の状況」では最近 2 事業年度(連結会計年度)の(連結)財務諸表を掲げて比較することとされている。これに従うと、本会計基準等に基づいて遡及処理をしたとしても、表示上は、「経理の状況」では直前 1 事業年度(連結会計年度)分の財務諸表しか変更がされないことになる。また、本会計基準等にて直接定められているわけではないと考えられるが、遡及処理修正があった場合、「企業の概況」の「主要な経営指標等の推移」の直前 4 事業年度(連結

会計年度)についても、金融庁の開示府令等により修正が求められる可能性がある。もっとも、本会計基準等では、会計方針の変更をした場合、過去の期間のすべてに遡及適用するものとしており、明確な遡及期間の規定は設けられていない(本会計基準 6 参照)。そこで、遡及処理を要する場合は、遡及可能な期間まで遡って修正すべきものと考えられる。

(※2) 我が国における現行の「会計方針の変更」の処理として、遡及適用し、これを開示することを求める規定はない。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を規定するにとどまる(「財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則」8条の3他参照)。

#### (4) 原則的な取扱い(遡及適用)が実務上不可能な場合の取扱い

○ 当然ながら、過去の期間のすべてに遡及適用することが実務上不可能な場合が想定される。図表 4 に掲げる状況がそれに該当する(本会計基準 8 参照)。

図表 4 原則的な取扱い(遡及適用)が実務上不可能な場合

原則的な取扱い(遡及適用)が実務上不可能な場合	
①	過去に情報が収集・保存されておらず、合理的な努力を行っても、遡及適用による影響額を算定できない場合
②	遡及適用にあたり、過去における経営者の意図について仮定することが必要な場合
③	遡及適用にあたり、会計上の見積りを必要とするときに、以下の情報を客観的に区別することが時の経過により不可能な場合
	A 会計事象等が発生した時点の状況に関する情報であって、対象となる過去の財務諸表が作成された時点で入手可能であったもの
	B 会計事象等が発生した時点の状況に関する情報であって、対象となる過去の財務諸表が作成された時点の後判明したもの

(出所) 本会計基準等を参考に大和総研制度調査部作成

○ 図表 4 のような場合の会計処理は、図表 5 のとおりである(本会計基準 9 参照)。

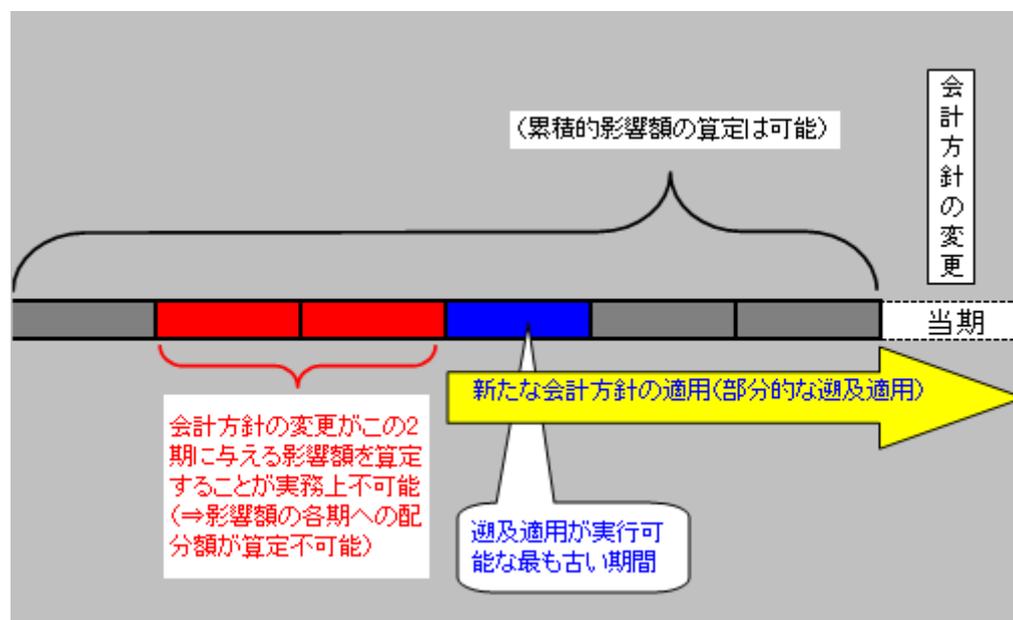
図表 5 原則的な取扱い(遡及適用)が実務上不可能な場合の会計処理

	状況	会計処理
①	当期の期首時点において、過去の期間のすべてに新たな会計方針を遡及適用した場合の累積的影響額を算定することはできないものの、表示期間のいずれかにおいて、当該期間に与える影響額を算定することが実務上不可能な場合	遡及適用が実行可能な最も古い期間(当期の場合もある)の期首時点で累積的影響額を算定し、当該期首残高から新たな会計方針を適用する(部分的な遡及適用)
②	当期の期首時点において、過去の期間のすべてに新たな会計方針を遡及適用した場合の累積的影響額を算定することが実務上不可能な場合	期首以前の実行可能な最も古い日から将来にわたり新たな会計方針を適用する

(出所) 本会計基準等を参考に大和総研制度調査部作成

- 図表 5①を具体的に例示すると、図表 6 のようになるものと考えられる。

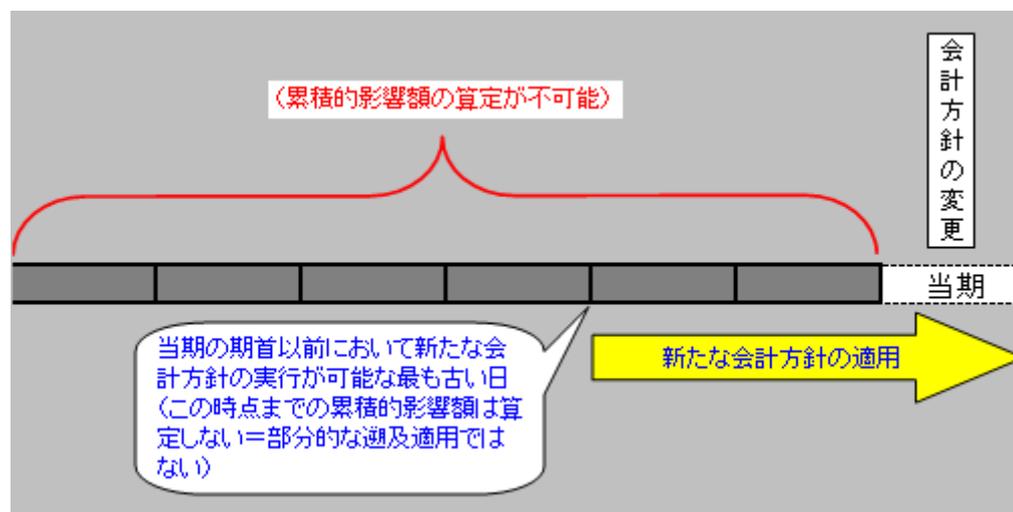
図表 6 会計方針の変更が開示期間のいずれかの期間に与える影響額を算定することが実務上不可能な場合



(出所) 大和総研制度調査部作成

- 図表 5②を具体的に例示すると、図表 7 のようになるものと考えられる。

図表 7 新たな会計方針を遡及適用した場合の累積的影響額を算定することが実務上不可能な場合



(出所) 大和総研制度調査部作成

#### (5) 会計方針の変更に関する注記

- 会計方針の変更を行った場合で、当期又は過去の期間に影響があるとき、又は将来の期間に影響を及ぼす可能性があるときは、会計方針の変更の内容、変更の理由、主な表示科目及び 1 株当たり情報に対する影響額、原則的な取扱い（遡及適用）が実務上不可能な場合はその事由等を注記する（本会計

基準 10~12、本適用指針案 10 参照）。

- 既に公表されているものの、**未適用の会計基準等**（未だ適用されていない新しい会計基準等）がある場合には、次の事項を注記する。連結財務諸表で注記を行っている場合は、個別財務諸表での注記を要しない（本会計基準 12 参照）。

- 1) 新しい会計基準等の名称
- 2) 適用予定日（早期適用する場合には早期適用予定日）に関する記述（注 4）
- 3) 新しい会計基準等の適用による影響に関する記述（注 5）

（注 4）財務諸表作成の時点において未だ経営上の判断を行っていない場合には、その旨注記する（本適用指針 11 参照）。

（注 5）適用の影響につき定量的に把握していない場合には、定性的な影響の注記で足りる。なお、当該影響について、財務諸表作成の時点において未だ評価中であるときには、その旨の注記で足りる（本適用指針 11 参照）。

## 2. 表示方法の変更

### (1) 用語の定義

- 「表示方法」とは、「財務諸表の作成にあたって採用した表示の方法（注記による開示も含む。）をいい、財務諸表の科目分類、科目配列及び報告様式が含まれる」（本会計基準 4（2））。
- 「表示方法の変更」とは、「従来採用していた一般に公正妥当と認められた表示方法から他の一般に公正妥当と認められた表示方法に変更することをいう」（本会計基準 4（6））。
- 「財務諸表の組替え」とは、「新たな表示方法を過去の財務諸表に遡って適用していたかのように表示を変更することをいう」（本会計基準 4（10））。

### (2) 原則的な取扱い

- 財務諸表の表示方法の変更をした場合、原則として、比較情報として開示される過去の財務諸表を、新たに採用した表示方法により遡及的に組み替える（本会計基準 14 参照）（※3）。

（※3）我が国における現行の「表示方法の変更」の処理としては、財務諸表の組換えは求められず、表示方法の変更の内容を注記することが求められるにとどまる（「財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則」8 条の 3 他参照）。

### (3) 原則的な取扱い（財務諸表の組換え）が実務上不可能な場合の取扱い

- 当然ながら、財務諸表の組換えが実務上不可能な場合が想定される。それは、図表 4（P5）と同様の場合（例えば、過去においては組替えを可能にするような方法でデータが収集されておらず、情報の再構成ができない場合等）が挙げられる（本会計基準 15・53 参照）。
- そのような場合は、財務諸表の組替えが実行可能な最も古い期間から新たな表示方法を適用する（本会計基準 15 参照）。

### (4) 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、財務諸表の組換えの内容、財務諸表の組換えを行った理由、組換えられた過去の財務諸表の主な項目の金額、財務諸表の組換えが実務上不可能な場合はその理由を注記する（本会計基準案 16 参照）。

### 3. 会計上の見積りの変更

#### (1) 用語の定義

- 「会計上の見積り」とは、「資産及び負債や収益及び費用等の額に不確実性がある場合において、財務諸表作成時に入手可能な情報に基づいて、その合理的な金額を算出することをいう」（本会計基準 4 (3)）。
- 「会計上の見積りの変更」とは、「新たに入手可能となった情報に基づいて、過去に財務諸表を作成する際に行った会計上の見積りを変更することをいう」（本会計基準 4 (7)）（※4）。

（※4）例として、有形固定資産に関する耐用年数（減価償却期間）の変更が挙げられる（本会計基準 56 参照）。

#### (2) 会計処理

- 会計上の見積りの変更があった場合、遡及処理は行わず（※5）、当該変更による影響を受ける変更期間以降の将来にわたり会計処理（以下、「**プロスペクティブ方式**」という）（※6）を行う（本会計基準 17・57 参照）。

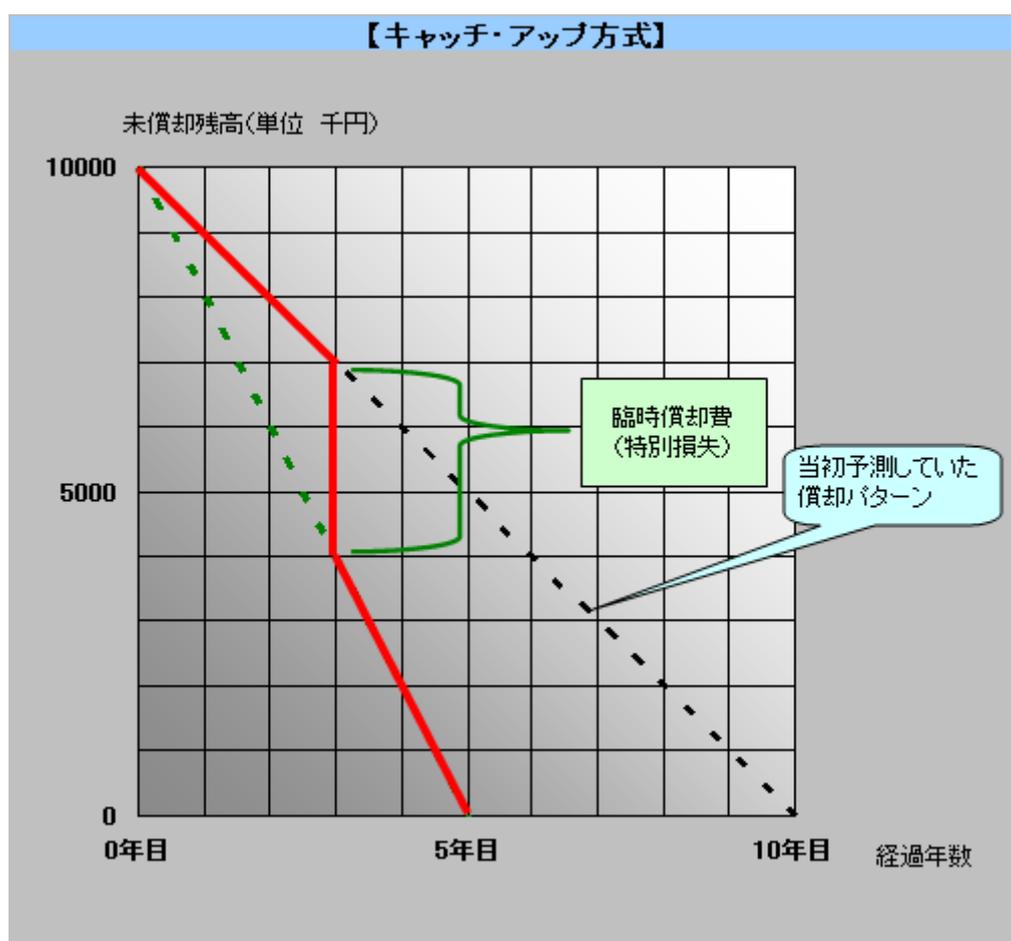
（※5）我が国における現行の「会計上の見積りの変更」の処理についても同様である。

（※6）これに対して、見積りの変更に関する影響額を、その**変更期間で一時に認識**する方法を、「**キャッチ・アップ方式**」という（本会計基準 57 参照）。これは、**部分的な遡及適用**といえる。

#### (3) 耐用年数の変更

- 上記 (2) 会計処理について、固定資産の減価償却における**耐用年数の変更**を例にとって説明するものとする。
- 現行の我が国の取扱いにおいては、**臨時償却**、すなわち**キャッチ・アップ方式**が認められている。これをイメージ図で表すと、図表 8 のようになる。

図表 8 耐用年数の変更に係る償却パターンのイメージ図（臨時償却＝キャッチ・アップ方式）

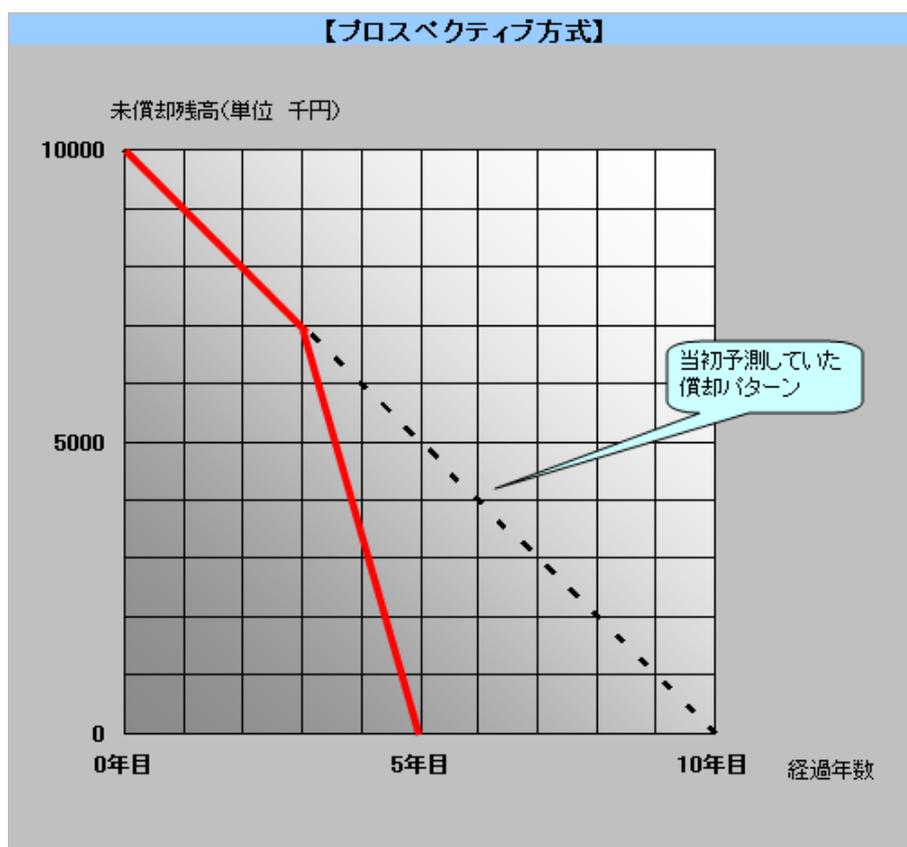


(注) 3年目に耐用年数の変更があったものとする。

(出所) 大和総研制度調査部作成

- 本会計基準では、固定資産の耐用年数の変更については、臨時償却（キャッチ・アップ方式）は廃止し、プロスペクティブ方式のみを認めることとしている（本会計基準 57 参照）。
- 本会計基準案が採用する**プロスペクティブ方式**をイメージ図で表すと、図表 9 のようになる。

図表 9 耐用年数の変更に係る償却パターンのイメージ図（プロスペクティブ方式）



(注) 3年目に耐用年数の変更があったものとする。

(出所) 大和総研制度調査部作成

#### (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、変更の内容や、変更の当期及び将来期間への影響額等を注記する（本会計基準 18 参照）。

#### 4. 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—減価償却方法の変更の取扱い—

- 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、会計処理については会計上の見積りの変更と同様に取り扱い、遡及処理はしない。ただし、注記については、変更の内容や変更の当期及び将来期間への影響額等に加えて、変更の正当な理由（会計方針の変更があった場合に特有の注記事項）をも注記する（本会計基準 19 参照）。
- 減価償却の方法については、方法自体は会計方針に該当するが、方法の変更は会計上の見積りの変更と区別することが困難な場合にあたるものとし、上記の処理をすとしている（本会計基準 20 参照）。固定資産の減価償却における耐用年数の変更が会計上の見積りの変更として扱われることとの整合性を考慮したものと考えられる（P8 参照）。

## 5. 過去の誤謬

### (1) 用語の定義

- 「誤謬」とは、「原因となる行為が意図的であるか否かにかかわらず、財務諸表作成時に入手可能な情報を使用しなかったことによる、又はこれを誤用したことによる、次のような誤りをいう」（本会計基準 4（8））。

- |    |                           |
|----|---------------------------|
| 1) | 財務諸表の基礎となるデータの収集上又は処理上の誤り |
| 2) | 事実の見落としや誤解から生じる会計上の見積りの誤り |
| 3) | 会計方針の適用の誤り又は表示方法の誤り       |

- 「修正再表示」とは、「過去の財務諸表における誤謬の訂正を財務諸表に反映することをいう」（本会計基準 4（11））。

### (2) 会計処理

- 過去の財務諸表における誤謬が発見された場合には、図表 10 の方法により修正再表示する（本会計基準案 20 参照）（※7）（※8）。

図表 10 過去の誤謬の訂正に関する会計処理

過去の誤謬の訂正に関する会計処理	
①	制度上の表示期間より前の期間の累積的影響額の取扱い
	表示する財務諸表のうち、最も古い期間の期首の資産、負債及び純資産の額に反映する
②	表示する過去の財務諸表への累積的影響額の反映
	当該財務諸表の対象となる期の前の期までの累積的影響額及び当該期間における影響額を反映する

（出所）本会計基準等を参考に大和総研制度調査部作成

（※7）我が国における現行の「過去の誤謬」の処理としては、前期損益修正項目として特別損益への計上が考えられる（本会計基準 63、「企業会計原則注解」注 12 参照）。

（※8）ASBJ が 2008 年 6 月 20 日付にて公表した「会計上の変更及び過去の誤謬に関する検討状況の整理」においては、過修正再表示が実務上不可能な場合の取扱いに関する規定が案として定められていたが、本会計基準では特段定められていない。これは、修正再表示が実務上不可能な場合の規定を設けると、仮に実務上不可能なために当期の期首での数値が固めることができないような場合には、規定に沿った取扱いをしたとしても、監査意見として適正意見を表明することができないのではないかという懸念から、そのような規定を明文化しなかったものとされている（本会計基準 66・67 参照）。

### (3) 過去の誤謬に関する注記

- 過去の財務諸表における誤謬の訂正を行った場合、その内容、主な表示科目及び 1 株当たり情報に対する影響額、最も古い表示期間への累積的影響額を注記する（本会計基準 22 参照）。

## IV. 適用時期等

### 1. 適用時期

- 本会計基準等は、**2011年（平成23年）4月1日以後開始する事業年度の期首以後に行われる会計上の変更及び過去の誤謬の訂正から適用**としている（本会計基準 23 参照）。  
ただし、未適用の会計基準等の注記（本会計基準 12、P7 参照）については、2011年（平成23年）4月1日以後開始する事業年度から適用する（本会計基準 23 参照）。
- 適用初年度においては、適用初年度である旨（当該事業年度の期首以後に行われる会計上の変更及び過去の誤謬の訂正から適用している旨）を注記する（本会計基準 24 参照）。
- 上記をまとめると、図表 11 のようになるものと思われる。なお、早期適用は認められていない。また、四半期財務諸表の開示に固有の遡及処理等に関する取扱いは未定である（本会計基準 70 参照）。

図表 11 適用時期（注6）

2009年度(平成21年度)				2010年度(平成22年度)				2011年度(平成23年度)				2012年度(平成24年度)			
第1Q	第2Q	第3Q	第4Q												



2011年度の期首以後の会計上の変更、過去の誤謬の訂正から適用（適用初年度にはその旨を注記）

ただし、未適用の会計基準等の注記（P7参照）については、2011年度から適用（四半期財務諸表にて省略可能か否かは未定）

（注6）3月決算の企業を念頭におくものとする。

（出所）大和総研制度調査部作成

### 2. 適用範囲—個別財務諸表での取り扱い—

#### （1）会計方針の変更等を行った場合の過去の累積的影響額に関する当期の会計処理

- 本会計基準では、会計方針の変更等を行った場合の過去の累積的影響額に関する当期の会計処理について、**個別財務諸表上の適用に関する特段の取扱いを設けず**、連結財務諸表と同様に遡及処理し、遡及処理後の期首の利益剰余金に含めて会計処理することとしている（本会計基準 33、P2 参照）。
- なお、税務との調整については言及していないため、今後の国税の対応を注視すべきものとする。

#### （2）遡及処理を行った場合の過去の財務諸表の表示の要否

- 我が国の開示制度では、比較財務諸表のあり方は各開示制度の中で規定がなされていることから（この点については連結財務諸表も同様である）、本会計基準では、遡及処理を行った場合の過去の財務諸表の開示の要否について特段の取扱いは設けていない（本会計基準 34 参照）。

以上