

過年度遡及修正に関する検討を行う目的・検討の範囲

1. 財務諸表の過年度遡及修正に関する検討を行う目的

(論点 1)

財務諸表の過年度遡及修正に関する検討を行う目的は何か。

(a) 第 1 回テーマ協議会での提言内容（平成 13 年 11 月）

過年度財務諸表の遡及修正

わが国では商法、税法の制約から過年度の財務諸表を遡って修正することはできない。しかしながら、表示の変更、会計方針の変更、セグメントの変更、重大な誤謬等があった場合には、遡及修正をしないと期間比較可能性が著しく損なわれる場合があり、少なくとも連結財務諸表が主要財務諸表である公開会社の場合は、過年度財務諸表の遡及修正制度導入が望まれるのではないかと考えられ、これらについての研究が必要である（他の法制度との調整等が必要なテーマ案に関する記述より）。

(b) IFRS 及び米国基準の考え方

・ IFRS

本基準書の目的は、会計方針の選択と適用に関する基準、会計方針の変更、会計上の見積りの変更と誤謬の訂正の会計処理及びその開示を規定することである。本基準書は企業の財務諸表の目的適合性と信頼性及び財務諸表の期間比較可能性とその他企業の財務諸表との比較可能性を向上させることを意図したものである（IAS 第 8 号第 1 項）。

審議会は、過年度について表示されている比較情報を訂正することで遡及的適用を行うことは、以下のような点で、従前に許容されていた代替処理より望ましいと結論付けた。

(a) 変更が行われる期の損益に、過年度に関する会計方針の変更の影響や誤謬が含まれない。

(b) 過年度について表示される情報が当期に関する情報と同じ基準で作成され、比較可能となる。また、この情報は「財務諸表の作成及び表示に関するフレームワーク」に特定される定性的特徴を含んでおり、収益及び費用のトレンド分析に最も有用な情報を提供する。

(c) 過年度の誤謬が、比較情報で繰り返されることがない。

(以上、IAS 第 8 号 BC 第 7 項)。

・米国

本基準書は、単一セットの高品質な会計基準の開発に向けて、国際会計基準審議会（IASB）とともに作業することにより、国境を超えた財務報告の比較可能性を改善するための、FASBによる、より広範な努力の成果である。その努力の一部として、FASB 及び IASB は、両者の現存する会計基準の間における特定の限られた差異を解消することにより、財務報告を改善する機会を識別した。会計上の変更の報告は、意見書第 20 号と IAS 第 8 号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」との間の差異を解消することにより、米国の財務報告を改善し得る領域として識別された。

意見書第 20 号の規定のもとでは、新しく採用した会計原則への変更の累積的影響額を変更期間の損益計算書に含めることにより、大部分の会計上の変更を認識した。実務上不可能でない限り会計原則の自発的変更を遡及適用により報告する本基準書の要求は、複数期間の財務情報の首尾一貫性を高めるため、本基準書は財務報告を改善する。改善された首尾一貫性は、特に比較会計資料の分析及び理解を容易にすることにより、財務情報の有用性を高める。

（以上、SFAS 第 154 号のサマリーより。）

（c）考えられる検討の方向性

財務諸表の過年度遡及修正については、以下のような理由により、これを検討していくということでしょうか。

- ① わが国では商法、税法の制約から過年度の財務諸表を遡って修正することはできないという考え方があったが、平成 18 年に施行された会社法により、これまでの商法では明示されていなかった過年度計算書類の修正が容認されるなど、本テーマに関する会計基準開発を巡る環境が、今般大きく変わりつつあること
- ② 過年度遡及修正を行うことにより、財務諸表の期間比較可能性及び企業間の比較可能性が向上し、財務情報の意思決定有用性を高めること（※）ができるものと考えられること

（※）討議資料 財務会計の概念フレームワーク第 2 章「会計基準の質的特性」（抜粋）

会計情報が利用者の意思決定にとって有用であるためには、会計情報には比較可能性がなければならない。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ものである。そのた

めには、同様の事実（対象）には同一の会計処理が適用され、異なる事実（対象）には異なる会計処理が適用されることにより、会計情報の利用者が、時系列比較や企業間比較にあたって、事実の同質性と異質性を峻別できるようにしなければならない（第11項）。

比較可能性が確保されるためには、財務諸表の報告様式の統一はもちろん、企業において同一の会計方法が継続的に（首尾一貫して）適用されなければならない。さらに、その変更の際には、利用者の比較作業に資するための情報の開示が必要となる。また、会計基準が変更された場合の移行措置を検討したり、注意喚起のために注記で開示すべき項目や内容を決めたりする場合にも、比較可能性が考慮されなければならない（第12項より）。

（参考）会計制度の設計に関する実証研究（日本会計研究学会課題委員会）（抜粋）

現行の実務で計上される特別損失のうち、当年度に帰属する部分と当年度以外の年度に帰属する部分とに区分することも重要である。過年度に帰属すべき部分は、財務諸表の遡及修正（リステートメント）として扱うことにより、税引前当期純利益の持続性を改善しうるのではないかと考えられる。

③ 国際会計基準（及び米国会計基準）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

過年度遡及修正については、平成18年3月に開催された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の第三回会合において、「過年度遡及修正」は「長期プロジェクト」の中でも特に優先的にリサーチ・プロジェクトで検討していく項目の1つとして取り上げられている。さらに、平成18年9月に開催された第四回会合においては、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」（※）及び、ここで扱われている要修正項目を今後のコンバージェンス・プロジェクトの中で検討することを合意している。

（※）同取扱いにおいては、子会社が国際財務報告基準又は米国会計基準に準拠して財務諸表を作成している場合について、連結決算手続上当期純利益が適切に計上されるように当該在外子会社の会計処理を修正しなければならない項目が明記されている。そのうちのひとつが、在外子会社において会計方針の変更に伴い、財務諸表の遡及修正を行った場合であり、連結決算手続上、当該遡及修正額を当期の損益とするよう修正することが要求されている。

一方、過年度遡及修正を行うことが、常に財務情報の意思決定有用性を高めることができるかどうかという点は、慎重に検討すべきではないかという指摘がある。例えば、自発的な会計方針の変更を行ったことに伴って過年度財務情報の遡及適用を行った場

合、前期以前の財務情報については、当該期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関わらず、当期以降に適用する新たな会計方針に従って財務情報を再作成することになる。こうした情報がすべて有用であるかどうか、十分に検討する必要もあるのではないかという指摘がある。

また、誤謬に関して過年度の財務諸表に遡及再表示が求められるのは、自発的な会計方針の変更等に関して遡及適用を求めることとは性格が異なっており、比較可能性の確保や会計基準のコンバージェンスの促進とは次元の異なる問題であるという指摘もある。

これに加え、作成者側からは実務負担の増加を懸念する意見、利用者側からは恣意的な会計処理が行われる可能性を示唆する意見など、過年度遡及修正の導入によるデメリットについて懸念する指摘もある。過年度遡及修正を実際に導入するにあたっては、コスト・ベネフィットの観点等も踏まえた慎重な検討が必要と考える。

なお、過年度遡及修正に関連する議論のなかで、日本の実務と国際的な会計基準とでは、そもそも損益計算書の表示の構造が異なっており、会計基準のコンバージェンスという観点からは、こうした点まで含めて考慮する考え方もあるのではないかという指摘もあった。例えば、廃止事業の開示における非継続事業の損益の開示は、国際的な会計基準では税効果考慮後の金額として、継続事業にかかる税引後の損益の下に開示する形式を採っているが、日本の現行実務では、税引後のベースでこうした開示区分が設けられることは想定されていない。特別損益区分のあり方に関する問題も含め、財務諸表の表示に関し、より一般的な形で検討を行う必要がどの程度あるかどうかという点についても、引き続き検討していく必要があるものと考えられる。

２．過年度遡及修正について検討する対象の範囲

（論点２）

連結財務諸表だけでなく、個別財務諸表についても過年度遡及修正を求めることとするか、それとも、連結財務諸表のみ求めることとするか。

（a）IFRS及び米国基準の状況

IFRS及び米国基準ともに、個別財務諸表上の取扱いについては明示的に示されていない。

（b）考えられる検討の方向性

個別財務諸表における過年度遡及修正の取扱いについては、財務諸表の目的を念頭に置きつつも、個別準拠性の考え方などのこれまでの基準設定のあり方との整合性を踏まえ

つ、検討を続けていくことでどうか。

連結財務諸表では過年度遡及修正を行うこととする場合、連結財務諸表は、企業会計の基準に準拠して作成した個別財務諸表を基礎として作成しなければならないとされていること（※）から、個別財務諸表にも過年度遡及修正を求めることになるのではないかとの指摘がある。

また、わが国の場合、連結財務諸表が公表されている場合、個別財務諸表も公表されていることが一般的であるため、個別財務諸表にも過年度遡及修正を求めることによって個別財務諸表の期間比較可能性及び企業間の比較可能性が向上し、財務情報の意思決定有用性を高めることができるものと考えられる。

しかしながら、個別財務諸表上も一律に過年度遡及修正を求めるか否かに関しては、コスト・ベネフィットの観点から、とりわけ慎重な検討が必要ではないかとの指摘もある。特に、上場会社の子会社に該当しない会社等の場合には、過年度遡及修正を行う目的適合性は、上場会社等に比べて乏しいものとも考えられる。

個別財務諸表についても過年度遡及修正を求めるかどうかは、財務諸表の目的を念頭に置きつつ、個別準拠性の考え方などのこれまでの基準設定のあり方や、コスト・ベネフィットの観点も踏まえつつ、慎重に検討を続けていく必要があるものと思われる。

なお、上場会社の子会社に該当しない会社等に対する取扱いは、平成 18 年 4 月に改定されている「中小企業に関する指針」（参考 2 中小企業の会計に関する指針作成検討委員会）の趣旨も踏まえつつ、実務上の取扱いにつき、別途調整を行う必要があるものと思われる。

（※）連結財務諸表原則・同注解 第 2 一般原則

2 連結財務諸表は、企業集団に属する親会社及び子会社が一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に準拠して作成した個別財務諸表を基礎として作成しなければならない。（注解 2）

〔注解 2〕 連結のための個別財務諸表の修正について（第 2 の 2）

親会社及び子会社の財務諸表が、減価償却の過不足、資産又は負債の過大又は過少計上等により当該会社の財政状態及び経営成績を適正に示していない場合には、連結財務諸表の作成上これを適正に修正して連結決算を行わなければならない。ただし、連結財務諸表に重要な影響を与えないと認められる場合には、修正しないことができる。

（参考） 中小企業に関する指針

3. 本指針の目的

本指針は、中小企業が、計算書類の作成に当たり、拠ることが望ましい会計処理や注記等を示すものである。このため、中小企業は、本指針に拠り計算書類を作成することが推奨される。

また、会社法において、取締役と共同して計算書類の作成を行う「会計参与制度」が

導入された。本指針は、とりわけ会計参与が取締役と共同して計算書類を作成するに当たって拠ることが適当な会計のあり方を示すものである。このような目的に照らし、本指針は、一定の水準を保ったものとする。

もっとも、会計参与を設置した会社が、本指針に拠らずに、会計基準に基づき計算書類を作成することを妨げるものではない。

（論点３）

過年度遡及修正に関する検討を行っていくにあたり、当面検討を行う範囲をどのように考えるのか。

（a） I F R S 及び米国基準における過年度遡及修正への対応状況

国際会計基準では IAS 第 8 号「会計方針、会計上の見積もりの変更および誤謬」において、会計方針の変更、見積りの変更及び誤謬の修正を行う場合の取扱いが包括的に定められている。米国においても、国際会計基準とのコンバージェンスの一環として、FAS 第 154 号「会計上の変更及び誤謬の修正」が公表され、これらの項目について IAS 第 8 号と同様の内容が規定されている。このほか、過年度財務諸表の修正に関する一般的な問題として、表示の変更に関する対応が考えられるが、これについても、国際会計基準では IAS 第 1 号「財務諸表の表示」、米国基準では ARB 第 43 号「ARB の再説および改訂」の中で、過年度財務諸表の組み替えに関する取扱いが定められている。

これらのほか、セグメント区分の変更があった場合の過年度財務情報の取扱いについては、国際的な会計基準ではセグメント開示に関する会計基準の中で規定が設けられている。

（IFAS 第 8 号「事業セグメント報告」及び FAS 第 131 号「企業のセグメント及び関連情報に関する開示」がこれにあたる。）

なお、日本では現在のところ行われていない、廃止事業に関する報告についても、国際会計基準では IFRS 第 5 号「売却目的で保有する固定資産および廃止事業」、米国基準では FAS 第 144 号「長期性資産の減損又は処分に関する会計処理」の中で、過年度財務諸表の取扱いに関する規定が設けられている。

（参考） 国際的な会計基準における過年度財務諸表の修正に関する規定状況

	国際会計基準	米国基準
① 会計方針の変更	IAS 第 8 号「会計方針、会計上の見積もりの変更および誤謬」	FAS 第 154 号「会計上の変更及び誤謬の修正」
② 重要な誤謬	同 上	同 上

③表示の変更	IAS 第 1 号「財務諸表の表示」	ARB 第 43 号「ARB の再説および改訂」 Chapter 2A（比較財務諸表）
④ 廃止事業の 開示	IFRS 第 5 号「売却目的で保有する 固定資産および廃止事業」	FAS 第 144 号「長期性資産の減損又は 処分に関する会計処理」
⑤ セグメント 区分の変更	IFAS 第 8 号「事業セグメント報告」	FAS 第 131 号「企業のセグメント及び 関連情報に関する開示」

（b）考えられる検討の方向性

論点整理の段階では、会計方針の変更等だけでなく、重要な誤謬及び廃止事業の開示なども含め、これらを包括的に検討の対象とする方向性かどうか。

セグメント区分の変更について、その過年度財務情報の修正の取扱いを検討するにあたっては、セグメント情報の開示に関する取扱いの検討のなかで考えていくべきとの指摘がある。また、この点に関しては、現在のところ日本では行われていない廃止事業の開示における過年度財務情報の修正の取扱いについても同様である。さらに廃止事業の開示については、現在は廃止事業の定義が国際会計基準と米国基準で異なっており、両者の間で統合化に向けた議論が開始されたばかりであることや、実務負担の面からも、その導入に対し慎重な意見も多い。

また、重要な誤謬に関しては、国際的な会計基準では原則として過年度財務情報の修正再表示が求められている一方、日本においては証券取引法に基づく開示上、訂正報告書の提出事由に該当する場合には修正再表示が行われていることから、そもそも会計基準として扱う問題ではないのではなかという指摘もある。

しかしながら、平成 13 年のテーマ協議会から公表された提言書では、過年度財務諸表の遡及修正に関する具体的な項目として、「表示の変更、会計方針の変更、セグメントの変更、重大な誤謬等」が挙げられており、セグメント区分の変更や重大な誤謬は明示的に含まれている。さらに、廃止事業の開示についても、国際的な会計基準では既に会計基準として整備されたものがあり、IASB とのコンバージェンスに関する協議のなかでも、会計方針の変更、表示区分の変更と同様に、過年度遡及修正に関連する項目として協議が行われてきた経緯がある。

少なくとも当面の間は、セグメント区分の変更や廃止事業の開示等の扱いも含めた横断的な検討を行い、広く意見を求めた上で、次フェーズ若しくは別プロジェクトでの検討に委ねるという方向性をとることも可能である。

また、最終的に基準をどのように取りまとめるかという点については、今回検討した内容を項目横断的な一つの基準書にまとめあげる方法や、検討の内容は国際的な会計基準と同様に、何本かの基準に適宜分散させる（一部については、既存の会計基準の改正により

対応する）など複数の方策が考えられる。こうした点については、ある程度検討内容がまとまった段階で、別途再審議を行うことが適当ではないかと考えられる。

（論点４）

四半期（中間）財務諸表固有の遡及修正に関する論点を取り扱うか。

（a） I F R S 及び米国基準の状況

I F R S 及び米国基準においては、四半期財務諸表における会計方針の変更等に関する過年度財務諸表上での取扱いについては、国際会計基準では IAS 第 34 号「中間財務報告」、米国基準では FAS 第 154 号「会計上の変更及び誤謬の修正」により、実質的には年度の財務諸表と同様の考え方による規定が盛り込まれている。

（参考）国際会計基準及び米国基準の規定箇所

国際会計基準	米国基準
IAS 第 34 号「中間財務報告」 （※）但し、実質的な遡及修正の方法に関する取扱いについては、IAS 第 8 号「会計方針、会計上の見積もりの変更および誤謬」に委ねられている。	FAS 第 154 号「会計上の変更及び誤謬の修正」

（b）今後の検討の方向性

論点整理の段階までは、年度の財務諸表の過年度遡及修正に関する派生的な論点として四半期開示での扱いについても議論を行っていくという方向でどうか。

ASBJ では平成 19 年 3 月、企業会計基準第 12 号「四半期財務諸表に関する会計基準」及び企業会計基準適用指針第 14 号「四半期財務諸表に関する会計基準の適用指針」を公表している。

その検討のなかで、四半期財務諸表固有の、期中又は期末に会計方針の変更があった場合の遡及修正のありかたや重要な誤謬があった場合の取扱いについて議論がなされていたものの、過年度遡及修正プロジェクトに検討を委ねる形で、これらの会計基準等においては遡及修正に関する規定は盛り込まないこととされた経緯がある。したがって、これらの問題に関しても、年度の財務諸表の過年度遡及修正に関する派生的な論点として検討を行っていくのが適当と考えられる。

ただし、最終的に取りまとめた内容をどこで検討し、どのような形で公表するについては、ある程度内容がまとまった段階で別途検討を行うことが必要と考えられる。

（参考） 四半期財務諸表に関する会計基準第 56 項及び第 68 項

（第 2 四半期以降で自発的に行う重要な会計処理の原則及び手続の変更）

56. 会計処理の原則及び手続の変更は期首に行われることが一般的であり、第 2 四半期以降に行われることは稀であると考えられる。しかし、第 2 四半期以降で自発的に重要な会計処理の原則及び手続を変更する場合もあり、そのような場合には、年度と四半期会計期間の会計処理の首尾一貫性が確保されないことから、どのような情報開示が必要になるか検討を行った。（中略）

検討の結果、財務情報の期間比較可能性を確保する強いニーズは存在するところであるが、我が国における遡及再表示を行わない実務慣行や監査制度を踏まえ、年度の期首に遡って遡及再表示をした四半期財務諸表の開示は求めず、年度と中間における会計処理の首尾一貫性を欠く場合と同様に、その旨、その理由及び直前の四半期会計期間の末日までの期首からの累計期間への影響額の注記を行うこととした。（中略）

なお、上記の影響額の記載は、過年度遡及修正の検討とあわせて整理すべきであり、本会計基準で定めるべきではないという意見もあった。当委員会では、国際会計基準審議会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で、過年度遡及修正を検討課題として取り組むこととしているため、将来的にはその検討結果を踏まえ、開示方法の見直しを行うことが考えられる。

（重要な誤謬の訂正）

68. 当四半期会計期間に発見した過去の重要な誤謬の訂正についても検討を行った。特に、当年度の既に表示した四半期会計期間に係るものについては、年度の財務諸表との整合性を図る観点から、四半期財務諸表でどのように開示すべきか検討する必要があるが、あった。

検討の結果、証券取引法に基づく開示上、訂正報告書の提出事由に該当する場合には修正再表示が行われていることや、遡及修正については包括的に整理すべきであるとの指摘を踏まえ、本会計基準の中では取り扱わないこととした。

なお、重要な誤謬の訂正についても、国際的な会計基準を参考にすると、第 56 項に記載した過年度遡及修正に関するプロジェクトの中で検討が行われるものと考えられる。

以 上