

誤謬の修正再表示が「実務上不可能な場合の取扱い」の検討

1. 「検討状況の整理」における記述

(本文)

会計方針の変更の取扱い

原則的な取扱いが実務上不可能な場合の取扱い

(遡及適用が実務上不可能な場合)

8. 遡及適用は、次のような場合に、実務上不可能と考えられる。
- (1) 過去に情報が収集されておらず、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、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と、その後判明したものとを、客観的に区別することが時間の経過により不可能な場合

(原則的な取扱いが実務上不可能な場合の取扱い)

9. 遡及適用の原則的な取扱いが実務上不可能な場合には、第10項及び第11項により取り扱う。
10. 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るものの、開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には、遡及適用が実行可能な最も古い期間（これが当期となる場合もある。）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遡及適用する。
11. 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には、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。

過去の誤謬の取扱い

原則的な取扱いが実務上不可能な場合の取扱い

25. 修正再表示の原則的な取扱いが実務上不可能な場合には、第26項及び第27項により取り扱う。なお、修正再表示が実務上不可能な場合については、第8項の考え方に準ずる。
26. 当期の期首時点において、過去の誤謬による累積的影響額を算定することはできるものの、開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には、修正再表示が実行可能な最も古い期間（これが当期となる場合もある）

- る。)の期首時点で累積的影響額を算定し、当該期首残高から修正再表示する。
27. 当期の期首時点において、過去の誤謬による累積的影響額を算定することが実務上不可能な場合には、実行可能な最も古い日から誤謬を修正する。

(結論の背景)

過去の誤謬の取扱い

原則的な取扱いが実務上不可能な場合の取扱い

83. 国際財務報告基準では IAS 第 8 号において、当期の期首時点における過去の誤謬による累積的影響額を算定することが実務上不可能な場合には、実務上可能となる最も古い時点から将来に向かって比較情報を再表示することとされ、また、過去の誤謬による累積的影響額を算定することはできるものの、部分的な修正再表示しか行うことができない場合についても指針が提供されている。その一方、米国会計基準では SFAS 第 154 号において、修正再表示が実務上不可能な場合についての取扱いは設けられていない。SFAS 第 154 号の開発時に、IAS 第 8 号と同様の定めを設けることについて検討はされたものの、過去の財務諸表に影響する誤謬を発見しつつも実務上不可能であるために修正しなかった場合には、当該期の財務諸表が一般に公正妥当と認められる会計原則に準拠して作成されたと報告企業が表明することと首尾一貫していないという理由から、このような提案は退けられている。
84. このように、会計基準上で過去の誤謬に関して修正再表示を求めることとした場合、修正再表示の原則的な取扱いが実務上不可能な場合に関する定めを設けるかどうかには以下のような考え方がある。1 つは米国会計基準のように実務上不可能な場合の取扱いを設けないという考え方であり、誤謬を含んだ過去の財務諸表に関し、一般に公正妥当と認められる企業会計の基準への準拠性に問題があるという観点から、このような取扱いを認めるべきではないという見方を論拠とする。もう 1 つは国際財務報告基準のように実務上不可能な場合の取扱いを設ける考え方であり、これは事後に合理的な努力を尽くしても決算が確定できない事態が発生することを避ける必要があることを論拠としている。

検討の結果、本会計基準案においては、国際財務報告基準と同様に、過去の誤謬に関する修正再表示の原則的な取扱いが実務上不可能な場合の取扱い（第 25 項から第 27 項参照）を示した上で、その採否について広く一般にコメントを求めることとした。ただし、この取扱いを設けた場合においても当期の決算は適正に表示できることが前提であるとすると、原則的な取扱いが実務上不可能な場合の取扱いは適用できる場合が限られるのではないかという意見もある。原則的な取扱いが実務上不可能な場合の取扱いとは、企業が合理的な努力を行っても修正再表示が不可能な場合の例外的な取扱いであり、この取扱いを設けた場合においても、その適用は極めて限定されることになるものと想定される。

2. 「検討状況の整理」に対するコメント要約

- 実務上想定され得るため、当該取扱いの記載は必要である。
- 実務上不可能な場合の取扱いを設けるべきである。また、可能な限り具体的な例示を交えた表現を検討願いたい。
- 監査をする立場からは、実務上不可能な場合を会計基準において明示していただきたい。
- 過去の誤謬の修正が実務上不可能な場合には、会計基準に従って財務諸表が作成され開示されている場合であっても、適正な財務諸表とはいえず、監査上の取扱いとして適正意見とならない可能性があることについて記載すべきである。
- 過去の誤謬等の会計処理等に関し具体的な指針を提供することは実務的に有用である。経営者及び監査人双方における実行可能性に関して十分配慮した基準とすべきである。
- 修正再表示できないとする財務諸表に対して監査意見をどのように表明するかはケースに応じて総合的に判断すべきではないか。
- 「極めて限定されることになるものと想定される」の記載は削除すべきである。

3. 委員会及び専門委員会での主な意見

- 作成者が誤謬により修正再表示を行わなかった箇所を具体的に注記で示すことで、監査上の問題を解消するという方法も検討してはどうか。
- 仮に「実務上不可能」なために当期の期首での数値を固めることができないような場合には、遡及基準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できないと考えられるので、米国基準と同様、会計基準本文に盛り込むべきではない。

4. 検討

(1) 対応案

「検討状況の整理」に対するコメントやその後の議論での意見を総合すると、会計基準本文に何らかの形で「実務上不可能な場合」を示すことを望む声が多い一方で、監査実務における対応の困難さを懸念する声も多い。

これらを踏まえ、以下の方向性で検討を進めてはどうか。

(A案)

「検討状況の整理」どおり、誤謬の修正再表示が「実務上不可能な場合」も会計基準本文において示す。ただし、監査上の対応も考慮して、注記を充実する。

- IFRS とのコンバージェンスを進める観点からは、「実務上不可能な場合」についても会計基準で同様の形で言及しておく方が望ましいと考えられる。
- ただし、監査実務において対応可能な状況を確認することも必要である。

(具体的な対応)

会計基準案（検討状況の整理）の「実務上不可能な場合」の第28項に以下のとおり、注記項目を充実させる。

28 過去の誤謬が発見された場合には、次の事項を注記する。

- (1) 過去の誤謬の内容
- (2) 過去の開示期間について、影響を受ける財務諸表の主な表示科目に対する影響額及び1株当たり情報に対する影響額
- (3) 開示されている財務諸表のうち、もっとも古い開示期間の期首の純資産の額に反映された、開示期間より前の期間に関する修正再表示の累積的影響額
- (4) 原則的な取扱いが実務上不可能な場合（第25項から第27項参照）には、その旨及びその理由、誤謬の訂正の方法及びその開始時期並びに修正再表示が不可能なために原則的な取扱いをしていない個所に関する具体的な説明

上記追加記載案に従った注記例

当事業年度中において、〇〇〇の評価に関して平成〇年〇月期より誤謬があったことが判明した。…（略）…

当該誤謬に関しては、当事業年度の期首の利益剰余金に前期までの累積的影響額を反映し、〇〇百万円減少させているが、〇〇〇（実務上不可能な理由）であるため、当事業年度（平成〇年〇月期）前の事業年度について修正再表示を行うことができない。その結果、前事業年度（平成〇年〇月期）の損益計算書及びキャッシュフロー計算書については、〇〇、〇〇（勘定科目）の各金額はそれぞれ原則的な取扱いをしていない金額で表示してい

る。

さらには、「結論の背景」で、上記の第28項(4)に従った場合において、財務諸表利用者には有用な投資意思決定情報を提供したということにはならないことも記述することが考えられる。

** 「実務上不可能な場合」において、本会計基準に従った対応を行った場合、形式上は会計基準に準拠している取扱いをしているといえるものの、それによって提供される財務諸表が財務諸表利用者の意思決定有用性を大きく損ねるものであるときには、財務会計の目的を達することができないことに留意する必要がある。

(2) 代替的な対応案

① 当期の財務諸表を修正再表示できない場合を削除する案

（「修正再表示」が実務上不可能な場合を類型化して、最低限の財務諸表の有用性を確保するために、実務上不可能な場合の範囲を絞り込む案）

(A' 案)

「実務上不可能な場合」のうち、会計基準として許容できる対応のみとする。

- 意思決定有用性の著しく低いものを会計基準として定めることは問題がある。
 - 一方で、実務上「実務上不可能な場合」が生じたときの対応を懸念する声もある。
- 最低限確保されなければならない範囲のみ示すこととする（示されていない場合については、会計基準としては想定していない）。

（具体的なイメージ）

会計基準案（検討状況の整理）第27項のみを削除する。

実務上不可能な場合の状況	前期	当期	A' 案での対応
（第26項）期首時点において、過去の誤謬による累積的影響額を算定することはできるものの、開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	BS…○ PL…× CF…×	BS…○ PL…○ CF…○	修正再表示が実行可能な最も古い期間（これが当期となる場合もあり）の期首時点で累積的影響額を算定し、当該期首残高から修正再表示
（第27項）当期の期首時点において、過去の誤謬による累積的影響額を算定することが実務上不可能な場合	BS…× PL…× CF…×	BS…△ PL…× CF…×	取扱いを設けない

②実務上不可能な場合に関する記述を会計基準本文から削除する案

（投資意思決定情報としても有用性の欠けるものを会計基準としては示さないこととする案）

(B案)

誤謬の修正再表示が「実務上不可能な場合」について会計基準本文に示さない。「結論の背景」において記載しない結論に至った考え方を明示する。

- 有用な投資意思決定情報とはいえない財務諸表が作成・開示されることを事実上容認するような会計基準の設定は好ましくないため、米国の SFAS 第 154 号と同様に、記載を行わなかった理由を「結論の背景」に記載する。
- 「実務上不可能な場合」が極めてまれな場合と想定されるのであれば、そのような例外的なケースについてまで会計基準本文に明示する必要はないとも考えられる。

（具体的なイメージ）

会計基準案（検討状況の整理）第 25 項から第 27 項を削除したうえで、以下のような記載を「結論の背景」に行う。

**。「検討状況の整理」において、国際財務報告基準と同様に、過去の誤謬に関する修正再表示の原則的な取扱いが実務上不可能な場合の取扱いを示した上で、その採否について広く一般にコメントを求めたところ、このような取扱いを会計基準の中で示すことを求める声が多く寄せられた。しかしながら、過去の誤謬の修正再表示が実務上不可能という理由をもって過年度の財務諸表に対して遡及して修正しないこととすると、誤謬を含んだ財務諸表に関し、一般に公正妥当と認められる企業会計の基準への準拠性に問題があると考えられることから、このような取扱いを明示しないこととした。

専門委員会においては、

- ・ 作成者サイドの委員からは、IFRS の規定と日本基準の規定が異なることは、将来のアドプシヨンの可能性も踏まえると好ましくないことから、A案とするのが適切であるという意見
 - ・ 利用者、監査人サイドの委員からは、誤謬の残る財務諸表を適正なものとして捉えられるような基準は望ましくないことなどから、B案が適切であるという意見が出されている。
- なお、これらに関連し、
- ・ 監査上適正ということはできないが、誤謬の訂正には時間がかかることを考慮した、訂正の途中段階のものへの対応を、制度として認める余地はあるのではないかという意見
 - ・ 誤謬の修正ができなかったことに関する注記に言及するならば、結論の背景で記述することもできるのではないかという意見
 - ・ コンバージェンスの問題に関しては、IFRS のほうをより良い基準に合わせてもらうという考え方もあるという意見も出されている。