

## 遡及処理の実務について (その1)

これまで我が国の会計実務においては、会計方針の変更が行われた場合には、変更が行われた年度から新たな会計方針を採用し、過年度については特段の手当ては行われていませんでした。また、過年度の会計処理に誤謬があった場合には、誤謬を発見した年度において一般的には原則として過年度損益修正として影響額を特別損益処理し、過年度については特段の手当ては行われていませんでした。しかし、国際財務報告基準(IFRS)や米国会計基準においては、会計方針の変更、会計上の見積りの変更及び誤謬の訂正を行う場合の過年度遡及処理の取扱いが定められており、我が国の会計基準と国際的な会計基準との間で差異が生じていました。

そのため、国際的な会計基準とのコンバージェンスの一環として、2009年12月4日に、企業会計基準委員会より、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、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、適用指針という)が公表されました。これにより、我が国においても、遡及処理(いわゆる過年度遡及修正)が求められることとなります。

本稿から2回にわたり、基準及び適用指針の内容を解説するとともに、これらの公表に伴って改訂された他の会計基準等についても併せて解説します。なお、本文中、意見にわたる部分は筆者の個人的な見解であることを、あらかじめ申し添えます。

### 1. 基準の原則的な取扱い

基準における原則的な取扱いは、以下のとおりです。

|            | 会計上の原則的な取扱い      |
|------------|------------------|
| 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)    |

### 2. 会計方針の変更

#### (1) 会計方針

企業会計原則注解 注1-2によれば、「会計方針とは、企業が損益計算書及び貸借対照表の作成にあたって、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」とされており、我が国ではこれまで、会計方針は表示方法を含めた概念として捉えられてきました。しかし、会計上の取扱いが異なるものは異なる定義とすることが適当であるという観点から、国際的な会計基準と同様、基準では両者は区分され、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ものとされました(基準4項(1))。

## (2) 会計方針の変更

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基準から他の一般に公正妥当と認められた会計基準に変更することをいいます(基準4項(5))。会計方針の変更にはキャッシュ・フロー計算書における資金の範囲の変更が含まれますが(適用指針9項)、以下は会計方針の変更に該当しません(適用指針8項)。

- ・ 会計処理の対象となる会計事象等の重要性が増したことに伴う本来の会計処理の原則及び手続への変更
- ・ 会計処理の対象となる新たな事実の発生に伴う新たな会計処理の原則及び手続の採用
- ・ 連結財務諸表作成のための基本となる重要な事項のうち、連結又は持分法の適用の範囲に関する変動

会計方針の変更が行われた場合の取扱いは、以下のとおりです。

| 区分              |            | 会計上の取扱い    |
|-----------------|------------|------------|
| 会計基準等の改正に伴う変更   | 経過的な取扱いがある | 経過的な取扱いに従う |
|                 | 経過的な取扱いがない | 遡及適用する     |
| 上記以外の正当な理由による変更 |            |            |

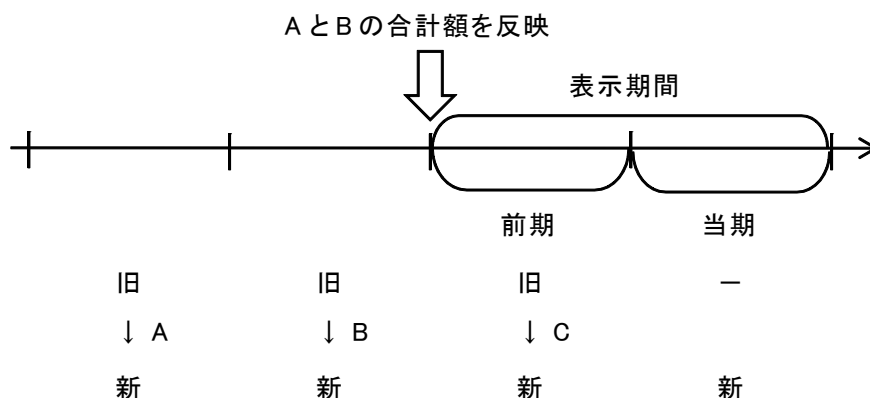
### ① 遡及適用する場合(原則的な取扱い)

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ため、以下のような処理を行います(基準6項(1)、7項)。

- ・ 表示期間より前の期間に関する遡及適用による累積的影響額は、表示する財務諸表のうち、もっと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
- ・ 表示する過去の各期間の財務諸表には、当該各期間の影響額を反映する

表示期間とは、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、その表示期間をいい、金融商品取引法に基づく有価証券報告書における継続開示を前提にすれば、当期及び前期の2期間が該当します。

たとえば、下表のとおり当期において会計方針を変更し、その影響額が過去3期間にそれぞれA、B、Cずつ発生しており、また、表示期間が当期と前期であったと仮定した場合(以下、本稿の設例において同様とする)、AとBの合計額を前期の期首残高に反映させ、Cを前期の財務諸表に反映させます。この場合、当期において表示される前期の財務諸表及び当期の財務諸表は、新たな会計方針を適用して作成することになります。



なお、会計方針を変更したことによる影響が会社設立時から発生する場合、理論上は当該時点まで遡って影響額を算出する必要がありますが、実務上は、表示期間の期首時点における累積的影響額（上記の設例ではAとBの合計額に相当）と前期の影響額（上記の設例ではCに相当）を算出することで、遡及適用の処理を行うことが可能になると考えられます。ただし、有価証券報告書の「主要な経営指標等の推移」（いわゆるハイライト情報）において、過去5期間の経営指標のすべてに遡及適用する場合には（ハイライト情報の取扱いの詳細については、次回のMonthly Reportをご参照ください）、当期から4期前の年度の期首時点まで遡る必要があると考えられます。

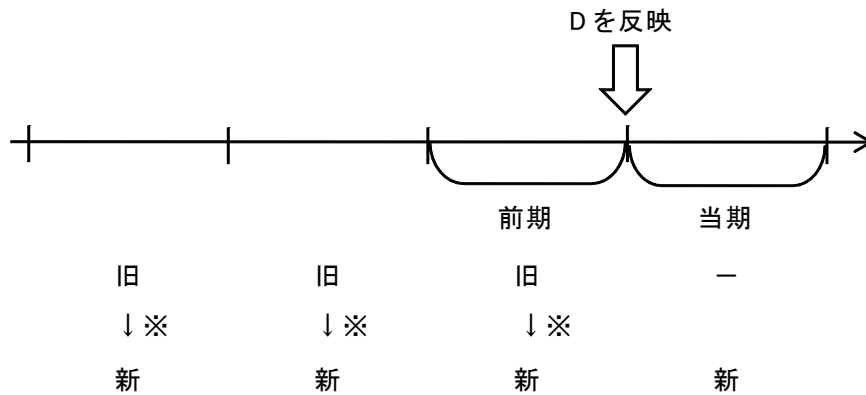
② 遡及適用する場合（原則的な取扱いが実務上不可能な場合）

遡及適用の原則的な取扱いが実務上不可能な場合とは、以下のような状況が該当します（基準8項）。

- ・ 過去の情報が収集・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
- ・ 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
- ・ 遡及適用にあたり、会計上の見積りを必要とするときに、会計事象や取引の発生時点の状況に関する情報について、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に、客観的に区別することが時の経過により不可能

この場合、以下のいずれかの処理を行います（基準9項）。

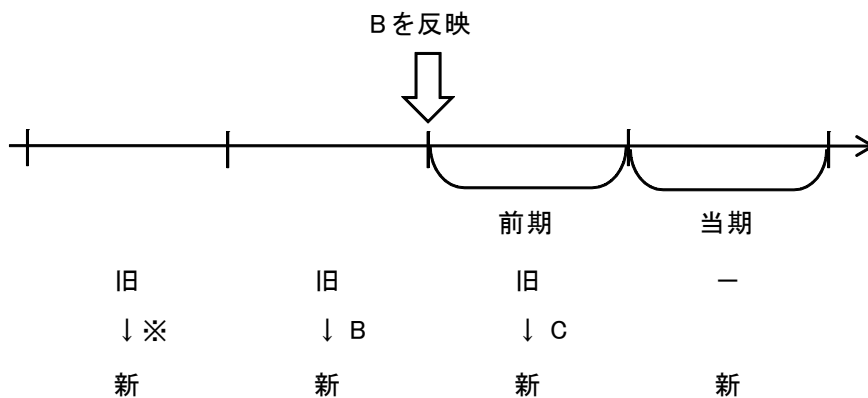
- i) 当期の期首時点において、過去の期間のすべてに新たな会計方針を遡及適用した場合の累積的影響額を算定することはできるものの、表示期間のいずれかにおいて、当該期間に与える影響額を算定することが実務上不可能な場合には、遡及適用が実行可能な最も古い期間（これが当期となる場合もある）の期首時点で累積的影響額を算定し、当該期首残高から新たな会計方針を適用する
- たとえば当期首時点による累積的影響額(D)を算定することはできるものの、発生年度ごとの内訳を算定することができなければ、当該累積的影響額を当期の期首残高に反映させます。この場合、当期において表示される前期の財務諸表は以前の会計方針を、当期の財務諸表は新たな会計方針を適用して作成することになりますが、当期の財務諸表は、当期首時点の累積的影響額が反映されているため、遡及適用の原則的な取扱いを行った場合と同様の結果が得られることとなります。



※各年度の影響額は不明であるが、当期首における累積的影響額  $D (= A + B + C)$  は算定可能

- ii) 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

たとえば、当期首時点による累積的影響額を算定することが実務上不可能であるものの、B及びCを算定可能であれば、前々期から将来にわたり新たな会計方針を適用します。この場合、当期において表示される前期の財務諸表及び当期の財務諸表は新たな会計方針を適用して作成することになりますが、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が反映されているわけではないため、当期において表示される前期の財務諸表及び当期の財務諸表は、遡及適用の原則的な取扱いを行った場合と異なる結果が得られることとなります。



※算定不能

なお、「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こととされていますので、過去のある年度の途中から新たな会計方針を適用することが可能であれば、当該時点から(たとえば、第3四半期から)適用する場合もありうる点に留意が必要です。

### ③ 会計基準等の経過的な取扱いに従う場合

会計基準等に、特定の経過的な取扱い、すなわち適用開始時に遡及適用を行わないことを定めた取扱いなどがある場合、当該経過的な取扱いに従います(基準6項(1))。

たとえば、企業会計基準第25号「包括利益の表示に関する会計基準」によれば、税効果及び組替調整額に係る注記について、早期適用せずに原則どおり2012年3月31日以後終了連結会計年度に係る連結財務諸表から記載した場合、直前の年度における当該注記は不要とされています(企業会計基準第25号13項)。通常であれば、企業会計基準第25号を遡及適用することによって直前の年度に係る注記も必要となりますが、経過的な取扱いを定めることで、これを免除しているものです。

### (3) 会計方針の変更が製造原価等に影響を与える場合

会計方針の変更が製造原価等に影響を与える場合は、棚卸資産及び売上原価等の金額の計算において新たな会計方針により算定することが原則となりますが、簡便的に、まず製造原価における会計方針の変更前と変更後の差額を算出した上で、これを合理的な方法で棚卸資産及び売上原価等に配賦し、変更前の会計方針による金額に加算して算定する方法なども考えられます。また、当該差額に重要性が乏しいと考えられる場合には、これをすべて、売上原価に含めて処理する方法も認められるものと考えられます(基準46項)。

### (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

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については、会計上の見積りの変更と同様に取り扱い、下記4. に従って遡及適用は行いません(基準19項)。

たとえば、我が国では従来より有形固定資産の減価償却方法は会計方針のひとつと捉え(企業会計原則注解 注1-2)、減価償却方法の選択は「複数の会計処理の中での選択の問題」(基準59項)と考えていますが、国際的な会計基準では、減価償却方法は資産に係る将来の経済的便益の消費パターンを反映するものとされており、見積りの要素が加味されていると考えられます。よって、減価償却方法の変更は会計方針の変更ではあるものの、変更の場面においては固定資産に関する経済的便益の消費パターンに関する見積りの変更を伴うものと考えられ、基準においては、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に該当するとしています(基準62項)。同様の理由から、無形固定資産の償却方法の変更も、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に該当します(基準20項)。

### (5) 株主資本等変動計算書における累積的影響額の表示

遡及処理を行った場合、表示期間のうち最も古い期間の株主資本等変動計算書の期首残高に対する、表示期間より前の期間の累積的影響額を区分表示するとともに、遡及処理後の期首残高を記載します(企業会計基準第6号「株主資本等変動計算書に関する会計基準」5項)。

### 3. 表示方法の変更

#### (1) 表示方法

2(1)に記載のとおり、我が国ではこれまで、表示方法は会計方針の中に含まれると整理されていましたが、基準では両者は区分され、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ものとされました(基準4項(2))。

#### (2) 表示方法の変更

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います(基準4項(6))。表示方法の変更には、財務諸表における同一区分内での科目の独立掲記、統合あるいは科目名の変更及び重要性の増加に伴う表示方法の変更のほか、財務諸表の表示区分を超えた表示方法の変更、キャッシュ・フロー計算書の表示区分の変更、営業活動によるキャッシュ・フローの表示方法(直接法又は間接法)の変更が含まれます(適用指針4項、9項、20項)。

表示方法の変更が行われた場合、原則として表示する過去の財務諸表について、新たな表示方法に従って財務諸表の組替えを行います(基準14項)。つまり、新たな表示方法を過去から適用していたかのように遡って財務諸表の表示を変更します。ただし、これが実務上不可能な場合には、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します(基準15項)。

#### (3) 会計処理の変更に伴う表示方法の変更

会計処理の変更に伴って表示方法の変更が行われた場合は、会計方針の変更として取り扱います(実務指針7項)。

#### (4) 表示区分を超えた表示方法の変更

我が国ではこれまで、表示区分を超えて表示方法を変更することで財務情報に重要な影響を与えている場合、会計方針の変更として取り扱われてきましたが(監査委員会報告第78号「正当な理由による会計方針の変更」)、(2)に記載のとおり、基準では、このような変更も表示方法の変更とされました。財務諸表における遡及処理の方法に大きな影響は与えないものと考えられますが、いずれとして取り扱うのかにより注記事項は大きく異なりますので、留意が必要です(注記事項の詳細については、次回のMonthly Reportをご参照ください)。

### 4. 会計上の見積りの変更

#### (1) 会計上の見積り

これまで我が国の会計基準においては、会計上の見積りに関する明確な定義がなされていませんでしたが、基準において、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ものとされました(基準4項(3))。

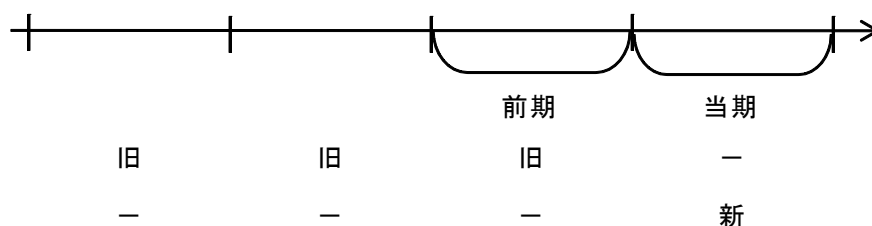
なお、新たに基準において定義されたものの、基本的には、従来の我が国の考え方を踏襲したものであり、従来の実務(注記による開示を含む)に変更をもたらすものではないと考えられます(基準39項)。具体的には、監査基準委員会報告第26号「監査実務指針の体系」(日本公認会計士協会)[付録2]に定められ

ている会計上の見積りの定義に基づく実務に、変更をもたらすものではないと考えられます。

## (2) 会計上の見積りの変更

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います(基準4項(7))。

会計上の見積りの変更が行われた場合、当該変更が変更期間のみに影響するときは当該変更期間に会計処理を行い、当該変更が将来の期間にも影響するときは将来にわたり会計処理を行います(基準17項)。したがって、過去の見積りがその時点で入手可能な情報をもとに合理的に行われている限りは、たとえ事後的に新たな情報が入手されたとしても、当該見積りを遡って修正することはありません(適用指針12項等参照)。たとえば、有形固定資産に関する減価償却期間(耐用年数)について、生産性向上のための合理化や改善策が策定された結果、従来からの減価償却期間と使用可能予測期間との乖離が明らかとなって新たな耐用年数を採用した場合、当期から新たな耐用年数によって減価償却計算を行うこととし、前期以前の償却計算には影響させません(基準40項参照)。



## (3) 見積りと実績の差額

過去の財務諸表作成時において入手可能な情報に基づき最善の見積りを行った場合には、当期中における状況の変化により会計上の見積りの変更を行ったときの差額又は実績が確定したときの見積金額との差額は、その変更のあった期又は実績が確定した期に、その性質により、営業損益又は営業外損益として認識します。ただし、見積り誤りに起因して差額が発生した場合には、過去の誤謬に該当するため、下記5. に従って修正再表示を行います(基準55項)。

## (4) 臨時償却の廃止

これまで我が国の会計実務においては、減価償却計算に適用している耐用年数又は残存価額が、設定にあたって予見することのできなかつた機能的原因等によって著しく不合理となった場合等において、耐用年数を変更又は残存価額を修正したときは、その変更又は修正した年度においてその影響額を臨時償却として一時に認識していました。しかし、耐用年数及び残存価額は各企業が独自に見積って設定すべきものであることから、耐用年数又は残存価額の変更又は修正は会計上の見積りの変更には該当すると考えられます。したがって、臨時償却は廃止し、これによる影響額は当期以降の費用配分に影響させることになります(基準57項)。

## 5. 過去の誤謬の訂正

### (1) 誤謬

これまで我が国の会計基準においては、誤謬に関する明確な定義がなされていませんでしたが、基準において、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、以下のような誤りをいうものとされました。(基準4項(8))

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

なお、定義からも明らかなように、不正に基づくものも誤謬の範囲に含まれる点に留意が必要です。

### (2) 誤謬の修正再表示

過去の財務諸表における誤謬が発見された場合には、以下の方法により修正再表示、すなわち、過去の財務諸表における誤謬の訂正を財務諸表に反映させます(基準4項(11)、21項)。

- ・ 表示期間より前の期間に関する修正再表示による累積的影響額は、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
- ・ 表示する過去の各期間の財務諸表には、当該各期間の影響額を反映する

基準上、過去の誤謬の修正再表示が実務上不可能な場合については、明確には取り扱われていません。しかし、このことは、稀に実務上不可能な場合が生じる可能性があることを否定するものではありません。可能な限り誤謬を訂正した上でもなお、重要な未訂正の誤謬が存在する場合には、表示される財務諸表の有用性が損なわれることとなりますので、実務においては、たとえば、どこまでが信頼性を確保できるかなど、その事実を明らかにするために、当該未訂正の誤謬の内容並びに訂正済の誤謬に関する訂正期間及び訂正方法を開示するなどの対応がなされるものと考えられます(基準67項)。

### (3) 会社法決算及び訂正報告書との関係

過去の財務諸表に誤謬が含まれていた場合、実務上、過去に確定した会社法上の計算書類の修正や金融商品取引法上の訂正報告書の提出との関係が問題になると考えられます。この点については、次回のMonthly Reportをご参照ください。

(続く)

太陽ASG有限責任監査法人

公認会計士 中野 秀俊  
text : hidetoshi nakano