

遡及処理の実務について(その4)

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、2011年4月1日以後開始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されています(ただし、未適用の会計基準等に関する注記を除く)。

Monthly Reportでは、Vol.21、Vol.22及びVol.23において、基準、適用指針及びその他の関連する論点について解説していますが、Vol.23を公表した2010年12月以降、他の会計基準等の追加的な改訂が行われ、また、実際の実務が進んでいく中で明らかとなってきた追加的な論点も存在します。そのうちの一部はVol.29でも触れていますが、必ずしも網羅的ではありませんので、本Monthly Reportでは、Vol.23以降の追加的な内容について解説します。

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. 貸倒引当金過不足額等の表示

2011年3月29日に、会計制度委員会報告第14号「金融商品会計に関する実務指針」(日本公認会計士協会)が改正され、貸倒引当金過不足額及び償却債権取立益の処理が、以下のとおりとなりました。

貸倒引当金の過不足額	貸倒引当金繰入額は債権の性格に応じて原則として営業費用又は営業外費用に計上し、貸倒引当金戻入益は原則として営業費用又は営業外費用から控除するか営業外収益に計上する ただし、過不足額が見積り誤りに起因する場合は過去の誤謬に該当するため、修正再表示する
償却債権取立益	原則として営業外収益に計上する

なお、詳細につきましては、Monthly Report Vol.29をご参照ください。

2. 税効果会計

2011年3月29日に、「税効果会計に関するQ&A」(日本公認会計士協会)が改正され、会計方針の変更に伴う遡及適用や、過去の誤謬の修正再表示が行われた場合の比較情報における税効果会計の取扱いが、以下のとおり明確化されました。

	修正再表示の場合	遡及適用の場合
遡及処理による会計上の資産・負債の額の変更に伴う、当該資産・負債に係る税効果	比較情報においても税効果会計を適用する	
連結子会社等の遡及処理による留保利益の額の変更に伴う、当該留保利益に係る税効果	比較情報においても税効果の金額を修正する	
遡及処理による利益の額の変更に伴う、繰延税金資産の回収可能性の変更	修正後の見積課税所得を基礎として回収可能性を判断し、修正再表示する	比較情報には影響させず、会計方針の変更を行った年度以降、変更後の将来年度の課税所得を前提として回収可能性を判断する
遡及処理に伴う、監査委員会報告第66号の会社分類の変更	修正後の会社分類を基礎として回収可能性を判断し、修正再表示する	比較情報には影響させず、会計方針の変更を行った年度の損益に反映させる

なお、詳細につきましては、Monthly Report Vol.29をご参照ください。

3. ソフトウェアの耐用年数の変更

2011年3月29日に、会計制度委員会報告第12号「研究開発費及びソフトウェアの会計処理に関する実務指針」(日本公認会計士協会)が改正され、ソフトウェアの耐用年数の変更の取扱いが、以下のとおりとなりました。

自社利用のソフトウェア	見込利用可能期間の変更は、会計上の見積りの変更に該当する ただし、過去に定めた期間がその時点の最善の見積りでない場合は過去の誤謬に該当するため、修正再表示する
市場販売目的のソフトウェア	見込有効期間(見込販売数量又は見込販売収益)の変更は、会計上の見積りの変更 ただし、過去に定めた期間がその時点の最善の見積りでない場合は過去の誤謬に該当するため、修正再表示する

なお、詳細につきましては、Monthly Report Vol.29をご参照ください。

4. 追徴税額等の表示

2011年3月29日に、監査・保証実務委員会実務指針第63号「諸税金に関する会計処理及び表示に係る監査上の取扱い」(日本公認会計士協会)が改正され、法人税等の更生、決定等による追徴税額及び還付税額(以下、追徴税額等という)は、基準及び適用指針に基づいて処理することになりました。具体的には、以下のとおりです。

追徴税額等が過去の誤謬に起因しない場合	追徴税額等に重要性がある場合には、損益計算書上、「法人税、住民税及び事業税等」の次に、その内容を示す名称を付した科目で記載する 重要性がない場合には、「法人税、住民税及び事業税等」に含めることができる
追徴税額等が過去の誤謬に起因する場合	修正再表示する

実務上、税務当局とのいわゆる「見解の相違」に起因して追徴税額等が発生することがあります。しかし、通常実施される課税所得計算においては、その時点の法人税法等の法令やその解釈に基づき、課税所得の金額を合理的に算出しているものと考えられますので、その場合には、「見解の相違」に起因する追徴税額は一般的には過去の誤謬には該当しないと考えられます。ただし、その時点において合理的に算出されていない場合には過去の誤謬に該当し、修正再表示が必要となることはいうまでもありません。

なお、追徴税額等が過去の誤謬に起因する場合であっても、追徴税額等に重要性がない場合には、損益計算書上、「法人税、住民税及び事業税等」に含めることができると考えられます。

5. 株主資本等変動計算書の表示

基準に従って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(株主資本等変動計算書に関する会計基準5項)。

金融商品取引法に基づく継続開示を前提とすると、当期及び比較情報としての前期の財務情報が開示されますので、前期首残高に対する、前期以前の累積的影響額を区分表示した上で、遡及処理後の前期首残高を記載します。具体的には、下記のようなイメージとなります(適用指針[設例1-1]より作成)。

	前連結会計年度	当連結会計年度
.....		
利益剰余金		
当期首残高	500	786
会計方針の変更による累積的影響額	36	—
遡及処理後当期首残高	536	786
当期変動額		
.....
当期変動額合計	250	200
当期末残高	786	986

一方で、会社法に基づく開示を前提とすると、当期の計算書類のみが開示されますので、当期首残高に対する、当期以前の累積的影響額を区分表示した上で、遡及処理後の当期首残高を記載します。具体的には、下記のようなイメージとなります。

当連結会計年度	
.....	
利益剰余金	
当期首残高	746
会計方針の変更による累積的影響額	40
遡及処理後当期首残高	786
当期変動額	
.....	...
当期変動額合計	200
当期末残高	986

金融商品取引法及び会社法の株主資本等変動計算書における遡及処理後の利益剰余金当期首残高は786で一致しますが、両者は累積的影響額を反映させるタイミングが異なるため、上記のとおり、利益剰余金当期首残高の記載方法が異なる結果になると考えられます。

6. 税務申告書の取扱い

法人税法上は会計上の変更に伴う遡及処理という考え方ありません。したがって、遡及処理が行われた場合でも、その過年度の確定申告において誤った課税所得計算を行っていない限り、過年度の法人税の課税所得金額や税額に影響を与えることはありません。しかし、遡及処理によって資産・負債の会計上の当期首残高が変更され、これに伴って利益剰余金の会計上の当期首残高が変更された場合には、当期の税務申告上、一定の手当てが必要となります。遡及処理によって会計上の資産が増加(減少)又は負債が減少(増加)し、利益剰余金が増加(減少)した場合であっても、税務上の金額には変更がないため、増減後の資産又は負債の額をもとにした会計上の損益計算結果を前提に当期の課税所得計算を行ってしまうと、当該増減額が課税所得計算に含まれなくなるためです。

たとえば、当期にたな卸資産の評価方法を変更し、これを遡及処理したことに伴って会計上のたな卸資産及び繰越利益剰余金の期首残高が減少したとします。この場合、税務上はたな卸資産の金額に変更がないため、税務調整を実施しないと、当期の税務上の売上原価が当該減少金額分だけ過少計上となります。よって、当期の別表4において当該金額を減算・留保します。一方、当期の別表5(1)「期首現在利益積立金額」欄の「繰越損益金」については、遡及処理考慮後の会計上の繰越利益剰余金期首残高を記載するため、前期の別表5(1)「差引翌期首現在利益積立金額」欄の「繰越損益金」とは、会計上のたな卸資産の減少金額分だけ一致しません。よって、当該金額を「たな卸資産(過年度遡及)」として、当期の「期首現在利益積立金額」欄に追加記載します。この項目は、別表4で減算・留保された金額によって減少するため、当期末では残高がなくなります。

上記を別表5(1)のイメージで表示すると、以下のとおりです。なお、前期末の「繰越損益金」は1,000、遡及処理によるたな卸資産の会計上の減少額は100、別表4において「原価認容(過年度遡及)」100が減算・留保されているものとします。

【前期の別表5(1)】

区分	期首現在 利益積立金額	当期の増減		差引翌期首現在 利益積立金額
		減	増	
.....				
繰越損益金			1,000	1,000
.....				

【当期の別表5(1)】

区分	期首現在 利益積立金額	当期の増減		差引翌期首現在 利益積立金額
		減	増	
.....				
たな卸資産(過年度遡及)	100	100		0
繰越損益金	900	900	× × ×	× × ×
.....				

なお、平成23年度税制改正により、過年度事項(当該事業年度前の事業年度又は連結事業年度の貸借対照表、損益計算書又は株主資本等変動計算書若しくは社員資本等変動計算書若しくは損益金の処分表に表示すべき事項)の修正の内容が確定申告書の添付書類に記載されていない場合には、その内容を記載した書類を添付することとなりました(法規35二)。当該書類は、会計方針の変更や過去の誤謬の内容、理由・原因、生じた事業年度、遡及処理の前後で影響を受ける勘定科目・金額などを任意の様式で記載したものをいいますが、注記表にこれらの事項が記載されている場合には、改めて書類を作成する必要はなく、注記表を確定申告書に添付すれば足够了。

7. 訂正報告書との関係

過去の誤謬の訂正と訂正報告書との関係が論点となり得ることは、Monthly Report Vol.23で指摘したとおりですが、その後、実務上の一定の方向性が示されました。

2011年7月1日に、「監査基準委員会報告書第63号『過年度の比較情報—対応数値と比較財務諸表』の公表について」(日本公認会計士協会)の常務理事前書において、以下のような記述がなされています。

会計基準上、過去の財務諸表に重要な誤謬があった場合には、修正再表示を行うことになっております。一方、金融商品取引法上、重要な事項の変更等を発見した場合訂正報告書の提出が求められていることから、一般的には過去の誤謬を比較情報として示される前期数値を修正再表示することにより解消することはできないと考えられます。

すなわち、金融商品取引法の開示制度の枠内では、重要な過去の誤謬が発見された場合、比較情報として示される前期の財務数値を修正再表示して修正するのではなく、訂正報告書を提出することによって訂正し、その結果、訂正後の前期の財務数値が比較情報として示されることになる、とされていることに留意する必要があります。

8. 重要性の取扱い

基準の適用に際しては、すべての項目について、財務諸表利用者の意思決定への影響に照らした重要性が考慮され、財務諸表に及ぼす金額的な影響と質的な面の双方から重要性を判断します。

金額的な重要性については、たとえば、以下のような点を考慮します。

- ・ 損益への影響額又は累積的影響額が重要であるかどうか
- ・ 損益の趨勢に重要な影響を与えているかどうか
- ・ 財務諸表項目への影響が重要であるかどうか

質的な重要性については、たとえば、以下のような点を考慮します。

- ・ 企業の経営環境
- ・ 財務諸表項目の性質
- ・ 誤謬が生じた原因

重要性の判断はケースバイケースであり、画一的な指標のようなものを定めることは困難ですが、その判断の結果によって大きく異なる処理が求められる可能性があることには留意が必要です。

たとえば、会計方針を変更した場合には、従来であれば変更による影響を注記するのみでしたので、影響が軽微であればその旨、軽微でなければ具体的な影響金額を記載していました。つまり、重要性の程度は注記の記載内容に影響を与えるだけであつたともいえます。ところが基準の適用により、影響が軽微であれば遡及適用しないこともあり得る一方で、軽微でなければ遡及適用する必要が生じ、重要性の程度によって処理が大きく異なります。

また、監査上は、過去の誤謬が訂正されていなかった場合には未訂正の虚偽の表示となり、過年度の未訂正の虚偽の表示が当年度の財務諸表に影響を与えている場合、当該影響も含めた未訂正の虚偽の表示の合計が財務諸表全体にとって重要であるかどうかを評価します。したがって、前期においては重要性がないと判断されたために未訂正であつた虚偽の表示が、当期においては重要性があると判断される可能性が無いとも言い切れません。この場合、前期の財務諸表に対する訂正報告書の提出が必要となることも否定できないと考えられます。

したがって、従来以上に重要性の判断には慎重を期し、また、監査上発見された要修正事項の取扱いに関する監査人との十分な協議が欠かせないものと考えられます。

(参考資料)

- ・ 座談会 監査報告に係る監査基準委員会報告書第59号から第64号(新起草方針に基づく改正版)の公表をめぐって(会計・監査ジャーナル 2011年9月号 別冊付録)
- ・ 法人が「会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」を適用した場合の税務処理について(国税庁 2011年10月21日)

以上

太陽ASG有限責任監査法人

公認会計士 中野秀俊
text: hidetoshi nakano