

「過年度遡及修正に関する論点の整理」に対する意見

2007年9月26日

株式会社プロネクサス
プロネクサス総合研究所

7月9日に公表されました標記公開草案について、当研究所内に設置されている「ディスクロージャー基本問題研究会」で取りまとめた意見等を提出致しますので、会計基準の開発に当たり、ご検討の程お願い申し上げます。

なお、過年度遡及修正に関する会計基準の開発にあたっては、開示・監査制度との関係について十分な議論が必要不可欠と考えられます。

1. 用語の定義

- (1) 我が国の「会計方針」の定義には表示方法が含まれている。この従来の考え方を踏襲するのであれば、定義(4)の「財務諸表の組替え」は、定義(2)「遡及適用」に含まれるものと考えられる。もし(2)と(4)を独立に定義するのであれば、国際的な会計基準における定義との整合性の観点からも、「会計方針」には表示方法を含まない旨を明確にする必要があるのではないかと。

「会計方針の変更」は過年度修正をめぐる議論のメイン・フィールドとなる領域であり、その定義が不統一であるままでは、日本における過年度修正をめぐる議論が国際的な議論と同じ土俵であるとみなされない危険性がある。「会計方針の変更」に対する我が国の基準を変更しないままに過年度遡及修正の会計基準の中での対応を図るのではなく、「会計方針の変更」自体を国際的コンバージェンスの対象とする必要があるものと思われる。

- (2) 誤謬の場合、IAS8では、「遡及的再表示 (Retrospective restatement)」という表現がとられるとともに、誤謬は後の期間の財務諸表に表示される比較情報で訂正されるとあり、必ずしも過年度の財務諸表を修正することまで踏み込んではいないように読める¹。誤謬の場合についても、過年度の財務諸表を修正するのか、発見時に修正するのかについて明確にする必要があるのではないかと。

- (3) 「過年度遡及修正」という用語は、過年度の財務諸表が適切でないことから、過去に遡って修正するという印象を与えかねない。特に会計方針及び表示方法の変更の場合には、過年度の財務諸表を遡及的に修正するものではないことから、用語及び標題(名称)について検討する必要があるのではないかと。

¹ 41 (前半部分省略) However, material errors are sometimes not discovered until a subsequent period, and these prior period errors are corrected in the comparative information presented in the financial statements for that subsequent period (see paragraphs 42-47).

42 Subject to paragraph 43, an entity shall correct material prior period errors retrospectively in the first set of financial statements authorised for issue after their discovery by: (後半部分省略)

なお、IAS8においても、会計方針の変更等については、「遡及的適用 (Retrospective application)」及び「調整 (adjust)」という表現がとられており、「修正」という表現は使用されていない²。

2. 【論点1】財務諸表の過年度遡及修正の取扱いを定める必要性

(1) 遡及修正を行った財務諸表の位置づけ

① 遡及修正後の過年度財務諸表の開示に関する説明が不足している。当期の財務報告において、当期財務諸表との比較情報としてこれを開示するという理解でよいか。もしそうであるならば、米国で用いられている仮定情報 (pro forma) のように、我が国においても、遡及修正とは既に終了した過年度の財務報告のやり直しを意味するものではない旨を明記しておく必要があるのではないか。

② 付録の例示 (論点整理 40 頁 1) を用いて、以下の点を確認したい。

第1四半期から先入先出法に変更したとすると、X2年度の年度損益計算書の売上原価は、
期首棚卸高 平均法又は先入先出法
仕入高
期末棚卸高 先入先出法

比較のための遡及適用(情報提供)

X1年度の年度損益計算書の売上原価は、
期首棚卸高 平均法又は先入先出法
仕入高
期末棚卸高 先入先出法

- ・ 問題にしたいのは、X2年度当初から会計方針を変更した時、年度決算財務表作成のため、期首剰余金を修正するのか否か。
もし、しない(上記で平均法)のであれば、比較表としてのX1年度遡及適用表も、期首は平均法にする必要があるのか。
- ・ もし、年度決算財務表作成のため期首剰余金及び棚卸資産残高を修正し、以後の財務諸表はそこからスタートする(上記で先入先出法)のであれば、「遡及修正」の意義は、比較可能性のための過年度修正情報の提供だけではなく、当期の財務諸表の作成方法にも関わる問題ではないか。

(2) 比較可能性という概念の明確化

開示されている財務情報における前年度以前の財務情報との比較可能性を高めるという点が、

² 22 Subject to paragraph 23, when a change in accounting policy is applied retrospectively in accordance with paragraph 19(a) or (b), the entity shall adjust the opening balance of each affected component of equity for the earliest prior period presented and the other comparative amounts disclosed for each prior period presented as if the new accounting policy had always been applied.

過年度遡及修正が必要であることの理由である点には異論がないと考えられる。ただし、その後の議論を進めるためには、比較可能性を評価する基準(あるいは比較可能性が高まる条件)が明確にされていなければならない。すなわち、この論点に関しては比較可能性という概念自体が大きな検討課題になるにもかかわらず、その課題が明確な論点としては示されていない。この点は論点の整理として不十分なのではないか。

3.【論点2】個別財務諸表における過年度遡及修正の適用上の論点

- (1) 過年度修正は決算のためのルールの問題ではなく、開示情報の作成の問題と考えることができる。その場合には、41 頁の 2(2)の期首棚卸資産と剰余金の修正仕訳は、個別決算とは別個の連結決算手続きとして位置付けることが適切ではないか。
- (2) 連結財務諸表については仮定財務諸表の提供による詳細な影響の開示を求めることとしても、個別財務諸表については簡便な開示を行う方法(例えば、従来の注記方式で、新たな会計方針を過年度に適用した場合の影響額として開示する方法等)も考えられるのではないか。
また、金融商品取引法の開示において、過年度の個別財務諸表の修正開示の必要性については十分検討すべきではないか。

4.【論点3・4】会計方針の変更及び表示方法の変更に係る過年度遡及修正

段階利益間の変更が会計方針の変更とする現行の取扱いについても、検討しておく必要があるのではないか。

5.【論点5】会計上の見積りの変更に係る取扱い

- (1) 会計上の見積りの変更は、新たな情報(事実)によってもたらされるものであり、過年度よりもむしろ当年度以降に帰属すべき損益と考えられることから、過年度財務諸表に遡って修正を行わない方向で検討することに異論はない。
しかし、減価償却方法の変更については、従来の我が国のように、「会計方針の変更」として扱うことを維持する可能性はないのか。固定資産と費用配分原則の本質論に関する議論が、コンバージェンスの必要性のために、簡略化されすぎているのではないか。
- (2) 会計上の見積りの変更に対して遡及修正が求められないこと背景には、「いつ見積りの変更が行われたか」という点自体が投資家の意思決定に有用な情報となるという考え方があるものと思われる。したがって、この論点の中には、財務情報の意思決定有用性に関する議論が盛り込まれる必要があるように思える。
しかし、今回の「論点の整理」の中では事実としての論点が列挙されているのみであり、概念的な議論に関する論点の整理が行われていない。
- (3) para.71 の注10(工事進行基準に関する注記)の「例えば75%になるような処理・・・」の意味が不明である。

6.【論点7】誤謬に係る過年度遡及修正

- (1) 会計方針の変更や表示方法の変更による遡及適用が決算のやり直しとは異なるのであれば、決算そのものにミスがあったことを意味する誤謬の問題はそれらの論点とは性質が異なるものとする。それゆえ、議論における混乱を避けるためには、「会計方針の変更等」と「誤謬」を明確に分けた方が良いのではないかと。また、場合によっては「誤謬」を当会計基準とは別の会計基準の問題として議論する必要性もあるのではないかと。
- (2) 誤謬と見積りの修正との区分が困難であることは理解できるが、必要とされる処理が異なる以上、両者の区分を不明確なままにしておくことはできない。誤謬についての明確な定義と判別基準を設ける必要があるのではないかと。

7.【論点9】廃止事業の報告に係る過年度遡及修正

廃止事業の報告に係る過年度遡及修正について、廃止事業の報告自体について別プロジェクトで議論した後に改めて過年度遡及修正についての検討を行うことに異論はない。

8. その他実務上の論点

(1) 遡及修正を行った財務諸表に対する監査

- ① 過年度遡及修正を行った財務諸表の位置づけがどのようなものであれ、なんらかの監査の対象となることが予定されると考える。
例えば、新たな会計方針の採用により遡及修正を行う場合や、会計方針の変更により遡及修正を行う場合、過年度の時点において採用されている会計方針が一般に公正妥当と認められるものであったとすれば、遡及修正によってその時点では公正妥当ではないと認められる会計方針が採用された財務諸表が作成される可能性がある。この場合、その財務諸表について監査意見を付すると不適正意見が表明されてしまうことになるおそれはないのか。また、そのような情報提供がレリバントであるかどうかについてさらに検討すべきではないのか。
- ② 過年度遡及修正を行うと、勘定残高の連続性が確保されなくなると考えられる。この場合、期首残高の監査をどの時点で行うのか、また監査自体が可能なのかという問題が生じる可能性があるのではないかと。

(2) 遡及修正を行った前期繰越残高の取扱い

- ① 遡及修正は本来、税効果会計に与える影響はないものと考えられるが、遡及修正の影響が大きく、一時差異の金額や繰延税金資産の回収可能性に関して当初の財務諸表作成時点とは異なった状況が生じた場合に、どのような処理を行うべきか検討しておく必要があるものとする。

- ② 過年度遡及修正を行ったために連結範囲が変化する可能性や、連結範囲そのものの見直しを過年度遡及修正に反映させる必要がある状況が生じることが考えられるが、そのような場合にどの程度の遡及修正や修正再表示が可能になるのかについては、実務上疑わしい面があると考えられる。遡及適用が不可能な場合の取扱いとして、このような場合についてもある程度の基準化が必要ではないかと考えられる。

以上