

「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」

（各論１）

会計方針の変更等による累積的影響額の個別財務諸表における会計処理

１．現行規定の取扱いと、考え方の整理

国際的な会計基準では、遡及修正の取扱いについては、「財務諸表に適用」としており、個別財務諸表のみに関する特段の取扱いは明示されていない。

我が国における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、比較可能性やコスト・ベネフィットの観点に加えて、個別財務諸表作成会社の規模や制度等により開示書類に違いがある点等から、様々な意見がある。

しかし、遡及修正は、会計方針の変更等による影響額の会計処理と、遡及修正後の過年度財務諸表の開示の問題に分けて整理することができると考えられる。

従って、個別財務諸表上の遡及修正の取扱いを、

「（各論１）会計方針の変更等による累積的影響額の個別財務諸表における会計処理」

「（各論２）遡及修正後の過年度財務諸表の開示」

に分け、各論１では、個別財務諸表全般に関する会計処理について検討し、各論２で、過年度財務諸表の開示の考え方を整理することとする。

２．累積的影響額の個別財務諸表における会計処理案

➤ 会計方針の変更等による影響額の算出自体は、従来から、会社の規模や制度等にかかわらずすべての会社に求められており、非上場会社であっても新たな実務負担はそれほど大きくはないものと考えられる。

従って、従来まで原則として特別損益に計上されていた会計方針の変更等による影響額を個別財務諸表上でどのように処理するかが問題となる。

<論点整理に対するコメント>

（上場会社等）

- 過年度遡及修正の問題は、期間比較可能性の観点から、連結財務諸表・個別財務諸表の両方に存在するものであり、原則として、個別財務諸表においても同様の取り扱いとすべきである。

我が国の現行の会計制度においては、上場会社等に関して、連結財務諸表のみならず、個別財務諸表も開示の対象となっており、また、監査人の監査対象となっている。従って、財務諸表の期間比較可能性及び個別・連結の整合性の観点等から、個別財務諸表についても連結財務諸表と同様の取り扱いとすべきと考えられる。

- 会社計算規則 161 条 3 項では、計算書類に当期より前の事業年度に係る計算書類を併せて提供することを選択した場合において、修正後の過年度事項を提供することを妨げないとしている。連結財務諸表作成会社における個別財務諸表への適用については、コスト・ベネフィットの観点から、会社計算規則と同様、任意とする方向で検討をお願いしたい。
- 上場会社における、連結財務諸表が開示されている場合の個別財務諸表開示は、我が国特有のルールであり、この個別財務諸表についても過年度遡及修正を求めることは国際的会計基準と比べても企業により大きな負担を強いることとなり、妥当ではないと考える。
- 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。
- 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。

（会社法）

- 非上場会社への適用は、コスト・ベネフィットの観点を考慮すると、一律にこれを強制するには馴染まないと考えられる。また、上場企業子会社や監査人設置会社が自主的に個別財務諸表に過年度遡及修正を適用することは大いに歓迎される。

（非上場の子会社・関連会社）

- 連結財務諸表が適正に過年度遡及修正されていれば、その基礎となる個別財務諸表のうち、非上場会社の個別財務諸表まで一律に過年度遡及修正を求めることは、コスト・ベネフィットの観点から必要ないのではないかという議論がされているが、これについてはさらに慎重に検討すべきと考える。
- 非上場企業については、過年度遡及修正を行った財務諸表を作成するメリットとそのコストを比較する場合、コストが上回ると考えられること、過年度遡及修正を実施していることが投資家の意思決定有用性に必ずしも貢献するとは考えにくいこと等から、遡及修正は任意として頂きたい。例え親会社が上場会社であった場合でも、親会社の連結決算手続上は内部的に作成された情報があれば十分であり、子会社に過年度遡及修正させることは 2 度手間となる可能性が高いと考えられる。
- 関連会社に該当する会社も同様に連結剰余金の期首残高に影響を与えることになると考えられるが、当該関連会社の取扱いについても整理願いたい。

（中小企業）

- 日本の企業の大半が中小企業であるが、中小企業のコスト・ベネフィットを視野に入れているようだが、そもそも誤謬とはあってはならず、安易な会計方針の変更を抑制することも必要で、中小企業の

コスト・ベネフィットを検討する必要はないと思う。

（対象会社別のコメント以外）

- 遡及修正は、それによる比較可能性を高め、財務諸表利用者に資することを目的としているが、そもそも遡及修正前の定期開示で、最低限の情報提供はなされているのであるから（つまり遡及修正はブラスアルファの作業）コスト・ベネフィットを考慮する必要性は他の会計論点よりも高く、最低限度を画する会計基準（制度）の観点からは、遡及修正の必要性が高い一定の場合に限るのが望ましいと思われる。

例えば、個別財務諸表の修正による当期純利益および純資産の変動が、臨時報告書提出事由と同様と認められる場合（（例）純資産の3%以上かつ平均当期純利益の20%以上相当）などが考えられる。

< 会計処理案 >

案 会計方針の変更等による影響を期首剰余金に含める。

（サポートする考え方）

- 従来から会計方針の変更による影響を当期の損益として認識している実務はあったことから、これを期首剰余金に計上すれば足り、単年度の個別財務諸表の作成に関しては過度なコスト負担を強いることにはならないのではないかと。
- 単年度の財務諸表としては、国際的な会計基準の取扱いと整合性が保たれる。
- 仮に、会計方針の変更等による影響を当期の損益に計上すると、当期の業績に関連のない損益が計上されることになり、望ましくない。また、損益の計上区分が論点となるが、経常損益区分までに計上される場合には、当期の業績を忠実に表すことができない。

案 会計方針の変更等による影響を当期の損益に含めることを認める。

（サポートする考え方）

- 前期末の剰余金残高と当期首の剰余金の連続性が保たれる。
- 従来からの実務と同様であり、混乱がない。

専門委員会では、財務諸表利用者の利便性の点や、開示は制度ごとに考慮するとしても会計処理は個別財務諸表も同様とするということで事務局案の案に賛成する意見があった。
一方で、金融商品取引法制度と会社法制度で遡及修正の扱いを同じにする必要はないと考えられるため、案でよいのではないかと意見もあった。

これ以外に、数値基準を満たす一定の場合には遡及修正する方法も考えられるが、会計基準の性質や、関連諸制度によって遡及修正を求める重要性基準は異なるため、具体的な重要性の判断基準を会計基準で示すことは困難と考えられる。

検討の方向性

案によれば、損益計算書で当期の業績を忠実に表わすことができるほか、単年度の財務諸表における遡及修正の取扱いが国際的な会計基準の取扱いと整合性が保たれることが

ら、会社の規模・制度等にかかわらず、会計方針の変更等による累積的影響を期首剰余金に含める〔案〕とすることが考えられるが、どうか。

また、株主資本等変動計算書の期首剰余金等が遡及修正の影響をうけるため、利用者への情報提供の観点や、監査の必要性から、当該影響に関する開示（注記または株主資本等変動計算書における表示等）については、個別財務諸表においても開示が求められることになるものと考えられるが、どうか。

なお、上場会社の子会社・関連会社については個別財務諸表準拠性の観点から子会社・関連会社の個別財務諸表の期首剰余金で遡及修正すべきという考え方に対し、親会社の連結決算手続き上利用するために内部的に作成された情報によって過年度の連結財務諸表の遡及修正が可能であるなら、実務負担を考慮して連結修正による方法を認める考え方等もある。しかし、従来まで特別損益等に計上されていた累積的影響額を期首剰余金に計上すれば多大な実務負担とはならないと考えられることから、子会社・関連会社についても累積的影響を期首剰余金に含める〔案〕とすることが考えられる。

また、中小企業については、IFRSの基準（公開草案）¹で原則として遡及修正が求められているが、会計方針の変更等の影響額について〔案〕の通り期首剰余金を調整すれば、単年度の財務諸表としては遡及修正したのと同様の結果となる。実務負担等を加味した中小企業の特段の配慮が必要な場合には、「中小企業の会計に関する指針」で規定することも考えられるため、遡及修正の基準では特段の規定は設けないことが考えられる。

<参考> 中小企業の会計に関する指針（平成19年版）

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。

¹ IFRS for Small and Medium-sized Entities(IFRS for SMEs)の公開草案（2007年2月）Section 10 Accounting Policies, Estimates and Errors では、開示事項等に一部違いがあるものの、原則としてIAS第8号の規定と同様に、会計方針の変更及び誤謬がある場合には遡及修正が求められている。

（各論 2）

遡及修正後の過年度財務諸表の開示

1. 金融商品取引法による過年度の個別財務諸表²

各論 1「検討の方向性」にあるとおり、変更による影響額は期首剰余金に含めることを前提とした場合に、金融商品取引法による遡及修正後の過年度情報の開示方法には、以下の方法が考えられる。

遡及修正後の過年度財務諸表の開示を行う方法

（サポートする意見）

- 連結財務諸表だけではなく、開示されている個別財務諸表間の期間比較可能性・企業間の比較可能性が向上し、財務諸表の意思決定有用性を高めることができる。
- 連結財務諸表は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（連結財務諸表原則 第二 2）とされているため、過年度財務諸表に関する遡及修正は連結手続きとして扱うのではなく、連結財務諸表の基礎であり、開示されている個別財務諸表上での会計処理とするべきである。
- 開示されている個別財務諸表と連結財務諸表の会計処理が整合している方が、利用者への混乱を招かない。

遡及修正後の過年度財務諸表の開示は行わず、期首剰余金に含められた累積的影響額の開示（注記または株主資本等変動計算書における表示等）のみを行う方法

（サポートする意見）

- 国際的な会計基準よりも負担が大きくなるため、コスト・ベネフィットの観点から、注記方式とすべきである。
- コスト・ベネフィットの観点から遡及修正を任意とすると、会社間の比較可能性に問題があるため、過年度財務諸表の遡及修正ではなく、開示によるべきである。

遡及修正後の過年度財務諸表の開示を任意とする方法³

²連結財務諸表非開示の有価証券報告書提出会社については、連結財務諸表の取扱いに準じる（遡及修正した過年度財務諸表を開示する）ことが考えられる。

³具体的イメージ

【 -1】過年度財務諸表は前期に開示したもの+参考情報として、遡及修正後の財務諸表を任意で開示+当期の財務諸表は期首剰余金を遡及修正（現行の開示制度を前提とした方法）

【 -2】過年度財務諸表は、前期に開示した財務諸表と遡及修正後の財務諸表の選択適用+当期の財務諸表は期首剰余金を遡及修正（前期の財務諸表開示について制度変更する方法）

（サポートする意見）

- 遡及修正後の過年度財務諸表の開示には の意見のとおり一定の有用性があるものの、コスト・ベネフィットも勘案し、各社の自主性を重視することが考えられる。

検討の方向性

金融商品取引法による過年度の個別財務諸表については、連結財務諸表の会計処理との整合性や国際的な会計基準との整合性から、 の、遡及修正後の過年度財務諸表の開示を求めることとし、この点に関する個別財務諸表独自の規定は不要と考えられるが、どうか。

2. 会社法による開示の会社（上場会社等の会社法開示を含む）

- 非上場の会計監査人設置会社等、会社法による開示の会社については、過年度財務諸表の開示は制度上強制されていない⁴。

したがって、遡及修正後の過年度財務諸表の開示に関連する検討は特段必要ないものと考えられるが、当期の財務諸表に関連する内容として、会計基準に織り込むべき事項について、検討を行う必要があるものと思われる。

- 会社法上の公開会社における事業報告の「直前 3 事業年度の財産及び損益の状況」でも、遡及修正については「修正後の過年度事項を反映した事項とすることを妨げない」とされており、遡及修正した過年度財務諸表の開示及び過年度情報への遡及修正は強制されていない。従って、事業報告の「直前 3 事業年度の財産及び損益の状況」を特段意識した規定は会計基準では設ける必要はないものとする。

< 会社法上の過年度事項に関する規定 >

| 条文 | 内容 | 対象会社 |
|--------------------------------|--|-------------------|
| 会社法施行規則 第 120 条 1 項 6 号、3 項 | <p>【事業報告】 （株式会社の現況に関する事項） 直前 3 事業年度の財産及び損益の状況 ・（3 項）上記については、当該事業年度における過年度事項（当該事業年度より前の事業年度に係る貸借対照表、損益計算書又は株主資本等変動計算書に表示すべき事項をいう。）が会計方針の変更その他の正当な理由により当該</p> | 公開会社 ⁵ |

⁴ 会社法では、参考情報として、過年度の計算書類に関する事項（過年度事項）の提供をすることができる（計算規則 161 条 3 項前段参照。）こととされている。

⁵ 会社法の「公開会社」とは、その発行する全部又は一部の株式の内容として譲渡による当該株式の取得について株式会社の承認を要する旨の定款の定めを設けていない株式会社をいう（会社法第 2 条 5 号、会社法施行規則第 2 条 1 項）

| 条文 | 内容 | 対象会社 |
|-----------------------|---|----------------------------------|
| | 事業年度より前の事業年度に係る定時株主総会において承認又は報告をしたものと異なっているときは、修正後の過年度事項を反映した事項とすることを妨げない。 | |
| 会社計算規則 第 154 条 3 項 | 過年度事項が会計方針の変更その他の正当な理由により当該事業年度より前の事業年度に係る定時株主総会において承認又は報告をしたものと異なるものに修正されている場合において、当該事業年度に係る計算書類が当該修正後の過年度事項を前提として作成されているときは、会計監査人は、当該修正に係る事項をも、監査しなければならない。臨時計算書類及び連結計算書類についても、同様とする。 | 会計監査 人設置会 社 |
| 会社計算規則 第 161 条 3 項 | 提供計算書類を提供する際には、当該事業年度より前の事業年度に係る貸借対照表、損益計算書又は株主資本等変動計算書に表示すべき事項（以下この項において「過年度事項」という。）を併せて提供することができる。この場合において、提供計算書類の提供をする時における過年度事項が会計方針の変更その他の正当な理由により当該事業年度より前の事業年度に係る定時株主総会において承認又は報告をしたものと異なるものとなっているときは、修正後の過年度事項を提供することを妨げない。 | 取締役会 設置会社 （会社法 第 437 条） |

検討の方向性

会社法による開示の会社（上場会社等の会社法開示を含む）は、過年度財務諸表の開示を強制されていないことから、遡及修正後の過年度財務諸表の開示に関し、独自の規定を設ける必要はないものとする。

以上