

平成 19 年 9 月 26 日

企業会計基準委員会 御中

社団法人 日本証券アナリスト協会

### 「過年度遡及修正に関する論点の整理」について

このたび公表されました標記論点整理について、当協会内の企業会計研究会にて検討した結果、下記のとおり意見を申し上げます。

#### 記

はじめに

わが国では、商法や税法の制約から既に公表された財務諸表を遡って修正することはできないという考え方により、財務諸表の過年度遡及修正は認められてこなかった。このため、会計方針の変更があっても、その影響は限定的に注記されるにとどまり、企業分析上の大きな制約になってきた。論点整理が新会社法施行の機会をとらえ、長年にわたり待望されていたテーマを正面から取り上げたことを高く評価したい。なお、個別の論点についての意見は以下のとおり。

#### 【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

財務諸表の期間比較可能性および企業間の比較可能性を向上させてその有用性を高めるとともに、会計基準のコンバージェンスにも資することから、過年度遡及修正の取扱いを定めることに賛成する。

ただし、過年度遡及修正の対象は広範にわたるため、関連する制度の整理・改善が必要な事項、および遡及修正にとどまらず、包括的な検討が必要な事項がある。後述するように、誤謬については現行開示制度との整理が必要であり、減価償却方法変更に関連して税法の改正が望まれる。また、廃止事業の報告については、特別損益項目の取扱い、更には包括利益表示の導入を含む、網羅的な利益表示プロジェクトの中で検討すべきである。

#### 【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

詳細な個別財務諸表が開示されているのは、わが国開示制度の伝統的な美点であり、これを維持し続けるためにも個別財務諸表についても連結財務諸表と同様に、過年度遡及修正によってその有用性を高める必要があると考える。

ただし、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。

#### 【論点3】会計方針の変更に係る過年度遡及修正

会計方針変更後の財務諸表の時系列比較を可能にするために、過年度遡及修正は必須である。従来、わが国では企業の利益平準化のために会計方針が裁量的に変更されてきたとの見方もあり、こうした濫用を防ぐためにも自発的な会計方針の変更にあたってはこれが合理的である理由を注記において明確にすべきである。なお、遡及修正が実務上不可能な場合というのはユーザーとしては具体的にイメージしにくいのが、これが遡及非適用の頻用に繋がらないよう取扱いの詳細を規定する必要があると考える。減価償却方法の変更の取扱いに関しては、各論1で述べる。

#### 【論点4】表示方法の変更に係る過年度遡及修正

表示方法の変更が行われた場合に、遡及的な組替えを行うことは、会計方針の変更と同様、財務諸表の比較可能性、情報の有用性を高めるものである。また、組替えを行った理由についての情報も利用者にとっては有益であり、その背景・効果について注記で開示すべきである。

#### 【論点5】会計上の見積りの変更に係る過年度遡及修正

会計上の見積りの変更については、過年度財務諸表に遡って修正を行わないことで問題ないとする。見積もり変更とは、過去における見積もりを、現時点の状況により修正するもので、これをそうした状況が生じていなかった過去に対して遡及適用する合理性が乏しいためである。

#### 【論点6】セグメントの区分方法の変更に係る過年度遡及修正

セグメントの区分方法の変更を会計方針の変更として扱い、他の会計方針の変更に含める形で国際会計基準と同様に遡及適用を行う方向を支持する。セグメント情報はアナリストが極めて重視する情報であり、会計方針の変更と同等の措置を適用すべきと考えるためである。なお、将来的にはマネジメント・アプローチによるセグメント情報提供が予想されるが、その場合でも、これまでと同様に区分変更理由を開示する規定が必要である。

#### 【論点7】誤謬に係る過年度遡及修正

当年度において誤謬が発見された場合、財務諸表の時系列比較のためには過年度の修正データが必要となるという意味では、誤謬は会計方針や表示の変更と同様であり、これらと整合的な取扱いをすべきである。従って、誤謬に関しては、会計基準において財務諸表の修正再表示に関する取扱いを定めておく必要がある。この場合、重要な誤謬の訂正報告書との関係が問題となるが、迅速な情報開示として訂正報告書で誤謬にかかわる概算値を

公表した上で、財務諸表では重要でない誤謬も含めて遡及修正するという整理が考えられるのではないか。なお、誤謬と不正は数字上の結果は同じであるとはいえ、定性的な意味合いは異なることから、不正によるものはその内容等を注記で開示することが望まれる。

#### 【論点 8】四半期（中間）財務諸表開示に固有の過年度遡及修正

年度における過年度遡及修正の導入に平仄を合わせ、四半期財務諸表においても第 2 四半期以降に会計方針の変更を行った場合等においては、年度の期首に遡って修正した財務諸表を開示すべきである。これによって各四半期の比較可能性が高まるとともに、会計年度全体での会計方針の首尾一貫性が確保出来る。期中での組織再編などのため遡及適用が実務的に不可能(論点整理 111 項)というような例外的事象については、遡及修正を免除することも考えられる。

#### 【論点 9】廃止事業の報告に係る過年度遡及修正

廃止事業については過年度遡及修正の議論を行う前にまず、別プロジェクトでその取扱いについての議論を行う必要がある。それが整理されたうえで、あらためて、過年度遡及修正について議論がなされるべきである。

また、廃止事業の報告は、損益計算書全体の表示の一要素である。このため、別プロジェクトとして検討を行う際には、特別損益項目の取扱い、更には包括利益表示の導入を含む、網羅的な利益表示プロジェクトの中で検討すべきである。

#### 【論点 10】その他の論点

有価証券報告書の「主要な経営指標等の推移」で示される 5 年間の主要財務データ、1 株当たり利益、純資産についても過年度遡及修正が適用されるよう行政当局と調整していただきたい。また、適用時期については、遅くとも日本基準と国際基準のコンバージェンスの目処である 2011 年とすべきである。

#### 【各論 1】減価償却方法の変更の取扱い

固定資産の費消パターンは、本来見積り不可能であるから計画的・規則的に償却する。したがってこの償却方法の変更は会計方針の変更にあたるとの考え方に一理はある。しかし、減価償却方法は、物理的損耗によるもののみではなく、技術革新による急激な技術の陳腐化によることもあり、経済的便益の費消パターンに密接に関連させるべき性格のものである。したがって企業が裁量的に選択・変更すべきものではないことから、見積りの変更とするほうが適切であると考えられる。よって、遡及修正を行う必要はない。

なお、わが国企業は利益の平準化のために減価償却方法をしばしば変更すると批判されることがある。また、税法変更に伴い、会計上の償却方法を変更することもある。こうした事態を生じさせる一因は、会計上の費用でないものは税務上の損金にはできないという税法の制約(確定決算主義)にあると考えられる。こうした制約がない米国欧州企業の場合は、税務上は加速度償却のメリットを享受しながら、会計上は定額法を採用できるため、そも

そも会計上の減価償却方法を変更する誘因が乏しい。会計基準のコンバージェンスが加速する中で、これを阻害する税法規定は早急に改正されるべきと考える。

**【各論2】見積もりの変更（耐用年数の変更）に関する会計処理の考え方**

キャッチアップ方式は遡及修正に近い考え方であり、見積りの変更は遡及修正しないという観点に立てば、プロスペクティブ方式が適切である。

**【各論3】減損処理と臨時償却の関係**

臨時償却は耐用年数の変更(短縮)と減損処理との中間に位置すると考えられる。そもそも臨時償却制度が必要か、必要な場合、プロスペクティブ方式を適用するかキャッチアップ方式を適用するかは、作成者側のニーズ、税制との関係を踏まえて整理することが望まれる。

以 上