

過年度遡及修正に係る概念（その１）

（論点１）**「会計方針」の定義**

１．国際的な会計基準との主な相違

わが国において「会計方針」とは、一般に、財務諸表作成のために採用している会計処理の原則及び手続並びに表示方法その他財務諸表作成のための基本となる事項を指すと言われている。すなわち、会計処理の原則及び手続のみならず、表示方法（開示を含む。）を包括する概念であるとされている。

一方、国際会計基準では、その第 8 号「会計方針、会計上の見積りの変更と誤謬」において、会計方針とは、企業が財務諸表を作成表示するに当たって適用する特定の原則、基準、慣行、規則及び実務をいうとされている。また、財務諸表の表示の全般的な規定（表示の継続性に関する定めを含む）については、別途 IAS 第 1 号「財務諸表の表示」で定められており、ここでいう「会計方針」には表示方法の概念は含まれていないと考えられる。

また、米国基準では、APB 意見書第 22 号「会計方針の開示」において、会計方針とは、一般に公正妥当と認められる会計原則に従って、企業の財政状態、キャッシュ・フロー及び経営成績の真実な表示を行うために最も適切であると経営者が判断し、それゆえ財務諸表を作成するために採用された特定の会計原則及び会計原則の適用方法をいうとされており、国際会計基準と同様、表示方法までは含めていない。

２．検討すべき論点

上記のとおり、国際的な会計基準における「会計方針」はもっぱら会計処理の原則及び手続を指すものと考えられる一方、日本基準における会計方針には、会計処理の原則及び手続に加え、表示の方法を含んでいるところに特徴がある。

会計基準のコンバージェンスという観点からは、わが国における会計方針から表示の方法を切り放して、定義しなおすことも考えられる。しかしながら、次のような理由から、従来の定義（表示方法の変更を含むとするもの）を変える必要はないとも考えることができる。

- ①「会計方針は会社の会計処理の原則及び手続のみならず表示の方法を含む」とする考え方は、昭和 57 年の企業会計原則注解 注 1-2 の新設により明示されて以来、長期にわたってわが国における実務慣行として定着していること。
- ②現在検討を行っている遡及修正との関連で言えば、会計方針を「会計処理の原則及び手続」と「表示の方法」とを分けた上で（財務諸表等規則第 8 条の 3 参照）、それぞれ対応すれば足りると考えられること。

（論点２）**表示方法の変更****（論点２－１）****表示方法の変更に関する取扱い**

１．国際的な会計基準との主な相違

わが国における企業会計原則及び同注解では、表示方法の変更が行われた場合の取扱いについて明文による定めは設けられていないものの、財務諸表等規則において、表示方法についても継続性を守るべきことを明示したうえで（第５条第２項）、表示方法を変更した場合には、前事業年度の財務諸表との比較を行うために必要な注記を行うこととされている（第８条の３、同ガイドライン８の３－２）。

一方、国際会計基準では、IAS 第１号「財務諸表の表示」に表示の継続性に関する定めが設けられており、財務諸表上の項目の表示及び分類は、原則として継続しなければならないとするとともに、表示又は分類を変更した場合には、原則として比較可能金額を再分類したうえで、再分類の内容や理由など一定の開示を求めている（IAS1. 27, 38）。

また、米国基準においては、AICPA Professional Standards, AU Section 420 “Consistency of Application of Generally Accepted Accounting Principles”の параграф 17 において、その考え方の基礎が示されており、表示方法の変更は、会計方針の変更ではなく、財務諸表に表示されている金額の再分類であると考えられている¹。

【参考】**AU Section 420.17**

当期の財務諸表の分類は、前期のものとは異なるかもしれない。分類の変更は、通常、求められる開示にとってあまり重要でないが、分類の重要な変更は財務諸表本体あるいは注記において説明されるべきである。これらの変更及び重要な再分類は、通常、当期の財務諸表の比較可能性を高めるために、過去に発行された財務諸表に反映されるが、独立監査人の監査報告書において参照する必要はない。

２．検討すべき論点

現行の日本基準及び国際的な会計基準のいずれの場合にも、表示方法の変更が行われた際には、会計処理の原則及び手続の変更と同様、財務諸表の比較可能性を確保するための

¹ ただし、例えば、一定の契約に従って債権債務を両建表示していたものを相殺表示する方法に変更した場合には、FASB Interpretation No. 39 “Offsetting of Amounts Related to Certain Contracts”の適用方法の変更と考えられるため、会計方針の変更に該当すると思われる（SFAS154. 2(c)参照）。

措置が採られているものの、日本基準では注記による開示を行う一方、国際的な会計基準では財務諸表本体において表示の再分類を行うという違いがある²。

論点１で検討したとおり、表示の方法も会計方針に含めて扱っているわが国の現状を踏まえると、会計処理の原則及び手続の変更が行なわれた場合に遡及適用を求めるかどうかの検討と併せて、表示方法の変更が行われた場合に遡及再分類を求めるかどうかについて、検討を行うことが適当と考えられる。

（論点２－２）

表示形式上の変更が行われた場合の取扱い

１．表示方法の変更と会計方針の変更との関係（監査委員会報告第 78 号との関係）

日本公認会計士協会監査委員会報告第 78 号「正当な理由による会計方針の変更」（以下「第 78 号」という。）2(2)では、表示方法の変更と会計方針の変更の関係について述べられている。ここでは、表示方法の変更を、①同一区分内での勘定科目の区分掲記、統合あるいは勘定科目名の変更等（以下「表示形式上の変更」という。）と、②区分を超えた表示方法の変更とに分け、このうち前者（①）が重要性の判断等による合理的根拠又は理由に基づく結果行われた単なる形式上の変更である場合には、監査上会計方針の変更として取り扱わないものとされている。

したがって、表示方法の変更に関する遡及再分類の定めを検討するにあたり、表示形式上の変更までも検討対象とするか（会計基準においては、従来どおり会計方針の変更として取り扱ってよいか）が問題となる。

２．検討すべき論点

１．に記載のとおり、日本公認会計士協会監査委員会報告第 78 号によれば、「区分を超えた表示方法の変更」については、監査上会計方針の変更として取り扱われるが、表示形式上の変更については、監査上会計方針の変更として取り扱われない。また、実務上、表示形式上の変更の多くは、重要性が高まったため当期から区分掲記した、あるいは逆に、重要性がなくなったため当期から「その他」に含めた、といった場合であると考えられる（図表 1 参照）。このように、もともと重要性がなかった、あるいは当期において重要性がなくなったものについて、あえて財務諸表本体へ遡及して再分類する必要はないのではないかとする見方もある³。

² もっとも、国際会計基準においては、会計処理の原則及び手続の変更は IAS 第 8 号、表示方法の変更は IAS 第 1 号と別の基準により定めを置く一方、日本基準では、企業会計原則あるいは財務諸表等規則でまとめて定めを置いているという違いもある。

³ 重要性が増したことに伴う本来の会計処理への変更については、日本公認会計士協会監査委員会報告第

しかしながら、前期まで重要であったものが当期において重要でなくなった、あるいは、前期までは重要でなかったが当期から重要性が増したようなケースにおいては、財務諸表本体において両者の金額が明示されていた方が、財務諸表の比較可能性がより高まるとも考えられる。また、国際的な会計基準においても、表示形式上の変更（重要性の変化を理由にするものも含む）が行われた場合には、財務諸表の再分類を行うことが通常である。さらに、従来においても、比較可能性を確保するために必要な注記を求めていたところであり、もし、その金額をベースとした財務諸表本体の再分類を求めたとしても、過度な負担にはならないのではないかと想定される。

【図表 1】表示方法の変更理由（単位：件）

	2001	2002	2003	2004	2005 ⁴	2006
金額の重要性を理由とするもの	309	355	402	357	381	361
規則等の改正によるもの	37	4	11	5	58	3
その他の理由によるもの	47	19	5	28	41	21

[出所]「決算開示トレンド 平成 19 年度版」（日本公認会計士協会編、202 頁、中央経済社）

77 号「追加情報の注記について」3(1)②において、会計方針の変更には該当しないものとされている。また、国際会計基準及び米国基準においても、同様の定めが置かれている（IAS8.16(b), SFAS154.5 参照。なお、2007 年 4 月 30 日をコメント期限とする Proposed FASB staff position において、この変更は誤謬に含まれることが示されている。）。

⁴ 2005 年における「規則等の改正による変更」が多いのは、証券取引法等の改正に伴い投資事業有限責任組合等への出資を投資有価証券として表示する方法に変更した会社が多かったことによるものとされている。

（論点３）**会計上の見積り**

財務諸表等規則第 8 条の 5 においていわゆる追加情報の注記が求められており、これに関する実務上の指針として、日本公認会計士協会監査委員会報告第 77 号「追加情報の注記について」（以下「第 77 号」という。）が公表されている。この第 77 号では、会計方針の記載に併せて注記すべき追加情報は会計方針と密接な関連を持つ注記事項であるとされ、次の 3 つに分類している。

- ①会計上の見積りの変更
- ②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への変更
- ③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採用

（論点 3－1）**「会計上の見積り」の定義**

1. 国際的な会計基準との主な相違

わが国においては、監査基準委員会報告書第 26 号「監査実務指針の体系」（以下「第 26 号」という。）の「〔付録 2〕用語集」の中に、会計上の見積りとして次の定義がなされている。

第 26 号〔付録 2〕

No. 8 会計上の見積り

将来事象の結果に依存するために金額が確定できない場合、又は既に発生している事象に関する情報を適時にあるいは経済的に入手できないために金額が確定できない場合において、当該金額の概算額を算出することをいう。

一方、国際会計基準では、その第 8 号パラグラフ 5 において、会計上の見積りの変更に関する記述があり、資産や負債の現状の評価の結果行われる、あるいは、資産や負債に関連して予測される将来の便益及び義務の評価の結果行われる、資産・負債の帳簿価額の修正又は資産の定期的な費消額の修正をいうとされている。したがって、ここから、会計上の見積りについて、次のように定義していることが推測できる。

「会計上の見積りとは、資産や負債の現状の評価を行うこと、あるいは、資産や負債に関連して予測される将来の便益及び義務の評価を行うことをいう。」

２．検討すべき論点

会計上の見積りについては、監査基準委員会報告書第 26 号に記された現在の定義でその内容が明らかになっていると考えられる。また、国際会計基準第 8 号の paragraph 32 では、「事業活動に固有の不確実性が存在するため、財務諸表項目には、正確に測定できず、見積りのみで測定される項目も多い。」とされており、その内容はわが国における定義と同様と考えられる。

したがって、会計上の見積りについては、従来わが国における考え方を踏襲して特段の問題は生じないものと考えられる。

（論点 3－2）

会計上の見積りの変更と会計方針の変更との区別が明確にできない場合

１．国際的な会計基準との主な相違

第 77 号と第 78 号では、会計上の見積りの変更と会計方針の変更それぞれについて定義を行っており、両者を明確に区別していると考えられる。また、わが国におけるこれまでの開示においても、両者を区別した注記がなされていると思われる。しかしながら、両者の区別は実務上困難なものもあり、従来の開示実務においては、これらの取扱いが必ずしも明確ではなかったとの見方もある。

一方、国際会計基準第 8 号の paragraph 35 によれば、会計上の見積りの変更から会計方針の変更を区別することが困難な場合には、その変更は、会計上の見積りの変更として扱うものとされている。

両者の区別が困難な例としては、例えば、有形固定資産の減価償却方法の変更が挙げられる。新しい減価償却方法は、当該資産が将来得られると予想される便益とその費消形態、あるいは当該便益に関して事業体が利用可能な情報の変化などを勘案した上で採用されるため、いわゆる減価償却の変更による影響と、会計上の見積りの変更による影響を明確に区別することができないことがある。そこで、このような変更は、多くの場合追加情報を入手し、また見積りを改訂する継続的過程に関連するため、国際的な会計基準では見積りの変更として扱っているものと考えられる⁵。

２．検討すべき論点

⁵ SFAS 第 154 号の paragraph 20 を参照。なお、IAS 第 16 号の paragraph BC33 では、減価償却方法の変更を行った場合の取扱いが検討されており、減価償却方法の変更は資産の減価の態様を認識するための会計方針を適用するために使われる技術の変更であるため、会計上の見積りの変更であるものと結論付けている。

わが国における従来の実務慣行から、両者の区別について特段の問題は発生していないため、見積りの変更と会計方針の変更との区別が明確にできない場合の定めを設ける必要はないのではないかとする考え方もある。

しかしながら、両者の区別は実務上困難なものもあり、従来の開示実務は、これらの取扱いが必ずしも明確ではなかったことによるものであるとの見方もある。さらに、今後、会計方針の変更があった場合の過年度遡及適用と、見積りの変更があった場合の当期あるいは将来の財務諸表への認識と開示という処理が求められることとなった場合には、両者の区別を従来以上に厳格に求められることも想定される。したがって、会計上の見積りの変更と会計方針の変更との区別が明確にできない場合の取扱いを明確にするかどうかの検討を行う必要があると考えられる。

（論点４）**セグメント区分の変更**

1. 日本基準の定め

第 78 号 2(1)では、「例えば、セグメント情報の記載におけるセグメンテーションの方法の変更のように、財務諸表上の勘定科目の金額に直接影響を及ぼさない場合においても、開示される財務情報に重要な影響を及ぼすものについては、会計方針の変更として取り扱われることに留意する必要がある。」とされている。また、連結財務諸表規則においても、セグメンテーションの方法等を変更した場合には、その旨、変更の理由及び当該変更がセグメント情報に与えている影響を記載するものとされている（連結財務諸表規則様式第 1 号「記載上の注意」参照）。

ただし、セグメンテーションの方法等の変更がセグメント情報に重要な影響を与える場合には、前期のセグメント情報との比較可能性を大きく損ねることになるため、前期のセグメント情報を変更後のセグメンテーションの方法等により遡及して作り直したものと比較して開示することも考えられるとされおり（日本公認会計士協会会計制度委員会報告第 1 号「セグメント情報の開示に関する会計手法」I 4 参照）、既に遡及して修正するという考え方も採用されている。

2. 国際会計基準の定め

国際財務報告基準第 8 号 ” Operating Segments” では、セグメンテーションの変更を、①報告セグメントの構成を変更する原因となるような方法により、その内部組織の構造を変更する場合と（IFRS8. 29）、②報告セグメント損益を決定するために使用した測定方法を前期に採用した方法から変更する場合（IFRS8. 27(e)）に分けて定めている。

企業が、その報告すべきセグメントの構成を変更する原因となるような方法により、その内部組織の構造を変更した場合（①の場合）には、情報が入手不能でない又はそれを作成する費用が高すぎない限り、中間期間を含む、変更前の期間について対応する情報を修正再表示しなければならない（IFRS8. 29）。なお、①の場合において、変更前の期間のセグメント情報を当該変更を反映して修正再表示しない場合には、企業は、当該変更の発生した年度中に、必要な情報が入手不能でない又はそれを作成する費用が高すぎない限り、セグメントの分割に使用した古い基準と新しい基準の双方によって当期のセグメント情報を開示しなければならない。

また、報告セグメント損益を決定するために使用した測定方法を前期に採用した方法から変更する場合（②の場合）には、企業は最低限、変更した内容及び当該変更がセグメント利益又は損失の測定値に与えた影響があればその金額の開示を行わなければならない（IFRS8. 27(e)）。

３．検討すべき論点

上記のとおり、わが国においては、従来よりセグメンテーションの変更を会計方針の変更として扱っているが、これまでと同様、セグメント区分の変更を会計方針の変更に含めて考えればよいと思われる。

しかしながら、セグメンテーションの変更は、しばしば企業あるいは企業集団における組織の大幅な見直しや管理区分の変更に伴い行われることがあり、このような場合において、遡及して作り直すことはそもそもできないのではないかとの意見もある。したがって、セグメント区分の変更の場合には、遡及することが実務上不可能な場合の手当てが必須であると考えられる。

（論点５）**報告事業体の変更**

１．国際的な会計基準との主な相違

わが国の会計基準において報告事業体の変更に関する明確な定めはないが、連結の範囲や持分法適用に関する事項は、連結財務諸表作成のための基本となる重要な事項（連結会計方針）とされている（連結財務諸表規則第 13 条）。ただし、連結の範囲又は持分法適用の範囲を変更した場合には、その旨及び変更の理由を記載することとされており、影響額等の記載までは求められていない（同第 14 条第 1 号）。

一方、国際会計基準においても、報告事業体の変更に関する定めは明示されていないが、米国基準（SFAS154）においては、報告事業体の変更の定義及び当該変更があった場合の取扱いが定められている。これによれば、報告事業体の変更とは事実上異なる報告事業体の財務諸表をもたらず変更をいうとされ、報告事業体の変更があった場合には、表示するすべての前の期間に関して新しい報告事業体の財務情報を示すために、当該変更を当該期間の財務諸表に遡及適用しなければならないとされている。

なお、SFAS 第 154 号は国際会計基準とのコンバージェンスをも目的として公表されたものであるが、報告事業体の変更については、国際会計基準との差異には挙げられていない（SFAS154. B31 参照）。このことから、国際会計基準の取扱いも米国基準と同様と考えられる。

【参考】

(1) SFAS154 para. 2f

報告事業体の変更とは、事実上異なる報告事業体の財務諸表をもたらず変更をいう。報告事業体の変更は、主として、①個々の事業体の財務諸表に代えて連結又は結合財務諸表を表示すること、②連結財務諸表が表示される事業体のグループを構成する特定の子会社を変更すること、及び③結合財務諸表に含まれる事業体を変更することに限られる。パーチェス法により会計処理する企業結合、又は FASB 解釈第 46 号（2003 年 12 月改訂）「変動持分事業体の連結」に従った持分変動事業体の連結のいずれも、報告事業体の変更ではない。

(2) SFAS154 para23

会計上の変更が事実上異なる報告事業体の財務諸表をもたらずときは、表示するすべての前の期間に関して新しい報告事業体の財務情報を示すために、当該変更を当該期間の財務諸表に遡及適用しなければならない。

(3) 報告主体の変更例⁶

- ①個別財務諸表に代えて、連結財務諸表を表示すること
- ②連結財務諸表作成の基礎となる連結グループにおける特定の子会社の変更
- ③結合財務諸表に含まれる会社の変更
- ④持分プーリング法の会計
- ⑤子会社及び投資先に適用される原価法、持分法あるいは連結法の変更。ただし、この場合において、子会社あるいは他の事業ユニットの創設、休止、購入または処分は、報告事業体の変更に該当しない⁷。

2. 検討すべき論点

上記のとおり、「報告事業体の変更」の定義の有無及び変更が行われた場合の取扱いは、日本と国際的な会計基準で大きく異なっている。

まず、連結の範囲あるいは持分法適用の範囲を変更した場合の取扱いが問題となる。わが国において連結の範囲あるいは持分法適用の範囲を変更した場合には、その旨及び変更の理由の記載が求められているのみであるため、当該範囲の変更を遡及的に修正するかどうか問題となる。また、子会社または関連会社への投資に対する評価方法を変更した場合の取扱いも問題となる。

⁶ Donald E. Kieso, Jerry J. Weygandt, and Terry D. Warfield. “Intermediate Accounting” 12th edition, John Wiley & Sons, 2007, p.1166.

⁷ 例えば、持分法以外の方法によっていた投資を持分法により処理することになった場合の遡及適用の必要性については、APB 意見書第 18 号「The Equity Method of Accounting for Investments in Common Stock」 para. 19m で定められている。

（論点６）**「遡及適用」、「遡及再表示」、「将来に向かっての適用」等の定義**

1. 国際会計基準の定め

国際会計基準第 8 号では、以下の定義を定めている（パラグラフ 5）。

遡及適用 (Retrospective application)	遡及適用とは、ある新しい会計方針が、あたかもそれが前々から適用されていたかのように、取引やその他の事象及び状態に適用することをいう。
遡及再表示 (Retrospective restatement)	遡及再表示とは、財務諸表要素の金額の認識、測定及び開示を、過年度に誤謬は発生していなかったものとして訂正することをいう。
将来に向かっての適用 (Prospective application)	将来に向かっての適用とは、会計方針の変更及び会計上の見積りの変更の影響の認識の際のそれぞれ次のことをいう。 ①方針が変更される日以後に発生する取引、他の事象及び状態に対し新しい会計方針を適用すること ②当該変更により影響を受ける当期及び将来の期間における会計上の見積りの変更の影響を認識すること。

また、表示方法の継続性について定める国際会計基準第 1 号では、再分類 (reclassification) という用語を使用している。

2. 検討すべき論点

国際会計基準においては、変更のタイプに応じて、それぞれ異なる用語を用いているが、わが国においても、これらの用語を使い分ける必要があるかどうか問題となる。

以上