

「会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」等の公表に伴う他の会計基準等(在外子会社、繰延資産)の改正について

専門研究員 市原順二

. はじめに

企業会計基準委員会(ASBJ)は、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」(「会計基準第24号」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」(「適用指針第24号」という。会計基準第24号とあわせて「会計基準第24号等」という。)の公表に関連する、過去に公表された会計基準等の改正を行っている。

会計基準第24号は、財務諸表の作成全般に幅広く関係する会計基準であり、この公表に伴う他の会計基準への影響も多岐にわたるが、本稿は、企業会計基準第24号等における取扱いに合わせてることを目的とした、次の二つの実務対応報告の改正についての解説である。

- 実務対応報告第18号「連結財務諸表作成における在外子会社の会計処理に関する当面の取扱い」(「実務対応報告第18号」という。)
- 実務対応報告第19号「繰延資産の会計処理に関する当面の取扱い」(「実務対応報告第19号」という。)

本稿では、改正された実務対応報告の改正内容を紹介するが、文中の意見にわたる部分は私見であることをあらかじめお断りしておく。

. 改正内容

1. 実務対応報告第18号の改正

(1) 会計基準第24号等の公表に伴う当面の取扱いの改正

実務対応報告第18号では、在外子会社の財務諸表が国際財務報告基準又は米国会計基準に従って作成されている場合には、「当面の取扱い」として、特定の6項目を除き、親子会社間の会計処理の統一のための連結修正を行わずに、当該財務諸表を連結財務諸表作成の基礎とできることとされており、国際財務報告基準又は米国会計基準における会計方針の変更に伴う遡及処理については、当該6項目のひとつとして、遡及処理額を当期の損益とするよう連結修正を行うことが求められている。

しかしながら、会計基準第24号の公表により、我が国の会計基準においても会計方針の変更については過年度に遡及適用することとなったため、これを当期の損益とするような修正は不要となった。そのため、今回の改正によって、上記の修正を要する6項目を5項目に減ずる変更を行っている。

(2) 会計基準第24号で求められる注記事項の準用

今回の改正では、前掲(1)の実務対応報告第18号の「当面の取扱い」に従い、国際財務報告基準

又は米国会計基準に基づいて作成された在外子会社の財務諸表を連結財務諸表作成の基礎としている場合で、当該在外子会社が会計方針の変更を行うか又は行う予定であり、その変更が連結財務諸表全体に重要な影響を及ぼすときの注記事項について、以下のとおりとしている（「当面の取扱い」なお書きを追加している。）。

- 国際財務報告基準や米国会計基準が改正されることによって在外子会社の会計方針の変更があった場合、これらの基準は、適用指針第 24 号第 5 項で例示列挙されている「会計基準等」には含まれていないものの、会計基準等の改正による会計方針の変更を行った時の注記（会計基準第 24 号第 10 項）に準じた注記を行う。
- 国際財務報告基準や米国会計基準の適用下で認められる自発的な会計方針の変更を行った場合、会計基準第 24 号における「正当な理由による会計方針の変更」で求められる注記（会計基準第 24 号第 11 項）に準じた注記を行う。
- 国際財務報告基準や米国会計基準に関して未適用の会計基準がある場合には、我が国の会計基準等における未適用の会計基準等の注記（会計基準第 24 号第 12 項）に準じた注記を行う。

(3)実務対応報告第 24 号の修正

実務対応報告第 24 号「持分法適用関連会社の会計処理に関する当面の取扱い」（「実務対応報告第 24 号」という。）では、「当面の取扱い」として、持分法の適用対象となる在外の非連結子会社及び在外の関連会社が国際財務報告基準又は米国会計基準を採用している場合、前掲(1)の実務対応報告第 18 号の取扱いに準じることができるものとしている。

このため、前掲(1)の改正の一環として、実務対応報告第 24 号についても、修正を要する 6 項目を 5 項目に減じることとしている。

なお、実務対応報告第 24 号における、上記の実務対応報告第 18 号を準用する定めは、会計処理の原則及び統一に関するものであるため、(2)で述べた、今回の改正によって実務対応報告第 18 号に追加された注記事項の定め（「当面の取扱い」なお書き）までも準用するものではない点に留意が必要である。

2. 実務対応報告第 19 号の改正

繰延資産の会計処理については、原則的には、他の一般的な会計方針と同様、継続的な会計方針の適用が求められるが、繰延資産の場合、その繰延資産の種類は同じであっても、それぞれその支出内容に著しい変化がある場合には、新たな会計事実の発生として、直近の会計処理方法とは異なる会計処理方法を選択することを許容しており、改正前の実務対応報告第 19 号では、そのときには、追加情報として、会計方針の変更を行った時と同様の開示、具体的にはその変更を行った旨、その理由、その変更による影響額の注記を求めていた。

しかしながら、会計基準第 24 号の公表により、会計方針の変更を行った場合は、原則として遡及適用による影響額等注記が新たに定められた（会計基準第 24 号第 11 項）ため、新たな会計事実の発生の場合には、従来と同様の注記となるよう、表現の修正を行った（図表 1）。

(図表1) 実務対応報告第19号の改正による新たな会計事実の発生の場合の注記事項

改正前	改正後
<ul style="list-style-type: none"> ● 会計方針を変更した場合に記載することが要求されている事項と同様の事項 ● 会計方針の変更として取り扱わなかった理由 	<ul style="list-style-type: none"> ● 直近の会計処理とは異なる会計処理方法を選択した旨 ● 引き続き同一の会計処理方法を採用したと仮定した場合と比較したときの影響額 ● 会計方針の変更として取り扱わなかった理由

・適用時期等

1. 適用時期

これらの実務対応報告の改正は会計基準第24号等の公表に伴うものであることから、会計基準第24号等と同様となる。会計基準第24号等は平成23年4月1日以後開始する事業年度の期首以後の会計上の変更及び誤謬の訂正(未適用の会計基準に関する注記(会計基準第12号)については平成23年4月1日以後開始事業年度)から適用されることとなる。早期適用は認められていない。

2. 経過的な取扱い

今回の実務対応報告の改正は、会計基準第24号の公表に伴うものであるため、会計基準第24号の公表自体が会計基準第24号の定める会計基準等の改正に該当しない(会計基準第24号第60項)のと同様、これらの実務対応報告の改正も会計基準第24号の定める会計基準等の改正には該当しない。

したがって、例えば国際財務報告基準を採用している在外子会社において会計基準第24号の適用初年度の前年度に自発的な会計方針の変更を行い、連結財務諸表作成過程において、遡及処理された在外子会社の財務諸表について改正前実務対応報告第18号に従って連結上の修正を行った場合、翌期(会計基準第24号の適用初年度)において、過年度における改正前実務対応報告第18号に基づく連結上の修正を行ったままの状態でご当該期の連結財務諸表を作成することとなる点に留意する必要があります(図表2参照)。

(図表2) 国際的な会計基準において会計方針の変更を遡及した場合の取扱い

会計基準第24号の適用初年度の前年度に在外子会社で会計方針の変更があったケース

(2期比較の財務諸表を作成する場合)

		N-2年度	N-1年度 (会計方針の変更 を行った年度)	N年度 (会計基準第24号 の適用初年度)
適用初年度の 前年	連結財務諸表作成の 基礎となる在外子会	遡及処理された財 務諸表	遡及処理された財 務諸表	

度における財務諸表（N-1年度）	社の個別財務諸表			
	連結財務諸表	改正前実務対応報告に従い遡及処理されていない状態に連結修正	改正前実務対応報告に従い遡及処理されていない状態に連結修正	
適用初年度における財務諸表（N年度）	連結財務諸表作成の基礎となる在外子会社の個別財務諸表		遡及処理された財務諸表	
	連結財務諸表		改正前実務対応報告に従い遡及処理されていない状態に連結修正	

以 上