

第1回：会計基準における主な論点

2010.07.22

(2013.11.21 更新)

新日本有限責任監査法人 公認会計士 江村羊奈子

公認会計士 井澤依子

1. はじめに

日本の会計基準では、従来、財務諸表の遡及処理は行われていませんでしたが、IFRS との長期コンバージェンス項目として検討が重ねられ、平成 21 年 12 月 4 日に「会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」(企業会計基準第 24 号、以下、過年度遡及会計基準)と同適用指針(企業会計基準適用指針第 24 号、以下、適用指針)が公表されました。この結果、平成 23 年 4 月 1 日以後開始する事業年度の期首以後、会計方針や表示方法の変更、過去の誤謬の訂正があった場合には、あたかも新たな会計方針や表示方法等を過去の財務諸表にさかのぼって適用していたかのように会計処理又は表示の変更等を行うこととなりました。

本稿では、過年度遡及会計基準の概要と、適用に当たっての実務上の留意点を説明します。なお、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申し添えます。

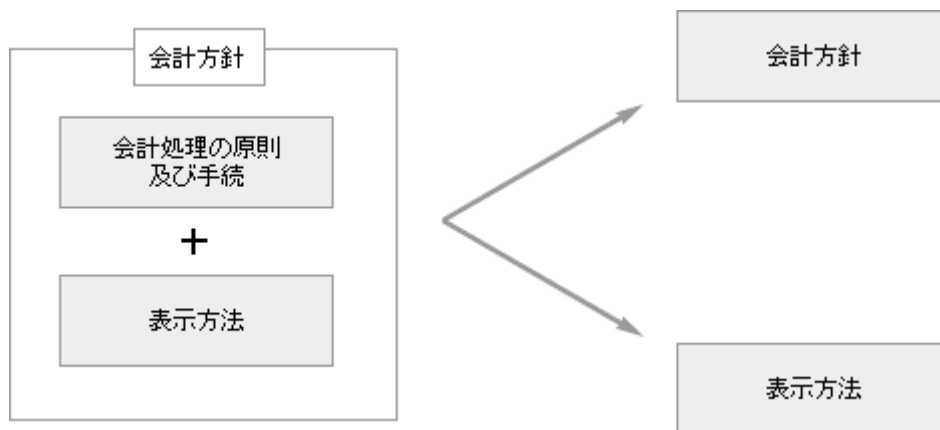
2. 会計基準における主な論点

- 会計方針の変更と表示方法の変更については、原則として遡及処理します。⇒【3(2)、4、5】
- 過去の誤謬の訂正についても、会計基準上は原則として遡及処理することとされていますが、金融商品取引法上は訂正報告書の制度が存在するため、遡及処理に係る規定は通常は適用されないと考えられます。⇒【3(2)、7】
- 会計上の見積りの変更(例えば有形固定資産の耐用年数の変更など)は遡及処理せず、その影響は将来に向けて認識します。⇒【3(2)、6(1)】
- 減価償却方法の変更については、会計上の見積りの変更と同様に、遡及修正は行いません。⇒【6(3)】
- 臨時償却が廃止されました。⇒【6(4)】
- 金融商品取引法上、比較情報という概念が導入され、当期の財務諸表の一部を構成する比較情報として対応する前期の財務情報が含まれます。⇒【3(3)(4)】
- すでに公表されているものの、まだ適用されていない新しい会計基準等がある場合、「未適用の会計基準等に関する注記」が求められます。⇒【4(4)】
- 個別財務諸表における適用については、特段の取扱いは設けず、連結財務諸表と同様の取扱いとなりますが、注記については一部簡略化が図られています。⇒【8(1)】

3. 会計上の変更及び過去の誤謬の訂正の会計処理

(1) 会計方針の定義

日本では従来、会計方針の定義に、会計処理の原則及び手続きと表示方法が含まれるものとされてきました。しかし、国際的な会計基準では、会計方針と表示方法とが切り離されて定義されています。国際的な会計基準とのコンバージェンスの観点も踏まえ、会計上の取扱いが異なるものは別々に定義することが適当であると考えられることから、過年度遡及会計基準では、会計方針と表示方法を別々に定義した上で、それぞれについての取扱いを定めることとされました(過年度遡及会計基準 37)。



(2) 新基準適用後の原則的な取扱い

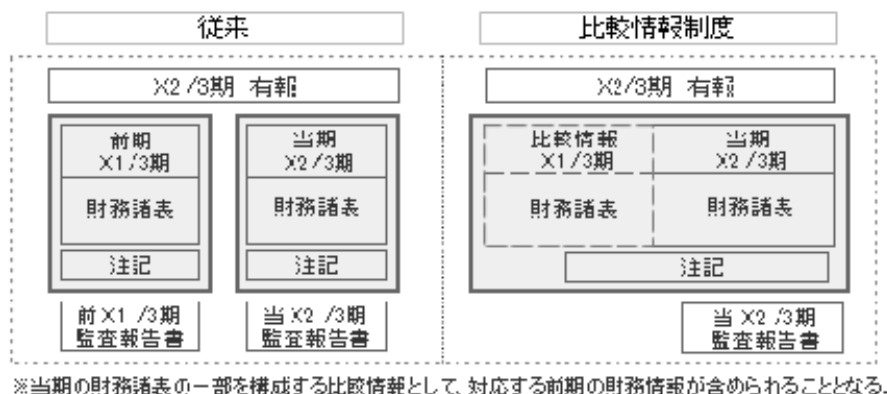
会計上の変更及び過去の誤謬の訂正は、原則として以下のとおりに取り扱われることとなっています。会計上の見積りの変更については、従来の取扱いと同様に遡及処理しないものとされましたが、その他については、遡及処理することとされています。遡及処理については、国際的な会計基準を参考に、それぞれの変更項目により、「遡及適用」「財務諸表の組替え」「修正再表示」に分けて定義されています(過年度遡及会計基準 4)。

		従来の取扱い	新基準適用後の原則的な取扱い
会計上の変更	会計方針の変更	変更の影響を当期または当期以降の財務諸表に反映	遡及処理する (遡及適用)
	表示方法の変更	当期の財務諸表から変更	遡及処理する (財務諸表の組替え)
	会計上の見積りの変更	変更の影響を当期または当期以降の財務諸表に反映	従来の取扱いと同様に、遡及処理しない
過去の誤謬の訂正		前期損益修正として処理	遡及処理する (修正再表示)

(3) 比較情報制度の導入

過年度遡及会計基準を踏まえ、金融商品取引法上、比較情報制度が導入されました。比較情報とは、当事業年度(当連結会計年度)に係る(連結)財務諸表((連結)附属明細表を除く)に記載された事項に対応する前事業年度(前連結会計年度)に係る事項をいいます(財規 6 条、連結財規 8 条の 3)。従来は、当期の有価証券報告書には、前期の有価証券報告書に載っていた前期の財務諸表がそのまま記載され、前期の監査報告書のコピーが添付されていました。比較情報制度導入後は、当期の財

務諸表の一部を構成する比較情報として、対応する前期の財務情報が含まれることとなり、比較情報を含めた当期の財務諸表に対するものとして監査報告書が発行されます。



(4)比較情報の開示

①定性的情報の取扱い

比較情報の開示について、財務諸表等規則ガイドライン 6 では、以下のように定められています(連結財務諸表は、連結財務諸表規則ガイドライン 8 の 3)。

定量的情報	当事業年度に係る財務諸表において記載されたすべての数値について、原則として、対応する前事業年度に係る数値を含めなければならない。
定性的情報	当事業年度に係る財務諸表の理解に資すると認められる場合には、前事業年度に係る定性的な情報を含めなければならない。

このことから、定性的情報については、当期の(連結)財務諸表の理解に資すると認められるか否か、慎重に判断して、開示の要否を決定する必要があると考えます。例えば「重要な会計方針」(財規 8 条の 2 参照)の開示に際しては、前事業年度と当事業年度の 2 期間について開示する必要はなく、当事業年度の開示のみで足りると考えられます(日本公認会計士協会「比較情報の取扱いに関する研究報告(中間報告)」(以下、研究報告)Ⅱ1.)。

また、前期末における重要な後発事象(開示後発事象)であり、当期の財務諸表に反映されている事象については、当期の財務諸表において比較情報として開示する意義が乏しいことから、基本的には当該後発事象の開示は不要であると考えられます。一方、係争事件の経過のように、さまざまな経緯を経るものについては、一度後発事象として開示された事象であっても、すでに開示された事項を更改・補正したり、もしくはその経緯そのものを適切な注記の箇所において開示したりすることが有用であることも考えられます(研究報告Ⅱ10.)。

②連結財務諸表への移行等に伴う取扱い

前期まで個別財務諸表のみを開示していた会社が、株式取得で連結子会社ができることにより、初めて連結財務諸表を作成する場合には、当年度の連結財務諸表に対応する比較情報は存在しないことから、開示は不要とされています(研究報告Ⅱ2.)。また、従来連結の範囲に含めていなかった子会社について、重要性が高まったことから連結子会社として取り扱う場合、連結範囲の変更は会計方針

の変更には該当しないことから、比較情報である前期の連結財務諸表は修正されません(研究報告Ⅱ 4.)。なお、連結子会社の事業年度等に関する事項の変更や、親会社及び子会社の決算日の変更についても、会計方針の変更には該当しないため、遡及適用の対象にはなりません(研究報告Ⅱ 5.)。

第 2 回：会計方針の変更

2010.07.28

(2013.11.21 更新)

新日本有限責任監査法人 公認会計士 江村羊奈子

公認会計士 井澤依子

4. 会計方針の変更

(1) 会計上の原則的な取扱い

① 会計基準等の改正に伴う会計方針の変更の場合

会計基準等に特定の経過的な取扱いが定められていない場合には、新たな会計方針を過去の期間の全てに遡及適用します。遡及適用する期間は、必要な場合には、会社設立時までさかのぼることになるものと考えます。

経過措置が定められている場合には、その定めに従います(過年度遡及会計基準 6(1))。会計基準等の改正には、既存の会計基準等の改正又は廃止のほか、新たな会計基準等の設定が含まれます。また、会計基準等を早期適用する場合も含まれます(過年度遡及会計基準 5(1))。

②①以外の正当な理由による会計方針の変更(自発的な会計方針の変更)の場合

新たな会計方針を過去の期間の全てに遡及適用します(過年度遡及会計基準 6(2))。

③ 遡及適用の場合の表示上の取扱い

遡及適用する場合には、遡及適用の影響額を、表示する財務諸表のうち、最も古い期間の期首の資産、負債及び純資産の額に反映するとともに、各期間の財務諸表には、各期間の影響額を反映させます(過年度遡及会計基準 7)。

具体的には、会社法計算書類であれば、単年度表示のため、遡及適用の影響額を株主資本等変動計算書の当期首の数値に反映することとなり、有価証券報告書であれば、二期比較で開示するため、株主資本等変動計算書の前期首の数値に反映することとなるものと考えられます。

以下の設例のように、第 2 期に棚卸資産の評価方法を先入先出法から総平均法に変更した場合、第 1 期の財務諸表について、総平均法により遡及処理を行い、その数値を基に第 2 期の財務諸表を作成することになります。

有価証券報告書では、遡及処理後の第 1 期財務諸表と第 2 期財務諸表を開示することになります。この設例では設立 2 期目での会計方針の変更のため、第 1 期の株主資本等変動計算書の期首残高への影響はありません。

一方、会社法計算書類では遡及処理後の第 2 期財務諸表のみ開示されるため、遡及適用の影響額は、以下図表のとおり、第 2 期の株主資本等変動計算書の期首残高に反映させます。

< 設例 >

【前提条件】

1. A社は設立2期目であり、当期から棚卸資産の評価方法を先入先出法から総平均法に変更した。
2. 法定実効税率は40%とし、当期の法人税等は当期中に支払い済みとする。
3. 遡及修正による過年度損益の増減などについては、課税所得に影響を及ぼさないものとする。
4. 棚卸資産の会計方針の変更による影響額は以下のとおりである。

	第1期期首残高	第1期末残高
先入先出法 (従来の方法)	0	200
総平均法 (遡及適用)	0	300

【第1期の貸借対照表】

	遡及処理前 (先入先出法)	遡及処理後 (総平均法)	差額
資産の部			
現金預金	160	160	—
棚卸資産	200	300	100
資産合計	360	460	100
負債の部			
繰延税金負債	—	40	40
純資産の部			
資本金	300	300	—
利益剰余金	60	120	60
負債・純資産合計	360	460	100

【第1期の損益計算書】

	遡及処理前 (先入先出法)	遡及処理後 (総平均法)	差額
売上高	520	520	—
売上原価	400	300	-100
販管費	20	20	—
税引前利益	100	200	100
法人税等	40	80	40
当期純利益	60	120	60

【会計方針の変更に伴う修正仕訳】

棚卸資産	100	／	売上原価	100
法人税等調整額	40	／	繰延税金負債	40

【会計法の株主資本等変動計算書】

	第1期	第2期
	(省略)	
利益剰余金		
当期首残高	0	60
会社方針の変更による累積的影響額	0	60
遡及処理後当期首残高	0	120
当期変動額(当期純利益)	60	100
当期末残高	60	220

(2)原則的な取扱いが実務上不可能な場合

会計基準では、遡及適用が実務上不可能な場合について、例外的な取扱いを定めています(過年度遡及会計基準 8)。

①遡及適用が実務上不可能な場合

- 過去の情報が収集・保存されておらず、合理的な努力を行っても、遡及適用による影響額を算定できない場合
- 過去における経営者の意図について仮定することが必要な場合(例えば資産の保有目的など、何らかの過年度の経営者の意図を仮定することを伴う場合)
- 見積りに用いる情報について、過去の財務諸表が作成された時点で入手可能であったものと、その後判明したものとに、客観的に区別することが時の経過により不可能な場合

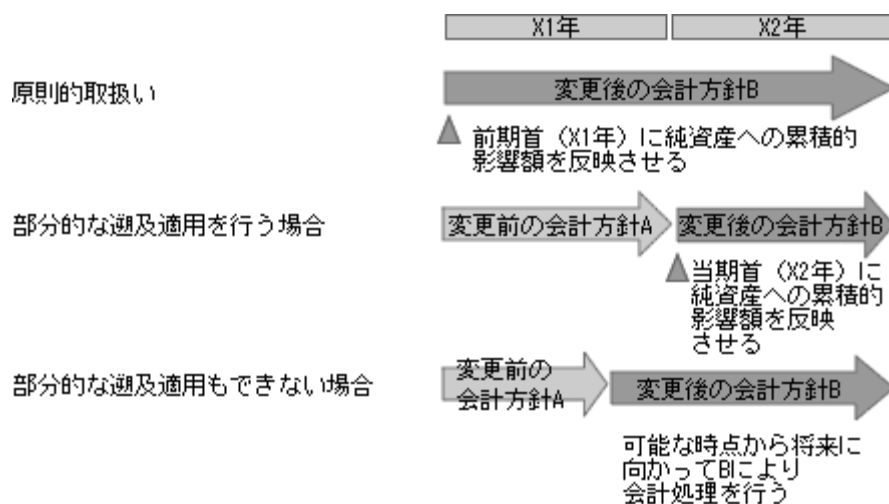
②遡及適用が実務上不可能な場合の取扱い

i) 部分的な遡及適用を行う場合(過年度遡及会計基準 9(1))

累積的影響額は算定できるが、各期間への影響額を正確に配分することができない場合には、遡及適用が実行可能な最も古い期間の期首時点で累積的影響額を算定し、当該期首から将来に向かって変更後の会計方針を適用します。

ii) 部分的な遡及適用もできない場合(過年度遡及会計基準 9(2))

累積的影響額が算定できない場合には、期首以前の実行可能な最も古い日から将来にわたり新たな会計方針を適用します。



(3) 会計方針の変更を行った場合の注記

会計方針の変更に関しては、国際的な会計基準と同様に、原則として遡及適用を求めることとされたため、注記項目についても国際的な会計基準とほぼ同様の注記項目となるよう、充実が図られています(過年度遡及会計基準 49)。

会計方針の変更を行った場合の注記は、会計基準等の改正に伴う変更の場合と、自発的な変更の場合に分けて、以下のように定められています。表のうち、②、⑥、⑦及び⑧は両者共通の注記事項です。

【会計方針の変更を行った場合の注記事項(会計基準 10、11)】

	会計基準等の改正に伴う会計方針の変更	自発的な会計方針の変更
①	会計基準等の名称	—
②	会計方針の変更の内容	
③	経過的な取扱いに従った場合、その旨及び取扱いの概要	—
④	経過的な取扱いが将来に影響を及ぼす可能性がある場合には、その旨及び将来への影響。ただし、将来への影響が不明又はこれを合理的に見積もることが困難である場合には、その旨	—
⑤	—	会計方針の変更を行った正当な理由
⑥	表示期間のうち過去の期間について、影響を受ける財務諸表の主な表示科目に対する影響額及び1株当たり情報に対する影響額。ただし、遡及適用を行っていないときには、実務上算定が可能な、影響を受ける財務諸表の主な表示科目に対する影響額及び1株当たり情報に対する影響額	
⑦	表示されている最も古い期間の期首純資産に反映された遡及適用の累積的影響額。ただし、部分的な遡及適用を行っている場合は、累積的影響額を反映させた期における影響額。部分的な遡及適用もできない場合はその旨	
⑧	原則的取扱いが不可能な場合には、その理由、会計方針の変更の適用方法及び適用開始時期	

適用指針の設例に記載されている注記例（自発的な会計方針の変更の場合）は以下のとおりです。なお、注記の右側の丸数字は、上表と対応しており、注記の項目を示しています。（会計方針の変更）

<p>当社における、商品及び製品の評価方法は、従来、主として総平均法によっていたが、○○○(正当な理由の内容を記載する。)のため、当連結会計年度から先入先出法に変更した。当該会計方針の変更は遡及適用され、前連結会計年度については遡及適用後の連結財務諸表となっている。</p>	<p>⑤ ②</p>
<p>この結果、遡及適用を行う前と比べて、前連結会計年度の連結貸借対照表は、商品及び製品、利益剰余金がそれぞれ100百万円、60百万円増加し、前連結会計年度の連結損益計算書は、売上原価が40百万円減少し、営業利益、経常利益及び税金等調整前当期純利益がそれぞれ同額増加し、少数株主損益調整前当期純利益及び当期純利益が24百万円増加している。前連結会計年度の連結キャッシュ・フロー計算書は、税金等調整前当期純利益が40百万円増加し、棚卸資産の増減額が40百万円減少している。</p>	<p>⑥</p>
<p>前連結会計年度の期首の純資産の帳簿価額に反映された会計方針の変更の累積的影響額により、連結株主資本等変動計算書の利益剰余金の遡及適用後の期首残高は36百万円増加している。</p>	<p>⑦</p>
<p>なお、1株当たり情報に与える影響は、当該箇所に記載している。</p>	<p>⑧</p>

(4)未適用の会計基準等に関する注記

決算日までに新たに公表された新しい会計基準等のうち、未適用のものがある場合、以下の事項を注記することが求められます(過年度遡及会計基準 12)。IFRS や米国基準を適用している子会社(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」参照)も記載の対象となり、このような子会社がある場合、IFRS や米国基準の改正についても把握する必要があるため、留意が必要です。なお、重要性の乏しいものについては、開示を省略することができるものとされています(財規 8 の 3 の 3、連結財規 14 の 4)。

未適用の会計基準等に関する注記
新しい会計基準等の名称及び概要
適用予定日(早期適用する場合には早期適用予定日)に関する記述 ⇒まだ経営上の判断を行っていない場合にはその旨を注記
新しい会計基準等の適用による影響に関する記述
⇒影響を定量的に把握していない場合には、定性的な情報を注記(適用指針 11)

第3回：表示方法の変更と会計上の見積りの変更

2010.07.29

(2013.11.21 更新)

新日本有限責任監査法人 公認会計士 江村羊奈子

公認会計士 井澤依子

5. 表示方法の変更

(1) 会計上の原則的な取扱い

表示方法についても、原則として每期継続して適用する必要があります。

ただし、次のいずれかの場合には、変更が認められます(過年度遡及会計基準 13)。

- 表示方法を定めた会計基準又は法令等の改正により表示方法の変更を行う場合
- 会計事象等を財務諸表により適切に反映するために表示方法の変更を行う場合

表示方法を変更した場合には、会計方針の変更の場合と同様に、遡及処理の考え方を導入し、原則として表示する過去の財務諸表について、新たな表示方法に従い財務諸表の組替えを行います(過年度遡及会計基準 14、52)。

なお、会計方針の変更と同様に、原則的な取扱いが実務上不可能な場合の取扱いも設けられています(過年度遡及会計基準 15)。

(2) 表示方法の変更に関する注記

表示方法の変更を行った場合には、次の事項を注記します(過年度遡及会計基準 16)。

表示方法の変更
財務諸表の組替えの内容
財務諸表の組替えを行った理由
組み替えられた過去の財務諸表の主な項目の金額
原則的な取扱いが実務上不可能な場合にはその理由

(3) 会計方針の変更と表示方法の変更の区別

表示方法の変更には、財務諸表における同一区分内での科目の独立掲記、統合あるいは科目名の変更及び重要性の増加に伴う表示方法の変更のほか、財務諸表の表示区分を超えた表示方法の変更も含まれます(過年度遡及会計基準 4(6)、適用指針 4)。そして、会計方針の変更と表示方法の変更との区分は、表示方法の変更が会計処理の変更を伴うものであるかどうか、具体的には「資産及び負債並びに損益の認識又は測定について変更を伴う場合」かどうかにより判断されます(適用指針 7、19)。

従って、例えば営業外収益から売上高に表示区分を変更する場合において、「資産及び負債並びに損益の認識又は測定について変更を伴う場合」は会計方針の変更であり、「資産及び負債並びに損

益の認識又は測定について変更を伴わない場合」は表示方法の変更として取り扱われることとなります。

(4)注記に関する表示方法の変更

表示方法とは、財務諸表の作成に当たって採用した表示の方法であり、注記による開示も含まれるため(過年度遡及会計基準 4(2))、貸借対照表や損益計算書等の財務諸表本表だけでなく、数値情報の注記を変更する場合も表示方法の変更該当します。従って、原則としては、前期の注記の組替えを行い表示方法の変更に関する注記を行うことになると考えられます(過年度遡及会計基準 14、16)。具体的には、以下のようなケースが挙げられます。

- 損益計算書上、販売費及び一般管理費の科目に一括掲記している場合の「主要な費目及びその金額の注記」(連結財規 55 条第 1 項、財規 85 条第 1 項)において、前事業年度まで「その他」に含めていた費目を、重要性が高まったことから独立科目として別掲するケース
 - 税効果会計に関する「繰延税金資産及び繰延税金負債の発生の主な原因別の内訳」(連結財規 15 条の 5 第 1 項①、財規 8 条の 12 第 1 項①)や「法定実効税率と税効果会計適用後の負担率の間に重要な差異があるときの、当該差異の原因となった主要な項目別の内訳」(連結財規 15 条の 5 第 1 項②、財規 8 条の 12 第 1 項②)の注記において、別掲項目を変更するケース
- なお、重要性が乏しい場合には、表示方法の変更に関する注記を省略することができるとされており(連結財規 14 条の 5、財規 8 条の 3 の 4 第 3 項)、重要性を考慮した上で注記の要否を検討することになると考えられます。

6. 会計上の見積りの変更

(1)会計上の原則的な取扱い

会計上の見積りに関しては、従来、過去の財務諸表にさかのぼって処理することは求められていません。また、国際的な会計基準においても、新しい情報によってもたらされるものであるとの認識から、遡及処理をせず、影響を将来に向けて認識するという考え方がとられています。このため、会計上の見積りの変更に関しては、従来の取扱いと同様に遡及処理をせず、その影響を当期以降の財務諸表において認識することとされています(過年度遡及会計基準 17、55)。

会計上の見積りの変更が行われた場合、以下の会計処理を行います。

- 当該変更が変更期間のみに影響する場合 ⇒ 当該変更期間に会計処理
- 当該変更が将来の期間にも影響する場合 ⇒ 将来にわたり会計処理

(2)会計上の見積りの変更に関する注記

会計上の見積りの変更を行った場合には、次の事項を注記します(過年度遡及会計基準 18)

会計上の見積りの変更
会計上の見積りの変更の内容
変更による影響額等 <ul style="list-style-type: none"> ■ 当期に影響を及ぼす場合には当期への影響額 ■ 当期への影響がない場合でも将来に影響を及ぼす可能性があり、その金額を合理的に見積もることができる場合には、当該影響額(将来への影響額を合理的に見積もることが困難な場合にはその旨)

(3)会計方針の変更との区別が困難なケース

①会計方針の変更との区別が困難な場合

会計方針の変更と会計上の見積りの変更を区別することが困難な場合については、会計上の見積りの変更と同様に取り扱い、遡及適用は行わないこととされています。ただし、一定の注記を行う必要があります(過年度遡及会計基準 19)。

②減価償却方法の変更の取扱い

従来わが国では、減価償却方法が会計方針の一つとされており、減価償却方法の変更は会計方針の変更として取り扱われていますが、国際的な会計基準においては、会計上の見積りの変更と同様に取り扱い、遡及適用の対象とはされていないため、減価償却方法の変更についての取扱いが別途規定されています。

有形固定資産等の減価償却方法及び無形固定資産の償却方法は、会計方針に該当しますが、減価償却方法の変更は、会計方針の変更を会計上の見積りの変更と区別することが困難な場合(過年度遡及会計基準 19 参照)に該当するものとし、会計上の見積りの変更と同様に扱い、遡及適用は行いません(過年度遡及会計基準 20)。

(4)臨時償却の廃止(過年度遡及会計基準 57)

固定資産の耐用年数の変更等について、従来は臨時償却による方法も認められていましたが、国際的な会計基準とのコンバージェンスの観点も踏まえ、臨時償却は廃止し、当期以降の費用配分に影響させる方法のみを認める取扱いとすることとされています。

(5)引当金過不足修正額の取扱い

従来、過年度における引当金過不足修正額については、前期損益修正として特別損益に表示することが一般的でしたが、当期中の状況変化により会計上の見積りの変更を行ったときの差額や、実績が確定した際の見積金額との差額は、その変更があった期又は実績が確定した期に、その性質により営業損益・営業外損益として処理することとなっています(過年度遡及会計基準 55)。

なお、引当金の過不足が計上時の見積り誤りに起因する場合には、過去の誤謬に該当します。従って、引当金過不足修正額が発生した場合には、過去の財務諸表作成時に入手可能な情報に基づいて最善の見積りを行っているかどうか確認することが求められます。

第4回：過去の誤謬の訂正とその他の論点

2010.07.29

(2013.11.21 更新)

新日本有限責任監査法人 公認会計士 江村羊奈子

公認会計士 井澤依子

7. 過去の誤謬の訂正

(1) 会計上の取扱い

これまで、過去の財務諸表における誤謬が発見された場合には、過去の誤謬は前期損益修正項目として当期の損益で修正する方法が示されており、修正再表示する方法は定められていませんでしたが、過年度遡及会計基準においては次の方法により「修正再表示」を行うこととし、遡及処理することとされています(過年度遡及会計基準 21)。

なお、過去の誤謬については、修正再表示が実務上不可能な場合の取扱いは、過年度遡及会計基準上は明示されていません。ただし、まれに実務において誤謬の修正再表示が不可能な場合が生じる可能性を否定するものではないとされています(過年度遡及会計基準 67)。

また、過去の誤謬を前期損益修正項目として当期の特別損益で修正する従来の取扱いは、比較情報として表示される過去の財務諸表を修正再表示する方法に変更されることになりましたが、重要性の判断に基づいて、過去の財務諸表を修正再表示しない場合は、損益計算書上、その性質により、営業損益又は営業外損益として認識するものと考えられます(過年度遡及会計基準 65)。

(2) 過去の誤謬に関する注記

過去の誤謬の修正再表示を行った場合には、次の事項を注記します(過年度遡及会計基準 22)。

過去の誤謬に関する注記
過去の誤謬の内容
表示期間のうち過去の期間について、影響を受ける財務諸表の主な表示科目に対する影響額及び1株当たり情報に対する影響額
表示されている最も古い期間の期首純資産に反映された修正再表示の累積的影響額

(3) 過去の誤謬と訂正報告書との関係

過去の誤謬を修正再表示する場合は、その項目が重要であると判断した場合と考えられます(過年度遡及会計基準 35)。一方、重要な事項の変更その他公益又は投資家保護のため訂正の必要があると認められた場合には、訂正報告書を提出しなければならないとされています(金融商品取引法 24条の2、7条参照)。一般的には過去の誤謬を比較情報として示される前期数値を修正再表示することにより解消することはできないと考えられることから(新起草方針に基づく改正版「監査基準委員会報告書第63号『過年度の比較情報—対応数値と比較財務諸表』」の公表について 前書文)、金融商品取引法に基づく開示において、修正再表示に係る規定は通常は適用されない、すなわち修正再表示に先立ち、訂正報告書が提出されることになると考えられます。

金商法の場合(有価証券報告書)	会社法の場合(計算書類)
訂正報告書が提出されることとなり、修正再表示に係る規定は適用されない。	修正再表示に係る規定が適用される。 ※確定済みの過年度の計算書類について自動的に修正されるわけではない

(4)過去の誤謬と会社法決算との関係

会計基準上の過去の誤謬による修正再表示を行ったからといって、確定済みの過年度の計算書類について自動的に修正されるわけではありません。

過去の誤謬に重要性があり、会社法の過年度の計算書類も修正を行う必要がある場合は、会社法の過年度の計算書類を確定する必要がありますが、その場合には、監査及び株主総会等の承認等の確定手続を全て行う必要があります。当期の計算書類は、修正後の過年度の計算書類及び会計帳簿を基礎として、それらとの連続性を保った上で作成されることとなります。従って、この場合には過年度の分配可能額にも影響が生じることになります。

一方、過去の誤謬が会社法上重要ではない場合には、確定済みの過年度の計算書類の修正は行わず、当期の計算書類は、当期の期首残高として、前期末の期末残高に誤謬の修正の累積的影響額を加えたものを用いて作成されることとなります。従って、過年度の分配可能額の計算には影響は及ばないこととなります。

8. その他の個別論点

(1)個別財務諸表上の取扱い

過年度遡及会計基準では、個別財務諸表上の適用に関する特段の取扱いは設けず、連結財務諸表と同様の取扱いを行うものとされています(過年度遡及会計基準 33、34 参照)。なお、会計方針の変更に関する注記及び表示方法の変更に関する注記については、連結財務諸表における注記と個別財務諸表における注記が同一であるときには、個別財務諸表においてはその旨の記載をもって代えることができることとされ、一部簡略化した取扱いとされています(過年度遡及会計基準 10～12、16)。

(2)重要性

過年度遡及会計基準の全ての項目について、財務諸表利用者の意思決定への影響に照らした重要性が考慮され、金額的重要性と質的重要性の両面を考慮して判断することとされています。

金額的重要性の具体的な判断基準は、企業の個々の状況によって異なり得ると考えられますが、①損益への影響額又は累積的影響額が重要であるかどうかにより判断する考え方、②損益の趨勢(すうせい)に重要な影響を与えているかどうかにより判断する考え方、③財務諸表項目への影響が重要であるかどうかにより判断する考え方などが挙げられています。

また、質的重要性は、企業の経営環境、財務諸表項目の性質、又は誤謬が生じた原因などにより判断することが考えられます(過年度遡及会計基準 35 参照)。

(3)原価計算における簡便的な方法

会計方針の変更が製造原価等に影響を与える場合には、原則的には棚卸資産及び売上原価等の金額の計算において新たな会計方針により算定する必要がありますが、簡便的に、製造原価における影響額を算出した上で、棚卸資産及び売上原価等に合理的な方法で配賦する方法も考えられるとされています。また、差額に重要性が乏しいと考えられる場合には、全額売上原価に含めて処理する方法も容認されています(過年度遡及会計基準 46)。