

会計上の変更と誤謬の訂正に関する会計処理 ： 会計基準の国際的コンバージェンスの影響

KIKUYA, Masato / 菊谷, 正人

(出版者 / Publisher)

法政大学経営学会

(雑誌名 / Journal or Publication Title)

経営志林 / The Hosei journal of business

(巻 / Volume)

47

(号 / Number)

1

(開始ページ / Start Page)

51

(終了ページ / End Page)

66

(発行年 / Year)

2010-04

(URL)

<https://doi.org/10.15002/00008711>

〔論 文〕

会計上の変更と誤謬の訂正に関する会計処理

— 会計基準の国際的コンバージェンスの影響 —

菊 谷 正 人

I 開 題

従来、わが国では、会計方針の変更、会計上の見積りの変更、過年度の誤謬の訂正に対しては、注記による開示あるいは前期損益修正（特別損益）として処理されてきた。ただし、国際的な会計基準（米国基準、英国基準、国際会計基準・国際財務報告基準等）では、企業が自発的に会計方針や表示方法を変更した場合には、過去の財務諸表を新たな方法で遡及処理することが既に求められていた。

平成13年（2001年）7月26日に新しい会計基準設定機関（民間団体）として発足した「企業会計基準委員会」（Accounting Standards Board of Japan: 以下、ASBJ という）は、会計基準の国際的収斂（international convergence）の観点から、国際会計基準委員会（International Accounting Standards Committee: 以下 IASC と略す）が作成していた「国際会計基準」（以下、IAS という）及び IASC を改組・改称して2001年4月に設置された国際会計基準審議会（International Accounting Standards Board: 以下 IASB と略す）が作成・公表している「国際財務報告基準」（*International Financial Reporting Standard*: 以下、IFRS と略す）に収斂する形で新会計基準を矢継早に設定している。とりわけ、平成18年（2006年）3月に開催された ASBJ/IASB 共同プロジェクト（IFRS との差異の縮小化）の第3回会合において、「会計上の変更の遡及処理」は、長期プロジェクト項目の中で特に優先して取り組むべき項目の一つとして位置づけられた。また、平成18年5月に施行された「会社計算規則」においても、従来の商法では明示されていなかった過年度事項の修正を前提とした計算書類の作成・修正後過年度事項

の参考情報の提供を妨げないことが明確にされた（「会計基準」27項）。

このような国内外の状況の下、ASBJ は平成19年（2007年）3月に「過年度遡及修正専門委員会」を設置し、7月には「過年度遡及修正に関する論点の整理」（以下、「論点整理」という）を公表している。さらに8月には、ASBJ と IASB との間で「東京合意」（会計基準のコンバージェンスの加速化に向けた取組みへの合意）が締結され、これに伴い ASBJ は、過年度遡及修正項目について平成23年（2011年）6月末までにコンバージェンスを行うことを目標とした。基本的には、2003年（平成15年）12月に改訂・公表された国際会計基準第8号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬^①」（*International Accounting Standard 8 "Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors"*: 以下、IAS8（2003改訂）という）等を参照しながら、「論点整理」を平成20年（2008年）6月に部分修正した「会計上の変更及び過去の誤謬に関する検討状況の整理」に基づいて公開草案第33号「会計上の変更及び過去の誤謬に関する会計基準（案）」が平成21年（2009年）4月に公表された。この公開草案第33号に対して寄せられた意見等を参考にして、企業会計基準第24号「会計上の変更及び過去の誤謬に関する会計基準」（以下、「会計基準」と略す）及び企業会計基準適用指針第24号「会計上の変更及び過去の誤謬に関する会計基準の適用指針」（以下、「適用指針」と略す）が平成21年12月4日に ASBJ から公表された（平成23年4月1日以後開始する事業年度の期首以後に行われる「会計上の変更」及び「誤謬の訂正」から適用される）（「会計基準」27～28項、（23項））。

「会計基準」は、IAS8（2003改訂）と同様に、期間比較可能性と企業間比較可能性の向上・財務諸表の意思決定有用性を高めるために、過年度遡及修正を採用した。本稿では、わが国の「会計基準」及び「適用指針」における会計処理方法をIAS8（2003改訂）等と比較・検討しながら、その問題点を指摘する。

Ⅱ 会計上の変更に関する会計処理

1 会計上の変更の意義と種類

「会計基準」（4項（4））によれば、「会計上の変更」とは、「会計方針の変更」、「表示方法の変更」及び「会計上の見積りの変更」をいう。過去の財務諸表における「誤謬の訂正」は、「会計上の変更」には該当しない。

ここに「会計方針」とは、財務諸表の作成に当たって採用した会計処理の原則及び手続をいう。「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（注記による開示も含む）をいい、財務諸表の科目分類、科目配列及び報告様式が含まれる（「会計基準」4項（1）、（2））。「会計基準」公表前では、「企業会計原則注解」（注1-2）が、「会計方針とは、企業が損益計算書及び貸借対照表の作成に当たって、その財政状態及び経営成績を正しく示すための採用した会計処理の原則及び手続並びに表示の方法をいう」と定義していた。「会計基準」では、「会計方針」は会計処理の原則及び手続に限定され、表示の方法を含めていない⁽²⁾。

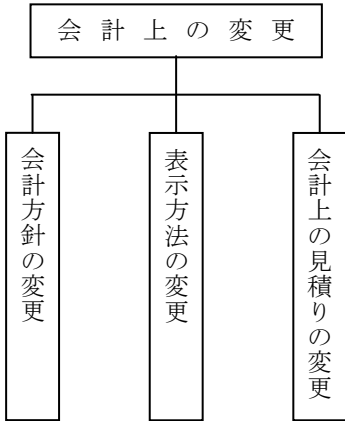
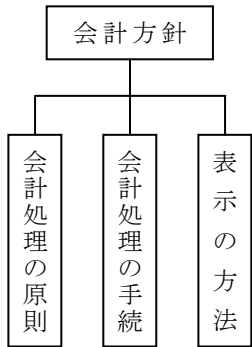


図1 「会計上の変更」の種類

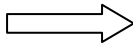
「会計方針」は、資産、負債、純資産、最終的には利益数値に影響を及ぼすが、「表示方法」は、実質的には利益数値に影響を与えず、形式的な表示・開示に影響するだけである。後述するが、両方法については異なる遡及修正を施す必要があるので、「表示方法」を「会計方針」から切り離したと言えるであろう。

「会計方針の変更」とは、従来採用していた「一般に公正妥当と認められた会計方針」から他の「一般に公正妥当と認められた会計方針」に変更することといい、「表示方法の変更」とは、従来採用していた「一般に公正妥当と認められた表示方法」から他の「一般に公正妥当と認められた表示方法」に変更することという（「会計基準」4項（6）、（7））。

「企業会計原則」の定義



変更



「会計基準」の定義

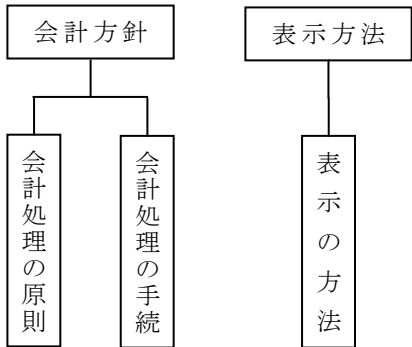


図2 「会計方針」の定義の変更

なお、「会計上の見積り」とは、資産・負債・収益・費用等の額に不確実性がある場合に、財務諸表作成時に入手可能な情報に基づいて合理的な金額を算出することをいう。「会計上の見積りの変更」とは、新たに入手可能となった情報に基づいて、過去に財務諸表を作成する際に行った「会計上の見積り」を変更することをいう（「会計基準」4項(3),(7)）。

2 会計方針の変更

(1) 会計方針の変更の具体的内容

IAS8（2003改訂）の原初基準であるIAS8（1978）(para.20)によれば、「会計方針の変更」は、異なる会計方針の採用（adoption of a different accounting policy）が法令又は会計基準設定機関により強制される場合、又は当該変更が企業の財務諸表のより適切な表示（a more appropriate presentation）をもたらす場合に限り、実施されなければならない。IAS8（1978）の理念を踏襲しているIAS8（2003改訂）(para.14)も、「会計方針の変更」が認められる場合を次のように限定している。

- (a) 会計方針の変更がIFRS（IAS, IFRICを含む）によって強制される場合
- (b) 当該変更によって、企業の財政状態、財務業績又はキャッシュ・フローに関する取引、その他の事象・状況の影響について信頼性が高く、かつ、より目的適合性が高い情報（reliable and more relevant information about the effects of transactions, other events or conditions on the entity's financial position, financial performance or cash flows）を提供する財務諸表となる場合

ただし、①過年度に発生した取引、その他事象・状況とは実態が異なる取引、その他事象・状況に対する会計方針の適用、②過年度に発生しなかった取引又は重要でなかった取引、その他事象・状況に対する新会計方針の適用は、「会計方針の変更」には該当しない。

IAS8（2003改訂）に影響を受けた「会計基準」（5項）も、正当な理由により変更を行う場合を次のように分類している。

(1) 会計基準等の改正に伴う会計方針の変更

会計基準等の改正によって特定の会計処理の原則及び手続が強制される場合、従来認められていた会計処理の原則及び手続を任意に選択する余地がなくなる場合など、会計基準等の改正に伴って会計方針の変更を行うことをいう。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に、新たな会計基準等の設定が含まれる。

(2) 上記(1)以外の正当な理由による会計方針の変更

正当な理由に基づき自発的に会計方針の変更を行うことをいう。

ここでいう「会計基準等」とは、(イ)ASBJが公表した企業会計基準・適用指針・実務対応報告、(ロ)企業会計審議会が公表した会計基準（企業会計原則等を含む）、(ハ)日本公認会計士協会が公表した会計制度委員会報告（実務指針）、監査・保証実務委員会報告及び業種別監査委員会報告のうち会計処理の原則及び手続を定めたもの、その他の一般に公正妥当と認められる会計処理の原則及び手続を明文化して定めたものをいう（「適用指針」5項）。

会計基準等の改正に伴う会計方針の変更以外の会計方針の変更が認められる「正当な理由」とは、次の要件が満たされている場合をいう（「会計基準」）。

- (1) 会計方針の変更が企業の事業内容又は企業内外の経営環境の変化に対応して行われる場合
- (2) 会計方針の変更が会計事象等を財務諸表に、より適切に反映するために行われる場合

「企業会計原則」でいう「継続性の原則」では、企業会計の処理の原則・手続をみだりに変更してはならないが、「正当な理由」による場合は会計処理の原則・手続の変更を容認している。その継続性の変更が認められる場合の具体例は、「企業会計原則」にも「会計基準」にも明文化されていないが、一般に次のような場合が考えられる。

(イ) 企業外部的要因

著しい価格変動、為替変動等、企業外部的に大きな経済変動が生じた場合

(ロ) 企業内部的要因

経営組織の改変、経営規模の縮小、業種変

更、企業合併等、企業内部的に大きな変化が生じた場合

なお、従来の取扱いと同様に、(1)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の原則・手続への変更、(2)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原則・手続の採用、(3)連結財務諸表作成のための基本となる重要事項のうち、連結または持分法の適用の範囲に関する変動は、「会計方針の変更」に該当しない(「適用指針」8項)。

(2) 会計方針の変更に対する会計処理

従来、わが国では、「会計方針の変更」を行った場合、変更の旨、変更が財務諸表に与えた影響等に関する注記が求められていた。IAS8(1993改訂)の規定によれば、過去の財務諸表に新しい会計方針を遡って(retrospectively)適用することが要求され、「標準処理」(benchmark treatment)として、遡及適用による調整額を留保利益の期首残高(opening balance of retained earnings)に修正報告し、比較情報を修正再表示する。「容認される代替処理」(allowed alternative treatment)としては、遡及適用による調整額は当期の純損益(the net profit or loss for the current period)に算入され、比較情報は過年度の財務諸表に報告されたように表示される(IAS8(1993改訂), paras.49,54)。

現行基準であるIAS8(2003改訂)は、上記の代替処理を廃棄し、変更期間特定の影響額又は累積的影響額(the period-specific effects or the cumulative effects of the change)の測定が実務上不可能である場合を除き、「会計方針の変更」は遡って適用されなければならない。つまり、表示されている最も古い期間の純資産項目のうち、影響を受ける期首残高及び各過年度に開示されているその他の比較的金額は、新しい会計方針が既に適用されたかのように修正される(IAS8(2003改訂), paras.22-23)。

ただし、表示されている一期以上の過年度に関する比較情報について会計方針を変更する期間特定の影響額を算定することが不可能である場合には、「遡及適用」(retrospective application)が実行可能となる最も古い期首時点における資

産・負債の帳簿価額(the carrying amounts of assets and liabilities)に対して新しい会計方針が適用され、当該期間の純資産項目のうち影響を受ける各項目要素の期首残高に対して相応の調整が施されなければならない(IAS8(2003改訂), para.24)。

当期首において累積的影響額の算定が実務上不可能である場合には、実行可能な最も古い日付から将来に向かって新しい会計方針を適用するために、比較情報が修正されなければならない(IAS8(2003改訂), para.25)。

ちなみに「遡及適用」とは、新しい会計方針が既に適用されたかのように、取引その他の事象・状況にそれを適用することである(IAS8(2003改訂), para.5)。たとえば、会計方針の変更が2010年度に採用され、2010年度の財務諸表上に2009年度の比較財務諸表が表示されている場合、2007-2008年度に報告された財政状態・財務業績に対する影響は表示されていないので、2009年度期首現在における累積的調整額(すなわち、2009年度前に認識された費用・収益の累積額)は、2009年度における期首留保利益(opening retained earnings)に修正される(Epstein & Jermakowitz [2010], p.944)。

わが国の「会計基準」(6項, 46項)も、会計方針の変更を行った場合に過去の財務諸表に対して新しい会計方針を遡及適用すれば、財務諸表全般についての比較可能性が向上し、過去の財務諸表を変更後の会計方針に基づき比較情報として提供することにより情報の有用性が高まることが期待されるので、「注記」による対応から「遡及適用」による対応に転換した。新たな会計方針を遡及適用する場合には、具体的に次のような処理を行う(「会計基準」7項)。

- (1) 表示期間(当期の財務諸表及びこれに併せて過去の財務諸表が表示されている場合の、その表示期間)より前の期間に関する遡及適用による累積的影響額は、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・純資産の額に反映する。
- (2) 表示する過去の各期間の財務諸表には、当該各期間の影響額を反映する。

ただし、会計基準等の改正時における会計方

針の変更に遡及適用を求めることが適当かどうかについては、遡及適用によってもたらされる過去の期間に関する情報の有用性と、遡及適用に伴う見積りの要素の度合や、遡及適用を行うために必要とされる情報収集等に係る負担との関係を考慮する必要がある。会計基準等の改正時において、特定の経過的な取扱いが設けられている場合には、その取扱いを優先的に適用される（「会計基準」47項）。

「会計方針の変更」が行われる場合、原則的な取扱いとして、変更後の新しい会計方針を過去の期間のすべてに遡及適用するが、「遡及適用」が実務上不可能である場合もある。その場合には、「部分的な遡及適用」が行われるか、又は「部分的な遡及適用」も行われない。「遡及適用が実務上不可能な場合」には、次のような状況が該当する（「会計基準」8項）。

- (1) 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⁽³⁾
- (2) 遡及適用に当たり、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
- (3) 遡及適用に当たり、会計上の見積りを必要とするときに、会計事象・取引が発生した時点の状況に関する情報について、対象となる過去の財務諸表が作成されたものと、その後

判明したものにと、客観的に区別することが時の経過により不可能である場合

このような場合は、(a)部分的な遡及適用を行う場合、(b)部分的な遡及適用もできない場合に分けられ、下記のような例外的な取扱いが行われる（「会計基準」9項）。

- (a) 当期の期首時点において、過去の期間のすべてに新たな会計方針を遡及適用した場合の累積的影響額を算定することはできるものの、表示期間のいずれかにおいて、当該期間に与える影響額を算定することが実務上不可能である場合（部分的な遡及適用を行う場合）には、遡及適用が実行可能な最も古い期間（当期となる場合もある）の期首時点で累積的影響額を算定し、当該期首残高から新たな会計方針を適用する。
- (b) 当期の期首時点において、過去の期間のすべてに新たな会計方針を遡及適用した場合の累積的影響額を算定することが実務上不可能である場合（部分的な遡及適用もできない場合）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する。

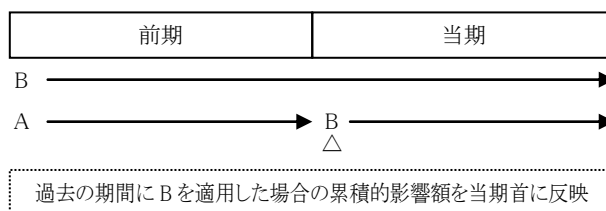
図3は、遡及適用の原則的な取扱い及び原則的な取扱いが実務上不可能な場合における例外的な取扱いを比較・表示している。

(2期開示で、当期期首に会計方針の変更(AからBへ変更)が行われた場合)

例:

(7) 原則的な取扱いの場合

(i) 部分的な遡及適用を行う場合



(ii) 部分的な遡及適用もできない場合

A —————→ (B) —————→

(注1) (7)と(i)については、当期首時点における累積的影響額は、会計方針Bを原則的な遡及適用を行った場合の金額となり、両者は一致している。

(注2) (ii)については、会計方針Bを原則的に遡及適用する場合の当期首時点の残高が算定できないケースであり、当期首の残高に与える影響額は過去のある時点から会計方針Bを将来に向けて適用した場合の累積額となるため、(7)及び(i)の場合の期首時点における累積的影響額とは金額が異なっている。

図3 遡及適用の原則的な取扱い(7)及び例外的な取扱い(ii)

出所: 中條恵美「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』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』『会計・監査ジャーナル』第22巻第2号, 2010年, 13頁。

(3) 会計方針の変更に関する注記

わが国の「会計基準」も、IAS8 (2003改訂) (paras. 28～29) と同様に、(1) 会計基準等の改正に伴う会計方針の変更、(2) 正当な理由に基づく自発的な会計方針の変更に分けて、それぞれ異なる注記事項を要求している。ただし、両変更に対する共通の注記事項として、下記事項が列挙されている（「会計基準」11項）。

(a) 会計方針の変更の内容

(b) 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、表示する過去の財務諸表について遡及適用を行っていないときには、表示期間の各該当期間において、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

(c) 表示されている財務諸表のうち、最も古い期間の期首の純資産の額に反映された、表示期間の前の期間に関する会計方針の変更による累積的影響額。ただし、部分的な遡及適用を行っている場合には、累積的影響額を反映させた期におけるその金額。部分的な遡及適用もできない場合には、その旨

(d) 原則的な取扱いが実務上不可能な場合には、その理由、会計方針の変更の適用方法及び適用開始時期

上記 (2) 自発的な会計方針の変更の場合には、「会計方針の変更を行った正当な理由」の注記が必要である。上記 (1) 会計基準等の改正に伴う変更の場合には、前記事項（正当な理由を除く (a)～(d)）のほかに、下記事項を注記しなければならない。なお、(g)～(k) については、(i) ただし書きに該当する場合を除き、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（「会計基準」10項）。

(e) 会計基準等の名称

(f) 会計方針の変更の内容

(g) 経過的な取扱いに従って会計処理した場

合、その旨及び当該経過的な取扱いの概要

(h) 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合理的に見積もることが困難である場合には、その旨

(i) 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、経過的な取扱いに従って会計処理した場合及び原則的な取扱いが実務上不可能である場合、表示する過去の財務諸表について遡及適用を行っていないときには、表示期間の各該当期間において、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

(j) 表示されている財務諸表のうち、最も古い期間の期首の純資産に反映された、表示期間より前の期間に関する会計方針の変更による遡及適用の累積的影響額。ただし、部分的な遡及適用を行う場合には、累積的影響額を反映させた期におけるその額。部分的な遡及適用もできない場合には、その旨

(k) 原則的な取扱いが実務上不可能である場合には、その理由、会計方針の変更の適用方法及び適用開始時期

3 表示方法の変更

(1) 表示方法の変更の具体的内容

前述したように、「表示方法」とは、財務諸表の作成に際して採用した表示の方法・注記による開示をいう。「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に、財務諸表の表示区分を超えた表示方法の変更も含まれる（「適用指針」7項）。

「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」が会計処理の変更に伴うものであったかどうかにより判断する。そのために、たとえば、ある収益取引について

営業外収益から売上高に表示区分を変更する場合、資産・負債・損益の認識・測定について何ら変更を伴うものではないときは、「表示方法の変更」として取り扱う（「適用指針」18項）。

あるいはまた、キャッシュ・フロー計算書における資金の範囲の変更は「会計方針の変更」として取り扱われるが、キャッシュ・フローの表示の内訳の変更は「表示方法の変更」として取り扱われる。ある特定のキャッシュ・フロー項目についてキャッシュ・フロー計算書における表示区分の変更、営業活動におけるキャッシュ・フローに関する表示方法（直接法又は間接法）の変更は「表示方法の変更」に該当する（「適用指針」9項、20項）。

（2）表示方法の変更に対する会計処理

わが国では、財務諸表における勘定科目の名称、分類、配列等を統一して每期同一にさせる「表示方法の継続性」が要求され、「正当な理由」に基づいて「表示方法の変更」が行われた場合には、過去の財務諸表との比較のために必要な注記が開示されていた。他方、国際会計基準第1号「財務諸表の表示」（*International Accounting Standard 1 "Presentation of Financial Statements"*：以下、IAS1（2007改訂）と略す）は、財務諸表項目の表示又は分類が訂正される場合には、原則として、比較情報を組み替え、一定事項（当該内容・理由等）の注記も要求している（IAS1（2007改訂），para.38）。每期継続して適用しなければならない表示方法が変更された場合、財務諸表の組替え（reclassification of financial statements）を行うことが、情報の期間比較可能性を向上させ、財務情報の傾向の分析・評価あるいは経済的意思決定に有用となる（IAS1（2007改訂），para.40）。

わが国の「会計基準」は、IAS1（2007改訂）をモデルにして作成されているので、ほぼ同じ規定を設けている。つまり、表示方法は、(i)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、(ii)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を変更を行う場合を除き、每期継続して適用しなければならないが、財務諸表の表示方法を変更

した場合には、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」を行う（「会計基準」13～14項）。ちなみに「財務諸表の組替え」とは、新たな「表示方法」を過去の財務諸表に遡って適用したかのように、表示を変更することをいう（「会計基準」4項（10））。

「表示方法の変更」を行った場合には、原則として、比較情報として表示される過去の財務諸表は、新規に採用した表示方法により遡及的に組み替えられる。このうち上記（ii）は、企業の事業内容又は企業内外の経営環境の変化等により、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が該当する（「会計基準」52項）。

表示する過去の財務諸表のうち、「表方法の変更」に関する原則的な取扱いが実務上不可能な場合には、「財務諸表の組替え」が実行可能な最も古い期間から新たな表示方法を適用する。なお、「財務諸表の組替えが実務上不可能な場合」とは、前述した「遡及適用が実務上不可能な場合」に示されたような状況が該当する（「会計基準」15項）。

（3）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、次の事項を注記しなければならない。ただし、(b)から(d)に関しては、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場合には、個別財務諸表には、その旨の記載をもって代えることができる（「会計基準」16項）。

- (a) 財務諸表の組替えの内容
- (b) 財務諸表の組替えを行った理由
- (c) 組み替えられた過去の財務諸表の主な項目の金額
- (d) 原則的な取扱いが実務上不可能な場合には、その理由

4 会計上の見積りの変更

（1）会計上の見積りの変更の具体的内容

事業活動における固有の不確実性（uncertainties inherent in business activities）の結果として、財務諸表項目の中には、正確に測定できないが、

見積りのみで測定できる項目も多くある。IAS8 (2003改訂) (paras.32~33) の見解に従えば、見積り (estimation) は、最新の入手可能・信頼可能な情報に基づく判断を含み、たとえば、(a) 不良債権、(b) 棚卸資産の陳腐化、(c) 金融資産・負債の公正価値、(d) 減価償却資産の耐用年数又は減価償却資産に具現化される将来の経済的便益の予測消費パターン (expected pattern of consumption of the future economic benefits embodied in depreciable assets)、(e) 保証債務について要求される。合理的な見積りは、財務諸表作成にとって重要であり、信頼性 (reliability) を損なうものではない。

わが国の「会計基準」(40項)においても、「会計上の見積りの変更」の事例として有形固定資産の耐用年数について、生産性向上のための合理化・改善策が策定された結果、従来の耐用年数と使用可能予測期間との乖離が明らかとなったことに伴い、新たな耐用年数を採用した変更が挙げられている。

ただし、わが国の「企業会計原則注解」(注1-2)では、減価償却方法は「会計方針」の一つとして位置付けられ、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るが、IAS8 (2003改訂) は「会計上の見積りの変更」とみなしている。すなわち、減価償却方法は、減価償却を認識している「会計方針」を適用する際に利用する手法であるため、その手法の変更が「会計方針の変更」ではなく、「減価償却資産に具現化された将来の経済的便益の予測消費パターン」の変更を意味するので、当該減価償却の方法の変更は「会計上の見積りの変更」に該当するという考え方を採っている(「会計基準」60項)。つまり、減価償却方法の変更は、当該変更時点では有形固定資産に関する経済的便益の消費パターンに対する見積りの変更を伴うものと考えられる(中條 [2010] 15頁)。

「会計基準」(18~19項)では、有形固定資産の減価償却方法(及び無形固定資産の償却方法)は「会計方針」に該当するが、減価償却方法の変更は、「会計方針の変更」と「会計上の見積りの変更」とを区別することが困難な場合に該当するものとし、その場合には「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。

(2) 会計上の見積りの変更に対する会計処理

IAS8 (2003改訂) (para.36) は、「会計上の見積りの変更」(change in an accounting estimate) の影響額に対しては、将来に向けて (prospectively) 認識し、次のような期間の損益に算入することを要求する⁽⁴⁾。

(a) 変更が変更期間のみに影響を及ぼす場合には、その変更期間

(b) 変更が変更期間及び将来期間に影響を及ぼす場合には、その変更期間及び将来の期間

「会計上の見積りの変更」に対する会計処理としては、当該変更により影響を受ける当期及び将来の期間において影響額を認識する「将来波及修正適用」(prospective application) が採用されている (IAS8 (2003改訂), para.5)。

わが国でも従来から、「会社上の見積りの変更」に関しては、「遡及適用」は行われていない。「会計基準」(17項)は従来の会計処理を踏襲し、「会計上の見積りの変更」は、新しい情報によってもたらされるので、過去に遡って処理せず、その影響は将来に向けて当期以降の財務諸表において認識される(「会計基準」55項)。

IAS8 (2003改訂) も開陳しているように、「会計上の見積りの変更」のうち当期に影響を与えるものには、当期だけに影響を与えるもの及び当期と将来の期間の両方に影響を与えるものがある。たとえば、回収不能債権に対する貸倒見積額の見積りの変更は当期の損益・資産の額に影響を与え、当該影響は当期においてのみ認識される。一方、有形固定資産の耐用年数の見積りの変更は、当期及び将来の各期間の減価償却費に影響を与える。このように、当期に対する変更の影響は当期の損益で認識し、将来に対する影響があれば、その影響は将来の期間の損益に認識される(「会計基準」56項)。

なお、有形固定資産の耐用年数の変更等に関する「臨時償却」については、当該影響額を変更期間で一時に認識する方法(キャッチ・アップ

プ方式)が採用されていたが、「会計基準」では廃止された。「キャッチ・アップ方式」(当期差額修正方式)は、実質的に過去の期間への遡及適用と同様の効果をもたらす処理となることから、新たな事実の発生に伴う見積りの変更に関する会計処理としては、適切な方法ではない。「キャッチ・アップ方式」による処理が適切と思われる状況があったとしても、その場合には耐用年数の短縮に収益性の低下を伴うことが多く、減損処理の中で両方の影響を含めて処理できる。「臨時償却」として処理されている事例の多くが、将来に生じる除去損の前倒し的な意味合いが強い。「会計基準」では、有形固定資産の耐用年数の変更等による影響額に対しては、当期

以降に費用配分する方法(プロスペクティブ方式)が採用された(「会計基準」57項)。

「キャッチ・アップ方式」とは、過去の配分計算はそのままにして、将来に関する情報で計算した正しい簿価と従来の簿価との差額を調整する方式である。「プロスペクティブ・アプローチ」は、将来に向かって配分計算を修正していく方式であり、現時点の簿価はそのままにして将来に関する改訂後の情報を将来配分計算に反映させる。この方式では、配分の修正額は将来に繰り延べられることになる(川村[2004], 158頁)。

図4では、「キャッチ・アップ方式」と「プロスペクティブ方式」の相違が図形化されている。

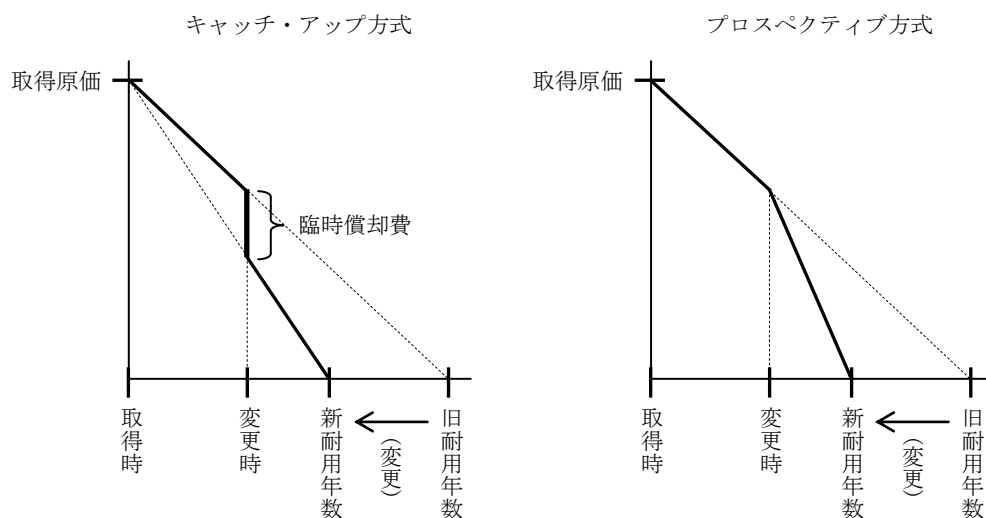


図4 キャッチ・アップ方式とプロスペクティブ方式の相違
(有形固定資産の対応年数の変更による減価償却(定額法による))

(2) 会計上の見積りの変更に関する注記

IAS8 (2003改訂) (paras.39~40) は、「会計上の見積りの変更」に関する開示事項として、変更による影響の性質と金額 (nature and amount) を要求している。ただし、金額の見積りが実務上不可能である場合には、その事実 (fact) が開示されなければならない。

わが国の「会計基準」における開示内容も、IAS8 (2003改訂) と同じである。つまり、「会計上の見積りの変更」を行った場合には、次の事

項を注記しなければならない(「会計基準」18項)。

- (a) 会計上の見積り変更の内容
- (b) 会計上の見積り変更が、当期に影響を及ぼす場合は当期への影響額。当期への影響がない場合でも将来の期間に影響を及ぼす可能性があり、かつ、その影響額を合理的に見積もることができるときには、当該影響額。ただし、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

Ⅲ 誤謬の訂正に関する会計処理

1 過去の誤謬の意義及び訂正

(1) 過去の誤謬の意義・種類

IAS8 (2003改訂) (para.5) の定義によれば、「過年度の誤謬」(prior period errors) とは、下記のような信頼性の高い情報の不使用又は誤用から生じた過年度財務諸表における脱漏 (omissions) 及び虚偽表示 (misstatements) をいう。

- (a) 過年度の財務諸表が発行のために承認された時に入手可能であった信頼性の高い情報
- (b) 過年度の財務諸表を作成・表示するに際して、取得でき、参照できると合理的に期待できた信頼性の高い情報

これらの誤謬には、計算ミス (mathematical mistakes), 会計方針の適用上の誤り (mistakes in applying accounting policies), 事実の見落とし又は解釈の誤り (oversights or misinterpretations of facts) 及び不正行為 (fraud) の影響が含まれる (IAS8 (2003改訂) para.5)。

わが国では、「誤謬」に関する定義は存在していなかった⁽⁵⁾が、「会計基準」はIAS8 (2003改訂) に類似する定義を新規に設けた。すなわち、「誤謬」とは、原因となる行為が意図的であるか否かにかかわらず、財務諸表作成時に入手可能な情報を使用しなかったことによる、又はこれを誤用したことによる、次のような誤りをいう(「会計基準」4項(8))。

- ① 財務諸表の基礎となるデータの収集又は処理上の誤り
- ② 事実の見落としや誤解から生じる会計上の見積りの誤り
- ③ 会計方針の適用の誤り又は表示方法の誤り

会計上、「誤謬」については、それが意図的であるか否かにより、その取扱いを区別する必要性はないと考えられるため、「会計基準」(42項)では、誤謬は、「不正」に起因するものも含められている。

(2) 過去の誤謬の訂正

「誤謬」は、財務諸表の構成要素の認識、測

定、表示又は開示 (recognition, measurement, presentation or disclosure of elements of financial statements) に関して起こり得る。重大な誤謬 (material errors) が発見されなかった場合、当該過年度の誤謬は事後的に訂正されなければならない (IAS8 (2003改訂), para.41)。

その場合、「誤謬の訂正」(correction of errors) は、「会計の見積りの変更」と区別する必要がある。「会計上の見積り」は、その性質上、追加的情報が認知される場合には、修正を要する「概算額」(approximations) であり、たとえば、偶発事象の結果に基づいて認識される利得又は損失 (gain or loss recognised on the outcome of a contingency) は、「誤謬の訂正」ではない (IAS8 (2003改訂), para.48)。

有形固定資産の耐用年数の変更について、過去に定めた耐用年数がその時点で合理的な見積りに基づくものでなく、これを事後的に合理的な見積りに基づいて変更する場合には、「過去の誤謬の訂正」に該当する。ただし、過去に定めた耐用年数が、その時点で合理的な見積りに基づくものであり、それ以降の変更も合理的な見積りによるものであれば、当該変更は「過去の誤謬の訂正」には該当せず、「会計上の見積りの変更」に該当する。つまり、過去の見積法がその見積時点で合理的なものであり、それ以降の見積りの変更も合理的な方法に基づく場合、当該変更は「過去の誤謬の訂正」には該当しない(「適用指針」12項)。

(3) 過去の誤謬の訂正に対する会計処理

「過去の誤謬」の訂正として、従来は、当該誤謬が発見された期間に「前期損益修正」として当期の特別損益で修正されていた(「企業会計原則注解」(注12))。

IAS8 (1978) (para.19) は、過年度の財務諸表が誤謬又は脱漏の結果として、誤ったあるいは不正確な基準に基づいて作成・表示され、当期にそのことが明らかになった「前期修正項目」(prior period items) に関しては、次のような会計処理の選択適用を認めていた。

- (a) 前期修正の結果として生じる修正額は、当期の財務諸表における期首留保利益 (opening

retained earnings) を修正し、かつ、当期の財務諸表に比較表示されている過年度に関する情報を改訂することによって報告される。

- (b) 前期修正の結果として生じる修正額は、当期の損益計算書において純損益 (net income) の一部として個別に開示される。

上記 (b) 法は、わが国で採用されていた「当期損益算入法」である。(a) 法は、現在、「遡及的修正再表示法」(retrospective restatement) と呼ばれ、英国の会計基準委員会 (Accounting Standards Committee: ASC, 現在の会計基準設定機関である会計基準審議会 (Accounting Standards Board: ASB) の前身) が1974年4月に公表した基準会計実務書第6号「臨時損益項目及び前期損益修正」(*Statement of Standard Accounting Practice No.6 "Extraordinary items and prior year adjustment"*: 以下、SSAP6 と略す) では既に利用されていた。

SSAP6 (para.19) によれば「基本的誤謬の訂正」(correction of fundamental errors) は、当該年度の損益計算に算入することによって計上されるのではなく、前期から繰り越されていた留保利益の期首残高 (opening balance of retained profits) を修正しなければならない⁽⁶⁾。SSAP6 における規定の一部を引き継いだ財務報告基準第3号「財務業績の報告」(*Financial Reporting Standard 3: Reporting financial performance*: 以下、FRS3 と略す) (para.29) は、前期損益修正について次のように規定していた⁽⁷⁾。

「前期損益修正は、主要財務諸表・注記において過年度の比較数値 (comparative figures) を修正再表示し、累積的影響額 (cumulative effect) に対しては準備金の期首残高 (opening balance of reserves) を修正することにより計上されるべきである。修正による累積的影響額は、当期の総認識利得損失計算書 (statement of total recognized gains and losses) の脚注にも注記されるべきである。実務上可能である場合には、過年度の成果に関する前期損益修正の影響額が開示されるべきである。この開示が実務上不可能である場合には、その事実及びその理由が記載されるべきである。」

基本的誤謬の訂正から生じる前期損益修正は、正常な規則的修正 (normal recurring adjustment) ではない (Chopping & Stephens [2006] p.163)。基本的誤謬は、財務諸表の「真実かつ公正な概観」(true and fair view)、したがってその妥当性 (validity) を破壊するほどの重大な誤謬である (Barden, Mitra & Rigelsford (eds.) [2007] p.436)。

IAS8 (1993改訂) (paras.34, 38) では、IAS8 (1978) が容認していた選択適用とは異なり、標準処理として (a) 遡及的修正再表示法、代替処理として (b) 当期損益算入法が採択された。ところが、IAS8 (2003改訂) (para.42) は、原則として、(a)「遡及的修正再表示法」の利用のみを要求した。つまり、重大な過年度の誤謬の訂正は、次のいずれかの方法によって遡及的に修正される (IAS8 (2003改訂), para.42)。

- (1) 当該誤謬が発生した表示過年度 (prior period (s) presented) に対する比較可能な金額 (comparative amounts) を修正再表示する。
- (2) 当該誤謬が最も古い表示過年度の前に発生した場合には、当該表示過年度の資産・負債・純資産の期首残高を修正再表示する。

わが国の「会計基準」(21項) は、IAS8 (2003改訂) の処理法を全面的に導入し、過去の財務諸表における誤謬が発見された場合には、次のような修正再表示法を要求している。

- (1) 表示期間より前の期間に関する修正再表示による累積的影響額は、表示する財務諸表のうち、最も古い期首の資産・負債・純資産の額に反映する。
- (2) 表示する過去の各期間の財務諸表には、当該各期間の影響額を反映する。

「過去の誤謬」の取扱いに関しては、「企業会計原則」では前期損益修正として当期の損益で修正されていたが、「会計基準」では、過去の財務諸表への「修正再表示」が行われることになった。「修正再表示」とは、過去の財務諸表における「誤謬の訂正」を財務諸表に反映することをいう (「会計基準」4項 (11))。「会計基準」は、期間比較可能な情報を開示するという観点から有用であるため、過去の財務諸表を修正再表示する方法に大転換した。

ただし、重要性の判断に基づき過去の財務諸

表を修正再表示しない場合には、その性質により「営業損益」又は「営業外損益」として認識する処理が行われることになる（「会計基準」65項）。

(4) 過去の誤謬に関する注記

IAS8（2003改訂）（para.49）は、過年度の誤謬に関する開示事項として、(a)誤謬の内容、(b)表示過年度について影響を受けた財務諸表の主な項目及び基本的1株当たり利益と希薄化後1株当たり利益（basic and diluted earnings per share）、(c)最も古い表示過年度の期首における訂正額を要求している。なお、(d)遡及的修正再表示が実務上不可能である場合には、それに至った状況及び当該誤謬が訂正された方法・期間の記述が開示されなければならない。

わが国の「会計基準」における開示事項も、IAS8（2003改訂）とほぼ同じである。つまり、過去の誤謬の修正再表示を行った場合には、下記事項を注記する必要がある（「会計基準」21項）。

- (a) 過去の誤謬の内容
- (b) 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項目に対する影響額及び1株当たり情報に対する影響額
- (c) 表示されている財務諸表のうち、最も古い期間の期首の純資産の額に反映された、表示期間より前の期間に関する修正再表示の累積的影響額

IV 会計上の変更と誤謬の訂正に関する課題 —むすびに代えて—

わが国の「会計基準」でいう「会計上の変更」は、「会計方針の変更」、「表示方法の変更」及び「会計上の見積りの変更」に限定され、過去の財務諸表における「誤謬の訂正」を含まない。

「会計方針の変更」の会計処理として「遡及適用」が採用され、「表示方法の変更」に対しては、「財務諸表の組替え」を行う。この場合の「遡及適用」とは、新たな会計方針を過去の財務諸表に遡って適用したかのように会計処理することであり、「財務諸表の組替え」とは、新たな表示方法を過去の財務諸表に遡及的に適

応して表示を変更することである。両方とも、過去の財務諸表を遡及的に処理する「遡及処理」であるという点で、類似する。

「会計上の見積りの変更」は、当該変更が変更期間のみに影響する場合には当該変更期間に会計処理を行い、当該変更が将来の期間にも影響する場合には将来にわたり会計処理する。「会計上の見積りの変更」に関しては、現行の会計処理を踏襲し、「遡及処理」を行わず、その影響を当期以降の財務諸表において認識する。

ただし、従来、当該影響額を変更期間のみに一時に認識する「キャッチ・アップ方式」（当期差額修正方式）が用いられていたが、「会計基準」では、変更期間以降に費用配分する「プロスペクティブ方式」（将来波及修正方式）が採用された。したがって、「臨時償却」は廃止され、当該影響額は当期以降の費用配分に影響されることになった。

「会計方針の変更」が、既存の会計基準等の改正・廃止及び新会計基準等の設定により、従来採用していた会計方針から他の会計方針に変更することをいい、「遡及処理」を行うが、「会計上の見積りの変更」は、過去の見積りの変更による影響額を当期以降の財務諸表に認識するために、「遡及処理」を行わない。

従来、過去の期間の損益に含まれていた計算の誤り又は不適当な判断を当期において発見し、その修正を行うことから生じる利得又は損失は、「前期損益修正」として当期の特別損益に算入されていた。「会計基準」は、「過去の誤謬」の訂正法として過去の財務諸表への「修正再表示」に方向転換した。

「会計上の見積りの変更」が、新たに入手可能となった情報に基づいて、過去に財務諸表を作成する際に行った会計上の見積りを将来に向けて変更することをいうが、「修正再表示」は、過去の財務諸表における「誤謬の訂正」を当該財務諸表に反映することであるので、「遡及処理」に該当する。

要するに、財務諸表の「遡及処理」とは、「遡及適用」、「財務諸表の組替え」又は「修正再表示」により、過去の財務諸表を遡及的に処理することをいう（「会計基準」27項）。

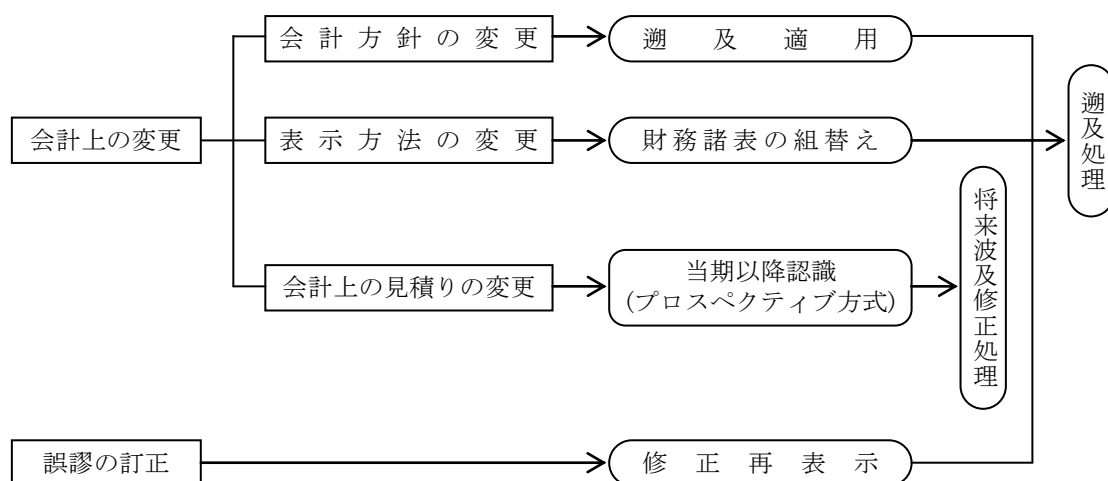


図5 会計上の変更と誤謬の訂正に対する処理

「会計方針の変更」、「表示方法の変更」及び「誤謬の訂正」に対して、過去の財務諸表に「遡及処理」を求めることにより、財務諸表の期間比較可能性及び企業間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。すなわち、過去の財務諸表に対して遡及適用や組替えを行うことにより、財務諸表全体のすべての項目に関する比較可能性が高まる。当期の財務諸表との比較可能性を確保するために、過去の財務諸表を「遡及処理」に基づいて比較情報を提供することによって、情報の有用性が高まる。同様に、過去の財務諸表における誤謬が発見された場合に「修正再表示」を行えば、期間比較が可能な情報を開示するという観点から有用であると「会計基準」では考えられている。

このように、「会計基準」の公表によって「会計方針の変更」、「表示方法の変更」、「会計上の見積りの変更」及び「過去の誤謬の訂正」に対する会計処理は、抜本的に大幅修正された。そのため、他の会計処理・表示基準も連動的に改正されることになる。これから改正が予定されている「企業会計基準」等は、企業会計基準第2号「1株当たり当期純利益に関する会計基準」、企業会計基準第6号「株主資本等変動計算書に関する会計基準」、企業会計基準第7号「事業分離等に関する会計基準」、企業会計基準第12号「四半期財務諸表に関する会計基準」、

企業会計基準第17号「セグメント情報等の開示に関する会計基準」、企業会計基準第21号「企業結合に関する会計基準」、企業会計基準第22号「連結財務諸表に関する会計基準」、企業会計基準適用指針第4号「1株当たり当期純利益に関する会計基準の適用指針」、企業会計基準適用指針第6号「固定資産の減損に係る会計基準の適用指針」、企業会計基準適用指針第9号「株主資本等変動計算書の関する会計基準の適用指針」、企業会計基準適用指針第10号「企業結合会計基準及び事業分離等会計基準に関する適用指針」、企業会計基準適用指針第14号「四半期財務諸表に関する会計基準の適用指針」、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19号「繰延資産の会計処理に関する当面の取り扱い」、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り扱い」に及ぶ（「会計基準」70項）。

たとえば、企業会計基準第6号の改正については、「遡及処理」が行われた場合、過去の期間における遡及処理の累積的影響額は、貸借対照表上、遡及処理後の当期の期首の残高に反映されるため、現行の「株主資本等変動計算書」に表示されている各項目の「前期末残高」は「当期首残高」に名称変更した上で、遡及処理を行った場合には、表示される最も古い期間の「当期首残高」に対する累積的影響額として別

途表示することが予定されている（「適用指針」13項（注2）、中條 [2010] 17頁）。「適用指針」が例示している「連結株主資本等変動計算書」の雛型には、新規の表示項目として「会計方針の変更による累積的影響額」が追加されている。「会計基準」は、他の新会計基準の改訂に相当量の負担・影響を及ぼし、かつ、会計基準の適用上、「急性アノミー現象⁶⁾」を引き起こすかもしれない。

それと同時に、過去の財務諸表において計上・承認された配当可能利益について「遡及処理」を施すことは、過年度における財務諸表の適正性・適法性及び監査上の監査責任も問われない。

さらに重要な問題点は、確定決算主義を採用しつつも、会計基準の国際的コンバージェンスに伴い、わが国における財務会計基準と税務法令規定との乖離がますます拡大化していることである。複数化し、国際的収斂化していく新会計基準は、法人税法にとってはもはや制度的交流を断絶した「公正処理基準⁹⁾」であると言わざるを得ない。独自の会計処理・手続により、財務報告利益は課税所得と一層乖離していくであろう（菊谷 [2008] 309～310頁）。

金融商品取引法適用会社に採用される新会計基準は、現在・将来の投資者・債権者等の意思決定にとって有用な情報を提供することを財務報告の基本的目的とする「意思決定有用性アプローチ」の観点から、見積価値・割引現在価値・公正価値等による計算方法を利用するのに対し、法人税法は、法的安定性・計算確実性及び課税の公平・中立・簡素のために、取得原価主義（名目価値主義）及び簡便な計算方法に頼らざるを得ない。国際的コンバージェンスを目指す新会計基準は、国際的な資本市場における投資者の意思決定に有用な連結財務情報の提供を主目的とするが、国内主義的な税務法令は、国内的な課税公平の下に個別企業の法人税の支払額を適正に算定することを目標とする。本源的に解消したい財務情報提供機能と法人税支払額測定機能の妥協・融合を図ることは、もはや臨界点・沸騰点を越えている（菊谷 [2009] 94～95頁）。

今回の「会計基準」は、税務法令規定からさらに著しく離脱し、乖離化傾向に拍車を掛けた。「表示方法の変更」に対する「財務諸表の組替え」は、利益数値に影響を及ぼさないで、課税関係には問題はないが、過去の財務諸表数値に調整を加える「遡及適用」及び「修正再表示」は、当期の損益計算に影響を与えるので、確定決算主義を基調とする課税所得計算には攪乱要因となる。財務会計上、税効果会計を伴う会計処理が急増するとともに、確定申告上、税務調整項目も激増するであろう。当分の間、会計実践上の混乱及び理論的妥当性の確認作業は避けられないかもしれない。

[注]

- (1) IAS8は、「異常項目、過年度修正項目及び会計方針の変更」（*Unusual and Prior Period Items and Change in Accounting Policies*）のタイトルで1978年2月に公表された。1993年の改訂の際には、「期間純損益、重大な誤謬及び会計方針の変更」（*Net Profit or Loss for the Period, Fundamental Errors and Changes in Accounting Policies*）と改称されるとともに、それぞれの事項について「標準処理」と「代替処理」が設けられた。2003年に改訂されるまで、期間損益に関する規定はIAS8（1993改訂）に含められていたが、現在、IAS1「財務諸表の表示」（*Presentation of Financial Statements*）の中で設定されている。なお、IAS1は当初「会計方針の開示」（*Disclosure of Accounting Policies*）というタイトルで1975年1月に公表されている。
- (2) IAS8（2003改訂）(para.5)の定義によれば、「会計方針」とは、財務諸表作成・表示するに際して適用される特定の原則、基準、慣行、規則及び実務（the specific principle, bases, conventions, rules and practices）である。会計方針には財務諸表作成処理と表示処理が含まれているが、前述したように、財務諸表の表示の全般的な定め（表示の方法）はIAS1（2009改訂）で取り扱われている。
- (3) 企業が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は、たとえば、次のような場合が考えられる（「会計基準」48項）。
 - (a) 過去の時点では企業は新たに採用する会計方針に基づいた会計処理を行うためのデータが必ずしも必要とされていないため、当期に遡及適用を行うのに必要なデータがその時点で収集されていない場合
 - (b) 過去の時点で当期の遡及を行うのに必要なデー

タが必要とされていたとしても、当期まで保存されていない場合

- (4) 「会計上の見積りの変更」が資産・負債に変更を生じさせる範囲、または純資産項目に関連する範囲において、変更期間に関連する資産、負債または純資産項目の帳簿価額を調整することによって、「会計上の見積りの変更」は認識されなければならない (IAS8 (2003改訂), para.37)。
- (5) 「誤謬」に関する監査上の取扱いとして、日本公認会計士協会 監査基準委員会報告書第35号「財務諸表の監査における不正への対応」が「誤謬」を定義していた。財務諸表の虚偽の表示は不正又は誤謬から生じ、財務諸表の虚偽の表示の原因となる行為が意図的であるか意図的でないかで不正と誤謬を区別した上で、「誤謬」とは、財務諸表の意図的でない「虚偽の表示」であり、金額又は開示の「脱漏」を含む(「会計基準」41項)。
- (6) SSAP6は、基本的誤謬の具体的な内容を例示していないが、過年度における計算ミス、会計基準の適用上の誤り、計算上の脱漏等が考えられる(菊谷 [1988] 93頁)。なお、SSAP6は廃棄処分され、その一部の規定(会計上の見積りの変更、誤謬の訂正等)はFRS3に移されている。
- (7) FRS3は、1992年10月に公表され、1993年6月と1999年6月に修正されている。
- (8) 「急性アノミー現象」とは、急激な社会変動(たとえば、敗戦)による従前の社会規範・価値観が無規範化(崩壊)し、社会的価値観の逆転により急速に無秩序状態に陥る現象をいう。
- (9) 昭和42年度税制改正において、法人税法第22条第4項として「公正処理基準」が新設された。法人税法上、各事業年度の所得は、その事業年度の「益金の額」から「損金の額」を控除して算定されるが、益金の額及び損金の額は、「別段の定め」(益金算入項目、損金算入項目、益金不算入項目、益金不算入項目等)を除き、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って計算される。「公正処理基準規定」は、課税所得の計算の基礎となる益金・損金については、企業会計上の収益・費用に関する会計処理基準を尊重することを明らかにした規定である。公正処理基準に基づいた当期純利益(財務報告利益)は決算利益として株主総会等で承認され、確定した決算利益を「別段の定め」により税務調整した上で、課税所得が計算される。確定した決算利益(当期純利益)に基づいて課税所得の計算を行う要請は「確定決算主義」と呼ばれ、確定決算に基づく申告は「確定申告」と言われる。

[参考文献]

- Accounting Standards Board [1999], *Financial Reporting Standard 3 (amended 1999) "Reporting financial performance"*. FRS3
- Accounting Standards Committee [1974], *Statement of Standard Practice No.6 "Extraordinary items and prior year adjustment"*. SSAP6
- Barden, Phil, Saurav Mitra and Ken Rigelsfords (eds.) [2007], *uk GAAP 2007 Financial reporting for UK unlisted entities*, Wolters Kluwer (UK) Limited.
- Chopping, David and Moore Stephens [2006], *Applying GAAP 2006/2007 A Practical Guide to Financial Reporting*, Wolters Kluwer (UK) Limited.
- Epstein, Barry J. and Eva K. Jermakowitz [2010], *2010 Interpretation and Application of International Reporting Standards*, Jhon Wiley & Sons, Inc.,
- International Accounting Standards Board [2003], *International Accounting Standard 8 (revised 2003) "Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors"*. IAS 8 (2003改訂)
- International Accounting Standards Board [2007], *International Accounting Standard 1 (revised 2007) "Presentation of Financial Statements"*. IAS 1 (2007改訂)
- International Accounting Standards Committee [1978], *International Accounting Standard 8 "Unusual and Prior Period Items and Changes in Accounting Policies"*. IAS8 (1978)
- International Accounting Standards Committee [1993], *International Accounting Standard 8 (revised 1993) "Net Profit or Loss for the Period, Fundamental Errors and Changes in Accounting Policies"*. IAS 8 (1993改訂)
- 川村義則 [2004]「減損会計論」新田忠誓編著『大学院生と学部卒業論文テーマ設定のための財務会計論・簿記論入門 [第2版]』白桃書房。
- 企業会計基準委員会 [2009] 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」
- 企業会計基準委員会 [2009] 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」
- 菊谷正人 [1988]『英国会計基準の研究』同文館。
- 菊谷正人 [2008]「会計の変容と租税法」本庄資編『関連法領域の変容と租税法の対応』財經詳報社。
- 菊谷正人 [2009]「会計基準の国際的コンバージェンスと法人税の将来像」日本租税理論学会編『税制の新しい潮流と法人税』法律文化社。
- 中條恵美 [2010]「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』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』『会計・監査ジャーナル』, 第22巻第2号。