慶應義塾大学学術情報リポジトリ
Keio Associated Repository of Academic resouces

Title	過年度財務諸表の遡及修正
Sub Title	Retrospective adjustments to prior periods' financial statements
Author	坂本, 道美(Sakamoto, Michiyoshi)
Publisher	慶應義塾大学出版会
Publication year	2008
Jtitle	三田商学研究 (Mita business review). Vol.50, No.6 (2008. 2) ,p.1- 18
JaLC DOI	
Abstract	財務諸表がその利用者にとって有用であるために必要な条件の一つに比較可能性がある。財務諸表の作成者は，会計取引又はその他の事象に適用する会計基準が複数存在するときには，財務内容を最も適切に表現することのできる会計基準を選択することが求められている。また，会計基準が新規に設定されたり，企業が自主的に会計方針の変更を必要とする状況になった場合には，当該会計年度に会計処理を変更する。他方，財務諸表の利用者は，企業価値の評価，すなわち企業の将来キャッシュ・フローを予測するために財務諸表を利用している。最近は財務諸表の利用者のために財務データ自体をXBRL化することによって，企業の財務諸表データから必要なデータを抽出したり，時系列に加工して，様々な分析が人手をなるべく介さずに実現するよう各国が取り組んでいる。時系列での財政状態及び経営成績並びにキャッシュ・フローのトレンドを把握する上では，新たな会計基準の適用や会計方針の自主的な変更による時系列データの不連続性は，大きなネックとなるはずである。このネックを取り除くためには，変更等の行われた年度の財務諸表のみならず過年度の財務諸表にも新たな会計基準や会計方針を適用した比較数値を使う必要がある。しかしながら，現行のわが国の会計基準のもとでは，当期に正当な理由により会計方針が変更されても過年度財務諸表を遡及して修正することは認められていない。これに対して国際的な会計基準では，会計方針の変更のうちある種の変更はすでに確定している過年度財務諸表に遡及して修正することを要求している。本稿では，過年度財務諸表の遡及修正の必要性を（i）新たな会計基準の設定，（ii）企業の自主的な会計方針の変更及び（iii）誤謬の訂正に分けて論じている。
Notes	商学部創立50周年記念 = Commemorating the fiftieth anniversary of the faculty 50周年記念論文
Genre	Journal Article
URL	https://koara.lib.keio.ac.jp/xoonips/modules/xoonips/detail.php?koara_id=AN00234698-20080200-0001

慶應義塾大学学術情報リポジトリ(KOARA)に掲載されているコンテンツの著作権は、それぞれの著作者、学会または出版社/発行者に帰属し、その権利は著作権法によって保護されています。引用にあたっては、著作権法を遵守してご利用ください。

The copyrights of content available on the KeiO Associated Repository of Academic resources (KOARA) belong to the respective authors, academic societies, or publishers/issuers, and these rights are protected by the Japanese Copyright Act. When quoting the content, please follow the Japanese copyright act.

三田商学研究
第50巻第6号
2008 年 2 月

2007年10月10日掲載承認

過年度財務諸表の遡及修正

坂　本　道　美

＜要　　約＞

財務諸表がその利用者にとって有用であるために必要な条件の一つに比較可能性がある。財務諸表の作成者は，会計取引又はその他の事象に適用する会計基準が複数存在するときには，財務内容を最も適切に表現することのできる会計基準を選択することが求められている。また，会計基準が新規に設定されたり，企業が自主的に会計方針の変更を必要とする状況になった場合には，当該会計年度に会計処理を変更する。他方，財務諸表の利用者は，企業価値の評価，すなわち企業の将来キャッシュ・フローを予測するために財務諸表を利用している。最近は財務諸表の利用者のために財務データ自体をXBRL化することによって，企業の財務諸表データから必要なデータを抽出したり，時系列に加工して，様々な分析が人手をなるべく介さずに実現するよう各国が取り組んでいる。時系列での財政状態及び経営成績並びにキャッシュ・フローのトレンドを把握する上では，新たな会計基準の適用や会計方針の自主的な変更による時系列データの不連続性は，大きなネックとなるはずである。このネックを取り除くためには，変更等の行われた年度の財務諸表のみならず過年度の財務諸表にも新たな会計基準や会計方針を適用した比較数値を使う必要がある。しかしながら，現行のわが国の会計基準のもとでは，当期に正当な理由により会計方針が変更されても過年度財務諸表を遡及して修正することは認められていない。これに対して国際的な会計基準では，会計方針の変更のうちある種の変更はすでに確定している過年度財務諸表に遡及して修正することを要求している。本稿では，過年度財務諸表の遡及修正の必要性を（i）新たな会計基準の設定，（ii）企業の自主的な会計方針の変更及び（iii）誤謬の訂正に分けて論じている。

＜キーワード＞

遡及適用（retrospective application），修正再表示（restatement），会計方針の変更，会計上の見積り，誤謬の訂正，組替再表示，重要性

1．はじめに

2007年7月に企業会計基準委員会（ASBJ）は，「過年度遡及修正に関する論点の整理」（「論点整理」）を公表し，これをパブリック・コメントに付した。この内容は，会計方針の変更，誤謬

によって過年度の財務諸表を遡及修正することの要否及びその手続を定めようとするものである。この検討の指示は，すでに2001年11月のASBJに対するテーマ協議会で取り上げられていた。しかし，当時の旧商法のもとでは，過年度に株主に報告された承認済財務諸表にその後の会計方針の変更に基づき遡及適用することができないものと解釈され[1]，検討されて来なかった。また，2006年3月にASBJと国際会計基準審議会（IASB）との共同プロジェクトの第3回会合が開かれ，この議題が長期コンバージェンス項目に付け加えられた。他方，2006年5月に会社法が施行され，会社法のもとでは，一定の理由に限って過年度の財務諸表数値の修正が認められた。しかしながら，会社法上どのような場合に遡及して過年度事項を遡及修正することが認められるかについては，今後開発される会計基準次第ということになった[2]。

本稿は，過年度財務諸表の遡及修正を導入するとの立場から解決すべき様々な問題とその解決策を提言することを目的とする。

まず，過年度財務諸表の遡及修正について，議論すべき点を挙げると以下の通りである。

(i)　新たな会計基準の設定
(ii)　企業の自主的な会計方針の変更
(iii)　財務諸表の表示の変更
(iv)　企業の会計見積りの変更
(v)　誤謬の訂正
(vi)　重要性

2．諸外国における基準

（1）　米国の例

米国では古くから比較財務諸表上では，勘定の組替や他の理由により過年度の対応項目を表示する基礎に変更が起こったならば，変更理由を説明する情報が提供されなければならないとされている[3]。また，比較目的で表示される過年度の数値は直近期間において表示されたものと比較可能でなければならないとされている[4]。ところで，過年度に関連する修正（したがって，当期の純利益から除かれる）は，次の4つの重要な修正項目に限られるとしている[5]。

(i)　特定の過年度の事業活動に特に識別され，直接関連している
(ii)　過年度の財務諸表日後に起こった経済事象に帰属していない
(iii)　経営陣以外の者の決定に第一義的に依存している

1）　実務対応18において，「在外子会社において，会計方針の変更に伴い，財務諸表の遡及修正を行った場合には，連結決算手続上，当該遡及修正額を当期の損益とするよう修正する。」との規定から，会計方針の変更による過年度遡及適用は認められていないと解釈される。
2）　商事法務，No.1766，68ページ。
3）　Paragraph 2, Chapter 2A, ARB
4）　Paragraph 3, Chapter 2A, ARB
5）　Paragraph 1, SFAS16

(iv)　そのような決定前における合理的な見積りに該当しなかった

このような性質をもつ過年度修正項目は，比較財務諸表上では，過年度に遡及適用するために，報告される全期間にわたって他の影響を受ける科目とともに，純利益及び利益剰余金の報告金額を修正しなければならないとされている[6)]。

米国基準では，新しい会計原則の規定に準拠して過年度の財務諸表に遡及適用すること及び誤謬による修正再表示は以前から行われてきた。他方，企業が自ら適用する会計方針を変更する場合には，一部の例外を除いては過年度に遡及適用することは近年まで要求されなかった。その代わり，会計方針の変更は，遡及的計算を基礎に，新しい会計原則への変更の期首現在の累積的影響額を変更の起こった会計年度の純利益に含めることによって，認識しなければならないとされてきた。その主な理由は，過年度財務諸表の遡及修正からもたらされる財務諸表への公的信頼性の低下のおそれと，比較財務諸表における会計原則の首尾一貫した適用との両立し得ない要素との比較考量の結果であった[7)]。この実務は，2005年５月に米国財務会計基準審議会（FASB）が新たな基準書[8)]を公表するまで続いていた。

（２）　米国の新たな会計基準の概要と国際財務報告基準（IFRS[9)]）

FASB が従来の会計基準を改定して新たな基準を設定した背景には，2002年９月の IASB との短期コンバージェンスに向けた作業がある。当時，IASB はすでに公開草案を発表し[10)]，会計原則のある種の変更による会計処理の変更は過年度に遡って適用することを提案していた。IASB は2003年12月に，改定国際会計基準第８号，“Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors（Revised 2003）”（IAS8）を公表した。これに対して，FASB は，同月に公開草案を発表し，寄せられたパブリック・コメントを検討した結果，2005年５月に現行基準である財務会計基準書第154号，“Accounting Changes and Error Corrections”（SFAS154）を公表した。このSFAS154は，過年度財務諸表の遡及修正に関し，①会計原則の変更，②会計上の見積りの変更，③報告企業の変更及び④過年度財務諸表の誤謬訂正を取り扱っている。この適用範囲は，IAS8と同一のものとなっている。

（３）　会計原則の変更

ある会計基準等が①新たな会計原則の採用を要求する，②現行の会計原則を解釈する，③より望ましい会計原則を表すか又は④特定の原則を排除するために発行されたならば，企業は会計原則を変更しなければならない。SFAS154によれば，米国会計基準等に対して確立された体系に沿

6）　Paragraph 18, APB9
7）　Paragraph 18, APB20
8）　SFAS154
9）　国際会計基準には２つの異なる分類がある。すなわち，2000年までに設定された International Accounting Standards（IAS）と2001年以降設定された International Financial Reporting Standards（IFRS）である。これらは，総称して IFRS ということがある。
10）　Improvement ED

ってそのような会計原則の変更が支持されることになる。

まず，新たな会計基準等が経過措置を定めている通例の場合には，当該新会計基準等の規定に準拠して会計処理される。他方，新たな会計基準等が特別の経過措置規定を定めていないという異例な場合に，新たな会計基準等が要求する規定を適用するためにもたらされる会計原則の変更は，過年度に遡及適用される。

次に，企業は，自主的に会計方針の変更を行う場合，そうすることが実務上不可能でない限り，新たな会計原則をすべての過年度期間にわたり遡及適用することによって，会計原則の変更を報告しなければならない[11]。他方，会計方針を自主的に変更する場合には，企業に変更を正当化することが要求される[12]。すなわち，報告企業は，当該変更が新たな会計基準等によって要求される場合又は認められる代替的会計原則の採用がより望ましいとの根拠により正当化できる場合にのみ会計原則を変更しなければならない[13]。

以上述べたとおり，米国会計基準のもとでは，企業が自主的に会計方針を変更する場合，それが実務上不可能でない限り，会計方針の変更は，原則として過年度に遡及適用することが要求される。他方，もしも会計方針の変更を適用する結果生ずる過年度のいかなる期間への累積的影響額を算定することが「実務上不可能」な場合には，実務上可能な限り過年度のある日から将来に向けて変更したのと同様に新たな会計原則を適用しなければならない[14]。SFAS154では，「実務上不可能」とは，以下のいずれかの条件が存在する場合であるとしている[15]。

(i)　そうするあらゆる合理的な努力をした後でも，規定を適用することができない。

(ii)　客観的に実証し得ない過年度における経営陣の意図についての前提条件が，遡及適用のために必要とされている。

(iii)　遡及適用には金額の重要な見積りが必要であり，①そのような金額が遡及適用のもとで認識され，測定され若しくは開示される時点において存在した状況証拠を示す見積りについての情報，及び②当該過年度における財務諸表が作成されたときに入手可能であった見積りについての情報，を客観的に区別することが不可能である。

また，SFAS154では，会計原則の変更が正当化される場合とは，当該変更がより望ましい（preferable）場合であるとしか規定していない。これは，SFAS154の改定前に有効であった，会計原則審議会意見書第20号，“Accounting Changes”（APB20）でもわずかな例示が示されてはいるが，なぜその変更がより望ましいと判断されるのかの根拠は示されていない[16]。

ところで，米国の最近の会計原則の変更を例示すると以下の通り。

11）Paragraph 7, SFAS154
12）Paragraph 14, SFAS154
13）Paragraph 5, SFAS154
14）Paragraph 9, SFAS154
15）Paragraph 11, SFAS154
16）Paragraph 9, APB20では，会計原則の自主的な変更例として，たな卸資産の評価方法の LIFO から FIFO への変更，減価償却方法の変更，長期請負契約の収益認識基準の変更が例示されている。

表-1　米国における会計原則の変更事例（単位：会社数）

	2004年	2005年
資産除去債務（注1）	9	93
アメリカン･ジョブス・クリエイション法における税効果（注1）	N/C	62
株式報酬（注1）	16	36
非貨幣資産の交換（注1）	N/C	24
退職後処方薬給付（注1）	92	12
たな卸資産	4	7
変動持分事業体の連結	176	5
会計原則の変更及び誤謬の訂正（注2）	N/C	5
長期性資産の減損と処分	4	3
のれん及び他の無形資産	1	2
負債と持分の特性を持つ金融商品	24	1
その他	83	20

N/C　集計せず

（出典）　Accounting Trends & Techniques 60th edition 2006, AICPA[17]

（注1）　新たな会計基準等の適用による会計原則の変更であると推測される。

（注2）　詳細例示によるとこれはSFAS154が将来適用されることの一般的注記事項であり，必ずしも会計原則の変更を実施していない。

（4）　表示の変更

米国では，勘定の組替を必要とした場合には，表示されているすべての財務諸表の比較を保つために，過年度の財務諸表も最新の表示形式に合わせて組替再表示を行う実務が定着している。この場合，財務諸表の会計方針の記載の一部として「当年度の表示に合わせるために過年度の比較財務諸表の対応する表示を組み替えている。」旨の記述を見かける。このような組替再表示は，米国公認会計士協会の会計調査公報（ARB）に以下の通り規定されている。[18]

> 年次報告及び他の報告における比較形式の財務諸表の表示は，そのような報告の有用性を高めると共に，企業に影響する当期の変動の内容と傾向をより明瞭に表すものである。もし，組替（reclassification）又は他の理由で，複数期間における対応する項目の表示方法又は表示の基礎に変更が起こったならば，当該変更を説明する情報が呈示されなければならない。
>
> 比較目的で表示された過年度の数値が，実際に直近期間に表示された数値と比較可能であるか又は比較可能性に対する例外は会計原則審議会意見書第20号（APB20）「会計処理の変更」に記載されているように，明瞭に示すことが必要である。

この規定は，もともと財務諸表の勘定又は注記の組替，すなわち当該変更が貸借対照表の資産合計や負債合計に影響を与えないか又は損益計算書の当期純利益に影響を与えない組替，を対象

17）　米国SEC登録企業であるフォーチュン1000社リストから毎年600社を選んで，財務諸表の表示と開示を分類している。

18）　Paragraphs 1 - 3, Section A – Comparative Financial Statements, FORM OF STATEMENT Chapter 2, ARB

にしている。

（5） 会計上の見積りの変更

会計において用いられる見積りの変更は，一定期間ごとに区切って財務諸表を表示する上での必要な帰結である。[19] IAS8でも，事業活動において固有の不確実性の結果，多くの財務諸表項目は正確に測定することはできないが，見積もることができるのみである旨規定している。[20] また，合理的な見積りをすることは，その信頼性を損なうことなく財務諸表の作成過程での基本的部分であると規定している。[21] このように，数多くの会計原則を適用する場合に，財務諸表作成者は将来の帰結を予想した見積りを基に会計事象の認識及び会計数値を測定しなければならない。

米国基準では，会計上の見積りの変更は，それが変更した期のみに影響するのであれば，変更期間に処理され，それが変更した期と将来の期の両方に影響するのであれば，変更期間と将来の期間の両方の期間において処理されなければならないとしている。[22] また，ある場合には，会計原則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があることを FASB は認めている。さらに，ある場合には，会計上の見積りの変更は，会計原則の変更によって影響を受けることがあるとしている。この例示として，減価償却方法の変更を挙げている。すなわち，減価償却方法が，資産に固有の将来の経済的便益の見積りの変動，それらの便益の費消パターンあるいはそれらの便益についての企業にとって入手可能な情報の一部又は全部の認識を伴って，変更されることがある。そのようなタイプの変更は，時として追加的な情報を入手して，見積りを改訂する継続したプロセスに関連するので，SFAS154を適用する上で，見積りの変更とみなしている。[23]

（6） 過年度に発行された財務諸表の誤謬訂正

過年度の財務諸表における誤謬が発行後に発見された場合には，過年度の財務諸表を修正再表示（restating）することによって，過年度修正（prior-period adjustment）として報告しなければならない。[24] 財務諸表における誤謬は，計算上の誤謬，会計原則の適用上の誤謬又は財務諸表が作成された時点で存在していた事実の無視若しくは誤使用の結果であるとしている。[25]

ところで，SFAS154は，会計原則の変更による過年度遡及適用が実務上不可能な場合における取扱いと異なり，誤謬訂正の結果生ずる過年度のいかなる期間への累積的影響額を算定することが実務上不可能な場合の取扱いを定めていない。SFAS154は，もしも，過年度財務諸表に影響を与える誤謬が発見され，実務上不可能との理由でそれが修正されないとしたならば，報告企業にとってそれらの財務諸表が一般に公正妥当と認められる会計原則（GAAP）に準拠して作成され

19） Paragraph 9, APB20
20） Paragraph 32, IAS8
21） Paragraph 33, IAS8
22） Paragraph 19, SFAS154
23） Paragraph 20, SFAS154
24） Paragraph 25, SFAS154
25） Paragraph 13, APB20

ている旨を述べることと矛盾すると説明している[26]。この規定は，たとえ誤謬の訂正といえども過年度の財務諸表を修正再表示することが実務上不可能な場合に，会計方針の変更と同様に例外措置を認めるIAS8の規定と異なっている[27]。

（7）　重要性

新たな会計基準等の要請，企業の自主的な会計方針の変更又は過年度財務諸表における誤謬により，過年度財務諸表への遡及適用又は修正再表示を行うか否かの判断は，当該事項が過年度財務諸表に与える影響に依存する。SFAS154では，特に重要性に言及してはいないが，SFAS154によって廃止されたAPB20では，いくつかの要素が，それらの項目の会計上の取扱い及び開示の必要性を決める上で，これらの変更及び誤謬の重要性に関連するとしていた。その中で，重要性は個々の変更又は誤謬の影響ごとに別個に，また，すべての影響の両方を考慮すべきとしている。他方，損益面では，特別損益調整及び税引前利益若しくはその変更又は誤謬の影響を考慮する前の純利益に与える影響が重要であれば遡及して修正すること及び必要な開示が求められていた。さらに，変更又は誤謬が損益の趨勢に重要な影響を与えている場合にも，修正及び開示を必要としていた[28]。

また，米国の財務会計概念書[29]では，周囲の状況に照らして，ある項目が反映されていたか修正されていたならば，財務報告に依拠する合理的な人の判断を変更させたか影響を与えたであろう可能性が高いと思われる項目に，当該項目の重要度が該当するならば，財務報告における当該項目の脱漏や虚偽は重要である旨の規定がある[30]。ある項目の重要性を評価する場合，脱漏又は虚偽項目の定量的要素と定性的要素の両者を考慮すべきである。このうち定量的要素については，一般的には，純利益に与える影響割合をもって判断されるが，米国証券取引委員会（SEC）は，このように割合を使うことは，財務諸表のある特定の項目に関して特定の割合よりも小さい逸脱は重要であるとは考えにくいとの第一義的前提のための基礎を与えるものであるとしている[31]。その上で，SECは，財務諸表項目の虚偽の影響が定量的に僅少である項目が重要であると考えられる以下の考慮事項を例示している[32]。

(i)　当該虚偽が，正確に測定できる項目からの虚偽であるか又は見積りから生じたものであるか，さらに後者ならば，見積りに固有の不正確性の程度

(ii)　当該虚偽が利益又は他の傾向の変更を覆い隠すものかどうか

(iii)　当該虚偽が企業に対する分析者の一致した期待を満たし得なかったことを隠蔽するものかどうか

26）Paragraph B32, SFAS154
27）Paragraph 44, IAS8
28）Paragraph 38, APB20
29）Concepts 2
30）Paragraph 132, Concepts 2
31）SAB99
32）SAB99

(iv)　当該虚偽が損失を利益に又はその反対に変更させることになるかどうか

(v)　当該虚偽が企業の業務又は収益性に重要な役割を果たすと識別されているセグメント又は他の業務領域に関わっているかどうか

(vi)　当該虚偽が法的規制の遵守に影響を与えているかどうか

(vii)　当該虚偽が借入債務の拘束条項又は他の契約条項に抵触することになるかどうか

(viii)　当該虚偽が経営陣の報酬の増加に影響したか

(ix)　当該虚偽が不法な取引を隠蔽することを伴っているかどうか

次に，IFRSでの重要性に係る規定を概観する。IFRSでは，「財務諸表の作成と表示のためのフレームワーク」（IFRSフレームワーク）の中で，重要性に言及している。すなわち，情報の目的適合性は情報の内容と重要性によって影響を受けるとしている[33]。もし，脱漏又は虚偽表示が，財務諸表を基礎になされる利用者の経済的意思決定に影響を与えるならば，情報は重要であるとして，重要性の一般基準を定めている[34]。また，IFRSでは，重要性の概念を適用することは，情報に重要性がなければIFRSの会計基準書及び解釈指針の特定の開示規定が満たされる必要がないことを意味している旨の規定がある[35]。この規定は，会計方針の変更や誤謬による遡及適用又は修正再表示及び関連する開示を行うか否かにも適用される一般原則であると思われる。

なお，会計方針の変更に該当するか否かの判断の一つに，過年度の類似の取引又はその他の事象の重要性がある。SFAS154では，過年度においてその影響が重要でない事象又は取引の認識に，ある新たな会計原則を適用することは会計方針の変更に該当しないとしている[36]。

3．我が国における現状と対応

（1）　会計方針の変更

我が国では，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に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されている[37]。このように，会計方針を広く捉えて，表示の方法もその範囲に含めているのが特徴であるが，この部分を除いて我が国における会計方針の定義は国際的なものと差がないものと思われる。すなわち，我が国では会計方針の変更は，以下の事項に係る変更を意味している[38]。

(i)　会計処理の原則又は手続の任意の変更

(ii)　会計基準等の改正に伴う会計方針の採用又は変更

(iii)　表示方法の変更

(iv)　キャッシュ・フロー計算書における資金の範囲

33）Paragraph 29, IASB Framework

34）Paragraph 30, IASB Framework

35）Paragraph 31, IAS1

36）Paragraph 5, SFAS154

37）企業会計原則，注解，注1-2

38）財務諸表等規則第8条の3，ただし，（5）は監査78，2.(1)

(v)　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

（2）　会計処理の原則又は手続の自主的な変更

会計方針の選択は，GAAP のうち，選択適用可能な複数の中から，企業にとって財務諸表の適正表示に最も適した方法を選択することを意味する。このようにして選択された会計処理から他の認められる会計処理への変更は，正当な理由による場合にのみ会計方針の自主的な変更として取り扱われる。会計方針の自主的な変更における「正当な理由」については，①当該変更が企業の事業内容及び企業内外の経営環境の変化に対応して行われる，②変更後の会計方針が GAAP に照らして妥当である及び③当該変更が取引その他会計事象を財務諸表に，より適切に反映するために行われるものである，ことの判断を伴うものである[39]。なお，上記(i)及び(iv)に該当する会計方針の変更は，変更の正当な理由及び当該変更が財務諸表に与えている影響の内容の開示を求められる。

事業年度及び中間会計期間における会計処理の原則又は手続の自主的な変更において，現行の規定で要求される開示内容を要約したものが表-2 である。

表-2　会計処理の原則又は手続の自主的な変更に係る開示規定

	当年度（X1年）財務諸表における注記	当中間（X1年）財務諸表における注記	翌期中間（X2）財務諸表における注記
変更の旨	必要	必要	必要
変更の理由	必要	必要	該当なし
当中間期における変更	前事業年度（X0年）と同一の基準を適用した場合において計上されるべき営業損益，経常損益，税引前当期純損益，当期純損益又はその他の重要な項目の金額[40]	前事業年度（X0年）と同一の基準を適用した場合において計上されるべき営業損益，経常損益，税引前中間純損益，中間純損益又はその他の重要な項目の金額[41]	該当なし
当下期における変更	当中間期で当事業年度（X1年）と同一の会計処理の原則及び手続を採用した場合の当中間（X1年）財務諸表に与える影響[42]	該当なし	翌中間期（X2年）と同一の会計処理の原則及び手続を採用した場合の当中間（X1年）財務諸表に与える影響[43]

39）監査78，3.
40）「財務諸表等規則」第８条の３及びガイドライン８の3-1
41）中間財務諸表等規則・同ガイドライン　第５条及びガイドライン5-1-1
42）監査36，2 (1) ①
43）監査36，2 (2) ①

また，2008年から開始する四半期財務諸表の開示では，重要な会計方針の変更を行った場合には，変更を行った四半期会計期間以後において，変更の理由，期首からの累計期間への影響額，さらに当年度の第２四半期以降に自主的に重要な会計方針の変更を行った場合には，追加して当該期間に変更した理由及び直前の四半期会計期間の末日までの期首からの累計期間への影響額の開示が求められる。[44)]

このように財務情報の時系列的な比較を可能とするために，現行の会計基準で求められる会計方針の変更理由や影響額の開示は限定的である。例えば，当事業年度に会計処理を自主的に変更した場合には，前事業年度と同一の基準を適用した場合において計上されるべき当年度の営業損益，経常損益，税引前当期純損益，当期純損益又はその他の重要な項目の金額に与える結果となった金額を明らかにしなければならない。しかしながら，すでに公表している過年度財務諸表を，当期において変更した後の会計方針に準拠して遡及適用したならば影響したであろう過年度数値の開示を要求する規定はない。

ところで，我が国の上場企業で，会計方針の変更は実際どの程度行われているか及びその変更内容を示したものが表−３である。

表−３　会計処理基準・表示変更の内容（単位：会社数）

	2005年	2006年
たな卸資産の評価基準・評価方法	4	4
固定資産の減価償却方法	5	6
退職給付会計基準関連	13	20
役員退職慰労引当金の計上基準	13	5
収益・費用の計上基準	5	11
収益・費用の計上区分	8	7
セグメントに関する変更	21	33
固定資産の減損に関する新会計基準の適用	65	136
その他	12	12
	146	234

（出典）「決算開示トレンド〈平成19年版〉有価証券報告書300社の実態分析」日本公認会計士協会編を基に筆者が編集

（３）　会計基準等の改正に伴う会計方針の採用又は変更

我が国の会計基準の特徴の一つとして，多くの代替処理を認めている。例えば，連結財務諸表原則における部分時価評価法と全面時価評価法の選択，その他有価証券の時価評価に関連して評価差額の全部純資産直入法と部分純資産直入法の選択，その他有価証券の決算時における時価について期末日の市場価格と期末日１カ月の市場価格の平均との選択等がある。また，表−３に示された役員退職慰労引当金の計上基準も会計方針の変更として実務上扱われている。[45)]さらに，現

44）　基準12号第19項

45）　役員退職慰労引当金の計上基準の変更内容は，支出時計上から引当計上への変更や内規の40％引当から100％への変更であり，変更の理由は費用配分の適正化や会計慣行の定着化が大部分である。決算開示トレ↗

行の会計基準のもう一つの特徴として，過年度財務諸表を遡及修正することを要求するか又はそれを認めているものはない。例えば，企業結合に関する会計基準のもとでは，条件付取得対価が企業結合契約合意後の将来の業績に依存している場合に，企業結合の属する会計年度後の年度において追加的に対価の交付が確実になったとき，企業結合日時点で追加ののれんが認識されたものと仮定して，のれんとその償却額の遡及計算はされるが，その影響額は過年度財務諸表の遡及修正をもたらすことはない[46]。また，1999年度に導入された税効果会計基準では，税効果会計が適用される最初の事業年度においては，過年度に発生した一時差異等に係る税効果相当額について，前期繰越損益期首残高の調整項目として処理された経緯があるが[47]，公表された過年度財務諸表の遡及修正は認められなかった。これについて，導入当時の解釈によれば，損益で処理するとかなりの影響が出る可能性があるため，意見書では前期繰越損益（損失）または連結剰余金（欠損金）の期首残高を調整する方法でそれを処理した[48]。

（4）　表示方法の変更

我が国では，表示方法の変更には，以下の２つの類型がある[49]。

(i)　貸借対照表の流動資産又は固定資産の区分や損益計算書の営業損益等の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を行うもの

(ii)　当該区分を超えて表示方法を変更するもの

上記のうち，類型(i)に属するものは，合理的根拠又は理由に基づくもので単なる表示形式上の変更にすぎないことから，会計処理の変更として取り扱われていない。他方，類型(ii)のように，区分を超えることにより財務情報に重要な影響を与えて表示方法を変更するものは，会計方針の変更として取り扱う実務がある[50]。例えば，前記表−３に記載されている「収益・費用の計上区分」は，いずれも損益計算書における上記(ii)の類型に属する変更であり，会計方針の変更である。

以上の類型に加えて，2006年からは従来の貸借対照表上の資本の部を純資産の部へと表示の変更が行われている。当該変更は，新たな会計基準「貸借対照表の純資産の部の表示に関する会計基準[51]」に基づくものである。さらに，別の類型として，資産と負債を総額表示する変更，反対に総額表示から相殺表示への変更も考えられる。これらの２項目は，いずれも会計方針の変更として位置付けられるべきものである。

両類型に属する表示方法の変更についても，現行の会計基準のもとでは，過年度財務諸表そのものの修正は行われていない。ただし，類型(ii)に属する会計方針に該当する表示変更については，変更の年度にその内容の開示が求められている。すなわち，変更の内容が明瞭に判断し得る場合

↘ンド〈平成19年版〉

46）　企業結合基準三，2，⑤，イ及び注解11

47）　税効果基準四，1，3

48）　斉藤静樹［1999］，22ページ

49）　監査78，2(2)

50）　監査78，2(2)

51）　企業会計基準第５号，企業会計基準委員会，2005年12月

を除き，前事業年度の財務諸表との比較を行うために必要な事項を記載する必要がある。[52)]

（5）　キャッシュ・フロー計算書における資金の範囲

キャッシュ・フロー計算書における資金の範囲を変更した場合には，会計方針の変更として取り扱われる。したがって，当該変更の旨，変更の理由及び当該変更がキャッシュ・フロー計算書に与えている影響の内容の開示が求められる。[53)]また，キャッシュ・フローの活動区分を跨ぐ表示の変更が行われた場合，当該変更も類型(ii)に属する会計方針の変更として取り扱われることが合理的である。

（6）　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

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。[54)]したがって，記載対象セグメント，営業費用の配分方法，資産の配分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事業の種類別セグメント情報に与えている影響を記載することになっている。[55)]この変更の影響の開示は，前期における会計方針を当期も継続して適用していた場合の結果と，当期における記載項目との比較によって行うものと解釈される。他方，実務では，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を当期における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認められている。[56)]このことは，前記表-3に記載された2006年度のセグメント情報に係る会計方針の変更件数33件のうち，当期のセグメント情報を前期ベースに置き替えて表示した件数3件に対して，前期のセグメント情報を当期ベースに置き替えて表示した件数が30となっていることからも見てとれる。

（7）　会計上の見積りの変更

会計上の見積りは，会計基準で要求されている会計処理に当たり，その基となる会計事象の帰結が将来に起こる場合や，会計事象がすでに発生しているが，その正確な情報が適時に入手できない場合に，現在得られている情報から合理的な仮定を設けて会計処理に反映させるプロセスであると解釈することができる。このような会計処理における不確定要素に基づく見積りは，会計処理における不可避的な特徴である。

我が国の会計基準は，国際的な会計基準と同様に，会計上の見積りを要する会計処理が近年大幅に増大して来たし，これからもこの傾向は変わらない。例えば，退職給付会計基準における基

52）　財務諸表等規則第8条の3及びガイドライン8の3-2
53）　財務諸表等規則第8条の3
54）　監査78，2(1)
55）　連結財務諸表規則様式第一号，記載上の注意15
56）　会計制度1解説I，4

礎率を使った退職給付債務の見積り，将来の収益力に基づく課税所得を基礎にした繰延税金資産の回収可能価額の見積り，将来キャッシュ・フローの現在価値を基礎とした固定資産の減損額の見積り等多くの会計処理に見積りの要素が介入している。これらの会計上の見積りは，会計基準に従って，新たに入手できた情報をもとに定期的に見直しが行われるため，見積りの変更が起こる。

我が国では，会計上の見積りの変更とは，過去に特定の会計事象等の数値･金額が会計処理を行う時点では確定できないため，見積りを基礎として会計処理をしていた場合において，損益への影響が発生する見積りの見直しをいう，と定義されている。[57)]

ところで，我が国では，表−３にも記載の通り，固定資産の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きた。[58)] この現行の取扱いに対して，論点整理では，SFAS154と同様に会計上の見積りの変更として処理すべきか否かが論点の一つに掲げられている。

会計上の見積りの変更は，その性格が会計方針の変更に類似していることから，我が国では，会計方針の変更に係る開示に併せて追加情報として開示が要求されている。この記載内容は，会計上の見積りの変更が行われた旨，その内容及び変更が財務諸表等に及ぼす影響である。[59)]

（８）　誤謬訂正

過去に公表した財務諸表が誤謬による虚偽記載であった場合に，それを発見した段階で訂正する必要が生ずる。この訂正の仕方については，現在のところ明確に規定した会計基準はない。過年度の誤謬が当期損益に影響する場合には，実務上，企業会計原則の解釈として当期損益計算書上の特別損益項目における前期損益修正として取り扱ってきた。しかしながら，企業会計原則が前期損益項目として例示している項目を見る限り，それらは前述の会計上の見積りの変更に該当すると思われる項目が列挙されており，[60)] これらの項目が果たして過年度における誤謬の訂正項目を意味するものであったのか不明確である。他方，金融商品取引法（証券取引法）では，有価証券報告書や半期報告書などの提出書類に重要な事項についての虚偽の記載若しくは必要な重要な事実の記載が欠けていることが判明すれば，内容の訂正が求められている。この規定に基づき，規制当局から過年度における財務諸表の虚偽につき訂正命令を受けたり，自ら過年度の虚偽記載の訂正報告を行う企業が散見される。

（９）　重要性の原則

我が国の重要性に関する規定は複数の箇所に見られるが，連結財務諸表を作成するに当たっては，企業集団の財政状態及び経営成績に関する利害関係者の判断を誤らせない限り，重要性の原

57）　監査77追加情報開示
58）　企業会計原則，注解，注1−2
59）　監査77追加情報開示，３.追加情報の分類
60）　企業会計原則，注解，注12によれば，前期損益項目として，①過年度における引当金の過不足修正額，②過年度における減価償却の過不足修正額，③過年度におけるたな卸資産評価の訂正額及び④過年度償却済債権の取立額が例示列挙されている。

則が適用される[61]。また，財務報告に係る内部統制の評価に関連して，金額的な重要性は，連結総資産，連結売上高，連結税引前利益などに対する比率で判断する旨の定めがある。これらの比率は画一的に適用されることはなく，企業の業種，規模，特性などの会社の状況に応じて適切に用いることが必要であるとしながらも，重要性の数量基準として連結税引前利益の概ね５％程度とする旨の判断が示されている。さらに，これらの数量基準に加えて質的な重要性の判断を含めて，財務報告に係る内部統制の有効性の評価に当たっての重要性の判断基準を与えている[62]。

なお，この重要性の原則は，新たな会計原則の適用及び会計方針の自主的な変更による遡及適用並びに誤謬による修正再表示にもあてはまるものと解することが合理的である。

４．過年度財務諸表の遡及修正に向けての提言

（１）　財務会計の概念フレームワークとの関係

以上，FASB が規定する過年度財務諸表の遡及修正に関する会計基準と我が国の対応する会計基準を概観してきた。論点整理にあるように，国際的な基準のコンバージェンスの一環として取り上げられてきたこのテーマは，コンバージェンスを考慮しなくても我が国の概念フレームワークに照らしても取り上げるべき会計問題である。我が国の概念フレームワークでは，IFRS フレームワークと同様に，会計情報に求められる最も基本的な特性は，意思決定の有用性であるとしている[63]。意思決定の有用性とは，投資家等の財務報告企業を取り巻く利害関係者が企業価値を測定する基礎となる情報を，企業が提供することにある。企業が提供する情報は，企業価値を測定する基礎となる将来キャッシュ・フローの予測や企業の不確実な成果を予測する情報そのものではないが，これらを達成するために有用でなければならない。会計情報が利用者にとって有用となるための特性の一つとして，会計情報は，同一企業の会計情報の時系列での比較可能性が保たれていなければならない。そうでなければ，財務諸表利用者は提供される会計情報から将来のキャッシュ・フロー予測に役立てることが制約される結果となり，意思決定の有用性が毀損される。比較可能性が確保されるためには，企業において同一の会計方針（表示方法を含む）が，表示される比較財務諸表間で継続して適用されていなければならない。また，会計方針の変更に関しては，財務諸表利用者が，過年度に行ったキャッシュ・フローの予測又は企業の成果の予測と実績との乖離を分析するために十分な情報と共に，将来に向けてこれらの予測の有用な情報が提供されなければならない。以上の会計情報の基本的な特性である意思決定有用性を満たすために，SFAS154及び IAS8が規定するように過年度財務諸表の遡及修正に関する会計基準設定の必要性は明らかである。

61）　連結原則注解１
62）　内部統制実施基準 II.1.②ロ
63）　概念フレームワーク討議資料第２章　会計情報の質的特性　第１項

（2）　会計方針の変更

前述の通り，ここでの会計方針の変更とは，①新たな会計基準の発効による会計方針の変更，②既存の会計基準が選択適用を認めている複数の会計処理のうち，合理的理由により，ある処理から他の認められる処理への企業の自主的な変更及び③表示の変更である。このうち，新たな会計基準の発効による会計方針の変更については，ASBJ や他の会計基準の設定機関の基準等の設定段階で遡及適用を要請するかどうかを決める問題である。新たな会計基準の設定については，遡及適用を強制することによって財務会計の有用性を向上させることが可能である。しかしながら，新たな会計基準を遡及適用するか否かは，対象取引の性格，基準そのものの重要性，過年度に遡及することが一般に困難である経営者の判断をともなう基準，一般的なデータの入手困難性等の諸要素を考慮して決められるであろう。遡及適用に関する会計基準が設定された後は，既存のいくつかの規定にみられるような，新たな会計基準の適用に際して，将来の取引にのみ適用，適用初年度の期首の累積的損益影響額を特別損益に計上（又は早期適用）のいずれかを企業自身の選択に任せるような基準の設定方法を廃止して，遡及適用か将来に向けての適用かいずれかを義務付ける基準の設定を期待する[64]。また，これと関連するが，新たな取引又はその他の事象に対して会計処理の遡及適用のために既存の会計基準の改定を必要とするかもしれない。例えば，企業結合会計基準に見られるように，条件付取得対価が企業結合契約合意後の将来の業績に依存している場合に，企業結合の属する会計年度後の年度において追加的に対価の交付が確実になったときの会計処理，企業結合における持分プーリング法の適用から生ずる結合当事企業の過年度結合財務諸表の作成や，パーチェス法のもとで，企業結合の取得原価の暫定的な会計処理を翌年度に確定させた場合の企業結合日における修正については，当該規定を遡及適用するように会計基準を改定する必要がある。

次に，企業の自主的な会計方針の変更は，FASB や IASB が採用しているように，そうすることが実務上不可能でない限り，企業の時系列的な比較可能性を保つために過年度に遡及して適用すべきである。さらに，当期における表示の変更は過年度に遡及して組替再表示すべきである。

（3）　会計上の見積りの変更

会計上の見積りは，毎決算期末又は中間期末において未決済である前回の会計処理をアップデートする手続である。したがって，見積りの変更は，新たに入手した情報及びそれから導き出された仮定に基づき会計数値の改訂を行うプロセスである。会計事象について翌年度に新たに入手されたデータに基づく見積りの変更に対して，そのようなデータが利用可能でなかった過年度に行った見積りを遡及して修正することは，FASB でも IASB でも禁止されている。遡及修正の規定が存在しない我が国の会計基準でも，会計上の見積りの変更を過年度に遡及して修正すべきとの意見は筆者の知る限り起こっていない。したがって，会計上の見積りの変更は，現行の処理に従って，変更を行った会計期間又は将来期間にわたって変更の影響を反映すべきものであり，過

64）　この例としては，「リース取引に関する会計基準」企業会計基準第13号，企業会計基準委員会，2007年３月。

年度の見積り数値を修正すべきではない。

以上の観点から，過年度から行ってきた会計処理を変更する場合に，それが会計方針の変更であるか，会計上の見積りの変更であるか，あるいは過去に行った会計処理の誤謬の訂正であるか，を判断することは重要である。なぜならば，過年度財務諸表の遡及修正問題を考える上で，その区分により当年度のみならず過年度における会計処理と開示に影響を与えるからである。

（4）　誤謬の訂正

誤謬の訂正については，現行の一般原則と解釈されている特別損益における過年度損益修正区分を改定して，過年度の財務諸表を修正再表示すべきである。この方式は，また，すでに現在の金融商品取引法（証券取引法）のもとで，企業が有価証券報告書等の訂正報告を提出している実務上の取扱いと整合することになるであろう。

誤謬の訂正につき，過年度の財務諸表への影響額を算定することが実務上不可能な状況にある場合に我が国ではどのように扱うべきであろうか。前述のとおり，この点に関して FASB と IASB の基準設定には差異がある。筆者の意見では，もし IAS8が規定するように，過年度財務数値の一部を訂正せずに過年度及び当年度財務諸表を作成することが認められるとすれば，FASB が主張するように当該財務諸表が GAAP に準拠して適正に表示されているとする企業の宣誓及び監査人の意見表明と整合しない懸念がある。これは，会計方針の変更の過年度に及ぼす影響額を算定することが実務上不可能な場合の取扱いと基本的に異なる点である。なぜならば，当期における会計方針の変更による過年度への遡及適用は，適正であった過年度財務諸表を当期における会計方針の変更による比較可能性を高めるための修正との性格を持つものだからである。結局，過年度財務諸表における実務上不可能な誤謬訂正の問題は，当該誤謬の未訂正の重要な影響が及ぶ年度の財務諸表の有用性に影響している旨の開示とともに，当該財務諸表の比較可能性と適正性に制約があることを企業及び監査人が表明せざるを得ないものと考える。したがって，監査報告書における取扱いは，重要性がある場合には，除外事項に準じた意見表明にならざるを得ないものと考える。

（5）　重要性の適用

会計方針の変更による過年度遡及適用及び誤謬による修正再表示の判断は，重要性が大きな役割を果たす。会計方針の変更が当期に行われたり，過年度における誤謬が当年度に発見されたとしても，すべて過年度に遡及適用又は修正再表示すべきものではない。企業及び監査人は，影響額が及ぶ過年度及び当年度における比較可能性と財務諸表の適正性を定量的基準及び定性的基準に照らして，財務諸表の利用者の判断に影響する度合いを慎重に検討する必要がある。そのため，我が国においても重要性の判断につきより多くの議論がなされることを期待する。

（6）　その他の課題

以上，過年度財務諸表の遡及修正に関する会計基準の必要性と課題について論じてきたが，最

後に，それに付随する課題として以下の２点を挙げておきたい。

(i)　我が国の会計基準の特徴である代替処理を減ずること

(ii)　税務申告における取扱い

前述したように，我が国の会計基準は多くの代替処理を認めている。これに対して，IASB では，会計基準設定の目的の中で，同一企業の異なる時点であろうとも異なる企業間であろうとも，類似の取引及び事象は同じような方法で会計処理され報告すべきであり，異なる取引及び事象は異なって会計処理され報告されるべきであるとしている。したがって，IASB は，会計上の取扱いにおける選択肢を認めることを想定していない。また，IASB はいくつかの選択肢を減じるという目的をもって，会計基準が会計上の取扱いにつき選択肢を認めている取引及び事象を再検討してきたし，これからも引き続き再検討する，と宣言している[65]。この基本的立場は，IASB のみならずすべての会計基準設定主体において適合する会計基準の設定目的であると筆者は考えている。ASBJ も今後の会計基準の見直し及び新規設定に当たっては，認められる会計処理の選択肢をより限定するような方針を確立することが必要である。そうすることが財務諸表の比較可能性をより高めることになる。

次に，会計方針の変更による過年度財務諸表の遡及適用は，税務申告書上の取扱いが同時に手当てされないと実現しない。すなわち，過年度に帰属する会計上の損益を過年度に遡及して調整する結果，税務処理上では課税されない部分が生じないように過年度調整額を当期の申告調整項目とするような手当てが必要になる。なお，このような申告調整が生じたとしても，税効果会計を適用する限り，原則として，追加納付又は税額の軽減が会計上の純利益へ影響することはないであろう。

参　考　文　献

「過年度遡及修正に関する論点の整理」，企業会計基準委員会，2007年７月

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」，企業会計基準委員会，2006年５月，［実務対応18］

相澤哲，和久友子「計算書類の監査･提供･公告，計算の計数に関する事項」「商事法務 No.1766」，2006年５月，［商事法務］

「企業会計原則・企業会計原則注解」，企業会計審議会，1982年４月

「財務諸表等の用語，様式及び作成方法に関する規則」，2006年12月最終改正，内閣府令第88号，［財務諸表等規則］

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」，日本公認会計士協会，2003年３月，［監査78］

「中間財務諸表の用語，様式及び作成方法に関する規則」，2006年12月最終改正，内閣府令第88号，［中間財務諸表等規則・同ガイドライン］

監査委員会報告第36号「中間財務諸表と年度財務諸表との会計処理の首尾一貫性」，日本公認会計士協会，2000年７月，［監査36］

企業会計基準第12号「四半期財務諸表に関する会計基準」，企業会計基準委員会，2007年３月，［基準12］

「企業結合に係る会計基準の設定に関する意見書」「企業結合に係る会計基準」，企業会計審議会，2003年10月，［企業結合基準］

「税効果会計に係る会計基準の設定について」「税効果会計に係る会計基準」，企業会計審議会，1998年10月，［税効果基準］

65）　Paragraph 13, Preface to IFRS

斉藤静樹「税効果会計意見書の概要と作成の経緯」「企業会計」，1999年３月，（株）中央経済社，斉藤［1999］
企業会計基準第５号「貸借対照表の純資産の部の表示に関する会計基準」，企業会計基準委員会，2005年12月
「連結財務諸表等の用語，様式及び作成方法に関する規則」，2006年12月最終改正，内閣府令第88号，［連結財務諸表規則］
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」，日本公認会計士協会，1995年４月，［会計制度１］
監査委員会報告第77号「追加情報の注記について」，日本公認会計士協会，2004年３月，［監査77追加情報開示］
連結財務諸表制度の見直しに関する意見書 「連結財務諸表原則・連結財務諸表原則注解」，企業会計審議会，1997年６月，［連結原則］
「財務報告に係る内部統制の評価及び監査の基準並びに財務報告に係る内部統制の評価及び監査に関する実施基準の設定について（意見書）」「財務報告に係る内部統制の評価及び監査に関する実施基準」，企業会計審議会，2007年2月，［内部統制実施基準］
討議資料「財務会計の概念フレームワーク」，企業会計基準委員会，2006年12月，［概念フレームワーク討議資料］
企業会計基準第13号「リース取引に関する会計基準」，企業会計基準委員会，2007年３月
「決算開示トレンド〈平成19年版〉有価証券報告書300社の実態分析」，日本公認会計士協会編，2007年２月
Accounting Research Bulletins, Committee on Accounting Procedure, 1952–1953, [ARB]
Statement of Financial Accounting Standards No. 16, “Prior Period Adjustment”, Financial Accounting Standards Board, June 1977, [SFAS16]
APB Opinions No. 9, “Reporting the Results of Operations”, Accounting Principles Board, December 1966, [APB9]
APB Opinions No. 20, “Accounting Changes”, Accounting Principles Board, July 1971, [APB20]
Statement of Financial Accounting Standards No. 154, “Accounting Changes and Error Corrections”, Financial Accounting Standards Board, May 2005, [SFAS154]
Exposure Draft, “Improvement to International Accounting Standards”, International Accounting Standards Board, May 2002, [Improvement ED]
Accounting Trends & Techniques 60th edition 2006, American Institute of Certified Public Accountants
International Accounting Standard No.8, “Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors (Revised 2003)”, International Accounting Standards Board, December 2003, [IAS8]
Statement of Financial Accounting Concepts No.2, “Qualitative Characteristics of Accounting Information”, Financial Accounting Standards Board, May 1980, [Concepts2]
SEC Staff Accounting Bulletin No.99, “Materiality”, U.S. Securities and Exchange Commission, August, 1999, [SAB99]
“Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements”, International Accounting Standards Committee, July 1989, [IASB Framework]
International Accounting Standard No.1, “Presentation of Financial Statements”, International Accounting Standards Board, September 2007, [IAS1]
“Preface to International Financial Reporting Standards”, International Accounting Standards Board, amended in January 2007, [Preface to IFRS]