

平成 20 年 9 月 19 日

企業会計基準委員会 御中

新日本有限責任監査法人
会計監理部長 轟 茂 道「会計上の変更及び過去の誤謬に関する検討状況の整理」に対する意見

貴委員会から平成 20 年 6 月 20 日に公表された上記検討状況の整理について、下記のとおり意見を取りまとめましたので本日提出します。よろしくお願い申し上げます。

記

1. 遡及修正（「遡及適用」、「財務諸表の組替え」及び「修正再表示」）が行われた財務諸表の位置づけについて

（コメント）

遡及修正が行われた過年度の財務諸表について、情報としての位置づけをより明確すべきである。

（理由）

遡及修正を行った過年度の財務諸表は、独立した財務情報なのか、又は、当期の財務情報の有用性を高めるための補足情報なのかを明確にすることが重要である。特に、遡及修正の中でも、「遡及適用」「財務諸表の組替え」が行われた過年度の財務諸表と、誤謬に起因する「修正再表示」が行われた過年度の財務諸表では性格が大きく異なるはずであり、位置づけをより明確にすることが必要と考える。

また、こうした位置づけに関連させて、監査上の取扱いや、誤謬により「修正再表示」された過年度の財務諸表が虚偽記載に該当するか等の問題も整理されることが重要と考える。

2. 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の取扱い（第 22 項）

（コメント）

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と区別することが困難な場合として、遡及適用は行わないとされているが、無形固定資産（のれんを含む）につい

ても同様の取扱いであることを明記すべきである。

(理由)

有形固定資産の減価償却方法の変更と無形固定資産（のれんを含む）の償却方法の変更は、同様の性質を有しており同様の取り扱いとすることが適当と考えられる。そこで、SFAS154 第 20 項と同様に、無形固定資産の償却についても、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として、遡及適用は行わない取扱いとすることを明記すべきである。

また、現在の我が国の会計基準では、のれんは償却することが求められているが、国際財務報告基準等と同様に償却しない会計処理に変更されることも考えられる。こうした場合において遡及適用することは財務諸表への影響が大きいとともに、過度な負担となることから、償却しない会計処理が適用されるようになった場合にも遡及適用しない旨を明らかにすべきである。

3. 会計上の見積りに適用された測定基礎の変更の取扱いについて

(コメント)

会計上の見積りに適用された測定基礎の変更は、会計方針の変更か又は会計上の見積りの変更かを明確にすべきである。

(理由)

IAS 第 8 号第 35 項では、会計上の見積りに適用された測定基礎(the measurement basis)の変更は会計方針の変更であることが明記されているが、本検討状況の整理ではこうした点が明らかにされておらず、実務上の取扱いに混乱が生じる可能性がある。IASS 第 8 号と整合的な定めを設けるべきである。

4. 過去の誤謬の修正が実務上不可能な場合の取扱いについて（第 26 項、第 27 項）

(コメント)

過去の誤謬の修正が実務上不可能な場合の取扱いについて会計基準で定める場合には、会計基準に従って会計処理を行い開示している場合であっても、財務諸表として必ずしも適正でない場合がある旨の記載を入れるべきである。

(理由)

過去の誤謬の修正が実務上不可能な場合として、誤謬の総額が算定できない場合（第 27 項）と、誤謬の総額は把握できるがどの期間に発生したかが把握できない場合（第 26 項）があるとされている。

前者の場合には、当期及び過年度の財務諸表に未修正の誤謬が含まれており、当期及び過年度の財務諸表は適正とはいえない可能性がある。後者の場合には、当期の財務諸表において誤謬は修正されているが、過年度の財務諸表は適切に修正されていない可能性がある。

したがって、過去の誤謬の修正が実務上不可能な場合には、会計基準に従って財務諸表が作成され開示されている場合であっても、適正な財務諸表とはいえず、監査上の取り扱いとして適正意見とならない可能性があることについて記載すべきである。

5. 未適用の会計基準等に関する注記（第 16 項）

（コメント）

未適用の新しい会計基準等がある場合には、第 16 項では、「新しい会計基準等の適用による影響額に関する記述」を注記するとされているが、どのような内容を記載すべきかが明確ではないことから、注記の内容をより明確にすべきである。また、こうした注記が必要となるのは、新しい会計基準等が公表され早期適用されている場合とすべきである。

（理由）

未適用の新しい会計基準等がある場合の注記内容として、「新しい会計基準等の適用による影響額に関する記述」を記載するとされているが、抽象的な定めであり、どのような内容を記載すべきかが明確ではない。IAS 第 8 号では、「新会計基準等の適用初年度の財務諸表への影響額に関連する周知の又は合理的な見積りができる情報」を記載するとされている。本検討状況の整理においても、注記内容について、より具体的に定めることが必要と考えられる。

また、こうした注記は、新しい会計基準等が早期適用されている会社との比較の観点から求められると考えられることから、新しい会計基準等が公表され早期適用されている場合とすべきである。

6. 表現及び用語について

（コメント）

(1) 会計上の見積り（第 4 項（3））

「会計上の見積り」とは、「…財務諸表作成時に入手可能な情報に基づいて…」とあるが、当該情報は「信頼できる」ものであることを追加記載すべきである。

(2) 財務諸表の組替え（第 4 項（11））

「財務諸表の組替え」で述べられている内容は、過年度の財務諸表に遡って行われる組替えであることから、こうした内容を明確に示す表現とすべきである。

(3) 固有の影響額

遡及適用及び修正再表示が実務上困難な場合の取り扱いとして、「当該期間固有の影響額」又は「変更を行った期間に固有の影響額」を反映するとされているが、当該表現を見直すべきである。また、過去の誤謬の修正を「修正再表示」と定義しているが、「修正表示」と定義することを再検討すべきである

(4) 規定

さらに、本検討状況の整理において、会計基準等の定めについて「規定」という表現が使われている点を修正すべきである。

(理由)

(1) 会計上の見積り (第4項 (3))

IAS 第8号第32項では、見積りは入手可能で信頼性ある情報に基づく判断を含むとされており、見積りの基礎となる情報は信頼性あることが必要とされている。そこで、本検討状況の整理における定義でも、会計上の見積りは、財務諸表作成時に入手可能でありかつ信頼できる情報に基づいて、その金額を算定することが必要であることを明確にすべきである。

(2) 財務諸表の組替え (第4項 (11))

「財務諸表の組替え」という表現は、一般的に当年度の試算表から財務諸表への組替え等も意味すると考えられる。しかし、当該定義の意味する内容は、過年度の財務諸表を当年度の財務諸表に合わせて遡って組替えることを意味していることから当該内容を適切に表わす表現とすべきである。

(3) 固有の影響額

第7項 (2)、第24項 (2) 及び第59項第2段落において、「当該期間固有の影響額」又は「変更を行った期間に固有の影響額」という表現が見られるが、変更を行った期間に固有の影響額という意味合いが不明確であり、日本語の表現としては一般的ではないと考えられることから、表現を見直すべきである。また、過去の誤謬の修正 (retrospective restatement) を、「修正再表示」と定義しているが、誤りを修正するという意味合いからは、「修正表示」という表現が妥当と考えられる。

(4) 規定

会計基準の定めや会計基準における経過措置等を「規定」や「経過規定」と表現している箇所が随所に見られる (例: 第4項 (8)、第5項 (1)、第6項 (1)、第13項 (2)、第38項、第52項、第55項、第56項、第61項)。会計基準等は法令ではないことから修正すべきである。

7. 設例1 3. (5) 重要な会計方針の注記について

(コメント)

設例1 3. (5) 重要な会計方針の注記例では、これまでの有価証券報告書の記載方法と同様に、前連結会計年度と当連結会計年度の会計方針が2期並べて記載されているが、注記例を修正すべきである。

(理由)

設例1 3. (5) 重要な会計方針の注記例では、前連結会計年度の記載を新たな会計方針に修正し、当連結会計年度の記載において「同左」とされている。しかし、新会計基準の適用により遡及適用に経過措置が設けられる場合を除き、新たな会計基準を遡及適

用した場合には、原則として前連結会計年度と当連結会計年度の会計方針は同じになるはずであり、2期比較の記載は意味がないと考えられる。そこで、会計方針の記載方法について再検討すべきである。

8. 財務情報以外の記載について

(コメント)

有価証券報告書の「企業の概況」の中の「主要な経営指標等の推移」には過去5年分の財務数値が掲載されるが、それらのすべてが「遡及修正」の対象になるのかを明らかにすべきである。

(理由)

財務情報における過年度の財務諸表は、現在は2年分が記載されているが、さらに財務情報外の記載のために5年間に渡って遡及修正することや、会計基準に従った注記を行うことは実務上の負担が大きいと考えられる。こうしたことから、当該取り扱いについて明確にされることが必要と考える。

以 上