

「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

平成20年 9 月 19 日

日本公認会計士協会

当協会は、このたび公表されました標記検討状況の整理に対して次のとおり意見を申し上げます。

1. 会計方針の変更と表示方法の変更の区分について（第42項）

（コメント）

本検討状況の整理第42項において、「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、何らかの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ものとした。」と記載されているが、この判断基準である「何らかの会計処理の変更に伴うもの」という表現は曖昧であるから、この表現を見直しするか、より具体的な判断基準を例示として示す必要がある。

（理由）

現在の会計実務においては、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、統合又は変更等を行う場合は「表示方法の変更」として、また、当該区分を超えて表示方法を変更する場合は「会計方針の変更」として取り扱ってきている（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」2 (2)）ものの、本検討状況の整理第41項においても記載されているとおり、表示方法の変更があった場合に、それが「表示方法の変更」ではなく、「会計方針の変更」として扱うべきではないかと議論になることがしばしば生じているところである。したがって、今後の実務上の混乱を避けるためには、「何らかの会計処理の変更」とはどのようなものかについて、より具体的な説明が必要であると考える。

2. 会計処理の対象となる会計事象の重要性が増したことによる本来の会計処理への変更の取扱いについて（第54項）

（コメント）

本検討状況の整理第4項(9)において「誤謬」の定義がされ、第24項以降においてその会計処理が示されているが、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よる本来の会計処理への変更についても、「誤謬」に含まれるか明確にすべきである。

（理由）

本検討状況の整理第54項では、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よる本来の会計処理への変更については、従来どおり会計方針の変更には該当しないと記載されている。一方、今回新たに、会計上の変更及び過去の誤謬の会計上

の取扱いが整理され、「誤謬」の定義を示し、その会計処理が示されたことから、このような事項が会計方針の変更に該当しないということは、過去の誤謬の会計処理に従うことになると考えられる。しかし、当該変更については、過去の累積的影響も含め当期の財務諸表において処理し、追加情報として開示することが従前からの会計処理である。

したがって、このような事項は、会計上の誤謬の定義に照らし、会計処理上過去の誤謬に関する再表示として整理されるものなのか、従来の整理と異なる点であり明らかにする必要がある。

3. 監査上の対応からのコメント

(1) 重要性の取扱いについて（第48項なお書き）

（コメント）

「重要な誤謬」について定義しないことには理解するが、重要性に関する基本的な考え方等について、結論の背景ではなく会計基準本文の定義の中で明確に記載する必要がある。

（理由）

「会計上の変更及び過去の誤謬」のうち、特に「過去の誤謬」の取扱いについては、これまで会計基準が存在しない中で、個々の事案ごとの実務的な対応が図られてきたのが実情である。すべてのルールに重要性の原則があるとの一般的な通則はあるものの、重要性の判断についてはいまだ実務慣行として成熟していないばかりか、どちらかといえば混乱が見られる状況にある。このため、本テーマに関しては、例えば、累積的影響額に対する考え方、重要性に関する基本的な考え方等について、会計基準本文の定義の中において可能な限り明確に記載する必要がある。

(2) 監査の実行可能性について（第83項及び第84項）

（コメント）

経営者による修正再表示の実施が、監査人による意見表明の前提であることに十分に配慮する必要がある。

（理由）

本テーマについて会計基準が新たに設定されることは、実務的に混乱が見られた過去の誤謬等の会計処理等に関し具体的な指針を提供することになり、実務的にも大変有用であると考ええる。しかし、本テーマについて会計基準として設定されたとしても、財務諸表の第一義的な作成責任は経営者にあるとの大原則に何ら変更はない。このため、当該基準に準拠し、適時に経営者が修正再表示して監査人の監査に供しない場合には、監査人は意見を表明することができない。本テーマについては、他の会計基準と比較しても、特に経営者及び監査人双方における実行可能性に関して十分に配慮した基準とすべきである。

なお、過去の誤謬が発見された場合において、修正再表示を行うための影響額を計

算する上で必要となる過年度における基礎データを入手できない場合が想定される。本検討状況の整理における「原則的な取扱いが実務上不可能な場合の取扱い」であるが、そのような状況の存在が否定できない以上、経営者による修正再表示が大幅に遅延することが考えられる。このような状況に対し、情報提供が適時に行われないという開示制度の安定性の観点からは、累積的影響額に関してその事実及び内容の記載を条件に、当面、監査の対象外とすることも一考に値すると考える。

4. その他

(コメント)

過去の誤謬があった場合の会社法上の取扱いについても十分に整理することが望まれる。

(理由)

過去の誤謬があった場合の会社法上の取扱いが明確でないと思われる。監査制度と密接に関係することからも、会社法上の過去の誤謬があった場合の考え方や手続について十分に整理することが望まれる。

以 上