

「会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」の適用に伴う対応について

1. 「会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」の適用に伴う対応の必要性

平成21年12月4日、企業会計基準委員会（ASBJ）は、「会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」及び「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」を公表した。これは、会計基準のコンバージェンス（収れん）の観点から、国際的な会計基準で見られるような、会計方針の変更、表示方法の変更及び誤謬の訂正が行われた場合の過去の財務諸表の遡及処理に関する取扱い等を定めたものである。

同基準の定める原則的な取扱いでは、会計上の変更については、会計上の見積りの変更を除き、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遡及処理を行うこととされている。金融商品取引法上、このような会計処理の前提として、財務諸表全般について当期の財務諸表との比較可能性を確保するために、前期の財務諸表は当期の財務諸表に関連する比較情報として位置づけ（当期の財務諸表の一部を構成することとなる。）られることになる。この考え方は、国際会計基準（IFRS）の規定（IAS1号）とも整合的である。

したがって、遡及処理を行う場合には、前期に提出した有価証券報告書に含まれる前期の財務諸表を修正することはせず、当期の財務諸表に含まれる比較情報となっている前期の財務諸表について必要な項目を修正することとなる。

なお、同基準は、平成23年4月1日以後開始する事業年度から適用されることになっており、これに合わせて比較情報の考え方を監査上や法令上、整理する必要がある。

2. 監査意見の表明

財務諸表における比較情報に関する監査意見の表明の方法については、国際監査基準（ISA）では710号「比較情報」において2つの方法が記載されており、各国の制度によりいずれもあり得るとされているところである。

我が国においては、上記のとおり、当期の財務諸表に遡及処理をした比較情報が含まれることとなることから、当事業年度の監査では、比較情報も含めた財務諸表について監査を行っていると考えることが適当である。したがって、2つの方法のうち、監査意見は当期のみ言及（「当事業年度分の監査証明を実施した。」）し、比較情報には言及しない方式（以下「対応数値方式」という。）が適切であると考えられる。このような考え方にに基づき、現在、当期及び前期の財務諸表について監査証明を求めている規定を当期の財務報告のみを対象とすることなど、関係法令において所要の整備を行うことが適当である。

なお、ISA710号では、当期の財務諸表に含まれる比較情報に対する監査手続については、比較情報に対するものとして限定した形で行うこととされている。

我が国では、監査報告書における具体的な監査意見の表明方法については、監査基準に基づいて、日本公認会計士協会において、実務の指針が策定されているところである。今般の遡及処理が行われた場合の監査意見の表明方法についても同様の対応が可能であると考えられ、関係法令の整備に併せて、日本公認会計士協会において、関係者とも協議の上、適切な手続の下で、早急に実務の指針が作成されることが要請される。

現行の有価証券報告書と「比較情報」の考え方を導入した場合の有価証券報告書のイメージ

	現行制度	「比較情報」導入
× 2年	<p>前年度F/S (20X1.3期) 注記</p> <p>20X1.3期 前年度F/Sの監査報告書のコピー</p> <p>当年度F/S (20X2.3期) 注記</p> <p>20X2.3期 当年度F/Sの監査報告書</p>	<p>比較情報 (20X1.3期)</p> <p>当年度F/S (20X2.3期)</p> <p>注記</p> <p>20X2.3期 監査報告書</p> <p>会計方針の変更等により修正される場合がある。</p> <p>※ 監査報告書上、当年度F/Sのみに言及(対応数値方式(corresponding figures)) 比較情報については、ISA710で求められている監査手続を実施</p>
× 3年	<p>前年度F/S (20X2.3期) 注記</p> <p>20X2.3期 前年度F/Sの監査報告書のコピー</p> <p>当年度F/S (20X3.3期) 注記(*)</p> <p>20X3.3期 当年度F/Sの監査報告書</p> <p>(*) 会計方針を変更した場合には、前期と同一の会計方針を適用した場合にF/Sに与える影響を記載</p>	<p>比較情報 (20X2.3期)</p> <p>当年度F/S (20X3.3期)</p> <p>注記</p> <p>20X3.3期 監査報告書</p> <p>※ 監査報告書上、当年度F/Sのみに言及(対応数値方式(corresponding figures)) 比較情報については、ISA710で求められている監査手続を実施</p>