禁複写

重要な誤謬の訂正

1. 論点整理へのコメントとコメントへの対応案

重要な誤謬は遡及再表示を行う　･･･　JICPA

重要な誤謬については遡及修正を行わず、同一科目で修正して注記する。

･･･　生保協会、損保協会

制度上の訂正報告書の提出との関係があり、重要な誤謬の定義等を検討すべき

･･･　経団連

（コメントへの対応案：3 月 29 日専門委員会、4 月 11 日委員会）

非常に重要な誤謬の訂正については、証券取引法上は訂正報告書の提出事由になると考えられる。それ以外の重要な誤謬の取扱いについて、第 2 四半期以降の自発的な会計方針の変更の検討とあわせて、整理することとする。

2. 重要な誤謬についての四半期会計基準における取扱い

＜検討対象＞

重要な誤謬の訂正は、(1)過年度に係るもの(2)当該事業年度に係るものに区分することができる。

(1)は、過年度遡及修正に関係したものであり、過年度にわたる情報開示については、別途、過年度遡及修正 WG において、自発的に行う重要な会計方針の変更の場合等とともに検討する。

(2)は、当該四半期会計期間に発見された、同一事業年度の既に開示した四半期会計期間に起因する誤謬であり、年度の財務諸表との整合性を考慮する必要がある。

したがって、重要な誤謬を四半期会計基準で取扱う場合、(2)の同一事業年度内に発生・発見されたもののみを検討対象とする。

【重要な誤謬を四半期会計基準で取扱うべきか否か】

四半期会計基準の対象とする誤謬は、当事業年度に係るもののみであることを前提として、以下の 2 つの考え方がある。

（1 案）重要な誤謬が発見された場合は、制度開示上、修正再表示（訂正報告書の提出事由）になると考えられるため、四半期会計基準において、重要な誤謬の訂正は扱わない。

（理由）

- 年度財務諸表での重要な誤謬と平仄を合わせるべきであり、四半期のみに取扱いを設ける必要性は乏しい。
- 訂正報告書の提出に及ぶ場合には、過年度を含めた修正再表示の枠組みが制度開示上は手当てされている。
- 公認会計士監査（レビュー）上の取扱いが問題となる。

(財)財務会計基準機構の Web サイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

- 誤謬のヒエラルキーにおけるレベル 2 の誤謬を特定することは実務上困難である。
- 重要な誤謬で検討対象となっているような特別損益での開示はほとんどないと考えられる。

（2 案）四半期会計基準において、訂正報告書の提出を要するほどの誤謬（レベル 3、3 ’）については取扱わないが、同一事業年度内において発生して発見されたレベル 2 の誤謬を取扱う。

（理由）

- 監査実務に従って、誤謬は重要性に応じてレベル分けすることができるのではないか。
- 四半期会計基準において、訂正報告書が提出されるほどではない誤謬（レベル 2）を取扱う場合、国際的な会計基準で導入されている遡及再表示の採用の是非を以下のように検討することになるため、有意義である。

レベル 2 の誤謬を取扱う場合、遡及再表示を行うか否かによって、以下の考え方がある。

(2 案 -1)　遡及再表示を行わず、誤謬を発見した四半期会計期間の特別損益に計上する。同一事業年度の既に開示した四半期会計期間に起因するものであるので、可能な限り年度財務諸表と整合するよう、当該関係科目及び金額を注記する。

（理由）

- レベル 2 の誤謬を取扱うとしても、遡及再表示は実務的に負担が多いため、求めるべきではない。関係科目と影響額を注記すれば足りる。

(2 案 -2)　国際的な会計基準での取扱いをも踏まえ、遡及して再表示を行う。具体的には、当該事業年度の既に開示した四半期会計期間に起因するものは、当該四半期会計期間に負担させ、遡及して再表示する。

（理由）

- 誤謬のうち、当該事業年度の既に開示した四半期会計期間に起因するものは、当該四半期会計期間に負担させ、遡及再表示すべきであり、実行可能な範囲において、期間比較が可能な情報を開示することは有用である。
- IAS 第 8 号「会計方針、会計上の見積りの変更と誤謬」及び SFAS154 号「会計上の変更及び誤謬の訂正」において、重要な誤謬は修正再表示（restatement）される取扱いとなっている。

(財)財務会計基準機構の Web サイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

＜参　考＞

1. 重要な誤謬の内容

IFRS[1]には以下の定義がある。

重要であるとは、項目の脱漏及び虚偽表示が、それらが個々に又は総体的に財務諸表を基礎にした利用者の経済的意思決定に影響を与える場合をいう。重要性は、周囲の状況に照らして判断された脱漏や虚偽表示の大きさや性質により左右される。当該項目の大きさ、性質又はその両方の組合せが重要性の判断要因となる。

重要な誤謬とは、財務諸表全体に影響を与えるものと考えられており、それが発見された場合には、本来、財務諸表を修正しなければならない。

2. 金融商品取引法（現在の証券取引法）における重要な虚偽表示との関係

現在検討中の四半期財務諸表は金融商品取引法（案）に基づく開示を念頭において検討を行っている。したがって、「重要な誤謬」についても、同法律に規定された重要な虚偽記載との関係で整理する必要があると考えられる。

重要な虚偽記載等には、財務諸表に関する不正のほか、重要な誤謬も含まれると解されている。また、証券取引法第 7 条を準用する同法 24 条の 2 第 1 項及び 24 条の 5 第 5 項においては、「法定の訂正事項以外であっても有価証券報告書等の訂正を必要とするものがあるときは、発行会社の判断と責任において自発的に訂正報告書を提出する必要がある[2]」とされ、訂正報告書には訂正命令によるものと、いゆわる「自発的訂正」によるものから構成されると考えられる。

四半期財務報告においても同様の対応となると考えられ、四半期財務諸表が公表された後、既に開示された四半期財務諸表に重要な誤謬が発見された場合には、制度開示上は修正した四半期財務諸表の開示（訂正報告書）が行われることとなり、発見した四半期会計期間の四半期財務諸表において特別損益として計上されることは考えられないと思われる。

3. 公認会計士監査（レビュー）との関係

重要な誤謬は財務諸表作成会社自体によって発見されるだけではなく、公認会計士監査の過程でも発見されると考えられるため、公認会計士監査（レビュー）との関係も考慮する必要がある。

経営者には財務諸表を適正に作成する責任があり、本来、誤謬が発見された場合には、監査人は適時に財務諸表を修正することを求めることとなる。現行の公認会計士監査（レ

---

[1] IAS 第 1 号「財務諸表の表示」第 11 項及び IAS 第 8 号「会計方針、会計上の見積り及び誤謬」第 5 項参照

[2] 出所(財)企業財務制度研究会編著「証券取引法における新「ディスクロージャー制度」詳解」（平成 13 年）。「訂正を必要とするもの」には、法令に照らして瑕疵がある記載はもちろん、法令上の瑕疵がなくとも届出者の実態からみて修正又は追補することが適当と認められる事実も含められることになるとされている。

(財)財務会計基準機構の Web サイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

ビュー）制度においては、たとえ監査過程で誤謬が発見されたとしても、誤謬の影響が財務諸表全体にとって重要でなければ、財務諸表自体が修正されずに適正意見又は限定付適正意見が表明される[3]。誤謬の影響が財務諸表全体にとって重要であれば、不適正意見が表明される。

なお、四半期財務諸表に関する訂正報告書が提出される場合には、レビュー報告書も再提出されると思われる。

3. 未訂正の誤謬のヒエラルキー（イメージ）

訂正報告書及び公認会計士監査（レビュー）制度を考慮すると、未訂正の誤謬は重要性によって以下のように区分できると考えられる。

四半期会計基準で誤謬を取扱うとした場合、レベル 2 が対象となると考えられる。

レベル	未訂正の誤謬の種類	発見後の誤謬への対処方法	監査（レビュー）との関係
3	財務諸表全体に重要な影響を及ぼす誤謬(重要な誤謬)	（レビューの段階で発見できず） 訂正報告書において修正？	レビュー報告書も再提出？
3’		（レビューの段階で発見） 不適正意見の表明 ⇒　翌四半期以降で訂正報告書？	訂正報告書が提出される場合はレビュー報告書も提出？
2	財務諸表全体に重要な影響を及ぼさない誤謬(重要ではないが軽微でもない誤謬)	発見した四半期において修正（特別損益？）	記載なし？
1	財務諸表全体に重要な影響を及ぼさない誤謬（軽微な誤謬）	発見した四半期において修正（通常の科目で処理）	記載なし

（注）図は、「重要な誤謬」を検討するために、ASBJ 事務局で作成したものである。

[3] 監査人が監査意見を表明する際、会社の業績及び規模に応じて重要性の基準値を算定して、未訂正の誤謬の合計額が当該基準値内であれば、財務諸表全体に重要な影響を及ぼさないと判断するという監査実務がある。

(財)財務会計基準機構の Web サイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。