

重要性について

【論点】重要性について、考慮すべき点など何らかの追加記載を行うかどうか。（コメント 4、5、28 に対応）

1. 公開草案での記載

会計基準案第 27 項(現第 28 項) [結論の背景-範囲]
 なお、本会計基準のすべての項目について、財務諸表利用者の意思決定への影響に照らした重要性が考慮される。

会計基準案第 40 項(現第 43 項) [結論の背景-誤謬]
 なお、誤謬に関しては、国際財務報告基準と同様に「重要な誤謬」を別に定義し、この定義を満たす場合に原則として修正再表示を求めることとするかどうかにも検討した。しかしながら、重要性は誤謬に限らず本会計基準のすべての項目について考慮されるべきものであることから、この定義は行わないこととした。

2. 会計基準案第 27 項(現第 28 項)、第 40 項(現第 43 項)に対するコメント

No. 4 重要性について

- 「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は、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、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、遡及修正が行われる実務においては、重要性の判断について未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、今後本会計基準案が正式に適用される場合には、誤謬が重要であるか否かの判断は、一般的な重要性の判断に比べ、実務上高度な判断が求められる場面が多くあるものと想定される。したがって、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において可能な限り明確に記載する必要がある。
- 重要性については、本公開草案の第 27 項に「すべての項目について、財務諸表利用者の意思決定への影響に照らした重要性が考慮される」との記載があることから、会計方針の変更で影響が軽微であると判断される場合には過去期の財務諸表の遡及適用を行わないことになる(表示方法の変更や過去の誤謬の訂正についても同様)と理解するが、本会計基準の全ての項目について、結論の背景としてではなく会計基準本文中の独立項目として何らかの重要性の判断基準を設け、重要と認められるもののみが遡及適用(会計方針の変更)、財務諸表の組替え(表示方法の変更の場合)、或いは修正再表示(過去の誤謬の訂正の場合)の対象となることを盛り込むようお願いしたい。
- 重要性に関しては、単純な判断基準を設けることは難しいものの、ある程度、実務上の取扱いにおける考え方を示しておくことは必要であると考え。したがって、全ての項目に考慮されるべき「財務諸表利用者の意思決定への影響に照らした重要性」について、追加の説明をお願いしたい。
- 影響軽微のために対応しなかったときの取扱い(注記の方法など。具体的には、注記として会計方針の変更があった旨とその影響が軽微であることを記載するだけでよいと考えるのか、そもそも注記自体が不要と考えるのか等)が適用指針案には記載がないため、適用指針にその旨を言及することを検討願いたい。

No. 5 誤謬に関する重要性について

- 国際財務報告基準では、「重要な誤謬」を別に定義し、これを満たす場合に修正再表示を求めることとしていることに対して、日本基準では、重要性は誤謬に限らないために定義しないこととしている

が、重要性は誤謬に限らないのは、国際財務報告基準においても同様であるにもかかわらず、「重要な誤謬」を定義していること、国際財務報告基準と扱いを変える必然性はないと思われること、他の一般的な重要性とは財務諸表全体に関わることであり性格が異なると思われることから、「重要な誤謬」を定義したほうがいいのではないかと思われる。

- 本公開草案のすべての項目について、重要性が考慮されるとされていますが、例えば誤謬に関して国際財務報告基準が「重要な誤謬」を別に定義しているように、その判断基準について具体的な例示をご検討いただきたい。

No. 28 重要性が乏しい過去の誤謬の取扱いについて

- 過去の誤謬の場合の取扱いに関しては、会計基準案 20 項において定められており、重要性に関しては、基準案 40 項において、特段の「重要な誤謬」の定義を行わないこととした、とされている。ここで、過去の誤謬が生じているが、重要性が乏しいものとして過去の財務諸表の修正再表示を行わなかった場合にどのような処理となるのか、実務上の疑問が生じるものと考えられる。本会計基準適用後は、「前期損益修正項目」に該当する項目について、特別損益処理することは会計基準上生じえなくなるのか、あるいは、現状どおりありうるのか、明記していただきたい。

3. これまでの検討経緯

「会計上の変更及び過去の誤謬に関する検討状況の整理」では、会計基準案第 40 項(現第 43 項)と同様の記載がされていたが、これに対して多くのコメントが寄せられ、検討が行われた。

重要性に関しては、個々の企業の置かれている状況如何によるものであり、具体的な判断基準を一律に設けることは困難である。また、誤謬については、開示制度における取扱いとも関係することから、会計基準上は一般的な「重要性」に関する考え方を記述することにとどめている。

しかしながら、本会計基準の適用においては、重要性の判断が実務に与える影響が大きくなるものと考えられることから、会計基準全般に係る「結論の背景」(第 27 項(現第 28 項))においても重要性に関する記述を設け、追加の説明を加えている。

⇒ 公開草案に寄せられたコメントを踏まえて、重要性について、考慮すべき点など何らかの追加記載を行うかどうか、再検討する。

【検討事項】

- 重要性に関する考え方
- 重要な誤謬の定義
- 前期損益修正項目と修正再表示の関係について
- 会計方針の変更により、翌期以降に重要な影響を及ぼす場合の取扱い
- 重要性が乏しい場合の考え方

4. 国際的な会計基準の取扱い

IAS 第 8 号「会計方針、会計上の見積り及び誤謬」 Para. 5

重要であるとは、項目の脱漏及び虚偽表示は、利用者が財務諸表を基礎として行う経済的意志決定に、個別に又は総体として影響を与える場合に重要となる。

重要性は、当該事象が発生した状況において判断される脱漏や誤表示の大きさや性質により決定される。当該項目の大きさや性質、又はそれらの両方が重要性を判断する要因となり得る。

IAS 第 1 号「財務諸表の表示」Para. 11 にも、同様の取扱いが定められている。

SFAS 第 154 号「会計上の変更及び誤謬の訂正」では、重要性に関して言及していないが、廃止された APB 第 20 号「会計上の変更」においては、次の記載があった。

APB 第 20 号「会計上の変更」 Para. 38

ボードは、変更及び誤謬の会計上の取扱い及び開示の必要性を決める上で、いくつかの要素が変更及び誤謬の重要性に関連する、と結論付けている。

重要性は、個々の変更又は誤謬を分解した影響ごとに、また、全ての変更を集約した影響の両方を考慮すべきである。

異常損益調整前利益、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、遡及して修正し、開示が必要となる。

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、修正及び開示が必要となる。

変更が、当年度では重要な影響を持たないが、その後の年度において重要な影響を持つことが合理的に確かである場合には、変更のあった年度の財務諸表が表示される時にはいつでも変更を行った旨の開示をしなければならない。

概念フレームワークにおける取扱いは、参考資料 I に掲げている。

5. 重要性に関する考え方

(1) 我が国の会計基準等における取扱い

企業会計原則注解 1 において、一般原則として「重要性の原則」が設けられているが、会計上の重要性の定義や判断の際の考え方を規範的に定めた会計基準等は存在しない¹。一方、それぞれの会計基準等では重要性に関して記載されているものもある（参考資料Ⅱ）。

また、金額的な重要性に関して、具体的な数値基準は我が国の会計基準等で記載されていない。

(2) 検討の方向性

重要性の考え方について多くのコメントが寄せられていることや、IAS 第 8 号に重要性に関する記載があることを考慮し、結論の背景の「用語の定義」の直前に「重要性」に関する項を設け、公開草案の文章に一定の内容を追加記載する方向性で検討する。

また、金額的な重要性に関する具体的な比率は、IAS 第 8 号や我が国の他の会計基準等で記載されていない事実を踏まえて、特段の記載は不要であると考えられる。

なお、追加記載の箇所であるが、重要性に関しては、これまで公表してきた当委員会での基準でも、原則として会計基準の本文では言及していないため、結論の背景が適切であると考えられる。

(3) 追加記載の検討

金額的な面から財務諸表に重要な影響を及ぼすケースとして、損益に重要な影響を及ぼすケースのほか、関連する損益計算書の項目に重要な影響を及ぼすものの（収益と費用が相殺される結果）損益への影響は軽微なケース、損益計算書に重要な影響を及ぼさないものの純資産に重要な影響を及ぼすケース、関連する貸借対照表の項目や総資産に重要な影響を及ぼすものの（資産と負債が相殺される結果）純資産や損益計算書への影響は軽微なケースなど様々なパターンが考えられる。

会計上の金額的重要性を判断する際、実務上、累積的影響額が損益に及ぼす影響度合い、純資産に及ぼす影響度合い、関連する財務諸表項目に及ぼす影響度合いを個々に用いる考え方や組み合わせて用いる考え方があり、これらを総合的に判断していると考えられる。

一方、過去の誤謬の場合、誤謬による影響額が累積することで、誤謬が生じた年度以降の財務諸表に重要な影響を及ぼすといった誤謬固有のケースがありうる。また、過年度（X1 年）に誤謬を発見したが財務諸表に重要な影響を及ぼさないため、当該期（X1 年）の財務

¹ 討議資料「財務会計の概念フレームワーク」第 22 項において、諸外国では一般的な制約条件などに位置づけられている重要性について、情報価値や経済合理性の観点からすれば自明であるとの議論がなされ、質的特性を簡潔な体系として記述するため、独立の特性として採り上げないとされている。

諸表へ反映させなかったものの、翌期（X2年）の決算時に当該期（X2年）の財務諸表に重要な影響を及ぼすことが発覚するケースもありうる。

この点について、米国においては2007年3月に、FASBスタッフ意見書案SFAS154-a「過年度の誤謬が当期の財務諸表における誤謬の程度の測定に及ぼす影響の検討」（参考資料Ⅲ）が公表され、ロールオーバー法（損益計算書に与える影響度合いにより重要性を判定）及びアイアン・カーテン法（貸借対照表に与える影響度合いにより重要性を判定）の両方を用いて誤謬の程度を測定し、誤謬の重要性を評価する方法が提案されていたが、最終版は公表せずに議題から外すことが2007年8月に決定された。

（検討の方向性）

1案： 金額的重要性の考え方までは明示しない。

金額的重要性の判断基準は様々な考え方があり、実務上、それらを考慮して総合的に判断していると考えられること、本会計基準固有のテーマではなく、会計実務の全ての局面で共通するテーマであること、米国においてSFAS154-aが採用されなかったことを踏まえ、具体的な考え方までは記述せず、次の下線部分を追加記載することが考えられるがどうか。

重要性

36. 本会計基準のすべての項目について、財務諸表利用者の意思決定への影響に照らした重要性が考慮される。重要性の判断は、財務諸表に及ぼす金額的な面と質的な面の双方を考慮する必要がある。

2案： 金額的重要性の考え方で明示する。

IAS第8号やAPB第20号に金額的重要性の考え方に関する記載を参考にし、かつ現行実務も勘案して、次の下線部分を追加記載することが考えられるがどうか。

重要性

36. 本会計基準のすべての項目について、財務諸表利用者の意思決定への影響に照らした重要性が考慮される。重要性の判断は、財務諸表に及ぼす金額的な面と質的な面の双方を考慮する必要がある。金額的重要性には、損益への影響額又は累積的影響額が財務諸表にとって重要であるかどうかにより判断する考え方や、損益の趨勢に重要な影響を与えているかどうかにより判断する考え方などがある。ただし、具体的な判断基準は、これらの影響のみならず、売上高や総資産などによっても異なりうると考えられる。

3案： 金額的重要性に加え、質的重要性の考え方で明示する。

本会計基準の適用においては、重要性の判断が実務に与える影響が大きくなるものと想定され、金額的重要性及び質的重要性の双方の考え方を例示することは実務に資すると考えられるがどうか。

重要性

36. 本会計基準のすべての項目について、財務諸表利用者の意思決定への影響に照らした重要性が考慮される。重要性の判断は、財務諸表に及ぼす金額的な面と質的な面の双方を考慮する必要がある。金額的重要性には、損益への影響額又は累積的影響額が財務諸表にとって重要であるかどうかにより判断する考え方や、損益の趨勢に重要な影響を与えているかどうかにより判断する考え方などがある。ただし、具体的な判断基準は、これらの影響のみならず、売上高や総資産などによっても異なりうると考えられる。また、質的重要性は、企業の置かれている状況、財務諸表項目の性質や誤謬が生じた原因などにより判断することが考えられる。

6. 重要な誤謬の定義

誤謬が重要であるか否かの判断は、一般的な重要性の判断に比べ、実務上高度な判断が求められる場面が多くなるという見解や、誤謬の重要性は他の一般的な重要性とは性格が異なるという見解がある。その理由として、過去の誤謬は、開示制度における取扱い（決算訂正や監査など）と関係していることが考えられる。

そこで、金融商品取引法（以下「金商法」）と会社法を対象に、誤謬との関係を整理したうえで、本会計基準における取扱いを検討する。

(1) 誤謬と開示制度の関係について

金商法における訂正報告書と誤謬の取扱いは参考資料Ⅳで、会社法における誤謬と過年度事項の取扱いは参考資料Ⅴでとりまとめている。

① 金商法との関係

現時点の制度を前提にすると、本会計基準適用後の過去の誤謬に関して、実務上、複数の対応が想定され、会計上の重要性との関係については、例えば、下記のようなケースが考えられる。

ケース 1

金商法上、訂正報告書を提出する（財務諸表自体が訂正される結果、以後、提出される有価証券報告書において、本会計基準の適用による修正再表示は行われない。）。

ケース 2

金商法上、(本会計基準の適用により) 有価証券報告書で比較財務諸表を修正再表示する（例えば、現行は当期の前期損益修正項目で処理し、訂正報告書は提出していないケースや、前期に生じた誤謬が当該期の財務諸表には重要な影響を及ぼさないものの、当期の財務諸表に重要な影響を及ぼすケース。）。

ケース 3

金商法上、訂正報告書を提出せず、有価証券報告書で修正再表示もしない（当期の財務諸表に反映させることになる。）。

② 会社法との関係²

(i) 当期の計算書類

² 「会社法における過年度事項の修正に関する若干の整理」 商事法務 No. 1866、2009. 5. 25、小松岳志・澁谷亮・和久友子

過年度の計算書類が未確定であっても、当期の計算書類の期首の残高に過年度の内容の誤りの累積的影響額を反映させることによって、当期の計算書類を確定させることができることになると考えることは可能であるとされている。

(ii) 過年度の計算書類

(i) の場合であっても、手続又は内容の誤りによって未確定となっている過年度の計算書類についての確定義務がなくなるわけではない³。

このように、複数の実務対応が想定される理由として、次の点が考えられる。

- ・ 金商法上は発行会社の判断により自発的に訂正報告書を提出することが認められていることから、ケース１やケース３の対応に分かれることがありうる。
- ・ 訂正報告書は提出しないが、本会計基準を適用して、有価証券報告書の比較財務諸表を修正再表示するケース２も考えられる。
- ・ 会社法上の過年度の計算書類を訂正し再確定の手続を行うかどうかは別途検討したうえで、対応が分かれることがありうる。

したがって、誤謬が重要であるか否かの判断は、会計上の重要性を判断することに加えて、既に公表された財務諸表自体を訂正するかどうかの判断が加わるため、実務上高度な判断が求められる場面が多くなるのではないかと考えられる。

(検討の方向性)

1案 : 財務諸表の訂正との関係を追加記載（下線部分）する案

会計基準の中で「重要な誤謬」を定義するかどうかにかかわらず、既に公表された財務諸表自体の訂正期間及び訂正方法はそれぞれの法令に従うものであるため、次の下線部分を追加記載することが考えられるかどうか。

43. … (中略) …なお、誤謬に関しては、国際財務報告基準と同様に「重要な誤謬」を別に定義し、この定義を満たす場合に原則として修正再表示を求めることとするかどうかとも検討した。しかしながら、重要性は誤謬に限らず本会計基準のすべての項目について考慮されるべきものであることから、この定義は行わないこととした。また、公開草案に寄せられたコメントを踏まえ、誤謬により過去の財務諸表を修正再表示することと財務諸表自体を訂正することとの関係について整理すべきとの意見があったが、既に公表された財務諸表自体の訂正期間及び訂正方法は関係法令に従うものであると考えられる。

³ 会計基準の適用後も、手続又は内容の瑕疵のために未確定となっている過年度の計算書類を確定させるためには、会社法上の所定の手続を経て、確定させる必要があることに変わりはなく、過年度事項の修正に関する規定と、過年度の計算書類の確定又は未確定とは無関係のものであると整理されている。(前掲注1)。

2案： 国際的な会計基準の取扱いを具体的に追加記載（下線部分）する案

IAS第8号では、IAS第1号及び財務諸表の作成及び表示に関するフレームワークで述べられた重要性の説明に基づいて重要な誤謬の定義を定めているため、次の下線部分を追加記載することが考えられるかどうか。

43. …（中略）…なお、誤謬に関しては、国際財務報告基準と同様に「重要な誤謬」を別に定義し、この定義を満たす場合に原則として修正再表示を求めることとするかどうかとも検討した。公開草案に寄せられたコメントでは、誤謬が重要であるか否かの判断は、一般的な重要性の判断に比べ、実務上高度な判断が求められる場面が多くなるという見解や、誤謬の重要性は他の一般的な重要性とは性格が異なるという見解があった。しかしながら、重要性は誤謬に限らず本会計基準のすべての項目について考慮されるべきものであること、また、国際財務報告基準においても、IAS第8号では、IAS第1号及び財務諸表の作成及び表示に関するフレームワークで述べられた重要性の説明に基づいて重要な誤謬の定義を定めていることも踏まえから、この定義は行わないこととした。

（注）「既に公表された財務諸表自体の訂正期間及び訂正方法は関係法令に従うものである」との記述は、「誤謬の取扱い」に関する結論の背景（第73項）で記載する。

7. 前期損益修正項目と修正再表示の関係について

我が国における会計上の誤謬の取扱いとしては、企業会計原則注解（注 12）で定められている前期損益修正項目として当期の特別損益で修正する方法が示されているが、本会計基準適用後、過去の財務諸表を修正再表示する方法に変更されることになる。

また、重要性が乏しく、財務諸表利用者の意思決定を誤らせるおそれが低いと判断されるときは、修正再表示を行わず、当期の財務諸表に誤謬による累積的影響額を反映させる会計処理が行われることになると考えられる。

企業会計原則注解（注 12）において、特別損益に属する項目であっても、金額の僅少なものの又は毎期経常的に発生するものは、経常損益計算に含めることができるとされていることから、本会計基準適用後、重要性が乏しい誤謬による累積的影響額を当期の財務諸表に反映させる会計処理として、当期の経常損益計算に含める頻度が高くなり、逆に、特別損益で処理する頻度は低くなると考えられる。

（検討の方向性）

1案： 会計基準案第 70 項（現第 73 項）の末尾に次の下線部分を追加記載する。

73. …（中略）…検討の結果、過去の誤謬に関する取扱いについても、国際的な会計基準と同様に、会計基準においてその取扱いを設けることとした（第 21 項）。

本会計基準の適用により、過去の誤謬を前期損益修正項目として当期の特別損益で修正している方法は、原則として、過去の財務諸表を修正再表示する方法に変更されることになる。一方、重要性が乏しいと判断し、過去の財務諸表を修正再表示しない場合、誤謬による累積的影響額は当期の財務諸表に反映させる会計処理が行われることになるが、損益計算書上はその性質により、営業損益又は営業外損益として認識する処理が行われることになると考えられる。

2案： 企業会計原則の取扱いを尊重し、特段の追加記載をしない。

8. 会計方針の変更により、翌期以降に重要な影響を及ぼす場合の取扱い

会計方針の変更による影響が軽微な場合の開示に関してコメントが寄せられている。

会計方針を変更し、財務諸表に与えている影響が軽微であるものの、翌事業年度以降の財務諸表に影響を与える場合、次の取扱いが定められている。

財務諸表等規則ガイドライン 8 の 3 2

会計方針を変更した場合（会計基準等の改正に伴い、会計方針を採用又は変更した場合を含む。）において、財務諸表に与えている影響が軽微なものについては、規則第 8 条の 3 第 1 号及び第 3 号の規定による記載を行わないことができる。ただし、当該事業年度の翌事業年度の財務諸表に重要な影響を与えることが確実であると認められる場合には、記載を要するものとする。この場合には、翌事業年度の財務諸表に重要な影響を与える旨及びその影響の概要を併せて記載するものとする。

IAS 第 8 号「会計方針、会計上の見積り及び誤謬」 Para. 28

ある基準又は会計指針の初めて適用することで当期又は過年度に影響が生じ、修正額を算定することが実務上不可能となる場合は除いて将来の期間に影響を及ぼす、又は及ぼすかもしれない場合には、企業は以下の事項を開示しなければならない。…(以降、略)…

Para. 29

会計方針の任意の変更が当期又は過年度に影響を及ぼし、修正額を測定することが実務上不可能となる場合を除いて当該期間に影響を及ぼすであろう、又は将来の期間について影響を及ぼすかもしれない場合には、企業は以下の事項を開示しなければならない。…(以降、略)…

SFAS 第 154 号「会計上の変更及び誤謬の訂正」 Para. 17

変更が、当年度では重要な影響を持たないが、その後の年度において重要な影響を持つことが合理的に確かである場合には、変更のあった年度の財務諸表が表示されるときはいつでも paragraph17(a) の開示（会計方針の変更の内容及び理由（新しく採用した会計方針がより望ましい理由の説明を含む。））をしなければならない。

（検討の方向性）

1 案： 追加記載する。

現行の我が国の開示制度に基づく実務や国際的な会計基準における取扱い、及び情報有用性の観点から、会計基準案第 10 項及び第 11 項の末尾に次の下線部分を追加記載することが考えられるかどうか。

10. …（中略）…次の事項を注記する。…（中略）…
なお、当期及び過去への影響がない場合でも、将来の期間に影響を及ぼす可能性がある場合には、(1)（注：会計基準等の名称）及び(3)（注：会計方針の変更の内容）を注記する。
11. …（中略）…次の事項を注記する。…（中略）…
当期及び過去への影響がない場合でも、将来の期間に影響を及ぼす可能性がある場合には、会計方針の変更の内容及び会計方針の変更を行った正当な理由を注記する。

2案： 追加記載しない。

これまでの検討経緯や想定されるケースが少ない点を踏まえ、会計基準の本文で追加記載する必要はないと考えられるがどうか。

なお、結論の背景で、会計方針を変更し、当期及び過去への影響がない場合でも、将来の期間に影響を及ぼす可能性がある場合には会計方針の変更内容等を開示する考え方を示す対応も考えられる。

9. 重要性が乏しい場合の考え方

影響が軽微であると判断される場合には適用されず、重要と認められるもののみが適用対象となることを盛り込むべきというコメントが寄せられている。

会計基準等で定められる特定の会計処理や開示について、重要性が乏しい場合に例外的な取扱いを個別に定めるケースはあるが、財務諸表利用者の意思決定への影響に照らした重要性が乏しいと判断される場合には、本来の会計処理に代えて、他の簡便な方法によることも認められることは、企業会計原則注解（注1）により明らかであると考えられる。

（検討の方向性）

「本会計基準のすべての項目について、財務諸表利用者の意思決定への影響に照らした重要性が考慮される」の記載をもって重要性が乏しい場合の取扱いは明白であり、会計基準上、特段の追加記載は必要ないと考えられるがどうか。

以 上