

開示期間及び誤謬の修正再表示の取扱いと開示制度との関係について

1. 開示期間及び誤謬の修正再表示に関する公開草案での文案

会計上の変更及び過去の誤謬に関する会計基準（案）

会計方針の変更の取扱い

会計方針の変更に関する原則的な取扱い

7. 第 6 項に従って新たな会計方針を遡及適用する場合には、原則として過去の期間のすべてに遡及適用する。

その場合には、次の処理を行う。

- (1) 開示期間（開示制度の規定により定められているもの。以下同じ。）より前の期間に関する遡及適用による累積的影響額は、開示する財務諸表のうち、最も古い期間の期首の資産、負債及び純資産の額に反映する。

過去の誤謬の取扱い

過去の誤謬に関する取扱い

20. 過去の財務諸表における誤謬が発見された場合には、次の方法により修正再表示する。

- (1) 開示期間より前の期間に関する修正再表示による累積的影響額は、開示する財務諸表のうち、最も古い期間の期首の資産、負債及び純資産の額に反映する。
- (2) 開示する過去の財務諸表には、修正再表示による当該財務諸表の対象となる期の前の期間までの累積的影響額及び当該期間における影響額を反映する。
- (3) 当期の財務諸表には、修正再表示による前の期間までの累積的影響額を反映する。

過去の誤謬に関する注記

21. 過去の誤謬の修正再表示を行った場合には、次の事項を注記する。

- (1) 過去の誤謬の内容
- (2) 過去の開示期間について、影響を受ける財務諸表の主な表示科目に対する影響額及び 1 株当たり情報に対する影響額
- (3) 開示されている財務諸表のうち、最も古い開示期間の期首の純資産の額に反映された、開示期間より前の期間に関する修正再表示の累積的影響額

2. 公開草案に対するコメントの要約

- a) 会計基準案 7 項 (1) に、「開示期間」について遡及修正を求めることが記載されているが、下記のような状況の場合の取扱いが明確ではない。
- (1) 金融商品取引法での有価証券報告書
有価証券報告書は、財務諸表（連結を含む）について 2 期併記で作成しており、当期に会計方針の変更等があった場合、前期への影響があれば、前期財務諸表を遡及修正することになる。一方、有価証券報告書は、5 年間の備置期間が法定されていますので、「開示期間」の解釈としては、当該備置期間とも解釈できる。本基準での「開示期間」とはいずれを意味するのか明確にすべきである。
- さらに、5 年間の備置期間であるとした場合、自動的に訂正報告書の提出を義務化することになるが、その取扱いについても説明すべきと考える。
- (2) 会社法計算書類
本基準案では、会社法にも触れていることから、会社法計算書類の取扱いも明確にすべきである。
- ① 会社法計算書類は、当事業年度のみの開示となるため、開示期間は当期のみと解釈してよいのか。
- ② もし、①の解釈ではないとすると、そもそも会社法には開示期間は永久となる。仮に 20 年前から誤謬が存在していたとした場合、20 年間の計算書類を修正再表示することになるのか。
- ③ 新会計基準の適用も、原則遡及修正となると会社設立以来からの計算書類を遡及修正しなければならないのか。
- ④ 遡及修正については、会社法では解釈として誤謬は含まないと解釈されています。その実務の取扱いをそのように整理するのか。
- ⑤ 現行会社法では、過年度に確定した計算書類の法的な修正手続がない。実務ではいわば勝手に過年度計算書類を修正承認し、かつ、法律家もそれを否定はしない（十分理解できる説明がない）状態と理解しているが、法的に合法であることの確証はないのではないかと思います。
- 上記を踏まえ、金融商品取引法の有価証券報告書については、当期と前期の 2 期間についてのみ遡及修正することを原則とすること、及び会社法計算種類については、現行制度上、結果として遡及修正は生じないとの取扱いになることを明確にしていきたい。
- b) 金融商品取引法上、誤謬の修正再表示とするのか、訂正報告とするかが明示されていない。またこれに関連して、過去の年度の監査報告書の取扱いについても対応が必要であり、十分な検討が望まれる。
- c) 会社法上、過去の誤謬があった場合の取扱いが明示されていない。会社法に基づく会計処理と金融商品取引法に基づく会計処理で取扱いが異なる結果となる場合には、実務上の混乱を招くことになるため、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。

3. コメントを受けたこれまでの検討の経緯

(1) 会計上の変更による遡及修正の開示期間（a）(1)、(2)①～③対応）

「遡及適用」とは、新たな会計方針を過去の財務諸表に遡って適用していたかの様に会計処理することをいう（会計基準案第４項）ため、遡及適用後の財務諸表が開示される期間は、当期の財務諸表に併せて過去の財務諸表が開示される場合の開示期間をいう。

したがって、内容が明らかとなるよう７項の表現を一部修正する。

7. (1) 開示期間（~~開示制度の規定により定められているもの~~当期の財務諸表に合わせて過去の財務諸表が開示対象とされている場合の、その開示対象期間をいう。以下同じ。）より前の期間に関する遡及適用による累積的影響額は、開示する財務諸表のうち、最も古い期間の期首の資産、負債及び純資産の額に反映する。

(2) 過去の誤謬の修正再表示の開示期間及び取扱い

過去の誤謬の修正再表示に開示期間についても、原則的には(1)と同様であり、会計基準案 20 項に従い会計処理が行われることとなる¹。

ただし、過去の誤謬が発見された場合については、過去の財務諸表自体を訂正するかどうかについても影響するため、金融商品取引法（以下、金商法）と会社法での過去の財務諸表（計算書類）の訂正との関係を整理する。

①金商法

金商法上の訂正報告書の取扱い及び誤謬との関係は参考資料 2. I で取りまとめている。

- ・ 訂正期間について、実務上、過年度決算の訂正に伴い訂正を要する金商法の開示書類の事業年度は最長で各開示書類の公衆縦覧期間までとなるという考え方がある²。これによれば、有価証券報告書の訂正報告書の公衆縦覧期間が５年であるため、最長で５年の訂正報告書に含まれる財務諸表が開示されることになると考えられる。
- ・ 訂正の対象となる記載事項について（訂正により開示される範囲等）は、有価証券報告書には財務諸表以外の開示も行われており、多様性に富んでいることから、実務上、個別具体的な案件ごとに異なっていると考えられる。

¹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。（「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）

²「過年度決算訂正の法務」弥永真生編、布施伸章・藤津康彦・鈴木克昌著

②会社法

会社法における誤謬と過年度事項の取扱いは参考資料 2. II で取りまとめている。

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³。

①、②から、本会計基準と過年度の財務諸表（計算書類）との関係は次のように整理される。

- ・会社法上、本会計基準の適用により、当期の計算書類を確定す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が、過年度の計算書類の確定又は未確定とは無関係であると整理されている。（コメント a）（2）、c）関連）
- ・金商法上、本会計基準の適用による過去の財務諸表自体の訂正期間や訂正の対象となる記載事項は、現行の①の取扱いを鑑みると、本会計基準で考え方が示されるものではないと考えられる。

したがって、会社法、金商法、両制度の取扱いを踏まえ、結論の背景に以下を追加する。

結論の背景

70.（現 74）（中略）

なお、本会計基準は、当期の財務諸表に併せて過去の財務諸表が開示対象とされている場合の誤謬の取扱いについて定めたものであり、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と考えられる。

4. 委員会での意見

本会計基準案では、比較情報を開示する場合の誤謬の取扱いについて定めるものとし、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と考えられる旨を記載しているが、財務諸表自体を訂正する場合も本会計基準を適用した情報を開示すべきであり、米国実務においても、そのような対応が行われているのではないかとの意見があった。

5. 検討

国際的な会計基準での取扱い及び米国開示制度での取扱いを整理し、文案の再検討を行う。

³ 「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

(1) 国際的な会計基準での取扱い

①国際財務報告基準（IAS 第 8 号）

誤 謬

41. 誤謬は財務諸表の要素の認識、測定、表示若しくは開示に関し発生する。財務諸表は、重大な誤謬を含んでいる、又は重要性には欠けるが、企業の財務状態、財務業績若しくはキャッシュ・フローの特定の表示を達成するために意図的に誤謬を犯した場合には、IFRS に準拠していないことになる。当期に発見される可能性のある当期の誤謬は財務諸表が発行に向けて承認されるまでに訂正する。しかしながら、重大な誤謬が後の期まで発見されないことがしばしばあり、そして当該過年度の誤謬は、後の期間の財務諸表に表示される比較情報で訂正される（第 42 項から 47 項を参照）。

42. 第 43 項に従って、企業は、発見された後、発行が承認される財務諸表の最初のセットにおいて次の方法で、遡及して過年度の重大な誤謬を訂正しなければならない。

- (a) 誤謬が発生した表示対象となる過年度についての比較可能金額を修正再表示する；又 は
- (b) 誤謬が表示対象となる最も古い期間以前に発生している場合には、当該表示対象となる最も古い期間の資産、負債及び資本の期首残高を修正再表示する。

②米国基準（SFAS154 号）

前に発行した財務諸表の誤謬の訂正

25. 発行後に発見された前の期間の財務諸表のいずれの誤謬も、前の期間の財務諸表を修正再表示して報告しなければならない。修正再表示は、次の手続によらなければならない。

- a. 表示期間の前の期間への誤謬の累積的影響額は、表示する最初の期間の期首現在における資産及び負債の帳簿価額に反映させなければならない。
- b. 相殺する修正額があるときは、それを当該期間の利益剰余金（又は貸借対照表中の資本若しくは純資産の他の適切な項目）期首残高を修正しなければならない。
- c. 表示する個々の前の期間の財務諸表は、当該誤謬の当該期間特有の訂正額を反映させるために修正しなければならない。

開 示

26. 誤謬を訂正するために財務諸表を修正再表示するときには、事業体は前に発行した財務諸表を修正再表示したことを、当該誤謬の内容の記述とともに開示しなければならない。事業体はまた、次の事項を開示しなければならない。

- a. 表示する個々の前の期間における影響された各財務諸表表示項目及び一株当たり金額への訂正の影響
- b. 表示する最も早い期間の期首現在における利益剰余金又は貸借対照表の資本若し

くは純資産の他の適切な項目への変更による累積的影響額

更に事業体は、APB 意見書第 9 号「経営成績の報告」第 26 項が要求する前の期間の修正及び修正再表示の開示を行わなければならない。後の期間の財務諸表には、本項が要求する開示を反復することを要しない。

③SEC のスタッフ会計公報(SAB) 第 108 号

過去に存在したカットオフエラーが当期まで発見されなかった場合は、当該過去の財務諸表に重要な誤謬があったかどうかを決定するために、前年（及び過去の未発見の誤謬が存在した他の過年度）の財務諸表に関する別の分析を行わなければならない。その分析により過去の財務諸表に重要な誤謬があることが判明した場合は、過去の財務諸表を SFAS154 号に従って修正再表示しなければならない。

(2) 今後の方向性

公開草案に対するコメントでは、本会計基準の適用による誤謬の修正再表示が比較財務諸表における修正であるか、あるいは過去の財務諸表の訂正であるかの明確化を求めている。

IAS8 号では、「過年度の誤謬は、後の期間の財務諸表に表示される比較情報で訂正される」と記述されている。一方、SFAS154 号では、「発行後に発見された前の期間の財務諸表のいずれの誤謬も、前の期間の財務諸表を修正再表示して報告しなければならない。」としており、有価証券報告書での修正再表示か、訂正報告書を提出するかは記載されていない⁴。実務上は、訂正報告書(annual report の amendment)も SFAS154 号に従って開示されており、SAB108 でもその旨記載されている。

これらの国際的な会計基準での記載及び、会社法との関係や現在の訂正報告書での訂正事由や開示の範囲も考慮すると、過去の財務諸表の訂正自体にも本会計基準を適用する旨を記載することは難しいと考えられる。

また、現在の文案は、金商法の訂正報告書における、本会計基準の適用を否定するものではなく、今後の制度の検討により整理が行われるものになると考えられることを示したものである。

このため、各開示制度での取扱いとの関係を明確にすべきとのコメントに対応するという方向性を取りつつ、上記の趣旨を反映し、文案を修正することでどうか。

7. (1) 表示期間（開示制度の規定により定められているもの）当期の財務諸表及びこ

⁴ 公表後に発見された前の期間の財務諸表の誤謬の訂正は、後の期間の財務諸表において前の期間の訂正として報告される。しかし、場合によっては、この状況は過去に公表した財務諸表の取り消し、撤回やそれらの修正、再公表を必要とする。The correction of an error in the financial statements of a prior period discovered subsequent to their issuance is reported as a prior period adjustment in the financial statements of the subsequent period. In some cases, however, this situation necessitates the recall or withdrawal of the previously issued financial statements and their revision and reissuance. (Wiley / GAAP Updates)

れに併せて過去の財務諸表が表示されている場合の、その表示期間をいう。以下同じ。）より前の期間に関する遡及適用による累積的影響額は、表示する財務諸表のうち、最も古い期間の期首の資産、負債及び純資産の額に反映する。

74. なお、本会計基準は、当期の財務諸表及びこれに併せて比較情報として過去の財務諸表が表示開示されている場合を前提にの誤謬の取扱いについて定めておものであり、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、各開示制度の中で対応が図られる関係法令に従うものと考えられる。

- ・ 本会計基準適用後の会社法上での考え方は既に示されており、なお書きの記載でも特段の問題はないと考えられる。
- ・ 過去の誤謬が発見された場合の訂正報告書の記載については、一般に公正妥当な会計基準として本会計基準が斟酌されることになると考えられる。訂正報告書の訂正事由やその程度により、現行実務では個別案件ごとに開示に幅がみられるが、これについては本会計基準の公表後、制度上で所要の対応が図られるものと考えられる。
- ・ 「開示期間」を表示期間とすることにより、有価証券報告書を開示する期間（公衆縦覧期間）と異なることを区別する。国際的な会計基準においても、表示期間（例えば、prior period presented）という表現が用いられている。

以 上