



《会計・税務の知識》過去の財務諸表に誤りがあったとき・・・

決算作業を終え、開示書類を作成してやっとの思いで有価証券報告書を提出し、ほっと一息ついたのも束の間、突然誤りが発見されることがあります。経理担当者や監査人としては冷や汗どころの話ではありません。

今回は、このような過去の誤謬の訂正について、まとめました。

1. はじめに

昨年12月に「会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」(企業会計基準第24号)(以下、「本基準」)が企業会計基準委員会より出され、会計方針の変更、表示方法の変更及び会計上の見積りの変更があった場合の取扱いに加え、当期の財務諸表における過去の誤謬についての取扱いが変更されました。

この会計基準がもたらす実務への影響を見ていくことにしましょう。

2. 現状の取扱い

過去の誤り(誤謬)を発見した際には、金融商品取引法上は重要な誤謬であれば訂正報告書を提出し、訂正報告書を提出すべきほどの重要性がない誤謬については前期損益修正という対応が行われています。

過去の誤謬についての取扱いとして、企業会計原則注解12により、前期損益修正として当期の損益として処理する方法が示されており(一括処理方式)、過年度の決算書を遡って訂正するという修正再表示については定められていませんでした。

この点、国際会計基準ではIAS 8号において、米国会計基準ではFASB-ASC Topic250において、誤謬は修正再表示することが定められています。

修正再表示は期間比較可能性という観点から有用であり、コンバージェンスの促進の観点からも望ましいと考えられ、この度の変更に至りました。

3. 本基準における取扱い

本基準の適用により、過去の誤謬は修正再表示することとなり、重要性の判断から修正再表示しない場合には営業損益又は営業外損益として処理することとなりました。

具体的には、

- ✚ 表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、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
- ✚ 表示する過去の各期間の財務諸表には、その各期間の影響額を反映する

こととなります。

すなわち、誤りがあったときに遡って修正し、表示する財務諸表の期間よりも前の期間に誤りがあった場合には、表示している財務諸表のうちの最も古い財務諸表の期首においてそれまでの累積的影響額を反映させることとなりました。

4. 開示

修正再表示を行った場合には、当期の財務諸表において下記事項を注記します。

- ✚ 過去の誤謬の内容
- ✚ 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
- ✚ 表示されている財務諸表のうち、最も古い期間の期首の純資産の額に反映された、表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

5. 適用時期

本基準は、平成23年4月1日以後開始する事業年度の期首以後に行われる会計上の変更及び過去の誤謬の訂正から適用することとされています。

6. 過去の財務諸表との関係

当期の有価証券報告書において、過去の財務諸表を修正再表示するとなると、訂正報告書を提出しない限り、当期の有価証券報告書における過年度財務諸表と過去の有価証券報告書の財務諸表が整合しないこととなります。

この点、本基準においては、「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されている場合を前提に誤謬の取扱いについて定めてお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」とし、提出済みの有価証券報告書の取扱いについては触れていません。

実務的には、最終利益に影響を与える過去の決算の訂正報告書の提出は、社員の不正によるものや不適切な会計処理によるものなどに限られるように思われます。日本経済新聞の調べによれば、2009年度に過去の決算を訂正した上場企業は20社だそうです。

7. 終わりに

誤りを起こさないことが第一ではありますが、ミス完全に防ぐことは難しいといえます。愚直なまでのチェック、ダブルチェックが大事であることは変わらないですね。

(担当：小松)