

過年度遡及修正に関する概念（その２）

**（論点１）**  
**会計における誤謬の取扱いを変更すべきか**

1. 誤謬の取扱い

過年度の誤謬の重要性と現行の会計上の取扱いとの関係は以下のように考えられる。

なお、過年度の誤謬について、当該過去の財務諸表について訂正報告書の提出が求められるかは会計基準とは別途の問題であると考えられる。米国においても、Filing に関しては、会計基準とは別次元の論点とされている。

誤謬の重要性	会計上の取扱い
<div style="display: flex; align-items: center;"> <div style="border-left: 1px solid black; border-right: 1px solid black; width: 20px; height: 100px; margin-right: 5px;"></div> <div style="text-align: center;"> </div> </div> <p style="text-align: center;">重要な誤謬</p>	<p>発見した期において修正（特別損益の前期損益修正項目）(*2)</p> <div style="border: 1px dashed black; width: 100px; height: 30px; margin: 10px auto; text-align: center;">(*1)</div>
<p style="text-align: center;">軽微な誤謬</p>	<p>発見した期において修正（金額の僅少なものは、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）</p>

証券取引法（金融商品取引法）においては、会計基準とは別途の問題として訂正報告書の提出事由に該当する場合は、訂正報告書を提出する場合があります。

(\*1) 制度上、訂正報告書の提出事由に該当する場合は、訂正報告書が提出されることになり、遡及再表示が行われ、結果として特別損益の計上による修正が行われないと考えられる部分である。

(\*2) 特別損益に計上されている部分であると考えられる。

裁量的会計行動を抑制するという方向で会計基準を設定すればよいのではないかと。誤謬については意図的で虚偽の記載の場合、当局や監査人の判断で訂正報告を厳しく扱うということで案1でよいのではないかと指摘があった。

2. 方向性

現行の会計における誤謬の取扱いを変更し、遡及再表示することとするか。

（案１）現行の会計における誤謬の取扱いを変更しない。

（理由）

会計上で誤謬の扱いを決めておくのが筋であり、制度上で担保されているという考え方は適切でない。案1と案2では、問題の次元が異なっているとの指摘があった。

- 財務諸表全体に重要な影響を及ぼすような重要な誤謬が発見された場合で、当該誤謬が訂正報告書の提出事由に該当するときは、遡及再表示が行われると考えられるため、

遡及再表示の枠組みが制度開示において手当て済みである。

- 訂正報告書の提出事由に該当しない重要な誤謬については、特別損益に計上する現行の会計の実務で足りると考えられ、会計基準で取扱う必要性が乏しい。

(案2) 現行の会計における誤謬の取扱いを変更して、遡及再表示を行うかどうか検討する。

(理由)

- 誤謬に関し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。
- 公開会社は、制度開示上の手当てがあることから案1も考えられるが、すべての会社に対して期間比較のために誤謬の遡及再表示を求めるのであれば、会計における誤謬の取扱いを変更する必要がある。
- IAS 第8号及びSFAS154号における重要な誤謬を遡及再表示する考え方を導入して、コンバージェンスを図る。

## (論点2)

### 誤謬の定義

#### 1. 日本基準の定め

誤謬の定義は、監査上の取扱いにのみ定義されている。

監査基準委員会報告書第35号「財務諸表の監査における不正への対応」(平成18年10月24日)

- 財務諸表の虚偽の表示は、不正又は誤謬から生ずる。不正と誤謬は、財務諸表の虚偽の表示の原因となる行為が、意図的であるか意図的でないかで区別する。
- 誤謬とは、財務諸表の意図的でない虚偽の表示であって、金額又は開示の脱漏を含み、次のようなものをいう。
  - 財務諸表の基礎となるデータの収集又は処理上の誤り
  - 事実の見落としや誤解から生ずる会計上の見積りの誤り
  - 認識、測定、分類、表示又は開示に関する会計基準の適用の誤り

#### 2. 国際的な会計基準の定め

##### (1) 国際会計基準 IAS 第8号「会計方針、会計上の見積り及び誤謬」5項

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。

過年度の誤謬とは、次に該当する信頼性の高い情報を使用しなかった、又は誤用による過去１年又はそれ以前の期間についての企業の財務諸表における脱漏又は虚偽表示をいう。

- (a) 当該期間の財務諸表が発行に向けて承認されたときに入手可能となっていた；
- (b) 当該財務諸表を作成し表示するときに入手でき検討できたと正当に予測できた。

これらの誤謬には、計算上の誤り、会計方針適用の誤り、事実の見落としや解釈の誤り及び不正行為の影響も含まれる。

**Prior period errors** are **omissions from, and misstatements** in, the entity's financial statements for one or more prior periods arising from a failure to use, or misuse of, reliable information that:

- (a) was available when financial statements for those periods were authorised for issue; and
- (b) could reasonably be expected to have been obtained and taken into account in the preparation and presentation of those financial statements.

Such errors include the effects of mathematical mistakes, mistakes in applying accounting policies, oversights or misinterpretations of facts, **and fraud**.

<参考：国際監査・保証基準>

GLOSSARY OF TERMS (IFAC)

**Error**—An **unintentional** misstatement in financial statements including the omission of an amount or a disclosure.

**Fraud**—An **intentional** act by one or more individuals among management, those charged with governance, employees, or third parties, involving the use of deception to obtain an unjust or illegal advantage. Two types of intentional misstatement are relevant to the auditor: misstatements resulting from fraudulent financial reporting and misstatements resulting from misappropriation of assets (also see Fraudulent financial reporting and Misappropriation of assets).

#### 遡及再表示

財務諸表要素の金額の認識、測定及び開示を、過年度に誤謬は発生していなかったものとして訂正することをいう。

### (2) 米国基準 FAS 第 154 号「会計上の変更及び誤謬の訂正」2 項

#### h 前に発行した財務諸表中の誤謬

計算上の過誤、GAAP 適用上の誤謬、又は財務諸表作成時に存在した事実の見過ごし若しくは誤用から生じる、財務諸表中の認識、測定、表示又は開示の誤謬。一般に認められない会計原則から、ある一般に認められたものへの変更は、誤謬の訂正に当たる。

#### j 遡及再表示

前に発行した財務諸表に、当財務諸表中の誤謬の訂正を反映させるための修正の過程。

不正と誤謬の区別に関し、会計上は意図があるのかどうかはあまり関係がないという指摘があった。一方監査人としては意図的かどうかというのは重要であり、会計上の扱いとのギャップが生じるのは仕方がないとの指摘もあった。

### 3. 方向性

日本においては、監査上の取扱いにしか誤謬の定義がないが、国際的な会計基準を参考に、会計基準において誤謬の定義をおいたほうがよいか。

なお、日本及び国際的な会計基準においても、監査上は、「不正」と「誤謬」を虚偽表示の意図の有無により区別して定義しているが、会計上は、IAS の定義では、「誤謬」に「不正行為の影響」も含むとし、米国基準でも、両者を区別して定義していない。よって、日

本においても、IAS と同様の定義を会計基準で設けた場合、監査上の「誤謬」の定義とは相違が生じることになると考えられる。

また、遡及再表示が必要とされる「重要な誤謬」を定義し、誤謬における重要性を定義すべきかについても合わせて検討することでしょうか。

**（論点３）  
誤謬の取扱い**

「重要な」を定義しないと実務に落ちない。監査上の扱いと、行政上の扱いとの関係にも留意が必要であるとの指摘があった。米国でも SOB108号により、新しい考え方が示されており、参考になるのではないかと指摘があった。

1. 日本基準の定め

我が国の企業会計原則注解 12 における前期損益修正項目については、「過年度の損益計算に含まれていた計算誤り、あるいは判断の不適當を当期において発見し、その修正を行うことから生ずる費用項目または収益項目」<sup>1</sup>であると考えられているようであり、誤謬に相当するものは前期損益修正項目に計上することと解されている。<sup>2</sup>

前期損益修正項目の具体的な例は、以下のとおりである。<sup>3</sup>

- ・ 過年度の貸倒引当金の過不足修正額（見積の誤謬にもとづく過不足修正額）
- ・ 償却年数又は残存価額の見積に誤謬があったことにもとづく過年度の減価償却費の過不足修正額
- ・ 過年度に計上した諸引当金にかかわる費用の過不足修正額（見積に誤謬があったことにもとづく過不足修正額）
- ・ 過年度における修繕費と資本的支出の区別に関する判断の誤りにもとづく固定資産勘定残高の修正額
- ・ 過年度における棚卸資産棚卸高の計算誤り、その他単純な計算上の誤りの訂正額など

「企業会計原則」注解 12 特別損益項目について

特別損益に属する項目としては次のようなものがある。

(2) 前期損益修正

- イ 過年度における引当金の過不足修正額
- ロ 過年度における減価償却の過不足修正額
- ハ 過年度におけるたな卸資産評価の訂正額
- ニ 過年度償却済債権の取立額

<sup>1</sup>「詳説 企業会計原則（全訂版）」番場嘉一郎 さらに、これについて、「わが会計原則は包括主義の建前にたつので前期損益修正を損益計算書に含ませるのは筋が通っている。しかし比較損益数値の開示にあっては不都合が伴う。」と述べている。

<sup>2</sup>「わが国では、重大な誤謬の概念はないものの、過年度の財務諸表の修正は前期損益修正損益として特別損益項目に含まれ、当期純損益に反映させることになると解される（「企業会計原則」注解 12）。」（「わが国会計基準と国際会計基準および米国会計基準との比較調査」2001年3月 企業財務制度研究会 わが国会計基準の国際的調和化に関する研究委員会）

<sup>3</sup>「詳説 企業会計原則（全訂版）」番場嘉一郎

なお、特別損益に属する項目であっても、金額の僅少なものと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。

## 財務諸表等規則ガイドライン 95 の 2

規則第 95 条の 2 及び規則第 95 条の 3 の規定に関しては、次の点に留意する。

1 前期損益修正益及び前期損益修正損の項目を示す科目には、償却年数又は減価償却の方法の変更等に伴い計上された減価償却費のうち前期までの減価償却累計額の修正と認められる額、前期以前の費用計上額の修正を意味する引当金の未使用分の取崩額又は追加計上額その他前期以前に計上された費用又は収益の訂正に相当すると認められるものについて記載するものとする。<sup>4</sup>

## 2. 国際的な会計基準の定め

### (1) 国際会計基準 IAS 第 8 号「会計方針、会計上の見積り及び誤謬」

#### 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遡及再表示する；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遡及再表示する。

#### 遡及再表示の制限

43. 過年度の誤謬は、誤謬の期間特定の影響若しくは累積的影響を判断することが実務上不可能となる範囲を除き、遡及再表示により修正しなければならない。

44. 表示の対象となる 1 期以上の過年度についての比較可能情報に誤謬が与える期間特定の影響額を算定することが実務上不可能な場合には、企業は、遡及再表示が実務上可能となる最も古い期間（当期となることもなる）の資産、負債及び資本の期首残高を遡及再表示しなければならない。

45. 当期の期首時点で、すべての過年度に対する誤謬の累積的影響額を算定することが実務上不可能な場合、企業は、実務上可能となる最も古い日付から将来に向けて誤謬を訂正するために比較情報を遡及再表示しなければならない。

46. 過年度の誤謬の訂正は誤謬が発見された期間の損益から除外する。財務データの過去からの推移の要約を含む過年度について表示される情報は、実務上可能なかぎり遡って遡及再表示する。

47. 過年度のすべてについて誤謬の金額を算定することが実務上不可能な場合（例えば 会計方針の適用誤り）には、企業は第 45 項に従って、実行可能となる最も古い日付から将来に向かって比較情報を再表示する。従って、企業は当該の日付以前に発生した資産、負債及び資本の累積的再表示部分については無視する。第 50 項－53 項に 1 期以上の期間について誤謬を訂正することが実務上不可能な場合の指針が提供されている。

<sup>4</sup> このほか、「過年度に計上した売上品について生じた売上値引、リベート、アフターサービス等の費用、過年度の訴訟事件に関して裁判所の判決に基づいて授受した多額の賠償金などが考えられる」（「証券取引法における財務諸表実務問答集」小谷融、小山茂、多賀谷充）とされている。

48. 誤謬の訂正は会計上の見積りの変更とは区別される。会計上の見積りはその性質上、追加的情報が明らかになるに従って修正が必要となる概算である。例えば、偶発事象の結果認識される損益は、誤謬の訂正とはならない。

過年度の誤謬の開示

49. 第 42 項を適用するに当たり、企業は以下の事項を開示しなければならない。

- (a) 過年度の誤謬の内容；
  - (b) 表示対象となる各期間について、実務上可能となる範囲における下記の事項に関する修正額：
    - (i) 影響される財務諸表の各表示項目；及び
    - (ii) IAS 第 33 号が企業に適用する場合には、1 株当たりの基本的及び希薄化後利益。
  - (c) 表示対象となる最も古い期間の期首における修正額；及び
  - (d) 遡及再表示が特定の過年度について実務上不可能となる場合には、当該の状態が存在するに至った状況及び誤謬がどのように訂正され、そしていつから訂正されているかの説明。
- その後の期間の財務諸表でこれらの開示を繰り返す必要はない。

(2) 米国基準 FAS 第 154 号「会計上の変更及び誤謬の訂正」

前に発行した財務諸表の訂正

25. 発行後に発見し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遡及再表示して修正しなければならない。遡及再表示は、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遡及再表示するときには、事業体は前に発行した財務諸表を遡及再表示したことを、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遡及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。

IAS、米国基準とも、過年度の誤謬については、過去の財務諸表を遡及再表示することとされている。なお、米国基準では、遡及再表示が実務上不可能な場合についての取扱いはない。BC32 項において、遡及再表示が実務上不可能である場合における IAS8 号の定めと類似の定めを設けることについて検討したが、「前の期間の財務諸表に影響する誤謬を発見したが、実務上不可能であるために訂正しなかった場合には、当該年度の財務諸表が GAAP に準拠して作成されたと報告事業体が述べることと首尾一貫していないはずであるために、当審議会はその提案を退けた。」とされている。

3. 方向性

わが国においては、会計上の取扱いとして、前期損益修正項目として当期の損益で修正

する方法が示されており、過年度の誤謬を遡及再表示する方法は定められていない。しかしながら、会計上の取扱いとは別に、証券取引法（金融商品取引法）開示における制度上、訂正報告書を提出し、その中で年度の財務諸表を遡及再表示しなければならない場合がある。

その一方、国際的な会計基準においては、表示する最初の期間の資産、負債及び資本の期首残高を遡及再表示することとされている。

会計基準における誤謬の取扱いに関しては、このような制度開示の規定との関係を考慮しつつ、国際的な会計基準と同様の過年度財務諸表の遡及再表示による対応を求めることとするかどうかも含め、慎重に検討を進めていく必要があるものと考えられる。

(※) 誤謬に関して遡及再表示を行うことを求めた場合、遡及再表示が実務上不可能な場合について、上記 2 のとおり国際会計基準と米国基準で取扱いが異なり、国際会計基準のように実務上不可能な場合の取扱いを設けないと、決算が確定できない事態が想定されるという指摘がある一方、米国基準のように、誤謬に関しては実務上不可能であることを理由に遡及再表示を行わないことを認めないという考え方がある。

(参考 1)

証券取引法（金融商品取引法）における訂正報告書の取扱い

証券取引法（金融商品取引法）における訂正報告書の取扱いは以下のように規定されている。

有価証券報告書の訂正に関する規定

	証券取引法	内容 <sup>5</sup>
自発的訂正	法 24 条の 2①、24 条の 5⑤（法 7 条を準用）	<ul style="list-style-type: none"> <li>有価証券報告書等に訂正を必要とするものがあると認められるときには、発行会社は訂正報告書を内閣総理大臣に提出しなければならない。</li> <li>有価証券報告書等の記載は多様性に富んでいることから、法定の訂正事項以外であっても有価証券報告書等に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とされている。この場合の「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。</li> </ul>

<sup>5</sup> 「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）（財）企業財務制度研究会編著

訂正命令	1, 2—法 9 条①、23 条の 9①、24 条の 2 ①、24 条の 5⑤、24 条の 6 ③ 3. 4—法 10 条、23 条の 10①、24 条の 2①、24 条の 5⑤、24 条の 6③	有価証券報告書等が次のいずれかに該当する場合には、内閣総理大臣は提出会社に訂正報告書等の提出を命ずることができる。 1. 形式上の不備があるとき 2. 記載すべき重要な事項の記載が不十分であると認めるとき 3. 重要な事項について虚偽の記載があるとき 4. 記載すべき重要な事項若しくは誤解を生じさせないために必要な重要な事実の記載が欠けているとき
------	---	--

(参考 2) 会社法との関係	会計上で誤謬が定義付けられた場合、会社法上の扱いも連動することが予想されるため、定義のあり方が非常に重要であるという指摘があった。
-------------------	---

誤謬を含む計算書類について、承認決議が無効となるかどうかについては、以下のような見解がある。ここでは、会社法においても誤謬の重要性により判断されるものと考えられている。<sup>6</sup>

「承認された計算書類の内容が法令に違反するものであったときには、承認決議そのものが当然に無効であって、会社の計算は確定しない（大判昭 4・以下略）。計算書類の内容の法令違反には、資産の評価方法の違法、違法な繰延資産・引当金の計上等実質的な違法のほか、記帳の方法が「株式会社の貸借対照表、損益計算書、営業報告書及び附属明細書に関する規則」<sup>7</sup>に違反する場合等形式的な違法も含まれる。さらに、記載された数字の誤り等も、これに準ずる。ただし、商業帳簿の作成に関する規定の解釈については公正な会計慣行をしん酌すべきものとされているから（32 条 2 項）<sup>8</sup>、その違法性の判断については、いわゆる「重要性の原則」が作用すべきことになろう。」

ただし、会社法上決算のやり直しとなるラインについて定説があるわけではなく、最終的には裁判所の判断によることとなり、ケースバイケースであると考えられる。

確定していないものとされる計算書類については、「計算書類に重要な過誤・粉飾が存在する場合には、かかる計算書類につき必要な訂正を施した上で、改めて会社法に定める確定手続と同様の方法をとるという方法で適正な計算書類を確定する必要があると考えられる。」<sup>9</sup>とされている。

会計基準において、誤謬の取扱いを定めた場合においても、別途、会社法の解釈に基づき、計算書類の内容の違法性の検討、承認手続等が行われるものと考えられる。<sup>10</sup>

<sup>6</sup> 「新版 注釈会社法(8)」上柳克郎、鴻常夫、竹内昭夫編

<sup>7</sup> 現在は、「会社計算規則」

<sup>8</sup> 現在は、会社法 431 条「株式会社の会計は、一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行に従うものとする。」と規定されている。

<sup>9</sup> 「決算書類の重要な過誤・粉飾の疑いが生じた場合の実務的対応」商事法務 No. 1791、2007・2・15 木目田裕、白杵弘宗、藤井康次郎

<sup>10</sup> 訂正報告書の前提となる財務諸表についての会社法上の計算書類の確定手続の必要性については、「証券取引法上、訂正報告書提出の前提として会社法上の計算書類の確定が必要であるとは規定されておらず、有価証券報告書等や財務諸表は証券取引法やいわゆる開示府令、財務諸表等規則等に基づいて作成等されるものであって、会社法・会社計算規則に基づいて作成等されるものではないことから、証券取引法上の



**（参考３）****監査意見との関係**

## １．誤謬の重要性と監査人の対応

現行の監査制度においては、監査過程で誤謬が発見された場合、まず、経営者に訂正を求めようかどうか検討する。経営者に訂正を求めることとなった場合、経営者が求めに応じて訂正を行った後に残った未訂正の誤謬の影響が、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。未訂正の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。

○監査基準委員会報告書第３号「経営者による確認書（中間報告）」（平成５年１月１９日）  
 （７）監査人が発見した未訂正の財務諸表の虚偽の表示による影響が、個別にも集計しても、財務諸表全体にとって重要でないことの確認  
 財務諸表の作成責任に関連して、監査人が発見した未訂正の財務諸表の虚偽の表示による影響が、個別にも集計しても、財務諸表全体にとって重要でないと経営者が判断していることを確認する。監査人は、発見した未訂正の財務諸表の虚偽の表示を要約して、経営者確認書に含めるか、添付しなければならない。なお、監査人は、発見した財務諸表の虚偽の表示がすべて訂正されている場合（当該要約から除外できるごく少額の虚偽の表示のみの場合を含む。）又は財務諸表の虚偽の表示を発見していない場合には、当該事項について経営者確認書の記載を求める必要はないことに留意する。

○監査基準委員会報告書第５号「監査上の重要性」（平成７年３月２８日）  
 13 監査人は、監査意見表明に当たって、財務諸表における項目の金額、小計額又は合計額と適宜関連付けて未訂正の発見した虚偽の表示を集計し、その集計した虚偽の表示が財務諸表全体にとって重要であるかどうかを評価しなければならない。この評価に際して、金額的影響のみならず、質的影響についても考慮しなければならない。監査人は、考慮すべき監査上の重要性における金額的影響について、重要性の基準値（改訂されているときは改訂後の基準値）又は財務諸表の実績数値に照らして検討する。なお、ごく少数の虚偽の表示でそれが集計しても財務諸表全体に重要な影響を及ぼさないことが明らかな場合には、当該虚偽の表示を未訂正の発見した虚偽の表示の集計から除外することができる。

## 過年度における虚偽の表示

15 監査人は、過年度の未訂正の虚偽の表示が当年度の財務諸表に影響を与えている場合、未訂正の発見した虚偽の表示の集計には、その影響も含めなければならない。

## 虚偽の表示の集計への監査人の対応

16 監査人が未訂正の発見した虚偽の表示の合計額が重要であると判断した場合には、財務諸表に存在する虚偽の表示が実際に確かめられた虚偽の表示よりも大きい可能性があり、実施した監査が十分でなかった可能性が残る。このため、経営者に確定した虚偽の表示を訂正することを求めるかどうか、又は監査人が推定する虚偽の表示が実際に虚偽の表示であるかどうかを確かめるために実証手続を追加して実施するかどうかを検討する必要がある。

17. 監査人は、経営者が監査人の求めに応じて行った訂正又は追加した実証手続の実施の結果を考慮しても、未訂正の発見した虚偽の表示の合計額が重要であると判断した場合、表明する監査意見への影響を検討しなければならない。以下略

訂正報告書の提出に当たり、会社法上の計算書類の確定は不要ではないかと考えられる。」（「決算書類の重要な過誤・粉飾の疑いが生じた場合の実務的対応」商事法務 No. 1791、2007・2・15 木目田裕、白杵弘宗、藤井康次郎）とする考え方があ

（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。

２．訂正報告書と監査との関係

財務諸表に関する訂正報告書が提出される場合には、監査報告書も再提出することとなっている（財務諸表等の監査証明に関する内閣府令第１条）。

現在のわが国の監査報告書は、前期財務諸表について提出した監査報告書を前期財務諸表にそのまま添付する制度となっており、訂正報告書が提出される場合を除き、前期の監査報告書を再提出することは行われていない<sup>11</sup>。

以 上

---

<sup>11</sup>仮に、過年度の誤謬を遡及再表示するものとした場合には、遡及再表示された過去の財務諸表についても監査が行われる必要があるのではないかという意見もあった。