

# Dataline

## A look at current financial reporting issues

No. 2013-22  
November 21, 2013

### 目次:

概要.....	1
主な内容.....	2
誤謬の定量化.....	2
財務諸表に重要な虚偽表示があるかどうかの評価.....	2
誤謬の訂正方法の決定.....	3
評価フレームワークおよび実務例.....	5
質問.....	5
付録A: 過去に公表された財務諸表における誤謬の評価フレームワーク.....	6
付録B: 実務例.....	7

## 過去に公表された財務諸表の誤謬の評価 「デュアル法」の適用

### 概要

- 米国証券取引委員会(SEC)にファイリングされた米国会計基準(US GAAP)準拠の財務諸表における誤謬は、「アイアン・カーテン(iron curtain)」法と「ロールオーバー(rollover)」法の双方のメソッドを用いて評価されなければなりません。財務諸表が SEC にファイリングされない多くの企業(または、自国の会計基準に従って作成した財務諸表を SEC にファイリングしている企業)も、これら双方のメソッドを用いて誤謬を評価します。誤謬の評価にこれら二つの方法を用いることは、一般に、「デュアル(dual method)」法と呼ばれています。
- 過去に公表された財務諸表に重要な虚偽表示がある場合は、直ちに訂正を行わなければなりません。
  - 公開企業における重要な虚偽表示の訂正は、通常、過去のファイリングを修正することにより行われます(例:Form10-K/Aおよび(または)Form10-Q/Aのファイリング)。
  - 非公開企業における重要な虚偽表示の訂正は、通常、修正再表示されている旨を示した訂正財務諸表に監査人が再発行した監査報告書を添付して公表することにより行われます。また、財務諸表利用者に対し、過去に公表された財務諸表には依拠できない旨を告知しなければなりません。
- 過去に公表された財務諸表に重要な虚偽表示がない場合には、誤謬は将来にわたり訂正することができます。
- 重要性分析では、重要な専門家としての判断が要求されます。重要性分析においては、すべての関連する定性的および定量的要素(企業固有/業界固有の要素を含む)を考慮しなければなりません。

注:本Dataline2013-22は、Datalin2009-21をアップデートしそれに置き換わるものであり、Dataline2009-21の公表後に受領した質問に基づき説明を行っています。



## 主な内容

### 誤謬の定量化

- 1 過去に公表された財務諸表に誤謬が識別された場合、影響を受ける財務諸表が重要な虚偽表示となるかどうかを判定するため、それらの誤謬を評価しなければなりません。すべての重要性分析は誤謬の定量化からスタートします。SEC スタッフ会計公報第 108 号(SAB108 号)<sup>1</sup>は、誤謬の定量化にあたり考慮すべきガイダンスを提供しています。
- 2 SAB108 号は、ロールオーバー法とアイアン・カーテン法の双方に基づいた誤謬の評価を要求しています。これら二つの方法の主な相違点は、損益計算書における誤謬の定量化方法にあります。
  - ロールオーバー法は、損益計算書で実際に虚偽表示されている金額(過去の誤謬の洗替えの影響を含む)に基づき損益計算書における誤謬を定量化します。訂正されていない過去の期間において識別された虚偽表示については、「繰越し効果 (carryover effect)」を考慮する必要があります。
  - アイアン・カーテン法は、貸借対照表に残る誤謬の累計額が当該期間の損益計算書を通じて訂正された場合に、損益計算書で虚偽表示されたであろう金額に基づき損益計算書における誤謬を定量化します。

#### PwCの見解

上記の解説では、財務諸表に関する重要性を評価する際、どのようにロールオーバー法とアイアン・カーテン法を適用するかに焦点を当てています。しかし、定量化された誤謬の重要性は、影響を受ける各財務諸表について評価されなければならないことに注意しなければなりません。例えば、ロールオーバー法に基づく重要性評価では、損益計算書を考慮することに加え、貸借対照表上の未修整の累積誤謬が、貸借対照表または株主持分計算書に重要な虚偽表示をもたらしたか否かの検討も含まれます。同様に、ロールオーバー法による評価では、影響を受ける各期間において、繰越された誤謬の影響がキャッシュフロー計算書または開示に重要な影響を与えるかどうかの検討が含まれます。

### 財務諸表に重要な虚偽表示があるかどうかの評価

- 3 誤謬を定量化した後、過去に公表された財務諸表を評価して重要な虚偽表示があるかどうかを判断しなければなりません。SEC スタッフ会計公報第 99 号(SAB99 号)は、重要性の評価において考慮すべき点のガイダンスを提供しています。
- 4 SAB99 号は、「チェックリスト」ではなく「手引き」として使用されるべきです。SAB99 号の要素のすべてが、あらゆる状況に関連しているわけではないためです。また、分析に関連する要素の一部が、SAB99 号で具体的に記載されていない可能性もあります(例: 業界固有の検討事項)。関連するすべての定性的および定量的要素(企業固有の検討事項を含む)が考慮されなければなりません。重要性分析は専門家による重要な判断が要求されます。

<sup>1</sup> ASC250-10-S99 SEC 資料に体系化されている。

.5 2008年12月のスピーチにおいて、SEC主任会計士室の準主任会計士<sup>2</sup>は、過去に公表された財務諸表に対しSAB108号をどのように適用すべきかについて、SECスタッフの見解を明らかにしました。この準主任会計士は、過去に公表された財務諸表において訂正の影響が重要でない場合には、引き続きこれらの財務諸表に依拠することができ、将来のファイリングにおいて訂正できる(すなわち、過去のファイリングの修正は要求されない)と述べました。

- ロールオーバー法に基づき誤謬が重要であると評価された場合は、過去に公表された財務諸表に重要な虚偽表示があるとみなされます(すなわち、もはやそれらの財務諸表に依拠することはできない)。
- ロールオーバー法に基づき誤謬が重要でない<sup>1</sup>と評価された場合は、過去に公表された財務諸表が著しく虚偽表示されているとはみなされません(すなわち、引き続きそれらの財務諸表に依拠できる)。一方、アイアン・カーテン法に基づき当期の財務諸表に対する誤謬の影響が重要であると評価された場合は、過去に公表された財務諸表が著しく虚偽表示されていないとしても、その誤謬を訂正する必要があります。

#### PwCの見解

過去に公表された財務諸表に重要な虚偽表示があるかどうかを検討する上で、重視すべき主な指針は、訂正財務諸表が過去に公表された財務諸表と著しく異なるものになるかどうかです。ロールオーバー法は、過去に公表された財務諸表が著しく虚偽表示されているか否かを評価するために使用されます。前述のとおり、ロールオーバー法は、各期の財務諸表における実際の誤謬を定量化するために使用されます。ロールオーバー法に基づき、誤謬が過去に公表された財務諸表にとって重要でない<sup>1</sup>場合には、引き続きそれらの財務諸表に依拠することができます。ロールオーバー法に基づいて評価された誤謬は、過去に公表された財務諸表における「報告」金額と比較されます。

アイアン・カーテン法による誤謬の分析は、過去に公表された財務諸表に重要な虚偽表示があるか否かについての決定を導くものではありません。アイアン・カーテン法の下では、過去に公表された財務諸表の誤謬を定量化および評価し、誤謬をどのように訂正すべきかを決定しなければなりません。言い換えると、過去に公表された財務諸表における誤謬がロールオーバー法の下では重要でないがアイアン・カーテン法の下で重要である場合には、次のファイリングで過去に公表された財務諸表を改訂することにより当該誤謬を訂正しなければなりません。アイアン・カーテン法においては、過去に公表された財務諸表における重要な誤謬を未修正差異として残すことはできません。

#### 誤謬の訂正方法の決定

.6 企業は、重要性分析の完了後、誤謬の訂正方法を決定しなければなりません。

#### 著しく虚偽表示されている財務諸表の訂正

.7 (ロールオーバー法に従い)過去に公表された財務諸表が著しく虚偽表示されている場合、直ちに訂正しなければなりません。公開企業の場合、重要な虚偽表示の訂正は、通常、過去のファイリングを修正することにより行われます(例:Form10-K/Aおよび(または)Form10-Q/Aのファイリング)。非公開企業の場合、重要な虚偽表示の訂正は、通常、修正再表示されている旨を示した訂正財務諸表を公表することにより行われます。

<sup>2</sup> <http://www.sec.gov/news/speech/2008/spch120808mm.htm>

- 訂正財務諸表には、ASC250「会計上の変更及び誤謬の訂正」で要求されている開示を含めなければなりません。これらの開示には、誤謬の性質および影響を受ける各財務諸表の表示科目に対する訂正の定量的影響が含まれます(一株当たり金額を含む)。影響を受けた欄の見出しには「修正再表示」(またはそれに相当するもの)を表示しなければなりません。
- 訂正財務諸表の監査報告書には、過去に公表された財務諸表が虚偽表示を訂正するために修正再表示された旨を記載した説明パラグラフを含めなければなりません。またこの説明パラグラフには、訂正開示へのリファレンスも含めなければなりません。監査報告上の要求事項については、必要に応じて、PCAOB AU508、18A-18C項またはAICPA AU 420.12を参照ください。
- 営利事業体は、複数期間(通常は5年から10年間)の財務データのサマリー推移表を開示します。誤謬の訂正がその複数期間に含まれる場合は、誤謬の定量的および定性的分析をこれらの年度について行わなければなりません。
- 経営者は、重要な虚偽表示がある財務諸表にもはや依拠できない旨を告知する適切な手段および時期を決定するため(例えば、Item4.02に基づくForm8-Kのファイリング)、弁護士に助言を求めなければなりません。監査人は、必要に応じて、PCAOB AU561またはAICPA AU-C560のガイダンスを考慮しなければなりません。
- 経営者および(または)監査人は、必要に応じて、財務報告に係る内部統制および(または)開示統制に関する結論に対して誤謬がどのような影響を与えるかも考慮しなければなりません。この統制の影響に係る分析は、当期末および前年度末について行わなければなりません。

### 重要な虚偽表示がない財務諸表の訂正

.8 過去に公表された財務諸表が著しく虚偽表示されていない場合、その誤謬は将来にわたって訂正することができます。将来にわたっての訂正は、(状況に応じて)次の2つのうち、いずれかの方法で行うことができます。

- **「期間外」調整として訂正する:** 当該訂正が調整年度の見積り収益／損失あるいは収益トレンドにおいて重要な虚偽表示とならない場合には、誤謬を「期間外」調整として訂正できます。誤謬が当期に発生した場合を除き、「期間外」調整を計上する期中財務諸表において重要な場合でも、この訂正を行うことができます。「期間外」調整を計上する期中財務諸表において重要な(しかし事業年度全体の見積り収益あるいは収益トレンドにおいて重要でない)場合は、個別に開示しなければなりません(ASC250-10-45-27<sup>3</sup>に基づく)。
- **次回のファイリングで財務諸表を改訂する:** 誤謬を「期間外」調整として訂正すると、当該訂正が調整年度の見積り収益／損失あるいは収益トレンドにおいて重要な虚偽表示となる場合には、次回のファイリングで過去に公表された財務諸表を改訂することにより当該誤謬を訂正しなければなりません(例:比較目的)。これは通常、過去に公表された財務諸表の「改訂」と呼ばれます。この改訂される財務諸表では、訂正されたそれぞれの誤謬の性質および金額の明瞭な開示を行わなければなりません。またこの開示では、当該誤謬が関連するすべての期間にどのような影響を与えるかについての考察も提供しなければなりません。例えば、訂正される最初のファイリングがForm10-Qであった場合、経営者は、最終的に改訂されるすべての期中および年次報告期間に当該誤謬がどのように影響するかについての開示を検討しなければなりません。

<sup>3</sup> コーディフィケーション前の APB28「Interim Financial Reporting(期中財務報告)」、パラグラフ 29

### PwCの見解

企業が将来にわたっての訂正に係る開示を(将来にわたっての訂正を反映する財務諸表以外で)行うべきかどうかの決定にあたり、経営者は弁護士に助言を求めなければなりません。PwCは、過去に公表された財務諸表に重要な虚偽表示がない(すなわち、引き続き依拠できる)ことから、通常、Item4.02に基づくForm8-Kを提出する必要はないと考えます。ただし、個別開示が適切な場合があります。例えば、未訂正の財務諸表に基づき有価証券の売出しが予定されている場合には、目論見書/売出用資料に近く行われる訂正に関する追加の開示(定量化を含む)を含める必要があるかもしれません。

PwCは、改訂された財務諸表に付する監査報告書に、当該改訂に言及した説明パラグラフを挿入する必要はないと考えています(ただし、PCAOB AU530.08およびAICPA AU-C560.A16に記載の二重日付(dual date)が要求される可能性があります)。これは、過去に公表された財務諸表に重要な虚偽表示はない(すなわち、引き続き依拠できる)という結論に至っているためです。

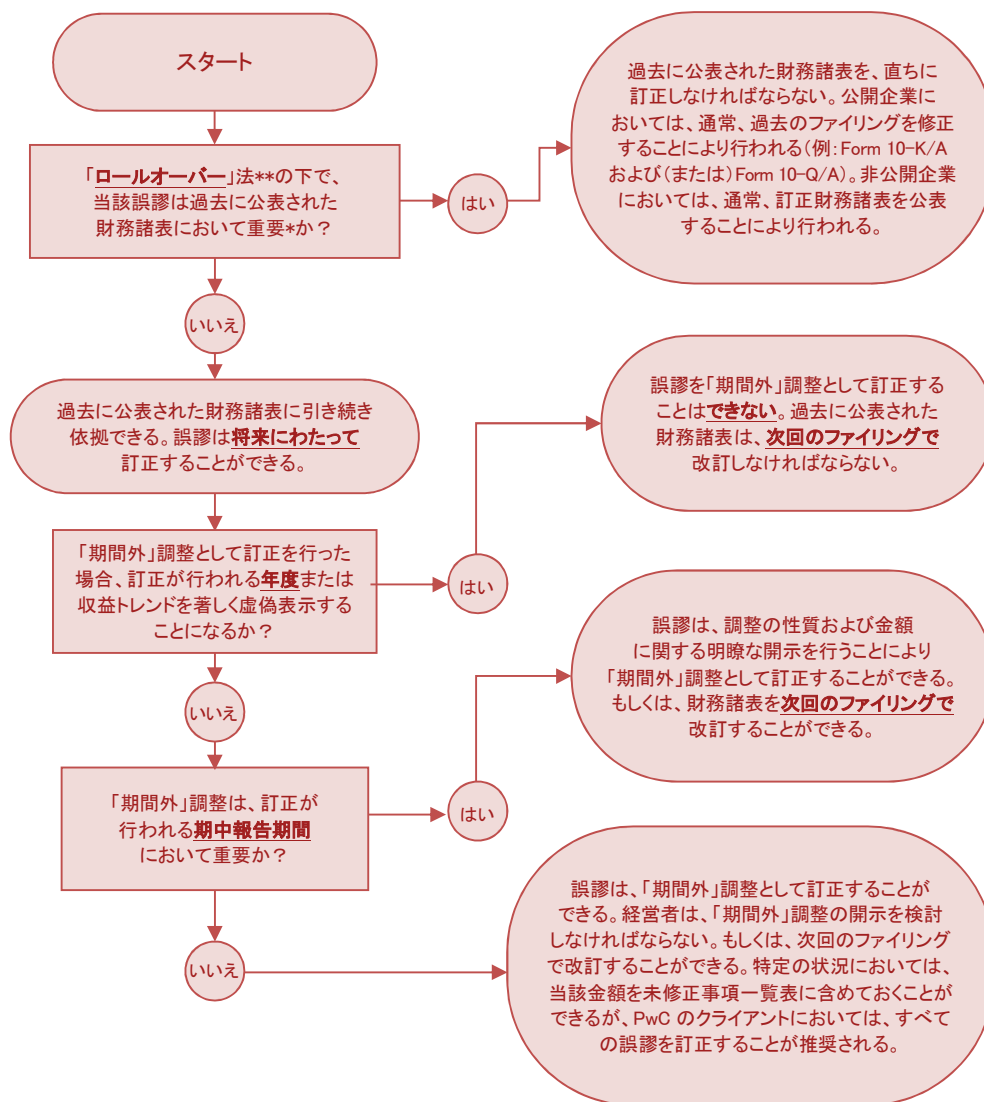
### 評価フレームワークおよび実務例

.9 付録 A では、過去に公表された財務諸表における誤謬の評価プロセスを要約しています。また付録 B では、評価プロセスの実務例を記載しています。

### 質問

.10 本 Dataline に関して質問がある PwC のクライアントの方は、担当のエンゲージメント・パートナーまでお問い合わせください。本 Dataline に関して質問があるエンゲージメント・チームは、National Professional Services Group の SEC Services または Risk Management のメンバーまでお問い合わせください。

## 付録A:過去に公表された財務諸表における誤謬の評価フレームワーク



\* この重要性評価では、専門家による重要な判断が要求され、関連するすべての定性的および定量的要素を考慮しなければなりません。またこの評価には、SAB99号で具体的に言及されていない要素を含める必要があるかもしれません。

\*\* 「ロールオーバー」法は、過去に公表された財務諸表に重要な虚偽表示があるか否かを評価するために用いられます。「ロールオーバー」法には、すべての財務諸表における誤謬の分析が含まれます。「アイアン・カーテン」法による誤謬の分析は、過去に公表された財務諸表に重要な虚偽表示があるか否かについての決定を導くものではありません。

## 付録B: 実務例

X社は12月決算のSEC登録企業です。X社は2013年4月初め、販売員1名の長期インセンティブ報酬債務が不注意により2009年以降計上していなかったことを特定しました。もしX社が適切に会計処理していたとすれば、2009年から2012年までの各年度の報酬費用に\$30が追加されていたはずで

- X社が2009年から2012年までの各年度に報告した収益は\$1,000であった。
- X社は2013年度の収益を\$1,000と予測している。

**注:**この設例の目的上、法人所得税の税効果は考慮していません。またこの設例では、いずれの事業年度に影響を与えるその他の誤謬もないと仮定しています。追加の誤謬がある場合には(未調整か、「期間外」調整として計上されているかにかかわらず)、それらの誤謬も重要性分析で考慮する必要があります。

### 過去に公表された財務諸表における誤謬の定量化

X社は、ロールオーバー法およびアイアン・カーテン法の双方に従い、以下のとおりに誤謬を定量化しました。

年度	報告収益	ロールオーバー法	アイアン・カーテン法
2009年	\$1,000	\$30 (3%)	\$30 (3%)
2010年	\$1,000	\$30 (3%)	\$60 (6%)
2011年	\$1,000	\$30 (3%)	\$90 (9%)
2012年	\$1,000	\$30 (3%)	\$120 (12%)
2013年	\$1,000 (予測)	N/A	N/A

### 影響を受ける財務諸表に重要な虚偽表示があるかどうかの評価

X社は、ロールオーバー法に基づき定量化された誤謬(すなわち\$30または年間収益の3%)が、2009年から2012年までの各年度の財務諸表において重要かどうかを検討しなければなりません。X社は、この分析を行うにあたり、関連のあるすべての定性的および定量的要素を考慮しなければなりません。

**注:**上記の分析では、誤謬が損益計算書に与える影響に焦点を当てていますが、この分析においては、誤謬がすべての財務諸表に与える影響(開示を含む)を考慮しなければなりません。

### 誤謬の訂正方法の決定

X社が、ロールオーバー法に基づき誤謬の評価を行い、2009年から2012年までの年度のいずれかにおいて重要な虚偽表示があると判断した場合には、直ちに当該年度に係る訂正を行わなければなりません。通常、重要な虚偽表示がある財務諸表の訂正方法は、修正したファイリング(例:Form10-K/Aおよび/またはForm 10-Q/A)を提出する方法となるでしょう。

X社が、ロールオーバー法に基づき誤謬を定量化し、2009年から2012年(または2012年度の四半期)のいずれにも重要な虚偽表示がないと判断した場合には、誤謬を将来にわたって訂正することができます。将来にわたっての訂正は、(状況により)以下の二つの方法のうちのいずれかを用いることができます。

- X社は、誤謬の訂正により2013年度の見積り収益(\$1,000)または収益トレンドを著しく虚偽表示することにならない場合には、当該誤謬を2013年度第1四半期の期中財務諸表において「期間外」調整として訂正することができます。「期間外」調整が2013年第1四半期の期中財務諸表において重要である場合もこれに該当します。「期間外」調整が2013年第1四半期の期中財務諸表において重要性がある(しかしながら2013年度通年の見積り収益または収益トレンドにおいて重要でない)場合には、当該訂正を(ASC250-10-45-27に従い)個別に開示しなければなりません。
- X社は、誤謬を「期間外」調整として訂正すると当該訂正が2013年度の見積り収益(\$1,000)または収益トレンドを著しく虚偽表示することになる場合には、次回のファイリングで過去に公表された財務諸表を改訂することにより当該誤謬を訂正しなければなりません(例:比較目的)。例えば、X社の2013年3月31日のForm10-Qに表示される2012年第1四半期の四半期財務諸表および2012年12月31日の貸借対照表を改訂して誤謬を訂正しなければなりません。改訂される財務諸表では、訂正されたそれぞれの誤謬の性質および金額の明瞭な開示を行わなければなりません。またこの開示では、誤謬(事後のファイリングで改訂されるものも含む)が関連するすべての期間にどのような影響を与えるかについての考察も提供しなければなりません。

---

*Datalines* address current financial-reporting issues and are prepared by the National Professional Services Group of PwC. They are for general information purposes only, and should not be used as a substitute for consultation with professional advisors. To access additional content on financial reporting issues, register for CFOdirect Network ([www.cfodirect.pwc.com](http://www.cfodirect.pwc.com)), PwC's online resource for financial executives.

© 2014 PwC. All rights reserved.

PwC refers to the PwC Network and/or one or more of its member firms, each of which is a separate legal entity. Please see [www.pwc.com/structure](http://www.pwc.com/structure) for further details.