

「会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」の解説

公認会計士 金子裕子

I はじめに

平成21年12月4日に企業会計基準委員会から、企業会計基準第24号「会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」および企業会計基準適用指針第24号「会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準の適用指針」（以下、本会計基準等）が公表されました。

本会計基準等は、会計方針を変更した場合や、誤謬の訂正が行われた場合などにおける、過去の財務諸表の遡及処理に関する取扱いを定めるものであり、実務上の影響は大きいと考えられます。また、固定資産の減価償却方法や耐用年数の変更に関する考え方を整理するとともに、臨時償却が廃止されています。本稿では、本会計基準等の内容を解説しますが、文中の意見にわたる部分は筆者の私見であることをお断りします。

II 用語の定義および会計上の原則的な取扱い

1. 改正点

従来のわが国の会計基準では、「会計方針」

には「会計処理の原則及び手続」と「表示方法」が含まれます。しかし、国際的な会計基準では、「会計方針」には「表示方法」が含まれず、また会計上の取扱いが異なるものは別々に定義することが適当と考えられるため、これらを分けて、次のように定義されています。

用語	定義
会計方針	会計処理の原則及び手続をいう
表示方法	表示の方法（注記による開示も含む）をいい、財務諸表の科目分類、科目配列および報告様式が含まれる

2. 用語の定義と会計上の原則的な取扱い

定義されている用語と、それぞれの会計上の原則的な取扱いは、以下の表のとおりです。

用語	原則的な取扱い
会計上の変更	
会計方針の変更	○（遡及適用）
表示方法の変更	○（財務諸表の組み替え）
会計上の見積りの変更	×（将来にわたり会計処理）
過去の誤謬の訂正	○（修正再表示）

○：遡及処理する ×：遡及処理しない

※ 企業会計基準委員会「会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」及び「同適用指針」の公表を一部修正

III 会計方針の変更

1. 原則的な取扱い

会計方針の変更には、①会計基準等の改正に伴うものと、②それ以外の正当な理由によるものがあります。いずれの場合にも、原則として、新たな会計方針を過去の期間のすべてに遡及適用します。これは、遡及適用により財務諸表全般についての比較可能性が高まると考えられるためです。なお、①に関して、会計基準等に特定の経過的な取扱いが定められている場合に

は、当該取扱いに従います。

<設例>のように、棚卸資産の評価方法について第2期に変更を行う場合には、第1期の財務諸表に変更後の評価方法を遡及適用し、その結果、修正された第1期の財務諸表の金額を基に、第2期の財務諸表が作成されます。従って、第2期の有価証券報告書に記載される第1期の財務諸表の棚卸資産、利益剰余金などの金額は、第1期の有価証券報告書に記載されていた金額と異なる結果になります。

また、<設例>では省略していますが、会計

<設例>

※ 網掛けは遡及適用により修正される部分

【前提条件】

- 第2期に棚卸資産の評価方法を総平均法から先入先出法に変更した。
- 会計方針の変更の違いによる棚卸資産の簿価は次のとおりである。

	先入先出法による場合	総平均法による場合
第1期期首残高	0	0
第1期期末残高	60	50

- 税率は40%とし、単純化のため当期の法人税等は当期中に支払い済みとする。
- 遡及修正に伴う過年度損益の増減などについては、課税所得に影響を及ぼさないものとする。
- 第1期の財務諸表は次のとおりである。

貸借対照表		損益計算書	
現金	80	負債	0
棚卸資産	50	資本金	100
		利益剰余金	30
売上		売上	1,000
		売上原価	850
		販管費	100
		税引前利益	50
		法人税等	20
		当期純利益	30

【会計方針の変更による遡及適用】

第1期の期末の棚卸資産と売上原価の修正を行う。

棚卸資産	10	売上原価（期末棚卸高）	10
法人税等調整額	4	繰延税金負債	4

【遡及適用した場合の第1期の比較財務諸表】

貸借対照表		損益計算書	
現金	80	繰延税金負債	4
棚卸資産	60	資本金	100
		利益剰余金	36
売上		売上	1,000
		売上原価	840
		販管費	100
		税引前利益	60
		法人税等	24（法人税等調整額を含む）
		当期純利益	36

方針の遡及適用により、第1期のキャッシュ・フロー計算書と株主資本等変動計算書の金額も修正されることになります。

2. 原則的な取扱いが実務上不可能な場合の取扱い

新たな会計方針を遡及適用した場合の累積的影響額は算定できるものの、どの期間に影響を与えるかの算定が不可能なケースがあります。このときは、遡及適用が実行可能な最も古い期間の期首で累積的影響額を算定し、当該期首残高から新たな会計方針を遡及適用します。

もう一つは、新たな会計方針を遡及適用した場合の累積的影響額を算定することが不可能なケースです。このときは、実行可能な最も古い日から将来にわたり、新たな会計方針を適用します。

いずれの場合にも、原則的な取扱いが実務上不可能な理由などの注記が必要です。

3. 注記

会計基準等の改正に伴う会計方針の変更の場合と、それ以外の正当な理由による会計方針の変更の場合に分けて、注記事項が定められています。また、公表済みで適用されていない新会計基準等があるときには、その名称、概要、影響に関する記述などの注記が必要です。

IV 表示方法の変更

1. 原則的な取扱い

表示方法の変更が認められるのは、①表示方法を定めた会計基準または法令等の改正により変更が求められる場合と、②会計事象などを財務諸表に、より適切に反映するために変更を行う場合です。

いずれの場合においても、表示されている過去の財務諸表を、新たな表示方法により組み替えます。これは、会計方針の変更の場合と同様、財務諸表全般についての比較可能性が高まると考えられるためです。

2. 原則的な取扱いが実務上不可能な場合の取扱い

新たな表示方法により、過去の財務諸表を組み替えることが実務上不可能な場合には、実行可能な期間から新たな表示方法を適用するとともに、実務上不可能な理由を注記します。

3. 注記

表示方法を変更した場合には、その内容などを注記することが必要です。

V 会計上の見積りの変更

1. 原則的な取扱い

会計上の見積りの変更が行われた場合には、過去にさかのぼって処理せず、その影響を変更された期以降の財務諸表において認識します。

なお、過年度における引当金過不足の修正額などは、従来は前期損益修正として特別損益に表示されていましたが、本会計基準等では、当該過不足額が計上時の見積り誤りに起因する場合には、過去の誤謬に該当するため、修正再表示を行います。一方、状況の変化により会計上の見積りの変更を行ったときの差額や、実績が確定したときの見積金額との差額については、変更のあった期や実績が確定した期の損益として、その性質により営業損益または営業外損益として認識するとされています。

2. 注記

会計上の見積りを変更した場合には、その内容や影響額などを注記します。

3. 減価償却等に関する取扱い

(1) 臨時償却の廃止と耐用年数の変更

臨時償却は、耐用年数の変更などに関する影響額を、その変更期間で一時に認識する方法（キャッチ・アップ方式）です。こうした方法は、実質的に過去の期間への遡及適用と同様の効果をもたらす処理となるため、新たな事実の発生に伴う見積りの変更に関する会計処理として適切でないとの指摘があるとともに、国際的

な会計基準では認められないと解釈されています。こうしたことから、臨時償却は廃止され、固定資産の耐用年数の変更などは、当期以降の費用配分に影響させるプロスペクティブ方式のみ認める取扱いとされています。（〈図1〉参照）

(2) 減価償却方法の変更

国際会計基準（IFRS）では、減価償却方法自体は減価償却を行うという会計方針を適用する際に使用する手法であり、使用される減価償却方法は、資産の将来の経済的便益の「予測消費パターンを反映すること」としています。従って、予測された消費パターンに大きな変更があった場合には、当該パターンを反映するように変更し、会計上の見積りの変更として会計処理しなければならないとしています。

一方、わが国では、減価償却方法は、固定資産の経済的便益の消費パターンを見積ることが難しいため、計画的・規則的な償却を行っているのが歴史的な経緯であると考えられます。また、減価償却方法の変更は、計画的・規則的な償却方法の中で行われることから、会計方針の変更ではありませんが、将来の経済的便益の予測消費パターンに関する見積りの変更を伴うものと考えられます。そこで、本会計基準等では、有形固定資産の減価償却方法および無形固定資

産の償却方法は会計方針として位置付けた上で、減価償却方法などの変更は、会計上の見積りの変更と同様に会計処理し、遡及適用は行わないとしています。

VI 過去の誤謬の訂正

1. 原則的な取扱い

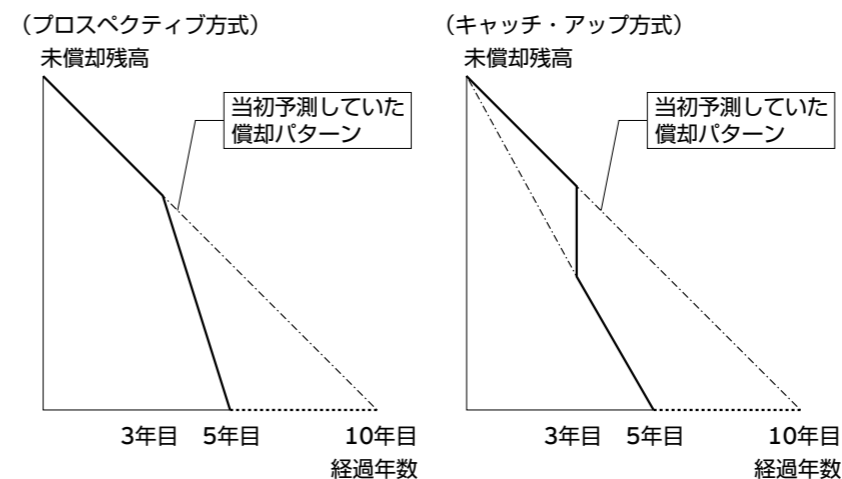
過去の財務諸表に誤謬が発見された場合には、原則として過去の財務諸表を修正再表示します。なお、重要性の判断に基づいて、過去の財務諸表を修正再表示しない場合には、その性質により、営業損益または営業外損益として認識すると考えられます。

2. 原則的な取扱いが実務上不可能な場合の取扱い

米国基準では、原則的な取扱いが実務上不可能な場合の取扱いは設けられていません。これは、誤謬を含んだ過去の財務諸表は、一般に公正妥当と認められる会計基準への準拠性に問題があるためです。一方、IFRSでは、合理的な努力を尽くしても決算が確定できない事態が発生することを避ける観点から、実務上不可能な場合の取扱いが設けられています。

本会計基準等では、実務上不可能な場合の取

▶ 図1 耐用年数の変更に関する償却パターンのイメージ図



出典：企業会計基準委員会「過年度遡及修正に関する論点の整理」

扱いを明示していませんが、まれに実務において誤謬の修正再表示が不可能な場合が生じる可能性を否定するものではないとしています。

3. 注記

過去の誤謬の内容や影響額などについて注記することが必要です。

Ⅶ 適用時期

本会計基準等は、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および過去の誤謬の訂正から適用されます。ただし、未適用の会計基準の影響などに関する注記については、平成23年4月1日以後開始する事業年度から適用されます。

Ⅷ その他の会計基準等への影響

四半期財務諸表に固有の遡及処理などに関する取扱いについては、引き続き検討が行われる予定です。また、その他の会計基準（1株当たり当期純利益に関する会計基準、株主資本等変動計算書に関する会計基準など）についても改正が予定されています。

Ⅸ ほかの制度等との関係

会計上の変更および誤謬の訂正の遡及処理は、これまでの、わが国の会計処理とは異なる取扱いであるため、関連する、ほかの制度等との関係に留意することも重要と考えられます。

会社法では、過年度事項の開示や、過年度事項を前提とした当期の計算書類の作成ができることが明記されていますが、過去の誤謬については、過去の計算書類の確定といった手続きが必要になる場合が考えられます。また、金融商品取引法における訂正報告書との関係や、税務申告書における取扱いについては、今後の動向に留意することが必要と思われる。