



『トーマツ チャイナ ニュース』

連載

～企業会計準則シリーズ～ 第32回

会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬の訂正

中国室

1. はじめに

今回は、「企業会計準則第28号－会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬の訂正」（以下、「28号準則」）を解説します。

28号準則は、総則、会計方針、会計上の見積りの変更、過年度の誤謬の訂正、開示の5章から構成されています。28号準則は、基本的には国際財務報告基準（IFRS）に同一の内容となっています。

また、これらの会計処理は、日本の会計基準とも同一の内容です。

2. 用語の定義

以下では、今回の解説に必要な、会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬の訂正に関連する用語の定義を示します。

会計方針	企業が会計上の認識、測定及び報告において採用する原則、基礎及び会計処理方法。
会計方針の変更による累積的影響額	変更後の会計方針により過年度各期に遡及計算し、表示している過年度の最も古い期の期首留保利益のあるべき金額と現在の金額の差額。
会計上の見積りの変更	資産や負債の現在の状況及び見込まれる経済的便益や義務に変化が生じ、これにより資産又は負債の帳簿価額あるいは資産の定期的な費消額に対して調整すること。
過年度の誤謬	以下の2種類の情報を使用していない、又は誤って使用したため、過年度の財務諸表において生じた遺漏又は虚偽の表示。 (1) 過年度の財務諸表の作成時において、入手し検討することが可能であったと想定される信頼性のある情報。 (2) 過年度の財務報告の承認、提出時点において、入手することが可能であった信頼性のある情報。
遡及適用法	ある特定の取引または事象についての会計方針を変更し、当該取引又は事象が初めて発生した時から変更後の会計方針を採用していたとみなし、財務諸表の関連する項目に対して調整を行う方法。
将来適用法	変更後の会計方針を変更日及びそれ以降に発生する取引又は事象に適用する、あるいは会計上の見積りの変更を行う当期及び将来期間において会計上の見積りの変更による影響額を認識する方法。
修正再表示法	過年度の誤謬を発見した時点で、当該過年度の誤謬が一切発生しなかったものとみなし、財務諸表の関連する項目について訂正する方法。

3. 会計方針

企業が採用する会計方針は、同一又は類似する取引・事象に対して同一の会計方針を採用すること、及びみだりに変更してはならないという継続性を維持することという2つの原則を遵守しなければなりません。会計方針を変更できるのは、以下の2つの要件のいずれかを満たす場合に限られます。

- ① 法律、行政法規又は国家の統一的な会計制度等により変更が要求される場合

- ② 会計方針の変更により、より信頼性が高く、より関連性が高い会計情報を提供できる場合
会計方針を変更する場合の会計処理については、①の場合は関連する会計規定に基づき処理することになります。一方、②の場合は、日本の会計基準と同様に、原則として遡及適用法を採用して処理する必要があります。具体的には、会計方針の変更による累積的影響額については、表示されている過年度の最も古い期（一般的には前期）の期首留保利益の

金額を修正し、同時に過年度の比較数値に対する修正を行います。

上述の通り、会計方針の変更に際しては遡及適用法を採用するのが原則ですが、過年度の影響額を確定することが実務上不可能な場合には、遡及修正できる最も古い期の期首から変更後の会計方針を適用する、及び当期首において会計方針の変更による過年度各期への累積的影響額を確定することが実務上不可能な場合には、遡及適用できないため、将来適用法を採用して処理するという例外規定があります。ただし、実務上不可能とは、「企業があらゆる合理的な努力をしたとしてもなお、ある規定を採用できないこと」（企業会計準則第30号 財務諸表の表示 第8条）を指すことから、実務上は例外規定の適用は非常に限定的であるといえます。

なお、新たな会計方針を採用する場合、それが会計方針の変更に該当するか否かという論点がありますが、下記のいずれかに該当する場合には、会計方針の変更には該当しません。

- ① 当期に発生した取引又は事象が、従前のものと比べ本質的な差異があるために、新たな会計方針を採用する場合
- ② 初めて発生した、又は重要性のない取引・事象に対して、新たに会計方針を採用する場合

4. 会計上の見積りの変更

貸倒引当金の繰入率の変更や、回収可能性の見直しに伴う繰延税金資産の追加計上・取崩のように、企業は一度決定した会計上の見積りに対して、事後の修正が必要となる可能性に直面しています。会計上の見積りの変更は、見積りの基礎の変化、又は新たな情報の入手、経験の蓄積及び状況の変化により生じます。当然、会計上の見積りの変更を行う際の根拠は、真実性・信頼性を備えていなければなりません。会計上の見積りの変更に対しては、将来適用法を採用して会計処理を行い、遡及処理は行いません。

また、減価償却方法の変更のように、変更が会計方針の変更であるか会計上の見積りの変更であるかを区分することが困難な場合には、これを会計上の

見積りの変更とみなして処理します。

5. 過年度の誤謬の訂正

時として、企業は決算作業や監査を受ける過程において過年度の誤謬を発見することがあります。28号準則第11条では過年度の誤謬が発生する要因として、計算誤り、会計方針の適用誤り、事実の誤解・曲解、不正、棚卸資産や有形固定資産の棚卸差益等の具体例を列挙しています。

過年度の誤謬のうち、重要なものに対しては修正再表示法を採用し、その誤謬が一切発生しなかったものとみなして処理することが要求されます。修正再表示法の会計処理は、遡及適用法と同一です。

6. 開示

28号準則第15条から第17条では、注記に対する要求事項を以下の通り規定しています。

(1) 会計方針の変更

- ① 会計方針の変更の性質、内容及び原因。
- ② 当期及び表示された過年度各期の財務諸表において影響を受けた項目の名称及び調整金額。
- ③ 遡及修正ができない場合には、その事実及び理由、並びに変更後の会計方針の適用を開始した時点、適用状況に関する具体的な説明。

(2) 会計上の見積りの変更

- ① 会計上の見積りの変更の内容及びその理由。
- ② 会計上の見積りの変更が当期及び将来期間に与える影響。
- ③ 会計上の見積りの変更による影響が確定できない場合には、その事実及び理由。

(3) 過年度の誤謬の訂正

- ① 過年度の誤謬の性質。
- ② 過年度各期の財務諸表において影響を受けた項目の名称及び訂正金額。
- ③ 修正再表示を実施することができない場合には、その事実及び理由、並びに過年度の誤謬に対して訂正を開始した時点、訂正状況に関する具体的な説明。

以上

「トーマツ メールマガジン／トーマツ チャイナ ニュース」の配信をご希望の方は
<http://www.tohmatsu.com/jp/mm/> よりお申し込みください。

『トーマツ チャイナ ニュース』のお問合せ先：

有限責任監査法人トーマツ 中国室

〒100-0005 東京都千代田区丸の内3-3-1 新東京ビル

TEL : 03-6213-1075 FAX : 03-6213-1045

e-mail : chinanews@tohmatsu.co.jp

※禁無断転載