

<実務指針第3号>

会計上の変更及び誤謬の訂正に関する実務指針

平成24年3月15日制定

平成21年12月4日企業会計基準委員会より「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（以下「企業会計基準」という。）」が公表され、平成23年度4月1日以後開始する事業年度から適用された。

このため、公社会計基準においても、会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計上の取り扱いを定めることとし、本指針を制定したものである。

第1 会計上の取扱いの分類とその用語の定義

本指針における会計上の取扱いの分類とその用語の定義は、次のとおりとする。

分類		定義
1 会計上の変更	(1) 会計方針の変更	<p>「会計方針の変更」とは、従来採用していた一般に公正妥当と認められた会計方針から他の一般に公正妥当と認められた会計方針への変更をいう。 次のいずれかに分類される。</p> <p>① 会計基準の改正に伴う会計方針の変更 ② ①以外の正当な理由による会計方針の変更</p> <p>※ 「会計方針」とは、財務諸表の作成にあたって採用した会計処理の原則及び手続きをいう。</p>
	(2) 表示方法の変更	<p>「表示方法の変更」とは、従来採用していた一般に公正妥当と認められた表示方法から他の一般に公正妥当と認められた表示方法への変更をいう。「表示方法」は、每期継続して適用することが原則であるが、次の場合に表示方法の変更を行うことができる。</p> <p>① 表示方法を定めた会計基準又は法令等の改正により変更する場合 ② 会計事象等を財務諸表により適切に反映するために変更する場合</p> <p>※ 「表示方法」とは、財務諸表の作成にあたって採用した表示の方法（注記による開示も含む。）をいい、財務諸表の科目分類、科目配列及び報告様式が含まれる。</p>
	(3) 会計上の見積りの変更	<p>「会計上の見積りの変更」とは、新たに入手可能となった情報に基づいて、過去に財務諸表を作成する際に行った会計上の見積りを変更することをいう。 したがって、誤謬の訂正は該当しない。</p> <p>※ 「会計上の見積り」とは、資産及び負債や収益及び費用等の額に不確実性がある場合において、財務諸表作成時に入手可能な情報に基づいて、その合理的な金額を算出することをいう。</p>

<p>2 誤謬の訂正</p>	<p>「誤謬」とは、原因となる行為が意図的であるか否かにかかわらず、財務諸表作成時に入手可能な情報を使用しなかったことによる、又はこれを誤用したことによる、次のような誤りをいう。</p> <p>① 財務諸表の基礎となるデータの収集又は処理の誤り</p> <p>② 事実の見落としや誤解から生じる会計上の見積りの誤り</p> <p>③ 会計方針の適用の誤りまたは表示の誤り</p>
-----------------------	---

第2 「会計方針の変更」の取扱い

公社会計基準は、毎年度、企業会計の動向を注視しながら、財務諸表の信頼性の向上に向け会計処理の課題の整理・検討を行い、必要な基準の見直しなどに取り組んでいる。

したがって、「会計方針の変更」に係る必要な事象が生じた場合には、公社会計基準の改訂を行うこととなり、その会計基準の改訂の取扱いに従うこととなる。

<注解1> 企業会計基準における「会計方針の変更」の取扱いについて

企業会計基準では、「会計方針の変更の取扱い」について次のように定めている。
公社会計基準においては、こうした事象が発生した場合には、企業会計基準に準拠し、その改訂の都度その取扱いを定めることとする。

<企業会計基準>

■ 会計方針の変更の取扱い

5 会計方針は、正当な理由により変更を行う場合を除き、每期継続して適用する。
正当な理由により変更を行う場合は、次のいずれかに分類される。

(1) 会計基準等の改正に伴う会計方針の変更

会計基準等の改正によって特定の会計処理の原則及び手続が強制される場合や、従来認められていた会計処理の原則及び手続を任意に選択する余地がなくなる場合など、会計基準等の改正に伴って会計方針の変更を行うことをいう。会計基準等の改正には、既存の会計基準等の改正又は廃止のほか、新たな会計基準等の設定が含まれる。

なお、会計基準等に早期適用の取扱いが定められており、これを適用する場合も、会計基準等の改正に伴う会計方針の変更として取り扱う。

(2) ①以外の正当な理由による会計方針の変更

正当な理由に基づき自発的に会計方針の変更を行うことをいう。

■ 会計方針の変更に関する原則的な取扱い

6 会計方針の変更に関する原則的な取扱いは、次のとおりとする。

(1) 会計基準等の改正に伴う会計方針の変更の場合

会計基準等に特定の経過的な取扱い（適用開始時に遡及適用を行わないことを定めた取扱いなどをいう。以下同じ。）が定められていない場合には、新たな会計方針を過去の期間のすべてに遡及適用する。会計基準に特定の経過的な取扱いが定められている場合には、その経過的な取扱いに従う。

(2) (1)以外の正当な理由による会計方針の変更

新たな会計方針を過去の期間すべてに「遡及適用」する。

(注)「遡及適用」とは

「遡及適用」とは、新たな会計方針を過去の財務諸表に遡って適用したかのように会計処理を行うことをいう。

第3 「表示方法の変更」の取扱い

公社会計基準は、財務諸表標準様式を定め、全国公社財務諸表の統一化を重要な目的としている。したがって、「表示方法の変更」の必要が生じた場合には、公社会計基準等の標準様式等の改訂を行うこととなり、その改訂の取扱いに従うこととなる。

<注解2> 企業会計基準における「表示方法の変更」の取扱いについて

企業会計基準では、「表示方法の変更の取扱い」について次のように定めている。公社会計基準においては、こうした事象が発生した場合には、企業会計基準に準拠し、その改訂の都度その取扱いを定めることとする。

<企業会計基準>

■ 表示の変更に関する原則的な取扱い

13. 表示方法は、次のいずれかの場合を除き、每期継続して適用する。
- (1) 表示方法を定めた会計基準又は法令等の改正により表示方法の変更を行う場合
 - (2) 会計事象等を財務諸表により適切に反映するために表示方法の変更を行う場合
14. 財務諸表の表示方法を変更した場合には、原則として表示する過去の財務諸表について、新たな表示方法に従い財務諸表の組替えを行う。
- (注) 「財務諸表の組替え」とは
「財務諸表組替え」とは、新たな表示方法を過去の財務諸表に遡って適用したかのように表示を変更することをいう。

第4 「会計上の見積りの変更」の取扱い

1 会計上の見積りの変更に関する原則的な取扱い

会計上の見積りの変更は、当該変更が変更期間のみに影響する場合には、当該変更期間に会計処理を行い、当該変更が将来の期間にも影響する場合には、将来にわたり会計処理を行う。

2 会計上の見積りの変更に関する注記

会計上の見積りの変更を行った場合には、次の事項を注記する。

- (1) 会計上の見積りの変更の内容
- (2) 会計上の見積りの変更が、当期に影響を及ぼす場合は当期の影響額。当期への影響額がない場合でも将来の期間に影響を及ぼす可能性があり、かつ、その影響額を合理的に見積ることができるときは、当該影響額。ただし、将来の影響額を合理的に見積ることが困難な場合には、その旨。

＜注解3＞ 会計方針の変更と会計上の見積りの変更と区別が困難な場合の取扱いについて

- 1 会計方針の変更を会計上の見積りの変更と区別することが困難な場合については、会計上の見積りの変更と同様に取り扱い、遡及適用は行わない。
ただし、注記については、指針第4の2項に関する注記を記載する。
- 2 有形固定資産等の減価償却方法及び無形固定資産の償却方法は、会計方針に該当するが、その変更については前項により取り扱う。

＜注解4＞ 会計上の見積りの変更と誤謬の訂正の相異について

「会計上の見積りの変更」は、新たに入手可能となった情報に基づいて、過去に財務諸表を作成する際に行った会計上の見積りを変更することをいう。

したがって、「会計上の見積りの変更」による影響は、変更された期以降の財務諸表において認識することとなり、その影響額は、その性質により事業損益、その他経常損益或いは特別損益に計上することとなる。すなわち、「誤謬の訂正」と異なり、その影響額は過去に遡及し修正再表示されることはない。

【具体的な事例】

- ・ 「計画修繕引当金」について、事情の変化により「修繕計画」の見直しによる新たな「計画修繕引当金」との間に発生する旧引当金との差額を当期に戻入する場合には、特別利益（計画修繕引当金戻入）で処理することとなる。
- ・ 新たな事情により「耐用年数の変更」を行う場合の影響額は、従来、特別損失で処理されていたが、この度の企業会計基準により「臨時償却」が廃止され、固定資産の耐用年数等の変更等は、当期以降の「費用配分」に影響させることとなった。
これまでの減価償却に係る「臨時償却」は廃止される。
- ・ したがって、公社会計基準においても、事業資産、有形固定資産及び無形固定資産に係る「耐用年数の変更」があった場合には、当該変更時の資産残額を新たな耐用年数の残年数で「定額」により減価償却していくこととなる。

第5 「誤謬の訂正」の取扱い

- 1 これまで特別損失に「前期損益修正」勘定項目があり、過去期間の損益に含まれていた計算の誤り或いは不適当な判断を当期において発見した場合、この「前期損益修正」勘定項目によって、当期の特別損益で修正する方法がとられていた。
こうした従来の当期特別損益で修正する方法を廃止し、財務諸表の比較情報の適正化の観点から過去の財務諸表を修正再表示する方法とするものとする。
- 2 過去の財務諸表における誤謬が発見された場合には、次の方法により修正再表示する。
 - (1) 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。
 - (2) 表示する過去の各期間の財務諸表には、当該各期間の影響額を反映する。

3 過去の誤謬に関する注記

- (1) 過去の誤謬の修正再表示を行った場合には、補足情報として次の事項を注記する。
- ① 過去の誤謬の内容
 - ② 表示期間のうち過去の期間について、影響を受ける財務諸表の主な表示科目とその影響額
 - ③ 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
- (2) 過年度の財務諸表について誤謬の修正再表示を行った場合は、その旨の脚注

<注解5> 過去の財務諸表の修正再表示について

- (1) 「修正再表示」とは、過去の財務諸表における誤謬の訂正を財務諸表に反映することをいう。
- (2) 過去の財務諸表の修正再表示は、具体的に次のような会計処理を行うこととなる。

【例示】 <23年度決算において、前年度決算額を修正再表示する場合>

- ① 21年度以前の影響額は、22年度の期首の資産、負債、純資産の額を修正
- ② 22年度期中の影響額は、22年度の当期損益計算書の各事項の修正及びその結果として貸借対照表価額の修正
- ③ ①及び②の結果として、前年度（22年度）決算額が「修正再表示」される。

第6 重要性

本指針のすべての項目について、財務諸表利用者の意思決定への影響に照らした重要性が考慮される。

重要性の判断は、財務諸表に及ぼす金額的な面と質的な面の双方を考慮する必要がある。金額的重要性には、損益への影響額又は累積的影響額が重要であるかどうかにより判断する考え方や、損益の趨勢に重要な影響を与えているかどうかにより判断する考え方のほか、財務諸表項目への影響が重要であるかどうかにより判断する考え方などがある。

ただし、具体的な判断基準は、公社の個々の状況によって異なり得ると考えられる。また、質的重要性は、公社の経営環境、財務諸表項目の性質、又は誤謬が生じた原因などにより判断することが考えられる。

第7 財務諸表標準様式の改訂

本指針の制定により、次の財務諸表標準様式を改訂する。

- ① 標準様式3「剰余金計算書」 別紙1
- ② 注記事項標準様式 別紙2

第8 適用時期等

この指針は、平成24年3月31日以後終了する事業年度決算（中間決算は除く。）から適用する。ただし、誤謬の訂正に関する過去の財務諸表の遡及処理による修正再表示については、平成24年4月1日以降に開始する事業年度から適用するものとする。

別紙 1 (標準様式 3)				
			剰余金計算書	
自平成 年4月 1日			(一般会計)	
至平成 年3月31日			(単位:円)	
項 目			前年度	当年度
資本剰余金	期首残高		277,426,407,000	294,159,665,000
	当期増加高又は減少高		16,733,257,000	17,600,219,000
	非償却資産取得に係る補助金受入による増加高		0	0
	特定積立金からの振替による増加高		16,733,257,000	17,600,219,000
	期末残高	※2	294,159,664,000	311,759,884,000
又利は益欠剰余金	期首残高		15,861,162,000	15,861,162,000
	誤謬の訂正等に係る累積影響額による増減高		157,599,000	-
	修正再表示後の期首残高		16,018,761,000	15,861,162,000
	当期増加高又は減少高		10,389,000	0
	当期純利益(又は純損失)		13,197,662,000	14,492,828,000
	(上記の内、誤謬の訂正に係る当期の影響額)		(10,389,000)	-
	特定積立金への積立による減少高		△ 13,187,273,000	△ 14,492,828,000
特定目的積立金からの欠損金てん補による増加高		0	0	
期末残高	※1	16,029,150,000	15,861,162,000	
特定目的積立金	期首残高		32,052,376,000	28,506,392,000
	当期増加高又は減少高		△ 3,545,984,000	△ 3,107,391,000
	土地債務償還積立金の積立による増加高		13,187,273,000	14,492,828,000
	土地債務償還積立金の取崩による減少高		△ 16,733,257,000	△ 17,600,219,000
	〇〇〇積立金の資本剰余金への振替による減少高		0	0
	利益剰余金への欠損金てん補による減少高		0	0
	期末残高		28,506,392,000	25,399,001,000
合計	期首残高		325,497,544,000	338,527,219,000
	当期増加高又は減少高		13,197,662,000	14,492,828,000
	期末残高		338,695,206,000	353,020,047,000
(脚注)「前会計年度」の金額は、誤謬の訂正による修正再表示後の金額である。				
(注)当期において繰越欠損金が生じ、資本剰余金から欠損てん補を行った場合は、下表を追加する。				
当期末欠損金	てん補前の期末残高	(※1の再掲)	△××	△××
	資本剰余金からの欠損金てん補による増加高		××	××
	てん補後の期末残高		0	0
当期資本剰余金	てん補前の期末残高	(※2の再掲)	×××	×××
	欠損金へのてん補による減少高		△××	△××
	てん補後の期末残高		×××	×××

[注記事項標準様式]		注 記 事 項	
1 重要な会計方針			
前 年 度 (自平成〇年4月1日 至平成〇年3月31日)		当 年 度 (自平成〇年4月1日 至平成〇年3月31日)	
1	有価証券の評価基準および評価方法	1	有価証券の評価基準および評価方法
2	～ 9 <省略>	2	～ 9 <省略>
10	その他重要な事項 (1)～(4) <省略>	10	その他重要な事項 (1)～(4) <省略>
		(5)	会計上の変更及び誤謬に関する会計処理 (会計方針の変更) 地方住宅供給公社会計基準の改訂(平成24年3月15日施行)に基づき、本年度から「会計上の変更及び誤謬の訂正に関する実務指針」により、会計処理を行っている。
2 補足情報			
前 年 度 (自平成〇年4月1日 至平成〇年3月31日)		当 年 度 (自平成〇年4月1日 至平成〇年3月31日)	
I	貸借対照表に関する事項 <省略>	I	貸借対照表に関する事項 <省略>
II	損益計算書に関する事項 <省略>	II	損益計算書に関する事項 <省略>
III	その他の補足情報	III	その他の補足情報
1	～ 3 <省略>	1	～ 4 <省略>
		5	誤謬の訂正等に係る修正再表示の内容 繰延建設補助金における地域施設に係る減価償却相当額の毎期収益化を誤っていたことから前期の財務諸表については、誤謬の訂正により、以下のとおり修正再表示を行っている。 (1) 修正事項(修正再表示後の金額) ・ 地域施設資産に係る減価償却相当額等の繰延建設補助金の収益化 平成16年度～22年度 167,988,000円の減 (2) 累積影響額 ① 前年度期首への累積影響額 ○ 貸借対照表 ・ 固定負債 繰延建設補助金 △157,599,000円の減 ・ 資本の部 利益剰余金 157,599,000円の増 ② 前期決算額への影響額 ○ 貸借対照表 ・ 固定負債 繰延建設補助金 △10,389,000円の減 ・ 資本の部 利益剰余金 10,389,000円の増 ○ 損益計算書 ・ 事業利益(損失) 10,389,000円の増 ・ 経常利益(損失) 10,389,000円の増 ・ 当期純利益(損失) 10,389,000円の増 <利益剰余金累積影響額の計 167,988,000円の増 >