

《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

<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

令和4年3月11日改訂(い)

平成21年12月4日企業会計基準委員会より企業会計基準第24号「会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準（以下「基準第24号」という。）及び同適用指針」が公表され、平成23年4月1日以後開始する事業年度から適用された。その後、基準第24号は2020年（令和2年）3月31日に改正され、2021年3月31日以後終了する事業年度の年度末に係る財務諸表から適用された。

公社会計基準においては、平成24年3月15日に、基準第24号に対応して本指針を制定したが、令和4年3月11日の公社会計基準の改訂により、（注6-1）2項において、会計方針、表示方法又は会計上の見積りの変更を行った場合の注記について規定したことから、あわせて本指針を改訂してその取扱いについて定めるものである。（い）

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。（い）

分類	定義
1 会計上の変更	会計方針の変更、表示方法の変更及び会計上の見積りの変更をいう。過去の財務諸表における誤謬の訂正は、会計上の変更に該当しない。
(1) 会計方針の変更	「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。 ※ 「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。
(2) 表示方法の変更	「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」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。
(3) 会計上の見積りの変更	「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。 ※ 「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。

2 誤謬の訂正	<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上の誤り</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又は表示方法の誤り</p>
---------	---

第2 会計方針の変更の取扱い (い)

1 会計方針の変更の分類

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 公社会計基準等の改訂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

2 会計方針の変更に関する原則的な取扱い

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) 公社会計基準等の改訂に伴う会計方針の変更を行った場合

公社会計基準等に特定の経過的な取扱い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（新たな会計方針を過去の財務諸表に遡って適用していたかのように会計処理をすることをいう。）する。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を行った場合

新たな会計方針を過去の期間のすべてに遡及適用する。

なお、上記に従って新たな会計方針を遡及適用する場合には、公社の財務諸表は2期表示であることから、前々年度までの累積的影響額は前年度期首の資産、負債及び資本の額に反映することとし、前年度の影響額は前年度の財務諸表に反映する。

3 原則的な取扱いが実務上不可能な場合の取扱い

過去の情報が収集・保存されておらず、合理的な努力を行っても、遡及適用による影響額を算定できない場合など、遡及適用の原則的な取扱いが実務上不可能な場合の取扱いは、次のとおりとする。

(1) 当期の期首時点において、過去の期間のすべてに遡及適用した場合の累積的影響額を算定することはできるものの、前々年度までの影響額と前年度の影響額を区分して算定することが実務上不可能な場合は、当期の期首残高から新たな会計方針を適用する。

(2) 当期の期首時点において、過去の期間のすべてに遡及適用した場合の累積的影響額を算定することが実務上不可能な場合には、期首以前の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する。

4 会計方針の変更に関する注記

会計方針の変更を行った場合、当期において次の事項を注記する。会計方針の変更の分類が第2の2(1)「公社会計基準等の改訂に伴う会計方針の変更を行った場合」のときは(1)～(4)及び(6)～(8)を注記し、会計方針の変更の分類が第2の2(2)「(1)以外の正当な理由による会計方針の変更を行った場合」のときは(2)及び(5)～(8)を注記する。

- (1) 公社会計基準の改訂条項または実務指針等の名称
- (2) 会計方針の変更の内容
- (3) 経過的な取扱いに従って会計処理した場合、その旨及び当該経過的な取扱いの概要
- (4) 経過的な取扱いが将来に影響を及ぼす可能性がある場合には、その旨及び将来への影響。ただし、将来への影響が不明又はこれを合理的に見積ることが困難である場合には、その旨
- (5) 会計方針の変更を行った正当な理由
- (6) 前年度について影響を受ける財務諸表の主な表示科目に対する影響額。ただし、経過的な取扱いに従って会計処理を行った場合並びに第2の3(1)又は(2)に該当する場合で、前年度の財務諸表について遡及適用を行っていないときには、実務上算定が可能な、影響を受ける財務諸表の主な表示科目に対する影響額
- (7) 前年度の期首の資本の額に反映された、前々年度までの遡及適用の累積的影響額。ただし、第2の3の(1)に該当する場合は、当期におけるその金額。第2の3の(2)に該当する場合は、その旨
- (8) 原則的な取扱いが実務上不可能な場合には、その理由、会計方針の変更の適用方法及び適用開始時期

<注解1> 会計方針の変更の取扱いについて (い)

1 会計方針の変更が認められる正当な理由

公社会計基準等の改訂に伴う会計方針の変更以外の会計方針の変更を行うための正当な理由がある場合とは、次の要件が満たされているときをいう。

- (1) 会計方針の変更が公社の事業内容又は公社内外の経営環境の変化に対応して行われるものであること。
- (2) 会計方針の変更が会計処理の対象となる会計事象や取引（以下「会計事象等」という。）を財務諸表に、より適切に反映するために行われるものであること。

2 会計方針の変更の具体的な範囲

- (1) 会計処理の変更に伴って表示方法の変更が行われた場合は、会計方針の変更として取り扱う。
- (2) 次の事象は、会計方針の変更に該当しない。
 - ① 会計処理の対象となる会計事象等の重要性が増したことに伴う本来の会計処理の原則及び手続への変更
 - ② 会計処理の対象となる新たな事実の発生に伴う新たな会計処理の原則及び手続の採用
- (3) キャッシュ・フロー計算書における資金の範囲の変更は、会計方針の変更として取り扱う。なお、キャッシュ・フローの表示の内訳の変更については、表示方法の変更として取り扱う。

第3 表示方法の変更の取扱い (い)

1 表示方法の変更に関する原則的な取扱い

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) 表示方法を定めた公社会計基準等の改訂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

なお、財務諸表の表示方法を変更した場合には、公社の財務諸表は2期表示であることから、原則として前年度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（新たな表示方法を過去の財務諸表に遡って適用していたかのように表示を変更することをいう。）を行う。

2 原則的な取扱いが実務上不可能な場合の取扱い

過去の情報が収集・保存されておらず、合理的な努力を行っても、財務諸表の組替えができない場合など、表示方法の変更に関する原則的な取扱いが実務上困難な場合は当年度から新たな表示方法を適用する。

3 表示方法の変更に関する注記

表示方法の変更を行った場合には、次の事項を注記する。

- (1) 財務諸表の組替えの内容
- (2) 財務諸表の組替えを行った理由
- (3) 組替えられた過去の財務諸表の主な項目の金額
- (4) 原則的な取扱いが実務上不可能な場合には、その理由

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。

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 (い)

- (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、第2の4「会計方針の変更に関する注記」の(2)、(5)及び前項(2)に関する注記を記載する。(い)
- (2) 固定資産の減価償却方法及び償却方法は、会計方針に該当するが、その変更については(1)により取り扱う。(い)

<注解2> 会計上の見積りの変更の取扱い（誤謬の訂正との相異）(い)

過去の見積りの方法がその見積りの時点で合理的なものであり、それ以降の見積りの変更も合理的な方法に基づく場合、当該変更は過去の誤謬の訂正には該当しない。例えば、

賃貸事業資産等の固定資産の耐用年数の変更について、過去に定めた耐用年数が、これを定めた時点での合理的な見積りに基づくものであり、それ以降の変更も合理的な見積りによるものであれば、当該変更は過去の誤謬の訂正には該当せず、会計上の見積りの変更に該当する。一方、過去に定めた耐用年数がその時点での合理的な見積りに基づくものではなく、これを事後的に合理的な見積りに基づいたものに変更する場合は、過去の誤謬の訂正に該当する。

【具体的な事例】

計画修繕引当金の繰入額の算出に際し、過去に適切に策定された修繕計画に基づき将来の修繕支出額の見積りを行っていたところ、建物の劣化状況等の事情を反映して新たな修繕計画が策定され、これに基づいて将来の見積りを再計算する場合は、見積りの変更に該当する。

第5 「誤謬の訂正」の取扱い

- 1 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（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。）する。（い）
 - (1) 前々年度までに関する修正再表示による累積的影響額は、前年度の期首の資産、負債及び資本の額に反映する。（い）
 - (2) 前年度の財務諸表には、前年度の影響額を反映する。（い）
- 2 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 前年度について、影響を受ける財務諸表の主な表示科目とその影響額（い）
 - ③ 前年度の期首の資本の額に反映された、前々年度までの期間に関する修正再表示の累積的影響額（い）
 - (2) 過去の誤謬の修正再表示を行った場合は、附属明細書においては必要に応じて該当箇所はその旨の脚注を記載する。（い）

<注解3> 過去の財務諸表の修正再表示について

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、過年度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、資本の額を修正
- 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銭的な面と質的な面の双方を考慮する必要がある。金銭的重要性には、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

- 1 平成24年3月15日の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
- 2 令和4年3月11日の本指針の改訂により、次の財務諸表標準様式を改訂する。(い)
この改訂により、当事業年度に係る財務諸表の一部を構成するものとして比較情報（当事業年度に係る財務諸表（附属明細表及び財産目録を除く。）に記載された事項に対応する前事業年度に係る事項をいう。）を作成することとする。(い)
 - ① 一般会計様式1 貸借対照表（一般会計）
 - ② 一般会計様式2 損益計算書（一般会計）
 - ③ 一般会計様式3 剰余金計算書（一般会計）
 - ④ 一般会計様式4 キャッシュ・フロー計算書（一般会計）
 - ⑤ 注記事項標準様式 注記事項
 - ⑥ 特別会計様式〔様式1〕貸借対照表（積立分譲受入金会計）
〔様式2〕損益計算書（積立分譲受入金会計）
〔様式3〕キャッシュ・フロー計算書（積立分譲受入金会計）

第8 適用時期等

- 1 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。
- 2 令和4年3月11日に改訂された本指針（以下「令和4年改訂指針」という）は、令和4年4月1日以後開始する事業年度から適用する。(い)