

表示方法の変更と会計上の見積りの変更

企業会計ナビチーム 公認会計士 老川将司



▶ Masashi Oikawa

主にテクノロジー関連企業、プロスポーツチーム、卸売業等の会計監査の他、複数のIPO支援業務に従事している。

企業会計ナビでは当法人のウェブサイト、会計に関するさまざまなナレッジを発信しています。

本シリーズでは、企業会計ナビが発信しているナレッジのうち、アクセス数の多いトピックスを取り上げ、紹介します。

今回は「解説シリーズ『会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準』第3回：表示方法の変更と会計上の見積りの変更」を紹介します。

I はじめに

会計上の変更及び誤謬^{ごひょう}の訂正は、それぞれの変更項目によって、遡^{さく}及処理すべきか否かといった会計上の取扱いが異なります（＜表1＞参照）。そのため、適切な処理や開示を行うに当たり、会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準を理解した上での判断が求められます。本解説シリーズでは、当該会計上の変更のうち、表示方法の変更及び会計上の見積りの変更について、企業会計基準第24号「会計方針の開示、会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」（以下、会計基準）の適用に当たっての実務上の留意事項を取り上げます。

▶ 表1 会計上の取扱い

変 ^{へん} 更 ^{せい} の ^し 上 ^{じやう} の	原則的な取扱い	
	会計方針の変更	遡 ^{さく} 及処理する（遡 ^{さく} 及適用）
	表示方法の変更	遡 ^{さく} 及処理する（財務諸表の組替え）
	会計上の見積りの変更	従来の取扱いと同様に、遡 ^{さく} 及処理しない
	過去の誤謬 ^{ごみょう} の訂正	遡 ^{さく} 及処理する（修正再表示）

II 表示方法の変更

1. 会計上の原則的な取扱い

表示方法とは、財務諸表の作成に当たって採用した表示の方法をいい、原則として每期継続して適用する必要があります。ただし、次のいずれかの場合には、変更が認められます（会計基準13項）。

- ▶ 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
- ▶ 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

表示方法を変更した場合には、会計方針の変更の場合と同様に、遡^{さく}及処理の考え方を導入し、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います（会計基準14項、同52項）。

なお、会計方針の変更と同様に、原則的な取扱いが実務上不可能な場合の取扱いも設けられています（会計基準15項）。

2. 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、＜表2＞の内容を注記します（会計基準16項）。

▶ 表2 表示方法の変更に関する注記事項

表示方法の変更
財務諸表の組替えの内容
財務諸表の組替えを行った理由
組み替えられた過去の財務諸表の主な項目の金額
原則的な取扱いが実務上不可能な場合にはその理由

3. 会計方針の変更と表示方法の変更の区別

表示方法の変更には、財務諸表における同一区分内

での科目の独立掲記、統合あるいは科目名の変更及び重要性の増加に伴う表示方法の変更のほか、財務諸表の表示区分を超えた表示方法の変更も含まれます（会計基準4項(6)、企業会計基準適用指針第24号「会計方針の開示、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、適用指針）4項）。そして、会計方針の変更と表示方法の変更との区分は、表示方法の変更が会計処理の変更に伴うものであるかどうか、具体的には「資産及び負債並びに損益の認識又は測定について変更を伴う場合」かどうかにより判断されます（適用指針7項、同19項）。

従って、例えば営業外収益から売上高に表示区分を変更する場合、「資産及び負債並びに損益の認識又は測定について何ら変更を伴うものではない場合」は、表示方法の変更として取り扱われることとなります。

4. 注記に関する表示方法の変更

表示方法は、注記による開示も含まれるため（会計基準4項(2)）、貸借対照表や損益計算書等の財務諸表本表だけでなく、数値情報の注記を変更する場合も表示方法の変更に該当します。従って、原則としては、前期の注記を組替えて「表示方法の変更に関する注記」を行うと考えられます（会計基準14項、同16項）。

なお、重要性が乏しい場合には、表示方法の変更に関する注記を省略することができるとされており（連結財務諸表等規則14条の5、財務諸表等規則8条の3の4第3項）、重要性を考慮した上で注記の要否を検討することになると考えられます。

Ⅲ 会計上の見積りの変更

1. 会計上の原則的な取扱い

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い、その変更に関しては、過去の財務諸表に遡って処理することはせず、その影響を当期以降の財務諸表において認識することとされています（会計基準17項、同55項）。

会計上の見積りの変更が行われた場合、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います。

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、＜表3＞の内容を注記します（会計基準18項）。

▶ 表3 会計上の見積りの変更に関する注記事項

会計上の見積りの変更
会計上の見積りの変更の内容
変更による影響額等
▶ 当期に影響を及ぼす場合には当期への影響額
▶ 当期への影響がない場合でも将来に影響を及ぼす可能性があり、その金額を合理的に見積もることができるときには、当該影響額（将来への影響額を合理的に見積もることが困難な場合にはその旨）

3. 会計方針の変更との区別が困難なケース

(1) 会計方針の変更との区別が困難な場合

会計方針の変更と会計上の見積りの変更を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こととされています。ただし、一定の注記を行う必要があります（会計基準19項）。

(2) 減価償却方法の変更の取扱い

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、会計方針に該当しますが、減価償却方法の変更は、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（会計基準19項参照）に該当するものとし、会計上の見積りの変更と同様に扱い、遡及適用は行いません（会計基準20項）。

4. 引当金過不足修正額の取扱い

過年度における引当金過不足修正額については、当期中の状況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、実績が確定した際の見積金額との差額は、その変更があった期又は実績が確定した期に、その性質により営業損益・営業外損益として処理することとなっています（会計基準55項）。

なお、引当金の過不足が計上時の見積り誤りに起因する場合には、過去の誤謬に該当します。従って、引当金過不足修正額が発生した場合には、過去の財務諸表作成時に入手可能な情報に基づいて最善の見積りを行っているかどうか確認することが求められます。

▶ 企業会計ナビURL
www.shinnihon.or.jp/corporate-accounting

