

Winter Festa 2011

科目別トピックセミナー

<簿記論>

徹底解説！本試験における

「会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」の影響

TAC税理士講座 1/5(木)より本格開講！

※ 先行クラス 12/17(土)～

各コース初回講義を、無料で体験受講できます。

開講日に、各校受付へ直接お越しください（予約不要）。

※ コース開講日程につきましては、「通学パンフレット」をご覧ください。

TAC 税理士講座

S-1 会計上の見積りの変更

1 会計上の見積りの変更

(1) 会計上の見積り

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) 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。会計上の見積りの変更の具体例としては、次のようなものがある。

- ① 有形固定資産等の耐用年数の変更
- ② 状況の変化による見込販売数量又は見込販売収益の変更（市場販売目的のソフトウェア）
- ③ 状況の変化による償却済債権の回収（償却債権取立益）
- ④ 状況の変化による前期末債権の貸倒時に生ずる貸倒引当金の不足額（貸倒損失）
- ⑤ 状況の変化による貸倒引当金の過剰額（貸倒引当金戻入益）
- ⑥ 有形固定資産等の減価償却方法の変更（本来は会計方針の変更に該当するものであるが、会計上の見積りの変更と同様に取り扱うこととされている。）

2 会計上の取り扱い

その変更が変更期間のみに影響する場合には、その変更期間に会計処理を行い、その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。なお、会計処理にあたって留意すべき点は次のとおりである。

(1) 当期首に会計上の見積りの変更をした場合

当期首に会計上の見積りの変更をした場合には、当期は変更後の見積りに基づいて会計処理を行う。なお、問題文に「当期に会計上の見積りを変更した」とある場合には、当期首に変更したものと考えて良い。

(2) 当期末に会計上の見積りの変更をした場合

当期末に会計上の見積りの変更をした場合には、当期は変更前の見積りに基づいて会計処理を行う。

<メ モ>

S-2 有形固定資産の論点に与える影響

■ 耐用年数の変更

耐用年数は、当期に新たに入手可能となった情報に基づき、変更が行われることがある。新たに入手可能となった情報に基づいて耐用年数を変更した場合には、次の計算式により減価償却額を算定する。なお、次の計算式は残存価額をゼロとする定額法を前提としている。

- (1) 当事業年度期首において耐用年数を変更した場合

$$\text{当事業年度の減価償却額} = \frac{\text{当期首における未償却残額}}{\text{変更後の耐用年数} - \text{償却済耐用年数}} \times \text{当事業年度の期間}$$

- (2) 当事業年度末において耐用年数を変更した場合

- ① 当期の減価償却

$$\text{当事業年度の減価償却額} = \frac{\text{当期首における未償却残額}}{\text{変更前の耐用年数} - \text{償却済耐用年数}} \times \text{当事業年度の期間}$$

- ② 翌事業年度の減価償却

$$\text{翌事業年度の減価償却額} = \frac{\text{翌期首における未償却残額}}{\text{変更後の耐用年数} - \text{償却済耐用年数}} \times \text{翌事業年度の期間}$$



留意点 臨時償却の廃止

従来は、耐用年数の変更に関する影響額を、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）により償却する臨時償却があった。しかし、本会計基準により臨時償却は廃止され、上記の計算式のように耐用年数の変更に関する影響額を、当期以降の費用配分に影響させる方法（プロスペクティブ方式）となった。



参 考 償却方法の変更

減価償却方法を変更した場合の会計処理については、従来どおりである。つまり、前期までの償却計算は適正なものとして、当期以降の償却計算を行うこととなる。

(1) 前期まで定率法⇒当期から定額法に変更

$$(\text{取得原価} - \text{期首減価償却累計額} - \text{残存価額}) \div \text{残存耐用年数} = \text{減価償却額}$$

(2) 前期まで定額法⇒当期から定率法に変更

$$(\text{取得原価} - \text{期首減価償却累計額}) \times \text{定率法償却率} = \text{減価償却額}$$

**設 例** 有形固定資産

(1) 当期

①

決 算 整 理 前 試 算 表 (単位：千円)

機	械	9,000	機械減価償却累計額	3,375
---	---	-------	-----------	-------

② 決算整理事項

機械（前期末まで3年経過）は、耐用年数8年、残存価額をゼロとする定額法により減価償却を行ってきたが、新たに得られた情報に基づき耐用年数を6年に見直すこととした。

(2) 翌期

決算日を迎えた。なお、耐用年数に変更はなかった。

**解 説** (単位：千円)

1 当期首に耐用年数の変更を行った場合

(1) 当期

① 決算整理

機 械 減 価 償 却 費	※	1,875	機械減価償却累計額	1,875
---------------	---	-------	-----------	-------

$$\text{※ } (9,000 - 3,375) \times \frac{1 \text{ 年}}{\text{変更後の耐用年数 6 年} - \text{償却済年数 3 年}} = 1,875$$

②

決 算 整 理 後 試 算 表

機	械	9,000	機械減価償却累計額	5,250
機 械 減 価 償 却 費		1,875		

(2) 翌期

① 決算整理

機 械 減 価 償 却 費	※	1,875	機械減価償却累計額	1,875
---------------	---	-------	-----------	-------

$$\text{※ } (9,000 - 5,250) \times \frac{1 \text{ 年}}{\text{変更後の耐用年数 6 年} - \text{償却済年数 4 年}} = 1,875$$

②

決 算 整 理 後 試 算 表

機	械	9,000	機械減価償却累計額	7,125
機 械 減 価 償 却 費		1,875		

2 当期末に耐用年数の変更を行った場合

(1) 当期

① 決算整理

機 械 減 価 償 却 費	※	1,125	機 械 減 価 償 却 累 計 額	1,125
---------------	---	-------	-------------------	-------

$$\text{※ } 9,000 \times \frac{1 \text{ 年}}{8 \text{ 年}} = 1,125$$

② 決 算 整 理 後 試 算 表

機 械	9,000	機 械 減 価 償 却 累 計 額	4,500
機 械 減 価 償 却 費	1,125		

(2) 翌期

① 決算整理

機 械 減 価 償 却 費	※	2,250	機 械 減 価 償 却 累 計 額	2,250
---------------	---	-------	-------------------	-------

$$\text{※ } (9,000 - 4,500) \times \frac{1 \text{ 年}}{\text{変更後の耐用年数6年} - \text{償却済年数4年}} = 2,250$$

② 決 算 整 理 後 試 算 表

機 械	9,000	機 械 減 価 償 却 累 計 額	6,750
機 械 減 価 償 却 費	2,250		

S-3 ソフトウェアの論点に与える影響

1 自社利用のソフトウェア

利用可能期間については適宜見直しを行う。利用可能期間の見直しの結果、新たに入手可能となった情報に基づいて耐用年数を変更した場合には、次の計算式により減価償却額を算定する。

- (1) 当事業年度期首において耐用年数を変更した場合

$$\text{当事業年度の減価償却額} = \frac{\text{当期首における未償却残額}}{\text{変更後の耐用年数} - \text{償却済耐用年数}} \times \text{当事業年度の期間}$$

- (2) 当事業年度末において耐用年数を変更した場合

- ① 当期の減価償却

$$\text{当事業年度の減価償却額} = \frac{\text{当期首における未償却残額}}{\text{変更前の耐用年数} - \text{償却済耐用年数}} \times \text{当事業年度の期間}$$

- ② 翌事業年度の減価償却

$$\text{翌事業年度の減価償却額} = \frac{\text{翌期首における未償却残額}}{\text{変更後の耐用年数} - \text{償却済耐用年数}} \times \text{翌事業年度の期間}$$



留意点 補正計算の方法

従来は、利用可能期間の見直しによる補正計算の方法として、「過年度の減価償却を補正し、一時の費用又は損失として認識する方法（臨時償却と同様の方法）」があったが、本会計基準の影響により廃止されている。

2 市場販売目的のソフトウェア

(1) 減価償却

市場販売目的のソフトウェアに関しては、ソフトウェアの性格に応じて見込販売数量又は見込販売収益に基づく償却方法により減価償却を行う。ただし、毎期の減価償却額は、残存有効期間に基づく均等配分額を下回ってはならない。この場合、当初における販売可能な有効期間の見積りは、原則として3年以内の年数とする。

$\frac{\text{当期実績販売数量（収益）}}{\text{当期首における見込販売数量（収益）※}}$		} いずれか 大きい額
未償却残高×	$\frac{1 \text{ 年}}{\text{残存有効期間}}$	
※ 初年度は販売開始時における見込販売数量（収益）		



留意点 償却額の計算式について

本会計基準の公表に伴い、「研究開発費及びソフトウェアの会計処理に関する実務指針」が改正され、見込販売数量又は見込販売収益に基づく償却額の計算式の分母が異なることに留意していただきたい。

(2) 見込販売数量又は見込販売収益の見直し

見込販売数量又は見込販売収益については、適宜見直しを行う。見込販売数量又は見込販売収益の見直しの結果、新たに入手可能となった情報に基づいて当事業年度末に見込販売数量又は見込販売収益を変更した場合には、次の計算式により減価償却額を算定する。

① 当事業年度

当期首における	×	$\frac{\text{当期の実績販売数量（収益）}}{\text{当期首における見込販売数量（収益）}}$	} いずれか 大きい額
未償却残高			
未償却残高	×	$\frac{1 \text{ 年}}{\text{残存有効期間}}$	

② 翌事業年度

翌期首における	×	$\frac{\text{翌期の実績販売数量（収益）}}{\text{翌期首における見込販売数量（収益）}}$	} いずれか 大きい額
未償却残高			
未償却残高	×	$\frac{1 \text{ 年}}{\text{残存有効期間}}$	

**設 例** 自社利用のソフトウェア

(1) 当期

① 決算整理前試算表 (単位：千円)

ソフトウェア	18,000
--------	--------

② 決算整理事項

ソフトウェア（取得原価：22,500千円、前期末まで1年経過）は、耐用年数5年、残存価額をゼロとする定額法により減価償却を行ってきたが、新たに得られた情報に基づき耐用年数を4年に見直すこととした。

(2) 翌期

決算日を迎えた。なお、耐用年数に変更はなかった。

**解 説** (単位：千円)

1 当期首に耐用年数の変更を行った場合

(1) 当期

① 決算整理

ソフトウェア償却	※ 6,000	ソフトウェア	6,000
----------	---------	--------	-------

$$\text{※ } 18,000 \times \frac{1 \text{ 年}}{\text{変更後の耐用年数 4 年} - \text{償却済年数 1 年}} = 6,000$$

② 決算整理後試算表

ソフトウェア	12,000
ソフトウェア償却	6,000

(2) 翌期

① 決算整理

ソフトウェア償却	※ 6,000	ソフトウェア	6,000
----------	---------	--------	-------

$$\text{※ } 12,000 \times \frac{1 \text{ 年}}{\text{変更後の耐用年数 4 年} - \text{償却済年数 2 年}} = 6,000$$

② 決算整理後試算表

ソフトウェア	6,000
ソフトウェア償却	6,000

2 当期末に耐用年数の変更を行った場合

(1) 当期

① 決算整理

ソフトウェア償却	※	4,500	ソフトウェア	4,500
----------	---	-------	--------	-------

$$\text{※ } 18,000 \times \frac{1 \text{ 年}}{\text{変更前の耐用年数 5 年} - \text{償却済年数 1 年}} = 4,500$$

② 決算整理後試算表

ソフトウェア	13,500	
ソフトウェア償却	4,500	

(2) 翌期

① 決算整理

ソフトウェア償却	※	6,750	ソフトウェア	6,750
----------	---	-------	--------	-------

$$\text{※ } 13,500 \times \frac{1 \text{ 年}}{\text{変更後の耐用年数 4 年} - \text{償却済年数 2 年}} = 6,750$$

② 決算整理後試算表

ソフトウェア	6,750	
ソフトウェア償却	6,750	

設 例 市場販売目的のソフトウェア（減価償却）

(1) 当期

① 決算整理前試算表 (単位：千円)

ソフトウェア	6,000
--------	-------

② 当社は前期末までにソフトウェアTの製品マスターの制作及び製品としての制作を全て完了し、当期首より販売を開始している。決算整理前試算表のソフトウェア勘定の残高は、全てソフトウェアTに係るものである。

③ ソフトウェアTの制作数量は10,000個である。

④ 販売開始時における各年度の見込販売数量及び見込販売収益は次のとおりである。

	見込販売数量	見込販売単価	見込販売収益
当 期	5,000個	70千円	350,000千円
翌 期	2,000個	45千円	90,000千円
翌々期	3,000個	20千円	60,000千円

⑤ 当期の実績販売数量は5,000個（実績販売単価は70千円）であり、見込みどおり販売が行われた。なお、翌期及び翌々期の見込みに変更はない。

⑥ ソフトウェアTの販売可能な見込有効期間は3年である。

⑦ 製品としてのソフトウェア制作費は考慮外とする。

(2) 翌期

決算日を迎えた。実績販売数量は2,000個（実績販売単価は45千円）であり、見込みどおり販売が行われた。なお、翌期の見込みに変更はない。

(3) 翌々期

決算日を迎えた。実績販売数量は3,000個（実績販売単価は20千円）であり、見込みどおり販売が行われた。



解説 (単位：千円)

1 見込販売数量に基づいて減価償却を行う場合

(1) 当期

① 決算整理

売	上	原	価	※	3,000	ソ	フ	ト	ウ	ェ	ア		3,000
---	---	---	---	---	-------	---	---	---	---	---	---	--	-------

※ 販売開始時における見込販売数量：5,000個+2,000個+3,000個=10,000個

$$\begin{aligned}
 &6,000 \times \frac{\text{実績販売数量} 5,000 \text{個}}{\text{販売開始時における見込販売数量} 10,000 \text{個}} = 3,000 \\
 &6,000 \times \frac{1 \text{年}}{3 \text{年}} = 2,000
 \end{aligned}
 \quad \left. \begin{array}{l} \text{いずれか} \\ \text{大きい額} \\ 3,000 \end{array} \right\}$$

② 決算整理後試算表

ソ	フ	ト	ウ	ェ	ア	3,000	
売	上	原	価	3,000			

(2) 翌期

① 決算整理

売	上	原	価	※	1,500	ソ	フ	ト	ウ	ェ	ア		1,500
---	---	---	---	---	-------	---	---	---	---	---	---	--	-------

※ 期首における見込販売数量：2,000個+3,000個=5,000個

$$\begin{aligned}
 &3,000 \times \frac{\text{実績販売数量} 2,000 \text{個}}{\text{期首における見込販売数量} 5,000 \text{個}} = 1,200 \\
 &3,000 \times \frac{1 \text{年}}{3 \text{年} - 1 \text{年}} = 1,500
 \end{aligned}
 \quad \left. \begin{array}{l} \text{いずれか} \\ \text{大きい額} \\ 1,500 \end{array} \right\}$$

② 決算整理後試算表

ソ	フ	ト	ウ	ェ	ア	1,500	
売	上	原	価	1,500			

(3) 翌々期

① 決算整理

売	上	原	価	※	1,500	ソ	フ	ト	ウ	ェ	ア		1,500
---	---	---	---	---	-------	---	---	---	---	---	---	--	-------

※ 見込有効期間の最終年度では、期首の未償却残高（1,500）が減価償却費となる。

② 決算整理後試算表

売	上	原	価	1,500			
---	---	---	---	-------	--	--	--

2 見込販売収益に基づいて減価償却を行う場合

(1) 当期

① 決算整理

売 上 原 価	※ 4,200	ソ フ ト ウ ェ ア	4,200
---------	---------	-------------	-------

※ 実績販売収益：@70×5,000個=350,000

販売開始時における見込販売収益：350,000+90,000+60,000=500,000

$$6,000 \times \frac{\text{実績販売収益} 350,000}{\text{販売開始時における見込販売収益} 500,000} = 4,200$$

$$6,000 \times \frac{1 \text{ 年}}{3 \text{ 年}} = 2,000$$

} いずれか
大きい額
4,200

② 決算整理後試算表

ソ フ ト ウ ェ ア	1,800	
売 上 原 価	4,200	

(2) 翌期

① 決算整理

売 上 原 価	※ 1,080	ソ フ ト ウ ェ ア	1,080
---------	---------	-------------	-------

※ 実績販売収益：@45×2,000個=90,000

期首における見込販売収益：90,000+60,000=150,000

$$1,800 \times \frac{\text{実績販売収益} 90,000}{\text{期首における見込販売収益} 150,000} = 1,080$$

$$1,800 \times \frac{1 \text{ 年}}{3 \text{ 年} - 1 \text{ 年}} = 900$$

} いずれか
大きい額
1,080

② 決算整理後試算表

ソ フ ト ウ ェ ア	720	
売 上 原 価	1,080	

(3) 翌々期

① 決算整理

売 上 原 価	※ 720	ソ フ ト ウ ェ ア	720
---------	-------	-------------	-----

※ 見込有効期間の最終年度では、期首の未償却残高（720）が減価償却費となる。

② 決算整理後試算表

売 上 原 価	720	
---------	-----	--

<メ モ>



設 例 市場販売目的のソフトウェア（見込販売数量又は見込販売収益の見直し）

(1) 当期

① 決 算 整 理 前 試 算 表 (単位：千円)

ソ フ ト ウ ェ ア 6,000

- ② 当社は前期末までにソフトウェアTの製品マスターの制作及び製品としての制作を全て完了し、当期首より販売を開始している。決算整理前試算表のソフトウェア勘定の残高は、全てソフトウェアTに係るものである。
- ③ ソフトウェアTの制作数量は10,000個である。
- ④ 販売開始時における各年度の見込販売数量及び見込販売収益は次のとおりである。

	見込販売数量	見込販売単価	見込販売収益
当 期	5,000個	70千円	350,000千円
翌 期	2,000個	45千円	90,000千円
翌々期	3,000個	20千円	60,000千円

- ⑤ 当期の実績販売数量は5,000個（実績販売単価は70千円）であり、見込みどおり販売がわれた。なお、当期末において見込販売数量及び見込販売収益の見直しを行った結果、翌期及び翌々期の見込販売数量及び見込販売収益が以下のとおりとなった。

	見込販売数量	見込販売単価	見込販売収益
翌 期	1,100個	38千円	41,800千円
翌々期	1,400個	13千円	18,200千円

- ⑥ ソフトウェアTの販売可能な見込有効期間は3年である。
- ⑦ 製品としてのソフトウェア制作費は考慮外とする。
- ### (2) 翌期

決算日を迎えた。実績販売数量は1,100個（実績販売単価は38千円）であり、見込みどおり販売が行われた。なお、翌期の見込みに変更はない。

(3) 翌々期

決算日を迎えた。実績販売数量は1,400個（実績販売単価は13千円）であり、見込みどおり販売が行われた。



解説 (単位：千円)

1 見込販売数量に基づいて減価償却を行う場合

(1) 当期

① 決算整理

売 上 原 価	※ 3,000	ソ フ ト ウ ェ ア	3,000
---------	---------	-------------	-------

※ 販売開始時における見込販売数量：5,000個+2,000個+3,000個=10,000個

$$\begin{aligned}
 &6,000 \times \frac{\text{実績販売数量} 5,000 \text{ 個}}{\text{販売開始時における見込販売数量} 10,000 \text{ 個}} = 3,000 \\
 &6,000 \times \frac{1 \text{ 年}}{3 \text{ 年}} = 2,000
 \end{aligned}
 \left. \begin{array}{l} \\ \\ \end{array} \right\} \begin{array}{l} \text{いずれか} \\ \text{大きい額} \\ 3,000 \end{array}$$

② 決算整理後試算表

ソ フ ト ウ ェ ア	3,000	
売 上 原 価	3,000	

(2) 翌期

① 決算整理

売 上 原 価	※ 1,500	ソ フ ト ウ ェ ア	1,500
---------	---------	-------------	-------

※ 期首における見込販売数量：1,100個+1,400個=2,500個

$$\begin{aligned}
 &3,000 \times \frac{\text{実績販売数量} 1,100 \text{ 個}}{\text{期首における見込販売数量} 2,500 \text{ 個}} = 1,320 \\
 &3,000 \times \frac{1 \text{ 年}}{3 \text{ 年} - 1 \text{ 年}} = 1,500
 \end{aligned}
 \left. \begin{array}{l} \\ \\ \end{array} \right\} \begin{array}{l} \text{いずれか} \\ \text{大きい額} \\ 1,500 \end{array}$$

② 決算整理後試算表

ソ フ ト ウ ェ ア	1,500	
売 上 原 価	1,500	

(3) 翌々期

① 決算整理

売 上 原 価	※ 1,500	ソ フ ト ウ ェ ア	1,500
---------	---------	-------------	-------

※ 見込有効期間の最終年度では、期首の未償却残高（1,500）が減価償却費となる。

② 決算整理後試算表

売 上 原 価	1,500	
---------	-------	--

2 見込販売収益に基づいて減価償却を行う場合

(1) 当期

① 決算整理

売	上	原	価	※	4,200	ソ	フ	ト	ウ	ェ	ア	4,200
---	---	---	---	---	-------	---	---	---	---	---	---	-------

※ 実績販売収益：@70×5,000個=350,000

販売開始時における見込販売収益：350,000+90,000+60,000=500,000

$$6,000 \times \frac{\text{実績販売収益} 350,000}{\text{販売開始時における見込販売収益} 500,000} = 4,200$$

$$6,000 \times \frac{1 \text{ 年}}{3 \text{ 年}} = 2,000$$

} いずれか
大きい額
4,200

② 決算整理後試算表

ソ	フ	ト	ウ	ェ	ア	1,800	
売	上	原	価			4,200	

(2) 翌期

① 決算整理

売	上	原	価	※	1,254	ソ	フ	ト	ウ	ェ	ア	1,254
---	---	---	---	---	-------	---	---	---	---	---	---	-------

※ 実績販売収益：@38×1,100個=41,800

期首における見込販売収益：41,800+18,200=60,000

$$1,800 \times \frac{\text{実績販売収益} 41,800}{\text{期首における見込販売収益} 60,000} = 1,254$$

$$1,800 \times \frac{1 \text{ 年}}{3 \text{ 年} - 1 \text{ 年}} = 900$$

} いずれか
大きい額
1,254

② 決算整理後試算表

ソ	フ	ト	ウ	ェ	ア	546	
売	上	原	価			1,254	

(3) 翌々期

① 決算整理

売	上	原	価	※	546	ソ	フ	ト	ウ	ェ	ア	546
---	---	---	---	---	-----	---	---	---	---	---	---	-----

※ 見込有効期間の最終年度では、期首の未償却残高（546）が減価償却費となる。

② 決算整理後試算表

売	上	原	価		546		
---	---	---	---	--	-----	--	--