

法人が「会計上の変更及び誤謬の訂正に関する
会計基準」を適用した場合の税務処理について

目 次

【概要】

問 1 過年度遡及会計基準の概要	1
------------------	---

【会計方針の変更】

問 2 会計方針の変更があった場合（棚卸資産の評価方法の変更）	3
問 3 会計方針の変更があった場合（出荷基準から検収基準への変更）	6
問 4 会計方針の変更があった場合（検収基準から出荷基準への変更）	9

【過去の誤謬の訂正】

問 5 過去の誤謬の訂正があった場合（税務上は是正を要しないとき）	12
問 6 減価償却資産に係る過去の誤謬の訂正があった場合の当期以後の処理	15
問 7 過去の誤謬の訂正があった場合（税務上も是正を要するとき）	18
問 8 仮装経理があった場合の修正経理	21

【確定申告書の添付書類】

問 9 過年度事項の修正の内容を記載した書類	26
------------------------	----

(注) この情報は、平成23年6月30日現在の法令・通達に基づいて作成しています。

なお、この情報の設問においては、消費税税抜経理方式の採用に係る未払消費税の増減額及び税効果会計の採用に係る法人税等調整額の説明は省略しています。

〔略 語〕

法	法人税法（昭和40年法律第34号）
法規	法人税法施行規則（昭和40年大蔵省令第12号）
財務諸表等規則	財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則（昭和38年大蔵省令第59号）
連結財務諸表規則	連結財務諸表の用語、様式及び作成方法に関する規則（昭和51年大蔵省令第28号）
過年度遡及会計基準	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」

問 1 過年度遡及会計基準の概要

問 過年度遡及会計基準とはどのようなものですか。

また、この過年度遡及会計基準に従って会計処理を行った場合に、法人税の税務処理にはどのような影響があるのでしょうか。

答

1 過年度遡及会計基準の概要

(1) 会計上の取扱い

平成21年12月4日に企業会計基準委員会から企業会計基準第24号「会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」(過年度遡及会計基準)及び企業会計基準適用指針第24号「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」(過年度遡及会計適用指針)が公表されています。

過年度遡及会計基準は平成23年4月1日以後開始する事業年度の期首以後に行われる会計上の変更及び過去の誤謬の訂正から適用することとされており、次の区分に応じ、次のとおり、会計上の原則的な取扱いが示されています。

区 分	会計上の原則的な取扱い
会計上の変更 ^{注1}	
会計方針の変更 ^{注2}	遡及処理 ^{注6} する(遡及適用 ^{注7})
表示方法の変更 ^{注3}	遡及処理する(財務諸表の組替え ^{注8})
会計上の見積りの変更 ^{注4}	遡及処理しない
過去の誤謬 ^{注5} の訂正	遡及処理する(修正再表示 ^{注9})

(注)1 「会計上の変更」とは、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います。過去の財務諸表における誤謬の訂正は、会計上の変更には該当しません(過年度遡及会計基準4.(4))。

2 「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に変更することをいいます(同基準4.(5))。

3 「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に変更することをいいます(同基準4.(6))。

4 「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います(同基準4.(7))。

5 「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います(同基準4.(8))。

- (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
- (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
- (3) 会計方針の適用の誤り又は表示方法の誤り

6 「遡及処理」とは、遡及適用、財務諸表の組替え又は修正再表示により、過去の財務諸表を遡及的に処理することをいいます(同基準27.)。

7 「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ていたかのように会計処理することをいいます(同基準4.(9))。

8 「財務諸表の組替え」とは、新たな表示方法を過去の財務諸表に遡って適用していたかのように表示を変更することをいいます(同基準4.(10))。

9 「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います(同基準4.(11))。

(2) 遡及適用及び修正再表示の方法

「会計方針の変更」に基づく遡及適用がされた場合及び「過去の誤謬の訂正」に基づく修正再表示がされた場合には、過年度の期間に関する累積的影響額を、表示する財務諸表のうち最も古い期間^注の期首の資産、負債及び純資産の額に反映することとされています。

(注) 金融商品取引法上の財務諸表は、当期の比較情報として前期分の財務諸表を含めて作成することとされていることから(財務諸表等規則6、連結財務諸表規則8の3)、「表示する財務諸表のうち最も古い期間」は「前期」となります。

他方、会社法上の計算書類は当期分のみを作成することとされていることから(会社法435②)、「表示する財務諸表のうち最も古い期間」は「当期」となります。

この情報では、会社法上の計算書類を前提に説明をしています。

2 税務処理への主な影響

(1) 当期における申告調整

法人税の確定申告は「確定した決算」に基づき行うこととされています(法74①)、過年度遡及会計基準に基づく遡及処理は過去に「確定した決算」を修正するものではありませんので、遡及処理が行われた場合でも、その過年度の確定申告において誤った課税所得の計算を行っていたのであれば、過年度の法人税の課税所得の金額や税額に対して影響を及ぼすことはありません。

(注) 「誤った課税所得の計算を行っていた」とは、例えば、過年度の売上計上漏れなどがあった場合をいい、この場合には影響が生ずることとなります。

ただし、上記1(2)の方法により遡及適用及び修正再表示を行う結果、利益剰余金の前期末残高と当期首残高が不一致となることから、税務上は、当期の法人税申告書別表において所要の調整を行うことが必要となります。

この情報では問2から問8までにおいて、具体的にどのように申告書別表で調整を行うのかを設例に基づき説明しています。

(2) 仮装経理に基づく過大申告があった場合の「修正の経理」

法人の提出した確定申告書に記載された所得の金額が、粉飾決算など事実を仮装して経理したことにより過大となっている場合には、当該法人が仮装経理をした事業年度後の各事業年度において当該事実に係る「修正の経理」をし、かつ、「修正の経理」をした事業年度の確定申告書を提出するまでの間、税務署長は更正をしないことができることとされています(法129①)。

この「修正の経理」について、過年度遡及会計基準の導入前には、仮装経理をした法人が、その仮装経理をした事業年度後の事業年度の確定決算において「前期損益修正損」等として経理することにより修正の事実を明らかにすることと一般に取り扱われていましたが、過年度遡及会計基準の導入後においては、通常、「前期損益修正損」等の勘定科目を用いた経理処理ではなく、修正再表示の処理が行われることとなります。

この情報では問8において、このような法人が行った修正再表示は、「修正の経理」として取り扱われる旨を設例に基づき説明しています。

問2 会計方針の変更があった場合（棚卸資産の評価方法の変更）

問 当社では、前期は先入先出法により棚卸資産の評価を行っていましたが、当期から総平均法に変更することとしました。

この会計方針の変更に伴い、過年度遡及会計基準を適用して遡及処理を行ったところ、前期末の棚卸資産は遡及適用前の550（先入先出法）から遡及適用により500（総平均法）に減少したため、当期首の棚卸資産及び利益剰余金を、それぞれ50減額する処理を行いました。

この場合の税務処理はどのようになりますか。

なお、法人税法施行令第30条第2項の棚卸資産の評価方法の変更承認申請書は当期の開始の日の前日までに税務署長に提出済みであり、当期末までにその承認を受けています。

(注) 総平均法は月別総平均法を採用しており、当期中でいったん期首残高は全て払い出され、その後仕入れたものが当期末残高として残っているものとします。

答

【前期】

過年度遡及会計基準による遡及適用を行ったとしても、所定の手続を経て確定した前期の決算に影響を及ぼすものではありませんので、前期末の棚卸資産550（先入先出法）には変更がありません。

また、前期の確定申告において誤った課税所得の計算を行っていたのではないことから、前期の法人税の課税所得の計算について、特段の調整は要しません。

【当期】

過年度遡及会計基準を適用して遡及処理を行った結果、会計上の当期首の棚卸資産は500（総平均法）となります。

他方、税務上の当期首の棚卸資産は、前期の確定した決算における550（先入先出法）となります。

会計上の計算と税務上の計算とを比較すると、会計においては、当期首の棚卸資産が50少なく計上されることによって、当期の原価が50少なく計上されることとなります。

したがって、当期の確定申告書において、上記の棚卸資産50に対応する原価50を、当期の課税所得の計算に含めるための税務調整を行う必要があります。具体的には、当期の別表四において、原価50を減算（留保）することになります。

また、遡及処理を行った結果、会計上は利益剰余金の前期末残高よりも当期首残高が50少なく表示されることに伴って、当期の別表五（一）の「繰越損益金」の期首金額欄にも50少なく表示された金額を記載することになりますが、税務上の利益積立金額の前期末金額と当期首金額には変動がありませんので、当期の別表五（一）の期首金額欄において、この50を過年度遡及による影響額として調整することが必要となります。

具体的な申告書の記載方法等については、次ページ以降を参照してください。

※前提事実を明確にするため、問に(注)を追加しました。(平成24年9月14日)

<会計処理>

前期の棚卸資産の残高等は次表のとおりです。

	前期首残高 (イ)	前期仕入高 (ロ)	前期末残高 (ハ)	前期原価 (イ+ロ-ハ)
先入先出法	300	8,000	550	7,750
総平均法	300	8,000	500	7,800

【前期】

○先入先出法を採用（当初）

B / S		P / L	
棚卸資産	資本金	原価	売上
550	1,000	7,750	8,400
その他	利益剰余金	Ⓐ 当期利益金	
1,100	650	650	

○総平均法で会計処理したと仮定した場合

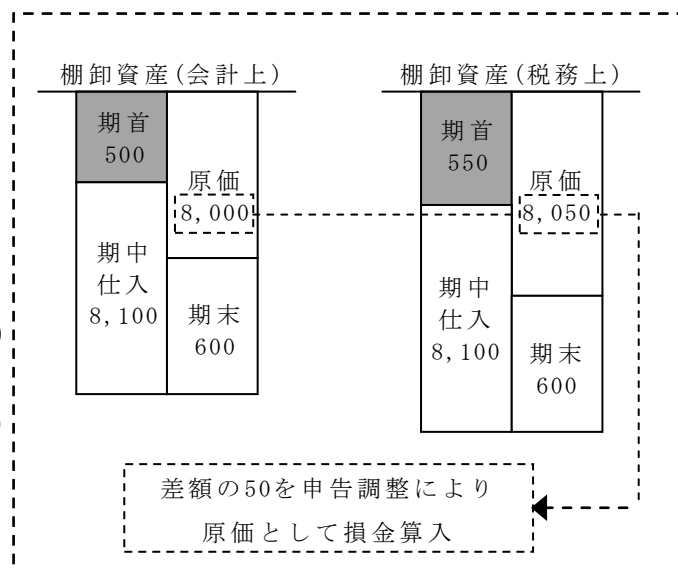
B / S		P / L	
棚卸資産	資本金	原価	売上
500	1,000	7,800	8,400
その他	利益剰余金 ㉓	当期利益金	
1,100	600	600	

【当期】

○総平均法を採用（会計方針を変更）

B / S		P / L	
棚卸資産	資本金	原価	売上
600	1,000	8,000	8,900
その他	利益剰余金	Ⓑ 当期利益金	
1,900	1,500	900	
	(㉓ + Ⓑ)		

株主資本等変動計算書（抜粋）	
株主資本	1,000
利益剰余金	
当期首残高	650
会計方針の変更による	
累積的影響額	△50
遡及処理後当期首残高	600 ㉓
当期変動額	
当期純利益	900 ㉔
当期変動額計	900
当期末残高	1,500



< 税務処理 >

【前期】

○確定申告

別表四

区分		総額	留保分	社外流出分
当期利益又は当期欠損の額		㉠ 650	650	
加算				
減算				
所得金額又は欠損金額		650	650	

別表五（一）

区分	期首金額	当期減	当期増	期末金額
繰越損益金			650	650
差引合計額			650	650

【当期】

○確定申告

別表四

区分		総額	留保分	社外流出分
当期利益又は当期欠損の額		㉡ 900	900	
加算				
減算	原価認容（過年度遡及）	50	50	
所得金額又は欠損金額		850	850	

別表五（一）

区分	期首金額	当期減	当期増	期末金額
棚卸資産（過年度遡及）	50	50		0
繰越損益金	㉢ 600	600	1,500	1,500
差引合計額	650	650	1,500	1,500

過年度遡及による影響額50(棚卸資産)と当期の期首繰越損益金600との合計額650は、前期の期末繰越損益金650と一致する。

【記載に当たっての留意点】

当期の別表五（一）の「繰越損益金」の期首金額には、遡及適用後の利益剰余金（前期末よりも50少ない金額）を記載します。

また、「区分」の空欄に「棚卸資産（過年度遡及）」等の勘定科目を付して、期首金額に50を記載します。

問3 会計方針の変更があった場合（出荷基準から検収基準への変更）

問 当社では、前期は出荷基準により売上を計上していましたが、当期から売上の計上基準を検収基準に変更することとしました。

この会計方針の変更に伴い、過年度遡及会計基準を適用して遡及処理を行うため、前期の処理の見直しを行ったところ、前期中に出荷したものの前期末までに未検収（当期において検収）であった商品に係る売上30及びこれに対応する原価20があり、これらが前期に計上されていることが判明しました。

会計上、検収基準への変更を前期に遡及適用した場合、この売上30及びこれに対応する原価20はいずれも前期に計上すべきではなかったこととなります。したがって、前期の会計上の利益は10（売上30－原価20）だけ過大に計上されていたこととなりますので、当期首の利益剰余金を前期末の貸借対照表表示額よりも10減額させる処理を行うこととなります。

この場合の税務処理はどのようにになりますか。

答

会計方針の変更を行う前の売上30及びこれに対応する原価20（ $30 - 20 =$ 利益10）については、前期の確定決算における当期純利益に含まれていますので、その確定決算に基づいて計算された前期の課税所得に含まれていることとなります。

一方、当期に会計方針の変更を行って検収基準を採用した場合には、上記の売上30は当期に検収していますから、この売上30及びこれに対応する原価20（利益10）は当期の確定決算における当期純利益に含まれることになり、これを放置した場合には当期の課税所得にも重複して含まれることとなります。

したがって、当期の確定申告書において、上記の売上30及びこれに対応する原価20（利益10）を、当期の課税所得の計算から除外するための税務調整を行う必要があります。具体的には、当期の別表四において、売上30を減算（留保）し、原価20を加算（留保）することとなります。

また、遡及処理を行った結果、利益剰余金の前期末残高と当期首残高が不一致となることから、これに対応して別表五（一）での調整が必要となります。

具体的な申告書の記載方法等については、次ページ以降を参照してください。

<会計処理>

【前期】

○出荷基準を採用（当初）

B / S		P / L	
売掛金	資本金	原価	売上
500	150	150	500
	利益剰余金	Ⓐ当期利益金	
	350	350	

○検収基準で会計処理したと仮定した場合

B / S		P / L	
売掛金	資本金	原価	売上
470	150	130	470
棚卸資産	利益剰余金Ⓒ	当期利益金	
20	340	340	

※ 前期中に未検収の売上30、原価20を除外する。

【当期】

○検収基準を採用（会計方針を変更）

B / S		P / L	
売掛金	資本金	原価	売上
1,500	150	470	1,530
その他	利益剰余金	Ⓑ当期利益金	
50	1,400	1,060	
	(Ⓒ + Ⓑ)		

株主資本等変動計算書（抜粋）

株主資本	150
利益剰余金	
当期首残高	350
会計方針の変更による	
累積的影響額	△10
遡及処理後当期首残高	340 Ⓒ
当期変動額	
当期純利益	1,060 Ⓑ
当期変動額計	1,060
当期末残高	1,400

< 税務処理 >

【前期】

○確定申告

別表四

区分		総額	留保分	社外流出分
当期利益又は当期欠損の額		㉠ 350	350	
加算				
減算				
所得金額又は欠損金額		350	350	

別表五（一）

区分	期首金額	当期減	当期増	期末金額
繰越損益金			350	350
差引合計額			350	350

【当期】

○確定申告

別表四

区分		総額	留保分	社外流出分
当期利益又は当期欠損の額		㉡ 1,060	1,060	
加算	原価過大計上(過年度遡及)	20	20	
減算	売上過大計上(過年度遡及)	30	30	
所得金額又は欠損金額		1,050	1,050	

別表五（一）

区分	期首金額	当期減	当期増	期末金額
売掛金(過年度遡及)	30	30		0
棚卸資産(過年度遡及)	△20	△20		0
繰越損益金	㉢ 340	340	1,400	1,400
差引合計額	350	350	1,400	1,400

過年度遡及による影響額10(30(売掛金) + △20(棚卸資産))と当期の期首繰越損益金340との合計額350は、前期の期末繰越損益金350と一致する。

【記載に当たっての留意点】

当期の別表五（一）の「繰越損益金」の期首金額には、遡及適用後の利益剰余金（前期末よりも10少ない金額）を記載します。

また、「区分」の空欄に「売掛金(過年度遡及)」及び「棚卸資産(過年度遡及)」等の勘定科目を付して、それぞれの期首金額に30及び△20を記載します。

問 4 会計方針の変更があった場合（検収基準から出荷基準への変更）

問 当社では、前期は検収基準により売上を計上していましたが、当期から売上の計上基準を出荷基準に変更することとしました。

この会計方針の変更に伴い、過年度遡及会計基準を適用して遡及処理を行うため、前期の処理の見直しを行ったところ、前期中に出荷したものの前期末までに未検収（当期において検収）であった商品に係る売上30及びこれに対応する原価20があり、これらが前期に計上されていないことが判明しました。

会計上、出荷基準への変更を前期に遡及適用した場合、この売上30及びこれに対応する原価20はいずれも前期に計上すべきであったこととなります。したがって、前期の会計上の利益は10（売上30－原価20）だけ過少に計上されていたこととなりますので、当期首の利益剰余金を前期末の貸借対照表表示額よりも10増額させる処理を行うこととなります。

この場合の税務処理はどのようにになりますか。

答

会計方針の変更を行う前の未検収の商品に係る売上30及びこれに対応する原価20（ $30 - 20 = \text{利益}10$ ）については、前期の確定決算における当期純利益には含まれておらず、その確定決算に基づいて計算された前期の課税所得にも含まれていません。

一方、当期に会計方針の変更を行って出荷基準を採用した場合には、上記の売上30は前期に出荷していますから、この売上30及びこれに対応する原価20（利益10）は当期の確定決算における当期純利益に含まれないことになり、これを放置した場合には前期及び当期の課税所得のいずれにも含まれないこととなります。

したがって、当期の確定申告書において、上記の売上30及びこれに対応する原価20（利益10）を、当期の課税所得の計算に含めるための税務調整を行う必要があります。具体的には、当期の別表四において、売上30を加算（留保）し、原価20を減算（留保）することとなります。

また、遡及処理を行った結果、利益剰余金の前期末残高と当期首残高が不一致となることから、これに対応して別表五（一）での調整が必要となります。

具体的な申告書の記載方法等については、次ページ以降を参照してください。

<会計処理>

【前期】

○検収基準を採用（当初）

B / S		P / L	
売掛金	資本金	原価	売上
470	150	130	470
棚卸資産	利益剰余金	Ⓐ当期利益金	
20	340	340	

○出荷基準で会計処理したと仮定した場合

B / S		P / L	
売掛金	資本金	原価	売上
500	150	150	500
	利益剰余金Ⓒ	当期利益金	
	350	350	

※ 前期中に出荷済みの売上30、原価20を含める。

【当期】

○出荷基準を採用（会計方針を変更）

B / S		P / L	
売掛金	資本金	原価	売上
1,500	150	450	1,500
その他	利益剰余金	Ⓑ当期利益金	
50	1,400	1,050	
	(Ⓒ + Ⓑ)		

※ 前期中に出荷済みの売上30、原価20が含まれていない。

株主資本等変動計算書（抜粋）

株主資本	150
利益剰余金	
当期首残高	340
会計方針の変更による	
累積的影響額	10
遡及処理後当期首残高	350
Ⓒ	
当期変動額	
当期純利益	1,050
Ⓑ	
当期変動額計	1,050
当期末残高	1,400

< 税務処理 >

【前期】

○確定申告

別表四

区分		総額	留保分	社外流出分
当期利益又は当期欠損の額		㉠ 340	340	
加算				
減算				
所得金額又は欠損金額		340	340	

別表五（一）

区分	期首金額	当期減	当期増	期末金額
繰越損益金			340	340
差引合計額			340	340

【当期】

○確定申告

別表四

区分		総額	留保分	社外流出分
当期利益又は当期欠損の額		㉡ 1,050	1,050	
加算	売上計上漏れ(過年度遡及)	30	30	
減算	原価認容(過年度遡及)	20	20	
所得金額又は欠損金額		1,060	1,060	

別表五（一）

区分	期首金額	当期減	当期増	期末金額
売掛金(過年度遡及)	△30	△30		0
棚卸資産(過年度遡及)	20	20		0
繰越損益金	㉢ 350	350	1,400	1,400
差引合計額	340	340	1,400	1,400

過年度遡及による影響額△10(△30(売掛金)+20(棚卸資産))と当期の期首繰越損益金350との合計額340は、前期の期末繰越損益金340と一致する。

【記載に当たっての留意点】

当期の別表五（一）の「繰越損益金」の期首金額には、遡及適用後の利益剰余金（前期末よりも10多い金額）を記載します。

また、「区分」の空欄に「売掛金(過年度遡及)」及び「棚卸資産(過年度遡及)」等の勘定科目を付して、それぞれの期首金額に△30及び20を記載します。

問 5 過去の誤謬の訂正があった場合（税務上は是正を要しないとき）

問 当社の内部監査において、前期に土地に係る減損損失 500 が計上漏れとなっていることが判明しました。この減損損失計上漏れは、会計上の誤謬に該当すると判断し、当期首の利益剰余金を 500 減額する修正再表示を行うこととしました。

一方、この減損損失は税務上、損金の額には算入されませんが、特段の税務処理は必要となりますか。

答

土地に係る過年度の減損損失の計上漏れのように、会計上は誤り（過年度の利益が過大に表示されているもの）であるものの、税務上はその土地を売却等するまでは損金算入が認められないため課税所得の是正を要しないものについては、会計上の修正再表示が行われたとしても、過年度及び当期の課税所得の計算には影響がありません。

ただし、修正再表示を行った結果、利益剰余金の前期末残高と当期首残高が不一致となることから、これに対応して別表五（一）での調整が必要となります。

具体的な申告書の記載方法等については、次ページ以降を参照してください。

<会計処理>

【前期】

○当初（確定決算）

B / S		P / L	
土 地	資 本 金	原 価	売 上
2,000	100	8,000	10,000
そ の 他	利 益 剰 余 金	Ⓐ 当 期 利 益 金	
100	2,000	2,000	

○正当（減損損失を計上したと仮定した場合）

B / S		P / L	
土 地	資 本 金	原 価	売 上
1,500	100	8,000	10,000
そ の 他	利 益 剰 余 金 ㉓	減 損 損 失	
100	1,500	500	
		当 期 利 益 金	
		1,500	

【当期】

B / S		P / L	
土 地	資 本 金	原 価	売 上
1,500	100	9,500	12,000
そ の 他	利 益 剰 余 金	Ⓑ 当 期 利 益 金	
2,600	4,000	2,500	
	(㉓ + Ⓑ)		

株主資本等変動計算書（抜粋）

株主資本	100
利益剰余金	
当期首残高	2,000
過去の誤謬の訂正による	
累積的影響額	△ 500
遡及処理後当期首残高	1,500 ㉓
当期変動額	
当期純利益	2,500 ㉔
当期変動額計	2,500
当期末残高	4,000

< 税務処理 >

【前期】

○確定申告

別表四

区分		総額	留保分	社外流出分
当期利益又は当期欠損の額		㉠ 2,000	2,000	
加算				
減算				
所得金額又は欠損金額		2,000	2,000	

別表五（一）

区分	期首金額	当期減	当期増	期末金額
繰越損益金			2,000	2,000
差引合計額			2,000	2,000

【当期】

○確定申告

別表四

区分		総額	留保分	社外流出分
当期利益又は当期欠損の額		㉡ 2,500	2,500	
加算				
減算				
所得金額又は欠損金額		2,500	2,500	

別表五（一）

区分	期首金額	当期減	当期増	期末金額
土地（過年度遡及）	500			500
繰越損益金	㉢ 1,500	1,500	4,000	4,000
差引合計額	2,000	1,500	4,000	4,500

過年度遡及による影響額500(土地)と当期の期首繰越損益金1,500との合計額2,000は、前期の期末繰越損益金2,000と一致する。

【記載に当たっての留意点】

当期の別表五（一）の「繰越損益金」の期首金額には、修正再表示後の利益剰余金（前期末よりも500少ない金額）を記載します。

また、「区分」の空欄に「土地（過年度遡及）」等の勘定科目を付して、期首金額に500を記載します。

問6 減価償却資産に係る過去の誤謬の訂正があった場合の当期以後の処理

問 当社の内部監査において、前期に建物に係る減損損失（税務上は損金不算入）450が計上漏れとなっていることが判明しました。この減損損失計上漏れは、会計上の誤謬に該当すると判断し、当期首の利益剰余金を450減額する修正再表示を行うこととしました。

この場合において、本件建物について当期以後の償却費の計算を行うときに、修正再表示の対象となった450は、法人税法第31条第1項の「償却費として損金経理をした金額」に含まれるものと解してよいですか。

答

お尋ねのケースについて、過年度遡及会計基準の導入前においては、誤謬が判明した当期において、会計上、減損損失計上漏れ450について、前期損益修正損に計上するという処理が行われるのが一般的でした。そして、税務上は、法人が計上した減損損失の金額のうち損金算入されない金額は「償却費として損金経理をした金額」に含まれることとされていることから（法人税基本通達7-5-1(5)(注)）、その450について別表四で加算（留保）し、別表五（一）の当期増に減価償却超過額として記載するといった申告調整が行われていました。

お尋ねは、過年度遡及会計基準による修正再表示の結果のみを見ると、減損損失計上漏れ450が当期首の建物の帳簿価額から直接減額されて表示されることから、その減損損失計上漏れ450は法人税法第31条第1項の「当該事業年度においてその償却費として損金経理をした金額」には含まれないのではないかというものです（仮に含まれないと解した場合には、当期以後の各事業年度において、建物の減損損失の否認額450を対象とした減価償却は、税務上は認められないこととなります。）。

この点、過年度遡及会計基準における「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」（過年度遡及会計基準4.(11)）とされ、また会社計算規則上、「修正再表示」に相当する概念として設けられた「誤謬の訂正」とは、「当該事業年度より前の事業年度に係る計算書類又は連結計算書類における誤りを訂正したと仮定して計算書類又は連結計算書類を作成すること」とされています（会社計算規則2③六十四）。

お尋ねのケースの修正再表示の処理では、当期首において、前期末の資産、負債及び純資産残高に対し、次の①及び②の修正の結果を反映させ、遡及処理後の当期首の資産、負債及び純資産残高を算出することになります。

① 前期末における減損損失の計上漏れ（建物の過大計上）の修正

減損損失 450 / 建物 450

② ①の修正に伴う当期首の利益剰余金の修正

利益剰余金 450 / 減損損失 450

このように修正再表示は、上記の①及び②の修正結果を表示するものであること、言い換えれば、損金経理をしたのと同じの結果を表示するものです。したがって、お尋ねの修正再表示の処理は、当期首において損金経理をしたものと同一視し得るものですから、減損損失の否認額450は、「償却費として損金経理をした金額」に含まれるものとして差し支えありません。

具体的な申告書の記載方法等については、次ページ以降を参照してください。

<会計処理>

【前期】

○当初（確定決算）

B / S		P / L	
建 物	資 本 金	原 価	売 上
2,000	100	7,800	10,000
建物償却累計額	利 益 剰 余 金	減 価 償 却 費	
△200	2,000	200	
そ の 他		Ⓐ 当 期 利 益 金	
300		2,000	

会計上の減価償却費及び減損損失は、このページ右下に記載の「前提事実」の下、計上されたものとして計算しています。

○正当（減損損失を計上したと仮定した場合）

B / S		P / L	
建 物	資 本 金	原 価	売 上
1,550	100	7,800	10,000
建物償却累計額	利 益 剰 余 金 ㉔	減 価 償 却 費	
△200	1,550	200	
そ の 他		減 損 損 失	
300		450	
		当 期 利 益 金	
		1,550	

【当期】

B / S		P / L	
建 物	資 本 金	原 価	売 上
1,550	100	9,400	12,000
建物償却累計額	利 益 剰 余 金	減 価 償 却 費	
△350	4,000	150	
そ の 他	(㉔ + ㉕)	㉕ 当 期 利 益 金	
2,900		2,450	

株主資本等変動計算書（抜粋）

株主資本	100
利益剰余金	
当期首残高	2,000
過去の誤謬の訂正による	
累積的影響額	△450
遡及処理後当期首残高	1,550 ㉔
当期変動額	
当期純利益	2,450 ㉕
当期変動額計	2,450
当期末残高	4,000

【前提事実】

建物の償却方法として定額法を採用しており、この建物の償却率は0.1（耐用年数10年）とします。

また、会計上、この減損損失は、前期末（前期の減価償却費計上後）に計上すべきであったものとし、当期以後の減価償却費は、当期首の会計上の帳簿価額1,350（取得価額2,000から前期までの償却累計額200及び前期に計上すべき減損損失額450の合計額650を控除した金額）を定額法により残存耐用年数（9年）に均等に配分するため、每期150ずつ計上するものとしてします。

< 税務処理 >

【前期】

○確定申告

別表四

区分		総額	留保分	社外流出分
当期利益又は当期欠損の額		㉠ 2,000	2,000	
加算				
減算				
所得金額又は欠損金額		2,000	2,000	

別表五（一）

区分	期首金額	当期減	当期増	期末金額
繰越損益金			2,000	2,000
差引合計額			2,000	2,000

【当期】

○確定申告

別表四

区分		総額	留保分	社外流出分
当期利益又は当期欠損の額		㉡ 2,450	2,450	
加算				
減算	減価償却超過額の当期認容額	50	50	
所得金額又は欠損金額		2,400	2,400	

別表五（一）

区分	期首金額	当期減	当期増	期末金額
建物償却超過額（過年度遡及）	450	50		400
繰越損益金	㉢ 1,550	1,550	4,000	4,000
差引合計額	2,000	1,600	4,000	4,400

(注) 税務上の償却限度額：2,000×0.1=200
 会計上の償却計上額：1,350× $\frac{1}{9}$ =150
 税務上の償却認容額：200-150=50

過年度遡及による影響額450(建物償却超過額)と当期の期首繰越損益金1,550との合計額2,000は、前期の期末繰越損益金2,000と一致する。

【記載に当たっての留意点】

当期の別表五（一）の「繰越損益金」の期首金額には、修正再表示後の利益剰余金（前期末よりも450少ない金額）を記載します。

また、「区分」の空欄に「建物償却超過額（過年度遡及）」等の勘定科目を付して、期首金額に450を記載します。

問7 過去の誤謬の訂正があった場合（税務上も是正を要するとき）

問 当期中に行われた税務調査において、前期に計上すべき売上500が計上漏れとなっていることが判明しました。なお、入金があった現金500は、会計帳簿に記載しておらず、別途会社で保管していました。

この売上の計上漏れは、会計上の誤謬に該当することから、当期首の利益剰余金を500増額する修正再表示を行います。

この場合の税務処理はどのようになりますか。

答

過年度の売上の計上漏れ、費用の過大計上などのように、会計上は誤り（過年度の利益が過少に表示されているもの）であり、税務上も課税所得金額を是正（増額）すべきものについては、会計上の修正再表示を行うとともに、税務上も修正申告を行って、過年度の課税所得計算を是正することになります。

具体的な申告書の記載方法等については、次ページ以降を参照してください。

(1) 前期分の処理

<会計処理>

○当初（確定決算）

B / S		P / L	
売掛金	資本金	原価	売上
2,100	100	8,000	10,000
	利益剰余金	Ⓐ 当期利益金	
	2,000	2,000	

○正当（売上を計上したと仮定した場合）

B / S		P / L	
売掛金	資本金	原価	売上
2,100	100	8,000	10,500
現金	利益剰余金 ㉑	当期利益金	
500	2,500	2,500	

<税務処理>

○確定申告

別表四

区分	総額	留保分	社外流出分
当期利益又は当期欠損の額	Ⓐ 2,000	2,000	
加算			
減算			
所得金額又は欠損金額	2,000	2,000	

別表五（一）

区分	期首金額	当期減	当期増	期末金額
繰越損益金			2,000	2,000
差引合計額			2,000	2,000

○修正申告

別表四

区分	総額	留保分	社外流出分
当期利益又は当期欠損の額	Ⓐ 2,000	2,000	
加算 売上計上漏れ（現金）	500	500	
減算			
所得金額又は欠損金額	2,500	2,500	

別表五（一）

区分	期首金額	当期減	当期増	期末金額
現金（売上計上漏れ）			500	500
繰越損益金			2,000	2,000
差引合計額			2,500	2,500

(2) 当期分の処理

<会計処理>

B / S		P / L	
売掛金	資本金	原価	売上
3,000	100	10,500	12,000
その他	利益剰余金	ⓑ 当期利益金	
1,100	4,000	1,500	
	(ⓒ + ⓑ)		

株主資本等変動計算書（抜粋）

株主資本	100
利益剰余金	
当期首残高	2,000
過去の誤謬の訂正による	
累積的影響額	500
遡及処理後当期首残高	2,500 ⓒ
当期変動額	
当期純利益	1,500 ⓑ
当期変動額計	1,500
当期末残高	4,000

当期の期首繰越損益金2,500は、前期の修正申告により計上された現金500と前期の期末繰越損益金2,000との合計額2,500と一致する。

<税務処理>

○確定申告

別表四

区分	総額	留保分	社外流出分
当期利益又は当期欠損の額	ⓑ 1,500	1,500	
加算			
減算			
所得金額又は欠損金額	1,500	1,500	

別表五（一）

区分	期首金額	当期減	当期増	期末金額
繰越損益金	ⓒ 2,500	2,500	4,000	4,000
差引合計額	2,500	2,500	4,000	4,000

[記載に当たっての留意点]

前期の誤謬を修正再表示することにより、会計上、当期首に現金と利益剰余金をそれぞれ500増額する処理が行われ、その時点で税務との差異が解消されます。

したがって、前期の別表五（一）の現金（売上計上漏れ）の期末金額500は当期の別表五（一）の期首金額には転記せず、当期の繰越損益金の期首金額には、修正再表示後の2,500（前期末の利益剰余金2,000＋累積的影響額500）を記載します。

問 8 仮装経理があった場合の修正経理

問 当社は、前期に仮装経理（いわゆる粉飾決算）をしたところに基づき過大申告を行っていましたが、これを是正するため、当期において法人税法第129条の「修正の経理」を行った上で、所定の手続により法人税額の還付又は控除を受けたいと考えています。

ところで、当社が前期に行った仮装経理は会計上の誤謬に該当すると考えますので、その是正に当たっては修正再表示による処理を行うこととなります。

この修正再表示による是正を行った場合でも、法人税法第129条の「修正の経理」と認められるのでしょうか。

答

お尋ねのような修正再表示による処理は、法人税法第129条の「修正の経理」として認められます。

【解説】

- 1 法人税法第129条の「修正の経理」については、過年度遡及会計基準の導入前において、仮装経理をした法人がその仮装経理をした事業年度後の事業年度の確定決算において「前期損益修正損」等として経理することにより修正の事実を明らかにすることと一般に取り扱われてきました。

この過年度遡及会計基準導入前の取扱いは、過年度の仮装経理を修正した事実を明確に表示することを義務付けることにより、粉飾を防止し、真実の経理の公開を確保しようという趣旨によるものです（大阪地裁平成元年6月29日判決参照）。

過年度遡及会計基準導入後には、過去の誤謬の訂正は、原則として修正再表示により行われ、会社法上の計算書類において、過年度の累積的影響額を当期首の資産、負債及び純資産の額に反映するとともに、誤謬の内容等を注記することとされました。

（注）重要性の判断に基づき、修正再表示しない場合には、損益計算書上、その性質により、営業損益又は営業外損益として計上することが一般的とされています（過年度遡及会計基準65.）ので、これによる場合には従来どおりの「修正の経理」が行われることとなります。

- 2 この修正再表示による処理は、当期首において過年度の収益の過大計上や費用の過少計上（資産の過大計上や負債の過少計上）の修正及びこれに伴う当期首の利益剰余金の修正の結果を表示するものであり（次ページ以降の設例参照）、「前期損益修正損」等により経理した結果と同一の結果を表示するものです。したがって、お尋ねの修正再表示による処理は、当期首において「前期損益修正損」等による経理をしたものと同一視し得るものですから、法人税法第129条の「修正の経理」として取り扱って差し支えありません。

具体的な申告書の記載方法等については、次ページ以降の設例を参照してください。

【設例】

- (1) 当社は、前期において、確定決算に基づく当期純利益を2,000として確定申告を行った。
 (2) 当期において、前期の当期純利益には、売上（売掛金）300、棚卸資産200の粉飾計上による利益500が含まれていたことが判明したため、会計上の修正再表示により利益剰余金の当期首残高の是正を行い、当期分の確定申告を行った。

（修正内容）① 前期の売上過大計上（売掛金過大計上）の修正

売上 300 / 売掛金 300

② 前期の原価過少計上（棚卸資産過大計上）の修正

原価 200 / 棚卸資産 200

③ ①及び②の修正に伴う当期首の利益剰余金の修正

利益剰余金 500 / 売上 300
 / 原価 200

- (3) 所轄税務署長は、(2)の修正再表示が前期の仮装経理についての修正であることを確認した上で、前期の更正を行う。

（注）上記の確認は、法人税の確定申告書に添付することとされている「過年度事項の修正の内容を記載した書類」等で行う（問9参照）。

【設例の場合の会計処理及び税務処理】

- (1) 前期の確定申告（設例の(1)の段階）

<会計処理>

【前期】

○当初（確定決算）

B / S		P / L	
売掛金	資本金	原価	売上
1,000	100	8,000	10,000
棚卸資産	利益剰余金	Ⓐ 当期利益金	
500	2,000	2,000	
その他			
600			

<税務処理>

【前期】

○確定申告

別表四

区分	総額	留保分	社外流出分
当期利益又は当期欠損の額	Ⓐ 2,000	2,000	
加算			
減算			
所得金額又は欠損金額	2,000	2,000	

別表五（一）

区分	期首金額	当期減	当期増	期末金額
繰越損益金			2,000	2,000
差引合計額			2,000	2,000

(2) 当期の確定申告（設例の(2)の段階）

<会計処理>

【前期】

○正当（売上及び棚卸資産の粉飾計上を行わなかったと仮定した場合）

B / S		P / L	
売掛金	資本金	原価	売上
700	100	8,200	9,700
棚卸資産	利益剰余金 ㉟	当期利益金	
300	1,500	1,500	
その他			
600			

【当期】

B / S		P / L	
売掛金	資本金	原価	売上
600	100	6,200	6,500
棚卸資産	利益剰余金	㉞当期利益金	
200	1,800	300	
その他	(㉟ + ㉞)		
1,100			

株主資本等変動計算書（抜粋）

株主資本	100
利益剰余金	
当期首残高	2,000
過去の誤謬の訂正による	
累積的影響額	<u>△500</u>
遡及処理後当期首残高	1,500 ㉟
当期変動額	
当期純利益	<u>300</u> ㉞
当期変動額計	<u>300</u>
当期末残高	<u>1,800</u>

< 税務処理 >

【当期】

○確定申告

別表四

区分	総額	留保分	社外流出分
当期利益又は当期欠損の額	㉞ 300	300	
加算			
減算			
所得金額又は欠損金額	300	300	

別表五（一）

区分	期首金額	当期減	当期増	期末金額
売掛金（過年度遡及）	300			300
棚卸資産（過年度遡及）	200			200
繰越損益金	㉟ 1,500	1,500	1,800	1,800
差引合計額	2,000	1,500	1,800	2,300

過年度遡及による影響額500(300(売掛金)+200(棚卸資産))と当期の期首繰越損益金1,500との合計額2,000は、前期の期末繰越損益金2,000と一致する。

(3) 前期の更正（設例の(3)の段階）

< 税務処理 >

【前期】

○更正

別表四

区分	総額	留保分	社外流出分
当期利益又は当期欠損の額	㉠ 2,000	2,000	
加算			
減算	売上過大計上（売掛金）	300	300
	原価過少計上（棚卸資産）	200	200
所得金額又は欠損金額	1,500	1,500	

別表五（一）

区分	期首金額	当期減	当期増	期末金額
売掛金（売上過大計上）			△300	△300
棚卸資産（原価過少計上）			△200	△200
繰越損益金			2,000	2,000
差引合計額			1,500	1,500

(4) 前期の更正後（設例の(3)の後の段階）

< 税務処理 >

【当期】

○前期の更正反映後

別表四

区分	総額	留保分	社外流出分
当期利益又は当期欠損の額	㉔ 300	300	
加算			
減算			
所得金額又は欠損金額	300	300	

別表五（一）

区分	期首金額	当期減	当期増	期末金額
繰越損益金	㉕ 1,500	1,500	1,800	1,800
差引合計額	1,500	1,500	1,800	1,800

当期の期首繰越損益金1,500は、前期の更正により計上された△500(△300(売掛金)＋△200(棚卸資産))と前期の期末繰越損益金2,000との合計額1,500と一致する。

[記載に当たっての留意点]

前期の誤謬を修正再表示することにより、会計上、当期首に売掛金を300、棚卸資産を200、利益剰余金を500減額する経理が行われ、その時点で税務との差異が解消されます。

したがって、前期の別表五（一）の売掛金（売上過大計上）の期末金額△300及び棚卸資産（原価過少計上）の期末金額△200は当期の別表五（一）の期首金額には転記せず、当期の繰越損益金の期首金額には、修正再表示後の1,500（前期末の利益剰余金2,000＋累積的影響額△500）を記載します。

問9 過年度事項の修正の内容を記載した書類

問 当社は、当期から売上の計上基準を出荷基準から検収基準に変更し、過年度遡及会計基準を適用して遡及処理をした上で、当期の確定申告書を提出する予定です。

このような場合、当期の確定申告書には、「過年度事項の修正の内容を記載した書類」を添付する必要があると聞きましたが、この書類とは、どのようなものをいうのですか。

答

過年度遡及会計基準に基づく遡及適用（会計方針の変更の場合）や修正再表示（過去の誤謬の訂正の場合）が行われた場合には、利益剰余金の前期末残高と当期首残高が不一致となるほか、これに伴って過年度又は当期における税務処理が必要となるケースが生じます。

そこで、これらの処理の適否が確認できるよう、当期前の貸借対照表、損益計算書又は株主資本等変動計算書等（以下「計算書類」といいます。）に表示すべき事項（以下「過年度事項」といいます。）の修正の内容が当期の計算書類に記載されていない場合には、「過年度事項の修正の内容を記載した書類」を確定申告書に添付することとされています（法74③、法規35二）。

この「過年度事項の修正の内容を記載した書類」とは、次の記載例のとおり、会計方針の変更や過去の誤謬の内容、理由・原因、生じた事業年度、遡及処理の前後で影響を受ける勘定科目・金額などを任意の様式に記載したものをいい、その書類を遡及適用や修正再表示が行われた当期の確定申告書に添付することになります。

なお、会社計算規則に定める注記表にこれらの事項が表示されている場合には、改めて「過年度事項の修正の内容を記載した書類」を作成する必要はなく、その注記表を確定申告書に添付することで足りります。

（注） 会社計算規則上は、注記表を作成することが原則とされていますが、企業会計の慣行上、注記表を作成する代わりに、計算書類の脚注に注記事項を表示する方法も行われているところです。この脚注に過年度事項の修正の内容が記載されている場合には、税務上も改めて書類を作成し、確定申告書に添付する必要はありません。

【記載例】

（売上の計上基準を出荷基準から検収基準に変更した場合）（問3参照）

当社は、従来、出荷基準により売上が計上してきたが、取扱商品の変更に対応してより適切な収益計上を行うため、当期から検収基準に変更した。

この会計方針の変更は遡及適用されるため、前期の貸借対照表は、売掛金が30減少し、棚卸資産が20増加することにより、利益剰余金が10減少する。また、前期の損益計算書は、売上が30、売上原価が20減少することにより、当期利益金が10減少する。

この結果、当期の株主資本等変動計算書の期首利益剰余金を10減額している。

（売上及び棚卸資産を仮装経理していた場合）（問8参照）

当社は、前期に仮装経理により売上及び棚卸資産を過大に計上していた。

この過去の誤謬は修正再表示により訂正されるため、前期の貸借対照表は、売掛金が300、棚卸資産が200減少することにより、利益剰余金が500減少する。また、前期の損益計算書は、売上が300減少し、売上原価が200増加することにより、当期利益金が500減少する。

この結果、当期の株主資本等変動計算書の期首利益剰余金を500減額している。

【参考条文】

○法人税法施行規則（昭和40年大蔵省令第12号）（抄）

（確定申告書の添付書類）

第35条 法第74条第3項（確定申告書の添付書類）に規定する財務省令で定める書類は、次の各号に掲げるもの（当該各号に掲げるものが電磁的記録で作成され、又は当該各号に掲げるものの作成に代えて当該各号に掲げるものに記載すべき情報を記録した電磁的記録の作成がされている場合には、これらの電磁的記録に記録された情報の内容を記載した書類）とする。

- 一 当該事業年度の貸借対照表及び損益計算書
- 二 当該事業年度の株主資本等変動計算書若しくは社員資本等変動計算書又は損益金の処分表（これらの書類又は前号に掲げる書類に次に掲げる事項の記載がない場合には、その記載をした書類を含む。）
 - イ 省 略
 - ロ 過年度事項（当該事業年度前の事業年度又は連結事業年度の貸借対照表、損益計算書又は株主資本等変動計算書若しくは社員資本等変動計算書若しくは損益金の処分表に表示すべき事項をいう。）の修正の内容
- 三～六 省 略

○会社法（平成17年法律第86号）（抄）

（計算書類等の作成及び保存）

第435条 省 略

2 株式会社は、法務省令で定めるところにより、各事業年度に係る計算書類（貸借対照表、損益計算書その他株式会社の財産及び損益の状況を示すために必要かつ適当なものとして法務省令で定めるものをいう。以下この章において同じ。）及び事業報告並びにこれらの附属明細書を作成しなければならない。

3・4 省 略

○会社計算規則（平成18年法務省令第13号）（抄）

（各事業年度に係る計算書類）

第59条 法第435条第2項に規定する法務省令で定めるものは、この編の規定に従い作成される株主資本等変動計算書及び個別注記表とする。

2・3 省 略

（通則）

第97条 注記表（個別注記表及び連結注記表をいう。以下この編において同じ。）については、この章の定めるところによる。

（注記表の区分）

第98条 注記表は、次に掲げる項目に区分して表示しなければならない。

- 一・二 省 略
 - 三 会計方針の変更に関する注記
 - 四・五 省 略
 - 六 誤謬の訂正に関する注記
 - 七～十九 省 略
- 2 省 略

(会計方針の変更に関する注記)

第102条の2 会計方針の変更に関する注記は、一般に公正妥当と認められる会計方針を他の一般に公正妥当と認められる会計方針に変更した場合における次に掲げる事項（重要性の乏しいものを除く。）とする。ただし、会計監査人設置会社以外の株式会社及び持分会社にあっては、第四号ロ及びハに掲げる事項を省略することができる。

- 一 当該会計方針の変更の内容
- 二 当該会計方針の変更の理由
- 三 遡及適用をした場合には、当該事業年度の期首における純資産額に対する影響額
- 四 当該事業年度より前の事業年度の全部又は一部について遡及適用をしなかった場合には、次に掲げる事項（当該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ときは、ロに掲げる事項を除く。）
 - イ 計算書類又は連結計算書類の主な項目に対する影響額
 - ロ 当該事業年度より前の事業年度の全部又は一部について遡及適用をしなかった理由並びに当該会計方針の変更の適用方法及び適用開始時期
 - ハ 当該会計方針の変更が当該事業年度の翌事業年度以降の財産又は損益に影響を及ぼす可能性がある場合であって、当該影響に関する事項を注記することが適切であるときは、当該事項

2 省 略

(誤謬の訂正に関する注記)

第102条の5 誤謬の訂正に関する注記は、誤謬の訂正をした場合における次に掲げる事項（重要性の乏しいものを除く。）とする。

- 一 当該誤謬の内容
- 二 当該事業年度の期首における純資産額に対する影響額