

【研究ノート】

過年度損益修正に係る制度会計上の諸問題

Some Problems of Prior Period Adjustments in Financial Accounting System

濱 本 明

HAMAMOTO Akira

<目次>

I 序

II 過年度損益修正に関する制度の概要

1. 会計基準における過年度損益修正の会計処理
2. 金融商品取引法における過年度損益修正の会計処理
3. 会社法における過年度損益修正の会計処理
4. 法人税法における過年度損益修正の取扱い

III 過年度損益修正に関する制度会計上の問題

1. 過年度遡及処理方式への偏向問題
2. 「中小企業の会計に関する指針」における問題

IV 結

I 序

過年度損益修正項目、すなわち過去の事業年度の損益に含まれていた計算の誤りあるいは不適切な判断を当事業年度において発見した場合における修正すべき項目の会計処理については、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」が公表されて以来、過去の誤謬として当該過去の財務諸表を修正再表示し、財務諸表の表示期間のうち最も古い期間における期首の財務数値に反映させる処理が定着している。また、これにより損益計算書における特別損益項目は、臨時損益のみが計算表示されるという考え方も今日では定着している。

これに対して、「会社計算規則」、「中小企業の会計に関する指針」においては、従来から「企業会計原則」によって行われてきた特別損益項目としての前期損益修正損益による会計処理が規定されている。

そこで、本稿ではこれら新旧の会計処理方法が併存している制度会計における規定の関係について企業会計法の観点から明らかにするとともに、そこから派生する諸問題についても明らかにすることを狙いとする。

Ⅱ 過年度損益修正に関する制度会計の概要

1. 会計基準における過年度損益修正の会計処理

(1) 「企業会計原則」における過年度損益修正の会計処理

まず、企業会計審議会によって昭和49年8月30日に改正された「企業会計原則」では、第二損益計算書原則六において、以下のように過年度損益修正項目を前期損益修正益又は前期損益修正損（以下、前期修正損益とする。）とし、特別損益として計算表示する旨が規定されている。

特別損益は、前期損益修正益、固定資産売却益等の特別利益と前期損益修正損、固定資産売却損、災害による損失等の特別損失とに区分して表示する。（注12）

また、上記規定に関連して、企業会計原則注解・注12において、以下に掲げる修正額、訂正額が前期損益修正の具体例として示されている。

[注12] 特別損益項目について

特別損益に属する項目としては、次のようなものがある。

(1) 臨時損益

- イ 固定資産売却損益
- ロ 転売以外の目的で取得した有価証券の売却損益
- ハ 災害による損失

(2) 前期損益修正

- イ 過年度における引当金の過不足修正額
- ロ 過年度における減価償却の過不足修正額
- ハ 過年度におけるたな卸資産評価の訂正額

なお、特別損益に属する項目であっても、金額の僅少なもの又は每期経常的に発生するものは、経常損益計算に含めることができる。

以上のように「企業会計原則」において、過年度損益修正項目を特別損益項目として計算表示させるのは、第一に、従来は過年度損益修正項目が期間損益計算の対象外であった利益剰余金計算書の計算項目であったものを、会計監査人制度の新設に伴い監査制度の実質一元化を図るため、昭和49年改正において計算書類規則（昭和38年3月30日法務省令第31号）における特別損益の部¹と同様の形式を損益計算書に取り入れたからである²。

そして第二に、前期損益修正損益が、前期から繰り越された利益剰余金の過不足を修正するものであり、営業損益計算又は経常損益計算の枠外で費用収益の期間的対応の事後的調整計算の役割を有するからである³。

(2)「会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」における過年度修正の会計処理
平成21年12月4日に企業会計基準委員会から公表された企業会計基準第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、24号基準とする。)においては、第4項(8)において以下のように誤謬を定義している。そして、過年度損益修正は、この誤謬に含まれる(24号基準第63項参照)。

(8)「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。

- 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

かかる誤謬の会計処理は、24号基準第21項において、次のように修正再表示することが規定されている。

過去の誤謬に関する取扱い

21.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。

以上のように過年度遡及処理方式に基づいて誤謬を修正再表示する考え方を導入したのは、財務情報の期間比較可能性の確保、国際的な会計基準とのコンバージェンス等の観点からのものである(24号基準第6項)。

2. 金融商品取引法における過年度損益修正の会計処理

金融商品取引法においては、この規則に定めのない事項については、一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に従うものとされ(財務諸表等規則第1条第1項)。ここで、企業会計審議会により公表された企業会計の基準、企業会計基準委員会から公表された企業会計の基準のうち金融庁長官が定めるものは、一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に該当する(財務諸表等規則第1条第2項、同条第3項)。

そこで、過年度損益修正について一般に公正妥当と認められる企業会計の基準として適用されるのは、「企業会計原則」か、それとも24号基準かが問題となる。これについては、24号基準が一般に公正妥当と認められる企業会計の基準と位置付けられると解される。

なぜならば、まず、平成22年財務諸表等規則改正において、以下のように修正再表示の定義規定(財務諸表等規則第8条第53項)が新設されているからである。

53 この規則において「修正再表示」とは、前事業年度以前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。

また、以下に示す修正再表示に関する注記（財務諸表等規則第8条の3の7）についても新設されているからである。

修正再表示を行った場合には、次に掲げる事項を注記しなければならない。ただし、重要性の乏しいものについては、注記を省略することができる。

- 一 誤謬の内容
- 二 財務諸表の主な科目に対する前事業年度における影響額
- 三 前事業年度に係る一株当たり情報に対する影響額
- 四 前事業年度の期首における純資産額に対する累積的影響額

さらに、上記新設に伴い前期損益修正益が特別利益から削除され（財務諸表等規則第95条の2参照）、前期損益修正損が特別損失から削除されていることも24号基準が適用されていることの根拠である（財務諸表等規則第95条の3参照）。

3. 会社法における過年度損益修正の会計処理

(1) 当期一括処理方式と過年度遡及処理方式

会社法において過年度損益修正の会計処理については、従来は、過年度の累積的影響額を当期の損益計算書に過年度損益修正項目として一括して計算表示する「当期一括処理方式」と、過年度の財務数値から修正を行い、その累積的影響額を当期首の財務数値に反映する「過年度遡及処理方式」のいずれの方式によることも許容されると解されてきた⁴。

これらの方式を会計基準に当てはめると、「企業会計原則」による会計処理が当期一括処理方式に該当し（企業会計原則注解・注12）、24号基準による修正再表示が次のように過年度遡及処理方式⁵に該当すると解される（24号基準第21項）。

そこで、会社法においても金融商品取引法と同様に、「企業会計原則」における当期一括処理方式から24号基準における過年度遡及処理方式に移行したのか、それとも従来通り両方式の選択適用が許容されるかが問題となる。

(2) 企業会計の基準と企業会計の慣行

会社法において、株式会社の会計は、一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行に従うものとされ（会社法第431条）、また、会社計算規則においては、同省令の用語の解釈及び規定の適用に関しては、一般に公正妥当と認められる企業会計の基準その他の企業会計の慣行をしん酌しなければならないと規定されている（会社計算規則第3条）。

ここで、一般に公正妥当と認められる「企業会計の基準」とは、企業会計において採用されるべき会計処理方法を成文化したものであり、企業会計審議会から公表された企業会

計の基準、企業会計基準委員会によって開発された企業会計基準及び企業会計基準適用指針はその例である⁶。

また、一般に公正妥当と認められる「企業会計の慣行」とは、成文化されている必要はないが会計処理方法が反復的に採用されているか、採用される見込みであるものをいう⁷。たとえば、平成17年8月3日に日本税理士会連合会、日本公認会計士協会、日本商工会議所及び企業会計基準委員会が公表した「中小企業の会計に関する指針」が、一定の株式会社にとって該当することになる⁸。

よって、過年度損益修正項目について成文化された一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行とは、主に「企業会計原則」、24号基準及び「中小企業の会計に関する指針」ということになる。

(3) 金融商品取引法適用会社における会社法上の会計処理

平成10年6月16日に大蔵省及び法務省から公表された「商法と企業会計の調整に関する研究会報告書」においては、金融商品の時価評価や税効果会計の適用を示しながら、金融商品取引法適用会社については、企業会計基準委員会による会計基準の適用が強制されると解することが適当とされている。

そのため、過年度損益修正について金融商品取引法適用会社は、24号基準を適用して専ら過年度遡及処理方式によることになる。但し、会社法上は確定手続という制度的制約があるので、遡及処理の影響は当期の計算書類の期首残高のみに反映されることになる。そして、このことは計算書類の前期末残高と当期首残高が乖離する新たな会計慣行が成立したと解される⁹。

さらに、これに関連して、過年度損益修正項目について計算書類を遡及処理する場合における確定済みの過年度の計算書類との関係が問題となる。これについてチッソ事件最高裁判決（最判昭和58年6月7日民集37巻5号517頁）では、株主総会における計算書類の承認決議が取り消されたときは、計算書類は未確定となり、これを前提とする次期以降の計算書類を不確定なものになるとしている。

また、会計監査人設置会社においては、会計監査人の監査報告に無限定適正意見が含まれ、監査役等の監査報告に会計監査の方法について不相当とする意見が無いこと、取締役会設置会社であることなど会社計算規則135条の要件を満たす場合、計算書類の承認決議は不要で定時株主総会への報告で足りるとされている（会社法第439条、会社法施行規則116条5項）。この場合において、過年度の取締役会において承認された計算書類に誤謬が重要である場合や、当該誤謬が原因で本来であれば承認特則を適用することが出来なかった場合には計算書類は未確定となり、これを前提とする次期以降の計算書類も不確定なものになると解される¹⁰。

しかし、過年度の計算書類が未確定であっても、当期の計算書類の期首残高に過年度の誤謬の累積的影響額を反映させることによって、当期の計算書類を確定させることはできると解される¹¹。

(4) 会社計算規則における過年度修正の会計処理

会社計算規則第88条においては、以下に示すように特別損益に属する利益の区分として前期損益修正益、特別損失に属する損失の区分として前期損益修正損が例示されている。

- 2 特別利益に属する利益は、固定資産売却益、前期損益修正益、負ののれん発生益その他の項目の区分に従い、細分しなければならない。
- 3 特別損失に属する損失は、固定資産売却損、減損損失、災害による損失、前期損益修正損その他の項目の区分に従い、細分しなければならない。

「商法と企業会計の調整に関する研究会報告書」の反対解釈により、金融商品取引法適用会社のように24号基準が適用される場合を除いては、必ずしも24号基準による過年度遡及処理方式を適用する必要はなく、「企業会計原則」による当期一括処理方式を適用することもできる。そして、会社計算規則第88条は、当期一括処理方式によることも可能であることの確認規定と考えられる。

また、金融商品取引法適用会社について24号基準を適用することの根拠規定として会社計算規則第2条第3項第64号において、以下のように誤謬の訂正について定義されている。

誤謬の訂正

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謬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をいう。

さらに、会社計算規則第102条の5において以下に示す誤謬の訂正に関する注記の規定も設けられており、当期一括処理方式だけでなく24号基準による過年度遡及処理方式も摘要されることが確認できる。

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

(5) 「中小企業の会計に関する指針」における過年度修正の会計処理

前述の通り「中小企業の会計に関する指針」は、中小企業が計算書類の作成に当たり拠ることが望ましい会計処理や注記等が示された一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行である。

そして、「中小企業の会計に関する指針」において過年度損益修正についての明文規定はないが、同第88項における損益計算書の例示において、特別利益における前期損益修正益のみが例示されている。これに対して、前期損益修正損については損益計算書に例示されていない。また、同第83項において個別注記表における誤謬の訂正に関する注記について24号基準に基づく会計処理が行われる場合には必要である旨が規定されている。

以上のことから、会社法と同様に当期一括処理方式と過年度遡及処理方式の選択適用が認められていることが確認できる。

4. 法人税法における過年度損益修正の取扱い

法人税法においては、法定申告期限（各事業年度終了の日の翌日から2ヶ月）以内に確定した決算書に基づいて確定申告書を提出する必要があることから（法人税法第74条）、過年度損益修正との関係が問題となる。

これについては、確定申告書を提出した後に、誤謬により申告税額が過少であることなどが判明した場合には、税務署長の更正があるまでの間に修正申告書を提出することができる（国税通則法第19条第1項）。また、申告書を提出した後に、誤謬により申告税額が過大であることなどが判明した場合には、法定申告期限から5年以内に税務署長に対して更正の請求を行うことができ（国税通則法第23条）、更正の決定を受けた者は修正申告書を提出することができる（国税通則法第19条第2項）。

すなわち、誤謬により申告税額が過少であった場合、過大であった場合いずれの場合においても、確定申告書における決算書の財務数値を変更するのではなく、修正申告書における申告調整によって申告税額を修正することになる。

そこで、上記に関連して、前期損益修正益又は前期損益修正損を当事業年度の決算書において計上した場合、これが法人税法第22条第4項に規定する一般に公正妥当と認められる会計処理の基準にしたがって計算された収益又は費用として、当事業年度の益金の額又は損金の額に算入できるかが問題となる。

これについて東京地裁平成25年（行ウ）第676号同25年9月25日民事第3部判決では、前期損益修正事項が生じた場合、本来であれば、過年度遡及処理方式によるのが理想的であるが、これが通常極めて困難であるため、企業会計においては当期一括処理方式によって、修正すべきことが明確になった決算期において前期損益修正益又は前期損益修正損を計上することによりその修正を行うというのが実務慣行となっているとしながら、これを公正処理基準として課税所得の計算上容認すると、課税所得の計算に混乱を生じ、ひいては法人の恣意の介入する余地を生ずることになるので公正処理基準として認めることはできないとしている。

その結果、決算書に計上された前期損益修正益又は前期損益修正損は、その計上された事業年度における確定申告書においては否認され、当該金額については修正申告書において申告税額が修正されることになる。

Ⅲ 過年度損益修正に関する制度会計上の問題

1. 過年度遡及処理方式への偏向問題

以上、過年度損益修正の会計処理について、会社法において金融商品取引法適用会社以外の会社については、「企業会計原則」による当期一括処理方式も適用できることが確認できるが、24号基準の公表以来、あたかも過年度遡及処理方式のみが唯一の会計処理方法であるかのような誤解を与えるような偏向が見られる。

例えば、財務会計に関する定評あるテキストにおいても、24号基準の公表以降においては、過年度損益修正の会計処理について過年度遡及処理方式のみが解説されている¹²。

しかし、制度上は当期一括処理方式も適用可能な方法であり、また前述の東京地裁平成25年（行ウ）第676号同25年9月25日民事第3部判決で示されている通り当期一括処理方式は、過年度遡及処理方式が適用困難である場合における便宜的な方法でもある。

そのため、過年度遡及処理方式に偏向するのではなく当期一括処理方式についても見直されるべきである。そして、このことは、会社計算規則や「中小企業の会計に関する指針」の規定を正確に理解することにも資することになる。

2. 「中小企業の会計に関する指針」における問題

前述の通り、「中小企業の会計に関する指針」88項における損益計算書の例示で、特別利益における前期損益修正益が例示されているのに対して、前期損益修正損については例示されていない。そして、このことは、以下の理由から問題があると考えられる。

当事業年度の決算書に計上された前期損益修正益は、同事業年度の確定申告書において否認され、当事業年度の益金の額には算入されない。すなわち、当期一括処理方式による前期損益修正益の計上は、税負担に影響することなく過去の誤謬による影響額を当事業年度の特別利益として付け替えることを可能とすることになる。

よって、前期損益修正益のみを例示することは、前期損益修正を当期の利益に付け替えるような不健全な目的とした会計処理を可能にすることを連想させるおそれがある。また、会社計算規則第88条において前期損益修正益と前期損益修正損が示されていることとの平仄を合わせるためにも、前期損益修正損も併せて例示すべきである。

IV 結

以上、過年度修正に係る会計処理について、24号基準による過年度遡及処理方式は、金融商品取引法、会社法における金融商品取引法適用会社に専ら適用される方法であり、これら以外の会社については、「企業会計原則」による当期一括処理方式を選択適用することが可能であることを確認した。また、当期一括処理方式によって計上された前期損益修正益又は前期損益修正損は、法人税法第22条第4項に規定する公正処理基準に従って計算された収益又は費用には該当しないことについても過去の判例から明らかになった。

そして、このことから、過年度遡及処理方式への偏向問題や「中小企業の会計に関する指針」における損益計算書で前期損益修正益のみが例示されていることの問題点も明らかになった。

本稿では専ら単体企業を中心に前期損益修正が計算書類に与える影響について検討し、連結計算書類における過年度修正の会計処理等について、過去の連結計算書類に与える影響を含めて検討することは行わなかったが、これについては今後、判例や先行研究を渉猟して明らかにして行きたい。

〔注〕

- 1) 居林（1974）136頁によれば、「商法中改正法律施行法第49条で、貸借対照表及び損益計算書の記載内容が命令で定められるということになっており、剰余金計算書については、その様式内容を定める権限が法務当局に与えられていなかったということもあって、かようなテクニック上の問題から商法上は剰余金計算書というものを設けず、損益計算書の中に特別損益を含めしめることとしたいきさつがある。」とされている。
- 2) 黒澤（1986）110-114頁。

- 3) 黒澤 (1986) 156-159 頁。
- 4) 江頭 (2017) 644 頁。
- 5) 厳密には、24 号基準は過年度の財務数値を修正し、その影響額を表示期間（当期の財務諸表及びこれに併せて過去の財務諸表が表示されている場合の、その表示期間）に係る修正後の各事業年度における財務数値の期首残高に反映する方法である点が若干異なるが、過年度遡及処理方式は 24 号基準における方法に含まれる処理と解される。
- 6) 弥永 (2017) 79-80 頁
- 7) 弥永 (2017) 80-81 頁。
- 8) 郡谷・和久・小松 (2007) 29 頁。
- 9) 小松岳志・澁谷亮・和久友子 (2009) 21 頁。
- 10) 秋坂 (2015) 19-20 頁。
- 11) 小松岳志・澁谷亮・和久友子 (2009) 21 頁。また、弥永 (2008) 68 頁では、当期一括処理方式による場合においても同様の理由から当期の計算書類を確定することはできると解している。
- 12) 桜井久勝 (2014) 318-321 頁、佐藤信彦・河崎照行・齋藤真哉・柴健次・高須教夫・松本敏史編著 (2015) 412-416 頁。

〔参考文献〕

- [1] 秋坂朝則 (2015) 「過年度の計算書類の誤謬と会社法会計」, 『會計』188巻3号, 森山書店
- [2] 居林次雄 (1974) 『新商法による会社経理』税務研究会出版局
- [3] 江頭憲治郎 (2017) 『株式会社法』(第7版) 有斐閣
- [4] 黒澤清 (1986) 『解説企業会計原則』中央経済社
- [5] 郡谷大輔・和久友子・小松岳志 (2007) 『「会社計算規則」逐条解説』税務研究会出版局
- [6] 小松岳志・澁谷亮・和久友子 (2009) 「会社法における過年度事項の修正に関する若干の整理」, 『商事法務』1866号, 商事法務研究会
- [7] 桜井久勝 (2014) 『財務会計講義』中央経済社
- [8] 佐藤信彦・河崎照行・齋藤真哉・柴健次・高須教夫・松本敏史編著 (2015) 『スタンダードテキスト財務会計論1〈第9版〉基本論点編』中央経済社
- [9] 弥永真生 (2008) 「過年度の計算書類・財務諸表に含まれる誤謬等をめぐる若干の法律上の問題」, 『企業会計』Vol.60, No.9, 中央経済社
- [10] 弥永真生 (2017) 『コンメンタール会社計算規則・商法施行規則』(第3版) 商事法務

※ 本稿は平成29年度・平成30年度商学部研究費(共同研究)の研究成果の一部である。