



《会計・税務の知識》 過年度遡及会計基準と税務上の取扱い

平成21年12月に「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）が公表され、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されています。

この過年度遡及会計基準に対応する税制については、平成23年度税制改正において一定の措置を講じることとされていましたが、10月21日に法人が「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（情報）が公表されました。そこで、法人税の税務処理上の取り扱いについてご説明いたします。

1. 会計上の取り扱い

過年度遡及会計基準は、原則として下記のとおりに取り扱うこととなっています。

区分	*遡及処理	取扱い
1. 会計上の変更		
①会計方針の変更	○	遡及適用
②表示方法の変更	○	財務諸表の組替え
③会計上の見積りの変更	×	—
2. 過去の誤謬の訂正	○	修正再表示

*遡及処理：過去の財務諸表を遡及的に処理すること
 なお、遡及適用および修正再表示の場合、過年度の期間の影響額は、会社法上の計算書類の当期の財務諸表の期首の資産、負債及び純資産の額に反映することとされています。

2. 税務上の取り扱い

法人税は「確定した決算」に基づいて申告を行いますので、過年度遡及会計基準により遡及処理が行われた場合でも課税所得の是正が生じない限り、過年度の法人税の課税所得や税額には影響を及ぼしません。ただし、利益剰余金の前期末残高と当期首残高が不一致となるため、当期の申告書での調整が必要になります。

なお、過年度の課税所得の是正が生じた場合には、修正申告又は更正の請求で対応します。

(1) 申告調整の方法

別表5(1)の「繰越損益金」の期首金額に修正後の利益剰余金を記載し、「区分」の空欄に勘定科目（過年度遡及）を付して期首金額に記載します。当期首のこれらの合計額と前期末の繰越損益金の金額は一致します。

(2) 確定申告書への添付書類

遡及適用又は修正再表示が行われた場合には、計算書類に修正の内容等が注記や脚注により記載されている場合を除き、「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。様式は任意ですが、会計方針の変更や過去の誤謬の内容、理由、発生した事業年度、影響を受ける勘定科目・金額等を記載します。

(3) 仮装経理に基づく過大申告があった場合

過年度の影響額を計算書類の当期首の資産、負債及び純資産の額に反映し、誤謬の内容等を注記等により記載することで、「修正の経理」を行ったものとして取り扱われます。従来一般的に行われていた「前期損益修正損」等として仮装経理をした事業年度後の確定決算において処理を行ったものと同様に取り扱われます。

(4) 減価償却資産に係る過去の誤謬の訂正の場合

過去の誤謬の訂正により減価償却資産の減損損失の計上が行われた場合には、修正再表示により、期首の減価償却資産の帳簿価額から減損損失額が直接減額されますが、この減損損失額は法人が「償却費として損金経理をした金額」として取り扱われます。よって、この減損損失額は減価償却超過額として当期以後の各事業年度の減価償却費の計算において、会計上の償却費計上額が税務上の償却限度額に満たない場合には、償却限度額に達するまでの金額は申告調整により別表4で認容することができます。

3. 結び

会計と税務の違いは判断に迷うケースが多いですが、今回公表された情報には、具体例も多く記載されていますので、参考になるのではないのでしょうか。
 (担当:小濱)