

財務諸表の修正のしかた

How to amend financial statements.

\	X1期の 正しい決算	X1期の 間違った決算 パターン①	X1期の 間違った決算 パターン②
売上高	1,000	1,000	1,000
売上原価	600	500	500
売上総利益	400	500	500
販管費	300	300	300
営業利益	100	200	200
営業外収益	100	100	100
営業外費用	50	50	50
経常利益	150	250	250
特別利益	200	200	200
特別損失	150	150	150
税引前当期純利益	200	300	300
法人所得税	80	120	80
当期純利益	120	180	220
【注釈】	-	<p>売上総利益が100過大に計上されてしまった。販売した商品の価額を小さく評価してしまった。その結果、売上原価が100小さく計上されてしまった。事の本質は、「棚卸資産を100過大計上してしまった」ということにある。</p>	<p>パターン①において、課税所得の計算だけは正しく行っていた場合。つまり、この場合、課税所得額は200と正しく計算している。企業会計上の税引前利益額と税法上の課税所得額とは理論上は全く別（完全に異なる計算過程を持つ）なので、税額計算だけ間違えてしまったということがあり得ると想定した。</p>

X2期において、X1の決算を修正することにした。
X2期の正しい決算に修正分を反映させる。

	X2期の 正しい決算	パターン①の X2期における 修正	パターン②の X2期における 修正
売上高	1,100	1,100	1,100
売上原価	660	660	660
売上総利益	440	440	440
販管費	330	330	330
営業利益	110	110	110
営業外収益	110	110	110
営業外費用	55	55	55
経常利益	165	165	165
特別利益	220	220	220
特別損失	165	<u>265 (=165+100)</u>	<u>265 (=165+100)</u>
税引前当期純利益	220	<u>120</u>	<u>120</u>
法人所得税	88	88	88
過年度法人所得税 の修正申告	-	<u>▲40</u>	-
当期純利益	132	<u>72</u>	<u>32</u>
【注釈】	-	(下記解説を参照。)	X1期に課税所得の計算 だけは正しく行っていた ので、X2期には棚卸資産 価額の修正のみを行う。

【解説】

まず、X1期末の棚卸資産の修正を行う。

(過年度における棚卸資産過不足修正額) 100 / (棚卸資産) 100

「過年度における棚卸資産過不足修正額」は特別損失に計上する。

注：日商簿記のように商業簿記で三分法を使う場合は、仕入勘定を特別損失勘定に振り替えます。

(過年度における棚卸資産過不足修正額) 100 / (仕入) 100

次に、X1期に支払った法人所得税の修正を行う。

X1期に40過払いがあり、X2期中に還付を受けたので、これを損益計算書に反映させる。

(現金) 40 / (過年度法人所得税の修正額) 40

「過年度法人所得税の修正額」はあくまでも法人所得税額のみでの修正なので、特別利益ではなく、当期の法人所得税と併記する形で開示する。

他の修正のパターンとしては、以下のような表示・開示方法が考えられる。

その他の表示・開示方法①: 全てを「特別損益」で修正する。

	X2期の 正しい決算	パターン①の X2期における 修正	パターン②の X2期における 修正
売上高	1,100	1,100	1,100
売上原価	660	660	660
売上総利益	440	440	440
販管費	330	330	330
営業利益	110	110	110
営業外収益	110	110	110
営業外費用	55	55	55
経常利益	165	165	165
特別利益	220	<u>260</u> (=220+40)	220
特別損失	165	<u>265</u> (=165+100)	<u>265</u> (=165+100)
税引前当期純利益	220	<u>160</u>	<u>120</u>
法人所得税	88	88	88
過年度法人所得税 の修正申告	-	-	-
当期純利益	132	<u>72</u>	<u>32</u>
【注釈】	-	(下記解説を参照。)	X1期に課税所得の計算 だけは正しく行っていた ので、X2期には棚卸資産 価額の修正のみを行う。

【解説】

現行の会計基準による処理はこの開示方法になるでしょうか。

それとも過年度の財務諸表の遡及修正になるでしょうか。

修正の処理自体は上記の場合と同じです。

ただ、その損益計算書上の開示場所が異なるだけです。

棚卸資産の価額の過不足修正額は税法上当期に損金算入されるのではないかと
と思われるかもしれません。

そして、その分、当期の法人所得税額が減少するのではないかと
と思われるかもしれません。

確かに、実際にはそうなると思います。

しかし、過年度の修正はできる限り当期の決算・業績に反映させるべきではない、
と個人的に思います。

したがって、ここでは「当期の法人所得税額」はあくまで変わらない(「88」で一定)、と考えています。

その他の表示・開示方法②: 全てを「税引前当期純利益の後」で修正する。

	X2期の 正しい決算	パターン①の X2期における 修正	パターン②の X2期における 修正
売上高	1,100	1,100	1,100
売上原価	660	660	660
売上総利益	440	440	440
販管費	330	330	330
営業利益	110	110	110
営業外収益	110	110	110
営業外費用	55	55	55
経常利益	165	165	165
特別利益	220	220	220
特別損失	165	165	165
税引前当期純利益	220	220	220
法人所得税	88	88	88
過年度における 過不足修正額	-	<u>▲100</u>	<u>▲100</u>
過年度法人所得税 の修正申告	-	<u>40</u>	-
当期純利益	132	<u>72</u>	<u>32</u>
【注釈】	-	(下記解説を参照。)	X1期に課税所得の計算 だけは正しく行っていた ので、X2期には棚卸資産 価額の修正のみを行う。

【解説】

先ほどの、その他の表示・開示方法①: 全てを「特別損益」で修正する、とほとんど同じですが、やはり損益計算書上の修正の開示場所が異なります。これはさらに、「過年度の修正はできる限り当期の決算・業績に反映させるべきではない」との考えに基づいた開示方法です。税引前利益と法人所得税額との整合性を重視している、とえばいいでしょうか。過年度の修正は損益計算書の最後の最後に行う、と考えるわけです。極端に言えば、過年度の修正は純資産直入で処理する、という考えに近いかもしれません。この開示場所ですと、過年度の修正は、利益剰余金を直接加減する、という考え方に非常に近くなってくると思います。もちろん、利益剰余金を直接加減するという会計処理はあり得ないわけですが。要するに、修正分は最終的には当期純利益に反映させていかねばならないわけですが、どのように反映させていくか、が問題であるわけです。当期の業績は当期の業績で、一つの確定した決算があると思います。修正を反映しつつも、当期の業績もきちんと表示している修正開示方法が望まれると思います。