

## 第2回 過年度の 決算の修正

(株) 福祉総研代表取締役・上席研究員

松本和也

Q

**指導監査で決算について、処理が誤っている旨の指摘を受けました。昨年の決算をやり直す必要があらうでしょうか。**

“会計”とか“決算”とかいう言葉を聞くと、とても厳格なイメージを持つ方も多いと思います。1円たりとも間違っではいけない、間違ったら指導監査で指摘を受ける、余計な疑惑を持たれるかも……などのように、決算ともなれば、精神的に小さくないプレッシャーを感じる方もいるかもしれません。そのような方々にとっては、政治家の会計処理の杜撰さを聞くと許せなくなる、という気持ちになるのも理解できます(笑)。

確かに、会計処理はある程度厳格なルールにしたがって正しく行う必要があります、誤りの生じないように細心の注意を払うことが必要です。そして結果として、処理に誤りが生じていないことがもっとも望ましいということも、また、確かです。しかし人間は誰でも無意識に誤りを生じさせることがある生き物であるがゆえに、失念や誤謬を完全に失くすことはできません。そのため、会計だけでなく世の中のさまざまな手続き等においては、失念や誤謬を生じ

た時のための修正方法も併せて定められていることが普通です。

例えば、身近なところ而言えば、小口現金の実在額と帳簿残高に差異が生じた時、一般的な会計では「現金過不足」という勘定科目で処理します。これは、不本意にも差異が生じてしまった場合に、“差異が生じた”という事実を記録するための会計処理の方法です。また、税の計算や行政手続き等においても、過誤が発見された時には間違った手続きは残したまま、修正のための手続きや申告を行い、修正を行った旨の記録が残されます。

このように、人間が行う事務的な手続きにおいて避けることができない、悪意のない過誤は少なからず発生してしまうものであるということを前提として、さまざまな制度は構築されています。まずは人間には、悪意のないまたは意図しない過誤や失念が生ずることがあり得るということを、出発点に置く必要があります。

ただし、社会福祉法人会計には「現金過不足」の勘定科目は準備されていません。これは極めて公益性の高い社会福祉法人という法人の性格に鑑み、特に適切な会計処理が求められていることの証左なのかもしれません。

例えば、不本意にも過去の会計処理等に誤りが発見されたり、年度途中になって補助科目の設定を余儀なくされるなど、遡っての修正が必要になることがあります。誤りには、勘定科目の誤りや摘要の書き間違いなど、さまざまなものが考えられます。このような場合の会計処理にあたっての大切な考え方の一つに、発生した取引の事実に基づいて処理を行う、というものがあります。例えば、“電気代”だと思って水道光熱費として処理した仕訳が、数か月の後に、じつは“電話代”の誤りだった、などという事実が判明することがあります。このような時多くの現場では、もとの仕訳伝票または仕訳帳に立ち戻り、当初の仕訳そのものを上書きして修正している例が少なくないでしょう。しかし複式簿記の本来の考え方では、後日に誤謬が発見されたら、当初の仕訳を上書きして変更することはせず、誤謬が発見

された日付で振替処理を行って“その日に判明した”ことを記録します。つまり、誤りが発見された日の日付で「通信運搬費／水道光熱費」という仕訳を行って修正するのが、正しい方法です。

一部の会計ソフトでは、毎月の月次処理を締め切ってから、締め切る前の処理の変更ができないという仕様のものがあります。これは、このような会計処理の考え方を厳格に履行するための措置で、極めて正しいことと言えます。ただ逆に、このような振替のための仕訳を多用すると、仕訳の数が増加してしまうだけでなく、確認のためにもとの仕訳に立ち戻る必要が生じることから、かえってわかりにくくなるというデメリットもあります。そのような事情から実務においては、上書き修正を一定の要件のもとで容認するという意見が、公認会計士や税理士などの会計専門家の見解にも見られることがあります。これは、あくまで振替仕訳が正しい処理ではあるものの、ケースバイケースだという意見です。

さて、少し横道に逸れましたが、ご質問に対する回答です。令和5年3月22日、厚労省社会・援護局福祉基盤課の事務連絡として「他の法人形態で適用等されている会計処理等についての社会福祉法人会計基準への適用に係るQ & A」が示されました。この中の記述をご紹介します。

問1 社会福祉法人には、会計方針の開示、会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準（企業会計基準第24号令和2年3月31日企業会計基準委員会）は適用されるのか。

（答）社会福祉法人会計基準では、「会計方針の開示、会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」が適用されず、過去の計算書類に遡及して訂正する処理等を求めるものではないが、すでに適用している法人においては、継続適用を否定することまで求めるものではない。

なお、過去の計算書類において誤謬等が発見された場合には、過去の計算書類の遡及修正は行わず、誤謬等が判明した年度に処理するものとする。

問いに引用されている「会計上の変更及び誤謬の

訂正に関する会計基準」は、令和2年3月31日に企業会計基準委員会が示したものですが、この中に示されている「過去の誤謬の取扱い」についても社会福祉法人に準用することはなく、翌年度以降の年度に処理を行うことが明示されています。ですから基本的な考え方としては、過去の決算のやり直しが求められることはありません。ただし、その誤謬等が決算に多大な影響を与える場合や、悪意に基づく意図によるものである場合などについては、例外として所轄庁から修正の指示を受ける可能性を完全に排除することはできません。また、誤謬の修正により、社会福祉充実残額の変動によって社会福祉充実計画の変更を余儀なくされる場合でも、計画を変更することは必要であっても、決算そのもののやり直しは不要と考えられます。

翌年度以降に実際に修正を行う際には、その誤りが収益や費用に関するものである場合は、「その他の特別収益」や「その他の特別損失」を用いて処理します。このような過年度決算の修正による収益のほか、通常は発生しない一時的な収益は、事業活動計算書の「その他の特別収益」、資金収支計算書の「その他の活動による収入」に表示します。ただし「その他の特別収益」と「その他の活動による収入」には過年度修正の勘定科目が設定されていないので、必要に応じて中区分に「過年度修正による収益」や「過年度修正による収入」などの、適切な名称を付した勘定科目を設定します。

過年度の決算修正による損失を含め、通常は発生しない一時的な損失は、事業活動計算書では「その他の特別損失」に、資金収支計算書では「その他の活動による支出」に表示し、必要に応じて中区分に「過年度修正による損失」や「過年度修正による支出」などの、適切な名称を付した勘定科目を設定します。

今回は、決算における誤謬に関する処理についてご紹介しました。ただこのような過年度の修正処理は生じないことが望ましく、誤りのない決算を心がける必要があることは言うまでもありません。