



## 後発事象(特に、事後判明事実)について

平成23年9月30日以後終了する中間会計期間、及び平成24年3月31日以後終了する事業年度に係る監査から、監査基準委員会報告書第59号「後発事象」が適用されます。

- ・平成23年9月30日以後終了する中間会計期間に係る中間監査、及び平成24年3月31日以後終了する事業年度に係る監査から、監査基準委員会報告書第59号「後発事象」が適用されます。  
本稿では、後発事象について、変更のあった点について、その手続等を述べたいと思います。
- ・当報告書では従来から変更があった点として、監査人の時間的責任範囲を示す監査報告書日付以降において発生した事象に対しての取り扱いが加わりました。  
すなわち、監査報告書日後において、もし監査報告書日現在に気付いていたとしたら監査報告書を修正する原因となった可能性のある事実を事後判明事実として定義し、事後判明事実を知るところとなった場合には、以下に記載する手続を行うことを求めているということです。  
ただし、事後判明事実は、監査意見が除外事項付意見となるほどの重要な影響を及ぼす事実とし、監査報告書日後に判明した重要性のない事実をすべて検討することを、経営者及び監査人に求めているわけではないことも明らかにしています。

### <監査報告書日後、財務諸表の発行日までの間に発生した事実>

#### (事後判明事実に関する手続)

- ・経営者(及び適切な場合、監査役等)と当該事項について協議する。
- ・財務諸表の修正又は財務諸表における開示が必要かどうか判断する。
- ・財務諸表の修正又は財務諸表における開示が必要な場合、当該事項について財務諸表でどのように扱う予定であるか経営者に質問する。

#### (経営者が財務諸表の修正・開示を行う場合の手続)

- ・当該修正又は開示に関して、必要な監査手続を実施する。
- ・後発事象に関する監査手続を、当該修正又は開示される財務諸表に対する監査報告書日までの期間に拡大して実施する。
- ・監査報告書を、当該修正又は開示される財務諸表に対する監査報告書に差し替える。

#### (経営者が必要な財務諸表の修正・開示を行わない場合の手続)

- ・監査報告書を企業に提出する前の場合、意見に関する除外としてその影響を考慮した上で、監査報告書を提出する。
- ・すでに監査報告書を企業に提出している場合、監査人は、経営者及び監査役等に、必要な財務諸表の修正又は財務諸表における開示を行うまでは、財務諸表を第三者に対して開示しないように通知する。

### <財務諸表が発行された後に監査人が知るところになった事実>

#### (事後判明事実に関する手続)

- ・経営者(及び適切な場合、監査役等)と当該事項について協議する。
- ・財務諸表の訂正が必要かどうか判断する。
- ・財務諸表の訂正が必要な場合、当該事項について財務諸表でどのように扱う予定であるか経営者に質問する。

#### (経営者が財務諸表の訂正を行う場合の手続)

- ・当該訂正に関して、必要な監査手続を実施する。
  - ・財務諸表の訂正について、以前に発行した財務諸表とその監査報告書を受領したすべての者に対して伝達するために経営者が行う対応を検討する。
  - ・後発事象に関する手続を、訂正後の財務諸表に対する監査報告書日までの期間に拡大して実施する。
  - ・訂正後の財務諸表に対する監査報告書を提出する。訂正後の財務諸表に対する監査報告書の強調事項区分又はその他の事項区分に、以前に発行した財務諸表を訂正した理由を詳細に記載している財務諸表の注記を参照し、監査人が以前に提出した監査報告書について記載しなければならない。
- (経営者が財務諸表の訂正について、以前に発行した財務諸表を受領したすべての者に対して伝達するために必要な対応を行わない場合、及び財務諸表を訂正しない場合)
- ・監査人は、経営者及び監査役等に、財務諸表の利用者による監査報告書への依拠を防ぐための措置を講じる予定であることを通知しなければならない。

## 国際税務(タックス・ヘイブン対策税制)

本稿では、タックス・ヘイブン地域を利用した租税回避を排除する制度であるタックス・ヘイブン対策税制について解説します。

### 1. タックス・ヘイブン対策税制

#### (1) 制度の概要

タックス・ヘイブン対策税制は、タックス・ヘイブン(軽減税国)に所在する外国関係会社を利用して租税回避を図る行為を排除する制度で、本税制が適用されると、外国関係会社の所得のうち内国法人の株式所有比率対応分が合算課税されます。

タックス・ヘイブンを行っている国は、ケイマン諸島やドバイが有名ですが、香港、マカオ、シンガポール等も極めて税率が低いため、事実上のタックス・ヘイブン地域にあたります。

#### (2) 適用要件

次の要件に全て該当する場合、内国法人がタックス・ヘイブン法人を支配している事実が認められ、タックス・ヘイブン対策税制が適用されます。

①内国法人が、外国関係会社の株式等を10%以上保有していること。

②日本の居住者が、外国関係会社の株式等を50%超保有していること。

これは、外国関係会社が日本の株主によって支配されているなら、日本のタックス・ヘイブン対策税制が適用されるべきとするからです。

③外国関係会社の所得に対する税負担が、20%以下であること。

#### (3) 適用除外要件

前述(2)の適用要件を全て満たし内国法人がタックス・ヘイブン法人を支配していても、次の適用除外要件に全て該当する場合、その地で設立し事業を行うことが真に経済合理性をもつと認められ、合算課税の対象とはされません。

##### ①事業基準

株式等の保有を主たる事業とする会社(持株会社)等ではないこと。ただし、持株会社のうち統括会社については、他の3つの適用除外要件を満たす限り、合算課税の対象とはされません。

##### ②実体基準

本店所在地国に事務所、店舗、工場その他の固定的施設を有すること(ペーパーカンパニーでないこと)。

##### ③管理支配基準

事業の管理、支配及び運営を自ら行っていること。

##### ④非関連者基準又は所在地国基準

非関連者基準は、卸売業等で非関連者との取引が売上又は仕入のいずれか一方について50%超であること、所在地国基準は、本店所在地国内で事業を行っていること。

(4) 例外規定

前述(3)の適用除外要件を全て満たした場合であっても、次のような資産性所得(利子・配当等の所得)については持株比率に応じて、内国法人に合算課税されます。

- ①出資比率10%未満株式等の配当等及び譲渡所得
- ②債券の利子と譲渡所得
- ③工業所有権・著作権等の所得

**IFRS(有形固定資産)**

有形固定資産取得後の評価方法のうち、一般的になるであろう「原価モデル」について、その考え方や具体的な処理方法を解説します。

今回は、有形固定資産の取得原価には借入費用の計上が強制されることに加えて、取得後の評価方法には「原価モデル」と「再評価モデル」の2つがあることをお話しました。今回は、後者の取得後の評価方法のうち、IFRSにおいてもメインになるであろう「原価モデル」について実務上はどのように処理すればよいのかといった具体的な視点も踏まえつつ、少し掘り下げて解説をしていきたいと思ひます。

原価モデル概要	
①減価償却方法	予測される将来の経済的便益の消費パターンを最もよく反映する方法。定額法、定率法、生産高比例法の3つ。
②耐用年数	諸要因(使用方法、物理的減耗、技術的経済的陳腐化、法的制約)を全て考慮した上で決定。経済的耐用年数は、税法の耐用年数と一致するとは限らないので、検討が必要。
③残存価額	耐用年数到来時にその資産から受領できる価額。つまり、資産処分時の見積り処分費用を差し引いた純受取額。

まず、①減価償却方法ですが、日本では、法人税法の規定に従って建物は定額法、その他は定率法を採用している場合が多いと思ひますが、IFRSでは現状の償却方法が経済的便益の消費パターンと合致していない場合は、償却方法を変更する必要があります。

例えば、当該製造設備にて生産している製品のライフサイクルが短い場合には、その設備が生み出す将来キャッシュフローを考慮すると、経済的便益の消費パターンは使用初期に大きく、徐々に減価が逡減していく定率法が妥当と考えられる、といったような判断をしていく必要があります。これはあくまで一例ですが、どのような償却方法を選択するにしろ、それを採用するためのロジックを用意する必要があります。そのロジックについて、社内で十分に検討することが必要です。

また、減価償却方法は、少なくとも各事業年度末に見直さなければなりません。見直しの結果将来の経済的便益の予測消費パターンに大きな変更があった場合には、減価償却方法を変更しなければなりません。当該変更は「会計上の見積りの変更」として処理されます。変更の影響は将来に向かって反映させ、過年度修正は不要です。

次に、②耐用年数についてですが、日本基準においても、耐用年数に関しては、本来は各企業が独自の状況を考慮して自主的に決定すべきものです。しかし、多くの企業が法人税法に定められた耐用年数(法定耐用年数)を用いている状況を鑑み、それが不合理と認められる事情のない限り、監査上妥当なものとして取り扱うことができるとされています。このような背景から、実務上は多くの企業が法人税法に定められた法定耐用年数を用いており、耐用年数についてIFRSと差異が出てくるわけです。

資産の耐用年数は、当該資産を保有する企業にとっての「期待効用」の観点から決定されます。従って、耐用年数は、固定資産が一般的な方法で使用されて物理的に何年持つかという年数(物理的減耗)ではなく、あくまでも会社がどのように使用するかという意味により決定されるものです。例えば、一般的な方法で使用して物理的に15年使える資産であっても、会社としてその資産は10年使って転売する方針であり、かつそれが実態を表している場合には、10年がその会社にとっての当該資産の耐用年数になるということになります。

耐用年数についても、少なくとも各事業年度末に見直さなければなりません。予測が以前の見積りと異なる場合には、耐用年数を変更する必要があります。なお、当該変更も「会計上の見積りの変更」として扱われます。

最後に③残存価額についてですが、日本基準においても、残存価額に関し、各企業が独自の状況を考慮して自主的に決定すべきものであり、IFRSと差異はないはずですが、耐用年数と同様の理由で、多くの企業が法人税法に定められた残存価額を用いており、IFRSとの差異が生じています。

この点IFRS基準に沿って考えれば、例えば、製造設備等に関しては自社仕様のものが多いことから、売却可能な活発な市場が存在しないことも多いのではないかと思います。そのような場合は、結果的に残存価額は0円となることが多いことが想定されます。

なお残存価額についても、少なくとも各事業年度末に見直さなければなりません。変更が生じた場合は、「会計上の見積りの変更」として影響は将来に向かって反映させ、過年度修正は不要となります。

## IT統制再入門

現在の企業における内部統制の中で最も重要な一部を構成し、今後ますますその重要性を増すと考えられるIT統制を今いちどおさらいしてみようと思います。

今回は、前回の(1)文書化の流れに続き、全社的統制の文書化の要点を押さえていきます。

### (2)評価範囲の決定

IT全般統制やIT業務処理統制では、財務情報の信頼性確保のために財務情報を処理するアプリケーション・システム等の限定された範囲を評価の対象としています。企業におけるIT統制は、財務報告の信頼性のためにのみ構築されるものではないのでIT全社統制の範囲は、企業全体のITにかかる方針・計画・手続等を総括的にとらえることとなります。

以上から、財務諸表への影響が極めて僅少であるような事業拠点を除き、原則として全事業拠点を評価の対象とします。

### (3)評価項目の決定

特に、書式は定められていませんが、リスク・コントロール・マトリックス(RCM)や質問書の形式が一般的です。ほとんどの企業では、RCMを用いて評価を行っていると思われます。ここでは、質問書を作成する場合の内容について紹介します。

- ・IT全社統制が一般に公正妥当と認められる内部統制の枠組みに準拠して整備・運用されているか。
- ・IT全般統制やIT業務処理統制の評価項目との関連性が考慮されているか。
- ・事業拠点ごとの特性に合わせて具体的な内容となっているか。

などが考慮される必要があります。

### (4)現状の把握

質問書を作成し、評価対象の部門に配布し、回答を求めます。その際、趣旨を理解してもらうために適宜説明会等を開催することも有用です。

### (5)整備状況の評価

各部門より回収した質問書を元に、設定した評価項目と現状とのギャップを認識します。その結果、

- ①整備状況が有効→運用状況の評価へ
- ②整備状況が有効でない→改善策の策定へ

### (6)改善策の策定

評価対象部門に対して改善策の策定を依頼し、改善策が示された後再び整備状況の評価する。

### (7)運用状況の評価

整備状況が有効となった項目について、規程や規則どおりに運用されているか否かの評価を行う。

以上の手順でIT全社的統制の有効性の評価を行うためには、IT統制に係る記録が保存されていなければなりません。リスクコントロールが有効に機能しているかどうかを検証するためにはその記録がなければ、立証することは不可能となります。