



「税効果会計に関するQ&A」の改正について

平成24年2月14日において、「税効果会計に関するQ&A」の改正についてが、日本公認会計士協会より公表されました。本改正は、主に改正法人税法、及び復興財源確保法に対応するための見直しを行ったものです。

・ 改正後の税率を適用する時期

個別税効果実務指針第18項では、「税効果会計上で適用する税率は決算日現在における税法規定に基づく税率による。したがって、改正税法が当該決算日までに公布されており、将来の適用が確定している場合は改正後の税率を適用する。」とされています。このため、改正税法が決算日までに公布されている場合、税効果会計上、改正後の税率に基づき算定することになります。

一方、公布日が決算日より後である場合には、「決算日後に税率の変更があった場合には、その内容及び影響を注記する」(税効果会計基準第四. 4)こととされているため、当該注記を行うこととなります。

・ 税率変更の注記

税率の変更により繰延税金資産及び繰延税金負債の金額が修正されたときは、その旨及び修正額を注記することとされています(税効果会計基準第四. 3)。当該注記は、改正税法の公布日を含む事業年度において行うこととなりますが、今回の改正による変更税率が適用されるのは、公布日を含む事業年度の翌期以降になります。このため、繰延税金資産又は繰延税金負債の金額の修正額として注記する額は、改正税法の公布日を含む事業年度の期末現在の一時差異及び税務上の繰越欠損金の残高に新税率と旧税率との差額を乗じて算出することとなります。

・ 回収又は支払が行われると見込まれる期の税率

繰延税金資産又は繰延税金負債の金額は、回収又は支払が行われると見込まれる期の税率に基づいて計算されます。このため、期末における将来減算一時差異及び将来加算一時差異の将来解消見込年度のスケジューリングを実施し、改正税法に基づく将来解消見込年度に適用される税率により繰延税金資産又は繰延税金負債の金額を算定する必要があります。

なお、監査委員会報告第66号5の会社分類(例示区分)が①の会社も、上記の考え方にに基づき期末における将来減算一時差異及び将来加算一時差異の将来解消見込年度のスケジューリングを実施した上で、繰延税金資産又は繰延税金負債の金額を算定することとなります。

・ スケジューリングが不能な一時差異の取扱い

スケジューリングを行った結果、スケジューリングが不能な一時差異については、当該一時差異等が復興特別法人税課税期間に解消するとはいえないため、復興特別法人税の課税を含まない税率に基づき、繰延税金資産及び繰延税金負債の算定を行うこととなります。

また、その他有価証券の評価差額のうちスケジューリングが不能なものについて、その評価差額を評価差損と評価差益とに区分せず、各合計額を相殺した後の純額の評価差損又は評価差益に対して、監査委員会報告第70号 I 3に基づき、繰延税金資産又は繰延税金負債を認識する場合、監査上妥当なものとして取り扱うものとされています。この場合における当該純額の評価差損又は評価差益に係る一時差異については、復興特別法人税課税期間に解消するとはいえないため、復興特別法人税の課税を含まない税率に基づき、繰延税金資産及び繰延税金負債の算定を行うこととなります。

<p>「減価償却に関する当面の監査上の取扱い」の改正</p>	<p>平成23年度税制改正において減価償却資産に係る定率法の償却率の見直しが行われたことに対応し、「減価償却に関する当面の監査上の取扱い」の改正が行われました。</p>
<p>1.平成23年度税制改正と監査上の取扱い</p> <p>(1) 平成23年度税制改正における減価償却方法</p> <p>平成23年度税制改正において減価償却方法が見直され、平成24年4月1日以後取得する減価償却資産の定率法の償却率は、定額法の償却率(1/耐用年数)を2.5倍した数から、定額法の償却率を2.0倍した数に改正されました。</p> <p>また、現行の250%定率法を採用している減価償却資産については、平成24年4月1日以後最初に終了する事業年度の申告期限までに届出をすることにより、改正後の償却率に変更することができることとされました。</p> <p>(2) 平成23年度税制改正に係る監査上の取扱い</p> <p>① 減価償却方法に係る基本的な考え方</p> <p>会計処理の上で法人税法に基づく減価償却計算が強制適用されるものではないため、平成23年度税制改正後であっても、会計上は従来からの減価償却方法を引き続き採用することも容認されます。</p> <p>② 新規取得資産についての取扱い</p> <p>従来、法人税法に規定する普通償却限度額を正規の減価償却費として処理している企業において、既存資産のうち平成19年3月31日以前に取得した減価償却資産に旧定率法を採用し、かつ平成19年4月1日以後取得した減価償却資産に250%定率法を採用していたときに、新規取得資産について200%定率法を採用する場合には、同一種類で同一用途の資産について、類似の減価償却方法を採用するものと認められるため、法令等の改正に伴う変更に向けた正当な理由による会計方針の変更として取り扱います。</p> <p>③ 既存資産についての取扱い</p> <p>既存資産の減価償却方法は、原則として、平成23年度税制改正前の取扱いが適用されるが、企業の選択により、一定の届出を行って、250%定率法から200%定率法へ変更することができることとされました。</p> <p>法人税法上、250%定率法から200%定率法への既存資産の減価償却方法の変更は、企業の選択により決定できるものであることから、既存資産について減価償却方法を変更する場合には、会計上、法令等の改正に伴う変更に向けた会計方針の変更とは認められず、自発的に会計方針の変更を行うものとして取り扱います。このため、会計方針の変更に係る変更理由の合理性(変更の適時性等)に留意し、単に法人税法の改正を理由とするだけでは正当な理由に該当しないことに留意する必要があります。</p> <p>2.適用時期等</p> <p>① 平成24年4月1日以後終了する事業年度に係る監査から適用されます。なお、過年度遡及会計基準において、減価償却方法の変更は会計方針の変更に該当するが、会計上の見積りの変更と同様に取扱い、遡及適用されないこととされています。</p> <p>② 減価償却システムの変更に時間を要するなどの理由により、平成24年4月1日以後終了する事業年度に係る四半期会計期間において、200%定率法による減価償却計算を開始することが困難な場合には、いわゆる四半期・年度の首尾一貫性が保持されていないため、必要な注記を行う必要があります。</p>	
<p>IFRS(無形資産)</p>	<p>今回は無形資産(IAS第38号)のうち、その定義と取得について説明します。</p>
<p>IFRSでは、無形資産について下記の通り定義しています(IAS38「無形資産」)。</p>	

(1) 物質的実態のない識別可能な非貨幣性資産

(2) 過去の事象の結果として企業が支配している資源であり、

(3) 将来の経済的便益が企業へ流入することが期待されるもの

主な無形資産の具体例としては、以下のものが挙げられます。

ソフトウェア、特許、商標、著作権、映画フィルム、顧客名簿、モーゲージ・サービシング権、漁業免許、輸入割当量、独占販売権、顧客又は仕入先との関係、市場占有率、市場取引権など

定義について補足説明しますと、まず(1)「物理的実態のない」とは、目で見ることでも手で触ることでもできないという意味です。この点において、有形固定資産とは異なります。

ここで「識別可能」とは、以下のいずれかの状態を言います。

① 契約またはその他の法的権利から生じたもの

② 分離(売却・譲渡・交換等)が可能なもの

また、(3) 無形資産から生じる将来の経済的便益には、製品又はサービスの売上収益、費用削減又は企業による資産の使用によってもたらされるその他の利益が含まれます。例えば、製造工程における知的資産の使用は、将来の収入の増加よりもむしろ将来の製造原価の減少につながる可能性があります。

無形資産の取得には、(1) 外部からの取得と(2) 自己創設により取得とがあります。

(1) 外部からの取得

まず、外部から取得する場合には、個別に取得する場合と、企業結合によって取得する場合とがあります。個別に取得する場合は、以下の通りとなります。

無形資産の取得価額 = 購入価格 + 関税など + 値引・値増 + 直接付随費用

ここで、直接付随費用とは、専門家報酬、機能評価のための費用等が該当します(広告費や一般管理費に類する費用は含まれません)。取得価額に関しては、日本基準と差異はありません。

一方、企業結合によって取得した無形資産は、のれんとは別に「取得日の公正価値で測定」することとされています。IFRS3「企業結合」では、企業結合で取得する識別可能な無形資産として下記の例示が挙げられています。

- ・市場関連のもの : 商標権、インターネットのドメインなど
- ・顧客関連のもの : 顧客リスト、顧客との契約および付随する顧客との関係、受注残など
- ・芸術関連のもの : 作曲、絵画や写真など
- ・契約に起因するもの : ライセンス、ロイヤリティ、リース契約、フランチャイズ契約など
- ・技術関連のもの : 特定の技術、コンピュータソフトウェア、データベースなど

なお、のれんとして認識すべき無形資産には、被取得企業がB/S上で認識していなかったものも対象となりますので、留意が必要です。

(2) 自己創設による取得

自己創設による取得の場合、無形資産を創出するための内部プロジェクトにおける研究局面と開発局面を区別し、研究局面の支出はすべて費用処理、開発局面の支出は、資産計上の要件を満たすかどうかにより、資産計上または費用処理を行うこととなります。自己創設無形資産の取得原価は、「直接配分可能な原価」で構成します。例としては、以下のものが挙げられます。

- ・無形資産を創出する上で使用又は消費した材料及びサービスに関する原価
- ・無形資産の創出から生じる従業員給付の原価
- ・法的権利を登録するための手数料
- ・無形資産を創出するために用いられる特許及びライセンスの償却

但し、自己創設の「ブランド、ロゴ、出版タイトル、顧客リスト、及び実質的にこれらに類似するもの」は、事業を全体として発展させるための費用と区別することができないため、無形資産として認識することはできません。

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。

III.IT全般統制

前回までIT全社の統制について考えてきました。今回は、ITシステムが実行する処理の反復性を担保する統制活動であるIT全般統制について考えていきたいと思います。

ITを利用した情報システムの特性として、一旦適切なIT業務処理統制を構築することができれば、意図的に手を加えない限り継続して有効に機能することがあげられます。この特性を担保するためにIT全般統制が有効であることが必要となります。



すなわち、情報システムの変更が発生した場合、その過程において必要な内部統制が組み込まれなかった場合や、プログラムに不正な改ざん・不正なアクセスが行われた場合には、業務システムの有効性が失われていまいます。このような改変が行われなくするための仕組みがIT全般統制です。したがって、IT全般統制が有効ではないという評価がなされた場合には、IT業務処理統制の有効性は著しく低いものと判断されることになります。

(1)内容

・システムの開発・保守の管理

システムの開発または変更においては、その内容が既存のシステムと整合性を保っていることが必要となります。そのために実施すべきことは、適切なIT基盤の構築や開発・保守に関する手続を策定し、その手続を適切に実行することです。

・システムの運用・管理

有効に構築されたシステムは適切に運用されて初めて有効であるといえます。完全なデータを適切なプログラムで処理し信頼できる処理結果を得るための統制が整備・運用されることが重要です。たとえば、情報システムで発生した問題を識別するために、システム運用の作業内容や障害の内容及び原因を記録し保管することや、ソフトウェアとIT基盤の保守、データ管理等を適切に実施することが運用管理として求められます。

・セキュリティ管理

不正使用・改ざん・データ破壊等を防止するためのアクセス管理や、自然災害等で情報が滅失しないようにバックアップを定期的にとる等の対策をとる必要があります。

・外部契約管理

システムの開発や保守業務等について外部委託を利用することは少なくありません。しかし、このような場合でも会社は無責任というわけにはいきません。受託会社の選定基準や契約内容等を理解・評価し文書化することが必要です。

(2)構築単位

IT全般統制を構築する単位は、通常、業務システムを支援するIT基盤単位となります。たとえば、購買、販売、流通の3つの業務管理システムが1つのホストコンピュータで管理されている場合には、全て同一のIT基盤の上で稼働していることになるので、そのIT基盤に対する有効なIT全般統制を構築することにより3つの業務に利用されているIT業務処理統制の信頼性を高めることができます。