

## 経営者確認書の様式改正について

監査基準委員会報告書580「経営者確認書」等が改正されました。本報告書は、平成24年4月1日以後開始する事業年度に係る監査及び同日以後開始する中間会計期間に係る監査等から適用されます。

### ・改正の公表

平成24年6月15日に、改正監査基準委員会報告書580「経営者確認書」、及び監査・保証実務委員会報告第82号「財務報告に係る内部統制の監査に関する実務上の取扱い」の改正について、また監査・保証実務委員会報告第83号「四半期レビューに関する実務指針」の改正についてが公表されました。このことにより、四半期レビュー、年度監査、及び中間監査における経営者確認書の様式が変更されております。

### ・経営者確認書の入手意義

財務諸表監査制度は、財務諸表の作成者である経営者と監査人が協力して、真実かつ公正な財務諸表を利害関係者に提供することを目的としています。よって、財務諸表に対して、その作成責任を有する経営者と監査意見表明責任を有する監査人との協力関係を示し、もって監査制度に対する社会的信頼性をより一層高めていくために、経営者確認書の入手が必要となります。

### ・主な改正点①

経営者確認書の様式において、監査人から経営者の方に記載することを要請しなければならない事項が、「財務諸表及び内部統制報告書」・「提供する情報」の2区分に整理されました。

### ・主な改正点②

監査人が経営者確認書において確認を要請した事項について、経営者から確認を得られない場合の取扱いが明示されました。

具体的には、次の通りです。

すなわち、監査人が確認を要請した事項の全部又は一部について経営者から確認を得られない場合、監査人は以下のような事項を実施しなければならないとされています。

- 当該事項について経営者と協議すること
- 経営者の誠実性を再評価し、口頭又は書面による陳述の信頼性及び監査証拠全体の証明力に及ぼす影響力を評価すること
- 監査意見の影響への判断等を行うこと

### ・適用時期

適用は、平成24年4月1日以後開始する連結会計年度又は事業年度に係る四半期連結財務諸表又は四半期財務諸表の四半期レビューからです。

また、年度監査、中間監査に関しては、平成24年4月1日以後開始する事業年度に係る監査及び同日以後開始する中間会計期間に係る監査から適用されます。

## 平成24年6月第1四半期 決算のポイント

本稿では、平成24年6月第1四半期決算のポイントについて解説します。

この平成24年6月第1四半期決算では、四半期決算の簡素化、過年度遡及会計基準、包括利益会計基準の適用が2年目を迎えるとともに、消費税法の改正、減価償却方法の改正、法定実効税率の変更が第1四半期決算に影響します。

### 1.消費税法の改正と会計処理の内容

#### (1) 平成23年度税制改正の内容

従来、いわゆる「95%ルール」により、課税売上割合が95%以上の事業者については、仕入れ税額的全額を課税標準額に対する消費税額から控除できるとされていました。

ところが、平成23年度税制改正において、平成24年4月1日以後に開始する課税期間から、課税売上高が5億円を超える事業者は、この「95%ルール」の適用対象外となりました。

#### (2) 控除対象外消費税等の会計処理

個別対応方式又は一括比例配分方式を適用した場合、消費税法上で課税仕入れのうち仕入れ税額控除できない部分が生じます。この控除できない部分を控除対象外消費税等といいます。

控除対象外消費税等の会計処理は、①棚卸資産に係るものは、取得原価に算入するか費用処理され、②固定資産に係るものは、取得原価に算入するか長期前払消費税等として費用配分されます。また、③経費に係るものは、期間費用として処理されます。

#### (3) 四半期決算における控除対象外消費税等

四半期決算における控除対象外消費税等の算定方法は、会計基準等の明文規定はありませんので、各社で基準を設けて簡便的に算定する必要があります。

### 2.減価償却に関する当面の監査上の取扱い

#### (1) 平成23年度税制改正における減価償却方法

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。

#### (2) 監査上の取扱い

当該改正は、法人税法上の取扱いの改正であり、会計上は減価償却方法の変更が強制されることはありません。法人税法の改正に伴い減価償却方法を変更する場合、法令等の改正に伴う変更に至っ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が、以下の要件を全て満たす必要があります。

- ・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
- ・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
- ・既存資産のうち平成19年4月1日以後に取得した減価償却資産に250%定率法を採用

### 3.平成23年度税制改正における税効果会計のポイント

税金計算に四半期特有の会計処理を採用しており、かつ複数の税率で繰延税金資産又は繰延税金負債が計算される場合、税制改正翌年度実務対応報告では、改正法人税法等の公布日を含む年度の翌年度以降の四半期において、税率が変更された年度と同様の方法により税金費用の計算を行うことが示されています。

この場合、見積実効税率は以下の算定式で計算されます。

$$\text{見積実効税率} = \frac{\text{予想年間納付税額} + \text{予想年間法人税等調整額}}{\text{予想年間税引前当期純利益}}$$

**IFRS  
(有給休暇引当金)**

IAS19号「従業員給付」で規定されているように、IFRSにおいては有給休暇引当金の計上が必要となります。そもそもなぜ有給休暇引当金を計上する必要があるのでしょうか。

IFRSでは、有給休暇引当金の計上を必要としています(IAS19号14項)。

企業は、累積有給休暇の予想費用を、報告期間の末日現在で累積されている未使用の権利の結果として企業が支払うと見込まれる追加金額として、測定しなければならない。

有給休暇の買取制度のある会社ではイメージしやすいのですが、制度化されていない会社ではそもそも現金支出を伴わないので、引当計上する理由がないのではないかと考えることができます。ではなぜ、有給休暇引当金を計上する必要があるのでしょうか。

結論としては、有給休暇引当金の目的は「費用の期間帰属適正化」にあるということになります。以下、具体例を用いて説明いたします。

**有給休暇が累積する企業におけるある従業員の待遇・勤務状況**

	2011年	2012年
給与	4,000,000円	4,000,000円
就業日数(有給休暇含む)	200日	200日
出勤日数	200日	160日
有給休暇付与日数	20日	20日
有給休暇取得日数	0日	40日

上記例ですと、この従業員は会社から年間20日の有給休暇を付与されているにも関わらず、2011年度は有給休暇を1日も取得していませんが、各年度の給与支給額4,000,000円には影響せず、2年とも4,000,000円が損益計算書に人件費として計上されます。

この従業員の2011年度の有給休暇取得日は0日です。有給休暇を含んだ就業日数は200日なので、実際には180日出勤すれば、所定の給与を会社からもらえるわけです。しかし、この従業員は200日出勤しました。これは、本来取得すべき20日分の有給休暇を消化せず、来期に繰越したからです。つまり、この繰越した20日分の役務提供は、来期の出勤分を当期に前倒したことになります。

また、仮にこの従業員が2012年度に退職願を会社に提出し、前年度繰越分も含めて40日の有給休暇を取得し、入社しないとしましょう(結果として160日の出勤)。この場合、企業はその従業員から退職前1か月以上の期間一切の役務提供を受けていないにも関わらず、対価として給与を従業員に支払わなければなりません。

もし、この状況下で2011年度(当期)に未消化の有給休暇を費用計上しないと、当期と来期とで、労働の提供量は異なるにも関わらず、給与額は4,000,000円で変わらないということになってしまいます。つまり、労働の提供量とそれに対する費用(人件費)が不一致となってしまいます。

この不一致を解消するために、有給休暇引当金の計上が必要となるのです。

IFRSが有給休暇の処理について問題にしているのは、企業が従業員から提供を受ける労働とその対価としての人件費の計上が一致することです。適切に人件費の計上を行なうには、給与を支払った時ではなく、労働が提供されたタイミングで費用を計上することが重要です。

## IFRS(減損)

IFRSでは、IAS36「資産の減損」において非流動資産である有形固定資産・無形資産に係る減損規定を設けています。

IFRSでは、IAS36「資産の減損」において非流動資産である有形固定資産・無形資産に係る減損を規定しています。IFRSにおける減損の流れは、以下のようになります。

- (1) 減損の兆候判定
- (2) 回収可能価額の測定(減損テスト)
- (3) 減損の認識及び測定

(1) 毎期末、資産が減損している可能性を示す減損の兆候の有無を判定します。IFRSでは、減損の兆候の判断材料として、外部情報源と内部情報源を区分し、以下の通り例示しています。

### <外部情報源>

- ・時間の経過、正常な使用にもかかわらず、資産の市場価値が予想を超えて著しく低下している
- ・企業の純資産の帳簿価額が、その企業の株式の市場価値を超過している

### <内部情報源>

- ・資産の陳腐化または物理的損害に関する証拠が入手できる
- ・資産の経済的効果が当初の予測よりも悪化しているか、または悪化が予想される

日本基準においては、減損の兆候の判断指標に「市場価格の著しい下落」という指標があり、「著しい」の目安として、50%程度下落を用いています。しかし、IFRSでは詳細な数値基準は示されていません。従って、IFRS適用までに、自社で減損の兆候の判断基準を設定する必要があります。

(2) 減損の兆候ありと判定された資産については、回収可能額を測定し、帳簿価額と比較します。

これを減損テストと言います。回収可能価額は、「売却費用控除後の公正価値」又は「使用価値」のいずれか高い金額を使用するため、この2つの金額の見積りが必要になります。

IFRSとの差異という点では、以下の2点が挙げられます。

- ① 日本基準においては、回収可能価額と帳簿価額を比較する前に、割引前見積将来キャッシュ・フローと帳簿価額の比較という認識テストを行いますが、IFRSではそのような認識テストは実施しません。
- ② 日本基準では見積キャッシュ・フローの期間が上限20年、割引率に内部情報や資本コストを使用することが認められているが、IFRSでは「見積キャッシュ・フローは原則として最長5年の見積りを行い、以降の期間は残存耐用年数まで推定計算を行う」「貨幣の時間価値や当該資産に固有のリスクに関して現在の市場の情報を基礎とした割引率を用いる」と規定されており、算定の前提及び基礎情報が異なっています。減損テストを実施する単位として、減損の兆候がある資産の個別の回収可能価額を見積ることができなければ、資産をグルーピングすることがIFRSでも認められています。これをキャッシュ生成単位(CGU)と言い、日本基準におけるグルーピングと同様の概念であると考えられます。

(3) 資産の回収可能価額が帳簿価額より低い場合には、当該資産の帳簿価額をその回収可能価額まで減額することにより、減損を認識する必要があります。CGUに対して減損を認識する場合、減損額を各資産の帳簿価額にもとづき比例配分します。

IFRSの減損に関して最も注意すべき点は、IFRSでは日本基準で認められていない「減損損失の戻入」が強制されることです(但し、のれんに関しては減損の戻入は認められていません)。

IFRSでは、期末毎に減損の戻入れの兆候を判定し、兆候ありと判定された資産について回収可能額を測定し、回収可能額が帳簿価額を上回った場合はその範囲で減損を戻し入れます。