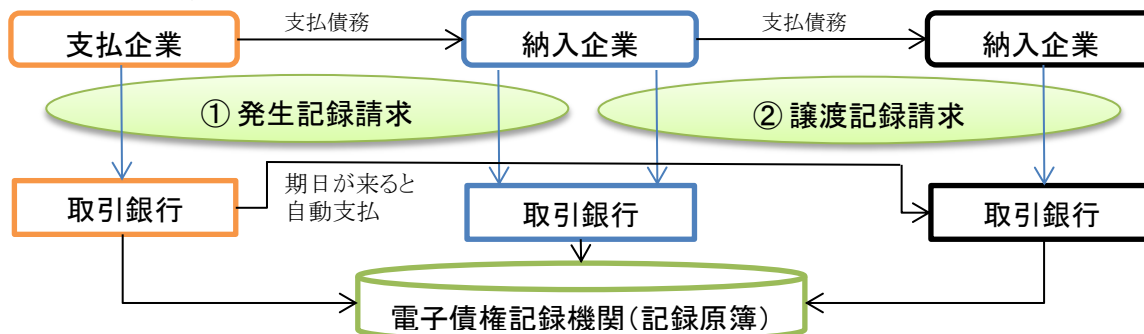


## 電子記録債権

電子記録債権は、電子記録債権法(平成19年法律第102号)により、事業者の資金調達の円滑化等を図るために創設された新しい種類の金銭債権です。2月1日より多くの金融機関が加盟する「でんさいネット」が稼働したため、一気に普及する可能性があります。

### 1. 電子記録債権の仕組み



- ①電子記録債権の発生…記録原簿に「発生記録」を行うことで、電子記録債権が発生します。
- ②電子記録債権の譲渡…記録原簿に「譲渡記録」を行うことで、電子記録債権を譲渡できます。
- ③電子記録債権の支払…支払期日になると、自動的に資金の引落とし、払込みが行われます。

### 3. 電子記録債権の特長

- ①手形の発行、振込の準備など、支払に関する事務負担が軽減されます。
- ②手形と異なり、印紙税は課税されません。
- ③ペーパーレス化により、紛失や盗難の心配はなくなります。
- ④必要な分だけ分割して譲渡や割引をすることができます。

### 4. 電子記録債権の会計処理

摘要	借方		貸方	
商品100売上	売掛金	100	売上	100
発生記録により、電子記録債権100が発生	電子記録債権	100	売掛金	100
譲渡記録により、電子記録債権100の内 20を現金預金19と引換に譲渡(割引)	現金預金	19	電子記録債権	20
	電子記録債権売却損	1		
譲渡記録により、買掛金30と引換えに譲渡	買掛金	30	電子記録債権	30
電子記録債権が決済	現金預金	50	電子記録債権	50
商品100を仕入	仕入	100	買掛金	100
発生記録により、電子記録債務100が発生	買掛金	100	電子記録債務	100
譲渡記録により、譲渡されたときの仕訳			仕訳なし	
債務100が決済	電子記録債務	100	現金預金	100
金銭消費貸借により100を貸付	貸付金	100	現金預金	100
発生記録により、電子記録債権100が発生			仕訳なし	
債権100が決済された場合	現金預金	100	貸付金	100
固定資産100を購入	固定資産	100	未払金	100
発生記録により、電子記録債務100が発生	未払金	100	営業外電子記録債務	100

## IFRS(原価計算)

IAS第2号「棚卸資産」の規定から、原価計算、特に発生時に期間費用として認識されるものについて解説します。

IFRSでは、棚卸資産の原価から除外し、発生した期間費用として認識されるものとして、以下の例を挙げています(IAS02「棚卸資産」)。

- (1) 仕損に係る材料費、労務費又はその他の製造費用の内、異常な金額  
→異常仕損費については、棚卸資産に含めずに売上原価として処理するという事です
- (2) 保管費用(但し、次の製造工程に移る前に必要な費用は除く)  
→完成品に係る保管費用等が該当するものと思われま
- (3) 棚卸資産が現在の場所及び状態に至ることに寄与しない管理部門の間接費 および  
→本社費用の一般管理費等が該当するものと思われま
- (4) 販売費用

なお税法の規定では、以下の費用に関しては製造原価不算入が許容されています。

5-1-4 次に掲げるような費用の額は、製造原価に算入しないことができる。

- (1) 使用人等に支給した賞与のうち、例えば創立何周年記念賞与のように特別に支給される賞与であることの明らかなものの額(通常賞与として支給される金額に相当する金額を除く。)
- (2) 試験研究費のうち、基礎研究及び応用研究の費用の額並びに工業化研究に該当することが明らかでないものの費用の額
- (3) 措置法に定める特別償却の規定の適用を受ける資産の償却費の額のうち特別償却限度額に係る部分の金額及び令第60条の2《陳腐化した減価償却資産の償却限度額の特例》の規定による陳腐化資産の償却費の額のうち陳腐化による償却費の額
- (4) 工業所有権等について支払う使用料の額が売上高等に基づいている場合における当該使用料の額及び当該工業所有権等に係る頭金の償却費の額
- (5) 工業所有権等について支払う使用料の額が生産数量等を基礎として定められており、かつ、最低使用料の定めがある場合において支払われる使用料の額のうち生産数量等により計算される使用料の額を超える部分の金額
- (6) 複写して販売するための原本となるソフトウェアの償却費の額
- (7) 事業税及び地方法人特別税の額
- (8) 事業の閉鎖、事業規模の縮小等のため大量に整理した使用人に対し支給する退職給与の額
- (9) 生産を相当期間にわたり休止した場合のその休止期間に対応する費用の額
- (10) 償却超過額その他税務計算上の否認金の額
- (11) 障害者の雇用の促進等に関する法律第53条第1項《障害者雇用納付金の徴収及び納付義務》に規定する障害者雇用納付金の額
- (12) 工場等が支出した寄附金の額
- (13) 借入金の利子の額

以上の通り、IFRSと税法の規定には相違があります。

IFRS適用後も節税メリットを享受したい場合は、複数の製造原価を算出するプロセスを構築する必要があります。

企業結合に関する会計基準  
及び他の関連する会計基準  
等の改正案について

企業結合に関する各種の会計処理が変更されるほか、財務諸表の表示が大幅に変更されます。

I. 「財務諸表の表示」の変更

1. 表示の変更点…B/S

現行	改正案
少数株主持分	非支配株主持分

「少数株主持分」をIFRSと同様に「非支配株主持分」へ表示変更する。変更の理由は、我が国の連結財務諸表原則が「親会社説」の考え方によるものとしているものの、コンバージェンスの一環として、IFRSと同様に「経済的単一体説」の処理・表示への収斂を図ろうとしていることによります。今回の改正により、貸借対照表は以下のように変更されることになります。

現行	改正案
<b>【連結貸借対照表】</b>	<b>【連結貸借対照表】</b>
純資産の部	純資産の部
I 株主資本	I 株主資本
1 資本金	1 資本金
2 新株式申込証拠金	2 新株式申込証拠金
3 資本剰余金	3 資本剰余金
4 利益剰余金	4 利益剰余金
5 自己株式	5 自己株式
6 自己株式申込証拠金	6 自己株式申込証拠金
株主資本合計	株主資本合計
II その他の包括利益累計額	II その他の包括利益累計額
1 その他の有価証券評価差額金	1 その他の有価証券評価差額金
2 繰延ヘッジ損益	2 繰延ヘッジ損益
3 土地再評価差額金	3 土地再評価差額金
4 為替換算調整勘定	4 為替換算調整勘定
5 退職給付に係る調整累計額	5 退職給付に係る調整累計額
その他の包括利益累計額合計	その他の包括利益累計額合計
III 新株予約権	III 新株予約権
IV 少数株主持分	IV 非支配株主持分
純資産合計	純資産合計

本会計基準等は2015年4月1日以後開始事業年度からの適用が予定されています。

なお、表示に関しては早期適用は認められていません。

2. 表示の変更点…P/L

現行	改正案
当期純利益	親会社株主に係る当期純利益
少数株主利益	非支配持分に係る当期純利益
少数株主損益調整前当期純利益	当期純利益

今回は、包括利益計算書の変更点を紹介します。

## サンプルテスト

詳細テストにおけるサンプル数の決定と誤謬額の推定値について

### 1. サンプルテストについて

統計的サンプルサイズの算定過程は、内部統制監査における運用テストと会計監査における詳細テストで異なるところはほぼありません。今回は詳細テストにおけるサンプリング、中でも金額単位サンプリングについて述べていきたいと思います。

### 2. 会計監査における詳細テストにおけるサンプルサイズの決定について

#### ①金額単位サンプリング

詳細テストにおけるサンプルテストは、検証対象の誤謬額(過大計上、過少計上など)の推定が目的です。詳細テストの手法の一つである金額単位サンプリングは1円を抽出単位とするものであり、サンプリングの検証結果から誤謬額を推定するのに都合がよいため、広く使われています。

#### ②サンプルサイズの算定方法

サンプルサイズ(n)の算定に必要な数値は運用テストのそれと同じで、許容逸脱率( $pt$ )、予想逸脱率( $pe$ )及び過誤採択リスク( $\beta$ )の3つです。許容逸脱率は検証対象となる母集団(例えば売掛金残高)の金額と監査上の重要性の基準値との割合です。重要性の基準値とは財務諸表において重要な誤りであると判断される金額で、会社の税前利益の5%などを用いることが多いです。ある勘定のサンプリングに際しては、重要性の基準値を全額利用すると、他の項目の検証は精査にしなければならなくなります。そのため重要性の基準値の一部(許容逸脱額)を利用することになります。次に予想逸脱率は、検証項目における逸脱額を過去の経験等から予想したもので、ゼロなど許容逸脱率よりも小さい値を指定します。最後に過誤採択リスクは財務諸表に誤りがあるのに適正であると誤判断する確率で通常5%と設定します(品質管理における消費者危険と同じようなものです)。まとめると以下ようになります。

$$n = f(pt, pe, \beta) \quad pt : \text{許容逸脱率(許容逸脱額/母集団総額)} \quad pe : \text{予想逸脱率} \quad \beta : \text{過誤採択リスク}$$

この式は確率論における2項分布あるいはポアソン分布を利用してサンプルサイズを算定するものです。残念ながら解析的に解くことは困難ですが、パソコン等で簡単に計算できます。

#### ③サンプルサイズの計算例

母集団の金額:300,000千円、許容逸脱額:27,000千円、故に許容逸脱率は9%となります。また過去の経験から予想逸脱率4%程度、また過誤採択リスクを5%とすると、サンプルサイズは100個となります。

予想されるエラーがゼロの場合には、下記の簡単なサンプル数の公式があります。

$$n = \text{MUSFactor} / pt \quad \text{MUSFactor} : \text{ポアソン密度から算定される係数} (\beta = 5\% \text{の時 } 3.0 \quad \beta = 10\% \text{の時 } 2.3)$$

よって許容逸脱率が9%の時のサンプルサイズは  $3/0.09 = 33$ 個 となります。

#### ④サンプル抽出

サンプル抽出は無作為抽出法と系統抽出法などがあります。系統抽出ではまず母集団総額をサンプルサイズで除した抽出金額を算定します。一定の順番に並べられた母集団の各項目の累計額が抽出金額以上になった場合に、その該当する項目がサンプルとして抽出されることとなります。よって抽出金額以上の項目は必ず抽出されます。抽出金額の2倍以上になる項目は標本数としては2件以上としてカウントされることとなります。

### 3. 誤謬額の上限值

サンプルテストの結果、問題が無ければそれで終わりというわけではありません。その結果から母集団全体の推定をしなければなりません。エラーが無くても想定される母集団全体の誤謬額の上限值は、最初に設定した許容逸脱額です(予想逸脱率ゼロの時)。このあたりの計算も統計的な方法で計算しますが、紙面の都合上省略します。この計算方法は過度に保守的であると主張する人々があり、アメリカではこのあたりの論点に関する論文がたくさん出ています。