清稜監査法人
Seiryo Audit Corporation

No.25

会計・監査情報

平成25年5月1日

IFRS（引当金）	今回は、IFRSにおける引当金の考え方について解説します。

IFRSでは、引当金を以下の通り定義しています（IAS37「引当金、偶発負債及び偶発資産」）。
「引当金は、時期または金額が不確定な負債」
ここでいう負債とは、「過去の事象から発生した企業の現在の債務であり、その決済により経済的便益を有する資源の流出する結果となることが予想されるものを言う」と定義しています。

日本基準では、非債務性引当金として、将来の大規模修繕用の引当として「修繕引当金」などの計上を認めていますが、IFRSでは認められていません。あくまで発生した事象に対する債務のみになります。
日本基準の評価性引当金は、金融商品など資産、負債の公正価値評価で行うことになります。

なお、IFRSでは、引当金を認識するには以下の3つの要件を全て満たす場合と定義しています。
（1）企業が過去の事象の結果として、現在の債務（法的債務及び推定される債務）を有していること。
（2）当該債務を決済するために、経済的便益を伴った資源の流出が必要となる可能性が高いこと。
（3）当該債務の金額について、信頼できる見積りができること。

このうち、（2）に関して少し補足します。
「可能性が高い」（probable）については、日本語（日本基準）では相当程度の確率で発生の可能性が高いことであるという意味で解釈すると思いますが、IFRSにおいては経済的便益の流出が起こる可能性の方が起こらない可能性よりも高いこと（more likely than not）を意味しています。
つまり、IFRSにおいては、「可能性が高い」とは、発生の可能性が50％超の場合であると解釈すると言われています。
IFRSは原則主義なので、詳細な数値基準は存在しないわけですが、原文に「probable」を記載されている規定に限定して言えば、50%超という数値基準が存在するということが言えます。このあたりはテクニック的なところではあります。

余談ですが、米国会計基準（USGAAP）では、「Probable」というと発生の可能性大ということで、発生の可能性が80%以上の場合であると解釈されます。発生可能性が中程度（50%以上80%未満）の場合は、「Reasonably Possible」と表現されます。
このあたりは、和訳されたIFRSだけを読んだだけでは読み取れない部分であります。やはり必要に応じて英語の原文を読むことで、IFRSを深く理解するということが必要かもしれません。

サンプルテスト	詳細テストでのサンプルテストにおける推定誤謬額について

1. サンプルテストの評価について

詳細テストでのサンプルテストは証憑突合や確認相手先抽出など様々な監査手続で利用されているかと思われます。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なく、その結果から母集団全体の誤謬額を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側信頼限界は、最初に設定した許容逸脱額です（予想逸脱率ゼロの時）。なぜなら、その水準での精度でサンプルテストを実施しているからです。

2. サンプルテストの結果から誤謬額の推定について

①詳細テストにおけるサンプルテストの意義

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。監査においては試査を基本としており、通常精査は実施されません。試査において統計的サンプリングを利用した場合、標本を評価することで母集団のある母数に関する推定値の算定が可能になります。

②誤謬額の推定について

サンプルテストを実施した結果、標本合計に対するエラー額の割合から母集団全体の誤謬額を推定することが多いかと思われます。この誤謬推定値は母集団の真の誤謬額に一致することはありません（サンプル数を増やせば真の値に近づきはしますが。）。そこで監査においては、ある確率で誤謬推定額が入ると思われる範囲を推定します（これを区間推定といいます）。特に重要なのは誤謬推定値の範囲の上限であって、監査で要求される確率（監査確信度といい、通常95％と設定されます。）で算定します。

③誤謬額上限値の推定の具体例

売掛金残高に対する証憑突合をサンプルテストで行うケースを考えたいと思います。前提は下記の通りです。

> 売掛金残高：100,000千円、許容誤謬額：10,000千円（よって許容誤謬率は10％となります）
> 想定誤謬率: 3%（発見されると見積もられる誤謬額。過去の経験で見積もる。）、過誤採択リスク: 5%

以上の想定でサンプルサイズを算定すると61件となります（2項分布累積密度を利用した場合）。この61件のサンプルの内1件エラーがあったとします。例えば簿価150千円の売掛金が過大計上されていたとします(監査評価額は15千円、すなわち135千円の過大計上。)。早速ですが、誤謬額上限値の計算は下記の算式で計算します。

$$\mu st = \{ puppper(0) + \Sigma [puppper(j) - puppper(j-1)] \times OEmisstake(j) / RVmisstake(j) \} \times m$$

pupper(j)：エラーが *j* 個見つかった場合の、ある過誤採択リスクにおける上限逸脱率(2項分布累積密度より逆算)

OE*misstake(j)*：*j* 番目のエラーの過大評価額 ，RV*misstake(j)*：j 番目のエラーの簿価、m：母集団総額

なお、今回は過大計上にかかるエラーのみ（ただし、OE*misstake(j)* < RV*misstake(j)*）のケースを想定します。

$$\mu st = \{ 4.8\% + [7.6\% - 4.8\%] \times 135千円 / 150千円 \} \times 100{,}000千円 = 7{,}320千円 \cdots\cdots ①$$

さらにエラー2つ発見されたとします（簿価500千円/過大計上額400千円及び簿価400千円/過大計上額200千円）。エラーが複数ある場合は、予めエラー標本を、OEmisstake(j) / RVmisstake(j) が大きい順に並替ます。

$$\mu st = \{ 4.8\% + [7.6\% - 4.8\%] \times 135千円 / 150千円 + [10.0\% - 7.6\%] \times 400千円 / 500千円 + [12.3\% - 10.0\%] \times 200千円 / 400千円 \} \times 100{,}000千円 = 10{,}390千円 \cdots\cdots ②$$

①のケースでは許容誤謬額を下回っており、売掛金の過大評価額に関しては許容誤謬額を超えないであろうと判断することになります。②のケースでは推定誤謬額の上限が許容誤謬額を上回っており、このままでは合理的な保証を得られません。この場合、監査コストに余裕があれば、リスク対応手続の種類、時期及び範囲を見直したり、又は想定誤謬率を見直しサンプルサイズを増加させることを検討します。さもなければ、経営者に原因調査等を依頼し、必要なすべての修正を依頼する必要があります。ただ、今回の例では、発見されたエラーすべてを修正すると許容誤謬額内に収まりますので、それ以上の監査対応は一応不要かと考えられます。

会社情報のウェブ上での掲載	金融庁は全国証券取引所と連名で「法定開示書類及び適時開示事項を自社ウェブサイト等に掲載する場合の留意事項」を公表した。

1. 背景

金融庁は全国証券取引所と連名で「法定開示書類及び適時開示事項を自社ウェブサイト等に掲載する場合の留意事項」を公表した背景は、一部の上場会社の会社情報が公表予定時刻前に外部から閲覧できる状態にあったことをうけての措置です。会社情報にはインサイダー取引規制上の「重要事実」に該当する事項が含まれているためそれを外部の者が利用すれば金融商品市場の公正性が著しく損なわれるおそれがあるためです。

2. 事例

企業の法定開示書類や適時開示事項のIR情報をウェブサイトで見るとき、目的のページを開くとブラウザのアドレス欄に該当する情報の保存場所が以下のように表示されます。

（例）http://abcdcorporation.com/ir/20120510.pdf

上記のように表示されたアドレスからabcd会社のIRディレクトリにある20120510と名付けられたpdfファイルであることがわかります。こちらは前年の情報になりますが、もし、この会社が同じような規則でIR情報を自社のウェブサイトに開示すると、2013年の情報は「～ir/20130510.pdf(同じ公表日の場合)」と名付けられファイル名で保存されていることが容易に推測できてしまいます。

セキュリティ対策が施されていない場合、ファイル名が推測されれば、アドレス欄に上記のように入力すれば、たとえトップページ等からリンクされていなかったとしても該当ファイルを見ることが可能となってしまいます。

3. 対応策

公開ディレクトリに情報が保存された場合、セキュリティ上のなんらかの対策を講じなければ当該ファイルを閲覧することが可能となってしまいます。そのため以下のような対応策が挙げられます。

①公表予定時刻までは、公開ディレクトリに資料を保存しない。

②公表予定時刻より前に公開ディレクトリに資料を保存する場合には、外部者が容易にアクセスできないようパスワードの設定等によるアクセス制限を行う。

③自社ウェブサイトへの会社情報の掲載手順については、社内でルール化した上で周知徹底される必要があり、あわせてその遵守状況について定期的に点検を行うことが重要である。

②の具体的な方法としては、

i) ファイルにパスワードをかける。

ii) ウェブサーバーのディレクトリ単位で閲覧の可否を設定する。

iii)上記の2つの方法を適宜、組み合わせる。

物理的にアクセスできないようにする方法、機能的にアクセスできないようにする方法が挙げられていますが、最も簡単で確実な方法は公表前の情報はウェブサーバーに保存しないことです。

さらに以上の留意事項は既存の上場企業だけでなく、新規上場を行う企業に対しても「新規上場審査時に、会社情報の公表予定時刻前のウェブサイトへの掲載にかかるセキュリティ確保の状況を確認する」と、明示されています。

決算上の留意事項	平成25年3月期　決算上の留意事項をお届けしますので決算上の最終チェックとしてご利用いただければと思います。

1. 関連当事者との取引の開示上の留意事項

(1) 関連当事者との取引の範囲

関連当事者の範囲については、関連当事者会計基準第5項(3)及び財務諸表等規則第8条第17項に定義されていますが、例えば、会社の役員が、他の会社の代表取締役に就任している場合の当該他の会社はこの定義に含まれていません。しかし、同会計基準第5項(1)では「関連当事者との取引」には、関連当事者が第三者のために会社との間で行う取引を含むとされていますので、この場合の取引は関連当事者との取引の範囲に含まれます。

(2) 関連当事者との取引における重要性の判断基準

関連当事者との取引における重要性の判断基準は、関連当事者が法人グループに属する場合と個人グループ属する場合とでは異なり、個人グループに属する場合は1千万以上の取引が開示対象となります。例えば、役員が議決権の過半数を所有している会社との取引は、役員との取引とみなされるため1千万円以上が開示対象となります。

2. 減価償却方法の変更

平成23年12月の法人税法改正によって、定率法を採用している法人では平成24年4月1日以後、新規に取得する資産について250%定率法から200%定率法に変更になりました。

(1) 法令等の改正に伴う変更に準じた会計方針の変更として認められる場合

従来から、税法基準で減価償却が行われており、今回の税法改正により、引続き税法に従った減価償却を継続する場合には法令等の改正に伴う変更に準じた会計方針の変更として認められます。

(2) 自発的な減価償却の変更とみなされる場合

例えば、従来は税法基準によっていなかった場合で、平成24年4月1日以降取得した資産について、200%定率法を採用した場合は「自発的に会計方針の変更」になります。ただし、この場合は、正当な理由が必要ですので留意が必要です。

3. 消費税の会計処理

消費税法の改正による95％ルールの見直しにより、控除対象外消費税等が発生するようになりました。この控除対象外消費税等の内、資産に係るものについては、取得原価に参入するか、発生年度の期間費用とするか、固定資産の場合には長期前払消費税等に計上して期間配分することになります。金額に重要性がある場合は、重要な会計方針として注記する必要があります。

(「消費税の会計処理について(中間報告)」(日本公認会計士協会)

4. 未適用の会計基準に関する注記

「会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」では、すでに公表されているものの、未だ適用されていない新しい会計基準等がある場合には、次の内容を注記することとされています。

(1) 新しい会計基準等の名称及び概要

(2) 適用予定日(早期適用する場合には早期適用予定日)に関する記述

(3) 新しい会計基準等の適用による影響に関する記述

平成25年3月期で該当する未適用の会計基準には、以下にかかるものがあります。

(1) 退職給付会計基準の改正(未認識項目の連結貸借対照表認識及び開示)

(2) 退職給付会計基準の改正(勤務費用及び退職給付債務の計算等に係る改正)

(3) 連結会計基準の改正(SPC,匿名組合等の取扱に係る改正)