



# 会計・監査情報

平成23年11月14日

## 包括利益会計基準の定める組替調整額の注記

平成24年3月31日以後終了する連結会計年度の年度末に係る連結財務諸表から、包括利益会計基準の定める組替調整額及び税効果の注記が強制されます。

・平成24年3月31日以後終了する連結会計年度の年度末に係る連結財務諸表から、包括利益会計基準の定める組替調整額及び、税効果の注記が強制されます。

したがって、組替調整額という新たな考え方の習得が必要になると思われます。

ここで、組替調整額とは、「当期純利益を構成する項目のうち、当期又は過去の期間にその他の包括利益に含まれていた部分」という定義がなされています(基準9項)。

そして、この組替調整額を開示することによって、財務諸表利用者は、評価損益や在外子会社に係る換算差額が当期純利益に与える影響を考慮できるという意義があります。

ただ、組替調整額を平易にいうと、その他の包括利益に係る項目において、当期純利益に振り替えられた金額ということがいえます。そして、留意すべきは、組替調整額というのは、過去の期間に発生した部分だけではなく、当期に発生した部分も含むということです。

以下、例題でイメージを確認して下さい。

(例題)

- ・株式(その他有価証券)の取得原価500
- ・上記株式に係るその他有価証券評価差額a/cの期首残高200(貸方)
- ・期中に上記株式のすべての株式数を、800で売却した

<通常の会計仕訳・株式売却時>

(借方)	現預金	800	(貸方)	その他有価証券	500
				投資有価証券売却益	300

※その他有価証券評価差額a/cの振戻は期首に行っている。

<上記株式に係るその他の包括利益の流れ>

期首残高	当期のフロー		期末残高
	組替調整額	当期発生額	
200	過去分 $\Delta 200$ ①	100	0
	当期分 $\Delta 100$ ②		

①:期首に計上していたその他の包括利益200の、当期純利益への振替 $\Delta 200$

②:(通常の仕訳を切った時の売却損益 $\Delta 300$ )-(期首残高振替分 $\Delta 200$ )

or 期首から売却時点までの(つまり、当期での)価値の変動分

ここで、①+②で求められる $\Delta 300$ (当期純利益計算に流れてしまうので、その他の包括利益としてはマイナスの値となる)は、通常の仕訳で求められる、その他有価証

券に係る売却損益となっているわけです。

<組替調整額の注記開示>

その他有価証券評価差額金		
当期発生額	100	
組替調整額	<u>△ 300</u>	<u>△ 200</u>
その他の包括利益合計		<u>△ 200</u>

実務的には、その他の包括利益は、まずその期首残高と期末残高を把握し、次に比較的に求めやすい組替調整額を算定し、そしてその差額として当期発生額を捉えるという方法がとられると思われます。

- 以下、基準が想定している、組替調整額となるその他の包括利益の各内訳項目を紹介します。

内訳項目	組替調整額に含まれる金額	包括利益会計基準
その他有価証券評価差額金	・売却損益及び減損損失等の金額	31項(1)
繰延ヘッジ損益	・ヘッジ対象に係る損益が認識されたこと等により当期純利益に含まれた金額 ・ヘッジ対象とされた予定取引で購入した資産の取得金額に加減された金額	31項(2)
為替換算調整勘定	・売却または清算等による子会社に対する持分の減少に伴って取り崩された金額	31項(3)

**国際税務  
(外国税額控除)**

本稿では、外国税額控除制度及び外国子会社から受ける配当等の益金不算入制度について解説します。

1. 外国税額控除制度

(1) 制度の概要

法人税法は、居住者・内国法人に課税するにあたって、居住地主義を採用しており、全世界所得課税(どこの国で稼得した所得であろうと課税対象とする方式)を行うこととしています。ここで、居住者・内国法人に対し、全世界所得課税を行った後、国外源泉所得に対して外国で課された外国法人税分は、国内税額から控除することになります(外国税額控除)。以上より、外国税額控除制度は、国際二重課税の排除をその趣旨としています。

(2) 外国法人税の例示

以下のようなものが、外国法人税に該当します。

- ①内国法人の海外支店の所得を課税標準として課された外国法人税
- ②外国法人(外国子会社等)から支払われる配当等に課された外国源泉税

(3) 税額の計算

外国法人税のうち控除対象外国法人税の額(所得に対する負担が高率な部分の金額を除く)を、控除限度額の範囲内で、法人税の額から控除することになります。

なお、控除限度額を超える外国法人税の額は、翌年以降3年間の繰越が認められます。

2. 外国子会社から受ける配当等の益金不算入制度

(1) 制度の概要

平成21年度税制改正により、内国法人が外国子会社から配当等を受領する場合は、25%以上の出資割合が6ヶ月以上継続していることを要件に、その配当等の額のうち5%分を控除した残額の95%分について益金不算入とされることとなりました。

その趣旨は、日本の課税当局が国外源泉所得に対する課税権を一部放棄することにより、外国子会社の留保利益を配当等を通じて国内親会社に還元することにあります。

ただし、本制度を適用する場合、外国子会社から支払われる配当等に課された外国源泉税の額は、損金不算入となります。

(2) 在外子会社の留保利益に係る税効果

在外子会社の留保利益のうち、将来の配当により親会社において追加納付が発生すると見込まれる税金額を各連結会計期間末に親会社の繰延税金負債として計上する必要があります。ただし、配当に係る課税関係が生じない可能性が高い場合を除きます。

親会社における追加法人税等は、配当等の益金不算入となる部分95%を控除した5%に親会社の法定実効税率を乗じた額と、損金不算入となる在外子会社の配当等に課された外国源泉税の額を合計したものとなります。

(3) 問題点

日本の税率は、諸外国に比べて高い水準にあります。例えば、全世界所得を100とすると、日本で70、外国で30の所得を稼得する場合よりも、日本で30、外国で70の所得を稼得する場合の方が、税負担は軽減されます。そこで、移転価格税制が重要となり、タックス・ヘイブン対策税制が問題となります。

移転価格税制、タックス・ヘイブン対策税制については、次回以降に解説します。

**IFRSの導入に向けて  
(その2)**

トップマネジメントのコミットメントは、IFRS適用へ向けたプロジェクトの必須要件であるといえます。今回は、プロジェクト運用時のポイントについてお話しします。

前号のIFRSグランドデザインで記述した通り、IFRS移行の成否は設計段階でほぼ決まるといえます。ただでさえ論点の多いプロジェクトですので、最初からひとつひとつ対応を考えていくと、最終的に誤った判断を起こしかねません。

プロジェクトの失敗の最大要因は、プロジェクトメンバーのコミットメント不足、つまり本プロジェクトの重要性を説得する努力が足りず、結果として、①トップマネジメント、②事業部門(現場)、③管理部門のそれぞれが受身的に自分の領域の言われた作業だけを実行する、という関係者の関与不足が原因といえます。

トップマネジメントの関与不足は、最も重要な「経営方針」を反映しない状況であり、これでは内部統制制度導入時に生じたような混乱を導きかねません。

また、事業部門の関与不足は、実際の設計に対する理解不足からくる運用面でのギャップや、会社の目的と設計とのギャップなどが発生します。

最後に管理部門に関しても、事業部門と管理部門で対立が起これると、プロジェクトを破綻させるほどの悪影響を及ぼす可能性があります。

多くのケースは、管理部門主導で現場の協力を仰ぐが、現場が協力的でなく、結果として現場を詳細に理解していない管理部門側が現場の検討部分に関しても作業を代わりに推し進め、結果として現実と異なるものができるなどして整合性がとれなくなったり、また詳細に現場を反映できていない作業を代わりに進めることによる遅延や失敗です。

かといって、会社の方針を詳細に把握しない外部コンサルタントを依頼すると、追加的な費用が発生するのはもちろんですが、実態と乖離した基準が作成される恐れがあります。

IFRSプロジェクトはまさに企業変革を行うプロジェクトといえます。

そのため、IFRS導入を決して「単なる会計方針の変更」ととらえず、「新たな環境変化に基づく企業方針の決定と、それに伴う会計方針その他の制度面の調整」ととらえて進める必要があります。

## IT統制再入門

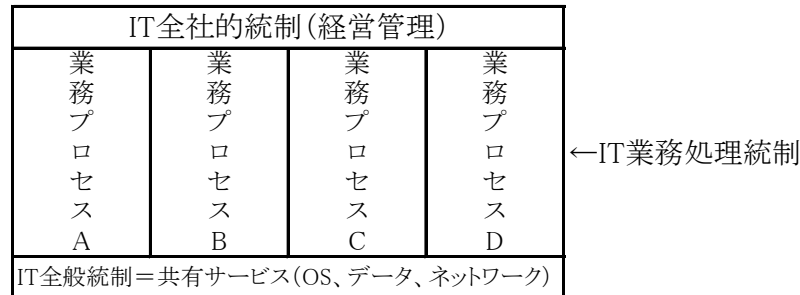
現在の企業における内部統制の中で最も重要な一部を構成し、今後ますますその重要性を増すと考えられるIT統制を今いちどおさらいしてみようと思います。

### I. IT統制の全体像

IT統制は、組織全体のプロセスに対する関与のあり方によって分類することができます。実施基準では、

- ①IT全社的統制
- ②IT全般統制
- ③IT業務処理統制

の3種類に分類されています。



- ・IT全社的統制……企業全体に広く影響を及ぼす内部統制の一部
- ・IT全般統制………信頼できる運用環境を提供し、アプリケーション統制の有効な運用をサポートするITプロセスに組み込まれた統制
- ・IT業務処理統制…財務の統制目標を直接サポートする業務プロセスのアプリケーション内に組み込まれた統制

IT業務処理統制を継続的に有効にするために、IT全般統制を整備する必要がある点が重要です。

#### 1.IT全社的統制とは

IT全社的統制は、「全社レベルのIT統制」とも呼ばれ、個別のシステムに対する統制ではなく、経営戦略に沿った企業ないし企業グループ全体の情報システムに対しての統制です。

IT全社的統制は各業務プロセスを覆うように位置づけられており、組織体における屋台骨的な統制になります。

#### 2.IT全般統制とは

現在の企業では日々の業務は高度にIT化されており、これを有効に機能する環境を保証するための統制活動がIT全般統制です。

IT全般統制は各業務プロセスの根底を支える土台となるので、重要性の高い統制といえます。

#### 3.IT業務処理統制とは

IT業務処理統制は、日々の業務で利用されるITシステムに組み込まれている統制活動です。承認された業務がすべて正確に処理、記録されることを確保するための内部統制です。

以上、今回は全体像を大雑把に見ました。次回からはそれぞれの統制活動の内容と具備すべき要件 さらには文書化について詳しく見ていこうと思います。