



監査報告書における追記情報について①

平成24年3月31日以後終了する事業年度に係る監査から、監査報告書における追記情報を規定する、監査基準委員会報告書第62号「独立監査人の監査報告書における強調事項区分とその他の事項区分」が適用されます。

平成24年3月31日以後終了する事業年度に係る監査から、監査基準委員会報告書第62号「独立監査人の監査報告書における強調事項区分とその他の事項区分」が適用されます。
この点、今後数回に渡って、監査報告書における追記情報をテーマに書かせて頂きたいと思っております。

・ 追記情報の定義

ここで、追記情報とは、財務諸表の記載について強調する必要がある事項又はその他説明することが適当と判断した事項を監査報告書において情報として追記したものをいいます。

追記情報は、財務諸表を用いた企業の状況に関する利害関係者の判断を誤らせないようにするために、監査意見表明による財務諸表の情報としての信頼性の保証の枠組みの外において、監査人の立場からの補足的な情報として記載されるものです。

・ 2種類の追記情報

追記情報には、強調事項(強調することが適当と監査人が判断した事項)とその他の事項(その他説明することが適当と監査人が判断した事項)とがあります。

これらを監査報告書に追記する場合には、それぞれの区分を設け、見出しを付して記載することになります。

以下、簡単な比較表をご参照下さい。

| | 強調事項 | その他の事項(説明事項) |
|-------------|---|--|
| 特徴 | ・財務諸表に表示又は開示されている事項 | ・財務諸表に表示又は開示されていない事項 ・監査人の責任等についての理解を促す |
| 追記情報を記載する条件 | ・開示が適切かつ重要であり、監査人が強調すべきと判断 ・当該事項に重要な虚偽の表示がない | ・監査人が説明すべきと判断 |
| 具体例 | ・正当な理由による会計方針 ・重要な偶発事象 ・重要な後発事象 ・継続企業の前提に関する注記 | ・財務諸表とその他の記載との重要な相違 ・利害関係等の記載 等 |
| 必要性 | ・利用者が財務諸表を理解する基礎として重要であるものについて、当該事項を強調し利用者の注意を喚起するため | ・監査、監査人の責任又は監査報告書についての利用者の理解に資するため |
| 二重責任の原則との関係 | ・経営者が提供していない企業情報を提供することは、二重責任の原則から認められない | |

・追記情報の記載方法

| | 強調事項 | その他の事項(説明事項) |
|--------|---|---------------------------|
| 記載する場所 | ・意見区分の次 | ・意見区分の次 →強調事項追記があればその次 |
| 見出し | ・「強調事項」又は他の適切な見出し | ・「その他の事項」又は他の適切な見出し |
| 特徴 | ・財務諸表における記載箇所と関連付け、明瞭に記載する ・「強調事項は監査人の意見に影響を及ぼすものではない」旨を記載 | |

次回以降、追記情報に関するその他の論点について記載させていただきます。

IFRS (収益認識基準)

「出荷基準」の見直しにより、「物品販売」は売上認識が遅れることとなります。また、「役務(サービス)の提供」は、売上認識のために、現業部門を含めた進捗度把握の仕組みを見直すことが必要となります。

日本では売上高全般を扱う会計基準はありません。企業会計原則において計上基準について記述があるのみですが、IFRSでは「収益」(IAS18)で体系的に売上高の会計基準について定められています。

「収益」を体系的にとらえると、大きく「売上」と「利得」に分けられ、前者は大きく①「物品の販売」と②「役務(サービス)の提供」に分けられます。後者は「利息、ロイヤリティ、配当」等を指します。今回は前者についてみていきます。

①「物品の販売」

物品販売による収益は、以下5つの条件が全て満たされたときに認識しなければならないとされます。

- ・物品の所有に伴う重要なリスク及び経済価値を企業が買手に移転したこと
- ・販売された物品に対して、継続的な管理上の関与も有効な支配も、売手企業が保持していないこと
- ・収益の額を信頼性をもって測定できること
- ・その取引に関する経済的便益が、企業に流入する可能性が高いこと
- ・その取引に関連して発生したまたは発生する原価を、信頼性をもって測定できること

「物品の販売」について特に重要となるのが、「物品の所有に伴う重要なリスク及び経済価値を企業が買手に移転したこと」という条件です。この条件に従えば、日本基準の下で実務上広く採用されてきた「出荷基準」は、上記の収益認識要件を必ずしも満たさない場合があることが想定されます。なぜなら「出荷時」というのはまだ顧客に物品が納品されていない状況であり、リスクと経済価値が買手に移転したという条件を満たしているとは通常捉えられないからです。

IFRSの下では、従来の「出荷基準」ではなく「納品基準」もしくは「検収基準」に従って売上計上することになると予想されます。

そうすると、IFRSにおける収益認識時点に関する情報は、現状の業務プロセスにおいて把握されていない可能性があります。なぜなら、例えば「検収基準」で収益認識されとした場合、販売先の検収完了日の情報を入手する必要があるからです。このような場合は、販売業務に関する業務プロセスや情報システムの変更を含めた対応策を検討する必要があります。

②「役務(サービス)の提供」

役務の提供に関する取引の成果を信頼性をもって見積もることができる場合には、その取引に関する収益は、財政状態計算書日現在のその取引の進捗度に応じて認識しなければならず、またその取引の成果は、以下4つ全ての条件が満たされる場合には信頼性をもって見積もることができるとされます。

- ・収益の額を信頼性をもって測定できること
- ・その取引に関する経済的便益が、企業に流入する可能性が高いこと
- ・その取引の進捗度を、財政状態計算書日において信頼性をもって測定できること
- ・その取引に関連して発生したまたは取引完了に要する原価を、信頼性をもって測定できること

「役務(サービス)の提供」については、日本基準では工事契約や受注制作のソフトウェアなどといった

一部の業種以外には、サービスの提供に関する売上計上基準はありません。しかし、IFRSでは広く「取引の進捗度」が売上計上の重要ポイントとなります。

具体的には、「信頼性を持ってサービスの提供の進捗を測定できる方法」が認められていますが、例えば、下記の方法を含みます。

- ①提供したサービス作業結果を調査する。
- ②現時点までに提供済みの役務が、提供すべき役務の全体に占める割合を算定する。
- ③現時点までの累計発生原価が、総見積原価に占める割合を算定する。

このような情報を、経理部門だけでなく現業部門の協力も合わせて正しく把握する必要があります。

国際税務 (移転価格税制)

本稿では、国際税務のうち輸出入企業にとって重要な移転価格税制について解説します。

1. 移転価格税制

(1) はじめに

国際取引を幅広く行っている企業は、国際税務のうち特に移転価格税制に留意する必要があります。ここ数年、移転価格税制の事前確認の申出件数が増加傾向にある結果、申告漏れ所得金額は減少傾向にあります。

しかし移転価格課税は、税務調査の結果、もし更正処分を受けると、追徴税額の金額的重要性が高くなる可能性があるため早めの対応が必要です。

(2) 制度の概要

移転価格税制とは、法人が、独立企業間で取引される価格(独立企業間価格)と異なる価格で国外関連者と取引を行った場合、当該国外関連取引は独立企業間価格で行われたものとみなして課税所得金額を算定する税制です。

独立企業間価格と異なる価格で取引を行った場合とは、国外関連者との間で資産の販売、資産の購入、役務の提供その他の取引を行った場合に、当該取引につき、支払を受ける対価の額が独立企業間価格に満たないとき、支払う対価の額が独立企業間価格を超えるときをいい、結果、課税所得が少なくなるときに移転価格課税が行われることになります。

(3) 国外関連者

国外関連者とは、次のような法人と特殊の関係にある外国法人をいいます。

- ①他方の法人の発行済株式総数の50%以上の株式を直接または間接に保有する関係
- ②他方の法人を実質的に支配している関係

(4) 独立企業間価格の算定方法

独立企業間価格の算定方法は、租税特別措置法に次の6つが法定されており、最も適切な方法を選択適用する必要があります。

①独立価格比準法

特殊の関係にない売手と買手が、国外関連取引に係る棚卸資産と同種の棚卸資産を当該国外関連取引と取引段階、取引数量その他が同様の状況の下で売買した取引の対価の額に相当する金額をもって、当該国外関連取引の対価の額とする方法をいいます。

以下の②～⑥の算定方法の説明は省略します。

②再販売価格基準法

③原価基準法

④上記の①～③に準ずる方法

⑤利益分割法

⑥取引単位営業利益法

(5) 事前確認制度

事前確認制度とは、移転価格課税のリスクを予め回避するために、国外関連者との取引に先立って企業が課税当局から、独立企業間価格の算定方法及びその具体的内容等について確認を貰う制度です。

企業が、事前確認の内容に従った申告を行う限り、移転価格課税が行われることはありません。

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。

前回はIT統制の全体像とつながりを見てみました。今回は、IT全社的統制についてももう少し掘り下げて見てみようと思います。

II.IT全社的統制

IT全社的統制は「企業全体に広く影響を及ぼす内部統制」と、実施基準で位置づけられており、その範囲は企業グループ全体にわたって設定されるITに関連する方針や手続、戦略や計画、情報システム自体に及びます。このような量的にも質的にも重要な意味を持つIT全社的統制の設定主体となるのが、「経営者」です。

経営者がIT全社的統制を設定する上で検討すべき事項は次の5項目です。

(1) 全社的なITに関する基本方針の策定

企業としてのITに関する基準を明示し、基準を遵守するための組織を形成し、それを有効に運用させるための計画や方針を策定することです。この中には必要な人材の確保・育成や教育訓練などの人的資源の対応や、情報セキュリティに対する基本方針の策定も含まれます。

(2) ITに係るリスク評価と対応

ITに関連するリスク評価に関する規程を定め、その規程に基づいてリスク評価と対応が実施されるよう図らなければなりません。

(3) IT統制の枠組み

IT全社的統制、IT全般統制、IT業務処理統制に対する統制の範囲や仕組みを定め、基準として整備することが必要となります。

(4) 情報システム統制活動の周知

(3)で定めた基準や変更があった場合の内容を関係者に適切に通知され、統制活動を浸透させるための仕組みを構築し、運用する必要があります。すなわち、IT全般統制やIT業務処理統制の方針に関連する部門やグループ企業に周知徹底したり、財務報告に関連するアプリケーションシステムを利用する方針を定めて同様に周知徹底することがあげられます。

(5) IT全社的統制の運用評価

いわゆるモニタリングが必要です。ITに関する問題点が経営会議、情報システム委員会等、適切な機関に報告され、その問題点を改善する仕組みが構築されている必要があります。また、モニタリングは内部監査部等独立した部署が行うことが必要です。

以上をまとめると、

| 内部統制の基本的要素 | 評価項目 |
|------------|--|
| 統制環境 | 経営者が内部統制を支えるITの重要性について認識している。 |
| リスクの評価と対応 | 経営者が財務情報に係るITの信頼性について、リスクの評価と対応を検討している。 |
| 統制活動 | 経営者が財務情報に係るITの整備・運用に係る予算を承認している。 |
| 情報と伝達 | 財務情報に係るITの整備・運用状況につき経営者が適宜報告を受け、改善される仕組みがある。 |
| モニタリング | IT統制に係る記録の収集と保管に関する規程や体制が存在すること。 |