



会計・監査情報

平成24年1月16日

監査報告書における 追記情報について②

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706号(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706号(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、今回は、強調事項の例示として挙げられている「会計方針の変更」と「重要な偶発事象」を取り上げたいと思います。
- 会計方針の変更
会計方針の変更には以下の2分類があります。すなわち、会計基準等の改正に伴う会計方針の変更と、それ以外の正当な理由による会計方針の変更です(企業会計基準第24号 第5項)。
ここで、企業会計上、経営者は、その採用する会計方針を継続的に適用することが求められますが、上記の事項により会計方針を変更する場合には、財務諸表に適切に注記を行うことが求められています。
この点、監査報告書上、会計方針の変更のうち、財務諸表に適切に注記され、かつ財務諸表に著しい影響を与えているものが強調事項として追記されることとなります。
また、正当な理由による会計方針の変更における「正当な理由」については、基準で以下の要件が満たされている時ということを示されています(企業会計基準適用指針第24号 第6項)。
 - 1.) 会計方針の変更が企業の事業内容又は企業内外の経営環境の変化に対応して行われるものであること
 - 2.) 会計方針の変更が会計事象等を財務諸表に、より適切に反映するために行われるものであること
- 重要な偶発事象
偶発事象とは、利益又は損失の発生する可能性が不確実な状況が貸借対照表日現在既に存在しており、その不確実性が将来事象の発生すること又は発生しないことによって最終的に解消されるというものです。
この点、収益計上は実現主義を基礎としていることより偶発利益の計上は認められませんが、偶発損失はその発生の可能性の程度に応じて次のように分類し、処理されます。
 - a. 発生の可能性の高い場合
 - 1.) 金額の見積りが可能な場合
 - 2.) 金額の見積りが不可能な場合
 - b. 発生のある程度予想される場合
 - c. 発生の可能性の低い場合
 ここで、上記a.1.)の場合は引当金を計上する必要があり、それ以外については必要な注記を行うことになります。
そして、監査報告書上においては、重要な偶発事象のうち、財務諸表に適切に注記され、かつ財務諸表に著しい影響を与えているものが強調事項として追記されます。
以下、他社に対する損害賠償支払の可能性が生じている場合の文例です。
(連結財務諸表における注記)

注記事項(連結貸借対照表関係)

当社は米国内で販売した製品が特許権を侵害しているとして、A社より損害賠償請求訴訟を提起されております。ただし、当該訴訟の最終的な結論は現在のところ得られていないため、判決により生ずるかもしれない負担金額については、連結財務諸表に計上しておりません。

(監査報告書における追記情報)

強調事項

注記事項(連結貸借対照表関係)に記載されているとおり、会社は特許権の侵害に関する損害賠償請求訴訟の被告となっている。当該訴訟の最終的な結論は現在のところ得られていないため、その判決により生ずるかもしれない負担金額については、連結財務諸表に計上されていない。

当該事項は、当監査法人の意見に影響を及ぼすものではない。

税率の変更と
税効果会計

本稿では、実務対応報告公開草案第37号「改正法人税法及び復興財源確保法に伴う税率変更等に係る四半期財務諸表における税金費用の実務上の取扱い(案)」について解説します。

1. 改正法人税法及び復興財源確保法

平成23年12月2日に公布された改正法人税法において、平成24年4月1日以後に開始する事業年度の法人税率が、現行の30%から25.5%に引き下げられます。他方、復興財源確保法において復興特別法人税が創設され、平成24年4月1日以後に開始する事業年度から3年間、基準法人税額に10%の税率を乗じた復興特別法人税が課税されます。

2. 適用税率の変更

税効果会計では、改正税法が当該決算日までに公布されており、将来の適用税率が確定している場合は改正後の税率を適用することとしています。このため、平成23年12月期以降の年度決算及び3月決算会社の第3四半期決算では、今回の改正法人税法等の内容を反映した法定実効税率を適用することになります。

3. 一時差異等のスケジューリングによる税効果の計算

繰延税金資産及び繰延税金負債は、回収又は支払が行われると見込まれる期の税率に基づいて計算されます。今回の改正により各会計期間で適用する税率が異なることになるため、将来減算一時差異及び将来加算一時差異の解消時期のスケジューリングを実施することにより、以下のよう段階的に法定実効税率を計算する必要があります。(3月決算会社の第3四半期決算の場合)

- ① 平成24年3月期に解消される一時差異は、現行(東京都・資本1億円超のケース)の法定実効税率を適用します。

$$\frac{30\% \times (1 + 20.7\%) + 3.26\% + 2.9\% \times 148\%}{1 + 3.26\% + 2.9\% \times 148\%} = 40.69\%$$

- ② 平成25年3月期から平成27年3月期の間で解消される一時差異は、法人税率の引き下げ及び復興特別法人税を反映した法定実効税率を適用します。

$$\frac{25.5\% \times (1 + 10\% + 20.7\%) + 3.26\% + 2.9\% \times 148\%}{1 + 3.26\% + 2.9\% \times 148\%} = 38.01\%$$

- ③ 平成28年3月期以降で解消される一時差異は、法人税率の引き下げを反映した法定実効税率を適用します。

$$\frac{25.5\% \times (1 + 20.7\%) + 3.26\% + 2.9\% \times 148\%}{1 + 3.26\% + 2.9\% \times 148\%} = 35.64\%$$

法人税等について税率の変更があった場合には、過年度に計上された繰延税金資産及び繰延税金負債を上記②、③の新たな税率に基づき再計算する必要があります。

4. 適時に一時差異等のスケジューリングを行うことが実務上困難な場合

四半期決算においては適時性が求められることから、適時に一時差異等のスケジューリングを行うことが実務上困難な場合があり、改正法人税法等による複数の税率を用いて税金費用を計算することができないことも想定されます。こうした状況に配慮し、合理的で実態にも即していると考えられる方法により算出した単一の税率により税金費用を計算することも認められます。単一の税率としては、例えば以下のようなものが考えられます。

- ① 繰延税金資産の回収可能性の判断の際に使用した課税所得の見積期間の各期の法定実効税率を単純に平均した税率
② 一時差異等の項目の主な解消見込時期に対応した法定実効税率

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。

前回からの続きです。

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。

さて、これらの項目を実施してIT全社的統制を行うことにどのような意味があるのでしょうか？

①ITに関する全社的な方針・手続を明確にしておくことによってITに関する管理が一定の水準に確保されていることが期待できます。

②IT全社的統制が有効に機能している場合には、複数の事業拠点が同一の方針に基づいてIT統制のレベルが一定に保たれていることが担保される可能性が高いことから、統制テストをローテーション等により効率的に実施できることが期待できます。

逆に、IT全社的統制に不備がある場合にはどうでしょうか？

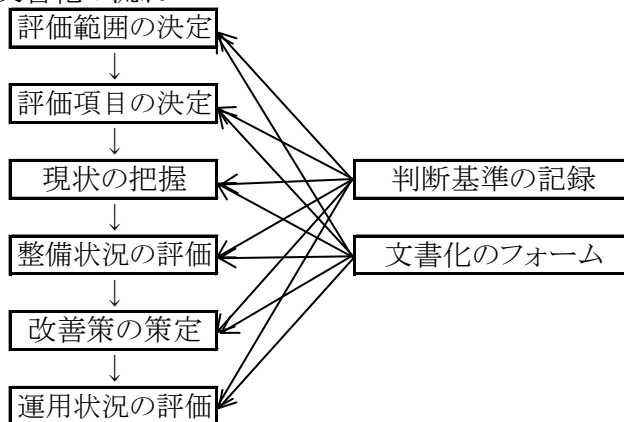
①全社的な方針が明確になっていない中でシステムが構築されてしまうと、整合性のないネットワークや互換性のないアプリケーションによってシステムの可用性に著しい制限が生じてしまうことが考えられます。

②ITに関する規程や内容が関係者に周知徹底されていないような場合、各事業拠点において同じ水準のIT統制が行われていない可能性があります。

このような不備がある場合には、基本的な内部統制の整備状況に不備があると考えられ全体として内部統制が有効に機能していると監査人に判断される可能性はかなり低くなると考えられます。

IT全社的統制の文書化

(1) 文書化の流れ



評価範囲の決定から運用状況の評価まで全てのプロセスにおいて判断基準を記録することが必要であり、同時に一定のフォームにしたがって記入されることが求められます。

・判断基準の記録

5W1Hを記録し、文書に残すことが重要です。たとえば整備状況が有効と判断した項目について、あるいは何らかの対象から外した項目について、誰が、いつ、どのような根拠でその判断をしたのかについて記録を残します。

・文書化のフォーム

評価対象項目からその整備状況の評価結果、運用状況の評価結果、改善策まで一覧で見ることが出

来るようなフォームを作成するとスムーズな内部統制評価が実施できます。また、評価対象部門の担当者に「Yes」「No」「N/A」という回答で終わるのではなく、その根拠や資料について記載できるように工夫したフォームが有用です。

IFRS(有形固定資産)

「借入費用」の資産化が強制されるとともに、取得後の評価については「再評価モデル」が認められます。

有形固定資産については、IFRSでは「有形固定資産」(IAS16)で体系的に会計基準が定められています。IFRSと日本基準との違いを、今回次回と2度に分けて説明したいと思います。

1. 有形固定資産の取得原価

現状の日本基準では、有形固定資産の当初取得時の取得原価は、①購入価格(値引・割戻控除後)②直接付随費用(資産を設置し、稼働可能な状態にするために必要な費用)、③資産除去債務(資産の解体・除去費用、及び敷地の原状回復費用の当初見積額)から構成されます。IFRSではこれら①～③に加えて、④借入費用も取得原価に含まれます。ここで④借入費用とは、有形固定資産をa)購入またはb)自家建設する目的で特別に資金を借入れた場合に、その借入に関して負担する支払利子その他の費用のことをいいます(IAS23)。現行の日本基準では、b)自家建設の固定資産にかかる支払利子の資産化のみが容認され、支払利子は原則として費用処理することとされています。これに対して、IFRSではb)自家建設か、a)購入かにかかわらず、支払利子の資産化が強制されます。

	借入費用
(a)購入の場合	意図した使用または販売が可能となるまでに相当の期間を必要とする資産(=適格資産)の取得を直接の発生原因とする借入費用
(b)自家建設の場合	建設または生産を直接の発生原因とする借入費用

2. 有形固定資産取得後の評価

IFRSでは、資産を「できるかぎり公正価値で評価して資産を正しい企業価値に近づける」という目的に沿って、有形固定資産取得後の評価方法に、現行の日本基準では採用されていない再評価モデルが認められています。

すなわち、有形固定資産の種類ごとに、以下に示す①原価モデルまたは②再評価モデルのいずれかを選択し、適用しなければならないとされています。

(a)原価モデル	取得原価から減価償却累計額および減損損失累計額を控除した金額で評価(従来の日本基準で採用、現行と同じ方法)
(b)再評価モデル	定期的に公正価値で再評価し、再評価実施時における公正価値から減価償却累計額および減損損失累計額を控除した額で評価

原価モデルはこれまでの日本基準と変わりませんので、再評価モデルについて補足して説明します。

まず、定期的に再評価とありますが、再評価の頻度としては一般的には3年または5年ごととされています。ただし、公正価値の変動が激しい資産については毎年再評価する必要があります。IFRSで再評価モデルが認められているのは、簿価と公正価値の乖離が大きくなることを防止するためです。

再評価した結果、評価益が発生した場合は、差益部分を「その他の包括利益」として、その累計額は資本の部の再評価剰余金として認識します。ただし、以前に再評価を行なったときに評価損が発生し、その評価損を費用として認識している場合は、その費用認識した額を限度として、その他の包括利益ではなく、収益として認識できます。

一方、再評価した結果、評価損が発生した場合は、費用として認識します。ただし、以前に再評価を行なったときに評価益が発生し、それに伴い認識した再評価剰余金がある場合には、その金額を限度として、再評価剰余金の減少として処理します。