



清稜監査法人
Seiryō Audit Corporation

会計・監査情報

平成23年8月5日発行

監査基準委員会報告書の改訂(概要)

平成23年1月21日に、日本公認会計士協会より監査基準委員会報告書の全面的な改訂に係る概要が公表されました。近年の資本市場のグローバル化に伴い、国際的な監査基準との調和が図られています。

(1) 改訂の意図

監査基準委員会報告書の改訂は、国際会計士連盟の国際監査・保証基準審議会が行うクラリティ・プロジェクトとの調和がその意図となります。つまり、日本の監査の基準における、国際監査基準とのコンバージェンスであります。

ここで、クラリティ・プロジェクトとは、明瞭化プロジェクトと訳されるものであります。これは、従来、渾然一体となって記述されてきた監査の各指針について、各基準における監査上の「要求事項」と、その解釈にあたる「適用指針」とを明確に区別して理解できるように、手続を明確にすること等のことであります。

「要求事項」 … 監査人が実施しなければならない事項。

「適用指針」 … 「要求事項」のより具体的な内容、その実施に当たっての留意事項や、関連する説明事項。

(2) 新起草方針に基づく監査基準委員会報告書の特徴

- ・ 報告書の構成を、監査上の「要求事項」とその解釈に当たる「適用指針」とに区別しています。
- ・ 新起草方針に基づいて、新たな監査基準委員会報告書の策定又は既存の監査基準委員会報告書の全面的な書換えとなります。
- ・ 現在の監査基準委員会報告書の第27号以後は、既に国際監査基準とほぼ同様の内容であり、新起草方針に基づく改正版へ書き換えても内容に大幅な変更がない場合もあります。ただし、それ以前の監査基準委員会報告書については、大幅な変更を伴う場合があります。

(3) 新起草方針に基づく改正版の各監査基準委員会報告書の発行及び適用

新起草方針に基づく改正版の各監査基準委員会報告書の発行及び適用は、以下の3つのカテゴリーに分けて段階的に行う方向であり、最終的な発行及び適用については、2011年(平成23年)夏を目途に常務理事会で確定することを予定しています。

カテゴリー	該当する監査基準委員会報告書	適用時期
A 2010年(平成22年)3月に改訂された監査基準に関連する報告書	<ul style="list-style-type: none"> ・「後発事象」 ・「財務諸表に対する意見の形成と監査報告」 ・「独立監査人の監査報告書における除外事項付意見」 ・「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」 ・「過年度の比較情報一対応数値と比較財務諸表」 ・「監査した財務諸表が含まれる開示書類におけるその他の記載内容に関連する監査人の責任」 	2012年(平成24年)3月決算に係る監査

カテゴリー	該当する監査基準委員会報告書	適用時期
B カテゴリーA及びC以外の報告書	カテゴリーA及びカテゴリーCに含まれる報告書以外のすべての報告書	2013年(平成25年)3月決算に係る監査
C 特別目的の財務諸表などの監査に関連する報告書	<ul style="list-style-type: none"> ・「特別目的の枠組みに従って作成された財務諸表に対する監査」 ・「単独財務諸表、財務諸表の特定の要素、科目又は項目に対する監査」 ・「要約財務諸表に関する報告業務」 	未定

内部統制報告制度に関する事例集

平成23年3月31日付で、金融庁総務企画局より「内部統制報告制度に関する事例集～中堅・中小上場企業等における効率的な内部統制報告実務に向けて～」が公表されました。

1. 事例集の意義

事例集の前文では、以下の点に留意が必要であるとされています。

- ① 異なる前提条件が存在する場合、関係法令及び基準が変更される場合などには、考え方が異なることもあること。
- ② 基本的には、事業規模が小規模で、比較的簡素な構造を有している組織等における事例があるが、事業規模が小規模でない場合であっても比較的簡素な構造を有している組織等においては参考にできる場合もあること。
- ③ 各事例中の計数の表示は必要最小限のものにとどめている。いずれにせよ、計数は各事例の理解に資するようにするためのあくまでも参考であり、当該計数に縛られるものではないこと。

2. 事例集の内容

各事例は、基本的に、概要、事例、参考(関係する基準・実施基準等)により構成されています。本稿では、事例集の一部について解説します。

(1) (事例1-1)全社的な内部統制の評価

【概要】

監査役と内部監査人が定期的、あるいは適時に打ち合わせを行うなど適切な連携を保つことにより、効果的・効率的にリスクを抽出。

【事例の解説】

当該事例は、連結売上高等の概ね2/3程度を基準として重要な事業拠点を選定するだけでなく、重要性の大きい業務プロセスについて個別に評価対象に追加する際の参考になるものと思われます。

(2) (事例2-3)決算・財務報告プロセスにおけるチェック・リストの活用

【概要】

決算・財務報告プロセスについて、監査人と協議のうえ、いわゆる「3点セット」ではなく、チェック・リストを作成し、決算・財務報告プロセスの評価に活用。

【事例の解説】

当該事例は、必ずしも「3点セット」にこだわるのではなくて、企業において別途、作成しているものがあれば、別の様式を利用しても問題ないことを示唆しています。

(3) (事例3-4)僅少な業務プロセスの評価範囲

【概要】

コアとなる事業のほかに少量多数の事業を営んでいるため、個々の事業には重要性の低い業務プロセスが多数存在する。このため、重要性に応じた効果的・効率的評価を実施。

【事例の解説】

当該事例は、業務プロセスの重要性に応じてローテーションを実施することにより、リスク・アプローチに則った効率的な運用状況の評価を実施できることを示唆しています。

ただし、その前提として、全社的な内部統制の評価が有効であること、当該業務プロセスの前年度の運用状況の評価が有効であること、前年度の整備状況と重要な変更がないことが必要です。

(4) (事例4-1)IT統制の本社(親会社)への集中

【概要】

IT統制のうち重要性の高いものについては、本社(親会社)に権限を集中させることによって、IT統制の評価及び監査を効率的に実施。

【事例の解説】

当該事例は、重要なIT統制の権限を本社に集中させ、IT統制の評価及び監査を本社のみで実施することで、効率的な評価及び監査を実施しています。

IFRSの基礎

IFRSの根底には、①原則主義、②公正価値、③包括利益という3つの考え方があるとされています。今回は、このうち②公正価値の考え方について解説したいと思います。

「公正価値」～時価会計は公正価値の概念の一側面

IFRSの2つ目の前提となる公正価値の重視は、特に資産・負債に直結します。これまで、土地の含み益や企業年金負債などの含み損など、様々なオフバランス項目の裏の実態というものが注目されてきました。

IFRSでは、財務諸表が企業の経済的実態をよりよく反映するためには、企業の公正価値を測る時価評価の視点に立つべきだとしており、上記のオフバランス項目の他、直接の営業活動とは異なる項目に関しても営業活動同様に重要であり、それらを公正価値で測定した結果としての純資産の増減こそが企業活動の成果である、という考えに立っているのです。

たしかに、これまでの日本においても時価会計の流れは少しずつ進んできてはいました。しかし、時価評価の実施がいまだに未実現である項目も存在します。

例えば、現在の日本基準ではのれん代は資産として20年以内で定期的に償却(費用処理)されます。これに対し、IFRSでは償却をしない(無形資産として計上)ため、当初は利益を押し上げることになりませんが、毎年減損テストを行うことにより、買収した企業の業績が悪化した場合には一気にのれん代の処理をする必要が出てきます。

退職給付債務の償却も同様です。企業は将来の退職金や年金の支払いに備えて積立を行っています。しかし、現実的には金利や退職率、運用実績等の影響により、積立不足を起こしている企業が多く存在しています。日本基準では、積立不足が生じた理由に応じて積立不足額の償却処理の期間が定められていますが、IFRSでは積立不足額について一括償却を行う方向で議論が進んでいます。

以上のような、公正価値を重視するIFRSの姿勢は、市場が存在せずに時価をはかることが難しいヘッジ会計などの処理方針などからも見て取れます。そこでは、公正価値を測る事が出来なくても、代替手段である一定の前提とリサーチ結果に基づいて処理を行うという徹底ぶりです。

「時価がわからないから何の処理もしない」というのではなく、代替手段を含めて可能な範囲で公正価値に近づける「努力」を、一定の処理方法を明示した上で行う。これが、IFRSの根底を支える公正価値の重視という考え方です。

中小企業会計指針

日本公認会計士協会、日本税理士会連合会、日本商工会議所、企業会計基準委員会が主体となって設置している「中小企業の会計に関する指針作成検討委員会」は平成22年7月20日「中小企業の会計に関する指針(平成23年版)」を公表しました。

株式会社は、会社法により、計算書類の作成が義務付けられています。「中小企業の会計に関する指針」は、中小企業が、計算書類の作成に当たり、拠ることが望ましい会計処理や注記を示すものとして、平成17年8月1日に公表され、その後6回の改正を経て平成23年版に至りました。

本来、企業の規模に関係なく、取引の経済実態が同じなら会計処理も同じになるべきです。しかし、本指針は、専ら中小企業のための規範として活用するため、コストベネフィットの観点から、会計処理の簡便化や法人税法で規定する処理の適用が、一定の場合は認められるとしています。

今回の改正は、会社計算規則(平成十八年二月七日法務省令第十三号)の改正に伴って改定されたもので、個別注記表等を中心に改正されています。

会社計算規則では、重要な会計方針に係る事項に関する注記等の項目に区分して、個別注記表を表示するよう要求されています。また、それら以外であって、貸借対照表、損益計算書及び株主資本等変動計算書により会社の財産又は損益の状態を正確に判断するために必要な事項は注記しなければならないとされています。ただし、会計監査人設置会社以外の株式会社(公開会社を除く。)の個別注記表(①)や会計監査人設置会社以外の公開会社の個別注記表(②)については、以下の表のとおり注記を要しない項目が規定されています。

項 目	①	②
(1) 継続企業の前提に関する注記	×	×
(2) 重要な会計方針に係る事項に関する注記	○	○
(3) 会計方針の変更に関する注記	○	○
(4) 表示方法の変更に関する注記	○	○
(5) 会計上の見積りの変更に関する注記	×	×
(6) 誤謬の訂正に関する注記	○	○
(7) 貸借対照表に関する注記	×	○
(8) 損益計算書に関する注記	×	○
(9) 株主資本等変動計算書に関する注記	○	○
(10) 税効果会計に関する注記	×	○
(11) リースにより使用する固定資産に関する注記	×	○
(12) 金融商品に関する注記	×	○
(13) 賃貸等不動産に関する注記	×	○
(14) 持分法損益等に関する注記	×	×
(15) 関連当事者との取引に関する注記	×	○
(16) 一株当たり情報に関する注記	×	○
(17) 重要な後発事象に関する注記	×	○
(18) 連結配当規制適用会社に関する注記	×	×
(19) その他の注記	○	○

また、「中小企業の会計に関する指針作成検討委員会」では、本指針について一定の水準を確保しつつ、平易な表現に改める等により、利用しやすいものとする方針を決定しています。その改正については、平成24年版を目指して実施することとしています。

本指針(平成23年版)の全文及び新旧対照表は、日本公認会計士協会、日本税理士会連合会、日本商工会議所、企業会計基準委員会のそれぞれのウェブサイトに掲載されています。