

消費税法の改正と会計処理

本稿では、消費税法の改正と控除対象外消費税の会計、税務処理について解説します。

1.平成23年度税制改正の内容

従来、いわゆる「95%ルール」により、課税売上割合が95%以上の事業者については、仕入れ税額の全額を課税標準額に対する消費税額から控除できるとされていました。

ところが、平成23年度税制改正において、平成24年4月1日以後に開始する課税期間から、課税売上高が5億円を超える事業者は、この「95%ルール」の適用対象外となりました。

不動産業等の一部の業種においては、非課税売上が主な事業から生じるため、課税売上割合が95%未満となる事業者もあり、仕入れ税額の一部が控除できない実務が定着していました。平成23年度税制改正により、今後は製造業等の業種においても、仕入れ税額の一部が控除できない実務が行われることとなります。

2.仕入税額控除額の計算

課税売上高が5億円を超える事業者は、仕入れ全額を全額控除できなくなるため、個別対応方式または一括比例配分方式により仕入税額控除額を計算する必要があります。

個別対応方式とは、課税仕入れが①課税売上にものみ要する課税仕入れ、②非課税売上にものみ要する課税仕入れ、③課税売上と非課税売上に共通して要する課税仕入れの3つに区分されている場合に認められる方式です。課税仕入れの区分が明らかにされている場合は、個別対応方式と一括比例配分方式の選択適用となります。個別対応方式による仕入税額控除額は、以下のように計算されます。

$$\text{仕入税額控除額} = \text{①に係る仕入税額} + (\text{③に係る仕入税額} \times \text{課税売上割合})$$

一括比例配分方式とは、課税仕入れの区分が明らかにされていないため個別対応方式が認められない場合、または個別対応方式が認められるが一括比例配分方式を選択した場合に適用されます。一括比例配分方式による仕入税額控除額は、以下のように計算されます。

$$\text{仕入税額控除額} = \text{仕入税額全額} \times \text{課税売上割合}$$

製造業等の多数の業種においては、売上原価の全額が①の課税売上にものみ要する課税仕入れに該当するため、個別対応方式を適用する方が有利になる場合が多いと考えられます。

3.控除対象外消費税

個別対応方式または一括比例配分方式を適用した場合、消費税法上で課税仕入れのうち仕入税額控除できない部分が生じます。この控除できない部分を控除対象外消費税といいます。

控除対象外消費税の法人税法上の取扱いは、①棚卸資産に係るもの、一の資産に係るものの金額が20万円未満のものは、損金経理を要件に損金算入され、②上記以外の資産に係るものは、繰延消費税額等として5年以上の期間で損金経理により損金算入されます。また、③経費に係るものは、損金算入されます。

控除対象外消費税の会計処理は、法人税法上の処理とあわせて、一括損金算入する場合は租税公課(販管費)で処理し、繰延消費税額等は長期前払費用として資産計上し法人税法上の損金算入期間にあわせて費用処理することになります。

IFRS(無形資産)

今回は無形資産(IAS第38号)のうち、取得後の評価、償却について説明します。

無形資産は、有形固定資産と同様に、原価モデルまたは再評価モデルのいずれかを選択適用して会計処理を行います。(原価モデルと再評価モデルの詳細については、IFRS(有形固定資産)を参照)

無形資産は、その耐用年数が有限のもののみ減価償却が可能であり、以下の通り処理します。

○耐用年数が有限である場合

耐用年数に従って、定額法、定率法、生産高比例法など経済的便益の消費に応じて定期的に減価償却を行います。経済的便益の消費パターンは信頼性を持って決定できない場合は、定額法とします。

なお、減損の兆候があれば、減損テストを実施し、必要に応じて減損損失を認識します。

○耐用年数を確定出来ない場合

減価償却はできないため、少なくとも年1回減損テストを実施し、必要に応じて減損損失を認識します。

各企業においては、現状、法人税法上の法定耐用年数を用いて減価償却をしているケースが多いと思います。現状計上されている無形資産のうち、耐用年数が有限のものについては、経済的便益の消費に応じた耐用年数を定める必要があります。

例えば、特許権の法定耐用年数は8年ですが、特許の有効期限は20年です。従って、経済的耐用年数を定める上では、まず有効期限20年をベースにし、特許権発生までのプロセス(特許出願→審査請求→審査→特許料納付→特許権発生)と事業部の方針を加味した上で、耐用年数を決定するといったアプローチが考えられます。

HOYA株式会社がIFRSに基づく2010年3月期の決算書を公表していますが、先行適用事例として、実務上大いに参考になります。HOYAにおける無形資産の耐用年数は以下の通り定められています。

- ・特許権 8年
- ・技術資産 10年
- ・商標権 3-10年
- ・顧客リスト 5年
- ・ソフトウェア 5年

ここで注目すべきは、特許権、ソフトウェアの耐用年数が偶然か否か法定耐用年数と同じ年数になっていることです。

そもそも、法人税法の耐用年数省令の耐用年数は、当局が勝手に決めているわけではなく、統計等ある程度根拠のあるデータに基づいて決定されています。従って、税法の耐用年数が実情とそれほど乖離しておらず、また法定耐用年数を用いることで、財務諸表利用者の意思決定をミスリードする程の重要性がないと自社で判断されたならば、自主見積りの結果として法定耐用年数を利用することも可能なケースがあるのではないかと思います。

HOYAがどのような経緯で上記耐用年数を定めたのかその経緯まではわかりませんが、少なくとも法定耐用年数を無視せず、必要に応じて有効に活用しているのではないかと推測されます。

(個別論点)貸倒引当金戻入益の表示区分の変更について

貸倒引当金戻入益について、過年度遡及会計基準の適用と、比較情報での財務諸表の組替えの関係について記述します。

- ・ 過年度遡及会計基準の適用を受けて、金融商品会計実務指針第125項が改正され、貸倒引当金戻入益は過年度遡及会計基準第55項に従って、原則として営業費用又は営業外費用から控除するか営業外収益として当該期間に認識することとなりました。
- ・ そこで、過年度遡及会計基準の適用により適用初年度において貸倒引当金戻入益の表示区分を変更したときに、適用初年度において開示される比較情報では財務諸表の組替えを行う必要があるのでしょうか？
- ・ ここで、改正後の金融商品会計実務指針第125項は、過年度遡及会計基準の適用にあわせて、平成23年4月1日以後開始する事業年度の期首以後に行われる会計上の変更及び過去の誤謬の訂正から適用されます。そして、その適用初年度より前の事業年度に行われている会計上の変更及び過去の誤謬の訂正については遡及処理しないとされています(金融商品会計実務指針第195-11項)。
- ・ また、過年度遡及会計基準の適用初年度において、比較情報として前期の財務諸表が表示されており、前期において会計上の変更や過去の誤謬の訂正が行われていたとしても遡及処理を行わない、と過年度遡及会計基準第69項でも記載されています。
- ・ このため、過年度遡及会計基準の適用初年度においては、過年度遡及会計基準の適用前に、貸倒引当金取崩差額を特別利益に計上していたとしても、過年度遡及会計基準の適用初年度において開示される比較情報では、財務諸表の組替えは行われず、特別利益のまま表示されることとなります。
- ・ したがって、本件の場合、財務諸表の組替えは行う必要はないと考えられます。また、表示方法の変更の注記についても、その記載の必要はないと考えられます。ただし、重要性に応じて重要性がある場合には、当期に表示区分を変更した旨を追加情報として記載する余地があることにご留意下さい。

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。

今回はIT全般統制の構成をみました。今回はIT全般統制の文書化と有効性の評価について見てみたいと思います。

・IT全般統制の文書化の目的

IT全般統制の文書化の目的は「統制活動の見える化」にあります。見える化するための方法としてITプロセスを特定し、特定したITプロセスを理解し、リスクと統制を識別することがあります。これは、

通常の内部統制の評価と同様、フローチャートを利用することで行えます。

①ITプロセスの特定を行う方法は、一定のフレームワークと自社の業務プロセスを比較することにより行われます。このフレームワークには、COBITやシステム管理基準追補版などが用いられます。

これらのフレームワークと自社の業務プロセスを比較することにより、自社の有するプロセスの有無・内部統制のプロセスの必要性などを特定します。

②特定したITプロセスを理解するためにフローチャートが用いられます。フローチャートが作成され、特定されたITプロセスの理解ができると、次に一般的なリスクの参考例に照らして、会社に該当するリスクがあるかあてはめていく方法であるベースラインアプローチによってリスクを識別します。

③識別されたリスクとその統制活動をリスクコントロールマトリックス(RCM)に整理していきます。

文書化のまとめ

目的	利用する文書
自社と比較するベースとしてのフレームワーク	「システム管理基準追補版」「COBIT」等
ITプロセスの理解	「フローチャート」
リスクと統制活動の整理	「RCM」

・有効性評価

(1) 整備状況の有効性評価

整備状況の有効性評価では、統制活動が企業の正当なルールとして存在し、その通りに実施されているかを確認します。

- ・規程、基準、マニュアル等が業務手続として確立されている。
- ・ルール化された統制活動が想定されるリスクを十分に軽減できている。

以上のことが確認できたら、

- ・企業内にその統制活動が実在するかを確認するため、統制が実施された証跡を入手する。
- ・ルール化された統制活動と入手した証跡を照合し、ルールに基づいて統制活動が実施されていることを確認する。

(2) 運用状況の有効性評価

運用状況の有効性評価では、整備された統制活動が、事業年度を通じて、継続的に実施されているかを確認します。

- ・統制活動の存在を端的に証拠立てるような母集団の特定。
ここで母集団の具備すべき条件は、
 - ①「事実」を示すものであること
 - ②統制の存在を客観的に立証できること
 - ③評価対象全体を網羅していること
- ・特定した母集団から統計的手法を用いて一定数のサンプルを抽出し、その有効性を評価することで評価期間ぜんたいの有効性を評価する。

・有効性評価後の対応

ITプロセスにおける統制活動が有効に機能しているかどうか判明したのち、有効に機能していない統制活動については改善事項をとりまとめ、アクションプランを策定します。

同時に再び文書化→有効性評価を行い、有効性の有無を確認します。すなわち、文書化→有効性評価→改善活動→文書化 というサイクルを繰り返し、IT全般統制の統制活動を成熟させていくことが必要です。