

IFRS (原価計算)

IAS第2号「棚卸資産」の規定から、原価計算、特に製造間接費の配賦について解説します。

IFRSには、日本における「原価計算基準」に相当する詳細な規定はありません。しかし、部分的にIAS第2号「棚卸資産」に記載があります。

IFRSでは、製造間接費の配賦方法を「生産設備の正常生産能力」で行うことを求めています (IAS02「棚卸資産」)。ここで正常生産能力とは、計画的なメンテナンスから生じる能力の低下を考慮した上で、正常な状況で期間又は季節を通して平均的に達成されると期待される生産量をいうとされます。

(1) 変動製造間接費

生産量の変動に直接もしくは、ほぼ直接関連して発生する製造間接費 (間接材料費や間接労務費など) → 生産設備の実際使用量に基づいて各生産単位に配賦

(原価計算基準を順守していれば、現状と差異無し。)

(2) 固定製造間接費

生産量の変動に関係なく、比較的一定して発生する製造間接費 (工場の建物・設備の減価償却費及び維持費、工場の事務管理費など) → 生産設備の正常生産能力に基づいて配賦し、配賦されなかった固定製造間接費は、発生した期間の費用として認識する。実際の生産水準が正常生産能力に近い場合は、実際使用量を用いても良い。(ここは日本基準と異なるため、注意が必要。)

ここで、(2) 固定製造間接費に関して、補足します。

固定製造間接費の配賦率 (配賦単価) は、「製造部門の固定製造間接費 ÷ 生産設備の正常生産能力」で求め、この配賦率 (配賦単価) を用いて固定製造間接費を配賦するわけですが、配賦する際に、実際操業度によって原価差額調整の方法を変える必要が出てきます。

つまり以下の通りです。

① 実際操業度 > 正常生産能力 の場合 → 実際費用を上限として処理

(原価計算基準を順守していれば、特に現行と差異なし。)

② 実際操業度 < 正常生産能力 の場合 → 期間費用として処理

(ここが日本基準と異なる。)

②の場合、現行の会計処理と異なってくる可能性があります。

標準原価計算制度を導入している大半の企業においては、決算時に原価差額を売上原価と在庫に按分する原価差額調整を行っていると思います。

結論としては、「IFRS適用後の原価計算では、実際操業度が正常生産能力を下回っている製品については、原価差額を在庫へ按分せず、すべて売上原価に算入しなければならない」ということです。

IFRSへの対応という意味では、

① 実際操業度が正常生産能力を下回っている製品 (ライン) を把握

② 発生した部門差異の内の操業度差異部分を抽出し、製品 (ライン) 別に把握

③ ①で把握した製品については、②で把握した操業度差異の在庫への按分を中止する

という3ステップが必要となります。

2.粉飾発見のための財務分析

粉飾が実行されると、利益率等の各業績指標、資産負債間のバランス、各資産の回転期間等に異常が現れるのが通常であり、異常の発見が粉飾発見のための糸口になります。財務分析に際しては、異常の発見に細心の注意を払う必要があります。ただし、財務分析の結果、異常値が現れても、それが粉飾に起因するものか、あるいは偶発的要因に起因するものかを判断することも重要です。正常な状態であっても、様々な原因で異常に見えることもあるからです。

また、どのような状態が異常であるかを判断するための一定の基準値を設定する必要があります。このような基準値は、業種や各々の企業の特性により当然異なってきますが、一般的で普遍的な基準値を定めることも財務分析では有用です。

①売上高

売上高の増減は、各々の企業特有の売上高変動の傾向だけでなく、その企業の属する業界や日本経済、海外の経済状況にも左右されます。したがって、売上高について、過去の企業の売上高変動の傾向と著しくかけ離れた異常な動きをした場合、それが粉飾によるものなのかを判断するために、更に詳細な分析を行う必要があります。

また、業界全体が不景気であるにもかかわらず、特定の企業だけが売上高を伸ばしている場合、売上変動が異常な原因によるものなのかについて、十分な疑念を持ち追加調査を行う必要があります。

②利益率

利益率(粗利益率、営業利益率、経常利益率、当期純利益率)については、業界や企業ごとに標準的な利益率があるのが通常であり、正当な原因なしに標準的な利益率から大幅に乖離することは異常であると考えする必要があります。

ただし、売上高の減少を、大規模な人件費や経費削減により補完することで対応する企業もあり、こうした粗利益率の上昇や販管費の減少を、一律に粉飾の兆候であると決めつけることはできません。

また、好況期においても収益性が低く、過去数年間極めて低い利益率で推移している企業が、不況期においても赤字になることがない場合は粉飾を疑う必要があります。

③自己資本比率

自己資本は企業自体の安全性と債権者に対する支払能力の根拠になるものであり、自己資本比率は高い方がよいとされます。自己資本比率は30%以上であることが望まれ、債務超過かそれに近い状態の企業については、一般的に投資対象とすべきではない、また取引を行うべきではないと考えられます。

債務超過に陥っていないくても、自己資本比率が一桁台の企業は、安全性や支払能力が低いだけでなく、粉飾により債務超過を回避している可能性もあり特に注意が必要です。

④借入金依存度(有利子負債÷総資産)

借入金依存度は低いほうがよいとされ、40%(上場企業の平均)を超える企業は過剰借入の状態にあると言えます。借入金依存度が上昇を続ける企業は、継続的な損失の発生を借入金で賄っている場合や、設備投資を借入金で賄っている場合が多いです。ただし、後者の場合は正常な借入金の増加となります。

粉飾により損失を隠した場合や不良資産の含み損を隠した場合でも、借入金が増えるのが普通なので、借入金依存度は粉飾発見に有効です。

サンプルテスト

内部統制の運用評価におけるサンプリングのサンプルサイズの決定その他について解説いたします。

1. サンプルテストについて

サンプルテストとは監査対象となった取引の母集団に関する結論の合理的な基礎を得るため、母集団からその一部の取引を抽出し監査手続を適用することをいいます。主に会計監査における詳細テストや内部統制監査における運用テストにおいて実施される場面があります。

2. 内部統制監査における運用テストにおけるサンプルサイズの決定について

① サンプルサイズの算定方法

運用テストにおけるサンプルテストは、対象コントロールが行われているか否かを確認することが目的であり、属性サンプリングという手法が使われます。一般に「日次(より頻度の高い)処理:25件…」と言われますが、このサンプルサイズの根拠は何なのでしょう？コントロールの有無ようにサンプルが成功か失敗のいずれかである場合の統計的な判断には二項分布を利用します。コインの裏表などで使われるポピュラーなものです。サンプルサイズは統計学における検出力の計算法を利用すれば下記の方程式で算定できます(ただし予想逸脱率はゼロを想定)。

$$n = \ln(\beta) / \ln(1 - pt) \quad n : \text{サンプル数}, \beta : \text{過誤採択リスク}, pt : \text{許容逸脱率}$$

過誤採択リスクは内部統制が実際より有効であると結論づけるリスクであり、統計学における第2種の過誤に相当するもので、通常は10%と置きます。許容逸脱率は内部統制が運用されているらしいと判断できる水準の逸脱率で、一般に9%を設定します。エクセルでは“=LN(0.1)/LN(1-0.09)”と入力していただくと 24.4(小数点を切り上げて25) 件と計算されます。大体の意味は、抽出したサンプルすべてが問題ない確率は、サンプル一つ一つの非逸脱率は(1-pt) ですので、サンプル数分だけその確率を乗じたものになります。それが β 値に収まるには何回乗じる必要があるかを計算しています。予想逸脱率が1以上の場合、残念ながら上記の式で計算することはできず、また解析的に計算することは困難ですが、エクセルなどPCを利用すれば簡単に計算することができます。

② 母集団が小さい場合(取引件数が週次以下の場合)

上記のサンプル数の算定方法は母集団の大きさは関係ありませんので、母集団がどれだけ大きくても25件で済みます。一方母集団が小さい場合でも25件必要です(補正方法はあるようですが、さほどサンプル数は減少しません)。これは、各項目の母集団に対するウェイトが大きくなるため、エラー1つで過誤採択リスク(β)を保てないためです。例えば月次取引で β 値を10%に保つには、少なくともサンプル10件抽出し、エラーがないことを確認する必要があります。ちなみに月次取引を2件のサンプルで済ませた場合、エラーがなくても過誤採択リスク β は68%となります。このことから週次以下の取引に関するサンプル数は非統計的のサンプルテストに該当すると思われま。

3. サンプルテストの結果の解釈と逸脱率の推定他

運用テストで25件のサンプルをチェックした結果エラーがなかった場合、監査上は対象となった統制行為が実行されていると判断されます。また統計学的には同じ運用テストを何度も繰り返すと、真の逸脱率が上限逸脱率以下にあるという結果が出る割合が、90%(「 $1-\beta$ 」の値)あるということです。では、母集団の逸脱率(の平均値)はどのあたりにあると予測できるのでしょうか。母集団の事前情報(エラーの起こりやすさについての事前の情報。例えば過去にエラーの発生実績がないなど。)が何もない場合は、下記の式で計算できます。

$$\mu = (s + 1) / (n + 2) \quad \mu : (1-\text{逸脱率})\text{の推定値}, s : \text{エラー数}, n : \text{サンプル数}$$

仮にサンプル数25件でエラーが見つからなかった場合、母集団全体の逸脱率は3.7%であると推定できます。なお、このような逸脱率の推定は現在の監査論においては一般的ではないため、あくまで参考程度であることをご了承ください。

EDINETタクソミ(案) 第二版

現在の、財務諸表本表のみをXBRLの対象とするのみではなく、有価証券報告書全体をXBRLの対象とする次世代EDINETタクソミ(案)が金融庁より公表されました。

I. 主な内容

1. 有価証券報告書については、現行EDINETでは財務諸表本表のみがXBRLの対象となっていますが、次世代EDINETでは、報告書全体がXBRL対象範囲となります。また、大量保有報告書、公開買付届出書等があらたにXBRLの対象範囲となります。
2. 次世代EDINETでは、開示項目を個々の金額、開示事項等の最小単位ごとにタグ付けする主要(詳細タグ付け)に加えて、文章、表、複数の金額項目等を一定のかたまりでタグ付けする手法(包括タイプ付け)をあわせて採用し、詳細タグ付けする対象と包括タグ付けする対象とを区別します。財務諸表本表以外で詳細タグ付けする主な対象範囲は以下のとおりです。
 - ①有価証券届出書、有価証券報告書、半期報告書および四半期報告書
 - ・主要な経営指標等の推移
 - ・大株主の状況
 - ・貸借対照表関係
 - ・損益計算書関係
 - ②大量保有報告書
 - ・報告書全体。但し、借入先の名称、借入金の内訳書等を除く。
 - ③公開買付届出書
 - ・買付等を行った後における株券等所有割合
3. 次世代EDINETでは、開示書類等提出者がXHTMLファイルにXBRLタグを埋め込んだインラインXBRLファイルで提出するインラインXBRL方式を採用します。インラインXBRLファイルは、ブラウザでHTMLと同様に表示することができ、提出されたインラインXBRLファイルからXBRLインスタンスファイルを作成し、利用者に提供することもできます。
4. 次世代EDINETでは、表などの多次元構造を表現するための方法として、ディメンションという仕様を採用します。ディメンションとは、「表示項目」と「ディメンション軸」の組み合わせによってインスタンス値を設定する技法であり、表の縦軸や横軸または表の繰り返しを表す際に使われます。
5. 財務諸表本表タクソミに関して、現行のEDINETとのデータの連続性および次世代EDINET全体との整合性を確保する必要性から、インラインXBRL方式での提出への変更などを行います。
6. 次世代EDINETでは、株主資本等変動計算書のレイアウトを、横軸に純資産の内訳項目を、縦軸に変動要因をそれぞれ記載するマトリクス方式に変更します。当該レイアウト変更のための財務諸表等規則の改正を行う予定です。
7. 総合試験運転(平成25年5月～7月)などの工程を経たうえで、平成25年度中に次世代EDINETタクソミの適用を開始します。

なお、XBRL書類作成者の理解を促進するため提出者向け事前チェックテストを実施します。テスト参加者が、本案を用いて作成したXBRL書類について、事前チェック実行結果ログを返信する。事前チェックテストの参加受付は平成24年10月4日から平成25年3月29日までであり、実施期間は平成24年11月1日から平成25年4月17日までとなっています。