

不正リスク対応基準案等、公表へ――企業会計審議会監査部会

去る12月11日、企業会計審議会は第32回監査部会部会長・脇田良一・名古屋経済大学大学院教授)を開催した。

前回までの議論を踏まえ、「監査における不正リスク対応基準(仮称(案))」(以下、「不正リスク対応基準案」という)が提示され、審議が行われた。

基本的な考え方と位置づけ

不正リスク対応基準案は、不正による重要な虚偽表示のリスク(以下、「不正リスク」という)に対応した監査手続等を規定するものであり、「財務諸表監査の目的を変えるものではなく、不正摘発自体を意図するものでもない」とされている。監査基準・品質管理基準と一体となって適用されるが、事務局からは、「監査基準・品質管理基準と並列的なものではなく、特例的な位置づけ」との説明がされている。

また、すべての監査に適用されるものではなく、主として金商法に基づいて開示を行う企業への監査に適用される。なお、適用範囲は監査証明府令によって明確化される予定。

不正リスクに対応した監査の実施

(1) 監査計画

監査人は、入手した情報が不正リスク要因の存在を示すかどうかを評価し、財務諸表全体および財務諸表項目の不正リスクの識別において考慮しなければならず、識別・評価した不正リスクに応じた監査計画を策定することが求められている。

また、「財務諸表全体に関連する不正リスクが識別された場合」には、抜き打ち監査や往査先・監査実施時期の変更など、「企業が想定しない要素を監査計画に組み込む」ことが必要とされている。

(2) 不正による重要な虚偽の表示を示唆する状況

監査の過程で、「不正による重要な虚偽の表示を示唆する状況」を識別した場合には、経営者に質問し説明を求めるとともに、追加的な監査手続を実施しなければならぬとされている。

不正による重要な虚偽の表示を示唆する状況は、付録2に例示されているが、あくまで例示であり、当該状況の有無について網羅的に監査証拠をもって確

めなければならぬということではないとされている。

(3) 不正による重要な虚偽の表示の疑義

(2)において、経営者の説明に合理性がない場合や、追加的な監査手続を実施しても「十分かつ適切な監査証拠を入手できない場合」には、「不正による重要な虚偽の表示の疑義」と扱い、想定される不正の態様等に直接対応した監査手続を実施することとなる。

第29回監査部会で提示された「不正に対応した監査の基準の考え方(案)」では、「明らかに重要な虚偽の表示に結びつかないと結論づけるに足る十分かつ適切な監査証拠を入手した場合」には、「不正の端緒(不正による重要な虚偽の表示の疑義)」として扱わないこととされていたが、「厳格すぎると監査が終了しない可能性もある」との意見に対応した形となっている。

(4) 監査役等との連携

監査役や監査委員会と適切に協議するなど連携を図ることが有効であることから、「監査の各段階において、不正リスクの内容や程度に応じ、……監査役等との連携を図らなければならぬ」ということが明記されている。

不正リスクに対応した監査事務所の品質管理

不正リスクに対応した監査手

今月の税務

日付	項目	備考・コメント
1月10日(木)まで	① 源泉徴収所得税・特別徴収住民税の納付(12月分)	① 年末調整による過不足税額を調整した源泉徴収税額で納付する。
2013年最初の給与支払日の前日まで	② 給与所得者の扶養控除等(異動)申告書の提出	② 2013年1月から、給与・報酬・配当などの源泉所得税の対象となる支払いについては復興特別所得税額が加算された税額により源泉徴収することに留意する。
1月31日(木)まで	③ 支払調書・源泉徴収票の本人への交付と提出 ④ 給与支払報告書の提出 ⑤ 法人の確定申告、納付、延納の届出(平成24年11月期)法人税、事業税、法人事業所税、法人住民税 ⑥ 法人(申告期限延長承認)の法人税確定申告 1カ月延長(平成24年10月期) 2カ月延長(平成24年9月期) ⑦ 消費税確定申告(1カ月ごと)(11月期) ⑧ 消費税確定申告(3カ月ごと)(2、5、8、11月期) ⑨ 法人の中間申告納付(3月期)法人税、消費税、地方消費税、法人事業税、法人住民税 ⑩ 法人の消費税中間申告納付 直前期年税額4,800万円超(1カ月ごと)10月期を除く。 直前期年税額400万円超(3カ月ごと)2、5、8月期 ⑪ 固定資産税の償却資産申告書の提出 (注) 市町村によっては提出期日を月末より早めているところがある。	③ 源泉徴収票のうち平成24年中の給与等の支給額が500万円以下(ただし、役員の場合は150万円以下)である場合には税務署長に提出することは要しない(所規93②)。 ⑤～⑩ 法人の事業年度(課税期間)終了日は各月末日とする。 (付記) 申告期限延長法人の納付延長期間には利子税が賦課されるので、事業年度終了後2カ月以内である法定期限内に法人税額の見込納付を行う(通則法64①)。 ⑦～⑧ 消費税の課税期間特例選択届出書の課税期間を変更するときは、変更する課税期間の開始日の前日までに届出をしない場合には認められない。 ⑨ 1年決算法人で納付額が法人税10万円超、消費税等24万円超の場合である。

続を実施するための監査事務所としての品質管理についても規定され、不正による重要な虚偽の表示の疑義があると判断された場合には、通常の審査と比べ、より慎重な審査を求めている。

また、監査事務所間の引継について、前任監査事務所は、不正リスクへの対応状況を含め監査上の重要な事項を伝達するとともに、後任監査事務所から要請のあったそれらに関連する監査調査の閲覧に応じるように、引継に関する方針と手続に定めなければならないとされている。この点に関し、委員からの「監査意見の表明に関するものに限らないという理解でよいのか」との質問には「そのような想定」との回答がなされている。

監査基準の改訂案

不正リスク対応基準案とあわせ、監査基準の基本原則に「監査人は、監査の各段階において、監査役等と協議する等適切な連携を図らなければならない」と新設するなどの提案がなされている。

実施時期等

2014年3月決算に係る財務諸表の監査から実施することとされている。なお「不正リスクに対応した監査事務所の品質管理」については、2013年10月1日から実施することとされている。

また、実務に適用するにあたって必要となる実務指針については、日本公認会計士協会が作成する予定であり、2013年2月または3月に公開草案が公表される見通し。

検討継続事項

第30回監査部会で提案されていた「取引先企業の監査人との連携」については、解決すべき論点が多いことから、今回の公開草案には含めず、継続して検討を行うこととされている。

また、第31回監査部会で議論された「監査報告書の記載内容の見直し」なども、国際的な議論の動向や利用者のニーズに関する調査等を踏まえつつ、検討を行うこととされている。

*

委員からおおむね了承が得られたことを受け、文言の修正等が加えられたうえで12月中旬に公開草案が公表される見通し。本誌では、正式に公開草案が公表された段階で、より詳細な解説記事を予定している。

なお、日本公認会計士協会から、不正リスク対応基準案の項ごとに、監査基準委員会報告書240「財務諸表監査における不正」等の関連する現行の監査基準委員会報告書等の主な要求事項や適用指針等を、一覧にまとめたものが公表されているので、そちらも参照された。

幕末維新の政治家・思想家として知られる西郷隆盛公（南洲翁）は文武両道に農業を加えて、文武農の三道とした。翁によれば百姓は国の宝で、これを軽視しては国の政治が成り立たない。昔から百姓を粗末にして来えた政治家は一人もいない。

翁は口ばかりでなく、自らが農を実践した。地位に執着をせず、意見が対立したときには下野して、農業に励んだ。種から育て、成長を楽しみ、収穫の命の喜びがある。そして皆の食料に資することができるからである。

これを会計的に考えればどうか。結論からいえば、「農の活用による固定費の抑制」に帰するのではないかと思われる。その心は、大切なものはタダか安い。空気、水、母の愛などみるまでもない。もともと農業（林業や水産業も）はこのような自然の理に即した産業である。翁が農業を愛したのも、その頃の農業はコストに悩まされなかったからと思われる。

反対に固定費がかかるとはどのようなものだろうか。それは、農でいえば過度の機械化である。さらに大規模にしたのが東京そのもので、この近辺には快適な資本財が集積している。地図などで関東平野を鳥瞰すれば、そ

の社会資本や民間資本が過剰なほどに集積しているのがわかる。

すべての資本財には減価償却費、減損コスト、修繕費、保険料、光熱費、税金がかかる。多くの場合、借金も抱き合せとなる。東京で使う電気も水も運んでこなければならず、これまた巨大な固定費を回収する料金になっている。すべからず資本財の維持費は固定費であり、この点は官も民も変わりはない。そのうえ、資本財は経年劣化をする。



あんな話 会 計 こんな話

固定費は祝祭日も同じようにかかる。追い打ちをかけたのが週休2日制で、これが定着してから自営業者にとって稼働日数が激減し、今や都心3区で床屋を探すことすら難しい。

東京の高い固定費を誰かが負担する。しかし東京発のサービスとは、せいぜい行政サービスで、地方にとってこれらがすべて本場にサービスと呼べるのかは怪しい。固定費が高いとモラルが低下する。経営者にとって二休みが許さ

れないばかりか、予算どおりの売上がないと直ぐに赤字に転落する。翁のように、政争に敗れたときには国に帰って百姓をやるかと腹をくくれない。実はこれが日本での不正を下支えしていると筆者はにらんでいる。

地方はみれば、東京から行政というあしきせをはめられ、税金と社会保険料という東京への仕送り、二重に疲弊している。もともと地方は固定費が安く、子育てには向いている。振り返って産業を字面のとおり読めば、お産の業（こう、なりわい）ではないか。生産とはもともとわかりやすく、「生きる・生む、お産」とある。つまり日本の生産性を上げるには、元来、子育ての固定費の安い地方が向いている。

地方都市に住む筆者も西日からの日除けに葡萄を立て掛けたところ、3年目の本年の夏には葦簀の役に立ち、ほとんど冷房のお世話にならず、さらに食べ切れないほどの実をつけてくれた。もともと観賞用の鉢植えの葡萄だったのが、露地に植えたら意外に頑張ってくれて嬉しい。

政府予算を一切使わず日本を元気にするには、まずは固定費を下げて自由な意識を取り戻すことにあり、そのためには農の活用と卒・東京の両方だと思ふ。

岡崎 一浩（愛知工業大学 教授）

企業結合(ステップ2)の適用時期について紛糾—IASB—

去る12月12日、企業会計基準委員会は第256回企業会計基準委員会を開催した。

企業結合(ステップ2)の公開草案公表に向けて、前回に引き続き、経過措置・適用時期・文案についての議論が行われた。

経過措置

会計処理に関する遡及適用については、「原則として遡及適用を行うこととするが、遡及適用を行っていない旨を注記することとを前提に、遡及適用を行わないことを認める」としてはどうかとの提案があった。

委員からは、「持分変動があった企業にとっては、遡及適用は難しい。確かに過年度遡及会計基準により遡及が原則となっているが、遡及適用を行うことが難しい企業が多いかもしれないなかで、遡及適用を行うことを原則とするのはいかなるものか」などの意見があった。

適用時期

強制適用

以前から提案されているように「平成27年4月1日以後開始事業年度の期首」からかどうかとあらためて提案された。

理由としては、「システム対

意見があった。

早期適用

平成27年4月1日以後開始事業年度の期首から強制適用することを念頭に、「表示に関する改正事項については早期適用を認めない」、また、「その他の改正事項(非支配株主との取引の会計処理、取得関連費用の取扱いおよび暫定的な会計処理の取扱い)についてはすべての取扱いを同時に適用する場合には、平成26年4月1日以後開始事業年度の期首から早期適用を認める」との提案がなされている。

*

委員からは、「提案に賛成。原則、遡及適用を考えると半年では時間が足りない」、「当初の予定よりも絞り込んで改正しようとしているのだから、先に延ばす必要はない」などさまざまな

会計

IASB・FASBの暫定決定の状況、確認

去る12月11日、企業会計基準委員会は第46回収益認識専門委員会を開催した。

IASB・FASBによる収益認識プロジェクトの再審議の内容について報告が行われた。11月の再審議では、主に次のような暫定決定がなされている。

回収可能性

すべての顧客との契約ではなく、重要な信用リスクを含む顧客との契約に限り、回収可能性に一定の取扱い(隣接表示等)を求めるようなアプローチは採用しないことが暫定決定された。そのうえで、次の回収可能性の取扱いに関する包括的なアプ

チについての検討が行われた。

- ① 表示—2011年EDの提案
- ② 表示—費用科目としての個別掲記
- ③ 表示—すべての減損損失を収益に隣接して表示する
- ④ 回収可能性の閾値

長所として「隣接表示およびストラクチャリングに対する懸念が解消される」といわれる②のアプローチを採用することが暫定決定された。

なお、②を採用するにあたり、重要性がある場合には減損科目を注記情報としての開示ではなく、包括利益計算書上で表示しなければならないことも暫定決定された。

ライセンス

ライセンスに含まれる約束の性質(nature)とは何かについて

公開草案「減価償却および償却の許容される方法の明確化」、公表—IASB

国際会計

去る12月4日、IASBは、公開草案「減価償却および償却の許容される方法の明確化」(以下、「公開草案」という)を公表した。当該公開草案は、IAS16「有形固定資産」およびIAS

38号「無形資産」の改訂を提案するものである。

IAS16第60項およびIAS38第97項は、減価償却および償却に関わる原則として、「経済的便益の消費」を定めており、「減

て、次の3案が提示され、検討された。

- A 企業のライセンスにおける約束の性質は、「権利」の提供である
- B 特定の指標(特徴)を満たす場合は「権利」の提供であり、その他の場合は企業の知的財産への「アクセス」の提供である
- C ライセンス契約事項が顧客に知的財産の支配を移転する場合を除きその場合は、企業が実質的に知的財産を売却したことになる、企業のライセンスにおける約束の性質は、企業の知的財産への「アクセス」の提供である

両審議会では、A案とC案に意見が分かれたが、最終的にコンバージェンスを達成するために中間的なB案を採用することが暫定決定されている。

償却・償却方法は、資産の将来の経済的便益が企業によって消費されると予想されるパターンを反映するものでなければならぬ」としている。

また、IAS 16号62項およびIAS 38号98項は、「資産の償却可能額を耐用年数にわたって規則的に配分するために、種々の減価償却・償却方法が用いられる」としている。

したがって、企業は、資産に具現化された将来の経済的便益の予測消費パターンを最も近く反映する方法を選択することになる。

今回の公開草案は、IAS 16号62項およびIAS 38号98項を適用する際には、収益を基礎とした方法は、減価償却費および償却費用を計算するためには使用すべきではないことを確認している。なぜなら、当該方法は、(資産を使用することによる)資産に具現化された将来の経済的便益の予想消費パターンではなく、資産(資産が構成する事業)により生み出される経済的便益のパターンを反映するためである。

また、公開草案は定率法の適用について、定率法を適用する際には、資産により生産された製品やサービスの技術的または営業上の陳腐化に関する情報は、将来の経済的便益の消費パ

ターンおよび資産の耐用年数の予想の双方に影響することになる。したがって、資産により生産された製品やサービスの販売単価の予想される将来における下落は、技術的または経済的陳腐化の結果として資産に関わる

将来の経済的便益が減少していることを示唆する指標となり得る。」という説明を追加すること提案している。

公開草案に対するコメントは、2013年4月2日まで受け付けている。

国際会計

ワークプランの更新——IASB

IASBは、IFRSの改訂プロジェクトに関するワークプランを12月4日時点で更新した。前回は11月23日(本誌2012年12月20日号(No.1334)情報フラッシュ参照)に更新されているが、主な変更点は、次のとおりである。

- ・年次改善2012—2014の公開草案の公表目標…2013年7月～9月に追加
- ・減価償却および償却の許容される方法の明確化(「IAS16号およびIAS38号の改訂提案」の基準の公表目標…2013年7月～9月に追加
- ・適用後レビュー「IFRS3号「企業結合」のレビュー開始…2013年1月～9月から2013年上半期に変更

なお、「年次改善2012—2014」は今回の更新時に、プロジェクトに新設されている。

金融

アメリカ経済の陰しくも克服可能な財政の崖

2012年末から年明けにかけて世界が注目する経済問題として、アメリカの「財政の崖」問題がある。

これは、ブッシュ前大統領の時代に始めた大型減税が

法人企業景気予測調査 (内閣府・財務省)平成24年10—12月期調査

法人企業景気予測調査は、わが国の経済活動の主要部分を占める企業活動を把握することにより、経済の現状および今後の見通しに関する基礎資料を得ることを目的として四半期ごとに調査しています。なお、資本金、出資金または基金(以下、「資本金」といいます)1千万円以上の法人(ただし、電気・ガス・水道業および金融業、保険業は資本金1億円以上)を対象としています。以下は、平成24年10-12月期調査結果の概要です。

対象企業数 15,543社
回答企業数 12,366社
回収率 79.6%

景況	●貴社の景況	貴社の景況判断BSI(「上昇」・「下降」社数構成比)			
		24年7～9月 前回調査	24年10～12月 現状判断	25年1～3月 見通し	25年4～6月 見通し
大企業	全産業	2.2	▲5.5	1.7	0.4
	製造業	2.5	▲10.3	1.4	1.2
	非製造業	2.0	▲2.9	1.8	0.0
中堅企業	全産業	▲3.4	▲9.9	▲5.6	▲2.7
	製造業	▲6.6	▲15.2	▲7.5	▲3.1
	非製造業	▲2.5	▲8.3	▲5.1	▲2.6
中小企業	全産業	▲19.8	▲17.0	▲16.1	▲8.7
	製造業	▲21.9	▲21.4	▲21.1	▲6.4
	非製造業	▲19.4	▲16.2	▲15.1	▲9.2
国内の景況	●国内の景況	国内の景況判断BSI(「上昇」・「下降」社数構成比)			
		24年7～9月 前回調査	24年10～12月 現状判断	25年1～3月 見通し	25年4～6月 見通し
大企業	全産業	▲1.0	▲18.7	▲4.6	0.8
	製造業	0.0	▲20.8	▲6.4	1.2
	非製造業	▲1.5	▲17.6	▲3.6	0.6
中堅企業	全産業	▲7.2	▲23.9	▲14.8	▲5.0
	製造業	▲10.0	▲27.8	▲15.7	▲6.1
	非製造業	▲6.4	▲22.8	▲14.5	▲4.7
中小企業	全産業	▲21.6	▲32.1	▲26.6	▲14.9
	製造業	▲23.9	▲38.4	▲34.0	▲14.7
	非製造業	▲21.1	▲30.9	▲25.1	▲14.9

(注)本調査において大企業とは資本金10億円以上の企業を、中堅企業とは資本金1億円以上10億円未満の企業を、中小企業とは資本金1千万円以上1億円未満の企業をいいます。

この10日間に公表・公布された経理関係重要法規等

日付	法規等	出所	備考	掲載号
2012年12月4日	公開草案 「減価償却および償却の許容される方法の明確化」	IASB	IAS16号「有形固定資産」およびIAS38号「無形資産」の改訂案。減価償却および償却に係る費用の計算に、収益を基礎とした方法を使用しないようにすることなどを提案するもの。コメント期限は2013年4月2日まで。	2013年1月1日号 ニュース記事
2012年12月4日	IASBワークプランの更新	IASB	金融商品の「分類および測定」の再審議が2013年2Qに追加、金融商品の「一般的なヘッジ会計」の基準の公表目標が2012年4Qから2013年1Qに変更などがされたもの。	2013年1月1日号 ニュース記事
2012年12月6日	「上場会社の役員と公認会計士に関する実態調査」(中間報告)について	JICPA	2012年11月に東京証券取引所および大阪証券取引所の協力を得て実施され、社外監査役として就任する公認会計士への期待など、上場会社の役員として企業統治に関与する組織内会計士のありかたについて調査が行われたもの。	—
2012年12月10日	「税効果会計に関するQ&A」の改正について(公開草案)	JICPA	2012年5月に公表された企業会計基準26号「退職給付に関する会計基準」に対応するため、Qを追加するもの。コメント期限は2013年1月9日まで。	—

2012年末で終了することと、2011年8月に成立した「2011年予算管理法」による歳出削減のために、財政の急激な引締め効果による経済への悪影響が心配されるためだ。

この予算管理法により債務上限が引き上げられ、2011年時点ではアメリカは国家としてデフォルト危機を免れることになった。しかし、その代償として10年間で2兆4,000億ドルの歳出削減を義務づけられた。2013年は、ブッシュ減税の終了と合わせると、歳出減少と歳入増加で5,600億ドルの引締め効果となる。米議会予算局は、2013年前半にアメリカは約3%のマイナス成長に陥るとしている。

問題は、2011年時点で定めた歳出削減の義務は、その中身まで完全に決定したわけではなく、共和党と民主党の話し合いの余地を残していた点だ。結局、2012年末を迎える現時点では両党の話し合いが決着せず、2013年1月から予算管理法に定められた「トリガー条項」が発動することになっている。このため、2013年から9年間で9,840億ドルを国防費と非国防費で自動的に歳出削減することになる。

もちろん、こうした「財政の崖」回避策として考えられるの

は、基本はブッシュ減税延長と自動歳出削減の見直しである。しかし民主党は、富裕層の減税延長は認められないとし、また自動歳出削減も国防費部分を除外したいと共和党と逆に別途追加してまで国防費削減は譲れない民主党との対立が先鋭化している。

これらは、両党とも党の根幹

新政権への期待と不安

証券

秋から年末にかけてアメリカ、日本、韓国で大統領選挙、総選挙が続く、現トップの再選、新トップの選出が行われた。また、政治体制が大きく異なる中国では政権政党大会があり、10年ぶりに最高指導部が交代、続いて自動的に政府トップが交代する運びとなっている。

この間、政治上のサプライズとなったのが日本・韓国の選挙期間中に北朝鮮がミサイル発射に成功したことである。ミサイルは米本土へ到達する能力を獲得したのではないかとみられ、北朝鮮のしたたかな政治力、外交力が日本を取り巻く国際政治を揺さぶる可能性が強まっている。

株式市場にとっては、円安のモメントが強まりつつあることが何よりの株価支援材料となっている。1ドル＝83円が射

は、基本はブッシュ減税延長と自動歳出削減の見直しである。しかし民主党は、富裕層の減税延長は認められないとし、また自動歳出削減も国防費部分を除外したいと共和党と逆に別途追加してまで国防費削減は譲れない民主党との対立が先鋭化している。

これらは、両党とも党の根幹

に関わる政策である。しかし、2期目を迎えるオバマ政権は、共和党の賛同しやすい落としどころを考える余裕もあるはずだ。

仮に2013年にずれ込んだとしても、アメリカ経済に与えるマイナスの影響の大きさを鑑みれば、早期決着の公算は大きいだろう。

程距離に入り、日経平均は9,500円を回復してきた。企業収益の下方修正、景気後退期入りといった不安材料を円安が打ち消す形で株価が回復してきた。

円安は安倍・自民党総裁の選挙目当ての金融超緩和発言に端を発するものだが、なかなか巧妙な戦術であったと評価されよう。

新政権は、これまであいまいにしてきたTPPへの態度を早急に鮮明にせざるを得ないと思われるが、どのように裁くか、不安が残る。新政権の政策もたつき、早々と期待が失望に変わってしまったのか、心配である。新政権への期待が追い風となつて、新年も株価が上昇を続けると思いたいところだが、そこまで楽観できない。