

# AZInsight

AZSA / KPMG NEWS LETTER エージーインサイト

Volume

23

2007  
October

- ・平成19年9月中間期に適用される新会計基準等のポイント
- ・「リース取引に関する会計基準」および「リース取引に関する会計基準の適用指針」について
- ・リース取引に関する税制について(平成19年度税制改正の解説)
- ・IT統制の文書化
- ・海外トピック - ベトナム

# 平成19年9月中間期に適用される 新会計基準等のポイント

あずさ監査法人 業務相談室長 中村 寿雄

本年9月中間期に新たに適用される主な会計基準等や監査上の取扱いについて、そのポイントを整理してみました。

## I 平成19年9月中間期に適用される新会計基準等(企業会計基準委員会関係)

### 1. 企業会計基準適用指針第7号「払込資本を増加させる可能性のある部分を含む複合金融商品に関する会計処理」(平成19年4月25日)

「金融商品に係る会計基準」が平成18年8月11日に企業会計基準第10号「金融商品に関する会計基準」として改正されたことに伴い、従来の実務対応報告第16号「会社法による新株予約権及び新株予約権付社債の会計処理に関する実務上の取扱い」の定め、新たな定めを追加の上、改正後の「金融商品に関する会計基準」の適用指針として、新たに企業会計基準適用指針第17号「払込資本を増加させる可能性のある部分を含む複合金融商品に関する会計処理」が公表されました。

実務対応報告第16号から追加的な定めをした主な項目は以下のとおりです。

#### (1) 取得条項付の転換社債型新株予約権付社債に関する会計処理

##### 1 取得時の発行者側の会計処理(一括法の場合)

取得条項付の転換社債型新株予約権付社債の発行者が、当該取得条項にもとづき、自社の株式の市場価格が転換価格を上回る場合において、当該転換社債型新株予約権付社債を取得するときの発行者側の会計処理は次のように行います。

取得の対価	取得時に消却するかどうか	会計処理
(1) 現金	取得と同時に消却する	繰上償還する場合に準じて処理 <sup>*3</sup>
	上記以外	自己社債の取得に準じて処理 <sup>*4</sup>
(2) 自社の株式	取得と同時に消却する <sup>*1</sup>	転換社債型新株予約権付社債に付された新株予約権が行使された場合に準じて処理 <sup>*5</sup>
	上記以外	自己社債の取得に準じて処理 <sup>*4</sup>
(3) 現金と自社の株式	取得と同時に消却する <sup>*2</sup>	転換社債型新株予約権付社債に付された新株予約権が行使された場合に準じて処理 <sup>*5</sup>
	上記以外	自己社債の取得に準じて処理 <sup>*4</sup>

##### 2 取得時の転換社債型新株予約権付社債権者側の会計処理

取得条項付の転換社債型新株予約権付社債の発行者が、当該取得条項にもとづき、発行者の株式の市場価格が転換価格を上回る場合において、当該転換社債型新株予約権付社債を取得するときの転換社債型新株予約権付

<sup>\*1</sup> 1 発行者が、当該取得条項にもとづき、当該転換社債型新株予約権付社債に付された新株予約権の目的である自社の株式の数を交付することにより取得し、2 当該取得条項にもとづいて取得した際に消却することが募集事項等に示されており、かつ、当該募集事項等にもとづき取得と同時に消却が行われた場合

<sup>\*2</sup> 次のすべてを満たす場合。1 取得条項にもとづく取得の対価の金額は、当該取得条項にもとづき、当該転換社債型新株予約権付社債に付された新株予約権の目的である自社の株式の数にもとづき算定された時価であること、2 当該取得条項にもとづいて取得した際に消却することが募集事項等に示されており、かつ、当該募集事項等にもとづき取得と同時に消却が行われていること、3 現金の交付がすべて社債部分の償還にあてられ、自社の株式の交付がすべて新株予約権部分の取得にあてられるように、現金と自社の株式を対価とするそれぞれの部分があらかじめ明確にされ、これらの額が経済的に合理的な額と乖離していないこと

<sup>\*3</sup> 取得した転換社債型新株予約権付社債の帳簿価額とその対価としての払出額との差額を当期の損益として処理する。

<sup>\*4</sup> 金融商品に関する会計基準における有価証券の取得に準じて、時価にもとづき処理する。

<sup>\*5</sup> 取得した転換社債型新株予約権付社債に付された新株予約権が行使されたときに準じて、帳簿価額にもとづき処理する。

## 会計トピック 1

社債権者側の会計処理は次のように行います。

発行者による取得の対価	会計処理
(1)現金	転換社債型新株予約権付社債の譲渡または償還として処理
(2)発行者の株式	転換社債型新株予約権付社債に付された新株予約権を行使した場合に準じて処理
(3)現金と発行者の株式	取得の対象となる転換社債型新株予約権付社債の帳簿価額を、交付された現金の額と発行者の株式の時価の比率に按分したうえで、現金部分は(1)に準じて処理し、発行者の株式部分は(2)に準じて処理

## (2)その他の追加的な定めをした主な項目

- 1 新株予約権の権利行使時に交付する株式の数に1株に満たない端数がある場合で、当該端数に相当する金銭を交付するときの会計処理
- 2 取得条項付の新株予約権に関する会計処理
- 3 自己新株予約権について、取得原価による帳簿価額を、純資産の部の新株予約権から間接控除する場合の取扱い
- 4 自己新株予約権について、連結財務諸表上、連結会社相互間の債権と債務の相殺消去に準じて処理する場合の取扱いの改正
- 5 自己社債の会計処理
- 6 外貨建転換社債型新株予約権付社債の円貨への換算に関する発行者側の処理(区分法)および取得者側の処理

本適用指針は、本適用指針公表日以後に終了する事業年度および中間会計期間から適用されます。なお、本適用指針の適用により、実務対応報告第16号は廃止されました。

## 2. 企業会計基準適用指針第15号「一定の特別目的会社に係る開示に関する適用指針」(平成19年3月29日)

企業会計審議会から平成10年10月に公表された「連結財務諸表制度における子会社及び関連会社の範囲の見直しに係る具体的な取扱い」(以下、「子会社等の範囲の見直しに係る具体的な取扱い」という。)において、一定の要件を満たす特別目的会社については、出資者等の子会社に該当しないものと推定するとされていますが、当面の対応として、出資者等の子会社に該当しないものと推定された特別目的会社については、その概要や取引金額等の開示を行うことが有用と考えられることから、本適用指針において開示すべき事項が明示されました。

連結財務諸表に注記しなければならない「連結の範囲等」(連結原則 第七 1)および「その他の重要な事項」(連結原則 第七 5)には、出資者等の子会社に該当しないものと推定された特別目的会社(以下「開示対象特別目的会社」という)に関する次の事項が含まれます。

- 1 開示対象特別目的会社の概要および開示対象特別目的会社を利用した取引の概要
- 2 開示対象特別目的会社との取引金額等

これらの事項を注記するにあたっては、類似の取引形態や対象資産等ごとに適切に集約して、概括的に記載する必要があります。また、注記を行う重要性の判断に

に集約して、概括的に記載する必要があります。また、注記を行う重要性の判断にあたっては、当該集約された単位ごとに行うことが適当とされています。

なお、開示対象特別目的会社とは、子会社等の範囲の見直しに係る具体的な取扱い三「特別目的会社の取扱い」に規定されています。すなわち、特別目的会社（特定目的会社による特定資産の流動化に関する法律（平成10年法律第105号）第2条第2項に規定する特定目的会社および事業内容の変更が制限されているこれと同様の事業を営む事業体をいう）については、適正な価額で譲り受けた資産から生ずる収益を当該特別目的会社が発行する証券の所有者に享受させることを目的として設立されており、当該特別目的会社の事業がその目的に従って適切に遂行されているときは、当該特別目的会社に対する出資者および当該特別目的会社に資産を譲渡した会社（以下「出資者等」という）から独立しているものと認め、出資者等の子会社に該当しないものと推定するとされています。

本適用指針は、原則として、平成19年4月1日以後開始する連結会計年度（当該連結会計年度を構成する中間連結会計期間を含む）から適用されています。ただし、平成19年4月1日以前に開始する連結会計年度から適用することができます。

なお、開示対象特別目的会社の開示に関するデータの入手、その確認や整理等に時間を要することなどから、本適用指針を平成19年4月1日以後開始する連結会計年度を構成する中間連結会計期間及び事業年度を構成する中間会計期間から適用することが困難と認められる場合には、当該中間連結会計期間および中間会計期間において、本適用指針を適用しないことができます。ただし、この場合には、その旨および理由を注記することとなります。

### 3. 企業会計基準第14号「『退職給付に係る会計基準』の一部改正（その2）」 （平成19年5月15日）

企業会計審議会が平成10年6月16日に公表した「退職給付に係る会計基準」（「退職給付に係る会計基準注解」を含む）のうち、同注解（注12）「複数事業主制度の企業年金について」が、複数事業主制度の企業年金に係る将来の負担額の見込みに関して、より有用な情報を提供することを目的として、次のとおり改正されました。

平成19年4月1日以後開始する事業年度から適用されます。ただし、平成19年3月31日以前に開始する事業年度についても適用することができます。

退職給付に係る会計基準注解（注12）複数事業主制度の企業年金について	
改正前	改正後
総合設立の厚生年金基金を採用している場合のように、自社の拠出に対応する年金資産の額を合理的に計算することができないときには、当該年金基金への要拠出額を退職給付費用として処理する。この場合においては、掛金拠出割合等により計算した年金資産の額を注記するものとする。	複数の事業主により設立された企業年金制度を採用している場合において、自社の拠出に対応する年金資産の額を合理的に計算することができないときには、当該年金制度への要拠出額を退職給付費用として処理する。この場合においては、重要性が乏しいときを除き、当該年金制度全体の直近の積立状況（年金資産の額、年金財政計算上の給付債務の額及びその差引額）及び制度全体の掛金等に占める自社の割合並びにこれらに関する補足説明を注記するものとする。

### 4. 実務対応報告第23号「信託の会計処理に関する実務上の取扱い」 （平成19年8月2日）

平成18年12月15日付で信託法（以下、「新信託法」という）が公布されたことに伴い、これまでの信託の基本的な会計処理を整理するとともに、新信託法による新たな類型の信託等についての会計処理が公表されました。

## 会計トピック 1

## (1) 委託者および受益者の会計処理（これまでの信託の一般的な分類による）

## 1 委託者兼当初受益者が単数である金銭の信託

「金融商品に関する会計基準」および「金融商品会計に関する実務指針」により付すべき評価額を合計した額をもって貸借対照表価額とし、その評価差額は当期の損益として処理することとなります。

## 2 委託者兼当初受益者が複数である金銭の信託

合同運用の金銭の信託を含む委託者兼当初受益者が複数である金銭の信託については、個別財務諸表上、有価証券としてまたは有価証券に準じて会計処理を行うこととなります。

なお、当該金銭の信託の中には、受益者の連結財務諸表上、子会社および関連会社に該当する場合があります。

## 3 委託者兼当初受益者が単数である金銭以外の信託

原則として、信託財産を直接保有する場合と同様の会計処理を行うが、受益権が質的に異なるものに分割されている場合や受益者が多数となる場合には、受益者の個別財務諸表上、受益権を当該信託に対する有価証券の保有とみなして処理します。

なお、当該信託が、特別目的会社にあたることから子会社には該当しないものと推定されている場合には、「一定の特別目的会社に係る開示に関する適用指針」にもとづき、開示対象特別目的会社の開示が必要となります。

## 4 委託者兼当初受益者が複数である金銭以外の信託

各委託者兼当初受益者は、共同で現物出資により会社を設立するときにおける移転元の企業の会計処理（「事業分離等に関する会計基準」第31項）に準じて処理します。

## (2) 委託者および受益者の会計処理（新信託法による新たな類型の信託等）

## 1 事業の信託

いわゆる事業の信託の会計処理については、基本的にこれまでの信託と相違はないと考えられることから、委託者兼当初受益者が単数である場合には、上記（1）の3に準じて処理し、委託者兼当初受益者が複数である場合には、上記（1）の4に準じて処理することとなります。

## 2 受益者の定めのない信託（いわゆる目的信託）

委託者がいつでも信託を終了できるなど、通常の信託とは異なるため、原則として委託者の財産として処することが適当であると考えられます。

## 3 自己信託

基本的には他者に信託した通常の信託と相違はないと考えられることから、自己信託が金銭の信託として行われる場合には上記（1）の1に準じて、金銭以外の信託として行われる場合には上記（1）の3に準じて会計処理を行うこととなります。また、追加情報として、自己信託の信託財産および受益権の注記を行うことが適当とされています。

## 4 受託者の会計処理

新信託法において、信託の会計は、一般に公正妥当と認められる会計の慣行に従うものとしてされており、今後もこれまでと同様に明らかに不合理であると認められる場合を除き、信託行為の定め等にもとづいて行うことが考え

られますが、新信託法にもとづく限定責任信託や受益者が多数となる信託の会計処理は、原則として、一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に準じて行うこととなります。

本実務対応報告は、原則として、新信託法の施行日（平成19年9月30日）以後にその効力が生じた信託およびそれより前に効力が生じた信託であって信託の変更により新信託法の規定の適用を受ける信託（「信託法の施行に伴う関係法律の整備等に関する法律」第3条）について適用されます。

#### 5. 実務対応報告第17号「ソフトウェア取引の収益の会計処理に関する実務上の取扱い」（平成18年3月30日）

無形の資産であるソフトウェアの内容および状況の確認の困難さや、その開発をめぐる技術環境の高度化および多様化を背景として、不適切な会計処理が指摘されている状況を踏まえて、情報サービス産業における中心的な取引であるソフトウェア取引の収益の会計処理について、現行の会計基準等を踏まえた会計上の考え方を明らかにするとともに、実務上の留意事項について整理が行われました。

1 ソフトウェア取引の収益認識は、取引の実在性、一定の機能を有する成果物の提供の完了、その見返りとしての対価の成立が必要です。

##### （i）市場販売目的のソフトウェア取引

一般的に、企業（ベンダー）の側でその仕様（スペック）がすでに確定しているため、納品が完了した時点で実質的に成果物の提供が完了しています。

##### （ii）受注制作のソフトウェア取引

基本的にオーダーメイドによるものであり、その仕様（スペック）は確定していないため、通常、顧客（ユーザー）の側で契約内容に応じて、成果物がその一定の機能を有することの確認をもって成果物の提供が完了すると考えられます。

なお、買戻し条件が付いている場合や、事後に大きな補修が生ずることが明らかなることにより成果物の提供の完了について問題が生じている場合には、収益認識は認められません。

また、一般的に、ソフトウェア取引の実在性、一定の機能を有する成果物の提供の完了およびその対価の成立という事実の存在について疑義が生じるケースにおいて収益を認識する場合には、企業はそれらの事実の存在を確認し、客観的に説明できるようにする必要があります。

2 分割検収（1つのソフトウェア開発プロジェクトをいくつかの作業ごとのフェーズに分けて契約を締結し、フェーズごとに検収を行うこと）においては、最終的なプログラムの完成前であっても、分割された契約の単位（フェーズ）の内容が一定の機能を有する成果物の提供であり、かつ、顧客（ユーザー）との間で、納品日、入金条件等について事前の取決めがあり、その上で当該成果物提供の完了が確認され、その見返りとしての対価が成立している場合には、収益認識の考え方に合致しており、収益認識は可能となります。

3 ソフトウェアと関連サービスの複合取引や、機器（ハードウェア）とソフトウェアの販売において、その両者が有機的・一体的に機能しないケースなど、収益

## 会計トピック 1

認識時点が異なる複数の取引が1つの契約とされているときは、管理上の適切な区分にもとづき、サービスの内容やその各々の金額の内訳が顧客（ユーザー）との間で明らかにされている場合には、契約上の対価を適切に分解して、機器（ハードウェア）やソフトウェアといった財については各々の成果物の提供が完了した時点で、また、サービスについては提供期間にわたる契約の履行に応じて収益認識を行います。

- 4 複数の企業を介する、情報サービス産業におけるソフトウェア関連取引において、委託販売で手数料収入のみを得ることを目的とする取引の代理人のように、一連の営業過程における仕入および販売に関して通常負担すべきさまざまなリスク（瑕疵担保、在庫リスクや信用リスクなど）を負っていない場合には、収益の総額表示は適切ではありません。

本実務対応報告は、平成19年4月1日以後開始する事業年度から適用されます。ただし、平成19年3月31日以前に開始する事業年度から適用することもできます。

なお、本実務対応報告はソフトウェア取引の収益の会計処理について、現行の会計基準等を踏まえた実務上の取扱いを整理したものであるため、その適用については会計方針の変更として取り扱われない点に留意が必要です。

## Ⅱ 平成19年9月中間期に早期適用できる新会計基準等(企業会計基準委員会関係)

1. 企業会計基準第13号「リース取引に関する会計基準」および企業会計基準適用指針第16号「リース取引に関する会計基準の適用指針」(平成19年3月30日)  
所有権移転外ファイナンス・リース取引に関する通常の賃貸借取引に係る方法に準じた会計処理が廃止され、通常の売買取引に係る方法に準じて会計処理を行うこととなります。

本会計基準およびその適用指針の具体的な内容については、本誌『「リース取引に関する会計基準」および「リース取引に関する会計基準の適用指針」について』において解説しておりますので、そちらを参照願います。

本会計基準およびその適用指針は、平成20年4月1日以後開始する連結会計年度および事業年度から適用されます。ただし、平成19年4月1日以後開始する連結会計年度および事業年度から適用することができます。

なお、平成19年4月1日以後開始する連結会計年度および事業年度から早期適用する場合、その中間連結会計期間および中間会計期間に係る中間連結財務諸表および中間財務諸表については、早期適用しないこともできます。この場合、早期適用を行う連結会計年度および事業年度に係る年度の連結財務諸表および財務諸表では、年度の期首から本会計基準を適用します。なお、中間・年度の会計処理の首尾一貫性の注記は要しないものとし、早期適用を行う連結会計年度および事業年度に係る年度の連結財務諸表および財務諸表において、中間連結会計期間および中間会計期間に係る中間連結財務諸表および中間財務諸表では本会計基準が適用されておらず、改正前会計基準で必要とされている注記がなされている旨を記載する必要があります。

## 2. 実務対応報告第18号「連結財務諸表作成における在外子会社の会計処理に関する当面の取扱い」(平成18年5月17日)

連結財務諸表を作成する場合、同一環境下で行われた同一の性質の取引等について、親会社および子会社が採用する会計処理の原則および手続は、原則として統一しなければなりません。在外子会社の財務諸表が、国際財務報告基準または米国会計基準に準拠して作成されている場合には、当面の間、それらを連結決算手続上利用することができます。

ただし、その場合であっても、次に示す項目については、当該修正額に重要性が乏しい場合を除き、連結決算手続上、当期純利益が適切に計上されるよう当該在外子会社の会計処理を修正しなければなりません。

- ・ のれんの償却
- ・ 退職給付会計における数理計算上の差異の費用処理
- ・ 研究開発費の支出時費用処理
- ・ 投資不動産の時価評価及び固定資産の再評価
- ・ 会計方針の変更に伴う財務諸表の遡及修正
- ・ 少数株主損益の会計処理

上記項目以外についても、明らかに合理的でないと認められる場合には、連結決算手続上で修正を行う必要があることに留意しなければなりません。

平成20年4月1日以後開始する連結会計年度に係る連結財務諸表から適用されますが、平成20年3月31日以前に開始する連結会計年度に係る連結財務諸表から本実務対応報告を適用することができます。

なお、適用初年度の期首における在外子会社の貸借対照表上の資産・負債の残高のうち、本実務対応報告の適用の結果、過年度の税引後損益として会計処理しなければならない額が生じた場合、その純額を、適用初年度の期首の利益剰余金に加減するものとします。同様に、過年度の評価・換算差額等として会計処理しなければならない額は、その純額を、当該評価・換算差額等の該当する科目に加減します。なお、少数株主が存在する場合には、親会社に帰属しない部分は少数株主持分に加減することになります。

## 3. 企業会計基準第9号「棚卸資産の評価に関する会計基準」(平成18年7月5日)

近年整備されてきた他の会計基準との整合性や国際的な会計基準との調和の観点から検討・整備が行われました。

### (1) 通常の販売目的で保有する棚卸資産の評価基準

通常の販売目的で保有する棚卸資産は、取得原価をもって貸借対照表価額とし、期末における正味売却価額が取得原価より下落している場合には、収益性が低下しているとみて、当該正味売却価額をもって貸借対照表価額とします。この場合、継続適用を原則として、棚卸資産の種類ごと、簿価切下げの要因ごと(物理的な劣化、経済的な劣化、市場の需給変化に起因する売価の低下)に洗替え法と切放し法の選択適用ができます。

なお、収益性の低下による簿価切下額は売上原価、棚卸資産の製造に不可避的に発生するものであるときには製造原価として処理します。

また、収益性の低下にもとづく簿価切下額が、臨時の事象(たとえば、重要

## 会計トピック 1

な事業部門の廃止や災害損失の発生)に起因し、かつ、多額であるときには、特別損失に計上します。収益性の低下にもとづく簿価切下額(洗替え法による場合は、戻入額相殺後の額)に関しては、重要性が乏しい場合を除き、注記または売上原価その他の項目の内訳科目として示さなければなりません。

## (2) トレーディング目的で保有する棚卸資産の評価基準

トレーディング目的で保有する棚卸資産については、市場価格にもとづく価額をもって貸借対照表価額とし、帳簿価額との差額(評価差額)は、当期の損益として処理します。なお、トレーディング目的で保有する棚卸資産に係る損益は、原則として、純額で売上高に表示します。

平成20年4月1日以後開始する事業年度から適用されますが、平成20年3月31日以前に開始する事業年度から適用することもできます。

## 4. 企業会計基準第11号「関連当事者の開示に関する会計基準」および企業会計基準適用指針第13号「関連当事者の開示に関する会計基準の適用指針」(平成18年10月17日)

関連当事者の開示が、平成17年3月に企業会計基準委員会と国際会計基準審議会(IASB)との会計基準のコンバージェンスに向けた共同プロジェクトにおける検討項目となったことを踏まえ、検討・整備されました。

## 1 関連当事者の範囲

現行の証券取引法関係規則(財務諸表等規則および連結財務諸表規則)と比較して、以下の者も関連当事者となります。

- イ 財務諸表作成会社の共同支配投資企業(財務諸表作成会社を共同で支配する企業)
- ロ 共同支配企業(財務諸表作成会社(連結財務諸表上は連結子会社が含まれる)と他の独立した企業により共同で支配されている企業)
- ハ 親会社の役員およびその近親者、これらの者が議決権の過半数を自己の計算において所有している会社およびその子会社
- ニ 重要な子会社の役員およびその近親者、これらの者が議決権の過半数を自己の計算において所有している会社および子会社
- ホ 従業員のための企業年金(企業年金と会社の間で掛金の拠出以外の重要な取引を行う場合に限る)

なお、関連当事者に該当するかどうかは、形式的に判定するのではなく、実質的に判定する必要があります。

(注) a 関連当事者の範囲から、連結財務諸表上は連結子会社、また、個別財務諸表上は上記二が除かれます。

b 会社には、組合その他これらに準ずる事業体が含まれます。

## 2 開示すべき取引の範囲

連結財務諸表における関連当事者との取引の開示において、連結子会社と関連当事者との取引がある場合には、開示対象としています。

なお、連結財務諸表における開示では、連結財務諸表を作成するにあたって

相殺消去した取引は、開示対象外としています。

### 3 関連当事者との取引に関する開示

現行の証券取引法関係規則の開示項目に加え、関連当事者との取引に関わる貸倒懸念債権や破産更生債権等に係る情報として、貸倒引当金繰入額や貸倒損失等に関する情報も開示することとなります。なお、関連当事者との取引に関する開示項目に係る重要性の判断基準については、適用指針において明示しています。

### 4 関連当事者の存在に関する開示

関連当事者の存在に関する開示として、親会社の情報としては、親会社の名称等の開示を、また、重要な関連会社については、その名称と要約財務情報の開示をすることとなります。なお、重要な関連会社の判断基準については、適用指針において明示しています。

### 適用時期

平成20年4月1日以後開始する連結会計年度および事業年度から適用されます。ただし、平成19年4月1日以後に開始する連結会計年度および事業年度から適用することもできます。

## Ⅲ 平成19年9月中間期に適用される監査上の取扱い(日本公認会計士協会関係)

### 1. 監査・保証実務委員会報告第42号「租税特別措置法上の準備金及び特別法上の引当金又は準備金並びに役員退職慰労引当金等に関する監査上の取扱い」 (改正平成19年4月13日)

会社法および関連法務省令等に対応すべき事項を検討し、従来の租税特別措置法上の準備金および特別法上の引当金または準備金に関する記述を整理するとともに、企業会計上の引当金である役員退職慰労引当金等に関して、現状の会計慣行を踏まえた監査上の留意事項を追加し、「監査第一委員会報告第42号「租税特別措置法上の準備金及び特別法上の引当金又は準備金に関する監査上の取扱い」の改正について」として公表されました。

役員退職慰労引当金等に関する監査上の主な留意点は以下のとおりです。

#### (1) 役員退職慰労引当金

##### 1 役員退職慰労引当金の定義と性質

役員退職慰労引当金は、会社の役員(取締役・監査役・執行役等)の将来における退職慰労金の支払に備えて設定され、当該支給見積額のうち各事業年度の負担相当額は原則として、営業費用に計上される。

役員退職慰労金の経済的性質に関してはさまざまな見解があるが、いずれも退職する役員の在任期間中の役務の提供に関わる性質を持った点では共通しており、その支給は株主総会による承認決議を前提とするため、株主総会の承認決議前の段階では、法律上は債務ではない。しかし、会計上は企業会計原則注解【注18】(以下「注解18」という)に示されるいわゆる

## 会計トピック 1

負債性引当金の性格を有するものである。

## 2 役員退職慰労引当金の計上

現状ではすでに多くの会社が役員退職慰労金の支給に関する内規を定め、これにもとづいて計算された各事業年度末までの負担相当額を役員退職慰労引当金として計上している。したがって、注解18の要件を踏まえ、以下の留意事項を満たす場合には、各事業年度の負担相当額を役員退職慰労引当金に繰り入れなければならない。

- (ア) 役員退職慰労金の支給に関する内規にもとづき（在任期間・担当職務等を勘案して）支給見込額が合理的に算出されること
- (イ) 当該内規にもとづく支給実績があり、このような状況が将来にわたって存続すること（設立間もない会社等のように支給実績がない場合においては、内規にもとづいた支給額を支払うことが合理的に予測される場合を含む）

## 3 役員退職慰労金制度廃止の場合の会計処理

既存の役員退職慰労引当金設定会社が役員退職慰労金制度の廃止をする場合、任期中または重任予定の役員に対する廃止時点までの内規にもとづく支給額につき、(ア) 制度の廃止に伴い、株主総会において承認決議を行う場合と、(イ) 制度は廃止するものの、当該廃止時点においては株主総会での承認決議を行わず、当該役員の退任時に承認決議を行う場合とが考えられる。

(ア) の場合で、当該役員の退任時まで承認済の慰労金の支給を留保するケースにおいては、当該支払留保金額は、退任時点に支払うという条件付きの（金額確定）債務であると考えられるため、株主総会での承認決議後、実際に支払われるまでの間は、原則として長期未払金として表示されるものと考えられる。ただし、1年以内に支給されることが確実である場合には、未払金として表示される。

(イ) の場合は、株主総会決議を得ていないことから法律上は債務となっていないため、引き続き役員退職慰労引当金として表示される。

## 4 執行役員に対する退職慰労引当金

執行役員は会社法上の機関には該当しないことから、退職慰労金の支払に関する株主総会の承認決議は必要ない。

執行役員に対する退職慰労金制度には様々な形態がみられるが、制度設計上執行役員が、(ア) 従業員としての地位を失っておらず、通常の従業員の退職給付金制度に含めて取り扱われる場合と、(イ) 従業員に対するものとは別の内規を定めて運用している場合とがある。

執行役員に対する退職慰労引当金について、(ア) の場合は、従業員に対する退職給付引当金として会計処理されるものと考えられる。(イ) の場合は、退職給付引当金若しくは役員退職慰労引当金に含めて開示する方法、または執行役員退職慰労引当金として区分表示する方法が考えられる。他の科目に含めて開示した場合で金額に重要性がある場合は、執行役員に対するものを含めている旨注記することが望ましい。

## (2) 利息返還損失引当金

業種別委員会報告第37号「消費者金融会社等の利息返還請求による損失に係る引当金の計上に関する監査上の取扱い」(平成18年10月13日)に明示されており、注解18の引当金として取扱われているものである。同様な状況にある取引あるいは会計事象が発生した場合は、同報告に準じて引当金を計上することになるので留意が必要である。

## (3) 負債計上を中止した項目に係る引当金

法律上の債務性が残っている可能性があるものでも、債務履行の可能性を考慮して一定の要件を満たす場合に負債計上を中止(利益計上)する会計処理を行う場合がある。この場合、法律上の債務性の争点があるものの、債権者から返還(支払)請求を受けた場合は、それに応じて返還(支払)している実務がある。これについては負債計上の中止処理自体容認できるかどうかの問題はあるものの、実務慣行として定着している場合は、最終的に債権者から返還(支払)請求されず、債務を履行する可能性が低い場合も想定されるため、負債計上の中止自体を否定する必要はないと考えられる。しかし、負債計上の中止処理後、将来返還(支払)請求に応じた場合費用が発生することになるため、引当金の要件を満たしている可能性がある。このような会計事象については、将来の返還(支払)リスクに対する備えとして注解18の引当金計上の要否を検討する必要がある。

また、過去の返還(支払)実績が把握されていないなど、金額が合理的に算定できない場合は、返還(支払)請求時に費用計上することもやむを得ないと判断されるが、その場合でも、合理的な算定が可能となるよう、早期に対応することが必要である。

## &lt; 参考 &gt;

当該引当金に該当する可能性があるものとして、金融機関の睡眠預金、商品券、ギフト券、旅行券などが考えられます。

本報告は、平成19年4月1日以後開始する事業年度から適用されます。ただし、同日前に開始された事業年度についても適用することができます。

なお、本報告にもとづいて引当金を設定した場合には、適用初年度の期首に計上すべき過年度相当額については、特別損失に計上することができます。また、本報告の公表を契機として、役員退職慰労引当金を計上する方法に変更する場合には、監査上、これまでの実務慣行を踏まえ会計方針の変更として取り扱うものとされています。

## 2. 監査・保証実務委員会報告第81号「減価償却に関する当面の監査上の取扱い」(平成19年4月25日)

本報告は、平成19年度税制改正において償却可能限度額および残存価額の廃止を含む減価償却制度の抜本的な見直しが行われたことから、減価償却に関する当面の監査上の取扱いを示すため取りまとめたものとなっています。また、この機会に減価償却に関する取扱いを示していた監査第一委員会報告第3号「減価償却に関する会計処理及び監査上の取扱い」が本報告に統合されました。

## 会計トピック 1

本報告の基本的考え方としては、従来の会計実務において認められてきた減価償却方法については今後も容認できるとの立場を堅持しつつ、改正法人税法に規定する普通償却限度額を正規の減価償却費として処理する場合においては、企業の状況に照らし、耐用年数または残存価額に不合理と認められる事情のない限り、監査上妥当なものとして取り扱うことができるとされています。

## (1)平成19年度税制改正のポイント

- 1 平成19年4月1日以降取得する減価償却資産から償却可能限度額および残存価額を廃止し、耐用年数経過時点で備忘価額（1円）まで償却できること
- 2 償却可能限度額の廃止に伴いすでに償却可能限度額に達している資産に関しては残存簿価につき改正後5年間にわたり均等償却できること
- 3 従来の残存価額10%を前提とする定額法、定率法はこれを廃止し、残存価額を考慮しない方法に改正されたこと
- 4 定率法を採用する場合の償却率は、定額法の償却率（1 / 耐用年数）を2.5倍した数とし、特定事業年度以降は残存年数（耐用年数から経過年数を控除した年数）による均等償却に切り換えて備忘価額まで償却できる（いわゆる250%定率法）こと

## (2)減価償却方法の選択と監査上の取扱い

会計上は改正前の定額法、定率法の採用を否定するものではないと考えられることから、期間を費用配分基準とする会計上の減価償却の方法に関しては、改正前の残存価額を考慮した定額法または定率法、改正後の残存価額がないものとした定額法または定率法の4通りの選択肢があることになります。

## 1 新規取得資産についての取扱い

## a) 法令等の改正に伴う変更準じた会計方針の変更

既存資産について従来の旧定率法を採用していた場合に新規取得資産について平成19年度税制改正後の定率法（または旧定額法を採用していた場合に新規取得資産について平成19年度税制改正後の定額法）を採用する場合には、同一種類で同一用途の減価償却資産について、類似の減価償却方法を採用するものと認められるため、法令等の改正に伴う変更準じた正当な理由による会計方針の変更として取り扱うものとする。

## b) 法令等の改正に伴う変更（準じたものを含む）以外の会計方針の変更

既存資産について従来の旧定率法を採用していた場合に新規取得資産について平成19年度税制改正後の定額法（または旧定額法を採用していた場合に新規取得資産について平成19年度税制改正後の定率法）を採用する場合には、減価償却方法の類似性が認められないことから、監査上、会計方針の変更として取り扱うことになるが、単に法人税法の改正を理由とするだけでは正当な理由に該当せず、変更理由の合理性（変更の適時性等）に留意する必要があります。

なお、新規取得資産について改正法人税法の規定によらず従来の方法（残存価額の処理方法を含む）を継続した場合は、会計方針の変更には

あたりません。

## 2 既存資産についての取扱い

### a) 既存資産の減価償却方法

税制改正を機に既存資産について、新規取得資産と同様の方法に統一する目的で減価償却方法を変更する場合は、監査上、会計方針の変更として取り扱われます。なお、単に法人税法の改正を理由とするだけでは正当な理由に該当せず、変更理由の合理性（変更の適時性等）に留意する必要があります。

### b) 既存資産の残存簿価

償却可能限度額まで償却が進んだ資産が引き続き事業活動に利用されている場合は、残存簿価の処理方法は従来と変わらないことを原則としますが、改正法人税法の規定により5年間で均等償却を行い製品原価または通常の期間費用として処理している場合は、監査上妥当なものとして取り扱われます。

なお、この処理方法を採用した場合には、追加情報として開示することに留意する必要があります。また、この場合、該当するすべての資産に適用することが必要であり、一部の資産にのみ適用することは認められません。

また、今回の税制改正を機に既存資産の残存簿価を一括損失処理することは、平成19年3月31日以前に開始する事業年度であっても、減損会計基準の適用による減損損失が認められる等、合理的理由がある場合にのみ容認されるものであることに留意する必要があります。

## (3) 中間財務諸表と年度財務諸表の首尾一貫性

減価償却システムの変更に時間を要するなどの理由により、適用初年度の中間財務諸表および中間連結財務諸表において新定率法・新定額法による減価償却計算を開始することが困難な場合には、いわゆる中間・年度の首尾一貫性が保持されていないため、監査委員会報告第36号「中間財務諸表と年度財務諸表との会計処理の首尾一貫性」に従い必要な注記を行う必要があります。

本報告は、平成19年4月1日以後終了する事業年度から適用されます。ただし、既存資産の残存簿価の取扱いについては、平成19年4月1日以後開始する事業年度（改正法人税法の規定により適用が可能となる時点）から適用されません。

〒162-8551

東京都新宿区津久戸町1番2号

あずさセンタービル

TEL : 03-3266-7500(代表)

FAX : 03-3266-7600

ここに記載されている情報はあくまで一般的なものであり、特定の個人や組織が置かれている状況に対応するものではありません。私たちは、的確な情報をタイムリーに提供するよう努めておりますが、情報を受け取られた時点及びそれ以降においての正確さは保証の限りではありません。何らかの行動を取られる場合は、ここにある情報のみを根拠とせず、プロフェッショナルが特定の状況を綿密に調査した上で下す適切なアドバイスに従ってください。

© 2007 KPMG AZSA & Co.,  
an audit corporation incorporated under the  
Japanese Certified Public Accountants Law and  
a member firm of the KPMG network of  
independent member firms affiliated with  
KPMG International, a Swiss cooperative.  
All rights reserved. Printed in Japan.