

「投資事業組合への出資及び土地再評価差額金に係る繰延税金に関する監査上の留意事項について」の公表について

本年3月期決算の監査に当たり、次の2つの事項について、監査上の留意事項を取りまとめました。これらは新たな解釈を示すものではありませんが、監査実務においては、慎重かつ適切な判断が求められております。改めて留意事項として取りまとめましたので、監査を担当しておられる会員各位に適切な対応を要請するものであります。

1. 投資事業組合への出資について

最近、マスコミ報道等において投資事業組合を利用した会計操作が取り上げられており、一般投資家等からは投資事業組合関係の適正な会計処理及びこれに関する深度ある監査が期待されております。監査に当たっては、投資事業組合関係の会計処理の適正性、特に連結の範囲の妥当性について適切な対応をお願いいたします。

なお、企業会計基準委員会において、特別目的会社の連結及び「会社、組合その他これらに準ずる事業体」の連結範囲に関する具体的な指針等の検討が開始されることをお知らせいたします。

2. 土地再評価差額金に係る繰延税金について

最近リサーチ・センターの審査・倫理・相談課に土地再評価差額金に係る繰延税金についての照会が寄せられております。土地再評価差額金に係る繰延税金につきましては、平成17年9月8日に会計制度委員会から「土地再評価差額金の会計処理に関するQ & A」が公表されておりますが、今回、同Q & Aを適用する上での監査上の留意事項を取りまとめましたので、適切な対応をお願いします。

(副会長 増田宏一)

投資事業組合への出資及び土地再評価差額金に係る繰延税金に 関する監査上の留意事項について

平成18年2月22日
日本公認会計士協会

投資事業組合への出資について

投資事業組合に係る監査実務においては、何よりも、その出資状況や取引スキーム等投資事業組合の実態の把握に努めるとともに次の点について留意する必要がある。

1. 個別財務諸表

会計制度委員会報告第14号「金融商品会計に関する実務指針」（最終改正平成17年2月15日）第132項において、民法上の任意組合などの組合等への出資については、原則として、組合等の財産の持分相当額を出資金（証券取引法第2条第2項により有価証券とみなされるものについては有価証券）として計上し、組合等の営業により獲得した損益の持分相当額を、有限責任の範囲内で、当期の損益として計上することになるとされている。また、同実務指針第308項において、法律上その財産は組合員の共有とされていることを考慮して、組合財産のうち持分割合に相当する部分を出資者の資産及び負債として貸借対照表に計上し、損益計算書についても各損益項目を同様に処理する実務や、状況によっては貸借対照表について持分相当額を純額で、損益計算書については損益項目の持分相当額を計上する方法もあることから、組合等への出資については、その契約内容の実態及び経営者の意図を考慮して、経済実態を適切に反映する会計処理及び表示を選択することとなるとされている。したがって、組合が保有する資産、負債及び損益の内容については、関連する合理的な監査証拠を入手して正確に把握し、出資持分に対応する資産、負債及び損益については、出資者側の会計方針に従い会計処理することになると考えられる

なお、民法第673条において組合員の財産調査権が、以下のように認められている。

「各組合員は、組合の業務を執行する権利を有しないときであっても、その業務及び組合財産の状況を検査することができる。」

当該規定は、業務執行権の有無にかかわらず財産調査権を認めたものである。よって、出資者である組合員は、組合の財産について内容を把握することが可能であるため、監査人は、出資者が組合員としての権利を適切に行っていることを確かめる必要があることに留意する。

2. 連結財務諸表

子会社及び関連会社となる範囲に、会社、組合その他これらに準ずる事業体が含まれ、支配力基準や影響力基準によることとされている（財務諸表等規則第8条第3項及び第5項、監査委員会報告第60号「連結財務諸表における子会社及び関連会社の範囲の決定に関する監査上の取扱い」参照）。このため、投資事業組合についても、子会社及び関連会社となることがあり（「連結財務諸表における子会社等の範囲の決定に関するQ & A」Q12のA及び「金融商品会計に関するQ & A」Q71のA参照）、連結や持分法の対象とすべきか否かについては、監査上、投資事業組合の実態を十分把握し、取引の形式にとらわれず、実質判断を行う必要がある。

なお、「連結財務諸表における子会社等の範囲の決定に関するQ & A」Q12のAでは、「民法上の組合については、当該組合の財務諸表に基づいて、当該組合に対する出資等に対応する数値が個別財務諸表に反映されていますが、このことと子会社に該当し連結の範囲に含まれることは別個に判断すべきであり、子会社に該当するか否かは、あくまでも支配力基準によって判定することとなります。」とされているので、監査上、留意する必要がある。

土地再評価差額金に係る繰延税金について

土地再評価差額金に係る繰延税金について、平成17年9月8日に会計制度委員会から「土地再評価差額金の会計処理に関するQ & A」（以下「Q & A」という。）が公表されているが、監査上、特に次の点について留意する必要がある。

1. 繰延税金の算定及び貸借対照表上の表示について

「土地の再評価に関する法律」第3条第2項により、事業用土地を再評価した結果、再評価差額金が貸方として算定される土地と借方として算定される土地とが生じる場合がある。土地再評価差額金に係る繰延税金の算定は、Q & AのQ2により、会計制度委員会報告第10号「個別財務諸表における税効果会計に関する実務指針」（以下「会計制度委員会報告第10号」という。）に準拠して行うとあり、かつ、会計制度委員会報告第10号には、監査委員会報告第70号「その他有価証券の評価差額及び固定資産の減損損失に係る税効果会計の適用における監査上の取扱い」の2(2)にあるような、評価差損と評価差益の純額で繰延税金を認

識するという考え方が示されていないことから、個別の土地ごとの再評価差額金について行うことが想定されていると解釈できる。一方、繰延税金の表示については、回収可能性判断後の繰延税金資産と繰延税金負債を相殺し、純額が繰延税金資産の場合は資産の部に、純額が繰延税金負債の場合は負債の部に表示することになる。

2．繰延税金資産の回収可能性について

繰延税金資産の回収可能性の判断については、Q & AのQ 2において、会計制度委員会報告第10号（第21項から第24項等）に準拠して行うとされており、同第10号は、監査委員会報告第66号「繰延税金資産の回収可能性の判断に関する監査上の取扱い」（以下「監査委員会報告第66号」という。）によることを要求している。

監査委員会報告第66号は、会計制度委員会報告第10号を受けてその取扱いを定めていることから、上記1の解釈により個々の将来減算一時差異について回収可能性の判断を求めていると解釈するのが合理的であり、借方の再評価差額金に係る繰延税金資産については、監査委員会報告第66号の3に示された手順により回収可能性の判断を行うことになる。また、監査委員会報告第66号では、繰延税金資産を計上することとなる会社のうち、会社分類2から会社分類4までの会社については、スケジューリング可能な将来減算一時差異についてのみ回収可能性を認めている。

この考え方を借方の再評価差額金にも適用することになるので、事業用土地のスケジューリングについては、売却計画があるような場合はスケジューリングが可能な一時差異となるが、売却等の処分予定が明確でないものは、スケジューリングが不可能な一時差異と判定される可能性が高いと考えられるので、留意する必要がある。

以 上