

# 情報センサー

Vol. 186 April 2023

**[EY Consulting]**

3線モデルにおけるCSAの活用

**[特別寄稿]**

会社法と金商法の交錯における  
監査役と会計監査人の連携

The EY logo consists of the letters 'EY' in a bold, white, sans-serif font. A yellow diagonal line is positioned behind the 'Y', extending from the top right towards the bottom left.

Building a better  
working world





## EY Consulting

企業会計審議会内部統制部会により2022年12月に「財務報告に係る内部統制の評価及び監査の基準並びに財務報告に係る内部統制の評価及び監査に関する実施基準の改訂について（公開草案）」が公表されました。「財務報告に係る内部統制の評価及び監査の実施基準（抄）Ⅰ．内部統制の基本的枠組み」において「5. 内部統制とガバナンス及び全組織的なリスク管理」という項が新設され、内部統制、ガバナンス及び全組織的なリスク管理に係る体制整備の考え方の例として3線モデルが紹介されており、本稿では当該モデルを解説しています。

## 会計情報レポート

02

### 2023年3月期 決算上の留意事項

品質管理本部 会計監理部 公認会計士 宮崎 徹  
公認会計士 平川浩光  
公認会計士 久保慎悟  
公認会計士 廣瀬由美子  
公認会計士 松川由紀子  
公認会計士 石川 仁

## 特別寄稿

10

### 会社法と金商法の交錯における 監査役と会計監査人の連携

獨協大学 法学部教授 高橋 均

## デジタル&イノベーション・業種別シリーズ

14

### 建設業におけるデータビジュアル化による分析

アシュアランスイノベーション本部 AIラボ 公認会計士 成行浩史  
公認会計士 山本誠一  
不動産・ホスピタリティ・建設セクター 公認会計士 浅川 修

## IFRS実務講座

16

### 国際課税ルール BEPS2.0 第二の柱導入に伴うIASBプロジェクト

品質管理本部 IFRSデスク 公認会計士 北出旭彦

## JBS

18

### なぜハンガリーがグローバル企業を惹きつけるのか 有望な投資先として選ばれるハンガリー

ワルシャワ駐在員 公認会計士 松元 泰

# Contents

情報センサー Vol. 186 April 2023

## EY Consulting

20

### 3線モデルにおけるCSAの活用

EYストラテジー・アンド・コンサルティング(株)  
Business Consulting-Enterprise Risk-Internal Audit  
米国公認会計士 横田朋子

出版物のご案内

27

編集後記

32

## Trend watcher

24

### 多様な事業分野の「共創」と官民連携による 地域交通の再構築と地域活性化

EYストラテジー・アンド・コンサルティング(株)  
ストラテジー・アンド・トランザクション (SaT)  
インフラストラクチャー・アドバイザー 公認会計士 竹内 稔

## Tax update

28

### BEPS2.0最新情報と実務対応 前編

EY税理士法人 ビジネスタックスサービス部 税理士 関谷浩一  
国際税務・トランザクションサービス部  
移転価格アドバイザー 税理士・公認会計士 久保山 直

## 企業会計ナビ ダイジェスト

30

### 親子会社間の会計処理の統一

企業会計ナビチーム 公認会計士 大山文隆

# 会計情報レポート

## 2023年3月期 決算上の留意事項

品質管理本部 会計監理部

公認会計士 宮崎 徹



▶ Toru Miyazaki

公認会計士 平川浩光



▶ Hiromitsu Hirakawa

公認会計士 久保慎悟



▶ Shingo Kubo

公認会計士 廣瀬由美子



▶ Yumiko Hirose

公認会計士 松川由紀子



▶ Yukiko Matsukawa

公認会計士 石川 仁



▶ Jin Ishikawa

品質管理本部 会計監理部において、会計処理及び開示に関して相談を受ける業務、並びに研修・セミナー講師を含む会計に関する当法人内外への情報提供等の業務に従事している。

＜お問い合わせ先＞EY新日本有限責任監査法人 品質管理本部 会計監理部 E-mail : jp.audit-m-kaikeikanriinbox.jp@jp.ey.com

### I はじめに

23年3月期より、原則適用となる会計基準及び早期適用可能となる会計基準（執筆時点で公開草案であるものを含む）は＜表1＞のとおりです。

本稿ではこれらを中心に23年3月期決算にあたっての留意事項を解説します。

また、本文中で使用する会計基準の略称及び適用開始時期は同じく＜表1＞のとおりです。

なお、文中の意見にわたる部分は筆者らの私見であることをあらかじめお断りします。

▶表1 会計基準略称及び適用時期の一覧

適用開始時期	会計基準の名称	略称
23年3月期の期首から原則適用	改正企業会計基準適用指針第31号「時価の算定に関する会計基準の適用指針」	改正時価算定適用指針
	実務対応報告第42号「グループ通算制度を適用する場合の会計処理及び開示に関する取扱い」	実務対応報告42号
23年3月期から早期適用可能（24年3月期の期首から原則適用）	実務対応報告第43号「電子記録移転有価証券表示権利等の発行及び保有の会計処理及び開示に関する取扱い」	実務対応報告43号
公表日以降適用予定	実務対応報告公開草案第64号「グローバル・ミニマム課税に対応する法人税法の改正に係る税効果会計の適用に関する当面の取扱い(案)」	実務対応報告(案) <sup>※</sup>

※ 本稿は23年2月20日時点の情報に基づくものである。

## II 為替、金利、相場変動に係る会計上の留意事項

23年3月期においては、コロナ禍やロシア・ウクライナ情勢を背景としたビジネス環境の大きな変化がありました。具体的には、<表2>のような事象が生じています。

▶表2 ビジネス環境の大きな変化

- ▶ 為替相場の急激な変動
- ▶ (海外を中心とした) 金利の上昇
- ▶ 原材料の価格、燃料・資源価格、輸送運賃価格等の上昇

このようなビジネス環境の大きな変化が企業にどのような影響を与えるのか、今一度確認することが必要と考えられます。<表3>は影響が生じ得る会計処理・開示の具体例です。

▶表3 影響する会計処理・開示の具体例

勘定科目	会計処理・開示への影響
棚卸資産	棚卸資産の評価損
金融商品	外貨建資産の評価、債券の評価（金利上昇による影響）、関係会社投融資の評価（回復可能性検討時の事業計画等）、ヘッジ会計
退職給付会計	割引率、長期期待運用収益率（翌期首における見直し）
減損会計	減損の兆候、将来C/Fの予測（仮定や基礎データ）等への影響、割引率
連結	為替相場に重要な変動があった場合の期ズレ決算在外子会社の換算手続
開示	会計上の見積りの開示における言及、継続企業の前提の開示

なお、為替相場変動時の会計上の留意事項については本誌22年12月号で解説していますので、併せてご参照ください。

## III 会計上の見積りのポイント

### 1. 新型コロナウイルス感染症（COVID-19）の影響

新型コロナウイルス感染症（以下、本感染症）の会計上の見積りへの影響については、20年4月10日に企業会計基準委員会（以下、ASBJ）より議事概要「会計上の見積りを行う上での新型コロナウイルス感染症の考え方」が公表（21年2月10日に更新）され、<表4>の考え方が周知されました。

また、20年4月10日には、日本公認会計士協会から「新型コロナウイルス感染症に関連する監査上の留意事項（その2）」が公表され、<表5>のような考え方が示されました。

▶表4 「会計上の見積りを行う上での新型コロナウイルス感染症の考え方」における考え方

- ▶ 合理的な金額の算出に際し、本感染症の影響のように不確実性が高い事象についても、一定の仮定を置き最善の見積りを行う必要がある。
- ▶ 一定の仮定を置くにあたっては、外部の情報源に基づく客観性のある情報を用いることができる場合には、これを可能な限り用いることが望ましいものの、客観性のある情報が入手できないような場合には、今後の広がり方や収束時期等も含め、企業自ら一定の仮定を置くことになる。
- ▶ 企業が置いた一定の仮定が明らかに不合理である場合を除き、最善の見積りを行った結果として見積られた金額については、事後的な結果との間に乖離が生じたとしても、誤謬にはあたらないものと考えられる。

▶表5 「新型コロナウイルス感染症に関連する監査上の留意事項（その2）」における考え方

- ▶ 本感染症の収束時期等の予測に関する一定の仮定は、「明らかに不合理である場合」に該当しないことが必要となり、例えば、過度に楽観的又は悲観的な傾向を示していないかを検討する。
- ▶ 将来の利益やキャッシュ・フローの予測に関して、本感染症の収束時期だけでなく、収束後の経済状況や市場、消費動向も相当程度の不確実性があると考えられる。
  - ▶ 例えば、仕入先・取引先の倒産、失業者の増加、世界からの調達物資の滞留など
- ▶ 事業計画に関して、業績改善の対策や政府支援策の活用等の重要な仮定は、経営者の意思と能力に大きく依存する場合がある。

本感染症が発生してから数年が経過していることに鑑みれば、企業の状況によっては、本感染症の発生から間もない時期と比べて、見積りの不確実性の程度が相対的に低くなっており、以前に比べて仮定の合理性を判断しやすい状況になっていることも考えられます。このため、企業自ら一定の仮定を置くにあたっては、それぞれの企業が置かれている現時点の状況に照らして、当該仮定が最善の見積りといえるかどうかを検討することが求められると考えられます。

この点も踏まえ、前年度決算で企業が置いた仮定について見直しの要否を検討するなど、今年度決算の状況に照らして改めて仮定の合理性を検討する必要があると考えられます。

### 2. ウクライナ情勢の影響

22年2月24日以降にロシアとウクライナの緊張が激化したことを受け、その後日本を含む米国・欧州などが国際決済網である国際銀行間通信協会（SWIFT）からロシアの銀行を排除するなど、ロシアに対する複



数の経済制裁が課せられ、今もなお続いています。

このようなウクライナ情勢の影響は、ロシア・ウクライナに拠点や関係会社を有している企業だけでなく、両国との間で取引がある企業や両国が原材料の調達先となっている企業においても重要な影響を及ぼす可能性があります。また、エネルギー価格の高騰などの間接的な影響は幅広い企業に及ぶものと考えられます。

したがって、ウクライナ情勢は、会計上の見積りの前提となる様々な仮定に影響を及ぼす可能性があります。

22年4月7日には、日本公認会計士協会より「2022年3月期監査上の留意事項（ウクライナをめぐる現下の国際情勢を踏まえた監査上の対応について）」が公表され、<表6>のような考え方が示されました。

▶表6 「2022年3月期監査上の留意事項（ウクライナをめぐる現下の国際情勢を踏まえた監査上の対応について）」における考え方

- ▶ウクライナをめぐる国際情勢による影響によって、経営者による会計上の見積りの前提となる様々な仮定に影響が生じることが想定される。また、現状においては、事象は帰結しておらず、見積りの不確実性が高まっていると考えられる。
- ▶会計上の見積りを行うにあたっての基礎データとして用いられることが想定される各種経済指標は、ウクライナをめぐる国際情勢の直接的及び間接的な影響を踏まえ入手可能な最新の情報を検討することが必要である。
- ▶会計上の見積りへの影響としては、例えば、将来キャッシュ・フロー等の予測に影響する項目（仮定や基礎データ）として、事業の継続、契約や取引の履行可能性、サプライチェーンの乱れ、製品等の今後の需給動向、原材料等の価格上昇や供給不足、為替変動などが挙げられる。

現時点においてもウクライナ情勢は収束しておらず、上記の留意事項の考え方は参考になると考えられます。また、会計上の見積りに対する影響を検討する際には、「新型コロナウイルス感染症に関連する監査上の留意事項（その2）」（<表5>参照）が参考になると考えられます。

### 3. 税効果会計

税効果会計についても、重要な会計上の見積項目が複数あります。このうち、特に重要と考えられます繰延税金資産の回収可能性の判断手順及び連結子会社等の留保利益に係る税効果については、本誌23年2月号で解説していますので、併せてご参照ください。

## IV グループ通算制度を適用する場合の会計処理及び開示

### 1. グループ通算制度の概要

税務上、22年4月1日以後に開始する事業年度より、従前の連結納税制度はグループ通算制度に移行しています。従前の連結納税制度は、企業グループ全体を1つの納税主体とする制度であり、各法人の所得金額と欠損金額を合算（損益通算）して計算した連結所得金額に、親法人の適用税率を乗じ、各種税額控除等を行って連結法人税が計算されていました。一方、グループ通算制度では、損益通算等のメリットを残しつつ、通算グループ内の各法人が法人税の申告納付を行う個別申告方式となっている点が、連結納税制度とは異なります。

### 2. 会計処理

#### (1) 実務対応報告42号の基本的な方針

グループ通算制度を適用する場合の会計処理及び開示の取扱いを定めた実務対応報告42号<sup>\*1</sup>が、22年4月1日以後に開始する連結会計年度及び事業年度の期首から原則適用されています。

連結納税制度とグループ通算制度では、全体を合算した所得を基に納税申告を親法人が行うか、各法人の所得を基にそれらを通算した上で納税申告を各法人が行うかなどの申告手続は異なりますが、企業グループの一体性に着目し、完全支配関係にある企業グループ内における損益通算を可能とする基本的な枠組みは同じであるとされています。このため、実務対応報告42号は、基本的な方針として、連結納税制度とグループ通算制度の相違点に起因する会計処理及び開示を除き、実務対応報告第5号「連結納税制度を適用する場合の税効果会計に関する当面の取扱い（その1）」等の会計処理及び開示に関する取扱いを踏襲するとされています。

#### (2) 通算税効果額

グループ通算制度においては、損益通算等による税額の減少額を通算税効果額として、通算会社間で金銭等の授受を行うことが想定されていますが、通算税効果額の授受を行うか否かは任意となっています。

実務対応報告42号は、通算税効果額の授受を行うことを前提としており、通算税効果額の授受を行わない場合の会計処理及び開示については、連結納税制度における取扱いを踏襲するか否かも含めて取り扱わな

<sup>\*1</sup> 22年10月28日に法人税等会計基準が改正されており、これにあわせて実務対応報告42号も一部改正されているが、本稿は改正前の実務対応報告42号に基づいて作成している。



いこととされています（実務対応報告42号3項なお書き）。このため、通算税効果額の授受を行わない場合の会計処理及び開示について、具体的な定めは存在しないことから、企業会計基準第24号「会計方針の開示、会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」4-3項に定める「関連する会計基準等の定めが明らかでない場合」に該当することになり（実務対応報告42号38項）、採用した会計方針の注記を検討する必要があると考えられます。

### (3) 法人税及び地方法人税に関する会計処理

通算税効果額は、グループ通算制度を適用したことによる税額の減少額であり、連結納税制度における個別帰属額と同様に法人税に相当する金額であるとされています。このため、通算税効果額についても、連結納税制度における個別帰属額の取扱いを踏襲し、個別財務諸表における損益計算書において、当事業年度の所得に対する法人税及び地方法人税に準ずるものとして取り扱うこととされています（実務対応報告42号25項、44項）。

### (4) 税効果会計に関する会計処理

#### ① 税金の種類を区別する必要性

グループ通算制度の対象となるのは法人税及び地方法人税であり、住民税及び事業税はグループ通算制度の対象ではありません。このため、これらを区別して税金の種類ごとに繰延税金資産の回収可能性の判断を行う必要があり、繰延税金資産及び繰延税金負債の計算に用いる税率についても、税金の種類ごとに算定する必要があります（実務対応報告42号8項、9項）。

#### ② 個別財務諸表における繰延税金資産の回収可能性

##### (i) 将来減算一時差異に係る繰延税金資産

グループ通算制度においては、課税所得の計算において、まず通算前所得が計算され、その後、損益通算や欠損金の通算を行って課税所得が計算されます。このため、連結納税制度における取扱いを踏襲し、個別財務諸表における繰延税金資産の回収可能性の判断に関する手順について、通算税効果額の影響を考慮し、期末における将来減算一時差異の解消見込額（将来加算一時差異の解消見込額との相殺後）について、まず、一時差異等加減算前通算前所得の見積額と相殺し、その後、損益通算による益金算入見積額（当該年度の一時差異等加減算前通算前所得の見積額がマイナスの

場合には、マイナスの見積額に充当後）と相殺することとされています（実務対応報告42号11項（1））。

また、個別財務諸表における繰延税金資産の回収可能性を判断するにあたっての企業の分類についても、連結納税制度における取扱いを踏襲し、次のとおり取り扱うこととされています（実務対応報告42号13項（1）、（2））。

- ▶ 通算グループ内のすべての納税申告書の作成主体を1つに束ねた単位（以下、通算グループ全体）の分類と通算会社の分類をそれぞれ判定します。
- ▶ 将来減算一時差異に係る繰延税金資産の回収可能性については、通算グループ全体の分類が、通算会社の分類と同じか上位にあるときは、通算グループ全体の分類に応じた判断を行い、通算グループ全体の分類が、通算会社の分類の下位にあるときは、通算会社の分類に応じた判断を行います。

##### (ii) 税務上の繰越欠損金に係る繰延税金資産

グループ通算制度には、「特定繰越欠損金」と「特定繰越欠損金以外の繰越欠損金」の2種類の繰越欠損金があり、それぞれの繰越欠損金ごとに、その繰越期間にわたって損金算入のスケジュールリングを行い、回収が見込まれる金額を繰延税金資産として計上することとされています（実務対応報告第42号12項）<sup>\*2</sup>。

#### ③ 連結財務諸表における繰延税金資産の回収可能性

グループ通算制度においては、各通算会社が納税申告を行うことから、「納税申告書の作成主体」は各通算会社となりますが、企業グループの一体性に着目し完全支配関係にある企業グループ内における損益通算を可能とする基本的な枠組みは連結納税制度と同様であるとされており、グループ通算制度を適用する通算グループ全体が「課税される単位」となると考えられるとされています。

このため、実務対応報告42号では、連結財務諸表上は、通算グループ全体に対して税効果会計を適用することとされています。すなわち、連結財務諸表における将来減算一時差異及び税務上の繰越欠損金に係る繰延税金資産の回収可能性については、通算グループ全体について、回収可能性適用指針に従った判断を行い、個別財務諸表において計上した繰延税金資産の合計額との差額は、連結財務諸表上修正することとされています（実務対応報告42号14項）。

<sup>\*2</sup> 回収可能性の判断に際して、特定繰越欠損金以外の繰越欠損金については通算グループ全体の分類に応じた判断を行うこととされており、特定繰越欠損金については、損金算入限度額計算における課税所得ごとに、通算グループ全体の課税所得は通算グループ全体の分類に応じた判断を行い、通算会社の課税所得は通算会社の分類に応じた判断を行うこととされています（実務対応報告42号13項（3））。

## V 改正時価算定適用指針

改正時価算定適用指針は22年4月1日以後開始する事業年度から原則適用となっておりますが、ここでは注記事項について解説します。なお、改正時価算定適用指針については、本誌21年10月号で詳細に解説していますので、併せてご参照ください。

### 1. 投資信託財産が金融商品である投資信託及び投資信託財産が不動産である投資信託

投資信託財産が金融商品である投資信託と不動産である投資信託のいずれにおいても、市場における取引価格が存在せず、かつ、解約等に関して市場参加者からリスクの対価を求められるほどの重要な制限がある場合に、基準価額を時価とみなす取扱い（改正時価算定適用指針24-3項（金融商品）、24-9項（不動産））が定められています。この取扱いを適用した場合と、それ以外の方法により算定した時価では、企業会計基準適用指針第19号「金融商品の時価等の開示に関する適用指針」（以下、時価開示適用指針）4項「金融商品の時価等に関する事項」及び時価開示適用指針5-2項「時価のレベルごとの内訳等に関する事項」の注記方法が異なります。それをまとめたものが<表7>です。

▶表7 投資信託財産が金融商品である投資信託及び投資信託財産が不動産である投資信託の注記事項

	24-3項取扱いを適用 (金融商品)	24-9項取扱いを適用 (不動産)	左記以外
時価開示適用指針4項の注記	必要 また、貸借対照表計上額の合計額が重要性に乏しい場合を除き、24-3項又は24-9項の取扱いを適用した投資信託が含まれている旨を併せて注記		必要
時価開示適用指針5-2項の注記	不要 ただし、他の金融商品における時価開示適用指針5-2項(1)の注記に併せて以下を注記 ① 24-3項取扱いを適用しており、時価のレベルごとの内訳等に関する事項を注記していない旨 ② 24-3項取扱いを適用した投資信託の貸借対照表計上額の合計額 ③ ②の期首残高から期末残高への調整表* ④ ②の時価の算定日における解約等に関する制限の内容ごとの内訳*	① 24-9項取扱いを適用しており、時価のレベルごとの内訳等に関する事項を注記していない旨 ② 24-9項取扱いを適用した投資信託の貸借対照表計上額の合計額 ③ ②の期首残高から期末残高への調整表*	必要

\* ②の合計額が重要性に乏しい場合を除く。

### 2. 貸借対照表に持分相当額を純額で計上する組合等への出資

貸借対照表に持分相当額を純額で計上する組合等への出資については、時価の注記を要しませんが（改正

時価算定適用指針24-16項）、時価開示適用指針4項（1）の注記に併せて<表8>の内容の注記が必要となります。

▶表8 組合等への出資の時価の注記事項

①	24-16項取扱いを適用しており、時価の注記を行っていない旨
②	24-16項取扱いを適用した組合等への出資の貸借対照表計上額の合計額

## VI 電子記録移転有価証券表示権利等の発行及び保有の会計処理及び開示に関する取扱い

### 1. 範囲

実務対応報告43号は、株式会社が電子記録移転有価証券表示権利等を発行又は保有する場合の会計処理及び開示を対象としています。電子記録移転有価証券表示権利等とは、「金融商品取引業等に関する内閣府令」（平成19年内閣府令52号）1条4項17号に規定される権利をいい、金融商品取引法（昭和23年法律25号）2条2項に規定される有価証券とみなされるもの（以下、みなし有価証券）のうち、電子情報処理組織を用いて移転することができる財産的価値に表示される場合に該当するものをいいます。

なお、一部の論点については実務対応報告43号では取り扱わず、22年3月15日にASBJより公表された「資金決済法上の暗号資産又は金融商品取引法上の電子記録移転権利に該当するICOトークンの発行及び保有に係る会計処理に関する論点の整理」において今後の方向性に関する予備的な分析がされています。こちらについては、本誌22年6月号をご参照ください。

### 2. 発行及び保有の会計処理

電子記録移転有価証券表示権利等は、その発行及び保有がいわゆるブロックチェーン技術等を用いてなされる点を除けば、従来のみなし有価証券と権利の内容は同一であると考えられるため、電子記録移転有価証券表示権利等の発行及び保有の会計処理は、基本的に従来のみなし有価証券の発行及び保有の会計処理と同様に取り扱います。

ただし、一部については別途の定めが置かれています。会計処理の概要をまとめたものが<表9>です。金融商品取引法に定義する有価証券に該当しても、信託受益権については、優先劣後等のように質的に分割されており、信託受益権の保有者が複数である場合などを除いて、企業会計基準第10号「金融商品に関する会計基準」（以下、金融商品会計基準）や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」





(以下、金融商品実務指針、また、金融商品会計基準及び金融商品実務指針を合わせて、以下、金融商品会計基準等)上の有価証券として取り扱わないものとされていますが、金融商品会計基準等上の有価証券に該当する場合と該当しない場合とに分けて整理しています。

▶表9 発行及び保有の会計処理の概要

		金融商品会計基準等上の有価証券に該当する	金融商品会計基準等上の有価証券に該当しない
発行の会計処理		従来のみなし有価証券を発行する場合と同様	実務対応報告43号の対象外
保有の会計処理	発生及び消滅の認識	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶原則として、金融商品会計基準が定める原則に従う。</li> <li>▶売買契約について、契約を締結した時点から移転した時点までの期間が短期間である場合、契約を締結した時点に認識する</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶原則として、金融商品実務指針及び実務対応報告第23号「信託の会計処理に関する実務上の取扱い」(以下、実務対応報告23号)の定めに従う</li> <li>▶金融商品実務指針及び実務対応報告23号の定めに基づき、結果的に有価証券としてまたは有価証券に準じて取り扱うこととされているものは、左記の金融商品会計基準等上の有価証券に該当する場合の定めに従う</li> </ul>
	貸借対照表価額の算定及び評価差額の会計処理	従来のみなし有価証券を保有する場合と同様	金融商品実務指針及び実務対応報告23号の定めに従う

### 3. 開示

電子記録移転有価証券表示権利等を発行又は保有する場合の表示方法及び注記事項は、みなし有価証券が電子記録移転有価証券表示権利等に該当しない場合に求められる表示方法及び注記事項と同様とされています。

## Ⅶ 令和5年度税制改正と税効果会計

### 1. グローバル・ミニマム課税制度の税効果会計への影響

令和5年度税制改正において、グローバル・ミニマム課税に対応する法人税が創設され、それに係る規定(以下、グローバル・ミニマム課税制度)を含めた改正法人税法(案)が国会に提出されています。

この点、繰延税金資産及び繰延税金負債の額は、決算日において国会で成立している税法に規定されている方法に基づいて将来の会計期間における減額税金又は増額税金の見積額を計算することとされています(企業会計基準適用指針第28号「税効果会計に係る会計基準の適用指針」(以下、税効果適用指針)44項)。このため、本来、23年3月31日までに改正法人税法(案)が成立した場合には、グローバル・ミニマム課税制度の適用(24年4月1日以後開始する事業年度から適

用)が見込まれる3月決算企業は、年度末決算においてグローバル・ミニマム課税制度を前提として、当該制度が税効果会計へ与える影響を検討する必要があります。

これを受けて、ASBJより、23年2月8日に実務対応報告(案)が公表されました。当該実務対応報告(案)では、グローバル・ミニマム課税制度の影響を反映しないことが提案されています。当該実務対応報告(案)は23年3月3日を期限としてコメント募集が行われ、改正法人税法(案)の成立後、23年3月31日までに公表され、同日から適用される見込みです。

### 2. グローバル・ミニマム課税制度の概要

グローバル・ミニマム課税における所得合算ルールとは、国際的に最低限の実効税率(15%)を定めた上で、それを下回る国(=軽課税国)における最低税率での課税を確保するべく、親会社所在地国が、親会社に対して、子会社の最低税率に至るまで課税(トップアップ課税)する仕組みです。具体的には、改正法人税法(案)では、基本的に、年間総収入金額が7.5億円以上の多国籍企業を対象として、一定の適用除外を除く所得について最低税率15%の課税が確保されるように制度化されています。

グローバル・ミニマム課税制度を含む令和5年度税制改正の詳細については、EY税理士法人がウェブサイトにて公表しているJapan tax newsletter23年1月13日号「令和5年度税制改正大綱(詳細版)」をご参照ください。

### 3. 実務対応報告(案)の概要

#### (1) 公表の経緯

税効果会計は利益に関連する金額を課税標準とする税金を対象として認識するものですが、グローバル・ミニマム課税制度に基づいた基準税率(15%)までの上乗せ税額(以下、上乗せ税額)は、親会社等がその所在地国の税務当局に支払うものであるため、課税の源泉となる純所得(利益)が生じる企業と納税義務が生じる企業とが相違することとなり、税効果会計を適用すべきかが明らかではないと考えられます。

仮に税効果会計を適用するとした場合、グローバル・ミニマム課税制度に基づく税効果会計の会計処理に関して、次ページ<表10>に示した点が明らかではないと考えられます。さらに、これらに加え、実務上の負担も想定されています。

以上より、改正法人税法の成立日以後に終了する事業年度の決算(四半期決算を含む)において、改正法人税法の適用を前提とした税効果会計を適用することは困難と考えられます。このため、当面の間、必要と考えられる取扱いを示すために、実務対応報告(案)が

## ▶表10 グローバル・ミニマム課税制度に基づく税効果会計の会計処理に関して明らかでない点

- ▶ グローバル・ミニマム課税制度の適用によって、企業が、既存の税法の下で認識した繰延税金資産又は繰延税金負債を見直す必要があるかどうか
- ▶ 上乗せ税額を加味すると、税効果会計に使用する税率がどのような影響を受けるか
- ▶ グローバル・ミニマム課税制度に基づき、追加的な一時差異を認識すべきかどうか

公表されました（実務対応報告(案)8項から12項）。

### (2) 範囲

本実務対応報告は、企業会計審議会が98年10月に公表した「税効果会計に係る会計基準」(以下、税効果会計基準)が適用される連結財務諸表及び個別財務諸表に適用することが提案されています（実務対応報告(案)2項）。

改正法人税法(案)において、グローバル・ミニマム課税制度の適用は、企業グループ等の総収入金額等により対象が限定されているため、特例的な取扱いの対象は、決算日において、グローバル・ミニマム課税制度の施行日以後その適用が見込まれる企業とすることも考えられました。しかしながら、企業がグローバル・ミニマム課税制度の施行日以後その適用が見込まれるか否かの判断について、適時にかつ適切に行えるか懸念があるとの意見も踏まえ、適用する範囲については税効果会計基準が適用される連結財務諸表及び個別財務諸表に適用することとし、グローバル・ミニマム課税制度の適用が見込まれるか否かについての判断を企業に求めないことが提案されています（実務対応報告(案)7項）。

### (3) 会計処理

ASBJが適用を終了するまでの間、改正法人税法(案)の成立日以後に終了する事業年度の決算（四半期決算を含む）における税効果会計の適用にあたっては、税効果適用指針にかかわらず、グローバル・ミニマム課税制度の影響を反映しないことが提案されています（実務対応報告(案)3項）。

なお、このような特例的な取扱いは、原則的な適用が困難であると考えられることを踏まえて定めたものであり、原則的な適用を妨げるものではないこととし、特例的な取扱いを選択適用とすることも考えられました。しかしながら、(1) 公表の経緯にも記載のとおりグローバル・ミニマム課税制度を前提とした税効果会計については、現行の枠組みにおいて適用すべきか否かが明らかではないと考えられること、また、仮に税効果会計を適用する場合、グローバル・ミニマム

課税制度に基づく税効果会計の会計処理については明らかではないと考えられる点があることを踏まえると、比較可能性等の観点から、原則的な適用を認めることについて懸念があるとの意見があり、このような意見を踏まえ、グローバル・ミニマム課税制度を前提とした税効果会計については、税効果適用指針にかかわらず、特例的な取扱いを一律に適用することが提案されています。また、当該特例的な取扱いは、グローバル・ミニマム課税制度の具体的な内容やグローバル・ミニマム課税制度の適用を前提として税効果会計を適用すべきかどうかは今後明らかになるまでの当面の取扱いであるため、その適用する期間は、ASBJが適用を終了するまでの間とすることが提案されています（実務対応報告(案)13項、14項）。

## VIII 改正法人税等会計基準

22年10月28日にASBJより<表11>の企業会計基準及び企業会計基準適用指針の改正が公表されています。これらの適用時期は<表12>のとおりであり、23年3月期決算には影響しないものの、未適用の会計基準等に関する注記の対象となるために、改正内容の理解は重要であることから、本章では改正の概要について解説します。

### ▶表11 改正された会計基準等

名称	略称
企業会計基準第27号「法人税、住民税及び事業税等に関する会計基準」	法人税等会計基準
企業会計基準第25号「包括利益の表示に関する会計基準」	—
企業会計基準適用指針第28号「税効果会計に係る会計基準の適用指針」	税効果適用指針

### ▶表12 適用時期

原則適用	24年4月1日以後開始する連結会計年度及び事業年度の期首から
早期適用	23年4月1日以後開始する連結会計年度及び事業年度の期首から

### 1. 主な改正内容

主な改正内容は<表13>のとおり2点あり、それぞれについて解説していきます。

### ▶表13 主な改正内容

- ▶ 税金費用の計上区分（その他の包括利益に対する課税）
- ▶ グループ法人税制が適用される場合の子会社株式会社等（子会社株式会社又は関連会社株式）の売却に係る税効果

なお、それぞれの改正内容について設例も踏まえて





解説している本誌22年8月・9月合併号も併せてご確認ください。

## 2. 税金費用の計上区分に関する改正

### (1) 改正前の会計処理と問題点

その他の包括利益に計上された取引又は事象（以下、取引等）が課税所得計算上の益金又は損金に算入され、法人税、住民税及び事業税等（以下、法人税等）が課される場合があります。

改正前の法人税等会計基準では、当事業年度の所得等に対する法人税等は、法令に従い算定した額を損益に計上することとしていたため、取引等についてはその他の包括利益に計上される一方で、これに対して課される法人税等は損益に計上されていませんでした。

したがって、税引前当期純利益と税金費用の対応関係が図られていないのではないかという問題点が指摘されていました。

### (2) 改正後の会計処理

改正後の法人税等会計基準では、当事業年度の所得に対する法人税等を、その発生源となる取引等に応じて、損益、株主資本及びその他の包括利益に区分して計上することとされました。

## 3. グループ法人税制が適用される場合の子会社株式等の売却に係る税効果に関する改正

### (1) 税務上の取扱い

税務上、内国法人が有する譲渡調整資産（有価証券等）を他の完全支配関係がある内国法人に譲渡した場合には、グループ法人税制が適用され、課税所得計算上、譲渡時点において売却損益を計上せず、繰り延べられることとされています。そして、当該繰り延べられた売却損益については、譲渡法人において、当該資産の譲渡等の事由が生じたときに、譲渡法人の課税所得計算上、売却損益を益金の額又は損金の額に算入することとされています（法人税法61条の11）。

### (2) 改正前の会計処理

グループ法人税制が適用される場合の子会社株式等の売却に係る税効果の取扱いについて、改正前の税効果適用指針39項では、当該子会社株式等を売却した企業の個別財務諸表において、当該売却損益に係る一時差異に対して繰延税金資産又は繰延税金負債が計上されているときは、連結決算手続上、当該一時差異に係る繰延税金資産又は繰延税金負債の額は修正しないこととされていました。

## (3) 改正後の会計処理

### ① 連結財務諸表の取扱い

連結会社間における子会社株式等の売却に伴い生じた売却損益について、税務上の要件を満たし課税所得計算において当該売却損益を繰り延べる場合、当該売却に係る連結財務諸表上の税引前当期純利益と税金費用との対応関係の改善を図る観点から、連結財務諸表において以下の処理を行うこととされました。

- ▶ 売却側の企業の個別財務諸表において、売却損益に係る一時差異に対して繰延税金資産又は繰延税金負債が計上されているときは、連結決算手続上、当該繰延税金資産又は繰延税金負債を消去する。
- ▶ 購入側の企業による当該子会社株式等の再売却等、法人税法61条の11に規定されている、課税所得計算上、繰り延べられた損益を計上することとなる事由についての意思決定がなされた時点において、当該消去額を戻し入れる。
- ▶ 子会社に対する投資に係る連結財務諸表固有の一時差異について、予測可能な将来の期間にグループ法人税制が適用され、売却損益を繰り延べる場合に該当する子会社株式の売却を行う意思決定又は実施計画が存在しても、当該一時差異に係る繰延税金資産又は繰延税金負債を計上しない。

### ② 個別財務諸表の取扱い

個別財務諸表においては、連結財務諸表とは異なり、売却損益が消去されないことから、税金費用を計上しないこととした場合には税引前当期純利益と税金費用との対応関係が図られないこととなると考えられます。したがって、改正前の取扱いを見直さないこととされています。

## IX 企業内容等の開示に関する内閣府令等の改正（サステナビリティ情報等）

23年1月31日に、22年11月7日に改正案が公表されていた「企業内容等の開示に関する内閣府令」等が公布・施行されました（23年3月31日以後に終了する事業年度に係る有価証券報告書等から強制適用）。

本改正は、22年6月に公表された金融審議会ディスクロージャーワーキング・グループ報告における「サステナビリティに関する企業の取組みの開示」や「コーポレートガバナンスに関する開示」等の制度整備を行うべきとの提言に基づいたものです。改正内容については本誌23年3月号にて解説していますので、ご参照ください。



## 特別寄稿

# 会社法と金商法の交錯における 監査役と会計監査人の連携

獨協大学 法学部教授 高橋 均

## I はじめに

監査役と会計監査人は、両者とも法定監査を通じてコーポレートガバナンスの一翼を担う会社法上の会社機関です。監査役は業務監査と会計監査を行います。職業的専門家である会計監査人による会計監査の方法と結果については、監査役としては、その相当性を判断するものの、基本的にはその内容を尊重することとなります。また、会計監査人にとっても、会計不祥事の背景には、会社の内部統制システムの重大な不備が原因となることも多く考えられることから、業務監査の一環として、会社における内部統制システムの相当性について監査をする監査役からの情報が有益となることも多いと思われます。したがって、監査役と会計監査人は、事業年度を通じて、具体的かつ実効的な連携を行う意義があります<sup>\*1</sup>。

他方で、会計監査人は、金融商品取引法（以下、金商法）上は、監査人として、財務諸表等の監査を行い、その結果は監査報告書として整理・公表されます。実務上は、会計監査人と監査人とは同一ですので、監査役にとっては、会社法上の会計監査報告が作成される時期と、金商法上の監査報告書が作成される時期の違いによる問題（「時期ずれ問題」）が存在します。いわゆる会社法と金商法の交錯ともいえる問題です。

時期ずれの問題は、2021年度3月決算に係る財務諸表から全面適用となった監査上の主要検討事項（Key Audit Matters：以下、KAM）についても関係します。

そこで、本稿では、会社法と金商法の交錯から生じる時期ずれの問題について、内部統制システムの監査

に関連して、監査役と会計監査人との連携の視点から解説します。

## II 内部統制システムを巡る会社法と金商法の交錯

### 1. 会社法と金商法の規定

会社法においては、内部統制システムは、取締役会の専決事項として取締役会において整備の基本方針が決議されます（会社法362条4項6号）。その上で、事業報告に取締役会決議の内容と運用状況の概要を記載します（会社法施行規則118条2号）。監査役は、監査役監査報告において、内部統制システムの内容が相当でないとき認めるときは、その旨及びその理由を記載します（会社法施行規則129条1項5号）。実務上は、日本監査役協会のひな型に倣って、内部統制システムが相当でないか否かにかかわらず、内部統制システムに関する監査役の評価を記載しています。事業報告及び監査役監査報告は、定時株主総会前に株主に通知されますので、会社の内部統制システムの相当性の有無は、最終的に株主にも情報共有されることになります。

一方、金商法上は、内部統制報告書の作成が法定化されています（金商法24条の4の4第1項）。すなわち、上場会社は、財務計算に関する書類その他の情報の適正性を確保するための体制（財務報告に係る内部統制システム、いわゆるJ-SOX）を評価した内部統制報告書を作成した上で、公認会計士又は監査法人の監査証明を受けることが義務付けられています。内部統制報告書は、内閣総理大臣宛となっています（実務上は、

\*1 監査役と会計監査人との間の全体的な連携については、本誌2019年10月号 高橋均「監査役と会計監査人との連携の在り方と実務～KAMの記載も見据えて～」2～6ページを参照。





### ▶ Hitoshi Takahashi

一橋大学博士（経営法）。新日本製鐵(株)（現、日本製鐵(株)）監査役事務局部長、(社)日本監査役協会常務理事、獨協大学法科大学院教授を経て、現職。専門は、商法・会社法、金商法、企業法務。法理論と実務面の双方に精通している。近著として『監査役監査の実務と対応（第8版）』同文館出版（2023年）、『グループ会社リスク管理の法務（第4版）』中央経済社（2022年）、『監査役・監査（等）委員監査の論点解説』同文館出版（2022年）、『実務の視点から考える会社法（第2版）』中央経済社（2020年）。

金融庁に提出)。

## 2. 内部統制システム関連規定における会社法と金商法上の違い

内部統制システムに関して、会社法と金商法の規定の違いがあります。まず、適用対象会社は、会社法は単体及び親会社と子会社からなる企業集団の二本立てであるのに対して、金商法は連結ベースです（<図1>参照）。また、内部統制システムの対象領域について、会社法は会社運営に係る全てが対象となりますが、金商法は「財務報告に係る」と限定されています\*2。要するに、財務諸表に示された数値が会社の状況を適正に示しており、虚偽記載となっていないかどうかです。

内部統制システムについて、会社法では、内部統制システムの評価は取締役と監査役との間で完結しているのに対して、金商法上は、経営者（取締役）と監査人との間の問題となっています。監査人は、経営者が評価した財務報告の内部統制システムの有効性の評価を行う際には、監査役の活動も統制環境の一環として評価します。他方、会社法上は、会計監査人の監査の

方法と結果の相当性を判断して、監査役監査報告に記載します。会社法と金商法の間で、監査役と（会計）監査人との位置関係が逆転しているとの印象を持つ方もおられるかもしれませんが、どちらが法的に上位の位置にあるかを示しているわけではありません。その他、会社法と金商法の間では、規定の対象となる会社や罰則の有無等の違いもあります（<表1>「内部統制システム規定に関する会社法と金商法の対比」参照）。

## III 会社法と金商法の規定の交錯による問題点

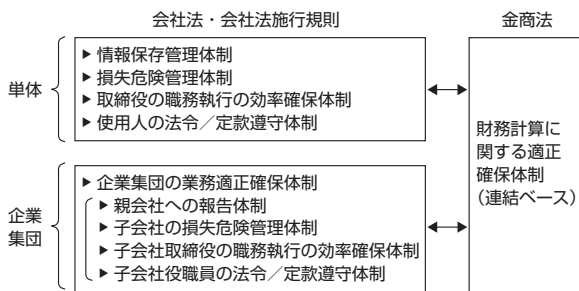
### 1. 内部統制システムと時期ずれ問題

#### (1) 時期ずれとは

時期ずれとは、内部統制システムの開示に関して、会社法上の監査役監査報告が作成・提出された後に、金商法上の内部統制報告書が作成・提出されることにより、監査結果・評価のタイミングが異なることをいいます。3月決算会社の場合、監査役監査報告が作成されるのは、おおむね5月中旬であり、その後、定時株主総会参考資料の1つとして株主に通知されます。他方、内部統制報告書が監査人に提出され監査人が評価する時期は、おおむね6月中旬であり、両者で約1カ月の時期の差が生じることになります。また、単に、監査結果・評価のタイミングのみならず、最終的な評価者が、監査役と（会計）監査人とで異なります。

金商法の内部統制システムは「財務報告に係る」となっており、会社法と比較すると、その対象範囲が限定されていますが、金融庁の実施基準に示されているように、内部統制システムの評価手続は「全社的な内

▶ 図1 会社法と金商法の相関図



▶ 表1 内部統制システム規定に関する会社法と金商法の対比

	会社法	金商法
内部統制システムの表記	「会社の業務の適正を確保するために必要な体制」	「財務計算に関する書類その他の情報の適正性を確保するために必要な体制」
法的義務対象会社	大会社・指名委員会等設置会社・監査等委員会設置会社	有価証券報告書提出義務のある上場会社
義務の内容	内部統制システムの基本方針を取締役会で決議	各事業年度に、財務報告に係る内部統制報告書を提出
対象範囲	親会社・子会社からなる企業集団	有価証券報告書提出会社及び当該会社の子会社並びに関連会社
開示	▶ 事業報告において、取締役会決議の内容と運用状況の概要 ▶ 監査役監査報告において、事業報告の記載内容の相当性	▶ 経営者による内部統制報告書（有効性の評価） ▶ 監査人の監査報告書
過料・罰則	虚偽記載に過料	虚偽記載に罰則

※2 もっとも、金商法でも、内部統制の目的について「財務報告の信頼性」を非財務情報も含むとする改正の見込みである（企業会計審議会内部統制部会「財務報告に係る内部統制の評価及び監査の基準並びに財務報告に係る内部統制の評価及び監査に関する実施基準の改訂について（公開草案）」（令和4年12月15日）2～3ページ。

[www.fsa.go.jp/news/r4/sonota/20221215.html](http://www.fsa.go.jp/news/r4/sonota/20221215.html)

部統制の評価」が出発点となっており<sup>※3</sup>、評価対象範囲は両法で基本的には差がないと考えられます。

## (2) 時期ずれによる問題点

内部統制システムの内容に関して、会社法と金商法との間に実質的な差がないとなると、事業年度における内部統制システムの評価に対して、会社法上の評価と金商法上の評価の整合性が問われることとなります。実務的に、時期ずれの1カ月で評価が異なることに合理性が認められるのは、監査役監査報告提出後に発生した後発事象の場合が考えられますが、この場合でも、後発事象の発生のタイミングや内容の精査にも留意が必要となります。すなわち、一見、後発事象と思われる事象であっても、実際には、それ以前から発生の兆しがあったものであり、本来は会社法上の評価の時点において、十分に内部統制システムの相当性に疑義があると判断できる内容であった場合には、後発事象とされたとしても、その評価に差が生じることは基本的には合理性が認められないこととなります。リスク管理として重要であり、会社の利害関係者（ステークホルダー）にとっても、とりわけ関心が高い内部統制システムの整備状況に対する評価が、時期ずれの問題や評価者の違いにより異なることになれば、当該会社の内部統制システムに係る法定報告書の信頼性にも関わることとなります。

## 2. 時期ずれ問題とKAMとの関係

### (1) KAM記載制度の意義

21年3月決算に係る財務諸表の監査から適用となったKAMは、財務諸表利用者に対し、監査人がどのような監査を実施したかという監査手続の内容に関する情報を提供することを通じて、監査の信頼性向上に資することを目的として導入された制度です。KAMは、監査人が独自の判断で選択・決定するものではなく、監査役との協議や、経営者との対話というプロセスを通じて実行されるものであり、監査人監査報告書が従来のひな型系の画一的なものから、KAM記載制度の導入によって、各社固有の情報が記載されることにより、投資者等に対する情報提供という点で大きな意義を持つものです。

これまでのKAMの主な記載事項としては、固定資産の減損、収益認識に対する不正可能性リスク、工事損失引当金、M&Aによる会計処理、繰延税金資産の負債認識や測定、システム障害、工場閉鎖関連の引当金、訴訟案件、偶発債務、重大な事故の発生等があります。

## (2) 時期ずれ問題とKAMの問題

KAMの項目の中には、内部統制システムに関する内容があります。例えば、システム障害、訴訟案件、偶発債務、重大な事故等は、内部統制システムが適切に整備されていれば、未然に防止でき得る可能性があります。すなわち、これらの事象が内部統制システムの整備の重大な不備に関係するとすると、金商法の制度であるKAMの問題にとどまらず、会社法上の問題にもなり得ることとなります。

言い換えると、KAMは時期ずれの問題にも関係することとなります。

## IV 内部統制システムを巡る交錯問題への対応

### 1. 実務的視点

内部統制システムに関して、時系列的に会社法上の評価が金商法上の評価に先行する中で、監査役が、監査役監査報告において内部統制システムの構築及び運用状況が相当であると判断したにもかかわらず、監査人が経営者の内部統制報告書の内容の有効性に疑義を呈する評価をすると、監査役監査報告への信頼性に関わることとなります。また、監査人が、経営者による内部統制システムへの有効性の評価に関して問題がないとの結論であったとしても、KAMとして選定された項目が明らかに内部統制システムの整備状況の不備に関係すると思われる項目が選択されていると、監査役監査報告の妥当性が問われる事態にもなり得ます。

このような事態を回避する監査役の実務としては、監査役監査報告をまとめる時点で、会計監査人との間で、全社的な内部統制システムの相当性に関する認識に齟齬がないか確認を行うことが重要となります。期末時点において、会社法上は、会計監査人から会計監査報告の通知を受領することで足りるところ、現実的には、監査役と会計監査人との間で、監査結果の説明及び質疑・意見交換を行う実務が定着しています。質疑等の際に、監査役として、内部統制システムの構築及び運用状況に関して相当であるとの結論に至っていても、会計監査人に対して、金商法上の「開示すべき重要な不備」のような整備状況に大きな瑕疵がある場合はもちろんのこと、KAMの候補項目とその項目を選定した理由、さらには、事業年度を通じて、会計監査人の立場から、内部統制システム上、軽微な内容でも留意すべきとの印象をもった事象があれば、この点についても確認することが重要です。

可能ならば、監査役は会計監査人から会計監査報告

※3 企業会計審議会（金融庁）「財務報告に係る内部統制の評価及び監査の基準並びに財務報告に係る内部統制の評価及び監査に関する実施基準の改訂について（意見書）」（令和元年12月13日）15ページ。  
[www.fsa.go.jp/news/r1/sonota/20191213.html](http://www.fsa.go.jp/news/r1/sonota/20191213.html)



を受ける際（3月決算会社であれば、5月中旬頃）に、内部統制報告書の評価（6月中旬頃）においても、現状の記載予定として特段指摘すべき問題がない旨の確認を得る実務が考えられます。会計監査人としても、後発事象の問題がない限りは、金商法上の内部統制システムの評価の前提となる全社的な内部統制システムについて、5月中旬には評価済みと考えられますので、会社法上の一連のスケジュールに沿って意見表明を行う実務は対応可能であると思います。その際に、監査役としては、会計監査人との間で、後発事象や期末後に是正される追記情報の可能性の有無、KAMの選定項目とその理由に関しても、意見交換を行っておきます。

時期ずれへの対応は、監査役と会計監査人との連携の実効性が具体的に問われることとなりますが、その基盤となるのは、期初・期中の段階から、内部統制システム整備の観点を意識した緊密な意見交換を実施し、課題や改善状況について意思疎通を図っておくことができる相互の信頼関係が醸成されていることです。

KAMの決定プロセスにおいて、監査人は監査役との協議が必要となっていますが、内部統制システムの評価についても、それ単独に対応するのではなく、監査役としては時期ずれの問題を意識して、（会計）監査人との協議に臨むべきです。

## 2. 立法論的視点

時期ずれの問題に対して、監査役と会計監査人との間の相互連携による対応は可能ですが、時期ずれの本質的な問題は、会社法と金商法との交錯にあります。両法を一本化することは、両法のそもそもの立法趣旨から考えて現実的ではない以上、部分的な改正によって対応することは考えられます<sup>※4</sup>。

時期ずれの問題を解消するためには、会社法上の株主総会参考資料の作成・公表時期と金商法上の有価証券報告書の作成・公表時期を極力接近させることが考えられます。内部統制報告書は有価証券報告書と一体

として提出されますので、有価証券報告書の開示時期の前倒しが実務として定着すべきと考えます。有価証券報告書は、平成21年12月31日以降に終了する事業年度に係る有価証券報告書から、定時株主総会開催日より前においても提出は可能となりました（平成21年内閣府令第73号、開示府令17条1項1号口、19条2項9号の2）<sup>※5</sup>。しかし、実務実態としては、定時株主総会日以降の提出が圧倒的多数となっています。令和元年改正会社法で規定された株主総会資料電子提供制度の創設により、上場会社等では、株主総会開催前の3週間前、または株主総会招集通知の発送日のいずれか早い日までには、株主総会資料の電子提供措置を行うことが法定化されました（会社法325条の2）。この改正を機会に、有価証券報告書と内部統制報告書についても、株主総会前の極力早い時期に提出する工夫を行うことにより、時期ずれの問題は、かなり解消することが可能となります。

また、会社法上の事業報告、会計監査人監査報告及び監査役監査報告に、金商法上の財務報告に係る内部統制システムの評価の記載を何らかの形で義務付けることとなれば、時期ずれの問題を意識した実務対応となると考えられます<sup>※6</sup>。

## V おわりに

時期ずれの問題は、会社法と金商法の交錯から必然的に生じた事項ですが、内部統制システムの評価という会社の利害関係者に大きな関心がある内容に対して、監査役と会計監査人は、いっそう緊密な連携が求められることとなります。しかも、時期ずれは、KAMにも関係する問題である以上、KAMに対する実務が定着しつつある現時点において、再度、原点に立ち返って監査役と会計監査人の連携実務に具体的に活かしていくことが重要であると思います<sup>※7</sup>。

※4 時期ずれ問題以外に、計算書類と財務諸表、事業報告と有価証券報告書の間で類似の記載事項が多く、重複感がある書類は、どちらかに援用することが可能とすることも考えられる。この点については、関係省庁も問題意識を持っているようで、2018年12月28日に、内閣官房、金融庁、法務省、経済産業省が共同で「事業報告等と有価証券報告書の一体的開示のための取組の支援について」を公表した。kantei.go.jp/jp/singi/keizaisaisei/pdf/shien\_hontai.pdf (as of December 31, 2022)

※5 神田秀樹教授は、有価証券報告書を総会前に提出できるようになれば、有価証券報告書の財務諸表等をもって会社法の計算書類等に代えることが立法論として可能になる旨の意見を述べている。神田秀樹「二一世紀の六大課題と金融法制 第5回有価証券報告書の定時株主総会前提出への道」（書齋の窓No.685、2023年）3ページ。

※6 監査役監査報告の記載例として「事業報告に記載の通り、財務報告に係る内部統制については有効でないおそれがありますが、取締役はその改善に取り組んでおり、当期の計算書類及びその附属明細書並びに連結計算書類の適正性に影響が生じおらず、重大な取締役の善管注意義務違反となる事実は認められません」などが考えられる。

※7 内部統制報告書の実態として、2019年6月から2020年5月までの実績として、財務報告の内部統制システムは「有効ではない」との評価となった会社数は30社（全体の0.8%）であったが、これとは別に、同時期に113社が過年度に遡って、内部統制報告書を「有効」から「有効でない」に変更・訂正した会社があったようである（宮内義彦＝八田進二＝堀籠俊材『体験的ガバナンス論 健全なガバナンスが組織を強くする』（同文館出版、2022年）160ページ）。本来であれば「有効でない」と訂正された会社の監査役監査報告の内部統制システムの相当性についても、あらためて検証され、必要に応じて過去にさかのぼって訂正もあり得るのかもしれないが、現行法では、その必要はないことになっている。会社法と金商法の連続性・関連性が法的に問われていないのは、時期ずれと同様の問題が存在しているといえよう。

## 建設業におけるデータビジュアル化による分析

アシュアランスイノベーション本部 AIラボ 公認会計士 成行浩史 公認会計士 山本誠一  
不動産・ホスピタリティ・建設セクター 公認会計士 浅川 修



### ▶ Hiroshi Nariyuki

ITコンサルティング会社を経て、当法人入社後は主に不動産業、製造業等の監査業務、またIFRS導入支援、内部統制助言等アドバイザー業務に従事。2020年より異常検知システム等の開発・運用に従事し、Digital Auditの推進に取り組んでいる。



### ▶ Seiichi Yamamoto

ゼネコンの現場管理部門を経て、当法人入社後は主に製造業、サービス業、建設業の会計監査に従事。2018年より機械学習を用いた異常検知システム等の開発・運用に従事し、Digital Auditの推進に取り組んでいる。



### ▶ Osamu Asakawa

主に建設業や不動産業の会計監査に従事する他、建設セクターナレッジメンバーとして、執筆や研修、Digital Auditの推進を行っている。

## I はじめに

これまでの連載で、監査のデジタルトランスフォーメーション（DX）がどのように被監査会社への価値提供（リスクの適時把握やインサイト提供など）につながるかをお伝えしてきました。本誌2023年3月号※では請負業における機械学習を活用したデータ分析手法を紹介しましたが、本稿では、ビジュアルを活用したデータ分析手法について、建設業における具体例を用いて解説します。

## II 建設業におけるデータ分析

### 1. データ分析におけるポイント

建設業は、通常、進捗度<sup>ぶく</sup>に基づき一定の期間にわたり収益を認識することになり、進捗度は発生原価に基づくインプット法により算定します。

進捗度に応じた収益を認識するに当たり、原価の付け替えや見積工事原価総額の恣意的な操作といった不

正リスクが考えられます。そのため、建設業においては特に進捗度の推移に着目し、定性的な情報を含めて多角的なデータ分析を行うことにより、通例ではない動きの工事や取引を識別することが重要です。

### 2. データ分析手法

通例ではない動きが生じている工事や取引を識別するためには、例えば次のような分析手法が考えられます。

#### (1) 進捗度と工事期間の経過割合の推移分析

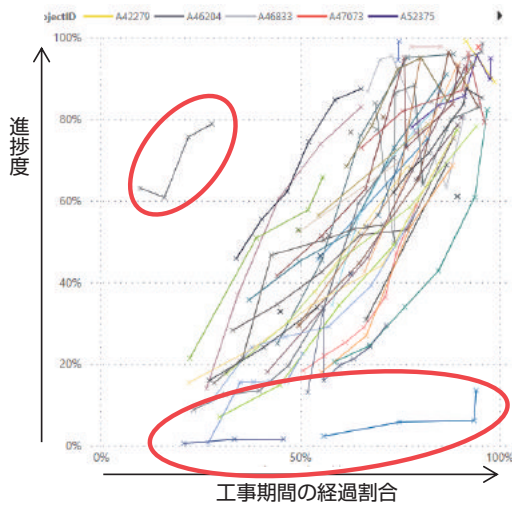
通常の工事契約を前提とすると、工事期間の経過に伴い、進捗度は増加します。両者の推移および相関を確認し、外れ値を把握するために、＜図1＞のようなグラフで可視化することが効果的です。赤枠は明らかに他のプロジェクトと推移の傾向が外れていることが分かります。

#### (2) 進捗度と工種別原価明細の推移分析

工事は施工部門が作成した工程表に基づき行われ、工事内容に応じた原価が発生します。例えば、(1)で

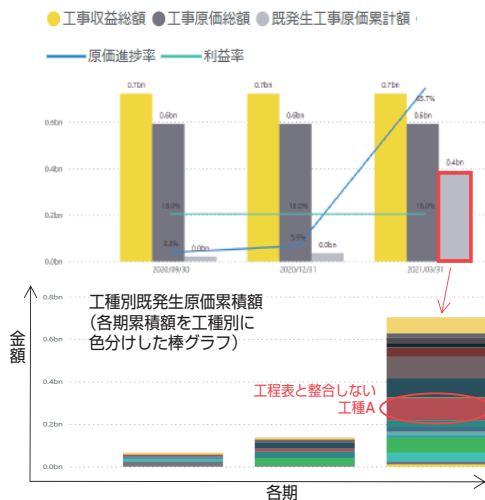
※ 本誌2023年3月号「請負業における機械学習を活用したデータ分析」

▶ 図1 進捗度と工事期間の経過割合の関係



識別した通常の理解から外れている工事などについて、<図2>のように、進捗度計算に関連する各構成要素（工事原価総額、既発生工事原価累計額（発生原価））および工種別原価明細の複数期間にわたる推移を可視化し、工程表と比較分析することが効果的です。赤枠のように、進捗が著しく増加した案件に対して、その原価明細を分析することで工程表との不整合の把握が容易となります。

▶ 図2 進捗度の推移と工種別の原価明細



### (3) 発生原価の工種別分析

(2)で工程表と整合しない発生原価を識別した場合には、通例ではない取引であるかを判断する上で、該当する工種について、発生時の進捗度と発生額により全体の傾向を可視化することが考えられます。

本誌23年3月号の<図2>で示している通り、通常の発生時期と異なる場合には、その実在性や合理性について、より慎重に検討することが必要です。

### (4) 発生原価の地域別分析

(2)(3)の分析を通じて、通例ではない取引を識別し、特定の外注業者等に焦点を当てる場合、地域別の取引実績に着目する方法が考えられます。<図3>は特定の外注業者等について、関連する工事案件の場所、取引額をプロットしたものです。西日本の工事案件を中心に関連していますが、赤枠のように通常と異なるエリアの取引であれば、その実在性や合理性について、より慎重に検討することが必要です。

▶ 図3 特定の外注業者等が関連する工事原価発生額の地域別分布



## III おわりに

工事は個性が強いため、通例ではない動きが生じている工事や取引を一律に定義付けることは困難です。しかし、収益に関連する各計算要素や工事の詳細データを利用して多角的に分析することにより、異常な取引の端緒を識別することが可能となります。

幾つかの建設会社にて、監査報告書の「監査上の主要な検討事項（KAM）」に「進捗度異常検知ツール」を利用している旨を記載していますように、建設セクターでは高度なデータ分析が浸透しつつあります。

建設セクターでは、本稿で紹介したデータ分析技法をはじめとして、機械学習を利用したさまざまなデータ分析を推進し、監査のDX化に向けてこれからも挑戦していきます。

#### お問い合わせ先

アシュアランスイノベーション本部 AIラボ  
 E-mail : hiroshi.nariyuki@jp.ey.com  
 E-mail : seiichi.yamamoto@jp.ey.com  
 不動産・ホスピタリティ・建設セクター  
 E-mail : osamu.asakawa2@jp.ey.com



## 国際課税ルール BEPS2.0 第二の柱導入に伴うIASBプロジェクト



品質管理本部 IFRSデスク 公認会計士 北出旭彦

### ▶ Akihiko Kitade

当法人入社後、大阪事務所にて主として海運業、小売業、製造業などの会計監査および内部統制監査に携わる。2019年よりIFRSデスクに所属し、IFRS導入支援業務、テクニカルコンサルテーション、執筆活動などに従事している。当法人 シニアマネージャー。

### I はじめに

2021年12月に経済協力開発機構（以下、OECD）がBEPS2.0プロジェクトの第2の柱であるグローバル税源浸食防止ルール（GloBE：Global Anti-Base Erosion Model Rules、以下、第2の柱モデルルール）を公表しました。第2の柱モデルルールは、経済のデジタル化から生じる課税上の課題に対処するための2つの柱からなる解決策の1つであり、世界の国内総生産（GDP）の90%以上を占める135以上の国及び地域によって合意されました。また、OECDは各国及び地域の税法に第2の柱モデルルールを導入するためのひな型も同時に提供しています。

一方で、国際会計基準審議会（以下、IASB）は、第2の柱モデルルールをIAS第12号「法人所得税」においてどのように適用するかについて、現時点において明確ではないことから、23年1月に第2の柱モデルルールに伴い発生する繰延税金資産・負債を認識しないとする一時的な例外規定を提案する公開草案「国際的な税制改革—第2の柱モデルルール（IAS第12号の改訂案）」を公表しました。

本稿では、現行IAS第12号における懸念点及び公開草案の内容を解説します。

なお、今号の「BEPS2.0最新情報と実務対応 前編」にて関連記事を掲載していますので、併せてご確認ください。

また、今後のIASBにおける再審議により、本稿で解説する内容が変更される可能性があること及び文中の意見にわたる部分は筆者の私見であることをあらか

じめ申し添えます。

### II IAS第12号における懸念

#### 1. 第2の柱モデルルールの導入時期

OECDが第2の柱モデルルールを公表しましたが、法人所得税の会計処理を検討する際は、企業が属する法域の税法に従って検討を行うことになるため、各法域の税法が当該ルールを導入した時点で、その新たな税法に基づいて会計処理を行うこととなります。この点、IAS第12号では、繰延税金資産・負債の測定に際して、報告期間の末日までに制定されたか又は実質的に制定された税率（及び税法）を反映することが定められています。したがって、報告期間末日現在で、子会社を含む各企業が属する法域の税法が第2の柱モデルルールを（実質的に）導入しているかどうか注視する必要があります。

#### 2. IAS第12号の適用方法

第2の柱モデルルールでは、子会社を含めた連結グループでの実効税率が最低税率を下回る場合には、トップアップ税を支払うことが求められます。IASBは、このトップアップ税に係る繰延税金をどのように会計処理するのか、特に次の3点について不明確であると述べています。

- ① 第2の柱モデルルールが追加の一時差異を生じさせるかどうか  
一時差異は資産又は負債の会計上の帳簿価額と税務

基準額との差額であり、資産又は負債の帳簿価額の回収又は決済により解消することとなります。一方で、トップアップ税を支払うことになるかどうかは多くの要因に依存することから、将来のトップアップ税の支払と資産及び負債の帳簿価額の回収又は決済を直接に関連付けることが可能かどうかは不明確な状況です。

#### ② 繰延税金を再測定すべきかどうか

トップアップ税を支払う状況においては、通常よりも高い税率に基づいて税金を支払うこととなります。このような、第2の柱モデルルールの下で支払うべき潜在的なトップアップ税を反映するために、通常の税制の下で認識した繰延税金資産・負債を再測定する必要があるかどうか不明確な状況です。

#### ③ 繰延税金を再測定するために、どの税率を使用すべきか

IAS第12号では、繰延税金の測定について、資産の実現時又は負債の決済時に適用されると見込まれる税率を使用することが定められています。一方で、第2の柱モデルルールにおいて、仮に繰延税金の再測定を行うとした場合、将来の期間に適用される税率は予測することは不可能ではないとしても、多数の要因に影響を受けることから、困難を極めることとなります。

示すること。

#### ③ 第2の柱の法制が制定又は実質的に制定されているが、未発効の場合、当期に係る以下の情報について開示すること。

(ア) 第2の柱の法制に関する情報

(イ) 当期の平均実際負担税率（IAS第12号に従って算定）が15%未満である法域、及び、この法域における税金費用、会計上の利益、加重平均実際負担税率

#### ④ 第2の柱の法制への遵守に向けた準備プロセスの過程で示された次の法域

(ア) 前記③(イ)に関連して、平均実際負担税率が15%未満であるが、企業が第2の柱の法人所得税の支払の対象とならない可能性がある法域

(イ) 前記③(イ)に関連して、平均実際負担税率が15%以上であるが、企業が第2の柱の法人所得税の支払の対象となる可能性がある法域

### 3. 適用時期及び公表日

現在、日本を含め、多くの国で第2の柱モデルルールの導入に向けて対応が進められています。早ければ23年前半には導入される見込みであることから、IASBは緊急性が必要と判断し、通常よりもコメント募集期間（60日間）を短縮して改訂の最終化に向けて準備を進めています。執筆日（23年2月27日）現在、23年4月から6月の間に改訂基準の公表が予定されています。また、適用時期については、Ⅲ 1. 会計処理（範囲）及びⅢ 2. 開示の①については公表後直ちに遡及適用することとされています。それ以外の項目については、23年1月1日以降開始する事業年度から適用となります。

## Ⅲ 公開草案の概要

前述の懸念を踏まえて、IASBは公開草案を公表しました。公開草案では、会計処理の例外規定と追加の開示に係る規定を織り込むことが提案されています。

### 1. 会計処理（範囲）

IASBは第2の柱モデルルールを導入するために制定又は実質的に制定された税法から生じる法人所得税（以下、第2の柱の法制、第2の柱の法人所得税）が一義的にはIAS第12号の適用範囲に含まれることに言及した上で、第2の柱の法人所得税に係る繰延税金資産・負債に関しては認識（及び開示）してはならないとしています。この規定は、容認規程ではなく強制規定でありますので、全てのIFRS適用企業が第2の柱の法人所得税に係る繰延税金資産・負債を認識しないこととなります。なお、当該一時的例外規定には期限が設定されておらず、IASBが当該一時的例外規定を削除するか、恒久化するまで有効となります。

### 2. 開示

IASBは以下の項目について追加的な開示を要求することを提案しています。

① 第2の柱の法人所得税に係る繰延税金資産・負債に関する認識・開示の例外規定を適用した旨

②（すでに第2の柱の法制が発効されている場合）第2の柱の法人所得税に係る当期税金費用を区分して開

## Ⅳ おわりに

執筆日現在、日本においても令和5年度税制改正にて第2の柱モデルルールの導入が議論されています。仮に23年3月31日までに改正税法が国会で成立し、かつそれが実質的に制定された税法と判断されるケースで、23年3月期の財務諸表の承認日までに最終基準がIASBから公表されない場合には、現行IAS第12号に基づいて当該決算の会計処理・開示をどのように行うべきか、慎重な検討が必要となります。そのため、税制改正及び公開草案の状況について注視が必要と考えます。

### お問い合わせ先

EY新日本有限責任監査法人  
品質管理本部 IFRSデスク  
Email : ifrs@jp.ey.com

# なぜハンガリーがグローバル企業を惹きつけるのか 有望な投資先として選ばれるハンガリー



ワルシャワ駐在員 公認会計士 松元 泰

## ▶ Yasushi Matsumoto

2007年入社後、広告業・製造業など国内上場企業や複数の新規上場企業の会計監査に従事。20年12月よりEYポーランド ワルシャワ事務所に現地日系企業担当として駐在し、ポーランド、チェコおよびハンガリーを担当。会計、税務、コンプライアンス支援・新規投資サポートなど、幅広いサービスで日系企業の事業展開を支援。

## I はじめに

ハンガリーと聞いて、読者の皆さまは何を思い浮かべるでしょうか。「ドナウの真珠と称されるブダペスト」「温泉大国」と連想される方が多いのではないのでしょうか。どちらも正解ですが、それだけではありません。ハンガリーは欧州の中でもとても親日的であることや、積極的に国外からの直接投資を受け入れることで経済発展を遂げていることでも知られています。

ハンガリーが共産主義からの転換を遂げて間もない1991年には、早くもスズキ自動車が欧州唯一の生産拠点として当地に進出しており、産業の乏しかった当地の経済発展に寄与するとともに、憧れのマイカーとして親しまれてきました。その後も自動車関連を中心に、日系企業の進出が進み、多くの日本を代表するグローバル企業が当地での事業を展開しています。また、近年は電気自動車（EV）関連の企業誘致に注力しており、その集積地としての位置付けの確立が進んでいます。

一方で、事業展開の上でリスク要因が存在することも事実です。そういったリスク要因をどのように評価し、リスクに見合う魅力をハンガリーに見いだすことができるかが、投資判断のポイントとなっています。

## II 国外からの直接投資

中欧諸国の1つであるハンガリーは、旧共産圏ということもあり、20世紀後半には経済的に西欧の後塵

を拝していましたが、特に2004年のEU加盟以降は順調に経済成長を遂げています。国外からの直接投資を経済成長の重要な牽引役として位置付けており、周辺国に比べて低い法人税率、魅力的な助成・税制優遇など、投資を促進する政策を実行しています。

前述の通り、多くの日系企業がハンガリーで事業を展開していることに加えて、ドイツの主要自動車メーカーが生産拠点を構え、さらなる工場の設置も見込まれています。近年は特に中国、韓国企業によるEV関連の大型投資が話題となっています。

### 【代表的なEV関連企業の投資見込額】

- ▶ A社（中国大手EV用電池メーカー）：約1兆270億円
- ▶ B社（韓国大手石油化学企業）：約3,680億円
- ▶ C社（韓国大手電機メーカー）：約1,560億円

## III 投資先としての魅力

グローバル企業から投資先として選ばれる背景として、ハンガリーの投資先としての魅力は次のようなものが挙げられます。

### 1. EU加盟国への良好なアクセス

ハンガリーは、04年にEU、07年にシェンゲン協定にそれぞれ加盟しており、EU諸国への自由なアクセスが確保されています（輸出入の7割以上がEU諸国向け）。特に最大貿易相手国であるドイツへは、ポーランド、チェコなどの隣国に準ずるアクセスとなっており、陸路で約900Km（約9時間）となっています。



▶表1 周辺各国・日本と比較した税制の特徴（EY作成）

	ハンガリー	日本	ポーランド	チェコ
法人税率	9%+地方事業税	実効税率：30.62%（法人税+地方法人税+事業税）	19%	19%
VAT（消費税）率	標準税率：27%	標準税率：10%	標準税率：23%	標準税率：21%
個人所得税率	一律：15%	累進税率（5～45%）+地方税（10%）	17%/32% 累進税率	一律：15%
租税条約（二重課税防止）	締結済み	－	締結済み	締結済み
社会保障協定	締結済み	－	未締結	締結済み

## 2. 相対的に低い賃金水準と良質な労働力

ハンガリーの平均賃金は、経済成長や最低賃金の引き上げなどに伴って年々上昇しているものの、Eurostat（欧州連合統計局）の21年時点のデータによれば10.4ユーロ/時間と、EU27カ国平均29.1ユーロ/時間の3分の1程度の水準にとどまっています。

また、ハンガリーの大学・短大進学率は日本とおおむね同水準の約60%と高水準となっています。経済、工業技術、医療を専攻する学生が最も多く、近年ではIT技術を専攻する学生も年々増加しています。

このように質の高い労働力が相対的に安価に活用できる環境がハンガリーには整っています。

## 3. 積極的な投資誘致策

前述の通り、ハンガリーは国外からの直接投資を経済成長の牽引役と位置付けており、HIPA（ハンガリー投資促進法）は、投資に対する助成、税額控除に積極的な姿勢を維持しています。投資額に対する投資補助（現金助成と税額控除の合計）の最大限度は、地域の開発度合いに応じて30%～50%の上限が設けられていますが、22年から地域・上限に大幅な見直しが行われ、より投資補助を受けやすい制度となりました。

## 4. 魅力的な税制

ハンガリーの法人税率は9%となっており、課税標準が異なる地方事業税を考慮した場合でも、課税所得に対する実質税率は製造業において15%程度となることが多く、近隣国、日本と比較して低い税率となっています。加えて、前記で挙げた投資優遇による税額控除等の恩恵も受けられることから、税務面でのメリットを感じてハンガリーへの投資を決定される企業も多くなっています（<表1>参照）。

# IV ハンガリー固有のリスク

## 1. 独自通貨の使用

ハンガリーはEU加盟国でありながら、ユーロではなく、独自通貨のハンガリー・フォリントを採用しています。現地での原料仕入や人件費がフォリント建てで発生する一方で、売上がユーロ建てで発生するなど、収益と費用が異なる通貨で生じるケースが多くあ

り、為替変動が企業業績に与える影響を無視することはできません。

## 2. 高いインフレ率

22年は欧州全体でインフレーションが進行しましたが、その中でもハンガリーは20%前後のインフレーション率で上位となっています。これは幅広い分野において企業のコストアップ要因になっており、その不安定さから業績見通しの攪乱要因となっています。

## 3. EUの中で非主流派の姿勢

ハンガリーは政治面、経済政策面のいずれにおいても、EUの主流派とは異なる姿勢を取っていることで知られています。こういった姿勢は、投資優遇や税制といった面で企業活動にプラスとなる一方で、EU補助金の支給停止などハンガリー経済にマイナスの影響を及ぼすこともあります。このような状況から、一部にはハンガリーが次のEU離脱国になるのではとする過激な論調もありますが、ハンガリー経済はEUと密接につながっており、その可能性は極めて低いとするのが大勢の見方となっています。

# V おわりに

日本から約9,000km離れたハンガリーですが、ビジネス面ではすでに100社を超える日系企業が進出しており、日系企業が安心して事業を行う基盤が整っています。

EYは10年以上前から日本人駐在員による日系企業の進出支援、在ハンガリー日系企業が直面する課題解決のサポートを行っています。会計、税務はもちろんのこと、法務、新規進出支援など、総合的なご相談に対応していますので、お気軽にお問い合わせください。

### お問い合わせ先

EY 新日本有限責任監査法人  
 ジャパン・ビジネス・サービス  
 EYワルシャワ事務所  
 E-mail : yasushi.matsumoto@pl.ey.com

## 3線モデルにおけるCSAの活用

EYストラテジー・アンド・コンサルティング(株)

Business Consulting-Enterprise Risk-Internal Audit 米国公認会計士 横田 朋子

### ▶ Tomoko Yokota

外資系投資銀行を経て、主に国内外の内部監査、内部統制、リスクマネジメントに係る構築・高度化・実行支援に関する各種コンサルティング業務に従事。EYが独自に開発した内部監査・SOX管理システムであるEY VIA (Virtual Internal Auditor) のセールスチームとしても活動している。EYストラテジー・アンド・コンサルティング(株) マネージャー。

### I はじめに

わが国における3線モデルの取組みへの必要性の高まりがみられます。

企業会計審議会内部統制部会により2022年12月に「財務報告に係る内部統制の評価及び監査の基準並びに財務報告に係る内部統制の評価及び監査に関する実施基準の改訂について（公開草案）<sup>※1</sup>」が公表されました。改訂基準及び改訂実施基準は、24年4月1日以後開始する事業年度における財務報告に係る内部統制の評価及び監査から適用される見込みです。本改定案において注目すべきは「財務報告に係る内部統制の評価及び監査の実施基準（抄）I. 内部統制の基本的枠組み」において「5. 内部統制とガバナンス及び全組織的なリスク管理」という項が新設され、内部統制、ガバナンス及び全組織的なリスク管理に係る体制整備の考え方の例として次の通り3線モデルが紹介されている点です。

- ▶ 「財務報告に係る内部統制の評価及び監査の実施基準（抄）I. 内部統制の基本的枠組み」「5. 内部統制とガバナンス及び全組織的なリスク管理」より引用

「内部統制、ガバナンス及び全組織的なリスク管理に係る体制整備の考え方には、例えば、3線モデルが挙げられる。3線モデルにおいては、第1線を業務部門内での日常的モニタリングを通じたリスク管理、第2線をリスク管理部門などによる

部門横断的なリスク管理、そして第3線を内部監査部門による独立的評価として、組織内の権限と責任を明確化しつつ、これらの機能を取締役会又は監査役等による監督と適切に連携させることが重要である。」

3線モデルは以前から、トレッドウェイ委員会支援組織委員会（Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission : COSO）「内部統制の統合的フレームワーク」や内部監査人協会（IIA）「The IIA's Three Lines Model<sup>※2</sup>」において示されている考え方であり、わが国でも18年10月に金融庁により発表された「コンプライアンス・リスク管理に関する検査・監督の考え方と進め方（コンプライアンス・リスク管理基本方針）<sup>※3</sup>」や19年6月にコーポレートガバナンス・コードを補完するものとして経済産業省より示された「グループ・ガバナンス・システムに関する実務指針<sup>※4</sup>」にて紹介されています。今回あらためてJ-SOXに関する実施基準においても3線モデルの必要性が明記されたことで、金融機関のみならず幅広い企業においてのいっそうの取組みが求められます。

3線モデルの構築には各企業のガバナンス体制、業務等、実態に合わせたさまざまなかたちが想定されます。本稿では、中でも3線モデル活用の手法の1つである統制自己評価（Control Self-Assessment : CSA）について取り上げ、その目的・導入効果、導入方法、活用方法、課題と対応策を紹介したいと思います。

※1 [www.fsa.go.jp/singi/singi\\_kigyousiryou/naibu/20221208.html](http://www.fsa.go.jp/singi/singi_kigyousiryou/naibu/20221208.html)

※2 [www.iaa.org.au/technical-resources/professionalGuidance/the-iaa's-three-lines-model](http://www.iaa.org.au/technical-resources/professionalGuidance/the-iaa's-three-lines-model)

※3 [www.fsa.go.jp/news/30/dp/compliance\\_revised.html](http://www.fsa.go.jp/news/30/dp/compliance_revised.html)

※4 [www.meti.go.jp/press/2019/06/20190628003/20190628003.html](http://www.meti.go.jp/press/2019/06/20190628003/20190628003.html)

▶ 図1 CSA導入フロー

	リスク一覧の作成、 リスク評価	CSAチェック リストの作成	CSAの実施	改善計画策定	改善の実施	モニタリング
タスク	リスクの洗い出し、 評価によりCSA評価 対象となる重要 リスクを識別する	重要リスクに対す る標準統制を定め、 CSAチェックリスト を作成する	CSAチェックリスト に沿って統制状況の 自己評価を実施する	設定したレベルの 統制が整備されて いない場合、改善 計画を策定する	改善計画に従い改善 を行う	2線による改善計画進 捗状況のモニタリン グ、3線による高リス クエリアの独立的監査 を実施する
一般的な 担当者	CSA推進事務局、 または1線、2線、 3線との共同作業	CSA推進事務局	1線	CSA推進事務局、 または1線	1線	2線、3線

## II CSAの目的・導入効果

CSAとは、組織に存在するリスクの統制状況を、実際に業務を実施している担当者自身が評価し、改善策を検討することにより、自律的な内部統制の改善・強化を図る手法です。Enterprise Risk Management (ERM) が経営者を中心に遂行される全社的リスクの抽出、対応状況へのモニタリングというトップダウンアプローチであるのに対し、CSAは現場レベルを中心に遂行されるボトムアップアプローチによるリスク評価、管理手法です。

コロナ禍において、現地訪問による監査に制約が生じ、リモートを活用した新たな監査手法やモニタリングの在り方を検討するに当たり、CSAへの関心は高まっています。また、業務の多角化、海外進出の強化を進めている企業にとって、拠点の増加に伴い管理が行き届かない事業、拠点に対するグループガバナンス強化策の1つとしてCSAが注目されています。さらに、昨今、テクノロジーを活用した内部統制のデジタルトランスフォーメーション (DX) に注目が集まっていますが、活用にはシステムの導入や専門知識が必要となり、時間を要するため、DX本格導入までのつなぎとして、内部統制強化の目的でCSA導入を検討されることもあります。

また、CSA導入には、内部統制の評価を通じ、従業員の内部統制に対する理解を醸成する効果があることも大きなポイントです。一般的に、どれだけ内部統制教育に力を注いでも、規範意識は高めることができる一方、自身の業務において具体的に何をなすべきかという理解をすることは困難です。そうした理解を醸成するための手段として、CSAを通して自身の業務に関連する具体的な内部統制を示すことが有効となります。

## III CSAの導入方法

CSA導入における一般的なフローと主なタスク、担当者は<図1>の通りです。

一般的に、法務・コンプライアンス部門、リスク管理部門、内部監査部門等がCSA推進事務局となり、制

度設計や各種ファシリテーションを実施します。

CSAの実施形式には、1線によるCSAチェックリストへの書面回答を実施する質問書形式と、1線とCSA推進事務局双方が参加してテーマに対し意見を述べ合うワークショップ形式があります。前者は多数の部署・子会社を対象にスピーディーに展開することができます。後者は事務局と1線の合意形成がしやすいといった利点がある一方、時間がかかること、議論を主導するファシリテーターの能力が必要であることから難易度が高い手法であり、導入企業数も少ない傾向にあるといえます。したがって<図1>では質問書形式を前提としたフローを紹介しています。

「リスク一覧の作成、評価」では、CSAの回答者となる本社部署、子会社、事業所等のそれぞれの業務・業種ごとに対象となるリスクを選別します。

「CSAチェックリストの作成」では、選別されたリスクに対する標準統制、またはその成熟度を定め、回答者の現状を把握するための質問書を作成します。CSA導入に当たり、コンテンツの作成は各社が最も検討を要するタスクのため、後述する「IV CSAチェックリスト作成上の留意点」にて詳しく説明します。

「CSAの実施」では、回答者に対しマニュアル配布や説明会の開催、質問窓口の案内といったサポートを提供し、回答方法について意識合わせをすることで、意図した運用の定着を図ることができます。

「改善計画策定」「改善の実施」では、回答結果と設定した標準統制を比較し、統制が不足している場合、1線による自律的な改善が求められます。

「モニタリング」については、リスクの重要度に応じてモニタリングの程度に差をつけるリスクアプローチの要となる部分ですので、後述する「V 3線モデルにおけるCSAの活用方法」にて詳しく説明します。

## IV CSAチェックリスト作成上の留意点

質問書形式におけるCSAにおいて、準備が必要となるCSAチェックリストのイメージは次ページ<図2>の通りです。

この例では「大項目」および「小項目」にて記載さ



▶ 図2 CSAチェックリストの一例

#	大項目	小項目	質問（標準統制）	リスク	成熟度	依頼資料	回答者	回答選択	自由回答	提出資料
1	人事	労務管理	社員の時間外出勤や休日出勤について、上長による事前承認が行われていますか。また、社員の勤務時間の客観的記録を適時に把握し、客観的記録からわかるすべての時間外出勤や休日出勤について事前承認を得ているかをモニタリングしていますか？	過重労働を強いることにより、従業員の健康が損なわれる、または、法令に抵触する。	1. 時間外労働や休日出勤について上長による事前承認が行われていない。 2. 時間外労働や休日出勤について上長による事前承認が行われているが、勤務時間の客観的記録は入手していない。 3. 上記2に加え、勤務時間の客観的記録を1種類入手し、事前承認が網羅的に行われていることを確認している。 4. 上記3に加え、勤務時間の客観的記録を複数種類、入手している。	社員の勤怠管理方法がわかる資料（時間外出勤・休日出勤の申告方法、勤務管理用のシステムなど）	〇〇事業所人事担当××	3	（記入は任意）	タイムカードのログ

事務局により作成

回答者による自己評価

れた業務プロセス、サブプロセスに関連する「リスク」に対する標準統制が「質問（標準統制）」に設定されています。標準統制は、回答者に対する質問の裏返しとなることが理解できるかと思えます。回答者は、自部署や自社の統制状況を「回答選択」や「自由回答」欄に記載し、証憑となる関連資料を「提出資料」欄に回答していくこととなります。

回答様式について、こちらのイメージでは、標準統制に対する「成熟度」をあらかじめチェックリスト上に設定し、回答者が選択により回答する例となっています。テキスト回答を求める場合、内部統制の理解が深い回答者でない限り回答品質にばらつきが生じる、または現場の対応負荷が高くなるといったことが考えられます。よって、特に導入初期においては回答様式を選択式にするなどして、回答者が容易に回答を行うことができ、かつ、回答者により回答内容が異なるような工夫を講じることを推奨します。

「質問（標準統制）」の設定に当たって、CSA評価対象となる子会社に業種が異なる会社が複数存在する場合でも、業務レベルのリスクや内部統制は業種によって大きく異なるわけではないため、CSAチェックリストを汎用化することも可能です。具体的には<図2>で示した人事プロセス以外にも、購買プロセスにおける購入申請・発注・検収・支払の職務分離や外部委託先管理における選定・評価等は、業種が異なる場合でもリスクや内部統制は大きく変わらないため、同一の質問項目を利用できることが理解できるかと思えます。汎用化に際しては「質問（標準統制）」に修飾語や固有名詞を入れることを控えることで、業態特性を排除し、多様な業種にあてはまるチェックリストとすることが可能です。

質問項目数に関しては、数が多ければ多いほど2線、3線での回答結果の活用性が高まりますが、1線での回

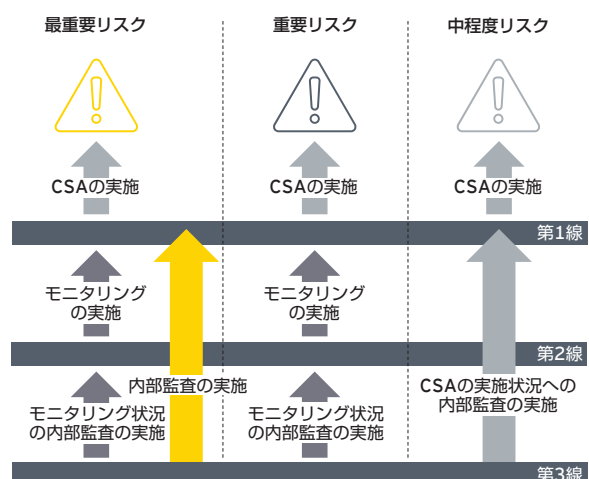
答負担は増加します。導入期は数十程度の比較的小さい項目数からスタートし、徐々に項目数を増やす方法や、回答組織の規模に合わせて質問項目数を増減させるといった方法も考えられます。

## V 3線モデルにおけるCSAの活用方法

CSAを導入し、評価結果を活用することで、3線モデルにおいてリスクの重要度に応じてモニタリングの程度に差をつけるリスクアプローチが可能となります。2線および3線のリソースには制約があることから、2線と3線で同様のチェックを行うことは非効率であり、CSAの活用は、1線、2線、3線とで自社の重要リスクに対して協力して管理する体制を構築し、リソースの最適化を図ることに寄与します。

3線モデルにおけるCSAの活用イメージは<図3>をご覧ください。

▶ 図3 3線モデルにおけるCSAの活用イメージ





1線部門においては、日常業務ではそれほど内部統制を意識しない従業員が自らの業務プロセスにおける内部統制に関連する項目に対して回答することにより、現場レベルでのリスク管理意識および業務に即した具体的な内部統制に関する理解の向上に寄与することが可能となります。また、2線または3線によるモニタリングにおける指摘を待たずに自らが内部統制上の問題の早期発見、改善を図ることが可能となります。

2線部門においては、CSA評価結果を活用することにより組織横断的なモニタリングの実施が可能となります。一定程度を下回る中程度リスクについては1線部門のCSAにある程度依拠し、モニタリングの比重を軽くし効率化を図ることが可能です。

3線部門においても同様に、中程度リスクについては1線部門のCSAに依拠、重要リスクについては2線部門のモニタリングに依拠することで内部監査の補完とし、最重要リスクのみを直接監査するというリスクアプローチ監査を実践できます。また、直接監査を実施しない中程度リスク分野についてはCSAの実施状況に関する監査、重要リスク分野については2線のモニタリング実施状況に関する監査を実施することで、CSAを活用したPDCAサイクル全体を独立的な立場から監査し、一定のアシュアランスの提供も可能です。

## VI CSAの課題と対応策

CSAの実施に当たっては以下の課題が想定されます。

### 1. 1線部門の負担

統制評価の実施において現場の負担が想定されます。全社的統制の向上といった実施意義を伝達し、1線、2線、3線の役割を明確にしたCSA実施要領などを作成することで、それぞれに責任を持って対応が求められる全社的な取組みであることを示し、CSA実施に対する協力を得るためのコンセンサスを構築する必要があります。また、CSAチェックリストの設計においては、CSA対象項目数や回答方法（○×形式、成熟度選択式、自由記述式）を十分に検討し、負担軽減への配慮をすることが欠かせません。

### 2. 事務局の負担

CSA評価対象を多数の子会社や事業所等とする場合、回答依頼、質問対応等のファシリテーションや集計、フォローアップを担当する事務局側の対応負荷も想定されます。特に、評価回答収集後の品質レビューが追いつかない場合、回答品質が損なわれる場合があります。

対応策としては、CSA対象項目数の絞り込みや、CSA評価の実施時期をずらし、回答収集時期を分散させることが考えられます。

### 3. CSA評価結果の信頼性

自己評価であるがゆえに、評価結果の信用性や粒度が回答者により異なることが予想されます。評価結果に対するエビデンスの提出を必須とする、2線による回答結果のモニタリングを徹底するなど、信頼性向上の取組みが必要となります。3線部門である内部監査部門によってCSAの実施状況に関する内部監査を実施することも考えられます。

### 4. 反復実施による陳腐化

複数年にわたりCSAチェックリストの内容を更新せずに実施すると、昨年とほぼ同様の結果となるなど形骸化し、評価が高止まりになる傾向があります。評価対象リスクの見直しや、当初○×形式で実施した場合は成熟度選択式、自由記述式を取り入れるなど、CSA制度における高度化への取組みが必要となります。

## VII おわりに

内部統制、ガバナンスの強化・向上のため、3線モデルへの取組みの必要性が各監督機関等から提唱されています。CSAを導入して活用することで、3線モデルにおいてリスクの重要度に応じてモニタリングの程度に差をつけるリスクアプローチが可能となります。CSA導入に当たっては、各担当者の負荷を避けるため、特にCSAチェックリスト作成時の工夫が必要となります。

また、本稿で取り扱った3線モデルへの活用以外にも、企業買収時における内部統制デューデリジェンスや買収後のPMIの一環として、応用的にCSAを活用することも考えられます。

このことから、CSAは内部統制やグループガバナンスの実効性の確保、底上げの有効な手段の1つであるといえます。まだ導入されていない場合、活用を検討してはいかがでしょうか。また、導入されていても活用できていない場合、在り方を検討することも考えられます。

### お問い合わせ先

EYストラテジー・アンド・コンサルティング(株)  
E-mail : tomoko.yokota@jp.ey.com



## Trend watcher

# 多様な事業分野の「共創」と官民連携による 地域交通の再構築と地域活性化



EYストラテジー・アンド・コンサルティング(株) ストラテジー・アンド・トランザクション (SaT)  
インフラストラクチャー・アドバイザー 公認会計士 竹内 稔

### ▶ Minoru Takeuchi

当法人にて会計監査業務に従事した後、2012年よりインフラストラクチャー・アドバイザー業務に従事。主に、交通インフラを中心に関連公共セクター等の再編・経営統合支援業務、空港等のコンセッション導入支援、地域交通に関する経営・財務分析やスキーム構築など、多数の公共・民間向けアドバイザーをリード。EYストラテジー・アンド・コンサルティング(株) ディレクター。

## I はじめに

人口減少の進展等の環境変化に加え、新型コロナウイルス感染症（COVID-19）（以下、コロナ）の影響による需要の急速な減退を受け、地域交通が今、危機に瀕しています。

コロナ禍におけるさまざまな臨時的な公的支援策による下支えの中でも、事業者の交通事業における「赤字」は年々拡大しています（<図1>参照）。

このような中、JR各社のローカル線区への対応、バス・タクシー事業者の運賃改訂申請、不採算路線に関する地域での協議といった動きが出てきています\*1。では、こうした動きの根幹にある課題はどのようなものなのでしょうか。

## II 地域交通の実態と課題

これまで、日本の地域交通は、基本的に民間事業者による営利事業として運営されてきました。地域を支える交通は公共サービスの一環であるという考え方が根強く、公的主体が交通サービスを提供するにあたって民間事業者に運行を委託する仕組みが一般的である欧米に比べ、日本は歴史的に交通サービスを民間事業者が中心となって営利事業として展開し、市場競争の中でサービス水準を維持させる構造が前提となっています。

このような交通サービスを営利事業として展開する構造を可能にしてきたのが、交通事業者における内部補助の構造です（<図2>参照）。交通事業者は、不採算路線の赤字について、採算路線の黒字、高速バス、または貸切バス事業、および非交通事業の黒字などで支えてきましたが、この構造が年々崩れている状況です。また、これまでの公的主体による不採算路線に対する路線単位などの支援も、財政負担増加懸念から持続しない可能性があります。

このように、交通事業者単独では地域交通の維持が難しくなっている中、業界における人手不足が極めて深刻化しています。また、事業者は、事業維持のため、コロナ禍前からコスト削減・路線縮小などの取組みを続けてきましたが、その余地が限界に達するとともに、サービス水準の悪化を招き、それがさらなる利用者離れを招くという負のスパイラル構造に陥っています。

## III 地域交通の重要性

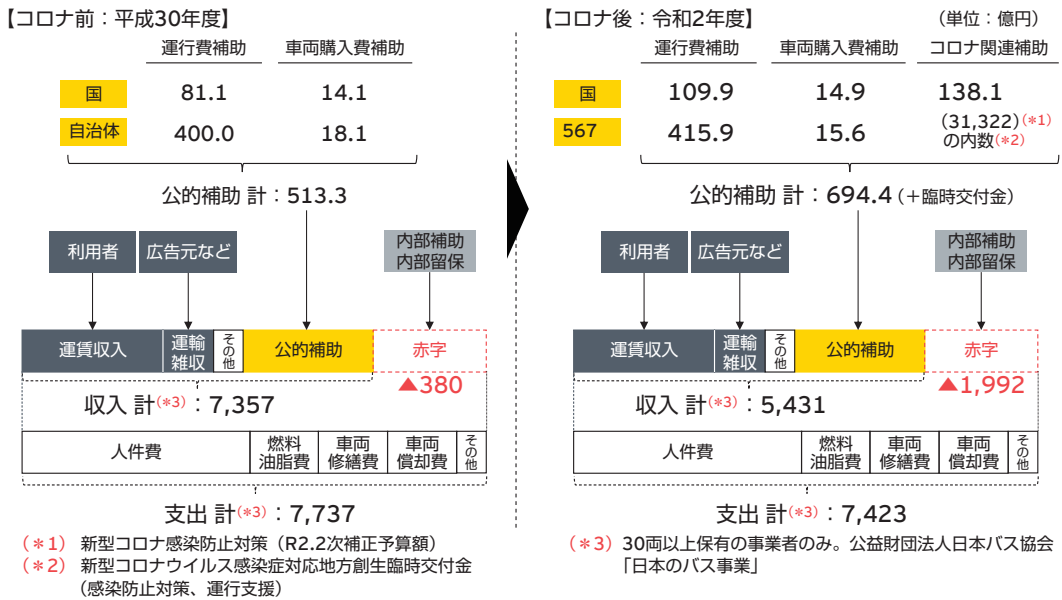
前述のような課題の中でも、地域交通は、医療・福祉や子育て・教育に必要なライフラインであり、また、それ自体にも交流のきっかけを創出するという魅力・価値も存在しており、地域におけるQuality of Life (QOL) の向上に寄与する存在です。

また、交通は、人々の移動目的地における「本源的

\*1 国土交通省ホームページ報道・発表資料、[www.mlit.go.jp/tetudo/tetudo\\_tk6\\_000035.html](http://www.mlit.go.jp/tetudo/tetudo_tk6_000035.html)（2022.1.31アクセス）

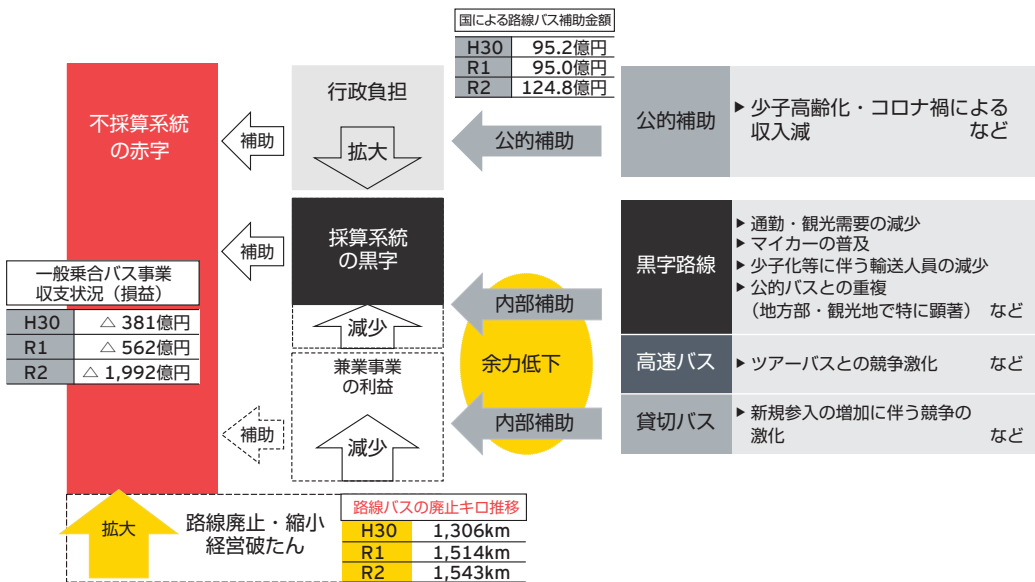


▶ 図1 コロナ禍前後のバス事業の状況



出典：公益社団法人日本バス協会発行「日本のバス事業」、国土交通省ウェブサイト、内閣府 地方創生推進事務局ウェブサイトよりEY作成  
 (bus.or.jp/about/pdf/2019\_busjigyo.pdf、bus.or.jp/about/pdf/2021\_busjigyo.pdf、  
 www.mlit.go.jp/common/001346119.pdf、  
 www.chisou.go.jp/tiiki/rinjikoufukin/pdf/20210319\_kakutei\_dai3\_keikaku.pdfなど)

▶ 図2 バス事業の内部補助・公的補助の構造



出典：公益社団法人日本バス協会発行「日本のバス事業」、国土交通省ウェブサイト「乗合バス事業の収支状況について」「交通政策白書」  
 「地域公共交通確保・維持・改善に向けた取組マニュアル」よりEY作成（www.mlit.go.jp/jidosha/jidosha\_tk3\_000014.html、  
 bus.or.jp/about/pdf/2019\_busjigyo.pdf、bus.or.jp/about/pdf/2021\_busjigyo.pdf、  
 www.mlit.go.jp/sogoseisaku/transport/sosei\_transport\_fr\_000129.html、  
 www.tb.mlit.go.jp/kinki/kansai/program/manual.htmなど）

需要」にアクセスするための「手段」ですが、交通結節点の整備・ウォークアブル空間などの都市としての魅力や活力を向上させるまちづくりといった取組みは、

交流人口を増加させ、本源的需要を拡大させることにつながるため、両者は密接不可分な関係にあります。さらに、炭素排出量の削減によるカーボンニュート

# Trend watcher

ラルの実現がグローバルレベルでのトレンドとなっており、輸送効率を向上させることは地域全体のグリーントランスフォーメーション (GX) につながるため、地域交通に求められる役割は日々大きくなっています。

このように地域交通は、まちづくりや地域活性化と直結し、地域の「ウェルビーイング」を支えており、地域におけるさまざまな社会課題解決の基礎となる「基盤的社会インフラ」なのです。

## IV 事業構造の再構築における方向性

前述のような重要性を持つ地域交通について、課題解決のためには、地域全体で事業構造の再構築を図っていく必要があります。

この点、国土交通省「アフターコロナに向けた地域交通の「リ・デザイン」有識者検討会」<sup>※2</sup>においては、「3つの共創」「交通DX」「交通GX」の取組みを推進することで、地域交通を持続可能な形に再構築（リ・デザイン）することが提言されています。

この提言からも分かる通り、地域交通の事業再構築のためには「需要サイド」としての多様な分野での地域ビジネスの拡大と「供給サイド」としての官民双方の構造変革が、課題解決の両輪であり、双方の最適なバランスを地域で議論していくことが重要と考えます。

### 1. 需要サイドの取組み

需要サイドの取組みとしては、交通事業者単独ではなく、自治体も含めた他分野との連携（「他分野を含めた共創」）により、まちづくりの観点から、地域におけるビジネスを面的に創出していくことが考えられます。医療・福祉、教育・子育て、買い物、観光、エネルギーなど、多様な分野と連携したプロジェクトの創出により、人と資金を新たに循環させることは、地域における需要を喚起し根付かせることにつながります。

また、地域特性に応じ、MaaS (Mobility as a Service) の実現や、自動運転・AIオンデマンドといったデジタル技術を活用した多様な交通モードを取り入れたまちづくりなど、利便性向上、新しいモビリティ導入を含むネットワーク強化の取組みも欠かせません。また、交通の魅力・価値を発信・提供していくことや、不安感なく地域交通を利用できるような普及啓発活動の取組みも必要です。

### 2. 供給サイドの取組み

供給サイドの取組みとしては、交通事業の生産性向上による地域の交通事業者の経営状況の改善を図っていくことが考えられます。デジタルトランスフォーメーション (DX) の推進、男性が多い運転手業務も含めて多様な人材が働きやすい環境作り、従業員教育への投資によるサービス品質向上など、交通事業において最重要経営資源である「人」の生産性を向上させる取組みは、待遇改善にもつながります。また、地域の状況に合わせ、共同経営、広域ネットワーク構築、経営統合などにより、規模の経済を追求することも考えられます（「交通事業者間の共創」）。

さらに、前述のような取組みに経営資源を割けない厳しい事業環境にある地域・事業者の存在や、民間企業のビジネスとしては不採算で成立し得ない地域交通の存在に対して、在るべき公的関与の検討と必要財源確保の観点から、公共サービスと商業サービスを再定義するとともに、取組みを主導する「司令塔機能」の在り方を含めた官民の役割分担の見直しが必要となります（「官と民の共創」）。事業者に対するセーフティネットとしての公的支援と、事業構造の再構築に向けた公的支援とのバランスを取った政策が必要と考えます。

## V おわりに

前述のような「共創」の取組みを進めるには、地域におけるビジョンの策定、多様な関係者を巻き込みリードしていく役割を担う人材、多様な関係者が議論できる場作り、議論の前提となるさまざまなデータの蓄積や活用および交通の価値の可視化・定量化といったさまざまなボトルネックが存在しています。これらを解決しながら、地域として「どのような交通をどのように活用して地域活性化に資するものとしていくか」を議論し、具体的取組みにつなげることが求められています。

### お問い合わせ先

EYストラテジー・アンド・コンサルティング(株)  
BMC (Brand, Marketing and Communications)  
E-mail : marketing@jp.ey.com

※2 [www.mlit.go.jp/sogoseisaku/transport/sosei\\_transport\\_tk\\_000183.html](http://www.mlit.go.jp/sogoseisaku/transport/sosei_transport_tk_000183.html) (2023.1.31アクセス)

# 出版物のご案内

詳細は [www.ey.com](http://www.ey.com) (出版物) をご覧ください。  
ご希望の方は書店にてお求めいただくか、出版社へ直接お問い合わせください。



## 業種別会計シリーズ 建設業 (改訂版) - 「収益認識会計基準」完全対応一

▶ A5判 / 400ページ 第一法規 価格4,000円+税

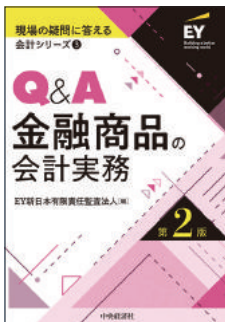
本書では、建設業界の概要をはじめ、建設業の業務フロー、内部統制、税務、会計処理、監査等の留意事項をわかりやすく解説しています。今回の改訂版では、初版刊行以降の建設業界をめぐる動向、収益認識会計基準、監査上の主要な検討事項 (Key Audit Matters: KAM) といった最新の会計および監査実務への影響についても解説し、当法人の建設業会計ナレッジを凝縮した内容となっています。ぜひ、ご一読ください。



## 会社法決算書の読み方・作り方 計算書類の分析と記載例 (第17版)

▶ A5判 / 911ページ 中央経済社 価格7,400円+税

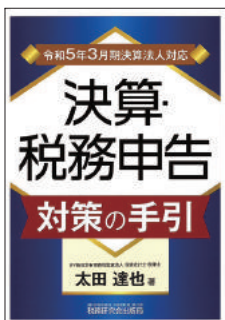
本書は主要100社の分析によりスタンダードとなる記載例を厳選収録・解説した決算実務書のロングセラーです。第17版では収益認識開示例、時価算定適用指針、サステナビリティ開示、改正法務省令等をフォローしています。実務担当者必携の一冊となっていますので、ぜひご一読ください。



## 現場の疑問に答える会計シリーズ③ Q&A金融商品の会計実務 (第2版)

▶ A5判 / 219ページ 中央経済社 価格3,000円+税

本書では、金融商品会計の基本から有価証券、金銭の信託、デリバティブ取引、ヘッジ会計、複合金融商品まで網羅的に解説しています。また、第2版では時価の算定に関する会計基準の公表を反映しました。金融商品の会計実務に携わる方におすすめの一冊です。



## <令和5年3月期決算法人対応>決算・税務申告対策の手引

▶ A5判 / 568ページ 税務研究会出版局 価格2,600円+税

令和5年3月期以降の年度決算を迎えるにあたって、会社計算規則、会計基準、適用指針、税法の法令・通達等の内容を踏まえた適正な決算および申告を行うことが必要不可欠です。最新の会社計算規則、会計基準、適用指針や税制改正の内容を十分に理解・整理した上での的確な対応が求められ、令和5年3月期以降の年度決算については会計および税務の両面において重要な改正事項があり、決算・申告にあたっては事前の入念な準備・検討が必要です。本書では、令和5年3月期決算に向けて万全の準備ができるよう、記載例や申告調整方法など、詳しく解説しています。



## BEPS2.0最新情報と実務対応 前編

EY税理士法人 ビジネスタックスサービス部 税理士 関谷浩一

国際税務・トランザクションサービス部 移転価格アドバイザー 税理士・公認会計士 久保山直

### ▶ Koichi Sekiya

30年以上にわたる国内および国際税務の経験を有する。1993年～97年、EYニューヨーク事務所にて多数の多国籍企業に日本税務のアドバイザーを提供。税務アドバイザースキルはクロスボーダー M&A、税務 DDおよび税務ストラクチャリング、TOBおよびスクイーズアウトなど多岐にわたる。



### ▶ Masashi Kuboyama

日系多国籍企業に対して、グループ間国際取引（移転価格）の価格設定方針策定のコンサルティング、移転価格事前確認（APA）の申請、税務調査対応、無形資産評価等の国際税務アドバイザー業務に従事。通信会社、商社、投資会社、化学等、多岐にわたる業界へのコンサルティングを経験している。



## I はじめに

令和5年度税制改正大綱において、グローバルミニマム課税\*（BEPS2.0「第2の柱」）の所得合算ルール（IIR：Income Inclusion Rule）にかかる法制化が規定され、いよいよBEPS2.0にかかる実務が始まります。軽課税所得ルール（UTPR：Undertaxed Profits Rule）と国内ミニマム課税（QDMTT：Qualified Domestic Minimum Top-up Tax）を含め、経済開発協力機構（OECD）において今年実施細目が議論される見込みであるものについては、国際的な議論を踏まえ、令和6年度税制改正以降の法制化が検討されます。市場国への新たな課税権の配分（BEPS2.0「第一の柱」）については、今後策定される多数国間条約の規定を基に法制化が検討されます。また、OECDは、12月20日にBEPS2.0に関するいくつかの文書を公表しています。本稿の前編では、特に重要なIIRの国内法制化、GloBEルールのセーフハーバーについて解説します。次号の後編では、GloBEルール対応ロードマップとGloBE情報申告のためのシステム導入について解説します。

## II 日本におけるIIR法制化

日本におけるIIR導入の法的枠組みが明らかになりました。今後国会における法律の審議を経て、3月末までに新法が成立することが見込まれます。日本におけるIIRトップアップタックスは、「各事業年度の国際最低課税額に対する法人税（仮称）」と「特定基準法人税に対する地方法人税（仮称）」に分割して申告納付されることになりました。法人税の枠組みの中で法制化されますので、申告、納税、調査、ペナルティー等に関する規定は法人税に準ずることになると考えられます。申告期限は事業年度終了から1年3カ月後（初年度は1年6カ月後）です。令和6年4月1日以降に開始する事業年度に適用されます。12月決算法人については、子会社所在地国が令和6年1月1日以降開始事業年度にGloBEルールを適用した場合の影響について引き続き留意が必要です。

大綱には制度の詳細は記載されていませんが、OECDから国際合意文書として公表されているモデルルールと同様の制度となることが想定されていますので、制度の詳細については、同モデルルール及びコメントリー、EY等アドバイザーの解説で確認することができます。

GloBE情報申告については、別途、「特定多国籍企業グループ等報告事項等」を国別報告書の提出と同様

\* OECD文書等ではGloBEルールと称される。

の枠組みで、e-Taxにより提出するものとされました。日本で提出した情報は、世界各国の子会社所在地国の税務当局に提供されることが想定されています。提出期限は前記の納税申告と同時に、事業年度終了から1年3カ月後（初年度は1年6カ月後）です。

昨年12月20日にOECDから情報申告の世界共通フォーマット案も公表されています。想定どおりの内容ではありますが、収集すべき情報の内容と量をイメージしやすくなりました。

### III GloBEセーフハーバールール

前述の情報申告フォーマット案と同じタイミングで、OECDからGloBEセーフハーバールール案も公表されました。セーフハーバールールは、一定の要件を満たした場合に手続の簡素化を認めることで、納税者の事務負担の軽減を図るものです。

公表されたガイダンスは主として、適用可能な年度を当初の2～3年程度に限定した「移行期CBCRセーフハーバー」と「恒久的セーフハーバー」について説明しており、要件に該当した場合は当該法域について発生するトップアップ税をゼロとすることとされました。

このうち「移行期CBCRセーフハーバー」の移行期（対象期間）は、「2026年12月31日以前に開始する会計年度を対象とするが、2028年6月30日以降に終了する会計年度は対象としない」とされており、3月決算の日本企業であれば2025年3月期～2027年3月期の3事業年度が対象になると考えられます。また、このセーフハーバーはその名の通り、GloBEルールの対象となる企業のほとんどが每期作成していると考えられる国別報告書（CBCR）の数値を基礎とするように定められており、セーフハーバーの計算に伴う追加事務負担への配慮がなされています。

「移行期CBCRセーフハーバー」の求める要件には①デミニミステスト②実効税率テスト③通常利益テストの3つがあり、いずれかを満たせばセーフハーバーの求める要件を満たすこととなります。まず①デミニミステストは法域の総収入が1千万ユーロ未満かつ法域の税引前利益が1百万ユーロ未満か又は損失であることを条件としており、当該法域のビジネスが小規模である場合に事務負担軽減を図る趣旨の要件となります。次に②実効税率テストは、税引前利益（損失）及び簡易対象税金費用に基づく法域の実効税率（簡易

ETR）が暫定税率以上であることを条件としており、GloBEルールの当初目的から外れる税率が高い法域について事務負担軽減を図る趣旨の要件となります。最後に③通常利益テストは、税引前利益（損失）がGloBEルールに基づく実体ベースの所得控除額以下であることを条件としており、ある程度実体を伴ったビジネスをその法域で行っている（極端な租税回避を企図していないと想定される）場合に事務負担軽減を図る趣旨の要件となります。

なお、「恒久的セーフハーバー」について、その計算枠組みは「移行期CBCRセーフハーバー」と同じ3つの要件で構成されていますが、GloBEルールにおける所得計算等と比較してどの程度簡易な計算になるかは明らかにされておらず、今後の追加ガイダンスで定められるものとされています。

最後にGloBEセーフハーバールールの留意点について、まず、セーフハーバーはGloBEルール対応の初期段階で検討すべき項目であり、また、「移行期CBCRセーフハーバー」は「適格なCBCR」の存在を前提としていることから、今後はCBCRを早期かつ適切に作成することが必要になります。

次に、「移行期CBCRセーフハーバー」はその名称からCBCRの数値だけで完結すると誤解しそうですが、その他にも必要となる追加情報がありますので留意が必要です。

最後に、セーフハーバーは納税者の事務負担の軽減を企図したものではありませんものの、每期対象事業年度が終わったあとに検証されるものであることから、セーフハーバーの要件を満たさない法域が出てきた場合、突然その時になってGloBEルールに基づく計算が必要ということになり混乱をきたす可能性があります。セーフハーバーの計算対応を含めた、GloBEルール計算のための事前準備が重要です。

#### お問い合わせ先

ビジネススタックスサービス部

E-mail : koichi.sekiya@jp.ey.com

国際税務・トランザクションサービス部

移転価格アドバイザー

E-mail : masashi.kuboyama@jp.ey.com

## 親子会社間の会計処理の統一

企業会計ナビチーム 公認会計士 大山文隆



### ▶ Fumitaka Oyama

監査部門に所属し、主にテクノロジー、食品メーカー等の会計監査の他、IPO支援業務に従事。また、法人ウェブサイト「企業会計ナビ」コーナーに掲載する会計情報コンテンツの執筆等を担当している。

当法人ウェブサイト内の「企業会計ナビ」より「解説シリーズ『連結（平成25年改正）』第2回：親子会社間の会計処理の統一」を紹介します。

### I 親子会社間の会計処理の統一

#### 1. 親子会社間の会計処理の統一の意義

連結財務諸表は、子会社などを含めた企業集団の財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの状況を報告するものです。

親会社と各子会社は、それぞれが置かれた環境の下で経営活動を行っているため、親会社と各子会社の会計処理を画一的に統一することは、かえって連結財務諸表が企業集団の財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの状況を適切に表示しなくなるということも考えられます。しかし、同一環境下での同一の性質の取引等について連結会社間で会計処理が異なっている場合、その個別財務諸表を基礎とした連結財務諸表が企業集団の財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの状況の適切な表示を損ないかねません。

そこで、連結財務諸表作成にあたっては「同一環境下で行われた同一の性質の取引等について、親会社及び子会社が採用する会計処理の原則及び手続は、原則として統一する」とされています（企業会計基準第22号「連結財務諸表に関する会計基準」（以下、連結会計基準）第17項）。

#### 2. 在外子会社の取扱い

在外子会社に関しては、当該子会社の財務諸表が国際財務報告基準又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、次の項目を修正すること

により、連結決算手続上利用できることとされています（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」）。

- ① のれんの償却
- ② 退職給付会計における数理計算上の差異の費用処理
- ③ 研究開発費の支出時費用処理
- ④ 投資不動産の時価評価及び固定資産の再評価
- ⑤ 資本性金融商品の公正価値の事後的な変動をその他の包括利益に表示する選択をしている場合の組替調整

#### 3. 会計処理の統一を要しない場合

同一環境下で行われた同一の性質の取引等について、親子会社間の会計処理は「原則として」統一するものとされています。

「原則として」とは、統一しないことに合理的な理由がある場合、または重要性がない場合を除いて統一を要することを意味しています。合理的な理由及び重要性の取扱いは<表1>の通りです（「親子会社間の会計処理の統一に関する監査上の取扱い」に関するQ&A）。

▶表1 合理的な理由及び重要性の取扱い

統一しない理由	取扱い
合理的な理由がある	子会社自身が上場会社であり、独自の会計方針を採用している場合等。ただし、会計基準の趣旨を考慮し、会社と監査人の間で個別に協議が必要。
重要性がない	それぞれの個別財務諸表上の数値ではなく、連結財務諸表上の数値に基づいて判断するが、具体的な数値基準は定められていない。重要性の判断基準として、一般的には連結上の親会社株式に帰属する当期純利益が考えられるが、表示方法を検討する際には、売上高、資産総額等、それぞれに適合した数値を使用する。



## II 会計処理の統一方法

同一環境下で行われた同一の性質の取引等について、親子会社間の会計処理を統一する手順は次の通りです（監査・保証実務委員会実務指針第56号「親子会社間の会計処理の統一に関する監査上の取扱い」（以下、監査上の取扱い）4）。

### 1. 同一環境下で行われた同一の性質の取引等の識別

「同一環境下で行われた同一の性質の取引等」について、明確な定義付けは行われておらず、その識別は経営者の判断に委ねられていますが、識別にあたっては取引の種類に応じて<表2>のような例示が示されています。なお、いったん適用した「同一環境下で行われた同一の性質の取引等」の範囲を変更することにより、会計処理の原則及び手続を変更する場合には、通常の会計方針の変更として取り扱います。

▶表2 識別方法の代表例

取引の種類	識別方法
営業目的に直接関連する取引	▶事業セグメントの単位で判断 または、 ▶同一の事業セグメント内でも、製造・販売等の機能別単位その他の適当なグループごとに判断 例えば、売上高の計上基準については、上記の単位ごとに識別を行う。
営業目的に直接関連しない取引	それぞれの取引目的等ごとに判断
引当金の計上基準	各連結会社の状況を踏まえて、企業集団全体として判断

### 2. 企業集団としての会計処理の選択と統一

会計処理の統一にあたっては、企業集団の財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの状況をより適切に表示する会計処理の原則及び手続を選択する必要があります。その判断の結果として、子会社の会計処理を親会社の会計処理に合わせる場合のみならず、親会社の会計処理を子会社の会計処理に合わせる場合も考えられます。

### 3. 個別財務諸表段階での会計処理の統一

連結財務諸表は、一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に準拠して作成した個別財務諸表を基礎として作成することとされています。したがって、親子会社間の会計処理の統一は、各個別財務諸表の作成段階で行うのが原則とされています。

ただし、親会社又は子会社の固有の事情により個別財務諸表上では会計処理の統一が図られていない場合は、連結決算手続上で修正を行わなければなりません。

### 4. 会計方針の変更

親子会社間の会計処理の統一を目的として会計処理

の原則及び手続を変更する場合には、連結財務諸表及び個別財務諸表上、これを「正当な理由」による会計方針の変更として認めるものとされています。

ただし、会計処理の原則及び手続を変更する際には、企業集団の財政状態及び経営成績の適正な開示という観点から判断すべきであり、財政状態及び経営成績の適正開示を後退させるような変更は認められない点に留意が必要です。

## III 個別の会計処理の取扱い

企業集団で会計処理の統一を必要とする取引等が識別された場合には、その企業集団の財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの状況をより適切に表示する会計方針を選択する必要があります。この判断にあたっては、原則として統一すべき会計処理と、必ずしも統一を必要としない会計処理があります（監査上の取扱い5）。

### 1. 原則として統一すべき会計処理

次の項目については、統一しないことに合理的な理由がある場合、または重要性がない場合を除いて、原則として統一する必要性が示されています。

- ① 資産の評価基準
- ② 同一の種類の子延資産の処理方法
- ③ 引当金の計上基準
- ④ 営業収益の計上基準

### 2. 必ずしも統一を必要としない会計処理

次の項目については、統一することが望ましいものの、事務処理の経済性等を考慮して、必ずしも統一を要しないものとされています。

- ① 資産の評価方法
- ② 固定資産の減価償却の方法

ウェブサイトの企業会計ナビコーナーでは、同シリーズの解説を掲載しています。各種検索サイトで「企業会計ナビ」と入力し、検索してください。

▶ 企業会計ナビURL

[www.shinnihon.or.jp/corporate-accounting](http://www.shinnihon.or.jp/corporate-accounting)



### お問い合わせ先

EY新日本有限責任監査法人

E-mail : [fumitaka.oyama@jp.ey.com](mailto:fumitaka.oyama@jp.ey.com)

## 編集後記

編集期間中、ワールド・ベースボール・クラシックの壮行試合が行われており、海外のみならず、国内の素晴らしいプレーヤーが集結し、高い期待を持っています。体格も海外の選手と互角となり、プロ転向後のトレーニングの成果だと思われますが、俊敏性を高めつつ、頑強な肉体に仕上がった選手を見ますと、日本のスポーツにグローバルで戦える風格を感じます。精神論ではなく、スポーツ科学という実証的な科学的根拠を取り入れた成果でもあると思われます。

われわれのビジネスの世界において、企業という組織体は、環境変化に応じて体制を変更する俊敏性を維持しつつ、無駄を排除し顧客のニーズに応える体力が求められる中、グローバルとの違いを痛感することが多く、日本のスポーツのように、いつかグローバルを越えることを意識して、実証的研究を繰り返すことが必要だと思われます。当法人に昨年、公認会計士二次試験に合格した新人が数多く入所し、新しい息吹を感じつつ、資本市場のためにわれわれは新人とともに成長を継続的に目指さなければならないという決意をあらためて感じました。

さて、「財務報告に係る内部統制の評価及び監査の基準並びに財務報告に係る内部統制の評価及び監査に関する実施基準の改訂について（公開草案）」が公表され、内部統制、ガバナンスおよび全組織的なリスク管理に係る体制整備の考え方の例として3線モデルが紹介されており、今号で解説記事を掲載しています。日系企業でも取り組まれているモデルですので、ぜひ、ご覧ください。

「情報センサー」編集委員長 島藤章太郎

### 企画編集

池田彩子 岩崎尚徳 宇田川 聡 大澤一真 大塚俊明 北出旭彦 栗原浩保 小原香織 小宮正俊 島藤章太郎 高橋幸毅  
田口寛之 田中裕樹 塚本 愛（あいうえお順）

### お問い合わせ

「情報センサー」の掲載内容について、詳細な情報をご希望の場合は、執筆者またはその分野の専門家が対応させていただきます。下記までお問い合わせください。

BMC本部 E-mail : knj@jp.ey.com

「情報センサー」のバックナンバーはウェブサイトに掲載しております。

[www.ey.com/ja\\_jp/library/info-sensor](http://www.ey.com/ja_jp/library/info-sensor)

〈今月の表紙〉 祇園白川（京都府）

(注)▶ 掲載内容のうち、意見にわたる部分は個人的見解です。なお、原則として2023年2月10日現在の情報で執筆しております。

▶ 掲載したサービス内容は、公認会計士法における「監査関与先に対する非監査サービスの同時提供の制限」により、EY新日本有限責任監査法人の監査関与先企業に対してサービスを提供できない場合があります。監査関与先企業の皆さまが、同サービスの提供をご希望の場合は、監査担当会計士にご相談ください。

情報センサー 2023年 4月号 Vol.186

---

発行日：2023年4月3日

発行所：EY新日本有限責任監査法人

〒100-0006

東京都千代田区有楽町一丁目1番2号

東京ミッドタウン日比谷 日比谷三井タワー



## EY | Building a better working world

EYは、「Building a better working world ～より良い社会の構築を 目指して」をパーパス（存在意義）としています。クライアント、人々、そして社会のために長期的価値を創出し、資本市場における信頼の構築に貢献します。

150カ国以上に展開するEYのチームは、データとテクノロジーの実現により信頼を提供し、クライアントの成長、変革および事業を支援します。

アシュアランス、コンサルティング、法務、ストラテジー、税務およびトランザクションの全サービスを通して、世界が直面する複雑な問題に対し優れた課題提起（better question）をすることで、新たな解決策を導きます。

EYとは、アーンスト・アンド・ヤング・グローバル・リミテッドのグローバルネットワークであり、単体、もしくは複数のメンバーファームを指し、各メンバーファームは法的に独立した組織です。アーンスト・アンド・ヤング・グローバル・リミテッドは、英国の保証有限責任会社であり、顧客サービスは提供していません。EYによる個人情報の取得・利用の方法や、データ保護に関する法令により個人情報の主体が有する権利については、[ey.com/privacy](https://ey.com/privacy)をご確認ください。EYのメンバーファームは、現地の法令により禁止されている場合、法務サービスを提供することはありません。EYについて詳しくは、[ey.com](https://ey.com)をご覧ください。

### EY新日本有限責任監査法人について

EY新日本有限責任監査法人は、EYの日本におけるメンバーファームであり、監査および保証業務を中心に、アドバイザリーサービスなどを提供しています。詳しくは[ey.com/ja\\_jp/people/ey-shinnihon-llc](https://ey.com/ja_jp/people/ey-shinnihon-llc)をご覧ください。

©2023 Ernst & Young ShinNihon LLC.  
All Rights Reserved.

00903-226Jpn

ED None

本書は一般的な参考情報の提供のみを目的に作成されており、会計、税務およびその他の専門的なアドバイスを行うものではありません。EY新日本有限責任監査法人および他のEYメンバーファームは、皆様が本書を利用したことにより被ったいかなる損害についても、一切の責任を負いません。具体的なアドバイスが必要な場合は、個別に専門家にご相談ください。

[ey.com/ja\\_jp](https://ey.com/ja_jp)