

情報センサー

Vol. 187 May 2023

【会計情報レポート】

2023年3月決算会社での
有価証券報告書最終チェック

【EY Consulting】

財務報告に係る内部統制の現状と
これからについて

The EY logo consists of the letters 'EY' in a bold, white, sans-serif font. A yellow diagonal bar is positioned behind the 'Y'.

Building a better
working world



会計情報レポート

2023年3月期においては、「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」及び改正「時価の算定に関する会計基準の適用指針」が原則適用となり、会計処理だけでなく開示にも十分な検討が必要となっています。本稿では、有価証券報告書の作成に当たり開示府令や会計基準等の主な改正による開示への影響、金融庁による有報レビューの重点テーマ審査項目を踏まえた留意事項を分かりやすく解説しています。

EY Consulting

「財務報告に係る内部統制の評価及び監査の基準」等の導入からおよそ15年が経過した今、改めて当該制度の導入経緯等を確認するとともに、今後の制度改訂の内容について説明しています。

会計情報レポート

02

2023年3月決算会社での 有価証券報告書最終チェック

品質管理本部 会計監理部 公認会計士 久保慎悟

デジタル&イノベーション

08

プロセスマイニングによる会計監査の高度化 —活用例と展望

アシュアランスイノベーション本部 CoE推進部
公認会計士 原 誠
公認会計士 中村紘希
公認会計士 行本賢太

EY Consulting

12

財務報告に係る内部統制の現状と これからについて

EYストラテジー・アンド・コンサルティング(株)
Enterprise Risk (Internal Audit) 公認会計士 野田博史

IFRS実務講座

16

企業結合—開示、のれん及び 減損プロジェクトの進展

品質管理本部 IFRSデスク 公認会計士 物井一真

業種別シリーズ

18

自動車業界における気候変動関連の開示動向

自動車セクター 公認会計士 松原充哉

Contents

情報センサー Vol. 187 May 2023

押さえておきたい会計・税務・法律 **20**

賃上げ促進税制への実務対応

公認会計士 太田達也

出版物のご案内 **30**

編集後記 **32**

JBS **24**

中国における最新のデータコンプライアンス

上海駐在員 公認会計士 西澤 礼

Tax update **26**

BEPS2.0最新情報と実務対応 **後編**

EY税理士法人

ビジネスタックスサービス部 大堀秀樹

タックス・テクノロジー・アンド・トランスフォーメーション部

甲斐荘芳生

企業会計ナビ ダイジェスト **28**

減損会計（グルーピング）

企業会計ナビチーム 公認会計士 鎌田光蔵

2023年3月決算会社での 有価証券報告書最終チェック



品質管理本部 会計監理部 公認会計士 久保慎悟

▶ Shingo Kubo

会計処理および開示に関して相談を受ける業務、ならびに研修・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などの業務に従事しつつ、大手通信業や大手食品製造業のIFRS連結決算支援業務に従事している。主な著書（共著）に『M&A・組織再編会計で誤りやすいケース35』（中央経済社）などがある。

I はじめに

本稿では、2023年3月期の有価証券報告書の作成にあたり、会計基準等や開示規則の主な改正などによる開示への影響、金融庁による有価証券報告書レビュー（以下、有報レビュー）の審査項目を踏まえた留意事項を解説します。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 会計基準等の主な改正等による開示への影響

23年3月期から原則適用となる会計基準等が開示に与える影響について解説します。なお、これらの会計処理等の詳細については、本誌23年4月号の「2023年3月期 決算上の留意事項」をご参照ください。

1. 「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」の適用による開示への影響

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より、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」（以下、実務対応報告42号）が原則適用となりました。実務対応報告42号の適用により、グループ通算制度を適用する場合における法人税及び地方法人税並びに税効果会計に関して表示及び開示が求められることとなります。なお、グループ通算制度を適用する場合の会計処理等については、次の本誌各号で解説していますので併せてご参照ください。

- ▶本誌23年4月号「2023年3月期 決算上の留意事項」
- ▶本誌21年12月号「グループ通算制度に関する会計・税務」

(1) 法人税及び地方法人税に関する表示

① 法人税及び地方法人税

グループ通算制度を適用する場合の法人税及び地方法人税に関する表示については、実務対応報告42号に定めのあるものを除き、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」（以下、法人税等会計基準）の定めに従うこととされています（実務対応報告42号6項、24項）。グループ通算制度では、グループ通算制度を適用する企業（以下、通算会社）がそれぞれ申告・納付を行うため、各通算会社が申告・納付を行う法人税及び地方法人税については、個別損益計算書において「法人税、住民税及び事業税」に含めて表示するとともに、個別貸借対照表において「未払法人税等」として計上します。

なお、連結納税制度では、連結納税の範囲に含まれる連結会社群が法人税法上同一の納税主体となることから、連結納税親会社が、その個別貸借対照表において、連結納税子会社を含めた連結納税グループ全体として納付すべき連結法人税及び地方法人税の額を（いわば、まとめて）「未払法人税等」として計上することとされていた点と異なりますので留意が必要です。

② 通算税効果額について

通算会社が申告・納付を行う税額は、通算前所得に対して通算グループ内の他の通算会社との損益通算や

欠損金の通算を行った後の課税所得を基に算定されま
す。当該損益通算、欠損金の通算などにより減少する
法人税及び地方法人税の額に相当する金額として通算
法人間で授受される金額は、通算税効果額と呼ばれ、
個別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5項、7項）。

このため、通算税効果額は、「法人税、住民税及び
事業税」として個別損益計算書に表示します（実務対
応報告42号25項、57項）。

また、通算税効果額に係る債権及び債務の表示につ
いては、連結納税制度を適用していた場合において個
別帰属額に係る債権及び債務を個別貸借対照表に「未
収入金」又は「未払金」として計上することとしてい
た取扱いを踏襲することとされています。このため、
通算税効果額に係る債権及び債務は、「未払法人税等」
（「未収還付法人税等」）には含めず、「未収入金」や
「未払金」などとして個別貸借対照表に表示します（実
務対応報告42号25項、58項）。

(2) 繰延税金資産及び繰延税金負債に関する表示

① 個別貸借対照表における表示

通算会社の個別貸借対照表における繰延税金資産及
び繰延税金負債については、双方を相殺して表示しま
す（企業会計基準第28号「『税効果会計に係る会計基準』
の一部改正」2項、実務対応報告42号26項、59項）。

② 連結貸借対照表における表示

グループ通算制度においては、各通算会社は異なる
納税主体となりますが、連結財務諸表では法人税及び
地方法人税に関して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していることから、通算グルー
プ全体の法人税及び地方法人税に係る繰延税金資産及
び繰延税金負債については、その合計を相殺して、連
結貸借対照表の投資その他の資産の区分又は固定負債
の区分に表示します（実務対応報告42号14項、27項、
60項）。なお、住民税及び事業税に関してはグループ
通算制度の対象とされていないことから、連結財務諸
表では、各通算会社における住民税及び事業税に係る
繰延税金資産及び繰延税金負債について、その合計を
相殺せずに表示する点に留意が必要です。

(3) 注記

グループ通算制度の適用により、実務対応報告42

号に従って法人税及び地方法人税の会計処理又はこれ
らに関する税効果会計の会計処理を行っている場合、
税効果会計に関する注記（繰延税金資産及び繰延税金
負債の発生原因別の主な内訳に関する注記など）につ
いては、法人税及び地方法人税と住民税及び事業税を
区分せずに、これらの税金全体で注記します。なお、
税金の種類によって繰延税金資産の回収可能性が異な
る場合があり、同じことが生じ得る連結納税制度にお
ける取扱いでは、評価性引当額について税金の種類を
示して注記することが望ましいとされていました。し
かしながら、評価性引当額を税金の種類ごとに開示す
ることによる情報の有用性は限定的であると考えられ
ることなどから、税金の種類ごとに注記することは求
められなくなりました。ただし、このような場合に、
評価性引当額について税金の種類を示すことは妨げら
れません（実務対応報告42号29項、62項）。

上記の注記に併せて、グループ通算制度の適用によ
り、実務対応報告42号に従って法人税及び地方法人
税の会計処理又はこれらに関する税効果会計の会計処
理を行っている旨を注記します（実務対応報告42号
28項）。従来、連結納税制度を適用している企業にお
いて、これに相当する注記を重要な会計方針の注記と
して記載していることもありましたが、実務対応報告
42号では税効果会計に関する注記において記載する
ことが求められていることから、記載場所について留
意が必要となります。

なお、通算会社が負っている連帯納付義務について
は、偶発債務としての注記は要しません（実務対応報
告42号30項）。

また、連結納税制度を適用している企業がグループ
通算制度に移行する場合、実務対応報告42号の適用
は、会計基準等の改正に伴う会計方針の変更に該当し
ます。しかしながら、実務対応報告42号は連結納税
制度を適用する場合の会計上の取扱いを踏襲しており、
会計方針の変更によって重要な影響は生じないと考え
られるため、その影響はないものとみなすこととさ
れ、会計方針の変更に関する注記は要しません（実務
対応報告42号32項、67項）。

2. 「時価の算定に関する会計基準の適用指針」の改正 による開示への影響

22年4月1日以後に開始する連結会計年度及び事業
年度の期首より、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」（以下、改正時

価算定適用指針)が原則適用となりました。改正時価算定適用指針の適用により、投資信託の取扱いに関連する注記や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関連する注記が求められることになります。なお、改正時価算定適用指針の会計処理等については、次の本誌各号で解説していますので併せてご参照ください。

- ▶本誌23年4月号「2023年3月期 決算上の留意事項」
- ▶本誌21年10月号「改正『時価の算定に関する会計基準の適用指針(投資信託等に関する取扱い)』の解説」

(1) 投資信託の取扱いに関連する注記

① 投資信託財産が金融商品である投資信託

投資信託財産が金融商品である投資信託については、市場における取引価格が存在せず、かつ、解約又は買戻請求(以下、合わせて解約等)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ない場合、基準価額を時価とする(ただし、企業会計基準第30号「時価の算定に関する会計基準」(以下、時価算定会計基準)における時価の定義を満たす、他の算定方法により算定された価格の利用を妨げるものではない)とされています(改正時価算定適用指針24-2項)。一方で、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は、一定の要件を満たすことを条件として、基準価額を時価とみなすことができる取扱い(以下、24-3項取扱い)が定められています(改正時価算定適用指針24-3項)。投資信託財産が金融商品である投資信託のうち、市場における取引価格が存在しないものについて、基準価額を時価とするケースと基準価額を時価とみなすことができる取扱い(24-3項取扱い)を適用するケースとでは、基準価額が計上額になる点は同じですが、注記すべき内容が異なりますので留意が必要です。

投資信託財産が金融商品である投資信託に関して、24-3項取扱いを適用せずに算定した時価については、時価算定会計基準に従った取扱いと整理されるため、「金融商品の時価のレベルごとの内訳等に関する事項」の注記が必要となります(改正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)5-2項)。

一方、24-3項取扱いを適用した投資信託については、「金融商品の時価等に関する事項」(時価開示適用指針4項)を他の金融商品と合わせて注記したうえで、

当該投資信託の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します。そして、24-3項取扱いを適用した投資信託は時価算定会計基準の本則に従って基準価額に対して調整を行って利用したであろうインプットのレベルは把握されないこととなり、基準価額のインプットのレベルのみによって時価のレベルを決定することは適切ではないことから、「金融商品の時価のレベルごとの内訳等に関する事項」は注記しません。ただし、時価をもって貸借対照表価額とする他の金融資産及び金融負債に関するレベルごとの時価の合計額に関する注記に併せて、<表1>の内容を注記します。なお、当該注記を連結財務諸表において注記している場合には、個別財務諸表において記載することを要しません(改正時価算定適用指針24-7項、49-8項)。

▶表1 24-3項取扱いによる注記事項

A	24-3項取扱いを適用しており、「金融商品の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
B	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
C	Bの期首残高から期末残高への調整表*
D	B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*

* Bの合計額が重要性に乏しい場合を除く。

② 投資信託財産が不動産である投資信託

投資信託財産が不動産である投資信託についても、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ない場合、基準価額を時価とする(ただし、時価算定会計基準における時価の定義を満たす、他の算定方法により算定された価格の利用を妨げるものではない)とされています(改正時価算定適用指針24-8項)。一方で、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は、基準価額を時価とみなすことができる取扱い(以下、24-9項取扱い)が定められています(改正時価算定適用指針24-9項)。投資信託財産が不動産である投資信託についても、その市場における取引価格が存在しないものについて、基準価額を時価とするケースと基準価額を時価とみなすことができる取扱い(24-9項取扱い)を適用するケースとがあり、それぞれ注記すべき内容が異なります。また、投資信託財産が金融商品である投資信託の場合と異なり、基準価額を時価とみなすこ



とができる取扱いを適用する上で一定の要件を満たすことが求められていないことにも留意が必要です。

投資信託財産が不動産である投資信託に関して、24-9項取扱いを適用せずに算定した時価については、時価算定会計基準に従った取扱いと整理されるため、「金融商品の時価のレベルごとの内訳等に関する事項」の注記が必要となります（時価開示適用指針5-2項）。

一方、24-9項取扱いを適用した投資信託については、「金融商品の時価等に関する事項」（時価開示適用指針4項）を他の金融商品と合わせて注記したうえで、当該投資信託の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、24-9項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します。そして、「金融商品の時価のレベルごとの内訳等に関する事項」は注記せず、時価をもって貸借対照表価額とする他の金融資産及び金融負債に関するレベルごとの時価の合計額に関する注記に併せて、＜表2＞の内容を注記します。なお、投資信託財産である不動産については、時価の算定が時価算定会計基準の対象に含まれないことから、投資信託財産が金融商品である投資信託と同様に解約等に関する制限の内容の注記を求めたとしても、会計基準との差異を理解するための有用な情報にはならないと考えられるため、解約等に関する制限の内容の注記は求められません。また、当該注記を連結財務諸表において注記している場合には、個別財務諸表において記載することを要しません（改正時価算定適用指針24-12項、49-14項）。

▶表2 24-9項取扱いによる注記事項

A	24-9項取扱いを適用しており、「金融商品の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
B	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
C	Bの期首残高から期末残高への調整表*

* B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に関連する注記

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（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」132項、308項）については、貸借対照表の科目ごとの時価等の注記（時価開示適用指針4項(1)）を要しない取扱い（以下、24-16項取扱い）が定められています。24-16項取扱いを適用する場合、他の金融商品における貸借対照表の科目ごとの時価等の注記に併せて、＜表3＞の事項を注記します。

なお、連結財務諸表において注記している場合には、個別財務諸表において記載することを要しません（改正時価算定適用指針24-16項）。

▶表3 24-16項取扱いによる注記事項

A	24-16項取扱いを適用しており、貸借対照表の科目ごとの時価等の注記を行っていない旨
B	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

(3) 適用初年度における注記など

改正時価算定適用指針の適用初年度においては、当該改正時価算定適用指針が定める新たな会計方針を将来にわたって適用し、その変更の内容について注記します。

なお、経過措置を適用して、「金融商品の時価のレベルごとの内訳等に関する事項」の注記をしていなかった投資信託については、改正時価算定適用指針の適用初年度において、「金融商品の時価のレベルごとの内訳等に関する事項」における当該投資信託に係る比較情報の注記を要しません。

また、改正時価算定適用指針を年度末から適用する場合には、その適用初年度において、「金融商品の時価のレベルごとの内訳等に関する事項」の注記をしていなかった投資信託で、24-3項取扱い及び24-9項取扱いを適用しないものに関する時価が「レベル3の時価に分類される金融資産及び金融負債の期首残高から期末残高への調整表」の注記を省略することができます。この場合、適用初年度の翌年度においては、当該投資信託に係る「レベル3の時価に分類される金融資産及び金融負債の期首残高から期末残高への調整表」の比較情報は要しません（改正時価算定適用指針27-2項から27-4項）。

III 開示府令の改正等

23年1月31日に、「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原則適用）。

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「改正企業内容等の開示に関する内閣府令の解説」にて解説していますので、ご参照ください。

IV 記述情報の開示

金融庁では、毎年、投資家と企業との建設的な対話に資する充実した企業情報の開示を促すため、「記述情報の開示の好事例集」を公表しています。23年1月に公表された「記述情報の開示の好事例集2022」では、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」に関して制度整備を行うべきとの提言を踏まえ、どのような開示が投資判断にとって有用と考えられるかを含め、投資家・アナリスト及び企業により開催された勉強会にて議論された開示例が紹介されています。

▶ 金融庁「記述情報の開示の好事例集2022」の更新
(www.fsa.go.jp/news/r4/singi/20230324/20230324.html)

V 金融庁による有報レビューを踏まえた留意事項

1. 23年度有報レビューにおける審査項目等

有価証券報告書の記載内容の適正性を確保する目的の下、毎年、金融庁と財務局等との連携により有報レビューが行われています。

▶ 本金融庁「有価証券報告書の作成・提出に際しての留意すべき事項及び有価証券報告書レビューの実施について（令和5年度）」(www.fsa.go.jp/news/r4/sonota/20230324-3/20230324-3.html)

23年度の有報レビューの概要は<表4>のとおりです。

2. 過去の有報レビューにおける指摘事項

過去の有報レビューの重点テーマ項目は<表5>のとおりです。

22年度の有報レビュー結果を踏まえた留意事項及び改善の方向性として記載された内容のうち主なものは以下のとおりです。なお、留意事項及び改善の方向性

▶表4 23年度有報レビューの概要

項目	対象会社	審査内容	23年度の対象項目
(1) 法令改正関係審査	全ての有報提出会社	毎年の法令改正事項	▶ 令和5年1月に施行された企業内容等の開示に関する内閣府令等の一部を改正する内閣府令
(2) 重点テーマ審査	審査対象会社	特定の重点テーマに着目して審査対象会社を抽出し、個別の質問を送付	▶ サステナビリティに関する企業の取組みの開示
(3) 情報等活用審査	審査対象会社	適時開示や報道、一般投資家等から提供された情報等を勘案して実施する審査	

▶表5 過去（直近3年間）の有報レビューにおける重点テーマ審査項目

対象年度	重点テーマ
20年度	① セグメント情報（中止）* ② IFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」
21年度	① 新型コロナウイルス感染症に関する開示 ② IFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」
22年度	収益認識に関する会計基準

* 20年度の有報レビューでは、上記に加え、新型コロナウイルス感染症の影響に関する開示について、全ての有報提出会社を対象として審査が行われた。また、セグメント情報に関しては、新型コロナウイルス感染症の影響を踏まえ、中止とされた。

と併せて、収益認識に関する会計基準の主な好開示例も記載されています。

(1) 「時価の算定に関する会計基準等」の公表を踏まえた財務諸表等規則等の改正について

- ▶ 「時価で連結貸借対照表に計上している金融商品」と「時価で連結貸借対照表に計上している金融商品以外の金融商品」のいずれの区分で開示すべきかを金融商品の内容や会計処理方法を踏まえて判断しているか
- ▶ デリバティブ取引について、外貨建金銭債権債務等に係る為替予約等の振当処理及び金利スワップの特例処理を適用している場合を除き、「時価で連結貸借対照表に計上している金融商品」の区分に記載しているか

(2) 収益認識に関する会計基準について

一般的な事項として、収益認識に関する注記の開示目的（顧客との契約から生じる収益及びキャッシュ・フローの性質、金額、時期及び不確実性を財務諸表利用者が理解できるようにするための十分な情報を企業が開示すること）に照らして、重要性があると考えられる注記事項については詳細に記載することが求められるため、開示の重要性について適切に判断する必要



があります。また、重要な会計方針に関する注記や有価証券報告書の他の記載項目との関係性を財務諸表利用者が容易に理解できるように、一貫性のある明瞭な開示を行うことが必要となります。

個別的な事項は以下のとおりです。

- ① 主要な事業における主な履行義務の内容及び履行義務の充足時点を具体的に記載しているか。
- ② 履行義務の内容等と収益の分解情報やセグメント情報等との関係性を明瞭に記載しているか。
主な履行義務の内容及び履行義務の充足時点に関して、企業固有の取引内容及び契約条件に基づいた具体的な記載になっているかや、収益の分解情報やセグメント情報等との関係性もしくは収益の分解情報の区分等における主な履行義務の内容を説明しているかに留意が必要です。
- ③ 重要性等に関する代替的な取扱い（出荷基準等）を適用した場合にその旨を記載しているか。
履行義務の充足時点と収益認識の通常の時点とが異なる場合にはその内容を適切に開示しているかに留意が必要です。
- ④ 一時点で充足される履行義務について、財又はサービスの支配を顧客が獲得した時点を評価する際の重要な判断を記載しているか。
顧客に商品の支配が移転した時点のみならず、何故その時点が適切と判断したかについての判断内容を開示しているかに留意が必要です。
- ⑤ 一定の期間にわたり充足する履行義務について、収益を認識するために使用した方法及び当該方法が財又はサービスの移転の忠実な描写となる根拠を記載しているか。
収益を認識するために使用した方法（インプット法又はアウトプット法など進捗度の具体的な測定方法）やなぜその方法が適切と判断したのかについて記載しているかに留意が必要です。
- ⑥ 不動産賃貸収入などのリース収益を顧客との契約から生じる収益とは区分して開示しているか。
「リース取引に関する会計基準」に基づく不動産賃貸収入や「金融商品に関する会計基準」に基づく金融収益等については、顧客との契約から生じる収益とは区分して「その他の収益」等の名称で開示しているか留意が必要です。
- ⑦ 収益の分解を行わない場合に、単一セグメントであることや履行義務の充足時点が全て一時点であることのみを理由としていないか。
例えば、単一セグメントであっても、経営者による財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの状況の分析における主要な製品別の分析の開示と同じ区分で分解することなどを検討しているか、また、分解するべきものがなかったとしても、適切な検討を行ったことがわかる内容の開示をしているか留意が必要です。

- ⑧ 契約資産及び契約負債の内容を説明しているか。また、履行義務の充足の時期と通常の支払時期が契約資産及び契約負債の残高に与える影響を記載しているか。
履行義務の充足の時期と通常の支払時期が契約資産及び契約負債の残高に与える影響を説明する上で、その前提として契約資産及び契約負債の内容の説明が必要であることに留意が必要です。
- ⑨ 実務上の便法を適用し、残存履行義務に配分した取引価格の総額等の開示を省略した場合にその旨を記載しているか。
一定の条件を満たす場合には残存履行義務に配分した取引価格の総額等の開示を省略できるが、その場合には、その旨（どの条件に該当するか、及び当該注記に含めていない履行義務の内容）の開示が必要であることに留意が必要です。

(3) 重点テーマ以外の主な項目

- ▶ コーポレートガバナンスの状況等における株式の保有状況において、提出会社に関する記載や連結子会社のうち最大保有会社の次に大きい会社に関する記載を必要に応じて行っているか。
- ▶ 複数の退職給付制度を採用している場合において相殺すべきでない年金資産（退職給付に係る資産）と退職給付債務（退職給付に係る負債）とを相殺していないか。
- ▶ 退職給付に係る調整額（その他の包括利益）について、連結包括利益計算書に関する注記と退職給付関係の注記とで整合している記載を行っているか。
- ▶ セグメント情報等に関する注記において、連結損益計算書の売上高の10%以上となる特定の国の売上高や連結貸借対照表の有形固定資産の残高の10%以上となる特定の国の有形固定資産の残高を開示しているか。また、単一の外部顧客への売上高が連結損益計算書の売上高の10%以上である場合において、当該顧客の氏名等の情報を適切に開示し、匿名などで開示していないか。

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

プロセスマイニングによる会計監査の高度化—活用例と展望

アシュアランスイノベーション本部 CoE推進部 公認会計士 原 誠 公認会計士 中村 紘希 公認会計士 行本 賢太



▶ Makoto Hara

主に製造業の会計監査に従事。2015年から残高確認の電子化プロジェクト、18年からプロセスマイニングの会計監査での活用プロジェクトに従事し、Digital Auditの推進に取り組んでいる。



▶ Hiroki Nakamura

主に製造業・卸売業の会計監査に従事。2020年からプロセスマイニングやAIを活用したContinuous Auditing（継続監査）の監査利用プロジェクトに従事し、Digital Auditの推進に取り組んでいる。



▶ Kenta Yukimoto

主に製造業の会計監査に従事。2020年からプロセスマイニングやAIを活用したContinuous Auditing（継続監査）の監査利用プロジェクトに従事し、Digital Auditの推進に取り組んでいる。

I はじめに

EYでは監査法人と被監査会社のファイナンス部門が共創しながらデジタルトランスフォーメーション（DX）を進めることで、双方にとって新たな価値が生まれると考えています。本誌 2023年新年号より連載として、監査の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）につながるかを伝えしています。

本稿では、本誌19年2月号でお伝えしたプロセスマイニングについて、会計監査での活用例と展望を紹介しします。

II 会計監査におけるプロセスマイニングの活用例

当法人では、これまでに7社の会計監査において、購買プロセスへのプロセスマイニングのパイロット適用を実施しています。購買プロセスは、物品の横領や架空仕入による資金の着服といった、典型的な不正事例が多く発生している領域です。会計監査におけるプロセスマイニングの利用方法を分類すると<表1>の通りです。本稿では、このうち、プロセスの理解、内部統制の評価における取引時間の分析および職務分掌の分析の例を紹介しします。

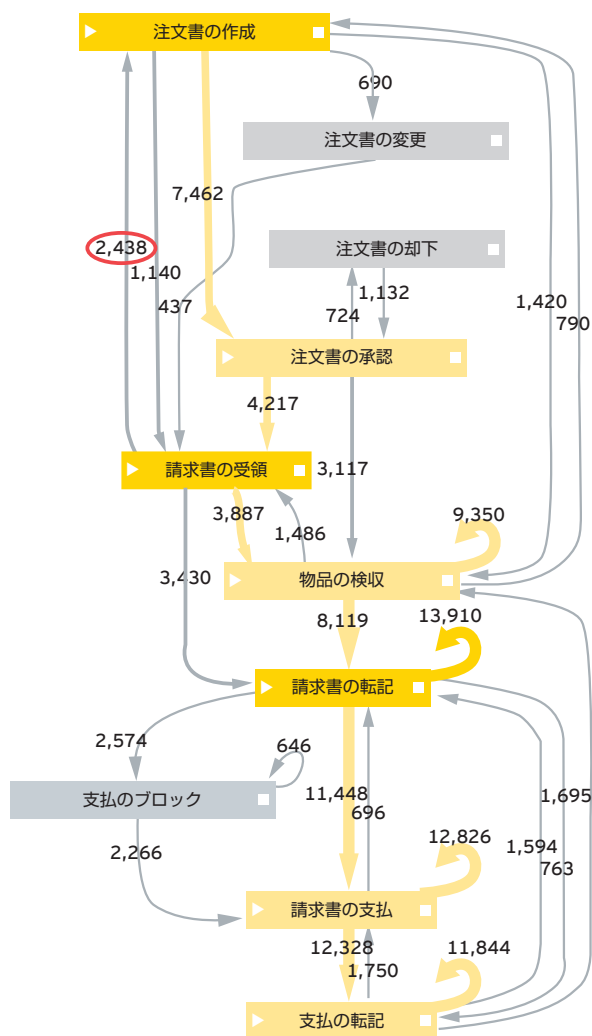
▶表1 プロセスマイニングの利用方法

利用目的	分析内容
プロセスの理解	プロセスの全体像を理解します。イベントデータに基づき取引パターンを分類し、例外処理を含む実際の取引フローを表すフローチャートに基づいた分析を行います。
仕訳の理解	プロセスのどの時点でどのような仕訳起票が行われているかについて分析を行います。通常の業務フローでは想定されない仕訳が起票されていないかを確認します。
内部統制の評価	取引時間の分析 取引に要している時間に着目した分析を行います。主に、債務計上漏れのリスクが高い案件を抽出して検証を行います。また、想定とは異なる取引時間を要している取引を抽出し、追加的な監査手続を実施します。
	職務分掌の分析 イベントデータに登録されている人員に着目した分析を行います。プロセスへの関与者の職務分掌が図られていない取引を抽出し、検証を行います。
	スリーウェイマッチングの分析 発注、検収、請求データを照合し、単価・数量が一致していない取引を抽出し、検証を行います。
取引先の分析	プロセスの全体像を理解するため、取引先ごとに詳細分析を実施します。例えば、銀行口座や支払条件の変更が行われた取引先を抽出し、追加的な検証を行います。

1. プロセスの理解

プロセスマイニングでは、システム上のイベントデータから<図1>のような業務プロセスのフローチャートを作成します。標準的な購買プロセスは、注文書の作成、注文書の承認、納入された物品の検収、請求書の受領、支払いという流れになっています。取引によっては、注文書の承認が不要な場合があります。また、注文書の却下や変更といった、派生的なイベントが発生する場合があります。フローチャートの数字は、取引の件数や金額を表し、フローの各パターンが、財務諸表にどの程度の影響を与えるかを理解し、監査アプローチを設計することに役立ちます。

▶ 図1 監査ツールEY Helix Process Miningによるフローチャートの例



図中の数字は、当該フローを経由した取引の件数を表しています。請求書の受領の後に注文書の作成が続く場合が2,438件あることが分かります。

<図1>のような、請求書の受領の後に注文書が作成されるパターンとなる取引として、例えば、グループ会

社間取引や人材派遣などの取引で、月末に実績精算を行う契約となっており、サービス提供を受けた後にシステム上で正式発注処理をする業務設計になっている場合が考えられます。このような場合は問題がない一方、システム外で発注し、事後的にシステムで処理を行う、統制の逸脱を示唆する取引や、取引先特有のサブシステムを用いて発注する取引等の、業務プロセスの追加の理解を要する取引である可能性もあります。監査上、このようなフローチャートの分析を踏まえて、実際の業務内容の理解を行います。

また、プロセスの理解の一環として、工場等の管理単位ごとのフローチャートの比較を行います。比較により、業務フローや内部統制の状況が同一であることを確認できれば、管理単位を超えて監査上の母集団を設定することが可能となります。次ページ<図2>の例では、2つの工場を持つ被監査会社について、工場ごとのフローチャートを比較し、プロセスが同一であることを確認しています。

2. 内部統制の評価 - 取引時間の分析

買掛金の網羅性を検証する際、発注済未検収品（発注されたが物品の納入・検収まで至っていない取引）の分析を行います。従来型の監査手続では、取引先別の全般的な質問や分析、個別取引の検証が主な手法でしたが、プロセスマイニングでは、フローチャートやシステムに蓄積された過年度の取引実績データを活用することで、当該取引先との取引状況の変化を詳細に分析し、債務の計上漏れのリスクを評価することができます。

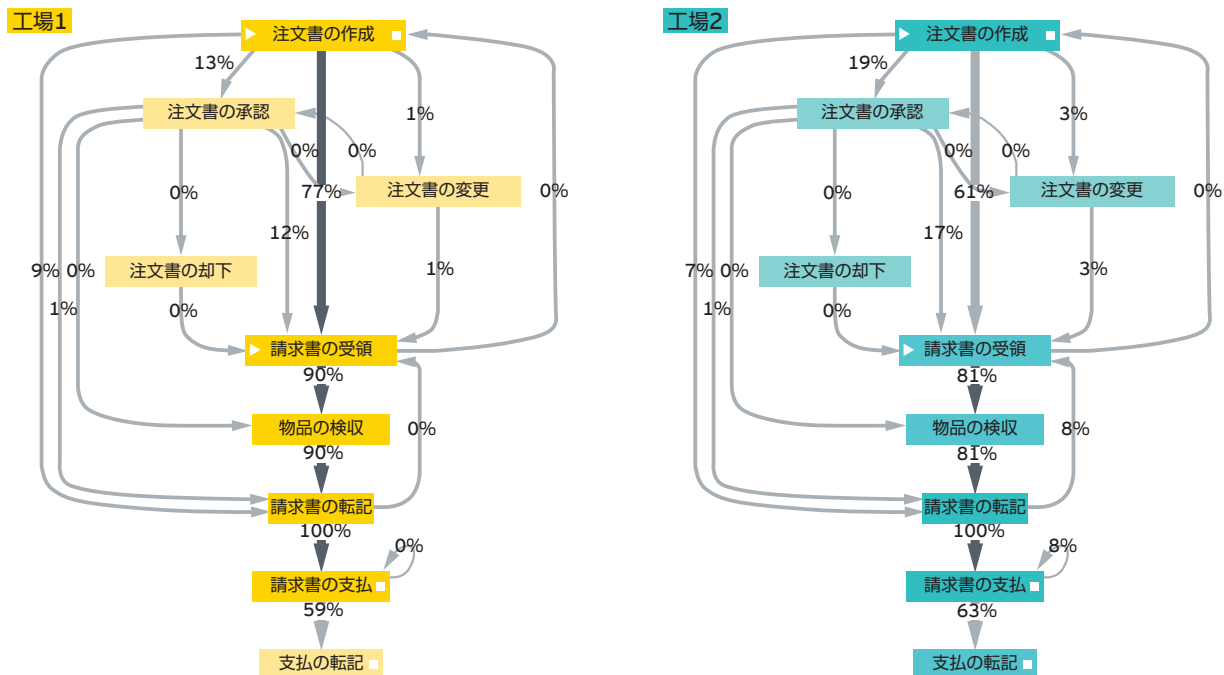
ある被監査会社では、発注から検収までの平均日数は91日でした。発注済未検収品データを取引先別かつ発注月別に集計し、平均日数と比較して長期間未検収となっている取引がある取引先として、A社が識別されました（次ページ<表2>参照）。

取引先Aとの主な取引は、被監査会社からの外注加工の委託取引です。発注品目別に、期末日時点の発注済未検収品の発注後経過時間と、過去の同品目の検収リードタイム（発注から検収までに要した時間）を比較し、検収リードタイムが長期化している品目を確認しました。また、取引先Aとの取引フローを分析しました（11ページ<図3>参照）。その結果、フローチャートに変化や異常な点は見られず、昨今の半導体不足や資源価格高騰の影響を受け、被監査会社側での支給品の確保や前工程作業が遅延し、取引先への支給品準備に時間を要していることで、発注から検収までの期間が長期化していることが分かりました。また、債務の計上漏れはなく、支給品の準備の遅延が損失計上につ

デジタル&イノベーション

▶ 図2 工場ごとのフローチャートの比較

工場	▼ 発注額	割合
工場1	41,329	84.22%
工場2	7,638	15.57%
-	103	0.21%
合計	49,071	100%



取引の約84%が工場1、約16%が工場2で発注されていることが分かります。フローの構成割合が若干異なるものの、どちらの工場もフローチャートの形が同じことが分かります。

▶ 表2 A社への発注済未検収品の発注月別発注残高

発注月	2022年			2021年								
	3月	2月	1月	12月	11月	10月	9月	8月	7月	6月	5月	4月
未検収残高	109	155	208	8	11	9	2	0	202	1	2	1

A社に対する21年7月の発注品が、22年3月末時点で多額に未検収であることが分かります。

ながる状況ではないことも確認できました。

3. 内部統制の評価 - 職務分掌の分析

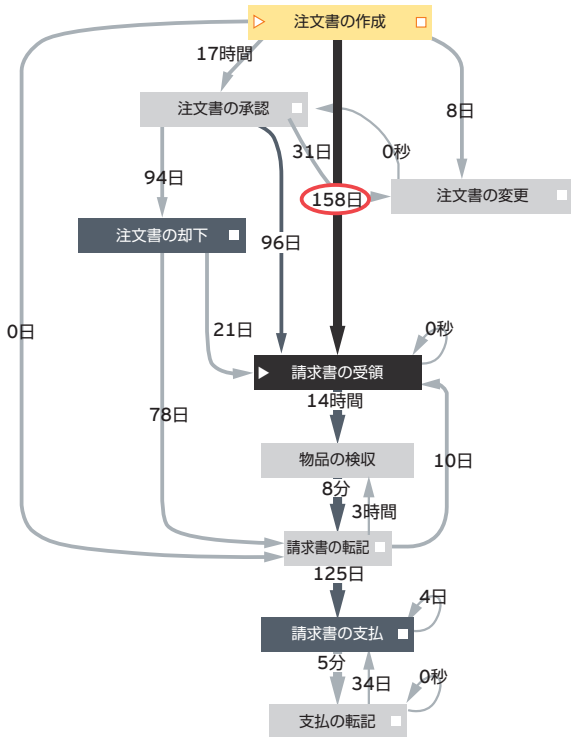
購買プロセスで一般的に求められる職務分掌の例として、発注と検収の分離があります。同一の担当者が発注し、自ら検収できる場合、物品の横領や架空仕入による金銭の着服が可能となります。プロセスマイニングでは、注文書の承認と物品の検収の実施者のデータを用いて、職務分掌が適切に行われているかを確認することができます。想定される職務分掌が行われていない取引があった場合、当該取引の検証に加え、当該取引を行った従業員が関わった他の取引の分析や、当

該従業員と他の従業員の関係を分析し、異常な取引がないか検証を行います。

<図4>の例では、従業員3人が自ら注文書を承認し物品を検収したことが、ループした矢印で表されています。また、18件の内2件については、他の従業員が取引に関与していることが分かります。取引の詳細を確認した結果、いずれも取引内容の修正等の特殊な状況における処理であり、別途の統制が組み込まれていることから、内部統制に問題のないことが確認できました。



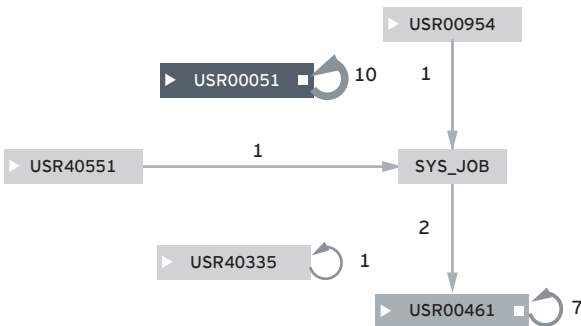
▶ 図3 取引先Aとの取引フロー



発注から検収までの期間が平均158日と長期であることが分かります。

▶ 図4 注文書の承認と物品の検収が同一ユーザーにより行われた取引

ユーザー ID	件数	割合
USR00051	10	55.56%
USR00461	7	38.89%
USR40335	1	5.56%
合計	18	100%



注文書を承認した従業員が自ら物品の検収を行った取引が18件あり、一部の取引には他の従業員が関係していることが分かります。

Ⅲ 統制の運用テストにおける応用の可能性

ここまで紹介した例は、いずれもプロセスマイニングを活用したリスク評価の事例でした。プロセスマイニングの会計監査での活用範囲は、リスク評価が中心

であり、リスク対応には、統制の運用テストや、勘定残高や仕訳に関する実証手続が別途必要です。

今後、プロセスマイニングの応用が期待される分野として、統制の運用テストがあります。統制の運用テストは、統制の実施者への質問や、サンプルとして選定した取引についての統制の実施を裏付ける証拠の閲覧等により行われます。このような統制の運用テストに、EYではデータ分析を用いることを検討しています。プロセスマイニングで扱うイベントデータは詳細かつ大量であり、従来型の監査手続では捉えきれなかった統制の運用状況に関する情報を、イベントデータの分析から得られる可能性があります。このような新しい監査アプローチには、分析方法の開発のみならず、監査基準の要求事項との関係の整理等のさまざまな課題があり、実用化に向けて一層の検討が必要です。プロセスマイニングを応用した統制の運用テストが実現できれば、より効果的かつ効率的な統制の運用テストにつながり、また、監査上よりリスクの高い分野に注力することが可能となり、監査品質の向上につながります。

Ⅳ おわりに

このように、プロセスマイニングを活用することで、より高度なリスク評価が可能となり、リスク評価を踏まえてより効果的かつ効率的なリスク対応が可能となります。また、従来の監査手続と比較し、より詳細に業務プロセスを理解できることから、被監査会社に対しより有用な気付事項を提供できるようになります。

EYでは、本稿で紹介した購買プロセスに加えて、販売プロセスや他の業務プロセスにプロセスマイニングを適用できるよう、監査ツールおよび監査メソドロジーの開発を進めています。また、プロセスマイニングを応用した統制の運用テストについても、実務への導入に向けた検討を行っています。プロセスマイニングの活用を通じた会計監査の高度化を、引き続き推進していきます。

お問い合わせ先

EY 新日本有限責任監査法人
 アシユアランスイノベーション本部 CoE推進部
 E-mail : makoto.hara2@jp.ey.com
 E-mail : hiroki.nakamura@jp.ey.com
 E-mail : kenta.yukimoto@jp.ey.com

財務報告に係る内部統制の現状と これからについて



EYストラテジー・アンド・コンサルティング(株)
Enterprise Risk (Internal Audit) 公認会計士 野田博史

▶ Hiroshi Noda

2005年当法人に入社。監査業務に従事。14年経済産業省に出向。産業の再生に関する政策の企画立案、「新産業構造ビジョン」の策定に従事。17年現EYストラテジー・アンド・コンサルティング(株)に転籍。J-SOXアドバイザーをメインに従事。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

2008年4月に「財務報告に係る内部統制の経営者による評価及び公認会計士等による監査」（以下、財務報告に係る内部統制報告制度）が導入されてから、およそ15年の年月が経過しています。

本稿では、あらためて財務報告に係る内部統制報告制度の導入経緯を確認すると共に、財務報告に係る内部統制報告制度の現状や今後の方向性について説明します。

II 財務報告に係る内部統制制度の 必要性の高まり

1. 米国における動き

2000年代の初頭の米国において、巨額粉飾・不正会計事件が立て続けに発生し、米国の株式市場全体に対する信頼を大きく低下させることになりました。例えば、大手エネルギー企業であるA社について巨額の粉飾が発覚し、2001年12月に経営破綻することとなりました。また、大手電気通信事業者であるB社においても、財務状況を実態より良く見せるための粉飾会計が行われていたことが発覚し、2002年7月には経営破綻（当時の米国史上最大の経営破綻）することとなりました。

これらの会計不正に伴う事件を契機に、米国では財務報告の信頼性の確保の重要性が叫ばれることとなり、

サーベンス・オクスリー法（上場企業会計改革および投資家保護法）が制定されました。

2. 日本における動き

わが国では、2004年に大手鉄道会社であるC社において、有価証券報告書において主要株主の記載を偽装する虚偽記載を行っていたことが発覚し、また、2005年には化粧品・日用雑貨を取り扱うD社において長年にわたる粉飾決算が発覚するなど大きな問題となりました。

このような状況を受けて、わが国でも財務報告の信頼性の確保の必要性が高まり、米国のサーベンス・オクスリー法等を参考に、2006年6月に成立した「金融商品取引法」により、財務報告に係る内部統制の経営者による評価及び公認会計士等による監査が義務付けられ、2008年4月1日以後開始する事業年度から導入されることとなりました。

III 財務報告に係る内部統制報告制度の現状

1. これまでの制度の見直しについて

財務報告に係る内部統制報告制度の導入後、実際に制度に沿った実務を経験した上場企業等から、制度のさらなる簡素化・明確化に関する要望や意見が金融庁等に寄せられました。特に、中堅・中小上場企業においては、限られた経営資源の中で財務報告に係る内部統制報告制度への対応を行っていることから、内部統

制の評価手続に関する基準等について、中堅・中小上場企業の実態に即した簡素化・明確化等を求める要望や意見が寄せられることとなりました。このような経緯から、2011年、企業会計審議会は内部統制の基準・実施基準のさらなる簡素化・明確化等の検討を行い、内部統制報告制度の運用の見直しを図ることになりました。当該見直しの内容は①企業の創意工夫を活かした監査人の対応の確保②内部統制の効率的な運用手法を確立するための見直し③「重要な欠陥」の用語の見直し④効率的な内部統制報告実務に向けての事例の作成となっています（<表1>参照）。

また、新規上場に伴う負担の軽減という観点から、2014年には「金融商品取引法等の一部を改正する法律」（平成26年法律第44号）が成立し、新規上場企業について上場後3年間は、財務報告に係る内部統制監査の義務を免除されることとなりました。

このように、財務報告に係る内部統制報告制度は導入後も適時にレビューを行い、その結果を踏まえて、必要に応じ見直しや明確化を行ってきていますが、これまでの見直しは内部統制報告制度のさらなる簡素化・明確化に軸を置いたものであったと考えられます（<表1>参照）。

2. さらなる制度の見直しや実務運用上の課題

財務報告に係る内部統制報告制度の導入後およそ

▶表1 これまでの制度の見直しの内容

	見直しの内容
2011年	企業の創意工夫を活かした監査人の対応の確保 ▶ 経営者が創意工夫した内部統制の評価の方法等について、監査人が理解・尊重した上での内部統制監査の実施 ▶ 中堅・中小上場企業に対する監査人の「指導的機能」の適切な発揮 ▶ 内部統制監査と財務諸表監査の一層の一体的実施を通じた効率化
	内部統制の効率的な運用手法を確立するための見直し ▶ 企業において可能となる評価手続等の簡素化・明確化 ▶ 「重要な欠陥」の判断基準等の明確化 ▶ 中堅・中小上場企業に対する評価手続等の簡素化・明確化
	「重要な欠陥」の用語の見直し ▶ 企業自体に「欠陥」があるとの誤解を招くおそれがあるとの指摘を受け「重要な欠陥」を「開示すべき重要な不備」に見直し
	効率的な内部統制報告実務に向けての事例の作成 ▶ 中堅・中小企業向けを中心とした事例集の作成
2014年	「内部統制報告書」について、上場後3年間は監査の免除を選択可能とした（社会・経済的影響力の大きな新規上場企業（資本金100億円以上又は負債総額1,000億円以上）については免除の対象外）

出典：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）」に基づき筆者作成

15年が経過し、財務報告の信頼性の向上に一定の効果があったと考えられるものの、一方で、その実効性に懸念が生じているとの声もあり、さらなる制度の見直しが進められています。前述の通り、これまでの見直しは内部統制報告制度のさらなる簡素化・明確化に軸を置いたものでしたが、今回の見直しは内部統制の実効性向上に軸を置いたものと考えられます（最新の見直しの状況については「V 今後の財務報告に係る内部統制制度の方向性」にて説明します）。

また、各企業においても、評価範囲や評価対象プロセスが固定化してしまっている、制度導入当初の経緯が担当者の退職や異動などにより不明確となっている、事業環境の変化やデジタルトランスフォーメーションの影響を適切に反映しきれていないといった実務面での課題を感じているとの声もあります。そのため、制度の見直しに先行して、自社の財務報告に係る内部統制の在り方を見直す企業も出てきています。

IV 経営者評価と内部統制監査の違い

1. 経営者の役割と外部監査人の役割

内部統制監査は、原則として、同一の監査人により、財務諸表監査と一体となって行われることとなっており、いずれの監査においても二重責任の原則に沿って実施されることとなります。

二重責任の原則とは、財務諸表に関連する役割や責任について、経営者と外部監査人との間でどのように分担するのかを定めた責任分担の原則となります。すなわち財務諸表監査において、財務諸表の作成責任は経営者にあり、外部監査人は経営者の作成した財務諸表に対する意見を表明する責任を負うこととなります。

この二重責任の原則は財務諸表監査に限らず内部統制監査についても同様に求められ、内部統制報告書の作成責任は経営者にあり、外部監査人は経営者の作成した内部統制報告書に対する意見を表明する責任を負うこととなります。

もし、内部統制監査について二重責任の原則がない場合には、内部統制報告書に対する経営者との責任分担について、ステークホルダーが適切に理解できないこととなります。その結果、経営者が内部統制報告書の作成責任を果たさないという問題が生じる恐れがあります。また、経営者と外部監査人との責任分担が不明瞭となった結果、外部監査人が内部統制報告書を作成した上で自ら監査（自己監査）をしているのではないかの疑念をステークホルダーが抱くこととなり、内部統制監査制度そのものに対する信頼が著しく低下

する恐れがあります。

つまり、内部統制監査の実効性を担保するためには、二重責任の原則は必須の大前提と言えます。そのため、外部監査人の内部統制監査は、あくまで経営者の作成した内部統制報告書を監査するものであり、内部統制の構築や運用・監視を実施するような業務を行ってはならないとされています。

2. 経営者評価における外部専門家の活用

経営者は、内部統制を整備及び運用する役割を有しており、特に財務報告の信頼性を確保するために、一般に公正妥当と認められる内部統制の評価の基準に準拠して、その有効性を評価し、その結果を外部に報告することが求められています。この有効性の評価に当たっては、専門的な知識や経験に基づく判断が必要となる場面が多いことから、企業においては外部専門家によるサポートを検討することもあります。

外部専門家の提供する財務報告に係る内部統制関連業務の代表的な例としては、次のような業務が挙げられます。

- ① プロジェクトの構成員になり、プロジェクトの運営管理支援を行うこと。
- ② 全社的な内部統制及び業務プロセスに係る内部統制の有効性の評価の支援を行うこと。
- ③ 内部統制の評価範囲に係る意思決定の支援を行うこと。
- ④ 内部統制に関する報告書作成の支援を行うこと。
- ⑤ 内部統制に関する報告書の作成において、発見された内部統制の不備に関して、重要な欠陥かどうかの意思決定の支援を行うこと。
- ⑥ 内部統制の運用状況を確認するためのテストを支援すること。

これらの業務については、二重責任の原則や独立性の観点から外部監査人は行うことができないため、外部専門家の提供する業務となりますが、これらはあくまで各企業が必要と認めた場合にのみ実施するものであり、各企業が自社で対応できる場合には発生しない業務となります。

V 今後の財務報告に係る内部統制制度の方向性

現状の財務報告に係る内部統制報告制度において、次のような事例が一定程度見受けられており、経営者が内部統制の評価範囲の検討に当たって財務報告の信頼性に及ぼす影響の重要性を適切に考慮していないの

ではないか等、制度の実効性に関する懸念が指摘されています。

【事例1】 経営者による内部統制の評価範囲の外で開示すべき重要な不備が明らかになる。

【事例2】 内部統制の有効性の評価が訂正される際に十分な理由の開示がない。

また、国際的な内部統制の枠組みにおいて、経済社会の構造変化やリスクの複雑化に伴う内部統制上の課題に対処するための見直しが行われているものの、わが国の内部統制報告制度ではこれらの点に関する見直しが行われてこなかったという指摘もあります。

このような内部統制報告制度を巡る状況を踏まえ、金融庁の企業会計審議会は2022年10月13日の第22回内部統制部会を開催し、財務報告に係る内部統制報告制度の見直しに向けた検討が開始されることとなりました。その後「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の実施基準の改訂案」について、2022年12月8日の企業会計審議会第24回内部統制部会で報告され、今後、改訂基準及び改訂実施基準が、2024年4月1日以後開始する事業年度から適用される予定となっています。

今回の見直しの内容は①「内部統制の基本的枠組み」②「財務報告に係る内部統制の評価及び報告」③「財務報告に係る内部統制の監査」となっています。

①の内部統制の基本的枠組みに関する改訂のうち特に重要な改訂として、サステナビリティ等の非財務情報に係る開示の進展等を踏まえ、内部統制の目的の1つである「財務報告の信頼性」を「報告の信頼性」に拡大することが挙げられます。なお、金融商品取引法上の内部統制報告制度については、これまで通り「財務報告の信頼性の確保」が目的となっています。

②の財務報告に係る内部統制の評価及び報告に関する改訂のうち特に重要な改訂として、経営者による内部統制の評価範囲の検討における留意点を明確化したことが挙げられます。これは、経営者の評価範囲外から「開示すべき重要な不備」が検出される企業が一定程度みられることから、経営者の評価範囲の決定に際して、財務報告の信頼性に及ぼす影響の重要性を適切に考慮すべきことを改めて強調するための改訂となります。また、評価対象とする重要な事業拠点や業務プロセスを選定する指標として、「売上高等の概ね2/3」や「売上、売掛金及び棚卸資産の3勘定」の例示がありますが、これらの例示を機械的に適用すべきではないことが記載されました。これは、定量的な例示に偏重して評価範囲を決定し、リスクの高い事業拠点や業務プロセスを含めることが出来ていないとの指摘に対



▶表2 今回の制度の見直しの内容

項目	改訂内容
報告の信頼性	▶ 内部統制の目的について、「財務報告の信頼性」から「報告（非財務情報を含む）の信頼性」に変更。 ▶ ただし、内部統制報告制度においては、あくまで「財務報告の信頼性」の確保が目的。
内部統制の基本的要素	▶ 「リスクの評価と対応」について、評価するリスクの対象に不正に関するリスクが含まれることを明示。 ▶ 「情報と伝達」について、情報の信頼性の確保の重要性を記載。 ▶ 「ITへの対応」について、ITの委託業務に係る統制の重要性、サイバーリスクの高まり等を踏まえた情報システムに係るセキュリティの確保の重要性を明記。
内部統制の基本的枠組み	▶ 内部統制を無視ないし無効ならしめる行為に対する、全社的または業務プロセスにおける適切な内部統制を例示。 ▶ 当該行為については、経営者以外の業務プロセスの責任者によってなされる可能性もあることを明示。
内部統制に関係を有する者の役割と責任	▶ 監査役等について、内部監査人や監査人等との連携、能動的な情報入手の重要性等を記載。 ▶ 内部監査人について、専門的能力と専門職としての正当な注意をもって職責を全うすること、取締役会及び監査役等への報告経路も確保すること等の重要性を記載。
内部統制とガバナンス及び全組織的なリスク管理	▶ 内部統制とガバナンス及び全組織的なリスク管理が、一体的に整備及び運用されることの重要性を明示。 ▶ 体制整備に考え方として3線モデル等を例示。
財務報告に係る内部統制の評価及び報告	▶ 評価対象とする重要な事業拠点や業務プロセスを選定する指標について、「売上高等の概ね2/3」や「売上、売掛金及び棚卸資産の3勘定」はあくまで例示であり、機械的に適用すべきでないことを記載。 ▶ 評価範囲に含まれない期間の長さを適切に考慮することが適切であることを明確化。 ▶ 開示すべき重要な不備が識別された場合には、当該開示すべき重要な不備が識別された時点を含む会計期間の評価範囲に含めることが適切であることを明確化。 ▶ 評価対象に追加すべき業務プロセスの検討に当たり留意すべき点の例示等を追加。 ▶ 内部統制の評価の計画段階及び状況の変化等があった場合において、必要に応じ、評価範囲に関する監査人との協議を実施することが適切であることを明確化。
	▶ ITを利用した内部統制の評価について、評価の頻度は特定の年数を機械的に適用すべきでないことを明確化。
	▶ 重要な事業拠点の選定において利用した指標の一定割合等の決定の判断事由等を含めて、内部統制報告書に記載することが適切である旨を明記。 ▶ 前年度に開示すべき重要な不備を報告した場合における当該開示すべき重要な不備に対する是正状況について、付記事項に記載すべき項目として追加。
財務報告に係る内部統制の監査	▶ 監査人は、内部統制の評価範囲の妥当性を検討するに当たって、財務諸表監査の実施過程において入手している監査証拠も必要に応じて、活用することを明確化。 ▶ 監査人は、評価範囲に関する経営者との協議を行う場合、独立監査人としての独立性の確保が求められることを明確化。 ▶ 監査人が財務諸表監査の過程で、経営者による内部統制評価の範囲外から内部統制の不備を識別した場合には、内部統制報告制度における内部統制の評価範囲及び評価に及ぼす影響を十分に考慮するとともに、必要に応じて、経営者と協議することが適切であることを明記。

出典：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（公開草案）」に基づき筆者作成

応するものです（＜表2＞参照）。

また、開示すべき重要な不備が当初の内部統制報告書ではなく、後日、内部統制報告書の訂正によって報告される事例が多いことを踏まえ、事後的に内部統制の有効性の評価が訂正される際には、訂正の理由が十分開示されることが重要であり、訂正内部統制報告書において、具体的な訂正の経緯や理由の開示を求めるために、関係法令について所要の整備を行うことが引き続き検討されています。

が叫ばれ、それを受けて財務報告に係る内部統制報告制度が導入されました。

制度導入後、その時々課題や社会構造の変化に対応するために、必要に応じ見直しが行われてきました。これまでの見直しは簡素化・明確化が中心でしたが、今回の見直しは制度導入時の原点に立ち返り、財務報告の信頼性が中心となっています。今後も、必要な見直しが行われることにより、財務報告に係る内部統制報告制度が高度化していくことが期待されます。

VI おわりに

2000年代の初頭に起きたさまざまな巨額粉飾・不正会計事件を契機に財務報告の信頼性の確保の重要性

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 : hiroshi.noda@jp.ey.com

企業結合—開示、のれん及び減損プロジェクトの進展



品質管理本部 IFRSデスク 公認会計士 物井一真

▶ Kazuma Monoi

当法人入社後、主としてメディア・エンターテインメント業や不動産業の会計監査及び内部統制監査に従事。2015年より東証一部上場の総合商社に出向し、連結決算業務や監査対応業務に携わり、18年に帰任後は、消費財・小売業の会計監査及び内部統制監査に従事。21年よりIFRSデスクに所属し、研修業務、執筆活動などに従事している。

I はじめに

企業結合—開示、のれん及び減損プロジェクトは、企業が行う企業結合について、合理的なコストで財務諸表利用者により有用な情報を提供できるかどうかを検討することを目的としており、企業結合に関する開示の改善、のれんの償却を再導入するかどうかを含むのれんの事後の会計処理、その他の論点の検討が行われる重要なプロジェクトです。

当該プロジェクトは、＜図1＞のとおり、IFRS第3号「企業結合」の適用後レビューを基に、ディスカッションペーパー（DP）による予備的見解の公表と、そのフィードバックのレビューを経て、企業結合に関する追加の開示や現行の減損モデルの維持（＝のれんの償却を再導入しない）といった重要事項の暫定決定

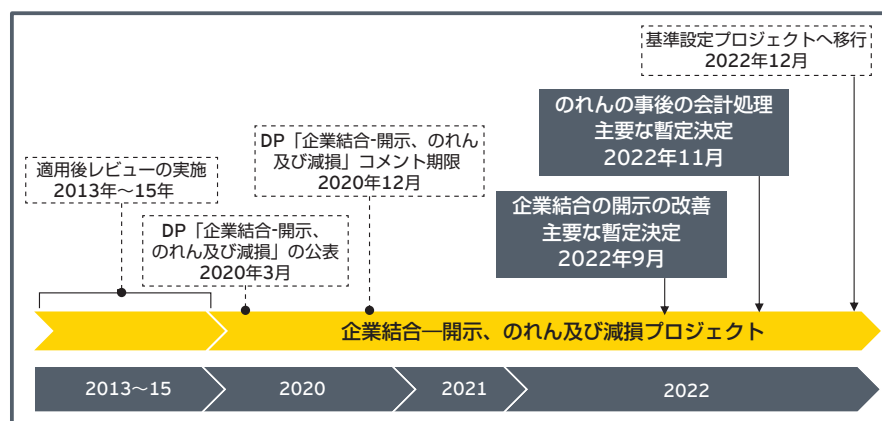
を行い、リサーチフェーズから基準設定フェーズに移行しています。

そこで、本稿では、本プロジェクトにおいて2022年12月時点までに国際会計基準審議会（IASB）が行った主な暫定決定事項の概要を紹介します。なお、文中の意見にわたる部分は筆者の私見であり、また、記載された内容は今後のIASBの審議の進捗に伴い、変更される可能性があることをお断りします。

II 企業結合の開示の改善に関する 主な暫定決定事項

適用後レビューにおいて、財務諸表利用者側から、事業を取得するために支払った対価が合理的かどうか

▶ 図1 企業結合—開示、のれん及び減損プロジェクトの進展



▶表1 企業結合の開示に関する主な暫定決定内容

<p>1. IFRS第3号「企業結合」に2つの新たな開示目的を追加する</p> <ul style="list-style-type: none"> ▶ 事業を取得するための価格に合意した際に企業が企業結合から期待した便益 ▶ 企業結合に関して企業の目的が満たされている程度 <p>2. IFRS第3号のB64項(d)の「企業結合の主要な理由」を「企業結合を実行したことの戦略的根拠」に置き換える</p> <p>3. 企業結合の年度において、期待されるシナジーに関する定量的情報という開示要求の追加</p> <p>4. 「戦略的に重要な」企業結合に関する定義及び開示要求の追加</p> <ul style="list-style-type: none"> ▶ 「戦略的に重要な」企業結合とは、目的を満たせないと企業が全体的な事業戦略を達成することに対して深刻なリスクが生じるような企業結合であり、定量的、定性的な閾値を設ける ▶ 「戦略的に重要な」企業結合について以下の開示要求をIFRS第3号に追加する <ul style="list-style-type: none"> ▶ 当該企業結合に関しての経営者の目的 ▶ 当該目的が満たされつつあるかどうかを経営者がモニターするために使用する指標及び目標 ▶ その後の各期間（経営者が自らの目的と比較して企業結合をモニターしている間）において、経営者の目的がどの程度まで満たされつつあるのか（当該指標を用いて） <p>5. 特定の状況における情報開示の免除の追加</p>

出典：IASB Updateに基づき筆者作成

を評価するための情報を提供してほしいという要望や、企業結合による目的が達成されているかどうかを評価するための企業結合後の業績情報を提供してほしいという要望がありました。これらに対して財務諸表作成者側からは、機密情報の開示により企業が損害を被る、将来情報の開示により訴訟リスクが増加する可能性があるといった危惧が示されました。

このような要望と危惧を勘案しながら、IASBは企業結合に関する開示の改善の検討を行い、22年9月に<表1>のような企業結合に関する開示の改善に係る暫定決定を行っています。

III のれんの事後の会計処理に関する暫定決定事項

のれんの事後の会計処理についても、現行の減損テストのみのモデルを維持すべきか、のれんの償却の再導入を求めるべきか、意見が大きく分かれていました。両者の見解は異なる根拠をベースにするものの、どちらも完全ではなく長所と短所を併せ持つ考え方です。IASBにより文献の調査や関係者へのヒアリングが続けられる中、米国基準において同様の論点を検討していた米国財務会計基準審議会（FASB）が、当初、のれんの10年定額償却を軸とする方法を検討していたプロジェクトを全体的な費用対効果を考慮し、22年6月に、プロジェクトの優先順位を下げ、テクニカルアジェンダから外しました。

そこで、IASBはFASBとの合同セッション等で意見交換を行い、22年11月にIASBも、現時点で既存の

会計処理を変更するほどの説得力のある証拠がコスト削減効果も含め不十分であると、のれんの償却の再導入は行わず、減損テストのみのモデルを維持することを暫定決定しています。

IV おわりに

予備的見解において提案された全ての事項に対する暫定決定はいまだなされていません。

今後、IASBは、のれんの定量的な減損テストの毎年の実施を継続して求めるのかといった点や、使用価値を見積もる際のIAS第36号「資産の減損」の現行の制限、例えば、使用価値の算定の基となる、将来キャッシュ・フローの見積りに、将来のリストラチャリングや資産の性能の改善または拡張を含めてはならないという制限を撤廃するかどうかなどを協議していきます。

具体的には、基準設定プロジェクトに移行した後のIASBの会議で開示免除が認められる状況や期待されるシナジーに関する開示要求についての議論が行われ、暫定決定が行われています。

本プロジェクトではIFRS基準における重要な項目の議論が行われるため、引き続き注視が必要です。

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
E-mail : ifrs@jp.ey.com

自動車業界における気候変動関連の開示動向



自動車セクター 公認会計士 松原充哉

▶ Mitsuya Matsubara

自動車部品製造業や海運業、食品業などの上場・非上場会社の会計監査に従事するとともに、自動車セクターにおける気候変動対応プロジェクトメンバーとして活動。また、国内外で日本企業の海外事業展開をサポートしてきた経験を踏まえ、ジャパン・ビジネス・サービス・アシュアランスデスクのEMEIA地区担当パートナーを務める。

I はじめに

2021年のコーポレートガバナンス・コード（企業統治方針）の改訂や、23年の企業内容等の開示に関する内閣府令等の改正でもサステナビリティに関する開示の拡充が図られており、中でも、近年、気候変動に関する開示への関心が高まっています。自動車業界は温室効果ガスを排出する側として着目されますが、各企業は、それらに伴うリスクがある一方で、今後の成長につながる機会もあることを積極的に外部へ説明を行っています。

II 自動車業界における気候変動関連の開示動向

気候変動に関する開示においては、気候変動関連財務情報開示タスクフォース（TCFD）またはそれと同等の枠組みに基づく開示が行われています。

1. 完成車メーカーとサプライヤー

一般に、自動車（四輪車）は2万～3万点の部品から構成され、自動車産業に関する会社は完成車メーカーと、素材や部品の供給を行うサプライヤーとに大別されます。

気候変動に関する「リスクと機会」（＜表1＞参照）および「シナリオ」については、完成車メーカーとサプライヤーとの間に大きな違いはありません。ただし、両者の立場の相違により、重視される項目にはばらつきがあります。

(1) リスクの識別における特徴

車両の電動化をはじめとする大きな変化を背景として、識別されているリスク項目はおおむね同じです。なお、完成車メーカーは自動車に対する規制対応についての責任を負う立場にあることから、規制対応を重視する傾向にあります。一方、サプライヤーは完成車メーカーからの要請に応えるための技術力に関する言及が多くなっています。また、部品等の供給責任への意識から異常気象等によるリスクに関する言及も多い傾向にあります。

(2) 機会の識別における特徴

完成車メーカー、サプライヤーのいずれにおいても、低排出量商品・サービスの開発・拡張を機会として捉えています。さらに、サプライヤーでは一歩踏み込み、気候変動への対応を経て開発された製品・技術により新市場への参入の機会が生まれると捉えている例も見られます。

(3) 両者の開示における特徴

両者を比較した場合、完成車メーカーの開示の方が充実している傾向にあり、特に①気候関連のリスク・機会がビジネス・戦略・財務計画に及ぼす影響の説明②気候関連リスクを管理するプロセスの説明および③自らの戦略とリスク管理プロセスに即して気候関連のリスクと機会を評価するために用いる指標の開示の3領域での差異が顕著となっています。

また、サプライヤーでは開示媒体もさまざまで、統合報告書やサステナビリティレポートではなく、従来の形式のままウェブサイトへ直接記載しており、一覧

▶表1 自動車業界において識別されている気候変動に関するリスクと機会

重要度	リスク		機会
	移行	物理	
高	▶原材料のコスト増加	—	▶低排出量商品・サービスの開発・拡張 ▶R&D・技術革新を通じた新製品・サービスの開発 ▶低排出量エネルギー源の使用 ▶より効率的な生産・物流プロセスの使用 ▶新市場への参入
中	▶カーボンプライシングメカニズム ▶既存の製品に対する命令・規制 ▶既存の製品を低排出量商品に置換	▶異常気象の重大性と頻度の上昇	▶気候適応・強靱性・保険リスクソリューションの発展

※ 自動車業界の各社CDP回答を基にEYで集計

性に欠ける開示となっている会社も多数あります。

2. 先行企業における開示動向

先行企業における直近2年間の開示動向として、TCFD実務ガイドに照らして開示が充実してきている傾向にあります。TCFD提言における4つの柱（ガバナンス、戦略、リスク管理、指標と目標）ごとの開示動向は次の通りです。

(1) ガバナンス

気候関連の業績指標が、経営陣・管理職・従業員の報酬体系と連動していることを示す開示拡充がなされています。具体的な評価指標及びその測定方法やインセンティブへのウエイトについても開示されています。

(2) 戦略

各企業ともシナリオ分析を経て識別したリスクと機会、これらへの対応策の関連性がより明確化されています。リスクと機会の重要度の整理と、それが具体的な戦略にどう組み込まれているかが示されています。

(3) リスク管理、指標と目標

中長期的な目標とそれに関連する指標を明示した上で、直近の実績が開示されています。目標と実績の比較開示を行うことにより、会社の取組みの進捗について説明しています。ただし、識別したリスクに対する優先順位付けや、財務諸表に与える影響の定量的評価はまだ限定的であり、改善の余地があります。

3. CDPへの回答と統合報告書等での開示の関係

各企業の気候変動対応においては、CDP（英国で設立された国際環境NGO）による質問書に対する回答が行われ、回答内容についてCDPによる評価が行われています。CDPへの回答においては、シナリオ分

析を踏まえて識別されたリスク及び機会について、想定される金額的影響も含め詳細に記載すればするほど評価が高くなるため、各企業の回答内容は充実する傾向にあります。

一方、統合報告書やサステナビリティレポートに関しては、現状、各企業でマテリアリティがあると想定される領域に関しても、定量情報を含めた具体的な開示がCDPへの回答と比べると控えめである傾向があります。

今後、企業価値測定のための情報に関する外部からの期待に応えるためには、企業のサステナビリティに関する現状及び課題に関して十分な定量的・定性的な情報を提供し、それが企業の経営戦略にいかに関わり込まれ、企業活動に反映されているかを、独自の統合報告書やサステナビリティレポート、もしくは有価証券報告書において明瞭に開示していくことが必要と考えられます。

III おわりに

気候変動対応を通じ、自社のリスク及び機会を的確に識別した上で、経営戦略との関係をいかに整理・開示できるか。その成否によって、利害関係者に与える印象は大きく変化します。単なる規制対応で終わらず、全社を挙げて組織横断的に連携し、自社の持続的な成長のための経営戦略に落とし込んでいくチャンスと捉えて対応を進めることが肝要と考えます。

お問い合わせ先

EY 新日本有限責任監査法人
自動車セクター
E-mail : mitsuya.matsubara@jp.ey.com

賃上げ促進税制への実務対応



公認会計士 太田達也

▶ Tatsuya Ota

当法人のフェローとして、法律・会計・税務などの幅広い分野で助言・指導を行っている。また、豊富な知識・経験および情報力を生かし、各種実務セミナー講師、講演等において活躍している。著書は多数あるが、代表的なものとして『会社法決算書作成ハンドブック』（商事法務）、『決算・税務申告対策の手引』『消費税の「インボイス制度」完全解説』『同族会社のための「合併・分割」完全解説（改訂版）』『純資産の部 完全解説』『解散・清算の実務 完全解説』『固定資産の税務・会計 完全解説』（以上、税務研究会出版局）、『例解 金融商品の会計・税務』（清文社）、『減損会計実務のすべて』（税務経理協会）などがある。

I はじめに

昨年来、物価水準が上昇しており、実質賃金の低下を避けるために、企業に賃金の引上げを行う動きがみられます。一定水準以上の賃上げを行った企業については、令和4年度税制改正により改組された賃上げ促進税制（措法42条の12の5）の適用要件を満たす可能性が生じ、本税制措置による税額控除の適用の失念がないように留意する必要があります。

本稿では、本税制の適用に当たっての実務上の取扱いを詳しく解説します。

II 令和4年度税制改正の内容

令和4年度税制改正により、内容が改められました。「中小企業者等以外の法人および中小企業者等対象の賃上げ促進税制」については、従前の人材確保等促進税制を改めて、継続雇用者に対する給与等支給額の増加率で適用要件を判定する内容とされました。また、「中小企業者等のみ対象の賃上げ促進税制」については、従来どおり国内雇用者に対する給与等支給額の増

加率で判定するルールが維持されました。

改正後の取扱いは、令和4年4月1日から令和6年3月31日までの間に開始する各事業年度に適用されます（<表1>参照）。

なお、令和4年4月1日以後に開始する事業年度から適用されているグループ通算制度においては、旧連結納税制度と異なり、法人ごとに税額控除限度額等の計算を行うこととされている点に留意する必要があります。

III 中小企業者等以外の法人および 中小企業者等対象の賃上げ促進税制

中小企業者等以外の法人および中小企業者等対象の賃上げ促進税制は、<表2>の内容です。

適用要件の判定結果に応じて、税額控除率は<表3>のようになります。

なお、教育訓練費に係る税額控除率の上乗せ措置の適用を受ける場合には、教育訓練費の明細を記載した書類の保存（改正前：確定申告書への添付）をしなければならないこととされました（措令27の12の5第11項）。

▶ 表1 賃上げ税制改正による判定項目の変更点

	令和4年3月期から令和5年2月期まで	令和5年3月期から令和7年2月期まで
中小企業者等以外の法人および中小企業者等対象	新規雇用者に対する給与等支給額の対前年比増加率で判定	継続雇用者に対する給与等支給額の対前年比増加率で判定
中小企業者等のみ対象	国内雇用者に対する給与等支給額の対前年比増加率で判定	同左

*1年を事業年度とする法人を前提に記述している。

▶表2 適用要件および税額控除限度額

	適用要件	税額控除限度額
なし 上乗せ	$\frac{\text{継続雇用者給与等支給額} - \text{継続雇用者比較給与等支給額}}{\text{継続雇用者比較給与等支給額}} \geq 3\%$	控除対象雇用者給与等支給増加額の15%相当額
措置 上乗せ	$\frac{\text{継続雇用者給与等支給額} - \text{継続雇用者比較給与等支給額}}{\text{継続雇用者比較給与等支給額}} \geq 4\%$	控除対象雇用者給与等支給増加額の10%相当額を上乗せ
	$\frac{\text{教育訓練費の額} - \text{比較教育訓練費}}{\text{比較教育訓練費}} \geq 20\%$ (注) 比較教育訓練費は、前事業年度の教育訓練費	控除対象雇用者給与等支給増加額の5%相当額を上乗せ

- * 税額控除額は、当期の所得に対する法人税額の20%相当額を上限とする。
- * 控除対象雇用者給与等支給増加額の算出上、調整雇用者給与等支給増加額を上限とする。

▶表3 適用要件の判定結果による税額控除率

適用要件の判定結果	税額控除限度額
継続雇用者給与等支給額が継続雇用者比較給与等支給額に対して3%以上4%未満増加し、かつ、教育訓練費の要件を満たさなかった場合	控除対象雇用者給与等支給増加額の15%相当額
継続雇用者給与等支給額が継続雇用者比較給与等支給額に対して4%以上増加し、かつ、教育訓練費の要件を満たさなかった場合	控除対象雇用者給与等支給増加額の25% (15%+10%) 相当額
継続雇用者給与等支給額が継続雇用者比較給与等支給額に対して3%以上4%未満増加し、かつ、教育訓練費の額が比較教育訓練費の額に対して20%以上増加した場合	控除対象雇用者給与等支給増加額の20% (15%+5%) 相当額
継続雇用者給与等支給額が継続雇用者比較給与等支給額に対して4%以上増加し、かつ、教育訓練費の額が比較教育訓練費の額に対して20%以上増加した場合	控除対象雇用者給与等支給増加額の30% (15%+10%+5%) 相当額

▶表4 適用要件および税額控除制度

	適用要件	税額控除限度額
なし 上乗せ	$\frac{\text{雇用者給与等支給額} - \text{比較雇用者給与等支給額}}{\text{比較雇用者給与等支給額}} \geq 1.5\%$	控除対象雇用者給与等支給増加額の15%相当額
措置 上乗せ	$\frac{\text{雇用者給与等支給額} - \text{比較雇用者給与等支給額}}{\text{比較雇用者給与等支給額}} \geq 2.5\%$	控除対象雇用者給与等支給増加額の15%相当額を上乗せ
	$\frac{\text{教育訓練費の額} - \text{比較教育訓練費}}{\text{比較教育訓練費}} \geq 10\%$ (注) 比較教育訓練費は、前事業年度の教育訓練費	控除対象雇用者給与等支給増加額の10%相当額を上乗せ

- * 税額控除額は、当期の所得に対する法人税額の20%相当額を上限とする。
- * 控除対象雇用者給与等支給増加額の算出上、調整雇用者給与等支給増加額を上限とする。

IV 中小企業者等のみ対象の賃上げ促進税制

上乗せなしについての改正はなく、上乗せ措置の部分が改正されました（<表4>参照）。

適用要件の判定結果に応じて、税額控除率は次ページ<表5>のようになります。

なお、教育訓練費に係る税額控除率の上乗せ措置の適用を受ける場合には、教育訓練費の明細を記載した書類の保存（改正前：確定申告書への添付）をしなければならないこととされました（措令27の12の5第11項）。

V 控除対象雇用者給与等支給額の内容

国内雇用者、雇用者給与等支給額および比較雇用者給与等支給額の内容は、従前と変わりません。控除対象雇用者給与等支給増加額も昨年と同様です。継続雇用者給与等支給額および継続比較雇用者給与等支給額については、令和3年度税制改正前と比較して、雇用安定助成金額を控除しない点が異なり、その他は変わ

りません。

ここでは、誤りやすい控除対象雇用者給与等支給額の内容を解説します。

控除対象雇用者給与等支給増加額とは、雇用者給与等支給額から比較雇用者給与等支給額を控除した金額をいいます（措法42条の12の5第3項12号）。ただし、その金額がその適用年度の調整雇用者給与等支給増加額を超える場合には、その調整雇用者給与等支給増加額を上限とします（措法42条の12の5第3項6号）。

調整雇用者給与等支給増加額とは、適用年度の給与等に充てるため他の者から支払を受ける金額（雇用安定助成金額を含む）を控除した「雇用者給与等支給額」から、前事業年度の給与等に充てるため他の者から支払を受ける金額（雇用安定助成金額を含む）を控除した「比較雇用者給与等支給額」を控除した金額をいいます（措法42条の12の5第3項6号）。

要するに、控除対象雇用者給与等支給増加額と調整雇用者給与等支給増加額との相違は、給与等支給額から雇用安定助成金額を控除しないか、控除するかの違いになります（次ページ<表6>参照）。

▶表5 適用要件の判定結果による税額控除率

適用要件の判定結果	税額控除限度額
雇用者給与等支給額が比較雇用者給与等支給額に対して1.5%以上2.5%未満増加し、かつ、教育訓練費の要件を満たさなかった場合	控除対象雇用者給与等支給増加額の15%相当額
雇用者給与等支給額が比較雇用者給与等支給額に対して2.5%以上増加し、かつ、教育訓練費の要件を満たさなかった場合	控除対象雇用者給与等支給増加額の30% (15%+15%) 相当額
雇用者給与等支給額が比較雇用者比較給与等支給額に対して1.5%以上2.5%未満増加し、かつ、教育訓練費の額が比較教育訓練費の額に対して10%以上増加した場合	控除対象雇用者給与等支給増加額の25% (15%+10%) 相当額
雇用者給与等支給額が比較雇用者給与等支給額に対して2.5%以上増加し、かつ、教育訓練費の額が比較教育訓練費の額に対して10%以上増加した場合	控除対象雇用者給与等支給増加額の40% (15%+15%+10%) 相当額

▶表6 控除対象雇用者給与等支給増加額および調整雇用者給与等支給増加額の内容

控除対象雇用者給与等支給増加額	適用年度の給与等に充てるため他の者から支払を受ける金額（雇用安定助成金額を除く）を控除した「雇用者給与等支給額」から、前事業年度の給与等に充てるため他の者から支払を受ける金額（雇用安定助成金額を除く）を控除した「比較雇用者給与等支給額」を控除した金額
調整雇用者給与等支給増加額	適用年度の給与等に充てるため他の者から支払を受ける金額（雇用安定助成金額を含む）を控除した「雇用者給与等支給額」から、前事業年度の給与等に充てるため他の者から支払を受ける金額（雇用安定助成金額を含む）を控除した「比較雇用者給与等支給額」を控除した金額

VI 一定の大企業に求められる「マルチステークホルダー方針」の公表

1. 「マルチステークホルダー方針」の公表要件

令和4年度税制改正により、資本金の額または出資金の額が10億円以上であり、かつ、常時使用する従業員の数が1,000人以上である場合には、継続雇用者給与等支給額が継続雇用者比較給与等支給額に対して3%以上増加していることに加えて、給与等の支給額の引上げの方針、取引先との適切な関係の構築の方針その他の事項（いわゆる「マルチステークホルダー方針」）をインターネットを利用する方法により公表したことを経済産業大臣に届け出ている場合に限り、適用が受けられるものとされました。

「マルチステークホルダー方針」とは、「法人が事業を行う上での、従業員や取引先等のさまざまなステークホルダーとの関係の構築の方針として、賃金引上げ、教育訓練等の実施、取引先との適切な関係の構築等の方針を記載したもの」です。本要件が設けられた趣旨は、企業に対して、株主への還元に加えて、従業員や取引先あるいは地域社会といったさまざまなステークホルダーに対する還元を行うことを促す観点からのものです。

この要件を満たすためには、事前の手続きが必要になります。手続きの詳細や、届出で用いる「gBizIDプライム」アカウントの申請方法、経済産業省が定める様式第一から第三については、経済産業省のウェブサイトを参照してください。届出から、経済産業大臣（経済産業省）からの受理通知書の発出までには約15日を要するため、税務申告のタイミングを踏まえ、早めに対応することが望ましいと思われます。

2. 手続

マルチステークホルダー要件を満たすためには、次の手続が必要です。

(1) マルチステークホルダー方針を自社のホームページに公表

適用事業年度終了の日の翌日から45日を経過する日までに、様式第一を用いて、マルチステークホルダー方針を作成し、自社のホームページに公表します。

(2) マルチステークホルダー方針を公表した旨を経済産業大臣（経済産業省）に届出

適用事業年度終了の日の翌日から45日を経過する日までに、様式第二を用いて、マルチステークホルダー方針を公表した旨を経済産業大臣（経済産業省）に届け出ます。

(3) 経済産業大臣（経済産業省）が発出する受理通知書の受取

届出に不備がない場合、届出は受理されます。届出の受理後、経済産業大臣（経済産業省）から受理通知書（様式第三）が郵送により発出されます。届出の受理から受理通知書の発出までの手続に、約15日の日数を要します。

(4) マルチステークホルダー方針の内容または届出書の内容に変更があった場合、速やかにその旨を経済産業大臣（経済産業省）に届出

マルチステークホルダー方針（様式第一）または届出書（様式第二）の内容に変更があった場合、速やかに様式第四を用いて、変更の内容を経済産業大臣（経済産業省）に届け出なければなりません。

▶表7 給与等に充てるため他の者から支払を受ける金額

補助金等の類型	該当する例
① 補助金、助成金、給付金または負担金その他これらに準ずるもの（以下、補助金等）の要綱、要領または契約において、その補助金等の交付の趣旨または目的がその交付を受ける法人の給与等の支給額に係る負担を軽減させることであることが明らかにされている場合のその補助金等の交付額	業務改善助成金
② ①以外の補助金等の交付額で、資産の譲渡、資産の貸付けおよび役務の提供に係る反対給付としての交付額に該当しないもののうち、その算定方法が給与等の支給実績または支給単価（雇用契約において時間、日、月、年ごとにあらかじめ決められている給与等の支給額）を基礎として定められているもの	雇用調整助成金、緊急雇用安定助成金、産業雇用安定助成金、労働移動支援助成金（早期雇い入れコース）、キャリアアップ助成金（正社員化コース）、特定求職者雇用開発助成金（就職氷河期世代安定雇用実現コース）、特定求職者雇用開発助成金（特定就職困難者コース）
③ ①および②以外の補助金等の交付額で、法人の使用人が他の法人に出向した場合において、その出向した使用人（出向者）に対する給与を出向元法人が支給することとしているときに、出向元法人が出向先法人から支払を受けた出向先法人の負担すべき給与に相当する金額（以下、給与負担金の額）	出向先法人から出向元法人に支払う給与負担金（出向負担金）

(5) 税務申告書類に受理通知書の写しを添付

税務申告時に、税務申告書類に受理通知書（様式第三）の写しを添付します。添付がない場合は、税制措置の適用はできません。

VII 給与等に充てるため他の者から支払を受ける金額

給与等支給額からは、給与等に充てるため他の者から支払を受ける金額を控除して判定します。ただし、雇用安定助成金額は控除しないで判定します。

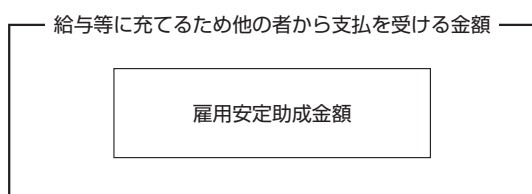
一方、税額控除率を乗ずる控除対象雇用者給与等支給増加額の上限額となる「調整雇用者給与等支給増加額」の計算上、雇用安定助成金額も含めて給与等に充てるため他の者から支払を受ける金額を控除する点に留意する必要があります。

給与等に充てるため他の者から支払を受ける金額とは、具体的に<表7>のようなものが該当します。

また、雇用安定助成金額とは、「国または地方公共団体から受ける雇用保険法62条1項1号に掲げる事業として支給が行われる助成金その他これに類するものの額」をいい、具体的に以下のようなものが該当します。

- ① 雇用調整助成金、産業雇用安定助成金または緊急雇用安定助成金の額
- ② ①に上乗せして支給される助成金の額その他の①に準じて地方公共団体が支給する助成金の額

雇用安定助成金額は、先の「給与等に充てるため他の者から支払を受ける金額」の②に含まれる関係になります。



VIII 税効果会計に関する注記との関係

有価証券報告書に記載する財務諸表の注記事項の中で、税効果会計に関する注記があります。注記事項の1つとして、「当該事業年度に係る法人税等の計算に用いられた税率（以下、法定実効税率）と法人税等を控除する前の当期純利益に対する法人税等（税効果会計の適用により計上される法人税等の調整額を含む）の比率（以下、税効果会計適用後の法人税等の負担率）との間に差異があるときは、当該差異の原因となった主な項目別の内訳」（財務諸表等規則8条の12第1項2号）があります。

賃上げ促進税制等の税額控除を適用しますと、税効果会計適用後の法人税等の負担率が下がりますので、法定実効税率との差異の要因になります。したがって、差異の原因となった主な項目別の内訳として、「税額控除」が記載される場合があります。

IX 別表の記載例

令和5年3月期以降の申告においては、「中小企業者等以外の法人および中小企業者等対象の賃上げ促進税制」および「中小企業者等のみ対象の賃上げ促進税制」とともに、確定申告書に別表6(31)「給与等の支給額が増加した場合の法人税額の特別控除に関する明細書」および別表6(31)付表1「給与等支給額及び比較教育訓練費の額の計算に関する明細書」を添付します。

各明細書の記載例については、拙著『決算・税務申告対策の手引（令和5年3月期決算法人対応）』（税務研究会出版局、2022年12月）を参照していただければと思います。

(注) 文中、法令条文等は、以下の通り略して表記しています。
 措法：租税特別措置法
 措令：租税特別措置法施行令
 財務諸表等規則：財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則

中国における最新の データコンプライアンス



上海駐在員 公認会計士 西澤 礼

▶ Rei Nishizawa

2007年9月に当法人に入社。製造業、小売業、情報通信業など幅広い業種の上場会社、上場準備会社の会計監査業務に従事。また、株式上場支援、J-SOX支援などの業務にも携わる。20年9月よりEY上海事務所駐在員として赴任し、華中地区の日系企業に対する監査、税務、コンサルティングサービスの提供を支援。

I はじめに

中国では2017年に「中国サイバーセキュリティ法」(以下、サイバーセキュリティ法)が、21年に「中国データセキュリティ法」(以下、データセキュリティ法)および「中国個人情報保護法」(以下、個人情報保護法)が施行され、近年において法整備が急速に進められています。

関連する細則が完全に整備されていないものの、今後多くの現地企業のコンプライアンスに影響を及ぼすことが予想されることから、本稿では、中国におけるデータコンプライアンス関連法律の概要と留意点について解説します。

なお、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 中国におけるデータコンプライアンス関連法律の概要

1. サイバーセキュリティ法

サイバーセキュリティ法はデータコンプライアンスに関連する法律の中で最初に施行されたものであり、ネットワーク運営者を適用対象としています。ここで、ネットワークとは、コンピューター、その他の情報端末および関連機器により構成され、一定のルールに従った情報の収集・保存・伝送・交換・処理を行うシステムを指し、実質的にほとんど全ての企業が対象になると考えられます。

サイバーセキュリティ法では越境データの評価やデータの国内保存、個人情報保護など広範囲にわたっ

て定められましたが、21年にデータセキュリティ法および個人情報保護法が施行されたため、データや個人情報の取り扱いは後述することとし、以下ではセキュリティ保護の等級付けである「等級保護2.0」について説明します。

〈表1〉の通り、等級保護2.0では情報ネットワークや工業制御システムなどの企業内のシステムを、侵害される情報主体と情報主体に対する侵害の程度に応じて5つの等級に分類します。

▶表1 等級保護2.0における等級の分類

侵害される情報主体	情報主体に対する侵害の程度		
	一般損害	嚴重損害	特に嚴重な損害
公民、法人、およびその他の組織の合法的な権益	第一級	第二級	第二級
社会秩序、公共利益	第二級	第三級	第四級
国家安全	第三級	第四級	第五級

出典：国家標準|GB/T 22239-2019, c.gb688.cn/bzgk/gb/showGb?type=online&hcno=BAFB47E8874764186BDB7865E8344DAF (2023年3月22日アクセス)に基づき筆者翻訳

通常の日系中国企業が有するシステムは第二級に分類されることが多いと考えられますが、業種などによりそれ以上の等級に該当することも考えられるため、注意が必要です。

各企業では主体的に等級評価を実施する必要があり、第三級以上のシステムは、年1回以上の評価の実施が求められています。

2. データセキュリティ法

データセキュリティ法は21年に施行され、「データ」

に焦点が当てられています。対象となるデータは、電子データのみならず、紙などの媒体記録も含まれます。また、データは国家核心データ、重要データ、一般データの3つの区分に分けられます。

一方で、当該法律では具体的なデータの分類方法について定めておらず、関連する細則に委ねています。例えば、自動車業界に関連して公表された細則では、重要なデータを<表2>の通り定めています。

▶表2 自動車業界において分類される重要なデータ

①	軍事管理区域、国防科工単位および県級以上の党政府および政府機関等の重要かつセンシティブ区域の地理情報、人員の流れ、車両の流れおよびその他のデータ
②	車両の流れ、ロジスティクスなどの経済運営状況を反映するデータ
③	自動車充電ネットワークの運用データ
④	顔情報、ナンバープレート情報などを含む車両外の映像、画像データ
⑤	10万人を超える対象の個人情報
⑥	国家インターネット情報部門と国務院の発展改革、工業・情報化、公安、交通運輸などの関連部門が確定する国家安全、公共利益、個人または組織の正当な権益に危害を及ぼす可能性のあるその他のデータ

出典：汽車数据安全若干規定（試行），www.gov.cn/zhengce/zhengceku/2021-09/12/content_5640023.htm（2023年3月22日アクセス）に基づき筆者翻訳

重要なデータは中国国内で保存される必要があり、国外に提供する必要がある場合は、国家当局が実施する安全評価に合格しなければならないため、重要なデータを扱う企業は注意が必要です。

3. 個人情報保護法

個人情報保護法は21年に施行され、日本の個人情報保護法や欧州連合（EU）のGDPR（General Data Protection Regulation）に類似した法律であり、それまではさまざまな法律で部分的に定められていた個人情報について、初めて体系的に規定された法律となります。

個人情報とは、電子的またはその他の方法で記録された、特定のまたは識別可能な自然人に関するあらゆる種類の情報であり、匿名化された情報を除いたものを指します。

この点、匿名化されることにより個人情報の定義から外れることとなりますが、ここでの匿名化とは個人を全く特定することができないレベルでの処理であり、一部の情報をマスキングするなどの方法では、不十分な場合があると考えられます。

個人情報には基本情報から身分、生体認証、教育・仕事、財産、通信、健康など多岐にわたりますが、漏洩^{えい}したり不正に使用されたりすると、容易に自然人としての人格尊厳を侵害したり、人身や財産の安全を脅

かしたりする恐れのある個人情報を「センシティブな個人情報」として、特定の目的と十分な必要性があり、かつ厳格な保護措置が取られた場合に限り処理することができる」とされています。

個人情報を扱う際には原則として個人の同意が必要です。また、個人情報を扱う前に、明確かつ理解できるように個人に個人情報取扱者の名称や連絡先、個人情報の処理目的などについて告知を行う必要があります。

さらには、個人情報取扱者が中国国外へ個人情報を提供する場合、国外の移転先の名称、連絡先、目的、方法などを個人に告知し、個人の個別の同意を取得する必要があります。その上で、専門機関による個人情報保護の認定を受けるなどの一定の要件を満たす必要があります。

III 中国における日系企業の取り組み

データコンプライアンスに関する法律が整備され、各企業では今後いっそうのデータ管理が重要になると考えられます。

そのためには、会社内におけるデータ管理の規程や制度作成、各種法令に対応したデータ管理責任者の配置などの組織作り、従業員の教育研修、適切なデータ分類や保管などの実務運用など、全社的に対応を図る必要があると考えられます。

また、法律の解釈のみならず、データ管理に当たってはITを含む情報処理を適切に把握する必要があるため、組織横断的な対応が必要になるとともに、日本親会社の法務部門やIT部門とも協議しながら進めることが有用と考えられます。

IV おわりに

22年9月にはデータ越境安全評価弁法が施行され、重要なデータを中国外に提供する場合など、一定の手続きを行うことがより詳細に定められました。このように中国におけるデータコンプライアンス環境は年々制度化が進んでおり、今後も注視が必要な分野と考えられます。

お問い合わせ先

EY 新日本有限責任監査法人
EY 上海事務所
ジャパン・ビジネス・サービス
E-mail : rei.nishizawa1@cn.ey.com

BEPS2.0最新情報と実務対応 後編

EY税理士法人 ビジネスタックスサービス部 大堀秀樹

タックス・テクノロジー・アンド・トランスフォーメーション部 甲斐荘芳生

▶ Hideki Ohori

EY税理士法人にて、日本企業のグローバル税務ポジションに関する分析を提供し、サステナビリティの観点からの税情報の開示についてもアドバイスを実施している。



▶ Yoshio Kainosho

EY税理士法人にて、税務業務へのシステム導入アドバイザーや最新技術活用研究に取り組んでいる。



I はじめに

前編（本誌2023年4月号）では、日本におけるIIR（所得合算ルール）法制化とGloBEセーフハーバールールについて解説しました。後編となる本稿では、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 GloBEルール対応ロードマップ

日本企業のGloBEルールへの対応準備に際して、次のような課題が明らかになっています。

- ▶ 連結決算において集約されたグローバル勘定科目を収集しているため、本社から勘定科目明細について直接確認できない。
- ▶ 個別取引、収支や費用明細レベルでの把握を求められる持分の受取配当、税金及びキャピタルゲイン、年金支出、移転価格調整並びに固定資産譲渡などについて既存のデータベースでは把握が難しい。
- ▶ サブ連結内のデータが把握できていない。
- ▶ 税金関係の附表が十分ではない。例えば繰延税金資産の回収可能性が低い場合、評価性の引当金や未認識によりネット表示されるが、グロスの計上額を把握する必要がある。

これらの課題に対応するためには、連結決算、サブ連結決算、それぞれの税会計並びに税務申告を網羅するデータベースの構築が求められますが、日本企業の現状では、税務にとどまらない抜本的な業務プロセス

とデータベースの見直しを行わなければその実現が難しいと考えられます。

そこで、2022年12月に経済開発協力機構（OECD）から発表されたセーフハーバーとペナルティの救済に基づいて、段階的にセーフハーバーに必要なデータを収集してテストを実施することにより、実効税率及び追加税額の詳細な計算を必要とする国・地域を絞り込むプロセスを整備することが考えられます（<図1>参照）。

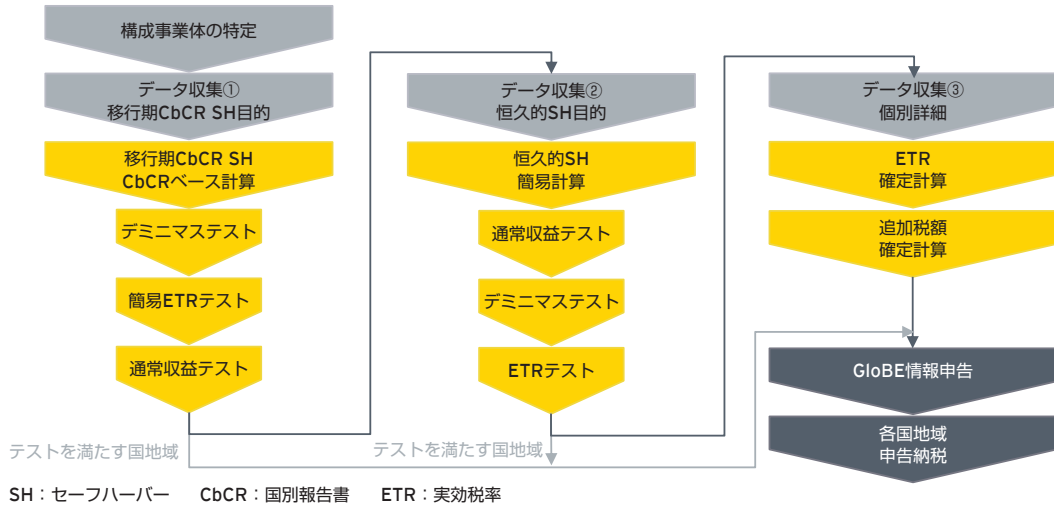
第一段階のCbCRに基づいた移行期セーフハーバーについては、次の論点について検討することが求められます。

- ▶ 適格財務諸表に基づいた適格CbCRの作成。
- ▶ CbCRに基づいた移行期セーフハーバーのためにCbCRの作成時期を前倒しすることが望ましい。
- ▶ 優遇税制、繰延税金資産の評価性引当金、もしくは外国子会社合算課税を要因として、簡易実効税率（ETR）テストを満たさないことが想定される。

事前に影響度を分析し、移行期セーフハーバーの各テストを満たさない、もしくはそのリスクを完全に払拭できない国・地域については、恒久的なセーフハーバーにおいて求められるデータ収集と簡易計算のプロセスについても検討を要します。また移行期セーフハーバーの適用は当初3年間のみであり、一度テストを満たせなかった国・地域について次年度は適用できないことから、恒久的セーフハーバーも見据えて、ロードマップを描くことが求められます。

適用初年度の情報申告及び申告納税には適用初年度

▶ 図1 セーフハーバールールを踏まえたGloBE情報申告までの想定ステップ



の会計期間終了後18カ月の猶予がありますが、適用初年度の決算や開示においても税会計上の対応が求められることから、各会計基準の動向を注視し、ロードマップに織り込む必要があります。

Ⅲ GloBE情報申告のためのシステム導入

22年12月にOECDからGloBEルールに関する情報申告書案が公表されました。最終的な様式は同時に実施されたパブリック・コンサルテーションの結果を踏まえて改訂が見込まれますが、GloBEルール申告実務で求められるアウトプット形式が明らかになったことで、各企業にとっても帳票定義等の実務準備に資する情報が得られました。

今回明らかにされた情報申告書案の構成は次のとおりです。

- ▶ 一般情報
- ▶ 企業構造
- ▶ 実効税率の算出とトップアップ税の算出
- ▶ トップアップ税の割り当てと帰属

このうち、実効税率の算出とトップアップ税の算出に関する箇所に詳しいデータ項目が数多く組み込まれており、必要となるであろう情報の膨大さと計算の複雑性がうかがえます。

EYのグローバルメンバーファーム間では、協働してGloBEルールの情報収集項目の定義化及び計算ロジックの構築を進めており、日本でもこの内容を踏まえたシステム開発を進めています。その上で、SharePointなどのファイル共有・情報共有システムを利用したGloBE情報収集機能の実装、管理会計・予算管理目的等で利用されるEPM (Enterprise Performance Management) のGloBEルール対応機能の拡張、税務データマネジメントツール上の標準機能としてGloBEルール機能開発など、企業のソフトウェア利用状況・目的に応じて選択可能な複数のオプション提供

をスコープにしています。

システム選定に当たっては、上記情報申告書の様式に合ったデータ出力機能の有無などの個別機能に目が行きがちですが、実際にはEYを含む税理士法人、また幾つかのソフトウェアベンダーも一定のツールオプションを提供することが予想されます。その意味で、申告実務への波及効果を見据えると、システム選定に向けた調査・計画・評価の段階では、より現状の自社のケイパビリティ把握に注力することが重要です。具体的には、調査フェーズ（現状のシステムで取得可能な情報の把握など）の結果に基づき、GloBEルール対応に向けてシンプルに新規システム導入で済むのか、もしくは法令で定められた情報を効率的に抽出するために既存システム機能の一定の見直し・データ連携を視野に入れるのかなど、税務以外の他部署にも協力やシステム上の連携を依頼すべき事項を把握することとなります。

導入フェーズでは、選定したGloBEルール対応システムの構築・実務運用に向けた細かい判断が求められます。特にGloBEルールはそれだけでも幅広いデータの収集が求められることから、GloBEルール対応に閉じたシステム導入に選択肢を狭めると、ツールは導入したものの工数低減効果が得られない可能性があります。その意味で、グループ全体の税務情報管理業務や隣接する国際税務業務のシステム化と併せて（その場合、必然的に税務データウェアハウスなどの構築が課題となります）GloBE情報申告書に対応していくことが望ましいと考えられます。

お問い合わせ先

EY税理士法人
Business Tax Advisory
E-mail: hideki.ohori@jp.ey.com
Tax Technology and Transformation
E-mail: yoshio.kainosho@jp.ey.com

減損会計（グルーピング）



企業会計ナビチーム 公認会計士 鎌田光蔵

▶ Kozo Kamata

監査部門に所属し、主に製造業、不動産業、情報サービス業の監査など、上場準備会社を含む会計監査に携わる傍ら、雑誌への寄稿、法人ウェブサイト（企業会計ナビ）に掲載する会計情報コンテンツの執筆に携わっている。

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『減損会計』第3回：グルーピング」を紹介いたします。

I はじめに

減損会計では、減損損失の認識・測定を行う単位としての資産グループを決定する必要があります。資産グループとは、他の資産グループのキャッシュ・フローから概ね独立したキャッシュ・フローを生み出す最小の単位です。

II 資産のグルーピング （グルーピングを行う単位）

資産のグルーピングは、他の資産または資産グループのキャッシュ・フローから概ね独立したキャッシュ・フローを生み出す最小の単位で行いますが、グルーピングの方法で減損損失の計上額が異なります。

<図1>のような4つの資産グループがあったとします。グルーピングの方法(ア)から(エ)の違いによって減損損失に計上される金額が異なってきます。

(ア) 各資産を1つのグループとする場合

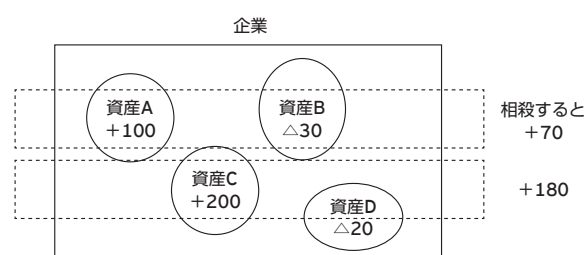
資産Bと資産Dから減損損失が計上されることになります。

(イ) 資産Aと資産Bを同じグルーピングとする場合
資産Dから減損損失が計上されることになります。

(ウ) 資産Cと資産Dを同じグルーピングとする場合
資産Bから減損損失が計上されることになります。

(エ) 資産A、B、C、Dを同じグルーピングとする場合
減損損失が計上されないことになります。

▶ 図1 グルーピングの違いによる減損損失計上額



III グルーピングにおける基本的な考え方

資産のグルーピングは、管理会計上の区分や投資の意思決定を行う際の単位などを考慮してグルーピングの方法を定めることになります。具体的には、次のような点に留意してグルーピングを行います。

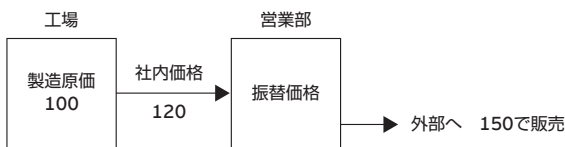
① 必ずしも企業の外部との間で直接的にキャッシュ・フローが生じている必要はありません。つまり、内部振替価額や共通費の配分額であっても、合理的なものであれば含まれます。

内部振替価額とは、例えば<図2>に示すように、

社内における工場と営業所の損益を算定するために設けた社内価格のことで、減損会計では、基本的に収入と支出の両方を把握している単位を識別しますが、<図2>のような場合、直接的には営業部に帰属するキャッシュ・イン・フローを工場にも帰属するものとして取り扱うこととしました。

この場合、工場におけるキャッシュ・イン・フローは社内価格である120となりますが、工場と営業部は別個のグルーピングとなります。

▶ 図2 内部振替価額とは



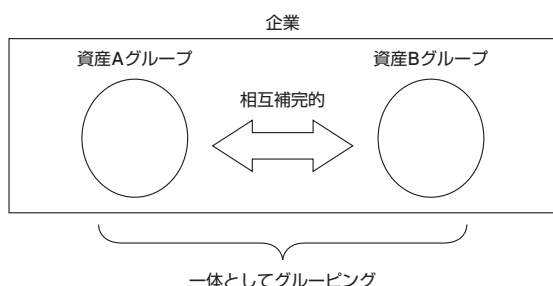
② 賃貸不動産などの1つの資産において、一棟の建物が複数の単位に分割されて、継続的に収支の把握がなされている場合でも、通常はこの1つの資産がグルーピングの単位を決定する基礎となります。

③ グルーピングの単位を決定する基礎から生ずるキャッシュ・イン・フローが、製品やサービスの性質、市場などの類似性等によって、他の単位から生ずるキャッシュ・イン・フローと相互補完的であり、当該単位を切り離れたときには他の単位から生ずるキャッシュ・イン・フローに大きな影響を及ぼすと考えられる場合には、当該他の単位とグルーピングを行います。

相互補完的とは、複数のグルーピングの単位を決定する基礎が生み出す製品やサービスの性質、市場などに類似性等があり、それらから生ずるキャッシュ・イン・フローが相互に補完的な影響を及ぼしあっている場合をいいます。この場合、補完関係にある複数の単位を一体としてグルーピングすることが適当です（<図3>参照）。

例えば、A製品とB製品という同種の製品ラインナップを有する企業があり、顧客がA製品を購入す

▶ 図3 相互補完的である場合のグルーピング



ると、B製品が購入されない場合、A製品を製造するための資産Aグループと、B製品を製造するための資産Bグループのキャッシュ・イン・フローは相互補完的であると考えられます。

IV 資産のグルーピングと遊休資産の関係

1. 遊休資産

遊休状態とは、企業活動にほとんど使用されていない状態をいい、また、そのような状態にある資産を遊休資産といいます。この遊休資産のうち、将来の使用が見込まれていないもので重要なものについては、他の資産または資産グループとは別の資産グループとして取り扱うこととなります。

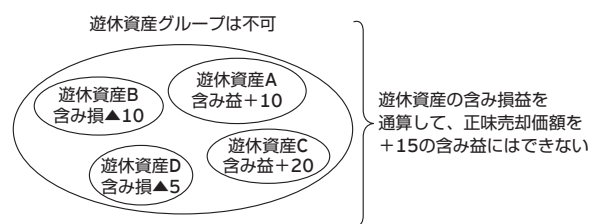
2. 遊休資産の回収可能価額

遊休資産の回収可能価額については、将来の使用が見込まれていないという前提から、使用価値はゼロであることが推定されるので、通常、回収可能価額は、正味売却価額となります。

3. 遊休資産というグルーピングは可能か

処分の意思決定を行った重要な資産や、廃止の意思決定を行った事業に係る重要な資産、将来の使用が見込まれていない重要な遊休資産は、これらを「遊休資産」としてグルーピングすることはできません（<図4>参照）。

▶ 図4 「遊休資産」というグルーピングの可否



関連のトピックについてご覧になりたい方は、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
ey.com/ja_jp/corporate-accounting



お問い合わせ先

EY新日本有限責任監査法人
 E-mail : kozo.kamata@jp.ey.com

出版物のご案内

詳細は 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。



改訂版 消費税の「インボイス制度」完全解説

▶ A5判/220ページ 税務研究会出版局 価格1,800円+税

本書は、適格請求書発行事業者の登録制度、適格請求書等保存方式における帳簿・請求書等、適格請求書等の交付・保存等、仕入税額控除の要件、税額計算の方法、免税事業者の取扱い、実務上の諸課題への対応など、適格請求書等保存方式（インボイス方式）について、基本事項から実務レベルの必要事項や留意点などを一通り網羅しています。今回の改訂版では、令和4年11月に国税庁から公表された「消費税の仕入税額控除制度における適格請求書等保存方式に関するQ&A」に係る改訂の内容、令和5年度税制改正による改正内容など、新たな改正内容を大幅に加筆しています。会社実務担当者および税理士・会計士等の専門家に幅広くお勧めします。



ここがポイント！ 決算書の税金科目クイックレビュー (第2版)

▶ A5判/278ページ 同文館出版 価格3,200円+税

本書は、決算書に記載された税金に関する勘定科目について、税務申告書をはじめとしたさまざまな関連情報との整合性に着目し、会計士から見たレビューポイントを解説したものです。監査業務を通じて得られた会計士の視点やノウハウは、会社の決算検証実務においても応用することができると確信しています。第2版では、近年の関連法制度の改正等に合わせ、情報をアップデートしています。



チェックリストでわかる IPOの実務详解

▶ A5判/340ページ 中央経済社 価格3,800円+税

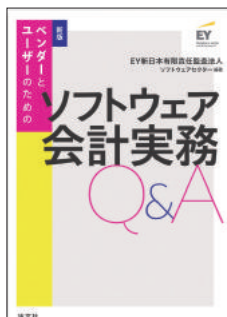
この書籍では、東証市場再編も盛り込み、IPOの進め方をチェックリスト形式で解説しています。IPOの全体像から、事業計画や予算の策定、資本政策の方法と個別論点、経営管理体制の構築、業務管理（内部統制）の整備、関連当事者等取引と関係会社の論点、法務・税務の取扱い、IFRS上場、グローバルオファリングまで、網羅的に詳説しています。IPO実務担当者必読の新しいバイブルです。



アセットマネジメントの会計実務 (第2版)

▶ A5判/477ページ 中央経済社 価格5,400円+税

本書はアセットマネジメントに関する規制から会計処理・開示、内部統制のポイントについて解説しています。第2版では、時価算定会計基準等の適用やGIPS基準改訂等をフォローし、投資信託の併合や不動産投資法人の合併の会計処理について解説を追加しています。VC&ファンドについては新章を設けて、会計処理・開示・内部統制を詳説しています。委託業務内部統制評価についても実務指針の見直しを踏まえ再整理した、実務担当者必携の一冊です。



ベンダーとユーザーのためのソフトウェア会計実務Q&A (新版)

▶ A5判／544ページ 清文社 価格4,600円＋税

ソフトウェア取引の会計実務について、ソフトウェアの提供企業および利用企業の両者の視点で、分かりやすくQ&A形式でまとめました。ソフトウェア業の取引慣行や特徴の紹介、クラウドサービスやアジャイル開発などソフトウェア業界特有の事象に対する会計処理上のポイント、収益認識会計基準の取扱い、会計不正事例を踏まえた内部統制の留意事項、研究開発費の税務上の取扱いなど、幅広い内容を解説しています。



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 -

▶ A5判／400ページ 第一法規 価格4,000円＋税

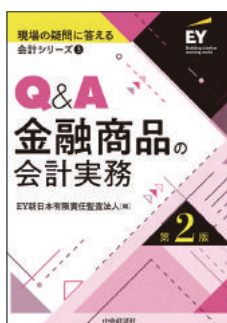
本書では、建設業界の概要をはじめ、建設業の業務フロー、内部統制、税務、会計処理、監査等の留意事項をわかりやすく解説しています。今回の改訂版では、初版刊行以降の建設業界をめぐる動向、収益認識会計基準、監査上の主要な検討事項 (Key Audit Matters : KAM) といった最新の会計および監査実務への影響についても解説し、当法人の建設業会計ナレッジを凝縮した内容となっています。ぜひ、ご一読ください。



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。

編集後記

新型コロナウイルス感染症はこの5月8日から5類へと移行されることが決定されており、すでにさまざまなところで生活様式に変化がみられるようになってきました。スポーツ観戦でも、マスクの着用が任意とされたり、声出し応援が可能となったりと、新型コロナウイルス感染症が蔓延する前の環境に戻りつつあります。

その中で、スポーツ選手がインタビューを受けているのを見て、話すスピードがさらに速くなっていると感じました。もちろん、試合が終わってすぐにインタビューを受けているので心拍数が上がっていて早口になることもあると思いますが、それだけではなく最近注目されているタイパ（タイムパフォーマンス）が意識されているのではないのでしょうか。

タイパはコスパ（コストパフォーマンス）からの派生語で、物事に費やした時間とそこから得られる効果や満足度の程度を意味します。仕事では勤務時間の長さではなく成果による評価に重点が置かれ、ドラマや映画なども効率的に内容を把握するために倍速で見るといった環境の中では、視聴者はより短時間で密度の濃いインタビュー内容を求めています。スポーツ選手はこのようなニーズに対応し、またデジタル技術の発展によりインタビューが動画サイトなどで切り取られて公開されることも意識して自分の感想を述べようとした結果、話すスピードが速くなっていると思います。

今号では、会計情報レポート「2023年3月決算会社での有価証券報告書最終チェック」で、有価証券報告書の作成に当たり開示府令や会計基準等の主な改正による開示への影響、金融庁による有報レビューの重点テーマ審査項目を踏まえた留意事項を分かりやすく解説しています。

「情報センサー」においても、引き続き皆さまのタイパが高くなるような情報を発信できるよう心掛けてまいります。

「情報センサー」編集委員長 今村 洋

企画編集

池田彩子 今村 洋 岩崎尚徳 北出旭彦 小原香織 小宮大地 高橋幸毅 田中裕樹 塚本 愛 中澤範之 安居良大
(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

〈今月の表紙〉 プリトヴィツェ湖群国立公園（クロアチア）

(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3月14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 5月号 Vol.187

発行日：2023年5月1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をご覧ください。

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

00983-226Jpn

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