

# 情報センサー

Vol. 179 Aug-Sep 2022

【デジタル&イノベーション】

データ分析による異常検知と  
発見的統制

【IFRS実務講座】

気候変動が財務諸表に与える影響



Building a better  
working world

Pick up!



## デジタル&イノベーション

ファイナンス部門のDX／ファイナンス領域におけるデジタルの活用ポイントについて、解説をシリーズで展開している「デジタル&イノベーション」。今号から、前・後編として2回にわたり、不正調査を主たる業務とするEY Forensicsが解説します。前編となる本稿では、大量データ分析による異常検知のためにファイナンス部門のデータをどのように分析すべきか、それをどのように会社内部の発見的統制として活用していくかを解説しています。

### 会計情報レポート

02

株主資本又はその他の包括利益に対する課税及び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関する改正案の解説

公認会計士 大竹勇輝

### デジタル&イノベーション

08

データ分析による異常検知と発見的統制

Forensics事業部 西日本Forensicsグループ  
公認情報システム監査人・システム監査技術者 西原則晶

### IFRS実務講座

12

気候変動が財務諸表に与える影響

品質管理本部 IFRSデスク 公認会計士 北出旭彦

### 業種別シリーズ

14

製造業企業における気候変動に関する開示動向

製造業セクター 公認会計士 中川寛将

### 押さえておきたい会計・税務・法律

16

会計検査院の指摘による税制改正

公認会計士 太田達也

# Contents

情報センサー Vol. 179 Aug-Sep 2022

## JBS 20

在米日本企業の経営に打撃を与える  
「試験研究費償却規定」が発効

EY税理士法人 米カリフォルニア州弁護士 米国公認会計士 秦 正彦  
アーンスト・アンド・ヤングLLP 米国公認会計士 野本 誠

## EY Consulting 24

Value Chain Finance概論  
～ビジネス現場の意思決定に求められる管理会計とは～

EYストラテジー・アンド・コンサルティング(株) BC-Finance  
公認会計士 村上信司

## Trend watcher 28

DXも活用した戦略実行で業績を回復する時代

EYストラテジー・アンド・コンサルティング(株)  
EYパルテノン TRS バリュエーション 伊藤久博

## People Advisory 32

海外赴任者の所得税の本社一元管理の必要性

EY税理士法人・EY行政書士法人 税理士・行政書士 藤井 恵

## 企業会計ナビ ダイジェスト 34

有形固定資産 – 資本的支出と修繕費

企業会計ナビチーム 公認会計士 佐藤範和

出版物のご案内 07・31

Information 23

編集後記 36



会計・監査情報アプリ (無料)  
「EYナレッジナビゲーター」

会計・税務・監査・経済に関する最新情報をお届けします。

【アプリのダウンロード方法】  
iPhone版はApp Store、Android版はGoogle playでダウンロードができます。





## 株主資本又はその他の包括利益に対する課税及び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関する改正案の解説



公認会計士 大竹勇輝

### ▶ Yuki Otake

2022年6月まで、当法人の品質管理本部 会計監理部において、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ていた。22年7月から企業会計基準委員会（ASBJ）に専門研究員として出向している。

### I はじめに

2022年3月30日に企業会計基準委員会（以下、ASBJ）より<表1>の各公開草案（以下、ASBJ公開草案）が公表されています。また、ASBJ公開草案は、日本公認会計士協会の実務指針等にも影響するため、ASBJで検討の上、同協会に改正を依頼し、当該依頼を踏まえて、同協会より、関連する実務指針等の公開草案（以下、JICPA公開草案）が公表されました。本稿では、ASBJ公開草案及びJICPA公開草案の概要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。

▶ 表1 ASBJより公表された公開草案の一覧

公表主体	公開草案の名称	本稿での略称
ASBJ	企業会計基準公開草案第71号（企業会計基準第27号の改正案）「法人税、住民税及び事業税等に関する会計基準(案)」	改正法人税等会計基準案
	企業会計基準公開草案第72号（企業会計基準第25号の改正案）「包括利益の表示に関する会計基準(案)」	—
	企業会計基準適用指針公開草案第72号（企業会計基準適用指針第28号の改正案）「税効果会計に係る会計基準の適用指針(案)」	改正税効果適用指針案

### II ASBJ公開草案の概要

#### 1. 税金費用の計上区分（株主資本又はその他の包括利益に対する課税）

##### (1) 改正の経緯

現行の企業会計基準第27号「法人税、住民税及び事業税等に関する会計基準」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されています。

ここで、例えば<表2>に記載の株主資本又は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）が課せられる場合があります。このような場合には、対象となる取引等については株主資本又はその他の包括利益に計上される一方で、これに対して課せられる法人税等は損益に計上されることとなり、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の意見がありました。そこで、このようなその他の包括利益に対して課せられる法人税等のほか、株主資本に対して課せられる法人税等も含めて、所得に対する法人税等の計上区分についての見直しを提案することとしたとされています。

##### (2) 会計処理の見直し

###### ① 税金費用の計上区分についての原則

改正法人税等会計基準案においては、当事業年度の所得に対する法人税等を、次の理由から、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

▶表2 株式資本又はその他の包括利益に計上された取引等の例示

区分	取引等の例
株主資本	子会社等が保有する親会社株式等を企業集団外部の第三者に売却した場合の連結財務諸表における法人税等に関する取扱い
	子会社等が保有する親会社株式等を当該親会社等に売却した場合の連結財務諸表における法人税等に関する取扱い
	子会社に対する投資を一部売却した後も親会社と子会社の支配関係が継続しており、連結財務諸表上、当該売却に伴い生じた親会社の持分変動による差額を資本剰余金として計上する場合の当該資本剰余金部分に対応する法人税等相当額についての取扱い
	子会社に対する投資について追加取得に伴い生じた親会社の追加取得持分と追加投資額との差額を資本剰余金として計上し、その後子会社に対する投資を売却した場合における当該資本剰余金に対応する法人税等相当額についての取扱い
その他の包括利益	グループ通算制度（従来の連結納税制度を含む）の開始時又は加入時に、会計上、評価・換算差額等又はその他の包括利益累計額が計上されている資産又は負債（例えば、その他有価証券）に対して、税務上、時価評価が行われ、課税所得計算に含まれる場合
	非適格組織再編成において、会計上、評価・換算差額等又はその他の包括利益累計額が計上されている資産又は負債（例えば、その他有価証券）に対して、税務上、時価評価が行われ、課税所得計算に含まれる場合
	投資をしている在外子会社の持分に対してヘッジ会計を適用している場合などにおいて、税務上は当該ヘッジ会計が認められず、課税される場合
	退職給付について確定給付制度を採用しており、連結財務諸表上、未認識数理計算上の差異等をその他の包括利益累計額として計上している場合において、確定給付企業年金に係る規約に基づいて支出した掛金等の額が、税務上、支出の時点で損金の額に算入される場合

包括利益に区分して計上することが提案されています。

- ▶ この考え方を採用した場合、税引前当期純利益と所得に対する法人税等の間の税負担の対応関係が図られる
- ▶ 税効果額については、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）において、この考え方と同様に取り扱っており、また、国際的な会計基準においても、この考え方と同様に処理されている

このため、例えば、＜設例1＞のようにその他の包括利益に対して課税される場合、従来の会計処理と比較し、当期純利益及びその他の包括利益に影響を及ぼすこととなります。また、このように処理することで、次ページ＜図1＞のとおり、その他の包括利益に対して課税された場合に、税引前当期純利益と所得に対する法人税等の間の税負担の対応関係が図られるようになります。

▶設例1 その他の包括利益（評価・換算差額等）に対して課税される場合

＜前提条件＞

- ① A社（3月決算）は、取得原価が10,000のその他有価証券を保有しており、X1年3月期の期末において、その他有価証券の時価は、12,000であった。
- ② X1年4月1日にA社はグループ通算制度に加入することが決定しており、X1年3月期の期末において、当該その他有価証券に対して、税務上、時価評価が行われる。このため、その他有価証券評価差額金2,000は、X1年3月期において課税所得に含まれ課税される。
- ③ A社は、当該その他有価証券評価差額金を除いても課税所得が4,000生じている。X1年3月期の期末における法人税等の税率及び法定実効税率は30%であった。また、その他の将来減算一時差異及び将来加算一時差異は存在しない。

＜現行の会計処理＞

▶ X1年3月期

（その他有価証券の時価評価の仕訳）

（借）	その他有価証券	2,000	（貸）	その他有価証券評価差額金	2,000
-----	---------	-------	-----	--------------	-------

（評価差額等に課せられる法人税、住民税及び事業税等の仕訳）

（借）	法人税、住民税及び事業税*	600	（貸）	未払法人税等	600
-----	---------------	-----	-----	--------	-----

\* 損益計算書に計上される法人税、住民税及び事業税

＜改正法人税等会計基準案に基づく会計処理＞

▶ X1年3月期

（その他有価証券の時価評価の仕訳）

（借）	その他有価証券	2,000	（貸）	その他有価証券評価差額金	2,000
-----	---------	-------	-----	--------------	-------

（評価差額等に課せられる法人税、住民税及び事業税等の仕訳）

（借）	その他有価証券評価差額金	600	（貸）	未払法人税等	600
-----	--------------	-----	-----	--------	-----

▶ 図1 <設例1>を前提とした場合の税引前当期純利益と所得に対する税金費用の間の税負担の対応関係

【現行の会計処理】

税引前当期純利益	4,000
法人税、住民税及び事業税	1,800
法人税等調整額	-
法人税等合計	1,800
当期純利益	2,200

会計上、時価評価による時価の増加影響は、その他有価証券評価差額金2,000が計上され、純損益には計上されない。このため、現行の会計処理によれば、税引前当期純利益が4,000しか計上されていないにもかかわらず、損益計算書に法人税、住民税及び事業税が1,800計上され、両者が対応していない。

【改正法人税等会計基準案の会計処理】

税引前当期純利益	4,000
法人税、住民税及び事業税	1,200
法人税等調整額	-
法人税等合計	1,200
当期純利益	2,800

改正法人税等会計基準案の会計処理によれば、評価差額等に課される当事業年度の所得に対する法人税、住民税及び事業税等は、個別財務諸表上、純資産の部の評価・換算差額等に区分して計上することとなる。このため、税引前当期純利益と損益計算書の法人税等合計が対応する(4,000×30%=1,200となる)。

## ② 株主資本及びその他の包括利益に計上する金額の算定に関する取扱い

株主資本又はその他の包括利益の区分に計上する法人税等は、複雑な計算を伴う場合の実務に配慮し、課税の対象となった取引等について、株主資本又はその他の包括利益に計上した金額に、課税の対象となる企業の対象期間における法定実効税率を乗じて算定することが提案されています。

また、課税所得が生じていないことなどから法令に従い算定した額がゼロとなる場合に株主資本又はその他の包括利益の区分に計上する法人税等についてもゼロとするなど、他の合理的な計算方法により算定することができることもあわせて提案されています。

## ③ その他の包括利益の組替調整（リサイクリング）に関する取扱い

これまでわが国においては、その他の包括利益に計上された項目については、当期純利益に組替調整（リサイクリング）することを会計基準に係る基本的な考え方としています。

このため、その他の包括利益累計額に計上された法人税等については、当該法人税等が課せられる原因となる取引等が損益に計上された時点で、これに対応する税額を損益（法人税、住民税及び事業税）に計上することが提案されています。

## 2. 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

### (1) 改正の経緯

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、現行の税効果適用指針第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す。

しかし、税引前当期純利益と税金費用を合理的に対応させることが税効果会計の目的とされている中で、現行の税効果適用指針での取扱いは、連結決算手続上、消去される取引に対して税金費用を計上するものであり、税引前当期純利益と税金費用が必ずしも適切に対応していないとの意見が聞かれていました。こうした意見を踏まえ、ASBJにおいて検討を行い、現行の取扱いの見直しを提案することとされています。

現行の会計処理と改正税効果適用指針案の会計処理の相違について、設例に基づき具体的なイメージをまとめると<図2><図3>のとおりとなります。

### ▶ 設例2 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を税務上繰り延べる場合

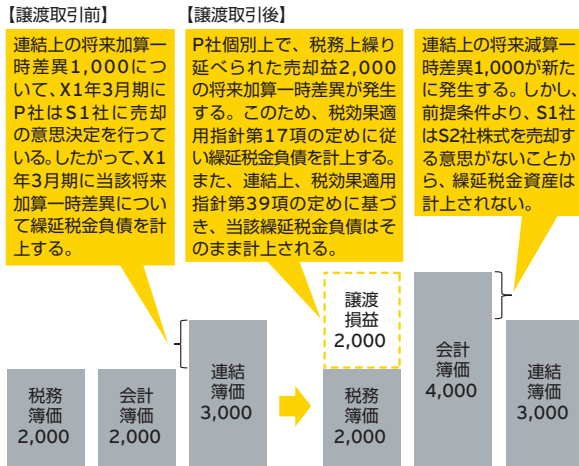
<前提条件>

- ① P社は、S1社及びS2社の株式の100%を保有し子会社としており、3社はいずれも3月決算の内国法人である。なお、P社連結グループは、グループ通算制度は適用していない。
- ② X1年3月末時点のS2社株式の税務上の簿価及び個別財務諸表上の簿価は、2,000である。また、S2社に対する投資の連結財務諸表上の簿価は3,000である。
- ③ P社はS1社に対して、S2社株式を時価4,000で売却する意思決定をX1年3月末に行った。なお、P社は連結財務諸表上、従前、配当による課税関係が生じないこと及び売却意思がなかったことから、子会社に対する投資に係る連結財務諸表固有の将来加算一時差異に対して繰延税金負債を計上していなかった。
- ④ X1年4月にS2社株式の売却に係る取引が実行された。なお、S1社はS2社株式を売却する意思はない。
- ⑤ 法定実効税率は30%とする。
- ⑥ 税金等調整前当期純利益は10,000生じており、当該金額に対応する法人税、住民税及び事業税は、3,000生じている。また、その他の将来減算一時差異及び将来加算一時差異は存在しない。





▶ 図2 現行の会計処理



【譲渡取引後の連結損益計算書】

税金等調整前当期純利益	10,000
法人税、住民税及び事業税	3,000
法人税等調整額	*300
法人税等合計	3,300
当期純利益	6,700

連結上、当該売却取引は内部取引であることから消去されているにもかかわらず、個別財務諸表上で税務上繰り延べられた売却損益に係る繰延税金負債が計上される。このため、税金等調整前当期純利益と税金費用が対応しない。

- \* 法人税等調整額の算定
- 繰り延べられた売却損益に係る将来加算一時差異に対する繰延税金負債の計上  
売却益2,000×税率30% = 600
  - X1年3月期の売却の意思決定時に計上された子会社に対する投資に係る連結財務諸表固有の将来加算一時差異に対する繰延税金負債の取崩し  
連結上の将来加算一時差異1,000×税率30% = 300
  - ① - ② = 300

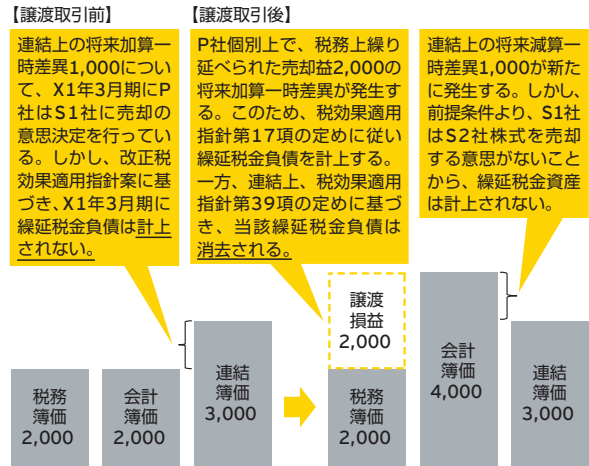
(2) 会計処理の見直し

① 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を税務上繰り延べる場合の連結財務諸表における取扱い

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（法人税法第61条の11）、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次の処理を行うことが提案されています。

- ▶ 子会社株式等を売却した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、当該一時差異に係る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、法人税法第61条の11に規定されている、

▶ 図3 改正税効果適用指針案に基づく会計処理



【譲渡取引後の連結損益計算書】

税金等調整前当期純利益	10,000
法人税、住民税及び事業税	3,000
法人税等調整額	-
法人税等合計	3,000
当期純利益	7,000

連結上、当該売却取引は内部取引であることから消去されている。また、個別財務諸表上で税務上繰り延べられた売却損益に係る繰延税金負債が計上されているが、税効果適用指針第39項の定めに基づき、連結上、当該繰延税金負債は消去される。このため、税金等調整前当期純利益と税金費用が対応する（10,000×30% = 3,000となる）。

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子会社株式の売却（売却損益を繰り延べる場合）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 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を税務上繰り延べる場合の個別財務諸表における取扱い

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、当該子会社株式等を売却した企業の個別財務諸表における処理については、現行の税効果適用指針第17項の取扱い（当該売却損益に係る一時差

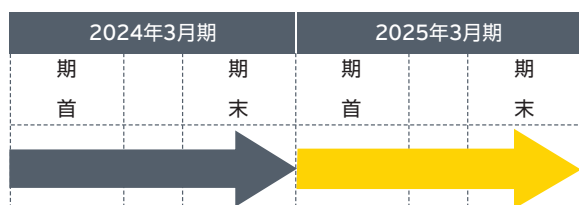
異について、税効果適用指針第8項及び第9項に従って繰延税金資産又は繰延税金負債を計上する定め)を見直さないことが提案されています。

### 3. 適用時期及び経過措置

#### (1) 適用時期

原則適用及び早期適用の時期の関係は、3月決算会社を前提とすると<図4>のとおり提案されています。

▶ 図4 原則適用及び早期適用の時期の関係



▶ 原則適用  
▶ 早期適用可

#### (2) 経過措置

税金費用の計上区分については、会計方針の変更による累積的影響額を適用初年度の期首の利益剰余金に加減するとともに、対応する金額を資本剰余金、評価・換算差額等又はその他の包括利益累計額のうち、適切な区分に加減し、当該期首から新たな会計方針を適用することができることとする経過的な取扱いを定めることが提案されています。

一方、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ついては、特段の経過的な取扱いを定めず、会計基準等の改正に伴う会計方針の変更として取り扱い、新たな会計方針を過去の期間のすべてに遡及適用することが提案されています。

### 2. 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

改正税効果適用指針案では、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子会社株式の売却（売却損益を繰り延べる場合）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ことが提案されています（Ⅱ 2. (2)①参照）。

このため、持分法適用会社における留保利益、のれんの償却額、負ののれんの処理額及び欠損金について、税務上の要件を満たし、課税所得計算において売却損益を繰り延べる場合に該当する当該持分法適用会社の株式売却の意思決定を行った場合には、税効果を認識しないことが提案されています。

### 3. 適用時期

改正法人税等会計基準案等を適用する連結会計年度及び事業年度から適用することが提案されています。

#### 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 会計監理部  
E-mail : jp.audit-m-kaikeikanriinbox.jp@jp.ey.com

## Ⅲ JICPA公開草案の概要

### 1. 税金費用の計上区分（その他の包括利益に対する課税）

株主資本及びその他の包括利益の各項目（評価差額及び繰延ヘッジ損益等）について、従来、繰延税金資産又は繰延税金負債に対応する額を控除した金額を計上することとされていましたが、これに加えて、改正法人税等会計基準案等における提案に合わせて、各項目に対して課税された法人税等の額についても控除した金額を計上することが提案されています。



# 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。



## IPOをやさしく解説! 上場準備ガイドブック (第5版)

▶ A5判/229ページ 同文館出版 価格2,300円+税

この書籍は上場準備をされる企業経営者、実務担当者を主な対象に、上場準備全体を分かりやすく理解した上で、上場準備業務に役立てていただくために、2014年に初版を発刊しました。今回の第5版では東京証券取引所の新市場の解説や各市場の上場基準なども新たに記載しています。各項目を見開き2ページで解説していて、図表も多く大変分かりやすいIPOの解説書です。上場準備業務に携わる公認会計士も必見の書籍となっています。



## M&A・組織再編会計で誤りやすいケース35

▶ A5判/256ページ 中央経済社 価格2,900円+税

M&Aや組織再編に関する会計処理は専門性が高く非常に難解なため、誤りやすい論点が多くあります。本書では、M&A・組織再編の実行時、実行後の各段階で頻出かつ間違いやすい会計処理を35ケース取り上げ、M&A・組織再編に豊富な経験を有する執筆者が設例により分かりやすく解説しています。また、M&Aや組織再編にはさまざまなスキームがあり、とり得る選択肢が複数あることから、実行前の検討事項として、スキーム選択による会計処理の違いについても言及しています。



## 図解でざっくり会計シリーズ① 税効果会計のしくみ (第3版)

▶ A5判/168ページ 中央経済社 価格1,900円+税

コンセプトは「図とイラストで理解できる」。シリーズキャラクター「ざっくり君」がやさしくナビゲートします。原則、1テーマにつき見開き2ページで解説。電車の中でも気軽に読めて、理解するのにピッタリです。専門用語はできるだけ使わずに会計用語を一般用語で解説しています。「ちょっと難しい」「これも知っておくといいよ」など、プラスαな内容はOne Moreとして解説。第3版ではグループ通算制度についてもカバーしています。

## IFRS国際会計の実務 International GAAP 2022 (上・中・下巻) IFRS国際金融・保険会計の実務 International GAAP 2022



- ▶ A5判 第一法規
- ▶ 価格 上: 22,000円+税、中: 22,000円+税、下: 21,500円+税  
金融・保険: 25,200円+税

本書は、EYの国際財務報告基準 (IFRS) に関するナレッジを結集した国内最高レベルの本格的専門書の最新日本語版です。新基準を含めた幅広い項目を収録し、規定やその背景にある理論のみならず、実務上の論点やその対応、さらに、日本企業がIFRSを適用する際に生じる論点やそれらに対するEYの解釈を加えており、実践的な解説書となっています。わが国においてもIFRS適用がますます広がりを見せる中で、財務諸表作成者や職業会計人など、全ての方に必携の実務書です。

## データ分析による異常検知と発見的統制



Forensics事業部 西日本Forensicsグループ  
公認情報システム監査人・システム監査技術者 西原則晶

### ▶ Noriaki Nishihara

ITベンダーで大規模ミッション・クリティカル・システムやSDKの研究開発に従事した後、2006年にEY入所。IT監査、CAAT、内部統制評価等に従事、14年よりForensics事業部にてデータ分析を活用した不正調査や会計監査などを支援。20年より西日本におけるForensicsサービスの提供を開始。情報システムコントロール協会（ISACA）大阪支部における理事、常務理事を歴任。

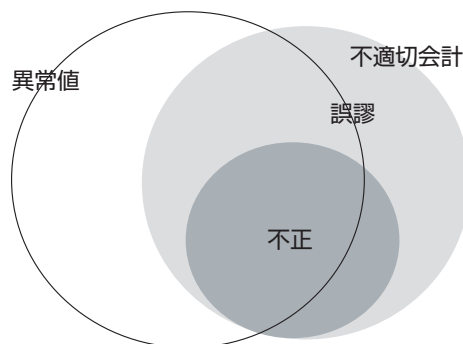
### I はじめに

EY Forensicsはこれまで数多くの会計不正や品質偽装といった不正調査実務に携わっており、その際、データ分析を活用することで類似事案や件外事案を発見するということが多々あります。これは企業内に蓄積された多量のデータを分析し、通常とは異なる特徴を持つデータを見つける異常検知として行われています。〈図1〉に示されるように、データ分析により検知される異常と実際の不正とは一致しておらず、現実には異常値が実際に不正であったかどうかについて、詳細な調査を行った上で判断することになります。ここでまず認識すべきことは、異常値の全てが不正であるというわけではないということです。

また、データ分析をモニタリング実務に取り入れる際には、まず発見的統制として構築していくことになります。異常を検知するためには、事後に他のデータと比較することで異常であるかどうかを判断することになるからです。

本シリーズでは、ファイナンス部門のDX／ファイナンス領域におけるデジタルの活用ポイントについて論述しています。本稿は、不正調査を主たる業務としているEY Forensicsによる前・後編の前編として、大量データ分析による異常検知のためにファイナンス部門のデータをどのように分析すべきか、そしてどのように発見的統制として活用していくのか、という点について解説します。

▶ 図1 異常値と不適切会計・不正の関係



出典：荒張 健 「データアナリティクスを活用した不正リスクモニタリング」  
企業会計 2021 Vol.73 No.10

### II 利用できるデータ

データ分析で利用するデータは電子データであることが前提となりますが、その電子データにもリレーショナル・データベース\*に格納されているような構造化データもあれば、メール本文の日本語や電子帳票のような非構造化データもあります。一般的に非構造化データの活用は構造化データに比して難易度が高くなります。

企業内の構造化データを考えた際に、まず思い付くのは会計システムに含まれる会計データや業務システムのトランザクションデータではないでしょうか。モニタリング目的のデータ分析ではより上流である業務

\* 関係データベースやRDBと表記されることもある。複数の項目を持つ多数のデータを列と行で構成された表形式で格納し、それぞれの表を項目で関連付けて管理するデータベースのこと。

システムデータの方が高度な分析ができそうな印象がありますが、実際には「データの質」により分析性能は変わってきます。例えば、経費の支払先をマスターと連携した支払先コードとして入力・保持されているデータと、摘要欄にフリーテキストで入力されているデータでは、支払先による分析の難易度は大きく異なります。また金額や単価においても、個数を「一式」として1、単価を支払総額、という取引実態を正しく反映していないデータでは、単価を使った分析はできないでしょう。

このような場合、データ分析に先駆けて業務システムや会計システムに関連する内部統制やIT統制、システム利用手順などの見直しを行うことは珍しいことではなく、データ分析の導入による重要な副次効果とも言えます。

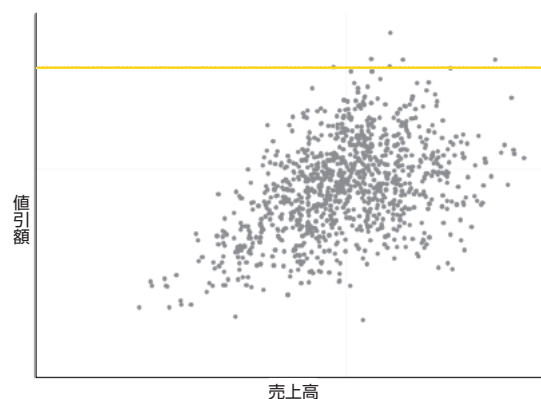
### Ⅲ 何を「異常」とするのか

データ分析による異常検知で最も難しいのは、「何を異常とみなすのか」という一言に尽きます。特に不正発見を目的とした異常検知の場合、本当に見つけた不正に起因する異常はレアケースであり「異常とは〇〇である」と言えるほどの事例を集めることができません。

そこで一般的には、「想定される通常と比較して異なるデータを異常とする（リスクシナリオ的）」「他の多くのデータと比較して異なるデータを異常とする（データ中心的）」という2つのアプローチにより異常を識別することになります。

前者のリスクシナリオ的アプローチの場合、業務内容や内部統制、ITシステムなどを理解した上で、正常な業務がどのようにデータに反映されるのかを検討します。例えば、「承認行為は申請者の上司者により行われる」という内部統制が有効に機能している場合、データ上の申請者IDと承認者IDは異なる値が入っているでしょう。また人事組織データと突き合わせれば、承認者IDは申請者IDと同じ組織かつ上位の職階である、ということまで確認できるかもしれません。このようにして正常の範囲を特定することで、そこから外れるデータを異常とみなしていきます。先ほどの例ですと「申請者IDと承認者IDは異なるが、承認者が申請者とは異なる部署の上司者である」というデータは正常ではない、つまり異常として検知することになります。リスクシナリオ的アプローチの場合、この閾値しきい値を決定するためには現場における業務手順を細かく理

▶ 図2 プロットによる可視化の例



解していく必要があります。

次に後者のデータ中心的アプローチでは、データの傾向を把握しその特徴からの乖離かいりを見つけていきます。例えば、販売における値引きのようにある程度の裁量が許されているようなデータの場合、単純にルールに基づいた線引きは難しいかもしれません。このような例の場合、まずはデータをさまざまな観点で可視化していき、傾向や特徴の全体像を把握することがセオリーとなります。＜図2＞では、横軸を売上高、縦軸を値引額として1件の販売データを1つのデータ点としてその値引き状況を可視化した例です。傾向の見方はさまざまかと思いますが、次の特徴が見て取れるのではないのでしょうか。

- ▶ データ点は各軸の値の範囲の中心に集中しており、極端に高額／低額の売上高／値引額は少ない
- ▶ 売上高が大きくなるほど、値引額が大きくなる
- ▶ 売上高が一定の値を超えると、値引額は売上高と連動して大きくなる

直感的にこのプロットから「他のデータと異なるデータ」を探すとすると、中央付近の密度の高いエリアからぼつんと離れているデータを拾い上げることができるかと思います。確かに直感的に異常値を抽出する手法もありますが、常に全てのデータを可視化して異常値を探していくというのも骨が折れますし、そもそも再現性が低く、なぜそのデータを異常値として抽出したのか客観的な説明が難しいという問題が起きます。

そこで、客観的な説明として数学的に説明できる値を用いることが考えられます。異常値を抽出する際に簡便的によく使われる統計値として、標準偏差があります。標準偏差はデータ集合のばらつきの程度をあらわす統計量です。標準偏差を使うことで平均値から大きく外れた値を異常として抽出する手順を考えます。＜図2＞の黄色の実線は値引額について標準偏差を2



倍し、平均値を加えた値を示しています。つまり、この黄色の実線よりも上にプロットされているデータについては、平均値からの平均的なばらつきの2倍以上のばらつきのあるデータであるということが出来ます。

ここでは2倍という値を設定しましたが、それがどの程度稀であるかはデータの分布にもよるため、実務では分析に用いるデータの質や分布状況、他の分析指標値との組み合わせなどから、現実的に検証可能なサンプル数まで絞り込めるように検討することが求められます。

## IV 統計的な分析指標

異常検知に用いることができる統計的な分析指標には、標準偏差以外にも相関係数や回帰係数、変動係数、期待値残差などが考えられます（<表1>参照）。ここでは実際の不正調査でよく使われる変動係数について取り上げます。

会計不正調査においてデータ分析から異常検知をする際によく着目する会計数値として、単価があります。購買単価や販売単価など単価にも幾つか種類がありますが、共通する性質として、売買における単価には多少の値動きはあるもののあまり大幅に変化することはないという点が挙げられます。しかし実際の不正事例では、不正の実施者が商品の売買において単価を異常な範囲で調整することで不正のための資金を捻出することがあり、まさにこの行為の異常性が分析のポイントとなります。

ところが、単価の値動きを単純に比較しようとする、通常の単価10,000円の商品が9,000円で取引される値動きと、100円の商品が90円で取引される値動きをどのように比較すればよいのかについて、すぐにはイメージできないのではないのでしょうか。しかも取引件数は膨大でその件数にも違いがあるような状況では、比較可能な指標値を用意する必要があります。変動係数はこれを可能にする統計量で、金額の多寡や件数に関わらず、その数値の「ブレ具合」を比較可能な指標値として算出することが可能です。またこの変動係数を使った分析をする際、実務において検討すべき課題となるのは「どの単位に区切って計算するか」という点です。

例えば、ここに10年分の売買時の単価データがあるとして、これに対して品目ごとに変動係数を計算した場合、分かることは「この10年間でどの商品の単価がブレ幅が大きいのか」という少し扱いにくい情報

になります。異常検知の目的のためには、単に分析指標を計算するのではなく、目的に合致した結果を得られるように計算対象や範囲を工夫する必要があります。例えば、先ほどの計算では計算単位を品目ごととしていましたが、これを年度、部署、品目といった項目で細分化して計算します。こうすれば、同じ品目の変動係数を部署間で比較することで単価調整の部署による特徴が、また年度間で比較することでどの時期に単価調整が行われた可能性が高いのか、といったより目的に沿った分析が可能となります。

▶表1 分析に用いる一般的な統計量

変動係数	標準偏差を平均で標準化したもの。データ同士の散らばり方の比較に用いることができる。
相関係数	2変数の共分散を両方の標準偏差で割ったもの。2変数の関係性（どちらかが大きくなるともう一方も大きくなるなど）を-1から1の範囲で定量的にあらわすことができる。
回帰係数（1次）	2変数の一方の変数を用いて残りの変数を説明することを試み、2変数の関係を一次方程式であらわす直線関係で考えた際の係数。予測直線の傾きをあらわす。
期待値残差	観測値の実際の値と、回帰直線などから予測される値や確率変数の期待値との差。

出典：日本統計学会編「統計学基礎」(東京図書)を基に筆者作成

## V 業務や内部統制に関する知見の活用

これまで述べてきたように、社内の業務データを使った分析を行う際にはデータの意味を理解することが非常に重要になります。先ほどの例では変動係数を部署ごとに計算しましたが、担当者ごとに区切って計算、比較した方が見つけたい異常により詳細に迫ることができるかもしれません。この判断はデータと業務の関係をきちんと理解することで可能となります。

業務としてデータ分析をしていますと、PCのモニター画面にずっと向かって難しい計算や分析をしているのではないかとよく誤解されるのですが、データが生成された背景にある業務内容や内部統制の理解に時間を費やすことが多いのが実情です。分析対象となるデータの源泉である企業のITシステムはあくまでも業務ツールであり、そこには業務担当者の方々の考え、動き、日々の業務活動の過程がデータという形で写像として残っていきます。データ分析をするということは、その業務活動の写像であるデータを通じて、元の業務がどのように行われていたのかを推測する作業と言い換えることができるのかもしれません。

また、データ分析のためのITスキルや統計学の知識、内部統制や業務の知見などを一人の分析官だけで担う



ことは難しいのも実情です。より感度の高いデータ分析を行いたいと考えた場合、データ分析は複数の専門知識を持ったメンバーから構成されたチームで行うことが望ましく、例えば、データの処理に長けたIT専門家と社内の業務やルールに詳しい実務担当者の混成チームであれば、目的に合致した分析成果が期待できるのではないかと考えられます。

殊に現場担当者の知見はデータ分析に非常に大きな影響を与えることがあります。私が経験した事例ですが、販売データの分析で現場担当者の知見を得ずに進めていたため、分析作業が途中で頓挫したということがあります。分析対象としていた販売データは、販売担当者情報、承認者情報、入力担当者情報といった承認情報がとてもきれいに整備されたデータでした。業務システムのマニュアルや規程類、業務フロー文書などを確認すると、IDは個人ごとに付与されICカードによる認証システムも整備されるなど、非常に高度な職務分掌も存在していました。この情報を使ったデータ分析を行うことになったのですが、とある地方でのデータ入力現場を視察した際にこの分析は見直しを余儀なくされることとなりました。データ入力担当者が職員IDを兼ねたICカードを首に2枚かけていたのです。聞いてみると、そのうちの1枚は承認権限を持っている所長のカードで、毎朝出勤すると入力担当者がICカードを預かり、ノーチェックで承認行為を代行しているというのです。

こんなことは当然どのドキュメントを探しても載っていません。しかし現場をよく知る担当者に聞いてみると、「昔はよくあった」「地方だとまだやっているかもしれない」という情報をすぐに提供してくれました。現場を一番よく知っているのは現場の担当者です。空振りとなるデータ分析をしないためにも、業務や内部統制に詳しいメンバーの知見は非常に重要です。

## VI 発見的統制としてのデータ分析

最後に、これまで論じてきたデータ分析をどのように発見的統制として利用するのか、ということについて整理します。

データ分析によるモニタリングは一度やれば終わりというものではなく、継続的な分析とフォローアップを行うために発見的統制として社内の内部統制システムに組み込むことが多くあります。併せて統制頻度も検討することになるのですが、データ分析を使った発見的統制の場合、異常値に対するフォローアップに

よっていろいろな制約を受けることになります。例えば、発見された異常値について警告メールを送るような統制であればそれほど影響は受けませんが、異常値に対して非常に慎重な追加調査が求められるような場合には、抽出されるべき異常値の件数は限定される必要がありますし、統制頻度も頻繁に行うことも難しいでしょう。また、想定されるリスクインパクトが非常に大きく、早い発見と対応が必要という状況であれば、統制頻度は日次が望ましいということもあるでしょう。

別の視点からの考えもあります。モニタリングの自動化です。データ分析によるモニタリングはITシステム化して自動化しなければならないという誤解がまだ稀に聞こえてくるのですが、どのような発見的統制として構築するのかという議論なしには検討できません。年次統制でよいということになれば、ITシステム構築による自動化は費用対効果との観点からはよい自動統制とは言えないでしょう。

また、内部統制全般に言えることですが、発見的統制として利用するデータ分析についても、定期的な見直し、再検討を行うことが重要です。これまで解説してきたように、データ分析は業務と非常に密接して構築されますので、業務の変化に合わせてデータ分析の変化も求められるからです。

## VII おわりに

データ分析による異常検知と発見的統制の実現のためにはIT、統計学、内部統制、会計、不正など多方面にわたる知見が必要であると言えます。そのためには、それぞれの専門領域を有するメンバーを集めたチームとして取り組むべきであり、またそうしなければ残念な結果になり得る、難易度の高いモニタリングであるとも言えます。

また今回は発見的統制としましたが、発見的統制を構築する際に得られる知見を蓄積していくことで、将来的には予防的統制としてのデータ分析を構築していくことも可能になると考えています。

### お問い合わせ先

EY 新日本有限責任監査法人  
Forensics事業部 西日本Forensicsグループ  
E-mail : noriaki.nishihara@jp.ey.com

## 気候変動が財務諸表に与える影響

品質管理本部 IFRSデスク 公認会計士 北出旭彦



### ▶ Akihiko Kitade

当法人入所後、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及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

近年、世界中で非財務情報、特に気候変動リスクの開示を求める動きが加速しています。米国証券取引委員会（SEC）は上場企業に対して、事業や財務状況に影響を与える気候変動リスクの開示を義務付ける案を公表し、東証はプライム市場の上場企業に対して気候関連財務情報開示タスクフォース（TCFD）の提言に基づく気候関連事項の開示を要請しています。また、IFRS財団傘下の国際サステナビリティ基準審議会（ISSB）は気候関連開示を含めたサステナビリティ開示基準の公開草案を公表し、現在コメント募集を行っています。このように、財務諸表外における気候変動リスクが与える影響に係る開示の重要性が大きく取り沙汰されていますが、一方で、気候変動リスクが財務諸表に与える影響についても考慮する必要があります。

IFRSには気候変動リスクに焦点を絞った単一の基準は存在しないものの、気候変動リスクはさまざまな分野の会計処理に影響を及ぼす可能性があります。また、現時点では必ずしもその影響が定量的な観点で重要ではないかもしれませんが、将来的に重要な影響を及ぼすことも考えられ、慎重な検討が必要と考えられます。本稿では、有形固定資産、資産の減損及び開示に焦点を当てて解説します。

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 有形固定資産

有形固定資産は資産の将来の経済的便益を消費すると予測するパターンを反映した方法により耐用年数に

わたって償却します。また、資産の耐用年数及び残存価額を実態に即して見積もり、少なくとも各事業年度末で見直すこととされています。

#### 1. 資産の早期の廃棄・除却

気候関連事項は関連する法律も含めて、有形固定資産の用途及び使用期間に影響を及ぼす可能性があります。資産の見積耐用年数を算定し、減価償却期間を決定及び再評価するにあたり、毎年、気候関連事項についても考慮する必要があります。例えば、関連する法律の改正に伴い環境負荷の高い石炭生産資産や高炭素排出船舶について早期の廃棄・除却を見込むかどうかを検討し、それらの耐用年数の変更の必要性について評価します。

#### 2. ビジネスモデルの変更

気候変動リスクに対する革新的な取組みは結果として炭素排出の削減を目的とする新しいビジネスモデル及びプロジェクトの開発につながることも想定されます。例えば、二酸化炭素回収・貯留技術は、枯渇した石油層又は天然ガス層を用いることで、部分的又は完全に減価償却された既存のインフラ（例えば、廃坑済ガス田のパイプラインなど）を利用することが考えられます。そのような場合、資産の将来における利用可能性が増すため、既存資産の減価償却方法や耐用年数の変更の必要性について評価します。

#### 3. 資産除去債務

前述のように有形固定資産の耐用年数が当初想定していたよりも短くなる場合、又は、長くなる場合、その廃棄の時期も変更され、割引計算の結果として資産除去債務及び関連する資産の双方の金額が変動するこ



とになります。さらに、耐用年数が到来済みの資産は資産除去債務の潜在的な変動に比べて帳簿価額が小さいため、国際財務報告基準解釈指針委員会解釈指針(IFRIC) 第1号「廃棄、原状回復及びそれらに類似する既存の負債の変動」に基づき純損益に影響が生じる可能性がある点にも留意が必要です。

### Ⅲ 資産の減損

国際会計基準 (IAS) 第36号「資産の減損」に基づけば、各報告期間の末日において、資産に減損の兆候があるかどうかを評価し、減損の兆候が存在する場合、減損テストを実施しなければなりません。また、のれん及び耐用年数を確定できない無形資産等については、毎年及び減損の兆候が存在する場合はその都度、減損テストを実施します。

#### 1. 減損の兆候

IAS第36号において、減損の兆候を検討する最低限の指標は示されているものの、減損の兆候はそれらに限定されたものではなく、企業を取り巻く環境及びその変化を網羅的に把握し減損の兆候の有無を評価しなければなりません。例えば、ネット・ゼロ・エミッションを目指すための政府の措置は、以下を示唆している可能性があります。

- ▶ 一定の排出目標を超過する資産の使用に対して課せられるペナルティーを原因とした資産価値下落の可能性
- ▶ 企業が採用している技術に関して陳腐化が生じ、多額の追加投資が必要となる可能性

また、気候変動リスクへの意識の高まりに伴い、顧客を始めとした利害関係者のニーズが変化することにより、次のような減損の兆候に繋がる可能性があります。

- ▶ 顧客のニーズが変化することで、当初予想したよりも資産又は資金生成単位の収益性の低下が見込まれる
- ▶ 気候変動リスクに対応するためのコストの増加を供給者が原価に転嫁したり、部品の生産を停止したりすることで、当初予想したよりも収益性の低下が見込まれる
- ▶ 投資家が環境負荷の高い業界への投資に対して高い利回りを求める結果、市場投資収益率が上昇し、使用価値計算に用いる割引率の上昇が見込まれる

#### 2. 回収可能価額の算定

回収可能価額が使用価値を基に算定され、将来キャッシュ・フローの見積りが求められる場合、経営者の最善の見積りを反映する合理的で裏付け可能な仮定に基づいて算定することとされています。気候変動リスクが与える影響は一般的に企業の支配が及ぶものではないため不確実性が高く、仮定を評価するための過去の情報は限られていることから、将来キャッ

シュ・フローの予測に際しては慎重な検討が必要となります。

また、IAS第36号では使用価値の算定に際して未確約のリストラクチャリング又は資産の性能改善から見込まれる将来キャッシュ・インフロー又はアウトフローの見積りを含めることは禁止されています。この点、企業がゼロ・エミッション達成を目標としている場合に、目標達成のために必要となるキャッシュ・フローを使用価値の算定に含めるべきかどうかについては事実及び状況に基づいた判断が求められます。

### Ⅳ 開示

財務諸表の目的は、財務諸表利用者の意思決定に資する企業の財政状態等についての情報を提供することであり、財務諸表利用者が企業の財政状態及び財務業績を評価し、将来キャッシュ・フローを予測するために有用な情報を提供する必要があります。前述の通り、気候変動リスクが与える影響は不確実性が高く経営者の判断が多岐にわたって求められます。そのため、現在のビジネスモデルの持続可能性をはじめとして、気候変動リスク及び潜在的な将来の動向が企業に与える影響をどのように判断し、どのように会計処理に反映したのかについて、その判断における重要な仮定を含めて、財務諸表における開示を通じて表現することが求められます。

### Ⅴ おわりに

前述の通り、気候変動リスクが財務諸表に与える影響は多岐にわたり、そのような影響を網羅的に把握し、最新の気候変動リスクの評価やその影響を確実に財務諸表に反映することが重要です。また、経営者による説明 (MD&A) や統合報告書等、財務諸表外における利害関係者とのコミュニケーションにおいて提供される情報との整合性を担保することも重要です。

どのような事項が財務諸表に影響を与えるかについては、企業特有の事実と状況に基づいて高度な判断が求められます。当法人が公表している「Applying IFRS : 気候変動の会計処理<sup>\*</sup>」では、本稿において記載した項目以外にも本検討に際しての留意点を解説していますので併せてご参照ください。

#### 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

<sup>\*</sup> ey.com/ja\_jp/ifrs/ifrs-insights/2022/ifrs-applying-ifrs-2022-06-29

## 製造業企業における気候変動に関する開示動向



製造業セクター 公認会計士 中川寛将

### ▶ Norimasa Nakagawa

主に製造業の監査業務に従事する。当法人の製造業セクターに所属し、LTV（Long-term value：長期的価値）担当として企業の長期的価値向上に関する取組みを推進し、気候変動関連サービス業務に取り組んでいる。

<お問い合わせ先> EY 新日本有限責任監査法人 製造業セクター E-mail: norimasa.nakagawa2@jp.ey.com

### I はじめに

2021年改訂コーポレートガバナンス・コードでは、プライム市場の上場企業は、東証の新市場区分移行日（22年4月4日）以降、最初に到来する定時株主総会後に遅滞なく提出するガバナンス報告書において、気候変動に係るリスク及び収益機会が自社の事業活動や収益等に与える影響について、必要なデータの収集と分析を行い、気候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の質と量の充実を進めるよう求められています。本稿の執筆時点では、製造業企業を含む多くの日本企業がガバナンス報告書における開示対応を進めている状況です。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 製造業企業における気候変動対応

#### 1. TCFD提言の概要

TCFD提言は、15年9月、金融安定理事会議長が、気候変動リスクがリーマンショックのサブプライムローンのようにいつか爆発する可能性があり金融機関の脅威になり得るとスピーチしたことから始まり、企業に気候変動リスクに耐え得るかどうかを開示させることが目的とされています。TCFDでは、金融機関や投資家が、対象企業が気候変動リスクに耐え得るかどうかの判断に資するために、ガバナンス、戦略、リスク管理、指標と目標の4点を柱とした11項目を開示するように推奨しています<sup>\*1</sup>。

求められていることは開示ですが、気候変動はビジネスにおけるリスクでもあり、収益獲得の機会でもありますので、経営層が経営課題として気候変動に対応していくことが重要と考えます。

#### 2. 製造業企業における気候関連のリスク及び機会の特徴

TCFD提言における開示項目のうち「戦略」において、リスク及び機会を開示することが推奨されています。リスクについては、低炭素社会に移行していく過程での政策や市場の変化によって生じるリスク（移行リスク）と気候変動による自然環境の変化によって生じるリスク（物理リスク）に大別されます。TCFD提言の整理に沿って、①移行リスク（<表1>参照）②物理リスク（<表2>参照）③機会（<表3>参照）における製造業の特徴を示します<sup>\*2</sup>。

各表に示した気候変動に係るリスクや機会の多くは、事業に直接または間接的に影響を及ぼすものであり、経営層が経営課題として認識し、戦略をもって対応すべき事項であると考えます。開示においては、識別したリスクや機会を経営戦略においてどのように対応したかを結び付けて記載することで、TCFDが企業に求める気候変動リスクに耐え得るかどうかの判断に資する有用な情報になると考えます。

#### 3. 気候関連の開示動向

本稿執筆時点において、TCFD提言の開示推奨項目における開示媒体は、統合報告書が多数を占めますが、サステナビリティレポートや有価証券報告書等で

\*1 TCFD提言に関するさらなる詳細は、本誌2021年12月号「求められるTCFDへの対応」をご参照ください。

\*2 <表1>から<表3>は、本稿執筆時点における国内製造業各社の統合報告書・ウェブサイトなどの開示情報を元に筆者が整理して作成。

▶表1 ①移行リスク

項目	製造業における主な移行リスク
政策・法規制	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶カーボンプライシング導入によるエネルギー調達コストの増加</li> <li>▶省エネ・GHG（温室効果ガス）排出等の規制強化に対応するための設備投資などのコスト増加</li> </ul>
技術	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶再エネなど新技術への対応遅れにより顧客による他社製品への切り替えが起こり売上減少</li> </ul>
市場	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶気候変動を要因とした顧客の嗜好の変化に対応できず販売機会損失</li> <li>▶気候関連の規制強化により金属素材等の原材料コストの増加</li> </ul>
評判	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶気候変動対応不十分による評判低下に伴い売上減少</li> <li>▶気候変動対応不十分によりESG投資の対象から外れ資金調達コストの増加</li> </ul>

製造業企業においては、自社が直接的または間接的に排出するGHG排出量（Scope1、Scope2）のみならず、サプライチェーン全体（原材料調達・物流・販売・廃棄など）からの排出量も多くなる（Scope3）。また、顧客企業がサプライチェーン全体のGHG排出量の削減に積極的である場合、自社にも削減を要求される可能性がある。

▶表2 ②物理リスク

項目	製造業における主な物理リスク
急性	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶風水害の激甚化による工場建物・設備の損傷や操業停止</li> <li>▶営業所の浸水・従業員の負傷</li> <li>▶物流機能の麻痺による原材料の調達停止</li> <li>▶顧客の工場が被災した場合における自社製品の売上減少</li> </ul>
慢性	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶一次産業の収穫量減少や事業設備の損傷等による経済の悪化</li> <li>▶気温上昇により労働環境が悪化し労働生産性の減少</li> </ul>

自社の生産施設が直接的な被害を受ける場合はもちろんのこと、顧客、調達先、外注先などの取引相手が被害を受けた場合のリスクも考慮に入れる必要がある。

▶表3 ③機会

項目	製造業における主な機会
市場	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶省エネ・GHG削減に寄与する製品の需要の増加</li> <li>▶水資源枯渇の防止に繋がる製品の需要の増加</li> <li>▶温暖化に伴い各エリアでエアコン設置の増加</li> <li>▶物理リスクに備えた災害対策製品の需要の増加</li> </ul>
製品・サービス	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶温暖化に伴い断熱製品の需要の増加</li> <li>▶環境関連製品について、国や行政からの助成金があることによる関連製品の需要の増加</li> </ul>
エネルギー源	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶低排出量エネルギー源（生産拠点にて太陽光発電パネルの設置等）を使用することによるコスト減少</li> </ul>

気候変動によるシナリオを的確に分析することにより新たな需要の発見や市場拡大を早期に把握できる可能性があり、将来のビジネスチャンスに備えた早期検討が可能となる。

開示している企業もあり、開示媒体にばらつきがあります。

また、サステナビリティの開示内容について、各種団体から基準やガイドラインが公表されていますが、それぞれの主要な利用者のニーズを踏まえた基準であることから、開示の一貫性や比較可能性が担保されていないという問題点が指摘されていました。そこで、サステナビリティ開示基準等の主要な設定主体である5団体（IIRC※3、SASB※4、CDSB※5、CDP、GRI※6）が協調し、20年12月に表示基準のプロトタイプを公表しています。さらに、IFRS財団は21年11月にISSB（国際サステナビリティ基準審議会）の設立を発表し、企業価値を理解することに関心がある利用者向けに、企業価値に重要な影響を与えるサステナビリティ関連の課題に焦点を当てた基本構造を公表しています。当該基本構造は、全般的な要求事項、テーマ別（気候変動問題など）要求事項及び産業別要求事項により構成され、要求事項は、ガバナンス・戦略・リスク管理・指標及び目標の観点から設定されており、TCFD提言を踏まえた内容となっています。産業別要求事項について、プロトタイプが公表されていますので、属する産業または業種における開示項目について確認しておく

ことが有用です。

そして、日本においては財務会計基準機構（FASIF）によりサステナビリティ基準委員会（SSBJ）が設立され、国際的なサステナビリティ開示基準の開発に対して意見発信を行うことや、国内基準の開発を行うための体制整備が進められています。

### Ⅲ おわりに

気候変動に関する開示について、製造業における開示内容に一般的な傾向はあるものの、個々の項目についてどのくらいの深度で開示するかはばらつきがあります。すでにTCFD開示を行っている先行企業であっても、多くは初年度ではシナリオ分析の対象範囲や深度は限定的であり、複数年かけてその範囲や深度を高めています。

今年初めてTCFD提言に沿った開示を行う企業も多いと思われませんが、開示基準の整備も着々と進められており、経営課題として捉えたリスク及び機会を経営戦略に結び付けて説明することが、有用な開示を行うための重要なポイントになります。

※3 International Integrated Reporting Council  
 ※4 Sustainability Accounting Standards Board  
 ※5 Climate Disclosure Standards Board  
 ※6 Global Reporting Initiative



## 会計検査院の指摘による税制改正

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）、『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

令和4年度税制改正において、住宅ローン控除の控除率が1%から0.7%に引き下げられました。この改正が行われた理由の1つに、昨今の低金利の状況下、住宅ローンの借入金利が控除率1%を下回ることが多いことが会計検査院から指摘されたことが挙げられます。税制改正の多くは各省庁の要望を受けて行われますが、中にはこの改正のように会計検査院の指摘がきっかけとなるものもあります。

今回は、法人税、消費税、源泉所得税に関する税制改正のうち、会計検査院の指摘が関係している主なものを紹介します。

### II 会計検査院の検査の位置付け

日本国憲法第90条第1項では、「国の収入支出の決算は、すべて毎年会計検査院がこれを検査し、内閣は、次の年度に、その検査報告とともに、これを国会に提出しなければならない」としており、これに基づき、会計検査院は毎年度の決算検査報告を内閣に提出しています（直近は令和3年11月5日提出の令和2年度決算検査報告）。

会計検査院は内閣に対し独立の地位を有し（会計検査院法1）、憲法第90条に規定する検査のほか、法律に定める会計の検査を行うこと（会計検査院法20①）、常時会計検査を行い、会計経理を監督し、その適正を期し、且つ、是正を図ること（会計検査院法20②）が規定され、国会及び裁判所にも属さない独

立の地位を有する憲法上の機関とされています。検査は、正確性、合規性、経済性、効率性及び有効性の観点その他会計検査上必要な観点から行われます（会計検査院法20③）。

会計検査院法では、会計検査院に対して次のような権限を与えています。

#### ① 第34条

検査の進行に伴い、会計経理に関し法令に違反したまたは不当であると認める事項がある場合には、直ちに、本属長官または関係者に対し意見を表示または適宜の処置を要求すること、及びその後の経理については是正改善の処置をさせることができる。

#### ② 第36条

検査の結果法令、制度または行政に関し改善を必要とする事項があると認めるときは、主務官庁その他の責任者に意見を表示または改善の処置を要求することができる。

#### ③ 第30条の2

第34条または第36条の規定により意見を表示したまたは処置を要求した事項その他特に必要と認める事項については、随時、国会及び内閣に報告することができる。

#### ④ 第30条の3

各議院または各議院の委員会若しくは参議院の調査会から国会法第105条の規定による要請があったときは、その要請に係る特定の事項について検査を実施してその検査の結果を報告することができる。

また、検査報告に掲記する必要があると認められた特定の検査対象に関する検査の状況について、所見を記述します。

このような権限に基づき財務省に対して「意見の表示」や「処置の要求」などがあった場合には、税制の

運用の見直しや、税制改正の検討の対象となります。

たとえば、受取配当等の益金不算入の益金不算入割合は、非支配目的株式等に係る配当等について20%、その他株式等に係る配当等について50%とされているところ、納税者が誤ってその他株式等として申告していたのを税務署が見過ごしたため徴収不足になっていた事例を、平成28年度決算検査報告において不当事項として記載しました。これに対しては徴収決定の処置がとられ、国税庁ウェブサイト「税務手続の案内」の平成30年4月以後提供分に「別表八(一)を使用するに当たっての注意点」を追加し、注意喚起を図っています。

### Ⅲ 会計検査院の指摘と改正に至った事例

検査報告の「意見の表示」「処置の要求」「特定検査対象に対する検査状況」などは税制改正の検討の対象となります。

平成20年度以降の検査報告のうち、税制改正に至ったものについて、法人税・消費税・源泉所得税の主な事例を挙げてみましょう。

#### 1. 法人税

法人税では、租税特別措置法でさまざまな優遇措置が設けられていますが、中小企業者（資本金1億円以下の法人のうち、発行済株式総数の1/2以上が1社の大規模法人（資本金1億円超の法人等）の所有に属している法人や2/3以上が複数の大規模法人の所有に属している法人以外の法人など）に対しては、大企業が対象外になっているものや大企業よりさらに優遇されるものが用意されています。

会計検査院が有効性等の観点からこれらの優遇措置の適用の状況などについて検査を行ったところ、大企業の平均所得金額を超えるなど多額の所得を得ていて財務状況が脆弱とは認められない中小企業者が中小企業者に対する優遇措置の適用を受けている状況が見受けられたことから、平成22年10月26日付で、中小企業者に適用される特別措置の適用範囲について検討するなどの措置を講ずるよう、第36条の規定による意見表示を行いました。

税制側の対応には少し時間がかかりましたが、平成29年度税制改正において、中小企業者のうち前期以前3年内の各事業年度の年平均所得金額が15億円を超える適用除外事業者について、中小企業投資促進税制など一定の中小企業者向けの租税特別措置を適用できな

いこととされました。

#### 2. 消費税

##### (1) 事業者免税点制度・簡易課税制度の適用範囲

消費税については、以前から個別の事例について指摘することはありましたが、平成20年度以降、次のように事業者免税点制度や簡易課税制度の問題点について指摘することが多くなっています。

##### ① 調整対象固定資産の仕入れ等

消費税には、基準期間の課税売上高が1,000万円以下である場合には原則として納税義務が免税される事業者免税点制度がありますが、課税事業者となることも選択できます。この場合には2年間その適用が強制され、第3年度の課税期間に免税事業者に戻ることができます。

また、基準期間がない期首資本金1千万円以上の法人（新設法人）は、設立当初2年間は事業者免税点制度が適用できませんが、第3年度の課税期間に免税事業者となることができます。

次に、仕入れに係る消費税額は原則として仕入れ時に控除しますが、調整対象固定資産を取得して一般課税により仕入税額控除を行った場合において、第3年度の課税期間までの通算課税売上割合が取得時の課税期間の課税売上割合に比べて著しく変動したときは、第3年度の課税期間の仕入税額控除を調整する必要があります。

会計検査院が、通常であれば非課税売上となる賃貸マンションを取得した個人事業者の消費税の還付申告について検査した結果、課税事業者を選択した上で自動販売機を設置して課税売上（販売手数料収入）を発生させて賃貸マンションの取得に係る消費税につき還付を受ける一方、その後の課税期間において非課税売上（家賃収入）が発生し課税売上割合が著しく減少するため本来は第3年度の課税期間の仕入税額控除の調整が必要となるところ、課税事業者の強制適用期間が2年間であるため、第3年度に免税事業者に戻ったり、簡易課税を選択したりして調整を免れている事例が見受けられ、平成21年10月20日付で第36条の規定による意見表示を行いました。

過去の政府税制調査会でも問題点が指摘されており、この検査結果を踏まえ、平成22年度税制改正において、課税事業者となることを選択して2年以内の課税期間中または新設法人の基準期間がない事業年度を含む課税期間中に、調整対象固定資産の仕入れ等をして一般課税により仕入税額控除を行う場合には、その仕

入れ等の日の属する課税期間の初日以後3年間、免税事業者になることおよび簡易課税を選択することができないこととされました\*。

### ② 特定新規設立法人の納税義務の免除の特例

基準期間がない期首資本金1千万円未満の法人（新規設立法人）は、設立当初2年間は事業者免税点制度が適用されます。

会計検査院が、設立2年以内の納税義務の判定基準として資本金を採用している事業者免税点制度が有効かつ公平に機能しているかに着眼して検査したところ、資本金1千万円未満で設立した後、第2期開始日の翌日以降に増資したり、第3期以降に解散あるいは他の新設同族法人に売上を移転するといった法人が見受けられ、平成23年10月17日付で第30条の2の規定による随時報告を行いました。

平成24年8月の「社会保障の安定財源の確保等を図る税制の抜本的な改革を行うための消費税法の一部を改正する等の法律」では、新規設立法人のうち他の者により発行済株式等または議決権の50%超を直接または間接に支配され、かつ、その判定対象者のうちいずれかの者の基準期間相当期間の課税売上高が5億円を超えているもの（特定新規設立法人）については、基準期間がない事業年度に含まれる各課税期間の事業者免税点制度を適用しないこととし、調整対象固定資産の仕入れ等をした場合には①と同様に取り扱うこととされました。

### ③ 高額特定資産を取得した場合の納税義務の免除の特例

事業者免税点制度や簡易課税制度は原則として基準期間の売上高で判断され、課税期間の課税売上高が多額であってもこれらの制度の適用を受けることができることから、会計検査院が、事業計画等により高額不動産等の取得、賃貸、売買等を行う特別目的会社について検査したところ、これらの制度の適用により多額の消費税差額等が生じている状況となっていたため、平成24年度決算検査報告で特定検査対象に関する検査状況として掲記を行いました。

これを受けて、平成28年度税制改正において、事業者免税点制度および簡易課税制度の適用を受けない課税期間中に高額特定資産の仕入れ等を行った場合には、その仕入れ等の日の属する課税期間の初日以後3年間、事業者免税点制度および簡易課税制度を適用で

きないこととされました。

### (2) 簡易課税のみなし仕入率

会計検査院が、簡易課税制度について有効かつ公平に機能しているかなどに着眼して検査したところ、すべての事業区分においてみなし仕入率が課税仕入高の課税売上高に対する割合の平均を上回っており、特に第5種事業において差が大きいなどの状況となっていたことから、平成24年10月4日付で第30条の2の規定による随時報告を行いました。

これを受けて、財務省においても実態調査を実施し、「金融業および保険業」、「不動産業」について乖離<sup>かい</sup>が大きいことが判明したことから、平成26年度税制改正において「金融業および保険業」を第4種事業から第5種事業とし、「不動産業」を第5種事業から新たに設ける第6種事業とし、みなし仕入率をそれぞれ10%引き下げることとされました。

## 3. 源泉所得税等

### (1) 国外居住親族に係る扶養控除等

所得税の扶養控除について、国外扶養親族は国内扶養親族に比べ多数の親族をその対象としているのにもかかわらず、適用要件を満たすかについて税務署が十分確認できないまま適用されているなどの状況が、平成25年度決算検査報告で特定検査対象に関する検査状況として掲記されました。

これを受けて、平成27年度税制改正において、国外居住親族に係る扶養控除等の適用を受ける際には、確定申告書等（給与等の源泉徴収・年末調整については扶養控除等申告書）に親族であることおよび生計を一にすることを確認できる書類の添付等を義務付けることとされました。

さらに、令和2年度税制改正において、令和5年から、非居住者である扶養親族の所得要件が国内所得ベースで判定され、海外で所得があっても扶養控除の対象にできてしまうことから、扶養控除の対象者を、

- ▶ 16歳以上30歳未満および70歳以上の者
- ▶ 30歳以上70歳未満の者については留学により国内に住所および居所を有しなくなった者、障害者または年間送金額38万円以上の者

に限定する改正が行われています。

\* 令和2年度税制改正において、居住用賃貸建物の取得等に係る課税仕入れ等の税額については仕入税額控除の対象としないこととされている。



## (2) 完全子法人株式等・関連法人株式等に係る配当等の額に対する源泉徴収

法人が内国法人から配当等を受け取る場合、完全子法人株式等に係る配当等についてはその全額、関連法人株式等に係る配当等については負債利子を控除した残額が益金不算入とされ法人税が課税されないところ、その配当等の額に対して所得税が源泉徴収されるため、源泉徴収に係る事務が生ずるとともに還付金・還付加算金が生ずる場合があります。令和元年度決算検査報告で特定検査対象に関する検査状況として掲記されました。

これを受けて、令和4年度税制改正において、令和5年10月1日以後支払いを受けるべき配当等から、配当等に係る基準日等において発行済株式等の1/3超を有する場合には源泉徴収を要しないこととされました。

## (3) 大口個人株主に対する申告不要配当特例等

居住者が内国法人から受ける上場株式等に係る配当等については確定申告が不要とされ、確定申告を行う場合には申告分離課税方式により、他の上場株式等の譲渡損失との損益通算ができる特例が適用されますが、持株割合3%以上の大口個人株主についてはこれらの特例の適用はなく総合課税の対象とされます。

これらの特例の適用状況について上場会社の大株主である個人株主の申告書等を検査したところ、本人の持株割合は3%未満だが議決権の過半数を保有して支配している法人を通じるなどして実質的に3%以上となっている特殊関係個人株主に対してこれらの特例が適用され、大口個人株主より所得税等の負担割合が低くなっていたことが、令和2年度決算検査報告で特定検査対象に関する検査状況として掲記されました。

これを受けて、令和4年度税制改正において、令和5年10月1日以後支払いを受けるべき配当等から、個人株主の持株数とその同族会社の持株数の合計で3%以上となる場合には総合課税の対象とすることとされました。

## IV 改正に至っていない事例

ここまで紹介したほかにも、国外に所在する中古建物に係る所得税の減価償却や、更正に基づく還付加算金の計算期間など、会計検査院の指摘が契機となった改正がある一方、会計検査院で指摘されたものの改正に至っていない主な事例として、次のようなものが挙げられます。

## 1. 所得金額の多い中小法人に対する軽減税率の適用

上記Ⅲ 1.の意見表示では、所得の多い中小法人に対する軽減税率の適用の可否についても指摘しています。これに対し、適用除外法人については措置法上の軽減税率の特例15%は適用できないこととされましたが、法人税法上の軽減税率の本則19%は現在も適用できます。

## 2. 法人成り・開廃業手続による消費税の納税義務の免除

上記Ⅲ 2.(1)②の随時報告では、個人事業主の法人成りなど、設立直後から相当の売上高を有する法人の事業者免税点制度についても指摘しています。さらに、平成29年度決算検査報告では、個人事業者である旧経営者が引退して事業の廃止を届け出、親族が新経営者として引き継いで事業を開始した場合に、新経営者は当初から相当の売上高を有しているが2年間免税事業者となっている点を特定検査対象に関する検査状況として掲記しています。

事業者免税点については徐々に厳格化されてきているものの、まだ対応していない部分があるというわけです。

## 3. 特定同族会社の特別税率（留保金課税）の除外

中小法人は、平成19年度税制改正において財務基盤の強化を図る観点から留保金課税の適用範囲から除かれていますが、令和元年度決算検査報告で、財務基盤が一定水準以上であっても除外されていたり、留保金課税が適用される子会社から適用されない中小法人である親会社に配当し、親会社で留保しているといった事例が見受けられるなど、留保金課税が適用される法人との課税の公平性が保てていないおそれがあると掲記しています。

## V おわりに

今回は、会計検査院の指摘と税制改正について、平成20年度以降の事例から一部を紹介しました。個人や中小企業を対象とした指摘が多い印象ですが、国外居住親族の扶養控除や消費税の事業者免税点制度など、大企業やその子会社の経理・税務にも影響が及ぶ指摘も含まれています。

指摘のすべてが改正につながるわけではありませんが、報告書には検査事例について詳細に記述されていますから、納税者にとっても参考になる点が多いと思われます。

# 在米日本企業の経営に打撃を与える 「試験研究費償却規定」が発効

EY税理士法人 米カリフォルニア州弁護士 米国公認会計士 秦 正彦  
アーンスト・アンド・ヤングLLP 米国公認会計士 野本 誠

## ▶ Masahiko Hata

25年以上にわたり日本企業の海外事業に国際税務コンサルティングを提供。法人税、パススルー、クロスボーダー取引、企業再編、外国人の米国個人所得税、タックスプロビジョン、その他幅広い分野に係るコンサルティング多数。関連論文投稿、ブログ執筆、セミナー講演など多数。弁護士（米CA州）、公認会計士（米CA州・NY州、英国、香港）。EY税理士法人 APAC・USタックスデスク / シニア・テクニカル・アドバイザー。



## ▶ Makoto Nomoto

30年以上の米国での実務経験に基づき、M&A、内部再編、新規海外投資案件に関する税務アドバイスを提供。他の大手会計事務所を経て、2016年アーンスト・アンド・ヤングLLPにパートナーとして参画。18年よりEY税理士法人に出向し、国際法人税務アドバイザリー部門およびトランザクション・タックス・アドバイザリー部門リーダーを務める。21年米国に帰任。米国公認会計士（米ニューヨーク州）。アーンスト・アンド・ヤングLLP パートナー。



## I はじめに

米国では、試験研究費の資産計上と減価償却を連邦税法上義務付ける規定が2022年度より適用されます。これにより、従来発生時点で損金算入されていた試験研究費を原則5年で償却しなければならず、特に親会社からの受託研究等を行っている在米日本企業のキャッシュ・フローや経営が強く圧迫されかねない事態となっています。

## II 背景

17年12月、米国では、「減税・雇用法（いわゆる「トランプ税制」）」が連邦議会上下両院で可決され、ドナルド・トランプ前大統領の署名により成立しました。トランプ税制では、連邦法人税率を最高35%から一律21%に引き下げるとともに、抜本的な国際課税制度改革が実行されましたが、予算均衡の縛りがあり、多くの時限立法規定や税収確保目的の規定が盛り込まれました。

その1つが内国歳入法第174条の改正により試験研究費の資産計上と減価償却を義務付ける規定です。この規定は22年1月1日以降に開始した課税年度に適用

されるため、発効まで4年間の猶予期間が設けられていたこととなります。これは、そもそも米国内での試験研究活動を積極的に奨励するトランプ税制の趣旨とは相反する規定であり、単なる税収確保のためのつじつま合わせの性格が強いため、猶予期間中に議会で法改正がなされ、発効前に撤廃されることが期待されていた節があります。ただし、ジョー・バイデン政権下の民主党は連邦議会上院での過半数確保ができず、この改正の発効を5年延期する条項を含むバイデン税制改革も暗礁に乗り上げたままの状況で発効日を迎えました。

## III 規定内容

改正後の174条では、22年1月1日以降に開始した課税年度において、「指定試験研究費」については、資産計上した上で、原則5年（米国外で発生した費用については15年）にわたり定額償却することが義務付けられています。償却は発生年度から開始し、初年度の償却額は年間償却額の半額となります。

改正前は、「試験研究費」については、①発生時点で損金算入、②繰り延べて便益が実現してから60カ月で償却、③発生年度から10年で償却、の3つの方法を

▶表1 在米日本企業への影響試算例

年度	2021以前	2022	2023	2024	2025	2026	2027	2028
指定試験研究費発生額	100	100	100	100	100	100	100	100
利益マークアップ10%	10	10	10	10	10	10	10	10
受託研究料収入	110	110	110	110	110	110	110	110
即時損金算入	100	0	0	0	0	0	0	0
2022年度発生分の償却		10	20	20	20	20	10	
2023年度発生分の償却			10	20	20	20	20	10
2024年度発生分の償却				10	20	20	20	20
2025年度発生分の償却					10	20	20	20
2026年度発生分の償却						10	20	20
2027年度発生分の償却							10	20
2028年度発生分の償却								10
損金算入額合計	100	10	30	50	70	90	100	100
課税所得	10	100	80	60	40	20	10	10

納税者が選択することができました。

改正前の「試験研究費」と改正後の「指定試験研究費」の定義は基本的に同様であり、「事業に関連して発生する実験的もしくは科学研究的性格 (experimental or laboratory sense) の研究開発費用」とされていますが、後者にはソフトウェア開発費用が含まれることが明確化されています。

#### IV 在米日本企業への影響

在米日本企業への影響は、数値例で見ると最も分かりやすいと思います (<表1>参照)。例えば、日本の本社からの受託研究のみを行っている米国法人において毎年100ドルの指定試験研究費が発生しており、これに10%の利益を上乗せして本社から110ドルの委託料を得ていたと仮定します。従来は、毎年コンスタントに10ドルの課税所得が発生していたのに対し、22~26年度においては多額の課税所得が発生し、平準化するのに5年を要することになります。

これは、米国子会社側で納税のための相当な資金需要が発生することを意味します。場合によっては、資金繰りのみならず、研究開発スキームの見直しを検討する必要が生じるかもしれません。

なお、資産計上された指定試験研究費は、仮に研究が中断した場合でも除却することが認められず、最後まで償却を継続しなければならない点も納税者にとって非常に不利な規定となっています。

#### V 課題と対策

この問題に対する抜本的な解決策はありませんが、在米日本企業は、少なくとも次の点について早期に検討を開始する必要があると思われます。

##### 1. 資産計上の対象となる「指定試験研究費」に含まれる費用は何か

従来は、内国歳入法174条に基づく「試験研究費」でも、内国歳入法162条に基づく「通常事業経費」でも、同様に損金算入することが可能であったため、それらの区分にあまり意味はありませんでしたが、今後は「通常事業経費」として取り扱う費用が増えるほど、税メリットは増えることになります。費用区分に関する会計ポリシーの見直しが必要かもしれません。

##### 2. 移転価格税制に抵触しない形で親会社から受領する上乗せ利益を圧縮できないか

例えば、米国子会社から外部に再委託している活動があれば、その対価は仮払い処理することにより、上乗せ利益の対象から外すことができる可能性があります。また、研究開発に特化している場合は難しいかもしれませんが、もし親会社への請求対象となる費用の中に特定のバックオフィスのサービスのコストが含まれていれば、米国移転価格税制上のサービスコスト法 (SCM) に基づき利益なしで請求できる可能性があります。これにより、納税によるグループとしての社外流出は抑制できますが、米国子会社単体での会計上利益が将来にわたって減少する点には留意が必要です。



### 3. 試験研究費税額控除は適切に申請しているか

改正後、試験研究費税額控除の相対的メリットは大きく増えることとなります。連邦のみならず、州レベルでも、可能な限りの税額控除を申請すべきであると考えられます。また、受託研究の場合、日本の親会社側と米国子会社側の双方で税額控除の申請が可能となるケースもあります。

### 4. 外国由来無形資産所得（FDII）控除は適切に申告しているか

FDII控除は、米国法人が米国外の取引先から稼得する所得について通常の連邦法人税率（21%）よりも低い実効税率（25年までは13.125%、26年以降は16.40625%）を適用する優遇税制です。改正前は、受託研究開発から生じるネットの課税所得は少額だったかもしれませんが、課税所得が増大する改正後の期間においては、FDIIのメリットも増加します。

### 5. 改正の影響を予定納税に反映できているか

一定以上の規模の法人は、前年度実績ではなく四半期ごとの実績に基づき予定納税を実施しなければなりません。これに該当しない場合でも、確定申告期限延長申請時には納税を完了しなければなりません。納税資金の手当てが必要となります。

### 6. 税務処理方針変更申請の準備は整っているか

改正前の取扱いから改正後の取扱いに変更することは、税務上の処理方針の変更に該当し、一定の手続きが必要となります。この変更は、現状では方針変更の「自動」承認適用対象として認定されていないため、変更に関わる内国歳入庁（IRS）の事前承認が必要となります。しかし、法律に基づく強制的な変更であるため、IRSが近々に自動承認を認めるガイダンスを公表することが期待されています。自動承認の適用対象となる場合は、連邦法人税申告書に承認申請書（様式3115）を添付することで処理が完了します。

連邦議会上院では、バイデン税制改革を大幅に縮小して可決すべく交渉が継続されていますが、その中に本改正を発効時に遡<sup>さかのぼ</sup>って撤回もしくは延期する条項が含まれるか否かは不透明です。また、超党派で撤回に合意がなされる可能性も皆無ではありませんが、在米日本企業としては、撤回や発効延期はないとの前提で早急に対応を開始すべきであると考えられます。

#### お問い合わせ先

EY税理士法人

E-mail : max.hata@jp.ey.com

アーンスト・アンド・ヤングLLP

E-mail : makoto.nomoto@ey.com

## VI おわりに

日本企業はポリシーとして知財を本社で集中管理・保有する傾向があり、海外における試験研究活動は子会社への委託形式としているケースが多いため、本改正の在米日本企業への影響は甚大だと思われる。

## YouTube動画のご案内



会計、IPO、DX×ガバナンスなどの幅広い情報をYouTube動画で配信しています。各動画のQRコードから、ぜひご視聴ください。

または下記の検索結果からもご覧いただけます。



EY Japan YouTube



EY Japan



非財務情報開示の重要性が強く認識されています。求められるTCFD（気候関連財務情報開示タスクフォース）の開示について、ポイントを分かりやすく解説しています。



予測不能な社会において、増加するサイバー攻撃。その現状と企業が取るべき対策について、EYの専門家3名が分かりやすく解説します。



2021年の税制改正で導入されたDX投資促進税制。税制の概要および適用要件を説明するとともに、実務上の留意点についても分かりやすく解説します。



固定資産の減損会計について、減損の兆候やのれんの減損判定、資産グループの単位など、間違いやすい論点についてウェブサイト「企業会計ナビ」監修の公認会計士が分かりやすく解説します。



業績悪化は企業会計にどのような影響を与えるのでしょうか。ウェブサイト「企業会計ナビ」監修の公認会計士が具体例を交えて分かりやすく解説します。



税効果が難しいと思う人は多いのではないのでしょうか。動画では税効果会計とは何か？なぜ税効果会計が必要なのかを解説します。



IPOの成功確率はどれくらい？これからIPOを目指している企業必見の内容です！上場に必要な知識をシリーズでお届けします。



管理部門のDXとは？そのメリットや注意点について、「内部統制」という監査法人ならではの視点で解説しました。



EYでは業種別の会計知見を発信しています。今回は不動産業。COVID-19の休業支援金の会計処理はどうすべきか解説します。



# Value Chain Finance概論

## ～ビジネス現場の意思決定に求められる管理会計とは～

EYストラテジー・アンド・コンサルティング(株) BC-Finance 公認会計士 村上信司



### ▶ Shinji Murakami

製造業を中心とした経営管理高度化プロジェクトに多数従事。BC-Finance（CFO部門向けコンサルティングチーム）において、Finance StrategyおよびTalent Transformationのオフィシングを担当。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

現在の企業経営が置かれている環境は、先行きが不透明であり将来予測が難しいVUCA（Volatility（変動性）、Uncertainty（不確実性）、Complexity（複雑性）、Ambiguity（曖昧性）の頭文字を並べた用語）の時代といわれています。VUCAの時代においては、テクノロジー技術の革新速度、または陳腐化速度が著しく早く、製品寿命の短サイクル化を導く一方で、消費者行動は多様化し、需要予測のドライバー設定は困難性を高めています。さらに、昨今の世界情勢は地政学的リスクを顕在化させ、原材料や部材の大幅な価格変動を導き、また、新型コロナウイルス感染症（COVID-19）に代表される疾病の世界的流行、大規模な自然災害の増加と相まって事業上のリスクを高めています。このような絶えることのない急激な事業環境の変化は、経営を支えるバリューチェーンの構築・維持の前提を大きく変えようとしています。これら予測不能なリスクに対応していくレジリエントな経営を築き上げていくためには、企業は予実比較を中心とする従来型の経営管理から、将来を見越した意思決定メカニズムであるValue Chain Finance（VCF）に発展していく必要があると考えます。

従来型の経営管理では、結果に対する分析が中心的議論となります。月次決算サイクルで拾い上げられた実績値と予算数値の比較・差異分析が行われ、PDCAサイクルを回しますが、結果数値・過去の情報に基づく施策検討では激しい事業環境の変化に対応するための経営判断はできません。VUCAの時代においては、事業環境の変化を俊敏に察知し、影響分析をリアルタイムで適切に行い、その時点で損益の最大化が図れる最

適なアクションを実行する意思決定メカニズムに従って将来予測を実現する経営管理を行う必要があります。すなわち、事業のバリューチェーン上の活動タイミングにおいて、常に目標とする損益実現に向けた意思決定を体系的に行い、走りながら損益を計画・予測していくVCFの重要性が高まっています。VCFでは、中期経営計画から特定期間の損益計画に落とし込み、その特定期間におけるセグメント別・製品別損益管理を行うことよりも、企画、開発、調達、生産、物流、販売、そしてアフターセールスというバリューチェーンを横断した製品個別のライフサイクルを通じた損益最大化に重点を置き、業務活動における動的な損益コントロールを行います。また、製品単位から目線を上げ、製品間の部材共通化、生産製品の優先順位付け、在庫の適正化など製品横断レベルでの意思決定による事業損益の最大化を、さらには製品ポートフォリオの最適化、生産拠点の新設、チャンネル再編など3年先、5年先を見据えた事業レベルでの意思決定を行い、フリー・キャッシュ・フロー（FCF）や投資資本利益率（ROIC）の最大化を図ることを、VCFは目的としています。次章ではVCFがそれぞれの意思決定場面で具体的にどのように経営管理に役立つのか見ていきます。

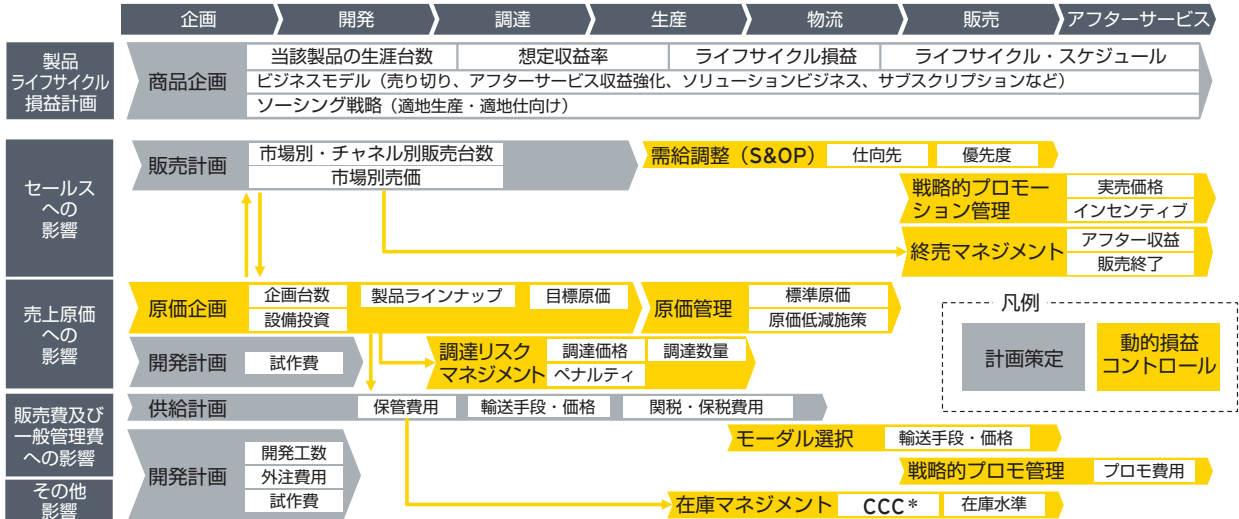
## II 予測管理を実現する意思決定メカニズム（VCF）とは？

### 1. 製品レベル

製品レベルにおいては、バリューチェーン上の意思決定を体系的に行うことで製品ライフサイクル損益の最大化を目指します。一般的に、商品企画段階におい



▶ 図1 製品レベルでの動的損益コントロール



\* Cash Conversion Cycle：企業が原材料や商品仕入などへ現金を投入してから最終的に現金化されるまでの日数を示し、資金効率を見るための指標のこと。

て、製品の生涯販売台数、想定収益率、想定ライフサイクル、売り切りかサブスクリプションなどのビジネスモデル、ソーシング戦略などを総合的に勘案し、製品ライフサイクル損益が計画されます。そして、製品ライフサイクル損益は、売上高、売上原価、マーケティング費用、一般管理費などの個別要素への分解を経てそれぞれのオペレーション計画に反映されます。

セールス部門においては、マーケット、チャンネル別生涯販売数量と想定市価を受けた販売計画を達成するべく、需給調整（S&OP）、販売奨励金などのプロモーション戦略、さらにはアフターセールス、販売終了を見据えた終売マネジメントを事業活動の実行ポイントとして動的な損益コントロールがなされます。売上原価を管理する原価企画部門では、販売計画を受けて製造数量を企画し、製品ラインナップや設備投資を勘案した上で目標原価を動的に作成し、原価企画の意思決定を行います。この意思決定には調達先、調達価格、調達数量といった調達リスクマネジメントも当然ながら動的な損益コントロールの要素として組み込まれます。バリューチェーン上役割を担っているその他の部門においても同様です。例えば、在庫を管理する部門においては、安全在庫水準やCash Conversion Cycleに対する意思決定、ロジスティックを担当する部門においては、生産数量および在庫数量を加味した上での輸送方法選択がなされ、動的に製品損益をコントロールします。

上記をまとめたものが<図1>であり、製品レベル

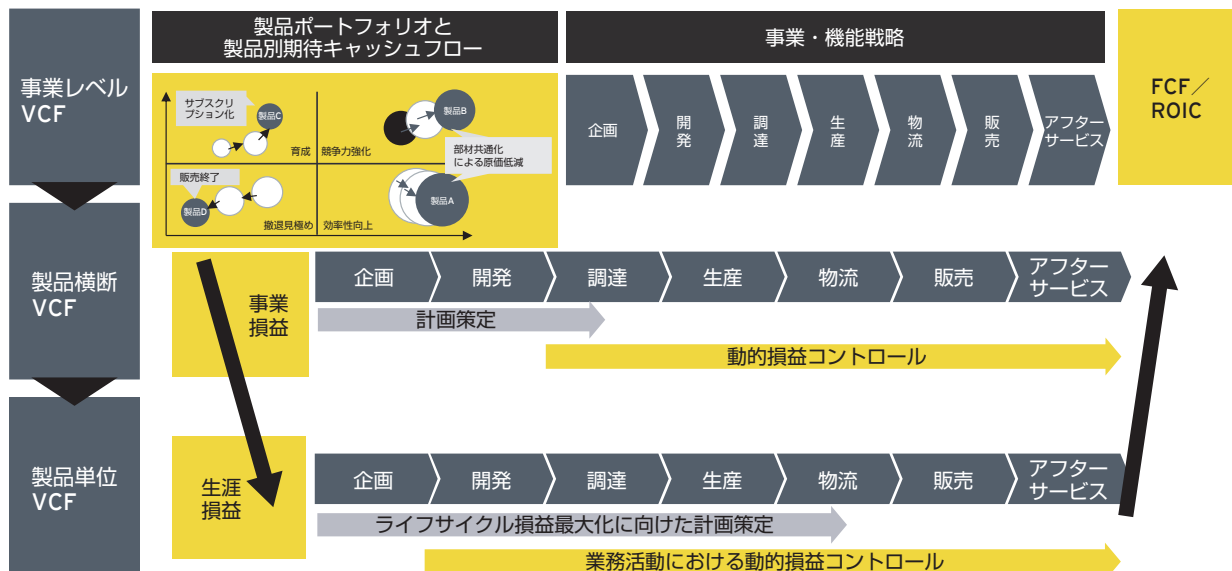
におけるVCFは製品ライフサイクル損益を基礎として、原価企画、S&OP、在庫マネジメントなど事業活動の実行時点でバリューチェーン間の連動を加味して製品ライフサイクル損益の最大化という効果を生むべく、アジャイルな意思決定を通じて動的に損益コントロールを成し得るものといえます。

2. 製品横断レベル

製品横断レベルにおいては、製品個別のライフサイクル損益の最大化をにらみながらどの市場にどの製品を投入するかというマーケット別商品ミックスの視点や製品ラインナップ、SKU (Stock Keeping Unit) の最適化といった製品群レベルでの意思決定に基づく事業損益の管理が行われます。

セールス部門の視点からは、幅広い顧客ニーズに応えるべくさまざまな製品のラインナップや豊富なSKUを保持するイニシアティブが働く一方、VUCAの時代においてはサプライヤーの観点、在庫保持の観点を含め最終的には損益の観点からマーケットに適した製品を投入する必要があります。そのためVCFでは、製品ラインナップおよびSKUの適正化、部材の共通化を図ることを前提としながら、調達先の選定や調達価格の折衝含むサプライヤーのリスクマネジメント、製品群内での生産プライオリティ、物流計画などのS&OP領域の計画最適化を損益の視点から動的にコントロールしていくことが重要と考えています。

▶ 図2 VCFにおける事業計画実現のメカニズム



### 3. 事業レベル

最終的な事業レベルでのFCFやROICの最大化を図るために、各製品のライフステージを意識した製品ポートフォリオ設計、その製品ポートフォリオからもたらされる期待収益や期待キャッシュ・フロー、または加重平均資本コストなどのハードルレート管理、さらには製品をどのように販売生産していくのが最適かといったビジネスモデルやサプライチェーン設計・構築など複数の事柄を総合的に検討し、将来の収益獲得に向けた投資判断を行うことが重要な意思決定となります。

VCFにおいては<図2>に示すように、事業レベルにおいて全体最適視点で計画された製品ポートフォリオや期待収益は製品群、最終的には一品別の製品レベルに落とし込まれ、動的な損益コントロールを行うことにより製品レベルでのライフサイクル損益の最大化が図られ、個々の製品レベルの損益から事業レベルのFCFやROICの最大化が導かれるというV字のメカニズムにより管理されることとなります。

### Ⅲ 動的損益コントロール

幾度か単語として登場する「動的損益コントロール」はVCFにおいて最も重要なキーワードの1つといえます。ビジネス環境の不確実性が高まっているVUCAの

時代において、また製品の持つ収益構造が複雑化している中で損益を最大化していくためには、計画に固執するのではなく、変化に対しアジャイルに対応しアクションを実行していく動的損益コントロールを行うことが必要不可欠となります。

動的損益コントロールを実現するためには、サプライチェーンを管理するS&OPと損益計画を管理するFP&Aを融合することが前提条件となります。

S&OPの領域では年間計画から6カ月程度の期間を月次サイクルで管理していくManagement PSI、さらに3カ月程度の期間を週次単位管理していくOperational PSIに落とし込まれますが、Management PSIにおいては急な発注による緊急コストの発生や余剰在庫の処分費用などが予測される中で計画間の調整を行い、追加コストをいかに抑えるかがポイントであり、Operational PSIにおいては、より収益獲得に貢献できる利益率の高い製品にいかに資源をアロケーションできるかがポイントになりますが、それらの意思決定を行っていくためには在庫推移やサプライチェーンコスト、製品別収益予測といったFP&Aの損益情報が必要です。それには単にS&OPとFP&Aで情報がサイロ化され、断片的にデータ提供しあうのではなく、情報提供プラットフォームとしてデータが統合管理されることで、初めてVCFの動的損益コントロールが実現できることとなります。



### ▶ 図3 VCF実現のための重要論点

- |   |                     |   |                                       |
|---|---------------------|---|---------------------------------------|
| 1 | 意思決定支援情報基盤の整備       | ▶ | Value Chain全体の活動結果の共有化とアクションに対する会話の創設 |
| 2 | 製品ライフサイクル損益責任主体の明確化 | ▶ | 機能を横断したValue Chainを軸とする損益責任者の設置       |
| 3 | 意識改革                | ▶ | 部門間の壁を打破するトップのコミットメント                 |

## IV VCF実現のための要点

前章の最後に、S&OPとFP&Aの融合を実現するための情報提供プラットフォームの実現について多少触れましたが、ここからはVCFを実現するに当たっての重要な要件について述べます。1つ目は情報基盤の整備、2つ目は責任主体の明確化、3つ目は意識改革です（<図3>参照）。

### 1. 情報基盤の整備

バリューチェーン全体を通じて製品ライフサイクル損益を把握し、意思決定の各タイミングで情報提供できる仕組みとして情報基盤の構築が重要です。

製品ライフサイクルは業種・業態によって長短は異なりますが、計画された販売数量がバリューチェーンのいたるところで事業変化の煽りを受けて変動します。絶えずアクションを打ち続け、損益獲得に邁進しようと志すのはどの業種・業態であっても変わりません。アクションを打ち出すために提供される情報が、常に企画から生産、販売、そしてアフターサービスまでのバリューチェーン全体通じた活動結果を包含することで、機能を超えて企業全体で損益を獲得するための会話を生み出し、適切な経営判断を促すこととなります。

### 2. 責任主体の明確化

各組織機能の個別最適された判断ではなく製品単位や製品群において損益の最大化を図るためには、バリューチェーン全体を軸とした損益管理を行うことを役割とする製品損益責任者が必要です。最近の日本企業においても、プロダクトマネージャー、カテゴリーマネージャー、ブランドマネージャーなど名前は違えどもVCFの効果を期待して製品損益責任者を設置している企業が増えてきています。製品損益責任者は機能による縦割りではなく、製品のバリューチェーン上におい

て、ゆりかごから墓場までの損益責任を負うことで、事業変化の不確実性に対応するVCFによる意思決定のサポート役となります。

また、事業レベル、製品横断レベルでVCFを管理するコントローラーの存在は製品損益責任者と相まって事業の損益最大化に貢献します。

### 3. 意識改革

バリューチェーン上で製品ライフサイクル損益を可視化し全社で共有することにより、共通意識の醸成と全体最適の意思決定、すなわち損益の最大化が図れます。しかし、日本の企業においては機能別縦割組織の色が強く、個々の部門での目標達成に重きが置かれ、損益を最大化できていない傾向があります。それを打破するのはハードルが高いのが現状ですが、その壁を打ち破るべく、企業全体での意識改革、特にトップのコミットメントによりVCFを推進していくことが成功要因となります。

## V おわりに

本稿では、VUCA時代においても適切なアクションを導き出し、損益最大化を図るための施策であるVCFの概要を紹介しました。次号においては、事例を交えながらVCFを最大限生かすために必要な体制、情報およびプラットフォームについて詳細に取り上げます。

### 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 : shinji.murakami@jp.ey.com





# Trend watcher

## DXも活用した戦略実行で業績を回復する時代



EYストラテジー・アンド・コンサルティング(株)

EYパルテノン TRS バリュークリエーション 伊藤久博

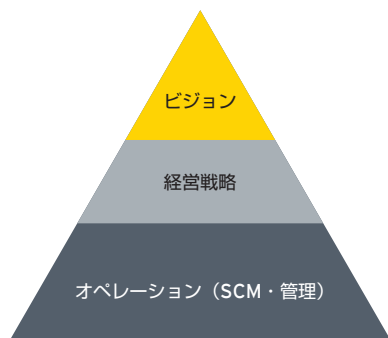
### ▶ Hisahiro Ito

米国にて経営コンサルティング会社を独立経営。国内大手銀行副社長、Big4米国監査法人、米国投資銀行、M&Aファームでマネジメントを歴任。EYストラテジー・アンド・コンサルティング(株)では、戦略実行オペレーションを通じて子会社を含めた国内外事業の業績改善を支援している。同社パートナー。

### I はじめに ～経営三要素のバランス～

企業における成長と業績向上には、経営ビジョン、経営戦略、オペレーションの経営三要素がバランスよく機能している必要があります。現在では、多くの企業が追求している企業理念、あるいはSDGsといった社会的価値に合致した経営ビジョンやミッションが最重要な要素として明示されています。それらを戦略が支えており、企業においては、経営企画、戦略企画部門を中心に将来の企業が進むべき中期事業計画、企業の方針に関する戦略を、経営陣の下で実務的に立案することで、その重要な役割を担っています。

▶ 図1 経営の三要素



出典：EYストラテジー・アンド・コンサルティング(株)作成

### II 市場の変化による価値創造の困難

最適解として設定された企業戦略が、国際市場での企業競争において目標通りに達成できず、企業が市場

から撤退する事例もあり、大きな課題です。特に市場が大きく、成長が望める市場に対しては、多くの企業が参入することで、供給過剰、マージン低下、他社による類似商品やサービスの投入によって差別化が図れず、企業価値向上 (Value Creation) が難しく、期待通りに成長できず苦しむ企業もあります。

買収のターゲット会社や業績が苦しい子会社の企業診断をする場合には、過剰在庫やSCM (サプライチェーンマネジメント) コストが高いといったミクロの課題ではなく、次のような2つのマクロの観点からビジネスの課題を把握し、まず企業回復や成長に向けた道筋を見つけることが重要です。

- ▶ 戦略のコモディティー化
- ▶ 戦略実行による差別化

昨今の大量情報時代においては、同業他社にも同様の情報があふれており、すでに「戦略のコモディティー化」の問題が多く発生しています。戦略ターゲットとしたセグメントに世界中から過剰投資が集まり、戦略の優位性だけでは市場で勝てないのは容易に想像できます。

過熱したセグメントでは、多くの企業が激しく市場参入を目指すため、新興新規市場では規模拡大の流れに乗るチャンスがあるものの、既存の成熟市場では過当競争が起き、退場のリスクが高くなります。理想的なM&Aターゲット企業の価格であるEBITDAマルチプルは、参入だけで見る場合には平常時よりも高くなりがちで、戦略立案側としては、当初の戦略だけでは自社ビジネスの差別化が難しくなっているのです。

### III 自社の差別化

重要となるのは、次の4つの視点から自社が主体的に支配できるリソースを活用で自社の差別化を図ることです。

- ① 経営資源（人、モノ、資金、特許技術、顧客取引先関係等）
- ② ケイパビリティ（IT、SCM、マーケティング、ロジ、R&D、生産拠点等）
- ③ 組織・リーダーシップ（マネジメント、社風等）
- ④ コアコンピテンシー（希少性、独自性、代替不能なこと）

世界中の競争相手に対して、このような自社支配が及ぶ範囲のリソースの組み合わせで大きな差別化要因を作り出すためには、このリソースから組み合わせで競争相手に勝るビジネスロジックを構築し、セグメントの特定も同時に調整して、自社の差別化を図れる新たなオペレーション戦略を生み出す必要があります。

経営の三要素の底辺にあるオペレーションは、新しいオペレーション理論を業務実行する現場であり、SCMや、コーポレート業務という企業活動の現場です。

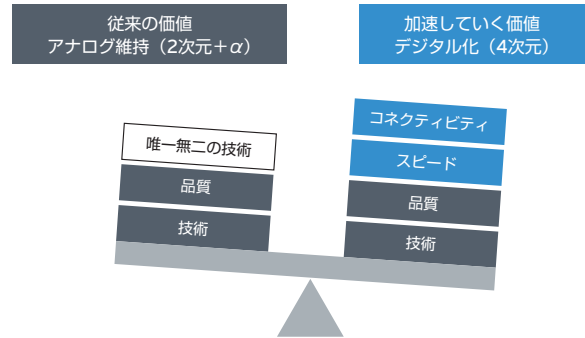
この前提を理解すると、戦略実行において、どの自社リソースを合わせ、どのようなタイミングで、どのような方法で、誰がどのように使うのか（5W1H）を組み合わせた幾つものビジネスロジックを事前に構築し、そのロジックで差別化した新たなコアコンピテンシーで戦略実行すること、つまりオペレーション戦略構築の重要性が理解できるはず。こうした差別化されたコンピテンシーをもって行う戦略実行が企業戦略の成功、企業の回復、企業の期待する業績効果をもたらす根源なのです。

今日まで成功してきた日本企業の戦略は、欧米における自動車や電子精密機械産業のセグメント市場を中心に、特に自社の唯一無二の技術（有形・無形）というリソースであるコアコンピテンシーを持ち、あるいは高い品質と技術というケイパビリティの両方と、価格で、ストレートに「戦略実行による差別化」を図ってきました。

しかし、現在のリバースエンジニアリングの技術の発達で高い品質と高い技術が当たり前になると、経営資源である唯一無二の技術による差別化の効果が小さくなってきています。今のデジタル化の波は「コネクティビティ」や「スピード（アジリティ）」をより重要な価値観としています。自動運転の技術開発には、世界的な企業とコンソーシアムを作るオープンなデータレベルでの技術的な共有を可能にするコネクティビティ、他社や顧客と個人レベルでSNSを通じ

た新しいコネクティビティや、コンビニエンスストアやEC物流に見られるスピードという利便性が新たな価値観として重要視されています。

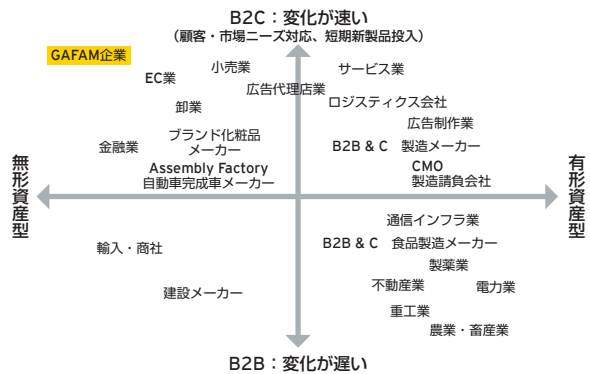
▶ 図2 顧客の価値の変化



出典：EY ストラテジー・アンド・コンサルティング(株)作成

さらに、GAFAM<sup>\*1</sup>企業に見られる売上増加に対してコストが増加しない無形資産化の有効性も新たな価値観として進化しています。自社の経営資源、組織力、ケイパビリティを含むコアコンピテンシーという自社リソースベースで独自のビジネスロジックを構築するだけでなく、ブランドをコアにした企業では、GAFAM経営に見られる無形資産型企業が増加しています。

▶ 図3 無形資産型と有形資産型の二極化



出典：EY ストラテジー・アンド・コンサルティング(株)作成

これまでのコンピテンシーやケイパビリティを駆使した戦略実行は次々と常識となり、それだけでは今後は差別化できません。ハンズオンで自社の経営資源、組織力、ケイパビリティを含むコアコンピテンシーというリソースを駆使した全く新たなビジネスロジック構築による差別化を常に取り組まない限り、市場から退場する可能性が高くなるでしょう。

\*1 米国の大手IT企業であるGoogle、Amazon、Facebook、Apple、Microsoftの5社

### IV 企業回復への戦略構築

企業を回復させ成長させる「戦略実行による差別化」を自社のリソースから構築する最初のステップとして、自社が差別化できて市場価値がありそうなノウハウや技術を特定することです。それに「スピード」と「コネクティビティ」の要素を加えて、無形資産型（サブスクリプションやアウトソース）か有形資産型（CMO<sup>※2</sup>受託生産）に2極化される今後の市場で、それぞれの企業にあった2極のうちどちらかの立場で自社リソースを使って差別化ロジックを構築する必要があります。

### V デジタルツールによる戦略実行の鍵

この戦略実行の差別化を図るオペレーション戦略構築の重要度を理解すると、現在のデジタルテクノロジーの波に対して、同じように自社の経営資源のテクノロジーリソースとして取り込んで、独自に差別化できるオペレーション戦略を作らなければならないというビジョンが明確になります。海外では、デジタルという観点からはすでにデータベース、ERP活用は25年前、日本企業が近年買収した先端SCMシステムも20年前から広く使われていました。従って、DXケイパビリティを導入したこと自体が「戦略実行による差別化」要因にはなりません。それより、デジタルツールを自社の経営資源の中のテクノロジーリソースとして戦略実行の差別化に活用できれば、企業の回復につながるでしょう。

ここ5年ほどはエンジニアリングチェーンにおける開発設計のスピード短縮化、コスト削減と品質向上に焦点を当て、デジタルツイン技術を使い、完全仮想化によって設計開発段階から差別化を図ることを推奨しています。その段階には、開発テスト、つまり実験シミュレーションによる設計承認も含まれています。その後の製造工程でのプラントデジタルツインとして、製造ライン設計や製造労働者のアバターを使って、効率や安全性を見ながら人員配置やロボットや人の動きをシンクロし、最低コストにて設計し、機械を直接SCADA<sup>※3</sup>でIoTを通じてリアルタイムで分析し、製品生産コストや生産機械状況をマクロで24時間管理することもできます。これは今後期待されるスマートファクトリー化の発展における必須条件です。また、PMS（ポスト製造販売）へのデジタルツインがカバーする

範囲として、販売後における製品使用状況をモニターして、顧客が利用している自社製品のリペア修理のタイミングや利用データを蓄積し、さらに改善設計やカスタマーサービスに活用し課金するビジネスや、製品をサブスクリプションとして製品販売をすることも可能になっています。

これらは、全てデジタルツインの仮想化テクノロジーのビジネス利用の特徴ですが、デジタルツールは、あくまで道具に過ぎず、それを上手く活用するためには、自社経営資源リソースを吟味して、差別化が図れるビジネスロジックを構築し、コアコンピテンシーとして戦略実行を立案していることが前提です。

欧米やアジアの一部のトップ企業では、すでにここにコアコンピテンシーを置き始めています。日本企業ではまだ、ERP導入や、デジタルツールによるデータ分析にとどまっているため、こうしたデジタルツールを活用し、自社リソースとして差別化できる戦略実行に急ぎ結びつけるべきでしょう。

### VI おわりに ～DXを進めるに当たり企業が重視すべきこと～

デジタルの活用も急務ではありますが、まずはデジタルツール無しで業績回復を目指し、企業の買収時においては、対象企業のオペレーションの特性や置かれている外部内部環境を吟味して、「戦略実行による差別化」のシーズ（種）をリソースから特定し構築することに時間を掛けて特定する訓練が先決です。その上で、「スピード」や「コネクティビティ」の価値創造へ応用出来れば、ITテクノロジー活用でさらに解決の幅が広がり、差別化が高いビジネスロジックの構築がより高度になります。やがてデジタル先行のソリューションより、戦略実行に強いオペレーション戦略を導くことができます。結果として、企業の回復や、企業買収の局面でも成果を生み出せる力が身につけることが可能になるでしょう。

#### 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 Contract Manufacturing Organization（製造受託機関企業）

※3 Supervisory Control And Data Acquisition（産業機器監視制御システム）



# 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。



## <令和4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2,400円+税

令和4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、実務指針、税法・通達などの内容を踏まえた適正な決算・申告を行わなければなりません。そのためには、会計基準等、会社計算規則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必要不可欠です。本書では、令和4年3月期決算に向けて万全の準備として、記載例や申告調整方法などについて詳しく解説しています。



## 業種別会計シリーズ 海運業 改訂版

▶ A5判/320ページ 第一法規 価格3,400円+税

この書籍は、平成22年10月に発刊された「業種別会計シリーズ 海運業」の改訂版となります。初版は海運業の会計や内部統制、会計監査、IFRSでの取り扱いなどについて記述したわが国におけるほぼ唯一の書籍として、海運業の経理に携わっておられる方々、海運業監査に携わっている公認会計士、金融機関の方々などに好感を持って迎えられました。初版の刊行から10年以上が経過し、その間の経営環境の変化や新収益認識基準などの会計基準の新設や改正、KAMの導入などの監査手法の変化といった最新の内容を網羅し、海運業会計に関する書籍の決定版として刊行しました。



## 「固定資産の税務・会計」完全解説 (第7版)

▶ A5判/648ページ 税務研究会出版局 価格3,500円+税

本書は、固定資産の取得（またはリース）から、その後の減価償却、資本的支出と修繕費の処理、除却・譲渡に至るまでの段階ごとに、税務・会計の取扱いをまとめており、基本的事項から実務レベルの必要事項や、留意事項までを詳細に解説しています。第7版では、近年、自然災害が多く発生し、災害に対する実務対応が求められることが多くなっていることから、「第7章 災害があったときの処理」を新設しました。また、会計処理と税務の関係が複雑で難解である特別償却および圧縮記帳について、税効果会計を適用しなかった場合と税効果会計を適用した場合とに分けて、新たに設例を設けて解説しています。さらに、「第6章 設備投資減税の実務と活用」を税制改正に対応して大幅に改訂しています。



## スポーツの未来を考える② 最新スポーツビジネスの基礎 (第2版) -スポーツ産業の健全な発展を目指して-

▶ A5判/224ページ 同文館出版 価格1,900円+税

スポーツとビジネスの融合が進む近年において、スポーツビジネスの全体像を示し、最新の動向と基礎知識を網羅した解説書。第2版では、eスポーツおよびスポーツとSDGsについて加筆しました。スポーツ産業が今後さらなる健全な発展を目指すために、スポーツビジネスに携わっている方、興味を持たれている方、すべての方に手に取っていただきたい1冊です。

## 海外赴任者の所得税の本社一元管理の必要性

EY税理士法人・EY行政書士法人 税理士・行政書士 藤井 恵



### ▶ Megumi Fujii

15年にわたり、日本から海外または海外から日本への赴任者・出張者の税務、給与、福利厚生、リスク管理など、グローバルモビリティに関する総合的なコンサルティングサービスを企業に提供。主な著書（共著）に『海外勤務者の税務と社会保険・給与Q&A』（清文社）『すっきりわかる！海外赴任者・出張者・外国人労働者雇用』（税務研究会）などがある。

### I はじめに

海外外向者に関する税務問題について日本本社にとって最も関心が高いのは、出向者コストを本社負担した場合に当該コストが日本で寄附金としてみなされるか否かという点ではないでしょうか。しかし、この問題と同等かそれ以上に重要ながら日本の経営者の関心が非常に低く、そのリスクすらあまり認識されていないことが多いのが、海外外向者の「赴任先国における個人所得税の申告・納税漏れのリスク」です。

そこで本稿では、海外赴任者の任地での個人所得税について、海外赴任者の報酬の特徴や管理方法について解説するとともに、申告漏れのリスクを減らすために有効な手段を紹介します。

### II 海外赴任者の報酬の特徴

通常、海外赴任者には、日本本社が定めた海外勤務者規程に基づき、海外勤務に伴うさまざまな手当、福利厚生が支払われています。この中には会社から本人口座に直接振り込まれるもの以外にも、会社が支払った医療費や子どもの学費などがあります。具体的には次の通りです。

＜現金で支給されるもの（本人口座に入金されるもの）＞

- ▶ 基本給
- ▶ 手当
- ▶ 賞与
- ▶ 支度金、着後手当 等

＜会社が本人を介さず、ベンダー等に直接支払うことがあるもの＞

- ▶ 語学研修費（本人、帯同家族）
- ▶ 医療費
- ▶ 海外旅行保険等医療関連保険料
- ▶ 一時帰国時の航空運賃
- ▶ 任地での自動車関連費用
- ▶ 書籍、通信教育費用
- ▶ 荷物運送費用
- ▶ 国内残置荷物保管費用
- ▶ 教育費（小学校、幼稚園等の学費）
- ▶ 赴任国の税金 等

海外赴任者に対しては、支払う手当や福利厚生の種類が非常に多いことや、その支払い元や最終負担先が日本本社であったり、現地法人であったりすることが特徴です。さらに、支給方法も本人口座への直接振り込みもあれば、サービスベンダーに会社が直接払う場合や本人が払う場合などもあり多岐にわたっています。日本国内で勤務を行っている場合と比べて、非常に複雑な状況になっているといえます。

### III 日本本社が日本のベンダーと契約し、現地所得税申告業務を一元管理

日本の本社がグローバルな会計事務所の日本拠点と契約、そこから会計事務所のグローバルネットワークを使い、個人所得税の申告等を行うのが一番手間が少なく、かつ申告漏れも発生しにくくなります。外資系のグローバル企業では最も一般的な方式で、日本企業でもこの方式が増えつつあります。この方式ですと本社側でさまざまな情報を集約することができます。

この方式の場合、本社担当者は日本にいるコーディ

ネーターとやり取りするだけでよく、本社担当者は申告に必要な書類をコーディネーターに渡せば、コーディネーターが各地の事務所に送付することになります（または指定された場所にデータを置く形もあります）。

申告や納税に関する不明点、赴任者からの質問があれば、その都度日本にいるコーディネーターに日本語で確認することが可能です。そのため、海外拠点数や赴任者数が増えても、本社担当者の手間は大きく変わらない点の特徴です。この方式を採用すると、管理も情報集約もしやすく、申告・納税漏れも生じにくい状況になります。

一元管理を行うメリットをまとめると次の通りです。

#### ▶ 一元管理を行うメリット

##### <本社側のメリット>

###### ①赴任前

- ▶ 1人当たりコストの試算実施で現地法人との費用負担を事前に決定可能
- ▶ 任地の優遇税制を事前に把握、優遇税制利用に必要な赴任スキームを構築可能
- ▶ 日本側で日本および任地税務ブリーフィング実施、赴任者に説明責任を果たせる
- ▶ 赴任国が違って、会計事務所に対し、その都度海外赴任者制度を説明する必要が少ない
- ▶ 両国の制度を考慮して、赴任タイミングを決定することでトータルの税負担を減らすことができる

###### ②赴任中

- ▶ 不明点は日本語で確認可能であるため、申告漏れリスクが低減
- ▶ 税務調査を受けた際、内情を把握した専門家へ依頼することで対策を講じやすい
- ▶ 本国、各国担当者がリアルタイムで情報を共有可能
- ▶ 業務ナレッジの蓄積可能（本社担当者が変更の場合も安心）

###### ③帰任後

- ▶ 帰任後に発生する任地所得や所得税にも最後まで対応できる
- ▶ 必要に応じて日本側の申告手続きも依頼可能

##### <現地法人側のメリット>

- ▶ 本社側で契約するので、現地法人側で契約書チェック・管理・更新業務の必要がない
- ▶ 本社側で契約しているため、ローカルプロバイダーよりも、日本本社の状況（赴任者規程や赴任者に支払われている手当等）について把握していることから、何度も同じことを説明する必要がない
- ▶ 日本側の情報をタイムリーに入手することが可能

##### <赴任者にとってのメリット>

- ▶ 赴任者の個人的な問題（相続・贈与・株式報酬関連・退職金）も日本と赴任国双方において適時に相談が可能
- ▶ 本社側の専門家が赴任者規程を熟知した上で、対応策を取ることが可能

## IV 今後、どう進めていけばよいか

全拠点を一元管理できる方式に一気に変更する場合、一時的にはさまざまな変化があり大変ですが、落ち着けばその後は非常にスムーズです。結果として一番合理的な方式と考えられます。一方、本社側で一元管理しないことにより生じる事例は次の通りです。

#### ▶ 一元管理を行わない場合に起き得る事項

##### <赴任前>

- ▶ コストを考慮しない人選の結果、自社のサービスや製品価格に影響し、競争力が低下する
- ▶ 準備不足で優遇税制の活用ができない
- ▶ 海外勤務の煩雑な事務処理に赴任者から不満が出る（業務に集中できない等）
- ▶ ローカルプロバイダーは日本の税務に詳しくないため、日本と任地との二重課税の調整がうまくできない

##### <赴任中>

- ▶ 申告漏れで、高額なペナルティーが発生（延滞税を含めた額の負担）
- ▶ 一元管理されていないなど、税務調査時、情報収集で多大な時間が発生

##### <帰任後>

- ▶ 任地および日本での所得税申告漏れ・源泉徴収漏れが発生する可能性
- ▶ 任地のローカルプロバイダーの場合、日本の税務の視点に立ったアドバイスが難しい
- ▶ 上記の結果、任地の税務には対応できても日本側の取扱いに課題があり、ペナルティーを受けるリスクがある

## V おわりに

一元管理体制がとられていないとさまざまなリスクが生じる可能性があります。一元管理をせずに、現地法人に委託するスタイルを継続される場合は、所得税申告が正しくなされているか、定期的にチェックすることをお勧めします。

#### お問い合わせ先

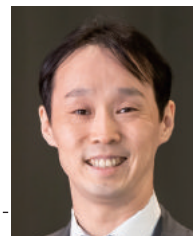
EY税理士法人  
EY行政書士法人  
E-mail : megumi.fujii@jp.ey.com





## 有形固定資産 – 資本的支出と修繕費

企業会計ナビチーム 公認会計士 佐藤範和



### ▶ Norikazu Sato

海運業、医薬品など製造業、電気機器製造業の監査業務に携わり、現在は国内大手不動産業の会計アドバイザー業務に従事。その傍ら、法人ウェブサイト（企業会計ナビ）のメンバーとして会計情報の発信も行っている。当法人 マネージャー。  
<お問い合わせ先>EY新日本有限責任監査法人 E-mail: norikazu.sato@jp.ey.com

当法人ウェブサイト内の「企業会計ナビ」が発信しているナレッジのうち、アクセス数の多いトピックスを取り上げ、紹介します。今回は「解説シリーズ『有形固定資産』第6回：資本的支出と修繕費」を紹介します。

### I はじめに

今回は有形固定資産に関する論点のうち、次の点について解説します。

- ▶ 資本的支出と修繕費の区分
- ▶ 修繕引当金

### II 資本的支出と修繕費の区分

資本的支出は有形固定資産の取得原価に算入されるのに対して、修繕費（収益的支出）は期間費用に計上されます。資本的支出と修繕費の区分については実務上判断が難しいケースも多く、その場合は法人税法上の取扱いが参考になります。

#### 1. 資本的支出及び修繕費

資本的支出とは、固定資産の修理、改良などのために支出した金額のうち、その固定資産の使用可能期間を延長または価値を増加させる部分をいい、取得原価に含まれます。一方で修繕費（収益的支出）とは、有形固定資産の通常の維持管理又は原状回復のための支出をいい、期間費用として処理されます。

資本的支出か修繕費かを判断するケースとして、例

えば事務所の壁の塗装をしますとします。単に汚れを目立たなくして色を変えるだけなら維持管理又は原状回復といえますが、塗装材に断熱性能や耐水性能が含まれている場合はどうでしょうか。その場合、建物の使用可能期間を延長又は価値を増加させる支出といえる可能性も出てくると考えられます。

この点について、会計上は資本的支出と修繕費の区分が明示されておらず、実務上どちらにするかの判断が難しいケースが多々あります。税務上は、法人税基本通達において例示されており、実務上会計処理を行う上で参考となることが多いと考えられます。従って、実務を行う上では税務上の取扱いを検討することも必要になります。

#### 2. 税務上の取扱い

資本的支出と修繕費の関係について、税務上はどのような例示があるのかを見ていきます。

(1) 資本的支出と修繕費の例示（法人税法基本通達7-8-1、7-8-2参照）

資本的支出と修繕費の例示については、<表1>をご参照ください。

(2) 少額または周期の短い費用（法人税法基本通達7-8-3参照）

<表2>に該当する場合には、修繕費として処理することができます。

(3) 形式基準による判定（法人税法基本通達7-8-4参照）

(1) によっても資本的支出か修繕費かの判断ができない場合に、<表3>のいずれかにより修繕費であ

▶表1 資本的支出と修繕費の例示

資本的支出の例示	<p>【固定資産の修理・改良等のうち、価値の増加または耐久性の増加と認められる支出の例示】</p> <p>(1) 建物の避難階段の取付等物理的に付加した部分に係る費用の額</p> <p>(2) 用途変更のための模様替え等改造又は改装に直接要した費用の額</p> <p>(3) 機械の部分品を特に品質又は性能の高いものに取り替えた場合のその取替えに要した費用の額のうち通常の取替えの場合に要すると認められる費用の額を超える部分の金額</p>
修繕費の例示	<p>【固定資産の修理・改良等のうち、通常の維持管理または原状回復と認められる支出の例示】</p> <p>(1) 建物の移えい又は解体移築の費用の額</p> <p>(2) 機械装置の移設に要した費用の額</p> <p>(3) 地盤沈下した土地を沈下前の状態に回復するために行う地盛り等に要した費用の額</p> <p>(4) 地盤沈下による海水等の浸水害を防ぐ床上げ、地上げ又は移設に要した費用の額</p> <p>(5) 現に使用している土地の水はけを良くするために行う砂利、碎石等の敷設に要した費用の額</p>

▶表2 少額または周期の短い費用

修繕費として損金算入が認められるケース	<p>(1) 1件当たりの修理、改良等のために要した費用の発生金額が20万円に満たない場合</p> <p>(2) その修理、改良等がおおむね3年以内の期間を周期として行われることが既往の実績その他の事情からみて明らかである場合</p>
---------------------	---

▶表3 形式基準による判定

修繕費として損金算入が認められるケース	<p>(1) 1件当たりの修理等に要した金額が60万円に満たない場合</p> <p>(2) 1件当たりの修理等のために要した金額が、修理等の対象となった固定資産の前期末における取得価額のおおむね10%相当額以下である場合</p>
---------------------	--

るかどうかの判断を行うことが認められています。

資本的支出か修繕費かの判断は困難を伴うことが多いため、税法上の取扱いを参考にしつつ、事例ごとに慎重に検討する必要があります。

### Ⅲ 修繕引当金

会計上、将来発生する修繕の支出について、企業会計原則注解（注18）の引当金の要件を満たす場合には、修繕引当金を計上することになります。一般的な修繕引当金は税務上損金とはなりません。大規模の修繕については特別修繕引当金の損金算入の制度があります。

わが国では、石油元売業、鉄鋼メーカー、船舶業、ガス業等を中心に、修繕引当金や特別修繕引当金が計上されています。これらは、法律に基づく定期点検や大型設備に係る定期的な修繕に要する費用の支出に備えて計上されている事例が多くあります（会計制度委員会研究資料第3号「我が国の引当金に関する研究資料」）。

#### 1. 修繕引当金

修繕引当金とは、企業が保有する有形固定資産について、毎年行われる通常の修繕が何らかの理由で行われなかった場合に、その修繕に備えて計上される引当金をいいます。

企業会計原則注解（注18）では、①将来の特定の費用又は損失であって、②その発生が当期以前の事象に起因し、③発生の可能性が高く、かつ、④その金額を合理的に見積ることができる場合には、当期の負担に属する金額を当期の費用又は損失として引当金に繰入れ、当該引当金の残高を貸借対照表の負債の部又は資産の部に記載するものと規定しています。毎年行わ

れるような修繕が何らかの理由で行われず、この引当金の要件を満たすような場合には、修繕引当金の計上を行う必要があります。

一般的な修繕引当金（特別修繕引当金を除く）を計上した場合には、税務上は損金算入することはできないため、税務申告上の加算調整や、税効果会計の適用が必要になります。

#### 2. 特別修繕引当金

特別修繕引当金とは、企業が保有する有形固定資産について、定期的に数年に一度行われるような大規模な修繕に対して計上される引当金であり、主に船舶、溶鉱炉、ガスホルダー、貯油槽などの装置産業における重要な固定資産の修繕が対象となります。

会計上は企業会計原則注解（注18）の引当金の要件を満たす場合は特別修繕引当金を計上しなければなりません。引当金の要件を満たさない場合であっても、税務上特別修繕準備金の積立限度額を損金算入する場合には、会計上も剰余金処分方式により特別修繕準備金を積み立てる必要があります。

税務上は、①損金経理により特別修繕引当金を計上する方法、又は②剰余金の処分により特別修繕準備金を積み立てる方法のいずれかにより、積立限度額が損金に算入できますが、平成23年税制改正により、対象が特定船舶の定期修繕に限定されています。従って、特定船舶以外の溶鉱炉、ガスホルダー、貯油槽などの定期修繕に係る特別修繕引当金については損金に算入できないこととなります。

▶ 企業会計ナビURL  
[ey.com/ja\\_jp/corporate-accounting](http://www.ey.com/ja_jp/corporate-accounting)



## 編集後記

皆さま、平素は「情報センサー」をご愛読くださりまして、ありがとうございます。

今号では編集後記のスタイルを変え、皆さまの実務に有用な当法人のナレッジコンテンツをご案内いたします。ご利用いただいた方からは「タイムリーな情報が多く、非常に有益」「専門性が高い情報源として活用している」など、ご好評いただいています。

### ▶ 企業会計ナビ

最新の企業会計トピックスや決算留意事項から会計用語まで、会計に関する解説記事を幅広く掲載しています。経理実務担当者必見のウェブサイトです。



### ▶ YouTube

会計・税務、非財務情報開示、DX、海外情報、IPOなど、多岐にわたる分野の最新動向などを分かりやすく動画にて配信中です。ぜひ、ご視聴ください。



### ▶ メールマガジン

「会計・監査メールマガジン」では、「情報センサー」「企業会計ナビ」「YouTube」「セミナー」の最新情報をお届けします(月2回配信)。また、この他にもIFRS、税務、Sustainabilityのメールマガジンも配信しています。



「情報センサー」におきましても、引き続き皆さまのお役に立てるよう、有用な情報を発信してまいります。ぜひ、今後ともご愛読のほどお願い申し上げます。

「情報センサー」制作スタッフ一同

### 企画編集

池田彩子 今村 洋 岩崎尚徳 北出旭彦 小原香織 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](http://www.ey.com/ja_jp/library/info-sensor)

〈今月の表紙〉 伊江島 (沖縄県)

(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2022年6月13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 2022年 8月・9月合併号 Vol.179

---

発行日：2022年8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。

©2022 Ernst & Young ShinNihon LLC.

All Rights Reserved.

00246-226Jpn

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)