

# 情報センサー

Vol. 190 Aug-Sep 2023

【会計情報レポート】

新リース会計基準(案)の解説

【デジタル&イノベーション】

リアルタイムなデータ連携が自動で  
行われるDX時代の内部統制とは



Building a better  
working world



## 会計情報レポート

2023年5月2日に「リースに関する会計基準(案)」及び「リースに関する会計基準の適用指針(案)等が公開草案として公表されています。本公開草案は、現行の会計基準における借手のオペレーティング・リースについてもオンバランスさせることができます。また、仮に24年3月末までに本会計基準等が最終化された場合、24年4月1日以後開始する連結会計年度及び事業年度の期首から早期適用可能（26年4月1日以後開始する連結会計年度及び事業年度の期首から原則適用）となることが考えられます。その場合、改正後の会計基準等を早期に検討する必要があります。

このため本稿では、品質管理本部会計監理部の宮崎が本公開草案について借手の会計処理及び開示を中心に解説しています。

### 会計情報レポート

02

### 新リース会計基準(案)の解説

品質管理本部 会計監理部 公認会計士 宮崎 徹

### デジタル&イノベーション

12

### リアルタイムなデータ連携が自動で行われる DX時代の内部統制とは

アシュアランスイノベーション本部 AIラボ 公認会計士 本山禎晃

### IFRS実務講座

16

### ISSBからの2つの意見募集 – 「優先課題に関する情報要請」「SASB基準の国際的な適用可能性の改善に関する公開草案」

サステナビリティ開示推進室／品質管理本部 IFRSデスク  
公認会計士 大野雄裕

### 業種別シリーズ

18

### 収益獲得を目的とした自社利用ソフトウェアの 減損処理に係る内部統制構築ポイント

ソフトウェアセクター 公認会計士 小林 祐

### JBS

20

### オーストラリアの製造業 —ポストコロナ時代の展望と課題

EYオーストラリア JBS (ジャパン・ビジネス・サービス)  
須藤卓馬

# Contents

情報センター Vol. 190 Aug-Sep 2023

## Trend watcher

24

### 業界再編機会をとらえる投資戦略

EYストラテジー・アンド・コンサルティング(株)  
TCF Lead Advisory 七澤奈緒子

## Topics

28

### 複数の会計上の論点において 「事業計画」を使用する場合の留意事項

品質管理本部 監査監理部 公認会計士 秋川僚平

## Topics

32

### 関連当事者との非通例取引

品質管理本部 会計監理部 公認会計士 武澤玲子

## 企業会計ナビ ダイジェスト

36

### 時価とは

企業会計ナビチーム 公認会計士 伊藤 毅

# 会計情報レポート

## 新リース会計基準(案)の解説

品質管理本部 会計監理部 公認会計士 宮崎 徹



### ▶ Toru Miyazaki

品質管理本部 会計監理部において、会計処理及び開示に関して相談を受ける業務、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するとともに、主に製造業の監査業務に従事している。主な著書（共著）に『会社法決算書の読み方・作り方（第17版）』（中央経済社）がある。

### I はじめに

企業会計基準委員会（以下、ASBJ）から2023年5月2日に＜表1＞の会計基準等の公開草案（以下、本公開草案）が公表され、23年8月まで本公開草案へのコメントが募集されています。その後、最終化に向けた審議が再開され、仮に24年3月末までに会計基準等が最終化された場合、26年4月1日以後開始する連結会計年度及び事業年度の期首から原則適用（24年4月1日以後開始する連結会計年度及び事業年度の期首から早期適用可）となることが考えられます。

本公開草案は、現行の会計基準における借手のオペレーティング・リースについてもオンバランスさせることが提案されており、財務諸表、特に貸借対照表に大きな影響を与える可能性があります。本公開草案は、このように財務諸表に大きな影響を与える可能性があり、また、早期適用する場合には早めに検討する必要があると考えられるため、公開草案段階ではありますが、本公開草案について借手の会計処理及び開示を中心に解説します。なお、文中意見に係る部分は筆者の私見である旨、あらかじめ申し添えます。

### ▶表1 公表された公開草案

企業会計基準公開草案第73号	「リースに関する会計基準(案)」（以下、本会計基準案）
企業会計基準適用指針公開草案第73号	「リースに関する会計基準の適用指針(案)」（以下、本適用指針案。また、以下、本会計基準案及び本適用指針案を合わせて、本会計基準案等）
その他、上記公開草案により影響する企業会計基準、企業会計基準適用指針及び実務対応報告の改正に係る公開草案（計12件）	

### II 本会計基準案等の概要

#### 1. 経緯

16年1月に国際会計基準審議会（IASB）より国際財務報告基準（IFRS）第16号「リース」（以下、IFRS第16号）が公表され、同年2月に米国財務会計基準審議会（FASB）よりFASB Accounting Standards CodificationのTopic 842「リース」（以下、Topic 842）が公表されました。

IFRS第16号及びTopic 842では、借手の会計処理に関して、主に費用配分の方法が異なるものの、原資産の引渡しによりリースの借手に支配が移転した使用権部分に係る資産（使用権資産）と当該移転に伴う負債（リース負債）を計上する使用権モデルにより、オペレーティング・リースも含む全てのリースについて資産及び負債を計上することとされています。

これは、現行の我が国の会計基準等とは異なるものであり、ASBJでは19年3月より、国際的な会計基準と整合的なものとするために、借手の全てのリースについて資産及び負債を計上する会計基準の開発が進められ、今般、本公開草案等が公表されました。

#### 2. 開発の基本的な方針（本会計基準案BC12項及びBC34項並びに本適用指針案BC4項及びBC28項）

開発にあたっての基本的な方針は次のとおりとすることが提案されています。

##### （1）借手の費用配分の方法

IFRS第16号と同様に、リースがファイナンス・リースであるかオペレーティング・リースであるかにかかわらず、全てのリースを金融の提供と捉え使用権資産

に係る減価償却費及びリース負債に係る利息相当額を計上する「単一の会計処理モデル」によることが提案されています（<表2>参照）。

▶表2 借手における会計処理のイメージ

	現行の会計処理	本公開草案等の会計処理
ファイナンス・リース	オンバランス（リース資産、リース債務）	オンバランス（使用権資産、リース負債）
オペレーティング・リース	オフバランス（通常の賃貸借処理）	

## （2）IFRS第16号と整合性を図る程度

次の方針とすることが提案されています。

- ▶ IFRS第16号の全ての定めを取り入れるのではなく、主要な定めの内容のみを取り入れることにより、簡素で利便性が高いこと\*
- ▶ IFRSを任意適用して連結財務諸表を作成している企業が、本公開草案等を個別財務諸表に適用した場合に、IFRSでの連結財務諸表作成にあたって当該個別財務諸表を用いても、基本的に修正が不要となる会計基準とすること
- ▶ その上で、国際的な比較可能性を大きく損なわせない範囲で代替的な取扱いを定める、又は、経過的な措置を定めるなど、実務に配慮した方策を検討すること

\* IFRS第16号の主要な定めの内容のみを取り入れる開発方針は、取り入れなかった項目についてもIFRS第16号と同じ適用結果となることを意図するものではなく、取り入れた主要な定めの内容に基づき判断が行われることを意図するものであるため、適切な会計処理は、IFRS第16号における詳細な定めに基づき会計処理を行った結果に限定されないとすると提案されている。

## （3）会計基準の開発方法

借手と貸手の会計処理に齟齬<sup>そご</sup>が生じないように、借手のための新しい会計基準を開発するものではないものの、既存の会計基準の改正とすると項番号の修正が多くなるため、利便性の観点から項番号を振り直し、新たな会計基準とすることが提案されています。

## （4）貸手の会計処理

貸手の会計処理については、IFRS第16号及びTopic 842ともに抜本的な改正が行われていないため、次の点を除き、基本的に、現行の企業会計基準第13号「リース取引に関する会計基準」（以下、企業会計基準第13号）の定めを維持することが提案されています。

- ▶ 企業会計基準第29号「収益認識に関する会計基準」（以下、収益認識会計基準）との整合性を図る点
- ▶ リースの定義及びリースの識別

## 3. 範囲

### （1）他の会計基準等との関係（本会計基準案第3項及びBC13項からBC16項）

本会計基準案等は、契約の名称などにかかわらず、<表3>の①～④に該当する場合を除き、リースに関する会計処理及び開示に適用することが提案されています。

### （2）個別財務諸表への適用（本会計基準案BC17項）

本会計基準案等を連結財務諸表のみに適用すべきか、連結財務諸表と個別財務諸表の双方に適用すべきかについて検討した結果、本会計基準案等の適用に関する懸念の多くは、個別財務諸表固有の論点ではないと考えられ、本会計基準案等では、連結財務諸表と個別財務諸表の会計処理は同一であるべきとする基本的な考え方及び方針を覆すに値する事情は存在しないと判断し、連結財務諸表と個別財務諸表の会計処理を同一とすることが提案されています。

## 4. リースの定義（本会計基準案第5項及びBC21項）

リースの定義に関する定めは、借手が貸借対照表に計上する資産及び負債の範囲を決定するものであることから、国際的な会計基準との整合性を確保するためには、リースの定義に関する定めについて、IFRS第16号との整合性を確保する必要があると考えられます。

このため、本会計基準案等では、リースの定義に関する定めについて、IFRS第16号の定めと整合させて、借手と貸手の両方に適用することが提案されています。具体的には、「リース」について、「原資産を使用する権利を一定期間にわたり対価と交換に移転する契約又は契約の一部分」と定義することが提案されています。

## 5. リースの識別（本会計基準案第23項から第28項及びBC25項からBC28項並びに本適用指針案第5項から第14項及びBC8項からBC20項）

本会計基準案等では、リースの識別に関する定めに

▶表3 適用範囲からの除外項目

項目	範囲外とする提案の理由
① 実務対応報告第35号「公共施設等運営事業における運営権者の会計処理等に関する実務上の取扱い」の範囲に含まれる運営権者による公共施設等運営権の取得	実務対応報告第35号において、当該運営権を分割せずに一括して会計処理を行うこととしており（実務対応報告第35号第39-3項）、当該運営権の構成要素についてリースに該当するかどうかの検討を行わないこととするため
② 収益認識会計基準の範囲に含まれる貸手による知的財産のライセンスの供与	収益認識会計基準を適用することとするため
③ ②を除く貸手による無形固定資産のリースについて、本会計基準案を適用しないことを選択した場合	▶貸手によるその他の無形固定資産のリースについては、IFRS第16号ではその適用を任意とする定めはないものの、他の無形固定資産のリースが広範に行われているように見受けられなかつたため ▶企業会計基準第13号における会計処理を変更する必要がないようにするため
④ 借手による無形固定資産のリースについて、本会計基準案を適用しないことを選択した場合	▶借手によるリースのうち、無形固定資産のリースについては、借手によるソフトウェアのリースが企業会計基準第13号に基づいて会計処理されている実務を変更する必要がないようにするため ▶無形資産のリースに適用することを要求されていないIFRS第16号との整合性を図るため

# 会計情報レポート

について、基本的にIFRS第16号の定めと整合させて、借手と貸手の両方に適用することが提案されています。具体的には、主に次の定めを置くことが提案されています。

- (1) 契約が特定された資産の使用を支配する権利を一定期間にわたり対価と交換に移転する場合、当該契約はリースを含む。
- (2) 特定された資産の使用期間全体を通じて、次の①及び②のいずれも満たす場合、当該契約の一方の当事者（サプライヤー）から当該契約の他方の当事者（顧客）に、当該資産の使用を支配する権利が移転している。
  - ① 顧客が、特定された資産の使用から生じる経済的利益のほとんど全てを享受する権利を有している。
  - ② 顧客が、特定された資産の使用を指図する権利を有している。
- (3) 借手及び貸手は、リースを含む契約について、原則として、リースを構成する部分とリースを構成しない部分とに分けて会計処理を行う。なお、借手は、貸借対照表科目ごとに、両者を分けずに、リースを構成しない部分についてもリースを構成する部分とする会計処理を選択できる。

ただし、リースの識別に関する細則的なガイドラインについては、国際的な比較可能性が大きく損なわれるか否かを主要な判断基準として、取捨選択して取り入れることが提案されています。本会計基準案等に取り入れていないものとして、例えば、次のものがあるとされています。

- ▶ 資産が契約に明記されない場合でも默示的に定められることによって特定され得るとの定め
- ▶ 使用期間全体を通じて使用から得られる経済的利益に影響を与える資産の使用方法に係る意思決定の例示

リースの識別に関する定めは企業会計基準第13号では置かれていた定めであり、本会計基準案等の適用によって、これまで企業会計基準第13号により会計処理されていなかった契約にリースが含まれると判断される場合があると考えられます（**図1**参照）。

## 6. リース期間（本会計基準案第29項及びBC29項からBC32項並びに本適用指針案第15項及びBC21項からBC27項）

借手のリース期間の決定は、借手が貸借対照表に計上する資産及び負債の金額に直接的に影響を与えるものであり、IFRS第16号における定めと整合的に、次の定めを置くことが提案されています。

借手は、借手のリース期間について、借手が原資産を使用する権利を有する解約不能期間に、次の①及び②の両方の期間を加えて決定する。

- ① 借手が行使することが合理的に確実であるリースの延長オプションの対象期間
- ② 借手が行使しないことが合理的に確実であるリースの解約オプションの対象期間

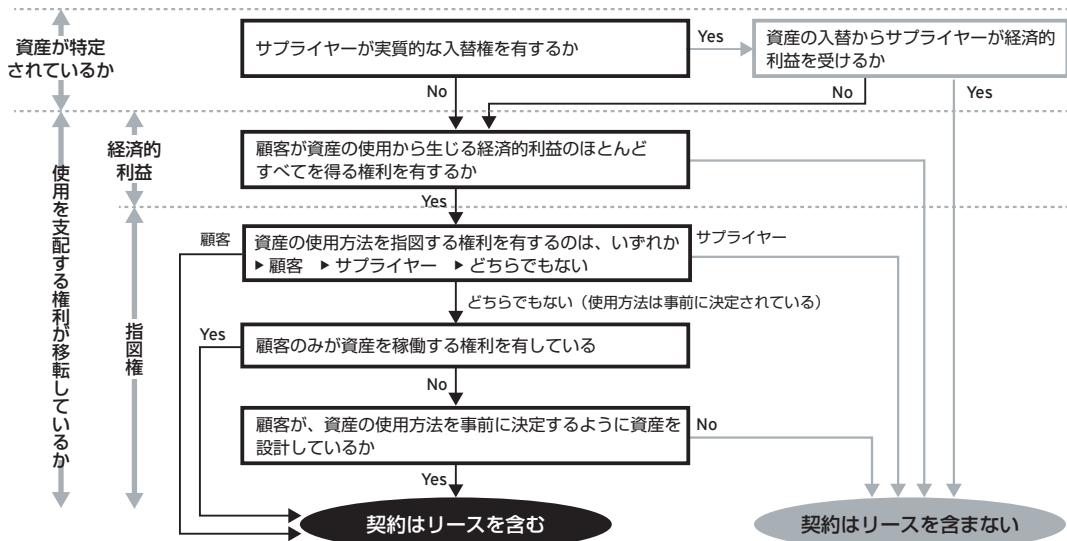
借手のみがリースを解約する権利を有している場合、当該権利は借手が利用可能なオプションとして、借手は借手のリース期間を決定するにあたってこれを考慮する。貸手のみがリースを解約する権利を有している場合、当該期間は、借手の解約不能期間に含まれる。

ここで、「合理的に確実」の判断にばらつきが生じる懸念及び過去実績に偏る懸念に対応し、借手が延長オプションを行使すること又は解約オプションを行使しないことが合理的に確実であるかどうかを判定するにあたって考慮する経済的インセンティブを生じさせる要因として次の例示を含めることが提案されています。

- ① 延長又は解約オプションの対象期間に係る契約条件（リース料、違約金、残価保証、購入オプションなど）
- ② 大幅な賃借設備の改良の有無
- ③ リースの解約に関連して生じるコスト
- ④ 企業の事業内容に照らした原資産の重要性
- ⑤ 延長又は解約オプションの行使条件

▶ **図1** リースの識別に関するフローチャート

\* 各権利や契約内容の判断を行う際は、全て「使用期間全体を通じて」該当するか否かを判断する必要がある。



出典：本適用指針案【設例1】を元に筆者修正

## 7. 借手のリースの会計処理

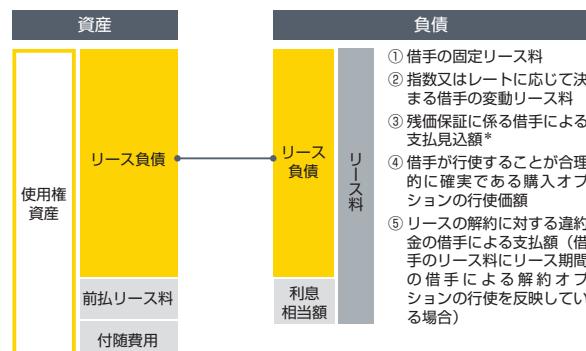
(1) 使用権資産及びリース負債の計上（本会計基準案第31項から第33項及びBC35項からBC40項並びに本適用指針案第16項から第17項、第21項から第23項、第25項から第34項、BC29項、BC36項からBC39項及びBC48項からBC56項）

企業会計基準第13号では、リース資産及びリース債務の計上額を算定するにあたっては、原則として、リース契約締結時に合意されたリース料総額からこれに含まれている利息相当額の合理的な見積額を控除する方法によるとされていました。

本会計基準案等では、IFRS第16号の定めと同様に、借手は、使用権資産について、リース開始日に算定されたリース負債の計上額に、リース開始日までに支払った借手のリース料（以下、前払リース料）及び付随費用を加算して算定し<sup>\*1</sup>、リース負債の計上額を算定するにあたっては、原則として、リース開始日において未払である借手のリース料からこれに含まれている利息相当額の合理的な見積額を控除し、現在価値により算定することが提案されています。

ここで、借手のリース料は、IFRS第16号の定めと同様に、借手が借手のリース期間中に原資産を使用する権利に関して行う貸手に対する支払であり、＜図2＞の①から⑤の支払で構成されるとされています。

▶図2 使用権資産及びリース負債の構成要素



\* ③「残価保証による借手による支払見込額」については、見積りが困難である場合に残価保証額を用いることができるとする簡便的な取扱いを設けることが検討されたものの、審議の結果、簡便的な取扱いを設けないことが提案されています。

(2) 利息相当額の各期への配分（本会計基準案第34項並びに本適用指針案第35項から第39項及びBC57項からBC60項）

本会計基準案等では、＜表4＞のとおり、原則的な取扱い及び簡便的な取扱いのいずれも現行と同様の取扱いとすることが提案されています。

▶表4 利息相当額の各期への配分の取扱い

原則的な取扱い	利息相当額の総額を借手のリース期間中の各期に利息法により配分する方法 <sup>*1</sup>
簡便的な取扱い	使用権資産総額に重要性が乏しいと認められる場合 <sup>*2</sup> は、次のいずれかの方法を適用することが可能 <sup>*3</sup> <ul style="list-style-type: none"> <li>① 借手のリース料から利息相当額の合理的な見積額を控除しない方法。この場合、使用権資産及びリース負債は、借手のリース料をもって計上し、支払利息は計上せず、減価償却費のみ計上する（いわゆる利子込み法）</li> <li>② 利息相当額の総額を借手のリース期間中の各期に定額法により配分する方法</li> </ul>

\*1 企業会計基準第13号及び企業会計基準適用指針第16号におけるファイナンス・リース取引に関する定め並びにIFRS第16号の定めと同様となっている。

\*2 以下の算定式を満たす場合、使用権資産総額に重要性が乏しいと認められる場合とすることが提案されている。

$$10\% > \frac{\text{未経過の借手のリース料の期末残高} (\text{短期リース (下記(4)) 参照}) \text{ 及び少額リース (下記(5) 参照)} \text{ を適用しているもの、並びに原則的な取扱い (利息法) により配分している使用権資産を除く。}}{\text{分子の期末残高 + 有形固定資産及び無形固定資産の期末残高}}$$

\*3 これらはIFRS第16号では設けられていない取扱いであるが、実務の追加的な負担を軽減することを目的として企業会計基準適用指針第16号に導入されていたものであり、実務において浸透していることから、本会計基準案等においても、これらの簡便的な取扱いを踏襲することが提案されている。

(3) 使用権資産の償却（本会計基準案第35項から第36項及びBC41項からBC42項並びに本適用指針案第40項及びBC61項）

本会計基準案等では、＜表5＞のとおり、使用権資産の償却について、基本的に現行のリース資産の償却と同様の会計処理が提案されています。

▶表5 使用権資産の償却の取扱い

契約上の諸条件に照らして原資産の所有権が借手に移転すると認められるリース*	使用権資産の減価償却費は、原資産を自ら所有していたと仮定した場合に適用する減価償却方法と同一の方法により算定し、この場合の耐用年数は、経済的使用可能予測期間とし、残存価額は合理的な見積額とする
上記以外のリース	使用権資産の減価償却費は、定額法等の減価償却方法の中から企業の実態に応じたものを選択適用した方法により算定し、この場合、原則として、借手のリース期間を耐用年数とし、残存価額をゼロとする

\* 契約上の諸条件に照らして原資産の所有権が借手に移転すると認められるリースとは、次の①～③のいずれかに該当するものとすることが提案されている。

- ① 契約上、契約に定められた期間（以下、契約期間）終了後又は契約期間の中途で、原資産の所有権が借手に移転することとされているリース
- ② 契約期間終了後又は契約期間の中途で、借手による購入オプションの行使が合理的に確実であるリース
- ③ 原資産が、借手の用途等に合わせて特別の仕様により製作又は建設されたものであって、当該原資産の返還後、貸手が第三者に再びリース又は売却することが困難であるため、その使用可能期間を通じて借手によってのみ使用されることが明らかなリース

(4) 短期リースに関する簡便的な取扱い（本適用指針案第18項から第19項、第47項、BC30項からBC31項及びBC69項）

本会計基準案等では、現行の定め及びIFRS第16号

\*1 使用権資産の計上額については、現行の企業会計基準適用指針第16号「リース取引に関する会計基準の適用指針」（以下、企業会計基準適用指針第16号）における貸手の購入価額又は見積現金購入価額と比較を行う方法を踏襲せず、IFRS第16号と整合的に、借手のリース料の現在価値を基礎として使用権資産の計上額を算定することが提案されている。

# 会計情報レポート

の定めと同様に、借手は、短期リース（リース開始日において、借手のリース期間が12カ月以内であるリースをいう。）について、リース開始日に使用権資産及びリース負債を計上せず、借手のリース料を借手のリース期間にわたって原則として定額法により費用として計上することを認めることができます。

## (5) 少額リースに関する簡便的な取扱い（本適用指針案第20項及びBC32項からBC35項）

本会計基準案等では、次の①又は②について、借手は、リース開始日に使用権資産及びリース負債を計上せず、借手のリース料を借手のリース期間にわたって原則として定額法により費用として計上することを認めることができます。

- ① 重要性が乏しい減価償却資産について、購入時に費用処理する方法が採用されている場合で、借手のリース料が当該基準額以下のリース
- ② 次のいずれかを満たすリース＊
  - ▶企業の事業内容に照らして重要性の乏しいリースで、リース契約1件当たりの借手のリース料が300万円以下のリース
  - ▶原資産の価値が新品時におよそ5千米ドル以下のリース

\* 会計方針の選択としていずれかを選択でき、選択した方法を首尾一貫して適用することが提案されています。

## (6) 契約条件の変更

### ① リースの契約条件の変更（本会計基準案第37項及びBC43項並びに本適用指針案第41項から第42項及びBC62項からBC66項）

本会計基準案等では、借手は、IFRS第16号の定めと同様に、リースの契約条件の変更が生じた場合、変更前のリースとは独立したリースとして会計処理を行う又はリース負債の計上額の見直しを行うことが提案されています。具体的には、<表6>のとおりです。

### ② リースの契約条件の変更を伴わないリース負債の見直し（本会計基準案第38項から第40項及びBC44項からBC46項並びに本適用指針案第43項から第46項及びBC67項からBC68項）

本会計基準案等では、借手は、IFRS第16号の定めと同様に、リースの契約条件の変更が生じていない場合で、次のいずれかに該当するときには、該当する事象が生じた日にリース負債について当該事象の内容を反映した借手のリース料の現在価値まで修正し、当該リース負債の修正額に相当する金額を使用権資産に加減することができます。

- (i) 借手のリース期間に変更がある場合
- (ii) 借手のリース期間に変更がなく借手のリース料に変更がある場合

## (7) 借手のリース期間に含まれない再リース（本適用指針案第49項及びBC70項）

企業会計基準適用指針第16号では、再リース期間をリース資産の耐用年数に含めない場合の再リース料は、原則として、発生時の費用として処理する取扱いを定めています。当該取扱いは、IFRS第16号では設けられていない取扱いとなっていますが、再リースは我が国固有の商慣習<sup>＊2</sup>であり、当該取扱いを引き続き設けることにより、国際的な比較可能性を大きく損なわせずに、作成者の追加的な負担を減らすことができると考えられることから、当該取扱いを踏襲した取扱いを認めることができます。

具体的には、借手は、リース開始日及び直近のリースの契約条件の変更の発効日において再リースに係るリース期間を借手のリース期間に含めないことを決定した場合、再リースを当初のリースとは独立したリ

▶表6 契約条件の変更の取扱いまとめ

要件	（i）1つ以上の原資産を追加することにより、原資産を使用する権利が追加され、リースの範囲が拡大されること （ii）借手のリース料が、範囲が拡大した部分に対する独立価格に特定の契約の状況に基づく適切な調整を加えた金額分だけ増額されること
上記2つの要件をいずれも満たす    独立したリースとして会計処理を行う リースの契約条件の変更	上記2つの要件のいずれかを満たさない    独立したリースとして会計処理を行わない リースの契約条件の変更
独立したリースのリース開始日に、リースの契約条件の変更の内容に基づくリース負債を計上し、当該リース負債にリース開始日までに支払った借手のリース料及び付随費用を計算した額により使用権資産を計上する。	リースの契約条件の変更の発効日に、次の会計処理を行う。 (a) リース負債について、変更後の条件を反映した借手のリース期間を決定し、変更後の条件を反映した借手のリース料の現在価値まで修正する。 (b) 使用権資産について、次のことを行うことによって、(a)のリース負債の見直しに対応する会計処理を行う。 ▶リースの契約条件の変更のうちリースの範囲が縮小されるもの <sup>＊1</sup> については、リースの一部又は全部の解約を行反対するように使用権資産の帳簿価額を減額する。このとき、使用権資産の減少額とリース負債の修正額とに差額が生じた場合は、当該差額を損益に計上する ▶他の全てのリースの契約条件の変更 <sup>＊2</sup> については、リース負債の修正額に相当する金額を使用権資産に加減する

\*1 このようなリースの契約条件の変更には、例えば、リースの対象となる面積が縮小される場合や契約期間が短縮される場合等が含まれる。

\*2 このようなリースの契約条件の変更には、例えば、リース料の単価のみが変更される場合や契約期間が延長される場合等が含まれる。

※2 我が国の再リースの一般的な特徴は、再リースに関する条項が当初の契約において明示されており、経済的耐用年数を考慮した解約不能期間経過後において、当初の月額リース料程度の年間リース料により行われる1年間のリースが挙げられる。

スとして会計処理を行うことができる事が提案されています。

#### (8) セール・アンド・リースバック取引（本適用指針案第50項から第54項及びBC71項からBC83項）

本会計基準案等ではセール・アンド・リースバック取引については、IFRS第16号ではなく、Topic 842と整合的な会計処理が提案されています。

##### ① セール・アンド・リースバック取引の対象

本会計基準案等では、「セール・アンド・リースバック取引」について、売手である借手が資産を買手である貸手に譲渡し、売手である借手が買手である貸手から当該資産をリース（以下、リースバック）する取引と定義することが提案されています。また、リースバックが行われる場合であっても、売手である借手による資産の譲渡が次のいずれかであるときはセール・アンド・リースバック取引に該当しないとされています。

収益認識会計基準に従い、一定の期間にわたり充足される履行義務（収益認識会計基準第36項）の充足によって行われるとき

企業会計基準適用指針第30号「収益認識に関する会計基準の適用指針」第95項を適用し、工事契約における収益を完全に履行義務を充足した時点で認識することを選択するとき

##### ② 基本となる会計処理

セール・アンド・リースバック取引における資産の譲渡が売却に該当するか否かで、＜表7＞のとおり、異なる会計処理が提案されています。なお、IFRS第16号においては、IFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」により収益が認識されると判断される場合、買手である貸手に移転された権利部分については権利の譲渡に係る利得又は損失を譲渡時に認識し、リースバックにより売手である借手が継続して保持する権利部分については権利の譲渡に係る利得又は損失を繰り延べることとされており、本会計基準案等においては、IFRS第16号の定めとは異なる定めを置くことが提案されています。

▶表9 資産の譲渡対価が明らかに時価ではないとき又は借手のリース料が明らかに市場のレートでのリース料ではないときの取扱い

会計処理	譲渡対価を増額する場合	(1) 資産の譲渡対価が明らかに時価を下回る場合、時価を用いて譲渡について損益を認識し、譲渡対価と時価の差額について使用権資産の取得価額に含める (2) 借手のリース料が明らかに市場のレートでのリース料を下回る場合、借手のリース料と市場のレートでのリース料との差額について譲渡対価を増額した上で譲渡について損益を認識し、当該差額について使用権資産の取得価額に含める
	譲渡対価を減額する場合	(3) 資産の譲渡対価が明らかに時価を上回る場合、時価を用いて譲渡について損益を認識し、譲渡対価と時価の差額について金融取引として会計処理を行う (4) 借手のリース料が明らかに市場のレートでのリース料を上回る場合、借手のリース料と市場のレートでのリース料との差額について譲渡対価を減額した上で譲渡について損益を認識し、当該差額について金融取引として会計処理を行う

※3 資産の譲渡対価が明らかに時価ではないかどうか又は借手のリース料が明らかに市場のレートでのリース料ではないかどうかは、資産の時価と市場のレートでのリース料のいずれか容易に算定できる方を基礎として判定する。

▶表7 セール・アンド・リースバック取引の取扱い

資産の譲渡が売却に該当しない場合	売手である借手は当該資産の譲渡とリースバックを一體の取引とみて、金融取引として会計処理を行う
資産の譲渡が売却に該当する場合	売手である借手は、当該資産の譲渡について収益認識会計基準などの他の会計基準等に従い当該損益を認識し、リースバックについて本会計基準案等に従い借手の会計処理を行う

##### ③ 資産の譲渡が売却に該当するかの判断

資産の譲渡が売却に該当するかの判断について、＜表8＞の要件をいずれか満たす場合には売却に該当しないことが提案されています。

▶表8 売却への該否の要件

要件	売手である借手による資産の譲渡が収益認識会計基準などの他の会計基準等により売却に該当ないと判断される場合
	リースバックにより、売手である借手が、資産からもたらされる経済的利益のほとんど全てを享受でき、かつ、資産の使用に伴って生じるコストのほとんど全てを負担することとなる場合

##### ④ 資産の譲渡が売却に該当するが、資産の譲渡対価が明らかに時価ではないとき又は借手のリース料が明らかに市場のレートでのリース料ではないときの取扱い<sup>※3</sup>

売手である借手は、当該資産の譲渡対価と借手のリース料について＜表9＞のとおり取り扱うことが提案されています。

#### 8. サブリース取引（本適用指針案第85項から第89項及びBC106項からBC116項）

##### (1) 基本となる会計処理

本会計基準案等では、「サブリース取引」について、原資産が借手から第三者にさらにリース（以下、サブリース）され、当初の貸手と借手の間のリースが依然として有効である取引と定義し、当初の貸手と借手の間のリースを「ヘッドリース」、ヘッドリースにおける

# 会計情報レポート

る借手を「中間的な貸手」と定義した上で、サブリース取引について、IFRS第16号と同様にヘッドリースとサブリースを2つの別個の契約として借手と貸手の両方の会計処理を行うことが提案されています。

IFRS第16号においては、本会計処理に対する例外は設けられていませんが、本会計基準案等では、サブリース取引の例外的な定めとして、「中間的な貸手がヘッドリースに対してリスクを負わない場合」の取扱いと「転リース取引」の取扱いを定めることが提案されています。

## (2) 中間的な貸手がヘッドリースに対してリスクを負わない場合

我が国の不動産取引において、法的にヘッドリースとサブリースがそれぞれ存在する場合であっても、中間的な貸手がヘッドリースとサブリースを2つの別個の契約として借手と貸手の両方の会計処理を行い、貸借対照表において資産及び負債を計上することが取引の実態を反映しない場合があるとの意見が聞かれました。

これを受けたASBJでの審議の結果、国際的な比較可能性を大きく損なわせない範囲で、<表10>のとおり、我が国における例外的な取扱いを定めることが提案されています。

►表10 中間的な貸手がヘッドリースに対してリスクを負わない場合の取扱い

要件	中間的な貸手において、次の要件をいずれも満たす取引 (1) 中間的な貸手は、サブリースの借手からリース料の支払を受けない限り、ヘッドリースの貸手に対してリース料を支払う義務を負わない (2) 中間的な貸手のヘッドリースにおける支払額は、サブリースにおいて受け取る金額にあらかじめ定められた料率を乗じた金額である (3) 中間的な貸手は、次のいずれかを決定する権利も有さない ① サブリースの契約条件（サブリースにおける借手の決定を含む） ② サブリースの借手が存在しない期間における原資産の使用方法
会計処理	サブリースにおいて受け取るリース料の発生時又は当該リース料の受領時のいずれか遅い時点で、貸手として受け取るリース料と借手として支払うリース料の差額を損益に計上することができる

## (3) 転リース取引

企業会計基準適用指針第16号における転リース取引の取扱いについては、主に機器等のリースについて仲介の役割を果たす中間的な貸手の会計処理として実務に浸透しているため、本会計基準案等では、当該取扱いをサブリース取引の例外的な取扱いとして、<表11>のとおり、企業会計基準適用指針第16号の定めを変更せずに認めることができます。

## 9. 借地権（本適用指針第24項、BC40項からBC47項）

借地権の設定に係る権利金等に係る会計処理は<表12>のとおりとすることが提案されています。

►表11 転リースの取扱い

要件	中間的な貸手において、転リース取引 <sup>*1</sup> のうち、貸手としてのリースが原資産を基礎として分類する場合にファイナンス・リースに該当する場合
会計処理	(1) 貸借対照表上、リース債権又はリース投資資産とリース負債の双方を計上する <sup>*2</sup> (2) 損益計算書上、支払利息、売上高、売上原価等は計上せずに、貸手として受け取るリース料と借手として支払うリース料の差額を手数料収入として各期に配分し、転リース差益等の名称で計上する

\*1 転リース取引とは、サブリース取引のうち、原資産の所有者から当該原資産のリースを受け、さらに同一資産を概ね同一の条件で第三者にリースする取引とすることが提案されている。

\*2 リース債権又はリース投資資産とリース負債は利息相当額控除後の金額で計上することを原則としつつ、利息相当額控除前の金額で計上することもできるとすることが提案されている。

►表12 借地権の取扱い

原則	使用権資産の取得価額に含め、借手のリース期間を耐用年数とし、減価償却を行う
容認 (対象は旧借地権又は普通借地権の設定に係る権利金等)	(本会計基準案等適用前に償却していなかった場合) 次のいずれかの対象について減価償却を行わないことができる ① 本会計基準案等の適用初年度の期首に計上される当該権利金等及び適用後に新たに計上される普通借地権の設定に係る権利金等の双方 ② 本会計基準案等の適用初年度の期首に計上される当該権利金等のみ  (本会計基準案等適用前に計上していなかった場合) 本会計基準案等の適用後に新たに計上される普通借地権の設定に係る権利金等について減価償却を行わないことができる

## 10. 開示

### (1) 表示（本会計基準案第47項から第51項及びBC52項からBC57項）

本会計基準案等では、借手の会計処理をIFRS第16号と整合的なものとする中で、借手の表示についても、IFRS第16号と整合的なものとすることとし、<表13>のとおり提案されています。

►表13 借手の表示まとめ

使用権資産	次のいずれかの方法 ① 対応する原資産を自ら所有していたと仮定した場合に貸借対照表において表示するであろう科目に含める方法 ② 対応する原資産の表示区分（有形固定資産、無形固定資産又は投資その他の資産）において使用権資産として区分する方法
リース負債	▶ 貸借対照表において区分して表示する又はリース負債が含まれる科目及び金額を注記する ▶ 貸借対照表日後1年以内に支払の期限が到来するリース負債は流動負債に属するものとし、貸借対照表日後1年を超えて支払の期限が到来するリース負債は固定負債に属するものとする
リース負債に係る利息費用	損益計算書において区分して表示する又はリース負債に係る利息費用が含まれる科目及び金額を注記する

### (2) 注記（本会計基準案第52項から第55項及びBC58項からBC61項並びに本適用指針案第90項から第105項及びBC117項からBC138項）

#### ① 開示目的

開示目的を定めることで、より有用な情報が財務諸表利用者にもたらされると考えられるため、本会計基

準案等では、リースに関する情報を注記するにあたっての開示目的（借手又は貸手が注記において、財務諸表本表で提供される情報と合わせて、リースが借手又は貸手の財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローに与える影響を財務諸表利用者が評価するための基礎を与える情報を開示すること）を定めることが提案されています。

### ② 借手の具体的な注記事項

本会計基準案等では、開示目的を達成するため、リースに関する注記として、＜表14＞の事項が提案されています。

### ③ 借手の注記事項に関する方針

本会計基準案等では、借手の会計処理をIFRS第16号と整合的なものとする中で、借手の注記事項についても、IFRS第16号と整合的なものとすることが提案されています。

ただし、本会計基準案等は簡素で利便性が高いものを目指していることから、取り入れなくとも国際的な比較可能性を大きく損なわせない内容については、必ずしもIFRS第16号に合わせる必要はないと考えられるため、取り入れないことが提案されています。具体

的には、我が国の会計基準に関連のない注記、少額リースの費用に関する注記及び短期リースのポートフォリオに関する注記について、取り入れないことが提案されています。

### (3) 連結財務諸表を作成している場合の個別財務諸表における表示及び注記事項（本適用指針案第106項から第107項及びBC139項からBC141項）

本会計基準案等では、連結財務諸表を作成している場合、個別財務諸表においては、借手及び貸手の注記内の「リース特有の取引に関する情報」及び「当期及び翌期以降のリースの金額を理解するための情報」について注記しないことを認めることが提案されています。また、個別財務諸表においては、借手の注記内の「会計方針に関する情報」を記載するにあたり、連結財務諸表における記載を参照することを認めることが提案されています。

本会計基準案等に基づく連結財務諸表における開示の定めと個別財務諸表及び四半期財務諸表の開示の定めとの関係は、次ページ＜表15＞のとおりとなります。

▶表14 借手の注記事項まとめ

	注記事項	具体的な記載内容
借手の注記事項	会計方針に関する情報	<p>リースに関して企業が採用した会計処理について理解することができるよう、次の会計処理を選択した場合、その旨及びその内容を注記する。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(i) リースを構成する部分とリースを構成しない部分とを分けずに、リースを構成する部分と関連するリースを構成しない部分とを合わせてリースを構成する部分として会計処理を行う選択</li> <li>(ii) 指数又はレートに応じて決まる借手の変動リース料に関する例外的な取扱いの選択</li> <li>(iii) 借地権の設定に係る権利金等に関する会計処理の選択</li> </ul>
	リース特有の取引に関する情報	<p>リースが企業の財政状態又は経営成績に与える影響を理解できるよう、次の事項を注記する。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(i) 貸借対照表において区分して表示していない場合、次の事項 <ul style="list-style-type: none"> <li>▶ 使用権資産の帳簿価額（対応する原資産を自ら所有していたと仮定した場合の表示科目ごと）</li> <li>▶ 指数又はレートに応じて決まる借手の変動リース料に関する例外的な取扱いにより会計処理を行ったリースに係るリース負債（科目及び金額）</li> <li>▶ 債却していない旧借地権又は普通借地権の設定に係る権利金等（科目及び金額）</li> </ul> </li> <li>(ii) 損益計算書において区分して表示していない場合、次の事項 <ul style="list-style-type: none"> <li>▶ 短期リースに係る費用（科目及び発生額）</li> <li>▶ リース負債に含めていない借手の変動リース料に係る費用（科目及び発生額）</li> <li>▶ セール・アンド・リースバック取引</li> <li>▶ 売却損益が含まれる科目及び金額（損益計算書で区分表示していない場合）</li> <li>▶ 謙渡が売却に該当すると判断した取引について、取引の主要な条件</li> <li>▶ サブリース取引 <ul style="list-style-type: none"> <li>▶ サブリース収益が含まれる科目及び金額（損益計算書において区分していない場合）</li> <li>▶ 中間的な貸手がヘッドリースのリスクを負わない場合のサブリース損益が含まれる科目及び金額（損益計算書において区分していない場合）</li> </ul> </li> <li>▶ 利息相当額控除前の金額で計上する場合の、転リース取引に係るリース債権又はリース投資資産及びリース負債が含まれる科目並びに金額（貸借対照表において区分していない場合）</li> </ul> </li> </ul>
	当期及び翌期以降のリースの金額を理解するための情報	<p>当期及び翌期以降のリースの金額を理解できるよう、次の事項を注記する。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(i) リースに係るキャッシュ・アウトフローの合計額</li> <li>(ii) 使用権資産の増加額</li> <li>(iii) 使用権資産に係る減価償却の金額（対応する原資産を自ら所有していたと仮定した場合の表示科目ごと）</li> </ul>
全般事項		<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ 開示目的に照らして重要性に乏しいと認められる注記事項については、記載しないことができる。</li> <li>▶ 注記を記載するにあたり、上記の注記事項の区分に従って注記事項を記載する必要はない。</li> <li>▶ リースに関する注記を独立の注記項目とする。ただし、他の注記事項にすでに記載している情報については、繰り返す必要はなく、当該他の注記事項を参照することができる。</li> <li>▶ 前述の注記事項以外であっても、開示目的を達成するために必要な情報は、リース特有の取引に関する情報として注記する。</li> </ul>

# 会計情報レポート

▶表15 連結を作成している場合の個別及び四半期における開示のまとめ

項目	本会計基準案等の定め	個別 財務諸表	四半期 財務諸表
表示			
区分表示が求められているものに関する注記	(借手) 本会計基準案第48項及び第49項 (貸手) 本会計基準案第50項及び第51項	注記する	注記不要*1
注記事項			
会計方針に関する情報 (本会計基準案第53項(1)①)	(借手) 本適用指針案第93項	省略可*2	注記不要*3
リース特有の取引に関する情報 (本会計基準案第53項(1)②及び(2)①)	(借手) 本適用指針案第90項、第91項及び第94項から第97項 (貸手) 本適用指針案第90項から第92項、第99項から第101項及び第104項	省略可*4	注記不要*5
当期及び翌期以降のリースの金額を理解するための情報 (本会計基準案第53項(1)③及び(2)②)	(借手) 本適用指針案第98項 (貸手) 本適用指針案第102項から第103項及び第105項	省略可*4	注記不要*5

\*1 四半期財務諸表において表示又は注記が求められる科目は、企業会計基準第12号「四半期財務諸表に関する会計基準」（以下、四半期会計基準）の定めに基づいて判断される。

\*2 連結財務諸表における記載を参照することができるとしている（本適用指針案第107項）。

\*3 リースに関する会計方針が重要な会計方針に該当する場合の当該会計方針の変更は、四半期会計基準において注記の対象となります。また、重要な会計方針に該当しない場合の当該会計方針の変更が企業（集団）の財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの状況を適切に判断するために重要な事項となる場合には、四半期会計基準においてその他の事項として注記が求められる。

\*4 連結財務諸表を作成している場合、注記しないことができるとしている（本適用指針案第106項）。

\*5 企業（集団）の財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの状況を適切に判断するために重要な事項となる場合には、四半期会計基準においてその他の事項として注記が求められる。

## 11. 適用時期（本会計基準案第56項及びBC62項並びに本適用指針案第108項）

本会計基準案等では、次の理由から、適用時期について＜表16＞のように提案されています。

- ① これまでにASBJが公表してきた会計基準については、会計基準の公表から原則的な適用時期までが1年程度のものが多い
- ② IFRS第16号の原則的な適用時期が2019年1月であり、また、Topic 842における公開企業の原則的な適用時期もほぼ同時期であったため、会計基準の公表から原則的な適用時期までの期間を長く設ける場合、我が国における実務が国際的な実務と整合的なものとなるまでの期間が長くなる
- ③ リースの識別を始め、これまでとは異なる実務を求めることがあるため、会計基準の公表から原則的な適用時期までの期間は1年程度では短い可能性がある
- ④ 一方、本会計基準等の適用開始にかかる実務上の負担への対応として、我が国の会計基準を基礎とした場合に関連すると考えられるIFRS第16号の経過措置を取り入れていることに加えて我が国特有の経過措置を設けている

▶表16 適用時期

原則適用	20XX年4月1日【公表から2年程度経過した日を想定している。】以後開始する連結会計年度及び事業年度の期首から適用
早期適用	20XX年4月1日【公表後最初に到来する年の4月1日を想定している。】以後開始する連結会計年度及び事業年度の期首から本会計基準を適用することができる

なお、2023年8月までに本公開草案へのコメントが募集され、その後最終化に向けた審議が再開され、2024年3月末までに会計基準が最終化された場合、＜表17＞のような適用時期が考えられます。

▶表17 仮に2024年3月末までに会計基準が最終化された場合の適用時期

原則適用	2026年4月1日以後開始する連結会計年度及び事業年度の期首から適用
早期適用	2024年4月1日以後開始する連結会計年度及び事業年度の期首から本会計基準を適用することができる

## 12. 経過措置（本適用指針案第109項から第128項及びBC142項からBC150項）

本適用指針案では、会計基準の適用初年度においては、適用初年度の期首より前に新たな会計方針を遡及適用した場合の適用初年度の累積的影響額を適用初年度の期首の利益剰余金に加減し、当該期首残高から新たな会計方針を適用することができるとの経過措置が提案されています。そして、次の項目について具体的な経過措置の方法が提案されています。

① リースの識別に関する経過措置
▶適用初年度の前連結会計年度及び前事業年度の期末日において企業会計基準第13号を適用しているリース取引に、契約にリースが含まれているか否かを判断することを行わずに会計基準を適用することができる
▶適用初年度の期首時点に存在する企業会計基準第13号を適用していない契約について、当該時点で存在する事実及び状況に基づいて、契約にリースが含まれているかどうかを判断することができる
② 借手に関する経過措置
ア. ファイナンス・リース取引に分類していたリース イ. オペレーティング・リース取引に分類していたリース等 ウ. セール・アンド・リースバック取引 エ. 借地権の設定に係る権利金等 オ. 建設協力金等の差入預託保証金
③ 國際財務報告基準を適用している企業に関する経過措置

### 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

## 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とか、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 價格1,800円+税

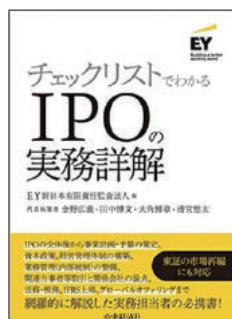
本書は、適格請求書発行事業者の登録制度、適格請求書等保存方式における帳簿・請求書等、適格請求書等の交付・保存等、仕入税額控除の要件、税額計算の方法、免税事業者の取扱い、実務上の諸課題への対応など、適格請求書等保存方式（インボイス方式）について、基本事項から実務レベルの必要事項や留意点などを一通り網羅しています。今回の改訂版では、令和4年11月に国税庁から公表された「消費税の仕入税額控除制度における適格請求書等保存方式に関するQ&A」に係る改訂の内容、令和5年度税制改正による改正内容など、新たな改正内容を大幅に加筆しています。会社実務担当者および税理士・会計士等の専門家に幅広くお薦めします。



### 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 價格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、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の実務詳解

► A5判／340ページ 中央経済社 價格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 價格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。

# デジタル&イノベーション

## リアルタイムなデータ連携が自動で行われる DX時代の内部統制とは

アシュアランスイノベーション本部 AIラボ 公認会計士 本山禎晃



### ▶ Sadaaki Motoyama

一般事業会社勤務を経て当法人に入社後は主に製造業、テクノロジー産業の会計監査に従事。2022年よりEYリアルタイムコネクト（継続的監査手法）の開発プロジェクトに従事し、現在はその導入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。これまでの連載で、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）につながるかをお伝えしています。

本稿では、ITシステムにおける内部統制について確認するとともに、DXにより複数のITシステム間で高度にデータの自動連携が進んでいく過程における留意事項について考察します。

### II ITの利用から生じるリスク

ITシステムはあらかじめ定められた規則に従い、大量の情報や複雑な計算を正確に処理できるという特徴があることから、多くの企業が業務プロセスの自動化や効率性を高めるために使用しています。しかし、ITシステムの正しい使い方や管理がなされなければ、**<表1>**のようなリスクに起因して、業務プロセスの誤りや不正行為の発生などの問題が生じる可能性があります。そのため、企業はITシステムの内部統制を適切に整備・運用することが必要不可欠となります。

### ▶ 表1 ITの利用から生じるリスクの例<sup>\*1</sup>

1.	データの破壊や不適切なデータの変更につながる可能性のあるデータへの未承認のアクセス（未承認もしくは架空取引の記録または取引の不正確な記録等）
2.	IT部門の担当者が担当業務の遂行に必要な権限を越えてアクセス権を取得し、それにより職務の分離を侵害する可能性
3.	マスターファイル内のデータに対する未承認の変更
4.	ITアプリケーションまたはその他のIT環境に対する未承認の変更
5.	ITアプリケーションまたはその他のIT環境に必要な変更が行われないこと
6.	手作業による不適切な介入
7.	データの消失または必要なデータへのアクセスができないこと

### III 情報処理統制とIT全般統制

企業の内部統制には、情報処理統制とIT全般統制の2つが含まれます（**<表2>**、**<表3>**参照）。

情報処理統制は、企業の情報システムにおける情報処理に関連した内部統制であり、情報の網羅性、正確性、正当性のリスクに直接対応します。情報処理統制は、自動化されている場合と手作業の場合およびその組み合わせの場合があります。

IT全般統制とは、企業のITプロセスに係る内部統制であり、IT環境の継続的で適切な運用を支援します。

\*1 日本公認会計士協会 監査・保証基準委員会 監査基準報告書 315 実務ガイド第1号「ITの利用の理解並びにITの利用から生じるリスクの識別及び対応に関する監査人の手続に係るQ&A（実務ガイド）」

企業が財務報告において依拠する内部統制が自動化されているほどIT全般統制が重要となります。

▶表2 自動化された情報処理統制の例<sup>\*1</sup>

自動計算	定められた期日や処理のタイミングに応じて自動的に金額の計算や減価償却費の計上、外貨換算など
レポート出力	明細レポートや数値項目を集計した集計レポート、入力内容を表示するブルーフ・リスト、エラーリストなどを自動で出力
エディット・バリデーション・チェック	フォーマットチェックやリミットチェックなど、入力内容が予定通りの形式や内容であるかをチェックする機能
マッチング	得意先コードが登録されていない場合にエラーとするなど、入力された内容をマスターデータと照合し、登録されているかどうかを確認する機能
コントロール・トータル・チェック	情報の処理過程での入力情報の合計を出力情報と照合する機能。入力データの合計額と出力データの合計額が一致しない場合にエラーリストを出力
アクセス・コントロール	ユーザーIDとパスワードによってプログラムやデータの利用を制限する機能

▶表3 IT全般統制の例<sup>\*1</sup>

アクセス権管理	IT環境へのアクセス権限の適切な管理や監視を行うプロセス。ユーザーの権限の付与や削除、アクセスログの監視などが含まれる
変更管理	IT環境におけるプログラムや他の要素の変更を管理するプロセス。変更の承認、テスト、導入などが適切に行われることで、システムの安定性と信頼性を確保する
IT業務管理	IT関連の業務やプロジェクトの管理を行うプロセス。予算管理、リスク管理、品質管理などが含まれ、ITプロジェクトの成功や目標の達成に寄与する

情報処理統制は情報の処理に焦点を当て、情報そのものの信頼性を直接確保するための内部統制であり、IT全般統制は、ITプロセス全体をサポートし、自動化された情報処理統制の適切な運用を確保するための内部統制と言えます。

#### IV DXによりもたらされる変化

DXの進展により、リアルタイムにデータが自動連携される社会への移行が進んでいます。<表4>はデータの自動連携の具体例です。このような社会では、複数のITアプリケーションが高度に連携されることにな

るため、情報の信頼性の確保の観点で新たに留意すべき事項が生じています。

▶表4 さまざまなデータ自動連携の例

1. 異なるITアプリケーション間のインターフェース	(例) 上流システムと下流システムの自動連携
2. ITアプリケーション外で行われる自動処理	(例) EUC (スプレッドシートやマクロ機能等) やRPA
3. ITに関する業務委託	(例) ASPやクラウドサービス
4. その他の企業外部とのデータ自動連携手法	(例) EDIやAPI連携

#### 1. ITアプリケーション間のインターフェース

1つのアプリケーションで処理された結果は、帳票等としてアウトプットされるだけでなく、もう1つのITアプリケーションのインプット情報としてデータの引き渡しが行われることがあります（例：販売管理システムで処理された売上情報が、売上に関する会計仕訳の情報として会計システムに引き渡される）。このような上流アプリケーションから下流アプリケーションへのインターフェースは、帳票等を基に手作業でアップロードするケースや自動でデータが連携するケースなどがあります。自動化されたインターフェースに対して適切な情報処理統制やIT全般統制があれば、データ連携の信頼性は高まります。

#### 2. ITアプリケーション外で行われる自動処理

EUC (エンドユーザー・コンピューティング) という概念があります。これは、システムの開発や運用を情報システム部門で集中的に管理するのではなく、利用部門（エンドユーザー）が実施する管理体制を指します。以前から市販のパッケージ・ソフトウェアやスプレッドシートなど一般的なソフトウェアをEUCのツールとして用いることがありました。

近年では、定型業務の自動化を実現するために「RPA (Robotics Process Automation)」と呼ばれる技術を導入する企業が増えています。RPAは、複数の作業を一連の手続きとして自動化することができます。例えば、全国の店舗にあるPOSシステムや支店からメールで届く売上情報を日々集計し一覧表を作成するとともに、その情報に基づき会計伝票を作成し売上仕訳を計上するといった一連の作業を、1回の指示で実行することも可能です。RPAを利用することにより、スプレッドシートやマクロを利用した従来の

EUCよりも複雑な作業の自動化が可能となっています。

RPAでは、ソフトウェア等を用いることで、ワークフロー図の作成やパラメーターの設定などの簡単な作業だけで、あらかじめ定めた手続きを自動化することができます。そのため、従来のスプレッドシートやマクロを利用したEUCよりも複雑な作業について、プログラミングなどのITの専門知識がなくても現場部門が自動化を実現することが可能になりました。

RPAの登場により、現場部門が主導的にシステム化できるため迅速かつ柔軟な対応ができるようになった一方で、データ連携のプロセスに情報システム部門が関与しない仕組みが組み込まれることになりデータの信頼性が損なわれるリスクが生じています。例えば、実験的に使用していたRPAを現場主導で本番環境に使用する場合、上流もしくは下流のITシステムへの影響といったシステム全体の俯瞰的な観点の検討が欠けてしまつたといったケースがあります。また、テストが不十分であり、RPAが誤って出力またはデータ加工したレポートを基に、誤った判断がなされるリスクがあります。

いわゆる「野良ロボット」問題も存在します。これは、作成されたRPAの管理者が不在・不明になった状態を指しており、RPAが誤動作を起こすことや、適切なメンテナンスができないといったリスクを生じさせます。

このような事態を防ぐためにも、情報システム部門が主導でRPAのルール整備や台帳管理、定期的モニタリング等の管理体制を整備することは有効な手段となります。

### 3. ITに関する業務委託

従来、企業は自社でサーバーを所有して、その管理を自社で実施、もしくは外部委託することが一般的でしたが、近年ではASP（Application Service Provider）やクラウドサービスといった新しい形態も登場しています。

ASPとは、特定および不特定ユーザーが必要とするシステム機能を、ネットワークを通じて提供するサービスを言います<sup>※2</sup>。ASPのユーザーはインターネットやVPN（仮想私設通信網）を経由して、ASPのサーバーにインストールされたアプリケーションソフトをサービスとして利用します。クラウドサービスは、インター

ネットに接続された環境で、さまざまなサービスを必要に応じて利用できるようにする仕組みです。ユーザーは自社でサーバーを所有することなく必要な機能だけを必要なときに利用することができ、利用した機能に応じた料金のみを支払います。

ASPやクラウドサービスを利用する場合、サービス提供業者における情報処理統制やIT全般統制についても注意が必要です。サービスを外部に委託した場合に、日常的に行う重要なオペレーションの実態把握が不可能となってしまう状況は避けなければなりません。また、ASPやクラウドサービスは、サービス提供業者が所有する環境をユーザーが利用する形態であり、サービスを利用する企業は多くの利用者の一部にすぎません。そのため、サービスを利用する企業の意向は反映されにくい傾向にあります。

そのため、適切なサービス提供業者の選定を行い、サービス提供業者の信頼性が自社の要求水準を満たしているかを定期的に評価することが重要になります。

サービス提供業者の内部統制の実態把握の有効な手段の1つに、サービス提供業者から保証報告書（SOCレポート）入手することが考えられます。これは、サービス提供業者が複数の委託元企業の要求に対応するため、監査法人から取得した内部統制の評価結果をまとめたレポートです。ただし、これは有効な情報取得手段の1つではありますが、評価対象が委託元企業の要求と必ずしも一致しない場合もあるため、監査報告書の閲覧に当たって委託元企業は自社の要求との適合状況を確認することに留意する必要があります。

### 4. その他の外部企業とのデータ自動連携手法

いわゆる電子データ交換（EDI）による企業間のデータ連携は従来見られましたが、最近はAPI（Application Programming Interface）連携も多く見られます。APIとは、あるプログラムが異なるプログラムやデータを呼び出して利用するインターフェースです。APIを利用することで、別々の会社のシステムであっても容易にデータ連携を行うことが可能になります。例えば、クラウド経費精算ソフトとクラウド会計ソフトをAPIで連携し、自動で会計仕訳を起票するサービスを提供している事例などがあります。

このようなサービスのユーザーがサービス提供業者の内部統制を理解するに当たっては、個々のサービス

※2 一般社団法人 日本クラウド産業協会 ([aspicjapan.org/cloud/index.html](http://aspicjapan.org/cloud/index.html))



提供業者における情報処理統制やIT全般統制を理解するとともに、サービス提供業者間のAPI連携におけるルール（例：責任分界点の明確化や双方の管理状況の定期的な評価等）を理解することも有用です。

## V おわりに

DXの進展に伴い、企業をまたいだリアルタイムなデータ自動連携はますます進んでいくことでしょう。これに伴い生じると想定される新たなリスクに対処するためにも、そのリスクについての理解とそれを予防もしくは適時に発見するための内部統制がますます重要となります。

### お問い合わせ先

EY新日本有限責任監査法人  
アシュアランスイノベーション本部 AIラボ  
E-mail : sadaaki.motoyama@jp.ey.com

# IFRS実務講座

## ISSBからの2つの意見募集 –「優先課題に関する情報要請」「SASB基準の国際的な適用可能性の改善に関する公開草案」



サステナビリティ開示推進室／品質管理本部 IFRSデスク 公認会計士 大野雄裕

### ▶ Yusuke Ono

上場企業での経理部門を経て、2005年当法人に入社。国内および外資系企業の会計監査に従事。16年から2年間、EYロンドン事務所に駐在。22年よりIFRSデスクに所属し、IFRS導入支援業務、研修業務、執筆活動などに従事。また、サステナビリティ開示推進室メンバーとしても活動している。

### I はじめに

2023年6月26日、国際サステナビリティ基準審議会（ISSB）は、最初のIFRSサステナビリティ開示基準となる「サステナビリティ関連財務情報の開示に関する全般的要求事項（以下、S1基準）」と「気候関連開示（以下、S2基準）」の最終基準を公表しました。

本稿では、ISSBの今後の動向にも関連する23年5月にISSBから公表された、2つの意見募集の概要を解説します。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 優先課題に関する情報要請

ISSBは、23年5月に優先課題に関する最初の情報要請「アジェンダの優先度に関する協議」を公表しました。これは24年から開始する2年間の作業計画に情報を提供するものであり、次の項目について正式なインプットを受けることが目的です。

- a. ISSBの活動の戦略的方向性とバランス
- b. 作業計画に含まれる可能性のあるプロジェクトを評価するための規準
- c. サステナビリティ報告事項テーマの優先順位

また、項目c.については、ISSBが優先課題になり得ると識別した4つのプロジェクト候補<sup>\*1</sup>（次の①～④）も含まれています。

- ① 生物多様性、生態系及び生態系サービス（他の自然関連の論点を含む）
- ② 人的資本（特にDEI：多様性（Diversity）、公平性（Equity）、包摶性（Inclusion）を重視）
- ③ 人権（特にバリューチェーンの文脈における労働者または労働の権利及び地域社会の権利）
- ④ 報告（レポートィング）における統合

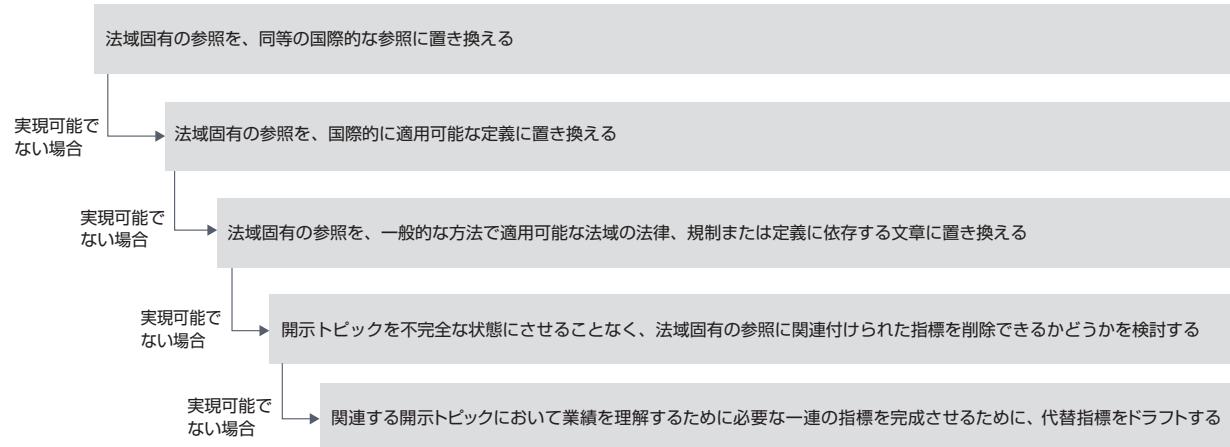
まず、ISSBの調査及びアウトリーチによると、投資家や市場からは、幅広く定義されるサステナビリティに関連するトピックの中でも、特に①～③の3つについての情報ニーズが集中していました。

また、当情報要請の4つ目のプロジェクト候補である④は、一般財務報告の構成要素がどのように組み合わされているかを明確にすることが目的とされており、サステナビリティ関連財務情報とその他の財務情報を1つの新しい統合された情報セットにまとめるためのガイドanceの策定につながる可能性があると考えられます。

当情報要請では、プロジェクトの優先順位を利害関係者に尋ねることに加えて、この4つ目のプロジェクトを主にISSBのプロジェクト（必要に応じてIASB（国際会計基準審議会）からインプットを引き出す）とし

\*1 フィードバック提供者は、ISSBが情報要請の中で提案しなかった他のトピック及びサブトピックを提案してもよいとされている。

図1 SASB基準の気候関連以外の指標を改訂するために提案された方法論



て進めるべきか、あるいはISSBとIASBの間の正式な共同プロジェクトとして進めるべきかについてもフィードバックを求めていました。

当情報要請のコメントは、23年9月1日に終了し、ISSBは、23年第4四半期（10月から12月）から24年第1四半期（1月から3月）に寄せられたフィードバックを議論の上、アジェンダ協議の最終結果を受けた作業計画を決定する見込みです。

### III 公開草案「SASB基準の国際的な適用可能性向上させるための方法論及びSASB基準タクソノミ・アップデート」

S1基準を適用する企業は、気候変動以外のサステナビリティ関連のリスクと機会を特定し、指標を開示する際にSASB基準<sup>※2</sup>を考慮することが要求されています。

しかし、SASB基準の一部には、国際的に適用できない可能性がある法域固有の法律や規制への参照が含まれており、地域的な偏りの発生や適用コストの増加、結果として生じる開示の比較可能性及び意思決定の有用性の低下の可能性があることをISSBは識別しています。このため、ISSBは、SASB基準から法域固有の内容を削除することによって、気候関連以外の指標の国際的な適用可能性を高めるための方法論について23年5月に公開草案を公表し、パブリック・コメントを募集しています（期限は23年8月9日）。

なお、SASB基準における気候関連の開示の国際的な適用可能性を高めるための修正は、すでにS2基準の付録Bに組み込まれているため、当該公開草案は、気

候関連以外の指標に焦点を当てたものとなっています。

当公開草案にて提案された方法論は、＜図1＞のように要約されます。

ISSBは、S1基準（発効日は24年1月1日）の適用と導入を促進するため、当該公開草案へのフィードバックを検討した後、適時にSASB基準の修正を公表する予定であり、23年末までには更新されたSASB基準が公表される見込みです。

### IV おわりに

サステナビリティ関連の幅広いトピックに対するマーケットからの情報ニーズは強く、サステナビリティ関連開示基準のグローバルベースライン確立に向けたISSBの活動は、S1基準及びS2基準の導入支援にとどまらない多岐にわたるものになると予想されます。

また、ISSBだけでなく、欧州連合（EU）や米国等の各国のサステナビリティ開示のルール策定の動向や日本の金融庁やサステナビリティ基準委員会（SSBJ）における議論や基準開発状況も引き続き、注視する必要があります。

#### お問い合わせ先

EY新日本有限責任監査法人  
品質管理本部 IFRSデスク  
Email : ifrs@jp.ey.com  
サステナビリティ開示推進室  
E-mail : sd.office@jp.ey.com

※2 2022年8月のIFRS財団（IFRS Foundation）とバリュー・レポートинг財団（Value Reporting Foundation）の統合に伴い、ISSBが、SASB（Sustainability Accounting Standards Board）基準に関する責任を有している。SASB基準は、各業界におけるサステナビリティ関連財務情報の開示要求事項を含む77の産業別基準で構成されており、各SASB基準には、特定の業界におけるサステナビリティ関連のリスクや機会に焦点を当てた開示トピックと、各開示トピックに関連する指標が含まれている。

# 業種別シリーズ

## 収益獲得を目的とした自社利用ソフトウェアの減損処理に係る内部統制構築ポイント

ソフトウェアセクター 公認会計士 小林 祐



### ▶ Yu Kobayashi

IT関連企業、建設業、不動産業等の国内会社のさまざまな業界の監査業務およびIPO支援業務に従事。IT関連企業については、国内大手のソフトウェア開発企業からスタートアップIT企業まで幅広い規模、業種を担当。またソフトウェア関連の書籍執筆や法人内のソフトウェアセクターナレッジの運営に従事。

### I はじめに

ソフトウェアは、経済活動を支えるインフラとして欠かせないものであり、情報通信技術（ICT）が著しく進化している現在においては、どのようなビジネスを営んでも必要な存在になっていると言えます。また、インターネットの発達に伴いプラットフォーム側のビジネスの発展やweb3.0時代の新たなビジネスなど、ソフトウェアを取り巻く経済環境は日々刻々と変化しており、ソフトウェアの減損会計の検討もその重要性を増している状況です。

### II 収益獲得を目的とした自社利用ソフトウェアの減損処理検討に係る内部統制構築ポイント

#### 1. 自社利用のソフトウェアについて

##### (1) 自社利用目的のソフトウェアの定義

自社利用のソフトウェアは、社内業務を効率的または効果的に遂行することを目的とするものと、第三者への業務処理サービス等の提供を目的とするものがあります。第三者へのサービス目的のソフトウェアはいわゆる収益獲得を目的としたソフトウェアであり、例えばクラウドサービスを利用するソフトウェア等があります。本稿では、収益獲得を目的としたソフトウェアの減損処理に関する内部統制について取り扱います。

##### (2) 自社利用目的のソフトウェアの償却と減損

自社利用のソフトウェアについては、実態に応じて

最も合理的と考えられる減価償却を採用すべきものであり、一般的には定額法による償却方法が合理的なケースが多いものと考えられます。しかし、自社利用のソフトウェアでも、収益獲得目的の自社利用のソフトウェアについては、将来の獲得収益を見積もることができるものなど、見込販売収益に基づき減価償却を行う方が費用・収益の対応の観点からより合理的であるケースも考えられます（日本公認会計士協会会計制度委員会「研究開発費及びソフトウェアの会計処理に関するQ&A」Q23）。

ただし、市場販売目的のソフトウェアに準じて、見込販売数量や見込販売収益に基づく方法で償却を行っていても、通常、未償却残高が翌期以降の見込販売収益の額を上回ったときに当該超過額を一時の費用または損失として処理されていないため、結果として減損検討の対象となる点は留意が必要です（企業会計基準委員会「固定資産の減損に係る会計基準の適用指針」69項）。

#### 2. 減損検討に使用する事業計画における留意事項

収益獲得目的の減損検討においては、将来の事業計画が基礎となります。ソフトウェアの減損検討において、例えば最先端のビジネス領域などで、急成長を前提とした事業計画を用いるケースや、あるいは新規のビジネスで過去の実績や他社事例等が限定的な事業計画を前提としているケースもあります。こういった事業計画には大きな不確実性を伴う会計上の見積りが含まれている可能性があることから、当該見積り要素を適切に検討する内部統制が必要になります。

## (1) 事業計画の多面的な検討

例えば最先端の技術やビジネス領域のために開発されたソフトウェアの場合、その利益のほとんどを事業計画の後半で生み出すような、テールヘビーな事業計画を前提としているケースがよく見受けられます。

このような事業計画には、多くの見積り要素が含まれることとなり、投資部門のみならず、経理部など他の部門による牽制体制を整備し、多面的に検討可能な体制が必要と考えられます。また投資の重要性に応じて、投資委員会のような会議体を整備することも有用と考えられます。

## (2) 適切なKPIの設定とモニタリング

テールヘビーな事業計画においては、初期段階の売上等のP/L数値そのものは、全体の事業計画の達成という観点において意義が乏しい場合も考えられます。このような場合、単純に売上や利益のみをモニタリングすることは必ずしも適切ではありません。事業計画全体のストーリーをしっかり検証した上で、そのストーリー達成のためのKPI、例えば会員数や取引量、重要な機能のリリース、人材の確保等を設定し、設定したKPIも減損のモニタリング対象とする必要があると考えられます。

## 3. ソフトウェア仮勘定段階における減損検討の留意事項

ソフトウェアは開発から完成まで一定の期間を有し、ソフトウェア仮勘定に計上されるという特性にも留意が必要です。

ソフトウェアは無形のため、まずは開発の進捗状況を確認するための方法を検討、確立する必要があります。また、その開発の進捗状況を投資回収の事業計画に反映し、ソフトウェア仮勘定段階においても減損検討を行う体制構築が重要になります。事業計画の反映は、例えば開発が遅延している場合、開発費が増加し当初の利益計画では投資金額が回収できなくなる可能性があります。他にも、サービス開始が遅れることにより将来の売上計画に影響を及ぼす可能性があります。

開発中の段階であっても、ソフトウェアの開発の進捗状況を適切に把握し、減損検討を行う体制を整備することが必要になる点に留意が必要と考えられます。

## 4. 有形固定資産における定期的な実査に準ずる統制

有形固定資産では定期的な実査を行うことが通常ですが、ソフトウェアにおいても同様の確認作業を行う統制があるかどうか留意すべきポイントになります。有形固定資産と同様に、将来の使用が見込まれていない遊休のソフトウェアは減損の検討が必要になります。

有形の資産と異なり、無形のソフトウェアは明確な調査体制がないと検討漏れが生じる可能性がある点に留意が必要です。また、機能拡張を繰り返しているようなソフトウェアの場合、特定の機能が使用されなくなるケースも定期的な調査により把握、減損検討を行うことが望ましいものと考えられます。

## III おわりに

現代の企業活動は、ソフトウェアの利用が不可欠な環境となっており、あらゆる企業においてソフトウェアの重要性は高まっています。ソフトウェア投資に関する適切なリスク管理を行い、減損検討に関する内部統制を構築することは、IT企業に限ることなく今後ますます重要となるものと考えられます。

特に、競争の激しいビジネス環境や新規ビジネスにおいては、ソフトウェアの減損損失の検討において、複雑な見積りが必要となるケースが考えられるため、経理部門のみならず全社横断的に投資の評価、情報収集、モニタリング等の内部統制構築が重要となってくるものと思われます。

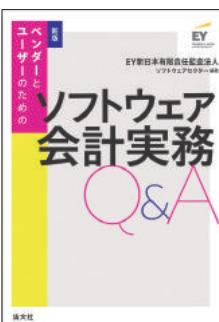
### お問い合わせ先

EY新日本有限責任監査法人  
ソフトウェアセクター  
E-mail : yu.kobayashi@jp.ey.com

## 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 價格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。



# オーストラリアの製造業 —ポストコロナ時代の展望と課題



EYオーストラリア JBS（ジャパン・ビジネス・サービス） 須藤卓馬

## ▶ Takuma Suto

EYオーストラリアにて、サプライチェーンマネジメント分野において、最新の業務・テクノロジー知見を基に、業務改革および能力開発に従事している。

## I はじめに

オーストラリアは、厳しい環境と第三国へのアウトソーシングという選択肢があるにもかかわらず、日本にとって第3位の原材料輸入元です<sup>\*1</sup>。オーストラリアの製造業は、食品、機械・プラント設備、金属・金属製品などの分野が非常に好調な一方で、低迷している分野もあります。

新型コロナウイルス感染症（COVID-19）パンデミックは世界経済に大きな影響を与えましたが、製造業も例外ではありませんでした。この間、オーストラリアの製造業も大きな困難に直面し、ロックダウンや国境閉鎖によってサプライチェーンが寸断され、消費者の需要が激減しました。しかし、規制が緩和され、ビジネスが再開されたことで、製造業は着実に回復の兆しを見せています。

回復の兆しがある一方で、幾つかの課題も顕在化しています。大きな課題としては、原材料やその他の経営資源に影響を及ぼす高インフレの問題があります。また、供給不足に対応するための金融政策もこの課題にさらに影響を及ぼしています。これらの課題は、メーカーと投資家にとって、機会とリスクの両方を生み出しています。

本稿では、オーストラリアにおける重要な産業であ

る製造業のリスクと機会を把握する参考になるよう、当該産業分野の動向、主要なメガトレンド、オーストラリア政府の政策、貿易環境についてご紹介します。

## II オーストラリアの製造業の主な傾向

過去数十年にわたり、オーストラリアの製造業は大きな変革と試練に直面し、多くの人にオーストラリアの製造業は衰退しているという印象を抱かれています。2017年には国内自動車組立工場が全て閉鎖され<sup>\*2</sup>、自動車部品製造部門が撤退したことなどが、このような印象を強くしています。

しかし、こうした状況にもかかわらず、新型コロナウイルス感染症によるパンデミック以前は、オーストラリアの製造業は平均5%の成長を遂げていました。しかし、パンデミックによりロックダウンや国境閉鎖が行われ、サプライチェーンが分断され、消費者行動も変化しました。その結果、2020～21年の製造業の成長率は0.4%に停滞しました（図1参照）<sup>\*3</sup>。ロックダウン政策の停止後、人とモノの流れが回復するにつれ、多くの現地製造企業は需要の急増を実感していますが、コストパッケージングなどの課題にも直面しています。

\*1 Japan country brief, Australian Government Department of Foreign Affairs and Trade, dfat.gov.au/geo/japan/japan-country-brief#:text=Australia%20and%20Japan%20held%20the,cooperation%20and%20annual%20leaders%20meetings. (2023年6月1日アクセス)

\*2 The end of Australian auto manufacturing, Australian Automotive Dealer Association, aada.asn.au/news/october-the-end-of-australian-auto-manufacturing/ (2023年6月1日アクセス)

\*3 Australian Industry, Australian Bureau of Statistics, abs.gov.au/statistics/industry/industry-overview/australian-industry (2023年6月1日アクセス)

このような課題に直面しているにもかかわらず、食品、金属・金属製品、機械分野などは依然として好調です。これらの部門は、オーストラリアの強力な第一次産業と第二次産業の基盤を十分に活用し、大きなベースライン収益を上げ、堅調で順調な成長を遂げています。逆に、印刷や石油・石炭製品などの部門は、紙から電子媒体へと移行する消費者行動の変化や、脱炭素に向けた国際的な公的努力などを反映して、縮小しつつあります<sup>※4</sup>。

### III 製造業におけるメガトレンド

#### 1. ESG

気候変動の影響が続く中、経済のあらゆる分野で持続可能な活動の必要性が高まっています。このことは、環境負荷を削減しながら、持続可能な製品やサービスを生み出すことができる企業にビジネスチャンスをもたらします。

オーストラリア政府は、2050年までに温室効果ガスの排出量ゼロを目指す「長期排出量削減計画」を発表しました<sup>※4</sup>。この計画の一環として、政府は、水素や二酸化炭素の回収・貯蔵などの新技術を支援し、再生可能エネルギーへの投資を行う予定です。石炭や石油

製品など、一部の部門はこの計画のもとでの現在の成長に苦戦していますが多くのメーカーがネットゼロの未来に向けて積極的に取り組みを進めています。

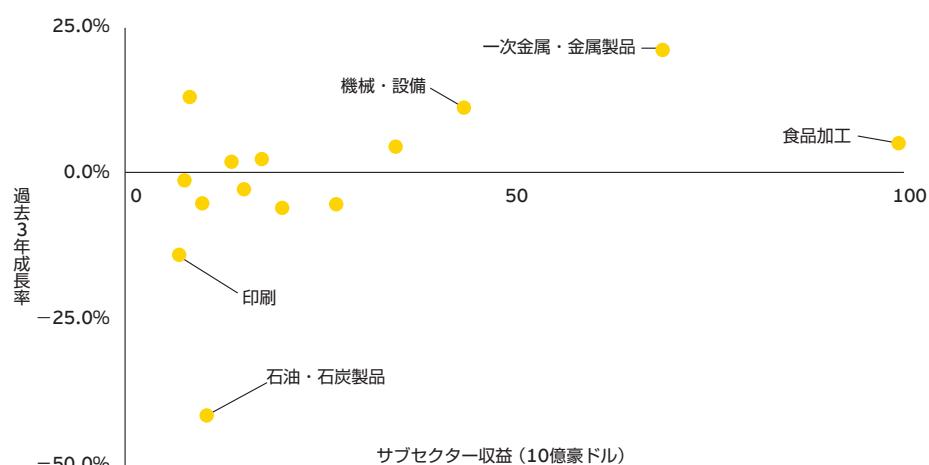
二酸化炭素排出量の削減は、経営陣・取締役会の優先事項となっており、企業は二酸化炭素排出量のモニタリングと削減に投資しています。

#### 2. デジタルトランスフォーメーション

デジタル経済は急速に成長しており、デジタル技術は私たちの働き方、生活、ビジネスの在り方を変えています。この傾向は、多くの産業でイノベーションと生産性を促進しますが、同時に企業・労働者には新しいスキルや職務に適応しなければならない挑戦となります。例えば、新型コロナウイルス感染症によるパンデミックによって、製造業では自動化、人工知能、産業用モノのインターネット（IIoT）などのデジタル技術の導入が加速しています。この傾向は今後も続くと予想され、製造業者は効率性の向上、コスト削減、変化に対処する能力向上を図る方法を模索しています。このようなニーズには、包括的な計画ツールや製造実行システム（MES）の導入などの計画や実行の可視化・システム化を通して取り組みが進んでいます。

また前述のESGのネットゼロ計画要件は、デジタル化の必要性をさらに高めています。スコープ1、2、3<sup>※5</sup>

▶図1 製造業サブセクターの売上高2020～21年、および3年間の成長率



食品、金属・金属製品、機械・設備など、高いベースライン収益と成長率を示している部門がある。しかし、同時に他の部門では、収益が大きく減少している。

出典：オーストラリア統計局データより筆者作成。

Australian Industry, Australian Bureau of Statistics, [www.abs.gov.au/statistics/industry/industry-overview/australian-industry/2020-21/81550D0003\\_202021.xlsx](http://www.abs.gov.au/statistics/industry/industry-overview/australian-industry/2020-21/81550D0003_202021.xlsx)

※4 Australia's Long-Term Emissions Reduction Plan, Australian Government Department of Climate Change, Energy, the Environment and Water, [dcceew.gov.au/climate-change/publications/australias-long-term-emissions-reduction-plan](http://dcceew.gov.au/climate-change/publications/australias-long-term-emissions-reduction-plan) (2023年6月1日アクセス)

※5 Greenhouse gases and energy , Australian Government The Clean Energy Regulator , [cleanenergyregulator.gov.au/NGER/About-the-National-Greenhouse-and-Energy-Reporting-scheme/Greenhouse-gases-and-energy](http://cleanenergyregulator.gov.au/NGER/About-the-National-Greenhouse-and-Energy-Reporting-scheme/Greenhouse-gases-and-energy) (2023年6月1日アクセス)

による包括的な炭素排出量を追跡する必要性から、製造業者はセンシング・ブロックチェーン技術を導入し、それぞれの製造工程からの排出を測定、監視、報告をする一貫した枠組みが必要となりつつあります。

### 3. リショアリング

新型コロナウイルス感染症によるパンデミックは、国際的なサプライチェーンに依存することの危険性を浮き彫りにしました。この経験から製造工程を国内回帰させる動きが出てくることが予想されます。この傾向は、国内生産能力の向上と新しいサプライチェーンモデルの構築をもたらす可能性があります。サプライチェーンの安定性、適応力、柔軟性の高さが重要であることがパンデミックにより明確になりました。この動きには、モジュール式製造システムの採用、柔軟なサプライチェーンの開発、そしてこれらを可能にする意思決定を高めるデータ分析の活用が含まれます。

### 4. 政策と貿易環境

オーストラリア政府は、製造業を雇用の維持と経済の付加価値を高めるための重要な産業分野と認識しています。2020年、オーストラリア連邦政府は、13億豪ドルの補助金を投入し、次の6つの優先分野を支援する「近代製造イニシアチブ (Modern Manufacturing Initiative<sup>※6</sup> : MMI)」を発表しました。

- ①宇宙（スペース）
- ②医療用製品
- ③資源技術や重要鉱物の加工
- ④食品・飲料
- ⑤防衛
- ⑥リサイクルとクリーンエネルギー

2022年、連邦選挙が行われ、自由党から労働党への政権交代がされました。政権交代と新政府の前政権に対する厳しい査定にもかかわらず、MMIは事業仕分けを乗り切り、新政権の下でも継続しています<sup>※7</sup>。

さらに、オーストラリアと日本は強固な二国間および多国間の貿易協定を結んでいます。2015年1月15日から発効した日豪経済連携協定 (JAEPA) により、オーストラリアの輸出業者は商品とサービスの市

場参入を大幅に拡大し、投資保護を大幅に向上させました。オーストラリアと日本は「環太平洋パートナーシップに関する包括的および先進的な協定 (CPTPP)」の加盟国であり、「地域包括的経済連携 (RCEP)」の締約国でもあります。日本は、オーストラリア政府が頻繁に貿易交渉に参加し、貿易協定の運用の見直しを行う数少ない特別な国の1つであり、堅調な貿易・投資関係を下支えしています<sup>※8</sup>。

## IV おわりに

日本企業にとってオーストラリアの製造業は有望な提携・投資先としての可能性を有しています。さらに、世界的に先行き不透明な状況と新しいメガトレンドは、企業が新たな機会を探るのに適切な時期であることを示唆しています。

オーストラリアの製造業は、高インフレや消費者行動の変化などの課題に直面しながらも、食品、金属・金属製品、機械部門などが好調であり、「肺の強さ」を見せてています。また、ESG、デジタルトランスフォーメーション、リショアリングなどのメガトレンドが、製造業のイノベーションと生産性を後押しする要因になっています。さらに、オーストラリア政府は製造業を価値創造・雇用維持に不可欠な産業と位置付け、さまざまなプログラムや財政支援を提供しています。このような背景と、日豪間の強力な二国間および多国間関係は、日本企業がオーストラリアにおける豊富なビジネスチャンスを検討する時期であることを意味するでしょう。

### お問い合わせ先

EYオーストラリア  
JBS (ジャパン・ビジネス・サービス)  
E-mail : takuma.suto@au.ey.com

※6 Modern Manufacturing Initiative and National Manufacturing Priorities announced , Australian Government Department of Industry, Science and Resources , industry.gov.au/news/modern-manufacturing-initiative-and-national-manufacturing-priorities-announced (2023年6月1日アクセス)

※7 Morrison government industry grants approved by Labor review, giving a green light to proceed , ABC NEWS, abc.net.au/news/2022-08-26/morrison-government-industry-grants-approved-after-labor-review/101374144 (2023年6月1日アクセス)

※8 Economic diplomacy, Australian Embassy Tokyo, japan.embassy.gov.au/tkyo/economic-diplomacy.html (23年6月1日アクセス)

## 出版物のご案内

詳細は [www.ey.com](http://www.ey.com)（出版物）をご覧ください。

ご希望の方は書店にてお求めいただけ、出版社へ直接お問い合わせください。



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

▶ A5判／400ページ 第一法規 價格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 價格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 價格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。



### 改訂 信用金庫・信用組合の会計実務と監査 -自己査定・償却引当編-

▶ B5判／212ページ 経済法令研究会 價格3,500円+税

債務者区分判定のポイントや、破綻懸念先にかかる償却引当方法など、信用金庫・信用組合の自己査定・償却引当実務・監査実務担当者が押さえておきたい自己査定・償却引当実務上の重要な論点について、Q&Aや事例も交えて分かりやすく解説しています。金融検査マニュアル廃止など、直近の制度改正動向を反映した改訂版です。



# Trend watcher

## 業界再編機会をとらえる投資戦略

EYストラテジー・アンド・コンサルティング(株) TCF Lead Advisory 七澤奈緒子

### ▶ Naoko Nanasawa

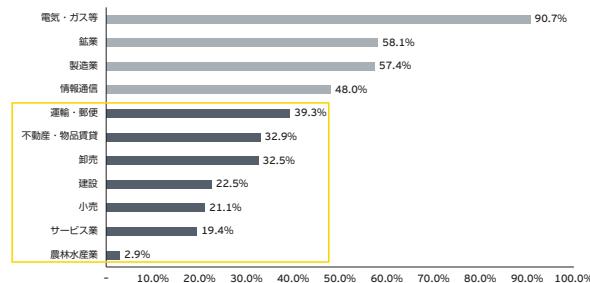
M&A関連ストラテジー業務に従事。担当業種は多岐にわたり、エクイティ・クレジットアナリストの経験を踏まえ、事業成長性評価、事業計画策定、財務戦略検討、企業競争力評価、市場分析等に携わる。EYストラテジー・アンド・コンサルティング(株) シニアマネージャー。

### I はじめに

2011年以降、日本国内のM&A件数は増加基調にあり、22年の実績は4,300件超<sup>\*1</sup>と過去最高水準となっています。日本経済新聞をはじめとする経済紙面では、大企業によるM&Aがクローズアップされますが、資本金10億円未満の企業数が99%<sup>\*2</sup>を占める日本においては、中小規模の企業がM&Aの主体となっているケースが多くあります。そのため本稿では、プライベートエクイティ(PE)ファンド等が中小企業へのバイアウト投資を検討するにあたり、「Entryの視点」「バリューアップの視点」「Exitの視点」の3つの視点から、業界再編の可能性が相対的に高い業種、ひいては投資妙味のある業種を探り出すことを目的に、情報の整理を行いました。

相対的に低い結果となりました。すなわち、業界内で一定のプレゼンスを有する中堅クラスの企業が数多くあり、投資金額見合いで魅力的な投資対象が多い可能性が高いと推察されます（図1参照）。

▶ 図1 【業種別】大企業寡占度：17～21年度平均売上高ベース



（注1）大企業とは資本金10億円以上の企業を指す。

（注2）金融業・保険業を除く。

出所：法人企業統計調査よりEYSC作成

### II Entryの視点：投資機会の多寡

Entryの視点では、投資機会の多寡に着目し、1. 大企業による寡占度、2. 事業承継、3. 新型コロナウイルス感染症(COVID-19)の影響、という3つの観点から、潜在的に事業売却の可能性が高い業種を洗い出しました。

#### 1. 大企業の寡占度

大企業の寡占度では、売上高を軸に大企業の構成割合を分析しました。結果として、運輸、不動産、卸売、建設、小売、サービス業などの業種の大企業寡占度は

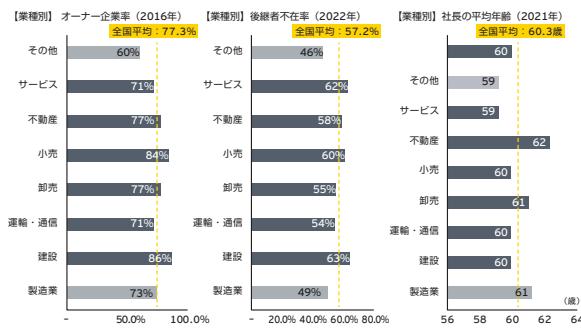
#### 2. 事業承継

事業承継ニーズという観点では、オーナー企業率および後継者不在率から事業承継ニーズが高いとみられる業種を洗い出しました。結果として、小売業および建設業において、当該2視点のいずれにおいても全国平均を上回る水準となりました。一方で、社長の平均年齢は、全国平均の60.3歳をそれぞれ下回っており、事業承継ニーズが喫緊の課題にはなっていないものの、中期的に後継者問題が顕在化する可能性が高い業種とみられます（図2参照）。

\*1 出所：(株)レコフ

\*2 出所：総務省統計局 令和3年経済センサスより

▶図2 事業承継ニーズ関連指標



(注)「その他」に「農林水産業」「鉱業」は含まれる。金融業・保険業を除く。  
出所：帝国データバンクよりEYSC作成

### 3. 新型コロナウイルス感染症の影響

新型コロナウイルス感染症の流行に伴う外出自粛等による影響を直接的に受けたサービス業・小売業では、短期的な資金繰りに窮し、いまだサービス業（飲食店やホテル・旅館）などの倒産件数は高止まりしています（<図3>参照）。しかし、足元はインバウンド需要の復調も含め、将来にわたるリカバリーの確度が非常に高いため、短中長期的な投資機会として注目される業種と位置付けられます。

▶図3 新型コロナウイルス感染症関連倒産累積件数  
(23年3月31日時点 業種別件数上位)

業種	件数	
大分類	中分類	
サービス	飲食店	805
建設	建設・工事業	693
卸売	食品卸	279
小売	食品小売	229
サービス	ホテル・旅館	192
小売	アパレル小売	168
製造業	食品製造	152
運輸	自動車運送	139
卸売	アパレル卸	129
不動産	不動産	121
製造業	アパレル製造	86
サービス	老人福祉	84
製造業	印刷・製版	68
サービス	広告	63
運輸	タクシー・バス運行	63
サービス	美容室・理容室	61
サービス	美容サロン	59
運輸	旅行業	50
	その他	2,055
合計		5,496

出所：帝国データバンク、中小企業庁よりEYSC作成

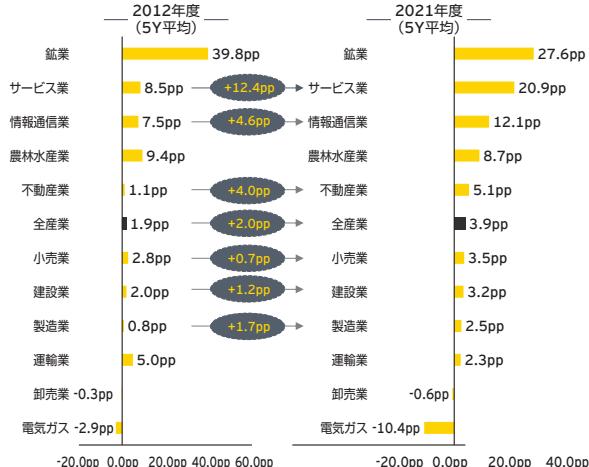
### III バリューアップの視点：潜在的な改善余地

バリューアップの視点では、大企業と中小企業について、企業の財務指標である1. 営業利益率、2. 労働生産性、3. ソフトウェア投資比率等の水準を比較した上で、その差分が大きい業種では、潜在的なバリューアップの余地が高いと定義付け、整理しました。

### 1. 営業利益率

営業利益率については、規模の経済が効きやすい鉱業に加えて、サービス、情報通信、不動産業において、大企業と中小企業の間で営業利益率の差分が大きい結果となりました。経営資源の再配分や高付加価値化による改善余地が大きいと推察されます（<図4>参照）。

▶図4 営業利益率：大企業と中小企業の差分（業種別）



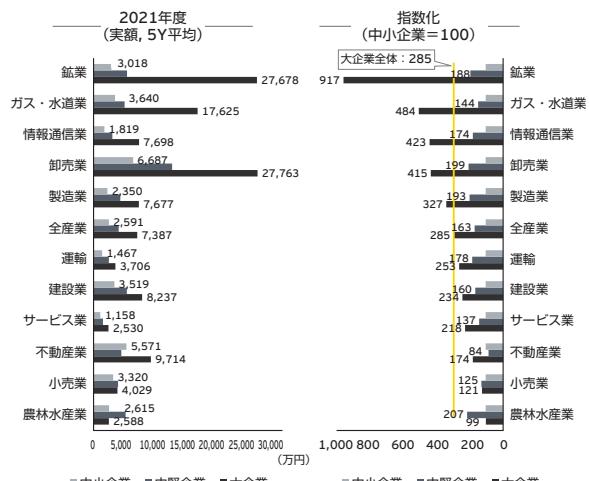
(注) 各業種の大企業の営業利益率から中小企業の同値を差し引いた値の、二時点における過去5年平均。値が大きいほど、大企業の営業利益率が中小企業より高い傾向にあることを示す。ppはPercentage Point の略。

出所：法人企業統計調査よりEYSC作成

### 2. 労働生産性

情報通信・卸売・製造業では、大企業の労働生産性が中小企業の3~5倍程度となっており、これら業種における中小企業の改善余地は極めて大きいとみられます。投資家主導の高付加価値化等の取り組み効果が業績改善に直接的につながり得る可能性が高いと推察されます（<図5>参照）。

▶図5 業種別規模別労働生産性



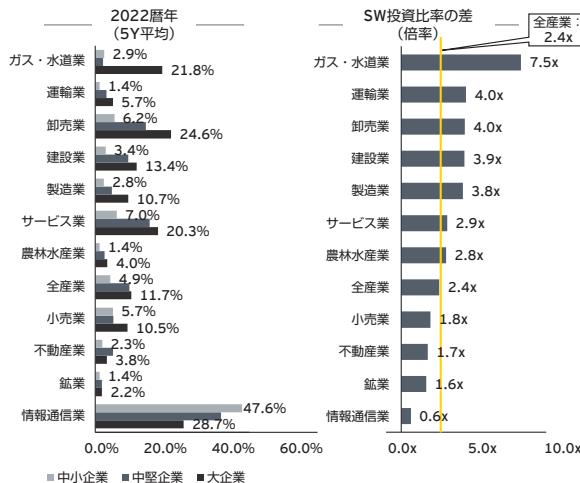
(注) ここで生産性とは従業員あたりの売上高を指す。大企業とは資本金10億円以上、中堅企業とは資本金1億円以上10億円未満、中小企業とは資本金1億円未満を指す。右側グラフは、各業種における中小企業の労働生産性を100とした場合に、中堅企業および大企業の同値の大きさを示すもの。

出所：法人企業統計調査よりEYSC作成

## 3. ソフトウェア投資比率等の水準

大企業と中小企業間の営業利益率と労働生産性の差分を生じさせている要因はさまざまですが、企業の自助努力によって補い得る要素としてIT化・デジタルトランスフォーメーション(DX)化が挙げられます。特にガス・水道・運輸・卸売・建設・製造業等においては、大企業の設備投資によるソフトウェア投資比率が中小企業の約4倍と、IT化・DX化への取り組みに差が生じているとみられ、原価等を含むコスト管理高度化の余地が依然として大きいと推察されます(図6参照)。

図6 規模別・業種別設備投資に占めるソフトウェア投資比率



(注) 各業種の大企業ソフトウェア投資比率の過去5年平均を中小企業の同値で除して得た倍率。大企業の設備投資額全体に占めるソフトウェア投資比率が中小企業の幾倍に相当するかを表し、数値が大きいほど中小企業に比して大企業がソフトウェア投資に対し積極的であることを示す。

出所：法人企業統計調査よりEYSC作成

## IV Exitの視点：流動性の確保

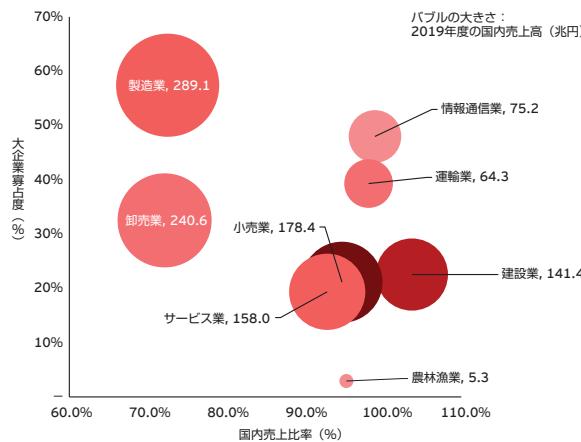
Exitの視点では、バリューアップ後の売却を視野に入れた場合の、いわゆる流動性の側面に着目しました。流動性は市場参加者の期待値によって醸成されるものであると位置付け、1. 国内売上高比率と大企業寡占度、2. 業種別企業総数に対するM&Aの進捗度、3. 業界再編の効果が発揮されやすい業種、の3つの視点から、業界再編期待が高い業種の洗い出しを行いました。

### 1. 国内売上高比率と大企業寡占度

総務省が発表した23年5月時点の日本的人口は1億2,450万人（概算値）で、08年以降、継続的に減少しています。こうしたマクロ環境下、内需依存かつ大企業の寡占が進んでいない業種では、構造的に業界再編期待が高まると考えられます。特に市場規模の大きい建設、小売、サービス業では、ターゲットとする市

場規模の縮小が避けられない中、企業数も多い業種であるため、よりその影響が色濃く出る可能性があると推察されます(図7参照)。

図7 【業種別】国内売上比率(19年度)と大企業寡占度(17~21年度平均売上高)



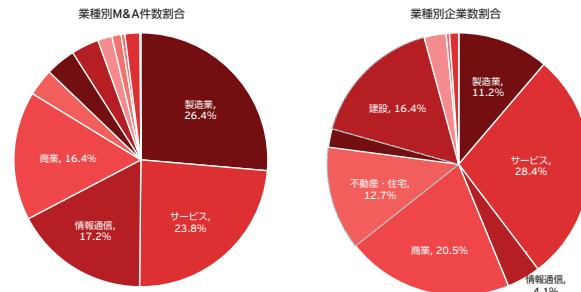
(注) 海外売上高は、海外現地法人の現地販売額と第三国向け輸出額の合計。国内売上高は、業種合計売上高から海外売上高を引いたもの。新型コロナウイルス感染症流行前の2019年度の数値を使用。金融業・保険業・不動産業を除く。

出所：法人企業統計調査、海外事業活動基本調査よりEYSC作成

### 2. 業種別企業総数に対するM&Aの進捗度

M&Aの進捗度という観点では、M&A件数と企業数の業種別構成の比較から、業界再編の進捗度を検討しました。製造・サービス・情報通信・商業を買収先とするM&Aの件数は例年高水準で推移しており、16~20年の累計実績の8割強を占めています。当該4業種で企業数全体の50%強を占めることから、依然として同トレンドは継続するとみられます。しかし先行きを見据えた場合、製造業や情報通信業では、業界再編が相応に進捗し再編余地は少なく、逆に建設、不動産・住宅業は全体企業数の3割近くを占めるにもかかわらず、M&Aの実績が極めて少なく、いまだ業界再編が進展していない業種であると解釈することも可能です。すなわち中長期的な視点で見れば、将来的に建設、不動産・住宅業が業界再編の主役として注目される局面も出てくる可能性があると推察されます(図8参照)。

図8 業種別M&A件数(16~20年平均)・企業数割合(2020年度)



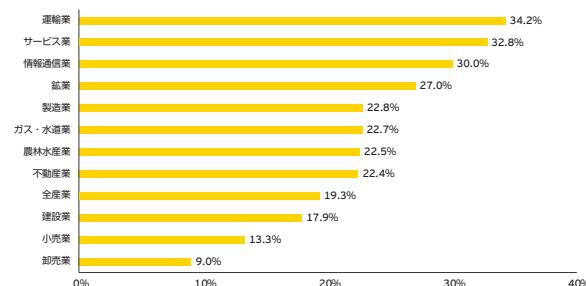
(注) 「商業」は「卸売」「小売」等。

出所：M&A Online、法人企業統計調査よりEYSC作成

### 3. 業界再編の効果が発揮されやすい業種

業界再編の効果が発揮されやすい業種は、すなわち規模の経済効果がより大きく発現する固定費型ビジネスモデルを展開する業種と言い換えることができます。企業によってビジネスモデルの個別性は高いため、明確な類型化は困難ではありますが、一般論として運輸、情報通信、鉱業などは典型的な固定費型ビジネスモデルであり、事業再編に伴う規模の経済が働きやすい業種と推察されます。そのため、同業異業種問わず、さまざまなプレイヤーからの買収ニーズは相応に高いと推察されます（**図9**参照）。

▶図9 業種別売上高固定比率：5年平均



出所：法人企業統計調査よりEYSC作成

かつ企業数も相応に多いため、M&A再編が業界トレンドとなった場合、ドラスティックな変化へつながる可能性を内包しているとみており、今後の動向が注目されます。

### お問い合わせ先

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

## V おわりに

業界再編を見据えた投資戦略について、「Entryの視点」「バリューアップの視点」「Exitの視点」から整理をしました。上記に挙げた9つの論点を用いて業種ごとの星取表が**図10**となっています。結果として、建設業やサービス業における潜在的な業界再編余地が大きい結果となりました。当該2業種は、「Entryの視点」「Exitの視点」の項目でも挙げたように、業界再編が進む経済条件が内外で整いつつあるとみられます。さらに「バリューアップの視点」でも指摘したとおり、IT投資などを通じた収益性・生産性の改善余地も大きいため、PEファンドのみならず、同業異業種プレイヤーからの注目度も高まる可能性があります。特に、建設業・サービス業は市場規模が大きく、

▶図10 Entry、Value up、Exitの視点からみた



出典：EYSC作成

# Topics

## 複数の会計上の論点において 「事業計画」を使用する場合の留意事項

品質管理本部 監査監理部 公認会計士 秋川僚平



### ▶ Ryohei Akikawa

監査部門において国内事業会社の監査業務および上場準備業務等に従事するとともに、品質管理本部 監査監理部において監査手法および監査手続等に関する品質管理業務に従事している。主な著書（共著）に『業種別会計シリーズ 電力業（三訂版）』（第一法規）、『企業への影響からみる収益認識基準 実務対応Q&A（新版）』（清文社）がある。

### I はじめに

本稿では、業績悪化時に想定される主な会計上の論点及び各論点に関連する会計基準の概要について「事業計画」にフォーカスして説明した上で、複数の論点を同時並行で検討する際の留意事項について解説します。

なお、文中意見に係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。

ます。

論点の検討においては、将来キャッシュ・フローの見積り、中長期の事業計画等（再建計画）、一時差異等加減算前課税所得の見積り、資金調達計画等が課題となることが考えられます。これらは別々の資料ではありますが、基本的には同一の「事業計画」を基礎として見積もられているはずであり、複数の論点を同時並行で検討する際には、各論点間で矛盾がないように整理されている必要があります。

### II 業績悪化時に想定される主な会計上の論点

業績悪化時に想定される主な会計上の論点は＜表1＞のとおりです。

これらの論点は相互に関連しており、いずれの検討においても「事業計画」に基づく見積りが重要となり

### III 各論点に関連する会計基準の概要

#### 1. 固定資産の減損

「固定資産の減損に係る会計基準」（以下、減損会計基準）二1において、減損の兆候として次のような

▶表1 業績悪化時に想定される主な会計上の論点

論点	事例
固定資産の減損	外食産業を営んでいる企業において、新型コロナウイルス感染症（COVID-19）の影響を受けて、前期に営業赤字に転落していた。当期、全社的な業績は回復傾向にあるものの、一部の店舗においてコロナ前の水準まで回復するのに時間を要しており、営業損益が2期連続赤字となっている店舗が複数存在する。
有価証券（子会社株式等）の減損	運輸業を営んでいる100%子会社において、燃料価格の高騰を受けたエネルギーコストの上昇、人手不足に起因する人件費の上昇等の影響により、業績が低迷したことで、財政状態が悪化している。これに伴い、企業が保有する子会社株式の1株当たりの純資産額が設立時に比べて50%以上低下している。
繰延税金資産の回収可能性	建設業を営んでいる企業において、従来、課税所得が、期末における将来減算一時差異を下回るものとの安定的に生じていることから、分類2に該当すると判断していた。しかし、資材価格の高騰を受けて当期の業績が悪化した結果、課税所得が大きく増減している状況となっている。
継続企業の前提の注記	小売業を営んでいる企業において、輸入品の販売を主な事業として行っているが、円安の影響を受けて仕入価格が高騰している。販売価格への転嫁にも限界があり、当期の営業キャッシュ・フローが多額のマイナスとなっている。

事象が例示されています。

- ▶ 資産又は資産グループが使用されている営業活動から生ずる損益又はキャッシュ・フローが、継続してマイナスとなっているか、あるいは、継続してマイナスとなる見込みであること
- ▶ 資産又は資産グループが使用されている範囲又は方法について、当該資産又は資産グループの回収可能価額を著しく低下させる変化が生じたか、あるいは、生ずる見込みであること
- ▶ 資産又は資産グループが使用されている事業に関連して、経営環境が著しく悪化したか、あるいは、悪化する見込みであること
- ▶ 資産又は資産グループの市場価格が著しく下落したこと

上記はあくまで例示ですが、減損の兆候に該当する場合には、資産又は資産グループから得られる割引前将来キャッシュ・フローの総額と帳簿価額を比較することによって、減損損失の認識の判定を行います。その際に、資産又は資産グループから得られる割引前将来キャッシュ・フローの総額が帳簿価額を下回る場合には、減損損失を認識します。

なお、割引前将来キャッシュ・フローの総額は、主要な資産の経済的残存使用年数までの期間にわたって見積もります。

当該将来キャッシュ・フローは、企業に固有の事情を反映した合理的で説明可能な仮定及び予測に基づいて見積もるとされており（減損会計基準二四）、通常は、取締役会等で正式に承認された「事業計画」の前提となった数値を基に見積もることが考えられます。

## 2. 有価証券（子会社株式等）の減損

ここでは、市場価格のない株式について解説します。

企業会計基準第10号「金融商品に関する会計基準」（以下、金融商品会計基準）第19項において、市場価格のない株式は取得原価をもって貸借対照表価額とすることとされていますが、金融商品会計基準第21項にあるとおり、発行会社の財政状態の悪化により実質価額が著しく低下したときは、相当の減額を行い、評価差額は当期の損失として処理することが求められています。

また、会計制度委員会報告第14号「金融商品会計に関する実務指針」（以下、金融商品会計実務指針）第92項において、「財政状態の悪化」とは1株当たりの純資産額が当該株式を取得したときのそれと比較して相当程度下回る場合をいい、「実質価額が著しく低下したとき」とは少なくとも株式の実質価額が取得原価に比べて50%程度以上低下した場合とされています。

したがって、1株当たりの純資産額が1株当たりの取得原価に比べて50%程度以上低下した場合には、減損処理を行うこととなります。

ただし、子会社や関連会社等の株式については、実質価額が著しく低下したとしても、事業計画等を入手して回復可能性を判定できることもあるため、回復可能性が十分な証拠によって裏付けられる場合には、期末において相当の減額をしないことも認められるとされています。その際の回復可能性の判定は、おおむね5年以内に回復すると見込まれる金額を上限として行うこととなります（金融商品会計実務指針第285項）。

この場合の事業計画等は、実行可能で合理的なものでなければならないとされており（金融商品会計実務指針第285項）、通常は、子会社や関連会社等の取締役会等で正式に承認された「中長期の事業計画等（再建計画）」を用いて回復可能性を判定することが考えられます。

## 3. 縰延税金資産の回収可能性

縰延税金資産の回収可能性とは、縰延税金資産が将来の税金負担を軽減する効果を有するかどうかをいい、将来の課税所得が見込めない場合には、縰延税金資産を計上することはできません。

企業会計基準適用指針第26号「縰延税金資産の回収可能性に関する適用指針」（以下、回収可能性適用指針）第11項に記載のあるとおり、縰延税金資産の回収可能性の判断においては、期末における将来減算一時差異及び将来加算一時差異の解消見込年度のスケジューリングを行い、将来の一時差異等加減算前課税所得を見積もる必要があります。

当該一時差異等加減算前課税所得の見積りは、通常は、取締役会等で正式に承認された「事業計画」を基に見積もることが考えられます（回収可能性適用指針第32項）。

なお、回収可能性適用指針において、課税所得の発生状況や企業環境の変化により企業を5つに分類しており、当該分類に応じて、見積可能期間に相違があります。

## 4. 繙続企業の前提の注記

財務諸表等規則第8条の27において、貸借対照表において継続企業の前提に重要な疑義を生じさせるような事象又は状況が存在する場合であって、当該事象又は状況を解消又は改善するための対応を行ってもなお継続企業の前提に重要な不確実性が認められる場合には、継続企業の前提に関する注記を行うことが求められています。

継続企業の前提に重要な疑義を生じさせるような事

▶表2 各論点における相違点

論点	検討事項	「事業計画」を基礎として見積もられる対象	単位	期間
固定資産の減損	固定資産に減損の事実があるか	将来キャッシュ・フロー	資産グループ単位（のれんについては、のれんを含むより大きな単位）	主要な資産の経済的残存使用年数（ただし、認識の判定に際しては最長20年）
有価証券（子会社株式等）の減損	株式の実質価額が著しく低下しているか	中長期の事業計画等（再建計画）	子会社等の単位	当初低下時からおおむね5年
繰延税金資産の回収可能性	将来の支払税金を減額する効果があるか	一時差異等加減算前課税所得の見積り	全社	企業の分類によって異なる
継続企業の前提の注記	業績が回復するか、キャッシュ・フローが改善するか	業績回復及びキャッシュ・フロー改善のための計画、資金調達計画等	全社	少なくとも1年間

象又は状況の例示としては、監査・保証実務委員会報告第74号「継続企業の前提に関する開示について」（以下、GC開示について）第4項において、売上高の著しい減少、継続的な営業損失の発生又は営業キャッシュ・フローのマイナス、営業債務の返済の困難性、借入金の返済条項の不履行又は履行の困難性等が挙げられています。当該事象に対する具体的な対応策としては、資産の処分に関する計画、資金調達計画、市場又は得意先の開拓といった業績の回復あるいはキャッシュ・フロー改善のための計画が考えられます。また、当該評価は、合理的な期間（少なくとも貸借対照表日の翌日から1年間）にわたり行うことが求められています。

当該対応策は、財務諸表作成時現在計画されており、効果的に実行可能であるかどうかについて留意しなければならないとされており（GC開示について第5項）、通常は、取締役会等で正式に承認された「事業計画」を基に見積もることが考えられます。

## 5. 各論点における相違点

各論点における相違点をまとめると表2のようになります。特に、同一の「事業計画」を基礎として見積もられる対象の違いが重要となります。

## IV 複数の論点を同時並行で検討する際の留意事項

### 1. 想定される矛盾・不整合

いずれの論点においても、取締役会等で正式に承認された「事業計画」を基礎とするという共通点があるものの、見積もられる対象や単位、期間に相違があります。また、大企業の場合、各論点を異なる部署や担

当者が検討することも少なくないと考えられます。

例えば、固定資産の減損と繰延税金資産の回収可能性であれば、同じ経理部門内でも担当者が異なることがあります。また、継続企業の前提の注記であれば、経理部門ではなく財務部門が検討することも考えられます。

そのような場合、各論点間で矛盾や不整合が生じる可能性があります。次に、想定される矛盾や不整合について、例示を記載します。

### （1）各論点間での見積りの相違

固定資産の減損の検討においては、経済的残存使用年数を用いて算定された割引前将来キャッシュ・フローの総額が帳簿価額を上回ることを確かめるため、比較的長期の計画を使用することが多いものと考えられます。場合によっては、翌期の損益を赤字と見込み、その後に徐々に業績が回復する計画を策定することも考えられます。ここでは、「事業計画」における営業利益や営業キャッシュ・フローを基に将来キャッシュ・フローを見積もり、固定資産に減損の事実があるか否かを検討します。

他方、繰延税金資産の回収可能性において分類4に該当する企業の場合は、翌期の一時差異等加減算前課税所得の見積額に基づいて繰延税金資産の回収可能性を判定します。ここでは、「事業計画」における営業利益等を基に一時差異等加減算前課税所得を見積もり、将来の支払税金を減額する効果があるか否かを検討します。

また、継続企業の前提に重要な疑義を生じさせるような事象又は状況が存在する場合には、少なくとも貸借対照表日の翌日から1年間にわたり、業績の回復あるいはキャッシュ・フローの改善のための計画を評価することが求められています。ここでは、「事業計画」



を基に資産の処分や資金調達等の計画を見積もり、業績が回復するか否か、キャッシュ・フローが改善するか否かを検討します。

このように、同じ「事業計画」を基礎とした見積りであっても、着眼点や使用する期間に違いがあります。

これらの論点を同時並行で検討する際には、対象の資産グループにおける翌期の営業損益が赤字ではあるものの、全社的な一時差異等加減算前課税所得は十分に生じ、また、例えば大型の資金調達が決定していることからキャッシュ・フローは改善するということを矛盾なく説明する必要があります。

なお、各論点間で矛盾や不整合がないことが原則的な考え方ではありますが、不確実性の織り込み方が異なるケースもあるものと考えられます。例えば、固定資産の減損においては、減損の存在が相当程度に確実である場合に減損損失を認識することとされており（企業会計基準適用指針第6号「固定資産の減損に係る会計基準の適用指針」96項）、すでに計上されている資産の減額に対する確実性に着目します。一方で、繰延税金資産の回収可能性においては、一時差異等加減算前課税所得が生じる可能性が高いと見込まれる場合に回収可能性があるものとされており（回収可能性適用指針第59項）、回収が確実と認められるものについてのみ繰延税金資産を計上するものと考えられ、資産をゼロから計上することに対する確実性に着目します。このため、場合によっては、繰延税金資産の回収可能性の検討において、固定資産の減損の検討よりも厳しめに不確実性を織り込むようなケースも想定されます。

## （2）親子会社間での見積りの相違

子会社の業績が悪化している場合、親会社において子会社株式の減損を検討するとともに、子会社において固定資産の減損を検討することが考えられます。

子会社株式の減損の検討においては、親会社が子会社の事業計画等（再建計画）を用いて検討を行い、実質価額が当初低下時からおおむね5年以内に取得原価まで回復することを確かめます。ここでは、「事業計画」を基に見積もった純資産額を用いて、株式の実質価額が著しく低下しているか否かを検討します。

他方、固定資産の減損の検討においては、子会社が自社の将来キャッシュ・フローを用いて検討を行い、経済的残存使用年数を用いて算定された割引前将来キャッシュ・フローの総額が帳簿価額を上回ることを確かめます。ここでは、前述のとおり、「事業計画」における営業利益や営業キャッシュ・フローを基に将

来キャッシュ・フローを見積もり、固定資産に減損の事実があるか否かを検討します。

その際、例えば子会社株式の実質価額が5年以内に回復するシナリオがギリギリであっても、子会社の保有する固定資産の経済的残存使用年数が比較的長い場合には、固定資産の減損の検討に当たって、「事業計画」の前提となった数値（例えば販売数量や成長率など）がマイナス方向に変動する可能性が一定程度あるという仮定を置いてもなお割引前将来キャッシュ・フローが帳簿価額を上回るようなケースが考えられます。このような場合には、固定資産の減損の検討に際して想定した仮定を子会社株式の減損の検討に当てはめたとしても子会社株式の実質価額が5年以内に回復するか否かということも、念のために確認しておきたい点と考えられます。

## 2. 対応策

このような矛盾や不整合を防止する対応策として、次の2点が考えられます。

### （1）社内横断的なコミュニケーション

経理部門内の担当者間だけでなく、財務部門や事業部門、子会社の経理部門とも密なコミュニケーションを取りることが重要です。また、財務部門や事業部門といった経理部門以外の人員が会計を意識して業務を遂行できるように、経理部門が普段から周知活動を行うことや必要な情報が各部門から漏れなく経理部門に集まつてくる仕組みを構築することも有用と考えられます。

### （2）監査人との事前協議

期末を前に、論点の検討が十分にできているか、監査人との事前協議を行うことが有用と考えられます。

また、期末監査で必要となる資料や具体的な監査手続の内容を事前に擦り合わせることで、双方にとって手戻りを減らすことが可能となります。

（注）この記事は「週刊 経営財務」（税務研究会）2023年4月17日号に掲載された「経理実務最前線！ Q&A 監査の現場から」を一部編集し、掲載しております。

### 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 監査監理部

E-mail : ryohei.akikawa@jp.ey.com

## 関連当事者との非通例取引

品質管理本部 会計監理部 公認会計士 武澤玲子



### ▶ Reiko Takezawa

監査業務に従事しつつ、品質管理本部 会計監理部において、会計処理及び開示に関して相談を受ける業務、並びに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。主な著書（共著）に『こんなときどうする？減損会計の実務詳解Q&A』『3つの視点で会社がわかる「有報」の読み方（最新版）』（いずれも中央経済社）などがある。

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

### I はじめに

本稿では、通常の取引過程から外れた関連当事者との取引とはどのような性質、特色、性格であり、取引及び開示にあたってどのような点に留意する必要があるのかを解説します。

なお、文中意見に係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 関連当事者との取引の開示

関連当事者とは、ある当事者が他の当事者を支配しているか、又は、他の当事者の財務上及び業務上の意思決定に対して重要な影響力を有している場合の当事者をいいます（企業会計基準第11号「関連当事者の開示に関する会計基準」（以下、関連当事者会計基準）5項(3)）。会社と関連当事者との取引は、対等な立場で行われているとは限らず、会社の財政状態や経営成績に影響を及ぼすことがあります。このため、会計基準上、会社と関連当事者との取引や関連当事者の存在が財務諸表に与えている影響を財務諸表利用者が把握できるように、一定の開示が求められています。

#### 1. 関連当事者の範囲

関連当事者会計基準における関連当事者を4つのグループに区分し、要約すると＜図1＞のとおりです。

役員・主要株主の近親者、その近親者を含めて議決権の過半数を所有する会社などについては、社内の情報だけでは把握することができないため、網羅的に把握できているか注意が必要です。

#### 2. 関連当事者との取引の範囲

##### (1) 有価証券報告書における開示範囲

連結財務諸表においては、連結会社と関連当事者との取引を開示対象とすることとされ、連結子会社と関連当事者との取引も開示対象となっています（関連当事者会計基準第6項）。なお、連結財務諸表の作成で相殺消去した取引は、開示対象外です（関連当事者会計基準第6項）。また、連結会社が直接かかわらない関連当事者同士の取引については、正確かつ網羅的な情報の入手が困難であることや、影響が軽微な場合が多いと考えられることから開示対象外です（関連当事者会計基準第34項）。

開示対象となる関連当事者との取引は＜図2＞のとおりです。

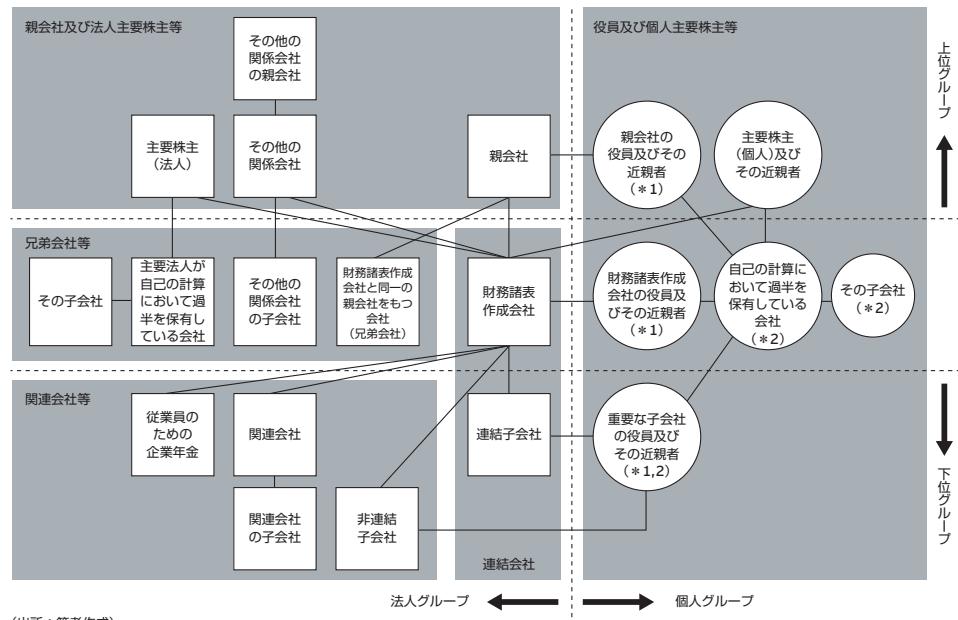
連結財務諸表作成会社の場合、連結会社の枠の中の取引（①、②、③）は連結財務諸表上相殺消去される取引であるため、開示対象とはなりません。連結会社の枠の外同士の取引（⑧、⑪、⑫）は関連当事者同士の取引であるため開示対象とはなりません。開示対象となるのは、連結会社の枠の中と外の取引（④、⑤、⑥、⑦、⑨、⑩）です。

##### (2) 計算書類における開示範囲

会社法上は連結計算書類を作成している会社でも、個別注記表で関連当事者との取引の注記を行います。このため、有価証券報告書とは異なり、計算書類作成会社と連結子会社との取引も開示対象となります（＜図3＞参照）。

＜図3＞において、会社法上で開示対象となるのは①、②、④、⑤、⑥の取引です。

▶図1 関連当事者の範囲



(出所：筆者作成)

(\* ) 図中では直接的に関係している者同士を線で結んでいる。

(\* ) 親会社及び子会社又は子会社が、他の会社等の意思決定機関を支配している場合における当該他の会社等も、その親会社の子会社とみなすため（財規第8条3項）、図中の子会社には、「子会社の子会社」、親会社には「親会社の親会社」も含まれる。従って、例えば兄弟会社の子会社や親会社の親会社なども関連当事者の範囲に含まれる。

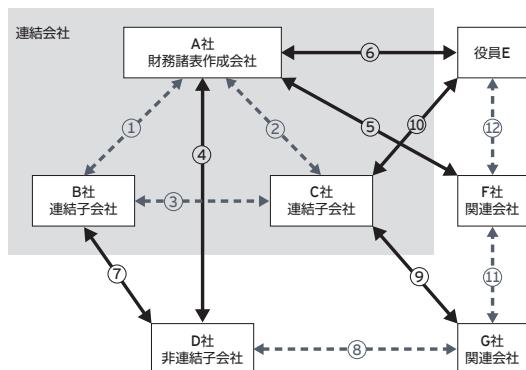
(\*1) 役員には「役員に準ずる者」として、創業者一族など、役員を退任せからも経営に強い影響力を持つ者は、役員の定義に該当するかどうかが実質的に判定されるため、範囲に含まれる。

(\*2) 個別財務諸表について重要な子会社の役員及びその近親者、これらの中の者が議決権の過半数を自己の計算において所有している会社等及びその子会社を除く。

□には法人グループ、○には個人グループの重要性が適用される。

出典：企業会計ナビ 解説シリーズ「関連当事者の開示に関する会計基準の概要 第1回：関連当事者の開示」  
(ey.com/ja\_jp/corporate-accounting/commentary/related-parties/commentary-related-parties-2008-11-13)

▶図2 金商法上の開示すべき取引の範囲



(出所：筆者作成)

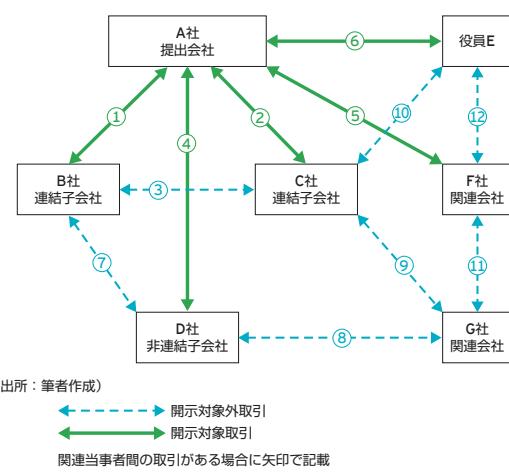
←→ 開示対象取引

↔ 開示対象外取引

関連当事者間の取引がある場合に矢印で記載

出典：企業会計ナビ 解説シリーズ「関連当事者の開示に関する会計基準の概要 第1回：関連当事者の開示」  
(ey.com/ja\_jp/corporate-accounting/commentary/related-parties/commentary-related-parties-2008-11-13)

▶図3 会社法上の開示すべき取引の範囲



(出所：筆者作成)

←→ 開示対象取引

↔ 開示対象外取引

関連当事者間の取引がある場合に矢印で記載

出典：企業会計ナビ 解説シリーズ「関連当事者の開示に関する会計基準の概要 第8回：会社法の開示との相違点」  
(ey.com/ja\_jp/corporate-accounting/commentary/related-parties/commentary-related-parties-2019-04-09)

### III 通常の取引過程から外れた重要な取引とは

関連当事者との取引のうち、特に関連当事者との通常の取引過程から外れた重要な取引については、監査上も慎重な検討が求められています。このため、関連当事者との通常の取引過程から外れた重要な取引にあたっては、監査人に十分に説明できるよう、取引の目的や取引条件を整理する必要があります。

企業の通常の取引過程から外れた関連当事者との取

引としては、以下のような取引が例示されています（監査基準報告書550「関連当事者」（以下、監基報550）A24項）。

- ▶複雑な株式や持分の取引（リストラクチャリング、買収など）
- ▶無償又は低廉でのリース取引や経営指導等
- ▶通例でない多額の値引や返品を伴う販売
- ▶循環的な取引（買戻し義務を伴う販売など）
- ▶取引条件が期限前に変更された契約に基づく取引

関連当事者との取引が第三者との取引と同じ条件で

## Topics

の販売のように通常の取引過程において行われる場合、財務諸表における虚偽表示リスクは関連当事者以外の第三者との取引と同様と考えられます。一方、通常の取引過程から外れた重要な取引は、取引が複雑であったり、正常な市場の取引条件で行われなかつたりすることで、虚偽表示リスクが高くなります（監基報550第2項）。また、関連当事者を通じると不正を実行しやすいケースも考えられます。このため、監査上、関連当事者との通常の取引過程から外れた重要な取引については、特に慎重な検討が求められています。

### 1. 関連当事者への通常の取引過程から外れた重要な取引における検討事項

監査上、通常の取引過程から外れた重要な取引については、取引の基礎となる契約又は合意の検討、取引に関する権限の付与を検討することが求められています（監基報550第22項）。

#### (1) 取引の基礎となる契約又は合意の検討

取引の基礎となる契約又は合意の検討にあたっては、次の事項について評価することとされています（監基報550第22項）。

① 当該取引の事業上の合理性（又はその欠如）が、不正な財務報告を行うため又は資産の流用を隠蔽するために行われた可能性を示唆するものかどうか  
取引の事業上の合理性を検討するにあたってのチェックポイントは＜表1＞に記載のとおりです（監基報550 A37項）。取引が何のために行われているのか、通常の取引条件と異なる条件となっていないかといった観点で取引をよく整理しておく必要があります。また、監査人は、関連当事者との視点から見た当該取引の事業上の合理性を理解しようとすることもあります（監基報550 A38項）。通常、取引は双方の当事者にとって経済的合理性があるはずなので、どちらかにとって合理性がない取引は、不正リスク要因を示すことがあるからです。このため、自社だけではなく、関連当事者にとっても、取引の事業上の合理性が説明できるか、という観点で取引を整理しておくことが必要です。

#### ② 取引条件が経営者の説明と整合しているか

経営者の説明が取引条件と著しく矛盾する場合、関

連当事者との取引以外の重要な事項についての説明の信頼性も改めて検討することが求められています（監基報550 A37項）。

#### ③ 適用される財務報告の枠組みに準拠して適切に処理され、開示されているか

関連当事者会計基準及び有価証券報告書では連結財務諸表の用語、様式及び作成方法に関する規則（以下、連結財務諸表規則）又は財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則、計算書類では会社計算規則に従った開示を行う必要があります。

### (2) 取引に関する権限の付与の検討

取引に関する権限の付与が適切に行われており、かつ取引が適切に承認されることについて監査証拠を入手することも求められています。取締役会等、適切な階層で十分に検討され、承認されている必要があります（監基報550 A39項）。

## IV 子会社の役員等との通常の取引過程から外れた重要な取引に関する検討事項

会計基準上、関連当事者の範囲には重要な子会社の役員が含まれます（関連当事者会計基準第5項(3)(9)）。そして、監査上は、関連当事者とは、日本基準が適用される場合は関連当事者会計基準で定義される関連当事者であるとされています（監基報550第9項(1)）。このため、重要な子会社の役員等との通常の取引過程から外れた重要な取引も、関連当事者との取引としての慎重な検討が必要です。

なお、「重要な子会社の役員」の「重要な」は「子会社」ではなく「役員」に掛かっています。このため、関連当事者の開示の趣旨を踏まえると、会社グループの事業運営に強い影響力を持つ役員が関連当事者に該当することになります。例えば、会社グループの中核となる事業活動を子会社に委ねている場合にあっては、当該子会社の役員のうち当該業務を指示し、統制する役員は、会社グループの事業運営に強い影響力を持つものと考えられるとされています（関連当事者会計基準第21項）。

▶表1 取引の事業上の合理性のチェックポイント

取引内容	取引が非常に複雑であるか
	契約条件が通常とは異なる（価格、金利、保証、返済条件等が通常と異なるか）
	事業上の合理性が欠如しているか
	従来識別されていない関連当事者が関係していないか
	通常とは異なる方法やスキームで処理されているか
社内での協議状況	経営者が取引の内容や処理を取締役会、監査役等と協議しているか
取引の背景	経営者が、取引の基礎にある経済的側面を適切に考慮するよりも、特定の会計上の取扱いに、より重点を置いていないか

## V 形式的・名目的に第三者を経由した取引

### 1. 検討事項

関連当事者と第三者が取引してから短期間で会社と第三者の取引が行われていたり、第三者が取引するための資金を関連当事者が貸していたりするなど、形式的・名目的に第三者を経由した取引で、実質上の相手先が関連当事者であることが明確な場合、関連当事者との取引として開示対象に含めることとされています（関連当事者会計基準第8項）。

例えば、会社が第三者からある会社を買収したもの、会社が第三者と取引をする直前に、第三者が会社の役員からその会社を取得していたケースを検討します。この場合、当該取引は関連当事者として財務諸表に開示する必要があると考えられます。

また、名目的に第三者を経由して会社を買収するという、通常の取引過程とは外れた関連当事者との取引に該当するため、そのような取引が行われた背景や合理性を確認しておく必要があります。今回のケースは名目的に第三者との取引となっているため、利益相反取引としての取締役会の承認（会社法365条第1項）及び事後報告（会社法365条第2項）が漏れてしまう可能性があります。取締役会で適切に検討され、承認されているかという点を確認する必要があります。なお、今回のケースは関連当事者との直接取引ですが、会社と関連当事者の利益が相反する取引は、関連当事者との間接取引についても関連当事者取引に該当することとされている点にもご留意ください（関連当事者会計基準第5項（1））。

### 2. 開示内容

関連当事者との取引については、以下の項目を開示することとされています（関連当事者会計基準第10項）。

- ▶ 関連当事者の概要
- ▶ 会社と関連当事者との関係
- ▶ 取引の内容
- ▶ 取引の種類ごとの取引金額
- ▶ 取引条件および取引条件の決定方針

### 図4 開示例

連結財務諸表提出 会社の役員及び主要株主（個人の場合に限る。）等  
当連結会計年度（自 202X年4月1日 至 202X年3月31日）

種類	会社等の名称 又は氏名	所在地	資本金または 出資金 (百万円)	事業の内容 又は職業	議決権等の 所有(被所有) 割合 (%)	関連当事者 との関係	取引の内容	取引金額 (百万円)	科目	期末残高 (百万円)
役員及び 主要株主	XXXX	—	—	XXX	—	—	株式の取得 (注)	XX	—	—

(注) A社の株式の100%を取得した取引は、実質的に当社取締役〇〇〇〇からの取得取引であります。なお、株式の購入価格については第三者機関の評価を勘案して決定しております。

第三者的名称  
又は氏名を記載

関連当事者の  
氏名

\* 企業会計基準委員会では、会計基準等の作成、改正にあたり、公開草案を公表し、内容に対するコメントを募集する。寄せられたコメントに対する回答を公開草案の最終化にあたり公表する。コメント及び回答は企業会計基準委員会のウェブサイトで会員以外も常時閲覧できる。

名目的に第三者を経由して、役員から会社を買収した場合、＜図4＞のような開示をすることが考えられます。

## VI 役員等の氏名の開示と個人情報

関連当事者の概要として、関連当事者が個人の場合には、以下の事項の記載が求められています（連結財務諸表規則第15条の4の2第1項第2号、関連当事者適用指針第7項(2)）。

- ▶ 氏名
- ▶ 職業
- ▶ 財務諸表作成会社の議決権に対する当該関連当事者の所有割合

このうち、氏名の開示については、企業会計基準委員会により公表されている「企業会計基準公開草案第14号「関連当事者の開示に関する会計基準(案)」及び企業会計基準適用指針公開草案第16号「関連当事者の開示に関する会計基準の適用指針(案)」に寄せられたコメント」において、個人名の開示は個人情報保護法に規定される個人情報にあたるのではというコメント\*に対し、「証券取引法の下での開示規定によって個人名等が開示される限り、個人情報保護法に抵触しないことを確認しており、特段の修正は行わないこととする。」とされています。関連当事者が個人である場合の氏名は、証券取引法改正後の金融商品取引法の下での開示を規定する連結財務諸表規則第15条の4の2第1項第2号において、関連当事者が個人である場合の氏名を開示することが求められているため、関連当事者との取引に関する注記において氏名を記載しないことは認められません。

(注) この記事は「週刊 経営財務」(税務研究会) 2022年10月17日号に掲載された「経理実務最前線！ Q&A監査の現場から」を一部編集し、掲載しております。

# 企業会計ナビ ダイジェスト

## 時価とは

企業会計ナビチーム 公認会計士 伊藤 豪



### ▶ Takeshi Ito

国内監査部にて製造業や情報通信サービス業等を中心とした上場企業の会計監査の他、IPO支援業務やJ-SOX支援業務等に従事。FAAS事業部では財務報告業務改善支援・IFRS導入支援・クロスボーダーIPO支援・会計研修サービス等の財務会計アドバイザリー業務を中心に従事している。

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『時価の算定に関する会計基準』第2回：時価とは」を紹介します。

### I 時価の定義

#### 1. 定義

「時価」とは、算定日において市場参加者間で秩序ある取引が行われると想定した場合の、当該取引における資産の売却によって受け取る価格または負債の移転のために支払う価格（いわゆる出口価格）をいいます（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）第5項）。

#### 2. 時価の定義に用いられている用語

##### (1) 市場参加者（時価算定会計基準第4項（1））

「市場参加者」とは、資産または負債に関する主要な市場または最も有利な市場において、次の要件の全てを満たす買手および売手をいいます。

- ▶ 互いに独立しており、関連当事者でないこと
- ▶ 知識を有しており、全ての入手できる情報に基づき当該資産または負債について十分に理解していること
- ▶ 当該資産または負債に関して、取引を行う能力があること
- ▶ 当該資産または負債に関して、他から強制されるわけではなく、自発的に取引を行う意思があること

##### (2) 秩序ある取引（時価算定会計基準第4項（2））

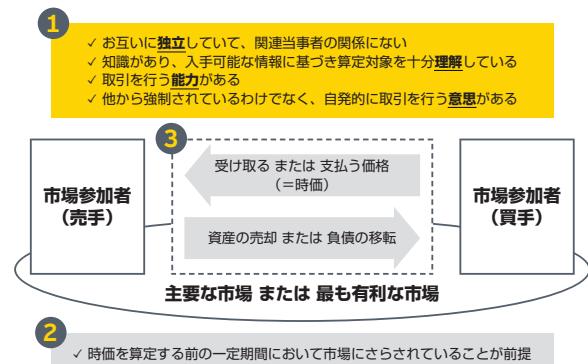
「秩序ある取引」とは、資産または負債の取引に関

して通常かつ慣習的な市場における活動ができるよう に、時価の算定日以前の一定期間において市場にさらされていることを前提とした取引をいいます。例え ば、強制された清算取引や投売りなど他から強制され た取引は、秩序ある取引には該当しません。

(3) 主要な市場または最も有利な市場（時価算定会計基準第4項（3）、（4）、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、時価算定適用指針）第4項（3））

「主要な市場」とは、資産または負債についての取引の数量および頻度が最も大きい市場をいいます。 「最も有利な市場」とは、取得または売却に要する付 随費用を考慮した上で、資産の売却による受取額を最 大化または負債の移転に対する支払額を最小化できる 市場をいいます（<図1>参照）。

▶ 図1 市場参加者・秩序ある取引・市場の関係



#### 3. 時価の考え方

時価算定会計基準は、定義する時価について次のと

おり基本的な考え方を示しています（時価算定会計基準第31項）。

- ▶ 時価の算定は、市場を基礎としたものであり、対象となる企業に固有のものではない。
- ▶ 時価は、直接観察可能であるかどうかにかかわらず、算定日における市場参加者間の秩序ある取引が行われると想定した場合の出口価格（資産の売却によって受け取る価格または負債の移転のために支払う価格）であり、入口価格（交換取引において資産を取得するために支払った価格または負債を引き受けるために受け取った価格）ではない。
- ▶ 同一の資産または負債の価格が観察できない場合に用いる評価技法には、関連性のある観察可能なインプット（市場参加者が資産または負債の時価を算定する際に用いる仮定（時価の算定に固有のリスクに関する仮定を含む））を最大限利用し、観察できないインプットの利用を最小限にする。
- ▶ ただし、観察可能なインプット（レベル1のインプットおよびレベル2のインプット）のみを使用することによっても時価を適切に算定することにはならず、観察可能なインプットを調整する必要がある状況があるため、インプットの観察可能性のみがインプットを選択する際に適用される唯一の判断基準ではなく、観察可能なインプットのうち関連性のあるものを最大限利用することとしている。
- ▶ 時価を算定するにあたっては、市場参加者が資産または負債の時価を算定する際の仮定を用いるが、資産の保有や負債の決済または履行に関する企業の意図は反映しない。

## II 時価の算定単位

資産または負債の時価を算定する単位は、それぞれの対象となる資産または負債に適用される会計処理または開示によりますが、金融商品については、通常、個々の金融商品が時価の算定の対象となります。

ただし、次の要件の全てを満たす場合には、特定の市場リスク（市場価格の変動に係るリスク）または特定の取引相手先の信用リスク（取引相手先の契約不履行に係るリスク）に関して金融資産および金融負債を相殺した後の正味の資産または負債を基礎として、当該金融資産および金融負債のグループを単位とした時価を算定することができます。なお、この取扱いは特定のグループについて毎期継続して適用し、重要な会計方針において、その旨を注記する必要があります（時価算定会計基準第6項、第7項、第32項）。

- ▶ 企業の文書化したリスク管理戦略または投資戦略に従って、特定の市場リスクまたは特定の取引相手先の信用リスクに関する正味の資産または負債に基づき、当該金融資産および金融負債のグループを管理していること
- ▶ 当該金融資産および金融負債のグループに関する情報を企業の役員（取締役、会計参与、監査役、執行役またはこれらに準ずる者）に提供していること

- ▶ 当該金融資産および金融負債を各決算日の貸借対照表において時価評価していること
- ▶ 特定の市場リスクに関連してこの定めに従う場合には、当該金融資産および金融負債のグループの中で企業がさらされている市場リスクがほぼ同一であり、かつ、当該金融資産および金融負債から生じる特定の市場リスクにさらされている期間がほぼ同一であること
- ▶ 特定の取引相手先の信用リスクに関連して本項の定めに従う場合には、債務不履行の発生時において信用リスクのポジションを軽減する既存の取決め（例えば、取引相手先とのマスターネッティング契約や、当事者の信用リスクに対する正味の資産または負債に基づき担保を授受する契約）が法的に強制される可能性についての市場参加者の予想を時価に反映すること

## III 第三者から入手した相場価格

取引相手の金融機関、ブローカー、情報ベンダー等、第三者から入手した相場価格が時価算定会計基準に従って算定されたものであると判断した場合には、当該価格を時価の算定に用いることができます。当該判断にあたっては、例えば、次のような手続を実施することが考えられます（時価算定適用指針第18項、第43項）。

- ▶ 当該第三者から入手した価格と企業が計算した推定値とを比較し検討する。
- ▶ 他の第三者から会計基準に従って算定がなされていようと期待される価格を入手できる場合、当該他の第三者から入手した価格と当該第三者から入手した価格とを比較し検討する。
- ▶ 当該第三者が時価を算定する過程で、会計基準に従った算定（インプットが算定日の市場の状況を表しているか、観察可能なものが優先して利用されているか、また、評価技法がそのインプットを十分に利用できるものであるかなど）がなされているかを確認する。
- ▶ 企業が保有しているかどうかにかかわらず、会計基準に従って算定されている類似銘柄（同じアセットクラスであり、かつ同格付銘柄など）の価格と比較する。
- ▶ 過去に会計基準に従って算定されていると確認した当該金融商品の価格の時系列推移の分析など商品の性質に合わせた分析を行う。

▶ 企業会計ナビURL  
[ey.com/ja\\_jp/corporate-accounting](http://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 : [takeshi.ito@jp.ey.com](mailto:takeshi.ito@jp.ey.com)

# 法人概要

2023年7月1日 現在

▶ 名称	EY新日本有限責任監査法人																						
▶ 設立	2000年4月1日																						
▶ 資本金	1,157百万円																						
▶ 主たる事務所所在地	<p>〒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 Tel : 03 3503 1100 (代表)</p>																						
▶ 人員構成 (2023年3月31日現在)	<table border="1"> <thead> <tr> <th></th><th>社員</th><th>職員</th><th>合計</th></tr> </thead> <tbody> <tr> <td>公認会計士</td><td>541名</td><td>2,493名</td><td>3,034名</td></tr> <tr> <td>公認会計士試験合格者等</td><td>—</td><td>1,148名</td><td>1,148名</td></tr> <tr> <td>その他</td><td>10名</td><td>1,513名</td><td>1,523名</td></tr> <tr> <td>合計</td><td>551名</td><td>5,154名</td><td>5,705名</td></tr> </tbody> </table> <p>※非常勤は除いています</p>				社員	職員	合計	公認会計士	541名	2,493名	3,034名	公認会計士試験合格者等	—	1,148名	1,148名	その他	10名	1,513名	1,523名	合計	551名	5,154名	5,705名
	社員	職員	合計																				
公認会計士	541名	2,493名	3,034名																				
公認会計士試験合格者等	—	1,148名	1,148名																				
その他	10名	1,513名	1,523名																				
合計	551名	5,154名	5,705名																				
▶ 被監査会社数 (2023年3月31日現在)	<table border="1"> <tbody> <tr> <td>金商法・会社法監査</td><td>845社</td> <td>労働組合監査</td><td>7社</td> </tr> <tr> <td>金商法監査</td><td>52社</td> <td>その他法定監査</td><td>780社</td> </tr> <tr> <td>会社法監査</td><td>1,262社</td> <td>その他任意監査</td><td>737社</td> </tr> <tr> <td>学校法人監査</td><td>79社</td> <td>合計</td><td>3,762社</td> </tr> </tbody> </table>			金商法・会社法監査	845社	労働組合監査	7社	金商法監査	52社	その他法定監査	780社	会社法監査	1,262社	その他任意監査	737社	学校法人監査	79社	合計	3,762社				
金商法・会社法監査	845社	労働組合監査	7社																				
金商法監査	52社	その他法定監査	780社																				
会社法監査	1,262社	その他任意監査	737社																				
学校法人監査	79社	合計	3,762社																				
▶ 事務所所在地 (2023年3月31日現在)	<p>国内 16力所          ◎東京、札幌、仙台、福島、新潟、富山、金沢、松本、静岡、浜松、名古屋、大阪、広島、高松、福岡、那覇 (◎主たる事務所)          連絡事務所 1力所 山形          海外駐在 35力所          ロンドン、アムステルダム、ブリュッセル、デュッセルドルフ、フランクフルト、ミュンヘン、チューリッヒ、ワルシャワ、イスタンブル、グルグラム、ニューヨーク、ワシントン、コロンバス、アトランタ、ナッシュビル、シカゴ、ヒューストン、ロサンゼルス、サンフランシスコ、シアトル、トロント、メキシコシティ、レオン、上海、北京、大連、広州、深圳、香港、台北、ソウル、バンコク、ハノイ、ホーチミン、ブノンペン、クアラルンプール、シンガポール、ジャカルタ、シドニー、メルボルン、パース</p>																						
▶ 國際業務	アーンスト・アンド・ヤング・グローバル・リミテッドの日本におけるメンバーファーム																						
▶ 関係会社	<p>EYソリューションズ(株)          EYフォレンジック・アンド・インテグリティ合同会社          EY Japan(株)</p>																						

## ▶ 国内事務所

2023年7月1日 現在

本部事務所 Tel : 03 3503 1100	富山事務所 Tel : 076 433 4344	大阪事務所 Tel : 06 6940 0100
	金沢事務所 Tel : 076 231 3066	広島事務所 Tel : 082 248 0070
札幌事務所 Tel : 011 221 1118	松本事務所 Tel : 0263 31 8720	高松事務所 Tel : 087 822 0555
仙台事務所 Tel : 022 262 0325	静岡事務所 Tel : 054 254 6761	福岡事務所 Tel : 092 781 7231
福島事務所 Tel : 024 522 7531	浜松事務所 Tel : 053 453 0390	沖縄事務所 Tel : 098 951 0151
新潟事務所 Tel : 025 245 4611	名古屋事務所 Tel : 052 566 1700	山形連絡事務所 Tel : 023 647 7678

## ▶ EY Japan

2022年10月3日 現在

EY新日本有限責任監査法人	Tel : 03 3503 1100
EY税理士法人	Tel : 03 3506 2411
EYストラテジー・アンド・コンサルティング(株)	Tel : 03 3503 3500
EYビジネスパートナー(株)	Tel : 03 3509 7618
EY弁護士法人	Tel : 03 3509 1661
EY行政書士法人	Tel : 03 3506 1266
EY社会保険労務士法人	Tel : 03 3506 1330
EYプロフェッショナルサポート(株)	Tel : 03 3506 1339
EYソリューションズ(株)	Tel : 03 3503 1116
EYフォレンジック・アンド・インテグリティ合同会社	Tel : 03 3503 1590
EY Japan(株)	Tel : 03 3503 2510
EYジャパン合同会社	

## ▶ JBSネットワーク

2023年1月 現在

ジャパン・ビジネス・サービス（JBS）は、日本企業の海外事業展開をサポートするとともに、さらなる成長戦略を描くためのアドバイスを提供しています。

世界の主要都市70カ所に約400名からなる日本語対応可能なプロフェッショナルを配置し、アシュアランス、コンサルティング、ストラテジー・アンド・トランザクション、税務において、クライアントの要望に幅広く応えるサービスを提供しています。

私たちはEY Japanの一部として強固に一体となった組織を構築し、グローバルネットワークを最大限に活用した活動を行っています。

JBSグローバルリーダー

菊井隆正

## &lt;連絡先&gt;

JBS（ジャパン・ビジネス・サービス）  
 E-mail : jbs\_mailbox@jp.ey.com

# 編集後記

前号の編集後記でもご案内しましたが、「情報センサー」は8月・9月合併号をもって紙面とウェブサイトの併用、そして、月刊での発行を終えることとなりました。

今年は、2003年にリニューアル創刊号が発行されてからちょうど20年となります。

この間に情報を取り巻く環境も大きく変化しました。私たちはデジタル機器、インターネットでさまざまな情報を取得することが当たり前となり、今や時々刻々と公開、更新される情報に囲まれて生活しています。

こうした世の中の変化を受けて、EYが長年蓄積してきた会計や開示に関する知識、そして、時代の変化とともに求められるようになった新たな領域に関する視点など、皆さまのビジネス、勉強に、幅広くお役立ていただける情報をよりタイムリーにご提供したいと考え、私たち自身が変化することを決断いたしました。

しばらくお休みをいただきますが、また新たな形で皆さんに情報を届けてしまいりますことをここにお約束したいと思います。

「情報センサーニュースレター」をご購読いただいているお客様には、あらためてニュースレターでリニューアルの情報を届けいたしますので、ご登録継続のほど何卒よろしくお願ひいたします。

▶「情報センサーニュースレター」  
ご登録フォーム



「情報センサー」編集チーム

## 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。

経営管理本部 BMC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〉 北杜市（山梨県）

(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2023年6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「監査閥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閥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。監査閥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。

情報センター 2023年8月・9月合併号 Vol.190

---

発行日：2023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は、「Building a better working world ~より良い社会の構築を目指して」をバーバス（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。

アシュアラーンス、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できません。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.

01351-226Jpn

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](http://ey.com/ja_jp)

