

情報センサー

Vol. 188 June 2023

【特別対談】

サステナビリティ情報の効果的な
開示と関連規制の動向～ライフサイエンス業界を中心に～

【Tax update】

研究開発税制 令和5年度税制改
正の解説 **前編**

EY

Building a better
working world



EY Consulting

これまで、経営者の内部監査への期待と、内部監査のパフォーマンスに大きなギャップは見られませんでした。急激な事業環境の変化に伴い、今後は、経営者のリスク認識とともに内部監査への期待が高まっていくことが見込まれます。しかし、内部監査がこのまま変わらなければ経営者の期待と大きなギャップが生じてしまいます。このような事態を回避するため「経営監査」に取り組みたいという企業が増えています。本稿では、経営監査の特徴と経営監査を推進する際のポイントを、具体例を紹介しながら解説しています。

特別対談

02

サステナビリティ情報の効果的な開示と関連規制の動向 ～ライフサイエンス業界を中心に～

青山学院大学名誉教授 東京都立大学特任教授 経済学博士
北川哲雄

EY Japan ヘルスサイエンス・アンド・ウェルネス・アシュアランス
リーダー EY新日本有限責任監査法人 パートナー 富田哲也
EY新日本有限責任監査法人 ライフサイエンスセクター 鶴田雄介

IFRS実務講座

06

2023年3月期有価証券報告書の IFRS財務諸表の開示における留意点

品質管理本部 IFRSデスク 公認会計士 岩崎尚徳

会計情報レポート

08

有形固定資産に関連する会計基準等のまとめ

品質管理本部 会計監理部 公認会計士 宮崎 徹
品質管理本部 会計監理部 公認会計士 廣瀬由美子

デジタル&イノベーション

12

AIとイベントログを用いたプロセスの異常検知

アシュアランスイノベーション本部 AIラボ 公認会計士 市原直通
アシュアランスイノベーション本部 CoE推進部 公認会計士 原 誠

業種別シリーズ

16

製作委員会の概要

メディア・エンターテインメントセクター 公認会計士 泉家章男

Contents

情報センサー Vol. 188 June 2023

JBS 18

ブラジル移転価格税制
ーブラジル政府、独立企業間原則を採用した
暫定措置令を公表

EYブラジル サンパウロ事務所 矢萩信行

編集後記

32

Topics 20

税効果会計の間違いやすいポイント3選

公認会計士 児島悠太

EY Consulting 24

企業が目指す経営監査とは

EYストラテジー・アンド・コンサルティング(株)
BC-Risk_ER_IA 池田里恵

Tax update 28

研究開発税制

令和5年度税制改正の解説 前編

EY税理士法人
グローバル・コンプライアンス・アンド・レポーティング部
税理士・公認会計士 矢嶋 学

企業会計ナビ ダイジェスト 30

その他有価証券の評価差額に対する税効果会計

企業会計ナビチーム 公認会計士 加藤大輔

サステナビリティ情報の効果的な開示と 関連規制の動向 ～ライフサイエンス業界を中心に～

ますます重要性が増す非財務情報開示の中でも、サステナビリティ情報開示については投資家の注目度が特に高まっています。近年の投資家の多様性とその関心領域、欧米や日本の関連規制の動向、第三者保証などに関して、サステナビリティ情報開示の第一人者である北川哲雄先生をゲストにお招きし、EY新日本でヘルスサイエンス・アンド・ウェルネス・アシュアランスリーダーを務める富田を交えて、ライフサイエンス業界を例に現状の確認、および今後の動向を探っていきます。



富田 哲也

Tetsuya Tomita

EY Japan ヘルスサイエンス・アンド・ウェルネス・アシュアランスリーダー EY新日本有限責任監査法人 パートナー
公認会計士



ゲスト：

北川 哲雄

Tetsuo Kitagawa

青山学院大学名誉教授
東京都立大学特任教授
経済学博士



モデレーター：

鶴田 雄介

Yusuke Tsuruta

EY新日本有限責任監査法人
ライフサイエンスセクター
シニアマネージャー
公認会計士

I 投資家を3つのタイプに分類し それぞれの情報ニーズを探る

鶴田 北川先生は一般社団法人 ESG情報開示研究会代表理事をはじめ多方面でご活躍をされ、わが国におけるサステナビリティ情報開示研究の第一人者でもあり、ライフサイエンス業界を専門とした元証券アナリストとしてのご経歴もお持ちです。本日のディスカッションは、情報開示の先端を行くといわれているライフサイエンス業界を例に、EY新日本の富田を交えて3名でお話を進めさせていただきます。

早速北川先生にお伺いします。近年、投資家のタイプは多様化しているといわれており、それぞれの投資家の情報ニーズに応じた開示をしていくことが大切であると考えられます。この点について、お考えをお聞かせいただけますでしょうか。

北川 私はライフサイエンス業界のアナリストを20年ほど経験し、その後大学で約20年間教えています。その間、継続的に医薬品やライフサイエンスの業界分析を進めてまいりました。そうした経験を踏まえて本日はお話できればと思います。今、鶴田さんからご指摘があった投資家の多様性ということですが、投資家

を3つのタイプに分類すると分かりやすくなると思います。

鶴田 3つのタイプの投資家とは？

北川 「長期アクティブ投資家」「パッシブ投資家」、そして「社会インパクト投資家」です。まず長期アクティブ投資家というのは従来の投資家を想定していただければいいと思います。長期の企業価値予想に基づいてファンダメンタルズ価値を重視する投資家ですね。ライフサイエンス業界の場合、アナリストは5～10年というサイクルの調査によってファンダメンタルズ価値を分析します。対してパッシブ投資家はファンダメンタルズ価値への関心が薄いのですが、今日ではガバナンス行動指針などにサステナビリティやESGを考慮すべきことが明確に打ち出されているため、パッシブ投資家の間にもこれらに対する関心が高まっています。とはいえ基本的にはパッシブ投資家はESGなどの分析に即して積極的に行動しているかということ、一部を除いてはそうでもないというのが私の見解です。そして社会インパクト投資家は、企業のサステナビリティ活動やESG活動に対して非常に積極的に振る舞う投資家です。例えば環境問題についても期限や目標を定めて企業に訴えていくなど、アクティブに行動することを目的に投資を進めていく投資家です。

鶴田 それぞれ重視する情報が異なっているわけですね。

北川 企業価値測定の目的から考えると、大きく分けて「長期業績予想に基づくファンダメンタルズ価値の測定」および「サステナビリティ活動の社会価値への影響の測定」の2つのタイプがあり、長期アクティブ投資家は主に前者、パッシブ投資家や社会インパクト投資家は主に後者を重視します。ただし、どちらか一方ということではなく、それぞれのタイプで比重が異なるということです。アナリスト時代の私は長期アクティブ投資家として、長期の業績予想から企業の投資価値を測定するという役割を担っていました。その場合にサステナビリティやESGについて考慮しないかということ、決してそうではありません。10年というサイクルの中で経営者の姿勢や環境問題、人権問題への配慮は当然考慮します。そうした諸課題について具体的に企業から投資家に報告するのが「報告書」です。

鶴田 北川先生は「ファイナンスリポート」「価値創造報告書」「サステナビリティ報告書」の3種の必要性をアピールされています。

北川 特に長期アクティブ投資家を想定する場合は「ファイナンスリポート」が重要だと考えています。サステナビリティ投資やESG投資が盛んな昨今、ファイナンスリポートを軽視する風潮もありますが、それは誤った考えであり、きちんとした財務情報を出すべきだと私は考えています。

「価値創造報告書」はライフサイエンス関連の企業

としてどのような価値創造を行うのか、どのように利益率を高めていくのかということをも具体的に語る報告書のことです。一般的に「アニュアルレポート」「統合報告書」と呼ばれているものですが、その充実が必要になるということです。この2つは特に長期アクティブ投資家を念頭に置いたものですが、多岐にわたるサステナビリティ活動、ESG活動について詳細に報告する「サステナビリティ報告書」はやや肌合いが異なり、パッシブ投資家や社会インパクト投資家を考慮する場合、とても重要になります。企業においては、これら3種類の報告書を念頭に置き、充実を図ることが求められているのではないかと考えています。

鶴田 北川先生、ありがとうございます。投資家といっても、そのタイプはさまざまであるということが理解できました。整理しますと、市場平均を上回るパフォーマンスの獲得を目指して投資先企業の選別を行う長期アクティブ投資家、投資先企業の選別を行わず、市場全体に投資するパッシブ投資家、そしてESG推進そのものを重視する社会インパクト投資家の3タイプということですね。企業は各タイプの投資家の情報ニーズに応じて、どのような情報を、どのような媒体を使って開示していくのかを十分検討し、投資家とコミュニケーションしていく姿勢が重要であると感じました。

II IFRS財団がリードする グローバルな情報開示基準

鶴田 北川先生に、もう1つお伺いしたいことがあります。サステナビリティ情報開示基準は今、発展途上にあります。そのため「いろいろなアルファベットのルールが出てきて分かりづらい」という声もしばしば耳にします。一方で、これらのルールは徐々に収斂する動きもあるようです。この点について先生のお考えをお聞かせいただけますか。

北川 ご指摘のように、2、3年前までは多様な基準設定機関があり、あまりにも混沌としているということで欧州を中心に1つに収斂する動きが出てきました。その中でも1番注目されるのはやはりIFRS（国際会計基準）財団です。傘下のIASB（国際会計基準審議会）は長年国際会計基準を司ってきました。世界を大混乱に陥れた1929年に始まる大恐慌の要因の1つが会計基準、特に財務会計基準が不完全だったことによりですが、欧米ではその反省から会計基準をきちんと整備する目標が生まれ、現在、グローバルではIASBの会計基準が主流になっています。2021年、IASBは新たにISSB（国際サステナビリティ基準審議会）という機関を設立しました。このISSBが今度はサステナビリティ情報開示に関して、IASB同様にグローバルスタン

ダードを作ることを目指します。私自身もその前身となる機構に関わっていたことがあります。IFRS財団は今回のISSBのように的確でタイムリーな取組みができる体制が整っていると考えています。サステナビリティに関する課題を広範にわたってしっかり認識していくことで、それをテーマ別に、グローバルに、そして業種別に関しても開示基準をつくっていかうとしています。非常に膨大かつ大変な作業に思えますが、すでに前身となる機構がそうした取組みを始めていましたので、私はこの作業は相当進んでいると捉えています。IASBの会計基準は、時価総額ベースでは現在日本企業の約47%が採用していますので、それと同様にISSBの開示基準も日本企業に浸透すると考えます。

鶴田 今後日本でも、ISSBがスタンダードになっていく可能性があるということですね。

北川 投資家やさまざまなステークホルダーの信頼を得るためには、やはり情報開示において第三者による監査やアシュアランス（保証）が欠かせません。そう



した流れの中でISSBの情報開示基準の意義はとても大きいと思います。

日本においても、すでに多くの企業でサステナビリティの情報開示に取り組んでおり、ISSBが主体となるのは極めて自然な流れと言えるでしょう。さらに、「第三者保証報告書」は、今後、あらゆる上場企業にとって必須の報告書になると想定しています。

鶴田 北川先生、どうもありがとうございました。サステナビリティ情報開示の義務化や、それに対する第三者保証のお話を少ししていただいたかと思います。この話題について次に富田さんにもお伺いします。この領域は今まさに世界各国でルール作りが進んでいますが、特に欧州の動向は日本企業にも影響を与える要素が多く、注視が必要であると理解しています。この観点から、欧州の代表的な規制の動向についてお話しいただけますか。

富田 鶴田さんのおっしゃる通り、欧州の動きは日本企業にも無視できないものとなっています。特に非財務情報の報告に関しては、報告内容の有用性、比較可能

性、信頼性など、それぞれが向上を求められており、注目されています。そのような中、2022年11月にCSR（企業サステナビリティ報告指令）が欧州議会と欧州理事会によって承認されました。CSRの対象となる企業は、マネジメントレポートの専用セクションを通じて、サステナビリティ課題に対する企業が及ぼす影響、ならびにサステナビリティ課題が企業の発展、業績、財政状態にどのような影響を及ぼすかを理解するために必要な情報を伝えることが求められています。

CSRでは、マネジメントレポートにおけるサステナビリティ報告の開示の義務化に加えて、法定監査人、あるいは監査人等による保証の義務化という内容が含まれています。保証の義務化は、会社の規模などで開始時期が異なりますが、2024年1月より順次導入されます。これは欧州企業だけではなく、当然、一定規模以上の日系企業の欧州子会社も対象となりますし、欧州での売上高などの条件が合致した場合には、日本の親会社もCSRの報告・保証対象となることもあります。欧州に進出している多くの日系企業は、CSRへの対応の影響を考慮しながら、グループ全体のサステナビリティの課題整理、開示対応（プロセス構築を含む）、保証業務の導入などを考えているようです。こうした欧州の動きに、プレッシャーを感じている経営者もいらっしゃいました。

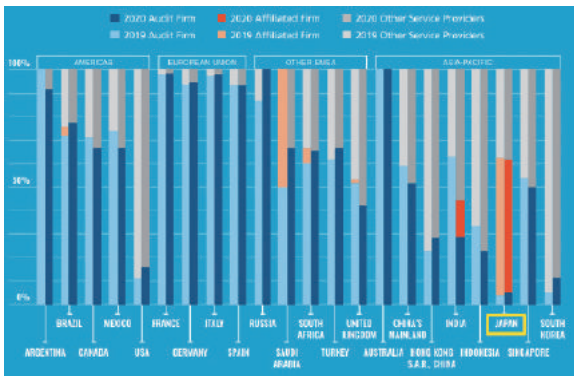
Ⅲ 非財務情報開示に対する「第三者保証」の重要性

鶴田 続けてもう1つ伺いたいのですが、このような動向を受けて、サステナビリティ情報を含む非財務情報に対して、監査法人またはその関連法人による第三者保証を受ける企業も増えているようです。その背景についてご教示ください。

富田 <図1>は、非財務情報に対する第三者保証を受けている場合において、その保証はどのような機関が提供しているかということ国別に調査したレポートです。

結果は国ごとに大きく異なっていますが、3点について注目しています。まず日本では監査法人またはその関連法人による保証を受けているケースが半数程度であること、次に規制の先端を行く欧州各国では多くの場合において監査法人による保証を受けていること、そしてグローバル全体で見ると61%が監査法人またはその関連法人による保証を受けていることです。第三者保証の提供は、現状監査法人以外も含めあらゆる機関が実施可能であり、それぞれメリットとデメリットがありますが、この調査結果からは保証に関する独立性や信頼性の観点、あるいは財務情報監査と非

▶ 図1 IFAC（国際会計士協会）実施の調査抜粋
(Type of Firm Providing Assurance by Jurisdiction)



出典：「THE STATE OF PLAY IN REPORTING AND ASSURANCE OF SUSTAINABILITY INFORMATION : UPDATE 2019-2020 DATA & ANALYSIS」, IFAC website, www.ifac.org/system/files/publications/files/IFAC-State-of-Play-in-Sustainability-Reporting-and-Assurance-2019-2020-date.pdf (アクセス日：2022年11月1日)

財務情報保証の結合性という観点から監査法人またはその関連法人による保証を受けるというケースが多くなっていると読み取れます。

鶴田 富田さんは、多くのライフサイエンス企業の方々と意見交換を行っていらっしゃると思いますが、最近最も注目度が高いと感じている領域について教えていただけますか。

富田 2023年はサステナビリティ開示の中でも人的資本の開示に対する関心が高まっていると感じます。2023年1月31日に改正された内閣開示府令によって、有価証券報告書でサステナビリティに関する情報の開示が求められ、全ての企業が人的資本・多様性に関する情報開示を行うことになりました。人的資本はライフサイエンス企業の課題と共通しており、同業他社との比較も可能な情報となることなどから他の情報よりも重要視されています。特に有価証券報告書の「戦略」「指標及び目標」の記載については、経営戦略と齟齬がないように慎重に対応する傾向が見られます。ライフサイエンス業界では、もともと投資家からの非財務情報開示への関心が高かったため、サステナビリティ開示においても好事例となるような記載が多いと思われる。

IV 投資家が求めているのは ファクトに基づくロジカルな情報開示

鶴田 北川先生は、非財務情報開示について「乾いた開示」と「湿った開示」という言葉を用いて考察されることがありますが、こちらについてお聞かせいただけますでしょうか。

北川 「乾いた開示」と「湿った開示」とは聞き慣れない表現だと思いますが、私が欧米企業と日本企業の開示の状況を比較して抱いた印象を表した言葉です。日本企業に感じる「湿った開示」というのは、ある意味、情熱的でエモーショナルな開示です。プロフェッショナルな投資家を対象とする場合、企業は冷静かつロジカルな説明をすることが重要ですが、日本企業では「思いの丈を語る」スタイルの開示が少なくありません。幸い日本企業でもライフサイエンス企業の場合はサステナビリティやESGの活動に親和性があり、比較的「湿った開示」は少ないと思います。一方、欧米企業の情報開示は基本的に淡々とファクト、つまり事実に基づいて語るスタイルです。これは言語と文化の違いもあるかもしれませんが。例えば日本企業の幾つかの統合報告書を見ますと、英語に翻訳すると意味が分かりづらい文面が多いのです。私はとりわけライフサイエンスに従事する企業は欧米のスタイルであってほしいと思っています。

鶴田 欧米の「乾いた開示」の観点から、先進的な開示を行っているといわれる欧米のライフサイエンス企業の開示例をご紹介しますでしょうか。

北川 米国の大手製薬会社であるA社のESGレポートを読みますと、各項目について淡々と数ページで説明していくスタイルに徹しています。一方、日本企業のレポートには右肩上がりのチャート図などを示して、数年後に利益が5倍ぐらいになるという情熱的なアピールを行うものがありますが、そうしたレポートは投資家からすれば信頼性に欠けるわけです。A社の例で私が興味を引かれるのは、人的資本について触れている箇所です。長期的な視点で社会に貢献する薬剤を送り出していくために、必要な人材や、人材育成をどのように行ってきたかなどについて、過去事例を含めて実に丁寧に記述しています。それを読めば、A社という企業が人類に貢献する研究開発に当たって、ウェルビーイングな発想で人的資本の問題を捉えているということがファクトに即してしっかりと理解できます。日本企業も大いに参考にすべき事例だと思います。日本のライフサイエンス業界に関しては、私の見るところで3分の1程度の企業は、そうしたことを理解されているのではないかと思います。ライフサイエンス業界の情報開示の問題は、グローバルで共通する課題が多いので、日本企業も海外企業の好事例を参照して、積極的に対処していくのが得策ではないかと思います。

鶴田 北川先生、大変参考になるご指摘をありがとうございました。このディスカッションがサステナビリティを重視した経営の推進と、それに関する投資家とのコミュニケーションの活性化、さらには企業価値の向上の一助となりましたら幸いです。あらためて北川先生、本日は貴重なお話をありがとうございました。

2023年3月期有価証券報告書の IFRS財務諸表の開示における留意点



品質管理本部 IFRSデスク 公認会計士 岩崎尚徳

▶ Hisanori Iwasaki

当法人入社後、主として化学品等の製造業、プラントエンジニアリング業、小売業、商社などの会計監査および内部統制監査に携わる。2020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している。

<お問い合わせ先>EY新日本有限責任監査法人 品質管理本部 IFRSデスク E-mail : ifrs@jp.ey.com

I はじめに

2023年1月31日に気候変動や人的資本・多様性等のサステナビリティに関する企業の取組みの開示等を求める、改正された「企業内容等の開示に関する内閣府令」（以下、改正開示府令）等が公布・施行され、23年3月31日より適用されています。サステナビリティに関する企業の取組みに関する情報は、投資家の関心が高い情報であり、企業価値の向上を実現するためには、有価証券報告書においても充実した開示が重要となります。

23年3月24日には、「有価証券報告書の作成・提出に際しての留意すべき事項及び有価証券報告書レビューの実施について（令和5年度）」が金融庁より公表され、令和5年3月期以降の重点テーマ審査の対象は「サステナビリティに関する企業の取組みの開示」とされており、注目度が高い領域です。

また、気候変動に着目すると、22年10月6日、英国を拠点とする非営利シンクタンクであるCarbon Trackerが、気候変動が及ぼす影響が財務諸表で適切に開示されていない、また監査人による監査も十分でない旨を指摘するレポート「Still Flying Blind」を公表しています。世界的な気候変動リスクへの意識の高まりを背景として、気候変動が財務報告へ与える影響の適切な考慮の観点から、財務諸表作成者および監査人に対する投資家の要求水準もまた高まってきていると言えます。なお、同レポートでは、二酸化炭素排出量が多い全世界の134社が調査対象とされており、日本企業も4社がその対象となりました。

さらに、23年3月29日には、欧州の規制当局の集

まりである欧州証券市場監督局（ESMA）が「2022 Corporate Reporting Enforcement and Regulatory Activities Report」を公表しました。本レポートは、ESMAが欧州上場企業の21年度の年次財務報告書のレビューを行った結果をまとめたものです。21年度のレビューにおいてESMAは、重点課題としたテーマの1つとして、「気候変動の影響が適切に考慮され開示されているかどうか」を選定しており、重点的なレビューがなされました。本レポートの中で、気候関連事項の開示に関して重大な改善の余地があるとキーメッセージを述べており、IFRSに準拠して作成された財務諸表（IFRS財務諸表）と非財務情報との不整合や、IAS第36号「資産の減損」、IAS第16号「有形固定資産」、IAS第37号「引当金、偶発負債及び偶発資産」等に照らした具体的な開示項目についての検証結果がまとめられています。

本稿では、改正開示府令の概要、IFRS財務諸表における気候変動の影響、IFRS財務諸表と非財務情報との整合性について触れ、23年3月期有価証券報告書のIFRS財務諸表の開示における留意点を解説します。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お断りします。

また、記載された内容は今後の各々の審議等の進捗に伴い、変更される可能性があることをお断りします。

II サステナビリティに関する企業の取組みの開示（改正開示府令の概要）

<図1>の通り、「サステナビリティ全般に関する開示」として、有価証券報告書等に、「サステナビリティ

▶ 図1 改正開示府令の概要

| | |
|---|---------------------------------|
| サ ス テ ナ ビ リ テ ィ | 全般 |
| | ▶ サステナビリティ情報の記載欄を新設 |
| | ▶ 「ガバナンス」と「リスク管理」は、全ての企業が開示 |
| | ▶ 「戦略」と「指標及び目標」は、各企業が重要性を判断して開示 |
| | 人的資本・多様性 |
| ▶ 「戦略」に「人材育成の方針」、「社内環境整備の方針」を開示 | |
| ▶ 「指標及び目標」に「戦略」に記載した方針に関する指標、当該指標を用いた目標及び実績を開示 | |
| ▶ 女性活躍推進法等に基づく「男女間賃金格差」「女性管理職比率」「男性労働者の育児休業取得率」を「従業員の状況」に開示 | |

に関する考え方及び取組」の記載欄が新設されました。「ガバナンス」と「リスク管理」は、企業において、自社の業態や経営環境、企業価値への影響等を踏まえ、サステナビリティ情報を認識し、その重要性を判断する枠組みが必要となる観点から、全ての企業が開示することが求められます。そして、各企業が「ガバナンス」と「リスク管理」の枠組みを通じて重要と判断したサステナビリティ項目については、「戦略」と「指標及び目標」の開示も求められます。本改正において、気候変動関連の情報についても、サステナビリティ情報の1つとして、上記の枠組みの中で、その開示の要否が判断されることになります。

また、今回の改正では、適用すべき報告基準や細かな記載事項は規定せず、各企業の現在の取組み状況に応じて柔軟に記載できるように枠組みとされています。

III IFRS財務諸表における気候変動の影響

23年3月期有価証券報告書の前段（経理の状況以外の部分）において、サステナビリティ情報の1つとして、気候変動関連の情報について、開示が必要と判断されることは十分想定されます。その際、より適切な会計処理や開示の実現の観点から、気候変動がIFRS財務諸表に及ぼす影響について検討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特定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、特に、気候変動に関連する最も重要な仮定、見積り及び判断に関する十分な開示は重要であり、同時に、IFRS財務諸表と非財務情報との整合性（IVを参照）も重要です。

ここでは、有価証券報告書の前段で開示された気候変動項目をIFRS財務諸表でどう考慮するのか、IAS第16号「有形固定資産」、IAS第36号「資産の減損」に着目し確認したいと思います。

前提として、23年3月期の有価証券報告書の前段で、以下の会社目標を開示しているものとします。

【会社目標】

- ▶ 30年までにGHG（温室効果ガス）排出量を、カーボンオフセット考慮後のネットベースで15年比50%削減する。
- ▶ 50年までにGHG排出量をネットゼロにする。

また、この会社目標実現のために、下記の対応が必

要と経営者は合理的に判断しているものとします。

【会社対応】

- ▶ GHG排出量が多い現在の製造装置Aの使用を27年までに中止し（従来は30年までに使用予定）、28年から排出量が少ない製造装置Bを新たに購入する。

- ① IAS第16号「有形固定資産」の検討ポイント
製造装置Aの耐用年数の短縮が必要となる可能性があります（IAS第16号51、57項）。
- ② IAS第36号「資産の減損」の検討ポイント
耐用年数の短縮が減損の兆候に該当する可能性があります。該当する場合、使用価値の算定上、より短い期間内の将来キャッシュ・フローで減損テストを行うことで（IAS第36号33(a)項）、減損損失が生じる可能性があります。

IV IFRS財務諸表と非財務情報との整合性

有価証券報告書の前段で記載される気候変動関連の開示（定性的・定量的）内容、例えば、会社のGHG排出量削減目標やTCFDに基づく気候変動リスク・機会の財務的影響を把握し、その内容とIFRS財務諸表の見積りの仮定に不整合がないかどうかを確認することが重要です。その際、適用すべき会計基準の要求事項に沿った場合等、両者に不整合があっても問題ないと判断する場合にはその合理性を説明することができるのか、合理性を説明できるとしてもグリーンウォッシュであると規制当局や投資家から思われてしまうリスクはないかどうかを検討することが重要です。

V おわりに

海外では、気候関連財務情報開示タスクフォースのTCFD提言、国際サステナビリティ基準審議会（ISSB）の国際サステナビリティ開示基準等、国内では、サステナビリティ基準委員会（SSBJ）による基準開発、今回の改正開示府令等、非財務情報の開示枠組み・基準をめぐる動きが活発になっています。

こういった状況の中、23年3月期の有価証券報告書の前段の「サステナビリティに関する考え方及び取組」において、気候変動情報を含むより多くのサステナビリティ情報の開示が想定されますので、IFRS財務諸表と当該前段における気候変動情報の整合性の確認がより重要となる点を強調したいと思います。

有形固定資産に関連する会計基準等のまとめ

品質管理本部 会計監理部 公認会計士 宮崎 徹
品質管理本部 会計監理部 公認会計士 廣瀬由美子

▶ Toru Miyazaki

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。



▶ Yumiko Hirose

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る。



I はじめに

有形固定資産は企業の事業を遂行する上で、必要不可欠な資産といえるでしょう。したがって、有形固定資産に関する会計処理も慣れ親しんでいることが多いかと思えます。しかし、通常とは少し異なるようなケース、例えば、取得に際して補助金を受領したり、交換により取得したりといった場合に、どのような会計処理になるかすぐに思いつかない方もいるのではないかと思います。それは、有形固定資産に関連する会計基準は包括的に定められているわけではなく、各場面での会計基準等を参照するかという点が非常に分かりづらくなっていることが原因ではないかと思えます。

そこで、本稿では、有形固定資産に関連して会計処理が生じる場面ごとにどの会計基準等を参考にすべきかをまとめます。

なお、文中意見に係る部分は筆者らの私見である旨、あらかじめお断り申し上げます。

1. 有形固定資産の範囲と分類

会計基準で明確な定義があるわけではありませんが、一般的に、有形固定資産とは、物理的な形態をもち1年を超える長期にわたり利用される事業用資産をいいます。その範囲は、財務諸表等規則第22条及び会社計算規則第74条第3項第2号において<表1>のとおり規定されています。

▶表1 有形固定資産の範囲

1. 建物及び暖房、照明、通風等の付属設備
2. 構築物（ドック、橋、岸壁、さん橋、軌道、貯水池、坑道、煙突その他土地に定着する土木設備又は工作物をいう。）
3. 機械及び装置並びにコンベヤー、ホイスト、起重機等の搬送設備その他の付属設備
4. 船舶及び水上運搬具
5. 鉄道車両、自動車その他の陸上運搬具
6. 工具、器具及び備品。ただし、耐用年数一年以上のものに限る。
7. 土地
8. リース資産（財務諸表提出会社がファイナンス・リース取引におけるリース物件の借主である資産であって、当該リース物件が上記1.から7.及び下記10.に該当するものである場合に限る。）
9. 建設仮勘定（上記1.から7.までに該当する資産で営業の用に供するものを建設した場合における支出及び当該建設の目的のために充当した材料をいう。）
10. その他の有形資産で流動資産又は投資たる資産に属しないもの

また、これらの有形固定資産を分類すると<表2>の3種類に分類されます。償却資産に係る減価償却については、後述「4. 減価償却方法」及び「5. 耐用年数・

▶表2 有形固定資産の分類

| 分類 | 内容 | 例 |
|-------|---|---------------------------------|
| 償却資産 | 使用や時の経過を通じて価値が減少するものをいい、減損処理を除いては、減価償却の手続を通じて、取得原価が耐用年数にわたり費用配分されます。 | 建物、建物付属設備、構築物、機械装置、車両運搬具、工具器具備品 |
| 非償却資産 | 土地など使用や時の経過を通じて価値が減少しないものをいい、減損処理を除いては、基本的に費用配分は行われません。 | 土地、美術品* |
| 減耗性資産 | 採掘あるいは採取されるにつれて漸次減耗し枯渇する天然資源をいい、全体としての用役をもって生産に役立つものではなく、採取されるに応じてその実態が部分的に製品化されるものです（連続意見書第三 第一 六2参照）。 | 鉱山や油田における埋蔵資源、山林 |

* なお、税務上は、1点100万円未満等の一定の美術品は償却資産として取り扱われる。

出典：新日本有限責任監査法人編『固定資産の会計実務ハンドブック』（中央経済社、2011年）P.7の図表1-1-2を基に筆者一部修正

▶表3 形態別の取得原価

| 形態 | 取得原価 |
|------|--|
| 購入 | 有形固定資産を購入によって取得した場合には、購入代金に買入手数料、運送費、荷役費、据付費、試運転費等の付随費用を加えて取得原価とする。ただし、正当な理由がある場合には、付随費用の一部又は全部を加算しない額をもって取得原価とすることができる。 購入に際しては値引又は割戻を受けたときには、これを購入代金から控除する。 |
| 自家建設 | 固定資産を自家建設した場合には、適正な原価計算基準に従って製造原価を計算し、これに基づいて取得原価を計算する。建設に要する借入資本の利子で稼働前の期間に属するものは、これを取得原価に算入することができる。 |
| 現物出資 | 株式を発行しその対価として固定資産を受け入れた場合には、出資者に対して交付された株式の発行価額をもって取得原価とする*1。 |
| 交換 | 自己所有の固定資産と交換に固定資産を取得した場合には、交換に供された自己資産の適正な簿価をもって取得原価とする。自己所有の株式ないし社債等と固定資産を交換した場合には、当該有価証券の時価又は適正な簿価をもって取得原価とする*2。 |
| 贈与 | 固定資産を贈与された場合には、時価等を基準として公正に評価した額をもって取得原価とする。 |

*1 なお、企業会計基準第8号「ストック・オプション等に関する会計基準」第15項では、財貨の取得の対価として自社の株式を交付する場合の、取得した財貨の取得価額は対価として用いられた自社の株式の契約日における公正な評価額又は取得した財貨の公正な評価額のうち、いずれかより高い信頼性をもって測定可能な評価額で算定するとされている。

*2 企業会計基準第7号「事業分離等に関する会計基準」第70項において、同種資産の交換の会計処理では、これまでの投資がそのまま継続しているとみて、交換損益を認識しないという考え方が、また、異種資産の交換の会計処理では、いったん投資を清算したとみて交換損益を認識するとともに、改めて時価にて投資を行ったとみるという考え方が紹介されている。

「残存価額の設定」にて、また、減損処理については、「9. 減損」にて説明します。

2. 取得原価の決定

企業会計原則では、有形固定資産の取得原価には、原則として当該資産の引取費用等の付随費用を含めるとされています（企業会計原則第三 五D）、取得の形態による具体的な定めはないため、「企業会計原則と関係諸法令との調整に関する連続意見書」（以下、連続意見書）を参照することが考えられます。連続意見書第三 第一 四では、それぞれ取得の形態に合わせて<表3>のとおりとされています。なお、該当がある場合には、これらの取得原価に、資産除去債務に対応する除去費用を加算することになります（詳細は「8. 資産除去債務」参照）。

3. 圧縮記帳・補助金・交換取引

国庫補助金や工事負担金等で取得した資産の取扱いについては、企業会計原則注解（注24）で定められています。

有形固定資産の取得原価について、国庫補助金、工事負担金等に相当する金額をその取得原価から控除する方法（直接減額方式）が認められています。

また、監査第一委員会報告第43号「圧縮記帳に関する監査上の取扱い」（以下、圧縮記帳取扱い）においても、圧縮記帳に関する税法の規定を適用して行う会計処理について、税務上認められた圧縮記帳額を積立金方式により積立金として計上する方法のほか、直接減額方式による会計処理を行った方法も、実務上、認められるとされています。

交換取引については、前述「2. 取得原価の決定」とおり、連続意見書第三 第一 四 4で定められており、自己所有の固定資産と交換に固定資産を取得した場合には、交換に供された自己資産の適正な帳簿価額をもって取得原価とするとされています。

また、圧縮記帳取扱いでは、交換による取得資産について、有形固定資産の圧縮記帳に関する税法の規定を適用し、取得資産の帳簿価額として、譲渡資産の帳簿価額を付す場合、譲渡資産と同一種類かつ同一用途であるときは、当面、妥当なものと取り扱うこととさ

れています（圧縮記帳取扱い―1）。

4. 減価償却方法

減価償却の主たる目的は、適正な費用配分を行うことによって、毎期の損益計算を正確に行うことであるため、減価償却は所定の減価償却方法に従って、計画的、規則的に実施しなければならないとされています（連続意見書第三 第一二）。

前記の減価償却方法については、企業会計原則第三五及び同注解（注20）で定められています。

ここで、企業会計原則及び同注解では、取得した有形固定資産は、その取得原価を当該資産の耐用期間にわたり、定額法、定率法等の一定の減価償却の方法によって、その取得原価を各事業年度に配分しなければならないとされています。企業会計原則では、減価償却の方法として、定額法、定率法、級数法及び生産高比例法が掲げられており、実務上は法人税法の規定に従った方法を採用している企業が多いと考えられます（参考：監査・保証実務委員会実務指針第81号「減価償却に関する当面の監査上の取扱い」（以下、減価償却取扱い））。この他、減価償却の方法ではありませんが、取替資産に係る費用配分の方法として取替法が挙げられています。

また、この減価償却の方法は、企業が決定する会計方針であるとされていることから（企業会計基準第24号「会計方針の開示、会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」（以下、過年度遡及会計基準）第4・5項(3)）、正当な理由により変更を行う場合を除き、每期継続して適用することになります（過年度遡及会計基準第5項）。

5. 耐用年数・残存価額の設定

耐用年数・残存価額については、減価償却取扱い第11項から第21項に定められています。

ここで、耐用年数は、減価償却資産（以下、資産）の単なる物理的使用可能期間ではなく、経済的使用可能予測期間に見合ったものでなければならないとされ、各企業が自己の資産の材質・構造・用途等のほか、使用上の環境、技術の革新、経済事情の変化による陳腐化の危険の程度、そのほか特殊的条件を考慮して自主的に決定すべきとされています。

また、同一条件（種類・材質・構造・用途・環境等が同一であること）の資産については、異なる耐用年数の適用は認められないとされています。

次に、残存価額は、有形固定資産の耐用年数到来時において予想される当該資産の売却価格又は利用価格から解体、撤去、処分等の費用を控除した金額であり、

耐用年数と同様に各企業が当該資産の特殊的条件を考慮して合理的に見積りを行うべきものとされています。

しかし、耐用年数、残存価額について、多くの企業が法人税法の規定に従っているのが現状であり、企業の状況に照らし、不合理と認められる事情のない限り、当面妥当なものとして取り扱うことができるとされています（減価償却取扱い第24項）。

6. 除却・売却

企業会計原則第三 五Dでは、耐用年数到来後の有形固定資産は、除却されるまで残存価額又は備忘価額で記載するとされています。

耐用年数到来後前に除却・売却した場合、その未償却残高は固定資産除却損、売却価額との差額は固定資産売却損益として会計処理されますが、当初の予定よりも著しく早期に資産を除却又は売却するなどにより処分する場合には、減損の兆候として取り扱う場合があります（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」（以下、減損適用指針）第13項(2)）。

7. 関係会社間取引

関係会社間の土地・設備等の売買取引については、監査委員会報告第27号「関係会社間の土地・設備等の売買取引についての監査上の取扱い」（以下、関係会社間売買取引取扱い）に定められています。

関係会社間の土地・設備等の売買取引は、貨幣価値の低落等によって著しく時価と乖離した帳簿価額が付されているものもあるので、利益操作に利用される場合も考えられるとされています。このため、売買価格は、関係会社間の当事者のみの合意により恣意的に決定することは妥当ではなく、不動産鑑定士などの鑑定により客観的証拠に従って売買価額を決定する必要があります（関係会社間売買取引取扱いⅢ.1）。

8. 資産除去債務

資産除去債務については、企業会計基準第18号「資産除去債務に関する会計基準」（以下、資産除去債務会計基準）及び企業会計基準適用指針第21号「資産除去債務に関する会計基準の適用指針」に定められています。

資産除去債務とは、有形固定資産の取得、建設、開発又は通常の使用によって生じ、当該有形固定資産の除去に関して法令又は契約で要求される法律上の義務及びそれに準ずるものをいいます（資産除去債務会計基準第3項(1)）。資産除去債務はそれが発生したときに、有形固定資産の除去に要する割引前の将来キャッ



▶表4 各事象等における参考となる会計基準等

| 上記項目番号 | 事象等 | 参考となる会計基準等 |
|--------|---------------|---|
| 1 | 範囲 | 財務諸表等規則第22条 会社計算規則第74条第3項第2号 |
| 2 | 取得原価 | 企業会計原則第三 五D 連続意見書第三 第一 四 企業会計基準第8号「ストック・オプション等に関する会計基準」第15項 企業会計基準第7号「事業分離等に関する会計基準」第70項 |
| 3 | 圧縮記帳・補助金・交換取引 | 企業会計原則注解（注24） 監査第一委員会報告第43号「圧縮記帳に関する監査上の取扱い」 連続意見書第三 第一 四 4 |
| 4 | 減価償却方法 | 企業会計原則第三 五 企業会計原則注解（注20） 監査・保証実務委員会実務指針第81号「減価償却に関する当面の監査上の取扱い」 |
| 5 | 耐用年数・残存価額 | 監査・保証実務委員会実務指針第81号「減価償却に関する当面の監査上の取扱い」第11項から第21項、第24項 |
| 6 | 除却・売却 | 企業会計原則第三 五D |
| 7 | 関係会社間取引 | 監査委員会報告第27号「関係会社間の土地・設備等の売買取引 についての監査上の取扱い」 |
| 8 | 資産除去債務 | 企業会計基準第18号「資産除去債務に関する会計基準」 企業会計基準適用指針第21号「資産除去債務に関する会計基準の適用指針」 |
| 9 | 減損 | 「固定資産の減損に係る会計基準の設定に関する意見書」 「固定資産の減損に係る会計基準」 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」 |

シュ・フローを見積り、割引後の金額（割引価値）で負債として計上し、同額を関連する有形固定資産の帳簿価額に加えることとなります（資産除去債務会計基準第4項、第6項、第7項）。そして、資産計上された資産除去債務に対応する除去費用は、減価償却を通じて、当該有形固定資産の残存耐用年数にわたり、各期に費用配分されます（資産除去債務会計基準第7項）。

9. 減損

有形固定資産の減損については、「固定資産の減損に係る会計基準の設定に関する意見書」（以下、減損意見書）、「固定資産の減損に係る会計基準」及び減損適用指針に定められています。

有形固定資産の減損とは、資産の収益性の低下により投資額の回収が見込めなくなった状態であり、減損処理とは、そのような場合に、一定の条件の下で回収可能性を反映させるように帳簿価額を減額する会計処理であるとされています（減損意見書三3.）。このため、有形固定資産は取得原価基準に基づき、取得原価を基礎として減価償却累計額を控除した額が貸借対照表価額とされていますが（企業会計原則第三 五）、資産の収益性の低下により収益性が当初の予想よりも低下した場合には、事業用資産の過大な帳簿価額を減額し、将来に損失を繰り延べないために減損処理が行われることとなります。

なお、減損損失を認識するかどうかの判定は、減

価償却の見直しに先立って行う（減損会計意見書 四2.(2)①参照）とされていることから、減損損失の認識の判定後、減損損失の計上の有無にかかわらず、耐用年数の短縮又は残存価額について会計上の見積りの変更の要否の検討が行われることとなります（減損適用指針第86項）。

II おわりに

前述のとおり、有形固定資産に関連して参照すべき会計基準等は多岐にわたります。各事象にて紹介した会計基準等をまとめると<表4>のとおりとなります。実際に会計処理を検討するにあたって、参照すべき定めを確認する際の目次代わりとして役立てていただくと幸いです。

お問い合わせ先

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

AIとイベントログを用いたプロセスの異常検知

アシュアランスイノベーション本部 AIラボ 公認会計士 市原直通

アシュアランスイノベーション本部 CoE推進部 公認会計士 原 誠

▶ Naoto Ichihara

2003年、当法人入社。金融機関におけるデリバティブの公正価値評価やリスク管理に関する監査、アドバイザー業務に従事。16年より会計学と機械学習を用いた不正会計予測モデルの構築・運用や監査業務におけるAI活用に関する研究開発に従事している。日本証券アナリスト協会 検定会員。



▶ Makoto Hara

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



I はじめに

EYでは監査法人と被監査会社のファイナンス部門が共創しながらデジタルトランスフォーメーション(DX)を進めることで、双方にとって新たな価値が生まれると考えています。本誌2023年新年号より連載として、監査のDXがどのように被監査会社への価値提供(リスクの適時把握やインサイト提供など)につながるかを伝えています。

本稿では、本誌23年5月号に引き続き、プロセスマイニングによる会計監査の高度化を扱います。当法人では、仕訳の異常検知を行うシステムEY Helix GLADを開発し、17年10月から運用しています。このシステムは、仕訳データから取引パターンを学習し、パターンから乖離したリスクの高い仕訳を識別します。仕訳と同様に、プロセスマイニングが分析対象とするイベントログデータについてもパターンの学習を行い、パターンから乖離したリスクの高いイベントの識別を行うことができると考えられます。これにより効率的かつ高精度な異常検知が可能となり、企業のリスク管理やコンプライアンス体制を向上させることが期待されます。AIとイベントログを用いた企業の会計プロセスにおける異常検知の方法とその利点について検討します。

II プロセス異常検知の重要性

プロセスの異常検知は不正行為や誤りを早期に発見し、リスク管理を効果的に行うために不可欠です。膨大な量のデータやトランザクションを経営者や監査人が手作業で確認することは現実的ではなく、またサンプルでの確認も有効性に限界があり、自動化された異常検知が求められています。企業は自動化された異常検知により、会計不正や人為的ミスその他、内部統制の不備などさまざまな問題を早期に特定し、対処することで、コンプライアンス体制を継続的に向上させることが可能となります。

III イベントログの役割とデータ収集

イベントログは、システムやアプリケーションが実行する操作やトランザクションに関する情報を時系列で記録したデータです。企業の会計プロセスにおいては、イベントログは販売、購買、在庫管理など、さまざまな業務活動が記録されたものとなるため、このデータを活用することで会計プロセスの検証に役立てることができます。

会計プロセスにおけるイベントログには、次のような種類があります。

- ▶ 販売・購買トランザクションログ：取引先との売買契約や受発注情報を記録するログです。
- ▶ 在庫管理ログ：商品の入出庫や在庫数の変化を記録するログです。
- ▶ 給与計算ログ：従業員の勤務、給与支払いや控除、手当などの情報を記録するログです。
- ▶ 財務報告ログ：財務諸表や税務申告書の作成・提出履歴を記録するログです。
- ▶ システム操作ログ：システムやアプリケーションの利用履歴やアクセス権限の変更などを記録するログです。

イベントログにはタイムスタンプとイベント名の他、システムによりさまざまな情報が付与されますが、どのユーザーによって入力されたのかというユーザー情報は職務分掌や適切な承認の検証の際に有用です。

イベントログの収集にはデータソースの特定、データ抽出、データのクレンジング、データの統合、データの保管、データの更新などのステップがあり、これらの手順により異常検知に適したデータを整備することができます。

IV 異常検知手法

イベントログの異常検知の手法には、異常とするデータ間の関係を事前に定めておくルールベースのアプローチと、ルールを定めずにデータの中で発生頻度が低いパターンを識別し異常とする統計・機械学習を用いたアプローチの、大きく2つがあります。前者は、検知された異常の意味が明確である一方、必要十分なルールを定めるには、監査人によるプロセスの理解が必要となります。本誌23年5月号で紹介したプロセスマイニングの活用事例は、こちらのアプローチに属するものです。後者のアプローチはアルゴリズムによってデータからパターンを学習し、そのパターンから外れるものについて検知を行うもので、イベントログのデータを利用して異常検知のモデルを構築します。イベントとイベントのつながりのパターンの学習に機械学習を用いることで、通常ではないイベントのつながりや通常ではないユーザーによる入力などを検知することができます。

V ルールベースの異常検知

異常検知に用いられるルールベースの分析として、次のようなものが挙げられます。Chiu and Jans (2019)^{※1}では、このようなルールベースの分析を欧州の銀行のデータを用いて実施した結果を示しており、同様の分析を実施する際の参考となります。

- ▶ **パフォーマンス（適合性）チェック**：プロセスマイニングを用いて、イベントログデータから実際のプロセスのフローチャートを作成し、在るべきフローと実際のフローとの差異を把握することで、想定していないフローで処理された取引を特定します。イベントの順序が想定と異なる、必要なイベントが欠落している、イベントが重複している、といった取引を検出できます。例えば、一定金額以上の発注に上位者の承認が必要とされている場合において、該当する取引全てに承認イベントが存在するかを確認することができます。承認の内容が適切であるか否かは、結果として承認が行われていることだけでは分かりませんが、承認イベントを確認することで内部統制の整備状況を評価できます。
- ▶ **職務分掌の分析**：各イベントの実施者の情報を利用して、職務分掌が適切に行われていたかを確認することができます。例えば、購買プロセスでは、一般的に注文書の承認者と物品の受領者を分けることが必要です。実際にそのような職務分掌が行われていたかを全取引について確認することができます。職務分掌の観点からは、マスターデータの変更者と、フロー上の各種イベントの実施者の関係を分析することも有用です。例えば、取引先マスターの銀行口座情報の変更と支払処理をともに行える担当者は、資金を着服できる可能性があります。さらに、このような職務分掌上の問題のある担当者が実施した他の取引を調査することも有用です。
- ▶ **取引時間の分析**：想定と異なる時間軸で処理が行われている取引を把握し、取引内容の妥当性を検討することができます。発注から検収までが長期間にわたる取引や、逆に発注後即座に検収、支払いが行われる場合等、取引時間の観点から、さまざまな異常な取引を把握することが

※1 Chiu, T.; M. Jans, *Process Mining of Event Logs: A Case Study Evaluating Internal Control Effectiveness* (Accounting Horizons 33(3), 2019) pp.141-156.

できます。また、例えば休日に処理が行われている場合等の、想定しない時間帯のイベントを特定することもできます。

いずれの分析においても、監査人がプロセスの在るべき姿（満たすべきルール）について、事前に理解した上でフローチャートを分析することが必要となります。また、実際のフローチャートを分析しながら、想定外のフローを経由した取引の妥当性を確認し、満たすべきルールを更新していく必要があります。分析対象のプロセスおよびプロセスに用いられるシステムは企業や企業内の拠点ごとに異なるため、全ての企業・拠点に一律に適用できるルールを定めることは困難です。前述の分析視点を出発点としつつ、プロセスおよびシステムに関する監査人の知識、経験を活用して、それぞれの会社・拠点に合わせた異常検知のルールを作成する必要があります。

VI 機械学習によるプロセスモデルの構築と異常検知

自然言語処理に用いられる技術の1つに、これまでの文章を踏まえると次に来る単語は何がもっともらしいかを確率的に計算し予測するというものがあります。これをイベントログに当てはめて、特定の順序で並んでいる複数のイベントを単語と見立てると、イベントログは文章のデータと捉えることができ、自然言語で用いられるモデルを適用することができます。一番単純なものはbi-gramという1つ前のイベントと後に続くイベントのペアを考慮するもので、分析に用いるデータの中で2つの連続するイベントが共起する回数に基づき、与えられたイベントの後に続くイベントの確率分布を計算します。これにより発注の起票ののちに発注の承認という2つのイベントが順番に生じるのが通常のパターンであった際に、承認ではなく納品など別のイベントが生じると通常ではない組み合わせとして検知することができます。

このアナロジーをさらに発展させてChatGPTなど

の大規模言語モデルで利用されているTransformerという技術をイベントの組み合わせに適用するという研究も行われています^{※2※3}。

また別のアプローチとして、イベントログに記録されているイベント以外の付加情報を活用するものもあります。単語のつながりである自然言語と異なり、イベントログではタイムスタンプやユーザー情報、その他の付加情報があり、これらを活用して次に来るイベントを予測することでより精度を高められる可能性があります。今回、次のようなイベントの種類がある購買プロセスを想定します。

| |
|---------------|
| 注文書の作成 |
| 注文書の変更 (数量増加) |
| 注文書の変更 (数量減少) |
| 注文書の変更 (価格増加) |
| 注文書の変更 (価格減少) |
| 注文書の承認 |
| 注文書の却下 |
| 物品の検収 |
| 物品の検収 (マイナス) |
| 請求書の受領 |
| 請求書の転記 |
| 請求書の転記 (マイナス) |
| 請求書の支払い |
| 請求書の支払い (その他) |
| 支払いの転記 |
| 支払いの転記 (その他) |

各取引のイベントごとに次にどのイベントが来るのかを予測する際に、単純に1つ前のイベントの情報のみを用いて予測を行う場合、注文書の変更や注文書の却下、物品の検収 (マイナス)、請求書の転記 (マイナス)、支払いの転記 (その他) などのイベント自体の発生が少ないものは予測ができず、そもそもまれなイベントと通常あり得ない状況の峻別^{しゅんべつ}が難しい傾向があります。

そこでユーザー ID、ベンダー ID、1つ前のイベント名、1つ前のイベントにおけるユーザー ID、ベンダー ID、1つ前からの経過時間、イベントに付随する金額などの特徴量に基づき勾配ブースティング決定木^{※4}など

※2 Bukhsh, Z.A.; Saeed, A.; Dijkman, R.M., *ProcessTransformer: Predictive Business Process Monitoring with Transformer Network* (arXiv 2018, arXiv: 2104.00721.)

※3 Moon, J.; Park, G.; Jeong, J. *POP-ON: Prediction of Process Using One-Way Language Model Based on NLP Approach* (Applied Sciences 2021, 11 (2), 864)

※4 勾配ブースティング決定木とは、分類や回帰を行う機械学習の1つである決定木という単純な予測モデルを多数組み合わせることで強力な予測モデルを構築する手法。



を用いて次のイベントを予測すると状況は改善されることが多く、注文書の変更や注文書の却下などを除き精度が大きく上がる傾向にあります。内部統制の状況にもよりますが、適切に運用されている場合には適合率（次に来るイベントがAであると予測し、実際にAであった確率）は95%を超えることもあり、一定の運用ルールに従って記録されたイベントログからある程度のルールのパターンを読み取り予測を行うことができることがうかがえます。注文書の変更や注文書の却下は予測が難しく適合率が5割～8割などばらつきますが、それでも1つ前のイベントのみしか勘案しない場合には全く予想ができなかったことを踏まえると説明力が大きく上がる傾向にあります。この予測モデルに基づき、実際のイベントが生じる確率を算出した結果が非常に低い場合、さまざまな状況を複合的に勘案して非通例な状況が生じていると考えられることから、異常として検知されることとなります。

Ⅶ 今後の検討課題

AIとイベントログを活用したプロセスの異常検知は、多くの可能性を秘めています。今後の課題も存在します。次に主要な課題と展望を示します。

1. データ

(1) データ品質の向上

高品質なデータが異常検知の精度に直結するため、データ品質の向上が重要です。システムやアプリケーションは、プロセスマイニングに適した形式でログを保有しているとは限らず、データクレンジングや前処理が必要となります。複雑な処理が必要な場合には、適切な加工が行えず、イベントデータの品質が十分でないことがあります。データの前処理に関する自動化技術の発展により、データ品質の向上が期待されます。

(2) 関連性のあるデータの収集

分析の目的に適合するイベントを特定しログデータを取得することが、分析の前提として必要です。しかし、必要なデータがシステムやアプリケーションに記録されているとは限らず、また、システム外で処理されるイベントが存在することも多くあります。データの活用を見据えて、各企業にて必要なデータを収集する体制の構築が期待されます。

(3) プロセスおよびデータの標準化および集約化

スケーラビリティの観点から、イベントログデータの標準化および集約化が重要です。日本企業では、企業ごと、さらには同一企業内でも拠点ごとに異なるシステムを利用し、データが分散管理されていることが多く、この点がボトルネックとなる可能性があります。近年のAI技術の発達によりデータ活用の効率性が高まっており、これに伴ってプロセスおよびデータの標準化および集約化への投資効果が高まっています。企業内の利用可能なデータをAIで処理できる形で集約することが、今後の競争力につながります。

2. 分析技術および分析結果への対応

(1) より高度な異常検知アルゴリズム

時系列データやテキストデータを扱う手法など新たな機械学習やディープラーニング技術の発展により、異常検知アルゴリズムの精度向上が期待されます。

(2) 人とAIの協働

異常検知の結果に対する対応策や意思決定において、人とAIが効果的に協働することが重要です。人とAIの連携によりスムーズになるために分析結果を理解するリテラシーの向上や結果を踏まえたアクションを取る体制整備が必要となります。

Ⅷ おわりに

企業会計プロセスにおける異常検知は、リスク軽減、内部統制の強化、コンプライアンスの確保に重要な役割を果たします。会計プロセスに関連するイベントログを効率的に収集・整理し、AI技術を用いることで、効率性と精度の高い異常検知が可能となります。

AIとイベントログを活用した企業会計プロセスの異常検知は、今後の技術発展とともに、さらにリスク管理やコンプライアンスの強化に役立つことが期待されます。

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
E-mail : naoto.ichihara@jp.ey.com
E-mail : makoto.hara2@jp.ey.com

製作委員会の概要

メディア・エンターテインメントセクター 公認会計士 泉家章男



▶ Akio Izumiya

主に国内上場企業の監査業務および上場準備業務に従事する他、当法人のメディア・エンターテインメントセクターナレッジの職員リーダーとして、各種ワーキンググループでの活動や執筆、リクルートを通じた外部への情報発信活動を行っている。

＜お問い合わせ先＞EY新日本有限責任監査法人 メディア・エンターテインメントセクター E-mail: akio.izumiya@jp.ey.com

I はじめに

わが国における映画等の映像コンテンツ制作の実務においては、製作委員会方式が用いられることが一般的です。近年においては、テクノロジー発展・販売チャネル多様化・海外需要増加等を背景として、特にアニメ作品の市場規模が年々拡大傾向にあり、新規参入企業も増加しています。

今回は製作委員会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。

II 製作委員会の概要

1. 製作委員会とは

製作委員会とは、コンテンツ制作・販売に当たり、配給会社・制作会社・テレビ局・広告代理店・ゲーム会社等が共同制作・利用・管理運用等に関する契約を締結し、製作費等の出資を行うことで組成され、組織は民法上の任意組合（民法第667条）の形式とすることが一般的です。

製作委員会の契約書は、「共同制作契約書」等の名称が用いられることが多く、コンテンツ利用の円滑化・効率化を図ることを目的に幹事会社・非幹事会社の役割（制作担当・各販売窓口権の担当割）、製作予算等の金額、会社間の取り分（利益の配分、成功報酬、手数料等）や配分時期等が定められます。

一般的に、幹事会社は他の非幹事会社からの出資金を取りまとめ、映画等のコンテンツの製作費に充当します。その後、コンテンツが完成し、収入が発生した

ら、一定期間ごとに収入の集計を行い、「配分金計算書」等と呼ばれる計算書を作成して、非幹事会社に対して出資割合に応じた配分金を通知し、配分金の支払いを行います。

2. 製作委員会の特徴

製作委員会の主な特徴は次のとおりです。

- ▶ コンテンツの著作権は製作委員会に帰属する（＝出資者全員の共有財産となる）こと
- ▶ 製作委員会の出資者はコンテンツ関連企業（映像制作会社、映画配給会社、ビデオ制作会社、テレビ局、広告代理店、出版社、玩具会社等）であることがほとんどであり、各出資者がさまざまな販売窓口権（配給権、放送権、ビデオグラム化権、自動公衆送信権、商品化権等）を取得して本業のビジネスと併せて行うこと
- ▶ 製作委員会の利益（コンテンツから得た利益）は各出資者に配分されること

前述の特徴を踏まえた製作委員会方式の主なメリットおよびデメリットは＜表1＞のとおりです。

3. 製作委員会に関する法的位置付け

民法上の任意組合（民法第667条）等の組合契約に基づく出資は、金融商品取引法の適用対象となりません（金融商品取引法第2条第2項第5号）。

しかし、わが国で組成されている製作委員会は、その契約条件・座組^{ざぐみ}の状況から出資者全てが出資対象事業に従事することなど一定の要件（※）を満たし、公益又は出資者の保護のために支障を生ずることがないと認められる場合に該当するため、有価証券とは見なさ

▶表1 製作費員会方式の主なメリット・デメリット

| メリット | デメリット |
|--|---|
| 高額な製作費を複数企業が出資して支払うため、投資の回収リスクが分散できること | 複数企業が出資を行うため、リターンが分散されること |
| 出資者全員が当事者として宣伝協力や販売を行うため、出資者の得意分野を結集できること | |
| 多数の出資者の意見が反映されるため、一般受けする作品となりやすいこと | 個性的なオリジナル作品が生まれにくいこと |
| 出資者は製作業務に直接関与せずとも著作権を共同所有できるため、一定のリターンを享受できること | 制作会社が出資を行わない場合、制作会社はコンテンツからのロイヤルティ等を受け取ることができず、制作受託収入のみでは十分なリターンが享受できない可能性があること |
| | コンテンツの利用に関する意思決定等が遅くなる可能性があること |

れず、金融商品取引法の適用除外となるケースが多いと考えられます。

（※）【金融商品取引法第二条に規定する定義に関する内閣府令 第7条第1項第3号】

三 法人その他の団体が他の法人その他の団体と共同して専らコンテンツ事業（コンテンツの創造、保護及び活用の促進に関する法律（平成十六年法律第八十一号）第二条第三項に規定するコンテンツ事業をいい、これに附随する事業を含む。）を行うことを約する契約に基づく権利であって、次に掲げる要件の全てに該当するもの

イ 出資者（当該権利を有する者をいう。以下この号において同じ。）の全てが、当該権利に係る出資対象事業の全部又は一部に従事すること（出資者の親会社等（令第十五条の十六第三項に規定する親会社等をいう。ロにおいて同じ。）又は子会社等（同項に規定する子会社等をいう。ロにおいて同じ。）が当該出資対象事業の全部又は一部に従事することを含む。）。

ロ 出資者の全てが、当該権利に係る出資対象事業から生ずる収益の配当又は当該出資対象事業に係る財産の分配を受けることができる権利のほか、次に掲げる権利のいずれかを有すること（出資者の親会社等又は子会社等が次に掲げる権利のいずれかを有することを含む。）。

- (1) 当該出資対象事業に従事した対価の支払を受ける権利
- (2) 当該出資対象事業に係るコンテンツの利用（コンテンツの創造、保護及び活用の促進に関する法律第二条第二項第二号に掲げる行為をいう。）に際し、当該出資者（その親会社等又は子会社等を含む。以下(2)において同じ。）の名称の表示をし又は当該出資者の事業につき広告若しくは宣伝をすることができ権利

ハ 当該権利について、他の出資者に譲渡する場合及び他の出資者の全ての同意を得て出資者以外の者に譲渡する場合以外の譲渡が禁止されること。

4. 製作委員会に関する会計処理

わが国で組成されている製作委員会の契約条件・座組は多種さまざまですが、製作委員会に関する会計処理を直接的かつ体系的に定めた会計基準等はないため、実務上は関連する会計基準等を斟酌し、各社の出資目的・製作委員会における役割等の経済的実態を適切に反映するように会計処理が行われています。

III おわりに

わが国の映画コンテンツ製作は製作委員会方式が用いられることが一般的ですが、ゲーム製作やアニメ製作等でも製作委員会方式が用いられるケースがみられます。一方で、制作会社や配信プラットフォーム等がリスクをとり単独出資する事例もある他、少額予算の作品であればクラウドファンディングで資金調達が行われるなど、新たな潮流も見受けられます。映画コンテンツ製作に関するファイナンス手法については、今後も引き続き製作委員会方式が多く用いられることが予想されますが、一定程度の多様化が進んでいくものと考えられます。

なお、製作委員会方式では、実務上、契約条件・座組が仮決定の状態でもコンテンツ製作が開始されることも多い他、製作委員会に出資する会社数が多い場合は商流や資金の流れが複雑になる傾向にあります。そのため、製作委員会に関する会計処理については、各出資者の出資目的・役割を含め商流の全体像を正しく理解し、経済的実態を勘案した上で行うことが重要と考えます。

ブラジル移転価格税制

—ブラジル政府、独立企業間原則を採用した暫定措置令を発表



EYブラジル サンパウロ事務所 矢萩信行

▶ Nobuyuki Yahagi

主に多国籍企業に対する国際財務報告基準（IFRS）、米国会計基準（USGAAP）、日本会計基準（Japan GAAP）に基づく財務諸表監査、IFRSコンバージョン、USSOX・J-SOX等、アシュアランス業務に従事。2022年7月よりEYブラジル サンパウロ事務所においてアシュアランスパートナーとして現地日系企業に監査・会計アドバイザー業務を提供するとともに、税務、アドバイザー、法務業務支援も提供。

I はじめに

多国籍企業の海外投資において、今後さらなるブラジル投資を促進するため、ブラジル進出企業にとって移転価格税制は長年の課題となっていました。経済協力開発機構（OECD）ガイドラインに整合した新たな移転価格税制の導入を目的として、ブラジル連邦国税庁（RFB）とOECDとの間での数年間にわたる共同作業がなされ、2022年12月29日にブラジル政府は、新移転価格税制の導入に関する暫定措置令第1,152号（PM 1,152/22）を発表しました。

II 新移転価格税制（暫定措置令第1,152号）

暫定措置令は、大統領によって署名および発行される法令の一種であり、法律として制定されるためには、発行から60日以内（さらに60日延長可能）に議会によって承認される必要があります。

ブラジル大統領府の事務局長が明示したように、当該措置令の発行は、現行のブラジル移転価格税制における既存の相違点と弱点、および当該法律の不整合とOECDによって制定された最低基準との相互関係に起因しています。当該暫定措置令は、①ブラジルで事業を営む納税者の事業環境②ブラジルのグローバル・バリュー・チェーンへの参入および③効果的な税の徴収に影響を与えます。

III 新移転価格税制の目的

当該新移転価格税制は、次の目的を達成するために導入されます。

- ▶ 全ての関係会社間のクロスボーダー取引を規定するために独立企業間原則を採用する。
- ▶ 二重課税と二重非課税の回避。
- ▶ グローバル経済原則へのブラジルの参加を促進し、ブラジル多国籍企業の競争力を強化する。
- ▶ ブラジルで徴収された所得税の米国での税額控除の認識に関する障壁を取り除く。

IV 当該暫定措置令で規定された主なポイント

- ▶ OECDの国際原則に準じた独立企業間原則の導入。
- ▶ 移転価格税制の対象となる関連当事者の定義。
- ▶ 最も信頼できるデータと最良の方法に基づくテスト対象の選択。
- ▶ 全ての関係会社間のクロスボーダー取引に当該新移転価格税制を適用。
- ▶ 無形資産に関する全てのクロスボーダー取引を含める。
 - ① 無形資産の定義の導入
 - ② ロイヤルティの支払いを決定するために独立企業間原則を採用し、ロイヤルティの損金算

入制限を取り除く

③ DEMPEコンセプトと適切な独立企業間報酬の決定との関連性を含める

④ 費用分担契約の導入

▶ クロスボーダーの関係会社間サービスおよびそれらの取引価格設定に関する移転価格計算方法を含める。

▶ 関係会社間ローン、保証、集約された財務機能および保険取引のような全てのクロスボーダー金融取引を含める。

▶ OECD基準に準拠した移転価格計算方法の導入。

① 独立価格比準法（CUP）

② 再販売価格基準法（RP）

③ 原価基準法（CP）

④ 取引単位営業利益法（TNMM）

⑤ 取引利益分割法（TPSM）

⑥ その他または不特定の方法

▶ 暫定措置令は、コモディティのクロスボーダー取引において信頼できる比較対象が利用できる場合、CUP法を最も適切な方法と指摘しています。ただし、納税者は適切な事実と状況に基づいて他の方法を適用することが可能。

▶ 新移転価格税制の文書化規定適用のために機能（リスク、機能および資産）および経済的分析の必要性を確立する。

▶ コンプライアンスの目的で現在必要とされている移転価格文書化の欠如に対するペナルティの導入。

▶ ブラジル連邦国税庁との一方向の移転価格合意（事前確認制度（APA）に類似）および相互合意手続きの導入。

▶ 新移転価格税制は24年1月1日に発効されますが、23年に早期適用が可能。

を評価し、ブラジルの事業戦略を立案・構築していく過程において、最良のビジネスモデルを検討し、実行していくことが、将来的にブラジルで事業活動を行う上で、さらに重要になっていくでしょう。

（注）本稿は2023年4月21日時点の情報に基づいて執筆しています。

お問い合わせ先

EYブラジル サンパウロ事務所

E-mail : nobuyuki.yahagi@br.ey.com

V おわりに

ブラジルの移転価格税制の改正は、ブラジルで事業を営む多国籍企業にとって、今後のブラジルでの事業戦略の策定に重要な影響を及ぼすことになるでしょう。この新たな移転価格税制がブラジル議会で承認されるかどうかを注視するとともに、ブラジルに進出している多国籍企業は当該改正が事業に与える潜在的な影響

税効果会計の間違いやすいポイント3選



公認会計士 児島悠太

▶ Yuta Kojima

2008年に当法人に入社後、主に食品製造業や石油業の会計監査と内部統制監査に従事。税務研究会が発刊する「週刊経営財務」にも寄稿している。

I はじめに

税効果会計は実務上、さまざまな論点がありますが、今回は繰延税金資産の回収可能性を判断する中で、間違いやすいと思われる3つの論点について解説します。

税効果会計の開示は、経営者の将来の利益水準に関する予測を読み取ることができる重要な情報と考えられます。例えば、税効果会計の注記では、将来の予算、利益計画等を反映した課税所得等による回収可能性が十分ではないと経営者の判断したものが評価性引当額として表現されており、経営者が想定する将来の利益水準を推測することが可能な情報として位置付けられると考えられます。また、税効果会計で計上された利益は会社のいわゆる配当可能利益にも影響するため、会計処理についての会社の関心も高く、会計監査の観点でも重要な監査項目となる頻度は高いです。このため、毎年、年度末の決算に向けて企業の分類、将来の課税所得の見積り、将来減算一時差異のスケジューリングについて多くの議論がなされています。

本稿では、監査実務を行う中で、その取扱いが議論になったことのある論点①税効果会計における課税所得の見積り（IFRSとの基準差異含む）②（分類5）に該当する場合の繰延税金資産の回収可能性③グループ通算制度の税効果会計の留意点を取り上げています。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 税効果会計における課税所得の見積り（IFRSとの基準差異含む）

企業会計基準適用指針第26号「繰延税金資産の回

収可能性に関する適用指針」（以下、回収可能性適用指針）第3項(9)において企業の分類の要件に利用される「一時差異等加減算前課税所得」が次のように定義されています。

「一時差異等加減算前課税所得」とは、「将来の事業年度における課税所得の見積額から、当該事業年度において解消することが見込まれる当期末に存在する将来加算（減算）一時差異の額（及び該当する場合は、当該事業年度において控除することが見込まれる当期末に存在する税務上の繰越欠損金の額）を除いた額をいう」。

文章だけではと分かりにくい面もあると思われるため、計算例を示したいと思います。

【一時差異等加減算前課税所得の計算例】

<前提条件>

- ▶ 現在はX1年3月期末であり、当期末の賞与引当金残高は100
- ▶ 賞与引当金の翌期（X2年3月期）末残高は110、翌々期（X3年3月期）末残高は80の見込み
- ▶ 翌期の税引前当期純利益の予測は300、翌々期の税引前当期純利益の予測は250

| 項目 | 当期末 残高 | X2年 3月期 | X3年 3月期 |
|-----------------|-----------|------------|------------|
| 課税所得 | | | |
| 税引前当期純利益 | | 300 | 250 |
| 賞与引当金（税務上加算） | | 110 | 80 |
| 賞与引当金（税務上減算） | | | ▲110 |
| 一時差異等加減算前課税所得合計 | | 410 | 220 |
| 将来減算一時差異 | | | |
| 賞与引当金 | 100 | ▲100 | |
| 将来減算一時差異合計 | | ▲100 | |
| 回収可能額 | | ▲100 | |
| 課税所得 | | 310 | 220 |

計算例において、毎期加減算される項目の賞与引当金が一時差異等加減算前課税所得の算定にどのように影響しているかが分かると思います。X2年3月期の税務上の課税所得を計算する場合は、当期末残高である将来減算一時差異の賞与引当金（100）の減算分も含めて（ $410 - 100 = 310$ ）と計算されると考えられますが、一時差異等加減算前課税所得の場合は、「当該事業年度において解消することが見込まれる当期末に存在する将来加算（減算）一時差異の額」を除く必要があるため、賞与引当金の減算分は除き、結果として税引前当期純利益の予測300に翌期の賞与引当金の加算分110を加えた410が一時差異等加減算前課税所得として計算されます。X3年3月期は「当該事業年度において解消することが見込まれる当期末に存在する将来加算（減算）一時差異の額」が存在しない（当期末に存在している賞与引当金はX2年3月期で解消済である）ため、税引前当期純利益に賞与引当金の加減算を考慮して計算されます。

一時差異等加減算前課税所得は、企業の分類の判定時にも影響します。例えば翌期において一時差異等加減算前課税所得が生じることが見込まれる場合で、(分類4)のいわゆる反証規定を利用する場合、回収可能性適用指針第28、29項において、「一時差異等加減算前課税所得」の将来の発生額を前提に企業の分類を検討することになります。税務上の課税所得と捉えて検討した場合には要件を満たさない場合でも、「一時差異等加減算前課税所得」を前提として検討した場合には要件を満たす場合もあると思われるので、慎重に計算を行う必要があります。

最近IFRS適用会社も増加してきており、IFRSにおける税効果会計上の課税所得の見積りについても補足しておきたいと思います。IFRSでは、将来発生する将来減算一時差異は課税所得の見積計算上考慮しません（IAS第12号「法人所得税」第29項(a)(i)(ii)）。つまり、将来発生する将来減算一時差異（課税所得上加算）は翌期（以降に）税務上減算されるため、結果的に当期の将来減算一時差異を回収するための課税所得が生じていないと考えることになります。先に挙げた設例で説明すると、X2年3月期で加算される賞与引当金110については、X3年3月期で減算される性質のものであるため、将来減算一時差異を回収するための源泉とはなりません。このため、IFRSにおける税効果会計上の課税所得の見積りはX2年3月期300、X3年3月期250となります。

Ⅲ (分類5) に該当する場合の繰延税金資産の回収可能性

回収可能性適用指針第31項において、「(分類5)に該当する企業においては、原則として、繰延税金資産の回収可能性はないものとする」との記載があるため、(分類5)の要件に該当している企業の場合は繰延税金資産を計上できないと考えている方もいらっしゃると思います。

繰延税金資産の回収可能性の判断の手順を確認すると回収可能性適用指針第11項において、次のとおり定められています。

- (1) 期末における将来減算一時差異の解消見込年度のスケジュールリング
- (2) 期末における将来加算一時差異の解消見込年度のスケジュールリング
- (3) (1)(2)でスケジュールリングした一時差異を解消見込年度ごとに相殺
- (4) (3)で相殺し切れなかった将来減算一時差異の解消見込額については、解消見込年度を基準として繰戻・繰越期間の将来加算一時差異（(3)で相殺後）の解消見込額と相殺
- (5) (1)から(4)により相殺し切れなかった将来減算一時差異の解消見込額については、将来の一時差異等加減算前課税所得の見積額（タックス・プランニングに基づく一時差異等加減算前課税所得の見積額を含む。）と解消見込年度ごとに相殺
- (6) (5)で相殺し切れなかった将来減算一時差異の解消見込額については、解消見込年度を基準として繰戻・繰越期間の一時差異等加減算前課税所得の見積額（(5)で相殺後）と相殺
- (7) (1)から(6)により相殺し切れなかった将来減算一時差異に係る繰延税金資産の回収可能性はない

回収可能性適用指針第31項において繰延税金資産の回収可能性がないとされているのは、(5)における将来の一時差異等加減算前課税所得の見積額との比較における回収可能性に関してであり、(1)から(4)の段階で将来加算一時差異と相殺できるのであれば、企業の分類にかかわらず回収可能性があると判断できるため、(分類5)に該当する企業であっても、繰延税金資産

を計上することになります。

例えば、資産除去債務に対応する除去費用を固定資産に計上しており、将来加算一時差異が存在するケースにおいては、減価償却により解消する将来加算一時差異と相殺される将来減算一時差異については、回収可能性があるものとして、繰延税金資産が計上されます。他にも、企業の年金制度において、退職給付債務を年金資産が上回っている場合に計上される前払年金費用も将来加算一時差異のスケジューリングが可能な場合もあります。前払年金費用は掛金拠出により増加する一方で、退職給付費用の計上により減少するケースが多いと考えられるため、将来の退職給付費用を合理的に見積ることができる場合には、退職給付費用の計上の部分が将来加算一時差異の解消としてスケジューリングされることとなります。

一例として資産除去債務に対応する除去費用を考慮した繰延税金資産の回収可能性の判断例を以下に示したいと思います。

【資産除去債務に対応する除去費用を考慮した回収可能性の判断例】

<前提条件>

- ▶ 企業の分類は（分類5）、現在はX1年3月期末である
- ▶ 企業の保有する設備Aに関する資産除去債務の当期末残高は100（将来減算一時差異）である
- ▶ 設備Aの資産除去債務に対応する除去費用の当期末残高は40（将来加算一時差異）で定額20ずつ償却している
- ▶ 設備AはX3年3月期末に撤去を予定している
- ▶ 資産除去債務の利息費用は考慮しない

| 項目 | 当期末 残高 | X2年 3月期 | X3年 3月期 |
|-------------------|-----------|------------|------------|
| 将来減算一時差異 | | | |
| 資産除去債務 | 100 | | ▲100 |
| 将来加算一時差異 | | | |
| 資産除去債務に対応する除去費用 | 40 | ▲20 | ▲20 |
| 回収可能額 | | | 20 |
| 相殺しきれなかった将来減算一時差異 | | | ▲80 |

この例において、企業の分類は（分類5）ではあるものの、X3年3月期に資産除去債務の将来減算一時差異と資産除去債務に対応する除去費用の将来加算一時差異を相殺することができるため、将来減算一時差異のうち、20については回収可能性があるものとして考えることができます。

IV グループ通算制度の税効果会計の留意点

2022年4月1日以後開始する事業年度より、税制が見直され、連結納税制度からグループ通算制度へ移行されています。グループ通算制度は、各通算法人が修正申告を実施する必要がある場合でも、原則として他の通算法人には影響を与えることはありません。この点から、グループ通算制度は連結納税制度下で申告後の修正申告や税務調査における事務負担が大きかった点に配慮した制度です。

当該グループ通算制度の税効果会計については、実務対応報告第42号「グループ通算制度を適用する場合の会計処理及び開示に関する取扱い」（以下、実務対応報告第42号）が適用されます。適用の注意点としては、実務対応報告第42号第3項で記載のある「本実務対応報告は、通算税効果額の授受を行うことを前提としており、通算税効果額の授受を行わない場合の会計処理及び開示については取り扱っていない」点です。通算税効果額の授受を行っていただければ、基本的には従来の連結納税制度での税効果会計と同様に考えられます。通算税効果額の授受を行わない場合については、会計方針を定めた上で実務対応報告第42号第38項に従って、関連する会計基準等の定めが明らかでない場合の会計方針の注記等を行う必要があるものと考えられます。連結納税制度とグループ通算制度の相違点に起因する会計処理及び開示を除き、実務対応報告第5号「連結納税制度を適用する場合の税効果会計に関する当面の取扱い（その1）」及び実務対応報告第7号「連結納税制度を適用する場合の税効果会計に関する当面の取扱い（その2）」（以下、連結納税制度における実務対応報告第5号等）の会計処理及び開示に関する取扱いを実務対応報告第42号は踏襲しています。今回は従来の連結納税制度においても注意が必要であった税金の種類、グループ通算制度における企業の分類について説明します。

1. グループ通算制度の対象となる税金の種類

連結納税制度のときと同様に、グループ通算制度においても法人税及び地方法人税が対象となっているため、対象とされていない住民税及び事業税については、法人税及び地方法人税とは区別して税効果会計を適用することとしています。

そのため、グループ通算制度において、繰延税金資産の回収可能性を検討する際にも、法人税及び地方法



▶表1 繰延税金資産の回収可能性に関する企業の分類

| | | 通算グループを含む連結財務諸表 | 各通算会社の個別財務諸表 |
|-------------------|------------|-----------------|---------------------------------|
| 将来減算一時差異に係る繰延税金資産 | 法人税及び地方法人税 | 通算グループ全体の企業の分類 | 通算グループ全体の企業の分類と各通算会社の企業の分類の上位の方 |
| | 住民税及び事業税 | 各通算企業の企業の分類 | |

人税部分と住民税及び事業税部分を区別して計算する必要がありますが、繰延税金資産の回収可能性が法人税及び地方法人税と事業税とで異なる場合又は繰延税金資産の回収可能性が住民税と事業税とで異なる場合、かつ、回収可能性が異なることによる重要な影響がある場合には、その影響を考慮した税率で繰延税金資産の計算を行います。

また、住民税の税額計算はグループ通算制度によって算定された法人税額からグループ通算制度による影響を控除して算定するため、これを考慮して繰延税金資産の回収可能性の判断を行うこととなります。

2. グループ通算制度における企業の分類

繰延税金資産の回収可能性を判断する際の企業の分類については、単体納税制度の考え方を基礎として、「通算グループ内のすべての納税申告書の作成主体を1つに束ねた単位（通算グループ全体）の分類」と「通算会社の分類」をそれぞれ判定した上で、単体上の回収可能性の判断においては、＜表1＞のように上位の分類に応じて将来減算一時差異に係る繰延税金資産の回収可能性の判断を行うこととなります。「通算グループ全体」の分類と「通算会社」の分類については、1.にも記載のとおり、グループ通算制度の対象となる法人税及び地方法人税に係る部分についてのみです。

このため、例えば「通算会社」の（分類4）、属している「通算グループ全体」の（分類3）となる会社が存在した場合、個別財務諸表において、法人税及び地方法人税部分についてはグループ通算制度を考慮しなかった場合よりも回収可能額が増加し、繰延税金資産の金額が大きくなる可能性があります。

一方、連結財務諸表全体で検討する際には、通算グループ全体の企業の分類での回収可能性を判断する必要があり、課税所得の見積額が多額のマイナスになる会社がある場合等に連結財務諸表全体で計上される繰延税金資産の金額が個別財務諸表で計上される繰延税金資産の合計額より小さくなるようなケースもあります。このため、連結財務諸表全体で見直すことも忘れないようにすることも重要です。連結財務諸表全体で

見直すという観点では、「Ⅲ.（分類5）に該当する場合の繰延税金資産の回収可能性」の中で説明した、将来加算一時差異と将来減算一時差異の解消の検討は同様であり、個別財務諸表上で相殺されていない場合には、通算グループ全体の将来加算一時差異の解消と通算グループ全体の将来減算一時差異の解消を相殺して、通算グループ全体で繰延税金資産の回収可能性を判断することも忘れずに検討することが必要です。

企業の分類の判定についてまとめると＜表1＞のようになります。

V おわりに

税効果会計の間違いやすいポイント3選について解説しました。税効果会計の検討を実施する際には、本稿も参考にいただけると幸いです。

（注）この記事は「週刊 経営財務」（税務研究会）2023年1月23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
E-mail : yuta.kojima@jp.ey.com

企業が目指す経営監査とは

EYストラテジー・アンド・コンサルティング(株) BC-Risk_ER_IA 池田里恵



▶ Rie Ikeda

事業会社、大手監査法人を経て現職。15年以上にわたり、リスクアドバイザー業務に従事し、内部監査のアウトソース・コース、内部監査高度化、教育研修、品質評価を含む内部監査全般をはじめ、リスクマネジメント、ガバナンス、コンプライアンス、グループ・グローバル事業管理支援に従事している。米国公認会計士(アラスカ州)。EYストラテジー・アンド・コンサルティング(株) マネージャー。

I 内部監査の進化が求められる背景

近年、企業を取り巻く環境が急速に変化し、企業が直面するリスクも複雑化しています。

ビジネスのグローバル化、技術革新、コーポレートガバナンスの制度改革などの進展に加え、新型コロナウイルス感染症(COVID-19)の世界的な蔓延により、多くの企業はワークスタイルの変化を余儀なくされました。また、2022年以降のウクライナ情勢により国際情勢が激変し、経営者のリスク感度は急速に高まりつつあります。

これまでの、経営者の内部監査への期待と、内部監査のパフォーマンスに大きなギャップは見られませんが、急速な事業環境の変化に伴い、今後は、経営者のリスク認識とともに内部監査への期待も高まっていくことが見込まれます。内部監査がこのまま変わらなければ、経営者の期待と現状のパフォーマンスに大きなギャップが生じてしまうことが予想されます。

そのような事態を回避するため、質、量、スピードの点で内部監査を高度化していく必要があり、そのため的手段として、経営者の“Trusted Advisor”となることをスローガンとして掲げて、「経営監査」に取り組みたいという企業が増えています。

そこで本稿では、経営監査の特徴と経営監査を推進する際のポイントを、具体例を紹介しながら解説します。

なお、文中の意見に係る部分は筆者の私見であり、EYストラテジー・アンド・コンサルティング(株)および所属部門の正式見解ではないことをあらかじめご理解いただきたくお願いします。

II 経営監査とは

これまで日本においては、長らく準拠性監査や業務プロセスを対象とした監査が行われてきました。しかし、経営環境が変わり、リスクが多様化・複雑化していることに加え、経営者も巻き込んだ重大な不祥事が発生している状況下では、これまでの準拠性や業務プロセス中心の監査では限界が見えてきました。

そこで多くの企業は準拠性監査を脱却し、リスクアプローチ監査、経営監査へと移行しています。経営監査の下では、これまでの内部統制の有効性を保証する役割に加えて、経営課題を解決するための経営陣のTrusted Advisorとしてインサイトの提供者といった役割も求められています。

このような背景から「経営監査」「経営に資する監査」を提唱する企業は多くありますが、経営監査や経営に資する監査の捉え方は企業によってさまざまであり、施策も異なっている状況です。

▶ 図1 内部監査の実践的アプローチ



内部監査はIIA（内部監査人協会）国際基準がグローバルスタンダードとなっており、IIAを中心として知見やインサイトが発信されていますが、IIA国際基準にて「経営監査」というカテゴリー分類や定義付けがされているかという点必ずしもそうではありません。また、経営監査に関する具体的な解説等も見受けられない状況です。米国においては「経営監査」といった定義は存在しないことが判明しています。

実務的な側面から見ても、グローバルの内部監査先進企業において、必ずしも「経営監査」というカテゴリーで監査が行われているわけではなく、また経営監査に特化したメソッドロジーというものはほとんど見受けられません。

日本においては、前述の通りこれまでの準拠性監査や業務プロセス中心の監査からの脱却を意図して「経営監査」という呼称を使っていますが、一貫した定義がされないままであり、各社が独自に「経営監査」を定義し、独自の定義、メソッドロジーに基づき実践している状況となっています。

従って、企業は独自に「経営監査」の定義を行い、それを実践するためのメソッドロジーを確立することが必要になります。

Ⅲ 経営監査のアプローチの代表例

経営監査の定義やアプローチは各社各様ですが、一般的なトレンドとして次の2つが挙げられます。

- ① 親会社の方針等の子会社展開にかかるリスクの監査
- ② 監査対象組織（子会社、部門等）に特有の重要リスクの監査

1. 親会社の方針等の子会社展開にかかるリスクの監査

この考えは、連結経営やグループガバナンスの監査を意識したアプローチといえます。1990年代から連結経営の考え方が広がり、連結会計導入を得て定着しました。連結経営は親会社が、グループの価値の最大化を図るため、本社事業部、主要子会社から子会社を含めたあらゆるレベルでの意思決定の場で包括的にコントロールする経営とも言い換えられるため、連結経営を契機として経営監査という概念が広がってきたという特徴があると考えます。

ここからは、実際に①親会社の方針等の子会社展開にかかるリスクの監査を進める際の特徴を述べたいと思います。

このアプローチは連結経営やグループガバナンスを

意識しているため、国内外に子会社が点在していたり、企業内に規模の大きな子会社が存在したりしている企業が比較的多くこの考え方を取り入れている傾向がありました。よって、①のアプローチでは上位組織の方針、ルール、戦略、施策、計画等（グループ共通リスクへの対応方針・策も含む）が子会社において確実に展開され、周知徹底されているか否かを確認することが重要であるといえます。

ここでの上位組織とは次の関係性を意図しています。

- ▶ 子会社から見た場合は親会社が上位組織
- ▶ 孫会社から見た場合は子会社が上位組織
- ▶ 親会社内で見た場合は制度設計している部署が上位組織*
- ▶ 子会社内で見た場合は子会社内で制度設計している部署が上位組織

よって、上位組織から見た場合は下位組織に対して適切な指示・指導をした上で、実行状況をモニタリングしているかがポイントになります。また、下位組織の実行状況に不備がある場合は是正する必要があるため、上位組織が下位組織に対して改善措置を講じさせているかという観点も押さえる必要があります。

親会社と子会社間で例えるならば、親会社は子会社に対して適切に指示しているかを見るときともに、子会社は親会社から指示された内容を子会社内で徹底できているか、子会社から孫会社への指示・施策の展開は漏れなく行われているのか、といった双方の視点で見ることが必要になります。

次のポイントとしては、各組織階層において、方針、ルール、戦略、施策、計画等の実行のためのプロセス（PDCAサイクル等）が確立されているかを検証することが必要になります。

このPDCAサイクルが親会社、子会社、各部署、孫会社といった組織の階層ごとに存在していなければ、上位組織に対して適時適切に報告することができませんし、指示を受けて改善活動を推進していくサイクルを回していくことができなくなります。よって、あらゆる階層を対象として、組織全体でPDCAサイクルが存在していること、その中で小規模なPDCAサイクルが階層ごとに存在していることが重要になります。

これらの観点からグループ経営やグループガバナンスに注目した際に見られるポイントとなります。

2. 監査対象組織（子会社、部門等）に特有の重要リスクの監査

経営監査を行うための2つ目のポイントとしては、親会社や経営者の目の行き届きにくい重要事項、親会

※ 対象とする方針、ルール、リスク内容によって主管部門や制度設計している部署は異なる。コンプライアンスリスクに対する対応方針の策定と情報セキュリティリスクに対する枠組みの策定を進める場合では担当する部門が異なるように、取り扱い内容によって、親会社の中でどの部署が一番上位にくるのかは、リスクまたは施策によっても変わることが想定される。

社に飛び火しかねない事項に焦点を当てた監査が挙げられます。グループ全体で見た場合に、規模が小さい子会社や、連結ベースの売上比率が低い子会社は、重要性の観点から軽視されている場合もありますが、財務数値での重要性の低い拠点がリスクの低い子会社であるかということそれは全く別の話になります。

かつて企業価値とは財務指標で測られ、売上高や利益、ROAが重要視されていましたが、近年は企業判断の価値観が多様化しており、CSR（社会的責任）やSDGsといった目に見えず数値化しにくい要素も企業経営の重要な指標として扱われるようになってきました。

そのため、企業は消費者保護や生命に関わるリスク、規制や法令への抵触といったレピュテーションリスクを意識せざるを得なくなっています。

親会社で子会社の実態が見えていない状況が続くと、子会社に対する統制が弱くなっていく恐れがあります。子会社の重要リスクを特定し、当該重要リスクに対して適切な対応がなされているかといった観点にフォーカスした監査を行う必要があります。

これまで述べたように、経営監査のポイントは2つありますが、それぞれが目指しているゴールは同じではありません。①は親会社の戦略・方針が末端まで浸透していることに重きを置いているため、既知の内容をコントロールできているかに焦点を当てています。②を重視している企業は想定外のリスクに焦点を当てているため、親会社が把握していないことをいかに見える化していくかを重視しています。よって経営監査を推進していく際には、①と②の両方の側面を漏れなくカバーすることが重要であるといえます。

IV 経営監査の実践

経営監査の2つ目のポイント②監査対象組織（子会社、部門等）に特有の重要リスクの監査においては、親会社が把握していない組織・拠点特有のリスクを洗い出す必要があります。そのような場合に活用できるツールがフレームワークです。

さまざまな種類のフレームワークがありますが、監査対象組織の状況や監査の目的に応じて、効果的に使い分ける必要がありますので、ここでは代表的なフレームワークとその使い方について紹介したいと思います。

1. PEST分析

広く外部環境を理解するために役立つフレームワークです。十分に理解できていない業界・業種を監査する際に、企業が置かれている環境を理解することで、

企業が進めている戦略や計画・方針の理解につなげ、どこにリスクがあるのかを広い視点で把握するアプローチになります。

2. SWOT分析

会社の事業周辺を中心とした分析になるため、内部監査の領域に近いフレームワークといえます。内部環境、外部環境をプラス要因、マイナス要因の4象限に分けることで、本質的な課題の理解と、その事業のリスクの把握が可能です。

内部要因の方が監査の対象としやすい特徴はありますが、外部要因も監査できないということではありませんので、監査対象となるものの整理が必要になります。

3. 4P分析

収益構造を理解するためのフレームワークとして活用することが可能です。ビジネスの形態を理解せずに監査ポイントを洗い出すことは難しいため、何を売っているか、どのように価格設定しているか、主要販売経路や販売方法を把握することで営業面に特化した重要領域を識別することが可能になります。

4. バリューチェーン分析

業務のステップごとにどのようなリスクがあるのかを見ていくための手法です。異業種の場合、業務プロセスを理解する難易度は高くなりますが、可視化することで理解が促進され、監査人としてのリスクや仮説を出すことが可能になります。

5. VSPRO分析

収集した情報を構成要素ごとに整理することにより事業構造を論理的に理解することが可能なフレームワークです。VSPRO分析はリスクを幅広く洗い出す段階ではなく、施策や監査のテーマが絞られている際に有効であるといえます。

6. ステークホルダー分析

事業活動に関わるステークホルダーを網羅的に把握し、先入観なく潜在的に監査対象となり得るテーマを漏れなく把握したい場合に有用なフレームワークです。

ステークホルダーを洗い出すことによって、360度の視点からリスクを把握することができます。

V おわりに

変化が激しくリスクが複雑化する時代において、内



▶ 図2 経営レベルの視点で有効なフレームワーク

▶ テーマ候補の洗い出しに際しては、下例のようなフレームワークが役立つ。

PEST分析

特定事業についてマクロな視点から外部環境の分析を行い、全社的リスクを選定するのに役立つ。

| | | |
|-------------------|-------------------------|---|
| マクロ環境の要素(国)→中・小企業 | Politics 政治 | 利用者促進の補助金拡大 部外への特別優待 許認可届出の簡便化 経済体制の改善 |
| | Economy 経済 | 消費停滞 株価低迷 円高・ドル安 金利上昇 |
| | Society 社会 | 少子高齢化 働き方の改革 企業の社会的貢献要請の高まり |
| | Technology 技術 | AI・IoT/ディクス技術領域の拡大 特許申請 産学連携環境の促進 |

SWOT分析

特定事業の内外環境分析を行い、会社の重要課題、リスクを識別するために役立つ。

| | | |
|------|---|---|
| 内部環境 | Strength | Weakness |
| | ▶ シェアが高い ▶ 優良顧客が多い ▶ 財務基盤が強い | ▶ モーバロンの高齢化 ▶ 投資負担 |
| 外部環境 | Opportunity | Threat |
| | ▶ 規制緩和 ▶ 顧客認知度の向上 ▶ サービス拡大 ▶ 経済発展に伴う所得向上 | ▶ 競合他社の参入 ▶ AIの浸透 ▶ 異常気象による災害の増加 ▶ 環境規制の導入 |

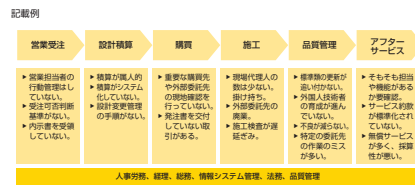
4P分析

マーケティング戦略の手法であるが、ビジネスに直結するリスクを識別する際に役立つ。

| | |
|---|--|
| 製品 (Product) | 価格 (Price) |
| 何を売るか 製品・サービスの価値は何か (要素・着眼点) 製品機能・品質 デザイン アフターサービス | 価格は妥当か 適正利益は確保できるか (要素・着眼点) 市場価格、卸価格 支払条件 仕入価格 |
| 流通 (Place) | 販売促進 (Promotion) |
| どこで売るか 確実な販路は何か | どうやって売るか 広告宣伝は有効か (要素・着眼点) 実店舗網 / 通販 物流網 サプライゼン |

バリューチェーン分析

事業活動を支援活動と主活動で分析し、弱みや課題、リスクがどこにあるかを識別するために役立つ。



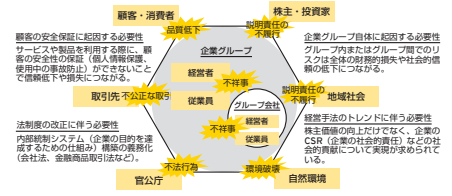
VSPRO分析

情報を構成要素ごとに整理、事業構造を論理的に理解し、リスクを識別するのに役立つ。

| 構成要素 | 着眼点 |
|--------------|-------------------------|
| Vision | ビジョンの内容や方向性 |
| Strategy | 戦略の優位性、ビジョンとの整合性 |
| Process | ビジョン、戦略との整合性、プロセスの優位性 |
| Resource | 戦略、プロセスを実行するための経営資源の妥当性 |
| Organization | 戦略、プロセスを実行するための組織体制の妥当性 |

ステークホルダー分析

事業活動におけるステークホルダー側の視点に立ったリスクを識別するために役立つ。



▶ 図3 内部監査の高度化を実現するための4要素

| 1. メソドロジー高度化 |
|---|
| (施策例) 1.1 異常点監査 1.2 Minimum Control Requirementの導入 1.3 アジャイル監査 |

| 2. コンテンツ拡充 |
|--|
| (施策例) 2.1 標準監査手続集の整備 2.2 監査ノウハウの可視化 2.3 品質管理チェックリストの整備 2.4 経営者報告書の拡充 |

内部監査高度化のための4要素

| 3. 組織・人材の強化 |
|--|
| (施策例) 3.1 グローバル監査体制の構築 3.2 人材育成プログラムの整備 3.3 人材調達プログラムの整備 3.4 内部監査部門の業績評価 |

| 4. テクノロジー活用 |
|---|
| (施策例) 4.1 CAATsによる監査の生産性向上 4.2 RPAによる監査業務の自動化 4.3 プロセスマイニングによる監査業務の高度化・効率化 4.4 テキストマイニングによる監査業務の高度化・効率化 |

部監査への期待はますます高まります。

準拠性監査や業務プロセスを対象とした単一視点の監査ではなく、企業を取り巻いている多面的な視点でリスクを捉え、より幅広い監査領域に対応する必要があります。

そのためには内部監査のアプローチのみでなく、より具体的なメソドロジーやコンテンツ拡充、内部監査のデジタルトランスフォーメーション (DX) 化とともに継続した内部監査人材の強化が求められます。

<図3>に示した4要素を取り入れることで企業の実情に合わせた経営監査を構築し、その結果として環境

変化にも対応した経営に資する保証とインサイトを提供できるのではないかと考えます。

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)
 BC-Risk_ER_IA
 E-mail : rie.ikedas3@jp.ey.com

研究開発税制 令和5年度税制改正の解説 前編

EY税理士法人 グローバル・コンプライアンス・アンド・レポーティング部
税理士・公認会計士 矢嶋 学



▶ Manabu Yajima

法人向けコンプライアンス業務の他、大規模法人を対象とした税務リスク・アドバイザー業務に従事。EY税理士法人内の研究開発税制チームリーダー。従前は国税職員として相続税、法人税の調査経験を有する。

<お問い合わせ先>EY税理士法人 グローバル・コンプライアンス・アンド・レポーティング部 E-mail : manabu.yajima@jp.ey.com

I はじめに

令和5年度の税制改正においては、「成長と分配の好循環」を実現させるため、研究開発税制分野で多岐にわたる改正が行われています。具体的には、①控除上限の見直し②控除率の見直し③スタートアップの定義の見直し④高度研究人材の活用を促す措置の創設⑤サービス開発の範囲の見直し⑥デザイン的设计、試作の取り扱いの見直し⑦分割等があった場合の調整計算の取り扱いの見直しとなります。そこで今号と次号の2回に分けて、これらの改正内容を解説します。

前編の今号では、試験研究費の範囲の見直しにスポットを当て、サービス開発の範囲の見直しとデザイン的设计・試作の取り扱いを取り上げます。

II サービス開発の改正

1. 改正前の取り扱い

サービス開発とは、平成29年度に研究開発税制に追加されたものであり、それまで製造業の「モノ作り」が中心となっていたところ、あらゆる業種の研究開発投資を後押しするために創設されました（<図1>参照）。

ビッグデータ等を活用した第4次産業革命型の「サービスの開発」を対象としたもので、具体的には、①対価を得ることを目的としたサービス開発であること②新たな役務の開発であること③一定のプロセスを経たサービス開発であることが適用要件とされています。③の一定のプロセスとは、次の4つの工程をいいます。

【租税特別措置法施行令第27条の4第3項1号（改正前）】

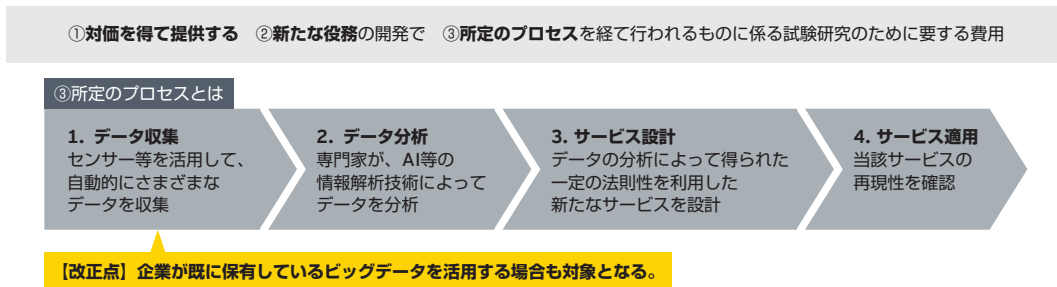
- (i) 大量の情報を収集する機能を有し、その機能の全部若しくは主要な部分が自動化されている機器若しくは技術を用いる方法によって行われた情報の収集又はその方法によって収集された情報の取得
- (ii) 上記 (i) の収集に係る情報又は上記 (i) の取得に係る情報について、一定の法則を発見するために行われる分析として財務省令で定めるもの
- (iii) 上記 (ii) の分析により発見された法則を利用した当該役務の設計
- (iv) 上記 (iii) の設計に係る上記 (iii) に規定する法則が予測と結果とが一致することの蓋然性が高いものであることその他妥当であると認められるものであること及び当該法則を利用した当該役務が当該目的に照らして妥当であると認められるものであることの確認

2. 改正が行われた背景

前述のとおり、サービス開発はあらゆる業種の研究開発投資を後押しする目的で導入された経緯があります。平成29年当時は「第4次産業革命」がキーワードの1つであり、ビッグデータやAIの活用が注目されていました。また、ドローンを用いたビジネスも登場し、今後多様なサービスに発展することが期待されたところでした。このような社会環境の中で、さまざまなデータが大量に収集され、その大量のデータをデータアナリストが分析することで発見される法則を用いて、今までにないサービスを開発する行為は研究開発と捉えることができるため、これを税法上の試験研究に追加しました。

昨今は、あらゆるものがインターネットにつながる、いわゆるIoTの進展により、販売した製品の利用状況を

▶ 図1 サービス開発にかかる試験研究費



インターネット経由で把握し、追加的なサービスを提供する例も増えていきます。その結果、製造業とサービス業の境界は薄れつつあり、サービス開発は製造業も含むあらゆる企業に適用可能な状況になっています。

しかし、サービス開発にかかる試験研究費の税額控除はそれほど増加しなかったのが実情です。

その理由には幾つかの要因が考えられますが、その1つに前述の4つの工程の(i)にある情報収集があると考えられていました。つまり、前述の(i)では、新たなサービスの開発を目的としたビッグデータの収集または取得が必要であり、過去に収集したビッグデータはサービス開発目的で収集または取得したものではないことから研究開発税制の対象外になっていたというものです。

3. 令和5年度の改正点

令和5年度の税制改正で分析に使用するビッグデータの範囲が拡大し、サービス開発の目的で収集または取得したもののみならず、企業に蓄積されている過去のビッグデータも含まれることになりました。

デジタル化が進む今日の経済社会では、製品の使用状況から得られるデータ等、一定の法則を発見することが見込まれる量のデータがすでに企業内に存在する場合があります。このような既存データを活用した新たなサービス開発が対象に加わることで研究開発税制の適用企業が増え、研究開発投資の好循環につながる事が期待されます。

【租税特別措置法施行令第27の4第6項第1号】

- 一 次に掲げる情報について、一定の法則を発見するために行われる分析として財務省令で定めるものイ 大量の情報を収集する機能を有し、その機能の全部又は主要な部分が自動化されている機器又は技術を用いる方法によって収集された情報ロ イに掲げるもののほか、当該法人が有する情報で、当該法則の発見が十分見込まれる量のもの

III デザインの設計・試作の取り扱い

1. 改正前の取り扱い

既存の製品についてデザイン変更を行い、モデル

チェンジ版として製品化することがあります。デザイン変更には製品そのものの性能向上を伴うものと、伴わないものがありますが、令和5年度の税制改正前は性能向上を目的としないデザインの考案であっても、その設計や試作のために生じた費用については研究開発税制の対象とすることができると考えられていました。

2. 令和5年度の改正点

研究開発税制は企業の研究開発に対するリスクテイクやスピルオーバー効果に対する税制面の後押しとして位置付けられています。そのため、その制度趣旨からすると、性能向上を目的としない開発業務については、そのプロジェクトの一部を切り出して税額控除の対象とすることに疑問がありました。

そこで、研究開発税制の対象の判定は開発業務一連の単位で行うこととされました。

この結果、研究プロジェクト単位で判定したときに、その研究目的に性能向上が認められないときは、そのプロジェクトに含まれる費用の全てが研究開発税制の対象外とされます。

3. 実務への影響

一般的に、デザイン変更が行われる際には何らかの性能向上を伴うことが多いと思われます。今後、性能向上を伴うデザイン変更であるのかどうかを確認することがポイントとなります。法人税の申告を行うための確認フローにおいて、プロジェクト単位の研究テーマを確認するプロセスが組み込まれていないときは、プロセスの見直しが必要となります。

IV おわりに

本稿では、サービス開発の改正とデザインの設計・試作を取り上げました。サービス開発に要する費用については会計上の表示科目を「研究開発費」としていない場合が多いため、税額控除の検討を行っていないケースがあります。令和5年度税制改正を契機として、改めて自社内の開発活動を見直してみることをお勧めします。



その他有価証券の評価差額に対する税効果会計



企業会計ナビチーム 公認会計士 加藤大輔

▶ Daisuke Kato

監査部門にて会計監査業務に従事したのち、アドバイザリーサービスを行うFAAS事業部へ異動。現在は、主にIFRSや新基準などの導入支援業務などに従事している。また、書籍の執筆や雑誌への寄稿、法人ウェブサイト（企業会計ナビ）に掲載する会計情報コンテンツの企画・執筆に携わっている。<お問い合わせ先>EY新日本有限責任監査法人 E-mail: daisuke.kato@jp.ey.com

今回は、「解説シリーズ『税効果会計（平成27年度更新）』第6回：「その他有価証券の評価差額に対する税効果会計」を詳解します。

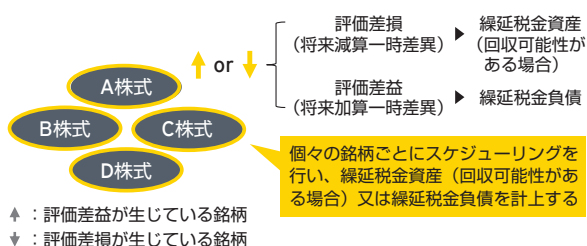
I はじめに

その他有価証券の時価評価に伴い生じた評価差額は、税効果会計適用上の一時差異に該当します。当該一時差異の取扱いについて、解説します。

II 原則的な処理

個々の銘柄ごとにスケジューリングを行い、評価差損に係る将来減算一時差異については当該スケジューリングの結果に基づき回収可能性を判断した上で繰延税金資産を計上し、評価差益に係る将来加算一時差異については繰延税金負債を計上します（企業会計基準適用指針第26号「繰延税金資産の回収可能性に関する適用指針」（以下、適用指針）38項本文）（<図1>参照）。

▶ 図1 原則的な処理



III 許容される処理

個々の銘柄ごとではなく、次のように一括して繰延税金資産又は繰延税金負債を計上することも認められます（適用指針38項但し書き）（<図2>参照）。

1. その他有価証券の評価差額に係る一時差異がスケジューリング可能な一時差異である場合

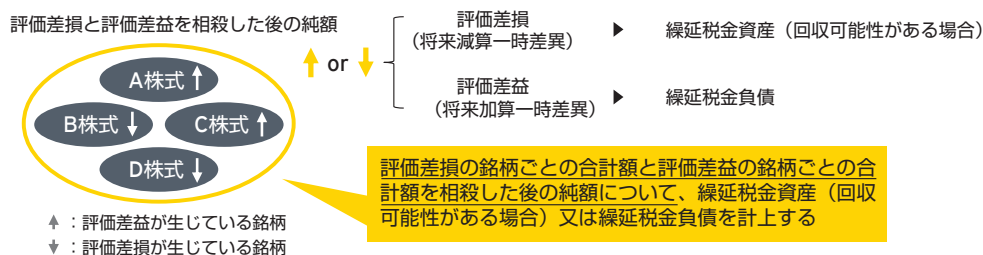
評価差額を評価差損が生じている銘柄と評価差益が生じている銘柄に区分し、評価差損の銘柄ごとの合計額に係る将来減算一時差異については、スケジューリングの結果に基づき回収可能性を判断した上で繰延税金資産を計上し、評価差益の銘柄ごとの合計額に係る将来加算一時差異については繰延税金負債を計上します（適用指針38項(1)）。

2. その他有価証券の評価差額に係る一時差異がスケジューリング不能な一時差異である場合

評価差損の銘柄ごとの合計額と評価差益の銘柄ごとの合計額を相殺した後の純額の評価差損に係る将来減算一時差異又は評価差益に係る将来加算一時差異について、繰延税金資産又は繰延税金負債を計上します。ただし、純額の評価差益はスケジューリング不能な将来加算一時差異であるため、繰延税金資産の回収可能性の判断にあたり、その他有価証券の評価差額以外の将来減算一時差異とは相殺できない点に留意が必要です。また、純額の評価差損に係る将来減算一時差異は、スケジューリング不能な将来減算一時差異であるため、原則として当該繰延税金資産の回収可能性はないものとして取り扱います。ただし、その他有価証券は、通常は随時売却が可能であり、長期的には売却が想定さ

▶ 図2 許容される処理

【その他有価証券の評価差額に係る一時差異がスケジューリング不能な一時差異である場合のイメージ】



れる有価証券であることを考慮し、会社の業績等の状況に基づき判断した会社分類に応じて取り扱うことが認められています (適用指針38項(2)、39項)。例えば、(分類1) 及び (分類2) に該当する企業においては、純額の評価差損に係る繰延税金資産の回収可能性があると判断することが認められます。

【設例】

<前提条件>

- ① 法定実効税率は30%とする
- ② 売却予定ありの銘柄は、スケジューリング可能であり、いずれも繰延税金資産は回収可能、売却予定のない銘柄は、スケジューリング不能と判断した。
- ③ 各銘柄の状況は次の通りである。

| 銘柄 | 売却予定 | 原価 | 時価 | 評価差額 |
|-----|------|-------|-------|-------|
| A株式 | あり | 1,000 | 2,000 | 1,000 |
| B株式 | あり | 1,000 | 500 | △500 |
| C株式 | なし | 1,000 | 1,300 | 300 |
| D株式 | なし | 1,000 | 800 | △200 |
| 計 | | 4,000 | 4,600 | 600 |

<仕訳>

(1) 原則的な処理

(A株式)

| | | | | |
|--------|-------|---|-----------|-------|
| 投資有価証券 | 1,000 | ／ | 有価証券評価差額金 | 700 |
| | | | 繰延税金負債 | 300*1 |

*1 A株式の評価差額1,000円×法定実効税率30%

(B株式)

| | | | | |
|-----------|-------|---|--------|-----|
| 有価証券評価差額金 | 350 | ／ | 投資有価証券 | 500 |
| 繰延税金資産 | 150*2 | ／ | | |

*2 B株式の評価差額▲500円×法定実効税率30%

(C株式)

| | | | | |
|--------|-----|---|-----------|------|
| 投資有価証券 | 300 | ／ | 有価証券評価差額金 | 210 |
| | | | 繰延税金負債 | 90*3 |

*3 C株式の評価差額300円×法定実効税率30%

(D株式)

| | | | | |
|-----------|-----|---|--------|-----|
| 有価証券評価差額金 | 200 | ／ | 投資有価証券 | 200 |
|-----------|-----|---|--------|-----|

※ 回収不能として繰延税金資産は計上しない。

(まとめ | 上記仕訳の合計)

| | | | | |
|--------|-----|---|-----------|-----|
| 投資有価証券 | 600 | ／ | 有価証券評価差額金 | 360 |
| 繰延税金資産 | 150 | ／ | 繰延税金負債 | 390 |

(2) 許容される処理

① スケジューリング可能であり、繰延税金資産が回収可能であると判断された銘柄

(評価差益が生じている銘柄)

| | | | | |
|--------|-------|---|-----------|-------|
| 投資有価証券 | 1,000 | ／ | 有価証券評価差額金 | 700 |
| | | | 繰延税金負債 | 300*1 |

*1 A株式の評価差額1,000円×法定実効税率30%

(評価差損が生じている銘柄)

| | | | | |
|-----------|-------|---|--------|-----|
| 有価証券評価差額金 | 350 | ／ | 投資有価証券 | 500 |
| 繰延税金資産 | 150*2 | ／ | | |

*2 B株式の評価差額▲500円×法定実効税率30%

② スケジューリング不能と判断された銘柄

| | | | | |
|--------|-----|---|-----------|------|
| 投資有価証券 | 100 | ／ | 有価証券評価差額金 | 70 |
| | | | 繰延税金負債 | 30*3 |

*3 スケジューリング不能と判断された銘柄 (C株式及びD株式) は、純額で評価差益となるため、繰延税金負債を計上する。

(まとめ | 上記仕訳の合計)

| | | | | |
|--------|-----|---|-----------|-----|
| 投資有価証券 | 600 | ／ | 有価証券評価差額金 | 420 |
| 繰延税金資産 | 150 | ／ | 繰延税金負債 | 330 |

IV 減損処理したその他有価証券の取扱い

減損処理したその他有価証券に関して、期末における時価が減損処理の直前の取得原価に回復するまでは、減損処理後の時価の上昇に伴い発生する評価差益は将来加算一時差異ではなく、減損処理により生じた将来減算一時差異の戻入れとなります。このため、原則どおり、個々の銘柄ごとにスケジューリングを行い、当該その他有価証券に係る将来減算一時差異については当該スケジューリングの結果に基づき回収可能性を判断した上で、繰延税金資産を計上することになります (適用指針38項なお書き)。

▶ 企業会計ナビURL
ey.com/ja_jp/corporate-accounting



編集後記

2023年3月期の企業の決算も出そろいました。今期の決算のトピックは「円安」「原材料高」「人件費上昇」などのインフレ経済、開示面では「非財務情報開示」でしょうか。

思い返せば1990年のバブル崩壊以降、日本経済はデフレの中を進み、物価が下がり、低成長経済が当たり前の世の中になっていました。このように書いている私も社会に出て二十数年、デフレの世の中で仕事をしてきましたので、今日より明日、明日より明後日は物の値段が上がリ、企業の売上高がどんどん伸びていくという状況は初めての経験です。それがインフレだと言えればそれまでなのですが、数値面だけでも経済が大きく膨らんでいく感覚というのは、デフレ世代からすると成長の感覚や将来に期待する部分もあるなと思ったところです。

一方で開示面では、2023年3月期から人的資本開示が開始されます。これまでの人に対する支出をコストとして見るのではなく、人材に対する投資であり、企業の成長源泉は人にあるという考えの中で、日本の経済成長の中心を人に置くという政策の現れかと思います。デフレ世代からすると、インフレとはいえ企業の売上高も大きくなり、人への投資も進んでいく今回の決算を見ると、来期も日本の成長を感じさせる決算になると期待が大きく膨らんでいます。とは言え、期待のインフレとならないよう、地に足を着けた仕事をすると自戒しつつ、自らも中身のある成長ができる1年として、また来年の決算を迎えたいと思います。

「情報センサー」編集委員長 小宮正俊

企画編集

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

お問い合わせ

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

BMC本部 E-mail : knj@jp.ey.com

「情報センサー」のバックナンバーはウェブサイトに掲載しております。

www.ey.com/ja_jp/library/info-sensor

〈今月の表紙〉 ザンクト・ヨハン・イン・チロル (オーストリア)

(注)▶ 掲載内容のうち、意見にわたる部分は個人的見解です。なお、原則として2023年4月12日現在の情報で執筆しております。

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

情報センサー 2023年 6月号 Vol.188

発行日：2023年6月1日

発行所：EY新日本有限責任監査法人

〒100-0006

東京都千代田区有楽町一丁目1番2号

東京ミッドタウン日比谷 日比谷三井タワー

EY | Building a better working world

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

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

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

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

EY新日本有限責任監査法人について

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

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

01110-226Jpn
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