

グループ通算制度の税効果会計の実務対応報告、次回公表議決へ

— ASBJ

去る7月28日、企業会計基準委員会が第462回企業会計基準委員会を開催した。

主な審議事項は次のとおり。

グループ通算制度の税効果会計

実務対応報告公開草案61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（案）」に寄せられた主なコメントへの対応案と、文案等について、審議が行われた。

通算税効果額を授受しない場合の取扱いについて、「遡及適用に関して、連結納税制度とグループ通算制度では制度が異なることから、新たな制度の適用に伴う会計処理の変更は企業会計基準24号5項(2)に定める自発的に会計方針の変更を行う場合に該当しないと考えられる。なお、税効果会計に関して実務対応報告39号の特例的な取扱いを適用している場合、原則的な取扱いへの変更は、企業会計基準24号5項(1)に定める会計基準等の改正に伴う会計方針の変更に該当する」という旨のコメント

対応案が示されている。

これに対し、委員からの「寄せられたコメントは、実務対応報告5号等で定められている会計処理から別の会計処理に変更する場合の取扱いについての質問であり、この質問への回答となっていないのではないかと」という意見に、事務局から表現を見直すとの回答があった。

公開草案の内容については、特段異論は聞かれておらず、今回の親委員会（8月11日開催予定）で公表議決したい旨が示された。

リースに関する会計基準の開発

第102回リース会計専門委員会（2021年8月10日号（No.1619）情報ダイジェスト参照）に引き続き、借手の費用配分の方法（IFRS16号の単一モデルか、トピック842の2区分モデルか）の再検討について審議が行われた。

事務局からは、次のように論点についての分析が示された。

● 関連諸法規等との関係

単一モデルと2区分モデルを

選択するうえで、関連諸法規との関係について議論すべきである。

「分析」単一モデルは社会的コストが増加する可能性があるが、一義的には、財務諸表の利用者に与える有用性で判断すべき。

「分析」単一モデルは社会的コストが増加する可能性があるが、一義的には、財務諸表の利用者に与える有用性で判断すべき。

● 財務諸表利用者のニーズ

米国会計基準では、オペレーティング・リースについて利息が明示的に計上されないが、米国の財務諸表利用者が米国会計基準に基づく数値をどのように用いているかについて調べる必要がある。

「分析」米国の財務諸表利用者へのアウトリーチの結果、利用

者のニーズがどちらにあるか判断するのは難しいが、利息の調整の観点だけを考慮する場合、単一モデルのほうが有用な情報を提供している可能性がある。

利用者サイドの委員からは、「日本の状況として、IFRS基準適用企業の時価総額が大きい。比較可能性の観点からは、IFRS16号の単一モデルがよいのでは」という意見が聞かれた一方、「オペレーティング・リースに利息費用を求めめるのは腑に落ちない。慎重な検討を」との意見も聞かれた。

明責任を負わない。

本公開草案は、債券または株式が取引所などの公開市場で取引されているか、公開の準備過程にある場合、または、主たる事業として広範な外部者から委託を受けて資産を保有している場合（例：銀行などの金融機関）には公的説明責任を負うとしている。

(2) 開示事項

本公開草案は、要件を満たす子会社を選択した場合に従うべき軽減された開示要求として、公的説明責任を負わない企業を念頭に開発された中小企業向け国際財務報告基準（IFRSs for SMEs）の開示要求を勘案して設定された具体的な開示事項を規定している。

加えて、本公開草案は、IFRSに基づく場合には必要とされるが、軽減された開示を選択する場合には不要となる開示事項も示している。

ただし、本公開草案に基づいて軽減された開示を行う選択をした場合、本公開草案に示された開示要求に基づく開示項目であっても、重要性がない項目の開示は不要である一方、本公開草案に示されていない事項であつ

国際会計

公的説明責任のない子会社の開示削減に関するED、公表 — IASB

去る7月26日、国際会計基準審議会（IASB）は、「公的説明責任のない子会社：開示」(ED/2021/7, Subsidiaries without Public Accountability: Disclosures) (以下、「本公開草案」という) を公表した。

「要件」

● 親会社、公衆が利用可能な連結財務諸表をIFRSに基

づく作成している。

本公開草案の内容

(1) 要件

本公開草案は、次の要件の両

● 子会社は報告期間末に公的説

ても、追加開示の検討が求められることもあるとされている。

また、軽減された開示を選択した場合にも、後の年度において選択を取り消し、IFRSに基づく開示に復帰することが可能とされているほか、本公開草案に基づく軽減された開示の選択の実施や取消しとIFRSの初度適用の関係についても規定されている。

本公開草案公表の経緯

本公開草案の提案は、2015年のアジェンダ協議において一定の子会社についての開示負担の軽減を求める要望が

識別され、IASBが対応を図った結果である。子会社においてはIFRSに基づく連結決算を行う親会社への報告用にIFRSの認識・測定に基づく決算数値が必要であるため、子会社自身がIFRSで決算を実施する意義がある一方、その場合にはIFRSに基づく開示が必要となるのが負担・障害になるという関係者の意見が寄せられていた。

コメント期限

本公開草案への意見募集の期限は2022年1月31日である。

国際会計

IFRS17号・9号の適用開始時の比較情報に関する修正案、公表

IASB

去る7月28日、国際会計基準審議会（IASB）は公開草案「IFRS17号とIFRS9号の適用開始―比較情報」を公表した。

公表の背景

IFRS17号「保険契約」とIFRS9号「金融商品」は整合的な会計基準であることから、多くの保険会社では2023年からの同時初度適用

に向け、現在準備中である。

その過程で、両基準における経過措置の相違から、比較対象期間における金融資産と保険契約負債の間で重大な会計上のミスマッチが生じる可能性に気づいた一部の保険会社から指摘があった。

このミスマッチにより、比較対象期間における情報提供の有用性が損なわれる懸念に対処す

**会計・監査
カナメの要**

不正会計の兆候を知ったら

公認会計士
手塚 仙夫

監査人が、被監査会社の不正会計の兆候を知ったときどうするか。答えは、事実関係を確かめて不正会計と確認できれば、それを正す、というところになるが、実務ではいろいろ悩ましい問題がある。

たとえば、売上が変だと感じたとする。それだけでは会社に問題提起することはできない。まず、何が変なのかを特定する必要がある。この「変だ」という感覚は、通常と違う何かがあるという意味である。そのため、通常と違う何かを探すために、いろいろな観点から証拠を探すことになる。

売上取引は、絶対的な要素がある。それは、有形、無形、サービスという商品を、それを必要とする相手（会社や個人）に引き渡し（利用させ）代金を受け取る、ということである。売上取引が不正会計ではなく正当な取引である場合は、これらの行為が客観的に裏づけられるということである。売上取引が、絶対的要素を具備しているかどうかを確かめるため、監査人は注文、納品（サービス提供）、検収、代金請求、入金に関する証拠を確かめることになる。

問題は、これらがすべて確認できたとき、不正会計ではないと結

論づけられるかである。つまり、これらの資料が偽造されていたとすると、証拠とはなり得なくなってしまう。そのため、偽造の可能性も念頭に置き、証拠の真偽を判断することが必要となる。

この偽造の可能性を、いつ認識するかが実務上の課題である。すべての監査局面で常に偽造への対応が必要かといえば、それでは監査制度が動かない。そのためには、被監査会社のそのときの経営環境（外的要因、内的要因）の理解、内部統制の整備、運用状況などの総合的な情報から、監査リスク（不正会計の存在の可能性）を評価し、外堀を埋めておくことが重要である。

これらの評価は、監査が進むにつれて変化することが通常であることから、常に最新の情報に基づき、評価の見直しを怠ってはならない。

監査の結果、不正会計が特定された場合、それを指摘し修正を求めることになるが、問題は不正会計の網羅性である。すなわち、この取引は問題があるので修正が必要である旨を会社に伝えると、その取引については修正が行われるが、ここで監査人として重要なことは、すべての不正会計が把握

されたかどうかの確認である。監査人が指摘した取引のみ修正し、終わらせてしまつてしまつ可能性があるというところである。場合によっては不正会計が過年度から行われていることもあるので、その場合は、過年度決算の修正が必要になり、大きな問題となるが避けては通れない。

さらに監査人が判断に悩む状況として、不正会計としてクロに近い心証があるが、決定打となるべき証拠が入手できない場合がある。結果として詰め切れず、無限定適正意見を出してしまつことが十分考えられる。実務によくあるケースとしては、翌期以降不正会計であることが確認され、過年度決算の修正が必要となる場合がある。このような場合に、監査人として対応すべきことは、最初に抱いた不正会計への疑念が払拭できない場合は、限定付適正意見や意見不表明を真剣に検討することである。

これは監査人として大変重い決断を強いられることになるが、監査の信頼を維持するために必要なことと考えている。監査人としては、自分が監査した過年度の決算を修正しなければならぬ状況は作りたくない。

(図表) 比較対象期間と適用基準

財務諸表の年次	金融資産		保険契約負債
	2023年1月にも存在する金融資産	2023年1月には存在しない金融資産	
2022年	IAS39号	IAS39号	IFRS4号
修正再表示した2022年	IFRS9号	IAS39号	IFRS17号
2023年	IFRS9号	—	IFRS17号

るため、IFRS17号の狭い範囲の修正が今回提案された。

ミスマッチの原因と修正提案

内容

ミスマッチの原因は図表のとおり、修正再表示する比較対象期間（2022年1月から2022年12月）に認識の中止が行われた金融資産について、IAS39号が適用されることにある。これは、IFRS9号が適用開始日（2023年1月）に存在しない金融資産には適用できないからである。

そこで公開草案では、このミスマッチがIFRS17号との間

で生じていることに着目し、比較対象期間にIFRS9号が適用されていない範囲で、保険契約負債に関連する金融資産に対し、IFRS9号と整合する方法で比較情報を表示する選択肢（分類オーバーレイ）を認めるようにIFRS17号を修正することが提案されている。

なお、分類オーバーレイの適用にあたっては、事後的判断を使用しないように、IFRS9号の初度適用時における金融資

影響範囲

今回の修正提案は任意適用であるため、IFRS17号とIFRS9号を同時に初度適用する会社で修正提案の適用を選択した場合に、影響を受ける。

コメント募集期限

コメント募集期限は2021年9月27日とされている。

金融

経済シンポジウムのFRB議長発言で振れやすくなる市場

米FRB（連邦準備制度理事会）は7月27、28日にFOMC（連邦公開市場委員会）を開催し、現状の金融政策を維持することを決定した。市場が注目している量的・質的金融緩和策の縮小について、市場の思惑を

変える内容の発表はなく、引き続き年内に具体的内容が発表され、開始される見方が強い。

今月26、28日に米ジャクソンホールで開催される経済政策シンポジウムでのパウエルFRB議長の講演に注目が集まっている。議長自身も講演に向けた原

産の分類に関する情報でIFRS17号の移行日において入手可能なものを使用することが求められている。

米商務省が7月29日に発表した第2四半期（4-6月期）の米GDP成長率は、前期比年率換算でプラス6.5%となり、

パウエル議長はFOMC後の会見で、この総体的な成長の強

さに加えて、個人消費、住宅市場、設備投資の強さ、雇用情勢の回復見込み、一時的に高止まりする物価上昇率を挙げ、金融

政策で対応する可能性も示唆した。物価上昇の上振れに対する警鐘とも取れる。会見は、緩和縮小を意識させる内容ではあったが、具体的な中身については触れないままだった。

たとえば、住宅価格指数が1979年以來の高い水準を記録し、住宅市場の過熱感が高まっているが、こうした状況に

経理用語の豆知識



取締役の報酬等として無償交付する株式

取締役の報酬として無償交付する株式の会計処理として、事前交付型と事後交付型とがある。

事前交付型の会計処理について、取締役等に対して新株を発行し、これに応じて企業が取締役等から取得するサービスは、その取得に応じて費用として計上する。各会計期間における費用計上額は、株式の公正な評価額のうち、対象勤務期間を基礎とする方法その他合理的な方法に基づき当期に発生したと認められる額となる。株式の公正な評価額は、公正な評価単価に株式数を乗じて算定する。

事後交付型の会計処理について、取締役の報酬等として株式を無償交付する取引に関する契約を締結し、これに応じて企業が取締役等から取得するサービスは、サービスの取得に応じて費用を計上し、対応する金額は、株式の発行等が行われるまでの間、貸借対照表の純資産の部の株主資本以外の項目に株式引受権として計上する。

この10日間に公表・公布された経理関係重要法規等

日付	法規等	出所	備考	掲載号
2021年7月26日	産業競争力強化法等の一部を改正する等の法律の施行に伴う定款モデルおよび招集通知モデルの改正	全国株懇連合会	産業競争力強化法等の改正に伴い、バーチャルオンリー株主総会が開催可能となったことを踏まえ、定款モデルおよび招集通知モデルを改正するもの。 http://www.kabukon.net/pic/study_2021_03.pdf	—
2021年7月26日	収益認識基準適用に伴う「消費税の会計処理について(中間報告)」の取扱いについて(お知らせ)	JICPA	本年4月開始年度より収益認識基準が強制適用されていることに伴い、消費税および地方消費税の会計処理について、収益認識基準の規定が優先して適用されることへの留意を促すもの。 https://jicpa.or.jp/news/information/2021/20210726agf.html	—
2021年7月26日	監査基準委員会報告書700「財務諸表に対する意見の形成と監査報告」等および監査・保証実務委員会実務指針85号「監査報告書の文例」の改正(公開草案)	JICPA	「デジタル社会の形成を図るための関係法律の整備に関する法律」における公認会計士法の改正等を踏まえ、所要の整備を行うもの。監査報告書の電子化に関して、電子署名に係る取扱いなどが追加されている。コメント期限は8月9日。 https://jicpa.or.jp/specialized_field/20210726fab.html	—
2021年7月26日	監査基準委員会研究報告6号「監査報告書に係るQ&A」の改正(公開草案)	JICPA	上記の改正を踏まえ、所要の見直しを行うもの。コメント期限は8月26日。 https://jicpa.or.jp/specialized_field/20210726fbg.html	—
2021年7月30日	政令218号 産業競争力強化法等の一部を改正する等の法律の施行期日を定める政令 他		産業競争力強化法等の一部を改正する等の法律の施行期日を原則として2021年8月2日とするもの。あわせて同法の施行に伴う関係政令の整備政令、同法施行規則の一部を改正する命令等も公布されている。 https://kanpou.npb.go.jp/20210730/20210730t00064/20210730t000640003f.html	—
2021年7月30日	改定版「会計監査人との連携に関する実務指針」	日本監査役協会	KAMの導入、監査人が監査した財務諸表を含む開示書類のうち当該財務諸表と監査報告書とを除いた部分の記載内容(その他の記載内容)に関する手続の整備に関連した実務上の対応を追記する改定を行ったもの。 http://www.kansa.or.jp/news/briefing/post-579.html	—
2021年8月2日	IT委員会研究報告56号「リモートワークに伴う業務プロセス・内部統制の変化への対応(提言)」	JICPA	リモートワークの導入・進展によって企業の業務プロセスおよび内部統制ならびに監査人による監査に生じる変化に伴う主要な課題を識別し、公認会計士等に対してその対応の方向性を示すことを目的として取りまとめたもの。 https://jicpa.or.jp/specialized_field/20210802cfh.html	—

証券

デルタ株が握る景気と株価の今後

新型コロナウイルスの変異株(デルタ株)の感染拡大が続いている。菅政権は8月早々、「緊急事態宣言」を発令する府県、「まん延防止等重点措置」を適用する地域の拡大を決めた。

これまで、感染者、重症者、死者は欧米先進国に比べると少ないとみられていたが、日本全国で感染者が1日1万人を超えた衝撃は大きいとみられる。田村厚生労働大臣も「感染力の強い変異ウイルス『デルタ株』の広がりで局面が変わった」と述べ、危機感を示した。

政府の目指すところは、人的交流の最大限の抑制である。具体的政策は、酒類提供の飲食店、カラオケ店などへの休業要請、旅行・宿泊計画の中止要請といったことになる。関連業界の失望、落胆が目に見えるようである。

また、度重なる外出・交流の自粛要請に緊張感が薄れてきているとの指摘もあり、新たな緊急事態宣言によって人流が抑制されるかどうかは疑問という声も強くなっている。さらに、焦

点となっているデルタ株の感染は、ワクチン未接種の若年・中年層が中心であるとされており、感染抑制のためにはワクチンの接種が急がれる。

折から多くの企業では、第1四半期決算発表の時期である。製造業は海外需要に支えられ業績を上方修正する企業が珍しくない。また、非製造業では人の移動に関わる業界は引き続き低調だが、物の移動に関係する業界は粘り強さを発揮している。

わが国は、GDP実績では主要国のなかでは芳しくないが、企業収益では他国に劣っていない。企業収益の動向が株価回復につながってもおかしくない状況にあるが、コロナ感染の状況が日本株価をデイスカウントする方向に働くとの懸念もある。

ただ、最近、コロナ禍縮小で先行していた欧米各国でも、デルタ株の広がりがみられるようになってきた。ワクチン接種者への感染も確認されているという。各国がどのような対応策をとるかが注目される。