

「その他の記載内容」に関する改正監査証明府令等、公表—金融庁

去る6月25日、金融庁は、「財務諸表等の監査証明に関する内閣府令及び企業内容等の開示に関する内閣府令の一部を改正する内閣府令」を公布した。「その他の記載内容」について監査人の手続を明確にすること等に対し、所要の改正を行ったもの。主な改正内容は次のとおり。

「その他の記載内容」に関する記載事項の追加

監査証明府令の改正においては、監査報告書、中間監査報告書または四半期レビュー報告書における「その他の記載内容」に関する記載事項について、次のものが追加された。

- ・その他の記載内容の範囲
- ・その他の記載内容に対する経営者および監査役等の責任
- ・その他の記載内容に対して公認会計士または監査法人は意見を表明するものではない旨
- ・その他の記載内容に対する公認会計士または監査法人の責任
- ・その他の記載内容について公認会計士または監査法人が報告すべき事項の有無およびその

の内容

これらについて、パブリックコメントを踏まえた修正は行われていない。

また、改正開示府令のほか、「財務諸表等の監査証明に関する内閣府令」の取扱いに関する留意事項について（監査証明府

令ガイドライン）」の改正では、改正監査証明府令にあわせて条番号等が修正されている。

適用時期

本改正は、2022年3月31日以後に終了する連結会計年度等に係る連結財務諸表等の監査証明について適用される。ただし、2021年3月31日以後に終了する連結会計年度等に係る連結財務諸表等の監査証明については、早期適用が可能である。

税務

グループ通算制度に関するQ&A、改訂—国税庁

去る6月28日、国税庁は「グループ通算制度に関するQ&A」を改訂した。本Q&Aは昨年6月に公表されたもので、同8月の改訂に続き、今回、2021年度税制改正等を踏まえ、内容の一部改訂およびQ&Aの追加が行われた。

任（問27）

法人税の納税義務は、事業年度終了時点において成立するものとされる。他方、通算制度においては、通算完全支配関係がある期間内に納税義務が成立し

投資簿価修正の制度趣旨を踏まえ、次の順序で行うこととなる。

- ① その通算子法人の他の通算グループへの加入に伴う時価評価資産の時価評価
- ② その通算親法人が有するその通算子法人株式の投資簿価修正
- ③ その通算親法人の他の通算グループへの加入に伴う時価評価資産の時価評価およびその通算親法人（株式等保有法人）が保有するその通算子法人株式の時価評価

務（問76）

外国税額の控除に係る通知義務（問76）
通算法人が外国税額の控除の規定の適用を受ける事業年度後の事業年度において、外国税額の控除限度額の計算の基礎となる一定の金額が当初申告額と異なることとなった場合、他の通算法人に対する通知義務および通知すべき事項は定められているが、通知の方法および様式等は定められていない。したがって、通算法人間において任意の方法で通知を行うことになる。なお、本Q&Aでは、法令で定められた通知すべき事項を盛り込んだ通知書の書式が、参考例として取り上げられている。

通算制度における適用除外事業者の取扱いについて（問78）

通算グループに適用除外事業者が加入する場合、通算制度における適用除外法人（租税特別措置法上の中小企業向け特別の適用対象とならない法人）の判定は、一定の措置の適用を受けようとするときは、次のように行う。

- (1) 中小企業技術基盤強化税制（措法42の4④）等
その加入した法人は、中小企業者から除かれる適用除外事業者からは除かれ、他の通算法人の適用除外法人の判定上、適用除外事業者から除かれるため、他の通算法人がいずれも適用除外事業者に該当しない場合、その加入した法人が適用除外人の適用除外法人の判定上は、適用除外事業者から除かれる。したがって、他の通算法人がいずれも適用除外事業者に該当しない場合には、その加入した法人のみが適用除外法人に該当し、他の通算法人は適用除外法人に該当しない。
- (2) 中小企業投資促進税制（措法42の6）等
その加入した法人が適用除外事業者であっても、他の通算法人の適用除外法人の判定上は、適用除外事業者から除かれる。したがって、他の通算法人がいずれも適用除外事業者に該当しない場合には、その加入した法人のみが適用除外法人に該当し、他の通算法人は適用除外法人に該当しない。

グループ通算制度に関する実務 対応報告案、次回以降文案検討へ

—ASBJ

去る6月30日、企業会計基準委員会が第460回企業会計基準委員を開催した。

第74回税効果会計専門委員会（2021年7月10日（No.1616）情報ダイジェスト参照）と同様、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とその対応案について、審議が行われた。

投資簿価修正の税効果

投資簿価修正については、「評価損に係る繰延税金資産を計上したときの投資簿価修正に関する取扱いに関して、投資簿価修正によって税務上の帳簿価額が減額修正され、将来加算一時差異等が生じている場合において、繰延税金負債の計上要件を満たしていないときは、評価損に係る繰延税金資産の範囲内の投資簿価修正に係る税効果に限定すべき」などのコメントが寄せられていた。

事務局からは、「コメントのような状況は、連結納税制度に

おいても生じる可能性があったが、実務対応報告5号等では具体的な定めはなく、実務においては税効果会計基準等の原則的な取扱いを踏まえて会計処理が行われていた。方針として、連結納税制度における取扱いを踏襲することとしており、特段の取扱いを示さず、文案を修正しない」とのコメント対応案が示された。

委員からは「本当に問題がないのか、数値例をもとに検証する必要があるのでは」という意見があり、事務局からは「検証について検討するが、実務対応報告5号等以上に規定してしまおうと、今までと取扱いが変わってしまう懸念がある」との回答があった。

今後の方向性

事務局としては、公開草案を大きく変える必要があるコメントは寄せられなかったとの認識であり、次回以降、文案を示していく予定。

会計・監査 力ナメの要

監査はA-とどう付き合おうか

公認会計士
手塚 仙夫

私はA-とカーTについては、新聞・雑誌等で得られる情報以外何も知らない。ただ、監査対象取引をビッグデータと捉え、ITを使用した監査手法が使われ始めている事実を認識している。その先に想定されるのが、A-の利用であることは想像に難くない。そのときを想像したときの漠然とした懸念は、監査に人が関わらなければならないのか、ということである。この観点から少し考えてみたい。なお、ここの監査は法定監査を前提とする。

A-の利用に欠かせないのが、A-利用の目的に適合した過去のデータ学習であると思われる。ここでポイントになるのが、「目的の設定」と「過去のデータ」の入手である。

目的の設定とは、監査の目的である財務諸表の信頼性を損ねる不正会計が、監査対象に含まれていないかどうかを発見することである。財務諸表にはたかさんの項目が存在するが、それらを網羅した不正会計が発見できるよう目的を設定できるかどうかである。とりえず目的設定ができたとして、それらに有益な過去の不正取引を含んだ過去データの入手が可能かどうかの問題もある。これは、

過去の不正会計発覚企業のうち、かなりの企業が倒産してデータがなくなっている場合も多く、A-に学習させるのに十分なデータを集められるかという課題がある。現存する企業の場合は、機密保持の観点から協力が得られるかどうか問題である。また、不正会計は常に新たな手法が登場してくるが、そういうものに対して対処できるかという問題もある。

A-に素人の私でも、監査にA-を導入するには、越えなければならぬ課題が多いという印象がある。現実的には、開発コストなどを考えると、目的を絞ったうえでどの程度有効な利用環境ができるかであるが、結局人が関わる部分がなくなることはないように思われる。

次の問題は、A-が指摘した事項への対応である。どんなにA-のレベルが高度化しても、A-が指摘する問題事項はあくまで不正会計の「疑念」あるいは「兆候」でしかなく、「これは不正会計である」と証拠を示し確定した結論を出せることはないと思われる。結局A-が指摘した問題事項について、真偽の判定が可能な証拠の収集が必要となり、「この判断や

監査方針の決定は、「人」が対応せざるを得ないのではないだろうか。A-の技術の発達により、「人」がやらなくても所定の基準等の設定により一定レベルの問題事項の抽出領域は、広くなる可能性はあると思われるが、一方「人」の監査人の洞察力はますますレベルアップが必要になると思われる。

さらに、不正会計の態様はさまざまである。被監査会社内部だけの不正操作であれば、循環取引のように取引先を巻き込んだものもある。また、単純な架空取引もあれば、各種将来見積りの過程での不正操作もある。このように考えると、経理部門で管理するデータのみならず、現業部門の管理データからチェックが必要となり、場合によっては取引先からのデータ提供も必要となるかもしれない。このように考えると、A-の導入により「人」の関わる領域は限定的となる一方、法律面も含めいろいろな制度の整備も必要となりそうである。そのなかで最も重要なのは、「人」の関わり方の変革ではないだろうか。監査領域へのA-の導入により、「人」の洞察力が必要となってくると思われる。

リース構成部分と非リース構成部分の区分など検討

— ASBJ、リース会計専門委

去る6月28日、企業会計基準

委員会は第101回リース会計

専門委員会を開催した。

主な議論は次のとおり。

貸手のオペレーション・リースの会計処理

これまで改正リース会計基準の文案イメージをもとに議論された論点における再検討項目の1つとして、貸手のオペレーション・リースの会計処理について、議論が行われた。

当初の提案では、現行基準を踏襲し、通常の賃貸借取引の方法に準じた会計処理としていたが、実務において必ずしも明らかでない会計処理もあり、具体的な定めを置くべきとの意見が聞かれた。事務局から、その具体的な定めとして、IFRS 16号「リース」の定めの内容を採り入れる修正案が示された。専門委員からは「通常の賃貸借取引の会計処理とIFRS 16号の処理との違いを分析する必要があるのでは」との意見が聞かれた。

リース構成部分と非リース構成部分の区分

現行基準では、リース料総額から、維持管理費用相当額および通常の保守等の役務提供相当額を控除するとしており、IFRS 16号では、契約のなかのリース構成部分は非リース構成部分（主にサービス）と区分して会計処理することとされている。

これを踏まえ、リース構成部分と非リース構成部分の区分について、事務局より次のような方針が提案された。

- ・ 契約をリース構成部分と非リース構成部分に分ける。
- ・ 借手について、IFRS 16号と整合性を図ることを原則とし、現状の実務負担をなるべく変更しない。
- ・ 貸手について、収益認識基準と整合性を図る部分を除き、現状を実質的に変更しない。

① 具体的な定めは次のとおり。役務提供相当額

重要性が乏しい場合を除き、

非リース構成部分に該当する。

借手について、合理的見積額をリース構成部分と区分し、他の会計基準等に従って会計処理する。重要性がある場合であっても、リース構成部分の対価として会計処理することを認める。

貸手について、独立販売価格の比率に基づき、契約における対価を、リース構成部分と非リース構成部分に配分する。

② 維持管理費用相当額
借手について、次のいずれも認める。

- ・ 重要性がある場合でも、全額をリース構成部分に含める。
- ・ 合理的見積額をリース構成部分に含めない。合理的見積額は、非リース構成部分に含めての会計処理も、維持管理費用相当額の内容を示す科目での費用計上も、いずれも認める。

貸手について、原則としてリース構成部分とは区分して会計処理する。

*

専門委員からは、借手の維持管理費用相当額について、「不動産の実務では、固定資産税などをリース料と区分したり、借手に開示したりしていない」という意見が聞かれた。

経理用語の豆知識

✓ 財またはサービスの提供の本人と代理人の区分

顧客への財またはサービスの提供に他の当事者が関与している場合において、顧客との約束が当該財またはサービスを企業自ら提供する履行義務であると判断され、企業が本人に該当するときには、当該財またはサービスの提供と交換に企業が権利を得ると見込む対価の総額を収益として認識する。企業が代理人に該当するときには、他の当事者により提供されるように手配することと交換に企業が権利を得ると見込む報酬または手数料の金額を収益として認識する。

本人と代理人の区分の判定は、顧客に約束した特定の財またはサービスのそれぞれについて行われる。顧客との約束の性質が、企業が自ら提供する履行義務か、他の当事者によって提供されるように企業が手配する履行義務であるかを、①顧客に提供する財またはサービスを識別すること、②財またはサービスのそれぞれが顧客に提供される前に、企業が支配しているか判断すること、の手順によって判断する。

海外景気回復で改善する製造業の景況感

金・融

日銀が7月1日に発表した6月の全国企業短期経済観測調査（短観）では、大企業・製造業の業況判断指数（DI）がプラス14となり、前回3月の調査から9ポイントの改善となった。前回調査の6月見通しでは、DIがプラス4だったため、その後景況感が改善した企業が大幅に増加したことによる。また、2021年度のソフトウェア・研究開発を含む設備投資計画額（除く土地投資額）をみると、全産業で前年度比プラ

はみられるものの、大企業プラス1、中堅企業マイナス8、中小企業マイナス9と、いずれも同規模の製造業を下回った。特に業種別で見ると、宿泊・飲食サービスがマイナス74で、他業種の2倍以上のマイナス幅になっている。

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6月25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	JICPA	監査基準委員会報告書720「その他の記載内容に関連する監査人の責任」の改正に伴う、監査報告書におけるその他の記載内容についての解説および証券発行に関する文書におけるその他の記載内容の適用範囲についてのQ&Aを追加したもの。 https://jicpa.or.jp/specialized_field/20210625ecb.html	—
2021年6月25日	法人税基本通達等の一部改正について(法令解釈通達)	国税庁	2021年度税制改正に伴い、法基通における会社法等の改正(取締役の報酬等に関する規律)に伴う整備や、租税特別措置法通達における試験研究を行った場合の法人税額の特別控除、株式等を対価とする株式の譲渡に係る所得の計算の特例などについて、所要の改正が行われたもの。 https://www.nta.go.jp/law/tsutatsu/kihon/hojin/kaisei/2106xx/index.htm	—
2021年6月30日	監査に関する品質管理基準の改訂について(公開草案)	金融庁	監査事務所が、あらかじめ定められた一定の品質管理の方針および手続を策定し、運用する従来の品質管理から、より積極的に品質管理上のリスクを捉えて、当該リスクに対処し、品質管理体制を改善するサイクルを組織内に有効に展開する品質管理へと変更するために改訂するもの。コメント期限は2021年7月29日。 https://www.fsa.go.jp/news/r2/sonota/20210630.html	—
2021年6月30日	「企業内容等の開示に関する留意事項について(企業内容等開示ガイドライン)」の改正(案)	金融庁	第三者割当に係る有価証券届出書について、重点的に行う審査対象や審査要領を、より一層明確化するもの。コメント期限は2021年7月30日。 https://www.fsa.go.jp/news/r2/sonota/20210630-4/20210630-4.html	—

証券

日銀短観が評価される条件

ス10・4となり、3月の調査より1.7ポイント増加している。特に大企業ではプラス1.7ポイント増加し、投資意欲が強まっている。

一方で、雇用人員判断DI(全産業)をみると全規模合計でマインス14となり、3月調査の「過剰」に比べて「不足」がさらに2ポイント増加し、人手不足感が強まっている。6月時点では規模による格差はみられないが、9月の見通しでは規模が小さいほど不足感が強い。ただ5月の失業率は3.0%、有効求人倍率は1.09倍で、各々やや悪化傾向、横ばいとなっており、労働市場の改善には結びついていないとの見方が強い。

飲食業などの一部業種を除いて景況感の改善がみられるのは、国内のワクチン接種が進んでいることも要因とみられる。

ただ、製造業に関しては、むしろ欧米での景気回復期待が大きいの見方もある。米バイデン政権は法人増税を含まない1.2兆ドルのインフラ投資法案を超党派で合意し、議会での成立を促している。インフレ加速懸念もあるものの、こうした海外情勢が製造業の景況感に大きく影響していると考えられる。

7月1日、日銀短観(6月)が公表された。注目の大企業の業況判断は、前回3月の予想に比べ実績はプラス幅拡大(非製造業はプラス転化)、大企業の先行き予想はプラス幅横ばいとなった。業種間の格差拡大を示すK字型回復が継続しているため、全体の業況改善が加速化するような数字にはならなかったとみられる。

昨年の大幅な落込みからの回復であること、コロナ禍で緊急事態宣言が長期化し、今も経済活動の抑制が続いていることからすると、この短観予想は十分評価に値すると思われる。

ところが、株価の反応は極めて冷淡なものであった。日経平均は短観発表日で4日連続の下げとなった。世界の主要国市場では、日本の株価の弱さが目立っているとの見方もある。

今年前半を振り返ると、多くの国々では2、3月に高値を付けた後、調整気味となり、しばらく後、緩やかな回復に転じ、6月には今年の高値更新へ進んだ。一方、日経平均は2月に約30年振りに3万円の大台に乗っ

たが、すぐに下げに転じた。この日本株の弱さは、コロナ禍の打撃、繰り返される緊急事態宣言やワクチン接種率の低さなど、政府の対策の拙劣さを反映しているともみる向きもある。

日銀短観調査が行われていた6月、緊急事態宣言のもと、急ピッチでワクチン接種が進み、新規感染者数も次第に低下傾向を示してきたが、強力な変異ウイルス(デルタ株)の国内での拡大が懸念されるようになってきた。政府と、政府にアドバイスする感染症専門家の見方にはギャップがあるともみられており、今後の政府方針への不安や懸念が強まっているとの声もある。

日銀短観が素直に評価され、株価が立ち直ってくるためには、デルタ株による感染拡大がどうなるか、オリンピックが無事に終わるか、といった目先の大問題をクリアすることが必要とみられる。日本株の方向性に関しては、日本国内の事情が注目されている。