

## 「その他の記載内容」に関する監査人の対応を検討―企業会計審議会監査部会

去る11月12日、企業会計審議会第45回監査部会(部会長:伊豫田隆俊甲南大学共通教育センター教授)を開催した。

前回の監査部会(2019年6月10日号(No.1547)情報フラッシュ参照)に引き続き、「その他の記載内容」に関する監査人の対応について、検討が行われた。

「その他の記載内容」とは、監査した財務諸表を含む開示書類における、財務諸表および監査報告書以外の記載内容のことをいう。

まず、事務局が「その他の記載内容」に関する主な論点について説明を行い、その後日本公認会計士協会が国際監査基準(IASA)720の改訂について、概要の説明を行った。それらに基づき、事務局が提示した案について議論が行われた。

「その他の記載内容」全般については、「将来の事業環境の不透明性が増すなかで、『その他の記載内容』の意義は大きい」など、事務局案に賛成する意見があがったが、適用時期等一部論点については反対意見も提示された。

主な検討事項は次のとおり。

### 監査報告書に記載を求める対象範囲

事務局より、監査報告書に記載を求める対象範囲に次のものを含めることが提案された。

- ・金融商品取引法上の有価証券報告書および有価証券届出書
- ・会社法の事業報告

この案については、出席者から「事業報告と有価証券報告書との一体的開示が模索されている昨今の状況を踏まえると、事業報告・有価証券報告書双方を対象とすることが望ましい」、「会社法の事業報告を対象に含めることは、監査の信頼性の向上に寄与する」といった意見が提示され、事務局案におおむね同意が得られた。

### 適用時期

2020年3月期に経営戦略等の記述情報が拡充され、

2021年3月期にすべての対象会社の監査報告書に監査上の主要な検討事項(KAM)が記載される。事務局からは、これらのスケジュールを踏まえ、本件の適用時期を2022年3月期からとする案が提示された。KAMよりも1年適用を遅らせる根拠としては、実務上の負担が大きいこと等があげられた。

この案について、委員からは、「本件の適用はもちろん早いほうがよいが、KAMや収益認識基準の適用スケジュールを考えると、2021年3月期の適用では相当の負荷がかかってしまうため、2022年3月期の適用でよい」、「企業側の対応が大幅に変わることを見ると、KAMと同時に適用というのは実務的に難しい」といった賛成の意見が出された一方で、「実務上の負担が大きいことは承知しているが、KAMと適用時期がずれると利便性を損なうのではないか」、「適用が遅くなると、欧米をはじめとする各国の議論に立ち遅れてしまう」といった反対の立場を表明する意見も出された。

## 今月の税務

日付	項目	備考・コメント
12月10日(火)まで	① 源泉所得税および特別徴収住民税の納付(令和元年11月分)	① 源泉所得税には復興特別所得税の額をあわせて納付する。
令和2年1月6日(月)まで(12月末日期限は年末・年始につき令和2年1月6日となる)	② 法人の確定申告、納付、延納の届出(令和元年10月期) 法人税・消費税・地方消費税・法人事業税・法人事業所税・法人住民税 ③ 申告期限延長承認法人の法人税確定申告 1カ月延長法人(令和元年9月期) 2カ月延長法人(令和元年8月期) ④ 消費税確定申告(1カ月ごと)(10月期) ⑤ 消費税確定申告(3カ月ごと)(1月、4月、7月、10月期) ⑥ 法人の中間申告(半期・2月期) 法人税・消費税・地方消費税・法人事業税・法人住民税 ⑦ 法人消費税の中間申告納付 直前期年税額4,800万円超のとき 1カ月ごと(8月期を除く) 直前期年税額400万円超のとき 3カ月ごと(1月、4月、7月期)	②～⑦ 法人の事業年度(課税期間)の終了日は各月末日とする。 ④、⑤ 消費税課税期間の短縮特例は適用後2年間継続が要件である。
本年最後の給与支払日の前日まで	⑧ 給与所得の年末調整	
12月中の市町村条例で定める日まで	⑨ 固定資産税(都市計画税)の第3期分の納付	

# 金利指標改革に関する会計基準、開発着手の方向へ——ASBJ

去る11月8日、企業会計基準委員会では第420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。

## リース会計

第90回リース会計専門委員会（2019年11月20日号（No.1562）情報ダイジェスト参照）で参考人として出席した公益財団法人日本賃貸住宅管理協会サブリース事業者協議会の見解について説明が行われた。

同協議会からは、一括借上契約に関する実務の状況が説明され、形式上は賃貸借契約であるが、実態はサブリース契約である等の見解が示された。

また、サブリースならびにセル・アンド・リースバック取引におけるIFRS16号とトピック842の相違点等の内容確認が行われた。

委員からは、取引慣行などについて質問がいくつかあがった。

また、今後の進め方については、IASBのようなフェーズ分けはせず、2020年2〜3月に公開草案を公表する事務局案が示された。

また、基準の最終確定が2020年4月以降になるが、2020年3月決算に間に合うように、特に緊急の対応を行うべき論点があるかどうか、検討された。

委員からは、フェーズ分けしない方針に賛成意見が聞かれた。また、緊急の対応を行うべき論点は、特段聞かれなかった。

## 金利指標改革

第147回金融商品専門委員会（2019年11月10日号（No.

## 会計・監査 力への要

# 不適切会計と不正会計の違いは？

公認会計士  
手塚 仙夫

会計不祥事が発覚したときの報道には、「不適切会計」と「不正会計」という2つの言い方があられる。私には正直この違いはわからない。しかし、直感的には不適切のほうが、悪意というか意図的というか、いわゆる悪さ加減が弱く感じるように思われる。

減が弱く感じるように思われる。言い換えれば、悪意はなかったがたまたま会計処理が間違っていたということこそ主張したいときに不適切という表現を使うのかもされない。

会計不祥事ひいては有価証券報告書の訂正が必要になる場合で、悪意がない場合がそもそも存在するのだろうか。悪意がないのに不適切な会計が発生してしまうことはまったくないわけではない。純粋な誤謬による場合が考えられる。誤謬とは、会計基準の適用上の解釈の間違いと取引事実の認定の間違いであるが、誤謬が会社の内部統制や監査人の監査において発見されずに見過ごされてしまうことは、現実には考えられない。つまり、内部統制や監査のレベルは高くなっているはずなのに、会計不祥事は跡を絶たない。それはなぜなのか。私は会計不祥事には必ず悪意が存在しているものと考え

えている。そしてこの悪意が根絶することはできないのではないかと思っている。それを前提に内部統制等の対応策を考えなければならぬ。

会計不祥事を別の観点から分類すると、経営者不正と従業員不正に分けられる。経営者不正は悪意の首謀者が経営者（役員）である場合をいう。従業員不正は悪意の首謀者が従業員である場合をいい、通常役員は関わらない。昨年政治の世界で「忖度」という言葉が流行した。これは上司の思いを部下が思いやっけて行動を起こすときに使われるようであるが、会計不祥事では経営者や特定の役員の思いを忖度し従業員が事を起す場合がある。この場合はまぎれもない経営者不正となる。

経営者不正と従業員不正では何が違うのか。端的に違つのは、従業員不正は内部統制が有効に機能している限り、発見・防止できる可能性は高いと考えられる。ただし、内部統制も万能ではないので重要な不正を見逃してしまうこともある。一方、経営者不正は、内部統制を無効化したうえで経営者の悪意（忖度の示唆を含む）を通してしまつても

のである。このことは監査人にとつては極めて大きな問題で、監査で不正を発見することが難しくなるのである。問題は、「だから監査の限界がある」という一言で片づけてしまつていてある。

経営者不正を発見することは難しい場合が多いが、必ず不正には「兆候」があるはずと思っ

ている。不正とは偽りの状態を正常なものと取り繕うものであるが、ここに無理が生じている可能性が高い。その無理が兆候となつてどこかに表れている可能性があるというのである。監査はそれを見つけ出す手段でなければならぬと考えている。

不適切会計も不正会計も、悪意をもって行われることに変わりはないと私は考えている。内部統制の構築や監査においては、このようなりスクを適切に評価することから始める必要がある。すなわち、評価したりスクを具現化させない、あるいは具現化したリスクを早期に発見し対策を立てられる体制づくり、このような対応が大切である。不正会計を必要としない企業経営が最も望ましい。そのためには、業績の悪化をそのまま開示する勇気を経営者に求めたい。

# 未払の顧客に対する株式を基礎とした株式報酬に関するASU、公表—FASB

去る11月11日、FASBは会計基準アップデート(ASU) 2019-08「報酬—株式報酬(トピック718)と顧客との契約から生じる収益(トピック606)—基準書の改善—未払の顧客に対する株式を基礎とした対価」(以下、「本ASU」という)を公表した。

## 本ASU公表の経緯

FASBは、2018年6月にASU2018-07「株式報酬(トピック718)—非従業員の株式を基礎とする支払の会計の改善」を公表し、「顧客との契約から生じる収益(トピック606)」で会計処理される契約の一部となる株式を基礎とした支払には、トピック718を適用しないことを明確にした。

ASU2018-07の発行により、トピック606は表示のガイダンスを有するが、測定のためにガイダンスを提供していないため、顧客に対する株式を基礎とした対価を測定する基準書が存在しない状況になっていた。

とした支払報酬の付与日の公正価値を基礎に取引価格から控除される。

株式を基礎とする支払報酬の条件が変更され、被付与者が顧客でなくなる場合以外は、トピック718での分類と測定は継続する。

## 適用時期

適用日は2019年12月16日以降開始する期中期間ならびに年度である。

## 国際会計

# ヘッジ会計に関するASU案、公表

—FASB

去る11月12日、FASBは会計基準アップデート(ASU)の公開草案「デリバティブとヘッジ(トピック815)—ヘッジ会計の基準書の改善」(以下、「本公開草案」という)を公表した。FASBはヘッジ会計に関して2017年8月にASU2017-12「デリバティブとヘッジ(トピック815)—ヘッジ活動の会計への的を絞った改善」を公表しているが、本公開草案はASU2017-12を補足するものであり、適用のための明確化が主な内容である。

## 本公開草案の内容

本公開草案は、予定取引のキャッシュ・フロー・ヘッジについて、予定取引が発生する可能性が高くない場合には、関連する損益は「その他の包括利益累計額」から損益に組み替えられるが、そのようなケースを減少させることを期待して、次の点を明確にしている。

- ・「予定取引」と「ヘッジされるリスク」は別個のものであること
- ・指定されたヘッジされるリスク

## 経理用語の豆知識

### 退職給付信託



退職給付信託は、退職一時金制度および企業年金制度における退職給付債務の積立不足額を積み立てるために設定するものであり、資産の信託への拠出時に退職給付信託財産およびその他の年金資産の時価の合計額が対応する退職給付債務を超える場合には、当該退職給付信託財産は退職給付会計上の年金資産として認められない。

退職給付目的の信託を用いる場合、次のすべての要件を満たす場合には、年金資産に該当する。①当該信託が退職給付に充てられるものであることが退職金規程等により確認できること、②当該信託は信託財産を退職給付に充てることと認定した他益信託であること、③当該信託は事業主から法的に分離されており、信託財産の事業主への返還および事業主による受益者に対する許否的な行為が禁止されていること、④信託財産の管理・運用・処分については、受益者が信託契約に基づいて行うこと。

フは、「予定取引に関連するキャッシュ・フロー・ヘッジの変動性を引き起こす可能性のあるヘッジされるリスク」についての企業の最善の見積りを示すこと

・予定取引は、ヘッジされるリスクにかかわらず、発生した時にヘッジとして識別することが適格であると企業が識別できる取引であることを特定して、文書化されなければならないこと

## 適用関係

コメント期限は2020年1月13日である。

適用日は2020年12月16日以降開始する年度としており、早期適用は認められる。

その他の項目としては、非財務予定取引のキャッシュ・フ

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
2019年11月8日	業種別委員会実務指針第61号「仮想通貨交換業者の財務諸表監査に関する実務指針」の改正について(公開草案)	JICPA	金融庁の「事務ガイドライン(第三分冊:金融会社関係)」が9月3日に改正・適用されたこと等を踏まえたもの。仮想通貨の流出リスクへの対応のための態勢整備等について、明記されている。コメント期限は2019年12月9日まで。 業種別委員会実務指針61号: <a href="https://jicpa.or.jp/specialized_field/20191108jfg.html">https://jicpa.or.jp/specialized_field/20191108jfg.html</a> 専門業務実務指針4461号: <a href="https://jicpa.or.jp/specialized_field/20191108jgd.html">https://jicpa.or.jp/specialized_field/20191108jgd.html</a>	—
2019年11月8日	専門業務実務指針4461「仮想通貨交換業者における利用者財産の分別管理に係る合意された手続業務に関する実務指針」の改正について(公開草案)			

金融

## 米中貿易戦争の行方を占う対中制裁関税第4弾

中国商務省は11月7日、米国との協議で、米中両国がこれまで課してきた追加関税を段階的に撤廃する方針で一致したと発表した。しかし、ホワイトハウスや米通商代表部(USTR)からは、正式なコメントが出されることはなかった。

トランプ政権で通商政策を担当しているナバロ大統領補佐官は、「現時点で関税撤廃に合意したことはない」と中国側の発表を否定する発言を行った。トランプ大統領もこの米中間の関税撤廃案について翌8日に、「私は何も合意していない」と中国側の見解を否定しており、その経緯について憶測を呼んでいる。トランプ大統領も、中国側から一部関税の撤廃を求める話があることは明らかにしており、通商協議の第1段階での合意内容として、何らかのやり取りがあったことは間違いないとされている。今回の食い違いが生じた理由が、中国側の宣伝にあるのか、トランプ政権内の意見対立にあるのかは明らかではない。

証券

## 日独の株価上昇が顕著に

9月1日に対中制裁関税第4弾を課した際には、スマートフォン・パソコンなどの1、600億ドル分が12月15日まで保留とされた。これら保留分を発動するか否かで、米政権側の態度が明確になるとみられる。国際通貨基金(IMF)は、既存の追加関税の全廃が2020年の世界の国内総生産(GDP)を0.8%押し上げると分析している。しかしIMFは、米国が中国からの全輸入品に25%の制裁関税を課せば、発動後1年間の成長率が0.8%押し下げられるとも試算している。

10月初めの世界同時株安は10月3、4日を底に反発し、以後は世界主要国の株価堅調が目立ってきた。株価をリードするのは米市場であるが、11月初めまでの1カ月間の株価(平均株価・株価指数)上昇率をみると、ドイツと日本がアメリカを上回っている。米中貿易摩擦の当事国である中国の株価はわずかな上昇にとどまった。

かななかったことが注目される。一部の大企業の決算では、営業利益の赤字転落や純利益の下方修正があったが、それらの企業の株価は発表当日の小幅な下落にとどまり、その後すぐに回復に転じたという例がみられた。この現象は、株式市場の地合いの好転によるものとされる。

中国の今年7-9月期の実質経済成長率は、今年中国国家目標の下限である6.0%まで低下しており、ここからさらに下回ることになれば、過剰債務問題を抱える中国にとって危機的な状況になるとの見方もある。

他の国は日独と中国の間、米市場とほぼ同じレベルの上昇率であったといえるが、EU離脱問題が不透明になってきたイギリスの株価上昇率は中国に近い。香港の株価上昇率は中国本土を上回っており、反政府デモの影響は小さいとみられている。

米市場は、月間の株価上昇率こそ日独を下回ったが、NYダウ平均株価は史上最高値を更新している。直近の粘り腰景気や金利の連続引下げが悲観論を抑制しているとの憶測も広がる。投資尺度のPER(株価収益率)をみると、NYダウで10月末18倍強(ブルームバーグ予想)となっており、特に高い水準に達しているわけではない。なお、日経平均やドイツ株(DAX)のPERはNYダウより低い。

世界経済の減速、各国企業の収益悪化が広がるなかで、各国の株価堅調はファンダメンタルズでは説明しにくい。ドイツや日本については、米市場に対する出遅れが認識されたとの見方もある。

日本市場では、中間決算発表で、主力企業の業績下方修正が相次いだ、株価にはさして響

米市場が直面する最大のリスクは、米中貿易摩擦の激化とそれに伴う景気後退であると思われる。今後の事態を左右するのはトランプ大統領であるとされており、動向が注目される。