

# PwC's View

Vol. 30

January  
2021

特集

## KAMの記載の導入に向けて





## 年頭のご挨拶

---

新年おめでとうございます。2021年の年頭にあたり、謹んでご挨拶を申し上げます。

2020年、新型コロナウイルス感染症（COVID-19）の拡大は、私たちの日々の生活や企業の在り方に大きな影響を与えました。従来の事業活動が制限され、これを補う形で急速にデジタル化が進む中、私たちは今回の経験を「一過性の危機」ではなく「新常态（ニューノーマル）」と捉え、経営戦略やオペレーションを再構築する必要があります。

こうした中、監査業界でも「リモート監査」や、さらなるデジタル化が問われています。私たちは10年以上前から、電子監査調書システムや被監査会社との情報共有システム、データ利用監査システムなどを順次導入し、2020年は被監査会社のデータを安全に取得し、PwCのデータレイクに安全に格納するツールを導入しました。AIの活用やツール構築にも取り組み、監査業務の変革を一段と推進しております。また、2021年は3月期決算から「監査上の主要な検討事項（KAM）」が本適用されます。これまで以上にステークホルダーとの対話を深め、社会の期待に応える信頼の付与に取り組んでまいります。

私たちは監査以外の分野でも、ウィズ／アフターCOVID-19への適応を支援しております。ニューノーマル時代、ビジネスモデル変革の核は「デジタルトランスフォーメーション（DX）」です。私たちはPwC Japanグループで推進するDXの総合的なサポートの中で、デジタルに関する信頼づくりのサポートや信頼基盤の創生（デジタルトラスト）を通じ、社会や企業の課題解決を目指します。そして、未曾有の環境下においても「社会における信頼を構築し、重要な課題を解決する」という存在意義（Purpose）を実現します。そのために、私たちは「デジタル社会に信頼を築くリーディングファーム」を目指して、信頼の付与、信頼づくりのサポート、および信頼基盤の創生にいっそう注力してまいります。

当法人は本誌「PwC's View」で、デジタル社会の進展を踏まえた会計監査、経営、税務／法務、海外の最新情報を発信してまいります。本年も皆さまに信頼される存在であり続けるよう、たゆまぬ努力と日々「あらた」な挑戦を続けてまいります。

2021年1月吉日



PwCあらた有限責任監査法人  
代表執行役  
井野 貴章

## 特集

## KAMの記載の導入に向けて

- KAMの開示に向けて—— KAMの基本事項と留意点 ..... 6
- KAMに対する財務諸表利用者の期待 ..... 12
- KAMと関連する会計基準・開示制度 ..... 16
- 今後のKAMの定着と改善に向けて—— 英国での導入時の状況を踏まえて ..... 22

## 会計／監査

- システム移行の全体プロセスと各フェーズにおける検討事項 ..... 27

## Column

## 次代の社会とビジネスを惟い

- 監査における「異常検知」と「リアルタイム監査」の実現 ..... 32
- ブロックチェーンは監査にどのような影響を与えるか ..... 33

## 税務／法務

- 行政のデジタル化やリモートワークの常態化が起爆させる帳簿書類のデジタル化  
—— 昨今の電子帳簿保存法の改正に関して ..... 34

## 海外

- シドニー —— ウェスタン・パークランド・シティへの投資 ..... 39

## ご案内

- PwC Japanグループ | 調査レポートのご案内 ..... 45
- Viewpoint ..... 46
- 海外PwC日本語対応コンタクト一覧 ..... 48

## 特集

# KAMの記載の導入に向けて

---

2021年3月期からいよいよ、監査報告書におけるKAM（監査上の主要な検討事項）の記載が本格的に導入されます。これにより、財務諸表の作成者である企業とKAMを記載する監査人が一体となって、財務諸表の利用者にいっそう有用な情報を提供することが期待されています。

本誌では、これまでもKAMの記載の導入を控え、KAMに関する連載を行っていましたが、KAMの本格導入を直前に控え、改めて特集テーマとしてKAMを採り上げ、KAMの導入に関して多面的な視点から考察を図ることを目指しています。

1つ目の論考である「KAMの開示に向けて——KAMの基本事項と留意点」では、もう一度KAMが求められる背景、KAMの定義、KAMを含んだ監査報告書の記載内容、導入にあたってのスケジュール等、作成者の皆様における準備作業等についての再整理を図っています。

2つ目の論考である「KAMに対する財務諸表利用者の期待」では、早期適用事例を見ての財務諸表利用者の視点からの注目ポイントを紹介し、あわせて将来のKAMを含めた情報開示に関する期待を論じています。

3つ目の論考である「KAMと関連する会計基準・開示制度」では、2021年3月決算より適用される会計基準および開示制度の解説を通じて、財務諸表作成者として情報開示にあたっての留意点、KAMとの関係の整理を図っています。

4つ目の論考である「今後のKAMの定着と改善に向けて——英国での導入時の状況を踏まえて」では、先行してKAMの記載が適用されている英国での事例を取り上げ、今後のわが国におけるKAMがどのように定着し、財務諸表の利用者にどのようなインパクトを与えるのかについて考察しています。

本特集がKAMの記載導入を控えた各企業の皆様の情報開示の一層の充実の助けになれば幸いです。

# KAMの開示に向けて

## ——KAMの基本事項と留意点

PwCあらた有限責任監査法人  
メソドロジー&テクノロジー部  
パートナー／公認会計士 廣川 朝海



### はじめに

2021年3月期から監査報告書上に「監査上の主要な検討事項（Key Audit Matters：KAM）」の記載が強制適用になります。

IAASB（International Auditing and Assurance Standards Board：国際監査・保証基準審議会）は、監査報告書関連の基準であるISA（International Standard on Auditing：国際監査基準）700“Forming an Opinion and Reporting on Financial Statements”を改訂し、加えてISA 701“Communicating Key Audit Matters in the Independent Auditor’s Report”を公表しました。2016年12月15日終了事業年度から、監査報告書にKAMが記載されることになりました。

我が国においては、2017年9月に企業会計審議会総会が開催され、監査部会においてKAMについての議論が始まり、2018年7月に「監査基準の改訂について」が公表されました。監査基準に対応して、2019年2月に日本公認会計士協会（以下、「JICPA」）が関連する監査基準委員会報告書（以下、「監基報」）等の新設および改訂を行いました。KAMについては、新しい報告書（監基報701）が作成されました。2021年3月31日以後終了する事業年度に係る監査から適用されますが、早期適用が可能であり2020年3月31日以後終了する事業年度に係る監査（2019年12月31日終了事業年度の会社が1社含まれます。）において48社が早期適用をしました。

監基報におけるKAMの定義は、「当年度の財務諸表の監査において、監査人が職業的専門家として特に重要であると判断した事項をいう。監査上の主要な検討事項は、監査人が監査役等とコミュニケーションを行った事項から選択される」（以下、「監基報701第7項」）となっています。つまり、すべき手続としては監査報告書にKAMを記載しなくても今までも実施してきたことです。

本誌前号（第29号、2020年11月）の連載「監査報告書の

透明化」において、KAMの記載をより有意義にするために、もう一度最初から大枠を勉強してみる、と申し上げました。このため、今回は筆者も一から大枠を勉強してみるというのをやってみようと思います。本稿は「復習」モードになりますが、特集の他の筆者が論考2「KAMに対する財務諸表利用者の期待」、論考3「KAMと関連する会計基準・開示制度」、論考4「今後のKAMの定着と改善に向けて——英国での導入時の状況を踏まえて」を記載しています。これらは将来を見据えたものとなっていますので、あわせて読んでいただければ幸いです。

また、本稿における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お断りします。



## 1 KAM記載の背景を確かめてみる

ヨーロッパでは、2007年後半から2009年にかけて、金融不況が起こり、リーマン・ブラザーズが倒産し、こうした金融機関に対して、適正意見を表明してきた監査人に対する批判が出てきました。監査人の役割とは何か、監査事務所の独立性は担保されているのか、定型文言の監査報告書すなわち日付と宛先以外は適正意見なら同一となる報告書は、利用者の情報ニーズを満たしていないのではないか、という点をめぐって多くの議論がなされました。

IAASBは2014年12月に「監査品質の枠組み」を公表し、欧州議会およびEU理事会は監査法人のローテーションを2016年6月から開始しました。

加えてIAASBは、監査報告書関連の基準であるISA 700 “Forming an Opinion and Reporting on Financial Statements” を改訂し、加えてISA 701 “Communicating Key Audit Matters in the Independent Auditor’s Report” を公表することにより、2016年12月15日終了事業年度から監査報告書にKAMの記載を要求することとなりました。海外のKAMの導入時の状況については、論考4「今後のKAMの定着と改善に向けて」に詳しいので、お読みください。

日本においては、2017年9月から企業会計審議会から監査基準の改正に対しての検討を始め、冒頭に記載したように、KAMは、2021年3月期からが強制適用となります。

## 2 KAMの定義をもう一度確かめてみる

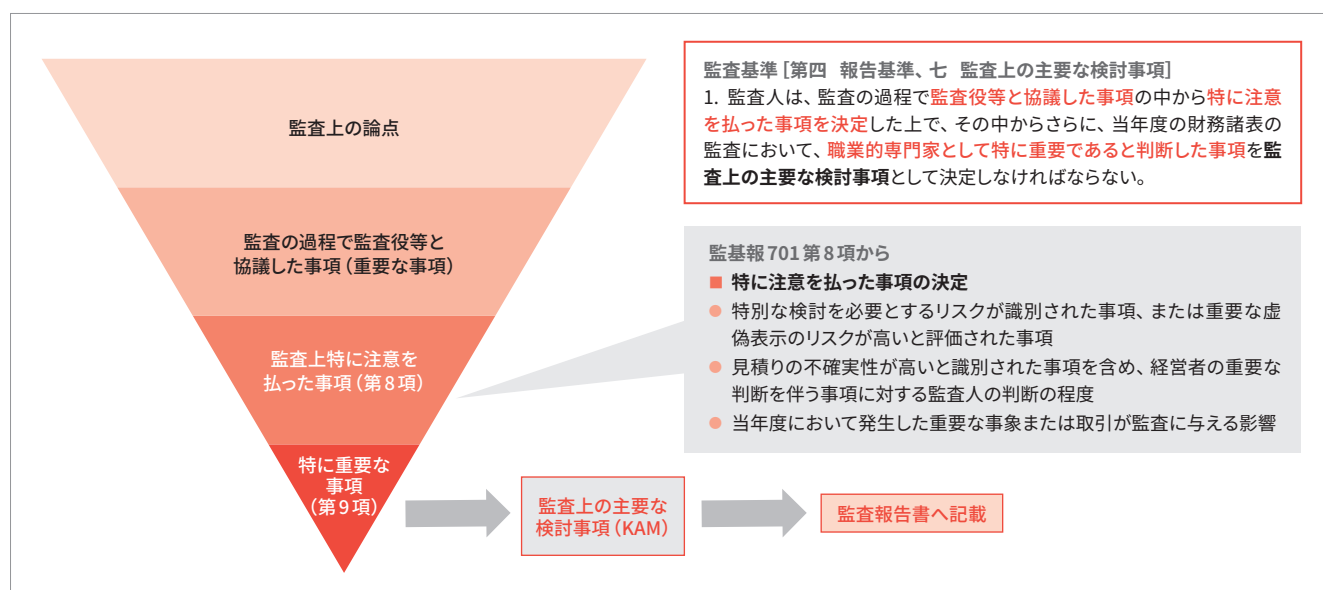
KAMの定義は、上述したように「当年度の財務諸表の監査において、監査人が職業的専門家として特に重要であると判断した事項をいう。監査上の主要な検討事項は、監査人が監査役等とコミュニケーションを行った事項から選択される。」(監基報701第7項)です。図表1を見てください。

監査においては、会社で起こるさまざまな事項を考慮していくわけですが、KAMを決めるにあたり、以下に挙げている、監基報701第8項における項目等を考慮することが求められています。

1. 監査基準委員会報告書315「企業及び企業環境の理解を通じた重要な虚偽表示リスクの識別と評価」に基づき決定された特別な検討を必要とするリスク又は重要な虚偽表示リスクが高いと評価された領域
2. 見積りの不確実性が高いと識別された会計上の見積りを含む、経営者の重要な判断を伴う財務諸表の領域に関連する監査人の重要な判断
3. 当年度に発生した重要な事象又は取引が監査に与える影響

KAMを記載するのは監査報告書上ですから、監査の最後に行う作業のように思えますが、実際には、監査計画の段階で虚偽表示リスクの識別と評価をするところから始めることになります。監査報告書に記載されるKAMは、期末で発生

図表1：KAMの決定プロセス



した事象に関連したものであるならともかく、会社の通年のビジネスから発生する内容であれば、それは監査計画時に分析され評価され、監査役等とコミュニケーションをしていなければいけないはずです。そして、期中で必要な手続を実施しているはずです。監査の具体的な手続は変更されていませんが、KAMを外に向かって公開することになります。もしかしたら、KAMは記載して、実施した監査手続も記載はされているが、実質がないという場合があるかもしれません。

### 3 監査報告書の形式を もう一度見てみましょう

監基報701は、2021年3月期から強制適用となりますが、その他の監基報は2020年3月期から適用となりました。図表2を見てください。

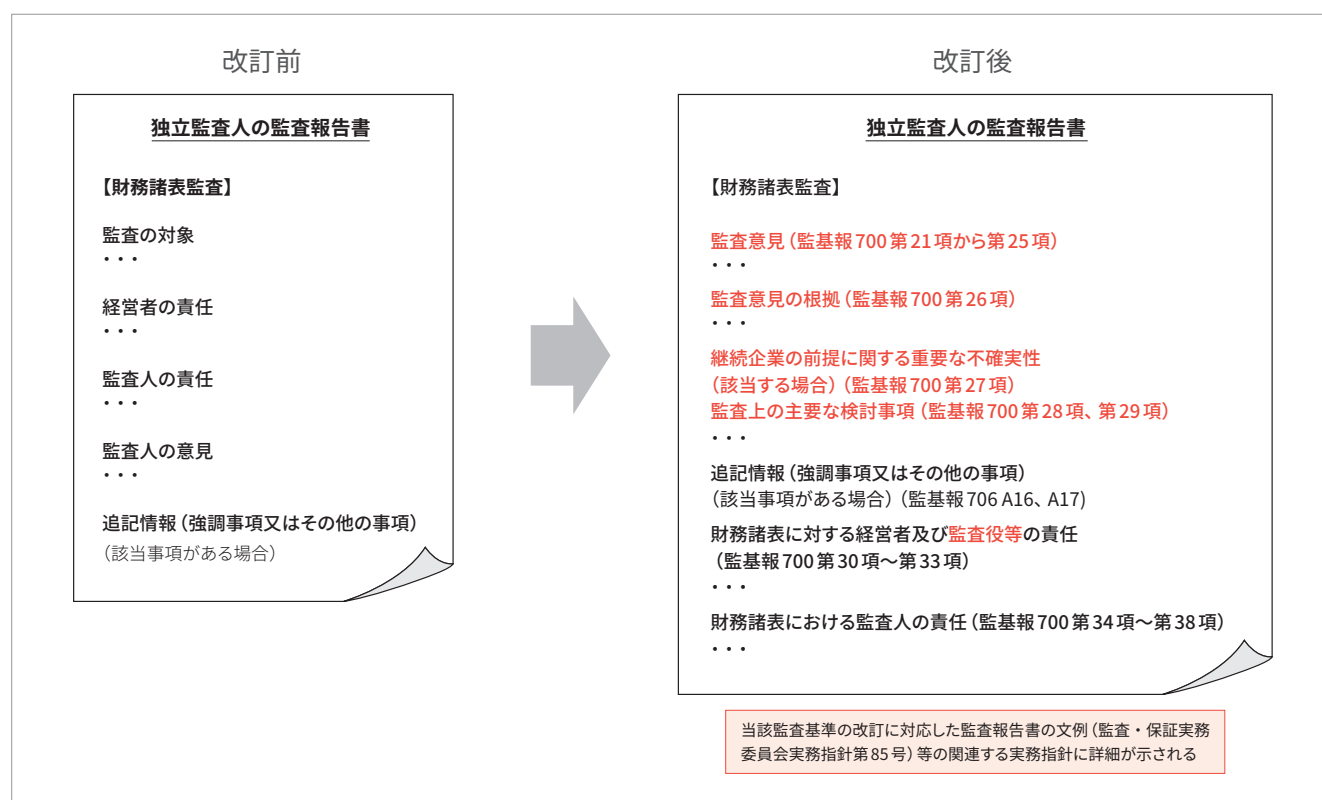
改訂された監査報告書では、監査意見が最初に置かれています。書くべき内容が増えて、KAMを記載しなくても長くなっています。監査報告書の改訂は、2020年3月期から適用されており、2021年3月期についてその勉強は卒業でしょう、と思われる方がほとんどだと思います。しかしながら、KAMを記載するにあたり、注意すべきことがあります。これは、監査人も会社の方も両方の方が留意すべきことです。

監査報告書の文言（KAMを含む）については、監査報告書発行日までに監査人と会社とは議論をして、最終版まで話し、文言を固めています。監査人は監査報告書を事務所で印刷して署名捺印をして会社に渡します。EDINETに有価証券報告書本文と監査報告書は会社が提出します。そこで、公表の前に事務担当者の方と綿密に打ち合わせます。KAMの記載については特に注意が必要です。

KAMの内容については、第三者は公表されるまでわかりません。それこそKAMがいくつかすら第三者にはわかりません。例えば、最終的にKAMを3つに決めて、監査人の監査報告書原本には3つが記載されているのにEDINET上の監査報告書にはKAMが4つや、KAMが2つということがあるかもしれません。数はあっても内容が相違したり、文章が違っていたりする場合があるかもしれません。第三者には、監査人と会社で同意している真実のKAMかどうかを判断することは不可能でしょう。もし間違っていたら、訂正しなければならないと思いますが、場合によってはその訂正についての説明が困難を極めることになるかもしれません。

JICPAからは平成26年審理通達第2号「EDINETで提出する監査報告書及び財務諸表等に関する監査上の留意点」において、「EDINETで提出する監査報告書については、監査報告書の原本との同一性が確保されていることを確かめるため

図表2：改訂後の監査報告書





に、監査人は、監査報告書の原本の記載事項と監査報告書に記載された事項を電子データ化してEDINETで提出されたものとが同一であることを確かめることが適当である」としています。しかしながら、これは監査の終了後（公表の後）に行われるため、間違いを速やかにを見つけることはできても、KAMについては手遅れということになってしまいます。

今までも原本の監査報告書とEDINETの監査報告書が相違することはありましたが、その数は多くありません。例えば、後発事象等を書くのは全部の会社ではなく、特別なことですから、監査人と会社で確認し合い、何度も確かめているはずです。ですが、KAMは基本的に全社の監査報告書に記載するもので、一つ一つのKAMは長文になります。間違いが起ころうとも不思議ではありません。KAMの内容について、監査役等と協議することが求められています。監基報上の要件は満たしていても実務上の対応を誤ると大変なことが起きます。

#### 4 開示すべき事項は変わるのでしょうか

KAMは、基本的には財務諸表の注記事項を参照することが求められているため（監基報701第12条）、財務諸表の開示が非常に重要になります。KAMの導入のためだけに開示

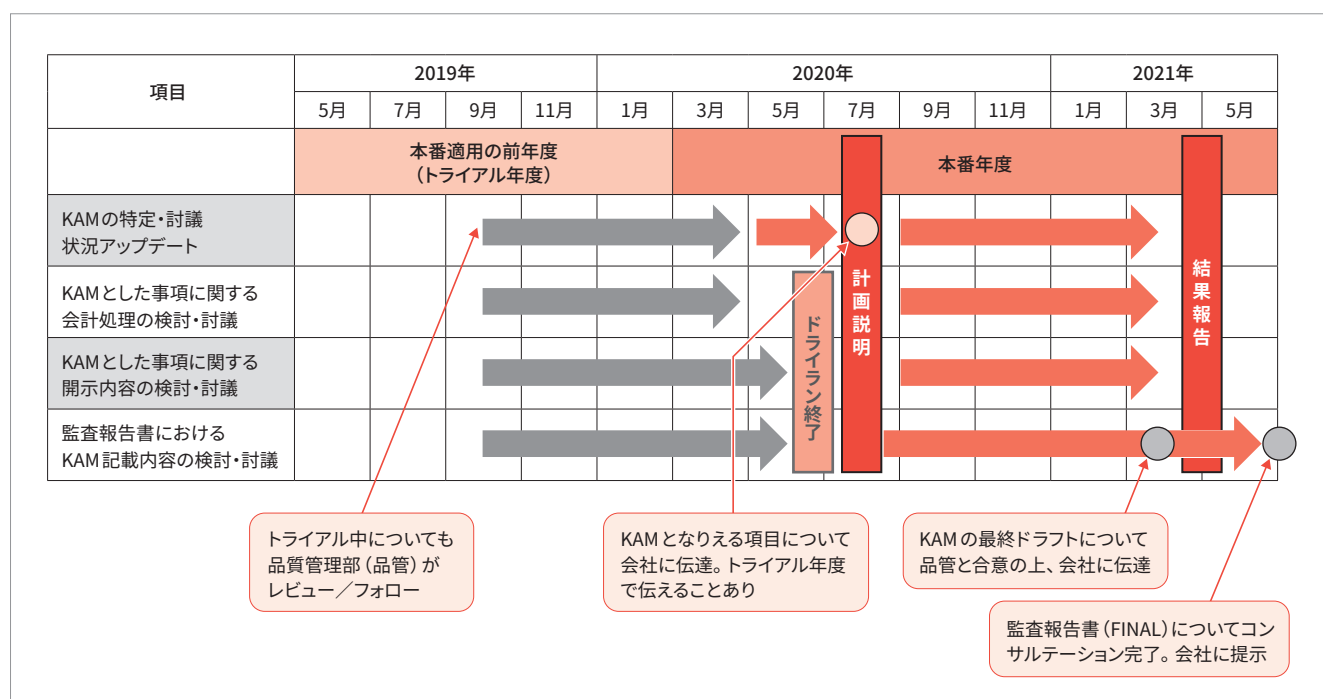
情報がより多く求められているわけではありませんが、詳細な開示が求められる時代となっています。これについては論考3「KAMと関連する会計基準・開示制度との関係」に詳しいので、そちらをご覧ください。

#### 5 スケジュールを目の前に出してみましょう

図表3を見てください。2021年3月期のKAMの検討についてのスケジュールはどうでしょうか？ いきなりKAMを作成するのは難しいので、2020年3月期でトライアルをしてみようと思った会社は多くあったでしょう。しかしながら、新型コロナウイルス感染症の拡大により、来年のことを練習することが難しかった場合もあったかと思います。

KAMは早期適用事例を見ていただけるとわかりますが、開示と監査の二人三脚のようなものですから、期末日後から始めるのは遅すぎます。監査人が文章を作るのも難しいことになりますが、会社の開示を拡張する必要があるかもしれませんし、もしかしたら期中の監査手続が足りないということがあるかもしれません。本稿が皆さんの目に触れるのは2021年1月ですが、もしまだ詳細なKAMに関する計画を立てていないなら、また、試しで作ったことがないならとにかく始めてください。

図表3：トライアル年度・本番年度のスケジュール（3月決算）の案



## 6 資料を手に入れましょう

KAMは欧米（米国ではCAM〔Critical Audit Matter〕）ではリーマンショックの後の2010年くらいから監査報告書上での取扱いの検討が始まりました。我が国においては、2017年から検討され、2021年3月期の強制適用までの期間が長く、資料（各国の対応、わが国の政府機関の対応、JICPAの対応、各所から出される資料等）は多数になります。内容もどんどん変わっていくため、適用に向けて何を参照すればよいのか迷うと思います。まずは、JICPAのHPの「監査報告に関する動向～監査上の主要な検討事項（Key Audit Matters）～」※1を見てください。次のような構成になっています。

### (1) 我が国における現在の動向

- ① 企業会計審議会
- ② 日本公認会計士協会
  - a. 公表物
  - b. セミナー・イベント
  - c. 会計・監査ジャーナル記事
- ③ KAMの早期適用会社一覧

### (2) 諸外国における動向

- ① 国際監査・保証基準審議会
  - a. 国際監査基準（ISA）
  - b. Guidance & Support Tools
- ② 米国
- ③ 英国
- ④ 諸外国企業のAnnual Report（KAMの領域別）
- ⑤ その他

このように必要な資料を探しやすい構成になっています。これらのページをめくるだけで、内容を読まなくても（怒られますが）全体の流れがわかります。題目だけでA4で9ページあります。A4サイズの10センチファイル両面印刷で3冊以上になります。すべてこれから読むのは厳しいと思いますので、「これからもう一度勉強、しかも短時間で」という方には、以下をお勧めします。

上記（1）②の中の「a. 公表物」に含まれるJICPAの公表物から選びます。

まずはKAMの基準を読みましょう。

### ●「監査基準の改訂に関する意見書」に対応する監査基準委

員会報告書701「独立監査人の監査報告書における監査上の主要な検討事項の報告」等（2019年2月27日）※2

### ● 会長声明「「監査上の主要な検討事項」の適用に向けて」（2019年7月12日）※3

日本公認会計士協会会長による会員向けの声明ですが、監査人だけでKAMの適用はできません。会社の方も財務諸表を作成するという観点からのご協力を求めたいと思います。

### ● 監査基準委員会研究報告第6号「監査報告書に係るQ&A」（2020年5月14日）※4

監基報701の適用についてのQ&Aです。60ページの長文となりますので、「1 はじめに」の「2. 背景」は、過去から今までの流れがキッチリまとまっており、監基報701を読む前にこちらを読んでいただくとスムーズな理解に役立ちます。

KAMの適用を実践的に進めるために目で見ても確かめられるレターが以下の3通出ています。

### ● KAM適用に向けてのレター第1弾（監査計画段階で監査役等とKAM候補についてコミュニケーションを行いましたか？）（2020年1月23日）※5

### ● KAM適用に向けてのレター第2弾（KAMの草案を作成し、協議しましたか？ EDINET草案の作成を考慮していますか？）（2020年2月7日）※6

### ● KAM適用に向けてのレター第3弾（被監査会社の開示の準備はできていますか？）（2020年2月19日）※7

### ● 監査基準委員会研究資料第1号「「監査上の主要な検討事項」の早期適用事例分析レポート」の公表について（2020年10月8日）※8

早期適用の事例分析レポートが公表されています。本文は資料も含めて100ページ以上になりますので、まとめのPDFをまず読んでください。また論考2「KAMに対する財務諸表利用者の期待」には早期適用を踏まえた上での財務諸表利用者の目線が書かれています。

※2 [https://jicpa.or.jp/specialized\\_field/20190227aei.html](https://jicpa.or.jp/specialized_field/20190227aei.html)

※3 [https://jicpa.or.jp/specialized\\_field/20190712ejc.html](https://jicpa.or.jp/specialized_field/20190712ejc.html)

※4 [https://jicpa.or.jp/specialized\\_field/20200522cth.html](https://jicpa.or.jp/specialized_field/20200522cth.html)

※5 <https://jicpa.or.jp/news/information/0-24-0-0-20200123.pdf>

※6 <https://jicpa.or.jp/news/information/0-24-0-0-20200207.pdf>

※7 <https://jicpa.or.jp/news/information/0-24-0-0-20200219.pdf>

※8 [https://jicpa.or.jp/specialized\\_field/20201012fba.html](https://jicpa.or.jp/specialized_field/20201012fba.html)

※1 <https://jicpa.or.jp/news/information/2016/20160805ide.html>

上記は公表順に並べていますが、もう一度勉強してみようという方は、「監基報701のQ&Aのはじめの部分」⇒「監基報701本文」⇒「会長声明」⇒「レター3通」⇒「早期適用の事例分析レポート」の順に読んでいくとよいと思います。その後、本号の論考2、3、4を読んでいただきたいと思います。

## 7 おわりに

上記に目の前に迫ってきたKAMの強制適用への対応を書いてみました。その上で、以下について考えていただくのがよいでしょう。本誌前号（第29号）で早期適用事例分析レポートのご報告のときにも述べましたが、以下の事項が本当に大切です。

- 監査役等との十分なコミュニケーション
- 開示の充実を考える
- わかりやすい日本語での表記
- 財務諸表利用者に対して、引き続き（会社の）理解の浸透
- KAMを画一的な記載にしない
- もう一度最初から大枠を勉強してみる

早期適用事例でもKAMの内容はさまざまです。2021年3月期においては3000社程度の会社がKAMの記載に挑戦します。KAMを書くのは監査人ですが、その作成過程には、会社の方々も深くコミットしていくことになります。早期適用をした会社のKAMを参考にしたいと思うのは自然なことです。しかしながらKAMの内容が一緒でもそのまま前例に倣うことは前述した「KAMを画一的な記載にしない」というコンセプト

と異なることになります。会社は会社ごとにまったく違うということ意識していただきたいと思います。監査計画のときに重要な事項については監査人から報告があるはずですから、会社の方も試しに書いてみてください。実際に書いてみると「監査上の主要な検討事項」ですから1行しか書かないということはありませんので、困難を感じることはありません。

今までも実施してきたことではありますが、KAMを書くことは会社のすべて（ビジネスもリスクも全部）をもう一度考える機会になると思います。

最後に、既述の会長声明「監査上の主要な検討事項」の適用に向けてでは、以下のものを留意すべき事項として挙げています。

- 監査上の主要な検討事項の候補の選定（監査計画段階から）
- 監査上の主要な検討事項に関連する会社の開示状況の確認
- 経営者及び監査役等との協議の頻度および時期に及ぼす影響
- グループ監査の場合、重要な構成単位の監査人とのコーディネーション
- 決算および監査スケジュールに及ぼす影響

会長声明は会員に向けたものではありませんが、有価証券報告書を提出する会社、監査役等の方々に心に留めておいていただきたいと思いますし、財務諸表利用者もKAMを通して上記を確かめていくことになると思います。KAMの記載により監査報告書の透明化を進め、会社による開示の充実を図ることは、日本経済の将来に貢献すると信じます。

### 廣川 朝海（ひろかわ あさみ）

PwC あらた有限責任監査法人

メソドロジー＆テクノロジー部 パートナー 公認会計士

国内会社・外資系子会社の会計監査・アドバイザー業務に従事。2008年9月より2010年6月まで、公認会計士。監査審査会に転籍し、検査官兼審査検査室長補佐として、監査法人の検査等に従事。帰任後は、リスク管理、メソドロジー＆テクノロジー部長の後、クオリティー・レビュー部において、法人における監査品質の向上対応に従事。2019年7月より、メソドロジー＆テクノロジー部にて、主としてKAMの導入サポートを行っている。

日本公認会計士協会監査・保証実務委員会委員長

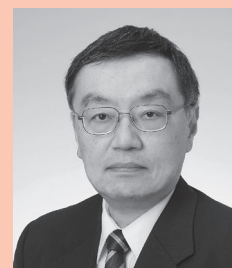
メールアドレス：asami.hirokawa@pwc.com

# KAMに対する財務諸表利用者の期待

PwCあらた有限責任監査法人

PwCあらた基礎研究所

主任研究員 野村 嘉浩



## はじめに

2020年中に公表された有価証券報告書に添付される監査報告書において、いわゆる早期適用として「監査上の主要な検討事項（Key Audit Matters：KAM）」が記載された事例社数は、同年9月末日時点で49社（非上場3社を含む）でした。

2020年がCOVID-19禍にあったことを考慮すれば、この事例社数は決して少なくありません。むしろ財務諸表利用者の観点から、「KAMとは何か」、「KAMをどう読むべきか」をしつかりと把握する上で、少数精鋭の好事例に巡り合えたと前向きに捉えています。好事例と評価されるKAMの要件としては、①企業固有の記載、②数値や前提を示した記載、③財務諸表との連携の明示、④具体的な見出し、などがあります。

筆者は、2021年に公表される有価証券報告書に添付される監査報告書では、これまでの好事例も参考にしながら、さらに創意工夫をこらしたKAMが記載されると期待しています。そして、投資家が投資先たる企業との対話（エンゲージメント）を深化させる過程において、公表されたKAMを題材に、企業経営者や監査役等とのコミュニケーションが積極化する可能性を感じます。

本稿では、これまで公表されたKAMの早期適用事例を題材に、投資家が期待するKAMの姿について私見を整理し、ご紹介します。なお、本稿における意見に関する部分は、筆者独自の見解であり、筆者の所属する法人や組織を代表する見解ではないことを申し添えます。

## 1 KAM早期適用事例を踏まえた注目点

まず、これまでのKAMの早期適用事例に関して、筆者が注目している点をいくつかご紹介しましょう。

### 1. 会計上の見積りに関するKAMの記載

監査領域別の記載事項個数は、その数え方によって認識が異なる可能性があります。おおむね、49社合計で104個とされています。その意味では、1社あたり2.12個となります。記載事項個数の最大値は5個で、最頻値は2個でした。1社あたり個数が、財務諸表利用者の投資判断に当たって十分な水準かという判断は読者の皆様にお任せしますが、欧州企業のKAMは2.5個程度、米国企業のCAM（Critical Audit Matters）は2個以下と伝え聞くので、日本企業の記載事項個数は国際的にも遜色ない水準と言えます。

記載事項個数より重要な視点は、記載された監査領域です。記載事項を監査領域別に見ると、「固定資産の評価」、「のれんの評価」を代表格として、「貸倒引当金の見積り」、「引当金の見積り（貸倒引当金以外）」などが、比較的多く確認されました。総じて、会計上の見積りに関する項目が上位を占めているようです。

会計上の見積りに関しては、企業会計基準委員会が、2020年3月31日に、企業会計基準第31号「会計上の見積りの開示に関する会計基準」を公表しました。偶然にも、当該会計基準の強制適用時期（2021年3月31日以後終了する連結会計年度及び事業年度の年度末に係る連結財務諸表及び財務諸表）は、監査人の監査報告書におけるKAMの報告が強制適用される時期と一致しています。

筆者は、当該会計基準の公表によって、企業が会計上の見積りを開示する上でのより明確な基準を得たと考えており、会計上の見積りについて、積極的な開示が行われることを期待しています。すでに、KAMの早期適用事例に掲げたいくつ



かの3月期決算企業において、2020年3月期有価証券報告書における有形固定資産の減損損失や無形資産の評価に関する財務諸表注記の記載が、2019年3月期の注記の記載と比較して、具体的に詳細に記述されている事例が散見されました。

また、有価証券報告書における「事業等のリスク」や「経営者による財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの状況の分析」においても、のれんの減損損失を計上する可能性等に関する言及が充実する事例も見られました。

今後とも、こうした企業の開示姿勢の一層の積極化を受けて、監査人によるKAMの記載内容の充実が期待されます。

## 2. 「減損までの距離」

会計上の見積りに関する所見を冒頭に指摘した背景は、財務諸表利用者が企業業績を見通す際に、固定資産（特にのれん）の評価が重要な留意事項となるからです。一部の財務諸表利用者は、固定資産（特にのれん）が減損するリスクの大きさについて、「減損までの距離」という表現を用いているようですが、こうした「減損までの距離」を推察するにあたって、記載されたKAMが参考になる場合もあると考えます。

ここでは、のれんの評価に関連する1つの気づきをご紹介します。筆者は今回のKAMの早期適用事例において、のれんの評価におけるKAMの記載事例を16社ほど確認しました。このうち、減損損失を認識しているケースが7社、していないケースが9社と二分されています。すなわち、企業が減損損失を認識しているか否かにかかわらず、KAMにおいて、監査人からさまざまな記載が行われていることが確認できました。このことは、財務諸表利用者にとって、重要な示唆を与えるものと考えます。

企業は、注記において、さまざまな開示の工夫をこらしています。例えば、減損テストにおいて公正価値の算定に用いた割引率として加重資本平均コスト等を明示している企業があります。割引率がどの程度上昇すると減損損失が認識されるかの情報を開示する企業もありました。

一方の監査人は、企業が作成した財務諸表の注記等を参照しながら、KAMの内容および決定理由、監査上の対応を、手続きに則って過不足なく記載しているようです。これに対して、財務諸表利用者からは、一部の事例において、監査上のリスクの所在やKAMの選定理由が具体的にわかりやすく記述されている、被監査会社固有の手続きが明示されている、といった高評価を与えた一方、より具体的な案件やテーマの記載、評価を行う上での整合性確認における数値の記載を望む声も聞かれています。

筆者は、今後とも、企業が発信する注記情報の深化、企業開示情報を受けた監査人による充実したKAMの記載が望ましいと考えています。

## 3. 収益認識に関するKAMの記載

続いて、収益認識に関するKAMの記載について考えてみましょう。筆者の認識では、収益認識に関するKAMの記載事項個数は11個です。収益認識は、ほぼすべての企業にとって重要な影響を与える会計処理と考えられますが、KAMの記載事項個数という意味では、やや少なかったとの印象を有しています。

国際財務報告基準や米国会計基準を適用する企業において、収益認識に関しては、IFRS第15号やASC Topic 606の適用によって、複雑な会計処理プロセスが求められるようになりました。特に、いわゆる工事進行基準を適用する取引や変動対価の見積り等を必要とする取引においては、収益認識の判断が論点となる可能性があると考えています。

本稿で検討対象としているKAM早期適用事例49社のうち、国際財務報告基準や米国会計基準を適用する企業は24社ですが、このうち収益認識に関するKAMの記載は5社に留まりました。

欧州企業のKAMや米国企業のCAMの状況を見ても、収益認識に関する記載事項は、重要な位置を占めています。具体的には、欧州では「資産の減損及び回収可能性」に次いで、米国では「のれん及び無形資産」に次いで、ともに2番目の記載個数に位置づけられているとの調査もあります。

2020年10月末日時点で、国際財務報告基準または米国会計基準を適用する日本企業は230社程度と予想されます。KAMの報告が強制適用となる2021年3月期以降、収益認識に関するKAMの記載事項が、こうした企業群においてどの程度示されることになるのか注目していきたいと思います。

今後、日本会計基準を適用する企業においても、企業会計基準委員会が公表した企業会計基準第29号「収益認識に関する会計基準」（2018年3月30日公表、2020年3月31日改正基準公表）を適用することで、国際財務報告基準や米国会計基準適用企業とほぼ同様の会計処理が求められるようになります。当該会計基準の強制適用時期は、2021年4月1日以後開始する連結会計年度および事業年度とされています。

本稿で検討対象としているKAM早期適用事例49社のうち、日本会計基準を適用する企業は25社ですが、収益認識に関するKAMの記載は6社に留まりました。「収益認識に関する会計基準」が強制適用を迎える2022年3月期以降、収益認

識に関するKAMの記載事項の事例がどのように示されるか、こちらの企業群においても注目していきたいと思います。

#### 4. その他

##### ①ITシステムの信頼性やIT統制の評価に関するKAMの記載

今後の企業経営にとって、ITシステムの信頼性やIT統制の評価は、ますます重要性を高めていきます。こうした中、今回のKAM記載事例では、当該分野に関連した記述が3社程度と少なかった印象があります。サイバーセキュリティの強化、会計不正リスクの低減に向けた企業努力の過程で、企業・監査人の双方にとって、当該領域に対する取組みの高まりとその積極的な開示に期待したいところです。

##### ②リスク情報の可視化

今回のKAM早期適用事例の中から、リスク情報の可視化について、リスク項目を整理し、各々について3段階評価を行うなど、注目できる事例がありました。

まず、監査人からの情報提供です。監査報告書において、監査役と監査人が行った連結財務諸表における潜在的な重要な虚偽表示リスクや当連結会計年度に発生した重要な事象が監査に与える影響のうち、監査役と監査人がコミュニケーションを行った事項がリストされ、潜在的影響額や発生可能性などの評価を開示する事例が見られました。

次に、企業側からの情報提供です。有価証券報告書の「事業等のリスク」において、経営者が連結会社の財政状態、経営成績及びキャッシュフローの状況に重要な影響を与える可能性があると認識している主要なリスクについて、その影響度と発生可能性の評価を行い、リスク項目ごとに、関連する機会とリスク、主要な取り組みを開示した事例が見られました。

これらは、その情報発信主体が異なるものの、財務諸表利用者が企業のリスクを判断する上で、有用な情報を取得するケースとして注目に値します。

## 2 財務諸表利用者に評価されるKAM

以上、早期適用事例から注目点をいくつかまとめてみました。ここでは、監査報告書におけるKAMの記載が強制適用時期を迎えるにあたって、財務諸表利用者が期待するKAMの記載に関する切り口を考えてみましょう。

### 1. 明確・具体的見出し

財務諸表利用者がKAMを読み込むにあたり、今回の早期適用事例でもいくつか散見されたような、特定の事業セグメントや案件を明記した具体的で明確な見出しが記載されることを望みます。個別具体的見出しが明示されることで、当該テーマに対して、財務諸表利用者の関心を引き付けることも可能になるでしょう。

### 2. KAM記載項目の重要性の具体的な記載

KAM記載項目として決定した理由を示すにあたっては、当該項目の重要性の記述は具体的に示されることが望まれます。その際に、例えば、金額的な重要性を示すという意味で、その絶対額、総資産・純資産や当期純利益に対する比率などの記載があると、重要性がより明確に伝わるようになります。

### 3. 具体的な監査対応の記述

例えば、固定資産（のれんを含む）の評価がKAMとして指摘されている場合、将来キャッシュフロー予測、割引率、成長率等の妥当性の検証が注目点となることは、多くの財務諸表利用者にとって一致する見解と思われます。こうした論点に対して、どのような方法論を用いて妥当性を検証したのかに関する具体的な記載が示されると、財務諸表利用者にとっても有用な情報が提供されることになります。

KAMの強制適用時期を迎えるにあたって、財務諸表利用者が懸念する論点として、事例が飛躍的に増加する一方で、企業固有の事情に関する記載が希薄な一般的な記述（ボイラプレート化）の浸透があります。この点に関しては、監査人が企業と十分なコミュニケーションをとり、企業固有のKAMが記載されるようにすべきでしょう。



### 3 いくつかの提言

最後に、財務諸表利用者の立場として想定される要望を2点挙げておきます。

#### 1. 好事例集のとりまとめ

有価証券報告書における記述情報の充実化の流れを踏まえ、金融庁は「記述情報の開示の好事例集」を公表しています。このほか、各種団体によるアニュアルレポートや統合報告書の表彰制度などが存在し、企業開示分野での好事例が紹介されています。

監査報告書におけるKAMの記載が上場会社および非上場の有価証券報告書提出会社（一定規模以下の会社を除く）で幅広く行われる2021年3月期以降、これらのKAMの内容を分析することで、財務諸表利用者の参考に資する好事例が監査報告書の分野でも見つかるかもしれません。監査報告書の記載内容と監査の品質は必ずしも一致しないかもしれませんが、監査報告書の分野でも好事例が取りまとめられることにより、財務諸表利用者の監査報告書に対する注目度合いが増し、資本市場の透明性を高めることにもつながります。

#### 2. 財務諸表利用者と監査人のコミュニケーションの促進

投資家を中心とする財務諸表利用者が企業との対話（エンゲージメント）を活性化する流れの中で、投資家が投資先企業の監査人とのコミュニケーションの機会が活性化するならば、その傾向は資本市場の透明性を高めることの一助となることでしょう。

また、投資家と投資先の監査人との間で、当該投資先に関する意見交換を行うことは難しい場合でも、投資家と監査人とは、監査報告書のあり方について、一般的な議論を深める機会を重ねることは、資本市場全体の品質向上に向けた有意義な機会となります。

### 4 おわりに

本稿で見てきましたように、監査報告書にKAMが記載される今回の制度対応は、財務諸表利用者が投資先企業を評価するのに大いに役立ち、大きな改善と位置づけられます。さらに、財務諸表利用者が、今回の制度対応を契機として、企業・監査人との対話を一層活性化させることは、資本市場の透明性をより高めます。監査報告書へのKAMの記載が強制適用となる2021年、今まで以上に多くのKAMに関する好事例が公開されるものと楽しみにしています。

---

#### 野村 嘉浩（のむら よしひろ）

PwC あらた有限責任監査法人

PwC あらた基礎研究所 主任研究員

証券系研究所・証券会社における企業アナリスト、株式市場ストラテジスト、会計・開示制度の調査経験を経て、2018年10月入所。2007年から2012年まで企業会計基準委員会の委員に就任。著書に『会計制度改革と企業行動』（中央経済社・共著）、『テキスト金融商品会計』（中央経済社・共著）。

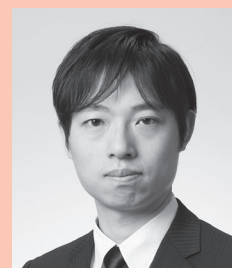
日本会計研究学会会員、WICIジャパン「統合報告優良企業表彰」審査委員会委員。

メールアドレス：yoshihiro.nomura@pwc.com

---

# KAMと関連する会計基準・開示制度

PwCあらた有限責任監査法人  
第1金融部（銀行・証券）  
ディレクター 小西 健太郎



## はじめに

2021年3月期から強制適用となる監査基準委員会報告書701「独立監査人の監査報告書における監査上の主要な検討事項の報告」（以下、「監基報701」）は、監査人に対し、監査報告書において「監査上の主要な検討事項」（以下、「KAM」）を報告することを求めています。KAMの記載にあたり、関連する財務諸表における注記事項がある場合には、当該注記事項への参照が求められています（監基報701第12項（1））。また、KAMの記述を検討する際に、その他の記載内容（例えば、有価証券報告書における財務諸表以外の情報）などを考慮することもあります（監基報701のA38項）。このように、KAMは、企業により行われた開示と密接な関係があります。

わが国における企業情報の開示に関する諸制度は、この数年で着々と整備されてきました。これらは企業情報の開示の充実を目的とするものであって、KAMのために整備されたものではありません。しかしながら、KAMについて正しく理解するには、これらの諸制度についての理解も必要不可欠です。このため本稿では、KAMと関連する会計基準・開示制度について解説をしていきます。

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お断りしておきます。

## 1 KAMとして報告される事項

KAMは、監査人が監査役等とコミュニケーションを行った事項のうち、監査の実施時に監査人が特に注意を払った事項であり、その中からさらに、当年度の財務諸表の監査において、職業的専門家として特に重要であると判断した事項です（監基報701第8項および第9項）。KAMとされる事項にはさまざまなものが考えられますが、2020年3月期におけるKAMの早期適用の状況を調べてみると、その多くは次のいずれかでした。これは、すでにKAMの実務が開始されている海外諸国と同様の傾向を示しています。

- 会計上の見積りに関する事項（固定資産（のれんを含む）の評価、引当金の見積り、金融商品の評価、繰延税金資産の評価、棚卸資産の評価など）
- 企業の採用した会計方針に関連する事項（収益認識など）

一般に、会計上の見積りは、見積りの不確実性を伴うため、たとえ企業が最善の見積りを行っていたとしても、翌年度に金額が確定した際または再見積りを実施した際に、当年度の見積額とは異なる金額となるリスクがあります。このため監査人は、会計上の見積りに対して慎重に監査を行います。

また、企業はその事業活動の中でさまざまな取引を行いますが、必ずしもこれらの取引すべてについて会計基準の定めがあるわけではありません。関連する会計基準の定めが明らかでない場合、企業は当該取引に対して適用する会計方針を自ら策定します。このような場合、監査人は、企業が策定した会計方針（以下、「企業固有の会計方針」）が適切かどうかを慎重に判断することが求められます。

会計上の見積りや企業固有の会計方針に関する事項がKAMとして選ばれることが多いのも、これらについては、より慎重な監査が必要となるためであると考えられます。

## 2 KAMと関連する会計基準・開示制度

これまで見てきたように、しばしばKAMは会計上の見積りや企業固有の会計方針と関連して記載されます。わが国においては、会計上の見積りや企業固有の会計方針に係る企業情報の開示について、ここ数年で次のような会計基準・開示制度が整備されました。以降、それぞれ詳しく見ていきます。

1. 「企業内容等の開示に関する内閣府令」(2019年1月改正)
2. 企業会計基準第31号「会計上の見積りの開示に関する会計基準」
3. 改正企業会計基準第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」

### 1. 「企業内容等の開示に関する内閣府令」(2019年1月改正)

#### 公表の経緯

金融庁に設置された金融審議会は、2017年12月から2018年6月にかけて、投資家の投資判断に必要な情報を十分かつ適時にわかりやすく提供し、建設的な対話に資する情報開示を促進していくため、企業情報の開示および提供のあり方について検討を行いました。検討の結果、2018年6月に「金融審議会ディスクロージャーワーキング・グループ報告―資本市場における好循環の実現に向けて―」が公表され、「財務情報及び記述情報の充実」、「建設的な対話の促進に向けた情報の提供」、「情報の信頼性・適時性の確保に向けた取組」に向けて、適切な制度整備を行うべきとの提言がなされました。

#### 重要な会計上の見積りおよび当該見積りに用いた仮定の開示

金融庁は、当該提言を踏まえ、2019年1月に「企業内容等の開示に関する内閣府令」を改正しました。この改正により、「財務情報及び記述情報の充実」の一環として、会計上の見積りや当該見積りに用いた仮定のうち、重要なものについて、不確実性の内容やその変動により経営成績に生じる影響等に関する経営者の認識の記載が求められるようになりました。この規定は、2020年3月31日以後に終了する事業年度に係る有価証券報告書から適用されています。

#### 2021年3月期に向けて

当該開示において記載すべき事項の全部または一部を有価証券報告書の「経理の状況」に記載した場合は、その旨を

記載することによって、当該注記において記載した事項の記載を省略することが認められています。このため、後述する企業会計基準第31号「会計上の見積りの開示に関する会計基準」(以下、「見積開示基準」)の適用後は、当該会計基準に基づく注記の内容を参照する事例が増える可能性があると考えられます。

## 2. 企業会計基準第31号「会計上の見積りの開示に関する会計基準」

#### 公表の経緯

2016年3月および2017年11月、公益財団法人財務会計基準機構(FASF)内に設けられている基準諮問会議に対し、会計上の見積りに関して、日本基準における注記情報の充実を求める要望が寄せられました。基準諮問会議では、これを企業会計基準委員会(ASBJ)の新規テーマとして提言すべきかどうかについて賛否両論があり、コンセンサスの形成に時間を要しましたが、2018年11月に、基準諮問会議からASBJに対して新規テーマとして提言されました。このような経緯を経て、2020年3月に見積開示基準が公表されました。

見積開示基準は、2021年3月31日以後終了する連結会計年度および事業年度の年度末に係る連結財務諸表および個別財務諸表から適用されます。また、公表日以後終了する連結会計年度および事業年度における年度末に係る連結財務諸表および個別財務諸表から早期適用が認められています。

#### 開発にあたっての基本的な方針

見積開示基準は、国際会計基準(IAS)第1号「財務諸表の表示」(以下、「IAS第1号」)第125項において開示が求められている「見積りの不確実性の発生要因」の定めを参考に開発が行われました。IAS第1号第125項に基づく開示では、重要な会計上の見積りについて、その内容と金額が記載されます。このため見積開示基準の開発にあたっては、個々の注記を拡充するのではなく、開示を求める目的について包括的に定めた原則を示し、注記情報を作成するにあたっては、当該原則に照らして、開示する具体的な項目やその記載内容について判断することを求めるという方法が採られました。ここでいう「原則」は、見積開示基準では「開示目的」と呼ばれています。「開示目的」は、すべての企業に画一的な開示を求めるのではなく、その企業にとって重要な情報を開示することを求める、原則主義的なルールです。

## 開示目的

見積開示基準では、当年度の財務諸表に計上した金額が会計上の見積りによるもののうち、翌年度の財務諸表に重要な影響を及ぼすリスク（有利となる場合および不利となる場合の双方が含まれる）がある項目における会計上の見積りの内容について、財務諸表利用者の理解に資する情報を開示することが目的とされました（見積開示基準第4項）。

企業は、この開示目的に照らして、①自社における「翌年度の財務諸表に重要な影響を及ぼすリスクがある項目」を識別し、②①で識別した項目のそれぞれについて「財務諸表利用者の理解に資する情報」の内容を検討し開示する必要があります。

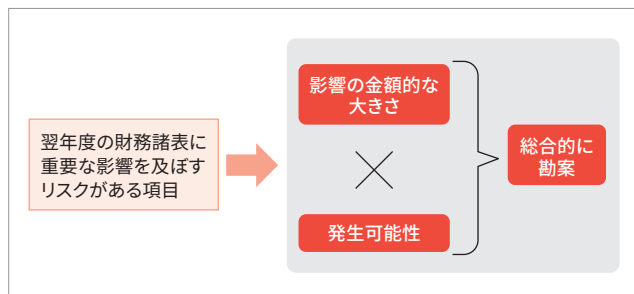
## 開示する項目の識別

見積開示基準では、開示する項目として、当年度の財務諸表に計上した金額が会計上の見積りによるもののうち、翌年度の財務諸表に重要な影響を及ぼすリスクがある項目を識別することが求められています。

ここで、翌年度の財務諸表に重要な影響を及ぼすリスクがある項目を識別するにあたっては、影響の金額的な大きさおよびその発生可能性を総合的に勘案して企業が判断するとされています（見積開示基準第5項および第21項）（図表1）。

したがって、金額的に大きな影響があり、かつ、その発生可能性が高い項目は、開示対象として識別されることになります。また、例えば、発生可能性が高くはないものの、金額的に大きな影響を及ぼす可能性がある項目や、影響の金額的な大きさは大きくないものの、その発生可能性が高い項目についても、開示対象として識別される可能性があります。

図表1：開示する項目の識別



## 考慮すべき将来の期間

見積開示基準では、「翌年度」の財務諸表に及ぼす影響を考慮することとされています。しかし、翌々年度以降の財務諸表に影響を及ぼす可能性がある項目は、一般的に、翌年度の財務諸表にも影響を及ぼす可能性があると考えられます。

このため、必ずしも「翌年度」にのみ対象を絞るのではなく、「翌年度以降」の影響も考慮することが、上述の開示目的からも適切と考えられます。

## 何が開示対象となり得るか

見積開示基準において、識別する項目は、通常、当年度の財務諸表に計上した資産および負債であることが明示されています（見積開示基準第5項）。

例えば、固定資産について減損損失の認識は行わないとした場合でも、見積りと実績との差異または見積りの更新による差異が翌年度の財務諸表に重要な影響を及ぼすリスクを検討したうえで、当該固定資産を開示する項目として識別する可能性があります。

また、翌年度の財務諸表に重要な影響を及ぼすリスクがある場合には、次のような項目を識別することは妨げられません（見積開示基準第23項）。

- (1) 当年度の財務諸表に計上した収益および費用
- (2) 会計上の見積りの結果、当年度の財務諸表に計上しないことにした負債
- (3) 注記において開示する金額を算出するときに見積りを行ったもの

これらの項目ごとの具体的な例として、例えば(1)については工事進行基準に基づく収益の認識やストックオプションの費用処理額の見積りなど、(2)については未計上（未認識）の引当金など、(3)については金融商品や賃貸等不動産の時価情報などが考えられます。

このように、開示対象は必ずしも「当年度の財務諸表に計上した資産および負債」に限定されるものではなく、開示目的に照らして判断することが適切と考えられます。

## 注記事項

見積開示基準では、開示対象として識別した項目について、それぞれ次の事項を注記することが求められています（見積開示基準第6項および第7項）。

- (1) 会計上の見積りの内容を表す項目名
- (2) 当年度の財務諸表に計上した金額
- (3) 会計上の見積りの内容について財務諸表利用者の理解に資するその他の情報

これらは独立の注記項目として記載し、識別した項目が複



数ある場合には、それらの項目名は単一の注記としてまとめて記載します（図表2）。

(2) および (3) の事項の具体的な内容や記載方法（定量的情報もしくは定性的情報、またはこれらの組み合わせ）については、上述の開示目的に照らして判断します。

なお、(2) および (3) の事項について、他の注記として財務諸表に記載している場合は、当該他の注記事項を参照することにより当該事項の記載に代えることができます。

### 当年度の財務諸表に計上した金額

例えば、貸借対照表に投資有価証券の残高が100百万円と表示されていた場合、そのうち観察できない重要なインプットを用いて算定した投資有価証券の残高が20百万円あり、当該20百万円の投資有価証券の評価について、翌年度の財務諸表に重要な影響を与えるリスクがあるため会計上の見積りの開示の対象項目として識別したときには、会計上の見積りの開示において記載する金額は「20百万円」とすることがより適切と考えられます。

このため見積開示基準では、「当年度の財務諸表に計上した金額」について、財務諸表に表示された金額そのものではなく、会計上の見積りの開示の対象項目となった部分に係る計上額が開示される場合もあり得ることが明確化されています（見積開示基準第27項）。

### 会計上の見積りの内容について財務諸表利用者の理解に資するその他の情報

見積開示基準では、「会計上の見積りの内容について財務

諸表利用者の理解に資するその他の情報」について、IAS第1号第129項の定めを参考に、次の3つの事項が例として挙げられています（見積開示基準第8項）。

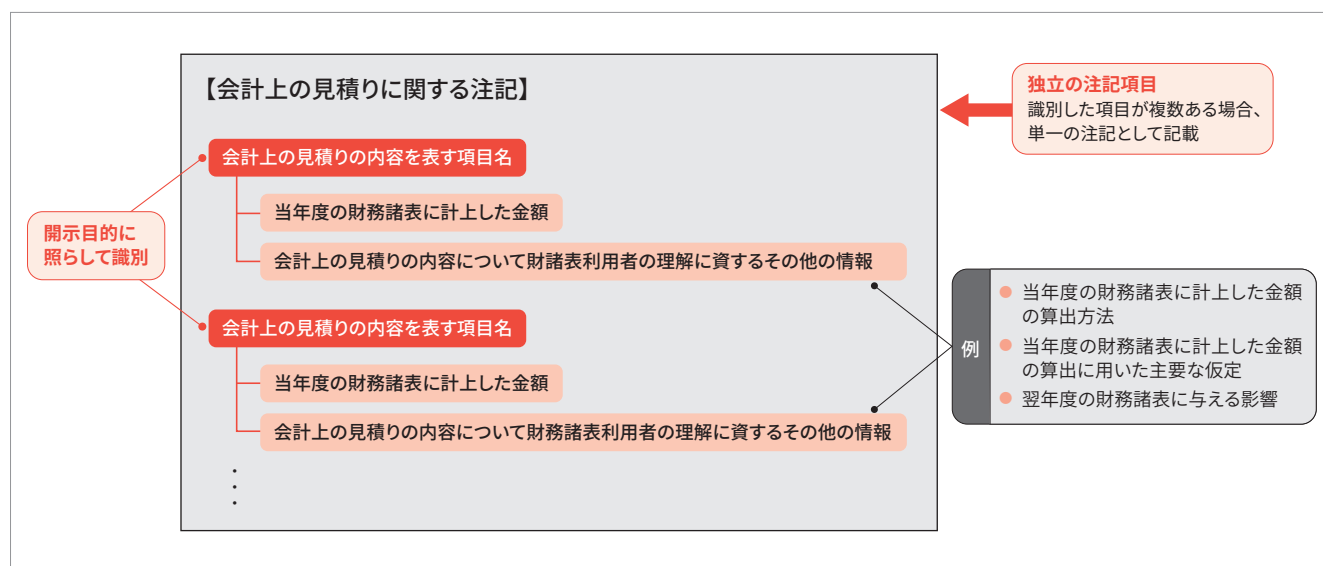
- (1) 当年度の財務諸表に計上した金額の算出方法
- (2) 当年度の財務諸表に計上した金額の算出に用いた主要な仮定
- (3) 翌年度の財務諸表に与える影響

このうち (1) や (2) に関する情報の開示は、財務諸表利用者が当年度の財務諸表に計上した金額について理解したうえで、企業が当該金額の算出に用いた主要な仮定が妥当な水準または範囲にあるかどうか、また、企業が採用した算出方法が妥当であるかどうかなどについて判断するための基礎として有用な情報となる場合があります。

(3) の「翌年度の財務諸表に与える影響」に関する情報の開示は、当年度の財務諸表に計上した金額が翌年度においてどのように変動する可能性があるのか、また、その発生可能性はどの程度なのかを財務諸表利用者が理解するのに有用な情報となる場合があります。翌年度の財務諸表に与える影響を定量的に示す場合には、単一の金額のほか、合理的に想定される金額の範囲（レンジ）を示すことも考えられます。

これらの情報は、単に会計基準等における取扱いを算出方法として記載したり、会計基準等における取扱いに基づく結果としての影響を翌年度の財務諸表に与える影響として記載したりするのではなく、企業の置かれている状況が理解できるようにすることで、財務諸表利用者に有用な情報となると

図表2：見積開示基準で定める注記のイメージ



考えられます（見積開示基準第29項および第30項）。

また、企業の置かれている状況に加えて、企業による当該状況の評価に関する情報を開示することも財務諸表利用者が財務諸表を理解するために有用であると考えられます（見積開示基準第18項）。

### 2021年3月期に向けて

見積開示基準の適用にあたっては、具体的にどのような開示を行うべきか、実務上の困難さが伴うものと考えられます。特に、会計上の見積りはKAMとして報告される事項となる傾向が高いため、期中の段階から監査人とコミュニケーションを取り、見積開示基準に基づく開示をどのようにすべきか、KAMではどのような内容を記載するのか等について、相互理解を図りながら検討を進めていくことが望ましいと考えます。

## 3. 改正企業会計基準第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」

### 公表の経緯

IFRSでは、関連する会計基準等の定めが明らかでない場合に採用した会計処理の原則および手続について、IAS第8号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」において、取引その他の事象または状況に具体的に当てはまる会計基準が存在しない場合においても会計方針を定めることが求められており、そのような会計方針の開示がなされる場合もあります。

一方、日本基準では、「企業会計原則」において重要な会計方針の開示について定められているものの、上述のような場合の会計方針の開示の定めが会計基準において明らかではなく、開示の実態も様々です。さらに、今後、会計基準等の開発時に想定していなかった新たな取引や経済事象が出現した場合に、それらに関連する会計基準等の定めが明らかでないこともあり得るため、そのような会計方針の開示に関する取扱いの明確化は有用であると評価されました。

改正企業会計基準第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、「会計方針開示基準」）は、基準諮問会議における以上の評価結果を踏まえ、日本基準における注記情報の充実を目的として、「企業会計原則」の定めを引き継ぐかたちで公表されました。

### 開示目的

会計方針開示基準において、重要な会計方針に関する注記の開示目的は、財務諸表を作成するための基礎となる事項を財務諸表利用者が理解するために、採用した会計処理の

原則および手続の概要を示すことにあるとされました（会計方針開示基準第4-2項）。

なお、「公表の経緯」で述べたとおり、会計方針開示基準は、関連する会計基準等の定めが明らかでない場合における重要な会計方針の開示に関する取扱いを明確化することも目的とされていたことから、上述の開示目的は、会計処理の対象となる会計事象や取引に関連する会計基準等の定めが明らかでない場合に、会計処理の原則および手続を採用するときも同じである旨が付記されています（会計方針開示基準第4-2項）。

### 関連する会計基準等の定めが明らかでない場合

「関連する会計基準等の定めが明らかでない場合」とは、特定の会計事象等に対して適用し得る具体的な会計基準等の定めが存在しない場合をいうとされています（会計方針開示基準第4-3項）。

より具体的には、次のような例が示されています（会計方針開示基準第44-4項および第44-5項）。

- (1) 関連する会計基準等が存在しない新たな取引や経済事象が出現した場合に適用する会計処理の原則および手続
- (2) 対象とする会計事象等自体に関して適用される会計基準等については明らかではないものの、参考となる既存の会計基準等がある場合に当該既存の会計基準等が定める会計処理の原則および手続を採用したときの会計処理の原則および手続
- (3) 業界の実務慣行とされている会計処理の原則および手続（企業が所属する業界団体が当該団体に所属する各企業に対して通知する会計処理の原則および手続を含む）

### 開示すべき会計方針

従来、わが国では、会計方針の開示について、企業会計原則注解（注1-2）において「財務諸表には、重要な会計方針を注記しなければならない」と定められており、会計方針開示基準が改正される以前においても、関連する会計基準等の定めが明らかか否かにかかわらず、重要な会計方針について開示を行うことが求められてきました。ただし、会計方針それ自体の重要性（どの会計方針が重要な会計方針なのか）について、具体的な考え方を示した会計基準等はありません。

重要な会計方針に関する情報は、財務諸表利用者が財務諸表の作成方法を理解し、財務諸表間で比較を行うために不可欠な情報であると考えられます（会計方針開示基準第44-2項）。このため、実務上は、開示目的に照らし、「財務諸



表を作成するための基礎となる事項を財務諸表利用者が理解するために必要な情報は何か」を検討したうえで、開示すべき会計方針を検討することが必要です。

### 重要な会計方針に関する注記において記載すべき内容

財務諸表には、重要な会計方針を注記します（会計方針開示基準第4-4項）。これにより、企業が採用した会計処理の原則および手続の概要を示すことを目的としています（会計方針開示基準第4-2項）。

ここで、会計処理の原則および手続の概要とは、「どのような場合にどのような項目を計上するのか、計上する金額をどのように算定しているのか」であるとされています（会計方針開示基準第4-2項）。これは、いわゆる認識基準および測定方法について、企業が採用した方針を注記することが求められているものと考えられます。

### 代替的な会計処理の原則および手続が認められていない場合

会計方針開示基準では、企業会計原則注解（注1-2）の定めを引き継ぎ、会計基準等の定めが明らかであり、当該会計基準等において代替的な会計処理の原則および手続が認められていない場合には、会計方針に関する注記を省略することができる旨が定められています（会計方針開示基準第4-6項）。

このような省略を認めている目的は、財務諸表利用者が会計基準等で定められている会計処理の原則および手続を理解していると想定され、会計基準等と同じ内容を繰り返して注記した場合に開示が冗長になることを回避することであると考えられます。

しかしながら、上述の会計方針開示基準第4-6項はあくまで容認規定であり、省略が強制されるわけではない点に留意が必要です。開示目的に鑑みれば、財務諸表利用者の理解のために有用であると判断される場合には、当該会計方針も開示されることになると考えられます（「企業会計基準公開草案第69号（企業会計基準第24号の改正案）「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（案）」に対するコメント」No.12）。

### 2021年3月期に向けて

会計方針開示基準では、関連する会計基準等の定めが明らかであるか否かにかかわらず、企業が採用した重要な会計方針については開示すべき旨が再確認されました。このため、各企業は、例えば、次のような観点から会計方針の開示を再検討することが必要です。

- 重要な取引（特に、企業固有の取引）について、会計方針の開示が行われているか？
- 代替的な会計処理の原則および手続が認められていないという理由のみで会計方針の開示を省略していないか？
- 会計方針の開示は、「どのような場合にどのような項目を計上するのか」（認識基準）、「計上する金額をどのように算定しているのか」（測定方法）がわかるような記載となっているか？

特に、企業固有の会計方針がある場合には、KAMとして報告される事項となる可能性があるため、会計上の見積りと同様、早期から監査人とのコミュニケーションを開始し、開示内容等について、KAMとの関連性も踏まえつつ、検討を進めていくことが望ましいと考えます。

## 3 おわりに

本稿で見てきたとおり、わが国における企業情報の開示に関する諸制度は、この数年で次々に整備されました。「はじめに」において述べたとおり、これらは企業情報の開示の充実を目的としたものであって、KAMのために整備されたものではありません。しかしながら、企業情報の開示の充実と監査人によるKAMの報告は、いずれも企業と財務諸表利用者との間の建設的な対話に役立つものです。企業価値の向上、ひいては資本市場のさらなる活性化のため、今を機会と捉え、企業情報の開示の充実を図っていただけることを切に願います。

### 小西 健太郎（こにしけんたろう）

PwCあらた有限責任監査法人 第1金融部（銀行・証券）ディレクター  
2006年公認会計士登録。2016年より3年間、企業会計基準委員会に専門研究員として出向。見積開示基準および会計方針開示基準の開発にあたり中心的役割を担った。日本公認会計士協会では、会計制度委員会、監査基準委員会、監査・保証実務委員会、業種別委員会の委員・専門委員を歴任。現在は、国内企業の監査業務に従事するとともに、品質管理本部において日本基準およびIFRSの適用に関する相談業務に携わっている。

メールアドレス：kentaro.konishi@pwc.com

# 今後のKAMの定着と改善に向けて ——英国での導入時の状況を踏まえて



PwCあらた有限責任監査法人  
パートナー 小林 昭夫

## はじめに

我が国の資本市場においても、監査報告書上での「監査上の主要な検討事項（Key Audit Matters：KAM）」を記載する実務が主に2020年3月期決算から始まりました。監査報告書の透明化とも言われるKAMの導入を含む監査報告書改革は、英国やオランダなどの欧州諸国から2013年頃に始まり、その後2015年の国際監査基準（ISA 701）の改訂を経て、すでに香港やシンガポールなどを含む先進諸国にも導入されています。我が国においては、2019年の監査基準改訂により、ようやく主に2020年3月決算より早期適用という形で実務が始まることになりました。

本稿では、我が国のKAM早期適用の状況や海外（特に英国）の導入当初の状況に鑑みて、筆者が感じたことを縷々述べたいと思います。したがって、本稿の文中の洞察や意見に関する部分は専ら筆者個人のものであり、筆者の所属する組織を代表するものではありません。

## 1 KAMの早期適用事例についての さまざまな評価

2020年3月期までの早期適用企業48社の監査上の主要な検討事項（KAM）の事例分析等が、日本公認会計士協会をはじめとして複数の団体・個人によって実施・公表されています。これらの公表された分析だけでなく、筆者は投資家をはじめとする利用者からできるだけ直接評価を聞くようにしています。個々の事例については、型にはまったボイラープレートな記載に物足りなさを感じたという意見がある一方で、有益な情報が提供されていたという好評価も多数聞くことができました。全体の評価として、当初数百とも想定されていた早期適用の社数が実際には48社だったことでかなり少ない印象を持たれた関係者も少なからずいたようです。

2020年3月期は新型コロナウイルス感染拡大の影響により、企業の決算業務と監査業務にさまざまな困難が生じましたが、仮にこの状況が早期適用の数に影響したのであれば少し残念と言わざるを得ません。今回の2020年3月期の上場企業決算は、新型コロナウイルス感染症拡大の状況下において会計上の見積りに与える影響を含む情報の積極的な開示が上場企業に強く求められた時期であり、それと同様に監査報告書上のKAMによる情報提供にも大きな意義のある時期であったと思われるからです。

## 2 KAMが企業情報開示の充実を促進する効果

KAMには企業情報開示の拡充を促す効果があると言われています。2020年3月期は、企業内容等の開示に関する内閣府令（以下、内閣府令）の改正により有価証券報告書のリスク情報や重要な会計方針および見積りに係る開示の拡充等が行われたこともあり、純粋にKAMによって促進された拡充部分のみを特定することは難しいですが、早期適用事例を見る

と、また筆者自身の体験に照らしても、たしかにKAMが企業情報開示の拡充を促す効果があったと感じられます。

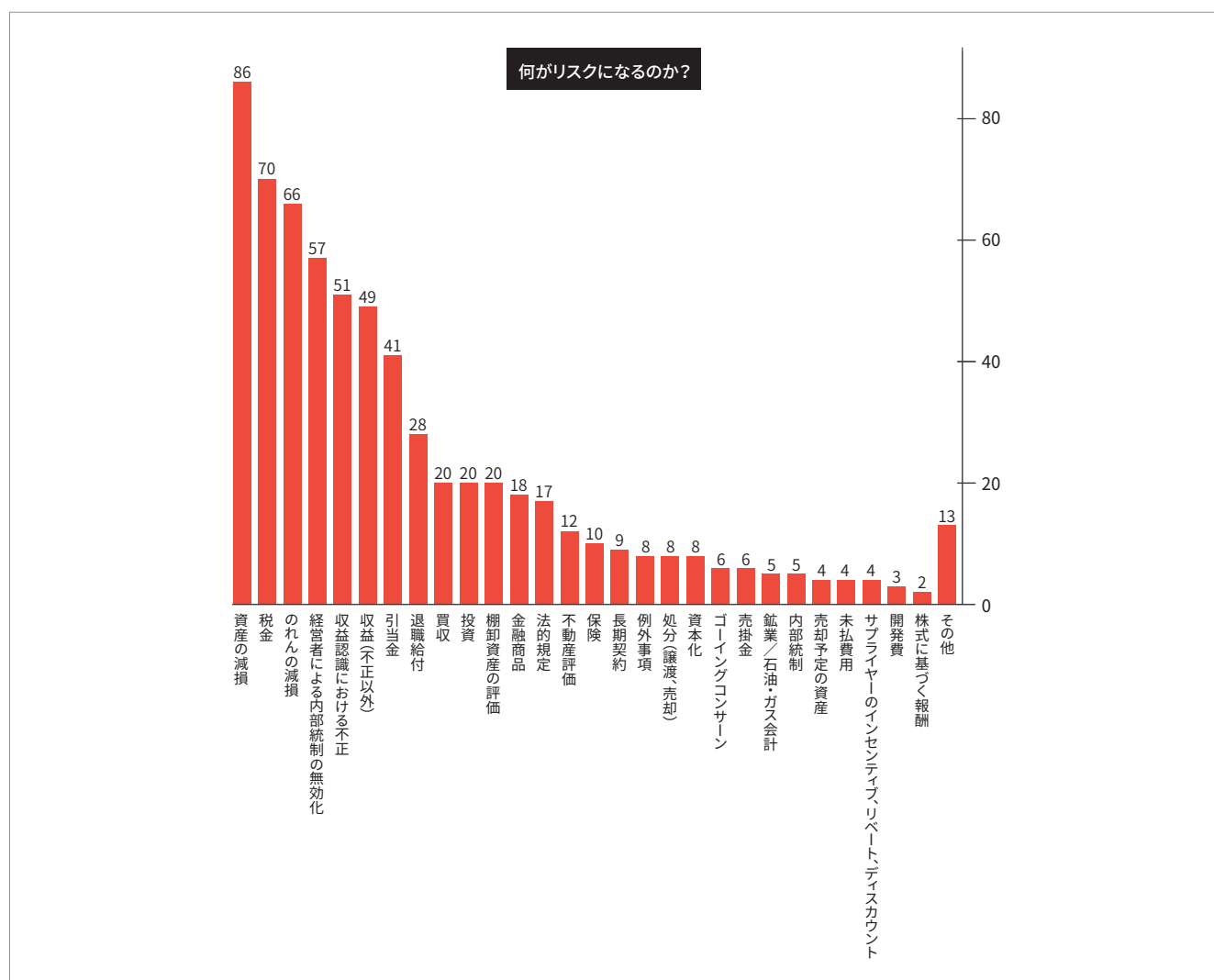
ある投資家の言葉をお借りすれば「KAMには企業情報の質がにじみ出る」とのことです。企業と投資家等との対話に際して、企業の情報開示こそが主役であり、監査報告書の本来的な機能は開示情報に信頼を付与することです。結果的にKAMが企業情報を飛び越えて、一次的な情報提供を行うことは望ましいことではありません。しかしKAMが良い内容となるかどうかは、企業情報開示が利用者に有益で充実した内容であることが必須条件であると言えます。

ただし、企業情報が充実した有益なものであったとしても、必ずしも良いKAMが提供されるとは限りません。この点は会計監査人側の洞察力と努力にかかっていることは言うまでもありません。

### 3 英国の事例

英国での監査報告書の透明化、すなわちKAMの導入は2013年に（正確には2012年10月1日以降に開始する会計年度より）行われました。英国でのKAM導入初年度の状況については、2015年3月に英国財務報告評議会（Financial Reporting Council：FRC）が「Extended auditor's reports: A review of experience in the first year」を公表しています。さらに、適用翌年度の状況については、2016年1月に「Extended auditor's reports: A further review of experience」を公表しています。当時から筆者は、英国でのKAM導入の状況をPwC英国事務所のパートナー等から直接聴取する機会を持つよう努めていました。これらを通じて得られた

図表1：報告されたリスクの分析



出所：FRC, 2015. Extended auditor's report: A review of experience in the first year March 2015, p.18 TABLE 5をもとにPwC作成

示唆には、今後の我が国におけるKAMの強制適用とその後の定着に向けて参考にできることが多くあります。

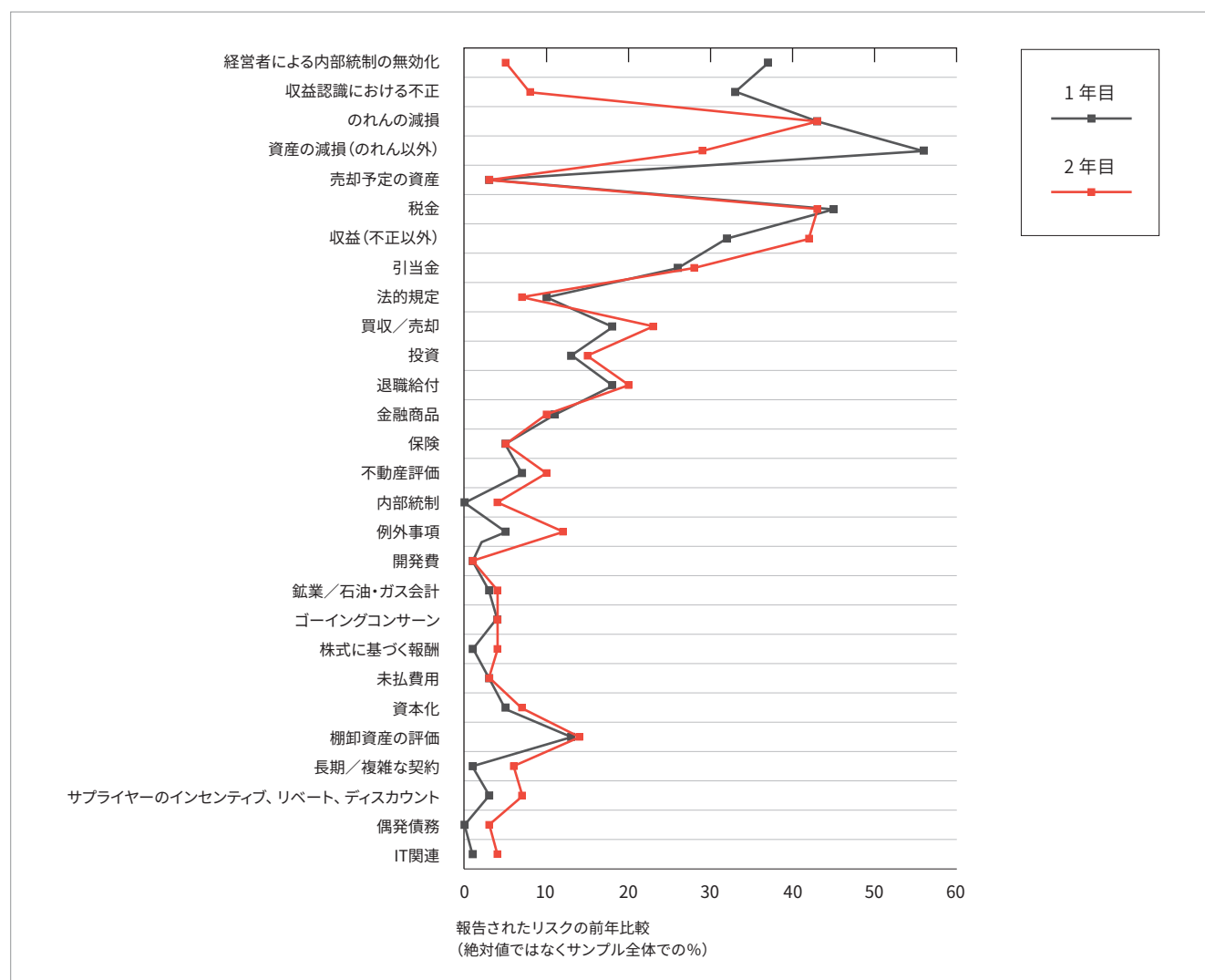
#### 4 英国からの示唆（1）： 継続的な改良に向けたモメンタム

英国での適用初年度におけるKAMの事例にはボイラープレート化の傾向が少なからずありました。KAMとして取り上げられた項目には、営利企業について原則的に取り上げることが監査基準によって求められているデフォルトの監査リスクである「収益認識に係る不正リスク」や「経営者による内部統制の無効化」といったリスクが比較的多く取り上げられ、

これらについてボイラープレート的な記述が行われた事例が散見されました（図表1）。

このような英国での適用初年度の状況について、利用者である投資家等からのフィードバックがあり、有益とは思われない内容に対する忌憚のない批判が寄せられた一方で、推奨されるべき事例に対する賞賛（例えば、The IMA Auditor Reporting Award<sup>※1</sup>）などは、会計監査人によるその後のKAMの改良と創意工夫に向けた動機付けに大いに寄与することになりました。その結果として、導入2年目以降にKAMとして取り上げられた項目は、上述のデフォルトの監査リスクに関するものが減少した一方で、固定資産やのれんの減損などの会計上の見積りに関連する項目についてより詳細で具

図表2：1年目と2年目の比較



出所：FRC, 2016. Extended auditor's reports: A further review of experience, January 2016, p.16 Graph 3をもとにPwC作成

※1 英国のInvestment Management Association (IMA) は2014年と2015年に革新的で優れた内容の長文式監査報告書の表彰を行った。

体的な記述が行われるようになったという変化が見られました（図表2）。

また、KAMの記述内容についても、2年目以降は企業固有の状況やリスクについての記載が充実し、より具体的なものが多くみられるようになっています。さらに、KAMの中にダイアグラムやマップを入れる事例や、発見事項や所感（Findings・Outcome）などの記載を入れるなどの取り組みも出てきました。

このようなKAMの改良に向けた革新的な努力はその後も利用者である投資家等のステークホルダーからのフィードバックを受けながらその後も継続しています。このような良いモメンタムが、今後の我が国のKAMの定着と進化においても期待されます。

## 5 英国からの示唆（2）：戦略報告書・監査委員会報告書・KAMという3つのツール

英国でのKAMの導入は、戦略報告書（Strategic Report）の導入および監査委員会報告書（Audit Committee Report）の改革と同時期に行われました。

筆者が、PwC英国事務所のパートナーから聞いた話では、英国で「これら3つのツールが同時期に導入されたことは僥倖であった」とのことです。すなわち、戦略報告書では、事業戦略やビジネスモデルなどとともに、リスク情報（Principal Risks）が経営者によって開示されることになります。一方、監査委員会報告書では、監査委員会の活動状況等の記載として主要なイシュー（Significant Issues）が記載されることになります。

図表3：監査委員会報告書で取り上げられたSignificant Issue（主要なイシュー）と監査報告書のKAMの整合性

項目名	監査委員会から報告されたイシューの平均件数		監査人から報告されたリスクの平均件数		監査人および監査委員会から報告されたリスク／イシューの平均件数		% 複合カバレッジ	
	2年目	1年目	2年目	1年目	2年目	1年目	2年目	1年目
銀行・金融サービス	3.9	4.4	3.3	4.0	3.5	3.1	90%	70%
素材	3.3	3.4	2.8	3.6	2.7	2.8	80%	82%
ビジネスサービス	5.0	6.0	3.5	4.0	3.5	4.0	70%	67%
商業施設	4.3	3.8	3.5	3.6	3.7	2.4	85%	63%
建設	3.8	3.4	3.3	2.8	2.8	2.2	74%	65%
消費財・サービス	4.9	4.6	3.9	4.6	4.1	3.4	84%	74%
ヘルスケア部門	4.5	5.0	3.7	3.8	3.9	3.3	86%	66%
製造	5.0	4.2	4.5	4.1	4.3	3.6	87%	86%
情報技術	4.5	4.3	3.8	3.9	3.4	3.4	75%	79%
保険	4.2	4.1	3.8	4.5	3.5	3.3	82%	80%
金属・鉱業	5.5	6.0	4.8	4.5	4.8	4.5	88%	75%
天然資源	6.0	4.3	4.0	4.4	5.0	3.4	83%	79%
石油・ガス	5.6	4.5	5.0	7.0	4.7	3.5	84%	78%
規制／専門機関	2.5	4.0	2.5	3.0	2.0	1.0	80%	25%
小売	4.1	5.1	4.0	4.7	3.8	3.3	92%	65%
サポートサービス	4.1	3.7	3.7	3.9	3.5	3.3	85%	89%
電気通信	5.7	4.2	5.3	5.4	5.0	3.8	88%	90%
ユーティリティ	5.2	3.0	5.3	4.0	4.2	3.0	81%	100%
全企業	4.3	4.3	3.9	4.2	3.7	3.2	85%	74%

出所：FRC, 2016. Extended auditor's reports: A further review of experience, January 2016, p.53 Table 13をもとにPwC作成



さらに会計監査人の監査報告書で取り上げられるKAMと、戦略報告書のリスク情報および監査委員会報告書の主要な検討事項には、イシューとしての共通項がみられます。経営者と統治責任者としての監査委員会と会計監査人が、それぞれの立場から、企業の重要なリスクについて記述することになります。したがって、これらの報告書が含まれた英国企業の年次報告書を読むと、結果として一連の流れを感じることができます。特に監査委員会報告書で取り上げられたSignificant Issue（主要なイシュー）と監査報告書のKAMで取り上げられた事項には高い相関関係が見られます（図表3）。

我が国においても、2018年の内閣府令の改正により有価証券報告書におけるリスク情報や重要な会計方針および見積りに係る開示の拡充が行われました。また、同改正では有価証券報告書における監査役会等の活動状況の開示の拡充が行われ、監査役会等における「主な検討事項」の記載が2020年3月期以降の有価証券報告書に求められることになりました。英国における3つのツールに相当する改革が我が国においても行われている状況と言ってもよいでしょう。

リスク情報や重要な会計方針および見積りの開示、監査役会等の活動状況の開示並びに監査報告書のKAMが良い相互作用を及ぼしあうことで、企業と投資家との建設的な対話の促進に寄与する有用な企業情報開示に繋がっていくことが望まれます。

## 6 おわりに

今後のKAMの強制適用に向けて、今回の早期適用事例はベンチマークになるかと思います。早期適用事例の良いところは参考にしつつも、ここに留まるのではなく、さらにKAMを利用者にとって有用なものにしていく努力が重要です。

会計監査の業務執行を担当する筆者は、KAMの作成者側の人間であり、むしろKAMに対する評価や批判を受ける立場にあります。今回の早期適用事例に対する利用者からのコメントの一つ一つを真摯に受け止めたうえで、今後のKAMの実務の定着と進化に向けた努力と挑戦を続けていきたいと思っています。

### 小林 昭夫（こばやし あきお）

PwCあらた有限責任監査法人

製造・流通・サービス部 パートナー

国内外の企業に対して監査およびアドバイザリー業務を提供。1993年から1996年までシンガポールに駐在。2006年よりPwCあらた有限責任監査法人パートナー。

上場企業の会計監査、国内・海外の株式上場（IPO）支援、国際財務報告基準、米国会計基準などのコンバージョン支援業務などを広く提供するほか、取締役会の実効性評価支援などのコーポレートガバナンス強化支援、コーポレートガバナンスに関連するセミナーや寄稿などの活動を行っている。Centre for Corporate Governance リーダー。

公認会計士、公認不正検査士

メールアドレス：akio.kobayashi@pwc.com



# システム移行の全体プロセスと各フェーズにおける検討事項

PwCあらた有限責任監査法人

企画管理本部 アシュアランス・イノベーション&テクノロジー部

シニアマネージャー 上野 史久



## はじめに

デジタル化を推進するためには、必要なデータをデジタル化していくことだけでなく、業務の標準化やデータフォーマットの標準化が重要となります。この2つがあって初めて、本当の意味で業務の自動化やAIの導入が実現されます。これらのデジタル化推進の根幹を担っているのが企業のシステムです。システムがつぎはぎであるため、業務を標準化できない、標準的なデータが作れない、データに必要な情報が不足している、デジタルツールやAIを導入した業務プロセスの構築ができないといった事態が生じます。これらを理由にデジタルツールやAIの導入を断念する事例は多く、新しいシステムの導入を検討する企業が多数存在しています。

そこで本稿ではシステム移行（システム切り替え）を取り上げ、システム移行の各フェーズにおいて検討すべきポイントを見ていきます。

本稿が読者の皆様に少しでもシステム移行の難易度の高さをご理解いただき、効果的・効率的な対策を講じる一助となりましたら幸いです。

## 1 システム移行の全体フローと各フェーズにおける留意点

本稿では、システム移行のマスタースケジュールをベースとして、プロジェクトの各フェーズにおける課題と解決策について見ていきます。システム移行を大きく10のフェーズに分け、それぞれのフェーズごとの留意点について説明します（図表1）。

### 1. 計画・基本構想

計画・基本構想のフェーズでは「文書化」が重要な業務となります。システム移行を行う理由や現行の課題を文書として残し、当初の構想を明確にしておきます。一般的に、システム移行のプロジェクトは長期にわたって実施されるため、その途中で構想に変更が生じることもあります。その際には、構想に関わる文書も更新しなければなりません。新しいシステムを導入した後の将来像を明確にすることで、関係者全員が同じ目標に向かってプロジェクトを遂行できるようになります。

### 2. プロジェクトチーム設置

システム移行に関わる問題は多岐に渡るため、プロジェクトのメンバーには、会社ビジネス、システム、ネットワーク、データ構造、会計基準、経理やプロジェクトマネジメントなどさまざまなスキルが必要となります。各分野の専門家を招集するとともに、各人の意見を理解して調整できる横断的な知識と経験を有するメンバーを加えることも忘れてはなりません。もし、そのようなメンバーが見つからない場合は、経験が豊富なプロジェクトリーダーに調整役を務めてもらうことが必要です。

システム移行のプロジェクトは長期に及ぶことが多いことから、メンバーの変更も珍しくありません。このため、プロジェクトチーム内の情報共有が十分に行われないこともあり

図表1：システム移行の全体フロー



ます。次のようなカルチャーを醸成し、普段から情報共有を図ることが大切です。

- 知らないことについて質問することは悪いことではないという共通認識を持つ
- 自己の業務範囲以外の情報に対する意識や興味を持つことを評価する
- 情報規制はプロジェクト遂行の弊害であるという意識を持つ

特に上記の3点目については、共有できない情報がある場合は、共有すべき情報の定義を明確にしておきます。このように、チーム全体で情報を隠そうとする意識を排除する仕組みを考えることが重要です。

### 3. 現状分析・WBS作成・要件定義・設計・開発

#### 現状分析・WBS作成

現状分析を行い、目指すべき将来像までに必要なタスクを整理します。プロジェクトを遂行するためには、WBS（Work Breakdown Structure：作業分解構成図）を作成・管理・更新する必要があります。

大規模プロジェクトの場合、WBSの作成やタスク全体を把握するだけでも非常に多くの工数が掛かります。タスクごとの概要を文字で残すなど工夫をしていないと、参加者も作業の全容や過去の経緯などが徐々にわからなくなってしまいます。最終的には誰も質問もできず、個人がそれぞれのタスクを報告するだけの会になってしまう場合があります。

「課題・問題なし」と報告して線表を次の会議まで伸ばすだけの会議になってしまうことさえあります。

このような事態を引き起こさないためには、WBSの管理はスケジュールを追うだけではなく、作業内容について全体感

を持ち、関係者と積極的にコミュニケーションを取れる方に任せることが重要です。

質問や指摘ばかり行うのではなく、遅延やミスがあった場合には、リソースや予算の調整や、他のプロジェクトチームへの影響範囲を検討し、プロジェクトオーナーへの説明方法を提案しなければなりません。

#### 要件定義

要件定義とは、システムに実装すべき機能を明確にする作業のことです。システムに実装すべき機能を明確にします。

要件定義に盛り込む項目として、以下のものがあります。

- 業務要件
- システム要件

プロジェクト全体方針、期限とゴールは、プロジェクト開始時点である程度見えています。

一方で、システムに実装すべき機能を明確にするために必要なことは何かを突き詰めて検討する必要があります。業務要件とは、システム化の対象となる業務の流れを明確化することです。

システム要件とは、プロジェクト全体の方針、期限とゴールを前提として、業務要件を実現するために必要な機能や性能を明確にすることです。

要件定義は、多数の関係者との話し合いを通じて得た、さまざまな要望が集約されたものとなります。要件定義は文書化し、関係者すべてが閲覧可能な状態にしておく必要があります。

#### 設計

設計とは、文字どおり設計図を書くことです。設計には、

基本設計と詳細設計があります。画面設計、機能設計、データ設計といった、プロジェクトオーナーやユーザーでもシステム概要を理解できる内容をまとめたものが「基本設計書」です。

画面設計は、各画面の文字、画像などのレイアウトや操作方法を検討した内容となります。機能設計は、機能名や処理内容を検討した内容となります。データ設計は、データの保有する情報、データベース設計、データフローを検討した内容となります。

基本設計をもとにプログラムを作成するための設計図をまとめたものが「詳細設計書」です。

詳細設計書は、システムをリリースした後の運用、保守のフェーズでも使われます。障害が発生した場合、仕様を確認するために詳細設計書を参照しますが、記載が漏れているプログラムがあると障害への対応も困難になります。また、リリース以後に改修した内容は漏れなく記載するようにしなければなりません。

## 開発

開発は設計どおりに行います。設計書に記載の内容から、より改良した、といった理由であっても設計書は変更してください。開発内容と設計書が異なっていると、エラー発生時には、問題の所在を発見することに多大な労力を費やすことになります。

## 4. 事前説明会

事前説明会は、導入するシステムの方向性が固まったフェーズで行います。システム移行の背景を説明し理解を得ます。また、開発システムに関係する現場からの情報共有や各種テストへの協力をお願いすること、方針に対する指摘事項を入手することなど、さまざまな目的があります。

事前説明会は大多数で一度に行うのではなく、部署単位などで説明を行うことが一般的です。人数が多く、参加者同士で面識がないと参加者の発言が減ったり、発言意欲が低下することがあるためです。部署単位、業務単位で行うことで参加者に関係のある質問が出やすくなるメリットがあります。

できるだけ多くの方に話を聞いてもらえるように、説明会は時期をずらして複数回開催することやオンラインでの開催を検討しましょう。参加者からの質問や指摘を入手する手段・環境も複数用意すべきです。

一度の説明だけでは、参加者の方に今後の方向性について、納得してもらうことができない場合もあります。時間をかけて何度も説明することもあります。また、大きな方針転

換や導入時期の変更など新たな情報が出てきたときにも、再度説明会を開く必要があります。説明会は想定したとおりにスムーズにはいかないのが当たり前とっておいたほうがよいでしょう。

計画時点から、想定どおりにいかないことを見込んだスケジュールを組んでおきましょう。

## 5. 各種テスト・結果検証

各種テストの種類・目的とイメージを簡単に整理しました(図表2)。この部分を初めに理解しておくといよいでしょう。

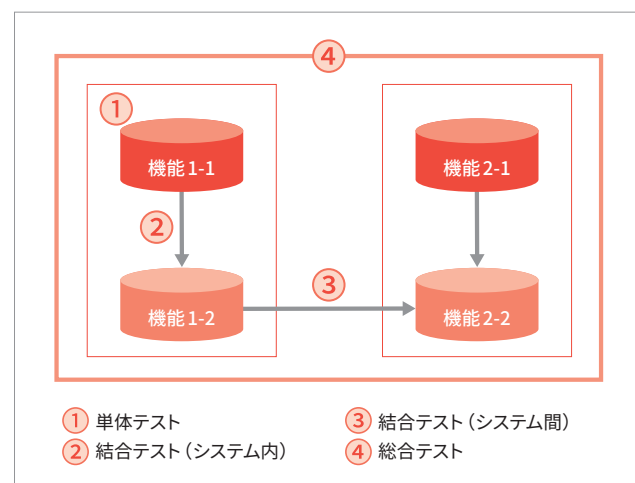
- 単体テスト：1つの機能が要件どおりに稼働するかの確認
- 結合テスト：システム内、システム間のデータ連携が要件を満たしているかの確認
- 総合テスト：システム全体としてシステム要件を満たしているかの確認

上記に追加して、ユーザーとなる、システムを利用する方が行う「受け入れテスト」があります。受け入れテストはユーザーの想定どおりの操作画面、機能が実装されているか、不具合はないかといった点をユーザー自身に確認してもらいます。ユーザー自身が行うという点で他のテストと異なります。

すべての要件が満たされているかを確実に確認する必要があります。そのため、プロジェクト側では、事前にチェックリストの作成や合格基準を設定してユーザーと確認項目に関して合意を得ておく必要があります。

ユーザー自身も何をチェックすべきか、何をもって合格とするか決めることが難しい場合もよくあります。プロジェクト担当者が積極的にリードしなければならないこともあります。

図表2：各種テスト



## 6. ユーザー勉強会

ユーザー勉強会とは、事前説明会とは異なり、ユーザーである業務担当者の実務に関する操作など、具体的な話を説明します。例えば、システムの使い方、マニュアルの配布、エラーが発生した場合の問い合わせ窓口など、新システムを実際に利用して業務を理解してもらいます。

相談窓口のリソースには限界があるため、都度疑問を解消できるわけではありません。また、現場のユーザーも皆使い始めたばかりであるため、操作に熟練した人がおらず、現場で疑問が解消できるとは限らないといった状況が発生することもあります。これらについてもユーザーの皆さんに了解してもらう必要があります。

## 7. データ移行

データ移行の時期と段階移行について触れます。

### データ移行の時期

データ移行の本番実施は、会計年度末の近くは避けるべきです。データ移行は最終フェーズで行われます。すべての作業が遅滞なく実施されないとも限らないため、そのことも考慮に入れてスケジュールを立てておきます。

新しいシステムに変更され、担当者がシステムに慣れていない中で決算業務を行う場合、業務担当者に多大な負荷が発生します。万が一エラーが発生した場合も決算業務が完了せず、外部に正しい会計情報を公表できない事態は絶対に避けてはなりません。

### 段階移行

段階移行についても検討してください。段階移行は、1つの単位ごとに既存システムから新しいシステムに切り替えて運用を開始する方法です。データ量が大きい場合は、一度にすべてのデータを移行するのではなく数回にわけて徐々に移行することをお勧めします。

段階移行を考える上での、「1つの単位」の考え方としては、ビジネス単位や部署ごとの業務に合わせるなど実際の業務に応じた検討するのがよいでしょう。

段階移行のメリットは、データ欠損やシステム負荷を抑えるだけではありません。データ移行を経験することで、発生するエラーの種類や重点的に検討すべきポイントをプロジェクト担当者もユーザーも理解することができます。

先行した部分を担当する業務担当者から新システムに対するフィードバックを入手できるのも大きなメリットです。

## 8. 並行稼働・データ補正・エラー対応・問い合わせ対応

### 並行稼働

新システムを稼働させた後も、既存システムを継続して稼働させて2つのシステムで同じ業務を処理することがあります。これを並行稼働（パラレルラン）と言います。「パララン」と略すこともあります。

並行稼働の目的は、2つのシステムを並行して稼働させることで新システムと既存システムのデータが同じ内容を保持できているか、システム間の差異が設計書どおりかを確認することなどが挙げられます。

新システムでエラーが起きた場合でも、既存システムで処理を続けられるというメリットがあります。一方で、並行稼働は関係者への負担が掛かるというデメリットもあります。

プロジェクト担当者としては、並行稼働中、新しいシステムと既存システムのデータをチェックする手間がかかります。業務担当者としても、新しいシステムと既存システムで2重の処理を強いられる場合があります。ただし、このような負担が掛かるとしても、システムがリリースされた後のエラーは、業務を止める事態に直結してしまう、ということを理解しなければなりません。

並行稼働はシステムを安定稼働させる有効な手法ですが、事前に行うテストを十分に行い、並行稼働はできる限り短い期間で終了できるようにしておくことが重要です。

### データ補正・エラー対応

システムを移行した後は、データが正しく投入されているか、一定期間プロジェクト担当者がチェックを行います。

新システムのデータが想定どおりか確認します。これらのデータが事前の想定と異なっていた場合、改修を行う必要があるかを検討することになります。

改修前に流れてしまったデータはどうするかを考える必要があります。

誤りのあるデータを、単純に削除してしまうことは避けなければなりません。一度流れてしまったデータは、複数のシステムやマスターデータと連携しています。どこまで影響が及ぶか判断が難しい場合もあります。誤りとして理解しているデータを単純に削除するというのは非常にリスクが高くなります。

データに誤りがある場合は削除するのではなく、誤りがあるデータを打ち消すデータを上流から投入するという手段も検討します。



## 問い合わせ対応

システム導入直後には、システムエラーに関する問い合わせよりも、システム上の上流または下流の情報が把握できない、データが認識と異なるといった業務に関係する問い合わせ対応が多いこともあります。この場合、IT部門の担当者では、エラーの理由を十分に特定することは難しいです。

システム全体やその詳細、データ分析に精通したプロジェクトメンバーが問い合わせ担当者として一定期間残しておく必要があります。

プロジェクトメンバーの任期が終わる前に知見や情報を共有したり、FAQとして整理しておき、問い合わせに対応できる体制を構築するようにします。

## 9. 保守・運用

システムの日常的なメンテナンス作業、アップデートに必要なテスト、データのバックアップ、そしてトラブルが発生した場合の緊急対応など、システムが稼働した後は保守・運用として行われる業務が多数あります。

## 10. 監査等対応

データ移行時に行う新システムと既存システムのデータの

マッピングは、正しくデータを移行するために欠かせない作業です。また、マッピング結果は、プロジェクト担当者以外の監査人によって、データ移行が正しく行われたかを検証するときにも利用されます。

監査人が正しくデータ移行が行われたかについて検証するには、マッピング結果だけでは不十分な場合があります。監査で必要な情報を早めに確認するとともに、マッピングを行った理由やそのルールも整理しておきます。判断過程や証拠やデータが網羅的であることをどのように証明したかを明らかにし、文書化しておきます。

## 2 まとめ

本稿で解説したように、システム移行の各フェーズで問題となりそうな箇所を事前に検討・把握しておくことで、適切なリソースの設定、トラブル時の対応もすばやく行えるようになります。

### 上野 史久 (うえの ふみひさ)

PwCあらた有限責任監査法人 企画管理本部 アシュアランス・イノベーション&テクノロジー部 シニアマネージャー  
2012年公認会計士登録。

2008年12月より約3年間、銀行・証券の監査に従事。2012年から2014年までPwCコンサルティング株式会社（現・PwCコンサルティング合同会社）に出向し、グローバル企業の業務の効率化や金融機関動向分析、連結納税制度やIFRS導入に関するコンサルティング業務を経験。2018年より監査業務変革推進部（現・企画管理本部）に異動。AIやデジタルツールといったテクノロジーを用いた監査業務の変革に従事し、デジタルマーケティングや知財戦略の立案を含む多数のプロジェクトをリードする。

メールアドレス：fumihisa.ueno@pwc.com

## 監査における「異常検知」と「リアルタイム監査」の実現

さまざまな分野でビッグデータの活用が容易になり、機械学習の導入が進んでいます。機械学習とは、コンピュータがデータを反復的に学習し、そこに潜むパターンを自動で見つけ出すというものです。機械学習の中でも最も有望なアプリケーションと言われているのが「異常検知」です。期待される正常なふるまいから外れた挙動を識別する技術で、クレジットカードの不正利用や、工業製品や建物の外観検査などに用いられており、今後、幅広いビジネス分野での応用が望まれています。

監査業務においても、不正の発見に異常検知技術の利用が検討されており、そのひとつとして仕訳テストへの利用が挙げられます。仕訳テストとは、経営者による内部統制の無効化リスクに対応するため、不適切な仕訳入力や修正が行われた可能性がある仕訳

を抽出し、検証する手続きを言います。現状では、監査人の経験をもとに、企業の通常の取引過程から外れた取引や、企業および企業環境に関する監査人の理解や監査中に入手した情報を考慮すると通例でないと判断される取引を定義しています。異常検知技術を利用し、より適切な仕訳を高い精度で抽出できるようになれば、監査人は、識別された取引が不正を示唆するものかどうかを評価することに集中できるようになるでしょう。

さらにデジタル化が進み、仕訳の入力ごとに異常検知が実行されるようになれば、監査人が適時に必要な対応をとることで監査品質を向上させ、将来的には「リアルタイム監査」の実現につながっていくと考えられます。

### 久保田 正崇（くぼた まさたか）

PwCあらた有限責任監査法人

執行役副代表（アシュアランスリーダー／監査変革担当） パートナー

1997年青山監査法人入所。2002～2004年までPwC米国シカゴ事務所に駐在し、現地に進出している日系企業に対する監査、ならびに会計・内部統制・コンプライアンスに関わるアドバイザリー業務を経験。帰国後、2006年にあらた監査法人（現PwCあらた有限責任監査法人）に入所。国内外の企業に対し、特に海外子会社との連携に関わる会計、内部統制、組織再編、開示体制の整備、コンプライアンスなどに関する監査および多岐にわたるアドバイザリーサービスを得意とする。2019年9月に執行役専務（アシュアランスリーダー／監査変革担当）に就任。監査業務変革部長、会計監査にAIを取り入れ監査品質の向上や業務効率化を目指すAI監査研究所副所長を兼任。

メールアドレス：masataka.m.kubota@pwc.com



### 小岩 貴弘（こいわ たかひろ）

PwCあらた有限責任監査法人

企画管理本部 アシュアランス・イノベーション&テクノロジー部 シニアマネージャー

大学院でヒューマノイドロボットや人工知能の研究に従事。大学院修了後、コンサルティングファームやベンチャーキャピタルを経てPwCコンサルティング合同会社に入社。未来創造手法を用いた新規事業の創出に関与した後、2019年にPwCあらた有限責任監査法人に転籍。現在はデザインアプローチによる監査業務の将来像の策定、データサイエンスや機械学習を活用した業務の自動化・高度化を担当している。

メールアドレス：takahiro.koiwa@pwc.com





## ブロックチェーンは監査にどのような影響を与えるか

ブロックチェーンは、暗号資産（仮想通貨）の取引記録に使用されている技術として知られていますが、他のさまざまな領域への応用が期待されています。経済産業省が2016年4月に公表した「ブロックチェーン技術を利用したサービスに関する国内外動向調査」によれば、金融系のほか資産管理や認証、商流管理、医療といった幅広い分野への応用が見込まれています。

企業がビジネスにブロックチェーンを利用するようになると、監査はどう変わっていくのでしょうか。例えば、企業が金融機関に預金を保有している場合には、その取引履歴や残高に対する監査証拠として、監査人は金融機関に確認状を送付します。一方、企業が暗号資産を保有している場合には、監査人は取引履歴や残高に対する監査証拠として、ブロックチェーンの記録を利用することになると考えられます<sup>※1</sup>。

一例として、暗号資産は「アドレス」と呼ばれる口座番号に記録されますが、企業が暗号資産を記録した特定のアドレスに対する正当な所有者であることを確かめるために、企業がアドレスに対応する暗号鍵を保有していることを確かめる必要があります。この際、秘密鍵と公開鍵のペアを用い、秘密鍵で署名したメッセージを公開鍵（アドレス）で署名検証する、といった監査手続が想定されています<sup>※2</sup>。

ブロックチェーンは情報を管理する基盤技術です。社会のデジタル化にあわせて応用される分野が広がれば、監査手続もそれにあわせた変化が求められます。新しい監査手続とそのためのツールの開発が求められているのです。

※1 業種別委員会実務指針第61号「暗号資産交換業者の財務諸表監査に関する実務指針」第7項

※2 同付録4

### 久保田 正崇（くぼた まさたか）

PwCあらた有限責任監査法人

執行役副代表（アシュアランスリーダー／監査変革担当） パートナー

1997年青山監査法人入所。2002～2004年までPwC米国シカゴ事務所に駐在し、現地に進出している日系企業に対する監査、ならびに会計・内部統制・コンプライアンスに関わるアドバイザリー業務を経験。帰国後、2006年にあらた監査法人（現PwCあらた有限責任監査法人）に入所。国内外の企業に対し、特に海外子会社との連携に関わる会計、内部統制、組織再編、開示体制の整備、コンプライアンスなどに関する監査および多岐にわたるアドバイザリーサービスを得意とする。2019年9月に執行役専務（アシュアランスリーダー／監査変革担当）に就任。監査業務変革部長、会計監査にAIを取り入れ監査品質の向上や業務効率化を目指すAI監査研究所副所長を兼任。

メールアドレス：masataka.m.kubota@pwc.com



### 守田 真澄（もりた ますみ）

PwCあらた有限責任監査法人

企画管理本部 アシュアランス・イノベーション & テクノロジー部 マネージャー

国内電機メーカーのIT事業グループを経て2011年2月にあらた監査法人（現PwCあらた有限責任監査法人）に入所。製薬・医療機器やヘルスケアを中心に、国内上場企業、外資系企業の日本子会社の監査に従事。2017年に監査における業務の集中化のための組織の立上げと運営、2018年からは法人全体のデジタル研修やデジタルによる監査変革のロードマップ作成などを担当している。

メールアドレス：masumi.morita@pwc.com



# 行政のデジタル化やリモートワークの常態化が起爆させる帳簿書類のデジタル化

——昨今の電子帳簿保存法の改正に関して



PwC 税理士法人

公認会計士・税理士

高野 公人

PwC 税理士法人

税理士

木野 明日香

## はじめに

2020年9月に発足した菅内閣は、発足後間もなくして行政のデジタル化を牽引するデジタル庁の創設を宣言しました。これまで日本の行政のデジタル化の遅れは、企業や社会全体のデジタル化への取り組みに対するひとつの大きなハードルとなっていました。行政手続きのデジタル化が進んで書面や押印による手続きが不要となれば、企業活動の大半をペーパーレス化することの実現可能性も大きく高まります。

新型コロナウイルス感染症（COVID-19）の拡大を契機とするリモートワークの常態化によって、企業活動のデジタル化は加速度的な進化を見せていますが、この傾向は今後ますます強まっていくと予想されます。企業活動の中でも経理分野においては、他の分野と比べると依然として書面の利用が根強く残っており、電子化へのハードルは一見高いように思われますが、税務申告に係る電子申告の義務化や消費税のインボイス方式への対応等の必要性からも、デジタル化への対応は避けられない急務となっていると言えます。

本稿では、企業が経理分野においてデジタル化を進めていく際の重要な検討ポイントとなる電子帳簿保存法への対応に関して、概要と留意点を解説します。

## 1 経理分野のデジタル化を巡る環境の変化

近年、経理分野を含む企業活動のあらゆる場面において、デジタル化を進め、デジタルトランスフォーメーション（DX）を求める動きが活発化していますが、特に今日のCOVID-19拡大の影響によって、その動きはますます加速する方向にあります。

経理分野の業務の代表的なものとして、例えば売上請求書の発行や支払請求書の受領と支払い、経費の精算などがありますが、これらのプロセスに係る帳簿書類は、一般的には何らかのシステムを用いて作成されており、スタート地点ではデータとして存在している状態にあります。しかしながら、これらの作成した書類を印刷し、押印し、郵送するといった形で取引先に送付がなされる、またこれらの書類と社内伝票等とを書面で回付して社内での承認プロセスが行われる、といった形態がとられてきたことから、それらの紙の「原本」の保管が必要になるといった事情がありました。こういった経理業務プロセスは、紙の現物の回付が伴い、現物を一つ一つ人がチェックしていくことが求められるという点で大きな手間と時間を要するものであり、リモートワークの実現を妨げる一因となっていると考えられます。

このように、現在は大部分の企業が、紙とデジタルとを併用して経理業務を行っている状況にあると考えられます。領収書や請求書に関する業務処理プロセスはシステムで進めていくものの、証憑書類の原本は各担当部門に紙のまま回付されていくといったケースも、紙とデジタルの併用の典型的な例となります。この段階からさらにデジタル化を進めていくには、例えば、領収書や請求書などの証憑書類をスキャンして電子データ化し、ワークフローシステムを介して業務処理を進めていくといった方法があります。

ここ最近の傾向としては、新型コロナウイルス感染症拡大の影響によって、全世界的にリモートワークやテレワークの

常態化が進み、こういった業務処理プロセスのデジタル化への対応が急務となったため、ワークフローシステムの導入などを検討中、または実際に導入した企業は非常に多いと思われます。また、完全にペーパーレスでのオペレーションの実現を図るため、取引先との取引を電子契約や電子請求書等を使用する形に切り替えることによって、電子取引として行っていくケースも急速に増えてきていると考えられます。

## 2 電子帳簿保存法への対応と経理書類の電子化の効果

前述のように、業務処理プロセスや証憑書類の電子化は社会やビジネス環境の変化に伴って否応なく進んでいくと予想されますが、他方で、帳簿書類の保存形式を電子媒体としていくためには、電子帳簿保存法への対応という視点が必須となります。なぜならば、帳簿書類には法人税法や消費税法といった国税に関する法令によって保存が義務づけられているものがあり、これらの帳簿書類の保存は原則として紙で行うことが求められていますが、電子帳簿保存法に対応する形で保存がなされる場合のみ、紙媒体ではなく電子媒体での保存が認められることになるからです。

また、電子取引については、原則としてその取引データを電磁的に保存することが求められていますが、この場合にも電子帳簿保存法の要件に沿う形での保存が必要となります。したがって、電子帳簿保存法に対応する形での保存がされない場合には、いくら業務処理プロセスや証憑書類の電子化が進んだとしても、依然として紙媒体での帳簿書類の保存も必要となり、紙を捨てることができないことから、電子化の効果が十分に発揮できないということになります。

では、電子帳簿保存法への対応を図りつつ、経理書類の電子化を進める場合の効果にはどのようなものがあるでしょうか。以下に代表的な効果を例示しますが、最近ではコスト削減の観点よりも業務効率化や働き方改革といった観点の重要性がより高まるとともに、BCP対策としての効果に注目がされてきています。また、よりアドバンストな効果として、データ化した取引情報を活用してビジネスやリスク管理の観点での高度な分析が実施できる可能性も挙げられます。

### 1. 紙関連のコスト削減効果

経理書類の電子化の効果として、最もわかりやすく、目に見えやすいものは、紙資料の削減によるコスト削減効果です。これには、紙自体の購入費用や印刷にかかる直接的なコスト、紙の証憑を取引先や経理部門などに送る際の輸送コスト、税

法その他の法律で求められる法定期間の保存に対応するための保管コストの削減効果が含まれます。短期的にはこうしたコスト削減効果が大きく出なかったとしても、長期的には森林資源を守り、環境負荷を抑えた形での業務が実現できるといった側面があり、企業のサステナビリティやSDGsへの取り組みの一つと捉えることも考えられます。

### 2. 業務効率化・働き方改革への対応

経理書類の電子化のメリットとして重要性を増してきているのが、業務効率化、働き方改革への対応です。紙ベースの業務プロセスでは、一つ一つの取引について、各担当者が手作業で紙の原始証憑を確認しながら申請事務、承認事務、経理処理事務、監査や検査事務を行うことになり、その取引の重要性の度合いにかかわらず手間と時間がかかるといった問題があります。例えば、これらの一連のプロセスのスタート時点で証憑を電子化し、電子ワークフロー上での申請、承認、検査を行うように変更することで、業務効率の改善が期待されます。また、オフィスに出社しなくともワークフローの各段階における処理が可能となり、リモートワークを始めとする働き方改革への対応策の一つとなります。

### 3. 経理処理の迅速化

電子帳簿保存法の要件のうちには、証憑書類を受領してから一定の期限内に電子化し、電子データと原本とを確認し、タイムスタンプを付してから承認プロセスに回していくというように、期限を設けて速やかに電子化を進めることでデータの改ざんリスクを抑えるといったものがあります。このような要件に対応していくことの副次的な効果として、短期間で業務処理が進んでいくようになり経理処理全体の迅速化が図られ、タイムリーな経営状況の把握にも貢献することが考えられます。

### 4. BCP対策

最近特に注目されているのが、BCP（Business Continuity Plan：事業継続計画）対策としての書類の電子化です。これは、地震や台風、洪水といった自然災害が生じたときの紙資料の逸失リスクへの備えとなるといった意味で従来から認識されていましたが、COVID-19の拡大のような非常事態において、長期間のテレワークが強いられるような場面であっても、リモート環境かつペーパーレスでの経理処理を可能とし、安全な環境下での業務遂行が実現できるといった点は非常に大きなメリットとなります。

## 5. 検証・分析の効率化と高度化

経理書類を電子化すると、取引情報がデータ化され、これらの経理データに対する適正性の検証や課題抽出のための分析作業を効率的かつ効果的に行えるようになります。例えば、従業員の立替経費精算に関し、データを活用して不正検知のための分析ができるようになり、購買業務などに関しても仕入先の再選定のためのデータ抽出・分析が容易になります。

さらに、税務調査や会計監査といった場面においても、データを利用した効率的な税務調査や会計監査を行えば、証憑書類の準備やその確認作業に要する時間を大幅に削減することができ、会社側と税務調査官・会計監査人双方にとって大きなメリットとなります。

## 6. コンプライアンスと内部統制の有効性の強化

経理書類の電子化に際して、電子帳簿保存法の要件を充足する形で業務プロセスを構築する場合には、業務に係る相互牽制機能をプロセスに組み込むことになります。結果として、内部統制の有効性の観点から不正や誤謬が発生しにくい体制を構築できます。また、電子帳簿保存法の厳格な要件の下で電子データを保存することで、法令により保存が義務づけられている文書の保存を確実にできるようになります。

## 3 電子帳簿保存法の概要

電子帳簿保存法は、法人税法や消費税法などにおいて備付けまたは保存が義務づけられている帳簿書類（国税関係帳簿書類）について、納税者の負担を軽減する目的で定められ

た保存方法の特例に関する規程と、電子取引に係る電磁的記録の保存義務を定めた規程の2つのテーマで構成されています。前者は紙での保存を原則としているところ、特例として電磁的記録による保存を認めているものであるため、当局への事前の申請と承認といったプロセスが必要となります。これに対し、後者の電子取引については義務であることから、申請・承認といったプロセスは不要ですが、電子帳簿保存法に定める一定の方法に従って電磁的記録の保存をしなければなりません。

当局への申請により電磁的記録の保存が認められる特例には、さらに帳簿書類の種類や保存方法によって3つのカテゴリがあります。以下では、これらの3つのカテゴリ（①～③）と電子取引に係る保存義務（④）に関して、それぞれの概要を簡単にご紹介します（図表1）。これら①～④について実際に電子帳簿保存法の対応をしようとする際には、それぞれの制度の対象範囲と、制度ごとに定められた運用面・システム面の要件について十分に確認し、企業の現在の業務処理プロセスやシステム環境に照らし合わせて、必要となる対応を確認しながら進めていく必要があります。

### 1. 国税関係帳簿のデータ保存（電帳法4①）

仕訳帳や総勘定元帳などの帳簿について、その作成データによる保存をしようとする場合には、この特例を利用することになります。この特例の対象となるのは、国税関係帳簿のうち、自己が最初の記録段階から一貫して電子計算機を使用して作成するものとされており、以下のような要件を充足する形でデータの備付け、保存がされている必要があります。

- データの訂正・削除履歴の保持

図表1：電磁的記録の保存が認められる特例と電子取引に係る保存義務

分類	国税関係帳簿	国税関係書類			電子取引
		決算関係書類	取引関係書類		
帳簿書類の例	仕訳帳 総勘定元帳 その他必要な帳簿	貸借対照表	自己が発行した書類の写し	相手方から受領した書類	EDI取引 電子契約 ウェブ発行領収書等のダウンロード 電子請求書の送受信 ファックスによる送受信など
		損益計算書 棚卸表 その他決算書類	契約書 見積書控 注文書控 請求書控 領収書控 その他準ずる書類	契約書 見積書 注文書 請求書 領収書 その他準ずる書類	
保存方法	作成データを保存			紙書面をスキャンして保存	作成・受領データを保存（義務）
法令	電子帳簿保存法 第4条1項	電子帳簿保存法 第4条2項	電子帳簿保存法 第4条3項		電子帳簿保存法 第10条
	① 国税関係帳簿の データ保存	② 国税関係書類のデータ保存	③ 国税関係書類のスキャナ保存		④ 電子取引のデータ保存



- 他の国税関係帳簿との間の相互関連性の確保
- 経理規程・事務手続規程などの内部統制に関する規程、システム概要書（自社開発の場合）、システムの操作説明書等の関係書類の備付け
- 一定のスペックの出力装置の設置、整然とした形式・明瞭な状態での速やかな出力
- 取引年月日、取引金額その他の主要な記録項目による検索機能、範囲指定検索や二以上の記録項目の組合せによる複合検索機能

電子帳簿保存法の承認申請の中でも、本特例に関する承認申請は比較的古くから活用されており、承認を受けている企業も多いところです。最近では、ERP（Enterprise Resource Planning）システムのアップグレード等に合わせて電子帳簿保存法の対応範囲の見直しを行うといったケースもみられます。

## 2. 国税関係書類のデータ保存（電帳法4②）

貸借対照表、損益計算書、棚卸表など、決算作業に関して作成される決算関係書類や、自社で作成・発行する請求書や見積書の控えなどといった取引関係書類をデータで保存をしようとする場合には、この特例が該当します。対象範囲は、国税関係書類のうち、自己が一貫して電子計算機を使用して作成するものとされており、以下のような要件を充足する形でデータの備付け、保存がされている必要があります。

- 事務手続き規程などの内部統制に関する規程、システム概要書（自社開発の場合）、システムの操作説明書等の関係書類の備付け
- 一定のスペックの出力装置の設置、整然とした形式・明瞭な状態での速やかな出力
- 取引年月日その他の日付による検索機能、範囲指定検索機能

この特例の対象となる書類のうち、特に取引関係書類に関しては、取引自体を電子取引に移行できればより効率的な電子化が図れる可能性もあるため、この点もあわせて検討していくことがポイントです。

## 3. 国税関係書類のスキナ保存（電帳法4③）

取引先から紙で受領する請求書や発注書、領収書などの取引関係書類について、スキナでの読み取りによって電子化し、スキナデータを保存しようとする場合にはこの特例

を利用することになります。本特例の適用を受けるためには以下のような要件を充足する必要があります。

- スキナデータへのタイムスタンプの付与・改ざん検知・一括検証機能、入力者情報の記録・確認
- 一定のスペックのスキナ装置の使用、スキナデータの訂正・削除履歴の保持
- 適正事務処理要件（相互牽制体制、定期検査体制、改善体制）
- スキナ保存する書類と関連する国税関係帳簿との相互関連性の確保
- 相互牽制・定期検査などの内部統制に関する規程、システム概要書（自社開発の場合）、システムの操作説明書等の関係書類の備付け
- 一定のスペックの出力装置の設置、整然とした形式・明瞭な状態での速やかな出力
- 取引年月日、取引金額その他の主要な記録項目による検索機能、範囲指定検索や二以上の記録項目の組合せによる複合検索機能

本特例制度に関しては、平成27年度と平成28年度の税制改正で入力に関する要件や保存に関する要件が大きく緩和されており、企業の経理事務の電子化に向けた環境の変化や本制度の要件に対応した汎用型の対応システムが数多くリリースされてきたという経緯もあって、ここ数年での適用企業が急激に増加してきています。本特例の適用を受ける上でのポイントとしては、上記にもあるとおり、書類の受領後速やかにスキナしタイムスタンプを付与する、書類の受領者以外の者がスキナデータと原本を確認することで相互牽制を効かせるといった体制により、改ざんを防ぐような運用を作れるかが重要となります。

## 4. 電子取引のデータ保存（電帳法10）

近年大きく普及しているクラウド型の電子契約や電子請求書のメールによる送受信、EDI取引などは、税務上は電子取引に該当し、電子帳簿保存法に規定する以下のような要件を充足する形で取引データの電子保存をしなければならないとされています。

- ① 発行者側でのタイムスタンプ付与、② 受領者側でのタイムスタンプ付与および保存者情報の記録・確認、③ 訂正削除履歴が確認できるシステムまたは訂正削除のできないシステムによる取引情報の授受と保存、または④ 正



当な理由がない訂正削除防止のための事務処理規程の整備（①～④のうちいずれかを充足）

- システム概要書の備付け（自社開発の場合）
- 一定のスペックの出力装置の設置、整然とした形式・明瞭な状態での速やかな出力
- 取引年月日、取引金額その他の主要な記録項目による検索機能、範囲指定検索や二以上の記録項目の組合せによる複合検索機能

もしこの要件に従った形でデータ保存ができない場合には、紙に出力して保存しておくことも可能とされています。しかし、もともとデータで取引が成立しているものを保存のために出力するというのも余計な手間となりますので、電子保存が可能となるようシステム面・運用面を整備していくのが望ましいと思われます。この点に関しては、令和2年度税制改正によって要件が緩和されており、データの改ざん等を防ぐための措置について納税者側の選択肢が広がったことから、より対応しやすくなってきています。

## 4 おわりに

経理分野においてデジタル化を進める際には、電子帳簿保存法の観点からの検討が必須となります。具体的には、企業が目指す経理分野のデジタル化を実現する上で、どのような運用体制で業務を進めていこうとするのか、その体制やオペレーションは電子帳簿保存法の要件に適合するのか、適合

していない部分があればどのように改善すれば適合しうなのか、具備するシステムの機能は十分なのか、または何かしらの改変が必要なのか、といった要素を一つずつ検討していく必要があります。

これまで電子帳簿保存法は、納税者の実務負担の軽減と制度の利用促進という側面と、制度の濫用を抑止する統制の側面の両方のバランスを取る形で改正が進んできました。この流れは、現在、COVID-19問題の拡大でさらに拍車がかかっており、2020年12月10日に自由民主党・公明党から公表された令和3年度税制改正大綱においては、経済社会のデジタル化を踏まえ、経理の電子化による生産性の向上、テレワークの推進、クラウド会計ソフト等の活用による記帳水準の向上に資するために、電子帳簿保存法の抜本的見直しが提案されています。具体的には、現行の事前承認制度を廃止するほか、現行の要件を充足する事後検証可能性の高い電子帳簿については優良な電子帳簿として過少申告加算税を軽減する措置が講じられるとともに、スキャナ保存制度については、ペーパーレス化を一層促進する観点から手続・要件が大幅に緩和される一方で、電子データの改ざん等の不正行為を抑止するために、電子データに記録された事項に関し隠蔽または偽装された事実があった場合に課される重加算税の税率を10%加重する措置が講じられる見込みです。

デジタル化が進んでいく結果、データ化された取引情報の利活用によって実現できることは格段に広がります。重要なのはそのデータを使って何を実現していくのかに他なりません、そのための基盤を整えていくことが目下の重要なステップであると言えます。

### 高野 公人（たかの きみひと）

PwC税理士法人

税務レポーティング&ストラテジー部門 パートナー 電子帳簿保存法支援チームリーダー、公認会計士、税理士、米国公認会計士  
金融機関におけるクレジットアナリストを経て、2001年にPwC税理士法人に入所。

法人税務の一般的なコンサルティング業務の他、タックスアカウンティング、国際税務、国内外のM&Aや事業再生等のトランザクション分野の税務まで幅広くカバーしている。2018年にPwC税理士法人の電子帳簿保存法対応支援チームを立ち上げ、日系企業、外資系企業の帳簿書類の電子化プロジェクトについて数多くのサービスを提供している。事業再生研究機構税務問題委員会委員長、事業再生研究機構理事。

メールアドレス：kimihito.k.takano@pwc.com

### 木野 明日香（きの あすか）

PwC税理士法人

税務レポーティング&ストラテジー部門 シニアマネージャー、税理士  
2007年にPwC税理士法人に入所して以来、法人税申告業務や税務コンサルティング、国内外のM&Aや組織再編、海外進出支援など、日系企業・外資系企業に対する幅広い税務サービスに関与している。2015年1月より2年間ブライスウォーターハウスコーパースLLPニューヨーク事務所へ出向し、米国の日系企業に対する税務サービス業務に従事。現在は税務レポーティング・ストラテジー部門に所属し、電子帳簿保存法対応支援チームのメンバーとして日系企業・外資系企業の帳簿書類の電子化プロジェクトに関与している。

メールアドレス：asuka.a.kino@pwc.com

# シドニー

## ——ウェスタン・パークランド・シティへの投資



PwC オーストラリア  
パートナー 神山 雅央

### はじめに

ニューサウスウェールズ州のウェスタン・パークランド・シティはオーストラリアで最も急成長している都市の1つです。現在、ニューサウスウェールズ州政府は、ウェスタン・パークランド・シティをオーストラリアで最も新しい22世紀型都市とする構想の実現に向け、革新的なソリューション・製品・サービス提供をサポートする日本からの投資を求めています。本稿では、オーストラリアのウェスタン・パークランド・シティへの投資について解説します。

### 1 ウェスタン・パークランド・シティ概況

シドニーはオーストラリアのグローバル都市、金融の中心地であり、アジア、アメリカ、ヨーロッパ市場へのアクセス性は類を見ません。シドニー港からユネスコ世界遺産に登録されているブルーマウンテンズまで広がるシドニー大都市圏には、500万人以上の人々が住んでいます。人口が急増しているシドニー大都市圏のニーズの変化に対応するため、ニューサウスウェールズ（New South Wales：NSW）州政府は成長バランスを調整し、シドニー大都市圏の3地区——ウェスタン・パークランド・シティ、セントラル・リバー・シティ、イースタン・ハーバー・シティ——での公平な利益を目的とした戦略的計画を作成しました。この計画は「3大都市圏計画（A Metropolis of Three Cities Plan）」と呼ばれ、ほぼすべての住民に、仕事、教育、医療施設、質の高い公共スペースまで自宅から30分以内でのアクセスを提供することを目指しています。

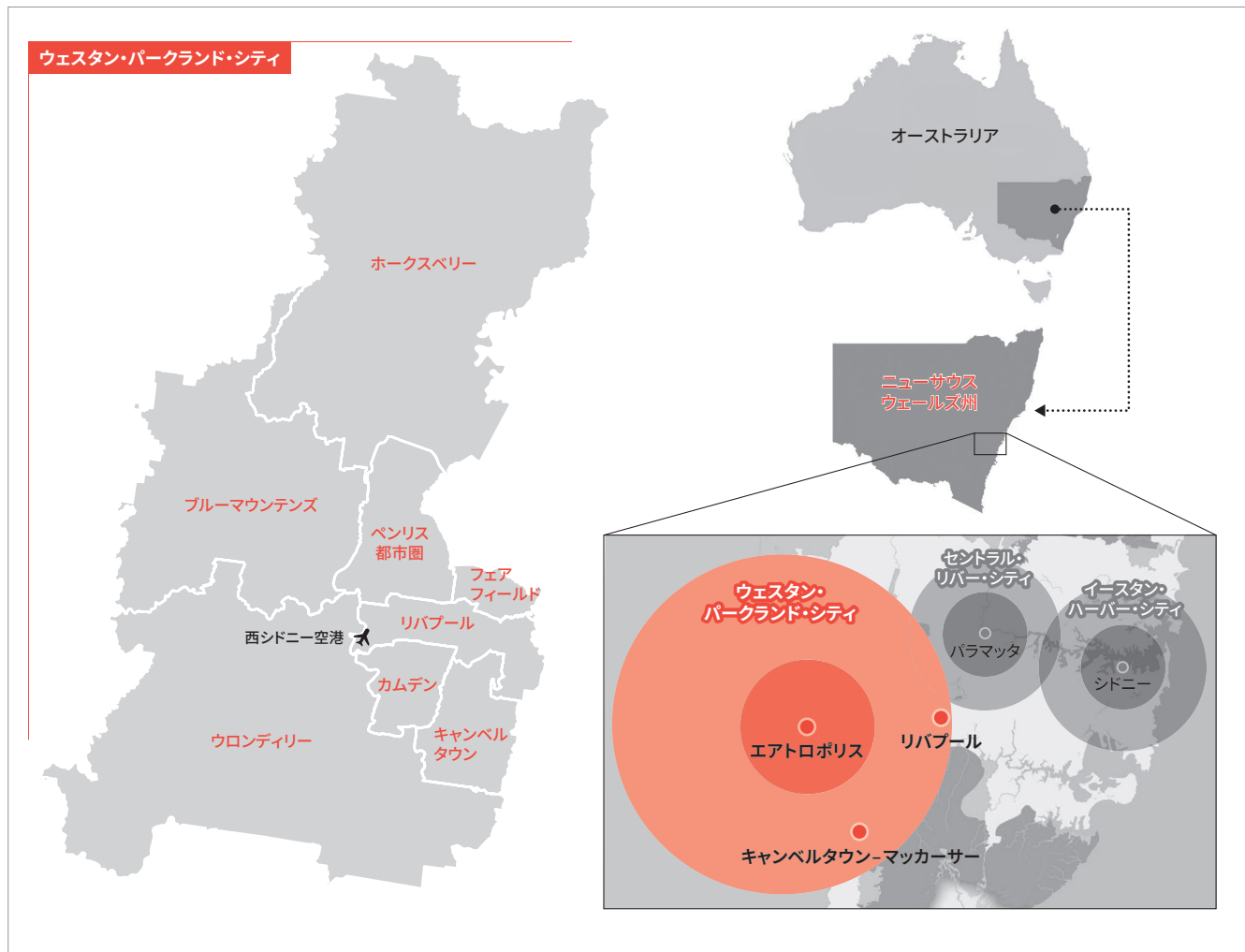
#### ウェスタン・パークランド・シティ（西部）

ウェスタン・パークランド・シティは、西シドニー空港とバジェリーズクリークエアトロポリス（空港都市）（Badgerys Creek Aerotropolis）を中心に創成されます。すでに確立された街であるリバプール、ペンリス都市圏（Greater Penrith）、キャンベルタウン-マッカーサーの各拠点を活用した多面的な都市が誕生することとなります。

#### セントラル・リバー・シティ（中部）

パラマッタ都市圏（Greater Parramatta）とオリンピックペニンシュラがセントラル・リバー・シティの重点対象地域であり、セントラル・リバー・シティでは保健・医療、教育、行政、金融、ビジネスサービスが都市の経済を担っています。

図表1：ウェスタン・パークランド・シティ



### イースタン・ハーバー・シティ（東部）

すでに確立されたイースタン・ハーバー・シティは、金融、専門サービス、フィンテック、保険・医療、教育といった好調な経済部門に支えられ、オーストラリアの世界への玄関口として成長し続けています。

ウェスタン・パークランド・シティはオーストラリアで最も急成長している都市部の1つであり、2012年から2017年にかけて人口が1.96%増加しています。オーストラリア政府によるシドニー初の24時間運用の国際空港（政府投資額53億豪ドル）の開発計画を受け、2018年3月にオーストラリア首相、NSW州首相、および8名の西シドニー地区の市長が西シドニーシティーディールに署名しました。西シドニーシティーディールは、ウェスタン・パークランド・シティに主要なインフラ・ライフスタイル・娯楽への投資、および雇用機会を創出するための20年間にわたる契約です。

ウェスタン・パークランド・シティは、オーストラリア連邦

政府およびNSW州政府から成長・発展の重点地域と位置づけられており、輸送、保険・医療および教育分野のインフラ事業にすでに200億豪ドル以上の公共投資が行われています。NSW州政府は現在、ウェスタン・パークランド・シティをオーストラリアで最も新しい22世紀型都市とする構想の実現に向け、革新的なソリューション・製品・サービス提供をサポートする日本からの投資を求めています。

## 2 ウェスタン・パークランド・シティにおける日本企業の投資機会

ウェスタン・パークランド・シティはシドニーの西端に戦略的に位置し、新規開発地域として、この地域ならではの開発機会を投資家に提供します。予定されるエアトロポリス（空港都市）地域は、将来の経済発展の中心地としてNSW州政府が指定した、西シドニー空港に隣接する1万ヘクタール以上のグリーンフィールド（新規開発用地）となっています。

グローバル市場への玄関口となる西シドニー空港の利用旅客数は、2026年の開港とともに500万人、2056年には8000万人を超えると見込まれており、NSW州に現在ある産業の強み・力とグローバル市場を効率的につなぎます。世界水準の24時間体制の空港の完成により、NSW州の企業は初めて、アジアの各市場に16時間以内でアクセスできるようになります。ウェスタン・パークランド・シティ内における地域ごとの特徴は以下のとおりです。

#### ペンリス都市圏：持続可能性と住環境はシドニー随一

ブルームウンテンズ国立公園の麓という稀有な立地に恵まれたペンリスは、確立された都市中心部に住民と観光客の両方が利用できる豊富なオープンスペースを有しています。ペンリスの中心業務地区（Central Business District：CBD）は今後20年間で4万5000人分の新規雇用を創出する能力があります。ペンリス自治区域（Penrith Local Government Area）は、ウェスタン・パークランド・シティ全域に広がる「緑地」の重要性を高め、循環型経済へのさらなる投資を促す重要な役割を果たすことが期待されています。

#### エアトロポリス：グローバルな経済ハブ

現在は開発用に更地となっているエアトロポリスは、シドニー大都市圏の人々に新たな雇用、住宅、インフラおよび各種サービスを提供する活気に満ちた経済ハブとなる予定です。その中心部には24時間年中無休の西シドニー空港が開港し、グローバル市場への玄関口となります。エアトロポリスの開発は、航空宇宙・防衛、食品・アグリビジネス、保健・医療、研究・先端製造、貨物・物流の各重点産業育成を支援する他の指定地区とも連携します。

#### リバプール：保険・医療、教育、イノベーションの拠点

リバプールの将来構想は、東に活気あふれるCBDを擁し、西に24時間稼働の西シドニー空港を擁する接続性に優れた国際都市です。リバプール中心部の開発規制が緩和されたことにより、住宅、雇用、地域社会、商業スペースのバランスのとれた、質の高い開発機会が今後も促進されることが想定されています。伝統的に盛んな製造業に支えられたこの地域は、最近では保険・医療、教育、イノベーション産業の育成に力を入れています。

#### キャンベルタウン-マッカーサー：シドニーの南の玄関口

キャンベルタウン-マッカーサー地域は、シドニー大都市圏への南の玄関口であり、NSW州南部地域をシドニーCBD

および西シドニー地域と結びます。キャンベルタウンは発展した都会的な街で、医療サービス、医学研究および医療技術産業の有数の拠点です。現在29万人が住むこの地域の人口は、2043年までに80万人になると予想されます。将来的に新空港への鉄道路線の整備により、キャンベルタウンの住民に新たな雇用機会が生まれることが期待されています。

### 3 ウェスタン・パークランド・シティの地域データ

ウェスタン・パークランド・シティの地域データは下記のとおりです。

#### 人口

- 110万4985人（2019年12月現在、年2%増加している）

#### 経済活動

- 西シドニー地域はオーストラリア国内第3位の経済圏
- 経済産出高（総付加価値：GVA）は482億豪ドル（2018年現在）
- 週当たり平均世帯所得1653豪ドル

#### インフラストラクチャー

- 新規インフラ事業
  - ・西シドニー空港：53億豪ドル
  - ・道路：32億豪ドル
  - ・鉄道：77億豪ドル
  - ・公立病院：24億豪ドル
  - ・公立学校：7億豪ドル
  - ・合計193億豪ドル

### 4 ウェスタン・パークランド・シティ投資における協同的アプローチ

西シドニーシティディール（Western Sydney City Deal）は、オーストラリア連邦政府、NSW州政府、およびブルームウンテンズ、カムデン、キャンベルタウン、フェアフィールド、ホークスベリー、リバプール、ペンリス、ウロンディリーの各地方自治体による政府間パートナーシップを締結しており、シドニー地域第3位の都市圏、かつNSW州経済の主要な牽引役としてのウェスタン・パークランド・シティの開発推進に注力しています。

ウェスタン・パークランド・シティのもつ無限の可能性を引き出すため、3つのレベルの政府は、各重点産業セクターの民間企業との連携に取り組んできました。そのコミットメ



ントの表れとしてNSW州政府は、国内外の19の組織と西シドニーエアトロポリスの「ファンデーションパートナー」として覚書を締結しました。関連する代表的な政府機関は以下のとおりです。

- **Western Sydney Airport Corporation (WSA Co)**：西シドニー空港の建設および運営
- **Department of Infrastructure, Regional Development and Cities (DIRDC)**：西シドニー地域全体の連邦政府インフラ要件の調整および投資
- **Department of Planning, Industry and Environment (DPIE)**：NSW州政府機関を指揮し、州の成長を支える産業の効率のかつ持続可能な計画立案と育成を主導する州政府機関
- **Transport for NSW (TfNSW)**：西シドニー地域全体の交通網とそれに関連する規制、政策および法制度の調整、設計および整備
- **Infrastructure NSW (INSW)**：中立的な助言を提供することで、NSW州政府による重要公共インフラの特定と、実施の優先づけを支援
- **Western Sydney Local Councils**：西シドニーシティーディールに基づく、西シドニー地域を構成する8つの地方自治体のガバナンスおよびマネジメント
- **Western Sydney Planning Partnership (WSPP)**：西シドニーエアトロポリスの土地利用およびインフラ整備計画 (Western Sydney Aerotropolis Land Use and Infrastructure Implementation Plan) の各地区プランの作成、承認および最終決定

## 5 ウェスタン・パークランド・シティにおける投資機会

エアトロポリスを含む広大なウェスタン・パークランド・シティの開発には、さまざまな産業セクターやアセットクラスにわたり、大がかりな官民セクターによる投資が求められます。官民の協力により、経済成長が促進され、シドニー地域の3都市全てが接続され、オーストラリアで最も急成長を遂げるこの地域で住民と企業が豊かな経済を享受する唯一無二の場所が創成されるでしょう。

3つのレベルの政府は、ウェスタン・パークランド・シティの重点産業セクターとして、先端製造、食品・アグリビジネス、貨物・物流、保険・医療、観光、ならびに空港関連サービスを選定しました。これらを支えるためには、輸送インフ

ラ網（鉄道、道路および高速輸送システム）と同時に、住民と増え続ける産業従事者を受け入れるための新規建設プロジェクトが必要です。

また、これらの主要サービスを稼働させていくために必須となるのが、循環型経済とスマートシティのプランニング理念を可能なかぎり取り入れた、大規模なデジタル・ライフライン（電気・ガス・水道など）インフラの設計・推進構想における斬新な試みです。世界をリードする日本のさまざまな分野における高い技術力は、NSW州政府が当該地域の構想を推進するにあたってのニーズと合致しています。各重点セクターに存在する、日本企業の具体的な投資機会は以下のとおりです。

### 交通・輸送

現在発展中のウェスタン・パークランド・シティには、持続可能な都市、長期的な雇用拡大のために、主要都市への30分以内でアクセスできる大規模な交通ネットワークが必要です。地域内での交通サービス提供、東部・中部都市圏への接続のために、道路・鉄道、その他大量輸送インフラへの大規模な投資が求められています。

NSW州政府とオーストラリア連邦政府は、西シドニー地域の公共交通網の接続性向上を目指し、すでに大型の投資を公約しています。この交通網の完成により、既存のインフラへの集中が緩和されるとともに、アクセスの向上、渋滞の緩和、および移動時間の短縮によって、この地域の経済能力を高めます。

### 空港・観光

西シドニー空港は、ウェスタン・パークランド・シティの中心に位置する、シドニー初の24時間運用の国際空港です。同空港の建設事業により、西シドニー地域における経済の活性化、近隣住民への通勤圏内の雇用創出が行われ、シドニーにおいてますます高まっている航空ニーズに応えることが可能となります。2026年の開業時には1本の滑走路で国際便、国内便、貨物便を運航します。西シドニー空港は、ブルマウンテンズ国立公園、ネピアン川、サザンハイランズや多文化社会を体験できる西シドニー地域を訪れる観光客にとっての国際的な玄関口となります。

### 先端製造

西シドニー地域は古くからオーストラリア製造業の中心地ですが、新たにイノベーションの拠点および先端製造業の成長源としても発展する機会を得ました。ウェスタン・パーク



ランド・シティはすでに発展しつつあり、世界有数の人材を先端製造部門に呼び込んでいます。特筆すべきは、航空・宇宙・防衛、アグリビジネス、貨物・物流など域内の主要産業における強み・能力の進化です。

企業は西シドニー地域の先端製造セクターに投資することにより、現地に拠点を設置し、この地域の新規および既存の産業都市・施設と強いつながりを構築するチャンスが生まれます。また、このグリーンフィールド型投資の機会を利用することで、企業は長期的な事業ニーズに沿った、自社の施設を設計・建設できます。

NSW州政府は各企業・大学と連携して、先端製造業の発信地を開発し、目的にあった早期の人材育成と研究・開発、イノベーションおよび産業化の成功率向上を目指します。

### 食品・アグリビジネス

食品・アグリビジネス部門はウェスタン・パークランド・シティで成功を収めている産業であり、大量の国内商品が大規模な供給基盤から、既存のサプライチェーンルートを通して流通しています。西シドニー空港の開業は、オーストラリア産の新鮮な農産物の輸出量を驚異的に伸ばすチャンスをもたらします。農場から世界の食卓へ新鮮な食品を24時間以内に届けることが初めて可能になり、世界各国の主要な高級食料品市場への参入が見込めるようになります。

NSW州および連邦政府は、持続可能で高品質な生鮮農産品および調理済み食品の生産と価値向上を支援し、新規および既存の企業、市場、商品にチャンスをもたらす、西シドニーエアトロポリスのアグリビジネス区画開発を目指します。

### 貨物・物流

西シドニー地域の貨物・物流部門はすでにオーストラリア全土の物流ネットワークにおける主要な地位を占めています。空港関連の投資や新複合一貫輸送ターミナル、および幹線道路インフラの整備により、国内外の貨物・物流事業者にとってのウェスタン・パークランド・シティの魅力は高まることとなります。

24時間稼働する西シドニー空港と域内のサプライチェーンの接続性向上により、貨物・物流セクターにおけるこの地域ならではの競争優位が生まれ、西シドニー地域向け国内貨物輸送のシェアが拡大するでしょう。新たな複合一貫輸送ターミナルのサービスを利用できるエアトロポリスは、オーストラリアでの事業拡大または新規投資を行いたい国際オペレーターからの人気が高まることが想定されます。

### 都市開発・住環境

オーストラリアのあらゆるレベルの政府は、住みやすく、生産性が高く、持続可能な都市の開発をますます重視しています。ウェスタン・パークランド・シティは、持続可能な成長を支える大規模な既存資産を有し、多様な地域社会の希望をかなえる住宅オプションが用意され、住みたい街に選ばれるほどの自然環境に恵まれた、誰もがうらやむ条件を備えた地域です。

この地域ではすでに多種多様な企業や産業セクターが事業を展開していますが、知識集約型の雇用を実現し、現在および将来の住民への雇用機会を拡大する未開拓の機会があります。ウェスタン・パークランド・シティには、若く、機動性に優れ、教育を受けた労働力となる多くの人々が住んでおり、自宅に近いエリアでの勤務を望んでいます。したがって区画単位での特性に沿った都市再開発を推進する大きなチャンスが存在します。

### 保険・医療

アジア太平洋地域は2020年までに世界第2位の医療テクノロジー市場になることが見込まれており、ウェスタン・パークランド・シティに拠点を有する企業にとっては、輸出拡大の機会であり、市場へのアクセスの利便性をより享受する機会となります。

NSW州政府は、リバプール、キャンベルタウン、ペンリスなど主要都市の大規模病院の再開発に、多額の資金を投じています。これらの公立病院には、新規の臨床設備、研究設備およびその他医療関連サービスが整備されます。民間セクターには政府と連携して、総合医療サービスの開発、併設する民間医療施設の新設、革新的な医療テクノロジーの開発、公立病院内の民間セクターによる医療サービス運営、地域社会に恩恵をもたらす新病院周辺インフラ整備の開発に従事する機会があります。

### デジタル・IT

ウェスタン・パークランド・シティは、オーストラリアで最も接続性に優れた都市のひとつとなり、国内初の21世紀型スマートシティとなるでしょう。スマートシティではインフラ建設時にセンサーや通信テクノロジーが組み込まれており、センサーから収集したデータを安全に通信し、利用し、インフラ本体を通じて情報、知見、行動などのデータを伝達します。

規模はさまざまですが、ほとんどのソリューションが、インフラネットワーク全体で稼働するスマートデバイスを利用

した、組み込み型の相互運用可能なテクノロジーツールとプラットフォームを使用します。

拡張性と適応性に優れた通信・デジタルインフラへの投資は、エアトロポリスが目標とする持続可能性を高めるために、住みやすい都市を実現し、産業と雇用を発展していくのに必要不可欠です。

### 水道・廃棄物・エネルギー

NSW州政府は、スマートシティ技術を基盤とするエアトロポリスへの水道、廃棄物処理、エネルギーおよびデジタル接続性といったサービスに、新たなビジネスモデルとテクノロジーソリューションを追求できる絶好の機会を手に入れています。廃棄物エネルギー、再生可能エネルギー、既存のベースロード電源などさまざまなエネルギー源から最終消費者に供給するための管理に、スマートシティ技術が活用可能です。

それは、従来の意味での公益事業の考え方にとどまりません。エアトロポリスは世界レベルのデジタル接続性とテクノロジーによって、そこに住み働く人々の生活をより良いものとする場所になるでしょう。例えば、ウェスタン・パークランド・シティ全域を最先端のやり方でデジタル技術と接続する、いわゆる「都市のデジタルプラミング（配管工事）」などです。

WPCAは他の政府関係機関と連携し、数多くの公益サービスの内容・ルートの計画策定をどのように進めるのが最善かを検討中です。例えば、持続可能で拡張可能な、複数セクターにまたがる公益サービス提供のベストプラクティスを考案するため、官民両セクターと協力しています。焦点となるのは、住みやすさ、生産性、持続可能性、レジリエンス、ユーザー体験の視点到に立ち、都市の成長に従って拡張可能な、地域規模のソリューションでしょう。

## 6 おわりに

以上、オーストラリアで最も急成長している都市部の1つ、ウェスタン・パークランド・シティへの投資について解説しました。

PwCオーストラリアは日本企業の幅広いニーズに迅速に対応するため、ジャパンサービスデスクを設置し、各分野の専門性を備えた総勢30名以上のプロフェッショナルが日本語でサービス提供を行う体制を整えています。ジャパンサービスデスクは、PwC JapanグループおよびPwCのグローバルネットワークとも連携し、シームレスなサービスを提供しています。

オーストラリアに関するご質問・お問い合わせがありましたら、お気軽にPwCオーストラリア、ジャパンサービスデスクまでご一報ください。

### PwCオーストラリア、ジャパンサービスデスクの概要およびコンタクト先

<https://www.pwc.com/jp/ja/issues/globalization/country/australia.html>



### 神山 雅央 (かみやま まさお)

PwCオーストラリア パートナー

PwCオーストラリアのジャパンサービスデスク・リーダーとして、総勢30名以上の日本人プロフェッショナルチームを率い、各サービスラインおよびPwCジャパンを含むPwCメンバーファームと共に日本企業への包括的な支援業務に従事している。またオーストラリア国税理士の資格を有し、オーストラリア全域において、多くの日本企業とその駐在員に対して人事分野における税務コンサルティング業務を提供している。

メールアドレス：masao.kamiyama@pwc.com

# PwC Japan グループ | 調査レポートのご案内

会計、税務、経営に関連するさまざまな調査レポート、また、海外の拠点から発行されたPwCの各種出版物を掲載しています。

各レポートは、Webサイトより詳細をご確認・ダウンロードしていただけます。  
▶ <https://www.pwc.com/jp/ja/knowledge/thoughtleadership.html>



## 最新トピック

### 激化するストリーミング戦争 —2020年 動画消費をめぐる戦い—

PwCが米国で実施した調査では、消費者の90%がインターネット上で動画コンテンツを視聴しており、76%が現在契約中の動画サービスに満足していると回答しています。その一方で、消費者は次なる動画サービスを探しています。新たなサービスの契約を検討している回答者のうち64%は、契約中の動画サービスをダウングレードまたは解約する意思があると答えています。

多くの消費者は、自身のコンテンツニーズを満たすサービスラインナップを選定し、自分たちに合った動画ポートフォリオを構築しています。消費者にとって重要なのは、もはや「どのように視聴するか」ではなく、「何をキープし、何をカットするか」です。明確な価値、シームレスなユーザー体験を視聴者に提供できないサービスは、今後衰退の危機にさらされるでしょう。

本レポートでは、PwCが2019年10月に米国で実施した調査の結果をもとに、今後想定されるストリーミング戦争激化に際して動画サービス提供者が検討すべきポイントを解説しています。

新型コロナウイルス感染症（COVID-19）のパンデミックによって、急速にデジタル化・ストリーミング配信の増加が進んだ日本においても、本レポートで示されたストリーミング戦争の激化は、この先に起きる未来ではなく、すぐそこにある未来として、私たちに対応を迫っています。



本レポートの詳細はこちら

<https://www.pwc.com/jp/ja/knowledge/thoughtleadership/intensifying-streaming2009.html>



# Viewpoint

会計・監査に関するPwCの総合情報サイト



Viewpointとは、これまでのInformに置き換わる、会計・監査に関する情報を提供するPwCのグローバルのデジタル・プラットフォームです。Viewpointは、IFRS関連情報が中心ですが、US GAAP（米国会計基準）、日本基準についても取り上げています。

Viewpointには、日本サイト（日本語）だけでなく、GlobalサイトやUSサイトもあります。

## Viewpointの特徴（今後の新機能）のご紹介

### ● リアルタイムなアップデートとパーソナライズ

ユーザーが登録した好みを中心にコンテンツが整理されますが、Viewpointを使えば使うほど、ユーザーに最適な情報をタイムリーに提供します。

### ● 直感的な検索機能（予測変換）

よく検索される用語に基づいて、おすすめの用語やガイダンスが表示され、必要な情報にすばやくアクセスできます。

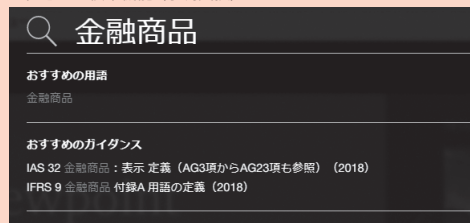
### ● PwCの専門家によって編集されたコンテンツページ

コンテンツページを閲覧しているときに、サイドパネル上で関連リンクを見ることができます。また、ユーザーが最初にアクセスするページにホットピックを集め、関連するニュースや解説資料をワンストップで探すことができます。

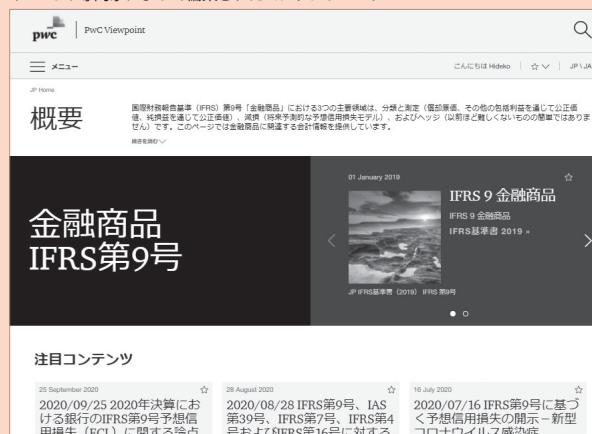
### ● メニューナビゲーション

クリック数を最低限に抑えて、人気コンテンツにアクセスできます。

#### ▼直感的な検索機能（予測変換）



#### ▼PwCの専門家によって編集されたコンテンツページ





いつでも、どこでも、Viewpointは  
あなたに最適な情報をお届けします。

### 外出先で

Viewpointは、モバイルやタブレット、PCで検索履歴などを共有し、シームレスに連携します。  
また、タイムリーに更新された情報に容易にアクセスできます。

### オフィスや自宅で

直感的なインターフェースとナビゲーションにより、必要な情報を容易に見つけることができます。  
検索に役立つ予測検索機能は、必要なときに必要なものを見つけるのに役立ちます。

### チーム内で

SNSなどでのコンテンツ共有機能を使って、チームのメンバー同士で瞬時にPwCのインサイトを共有し、スピード感をもって、重要なトピックを把握することができます。

## Viewpointのコンテンツ

Viewpointには、次の3つのコンテンツがあります。

### 無料コンテンツ

IFRSの速報や速報解説など、どなたでもご覧いただけるコンテンツです。

### 無料登録会員コンテンツ

(Viewpointサイト上で登録可能)

IFRSおよび日本基準の比較、IFRSに基づく連結財務諸表のひな型など、PwCのナレッジを集約したコンテンツです。

### 有料会員コンテンツ

IFRS基準書やPwC IFRSマニュアル、詳細解説などIFRSに関する詳細なガイドランスです。

Viewpointの特徴のひとつであるパーソナライズを有効に使うため、まずは無料登録会員の登録から始めましょう。

<https://viewpoint.pwc.com/jp/ja.html>

### ●ニュースレターご登録

Viewpoint日本サイトでは、更新情報や便利な機能のご紹介など、E-Mailで無料にてお届けするニュースレターを月1回無料で配信しています。是非ご登録ください。

ニュースレター 新規登録



























<https://forms.jp.pwc.com/public/application/add/329>

**コンタクト** PwCあらた有限責任監査法人 Viewpoint事務局  
E-mail: [jp\\_aarata\\_viewpoint-mbx@pwc.com](mailto:jp_aarata_viewpoint-mbx@pwc.com)



# 海外PwC日本語対応コンタクト一覧

PwCは、全世界158カ国、25万人以上のスタッフによるグローバルネットワークを生かし、クライアントの皆さまを支援しています。ここでは各エリアの代表者をご紹介します。

	担当国・地域	写真	担当者名	電話番号	メールアドレス
アジア太平洋	中国大陆および香港		高橋 忠利 Tadatoshi Takahashi	+86-139-198-9251	toshi.t.takahashi@cn.pwc.com
	中国（華中・華北）		吉田 将文 Masafumi Yoshida	+86-150-27-756	masafumi.g.yoshida@cn.pwc.com
	中国（華南・香港）		柴 良充 Yoshimitsu Shiba	+852-2289-1481	yoshimitsu.shiba@hk.pwc.com
	台湾		奥田 健士 Kenji Okuda	+886-2-2729-6115	kenji.okuda@pwc.com
	韓国		原山 道崇 Michitaka Harayama	+82-10-6404-5245	michitaka.h.harayama@pwc.com
	シンガポール・ミャンマー		平林 康洋 Yasuhiro Hirabayashi	+65-9627-3441	hiro.hirabayashi@pwc.com
	マレーシア		杉山 雄一 Yuichi Sugiyama	+60-3-2173-1191	yuichi.sugiyama@pwc.com
	タイ・カンボジア・ラオス		魚住 篤志 Atsushi Uozumi	+66-2-844-1157	atsushi.uozumi@pwc.com
	ベトナム		今井 慎平 Shimpei Imai	+84-90-175-5377	shimpei.imai@pwc.com
	インドネシア		割石 俊介 Shunsuke Wariishi	+62-21-521-2901	shunsuke.wariishi@pwc.com
	フィリピン		東城 健太郎 Kentaro Tojo	+63-2-8459-2065	kentaro.tojo@pwc.com
	オーストラリア		神山 雅央 Masao Kamiyama	+61-3-8603-4383	masao.kamiyama@pwc.com
	インド		古賀 昌晴 Masaharu Koga	+91-124-330-6531	masaharu.koga@pwc.com
欧州・アフリカ	英国		小堺 亜木奈 Akina Kozakai	+44-7483-391-093	akina.a.kozakai@pwc.com
	フランス		猪又 和奈 Kazuna Inomata	+33-1-5657-4140	kazuna.inomata@avocats.pwc.com
	ドイツ		藤村 伊津 Itsu Fujimura	+49-211-981-7270	itsu.x.fujimura-hendel@pwc.com
	オランダ		佐々木 崇 Takashi Sasaki	+31-88-792-2761	sasaki.takashi@pwc.com
	イタリア		長谷川 愛 Ai Hasegawa	+39-344-343-8487	ai.i.hasegawa@pwc.com
	ルクセンブルク		斎藤 正文 Masafumi Saitoh	+352-49-48-48-2095	masafumi.s.saitoh@lu.pwc.com
	スイス		佐藤 晃嗣 Akitsugu Sato	+41-58-792-1762	sato.akitsugu@ch.pwc.com
	ベルギー・中東欧全域		森山 進 Steve Moriyama	+32-2-710-7432	steve.moriyama@pwc.com
	チェコ・スロバキア・ハンガリー		山崎 俊幸 Toshiyuki Yamasaki	+420-733-611-628	toshiyuki.x.yamasaki@pwc.com
	ロシア・CIS		糸井 和光 Masahiko Itoi	+7-495-967-6349	m.itoi@pwc.com
米州	カナダ		北村 朝子 Asako Kitamura	+1-604-806-7101	asako.kitamura-redman@pwc.com
	米国		富賀見 豪 Go Fukami	+1-347-899-6414	go.fukami@pwc.com
	ブラジル		戸原 英則 Hidenori Tohara	+55-11-97583-8527	tohara.h.hidenori@pwc.com
	メキシコ		志村 博 Hiorshi Shimura	+52-1-55-6965-6226	hiroshi.s.shimura@pwc.com

日本企業の海外事業支援の詳細はWebをご覧ください。  
<https://www.pwc.com/jp/ja/issues/globalization.html>





本誌に関するご意見・ご要望ならびに送付先変更などのご連絡は、下記までお願いいたします。

[jp\\_llc\\_pwcs-view@pwc.com](mailto:jp_llc_pwcs-view@pwc.com)

PwCあらた有限責任監査法人

〒100-0004

東京都千代田区大手町1-1-1 大手町パークビルディング

Tel：03-6212-6800 Fax：03-6212-6801

PwC Japanグループは、日本におけるPwCグローバルネットワークのメンバーファームおよびそれらの関連会社（PwCあらた有限責任監査法人、PwC京都監査法人、PwCコンサルティング合同会社、PwCアドバイザリー合同会社、PwC税理士法人、PwC弁護士法人を含む）の総称です。各法人は独立して事業を行い、相互に連携をとりながら、監査およびアシュアランス、コンサルティング、ディールアドバイザリー、税務、法務のサービスをクライアントに提供しています。

© 2021 PricewaterhouseCoopers Aarata LLC. All rights reserved.

PwC Japan Group represents the member firms of the PwC global network in Japan and their subsidiaries (including PricewaterhouseCoopers Aarata LLC, PricewaterhouseCoopers Kyoto, PwC Consulting LLC, PwC Advisory LLC, PwC Tax Japan, PwC Legal Japan). Each firm of PwC Japan Group operates as an independent corporate entity and collaborates with each other in providing its clients with auditing and assurance, consulting, deal advisory, tax and legal services.

