

会計情報

Vol. 559
2023.3

Accounting, Tax & Consulting

「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(令和4年12月27日)」の概要

「財務報告に係る内部統制の評価及び監査の基準並びに財務報告に係る内部統制の評価及び監査に関する実施基準」の改訂について

時価算定会計基準に関連する開示の事例分析(第1回)

2022年IPO市場の動向



Contents

	ページ	
会計・監査	2	「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(令和4年12月27日)」の概要 公認会計士 遠藤 和人
	9	「財務報告に係る内部統制の評価及び監査の基準並びに財務報告に係る内部統制の評価及び監査に関する実施基準」の改訂について 公認会計士 長塚 弦
	13	時価算定会計基準に関連する開示の事例分析(第1回) 公認会計士 早野 真史
	17	2022年IPO市場の動向 IPO戦略推進室・IPO監査専門チーム 公認会計士 鈴木 覚
	22	金融庁:「企業内容等の開示に関する内閣府令」等の改正案に対するパブリックコメントの結果等について 『会計情報』編集部
	23	金融庁:「記述情報の開示の好事例集2022」の公表(サステナビリティ情報等に関する開示) 『会計情報』編集部
	24	ASBJ: 実務対応報告公開草案第64号「グローバル・ミニマム課税に対応する法人税法の改正に係る税効果会計の適用に関する当面の取扱い(案)」の公表 『会計情報』編集部
IFRS	25	iGAAP in Focus Closing Out 2022 トーマツIFRSセンター・オブ・エクセレンス
	38	iGAAP in Focus 財務報告 IASB、OECDの第2の柱モデルルールから生じる繰延税金の会計処理について一時的な例外を導入するIAS第12号の修正を提案する トーマツIFRSセンター・オブ・エクセレンス
	40	国際会計基準(IFRS)一づくり手の狙いと監査 第32回 IFRS第17号「保険契約」(その1) 前 国際会計基準審議会 (IASB) 理事 鶯地 隆継
税務	43	グループ通算制度の重要ポイント(第3回) グループ通算制度からの離脱・取止めの取扱い デロイト トーマツ税理士法人 公認会計士・税理士 大野 久子
会計基準等開発動向	47	会計基準等開発動向 『会計情報』編集部
Information	52	新刊書籍のご案内

「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（令和4年12月27日）」の概要

公認会計士 えんどう かずと 遠藤 和人

1. はじめに

2022年12月27日に金融庁金融審議会ディスクロージャーワーキング・グループ（以下「DWG」という）から「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」（以下「本報告書」という）が公表された。本報告書では、四半期開示の見直し及びサステナビリティに関する企業の取組みの開示についての方向性が示されている。

本稿では、これらの概要及び主要な項目について解説する。

2. 公表の経緯・目的

DWGでは、2022年6月に公表した「ディスクロージャーワーキング・グループ報告」（以下「2022年6月報告」という）において、中長期的な企業価値向上につ

ながる資本市場の構築に向け、サステナビリティ情報等の非財務情報の開示充実の施策や四半期開示の見直しに係る施策を取りまとめていた。2022年6月報告では、四半期開示に関して四半期決算短信に一本化する方向性が示されたが、この具体化に向けた課題や、サステナビリティ開示に関して、我が国におけるサステナビリティ基準委員会（以下「SSBJ」という）の役割の明確化やロードマップについて、引き続き検討することとされていた。

DWGでは、これらの事項について2022年10月から4回にわたって審議を行ってきており、本報告書はその検討結果を取りまとめたものとして公表されたものである¹。

3. 本報告書の内容

本報告書の構成は、図表1のとおりである。

【図表1】 本報告書の構成

本報告書の目次	本稿での説明
I. 四半期開示をはじめとする情報開示の頻度・タイミング	
1. 四半期開示の見直し	
(1) 四半期決算短信の義務付けの有無	3.1(1)
(2) 適時開示の充実	3.1(2)
(3) 四半期決算短信の開示内容	3.1(3)
(4) 四半期決算短信に対する監査人によるレビューの有無	3.1(4)
(5) 四半期決算短信の虚偽記載に対するエンフォースメント	3.1(5)
(6) 半期報告書及び中間監査のあり方	3.1(6)
(7) その他の論点	3.1(7)
II. サステナビリティに関する企業の取組みの開示	
1. サステナビリティ開示を巡る国際的な動向と我が国における対応	3.2(1)
2. サステナビリティ基準委員会（SSBJ）の役割や開示基準の位置付け	3.2(2)

1 出所：金融庁「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」（2022年12月27日）p.1

3. サステナビリティ情報に対する保証のあり方	3.2(3)
4. ロードマップ	3.2(4)

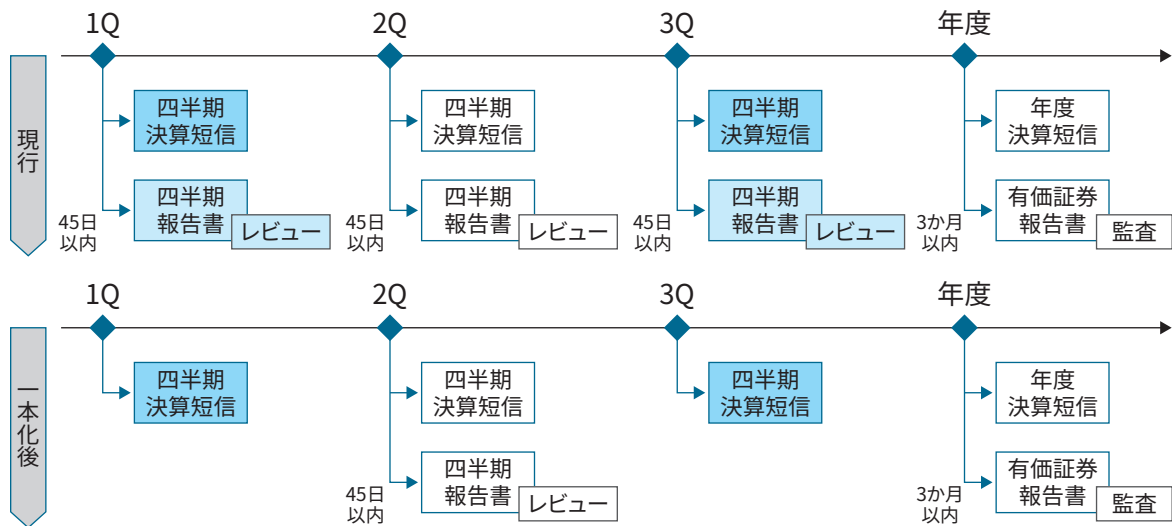
(出所：金融庁「金融審議会「ディスクロージャーワーキング・グループ報告」(2022年12月27日)をもとに筆者作成

3.1 四半期開示をはじめとする情報開示の頻度・タイミング

2022年6月報告では、四半期開示について、コスト削減や開示の効率化の観点から金融商品取引法の四半期報告書(第1・第3四半期)を廃止し、取引所規則に基づく四半期決算短信に「一本化」する方向性が示されていた。本報告書では、「一本化」の具体化にあたって、四半期開示を含めた期中開示全体を俯瞰した検討が重要

とされ、取引所の適時開示の充実を図りながら、将来的に期中における情報開示のあり方について、信頼性を確保しつつ、投資判断における重要性が高まっている適時の情報開示に重点を置いた枠組みへと見直していくことも考えられるとして、これらの議論を踏まえ、「一本化」の具体化における各論点について次の通り検討が行われている。なお、本報告書における四半期開示の見直しの概要は図表2のとおりである。

【図表2】 四半期開示「一本化」の概要



(出所：金融庁「金融審議会ディスクロージャーワーキング・グループ報告の概要(四半期開示)(2022年12月公表)」をもとに筆者作成

(1) 四半期開示の見直し

現行の四半期開示は、速報性と、比較可能性及び信頼性を確保しながら、特定の期限までに、集約された財務情報が開示される枠組みであり、その情報を基に投資家が投資判断を行うという実務が形成されており、この四半期開示については、投資家及び企業双方にメリットがあるとされてきた。

一方、積極的な適時開示により期中において充実した情報が適時に提供される環境が確立できれば、必ずしも一律に四半期開示を求める必要はないとの考え方も聞かれている。

この四半期開示の任意化については、例えば図表3のような意見が聞かれているとされている。

【図表3】 四半期開示の任意化に対する意見

任意化を求める意見	任意化に慎重な意見
<ul style="list-style-type: none"> 四半期開示は膨大な人的資源の投入を必要とし、企業に多大な事務負担をもたらしている。 	<ul style="list-style-type: none"> そもそも適時開示と、四半期開示のような定期開示とは性質が異なるため、必ずしも適時開示の充実により四半期開示を代替できるわけではない。 「一本化」後の四半期決算短信の任意化への反対意見 <ul style="list-style-type: none"> ▶ 現在、企業において適時開示が期待通りに行われていない状況を踏まえると、四半期決算短信の任意化は困難であり、企業の開示に対する意識やカルチャーの改善が必要

- ▶任意化により企業の情報発信が全体として低下し、グローバルな投資への影響が危惧され、任意化のメリットである企業負担の軽減よりもデメリットが上回るおそれ
- ▶四半期開示を任意化した欧州企業のように、株主総会前に十分な期間を空けて有価証券報告書を開示すべきであるところ、企業においてそのような姿勢が整っていないにも関わらず任意化することは開示の後退を招く

(出所：金融庁「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」(2022年12月27日) p.3-4をもとに筆者作成

本報告書では、上記の「任意化に反対する意見」に見られるように、日本企業の開示を巡る現状に照らすと、経営戦略の進捗状況の確認としての意義、平均的な企業の開示姿勢への懸念や、開示の後退と受け取られることで日本市場全体の評価が低下するおそれ等に鑑みて、当面は、四半期決算短信を一律に義務付けることが考えられる、としている。

そのうえで、将来的な四半期決算短信の任意化については、今後、適時開示の充実の達成状況や企業の開示姿勢の変化のほか、適時開示と定期開示の性質上の相違に関する意見等を踏まえたうえで、幅広い視点から継続的に検討していくことが考えられる、としている。

(2) 適時開示の充実

本報告書では、企業環境の急速な変化や情報技術の進展等を背景に、投資家の投資判断において企業による適時の情報開示の重要性は高まっており、また、(1)に記載の四半期開示の任意化を検討する前提として、適時開示の充実が重要な考慮要素である、とされている。

本報告書では、企業の積極的な適時開示を促すために、取引所において継続的に検討を進めることが考えられる事項として次の点を挙げている²。

- 取引所における好事例の公表やエンフォースメントの強化
- 適時開示ルールの見直し（細則主義から原則主義への見直し、包括条項における軽微基準の見直し）

- 適時開示ルールの見直しについては、細則が定められている中でこれまで実務が行われてきた点や、インサイダー取引規則及びフェア・ディスクロージャー・ルールとの関係を考慮すべきとの意見があり、これらも踏まえた検討が必要である。

また、本報告書では、投資判断における適時開示情報の重要性が高まることを踏まえると、適時開示情報の信頼性を確保することが重要となるが、これに対しては、次の点を検討することが考えられるとしている²。

- 企業における一層の体制整備
- 将来的に、重要な適時開示事項（例えば、企業が公表する重要な財務情報等）について臨時報告書の提出を求めることを検討すること
- ただし、重要な適時開示事項を臨時報告書の提出事由とすることについては、対象が過度に広がりすぎると企業負担の増加となることから、その対象範囲を明確化すべきとの意見があり、将来、具体化する際には、重要な適時開示事項の範囲や、将来情報が含まれる場合の取り扱いについて検討していることが考えられる。

(3) 四半期決算短信の開示内容

本報告書では、「一本化」後の四半期決算短信の開示内容について聞かれた意見としては主に図表4に示したものがあつたとされている。

【図表4】 四半期決算短信の開示内容について聞かれた意見

開示内容の追加拡充は不要との意見	現行の開示内容のままでは、投資判断に必要な情報が十分に提供されなくなるおそれがあるとの意見
<ul style="list-style-type: none"> ●四半期決算短信の速報性の確保や企業負担への配慮、四半期決算短信の発表と併せて行われる企業の自主的な開示の促進の観点から、開示内容の追加拡充は不要 	<ul style="list-style-type: none"> ●これまでの四半期決算短信は、その後に四半期報告書が開示されることを前提に、速報性の観点から開示内容が簡素化されてきた経緯がある。 ●投資家においては、四半期報告書の注記情報等を投資判断に利用している実務がある。

(出所：金融庁「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」(2022年12月27日) p.5-6をもとに筆者作成

² 出所：金融庁「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」(2022年12月27日) p.5

本報告書では、こうした意見や、現在の我が国の平均的な企業における開示姿勢等を踏まえると、今回の見直しが情報開示の後退と受け取られないようにする観点からは、原則として速報性を確保しつつ、投資家の要望が特に強い事項（セグメント情報、キャッシュ・フローの情報等）について、四半期決算短信の開示内容を追加する方向で、取引所において具体的に検討を進めることが考えられる、としている。

(4) 四半期決算短信に対する監査人によるレビューの有無

本報告書では、四半期報告書については、これまで、四半期連結財務諸表に対する信頼性を確保する観点から、監査人によるレビューが求められてきたところ、「一本化後」の四半期決算短信に対する監査人によるレビューの要否について聞かれた意見としては、主に図表5のとおりとしている。

【図表5】「一本化後」の四半期決算短信に対する監査人のレビューの要否に関する意見

監査人によるレビューの義務付けを求める意見	監査人によるレビューの義務付けを不要とする意見
<ul style="list-style-type: none"> 財務情報の信頼性の確保、虚偽記載の早期発見、虚偽記載の動機の抑止等の観点 	<ul style="list-style-type: none"> 第1・第3四半期報告書廃止後に上場会社が提出することとなる半期報告書と年度の有価証券報告書に対して監査人によるレビューや監査を行うことで、財務情報の信頼性を確保していくことが考えられる。 速報性の観点

(出所：金融庁「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」(2022年12月27日) p.7をもとに筆者作成

本報告書では、これらの意見を踏まえると、速報性の観点等から、四半期決算短信については監査人によるレビューを一律には義務付けないことが考えられる、としている。

他方、投資家から監査人によるレビューを求める意見が一定程度あることや、企業側にもレビューを受けるかどうかは企業側の判断に委ねるべきであるとの意見があることを踏まえ、企業においてレビューを受けるかどうかは任意とするとともに、投資家への情報提供の観点からレビューの有無を四半期決算短信において開示することが考えられる、としている。

あわせて、例えば、会計不正が起こった場合（これに伴い、法定開示書類の提出が遅延した場合を含む）や企業の内部統制の不備が判明した場合、信頼性確保の観点から、取引所規則により一定期間、監査人によるレビューを義務付けることが考えられる、としている。その際、監査人によるレビューを義務付ける要件やその期間については、取引所において、不適正開示等に対する実効性確保措置との関係も踏まえつつ、具体的に検討を進めることが期待される、としている。

(5) 四半期決算短信の虚偽表示に対するエンフォースメント

本報告書では、四半期決算短信の虚偽表示に対するエンフォースメントについては、次のような考えを示している³。

- 四半期決算短信は取引所における開示書類であるため、「一本化」後の四半期決算短信の虚偽表示に対しては、まず、取引所においてエンフォース

メントをより適切に実施していく。

- 法令上のエンフォースメントについて、四半期決算短信に関しても情報の信頼性・正確性を確保する観点から、虚偽記載について刑事責任の責任や課徴金などの対象とすべきとの意見があったが、これまで四半期報告書のみを対象とした課徴金納付命令は極めて少ないことや、第1・第3四半期報告書廃止後の半期報告書及び有価証券報告書において法令上のエンフォースメントが維持されることを踏まえると、現時点では、これを不要とすることが考えられる。
- 「(2) 適時開示の充実」のとおり、将来的に、重要な適時開示事項（例えば、企業が公表する重要な財務情報等）を臨時報告書の提出事由とする場合には、四半期決算短信に含まれる情報も重要な適時開示事項に含め臨時報告書の提出事由とすることを検討していくことが考えられる。

(6) 半期報告書及び中間監査のあり方

金融商品取引法において、第1・第3四半期報告書を廃止した後、上場企業は、開示義務が残る第2四半期報告書を、同法上の半期報告書として提出することとなるが、当該半期報告書の取扱いやこれに対する中間監査のあり方について、本報告書では次のような考えを示している⁴。

- 上場企業と投資家のこれまでの実務への配慮や、半期の財務諸表に対する保証に関する国際的な整合性の観点から、上場企業の半期報告書については、現行と同様、第2四半期報告書と同程度の記

³ 出所：金融庁「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」(2022年12月27日) p.8-9

⁴ 出所：金融庁「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」(2022年12月27日) p.9-10

載内容と監査人のレビューを求め、提出期限を決算後45日以内とすることが考えられる。

- 非上場企業については、金融商品取引法上、任意で、上場企業に義務付けられている四半期報告書を提出することができる枠組みがある。この点、これまでの実務への配慮や、半期報告書に求められている保証の枠組みを中間監査から国際的に整合性が図られているレビューに変更することで、海外投資家からの理解が深まるとの意見を踏まえ、非上場企業は、今回の四半期開示に見直し後においても、上場企業に義務付けられている半期報告書の枠組み（現在の第2四半期報告書と同程度の記載内容と監査人のレビュー、45日以内の提出）を選択可能とすることが考えられる。
- なお、これまで、上場企業である銀行や保険会社等（金融商品取引法における「特定事業会社」）については、第2四半期報告書において、連結ベースに加え、単体ベースの中間財務諸表の開示と中間監査が求められてきた。これらについては、金融商品取引法上の第1・第3四半期報告書廃止後に、上場企業と同様の制度（現行の第2四半期報告書と同程度の記載内容と、監査人のレビュー）に見直すべきとの意見があった。しかしながら、本件については、金融監督上の観点から、引き続き検討していくことが必要である。

(7) その他の論点

①会計基準・監査基準の整備

現行の四半期報告書に記載される四半期財務諸表は、企業会計基準委員会が設定した四半期会計基準に基づいて作成され、これに対する監査人のレビューは企業会計審議会が策定した四半期レビュー基準に準拠して行われている。本報告書では、これらの基準については、「一本化」後の四半期決算短信や半期報告書へ適用できるようにすることが合理的であるとの意見が聞かれたことを踏まえ、当局、ASBJ、取引所、日本公認会計士協会などの関係者において、今回の見直しに伴う必要な対応を行うことが考えられる、としている。

②公衆縦覧期間の延長

現行の半期報告書及び臨時報告書について、金融商品取引法上の公衆縦覧期間がこれらの報告書の虚偽記載に

対する課徴金の除斥期間より短いため、これらの報告書に対して、課徴金納付命令が行われる前に、公衆縦覧期間が終了している状態が生じかねない。本報告書ではこの点について、四半期報告書の廃止に伴い、半期報告書及び臨時報告書の法定開示上の重要性が高まることを踏まえると、これらの公衆縦覧期間については、金融商品取引法を改正し、有価証券報告書の公衆縦覧期間及び課徴金の除斥期間である5年間へ延長することを提案している（図表6）。

【図表6】 半期報告書及び臨時報告書の公衆縦覧期間

	現行		提案
	課徴金の除斥期間	公衆縦覧期間	
半期報告書	5年間	3年間	5年間に延長
臨時報告書		1年間	5年間に延長

（出所：金融庁「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」（2022年12月27日） p.11をもとに筆者作成

3.2 サステナビリティに関する企業の取組みの開示

(1) サステナビリティ開示を巡る国際的な動向と我が国における対応

本報告書では、サステナビリティ開示を巡る国内外の動きについて、図表7に示した内容を紹介している。そのうえで、我が国では、民間の取組みを基礎としながら、国際的な整合性を図りつつ、全体として充実したサステナビリティ開示を着実に進めていくことが重要であり、この観点から、国内の開示基準の検討や有価証券報告書への取込み、保証のあり方の議論、さらにこれらを支える人材育成等が必要となる、としている。特に人材育成については、中長期的な取組みが必要となり、例えば、サステナビリティ情報の作成や利用等に関する教育・訓練・研修を充実すること等により、社会全体として人材育成に取り組んでいくこととともに、企業において、サステナビリティ開示の充実に向けて積極的に対応できるようリソース配分を適切に実施していくことも重要である、としている。

【図表7】 サステナビリティ開示を巡る国内外の動き（2023年1月20日現在）

主体	議論されている主な内容
ISSB ⁵	●IFRSサステナビリティ開示基準（S1及びS2）を2023年前半に最終化することを目指して、公開草案後の議論を行っている。

5 International Sustainability Standards Board（国際サステナビリティ基準審議会）の略称である。

欧州	<ul style="list-style-type: none"> 2021年4月に公表された企業サステナビリティ報告指令（Corporate Sustainability Reporting Directive; CSRD）案が2022年11月に最終化された。 2022年4月には、CSRDに基づく具体的な開示基準である欧州サステナビリティ報告基準（European Sustainability Reporting Standards; ESRS）案を欧州財務報告諮問グループ（European Financial Reporting Advisory Group; EFRAG）が公表し、市中協議を経て、2022年11月に欧州委員会（European Commission; EC）に送付され、更なる検討が進められている。
米国	<ul style="list-style-type: none"> 証券取引委員会（Securities and Exchange Commission; SEC）が2022年3月に気候関連開示を義務化する規則案を公表して市中協議を行い、検討が進められている。
日本	<ul style="list-style-type: none"> 2022年7月にサステナビリティ基準委員会（Sustainability Standards Board of Japan; SSBJ）が正式に設立された。 有価証券報告書にサステナビリティ情報の「記載欄」を新設すること等を内容とする「企業内容等の開示に関する内閣府令」等の改正案を2023年3月期の有価証券報告書から適用することが提案されている。

（出所：金融庁「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」（2022年12月27日）p.12-13をもとに筆者作成

（2）サステナビリティ基準委員会（SSBJ）の役割や開示基準の位置付け

本報告書では、今後、ISSBにおける基準開発の方向性を見据えながらサステナビリティ情報に関する我が国の開示基準を開発し、これを法定開示である有価証券報告書に取り込んでいく場合には、我が国の開示基準設定主体や当該開示基準設定主体が開発する開示基準を、法令の枠組みの中で位置付けることが重要である、としている。

その際に、我が国の会計基準設定主体や企業会計基準が金融商品取引法令上の枠組みの中で位置付けられていることが参考となる、としている。金融商品取引法では、会計基準設定主体について図表8の5つの要件を規定したうえで、この要件を満たす団体が開発する企業会計基準について、金融庁長官が「一般に公正妥当であると認められる企業会計の基準」として告示指定することとされていることを紹介している。

【図表8】 会計基準設定主体に求められる要件⁶

<ul style="list-style-type: none"> ①独立性 ②偏りのない多数の者からの継続的な資金提供 ③高い専門性を備えた者による合議制の機関の存在 ④基準設定における公正かつ誠実な業務運営 ⑤経営環境及び会社実務の変化への対応並びに国際的な収れんの観点からの継続的な検討
--

本報告書では、上記を参考に、サステナビリティ情報についてもその開示基準の設定主体と開示基準自体を金融商品取引法令の中で位置付けることが考えられるとしたうえで、SSBJについては、図表9の5つの要件を満たし得ると考えられる、としている。

【図表9】 SSBJが満たし得る5つの要件⁷

<ul style="list-style-type: none"> ①独立性 ②偏りのない多数の者からの継続的な資金提供 ③高い専門性を備えた者による合議制の機関の存在 ④基準設定における公正かつ誠実な業務運営 ⑤経営環境及び会社実務の変化への対応並びに国際的な整合性⁸の観点からの継続的な検討
--

今後、必要となる関係法令の整備を行うとともに、上記の条件を満たしたSSBJが開発する開示基準について、個別の告示指定により我が国の「サステナビリティ開示基準」として設定することで、サステナビリティ開示の比較可能性を確保し、投資家に有用な情報を提供していくことが重要である、としている。

（3）サステナビリティ情報に対する保証のあり方

本報告書では、サステナビリティ情報に対する第三者による保証についての現在の議論の状況について、次の内容が紹介されている⁹。

<ul style="list-style-type: none"> 国際的には、欧州や米国において限定的保証から導入し、合理的保証に移行するアプローチが提案されている。 監査・保証に関する国際的な基準設定主体である国際監査・保証基準審議会（International Auditing and Assurance Standards Board; IAASB）において、基準開発に向けた審議が開始されており、今後、2023年9月までに基準の公開草案を承認し、2024年12月から2025年3月の間に最終化することが予定されている。 国際会計士倫理基準審議会（International Ethics Standards Board of Accountants;

6 財務諸表等規則第1条第3項

7 出所：金融庁「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」（2022年12月27日）p.14

8 本報告書では、会計基準設定主体の要件⑤は「国際的な収れん」とされているが、サステナビリティ開示に係る基準設定主体の場合には、国際的にサステナビリティ開示に係る基準開発が行われることとなった背景に国際的な比較可能性の確保があることを踏まえ、例えば「国際的な整合性」の観点を要件とすることが考えられる、とされている。

9 出所：金融庁「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」（2022年12月27日）p.14-15

IESBA) においても、2022年12月にサステナビリティ情報に対する保証に係る倫理規則の開発プロジェクトを承認しており、2023年9月までに公開草案を承認し、2024年12月に最終化することが予定されている。

そのうえで、有価証券報告書において、我が国の開示基準に基づくサステナビリティ情報が記載された場合には、法定開示において高い信頼性を確保することに対する投資家のニーズや、国際的に保証を求める流れであることを踏まえ、将来的に、当該情報に対して保証を求めていくことが考えられる、としている。本報告書では、具体的に検討すべき内容として主に次の内容を示している¹⁰。

- どの範囲に対して保証を求めるかについて検討する必要がある。
- 有価証券報告書に記載されたサステナビリティ情報に対して保証を求める場合には、金融商品取引法において規定することが必要になる。
- 保証の担い手については、ISSBが開発しているサステナビリティ開示基準において、財務情報との結合性（コネクティビティ）を前提としていることを踏まえると、財務情報の監査業務を行って

いる公認会計士・監査法人によって担われることが考えられる。

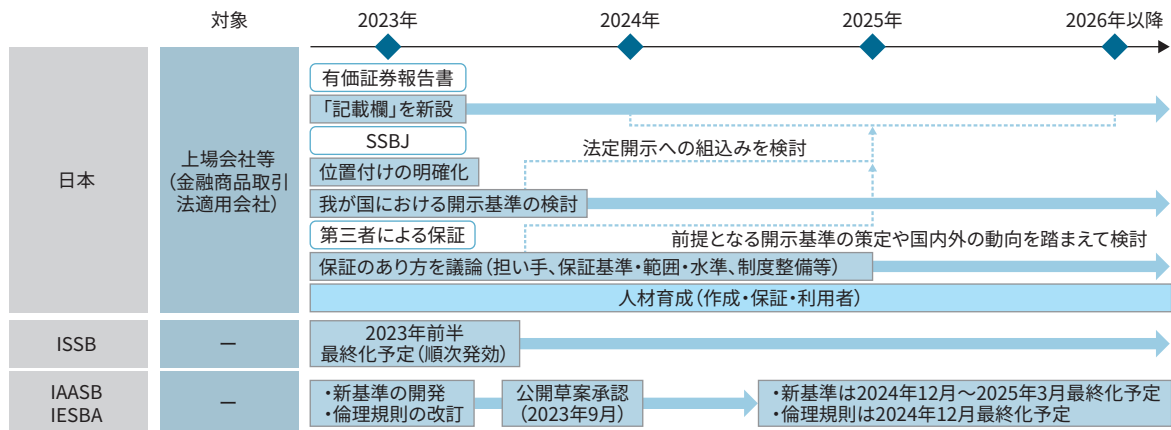
なお、サステナビリティというテーマが広範であり、多様な専門性を必要とする領域であることを踏まえると、保証の担い手を広く確保することも重要だと考えられる。

- 担い手の要件については、独立性や高い専門性、品質管理体制の整備、当局による監督対象となっていることなどが考えられる。
- 保証基準や保証水準については、我が国の開示基準が、国際的な開示基準と整合的なものとなることを目指していることを考えると、保証についても、国際的な保証基準と整合的な形で行われることが、比較可能性の確保に資すると考えられる。

(4) ロードマップ

本報告書では、サステナビリティ開示について、企業や投資家における予見可能性を高め、実務的な準備を確実に進める観点から、我が国におけるロードマップを示していくことが考えられるとして、図表10に示したロードマップを別添資料として公表している。これは、国際的な動向が流動的であることを踏まえ、将来の状況変化に応じた随時見直しをすることを前提としている、とされている。

【図表10】 我が国におけるサステナビリティ開示のロードマップ



(出所：金融庁「金融審議会ディスクロージャーワーキング・グループ報告の概要(サステナビリティ開示)(2022年12月公表)」をもとに筆者作成)

4.おわりに

本報告書で示された四半期開示の見直しについては、今後、金融商品取引法をはじめとした関連法令の改正案の動向を注視するとともに、企業、投資家及び監査人等の利害関係者が十分に対話を行い、開示情報の位置付けを明確に理解しておく必要がある。また、本報告書でも言及されていたとおり、長期的な観点からは、適時開示

を強化していくことへの準備も必要であると考えられる。

サステナビリティ開示については、グローバルで議論が進んでいるが、我が国においては、「企業内容等の開示に関する内閣府令」等の改正案が公表されており、2023年3月期の有価証券報告書から、サステナビリティに関する企業の取組みの開示を行うことが提案されており、まずはこれらへの対応が必要である¹¹。

以上

¹⁰ 出所：金融庁「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」(2022年12月27日) p.15-16

¹¹ 金融庁ウェブサイト「企業内容等の開示に関する内閣府令」等の改正案の公表について：金融庁 (fsa.go.jp)

「財務報告に係る内部統制の評価及び監査の基準並びに財務報告に係る内部統制の評価及び監査に関する実施基準」の改訂について

ながつか げん
公認会計士 長塚 弦

2022年12月15日に企業会計審議会内部統制部会が「財務報告に係る内部統制の評価及び監査の基準並びに財務報告に係る内部統制の評価及び監査に関する実施基準の改訂について（公開草案）」（以下、公開草案という）を公表した。本稿では、内部統制部会での議論の過程等も踏まえて、その概要について紹介するとともに重要と思われる論点について若干の考察を行っている。

1. 改訂の経緯

財務報告に係る内部統制の評価及び監査の基準並びに財務報告に係る内部統制の評価及び監査に関する実施基準（以下、それぞれ基準、実施基準という）はわが国の内部統制報告制度（いわゆるJ-SOX制度）の基本となる基準であり、2008年の制度導入から14年、前回の2011年3月の改訂からも10年超が経過している。

この間、国際的には、社会や情報利用者のニーズの変化を受けて、内部統制・リスクマネジメントの分野における議論に進展が見られた。また、内部統制報告制度については、企業の経営管理・ガバナンスの向上に一定の効果はあったものの、実効性への懸念の声も聞こえるようになってきている。これらの状況を受けて、2021年11月に金融庁が公表した「会計監査の在り方に関する懇談会（令和3事務年度）論点整理」において、「国際的な内部統制・リスクマネジメントの議論の進展も踏まえながら、必要に応じて、内部統制の実効性向上に向けた議論を進めることが必要である。」と記載されたことが出発点となり、2022年10月から内部統制部会が3回開催され、12月に基準及び実施基準の公開草案が公表された。

2. 改訂の主たる論点

1. に記載した経緯から、改訂議論のテーマを大きく分類すると、

- (1) 国際的な内部統制・リスクマネジメントの議論の進展の反映
- (2) 内部統制報告制度の実効性を向上させるための取り組み

の2つに分類することが出来ると考えられる。以下、これらの区分ごとに主要なテーマについてその内容と公開草案における取扱いについて解説する。

(1) 国際的な内部統制・リスクマネジメントの議論の進展の反映

改訂の議論において国際的な議論の潮流として参照されたのは主として金融機関規制並びに米国及び英国における議論の動向である。主な論点としては以下のようなものが挙げられる。

- ① 内部統制の目的の変化（「財務報告」から「報告」の信頼性へ）
- ② ガバナンスや全組織的なリスク管理との関係の明示

まず、①については、社会的要請の変化に対応して企業が発信する情報が多様化し、特に近年はサステナビリティ情報を始めとする非財務情報に注目が集まっている。これらの情報についても、その作成過程には当然内部統制が存在することから、従来、内部統制の目的の一つとして挙げられていた「財務報告」の信頼性の確保を、財務情報のみならず非財務情報をも含んだ「報告」の信頼性の確保に拡張するという議論である。

公開草案においても、この論点を取り込まれており、具体的には、基準の1.1. に示されている内部統制の6つの基本要素において「報告の信頼性とは、組織内及び組織の外部への報告（非財務情報を含む。）の信頼性を確保することをいう。」とされた（同時に企業の外部への報告のみならず、企業内部での報告についても適用される概念であることについても明らかにした）。一方で金融商品取引法における内部統制報告制度で取り扱う範囲は、あくまでも「報告」の中に含まれる「財務報告」の信頼性の確保が目的であるとされ、この内部統制の目的の変化が内部統制報告制度の対象範囲を直接拡張することはないことが明らかにされている。

次に、②については、内部統制は組織の持続的な成長のために必要不可欠なものであるが、組織及び組織を取り巻く環境に対応して常に見直しが必要なダイナミックなものであることを改めて明らかにし、そのためにもガ

バランスや全組織的なリスク管理と一体運用することの有用性を説いている。

公開草案では、「ガバナンス*1」「全組織的なリスク管理*2」の定義を基準1.5.において明らかにしたうえで、実施基準の1.5.では一体運用の具体的な例として「3線モデル*3」や「リスク選好*4」概念などが紹介されている。

(2) 内部統制報告制度の実効性を向上させるための取り組み

内部統制報告制度についての実効性に関する懸念の声には多様なものを含むが、今般の改訂議論において中心的議題であったのは経営者による内部統制の評価範囲の決定の論点であったと言えるので、まずその点から説明したい。

① 経営者による業務プロセスに係る評価範囲の決定

内部統制報告制度についての実効性に関する懸念の声のうち代表的なものは、依然として開示すべき重要な不備が毎年一定数認められること、中でも特に経営者による評価範囲の外から開示すべき重要な不備が発見されるケースが認められること、企業が「開示すべき重要な不備はない」と開示した後に、「開示すべき重要な不備が存在した」旨の訂正内部統制報告書を提出するケースが一定数存在すること*5に関するものである。それらの原因の一つとして、経営者による内部統制の評価範囲の決定が実施基準に示されている数値基準*6の例示に依存しすぎているのではないかと、という指摘がなされ、これへの対応を含めて議論が行われた。

この点については、委員の意見も多様*7であり、審議会において最も検討に時間がかけられた論点である。数値基準は内部統制報告制度導入当初に円滑な導入を図るための実務的な措置として導入したものである経緯も踏まえて、制度定着と上記の懸念も勘案し、これを撤廃すべきだという主張がある一方で、制度としての一定の実行レベルの確保に寄与している点や、

現行基準等においても、数値基準は一つの例示に過ぎず、企業自身が自らのリスクを勘案して評価範囲を決定しているため、改訂の必要性を強く感じないという主張もなされた。

審議会での議論を踏まえて、公開草案においては、以下のような対応が図られている。

- (ア) 評価範囲の決定に当たっては、財務報告の信頼性に及ぼす影響の重要性を適切に考慮すべきことを改めて強調
- (イ) 数値基準については、実施基準の本文ではなく注書きに移すとともに、例示であることを改めて強調し、機械的に適用すべきでないことを明示
- (ウ) 評価範囲の決定に当たって、決定方法とその根拠等について評価範囲の決定前後及び必要に応じて監査人と協議することが適切であると明示（監査人の指導的機能）
- (エ) 内部統制報告書において、評価範囲の決定方法と根拠等について、決定の判断事由を含めて記載することが適切であると明示
- (オ) 公開草案本文（いわゆる、前文）において、数値基準の例示記載の段階的な削除を含む取扱いに関して今後検討を行うと明示

つまり、実施基準においては、数値基準に関する記載自体は残ったが、その位置づけは例示であることがより強調され、財務報告の信頼性に及ぼす影響を適切に考慮するという原則的立場が相対的に強調されることになり（(ア) (イ)）、将来の検討の方向性が書き込まれた（(オ)）。これは、内部統制部会で表明された様々な意見を最大限に取り込んだ結果とみることもできる。さらに、内部統制報告書で企業の評価範囲の決定に関する情報の開示を強化し（(エ)、監査人との協議によっても改訂の趣旨の適切な実現を図る（(ウ)）という全体像と理解できる。

② 評価範囲以外の論点

実効性を高めるという観点では、評価範囲に関する

*1 基準の公開草案における定義は、組織が、顧客・従業員・地域社会等の立場を踏まえた上で、透明・公正かつ迅速・果敢な意思決定を行うための仕組み、となっている。

*2 基準の公開草案における定義は、適切なリスクとリターンとのバランスの下、全組織のリスクを経営戦略と一体で統合的に管理すること、となっている。

*3 実施基準の公開草案では、3線モデルにおいては、第1線を業務部門内での日常的モニタリングを通じたリスク管理、第2線をリスク管理部門などによる部門横断的なリスク管理、そして第3線を内部監査部門による独立的評価として、組織内の権限と責任を明確化しつつ、これらの機能を取締役会又は監査役等による監督と適切に連携させることが重要である、としている。

*4 実施基準の公開草案における定義は、組織のビジネスモデルの個性性を踏まえたうえで、事業計画達成のために進んで受け入れるべきリスクの種類と総量、となっている。

*5 企業会計審議会第22回内部統制部会 資料1 P6「内部統制報告書提出状況の推移」参照

*6 評価対象とする重要な事業拠点や業務プロセスを選定する指標について、実施基準で例示されている「売上高等の概ね2/3」や「売上、売掛金及び棚卸資産の3勘定」のことを指す。

*7 企業会計審議会第23回内部統制部会 資料 P15「第22回内部統制部会の議論と内部統制報告制度の見直しの方向性（案②）」参照

議論以外にも、公開草案において以下のような手当がなされている。

- (ア) 不正に関するリスクの考慮及び経営者や業務プロセスの責任者による内部統制の無効化に関する説明を導入
- (イ) 監査役等及び内部監査人といった内部統制に関係を有する者の役割と責任について明示
- (ウ) ITについて、技術的に変化が速いことやサイバーリスクの高まりなどを受けて、特有のリスクについて適切な対応を適時に行っていくことが重要であると明示
- (エ) 訂正内部統制報告書において、具体的な訂正の経緯や理由等の開示を求める方向性を明示（関係法令についての所要の整備を行うことが適当と記載）

このうち（ア）については、監査人にとっては、財務諸表監査の過程を通じてなじみのある概念であったが、内部統制報告制度で明示されたことにより、経営者や監査役等との協議においても共通の視点を構築しやすくなる効果が考えられる。また、（イ）については、コーポレートガバナンス・コードとの関係性も踏まえ、内部統制報告制度の実効性を保つためには関係する人的資源の質量両面での向上、関係性の強化が不可欠であるとの意見を反映したものである。（ウ）のITについては内部統制報告制度創設当初から、わが国独自の記載を行っている領域であるが、企業のIT利用が一段と進んだ状況を踏まえて、非IT分野と比してより一層状況の変化に対応していくことの重要性、裏返せば従前のやり方をそのまま踏襲することのリスクを強調するために規定されたものである。（エ）については、現行制度では訂正内部統制報告書に当初の内部統制報告書では不備を報告できなかった理由等についての記載が求められておらず、そのため十分な情報が利用者に提供されていないという指摘に対応したものである。

3. 中長期的な検討課題

今回の改訂議論は、検討期間が3か月と短かったことやその実行に法令等の改正を必要とするものもあることから、検討のテーマに挙げたもののうち以下のものは中長期的な検討課題として、公開草案本文に記載されている。これらについてはいずれ検討が行われることが明示されたと考えれば、わが国の内部統制報告制度の将来を考えるうえで、記載された意義は少なくないものと考えられる。

中長期的な検討課題とされたもの

- サステナビリティ等の非財務情報の内部統制報告制度における取扱いについては、当該情報の開示等に係る国内外における議論を踏まえて検討すべきではないか。

● ダイレクト・レポーティング（直接報告業務）を採用すべきかについては、内部統制監査の在り方を踏まえ、検討すべきではないか。
● 内部統制監査報告書の開示の充実に関し、例えば、内部統制に関する「監査上の主要な検討事項」を採用すべきかについては、内部統制報告書における開示の進展を踏まえ検討すべきではないか。
● 訂正内部統制報告書について、現在監査を求めているが、監査人による関与の在り方について検討すべきではないか。
● 経営者の責任の明確化や経営者による内部統制無効化への対応等のため、課徴金を含めた罰則規定の見直しをすべきではないか。
● 会社法に内部統制の構築義務を規定する等、会社法と調整していくべきであり、将来的に会社法と金融商品取引法の内部統制を統合し、内部統制の4つの目的をカバーして総合判断できるようにすべきではないか。
● 代表者による確認書において、内部統制に関する記載の充実を図ることを検討すべきではないか。
● 定期的な開示から臨時的な開示に金融商品取引法が動いているのであれば、臨時報告書についても内部統制を意識すべきではないか。

4. 実務への影響についての考察

最後にこれまで説明した内容に関して、いくつか考察を行ってみたい。

まず評価範囲の論点の実務に対する影響は、会社の規模やグループ展開の状況、また、現在の内部統制報告制度への取り組み状況によっても異なるため一概には言えないが、その決定に関する情報開示の強化が定められているので、企業は改めて自社の評価範囲について、財務報告の信頼性に及ぼす影響の重要性の観点から十分なアカウンタビリティを果たせるのかということを検討することが重要であると考えられる。将来的に削除される方向性での議論が進む可能性も考慮し、数値基準の例示が残っている今のうちから財務報告の信頼性に及ぼす影響の重要性の観点から評価範囲を決定するとはどういうことか、そのプロセスはどのように考えればよいか、外部へも十分説明可能かといった視点で、検討を行っていくことが重要であり、監査人ともそのような協議を行っていくことが有用であると考えられる。この点については、現行の基準等においても本質的には同様な規定は存在するため、「大きな変更はない」と考えてしまえばそのようにも考えられるが、一方で、改訂を機に改めて内部統制報告制度の目的に立ち戻って内部統制報告書における具体的な記述のことも考えたいと、検討しなおしてみることが本改訂の趣旨にも合致するものと考えられる。

また、2.（1）や2.（2）②で説明した論点については、その多くが基準及び実施基準において「内部統制の基本的枠組み」のセクションに記載されている。当該セクションは、財務報告に係る内部統制に限定されず、広く内部統制の定義や関連する概念について説明している。その中には内部統制の非財務報告への拡張の議論

(2. (1) ①) など、金融商品取引法における内部統制報告制度には直接関係しないと明示されているものも含まれている*8が、内部統制部会での議論においても、当該セクションは内部統制報告制度における実務上の基準ではないが、その前提に該当する部分であることが述べられている*9。「財務報告に係る内部統制の評価及び報告」並びに「財務報告に係る内部統制の監査」のセクションにおいて具体的に取り上げられている記述が少ないため、実務においてどのように適用していくべきかについて不明確な部分もあるが、不正や経営者による内部統制の無効化、監査役等や内部監査人の役割と責任など重要な概念を含むため、経営者や監査役等と監査人の議論等を通じて実務上の検討に反映していくことが、内部統制報告制度の実効性向上に寄与するものと考ええる。

基準及び実施基準の適用に当たって必要となる内部統制監査の実務の指針については、今後、日本公認会計士協会から財務報告内部統制監査基準報告書第1号「財務報告に係る内部統制の監査」の改正等によって示されることになると考えられるので、当該改正の動向について引き続き留意が必要である。

また、公開草案で提案されている適用時期は2024年4月1日以後開始する事業年度であるが、このタイミングでは2023年1月に公表された改正監査基準報告書600「グループ監査における特別な考慮事項」も適用になる。こちらの改正は、連結財務諸表監査において対応手続を実施するリスクや勘定科目、構成単位の決定に重要な影響を及ぼす可能性があると考えられるため、企業と監査人は両方の改訂（改正）の影響を考慮の上、協議を進めていく必要があると考えられる。

以 上

*8 公開草案本文 二 (1) ①報告の信頼性 参照

*9 企業会計審議会第23回内部統制部会 議事録 小畑委員の質問に対する齊藤開示業務室長の発言 参照

時価算定会計基準に関連する開示の事例分析（第1回）

公認会計士 はやの 早野 まさし 真史

1. はじめに

2019年7月4日に企業会計基準委員会（ASBJ）から企業会計基準第30号「時価の算定に関する会計基準」（以下「時価算定会計基準」という。）及び企業会計基準適用指針第31号「時価の算定に関する会計基準の適用指針」（以下「時価算定適用指針」という。また、時価算定会計基準とあわせて「時価算定会計基準等」という。）が公表され、2021年4月1日以後開始する連結会計年度及び事業年度の期首からの強制適用となっている。3月31日を決算日とする会社においては2022年3月31日がこれらを強制適用する初めての決算日であった。本連載では、時価算定会計基準等の公表に伴い改正された企業会計基準第10号「金融商品に関する会計基準」（以下「金融商品会計基準」という。）及び企業会計

基準適用指針第19号「金融商品の時価等の開示に関する適用指針」（以下「金融商品時価開示適用指針」という。）における「金融商品の時価等に関する事項」と「金融商品の時価のレベルごとの内訳等に関する事項」の開示について、2022年3月31日を連結決算日とする会社（以下「2022年3月決算会社」という。）の連結計算書類の事例分析を行う。

なお、本連載の内容は有限責任監査法人トーマツ著『会社法計算書類作成ハンドブック（第17版）』（㈱中央経済社より2023年3月出版予定）に含める予定である。

2. 連載の主な内容

本連載では、以下に記載のテーマを予定している。

回	テーマ	内容
1	<ul style="list-style-type: none"> 分析の全体像 会計方針の変更に関する注記 「金融商品の時価等に関する事項」の注記 	時価算定会計基準等の適用初年度の取扱いと金融商品会計基準の改正による影響を整理するとともに、2022年3月決算会社の連結計算書類における会計方針の変更に関する注記の開示状況を解説する。また、「金融商品の時価等に関する事項」の注記に係る会計基準等の要求事項を整理するとともに、2022年3月決算会社の連結計算書類における当該注記の開示状況を解説する。 <ul style="list-style-type: none"> 分析対象会社 会計方針の変更に関する注記の開示事例分析 「金融商品の時価等に関する事項」の注記に係る会計基準等の要求事項の整理 「金融商品の時価等に関する事項」の注記の開示事例分析
2	<ul style="list-style-type: none"> 「金融商品の時価のレベルごとの内訳等に関する事項」の注記 投資信託の時価の算定及び貸借対照表に持分相当額を純額で計上する組合等への出資の時価の注記 	「金融商品の時価のレベルごとの内訳等に関する事項」の注記に係る会計基準等の要求事項を整理するとともに、2022年3月決算会社の連結計算書類における当該注記の開示状況を解説する。また、投資信託の時価の算定及び貸借対照表に持分相当額を純額で計上する組合等への出資の時価の注記の開示状況を解説し、2021年6月17日に改正された時価算定適用指針（以下「2021年改正時価算定適用指針」という。）の早期適用の状況にも言及する。 <ul style="list-style-type: none"> 「金融商品の時価のレベルごとの内訳等に関する事項」の注記に係る会計基準等の要求事項の整理 「金融商品の時価のレベルごとの内訳等に関する事項」の注記の開示事例分析 投資信託の時価の算定及び貸借対照表に持分相当額を純額で計上する組合等への出資の時価の注記（2021年改正時価算定適用指針の早期適用の状況含む）の開示事例分析

なお、本文中の参照法令等は以下の略称を使用している。

本文中法令等	参照法令等（かっこ内）
会社法第12条第1項第4号	（会社法12Ⅰ④）

会社法施行規則第11条第1項第2号	（会施規11Ⅰ②）
会社計算規則第10条第1項第2号	（会計規10Ⅰ②）

3. 分析対象会社

次の条件で分析対象会社（計97社）を選定した。

- (i) (株)日本経済新聞社が「日経平均株価 構成銘柄選定基準（2022年4月4日適用）」により選定した日経平均株価の構成銘柄に含まれている。
- (ii) 日本基準を採用している。
- (iii) 決算日が3月31日である。
- (iv) 東京証券取引所の業種区分が金融・保険業（銀行業、証券、商品先物取引業、保険業、その他金融業）ではない。

なお、調査にあたっては、連結計算書類の分析を行った。

一部の調査項目において、東京証券取引所の業種区分はサービス業であるものの、企業集団で銀行業や保険業を営む日本郵政(株)を対象から除いた。

4. 会計方針の変更に関する注記の開示事例分析

時価算定会計基準等の適用初年度においては、原則として新たな会計方針を将来にわたって適用し、その変更の内容について注記する（時価算定会計基準第19項）。

時価算定会計基準の設定に伴って金融商品会計基準が2019年7月4日に改正されており、時価の定義（金融商品会計基準第6項）の変更に伴い、改正前の金融商品会計基準におけるその他有価証券の期末の貸借対照表価額に期末前1ヶ月の市場価格の平均に基づいて算定された価額を用いることができる定めは削除された。また、市場価格のない株式等以外の時価を把握することが極めて困難な有価証券の定めは削除された。時価の定義の変更に伴う金融商品会計基準の改正により生じる会計方針の変更は、時価の算定を変更することになり得るという意味では時価算定会計基準が定める新たな会計方針の適用と同一であるため、時価算定会計基準の適用初年度における原則的な取扱い（時価算定会計基準第19項）と同様に将来にわたって適用し、その変更の内容について注記する（金融商品会計基準第44-2項）。

時価算定会計基準等及び改正された金融商品会計基準の適用による影響の有無を分析したところ、以下のとおりであった。

	影響なし	影響あり
時価算定会計基準等及び改正された金融商品会計基準の適用による影響の有無	66 社	31 社

時価算定会計基準等及び改正された金融商品会計基準の適用による影響があった31社のうちおよそ半数の16社において、その他有価証券のうち市場価格のない株式等以外のものの評価方法を、従来の期末日前1ヶ月の市場価格の平均に基づく時価法から期末日の市場価

格に基づく時価法に変更した等の理由が記載されており、その他は影響が軽微であると記載されているのみであった。

時価の算定にあたり観察可能なインプットを最大限利用しなければならない定めなどにより、時価を算定するために用いた方法を変更することとなった場合で、当該変更による影響額を分離することができる場合は、経過措置として以下の取扱いも認められており、以下の経過措置を適用した場合には、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」第10項に定める会計基準等の改正に伴う会計方針の変更に関する注記を記載する（時価算定会計基準第20項）。

- (i) 当該会計方針の変更を過去の期間のすべてに遡及適用する。
- (ii) 適用初年度の期首より前に新たな会計方針を遡及適用した場合の累積的影響額を、適用初年度の期首の利益剰余金及びその他の包括利益累計額又は評価・換算差額等に加減し、当該期首残高から新たな会計方針を適用する。

分析対象会社の中には、上記(i)(ii)の経過措置を適用した会社はなかった。

5. 「金融商品の時価等に関する事項」の注記に係る会計基準等の要求事項の整理

(1) 金融商品会計基準及び金融商品時価開示適用指針

時価算定会計基準等の公表に伴って改正された金融商品会計基準及び金融商品時価開示適用指針では、以下の開示が要求されている。金融商品時価開示適用指針については、金融商品の時価等に関する事項の注記として規定されている事項のみを示した。

金融商品会計基準 第40-2項

- (i) 金融商品の状況に関する事項
 - (イ) 金融商品に対する取組方針
 - (ロ) 金融商品の内容及びそのリスク
 - (ハ) 金融商品に係るリスク管理体制
- (二) 金融商品の時価等に関する事項についての補足説明
- (ii) 金融商品の時価等に関する事項
- (iii) 金融商品の時価のレベルごとの内訳等に関する事項

金融商品時価開示適用指針

- (i) 金融商品の時価等に関する事項（第4項）
 - 金融商品に関する貸借対照表の科目ごとの貸借対照表計上額、貸借対照表日における時価及びその差額

(2) 会社計算規則

会社計算規則における金融商品会計基準第40-2項に対応する注記の規定は、以下のとおりである。

(金融商品に関する注記)

第109条

金融商品に関する注記は、次に掲げるもの（重要性の乏しいものを除く）とする。ただし、法第444条第3項に規定する株式会社以外の株式会社においては、第3号に掲げる事項を省略することができる。

- 一 金融商品の状況に関する事項
- 二 金融商品の時価等に関する事項
- 三 金融商品の時価の適切な区分ごとの内訳等に関する事項

2 連結注記表を作成する株式会社は、個別注記表における前項の注記を要しない。

なお、「法第444条第3項に規定する株式会社」とは、事業年度の末日において大会社であって金融商品取引法第24条第1項の規定により有価証券報告書を内閣総理大臣に提出しなければならない株式会社、すなわち、当該事業年度に係る連結計算書類を作成しなければならない株式会社をいう。

6. 「金融商品の時価等に関する事項」の注記の開示事例分析

(1) 現金及び短期間で決済されるため時価が帳簿価額に近似するものについての注記省略容認規定

時価算定会計基準の設定に伴う金融商品時価開示適用指針の改正により、「金融商品の時価等に関する事項」の注記において、現金及び短期間で決済されるため時価が帳簿価額に近似するものについては、注記を省略することができるとの容認規定が設けられた（金融商品時価開示適用指針第4項(1)）。

現金及び預金、受取手形及び売掛金（「受取手形、売掛金及び契約資産」として表示している場合を含む）、支払手形及び買掛金を対象に、当該容認規定の採用状況を分析した。調査の対象から日本郵政(株)は除いた。調査結果は以下のとおりであった。

	現金及び預金	受取手形及び売掛金	支払手形及び買掛金
容認規定を採用している会社数	93 社	79 社	87 社

勘定科目によって容認規定を採用した会社数は異なるものの、多くの会社で容認規定を採用していた。

〈事例1〉 現金及び短期間で決済されるため時価が帳簿価額に近似する勘定科目について注記を省略している事例
マルハニチロ(株) 2022年3月期

(2) 金融商品の時価等に関する事項

当連結会計年度末における連結貸借対照表計上額、時価及びこれらの差額については、次のとおりです。

	連結貸借対照表計上額 (百万円)	時価 (百万円)	差額 (百万円)
投資有価証券			
①満期保有目的の債券	100	100	—
②その他投資有価証券	28,642	28,642	—
資産 計	28,742	28,742	—
長期借入金（※4）	153,933	154,529	597
負債 計	153,933	154,529	597
デリバティブ取引（※5）			
①ヘッジ会計が適用されていないもの	676	676	—
②ヘッジ会計が適用されているもの	—	27	27

(※1) 「現金及び預金」、「受取手形、売掛金及び契約資産」、「支払手形及び買掛金」、「短期借入金」、「未払金」及び「未払法人税等」については、現金であること及び短期間で決済されるため時価が帳簿価格に近似することから、記載を省略しております。

建設業の会社において、連結貸借対照表の流動資産に計上されている受取手形・完成工事未収入金等の時価を

帳簿価額と近似しているものとせず開示している事例がみられた。

〈事例2〉 受取手形・完成工事未収入金等の時価を帳簿価額と近似しているものとせず開示している事例

(株)大林組 2022年3月期

(2) 金融商品の時価等に関する事項

2022年3月31日における連結貸借対照表計上額、時価及びこれらの差額については、次のとおりである。

(単位：百万円)

	連結貸借対照表 計上額	時価	差額
①受取手形・完成工事未収入金等	902,244	901,002	△1,242
②有価証券及び投資有価証券(※2)	317,308	317,310	2
資産合計	1,219,553	1,218,312	△1,240
①社債	40,000	40,038	38
②長期借入金	94,590	94,710	119
③ノンリコース借入金	68,937	70,313	1,375
負債合計	203,528	205,062	1,533
デリバティブ取引(※3)	11,628	11,628	—

(※1)「現金預金」、「電子記録債権」、「未収入金」、「支払手形・工事未払金等」、「電子記録債務」、「短期借入金」及び「預り金」については、現金であること、又は、短期間で決済されるため時価が帳簿価額に近似するものであることから、記載を省略している。

(注) 時価の算定に用いた評価技法及び時価の算定に係るインプットの説明

受取手形・完成工事未収入金等

回収が1年以内の予定の受取手形・完成工事未収入金等の時価は、帳簿価額にほぼ等しいことから、当該帳簿価額によっており、レベル2の時価に分類している。

回収が1年を超える予定の受取手形・完成工事未収入金等の時価は、一定の期間毎に区分した債権毎に、債権額と満期までの期間及び信用リスクを加味した利率を基に割引現在価値法により算定しており、レベル2の時価に分類している。

(2) 契約資産の取扱い

2020年3月31日の企業会計基準第29号「収益認識に関する会計基準」の改正と同時に金融商品時価開示適用指針が改正された。この改正により、金融商品時価開示適用指針第4項(1)また書きにおいて、「貸借対照表において契約資産を顧客との契約から生じた債権等の金融資産と区分して表示していない場合、当該貸借対照表の科目について、貸借対照表計上額、貸借対照表日における時価及びその差額を注記する。ただし、当該貸借対照表の科目のうち、契約資産を除く顧客との契約から生じた債権等の金融資産について、貸借対照表計上額、貸借対照表日における時価及びその差額を注記することも妨げない」と定められた。

この取扱いについて、連結貸借対照表において契約資産(工事未収入金等として表示している場合を含む(企業会計基準適用指針第30号「収益認識に関する会計基準の適用指針」第104-3項))を顧客との契約から生じた債権等の金融資産と区分して表示していない53社を対象に調査した。連結貸借対照表と「金融商品の時価等に関する事項」の注記を比較し、連結貸借対照表で「受取手形、売掛金及び契約資産」として表示している一方で、「金融商品の時価等に関する事項」の注記では「受

取手形及び売掛金」として表示しており、連結貸借対照表計上額が一致していない場合に、連結貸借対照表の科目のうち、契約資産を除く顧客との契約から生じた債権等の金融資産について、連結貸借対照表計上額、連結貸借対照表日における時価及びその差額を注記しているものとして取り扱った。調査結果は以下のとおりであった。

短期間で決済されるため時価が帳簿価額に近似するとして注記省略	連結貸借対照表の科目について、連結貸借対照表計上額、連結貸借対照表日における時価及びその差額を注記	連結貸借対照表の科目のうち、契約資産を除く顧客との契約から生じた債権等の金融資産について、連結貸借対照表計上額、連結貸借対照表日における時価及びその差額を注記
42 社	7 社	4 社

以上

2022年IPO市場の動向

IPO戦略推進室・IPO監査専門チーム 公認会計士 ^{すずき さとる} 鈴木 覚

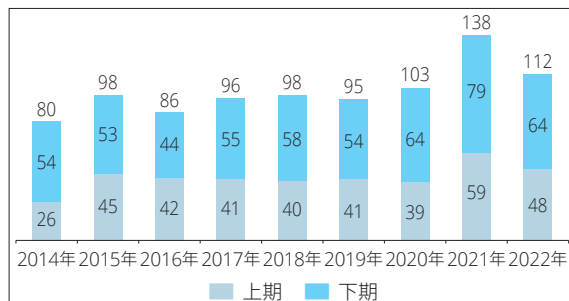
1. はじめに

2022年における株式市場は、ロシア・ウクライナ情勢や資源高などの影響を受け、国内IPO企業数は112社（TOKYO PRO Marketへの上場21社を含む）と、2021年の138社（TOKYO PRO Marketへの上場13社を含む）から26社減少する結果となった。

2021年の国内IPO企業数は、前年比で減少トレンドとなっているものの、図表1のとおり長期トレンドで見ると2021年（138社）に次ぐ水準となっており、国内IPO市場は引き続き堅調といえる。

また、東証においては、上場会社の持続的な成長と中長期的な企業価値向上を支え国内外の多様な投資者から高い支持を得られる魅力的な市場を提供することを目的として、2022年4月に市場区分の見直しが行われている。以下、新・旧市場区分の移行期を含む2022年の国内IPO市場の動向と特徴を整理してみることとする。

【図表1】 国内IPO企業数の推移（単位：社）



（注） TOKYO PRO Marketへの上場を含む。

2. 2022年のIPOの特徴

2022年のIPOの主な特徴を要約すると、以下のとおりである。各項目の詳細については後述する。

- ① 市場別…グロース市場へのIPOの割合は高く、新市場区分の84%を占めている。
- ② 業種別…情報通信業が全体の35%、サービス業が全体の33%を占めた。
- ③ 発行総額…ロシア・ウクライナ情勢や資源高などの影響を受けた株式市場の相場変動を背景に、発行総額100億円を超えるIPO企業は3社となり、中小型IPOが中心となった。また、海外での募集・売出しを実施したIPOは18社（前年30社）となり、海外オフリングも減少した。
- ④ IPOのタイミング…期越え上場数は39社となり、

全体の42%を占める結果となった。

- ⑤ IFRS適用によるIPO…2021年は投資ファンドが主要株主となっている企業など10社がIFRS（国際財務報告基準）を適用した。一方、2022年は、IFRS適用IPO企業は無かった。
- ⑥ 時価総額…初値時価総額1,000億円以上の企業は3社となり、前年6社から減少した。
- ⑦ 赤字上場…上場直前期の当期純損失企業は25社あり、前年23社から増加した。

① 市場別

直近の市場別のIPO企業数は、図表2のとおりである。2022年のプライムへのIPO企業数は2社、スタンダードへのIPO企業数は9社となっている。グロースへのIPO企業数は61社であり、新市場区分全体のIPO企業数に占める割合は84%と高い水準となっている。なお、TOKYO PRO Marketでは21社の上場があり、前年の13社から増加している。

【図表2】 市場別IPO企業数の推移（単位：社）

	2018年	2019年	2020年	2021年	2022年
新市場区分					
プライム					2
スタンダード					9
グロース					61
旧市場区分					
東証一部	7	1	6	6	1
東証二部	5	11	9	8	3
JASDAQ	14	6	14	16	1
マザーズ	63	64	63	93	10
TOKYO PRO Market	8	9	10	13	21
その他	1	4	1	2	4
合計	98	95	103	138	112

	2018年	2019年	2020年	2021年	2022年
グロース市場 IPO企業数割合					84%

（注1） 2022年4月の東証市場区分の変更に伴い、「2021年IPO市場の動向」から表の記載を変更している。

（注2） 重複上場した会社については、東証側でカウントしている。

（注3） グロース市場IPO企業数割合は新市場区分のIPO企業数に基づき算出している。

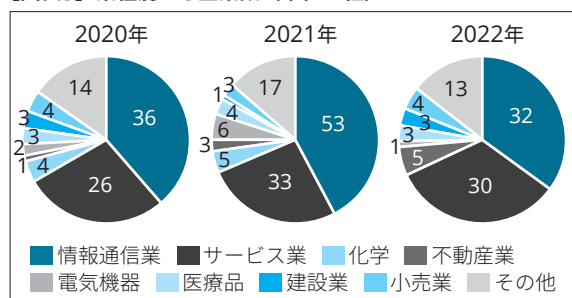
② 業種別

2022年にIPOした企業の業種別の内訳（TOKYO PRO Marketを除く）は図表3のとおりである。2022年では情報通信業32社、サービス業30社となり、2業種合計では62社と全体の68%（前年同期も同じ68%）を占めている。内訳を見ると、情報通信業は35%（前

年同期42%)、サービス業は33% (前年同期26%) となっており、情報通信業の割合が減り、サービス業の割合が増える傾向値となった。

代表的な情報通信業では、VTuber グループ「にじさんじ」を手掛けるANYCOLOR(株)があり、代表的なサービス業では、一般・産業廃棄物の収集運搬、中間処理・再資源化および最終処分を中心とする環境関連事業および有価資源リサイクル事業を営む大栄環境(株)がある。後述する初値時価総額ではいずれも1,000億円を超えるIPOとなった。

【図表3】業種別IPO企業数 (単位:社)

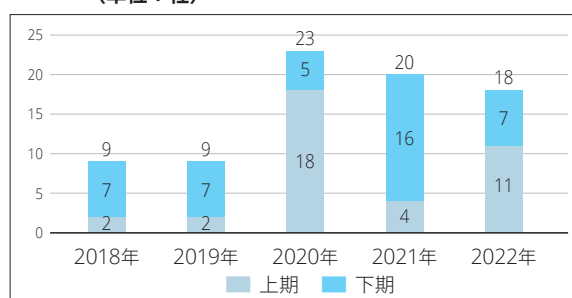


(注) TOKYO PRO Marketは社数から除いている。

【図表4】公開価格比 (初値と公開価格の比) が高かった企業

上場日	会社名	市場	業種	公開価格比	主な業務内容
4月12日	サークレイス(株)	グロース	情報通信業	3.2倍	クラウドシステムの導入運用支援・自社開発のクラウドシステムの提供
6月8日	ANYCOLOR(株)	グロース	情報通信業	3.1倍	VTuber グループ「にじさんじ」の運営
11月30日	ウェルブレイド・ライゼスト(株)	グロース	サービス業	5.2倍	eスポーツ事業

【図表5】初値が公開価格を下回ったIPO企業数の推移 (単位:社)



(注) TOKYO PRO Marketは社数から除いている。

③ 発行総額

公募金額及び売出し金額を合計した発行総額レンジ別のIPO企業数は、図表6のとおりである。2022年の特徴として、発行総額100億円以上のIPO企業数は3社となっており、過去5か年トレンドで最も低い水準となっている。一方、発行総額10億円未満のIPO企業数は38社となっており、2022年の発行総額レンジを見ると、比較的小規模のIPOが多い傾向が見受けられる。

また、初値と公開価格の倍率が高かったIPO企業は図表4のとおりである。いずれも革新的な技術やサービスの提供が期待される企業や、人気のオンラインコンテンツを持つ企業など将来の成長が期待できるビジネス等に対する投資家の期待が高い傾向にあった。

一方で、初値が公開価格を下回った公開価格割れのIPO企業数の推移が図表5のとおりである。2022年においては、前述のとおり株式市場の相場変動を受け、初値が公開価格を下回った公開価格割れのIPO企業数は18社となり、2020年以降引き続き高い水準で推移している。

【図表6】発行総額レンジ別のIPO企業数の推移 (単位:社)

	2018年	2019年	2020年	2021年	2022年
500億円以上	3	1	1	4	0
100億円以上 500億円未満	9	8	7	14	3
50億円以上 100億円未満	5	6	9	14	7
10億円以上 50億円未満	33	47	43	62	43
10億円未満	40	24	33	31	38
合計	90	86	93	125	91

	2018年	2019年	2020年	2021年	2022年
100億円以上の社数割合	13%	10%	8%	14%	3%
10億円未満の社数割合	44%	27%	35%	24%	41%

(注) TOKYO PRO Marketは社数から除いている。

また、図表7のとおり、海外オフリングは減少傾向となった。2022年に海外での募集・売出しを実施したIPOは18社 (前年30社) であり、グローバル・オフリングを実施した3社 (株)ティムス、大栄環境(株)、スカイマーク(株)のほか、中型のIPOにおいて、臨時報告書方式により株式の一部を海外投資家へ販売するオフアリ

ング方法が中心となっている。

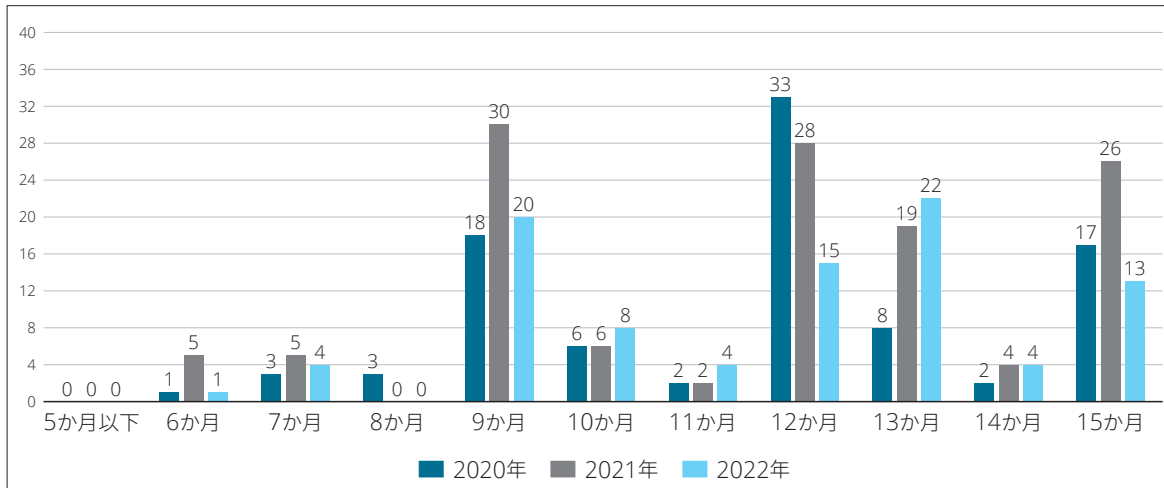
【図表7】 グローバル・オフリング及び臨時報告書方式によるIPOの推移（単位：社）

	2018年	2019年	2020年	2021年	2022年
グローバル・オフリング	4	1	3	5	3
臨時報告書方式	8	11	13	25	15
合計	12	12	16	30	18

④ IPOのタイミング

最近ではIPOのタイミングが上場申請期の期初から長い企業が多い傾向にあるが、2022年も同様の傾向にある。図表8では、2020年、2021年及び2022年の上場申請期の期初からIPOするまでの月数別の企業数を示している。

【図表8】 上場直前期末からIPOするまでの月数別企業数（単位：社）



(注) TOKYO PRO Marketは社数から除いている。

過去より上場申請期の第3四半期期末月（＝上場申請期の期初から数えて9か月目）以降に上場する企業数が、それ以前の月と比較して多い傾向があったが、2022年においても、引き続きこの傾向が見受けられる。また、上場申請期の期初から数えて13か月目から15か月目での上場、いわゆる「期越え上場」については、図表9で示すとおり、2022年は39社と全体の42%を占めており、直近3か年で最多の水準となっている。これは、業績予想の達成状況を慎重に見極めてから上場する会社が多いことに起因していると考えられるが、2020年から続く新型コロナウイルス感染症の影響に加え、前述のロシア・ウクライナ情勢や資源高などの影響を受け、その傾向が更に高まっているものと考えられる。

する傾向が見受けられる。

2021年にIFRSを適用して上場した企業は10社である。IFRSを適用した10社のうち、5社（ウイングアーク1st(株)、Appier Group (株)、シンプレクス・ホールディングス(株)、PHCホールディングス(株)、(株)ネットプロテクションズホールディングス)は、初値時価総額500億円を超える企業であり、2021年のIPOの中でも、比較的規模の大きい企業がIFRSを適用している。一方、2022年においては、後述【図表12】のとおり、2022年は初値時価総額500億円を超えるようなIPO企業が前期比で減少しており、結果としてIFRS適用IPO企業は0社となった。

【図表9】 期越え上場の件数と割合

	件数	割合
2020年	27社	26%
2021年	49社	35%
2022年	39社	42%

⑤ IFRS適用によるIPO

最近のIFRSを適用して上場した企業は図表10のとおりであり、投資ファンドが主要株主となっているか若しくは資本上位会社がIFRSを適用している会社となっている。IPOマーケットにおいては、投資ファンドが多くを出資するケースでは上場する際にIFRSを適用

【図表10】IFRSを適用したIPO企業

2018年 (6社)	信和(株) キュービーネットホールディングス(株) (株)コンヴァノ (株)ワールド アルテリア・ネットワークス(株) ソフトバンク(株)
2019年 (1社)	(株)MDC
2020年 (4社)	(株)きずなホールディングス (株)雪国まいたけ (株)ダイレクトマーケティングミックス パリオセキユア(株)
2021年 (10社)	ウイングアーク1st(株) Appier Group(株) (株)デコルテ・ホールディングス (株)パイロール (株)アシロ シンプレクス・ホールディングス(株) PHCホールディングス(株) (株)AB&Company (株)ネットプロテクションズホールディングス (株)ハイブリッドテクノロジーズ
2022年 (0社)	—

⑥ 時価総額

初値時価総額1,000億円を超えるIPOは、2021年は6社（Appier Group(株)、ビジョナル(株)、(株)プラスアルファ・コンサルティング、セーフィー(株)、PHCホールディングス(株)、(株)ネットプロテクションズホールディングス）であったが、2022年においては、ANYCOLOR(株)、(株)ソシオネクスト、大栄環境(株)の3社となっている。

ANYCOLOR(株)は、VTuber グループ「にじさんじ」の運営をしており、上場初値は4,810円（公募価格1,530円）をつけ、初値時価総額1,450億円は2022年上期で最大規模のIPOとなった。

2022年下期の初値時価総額1,000億を超えた企業の1社である(株)ソシオネクストはファブレス形態によりSoC（System on Chip）の設計・開発及び販売を行っている。上場前2事業年度の業績を見ると、図表11のとおり、売上高、利益共に増収増益となっている。なお、同社は、販売費及び一般管理費に占める研究開発費の割合を高めており、商談獲得に繋げる研究開発投資を事業戦略として推進していることが窺える。

【図表11】(株)ソシオネクストの業績推移（単位：百万円）

	2021年 3月期 通期 (直前々期)	2022年 3月期 通期 (直前期)	2023年 3月期 第2四半期 (申請期)
売上高	99,746	117,009	82,767
売上総利益	56,521	67,258	40,808
販売費及び一般管理費	54,969	58,795	30,352
(うち、給与及び手当)	8,207	8,613	4,738
(うち、研究開発費)	39,217	43,177	22,080
営業利益	1,552	8,463	10,456
経常利益	1,969	9,050	12,295

(注) 2021年3月期及び2022年3月期は2022年9月6日に提出された有価証券届出書に基づき記載している。2023年3月期は2022年11月14日提出された第2四半期報告書に基づき記載している。

また、初値時価総額レンジ別のIPO企業数は、図表12のとおりであり、初値時価総額500億円を超えるIPOは、4社（前述の3社の他、スカイマーク(株)）となった。過去の水準と比較した場合、初値時価総額500億円を超えるIPO企業数は減少する結果となった。

なお、2022年における初値時価総額100億円以上のIPO企業の割合は全体の44%、500億円以上は全体の4%となっている。

【図表12】初値時価総額レンジ別のIPO企業数の推移（単位：社）

	2018年	2019年	2020年	2021年	2022年
1,000億円以上	4	3	1	6	3
500億円以上 1,000億円未満	5	3	10	8	1
200億円以上 500億円未満	13	21	21	21	12
100億円以上 200億円未満	27	25	26	38	24
50億円以上 100億円未満	29	19	25	41	30
50億円未満	12	15	10	11	21
合計	90	86	93	125	91

	2018年	2019年	2020年	2021年	2022年
100億円以上の 社数割合	54%	60%	62%	58%	44%
500億円以上の 社数割合	10%	7%	11%	11%	4%

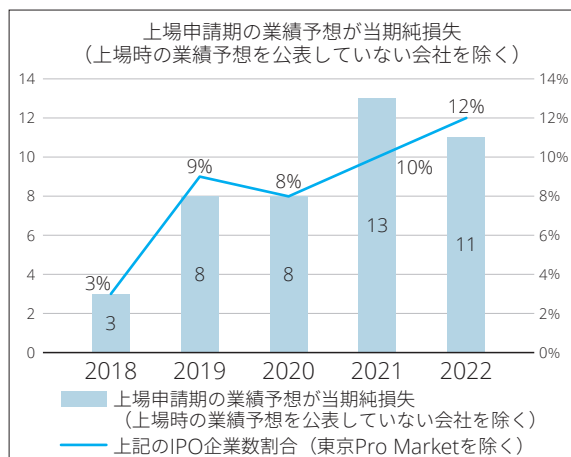
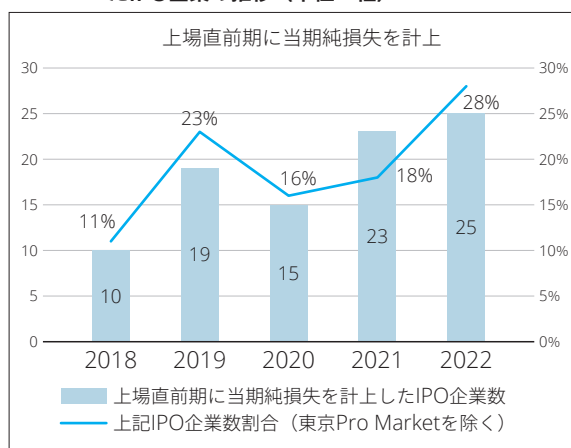
(注) TOKYO PRO Marketは社数から除いている。

⑦ 赤字上場

過去のIPO企業の業績を踏まえると、上場直前期に当期純損失を計上している企業や上場申請期に当期純損失を予想している企業が増加傾向にある。図表13のとおり、2022年においては、上場直前期の当期純損失を計上した企業は25社あり、過去の状況と比べると高い水準にある。また、上場申請期においても当期純損失の業績予想をしている企業は情報通信業、サービス業の業種を中心とする11社となっている。同じく図表13のとおり、上場直前期の当期純損失を計上したIPO企業数の割合は28%、上場申請期においても当期純損失の業績予

想をしている企業数の割合は14%になっており、過去5年間の推移で見ると2022年のIPO市場の特徴としていわゆる赤字上場の割合は高水準となっている。

【図表13】 当期純損失を上場直前期に計上、申請期に予想したIPO企業の推移（単位：社）



(注) TOKYO PRO Marketは社数から除いている。

3. おわりに

2022年は、株式市場はロシア・ウクライナ情勢や資源高などの影響を受け、IPO規模の面においてはかかる市況の影響を受けた結果、発行総額100億円を超えるIPO企業は3社と少なく、中小型IPOが中心となった。一方、IPO企業数の面では、前年比では減少トレンドとなっているものの、2022年において112社（TOKYO PRO Market含む）が新規上場を果たしており、国内

IPO市場は引き続き堅調であるといえる。

東証においては、上場会社の持続的な成長と中長期的な企業価値向上を支援、国内外の多様な投資者から高い支持を得られる魅力的な市場を提供することを目的として2022年4月に市場区分の見直しが行われた。2022年末時点でプライム1,838社、スタンダード1,451社、グロース516社、合計3,805社が上場をしており、2022年6月7日には(株)メルカリ、2022年11月28日には(株)メドレーなど、数社がグロースからプライムに市場区分を変更するなど、新興市場への上場を経てより上位の市場にステップアップしていく企業が登場している。プライム市場のコンセプトは「多くの機関投資家の投資対象になりうる規模の時価総額（流動性）を持ち、より高いガバナンス水準を備え、投資者との建設的な対話を中心に据えて持続的な成長と中長期的な企業価値の向上にコミットする企業向けの市場」、グロース市場のコンセプトは「高い成長可能性を実現するための事業計画及びその進捗の適時・適切な開示が行われ一定の市場評価が得られる一方、事業実績の観点から相対的にリスクが高い企業向けの市場」として位置づけられている。新市場区分においてもグロース市場へのIPO後、更なる企業価値の向上のためにプライム市場へとステップアップを志向する企業は引き続き進む傾向にあると思われる。

内閣府の成長戦略会議においては、2025年までにユニコーン50社創出を目標とし、2022年をスタートアップ創出元年として掲げるなど、改めて国を挙げて、スタートアップを支援し、新規産業創出を目指す方向が示されている。新型コロナウイルス感染症の再拡大、地政学リスクの高まりなどの不安要素を踏まえると、今後の株式市場は不確実性を伴う状況が継続していくものと考えられるが、かかる環境下においても、持続的に成長していくための手段の一つとしてIPOを目指すスタートアップ企業は底堅く増えていくことが期待される。IPOを目指す企業とそれを支える証券会社や監査法人等のIPO関係者は、新市場区分のコンセプトも踏まえ、IPOをゴールと考えるのではなく、上場後も新興企業等の持続的な成長を支える仕組みを引き続き考えていくことが重要であり、結果として日本経済の発展にも寄与すると考える。

以上

金融庁：「企業内容等の開示に関する内閣府令」等の改正案に対するパブリックコメントの結果等について

『会計情報』編集部

金融庁は、「企業内容等の開示に関する内閣府令」（以下「開示府令」）等の改正案に関する意見募集を行い、2023年1月31日（火）に結果を公表した。2022年6月に公表された金融審議会ディスクロージャーワーキング・グループ報告において、「サステナビリティに関する企業の取組みの開示」、「コーポレートガバナンスに関する開示」などに関して、制度整備を行うべきとの提言がなされたことを踏まえ、有価証券報告書及び有価証券届出書（以下「有価証券報告書等」）の以下の記載事項が改正されている。

1. 主な改正内容

【1】サステナビリティに関する企業の取組みの開示

- (1) サステナビリティ全般に関する開示
 - ① サステナビリティ情報の「記載欄」の新設（開示府令第二号様式「第二部 第2【事業の状況】」及び同様式記載上の注意「(30-2) サステナビリティに関する考え方及び取組」等）
 - ② 将来情報の記述と虚偽記載の責任及び他の公表書類の参照（企業内容等の開示に関する留意事項について（以下「開示ガイドライン」）
- (2) 人的資本、多様性に関する開示（開示府令第二号様式 記載上の注意「(29) 従業員の状況」、「(30-2) サステナビリティに関する考え方及び取組」及び開示ガイドライン）
- (3) サステナビリティ情報の開示における考え

方及び望ましい開示に向けた取組み（「記述情報の開示に関する原則」）

- 【2】コーポレートガバナンスに関する開示（第二号様式 記載上の注意「(54) コーポレート・ガバナンスの概要」、「(56) 監査の状況」及び「(58) 株式の保有状況」等）
- 【3】その他

EDINETが稼働しなくなった際の臨時的な措置として代替方法による開示書類の提出を認めるため、「開示用電子情報処理組織による手続の特例等に関する内閣府令」の改正を行うとされている。

2. 公布・施行日等

本改正に係る内閣府令は、2023年1月31日付で公布・施行されている。

なお、改正後の開示府令等の規定は、2023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等から適用され、本改正に伴うガイドラインは2023年1月31日より適用される。加えて、記述情報の開示に関する原則が公表されている。

詳細については以下のウェブページを参照いただきたい。

[「企業内容等の開示に関する内閣府令」等の一部改正（案）に対するパブリックコメントの結果等の公表について：金融庁（fsa.go.jp）](#)

以上

金融庁：「記述情報の開示の好事例集2022」の公表（サステナビリティ情報等に関する開示）

『会計情報』編集部

金融庁では、投資家と企業との建設的な対話に資する充実した企業情報の開示を促すため、「記述情報の開示の好事例集」を公表している（2022年3月最終公表）。

今般、新たに「サステナビリティ情報」並びに有価証券報告書の主要項目である「経営方針、経営環境及び対処すべき課題等」、「事業等のリスク」及び「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（MD&A）」に関する開示の好事例を取りまとめ、2023年1月31日に「記述情報の開示の好事例集2022」を公表した。

このうち、「サステナビリティ情報」に関する開示については、2022年6月に公表された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（以下、WG報告）において、「サステナビリティに関する企業の取組みの開示」に関して、制度整備を行うべきとの提言がなされたことを踏まえ、どのような開示が投資判断にとって有用と考えられるかを

含め、開示の好事例について、投資家・アナリスト及び企業の皆様による勉強会を開催し、議論がなされた開示例を「記述情報の開示の好事例集2022」として取りまとめたものである。

また、同日付けで、WG報告を踏まえた改正「企業内容等の開示に関する内閣府令」が公布された。「記述情報の開示の好事例集2022」では、改正「企業内容等の開示に関する内閣府令」において新たに求められている「サステナビリティに関する企業の取組みの開示」の参考となる開示例を掲載している。

詳細については金融庁のウェブページを参照いただきたい。

[「記述情報の開示の好事例集2022」の公表（サステナビリティ情報等に関する開示）\(fsa.go.jp\)](https://fsa.go.jp)

以上

ASBJ:実務対応報告公開草案第64号「グローバル・ミニマム課税に対応する法人税法の改正に係る税効果会計の適用に関する当面の取扱い（案）」の公表

『会計情報』編集部

企業会計基準委員会（ASBJ）は、2023年2月8日に、「グローバル・ミニマム課税に対応する法人税法の改正に係る税効果会計の適用に関する当面の取扱い（案）」（以下「本公開草案」という。）を公表した。

令和5年度税制改正において、グローバル・ミニマム課税に対応する法人税が創設される予定であり、それに係る規定（以下「グローバル・ミニマム課税制度」という。）を含めた税制改正法（「所得税法等の一部を改正する法律」（令和5年法律第X号）（以下「改正法人税法」という。また、改正法人税法が成立した2023年XX月XX日を、以下「改正法人税法の成立日」という。）案が第211回通常国会に提出されている。改正法人税法が成立した場合、グローバル・ミニマム課税制度の施行日以後においてその適用が見込まれる企業は、改正法人税法の成立日以後に終了する連結会計年度及び事業年度の決算

（四半期（連結）決算を含む。）において、グローバル・ミニマム課税制度を前提として税効果会計を適用するか否かを検討する必要があるが、その対応については実務上困難であるとの意見が聞かれたことから、必要と考えられる取扱いを検討していたものである。

コメント募集期間は、2023年3月3日（金）までとされている。

詳細については、ASBJのウェブページ（[実務対応報告公開草案第64号「グローバル・ミニマム課税に対応する法人税法の改正に係る税効果会計の適用に関する当面の取扱い（案）」の公表](#) | 企業会計基準委員会：財務会計基準機構（[asb.or.jp](#)））を参照いただきたい。

以上

Closing Out 2022

注：本資料はDeloitteのIFRS Global Officeが作成し、有限責任監査法人トーマツが翻訳したものです。

この日本語版は、読者のご理解の参考までに作成したものであり、原文については英語版ニュースレターをご参照下さい。

トーマツIFRSセンター・オブ・エクセレンス

2022年が終わりに近づくにつれ、企業は、現在のマクロ経済及び地政学的環境によってもたらされる重大な不確実性に直面している。世界的なサプライチェーンの大幅な混乱、エネルギー価格及び労働力不足の結果、多くの製品コスト及び従業員コストが増加している。同時に、世界の中央銀行は、歴史的に高いインフレ率の影響を和らげるために金利を引き上げている。

企業は、この困難な状況にどのように対処しているかについて透明性を高めるとともに、整合性があり、比較可能性があり、タイムリーなサステナビリティ及び気候情報に対する投資家の需要の高まりに対応する必要がある。

本iGAAP in Focusの特別版では、現在の経済的及び地政学的環境を考慮して、2022年12月31日以後終了する事業年度に関連性のある可能性のある財務報告の問題を示し、規制上の焦点となる分野及び年度末に適用される会計基準の変更も強調している。

不確実性と財務報告

相互接続された世界では、たとえばロシアのウクライナ侵攻のより広い経済的影響を、エネルギー価格の上昇、一般的な生活費の上昇、COVID-19パンデミックの継続的な影響、又は無数の各国又は地域の要因から分離することが常に可能であるとは限らない。しかし、同様の経済現象は、幅広い法域で経験している。これらのうちのいくつかが財務報告に及ぼす主な影響を以下に強調

する。

デロイトのIFRS in Focus「ロシア・ウクライナ戦争に関する財務報告の検討事項」*1は、ロシア・ウクライナ戦争に関する財務報告の検討事項を、詳細に解説している。

さらに、欧州証券市場監督局（ESMA）は、半期の財務報告に対するロシアのウクライナ侵攻の影響について公表文書*2を公表した。「ヨーロッパにおける2022年の年次財務報告についての共通の施行優先事項」*3において、ESMAは、これらのメッセージのほとんどが年次財務諸表の状況にも関連性があると考えている。

エネルギー価格の上昇

エネルギー価格の上昇とガス埋蔵量の枯渇によるエネルギー不足の可能性は、広範な企業及び財務報告のいくつかの側面に重大な影響を与える可能性がある。

これは、とりわけ、生産の混乱、コストの上昇（特にエネルギー集約型産業）、エネルギー生産者の収益の増加及びその他の収益の減少（例えば、エネルギー・コストの上昇が消費者の購買力を制限する可能性のある市場において可処分所得のレベルに影響を受ける業種）につながる可能性がある。

このような影響は、IAS第36号「資産の減損」に基づいて実施された減損レビューに明確に関連性がある。それは、報告日時点の事象及び期待を反映するように予測が適切に更新されていることを確認すること、及びその行使に伴う適切な開示を決定することの両方においてで

*1 デロイトトーマツのウェブサイト参照いただきたい。(https://www2.deloitte.com/jp/ja/pages/finance/articles/ifrs/ifrs-ifrsinfocus-20220317.html)

*2 ESMAのウェブサイト参照いただきたい。(https://www.esma.europa.eu/sites/default/files/library/esma32-63-1277_public_statement_on_half-yearly_financial_reports_in_relation_to_russias_invasion_of_ukraine.pdf)

*3 ESMAのウェブサイト参照いただきたい。(https://www.esma.europa.eu/sites/default/files/library/esma32-63-1320_esma_statement_on_european_common_enforcement_priorities_for_2022_annual_reports.pdf)

ある。例えば、将来のエネルギー価格の予測は、初めて開示される重要な仮定となるかもしれない。

一部の企業では、以下で詳しく解説するように、エネルギー価格の影響は深刻であり、継続企業として存続する企業の能力に対する疑念を説明する開示の主要な部分を形成するかもしれない。

直接的ではない影響には、エネルギー・デリバティブの価値の変動（例えば、ガス又は電気の購入又は販売の先渡契約）が含まれ、その結果、ヘッジ会計又はIFRS第7号「金融商品：開示」に基づく市場リスクの開示に影響を与える可能性がある。

全般的なインフレと金利上昇

エネルギー価格の上昇も、全般的なインフレ水準の上昇に寄与している。これには、信用リスクの高まりに対する貸手の認識を反映した金利の上昇や、インフレを抑制しようとする中央銀行の介入が伴っている。インフレ率と市場金利の上昇は、将来のキャッシュ・フローの予測と現在価値の計算に依存する財務報告の複数の側面に影響を与える。

非金融資産の減損に関して、IAS第36号は、資産が減損している可能性を示し、完全な減損レビューにつながる可能性があるかどうかを判断する際に評価する兆候として、市場金利の上昇を識別している。ただし、市場金利の上昇が重要性のある減損の存在を示していない場合を除く。これは、市場金利の上昇が問題となっている資産の適切な割引率に影響を及ぼさない場合（例えば、短期金利の変動が長期資産に要求される収益率に影響を及ぼさない場合）、又は企業が顧客に請求する価格を通じて、より高い金利を回収することを見込んでいる場合、又は金利の上昇が小さく、資産の回収可能価額が帳簿価額を上回るヘッドルームについて懸念が生じることがない場合である。しかし、減損損失の可能性は見逃してはならず、金利の全般的な上昇は、完全な減損レビューが要求されるかどうかを適切に検討することにつながるはずである。

インフレの将来の経済的資源の流出への影響が、予測キャッシュ・フロー又は長期負債に適用される割引率のいずれかに反映されなければならないため、インフレは、廃棄義務のような長期引当金の測定に影響を与える可能性がある。企業は、引当金の測定に使用するインプットが、インフレの影響を組み込む際に整合したアプローチに従うことを確保しなければならない。インフレの影響を含む名目キャッシュ・フローは名目レートで割り引くべきであり、インフレの影響を除いた実質キャッシュ・フローは実質レートで割り引くべきである。

インフレとその結果としての生活費の増加は、製品が手頃な価格でなくなる可能性がある（生産コストの増加又は顧客の購買力の低下のいずれかのため）。正味実現可能価額への棚卸資産の評価減、及び利益で販売できない棚卸資産の購入コミットメントに関する不利な契約負債の認識が要求される場合がある。インフレ、特に昇給

率は、IAS第19号「従業員給付」に基づいて会計処理される確定給付債務の測定に織り込まれる重要な数理計算上の仮定でもある。インフレが見積りの不確実性の主要な発生要因である場合、企業は、感応度分析のような、IAS第1号「財務諸表の表示」125項から133項で要求される情報を開示する必要性を検討しなければならない。

金利とインフレの両方が、IFRS第16号「リース」に基づくリース負債及び使用権資産の測定に影響を与える可能性がある。また、借手の債務返済能力が低下するため、信用損失への追加のエクスポージャーにつながる可能性があり、その結果、次のようになる。

- 借手の生活費の増加により債務不履行のレベルが増加する可能性があるとする場合、IFRS第9号「金融商品」に基づいて認識されることとなる予想信用損失が増加する。金融機関が使用する予想モデルの変更、又はそれらのモデルを補完するための「マネジメント・オーバーレイ」には、財務諸表の利用者が将来のキャッシュ・フローの金額、時期及び不確実性に対する信用リスクの影響を理解できるようにするための開示を伴わなければならない。

- 金融機関以外の企業が、顧客が未払額の支払いに苦闘し、不良債権の増加が見込まれる場合、予想信用損失はより重大（significant）になる。

割引率とキャッシュ・フローに使用される仮定は、特定の計算内で内部的に整合しており、異なる目的で実行される計算間で整合していなければならない。

政府の介入

現在の経済情勢（特にエネルギー価格に関して）は、例えば、顧客に請求できる価格を制限する、又は現在の経済状況によって悪影響を受ける企業に直接経済支援を提供する政府の介入につながっている。

これらの取決めを、IAS第20号「政府補助金の会計処理及び政府援助の開示」の範囲に含まれる政府補助金、IAS第12号「法人所得税」の範囲に含まれる税額控除、IAS第20号10A項の要求事項の対象となる市場金利よりも低利のローン、又は潜在的に（例えば、政府が公益事業の供給者が請求できる料金を制限するように行動する場合）他の場合よりも単に低コストであるとして、正しく特徴づけることが重要である。

より広範には、政府援助は、そのような予測を利用する企業のキャッシュ・フロー予測及び評価に影響を与える可能性がある（例えば、減損レビュー及び継続企業の評価）。スキームの予想期間を含め、キャッシュ・フロー予測に対する政府援助の影響に関する企業の最良の見積りの評価は、慎重に実施しなければならない。評価の結果が重大な場合は開示しなければならない。

多くの法域で、政府は、特定のインダストリーで事業を展開し、特にエネルギー・セクターでの価格上昇の結果として便益の増加の恩恵を受けた、いわゆる「超過利潤税（windfall tax）」を導入している（又は導入する計画を発表した）。影響を受ける企業は、税金の性質を

評価して、IAS第12号を適用する法人所得税として会計処理するか、IFRIC第21号「賦課金」を適用する賦課金として会計処理するかを決定する必要がある。関連する費用が純損益における法人所得税の科目に表示するか、当該科目より上に表示するかを決定するため、この区別は重要である。IAS第12号が適用される場合、企業は繰延税金資産又は繰延税金負債を認識するかどうかを検討する必要がある。税金が公表されているがまだ発効していない場合、企業は、企業の事業に対する当該税金の予想される影響を開示すべきかどうかを検討する必要がある。

市場へのアクセス制限と事業停止

ロシアのウクライナ侵攻後、多くの企業がロシア市場から撤退する意向を発表する、又はこの地域での事業へのアクセス又は管理を継続する際に実務上又は政治的な問題が発生した。

IAS第36号は、IAS第36号の範囲に含まれる資産が減損している可能性を示す兆候があるかどうかを、内部及び外部の情報源を考慮することによって評価することを企業に要求している。この評価を行うにあたり、企業は、ロシアのウクライナ侵攻の影響（直接的及び間接的）が、1つ又は複数の資産が減損している可能性を示す兆候を構成するかどうかを慎重に検討しなければならない。ウクライナ、ロシア又はベラルーシでの事業の廃棄、処分又は一時停止、又は投資の中止の決定は、影響を受ける資産の完全な減損レビューを必要とする減損の兆候を示す可能性がある。

また、事業の処分計画により、売却目的で保有する資産への分類又は非継続事業としての表示を生じさせる可能性もある。しかし、これは、IFRS第5号「売却目的で保有する非流動資産及び非継続事業」の厳格な要件を満たす場合にのみ適切であるため、注意が必要である。特に、非流動資産又は処分グループを廃棄する計画は、売却目的保有と分類される結果とはならず、不確実な政治環境において売却の可能性が非常に高いと考えられるかどうかを評価するための判断が要求される場合がある。

企業と在外営業活動体との関係が（選択又はその他の方法で）変化した時点で、支配、共同支配又は重要な影響力を喪失するほど影響力のレベルが低下したかどうかも考慮する必要もある。

財務諸表における気候関連リスク

しばらくの間、規制当局は、企業が直面する主要なリスクと不確実性の説明とともに、企業の事業及び状態の進展及び業績、バランスのとれた包括的な分析を提供する際に、気候関連事項とその影響に特に注意を払うよう企業に求めてきた（たとえば、気候関連の問題はESMAの共通の施行優先事項*4が繰返し取り上げている）。

特に、年次報告書の他の箇所でも気候関連事項に重点が置かれている程度が、財務諸表に適用された判断及び見積りに気候問題がどのように反映されているか、また、記載された長期的な脱炭素化コミットメントを達成するために必要な即時の行動が、財務諸表に反映されているかどうかを検討しなければならない。財務報告の目的で使用される予測は、報告日における企業の戦略計画及び計画された行動を反映し、報告日における最良の見積もりに基づかなければならない。

気候関連事項に重要性がある場合、IFRS会計基準が当該事項に明示的に言及していなくても、IFRS財務諸表の作成において考慮されることが期待される。投資家又は規制当局は、気候関連事項が、財務諸表にどのように影響するか、どの程度影響するか（又は影響しない）についての説明なしに、（例えば、減損テストで）検討されたことを記述する定型的な開示（boilerplate disclosures）が、財務諸表の理解に目的適合性のある情報を提供するのに十分であるとみなすことはできない。例えば、投資家は、財務報告に使用される企業の予測がパリ協定の目標と一致しているかどうかを理解することを望んでいる。*5異なる気候変動の軌道の下で可能性のあるシナリオ及び可能な結果の範囲は複数ある。企業は、使用する仮定を明確にし、感応度分析をより有効に使用することが重要である。

特にエクスポージャーの高いセクターにおいて、気候関連事項が事業及び／又は資産及び負債の測定に重要性のある財務的影響を及ぼすことが見込まれないと結論付けた場合、規制当局は、そのような結論に達するために実施した評価、判断及び使用し期間を開示することを期待している。開示は、個々の企業の特定の状況に合わせて調整する必要がある。

デロイトのA Closer Look「気候変動に関するパリ協定に沿ったコーポレート・レポート・レポートに対する投資家の需要」*6は、気候に関する投資家の期待の背景と、どの要求事項がIFRS財団の公表物

*4 ESMAのウェブサイトを参照いただきたい。(https://www.esma.europa.eu/sites/default/files/library/esma32-63-1320_esma_statement_on_european_common_enforcement_priorities_for_2022_annual_reports.pdf)

*5 本誌2022年7月号A Closer Look「気候変動に関するパリ協定に沿ったコーポレート・レポート・レポートに対する投資家の需要」が、より詳細に解説している。

*6 本誌2022年7月号A Closer Look「気候変動に関するパリ協定に沿ったコーポレート・レポート・レポートに対する投資家の需要」を参照いただきたい。

である「In Brief: IFRS 基準と気候関連の開示」*7及びIASBの教育的資料「気候関連事項が財務諸表に及ぼす影響」*8によって強調されているか、及びそれらを実務においてどのように適用する可能性があるかについて提供している。

気候関連財務情報開示タスクフォース (TCFD)

国際サステナビリティ基準審議会 (ISSB) などによる基準の最終化までの間 (後述)、TCFDは、企業が気候変動への戦略的対応及びその潜在的な財務的影響を説明するための一般的に受け入れられているフレームワークとして使用される。多くの法域では、TCFDの開示を強制又は推奨される報告要求に組み込んでおり、規制当局はその報告の品質にますます焦点を合わせている。

たとえば、2022年に英国財務報告評議会 (FRC) は、TCFDの開示及び財務諸表における気候のテーマ別レビューを実施した。レビューの結果は、ベストプラクティスの例が存在するため、これらの分野での報告及び開示に対してより伝統的な「様子見」アプローチを採用している企業への期待をより明確にしている。FRCは、気候報告は取締役会レベルのトピックとしてしっかりと確立しなければならないことを強調した。

FRCのテーマ別レビューでは、企業が改善できる重要な問題が指摘された。これらの分野は、英国外のTCFD又はサステナビリティ情報についてより広範に報告する企業にとって、有用な考慮事項を提供する可能性がある。

- **粒度と特定性**—企業は、企業全体のリスク及び機会に関する情報を提供し、必要に応じて事業 (business)、セクター及び地域別に分解して提供しなければならない。
- **バランス**—気候関連のリスク及び機会に関する議論は、気候関連の機会の可能性を説明する際に、新技術の開発への依存についての議論を含め、予想される規模に比例しなければならない。
- **他のナラティブ開示との相互リンク**—TCFDの開示は、例えば、シナリオ分析の結果をナラティブ・レポート内の企業による全体戦略の説明に組み込むことにより、ナラティブ・レポートの他の要素と十分に統合しなければならない。
- **重要性 (マテリアリティ)**—企業は、TCFDの全セクターガイダンス及び補足ガイダンス*9をどのように組み込むかについての説明を提供しなければならない。開示が行われていない場合は、省略の理由を含めなければならない。特に、企業がこれらの開示を検討

し、重要性がないと判断したかどうか、又はこれらの開示の対象となる事項が企業の内部評価で対処されていないかどうかを明確にしなければならない。

- **TCFDと財務諸表開示のつながり**—TCFD報告で識別された気候リスクと機会は、財務諸表の裏付けとなる判断及び見積りに適切に統合されなければならない。企業はまた、気候変動と移行計画に対応して、セグメント別報告の表示と分解された収益開示を再評価することを検討しなければならない。
- **ガバナンス**—企業は、気候関連のパフォーマンス目標の検討及び主要な資本的支出、買収及び処分に関する決定に対する気候の影響など、気候関連事項の監督に関する具体的な情報を提供しなければならない。また、気候関連リスクをどのように管理しているか及び気候関連指標が報酬方針に与える影響についても開示を検討しなければならない。
- **戦略**—戦略に関する情報はきめ細かく、シナリオ分析に含まれる詳細レベルは、定量的指標を含め整合していなければならない。リスクと機会に関する企業の議論は、機会に不釣り合いに重み付けしてはならない。
- **リスク管理**—気候関連事項は、全体的なリスク管理プロセスに統合しなければならない。特に、気候関連リスクの優先度及び重要性を評価するプロセスを十分に説明しなければならない。
- **指標と目標**—指標は、スコープ1及び2の排出量のみ焦点を絞るのではなく、他の気候関連のリスクと機会の指標も含めなければならない。目標に対する進捗状況の読者の理解をサポートするために、過去データ及び変動の説明を提供しなければならない。
- **保証**—企業は、与えられた保証のレベル及びそれがカバーするものを明確に説明しなければならない。「検証済み (Verified)」などの用語は、実際に取得されたよりも高いレベルの保証を意味する可能性があるため、避けなければならない。

気候関連リスクの広範な内容及び重大さ、及び利害関係者の期待の高まりと規制当局の注目に鑑み、企業は、自主的又は強制的なTCFD開示を提供するかどうかに関係なく、上記の点を考慮しなければならない。

サステナビリティと気候についてのコーポレート・レポート・レポートの進展

企業が時の経過とともにどのように価値を創造、保全、又は毀損するかの理解に関連性のあるサステナビリティ情報に対する投資家及び他の利害関係者の要求によ

*7 IASBのウェブサイト参照いただきたい。(https://cdn.ifrs.org/-/media/feature/news/2019/november/in-brief-climate-change-nick-anderson.pdf?la=en)

*8 IASBのウェブサイト参照いただきたい。(https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/supporting-implementation/documents/effects-of-climate-related-matters-on-financial-statements.pdf)

*9 TCFDのウェブサイト参照いただきたい。(https://www.fsb-tcfid.org/publications/#implementing-guidance)

り、強制的なサステナビリティ報告の導入に向けた急速な動きが進んでいる。

国際サステナビリティ基準審議会 (ISSB)

ISSBは、資本市場のサステナビリティ報告に関する基準の世界的な基準設定主体として浮上している。2022年3月、ISSBは、最初のIFRSサステナビリティ開示基準の2つの公開草案 (ED) を公表した。

- IFRS S1号案「サステナビリティ関連財務情報の開示に関する全般的な要求事項」
- IFRS S2号案「気候関連開示」

ISSBは現在、協議に対して受領した回答を考慮してEDの提案を再審議しており、最終基準の公表は2023年の早いうち (early in 2023) に予定されている。最近の金融安定理事会の報告書によると、そのメンバーである24の法域のうち14が、ISSB基準を地域での要求に取り入れるための構造及びプロセスを導入中であると報告した。

証券監督者国際機構 (IOSCO) は、開示基準と保証基準の両方を、企業が2024年末の会計に使用できるようにすることを期待している。2022年11月のCOP 27で、IOSCO代表理事会議長のJean-Paul Servais氏は、「2023年に、ISSBは気候開示及び全般的な要求事項に関する基準を公表する。IOSCOは、エンドースメントを決定するために迅速に行動し、IOSCOがこれらの基準をエンドースすることを決定した場合、メンバーが直ちに前進することを支援するためのサポート・プログラムを開発する。IOSCOはまた、組織的能力向上 (capacity building) のパートナーシップ・イニシアチブを通じて包括的であることを目指す、ISSBの取組みを支援している。」と述べた。

デロイトのiGAAP in Focus「ISSBは、資本市場に対するサステナビリティ開示基準のグローバル・ベースラインを提案する」*10は、ISSBの背景情報を提供し、最初の2つのEDを要約している。

重大な域外への広がりを持つ法域の開発

2022年11月、欧州連合の企業サステナビリティ報告指令 (CSRD) は、欧州議会と理事会によって承認された。CSRDは、投資家、市民社会、その他の利害関係者向けの企業のマネジメント・レポートのサステナビリティ報告を改善し、それによって欧州グリーンディール及び国連の持続

可能な開発目標 (SDGs) に沿った完全に持続可能で包括的な経済及び金融システムへの移行に貢献することを目的としている。

CSRDの範囲は非常に広く、EUの規制市場に上場していない多くの非EU事業に拡大する。

企業は、欧州財務報告諮問グループ (EFRAG) によって開発された欧州サステナビリティ報告基準 (ESRS) を使用して、広範なサステナビリティ項目について報告しなければならない。

ESRS草案の最初のセットは2022年11月に欧州委員会 (EC) に提出され、ECは今後、基準案についてEU機関と加盟国と協議し、欧州議会と理事会による精査期間の後、2023年6月に委任法令として最終基準を採択する予定である。

デロイトのiGAAP in Focus「欧州サステナビリティ報告『企業サステナビリティ報告指令 (CSRD)』の全世界的な展開」は、CSRDの世界的な広がりを説明している。

米国SECは2021年3月に気候関連の開示について協議し、2022年3月に規則案「投資家向け気候関連開示の拡大及び標準化」*11を公表した。とりわけ、規則案は外国登録企業 (FPI) に適用され、SECは、FPIが規則案の要求事項と実質的に同様の要件の要求事項に基づいて報告することが、認められるべきかどうかについての意見を求めた。

統合報告

2021年、国際統合報告評議会 (IIRC) は、当初2013年に公表された国際統合報告フレームワーク (〈IR〉フレームワーク) の改訂版*12を公表した。改訂版では、価値の創造、保全、毀損に重点が置かれている。報告の誠実性をさらに促進するために、ガバナンス責任者からより多くの開示を提供し、結果の範囲を拡大する。改訂〈IR〉フレームワークは、IFRS財団の後援の下で維持され、2022年1月1日に開始する報告期間に適用される。企業が〈IR〉フレームワークを部分的にのみ採用することを選択した場合、〈IR〉フレームワークは、適用されていない要求事項及びその理由を識別することを推奨している。

通貨と超インフレ

世界的なエネルギー価格の急騰は、多くの法域で全般

*10 デロイトトーマツのウェブサイト参照いただきたい。(https://www2.deloitte.com/jp/ja/pages/audit/articles/crd/igaapinfocus-20220907.html)

*11 米国SECのウェブサイト参照いただきたい。(https://www.sec.gov/rules/proposed/2022/33-11042.pdf)

*12 IIRCのウェブサイト参照いただきたい。(https://www.integratedreporting.org/wp-content/uploads/2021/01/InternationalIntegratedReportingFramework.pdf)

的なインフレ水準の上昇に寄与しており、超インフレ（この用語はIAS第29号「超インフレ経済下における財務報告」で定義されている。）の対象となる法域の数が増加している。したがって、企業は以下の課題にますます直面している。

- 経済がIAS第29号で定義されている超インフレであるかどうかを判断することに、困難な場合がある。当該定義には超インフレのいくつかの特徴が含まれているが、超インフレは3年間の累積インフレ率が100%に近づいているか又は超えるときに、最も多く証拠付けられる。また、財務諸表の金額にどの一般物価指数を適用するべきかを決定することも難しい可能性がある。
- 企業は、現地通貨と国際通貨の両方が一般的に使用されている状況では、企業の機能通貨を決定する際に困難に直面する可能性がある。これは、現地通貨が超インフレである場合に特に重大になる可能性がある。IAS第29号は、（その経済で活動する企業によってではなく）機能通貨が超インフレ経済の通貨である企業によってのみ適用される。また、IAS第21号「外国為替レートの変動の影響」では、「企業は、IAS第29号に従った修正再表示を、例えば、本基準に従って決定される機能通貨以外の通貨（親会社の機能通貨など）を機能通貨として採用することによって、避けることはできない。」と具体的に規定されていることにも留意すべきである。
- 現地通貨とグローバルに取引される通貨間の交換が制限されている場合、単体財務諸表の貨幣性項目を換算し、在外営業活動体の財務諸表を親会社の表示通貨で換算するための適切な為替レートを識別することが困難な場合がある。この問題は超インフレ経済に特有ではないが、「ハード」通貨の不足、したがって為替制限の必要性は、現地通貨が価値を失っている経済の特徴であることが多い。

インフレ又は為替の問題が重大な判断につながる、又は見積りの不確実性の発生要因となる場合、IAS第1号122項及び125項で要求されているように開示を提供しなければならない。

国際通貨基金（IMF）のインフレ予測やIAS第29号で定められた指標を含む、執筆時点における入手可能なデータに基づいて、以下の経済は、2022年12月31日終了事業年度の財務諸表について、IAS第29号を適用する目的及びIAS第21号に従った在外営業活動体の再換算を行う超インフレ経済にあると考えなければならない。

- アルゼンチン
- エチオピア
- イラン
- レバノン
- 南スーダン
- スーダン
- スリナム
- シリア

- トルコ
- ベネズエラ
- イエメン
- ジンバブエ

エチオピアとトルコは、2022年に超インフレになった。

その他の報告に関する検討事項

後発事象

期末日以降の新たな問題又は新たな進展の出現は、報告期間の末日に存在した状況についての証拠を提供する修正を要する後発事象と、報告期間後に発生した状況を示す修正を要しない後発事象を区別するために、慎重な検討が要求される場合がある。

この区別は、当該事象自体をどの報告期間に会計処理すべきかを決定するだけでなく、将来の見通しに関する計算及び関連する開示にとっても重要である。例えば、IAS第36号に基づく減損レビュー又はIFRS第9号に基づく予想信用損失計算、及び合理的に考え得る予測の変化に対する感応度の開示は、報告日の状況に基づかなければならず、その後の修正を要しない後発事象の影響を受けない。報告日以降に評価がどのように変化したかについて追加の開示を提供することは有益かもしれないが、これは報告日現在の情報とは異なるものとして明確に識別しなければならない。

重大な判断と見積りの不確実性の主要な発生要因の開示

不確実性のある時代に報告を行う際には、財務諸表の利用者に、財務情報を作成する際の重要な仮定と、行った判断を理解できるようにする十分な情報を提供することが特に重要である。企業の特定の状況に応じて、本ニュースレターで解説している領域の多くは、IAS第1号122項から133項によって開示が要求される可能性がある、項目又は取引の特性、又はその測定に関する見積りの不確実性の発生要因に対する重大な判断が生じる可能性がある。

合理的に考え得る結果の範囲に基づく感応度分析を含む、主要な仮定について提供する開示は、報告日における状況を反映しなければならない。主要な仮定又はそれらの仮定に対する合理的に考え得る変化の範囲が、修正を要しない後発事象の結果として重大な影響を受ける場合、財務的影響の見積りを含む、当該変化に関する情報を別個に提供しなければならない。

見積りの不確実性に関しては、翌事業年度中に資産及び負債の帳簿価額に重要性のある修正の重大なリスクがある（したがってIAS第1号125項に基づく開示が要求される）見積もりと、より長い期間にわたって資産及び負債に影響を及ぼす可能性のある（したがって、当該項の範囲に含まれないが、別個に開示することが有用である可能性がある）見積りとは区別することも重要であ

る。

見積りの不確実性の高品質の開示を行う上では、以下のことも重要である。

- 重要性がある修正のリスクがある特定の量を定量化する。
- 利用者が経営者の最も困難、主観的又は複雑な判断を理解できるようにするために、仮定及び／又は不確実性の説明に十分な粒度を提供する。
- 他の見積りの開示及び関連する感応度を、重大な見積りと明確に区別し、それらの関連性を説明する。
- 重大な見積り（上記の経済的要因により、前年よりも広範になる可能性がある）について、意味のある感応度及び／又は合理的に考え得る結果の範囲を提供する。これらは、特定のIFRS会計基準で要求されるものに限定するべきではない。
- 投資家はその影響を完全に理解するためにこの情報を必要とする場合、重大な見積りとの基礎となる仮定を定量化する。
- 不確実性が未解決のままである場合、過去の仮定の変更を説明する。

デロイトのIFRS in Focus「主要な判断と見積りの開示にスポットライトを当てる」*13は、重大な判断及び見積りの不確実性の発生要因の開示に関するより詳細について提供している。

非GAAP及び代替的業績指標

重大な経済変化又は通例ではない事象は、しばしば、業績への影響又は事象が発生しなかった場合の企業の利益を強調したいという欲求につながる。しかし、このようなアプローチに従う場合には注意が必要である。

このような変化又は事象の影響が広範囲であるという性質は、別個の表示が企業の全体的な財務業績を忠実に表現せず、利用者の財務諸表の理解に誤解を招く可能性があることを意味する。たとえば、「エネルギー価格の上昇の影響を除く」という利益の数値は、2022年には存在しなかった経済環境を反映する。

一般的に、経済的又は地政学的な事象の影響が非GAAP指標又は代替的業績指標（APM）を通じて適切に反映できるかどうかを評価する際には、以下を含むがこれらに限定されない要因を検討しなければならない。

- 調整された指標から除外される項目は、事象又は経済状況に直接関係していることを証明できるか？
- 当該項目は「ニューノーマル」の反映ではなく、通常の営業に増分なものであるか？
- 当該項目は、見積り又は予測とは対照的に、客観的

に定量化可能であるか？

- 当該項目は、より大きな項目の測定の一部ではなく、個別のものであるか？

このような事象の広範な影響を純損益に別個に表示しようとするのではなく、資産、負債、及び純損益の数値への影響の認識、測定及び表示に適用される重大な影響、判断及び仮定に関する定性的及び定量的情報を注記で開示することが適切である可能性が高い。

そのような影響は、明確かつバイアスのない方法で提供しなければならない。非GAAP指標又はAPMをマネジメント・レポートに含める場合、企業は非GAAP財務指標に関するIOSCO声明*14そして代替的業績に関するESMAのガイドライン（2020年に更新）*15に引き続き関連性がある。

法人所得税及び繰延税金資産の認識

企業は、現在のマクロ経済環境に起因する利益水準の低下又は激しい変動が法人所得税会計にどのように影響するかを検討しなければならない。例えば、当期の収益の減少又は損失の発生は、予想利益の減少と相まって、企業の繰延税金資産の一部又は全部を回収可能である可能性が高いかどうかの再評価につながる可能性がある。利益の減少又は減損が損失を生じさせる場合、企業は、関連する繰延税金資産の全部又は一部を実現するために、税法で利用可能な繰戻し及び繰越期間内に十分な所得があるかどうかを検討する必要がある。

IAS第12号を適用して、企業は、子会社、支店及び関連会社、及び共同支配の取決めの持分に関連する将来加算一時差異に対する繰延税金負債を認識していない可能性があるが、これは、一時差異を解消する時期をコントロールすることができ、当該一時差異が予測可能な期間内に解消しない可能性が高いとみなされた結論づけたためである。逆に、企業は、一時差異が予測可能な期間内に解消する可能性が高いと判断した（及び繰延税金資産を回収できる可能性が高いと判断した）ため、そのような投資に関連する将来減算一時差異について繰延税金資産を認識した可能性がある。企業又はその子会社が流動性の問題又は現在のマクロ経済環境に起因する他の課題を有しており、投資先の未分配利益の本国送金に関する意図に変更がある場合、これらの結論を再検討することが適切である可能性がある。

開示は、この分野でも重要である。特に、近年の損失の履歴がある場合の繰延税金資産の認識を裏付ける証拠の内容に関する企業固有の情報、及び関連性のある感応度及び／又は今後12か月で起こりうる結果の範囲を含む、繰延税金の判断及び見積りについてである。

*13 本誌2017年7月号IFRS in Focus「主要な判断と見積りの開示にスポットライトを当てる」を参照いただきたい。

*14 IOSCOのウェブサイト参照いただきたい。(https://www.iosco.org/library/pubdocs/pdf/IOSCOPD532.pdf)

*15 ESMAのウェブサイト参照いただきたい。(https://www.esma.europa.eu/sites/default/files/library/esma32-51-370_gas_on_esma_guidelines_on_apms.pdf)

税源浸食と利益移転に関するOECD/G20の包括的枠組み (BEPS)

2022年3月OECDは、経済のデジタル化から生じる税の課題に対処するためのプロジェクトの第2の「柱」として合意された15%のグローバル・ミニマム課税についてテクニカル・ガイダンス^{*16}を公表した。このガイダンスは、2021年12月に合意し公表されたグローバル税源侵食防止 (GloBE) ルール^{*17}の適用及び運用について詳しく説明している。これは、収益が7億5,000万ユーロを超える多国籍企業 (MNE) が、事業を行う各法域で発生する所得に対して少なくとも15%の税金を支払うことを保証するための調整されたシステムを構築する。

135を超える国と法域が、「第2の柱」を税法に組み込むことに同意している。これらの国及び法域のいずれにおいても、2022年末までに実質的な制定が行われることは予想されていない (つまり、2022年12月31日時点でIAS第12号に基づいて計算された税金残高は影響を受けない) が^{*18}、IAS第10号「後発事象」は、一般的に開示が要求される修正を要しない後発事象の例として、「報告期間後に制定又は発表された税率又は税法の変更で、当期税金及び繰延税金の資産及び負債に重大な影響を及ぼすもの」を挙げていることに留意しなければならない。

したがって、企業は、OECDのテクニカル・ガイダンスとその実施に対する該当する政府のコミットメントのレベルが、事業を行う法域における税法の変更の発表を構成するかどうかを評価しなければならない。この場合、当該ルールが事業に重大な影響を与える可能性があるとして企業が結論付けた場合、その事実を、影響の見積り又はそのような見積りを行うことができないという記述とともに財務諸表に開示する。

この開示に関連性があるかもしれないのは、IAS第12号 (特に繰延税金に関して) を第2の柱のフレームワークに適用する際の課題にどのように対処するかについてのIASBの検討である。IASBは、

2022年11月の会議において、第2の柱の実施から生じる繰延税金の会計処理の一時的な例外を、影響を受ける企業に対する的を絞った開示要求とともに導入することを暫定的に決定した。

当該提案の公開草案の公表は2023年1月に予定されており、修正の最終化は2023年の第2四半期を目標としている。^{*19}

継続企業

経済的圧力又は変化により、ビジネス・モデルが実行不可能になったり、必要な債務による資金調達へのアクセスが制限されたりする可能性がある。このような状況では、報告日から少なくとも12か月間継続企業として存続できないかどうかを評価する必要がある。

経営者が企業を清算もしくは営業停止の意図がある場合、又はそうする以外に現実的な代替案がない場合を除いて、財務諸表は継続企業に基づいて作成される。評価を行う際、継続企業として存続する企業の能力に重大な疑義を生じさせる可能性のある事象又は状況に関連する重要性のある不確実性を経営者が認識している場合、企業は、当該不確実性又は重要性のある不確実性は存在しないという結論に達するために取られた重要な判断を開示しなければならない。

IASBは、2021年に継続企業の評価及び関連する開示要求に関する教育的資料を公表した。このガイダンスは、デロイトのIFRS in Focus「IFRS財団は、継続企業の評価に関連するIFRS基準の要求事項に関する教育的資料を公表」^{*20}に要約されている。

IFRS第17号「保険契約」の適用

IFRS第17号は、2023年1月1日以後に開始する事業年度に発効する。早期適用が限られているため、保険会社と非保険会社の両方が、公表されているが未発効の新しいIFRS会計基準の影響についてのIAS第8号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」に基づく開示要求を検討する必要がある。保険会社に対するIFRS第17号の影響は、IFRS第9号を初めて適用するため、IFRS第9

^{*16} OECDのウェブサイト参照いただきたい。(https://www.oecd.org/tax/beps/oecd-releases-detailed-technical-guidance-on-the-pillar-two-model-rules-for-15-percent-global-minimum-tax.htm)

^{*17} OECDのウェブサイト参照いただきたい。(https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two.htm)

^{*18} (訳者注) 2022年12月23日に閣議決定された「令和5年度税制改正大綱」には、グローバル・ミニマム課税のうち所得合算ルール (IIR) を2024年4月1日以後開始する事業年度に導入することが含まれている。我が国においては、グローバル・ミニマム課税に関する法人税法の改正が、国会において可決、成立した場合に、実質的な制定が行われているかどうかの検討が必要になると考えられる。

^{*19} (訳者注) 2023年1月9日にIASBは、公開草案「国際的な税制改革—第2の柱モデルルール」(IAS第12号の修正案)を公表し、2023年3月10日までコメントを募集している。

^{*20} 本誌2021年4月号IFRS in Focus「IFRS財団は、継続企業の評価に関連するIFRS基準の要求事項に関する教育的資料を公表」を参照いただきたい。

号の適用を延期することを選択した保険会社に対するIFRS第9号の影響と同様に、重大である。IFRS第17号の適用開始日より後に2022年12月期の年次報告書が公表されるため、新基準の実施による影響の分析は1年前よりも高度になり、過去の財務諸表で提供された情報のさらなる精緻化及び発展が可能になる。そのため、会計上の変更の可能性に関する企業固有の定量的開示の提供は、規制上の焦点となる分野になると予想される。開示のレベル、特に定量化が可能な範囲は、各企業の実施プロジェクトの状況によって影響を受けるが、実務上可能な場合は以下を含めなければならない。

- 適用する会計方針（範囲の例外及び移行の救済措置の使用を含む）
- 割引、非金融リスクの調整、プレミアムの配分、収益としての契約サービスマージン（CSM）の認識のような、保険契約の会計処理の主要な側面に適用される方法論
- 2022年の期首及び期末の財政状態、財務業績及び資本へのIFRS第17号影響の金額が、既知又は合理的に見積り可能かどうか
- IFRS第9号を初めて適用する企業の金融資産の会計処理に予想される影響、及びIFRS第9号が現在適用されている場合の金融資産の分類選択の変更
定量的な情報が分からない又は合理的に見積もれないため開示されない場合、内容及び財政状態への予想される影響の可能性の高い大きさ（likely magnitude）を利用者が理解できる定性的な情報の重要性が強調される。

IFRS第3号「企業結合」

企業結合は非常に重大となる可能性があり、場合によっては、企業の事業の内容及び範囲を根本的に変えることがある。そのため、企業は、年次報告書全体を通じて、企業結合の理由及び影響について明確で整合的な説明を行い、情報を理解可能で簡潔に伝える方法について慎重に検討する必要がある。

同様に：

- のれんを生じさせる要因の説明を提供しなければならない。可能であれば、定型的な開示を提供するだけでなく、対象の企業結合に固有の考慮事項を含めなければならない。
- 条件付対価に関連する開示には、取決めに関する企業固有の説明と、支払額の潜在的な変動性を含めなければならない。

企業結合会計の仕組みも複雑になる可能性があり、例えば、取引の要素が会計目的で企業結合の一部を形成するか、代わりに別個の取引として会計処理しなければならないかを決定する際に、重大な判断を適用する必要がある場合がある（例えば、株式に基づく報酬が対価の一部を構成するか、結合後の費用として会計処理されるかを決定する要求事項は複雑である）。この判断の実施には注意が必要であり、IFRS第3号を適用する際に行った

判断を明確に開示する、又は（取引が企業結合の定義を満たしているかどうか、又は資産購入として会計処理する必要があるかどうか）が明確ではない場合）IFRS第3号が適用されるかどうかを決定する際に行われた判断を明確に開示する必要がある。

IAS第33号「1株当たり利益」

基本的EPS及び希薄化後EPSは、多くの場合、企業の業績の重要な指標と考えられているため、多くの場合、ある期間の最初の決算発表及び完全な財務諸表に含まれている。しかし、当該数値の計算は非常に複雑になる可能性があり、利用者が常によく理解できるとは限らない。IAS第33号自体の開示の要求事項はこの点で比較的限定的であるが、財務諸表の作成においてなされた重大な判断を開示するというIAS第1号の一般的な要求事項は、EPSの計算にも適用される可能性があることに留意すべきである（例えば、株式再編の実質を決定する際に判断が必要な場合）。

誤って適用されやすいEPS計算の詳細を、以下に記載する。

- 潜在的な普通株式が希薄化又は逆希薄化であるかどうかの決定は、継続事業からの利益又は損失に基づいて行う必要がある。
- 無償部分を含む株式再編成では、表示するすべての期間の基本EPS及び調整後EPSの計算に使用される普通株式の加重平均数を遡及的に調整することが要求される。
- 優先株式が資本として分類される場合、基本EPS及び調整後EPSの計算に使用される利益は、配当及び償還時に生じるプレミアムを含む、当該優先株式のすべての影響に対して調整される。

上記の非GAAP指標の使用に関するガイダンスは、調整後EPS数値の表示にも適用される。特に、「法定」EPS指標及びその算定方法（調整項目に対する税金に対して使用する基礎を含む）を明確に開示しなければならない。

IFRS解釈指針委員会による重要なアジェンダ決定

本ニュースレターの付録で詳述されているように、IFRS解釈指針委員会（以下、委員会）は、特定の取引に対する適切な会計処理に関するガイダンスを提供する多くのアジェンダ決定を公表している。より広範に適用される可能性のある取り扱われた問題のいくつかを、以下で解説する。

第三者との契約から生じた用途制限のある要求払預金（IAS第7号「キャッシュ・フロー計算書」）

2022年4月委員会は、要求払預金が第三者と合意された契約上の用途制限の対象となっている場合に、IAS第7号の「現金」の定義を満たすかどうかについてアジ

エンダ決定*21を公表した。議論された事実パターンでは、企業は独立した要求払預金において所定の金額の現金を維持する必要があり、当該現金は所定の目的にのみ使用することができる。

委員会は、第三者との契約から生じた要求払預金の用途制限は、当該制限により当該預金の性質がIAS第7号における現金の定義を満たさなくなるように変化する場合を除いては、当該預金が現金ではなくなるという結果を生じさせないと結論付けた。前述の事実パターンでは、契約上の制限は当該預金の性質を変化させることはなく、企業は当該金額に要求に応じてアクセスできる。したがって、委員会は、企業は当該要求払預金をキャッシュ・フロー計算書及び財政状態計算書において「現金及び現金同等物」の内訳として含めると結論付けた。

財政状態の理解への目的適合性がある場合には、企業は、「現金及び現金同等物」の科目を分解し、当該要求預金を追加的な科目で区分表示する。要求払預金は、流動に分類しなければならない。ただし、「交換又は負債の決済に使用することが、報告期間後少なくとも12か月にわたり制限されている」場合は除く。また、企業は、IFRS第7号の流動性リスクに関する要求事項の文脈で追加情報を開示するかどうかを検討する。IAS第7号及びIFRS第7号の開示要求を適用するにあたって企業が提供する情報が、財務諸表の利用者が企業の財政状態に対する制限の影響を理解するには不十分である場合、さらなる開示が適切である可能性がある。

負の低排出ガス車クレジット（IAS第37号「引当金、偶発負債及び偶発資産」）

2022年7月委員会は、自動車の炭素排出量の削減を奨励するための特定の施策が、IAS第37号における負債の定義を満たす義務を生じさせるかどうかを議論するアジェンダ決定*22を公表した。議論された事実パターンでは、企業は、暦年において炭素の平均排出量が政府の目標を下回る自動車を生産又は輸入した場合には、正のクレジットを受け取る。当該年度において炭素の平均排出量が当該目標を上回る自動車を生産又は輸入した場合には、企業は負のクレジットを受け取る。

検討された事実パターンでは、企業は、他の企業からクレジットを購入するか又は次年度に正のクレジットを自ら創出することによって、負のクレジットを解消する義務を決済できる。委員会は、当該義務を決済するいずれの方法も、経済的便益を有する資源の流出を生じさせると結論付けた。これらの資源は、企業が負の残高を解消するために放棄する正のクレジットである。そうでなければ、企業は、自ら創出した正のクレジットを他の目

的（例えば、負のクレジットを有する他の企業に売却すること）に使用することができたであろう。

委員会は、当該事実パターンにおいて、現在の義務を生じさせる活動は、その暦年に生産又は輸入したすべての自動車についての平均炭素排出量が政府の目標よりも高い自動車の生産又は輸入であると結論付けた。

委員会は、当該事実パターンに記載されている施策は、法律の運用に由来して当該施策から生じる法的義務を生じさせると結論付けた。政府が当該施策に基づいて課することができる制裁は、それによって決済が法律により強制可能となる可能性のある仕組みである。

企業は、決済をしないことに対して考えられる制裁を受け入れることが当該企業にとって現実的な選択肢でない場合には、法律によって強制可能な法的義務を有する。委員会は、制裁を受け入れることが企業にとって現実的な選択肢であるかどうかを判定するには判断を要し、結論は制裁の性質及び企業の具体的な状況に左右されるという見解を示した。

委員会は、企業が負のクレジットを解消する法的義務を有していないと判断する場合、そうする推定的義務を有しているかどうかを検討することが必要となると結論付けた。企業は次の両方を行った場合には、推定的義務を有することとなる。

- ある暦年において、炭素の平均排出量が政府の目標を上回る自動車を生産又は輸入した。
- 結果として生じた負のクレジットを企業が解消するであろうという妥当な期待を、他者に生じさせる行動をした。例えば、解消するであろうという十分に具体的な現在の声明を行った。

*21 このアジェンダ決定を含む2022年3月のIFRIC Updateの日本語訳が、ASBJのウェブサイトで提供されている。
(https://www.asb.or.jp/jp/wp-content/uploads/ifric_202203.pdf)

*22 このアジェンダ決定を含む2022年6月のIFRIC Updateの日本語訳が、ASBJのウェブサイトで提供されている。
(https://www.asb.or.jp/jp/wp-content/uploads/ifric_202206.pdf)

付録

2022年12月31日に終了する事業年度に強制適用される新しい及び改訂されたIFRS会計基準及び解釈指針

IFRS第3号の修正—「概念フレームワークへの参照」

IFRS第3号の修正は、1989年版フレームワークへの参照を2018年版概念フレームワークへの参照に置き換える。また、次の明示的な要求事項も追加する。

- IAS第37号の範囲に含まれる義務について、取得企業は、取得日において過去の事象の結果として現在の義務が存在するかどうかを判定するために、IAS第37号を適用する。
- IFRIC第21号の範囲に含まれる賦課金について、取得企業は、賦課金を支払う負債を生じさせる義務発生事象が取得日までに発生しているかどうかを判断するために、IFRIC第21号を適用する。
- 取得企業は、企業結合で取得した偶発資産を認識しない。

デロイトのIFRS in Focus「IASBは、IFRS基準の狭い範囲の修正のパッケージを公表する」*23は、「概念フレームワークへの参照」(IFRS第3号の修正)の詳細を提供している。

IAS第16号の修正—「有形固定資産—意図した使用前の収入」

IAS第16号の修正は、有形固定資産項目が利用可能になる前に生産された物品（例えば、資産が意図したとおりに機能するかどうかの試運転時に生産される見本品）の販売による収益を、その物品のコストとともに純損益で認識することを要求し、当該販売の正味の収入を有形固定資産の取得原価から控除するという以前の要求事項に置き換わるものである。

資産が正常に機能するかどうかの試運転のコストは、引き続き有形固定資産の取得原価の一部を形成する。

デロイトのIFRS in Focus「IASBは、IFRS基準の狭い範囲の修正のパッケージを公表する」*23は、「有形固定資産—意図した使用前の収入」(IAS第16号の修正)の詳細を提供している。

IAS第37号の修正—「不利な契約—契約履行のコスト」

IAS第37号の修正は、契約が不利であるかどうかを判定する際に、当該契約に直接関連するコストを考慮しなければならないことを規定している。本修正は、また、当該コストは、契約の履行の増分コスト（例えば、直接労務費及び材料費）と他の直接費の配分（例えば、当該契約の履行に使用される有形固定資産の減価償却費）の

両方で構成されることも明記されている。

デロイトのIFRS in Focus「IASBは、IFRS基準の狭い範囲の修正のパッケージを公表する」*23は、「不利な契約—契約履行のコスト」(IAS第37号の修正)の詳細を提供している。

IFRS基準の年次改善2018-2020—IFRS第1号、IFRS第9号、IFRS第16号及びIAS第41号の修正

本年次改善は、4つのIFRS会計基準に狭い範囲の修正を行う。

- IFRS第1号—初度適用企業としての子会社—親会社の連結財務諸表に含まれる帳簿価額で資産又は負債を測定するIFRS第1号「国際財務報告基準の初度適用」における既存の規定を使用する親会社よりも後でIFRS会計基準を適用する子会社が、在外営業活動体に係る換算差額累計額にも同じ基礎で測定することを認める。既存の免除規定と同様に、同様の選択が関連会社及び共同支配企業に利用可能である。
- IFRS第9号—金融負債の認識の中止に関する「10%テスト」に含まれる手数料—企業（借手）と貸手との間で授受される手数料（企業又は貸手のいずれかが他方に代わって授受する手数料を含む）のみを、金融負債の改訂された条件が金融商品が修正される前に存在していた条件と大幅に異なるかどうかの定量的評価に含めるべきであることを特定する。
- IFRS第16号—リース・インセンティブ—設例13から賃貸設備改良の補償の説明を削除する。
- IAS第41号—公正価値測定における課税—公正価値測定から課税のキャッシュ・フローを除外する要求事項を削除することにより、IAS第41号「農業」の公正価値測定をIFRS第13号「公正価値測定」の公正価値測定に合わせる。

デロイトのIFRS in Focus「IASBは、IFRS基準の狭い範囲の修正のパッケージを公表する」*23は、「IFRS基準2018-2020の年次改善」(IFRS第1号、IFRS第9号、IFRS第16号及びIAS第41号の修正)の詳細を提供している。

2022年のIFRS解釈指針委員会のアジェンダ決定

IFRS会計基準の正式な解釈を開発し、IASBが当該基準を修正することを提案する活動を行うとともに、委員会は、アジェンダに追加しないことを決定した論点の要約を、通常提出された会計上の論点の議論とともに、定期的に公表している。

2020年8月、IFRS財団の評議員会は、更新版IFRS財

*23 本誌2020年7月号IFRS in Focus「IASBは、IFRS基準の狭い範囲の修正のパッケージを公表する」を参照いただきたい。

団デュー・プロセス・ハンドブックを公表し、IFRS解釈指針委員会が公表したアジェンダ決定の説明的資料が、IFRS会計基準自体から権限を得ており、したがって、アジェンダ決定が会計方針の変更をもたらす場合に適用される遡及適用について、IAS第8号の一般的な要求事項により適用が要求されることを確立した。

IFRS財団のデュー・プロセス・ハンドブック及び各IFRIC Updateはまた、企業がその決定を行い、必要な会計方針の変更を決定し実施するための十分な時間（例

えば、新たな情報の入手又はそのシステムの適応）を与えられることが期待されていることを指摘している。会計方針の変更を行うために十分な時間がどのくらいであるかの決定は、企業の具体的な事実と状況に応じて決まる判断の問題である。それでも、企業は、どのような変更も適時に実施し、重要性がある場合には、当該変更に関連する開示が、IFRS会計基準で要求されているかどうかを検討することが期待される。

最近、以下のアジェンダ決定が委員会によって公表された。^{*24}

2021年11月 IFRIC Update	IFRS第16号—風力発電基地の使用から生じる経済的便益
2022年2月 IFRIC Update	IFRS第9号及びIAS第20号—TLTRO III取引
2022年3月 IFRIC Update	IAS第7号—第三者との契約から生じた用途制限のある要求払預金
2022年4月 IFRIC Update	IFRS第15号—本人なのか代理人なのか：ソフトウェア再販売業者
2022年6月 IFRIC Update	IFRS第17号—年金契約グループに基づく保険カバーの移転
	IAS第32号「金融商品：表示」—特別買収目的会社（SPAC）：公開株式の金融負債又は資本への分類
	IAS第37号—負の低排出車クレジット
2022年9月 IFRIC Update	IFRS第9号及びIFRS第16号—貸手のリース料免除
	IFRS第17号及びIAS第21号—多通貨保険契約グループ
	特別買収目的会社（SPAC）：取得時のワラントの会計処理

2022年12月31日に終了する事業年度に早期適用可能な新しい及び改訂された基準

IAS第8号30項は、新しい及び改訂されたIFRS会計基準が公表されたが未発効の場合、その潜在的な影響を検討し、開示することを企業に要求している。上記のように、これらの開示の十分性は、現在の規制上の焦点となっている領域である。

以下のリストは、2022年11月30日時点のものを反映している。当該日以後、財務諸表が発行され

る前に、IASBが公表した新しい及び改訂IFRS会計基準の適用による潜在的な影響についても検討し、開示しなければならない。

下表に記載の新しい又は修正されたIFRS会計基準についての解説は、デロイトトーマツのウェブサイト「IFRS基準別の解説」を参照いただきたい。
(<https://www2.deloitte.com/jp/ja/pages/finance/articles/ifrs/ifrs-kaisetsu-1.html>)

IFRS会計基準	発効日—以下の日以後に開始する事業年度:
新しい基準	
「IFRS第17号の修正」及び「IFRS第17号とIFRS第9号の適用開始—比較情報」を含むIFRS第17号「保険契約」	2023年1月1日

^{*24} 一連のアジェンダ決定については、ASBJのウェブサイトの「IFRS関連情報」の「IFRS-IC会議」のページ（<https://www.asb.or.jp/jp/ifrs/ifric.html>）を参照いただきたい。

修正基準	
IFRS第10号「連結財務諸表」及びIAS第28号「関連会社及び共同支配企業に対する投資」の修正－「投資者とその関連会社又は共同支配企業間での資産の売却又は拠出」	IASBIは2015年12月にこれらの修正の発効日の無期限延期を決定した。早期適用は認められる。
IAS第12号の修正－「単一の取引から生じた資産及び負債に係る繰延税金」	2023年1月1日
IAS第1号及びIFRS実務記述書第2号の修正－「会計方針の開示」	2023年1月1日
IAS第8号の修正－「会計上の見積りの定義」	2024年1月1日
IAS第1号の修正－「負債の流動又は非流動への分類」	2024年1月1日
IAS第1号の修正－「特約条項付の非流動負債」	2024年1月1日
IFRS第16号の修正－「セール・アンド・リースバックにおけるリース負債」	2024年1月1日

以 上

iGAAP in Focus 財務報告

IASB、OECDの第2の柱モデルルールから生じる繰延税金の会計処理について一時的な例外を導入するIAS第12号の修正を提案する

注：本資料はDeloitteのIFRS Global Officeが作成し、有限責任監査法人トーマツが翻訳したものです。

この日本語版は、読者のご理解の参考までに作成したものであり、原文については英語版ニュースレターをご参照下さい。

トーマツIFRSセンター・オブ・エクセレンス

本iGAAP in Focusは、2023年1月に国際会計基準審議会（IASB）によって公表された公開草案IASB/ED/2023/1「国際的な税制改革－第2の柱モデルルール」に示されているIAS第12号「法人所得税」の修正案について解説するものである。

- IASBは、OECD第2の柱モデルルールの実施から生じる繰延税金の会計処理について一時的な例外と、影響を受ける企業に対する的を絞った開示要求を導入する、IAS第12号の修正を提案する。
- 本例外を適用することにより、企業はOECD第2の柱モデルルールに関する法人所得税に関連する繰延税金資産及び負債を認識しない。また、これらの繰延税金資産及び負債に関する情報も開示しない。
- 第2の柱モデルルールに関する法制が制定された、又は実質的に制定されたが、まだ施行されていない期間において、企業は以下を開示する。
 - 企業が営業を行っている法域で制定又は実質的に制定された法制に関する情報
 - 企業の当期平均実際負担税率が15%未満である法域
 - 15%の閾値が適用されないが、企業が第2の柱モデルルールに関する法人所得税を支払うことを見込んでいる法域、又は15%の閾値が適用されているにもかかわらず第2の柱モデルルール

に関する法人所得税を支払わない法域があるかどうか

- IASBは、本例外を適用すること及び本例外を適用したことを開示する要求事項について、本修正の公表後直ちに、IAS第8号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」に従って、企業が遡及的に適用することを提案する。残りの開示要求は、2023年1月1日以後開始する事業年度に要求される。
- 修正案に対するコメントは、2023年3月10日まで募集している。

背景

2022年3月OECDは、経済のデジタル化から生じる税の課題に対処するためのプロジェクトの第2の「柱」として合意された15%のグローバル・ミニマム課税についてテクニカル・ガイダンス^{*1}を公表した。このガイダンスは、2021年12月に合意し公表されたグローバル税源侵食防止（GloBE）ルール^{*2}の適用及び運用について詳しく説明している。これは、収益が7億5,000万ユーロを超える多国籍企業（MNE）が、事業を行う各法域で発生する所得に対して少なくとも15%の税金を支払うことを保証するための調整されたシステムを構築する。

IASBは、IAS第12号を適用する法人所得税の会計処

*1 OECDのウェブサイト参照いただきたい。（<https://www.oecd.org/tax/beps/oecd-releases-detailed-technical-guidance-on-the-pillar-two-model-rules-for-15-percent-global-minimum-tax.htm>）

*2 OECDのウェブサイト参照いただきたい。（<https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two.htm>）

理に関するこれらの「第2の柱」モデルルールの、法域での差し迫った実施の潜在的な影響に関する利害関係者の懸念に対応することを決定した。

修正案

IASBは、IAS第12号の範囲を修正し、OECDが公表した第2の柱モデルルールを実施するために制定又は実質的に制定された税法（同ルールに記載された適格国内ミニマム・トップ・アップ税を実施する税法を含む）に適用されることを、明確化することを提案する。

本修正案は、IAS第12号の繰延税金の会計処理の要求事項に一時的な例外を導入し、企業は、第2の柱モデルルールに関する法人所得税に関連する繰延税金資産及び負債に関する情報を、認識も開示もしないこととなる。

見解

IASBは、第2の柱モデルルールに関する法人所得税に関連する繰延税金を会計処理するために、企業がIAS第12号の原則及び要求事項をどのように適用するかを決定するために、さらなる作業が必要であることを認識している。IASBはまた、利害関係者とさらに関与し、例えば、IAS第12号の一貫した適用を支援するために何らかの行動が必要かどうかを検討する時間を必要とする。

したがって、IASBは、EDの公表時点では、そのような作業にどれくらいの時間を要するかを判断することはできないと結論付けた。したがって、IASBは、一時的な例外がいつまで実施されるかを特定しないことを提案している。

企業は、本例外を適用した旨の開示が要求される。

第2の柱モデルルールに関する法制が制定又は実質的に制定されたが、まだ施行されていない期間において、企業は以下を当期について開示する必要がある。

- 企業が営業を行っている法域で、制定又は実質的に制定された法制に関する情報
- 当期の平均実際負担税率（すなわち、税金費用又は収益を会計上の利益で割ったもの）が15%未満である法域。企業はまた、これらの法域の税金費用又は収益及び会計上の利益の合計、及び結果としての加重平均実際負担税率を開示する
- 企業が第2の柱モデルルールに関する法制を遵守する

ための準備において行った評価により、次のいずれかとなる法域があることを示しているかどうか：

- 実際負担税率が15%未満であるが、企業が第2の柱モデルルールに関する法人所得税の支払いの対象とならない可能性がある

- 実際負担税率が15%を超過しているが、企業が第2の柱モデルルールに関する法人所得税の支払いの対象となる可能性がある場合

第2の柱の法制が施行された場合、企業は、第2の柱モデルルールに関する法人所得税に関連する当期税金費用又は収益を区分して開示する。

発効日、経過措置及びコメント期間

IASBは、企業が本例外を適用すること及び本例外を適用したことを開示する要求事項を、本修正の公表後直ちに、IAS第8号に従って遡及的に適用することを提案する。

残りの開示要求は、2023年1月1日以後開始する事業年度に適用される。

見解

第2の柱モデルルールの実質的な制定は、2022年末の時点でほとんどの国及び法域では行われていない。^{*3}これは、2022年12月31日時点でIAS第12号に基づいて計算された税金の残高は影響を受けないことを意味する。しかし、IAS第10号「後発事象」は、一般的に開示が要求される修正を要しない後発事象の例として、「報告期間後に制定又は発表された税率又は税法の変更で、当期税金及び繰延税金の資産及び負債に重大な影響を及ぼすもの」を挙げていることに留意すべきである。

したがって、企業は、OECDのテクニカル・ガイダンスとその実施に対する該当する政府のコミットメントのレベルが、営業を行っている法域における税法の変更の発表を構成するかどうかを評価する必要がある。この場合、本ルールが営業に重大な影響を与える可能性がある場合、当該事実を、影響の見積り又はそのような見積りを行うことができない旨とともに財務諸表に開示する。

EDのコメント期間は2023年3月10日に終了する。

以上

*3 (訳者注) 2022年12月23日に閣議決定された「令和5年度税制改正大綱」には、第2の柱モデルルールのうち所得合算ルール（IIR）を2024年4月1日以後開始する事業年度に導入することが含まれている。我が国においては、第2の柱モデルルールに関する法人税法の改正が、国会において可決、成立した場合に、実質的な制定が行われているかどうかの検討が必要になると考えられる。

国際会計基準（IFRS）一づくり手の狙いと監査

第32回 IFRS第17号「保険契約」（その1）

前 国際会計基準審議会（IASB）理事 おうち たかつく 鶯地 隆継

適用開始日

IFRS第17号「保険契約」が2023年1月1日以後に開始する事業年度に適用される。日本企業の多くは3月決算であるが、3月決算の場合は2024年3月期決算からの適用となる。しかし、海外においては12月決算の企業が多いので、すでに今年の1月からIFRS第17号の適用を念頭に置いた企業活動が開始されている。

IFRS第17号が公表されたのは、2017年の5月である。基準が公表されてから6年近く経過してから基準が適用開始されるというのはかなり異例である。このように適用開始が遅れた理由は、この基準が2度にわたり修正されたからである。修正内容の詳細についての説明は割愛するが、修正を余儀なくされるほど、IFRS第17号は影響の大きい基準であった。それはIFRS第17号が保険ビジネスの考え方そのものを根本的に変えてしまう内容を伴った基準だからである。これまで保険という巨大な産業分野に対して、世界的に統一された会計基準は存在しておらず、IFRS第17号は、これまでなかった全く新しい会計基準を創り出したので、世界中のどの保険会社にとっても、全く未知の会計基準の適用が要求されることになる。

このようにIASBは全く新しい会計基準を市場に送り出したのであるが、そこまでの道のりは平坦ではなかった。保険契約に関して世界的に統一された会計基準はずっと以前から求められており、IASC（IASBの前身）が保険会計のプロジェクトを開始したのは1997年である。それから、適用開始に至るまで、実に25年の歳月を要した。それほど、保険契約についての会計のあり方について市場関係者の合意を得ることは困難であった。

IFRS第17号の特徴

IFRS第17号の特徴を非常に簡単にまとめると、以下のとおりとなる。

（IFRS第17号 結論の根拠 第16項をベースに筆者が作成）

- ① IFRS 第17号は、保険契約は金融商品とサービス契約の両方の要素を組み合わせたものであると捉えている。
- ② IFRS 第17号は、多くの保険契約は長期間にわた

り相当な変動性を伴うキャッシュ・フローを生成するという考えに基づき、これらの要素に関して有用な情報を提供するために以下のようなアプローチをする。

- a) 将来キャッシュ・フローを現在価値で測定することと、契約に基づいてサービスが提供される期間にわたって利益を認識することとを組み合わせる。
- b) 保険サービス損益（保険収益の表示を含む）を保険金融収益又は費用と区分して表示する。
- c) すべての保険金融収益又は費用を純損益に認識するのか、それとも当該収益又は費用の一部をその他の包括利益に認識するのかの会計方針の選択を、企業がポートフォリオのレベルで行うことを要求する。

このようなアプローチは、多くの法域におけるこれまでの保険会計のアプローチと根底的に異なる。たとえば、多くの法域に於いては、収入保険料がトップラインにあり、その拡大が重要なKPIとして認識されていたが、IFRS第17号では収入保険料をトップラインとして表示することは出来なくなり、保険収益という新たな概念のものに置き換えられる。また当期純利益についての考え方も、全く異なる概念に基づき計算される。さらに保険負債の測定についても、保険契約の基礎率の変動を契約獲得時のもので固定（ロックイン）して測定するのではなく、基礎率の変動を毎期の保険負債に反映させる（アンロック）など、これまでのものと全く異なる測定方法になる。この為、トップラインも純損益も、総負債も、純資産もすべてこれまでのものとは全く違った別物に入れ替わってしまう。

これは経営者にとっては、これまで戦ってきたゲームのルールが全く違ったものになってしまうということだ。極端な話、昨日まで野球をやっていた人が、明日からサッカーをやれと言われていたようなものである。野球のルールをベースに様々なトレーニングをして鍛錬してきた人が、いきなりサッカーをやれと言われて、お前は下手クソだと評価され、場合によっては退場を迫られることもあり得るのだ。このようなことがあるので、IFRS第17号の適用開始に至るまで6年近い時間がかかったのである。

一般企業への影響

総合商社の主計業務を長く担当していた筆者は、ほぼあらゆる産業分野の経理処理について、一定の理解をしているつもりでいたが、保険会計だけは、ほとんど何の予備知識も持っていなかった。それだけ保険ビジネスは、普通のビジネスとは異なる特別なビジネスであるという思い込みが強かった。実際に、日本における保険会社の財務諸表は一般企業の財務諸表とは大きく異なる。

保険会社は保険業法によって定められた規定に基づいて財務諸表を作成する。保険業法とは、保険業に携わる者（保険会社）が守らなければならない基本的な法律である。この法律の目的は、保険業が不特定多数の人に対して保障サービスを提供するという公共的な性格を有するため、保険業務の健全性や適切な運営、公平な保険募集を確保して、保険契約者を保護することである（保険市場ホームページ：保険用語集より）。保険業法の他に、保険法という法律もある。一般の人にとっては両者の違いは分からないが、簡単に言えば、保険法が保険契約を対象として、保険契約者の利益確保や保護・保険者の義務を定めることを目的とした法律であるのに対して、保険業法は、保険業に対する法律で、保険を扱う保険会社を金融庁が監督するための規定である。すなわち金融庁が保険会社を監督するための法律である。

このため、保険業法には保険業そのものに係る規則の他に、会計に関する規定も多く盛り込まれており、保険業者はこの保険業法に定める会計規定に従って会計処理を行う必要がある。したがって、日本における保険会計は監督目的の会計である。ただ、保険業法は企業としての会計処理を全て規定している訳ではなく、主に保険負債などに偏った項目についての規定しかない。したがって、日本の保険業者は保険業法に定めていない項目については一般の会計基準を適用し、保険負債など保険業法が扱う項目については保険業法が定める規定に従うことになるので、財務諸表全体としては、一般の財務報告目的の会計とは異なる基準による特殊な財務諸表となる。

保険業の財務諸表を特別扱っているのは、日本に限ったことではなく、世界中の多くの国がそのような扱いをしていた。それだけ保険ビジネスとは一般のビジネスとは異なる特性を持っているのである。そのために世界の多くの国が保険会社を特別扱いしており、財務諸表も特別なものとなっている。

しかし、IFRSではこのような理屈は通じない。IFRSは全世界の全ての産業分野を一組の会計基準でカバーする基準である。したがって、保険会社を特別扱いしない。IFRS第17号「保険契約」は、「保険会社の会計」ではなく、「保険契約」の会計である。日本を含む多くの法域では、保険業務を免許業務として保険業法などによって特別の会計処理を要求するが、IFRSではそのような手法を取っていない。IFRS第17号では、保険契約というものを定義して、その定義に当てはまる契約を保有していれば、一般企業であってもIFRS第17号を適用しな

ければならないという仕組みをつくっている（そもそも、IFRSでは保険会社と一般企業を区別していない）。

以上から、IFRS第17号は保険会社を対象とした会計基準だから当社には影響はないと高をくくることができないということが、ご理解いただけるかと思う。

保険契約の定義

IFRS第17号では保険契約を以下のように定義している。

保険契約：

一方の当事者（発行者）が、他方の当事者（保険契約者）から、所定の不確実な将来事象（保険事故）が保険契約者に不利な影響を与えた場合に保険契約者に補償することに同意することにより、重大な保険リスクを引き受ける契約（付録A）

IFRS第17号は、企業が発行する保険契約に対して適用される。したがって、保険会社ではない一般企業が、この定義に当てはまる契約を第三者と締結していた場合も、その契約についてIFRS第17号を適用しなければならぬのである。よって、IFRSを適用している企業は、保有している契約の中に保険契約の定義を満たす重要性のある契約がないかどうかを点検しなくてはならない。

ただし、もう少し詳しく見ていくと、IFRS第17号で定義された保険契約は、通常の一般企業が日常業務の中で締結する可能性の高いものではないことが分かる。具体的には、IFRS第17号は保険契約の定義の中に含まれる2つの用語について、別途以下の定義をしている。

保険事故：

保険契約によりカバーされ、保険リスクを生じさせる不確実な将来の事象（付録A）

保険リスク：

金融リスク以外で、契約の保有者から発行者に移転されるリスク（付録A）

上記の定義から、保険リスクの中には金融リスクは含まれないので、単に金融リスクをカバーするだけの契約は、IFRS第17号の定める保険契約の定義には含まれない。さらに、IFRS第17号は、その第7項において、以下の種類の契約についてはIFRS第17号を適用してはならないと規定している。

- 顧客に販売した製品に対する製品保証
- 年金やストックオプションの付与に関して発生した負債
- 非金融項目の将来の使用に関する契約（リース、

ライセンス、ロイヤリティなど)

- d) 販売した商品やリースに対する残価保証
- e) 金融保証契約（保険契約であると明記したものを除く）
- f) 企業結合における条件付対価
- g) 企業が保険契約者である保険契約
- h) クレジットカード契約や与信契約に含まれる保険契約

このように、IFRS第17号では、銀行などの保険会社以外の金融機関を含む一般企業がIFRS第17号を適用しなければならなくなる事態を極力避けるための一定の配慮がなされている。したがって、一般企業がIFRS第17号を適用しなくてはならないというケースはそう多くはないと思われる。

本稿の目的

ただし、ビジネスの実態を分析した結果、自社の行っているビジネスの本質は保険ビジネスではないかというようにあるかもしれない。そのような実質的な判断をするためには、保険ビジネスの本質を理解しておく必要がある。

本稿の目的は、保険の専門家に対してIFRS第17号の詳細を解説することよりも、むしろ、これまで保険ビジネスに関与してこなかった方々、あるいは保険に関して無関心であった方々に対して、保険ビジネスとはどういう性質のものなのかを含めて解説することにある。そして、IFRS第17号がどういう問題意識の下に創られ、それが、今後金融資本市場にどのような影響を与えるのかを考察していただくヒントを提供することを狙いとしている。次の稿以降で、保険ビジネス発展の歴史的経緯を踏まえながら、説明していきたい。

グループ通算制度の重要ポイント (第3回) グループ通算制度からの離脱・ 取止めの取扱い

デロイト トーマツ税理士法人 公認会計士・税理士 おおの ひさこ 大野 久子

1. はじめに

令和2年度税制改正により、連結納税制度について抜本的な見直しが行われ、令和4年4月1日以後開始事業年度についてグループ通算制度として改組されることになった。

本稿では、連載（第3回）として、グループ通算制度からの離脱・取止めの取扱いについて解説する。

なお、通算グループ全体としてはグループ通算制度の適用は継続するが、一部の通算子法人が通算承認を取り消されることを一般に「離脱」と呼び、通算グループ全体のグループ通算制度の適用が中止になることを一般に「取止め」と呼んでいる。

2. 離脱の手続き

(1) 子法人が離脱する場合

通算グループから通算子法人が離脱する場合は、大きく次の2つの場合がある。

- ① 青色申告の承認の取消しの通知（法法127②）を受けた場合
：青色申告の承認の取消しの通知を受けた日から通算承認の効力が失われる（法法64の10⑤）
- ② 通算子法人の解散（合併または破産手続開始の決定による解散に限る）や残余財産の確定、あるいは通算親法人との通算完全支配関係がなくなったことにより、通算承認の効力が失われる場合
：その事由が生じた日（解散・残余財産の確定についてはその翌日）に、通算承認の効力が失われる（法法64の10⑥五、六）

通算子法人株式の外部売却により離脱する場合は、上記②の「通算親法人との通算完全支配関係がなくなったことにより、通算承認の効力が失われる場合」に含まれる。

(2) 届出書の提出

通算子法人が通算グループから離脱した場合、通算親法人は、通算完全支配関係を有しなくなったことについて、所轄税務署長に届け出が必要である（法令131の14④一）。

(3) 事業年度

離脱する子法人は、期首日から通算承認の効力を失った日（離脱日）の前日までのみなし事業年度を設け、申告を行う（法法14④二）。この事業年度については通算承認はまだ有効であるが、タイミングが異なるため他の通算法人との損益通算（法法64の5）等の適用はない。なお、通算親法人の事業年度開始日に離脱し、その前日が通算親法人の事業年度末日と一致する場合には、最後の事業年度についても損益通算等の規定の適用対象になる。

通算グループ離脱後は、離脱日から事業年度終了の日までの期間を事業年度とする（法法14④二）。

3. 取止めの手続き

通算グループがグループ通算制度の適用を取り止める場合には、大きく分けて次の3つの場合がある。

- ① やむを得ない事情があり、取止めについて国税庁長官の承認を受ける場合（法法64の10①～④）
- ② 通算親法人が青色申告の承認の取消しの通知（法法127②）を受けた場合（法法64の10⑤、通算子法人は64の10⑥六）
- ③ 通算親法人の解散、通算親法人が他の内国法人による完全支配関係が生じたこと等により、通算承認の効力が失われる場合（法法64の10⑥一～四、七）

グループ通算制度は連結納税制度と同様に、継続適用を原則としており、その取止めはやむを得ない事情がある場合等に限られている。

4. 離脱・取止め時の時価評価

連結納税制度においては、子法人離脱・取止め時に資産の時価評価を行うことはなかったが、グループ通算制度においては、租税回避防止の観点から、離脱・取止め時に資産の時価評価する場合が設けられた。

離脱する子法人または取止め時の子法人が次の①又は②のいずれかに該当する場合に、それぞれの離脱直前事業年度終了時に有する対象資産について時価評価が行われ、評価損益が当該離脱直前事業年度の所得の計算上、

損金又は益金に算入される（法64の13①、法131の17）。

対象法人	対象資産
① 当該離脱法人の離脱直前事業年度終了の時前に行う主要な事業が当該通算法人であった内国法人（*1）において引き続き行われることが見込まれていないこと（*2）	固定資産、土地等、有価証券、金銭債権、繰延資産
② 当該離脱法人の株式又は出資を有する他の通算法人において、離脱直前事業年度終了の時に当該株式又は出資の譲渡又は評価替えによる損失の額（*3）が生ずることが見込まれていること（①に該当する場合を除く）	当該通算法人が離脱直前事業年度終了の時に有する①の資産（帳簿価額が10億円を超えるものに限る）のうちその後に譲渡、評価替え、貸倒れ、除却その他の事由（*4）が生ずることが見込まれているもの

（*1）以下の法人を含む（法64の13①一）。

- ◆ 当該内国法人との間に完全支配関係がある法人
- ◆ 離脱直前事業年度終了時後に行われる適格合併、当該内国法人を分割法人・現物出資法人とする適格分割・適格現物出資により、当該主要な事業が当該適格合併等に係る合併法人、分割承継法人又は被現物出資法人（合併法人等）に移転することが見込まれている場合における当該合併法人等及び当該合併法人等との間に完全支配関係がある法人

（*2）当該離脱法人の離脱直前事業年度終了時の資産の評価益の額の合計額 \geq 評価損の額の合計額である場合は除かれ、離脱時の時価評価の対象外となる（法131の17②）。

（*3）損失の額：次の規定により損金算入される金額を意味する（法131の17⑤）

- ◆ 資産の評価損の損金算入（法33②～④）
- ◆ 有価証券の譲渡損の損金算入（法61の2①）
- ◆ 非適格合併・分割・現物分配による資産の譲渡損の損金算入（法62②、62の5②）
- ◆ 非適格株式交換等に係る株式交換完全子法人等の資産の時価評価損の損金算入（法62の9①）
- ◆ 通算制度開始・加入に伴う資産の時価評価損の損金算入（法64の11①②、64の12①②）

（*4）譲渡、評価替え、貸倒れ、除却その他の事由：以下の事由をいう（法131の17⑦）。ただし、その事由が生ずることにより損金算入される金額がない場合又はその事由が生ずることにより損金算入される金額が益金算入される金額以下である場合を除く（法64の13①二かっこ書）。

- ◆ 譲渡、貸倒れ、除却その他これらに類する事由
- ◆ 評価替えによる損金算入（法33②③④）
- ◆ 通算制度開始・加入に伴う資産の時価評価損の損金算入（法64の11①②、64の12①②）

5. 投資簿価修正

（1）グループ通算制度における投資簿価修正の概要

連結納税制度においては、連結納税グループ内での二重課税・二重控除を回避するため、連結子法人株式簿価を調整する投資簿価修正制度があった。グループ通算制度においては、この投資簿価修正制度について大幅改組が行われた。

グループ通算制度における投資簿価修正は、通算子法人のグループ通算制度の承認が取消しになる場合、その株式等を保有する通算法人において、その帳簿価額が離脱子法人の簿価純資産価額 \times 保有割合に等しくなるように、修正を行うこととされた（法119の3⑤、119の4①）（以下、グループ通算制度の承認が取消しになる通算子法人を「離脱子法人」という）。

すなわち、離脱・取止め直前の離脱子法人の簿価純資産価額が株式投資簿価となるよう修正することにより、通算子法人をあたかも吸収合併したかのように投資簿価をとらえ、含み損益等を利用した租税回避を防止する内容になっている。

（2）投資簿価修正を行う場合

通算グループから通算子法人が離脱する場合又はグループ通算制度の適用を取り止める場合、その離脱子法人の株式等を保有する法人において、その通算終了事由

（グループ通算制度の承認が効力を失うことをいう。以下同じ）が生じた時の直前の離脱子法人株式等の帳簿価額の修正を行うこととされている（法119の3⑤、119の4①）。

具体的には、株主である法人において、通算終了事由が生ずる直前、すなわち離脱日前日の属する事業年度の確定申告書の別表五（一）において修正を行う。

（3）修正金額

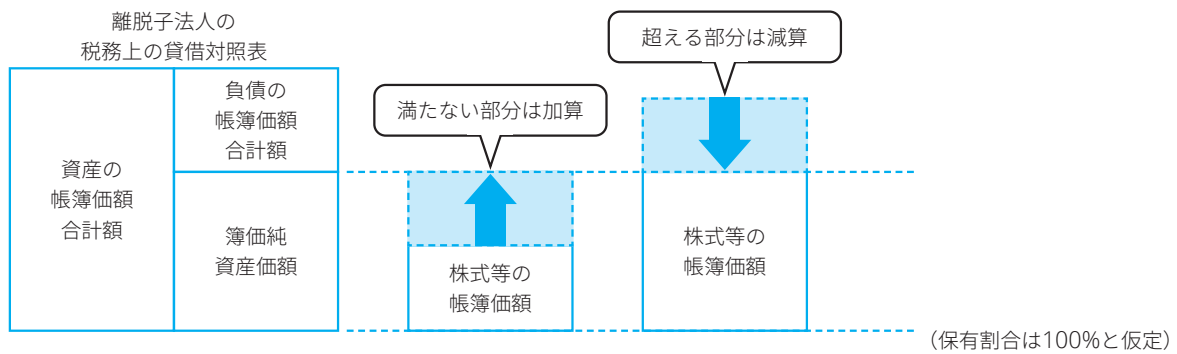
以下のように、当該株式等の税務上の帳簿価額が、当該離脱子法人の税務上の簿価による純資産価額（簿価純資産価額） \times 保有割合に等しくなるように、差額を加算又は減算する（法119の3⑤、119の4①）。

具体的には、当該通算終了事由が生じた時の直前の株式等の帳簿価額に以下の金額の加減算を行う。

＋（加算）簿価純資産不足額	当該直前の株式等の帳簿価額が簿価純資産価額（*1） \times 保有割合（*2）に満たない場合におけるその満たない部分の金額
－（減算）簿価純資産超過額	当該直前の株式等の帳簿価額が簿価純資産価額（*1） \times 保有割合（*2）を超える場合におけるその超える部分の金額

（*1）簿価純資産価額：通算承認の効力を失った日（以下「離脱日」）の前日の属する事業年度終了の時に離脱子法人の税務上の資産の帳簿価額合計額－負債の帳簿価額合計額＝税務上の帳簿価額による資産の総額－負債の総額

（*2）保有割合：通算承認の効力を失う直前の発行済株式総数等のうち占める保有割合



(4) 資産調整勘定等対応金額の加算措置

このような投資簿価修正を行うと、通算子法人株式を外部譲渡した場合に、株主である通算子法人において計上される譲渡損益は、当該通算子法人における資産・負債の含み損益相当のみになる。

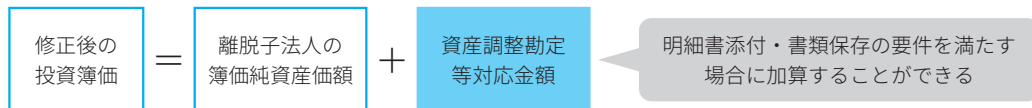
その結果、これからグループ通算制度の適用を迎えようとする企業グループにおいて問題となってきたのが、過年度にプレミアム付きで買収をしてきた子法人株式の取扱いであった。過年度に業績を期待してプレミアムを付けて買収した子法人について、結果的に業績が上がらず、投資簿価がその中身に比して高くなっているような場合に、当該投資簿価修正を行うと、その投資簿価が簿価純資産に等しくなるよう株式帳簿価額が修正され、株式譲渡損がほとんど計上されない結果になる。

そのため、令和3年度税制改正により、離脱子法人株式の投資簿価修正をするに当たり、離脱子法人株式の投資簿価とされる金額（離脱子法人の簿価純資産価額）にその「資産調整勘定等対応金額」を加算できる措置が設けられた（法令119の3⑥）。

① 資産調整勘定等対応金額の計算方法

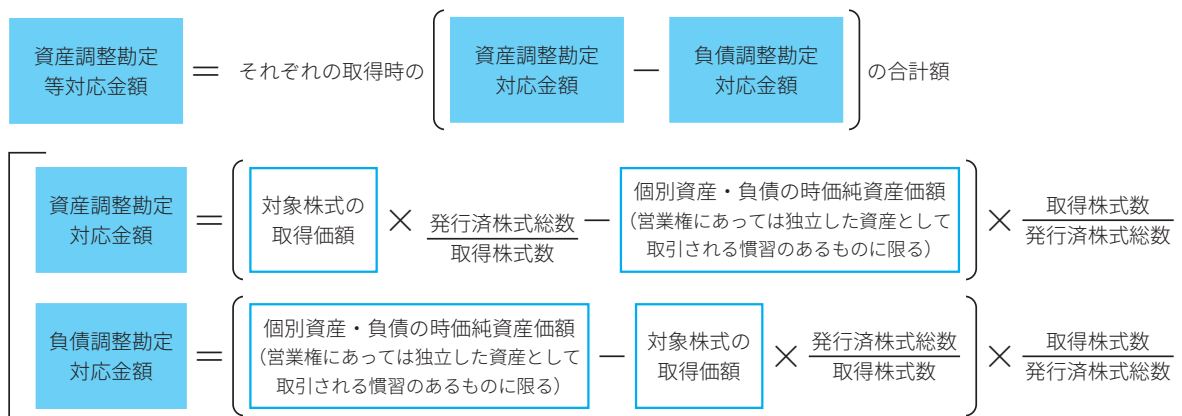
投資簿価に加算できることとなった資産調整勘定等対応金額の定義や、その他の基本的な取扱いは次のとおりである（法令119の3⑥、⑦三・四）。

■ 離脱子法人株式の投資簿価修正をするに当たり、離脱子法人株式の投資簿価とされる金額（離脱子法人の簿価純資産価額）にその「資産調整勘定等対応金額」を加算することができる



■ 「資産調整勘定等対応金額」＝当該離脱子法人のグループ通算制度開始・加入日以前に、通算グループ内の法人が当該対象株式を取得したそれぞれの際における「資産調整勘定対応金額の合計額－負債調整勘定対応金額の合計額」の合計額

：すなわち、以下のように、通算グループ内の法人が取得したそれぞれの時の資産調整勘定対応金額・負債調整勘定対応金額を計算して加算・減算したものになる



(注意事項)

➢ グループ通算制度開始・加入日以前に、当該離脱子法人株式の譲渡（適格分割型分割による分割承継法人への移転を含む）をした場合には、その

株数対応分だけ控除する

➢ 対象株式とは購入した株式、又は取得時の時価が取得価額とされる方法により取得した株式をいい、一定の組織再編等により株主等として交付を

受けたものを除く（法令119の3⑦二、119①一・二十七）

- その取得の時にあって当該離脱法人が次に掲げる資産又は負債を有する場合には、次に定める金額の合計額を「個別資産・負債の時価純資産価額」に加算し、次に定める金額の合計額が零に満たない場合には、その満たない部分の金額を「個別資産・負債の時価純資産価額」から減算する（法令119の3⑦）

- ◇ 資産調整勘定又は負債調整勘定（法62の8）：資産調整勘定－負債調整勘定

- ◇ 営業権（独立取引営業権を除く）：営業権の帳簿価額

：もともと、営業権又は営業権相当額が離脱子法人の税務上の帳簿価額に反映されていれば、当該投資簿価修正の問題点は生じないため、それらが計上されていた場合には「個別資産・負債の時価純資産価額」に反映して計算するものと考えられる。

- 対象となる離脱子法人からは、主要な事業の継続が見込まれないことにより離脱等に伴う資産の時価評価制度の適用を受ける法人が除かれる（法令119の3⑥柱書かつこ書、法64の13①一）

このように、当該措置を適用するかどうかについては離脱子法人ごとに判断し、適用する場合にはそれぞれ全ての取得の時の資産調整勘定等対応金額を加算・減算する必要がある（*1）。

（*1）ただし、対象株式の取得の時期が古いなどの理由により、当該取得の時の資産調整勘定等対応金額等の計算が困難であると認められる一定の場合において、課税上弊害がない限り、以下の処理が認められることとされている（法基通2-3-21の4）。

- 当該取得の時にあって計算される資産調整勘定等対応金額等を零とする
- その後に追加取得した対象株式について各追加取得の時の資産調整勘定等対応金額等を計算し、その計算の基礎となる事項を記載した書類を保存する

② 適用要件

当該措置の適用は、離脱子法人の株式を保有する各通算法人（以下「株式保有法人」）の全てが以下Aの明細書の添付を行い、そのうちのいずれかの法人がBの書類を保存している場合に限られる（法令119の3⑥、法規27①一）。

- A) 株式保有法人の全てが、通算終了事由が生じた時の属する事業年度の確定申告書、修正申告書又は更正請求書に、その離脱子法人に係る資産調整勘定等対応金額の計算に関する明細書（別表14(5)）を添付
- B) 株式保有法人のうちいずれかの法人が、資産調整勘定等対応金額の計算の基礎となる事項を記載した書類等の以下の書類を保存
 - 対象株式に関する次に掲げる事項を記載した書

類

- ◇ 対象株式の取得ごとのその取得の時にあける取得価額、取得数、取得日

- ◇ 対象株式の各取得の時にあける発行済株式総数

- 離脱子法人が対象株式の各取得の時にあける有する資産及び負債のその取得の時にあける価額を記載した書類

- 離脱子法人が対象株式の各取得の時にあける有する資産及び負債のその取得の時にあける価額を明らかにするもの

- ◇ その資産の価額が継続して一般に公表されているものであるときは、その公表された価額が示された書類の写し

- ◇ その取得をした法人が、その取得の時にあける価額を算定し、これをその取得の時にあける価額としているときは、その算定の根拠を明らかにする事項を記載した書類

- ◇ そのほかその資産及び負債の価額を明らかにする事項を記載した書類

なお、離脱子法人を合併法人とする通算グループ内適格合併に係る被合併法人調整勘定対応金額がある場合には、被合併法人株式についての明細書の写しその他当該被合併法人調整勘定対応金額に関する書類を保存する必要がある（法令119の3⑥、法規27①二）。

実務上は、子法人株式取得時期が相当に古い場合には、当時の対象子法人の保有資産・負債の明細の入手や、その時価情報の入手が困難なケースが予想される。

また、段階取得が多段階に及ぶ場合には、そのそれぞれの段階での対象子法人の保有資産・負債の情報の入手が困難であることも予想される（*2）。

（*2）（*1）のとおり、課税上弊害がない限りにおいて、最初の取得における資産調整勘定等対応金額等の計算が困難であると認められる場合には、これを零とすることが認められる（追加取得については資産調整勘定等対応金額等を計算し、その計算の基礎となる事項を記載した書類を保存することが必要）（法基通2-3-21の4）。ただし、当該計算が困難な取得について負債調整勘定等対応金額が計算されると見込まれる場合にこれを零とすることは、課税上弊害がある場合に該当し、認められない（法基通2-3-21の4（注）1）。

6. 再加入制限

青色申告の承認の取消しの通知（法127②）を受けた法人（法64の9①四）は、それから5年以内は、グループ通算制度への加入が制限されている（法64の9①四、64の10⑤、127②）。

また、グループ通算制度の承認が取り消されたのみなされた法人については、原則としてグループ通算制度への参加は制限されていないが、従来の通算親法人の下の通算グループに戻ることは5年間はできない（法64の9①十、法令131の11③一）。

以上

会計基準等開発動向

2023年2月9日時点

【企業会計基準委員会 ASBJ】

■公開草案公表中

項目	内容	ステータス
グローバル・ミニマム課税に関する改正法人税法への対応	<p>グローバル・ミニマム課税に関する法人税法の改正への対応について、以下が想定されている。</p> <p>① 企業会計基準第27号「法人税、住民税及び事業税等に関する会計基準」及び企業会計基準適用指針第28号「税効果会計に係る会計基準の適用指針」等の会計基準等の改正の可否の検討</p> <p>② グローバル・ミニマム課税に関する改正法人税法の成立日以後に決算日を迎える企業の会計処理についての対応の必要性の有無についての検討</p>	<p>2023年3月31日までにグローバル・ミニマム課税に関する改正法人税法が成立した場合を想定し、左記のうち②について2023年2月8日に、実務対応報告公開草案第64号「グローバル・ミニマム課税に対応する法人税法の改正に係る税効果会計の適用に関する当面の取扱い（案）」（コメント期限：2023年3月3日）が公表された。</p>

■専門委員会で審議中

項目	内容	ステータス
リースに関する会計基準	<p>日本基準を国際的に整合性のあるものとする取組みの一環として、借手のすべてのリースについて資産及び負債を認識するリースに関する会計基準の開発に向けて、国際的な会計基準を踏まえた検討が行われている。</p> <p>合わせて、リースの貸手の収益認識に関する会計処理（リース業における割賦販売取引の会計処理を含む。）について検討が行われている。</p>	<p>2019年3月に、借手のすべてのリースについて資産及び負債を認識するリースに関する会計基準の開発に着手することが決定された。</p> <p>現在までに、関連する業界団体から意見聴取を行った後、各論点について検討を行い、公開草案の公表に向け審議が進められている。</p>
金融商品に関する会計基準	<p>日本基準を国際的に整合性のあるものとする取組みの一環として、予想信用損失モデルに基づく金融資産の減損についての会計基準の開発に向けて、検討が行われている。</p> <p>なお、金融資産及び金融負債の分類及び測定については、今後、会計基準の開発に着手するか否かについて判断する予定とされている。</p>	<p>2022年4月に、予想信用損失モデルに基づく金融資産の減損についての会計基準の開発において、IFRS第9号「金融資産」の相対的アプローチを採用したモデル（ECLモデル）と米国会計基準におけるモデル（CECLモデル）のどちらのモデルを開発の基礎とするかの選択の方向性について審議が行われ、ECLモデルを開発の基礎として検討が進められている。</p> <p>現在、国際的な比較可能性を確保することを重視し、IFRS第9号を適用した場合と同じ実務及び結果となると認められる会計基準の開発を目的として審議が行われている。</p>
金融商品取引法上の「電子記録移転権利」又は資金決済法上の「暗号資産」に該当するICOトークンの発行・保有等に係る会計上の取扱い	<p>資金決済法上の「暗号資産」に該当するICOトークンの発行・保有等に係る会計上の取扱いについて検討が行われている。</p>	<p>資金決済法上の「暗号資産」に該当するICOトークンの発行・保有等に係る会計上の取扱いについては、2022年3月15日に、「資金決済法上の暗号資産又は金融商品取引法上の電子記録移転権利に該当するICOトークンの発行及び保有に係る会計処理に関する論点の整理」が公表された。</p> <p>2022年6月8日にコメントが締め切られ、現在、論点整理に寄せられたコメントへの対応が検討されている。</p> <p>このうち、暗号資産の発行者が発行時に自己に割り当てた暗号資産の会計上の取扱いについて、2022年11月7日の第490回企業会計基準委員会において審議が行われ、ASBJにおける議論の内容を周知するために、議事概要別紙（https://www.asb.or.jp/jp/wp-content/uploads/20221107_490g_02.pdf）が公表された。</p>

項目	内容	ステータス
資金決済法上の「電子決済手段」の発行・保有等に係る会計上の取扱い	2022年8月に企業会計基準諮問会議から提言を受け、資金決済法上の「電子決済手段」の発行及び保有等に係る会計上の取扱いについて、検討が行われている。	2022年8月より検討が開始されている。
子会社株式及び関連会社株式の減損とのれんの減損の関係	JICPAから公表されている会計制度委員会報告第7号「連結財務諸表における資本連結手続に関する実務指針」に定められる連結財務諸表におけるのれんの追加的な償却処理について、子会社株式及び関連会社株式の減損とのれんの減損の関係を踏まえ、検討が行われている。	2017年10月より検討が開始されている。

■基準諮問会議でテーマアップの要否を審議中

項目	内容	ステータス
株式報酬に関する会計処理及び開示の取扱いの整備について	(1)いわゆる現物出資構成による取引に関する会計基準の開発 (2)現金決済型の株式報酬取引に関する会計基準の開発 (3)インセンティブ報酬に関する包括的な会計基準の開発	第43回基準諮問会議（2021年11月29日開催）においてテーマ提言がなされた。 (1)について、実務対応レベルとして、実務対応専門委員会にテーマ評価を依頼するとされ、(2)(3)について、会計基準レベルとして事務局において論点整理を行うとされた。 第44回基準諮問会議（2022年3月2日開催）では検討状況の報告を行うとともに、(1)から(3)のテーマのうち、(1)のテーマ評価を優先させて進めることとした。 第45回基準諮問会議（2022年7月20日）では、(1)に係る現状のテーマ評価の検討状況について説明がなされた。現在、(1)のテーマ評価を優先しており、(2)及び(3)の検討には至っていない。

■今後、開発に着手するか否かを判断

項目	内容	ステータス
該当なし		

■その他の日本基準の開発に関する事項

項目	内容	ステータス
適用後レビューの実施	ASBJが開発する会計基準の適正手続（デュー・プロセス）は、公益財団法人財務会計基準機構の理事会が定める「企業会計基準及び修正国際基準の開発に係る適正手続に関する規則」（以下「適正手続規則」という。）に規定されており、適正手続規則では、適用後レビューの実施が定められている。	「開示に関する適用後レビューの実実施計画」が作成され、2017年12月26日に適正手続監督委員会に報告されている。 現在、「開示に関する適用後レビューの実実施計画」に基づき適用後レビューの作業が実施されている。

【サステナビリティ基準委員会 SSBJ】

■委員会で審議中

項目	内容	ステータス
日本版S1プロジェクト	SSBJが開発する基準を国際的に整合性のあるものとする取組みの一環として、ISSBのS1基準（サステナビリティ関連財務情報開示に関する全般的な要求事項）に相当する基準の開発を行う。	2023年1月に、ISSBのS1基準に相当するサステナビリティ開示基準の開発に着手することが決定された。 ISSBにおける審議の動向を踏まえ、2023年度中（遅くとも2024年3月31日まで）の公開草案の公表を目標に、審議が行われる予定である。
日本版S2プロジェクト	SSBJが開発する基準を国際的に整合性のあるものとする取組みの一環として、ISSBのS2基準（気候関連開示）に相当する基準の開発を行う。	2023年1月に、ISSBのS2基準に相当するサステナビリティ開示基準の開発に着手することが決定された。 ISSBにおける審議の動向を踏まえ、2023年度中（遅くとも2024年3月31日まで）の公開草案の公表を目標に、審議が行われる予定である。

■今後、開発に着手するか否かを判断

項目	内容	ステータス
産業別の基準	ISSBのS2基準案に含まれていた「付録B『産業別開示要求』」に関しては、ISSBの審議において、当初は例示扱いとし、規範性がない（基準に準拠した旨を表明する上で従うことが要求されない）ものとするのが暫定決定されている。	日本版S2プロジェクトにおいても、当初はISSBのS2基準案の付録Bに相当する産業別の基準を開発することはせず、ISSBにおいて規範性があるものとして位置付けられることになった場合に、改めてSSBJとして当付録Bを踏まえた産業別の基準を開発するかどうかを個別に検討することとされている。

【日本公認会計士協会 JICPA】

会計制度委員会実務指針、監査・保証基準委員会実務指針及び業種別委員会実務指針のうち会計処理の原則及び手続を定めたもの

■確定公表済

項目	内容	ステータス
該当なし		

■公開草案公表中

項目	内容	ステータス
該当なし		

【金融庁】

項目	内容	ステータス
<p>「企業内容等の開示に関する内閣府令」等の改正</p>	<p>2022年6月に公表された金融審議会ディスクロージャーワーキング・グループ報告において、「サステナビリティに関する企業の取組みの開示」、「コーポレートガバナンスに関する開示」などに関して、制度整備を行うべきとの提言がなされたことを踏まえ、有価証券報告書及び有価証券届出書（以下「有価証券報告書等」）の以下の記載事項について、所要の改正を行うもの。</p> <p>【1】サステナビリティに関する企業の取組みの開示</p> <p>(1)サステナビリティ全般に関する開示</p> <p>(2)人的資本、多様性に関する開示（開示府令第2号様式記載上の注意「(29)従業員の状況」、「(30-2) サステナビリティに関する考え方及び取組」及び開示ガイドライン）</p> <p>(3)サステナビリティ情報の開示における考え方及び望ましい開示に向けた取組み（「記述情報の開示に関する原則」）</p> <p>【2】コーポレートガバナンスに関する開示（第2号様式記載上の注意「(54)コーポレート・ガバナンスの概要」、「(56)監査の状況」及び「(58)株式の保有状況」等）</p> <p>【3】その他（「開示用電子情報処理組織による手続の特例等に関する内閣府令」）</p>	<p>2023年1月31日付で改正案に対する意見募集の結果が公表されると共に、左記改正に係る内閣府令が公布・施行された。</p> <p>なお、改正後の規定は、2023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等から適用される。また、改正後の開示ガイドラインは2023年1月31日より適用される。</p>
<p>財務報告に係る内部統制の評価及び監査の基準並びに財務報告に係る内部統制の評価及び監査に関する実施基準の改訂（公開草案）</p>	<p>金融商品取引法により平成20年に導入された内部統制報告制度は、財務報告の信頼性の向上に一定の効果があったと考えられる一方で、経営者が内部統制の評価範囲の検討に当たって財務報告の信頼性に及ぼす影響の重要性を適切に考慮していないのではないか等の制度の実効性に関する懸念が指摘されており、また、国際的な内部統制の枠組みにおいて、経済社会の構造変化やリスクの複雑化に伴う内部統制上の課題に対処するために改訂が行われているものの、我が国の内部統制報告制度ではこれらの点に関する改訂が行われていなかった。</p> <p>こうしたことから、内部統制の実効性向上を図る観点から、内部統制の基本的枠組み、経営者による内部統制の評価と報告、監査人による内部統制監査、及び内部統制報告書の訂正時の対応等について議論が行われ、その議論を踏まえた改訂案をとりまとめたものである。</p>	<p>2022年12月15日付で左記公開草案が公表された。2023年1月19日で意見募集は終了している。</p> <p>なお、改訂後の基準及び実施基準は、2024年4月1日以後開始する事業年度における財務報告に係る内部統制の評価及び監査から適用予定とされている。</p>

<p>「連結財務諸表の用語、様式及び作成方法に関する規則の一部を改正する内閣府令（案）」等</p>	<p>1. 連結財務諸表規則の一部を改正する内閣府令（案）について ASBJが公表した企業会計基準第27号「法人税、住民税及び事業税等に関する会計基準」等の改正（2022年10月28日公表）を受け、連結財務諸表規則について所要の改正を行うもの。</p> <p>2. 連結財務諸表規則に規定する金融庁長官が定める企業会計の基準を指定する件の一部改正（案）等について （1）ASBJが2022年12月31日までに公表した会計基準を、連結財務諸表規則第1条第3項及び財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則第1条第3項に規定する一般に公正妥当と認められる企業会計の基準とするもの。 （2）国際会計基準審議会が2022年12月31日までに公表した国際会計基準を、連結財務諸表規則第93条に規定する指定国際会計基準とするもの。</p>	<p>2022年12月27日付で左記改正案が公表された。2023年1月31日で意見募集は終了している。 なお、改正後の規定は、公布の日から施行する予定とされている。</p>
---	---	--

【法務省】

項目	内容	ステータス
該当なし		

新刊書籍のご案内

新版／詳解 グループ通算制度Q&A

デロイト トーマツ税理士法人
稲見誠一／大野久子 監修
株式会社清文社

平成14年度に創設された我が国の連結納税制度は、令和4年度からグループ通算制度に改組されました。

弊社は連結納税制度についての『詳解 連結納税制度Q&A』を第9版まで発行し、令和3年2月にそのグループ通算制度版『詳解 グループ通算制度Q&A』を発行しましたが、このたび、その新版を発行することになりました。

本書は、グループ通算制度の適用初年度である令和5年3月31日現在の確定申告を目前に控え、確定申告書の各別表の記載方法を解説し、また、事例に基づいた記載例も掲載しております。

更に、令和3年度及び4年度の税制改正の内容や通達等の改正も反映しております。特に、投資簿価修正における資産調整勘定対応金額等の加算措置の創設（令和4年度税制改正）は重要かつ複雑な改正となっています。

また、概要を説明する上では省略されがちな、

個別制度や組織再編における取扱い、また地方税における取扱い等についても掲載しています。

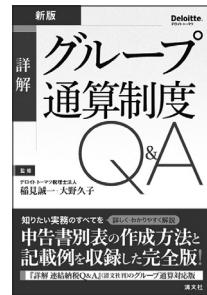
グループ通算制度の実務に携わる方必携の1冊として、広くご利用いただけましたら幸いです。

価格 8,250円(税込)

2023年2月刊

ISBNコード：

978-4-433-71072-9



発行済の書籍についてはWebサイトでご覧下さい。

市販の書籍 <https://www2.deloitte.com/jp/ja/pages/get-connected/pub/books/bookpublications.html>

会計情報

発行日 令和5年2月20日(毎月20日発行)
第559 3月号

発行所 有限責任監査法人トーマツ
テクニカルセンター
〒100-0005 東京都千代田区丸の内3-3-2 丸の内二重橋ビルディング
Tel.03-6213-1070
Fax.03-6213-1145
MailAddress:trc_mailing@tohatsu.co.jp

有限責任監査法人トーマツ <http://www.deloitte.com/jp/audit>
トーマツ会計情報 <http://www.deloitte.com/jp/atc>

本誌掲載の記事等の無断複写・複製を禁じます。

Deloitte.

デロイトトーマツ

デロイトトーマツグループは、日本におけるデロイト アジア パシフィック リミテッドおよびデロイトネットワークのメンバーであるデロイト トーマツ合同会社ならびにそのグループ法人(有限責任監査法人トーマツ、デロイト トーマツ コンサルティング合同会社、デロイト トーマツ ファイナンシャルアドバイザー合同会社、デロイト トーマツ 税理士法人、DT弁護士法人およびデロイト トーマツ コーポレート ソリューション合同会社を含む)の総称です。デロイト トーマツ グループは、日本で最大級のプロフェッショナルグループのひとつであり、各法人がそれぞれの適用法令に従い、監査・保証業務、リスクアドバイザー、コンサルティング、ファイナンシャルアドバイザー、税務、法務等を提供しています。また、国内約30都市約1万7千名を超える専門家を擁し、多国籍企業や主要な日本企業をクライアントとしています。詳細はデロイト トーマツ グループWebサイト(www.deloitte.com/jp)をご覧ください。

Deloitte(デロイト)とは、デロイト トウシュ トーマツ リミテッド("DTTL")、そのグローバルネットワーク組織を構成するメンバーファームおよびそれらの関係法人のひとつまたは複数を含みます。DTTL(または"Deloitte Global")ならびに各メンバーファームおよびそれらの関係法人はそれぞれ法的に独立した別個の組織体です。DTTLはクライアントへのサービス提供を行いません。詳細は www.deloitte.com/jp/about をご覧ください。デロイト アジア パシフィック リミテッドはDTTLのメンバーファームであり、保証有限責任会社です。デロイト アジア パシフィック リミテッドのメンバーおよびそれらの関係法人は、それぞれ法的に独立した別個の組織体であり、アジア パシフィックにおける100を超える都市(オークランド、バンコク、北京、ハノイ、香港、ジャカルタ、クアラルンプール、マニラ、メルボルン、大阪、上海、シンガポール、シドニー、台北、東京を含む)にてサービスを提供しています。

Deloitte(デロイト)は、監査・保証業務、コンサルティング、ファイナンシャルアドバイザー、リスクアドバイザー、税務、法務などに関連する最先端のサービスを提供し、Fortune Global 500®の約9割の企業や多数のプライベート(非公開)企業を含むクライアントに提供しています。デロイトは、資本市場に対する社会的な信頼を高め、クライアントの変革と繁栄を促し、より豊かな経済、公正な社会、持続可能な世界の実現に向けて自ら率先して取り組むことを通じて、計測可能で継続性のある成果をもたらすプロフェッショナルの集団です。デロイトは、創設以来175年余りの歴史を有し、150を超える国・地域にわたって活動を展開しています。"Making an impact that matters"をパーパス(存在理由)として標榜するデロイトの約415,000名のプロフェッショナルの活動の詳細については、(www.deloitte.com)をご覧ください。

本冊子は皆様への情報提供として一般的な情報を掲載するのみであり、デロイト トウシュ トーマツ リミテッド("DTTL")、そのグローバルネットワーク組織を構成するメンバーファームおよびそれらの関係法人(総称して"デロイト・ネットワーク")が本冊子をもって専門的な助言やサービスを提供するものではありません。皆様の財務または事業に影響を与えるような意思決定または行動をされる前に、適切な専門家にご相談ください。本冊子における情報の正確性や完全性に関して、いかなる表明、保証または確約(明示・黙示を問いません)をするものではありません。またDTTL、そのメンバーファーム、関係法人、社員・職員または代理人のいずれも、本冊子に依拠した人に関係して直接または間接に発生したいかなる損失および損害に対して責任を負いません。DTTLならびに各メンバーファームおよびそれらの関係法人はそれぞれ法的に独立した別個の組織体です。

Member of
Deloitte Touche Tohmatsu Limited

© 2023. For information, contact Deloitte Tohmatsu Group.



IS 669126 / ISO 27001