

# 会計情報

Vol. 561  
2023.5

Accounting, Tax & Consulting

有価証券報告書の開示に関する  
留意事項

実務対応報告第44号「グローバル・ミニ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」の解説

収益認識基準適用2年目における  
ポイント

国の会計と関連制度(1回目)～国  
の財務書類開示の経緯と概略～



# Contents

	ページ	
	2	有価証券報告書の開示に関する留意事項 公認会計士 廣橋 里美
	44	実務対応報告第44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」の解説 公認会計士 早野 真史
	46	収益認識基準適用2年目におけるポイント 公認会計士 森 みずほ
会計・監査	50	金融庁:四半期報告書制度の廃止を含む 金融庁関連法律案等の公表 『会計情報』編集部
	51	金融庁:「記述情報の開示の好事例集2022」の 更新 『会計情報』編集部
	52	金融庁:「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 に対するパブリックコメントの結果等 『会計情報』編集部
IFRS	53	国際会計基準(IFRS)一づくり手の狙いと監査 第34回 IFRS第17号「保険契約」(その3) 前 国際会計基準審議会 (IASB) 理事 鶯地 隆継
税務	56	グループ通算制度の重要ポイント(第4回) 個別項目の計算方法 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
パブリック	62	国の会計と関連制度(1回目) ～国の財務書類開示の経緯と概略～ 公認会計士 長村 彌角
会計基準等開発動向	75	会計基準等開発動向 『会計情報』編集部

# 有価証券報告書の開示に関する留意事項

公認会計士 ひろはし さとみ  
廣橋 里美

本稿では、2023年3月決算の有価証券報告書の開示に関する留意事項について解説を行う。

本稿で使用する有価証券報告書の記載事例は、公益財団法人 財務会計基準機構の作成した『有価証券報告書の作成要領』（2023年3月期提出用）を参考にしている。

また、金融庁のウェブサイト『企業情報の開示に関する情報（記述情報の充実）』では、「記述情報の開示に関する原則」及び「記述情報の開示の好事例集2022」等の情報が集約されており、2023年3月期の有価証券報告書を作成するにあたって参考になるものと考えられる。また、2023年3月には、金融庁より『有価証券報告書の作成・提出に際しての留意すべき事項及び有価証券報告書レビューの実施について（令和5年度）』が公表されているため、留意されたい。

金融庁  
『企業情報の開示に関する情報（記述情報の充実）』  
<https://www.fsa.go.jp/policy/kaiji/kaiji.html>

『有価証券報告書の作成・提出に際しての留意すべき事項及び有価証券報告書レビューの実施について（令和5年度）』

<https://www.fsa.go.jp/news/r4/sonota/20230324-3/20230324-3.html>

2023年1月31日に公表された「企業内容等の開示に関する内閣府令」等の改正については、会計情報4月号に掲載の「『企業内容等の開示に関する内閣府令』等の改正の概要（有価証券報告書におけるサステナビリティ情報やコーポレートガバナンスに関する開示の拡充）」、また、収益認識に関する会計基準等の適用2年目以降の対応については、会計情報5月号に掲載の「収益認識基準適用2年目におけるポイント」についても参照されたい。

以下においては、原則として、指定国際会計基準及び修正国際会計基準に関連する規定については記載していないため、これらに基づく開示を行う会社においては注意が必要である。

凡 例	
開示府令	企業内容等の開示に関する内閣府令（昭和48年大蔵省令第5号）（最終改正令和5年1月31日内閣府令第11号）
開示ガイドライン	企業内容等の開示に関する留意事項について（企業内容等開示ガイドライン）（最終改正令和5年1月31日内閣府令第11号）
記載上の注意	開示府令第三号様式（記載上の注意）
第二号様式記載上の注意	開示府令第二号様式（記載上の注意）
パブコメ	「企業内容等の開示に関する内閣府令の一部を改正する内閣府令（案）」に対するパブリックコメントの概要及びコメントに対する金融庁の考え方（令和5年1月31日）
開示原則	「記述情報の開示に関する原則」（平成31年3月19日）
開示原則（別添）	「記述情報の開示に関する原則（別添）－サステナビリティ情報の開示について－」（令和5年1月31日）
DWG報告	「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－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て－」（令和4年6月13日）
女性活躍推進法	「女性の職業生活における活躍の推進に関する法律」（平成27年法律第64号）
育児・介護休業法	「育児休業、介護休業等育児又は家族介護を行う労働者の福祉に関する法律」（平成3年法律第76号）
女性活躍推進法等	女性活躍推進法又は育児・介護休業法
財規	財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則（昭和38年大蔵省令第59号）（最終改正令和3年9月24日内閣府令第61号）
財規ガイドライン	「財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則」の取扱いに関する留意事項について（財務諸表等規則ガイドライン）（令和3年9月24日 金融庁企画市場局）

凡 例	
連結財規	連結財務諸表の用語、様式及び作成方法に関する規則（昭和51年大蔵省令第28号）（最終改正令和3年9月24日内閣府令第61号）
連結財規ガイドライン	「連結財務諸表の用語、様式及び作成方法に関する規則」の取扱いに関する留意事項について（連結財務諸表規則ガイドライン）（令和3年9月24日 金融庁企画市場局）
純資産会計基準	企業会計基準第5号「貸借対照表の純資産の部の表示に関する会計基準」（最終改正2021年1月28日 企業会計基準委員会）
包括利益会計基準	企業会計基準第25号「包括利益の表示に関する会計基準」（最終改正2022年10月28日 企業会計基準委員会）
連結キャッシュ・フロー実務指針	会計制度委員会報告第8号「連結財務諸表等におけるキャッシュ・フロー計算書の作成に関する実務指針」（最終改正平成26年11月28日 日本公認会計士協会）
収益認識会計基準	企業会計基準第29号「収益認識に関する会計基準」（改正2020年3月31日 企業会計基準委員会）
収益認識適用指針	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」（最終改正2021年3月26日 企業会計基準委員会）
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	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」（改正2020年3月31日 企業会計基準委員会）
見積開示会計基準	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」（2020年3月31日 企業会計基準委員会）
時価算定会計基準	企業会計基準第30号「時価の算定に関する会計基準」（2019年7月4日 企業会計基準委員会）
改正時価算定適用指針	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」（改正2021年6月17日 企業会計基準委員会）
棚卸資産会計基準	企業会計基準第9号「棚卸資産の評価に関する会計基準」（最終改正2019年7月4日 企業会計基準委員会）
金融商品会計基準	企業会計基準第10号「金融商品に関する会計基準」（最終改正2019年7月4日 企業会計基準委員会）
金融商品時価等開示適用指針	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」（最終改正2020年3月31日 企業会計基準委員会）
工事契約会計基準	企業会計基準第15号「工事契約に関する会計基準」（平成19年12月27日 企業会計基準委員会）
金融商品実務指針	会計制度委員会報告第14号「金融商品会計に関する実務指針」（最終改正2022年10月28日 日本公認会計士協会）
金融商品会計Q&A	金融商品会計に関するQ&A（最終改正2022年10月28日 日本公認会計士協会会計制度委員会）
ストック・オプション適用指針	企業会計基準適用指針第11号「ストック・オプション等に関する会計基準の適用指針」（改正平成18年5月31日 企業会計基準委員会）
税効果会計基準	「税効果会計に係る会計基準」（平成10年10月30日 企業会計審議会）
「税効果会計基準」の一部改正	企業会計基準第28号「『税効果会計に係る会計基準』の一部改正」（平成30年2月16日 企業会計基準委員会）
資産除去債務会計基準	企業会計基準第18号「資産除去債務に関する会計基準」（平成20年3月31日 企業会計基準委員会）
資産除去債務適用指針	企業会計基準適用指針第21号「資産除去債務に関する会計基準の適用指針」（改正平成23年3月25日 企業会計基準委員会）
賃貸等不動産会計基準	企業会計基準第20号「賃貸等不動産の時価等の開示に関する会計基準」（改正平成23年3月25日 企業会計基準委員会）
賃貸等不動産適用指針	企業会計基準適用指針第23号「賃貸等不動産の時価等の開示に関する会計基準の適用指針」（平成20年11月28日 企業会計基準委員会）
セグメント情報等会計基準	企業会計基準第17号「セグメント情報等の開示に関する会計基準」（最終改正平成22年6月30日 企業会計基準委員会）
セグメント情報等適用指針	企業会計基準適用指針第20号「セグメント情報等の開示に関する会計基準の適用指針」（平成20年3月21日 企業会計基準委員会）

凡 例	
1株当たり会計基準	企業会計基準第2号「1株当たり当期純利益に関する会計基準」(最終改正平成25年9月13日 企業会計基準委員会)
取締役の報酬等として株式を無償交付する取引に関する取扱い	実務対応報告第41号「取締役の報酬等として株式を無償交付する取引に関する取扱い」(2021年1月28日 企業会計基準委員会)
LIBORを参照する金融商品に関するヘッジ会計の取扱い	実務対応報告第40号「LIBORを参照する金融商品に関するヘッジ会計の取扱い」(改正2022年3月17日 企業会計基準委員会)
グループ通算制度を適用する場合の会計処理及び開示に関する取扱い	実務対応報告第42号「グループ通算制度を適用する場合の会計処理及び開示に関する取扱い」(2021年8月12日 企業会計基準委員会)
連結財務諸表作成における在外子会社等の会計処理に関する当面の取扱い	実務対応報告第18号「連結財務諸表作成における在外子会社等の会計処理に関する当面の取扱い」(最終改正2019年6月28日 企業会計基準委員会)
持分法適用関連会社の会計処理に関する当面の取扱い	実務対応報告第24号「持分法適用関連会社の会計処理に関する当面の取扱い」(最終改正平成30年9月14日 企業会計基準委員会)
従業員等に信託を通じて自社の株式を交付する取引に関する実務上の取扱い	実務対応報告第30号「従業員等に信託を通じて自社の株式を交付する取引に関する実務上の取扱い」(改正平成27年3月26日 企業会計基準委員会)
資金決済法における暗号資産の会計処理等に関する当面の取扱い	実務対応報告第38号「資金決済法における暗号資産の会計処理等に関する当面の取扱い」(平成30年3月14日 企業会計基準委員会)
リース手法を活用した先端設備等投資支援スキームにおける借手の会計処理等に関する実務上の取扱い	実務対応報告第31号「リース手法を活用した先端設備等投資支援スキームにおける借手の会計処理等に関する実務上の取扱い」(改正平成27年3月11日 企業会計基準委員会)
従業員等に対して権利確定条件付き有償新株予約権を付与する取引に関する取扱い	実務対応報告第36号「従業員等に対して権利確定条件付き有償新株予約権を付与する取引に関する取扱い」(平成30年1月12日 企業会計基準委員会)
公共施設等運営事業における運営権者の会計処理等に関する実務上の取扱い	実務対応報告第35号「公共施設等運営事業における運営権者の会計処理等に関する実務上の取扱い」(平成29年5月2日 企業会計基準委員会)
正当な理由による会計方針の変更等に関する監査上の取扱い	監査・保証実務委員会実務指針第78号「正当な理由による会計方針の変更等に関する監査上の取扱い」(改正平成23年3月29日 日本公認会計士協会)
追加情報の注記について	監査・保証実務委員会実務指針第77号「追加情報の注記について」(最終改正平成30年2月16日 日本公認会計士協会)
後発事象に関する監査上の取扱い	監査基準報告書560 実務指針第1号「後発事象に関する監査上の取扱い」(最終改正2022年10月13日 日本公認会計士協会)
作成要領	公益財団法人 財務会計基準機構『有価証券報告書の作成要領』(2023年3月期提出用)

## 2023年3月期の有価証券報告書作成に係る主な改正点

2023年3月期の有価証券報告書を作成するにあたり、新たに適用される会計基準等に関連する主な改正点を下表にまとめている。

なお、下表のページは、本稿におけるページ数を意味している。

### 1. 「企業内容等の開示に関する内閣府令等の一部を改正する内閣府令」等の適用に関する事項

項目	ページ
第1 企業の概況	
● 従業員の状況	8
第2 事業の状況	
● サステナビリティに関する考え方及び取組	10
第4 提出会社の状況	
● コーポレート・ガバナンスの概要	18
● 監査の状況	19
● 株式の保有状況	22

### 2. 改正時価算定適用指針の適用に関する事項

項目	ページ
第5 経理の状況	
● 会計方針の変更に関する注記	28
● 金融商品関係	32

### 3. グループ通算制度に関する会計処理及び開示に関する取扱いの適用に関する事項

項目	ページ
第5 経理の状況	
● 税効果会計関係	36

## 2023年3月期の有価証券報告書作成に係る主な留意点

有価証券報告書の記載としては、例えば次のような記載が考えられる。

項目	留意点	備考
表紙		
氏名	開示府令の規定により作成することとされている書類に記載する氏名については、旧氏（住民基本台帳法施行令（昭和42年政令第292号）第30条の13に規定する旧氏をいう。）及び名を括弧書で併せて記載することができる。	開示府令第2条の10
第一部 企業情報		
第1 企業の概況		
1 主要な経営指標等の推移	<p>「1株当たり当期純利益金額」（第二号様式 記載上の注意(25)a(h)及びb(k)）については、「1株当たり当期純利益」と記載することも差し支えないと考えられる。また、「純資産額」（第二号様式 記載上の注意(25)a(e)及びb(g)）及び「総資産額」（第二号様式 記載上の注意(25)a(f)及びb(h)）については、それぞれ「純資産」と及び「総資産」と記載することも差し支えないと考えられる（作成要領21ページ 作成にあたってのポイント①）。</p> <p>「主要な経営指標等の推移」に関して、開示ガイドライン5-12-2において、遡及適用、財務諸表の組替え及び修正再表示並びに企業結合に係る暫定的な会計処理の確定の適用が規定されている。</p> <p>① 最近5連結会計年度及び最近5事業年度に係る主要な経営指標等の推移の記載において、遡及適用、財務諸表の組替え及び修正再表示並びに企業結合に係る暫定的な会計処理の確定は、当連結会計年度の前連結会計年度及び当事業年度の前事業年度に係る主要な経営指標等（開示府令第二号様式における記載事項のうち、これらの主要な経営指標等に関連する情報を含む。）について当該遡及適用等の内容を反映しなければならないことに留意する。</p> <p>② 当連結会計年度の前連結会計年度及び当事業年度の前事業年度の主要な経営指標等について遡及適用等の内容を反映することは可能であることに留意する。</p> <p>③ 遡及適用等の内容を反映した場合には、その旨を注記しなければならない。</p> <p>なお、連結財務諸表を作成している提出会社が、財務諸表等において1株当たり純資産額、1株当たり当期純利益又は1株当たり当期純損失、潜在株式調整後1株当たり当期純利益の記載を省略した場合においても、提出会社の経営指標等において当該経営指標等を記載することとなる。</p> <p>自己資本比率及び自己資本利益率を算定するにあたっては、純資産額から連結財規第43条の2の2の規定により掲記される株式引受権の金額、連結財規第43条の3第1項の規定により掲記される新株予約権の金額及び連結財規第2条第12号に規定する非支配株主持分の金額を控除する。</p> <p>収益認識会計基準を適用する場合の記載事例は以下のとおりである。</p> <p>（作成要領 12ページ）</p> <p>「収益認識に関する会計基準」（2020年3月31日）等を適用し、これに伴い第XX期に係る主要な経営指標等を変更している場合</p> <p>「収益認識に関する会計基準」（企業会計基準第29号 2020年3月31日）等を第YY期の期首から適用しており、第YY期に係る主要な経営指標等については、当該会計基準等を遡って適用した後の指標等となっている。</p> <p>「収益認識に関する会計基準」（2020年3月31日）第84項ただし書きを適用し、これに伴い第XX期に係る主要な経営指標等を変更していない場合</p>	記載上の注意(5) 開示ガイドライン5-12-2、24-10 第二号様式記載上の注意(25)

項目	留意点	備考
	<p>「収益認識に関する会計基準」（企業会計基準第29号 2020年3月31日）等を第YY期の期首から適用しており、第YY期に係る主要な経営指標等については、当該会計基準等を適用した後の指標等となっている。</p>	
<p>1 主要な経営指標等の推移 (2) 提出会社の経営指標等</p>	<p>株主総利回り、株価の推移について次のように規定されている。</p> <p>【記載上の注意(5)、第二号様式記載上の注意(25)】 (25) 主要な経営指標等の推移 a～e (省略)</p> <p>f 最近5年間の株主総利回り ((a)及び(b)に掲げる値を合計したものを提出会社の6事業年度(6箇月を1事業年度とする会社にあつては11事業年度)前の事業年度の末日における株価(当該株価がない場合には当該事業年度の末日直近の日における株価)でそれぞれ除した割合又はこれに類する他の方法により算定した割合をいう。)の推移について、提出会社が選択する株価指数(金融商品取引所に上場されている株券の価格に基づいて算出した数値(多数の銘柄の価格の水準を総合的に表すものに限る。))又はこれに類する数値をいう。)における最近5年間の総利回りと比較して記載すること。ただし、相互会社にあつては、記載を要しない。</p> <p>なお、類する他の方法により算定した割合を用いる場合には、算定方法の概要を併せて記載し、最近5事業年度の間株式の併合又は株式の分割が行われた場合には、当該株式の併合又は株式の分割による影響を考慮して記載すること。</p> <p>(a) 提出会社の最近5事業年度の各事業年度の末日における株価(当該株価がない場合には当該事業年度の末日直近の日における株価。株式が店頭売買有価証券として認可金融商品取引業協会に登録されている場合には当該認可金融商品取引業協会の発表する相場を、その他の銘柄で気配相場がある場合には当該気配相場を用いること。)</p> <p>(b) 提出会社の5事業年度前の事業年度から(a)の各事業年度の末日に係る事業年度までの1株当たり配当額の累計額</p> <p>g 提出会社の株価の推移について、次のとおり記載すること。ただし、相互会社にあつては、記載を要しない。</p> <p>(a) 最近5年間の事業年度別最高・最低株価を記載すること。</p> <p>(b) 株式が金融商品取引所に上場されている場合には、主要な1金融商品取引所の相場を記載し、当該金融商品取引所名を注記すること。 なお、二以上の種類の株式が金融商品取引所に上場されている場合には、種類ごとに記載すること。</p> <p>(c) 株式が店頭売買有価証券として認可金融商品取引業協会に登録されている場合には、当該認可金融商品取引業協会の発表する相場を記載するとともに、その旨を注記すること。 なお、二以上の種類の株式が認可金融商品取引業協会に登録されている場合には、種類ごとに記載すること。</p> <p>(d) その他の銘柄で気配相場がある場合には、当該気配相場を記載し、その旨を注記すること。</p> <p>最近5年間の株主総利回りと比較することとなる、「提出会社が選択する株価指数における最近5年間の総利回り」には、TOPIX(東証株価指数)、日経225(日経平均株価)、JPX日経インデックス400、TOPIX業績別指数、同業他社平均等が考えられる。なお、株価指数の選択にあつては、提出会社が適切であると判断した場合、配当込みでない株価指数と比較することもできるものと考えられる(作成要領21ページ 作成にあつてのポイント⑧)。</p> <p>最近5年間の株主総利回り及び提出会社が選択する株価指数における最近5年間の総利回りの記載にあつては、表形式で記載することに加えて、グラフを用いるなど、投資者にとって分かりやすい記載が望ましいものと考えられる(作成要領21ページ 作成にあつてのポイント⑨)。</p> <p>自己資本比率及び自己資本利益率を算定するにあつては、純資産額から財規第67条の2の規定により掲記される株式引受権の金額及び財規第68条第1項の規定により掲記される新株予約権の金額を控除する。</p>	<p>記載上の注意(5) 第二号様式記載上の注意(25)</p>



項目	留意点	備考
	<p>収益認識会計基準を適用する場合の記載事例は以下のとおりである。</p> <p>(作成要領 14ページ)</p> <p>「収益認識に関する会計基準」(2020年3月31日)等を適用し、これに伴い第XX期に係る主要な経営指標等を変更している場合)</p> <p>「収益認識に関する会計基準」(企業会計基準第29号 2020年3月31日)等を第YY期の期首から適用しており、第YY期に係る主要な経営指標等については、当該会計基準等を遡って適用した後の指標等となっている。</p> <p>「収益認識に関する会計基準」(2020年3月31日)第84項ただし書きを適用し、これに伴い第XX期に係る主要な経営指標等を変更していない場合)</p> <p>「収益認識に関する会計基準」(企業会計基準第29号 2020年3月31日)等を第YY期の期首から適用しており、第YY期に係る主要な経営指標等については、当該会計基準等を適用した後の指標等となっている。</p>	
3 事業の内容	<p>記載内容が同様である又は重複する箇所がある場合、当該箇所に省略することなく記載することが適当であるものを除き、当該他の箇所と同様若しくは他の箇所を参照する旨の記載を行うことができるとされている(開示ガイドライン5-14、24-10)。</p> <p>例えば、「3 事業の内容」において、主要な関係会社の名称等を記載することが求められているが、「4 関係会社の状況」において、「3 事業の内容」に記載すべき主要な関係会社の名称等をまとめて記載したうえで、「3 事業の内容」においては、「4 関係会社の状況」の記載を参照する等の記載を行うことができると考えられる(作成要領 27ページ 作成にあたってのポイント①)。</p> <p>提出会社及び関係会社において営まれている主な事業の内容、当該事業を構成している提出会社又は当該関係会社の当該事業における位置付け等については、企業グループの実態を投資者により分かりやすく示すため、例えば、バリューチェーンにおける提出会社及び関係会社の位置付けを示す図や表など、事業系統図以外の形式により示すこともできると考えられる(作成要領27ページ 作成にあたってのポイント⑧)。</p> <p>提出会社が有価証券の取引等の規制に関する内閣府令(平成19年内閣府令第59号)第49条第2項に規定する特定上場会社等に該当する場合には、その旨及びその内容を具体的に記載することとされている。</p> <p>特定上場会社等とは、関係会社に対する売上高(製品・商品売上高を除く。)が総売上高の80%以上の上場会社をいう。</p>	記載上の注意(7) 第二号様式記載上の注意(27)c
5 従業員の状況	<p>当連結会計年度末日現在の連結会社における従業員数(就業人員数をいう。)をセグメント情報に関連付けて記載する。</p> <p>提出会社の当連結会計年度末日現在の従業員について、その数、平均年齢、平均勤続年数及び平均年間給与(賞与を含む。)を記載するとともに、従業員数をセグメント情報に関連付けて記載する。</p> <p>提出会社及びその連結子会社が女性活躍推進法等の規定により、<u>下記項目について当事業年度における数値の公表を行わなければならない会社に該当する場合、それぞれにおける下記項目について開示する。</u></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>● <u>管理職に占める女性労働者の割合</u></li> <li>● <u>男性労働者の育児休業取得率</u></li> <li>● <u>労働者の男女の賃金の差異</u></li> </ul> <p><u>上記3つの項目(以下、「女性管理職比率等」という。)について記載が求められる連結子会社は、重要性に関係なく、全ての連結子会社を指すとされている。</u></p> <p><u>ただし、女性活躍推進法等の規定による公表義務の対象とならない会社については、記載を省略することができる。</u></p>	記載上の注意(9) 第二号様式記載上の注意(29) 開示ガイドライン5-16-3、24-10 パブコ×No.11、19、21、23、31、34、43、60 開示原則(別添)(注2)

項目	留意点	備考																																																																		
	<p>また、主要な連結子会社以外の項目については、連結子会社のうち、主要な連結子会社以外の項目について、「第一部 企業情報」の「第7 提出会社の参考情報」の「2 その他の参考情報」に記載することができ、その場合には、その箇所を参照する旨、記載する。</p> <p>なお、開示原則（別添）（注2）では、投資判断に有用である「連結ベース」での開示に努めるべきであるとされている。当該「連結ベース」とは、各社単体ではなく、連結会社及び連結子会社において集約した1つの数値で、女性管理職比率等の指標を開示することを想定しているとされている。</p> <p>女性管理職比率等について、「連結ベース」で開示することまでは義務付けられておらず、「連結ベース」で開示する場合には、例えば、連結財規第2条第5号に規定されている「連結会社」ベースで開示するほか、企業において、投資家に有用な情報を提供する観点から提出会社グループのうち、より適切な範囲を開示対象とすることも考えられ、企業において独自の範囲を開示対象とする場合には、当該グループの範囲を明記することが重要であるとされている。</p> <p>女性管理職比率等については、投資者の理解に資するよう、任意で、より詳細な情報や補足的な情報を記載することも可能とされている。</p> <p>また、女性管理職比率等については、当事業年度の内容を記載することが求められているが、投資者が理解しやすいよう、企業の判断により、女性管理職比率等の数値の基準日や対象期間を記載することも考えられるとされている。</p> <p>男性労働者の育児休業取得率については、女性活躍推進法のほか、育児・介護休業法においても、常時雇用する労働者の数が一定数を超える事業主に公表が義務付けられている。</p> <p>また、育児・介護休業法第71条の4では、公表を行う日の属する事業年度の直前の事業年度における「育児休業等の取得割合」又は「育児休業等と育児目的の休暇の取得割合」のいずれかの割合を公表することとされており、いずれかの割合を記載する場合には、そのいずれかの方法により算出したものを明示する。</p> <p>労働者の男女の賃金の差異については、労働者の人員数について労働時間を基に換算し算出している場合には、その旨を注記する。</p> <p>（作成要領 34ページ）</p> <p>(4) 管理職に占める女性労働者の割合、男性労働者の育児休業取得率及び労働者の男女の賃金の差異</p> <p>① 提出会社</p> <table border="1" data-bbox="429 1451 1123 1630"> <thead> <tr> <th rowspan="3">管理職に占める女性労働者の割合 (%) (注1)</th> <th rowspan="3">男性労働者の育児休業取得率 (%) (注2)</th> <th colspan="3">当事業年度 労働者の男女の賃金の差異 (%) (注1)</th> <th rowspan="3">補足説明</th> </tr> <tr> <th>全労働者</th> <th>正規雇用労働者</th> <th>パート・有期労働者</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>XX.X</td> <td>XX.X</td> <td>XX.X</td> <td>XX.X</td> <td>XX.X</td> <td>.....</td> </tr> </tbody> </table> <p>(注)1. 「女性の職業生活における活躍の推進に関する法律」（平成27年法律第64号）の規定に基づき算出したものである。  2. 「育児休業、介護休業等育児又は家族介護を行う労働者の福祉に関する法律」（平成3年法律第76号）の規定に基づき、「育児休業、介護休業等育児又は家族介護を行う労働者の福祉に関する法律施行規則」（平成3年労働省令第25号）第71条の4第1号における育児休業等の取得割合を算出したものである。</p> <p>② 連結子会社</p> <table border="1" data-bbox="429 1809 1123 2065"> <thead> <tr> <th rowspan="3">名称</th> <th rowspan="3">管理職に占める女性労働者の割合 (%) (注1)</th> <th colspan="3">当事業年度 男性労働者の育児休業取得率 (%)</th> <th colspan="3">当事業年度 労働者の男女の賃金の差異 (%) (注1)</th> <th rowspan="3">補足説明</th> </tr> <tr> <th>全労働者</th> <th>正規雇用労働者</th> <th>パート・有期労働者</th> <th>全労働者</th> <th>正規雇用労働者</th> <th>パート・有期労働者</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>〇〇電子(株)</td> <td>XX.X</td> <td>XX.X</td> <td>XX.X</td> <td>XX.X (注1)</td> <td>XX.X</td> <td>XX.X</td> <td>XX.X</td> <td></td> </tr> <tr> <td>(株)〇〇セラミックス</td> <td>XX.X</td> <td>XX.X</td> <td>-</td> <td>- (注2)</td> <td>XX.X</td> <td>XX.X</td> <td>XX.X</td> <td></td> </tr> <tr> <td>(株)〇〇電機</td> <td>XX.X</td> <td>XX.X</td> <td>-</td> <td>- (注3)</td> <td>XX.X</td> <td>XX.X</td> <td>XX.X</td> <td></td> </tr> <tr> <td>~~~~</td> <td>~~</td> <td>~~</td> <td>~~</td> <td>~~</td> <td>~~</td> <td>~~</td> <td>~~</td> <td>~~~~</td> </tr> </tbody> </table>	管理職に占める女性労働者の割合 (%) (注1)	男性労働者の育児休業取得率 (%) (注2)	当事業年度 労働者の男女の賃金の差異 (%) (注1)			補足説明	全労働者	正規雇用労働者	パート・有期労働者	XX.X	XX.X	XX.X	XX.X	XX.X	.....	名称	管理職に占める女性労働者の割合 (%) (注1)	当事業年度 男性労働者の育児休業取得率 (%)			当事業年度 労働者の男女の賃金の差異 (%) (注1)			補足説明	全労働者	正規雇用労働者	パート・有期労働者	全労働者	正規雇用労働者	パート・有期労働者	〇〇電子(株)	XX.X	XX.X	XX.X	XX.X (注1)	XX.X	XX.X	XX.X		(株)〇〇セラミックス	XX.X	XX.X	-	- (注2)	XX.X	XX.X	XX.X		(株)〇〇電機	XX.X	XX.X	-	- (注3)	XX.X	XX.X	XX.X		~~~~	~~	~~	~~	~~	~~	~~	~~	~~~~	
管理職に占める女性労働者の割合 (%) (注1)	男性労働者の育児休業取得率 (%) (注2)			当事業年度 労働者の男女の賃金の差異 (%) (注1)				補足説明																																																												
				全労働者	正規雇用労働者	パート・有期労働者																																																														
		XX.X	XX.X	XX.X	XX.X	XX.X	.....																																																													
名称	管理職に占める女性労働者の割合 (%) (注1)	当事業年度 男性労働者の育児休業取得率 (%)			当事業年度 労働者の男女の賃金の差異 (%) (注1)			補足説明																																																												
		全労働者	正規雇用労働者	パート・有期労働者	全労働者	正規雇用労働者	パート・有期労働者																																																													
		〇〇電子(株)	XX.X	XX.X	XX.X	XX.X (注1)	XX.X		XX.X	XX.X																																																										
(株)〇〇セラミックス	XX.X	XX.X	-	- (注2)	XX.X	XX.X	XX.X																																																													
(株)〇〇電機	XX.X	XX.X	-	- (注3)	XX.X	XX.X	XX.X																																																													
~~~~	~~	~~	~~	~~	~~	~~	~~	~~~~																																																												

項目	留意点	備考
	<p>(注)1. 「女性の職業生活における活躍の推進に関する法律」(平成27年法律第64号)の規定に基づき算出したものである。</p> <p>2. 「育児休業、介護休業等育児又は家族介護を行う労働者の福祉に関する法律」(平成3年法律第76号)の規定に基づき、「育児休業、介護休業等育児又は家族介護を行う労働者の福祉に関する法律施行規則」(平成3年労働省令第25号)第71条の4第1号における育児休業等の取得割合を算出したものである。</p> <p>3. 「育児休業、介護休業等育児又は家族介護を行う労働者の福祉に関する法律」(平成3年法律第76号)の規定に基づき、「育児休業、介護休業等育児又は家族介護を行う労働者の福祉に関する法律施行規則」(平成3年労働省令第25号)第71条の4第2号における育児休業等及び育児目的休暇の取得割合を算出したものである。</p>	
第2 事業の状況		
1 経営方針、経営環境及び対処すべき課題等	<p>企業と投資者との建設的な対話に資するとの観点から、投資者の投資判断に必要な情報や対話に資する情報を、各企業がそれぞれの経営内容に即して記載することが考えられる(作成要領43ページ作成にあたってのポイント①)。</p> <p>「経営方針・経営戦略等」については、「経営方針」「経営戦略」という名称のものでなくとも、中長期的な会社の経営方針・経営戦略に相当するものとして、例えば、経営理念やビジネスモデル、経営計画等を記載することが考えられる(作成要領43ページ作成にあたってのポイント②)。</p> <p>「経営方針、経営環境及び対処すべき課題等」において将来に関する事項を記載する場合には、当該事項は当連結会計年度末現在において判断したものである旨を記載するとされている。また、「経営方針、経営環境及び対処すべき課題等」の欄に記載する事項が当連結会計年度末から提出日までの間に変更された場合には、変更された旨及び変更後の内容を記載することが考えられる(作成要領43ページ作成にあたってのポイント④)。</p>	記載上の注意(10) 第二号様式記載上の注意(30)
2 サステナビリティに関する考え方及び取組	<p>当連結会計年度末現在における連結会社のサステナビリティに関する考え方及び取組の状況について、次のとおり記載する。</p> <p>① 「ガバナンス」及び「リスク管理」について記載する。</p> <p>② 「戦略」並びに「指標及び目標」のうち重要なものについて記載する。 ただし、人的資本に関する「戦略」並びに「指標及び目標」については、重要性にかかわらず、次のとおり記載する。</p> <p>a 人材の多様性の確保を含む人材の育成に関する方針及び社内環境整備に関する方針(例えば、人材の採用及び維持並びに従業員の安全及び健康に関する方針等)を戦略において記載する。</p> <p>b aの方針に関する指標の内容並びに当該指標を用いた目標及び実績を指標及び目標において記載する。</p> <p>人的資本以外の項目については、企業において、「ガバナンス」と「リスク管理」の枠組みを通じて重要と判断したサステナビリティ項目について、「戦略」並びに「指標及び目標」の開示も求められている。</p> <p>開示原則(別添)(注1)では、サステナビリティ情報として、例えば、環境、社会、従業員、人権の尊重、腐敗防止、贈収賄防止、ガバナンス、サイバーセキュリティ、データセキュリティ等に関する事項が含まれ得ると考えられるとされている。</p> <p>サステナビリティの定義は定められておらず、開示原則(別添)(注1)において示された項目は例示であり、自社の業態や経営環境、企業価値への影響等を踏まえ、重要性があると判断した項目について開示することが求められている。</p> <p>例えば、気候変動関連の情報について、サステナビリティ情報の一つとして、上記の枠組みで、その開示の要否が判断されることになると考えられるとされている。</p> <p>開示原則(別添)(注2)では、気候変動対応が重要であると判断する場合には、「ガバナンス」、「戦略」、「リスク管理」、「指標及び目標」の枠で開示することとすべきであるとされ、温室効果ガス(GHG)排出量に関しては、投資家と企業の建設的な対話に資する有効な指標となっている状況に鑑み、各企業の業態や経営環境等を踏まえた重要性の判断を前提としつつ、特に、Scope1(事業者自らによる直接排出)・Scope2(他社から供給された電気、熱・蒸気の使</p>	記載上の注意(10-2) 第二号様式記載上の注意(30-2) 開示ガイドライン 5-16-2、5-16-4、5-16-5、24-10 パブコメNo.80、83、88、106、113、142、166、238、243、254、257 開示原則(別添)(望ましい開示に向けた取組み)(注1)(注2)

項目	留意点	備考
	<p>用に伴う間接排出)のGHG排出量について、企業において積極的に開示することが期待されるとされている。</p> <p>重要性の判断に当たっては、開示原則2-2において、「記述情報の開示の重要性は、投資家の投資判断にとって重要か否かにより判断すべきと考えられる。」としており、その重要性は「その事柄が企業価値や業績等に与える影響度を考慮して判断することが望ましい。」としていることを参考にすることが考えられるとされている。</p> <p>開示原則(別添)(望ましい開示に向けた取組み)では、「戦略」並びに「指標及び目標」について、重要性を判断したうえで記載しないこととした場合でも、当該判断やその根拠の開示を行うことが期待されている。</p> <p>記載すべき事項の全部又は一部を有価証券報告書の他の箇所において記載した場合には、その旨を記載し、当該他の箇所の記載を参照することができる。</p> <p>例えば、第二号様式記載上の注意(30-2)c(b)に規定される「当該指標を用いた目標及び実績」として、同様式記載上の注意(29)に規定される女性管理職比率等を「従業員の状況」において記載している場合が含まれることに留意する。</p> <p>また、サステナビリティに関する考え方及び取組を補完する詳細な情報について、提出会社が公表した他の書類を参照する旨の記載を行うことができる。</p> <p>参照先の提出会社が公表した他の書類には、前年度の情報が記載された書類や将来公表予定の任意開示書類を参照することも考えられるとされており、将来公表予定の書類を参照する際は、投資者に理解しやすいよう公表予定時期や公表方法、記載予定の内容等も併せて記載することが望まれるとされている。</p> <p>公表した他の書類には、ウェブサイト参照することも考えられるとされており、この場合には、更新される可能性がある場合はその旨及び予定時期を記載したうえで、更新した場合には、更新箇所及び更新日をウェブサイトにおいて明記することが考えられるとされている。</p> <p>また、有価証券報告書の公衆閲覧期間中は、継続して閲覧可能な状況とするとも考えられるとされている。</p> <p>参照先の公表した他の書類に虚偽の表示又は誤解を生ずるような表示があっても、当該書類に明らかに重要な虚偽の表示又は誤解を生ずるような表示があることを知りながら参照していた場合等、当該書類を参照する旨を記載したこと自体が有価証券報告書の虚偽記載等になり得る場合を除き、直ちに有価証券報告書に係る虚偽記載等の責任を負うものではないとされている。</p> <p>人的資本に関する「戦略」並びに「指標及び目標」については、基本的には、連結会社ベースで開示することが想定されているが、連結グループにおける記載が困難である場合には、その旨を記載したうえで、例えば、連結グループにおける主要な事業を営む会社単体、又は、これらを含む一定のグループ単位で開示を行うことも考えられるとされている。</p> <p>サステナビリティに関する考え方及び取組の記載は、具体的な記載方法については詳細に規定されておらず、現時点では、構成要素それぞれの項目立てをせずに、一体として記載することも考えられるものの、記載に当たっては、投資家が理解しやすいよう、4つの構成要素のどれについての記載なのかがわかるようにすることも有用であると考えられるとされている。</p> <p>また、開示原則(別添)(望ましい開示に向けた取組み)では、国内における具体的開示内容の設定が行われていないサステナビリティ情報の記載に当たって、例えば、国際的に確立された開示の枠組みである気候関連財務情報開示タスクフォース(TCFD)又はそれと同等の枠組みに基づく開示をした場合には、適用した開示の枠組みの名称を記載することが考えられるとされている。</p> <p>下記に記載事例を示す。ただし、サステナビリティに関する考え方及び取組の記載についてはさまざまな方法が考えられるため、各社の取組状況に応じて柔軟に開示を行うことが考えられることに留意されたい。</p>	

項目	留意点	備考											
	<p>(作成要領 46ページ)</p> <p><b>記載事例①</b> (サステナビリティ情報全体について、サステナビリティに関する考え方や取組の記載を行う場合)</p> <div style="border: 1px solid black; padding: 5px;"> <p>2【サステナビリティに関する考え方や取組】</p> <p>当社グループのサステナビリティに関する考え方や取組は、次のとおりである。</p> <p>なお、文中の将来に関する事項は、当連結会計年度末現在において当社グループが判断したものである。</p> <p>(1) ガバナンス 当社グループは、..... ..... .....。</p> <p>(2) 戦略 当社グループの..... 【重要性を判断した上で記載しないこととした場合でも、当該判断やその根拠の開示を行うことが期待されるとされています。】 ..... また、当社グループにおける、人材の多様性の確保を含む人材の育成に関する方針及び社内環境整備に関する方針は、.....。</p> <p>(3) リスク管理 当社グループは、..... ..... .....。</p> <p>(4) 指標及び目標 当社グループの..... 【重要性を判断した上で記載しないこととした場合でも、当該判断やその根拠の開示を行うことが期待されるとされています。】 ..... また、当社グループでは、上記「(2) 戦略」において記載した、人材の多様性の確保を含む人材の育成に関する方針及び社内環境整備に関する方針について、次の指標を用いている。当該指標に関する目標及び実績は、次のとおりである。</p> <table border="1" data-bbox="459 1263 1102 1368"> <thead> <tr> <th>指標</th> <th>目標</th> <th>実績(当連結会計年度)</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>〇〇〇</td> <td>〇年〇月までにXX%</td> <td>XX%</td> </tr> <tr> <td>×××</td> <td rowspan="2">連結グループにおける記載が困難である場合については、49ページの作成にあたってのポイント⑩を参考に作成ください。</td> <td></td> </tr> <tr> <td>△△△</td> <td></td> </tr> </tbody> </table> </div> <p>※サステナビリティに関する考え方や取組についてはさまざまな記載方法が考えられるため、各社の取組状況に応じて柔軟に開示を行うことが考えられます。</p>	指標	目標	実績(当連結会計年度)	〇〇〇	〇年〇月までにXX%	XX%	×××	連結グループにおける記載が困難である場合については、49ページの作成にあたってのポイント⑩を参考に作成ください。		△△△		
指標	目標	実績(当連結会計年度)											
〇〇〇	〇年〇月までにXX%	XX%											
×××	連結グループにおける記載が困難である場合については、49ページの作成にあたってのポイント⑩を参考に作成ください。												
△△△													
	<p>(作成要領 48ページ)</p> <p><b>記載事例②</b> (重要なサステナビリティ項目ごとに、サステナビリティに関する考え方や取組の記載を行う場合)</p> <div style="border: 1px solid black; padding: 5px;"> <p>2【サステナビリティに関する考え方や取組】</p> <p>当社グループのサステナビリティに関する考え方や取組は、次のとおりである。</p> <p>なお、文中の将来に関する事項は、当連結会計年度末現在において当社グループが判断したものである。</p> <p>(1) サステナビリティ全般に関するガバナンス及びリスク管理 当社グループは、..... ..... .....。</p> <p>(2) 重要なサステナビリティ項目 上記、ガバナンス及びリスク管理を通して識別された当社グループにおける重要なサステナビリティ項目は以下のとおりである。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・××××</li> <li>・△△△△</li> </ul> <p>それぞれの項目に係る当社グループのサステナビリティに関する考え方や取組は、次のとおりである。</p> </div>												

項目	留意点	備考
	<p>① ××××</p> <p>「ガバナンス」、「戦略」、「リスク管理」、「指標及び目標」の4つの構成要素に分けて記載することも考えられます。</p> <p>② △△△△</p> <p>「ガバナンス」、「戦略」、「リスク管理」、「指標及び目標」の4つの構成要素に分けて記載することも考えられます。</p> <div style="border: 1px solid black; padding: 5px; margin: 10px 0;"> <p>人的資本（人材の多様性を含む。）に関する「戦略」並びに「指標及び目標」の記載方法については、記載事例①（46ページ）を参照ください。</p> </div> <p>※サステナビリティに関する考え方及び取組についてはさまざまな記載方法が考えられるため、各社の取組状況に応じて柔軟に開示を行うことが考えられます。</p> <p>なお、当連結会計年度の有価証券報告書において、開示府令が求める開示事項を開示している場合には、翌年度以降、企業においてその開示内容を拡充したとしても、当年度の有価証券報告書について虚偽記載等の責任を負うものではないと考えられるとされている。</p> <p>サステナビリティに関する考え方及び取組の記載に当たって、情報の集約・開示が間に合わない箇所がある場合等には、概算値や前年度の情報を記載することも考えられるとされている。この場合には、概算値であることや前年度のデータであることを記載して、投資者に誤解を生じさせないようにする必要があるが、概算値を記載した場合であって、後日、実際の集計結果が概算値から大きく異なる等、投資家の投資判断に重要な影響を及ぼす場合には、有価証券報告書の訂正を行うことが考えられるとされている。</p> <p>また、将来情報について、一般的に合理的と考えられる範囲で具体的な説明が記載されている場合や、当該説明を記載するに当たって、例えば、当該将来情報について社内で合理的な根拠に基づく適切な検討を経たものである場合には、その旨を、検討された内容（例えば、当該将来情報を記載するに当たり前提とされた事実、仮定及び推論過程）の概要とともに記載している場合には、記載した将来情報と実際に生じた結果が異なる場合であっても、直ちに虚偽記載等の責任を負うものではないと考えられるとされている。</p> <p>なお、経営者が、有価証券報告書に記載すべき重要な事項であるにもかかわらず、投資者の投資判断に影響を与える重要な将来情報を、有価証券報告書提出日現在において認識しながら敢えて記載しなかった場合や、重要であることを合理的な根拠なく認識せず記載しなかった場合には、虚偽記載等の責任を負う可能性があることに留意するとされている。</p> <p>サステナビリティに関する考え方及び取組の記載にあたっては、金融庁のウェブサイトで公表されている「記述情報の開示の好事例集2022」（<a href="https://www.fsa.go.jp/news/r4/singi/20230324/20230324.html">https://www.fsa.go.jp/news/r4/singi/20230324/20230324.html</a>）が参考になるものと考えられる。</p>	
3 事業等のリスク	<p>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（以下「経営成績等」という。）の状況に重要な影響を与える可能性があることと認識している主要なリスク（次のような投資者の判断に重要な影響を及ぼす可能性のある事項）について、当該リスクが顕在化する可能性の程度や時期、当該リスクが顕在化した場合に連結会社の経営成績等の状況に与える影響の内容、当該リスクへの対応策を記載するなど、具体的に記載する。記載に当たっては、リスクの重要性や経営方針・経営戦略等との関連性の程度を考慮して、分かりやすく記載する。</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>① 連結会社の経営成績等の状況の異常な変動</li> <li>② 特定の取引先・製品・技術等への依存</li> <li>③ 特有の法的規制・取引慣行・経営方針</li> <li>④ 重要な訴訟事件等の発生</li> <li>⑤ 役員・大株主・関係会社等に関する重要事項</li> <li>⑥ その他</li> </ol>	<p>記載上の注意(11) 第二号様式記載上の注意(31) 開示ガイドライン C 個別ガイドライン I 「事業等のリスク」に関する取扱いガイドライン</p>

項目	留意点	備考
	<p>重要事象等について次のように規定されている。</p> <div style="border: 1px dashed black; padding: 5px;"> <p><b>【記載上の注意(11)、第二号様式記載上の注意(31)b】</b>  提出会社が将来にわたって事業活動を継続するとの前提に重要な疑義を生じさせるような事象又は状況その他提出会社の経営に重要な影響を及ぼす事象（以下bにおいて「重要事象等」という。）が存在する場合には、その旨及びその具体的な内容を分かりやすく記載すること。また、当該重要事象等についての分析・検討内容及び当該重要事象等を解消し、又は改善するための対応策を具体的に、かつ、分かりやすく記載すること。</p> </div> <p>経営者の対応策等から継続企業の前提に関する重要な不確実性が認められないため、「継続企業の前提に関する注記」に至らなかったとしても、上記の重要事象等が存在する場合には記載が必要となるので、注意が必要である。</p> <p>将来に関する事項を記載する場合には、「当該事項は当連結会計年度末現在において判断したものである旨を記載すること」とされているが、提出日時点での判断による記載を妨げるものではないと解される（作成要領59ページ 作成にあたってのポイント③）。</p> <p>提出者が発行者である有価証券が電子記録移転有価証券表示権利等である場合には、特定有価証券の内容等の開示に関する内閣府令第六号の五様式記載上の注意(26)cにより記載することとされている事項に準ずる事項を記載する。</p>	
<p>4 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</p>	<p>経営成績等の状況に関して、事業全体及びセグメント情報に記載された区分ごとに、経営者の視点による認識及び分析・検討内容を経営方針・経営戦略等と関連付けて、具体的に、かつ、分かりやすく記載する。</p> <p>例えば、次のような事項である。</p> <p>① 経営成績に重要な影響を与える要因についての分析</p> <p>② 経営方針・経営戦略等又は経営上の目標の達成状況を判断するための客観的な指標等に照らした経営成績等の分析・検討</p> <p>また、資本の財源及び資金の流動性に係る情報についても記載する。</p> <p>例えば、次のような事項である。</p> <p>① 資金調達の方法及び状況</p> <p>② 資金の主要な使途を含む資金需要の動向についての経営者の認識</p> <p>加えて、連結財務諸表の作成に当たって用いた会計上の見積り及び当該見積りに用いた仮定のうち、重要なものについて、「第5 経理の状況」に記載した会計方針を補足する情報を記載する。</p> <p>例えば、次のような事項である。</p> <p>① 当該見積り及び当該仮定の不確実性の内容</p> <p>② 当該見積り及び当該仮定の変動により経営成績等に生じる影響</p> <p>将来に関する事項を記載する場合には、「当該事項は当連結会計年度末現在において判断したものである旨を記載すること」とされているが、提出日時点での判断による記載を妨げるものではないと解される（作成要領69ページ 作成にあたってのポイント⑤）。</p>	<p>記載上の注意(12) 第二号様式記載上の注意(32)</p>
<p>5 経営上の重要な契約等</p>	<p>連結会社において事業の全部若しくは主要な部分の賃貸借又は経営の委任、他人と事業上の損益全部を共通にする契約、技術援助契約その他の経営上の重要な契約を締結している場合には、その概要を記載する。これらの契約について重要な変更又は解約があった場合には、その内容を記載する。</p> <p>次の事象については、業務執行を決定する機関により決定された場合には、重要性の乏しいものを除き、その内容等を記載する。</p> <p>① 吸収合併又は新設合併</p> <p>② 重要な事業の全部若しくは一部の譲渡又は重要な事業の全部若しくは一部の譲受け</p> <p>③ 株式交換、株式移転又は株式交付</p> <p>④ 吸収分割又は新設分割</p>	<p>記載上の注意(13) 第二号様式記載上の注意(33)</p>

項目	留意点	備考
第4 提出会社の状況		
1 株式等の状況 (1) 株式の総数等	<p>「発行可能株式総数」の欄には、当事業年度末現在の定款に定められた発行可能株式総数又は発行可能種類株式総数を記載する。</p> <p>「発行済株式」には、発行済株式の種類ごとに「種類」、「事業年度末現在発行数」、「提出日現在発行数」、「上場金融商品取引所名又は登録認可金融商品取引業協会名」及び「内容」を記載する。</p> <p>「内容」の欄には、単元株式数を含め、株式の内容を具体的に記載する。この場合、会社が種類株式発行会社であるときは、会社法第108条第1項各号に掲げる事項について定款、株主総会決議又は取締役会決議により定めた内容及び同法第322条第2項に規定する定款の定めの有無を記載することなどが規定されている。</p> <p>取得請求権付株式、新株予約権又は新株予約権付社債のうち、権利行使による割当株式数又は資金調達額が、当該有価証券発行後の株価を基準として変動するもの（以下「MSCB等」という。）を発行する場合には、有価証券届出書、臨時報告書等において、当該MSCB等の内容及びその行使状況についての記載を行う。</p>	記載上の注意(18) 開示ガイドライン 5-7-2、5-7-3、24-10
(2) 新株予約権等の状況	<p>「新株予約権等の状況」として、①ストックオプション制度の内容、②ライツプランの内容、③その他の新株予約権等の状況を開示する。</p> <p>①【ストックオプション制度の内容】            スtockオプションについては、有利発行かどうかにかかわらず記載する。</p> <p>【記載上の注意(19)、第二号様式記載上の注意(39)】            (39) スtockオプション制度の内容            a 取締役、使用人等に対して新株予約権証券を付与する決議がされている場合には、当該決議に係る決議年月日並びに付与対象者の区分及び人数を決議ごとに記載し、当該決議がされていない場合には、該当ない旨を記載すること。            b 当該決議により新株予約権証券を付与する、又は付与している場合には、当事業年度の末日における当該新株予約権に係る次に掲げる事項を記載すること。            なお、当該決議により新株予約権証券を付与している場合には、報告書提出日の属する月の前月末現在における当該事項を併せて記載すること。ただし、報告書提出日の属する月の前月末現在において、記載すべき内容が、当事業年度の末日における内容から変更がない場合には、その旨を記載することによって、報告書提出日の属する月の前月末現在に係る記載を省略することができる。</p> <p>(a) 新株予約権の数            (b) 新株予約権の目的となる株式の種類、内容及び数            (c) 新株予約権の行使時の払込金額            (d) 新株予約権の行使期間            (e) 新株予約権の行使により株式を発行する場合の株式の発行価格及び資本組入額            (f) 新株予約権の行使の条件            (g) 新株予約権の譲渡に関する事項            (h) 組織再編成行為に伴う新株予約権の交付に関する事項（会社法第236条第1項第8号に規定する事項をいう。）            (i) 金銭以外の財産を新株予約権の行使の際に出資の目的とする場合には、その旨並びに当該財産の内容及び価額</p> <p>第二号様式記載上の注意(39)aに掲げる事項については、決議日時点の内容を記載することが考えられる。なお、当該事項については、当事業年度の末日後から報告書提出日までの間に取締役、使用人等に対して新株予約権証券を付与する決議がされている場合においても記載することが考えられる（作成要領103ページ作成にあたってのポイント①）。</p> <p>当事業年度の末日後から報告書提出日の属する月の前月末までの間に新株予</p>	記載上の注意 (19)、(20)、(21) 第二号様式記載上の注意(39)、(40)、(41)



項目	留意点	備考																				
	<p>約権証券を付与している場合は、第二号様式 記載上の注意(39)b(a)から(i)までに掲げる事項について、報告書提出日の属する月の前月末現在における内容を記載することが考えられ、報告書提出日の属する月の前月末後から報告書提出日までの間に新株予約権証券を付与している場合には、付与した時点の内容を記載することが望ましいと考えられる（作成要領103ページ 作成にあたってのポイント②）。</p> <p>【ストックオプション制度の内容】において記載すべき事項の全部又は一部を「第5 経理の状況」のうちストック・オプションに係る注記において記載した場合には、「① ストックオプション制度の内容」に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できるとされている。</p> <p>【ストックオプション制度の内容】については、決議がされていない場合には、該当のない旨を記載することとなる。</p> <p>③ 【その他の新株予約権等の状況】</p> <p>「①ストックオプション制度の内容」及び「② ライツプランの内容」に記載した新株予約権以外の新株予約権又は新株予約権付社債を発行している場合には、当該新株予約権又は当該新株予約権付社債の発行に係る決議年月日のほか、当事業年度の末日及び報告書提出日の属する月の前月末現在における当該新株予約権又は当該新株予約権付社債に係る第二号様式 記載上の注意(39)b(a)から(i)までに掲げる事項及び新株予約権のうち自己新株予約権の数を決議ごとに記載し、未発行の場合には、該当ない旨を記載する。なお、新株予約権付社債を発行している場合には、その残高についても記載する。</p> <p>行使価額修正条項付新株予約権付社債券等を発行している場合の規定が設けられている。</p>																					
(3) 行使価額修正条項付新株予約権付社債券等の行使状況等	行使価額修正条項付新株予約権付社債券等の行使状況等について記載する。	記載上の注意(22)																				
(5) 所有者別状況	<p>議決権行使の基準日現在の「所有者別状況」について記載する。</p> <p>会社が2以上の種類の株式を発行している場合には、種類ごとの所有者別状況が分かるように記載する。</p> <p>「所有株式数」の欄には、他人（仮設人を含む。）名義で所有している株式数を含めた実質所有により記載する。</p>	記載上の注意(24)																				
(6) 大株主の状況	<p>議決権行使の基準日現在の「大株主の状況」について記載する。</p> <p>大株主は、所有株式数の多い順（提出会社を除く。）に10名程度について記載し、会社法施行規則第67条1項の規定により議決権を有しないこととなる株主については、その旨を併せて記載する。</p> <p>(6)【大株主の状況】 年 月 日現在</p> <table border="1" data-bbox="411 1765 1121 2040"> <thead> <tr> <th>氏名又は名称</th> <th>住所</th> <th>所有株式数(株)</th> <th>発行済株式(自己株式を除く。)の総数に対する所有株式数の割合(%)</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>計</td> <td>—</td> <td></td> <td></td> </tr> </tbody> </table>	氏名又は名称	住所	所有株式数(株)	発行済株式(自己株式を除く。)の総数に対する所有株式数の割合(%)													計	—			記載上の注意(25)
氏名又は名称	住所	所有株式数(株)	発行済株式(自己株式を除く。)の総数に対する所有株式数の割合(%)																			
計	—																					

項目	留意点	備考
	<p>会社が2以上の種類の株式を発行している場合であって、株式の種類ごとに異なる数の単元株式数を定めているとき又は議決権の有無に差異があるときは、所有株式に係る議決権の個数の多い順に10名程度についても併せて記載する。</p> <p>「所有株式数」の欄は、他人（仮設人を含む。）名義で所有している株式数を含めた実質所有により記載する。</p> <p>大株主が個人である場合、個人株主の住所の記載にあたっては、市区町村名までの記載で差し支えない。</p> <p>当事業年度において主要株主の異動があった場合には、その旨を注記する。</p> <p>大量保有報告書等がEDINETにより公衆の縦覧に供された場合又は大量保有報告書等の写しの送付を受けた場合であって、当該大量保有報告書等に記載された当該書類の提出者の株券等の保有状況が株主名簿の記載内容と相違するときには、実質所有状況を確認して記載する。</p> <p>なお、記載内容が大幅に相違している場合であって実質所有状況の確認ができないときには、その旨及び大量保有報告書等の記載内容を注記する。</p> <p>提出会社が保有する自己株式数については、注記することも妨げられないと考えられる（作成要領121ページ作成にあたってのポイント⑦）。</p>	
(8) 役員・従業員株式所有制度の内容	<p>役員・従業員株式所有制度の内容の開示が規定されている。</p> <p>【記載上の注意(27)、第二号様式記載上の注意(46)】</p> <p>(46) 役員・従業員株式所有制度の内容</p> <p>a 提出会社の役員、使用人その他の従業員（定義府令第16条第1項第7号の2イ(1)に規定する対象従業員を含む。）又はこれらの者を対象とする持株会（以下(46)において「役員・従業員持株会」という。）に提出会社の株式を一定の計画に従い、継続的に取得させ、又は売り付けることを目的として、当該提出会社の株式の取得又は買い付けを行う信託その他の仕組みを利用した制度（以下(46)において「役員・従業員株式所有制度」という。）を導入している場合には、次の(a) から(c) までに掲げる事項を具体的に記載すること。</p> <p>(a) 当該役員・従業員株式所有制度の概要（例えば、役員・従業員株式所有制度の仕組み、及び信託を利用する場合には受益権の内容）</p> <p>(b) 役員・従業員持株会に取得させ、又は売り付ける予定の株式の総数又は総額</p> <p>(c) 当該役員・従業員株式所有制度による受益権その他の権利を受けることができる者の範囲</p> <p>b 提出会社が当該制度を導入していない場合には、項目名を含め記載を要しない。</p> <p>役員・従業員株式所有制度は、役員・従業員を対象とする持株会や、持株会に限らず直接役員・従業員に株式を取得させるような仕組みも広く開示の対象としている。この場合の役員・従業員とは、提出会社の役員、使用人その他の従業員だけでなく、「金融商品取引法第2条に規定する定義に関する内閣府令」（定義府令）に規定する被支配会社等（定義府令6③）もしくは関係会社（定義府令7②）の従業員も含むことに注意する。</p> <p>開示対象となる役員・従業員株式所有制度は、提出会社の株式を一定の計画に従い、継続的に取得又は売り付けることを目的として、信託その他の仕組みを利用した制度である。</p> <p>役員・従業員株式所有制度の内容は、有価証券報告書の提出日現在で記載することが適当と解される（作成要領129ページ作成にあたってのポイント③）。</p>	記載上の注意(27) 第二号様式記載上の注意(46)
2 自己株式の取得等の状	取得自己株式の処理状況について、次の項目に分けて記載する。	記載上の注意(33) 第二号様式記載上

項目	留意点	備考
況	① 引き受ける者の募集を行った取得自己株式 ② 消却の処分を行った取得自己株式 ③ 合併、株式交換、株式交付、会社分割に係る移転を行った取得自己株式 ④ その他  自己株式の保有状況について、当事業年度末日現在及び報告書提出日現在の保有自己株式数について記載する。	の注意(52)
3 配当政策	会社法以外の法律の規定又は契約により、剰余金の配当について制限を受けている場合には、その旨及びその内容を注記する。	記載上の注意(34) c
4 コーポレート・ガバナンスの状況等		
(1) コーポレート・ガバナンスの概要	<p>上場会社においては、次の事項の開示に際して注意が必要である。</p> <p>① コーポレート・ガバナンスに関する基本的な考え方</p> <p>② 企業統治の体制（企業統治に関して提出会社が任意に設置する委員会その他これに類するものを含む。）の概要及び当該企業統治の体制を採用する理由 体制の概要には、以下の記載を含む。 a 設置する機関の名称 b 目的 c 権限及び構成員の氏名（当該機関の長に該当する者については役職名の記載、提出会社の社外取締役又は社外監査役に該当する者についてはその旨の記載を含む。）</p> <p>③ 企業統治に関するその他の事項（例えば、内部統制システムの整備の状況、リスク管理体制の整備の状況、提出会社の子会社の業務の適正を確保するための体制整備の状況）</p> <p>④ 取締役会の活動状況（開催頻度、具体的な検討内容、個々の取締役又は委員の出席状況等）</p> <p><u>取締役会の活動状況の記載上のポイントは下記のとおりである。</u></p> <p>・<u>取締役会のほか、指名委員会等設置会社における指名委員会及び報酬委員会並びに企業統治に関して提出会社が任意に設置する委員会その他これに類するものの活動状況を記載する。</u></p> <p>・<u>「企業統治に関して提出会社が任意に設置する委員会その他これに類するもの」は、記載上の注意(54)aで開示を求めているものと同様、企業ごとに様々なものがあり得、個別に判断する必要があると考えられるが、その活動状況の記載が必要な「指名委員会等設置会社における指名委員会又は報酬委員会に相当する任意の委員会」以外では、例えば、経営会議やサステナビリティ委員会についても、企業によっては、これに含まれ得ると考えられるとされている。</u></p> <p>・<u>「指名委員会等設置会社における指名委員会又は報酬委員会に相当する任意の委員会」以外については記載を省略することができる。</u></p> <p>・<u>取締役会における具体的な検討内容の記載にあたっては、「第4回 金融審議会ディスクロージャーワーキング・グループ（令和3年度）」（金融庁2021年12月1日開催）の事務局説明資料の開示例や記述情報の開示の好事例集も参考に、企業において、投資家の投資判断や、投資家との建設的な対話の観点から、検討することが考えられるとされている。</u></p> <p>また、取締役、会計参与、監査役若しくは会計監査人との間で責任限定契約を締結した場合、役員等との間で補償契約を締結した場合又は役員等を被保険者とする役員等賠償責任保険契約を締結した場合には、締結した契約の概要（当該契約によって職務の執行の適正性が損なわれないようにするための措置を講じている場合には、その内容を含み、補償契約を締結した場合には会社法施行規則第121条第3号の3及び第3号の4に掲げる事項を含み、役員等賠償責任保険契約を締結した場合には填補の対象とされる保険事故の概要及び被保険者によって実質的に保険料が負担されているときにおけるその負担割合を含む。）を記載する。</p>	記載上の注意(35) 第二号様式記載上の注意(54) パブコメNo.289、297

項目	留意点	備考
	<p>補償契約及び役員等賠償責任保険契約の記載については、2021年3月1日以後に締結された契約に係る事項に限るとされている。</p>	
(2) 役員 の 状 況	<p>役員 の 男 女 別 人 数 を 欄 外 に 記 載 す る 。 ま た 、 役 員 の う ち 女 性 の 比 率 を 括 弧 内 に 記 載 す る 。</p> <p>な お 、 指 名 委 員 会 等 設 置 会 社 に お い て 取 締 役 の 状 況 と 執 行 役 の 状 況 に 項 目 を 区 分 し て 記 載 す る 場 合 に お い て も 、 役 員 の 男 女 別 人 数 及 び 女 性 の 比 率 は 、 取 締 役 と 執 行 役 の 人 数 を ま と め て 記 載 す る こ と で 足 り と 考 え ら れ る 。 ま た 、 取 締 役 と 執 行 役 と を 兼 任 し て い る 役 員 に つ い て は 、 2 名 と し て で は な く 、 1 名 の 役 員 と し て 数 え る こ と が 適 当 と 考 え ら れ る ( 作 成 要 領 155 ペ ー ジ 作 成 に あ た っ て の ポ イ ン ト ) 。</p> <p>「 所 有 株 式 数 」 の 欄 は 、 他 人 ( 仮 設 人 を 含 む 。 ) 名 義 で 所 有 し て い る 株 式 数 を 含 め た 実 質 所 有 に よ り 記 載 す る 。</p> <p>会 社 が 2 以 上 の 種 類 の 株 式 を 発 行 し て い る 場 合 に は 、 種 類 ご と の 数 を 記 載 す る 。</p> <p>指 名 委 員 会 等 設 置 会 社 の 場 合 、 取 締 役 及 び 執 行 役 に つ い て 記 載 す る 。</p> <p>会 計 参 与 を 設 置 し た 場 合 に は 、 役 員 の 状 況 に 記 載 す る も の と 解 さ れ る ( 作 成 要 領 151 ペ ー ジ 作 成 に あ た っ て の ポ イ ン ト ⑤ ) 。</p> <p>役 員 が 社 外 取 締 役 又 は 社 外 監 査 役 に 該 当 す る 場 合 に は 、 そ の 旨 を 欄 外 に 注 記 す る 。</p> <p>監 査 等 委 員 会 設 置 会 社 及 び 指 名 委 員 会 等 設 置 会 社 の 場 合 に は 、 記 載 上 の 注 意 (1) 一 般 的 事 項 f に 従 い 、 監 査 役 を 設 置 す る 会 社 に 準 じ て 記 載 す る こ と と な る 。</p> <p>上 場 会 社 に お い て は 、 社 外 取 締 役 ・ 社 外 監 査 役 に 関 す る 次 の 事 項 の 開 示 に 際 し て 注 意 が 必 要 で あ る 。</p> <p>① 社 外 取 締 役 又 は 社 外 監 査 役 を 選 任 し て い る 場 合</p> <p>a 社 外 取 締 役 ・ 社 外 監 査 役 の 員 数 、 各 社 外 取 締 役 ・ 社 外 監 査 役 に つ き 、 提 出 会 社 と の 人 的 関 係 、 資 本 的 関 係 又 は 取 引 関 係 そ の 他 の 利 害 関 係</p> <p>b 社 外 取 締 役 ・ 社 外 監 査 役 が 提 出 会 社 の 企 業 統 治 に お い て 果 た す 機 能 ・ 役 割</p> <p>社 外 取 締 役 ・ 社 外 監 査 役 を 選 任 す る た め の 提 出 会 社 か ら の 独 立 性 に 関 す る 基 準 又 は 方 針 の 内 容 ( な い 場 合 に は 、 そ の 旨 )</p> <p>社 外 取 締 役 ・ 社 外 監 査 役 の 選 任 状 況 に 関 す る 考 え 方</p> <p>c 社 外 取 締 役 ・ 社 外 監 査 役 に よ る 監 督 ・ 監 査 と 内 部 監 査 ・ 監 査 役 ( 監 査 等 委 員 会 又 は 監 査 委 員 会 ) 監 査 ・ 会 計 監 査 と の 相 互 連 携 や 内 部 統 制 部 門 と の 関 係</p> <p>② 社 外 取 締 役 又 は 社 外 監 査 役 を 選 任 し て い な い 場 合</p> <p>a そ の 旨</p> <p>b そ れ に 代 わ る 社 内 体 制 及 び 当 該 社 内 体 制 を 採 用 す る 理 由</p>	<p>記 載 上 の 注 意 (36) 第 二 号 様 式 記 載 上 の 注 意 (55) (d を 除 く 。)</p>
(3) 監 査 の 状 況	<p>① 監 査 役 監 査 の 状 況</p> <p>a 監 査 役 監 査 の 組 織 、 人 員 ( 財 務 及 び 会 計 に 関 す る 相 当 程 度 の 知 見 を 有 す る 監 査 役 、 監 査 等 委 員 又 は 監 査 委 員 が 含 ま れ る 場 合 に は 、 そ の 内 容 を 含 む 。 ) 及 び 手 続 に つ い て 、 具 体 的 に 、 か つ 、 分 かり や す く 記 載 す る 。</p> <p>b 当 事 業 年 度 に お け る 提 出 会 社 の 監 査 役 及 び 監 査 役 会 ( 監 査 等 委 員 会 設 置 会 社 に あ っ て は 提 出 会 社 の 監 査 等 委 員 会 、 指 名 委 員 会 等 設 置 会 社 に あ っ て は 提 出 会 社 の 監 査 委 員 会 を い う 。 ) の 活 動 状 況 ( 開 催 頻 度 、 具 体 的 な 検 討 内 容 、 個 々 の 監 査 役 の 出 席 状 況 及 び 常 勤 の 監 査 役 の 活 動 等 ) を 記 載 す る 。</p> <p>今 般 の 開 示 府 令 の 改 正 に 伴 い 、 「 主 な 検 討 事 項 」 か ら 「 具 体 的 な 検 討 内 容 」 に 用 語 の 見 直 し が 行 わ れ て い る 。 こ れ は 、 単 に 規 定 さ れ た 検 討 事 項 で は な く 、 実 際 に 監 査 役 会 に お い て 検 討 さ れ た 内 容 の 開 示 を 求 め る 趣 旨 を 明 確 化 す る た め に 行 っ た も の で あ り 、 開 示 事 項 を 実 質 的 に 変 更 す る も の で は な い と さ れ て い る 。</p> <p>「 具 体 的 な 検 討 内 容 」 に つ い て は 、 「 第 4 回 金 融 審 議 会 デ ィ ス ク ロ ー ジ ン グ ・ グ ル ー プ ( 令 和 3 年 度 ) 」 ( 金 融 庁 2021 年 12 月 1 日 開</p>	<p>記 載 上 の 注 意 (37) 第 二 号 様 式 記 載 上 の 注 意 (56) パ ブ コ ヲ ノ 306、 311 D W G 報 告 Ⅱ 3. (iii)</p>

項目	留意点	備考
	<p>催)の事務局説明資料の開示例や記述情報の開示の好事例集も参考に、<u>企業において、投資家の投資判断や、投資家との建設的な対話の観点から、検討することが考えられるとされている。</u></p> <p>② 内部監査の状況</p> <p>上場会社においては、次の事項の開示に際して注意が必要である。</p> <p>a 内部監査の組織、人員及び手続</p> <p>b 内部監査、監査役監査及び会計監査の相互連携並びにこれらの監査と内部統制部門との関係</p> <p>c <u>内部監査の実効性を確保するための取組（内部監査部門が代表取締役のみならず、取締役会並びに監査役及び監査役会に対しても直接報告を行う仕組みの有無を含む。）</u></p> <p><u>今般の開示府令の改正は、2021年6月のコーポレートガバナンス・コード再改訂において、上場企業は、デュアルレポーティングラインを構築すること等により、内部監査部門と取締役・監査役との連携を確保することが求められ、DWG報告において、「デュアルレポーティングの有無を含む内部監査の実効性の説明を開示項目とすべきである」と提言されたことを受けたものとされている。</u></p> <p>③ 会計監査の状況</p> <p>a 提出会社の監査公認会計士等に係る次に掲げる事項を記載する。</p> <p>i 監査法人の名称</p> <p>ii 継続監査期間</p> <p>iii 業務を執行した公認会計士の氏名</p> <p>iv 監査業務に係る補助者の構成</p> <p>b 提出会社が上記の監査公認会計士等を選定した理由（提出会社が監査公認会計士等を選定するに当たって考慮するものとしている方針を含む。）について具体的に記載する。</p> <p>c 前連結会計年度及び当連結会計年度において監査公認会計士等の異動があった場合には、その旨を記載する。</p> <p>d 提出会社の監査役及び監査役会が提出会社の監査公認会計士等又は会計監査人の評価を行った場合には、その旨及びその内容を記載する。</p> <p>e 監査報酬の内容等として、以下を記載する。</p> <p>i 監査公認会計士等に対する報酬 （非監査業務に基づく報酬を記載したときは、当該非監査業務の内容）</p> <p>ii 監査公認会計士等と同一のネットワークに属する者に対する報酬 （非監査業務に基づく報酬を記載したときは、当該非監査業務の内容）</p> <p>iii その他の重要な監査証明業務に基づく報酬の内容</p> <p>iv 監査報酬の決定方針</p> <p>v 監査役会が会計監査人の報酬等に同意した理由</p> <p>「監査公認会計士等に対する報酬」「監査公認会計士等と同一のネットワークに対する報酬」の表に記載する報酬は、前連結会計年度及び当連結会計年度に係る報酬として、①提出会社が支払う報酬と②提出会社の連結子会社が支払う報酬を、(a)監査証明業務に基づく報酬（内部統制監査に係るものを含む。）と(b)非監査業務に基づく報酬に区分して記載する。</p> <p>「監査公認会計士等と同一のネットワーク」とは、共通の名称を用いるなどして2以上の国においてその業務を行う公認会計士又は監査法人及び外国監査事務所等を含めて構成される組織をいい、法律事務所や税理士事務所等の公認会計士や監査法人等以外の法人も含まれるものと考えられる（作成要領167ページ作成にあたってのポイント③）。</p> <p>「監査報酬の決定方針」については、特に変更がなければ当連結会計年度分の記載のみで足りるものと解される。ただし、監査報酬の決定方針に変更がある場合には、前連結会計年度と当連結会計年度の報酬額を比較させるという規定</p>	

項目	留意点	備考
	<p>の趣旨に鑑みて、変更前と変更後の方針（前連結会計年度と当連結会計年度）をともに記載することが望ましいと解される（作成要領 167ページ 作成にあたってのポイント⑤）。</p> <p>「監査役会が会計監査人の報酬等に同意した理由」については、提出会社が会計監査人設置会社である場合には、監査役又は監査役会が同意した理由を記載する。</p>	
(4) 役員の報酬等	<p>上場会社においては、次の事項の開示に際して注意が必要である。</p> <p>① 役員の報酬等の額又はその算定方法の決定に関する方針の内容及び決定方法（当該方針を定めていない場合には、その旨）</p> <p>a 業績連動報酬が含まれる場合</p> <p>i 業績連動報酬とそれ以外の報酬等の支給割合の決定に関する方針の内容</p> <p>ii 業績連動報酬に係る指標、当該指標を選択した理由及び当該業績連動報酬の額の決定方法</p> <p>b 役職ごとの方針の内容</p> <p>会社法第361条第7項の方針又は同法第409条第1項の方針を定めている場合には、下記の会社法施行規則第121条第6号イからハまでに掲げる事項を記載する。</p> <p>イ 当該方針の決定の方法</p> <p>ロ 当該方針の内容の概要</p> <p>ハ 当該事業年度に係る取締役の個人別の報酬等の内容が当該方針に沿うものであると取締役会が判断した理由</p> <p>c 役員の報酬等に関する株主総会の決議があるときは、当該株主総会の決議年月日及び当該決議の内容</p> <p>株主総会の決議がないときは、提出会社の役員の報酬等について定款に定めている事項の内容及び当該事項を設けた日を記載する。</p> <p>② 役員の報酬等の額</p> <p>a 取締役（監査等委員及び社外取締役を除く。）・監査等委員（社外取締役を除く。）・監査役（社外監査役を除く。）・執行役・社外役員に区分した、報酬等の総額、報酬等の種類別（例えば、固定報酬・業績連動報酬・非金銭報酬等・退職慰労金等の区分）の総額及び対象となる役員の数</p> <p>b 役員ごとの提出会社と連結子会社の役員としての報酬等（連結報酬等）の総額及び連結報酬等の種類別の額（ただし、連結報酬等の総額が1億円以上の役員に限ることができる。）</p> <p>c 使用人兼務役員の使用人給与のうち重要なものがある場合には、その総額、対象となる役員の数及びその内容</p> <p>d 業績連動報酬が含まれる場合には、当事業年度における当該業績連動報酬に係る指標の目標及び実績。また、当該報酬等の全部又は一部が非金銭報酬等であるときは、その内容</p> <p>③ 役員の報酬等の額又はその算定方法の決定に関する方針の決定過程</p> <p>a 決定権限を有する者の氏名又は名称、その権限の内容及び裁量の範囲</p> <p>b 株式会社が当事業年度の末日において取締役会設置会社である場合において、取締役会から委任を受けた取締役その他の第三者が当事業年度に係る取締役の個人別の報酬等の内容の全部又は一部を決定したときは、その旨、委任を受けた者の氏名並びに当該内容を決定した日における当該株式会社における地位並びに担当、委任された権限の内容、委任の理由及び当該権限が適切に行使されるようにするための措置を講じた場合における当該措置の内容</p> <p>c 決定に関与する委員会が存在する場合には、その手続の概要</p> <p>d 当事業年度の役員の報酬等の額の決定過程における、提出会社の取締役会（指名委員会等設置会社にあつては報酬委員会）及び委員会等の活動内容</p> <p>報酬等とは、報酬、賞与其他その職務執行の対価としてその会社から受ける財産上の利益であつて、当事業年度に係るもの及び当事業年度において受け、又は受ける見込みの額が明らかとなったものをいう。</p>	<p>記載上の注意(38) 第二号様式記載上の注意(57)</p>

項目	留意点	備考
	業績連動報酬とは、利益の状況を示す指標、株式の市場価格の状況を示す指標その他の提出会社又は当該提出会社の関係会社の業績を示す指標を基礎として算定される報酬等をいう。	
(5) 株式の保有状況	<p>上場会社においては、次の事項の開示に際して注意が必要である。</p> <p>① 純投資目的で保有する株式と政策投資目的で保有する株式の区分の基準や考え方</p> <p>② 政策投資目的で保有する株式</p> <p>a 提出会社の保有方針及び保有の合理性を検証する方法 個別銘柄の保有の適否に関する取締役会等における検証の内容</p> <p>b 非上場株式とそれ以外の株式に区分して、</p> <p>i 銘柄数及び貸借対照表計上額の合計額</p> <p>ii (増加) 銘柄数、増加額、増加した理由 (減少) 銘柄数、売却価額の合計額</p> <p>c 非上場株式を除く保有目的が純投資目的以外の目的である投資株式（特定投資株式）及び提出会社が議決権行使権限を有する上場株式（みなし保有株式）のうち、当事業年度及び前事業年度のそれぞれについて、銘柄別による貸借対照表計上額が提出会社の資本金額の1%を超えるもの（当該株式の銘柄数の合計が60に満たない場合には、貸借対照表計上額の上位60銘柄に該当するもの）について、特定投資株式及びみなし保有株式に区分して、</p> <p>i 銘柄</p> <p>ii 株式数</p> <p>iii 貸借対照表計上額</p> <p>iv 保有目的</p> <p>v 保有目的が提出会社と当該株式の発行者との間の営業上の取引、業務上の提携その他これらに類する事項を目的とするものである場合には、当該事項の概要（※）</p> <p>vi 提出会社の経営方針・経営戦略等、事業の内容及びセグメント情報と関連付けた定量的な保有効果</p> <p>vii 株式数が増加した理由</p> <p>viii 当該株式の発行者による提出会社の株式の保有の有無</p> <p>（※）「業務提携等の概要」については、DWG報告において、有価証券報告書における重要な契約や関連当事者情報等とも関連付けて記載すべきであると考えられるとされている。</p> <p>また、保有株式の保有目的を業務提携等とした場合には、その背景、提携内容等について、投資者と企業の対話に資する具体的な開示を求めるものとされており、「営業上の取引」又は「業務上の提携」といった定型的な記載にとどまるのではなく、今般の改正による記載事項も活用して、投資者と企業の対話に資する具体的な開示内容となるよう各企業において適切に検討することが期待されるとされている。</p> <p>③ 純投資目的で保有する株式</p> <p>a 非上場株式とそれ以外の株式に区分し、当事業年度及び前事業年度における銘柄数・貸借対照表計上額の合計額、当事業年度における受取配当金・売却損益・評価損益</p> <p>b 当事業年度中に保有目的を純投資目的から純投資目的以外の目的に又は純投資目的以外の目的から純投資目的に変更したものがあつた場合には、それぞれ区分して、銘柄ごとに、銘柄、株式数及び貸借対照表計上額</p> <p>政策保有株式の開示については、2021年3月22日に金融庁より「政策保有株式：投資家が期待する好開示のポイント（例）」が公表されているため、当該ポイントを参考にすることが考えられる。</p>	記載上の注意(39) 第二号様式記載上の注意(58) パブコ×No.318 DWG報告 II 4.

項目	留意点	備考
第5 経理の状況		
冒頭記載  連結財務諸表及び財務諸表の作成方法について	<p>【経理の状況】の冒頭記載において、連結財規及び財規に基づいて作成している旨を記載する。</p> <p>会計基準等を早期適用する場合、経理の状況の冒頭に連結財規等の附則に基づいている旨の記載をすることが望ましいと考えられる（作成要領187ページ作成にあたってのポイント③）。</p> <p>特例財務諸表提出会社が、財規第127条の規定により財務諸表を作成している場合には、その旨を記載する。</p>	財規ガイドラインなどの各種ガイドライン 記載上の注意(40) 第二号様式記載上の注意(59)i
法の規定により提出する連結財務諸表等の適正性を確保するための特段の取組み	<p>提出会社が法の規定により提出する連結財務諸表等の適正性を確保するための特段の取組みを行っている場合には、その旨及びその取組みの具体的な内容を記載する。</p> <p>その旨及びその取組みの具体的な内容は、経理の状況の冒頭記載に記載することが適当と解される（作成要領187ページ作成にあたってのポイント④）。</p> <p>【記載上の注意(40)、第二号様式記載上の注意(59)】</p> <p>e 提出会社が法の規定により提出する連結財務諸表等の適正性を確保するための特段の取組みを行っている場合には、その旨及びその取組みの具体的な内容を記載すること。</p> <p>f 連結財規第1条の2に規定する指定国際会計基準特定会社が指定国際会計基準に基づいて連結財務諸表等を適正に作成することができる体制の整備（例えば、指定国際会計基準に関する十分な知識を有する役員又は使用人の配置）を行っている場合には、その旨及びその体制の具体的な内容を記載すること。</p> <p>また、連結財規第1条の3に規定する修正国際基準特定会社が修正国際基準に基づいて連結財務諸表等を適正に作成することができる体制の整備（例えば、修正国際基準に関する十分な知識を有する役員又は使用人の配置）を行っている場合には、その旨及びその体制の具体的な内容を記載すること。</p> <p>【開示ガイドライン5-20】</p> <p>開示府令第二号様式 記載上の注意(59)eに規定する「特段の取組み」とは、例えば、次のような取組みをいう。</p> <p>① 会計基準等の内容を適切に把握し、又は会計基準等の変更等についての確に対応することができる体制の整備（会計基準の内容又はその変更等についての意見発信及び普及・コミュニケーションを行う組織・団体（例えば、財務会計基準機構）への加入、会計基準設定主体等の行う研修への参加）</p> <p>② 指定国際会計基準又は修正国際基準により適正な財務諸表等を作成するための社内規程、マニュアル、指針等の整備及びこのための社内組織（例えば、情報管理委員会、特別に設置するタスクフォース）の設置</p>	記載上の注意(40) 第二号様式記載上の注意(59) 開示ガイドライン5-20
冒頭記載  指定国際会計基準により連結財務諸表等を作成している場合	<p>連結財規第1条の2に掲げる指定国際会計基準特定会社の要件を満たす会社は、連結財務諸表の用語、様式及び作成方法について、金融庁長官が定める国際会計基準（以下、指定国際会計基準という。）を適用することができる。なお、その場合、連結財規第93条の2により「国際会計基準に準拠して連結財務諸表を作成している旨」等及び「指定国際会計基準特定会社に該当する旨及びその理由」の注記が求められている。</p> <p>連結財務諸表を作成しない会社については、財規に掲げる指定国際会計基準特定会社の要件を満たせば、財規（第1章から第6章までの規定による。）により作成した財務諸表に追加する形で、指定国際会計基準を適用して作成した財務諸表を記載することができる。</p>	連結財規第1条の2、第93条、第93条の2 財規第1条の2の2、第129条、第130条
冒頭記載	連結財規第1条の3に掲げる修正国際会計基準特定会社の要件を満たす会社	連結財規第1条の



項目	留意点	備考
修正国際会計基準により連結財務諸表等を作成している場合	は、連結財務諸表の用語、様式及び作成方法について、金融庁長官が定める修正会計基準（以下、修正国際基準という。）を適用することができる。なお、その場合、連結法規第94条の2により「修正国際基準に準拠して連結財務諸表を作成している旨」及び「修正国際基準特定会社に該当する旨及びその理由」の注記が求められている。	3、第94条、第94の2
1 連結財務諸表		
継続企業の前提に関する事項	<p>有価証券報告書の「事業等のリスク」、「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」、会社法の事業報告における記載との整合性に注意する。</p> <p>【法規第8条の27】  貸借対照表日において、企業が将来にわたって事業活動を継続するとの前提（以下「継続企業の前提」という。）に重要な疑義を生じさせるような事象又は状況が存在する場合であって、当該事象又は状況を解消し、又は改善するための対応をしてもなお継続企業の前提に関する重要な不確実性が認められるときは、次に掲げる事項を注記しなければならない。ただし、貸借対照表日後において、当該重要な不確実性が認められなくなった場合は、注記することを要しない。</p> <p>① 当該事象又は状況が存在する旨及びその内容  ② 当該事象又は状況を解消し、又は改善するための対応策  ③ 当該重要な不確実性が認められる旨及びその理由  ④ 当該重要な不確実性の影響を財務諸表に反映しているか否かの別</p>	連結法規第15条の22 法規第8条の27 連結法規ガイドライン15の22 法規ガイドライン8の27-1～8の27-5 継続企業の前提に関する開示について（監査・保証実務委員会報告第74号） 継続企業（監査基準報告書570）
比較情報の作成	<p>当連結会計年度に係る連結財務諸表は、当該連結財務諸表の一部を構成するものとして比較情報（当連結会計年度に係る連結財務諸表（連結附属明細表を除く。）に記載された事項に対応する前連結会計年度に係る事項をいう。）を含めて作成しなければならない。</p> <p>連結法規第8条の3に規定する比較情報に関しては、以下の点に留意する。</p> <p>① 当連結会計年度に係る連結財務諸表において記載されたすべての数値について、原則として、対応する前連結会計年度に係る数値を含めなければならない。  ② 当連結会計年度に係る連結財務諸表の理解に資すると認められる場合には、前連結会計年度に係る定性的な情報を含めなければならない。</p>	連結法規第8条の3 連結法規ガイドライン8の3
連結財務諸表	<p>【連結包括利益計算書又は連結損益及び包括利益計算書】  包括利益を表示する計算書は次のいずれかの形式による（包括利益会計基準第11項）。  連結財務諸表においては、包括利益のうち親会社株主に係る金額及び非支配株主に係る金額を付記する。</p> <p>① 当期純利益を表示する損益計算書と、包括利益を表示する包括利益計算書からなる形式（2計算書方式）  ② 当期純利益の表示と包括利益の表示を1つの計算書（「損益及び包括利益計算書」）で行う形式（1計算書方式）</p> <p>金融商品取引法上、個別財務諸表しか作成していない会社に関する開示規則は、開示府令の規定による。</p> <p>平成24年6月29日、企業会計基準委員会は「包括利益の表示に関する会計基準」（企業会計基準第25号）を改正し、包括利益の開示は、当面の間、個別財務諸表には適用しない（包括利益会計基準第16-2項）こととされており、連結財務諸表を作成しておらず、個別財務諸表しか作成していない会社については、包括利益及びその他の包括利益の表示は行われぬ。</p> <p>【連結株主資本等変動計算書】  遡及適用及び修正再表示を行った場合には、前連結会計年度の期首残高に対する累積的影響額及び遡及適用後の期首残高を区分表示する。</p>	連結法規等 純資産会計基準 包括利益会計基準 連結キャッシュ・フロー実務指針

項目	留意点	備考
	<p>会計基準等に規定されている遡及適用に関する経過措置において、会計方針の変更による影響額を適用初年度の期首残高に加減することが定められている場合には、当連結会計年度の期首残高に対する影響額及び当該影響額の反映後の期首残高を区分表示する。</p> <p><b>【連結キャッシュ・フロー計算書】</b>  連結範囲の変動を伴う子会社株式の取得又は売却に係るキャッシュ・フローは、「投資活動によるキャッシュ・フロー」の区分に記載する。  連結範囲の変動を伴う子会社株式の取得関連費用に係るキャッシュ・フローは、「営業活動によるキャッシュ・フロー」の区分に記載する。  連結範囲の変動を伴わない子会社株式の取得又は売却に係るキャッシュ・フロー（関連する法人税等に関するキャッシュ・フローを除く）は、「財務活動によるキャッシュ・フロー」の区分に記載する。上記に関連して生じた費用に係るキャッシュ・フローは、「営業活動によるキャッシュ・フロー」の区分に記載する。</p>	
<p>連結財務諸表  収益認識会計  基準等の適用</p>	<p><b>【連結貸借対照表】</b>  収益認識会計基準及び収益認識適用指針（以下、「収益認識会計基準等」という。）では、企業の履行と顧客の支払との関係に基づき、契約資産、契約負債又は顧客との契約から生じた債権を計上したうえで、契約資産、契約負債又は顧客との契約から生じた債権について、適切な科目をもって貸借対照表に表示することとされている。この際、契約資産については、例えば、契約資産、工事未収入金等として表示することとされている。契約負債については、例えば、契約負債、前受金等として表示するものとされている。顧客との契約から生じた債権については、例えば、売掛金、営業債権等として表示するものとされている。</p> <p>契約資産と顧客との契約から生じた債権のそれぞれについて、貸借対照表に他の資産と区分して表示しない場合には、それぞれの残高を注記するとされている。また、契約負債を貸借対照表において他の負債と区分して表示しない場合には、契約負債の残高を注記するとされている。</p> <p>なお、適用初年度の前連結会計年度の連結貸借対照表について、新たな表示方法に従い組替えを行わないことができるとされている。</p> <p><b>【連結損益計算書】</b>  収益認識会計基準等では、顧客との契約から生じる収益を適切な科目をもって損益計算書に表示するものとされており、例えば、売上高、売上収益、営業収益等として表示するものとされている。</p> <p>顧客との契約から生じる収益については、それ以外の収益と区分して損益計算書に表示するか、又は両者を区分して損益計算書に表示しない場合には、顧客との契約から生じる収益の額を注記することとされている。</p> <p>また、顧客との契約に重要な金融要素が含まれる場合には、顧客との契約から生じる収益と金融要素の影響（受取利息又は支払利息）を連結損益計算書において区分して表示するとされている。連結財務諸表を作成している場合、個別財務諸表においては、これらの表示及び注記の定めを適用しないことができるとされている。</p> <p>なお、適用初年度の前連結会計年度の連結損益計算書について、新たな表示方法に従い、組替えを行わないことができるとされている。</p>	<p>連結財規第23条、  第37条  連結財規第51条  連結財規ガイドライン51  収益認識会計基準  収益認識適用指針</p>
<p>連結財務諸表作成のための基本となる重要な事項</p>		
<p>連結の範囲又は持分法適用の範囲の変更に関する注記</p>	<p>連結財務諸表作成のための基本となる重要な事項のうち、連結の範囲又は持分法適用の範囲を変更した場合には、その旨及び変更の理由を注記しなければならない。</p> <p>「連結財務諸表作成のための基本となる重要な事項」の開示に際して、例えば、</p>	<p>連結財規第13条、  第14条  連結財規ガイドライン14</p>

項目	留意点	備考
	<p>連結子会社数が当連結会計年度と前連結会計年度で異なる場合には、差異について記載したり、前連結会計年度の連結子会社数も記載した上でさらに当連結会計年度と前連結会計年度の差異を記載したりするなどして工夫して記載する方法が考えられる（作成要領223ページ 作成にあたってのポイント）。</p> <p>連結の範囲又は持分法適用の範囲の変更は、会計方針の変更に該当しない。  連結の範囲又は持分法適用の範囲の変更が、当連結会計年度の翌連結会計年度の連結財務諸表に重要な影響を与えることが確実であると認められる場合には、翌連結会計年度の連結財務諸表に重要な影響を与える旨及びその影響の概要を併せて記載する。</p>	
<p>会計方針に関する事項</p>	<p>重要な会計方針が記載される。</p> <p>重要な会計方針に関する事項については、連結財務諸表作成のための基礎となる事項であって、投資者その他の連結財務諸表の利用者の理解に資するものを記載するものとされている。</p> <p>重要な会計方針については、投資者その他の連結財務諸表の利用者が財務諸表作成のための基礎となる事項を理解するために、財務諸表提出会社が採用した会計処理の原則及び手続の概要を開示することを目的とした上で、当該会社において当該目的に照らして記載内容及び記載方法が適切かどうかを判断して記載するものとするとしてされている。</p> <p>なお、会計基準等の定めが明らかな場合であって、当該会計基準等において代替的な会計処理の原則及び手続が認められていない場合には、注記を省略することができるとしてされている。</p>	<p>連結財規第13条第5項  連結財規ガイドライン13-1、13-5  財規第8条の2  財規ガイドライン8の2  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</p>
<p>会計方針に関する事項</p> <p>有価証券の評価基準及び評価方法</p>	<p>財規ガイドライン8の2第3項(1)に掲げる有価証券の評価基準及び評価方法の記載に関しては、次の点に留意する。</p> <p>① 有価証券とは、金融商品取引法（昭和23年法律第25号）第2条第1項に規定する有価証券及び同条第2項の規定により有価証券とみなされる権利（同項第1号及び第2号に掲げる権利（以下①において「信託受益権」という。）を除く。）並びに申込証拠金領収証をいう。この場合において、新株申込受付票は申込証拠金領収証に準じて取り扱うものとし、信託受益権及び内国法人の発行する譲渡性預金の預金証書等で有価証券として会計処理することが適当と認められるものは有価証券に含めるものとする。</p> <p>② 有価証券の評価方法とは、例えば、取得原価を算定するために採用した方法（例えば、移動平均法、総平均法等）、その他有価証券の時価評価を行うに際しての評価差額の取扱いをいう。</p>	<p>財規ガイドライン8の2第3項(1)①②</p>
<p>会計方針に関する事項</p> <p>退職給付に係る会計処理の方法</p>	<p>数理計算上の差異及び過去勤務費用等の費用処理方法についても、会計方針に関する事項の一つとして「退職給付に係る会計処理の方法」に注記するとされている。</p> <p>個別財務諸表では、未認識数理計算上の差異及び未認識過去勤務費用の処理方法の見直しは、当面の間適用されない。よって、連結財務諸表を作成している場合には、未認識数理計算上の差異及び未認識過去勤務費用の貸借対照表における取扱いが連結財務諸表と異なることとなる。このため、連結財務諸表作成会社については、「個別財務諸表において、未認識数理計算上の差異及び未認識過去勤務費用の貸借対照表における取扱いが連結財務諸表と異なる旨」の注記を行うこととされている。</p>	<p>連結財規第13条第5項  連結財規ガイドライン13-5第2項(4)  財規第8条の2  財規ガイドライン8の2第3項(5)、(8)②</p>
<p>会計方針に関する事項</p> <p>重要な収益及び費用の計上基準</p>	<p>財務諸表提出会社の主要な事業における主な履行義務の内容、財務諸表提出会社が当該履行義務に関する収益を認識する通常の時点、その他重要な会計方針に含まれると判断した内容を記載するものとするとしてされている。</p> <p>履行義務を充足する通常の時点（収益を認識する通常の時点）とは、例えば、商品又は製品の出荷時、引渡時、サービスの提供に応じて、あるいはサービスの完了時をいうとされている。</p>	<p>連結財規第13条第5項  連結財規ガイドライン13-5第2項(5)  財規第8条の2  財規ガイドライン8の2第2項(7)、第3</p>

項目	留意点	備考
収益認識会計基準等の適用		項(6) 収益認識会計基準
<p>会計方針に関する事項</p> <p>重要なヘッジ会計の方法</p> <p>報告日時点においてLIBORを参照する金融商品に関するヘッジ会計の取扱いを適用することを選択した場合</p>	<p>報告日時点においてLIBORを参照する金融商品に関するヘッジ会計の取扱いを適用することを選択した場合、本取扱いを適用しているヘッジ関係について、次の内容を注記することとされている。</p> <p>① ヘッジ会計の方法（繰延ヘッジか時価ヘッジか）並びに金利スワップの特例処理及び振当処理を採用している場合にはその旨</p> <p>② ヘッジ手段である金融商品の種類</p> <p>③ ヘッジ対象である金融商品の種類</p> <p>④ ヘッジ取引の種類（相場変動を相殺するものか、キャッシュ・フローを固定するものか）</p> <p>また、LIBORを参照する金融商品に関するヘッジ会計の取扱いを適用するにあたっては、ヘッジ関係ごとにその適用を選択することができることとされており、本取扱いを一部のヘッジ関係にのみ適用する場合には、その理由を注記することとされている。</p> <p>なお、当該注記の取扱いは、金融商品関係注記事項に関する定めに関連するものであることから、会計方針に関する事項の重要なヘッジ会計の方法において記載するほか、金融商品関係注記等に記載することとも考えられる（作成要領215ページ作成にあたってのポイント⑤）。</p> <p>なお、2022年3月17日に改正実務対応報告第40号「LIBORを参照する金融商品に関するヘッジ会計の取扱い」が公表されており、当取扱いは公表日以降、適用される。</p>	LIBORを参照する金融商品に関するヘッジ会計の取扱い
<p>会計方針に関する事項</p> <p>その他財務諸表作成のための基礎となる事項</p> <p>関連する会計基準等の定めが明らかでない場合</p>	<p>会計方針に関する事項については、連結財務諸表作成のための基礎となる事項であって、投資者その他の連結財務諸表の利用者の理解に資するものを記載するものとするとしている。</p> <p>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は、財務諸表提出会社が採用した会計処理の原則及び手続を記載するものとする。</p> <p>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る。</p> <p>例えば、下記のものが該当すると考えられるとされている。</p> <p>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及び手続で重要性があるもの</p> <p>② 業界の実務慣行とされている会計処理の原則及び手続のみが存在する場合で当該会計処理の原則及び手続に重要性があるとき</p> <p>【グループ通算制度において通算税効果額の授受を行わない場合】</p> <p>通算税効果額の授受を行わない場合の会計処理及び取扱いについては、連結納税制度における取扱いを踏襲するか否かも含め取り扱われていないため、通算税効果額の授受を行わない場合には、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4-3項に定める「関連する会計基準等の定めが明らかでない場合」に該当することになると考えられることから、財規ガイドライン8の2の3(8)④にしたがい、採用した会計処理の原則及び手続を、連結財務諸表作成のための基本となる重要な事項に注記することが考えられるとされている。</p>	<p>連結財規第13条第5項</p> <p>連結財規ガイドライン13-5第2項(10)</p> <p>財規第8条の2</p> <p>財規ガイドライン8の2第2項(10)、第3項(8)④</p> <p>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</p> <p>グループ通算制度を適用する場合の会計処理及び開示に関する取扱い</p>
<p>会計方針に関する事項</p> <p>その他財務諸表作成のため</p>	<p>特定の市場リスク（財規第8条の6の2第3項に規定する金利、通貨の価格、金融商品市場における相場その他の指標の数値の変動に係るリスクをいう。）又は特定の信用リスク（取引相手先の契約不履行に係るリスクをいう。）に関して金融資産及び金融負債を相殺した後の正味の資産又は負債を基礎として、当該金融資産及び金融負債のグループを単位とした時価を算定する場合には、その旨</p>	<p>連結財規第13条第5項</p> <p>連結財規ガイドライン13-5第2項(10)</p> <p>財規第8条の2</p>

項目	留意点	備考
の基礎となる事項  時価算定会計基準等の適用	を記載するものとされている。	財規ガイドライン8の2第3項(8)③
重要な会計上の見積りに関する注記	<p>当連結会計年度の連結財務諸表の作成に当たって行った会計上の見積りのうち、当該会計上の見積りが当連結会計年度の翌連結会計年度の連結財務諸表に重要な影響を及ぼすリスクがあるものを識別した場合には、次に掲げる事項であって、投資者その他の連結財務諸表の利用者の理解に資するものを注記しなければならないとされている。</p> <p>① 重要な会計上の見積りを示す項目            ② ①に掲げる項目のそれぞれに係る当連結会計年度の連結財務諸表に計上した金額            ③ ②に掲げる金額の算出方法、重要な会計上の見積りに用いた主要な仮定、重要な会計上の見積りが当連結会計年度の翌連結会計年度の連結財務諸表に与える影響その他の重要な会計上の見積りの内容に関する情報</p> <p>②及び③の事項の具体的な内容や記載方法については、開示目的に照らして判断するとされている。</p> <p>③は例示であり、注記する事項は開示目的に照らして判断するとされている。</p> <p>②及び③は、他の注記において同一の内容が記載される場合には、その旨を記載し、当該事項の記載を省略することができるとされている。</p>	連結財規第13条の2 連結財規ガイドライン13の2 財規第8条の2の2 財規ガイドライン8の2の2 見積開示会計基準
会計方針の変更に関する注記	<p>比較情報の開示に際しては、会計方針の変更等の注記は、当期の連結財務諸表の注記となり、比較情報における記載は不要となる。</p> <p>次の事項に分けて詳細に規定されている。</p> <p>① 会計基準等の改正等に伴う会計方針の変更に関する注記            ② 会計基準等の改正等以外の正当な理由による会計方針の変更に関する注記</p> <p>会計方針の変更に関する注記において、連結財務諸表の主な科目に対する前連結会計年度における影響額を注記しなければならないとされている。注記にあたり、作成要領の記載事例で例示された項目に限らず、影響を受ける連結財務諸表の主な科目は状況により変わるものと考えられるため、留意が必要である（作成要領 255ページ 作成にあたってのポイント④）。</p> <p>【グループ通算制度を適用する場合の会計処理及び開示に関する取扱い】            連結納税制度からグループ通算制度に移行する場合、同取扱いの適用は、会計基準等の改正に伴う会計方針の変更に関するもの、同取扱い第32項において、会計方針の変更による影響はないものとみなすとされているため、会計方針の変更に関する注記は不要とされている。</p>	連結財規第14条の2、第14条の3 連結財規ガイドライン14の2 財規第8条の3、第8条の3の2 財規ガイドライン8の3 正当な理由による会計方針の変更等に関する監査上の取扱い グループ通算制度を適用する場合の会計処理及び開示に関する取扱い
会計方針の変更に関する注記  改正時価算定適用指針を適用する場合	<p>改正時価算定適用指針の適用初年度においては、改正時価算定適用指針が定める新たな会計方針を将来にわたって適用し、この場合、その変更の内容について注記するとされている。</p> <p>記載事例としては、以下が考えられる。</p> <p>(作成要領 244ページ)</p> <p>(当連結会計年度の期首から「時価の算定に関する会計基準の適用指針」(2021年6月17日。以下「時価算定会計基準適用指針」という。)を以下の前提で適用する場合)</p> <p>・時価算定会計基準適用指針第27-3 項に定める経過的な取扱いに従って、該当する注記のうち前連結会計年度に係るものについては記載しない。</p>	連結財規第14条の2 連結財規ガイドライン14の2 財規第8条の3 財規ガイドライン8の3 改正時価算定適用指針

項目	留意点	備考
	<p>(会計方針の変更)</p> <p>「時価の算定に関する会計基準の適用指針」(企業会計基準適用指針第31号2021年6月17日。以下「時価算定会計基準適用指針」という。)を当連結会計年度の期首から適用し、時価算定会計基準適用指針第27-2項に定める経過的な取扱いに従って、時価算定会計基準適用指針が定める新たな会計方針を将来にわたって適用することとした。これにより、</p> <p>(会計方針の変更の具体的な内容)</p> <p>。なお、「金融商品関係」注記の金融商品の時価のレベルごとの内訳等に関する事項における投資信託に関する注記事項においては、時価算定会計基準適用指針第27-3項に従って、前連結会計年度に係るものについては記載していない。</p>	
未適用の会計基準等に関する注記	<p>既に公表されている会計基準等(収益認識会計基準等、時価算定会計基準等)のうち、適用していないものがある場合には、次に掲げる事項を注記しなければならない。</p> <p>ただし、重要性の乏しいものについては、注記を省略することができる。</p> <p>財務諸表提出会社が連結財務諸表を作成している場合には、個別財務諸表での記載を要しない。</p> <p>① 当該会計基準等の名称及びその概要</p> <p>② 当該会計基準等の適用予定日(当該会計基準等の適用を開始すべき日前に適用する場合には、当該適用予定日)</p> <p>③ 当該会計基準等が連結財務諸表に与える影響に関する事項</p> <p>③に掲げる事項は、当該会計基準等が専ら表示方法及び注記事項を定めた会計基準等である場合には、記載することを要しないとされている。</p> <p>財規ガイドライン8の3の3-1-3では、財務諸表に与える影響について、定量的に把握している場合にはその金額を記載し、定量的に把握していない場合には、定性的に記載するものとし、財務諸表作成時において、財務諸表に与える影響を評価中である場合には、その旨を記載するものと規定している。</p> <p>連結財務諸表作成における在外子会社等の会計処理に関する当面の取扱いでは、当面の取扱いに従って、国際財務報告基準、米国会計基準、指定国際会計基準又は修正国際基準に準拠して作成された在外子会社等の財務諸表を連結決算手続上利用している場合で、当該在外子会社等が会計方針の変更を行うときは、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、第11項又は第22-2項に準じた注記を行うことに留意すると規定している。</p>	<p>連結財規第14条の4</p> <p>連結財規ガイドライン14の4</p> <p>財規第8条の3の3</p> <p>財規ガイドライン8の3の3から8の3の3-1-3</p>
表示方法の変更に関する注記	<p>財務諸表の表示方法を変更した場合には、原則として表示する過去の財務諸表について、新たな表示方法に従い財務諸表の組替えを行う(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14項)。</p> <p>表示方法の変更を行った場合には、次に掲げる事項を注記しなければならない。ただし、重要性の乏しいものについては、注記を省略することができる。</p> <p>① 連結財務諸表の組替えの内容</p> <p>② 連結財務諸表の組替えを行った理由</p> <p>③ 連結財務諸表の主な項目に係る前連結会計年度における金額</p>	<p>連結財規第14条の5</p> <p>財規第8条の3の4</p> <p>正当な理由による会計方針の変更等に関する監査上の取扱い</p>
会計上の見積りの変更に関する注記	<p>会計上の見積りの変更は、当該変更が変更期間のみに影響する場合には、当該変更期間に会計処理を行い、当該変更が将来の期間にも影響する場合には、将来にわたり会計処理を行う(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17項)。</p> <p>会計上の見積りの変更を行った場合には、次に掲げる事項を注記しなければならない。ただし、重要性の乏しいものについては、注記を省略することができる。</p> <p>① 当該会計上の見積りの変更の内容</p>	<p>連結財規第14条の6</p> <p>連結財規ガイドライン14の6</p> <p>財規第8条の3の5</p> <p>財規ガイドライン8の3の5-3</p>

項目	留意点	備考
	<p>② 当該会計上の見積りの変更が連結財務諸表に与えている影響額</p> <p>③ 次のイ又はロに掲げる区分に応じ、当該イ又はロに定める事項</p> <p>イ 当該会計上の見積りの変更が当連結会計年度の翌連結会計年度以降の連結財務諸表に影響を与える可能性があり、かつ、当該影響額を合理的に見積ることができる場合 当該影響額</p> <p>ロ 当該会計上の見積りの変更が当連結会計年度の翌連結会計年度以降の連結財務諸表に影響を与える可能性があり、かつ、当該影響額を合理的に見積ることが困難な場合 その旨</p>	
<p>会計方針の変更を会計上の見積りの変更と区別することが困難な場合の注記</p>	<p>会計方針の変更を会計上の見積りの変更と区別することが困難な場合については、会計上の見積りの変更と同様に取り扱い、遡及適用は行わない（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19項）。</p> <p>有形固定資産等の減価償却方法及び無形固定資産の償却方法は、会計方針に該当するが、その変更については会計方針の変更を会計上の見積りの変更と区別することが困難な場合として取り扱う（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20項）。</p> <p>会計方針の変更を会計上の見積りの変更と区別することが困難な場合には、次に掲げる事項を注記しなければならない。</p> <p>ただし、重要性の乏しいものについては、注記を省略することができる。</p> <p>① 当該会計方針の変更の内容</p> <p>② 当該会計方針の変更を行った正当な理由</p> <p>③ 当該会計方針の変更が連結財務諸表に与えている影響額</p> <p>④ 次のイ又はロに掲げる区分に応じ、当該イ又はロに定める事項</p> <p>イ 当該会計方針の変更が当連結会計年度の翌連結会計年度以降の連結財務諸表に影響を与える可能性があり、かつ、当該影響額を合理的に見積ることができる場合 当該影響額</p> <p>ロ 当該会計方針の変更が当連結会計年度の翌連結会計年度以降の連結財務諸表に影響を与える可能性があり、かつ、当該影響額を合理的に見積ることが困難な場合 その旨</p>	<p>連結財規第14条の7</p> <p>連結財規ガイドライン14の6</p> <p>財規第8条の3の6</p> <p>財規ガイドライン8の3の5-3</p>
<p>追加情報</p>	<p>連結財規などは、追加情報として、規則において特に定める注記のほか、連結財務諸表提出会社の利害関係人が企業集団の財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの状況に関する適正な判断を行うために必要と認められる事項があるときは、当該事項を注記しなければならないと規定している。</p> <p><b>【財務制限条項付き借入契約】</b></p> <p>金融機関などから融資を受ける際や融資枠を設定する際に、あらかじめ設定した特定の条件に該当することとなった場合に、一定の効力が発生する財務制限条項付きの借入契約を行うことがある。実務上、コベナンツと呼称されることがある。</p> <p>例えば、経常損益2事業年度連続赤字、純資産の一定額以下の減少などの条項に抵触した場合、借入金の期限の利益を喪失し、ただちに、借入額全額を返済するように要求される契約がある。</p> <p>借入金の期限の利益を喪失する財務制限条項に抵触した場合、企業の財政状態、経営成績およびキャッシュ・フローの状況に重要な影響を与えると考えられ、継続企業の前提に重要な疑義を与える可能性も考えられる。</p> <p>そのため、企業の業績が悪化しており、特定の契約条件に抵触する可能性が高まってきたり、抵触する可能性がそれほど高くはないとしても、特定の契約条件に抵触した場合に財務諸表に重要な影響を与えたりする場合には、追加情報として、当該契約内容などを記載する必要がある（財規第8条の5等）。</p> <p>なお、「借入金等明細表」では、「重要な借入金で無利息又は特別の条件による利率が約定されているものがある場合には、その内容を欄外に記載すること」（連結財規 様式第十号（記載上の注意）2）とされているので、特定の契約条件（コベナンツ）が、連結財規 様式第十号（記載上の注意）2に該当する場合には、記載が必要となる。</p> <p><b>【従業員等に信託を通じて自社の株式を交付する取引を行っている場合】</b></p> <p>以下の項目を注記することが求められている。</p>	<p>連結財規第15条</p> <p>財規第8条の5</p> <p>追加情報の注記について</p> <p>従業員等に信託を通じて自社の株式を交付する取引に関する実務上の取扱い</p> <p>資金決済法における暗号資産の会計処理等に関する当面の取扱い</p>

項目	留意点	備考
	<p>(1) 取引の概要</p> <p>(2) 信託に残存する自社の株式を、信託における帳簿価額（付随費用の金額を除く。）により、純資産の部に自己株式として表示している旨、帳簿価額及び株式数</p> <p>(3) 従業員持株会に信託を通じて自社の株式を交付する取引において、総額法の適用により計上された借入金の帳簿価額</p> <p>【資金決済法における暗号資産の会計処理等に関する当面の取扱いを適用した場合】</p> <p>暗号資産交換業者においては以下の項目のすべてを、暗号資産利用者においては以下の項目のうち(1)及び(3)を注記することとされている（資金決済法における暗号資産の会計処理に関する当面の取扱い第17項）。</p> <p>(1) 期末日において保有する暗号資産の貸借対照表価額の合計額</p> <p>(2) 預託者から預かっている暗号資産の貸借対照表価額の合計額</p> <p>(3) 期末日において保有する暗号資産について、活発な市場が存在する暗号資産と活発な市場が存在しない暗号資産の別に、暗号資産の種類ごとの保有数量及び貸借対照表価額。ただし、貸借対照表価額が僅少な暗号資産については、貸借対照表価額を集約して記載することができる。</p> <p>ただし、暗号資産交換業者は、(1)と(2)を合算した額が資産総額に比して重要でない場合、注記を省略することができる。また、暗号資産利用者は、(1)が資産総額に比して重要でない場合、注記を省略することができる。</p>	
<p>連結貸借対照表関係</p> <p>棚卸資産及び工事損失引当金の表示</p> <p>収益認識会計基準等の適用</p>	<p>工事契約会計基準における同一の工事契約に係る棚卸資産と工事損失引当金とともに計上されることとなる場合の注記事項の定めは、収益認識会計基準等に引き継がれているため、注記については従来と同様の記載を行うこととなる。</p>	<p>連結財規第40条 財規第54条の4</p>
<p>連結貸借対照表関係</p> <p>収益認識会計基準等の適用</p>	<p>契約資産と顧客との契約から生じた債権のそれぞれについて、貸借対照表に他の資産と区分して表示しない場合には、それぞれの残高を注記するとされている。また、契約負債を貸借対照表において他の負債と区分して表示しない場合には、契約負債の残高を注記するとされている。</p>	<p>連結財規第23条、 第37条 収益認識会計基準</p>
<p>連結損益計算書関係</p> <p>収益認識会計基準等の適用</p>	<p>顧客との契約から生じる収益については、それ以外の収益と区分して損益計算書に表示するか、又は両者を区分して損益計算書に表示しない場合には、顧客との契約から生じる収益の額を注記することとされている。</p>	<p>連結財規第51条 連結財規ガイドライン51 収益認識会計基準</p>
<p>連結包括利益計算書関係</p> <p>その他の包括利益に関する注記</p>	<p>その他の包括利益の項目の金額は、税効果の金額を控除した金額を記載する。ただし、税効果の金額を控除する前のその他の包括利益の項目の金額に、税効果の金額を一括して加減して記載できる。</p> <p>当該税効果の金額は、その他の包括利益の項目ごとに注記しなければならない。</p> <p>当期純利益金額又は当期純損失金額を構成する項目のうち、当連結会計年度以前にその他の包括利益の項目に含まれていた金額は、組替調整額として、その他の包括利益の項目ごとに注記しなければならない。</p> <p>上記事項は、併せて記載できる。</p>	<p>連結財規第69条の6 包括利益の表示に関する会計基準</p>
<p>連結株主資本等変動計算書</p>	<p>監査人から、定時株主総会前の日付で金融商品取引法の監査報告書を受領することがありうる。</p>	<p>従業員等に信託を通じて自社の株式を</p>



項目	留意点	備考
関係	<p>金融商品取引法の監査報告書日付を定時株主総会前とする場合には、剰余金の配当について「決議している」は適切ではないので、例えば、文章形式ではなく、表形式により作成する（監査報告書提出日時点における状況は監査報告書日付から、決議の前後関係は明らかである）方法や、剰余金の配当について「決議している」を「決議する」に修正する方法のほか、「決議する予定である」と記載することが考えられる（作成要領293ページ 作成にあたってのポイント③）。</p> <p>有価証券報告書を定時株主総会前に提出する場合に、当該報告書に記載した事項及びそれらの事項に関するものが当該定時株主総会の決議事項になっているときは、それぞれ該当する箇所において、その旨及びその概要を記載することとされているので注意する。</p> <p>従業員等に信託を通じて自社の株式を交付する取引を行っている場合、以下の項目を注記することが求められている。</p> <p>(1) 当期首及び当期末の自己株式数に含まれる信託が保有する自社の株式数  (2) 当期に増加又は減少した自己株式数に含まれる信託が取得又は売却、交付した自社の株式数  (3) 配当金の総額に含まれる信託が保有する自社の株式に対する配当金額</p>	交付する取引に関する実務上の取扱い
リース取引関係	リース手法を活用した先端設備等投資支援スキームにおける借手の会計処理等に関する実務上の取扱いの対象となるリース取引が、変動型又はハイブリッド型のオペレーティング・リース取引と判定された場合、解約不能のものに係る未経過リース料の注記に、連結貸借対照表日における借手による合理的な見積額に基づく変動リース料の未経過分を含めることとされている。	リース手法を活用した先端設備等投資支援スキームにおける借手の会計処理等に関する実務上の取扱い
金融商品関係  改正時価算定適用指針の適用	<p>金融商品に関する注記を行う。</p> <p>金融商品については、次の事項を注記する（重要性の乏しいものは注記を省略できる）。</p> <p>一 金融商品の状況に関する次に掲げる事項</p> <p>イ 金融商品に対する取組方針</p> <p>ロ 金融商品の内容及び当該金融商品に係るリスク</p> <p>ハ 金融商品に係るリスク管理体制</p> <p>二 金融商品の時価に関する次に掲げる事項</p> <p>イ 連結決算日における連結貸借対照表の科目ごとの連結貸借対照表計上額</p> <p>ロ 連結決算日における連結貸借対照表の科目ごとの時価</p> <p>ハ 連結決算日における連結貸借対照表の科目ごとの連結貸借対照表計上額と連結決算日における連結貸借対照表の科目ごとの時価との差額</p> <p>ニ ロ及びハに掲げる事項に関する説明</p> <p>三 金融商品（二（金融商品の時価等に関する事項）の規定により注記した金融商品に限る。以下この号において同じ。）の時価を当該時価の算定に重要な影響を与える時価の算定に係るインプットが属するレベルに応じて分類し、その内訳に関する次に掲げる事項</p> <p>イ 時価で連結貸借対照表に計上している金融商品の場合には、当該金融商品を適切な項目に区分し、その項目ごとの次の(1)から(3)までに掲げる事項</p> <p>(1) 連結決算日におけるレベル一に分類された金融商品の時価の合計額</p> <p>(2) 連結決算日におけるレベル二に分類された金融商品の時価の合計額</p> <p>(3) 連結決算日におけるレベル三に分類された金融商品の時価の合計額</p> <p>ロ 時価で連結貸借対照表に計上している金融商品以外の金融商品の場合には、当該金融商品を適切な項目に区分し、その項目ごとの次の(1)から(3)までに掲げる事項</p> <p>(1) 連結決算日におけるレベル一に分類された金融商品の時価の合計額</p>	<p>連結財務第15条の5の2</p> <p>財規第8条の6の2</p> <p>財規ガイドライン8の6の2-1-2、8の6の2-4、8の6の2-5</p> <p>時価算定会計基準改正時価算定適用指針</p> <p>金融商品時価等開示適用指針</p> <p>金融商品会計基準</p> <p>金融商品実務指針</p> <p>金融商品会計Q&amp;A</p>

項目	留意点	備考
	<p>(2) 連結決算日におけるレベル二に分類された金融商品の時価の合計額</p> <p>(3) 連結決算日におけるレベル三に分類された金融商品の時価の合計額</p> <p>ハ イ(2)若しくは(3)又はロ(2)若しくは(3)の規定により注記した金融商品の場合には、次の(1)及び(2)に掲げる事項</p> <p>(1) 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</p> <p>(2) 時価の算定に用いる評価技法又はその適用を変更した場合には、その旨及びその理由</p> <p>ニ イ(3)の規定により注記した金融商品の場合には、次の(1)から(5)までに掲げる事項</p> <p>(1) 時価の算定に用いた重要な観察できない時価の算定に係るインプットに関する定量的情報</p> <p>(2) 当該金融商品の期首残高から期末残高への調整表</p> <p>(3) レベル三に分類された金融商品の時価についての評価の過程に関する説明</p> <p>(4) 時価の算定に用いた重要な観察できない時価の算定に係るインプットの変化によって連結決算日における時価が著しく変動する場合における当該時価に対する影響に関する説明</p> <p>(5) 時価の算定に用いた重要な観察できない時価の算定に係るインプットと他の重要な観察できない時価の算定に係るインプットとの間に相関関係がある場合には、当該相関関係の内容及び時価に対する影響に関する説明</p> <p>上記のうち、ニ（金融商品の時価等に関する事項）について、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こととされている。</p> <p>また、収益認識会計基準等の適用により、契約資産を他の項目に属する金融資産と一括して連結貸借対照表に表示している場合には、当該連結貸借対照表の科目については、金融商品の時価等に関する事項を記載するものとされている。この場合には、当該連結貸借対照表の科目から契約資産を除いた金融資産について、当該事項を記載することができることとされている。</p> <p>市場価格のない株式、出資金その他これらに準ずる金融商品については、ニ（金融商品の時価等に関する事項）の記載を要せず、この場合には、その旨並びに当該金融商品の概要及び連結貸借対照表計上額を注記しなければならないとされている。</p> <p>金融資産及び金融負債の双方がそれぞれ資産の総額及び負債の総額の大部分を占めており、かつ、当該金融資産及び金融負債の双方が事業目的に照らして重要である連結会社にあつては、当該金融資産及び金融負債の主要な市場リスクの要因となる当該指標の数値の変動に対する当該金融資産及び金融負債の価値の変動率に重要性がある場合には、そのリスク管理において、市場リスクに関する定量的分析を利用している金融商品及び定量的分析を利用していない金融商品に関する注記が求められる。</p> <p>三（金融商品の時価のレベルごとの内訳等に関する事項）において、時価の算定に用いた評価技法及びインプットに関する注記が求められている。</p> <p>金銭債権（時価の変動により利益を得ることを目的として保有するものを除く。）及び有価証券（売買目的有価証券を除く。）のうち満期のあるものについては、償還予定額の合計額を一定の期間に区分した金額を注記しなければならない。当該注記をするにあたっては、原則として元本により記載することとなる。</p> <p>社債、長期借入金、リース債務及びその他の負債であつて、金利の負担を伴うものについては、返済予定額の合計額を一定の期間に区分した金額を注記し</p>	

項目	留意点	備考
	<p>なければならない。ただし、当該金額が連結財規第92条第1項に規定する社債明細表又は借入金等明細表に記載されている場合には、その旨の注記をもって代えることができる。とされている。</p> <p><b>【改正時価算定適用指針の適用】</b>  2021年6月17日に改正時価算定適用指針が公表され、持分相当額を純額で計上する組合その他これに準ずる事業体への出資及び投資信託等についての取扱いが新たに定められた。本改正適用指針は、2022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適用される。</p> <p>改正時価算定適用指針の公表に伴い改正された連結財規第15条の5の2において、持分相当額を純額で計上する組合その他これに準ずる事業体への出資及び投資信託等の取扱いが以下のように定められている。</p> <p>持分相当額を純額で計上する組合その他これに準ずる事業体への出資については、連結財規第15条の5の2第1項第2号に掲げる事項（金融商品の時価等に関する事項）の記載を要しない。ただし、この場合には、その旨及び当該出資の連結貸借対照表計上額を注記しなければならない。</p> <p>投資信託等について、一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に従い、投資信託等の基準価額を時価とみなす場合には、連結財規第15条の5の2第1項第2号に掲げる事項（金融商品の時価等に関する事項）の記載については、当該投資信託等が含まれている旨を注記しなければならない（当該投資信託等の連結貸借対照表計上額に重要性が乏しい場合を除く）とされている。</p> <p>また、投資信託等について、一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に従い、投資信託等の基準価額を時価とみなす場合には、連結財規第15条の5の2第1項第3号に掲げる事項（金融商品の時価のレベルごとの内訳等に関する事項）の記載を要しない。この場合には、次に掲げる事項を注記しなければならないとされている。</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>① 連結財規第15条の5の2第1項第3号に掲げる事項（金融商品の時価のレベルごとの内訳等に関する事項）を注記していない旨</li> <li>② 当該投資信託等の連結貸借対照表計上額</li> <li>③ 当該投資信託等の期首残高から期末残高への調整表（当該投資信託等の連結貸借対照表計上額に重要性が乏しい場合を除く。）</li> <li>④ 連結決算日における解約又は買戻請求に関する制限の内容ごとの内訳（投資信託等について、信託財産又は資産を主として金融商品に対する投資として運用することを目的としている場合に限り、その投資信託等の連結貸借対照表計上額に重要性が乏しい場合を除く。）</li> </ol> <p>財規ガイドライン8の6の2-4では、投資信託財産が金融商品である場合において、一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に従い、投資信託等の基準価額を時価とみなす場合とは、次のいずれかに該当する必要があるとされている。</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>(1) 投資信託等の財務諸表が国際会計基準又は米国会計基準に従い作成されている場合</li> <li>(2) 投資信託等の財務諸表が(1)以外の会計基準に従い作成され、当該会計基準における時価の算定に関する定めが国際会計基準又は米国会計基準と概ね同等であると判断される場合</li> <li>(3) 投資信託財産について、「投資信託財産の評価及び計理等に関する規則」に従い評価が行われている場合</li> </ol> <p>改正時価算定適用指針の適用初年度において、比較情報（連結財規第15条の5の2第3項から第5項に限る）については、記載することを要しないとされている。</p>	
有価証券関係	<p>有価証券に関する注記については、連結財規第15条の5の2（財規第8条の6の2）に定める事項のほか、有価証券の区分に応じて、一定の事項を注記する（重要性の乏しいものは注記を省略できる）。</p>	<p>連結財規第15条の6  財規第8条の7</p>

項目	留意点	備考
	<p>当連結会計年度中に有価証券の減損処理を行った場合には、その旨及び減損処理額を注記する（重要性の乏しいものは注記を省略できる。連結財規第15条の6第3項、財規第8条の7第3項）。</p>	
<p>デリバティブ取引関係</p>	<p>デリバティブ取引に関する注記については、連結財規第15条の5の2（財規第8条の6の2）に定める事項のほか、取引の区分に応じて、一定の事項を注記する（重要性の乏しいものは注記を省略できる）。</p> <p>金融商品会計基準第25項では、デリバティブ取引により生じる正味の債権及び債務は、時価をもって貸借対照表価額とし、評価差額は、原則として、当期の損益として処理すると規定している。</p>	<p>連結財規第15条の7 財規第8条の8</p>
<p>ストック・オプション等関係</p>	<p>「第4 提出会社の状況 1 株式等の状況 (2)新株予約権等の状況 ①ストックオプション制度の内容」に記載すべき事項の全部又は一部を「第5 経理の状況」のストック・オプションに係る注記において集約して記載することができる。ただし、この場合には、「第4 提出会社の状況 1 株式等の状況 (2)新株予約権等の状況 ①ストックオプション制度の内容」にその旨を記載する必要がある。</p> <p>【従業員等に対して権利確定条件付き有償新株予約権を付与する取引に関する取扱い（以下「実務対応報告第36号」という。）等を適用した場合】</p> <p>実務対応報告第36号等に従って会計処理を行う場合、従業員等に対して付与された権利確定条件付き有償新株予約権は、「ストック・オプション、自社株式オプション又は自社の株式の付与又は交付に関する注記」及び「ストック・オプションに関する注記」の対象に含まれるものと考えられる（作成要領361ページ作成にあたってのポイント④）。</p> <p>実務対応報告第36号等の適用日より前に従業員等に対して権利確定条件付き有償新株予約権を付与した取引について、当該実務対応報告の会計処理によらず、従来採用していた会計処理を継続している場合、当該取引について以下の項目を注記することとされている。</p> <p>(1) 権利確定条件付き有償新株予約権の概要 （各会計期間において存在した権利確定条件付き有償新株予約権の内容、規模（付与数等）及びその変動状況（行使数や失効数等））。ただし、付与日における公正な評価単価については、記載を要しない。</p> <p>(2) 採用している会計処理の概要</p> <p>取締役の報酬等として株式を無償交付する取引に関する取扱いの対象となる取引を行っている場合、「当該連結会計年度における費用計上額及び科目名」を注記しなければならないとされているほか、次の事項を注記するとされている。</p> <p>(1) 事前交付型について、取引の内容、規模及びその変動状況（各会計期間において権利未確定株式数が存在したものに限る。）</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>① 付与対象者の区分（取締役、執行役の別）及び人数</li> <li>② 当該会計期間において計上した費用の額とその科目名称</li> <li>③ 付与された株式数（当該企業が複数の種類の株式を発行している場合には、株式の種類別に記載を行う。④において同じ。）</li> <li>④ 当該会計期間中に没収した株式数、当該会計期間中に権利確定した株式数並びに期首及び期末における権利未確定残株式数</li> <li>⑤ 付与日</li> <li>⑥ 権利確定条件</li> <li>⑦ 対象勤務期間</li> <li>⑧ 付与日における公正な評価単価</li> </ol> <p>(2) 事後交付型について、取引の内容、規模及びその変動状況（各会計期間において権利未確定株式数が存在したものに限る。ただし、⑤を除く。）</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>① 付与対象者の区分（取締役、執行役の別）及び人数</li> <li>② 当該会計期間において計上した費用の額とその科目名称</li> <li>③ 付与された株式数（当該企業が複数の種類の株式を発行している場合には、株式の種類別に記載を行う。④、⑤において同じ。）</li> <li>④ 当該会計期間中に失効した株式数、当該会計期間中に権利確定した株式数並びに期首及び期末における権利未確定残株式数</li> </ol>	<p>連結財規第15条の9、第15条の10、第15条の11 連結財規ガイドライン15の9、15の10 財規第8条の14、第8条の15、第8条の16 財規ガイドライン8の14、8の15、8の16 従業員等に対して権利確定条件付き有償新株予約権を付与する取引に関する取扱い 取締役の報酬等として株式を無償交付する取引に関する取扱い ストック・オプション適用指針</p>

項目	留意点	備考
	<p>⑤ 権利確定後の未発行株式数 ⑥ 付与日 ⑦ 権利確定条件 ⑧ 対象勤務期間 ⑨ 付与日における公正な評価単価</p> <p>(3) 付与日における公正な評価単価の見積方法 (4) 権利確定数の見積方法 (5) 条件変更の状況</p> <p>注記事項に関する具体的な内容や記載方法の他、取締役の報酬等として株式を無償交付する取引に関する取扱いに定めのない事項に係る注記については、ストック・オプション適用指針の定めに基づいて注記を行うこととされている。</p>	
税効果会計関係	<p>次に掲げる事項を注記する。</p> <p>(1) 繰延税金資産及び繰延税金負債の発生の主な原因別の内訳 (2) 法定実効税率と税効果会計適用後の法人税等の負担率との間に差異があるときは、当該差異の原因となった主な項目別の内訳 (3) 法人税等の税率の変更により繰延税金資産及び繰延税金負債の金額が修正されたときは、その旨及び修正額 (4) 連結決算日後に法人税等の税率の変更があった場合には、その内容及び影響</p> <p>繰延税金資産の算定に当たり繰延税金資産から控除された額（以下「評価性引当額」という。）がある場合には、次に掲げる事項を(1)に掲げる事項に併せて注記する。</p> <p>一 当該評価性引当額 二 当該評価性引当額に重要な変動が生じた場合には、その主な内容</p> <p>また、(1)に掲げる事項に繰越欠損金を記載する場合であって、当該繰越欠損金が重要であるときは、次に掲げる事項を併せて注記する。</p> <p>一 繰越期限別の繰越欠損金に係る次に掲げる事項 イ 繰越欠損金に納税主体ごとの法定実効税率を乗じた額 ロ 繰越欠損金に係る評価性引当額 ハ 繰越欠損金に係る繰延税金資産の額 二 繰越欠損金に係る重要な繰延税金資産を計上している場合には、当該繰延税金資産を回収することが可能と判断した主な理由</p>	<p>連結財規第15条の5 連結財規ガイドライン15の5 財規第8条の12 財規ガイドライン8の12-2-1 税効果会計基準第四注記事項 「税効果会計基準」の一部改正</p>
<p>税効果会計関係</p> <p>グループ通算制度を適用する場合の会計処理及び開示に関する取扱いを適用する場合</p>	<p>2021年8月12日にグループ通算制度を適用する場合の会計処理及び開示に関する取扱いが公表されており、2022年4月1日以後に開始する連結会計年度及び事業年度の期首から適用するとされている。</p> <p>グループ通算制度の適用により、グループ通算制度を適用する場合の会計処理及び開示に関する取扱いに従って法人税及び地方法人税の会計処理又はこれらに関する税効果会計の会計処理を行っている場合には、その旨を税効果会計に関する注記の内容とあわせて注記するものとされている。</p> <p>グループ通算制度を適用する場合の会計処理及び開示に関する取扱いを適用する場合の記載事例は以下のとおりである。</p> <p>(作成要領 372ページ)</p> <p>3.法人税及び地方法人税の会計処理又はこれらに関する税効果会計の会計処理</p> <p>当社及び一部の国内連結子会社は、当連結会計年度から、グループ通算制度を適用している。また、「グループ通算制度を適用する場合の会計処理及び開示に関する取扱い」（実務対応報告第42号 2021年8月12日）に従って、法人税及び地方法人税の会計処理又はこれらに関する税効果会計の会計処理並びに開示を行っている。</p>	<p>グループ通算制度を適用する場合の会計処理及び開示に関する取扱い</p>

項目	留意点	備考
	<p>また、繰延税金資産及び繰延税金負債の発生の主な原因別の内訳については、法人税及び地方法人税と住民税及び事業税を区分せず、これらの税金全体で注記するものとされている。</p> <p>なお、連結納税制度からグループ通算制度に移行する場合、グループ通算制度を適用する場合の会計処理及び開示に関する取扱いの適用は、会計基準等の改正に伴う会計方針の変更に該当するものの、同取扱いの第32項において、会計方針の変更による影響はないものとみなすとされており、会計方針の変更に関する注記は不要とされている。</p> <p>一方で、通算税効果額の授受を行わない場合の会計処理及び取扱いについては、連結納税制度における取扱いを踏襲するかどうかも含め取り扱われていないため、通算税効果額の授受を行わない場合には、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4-3項に定める「関連する会計基準等の定めが明らかでない場合」に該当することになると考えられることから、財規ガイドライン8の2の3(8)④にしたがい、採用した会計処理の原則及び手続を、連結財務諸表作成のための基本となる重要な事項に注記することが考えられるとされている。</p>	
企業結合等関係	<p>主要な取得関連費用の内容及び金額を注記により開示することが求められている。</p> <p>前連結会計年度に行われた企業結合に係る暫定的な会計処理の確定に伴い、当連結会計年度において取得原価の当初配分額に重要な見直しが生じた場合には、当該見直しの内容及び金額を注記する。</p>	<p>連結財規第15条の12第1項第5号 財規第8条の17第1項第5号 連結財規第15条の12第4項 財規第8条の17第4項</p>
資産除去債務関係	<p>資産除去債務については、次に掲げる資産除去債務の区分に応じ、当該事項を注記する。</p> <p>ただし、重要性の乏しいものについては、注記を省略できる。</p> <p>一 資産除去債務のうち連結貸借対照表に計上しているもの 次のイからニまでに掲げる事項</p> <p>イ 当該資産除去債務の概要</p> <p>ロ 当該資産除去債務の金額の算定方法</p> <p>ハ 当連結会計年度における当該資産除去債務の総額の増減</p> <p>二 当該資産除去債務の金額の見積りを変更したときは、その旨、変更の内容及び影響額</p> <p>二 前号に掲げる資産除去債務以外の資産除去債務 次のイからハまでに掲げる事項</p> <p>イ 当該資産除去債務の金額を連結貸借対照表に計上していない旨</p> <p>ロ 当該資産除去債務の金額を連結貸借対照表に計上していない理由</p> <p>ハ 当該資産除去債務の概要</p>	<p>連結財規第15条の23 連結財規ガイドライン15の23 財規第8条の28 財規ガイドライン8の28 資産除去債務会計基準 資産除去債務適用指針</p>
賃貸等不動産関係	<p>賃貸等不動産がある場合には、次に掲げる事項を注記する（賃貸等不動産の総額に重要性が乏しい場合には、注記を省略できる）。</p> <p>① 賃貸等不動産の概要</p> <p>② 賃貸等不動産の連結貸借対照表計上額及び当連結会計年度における主な変動</p> <p>③ 賃貸等不動産の連結決算日における時価及び当該時価の算定方法</p> <p>④ 賃貸等不動産に関する損益</p>	<p>連結財規第15条の24 財規第8条の30 賃貸等不動産会計基準 賃貸等不動産適用指針</p>
公共施設等運営事業関係	<p>公共施設等運営事業を行っており、かつ、更新投資に係る会計処理について、公共施設等運営事業における運営権者の会計処理等に関する実務上の取扱い第12項(1)に該当する場合には、次に掲げる事項を注記する。</p> <p>(1) 公共施設等運営権の概要</p> <p>(2) 公共施設等運営権の減価償却の方法</p>	<p>連結財規第15条の25 連結財規ガイドライン15の25 財規第8条の31 財規ガイドライン8</p>

項目	留意点	備考
	<p>(3) 更新投資に係る事項</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>① 主な更新投資の内容及び当該更新投資を予定している時期</li> <li>② 更新投資に係る資産の計上方法</li> <li>③ 更新投資に係る資産の減価償却の方法</li> <li>④ 翌連結会計年度以降に実施すると見込まれる更新投資のうち資本的支出に該当する部分の内容及びその金額</li> </ol>	<p>の31-1-1、8の31-2 公共施設等運営事業における運営権者の会計処理等に関する実務上の取扱い</p>
<p>収益認識関係</p>	<p>収益認識に関する注記における開示目的は、顧客との契約から生じる収益及びキャッシュ・フローの性質、金額、時期及び不確実性を財務諸表利用者が理解できるようにするための十分な情報を企業が開示することであるとされている。</p> <p>顧客との契約から生じる収益について、次に掲げる事項であって、投資者その他の財務諸表の利用者の理解に資するものを注記しなければならないとされている。ただし、重要性の乏しいものについては、注記を省略できるとされている。</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>(1) 顧客との契約から生じる収益及び当該契約から生じるキャッシュ・フローの性質、金額、時期及び不確実性に影響を及ぼす主要な要因に基づく区分に当該収益を分解した情報（以下「収益の分解情報」という。）</li> <li>(2) 顧客との契約から生じる収益を理解するための基礎となる情報（以下「収益を理解するための情報」という。）</li> <li>(3) 顧客との契約に基づく履行義務の充足と当該契約から生じるキャッシュ・フローとの関係並びに当連結会計年度末において存在する顧客との契約から翌連結会計年度以降に認識すると見込まれる収益の金額及び時期に関する情報（以下「当期及び翌期以降の収益の金額を理解するための情報」という。）</li> </ol> <p>(1) 収益の分解情報</p> <p>収益を分解する程度については、企業の実態に即した事実及び状況に応じて決定するとされている。その結果、複数の区分に分解する必要がある企業もあれば、単一の区分のみで足りる企業もあるとされている。</p> <p>収益の分解に用いる区分を検討する際に、次のような情報において、企業の収益に関する情報が他の目的でどのように開示されているのかを考慮するとされている。</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>① 財務諸表外で開示している情報（例えば、決算発表資料、年次報告書、投資家向けの説明資料）</li> <li>② 最高経営意思決定機関が事業セグメントに関する業績評価を行うために定期的に検討している情報</li> <li>③ 他の情報のうち、上記①及び②で識別された情報に類似し、企業又は企業の財務諸表利用者が、企業の資源配分の意思決定又は業績評価を行うために使用する情報</li> </ol> <p>収益を分解するための区分の例として次のものが挙げられるとされている。</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>① 財又はサービスの種類（例えば、主要な製品ライン）</li> <li>② 地理的区分（例えば、国又は地域）</li> <li>③ 市場又は顧客の種類（例えば、政府と政府以外の顧客）</li> <li>④ 契約の種類（例えば、固定価格と実費精算契約）</li> <li>⑤ 契約期間（例えば、短期契約と長期契約）</li> <li>⑥ 財又はサービスの移転の時期（例えば、一時点で顧客に移転される財又はサービスから生じる収益と一定の期間にわたり移転される財又はサービスから生じる収益）</li> <li>⑦ 販売経路（例えば、消費者に直接販売される財と仲介業者を通じて販売される財）</li> </ol> <p>収益の分解情報を注記する場合の収益は、収益認識会計基準等の範囲に含まれる顧客との契約から生じる収益であることに留意する（作成要領401ページ作成にあたってのポイント③）。</p>	<p>連結財規第15条の26 連結財規ガイドライン15の26 財規第8条の32 財規ガイドライン8の32 収益認識会計基準 収益認識適用指針</p>

項目	留意点	備考
	<p>収益の分解情報とセグメント情報等会計基準に従って各報告セグメントについて開示する売上高との間の関係を財務諸表利用者が理解できるようにするための十分な情報を注記することとされている。</p> <p>セグメント情報等会計基準に基づいて開示される売上高に関する情報が、収益認識会計基準における収益の会計処理の定めに基づいており、かつ、収益及びキャッシュ・フローの性質、金額、時期及び不確実性に影響を及ぼす主要な要因に基づく区分に分解した情報として十分であると判断される場合には、セグメント情報に追加して収益の分解情報を注記する必要はないものと考えられるとされている。</p> <p>(2) 収益を理解するための基礎となる情報</p> <p>顧客との契約から生じる収益を理解するための基礎となる情報には、例えば次の事項が含まれるものとされている。</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>① 顧客との契約及び履行義務に関する情報（履行義務に関する情報、重要な支払条件に関する情報）</li> <li>② 顧客との契約に基づいて、財貨の交付又は役務の提供によって得ることが見込まれる対価の額（以下「取引価格」という。）を算定する際に用いた見積方法、インプット、仮定に関する情報</li> <li>③ 取引価格を履行義務に配分する際に用いた見積方法、インプット、仮定に関する情報</li> <li>④ 収益を認識する通常の時点の判断及び当該時点における会計処理の方法を理解できるようにするための情報</li> <li>⑤ 顧客との契約から生じる収益の金額及び時期の決定に重要な影響を与える収益認識会計基準を適用する際に行った判断及び判断の変更</li> </ol> <p>収益を理解するための基礎となる情報において注記する情報は、顧客と締結した契約の内容と、それらの内容がどのように収益及び関連する財務諸表の項目に反映されているかに関する情報を開示するものであるとされている。この情報を記載するにあたって、単に収益認識会計基準等における取扱いを記載するのではなく、企業の置かれている状況が分かるようにすることで、財務諸表利用者に有用な情報を開示することになると考えられるとされている。</p> <p>収益認識会計基準を適用する際に行った判断又は判断の変更のうち、顧客との契約から生じる収益の金額及び時期の決定に重要な影響を与えるものを注記することとされている。ただし、これらの事項については、収益を理解するための基礎となる情報に掲げる事項又は内容を踏まえて注記している場合には、当該項目を改めて設けて記載する必要はないと考えられるとされている。</p> <p>収益認識関係注記における開示目的に照らして、企業の収益及びキャッシュ・フローを理解するために適切であると考えられる方法で注記する必要があることに留意する。</p> <p>なお、収益認識会計基準等においては、会計方針として注記する内容として、主要な事業における主な履行義務の内容、当該履行義務に関する収益を認識する通常の時点その他重要な会計方針に含まれると判断した収益認識に関する注記事項その他の事項を記載するものとされている。会計方針として注記している内容は、収益認識関係注記において記載しないことができるとされている。</p> <p>(3) 当期及び翌期以降の収益の金額を理解するための情報</p> <p>顧客との契約に基づく履行義務の充足と当該契約から生じるキャッシュ・フローとの関係を理解できるようにするための情報には、例えば次の事項が含まれるとされている。</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>① 顧客との契約から生じた債権、契約資産並びに契約負債の期首残高及び期末残高（それぞれ区分して表示していない場合）</li> <li>② 当連結会計年度に認識した収益の額のうち期首現在の契約負債残高に含まれていた額</li> <li>③ 当連結会計年度における契約資産及び契約負債の残高の重要な変動に関する内容</li> </ol>	



項目	留意点	備考
	<p>④ 履行義務の充足の時期と通常の支払時期との関連性並びに当該関連性が契約資産及び契約負債の残高に与える影響の説明</p> <p>⑤ 過去の期間に充足した履行義務又は部分的に充足した履行義務から当事業年度に認識した収益がある場合には当該金額等</p> <p>当連結会計年度末において存在する顧客との契約から翌連結会計年度以降に認識すると見込まれる収益の金額及び時期に関する情報には、例えば当連結会計年度末において未だ充足していない履行義務に配分した取引価格の総額、当該履行義務が充足すると見込んでいる時期等が含まれるとされている。</p> <p>残存履行義務に配分した取引価格の注記に含めるか否かを決定するにあたっては、収益の分解情報を区分する単位（分解区分）ごと（複数の分解区分を用いている場合には分解区分の組み合わせ）又はセグメントごとに判断することも考えられるとされている。</p> <p>なお、特定の分解区分（特定の分解区分の組み合わせ）又は特定のセグメントに関する残存履行義務についてのみ残存履行義務に配分した取引価格の注記に含めることとした場合には、当該分解区分等を注記することが考えられる（作成要領415ページ作成にあたってのポイント①）。</p> <p>当該履行義務が、当初に予想される契約期間が1年以内の契約の一部である場合等には、当該情報の注記を要しないとされている。この場合には、いずれの条件に該当しているか、及び当該注記に含めていない履行義務の内容を注記することとされている。</p> <p>また、これに加え、売上高又は使用量に基づくロイヤリティ等の変動対価に該当するため、当該注記に含めていないものがある場合には、次の事項を注記する。</p> <p>① 残存する契約期間</p> <p>② 当該注記に含めていない変動対価の概要（例えば、変動対価の内容及びその変動性がどのように解消されるのか）</p> <p>顧客との契約から受け取る対価の額に、取引価格に含まれない変動対価の額等、取引価格に含まれず、結果として残存履行義務の注記に含めていないものがある場合には、その旨を注記することとされている。</p> <p>収益認識に関する注記を記載するにあたり、収益認識会計基準等において示す注記事項の区分に従って注記事項を記載する必要はないとされている。</p> <p>重要な会計方針として注記している内容は、収益認識に関する注記として記載しないことができる。また、収益認識に関する注記として記載する内容について、連結財務諸表における他の注記事項に含めて記載している場合には、その旨を記載し、収益認識に関する注記の記載を省略することができるとされている。</p> <p>(1)収益の分解情報及び(3)当期及び翌期以降の収益の金額を理解するための情報については、連結財務諸表を作成している場合には、個別財務諸表では注記を省略することができる。また、(2)収益を理解するための基礎となる情報について、連結財務諸表において同一の内容が記載される場合には、その旨を記載し、当該記載を省略することができる。</p> <p>【収益認識に関する注記—適用2年目以降の対応】</p> <p>関連する開示が全体として開示目的を達成するための十分な情報となっているか検討する必要がある。</p> <p>「業界慣行に従い処理している」等により収益認識会計基準等で求められている開示を省略している場合には、開示を省略する理由として適切ではなく、また、「重要性がない」として開示を省略している場合には、その省略によって開示目的の達成に必要な情報の理解も困難になっていないかどうか検討する必要がある。</p> <p>具体的な留意事項については、会計情報5月号掲載の「収益認識基準適用2年</p>	

項目	留意点	備考
セグメント情報等	<p>目におけるポイント」を参照されたい。</p> <p>連結財規及び財規において、セグメント情報等に係る様式が規定されているので、実際の開示に際しては同様式及び記載上の注意に留意する。</p> <p><b>【いわゆる単一セグメント】</b> 開示情報としての重要性が乏しく、財務諸表利用者の判断を誤らせる可能性がないと考えられるとき（例えば、単一セグメントの場合）は、「セグメント情報」の記載を省略することが考えられる。 記載を省略する場合でも、「セグメント情報」は様式上の記載項目とされているので、項目自体は省略しないで、その旨を記載することとなる（作成要領429ページ 作成にあたってのポイント⑤）。</p> <p>報告すべきセグメントが1つしかなく、セグメント情報を開示しない企業であっても、関連情報は開示する（セグメント情報等会計基準第29項なお書き）。</p> <p><b>【報告セグメントの変更】</b> 企業の組織構造の変更等、企業の管理手法が変更されたために、報告セグメントの区分方法を変更する場合には、その旨及び前年度のセグメント情報を当年度の区分方法により作り直した情報を開示することが原則である（セグメント情報等会計基準第27項）。 このように前年度のセグメント情報を当年度の区分方法により作り直した情報を開示する場合には、報告セグメントの区分方法を変更する前の前年度のセグメント情報を記載する必要はないと解される（作成要領429ページ 作成にあたってのポイント⑦）。</p> <p><b>【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】</b> 連結財務諸表の遡及処理を行う場合は、前連結会計年度のセグメント情報等について、遡及処理の影響を反映した情報を開示する（セグメント情報等会計基準第97-2項）。</p> <p><b>【関連情報】</b> 関連情報は、セグメント情報の中で同様の情報が開示されている場合を除いて、開示しなければならない（セグメント情報等会計基準第29項）。</p> <p><b>【主要な顧客に関する情報】</b> 主要な顧客に関する情報は、外部顧客への売上高のうち、特定の外部顧客への売上高（同一企業集団に属する顧客への売上高を集約している場合には、その売上高）が、連結損益計算書の売上高の10%以上である場合に、当該顧客に関する情報を開示する。</p> <p>同一企業集団に属する顧客への売上高を集約している場合には、当該企業集団単位に集約した情報を記載することになると解される（作成要領441ページ 作成にあたってのポイント②）。</p> <p><b>【固定資産の減損損失に関する報告セグメント別情報の開示】</b> 連結損益計算書において固定資産の減損損失を計上していない場合、【報告セグメントごとの固定資産の減損損失に関する情報】に、連結損益計算書において固定資産の減損損失を計上していない旨を記載することにより、様式で定められている表の記載を省略できると解される（作成要領441ページ 作成にあたってのポイント③）。</p> <p><b>【のれんに関する報告セグメント別情報の開示】</b> 連結損益計算書においてのれんの償却額を計上していない場合、【報告セグメントごとののれんの償却額及び未償却額残高に関する情報】に、連結損益計算書においてのれんの償却額を計上していない旨を記載することにより、様式で定められている表の記載を省略できると解される（作成要領441ページ 作成にあたってのポイント③）。</p>	<p>連結財規第15条の2 財規第8条の29 セグメント情報等 会計基準 セグメント情報等 適用指針</p>

項目	留意点	備考
	<p>上記のほか、次の事項に注意する。</p> <p>① 2010年4月1日より前に行われた企業結合、事業分離及び子会社の企業結合に係る「負ののれん」についても、様式に準じて当該負ののれんの償却額及び未償却残高を注記する必要がある。</p> <p>② 財務諸表等規則においてもセグメント情報に関して、連結財務諸表規則と同様の規定が設けられているので、連結財務諸表を作成していない場合でもセグメント情報の開示が必要となる。</p>	
<p>セグメント情報等</p> <p>収益認識会計基準等の適用</p>	<p>収益認識会計基準等では、当期認識した顧客との契約から生じる収益を、収益及びキャッシュ・フローの性質、金額、時期及び不確実性に影響を及ぼす主要な要因に基づく区分に分解して注記することとされている。</p> <p>収益の分解情報の注記において、収益を分解する程度については、企業の実態に即した事実及び状況に応じて決定することとされている。したがって、複数の区分に分解する必要がある企業もあれば、単一の区分のみで足りる企業もあることに留意する。</p> <p>報告セグメントごとの売上高に関する情報が、収益認識会計基準における収益の会計処理の定めに基づいており、かつ、収益及びキャッシュ・フローの性質、金額、時期及び不確実性に影響を及ぼす主要な要因に基づく区分に分解した情報として十分であると判断される場合には、報告セグメントごとの売上高に関する情報に追加して収益の分解情報を注記する必要はないものと考えられるとされている。</p> <p>その他、収益の分解情報を開示するにあたっての留意事項は、上記の収益認識関係の項目を参照されたい。</p>	<p>連結財規第15条の26、第15条の2</p> <p>連結財規ガイドライン15の26</p> <p>収益認識会計基準</p> <p>収益認識適用指針</p>
<p>1株当たり情報</p>	<p>「1株当たり当期純利益金額」（連結財規第65条の2）については、「1株当たり当期純利益」と記載することも差し支えないと考えられる（作成要領463ページ作成にあたってのポイント②）。</p> <p>従業員等に信託を通じて自社の株式を交付する取引に関する実務上の取扱いを適用する場合には、以下の注記が必要となる。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>1株当たり当期純利益の算定上、株主資本において自己株式として計上されている信託に残存する自社の株式を、期中平均株式数の計算において控除する自己株式に含めている旨、及び期中平均の自己株式の数。</li> <li>1株当たり純資産額の算定上、株主資本において自己株式として計上されている信託に残存する自社の株式を、期末発行済株式総数から控除する自己株式に含めている旨、及び期末の自己株式の数。</li> </ul> <p>取締役の報酬等として株式を無償交付する取引に関する取扱いにおいて、事後交付型におけるすべての権利確定条件を達成した場合に株式が交付されることとなる契約は、潜在株式として取り扱い、潜在株式調整後1株当たり当期純利益の算定において、ストック・オプションと同様に取り扱うこととされている。</p> <p>株式引受権の金額は1株当たり純資産額の算定上、期末の純資産額の算定にあたっては、貸借対照表の純資産の部の合計額から控除するとされている。</p>	<p>従業員等に信託を通じて自社の株式を交付する取引に関する実務上の取扱い</p> <p>取締役の報酬等として株式を無償交付する取引に関する取扱い</p>
<p>後発事象</p>	<p>① 株式併合及び株式分割</p> <p>② 退職一時金制度から確定拠出年金制度への移行</p> <p>③ 厚生年金基金の代行部分の返上</p> <p>④ 決算日後に生じた継続企業の前提に重要な疑義を生じさせるような事象又は状況</p> <p>⑤ 組織再編</p> <p>⑥ 新株予約権（会社法のストックオプションを含む）</p> <p>⑦ その他</p> <p>いずれも重要な後発事象として開示されることが多い項目であることに留意する。</p>	<p>連結財規ガイドライン14の9、15の22</p> <p>財規第8条の4</p> <p>財規ガイドライン8の4、8の27-5</p> <p>後発事象に関する監査上の取扱い</p>

項目	留意点	備考
資産除去債務明細表	<p>連結財務様式第十一号により資産除去債務明細表を開示する。</p> <p>次の記載上の注意に留意する。</p> <p><b>【記載上の注意】</b>  1. 連結貸借対照表に計上されている当期首及び当期末の資産除去債務について、当該資産除去債務に係る法的規制等の種類ごとの区分により記載すること。  2. 本明細表に記載すべき事項が第15条の23において読み替えて準用する財務諸表等規則第8条の28第1項に規定する注記事項として記載されている場合には、その旨を記載することにより本明細表の記載を省略することができる。</p> <p>連結附属明細表の作成の省略（連結財務第92条の2）に係る次の規定に注意する。</p> <p><b>【連結財務第92条の2】</b>  当連結会計年度期首及び当連結会計年度末における資産除去債務の金額が当連結会計年度期首及び当連結会計年度末における負債及び純資産の合計額の100分の1以下である場合には、前条第1項に規定する資産除去債務明細表の作成を省略することができる。  2 前項の規定により資産除去債務明細表の作成を省略した場合には、その旨を注記しなければならない。</p>	<p>連結財務様式第十一号  連結財務第92条の2  財務様式第十五号  財務第125条の2</p>
その他	<p>記載上の注意(47)及び第二号様式記載上の注意(66)において次のように規定されている。</p> <p><b>【記載上の注意(47)】、【第二号様式記載上の注意(66)】</b>  (66) その他  a (略)  b (略)  c 提出会社が、最近連結会計年度において法第24条の4の7第1項又は第2項の規定により四半期報告書を提出した場合には、最近連結会計年度における各四半期連結累計期間（当該提出した四半期報告書に係る四半期連結累計期間に限る。）に係る(a)から(d)までに掲げる項目の金額及び最近連結会計年度に係る(a)及び(e)から(g)までに掲げる項目の金額について、各四半期連結累計期間、最近連結会計年度の順に記載すること。  (a) 売上高  (b) 税金等調整前四半期純利益金額又は税金等調整前四半期純損失金額  (c) 親会社株主に帰属する四半期純利益金額又は親会社株主に帰属する四半期純損失金額  (d) 1株当たり四半期純利益金額又は1株当たり四半期純損失金額  (e) 税金等調整前当期純利益金額又は税金等調整前当期純損失金額  (f) 親会社株主に帰属する当期純利益金額又は親会社株主に帰属する当期純損失金額  (g) 1株当たり当期純利益金額又は1株当たり当期純損失金額  d cに規定する事項を記載する場合には、最近連結会計年度における各四半期連結会計期間（当該連結会計期間の最後の四半期連結会計期間を含む。以下dにおいて同じ。）に係るc(d)に掲げる項目の金額（各四半期連結累計期間に係るc(d)に掲げる項目の金額に準じて算出したもの）について、各四半期連結会計期間の順に記載すること。</p>	<p>記載上の注意(47)  第二号様式記載上の注意(66)</p>
主な資産及び負債の内容	<p>連結財務諸表を作成している場合は、記載を省略することができる。</p>	<p>第二号様式記載上の注意(73)</p>

以上

# 実務対応報告第44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」の解説

公認会計士 はやの まさし 早野 真史

## 1. はじめに

グローバル・ミニマム課税とは、2021年10月に経済協力開発機構（OECD）/G20の「BEPS包摂的枠組み」において国際的に合意された課税ルールであり、年間総収入金額が7億5,000万ユーロ以上の多国籍企業を対象に、一定の適用除外を除く所得について各国ごとに最低税率15%以上の課税を確保する仕組みである。

2023年3月28日に成立した「所得税法等の一部を改正する法律」（令和5年法律第3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3月28日を、以下「改正法人税法の成立日」という。）において、グローバル・ミニマム課税に対応する法人税に係る規定（以下「グローバル・ミニマム課税制度」という。）が創設された。グローバル・ミニマム課税制度の適用は2024年4月1日以後開始する対象会計年度からとされている。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」（以下「税効果適用指針」という。）では、決算日において国会で成立している税法に規定されている方法に基づいて税効果会計を適用することとされているため（税効果適用指針第44項）、グローバル・ミニマム課税制度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（四半期連結決算及び四半期決算を含む。）において、税効果適用指針の定めに基づき、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べきか否かを検討する必要がある。しかしながら、グローバル・ミニマム課税制度を前提とした税効果会計の適用については、実務上対応が困難であるとの意見が聞かれたことから、企業会計基準委員会（ASBJ）は、当面の間、必要と考えられる特例的な取扱いを示すこととし、実務対応報告第44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」（以下「本実務対応報告」という。）を公表した。

本稿では、本実務対応報告の概要について解説する。

## 2. 本実務対応報告の概要

### ① 範囲

本実務対応報告は、企業会計審議会が1998年10月に公表した「税効果会計に係る会計基準」（以下「税効果会計基準」という。）が適用される連結財務諸表及び個別財務諸表に適用される（本実務対応報告第2項）。

ASBJにおける審議の過程では、特例的な取扱いの対象は、決算日において、グローバル・ミニマム課税制度の施行日以後その適用が見込まれる企業とすることも考えられた。しかしながら、グローバル・ミニマム課税制度の施行日以後その適用が見込まれるか否かの判断について、企業が適時にかつ適切に行えるか懸念があるとの意見が聞かれたため、本実務対応報告を適用する範囲については税効果会計基準が適用される連結財務諸表及び個別財務諸表に適用することとし、グローバル・ミニマム課税制度の適用が見込まれるか否かについての判断を企業に求めないこととされた。

### ② 会計処理

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（四半期連結決算及び四半期決算を含む。）における税効果会計の適用にあたっては、税効果適用指針の定めにかかわらず、グローバル・ミニマム課税制度の影響を反映しないこととされた（本実務対応報告第3項）。

グローバル・ミニマム課税制度に基づいた基準税率（15%）までの上乗せ税額（以下「上乗せ税額」という。）は、多国籍企業グループを構成する事業体等について国別に算定された実効税率が基準税率を下回る場合、国別に集計された純所得に対する基準税率に至るまでの税額を、親会社等がその所在地国の税務当局に支払うものであるため、上乗せ税額の課税の源泉となる純所得（利益）が生じる企業と、納税義務が生じる企業が相違することとなる。このような場合、企業会計上の資産又は負債の額と課税所得計算上の資産又は負債の額に相違がある場合において、法人税その他

利益に関連する金額を課税標準とする税金（以下「法人税等」という。）の額を適切に期間配分することにより、法人税等を控除する前の当期純利益と法人税等を合理的に対応させることを目的とする税効果会計の現行の枠組みにおいて税効果会計を適用すべきか否かが、税効果会計基準及び税効果適用指針等において明らかではないと考えられる（本実務対応報告第10項）。

また、仮に税効果会計を適用する場合、グローバル・ミニマム課税制度に基づく税効果会計の会計処理については、次の点が明らかではないと考えられる（本実務対応報告第11項）。

(i) グローバル・ミニマム課税制度の適用によって、企業が、既存の税法の下で認識した繰延税金資産又は繰延税金負債を見直す必要があるかどうか

(ii) 上乗せ税額を加味すると、税効果会計に使用する税率がどのような影響を受けるか

(iii) グローバル・ミニマム課税制度に基づき、追加的な一時差異を認識すべきかどうか

このように、グローバル・ミニマム課税制度に基づく税効果会計の取扱いについては、その考え方が必ずしも明らかではないことに加え、実務上の負担も想定されることから、グローバル・ミニマム課税制度の適用を前提とした税効果会計を適用することは困難であると考えられるため、税効果適用指針の定めにかかわらず、グローバル・ミニマム課税制度の影響を反映しないこととされた。

### ③ 開示

本実務対応報告において、開示についての定めはない。

国際会計基準審議会（IASB）が、2023年1月に公表したIASB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）」においては、OECDが公表した第2の柱モデルルールの適用から生じる繰延税金資産及び繰延税金負債の会計処理に関して、国際会計基準（IAS）第12号「法人所得税」の要求事項からの一時的な例外を設け、第2の柱モデルルールに関する法人所得税に係る繰延税金資産及び繰延税金負債についての認識及び情報開示の例外を適用したこと等の一定の事項の開示を提案しているが、本実務対応報告は主として2023年3月期決算に向けた短期的な対応をその目的としていることから、開示については求めないこととされた（本実務対応報告第7号）。

また、企業がグローバル・ミニマム課税制度の施行日以後その適用が見込まれるか否かの判断を適時にかつ適切に行うことについて懸念があるとの意見が聞かれているため、グローバル・ミニマム課税制度の影響が見込まれる企業において本実務対応報告を適用した旨の開示は求められていない（本実務対応報告第16項）。

### ④ 適用時期等

本実務対応報告は、公表日以後適用する（本実務対

応報告第4項）。

また、本実務対応報告における特例的な取扱いは、グローバル・ミニマム課税制度の具体的な内容やグローバル・ミニマム課税制度の適用を前提として税効果会計を適用すべきかが今後明らかになるまでの当面の取扱いであるため、特例的な取扱いを適用する期間は、ASBJが本実務対応報告の適用を終了するまでの間とされた。

## 3. おわりに

グローバル・ミニマム課税への対応にあたっては、令和5年度税制改正において上述した所得合算ルール（IIR）に係る法制化が行われた一方で、軽課税所得ルール（UTPR）及び国内ミニマム課税（QDMTT）については、令和6年度改正以降の法制化が検討される。また、ASBJにおいては、今後、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」及び税効果適用指針等の改正の要否が検討される予定であるため、今後の動向に留意が必要である。

以上

# 収益認識基準適用2年目におけるポイント

もり  
公認会計士 森 みずほ

## 1. はじめに

3月決算の会社において2023年3月期は、企業会計基準第29号「収益認識に関する会計基準」（以下「収益認識会計基準」という。）及び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」（以下「収益認識適用指針」という。）また、収益認識会計基準と合わせて「収益認識基準」という。）を適用する2年目の期末決算となる。

収益認識に関する開示は、財務諸表利用者が、各企業のビジネスを理解するために有用な情報となるため、わかりやすく、かつ、充実した記載が期待されている。また、金融庁による有価証券報告書レビューにおける重点テーマ審査の対象は、令和2年度及び令和3年度はIFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」（以下、「IFRS第15号」という。）、令和4年度は収益認識基準とされ、留意事項も公表されている。

本稿では、金融庁が公表している令和4年度の「有価証券報告書レビューの審査結果及び審査結果を踏まえた留意すべき事項」（以下「審査結果を踏まえた留意事項」という。）を踏まえ、適用2年目の開示の見直し・充実化において留意すべきポイントについて解説する。

## 2. 収益認識に関する開示の見直しにおけるポイント

### (1) 金融庁における有価証券報告書レビューの概要

有価証券報告書レビューとは、有価証券報告書の記載内容の適正性を確保するための審査の枠組みであり、金融庁及び財務局等が連携して実施している。

令和4年度では収益認識基準が重点テーマとなり、審査結果を踏まえた留意すべき事項が、令和5年3月24日に公表された。

なお、令和2年度及び令和3年度はIFRS第15号を重点テーマとした審査が行われたが、審査結果を踏まえた留意事項は、令和4年度に公表された審査結果を踏まえた留意事項と共通しているものが多く、収益認識基準の適用会社にも参考となると考えられることから、提出会社が充実した開示を検討するうえで、当該資料の活用が期待されている。

図表 直近の有価証券報告書レビューの重点テーマ

年度	重点テーマ
令和2年度	・セグメント情報 <sup>(*1)</sup> ・IFRS 第15号「顧客との契約から生じる収益」 <sup>(*2)</sup>
令和3年度	・新型コロナウイルス感染症に関する開示 ・IFRS 第15号「顧客との契約から生じる収益」 <sup>(*2)</sup>
令和4年度	・収益認識に関する会計基準 <sup>(*3)</sup>
令和5年度	・令和5年1月に施行された企業内容等の開示に関する内閣府令等の一部を改正する内閣府令 <sup>(*4)</sup>

<sup>(\*1)</sup> 新型コロナウイルス感染症の影響を踏まえ、中止されている。

<sup>(\*2)</sup> 主に指定国際会計基準を任意適用する会社が対象

<sup>(\*3)</sup> 令和4年3月31日以降を決算期末とする有価証券報告書の提出会社が対象

<sup>(\*4)</sup> 主にサステナビリティに関する企業の取組みの開示及びコーポレートガバナンスに関する開示についての改正

出典：金融庁HP（[https://www.fsa.go.jp/policy/m\\_con/index.html](https://www.fsa.go.jp/policy/m_con/index.html)）の情報に基づき筆者作成

### (2) 全般的な留意事項

令和4年度の審査結果を踏まえた留意事項では、共通して識別された課題をもとに、「開示の重要性に関する適切な判断」「一貫性のある明瞭な開示」という2つの全般的な留意事項が示されている。

「開示の重要性に関する適切な判断」では、開示目的に照らして、開示の重要性に関する判断を適切に行うことを留意事項としている。

収益認識に関する注記の開示目的は、顧客との契約から生じる収益及びキャッシュ・フローの性質、金額、時期及び不確実性を財務諸表利用者が理解できるようにするための十分な情報を企業が開示することである。収益認識に関する注記事項を作成するにあたり、どの注記事項にどの程度の重点を置くべきか、どの程度詳細に記載するかについては、開示目的に照らして企業が適切に判断することとされている。

開示目的に照らして、重要性が乏しいと考えられる注記事項については省略できる一方、重要性があると考えられる注記事項については詳細に記載することが期待されている。

「一貫性のある明瞭な開示」では、財務諸表利用者が容易に理解できるように一貫性のある明瞭な開示を行うことを留意事項としている。

収益認識基準に基づく開示は、通常、重要な会計方針の注記及び収益認識に関する注記において記載され、有価証券報告書の他の記載項目（セグメント情報等の注記、事業の内容、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等）とも関係するた

め、これらの項目の関係性を適切に説明することが期待されている。

上記を踏まえると、例えば、次のようなケースにおいては、収益認識に関する注記とその他の情報（有価証券報告書の前段の記載や外部情報等）との整合性などに留意する必要がある。

- ・有価証券報告書の前段「事業の状況」の「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」の「受注実績」において、受注残高が開示されている一方で、「収益認識に関する注記」における「残存履行義務に配分した取引価格」（収益認識会計基準80-21項から80-24項）には注記がない。
- ・有価証券報告書の前段「事業の状況」の「経営上の重要な契約等」に、「特許に関する契約」が記載されているが、「収益認識に関する注記」における「ロイヤリティ収入」に関する記載と関連が不明瞭となっている。
- ・会社HPに、取引価格に関してポイントや値引きが記載されているが、「取引価格の算定に関する情報」（収益認識会計基準80-16項）との関連が不明瞭となっている。

### (3) 重要な会計方針の注記

#### 【基準の定め】

顧客との契約から生じる収益に関する重要な会計方針として、①企業の主要な事業における主な履行義務の内容、②企業が当該履行義務を充足する通常の時点（収益を認識する通常の時点）を注記する（収益認識会計基準80-2項）。

当該項目以外にも、重要な会計方針に含まれると判断した内容については、重要な会計方針として注記する（収益認識会計基準80-3項）。

なお、履行義務を充足する通常の時点（収益を認識する通常の時点）の判断及び当該時点における会計処理の方法を理解できるよう、①履行義務を充足する通常の時点（収益を認識する通常の時点）、②一定の期間にわたり充足される履行義務について、収益を認識するために使用した方法及び当該方法が財又はサービスの移転の忠実な描写となる根拠、③一時点で充足される履行義務について、約束した財又はサービスに対する支配を顧客が獲得した時点の評価の際に行った重要な判断を記載することが求められる（収益認識会計基準80-18項）。

また、これまで我が国で行われてきた実務等に配慮し、財務諸表間の比較可能性を大きく損なわない範囲で、IFRS第15号における取扱いとは別に、個別項目に対する重要性の記載等、代替的な取扱いを定めている（収益認識適用指針92項～104項、164項）。

例えば、収益認識会計基準80-2項(2)の「企業が当該履行義務を充足する通常の時点」と「収益を認識する通常の時点」は、通常は同じであると考えられるが、収益認識適用指針98項における代替的な取扱い（出荷基準

等の取扱い）を適用し、両時点が異なる場合には、重要な会計方針として「収益を認識する通常の時点」について注記する（収益認識会計基準163項）。

#### 【ポイント】

課題となる事項として、以下が示されている。

- ・主要な事業における主な履行義務の内容及び履行義務の充足時点の記載が抽象的である
- ・履行義務の内容等と収益の分解情報やセグメント情報等との関係性が不明瞭である
- ・重要性等に関する代替的な取扱い（出荷基準等）を適用したにもかかわらず、その旨の記載がない
- ・一時点で充足される履行義務について、財又はサービスの支配を顧客が獲得した時点の評価の際に行った重要な判断の記載がない
- ・一定の期間にわたり充足する履行義務について、収益を認識するために使用した方法及び当該方法が財又はサービスの移転の忠実な描写となる根拠の記載がない

上記のほか、重要な会計方針には「返品、値引、割戻」について記載がされているが、実際には返品はなく実態に応じた記載となっていないケースや、割戻額に重要性がないため変動対価の算定方法については記載が省略されているものの、説明がなくその旨が読み取れないケース等が考えられる。

したがって、基準の定めを照らして漏れなく適切に注記を記載しているか改めて確認することが求められる。また、重要な会計方針の注記、収益の分解情報、セグメント情報の関係性をわかりやすく、かつ、整合性のある注記することに留意が必要である。

### (4) 収益認識に関する注記

収益認識に関する注記における開示目的は、顧客との契約から生じる収益及びキャッシュ・フローの性質、金額、時期及び不確実性を財務諸表利用者が理解できるようにするための十分な情報を企業が開示することである（収益認識会計基準80-4項）。

また、開示目的を達成するため、収益認識に関する注記として、①収益の分解情報、②収益を理解するための基礎となる情報、③当期及び翌期以降の収益の金額を理解するための情報を注記する（収益認識会計基準80-5項）。

#### ① 収益の分解情報

##### 【基準の定め】

当期に認識した顧客との契約から生じる収益は、収益及びキャッシュ・フローの性質、金額、時期及び不確実性に影響を及ぼす主要な要因に基づく区分に分解して注記する（収益認識会計基準80-10項）。

収益を分解する程度については、企業の実態に即した



事実及び状況に応じて決定する。その結果、複数の区分に分解する必要がある企業もあれば、単一の区分のみで足りる企業もある（収益認識適用指針106-3項）。

また、収益の分解情報と、企業会計基準第17号「セグメント情報等の開示に関する会計基準」にしたがって各報告セグメントについて開示する売上高との間の関係を財務諸表利用者が理解できるようにするための十分な情報を注記する（収益認識会計基準80-10項）。

なお、収益の分解に用いる区分を検討する際に、次のような情報において、企業の収益に関する情報が他の目的でどのように開示されているのかを考慮する（収益認識適用指針106-4項）。

- ・財務諸表外で開示している情報（例えば、決算発表資料、年次報告書、投資家向けの説明資料）
- ・最高経営意思決定機関が事業セグメントに関する業績評価を行うために定期的に検討している情報
- ・他の情報のうち、上記で識別された情報に類似し、企業又は企業の財務諸表利用者が、企業の資源配分の意思決定又は業績評価を行うために使用する情報

また、収益を分解するための区分として次のものが挙げられている（収益認識適用指針106-5項）。

- ・財又はサービスの種類（例えば、主要な製品ライン）
- ・地理的区分（例えば、国又は地域）
- ・市場又は顧客の種類（例えば、政府と政府以外の顧客）
- ・契約の種類（例えば、固定価格と実費精算契約）
- ・契約期間（例えば、短期契約と長期契約）
- ・財又はサービスの移転の時期（例えば、一時点で顧客に移転される財又はサービスから生じる収益と一定の期間にわたり移転される財又はサービスから生じる収益）
- ・販売経路（例えば、消費者に直接販売される財と仲介者を通じて販売される財）

なお、顧客との契約から生じる収益については、それ以外の収益と区分して損益計算書に表示するか、又は顧客との契約から生じる収益の額を注記する必要がある（収益認識会計基準78-2項）。

#### 【ポイント】

課題となる事項として、以下が示されている。

- ・不動産賃貸収入などのリース収益を顧客との契約から生じる収益に含めて開示している
- ・単一セグメントであることや履行義務の充足時点が全て一時点であることのみを理由として、収益の分解を行っていない

したがって、基準の定めに照らして適切に注記を記載しているか改めて確認することが望まれる。

なお、単一セグメントであっても、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、主要な製品別の分析を開示している場合には、同じ区分で分解することなどを検討することが期待されている。検討の結果、収益を分解するべきものがなかったとしても、収益認識基準にしたがって適切な検討を行ったことがわかる内容の開示をすることが望ましい。

## ② 収益を理解するための基礎となる情報

### 【基準の定め】

顧客との契約が、財務諸表に表示している項目又は収益認識に関する注記における他の注記事項とどのように関連しているのかを示す基礎となる情報として、次の事項を注記する（収益認識会計基準80-12項）。

- ・契約及び履行義務に関する情報
- ・取引価格の算定に関する情報
- ・履行義務への配分額の算定に関する情報
- ・履行義務の充足時点に関する情報
- ・収益認識会計基準の適用における重要な判断

収益を理解するための基礎となる情報において注記する情報は、顧客と締結した契約の内容と、それらの内容がどのように収益及び関連する財務諸表の項目に反映されているかに関する情報を開示するものである。この情報を記載するにあたって、単に収益認識会計基準における取扱いを記載するのではなく、企業の置かれている状況がわかるようにすることで、財務諸表利用者には有用な情報を開示することになる（収益認識会計基準180項）。

なお、重要な会計方針として注記している内容は、収益認識に関する注記として記載しないことができる（収益認識会計基準80-8項）。

### 【ポイント】

課題となる事項は重要な会計方針の注記と合わせて公表されているため、「(3)重要な会計方針の注記」参照。

## ③ 当期及び翌期以降の収益の金額を理解するための情報

### (ア) 契約資産及び契約負債の残高等

#### 【基準の定め】

履行義務の充足とキャッシュ・フローの関係を理解できるように、次の事項を注記する（収益認識会計基準80-20項）。

- ・顧客との契約から生じた債権、契約資産及び契約負債の期首残高及び期末残高（区分して表示していない場合）
- ・当期に認識した収益の額のうち期首現在の契約負債残高に含まれていた額

- ・当期中の契約資産及び契約負債の残高の重要な変動がある場合のその内容
- ・履行義務の充足の時期が通常の支払時期にどのように関連するのか並びにそれらの要因が契約資産及び契約負債の残高に与える影響の説明

【ポイント】

課題となる事項として、以下が示されている。

- ・契約資産及び契約負債の内容の説明がなく、履行義務の充足の時期と通常の支払時期が契約資産及び契約負債の残高に与える影響に関する記載がない

したがって、基準の定めに照らして漏れなく適切に、財務諸表利用者にわかりやすい開示になっているか、という観点で改めて見直すことが望ましいと考えられる。

なお、履行義務の充足の時期と通常の支払時期が契約資産及び契約負債の残高に与える影響を説明するうえで、その前提として契約資産及び契約負債の内容を説明することが必要であると考えられる。

(イ) 残存履行義務に配分した取引価格

【基準の定め】

既存の契約から翌期以降に認識することが見込まれる収益の金額及び時期について理解できるよう、残存履行義務に関して、①当期末時点で未充足（又は部分的に未充足）の履行義務に配分した取引価格の総額、②①にしたがって注記した金額を、企業がいつ収益として認識すると見込んでいるのかを、残存履行義務の残存期間に最も適した期間による定量的情報を使用した方法、又は定性的情報を使用した方法で注記する（収益認識会計基準80-21項）。

なお、履行義務が、当初に予想される契約期間が1年以内の契約の一部である等、収益認識会計基準80-22項のいずれかの条件に該当し、残存履行義務の注記から除

外している場合は、どの条件に該当しているか、及び、当該注記に含めていない履行義務の内容を記載する（収益認識会計基準80-24項）。

【ポイント】

課題となる事項として、以下が示されている。

- ・実務上の便法を適用し、残存履行義務に配分した取引価格の総額等の開示を省略したにもかかわらず、その旨の記載がない

したがって、基準の定めに照らして漏れなく適切に、財務諸表利用者にわかりやすい開示になっているか、という観点で改めて見直すことが望ましいと考えられる。

なお、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、受注残高の開示を行っていることを理由として、残存履行義務に配分した取引価格の開示を省略することはできないことに留意する。

### 3. おわりに

収益認識に関する開示は、開示目的を達成するための十分かつわかりやすい記載が期待されているため、財務諸表利用者の視点を考慮して情報を提供することが重要である。

2023年3月期決算においては、令和4年度の金融庁から審査結果を踏まえた留意事項のほか、令和2年度及び令和3年度の審査結果を踏まえた留意事項も参考として、収益認識に関する開示が、基準の定めに照らして適切な記載かどうか、財務諸表利用者にとってわかりやすい記載かどうか等を、改めて見直し、より充実した記載をすることが期待される。

以上

# 金融庁：四半期報告書制度の廃止を含む 金融庁関連法律案等の公表

『会計情報』編集部

金融庁は、2023年3月14日に第211回国会における金融庁関連法律案等を公表した。

「金融商品取引法等の一部を改正する法律案要綱」では、「我が国の金融及び資本市場をめぐる環境変化に対応し、金融サービスの顧客等の利便の向上及び保護を図るため、顧客等の最善の利益を勘案しつつ、誠実かつ公正に業務を遂行すべき義務の規定の整備、顧客等への契約締結前の説明義務等に係る規定の整備、インターネットを用いてファンド形態で出資を募り企業等に貸し付ける仕組みを取り扱う金融商品取引業者に係る規制の整備等の措置を講ずる必要がある。このため、金融商品取引法等の一部を改正することとしたものである。」と記載されている。

この「金融商品取引法等の一部を改正する法律案要綱」において、「四半期報告書制度廃止」に関する改正の法律案について、以下のように説明されている。

#### ・四半期報告書制度廃止

- (1) 上場会社に対する期中の業績等の開示について、現在の3ヶ月ごとの開示から6ヶ月ごとの開示に頻度を落とし（四半期報告書制度の廃止）、上場会社に対して、四半期報告書に代わり半期報告書の提出を義務付

けることとし、四半期報告書の提出に関する規定を削除することとする。（金融商品取引法第5条、第24条、第24条の4の7、第24条の4の8、第24条の5、第25条、第27条、第27条の30の2、第27条の30の6、第57条の2、第166条関係）

- (2) 参照方式の届出書、発行登録書類及び発行登録追補書類、半期報告書及び半期報告書の確認書並びに臨時報告書（これらの訂正書類も含む。）の公衆縦覧期間を5年に延長することとする。

施行期日については、原則として、公布の日から起算して1年を超えない範囲内において政令で定める日から施行することとされている。

ただし、四半期報告書制度の廃止に関連する規定は、2024年4月1日から施行し（附則第1条第3号）、この施行の日より前に開始した四半期については従前の例による（附則第2条第1号）とされている。

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。

[第211回国会における金融庁関連法律案：金融庁 \(fsa.go.jp\)](https://fsa.go.jp)

以上

# 金融庁：「記述情報の開示の好事例集2022」の更新

『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。

2023年1月31日に公表した「記述情報の開示の好事例集2022」について、今般、新たに「コーポレート・ガバナンスの概要」、「監査の状況」、「役員の報酬等」及び「株式の保有状況」に関する開示の好事例を追加し、公表した。

この他、「記述情報の開示の好事例集」の公表を開始した2018年度から2022年度までの間において開示の充実化が進展している企業の事例等を盛り込んだ「記述情報の開示に関する充実化の動向」についても追加し、公表した。

開示の好事例の検討に当たっては、投資家・アナリスト及び企業による勉強会が開催され、現時点で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について議論されており、この勉強会で議論された開示例を取りまとめ、「記述情報の開示の好事

例集2022」に追加したものとされている。

なお、更新された開示例のうち、「コーポレート・ガバナンスの概要」及び「監査の状況」については、2023年1月31日に公表された改正「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「コーポレートガバナンスに関する開示」の参考となる開示例が掲載されている。（参考：「[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（令和5年1月31日））

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」の更新：[金融庁（fsa.go.jp）](https://fsa.go.jp)

以上

# 金融庁：「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）」等に対するパブリックコメントの結果等

『会計情報』編集部

金融庁は、「連結財務諸表の用語、様式及び作成方法に関する規則（以下「連結財務諸表規則」という。）の一部を改正する内閣府令（案）」に対する意見募集を行い、令和5年3月27日に結果を公表した。改正の概要は以下のとおりである。

1. 連結財務諸表規則の一部を改正する内閣府令  
企業会計基準委員会（ASBJ）において、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」等の改正を公表したことを受け、連結財務諸表規則について所要の改正が行われている。
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等  
企業会計基準委員会が令和4年12月31日までに公表した会計基準（令和4年10月に公表された企業会計基準第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）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とされている。  
国際会計基準審議会が令和4年12月31日までに公表した国際会計基準（令和4年9月に公

表された国際財務報告基準第16号「リース」の修正及び令和4年10月に公表された国際会計基準第1号「財務諸表の表示」の修正）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とされている。

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等は、令和5年3月27日付で公布・施行されている。

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。

[「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）」等に対するパブリックコメントの結果等について：金融庁 \(fsa.go.jp\)](#)

[「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）」等に対するパブリックコメントの結果等について | e-Govパブリック・コメント](#)

以上

## 国際会計基準（IFRS）一づくり手の狙いと監査

## 第34回 IFRS第17号「保険契約」（その3）

前 国際会計基準審議会（IASB）理事 おうち たかつく 鷲地 隆継

## 保険ビジネスの一般目的財務報告

IFRS会計基準は一般目的財務報告が提供する財務情報を作成するための基準である。一般目的財務報告とは、現在の及び潜在的な投資者、融資者及び他の債権者が企業への資源の提供に関する意思決定を行う際に有用な、報告企業についての財務情報を提供するものであり、課税所得の算定や、当局による規制の為に必要な情報提供を目的とするものではない。IFRS会計基準の財務報告に関する概念フレームワークの第1章「一般目的財務報告の目的」の第1.5項には「現在の及び潜在的な投資者、融資者及び他の債権者の多くは、情報提供を企業に直接に要求することができず、必要とする財務情報の多くを一般目的財務報告書に依拠しなければならない。したがって、彼らは一般目的財務報告書が対象とする主要な利用者である。」と記載されている。財務報告書の主要な利用者とは、情報提供を企業に直接に要求することができない者である。一般に各法域の規制当局は規制対象となる企業に対して直接に情報提供を要求することができる。したがって、規制当局は一般目的財務報告書の主たる利用者とはならない。

ところが、前稿（第33回）にて述べたような歴史的経緯を経て、保険ビジネスは各法域に於いて厳しく監督されるビジネスとなり、そのことにより保険契約に関する会計は法域ごとの監督目的の会計（監督会計）として独自に発展することとなった。多くの法域では企業の二重負担をさけるため、監督会計を用いて一般目的財務報告を兼ねさせることを認めている。たとえばわが国においては、上場保険会社等、金融商品取引法の適用を受ける保険会社は、金融商品取引法に従い有価証券報告書等を作成する義務があり、一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に従ってその企業内容を開示することにより、投資者の意思決定に必要な情報を提供することが求められている。すなわち一般目的財務報告書を作成しなくてはならない。しかし保険業は、「財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則」（以下「財務諸表等規則」という）の別記に掲げられている事業（いわゆる「別記事業」）とされており、保険業法等に基づく財務諸表による開示をもって金融商品取引法上の開示として認められている（財務諸表等規則第2条ならびに別記6）。

では、なぜこのような特例が認められているのだろうか。保険ビジネスの監督会計による財務諸表は、一般目

的財務報告と同等と考えられていたからだろうか。おそらくそうではないだろう。保険ビジネスの監督会計と、一般企業の会計は明らかに異なるからだ。にもかかわらず、監督会計を用いて一般目的財務報告を兼ねることが認められているのは、おそらく、保険会社と他の産業分野に属する企業とを比較するニーズが薄いと考えられていたからであろう。一般に保険会社に投資する投資家は、保険会社同士の比較はするものの、保険会社とそれ以外の産業分野に属する企業とを比較して投資判断をすることはあまりないと考えられていたからであろう。すなわち保険業は多くの法域に於いて免許業種であり、他の産業との協業や競争があまりないという前提があったからであろう。保険業は特別な業者による特別なビジネスという位置づけがあったのである。

## IFRS第17号の新しいアプローチ

一方で、IFRS会計基準は全ての法域の全ての産業分野に属する企業が適用できる一組の基準である。したがって、一般企業でもIFRS第17号の保険契約の定義に該当する契約を保有していれば、IFRS第17号を適用しなければならない。すなわちIFRS第17号は、一般の企業が保険契約を保有していればどのような会計基準を適用するのが妥当であろうかという発想から基準が構築されている。

IFRS第17号の結論の根拠には、IASBがIFRS第17号策定に当たって模索した新しいアプローチについて検討した方法が記載されている。ここにはIFRS第17号という新しい会計基準の本質を理解するのに役立つ記述がある。

## IFRS第17号「保険契約」結論の根拠 BC第7項

当審議会は、保険契約を会計処理するために下記のアプローチを使用できるかどうかを検討した。

- (a) 一般に適用されるIFRS基準書を適用する
- (b) 保険契約の会計処理に関する既存モデルを選択する

IASBは、仮に一般の企業が保険契約を保有し、しかも、IFRS第17号がなく、かつ、法域の監督会計を適用せずに、IFRS財務諸表を作成するとしたら、一般の企業は既存のIFRSのどのような基準を適用するだろうか

ということに着目している。次に、もうひとつの選択肢として、保険契約の会計処理に関して、IFRSの既存の基準ではなくIFRS以外の既存の会計モデルを選択するというアプローチも検討している。

尚、IFRS以外の既存の会計モデルとは、他国で採用されている保険契約に関する会計モデルや、監督会計などを意味する。他国のモデルとは、たとえば既存の米国会計基準（US-GAAP）に基づくアプローチであり、US-GAAPをモデルとして開発すべきとの声もあった。ただ、US-GAAPは保険契約の会計処理の基礎として広く使用されているが、米国の保険商品及び米国の規制環境の文脈で開発されたものであり、国際的に広く多くの法域で適用される基準としてはふさわしくない。その他の法域のモデルについても検討したが、いずれも一般目的財務報告としては不備があった。また、US-GAAP以外の会計基準は、国際的には認知されておらず、財務諸表利用者が理解しやすい形での表示がなされないなどの問題が多い。

また、監督会計のモデルを利用することについては、監督会計の焦点は支払能力にあり、財務業績の報告を考慮していない。また、規制上の報告には、政策目的などの当該法域に固有の問題に対応した法域固有の要求事項が含まれていることが多い。このようなことから、既存の会計モデルを利用するという選択肢は選ばれなかった。

では、一般に適用されるIFRS基準を用いるという選択肢であるが、この点についてIFRS第17号の結論の根拠には、以下のような分析が紹介されている。

#### IFRS第17号「保険契約」結論の根拠 BC第9項

保険契約は、適用除外がなければ保険契約に適用される可能性のある多くの既存のIFRS基準書の範囲から除外されている。これには下記に関する基準書が含まれる。

- (a) 収益（IFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」）
- (b) 負債（IAS第37号「引当金、偶発負債及び偶発資産」）
- (c) 金融商品（IFRS第9号「金融商品」及びIAS第32号「金融商品：表示」）

このBC第9項の指摘は大変興味深い。収益認識基準（IFRS第15号）や引当金（IAS第37号）や金融商品（IFRS第9号、IAS第32号）において、保険契約は対象外となっている。その理由は、保険契約を適用除外としなければ、それらの基準が保険契約に適用されてしまう可能性があるからである。逆に言えば、もしIFRS第17号がなければ、一般の企業で保険契約を保有している企業は、ここに挙げた3つの会計基準を利用して保険契約の会計処理をするであろうということの意味している。

では、それぞれの基準を適用して保険契約を会計処理

しようとするとうなるであろうか。

## 既存のIFRS基準書を適用した場合

### (1) 収益認識基準（IFRS第15号）を適用した場合

IFRS第15号によれば、顧客との契約から生じる収益は、以下に示す5つのステップを適用して算定される。出典（IFRS第15号 第2項括弧書補足）

- ステップ1：顧客との契約を識別する
- ステップ2：契約における履行義務を識別する
- ステップ3：取引価格を算定する
- ステップ4：取引価格を契約における履行義務に配分する
- ステップ5：企業が履行義務の充足時に（又は充足するにつれて）収益を認識する

これを保険契約に当てはめると、ステップ1については比較的容易であるようにも思えるが、実際の保険契約には純粋な保険契約の他にさまざまなサービス契約が付随していることが多いので、純粋な保険契約とそれ以外の契約を分離することが重要になる。仮に、純粋な保険契約以外の契約を分離できなかった場合、純粋な保険契約以外の契約については、IFRS第15号を適用すればよい。問題は純粋な保険契約について、ステップ2以下をどのように適用するかである。

最も難しいのがステップ2の履行義務を識別するというステップである。果たして保険契約の履行義務とは何であろうか。保険契約とは、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である。この場合、履行義務は保険契約者に保険金を支払うことなのか、保険契約者のリスクを引き受けることそのものなのか、どちらが正しいのかはIFRS第15号だけでは判断が難しい。ある者は前者であると判断するであろうし、別の者は後者であると判断するかもしれない。

ステップ3、4については、それぞれ難しさはあるかもしれないが、他の契約と同様の難しさであり、保険契約固有の難しさが特にあるわけではない。より難しいのはステップ5である。保険契約の履行義務の充足とは何か。これもステップ2同様、判断が分かるところである。もし、保険金を支払うことが履行義務であるとするならば、履行義務の充足は保険金を支払った時点ということになる。もし、保険金の支払いが無ければ、履行義務の充足のタイミングはないということになってしまう。一方、リスクを引き受けることそのものが履行義務であるとするならば、その履行義務の充足はどのタイミングで行われるべきなのか。おそらくは時間の経過とともに充足されると考えるべきなのである。しかし、IFRS第

15号には保険契約については具体的に何も書かれていない（だから適用除外なのであるが）。したがって、IFRS第15号のみに従って、保険契約の収益を認識した場合は、相当の実務上のばらつきが生じることとなる。

## (2) 引当金 (IAS第37号) を適用した場合

IAS第37号は引当金と偶発債務についての基準である。保険契約は保険事故が起こって初めて保険金の支払いが必要になる債務である。IAS第37号に依れば、引当金は現在の義務であり、義務を決済するために経済的便益を有する資源が流出する可能性が高いため、負債として認識されるものである。そして認識にあたっては信頼性のある見積りができることが前提となっている。保険契約を単体で見た場合に、経済的資源が流出（保険金の支払い）する可能性が高いと判断できるかどうかは状況に依るかもしれないが、複数の保険契約をポートフォリオで見た場合には、経済的資源の流出は確実であり、引当金の計上が可能である。ただ、経済的資源の流出の可能性が高くなければ、それは偶発債務として扱われ、引当金の計上はできない。

このようなことから、仮にIAS第37号だけに頼って保険負債を計上した場合には、その計上方法に実務上のばらつきが生じる。また、その負債の測定方法についてもバラバラとなる可能性があり、比較可能性のある財務諸表は作成されない。

## (3) 金融商品 (IFRS第9号、IAS第32号) を適用した場合

そもそも保険契約は金銭のやり取りの契約であるから、金融商品として扱うべきであると解釈する者も多い。実際に保険契約の性質は一種のデリバティブのようなものであるとの解釈は可能であり、IFRS第9号ならびにIAS第32号に沿って経理処理することは可能である。しかし、その場合には保険負債は公正価値測定され、そ

の差額は当期の損益として認識される (FVTPL: Fair Value Through Profit or Loss) ことになる。そうすると、保険契約によって顧客に対して提供されたサービスや価値が、実質的には無視され、保険契約の金融的側面のみで会計処理がなされてしまうことになる。そのような解釈で問題ないとする者もいるかもしれないが、そうではなく、保険には保険の社会的役割があり、それを適切に反映する会計処理が必要であるとする者もいるかもしれない。

以上のようなことから、各企業がそれぞれ独自に既存のIFRS基準書を用いて保険契約の会計処理を行えば、大きな実務上のばらつきが発生し、保険契約について比較可能性のある財務諸表を期待することはできない。このため、IASBは当初から保険契約について、これらの基準の適用除外項目として、別途独立した会計基準を策定することとしたのである。

ただ、IFRS第17号がこれらの基準と全く切り離された特殊なものかと言えば、むしろそうではない。IFRS会計基準では産業別の会計基準は設けず、全ての産業分野の企業が同じ一組の会計基準を適用することを想定している。したがって、保険契約に類似した契約があった場合、やはり上記で述べたものと類似した判断が必要になり、一般企業はそのような中で何らかの会計処理を行っているのであるから、IFRS第17号「保険契約」がそのような会計基準から極端に乖離したものになることは、産業間を跨いだ比較可能性の観点から好ましくない。したがって、IFRS会計基準における保険契約の会計基準の開発は、保険業界だけで比較可能な会計基準を策定するのではなく、他の、一般企業が適用している他の会計基準との整合性や比較可能性を考慮して開発されたのである。

以上



# グループ通算制度の重要ポイント (第4回) 個別項目の計算方法

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4回）として、所得計算における個別項目の計算方法について解説する。

なお、所得計算において最も特徴的な、損益通算と欠損金の通算については、会計情報2022年12月号「グループ通算制度の重要ポイント（第1回）損益通算しながら単体申告」をご参照いただきたい。

## 2. グループ通算制度における所得計算・ 税額計算の概要

まず、グループ通算制度における所得計算・税額計算の流れについて確認する。

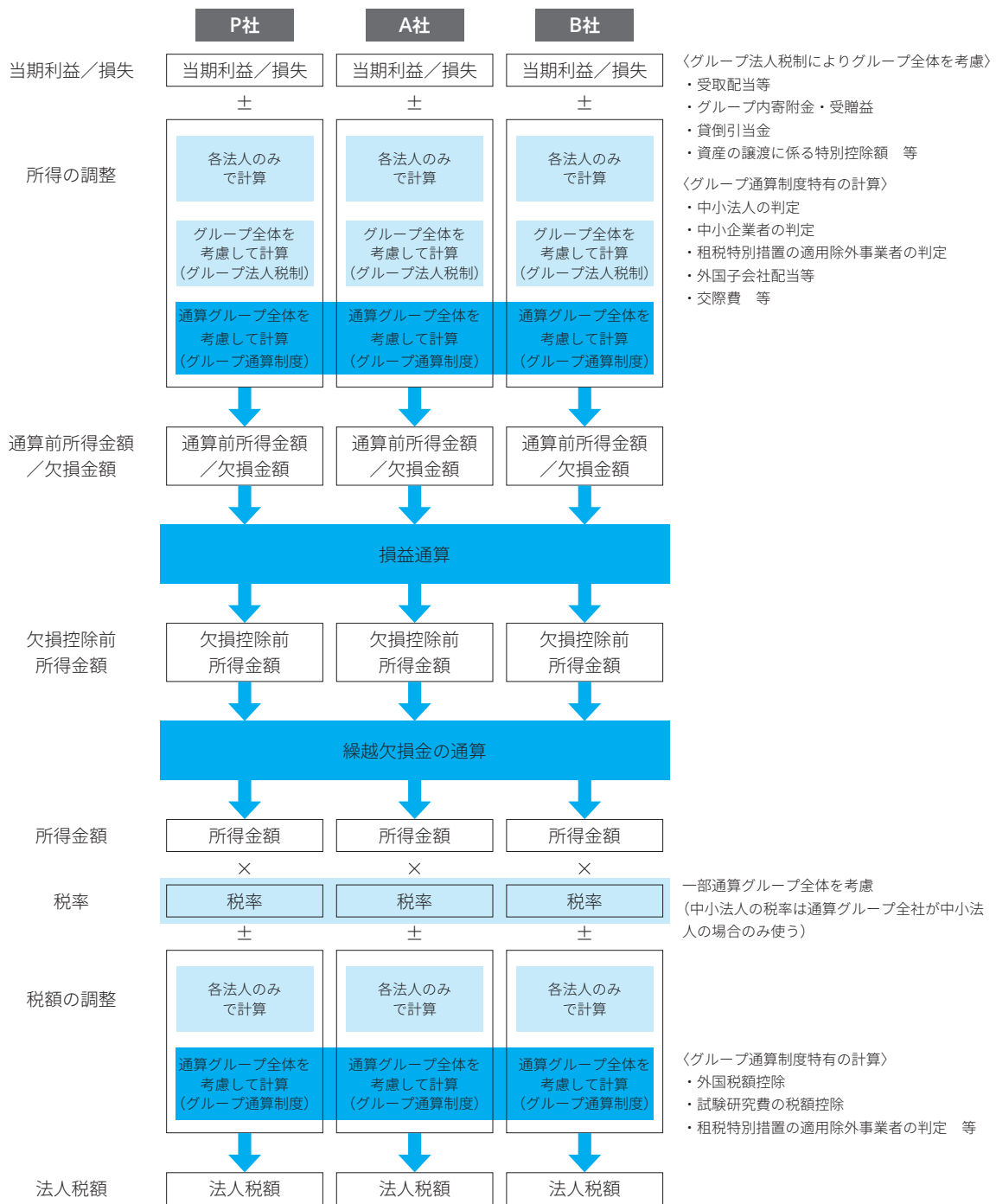
グループ通算制度における所得計算は損益通算・欠損金の通算をするという特別な取扱いがある以外は、各通算法人を納税主体とする単体申告であるので、各法人に

おいて計算することを基本的な考え方としている。そのため、所得計算・税額計算の基本的な流れは、通常の単体納税における流れと大きくは変わらない。

しかし、通常の単体納税と完全に同じというわけではなく、一部の項目については通算グループ全体の数字を加味することとされている（グループ通算制度特有の計算）。

また、完全支配関係のある法人グループのための税務上の取扱いとして、グループ法人税制がある。これは、法人グループによる選択などを経ずに、単体納税であってもグループ通算制度であっても、完全支配関係のある法人グループについて、いわば強制的に適用されるものとなっている。グループ通算制度を適用している場合についても、完全支配関係のある法人グループであるため、グループ法人税制の内容は適用されるが、グループ通算制度独特のものではない（グループ法人税制による取扱い）。

グループ通算制度における所得計算・税額計算の流れを図に表すと、次の図ようになる。なお、各項目については、**3～5**において説明する。



### 3. 中小法人等の判定

法人税法・租税特別措置法において、中小法人等について特別な取扱いが設けられていることがあるが、グル

ープ通算制度を適用している場合には、通算グループ内の全社が中小法人等に該当する場合に限定される。

その概要は次の通りである。

	項目	通常の単体申告	グループ通算制度	ポイント
1	中小法人（法人税法）の判定	基本的に資本金の額等が1億円以下の法人が中小法人とされるが、資本金の額等が5億円以上の大法人による完全支配関係がある法人等は除かれる（法法52①、57⑩、66⑤、67①）。	通算グループ内のいずれかの法人が中小法人に該当しない場合には、通算グループ内の全法人が中小法人に該当しない（法法52①、57⑩、66⑤⑥かっこ書、67①）。	通算グループ内に1社でも中小法人でない法人があれば中小法人として扱われないため、移行時に中小法人としての取扱いを受けなくなる法人も予想される。

2	中小企業者（租税特別措置法）の判定	基本的に資本金の額等が1億円以下の法人が中小企業者とされるが、同一の大規模法人から2分の1以上の出資を受ける法人や2以上の大規模法人から3分の2以上の出資を受ける法人は除かれる（措令27の4⑤等）。	通算グループ内のいずれかの法人が中小企業者に該当しない場合には、通算グループ内の全法人が中小企業者に該当しない（措令27の4⑤三等）。	通算グループ内に1社でも中小企業者でない法人があれば中小企業者として扱われないため、移行時に中小企業者向け租税特別措置が適用できなくなることも予想される。
3	中小企業者向けの租税特別措置法における適用除外事業者	適用除外事業者（前3事業年度の所得の金額の年平均額が15億円を超える法人）については、中小企業者向けの一定の租税特別措置について適用が停止される（措法42の4④、⑨八他）。	通算グループ内のいずれかの法人の前3事業年度の所得の金額の年平均額が15億円を超える場合には、通算グループ内の全法人が適用除外事業者として該当し、中小企業者向けの一定の租税特別措置について適用が停止される（措法42の4④、⑨八の二）。	通算グループ内に1社でも適用除外事業者があれば適用除外事業者として扱われるため、移行時に適用除外事業者に該当することになり、中小企業者向けの一定の特別措置について適用できなくなることも予想される。
4	大企業についての租税特別措置法の特定措置の停止	中小企業者以外の法人について、所得が前期比で増加している場合には、継続雇用者給与等支給額が増加している等の賃上げに関する要件を満たすか、減価償却総額の30%を超える国内設備投資を行っていないと、試験研究費の税額控除などの一定の租税特別措置の適用が停止する（措法42の13⑤）。	当該適用停止措置が適用されない中小企業者について、上記のとおり、通算グループ内のいずれかの法人が中小企業者に該当しない場合には通算グループ内の全法人が中小企業者に該当しないこととされているため、当該適用停止措置の有無を検討する必要がある（措法42の13⑤、措令27の4⑤三）。 試験研究費の税額控除の適用可否を判定する際には、通算グループ内の法人の合計額を使用して判定する（措法42の13⑦五～八）。	通算グループ内に1社でも中小企業者でない法人があれば中小企業者でない法人として扱われるため、当該適用停止措置の有無を検討しなければならない場面は増えると思われされる。

#### 4. 所得の調整に関する事項

通算以外の個別項目について、グループ通算制度特有の計算をする主な項目とその内容は次の通りである。

所得の調整に関する内容のうち、損益通算と欠損金の

	項目	通常の単体申告	グループ通算制度	ポイント
1	受取配当等の益金不算入の負債利子控除の計算	関連法人株式等に係る配当等に係る負債利子控除は関連法人配当等の額の4%相当額とされるが、支払利子合計額の10%相当額を上限とすることができる（法令19②）。	関連法人株式等に係る配当等に係る負債利子控除は関連法人配当等の額の4%相当額とされるが、通算グループ全体の支払利子合計額を配賦した金額の10%を上限とすることができる（法令19④）。	完全支配関係のある法人における保有株式数を合算して判定する点については前期（令和4年3月31日）と比較すると変更になるが、令和4年4月1日以後開始事業年度からグループ法人税制が改正され、通常の単体申告であっても適用されるため、結果的に通常の単体申告との差は無い。 関連法人株式等に係る配当等に係る負債利子控除を支払利子合計額の10%を上限とする取扱いは通算グループ全体で適用される。

2	外国子会社受取配当等	外国子会社（25%以上の保有割合を一定期間継続）からの配当等については、その95%が益金不算入となる（法23の2、法令22の4①②）。	外国子会社の判定における25%以上の保有割合は、通算グループ内の法人の所有株式数を合算して判定する（法23の2、法令22の4①）。	保有割合の判定にあたり、通算グループ全体の所有株数を合算して判定する。
3	寄附修正	完全支配関係がある子法人の株式等に寄附修正事由が生ずる場合には、その株式帳簿価額に受贈益相当額を加算し、寄附金相当額を減算する（法令119の3⑨、119の4①）。	通算完全支配関係がある子法人については寄附修正は行わない（法令9①七）。	通算制度では投資簿価修正が行われるため、寄附修正は適用されない。
4	交際費	その法人の資本金の額等が100億円を超える場合には、交際費等の損金算入は認められない（措法61の4①）。その法人の資本金の額等が1億円を超える場合には、定額控除限度額の特例の適用が認められない（措法61の4②）。その法人の資本金の額等が1億円以下の場合には、接待飲食費の50%相当額又は定額控除限度額（800万円）を上限に損金算入が認められる（措法61の4①②）。	通算グループ内のいずれかの法人の資本金の額等が100億円を超える場合には、交際費等の損金算入は認められない（措法61の4①）。通算グループ内のいずれかの法人の資本金の額等が1億円を超える場合には、定額控除限度額の特例の適用が認められない（措法61の4②）。通算グループ内の全ての法人の資本金の額等が1億円以下である場合に、定額控除限度額を使うためには全通算法人で選択する必要があり（措法61の4⑤）、定額控除限度額（800万円）は各通算法人の支出交際費等の額に応じて通算グループ全体で分配する（措法61の4③二）。	通算グループ内に資本金の額等が100億円超又は1億円超の法人があること等により、交際費の損金算入の対象が狭くなる。
5	中小企業者等の少額減価償却資産の損金算入	青色申告法人である中小企業者等のうち、常時使用する従業員の数が500人以下である法人は、取得価額30万円未満の減価償却資産について一定要件のもと損金算入が認められている（措法67の5、法令39の28①）。	当該特例は通算法人には適用されない（措法67の5）。	少額減価償却資産の特例は事務負担に配慮する必要がある法人に対する制度のため、通算法人には適用されない。
6	過大支払利子税制	対象純支払利子等の額が調整所得金額の20%相当額を超える場合には、損金不算入とされる（措法66の5の2①）。ただし、対象純支払利子等の額が2,000万円以下であるときは適用除外となる（措法66の5の2③）。	基本的に通常の単体申告の場合と同じであるが、対象純支払利子等の額の通算グループ合計が2,000万円以下であるときは適用除外となる（措法66の5の2③）。	対象純支払利子等の額が2,000万円以下であるかどうかは通算グループ全体での判定となるため、適用除外になる場合が減ることが予想される。
7	オープンイノベーション促進税制	青色申告法人である特別新事業開拓事業者に該当する対象法人が、特定株式を取得した場合等に、特定株式の取得価額の25%以下の金額を特別勘定の金額として経理した時は、所得基準額（125億円を超える場合は125億円）を上限に損金算入が認められる（措法66の13①）。	基本的に通常の単体申告の場合と同じであるが、適用の上限である所得基準額（125億円を超える場合は125億円）は通算グループ全体で計算し配分計算を行う（措法66の13③）。	適用の上限である所得基準額は通算グループ全体で計算し配分計算を行う必要がある。

## 5. 税額の調整に関する事項

有の計算をする主な項目とその内容は次の通りである。

税額の調整に関する内容のうち、グループ通算制度特

	項目	通常の単体申告	グループ通算制度	ポイント
1	税率	各法人の種類に応じて税率が適用され、普通法人は23.2%である（法法66①）。中小法人の軽減税率は年800万円以下の金額について19%（令和5年3月31日までに開始する事業年度については15%）である（法法66①②、措法42の3の2①）。	各法人の種類に応じて税率が適用され、普通法人は23.2%である（法法66①）。中小法人の軽減税率は通算グループ内のいずれかの法人が中小法人に該当しない場合には適用されず、適用される場合も通算グループ全体で年800万円以下の金額について19%（令和5年3月31日までに開始する事業年度については15%）とされる（法法66⑤⑥かっこ書・⑦、措法42の3の2①）。	通算グループ内に1社でも中小法人でない法人があれば中小法人として扱われないため、移行時に中小法人の軽減税率が適用できなくなる場合も予想される。 また、通算グループ内全社が中小法人であったとしても、通算グループ全体で年800万円以下の金額に軽減税率が適用されるため、その適用が縮小する。
2	所得税額控除	源泉徴収された所得税のうち、元本所有期間対応部分等につき、法人税額から控除される（法法68、法令140の2①～③）。	基本的に通常の単体申告の場合と同じであるが、通算グループ内の法人間で元本株式等の移転があった場合には、所有し続けているものとして計算する（法令140の2④⑤）。	通算グループ内の法人間で元本株式等の移転があった場合には考慮する必要がある。
3	外国税額控除	納付した控除対象外国法人税について、その法人の法人税額及び国外所得金額に基づいて計算された控除限度額の範囲内において、法人税額から控除できる（法法69①）。	外国税額の控除限度額は通算グループ全体の合計額で算出し、それを各通算法人に配分する（法令148①）。同じ通算グループ内の他の通算法人が外国税額控除を適用する場合、外国税額については損金不算入として取り扱われるため（法法41②）、損金算入と税額控除との選択は通算グループ全体で行う必要がある。	通算グループ全体での計算となるため、外国税額控除を選択するかどうかは通算グループ全体で統一し、また、控除限度額の計算にあたり情報共有し計算する必要がある。 手間はかかるが、通常の単体申告に比べると、外国法人税額が生じている法人で所得・法人税額が生じていなくても、通算グループ全体で生じていれば税額控除を行うことができるというメリットが予想される。
4	試験研究費の税額控除	青色申告法人に試験研究費の額がある場合には、税額控除限度額と控除上限額のいずれか少ない金額を、調整前法人税額から控除する（措法42の4）。中小企業者の特例の適用については、上記「 <b>3. 中小法人等の判定</b> 2 中小企業者（租税特別措置法）の判定」を参照。大企業について一定の要件を満たさないと適用が停止する措置については、その法人の数値を使用して判定する（措法42の13⑤）。（再掲）	通算グループを一体として計算した税額控除限度額と控除上限額のいずれか少ない金額を各法人の調整前法人税額の比で配分した金額が各法人の税額控除限度額とされる（措法42の4①⑧）。中小企業者の特例の適用については、上記「 <b>3. 中小法人等の判定</b> 2 中小企業者（租税特別措置法）の判定」を参照。大企業について一定の要件を満たさないと適用が停止する措置については、通算グループ内の法人の合計額を使用して判定する（措法42の13⑦五～八）。（再掲）	通算グループ全体での計算となるため、情報共有し計算する必要がある。 手間はかかるが、試験研究費の生じている法人で所得・法人税額が生じていなくても、通算グループ全体で生じていれば税額控除を行うことができるというメリットが予想される。 中小企業者の特例については、通算グループ内に1社でも中小企業者でない法人があれば中小企業者として扱われないため、適用が狭くなると予想される。

5	特定同族会社の留保金課税	その法人が特定同族会社に該当する場合には、その留保金額が留保控除額を超える場合には、その超える金額（課税留保金額）に対し特別税率による法人税（留保税額）が課される（法法67）。 資本金の額等が1億円以下の法人については適用されない（法法67①）。	基本的に通常の単体申告の場合と同じであるが、通算グループ内の全ての法人の資本金の額等が1億円以下である場合には、適用されない（法法67①）。 また、留保税額を計算するにあたり、通算グループ内の配当等について一定の調整が行われる（法法67③・法令139の8）。	通算グループ内に1社でも資本金の額等が1億円超の法人があれば適用されるため、適用される可能性が高くなる。通算グループ内の配当等がある場合には、留保税額の計算にあたり考慮する必要がある。
---	--------------	--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	----------------------------------------------------------------------------------------------

## 6. おわりに

グループ通算制度においては、各法人が納税義務者となり、基本的に各法人における計算を行うこととされたが、損益通算・欠損金の通算以外にも全通算法人での計算を行うべき項目がある。結局のところ、確定申告の計算においては通算グループ内の法人で情報共有しながら作業を進める必要があり、留意が必要である。

以 上

# 国の会計と関連制度（1回目） ～国の財務書類開示の経緯と概略～

おさむら や かく  
公認会計士 長村 彌角

現在の国の財務書類は、平成12年10月に平成10年度決算として「国の貸借対照表（試案）」が作成されたことをスタートとし、平成17年9月に「国の財務書類」が公表されて以降、毎年度作成・開示されている。毎年1月には、財務省から国の貸借対照表が公表され負債が資産を上回る債務超過がどの程度だ、というニュースが出る。この、国の貸借対照表を含め4つの財務表（貸借対照表、業務費用計算書、資産・負債差額増減計算書、区分別収支計算書）で構成されるものが「国の財務書類」である。企業での株主は、保有する株式の配当や時価に直接影響を与える財務情報に加え、非財務情報としての事業計画やサステナビリティ情報、人財情報などにも大きな関心を寄せていることと比較すると、国の財務書類に含まれる4表や事業別コスト情報などへの国民の関心は、まだまだ高まることが期待される。本稿（1回目）では、国の財務書類及びコスト情報が作成されるまでの経緯や展開、国の財務書類で示される情報の概略について解説するが、本稿読者が、これをきっかけに「国の財務書類」（国の財務書類（省庁別、一般会計・特別会計、事業別フルコスト情報）：財務省（[mof.go.jp](http://mof.go.jp)））にアクセスすることを期待する。

## 1. 国の財務書類作成及びコスト情報の経緯や展開

### (1) 「日本経済再生への戦略」（経済戦略会議（平成11年2月）（経済戦略会議答申（ndl.go.jp））

平成10年前後のわが国は、大型経済対策の効果が見られ始めていたもののバブル崩壊以降の自律回復への見通しが不透明であり、他の先進国を上回る少子化・高齢化により、戦後の日本経済成長システムに綻びも見られ始めていた。そこで、日本経済再生に向けた新たな日本型モデルの構築と既存システムの大胆な見直し等が必要不可欠とされ、経済戦略会議は日本経済再生に向けた次の5点の基本戦略を提示している。

- ① 経済回復シナリオと持続可能な財政への道筋
- ② 「健全で創造的な競争社会」の構築とセーフティ・ネットの整備
- ③ バブル経済の本格清算と21世紀型金融システムの構築
- ④ 活力と国際競争力のある産業の再生

### ⑤ 21世紀に向けた戦略的インフラ投資と地域の再生

このうち、②「健全で創造的な競争社会」の構築に向けた改革として、「公会計制度の改善」を掲げ、公的部門（中央政府、地方政府及びそれらの外郭団体等）の効率化・スリム化に向けた大前提として、会計制度の抜本改革と会計財務情報基盤の整備を、次の6点で提言している。

- 国民に対して政府及び地方公共団体の財政・資産状況をわかりやすく開示する観点から、企業会計原則の基本的要素を踏まえつつ財務諸表の導入を行う
- 複式簿記による貸借対照表を作成し、経常的収支と資本的収支を区分する。
- 公的部門全体としての財務状況を明らかにするため、一般会計、特別会計、特殊法人等を含む外郭団体の会計の連結決算を作成する
- 現金主義から発生主義に移行する
- 地方自治体については、全国統一の基準に基づいて財務諸表を作成・公表することにより、各自治体間の比較・評価を可能とすべき
- 決算に関しては、外部監査の導入・拡充を行うとともに徹底した情報開示を行う必要がある。

国の財務書類は、この提言を起点として実質的な検討がスタートした。

### (2) 「国の貸借対照表（試案）」の作成・公表（平成12年10月公表（平成10年度決算分（国の貸借対照表（バランスシート）（試案）） 関連：財務省（[ndl.go.jp](http://ndl.go.jp)））

当時の大蔵省は、わが国初の「国の貸借対照表」の作成・公表と合わせ、「国の貸借対照表作成の基本的考え方」も公表している。この基本的考え方では、それまでの国の資産・負債に関して、諸資料で把握することが難しかった国の会計の全体像や企業会計で認識される減価償却などを、先進諸国事例などを参照しつつ、企業会計における貸借対照表の手法を用いて提供することで国民に対する説明責任の向上を目指すこととしている。一方で、国は営利活動による利潤獲得を目的としていない点や企業のような倒産処理手続による財産の清算が予定されていない点、国債の発行主体として市場からの評価は受けている点、国会により承認される予算として資源配分が決まるため国の活動には費用収益の対応関係が基本

的に存在しない点などが作成にあたり考慮されたとしている。また、国の利害関係者の多様性から全ての利害関係者の要求を満たすことは困難であること、国の資産・負債は膨大な数があり、河川や海岸のようにそもそも原始取得し取得価額の把握ができないものなどが含まれるため、作成の費用効果も考慮し、国が毎年度作成している決算資料をベースに、大胆な仮定による推計なども実施されている。

この「国の貸借対照表（試案）」では、連結貸借対照表は作成されていないが（特殊法人等を連結した貸借対照表は平成12年度版より作成）、特殊法人等に関してはどの範囲までが国と一体として会計上の説明責任を果たす範囲かの慎重な検討の必要性に加え、地方公共団体が国と共に公経済主体の両輪として独立した立場で行政サービスを提供しているため両公経済主体の貸借対照表を結合する意味は大変大きいともされている。

### (3) 「独立行政法人会計基準」及び「独立行政法人会計基準注解」（独立行政法人会計基準研究会（平成12年2月）（総務省 | [独立行政法人制度等 | 独立行政法人 \(soumu.go.jp\)](http://soumu.go.jp)))

独立行政法人の会計は、中央省庁等改革基本法（平成10年法律第103号）第38条及び独立行政法人通則法（平成11年法律第103号）第37条において、原則として企業会計原則によることとされたが、合わせて「公共的な性格を有し、利益の獲得を目的とせず、独立採算制を前提としない等の独立行政法人の特殊性を考慮して必要な修正を加える」（「中央省庁等改革の推進に関する方針」平成11年4月27日中央省庁等改革推進本部決定）とされた。合理的な理由のない限り、独立行政法人の会計基準は企業会計原則に従う一方で、上記の特殊性から、国の財源に頼る独立行政法人には営利企業の収益と費用の対応関係が異なることや、独立行政法人は政策立案主体ではなく実施主体であるために独自の判断で意思決定が完結しない場合があること、利益（剰余金）の分配を前提とする資本主制度ではないこと、独立行政法人への業務実施への動機付けの要請と財政上の観点の調整、中期目標期間の仕組みを導入していることなどの面が、独立行政法人会計基準設定には配慮されることとなった。企業会計原則との最も重要な差異は、主務大臣が与えた中期目標を、与えられた財源（主に運営費交付金（企業会計では収益に相当））で着実に実施する場合には、損益ニュートラル（損益ゼロ）となる考え方が織り込まれている点である。

### (4) 「特殊法人等に係る行政コスト計算書作成指針」（財政制度等審議会 財政制度分科会 法制・公企業会計部会 公企業ワーキンググループ（平成13年6月）（<[4D6963726F736F667420576F7264202D202831393131313989FC92F98CE3292093C18EEA9640906C939982C98C5782E98D7390AD8352835883678C768E5A8F918DEC90AC8E77906A2E646F63](http://4D6963726F736F667420576F7264202D202831393131313989FC92F98CE3292093C18EEA9640906C939982C98C5782E98D7390AD8352835883678C768E5A8F918DEC90AC8E77906A2E646F63)> ([mof.go.jp](http://mof.go.jp)))

昭和62年10月に財政制度等審議会公企業会計小委員会により特殊法人等会計基準が設定されたが、予算統制を確保するための決算という側面もあり、分かりづらい、将来の国民負担に帰するコストが明らかではないといった指摘があった。平成13年4月に創設された独立行政法人においては、上記のように独立行政法人会計基準が設定され、新たな説明責任充実の動きもあったことから、それまで「特殊法人等会計処理基準（昭和62年10月2日財政制度審議会公企業会計小委員会）」に基づき作成されていた貸借対照表等について、企業会計原則と異なる会計処理がなされている部分について、行政コスト計算書を中心とした財務報告体系（行政コスト計算財務書類）（注）への見直しが検討された。

（注）行政コスト計算書とは、特殊法人等について、説明責任の確保と透明性の向上の観点から最終的に国民負担に帰すべきコストを集約表示する書類。行政コスト計算財務書類は、この行政コスト計算書に加え、民間企業仮定貸借対照表、民間企業仮定損益計算書、キャッシュ・フロー計算書、民間企業仮定利益金処分計算書（又は、民間企業仮定損失金処理計算書）、附属明細書により構成される。

### (5) 「国立大学法人会計基準」及び「国立大学法人会計基準注解」（国立大学法人会計基準等検討会議（平成15年3月）（国立大学法人等：文部科学省 ([mext.go.jp](http://mext.go.jp)))

文部科学省の内部組織であった国立大学等の法人化が平成16年4月に予定されるなか、「新しい「国立大学法人」像について」（国立大学等の独立行政法人化に関する調査検討会議（平成14年3月）（[Taro11-最終報告 \(最終版22日 \(cao.go.jp\)\)](http://Taro11-最終報告(最終版22日)(cao.go.jp))))において、「「国立大学法人」に適用する会計基準について、『独立行政法人全般に適用する会計基準については、既に「独立行政法人会計基準」が策定されているが、これを参考としつつ、大学の特性を踏まえた会計基準を検討する。』とされた。一方で、国立大学法人会計基準等検討会議では、独立行政法人とは異なる国立大学の特性として、主たる業務が教育・研究であること、学生納付金や附属病院収入等の多額・固有の収入があること、同種法人が多数設立されることから、国立大学法人間の一定の統一的な取扱いも必要とされるなどを念頭に独立行政法人会計基準に変更を行っている。



## **(6) 「新たな特別会計財務書類について」(財政制度等審議会(平成15年6月)(新たな特別会計財務書類について/財政制度等審議会:財務省(mof.go.jp)))**

平成14年1月に「新たな特別会計財務諸表の作成に係る論点整理」が取りまとめられ、全ての特別会計を対象とし、国の予算制度や特別会計の特殊性を踏まえつつ、出来る限り企業会計の手法を活用することとされた。これを踏まえて、財政制度等審議会 財政制度分科会 法制・公会計部会 公企業会計小委員会 公企業会計ワーキンググループにおいて37特別会計の中から類型ごとに7つの特別会計を選び、財務書類作成方法の具体的な検討を実施した。基本的な検討方針として、企業会計の考え方や手法を可能な限り活用し、財務内容のディスクロージャーの充実と説明責任の履行を図る観点、特別会計間の一覧性、比較可能性を確保する観点が重視され、また、特別会計の業務と関連性があり、政策的に一体性があると認められる特殊法人等がある場合には、参考情報として連結財務書類も作成することとされた。

## **(7) 「公会計に関する基本的考え方」(財政制度等審議会(平成15年6月)(公会計に関する基本的考え方/財政制度等審議会:財務省(mof.go.jp)))**

平成15年、財政制度等審議会はそれまでの取組状況に加え、欧州(英、仏、独)、北米(米、加)、大洋州(豪、NZ)の公会計の状況についてもヒアリング等の調査を実施し、これを「公会計に関する基本的考え方」として取りまとめ、財務大臣に提出した。このなかでは、公共部門の活動は、民間企業では行い得ない公共の福祉の向上等を目的とし、税収を根源的な財源として市場性のない公共財の提供等を行うため、定量的な評価にはなじみにくい分野も多く存在しており、その財政活動は、議会における予算議決を通じた事前統制の下に置かれているという特性にあるという整理のもと、次の3点の公会計の意義・目的を示している。

- 議会による財政活動の民主的統制
- 財政状況等に関する情報開示と説明責任の履行
- 財政活動効率化・適正化のための財務情報

そのうえで、予算及び決算は「議会による民主的統制」を直接の目的とする一方で、財務報告としての財務書類等については、「情報開示と説明責任の履行」及び「財政活動の効率化・適正化」の機能を果たすものの情報開示と説明責任の履行にとどめることなく、予算の効率化・適正化にいかん活用し、聖域なき歳出改革につなげていくことが重要と指摘している。

また、財務報告に関する基本的考え方として、主に次のように整理された。

- 「国の貸借対照表(試案)」や「新たな特別会計財務書類」などのこれまでの取組みを更に強化し、その充実を図るべき
- 作成される財務情報は、単なる開示の目的に止ま

らず、財政の効率化、適正化に資する財務情報の提供が重要となっており、予算におけるチェック(C)・アクション(A)をプラン(P)・ドゥー(D)に反映させる環を形成する重要な要素となる

- 国の財務報告がカバーすべき範囲は、国の財政状況を明らかにする観点から、国の会計である一般会計及び特別会計に加え、独立の法人形態である特殊法人、認可法人及び独立行政法人、郵政公社や国立大学法人等が対象となる
- 国の財政に重大な影響を与えうる要素を網羅的に捉えるという点において意味のある開示を行うためには、国が財政的に責任を負うべき範囲を明確化する必要がある
- 一般政府レベルで国の財政状況を把握するために、地方公共団体を国の財務書類の連結対象とすべきとの議論がある一方で、国と連結して開示することが地方自治のあり方との関係でそもそも問題ないのかとの疑問もあり、また、国との連結を根拠として地方に対する財源保障をすべきであるとの誤解を生じるおそれがあるとの議論もあり、国の財政状況の開示において地方公共団体をどのように扱うかについては、十分かつ慎重な検討が必要
- 公共部門の活動には、企業の経済活動とは異なり貨幣額で測定することが難しい分野が多く存在することから、非財務情報の役割が重要であり、どのような非財務情報の開示が必要となるか、どのような開示の方法が適切であるか、財務報告の目的に則した検討が必要

これらの検討に加え、政策別情報開示など事業・施策・政策に着目したディスクロージャーを進めることでアカウンタビリティを高め、行政府自身の財政の効率化・適正化を促すために、財務報告として開示すべき情報は「行政府の基本単位であり、予算執行の単位であるとともに行政評価の主体である省庁に着目し、省庁別のフローとストックの財務書類を作成し、説明責任の履行及び行政効率化を進めることが適当」として、省庁別に財務書類を作成する考え方が示された。

## **(8) 「省庁別財務書類の作成について」(財政制度等審議会(平成16年6月)(省庁別財務書類の作成について:財務省(mof.go.jp)))**

平成15年6月の「公会計に関する基本的考え方」を踏まえ、同年9月から財政制度等審議会 財政制度分科会 法制・公会計部会 公企業会計小委員会 公企業会計ワーキンググループにおいて、「新たな特別会計財務書類の作成基準」を基礎として、省庁別財務書類の体系・様式、税収入等の財源や公債の各省庁への配分等一般会計に固有な論点を中心に検討が始まった。検討にあたっては、各省庁を単位とした省庁別財務書類の作成は、法律上の会計区分である一般会計、特別会計とは異なる新た

な枠組みであることから、各省庁が試作した財務書類を通じて、作成における個別の論点等を洗い出すこととし、平成15年12月「省庁別財務書類の試作基準」(省庁別財務書類の試作基準について：財務省 (mof.go.jp)) が取りまとめられた。その後、当試作基準に従って作成された省庁別財務書類について全省庁にヒアリングを実施し改善を重ね、省庁別財務書類の作成基準が作成された。

省庁別財務書類は、一般会計と特別会計を通じた各省庁の財務情報等を提供するため、一般会計省庁別財務書類と特別会計財務書類を合算して作成される。このため、省庁別財務書類の作成基準は「省庁別財務書類の作成基準」のほか、「一般会計省庁別財務書類の作成基準」及び「特別会計財務書類の作成基準」で構成される。

### (9) 「国の財務書類」の作成・公表 (平成17年9月 (平成15年度：財務省 (ndl.go.jp)))

これらを経て、平成17年9月に、平成15年度決算分の省庁別財務書類を基礎として、一般会計と特別会計を合わせた国全体のフローとストックの情報を提供する「国の財務書類」を財務省主計局が作成し公表した。以降、毎年度の公表がされている。

### (10) 「行政改革の重要方針」(閣議決定 (平成17年12月24日)) (【閣議決定】行政改革の重要方針 (平成17年12月24日) (gyoukaku.go.jp))

特別会計改革として、特別会計法に定められた財政法の例外規定を整理し、特別会計の会計情報についてはその開示の内容及び要件を統一的に明示するとともに、企業会計の考え方に基づく資産・負債も開示する方針などが示された。

### (11) 「公会計制度の一層の推進に向けて～中間取りまとめ～」(財政制度等審議会平成18年6月) (02.pdf (mof.go.jp))

国全体の財政活動を効率化・適正化していく手法の一環として、財務書類の活用の重要性が、マクロ面 (貸借対照表の活用、独立行政法人等を合わせた連結財務書類の活用、国の保有する資産の財政健全化への貢献など) とミクロ面 (省庁別財務書類の活用を図ることによる政策単位レベルでの財政活動の効率化・適正化) から、また、財務書類の作成・公表時期の早期化、企業会計の考え方を活用した特別会計財務書類の法定化なども示された。

### (12) 「一層の活用に向けたコスト情報の開示の在り方について」(財政制度等審議会 財政制度分科会 法制・公会計部会公企業会計小委員会公企業会計ワーキンググループ 平成19年6月 (一層の活用に向けたコスト情報の開示の在り方について (平成19年6月26日)：財務省 (mof.go.jp)))

平成18年6月に財政制度等審議会が取りまとめた「公会計整備の一層の推進に向けて～中間取りまとめ～」を受け、省庁別財務書類の活用における新たなコスト情報開示の視点から検討された。新たなコスト情報開示の考え方として、省庁別財務書類とは別の形で政策評価や予算内容の効率化を図るために有用な情報を開示する、政策評価における施策が一般会計、特別会計、独立行政法人等にまたがる場合などがあるため、これらを合算もしくは連結したベースでのコスト情報を開示する、受益者負担等の対価収入を考慮するなどの様々な視点が示され、平成21年度決算分から「政策別コスト情報」(各省庁が公表している「特別会計財務書類」、「省庁別財務書類」及び「政策別コスト情報」へのリンク：財務省 (ndl.go.jp)) が開示されている。

### (13) 「特別会計財務書類」の国会提出 (平成21年1月)

特別会計に関する法律 (平成19年法律第23号 (以下、特別会計法という)、特別会計に関する法律施行令 (平成19年政令第124号)、特別会計の情報開示に関する省令 (平成19年財務省令第30号) が施行され、特別会計財務書類は法定財務書類として、会計検査院の検査を受けた後、通常国会に提出されることとなった。

(特別会計に関する法律)

第七節 財務情報の開示

(企業会計の慣行を参考とした書類)

第十九条 所管大臣は、毎会計年度、その管理する特別会計について、資産及び負債の状況その他の決算に関する財務情報を開示するための書類を企業会計の慣行を参考として作成し、財務大臣に送付しなければならない。

2 内閣は、前項の書類を会計検査院の検査を経て国会に提出しなければならない。

3 第一項の書類の作成方法その他同項の書類に関し必要な事項は、政令で定める。

(特別会計に関する法律施行令)

第三十四条 各特別会計の法第十九条第一項の書類は、当該特別会計の当該年度末における資産及び負債の状況並びに当該年度に発生した費用の状況その他の財務大臣が定める事項を記載した書類とする。

(特別会計の情報開示に関する省令)  
(企業会計の慣行を参考とした書類)  
第二条 令第三十四条第一項の財務大臣が定める事項は、次に掲げるものとする。

- 一 当該年度末における資産及び負債の状況
- 二 当該年度において発生した費用の状況
- 三 当該年度における資産と負債との差額の増減の状況
- 四 当該年度における歳入歳出決算を業務及び財務に区分した収支の状況
- 五 第一号から前号までに掲げる事項に関する重要な会計方針、偶発債務（債務の保証（債務の保証と同様の効果を有するものを含む。）、係争事件に係る賠償義務その他現実に発生していない債務で、将来において債務となる可能性のあるものをいう。）の内容及び金額その他の特別会計の財務内容を理解するために必要となる事項
- 六 第一号から第四号までに掲げる事項に関する明細

**(14) 「政策別コスト情報の把握と開示について」  
(財政制度等審議会（平成22年7月）  
政策別コスト情報の把握と開示について  
(mof.go.jp))**

財政制度等審議会では、平成18年の「公会計整備の一層の推進に向けて～中間取りまとめ～」、平成19年の「一層の活用に向けたコスト情報の開示の在り方につい

て」を受けて、実際に省庁別財務書類を活用して各省庁が政策別コスト情報を作成する具体的な検討の必要から、「政策別コスト情報の把握と開示について」と取りまとめた。政策別コスト情報の作成単位は政策評価項目を基本とし、人件費や官房経費のような共通経費の取扱いなどの留意事項も提案され、また、政策コスト情報は省庁別財務書類等における業務費用計算書との整合性（一致）も原則とされ、開示情報間の関連性を担保する形とされた。

**(15) 「国の財務書類」の作成・公表時期の早期化（平成23年度）**

それまで、国の財務書類や省庁別財務書類は、作成から公表までに長期間を要した。例えば、平成18年度（平成19年3月期年度）では、特別会計財務書類公表：平成20年3月、省庁別財務書類公表：平成20年3月、国の財務書類公表：平成20年8月であり、より早い公表が行えれば、財務書類が財政活動の効率化・適正化へをさらに推進すると考えられた。平成19年6月の参議院決算委員会では、「国の財務書類」や「省庁別財務書類」の公表は決算の国会への提出時期から大幅に遅れており、「国の財務書類」等を早期に公表できるよう、財務書類を速やかに作成するためのシステムの導入について検討を進めるべきとの「平成17年度決算審査措置要求決議」（平成17年度決算審査措置要求決議（sangiin.go.jp））がなされ、その後の財務書類作成システムの導入等により、平成20年度決算分から国の財務書類公表は翌年度の1月に早期化された。

【図表1 国の財務書類の公表時期の変化】

対象年度	特別会計財務書類	省庁別財務書類	国の財務書類
平成18年度分	平成20年3月	平成20年3月	平成20年8月
平成20年度分	平成22年1月	(一般会計分) 平成22年1月	(一般会計分) 平成22年1月
		(合算・連結) 平成22年2月	(合算・連結) 平成22年6月

(出典：「国の公会計の現状」（平成23年2月18日 財務省主計局法規課公会計室）を加工)

**(16) 「財務書類等の一層の活用に向けて」  
(財政制度等審議会 財政制度分科会法制・  
公会計部会 財務書類等の一層の活用  
に向けたワーキンググループ（平成27年4  
月）(katsuyou houkoku20150430.  
pdf (mof.go.jp))**

平成18年の「公会計整備の一層の推進に向けて～中間取りまとめ～」により、「国の財務書類」と政策評価や国民経済計算（SNA）との連携などが提言され、「国の財務書類」は活用し一定の成果を見せているものの各

省庁へのアンケートなどでは十分に活用されているとは言えない状況も明らかになった。そこで、次の3分野からの活用方法が検討された。

- ① 財務書類を用いた情報開示による活用  
平易なリーフレットの作成や加工し易い形での電子媒体の提供、企業における統合報告書の例も参考に財務情報と非財務情報を合わせて理解できる説明への取組み、公共部門全体の財政状況評価に資するための国と地方公共団体の合算財務書類の作成等が提言された。

- ② 財務情報を財政の健全化に役立てることによる活用

「国の財務書類」の説明に当たっては、資産・負債差額に加えて「超過費用」とプライマリーバランスとの差額の分析や、それらをつなぐ区分別収支計算書（キャッシュ・フロー計算書）とプライマリーバランスとの関係を説明すること、「国の財務書類」と国民経済計算（SNA）との関係の整理、国の財務書類（合算）及び連結財務書類における資産、負債両面の変動が一般会計に及ぼす影響と要因の明確化、資産・負債差額の有用性に鑑みた評価や開示の工夫等が提言された。

- ③ 行政活動の効率化・適正化のための活用

地方公共団体における固定資産台帳の整備状況、活用方法も参考にした国のインフラ資産台帳の検討、行政評価等に資するため直接行政サービスを実施している代表的な事業の各事業の単位当たりコスト情報の提供、資源配分を行っている代表的な事業で国から交付された資金が最終的に国民に行き渡るまでの中間コスト（間接経費）情報の提供、手数料等の算定にあたっての企業会計的手法の活用等が提言された。

え「個別事業のフルコスト情報の開示」の取組みを試行的にスタートしたが、政策別コスト情報と個別事業のフルコスト情報の二つのコスト情報が併存する状況になったため、活用に資するコスト情報の視点から、事業別フルコスト情報の「意義・目的」「作成する事業の性質（事業類型等）」「共通経費の配賦方法（フルコストの算定方法）」「表示・開示方法」等について議論された。また、事業別フルコスト情報は、補助金・給付金事業型、受益者負担事業型、その他事業型の類型を基本に、行政事業レビューのレビューシート単位（作成単位）で、発主主義ベースのトータルのコスト（フルコストであり国が外部機関を利用した場合には当該機関のコストも含む）を集計して作成されることとなった。

なお、「事業別フルコスト情報の把握と開示について」により、「政策別コスト情報の把握と開示について」（財政制度等審議会（平成22年7月）は廃止されている。

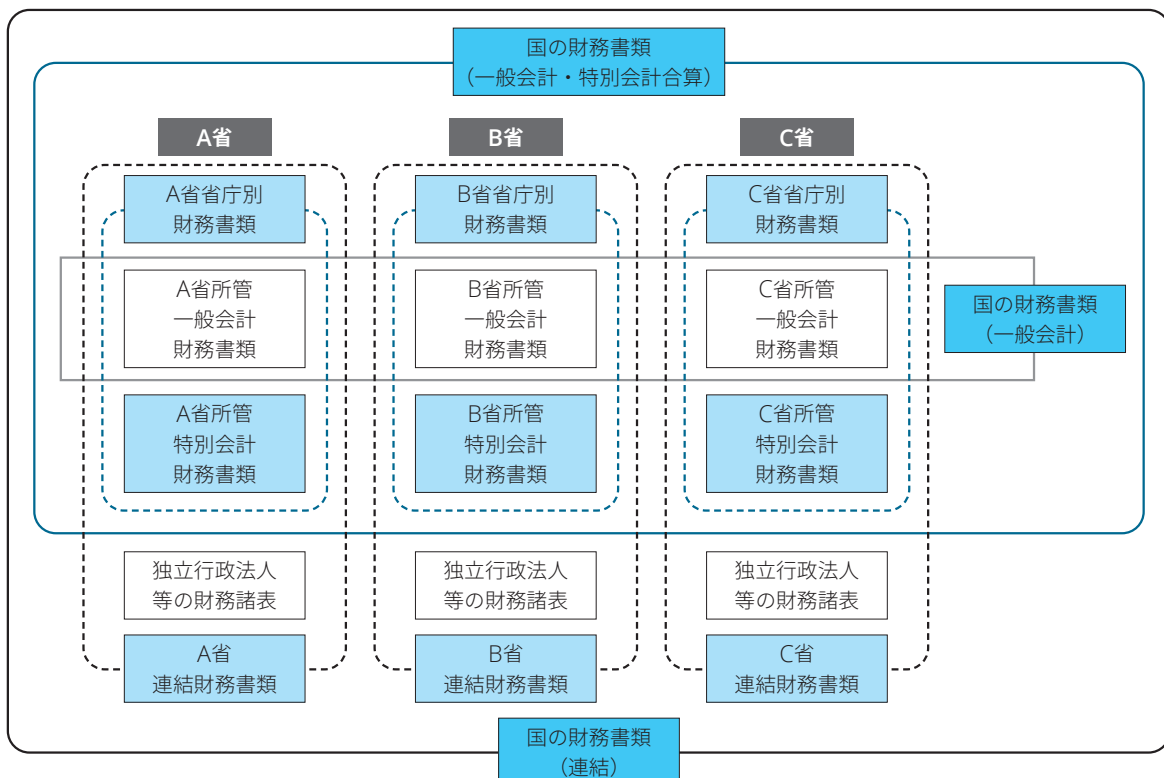
## 2. 国の財務書類の構成

### (1) 構成の説明

国の財務書類は、大きく「一般会計」「特別会計」「一般会計＋特別会計」「連結」の概念で各省庁別財務書類が作成された後、全省庁の「一般会計」部分を合算した「国の財務書類（一般会計）」、全省庁の「一般会計」部分と「特別会計」部分を合算した「国の財務書類（一般会計・特別会計合算）」、全省庁の「連結」を合算（連結）した「国の財務書類（連結）」として作成されている。

### (17) 「事業別フルコスト情報の把握と開示について」（財政制度等審議会 財政制度分科会 法制・公会計部会（令和3年1月） [fullcost.pdf \(mof.go.jp\)](https://www.mof.go.jp/fullcost.pdf)）

平成27年の「財務書類等の一層の活用に向けて」を受けて、平成26年度決算分から政策別コスト情報に加



(出典：「国の財務書類」ガイドブック（令和4年1月 財務省主計局）(guidebook.pdf (mof.go.jp))

省庁別財務書類は、財政活動の効率化・適正化などの視点から「行政府の基本単位であり、予算執行の単位であるとともに行政評価の主体」である省庁単位で作成さ

れ開示されている。令和3年度の省庁別財務書類の作成単位は、次のとおり。

一般会計所管	特別会計
皇室費	
国会	
裁判所	
会計検査院	
内閣	東日本大震災復興特別会計
内閣府	交付税及び譲与税配付金特別会計 <sup>(注1)</sup> エネルギー対策特別会計（電源開発促進勘定） <sup>(注2)</sup> 年金特別会計（子ども・子育て支援勘定） <sup>(注3)</sup> 東日本大震災復興特別会計
デジタル庁	
（復興庁） <sup>(注4)</sup>	東日本大震災復興特別会計
総務省	交付税及び譲与税配付金特別会計 <sup>(注1)</sup> 東日本大震災復興特別会計
法務省	東日本大震災復興特別会計
外務省	
財務省	地震再保険特別会計 国債整理基金特別会計 外国為替資金特別会計 財政投融资特別会計 東日本大震災復興特別会計
文部科学省	エネルギー対策特別会計（電源開発促進勘定） <sup>(注2)</sup> 東日本大震災復興特別会計
厚生労働省	労働保険特別会計 年金特別会計 <sup>(注3)</sup> 東日本大震災復興特別会計
農林水産省	食料安定供給特別会計 国有林野事業債務管理特別会計 東日本大震災復興特別会計
経済産業省	エネルギー対策特別会計 <sup>(注2)</sup> <sup>(注5)</sup> 特許特別会計 東日本大震災復興特別会計
国土交通省	自動車安全特別会計 東日本大震災復興特別会計
環境省	エネルギー対策特別会計（エネルギー需給勘定・電源開発促進勘定） <sup>(注2)</sup> <sup>(注5)</sup> 東日本大震災復興特別会計
防衛省	東日本大震災復興特別会計

(注1) 交付税及び譲与税配付金特別会計については、内閣府及び総務省の所掌事務により会計を区分して財務書類を作成している。

(注2) エネルギー対策特別会計の電源開発促進勘定については、内閣府、文部科学省、経済産業省及び環境省の所掌事務により勘定を区分して財務書類を作成している。

(注3) 年金特別会計の子ども・子育て支援勘定については、内閣府及び厚生労働省の所掌事務により勘定を区分して財務書類を作成している。

(注4) 復興庁については、平成25年度以降一般会計予算が措置されていないことから、東日本大震災復興特別会計財務書類（復興庁所管分）を省庁別財務書類としている。

(注5) エネルギー対策特別会計のエネルギー需給勘定については、経済産業省及び環境省の所掌事務により勘定を区分して財務書類を作成している。

(出典：「令和3年度 国の財務書類（一般会計＋特別会計）」fj2021gassan (mof.go.jp)）

また、国の事業の全体像を分かり易く捉えるために、国の事務事業と一体的に業務を実施している法人を連結した省庁別連結財務書類も作成されている。連結対象範囲の考え方は、連結財務書類の注記に、「一般会計及び特別会計に加えて、各省庁から監督を受けるとともに、財政支出を受けている特殊法人、認可法人、独立行政法人、国立大学法人等（以下連結対象法人という。）を連結している。」「なお、連結対象法人の子会社のうち連結対象法人から出資を受けているもの（連結対象法人からの出資が僅少なものを除く。）についても、各省庁と業

務関連性があるものとみなして連結対象としている」と記載されている。令和2年度では連結対象法人は次表のとおり201法人であり、令和元年度の202法人と比較し1法人減少しているが、これは国立大学法人名古屋大学と国立大学法人岐阜大学が統合し、国立大学法人東海国立大学機構となったことによる減少である。

連結対象法人一覧

(単位：百万円)

所管	連結対象法人	国からの 出資累計額	出資割合	連結対象 子会社数
○事業団（1法人）				
文部科学省	日本私立学校振興・共済事業団	108,677	100.0%	
○公庫（1法人）				
内閣府	沖縄振興開発金融公庫	111,027	100.0%	
○特殊会社（15法人）				
総務省	日本郵政株式会社（注）	4,550,414	56.9%	9社
財務省（3法人）	株式会社日本政策投資銀行	2,097,904	100.0%	39社
	輸出入・港湾関連情報処理センター株式会社	2,551	50.0%	
	株式会社国際協力銀行	1,813,800	100.0%	2社
財務省他2省	株式会社日本政策金融公庫			
(財務省)	(国民一般向け業務勘定)	3,179,238	100.0%	
	(信用保険等業務勘定)	3,503,984	100.0%	
	(危機対応円滑化業務勘定)	995,960	100.0%	
(農林水産省)	(農林水産業者向け業務勘定)	424,823	100.0%	
(経済産業省)	(中小企業者向け融資・証券化支援保証業務勘定)	2,546,937	100.0%	
	(中小企業者向け証券化支援買取業務勘定)	24,476	100.0%	
	(特定事業等促進円滑化勘定)	267	100.0%	
経済産業省	株式会社日本貿易保険	794,905	100.0%	
国土交通省 (8法人)	東日本高速道路株式会社	105,000	100.0%	24社
	中日本高速道路株式会社	130,000	100.0%	23社
	西日本高速道路株式会社	95,000	100.0%	27社
	首都高速道路株式会社	13,499	49.9%	16社
	阪神高速道路株式会社	9,999	49.9%	13社
	本州四国連絡高速道路株式会社	5,330	66.6%	3社
	成田国際空港株式会社	181,999	100.0%	11社
	新関西国際空港株式会社	553,041	100.0%	1社
環境省	中間貯蔵・環境安全事業株式会社	38,024	100.0%	
○その他の特殊法人（4法人）				
内閣府	沖縄科学技術大学院大学学園	-	-	
法務省	日本司法支援センター	351	100.0%	
厚生労働省 (2法人)	全国健康保険協会	7,059	100.0%	
	日本年金機構	100,075	100.0%	
○認可法人（4法人）				
内閣府	預金保険機構	31,170	99.0%	7社
厚生労働省	外国人技能実習機構	193	100.0%	
農林水産省	農水産業協同組合貯金保険機構	2,055	90.1%	
経済産業省	原子力損害賠償・廃炉等支援機構	7,000	50.0%	
○独立行政法人（87法人）				
内閣府（4法人）	国立公文書館	7,179	100.0%	
	北方領土問題対策協会	256	100.0%	
	日本医療研究開発機構	147,624	100.0%	
	国民生活センター	8,901	100.0%	
総務省（3法人）	情報通信研究機構	143,821	100.0%	
	統計センター	-	-	
	郵便貯金簡易生命保険管理・郵便局ネットワーク支援機構	7,000	100.0%	
外務省（2法人）	国際協力機構	8,264,620	100.0%	
	国際交流基金	77,729	100.0%	
財務省（3法人）	酒類総合研究所	8,302	100.0%	
	造幣局	59,691	100.0%	
	国立印刷局	112,921	100.0%	
文部科学省 (22法人)	国立特別支援教育総合研究所	6,048	100.0%	
	大学入試センター	11,591	100.0%	
	国立青少年教育振興機構	113,514	100.0%	
	国立女性教育会館	3,615	100.0%	

(単位：百万円)

所管	連結対象法人	国からの 出資累計額	出資割合	連結対象 子会社数
文部科学省 (22法人)	国立科学博物館	68,043	100.0%	
	物質・材料研究機構	73,484	100.0%	
	防災科学技術研究所	58,902	100.0%	
	量子科学技術研究開発機構	87,076	100.0%	
	国立美術館	81,019	100.0%	
	国立文化財機構	104,713	100.0%	
	教職員支援機構	3,891	100.0%	
	理化学研究所	250,749	95.1%	1社
	宇宙航空研究開発機構	544,243	99.9%	
	科学技術振興機構	708,095	99.9%	
	日本芸術文化振興会	246,712	100.0%	
	日本学術振興会	676	99.8%	
	日本スポーツ振興センター	257,354	100.0%	
	海洋研究開発機構	81,107	99.9%	
	日本学生支援機構	100	100.0%	
	大学改革支援・学位授与機構	8,780	100.0%	
	国立高等専門学校機構	278,107	100.0%	
日本原子力研究開発機構	801,504	98.0%		
厚生労働省 (17法人)	医薬品医療機器総合機構	1,179	100.0%	
	医薬基盤・健康・栄養研究所	53,008	100.0%	
	福祉医療機構	496,866	100.0%	
	国立重度知的障害者総合施設のぞみの園	15,189	100.0%	
	勤労者退職金共済機構	1	100.0%	
	年金積立金管理運用独立行政法人	100	100.0%	
	労働者健康安全機構	153,784	100.0%	
	労働政策研究・研修機構	6,015	100.0%	
	高齢・障害・求職者雇用支援機構	91,578	99.8%	
	国立病院機構	202,905	100.0%	
	地域医療機能推進機構	85,491	100.0%	
	国立がん研究センター	91,662	100.0%	
	国立循環器病研究センター	28,691	100.0%	
	国立精神・神経医療研究センター	37,329	100.0%	
	国立国際医療研究センター	67,888	100.0%	
国立成育医療研究センター	36,382	100.0%		
国立長寿医療研究センター	10,333	100.0%		
農林水産省 (9法人)	農林水産消費安全技術センター	10,110	100.0%	
	家畜改良センター	48,160	100.0%	
	農業・食品産業技術総合研究機構	335,191	98.9%	
	国際農林水産業研究センター	8,470	100.0%	
	森林研究・整備機構	823,207	100.0%	
	水産研究・教育機構	63,136	100.0%	
	農畜産業振興機構	30,554	100.0%	
	農業者年金基金	-	-	
農林漁業信用基金	143,888	80.7%		
経済産業省 (9法人)	経済産業研究所	-	-	
	工業所有権情報・研修館	-	-	
	産業技術総合研究所	284,741	100.0%	
	製品評価技術基盤機構	19,010	100.0%	
	新エネルギー・産業技術総合開発機構	72,168	99.8%	
	日本貿易振興機構	44,713	100.0%	
	情報処理推進機構	19,995	100.0%	
	石油天然ガス・金属鉱物資源機構	1,046,533	100.0%	
	中小企業基盤整備機構	1,114,855	99.9%	
国土交通省 (15法人)	土木研究所	36,993	100.0%	
	建築研究所	22,384	100.0%	

(単位：百万円)

所管	連結対象法人	国からの 出資累計額	出資割合	連結対象 子会社数
国土交通省 (15法人)	海上・港湾・航空技術研究所	52,376	100.0%	
	海技教育機構	19,263	100.0%	
	航空大学校	4,915	100.0%	
	自動車技術総合機構	24,867	100.0%	
	鉄道建設・運輸施設整備支援機構	115,169	100.0%	
	国際観光振興機構	958	100.0%	
	水資源機構	4,837	100.0%	
	都市再生機構	1,073,768	99.8%	3社
	奄美群島振興開発基金	11,001	61.9%	
	住宅金融支援機構	701,475	100.0%	
	日本高速道路保有・債務返済機構	4,119,652	72.9%	
	空港周辺整備機構	300	75.0%	
	自動車事故対策機構	13,081	99.3%	
環境省 (2法人)	国立環境研究所	36,793	100.0%	
	環境再生保全機構	15,954	100.0%	
防衛省	駐留軍等労働者労務管理機構	848	100.0%	
○国立大学法人 (85法人)				
文部科学省 (85法人)	北海道大学	154,570	100.0%	
	北海道教育大学	41,257	100.0%	
	室蘭工業大学	13,355	100.0%	
	小樽商科大学	3,672	100.0%	
	帯広畜産大学	4,432	100.0%	
	旭川医科大学	1,027	100.0%	
	北見工業大学	4,331	100.0%	
	弘前大学	25,532	100.0%	
	岩手大学	54,266	100.0%	
	東北大学	192,192	100.0%	4社
	宮城教育大学	22,018	100.0%	
	秋田大学	20,411	100.0%	
	山形大学	52,827	100.0%	
	福島大学	26,996	100.0%	
	茨城大学	38,800	100.0%	
	筑波大学	230,333	100.0%	
	筑波技術大学	11,008	100.0%	
	宇都宮大学	73,540	100.0%	
	群馬大学	35,617	100.0%	
	埼玉大学	66,656	100.0%	
	千葉大学	150,621	100.0%	
	東京大学	1,045,213	100.0%	5社
	東京医科歯科大学	75,590	100.0%	
	東京外国語大学	40,250	100.0%	
	東京学芸大学	164,788	100.0%	
	東京農工大学	84,658	100.0%	
	東京芸術大学	56,136	100.0%	
	東京工業大学	179,444	100.0%	
	東京海洋大学	104,406	100.0%	
	お茶の水女子大学	80,771	100.0%	
	電気通信大学	37,968	100.0%	
	一橋大学	157,797	100.0%	
	横浜国立大学	97,453	100.0%	
新潟大学	65,290	100.0%		
長岡技術科学大学	14,207	100.0%		
上越教育大学	14,510	100.0%		
富山大学	39,953	100.0%		
金沢大学	56,323	100.0%		



(単位：百万円)

所管	連結対象法人	国からの 出資累計額	出資割合	連結対象 子会社数
文部科学省 (85法人)	福井大学	50,665	100.0%	
	山梨大学	34,219	100.0%	
	信州大学	46,984	100.0%	
	静岡大学	48,991	100.0%	
	浜松医科大学	5,261	100.0%	
	東海国立大学機構	111,280	100.0%	
	愛知教育大学	43,693	100.0%	
	名古屋工業大学	28,576	100.0%	
	豊橋技術科学大学	18,443	100.0%	
	三重大学	17,420	100.0%	
	滋賀大学	20,256	100.0%	
	滋賀医科大学	14,099	100.0%	
	京都大学	268,182	100.0%	3社
	京都教育大学	35,509	100.0%	
	京都工芸繊維大学	29,640	100.0%	
	大阪大学	284,638	100.0%	3社
	大阪教育大学	75,172	100.0%	
	兵庫教育大学	12,418	100.0%	
	神戸大学	121,751	100.0%	
	奈良教育大学	15,975	100.0%	
	奈良女子大学	28,793	100.0%	
	和歌山大学	27,175	100.0%	
	鳥取大学	35,145	100.0%	
	島根大学	38,738	100.0%	
	岡山大学	69,642	100.0%	
	広島大学	147,209	100.0%	
	山口大学	16,222	100.0%	
	徳島大学	46,734	100.0%	
	鳴門教育大学	13,182	100.0%	
	香川大学	24,852	100.0%	
	愛媛大学	36,050	100.0%	
	高知大学	26,518	100.0%	
	福岡教育大学	25,699	100.0%	
	九州大学	146,151	100.0%	
	九州工業大学	41,620	100.0%	
	佐賀大学	47,345	100.0%	
	長崎大学	56,186	100.0%	
	熊本大学	66,912	100.0%	
	大分大学	31,050	100.0%	
	宮崎大学	41,286	100.0%	
	鹿児島大学	70,643	100.0%	
鹿屋体育大学	6,317	100.0%		
琉球大学	14,872	100.0%		
政策研究大学院大学	17,506	100.0%		
北陸先端科学技術大学院大学	16,017	100.0%		
奈良先端科学技術大学院大学	18,680	100.0%		
総合研究大学院大学	4,143	100.0%		
○大学共同利用機関法人 (4法人)				
文部科学省 (4法人)	人間文化研究機構	32,502	100.0%	
	自然科学研究機構	75,035	100.0%	
	高エネルギー加速器研究機構	50,426	100.0%	
	情報・システム研究機構	28,259	100.0%	
合計	201法人	51,882,282		194社

(注) 日本郵政株式会社の「国からの出資累計額」及び「出資割合」には、国の財務書類上「有価証券」として保有する株式に対する出資額1,882,462百万円を含めて表示している。

(出典：「令和2年度 連結財務書類」15頁 (fy2020renketu.pdf (mof.go.jp)))

## (2) 各財務書類の体系

「国の財務書類」は、次の4表及び附属明細書により体系化されている。

### ① 「貸借対照表」：会計年度末の資産、負債の状況を明らかにする

貸借対照表は企業で作成されるものとはほぼ同様の形態だが、企業では「純資産」に相当する部分が「資産・負債差額」とされている点に特徴がある。これについては、「国の資産は必ずしも将来の支払い財源とはならないことや、さらに、一定の仮定に基づき資産評価を行わざるを得ないことなどから、資産と負債の差額について積極的な位置付けは見出しにくく」（「国の財務書類」ガイドブック 26頁（令和4年1月財務省主計局））、「純資産」ではなく「資産・負債差額」として整理することとされている。この資産・負債差額は、経年変化を踏まえた分析を行うことで、国の財政状況がどのように好転もしくは悪化しているかを見ることにも活用されている。また、資産には道路や河川などの売却が想定されない公共用財産が含まれており、負債については、将来、国が償還を必要とする国債等（国の借金であり、国民にとっては国に対する債権と言える）も表示されている。

### ② 「業務費用計算書」：業務実施に伴い発生した費用を明らかにする

国においては、国民等から強制的に徴収された税収等を、国会の議決（憲法第85条）に基づき予算（財源）として配分し、各省庁は予算の目的に従って執行（費用）する。企業のように費用を投入し収益を得る形態とは異なり、財源の範囲において事業を執行することとなるため、費用収益対応関係は企業会計の前提とは異なっている。業務を実施するにあたり投入コストに対してどの程度のアウトプット、アウトカムが生じたかが重要であり、期間における稼得利益を算出する「損益計算書」

を作成することは適当ではないとされ、費用発生状況に着目したコスト情報としての業務費用計算書を作成することとされている。業務費用計算書は、企業会計に準じた手法により、国のフローの財政規模を示している。

### ③ 「資産・負債差額増減計算書」：貸借対照表の資産・負債差額の増減の状況を明らかにする

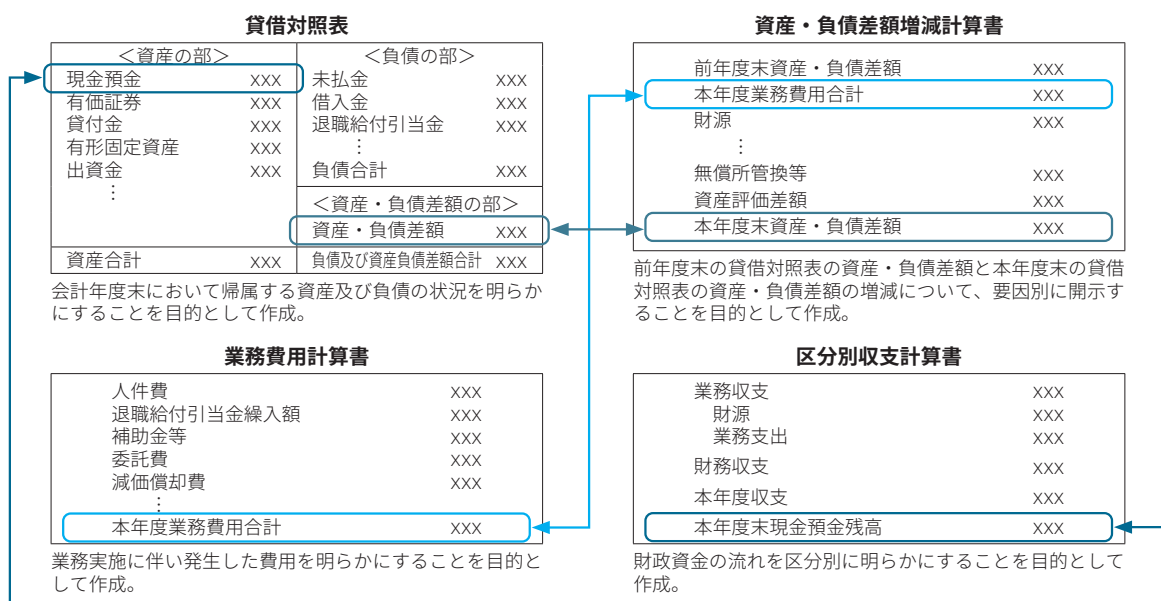
国の資産・負債差額が、当該年度にどのような要因で増減したかを明らかにするため、業務費用額（マイナス要因）に加え、財源である税収等（プラス要因）や、業務費用に計上されない資産評価差額（有価証券等の評価差額や国有財産台帳の価格改定による評価見直し差額など）、為替換算差額（外国為替資金特別会計が保有する外貨建金銭債権債務の評価替え）など「資産・負債差額」のすべての増減要因別に、前年度末と本年度末の資産・負債差額の増減内訳を表示している。資産・負債差額増減計算書は、企業会計に準じた手法により、国のフローの財政状況を表す情報のひとつともなっている。

### ④ 「区分別収支計算書」：財政資金の流れを区分別に明らかにする

区分別収支計算書は、企業におけるキャッシュ・フロー計算書に相当する。「業務収支」と「財務収支」に区分され、「財務収支」が公債発行や償還などの国の資金調達や返済に関する収支を計上し、財務収支以外の活動は「業務収支」に計上される。業務収支は、さらに「財源」と「業務支出」に区分されており、「財源」は租税等の収入が計上され、「業務支出」は公共用財産の取得に係る「施設整備支出」と施設整備以外の人件費、年金給付費や補助金、地方交付税等の状況を示す「業務支出（施設整備支出を除く）」に区分される。国の歳入歳出決算を基礎として作成される。

これら4表の相関関係は、次図のとおり。

## 財務書類の体系



（出典：「国の財務書類」ガイドブック5頁（令和4年1月 財務省主計局）(guidebook.pdf (mof.go.jp))）

### 3. 会計検査院の検査と国会報告

#### (1) 会計検査院検査の概要

特別会計法第19条第1項の規定及び特別会計に関する法律施行令（平成19年政令第124号、以下、特別会計法施行令という）第35条に基づき、所管大臣は特別会計の資産及び負債の状況その他の決算に関する財務情報を企業会計の慣行を参考として作成された書類（特別会計財務書類）を、翌年度の10月31日にまでに財務大臣に対して送付し、内閣はこれを同年度の11月15日までに会計検査院に送付、その後、検査を受ける。

（特別会計に関する法律施行令（平成19年政令第124号）第35条）

（書類の送付期限等）

第三十五条 法第十九条第一項の書類は、翌年度の十月三十一日までに財務大臣に送付しなければならない。

- 2 内閣は、前項の書類を同項に規定する年度の十一月十五日までに会計検査院に送付しなければならない。
- 3 内閣は、会計検査院の検査を経た前項の書類を第一項に規定する年度に開会される常会において国会に提出するのを常例とする。

会計検査院では、正確性、合规性等の観点から、全ての特別会計財務書類を、特別会計法、特別会計法施行令、特別会計の情報開示に関する省令（平成19年財務省令第30号）、同省令第1条の規定に基づき財務大臣が財政制度等審議会の議を経て定める特別会計財務書類の作成基準（平成20年財務省告示第59号）などに従った適切なものとなっているかなどに着眼して検査をしている。検査の結果は、特別会計財務書類の作成基準等と異なる処理により特別会計財務書類の計上金額の表示が適切とは認められないものを示す形で概要が公表されている。

#### 3 検査の結果

検査の結果、作成基準等と異なる処理をしていて、特別会計財務書類の計上金額の表示が適切とは認められないものが、4府省が所管する1特別会計において1事項見受けられた。この1事項の内容を示すと、表のとおりである。

なお、上記の1事項については、環境省において所要の訂正が行われた。

（出典：会計検査院ホームページ「令和3年度特別会計財務書類の検査の結果」(tokukai\_r050127\_01.pdf (jbaudit.go.jp))

### 4. 最後に

平成12年に「国の貸借対照表（試算）」が公表されてから22年、平成17年に平成15年度分の国の財務書類が公表されてから17年が経過し、その間、様々な媒体で「国の財務書類」は取上げられ、国の財政状態の分析・研究に貢献しているが、一般国民への浸透度は依然向上の余地が大きい。「国の財務書類」は、国にとって最上位のステイクホルダーである国民に対して国会議決を経た予算の執行結果を説明できる重要な手法のひとつであり、非財務情報としてのアウトプット、アウトカムと合わせ、次年度以降の予算編成、資産の形成や将来の負債へも影響を与えることが期待されている。その内容は、企業の有価証券報告書における財務情報にも劣らない情報である。この国の財務書類から得られる国の財務情報を活かすには、何よりも一層広く周知せしめ、年間に一度であっても良いので国民的な大きな関心を集める広報や啓発活動も重要ではないだろうか。一方で、国民は国との関係において多様な利害関係をもって構成されているため、国民を利害関係の種類によってさらに複数の利害関係グループに分け、それぞれが知りたい情報（ニーズ）を正確に把握し、それに合わせた情報を開示する仕組み作りも期待される。

国（省庁）では、より利活用しやすいように、PDFデータに加えエクセルでのデータ提供もホームページで行ったり、財務省主計局では、「国の財務書類」ガイドブ

ック、「令和〇年度「国の財務書類」のポイント」といった分かり易い解説情報を提供している。引き続き、国民の関心を高める取組みを拡大されることも期待したい。

次稿以降では、国の財務書類作成基準、事業別フルコスト情報、国の財政会計制度などについて触れていく。

以上

# 会計基準等開発動向

2023年4月10日時点

【企業会計基準委員会 ASBJ】

## ■確定公表済

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28日にグローバル・ミニマム課税に関する改正法人税法が成立し、左記のうち②について、2023年3月31日に、実務対応報告第44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」が公表された。</p> <p>また、①については、今後、検討することが予定されている。</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>
パーシャルスピノフの会計処理	<p>2023年3月に企業会計基準諮問会議から提言を受け、事業を分離・独立させる手段であるスピノフに関して、スピノフ実施会社に一部の持分を残すスピノフの会計処理について、今後、検討することが予定されている。</p>	<p>2023年4月より検討を開始することが予定されている。</p>

項目	内容	ステータス
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	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。	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。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。 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 ( <a href="https://www.asb.or.jp/jp/wp-content/uploads/20221107_490g_02.pdf">https://www.asb.or.jp/jp/wp-content/uploads/20221107_490g_02.pdf</a> ) が公表された。
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可否を審議中

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。
1人私募投信の会計処理の明確化	昨今、いわゆる1人私募投信として、受益者単数の投資信託が散見されるが、会計基準等では、投資信託は受益者複数を前提とした会計処理しか示されていないため、1人私募投信の会計処理の明確化を検討するもの。	第47回基準諮問会議（2023年3月1日開催）において、実務対応レベルとして、金融商品専門委員会にテーマ評価を依頼するとされた。

■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よりS1基準の確定基準が2023年6月末までに公表されることを前提に、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として審議が行われる予定である。 なお、論点リストが2023年4月6日付で更新されている。
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よりS2基準の確定基準が2023年6月末までに公表されることを前提に、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として、審議が行われる予定である。 なお、論点リストが2023年4月6日付で更新されている。

■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
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（意見書）	<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意見書をとりまとめたものである。</p>	<p>2023年4月7日付で、左記の意見書が公表された。</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するとされている。</p>
「財務計算に関する書類その他の情報の適正性を確保するための体制に関する内閣府令の一部を改正する内閣府令（案）」等	<p>2023年4月7日の「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」の改訂により、以下の報告書の記載事項が追加されたことに伴い、所要の改正を行うものである。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・内部統制報告書 前年度に開示すべき重要な不備を報告した場合には、内部統制報告書において、付記事項として、当該開示すべき重要な不備に対する是正状況を記載</li> <li>・訂正内部統制報告書 事後的に内部統制の有効性の評価が訂正される際には、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を記載</li> <li>・内部統制監査報告書 企業が内部統制報告書の内部統制の評価結果において内部統制は有効でない旨を記載している場合には、監査人はその旨を内部統制監査報告書において監査人の意見に含めて記載</li> </ul>	<p>2023年4月10日付で左記改正案が公表され、2023年5月12日まで意見募集が行われている。</p> <p>なお、改正後の規定は、公布の日（2024年4月1日）から施行する予定とされている。</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」等</p>	<p>1. 連結財務諸表規則の一部を改正する内閣府令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が行われている。</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  (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>2023年3月27日付で、左記の内閣府令等が公布・施行された。</p>
<p>四半期報告書制度の廃止を含む金融庁関連法律案等</p>	<p>・ 四半期報告書制度廃止  (1)上場会社に対する期中の業績等の開示について、現在の3ヶ月ごとの開示から6ヶ月ごとの開示に頻度を落とし（四半期報告書制度の廃止）、上場会社に対して、四半期報告書に代わり半期報告書の提出を義務付けることとし、四半期報告書の提出に関する規定を削除する。  (2)参照方式の届出書、発行登録書類及び発行登録追補書類、半期報告書及び半期報告書の確認書並びに臨時報告書（これらの訂正書類も含む。）の公衆縦覧期間を5年に延長する。</p>	<p>2023年3月14日に左記内容を含む「金融商品取引法等の一部を改正する法律案」が国会に提出された。施行期日は、原則として、公布の日から起算して1年を超えない範囲内において政令で定める日から施行することとされている。</p> <p>ただし、四半期報告書制度の廃止に関連する規定は、2024年4月1日から施行し（附則第1条第3号）、この施行の日より前に開始した四半期については従前の例による（附則第2条第1号）とされている。</p>

【法務省】

項目	内容	ステータス
該当なし		



## デロイト トーマツ グループCFOプログラムよりご案内

デロイト トーマツ グループのCFOプログラムでは、CFOの皆様をナレッジの面から支援することを目的に、CFOアジェンダや日々直面している課題をテーマとし、定期的な情報発信を行っています。グローバルに展開するプロフェッショナルファームとして、あらゆるキャリアのCFOに対し先進的な知見と新たなインサイトを提供します。

### ■ CFO Signals

現役CFOの意識調査を四半期毎に実施、デロイトの専門家による分析を加えたレポートとして発行

### ■ CFO Insights

毎月、税務、M&A、デジタルなど各方面の専門家による最新の知見を提供

ご興味のある方は下記よりデロイト トーマツ グループ CFO Programの詳細をご覧ください。  
<https://www2.deloitte.com/jp/ja/pages/finance/topics/c-suite-agenda.html>



# 会計情報

発行日 令和5年4月20日(毎月20日発行)  
第561 5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](http://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指します。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](http://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ています。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](http://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