

会計情報

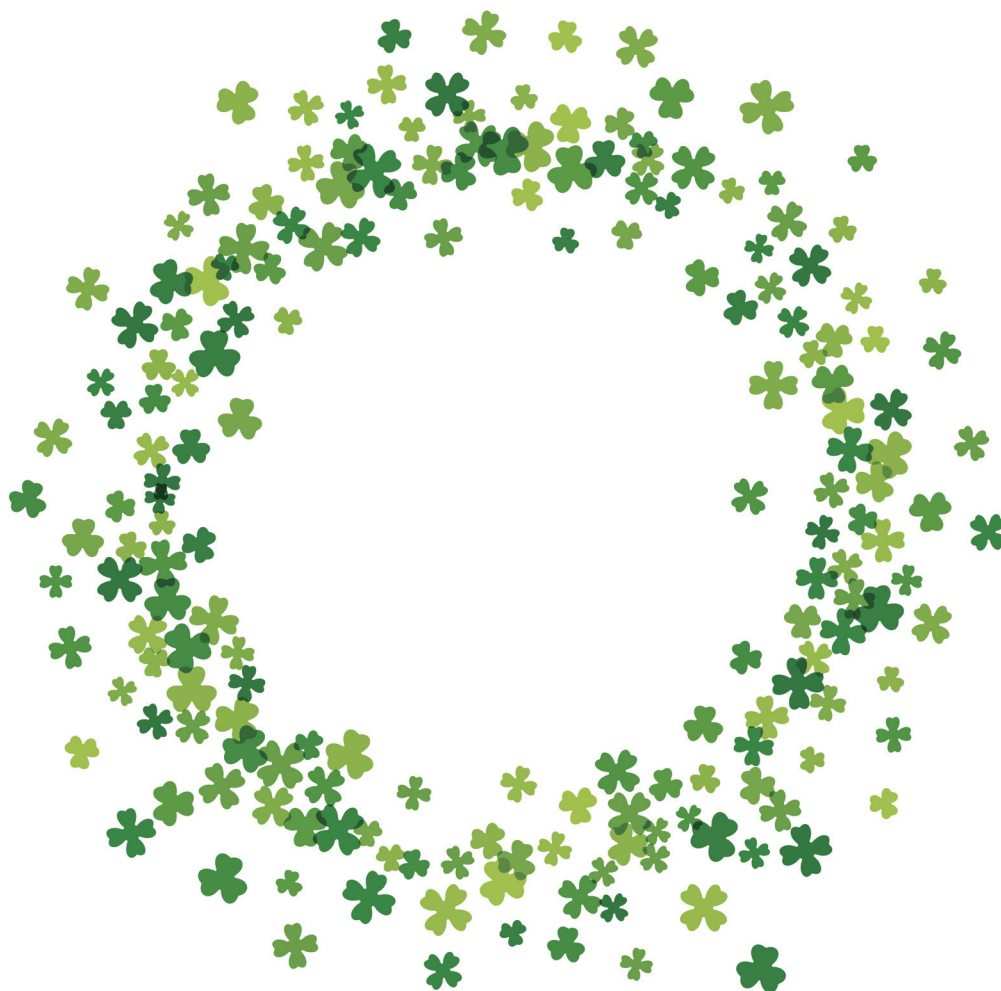
Vol. 562
2023.6

Accounting, Tax & Consulting

企業会計基準公開草案第73号「リースに関する会計基準(案)」等の概要(第1回)

iGAAP in Focus 財務報告 IASB、金融商品の分類及び測定の要求事項の修正を提案する

グループ通算制度の重要ポイント(第5回) 通算子法人株式等の取扱い



Contents

	ページ	
会計・監査	2	企業会計基準公開草案第73号「リースに関する会計基準(案)」等の概要(第1回) 公認会計士 神谷 陽一
	14	JICPA: 企業会計基準公開草案第73号「リースに関する会計基準(案)」等の公表に伴う実務指針等の改正及び廃止について(公開草案) 『会計情報』編集部
IFRS	16	iGAAP in Focus 財務報告 IASB、金融商品の分類及び測定の要求事項の修正を提案する トーマツIFRSセンター・オブ・エクセレンス
税務	19	グループ通算制度の重要ポイント(第5回) 通算子法人株式等の取扱い デロイト トーマツ税理士法人 公認会計士・税理士 大野 久子
会計基準等開発動向	23	会計基準等開発動向 『会計情報』編集部

企業会計基準公開草案第73号「リースに関する会計基準（案）」等の概要（第1回）

公認会計士 かみや よういち 神谷 陽一

1. はじめに

企業会計基準委員会（以下「ASBJ」という）は、本年5月2日に以下の公開草案及び関連する他の会計基準等の公開草案を公表した¹。コメント期限は本年8月4日である。

- ・企業会計基準公開草案第73号「リースに関する会計基準（案）」（以下「会計基準案」という）
- ・企業会計基準適用指針公開草案第73号「リースに関する会計基準の適用指針（案）」（以下「適用指針案」、また、両者をまとめて以下「会計基準等案」という）

また、会計基準等案の公表と同日に、日本公認会計士協会（以下「JICPA」という）より会計基準等案の影響を受ける実務指針等の改正案等が公表されている²。

会計基準等案では、原則として、借手のすべてのリースについて資産及び負債を計上する等の変更が提案されている。

本稿では、会計基準等案の概要を2回に分けて説明する。

第1回	第2回
<ul style="list-style-type: none"> ・適用範囲及び用語の定義 ・リースの定義及び識別 ・借手の会計処理 ・貸手の会計処理 	<ul style="list-style-type: none"> ・サブリース取引 ・セール・アンド・リースバックの会計処理 ・表示及び開示 ・経過措置等

本稿における「基準〇項」、「指針〇項」の記載は、特段の断りがない限り、それぞれ会計基準案と適用指針案の項番号を示している。

(1) 会計基準等案の公表の背景

2016年1月に、国際会計基準審議会（IASB）は、IFRS第16号「リース」（以下「IFRS第16号」という）を公表した。また、同年2月に、米国財務会計基準審議会（FASB）は、Topic 842「リース」（以下「Topic 842」という）を公表した。これらの会計基準では、借手の会計処理に関して、主に費用配分の方法は異なるものの、原資産の引渡しにより借手に支配が移転した使用权部分に係る資産（使用权資産）と当該移転に伴う負債（リース負債）を計上する使用权モデルにより、これまでのオペレーティング・リースを含むすべてのリースについて資産及び負債を計上する（オンバランス）こととしている。

このようなIFRS第16号及びTopic 842の公表により、現行の日本基準とは特に負債の認識において違いが生じることとなり、国際的な比較において議論となる可能性があった。

そこで、ASBJは、2019年3月に、それまでの検討を踏まえて、借手のすべてのリースについて資産及び負債を計上する会計基準の開発に着手することを決定した。

(2) 会計基準等案の基本的な方針

借手のすべてのリースについて資産及び負債を計上する会計基準の開発にあたって、ASBJが定めた基本的な方針の主なものは次のとおりである。

（借手）

① 借手の費用配分の方法

IFRS第16号と同様に、すべてのリースを金融の提供として捉えて、使用权資産に係る減価償却費及びリース負債に係る利息相当額を計上する単一の会計処理モデルによる。

② IFRS第16号と整合性を図る程度

IFRS第16号のすべての定めを取り入れるのではなく、主要な定めの内容のみを取り入れることにより、簡素で利便性が高く、かつ、IFRSを任意適用して連結財務諸表を作成している企業（IFRS任意適用企業）がIFRS第16号の定めを個別財務諸表に用いても、基本的に修正が不要となる会計基準とする。

その上で、国際的な比較可能性を大きく損なわせない範囲で代替的な取扱いを定める、又は、経過措置を定める等、実務に配慮した方策を検討する。

（貸手）

貸手の会計処理については、IFRS第16号及びTopic

¹ リンク先のASBJのホームページ参照（https://www.asb.or.jp/jp/accounting_standards/exposure_draft/y2023/2023-0502.html）

² リンク先のJICPAのホームページを参照（https://jicpa.or.jp/specialized_field/20230502qqv.html）

842共に抜本的な変更は行われていないため、次の点を除き、基本的に、現行の会計基準の定めを維持する。

- (1) 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)との整合性を図る点
- (2) リースの定義及びリースの識別

(3) 今後のスケジュール

会計基準等案に対するコメント期限 (本年8月4日)

の終了後、関係者からのフィードバック等に対する検討がASBJにより行われた後、新しい会計基準等が最終公表される予定である。

会計基準等案では、新しい会計基準等はその公表から2年程度経過した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こと及び早期適用は認められることが提案されている (基準56項)。

2. 適用範囲及び用語の定義

会計基準等案は、リースに関する会計処理及び開示に

適用する。但し、以下に該当する場合を除く (基準3項)。

他の会計基準等が適用されるもの	<ul style="list-style-type: none"> ・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」の範囲に含まれる運営権者による公共施設等運営権の取得 ・収益認識会計基準の範囲に含まれる貸手による知的財産のライセンスの供与
会計基準等案を適用しないことを選択したもの	<ul style="list-style-type: none"> ・貸手による無形固定資産のリース (上記の知的財産のライセンスの供与を除く) について、会計基準等案を適用しないことを選択した場合 ・借手による無形固定資産のリースについて、会計基準等案を適用しないことを選択した場合

会計基準等案では、IFRS第16号における借手に関する用語の定義のうち、会計基準等案に関連のあるものを一部は簡素化の上で用語の定義に含めている。また、貸手に関する用語の定義については、現行基準における定

義を基本的に踏襲している。定義された用語については、次のように分類できると考えられる。

	会計基準案における定義	適用指針案における定義
IFRS第16号の定義が参照されている用語	(リースの定義、識別) 契約、リース、借手、貸手、原資産 (借手の会計処理) 使用权資産、借手のリース期間、リース開始日、借手のリース料、借手の固定リース料、借手の変動リース料、残価保証、リースの契約条件の変更	(リースの定義、識別) 使用期間 (借手の会計処理) 短期リース、リースの契約条件の変更の発効日 (その他) セール・アンド・リースバック取引、サブリース取引
わが国固有の事実関係に関して追加された用語	該当なし	(借地権関係) 借地権、借地権者、借地権設定者、旧借地権、普通借地権、定期借地権、借地権の設定に係る権利金等
現行基準から基本的に踏襲されている用語	(貸手の会計処理) ファイナンス・リース、所有権移転ファイナンス・リース、所有権移転外ファイナンス・リース、オペレーティング・リース、貸手のリース期間、貸手のリース料	該当なし

3. リースの定義及び識別

会計基準等案では、リースの定義及びリースの識別の定めについて、基本的にIFRS第16号の定めと整合させて、借手と貸手の双方に適用することとしている。リースの識別においては、契約を識別した上で、当該契約がリースを含むか否かの検討を行う。

(1) 契約の識別

契約は、「法的な強制力のある権利及び義務を生じさせる複数の当事者間における取決め」であり、書面、口頭、取引慣行等が含まれる (基準4項)。この定義は、収益認識会計基準の5項及び20項における記載と同様である。

(2) リースの識別

リースは、「原資産を使用する権利を一定期間にわたり対価と交換に移転する契約又は契約の一部」と定義されている（基準5項）。

契約の締結時に、契約の当事者は、当該契約がリースを含むか否かを判断する（基準23項）。

契約が特定された資産の使用を支配する権利を一定期間にわたり対価と交換に移転する場合、当該契約はリースを含む（基準24項）。

特定された資産の使用期間全体を通じて、次の(1)及

び(2)のいずれも満たす場合、当該契約の一方の当事者（「サプライヤー」）から当該契約の他方の当事者（「顧客」）に、当該資産の使用を支配する権利が移転している（指針5項）。

(1) 顧客が、特定された資産の使用から生じる経済的利益のほとんどすべてを享受する権利を有している。

(2) 顧客が、特定された資産の使用を指図する権利を有している。

要件	主な検討項目
特定された資産	<ul style="list-style-type: none"> 資産が特定される場合 実質的な代替権が存在する場合 資産の稼働能力の一部
使用を支配する権利の移転	顧客が、使用から生じる経済的利益のほとんどすべてを享受する権利を有すること
	顧客が、使用を指図する権利を有すること

実務上、多くのケースでは契約がリースを含むか否かの判断に困難はないと想定されるが、特定のケースでは上記の検討項目について慎重な対応が必要となる可能性がある。

① 特定された資産
(資産が特定される場合)

資産は、通常は契約に明記されることにより特定される（指針6項）。

(1) サプライヤーが使用期間全体を通じて当該資産を他の資産に代替する実質上の能力を有している。
(2) サプライヤーにおいて、当該資産を他の資産に代替することからもたらされる経済的利益が、代替することから生じるコストを上回る見込まれるため、当該資産を代替する権利の行使によりサプライヤーが経済的利益を享受する。

(1)に該当するケースとしては、例えば、サプライヤーは資産を代替する一方的な権利を有すると契約条件において定められており、かつ、サプライヤーが代替資産を容易に利用可能であるか又は合理的な期間内に調達で

(実質的な代替権)

資産が契約に明記されていても、サプライヤーが当該資産を代替する実質的な権利を有している場合には、顧客は特定された資産の使用を支配する権利を有していない（指針6項）。

サプライヤーは、次の両方を満たす場合に、資産を代替する実質的な権利を有する。

きる場合が考えられる。

(2)に該当するケースとしては、適用指針案の設例において次のような事実関係が例示されている。

設例2-1	サプライヤーは、どの鉄道車両を使用するかを決定することで自己の業務の効率化を図っており、他の鉄道車両に代替することからもたらされる経済的利益が代替することから生じるコストを上回るように決定する。
設例3-1	サプライヤーは、空港内の搭乗エリアにおける区画の顧客への割当てを変更することで、当該区画を最も有効に利用することによって経済的利益を得る一方で、当該変更に関して自己が負担するコストは限定的である。

(資産の稼働能力の一部)

特定された資産は、一般的には、一機の機械や一区画の不動産のように、物理的に別個のものである。

但し、顧客がある資産の稼働能力の一部を使用できる場合であっても、そのような稼働能力部分が当該資産の稼働能力のほとんどすべてである場合には、特定された資産が存在すると判断される可能性がある（指針7項）。これには、例えば、顧客が貯蔵タンクの容量の99.9%

まで、ガスを貯蔵して使用する権利を有している場合が該当する（適用指針案の設例4-2参照）。

② 使用から生じる経済的利益のほとんどすべて

顧客が、特定された資産の使用から生じる経済的利益のほとんどすべてを享受する権利を有している場合として、適用指針案の設例では、次のような事実関係が例示されている。

設例2-2	顧客は、使用期間全体を通じて鉄道車両を独占的に使用することができる。
-------	------------------------------------

設例3-2	顧客は、使用期間全体を通じて不動産物件の中の特定の小売区画を独占的に使用することができる。
設例5-2	顧客は、使用期間全体を通じてサーバーを自己のために使用することができる。
設例6-2及び6-3	顧客は、使用期間全体を通じて発電所又は太陽光ファームが産出する電力のすべてを得る権利を有している。

③ 使用を指図する権利
顧客が使用期間全体を通じて特定された資産の使用を指図する権利を有しているのは、次のいずれかの場合である（指針8項）。この判断を行う際には、使用から得られる経済的利益に影響を与える資産の使用方法に係る意思決定権を考慮する。

(1) 顧客が使用期間全体を通じて使用から得られる経済的利益に影響を与える資産の使用方法を指図する権利を有している。
(2) 使用から得られる経済的利益に影響を与える資産の使用方法に係る決定が事前になされており、かつ、次の①又は②のいずれかである。 ① 使用期間全体を通じて顧客のみが、資産を稼働する権利を有している又は第三者に指図することにより資産を稼働させる権利を有している。 ② 顧客が使用期間全体を通じた資産の使用方法を事前に決定するように、資産を設計している。

顧客が特定された資産の使用を指図する権利を有して 実関係が例示されている。
いる場合として、適用指針案の設例では、次のような事

設例5-2	顧客は、使用期間全体を通じて、サーバーについて自らの事業においてどのように使用するかのデータを保管するかを決定する権利を有している。
設例6-2	顧客は、使用期間全体を通じて、発電所が産出する電力の量及び時期を決定する権利を有している。
設例6-3	太陽光ファームの使用方法（電力を産出するかどうか、いつ、どのくらい産出するか）に係る決定は、事前になされており、かつ、使用期間全体を通じた使用方法を事前に決定するように顧客は当該太陽光ファームを設計している。

4. 借手の会計処理

(1) 基本的な考え方
資産と負債の認識と費用配分の方法をIFRS第16号と同会計基準等案では、借手の原則的な会計処理として、様に次のとおりとしている（基準BC34項）。

資産と負債の認識の方法	すべてのリースについて、原資産を使用する権利を表す資産（使用権資産）と関連する負債（リース負債）を認識する。
費用配分の方法	すべてのリースについて、貸手から借手へ金融が提供されていると捉えて、使用権資産に係る減価償却費及びリース負債に係る金利費用を別個に認識する「単一の会計処理モデル」とする。

(2) リースを構成する部分とリースを構成しない部分への契約における対価の配分
契約がリースを含むと判断された場合は、契約全体が単一のリースであるケースと、契約の中にリースを構成する部分とリースを構成しない部分の双方が含まれるケースに大別される。後者としては、例えば、自動車のリース契約の中にメンテナンス・サービス等の役務提供サービスが含まれる場合がある。
現行基準は、典型的なリース、すなわち役務提供相当額のリース料に占める割合が低いものを対象としていた。これに対して、会計基準等案では、役務提供相当額のリース料に占める割合にかかわらず、リースを含む契約におけるリースを適用範囲としている。その結果、役務提供等が含まれる契約がリースを含むと判断されるケースが増加する可能性がある。
会計基準等案では契約がリースを含む場合、借手及び貸手ともに、原則として次のように取り扱うこととしている。この取扱いは、IFRS第16号と整合的である。
・リースを含む契約の対価の金額について、リースを構成する部分とリースを構成しない部分に配分する（基準26項）
・上記の結果、リースを構成する部分について会計基準等案を適用し、リースを構成しない部分について該当する他の会計基準等を適用して会計処理を行う（指針10項、12項）
借手の場合、契約における対価の金額の配分は、リースを構成する部分とリースを構成しない部分それぞれの

独立価格の比率に基づいて行われる。また、契約における対価の中に、借手に財又はサービスを移転しない活動及びコストについて借手が支払う金額が含まれる場合、当該金額を契約における対価の一部としてリースを構成する部分とリースを構成しない部分とに配分する（指針11項、数値例については適用指針案の設例7を参照）。

それぞれの独立価格は、貸手又は類似のサプライヤーが当該構成部分又は類似の構成部分について企業に個々に請求するであろう価格に基づいて算定する。借手においてこれらの独立価格が明らかでない場合、借手は、観察可能な情報を最大限に利用して、独立価格を合理的な方法で見積る（指針BC16項）。

「借手に財又はサービスを移転しない活動及びコスト」は、IFRS第16号に記述されている用語であり、固定資産税及び保険料の他、例えば、契約締結のために貸手に生じる事務コストの借手への請求等が含まれる。指針BC14項は、これは、現行基準における「維持管理費用相当額」と一部において考え方が異なるが、両者の範囲

は一致することが多いと考えられる、と記述している。
（容認される簡便法）

借手は、リースを構成する部分とリースを構成しない部分を分けずに、両者をまとめてリースを構成する部分として会計処理することを選択できる。この選択は、対応する原資産を自ら所有していたと仮定した場合に貸借対照表において表示するであろう科目ごとに行う（基準27項）。

以上の契約における対価の配分の借手の取扱いは、容認される簡便法を含め、基本的にIFRS第16号と整合的であると考えられる。

(3) 短期リース、少額リースに関する認識の例外

以下のリースについては、リース負債と使用権資産を認識せず、借手のリース料を借手のリース期間にわたって原則として定額法により費用処理することができる（指針18項、20項）。

	内容	説明
短期リース	リース開始日において、借手のリース期間が12カ月以内であるリース（指針4項(2)）	対応する原資産を自ら所有していたと仮定した場合に貸借対照表において表示するであろう科目ごとに適用するか否かを選択する。
少額リース	(1) 重要性が乏しい減価償却資産について、購入時に費用処理する方法が採用されている場合で、借手のリース料が当該基準額以下のリース (2) 次の①又は②を満たすリース ① 企業の事業内容に照らして重要性の乏しいリースで、リース契約1件当たりの借手のリース料が300万円以下のリース ② 原資産の価値が新品時におよそ5千米ドル以下のリース	(1)と(2)①は、現行基準における取扱いを踏襲している。 (2)については、①と②のいずれかの適用を選択する。 (2)②を適用する場合、リース1件ごとに、この方法を適用するか否かを選択できる。

なお、IFRS第16号では、購入オプションを含むリースは短期リースではないと定められているが、会計基準等案においてその点は明記されていない。

(4) リース負債と使用権資産の当初認識

借手は、リース開始日に、リース負債と使用権資産を次のように当初測定して計上する（基準31項、32項）。

リース負債	リース開始日において未払である借手のリース料から利息相当額の合理的な見積額を控除し、現在価値により算定した金額
使用権資産	リース負債の計上額に、以下の金額を加算した金額 ・リース開始日までに支払った借手のリース料 ・付随費用

リース負債と使用権資産の当初認識に至るまでのステップは次のとおりである。

- ① 借手のリース期間の決定
- ② 借手のリース料の決定
- ③ 割引率の決定
- ④ リース負債の当初測定
- ⑤ 使用権資産の当初測定

① 借手のリース期間

会計基準等案では、借手のリース期間は、借手が原資産を使用する権利を有する解約不能期間に、次の(1)及

び(2)の両方を加えた期間と定義されている（基準14項）。

- (1) 借手が行使することが合理的に確実であるリースの延長オプションの対象期間
 - (2) 借手が行使しないことが合理的に確実であるリースの解約オプションの対象期間
- これは、IFRS第16号における定めと同様である。

(経済的インセンティブ)

借手のリース期間は、経営者の意図や見込みのみに基づく年数ではない。借手による延長オプション等の行使

可能性の判定においては、経済的インセンティブを生じさせる次のような要因を考慮する（指針15項）。

- (1) 延長又は解約オプションの対象期間に係る契約条件（リース料、違約金、残価保証、購入オプションなど）
- (2) 大幅な賃借設備の改良の有無
- (3) リースの解約に関連して生じるコスト

- (4) 企業の事業内容に照らした原資産の重要性
- (5) 延長又は解約オプションの行使条件

また、延長オプション等の行使可能性の検討にあたって考慮される事項について、適用指針案の結論の背景では、IFRS第16号の定めを参考に次のように説明されている。

考慮事項	説明
解約不能期間の長さや延長オプション等の行使可能性の一般的な関係（指針BC24項）	借手のリース期間終了後に代替資産を調達するためには一定のコストを要することを踏まえると、一般的に次のように考えられる。 ・解約不能期間が短いほど、借手が延長オプションを行使する可能性は高くなる。 ・解約不能期間が十分に長い場合、借手が延長オプションを行使する可能性は低くなる。
対象資産の使用に関する借手の過去の慣行及び経済的理由（指針BC26項）	延長オプション等の行使可能性の判断は、諸要因（指針15項参照）を総合的に勘案して判断する。 一概に過去の慣行等に重きを置いて行使可能性を判断することを要求するものではなく、将来の見積りに焦点を当てる必要がある。

（普通借地契約等に関する設例）

ASBJにおける審議過程では、わが国の普通借地契約及び普通借家契約についてIFRS第16号と同様に借手のリース期間を判断することに対して、実務上の困難性を

指摘する意見が示されていた。これに対応して、会計基準等案では、実務上の判断に資するために、次の設例が示されている。

設例8	普通借地契約及び普通借家契約における借手のリース期間
設例8-1	普通借家契約（延長オプションを含むか否かの判断）
設例8-2	普通借地契約（建物の物理的使用可能期間を借手のリース期間とする場合）
設例8-3	普通借家契約（延長オプションを行使することが合理的に確実とはいえない場合）
設例8-4	普通借地契約（建物の物理的使用可能期間より短い期間を借手のリース期間とする場合）
設例8-5	普通借家契約（延長オプションを行使することが合理的に確実である場合）

これらの設例は、借手のリース期間を判断する際の思考プロセスを示すことに重点を置いており、事実及び状況によって判断は異なり得ることが示されている。

能期間経過後において、当初の月額リース料程度の年間リース料により行われる1年間のリースであることが挙げられる（指針BC70項）。

（再リースの取扱い）

再リースは、わが国固有の商習慣であり、その一般的な特徴として、再リースに関する条項が当初の契約において明示されており、経済的耐用年数を考慮した解約不

再リースが借手の延長オプションを構成する場合、借手のリース期間の決定及び変更において次のように取扱われる。このうち、下線部分については、現行基準の取扱いが踏襲されている。

リース開始日	リース期間中に、借手のリース期間に変更があった場合
借手が再リースすることが合理的に確実である場合、再リース期間を借手のリース期間に含める（基準29項）。	→ リース負債と使用権資産の計上額を見直す（基準38項から40項、指針43項）。
上記以外の場合、再リース期間を借手のリース期間に含めない（基準29項）。	→ 原則として、上記と同様に取扱う。 <u>但し、再リースを当初のリースとは独立したリースとして会計処理することができる（指針49項）。</u>

② 借手のリース料

借手のリース料は、IFRS第16号の定めと同様に、借手が借手のリース期間中に原資産を使用する権利に対し

て行う貸手に対する支払であり、次の(1)から(5)の支払で構成される（基準17項）。

- (1) 借手の固定リース料

- (2) 指数又はレートに応じて決まる借手の変動リース料
 (3) 残価保証に係る借手による支払見込額
 (4) 借手が行使することが合理的に確実である購入オプションの行使価額
 (5) リースの解約に対する違約金の借手による支払額（借手のリース期間に借手による解約オプションの行使を反映している場合）

項目	説明
借手の固定リース料（基準BC38項）	形式上は一定の指標に連動して変動する可能性があるが実質的には支払が不可避である、又は、変動可能性が解消されて支払額が固定化されるものは、借手の固定リース料と同様に扱う（例えば、リース開始日においては原資産の使用に連動するが、リース開始日後のある時点で変動可能性が解消され、残りのリース期間について支払が固定化されるようなリース料）。
指数又はレートに応じて決まる借手の変動リース料（基準BC36項、指針21項、22項）	消費者物価指数の変動に連動した支払等をいう。市場における賃貸料の変動を反映するように当事者間の協議をもって見直されることが契約条件で定められているリース料が含まれる。リース開始日における借手のリース料の算定上、原則として、借手のリース期間にわたり同日現在の指数又はレートを用いる（数値例については適用指針案の設例13参照）。また、あわせて以下の例外的取扱いを参照のこと。
残価保証に係る借手による支払見込額	残価保証について借手が支払うと見込む金額である。この点は、残価保証額を含めるとしていた現行基準から変更されている。
借手が行使することが合理的に確実である購入オプションの行使価額	購入オプションについては、借手のリース期間の決定における延長オプション等と同様に、その行使が合理的に確実である場合に行使価額を借手のリース料に含める。この点は、現行基準において割安購入選択権が付与されている場合に行使価額を含めるとしていたことからの変更となっている。

（借手のリース料に含まれない変動リース料の取扱い） 46項。

借手の業績や原資産の使用に連動して支払額が変動するリース料等は借手のリース料に含まれず（基準BC37項）、したがって、借手のリース負債の計上額に含められない。このような借手の変動リース料については、その発生時に損益に計上される（指針48項）。

（指数又はレートに応じて決まる借手の変動リース料に関する例外的取扱い）

借手は、対象の指数又はレートの将来の変動を合理的な根拠をもって見積ることができる場合、その見積られた指数又はレートに基づき借手のリース料及びリース負債を算定することを選択できる。この選択は、リースごとにリース開始日に行う（指針23項）。

この例外的取扱いは、IFRS第16号には置かれていない。ASBJにおける審議の過程では、一部のリースでは原資産の経年劣化により、対象の指数又はレートがリース開始日以降に低下するため、リース期間にわたりリース開始日現在の指数又はレートを用いて算定を行うと、リース負債が過大になるとの意見が聞かれた。このような意見等を踏まえ、会計基準等案では合理的な根拠をもって指数又はレートの将来の変動を見積ることができることを条件に、以上の例外的取扱いを認めている。

また、リース開始日にこの例外的取扱いを選択した場合、同日以降、決算日ごとに参照する指数又はレートの将来の変動を見積り、当該見積られた指数又はレートに基づきリース料及びリース負債を修正し、リース負債の修正額に相当する金額を使用権資産に加減する（指針

③ 現在価値の算定に用いる割引率

借手がリース負債の現在価値の算定のために用いる割引率は、次のとおりである（指針34項）。

- (1) 貸手の計算利率を知り得る場合、当該利率による。
- (2) 貸手の計算利率を知り得ない場合、借手の追加借入に適用されると合理的に見積られる利率による。

貸手の計算利率は、貸手のリース料の現在価値と貸手のリース期間終了時に見積られる残存価額で残価保証額以外の額の現在価値の合計額が、当該原資産の現金購入価額又は借手に対する現金販売価額と等しくなるような利率である（指針62項）。

④ リース負債の当初測定（原則的取扱い）

リース負債は、現行基準及びIFRS第16号の定めと同様に、リース開始日において未払である借手のリース料から利息相当額の合理的な見積額を控除し、現在価値により当初測定される（基準32項）。

（例外的取扱い）

但し、使用権資産総額に重要性が乏しいと認められる場合、次のいずれかの方法が認められる（指針37項）。

(1) 借手のリース料から利息相当額の合理的な見積額を控除しない方法（利子込み法） この場合、使用権資産及びリース負債は、借手のリース料をもって計上され、借手のリース期間にわたり支払利息は計上されず、減価償却費のみ計上される。
(2) 利息相当額の総額を借手のリース期間中の各期に定額で配分する方法（定額法）

使用権資産総額に重要性が乏しいと認められる場合は、以下の比率が10パーセント未満である場合をいう（指針38項）。

$$\frac{\text{未經過の借手のリース料の期末残高}}{\text{未經過の借手のリース料の期末残高} + \text{有形固定資産及び無形固定資産の期末残高}}$$

この例外的取扱いは、IFRS第16号では定められていない。しかし、現行基準において実務の追加的な負担を軽減することを目的として導入され、既に浸透していることから、会計基準等案においても踏襲されている。

⑤ 使用権資産の当初測定

使用権資産は、リース負債の計上額に、次の項目を加算して当初測定される（基準31項）。

- ・リース開始日までに支払った借手のリース料
- ・付随費用

現行基準における貸手の購入価額又は借手の見積現金購入価額と比較を行う方法は踏襲せず、IFRS第16号と整合的に、借手のリース料の現在価値を基礎として使用権資産の計上額を算定することとしている。

また、以下の項目についても使用権資産の当初測定に含められる。

- ・借地権の設定に係る権利金等（指針24項）
- ・資産除去債務相当額（指針25項）
- ・建設協力金等の差入預託保証金（指針26項から32項）

（借地権等の設定に係る権利金等）

借地権の設定に係る権利金等は、借地権の設定において借地権者である借手が借地権設定者である貸手に支払った権利金等をいう（指針4項(9)）。

（資産除去債務相当額）

企業会計基準第18号「資産除去債務に関する会計基準」の7項に従い、資産除去債務を負債として計上する場合の関連する有形固定資産が使用権資産であるとき、当該負債の計上額と同額が使用権資産の帳簿価額に加算される（指針25項）。

（建設協力金等の差入預託保証金）

現行基準において、建設協力金等の差入預託保証金の会計処理は、JICPA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」に定められていた。この定めについては、所定の変更を行った上で、その記載箇所を会計基準等案へ移している。

	会計基準等案の取扱い
将来返還されない差入預託保証金（敷金を含む）	・その金額を使用権資産の取得価額に含める（指針29項、31項）。
将来返還される差入預託保証金（敷金を除く）	・時価相当額を金融資産で計上 ・支払額と時価の差額を使用権資産の取得価額に含める（指針26項）。（※）
将来返還される差入敷金	・取得原価により敷金等で計上 ・将来返還される差入預託保証金と同様の会計処理も認められる（指針30項）。

（※）その影響額に重要性がない場合、企業会計基準第10号「金融商品に関する会計基準」における債権に準じて会計処理することができる（指針28項）。

(5) リース負債と使用権資産の事後測定
リース開始日後、借手のリース期間にわたり、リース負債と使用権資産に対して次のような会計処理が行われる。

	リース負債	使用権資産
リース期間中、每期行われる会計処理	・原則として、利息法による利息相当額の配分（基準34項、指針35項、36項）	・減価償却（基準35項、36項、指針40項）
リース負債の計上額の見直し時における会計処理	・契約条件の変更による計上額の見直し（基準37項(2)、指針42項(1)） ・契約条件の変更を伴わない見直し（基準38項、指針43項） ・上記のうち、指数又はレートの変動による見直し（指針45項、46項）	・左記の見直しに伴う修正（指針42項(2)） ・左記の見直しに伴う修正（指針43項） ・左記の見直しに伴う修正（指針45項、46項）

その他の会計処理	該当なし	・減損（「固定資産の減損に係る会計基準」（平成14年8月 企業会計審議会）等を参照）
----------	------	--

① リース負債に関する利息相当額の配分

リース負債は、原則として利息法により、すなわち、その未返済元本残高に一定の利率を乗じた利息相当額を各期に配分して事後測定される（指針36項）。

但し、例外的取扱いとして、一定の条件を満たす場合、利息相当額の取扱いについて次の方法が認められる（本稿の「4.(4)④リース負債の当初測定」を参照）。

- ・リース負債の当初測定時に控除せず、各期に配分しない方法（利子込み法）

い方法（利子込み法）

- ・リース負債の当初測定時に控除した上で、各期に定額で配分する方法（定額法）

② 使用権資産の減価償却

使用権資産の減価償却は、リースの契約に含まれる諸条件に応じて、次のように行う（基準35項、36項）。

原資産の所有権が借手に移転すると認められるリース	・原資産を自ら所有していたと仮定した場合に適用する減価償却方法と同一の方法により減価償却費を算定する。 ・耐用年数は、経済的使用可能予測期間とし、残存価額は合理的な見積額とする。
上記以外のリース	・定額法等の減価償却方法の中から企業の実態に応じたものを選択適用した方法により減価償却費を算定する。 ・原則として、借手のリース期間を耐用年数とし、残存価額をゼロとする。

会計基準等案では、使用権資産の償却について、基本的に現行基準におけるファイナンス・リースに関するリース資産の償却と同様の会計処理を踏襲している。

会計基準等案では、残価保証に関して借手のリース料に含まれる金額について、残価保証額から借手による支払見込額へ変更された（本稿の「4.(4)②借手のリース料」を参照）。そのため、残価保証がある場合に残価保証額を残存価額として減価償却するという現行基準の取扱いは廃止されている。

原資産の所有権が借手に移転すると認められるリースとは次のいずれかに該当するものである（指針40項）。

(1) 契約上、契約に定められた期間（以下「契約期間」という）終了後又は契約期間の途中で、原資産の所有権が借手に移転することとされているリース

(2) 契約期間終了後又は契約期間の途中で、借手による購入オプションの行使が合理的に確実であるリース

(3) 原資産が、借手の用途等に合わせて特別の仕様により製作又は建設されたものであって、当該原資産の返還後、貸手が第三者に再びリース又は売却することが困難であるため、その使用可能期間を通じて借手によってのみ使用されることが明らかなリース

これは、現行基準における所有権移転ファイナンス・リースに該当するか否かの定めを踏襲しているが、(2)については、行使が確実に予想される割安購入選択権という現行基準の定めから、行使が合理的に確実である購入オプションへと変更されている。

(借地権の設定に係る権利金等に関する減価償却)

借地権の設定に係る権利金等は、原則として使用権資産の取得価額に含め、借手のリース期間を耐用年数として減価償却される（指針24項前段）。

但し、旧借地権又は普通借地権の設定に係る権利金等については、次の場合、減価償却をしないことが認めら

れる（指針24項但し書き）。

- ・現行基準において償却していなかった場合
- ・会計基準等案の適用初年度の期首にこれらの権利金等が計上されていない場合

③ リース負債の計上額の見直し

現行基準は、次の事象が生じた場合のリース負債等の取扱いを定めていなかった。会計基準等案は、これらの取扱いを明確化するため、IFRS第16号における定めを一部簡素化の上で取り入れている。

- ・リースの契約条件の変更が生じた場合（指針41項、42項）
- ・リースの契約条件の変更を伴わない借手のリース料の変更が生じた場合（指針43項から46項）

(a) 契約条件の変更によるリース負債の計上額の見直し

「リースの契約条件の変更」とは、リースの当初の契約条件の一部ではなかったリースの範囲又はリースの対価の変更（例えば、1つ以上の原資産を追加若しくは解約することによる原資産を使用する権利の追加若しくは解約、又は、契約期間の延長若しくは短縮）をいう（基準22項）。

(独立したリースに該当するか否かの判定)

借手は、リースの契約条件の変更が生じた場合、変更前のリースとは独立したリースとして会計処理を行うか又はリース負債の計上額の見直しを行う（基準37項）。

リースの契約条件の変更が次の(1)及び(2)のいずれも満たす場合、借手は、当該リースの契約条件の変更を独立したリースとして取り扱う（指針41項）。

(1) 1つ以上の原資産を追加することにより、原資産を使用する権利が追加され、リースの範囲が拡大される

こと

(2) 借手のリース料が、範囲が拡大した部分に対する独立価格に特定の契約の状況に基づく適切な調整を加えた金額分だけ増額されること

これに該当する場合としては、オフィス・ビルの1フロアを賃借している企業が、さらに1フロアを追加して

賃借するように契約を変更し、その変更後の賃借料の増額が追加フロア分の市場賃料相当であるケース等が想定される。

借手は、上記の独立したリースに該当するか否かの判定結果に応じて、契約条件の変更後のリースを次のとおり会計処理する（指針41項、42項）。

独立したリースに該当する場合	<ul style="list-style-type: none"> 変更前のリースについて、従来会計処理を継続する 変更により生じた独立したリースについて、そのリース開始日に、契約条件の変更の内容に基づくリース負債を計上し、当該リース負債にリース開始日までに支払ったリース料及び付随費用を加算した額により使用権資産を計上する。 	
独立したリースに該当しない場合	契約条件の変更後のリースについて、リースの契約条件の変更の発効日に、リース負債と使用権資産について次の処理を行う。	
	リース負債	使用権資産
	変更後の条件を反映した借手のリース期間を決定し、これによる借手のリース料の現在価値まで修正する。	(リースの範囲が縮小される場合 ※) ・リースの一部又は全部の解約を反映するように使用権資産の帳簿価額を減額する。 これによる使用権資産の減額と左記のリース負債の修正額の差額について損益に計上する。
		(上記以外の場合) ・左記のリース負債の修正額に相当する金額を使用権資産に加減する。

(※) 例えば、原資産である不動産の面積が縮小された場合や契約期間が短縮された場合が含まれると考えられる。

(b). 契約条件の変更を伴わないリース負債の見直し ある状況としては、次のものが考えられる（指針43項、契約条件の変更を伴わずに借手のリース料等に変更が 44項）。

延長オプション又は解約オプションに関連して借手のリース期間の変更があった場合（後述の「④借手のリース期間の変更」を参照）
購入オプションの行使についての判定に変更があった場合
残価保証に基づいて支払われると見込まれる金額に変更があった場合
指数又はレートに応じて決まる借手の変動リース料に変動があった場合

借手は、上記のような変更が生じた場合、当該変更が生じた日にリース負債と使用権資産について次のように 処理する（指針43項、45項）。

リース負債	使用権資産
当該変更の内容を反映した借手のリース料の現在価値へとリース負債の計上額を修正する。 指数又はレートに応じて決まる借手の変動リース料については、当該指数等の変動により、今後支払うリース料に変動が生じたときにはのみ、借手の残存リース期間にわたり、変動後の指数等に基づきリース負債の計上額を修正する。	左記のリース負債の修正額に相当する金額を使用権資産に加減する。 但し、使用権資産の帳簿価額をゼロまで減額してもなお、リース負債の修正の減額がある場合には、残額を損益に計上する。

④ 借手のリース期間の変更 後、次の場合に變更され、リース負債の計上額の見直し
 リース開始時に決定された借手のリース期間は、その が行われる（基準38項）。

延長オプション等の行使の判断について、次の両方を満たす重要な事象又は重要な状況が生じた場合（基準39項） (1) 借手の統制下にあること (2) 延長オプションを行使すること又は解約オプションを行使しないことが合理的に確実であるかどうかの借手の決定に影響を与えること
借手の解約不能期間に変更が生じた場合（基準40項）

重要な事象又は重要な状況は、例えば次のようなものをいう（基準BC45項）。

(1) リース開始日に予想されていなかった大幅な賃借設備の改良で、延長オプション、解約オプション又は購入オプションが行使可能となる時点で借手が重大な経済的利益を有すると見込まれるもの

(2) リース開始日に予想されていなかった原資産の大幅な改変

(3) 過去に決定した借手のリース期間の終了後の期間に係る原資産のサブリースの契約締結

(4) 延長オプションを行使すること又は解約オプションを行使しないことに直接的に関連する借手の事業上の決定（例えば、原資産と組み合わせて使用する資産のリースの延長の決定、原資産の代替となる資産の処分の決定、使用権資産を利用している事業単位の処分の決定）

5. 貸手の会計処理

(1) 基本的な考え方

貸手の会計処理については、IFRS第16号及びTopic 842共に抜本的な改正が行われていない。そのため、次の点を除き、基本的に現行基準の定めを維持している。

(1) 収益認識会計基準との整合性を図る点

(2) リースの定義及びリースの識別（本稿の「3.リースの定義及び識別」を参照）

したがって、会計基準等案において、貸手のリース期間及び貸手のリース料の定義や貸手におけるリースを次の3つに分類の上で会計処理されるという点等について、現行基準と変更はない（定義については、本稿の「2.適用範囲及び用語の定義」を参照）。

- ・所有権移転ファイナンス・リース
- ・所有権移転外ファイナンス・リース
- ・オペレーティング・リース

以下では、貸手の会計処理について、現行基準から改正されている点を中心に説明する。

(2) 契約の対価のリースを構成する部分とリースを構成しない部分への配分

収益認識会計基準においては、財又はサービスの独立販売価格の比率に基づき、契約において識別したそれぞれの履行義務に取引価格を配分する（収益認識会計基準66項）。会計基準等案では、このような収益認識会計基準の定めと整合的に、契約における対価の金額について、リースを構成する部分とリースを構成しない部分と

に配分するにあたって、それぞれの部分の独立販売価格の比率に基づいて配分する（指針13項）。

この独立販売価格については、収益認識会計基準における定義を参照する。

「独立販売価格」とは、財又はサービスを独立して企業が顧客に販売する場合の価格をいう（収益認識会計基準9項）。

(維持管理費用相当額等の配分方法の選択)

貸手は、上記の配分にあたって、次の(1)又は(2)のいずれかの方法を選択する（指針13項）。

(1) 契約における対価の中に、借手に財又はサービスを移転しない活動及びコストについて借手が支払う金額が含まれる場合に、当該金額を契約における対価の一部としてリースを構成する部分とリースを構成しない部分とに配分する方法

(2) 契約における対価の中に、原資産の維持管理に伴う固定資産税、保険料等の諸費用（以下「維持管理費用相当額」という）が含まれる場合に、当該維持管理費用相当額を契約における対価から控除し、収益に計上する、又は、貸手の固定資産税、保険料等の費用の控除額として処理する方法

(1)は、IFRS第16号における定めを取り入れたものであり、(2)は現行基準における取扱いを踏襲したものである。

(3) ファイナンス・リースの会計処理

現行基準では、貸手のファイナンス・リースについて、以下の3つの中から取引実態に応じて選択した方法に従って会計処理することとされていた。

- (1) リース取引開始日に売上高と売上原価を計上する方法
- (2) リース料受取時に売上高と売上原価を計上する方法
- (3) 売上高を計上せずに利息相当額を各期へ配分する方法

このうち、(2)の方法は、従来行われてきた割賦販売の処理を想定していた。会計基準等案では、収益認識会計基準において割賦販売基準が認められなくなったことの整合性から、(2)の方法を廃止している。

会計基準等案では、収益認識会計基準との整合性を考慮して、次の2つの方法を定めた上で、それぞれの方法が適用される場合を明確化している（指針67項、68項、74項）。

会計処理の方法	説明
<p>(製品又は商品を販売することを主たる事業としている企業が、同時に貸手として同一の製品又は商品を原資産としている場合)</p> <p>リース開始日に、貸手のリース料からこれに含まれている利息相当額を控除した金額で売上高を計上し、同額でリース投資資産又はリース債権を計上する。また、原資産の帳簿価額により売上原価を計上する。</p> <p>但し、売上高と売上原価の差額が貸手のリース料に占める割合に重要性が乏しい場合は、売上高と売上原価の差額である販売益相当額を売上高とせず、利息相当額に含めて処理することができる。</p>	<p>この方法は、現行基準における(1)の方法を基本的に踏襲している。</p> <p>また、販売益に重要性が乏しい場合の取扱いは、現行基準の取扱いを踏襲している。</p>
<p>(原資産と同一の製品又は商品を販売することを主たる事業としていない場合)</p> <p>リース開始日に、原資産の現金購入価額（原資産を借手の使用に供するため支払う付随費用がある場合は、これを含める）により、リース投資資産又はリース債権を計上する。</p>	<p>この方法は、金融取引の性質が強い場合を想定して、現行基準における(3)の方法を基本的に踏襲している。</p>

(4) オペレーティング・リースの会計処理

オペレーティング・リースについて、現行基準では、通常の賃貸借取引に係る方法に準じた会計処理を行うとされているのみで、具体的な会計処理は示されていない。そのため、次のような条項を含む取引について会計処理の実務に多様性があり、企業間の比較可能性が損なわれているとの指摘があった。

・フリーレント（契約開始当初数カ月間賃料が無償とな

る契約条項）

・レントホリデー（例えば、数年間賃貸借契約を継続する場合に一定期間賃料が無償となる契約条項）

会計基準等案では、収益認識会計基準との整合性を図り、貸手のリース料について、貸手のリース期間にわたり原則として定額法で計上することとしている（指針78項）。

以上

JICPA:企業会計基準公開草案第73号「リースに関する会計基準（案）」等の公表に伴う実務指針等の改正及び廃止について（公開草案）

『会計情報』編集部

日本公認会計士協会は、2023年5月2日に以下の実務指針等の改正及び廃止を公表した。

日本公認会計士協会（会計制度委員会、業種別委員会及び監査・保証基準委員会）では、企業会計基準委員会（ASBJ）から2023年5月2日に公表された企業会計基準公開草案第73号「リースに関する会計基準（案）」及び企業会計基準適用指針公開草案第73号「リースに関する会計基準の適用指針（案）」等（以下、これらを合わせて「リース会計基準案等」という。）に対応するため、以下の実務指針等について見直しを行った。今般、一通りの検討を終えたため、公開草案として公表し、広く意見を求めることとしたとされている。

コメント募集期間は、2023年8月4日（金）までとされている。

1. 対象の実務指針等

【改正対象】

- 会計制度委員会報告第8号「連結財務諸表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」
- 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」
- 会計制度委員会報告第15号「特別目的会社を活用した不動産の流動化に係る譲渡人の会計処理に関する実務指針」
- 会計制度委員会「特別目的会社を活用した不動産の流動化に係る譲渡人の会計処理に関する実務指針についてのQ&A」
- 会計制度委員会研究報告第12号「臨時計算書類の作成基準について」
- 業種別監査委員会報告第19号「リース業における金融商品会計基準適用に関する当面の会計上及び監査上の取扱い」
- 業種別委員会実務指針第53号「年金基金の財務諸表に対する監査に関する実務指針」

- 業種別委員会実務指針第65号「投資法人における監査上の取扱い」
- 監査・保証実務委員会実務指針第90号「特別目的会社を利用した取引に関する監査上の留意点についてのQ&A」

【廃止対象】

- 会計制度委員会報告第5号「連結財務諸表におけるリース取引の会計処理に関する実務指針」

2. 改正の背景

ASBJにおいて、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、借手の全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おり、基本的な方針として、IFRS第16号の単一モデルを基礎とするものの、IFRS第16号の全ての定めを採り入れるのではなく、主要な定めのみを採り入れることにより、簡素で利便性が高く、かつ、IFRS第16号の定めを個別財務諸表に用いても、基本的に修正が不要となることを目指したリース会計基準案等が公表された。これに伴い、実務指針等についても改正及び廃止する必要が生じたため、ASBJからJICPAに対し、実務指針等の改正及び廃止の検討の依頼があり、JICPAによる検討の結果、実務指針等の改正及び廃止を行うものであるとされている。

3. 改正内容等

実務指針等の主な改正内容等として、以下が提案されている。

(1) ASBJからの改正依頼による主な改正

① 用語の変更

以下の現在の用語を変更案のとおり改正する。

- （現在の用語）リース取引
⇒ （変更案）リース

- (現在の用語) リース資産
⇒ (変更案) 使用権資産
- (現在の用語) リース債務
⇒ (変更案) リース負債

② 借手の会計処理

借手のリースの費用配分の方法について、IFRS第16号と同様に、リースがファイナンス・リースであるかオペレーティング・リースであるかにかかわらず、全てのリースを金融の提供として捉えて、使用権資産に係る減価償却費及びリース負債に係る利息相当額を計上する単一の会計処理モデルにする。

(2) ASBJからの改正依頼によらないJICPA独自の主な改正

① 業種別監査委員会報告第19号「リース業における金融商品会計基準適用に関する当面の会計上及び監査上の取扱い」

- 「2. リース業における負債の包括ヘッジの取扱い」は、ヘッジ取引のうち2000年4月1日以後開始する最初の事業年度末までに行ったヘッジ取引契約（ただし、最長契約期間10年以内のものに限る。）を適用の対象としており、既にその役割を終えているため削除する。
- 当文書の名称を「業種別監査委員会報告第19号」から「業種別委員会実務指針第19号」に変更する。

② 業種別委員会実務指針第53号「年金基金の財務諸表に対する監査に関する実務指針」、同実務指針第65号「投資法人における監査上の取扱い」及び監査・保証実務委員会実務指針第90号「特別目的会社を利用した取引に関する監査上の留意点についてのQ&A」

- 監査基準報告書（序）「監査基準報告書及び関連する公表物の体系及び用語」及び保証業務実務指針（序）「保証業務実務指針及び専門業務実務指針並びに関連する公表物の体系及び用語」（2022年7月21日公表）に伴う適合修正を行う。

(3) ASBJからの廃止依頼

① 会計制度委員会報告第5号「連結財務諸表におけるリース取引の会計処理に関する実務指針」

- リースの連結上の会計処理の取扱いを示すという意義はあるものの、実際に示されている会計処理は、一般的な連結財務諸表の連結修正仕訳の考え方と大きく変わらないものであるため廃止する。

【参考】

ASBJより公表されているリース会計基準案等は、[ASBJのウェブサイト](#)をご参照いただきたい。

詳細については、JICPAのウェブページ（[企業会計基準公開草案第73号「リースに関する会計基準\(案\)」](#)等の公表に伴う実務指針等の改正及び廃止について（公開草案） | [日本公認会計士協会 \(jicpa.or.jp\)](#)）を参照いただきたい。

以上

IASB、金融商品の分類及び測定の要求事項の修正を提案する

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

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

トーマツIFRSセンター・オブ・エクセレンス

本iGAAP in Focusは、2023年3月に国際会計基準審議会（IASB）によって公表された公開草案（ED）IASB/ED/2023/2「金融商品の分類及び測定の修正」（IFRS第9号及びIFRS第7号の修正案）に示されている、IFRS第9号「金融商品」及びIFRS第7号「金融商品：開示」の修正案を解説するものである。

- IASBは、以下に対処するIFRS第9号の修正を提案する。
 - 電子送金を通じて決済される金融負債の認識の中止
 - 金融資産の分類—基本的な融資の取決めと整合的な契約条件
 - 金融資産の分類—ノンリコース要素のある金融資産
 - 金融資産の分類—契約上リンクしている商品
- IFRS第7号に対する以下の修正が提案されている。
 - 開示—その他の包括利益を通じて公正価値で測定するものとして指定された資本性金融商品に対する投資
 - 開示—偶発事象の発生（又は非発生）により契約上のキャッシュ・フローの時期又は金額を変化させる可能性のある契約条件
- これらの修正の必要性は、IFRS第9号の分類及び測定の要求事項の、IASBの適用後のレビューの結果として識別された。
- EDは、本修正の発効日を規定していない。企業は、本修正を遡及的に適用することが要求される。比較情報の修正再表示は、要求されないが、事後的判断を使用せずに可能である場合には認められる。本修正により測定区分が変更された金融資産は、開示が要求される。
- EDのコメント期間は2023年7月19日に終了する。

背景

2022年にIASBは、IFRS第9号の分類及び測定の要求事項の適用後レビュー（PIR）を完了した。全般的に、IASBは、作成者が要求事項を一貫して適用できることを見いだした。しかし、IASBは、IFRS第9号及びIFRS第7号の修正が要求されるいくつかの事項を識別した。IASBは、これらの修正を単一のEDで提案することを決定した。

修正案

電子送金を通じて決済される金融負債の認識の中止

EDは、IFRS第9号3.1.2項の「通常の方法の例外」が適用される場合を除き、金融資産又は金融負債を認識又は認識を中止する際に決済日会計が要求されることを提案している。さらに、決済日会計を使用する代わりに、以下のすべての条件が満たされている場合、企業は電子決済システムを使用して決済される金融負債の認識を中止することができる。

- 企業は、送金指示を開始した。
- 企業は、送金指示を撤回、中止又は取消しを行う能力がない。
- 企業には、送金指示の結果として決済に使用される現金にアクセスする実際上の能力がない。
- 電子決済システムに関連する決済リスクが、僅少である。

IASBは、電子決済システムの特徴として、送金指示の完了に続いて標準的な管理プロセスが行われ、送金指示を開始してから現金が引き渡されるまでの時間が短い場合には、決済リスクは僅少であることを明確にすることを提案する。

決済リスクは、送金指示の完了が決済日に現金を引き渡す企業の能力に左右される場合、僅少ではない。

認識の中止の選択肢案を金融負債に適用することを選

択した企業は、同じ電子送金システムを通じて行われるすべての決済にそれを適用することが要求される。

見解

電子送金を通じて決済される金融資産の認識の中止に対するIFRS第9号の適用は、2021年9月のIFRS解釈指針委員会の関心を集めた。その際に、委員会は、企業が以下を要求されることを暫定的に結論付けた。

(a) 営業債権からのキャッシュ・フローに対する契約上の権利が消滅する日に、営業債権の認識を中止する。

(b) 当該営業債権の決済として受け取る現金（又は他の金融資産）を同じ日において認識する。本アジェンダ決定は、暫定的な結論の潜在的な結果について懸念が提起されたため、最終決定されなかった。代わりに、これらの懸念はIASBに付託された。

これに対応して、IASBは、金融資産からのキャッシュ・フローに対する契約上の権利がいつ消滅するか、又は金融負債が消滅するかを明確にするために、IFRS第9号を修正することを検討した。しかし、IASBの利害関係者は、負債がいつ消滅するか、又は金融資産からのキャッシュ・フローに対する権利が満了するかを正確に決定することは、時間とコストがかかり、それぞれの決済プラットフォーム及び関連する個別の契約条件の広範な（法的）分析を伴う可能性があることを指摘した。これは、消滅する時点を決するための関連する規制と要求が法域によって異なり、経済的に類似した金融資産と金融負債が異なる時期に認識が中止される可能性があるためである。

IASBは、したがって、IFRS第9号の認識及び認識の中止の要求事項を根本的に再検討せず、代わりに、上記の狭い範囲の修正を提案することを決定した。

金融資産の分類

基本的な融資の取決めと整合的な契約条件

EDは、金融資産の契約上のキャッシュ・フローが基本的な融資の取決めと整合的であるかどうかを、どのように企業が評価するかに関するガイダンスを提供するようにIFRS第9号の適用指針の修正を提案する。これは、企業が契約上のキャッシュ・フロー特性を評価する要求事項についての、環境、社会、ガバナンス（ESG）事項に関連する要素がある金融資産に対する適用を支援することを目的としている。

IASBは、利息を評価する際に、企業が「いくら」補償を受け取るかではなく、企業が「何を」補償されているかに焦点を当てることを規定することを提案する。当該提案では、契約上のキャッシュ・フローは、通常、基

本的な融資のリスク又はコストとは通常は考えられていないリスク又は市場要因に対する補償（例えば、借手の収益又は利益のシェア）を含む場合、基本的な融資の取決めと整合的ではない。これは、そのような契約条件が、企業が事業を行っている市場で一般的であっても当てはまると提案されている。

さらに、契約上のキャッシュ・フローの変化が、基本的な融資のリスク又はコストの変化の方向及び大きさと一致しない場合、基本的な融資の取決めと整合的ではない。

偶発事象の発生（又は非発生）を受けて契約上のキャッシュ・フローの時期又は金額が変化する可能性のある契約条件は、偶発事象が借手に固有のものである場合、基本的な融資の取決めと整合的である。これは、偶発事象の発生が、借手が契約上特定された目標を達成することに左右される場合、たとえ同じ目標が他の借手の他の契約に含まれている場合でも当てはまる。しかし、結果として生じる契約上のキャッシュ・フローは、借手に対する投資又は特定の資産の運用成績に対するエクスポージャーを表すものであってはならない。

上記を説明するために、IASBは、元本及び元本残高に対する利息の支払のみである契約上のキャッシュ・フローを有する、又は有さない金融資産の以下の2つの例を追加することを提案する。

設例1:

商品EAは、借手が前期中に契約で特定された温室効果ガス排出の削減を達成した場合に、所定のベースポイント分、定期的に調整される金利の貸付金である。

偶発事象の発生（契約上定められた温室効果ガス排出の削減の達成）は借手に固有であり、偶発事象の発生（又は非発生）から生じる契約上のキャッシュ・フローは、すべての状況において、元本及び元本残高に対する利息の支払のみである。契約上のキャッシュ・フローは、借手に対する投資又は特定の資産の運用成績に対するエクスポージャーを表すものではない。したがって、これは基本的な融資の取決めと整合的である。

設例2:

商品IBは、市場で決定された炭素価格指数が契約で定義された閾値に達したときに、定期的に調整される金利の貸付金である。

契約上のキャッシュ・フローは、市場要因（炭素価格指数）に応じて変化するが、これは基本的な融資のリスク又はコストではないため、基本的な融資の取決めと整合しない。

見解

IASBは、IFRS第9号の契約上のキャッシュ・フロー特性の評価は、他の金融資産と同様にESG連動要素を有する金融資産にも関連性があり、IFRS第9号の要求事項は（上記の明確化案を条件として）、当

該金融資産が償却原価又はその他の包括利益を通じて公正価値（FVOCI）で測定される条件を満たしているかどうかを判断するための適切な根拠を提供すると判断した。

したがって、IASBIは、ESG連動要素のある金融資産について、IFRS第9号の契約上のキャッシュ・フロー特性に関する要求事項から例外を設けることは、適切ではないと結論付けた。

ノンリコース要素のある金融資産

IFRS第9号の修正は、「ノンリコース」という用語の記述を強化するために提案されている。本修正では、企業のキャッシュ・フローを受け取る契約上の権利が、金融資産の存続期間中及び債務不履行の場合の両方において特定の資産によって生み出されたキャッシュ・フローに制限されている場合、金融資産はノンリコース要素がある。言い換えれば、金融資産の存続期間全体を通じて、企業は債務者の信用リスクではなく、主に特定の資産の運用成績のリスクに晒されている。

IASBIは、ノンリコース要素のある金融資産の契約上のキャッシュ・フロー特性の評価の一環として、以下に関する程度を含むが、それに限定されない、企業は借手の法的構成及び資本構成のような要因を考慮する必要があるかもしれないことを説明することを提案する。

- 原資産によって生み出されるキャッシュ・フローは、分類する金融資産の契約上のキャッシュ・フローを上回ることが見込まれる。
- 原資産によって生み出されるキャッシュ・フローの不足は、借手が発行した劣後債務又は資本性金融商品によって吸収されることが見込まれる。

契約上リンクしている商品

IASBIは、他の取引と区別する、契約上リンクしている商品の特性を明確にすることを提案している。具体的には、IASBIは、これらのトランシェの所有者に対する支払の優先順位付けは、ウォーターフォール支払構造を通じて確立されることを付け加えることを提案する。当該支払構造は、信用リスクの集中を生み出し、異なるトランシェの所有者間で損失の不均衡な配分をもたらす。

修正案はまた、複数の負債性金融商品とのすべての取引が、複数の契約上リンクしている商品との取引の要件を満たしているわけではないことにも言及している。たとえば、貸手は、借手（スポンサー企業）がシニア及びジュニアの負債性金融商品を発行する組成された企業を設立する、担保付貸付契約を締結する場合がある。借手は、シニアの負債性金融商品を保有する企業に信用保証を提供するために、ジュニアの負債性金融商品を保有している。当該組成された企業は単一の貸手からの貸付取引を容易にするために生み出されているため、修正案では、そのような取引には契約上リンクしている複数の商

品を含んでいない。

さらに、修正案は、基礎となるプール内の商品への言及には、分類の要求事項の範囲に含まれない金融商品が含まれる可能性があることを明確にしている。たとえば、元本及び元本残高に対する利息の支払と同等である契約上のキャッシュ・フローを有するリース債権である。

開示

その他の包括利益を通じて公正価値で測定するもの（FVTOCI）として指定された資本性金融商品に対する投資

EDは、FVTOCIに指定された資本性金融商品に対する投資に関して、企業が提供する開示の修正を提案する。特に、企業は、期間中に認識を中止した投資に関連する変動の金額と期末に保有している投資に関連する金額を別個に表示して、期中の公正価値の変動を開示することが要求される。

契約上のキャッシュ・フローの時期又は金額を変更する可能性のある契約条件

IASBIは、借手に固有の偶発事象の発生（又は非発生）により、契約上のキャッシュ・フローの時期又は金額を変更する可能性のある契約条件を含む金融商品に対する開示の要求事項を提案している。要求事項案は、償却原価又はFVTOCIで測定された金融資産の各クラス、及び償却原価で測定される金融負債の各クラスに適用される。

発効日、経過措置及びコメント期間

EDは、EDにおける修正の発効日を特定していない。発効日は、後日設定される。

IASBIは、IFRS第9号の修正の遡及適用を企業に要求することを提案する。企業は、IFRS第7号の修正によって要求される開示を、修正の適用開始日より前に開始する表示期間について、比較情報を修正再表示すること、又は開示を提供することを要求されない。IFRS第9号の修正に関して、企業は、事後的判断を使用せずにそれが可能である場合に限り、以前の期間を修正再表示することが認められる。

企業は、IFRS第9号の修正を適用した結果として測定区分を変更した金融資産に関する情報を開示することが要求される。

EDのコメント期間は、2023年7月19日に終了する。

以上

グループ通算制度の重要ポイント (第5回) 通算子法人株式等の取扱い

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

1. はじめに

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

本稿では、連載（第5回）として、通算子法人株式等（通算完全支配関係のある他の通算子法人の株式又は出資、以下同じ）の取扱いについて解説する。

投資簿価修正は会計情報2023年3月号「グループ通算制度の重要ポイント（第3回）グループ通算制度からの離脱・取止めの取扱い」、開始・加入時の株式等保有法人における時価評価は会計情報2023年1月号「グループ通算制度の重要ポイント（第2回）グループ通算制度開始・加入の取扱い」において解説しているが、本稿では通算子法人株式等の取扱いに関する規定の一つとして、まとめて確認する。

連結納税制度からグループ通算制度への改組のきっかけとなった、令和元年8月27日の税制調査会総会「連結納税制度の見直しについて」においては、子法人の含み損益を利用した租税回避行為（含み損が子法人と株主で二重計上される等）が問題視されている。そこで、グループ通算制度への見直しを機に、①通算子法人の株式等の他の通算法人に対する譲渡損益及び評価損益を計上しないこととされるとともに、②投資簿価修正が改組されて通算制度からの離脱子法人の株式等の離脱直前の帳簿価額を離脱子法人の簿価純資産価額に相当する金額とする制度とされた。そのほか、投資簿価修正に関連して③開始・加入時の株式等保有法人における子法人株式等の時価評価の制度が設けられている。

2. 通算子法人株式等の時価評価損益・通算グループ内譲渡損益の不計上

(1) 通算グループ内の通算子法人株式等の評価損益

以下の評価損益を計上する規定については、通算法人が通算子法人株式等について行う場合には適用されないこととされ、通算子法人株式等についての評価損益は計

上されない。

■有価証券について取引所等の売買価格が著しく低下したこと、又は発行法人の資産状態の著しい悪化のためその価額が著しく低下したこと等による評価損の損金算入（法法33②⑤）

■更生計画認可の決定により、会社更生法又は金融機関等の更生手続の特例等に関する法律の規定に従って行う評価換え等をした場合の評価損益の計上（法法25②④、33③⑤）

■再生計画認可の決定等によりその有する資産の価額につき評定を行った場合の評価損益の計上（法法25④、33④⑤）

■グループ通算制度離脱時の時価評価（法法64の13①一、法令131の17③六）

■グループ通算制度開始・加入時の時価評価（法法64の11①、64の12①、法令131の15①七、131の16①五）¹

なお、グループ通算制度の適用開始又は通算グループへの加入後、損益通算をせず2カ月以内に通算グループから離脱する法人及び通算親法人の株式等については、評価損益の不計上は適用されない（法法25④かっこ書、33⑤かっこ書、法令24の3、68の3②）。

(2) 通算グループ内の他の通算法人に対する通算子法人株式等の譲渡損益

通算法人（以下(2)において「譲渡法人」）が、その保有する他の通算法人の株式等を、通算グループ内の他の通算法人（以下(2)において「譲受け法人」）に譲渡した場合には、その譲渡直前の簿価の金額を問わず、その譲渡損益は取り消され、計上されない（法法61の11①、法令122の12①三かっこ書）。

具体的には、譲渡益が計上された場合には同額を損金算入、譲渡損が計上された場合には同額を益金算入することとされ（法法61の11①）、社外流出として処理されるため（法令9一チ）、その後も戻入れ計上が行われることは無い（法法61の11⑧）。

完全支配関係のある内国法人間で通算子法人株式等以

1 開始・加入時の時価評価は、開始日・加入日の前日に行われ、その時点で通算完全支配関係のある通算子法人株式等については時価評価の対象外とされている。具体的には、グループ通算制度を既に適用している法人が、それまでの通算グループを離脱し翌日から新しい通算グループに加入するケースが想定される。通常の単体納税を行っていた法人がグループ通算制度開始・加入時の時価評価を行う場合には、その評価時点（開始日・加入日の前日）において通算完全支配関係は無いため、時価評価の対象外にはならない。

外の対象資産（譲渡直前の簿価が1,000万円以上の資産に限定）を譲渡した場合には、グループ法人税制²によりその譲渡損益は繰り延べられ（法法61の11①）、その後、譲受け法人において再譲渡を行った場合や、又は譲渡法人と譲受け法人との間の完全支配関係がなくなった場合等には、譲渡法人において繰り延べていた譲渡損益が戻入れ計上される（法法61の11②～⑦）。グループ通算制度において通算グループ内で通算子法人株式等を譲渡した場合には、このグループ法人税制における譲渡損益の繰延べの適用範囲外とされ、譲渡直前の簿価を問わず譲渡損益は不計上とされている。

なお、この取扱いについても、グループ通算制度の適用開始又は通算グループへの加入後、損益通算をせずに2カ月以内に通算グループから離脱する法人及び通算親法人の株式等については適用されないこととされている（法法61の11⑧かっこ書、法令122の12⑩、24の3）。

3. 投資簿価修正

(1) グループ通算制度における投資簿価修正の概要

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

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

4①）。

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

(2) 投資簿価修正を行う場合

通算グループから通算子法人が離脱する場合又はグループ通算制度の適用を取り止める場合、その子法人（離脱子法人）の株式等を保有する法人において、その通算終了事由（グループ通算制度の承認が効力を失うことをいう。以下同じ）が生じた時の直前の離脱子法人株式等の帳簿価額の修正を行うこととされている（法令119の3⑤、119の4①）。

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

なお、この取扱いについても、グループ通算制度の適用開始又は通算グループへの加入後、損益通算をせずに2カ月以内に通算グループから離脱する法人及び通算親法人の株式等については適用されないこととされている（法令119の3⑤、24の3）。

(3) 修正金額

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

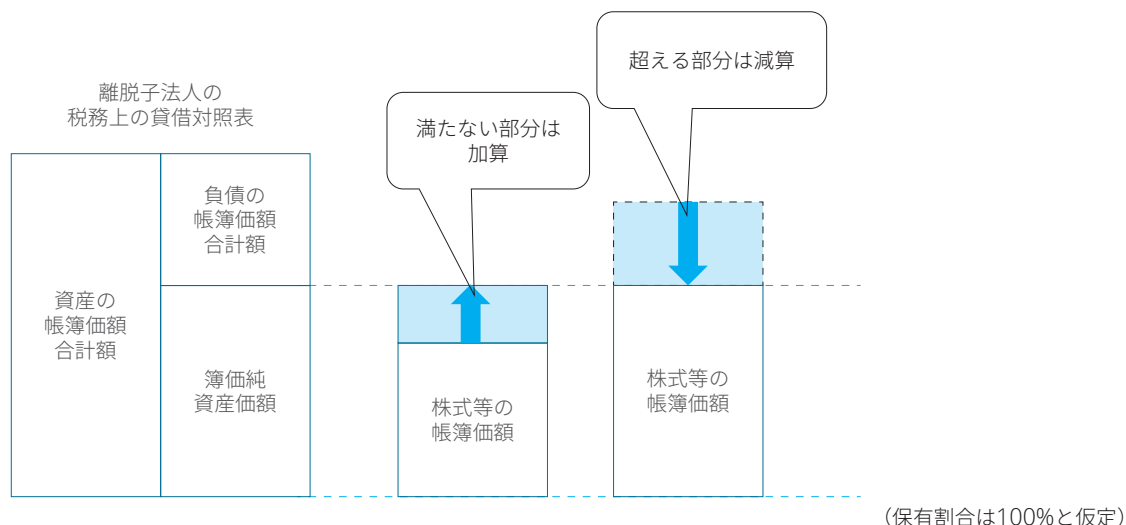
具体的には、当該通算終了事由が生じた時の直前の株式等の帳簿価額に以下の金額の加減算を行う。

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

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

(*2) 保有割合：通算承認の効力を失う直前の発行済株式等総数のうちに占める保有割合

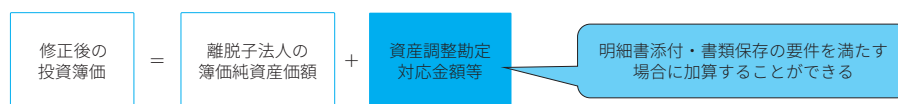
² 完全支配関係のある法人グループに適用される取扱いの総称であり、平成22年度税制改正により導入された。グループ通算制度の適用の有無を問わず適用される。完全支配関係のある内国法人間の対象資産の譲渡損益については、いったん繰り延べ、その後一定の事由が生じた場合に計上することとされている（法法61の11）。



(4) 資産調整勘定対応金額等

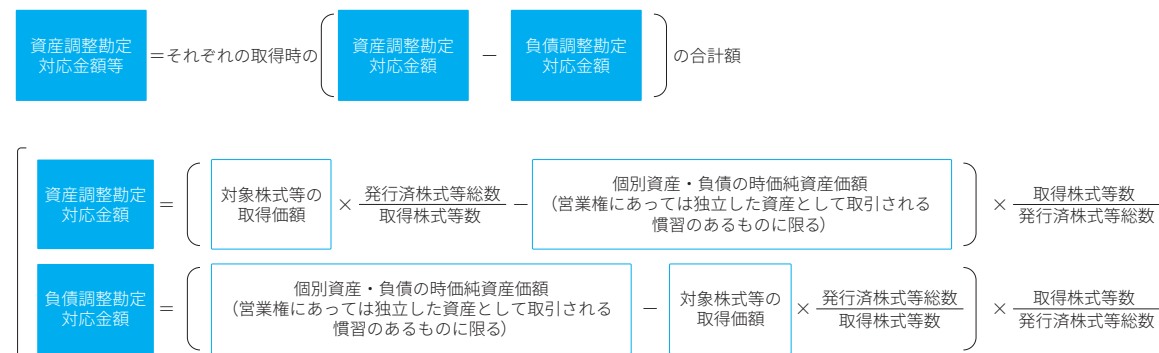
(3)の修正金額について、令和4年度税制改正により、離脱子法人株式等を取得した際の資産調整勘定対応金額

等をこの投資簿価とすべき金額に加算できる措置ができたため、書類保存等の要件を満たすことができる場合には適用可能である（法令119の3⑥）。



投資簿価に加算できることとなった資産調整勘定対応金額等とは、通算グループ内の法人が離脱子法人株式等

調整勘定対応金額を計算して加算・減算したものを意味する（法令119の3⑥、⑦三・四）。



当該措置の適用は、離脱子法人の株式等を保有する各通算法人の全てが通算終了事由が生じた時の属する事業年度の確定申告書等に資産調整勘定対応金額等の計算に関する明細書の添付を行い、そのうちのいずれかの法人が資産調整勘定対応金額等の計算の基礎となる事項を記載した書類等を保存している場合に限られる（法令119の3⑥、法規27①一）。

なお、これらの投資簿価修正についての更なる詳細は、会計情報2023年3月号「グループ通算制度の重要ポイント（第3回）グループ通算制度からの離脱・取組めの取扱い」をご参照いただきたい。

4. 開始・加入時の株式等保有法人における子法人株式等の時価評価

グループ通算制度開始・加入時の時価評価対象になる子法人（通算親法人との間に完全支配関係の継続が見込まれる場合を除く）の株式等については、通算承認効力発生日において当該子法人の株式等を保有する内国法人（株式等保有法人）において、開始又は加入直前の事業年度に評価損益を計上することとされている（法64の11②、64の12②）。

当該規定は、グループ通算制度における投資簿価修正が離脱子法人の簿価純資産に等しくなるように修正を行う制度とされたことから、短期的に完全子法人化して外

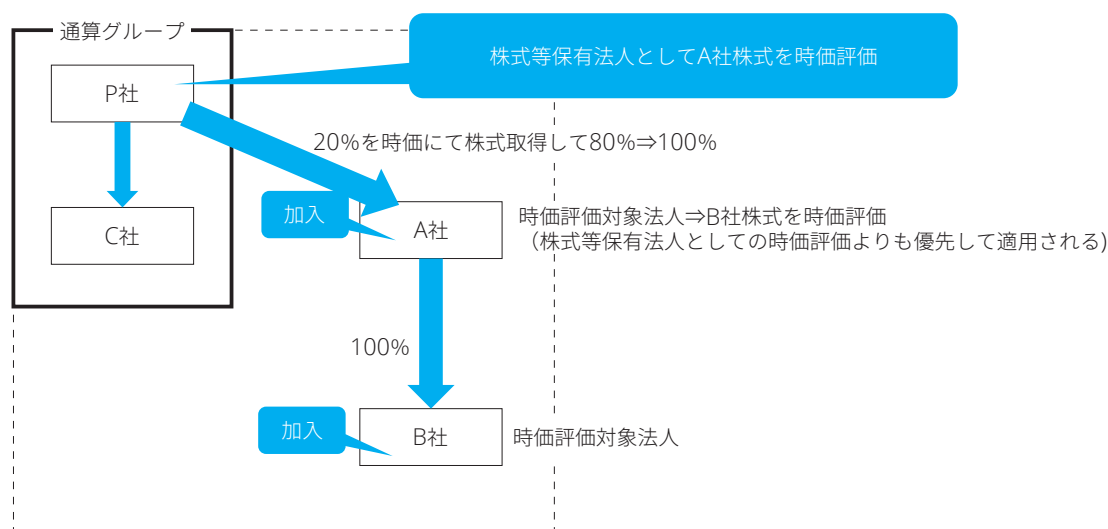
部譲渡することにより、譲渡益の課税を回避することが想定され、これを回避するために導入されたものである。

なお、この取扱いについても、グループ通算制度の適用開始又は通算グループへの加入後、損益通算をせずに2カ月以内に通算グループから離脱する法人及び通算親法人の株式等については適用されない（法令131の15⑤・①八、131の16⑥・①六）。

また、株式等保有法人自身が通算制度開始・加入時の時価評価の対象になることにより、当該子法人の株式等

を時価評価する場合には、この開始・加入時の保有資産の時価評価の方が優先され、株式等保有法人としての時価評価は行われない（法64の11②かっこ書、64の12②かっこ書）（規定上、開始・加入時の保有資産の時価評価が優先するだけであり、当該子法人の株式等が時価評価の対象になるという結果には影響なし）。

例えば、以下のケースでは、P社が株式等保有法人としてA社株式の時価評価を行い、A社は加入時の時価評価を行うことになる。



A社が時価評価対象法人に該当し、P社による完全支配関係の継続が見込まれない場合には、P社が株式等保有法人としてA社株式を時価評価することになる。このケースでは、20%は時価取得されているため、結果的に80%相当の時価評価が行われる。B社は時価評価対象法人に該当するが、B社株式を保有するA社も時価評価対象法人に該当し、株式等保有法人としての時価評価に優先して、加入時の時価評価が行われる。

5. おわりに

このように、通算子法人株式等については、通算グループ内の投資簿価として特別な取扱いが設けられており、連結納税制度の時とは異なる点が多くなっている。通常の単体納税制度を適用する場合とも異なり、グループ通算制度独特の内容となっているため、十分に注意する必要がある。

以上

会計基準等開発動向

2023年5月8日時点

【企業会計基準委員会 ASBJ】

■公開草案公表中

項目	内容	ステータス
リースに関する会計基準	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。 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。	2023年5月2日に、企業会計基準公開草案第73号「リースに関する会計基準（案）」等（コメント期限：2023年8月4日）が公表されている。

■専門委員会で審議中

項目	内容	ステータス
金融商品に関する会計基準	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。 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。	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。 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。
パーシャルスピンの会計処理	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ンオフに関して、スピンオフ実施会社に一部の持分を残すスピンオフの会計処理について、検討が行われている。	2023年4月より検討が開始されている。
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（ https://www.asb.or.jp/jp/wp-content/uploads/20221107_490g_02.pdf ）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、公開草案の公表に向け審議が進められている。

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	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要否を検討することとされている。	今後、検討することが予定されている。
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実施計画」が作成され、2017年12月26日に適正手続監督委員会に報告されている。 現在、「開示に関する適用後レビューの実実施計画」に基づき適用後レビューの作業が実施されている。

【サステナビリティ基準委員会 SSBJ】

■委員会で審議中

項目	内容	ステータス
日本版S1プロジェクト	SSBJが開発する基準を国際的に整合性のあるものとする取組みの一環として、ISSBのS1基準（サステナビリティ関連財務情報開示に関する全般的な要求事項）に相当する基準の開発を行う。	2023年1月に、ISSBのS1基準に相当するサステナビリティ開示基準の開発に着手することが決定された。 ISSB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
企業会計基準公開草案第73号「リースに関する会計基準(案)」等の公表に伴う実務指針等の改正及び廃止	ASBJから2023年5月2日に公表された企業会計基準公開草案第73号「リースに関する会計基準(案)」等に対応するため、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」、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」等の実務指針等について見直しを行うもの。	2023年5月2日付で、左記実務指針等の改廃に関する公開草案が公表され、2023年8月4日まで意見募集が行われている。

【金融庁】

項目	内容	ステータス
「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"> ・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 ・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 ・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 	<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。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>
四半期報告書制度の廃止を含む金融庁関連法律案等	<ul style="list-style-type: none"> ・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>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、審議中である。</p> <p>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		

会計情報

発行日 令和5年5月20日(毎月20日発行)
第562 6月号

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

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

本誌掲載の記事等の無断複写・複製を禁じます。

Deloitte.

デロイトトーマツ

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

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

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

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

Member of
Deloitte Touche Tohmatsu Limited

© 2023. For information, contact Deloitte Tohmatsu Group.



IS 669126 / ISO 27001