

会計情報

Vol. 563
2023.7

Accounting, Tax & Consulting

四半期決算の会計処理に関する
留意事項

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2回)

iGAAP in Focus 財務報告 IASB、OECDの第2の柱モデルから生じる繰延
資産の会計処理についての一時的な例外を導入するために、IAS第12号を修正する

国の会計と関連制度(2回目)～省庁
別財務書類等の作成基準の概要～



Contents

	ページ
会計・監査	<p>2 四半期決算の会計処理に関する留意事項 公認会計士 和田 夢斗</p> <p>13 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2回) 公認会計士 神谷 陽一</p> <p>23 金融庁:「『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)」等の改正(案)の公表について 『会計情報』編集部</p> <p>24 ASBJ: 実務対応報告公開草案第66号「資金決済法における特定の電子決済手段の会計処理及び開示に関する当面の取扱い(案)」等の公表 『会計情報』編集部</p> <p>25 JICPA: 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」の改正について(公開草案) 『会計情報』編集部</p>
	<p>iGAAP in Focus 財務報告</p> <p>27 IASB、OECDの第2の柱モデルルールから生じる繰延資産の会計処理についての一時的な例外を導入するために、IAS第12号を修正する トーマツIFRSセンター・オブ・エクセレンス</p> <p>A Closer Look</p> <p>30 IAS第36号非金融資産の減損—リマインダーとホット・トピック トーマツIFRSセンター・オブ・エクセレンス</p> <p>国際会計基準(IFRS)—つくり手の狙いと監査</p> <p>38 第35回 IFRS第17号「保険契約」(その4) 前 国際会計基準審議会 (IASB) 理事 鶯地 隆継</p>
	<p>パブリック</p> <p>41 国の会計と関連制度(2回目) ～省庁別財務書類等の作成基準の概要～ 公認会計士 長村 彌角</p>
	<p>会計基準等開発動向</p> <p>57 会計基準等開発動向 『会計情報』編集部</p>

四半期決算の会計処理に関する留意事項

公認会計士 わだ ゆめと 和田 夢斗

本稿では、2024年3月期の第1四半期決算（2023年4月1日から2023年6月30日まで）の会計処理に関する主な留意事項について解説を行う。

2024年3月期に適用される新会計基準等には、下記 I がある。また、2024年3月期から早期適用可能な新会計基準には下記 II がある。

【目次】

【2024年3月期に適用される会計基準等】

I 実務対応報告第43号「電子記録移転有価証券表示権利等の発行及び保有の会計処理及び開示に関する取扱い」

【2024年3月期に早期適用が可能な会計基準等】

II 改正企業会計基準第27号「法人税、住民税及び事業税等に関する会計基準」等

なお、次号の本誌（2023年8月号（Vol.564））において四半期報告書の開示について解説を行う予定である。

I 実務対応報告第43号「電子記録移転有価証券表示権利等の発行及び保有の会計処理及び開示に関する取扱い」

企業会計基準委員会（以下「ASBJ」という。）は、2022年8月26日に、実務対応報告第43号「電子記録移転有価証券表示権利等の発行及び保有の会計処理及び開示に関する取扱い」（以下「実務対応報告第43号」という。）を公表した。

1 公表の経緯・目的

2019年5月に成立した「情報通信技術の進展に伴う金融取引の多様化に対応するための資金決済に関する法律等の一部を改正する法律」（令和元年法律第28号）により、金融商品取引法が改正され、いわゆる投資性ICO（Initial Coin Offering。企業等がトークン（電子的な記録・記号）を発行して、投資家から資金調達を行う行為の総称である。）は金融商品取引法の規制対象とされ、各種規定の整備が行われた。

こうした状況を踏まえ、ASBJは、金融商品取引業等に関する内閣府令（以下「金商業等府令」という。）における電子記録移転有価証券表示権利等の発行・保有等に係る会計上の取扱いについて検討を行い、実務対応報告第43号を公表した。

2 範囲及び用語の定義

実務対応報告第43号は、株式会社が金商業等府令第1条第4項第17号に規定される「電子記録移転有価証券表示権利等」を発行又は保有する場合の会計処理及び開示を対象とする（実務対応報告第43号2項）。

ここで、「電子記録移転有価証券表示権利等」とは、金商業等府令第1条第4項第17号に規定される権利をいい、金融商品取引法第2条第2項に規定される有価証券とみなされるもの（以下「みなし有価証券」という。）のうち、電子情報処理組織を用いて移転することができる財産的価値に表示される場合に該当するものをいう（実務対応報告第43号3項(1)）。

金融商品取引法における有価証券と、実務対応報告第43号の対象となる電子記録移転有価証券表示権利等の関係の概要は【図表1】を参照されたい。

（結論の背景）

株式会社以外の信託、持分会社、民法上の任意組合、商法上の匿名組合、投資事業有限責任組合及び有限責任事業組合（以下合わせて「会社に準ずる事業体等」という。）による電子記録移転有価証券表示権利等の発行及び保有の会計処理については、電子記録移転有価証券表示権利等と従来のみなし有価証券（電子記録移転有価証券表示権利等に該当しないみなし有価証券を指す。以下同じ。）の権利の内容は同一であると考えられることから、会社に準ずる事業体等による電子記録移転有価証券表示権利等の発行及び保有の会計処理を検討するにあたっては、会社に準ずる事業体等が従来のみなし有価証券

を発行又は保有する場合の会計処理を参考にすることが考えられるが、会社に準ずる事業体等の会計処理は、関係法令又は実務によっており、会計基準上、必ずしも明らかではない（実務対応報告第43号25項）。

そのため、会社に準ずる事業体等による電子記録移転有価証券表示権利等の発行及び保有の会計処理を定める場合、会社に準ずる事業体等における従来のみなし有価証券の発行及び保有の会計処理を明らかにする必要があると考えられるが、その場合、電子記録移転有価証券表示権利等の会計処理を取り扱うとする本プロジェクトの範囲を超えて基準開発が行われることとなる。したがって、可能な限り早期に実務対応報告第43号を公表し利害関係者のニーズに資するという便益を優先し、実務対応報告第43号においては株式会社による発行及び保有の会計処理のみを検討の対象とすることとしたとされている（実務対応報告第43号26項）。

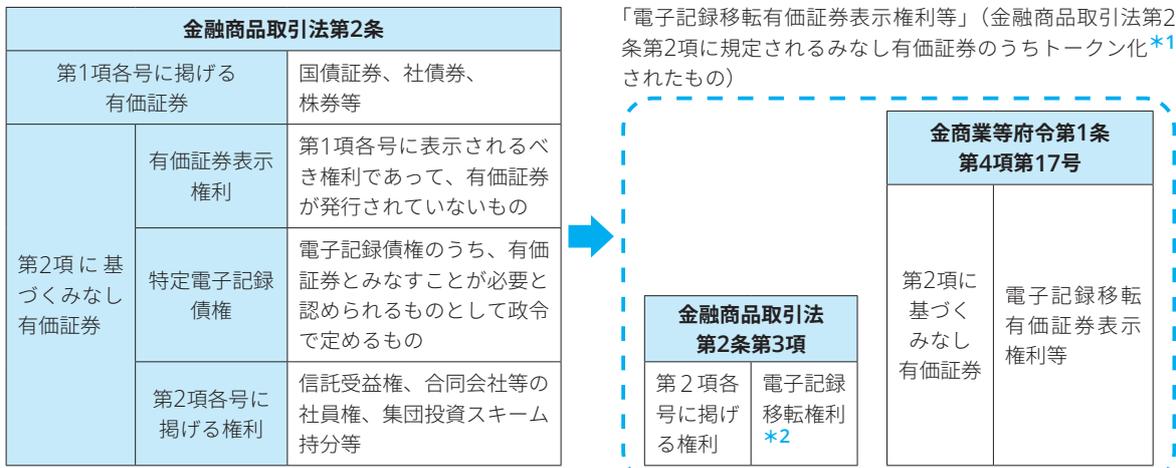
なお、電子記録移転有価証券表示権利等は、今後どのように取引が発展していくかは現時点では予測することが困難であるため、次の論点については2022年3月15日に公表された「資金決済法上の暗号資産又は金融商品取引法上の電子記録移転権利に

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」の中で関係者から意見を募集し、そこでの要望に基づき別途の対応を図ることの可否を検討することとされていた。

- (1) 会社に準ずる事業体等における発行及び保有の会計処理
- (2) 株式又は社債を電子記録移転有価証券表示権利等として発行する場合に財又はサービスの提供を受ける権利が付与されるとき会計処理
- (3) 暗号資産建の電子記録移転有価証券表示権利等の発行の会計処理
- (4) 組合等への出資のうち電子記録移転権利に該当する場合の保有の会計処理

検討の結果、(4)の論点については現時点でその取引量が少なく市場性の有無が不明確であること、それ以外の論点に関しても、電子記録移転有価証券表示権利等に関する取引が今後どのように発展していくかを予測することが現時点では依然として困難であると考えられたため、早期に会計基準を開発することを優先する観点から、これらの論点については実務対応報告第43号では取り扱わないこととされた（実務対応報告第43号23項）。

【図表1 金融商品取引法第2条と実務対応報告第43号の適用対象となる「電子記録移転有価証券表示権利等」の関係】



*1 電子情報処理組織を用いて移転することができる財産的価値（電子機器その他の物に電子的方法により記録されるものに限る。）に表示されるもの

*2 第2項各号に掲げる権利がトークン化されたものであっても、流通性その他の事情を勘案して内閣府令で定めるもの（適用除外電子記録移転権利）は含まれない

3 会計処理

(1) 会計処理の基本的な考え方

電子記録移転有価証券表示権利等は、金融商品取引法において、金融商品取引法第2条第2項に規定されるみなし有価証券のうち、当該権利に係る記録又は移転の方法その他の事情等を勘案し、内閣府令で定めるものに限

るとされており、金商業等府令では、電子情報処理組織を用いて移転することができる財産的価値に表示される場合に該当するものとされている。

電子記録移転有価証券表示権利等は、その定義上、その発行及び保有がいわゆるブロックチェーン技術等を用いて行われる点を除けば、従来のみなし有価証券と同様であり、電子記録移転有価証券表示権利等は従来のみな

し有価証券と権利の内容は同一と考えられるため、実務対応報告第43号では、電子記録移転有価証券表示権利等の発行及び保有の会計処理は、基本的に従来のみなし有価証券を発行及び保有する場合の会計処理と同様に取扱うとされている（実務対応報告第43号27項）。

(2) 電子記録移転有価証券表示権利等の発行の会計処理

電子記録移転有価証券表示権利等を発行する場合、【図表2】のとおり、その発行に伴う払込金額を負債、株主資本又は新株予約権として会計処理を行う（実務対応報告第43号4項）。

【図表2 電子記録移転有価証券表示権利等の発行の会計処理】

<p>払込金額が負債に区分される場合（実務対応報告第43号5項）</p>	<p>金融負債として、企業会計基準第10号「金融商品に関する会計基準」（以下「金融商品会計基準」という。）7項の定めに従って発生の認識を行い、その金額は金融商品会計基準26項、又は36項、38項(1)及び企業会計基準適用指針第17号「払込資本を増加させる可能性のある部分を含む複合金融商品に関する会計処理」（以下「複合金融商品適用指針」という。）の定めに従う。</p>
<p>払込金額が株主資本又は新株予約権に区分される場合（実務対応報告第43号6項）</p>	<p>その内訳項目は企業会計基準第5号「貸借対照表の純資産の部の表示に関する会計基準」（以下「純資産会計基準」という。）5項及び6項の定めに従い、その金額は、会社法第445条及び第446条の規定、又は金融商品会計基準36項、38項(2)及び複合金融商品適用指針の定めに従う。</p>

(注) 有価証券を発行した場合、払込金額が負債となるのか株主資本となるのかについての明確な会計基準は存在せず、有価証券の法的形式等を勘案して、実務上の対応が行われていると考えられる。したがって、電子記録移転有価証券表示権利等を発行した場合の払込金額の区分についても、特段の定めを置かないこととしたとされている。この場合、現行の実務を参考にすることが考えられる（実務対応報告第43号30項）。

(結論の背景)

ここで、一部の信託受益権（金融商品取引法第2条第2項第1号及び第2号に該当するもの）については、金融商品取引法上の有価証券に該当するものの、金融商品会計基準及び日本公認会計士協会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」（以下「金融商品実務指針」という。また、以下、金融商品会計基準及び金融商品実務指針を合わせて「金融商品会計基準等」という。）、有価証券として取り扱われない場合がある。そのため、電子記録移転有価証券表示権利等に該当するこれらの一部の信託受益権について、受託者による信託の会計処理が問題となるが、実務対応報告第43号では株式会社による会計処理のみを定めることとしたため、金融商品会計基準等上の有価証券に該当しない電子記録移転有価証券表示権利等の発行の会計処理は取り扱っていない（実務対応報告第43号29項）。

(3) 電子記録移転有価証券表示権利等の保有の会計処理

金融商品取引法上の有価証券について、金融商品会計基準等上、有価証券として取り扱われるものと有価証券として取り扱われないものがある（金融商品実務指針8項及び58項）。

電子記録移転有価証券表示権利等の保有においては、金融商品会計基準等上、有価証券として取り扱われない信託受益権のうち、電子記録移転有価証券表示権利等に該当するものを株式会社が保有する場合も想定される。そのため、上述の発行の場合とは異なり、実務対応報告第43号において、電子記録移転有価証券表示権利等の保有の会計処理については、金融商品会計基準等上の有価証券に該当する場合と該当しない場合に分けて定められている（実務対応報告第43号7項及び32項）。

① 金融商品会計基準等上の有価証券に該当する場合

実務対応報告第43号では、金融商品会計基準等上の有価証券に該当する電子記録移転有価証券表示権利等の保有の会計処理について【図表3】のとおり会計処理することが定められている。

【図表3 金融商品会計基準等上の有価証券に該当する場合の保有の会計処理】

<p>発生及び消滅の認識（実務対応報告第43号8項）</p>	<p>金融商品会計基準7項から9項及び金融商品実務指針の定めに従って行う。 ただし、電子記録移転有価証券表示権利等の売買契約について、契約を締結した時点から電子記録移転有価証券表示権利等が移転した時点までの期間が短期間である場合、契約を締結した時点で買手は電子記録移転有価証券表示権利等の発生を認識し、売手は電子記録移転有価証券表示権利等の消滅を認識する。</p>
---------------------------------------	--

貸借対照表価額の算定及び評価差額に係る会計処理（実務対応報告第43号9項）	金融商品会計基準15項から22項及び金融商品実務指針の定めに従って行う。
---------------------------------------	--------------------------------------

約定日に相当する時点等の考え方については、以下のよう定められている。

約定日に相当する時点	電子記録移転有価証券表示権利等の売買契約を締結した時点を金融商品実務指針における約定日に相当する時点とする。なお、約定日が明確である場合には、当該約定日が売買契約を締結した時点で該当すると考えられる（実務対応報告第43号38項）。
受渡日に相当する時点	電子記録移転有価証券表示権利等が移転した時点を金融商品実務指針における受渡日に相当する時点とする。なお、電子記録移転有価証券表示権利等が移転した時点は、個々の権利ごとの根拠法に基づき判断することが考えられるが、受渡日が明確である場合には、当該受渡日を電子記録移転有価証券表示権利等が移転した時点として取り扱うことが考えられる（実務対応報告第43号39項）。
約定日に相当する時点から受渡日に相当する時点までの期間	約定日に相当する時点から受渡日に相当する時点までの期間が短期間かどうかは、我が国の上場株式会社における受渡しに係る通常の期間と概ね同期間かそれより短い期間であるかどうかに基づいて判断することが考えられる（実務対応報告第43号42項）。

て、電子記録移転有価証券表示権利等の売買契約における発生及び消滅の認識について別途の定めを置くこととしたとされている（実務対応報告第43号37項）。

② 金融商品会計基準等上の有価証券に該当しない場合
金融商品会計基準等上の有価証券に該当しない電子記録移転有価証券表示権利等の保有の会計処理は、金融商品実務指針及び実務対応報告第23号「信託の会計処理に関する実務上の取扱い」（以下「実務対応報告第23号」という。）の定めに従って行う（実務対応報告第43号10項）。

ただし、金融商品会計基準等上の有価証券に該当しない電子記録移転有価証券表示権利等のうち、金融商品実務指針及び実務対応報告第23号の定めに基づき、結果的に有価証券として又は有価証券に準じて取り扱うこととされているものについての発生認識（信託設定時を除く。）及び消滅の認識は、金融商品実務指針及び実務対応報告第23号の定めにかかわらず、実務対応報告第43号8項の定め（金融商品会計基準等上の有価証券に該当する場合の定め）に従って行う（実務対応報告第43号10項）。

（結論の背景）

電子記録移転有価証券表示権利等の発生及び消滅の認識については、従来の有価証券の売買契約とは異なり、約定日及び受渡日が明確ではない場合も生じ得ると考えられることなどから、金融商品会計基準等上の有価証券に該当する電子記録移転有価証券表示権利等について、従来の有価証券の定めとは異なる定め（実務対応報告第43号8項の定め）が置かれている。

そのため、金融商品会計基準等上の有価証券に該当しない電子記録移転有価証券表示権利等のうち、金融商品実務指針及び実務対応報告第23号の定めに基づき、結果的に有価証券として又は有価証券に準じて取り扱うこととされているものについての発生認識（信託設定時を除く。）及び消滅の認識は、実務対応報告第43号8項の定め（金融商品会計基準等上の有価証券に該当する場合の定め）に従うこととしたとされている（実務対応報告第43号46項）。

（結論の背景）

電子記録移転有価証券表示権利等に該当する金融商品会計基準等上の有価証券を保有する場合の会計処理は、従来のみなし有価証券を保有する場合と同様とすることが考えられるため、発生及び消滅の認識についても、金融商品会計基準等の定めに従うことが考えられる。

しかしながら、電子記録移転有価証券表示権利等の売買に係る事例が限定的である現状を踏まえると、電子記録移転有価証券表示権利等の売買契約においても金融商品実務指針22項における約定日基準の定めに従うこととする場合、約定日及び受渡日が明確ではない場合も生じ得ると考えられ、また、実務上、約定日から受渡日までの期間が市場の規則又は慣行に従った通常の間であるかどうかの判断が困難である可能性がある。そのため、電子記録移転有価証券表示権利等の売買契約において、約定日に相当する時点、受渡日に相当する時点及び約定日に相当する時点から受渡日に相当する時点までの期間について検討の上、実務対応報告第43号におい

4 開示

電子記録移転有価証券表示権利等を発行又は保有する場合の表示方法及び注記事項は、みなし有価証券が電子記録移転有価証券表示権利等に該当しない場合に求められる表示方法及び注記事項と同様とされている（実務対応報告第43号11項及び12項）。

5 適用時期

実務対応報告第43号は、2023年4月1日以後開始する事業年度の期首から適用する。ただし、実務対応報告第43号の公表日以後終了する事業年度及び四半期会計期間から適用することができる（実務対応報告第43号13項）。

II 改正企業会計基準第27号「法人税、住民税及び事業税等に関する会計基準」等

ASBJは2022年10月28日に、次の会計基準及び企業会計基準適用指針（以下「本会計基準等」という。）の改正基準を公表した。

- 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」（以下、「改正法人税等会計基準」という。）
- 企業会計基準第25号「包括利益の表示に関する会計基準」（以下「改正包括利益会計基準」という。）
- 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「改正税効果適用指針」という。）

1 公表の経緯・目的

ASBJから2018年2月に企業会計基準第28号『「税効果会計に係る会計基準」の一部改正」等（以下「企業会計基準第28号等」という。）が公表され、日本公認会計士協会（JICPA）における税効果会計に関する実務指針のASBJへの移管が完了したが、その審議の過程で、次の2つの論点について、企業会計基準第28号等の公表後に改めて検討を行うこととされていた。

- (1) 税金費用の計上区分（その他の包括利益に対する課税）
- (2) グループ法人税制が適用される場合の子会社株式等（子会社株式又は関連会社株式）の売却に係る税効果

この2つの論点について審議が行われ、2022年10月に本会計基準等が公表されている。

2 税金費用の計上区分（その他の包括利益に対する課税）に関する改正

(1) 対象となる取引

その他の包括利益に計上された取引又は事象（以下「取引等」という。）が、課税所得計算上の益金又は損金に算入され、法人税、住民税及び事業税等が課される場合がある。例えば、次のような場合である（改正企業会計基準第27号「法人税、住民税及び事業税等に関する会計基準」等の公表にあたって（以下「公表にあたって」という。))。

- ① グループ通算制度（従来の連結納税制度を含む。）の開始時又は加入時に、会計上、評価・換算差額等又はその他の包括利益累計額が計上されている資産又は負債に対して、税務上、時価評価が行われ、課税所得計算に含まれる場合
- ② 非適格組織再編成において、会計上、評価・換算差額等又はその他の包括利益累計額が計上されている資産又は負債に対して、税務上、時価評価が行われ、課税所得計算に含まれる場合
- ③ 投資をしている在外子会社の持分に対してヘッジ会計を適用している場合などにおいて、税務上は当該ヘッジ会計が認められず、課税される場合
- ④ 退職給付について確定給付制度を採用しており、連結財務諸表上、未認識数理計算上の差異等をその他の包括利益累計額として計上している場合において、確定給付企業年金に係る規約に基づいて支出した掛金等の額が、税務上、支出の時点で損金の額に算入される場合

改正前の法人税等会計基準では、当事業年度の所得等に対する法人税、住民税及び事業税等は、法令に従い算定した額を損益に計上することとされていた。そのため、上記の取引等についてはその他の包括利益に計上される一方で、これらに対して課される法人税、住民税及び事業税等は損益に計上されることとなり、税引前当期純利益と税金費用の対応関係が図られていないののではないかと意見が聞かれた。

そこで、このようなその他の包括利益に対して課される法人税、住民税及び事業税等のほか、株主資本に対して課される法人税、住民税及び事業税等も含めて、所得に対する法人税、住民税及び事業税等の計上区分について見直しが行われている（改正法人税等会計基準25-2項）。

なお、株主資本に対して課税される場合については、従来から税効果適用指針等において取扱いが示されている。当該取扱いについては、次の場合を除き、本会計基準等の改正による会計処理への影響はない（次の場合の改正による会計処理への影響については、本稿2(4)③参照）（「公表にあたって」の「本会計基準等の改正によ

り影響を受けることが想定される企業)。

子会社に対する投資の追加取得や子会社の時価発行増資等に伴い生じた親会社の持分変動による差額に係る連結財務諸表固有の一時差異について、資本剰余金を相手勘定として繰延税金資産又は繰延税金負債を計上しており、その後、当該子会社に対する投資を売却した場合

また、株主資本に対して課税される場合について、従来から税効果適用指針等で示されている取扱いとしては、例えば次のようなものがある（改正法人税等会計基準29-4項）。

- ① 子会社等が保有する親会社株式等を企業集団外部の第三者に売却した場合の連結財務諸表における法人税等に関する取扱い（企業会計基準適用指針第2号「自己株式及び準備金の額の減少等に関する会計基準の適用指針」16項）
- ② 子会社等が保有する親会社株式等を当該親会社等に売却した場合の連結財務諸表における法人税等に関する取扱い（税効果適用指針40項）
- ③ 子会社に対する投資の一部売却後も親会社と子会社の支配関係が継続している場合における親会社の持分変動による差額に対応する法人税等相当額についての売却時の取扱い（税効果適用指針28項）

(2) 会計処理の原則的な考え方

改正法人税等会計基準においては、法人税等の計上区分についての原則として、当事業年度の所得に対する法人税、住民税及び事業税等を、その発生源となる取引等に応じて、損益、株主資本及びその他の包括利益（又は評価・換算差額等）に区分して計上することとされている（改正法人税等会計基準5項、5-2項及び8-2項）。

(結論の背景)

所得に対する法人税、住民税及び事業税等の計上区分に関して、次の2つの考え方について検討が行われた（改正法人税等会計基準29-2項）。

- (1) 当該法人税、住民税及び事業税等を、その発生源となる取引等の処理と整合させ、所得を課税標準とする税金については、損益、株主資本及びその他の包括利益の各区分に計上する考え方
- (2) 法人税、住民税及び事業税等の支払は、税金の発生源となる取引等の処理にかかわらず、課税当局（国又は地方公共団体）への納付であるため、当該法人税、住民税及び事業税等は損益に計上する考え方

上記(1)の考え方を採用した場合、税引前当期純

利益と所得に対する法人税、住民税及び事業税等の間の税負担の対応関係が図られ、税引前当期純利益と税金費用から算定される税負担率を基礎として将来の当期純利益を予測することが可能となるため、将来の業績予測に資する情報が提供され得ると考えられる。また、当事業年度の所得に対する法人税、住民税及び事業税等の計上区分が、税効果会計における税効果額の計上区分と整合することとともに、国際的な会計基準における処理との整合性を図ることができると考えられる。

そのため、改正法人税等会計基準では、当事業年度の所得に対する法人税、住民税及び事業税等を、損益、株主資本及びその他の包括利益に区分して計上することとされた（改正法人税等会計基準29-3項）。

ただし、損益に計上されない当事業年度の所得に対する法人税、住民税及び事業税等の金額に重要性が乏しい場合には、当該法人税、住民税及び事業税等を当期の損益に計上できる（改正法人税等会計基準5-3項(1)）。

(結論の背景)

当事業年度の所得に対する法人税、住民税及び事業税等を、損益、株主資本及びその他の包括利益に区分して計上する取扱いを一律に求める場合、コストが便益に見合わないこともあるとの意見が聞かれた。これを踏まえて、損益に計上されない当事業年度の所得に対する法人税、住民税及び事業税等の金額に重要性が乏しい場合には、当該法人税、住民税及び事業税等を当期の損益に計上することができることとされた（改正法人税等会計基準29-5項）。

(3) 複数の区分に関連することにより、株主資本又はその他の包括利益に計上する金額を算定することが困難な場合の取扱い

課税の対象となった取引等が、損益に加えて、株主資本又はその他の包括利益に関連しており、かつ、株主資本又はその他の包括利益に対して課された法人税、住民税及び事業税等の金額を算定することが困難である場合には、当該税額を損益に計上できる（改正法人税等会計基準5-3項(2)）。

なお、当該例外的な定めを選択するか否かは、企業会計基準第24号「会計方針の開示、会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」第4項(1)に定める「会計方針」の選択に該当すると考えられる（改正法人税等会計基準29-7項）。

この例外的な定め該当する取引として、本会計基準等の開発時点においては、退職給付に関する取引が想定されている（改正法人税等会計基準29-7項）。

(結論の背景)

退職給付に関して、例えば、確定給付制度を採用している場合の掛金等の額は確定給付企業年金制度等に基づいて計算されているが、当該計算と会計上の退職給付計算は、その方法や基礎が異なることから、掛金等の額を数理計算上の差異等と紐づけることは困難であり、掛金等の額に数理計算上の差異等に対応する部分が含まれるか否かは一概には決定できず、また、そのような金額の算定は困難であると考えられる。

また、仮に、何らかの仮定に基づいて金額の算定を行うこととした場合、そのような仮定に基づいて会計処理された情報の有用性は限定的であると考えられる。

そこで、退職給付に関しては、当事業年度の所得に対する法人税、住民税及び事業税等を、損益、株主資本及びその他の包括利益に区分して計上する取扱いに対する例外を定めることとして検討が行われた（改正法人税等会計基準29-6項）。

当該例外を定めるにあたり、退職給付に関する論点以外に、同様の論点が生じる状況は限定的であると考えられるが、今後、株主資本やその他の包括利益を用いた会計処理を定めた場合や、税法が改正された場合に、同様に株主資本又はその他の包括利益に対して課税されている部分を算定することが困難な状況が生じる可能性がある。

そのため、例外的な定めとして、課税の対象となった取引等が、損益に加えて、株主資本又はその他の包括利益に関連しており、かつ、株主資本又はその他の包括利益に対して課された法人税、住民税及び事業税等の金額を算定することが困難である場合には、当該税額を損益に計上することができることとされた（改正法人税等会計基準29-7項）。

(4) その他の会計処理

① 株主資本及びその他の包括利益に計上する金額の算定に関する取扱い

本稿2(2)に記載した税金費用の計上区分についての原則において、各区分に計上する金額をどのように算定するかに関して、次のような取り扱いが定められている（改正法人税等会計基準5-4項）。

- 株主資本又はその他の包括利益の区分に計上する法人税、住民税及び事業税等は、課税の対象となった取引等について、株主資本、評価・換算差額等又はその他の包括利益に計上した金額に、課税の対象となる企業の対象期間における法定実効税率を乗じて算定する
- ただし、課税所得が生じていないことなどから法令に従い算定した額がゼロとなる場合に、株主資本又はその他の包括利益の区分に計上する法人税、住民税及び事業税等についてもゼロとするなど、他の合理的な計算方法により算定することができる

(結論の背景)

当事業年度の所得に対する法人税、住民税及び事業税等を、損益、株主資本及びその他の包括利益に区分して計上する取扱いに関して、各区分に計上する金額をどのように算定するかが論点となる。

この点、従来からの子会社に対する投資の一部売却に関する税効果の取扱い（改正前の税効果適用指針28項、118項）は、税務上の繰越欠損金がある場合など複雑な計算を伴う場合があることから、実務に配慮しつつ、個々の状況に応じて適切な判断がなされることを意図したものであると考えられる。子会社に対する投資の一部売却以外の株主資本又はその他の包括利益に対して課税される場合についても、同様に実務上の配慮が必要になると考えられることなどから、当事業年度の所得に対する法人税、住民税及び事業税等を、株主資本又はその他の包括利益に区分して計上する場合についても同様に取扱うこととされた（改正法人税等会計基準29-8項）。

② その他の包括利益の組替調整（リサイクリング）に関する取扱い

これまでの我が国のリサイクリングに関する会計基準の基本的な考え方を踏まえ、その他の包括利益累計額に計上された法人税、住民税及び事業税等については、当該法人税、住民税及び事業税等が課される原因となる取引等が損益に計上された時点で、これに対応する税額を損益に計上する（改正法人税等会計基準5-5項、29-9項）。

なお、税法の改正に伴い法人税、住民税及び事業税等の税率が変更される場合において、税率の変更に係る差額をリサイクリングする処理は採用せず、過年度に計上された資産又は負債の評価替えにより生じた評価差額等を損益に計上した時点のみにおいて、リサイクリングすることとされている（改正法人税等会計基準29-10項）。

(結論の背景)

これまで我が国においては、当期純利益の総合的な業績指標としての有用性の観点から、その他の包括利益に計上された項目については、当期純利益にリサイクリングすることを会計基準に係る基本的な考え方としていることを踏まえ、当該法人税、住民税及び事業税等が課される原因となる取引等が損益に計上された時点で、対応する税額についてもリサイクリングを行い、損益に計上することとされた（改正法人税等会計基準29-9項）。

③ 子会社に対する投資を売却した時の親会社の持分変動による差額に対する法人税等及び税効果についての取扱い

改正前の税効果適用指針30項では、子会社に対する投資の追加取得や子会社の時価発行増資等に伴い生じた親会社の持分変動による差額に係る連結財務諸表固有の一時差異について、資本剰余金を相手勘定として繰延税金資産又は繰延税金負債を計上していた場合、子会社に対する投資の売却時に当該親会社の持分変動による差額に係る一時差異が解消することにより繰延税金資産又は繰延税金負債を取り崩すときは、対応する額を法人税等調整額に計上することとされていた（改正税効果適用指針123項）。また、改正前の税効果適用指針31項では、子会社に対する投資の追加取得や子会社の時価発行増資等に伴い生じた親会社の持分変動による差額を資本剰余金としている場合で、かつ、当該子会社に対する投資の売却の意思決定とその売却の時期が同一の事業年度となったことなどにより、売却直前に繰延税金資産又は繰延税金負債を計上していなかった場合、当該子会社に対する投資を売却した時に、当該資本剰余金に対応する法人税等調整額に相当する額について、法人税、住民税及び事業税などその内容を示す科目を相手勘定として資本剰余金から控除するとされていた（改正税効果適用指針124項）。

この点、改正税効果適用指針30項においては、親会社の持分変動による差額に係る連結財務諸表固有の一時差異について、資本剰余金を相手勘定として繰延税金資産又は繰延税金負債を計上していた場合で、当該子会社に対する投資を売却し、一時差異が解消した際の繰延税金資産又は繰延税金負債の取崩しについては、資本剰余金を相手勘定として取り崩すこととされている（改正税効果適用指針9項(3)、30項、123-2項）。また、改正税効果適用指針31項においては、親会社の持分変動による差額を資本剰余金としている場合、当該子会社に対する投資を売却した時に、繰延税金資産又は繰延税金負債を計上していたか否かにかかわらず、親会社の持分変動による差額に対応する法人税等相当額について、法人税、住民税及び事業税などその内容を示す科目を相手勘定として資本剰余金から控除することとされている（改正税効果適用指針31項及び124項）。

（結論の背景）

改正法人税等会計基準では、企業の純資産に対する持分所有者との直接的な取引のうち、損益に反映されないものに対して課される当事業年度の所得に対する法人税、住民税及び事業税等について、純資産の部の株主資本の区分に計上することとしたが、これに伴って、親会社の持分変動による差額に係る連結財務諸表固有の一時差異についての税効果の会計処理（改正前の税効果適用指針30項の会計処理）を見直すか否かが論点となった。

当該会計処理は、法人税、住民税及び事業税等を

原則として損益に計上することとしていたことを前提として定められたものと考えられる。しかしながら、上記のような法人税、住民税及び事業税等について、純資産の部の株主資本の区分に計上することを定めたことにより、当該会計処理を求める必要性は乏しくなったものと考えられる。

そのため、改正税効果適用指針では、上記の場合における繰延税金資産又は繰延税金負債の取崩しは、資本剰余金を相手勘定として行うこととされた（改正税効果適用指針123-2項）。

また、親会社の持分変動による差額が生じている場合に子会社に対する投資を売却した時の法人税等についての取扱い（改正前の税効果適用指針31項の会計処理）についても、改正法人税等会計基準では、持分変動による差額に対する法人税、住民税及び事業税等を、純資産の部の株主資本の区分に計上することとしたことから、改正税効果適用指針では、繰延税金資産又は繰延税金負債を計上していたか否かにかかわらず、親会社の持分変動による差額に対応する法人税等相当額について、法人税、住民税及び事業税などその内容を示す科目を相手勘定として資本剰余金から控除することとされた（改正税効果適用指針124項）。

（5）その他の包括利益の開示に関する取扱い

改正前の包括利益会計基準では、包括利益計算書におけるその他の包括利益の内訳項目は税効果を控除した後の金額で表示するとともに、内訳項目別の税効果の金額を注記することとされていた。この点、改正包括利益会計基準においては、その他の包括利益の開示に関する取扱いとして、その他の包括利益の内訳項目から控除する「税効果の金額」及び注記する「税効果の金額」について、「その他の包括利益に関する、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及び税効果の金額」に改正されている（改正包括利益会計基準8項）。

なお、公開草案においては、「税効果の金額」を「税金費用の金額」とすることが提案されていたが、その他の包括利益に関する法人税等及び税効果に対して、「税金費用」という用語を使用した場合、「税金費用」の用語が意味する範囲を広げることとなり、国際財務報告基準（IFRS）における「税金費用」の範囲と異なることになるのではないかとこの意見が聞かれた（第486回企業会計基準委員会（2022年9月6日開催）審議事項(3)-2-1-2）。そこで、本会計基準等では「税金費用」という用語は用いないこととされ、上記の取扱いに変更されている。

（結論の背景）

改正法人税等会計基準において、法人税等を、損益、株主資本及びその他の包括利益に区分して計上することとされたことから、税効果のみならず、法

人税等についてもその他の包括利益に計上することとなる。

ここで、法人税等についても、その他の包括利益に関する税金に係る項目である点は税効果と同様であることから、改正包括利益会計基準においては、法人税等を含むその他の包括利益に関する法人税等及び税効果全体について、その他の包括利益の内訳項目から控除するとともに、注記の対象とすることとされた（改正包括利益会計基準30-2項）。

3 グループ法人税制が適用される場合の子会社株式等の売却に係る税効果に関する改正

(1) 対象となる取引及び改正の経緯

連結会社間において、グループ法人税制¹が適用される場合、子会社株式及び関連会社株式（以下「子会社株式等」という。）を売却した場合、当該売却に伴い生じた売却損益について、税務上の要件を満たせば課税所得計算において繰り延べることとされている（法人税法第61条の11）。

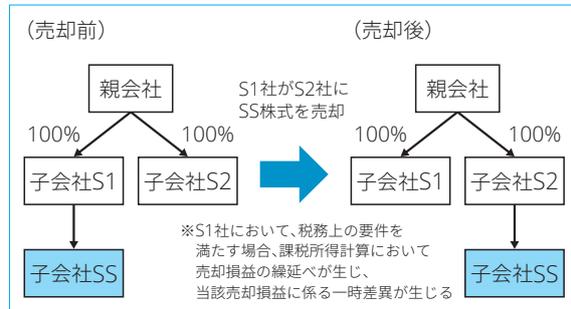
具体的には、完全支配関係²がある内国法人間で、譲渡損益調整資産³を譲渡した場合、課税所得計算上、当該資産の譲渡に係る譲渡損益（売却損益）を繰り延べ、譲渡法人において、当該資産の再譲渡等の一定の事由⁴が生じたときに、譲渡損益（売却損益）を益金の額又は損金の額に算入することとされている⁵。

例えば、【図表4】のように、ある親会社の100%子会社（S1社）が、その子会社株式（SS株式）を保有し、当該SS株式を連結グループ内の他の100%子会社（S2社）に売却する場合において、売却した事業年度にS1社で生じた売却損益が、税務上の要件を満たす場合、課税所得計算において当該売却損益を繰り延べることとなる。このように、完全支配関係にある国内会社間における資産の移転に伴い、売却損益の繰り延べに係る税務上の調整資産又は負債が生じると、将来減算一時差異又は将来加算一時差異が生じ、これに係る繰延税金資産又は繰延負債の計上の可否を税効果適用指針に従って検討す

る必要がある。

本会計基準等では、このような取引が生じた場合の会計処理の定めが改正されている。

【図表4 100%子会社間で、子会社株式を売却する場合】



改正前の税効果適用指針では、当該子会社株式等を売却した企業の個別財務諸表において、当該売却損益に係る一時差異に対して繰延税金資産又は繰延税金負債が計上されているときは、連結決算手続上、当該一時差異に係る繰延税金資産又は繰延税金負債の額は修正しないこととされていた（改正前の税効果実務指針39項）。

しかしながら、税引前当期純利益と税金費用を合理的に対応させることが税効果会計の目的とされている中で、改正前の税効果適用指針での取扱いは、連結決算手続上、消去される取引に対して税金費用を計上するものであり、税引前当期純利益と税金費用が必ずしも適切に対応していないとの意見が聞かれた（改正税効果適用指針143-2項）。こうした意見を踏まえ、検討を行い、当該取扱いを見直す改正が行われている。

(2) 会計処理の見直し

① 連結財務諸表における取扱い

改正税効果適用指針では、連結会社間における子会社株式等の売却に伴い生じた売却損益について、税務上の要件を満たし課税所得計算において当該売却損益を繰り延べる場合（法人税法第61条の11）、当該売却に係る連結財務諸表上の税引前当期純利益と税金費用との対応関係の改善を図る観点から、連結財務諸表において、次の処理を行うこととされている。

- 1 グループ法人税制とは、平成22年度税制改正において創設された制度で、完全支配関係のある法人グループに適用されるものであり、単体課税を行っている法人にも、グループ通算制度（従来の連結納税制度）を選択している法人にも適用される。
- 2 「完全支配関係」とは一の者が法人の発行済株式等の全部を直接若しくは間接に保有する関係として政令で定める関係又は一の者との間に当事者間の支配の関係がある法人相互の関係をいうと定義され（法人税法第2条第12項の7の6）、100%持株関係をいう。
- 3 「譲渡損益調整資産」とは、固定資産、棚卸資産たる土地（土地の上に存する権利を含む。）、有価証券（売買目的有価証券等を除く。）、金銭債権及び繰延資産で、その資産の譲渡直前の帳簿価額が1,000万円以上のものをいう（法人税法第61条の11及び法人税法施行令第122条の12）。
- 4 「一定の事由」とは、譲渡損益調整資産の譲渡、償却、評価替え、貸倒れ、除却等のほか、譲渡法人が譲渡人と完全支配関係を有しないこととなった場合も含まれる（法人税法第61条の11及び法人税法施行令第122条の12）。
- 5 ただし、グループ通算制度が適用されている場合、完全支配関係のある内国法人間の譲渡損益の繰延べのうち、通算子法人株式の譲渡損益については繰り延べないこととされている（法人税法第61条の2第17項）。

- 子会社株式等を売却した企業の個別財務諸表において、売却損益に係る一時差異に対して繰延税金資産又は繰延税金負債が計上されているときは、連結決算手続上、当該一時差異に係る繰延税金資産又は繰延税金負債を取り崩す（改正税効果適用指針39項、143-2項）。
- 購入側の企業による当該子会社株式等の再売却等、法人税法第61条の11に規定されている、課税所得計算上、繰り延べられた損益を計上することとなる事由についての意思決定がなされた時点において、当該取崩額を戻し入れる（改正税効果適用指針39項、143-2項）。
- また、子会社に対する投資に係る連結財務諸表固有の一時差異について、予測可能な将来の期間に子会社株式の売却（税務上の要件を満たし課税所得計算において売却損益を繰り延べる場合）を行う意思決定又は実施計画が存在しても、当該一時差異に係る繰延税金資産又は繰延税金負債を計上しない（改正税効果適用指針22項、23項、105-2項、106-2項）。

なお、公開草案に寄せられた意見には、当該売却損益に係る一時差異は、子会社に対する投資に係る一時差異とその解消事由が類似していることから、両者の性質についての整理を求めるものがあり、改めて検討が行われた（第486回企業会計基準委員会（2022年9月6日開催）審議事項(3)-2-2-1）。

当該検討の結果、売却損益に係る一時差異と、子会社に対する投資に係る一時差異には、次のような相違があることから、改正税効果適用指針において「当該売却損益に係る一時差異が投資に係る一時差異とは性格が異なるものである」点が明確化されている（改正税効果適用指針143-2項）。

- 売却損益に係る一時差異は、譲渡法人が当該譲渡資産に係る譲渡法人との間に完全支配関係を有しなくなったときにも解消するなど、子会社に対する投資に係る一時差異と完全に解消事由が一致するわけではない。
- 子会社に対する投資に係る一時差異は、完全支配関係にある内国子会社の清算時の配当や清算損など、その解消時に益金又は損金に算入されない場合がある一方、売却損益に係る一時差異は、解消事由が生じた場合には必ず益金又は損金に算入されることから、実現される蓋然性が高いと考えられる。

（結論の背景）

連結会社間における子会社株式等の売却に伴い生じた売却損益を税務上繰り延べる場合の取扱いについては、当該売却損益に係る一時差異が投資に係る一時差異とは性格が異なるものであるため、連結財務諸表上においても、個別財務諸表上において認識

された繰延税金資産又は繰延税金負債が計上されることになるところ、当該売却に係る連結財務諸表上の税引前当期純利益と税金費用との対応関係の改善を図る観点から、連結決算手続上、売却損益を消去するとともに、当該売却損益に係る一時差異に対する繰延税金資産又は繰延税金負債についても取り崩すように見直しを行うこととされた（改正税効果適用指針143-2項）。

② 個別財務諸表における取扱い

連結会社間における子会社株式等の売却に伴い生じた売却損益について、税務上の要件を満たし課税所得計算において当該売却損益を繰り延べる場合（法人税法第61条の11）、当該子会社株式等を売却した企業の個別財務諸表における処理については、次の理由から、税効果適用指針17項の取扱い（当該売却損益に係る一時差異について、税効果適用指針8項及び9項に従って繰延税金資産又は繰延税金負債を計上する。）を見直さないこととされた（改正税効果適用指針143-2項）。

- 当該子会社株式等の売却により将来加算一時差異が生じているにもかかわらず繰延税金負債を計上しない取扱いは、一部の場合を除き、一律に繰延税金負債を計上する税効果適用指針の取扱いに対する例外的な取扱いとなるため、その適用範囲は限定することが考えられる。
- 個別財務諸表においては、連結財務諸表とは異なり、売却損益が消去されないことから、税金費用を計上しないこととした場合には税引前当期純利益と税金費用との対応関係が図られないこととなると考えられる。

4 適用時期及び経過措置

（1）適用時期等

本会計基準等により、法人税等の計上区分（その他の包括利益に関する課税）については、その他の包括利益に対して課税される場合の会計処理などが変更になることから、一定の周知期間又は準備期間が必要となる一方で、早期適用への一定のニーズがあると考えられるため、適用時期は次のように定められている（改正法人税等会計基準20-2項及び42項並びに改正税効果適用指針65-2項(1)及び162項）。

- 2024年4月1日以後開始する事業年度の期首から適用する。
- 2023年4月1日以後開始する事業年度の期首から適用できる。

また、改正適用指針の適用によりこれまでの会計処理と異なることとなる場合、会計基準等の改正に伴う会計方針の変更として取り扱い、原則として、新たな会計方針を過去の期間のすべてに遡及適用する（改正法人税等会計基準20-3項

及び43項並びに改正税効果適用指針65-2項(2)及び163項)。

(2) 経過措置

① 税金費用の計上区分(その他の包括利益に対する課税)

税金費用の計上区分(その他の包括利益に対する課税)に関する改正(子会社に対する投資を売却した時の親会社の持分変動による差額に対する法人税等及び税効果の改正を含む)については、経過的な取扱いとして、会計方針の変更による累積的影響額を適用初年度の期首の利益剰余金に加減するとともに、対応する金額を資本剰余金、評価・換算差額等又はその他の包括利益累計額のうち、適切な区分に加減し、当該期首から新たな会計方針を適用することができる(改正法人税等会計基準20-3項ただし書き及び43項並びに改正税効果適用指針65-2項(2)ただし書き及び163項(1))。

(結論の背景)

経過的な取扱いを定めるにあたり、例えば、過年度にその他の包括利益に対して課税され、その後、当期までの期間にその他の包括利益のリサイクルが行われていない場合、会計方針の変更によって、その他の包括利益に対して課された税額をその他の包括利益累計額とする必要があることから、過年度に生じた取引等についての会計方針の変更による累積的影響が生じる。このような場合において、仮に当該累積的影響額を当期の財務諸表に反映しないこととした場合、将来のリサイクルを行う期間において、リサイクル部分についての法人税、住民税及び事業税等の額が損益に計上されないことから、当該期間における税引前当期純利益と税金費用の対応関係が図られないこととなる。

そのため、過年度に生じた取引等についての累積的影響額を当期の財務諸表に反映させることが考えられるが、これは、新たな会計方針を過去の期間に遡及適用しない場合でも、当該累積的影響額を当期の財務諸表の期首時点の純資産の部に反映することによって達成されると考えられる。

また、このような累積的影響額については、原則として、過年度において課税されたその他の包括利益の金額に、当該年度の法定実効税率を乗じて算定することになるが、このような情報は、過去の実績値であり、また、重要性が乏しい場合には、損益に計上することができることとしていることから、情報の入手が可能な場合は多いと考えられる(改正法人税等会計基準43項)。

② グループ法人税制が適用される場合の子会社株式等の売却に係る税効果

グループ法人税制が適用される場合の子会社株式等の売却に係る税効果については、特段の経過的な取扱いは定められていない(改正税効果適用指針163項(2))。

(結論の背景)

連結会社間における子会社株式等の売却に伴い生じた売却損益を税務上繰り延べる場合の連結財務諸表における取扱いの見直しに関連する改正は、適用される取引について、売却元企業の税務申告書において譲渡損益調整勘定等として記載されているため、遡及適用が必要となる過去の期間における対象取引の把握は可能であると考えられる。また、その会計処理については、購入側の企業における再売却等についての意思の有無により判断することになるが、この点についても、過去の連結財務諸表における子会社等に対する投資に係る一時差異への税効果会計の適用において、当該意思について一定の判断がなされていたと考えられる。したがって、過去の期間への遡及適用が困難となる可能性は低いと考えられることから、改正税効果適用指針の適用においては、特段の経過的な取扱いを定めないこととされた(改正税効果適用指針163項(2))。

以上

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2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（2023年6月号掲載）	第2回（本稿）
<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・リースバック取引 ・表示及び開示 ・経過措置等

本稿における「基準○項」、「指針○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

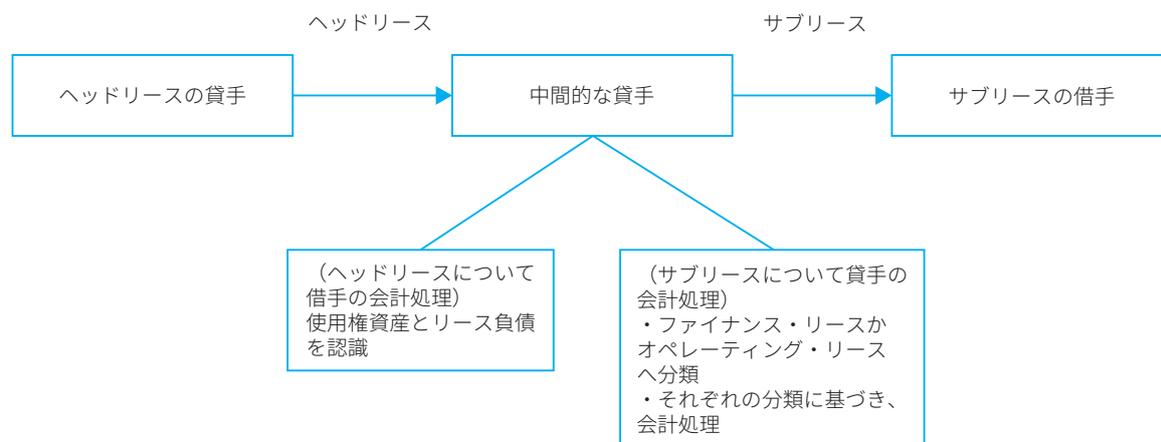
の項番号を示している。

2. サブリース取引

(1) サブリース取引の定義

サブリース取引とは、原資産が借手から第三者にさら

にリースされ、当初の貸手と借手の間のリースが依然として有効である取引をいう（指針4項(12)）。



現行基準においては、転リース取引を「リース物件の所有者から当該物件のリースを受け、さらに同一物件を

概ね同一の条件で第三者にリースする取引」として、転リース差益等を計上するといった会計処理を定めてい

1 リンク先のASBJのホームページを参照 (https://www.asbj.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)

た。しかし、このような転リース取引には該当しない一般的なサブリース取引に関する定めはなかった。

会計基準等案では、サブリース取引を上記のとおり定義の上で、原則的な取扱いとしてIFRS第16号「リース」(以下「IFRS第16号」という)と同様の定めを置くこととした。さらに、一定の要件を満たす場合に、独自の例外的な取扱いを認めている。

(2) 原則的な取扱い

当初の借手(中間的な貸手)は、ヘッドリースについて借手として使用権資産及びリース負債を認識する。また、サブリースについて次のとおり貸手の会計処理を行う(指針85項から87項)。

- ・サブリースがファイナンス・リースとオペレーティング・リースのいずれに該当するかを判定する。その際に、現在価値基準及び経済的耐用年数基準の判定は、ヘッドリースにおける使用権資産を参照する。
- ・サブリースがファイナンス・リースに該当する場合、サブリースのリース開始日に、次の会計処理を行う。
 - ① サブリースした使用権資産の消滅を認識する。
 - ② サブリースにおける貸手のリース料の現在価値と使用権資産の見積残存価額の現在価値の合計額でリース投資資産又はリース債権を計上する。
 - ③ 計上されたリース投資資産又はリース債権と消滅を認識した使用権資産との差額は、損益に計上する。
- ・サブリースがオペレーティング・リースに該当する場合
サブリースにおける貸手のリース期間中に、サブリースから受け取る貸手のリース料について、オペレーティング・リースの会計処理を行う(基準46項)。

(3) 例外的な取扱い

① 転リース取引(指針89項)

現行基準における転リース取引の取扱いについては、主に機器等のリースについて仲介の役割を果たす中間的な貸手の会計処理として実務に浸透している。そのため、会計基準等案では、このような転リースをサブリー

ス取引の一形態と位置付けた上で、当該取扱いを踏襲して認めている。

② 中間的な貸手がヘッドリースに対してリスクを負わない場合(指針88項)

中間的な貸手は、次の要件をすべて満たす取引について、サブリースにおいて受け取るリース料の発生時又は当該リース料の受領時のいずれか遅い時点で、貸手として受け取るリース料と借手として支払うリース料の差額を損益に計上することができる。

- (1) 中間的な貸手は、サブリースの借手からリース料の支払を受けない限り、ヘッドリースの貸手に対してリース料を支払う義務を負わない。
- (2) 中間的な貸手のヘッドリースにおける支払額は、サブリースにおいて受け取る金額にあらかじめ定められた料率を乗じた金額である。
- (3) 中間的な貸手は、次のいずれを決定する権利も有さない。
 - ① サブリースの契約条件(サブリースにおける借手の決定を含む)
 - ② サブリースの借手が存在しない期間における原資産の使用方法

わが国の不動産取引の中には、中間的な貸手は、次のような場合にはヘッドリースの貸手に対して賃料を支払う義務を負わないという条項が含まれている場合がある。

- ・サブリースの契約が締結されていない場合(空室リスク)
- ・サブリースの借手が賃料を支払わない場合(賃料不払いリスク)

ASBJにおける審議では、中間的な貸手がこのような取引に対してヘッドリースとサブリースを2つの別個の契約として借手と貸手の両方の会計処理を行うことは、取引の実態を反映しない場合があるとの意見が聞かれた。

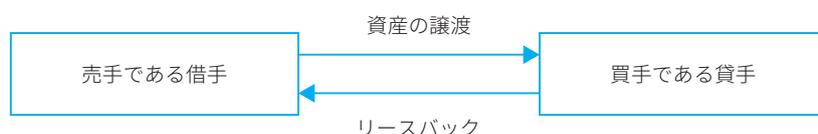
このような意見等を踏まえて、会計基準等案では、以上の例外的な取扱いを認めている。

3. セール・アンド・リースバック取引

(1) セール・アンド・リースバック取引の定義及び範囲

セール・アンド・リースバック取引は、売手である借

手が資産を買手である貸手に譲渡し、売手である借手が買手である貸手から当該資産をリース(リースバック)する取引である(指針4項(11))。



(セール・アンド・リースバック取引の範囲の明確化)

会計基準等案では、次の取引をセール・アンド・リー

スバック取引に該当しないと明記している。

① 売手である借手による資産の譲渡が次のいずれかである場合（指針50項） (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）に従い、一定の期間にわたり充足される履行義務（収益認識会計基準36項）の充足によって行われるとき (2) 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）の95項を適用し、工事契約における収益を完全に履行義務を充足した時点で認識することを選択するとき
② 売手である借手が原資産を移転する前に原資産に対する支配を獲得しない場合（指針54項）

IFRS第16号においては、①のように資産の譲渡が一定期間にわたり充足される履行義務に該当する場合についてセール・アンド・リースバック取引に該当するか否かは明確でない。しかし、わが国の実務では、例えば建設工事請負契約と一括借上契約が同時に締結される取引において、本論点は重要であり、多様な解釈がなされる懸念があった。これを踏まえ、会計基準等案では、そのような取引について、セール・アンド・リースバック取引に該当しないことを明確にしている（指針BC73項からBC77項）。

②についてはIFRS第16号における取扱いと整合性を図ったものである。これには資産の製造業者、貸手、借

手の三者間で事前に交渉の上で、借手が当該資産を製造業者から一旦購入し、貸手に売却した上でリースバックを受ける場合が該当する可能性がある。借手は当該購入において、資産に対する法的所有権は獲得していたとしても、資産に対する支配は獲得していないと判断される場合がある。その場合、当該取引はセール・アンド・リースバック取引には該当せず、借手と貸手の間のリースとして会計処理される。

(2) 売手である借手による会計処理

売手である借手は、資産の譲渡が売却に該当するか否かに応じて、次のように会計処理する（指針51項）。

資産の譲渡が売却に該当しない場合	資産の譲渡とリースバックを一体の取引とみて、金融取引として会計処理を行う。すなわち、対象資産の認識を継続の上で、譲渡対価を金融負債として認識する。
資産の譲渡が売却に該当する場合	資産の譲渡について収益認識会計基準など他の会計基準等に従って、対象資産の認識を中止した上で譲渡損益を認識する。また、リースバックについて会計基準等案に従って借手の会計処理を行う。

(資産の譲渡が売却に該当するかどうかの判定)

次のいずれか又は両方に該当する場合、資産の譲渡は 売却に該当しない（指針51項(1)）。

① 資産の譲渡が収益認識会計基準などの他の会計基準等により売却に該当しないと判断される場合
② リースバックにより、売手である借手が、資産からもたらされる経済的利益のほとんどすべてを享受することができ、かつ、資産の使用に伴って生じるコストのほとんどすべてを負担することとなる場合（フルペイアウト）

①については、例えば、売手である借手が譲渡された資産について買い戻す権利（コール・オプション）を有している場合には、収益認識適用指針69項により売却に該当しないと判断されることから、これに当てはまると考えられる。

以上の会計処理は、IFRS第16号ではなく、米国会計基準のTopic842「リース」の定めを参考にしている。

（資産の譲渡対価が明らかに時価ではない場合等の取扱い）

資産の譲渡が売却に該当する場合（指針51項(2)）に、資産の譲渡対価が明らかに時価ではないとき、又は借手のリース料が明らかに市場のレートでのリース料ではないときには、次のとおり取り扱う。明らかに時価ではない又は明らかに市場のレートではないかどうかの判定は、資産の時価と市場のレートでのリース料のいずれが容易に算定できる方に基づく（指針52項）。

・資産の譲渡対価が明らかに時価ではないとき

譲渡対価<時価のとき	時価を用いて譲渡損益を認識し、両者の差額を使用権資産の取得価額に含める。
譲渡対価>時価のとき	時価を用いて譲渡損益を認識し、両者の差額を金融取引として会計処理する。

・借手のリース料が明らかに市場のレートでのリース料ではないとき

借手のリース料<市場のレートでのリース料のとき	両者の差額について譲渡対価を増額した上で譲渡損益を認識し、同額を使用権資産の取得価額に含める。
借手のリース料>市場のレートでのリース料のとき	両者の差額について譲渡対価を減額した上で譲渡損益を認識し、同額を金融取引として会計処理する。

以上の取扱いは、セール・アンド・リースバック取引に該当しない指針50項(1)及び(2)の取引（本稿の「3. (1)セール・アンド・リースバック取引の定義及び範囲」を参照）にも適用する（指針53項）。

会計基準等案では、貸手におけるリースを構成する部分とリースを構成しない部分への対価の配分について独立販売価格に基づく配分を要求している（第1回「5. (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」を参照）。この取扱いと整合するように、資産の譲渡対価が明らかに時価ではない場合等においては、資産の時価等に基づき譲渡損益を認識することとしている（指針BC82項）。

4. 表示及び開示

(1) 借手の表示

会計基準等案においては、借手の会計処理についてIFRS第16号と整合的なものとしている（第1回「4.借手の会計処理」を参照）。そのため、表示についてもIFRS第16号と整合的なものとしている。

方法	表示例
(1) 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に含める方法	有形固定資産 建物及び構築物（※） 工具器具備品（※） （※）各項目内に関連する使用権資産が含まれる
(2) 対応する原資産の表示区分（有形固定資産、無形固定資産又は投資その他の資産）において使用権資産として区分する方法	有形固定資産 建物及び構築物 工具器具備品 使用権資産

② リース負債及び利息費用の表示

リース負債について、貸借対照表において区分して表示する又はリース負債が含まれる科目及び金額を注記する。また、貸借対照表日後1年以内に支払の期限が到来するリース負債は流動負債に属するものとし、貸借対照表日後1年を超えて支払の期限が到来するリース負債は固定負債に属するものとする（基準48項）。

リース負債に係る利息費用について、損益計算書にお

(3) 買手である貸手による会計処理

買手である貸手は、リースバックが、ファイナンス・リースに該当するかどうかの貸手による判定を行う（指針55項から66項）。この判定において、経済的耐用年数については、リースバック時における原資産の性能、規格、陳腐化の状況等を考慮して見積った経済的使用可能予測期間を用いるとともに、当該原資産の借手の現金購入価額については、借手の実際売却価額を用いる（指針83項）。

買手である貸手は、以上の判定結果に応じて、ファイナンス・リース又はオペレーティング・リースの会計処理を行う（指針84項）。

① 使用権資産の表示

使用権資産については、次のいずれかの方法により、貸借対照表において表示する（基準47項）。

いて区分して表示する又はリース負債に係る利息費用が含まれる科目及び金額を注記する（基準49項）。

③ キャッシュ・フローの表示

会計基準等案と同日にJICPAより公表された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」の改正案において、次のとおり提案されている。

支払リース料の内容	表示区分
リース負債の元本返済額部分	財務活動
リース負債の利息相当額部分	企業が採用した支払利息の表示と同様（営業活動又は財務活動）
利息相当額部分を区分計算していない場合	財務活動
リース負債に含めていない変動リース料、短期リース料、少額リース料の支払部分	営業活動

(2) 借手の開示

① 開示目的

注記における開示目的は、借手又は貸手が注記において、財務諸表本表で提供される情報と合わせて、リース

が借手又は貸手の財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローに与える影響を財務諸表利用者が評価するための基礎を与える情報を開示することにある（基準52項）。この開示目的の内容は、IFRS第16号と整合的である。

このような開示目的を定めることで、企業に対してリースの開示の全体的な質と情報価値の十分性の評価を要求することとなり、より有用な情報が財務諸表利用者にもたらされると考えられる（基準BC58項）。

借手の注記事項は、以上の開示目的との関連を踏まえて、次のように分類される（基準53項(1)）。

- ① 会計方針に関する情報
- ② リース特有の取引に関する情報

③ 当期及び翌期以降のリースの金額を理解するための情報

② 注記事項
(会計方針に関する情報)

次の会計処理を選択した場合、その旨及びその内容を注記する（指針93項）。

(1) リースを構成する部分とリースを構成しない部分とを分けずに、リースを構成する部分と関連するリースを構成しない部分とを合わせてリースを構成する部分として会計処理を行う選択（基準27項）
(2) 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な取扱いの選択（指針23項）
(3) 借地権の設定に係る権利金等に関する会計処理の選択（指針24項及び121項から123項）

(リース特有の取引に関する情報)

リースが借手の財政状態又は経営成績に与える影響を

理解できるよう、次の項目を注記する（指針91項及び、95項から97項）。

注記事項
使用権資産の帳簿価額について、対応する原資産を自ら所有していたと仮定した場合の表示科目ごとの金額
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な取扱い（指針23項）を選択したリースに係るリース負債が含まれる科目及び金額
借地権について、償却していない権利金等（指針24項但し書き又は121項）が含まれる科目及び金額
リース負債と使用権資産を認識しない処理をした短期リース（指針18項）に係る費用の発生額が含まれる科目及び当該発生額
リース負債に含めていない借手の変動リース料に係る費用の発生額が含まれる科目及び当該発生額
セール・アンド・リースバック取引について、 ・ 関連する売却損益が含まれる科目及び金額 ・ 資産の譲渡が売却に該当する（指針51項(2)）取引について、その主要な条件
サブリース取引について、 ・ 関連する収益が含まれる科目及び金額 ・ 中間的な貸手がヘッドリースに対してリスクを負わない場合のサブリース取引について計上した損益（指針88項）が含まれる科目及び金額 ・ 転リースに係るリース債権又はリース投資資産とリース負債を利息相当額控除前の金額で計上する場合（指針89項なお書き）に、これらの金額が含まれる科目及び金額
・ 開示目的に照らして注記する情報として、例えば、次のようなもの (1) 借手のリース活動の性質 (2) 借手が潜在的に晒されている将来キャッシュ・アウトフローのうちリース負債の測定に反映されていないもの（例えば、借手の変動リース料、延長オプション及び解約オプション、残価保証、契約しているがまだ開始していないリース） (3) 借手がリースにより課されている制限又は特約 (4) 借手がセール・アンド・リースバック取引を行う理由及び取引の一般性

(当期及び翌期以降のリースの金額を理解するための情報)

当期及び翌期以降のリースの金額を理解できるよう、次の項目を注記する（指針98項）。

注記事項
リースに係るキャッシュ・アウトフローの合計額（少額リースに係るものを除く）
使用权資産の増加額
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の使用权資産に係る減価償却の金額

以上の注記事項に加えて、リース負債については、会計基準等案と同日に公表された企業会計基準適用指針公開草案第77号（企業会計基準適用指針第19号の改正案）「金融商品の時価等の開示に関する適用指針（案）」において、次のとおり提案されている。

- ・ 現行基準におけるリース債務と同様に、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する。
- ・ 現行基準におけるリース債務と異なり、時価の注記は要求されない。

(3) 貸手の表示

会計基準等案においては、貸手の会計処理については基本的に現行基準の定めを踏襲している（第1回「5.貸手の会計処理」を参照）。そのため、表示についても基本的に現行基準を踏襲している。

① リース債権及びリース投資資産の表示（基準50項）

それぞれについて、貸借対照表において区分して表示する又はそれぞれが含まれる科目及び金額を注記する。但し、リース債権の期末残高が、当該期末残高及びリース投資資産の期末残高の合計額に占める割合に重要性が乏しい場合、両者を合算して表示又は注記することができる。

また、次のいずれかの場合、流動資産に表示する。

- ・ 企業の主目的たる営業取引により発生したもの
- ・ 貸借対照表日の翌日から起算して1年以内に入金の期限が到来するもの

② 収益の表示（基準51項）

次の項目は、収益認識会計基準において収益の分解情報の注記を求めていること等を踏まえて、表示又は注記が求められることとなった。

ファイナンス・リースに係る収益	以下を損益計算書において区分して表示する又はそれぞれが含まれる科目及び金額を注記する。 (1) 販売損益（売上高から売上原価を控除した純額） (2) リース債権及びリース投資資産に対する受取利息相当額
オペレーティング・リースに係る収益	損益計算書において区分して表示する又はそれが含まれる科目及び金額を注記する。これには、貸手のリース料に含まれるもののみを含める。

③ キャッシュ・フローの表示

会計基準等案と同日にJICPAより公表された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」の改正案において、次のとおり提案されている。

受取リース料の内容		表示区分
営業損益計算の対象となる場合		営業活動
それ以外の場合	元本返済額部分	投資活動
	利息相当額部分	企業が採用した受取利息の表示と同様（営業活動又は投資活動）
	利息相当額を区分していないもの	投資活動

(4) 貸手の開示

貸手の開示については、主に次の理由で、IFRS第16号と整合的な注記事項とされた（基準BC60項、BC61項）。

- ・ 国際的に貸手の注記事項が拡充する中で、IFRS第16号と同様の注記を求めるべきであるという財務諸表利用者からの意見がある。
- ・ リースに関する収益が企業が生み出す収益の一形態であることを考慮すれば、収益認識会計基準と同様の注記を求めることが有用である。

① 開示目的

注記における貸手の開示目的は、借手と同様である（本稿の「4.(2)①開示目的」を参照）。

貸手について注記される項目は、借手と同様に開示目的との関連を踏まえて、次のように分類される（基準53項(2)）。

- ① リース特有の取引に関する情報
- ② 当期及び翌期以降のリースの金額を理解するための情報

② 注記事項

(リース特有の取引に関する情報)

リースが貸手の財政状態又は経営成績に与える影響を理解できるよう、次の項目を注記する。

ファイナンス・リースに係る事項	オペレーティング・リースに係る事項
<ul style="list-style-type: none"> リース債権とリース投資資産について、リース料債権部分及び見積残存価額部分の金額（ともに利息相当額控除前）並びに受取利息相当額（指針100項） リース債権及びリース投資資産に含まれない将来の業績等により変動する使用料等に係る収益が含まれる科目及び金額（指針101項） 	<ul style="list-style-type: none"> 貸手のリース料に含まれない将来の業績等により変動する使用料等に係る収益が含まれる科目及び金額（指針104項）
<p>・開示目的に照らした追加の注記として、例えば、次のようなもの（指針90項、92項）</p> <p>(1) 貸手のリース活動の性質</p> <p>(2) 貸手による原資産に関連したリスクの管理戦略や当該リスクを低減している手段（例えば、買戻契約、残価保証、所定の限度を超える使用に対する変動リース料）</p>	

(当期及び翌期以降のリースの金額を理解するための情報)

当期及び翌期以降のリースの金額を理解できるよう、次の項目を注記する。

ファイナンス・リースに係る事項	オペレーティング・リースに係る事項
<ul style="list-style-type: none"> リース債権及びリース投資資産の残高に重要な変動がある場合のその内容（指針102項） リース債権及びリース投資資産に係るリース料債権部分について、貸借対照表日後5年以内における1年ごとの回収予定額及び5年超の回収予定額。リース料債権は、利息相当額控除前の金額とする（指針102項） 	<ul style="list-style-type: none"> 貸手のリース料について、貸借対照表日後5年以内における1年ごとの回収予定額及び5年超の回収予定額（指針105項）

5. 経過措置

現行基準を定めたときの経過措置については、新しい会計基準の適用後も継続して適用することができる（指針109項から113項）。

以下では、新しい会計基準を適用する際の経過措置について説明する。

(1) 遡及適用の方法

新しい会計基準の適用初年度においては、次のいずれかの取扱いを行う（指針114項）。

- ・会計基準等の改正に伴う会計方針の変更として取り扱い、新しい会計基準を過去の期間すべてに遡及適用する（原則的取扱い）。
- ・適用初年度の期首より前に新しい会計基準を遡及適用

した場合の適用初年度の累積的影響額を適用初年度の期首の利益剰余金に加減し、当該期首残高から新たな会計方針を適用する（以下「容認法」という）。

会計基準等案では、その定めと関連すると考えられるIFRS第16号の経過措置を取り入れるとともに、わが国特有の経過措置を設けている。

(2) 容認法を選択した企業に対する経過措置

以下の経過措置が定められている。

① 貸手借手共通－リースの識別

以下のいずれか又は両方を適用することができる（指針115項）。

現行基準を適用しているリース取引	新しい会計基準に基づき契約がリースを含むか否かを判断せずに、新しい会計基準を適用すること
現行基準を適用していない契約	適用初年度の期首時点で存在する事実及び状況に基づいて、新しい会計基準に基づき契約がリースを含むか否かを判断すること

② 借手の会計処理

以下の会計処理を行うことができる（指針116項から118項）。

現行基準でファイナンス・リースに分類していたリース	適用初年度の前事業年度の期末日におけるリース資産及びリース債務の帳簿残高を、適用初年度の期首におけるそれぞれ使用権資産及びリース負債の帳簿価額とする。 リース資産及びリース債務の残高に残価保証額が含まれる場合、適用初年度の期首時点における残価保証に係る借手による支払見込額に修正する。
現行基準でオペレーティング・リースに分類していたリース及び新しい会計基準に基づき新たに識別されたリース	(1) 適用初年度の期首時点における残りの借手のリース料を適用初年度の期首時点の借手の追加借入利率を用いて割り引いた現在価値によりリース負債を計上する。 (2) リース1件ごとに、次のいずれかで算定するかを選択して使用権資産を計上する。 ① 新しい会計基準がリース開始日から適用されていたかのような帳簿価額。但し、適用初年度の期首時点の借手の追加借入利率を用いて割り引く。 ② (1)で算定されたリース負債と同額。但し、適用初年度の前事業年度の期末日に貸借対照表に計上された前払又は未払リース料の金額の分だけ修正する。 (3) 適用初年度の期首時点の使用権資産に「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)を適用する。 (4) 少額リースとして(指針20項)使用権資産及びリース負債を計上しないリースについては修正しない。 なお、以上の(1)から(4)に関連して、リース1件ごとに適用できる簡便法が複数定められている(具体的内容は指針118項参照)。

③ 借手の開示

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」の10項では会計基準等の改正に伴う会計方針の変更に関する注記が求められている。同項における(5)の「表示期間のうち過去の期間について、影響を受ける財務諸表の主な表示科目に対する影響額及び1株当たり情報に対する影響額」については、これに代えて、次の事項を注記する(指針119項)。

- (1) 適用初年度の期首の貸借対照表に計上されているリース負債に適用している借手の追加借入利率の加重平均
- (2) 次の両者の差額の説明
 - ① 適用初年度の前事業年度の末日において現行基準を適用して開示したオペレーティング・リースの未経過リース料((1)の追加借入利率で割引

後)

- ② 適用初年度の期首の貸借対照表に計上したリース負債

④ 建設協力金等の差入預託保証金

会計基準等案において、建設協力金等の差入保証金の取扱いは、その一部を使用権資産の取得価額に含めるように変更された(第1回「4.(4)⑤使用権資産の当初測定」を参照)。

但し、新しい会計基準の適用初年度における遡及適用の方法として容認法を選択する借手は、次の(1)及び(2)については、それぞれ現行基準において採用していた会計処理を継続することができる。また、(1)に係る長期前払家賃及び(2)について、適用初年度の前事業年度の期末日の帳簿価額を適用初年度の期首における使用権資産に含めて会計処理を行うこともできる(指針124項)。

	現行基準において採用していた会計処理(※)
(1) 将来返還される建設協力金等の差入預託保証金(敷金を除く)	支払額と時価との差額を長期前払家賃として計上し、契約期間にわたって各期の純損益に合理的に配分する。時価と返済金額との差額は契約期間にわたって配分し受取利息として計上する。
(2) 差入預託保証金(建設協力金等及び敷金)のうち、将来返還されない額	貸借予定期間にわたり定額法により償却する。

※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」133項

⑤ 貸手の会計処理

以下の経過措置が定められている(指針125項、126項)。

現行基準でファイナンス・リースに分類していたリース	前事業年度の期末日におけるリース債権及びリース投資資産の帳簿価額のそれぞれを適用初年度の期首におけるリース債権及びリース投資資産の帳簿価額とする。 これらのリースについては、適用初年度の期首から新しい会計基準を適用してリース債権及びリース投資資産について会計処理を行う。 但し、現行基準において、販売益を割賦基準により処理している場合、適用初年度の前事業年度の期末日の繰延販売利益の帳簿価額は適用初年度の期首の利益剰余金に加算する(販売益を利息相当額に含めて処理している場合にも同様)。
---------------------------	---

現行基準でオペレーティング・リースに分類していたリース及び新しい会計基準に基づき新たに識別されたリース	適用初年度の期首に締結された新たなリースとして、新しい会計基準を適用することができる。
---	---

⑥ サブリース取引

サブリースの貸手は、サブリースについて、次の修正を行う（指針127項）。但し、サブリース取引における例外的な取扱い（本稿の「2.(3)例外的な取扱い」を参照）を適用する場合は除く。

- (1) 現行基準でオペレーティング・リースに分類していたサブリース及び新しい会計基準に基づき新たに識別されたサブリースについて、適用初年度の期首時点におけるヘッドリース及びサブリースの残りの契約条件に基づいて、サブリースがファイナンス・リースとオペレーティング・リースのいずれに該当するかを決定する。
- (2) 上記(1)においてファイナンス・リースに分類されたサブリースについて、当該サブリースを適用初年度の期首に締結された新たなファイナンス・リースとして会計処理を行う。

(3) その他の経過措置

① セール・アンド・リースバック取引に関する経過措置（指針120項）

売手である借手は、新しい会計基準の適用初年度の期首より前に締結されたセール・アンド・リースバック取

引を次のとおり取り扱う。

- (1) 資産の譲渡について、収益認識会計基準などの他の会計基準等に基づき売却に該当するかどうかの判断を見直すことは行わない。
- (2) リースバックを適用初年度の期首に存在する他のリースと同様に会計処理を行う。
- (3) 現行基準の定めにより、リースの対象となる資産の売却に伴う損益を長期前払費用又は長期前受収益等として繰延処理し、リース資産の減価償却費の割合に応じ減価償却費に加減して損益に計上する取扱いを適用している場合、新しい会計基準の適用後も当該取扱いを継続し、使用权資産の減価償却費の割合に応じ減価償却費に加減して損益に計上する。

② 借地権の設定に係る権利金等に関する経過措置（指針121項から123項）

会計基準等案において、借地権の設定に係る権利金等については、原則として使用权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（第1回「4.(5)②使用权資産の減価償却」を参照）。この「原則的な取扱い」に対して、以下の経過措置が定められている。

原則的な取扱いを適用する借手が新しい会計基準の適用初年度の期首に計上されている旧借地権又は普通借地権の設定に係る権利金等を償却していなかった場合	当該権利金等を使用権資産の取得価額に含めた上で、当該権利金等のみ償却しないことができる。
借手が次の(1)又は(2)のいずれかの場合に遡及適用方法について容認法（指針114項但し書き）を選択するとき (1) 新しい会計基準の適用前に定期借地権の設定に係る権利金等を償却していた場合 (2) 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原則的な取扱いを適用する借手が新しい会計基準の適用前に当該権利金等を償却していた場合	新しい会計基準の適用初年度の前事業年度の期末日における借地権の設定に係る権利金等の帳簿価額を適用初年度の期首における使用权資産の帳簿価額とすることができる。この場合、当該帳簿価額を新しい会計基準の適用初年度の期首から借手のリース期間の終了までの期間で償却する。このとき、借手のリース期間の決定にあたりリース開始日より後に入手した情報を使用することができる。
原則的な取扱いを適用する借手が、新しい会計基準の適用前に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償却していなかった場合に遡及適用方法について容認法（指針114項但し書き）を選択するとき	新しい会計基準の適用初年度における使用权資産の期首残高に含まれる当該権利金等について、当該権利金等を計上した日から借手のリース期間の終了までの期間で償却するものとして、当該権利金等を計上した日から償却した帳簿価額で算定することができる。このとき、借手のリース期間の決定にあたりリース開始日より後に入手した情報を使用することができる。

(4) IFRSを適用している企業に対する経過措置（指針128項）

IFRSを連結財務諸表に適用している企業（又はその連結子会社）がその個別財務諸表に新しい会計基準を適用する場合には、適用初年度において、次のいずれかの

定めを適用できる。

- ・IFRS第16号の経過措置を適用していたときにはその経過措置の定め
- ・IFRS第1号「国際財務報告基準の初度適用」の免除規定を適用していたときにはその免除規定の定め

6. 適用時期

新しい会計基準が2024年3月末までに公表されたとした場合、その適用時期は次のようになる（基準56項）。

	適用時期	早期適用可能となる時期
3月決算企業	2026年4月1日に開始する事業年度の期首から	2024年4月1日以後に開始する事業年度の期首から
12月決算企業	2027年1月1日に開始する事業年度の期首から	2025年1月1日以後に開始する事業年度の期首から

以上

金融庁：『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）」等の改正（案）の公表について

『会計情報』編集部

金融庁は、『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）」、『中間財務諸表等の用語、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（中間財務諸表等規則ガイドライン）」、『四半期財務諸表等の用語、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（四半期財務諸表等規則ガイドライン）」及び『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』の取扱いに関する留意事項について（内部統制府令ガイドライン）」の改正（案）を取りまとめ、公表した。

本改正は、外国会社が有価証券届出書等の提出に際し、その本国又は本国以外の本邦外地域で開示又は作成している財務計算に関する書類を財務書類として提出すること等を「金融庁長官が公益又は投資者保護に欠けることがないものとして認める場合」

に係る判断基準の明確化を図るものとされている。

意見募集期間は令和5年5月12日（金）から令和5年6月12日（月）までとされている。

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。

[『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）」等の改正（案）の公表について \(fsa.go.jp\)](#)

[『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）」等の改正（案）の公表について | e-Govパブリック・コメント](#)

以 上

ASBJ:実務対応報告公開草案第66号「資金決済法における特定の電子決済手段の会計処理及び開示に関する当面の取扱い(案)」等の公表

『会計情報』編集部

企業会計基準委員会（ASBJ）は、2023年5月31日に、実務対応報告公開草案第66号「資金決済法における特定の電子決済手段の会計処理及び開示に関する当面の取扱い（案）」等を公表した。

2022年6月に成立した「安定的かつ効率的な資金決済制度の構築を図るための資金決済に関する法律等の一部を改正する法律」（令和4年法律第61号）により「資金決済に関する法律」（平成21年法律第59号。以下「資金決済法」という。）が改正された。改正された資金決済法においては、いわゆるステーブルコインのうち、法定通貨の価値と連動した価格で発行され券面額と同額で払戻しを約するもの及びこれに準ずる性質を有するものが新たに「電子決済手段」と定義され、また、これを取り扱う電子決済手段等取引業者について登録制が導入され、必要な規定の整備が行われた。当該規定の整備を背景に、2022年7月に公益財団法人財務会計基準機構内に設けられている企業会計基準諮問会議に対して、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するよう要望が寄せられ、ASBJにおいて、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、

検討が行われた。

2023年5月29日開催の第502回企業会計基準委員会において、以下の実務対応報告及び企業会計基準の公開草案の公表が承認され、2023年5月31日に公表されている。

- 実務対応報告公開草案第66号「資金決済法における特定の電子決済手段の会計処理及び開示に関する当面の取扱い（案）」
- 企業会計基準公開草案第79号「『連結キャッシュ・フロー計算書等の作成基準』の一部改正（そのX）（案）」

コメント募集期間は、2023年8月4日（金）までとされている。

詳細については、ASBJのウェブページ（[実務対応報告公開草案第66号「資金決済法における特定の電子決済手段の会計処理及び開示に関する当面の取扱い（案）」等の公表](#) | [企業会計基準委員会：財務会計基準機構 \(asb.or.jp\)](#)）を参照いただきたい。

以上

JICPA：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」の改正について（公開草案）

『会計情報』編集部

日本公認会計士協会（JICPA）は、2023年5月31日に、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」（以下「キャッシュ・フロー実務指針」という。）の公開草案を公表した。

JICPA（会計制度委員会）では、企業会計基準委員会（Accounting Standards Board of Japan：ASBJ）から2023年5月31日に公表された実務対応報告公開草案第66号「資金決済法における特定の電子決済手段の会計処理及び開示に関する当面の取扱い（案）」及び企業会計基準公開草案第79号「『連結キャッシュ・フロー計算書等の作成基準』の一部改正（そのX）（案）」（以下合わせて「実務対応報告案等」という。）に対応するため、キャッシュ・フロー実務指針について見直しが行われた。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. 改正の背景

2022年6月3日に成立した「安定的かつ効率的な資金決済制度の構築を図るための資金決済に関する法律等の一部を改正する法律」（令和4年法律第61号）により改正された「資金決済に関する法律」（以下「改正資金決済法」という。）により、いわゆるステーブルコインのうち、法定通貨の価値と連動した価格で発行され、券面額と同額で払戻しを約束するもの及びこれに準ずる性格を有するものが新たに「電子決済手段」として定義され、必要な規定が整備されたため、企業会計基準諮問会議からASBJに対し、会計基準の開発が提言された。

ASBJにおいては、2023年5月26日に公表された改正資金決済法に係る政令・内閣府令等により別途規定された内容も踏まえた検討がなされ、実務対応報告案等が公表された。これに伴い、キャッシュ・

フロー実務指針についても改正する必要が生じたため、ASBJからJICPAに対し、キャッシュ・フロー実務指針の改正の検討の依頼があり、JICPAによる検討の結果、キャッシュ・フロー実務指針の改正を行うものであるとされている。

2. 改正内容

キャッシュ・フロー実務指針の主な改正内容として以下が提案されている。

(1) 現金の定義の修正

実務対応報告案等では、その適用対象となる電子決済手段が通貨に類似する性格と要求払預金に類似する性格を有する資産であると整理され、特定の電子決済手段を現金に含める案が示されている。その定めとの整合を図るため、現金の定義に「特定の電子決済手段」を追加することとした。

(2) 上記（1）の特定の電子決済手段に該当する資産に関する記載の追加

実務対応報告案等の記載と整合させる形で、「特定の電子決済手段」は実務対応報告の適用対象となる第1号電子決済手段、第2号電子決済手段及び第3号電子決済手段が該当し、「外国電子決済手段」は、これらの電子決済手段のうち電子決済手段の利用者が電子決済手段等取引業者に預託しているものに限られる旨の記載を追加することとした。

3. 適用

ASBJより今後公表される予定の実務対応報告第X号「資金決済法における特定の電子決済手段の会計処理及び開示に関する当面の取扱い」の適用時期と同様とすることを予定している。

【参考】

ASBJより公表されている実務対応報告案等は、

ASBJのウェブサイトを参照いただきたい。

詳細については、JICPAのウェブページ（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」）の

改正について（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、OECDの第2の柱モデルルールから生じる繰延資産の会計処理についての一時的な例外を導入するために、IAS第12号を修正する

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5月に国際会計基準審議会（IASB）によって公表された「国際的な税制改革—第2の柱モデルルール」に示されているIAS第12号「法人所得税」の修正について解説するものである。

- IASBは、OECDの第2の柱モデルルールの導入から生じる繰延税金の会計処理についての一時的な例外と、影響を受ける企業に対する的を絞った開示要求を導入する、IAS第12号の修正を公表した。
- 本例外を適用することにより、企業はOECDの第2の柱の法人所得税に関連する繰延税金資産及び負債を認識しない。また、これらの繰延税金資産及び負債に関する情報も開示しない。
- 第2の柱の法制が制定又は実質的に制定されているが未発効である期間について、企業は、当該法制から生じる第2の柱の法人所得税に対する企業のエクスポージャーを財務諸表利用者が理解するのに役立つ、既知の又は合理的に見積可能な情報を開示することが要求される。
- 本修正は、本例外を適用すること及び本例外を適用したことを開示する要求事項について、本修正の公表後直ちに、IAS第8号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」に従って、企業が適時的に適用することを要求する。残りの開示要求は、2023年1月1日以後開始する事業年度に要求される。

背景

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

IASBは、IAS第12号を適用する法人所得税の会計処理に関するこれらの「第2の柱」モデルルールの、法域での差し迫った導入の潜在的な影響に関する利害関係者の懸念に対応することを決定した。

本修正

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

本修正は、IAS第12号の繰延税金の会計処理の要求事

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

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

項に一時的な例外を導入し、企業は、第2の柱の法人所得税に関連する繰延税金資産及び負債に関する情報を、認識も開示もしないこととなる。

見解

IASBは、第2の柱の法人所得税に関連する繰延税金を会計処理するために、企業がIAS第12号の原則及び要求事項をどのように適用するかを決定することに、企業に時間が必要であることを認識している。IASBはまた、利害関係者とさらに対話 (engage) し、例えば、IAS第12号の一貫した適用を支援するために何らかの行動が必要かどうかを検討する時間も必要としている。

したがってIASBは、法域が新しい税法を制定し、企業が繰延税金の会計処理において当該税法を反映することが要求される前に、このような活動を完了することは実行可能ではないと結論づけた。

本修正を適用し、企業は、本例外を適用した旨の開示が要求される。また企業は、第2の柱の法人所得税に関連する当期税金費用又は収益を区分して開示する。

第2の柱の法制が制定又は実質的に制定されているが未発効である期間について、企業は、当該法制から生じる第2の柱の法人所得税に対する企業のエクスポージャーを財務諸表利用者が理解するのに役立つ、既知の又は合理的に見積可能な情報を開示することが要求される。

当該開示目的を満たすために、企業は、報告期間の末日現在の第2の柱の法人所得税に対する企業のエクスポージャーに関する定性的情報及び定量的情報を開示することが要求される。当該情報は、当該法制のすべての具体的な要求事項を反映する必要はなく、示唆的な範囲の形で提供することができる。情報が既知でも合理的に見積可能でもない範囲では、企業はその代わり、当該影響についての記述及びエクスポージャーの評価の進捗に関する情報を開示しなければならない。

当該開示要求を満たすために、企業が開示する可能性のある情報の例には、次のものが含まれる。

- 第2の柱の法制によりどのように企業が影響を受けるか、及び第2の柱の法人所得税のエクスポージャーが存在する可能性のある主要な法域に関する情報のような、定性的情報
- 次のいずれかのような定量的情報
 - 第2の柱の法人所得税の対象となる可能性のある企業の利益の割合及び当該利益に適用される平均実際負担税率の指標 (indication)
 - 第2の柱の法制が発効した場合に、どのように企業の平均実際負担税率が変化することとなるかについての指標 (indication)

見解

IASBは、第2の柱モデルルール（及びIAS第12号の修正）が、IFRS for SMEs会計基準を適用するに

も目的適合性があることを決定した。したがって、IASBは、IFRS for SMEsの第29章「法人所得税」を修正する範囲の狭い基準設定プロジェクトを作業計画に追加した。公開草案の公表は、2023年6月を予定している。

発効日及び経過措置

本修正は、本例外を適用すること及び本例外を適用したことを開示する要求事項について、本修正の公表後直ちに、IAS第8号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」に従って、企業が遡及的に適用することを要求する。

残りの開示要求は、2023年1月1日以後開始する事業年度に発効する。企業は、2023年12月31日以前に終了する期中報告期間に対して当該要求事項により必要とされる情報を開示することを要求されない。

見解

さまざまな法域が、第2の柱モデルルールを導入する税制を制定するプロセスを開始している。第2の柱モデルルールの対象となる可能性のある企業は、営業を行っている法域における法制化のプロセスをモニターし、いずれかの法域において第2の柱の法制が制定（又は実質的に制定）されているかどうかを評価する必要がある。第2の柱の法制が制定又は実質的に制定されている場合、企業は、財務諸表において法制のIAS第12号における影響を検討する必要がある。

会計基準についてのエンドースメント及びアドプションのプロセスがある法域においては、本修正は直ちに利用可能とならない可能性がある。そのような場合、本修正が利用可能になる前、企業は、次の要因を検討した後、IAS第12号における繰延税金の要求事項が第2の柱モデルルールから生じる法人所得税に適用されないと結論づけることができる。

- 公開草案ED/2023/1の結論の根拠は、第2の柱モデルルールが追加の一時差異を生じさせるかどうか、繰延税金を再測定する必要があるかどうか、そうである場合、繰延税金を測定するためにどの税率を使用するかについての不確実性に留意している。その結果、影響を受ける企業が適用する会計処理への多様性を生じさせる可能性がある。
- 2023年4月11日のIASB会議のために作成されたスタッフ・ペーパー (Agenda paper 12A, Appendix A, item 4) は、(第2の柱の法制が一時差異を生じさせるかどうかについての明確化に対する要請に対応して)「一時的な例外を導入する主要な理由の1つは、『企業がIAS第12号の多様な解釈を開発することを避けること』」であることに留意している。
- 2023年2月の米国FASBスタッフのアナウンスで

は、ASC740（IAS第12号と同様のフレームワークに基づいた、法人所得税を取り扱う米国会計基準）に基づいて、第2の柱の法制の影響について、繰延税金を認識する又は修正してはならないとされている。

- 次の理由を含め、企業が第2の柱の法人所得税に繰延税金の会計処理を適用した場合、目的適合性及び信頼性の観点から、限定的な情報価値しか提供されない。

- （信頼性をもって予測することが不可能ではないとしても）困難な多数の要因に左右される、第2の柱モデルルールにより要求される計算の認識されている複雑性及び不確実性（例えば、将来の期間における企業の超過利益に適用される税率）

- 繰延税金資産及び負債は、本修正が利用可能となり、それらの認識の中止が要求されるまでの短期間のみ認識される。

IAS第1号「財務諸表の表示」の要求事項に従って、企業は、重要性のある会計方針情報、及び経営者が企業の会計方針を適用する過程で行った判断のうち、財務諸表に認識されている金額に最も重大な影響を与えているものの開示を含む、財務諸表において行う開示の内容及び範囲を検討しなければならない。

以 上

A Closer Look

IAS第36号非金融資産の減損ーリマインダーとホット・トピック

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

多くの企業が、より広範なマクロ経済の不確実性から生じる様々な影響を経験しているため、IAS第36号「資産の減損」の要求事項は、多くの企業が慎重に検討する価値がある。欧州証券市場監督局のような規制当局も、最近、このトピックに関する重要な考慮事項のリマインダーを公表した。

本ニュースレターは、本基準の適用、潜在的な落とし穴への対処、IAS第36号の特定の主要な要求事項へのリマインダーに関するいくつかの一般的な質問に回答する。しかし、これは、IAS第36号の適用に関する包括的なガイドではない。本ニュースレターが取り扱う質問を以下に示す。

IAS第36号に基づいて減損損失をテストする対象は何で、いつテストするか

- IAS第36号の要求事項の対象となる資産は何か？
- これらの資産の減損はいつテストすべきか？
- 期中報告の目的で減損テストが要求されるか？
- 減損テストはどのレベルで実施すべきか？
- 資金生成単位はどのように識別されるか？
- どの資産とCGUをテストすべきかの特定の順序はあるか？
- 減損損失の戻入れについてはどうか？

回収可能価額をどのように決定するか

- 回収可能価額とは何か？
- 予想される維持、資産の拡張、及びリストラクチャリングは、使用価値にどのような影響を与えるか？
- キャッシュ・フロー予測は、予算・予測に基づいてどの期間について行うべきか？
- 全社資産と全社コストはどのように使用価値に組み込まれるか？
- 気候変動の考慮をどのように取り入れるべきか？
- 親会社は、子会社及び他の企業への投資の減損をどのようにテストすべきか？

他の論点

- 減損損失はCGUの資産にどのように配分されるか？
- IAS第36号及びIAS第1号で要求される感応度分析の開示は何か？

IAS第36号に基づいて減損損失をテストする対象は何で、いつテストするか

IAS第36号の要求事項の対象となる資産は何か？

IAS第36号は比較的範囲が広く、(特に以下の資産にも)適用される。

- 原価又は再評価額で計上される土地、建物及び機械設備
- リースで生じる使用権資産
- 原価で計上される投資不動産
- 原価で計上される生物資産
- 原価又は再評価額で計上される無形資産
- のれん
- 連結財務諸表における関連会社及び共同支配企業への投資
- 個別財務諸表における子会社、関連会社、共同支配企業への投資 (IFRS第9号「金融商品」に従って会計処理されたものを除く)

IAS第36号自体は、例外のリスト以外のすべての資産に適用されることを規定することにより、その範囲を定めている。特定の注目すべき例外は、棚卸資産、繰延税金資産及びIFRS第9号の範囲に含まれる金融資産である。

これらの資産はいつ減損テストをするべきか？

減損の兆候があるかどうかに関係なく、少なくとも年に一度、次の項目の減損をテストすることが要求される。

- 耐用年数を確定できない無形資産
- 未だ使用可能ではない無形資産
- のれん

強制的年次テストは、毎年同時期に実施される場合に限り、事業年度中いつでも実施することができる。当事業年度中の企業結合によりのれんを取得した場合、又は年次テストが要求される無形資産の1つを当事業年度中に当初認識した場合、当事業年度の末日前に減損テストを行わなければならない。

さらに、企業は、各事業年度（期中報告日を含む）の末日に、(IAS第36号の範囲に含まれる)資産が減損している可能性を示す兆候があるかどうかを評価しなければならない。そのような兆候のいずれかが存在する場合、企業は資産の回収可能価額を見積もらなければならない。

資産が減損している可能性を示す兆候があるかどうかを評価するにあたり、IAS第36号は、内部及び外部の両方の情報源を検討して、いくつかの兆候を検討することを要求している。

企業はまた、資産が売却（又は所有者に分配）するために使用されなくなったときに減損の兆候があるかどうかを評価することが要求される。資産が、IFRS第5号「売却目的で保有する非流動資産及び非継続事業」に従って、売却目的保有に適切である場合、当該基準を適用して測定し、IAS第36号の要求事項の対象ではなくなる。しかし、この分類変更の直前に、IFRS第5号18項は、資産に通常適用される基準に従って資産を測定することを要求している。したがって、通常IAS第36号の対象となる資産が、売却目的保有に分類変更される直前に減損している可能性があるという兆候がある場合、企業はIAS第36号を適用して資産の減損をテストする。結果として生じる減損損失は、そのように別個に報告される。

連結財務諸表の目的では、企業は、関連会社及び共同支配企業への投資に関して、IAS第28号「関連会社及び共同支配企業への投資」41A項から41C項の特定の減損の兆候を検討しなければならない。

上記の強制的年次テストの場合を除き、IAS第36号15項は、資産の回収可能額を見積もる必要があるかどうかを判断するために、企業が重要性の概念を適用することを指摘している。たとえば、以前のテストで資金生成単位（CGU）の回収可能価額がその帳簿価額よりも著しく大きいことを示している場合に、当該差額を解消するような事象が生じていなければ、企業はCGUの回収可能価額を再度見積もることを要しない。これは、以前の分析により、CGUの回収可能価額がIAS第36号に記載されている兆候の1つ（又はそれ以上）にさほど影響されないことが示される場合にも当てはまる場合もある。

ホット・トピック—潜在的な減損の兆候—市場金利の上昇

IAS第36号は、市場金利の上昇を資産が減損している可能性を示す兆候として識別しているが、そのような上昇にもかかわらず、企業が資産の回収可能価額を正式に見積もることが要求されない場合もある

ことにも留意している。これは、市場金利の上昇が問題となっている資産の適切な割引率に影響を与えない場合（例えば、短期金利の変動が「長期の資産」に使用する割引率に影響を与えない場合）、又は企業が顧客に請求する価格を通じてより高い金利を回収することを見込んでいる場合に当てはまる。又は、資産の回収可能価額が帳簿価額を超えるヘッドルームについて懸念が生じないほどに、金利の上昇が小さい場合である。しかし、減損損失の可能性を見逃してはならず、金利の全般的な上昇は、完全な減損レビューが要求されるかどうかを適切に検討することにつながるはずである。

期中報告の目的で減損テストが要求されるか？

IAS第34号「期中財務報告」は、企業に、事業年度の会計年度末と同じ減損テスト、認識及び戻入れの規準を期中報告日に適用することを要求している。ただし、企業は必ずしも各期中報告期間の末日に詳細な減損計算を行う必要はない。代わりに、直近の事業年度の末日以降に重大な減損又は減損の戻入れの兆候についてのレビューを実行して、そのような計算が必要かどうかを判断するだけで十分な場合がある。

企業が前事業年度の末日に資産に関連する減損損失を認識した場合、減損レビューが生じた減損の兆候がまだ存在する場合は、期中報告期間の末日に減損計算のレビューが必要になる場合がある。

期中報告日に減損テストを実施した場合でも、その後の報告日にさらなる減損の兆候又はのれん以外の資産の減損の戻入れの兆候が発生したかどうかを検討する必要がある。

IAS第34号の重要な原則の1つは、企業の報告の頻度（年次、半年又は四半期）が年次の業績の測定に影響を与えてはならないことであるが、この原則の注目すべき例外は、IFRIC第10号「期中財務報告と減損」で取り扱われているように、のれんの減損損失の認識である。IFRIC第10号で説明されているように、期中報告期間に減損テストを実施し、のれんの評価減が発生した場合、減損損失は期中財務報告で認識しなければならない。この減損損失をその後の期間に戻し入れることはできない。これは、その後の期中報告期間又は企業の事業年度の末日までに問題が改善し、減損テストが後日に実施された場合には、のれんの減損損失が少なくなる又は存在しない可能性がある場合でも当てはまる。

減損テストはどのレベルで実施すべきか？

減損テストが正しい「レベル」で実施されていることを確認することが重要である。事実と状況に応じて、このレベルは、個別資産、CGUと呼ばれる資産のグループ、又はCGUグループである場合がある。

実際、IAS第36号22項は、回収可能価額（回収可能価額とは何か？を参照）は、個別資産レベルで算定され

る。ただし、当該資産が他の資産又は資産グループからのキャッシュ・インフローからおおむね独立したキャッシュ・インフローを発生させない場合を除く。この場合、当該資産が属するCGUの回収可能価額が算定される。ただし、以下のいずれかに該当する場合を除く。

- 当該資産の処分コスト控除後の公正価値が帳簿価額よりも高額である。
- 当該資産の使用価値が処分コスト控除後の公正価値に近いと見積もられ、かつ処分コスト控除後の公正価値が算定できる。

のれんは、その性質上、個別資産としての減損をテストすることはできない。むしろ、企業結合で取得したのれんは、取得日以降、取得企業の各CGU又はCGUグループのうち、企業結合のシナジーから便益を得ると見込まれるものに配分される。IAS第36号は、集約前におけるIFRS第8号「事業セグメント」5項で定義されている事業セグメントよりも大きいCGUのグループにのれんを配分してはならないことを規定している。この要求事項は、企業がIFRS第8号の開示要求の対象であるかどうかに関係なく適用される。

資金生成単位はどのように識別されるか？

CGUは、他の資産又は資産グループからのキャッシュ・インフローとはおおむね独立したキャッシュ・インフローを生成する、最小の識別可能な資産グループである。

同一の（又は類似する）方法でキャッシュ・インフローを生成する複数のロケーションで営業する企業の場合、キャッシュ・インフローが他のロケーションのキャッシュ・インフローから独立している場合、個々のロケーションが単一のCGUを構成する。しかし、ロケーション間で収入の代替性に起因して、それぞれのロケーションからのキャッシュ・インフローが相当程度に相互依存性がある証拠がある場合がある（つまり、1つのロケーションのキャッシュ・インフローの減少が、1つ又は複数の他のロケーションからのキャッシュ・インフローの増加を伴うという証拠がある）。このような状況では、適切なCGUが2つ又はそれ以上のロケーションのグループにより構成されると決定される場合がある。

企業が営業する異なるロケーションからのキャッシュ・インフローの相互依存性と、外的要因（例えば、商品価格）又は資産（例えば、ブランド）への共通の依存を区分することが重要である。さらに、（たとえば、集中購買機能や共有の管理コストに起因する）キャッシュ・アウトフローの相互依存性は、CGUの識別には関連性がない。

資産又は資産グループが生産する産物について活発な市場が存在する場合には、当該資産又は資産グループをCGUとして識別しなければならない。これは、当該産物の一部又は全部が内部で使用されている場合であってもある。これは、当該資産又は資産グループは、他の資産又は資産グループからのキャッシュ・インフ

ローからおおむね独立したキャッシュ・インフローを生成できるからである。このような場合、経営者は、当該単位の産物の予想市場価格を見積り、当該見積りに関して、産物を供給する単位の使用価値を決定する際だけではなく、産物を使用するその他のCGUの使用価値を算定する際にも使用する。いいかえれば、「回収可能価額をどのように算定するか」について、CGUの回収可能価額を見積もる際には、内部振替価格ではなく、市場価格が使用される。

企業の内部管理報告は、資産又は資産グループにより生成されるキャッシュ・インフロー（企業が営業する異なるロケーションから生成されるキャッシュ・フローを含む）が独立している（又は相互依存している）という証拠を提供する限りにおいて、CGUの識別と関連する。しかし、内部管理報告はそれ自身が決定要因ではなく、資産又は資産グループから生じるキャッシュ・インフローが確かに独立していると明示する他の証拠に優先すべきではない。

資産とCGUが「どのレベルで減損テストを実施すべきか」についての特定の順序はあるか？

のれんが個別のCGUに配分されており、CGU内の資産の1つが減損している兆候があり、減損について単独でテストできる場合（「減損テストはどのレベルで実施すべきか？」参照）、のれんが配分されているCGUをテストする前に、当該資産の減損をテストしなければならない。

同様に、のれんがCGUグループに配分され、グループ内の個別のCGUが減損している兆候がある場合、のれんが配分されているCGUグループの減損をテストする前に、個別のCGUの減損が最初にテストされる（及び個別のCGUに関連する識別された減損損失が認識される）。

減損損失の戻入れについてはどうか？

のれん以外の資産又はCGUの減損損失が過去の期間に認識された場合、企業は各報告期間の末日に、減損損失がもはや存在しないか、又は減少している可能性を示す兆候があるかどうかを評価することが要求される。そのような兆候が存在する場合には、企業は当該資産（又はCGU）の回収可能価額を見積り、以前に認識した減損損失の全部又は一部を戻し入れるべきかどうかを判断しなければならない。しかし、のれんに関して認識した減損損失を戻し入れることはできない。

減損損失の戻入れは、使用又は売却のいずれかによる資産（又はCGU）の見積潜在用役（estimated service potential）の増加を反映しなければならない。このような変更の例には次のようなものが含まれる。

- 回収可能価額の基礎の変更（すなわち、回収可能価額が処分コスト控除後の公正価値又は使用価値のどちらを基礎としているか）
- 回収可能価額が使用価値を基礎とする場合には、将来

の見積キャッシュ・フローの金額又は時期、又は割引率の変更

- 回収可能価額が処分コスト控除後の公正価値を基礎とする場合には、処分コスト控除後の公正価値の構成要素の見積りの変更

しかし、時の経過による資産の回収可能価額の増加は、資産の見積潜在用役の増加を表すものではないため、これに基づいて減損損失の戻入れを認識することは認められない。言い換えれば、将来のキャッシュ・インフローの現在価値が時期が近づくにつれて増加する（すなわち、「割引の振戻し」という理由のみで、資産の使用価値が増加し、さらに資産の帳簿価額よりも大きくなる可能性がある。ただし、これは資産の価値の経済的変化を表すものではない。したがって、減損損失の戻入れは、これに基づいて認識してはならない。しかし、仮定の変更により減損の戻入れを認識する場合、当該戻入れを全額認識しなければならない。仮定の変更に関連する金額と割引の振戻しに関連する金額に分割してはならない。

減損損失は、減損損失が認識されなかった場合の帳簿価額を超えて関連資産の帳簿価額を増加させない範囲でのみ、戻し入れることができることに注意する必要がある。

回収可能価額をどのように決定するか

回収可能価額とは何か？

資産（又はCGU又はCGUグループ）の回収可能価額は、処分コスト控除後の公正価値と使用価値のいずれか高い金額である。資産の帳簿価額が回収可能価額を超える場合、減損損失が認識され、帳簿価額が減少する。

CGUの回収可能価額は、処分コスト控除後の公正価値又は使用価値に基づいて、その帳簿価額と首尾一貫した基礎で算定される。すなわち、CGUに配分された資産を反映することが重要である。例えば、CGUの帳簿価額には、認識された負債の帳簿価額は含めない。ただし、CGUの回収可能価額がこの負債を考慮しないと算定できない場合を除く。したがって、CGUの帳簿価額から除外された負債に関連するキャッシュ・フローも、回収可能価額から除外される。

公正価値は、測定日時点で市場参加者間の秩序ある取引において、資産を売却するために受け取るであろう価格、又は負債を移転するために支払われるであろう価格である。使用価値は、資産又はCGUから生じると見込まれる将来のキャッシュ・フローの現在価値である。

現在価値の算定に使用される割引率は、テスト対象の資産又はCGUに固有のリスクのうち、将来のキャッシュ・フローの見積りを調整していないものを反映した割引前レートである必要がある。したがって、グループ内のさまざまなCGUに使用される割引率は、CGUが営業している地域又は業界によって異なる場合がある。割引率は、企業内部の資金調達コストではなく、市場参加者

のレートを反映しなければならない。最後に、企業はまた、使用価値を算定するために使用するインプットが、インフレの影響を組み込む際に首尾一貫したアプローチに従っていることを保証しなければならない。インフレの影響を含む名目キャッシュ・フローは名目レートで割り引かなければならず、インフレの影響を除いた実質キャッシュ・フローは実質レートで割り引かなければならない。

減損レビューの目的で、常に処分コスト控除後の公正価値と使用価値の両方を計算する必要はない。

- 処分コスト控除後の公正価値又は使用価値のいずれかが帳簿価額よりも高いことが判明した場合、資産は減損しておらず、したがって他の金額を計算する必要はない。
- 処分コスト控除後の公正価値について信頼性のある見積りを行う基礎がない場合、回収可能価額は使用価値のみを参照して測定される。
- 単純な見積りが、使用価値が帳簿価額を上回る（この場合、減損はない）こと、又は使用価値が処分コスト控除後の公正価値を下回ること（この場合、回収可能価額は、処分コスト控除後の公正価値である）のいずれかを示すのに十分である場合、使用価値の測定にあたり詳細な計算を回避できる場合がある。

一部の企業はこれまで、回収可能価額は継続的に使用価値（又は処分コスト控除後の公正価値）であると結論付けていたかもしれないが、回収可能価額は使用価値と処分コスト控除後の公正価値のいずれか高い金額であることを覚えておくこと、上記のように、常に双方を算定する必要がないことを認識することが重要である。

予想される維持、資産の拡張、及びリストラクチャリングは、使用価値にどのような影響を与えるか？

使用価値を算定する際、キャッシュ・フローの予測は、資産の改善又は拡張の影響を除外しなければならない。しかし、将来キャッシュ・フローの見積りには、資産の現在の状態から生じることが予想される経済的便益のレベルを維持するために必要な将来キャッシュ・フロー（例えば、オーバーホール又は点検に係るコスト）を含めなければならない。実務上は、維持と改善の区別は容易ではない場合がある。

取替資産の購入を保守のための支出とみなし、使用価値の計算に含めるためには、予測される取替資産が現在使用中の資産と同一である必要はない。例えば、CGUの一部を形成する資産が運営方法を著しく変更しないが、代わりに同じ機能を果たす技術的なアップグレードである資産によって取替えられる場合、この取替えによってCGUの経済的生産性が向上されない限りは、取替えに係る支出（及び結果として生じる継続的なキャッシュ・インフロー）は、使用価値の計算に含めなければならない。

使用価値は、将来のキャッシュ・アウトフロー及び関

連するコスト節減（例えば、人件費の節減）、又は企業が未だコミットしていない将来のリストラクチャリングから発生すると見込まれる便益を反映しない。IAS第36号はリストラクチャリングを、「経営者が立案し統制している計画であって、企業が従事する事業の範囲又はその事業を運営する方法に重要性がある変更を加えるもの」と、IAS第37号「引当金、偶発負債及び偶発資産」と同じように定義している。

事業の変更に関与するかどうかを決定するには、判断の行使が要求される。その判断を行使するにあたり、次のいずれかを検討する必要があることが多い。

- 資産又はCGUから生じるアウトプット、又は当該アウトプットを生産するプロセスが、著しく変化すること（企業がリストラクチャリングをコミットするまで除外される重要性がある変更を示す）
- 当該変更が、当該アウトプット又はプロセスに対する微調整（refinement）であるかどうか（当該変更は、リストラクチャリングの定義を満たしていないことを示している）

例-使用価値の計算に含まれる製造プロセスの微調整

企業Bは、使い捨てのコーヒー・カップを製造する施設から構成されているCGUを減損目的でテストしている。顧客からの圧力に応じて、企業Bは、製造プロセスのある要素を、さらに容易にリサイクル可能なカップを生産する要素に取り換えることを計画している。

経営者の判断は、このことは、販売される使い捨てのコーヒー・カップ又はその生産の主要な変更にはならぬため、施設の運営又はアウトプットの重要性がある変更ではなく、製造プロセスの微調整を単に構成するだけというものである。したがって、製造プロセスの当該要素への変更コスト及びその収益維持の影響（そうでなければ、企業Bの競合他社に対する損失となる）は、CGUの使用価値の計算に含まれる。

キャッシュ・フロー予測は、予算・予測に基づいてどの期間について行うべきか？

予測は、のれん及び他の非金融資産の減損の評価、予想信用損失の評価、繰延税金資産の回収可能性、流動性分析及び継続企業の前提の妥当性に関連するものが含まれるがこれらに限定されない、さまざまな会計上の見積りに使用される。他の財務諸表における見積りの目的と要求事項の違いを反映している場合、主要な相違は正当化及び見込まれる可能性があることに留意して、首尾一貫した仮定を使用しなければならない。企業は、仮定が外部の情報源、気候戦略及びその点で行われた一般に対するコミットメントと首尾一貫していることを確認しなければならない。

使用価値を算定する際、キャッシュ・フロー予測は、経営者によって承認された最新の財務予算・予測を基礎としなければならない。これらの予算・予測を基礎とした予測の対象期間は、最長でも5年間としなければならない。ただし、より長い期間が正当化できる場合を除く。

期間が5年よりも長い場合の詳細な予算・予測は、一般に入手不能であり、入手できたとしても、正確である可能性が低い。しかし、経営者が5年を超える期間の予算・予測を作成した場合、それほどの長期間にわたる予測方法に信頼性があることを過去の経験に裏付けて証明でき、またその予測に信頼性があると経営者が確信するならば、5年超の長期間の予測を使用することができる。これは規則ではなく、極めてまれな例外的な措置と考えられる。

直近の予算・予測の期間を超えたキャッシュ・フロー予測は、製品又は産業のライフサイクル全体にわたるパターンについての客観的な情報に基づき通増率が正当化できる場合を除き、後続の年度に対し一定の又は通減する成長率を使用した予算・予測に基づく予測を推定し、見積らなければならない。この成長率は、過度に楽観的なものであってはならず、より高い成長率を正当化できる場合を除き、企業が営業活動をしている製品、産業もしくは国、又は当該資産が使用されている市場の、長期平均成長率を超えてはならない。場合によっては、成長率をゼロ又はマイナスに設定することが適切な場合がある。

予算・予測の対象となる最終年度を超えて推定する際には、それが長期の期間を適切に代表していることを確認することが重要である。状況によっては、予算又は予測の対象となる最終年度以降に生じる代替資産に対する資本的支出及びリースの更新などの項目を把握するために、追加の調整を行う必要がある場合もある。気候変動の潜在的な影響を反映するための調整も必要かもしれない。

ホット・トピック-気候変動の考慮をどのように取り入れるべきか？

ますます多くの科学的予測が、地球の気温の潜在的な平均的な上昇だけでなく、そのような変化が海面上昇及びより頻繁な異常気象などの物理現象にどのように変換されるかを詳述している。経済予測も、カーボン・プライシング・イニシアチブ及び化石燃料と再生可能エネルギーの需要の変化などの関連要因とともに、そのような変化の影響をますます反映している。

気候変動に関する政府間パネル（IPCC）及び世界経済フォーラム（WEF）を含む組織が強調しているように、これはすべての業界のビジネスモデルにさまざまな影響（プラス又はマイナス）をもたらす可能性がある。これは、気候変動の物理的影響と、規制、技術開発及び消費者の嗜好についての関連す

る影響によるものである。市場の期待の変化及び風評リスクによっても、企業がビジネスモデルの修正を選択する可能性がある。

これらの要因は、経営者のキャッシュ・フロー予測 (IAS第36号33項 (a) で要求される経済的状况に関する経営者の最善の見積りを反映する合理的で裏付け可能な仮定を基礎とする)、又はそれらのキャッシュ・フローの達成に関連するリスクのレベルを変更する可能性があり、その場合、それらは必要に応じて、企業の使用価値の評価の一部を形成しなければならない。気候変動が企業のより幅広い企業報告で議論される場合 (例えば、企業が晒されるリスク又はビジネスモデルの変更の観点から)、言及された変更が企業の減損テストの一部として適切に考慮されたかどうかを検討しなければならない。

消費者行動の変化は、企業によるリストラクチャリング、または資産もしくはCGU自体の変化に依存しない。その結果、将来の販売量又は価格のいずれかに変化 (プラス又はマイナス) をもたらすと予想される消費者行動の変化を予測する経営者の最善の見積りは、資産又はCGUの回収可能価額の算定に含めなければならない。

同じアプローチは、企業のサプライヤー又は企業顧客の行動の予想される変化 (彼ら自身が社会の変化する期待に反応している) に適用すべきであり、見積りが合理的で裏付け可能な仮定を基礎とする範囲で、企業のコストベース又は収益に変化をもたらす。

詳細な法律を制定する前に、政府は所定の期間内での排出量のネットゼロを達成するという目標を設定し、将来的に法律を通過させる意図を示す場合がある。予想される政府の行動が資産又はCGUから生じるキャッシュ・フローに影響を与える場合、これをキャッシュ・フロー予測にどの時点で考慮する必要があるかを検討する必要がある。

予想される政府の行動がキャッシュ・フロー予測に影響を与える時期を判断する際には、判断が要求される。しかし、IAS第12号「法人所得税」又はIFRIC第21号「賦課金」に基づく新たな負債の認識とは異なり、既存の資産又はCGUの帳簿価額を裏付ける将来のキャッシュ・フローの見積りに組み込む前に、変更の制定又は実質的な制定を待つ必要はない。政府の立法又は規制措置の正確な内容又は形態は確定していないが、経営者の最善の見積りでは、それでも企業の将来のキャッシュ・フローに影響があるという可能性がある。この場合、キャッシュ・フローの予想される変化は、合理的で裏付け可能な仮定を基礎としている限り、使用価値の計算に含めなければならない。

重大なのれん又は耐用年数を確定できない無形資産を含むCGUの回収可能価額を決定する上で、気候関連要因が重大な要因である場合、それぞれの主要

な仮定に割り当てた値を算定するための経営者のアプローチの説明とともに適用される主要な仮定は、IAS第36号に従って開示しなければならない。目的適合性がある場合、この開示は、主要な仮定だけでなく、企業の将来のキャッシュ・フローに対する予測の影響の説明も提供しなければならない。

以下に説明するように、見積りの不確実性の主要な発生要因の開示もIAS第1号「財務諸表の表示」によって要求される場合がある。

全社資産と全社コストはどのように使用価値に組み込まれるか?

全社資産とは、のれん以外の資産で、検討の対象である資金生成単位と他の資金生成単位の双方の将来のキャッシュ・フローに寄与する資産である。このような資産には、企業の本社の建物又は研究センター等のグループ又は部門の資産が含まれる。全社資産のその他の事例として、ブランドや営業ライセンスが含まれる場合がある。企業資産が単一のCGUに帰属しないという事実の結果として、全社資産がIAS第36号の減損計算から誤って省略されるリスクが高まっている。

減損テストの実施の一環として、テスト対象のCGUに関連する全社資産を識別することが重要である。全社資産の帳簿価額の一部については、以下のとおりとする。

- CGUに合理的かつ首尾一貫した基礎により配分できる場合には、企業はCGUの帳簿価額 (配分した全社資産の帳簿価額の一部を含む) とその回収可能価額を比較する。減損損失がある場合には、認識する。
- 当該CGUに、合理的かつ首尾一貫した基礎により配分できない場合には、企業は次のことを行う。
 - 全社資産を除くCGUの帳簿価額とその回収可能価額を比較し、減損損失を認識する。
 - 検討の対象となるCGUを含み、かつ全社資産の帳簿価額の一部を合理的かつ首尾一貫した基礎により配分できる最小のCGUグループを識別する。
 - 全社資産の帳簿価額の配分された部分を含む、CGUのグループの帳簿価額を当該CGUのグループの回収可能価額と比較する。減損損失がある場合には、これを認識する。

全社資産がCGUの帳簿価額に配分された場合、当該資産を使用するためにCGUにおいて発生した内部費用は、資金生成単位の予想将来キャッシュ・フローに含めてはならない。含めてしまった場合、全社資産の影響を二重計算することになり、減損損失が誤って認識される可能性がある。IAS第36号に付属する設例8は、全社資産に対する要求事項の適用を示している。

CGU (又は、のれんが配分されているCGUグループ) の使用に直接賦課又はCGU (又はCGUグループ) に合理的で首尾一貫した基礎による配分ができるすべての全社コストは、使用価値の計算に含めなければならない。

これは通常、ITコスト、人件費又は特定の直接的なマーケティング活動のようなコストのケースである。

しかし、CGU（又は、のれんが配分されているCGUグループ）の使用価値の計算で使用される予想将来キャッシュ・フローについての経営者の見積りに、すべての全社コストを含める要求事項はない。コストによっては、CGU（又はCGUグループ）に直接賦課又は合理的で首尾一貫した基礎による配分ができないと決定される場合がある。事実と状況に基づいて、そのようなコストの例には、企業の非業務執行取締役又は投資家向け広報活動に関連する支払いが含まれる場合がある。

親会社は、子会社及び他の企業への投資の減損をどのようにテストすべきか？

親会社の個別財務諸表において、子会社、関連会社及び共同支配企業への投資は、IAS第36号に従って減損についてテストしなければならない（ただし、当該投資をIFRS第9号を適用して会計処理している場合を除く）。IAS第36号は、そのような投資が減損している可能性を示す兆候として、投資者が当該投資からの配当を認識しており、かつ、次のいずれかの証拠が利用可能であるという事実を含めている。

- 投資者の個別財務諸表における当該投資の帳簿価額が、投資先の純資産（関連するのれんを含む）の連結財務諸表における帳簿価額を上回っている。
- 配当が、その配当が宣言された期間における当該子会社、共同支配企業又は関連会社の包括利益の合計額を超えている。

また、減損をテストする資産は、投資先が保有する原資産ではなく、親会社が保有する投資の帳簿価額であることをリマインドすることも重要である。

特に、連結財務諸表の目的で減損テストを実施する場合、親会社は子会社の活動がCGUを表すと判断する場合がある。個別財務諸表の目的上、親会社はCGUの回収可能価額を出発点として使用して、子会社への投資の回収可能価額を算定する場合があるが、特定の調整が必要になる場合がある。これは、回収可能価額が使用価値と算定されるか、処分コスト控除後の公正価値と算定されるかに関わらず当てはまる。例えば、CGUの回収可能価額は、次の影響に合わせて調整する必要がある場合がある。

- IAS第36号の範囲外であるが、子会社に対する親会社の投資の回収可能価額に寄与する子会社の特定の資産、例えば、IAS第40号に基づき公正価値で測定された投資不動産
- CGUの回収可能価額を算定する際に通常無視することが要求されるが、子会社への投資の親会社の株式価値を減少させる特定の負債。これらの負債には、IFRS第9号に基づく金融負債（例えば、債務）、IFRS第16号「リース」に基づくリース負債、IAS第37号「引当金、偶発負債及び偶発資産」に基づく引当金、及びIAS第12号に基づく当期税金負債が含まれる場合

がある。

さらに、子会社が100%所有でない場合、連結財務諸表の目的におけるCGUの回収可能価額は、関連するキャッシュ・フローの全額を反映し、親会社の所有持分に帰属する割合のみではないため、通常、調整が要求される。

事実や状況によっては、他の調整が必要になる場合がある。

他の論点

減損損失はCGUの資産にどのように配分されるか？

減損損失は、CGU（又はのれん又は全社資産を配分した最小のCGUグループ）の回収可能価額がその帳簿価額を下回っている場合に、かつその場合にのみ認識しなければならない。減損損失は、次の順序に従ってCGU又はCGUグループの資産の帳簿価額を減額するように、配分しなければならない。

- 最初に、当該CGU（CGUグループ）に配分したのれんに配分する。
 - 次に、CGU（CGUグループ）内の各資産の帳簿価額に基づいた比例配分によって、当該CGU（CGUグループ）内の他の資産に配分する。
- CGU内の個別資産に減損損失を配分する場合、各個別資産の帳簿価額は、以下のうち最も高い価額を下回るまで減額してはならない。
- 処分コスト控除後の公正価値（測定可能な場合）
 - 使用価値（算定可能な場合）
 - ゼロ

この結果、ある資産に配分された金額が、減損損失の比例配分額を下回る場合、その超過額はCGU内の残りの資産に比例配分される。

配分手続の適用後、CGUに対する減損損失の残額があれば、それについての負債の認識を、他の基準が要求している場合に、かつその場合にのみ、行わなければならない。他の基準で要求されていない場合、減損損失の残額は認識されない。負債は、過去の事象の結果として生じる現在の義務に関してのみ認識される。IAS第37号は、適切な認識規準について記述している。引当金の認識が要求される場合、当該引当金は、IAS第37号の一般的な要求事項に従って測定される。

有形固定資産項目が減損している場合、IAS第16号「有形固定資産」は、有形固定資産項目の見積耐用年数、減価償却方法及び残存価値をすべて見直し、新しい帳簿価額は資産の残存耐用年数にわたって減価償却することを要求している。IAS第38号「無形資産」には、無形資産に関する同様の要求事項が含まれている。

IAS第36号及びIAS第1号で要求される感応度分析の開示は何か？

IAS第36号は、のれん又は耐用年数を確定できない無

形資産が配分されているCGU（又はCGUグループ）に関して、特定の感応度分析を要求している。特に、経営者がCGU（又はCGUグループ）の回収可能価額の算定の基礎とした主要な仮定についての合理的に考え得る変更により、当該CGU（又はCGUグループ）の帳簿価額が回収可能価額を上回ることになる場合には、以下を開示しなければならない。

- 当該CGU（又はCGUグループ）の回収可能価額がその帳簿価額を上回る金額
- 主要な仮定に割り当てた値
- 当該CGU（又はCGUグループ）の回収可能価額をその帳簿価額と等しくするには、主要な仮定に割り当てた値がどれだけ変化しなければならないか（その変化が回収可能価額の測定に使用される他の変数に与える影響を反映した後）

これらの開示は、のれん又は耐用年数を確定できない無形資産の合計帳簿価額と比較して重大である、のれん又は耐用年数が確定できない無形資産の金額が配分されているCGU（又はCGUグループ）ごとに別個に行う。

個別のCGU（又はCGUグループ）に配分されたのれん又は耐用年数を確定できない無形資産の金額が、企業全体ののれん又は耐用年数を確定できない無形資産の合計帳簿価額と比較して多額ではないが、合計金額が多額であり、同じ主要な仮定が使用されている場合、開示は合計ベースで表示する。

さらにIAS第1号は、企業に対し、報告期間の末日における、将来に関しておこなう仮定及び見積りの不確実性の他の主要な発生要因のうち、翌事業年度中に資産及び負債の帳簿価額に重要性がある修正を生じる重大なリスクがあるものに関する情報を開示することを要求して

いる。特に、企業は、これらの資産及び負債の性質、及び報告期間の末日現在の帳簿価額の詳細を開示しなければならない。IAS第1号は、経営者が将来について及び他の見積りの不確実性の発生要因について行う判断を、財務諸表の利用者が理解するのに役立つ方法で情報を提供しなければならないことを示している。例えば、

- 帳簿価額の、その計算の基礎となる方法、仮定及び見積りに対する感応度（その感応度の理由を含む）
- 不確実性についての予想される解消方法、及び翌事業年度中に合理的に生じる考え得る結果の範囲（影響を受ける資産及び負債の帳簿価額に関して）
- 当該資産及び負債に関する過去の仮定について行った変更の説明（その不確実性が未解消のままである場合）

IAS第36号の感応度の開示は、仮定の合理的に考え得る変更が、のれん及び耐用年数が確定できない無形資産が配分されているCGUに関して減損を生じさせる可能性がある状況に関する情報を提供する。IAS第1号の開示は、翌事業年度中に資産及び負債の帳簿価額に重要性がある修正を生じる重大なリスクがある仮定に関する情報を提供する。

さらに、IAS第36号は、CGU（又はCGUグループ）の「ヘッドルーム」をゼロにするために、主要な仮定に割り当てた値が変化しなければならない金額の開示を要求しているが、IAS第1号が要求する情報は、資産及び負債の帳簿価額の感応度及び翌事業年度中に合理的に生じる考え得る結果の範囲に関するものである。

以上

国際会計基準（IFRS）—つくり手の狙いと監査

第35回 IFRS第17号「保険契約」（その4）

前 国際会計基準審議会（IASB）理事 おうち たかつく 鷲地 隆継

収支相等の原則

保険ビジネスが他のビジネスと大きく異なるのは、保険ビジネスには「収支相等の原則」というものがあることだ。収支相等の原則とは、たとえば生命保険について言えば、生命保険は大勢の保険契約者が保険料を負担し、それを財源として、誰かが死亡したときや病気になったときに、保険金や給付金を受け取ることができる「助け合い」「相互扶助」の仕組みによって成り立っている。生命保険の収支においては、集めた保険料（収入）と支払った保険金（支出）が等しくなることが基本であるという考え方である。この収支相等の原則を計算式で表すと以下ようになる。

保険金×死亡者数＝保険料×契約者数
 （一般財団法人生命保険協会による生命保険の基礎知識から）

日本の伝統的な生命保険の会計においては、この収支相等の原則をベースに会計処理が行われる。具体的には保険契約の当初認識時点においては、想定する保険料の現在価値と保険料の算出で想定する保険金支払いの現在価値を同じであると見積もる。すなわち、保険契約締結時点では利益を見込まない。実際には営利企業のビジネスで利益を見込んでいないという事はあり得ないのだが、日本の伝統的な生命保険の会計においては、少なくとも当初測定段階ではそれを見積もらず、実際に時の経過に伴って保険金の支払いが生じて順次終了していくとともに、見積もっていた保険料と保険金支払いとの間にあった差額が実現損益として認識されることになる。このような方法は保守的であり、かつ、キャッシュ・フローとの関係が分かり易く検証しやすいというメリットがある。このため監督会計としては管理しやすく、伝統的にこのような方法が用いられている。

このような会計処理は非常に分かり易い反面、企業としての期間損益を適正に表していないのではないかと批判もある。生命保険の契約を非常に単純化してみると、保険契約を締結しても、その保険金の支払が行われるまでは利益が確定せず、保険金の支払いがあつて契約が終了してから初めて利益が確定するからである。

日本の伝統的会計処理の単純化モデル

日本の伝統的な会計処理がどのような流れになるのかを理解する為に、極端に単純化した例を用いて説明したい。尚、この設例は実際にはありえないモデルであり、生命保険のビジネスに携わっておられる方々から見れば非現実的で違和感があるモデルかもしれないが、会計処理の骨格を理解しやすくするために、非現実で極端な設例を用いている。

前提条件

金利ゼロ
 経費ゼロ
 保険契約者の変動なし
 契約者は当初の想定どおりに死亡
 保険期間中の金利変動なし
 保険期間中の死亡率などの基礎率の変動なし

モデル

保険期間	5年
保険契約者	500人
保険料（平準払い）	1,000万円（年0.4万円／1人）
死亡保険金（実際の見積り）	800万円（2人×400万円）
（5年目に2人死亡することを想定し、実際に5年目に想定どおり死亡）	
（一方、保険料は5年目に2.5人死亡することを前提に算出していた）	

当初認識（t0）

日本の収支相等の原則を適用した会計処理における当初測定は以下ようになる。

将来キャッシュ・イン・フローの見積り	1,000万円
将来キャッシュ・アウト・フローの見積り	1,000万円
両方を合計した履行キャッシュ・フロー	0円
責任準備金繰入額	0円

尚、責任準備金とは、保険会社が保険金を確実に支払うために、保険会社が保険料の中から積み立てるものである。責任準備金の金額は、将来保険会社が支払う保険金や給付金の予定額から将来保険会社が受け取る予定の保険料収入を差し引いて求められる。当初測定段階では両者が同額であるため、責任準備金繰入は発生しない。したがって契約開始直後の当初認識としては会計上の認識はない。

初年度から第4年度まで (t1~t4)

初年度 (t1)	
保険料収入	200万円
責任準備金繰入 (P/L)	200万円
純損益	0万円
責任準備金残高 (B/S)	200万円
キャッシュ残高	200万円

初年度から第4年度までは死亡した人はおらず、保険金の支払いがなく保険料収入のみが入ってくるので、保険料と同額の責任準備金繰入 (P/L) が発生し純利益はゼロとなる。一方で責任準備金残高 (B/S) は、受け取った保険料と同額が結果として残り、実際のキャッシュ入金額と一致する。これが4年間繰り返されるので、4年間合計では以下のとおりとなる。

初年度から第4年度までの合計 (t1~t4)	
保険料収入	800万円
責任準備金繰入 (P/L)	800万円
純損益	0万円
責任準備金残高 (B/S)	800万円
キャッシュ残高	800万円

第5年度 (t5)

第5年度 (t5)	
保険料収入	200万円
保険金支払い	800万円
責任準備金取り崩し (P/L)	800万円
純損益	200万円
責任準備金残高 (B/S)	0円
キャッシュ残高	200万円

第5年度では、保険料は予定どおり200万円入金するが、保険契約者が2名死亡し、それぞれに400万円の保険金、合計800万円の保険金を支払う。これに伴って4年度末まで積み立てた責任準備金800万円は全額取り崩される。結果的に、第5年度では受け取った保険料の200万円がそのまま純損益となる。

初年度から第5年度までの全期間合計 (t1~t5)

初年度から第5年度までの全期間の合計は以下の通りとなる。

第5年度 (t5)	
保険料収入	1,000万円
保険金支払い	800万円
責任準備金 (P/L)	±0万円
純損益	200万円
責任準備金残高 (B/S)	0円
キャッシュ残高	200万円
負債残高	0円

結果的に5年間トータルでは1,000万円の保険料収入に対して保険金の支払いは800万円で利益が200万円となり、その金額はキャッシュ残高と一致する。このような会計処理は非常に分かり易く、かつ、検証もし易い。しかしながら上記の例で明らかのように、初年度から第4年度までの純損益はゼロであり、第5年度に利益が全額計上される形となっている。ただし、これが保険会社の期間損益を適正に表しているのかどうかは議論のあるところである。

IFRSの一般的な財務諸表との比較

このような日本の伝統的な会計処理をIFRSの一般的な財務諸表と比較してみよう。一般の企業で保険契約を保有している企業は、IFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」やIAS第37号「引当金、偶発負債及び偶発資産」あるいは、IFRS第9号「金融商品」及びIAS第32号「金融商品：表示」など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を前稿で紹介した。それぞれの基準における処理との比較を試みる。

(1) 収益認識基準 (IFRS第15号) との比較

日本の伝統的な会計処理では、その期の保険料収入がそのままその期の収益となっている。しかし保険料収入はキャッシュの受取りに過ぎず、IFRS第15号の収益認識の原則である履行義務の充足ではない。一方で、保険のリスク負担機能、すなわち、stand readyのサービスを履行義務とみた場合に、便宜上保険料収入をその対価とみなして保険期間にわたって均等に認識していくことには一定の合理性がある。しかし、それはあくまでも保険料の支払いが均等払いであった場合のみであり、一時払いの場合には当てはまらない。また、均等払いであったとしても保険料収入全額をその期の収益とすることの合理性はない。

(2) 引当金 (IFRS第37号) との比較

責任準備金は、簡略的に言えば、将来保険会社が支払う保険金や給付金の予定額から将来保険会社が受け取る予定の保険料収入を差し引いて算出される。しかし、収支相当の原則に基づいてこれを積み立てた場合、前出の数値例では、保険契約の当初認識はゼロとなる。しかし実際に保険会社は営利ビジネスとして保険商品を設計しているので、将来保険会社が支払う保険金や給付金の予定額と将来保険会社が受け取る予定の保険料収入とは同額ではない。このため通常予測されるリスクに備えておく引当金としては、経営者の見積りを反映していない過剰計上となっていて、モデルに示したような経営者の見積りどおりの結果となった場合には、その差額が一気に実現する形となることがある。

(3) 金融商品 (IFRS第9号、IAS第32号) との比較

保険契約を金融商品として扱うのであれば、基本は

IFRS第9号の分類と測定の原則に従って評価方法を決めなければならない。IFRS第9号での大原則は、その契約条件が元本及び元本残高に対する金利のみ (Solely payments of principal and interest=SPPI) によるキャッシュ・フローを生じさせるかどうかで判定し、その条件を満たさなければ、その金融商品は公正価値評価され、期間に生じた公正価値の差額は損益に計上される。しかし日本の伝統的な会計処理では保険契約債務を原則公正価値評価することはない。

このように、日本の伝統的な生命保険の会計処理は、IFRSの一般的な財務諸表における会計処理とは大きな乖離があることが分かる。これに対してIFRS第17号は、IFRSの一般的な財務諸表における会計処理との整合性を意識して基準設定されている。次の稿では、IFRS第17号ではどのような会計処理となるのかについて、上記と全く同じモデルを用いて比較してみる。

以上

国の会計と関連制度（2回目） ～省庁別財務書類等の作成基準の概要～

公認会計士 おさむら や かく 長村 彌角

令和3年度の国の財務書類が公表されている（国の財務書類（令和3年度）：財務省（mof.go.jp））。国の財務書類（一般会計・特別会計）が98頁、一般会計財務書類が77頁、連結財務書類が47頁、合計222頁に及ぶ国の財務情報である。さらに各省庁別、特別会計別にも作成されており、これらの合計は1000頁を超える。これらの財務書類は、「省庁別財務書類の作成について（平成16年6月17日（平成31年3月25日改訂）財政制度等審議会）」にある、省庁別財務書類の作成基準により作成されている。当然ながら、営利を目的とする企業へ適用される会計基準と同一の基準で作成されてはならないが、国の財務書類作成にあたっての特徴的な点は明確にされている。例えば、国では複式簿記による帳簿が作成されていないことから、財政法および会計法に基づき作成される国の決算をベースに組替えなどにより作成されている点や、年度末以降2か月間の出納整理期間での現金出納を決算に取込む点などである。本稿（2回目）では、財政制度等審議会の資料をもとに、省庁別財務書類の作成の特徴点を解説する。

1. 省庁別財務書類の作成について

(1) 省庁別財務書類の検討過程

平成15年6月の「公会計に関する基本的な考え方（財政制度等審議会）」において、省庁別の財務書類を作成する考え方として、政策別情報開示などの事業・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、また、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」とされたことを受け、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。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等から、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））により、省庁別財務書類の作成基準、一般会計省庁別財務書類の作成基準、特別会計財務書類の作成基準（以下、「作成基準」という）が取りまとめられた。

その後、次の5度の改訂を加えられ、現在の作成基準となっている。

（平成18年12月1日）

「特別会計財務書類の作成基準」等における公的年金預り金の取扱い関係

（平成19年11月19日）

政府出資等の取扱い関係等

（平成23年2月17日）

公債関連情報

（平成23年10月31日）

国有財産の評価関係

（平成31年3月25日）

独立行政法人会計基準関係

なお、国の財務書類は、上記の作成基準で作成される各省庁別の一般会計財務書類及び特別会計財務書類を合算して作成される省庁別財務書類について、全省庁分を相殺・合算して作成されるものである。

(2) 省庁別財務書類及び特別会計財務書類の作成基準の構成

省庁別財務書類は、次の構成で作成されている。

- ・省庁別財務書類（一般会計・特別会計）

- ・省庁別連結財務書類

- ・一般会計省庁別財務書類

特別会計財務書類は、次の構成で作成されている。

- ・特別会計（勘定）ごとの財務書類

- ・特別会計連結財務書類

- ・勘定を合算した財務書類（勘定区分がある場合のみ）

それぞれの財務書類の構成要素は、作成基準によれば、【図表1】のとおりである。

【図表1】 各省庁別財務書類の構成要素

作成単位	省庁別財務書類（一般会計・特別会計）	省庁別連結財務書類	一般会計省庁別財務書類	特別会計財務書類		
				特別会計（勘定）ごとの財務書類	特別会計（勘定）ごとの連結財務書類	勘定を合算した財務書類（勘定ごとの連結財務書類の合算は作成しない）
①貸借対照表	○	○	○	○	○	○
②業務費用計算書	○	○	○	○	○	○
③資産・負債差額増減計算書	○	○	○	○	○	○
④区分別収支計算書	○	○	○	○	○	○
⑤注記	○	○	○	○	○	○
1.重要な会計方針	○		○	○		○
2.重要な会計方針の変更	○		○	○		○
3.重要な後発事象	○		○	○		○
4.偶発債務	○		○	○		○
5.翌年度以降支出予定額	○		○	○		○
6.連結を行った独立行政法人等の名称及び出資割合等		○			○	
7.出納整理期間における現金の受払の修正（※）		○			○	
8.連結対象法人特有の会計処理の修正内容		○			○	
9.省庁別財務書類（もしくは特別会計財務書類）と連結対象法人の会計処理に重要な相違		○			○	
10.追加情報	○	○	○	○	○	○
⑥附属明細書	○	○	○	○	○	○
1.貸借対照表の内容に関する明細	○	○（連結対象法人別）	○	○	○（連結対象法人別）	○（勘定別）
2.業務費用計算書の内容に関する明細	○	○（連結対象法人別）	○	○	○（連結対象法人別）	○（勘定別）
3.資産・負債差額増減計算書の内容に関する明細	○	○（連結対象法人別）	○	○	○（連結対象法人別）	○（勘定別）
4.区分別収支計算書の内容に関する明細	○	○（連結対象法人別）	○	○	○（連結対象法人別）	○（勘定別）
⑦参考情報	○		○			
1.各省庁省が所掌する業務等についての情報	○		○			
2.機会費用	○		○			

作成単位	省庁別財務書類（一般会計・特別会計）	省庁別連結財務書類	一般会計省庁別財務書類	特別会計財務書類		
				特別会計（勘定）ごとの財務書類	特別会計（勘定）ごとの連結財務書類	勘定を合算した財務書類（勘定ごとの連結財務書類の合算は作成しない）
3.公債関連情報	○		○			

（出典：作成基準を基に筆者作成）

（※）国では出納整理期間が設けられており、出納整理期間中の現金の受払等を終了した後の計数をもって会計年度末の計数としているが、連結対象法人では出納整理期間が設けられていないため、連結に際しては、国の会計年度に合わせて、連結対象法人においても、会計年度末に国との出納整理期間中の受払等は終了したものとして修正を行っている旨を記載している。

このうち、「参考情報」の各項目は、それぞれ次の内容が開示される。

- ① 各省庁が所掌する業務等についての情報
各省庁の所掌する業務、組織及び定員、各省庁における会計間の財政資金の流れ、特殊法人等及び公益法人との間の財政資金の流れのほか、各会計の歳入歳出決算の概要等を記載する。なお、国の財務書類では、一般会計及び特別会計（勘定）ごとに、歳入歳出決算の概要が記載される。
- ② 機会費用
業務費用としては認識されていないが、各省庁が業務を実施する上での国民の負担と考えられるコストを記載する。機会費用は、他省庁からの繰入金で、繰入金に相当する金額を繰戻すことが法令等で規定されているものの会計年度末残高、すなわち、会計間での資金調達における資金調達コストに相当する額として、会計年度末における10年利付国債の利回りを乗じるにより算出することとされている。
なお、一般会計においては、財務省が各省庁の財源を一括して調達していることから、公債残高等の情報とともに開示することとされている。
- ③ 公債関連情報
各省庁の一般会計の財源を賄うために発行された公債（建設公債及び特例公債）について、公債残高、当該年度に発行した公債額及び当該年度の利払費を開示することとされている。

2. 省庁別財務書類作成（一般会計・特別会計）の作成基準における特徴

以下は、「国の財務書類ガイドブック」に示されている特徴を参考に解説する。

(1) 出納整理期間

国の財務書類を作成するうえで、出納整理期間は最も特徴的な点である。

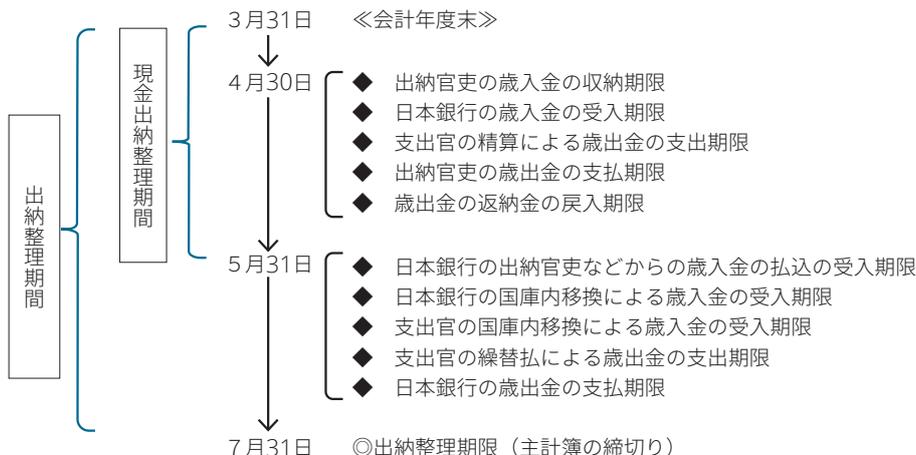
国の会計年度は4月1日から3月31日（財政法第11条）とされており、各省庁では、毎会計年度、その所掌に係る歳入及び歳出の決算報告書を作製し（財政法第37条1項）、翌年度の7月31日までに歳入歳出の出納に関する事務を完結させ（会計法第1条第1項）、7月31日までに財務大臣に送付しなければならない（予算決算及び会計令第20条）とされている。

この点に関し、予算決算及び会計令では、次のような出納を整理する期限を設けている。

- ① 出納官吏又は出納員において毎会計年度所属の歳入金を収納するのは、翌年度の4月30日限りとする（予算決算及び会計令第3条）。
- ② 支出官において毎会計年度の属する経費を精算して支出する（歳出金）のは、翌年度の4月30日限りとする（予算決算及び会計令第4条）。
- ③ 出納官吏又は出納員において毎会計年度所属の歳出金を支払うのは、翌年度の4月30日限りとする（予算決算及び会計令第5条）。
- ④ 日本銀行において毎会計年度の再入金を受け入れるのは、翌年度の4月30日限りとする。但し、出納官吏から収納した歳入金の払込みがあった場合などは、翌年度の5月30日まで受入れをすることができる（予算決算及び会計令第7条第1項）。
- ⑤ 日本銀行において毎会計年度所属の歳出金を支払うのは、翌年の5月31日限りとする（予算決算及び会計令第7条第2項）。

このような、出納を整理するために期間を「出納整理期間」といい、この整理期間の最終期日を「出納整理期限」という。すなわち、財政法及び会計法、予算決算及び会計令では、翌年度の4月1日から7月31日までが出納整理期間、7月31日が出納整理期限とされ、翌年度の5月31日までの2か月間で収入と支出の出納を整理し、その後2か月で歳入及び歳出の決算報告書（歳入歳出決算）を作製、7月31日には財務大臣に送付する。

【図表2】



(出典：「国の財務書類」ガイドブック（令和3年1月 財務省主計局）11頁）

ここで、国は財政法第2条において「現金主義」であり、同第12条により会計年度独立の原則があることから、出納整理期間内の現金出納は当該会計年度末に発生している債権債務（未収・未払い）に充当され、5月31日の出納整理期間終了時点での現金残高および債権債務残高が、歳入歳出決算における現金残高および債権債務残高となる。

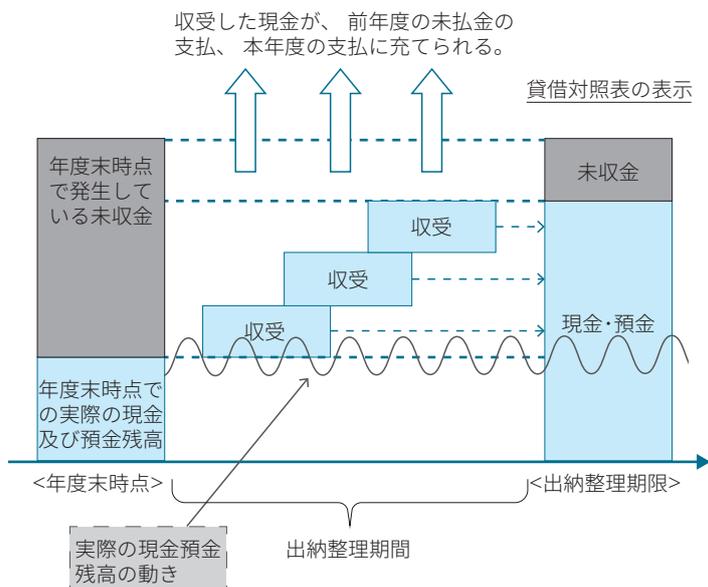
支払の財源となるべき現金の収納をいい、支出とは、国の各般の需要を満たすための現金の支払をいう。

第4項：歳入とは、一会計年度における一切の収入をいい、歳出とは、一会計年度における一切の支出をいう。

(財政法第2条：収入支出及び歳入歳出の定義)
第1項：収入とは、国の各般の需要を満たすための

(財政法第12条：会計年度独立の原則)
各会計年度における経費は、その年度の歳入を以って、これを支弁しなければならない。

【図表3】 年度末の現金と出納整理期間、出納整理期間後の現金の関係



(出典：「国の財務書類」ガイドブック（令和3年1月 財務省主計局）12頁）

作成基準によれば、省庁別財務書類（一般会計・特別会計）は、歳入歳出決算及び国有財産台帳等の計数を基礎として作成することとされている。従って、省庁別財務書類は出納整理期間が考慮された後の計数で作成されることになっている。

(2) 有価証券の取扱い

各省庁が保有する債券等及び政策目的以外の目的で保有する有価証券を「有価証券」として計上している。満期保有目的とそれ以外に区分して、【図表4】のように評価される。

【図表4】 有価証券の保有目的・市場価格区分別の評価

保有目的区分	市場価格区分	評価額 (貸借対照表価額)	評価差額の処理など
満期保有目的		償却原価	—
	市場価格有り、かつ、下落率30%以上で回復の見込みがあると認められる場合以外	市場価格（強制評価減）	業務費用計算書に「有価証券評価損」として計上
	市場価格有り、かつ、下落率30%以上で回復の見込みがあると認められる場合	償却原価	市場価格で評価しない旨、理由、市場価格との差額を注記
満期保有目的以外	市場価格有り	市場価格	資産・負債差額増減計算書の「資産評価差額」として計上（洗替法）
	市場価格有り、かつ、下落率30%以上で回復の見込みがあると認められる場合以外	市場価格（強制評価減）	業務費用計算書に「有価証券評価損」として計上
	市場価格有り、かつ、下落率30%以上で回復の見込みがあると認められる場合	償却原価	市場価格で評価しない旨、理由、市場価格との差額を注記
	市場価格無し（政府出資等として管理されている有価証券）（※1）	国有財産台帳価格	資産・負債差額増減計算書に「資産評価差額」として計上
	市場価格無し（その他有価証券）	取得価額又は償却原価	—
	市場価格の無い株式	実質価額が30%以上低下した場合には、相当の減額	業務費用計算書に「有価証券評価損」として計上

（出典：作成基準を基に筆者作成）

（※1）「政府出資等として管理されている有価証券」：国有財産法施行令（昭和23年政令第246号）第23条の規定により、国有財産の台帳価格を1年ごとに改訂しなければならないものとして、国有財産法第2条第2項第6号に掲げられる財産のうち財務大臣が指名するもの。

なお、令和3年度の国の財務書類（一般会計・特別会計）では、令和4年3月31日現在の有価証券残高123兆5,061億円のうち満期保有目的有価証券は約1.9億円に過ぎず、123兆5,059億（約99.9%）が満期保有目的以外である。また、満期保有目的以外の有価証券のうち、外国為替資金特別会計の保有する外貨証券が122兆6,793億円を占めている。

(3) 貸付金

貸付金には、地方公共団体、特殊法人、独立行政法人等に対する財政投融资特別会計等の貸付金が計上されており、貸付に必要な資金は財政投融资特別会計国債の発行等により調達されている。令和3年度の国の財務書類（一般会計・特別会計）では、令和4年3月31日現在の貸付金残高123兆2,064億円のうち財務省所管が119兆1,386億円（約96.7%）である。また、財政投融资特別会計国債残高は104兆7,416億円である。

(4) 有形固定資産に区分される国有財産（公共用財産を除く）の取扱い

国有財産とは、国の負担において国となった財産等であり、国有財産法第2条では国有財産の範囲を不動産、船舶、地上権、特許権、株式などと定めており、国有財産の取得、維持、保存、運用及び処分については、他の法律に特別の定めがある場合を除き国有財産法の定めるところによることとされている（国有財産法第1条）。作成基準では、国有財産法施行細則別表第1に掲げられる国有財産の区分を参考に表示科目を設定するとされ、有形固定資産では、土地、立木竹、建物、工作物、機械器具、船舶、航空機、建設仮勘定（いずれも公共用財産を除く）を勘定科目名「国有財産（公共用財産を除く）」として計上している。

なお、作成基準では、有形固定資産は管理客体ごとに管理法規が定められていること等から、それぞれの目的に応じた評価方法により計上することとされており、「国有財産（公共用財産を除く）」は建設仮勘定を除き、国有財産台帳価格を貸借対照表価額とすることになっている。国有財産台帳価格は、毎会計年度に価格の改定が実施され（国有財産法施行令第23条）、前年度末の価格との評価差額（償却資産については、減価償却費相当額に係る減額改定以外の評価差額）を、国有財産台帳価格の増額改定、減額改定に関わりなく、業務費用計算書には計上せず資産・負債差額増減計算書において「資産評価差額」として計上する。国有財産の処分時には、固定資産台帳価格に基づいて処分損益を計算し、業務費用計算書に「資産処分損益」として計上する。

地上権、鉱業権等の無形固定資産についても、国有財産台帳価格で評価される。借地権のうち建物所有目的の地上権や地役権は、国有財産台帳の価格改定による評価差額を資産・負債差額増減計算書の「資産評価差額」として計上し、その他の鉱業権や特許権等は、評価差額を業務費用計算書の「減価償却費」として計上する。

国有財産台帳価格は、原則として土地については相続税評価方式（路線価方式、倍率方式）により、償却資産については取得時の台帳価格から府省共通の国有財産総合情報管理システムにより算出される減価償却額（国有財産台帳の価格改定に適用される耐用年数に基づき、建物は定額法、その他は定率法）及び減価償却累計額を考慮して算定される。

(5) 公共用財産の取扱い

国道、河川、港湾などの国民が一般利用する公共用財産（公園及び広場を除く）については、国有財産法上、国有財産台帳の作成が義務付けられておらず、市場取引もないため財産評価を毎年度実施することは困難であることから、公共用財産の耐用年数にわたる過去の用地費や事業費等を累積した価格を取得原価と推計して、資産計上している。事業費には、新設や改良（資本的支出）に加え、維持修繕（収益的支出）に係る工事費も含め、地方公共団体等の負担がある場合には、当該負担分を推

計し事業費に含めている。減価償却は、各施設の耐用年数（42年～70年）に基づく定額法で実施される。

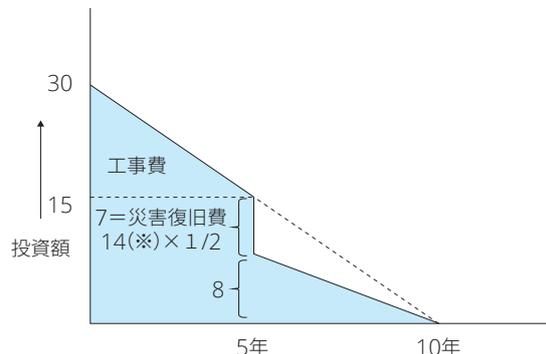
(6) 公共用財産に係る災害復旧費の取扱い

公共用財産については、災害による災害復旧費が支出された場合には、当該災害復旧費全額を資産計上し、災害復旧の対象となった公共用財産の耐用年数で減価償却を実施する。公共用財産の災害復旧は被災前の状態に戻す（復旧）ものであり、災害復旧事業が実施されると、その時点から新たに新設と同様の耐用年数を有する（投資的経費）と考えることを理由として資産計上することとしている。

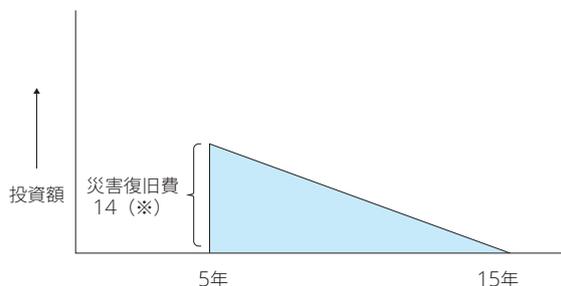
また、公共用財産は台帳による価格管理がなされていないことから、災害復旧費が支出される場合には、被災及び復旧の時点は施設等が新設されたのち耐用年数の半分を経過した時点と仮定することとし、災害復旧費として支出された額の2分の1相当額を既存施設等の災害による損失相当額と見做して、除却損を計上（同額簿価を切り下げ）する。

【図表5】 工事費及び災害復旧費に関する費用化のイメージ

- ・ 公共用資産工事費30、耐用年数10年、5年目で災害復旧費として14を支出



（災害復旧費14支出時に、既存資産に除却損7を計上し、残額8を残りの耐用年数で償却）



（災害復旧費14の支出時から10年で償却）

(7) 公債の取扱い

公債の残高は、企業会計同様に公債の額面額に債券発行差金を反映させた額を貸借対照表価額とし、これを償却原価法により償却する。

なお、財政運営に必要な財源の確保を図るための公債

の発行の特例に関する法律（平成24年法律第101号）に基づく特例公債及び東日本大震災からの復興のための施策を実施するために必要な財源の確保に関する特別措置法（平成23年法律第117号）第69条に基づく復興債の発行は、各法律の拠るところにより、各年度（X1年度）の翌年度（X2年度）の6月30日までの間に発行される場合には、当該年度（X1年度）の歳入とすることされる。この点においても、出納整理期間の考え方が採用されている。

（8）公的年金の取扱い

公的年金である厚生年金及び国民年金は、国における勤務により支払義務が生じるものではないため、企業会計における「退職給付に関する会計基準」（企業会計基準第26号）などをそのまま適用することは適当ではないとされている。さらに、日本の公的年金は社会保障制度であり、財政方式はその時々々の年金支給費用をその時々々の現役世代の納付保険料により賄う賦課方式を基本とした制度となっているため、また、制度運用者である国（年金特別会計）による年金義務の支払いは保険料支払いに加え受給資格を満たすことにより発生するものであるため、年金給付債務を負債として認識しないこととしている。

一方で、国（年金特別会計）の将来の年金給付財源（保険料収入から既に年金支給された残高部分）は、年金積立金管理運用独立行政法人（GPIF）へ運用委託しているもの（運用寄託金）などを含めて資産として計上されており、その見合いとして当該資産額から年金給付の確定債務として既に未払金計上されている金額を控除した額を「公的年金預り金」として負債に計上している。

これらの公的年金に関する開示充実のために、公的年金の財政方式、公的年金預り金に対応する資産内訳、財政検証の財政見直しにおける各年度末の積立金額及び対応する実績との差額の発生原因、将来給付現価額及びこれに対する財源の見込みなどを注記することになっている。国の財務書類にも注記されているが、詳細情報は年金特別会計国民年金勘定及び厚生年金勘定の各財務書類に記載されている。

（9）資産・負債差額

「資産・負債差額」は、企業会計において「純資産」とされている部分にあたるが、国には企業のような払込資本に関する取引はなく、営利活動ではないため、企業における分配可能利益の算定としての損益計算意義は乏しく、その結果、積極的な位置付けを必ずしも見出しにくいいため、資産と負債の差額については、差額以上の特別な位置付けとはしていない。

なお、資産・負債差額の内訳は、その大部分が省庁別財務書類作成開始当時の資産負債差額で構成されており、企業会計での純資産に該当する差額部分の内容を明確にできないため、内訳は作成できず、資産・負債差額

増減計算書において各事業年度の増減を明らかにするに留めている。

3. 連結財務書類

国の業務の一部は、特殊法人等を通じて行われている。特殊法人等を連結し財務情報を開示することで、特殊法人等を含めた各省庁の財務状況がより明瞭になり、一層の説明責任の履行向上と予算執行の効率化などに資する情報提供を目的として、連結財務書類は作成される。

（1）連結の範囲と「業務関連性」

国の連結においては、企業会計の支配従属関係とは異なり、国の業務と関連する事務・事業（業務関連性）を実施しており、国からの監督を受け、財政支出を受けている以下の特殊法人等を連結している。

① 特殊法人及び認可法人

特殊法人及び認可法人は、その事務・事業の内容等から、必要な監督（法人の長及び監事の任命、予算の認可等）が行われ、出資や補助金等の財政支出がなされている場合が多いことから、国との業務の関連があるとされる。一方で、国の監督権限の内容や財政支出の内容は法人により相当異なることから、法人ごとに連結の要否を判断することとされている。

② 独立行政法人

独立行政法人は、政策の企画立案機能と実施機能の分離、業務の効率性及び透明性等を確保するために制度設計されており、主務大臣が設立手続を実施させる設立委員を任命し、法人の長及び監事の任命等も行っている。また、事務・事業の実施に必要な財政的基礎として出資がなされているほか、業務運営に必要な運営費交付金等が交付されていることから、国との業務に関連性があり、連結対象とされている。

③ 国立大学法人

国立大学法人制度は、基本的には独立行政法人制度と同様の仕組みであり、国からの監督権限のほか、出資や事務・事業実施の財源に充てるための必要な財源が交付されることとなっていることから、国との業務の関連性があり、連結対象とされている。

なお、連結範囲の判断における特殊であるが重要な考え方である「業務関連性」の具体的な判断基準は、「各省庁が監督権限を有し、各省庁から財政支援を受けている法人」とされ、監督権限と財政支出による。但し、監督権限が限定されている場合や財政支出がない場合等には業務関連性が弱いとされ、連結対象から除外することができる。

一方、特別会計における業務関連性としては、特別会計は業務範囲が限定されているため、より強い業務関係が必要とされ、その判断として財政支出が相当程度あることが要件とされている。また、特別会計は特殊法人等に直接の監督権限は有していないため、特別会計の所管

大臣と特殊法人等の主務大臣が同一であることを必要としている。

(2) 持分法の非適用

国の連結においては、連結対象から除外された特殊法人等について、連結財務書類において持分の評価で影響力を反映する必要はないと考え、持分法の適用は行わないこととされている。

(3) 共管特殊法人等の連結省庁

特殊法人等の中には、複数の省庁から監督を受け、財政支出を受けている法人があるが、監督権限及び財政支出の状況等から最も業務関連が高いとみられる省庁において全部連結を行うこととしている。

(4) 特殊法人等の子会社の取扱い

特殊法人等の子会社の事務・事業の内容等は多様であり、各省庁との業務関連性があると考えられるものもある一方で、特殊法人等と子会社間の支配従属関係をもって、一律に各省庁等と特殊法人等の子会社の間にも特殊法人等と同様の業務関連性があることみなすことも適当ではなく、各省庁と特殊法人等の子会社の間には直接的な監督権限や財政資金の流れもないことから、各省庁等との業務の関連性について、実質的な判断基準の設定は困難である。そこで、特殊法人等から出資を受けている子会社については、出資を介して各省庁からの間接的な監督権限及び間接的な財政支出があり、各省庁等と一定の業務関連性を有していると考え、このような特殊法人等の子会社については連結対象とすることとしている。

(参考1) 令和3年度の国の財務書類ここで行替えしてください。

(出典：令和3年度 国の財務書類（一般会計・特別会計（fy2021gassan(mof.go.jp)））

貸借対照表

(単位：百万円)

	前会計年度 (令和 3年 3月31日)	本会計年度 (令和 4年 3月31日)		前会計年度 (令和 3年 3月31日)	本会計年度 (令和 4年 3月31日)
<資産の部>			<負債の部>		
現金・預金	69,463,685	48,260,028	未払金	10,710,654	10,689,779
有価証券	119,683,572	123,506,116	支払備金	311,398	303,472
たな卸資産	4,107,889	4,172,756	未払費用	1,119,229	1,079,843
未収金	6,800,275	6,053,239	保管金等	1,362,732	1,485,157
未収収益	578,822	599,642	前受金	58,690	70,332
未収(再)保険料	5,292,084	4,933,462	前受収益	662,346	658,565
前払費用	3,661,400	3,265,355	未経過(再)保険料	29,534	31,520
貸付金	120,092,838	123,206,471	賞与引当金	343,186	315,130
運用寄託金	112,553,157	113,708,958	政府短期証券	92,778,100	88,321,707
その他の債権等	5,156,604	10,675,735	公債	1,083,931,301	1,113,967,605
貸倒引当金等	△ 1,612,957	△ 1,479,047	借入金	32,862,555	33,553,777
有形固定資産	191,271,659	193,368,498	預託金	7,070,137	10,425,847
国有財産等 (公共用財産を除く)	32,521,019	32,766,123	責任準備金	9,495,717	9,318,370
土地	19,439,784	19,238,347	公的年金預り金	121,797,947	122,276,744
立木竹	3,263,869	3,624,759	退職給付引当金	5,715,759	5,503,393
建物	3,412,176	3,385,158	その他の債務等	7,705,062	12,971,464
工作物	2,588,138	2,523,303			
機械器具	0	0			
船舶	1,588,827	1,556,127			
航空機	1,057,296	1,141,126			
建設仮勘定	1,170,927	1,297,301			
公共用財産	154,075,248	156,085,881			
公共用財産用地	40,250,440	40,408,096			
公共用財産施設	113,392,496	115,251,334			
建設仮勘定	432,311	426,449			
物品	4,653,965	4,508,762			
その他の固定資産	21,425	7,731			
無形固定資産	353,117	380,452			
出資金	83,388,788	93,290,389			
資産合計	720,790,938	723,942,060	負債合計	1,375,954,353	1,410,972,710
			<資産・負債差額の部>		
			資産・負債差額	△ 655,163,414	△ 687,030,650
			負債及び資産・ 負債差額合計	720,790,938	723,942,060

(注1) 資産の部の現金・預金（本会計年度48.3兆円）は、年度末時点の実際の保有残高に出納整理期間における現金・預金の出納を加減した額である（年度末時点の政府預金残高は13.0兆円、外貨預金残高は12.8兆円である）。

(注2) 国が保有する資産には、国において直接公共の用に供する目的で保有している公共用財産のように、売却して現金化することを基本的に予定していない資産が相当程度含まれている。このため、資産・負債差額が必ずしも将来の国民負担となる額を示すものではない点に留意する必要がある。

(注3) 負債の部の公債（本会計年度1,114.0兆円）については、基本的に将来の国民負担となる普通国債残高（1,000.7兆円）のほか、財政投融资特別会計等の公債残高を含み、国の内部で保有するものを相殺消去している（「令和3年度 国の財務書類（一般会計・特別会計）」55ページの「③公債の明細」参照）。

業務費用計算書

(単位：百万円)

	前会計年度 (自 令和 2年 4月 1日) (至 令和 3年 3月31日)	本会計年度 (自 令和 3年 4月 1日) (至 令和 4年 3月31日)
人件費	4,488,142	4,536,498
賞与引当金繰入額	324,789	305,814
退職給付引当金繰入額	335,596	360,358
基礎年金給付費	23,872,351	24,130,422
国民年金給付費	339,996	288,241
厚生年金給付費	23,474,573	23,442,396
国家公務員共済組合連合会等交付金	4,603,106	4,901,441
保険料等交付金	10,448,664	10,893,314
失業等給付費	1,411,935	1,294,996
育児休業給付費	643,669	645,172
雇用安定等給付費	3,206,215	2,417,931
その他の社会保障費	1,660,938	1,720,836
(再) 保険費等	28,055	153,806
公共用施設整備費等	86,578	58,358
持続化給付金等	7,169,192	1,116,437
補助金等	63,622,993	56,740,270
委託費等	3,184,655	2,820,710
地方交付税交付金等	19,446,895	22,406,353
資金援助交付費	516,500	396,000
運営費交付金	3,462,023	3,191,617
庁費等	4,673,304	4,332,918
公債事務取扱費	18,007	22,379
その他の経費	971,776	1,042,953
減価償却費	5,079,283	5,406,884
責任準備金繰入額	△ 35,697	△ 177,347
貸倒引当金繰入額	796,477	457,310
支払利息	6,420,526	6,263,902
為替換算差損益	△ 20,918	△ 11,826
公債償還損益	△ 16,292	11,661
資産処分損益	508,533	530,031
出資金等評価損	10,507	446,804
本年度業務費用合計	190,732,384	180,146,652

資産・負債差額増減計算書

(単位：百万円)

	前会計年度 (自 令和 2年 4月 1日) (至 令和 3年 3月31日)	本会計年度 (自 令和 3年 4月 1日) (至 令和 4年 3月31日)
I 前年度末資産・負債差額	△ 591,810,097	△ 655,163,414
II 本年度業務費用合計	△ 190,732,384	△ 180,146,652
III 財源	131,653,997	139,329,751
租税等財源	64,933,013	71,881,111
その他の財源	66,720,984	67,448,639
IV 資産評価差額	△ 1,497,644	△ 4,282,558
V 為替換算差額	△ 4,176,815	12,460,324
VI 公的年金預り金の変動に伴う増減	△ 612,035	△ 478,796
VII その他資産・負債差額の増減	2,011,564	1,250,696
VIII 本年度末資産・負債差額	△ 655,163,414	△ 687,030,650

区分別収支計算書

(単位：百万円)

	前会計年度 (自 令和 2年 4月 1日) (至 令和 3年 3月31日)	本会計年度 (自 令和 3年 4月 1日) (至 令和 4年 3月31日)
I 業務収支		
1 財源		
租税等収入	64,933,013	71,881,111
その他の収入	66,134,516	69,164,955
前年度剰余金受入	17,199,174	46,730,690
資金からの受入（予算上措置されたもの）	16,797,549	27,469,656
財源合計	165,064,254	215,246,413
2 業務支出		
(1)業務支出（施設整備支出を除く）		
人件費	△ 5,241,699	△ 5,326,376
恩給給付費	△ 158,808	△ 130,351
基礎年金給付費	△ 23,805,300	△ 24,092,620
国民年金給付費	△ 349,111	△ 296,455
厚生年金給付費	△ 23,474,573	△ 23,456,768
国家公務員共済組合連合会等交付金	△ 4,603,106	△ 4,901,441
保険料等交付金	△ 10,447,758	△ 10,878,896
失業等給付費	△ 1,382,584	△ 1,309,311
育児休業給付費	△ 643,669	△ 645,172
雇用安定等給付費	△ 3,206,215	△ 2,417,931
その他の社会保障費	△ 1,666,913	△ 1,723,441
（再）保険費等	△ 20,627	△ 144,836
公共用施設整備費等	△ 106,767	△ 71,071
持続化給付金等	△ 7,169,192	△ 1,116,437
補助金等	△ 63,649,311	△ 56,772,411
委託費等	△ 3,088,381	△ 2,730,047
地方交付税交付金等	△ 19,446,895	△ 22,406,353
運営費交付金	△ 3,462,023	△ 3,191,617
貸付けによる支出	△ 124,095	△ 129,250
出資による支出	△ 5,555,194	△ 7,982,610
庁費等の支出	△ 5,518,780	△ 5,158,499
その他の支出	△ 977,610	△ 1,049,988
資金への繰入（予算上措置されたもの）	△ 39,150,123	△ 10,210,800
業務支出（施設整備支出を除く）合計	△ 223,248,745	△ 186,142,692
(2)施設整備支出		
公共用財産用地に係る支出	△ 192,814	△ 189,782
公共用財産施設に係る支出	△ 3,447,035	△ 3,290,764
その他の施設整備支出	△ 1,464,503	△ 1,939,738
施設整備支出合計	△ 5,104,353	△ 5,420,284
業務支出合計	△ 228,353,098	△ 191,562,977
業務収支	△ 63,288,844	23,683,436
II 財務収支		
公債の発行による収入	256,855,267	210,689,743
公債の償還による支出	△ 134,735,699	△ 185,561,472
政府短期証券の発行による収入	1,276,900	1,339,400
政府短期証券の償還による支出	△ 1,271,700	△ 1,276,900
借入による収入	31,937,315	32,614,056
借入金の返済による支出	△ 31,434,843	△ 31,922,834
リース・PFI債務の返済による支出	△ 43,405	△ 43,896
預託金利息	△ 42,408	△ 36,011
利息の支払額（預託金利息を除く）	△ 8,180,517	△ 7,968,894
公債事務取扱に係る支出	△ 18,029	△ 22,521
資金からの受入	9,238,386	7,592,564

(単位：百万円)

	前会計年度 (自 令和 2年 4月 1日) (至 令和 3年 3月31日)	本会計年度 (自 令和 3年 4月 1日) (至 令和 4年 3月31日)
資金への繰入	△ 10,268,637	△ 9,860,042
財務収支	113,312,626	15,543,191
本年度収支	50,023,782	39,226,627
資金からの受入 (決算処理によるもの)	412,046	897,166
資金への繰入 (決算処理によるもの)	△ 3,705,138	△ 5,638,913
翌年度歳入繰入	46,730,690	34,484,880
特別会計に関する法律第 4 7 条第 1 項の規定による借換国債収入額	9,372,578	15,135,793
翌年度歳入繰入の預託金への運用	△ 512,065	△ 603,734
翌年度歳入繰入の預託金以外への運用	△ 199,547	△ 139,890
収支に関する換算差額	△ 660,305	1,465,693
資金本年度末残高	37,936,895	26,304,790
その他歳計外現金・預金本年度末残高	1,395,440	1,512,495
国庫余裕金の繰替使用	△ 24,600,000	△ 29,900,000
本年度末現金・預金残高	69,463,685	48,260,028

(参考2) 令和3年度の国の財務書類 (出典: 令和3年度 連結財務書類 (fy2021renketu (mof.go.jp)))

連結貸借対照表

(単位: 百万円)

	前会計年度		本会計年度			前会計年度		本会計年度	
	(令和 3年 3月31日)	(令和 4年 3月31日)	(令和 3年 3月31日)	(令和 4年 3月31日)		(令和 3年 3月31日)	(令和 4年 3月31日)	(令和 3年 3月31日)	(令和 4年 3月31日)
<資産の部>					<負債の部>				
現金・預金	166,288,343	86,292,075	未払金	14,368,476	13,730,962	未払費用	1,435,785	1,247,704	
有価証券	440,178,016	353,703,084	保管金等	4,380,504	4,983,208	賞与引当金	695,265	543,074	
たな卸資産	5,035,304	4,904,136	政府短期証券	92,778,100	88,321,707	政府短期証券	92,778,100	88,321,707	
未収金	14,229,537	12,652,976	公債	986,940,183	1,103,059,875	独立行政法人等債券	57,607,766	63,924,441	
未収収益	871,149	720,101	借入金	40,390,298	42,338,321	預託金	2,222,552	1,861,362	
貸付金	166,300,572	161,615,503	郵便貯金	187,937,458	591,662	責任準備金	89,959,545	28,793,410	
破産更生債権等	645,170	614,813	公的年金預り金	126,037,178	126,674,742	退職給付引当金	10,184,545	7,842,924	
割賦債権	2,378,323	2,251,767	その他の引当金	548,655	483,253	支払承諾等	2,415,917	2,337,966	
その他の債権等	24,475,708	17,267,147	支払承諾等	2,415,917	2,337,966	その他の債務等	43,325,376	27,598,778	
貸倒引当金等	△ 3,657,945	△ 3,925,608	負債合計	1,661,227,611	1,514,333,395	<資産・負債差額の部>			
有形固定資産	280,248,488	280,062,031			資産・負債差額	△ 540,258,620	△ 571,562,222		
国有財産等 (公共用財産を除く)	72,054,446	69,358,723			(うち国以外からの出資)	(5,091,835)	(1,644,449)		
土地	40,119,402	38,352,322			負債及び資産・ 負債差額合計				
立木竹	4,369,716	4,755,553			1,120,968,991				
建物	11,603,503	10,766,462			942,771,172				
工作物	8,652,956	8,129,938							
機械器具	0	0							
船舶	1,845,217	1,809,591							
航空機	1,060,958	1,144,467							
建設仮勘定	4,402,692	4,400,386							
公共用財産	199,672,911	202,421,360							
公共用財産用地	49,823,566	50,036,404							
公共用財産施設	146,280,221	148,373,755							
建設仮勘定	3,569,123	4,011,200							
物品等	8,499,704	8,274,216							
その他の固定資産	21,425	7,731							
無形固定資産	1,400,675	1,235,920							
出資金	19,284,919	22,286,038							
支払承諾見返等	2,415,917	2,337,966							
その他の投資等	874,808	753,216							
資産合計	1,120,968,991	942,771,172							

(注) 国が保有する資産には、国において直接公共の用に供する目的で保有している公共用財産のように、売却して現金化することを基本的に予定していない資産が相当程度含まれている。このため、資産・負債差額が必ずしも将来の国民負担となる額を示すものではない点に留意する必要がある。

連結業務費用計算書

(単位：百万円)

	前会計年度	本会計年度
	(自 令和 2年 4月 1日) (至 令和 3年 3月31日)	(自 令和 3年 4月 1日) (至 令和 4年 3月31日)
人件費	9,628,737	9,692,349
賞与引当金繰入額	660,059	634,934
退職給付引当金繰入額	680,096	739,497
基礎年金給付費	23,872,351	24,130,422
国民年金給付費	339,996	288,241
厚生年金給付費	23,474,573	23,442,396
国家公務員共済組合連合会等交付金	4,299,818	4,586,193
失業等給付費	1,411,935	1,294,996
育児休業給付費	643,669	645,172
雇用安定等給付費	3,206,215	2,417,931
その他の社会保障費	1,660,938	1,720,836
保険金等支払金	6,013,442	5,663,571
(再) 保険費等	46,230	213,717
公共用施設整備費等	84,895	57,235
持続化給付金等	7,169,192	1,116,437
補助金等	57,074,631	51,693,958
委託費等	2,690,304	2,393,470
地方交付税交付金等	19,446,895	22,406,353
資金援助交付費	516,500	396,000
庁費等	4,630,718	4,295,921
公債事務取扱費	17,865	22,240
その他の経費	22,954,608	24,411,901
減価償却費	7,601,767	8,006,299
責任準備金繰入額	1,308,128	620,899
貸倒引当金繰入額	1,302,706	989,630
その他の引当金繰入額	33,915	7,861
支払利息	6,147,382	6,040,196
為替換算差損益	△ 27,540	△ 43,792
公債償還損益	△ 16,292	28,025
資産処分損益	871,972	876,422
出資金等評価損	△ 1,858	17,398
減損損失	164,913	196,587
本年度業務費用合計	207,908,773	199,003,309

連結資産・負債差額増減計算書

(単位：百万円)

	前会計年度	本会計年度
	(自 令和 2年 4月 1日) (至 令和 3年 3月31日)	(自 令和 3年 4月 1日) (至 令和 4年 3月31日)
I 前年度末資産・負債差額	△ 522,973,508	△ 540,258,620
II 本年度業務費用合計	△ 207,908,773	△ 199,003,309
III 財源	191,449,303	171,183,823
租税等財源	64,933,013	71,881,111
その他の財源	126,516,290	99,302,711
IV 資産評価差額	1,234,826	△ 6,286,009
V 為替換算差額	△ 3,892,356	12,528,848
VI 公的年金預り金の変動に伴う増減	△ 775,177	△ 637,564
VII 連結範囲の変動に伴う増減	—	△ 10,697,895
VIII その他資産・負債差額の増減	2,607,066	1,608,504
IX 本年度末資産・負債差額	△ 540,258,620	△ 571,562,222

連結区分別収支計算書

(単位：百万円)

	前会計年度 (自 令和 2年 4月 1日) (至 令和 3年 3月31日)	本会計年度 (自 令和 3年 4月 1日) (至 令和 4年 3月31日)
I 業務収支		
1 財源		
租税等収入	64,933,013	71,881,111
その他の収入	125,114,303	161,439,460
前年度剰余金受入	98,247,026	143,549,883
新規連結による現金・預金の増加額等	—	839
資金からの受入（予算上措置されたもの）	16,797,549	27,469,656
財源合計	305,091,893	404,340,951
2 業務支出		
(1)業務支出（施設整備支出を除く）		
人件費	△ 8,687,983	△ 8,807,845
恩給給付費	△ 158,633	△ 130,228
基礎年金給付費	△ 23,805,300	△ 24,092,620
国民年金給付費	△ 349,111	△ 296,455
厚生年金給付費	△ 23,474,573	△ 23,456,768
国家公務員共済組合連合会等交付金	△ 4,299,818	△ 4,586,193
失業等給付費	△ 1,382,584	△ 1,309,311
育児休業給付費	△ 643,669	△ 645,172
雇用安定等給付費	△ 3,206,215	△ 2,417,931
その他の社会保障費	△ 1,666,913	△ 1,723,441
(再) 保険費等	△ 48,361	△ 210,835
公共用施設整備費等	△ 105,084	△ 69,948
持続化給付金等	△ 7,169,192	△ 1,116,437
補助金等	△ 57,145,605	△ 51,747,314
委託費等	△ 2,174,395	△ 1,773,821
地方交付税交付金等	△ 19,446,895	△ 22,406,353
資金援助交付費	△ 521,400	△ 410,100
貸付けによる支出	△ 14,765,832	△ 12,474,555
出資による支出	△ 400,503	△ 477,730
庁費等の支出	△ 5,479,542	△ 5,122,294
有価証券の取得による支出	△ 39,824,676	△ 74,209,262
その他の支出	△ 22,005,149	△ 25,793,394
資金への繰入（予算上措置されたもの）	△ 39,150,123	△ 10,210,800
業務支出（施設整備支出を除く）合計	△ 275,911,567	△ 273,488,819
(2)施設整備支出		
国における施設整備支出	△ 5,080,847	△ 5,421,119
独立行政法人等における固定資産取得支出	△ 1,392,498	△ 1,451,420
施設整備支出合計	△ 6,473,345	△ 6,872,539
業務支出合計	△ 282,384,912	△ 280,361,359
譲渡性預金の増減額（純額）	270,100	△ 178,500
業務活動によるキャッシュ・フロー（間接法）	△ 5,588,452	5,134,249
業務収支	17,388,627	128,935,342
II 財務収支		
公債の発行による収入	249,758,970	202,158,502
公債の償還による支出	△ 126,262,419	△ 175,190,724
政府短期証券の発行による収入	476,843	1,339,400
政府短期証券の償還による支出	△ 471,700	△ 1,276,900
借入による収入	31,443,478	33,643,745
借入金の返済による支出	△ 30,562,180	△ 33,092,069
債券の発行による収入	6,821,192	5,580,620
債券の償還による支出	△ 6,114,322	△ 5,892,861
リース・PFI債務の返済による支出	△ 118,948	△ 125,886

(単位：百万円)

	前会計年度 (自 令和 2年 4月 1日) (至 令和 3年 3月31日)	本会計年度 (自 令和 3年 4月 1日) (至 令和 4年 3月31日)
預託金利息	△ 42,095	△ 35,817
利息の支払額 (預託金利息を除く)	△ 7,472,114	△ 7,301,226
公債事務取扱に係る支出	△ 17,887	△ 22,382
民間出資等による収入	34,263	26,576
資金からの受入	31,410,563	18,273,573
資金への繰入	△ 19,300,598	△ 21,551,940
その他財務収支	△ 115,774	△ 332,617
財務収支	129,467,268	16,199,992
本年度収支	146,855,896	145,135,334
連結範囲の変更による増減額	△ 12,921	△ 67,903,007
資金からの受入 (決算処理によるもの)	412,046	897,166
資金への繰入 (決算処理によるもの)	△ 3,705,138	△ 5,638,913
翌年度歳入繰入	143,549,883	72,490,580
特別会計に関する法律第 4 7 条第 1 項の規定による借換国債収入額	9,372,578	15,135,793
翌年度歳入繰入の預託金への運用	△ 512,065	△ 603,734
翌年度歳入繰入の預託金以外への運用	△ 199,547	△ 139,890
収支に関する換算差額	△ 654,840	1,492,040
資金本年度末残高	37,936,895	26,304,790
その他歳計外現金・預金本年度末残高	1,395,440	1,512,495
国庫余裕金の繰替使用	△ 24,600,000	△ 29,900,000
本年度末現金・預金残高	166,288,343	86,292,075

4. 最後に

省庁別財務書類（一般会計・特別会計）および省庁別連結財務書類、これらをベースに作成される国の財務書類は、上述のとおり、企業会計とは大きく異なる作成上の特徴を有している。そのなかでも出納整理期間の考え方は、財政法及び会計法に基づく国の決算（歳入歳出決算）においては法に基づく整理ではあるものの、企業会計では理解が難しい整理である。また、国有財産の価格

改定などに基づく評価は、取得原価での評価を原則とする企業会計と大きく異なる評価方法である。

このように、省庁別財務書類の分析、読み解き、活用にあたっては、複式簿記による会計帳簿から作成されるものではなく、法に基づき作成される歳入歳出決算などの計数に基づき作成されている特徴点を理解したうえで行うことが肝要である。

以上

会計基準等開発動向

2023年6月6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。
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。	2023年5月31日に、実務対応報告公開草案第66号「資金決済法における特定の電子決済手段の会計処理及び開示に関する当面の取扱い（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。
四半期報告書制度の見直しへの対応	金融商品取引法上の四半期報告書制度の見直しへの対応として、四半期財務諸表に関する会計基準等の改正又は修正について、検討を行うことが予定されている。	今後、検討を開始することが予定されている。
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/2022/11/107_490g_02.pdf ）が公表された。

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。

■企業会計基準諮問会議でテーマアップの要否を審議中

項目	内容	ステータス
株式報酬に関する会計処理及び開示の取扱いの整備について	(1)いわゆる現物出資構成による取引に関する会計基準の開発 (2)現金決済型の株式報酬取引に関する会計基準の開発 (3)インセンティブ報酬に関する包括的な会計基準の開発	第43回基準諮問会議（2021年11月29日開催）においてテーマ提言がなされた。 (1)について、実務対応レベルとして、実務対応専門委員会にテーマ評価を依頼するとされ、(2)(3)について、会計基準レベルとして事務局において論点整理を行うとされた。 第44回基準諮問会議（2022年3月2日開催）では検討状況の報告を行うとともに、(1)から(3)のテーマのうち、(1)のテーマ評価を優先させて進めることとした。 第45回基準諮問会議（2022年7月20日）では、(1)に係る現状のテーマ評価の検討状況について説明がなされた。現在、(1)のテーマ評価を優先しており、(2)及び(3)の検討には至っていない。
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
JICPAが公表した実務指針等の移管	JICPAが公表した実務指針等をASBJに移管するに当たり、移管のアプローチ等について検討を行う。あわせて、会計基準等の利用者における利便性を向上させることを目的として、会計基準等を体系化するための取組みについて検討を行うこととされている。	JICPAが公表した実務指針等の移管に着手する前の段階において、移管のアプローチ等に関する意見募集を行う。当該意見募集文書は、2023年6月までに公表することが目標とされている。

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
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。
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」の改正	ASBJから2023年5月31日に公表された実務対応報告公開草案第66号「資金決済法における特定の電子決済手段の会計処理及び開示に関する当面の取扱い(案)」及び企業会計基準公開草案第79号「『連結キャッシュ・フロー計算書等の作成基準』の一部改正(そのX)(案)」(以下合わせて「実務対応報告案等」という。)に対応するため、キャッシュ・フロー実務指針について見直しを行うもの。	2023年5月31日付で、左記実務対応報告等の改正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日にコメントが締め切られた。</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>
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 <p>(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。</p> <p>(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、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>

項目	内容	ステータス
『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）」等の改正（案）	外国会社が有価証券届出書等の提出に際し、その本国又は本国以外の本邦外地域で開示又は作成している財務計算に関する書類を財務書類として提出すること等を「金融庁長官が公益又は投資者保護に欠けることがないものとして認める場合」に係る判断基準の明確化を図るものである。	2023年5月12日付で左記改正案が公表され、2023年6月12日まで意見募集が行われている。

【法務省】

項目	内容	ステータス
該当なし		

デロイト トーマツ Webサイトのご案内 US/米国会計基準
<http://www.deloitte.com/jp/us>

Heads Upニュースレター

デロイト米国事務所が最新の会計・開示情報や規制動向について解説するニュースレター（随時発行）

EITF Snapshotニュースレター

発生問題専門委員会（EITF）ミーティングについて解説したニュースレター。原則、EITF ミーティング（3ヵ月毎）開催後に発行

Accounting Roundupニュースレター

米国の会計基準の要約及び関連資料へのリンクを掲載するニュースレター（四半期、年次で発行。）

お問合せ先 審査（PCAOB・ISA） Tel:03-6213-1110 E-mail:jp_us_contact@tohmatsu.co.jp

会計情報

発行日 令和5年6月20日(毎月20日発行)
第563 7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