

会計情報

Vol. 564
2023.8

Accounting, Tax & Consulting

四半期報告書(第1四半期)の開
示に関する留意事項

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)」等の解説

iGAAP in Focus 財務報告 IASB、サプライヤー・ファイナン
ス契約に対処するためにIAS第7号及びIFRS第7号を修正



Contents

	ページ
会計・監査	2 四半期報告書(第1四半期)の開示に関する留意事項 公認会計士 廣橋 里美
	16 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)」等の解説 公認会計士 早野 真史
	19 金融庁:「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)」等に対するパブリックコメントの結果等について」の公表 『会計情報』編集部
	20 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)に対するパブリックコメントの結果等について 『会計情報』編集部
	21 金融庁:「企業内容等の開示に関する内閣府令」等の改正(案)の公表について(「上場承認前届出書」にかかる改正) 『会計情報』編集部
	22 金融庁:「企業内容等の開示に関する内閣府令」等の改正(案)の公表について(「重要な契約」の開示にかかる改正) 『会計情報』編集部
	24 ASBJ:「日本公認会計士協会が公表した実務指針等の移管に関する意見の募集」の公表 『会計情報』編集部
IFRS	25 JICPA:会計制度委員会研究報告「環境価値取引の会計処理に関する研究報告—気候変動の課題解決に向けた新たな取引への対応—」(公開草案)の公表について 『会計情報』編集部
	26 iGAAP in Focus 財務報告 IASB、サプライヤー・ファイナンス契約に対処するためにIAS第7号及びIFRS第7号を修正 トーマツIFRSセンター・オブ・エクセレンス
	28 iGAAP in Focus 財務報告 IASB、IFRS第9号減損要求事項の適用後レビューについて意見を募集する トーマツIFRSセンター・オブ・エクセレンス
パブリック	33 国際会計基準(IFRS)—つくり手の狙いと監査 第36回 IFRS第17号「保険契約」(その5) 前 国際会計基準審議会 (IASB) 理事 鶯地 隆継
	36 国の会計と関連制度(3回目) ～国におけるコスト情報開示の仕組みの概要～ 公認会計士 長村 彌角
会計基準等開発動向	46 会計基準等開発動向 『会計情報』編集部
Information	52 新刊書籍のご案内

四半期報告書（第1四半期）の開示に関する留意事項

公認会計士 ひろはし さとみ
廣橋 里美

はじめに

本稿は、四半期報告書（第1四半期）の開示に関する留意事項について述べている。四半期連結財務諸表を開示する場合には、四半期個別財務諸表の開示は要しないとされているため（四半期会計基準第6項ただし書）、本稿では基本的に四半期連結財務諸表を対象としている。また、指定国際会計基準・修正国際会計基準に関する

記載については述べておらず、これらに基づく開示を行う会社においては注意が必要である。

以下の記載事例については、公益財団法人財務会計基準機構『四半期報告書の作成要領』（2023年6月第1四半期提出用）（以下「作成要領」という。）を引用している。

凡 例	
開示府令	企業内容等の開示に関する内閣府令（最終改正令和5年1月31日内閣府令第11号）
開示ガイドライン	企業内容等の開示に関する留意事項について（企業内容等開示ガイドライン）（令和5年1月31日金融庁企画市場局）
記載上の注意	開示府令第四号の三様式（記載上の注意）
四半期連結財規	四半期連結財務諸表の用語、様式及び作成方法に関する規則（最終改正令和3年9月24日内閣府令第61号）
四半期連結財規ガイドライン	「四半期連結財務諸表の用語、様式及び作成方法に関する規則」の取扱いに関する留意事項について（四半期連結財務諸表規則ガイドライン）（令和3年9月24日金融庁企画市場局）
四半期財規	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（最終改正令和3年9月24日内閣府令第61号）
四半期会計基準	企業会計基準第12号「四半期財務諸表に関する会計基準」（最終改正2020年3月31日企業会計基準委員会）
四半期適用指針	企業会計基準適用指針第14号「四半期財務諸表に関する会計基準の適用指針」（最終改正2020年3月31日企業会計基準委員会）
改正法人税等会計基準	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」（最終改正2022年10月28日企業会計基準委員会）
改正税効果適用指針	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」（最終改正2022年10月28日企業会計基準委員会）
改正法人税等会計基準等	改正法人税等会計基準及び改正税効果適用指針
収益認識会計基準	企業会計基準第29号「収益認識に関する会計基準」（改正2020年3月31日企業会計基準委員会）
収益認識適用指針	企業会計基準適用指針第30号「収益認識に関する会計基準の適用指針」（最終改正2021年3月26日企業会計基準委員会）
連結キャッシュ・フロー実務指針	会計制度委員会報告第8号「連結財務諸表等におけるキャッシュ・フロー計算書の作成に関する実務指針」（最終改正平成26年11月28日日本公認会計士協会）
時価開示適用指針	企業会計基準適用指針第19号「金融商品の時価等の開示に関する適用指針」（最終改正2020年3月31日企業会計基準委員会）
セグメント情報等会計基準	企業会計基準第17号「セグメント情報等の開示に関する会計基準」（最終改正平成22年6月30日企業会計基準委員会）
1株当たり会計基準	企業会計基準第2号「1株当たり当期純利益に関する会計基準」（最終改正平成25年9月13日企業会計基準委員会）
作成要領	公益財団法人 財務会計基準機構『四半期報告書の作成要領』（2023年6月第1四半期提出用）

四半期報告書（第1四半期）作成に係る主な改正点

2024年3月期第1四半期の四半期報告書を作成するにあたり、新たに適用される会計基準等に関連する主な改正点を下表にまとめている。なお、下表のページは、本稿におけるページ数を意味している。

1. 開示府令の改正に伴う開示ガイドラインの改正に関する事項

項目	ページ
第2事業の状況	
● 事業等のリスク	5
● 経営者による財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの状況の分析	6

2. 改正法人税等会計基準等の早期適用に関する事項

項目	ページ
第1企業の概況	
● 主要な経営指標等の推移	4
第4経理の状況	
● 冒頭記載	9
● 会計方針の変更等	11

上記の他に、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」（2022年8月26日企業会計基準委員会）が公表されており、2023年4月1日以後開始する事業年度の期首から適用される。

四半期報告書（第1四半期）作成に係る留意点

四半期報告書の記載としては、例えば次のような記載が考えられる。

項目	留意点	備考
第一部 企業情報		
第1 企業の概況		
1 主要な経営指標等の推移	<p>基本的に、当四半期連結累計期間及び前年同四半期連結累計期間ならびに最近連結会計年度に係るものを記載する（1株当たり四半期純利益・純損失の記載に注意する）。</p> <p>「1株当たり四半期（当期）純利益金額」（記載上の注意(5)a(i)、a(j)、c(j)、c(k)）については、「1株当たり四半期（当期）純利益」と記載することも差し支えないと考えられる。また、「純資産額」（記載上の注意(5)a(g)、c(h)）及び「総資産額」（記載上の注意(5)a(h)、c(i)）については、それぞれ「純資産」及び「総資産」と記載することも差し支えないと考えられる（作成要領17ページ 作成にあたってのポイント②）。</p> <p>「主要な経営指標等の推移」に関して、開示ガイドライン5-12-2において、遡及適用、財務諸表の組替え及び修正再表示の適用が規定されている。自己資本比率は、四半期連結会計期間に係る純資産額から四半期連結財規第56条の2において準用する連結財規第43条の2の2の規定により掲記される株式引受権の金額、四半期連結財規第57条において準用する連結財規第43条の3第1項の規定により掲記される新株予約権の金額及び四半期連結財規第58条に規定する非支配株主持分の金額を控除した額を当該四半期連結会計期間に係る総資産額で除した割合を、連結会計年度に係るものにあつては、連結会計年度に係る純資産額から連結財規第43条の2の2の規定により掲記される株式引受権の金額、連結財規第43条の3第1項の規定により掲記される新株予約権の金額及び連結財規第2条第12号に規定する非支配株主持分の金額を控除した額を当該連結会計年度に係る総資産額で除した割合を記載する（記載上の注意(5)a(m)）。</p> <p><u>改正法人税等会計基準等を早期適用する場合の記載事例は以下のとおりである。</u></p> <p>（作成要領10ページ）</p> <p>「法人税、住民税及び事業税等に関する会計基準」（2022年10月28日）等を早期適用している場合</p> <p>2. 「法人税、住民税及び事業税等に関する会計基準」（企業会計基準第27号 2022年10月28日）等を当第1四半期連結会計期間の期首から適用しており、前第1四半期連結累計期間及び前連結会計年度に係る主要な経営指標等については、当該会計基準等を遡って適用した後の指標等となっている。</p> <p>「法人税、住民税及び事業税等に関する会計基準」（2022年10月28日。以下「2022年改正会計基準」という。）等を早期適用し、2022年改正会計基準第20-3項ただし書き及び「税効果会計に係る会計基準の適用指針」（2022年10月28日）第65-2項(2)ただし書きを適用している場合</p> <p>2. 「法人税、住民税及び事業税等に関する会計基準」（企業会計基準第27号 2022年10月28日。以下「2022年改正会計基準」という。）等を当第1四半期連結会計期間の期首から適用しており、前第1四半期連結累計期間及び前連結会計年度に係る主要な経営指標等については、当該会計基準等を遡って適用した後の指標等となっている。なお、2022年改正会計基準については第20-3項ただし書きに定める経過的な取扱いを適用し、「税効果会計に係る会計基準の適用指針」（企業会計基準適用指針第28号 2022年10月28日）については第65-2項(2)ただし書きに定める経過的な取扱いを適用している。この結果、当第1四半期連結累計期間に係る主要な経営指標等については、当該会計基準等を適用した後の指標等となっている。</p>	記載上の注意(5) 開示ガイドライン 24の4の7-7、5-12-2
2 事業の内容	当四半期連結累計期間において、提出会社及び関係会社において営まれてい る事業の内容について、重要な変更があった場合には、その内容を記載する。	記載上の注意(6)

項目	留意点	備考
	セグメント情報の区分ごとに、当該事業に携わっている主要な関係会社に異動があった場合には、その内容を記載する。	
第2 事業の状況		
1 事業等のリスク	<p>当四半期連結累計期間において、四半期報告書に記載した事業の状況、経理の状況等に関する事項のうち、経営者が連結会社の財政状態、経営成績及びキャッシュ・フロー（以下「経営成績等」という。）の状況に重要な影響を与える可能性があるとして認識している主要なリスク（連結会社の経営成績等の異常な変動、特定の取引先・製品・技術等への依存、特有の法的規制・取引慣行・経営方針、重要な訴訟事件等の発生、役員・大株主・関係会社等に関する重要事項等、投資者の判断に重要な影響を及ぼす可能性のある事項をいう。）が発生した場合又は前事業年度の有価証券報告書に記載した「事業等のリスク」について重要な変更があった場合には、その旨及びその具体的な内容を分かりやすく、かつ、簡潔に記載する。</p> <p>提出会社が将来にわたって事業活動を継続するとの前提に重要な疑義を生じさせるような事象又は状況その他提出会社の経営に重要な影響を及ぼす事象（以下「重要事象等」という。）が存在する場合には、その旨及びその具体的な内容を分かりやすく記載する。また、当該重要事象等についての分析・検討内容及び当該重要事象等を解消し、又は改善するための対応策を具体的に、かつ、分かりやすく記載する。</p> <p>継続企業の前提に関する注記との関連に注意する。</p> <p>将来に関する事項を記載する場合には、当該事項は当四半期連結会計期間の末日現在において判断したものである旨を記載する。ただし、四半期報告書提出日時点での判断に基づいて記載することを妨げるものではないと考えられる（作成要領27ページ 作成にあたってのポイント③）。</p> <p>開示ガイドライン「事業等のリスク」に関する取扱いガイドラインでは次の事項が規定されている。</p> <ol style="list-style-type: none"> 1 開示府令第二号様式（記載上の注意）(31)a、第四号の三様式（記載上の注意）(7)a及び第五号様式（記載上の注意）(10)aに規定する「事業等のリスク」の記載例としては、おおむね以下に掲げるものがある。なお、記載例とは別種の事項についても、投資家に誤解を生ぜしめない範囲で会社の判断により記載することを妨げるものではない。 (1)～(11) (略) 2 開示府令第二号様式（記載上の注意）(31)b、第四号の三様式（記載上の注意）(7)b及び第五号様式（記載上の注意）(10)bに規定する「提出会社が将来にわたって事業活動を継続するとの前提に重要な疑義を生じさせるような事象又は状況その他提出会社の経営に重要な影響を及ぼす事象」については、その経営への影響も含めて具体的な内容を記載すること。 このうち、「提出会社が将来にわたって事業活動を継続することの前提に重要な疑義を生じさせるような事象又は状況」はおおむね以下に掲げる事象又は状況（これらに限るものではないことに留意する。）が単独で又は複合的に生ずることにより該当し得るものであることに留意する。 (1)～(20) (略) 3 開示府令第二号様式（記載上の注意）(31)b、第四号の三様式（記載上の注意）(7)b及び第五号様式（記載上の注意）(10)bに規定する「当該重要事象等を解消し、又は改善するための対応策」については、当該提出会社に係る財務の健全性に悪影響を及ぼしている、又は及ぼし得る要因に関して経営者が講じている、又は講じる予定の対応策の具体的な内容（実施時期、実現可能性の程度、金額等を含む。）を記載すること。なお、対応策の例としては、おおむね以下に掲げるものがある（ただし、これらに限るものではないことに留意する）。 (1) 資産の処分（有価証券、固定資産等の売却等）に関する計画 	記載上の注意(7) 開示ガイドライン 5-16-2,24の4の7-7

項目	留意点	備考
	<p>(2) 資金調達（新規の借入れ又は借換え、新株又は新株予約権の発行、社債の発行、短期借入金の当座貸越枠の設定等）の計画</p> <p>(3) 債務免除（借入金の返済期日の延長、返済条件の変更等）の計画</p> <p>(4) その他（人員の削減等による人件費の削減、役員報酬の削減、配当の支払いの減額等）</p> <p>作成要領27ページの作成にあたってのポイント①では、「『事業等のリスク』について重要な変更（消滅も含まれると考えられます。）があった場合」と述べられており、消滅が含まれることについて述べられている。</p> <p>また、前事業年度の有価証券報告書に記載した内容から変更がない場合には、【事業等のリスク】の表題をそのまま記載し、該当のない旨（又は重要な変更がない旨）について記載することとなる（作成要領27ページ 作成にあたってのポイント⑤）。</p> <p><u>開示府令の改正に伴う開示ガイドラインの改正</u></p> <p>四半期報告書に関する取扱いについて定める開示ガイドライン24の4の7-7に、将来情報に関する虚偽記載等の責任について定める開示ガイドライン5-16-2が含まれている。</p> <p>開示ガイドライン24の4の7-7 5-3、5-6、5-7-1、5-10、5-12-2、5-13、5-4、5-16、5-16-2、5-17から5-21、5-22-2、5-23、5-23-2、5-44 及び24-13は、四半期報告書に関する取扱いについて準用する。</p> <p>開示ガイドライン5-16-2 有価証券届出書の様式中「企業情報」の「第2 事業の状況」の「1 経営方針、経営環境及び対処すべき課題等」から「4 経営者による財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの状況の分析」までの将来に関する事項（以下「将来情報」という。）で有価証券届出書に記載すべき重要な事項について、一般的に合理的と考えられる範囲で具体的な説明が記載されている場合には、有価証券届出書に記載した将来情報と実際に生じた結果が異なる場合であっても、直ちに虚偽記載等（重要な事項について虚偽の記載があり、又は記載すべき重要な事項若しくは誤解を生じさせないために必要な重要な事実の記載が欠けていることをいう。以下5-16-2及び5-16-4において同じ。）の責任を負うものではないと考えられる。当該説明を記載するに当たっては、例えば、当該将来情報について社内でも合理的な根拠に基づく適切な検討を経たものである場合には、その旨を、検討された内容（例えば、当該将来情報を記載するに当たり前提とされた事実、仮定及び推論過程）の概要とともに記載することが考えられる。</p> <p>なお、経営者が、有価証券届出書に記載すべき重要な事項であるにもかかわらず、投資者の投資判断に影響を与える重要な将来情報を、届出書提出日現在において認識しながら敢えて記載しなかった場合や、重要であることを合理的な根拠なく認識せず記載しなかった場合には、虚偽記載等の責任を負う可能性があることに留意する。</p>	
<p>2 経営者による財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの状況の分析</p>	<p>経営者の視点による財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの状況に関する分析・検討内容の記載としては、下記の(a)から(g)に記載の「財政状態及び経営成績の状況」「キャッシュ・フローの状況」「経営方針・経営戦略等」「会計上の見積り及び当該見積りに用いた仮定」「経営上の目標の達成状況を判断するための客観的な指標等」「優先的に対処すべき事業上及び財務上の課題」「基本方針」「研究開発活動」「従業員数」「生産、受注及び販売の実績」「主要な設備」を「2 経営者による財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの状況の分析」の中でまとめて記載し、さらに、これらのほか、経営成績に重要な影響を与える要因についての分析、資本の財源及び資金の流動性に係る情報などを具体的に、かつ、分かりやすく記載する（作成要領33ページ 作成にあたってのポイント②）。</p> <p>(a) 当四半期連結累計期間における事業全体及びセグメント情報に記載され</p>	<p>記載上の注意(8)</p>

項目	留意点	備考
	<p>た区分ごとの経営成績の状況並びにキャッシュ・フローの状況についての前年同四半期連結累計期間との比較・分析。なお、連結会社が経営方針・経営戦略等を定めている場合で、経営者において、当該経営方針・経営戦略等との比較が、前年同四半期連結累計期間との比較よりも投資者の理解を深めると判断したときは、前年同四半期連結累計期間との比較・分析に代えて、当該経営方針・経営戦略等と比較・分析して記載することができる。</p> <p>また、当四半期連結累計期間において、前事業年度の有価証券報告書に記載した「経営者による財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの状況の分析」中の会計上の見積り及び当該見積りに用いた仮定の記載（第二号様式（記載上の注意）32(a)g)における記載をいう。）について重要な変更があった場合には、その旨及びその具体的な内容を分かりやすく、かつ、簡潔に記載すること。</p> <p>ただし、当該内容を財務情報である追加情報や他の注記において開示した場合には、非財務情報の開示では追加情報等を参照することによって省略することができる。</p> <p>(b) 当四半期連結累計期間において、連結会社が経営方針・経営戦略等又は経営上の目標の達成状況を判断するための客観的な指標等を定めている場合における当該経営方針・経営戦略等又は当該指標等について、既に提出した有価証券報告書に記載された内容に比して重要な変更があったとき又は新たに経営方針・経営戦略等又は経営上の目標の達成状況を判断するための客観的な指標等を定めた場合には、その内容及び理由。</p> <p>(c) 当四半期連結累計期間において、連結会社が優先的に対処すべき事業上及び財務上の課題について重要な変更があった場合又は新たに事業上及び財務上の対処すべき課題が生じた場合におけるその内容、対処方針等。 財務及び事業の方針の決定を支配する者の在り方に関する基本方針（以下「基本方針」という。）を定めている会社において、当四半期連結累計期間に当該基本方針に重要な変更があった場合にはその内容。また、当四半期連結累計期間において、新たに基本方針を定めた場合には、会社法施行規則（平成18年法務省令第12号）第118条第3号に掲げる事項。</p> <p>(d) 当四半期連結累計期間における研究開発活動の金額。加えて、研究開発活動の状況（例えば、研究の目的、主要課題、研究成果、研究体制等）に重要な変更があった場合には、セグメント情報に関連付けた内容。</p> <p>(e) 当四半期連結累計期間において、連結会社又は提出会社の従業員数（就業人員数をいう）に著しい増加又は減少があった場合には、セグメント情報に関連付けて、その事情及び内容。</p> <p>(f) 当四半期連結累計期間において、生産、受注及び販売の実績について著しい変動があった場合には、その内容。</p> <p>(g) 当四半期連結累計期間において、主要な設備（連結会社以外の者から賃借しているものを含む）に関し、次に掲げる場合に該当するときは、それぞれ次に定める内容。 i 新設、休止、大規模改修、除却、売却等により著しい変動があった場合 その内容 ii 最近連結会計年度末において計画中であった新設、休止、大規模改修、除却、売却等について著しい変更があった場合 その内容</p> <p>記載上の注意(8)aに掲げる項目の記載にあたっては、項目別に記載するほか、例えば、記載上の注意(8)a(b)に掲げる「経営方針・経営戦略等」「経営上の目標の達成状況を判断するための客観的な指標等」及び(c)に掲げる「優先的に対処すべき事業上及び財務上の課題」について一体的に記載することも考えられる（作成要領35ページ 作成にあたってのポイント①）。</p> <p>当四半期連結累計期間において、連結会社が経営方針・経営戦略等又は経営</p>	

項目	留意点	備考
	<p>上の目標の達成状況を判断するための客観的な指標等（以下「経営方針等」という。）を定めている場合における経営方針等について既に提出した有価証券報告書に記載された内容に比べて重要な変更があったとき又は新たに経営方針等を定めた場合には、その内容及び理由を記載することとされている。経営方針等が前連結会計年度末から前有価証券報告書提出日までの間に変更された場合で、当該変更内容を前有価証券報告書に既に記載した場合は、当四半期報告書において当該変更内容を重ねて記載する必要はないと考えられる。</p> <p>また、経営方針等が当四半期連結累計期間末から当四半期報告書提出日までの間に変更された場合には、当四半期報告書において、変更された旨及び変更後の内容を記載することも考えられる（作成要領35ページ 作成にあたってのポイント②）。</p> <p>優先的に対処すべき事業上及び財務上の課題で重要な変更があった場合又は新たに発生した場合、経営者が会社の置かれたその状況をどのように認識し、会社の事業の進展のために克服すべき当面の課題をどのように捉えているか、また、どのように対処するか等について、具体的に記載する必要があるとされている。</p> <p>なお、前有価証券報告書又は前四半期報告書等に記載した重要な課題については、その後の経過等を記載することが望ましいと考えられる（作成要領35ページ 作成にあたってのポイント③）。</p> <p>将来に関する事項を記載する場合には、当該事項は当四半期連結会計期間の末日現在において判断したものである旨を記載する。ただし、四半期報告書提出日時点での判断に基づいて記載することを妨げるものではないと考えられる（作成要領33ページ 作成にあたってのポイント④）。</p> <p>開示府令の改正に伴う開示ガイドラインの改正 四半期報告書に関する取扱いについて定める開示ガイドライン24の4の7-7に、将来情報に関する虚偽記載等の責任について定める開示ガイドライン5-16-2が含まれている。上記「第2 事業の状況」の「1 事業等のリスク」参照。</p>	
3 経営上の重要な契約等	<p>当四半期連結会計期間において、事業の全部若しくは主要な部分の賃貸借又は経営の委任、他人と事業上の損益全部を共通にする契約、技術援助契約その他の経営上の重要な契約を締結した場合又はこれらの契約に重要な変更若しくは解約があった場合には、その内容を記載する。</p> <p>次の事象については、業務執行を決定する機関により決定された場合には、重要性の乏しいものを除き、その内容等を記載する。</p> <ol style="list-style-type: none"> ① 吸収合併又は新設合併 ② 重要な事業の全部若しくは一部の譲渡又は重要な事業の全部若しくは一部の譲受け ③ 株式交換、株式移転又は株式交付 ④ 吸収分割又は新設分割 	記載上の注意(9) 開示ガイドライン 5-17
第3 提出会社の状況		
1 株式等の状況 (1) 株式の総数等	<p>「発行可能株式総数」の欄には、当四半期会計期間の末日現在の定款に定められた発行可能株式総数又は発行可能種類株式総数を記載する。</p> <p>会社が種類株式発行会社であるときは、株式の種類ごとの発行可能種類株式総数を記載し、「計」の欄には発行可能株式総数を記載する。</p> <p>「発行済株式」には、発行済株式の種類ごとに「種類」、「第 四半期会計期間末現在発行数」、「提出日現在発行数」、「上場金融商品取引所名又は登録認可金融商品取引業協会名」及び「内容」を記載する。</p> <p>会社が行使価額修正条項付新株予約権付社債券等を発行している場合には、「種類」の欄にその旨を記載する。</p> <p>「内容」の欄には、単元株式数を含め、株式の内容を具体的に記載する。</p> <p>会社が行使価額修正条項付新株予約権付社債券等を発行している場合には、</p>	記載上の注意(10) 開示ガイドライン 5-7-2

項目	留意点	備考
	<p>冒頭に、当該行使価額修正条項付新株予約権付社債券等の特質を記載する。</p> <p>会社が行使価額修正条項付新株予約権付社債券等を発行している場合には、一定の事項を欄外に記載する。</p>	
(2) 新株予約権等の状況	<p>「新株予約権等の状況」については、当四半期会計期間中に新株予約権等が発行された場合に記載する。</p> <p>当四半期会計期間において、「取締役、使用人等に対して新株予約権証券を発行した場合」以外の新株予約権又は新株予約権付社債券を未発行の場合には、該当しない旨を記載することとなるため、留意する。いわゆる事前警告型の買収防衛策に重要な変更があった場合又は新たに事前警告型の買収防衛策を定めた場合については、「第2 事業の状況」の「2 経営者による財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの状況の分析」における基本方針に関する規定（記載上の注意(8)a(c)。作成要領29ページ以下参照）に留意する（作成要領61ページ 作成にあたってのポイント④）。</p>	記載上の注意(11) 記載上の注意(12)
2 役員 の 状況	<p>前事業年度の有価証券報告書の提出日後、当四半期累計期間において役員に異動があった場合に記載する。また、異動後の役員の数と性別を記載するとともに、役員のうち女性の比率を括弧内に記載する。</p> <p>前事業年度の有価証券報告書を定時株主総会前に提出した場合、当該有価証券報告書に記載した当該定時株主総会及びその直後の取締役会での決議事項である「役員の改選」、「代表取締役の異動」及び「役員の役職の変更」等に関する事項については、それらが実際に否決・修正されなければ、当四半期報告書において、前事業年度の有価証券報告書の提出日後に行われた役員の変更として記載することは不要と考えられる（作成要領71ページ 作成にあたってのポイント④）。</p> <p>監査等委員会設置会社及び指名委員会等設置会社の場合には、記載上の注意(1)一般的事項fに従い、監査役を設置する会社に準じて記載することとなる（作成要領71ページ 作成にあたってのポイント⑥）。</p>	記載上の注意(17) 記載上の注意(1) 一般的事項f
第4 経理の状況		
冒頭記載 四半期連結財務諸表の作成方法について	<p>【経理の状況】の冒頭記載において、四半期連結財務諸表は四半期連結財規に基づいて作成している旨を記載する。</p> <p>会計基準等を早期適用する場合、経理の状況の冒頭に四半期連結財規等の附則に基づいている旨の記載をすることが望ましいと考えられる（作成要領79ページ 作成にあたってのポイント④）。</p> <p>改正法人税等会計基準を2024年3月期の期首から早期適用する場合の記載事例は下記のとおりである。</p> <p>(作成要領74ページ)</p> <div style="border: 1px dashed black; padding: 5px;"> <p>1. 四半期連結財務諸表の作成方法について</p> <p>当社の四半期連結財務諸表は、「四半期連結財務諸表の用語、様式及び作成方法に関する規則」（平成19年内閣府令第64号。以下「四半期連結財務諸表規則」という。）に基づいて作成している。</p> <p>なお、当第1四半期連結会計期間（〇年4月1日から〇年6月30日まで）及び当第1四半期連結累計期間（〇年4月1日から〇年6月30日まで）は、「連結財務諸表の用語、様式及び作成方法に関する規則の一部を改正する内閣府令（令和5年3月27日内閣府令第22号）附則第2条第1項ただし書き及び同条第4項により、改正後の四半期連結財務諸表規則に基づいて作成している。</p> <p>2. 監査証明について</p> <p>(略)</p> </div> <p>監査証明については四半期レビューを受けている旨を記載する。</p> <p>四半期報告書の「経理の状況」に、四半期連結会計期間に係る四半期連結損</p>	記載上の注意(18) 開示ガイドライン 24の4の7-10

項目	留意点	備考
	<p>益計算書及び四半期連結包括利益計算書又は四半期連結損益及び包括利益計算書（四半期連結財務諸表を作成していない場合は、四半期会計期間に係る四半期損益計算書）を記載する場合には、当該四半期報告書の「経理の状況」の冒頭に、その旨を記載しなければならないことに留意する。</p>	
1 四半期連結財務諸表		
比較情報の作成	<p>四半期連結財務諸表について、比較情報の作成が規定されている。</p> <p>四半期連結貸借対照表については、前期末連結貸借対照表、四半期連結損益計算書及び四半期連結包括利益計算書については、前年同四半期連結損益計算書及び四半期連結包括利益計算書、四半期連結キャッシュ・フロー計算書については、前年同四半期連結キャッシュ・フロー計算書が必要に応じて修正され、比較情報として当四半期連結財務諸表に含まれることとなる。</p> <p>次の事項に留意する（四半期連結財務諸表ガイドライン5の3）。</p> <p>① 当四半期連結会計期間及び当四半期連結累計期間に係る四半期連結財務諸表において記載されたすべての数値について、原則として、前連結会計年度並びに当該連結会計年度の対応する四半期連結会計期間及び四半期連結累計期間に係る数値を含めなければならない。</p> <p>② 当四半期連結会計期間及び当四半期連結累計期間に係る四半期連結財務諸表の理解に資すると認められる場合には、前連結会計年度並びに当該連結会計年度の対応する四半期連結会計期間及び四半期連結累計期間に係る定性的な情報を含めなければならない。</p>	<p>四半期連結財務諸表ガイドライン5の3</p> <p>四半期連結財務諸表ガイドライン5の3</p> <p>「中間監査基準及び四半期レビュー基準の改訂に関する意見書」（2011年6月30日企業会計審議会）</p> <p>会計制度委員会研究報告第14号「比較情報の取扱いに関する研究報告（中間報告）」（平成24年5月15日）</p>
四半期連結貸借対照表	<p>四半期連結貸借対照表は、様式第二号により記載する。</p>	<p>四半期連結財務諸表第30条</p>
四半期連結損益計算書	<p>四半期連結累計期間に係る四半期連結損益計算書は、様式第三号により記載する。</p>	<p>四半期連結財務諸表第64条</p>
四半期連結包括利益計算書	<p>四半期連結累計期間に係る四半期連結包括利益計算書は、様式第三号の二により記載する。</p> <p>四半期連結包括利益計算書は、四半期連結損益及び包括利益計算書を作成する場合には、記載を要しない。</p>	<p>四半期連結財務諸表第83条の2、第83条の3</p>
四半期連結キャッシュ・フロー計算書	<p>四半期連結キャッシュ・フロー計算書は、様式第五号又は第六号により記載する。</p> <p>連結範囲の変動を伴う子会社株式の取得又は売却に係るキャッシュ・フローは、「投資活動によるキャッシュ・フロー」の区分に記載する。</p> <p>連結範囲の変動を伴う子会社株式の取得関連費用に係るキャッシュ・フローは、「営業活動によるキャッシュ・フロー」の区分に記載する。</p> <p>連結範囲の変動を伴わない子会社株式の取得又は売却に係るキャッシュ・フロー（関連する法人税等に関するキャッシュ・フローを除く）は、「財務活動によるキャッシュ・フロー」の区分に記載する。上記に関連して生じた費用に係るキャッシュ・フローは、「営業活動によるキャッシュ・フロー」の区分に記載する。</p>	<p>四半期連結財務諸表第5条の2、第84条</p> <p>連結キャッシュ・フロー実務指針</p>
継続企業の前提に関する事項	<p>前連結会計年度の連結財務諸表又は前四半期連結会計期間の四半期連結財務諸表において注記した継続企業の前提に関する重要な不確実性が、当四半期連結会計期間の四半期連結貸借対照日においても認められる場合には、当四半期連結会計期間の四半期連結貸借対照日までの期間における当該重要な不確実性の変化も含めて記載する。</p> <p>また、当該重要な不確実性に特段の変化がない場合は、前連結会計年度又は前四半期連結会計期間の注記を踏まえる必要がある（作成要領105ページ 作成にあたってのポイント①）。</p> <p>継続企業の前提に重要な疑義を生じさせるような事象又は状況を解消し、又は改善するための対応策については、少なくとも翌四半期連結会計期間の末日までを対象とした対応策を記載する必要があることに留意する（作成要領105</p>	<p>四半期連結財務諸表第27条</p> <p>四半期連結財務諸表ガイドライン27</p>

項目	留意点	備考
	<p>ページ 作成にあたってのポイント②)。</p> <p>前連結会計年度又は前四半期連結会計期間の決算日における継続企業の前提に関する重要な不確実性に大きな変化があった場合、若しくは前連結会計年度又は前四半期連結会計期間の決算日において継続企業の前提に関する重要な不確実性が認められなかったものの、当四半期連結会計期間に継続企業の前提に関する重要な不確実性が新たに認められることとなった場合であって、当四半期連結会計期間の末日から1年にわたって継続企業の前提が成立するとの評価に基づいて四半期連結財務諸表を作成するときは、当該重要な不確実性が認められる理由として、具体的な対応策が未定であること、少なくとも翌四半期連結会計期間の末日を超えた期間についても継続企業の前提が成立すると評価した理由等を含めて記載する(作成要領105ページ 作成にあたってのポイント③)。</p> <p>前連結会計年度又は前四半期連結会計期間の決算日に継続企業の前提に関する重要な不確実性が認められたが、当四半期連結会計期間において認められない場合は、当四半期連結会計期間に係る記載は不要となる。なお、重要な不確実性が認められなくなった経緯や対応策などの具体的な説明は、「事業等のリスク」などの項目で記載することが望ましい(作成要領105ページ 作成にあたってのポイント④)。</p>	
連結の範囲又は持分法適用の範囲の変更	四半期連結財務諸表作成のための基本となる重要な事項のうち、連結の範囲又は持分法適用の範囲について、重要な変更を行った場合には、その旨及び変更の理由を注記しなければならない。	四半期連結財務規第10条 四半期連結財務ガイドライン10
会計方針の変更	会計方針の変更を行った場合には、原則として、変更後の会計方針を前期以前に遡って適用したと仮定し、税金等調整前四半期純損益金額に対する前連結会計年度の対応する四半期連結累計期間における影響額及びその他の重要な項目に対する影響額を注記する。	四半期連結財務規第10条の2、第10条の3
会計方針の変更 改正法人税等会計基準等の早期適用	<p>改正法人税等会計基準の早期適用初年度においては、会計基準等の改正に伴う会計方針の変更として取り扱うこととされている。この場合、その変更の内容等について注記する。</p> <p>改正法人税等会計基準等を以下の前提で早期適用する場合の記載事例は下記のとおりである。 (作成要領114ページ)</p> <div style="border: 1px dashed black; padding: 5px;"> <ul style="list-style-type: none"> 改正法人税等会計基準第20-3項ただし書きに定める経過的な取扱いに従って適用初年度の期首より前に新たな会計方針を遡及適用した場合の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するとともに、対応する金額を資本剰余金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。 改正税効果適用指針第65-2項(2)ただし書きに定める、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(改正税効果適用指針第9項(3)、第30項、第31項及び第51項(3))の改正については、適用初年度の期首より前に新たな会計方針を遡及適用した場合の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するとともに、対応する金額を期首の資本剰余金に加減し、当該期首から新たな会計方針を適用する。 </div> <div style="border: 1px solid black; padding: 5px; margin: 5px 0;"> 当第1四半期連結累計期間 (自〇年4月1日 至〇年6月30日) </div> <p>(会計方針の変更) 「法人税、住民税及び事業税等に関する会計基準」(企業会計基準第27号2022年10月28日。以下「2022年改正会計基準」という。)等を当第1四半期連結会計期間の期首から適用している。……………(会計方針の変更の具体的な内容)……………。</p> <p>法人税等の計上区分(その他の包括利益に対する課税)に関する改正については、2022年改正会計基準第20-3項ただし書きに定める経過的</p>	四半期連結財務規第10条の2 改正法人税等会計基準等

項目	留意点	備考
	<p>な取扱い及び「税効果会計に係る会計基準の適用指針」（企業会計基準適用指針第28号 2022年10月28日。以下「2022年改正適用指針」という。）第65-2項(2)ただし書きに定める経過的な取扱いに従っており、……………（経過措置の概要を記載）……………。この結果、……………（税金等調整前四半期純損益金額に対する影響額及びその他の重要な項目に対する影響額を記載）……………。</p> <p>また、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については、2022年改正適用指針を当第1四半期連結会計期間の期首から適用している。当該会計方針の変更は、遡及適用され、前年四半期及び前連結会計年度については遡及適用後の四半期連結財務諸表及び連結財務諸表となっている。この結果、……………（税金等調整前四半期純損益金額に対する前連結会計年度の対応する四半期連結累計期間における影響額及びその他の重要な項目に対する影響額（前連結会計年度の期首における純資産額に対する累積的影響額等）を記載）……………。</p>	
表示方法の変更	四半期連結財規などでは、表示方法の変更に関する注記は要求されていない。	
未適用の会計基準等	四半期連結財規などでは、未適用の会計基準等に関する注記は要求されていない。	
四半期連結財務諸表の作成に特有の会計処理に関する記載	<p>一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に従い、四半期連結財務諸表の作成に特有の会計処理を適用した場合には、その旨及びその内容を記載する。ただし、重要性が乏しい場合には、注記を省略できる。</p> <p>四半期連結財務諸表の作成に特有の会計処理とは、次の会計処理である。</p> <ol style="list-style-type: none"> ① 原価差異の繰延処理 ② 税金費用の計算 	<p>四半期連結財規第12条</p> <p>四半期連結財規ガイドライン12</p>
追加情報	財務諸表を作成する上で、固定資産の減損や繰延税金資産の回収可能性等において、経営者が行った一定の仮定を置いた最善の見積りが、四半期財規第22条及び四半期連結財規第14条に規定されている「利害関係人が会社の財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの状況に関する適正な判断を行うために必要と認められる事項」に該当する場合、追加情報の注記として、当該事項を注記しなければならない。	四半期連結財規第14条
株主資本等関係	支配の変動を伴わない子会社株式の追加取得・一部売却、子会社の時価発行増資等により、前連結会計年度末から資本剰余金の重要な変動が生じた場合については、前連結会計年度末から株主資本の金額に著しい変動があった場合の注記の対象と考えられる（作成要領137ページ 作成にあたってのポイント）。	<p>四半期連結財規第92条</p> <p>四半期連結財規ガイドライン92</p>
セグメント情報等	<p>セグメント情報等会計基準に準拠して、マネジメント・アプローチにより、セグメント情報を開示する。</p> <p>企業を構成する一定の単位（報告セグメント）に関する情報（セグメント情報）について、所要の事項を様式第一号に定めるところにより注記しなければならない。</p> <p>四半期連結財規及び四半期財規において、セグメント情報に係る様式が規定されているため、実際の開示に際しては同様式及び記載上の注意に留意する必要がある。</p> <p>開示情報としての重要性が乏しく、財務諸表利用者の判断を誤らせる可能性がないと考えられるとき（例えば、単一セグメントの場合）は、セグメント情報の記載を省略することも考えられる。</p> <p>ただし、記載を省略した場合でも、セグメント情報は様式上の記載項目とされているため、項目自体は省略せず、その旨を記載する（作成要領147ページ作成にあたってのポイント⑦）。</p>	四半期連結財規第15条
金融商品関係	<p>金融商品に関する注記については次のように規定されている。</p> <ol style="list-style-type: none"> ① 金融商品については、当該金融商品に関する四半期連結貸借対照表の科目ごとに、企業集団の事業の運営において重要なものとなっており、かつ、 	<p>四半期連結財規第15条の2、第17条の2</p> <p>四半期連結財規ガ</p>

項目	留意点	備考
	<p>四半期連結貸借対照表計上額その他の金額に前連結会計年度の末日に比して著しい変動が認められる場合には、四半期連結貸借対照表の科目ごとの四半期連結貸借対照表日における四半期連結貸借対照表計上額、時価及び当該四半期連結貸借対照表計上額と当該時価との差額を注記しなければならない。ただし、当該四半期連結貸借対照表計上額と時価との差額及び前連結会計年度に係る連結貸借対照表計上額と時価との差額に重要性が乏しい場合には、注記を省略することができる。</p> <p>② ①本文にかかわらず、四半期連結貸借対照表の科目ごとの四半期連結貸借対照表日における金融商品の時価について、適時に、正確な金額を算定することが困難な場合には、概算額を記載することができる。</p> <p>③ 時価で四半期連結貸借対照表に計上している金融商品については、当該金融商品に関する四半期連結貸借対照表の科目ごとに、企業集団の事業の運営において重要なものとなっており、かつ、当該金融商品を適切な項目に区分し、その項目ごとに、当該金融商品の時価を当該時価の算定に重要な影響を与える時価の算定に係るインプットが属するレベルに応じて分類し、それぞれの金額に前連結会計年度の末日に比して著しい変動が認められる場合には、次に掲げる事項を注記しなければならない。</p> <p>一 当該項目ごとの次に掲げる事項</p> <p>イ 四半期連結貸借対照表日におけるレベル一に分類された金融商品の時価の合計額</p> <p>ロ 四半期連結貸借対照表日におけるレベル二に分類された金融商品の時価の合計額</p> <p>ハ 四半期連結貸借対照表日におけるレベル三に分類された金融商品の時価の合計額</p> <p>二 前号ロ又はハの規定により注記した金融商品の時価の算定に用いる評価技法又はその適用を変更した場合には、その旨及びその理由</p> <p>④ ③にかかわらず、四半期連結貸借対照表に計上している金融商品を適切な項目に区分し、その項目ごとの四半期連結貸借対照表日における金融商品の時価について、適時に、正確な金額を算定することが困難な場合には、概算額を記載することができる。</p> <p>⑤ ①本文及び②にかかわらず、四半期連結貸借対照表日における市場価格のない株式、出資金その他これらに準ずる金融商品については、①本文に定める事項の記載を要しない。この場合には、その旨並びに当該金融商品の概要及び四半期連結貸借対照表計上額を注記しなければならない。</p> <p>⑥ ①本文及び②の規定にかかわらず、四半期連結貸借対照表に持分相当額を純額で計上する組合その他これに準ずる事業体（外国におけるこれらに相当するものを含む。）への出資については、①本文に定める事項の記載を要しない。この場合には、その旨及び当該出資の四半期連結貸借対照表計上額を注記しなければならない。</p> <p>⑦ 投資信託等（法第2条第1項第10号に掲げる投資信託又は外国投資信託の受益証券、同項第11号に掲げる投資証券又は外国投資証券その他これらに準ずる有価証券を含む金融商品をいう。以下この項及び次項において同じ。）について、一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に従い、投資信託等の基準価額を時価とみなす場合には、①本文に定める事項の記載については、当該投資信託等が含まれている旨を注記しなければならない（当該投資信託等の四半期連結貸借対照表計上額に重要性が乏しい場合を除く。）。</p> <p>⑧ ③及び④の規定にかかわらず、投資信託等について、一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に従い、投資信託等の基準価額を時価とみなす場合には、③各号に掲げる事項の記載を要しない。この場合には、その旨及び当該投資信託等の四半期連結貸借対照表計上額を注記しなければならない。</p> <p>なお、「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に従い、投資信託等の基準価額を時価とみなす場合」については、財規ガイドライン8の6の2-4に具体的な定めが設けられている。</p> <p>契約資産を他の項目に属する金融資産と一括して四半期連結貸借対照表に表示している場合には、当該四半期連結貸借対照表の科目については、財規第8条の6の2第1項第2号に掲げる事項を記載する。この場合には、当該四半期連結貸借対照表の科目から契約資産を除いた金融資産について、当該事項を記載する</p>	<p>イドライン15の2 四半期適用指針 時価開示適用指針</p>

項目	留意点	備考
	<p>ことができる。</p> <p>金融機関等（総資産の大部分を金融資産が占め、かつ、総負債の大部分を金融負債及び保険契約から生じる負債が占める企業又は企業集団）以外は、第1四半期連結会計期間及び第3四半期連結会計期間において（金融商品関係）の注記を省略することができる。</p>	
有価証券関係	<p>有価証券（次に掲げる有価証券に限る）については、「金融商品に関する注記」（四半期連結財規第15条の2）のほか、当該有価証券が企業集団の事業の運営において重要なものとなっており、かつ、当該有価証券の四半期連結貸借対照表計上額その他の金額に前連結会計年度の末日に比して著しい変動が認められる場合には、次に掲げる有価証券の区分に応じ、以下に定める事項を注記しなければならない。ただし、適時に、正確な金額を算定することが困難な場合には、概算額を記載することができる。</p> <p>① 満期保有目的の債券</p> <p>イ 四半期連結決算日における四半期連結貸借対照表計上額</p> <p>ロ 四半期連結決算日における時価</p> <p>ハ 四半期連結決算日における四半期連結貸借対照表計上額と時価との差額</p> <p>② その他有価証券</p> <p>株式、債券その他の有価証券の種類ごとの次に掲げる事項</p> <p>イ 取得原価</p> <p>ロ 四半期連結決算日における四半期連結貸借対照表計上額</p> <p>ハ 四半期連結決算日における四半期連結貸借対照表計上額と取得原価との差額</p>	<p>四半期連結財規第16条</p> <p>四半期連結財規ガイドライン16</p>
デリバティブ取引関係	<p>デリバティブ取引（ヘッジ会計が適用されているものは除くことができる）については、「金融商品に関する注記」（四半期連結財規第15条の2）のほか、当該取引が企業集団の事業の運営において重要なものとなっており、かつ、当該取引の契約額その他の金額に前連結会計年度の末日に比して著しい変動が認められる場合には、通貨、金利、株式、債券及び商品その他の取引の対象物の種類ごとの四半期連結決算日における契約額又は契約において定められた元本相当額、時価及び評価損益を注記しなければならない。ただし、適時に、正確な金額を算定することが困難な場合には、概算額を記載することができる。</p> <p>上記の事項は、先物取引、オプション取引、先渡取引、スワップ取引及びその他のデリバティブ取引その他の取引の種類に区分して記載しなければならない。</p>	<p>四半期連結財規第17条</p> <p>四半期連結財規ガイドライン17-1</p>
企業結合等関係	<p>暫定的な会計処理が確定した四半期会計期間等においては、企業結合日の属する四半期会計期間等に遡って当該確定が行われたかのように会計処理を行う（四半期会計基準第10-4項、第21-4項）。</p> <p>当該会計処理を受け、以下の注記事項が求められている。</p> <p>① 暫定的な会計処理の確定した四半期会計期間等においては、暫定的な会計処理が確定した旨、発生したのれんの金額又は負ののれんの発生益の金額に係る見直し内容及び金額を注記する。</p> <p>② 暫定的な会計処理の確定に伴い、比較情報に、取得原価の当初配分額の重要な見直し反映されている場合には、その見直し内容及び金額を注記する。</p> <p>なお、暫定的な会計処理の確定に伴い、比較情報に、取得原価の配分額の重要な見直し反映されている場合には、開示対象期間の1株当たり四半期純損益及び潜在株式調整後1株当たり四半期純利益を、当該見直し反映された後の金額により算定する。</p>	<p>四半期連結財規第20条～26条</p> <p>四半期会計基準</p> <p>四半期適用指針</p>
収益認識関係	<p>収益認識会計基準等では、当期認識した顧客との契約から生じる収益を、収益及びキャッシュ・フローの性質、金額、時期及び不確実性に影響を及ぼす主要な要因に基づく区分に分解して注記する。</p>	<p>四半期連結財規第27条の3</p> <p>四半期連結財規ガ</p>

項目	留意点	備考
	<p>収益を分解する程度については、企業の実態に即した事実及び状況に応じて決定する。その結果、複数の区分に分解する必要がある企業もあれば、単一の区分のみで足りる企業もある。</p> <p>収益の分解に用いる区分を検討する際に、次のような情報において、企業の収益に関する情報が他の目的でどのように開示されているのかを考慮する。</p> <p>(1) 財務諸表外で開示している情報（例えば、決算発表資料、年次報告書、投資家向けの説明資料）</p> <p>(2) 最高経営意思決定機関が事業セグメントに関する業績評価を行うために定期的に検討している情報</p> <p>(3) 他の情報のうち、上記(1)及び(2)で識別された情報に類似し、企業又は企業の財務諸表利用者が、企業の資源配分の意思決定又は業績評価を行うために使用する情報</p> <p>なお、収益を分解するための区分の例としては次のものが挙げられる。</p> <p>(1) 財又はサービスの種類（例えば、主要な製品ライン）</p> <p>(2) 地理的区分（例えば、国又は地域）</p> <p>(3) 市場又は顧客の種類（例えば、政府と政府以外の顧客）</p> <p>(4) 契約の種類（例えば、固定価格と実費精算契約）</p> <p>(5) 契約期間（例えば、短期契約と長期契約）</p> <p>(6) 財又はサービスの移転の時期（例えば、一時点で顧客に移転される財又はサービスから生じる収益と一定の期間にわたり移転される財又はサービスから生じる収益）</p> <p>(7) 販売経路（例えば、消費者に直接販売される財と仲介業者を通じて販売される財）</p> <p>収益の分解情報を注記する場合の収益は、収益認識会計基準等の範囲に含まれる顧客との契約から生じる収益であることに留意する（作成要領177ページ作成にあたってのポイント③）。</p> <p>収益の分解情報については、当四半期連結累計期間に認識した顧客との契約から生じる収益と報告セグメントとの売上高との間の関係を投資者その他の四半期連結財務諸表の利用者が理解できるようにするための十分な情報を記載するものとされている（作成要領177ページ作成にあたってのポイント④）。</p> <p>報告セグメントの売上高に関する情報が、収益認識会計基準における収益の会計処理の定めに基づいており、かつ、収益及びキャッシュ・フローの性質、金額、時期及び不確実性に影響を及ぼす主要な要因に基づく区分に分解した情報として十分であると判断される場合や、セグメント情報等の注記に含めて収益の分解情報を示している場合には、収益の分解情報に関する事項を記載するにあたり、当該セグメント情報等に関する事項を参照することにより記載に代えることができるとされている（作成要領151ページ作成にあたってのポイント⑤）。</p>	<p>イドライン27の3 四半期会計基準 収益認識会計基準 収益認識適用指針</p>
1株当たり情報	<p>当四半期連結累計期間に係る1株当たり四半期純利益金額又は四半期純損失金額及びその算定上の基礎は、注記しなければならない。</p> <p>「1株当たり四半期純利益金額」（四半期連結財規第78条）については、「1株当たり四半期純利益」と記載することも差し支えないと考えられる（作成要領183ページ作成にあたってのポイント①）。</p>	<p>四半期連結財規第78条 1株当たり会計基準</p>
重要な後発事象	<p>四半期連結決算日後、連結会社並びに持分法が適用される非連結子会社及び関連会社の当該四半期連結財務諸表に係る四半期連結会計期間が属する連結会計年度（当該四半期連結会計期間における四半期連結累計期間を除く。）以降の財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの状況に重要な影響を及ぼす事象が発生したときは、当該事象を注記しなければならない。</p>	<p>四半期連結財規第13条 四半期連結財規ガイドライン13</p>

以上

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）」等の解説

公認会計士 はやの まさし 早野 真史

1. はじめに

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）」（以下「本実務対応報告案」という。）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「キャッシュ・フロー作成基準一部改正案」という。また、以下、本実務対応報告案と合わせて「本公開草案」という。）を公表した。本稿では、本公開草案の概要について解説する。

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が検討を行い、本実務対応報告案を公表するに至った。

また、ASBJは、本実務対応報告案に併せて、企業会計審議会が1998年3月13日に公表した「連結キャッシュ・フロー計算書等の作成基準」及び「連結キャッシュ・フロー計算書等の作成基準注解」のうち資金の範囲に関する事項についての検討を行い、本実務対応報告案と同時にキャッシュ・フロー作成基準一部改正案を公表した。

なお、本公開草案は、日本公認会計士協会（JICPA）の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」にも影響する。JICPAは、2023年5月31日に、キャッシュ・フロー作成基準一部改正案との整合を図るため、同実務指針の改正案を公表した。

2. 本公開草案の公表の経緯

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。以下「改正法」という。）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。改正後の資金決済法においては、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

3. 資金決済法第2条第5項における電子決済手段の規定の内容

資金決済法第2条第5項は電子決済手段を4つに分けて、それぞれ同項第1号から第4号に以下のとおり規定している（以下、資金決済法第2条第5項各号に規定されている電子決済手段を「第1号電子決済手段」等という。）。

資金決済法 第2条第5項各号	規定の内容
第1号	物品等を購入し、若しくは借り受け、又は役務の提供を受ける場合に、これらの代価の弁済のために不特定の者に対して使用することができ、かつ、不特定の者を相手方として購入及び売却を行う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ている通貨建資産に限り、有価証券、電子記録債権法（平成十九年法律第百二号）第二条第一項に規定する電子記録債権、第三条第一項に規定する前払式支払手段その他これらに類するものとして内閣府令で定めるもの（流通性その他の事情を勘案して内閣府令で定めるものを除く。）を除く。第2号において同じ。）であって、電子情報処理組織を用いて移転することができるもの（第3号に掲げるものに該当するものを除く。）

第2号	不特定の者を相手方として前号に掲げるものと相互に交換を行うことができる財産的価値であって、電子情報処理組織を用いて移転することができるもの（第3号に掲げるものに該当するものを除く。）
第3号	特定信託受益権 ^{※1}
第4号	上記に掲げるものに準ずるものとして内閣府令で定めるもの ^{※2}

※1 資金決済法において「特定信託受益権」とは、金銭信託の受益権（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。）に表示される場合に限る。）であって、受託者が信託契約により受け入れた金銭の全額を預貯金により管理するものであることその他内閣府令で定める要件を満たすものをいう（資金決済法第2条第9項）。

※2 本公開草案が公表された時点において、第4号電子決済手段に指定されるものは見込まれていない（本実務対応報告案BC3項）。

4. 本実務対応報告案の概要

① 範囲

本実務対応報告案は、資金決済法第2条第5項に規定される電子決済手段のうち、第1号電子決済手段、第2号電子決済手段及び第3号電子決済手段を対象としている。ただし、次に掲げる項目については、本実務対応報告案の適用範囲に含めていない（本実務対応報告案第2項及び第3項）。

(i) 第3号電子決済手段の発行者側の会計処理及び開示

本実務対応報告案BC6項では、第3号電子決済手段は、信託の受益権として発行されるため、第3号電子決済手段の発行者は、信託における受託者の会計処理を行うことになると考えられるとしている。ASBJは、これまで基本的に株式会社における会計処理等を定めており、信託の受託者の会計処理については、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」のQ8 Aにおいて一般的な取扱いのみ定めている。したがって、本実務対応報告案においては、第3号電子決済手段の発行者側に係る会計処理等を定めないこととしている（本実務対応報告案BC6項）。

(ii) 第1号電子決済手段、第2号電子決済手段又は第3号電子決済手段に該当する外国電子決済手段のうち、当該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外国電子決済手段^{以下}の外国電子決済手段

外国電子決済手段とは、外国において発行される資金決済法等に相当する外国の法令に基づく電子決済手段をいう（本実務対応報告案第4項(4)及びBC7項）。

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外国電子決済手段^{以下}の外国電子決済手段については、電子決済手段等取引業者に関する内閣府令（令和5年内閣府令第48号）における一定の利用者の保護はなく、かつ、資金決済法等で規定される電子決済手段の発行者に対する規制も及ばないため、国内で発行される電子決済手段と同様の会計上の性格を有するか否かは必ずしも明らかではないと考えられること、また、仮に会計上の取扱いを定める場合、国際的な会計基準との整合性を図る

ことの検討も必要になると考えられることから（本実務対応報告案BC8項）、本実務対応報告案の適用範囲に含めないこととしている。

企業会計基準諮問会議に寄せられた要望では、改正された資金決済法の施行に合わせて会計上の取扱いを定めることのニーズがあったため、ASBJは、本実務対応報告案において、第1号電子決済手段、第2号電子決済手段及び第3号電子決済手段に関する会計上の取扱いを優先して定めることとし、当面必要と考えられる最小限の項目に関する会計上の取扱いを定めることを提案している。なお、今後の電子決済手段の取引の発展や会計実務の状況により、本実務対応報告案において定めのない事項に対して別途の対応を図ることの要望が市場関係者によりASBJに提起された場合には、公開の審議により、別途の対応を図ることの可否をASBJにおいて判断することとしている（本実務対応報告案BC3項及びBC4項）。

② 実務上の取扱い

本実務対応報告案は、本実務対応報告の対象となる電子決済手段は主に以下の特徴を有するとしている（本実務対応報告案BC10項）。

- 送金・決済手段として使用される（第2号電子決済手段を除く。）。
- 電子決済手段の利用者の請求により、電子決済手段の券面額に基づく価額と同額の金銭による払戻しを受けることができるものであり、価値の安定した電子的な決済手段である。
- 流通性がある。

本実務対応報告案では、このような特徴を踏まえて、本実務対応報告の対象となる電子決済手段は、会計上、現金又は要求払預金に類似する性格を有する資産であるとして（本実務対応報告案BC17項及びBC18項）、以下の会計処理及び開示が提案されている。

(i) 電子決済手段の保有に係る会計処理

本実務対応報告の対象となる電子決済手段を取得したときは、その受渡日に当該電子決済手段の券面額に基づく価額をもって電子決済手段を資産として計上し、当該電子決済手段の取得価額と当該券面額に基づく価額との間に差額がある場合、当該差額を損益として処理する（本実務対応報告案第5項）。

本実務対応報告の対象となる電子決済手段を第三者に移転するとき又は電子決済手段の発行者から本実務対応報告の対象となる電子決済手段について金銭による払戻しを受けるときは、その受渡日に当該電子決済手段を取り崩す。電子決済手段を第三者に移転するときに金銭を受け取り、当該電子決済手段の帳簿価額と金銭の受取額との間に差額がある場合、当該差額を損益として処理する（本実務対応報告案第6項）。

本実務対応報告の対象となる電子決済手段は、期末時において、その券面額に基づく価額をもって貸借対照表価額とする（本実務対応報告案第7項）。

(ii) 電子決済手段の発行に係る会計処理

本実務対応報告の対象となる電子決済手段を発行するときは、その受渡日に当該電子決済手段に係る払戻義務について債務額をもって負債として計上し、当該電子決済手段の発行価額の総額と当該債務額との間に差額がある場合、当該差額を損益として処理する（本実務対応報告案第8項）。

本実務対応報告の対象となる電子決済手段を払い戻すときは、その受渡日に払戻しに対応する債務額を取り崩す（本実務対応報告案第9項）。

本実務対応報告の対象となる電子決済手段に係る払戻義務は、期末時において、債務額をもって貸借対照表価額とする（本実務対応報告案第10項）。

(iii) 外貨建電子決済手段に係る会計処理

外貨建電子決済手段とは、外国通貨で表示される電子決済手段をいう（本実務対応報告案第4項(5)）。

本実務対応報告の対象となる外貨建電子決済手段の期末時における円換算については、企業会計審議会「外貨建取引等会計処理基準」（以下「外貨建取引等会計処理基準」という。）— 2(1) ①の定めに従って処理を行うとされ（本実務対応報告案第11項）、決算時の為替相場による円換算額を付する。

本実務対応報告の対象となる外貨建電子決済手段に係る払戻義務の期末時における円換算については、外貨建取引等会計処理基準— 2(1) ②の定めに従って処理を行うとされ（本実務対応報告案第12項）、決算時の為替相場による円換算額を付する。

(iv) 預託電子決済手段に係る取扱い

預託電子決済手段とは、電子決済手段等取引業者又は電子決済手段の発行者（以下合わせて「電子決済手段等取引業者等」という。）が、電子決済手段の利用者との合意に基づいて当該利用者から預かった本実務対応報告の対象となる電子決済手段をいう（本実務対応報告案第13項）。

電子決済手段等取引業者等は、預託電子決済手段を資産として計上しない。また、当該電子決済手段の利用者に対する返還義務を負債として計上しない（本実務対応報告案第13項）。

(v) 開示

本実務対応報告の対象となる電子決済手段及び本

実務対応報告の対象となる電子決済手段に係る払戻義務に関する注記については、企業会計基準第10号「金融商品に関する会計基準」第40-2項に定める事項（金融商品の状況に関する事項、金融商品の時価等に関する事項及び金融商品の時価のレベルごとの内訳等に関する事項）を注記する（本実務対応報告案第14項）。

③ 適用時期等

改正された資金決済法は2023年6月1日から施行されている。ASBJは、改正された資金決済法の施行に合わせて本実務対応報告の対象となる電子決済手段が発行される場合、本実務対応報告案を可能な限り早い時期に適用することのニーズが高いと考えられるとしている。また、本実務対応報告案に定める会計処理等には複雑さがなくその適用の困難さはないと考えられるため、特段の準備期間はないと考えられるとしている。したがって、本実務対応報告案は、公表日以後適用することが提案されている（本実務対応報告案第15項、BC46項）。

本実務対応報告案では、特段の経過的な取扱いを定めておらず、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6項(1)に定める会計方針の変更に関する原則的な取扱いに従い、新たな会計方針を遡及適用することが提案されている（本実務対応報告案BC46項なお書き）。

5. キャッシュ・フロー作成基準一部改正案の概要

キャッシュ・フロー作成基準一部改正案では、特定の電子決済手段、すなわち、第1号電子決済手段から第3号電子決済手段（外国電子決済手段については、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る。）を連結キャッシュ・フロー計算書等における資金の範囲として現金に含めることが提案されている（キャッシュ・フロー作成基準一部改正案第2項及びBC6項）。キャッシュ・フロー作成基準一部改正案は、本実務対応報告案と同様に、公表日以後適用することが提案されている（キャッシュ・フロー作成基準一部改正案第4項）。

6. おわりに

金融庁は、2022年12月26日に、改正法に関係する政令・内閣府令案等を公表した。パブリックコメントによる意見募集を経て、当該政令は2023年6月1日から施行され、また、当該内閣府令等及び告示は、監督指針・ガイドライン等と併せて、2023年6月1日から施行・適用されている。本公開草案と併せて、改正された資金決済法並びに関係する政令、内閣府令等、告示、監督指針及びガイドライン等を参照していただきたい。

以上

金融庁：「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）」等に対するパブリックコメントの結果等について」の公表

『会計情報』編集部

金融庁から、2023年6月30日付で、「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）」等に対するパブリックコメントの結果等について」が公表されましたので、お知らせいたします。

1. パブリックコメントの結果

金融庁では、「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）」等について、令和5年4月10日（月曜）から令和5年5月12日（金曜）にかけて公表し、広く意見の募集を行いました。

その結果、3の個人及び団体より3件のコメントが寄せられました。

本件に関して寄せられたコメントの概要及びそれに対する金融庁の考え方は、[別紙1](#)をご覧ください。

主な改正等の内容は以下のとおりです。

内部統制基準・実施基準の改訂（令和5年4月7日付）により、内部統制報告書、訂正内部統制報告書及び内部統制監査報告書の記載事項が追加されたこ

とに伴い、以下のとおり改正を行うもの。

- ・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
- ・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
- ・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

具体的な改正の内容については、[別紙2](#)・[別紙3](#)をご参照ください。

2. 公布・施行日等

本件の内閣府令は、本日公布されており、ガイドラインと併せて、令和6年4月1日（月曜）から施行・適用されることとなります。

詳細については、金融庁のウェブページ（[こちら](#)）をご覧ください。

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）に対するパブリックコメントの結果等について

『会計情報』編集部

金融庁は、『『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）に関する意見募集を行い、2023年6月30日に結果を公表した。

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。

改正後の『『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）」等については、2023年6月30日から適用されている。

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）に対するパブリックコメントの結果等について（fsa.go.jp）](https://fsa.go.jp)

以上

金融庁：「企業内容等の開示に関する内閣府令」等の改正（案）の公表について（「上場承認前届出書」にかかる改正）

『会計情報』編集部

金融庁は、2023年6月30日に「企業内容等の開示に関する内閣府令」等の改正（案）を以下のとおり取りまとめ、公表した。

1. 改正の背景・概要

2022年6月に公表された金融審議会「市場制度ワーキング・グループ」中間整理において、新規公開（IPO）の公開価格設定プロセス等について、2022年2月に日本証券業協会より「公開価格の設定プロセスのあり方等に関するワーキング・グループ」報告書で改善策が取りまとめられており、この公開価格設定プロセス等の見直しを、必要な制度的対応を行いつつ、着実に進展させる必要があるとされた。上記の報告書においては、上場日程の短縮化や日程設定の柔軟化が課題とされたところ、かかる課題に対する改善策として、あらかじめ上場承認前に有価証券届出書（以下「承認前届出書」）を提出することが考えられ、その際の承認前届出書の記載事項等の実務運用について検討することとされた。これを踏まえ、承認前届出書の記載事項について、以下の改正を行うとされている。

【1】日程関連の記載（企業内容等の開示に関する留意事項について（以下「開示ガイドライン」）5-8-2-3）

承認前届出書において、上場日に紐づく以下の日程について、一定の幅を持った期間での記載を可能とする。

1. 申込期間、払込期日、株式受渡期日
2. 発行価格、売出価格の決定予定時期
3. 引受人の氏名・名称、住所、引受株式数、引受け条件の決定予定時期

【2】株式数関連の記載（企業内容等の開示に関する内閣府令（以下「開示府令」）第9条第9号）承認前届出書において、発行数や売出数について「未定」と記載することを可能とする。

【3】価格関連の記載（開示府令第9条第9号並びに開示ガイドライン5-8-2-2及び5-8-3）承認前届出書において、価格関連の以下の項目について記載しないことを可能にする。

1. 払込金額及び手取金の総額（用途の区分ごとの金額）における想定発行価格
2. 発行価額及び資本組入額の総額の算定根拠
3. 売出価額の総額

上記のほか、承認前届出書の位置づけに関連した事項として、承認前届出書に、上場承認前の募集又は売出しの相手方に関する記載を求める等の改正を行うとされている。

2. 施行・適用について（予定）

パブリックコメント終了後、所要の手続を経て公布、施行（2023年10月1日）の予定とされている。また、意見募集期間は、2023年7月31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。

[「企業内容等の開示に関する内閣府令」等の改正（案）の公表について：金融庁（fsa.go.jp）](https://www.fsa.go.jp)

[「企業内容等の開示に関する内閣府令」等の改正（案）の公表について | e-Govパブリック・コメント](#)

以上

金融庁：「企業内容等の開示に関する内閣府令」等の改正（案）の公表について（「重要な契約」の開示にかかる改正）

『会計情報』編集部

金融庁は、2023年6月30日に「企業内容等の開示に関する内閣府令」等の改正（案）を以下のとおり取りまとめ、公表した。

1. 主な改正内容

2022年6月に公表された「金融審議会ディスクロージャーワーキング・グループ報告」において、個別分野における「重要な契約」について、開示すべき契約の類型や求められる開示内容を具体的に明らかにすることで、適切な開示を促すことが考えられるとされたことを踏まえ、有価証券報告書及び有価証券届出書（以下「有価証券報告書等」）及び臨時報告書の記載事項について、以下の改正を行うとされている。

【1】 企業・株主間のガバナンスに関する合意

有価証券報告書等の提出会社（提出会社が持株会社の場合には、その子会社（重要性の乏しいものを除く。）含む。）が、提出会社の株主との間で、以下のガバナンスに影響を及ぼし得る合意を含む契約を締結している場合、当該契約の概要や合意の目的及びガバナンスへの影響等の開示が求められる。

- (a) 役員候補者指名権の合意
- (b) 議決権行使内容を拘束する合意
- (c) 事前承諾事項等に関する合意

【2】 企業・株主間の株主保有株式の処分・買増し等に関する合意

有価証券報告書等の提出会社が、提出会社の株主（大量保有報告書を提出した株主その他の重要な株主）との間で、以下の株主保有株式の処分等に関する合意を含む契約を締結している場合、当該契約の概要や合意の目的等の開示が求められる。

- (a) 保有株式の譲渡等の禁止・制限の合意
- (b) 保有株式の買増しの禁止に関する合意
- (c) 株式の保有比率の維持の合意
- (d) 契約解消時の保有株式の売渡請求の合意

【3】 ローン契約と社債に付される財務上の特約

(1) 臨時報告書の提出

有価証券報告書等の提出会社が、財務上の特約の付されたローン契約の締結又は社債の発行をした場合（既に締結している契約や既に発行している社債に新たに財務上の特約が付される場合も含む。）であって、その元本又は発行額の総額が連結純資産額の3%以上には、契約の概要（契約の相手方、元本総額及び担保の内容等）や財務上の特約の内容を記載した臨時報告書の提出が求められる。

そして、上記の財務上の特約に変更があった場合や財務上の特約に抵触した場合には、財務上の特約の変更内容や抵触事由等を記載した臨時報告書の提出が求められる。

(2) 有価証券報告書等への記載

有価証券報告書等の提出会社が、財務上の特約の付されたローン契約の締結又は社債の発行をしている場合であって、その残高が連結純資産額の10%以上である場合（同種の契約・社債はその負債の額を合算する）、当該契約又は社債の概要及び財務上の特約の内容の開示が求められる。

2. 適用日

改正後の規定は公布の日から施行される予定である。

なお、改正後の規定は、以下の適用が予定されている。

① 「重要な契約」の有価証券報告書等への記載（上記【3】(1)以外）

2025年3月31日以後に終了する事業年度に係る有価証券報告書等から適用

② 財務上の特約に係る臨時報告書の提出（上記【3】(1)）

2025年4月1日以後に提出される臨時報告書から適用

また、意見募集期間は2023年8月10日（木）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。

「企業内容等の開示に関する内閣府令」等の改正

(案) の公表について：金融庁 (fsa.go.jp)

「企業内容等の開示に関する内閣府令」等の改正

(案) の公表について | e-Govパブリック・コメン

ト

以上

ASBJ：「日本公認会計士協会が公表した実務指針等の移管に関する意見の募集」の公表

『会計情報』編集部

企業会計基準委員会（ASBJ）は、2023年6月20日に、「日本公認会計士協会が公表した実務指針等の移管に関する意見の募集」を公表した。

我が国の会計基準は、企業会計基準委員会が設立される前は、会計基準については企業会計審議会が公表し、実務上の取扱い等を示す企業会計に関する実務指針（Q&Aを含む。以下「実務指針等」という。）については日本公認会計士協会が公表していた。2001年にASBJが設立された後は、新しい会計基準、適用指針及び実務対応報告についてはいずれについてもASBJが公表することとし、日本公認会計士協会が公表した実務指針等については包括的に企業会計基準委員会に引き継ぐことはせず、引き継げるものから引き継ぐ形をとっているが、多くの実務指針等はまた日本公認会計士協会に残されている。

このため、日本基準の全体像を把握しにくいなどの課題が指摘されており、こうした状況を受けて、

ASBJ及び日本公認会計士協会は、これまでに日本公認会計士協会が公表した実務指針等のASBJへの移管について検討を行ってきた。

今般、これらの課題への対応について、標記の意見募集文書（以下「本意見募集文書」という。）の公表が、2023年6月13日の第503回企業会計基準委員会において承認され、また、日本公認会計士協会においては2023年6月16日の理事会において承認されたため公表されたものである。

コメント募集期間は、2023年8月25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（[「日本公認会計士協会が公表した実務指針等の移管に関する意見の募集」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：会計制度委員会研究報告「環境価値取引の会計処理に関する研究報告－気候変動の課題解決に向けた新たな取引への対応－」（公開草案）の公表について

『会計情報』編集部

日本公認会計士協会（JICPA）は、2023年6月26日に、会計制度委員会研究報告「環境価値取引の会計処理に関する研究報告－気候変動の課題解決に向けた新たな取引への対応－」（公開草案）を公表した。

JICPA（会計制度委員会）では、近時の世界的な脱炭素、低炭素化によるサステナブルな社会の実現に向けた動きを踏まえて種々の環境関連取引が行われるようになってきているものの、現行の会計基準等において、新たな環境関連取引に関し、会計処理が明らかにされていないものがあることを踏まえ、2022年10月に環境関連取引検討専門委員会を設置し、環境価値を直接取引対象とする環境関連取引（環境価値取引）に関する会計処理の考え方について研究を重ねてきた。このたび、一通りの検討を終えたため、会計制度委員会研究報告「環境価値取引

の会計処理に関する研究報告－気候変動の課題解決に向けた新たな取引への対応－」（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7月26日(水)までとされている。

詳細については、JICPAのウェブページ（[会計制度委員会研究報告「環境価値取引の会計処理に関する研究報告－気候変動の課題解決に向けた新たな取引への対応－」（公開草案）の公表について | 日本公認会計士協会 \(jicpa.or.jp\)](#)）を参照いただきたい。

以上

iGAAP in Focus
財務報告IASB、サプライヤー・ファイナンス契約
に対処するためにIAS第7号及びIFRS第7
号を修正

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「サプライヤー・ファイナンス契約」に示されているIAS第7号「キャッシュ・フロー計算書」及びIFRS第7号「金融商品：開示」の修正について解説するものである。

- IASBは、サプライヤー・ファイナンス契約に関する定性的及び定量的情報の提供を企業に要求するためにIAS第7号を修正する。
- 「サプライヤー・ファイナンス契約」という用語は定義されていない。代わりに、本修正は、企業が情報を提供することが要求される契約の特性を説明している。
- さらに、流動性リスクの集中に対する企業のエクスポージャーに関する情報を開示する要求事項に、サプライヤー・ファイナンス契約を例として追加するために、IFRS第7号が修正された。
- 本修正は、2024年1月1日以後開始する事業年度に発効し、早期適用は認められる。
- 本修正には、企業が本修正を適用する最初の事業年度についての特定の移行上の救済措置が含まれている。

背景

2020年12月、IFRS解釈指針委員会は、サプライチェーン・ファイナンス契約に適用されるIFRS会計基準の要求事項を説明するサプライチェーン・ファイナンス契約に関するアジェンダ決定を公表した。アジェンダ決定案に対するフィードバックは、この形式のファイナンスに関して企業が提供することが要求される情報は、利用者の情報ニーズを満たすには不十分であることを示し

た。IASBは、このフィードバックを検討し、IAS第7号及びIFRS第7号を修正してこの問題に対処することを決定した。

本修正

IAS第7号の修正

本修正は、財務諸表の利用者が、企業の負債及びキャッシュ・フローに対する当該契約の影響及び企業の流動性リスクへのエクスポージャーを評価できるようにする、サプライヤー・ファイナンス契約に関する情報を企業が開示することが要求されることを記述する開示目的をIAS第7号に追加する。

サプライヤー・ファイナンス契約は、1つ又は複数の資金供給者が、企業が仕入先に対して負っている金額を支払うことを申し出ること、及び仕入先が支払を受けるのと同じ日又はそれより後の日に契約の条件に従って支払うことに企業が同意することにより特徴付けられる。これらの契約は、関連する請求書上の支払期日と比較して、企業に対する支払条件の延長、又は企業の仕入先に対しての支払条件の早期化を提供する。サプライヤー・ファイナンス契約は、サプライチェーン・ファイナンス、支払債務ファイナンス、又はリバース・ファクタリング契約と呼ばれることが多い。

企業に対する信用補完のみである契約（例えば、保証として使用される信用状を含む金融保証）又は負っている額を仕入先と直接決済するために使用される金融商品（例えば、クレジットカード）は、サプライヤー・ファイナンス契約ではない。

上記の開示目的を達成するために、企業はサプライヤー・ファイナンス契約について集約して開示することが要求される。

(a) 契約の条件（例えば、延長後の支払条件及び提供さ

れる担保又は保証)。しかし、企業は、類似していない契約条件を有する契約の条件を別個に開示することが要求される。

(b) 報告期間の期首及び期末現在の

(i) サプライヤー・ファイナンス契約の一部である金融負債の、企業の財政状態計算書に表示されている帳簿価額及び関連する科目

(ii) (i)で開示された金融負債のうち、仕入先が資金供給者からすでに支払を受けている金融負債の帳簿価額及び関連する科目

(iii) (i)で開示された金融負債と、サプライヤー・ファイナンス契約の一部ではない比較可能な営業債務の両方の支払期日の範囲（例えば、請求日から30日から40日後）。比較可能な営業債務とは、例えば、(i)で開示された金融負債と同じ事業分野又は法域内の企業の営業債務である。支払期日の範囲が広い場合、企業は、それらの範囲に関する説明情報を開示する、又は追加の範囲（例えば、階層化した範囲）を開示することが要求される。

(c) (b) (i) に基づいて開示された金融負債の帳簿価額における非資金変動の種類及び影響。非資金変動の例には、企業結合、為替差額、又は現金又は現金同等物の使用が要求されないその他の取引の影響が含まれる。

見解

2021年の公開草案「サプライヤー・ファイナンス契約」(ED) に対する一部の回答者は、仕入先が資金供給者から既に支払いを受けているサプライヤー・ファイナンス契約の一部である金融負債の帳簿価額及び関連する科目を開示するために必要な情報が容易に入手できない可能性があることを、IASBに報告した。

他の利害関係者、特に財務諸表の利用者は、IASBに対し、この開示がなければ、提供される情報は不完全であり、利用者の情報ニーズを満たさないであろうと報告した。

IASBは、財務諸表の作成者及び利用者にとってのコストと便益を評価し、この情報の開示を要求することによる便益がコストを上回ると結論付けた。

IFRS第7号の修正

IFRS第7号の既存の適用ガイダンスの下では、企業は金融負債から生じる流動性リスクをどのように管理しているかの説明を開示することが要求されている。本修正には、企業に支払条件の延長を提供するか又は企業の仕入先に支払条件の早期化を提供するサプライヤー・ファイナンス契約に、企業がアクセスしたか、又はアクセスを有するかが追加の要因として含まれる。

IFRS第7号の適用ガイダンスにおいて、流動性リスク及び市場リスクの集中はサプライヤー・ファイナンス契約から生じる可能性があり、その結果、企業が当初は仕入先に対して負っている金融負債の一部を資金供給者に集中させる可能性があることを追加している。

発効日及び経過措置

企業は、2024年1月1日以後開始する事業年度に、IAS第7号の修正を適用することが要求される。早期適用は認められる。企業が本修正を早期適用する場合、その旨を開示することが要求される。

本修正を適用するにあたり、企業は以下を開示することは要求されない。

- 企業が本修正を最初に適用する事業年度の期首より前に表示された報告期間に係る比較情報
- 企業が本修正を最初に適用する事業年度の期首における、上記の(b) (ii) - (iii) で要求される情報
- 企業が本修正を最初に適用する事業年度中の表示される期中報告期間について、IAS第7号の修正により要求される情報

企業は、IAS第7号の修正を適用するときに、IFRS第7号の修正を適用することが要求される。

見解

IASBは、企業の期中財務報告に継続的に適用されるいかなる開示要求も変更しなかった。企業は、IAS第34号「期中財務報告」の要求事項を適用する。

以上

IASB、IFRS第9号減損要求事項の適用後レビューについて意見を募集する

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情報要請「IFRS第9号の適用後レビュー：減損」（RFI）について解説するものである。

- IASBは、IFRS第9号「金融商品」における減損の要求事項の適用後レビューに関する利害関係者のフィードバックの募集を開始した。
- 特に、IASBは、IFRS第9号の減損の要求事項の次の分野について質問している。
 - 減損
 - 予想信用損失を認識する一般的なアプローチ
 - 信用リスクの著しい増大の判断
 - 予想信用損失の測定
 - 営業債権、契約資産及びリース債権についての単純化したアプローチ
 - 購入又は組成した信用減損金融資産
 - IFRS第9号の減損の要求事項と他の要求事項の適用
 - 経過措置
 - 信用リスクの開示
 - その他の事項
- RFIは2023年9月27日までコメントを募集している

背景

IFRS第9号「金融商品」は2018年1月1日以後開始する事業年度に発効し、IAS第39号「金融商品：認識及び測定」を置き換えた。IFRS第9号は、金融商品会計に以下の主な改善をもたらした。

- 企業の事業モデル及び資産のキャッシュ・フロー特性を反映した金融資産の分類及び測定の要求事項
- 貸倒損失をより適時に認識する予想信用損失モデル
- リスク管理の経済実態とその会計処理の間をより良く関連づけるヘッジ会計モデル

2021年9月、IASBは、分類及び測定の要求事項から開始することにより、IFRS第9号の適用後レビュー（PIR）を開始した。PIRの第2段階として、IASBは現在、IFRS第9号の減損の要求事項に関するフィードバックを求めている。ヘッジ会計の要求事項に関するPIRは、IFRS第9号のヘッジ会計の要求事項の適用の影響についてより多くの情報が利用可能になったときに行われる。

回答者への質問

減損

IFRS第9号を開発するにあたり、IASBは、予想信用損失を反映する将来予測的な減損モデル、「予想信用損失」（ECL）モデルを導入した。ECLモデルは原則ベースのモデルであり、IAS第39号で要求されるよりも適時に信用損失を認識することを企業に要求するように設計されている。このモデルでは、信用損失を認識するための閾値が削除され、信用損失が認識される前に信用事象が発生する必要がなくなった。したがって、予想及び更新された信用損失は、金融商品の存続期間を通じて認識され、減損会計の対象となるIFRS第9号の範囲に含まれるすべての金融商品に同じ減損モデルが適用される。

見解

利害関係者はECLモデルの導入に概ね同意しているが、IFRS第7号「金融商品：開示」の信用リスクの開示要求、及び特定の要求事項に対する識別された適用の問題を含め、減損の要求事項の適用には不統一が見られる。

RFIは、IFRS第9号の減損要求の事項がIAS第39号と比較して信用損失をより適時に認識する結果になるかどうか、及び金融商品の複数の減損モデルを持つことによって生じる複雑性に対処しているかどうかを回答者に質問している。IASBはまた、IFRS第9号の減損の要求事項が、将来キャッシュ・フローの金額、時期及び不確実性

に対する信用リスクの影響について、財務諸表の利用者に有用な情報を企業が提供することにつながるかどうかについての意見を求めている。

ECLを認識する一般的なアプローチ

ECLモデルは、ECLの当初の見積りの影響と予想損失のその後の変動を区別する。これは、当初認識以降の信用リスクの増大に基づいて、企業に次の認識を要求することにより、その区別を行っている。

- 金融商品の存続期間を通じた、少なくとも12か月のECLに等しい金額の損失引当金
- 当初認識以降に信用リスクが著しく増大している場合の全期間のECL

RFIは、ECLを認識する一般的なアプローチについて根本的な問題（致命的な欠陥）があるかどうかを質問している。RFIは、この一般的なアプローチが、企業が信用リスクの変動及びその結果生じる経済的損失に関する有用な情報を提供するというIASBの目的を達成しているかどうかを説明することを、回答者に求めている。

IASBはまた、一般的なアプローチの適用、その適用の監査及び執行に係るコストについても意見を求めている。特に、IASBは、これらのコストが予想よりも著しく大きいかどうか、又は利用者への便益が予想よりも著しく小さいかどうかを知りたいと考えている。特定の金融商品に当てはまる場合、回答者は当該金融商品のコスト便益の評価を説明することが求められる。

信用リスクの著しい増大の判断

IFRS第9号は、信用リスクが当初認識以降著しく増大しているすべての金融商品について全期間のECLを認識することを要求している。IFRS第9号は、「明確な境界線（bright line）」を生み出す可能性のある規範的なルールではなく、信用リスクの著しい増大を評価するために原則ベースのアプローチを使用している。IFRS第9号は、信用リスクの変動を評価するための具体的又は機械的なアプローチを規定していない。

見解

利害関係者はIASBに対し、以下の点において一貫性の欠如が見られると説明した。

- 企業が、何を信用リスクの著しい増加とみなすか
- 信用リスクの変動に対する集約的な評価と個別の評価の使用
- 企業が、「債務不履行」をどのように定義するか

RFIは、信用リスクの著しい増大の評価について、根本的な問題があるかどうかを質問している。特に、RFIは、信用リスクの著しい増大を評価する原則ベースのアプローチが、当初認識以降信用リスクが著しく増大したすべての金融商品の全期間のECLを認識するというIASBの目的を達成しているかどうかを説明することを回答者に求めている。

IASBはまた、信用リスクの著しい増大の評価が、IFRS第9号の減損の要求事項の範囲に含まれるすべての金融商品に一貫して適用できるかどうかについての見解を求めている。特定の金融商品又は事実パターンに適用の不統一が存在する場合、RFIは回答者に、その不統一がどのくらい一般的であるかについての裏付けとなる証拠を説明及び提供し、その原因を説明するよう求めている。回答者はまた、当該不統一が、企業の財務諸表に、及び財務諸表の利用者にとって結果として得られる情報の有用性にどのように影響するかを説明しなければならない。回答者が評価の適用における不統一を識別している場合、当該不統一を解決するための提案を提供することが求められる。

これらの質問に回答するにあたり、回答者は、信用リスクの著しい増大を判定する際に判断を適用することに関する情報を含めることが求められる。

ECLの測定

IFRS第9号は、ECLの測定に以下を反映することを要求している。

- 一定範囲の生じ得る結果を評価することにより算定される、偏りのない確率加重金額
- 貨幣の時間価値
- 過去の事象、現在の状況及び将来の経済状況の予測についての、報告日において過大なコストや労力を掛けずに利用可能な合理的で裏付け可能な情報

見解

利害関係者は、ECLの測定に関して次の領域を強調している。

- 将来予測シナリオ—ECLを測定する場合、企業は必ずしもすべての考え得るシナリオを識別する必要はない。しかし、企業は、たとえ信用損失が発生する確率が非常に低い場合であっても、信用損失が発生する可能性と信用損失が発生しない可能性とを反映する。利害関係者は、IASBに対し、企業が識別するシナリオの数、考慮する変数、及び特定のシナリオについてのウェイト付けの不統一が見られると説明した。
- モデル適用後の調整又はマネジメン・オーバーレイ—利害関係者はIASBに対し、近年における経済の不確実性の高まり、特に過去の情報が必ずしも将来の経済見通しを代表していない経済状況が、モデル適用後の調整（post-model adjustment）又はマネジメン・オーバーレイの使用の増加を引き起こしたと説明している。
- オフバランス・シート・エクスポージャー—IFRS第9号を適用する際、一般に、ECLを測定する最長の期間は、企業が信用リスクに晒される最長の契約期間（延長オプションを含む）であり、より長い期間ではない。例外は、引出済部分と未引出部分の両方を含む特定の金融商品に適用され

る。それにもかかわらず、利害関係者は、リボルビング信用枠のような金融商品について考慮する最長の期間を決定すること、及び特定の金融商品が例外に適格であるかどうかを評価することが困難であると報告した。

RFIは、ECLを測定するための要求事項について根本的な問題があるかどうかを質問している。特に、RFIは、ECLの測定の要求事項が、財務諸表の利用者に企業の将来のキャッシュ・フローの金額、時期及び不確実性に関する有用な情報を提供するというIASBの目的を達成しているかどうかを説明するよう回答者に求めている。

IASBはまた、IFRS第9号の減損の要求事項の範囲に含まれるすべての金融商品に測定の要求事項を一貫して適用できるかどうかについての見解も求めている。特定の金融商品又は事実パターンに適用の不統一が存在する場合、RFIは回答者に、その不統一がどのぐらい一般的であるのかについての裏付けとなる証拠を説明及び提供し、その原因を説明するよう求めている。回答者はまた、当該不統一が、企業の財務諸表に、及び財務諸表の利用者にとって結果として得られる情報の有用性にどのように影響するかを説明しなければならない。回答者が要求事項の適用における不統一を識別している場合、当該不統一を解決するための提案を提供することが求められる。

これらの質問に回答するにあたり、回答者は、関連性がある場合、将来予測シナリオ、モデル適用後の調整又はマネジメント・オーバーレイ、及びオフバランス・シートのエクスポージャーに関する情報を含めることが求められる。

営業債権、契約資産及びリース債権についての単純化したアプローチ

単純化したアプローチは、IFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」の範囲に含まれる取引から生じる営業債権及び契約資産、及びIFRS第16号「リース」の範囲に含まれる取引から生じるリース債権に適用される。単純化したアプローチにより、12か月のECLを計算すること、及びこれらの資産の信用リスクの増大を追跡する必要がなくなる。

金融要素を含んでいない営業債権及び契約資産の場合、単純化したアプローチは、企業は全期間の予想損失引当金を認識することを要求する。他の営業資産、他の契約資産、オペレーティング・リース債権及びファイナンス・リース債権については、資産の種類ごとに区別して適用できる会計方針の選択である（ただし、その種類の資産すべてに適用される）。RFIは、単純化したアプローチについて根本的な問題があるかどうかを質問している。特に、RFIは、単純化したアプローチが、IFRS第9号の減損の要求事項を営業債権、契約資産及びリース債権に適用する際のコスト及び複雑性を軽減するというIASBの目的を達成しているかどうかを質問している。

IASBはまた、単純化したアプローチの適用、その適用の監査及び執行に係るコストが予想よりも著しく大きいかどうか、又は利用者への便益が予想よりも著しく小さいかどうかについての見解を求めている。その場合、回答者はコスト便益の評価を説明することが求められる。

購入又は組成した信用減損金融資産

IFRS第9号には、IAS第39号から実質的に繰り越された、購入又は組成した信用減損金融資産のECL及び金利収益を認識及び測定するための特定のアプローチが含まれている。購入又は組成した信用減損金融資産について、企業は次のことが要求される。

- 見積キャッシュ・フローについての当初ECLを考慮して計算した信用調整後の実効金利を、当初認識から当該資産の償却原価に適用する。
- 当初認識以降の全期間ECLの変動累計額を、損失引当金として認識する。
- 全期間ECLの変動額を、純損益計算書において減損利得又は損失として認識する。

RFIは、購入又は組成した信用減損金融資産に関するIFRS第9号の要求事項を一貫して適用できるかどうか、及びそれらが当該取引の基礎にある経済的実態を忠実に反映する会計上の結果につながるかどうかを質問している。

これらの要求事項について特定の適用に関する質問がある場合、回答者は、事実パターンを説明し、IFRS第9号要求事項がどのように適用されるか、要求事項を適用した場合の影響、及び事実パターンがどの程度一般的であるかどうかを説明することが求められる。

IFRS第9号の減損の要求事項と他の要求事項の適用

IFRS第9号の減損の要求事項は、IFRS第9号及び他のIFRS会計基準の他の多くの要求事項と交差している。

見解

利害関係者はIASBに対し、減損の要求事項を他の要求事項と合わせて適用する場合、要求事項が十分に明確でない場合があることを説明した。

- 金融資産の条件変更—企業は、条件変更によって認識が中止されない場合、金融資産の総額での帳簿価額を調整し、純損益計算書において条件変更利得又は損失を認識することが要求される。IASBは、金融資産の条件変更に関する要求事項とECLとの間の境界線に関する適用上の質問（金融資産にこれらの要求事項が適用される順序に関する質問を含む）を、以前に認識していた。
- 金融資産の直接償却—IFRS第9号は、企業がある金融資産の全体又は一部分を回収するという合理的な予想を有していない場合、当該金融資産の総額での帳簿価額を直接減額することを企業に要求

している。このような直接償却は認識の中止の事象を構成するため、企業は、直接償却損失を認識することが要求される。しかし、利害関係者は、IFRS第9号は直接償却損失の表示に関する要求事項を提供していないため、企業が純損益計算書において当該損失をどのように表示するかについて不統一をもたらしていると発言した。

- **営業債権、契約資産及びリース債権に対するECLの認識**—利害関係者は、IASBに対し、当該取引に減損の要求事項をどのように適用するかについて、次を含む具体的な質問があることを通知した。

—財政状態が悪化した顧客からより低い対価を受け入れる企業は、対価の減額を、IFRS第15号を適用する契約変更又はIFRS第9号を適用するECLのどちらとして会計処理しなければならないか。

—貸手は、IFRS第9号に従ってECLを測定する目的で、IFRS第16号を適用するファイナンス・リースの基礎となる資産の無保証残存価値を除外しなければならないか。

RFIは、IFRS第9号の減損要求事項をIFRS第9号の他の要求事項又は他のIFRS会計基準の要求事項を、どのように合わせて適用するかが明確であるかどうかを質問している。どのように減損の要求事項を他の要求事項と一緒に適用するかについて具体的な質問がある場合、回答者は、あいまいさの原因及びそのあいまいさが企業の財務諸表に、及び財務諸表の利用者にとって結果として得られる情報の有用性にどのように影響するかを説明することが求められる。回答者は、事実パターンを説明し、コメントに関連するIFRS第9号又は他のIFRS会計基準の要求事項を示すことが求められる。回答者は、当該要求事項を適用する影響、及び事実パターンがどの程度一般的であるかについても説明しなければならない。

経過措置

IFRS第9号の適用開始時に、企業は減損要求事項を遡及的に適用することが要求された。しかし、当初の信用リスク・データの不足及び事後的判断の使用のような、遡及的な適用から生じる可能性のある潜在的な課題を軽減するために、移行上の救済措置が利用可能であった。例えば、企業は次の処理が認められる。

- 当初認識以降信用リスクが著しく増大したかどうかを判定するために、実務上の便法及び反証可能な推定を適用する。
- 当初認識以降に信用リスクが著しく増大したかどうかを判定することに過大なコスト又は労力が必要となる場合には、認識の中止までの各報告日現在の全期間ECLを認識する。

IFRS第9号は、修正再表示した比較情報の表示を要求しなかった。代わりに、企業はIFRS第9号への移行によ

る金融商品の減損への影響を開示することが要求される。

RFIは、経過措置の適用、その適用の監査及び執行に係るコストが予想よりも著しく大きかったかどうか、又は利用者の便益が予想よりも著しく小さかったかどうかを質問している。回答者は、比較情報の修正再表示からの救済と移行開示の要求事項の組み合わせが、財務諸表の作成者のコスト削減と財務諸表の利用者への有用な情報の提供との間の適切なバランスを達成したかどうかを説明することが求められる。IASBはまた、財務諸表の作成者が減損の要求事項を遡及的に適用することに直面した予期せぬ影響又は課題について、それらの課題をどのように克服したかを含め、説明することを回答者に求めている。

信用リスクの開示

IFRS第7号は、信用リスクに関する目的ベースの開示要求を提供し、財務諸表の利用者が理解することを支援する3つの開示目的を識別している。

- 企業の信用リスク管理実務、及びそれがECLの認識及び測定にどのように関連しているか（企業が使用する方法、仮定及び情報を含む）
- ECLから生じる財務諸表上の金額（ECLの金額の変動及び当該変動の理由を含む）
- 企業の信用リスク・エクスポージャー（すなわち、企業の金融資産及び与信を行うコミットメントに固有の信用リスク）（信用リスクの著しい集中を含む）

見解

利害関係者は、IASBに、信用リスクに関して異なる企業によって開示された情報の種類及び粒度、特に以下に関する開示に一貫性がないと説明した。

- 信用リスクの著しい増大の判定
- モデル適用後の調整又はマネジメント・オーバーレイ
- ECLの期首残高から期末残高への調整表
- 感応度分析

財務諸表の利用者は、この一貫性の欠如は、異なる企業間の比較可能性を著しく損ない、信用リスク分析の質に影響を与えると発言した。

RFIは、信用リスクに関するIFRS第7号の開示要求について根本的な問題があるかどうかを質問している。特に、開示目的と信用リスクについての最低限の開示要求の組み合わせが、財務諸表利用者が受け取る以下についての適切なバランスを達成するかどうかを説明することが求められる。

- 比較可能性のある情報—すなわち、企業が晒されているリスクについて利用者が比較可能性のある情報を受け取るように、すべての企業に同じ要求事項が適用される。
- 目的適合性のある情報—すなわち、提供される開示

は、企業による金融商品の利用の程度及び関連するリスクを引き受ける程度によって異なる。

適切なバランスが達成されていない場合、回答者は、開示要求の中核的な目的又は原則の明確さ及び適合性について致命的な欠陥であると考えるものを説明することが求められる。

RFIはまた、これらの開示要求の適用、その適用の監査及び執行に係るコストが予想よりも著しく大きいかどうか、又は利用者への便益が予想よりも著しく小さいかどうかを質問している。

回答者の見解において、特定の信用リスクの開示を提供するための継続的なコストが予想よりも著しく大きい場合、又は財務諸表の利用者が得られる情報の便益が予想よりも著しく小さい場合、回答者は、それらの開示に対するコスト便益の評価を説明し、識別した問題を解決するための提案を提供することが求められる。

回答者の見解において、IASBが信用リスクに関する特定の開示要求を追加すべきである場合、回答者は、当該要求事項を説明し、財務諸表の利用者に有用な情報をどのように提供するかを説明することが求められる。

回答者はまた、企業の信用リスク開示がデジタル報告と両立するかどうか、特に財務諸表の利用者が信用リスク情報をデジタルで効果的に抽出、比較及び分析できるかどうかを説明することも求められる。

その他の事項

RFIは、回答者がIFRS第9号の減損の要求事項のPIRの一部としてIASBが検討すべきと考える事項が他にあるかどうかを質問している。ある場合、回答者はそれらの問題が何であるか、そしてなぜそれらを検討しなければならないのかを質問される。

RFIはまた、IASBが将来IFRS会計基準を開発する際に検討する可能性のあるIFRS第9号の減損の要求事項の理解可能性及びアクセシビリティについて、回答者が何らかのフィードバックを有しているかどうかを質問している。

コメント期間及び次のステップ

RFIは、2023年9月27日までコメントを募集している。

コメント期間終了後、IASBは、公開協議からのコメントを、追加の分析及び他の協議活動から収集した情報とともに検討する。その後、IASBは、その調査結果を要約した報告書及びフィードバック・ステートメントを公表し、もしあれば、次のステップを公表する。次のステップには、教育的資料の提供又は基準設定の可能性の検討が含まれる可能性がある。

以上

国際会計基準（IFRS）一づくり手の狙いと監査

第36回 IFRS第17号「保険契約」（その5）

前 国際会計基準審議会（IASB）理事 おうち たかつく 鶯地 隆継

IFRS第17号による会計処理の単純化モデル

前稿（第35回）において、極端に単純化した例を用いて日本の伝統的な保険に関する会計処理がどのような流れになるのか説明した。今回は全く同じモデルを用いて、IFRS第17号による会計処理がどのような流れになるのかを説明する。

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x400万円） |
| （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） | |

まず、日本の伝統的な会計処理と大きく異なる点は、「収支相等の原則」がないという点である。収支相等の原則とは、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に基づいて、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る得ないのだが、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共に、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ていくことになる。

これに対して、IFRS第17号による会計処理では、将来キャッシュ・フローを見積もる際に、企業が適正であるという利益を見込んだ将来キャッシュ・フローを反映させる。もう少し正確に言えば、収支相等の原則に基づいた見積もりは、実際の利益を見込んでいるはずのものを、見込んでいないとみなすというバイアスがかかっているため、IFRS第17号では、そのようなバイアスのない将来キャッシュ・フローを見積もることが要求されている。

当初認識（t0）

以上のような前提で、IFRS第17号による当初認識では、バイアスのない将来キャッシュ・フローの収支を見積もる。収支相等のように同じ金額を想定しないので、差額が発生するが、その差額がすなわち保険会社が見込んでいる利益である。ただし、当初認識の段階では、それを利益と認識はせずに、「契約上のサービス・マージン（Contractual Service Margin:CSM）」という仮勘定のような科目で認識する。

当初認識

将来キャッシュ・イン・フローの現在価値の見積り	1,000万円
将来キャッシュ・アウト・フローの現在価値の見積り	800万円
契約上のサービス・マージン（CSM）	200万円

初年度から第4年度まで（t1～t4）

続いて、初年度から第4年度までの推移を見ていく。当初認識において、仮勘定のような形で処理したCSM

は、保険期間に応じて償却することが求められている。CSMは通常は貸方バランスとなるので、償却に伴って各期に利益が認識される。その考え方の背景は、保険会社の提供するサービスは、保険契約者に事故があった場合に契約どおりの保険金を確実に支払うために待機(Stand Ready)しているという事であるので、そのサービスは時間の経過とともに提供されているという考え方である。

この為、初年度から第4年度までの間は各年度にCSMが200万円の1/5の40万円償却され、それが各年度の利益として認識される。反面、CSMの残高は毎年40万円減少する。4年間の累計では、利益が160万円認識され、第4年度末のCSMの残高は40万円となる。

初年度から第4年度まで (t1~t4)
 契約上のサービス・マージン (CSM) を、5年で償却する。
 (Stand Readyのサービスは時の経過に応じて提供されるため)
 $200万円 \div 5 = 40万円$ (每期利益に計上)

初年度 (t1)	
CSM償却 (P/L)	+40万円
保険サービス収益	+40万円
保険サービス費用 (P/L)	0円 (保険金の支払いが無いため)
純利益	+40万円
CSM残高	160万円
キャッシュ残高	200万円

初年度から第4年度まで (t1~t4) の累計	
CSM償却 (P/L)	+160万円
保険サービス収益	+160万円
保険サービス費用 (P/L)	0円 (保険金の支払いが無いため)
純利益	+160万円
CSM残高	40万円
キャッシュ残高	800万円

第5年度 (t5)

第5年度においては、保険加入者が想定通り、2名死亡する。このため、保険会社は想定どおり、1人400万円ずつ、合計800万円の保険金を支払う。この場合、第5年度において保険サービス費用が800万円認識される。ここで、注意が必要なのは、保険サービス収益にお

いても支払った保険金800万円の同額が認識されることである。すなわち、保険金の支払いによって、収益と費用で同額の認識がなされることになる。当初の公開草案では、このような両建て処理はなく、収益はCSMの償却額のみであった。しかし、それでは、保険ビジネスの規模感が表示できないという指摘があって、さまざまな議論を経て、最終的に保険金が支払われたタイミングで、収益と費用の同額を認識するような処理を要求することとなった。この保険会社のトップラインのあり方を巡る議論については、稿を改めて紹介したい。

第5年度 (t5)	
CSM償却 (P/L)	+40万円
保険サービス収益	+840万円
保険サービス費用 (P/L)	-800万円
純利益	+40万円
CSM残高	0万円
キャッシュ残高	200万円

初年度から第5年度 (t1~t5) までの全期間合計

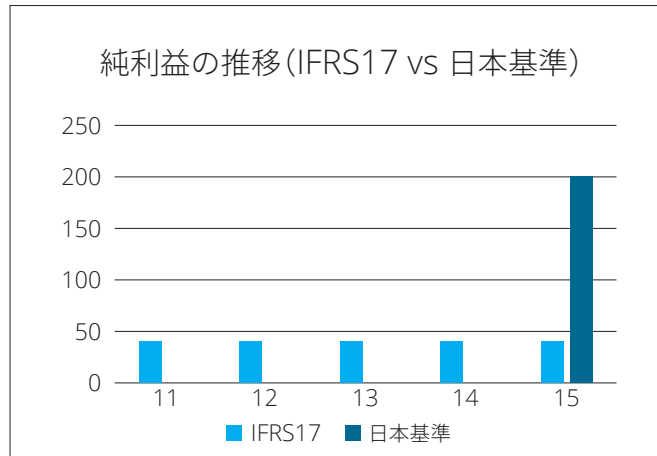
以上を合計し、初年度から第5年度までの累計を合計すると、以下のようなシンプルなものとなり、5年間の累計での結果は、保険会社が当初想定していたものと同じになる。すなわち、1,000万円の保険収入に対して、800万円の保険金の支払いがあり、200万円の利益と、それと同額のキャッシュが手元に残るという形である。この全期間合計の数字は、表示される勘定科目は異なるが、日本の伝統的な会計処理と同じ結果となる。

初年度から第5年度まで (t1~t5) 全期間合計	
CSM償却 (P/L)	+200万円
保険サービス収益	+1,000万円
保険サービス費用 (P/L)	-800万円
純利益	+200万円
CSM残高	0万円
キャッシュ残高	200万円

IFRS第17号の処理と日本の伝統的会計の比較

このように、極端に単純化したモデルを両基準に当てはめてみると、その相違点が明確になる。まず純利益の推移を比較すると、以下のグラフ【図1】のようになる。日本の伝統的な会計処理では、保険金の支払いが発生するまでは、純利益はゼロのままだが、IFRSではCSMの償却によって、每期利益が発生する。

【図1】

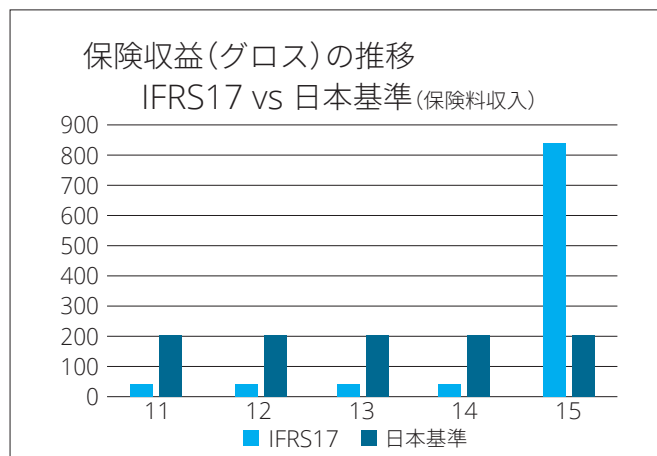


これに対して、トップラインである保険収益（グロス）の推移を比較すると、正反対のグラフ【図2】となる。日本の伝統的な会計処理では、毎年入金される保険料収入がトップラインとして認識されるのに対して、IFRS第17号では、保険金の支払いが発生するまでトッ

プラインとして計上されるのはCSMの償却額のみである。

このような違いの背景にある考え方は何であろうか。次稿で解説を試みたい。

【図2】



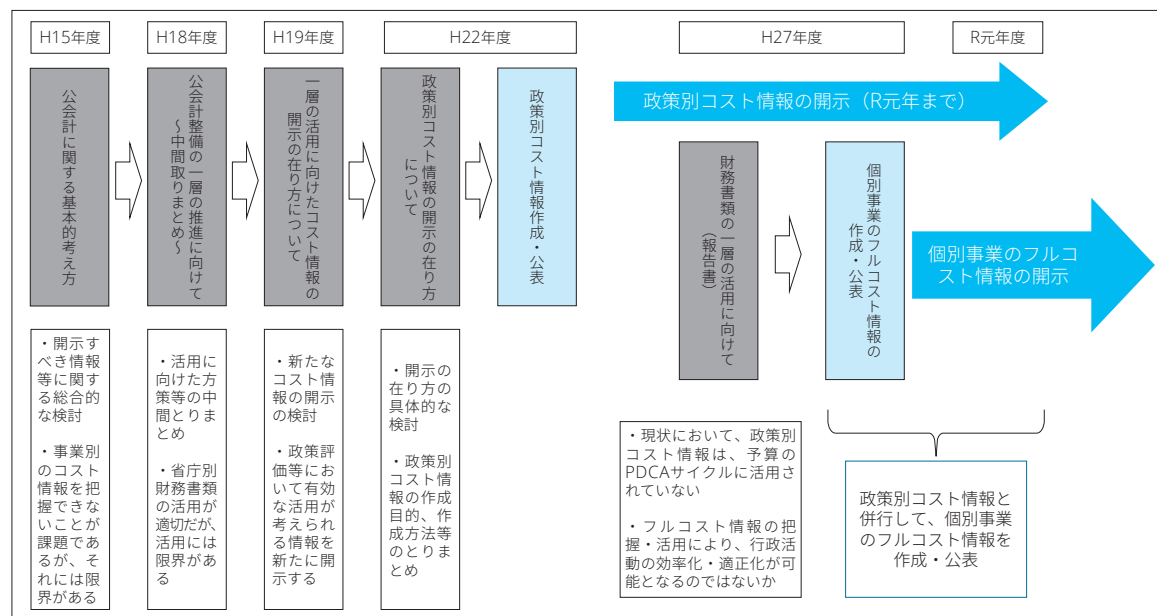
国の会計と関連制度（3回目） ～国におけるコスト情報開示の仕組みの概要～

おさむら や かく
公認会計士 長村 彌角

国の財務書類、省庁別財務書類の作成の検討と並行する形で、「公会計に関する基本的考え方」を起点として、国の行政コストに関する開示が「政策」という切り口で検討された。財務省財政制度等審議会では、その後も検討を重ね、平成22年に「政策別コスト情報の把握と開示の在り方について」を公表し、平成21年度決算分からは、政策別コスト情報が省庁別財務書類のセグメント情報という位置づけで作成・公表された。しかしなが

ら、政策別コスト情報が予算のPDCAに活用されていない等の状況から、平成21年にフルコスト情報の把握・活用により行政活動の効率化・適正化などを旨とした「財務書類等の一層の活用に向けて」を公表した。これにより、平成26年度決算分から個別事業のフルコスト情報が作成・公表され現在に至っている。本稿（3回目）では、財政制度等審議会などの資料をもとに、国のコスト情報の作成・開示の概要を解説する。

【図表1】 国のコスト情報の変遷



（出所：「コスト情報の活用に向けた取組について（事業別フルコスト情報の仕組み）」（令和3年1月財務省主計局法規課公会計室）を加工）

1. コスト情報作成の経緯

(1) 「公会計に関する基本的考え方」（財政制度等審議会 平成15年6月）

平成15年、財政制度等審議会は、当時の日本における公会計の様々な取組としての国の貸借対照表（試案）、特殊法人等の行政コスト計算書、新たな特別会計財務書類の作成などを通じて、公会計制度の更なる機能充実が

必要とした。公会計の意義・目的を

- ①議会による財政活動の民主的統制
- ②財政状況等に関する情報開示と説明責任の履行
- ③財政活動効率化・適正化のための財務情報

の3点に整理し、財務報告として作成される財務情報を、単に情報開示と説明責任の履行に留めることなく、予算の効率化や適正化に活用し、聖域なき歳出改革につなげることが重要としている。その上で、我が国の予算・決

算を中心とする制度での課題として、

- ・予算執行の状況がわかるのみで、当該年度に費用化すべき行政コスト、事業毎に間接費用を配賦したフルコストや将来の維持管理費用などを加味したライフサイクルコストが明らかにならない。
- ・事業毎のコストや便益が把握できないため、予算の効率的な執行を図る助けにはならない。

といった点を指摘している。

同時に、この問題点に対応するように、財務報告として開示すべき情報に関する取組の方向性として、次の整理（「公会計に関する基本的考え方」より抜粋）をしている。

個別事業、施策、政策についての財務情報

財政の効率化・適正化を進める観点からは、国の行う施策を個別の事業単位で捉え、説明責任を負わせるとともに、評価の対象とすることが考えられる。事業毎の説明責任を果たす方法としては、将来推計を活用し、政策コストを把握する手法等があり、現在、これについては、5年に1度の頻度で行われる「年金の再計算（財政検証）」や、財政投融资機関が対象となる「政策コスト分析」等の事例があり、そのような手法を国の事業一般を対象として活用していくことが考えられる。

発生主義の考え方、将来推計あるいは間接費用の配賦といった手法を活用すべき対象として、例えば、

- i) 予算に関する将来情報として、社会保障の各分野における将来負担など、将来の費用負担を明示すべき事業に関するコスト情報、
- ii) 予算に関する将来情報として、社会資本整備における維持管理コストを含むライフサイクルコストなどの事前情報、
- iii) 個別事業における人件費等の間接費用を配賦したコスト情報（フルコスト）、

などの把握と活用が考えられる。

一般的に、事業の将来分析はあくまでも仮定に基づくものであり、どれだけの意義があるかについて議論はあると考えられるが、その際の仮定や前提条件を明確にしつつ、感応度分析を行うことなどにより、将来の国民負担を明らかにし、予算編成や予算審議に役立てることも可能であると考えられる。

しかしながら、全ての事業の財務分析を行うことは過大な負担を課すこととなるだけでなく、効果的な事業評価手法の確立が必要であるといった問題や、分析対象としての必要性の点で疑わしい事業もあると考えられることから、対象となる事業及び開示すべき内容と手法等について、更に十分な検討が必要である。

(2) 「公会計整備の一層の推進に向けて～中間取りまとめ～」(財務省財政制度等審議会 平成18年6月)

「公会計に関する基本的考え方」における企業会計の手法を活用した財務書類である特別会計財務書類や省庁別財務書類が作成・公表されるなか、平成17年には国の財務書類も作成・公表された。

当中間取りまとめでは、これらの財務書類が活用される方策のひとつとして、「財政活動の効率化・適正化のための財務書類の活用」を挙げている。そのうちミクロ面からの活用として、予算執行責任を負う省庁ごとの政策単位レベルでの財政活動の効率化・適正化のためには「省庁別財務書類」の情報が適切であるものの、現在の省庁別財務書類の情報開示単位が省庁別、一般会計・各特別会計別であり、基本的には政策単位になっていないために、活用の限界があるとしている。

そこで、平成15年6月の財務省財政制度等審議会「公会計に関する基本的考え方」において「予算の明確性の向上を図り、事後の評価を可能とする方向で、予算書・決算書の表示科目について、政府部内で早急に検討を進めるべき」とされたことを受けて検討されていた予算書・決算書の表示区分の見直しによる政策評価との連携を強化する作業の成果を踏まえて、一層の活用を図る必要性を提言している。また、活用の際に必要となる省庁別財務書類におけるコスト情報の開示方法等に関しては、財政制度等審議会財政制度分科会法制・公会計部会公企業会計小委員会公企業会計ワーキンググループにおいて具体的に検討することとされた。

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

平成18年の「公会計整備の一層の推進に向けて～中間取りまとめ～」を受けて、予算書・決算書の見直しの成果の活用や省庁別財務書類におけるコスト情報開示の現状を踏まえて、新たなコスト情報開示に関する基本的考え方が、次のように取りまとめられた。

① 新たなコスト情報の開示の目的

各省庁が政策評価の実施主体であり、予算の執行責任を負う主体であることから、新たなコスト情報の開示目的は、各省庁が自らの政策評価や予算内容の効率化を図る際の検討に活用されることに軸足を置くべきとされ、その上で、予算査定への活用や国民に対する情報開示の充実につなげることを念頭にすべきとされた。

② 具体的な検討にあたっての基本的考え方

各省庁における具体的な検討の際には、次の基本的な考え方を指針とすべきとされた。

- ・コスト情報の開示単位数は、平成19年度ベースで、

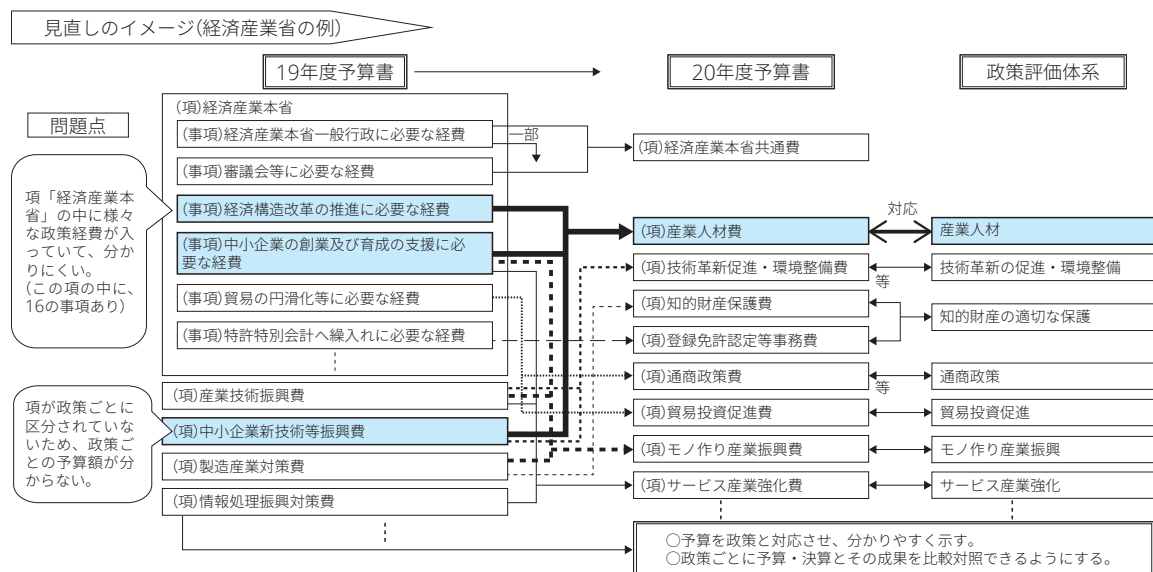
一般会計省庁別財務書類附属明細書において業務費用の開示対象組織数として80単位、同じく特別会計財務書類は全28特別会計において特別会計の勘定数として57単位である。このような開示の単位によるコスト情報が政策評価や予算内容の効率化検討等に有用であれば、その積極的な活用を図るべき。特に特別会計にかかる勘定単位でのコスト情報は、政策評価単位と概ね対応していることから、出来る限りの活用に取り組むべき。

- 新たなコスト情報開示の検討に当たっては、情報の集計・開示に係る作業コストと活用メリットの関係を考慮することが必要。新たに開示することとなるコスト情報については、政策評価や予算内容の効率化を図るために有効に活用できるべきであり、これまでの公会計整備の成果を活用しつつ、「省庁別財務書類」そのものとは別の形（参考情報）として開示することが基本となる。
- 予算書・決算書の表示科目の見直し後においても、補助金や交付金のように現金ベースでも発生主義ベースでも基本的に金額に相違のない場合が相当程度想定される。このように支出と一対一で対応する政策について評価を行う観点からは、新たに発生主義ベースでのコスト情報開示意義は乏しい。一方で、発生主義ベースでコスト情報を把握することで新たな評価が可能になる場合もある。
- 政策評価における政策が一般会計及び特別会計をまたがる場合や独立行政法人等への交付金を含む場合には、合算ベースや連結ベースで、政策評価における政策対応へのコストの情報を開示することも検討すべき。
- 現在の「省庁別財務書類」において開示されている組

織単位のコスト情報について、さらに細かい組織単位区分で開示することが有用な場合には、当該単位でのコスト情報開示を検討すべき。

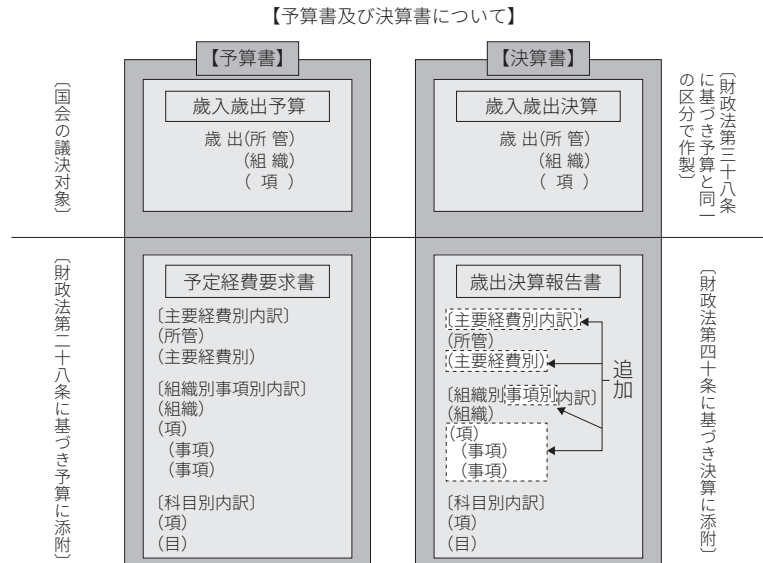
- 政策にかかるコストに対応した受益者負担等の対価収入がある場合には、これを差し引いたネットのコスト情報を合わせて開示することの有用性を検討すべき。
- 発生主義ベースでの新たなコスト情報の開示においては、予算書・決算書の見直しによって個々の政策に配分されない人件費等の共通的な経費について、一定の手法により算出した額を含めたフルコスト情報を開示することが有用な場合には、そのような情報開示を検討すべき。
- 新たにどのようなコスト情報を開示するかについては、どのような手法により政策評価や予算内容の効率化に活用するかは視点が重要である。そのための手法としては、例えば次が挙げられる。
 - 各省庁の大きな政策分野ごとのコストを発生主義ベースで開示することで、どの分野にどの程度の資源が投入されているかを把握し、資源配分の妥当性を検討する
 - 政策実施によるベネフィット（便益）の評価手法について更なる改善を図ったうえで、コストとベネフィットの対比により政策の妥当性を検討する
 - 例えば、コストの形態別や性質別（固定費・変動費、管理可能費・管理不能費など）に分析を行うことで、政策の効率性について評価する
 - 政策に係るコストについて過去の経年変化や将来にわたる中長期的な観点からの分析を行うことを通じて政策を評価する
 - 政策に対応したストック情報を合わせて開示することで、フロー、ストックの両面から分析する

【図表2】 予算書見直しのイメージ（平成20年度の予算書から、予算体系と政策評価体系を対応させている）



(出所：総務省行政評価局「政策評価制度の概要等について」(平成21年10月14日) 6頁)

【図表3】 決算書見直しイメージ（予算書の体系の見直しに合わせ、決算書の体系を予算書に合わせる見直しをしている）



(出所：「一層の活用に向けたコスト情報の開示の在り方について」(平成19年6月26日) 資料5「予算書・決算書の見直しについて」別添3)

(4) 「政策別コスト情報の把握と開示について」 (財務省財政制度等審議会 法制・公会計部会) (平成22年7月)

国の行政活動に係る費用については、省庁別・会計別の各財務書類において業務費用計算書として作成・公表され、(3)で記載のとおり、平成20年度から予算書・決算書の「項・事項」が政策評価における政策評価の単位と原則として対応することとなった。財政制度等審議会法制・公会計部会では、これまでの検討経緯を踏まえ、省庁別財務書類を活用して政策別コスト情報を作成する具体的方策について検討し、政策評価の前提となる個別の政策・事業についてのコスト情報の枠組み・構成、共通経費の配分方法などについて、次のように取りまとめられた。

① 政策別コスト情報の意義・目的

政策別コスト情報は、政策評価の単位（予算書・決算書の「項・事項」）を基本とし、できる限り行政活動の費用の全体像を表すことが重要であり、また、個々の政策に配分されない人件費等の共通的な経費を一定の基準で配分等することで、行政担当者にとっても担当する行政分野の費用の全体像の把握が一段と容易になり、担当する事業のコストに対する意識醸成、事業コストの経年変化や他事業との比較を通じた効率化への取組みを促す効果が期待でき、さらに、国民の行政活動に関する理解の促進にもつながるとしている。なお、政策別コスト情報の作成に当たっては、現在の行政実務やデータの把握状況を踏まえた現実的なものとする事とし、情報の集計・開示の作業に係る負担とその情報の活用との関係を考慮することが適当であり、そのために適切な配賦基準等を設定し、円滑に政策別コスト情報を作成できるよう

にすることが重要ともしている。さらに、各省庁の政策・事業の特質に応じた手法選択への配慮も必要としている。

② 政策別コスト情報の構成

【政策別コスト情報作成単位】

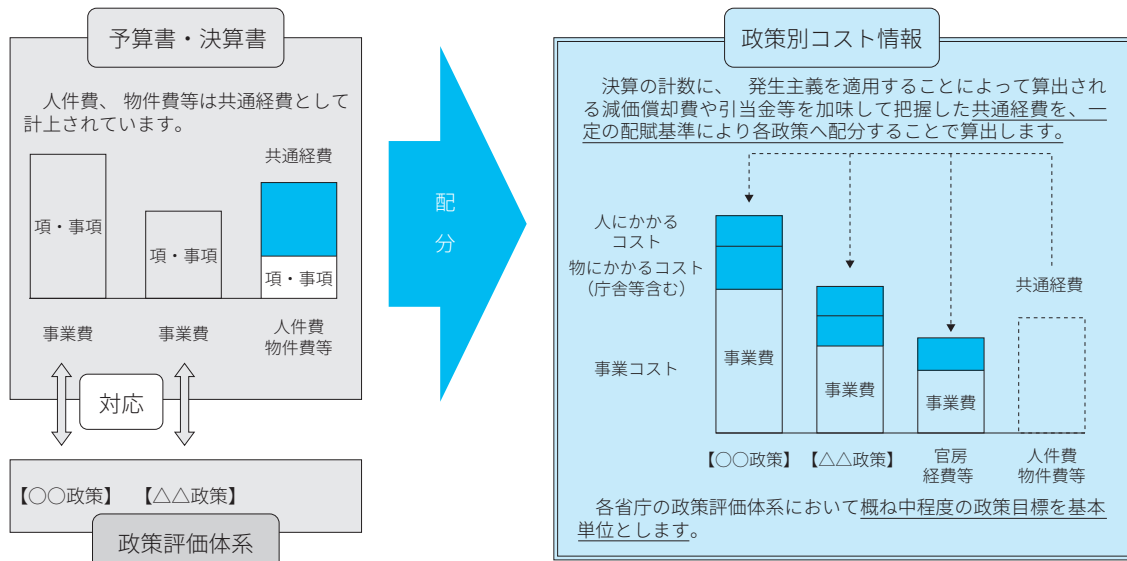
政策別コスト情報作成単位は、政策評価項目（予算書・決算書における「項・事項」）が基本ではあるが、あまり細かな区分ではなく、各省庁の内部部局がそれぞれ担当する個別の政策分野を表す中程度での政策目標単位が適当としている。また、中程度の政策目標単位には予算書・決算書の複数の項・事項が関連するため、これらを合算することが適当としている。

【共通経費の取扱い】

政策別コスト情報では、行政の諸活動経費を出来る限り明らかにするために、予算書・決算書上で計上される事業費に加え、それを執行する職員や使用資産等に係るコスト情報を盛り込むことが適当としている。

共通経費として一括して計上されている人件費等について、政策評価の対象となる各事業を担当する職員の人件費、庁舎等の費用は、事業に関連する直接的な経費として、人員数の割合での按分などにより事業費に加えることが適当としている。また、政策評価の事業対象となっていない省庁全体の管理運営を行う官房機能などに関する経費は、個々の政策別のコスト情報とは別に官房経費等としてコスト情報を作成することが適当とし、当官房経費等についても何らかの形で配分したものを個別の政策別コスト情報において参考情報として示すことが有用とされている。

【図表4】 政策別コスト情報の算出方法イメージ



(出所：『国の財務書類』ガイドブック』（令和3年1月財務省主計局）（https://www.mof.go.jp/policy/budget/report/public_finance_fact_sheet/fy2019/guidebook.pdf）

【資産の取扱い】

国の実施する事業においては、支出額のうち費用にならずに施設整備など資産が形成されるものがある。このような資産形成につながる部分については、省庁別財務書類等における業務費用計算書との整合性の観点から、減価償却費相当額を計上することが適当としている。また、どの事業に紐づく支出であったかをたどることが困難な資産については、その減価償却費相当額は配分・帰属できない（個々の政策別コスト情報においては事業経費に加算しない）ものの、一定のルールに基づき当該資産の利活用状況を示すことが適当とされた。なお、政策別コスト情報の開示が経年的に継続するにしたいが、事業に紐づく支出をたどることができる資産の割合が増加し、個々の政策別コスト情報に減価償却費相当額が計上される割合が増えたと考えられるとしている。

【複数の主体が関与する政策・事業の取扱い】

一般会計と特別会計が相まって一つの政策・事業を実施している場合には、合算（相殺）を行ったうえで、政策別コスト情報とすることが適当としている。また、地方局や外局等が相互連携している場合においても、本省にならって政策別コスト情報を作成し本省と合算できるようにすることが適当としている。

【他の主体との関係性】

補助金・交付金事業は、地方自治体や独立行政法人等への補助・交付などが考えられる。この場合の政策別コスト情報の作成に当たっては、他の財源と合わせて事業が実施されるなど補助先・交付先の自主性に委ねられるため、補助先・交付先でもある地方自治体等の事業実施コストを合算しない。

③ 既存情報との整合性

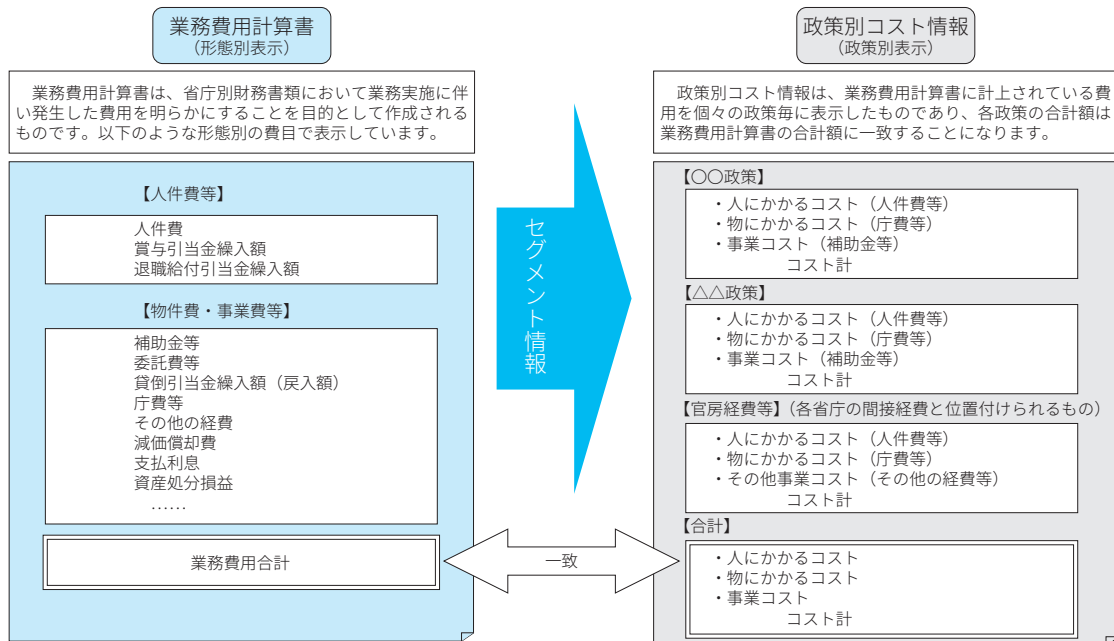
【財務書類との関係】

政策別コスト情報は、省庁別財務書類等の業務費用計算書のセグメント情報としての位置づけが想定されており、業務費用計算書との整合性を保つことが適当としている。具体的には、事業費用、人件費、庁費、減価償却費等について省庁ごとに個々の政策別コスト情報での計上額の合計額が、省庁別財務書類等の業務費用計算書の各科目の額と一致することを原則とし、資産・負債については、個別の政策に必要な資産等をできるだけ明らかにするという観点から、対応するストック情報を利用状況として提供することが適当であり、個別の政策での資産・負債に係る情報の合計額と省庁別財務書類等での貸借対照表の各科目の額とは、政策実施の目的ではなく単に保有している資産があること等から一致しないことになるとしている。

【行政組織との関係】

複数の部局が関与する事業等が一部存在するが、政策別コスト情報の単位の多くは部局の区分と似たものとなり得ることなどから、政策評価体系に沿った形でのコスト情報を把握することが適当としている。一方で、政策評価体系に属さない官房等の部署（地方局・外局等にあつては総務部門等）については、省庁別財務書類等の業務費用計算書との整合性の観点からも、官房経費等として別にコスト情報の単位を設定することが適当としている。

【図表5】 財務書類と政策別コストの関係



（出所：『国の財務書類』ガイドブック』（令和3年1月財務省主計局）（https://www.mof.go.jp/policy/budget/report/public_finance_fact_sheet/fy2019/guidebook.pdf）

(5) 「財務書類等の一層の活用に向けて（報告書）」（財政制度等審議会 財政制度分科会 法制・公会計部会 財務書類等の一層の活用に向けたワーキンググループ（平成27年4月））

国の財務書類等の活用に関して、国民に対する分かりやすい説明、政策評価等との連携による予算のPDCAサイクルの構築、地方公共団体や国民経済計算（SNA）との連携などの活用方法について進められ、国の財務書類は情報開示を通じて一定の活用成果を見たが、財政活動の効率化・適正化のための活用については、各省へのアンケート調査やヒアリングにおいても「省庁別財務書類」や「政策別コスト情報」が実際に活用された例はほとんど見られず、実務において、「国の財務書類」等が十分に活用されているとは言い難い状況にあるとしている。

そこで、「国の財務書類」等については、企業会計と公会計の役割の違いも踏まえつつ、実務に役立つ活用方法を検討することが重要な課題であるとし、ワーキンググループにおいて、大別して3分野における活用方法を検討した。

- ①財務書類を用いた情報開示による活用
- ②財務情報を財政の健全化に役立てることによる活用
- ③行政活動の効率化・適正化のための活用

このうち、③行政活動の効率化・適正化のための活用において、次の政策別コスト情報の改善が提言された（「財務書類等の一層の活用に向けて（報告書）」より抜粋）。

「政策別コスト情報」は、省庁の政策評価項目ごとのコストを表示したセグメント情報であり、人件費や事務費を含むフルコストで特定の政策に係る費用を一覧できるが、現状において、予算のPDCAサイクルに活用されていない。今後、会計記録の精緻化・細分化による個別事業のフルコスト情報の把握が可能となれば、フルコストと定量化されたアウトプット・アウトカムとの比較・分析が可能となり、行政評価等に資するのではないかと考えられる。ただし、国においては資源配分を行う事業が多く、直接行政サービスを実施している事業が地方公共団体等に比べて限定的であることを踏まえ、行政評価等に資するための当面の対応としては、直接行政サービスを実施している代表的な事業については、各事業の単位当たりコスト情報を提供してはどうか。また、資源配分を行っている代表的な事業については、国から交付された資金が最終的に国民に行き渡るまでの中間コスト（間接経費）についての情報を提供してはどうか。

この提言を受けて、各省庁では、平成26年度決算分から、政策別コスト情報の公表に加えて、代表的な事業についてフルコスト情報の公表を実施した。

なお、上記の財務省HPの「（参考）フルコスト情報の開示」^{*1}では、個別事業のフルコスト情報の開示に関して、次のメリットが記載されている。

- ① 個別事業ごとに要する人件費や事務費に加え、減価償却費や退職給付引当金繰入額といった現金収支

*1 https://warp.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/11039951/www.mof.go.jp/about_mof/mof_budget/finance_fact_sheet/fy2014/fullcost2014.pdf

- を伴わないコストを含むフルコストが明らかになる。
- ② 国から交付された資金が最終的に国民に行き渡るまでにどのようなコストがどのくらい発生しているのかが把握できるようになる。
 - ③ 利用者1人当たりなどの「単位当たりコスト」を算出することにより、事業のボリュームを把握できるとともに、事業の効率性の分析が可能となる。

(6) 「事業別フルコスト情報の把握と開示について」(財政制度等審議会 財政制度分科会 法制・公会計部会) (令和3年1月)

平成27年の「財務書類等の一層の活用に向けて」を受け、平成26年度決算分からの個別事業のフルコスト情報の開示の取組が試行的に開始された。一方で、「政策別コスト情報」と「個別事業のフルコスト情報」の2つのコスト情報が併存することとなったため、活用に関するコスト情報の在り方を再検討することを目的として、法制・公会計部会に「コスト情報の活用に向けた小グループ」が設置され、「事業別フルコスト情報の把握と開示について」を取りまとめた。

① 事業別フルコスト情報の意義・目的

国の行政活動が効率的かつ適正に行われているかの検討には、当該活動に要したコストの適切な把握が必要であり、各省等の個別の政策分野を表す中程度の政策目標を基本単位として「政策別コスト情報」が作成されてきたが、コスト集計単位が大きいと、政策に投入されたコストと定量化されたアウトプット・アウトカムとの比較等が行えず、予算のPDCAサイクルに活用されていなかった。

このため、事業別フルコスト情報は、個別に分析が可能となる作成単位とすることや、発生主義の視点等から行政サービスの効率化や適正化に資する事業を選定することが重要とされた。具体的には、単位当たりコスト等の各種指標を用いることにより、資源配分の効率性、受益者負担の適正性といった検証が可能となる事業や、減価償却資産を保有する事業、フルコストに占める人件費の割合が高い事業など、事業費のみでは実質的な単位当たりコストの把握が困難である事業を重点的に選定すべきとされた。

事業別フルコスト情報を把握・開示することで、行政担当者にとって事業費用の全体像把握が容易になり、コスト意識の高揚、経年変化や他事業との比較を通じた効率化・適正化への取組み促進が期待できると考えられ、また、事業別フルコスト情報を国民に情報提供することで、国民の行政活動に関する理解の促進につながるものと考えられた。このような考え方のもと、事業別フルコスト情報の把握・開示は、各省等が自らの行政活動の効率化・適正化への検討や予算のPDCAサイクルに活用することが適当であり、その上で、予算編成での活用や、国民に対する情報開示の一層の充実につなげていくことも念頭に置くことが適当とされた。

② 事業別フルコスト情報の作成について

【事業別フルコスト情報の考え方】

「フルコスト」を、発生主義ベースの情報として、事業費、人件費、物件費を加味したトータルのコストと定義し、外部機関を利用した場合には、国のコストと当該機関のコストを集計したものをフルコストとしている。

また、「事業別フルコスト情報」を、個々の事業ごとにフルコストを構成する各コストの金額や、フルコストを用いて算出した単位当たりコスト等の各種指標をまとめて表示した情報と定義する一方で、補助金・給付金事業型の事業については、資源配分額そのものではなく、事務費等の資源配分に要したコスト(間接コスト)をフルコストと定義している。

【事業別フルコスト情報の作成単位】

事業単位として広く認知されている行政事業レビューのレビューシート単位を、作成の基本単位としている。

③ 事業別フルコスト情報を作成すべき事業類型

以下に該当する事業について、事業別フルコスト情報を作成することが適当としている。

【補助金・給付金事業型】

補助金・給付金事業型とは、国が国以外の者に補助金その他の給付金等を交付等する事業としている。「補助金や給付金」などの資金配分(直接費用)は事業別フルコストには含めず、その資源配分に要した間接コストのみが集計される。

【受益者負担事業型】

受益者負担事業型とは、国等が特定の者に提供する公の役務に対する反対給付として手数料等を徴収することとしている事業としている。

【その他事業型】

その他事業型とは、上記の2事業型のいずれにも該当しない事業型であって、減価償却資産を保有する事業、フルコストに占める人件費の割合が高く事業費のみでは事業の全体像が把握困難な事業、外部委託化を検討又は外部委託後に事業の効率性等の検証を要する事業、その他予算のPDCAサイクルへの活用等に有用と考えられる事業等としている。

なお、各事業類型について、国が直接実施する事業(単独型)と、国が国以外の機関を通じて実施する事業(外部機関利用型)に区分する。

④ 事業別フルコスト情報を作成する事業の選定方法

事業別フルコスト情報は、原則として各部局(大臣官房を除く本省内部部局及び外局)ごとに、単独型及び外部機関利用型のそれぞれについて、事業コストの金額が最も大きい事業を選定することが適当であるものの、事業別フルコスト情報の活用等の観点から、必要に応じて選定する事業を見直すことが適当としている。また、事業別フルコスト情報は、事業の経年比較の観点から、原則として事業が継続する限り、毎会計年度作成することが適当としている。

【図表6】 フルコスト情報の事業類型

算定方法及び事業類型		
<p>フルコストとは発生主義ベースの「事業費」に「人件費」「物件費」を加味したトータルのコスト。 フルコスト = 人件費 + 物件費 (庁舎等(減価償却費)含む) + 事業費 ※なお、「補助金・給付金」などについては、資源配分額そのものではなく、資源配分に要したコスト(間接コスト)をフルコストとする。</p>		
事業類型案	事業実施区分	
	国単独	外部機関利用
①補助金・給付金事業型 国が国以外の者に補助金その他の給付金等を交付等をする事業	国から、直接、現金支給等している場合における間接コストと交付金額を開示	外部機関を通じて現金支給等している場合における国と外部機関を合わせた間接コストと交付金額を開示
②受益者負担事業型 国が特定の者に提供する公の役務に対する反対給付として手数料等を徴収することとしている事業	国が、直接、受益者負担事業を実施している場合における事業フルコストと自己収入を開示	外部機関を通じて受益者負担事業を実施している場合における国と外部機関を合わせた事業フルコストと自己収入を開示
③その他事業型 (例)・減価償却資産を保有する事業 ・フルコストに占める人件費の割合が高く、事業費のみでは、事業の全体像が把握困難な事業 ・外部委託化を検討又は外部委託後に事業の効率性等の検証を要する事業 等	基本的な考え方は同上 (国が、直接、事業を実施している場合における事業フルコストを開示)	基本的な考え方は同上 (外部機関を通じて事業を実施している場合における国と外部機関を合わせた事業フルコスト)

(出所：「コスト情報の活用に向けた取組について（事業別フルコスト情報の仕組化）」（令和3年1月財務省主計局法規課公会計室）

⑤ 共通経費の取扱い

国の事業に直接必要となる事業費は、予算書・決算書の項・事項ごとに計上されるが、フルコストを把握するうえでは、その執行に必要な人件費や物件費のような共通経費の網羅的把握が必要であり、事業費に加え共通経費をフルコストに加えることが適当としている。共通経費として一括して計上されている物件費について、人員数の割合により按分するなどが適当であり、一方で、直接事業に関わらない省庁全体の管理運営を行う官房機能などに関する官房経費等については、個別の事業の適正化・効率化の検討に活用することは困難であり、個々の事業への配分は要しないということが適当としている。

⑥ 事業の実施にあたり取得した資産の取扱い

事業実施においては、減価償却資産取得などの資産形成につながる支出があるが、実質的なコスト把握の上からも、当該資産の減価償却費をフルコストに計上することが適当としている。また、他の事業より取得・承継し、事業に直接活用する場合においても、同様の取扱いが適当としている。

⑦ 他の主体との関係

各省等の事業は、独立行政法人その他の国以外の機関を通じて実施される場合があるため、当該機関におけるフルコストを把握し、国のフルコストと合算（相殺等）することが適当としている。

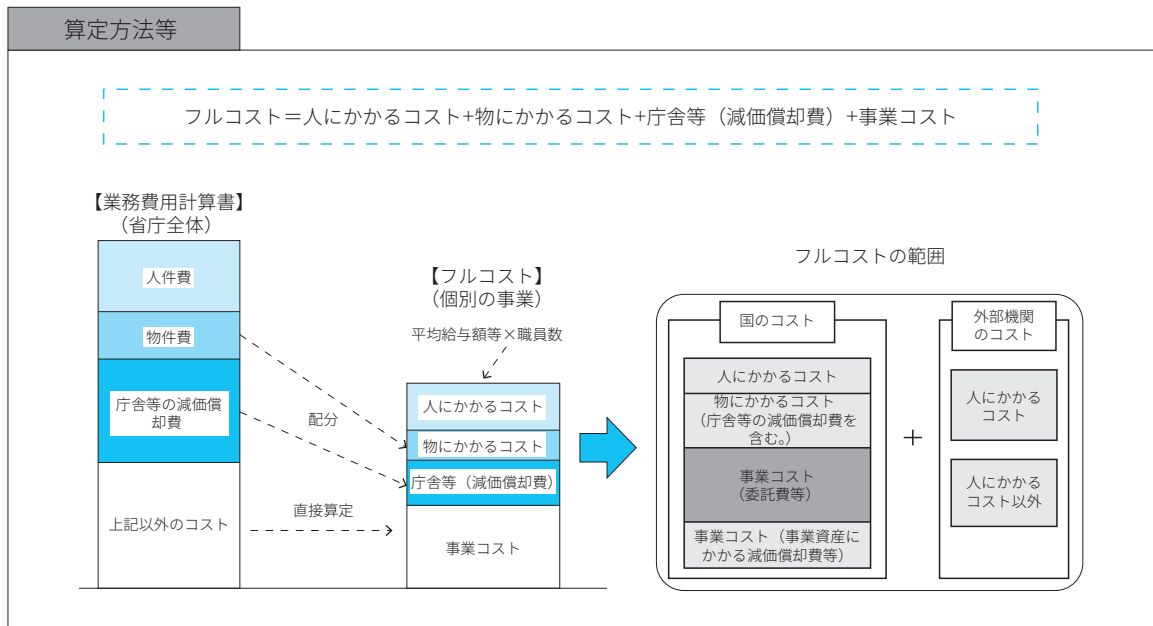
また、一般会計と特別会計が相まって一つの事業を実施している場合には、事業総体のコストを表すために合算（相殺）することが適当であり、特別会計の業務勘定のような共通勘定がある場合には、このコストを各事業勘定に配分したうえで合算すべきとしている。地方支分部局等においても、本省にならって事業別フルコスト情報を作成し、事業単位が一致する本省の事業別フルコスト情報と合算できるようにすることが適当としている。

⑧ 開示方法等

フルコストにより、その事業に要した費用の全体像把握に加え、事業の効率性や適正性を分析するために、具体的には、以下のような指標による単位当たりコスト指標を開示し、経年比較、事業間比較などを分析することが有効としている。

指標例	内容
単位当たりコスト	全ての事業別フルコスト情報において開示 (1日当たり、国民1人当たり、1件当たり、受給者1人当たり、参加者1人当たり等)
間接コスト率	補助金・給付金事業型の事業別フルコスト情報において開示
自己収入比率	受益者負担事業型の事業別フルコスト情報において開示
その他、事業の効率性・適正性の分析に有効と考えられる指標	上記以外で事業の効率性・適正性の分析に有効と考えられる指標がある場合、事業別フルコスト情報において開示

【図表7】 フルコスト情報の事業類型



(出所:「令和3年度事業別フルコスト情報の開示 (ダイジェスト版)」(令和5年3月財務省主計局 2頁) (https://www.mof.go.jp/policy/budget/report/public_finance_fact_sheet/fy2021/fullcost.dijesy.pdf))

また、ストック情報についても、個別の事業に必要な資産等をできるだけ明らかにするという観点から提供することが適当としている。

なお、事業別フルコスト情報の提供に当たっては、活用推進等の観点から、データベース形式で開示に加え、事業の概要、事業のイメージ図・写真、事業のスキーム図といった情報とともに開示することが適当としている。

⑨ 財務書類との整合性

事業別フルコスト情報は、平成19年度の「一層の活用に向けたコスト情報の開示の在り方について」において示された新たなコスト情報という位置付けであり、基本的には省庁別財務書類等における業務費用計算書との整合性を保つことが適当としつつ、事業によっては、業務費用計算書のみならず国以外の機関の財務情報等も必要となる場合があるため、各省等の事業の特質に応じた柔軟な対応も必要としている。

⑩ 政策別コスト情報の取扱い

「事業別フルコスト情報の把握と開示について」を受け、「政策別コスト情報の把握と開示について」は廃止され、令和2年度決算分より政策別コスト情報は算定・開示されていない。

2. 政策別コスト情報と事業別フルコスト情報の比較と開示

(1) 政策別コスト情報と事業別フルコスト情報の比較

政策別コスト情報では、その作成単位が予算書・決算書の「項・事項」であったが、事業別フルコスト情報は、より細かな単位として行政事業レビューシートを作成単位としたことから、開示される情報の粒度は大幅に小さくなっている。

【図表8】 政策別コスト情報と事業別フルコスト情報作成の比較

区分	政策別コスト情報	事業別フルコスト情報
作成単位の考え方	<ul style="list-style-type: none"> 予算書・決算書の「項・事項」(政策評価単位)を基本 個別の政策分野を表す中程度の政策目標単位 	<ul style="list-style-type: none"> 事業単位として広く認知されている行政事業レビューのレビューシート単位を基本 フルコスト情報活用の観点から、分割、合算が適当な場合もある

区分	政策別コスト情報	事業別フルコスト情報
開示対象数	各省庁の中程度の政策評価単位数及び大臣官房経費部署数の合計（基本的には開示数と一致）	行政事業レビューシート単位（5,000事業単位以上）
令和元年度開示数	181※1	153※2
令和2年度開示数※3	—	158※2
令和3年度開示数※3	—	204※2

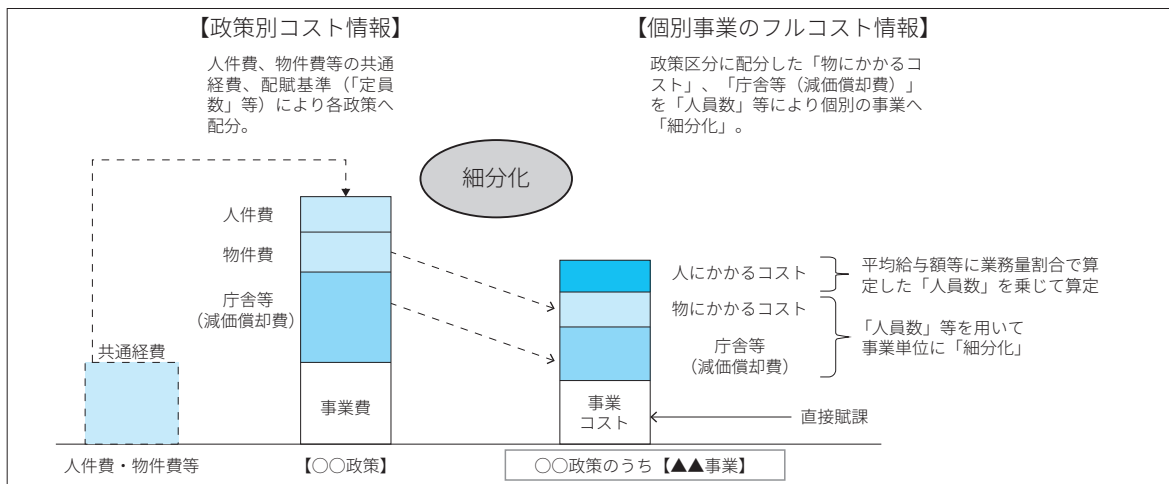
※1 財務省HP（各省庁が公表している特別会計財務書類、省庁別財務財務書類及び政策別コスト情報等へのリンク（令和元年度）：財務省（mof.go.jp））より集計

※2 財務省HP（国の財務書類（令和3年度）：財務省（mof.go.jp））のエクセルデータベースより集計

※3 事業別フルコスト情報は各省庁に作成義務はなく、各省庁の意向によって作成事業が選定されている。

なお、政策別コストと事業別フルコストの関係は、次図が細分化されたイメージとなる。のとおり、政策に含まれる個別事業の単位で政策別コスト

【図表9】 政策別コストと個別事業のフルコストの関係のイメージ



(出所：『国の財務書類』ガイドブック』（令和3年1月財務省主計局）（https://www.mof.go.jp/policy/budget/report/public_finance_fact_sheet/fy2019/guidebook.pdf）

3. 最後に

国（財務省）は、国の財政状態などに関して国民への説明責任の向上を目指し、企業会計の手法を活用し作成した国の財務書類、省庁別財務書類などの情報インフラの検討と、これに並行して省庁別財務書類作成で集計されるコストを活用したコスト情報の検討を重ね、現在では各省庁において事業別フルコスト情報が作成・開示されている。一方で、さらなる行政活動の効率化・適正化に向けて、引き続き改善の余地がないかの検討を継続している。

事業別フルコスト情報は、その対象事業が5,000事業以上あるため、作成・開示する事業を選別することは費用対効果を考えて行われる必要があるものの、国民の関心に沿い、予算のPDCAサイクルに十分な開示範囲は、

引き続き検討が必要と思われる。例えば、各省庁の歳出予算総額の一定割合以上をカバーするように範囲設定したり、国民の関心の高い事業はフルコスト情報に加えてリスク情報を含む非財務情報を充実するなど考えられる。

各省庁HPでは事業別フルコスト情報が開示されているが、財務省主計局では、分かり易さも重視した事業別フルコスト情報のダイジェスト版を開示している（https://www.mof.go.jp/policy/budget/report/public_finance_fact_sheet/fy2021/fullcost.dijesy.pdf）。是非ともアクセスし、国の実施する事業のコストへの関心を高めて頂きたい。

以上

会計基準等開発動向

2023年7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。

■基準諮問会議でテーマアップの可否を審議中

項目	内容	ステータス
株式報酬に関する会計処理及び開示の取扱いの整備について	(1)いわゆる現物出資構成による取引に関する会計基準の開発 (2)現金決済型の株式報酬取引に関する会計基準の開発 (3)インセンティブ報酬に関する包括的な会計基準の開発	第43回基準諮問会議（2021年11月29日開催）においてテーマ提言がなされた。 (1)について、実務対応レベルとして、実務対応専門委員会にテーマ評価を依頼するとされ、(2)(3)について、会計基準レベルとして事務局において論点整理を行うとされた。 第44回基準諮問会議（2022年3月2日開催）では検討状況の報告を行うとともに、(1)から(3)のテーマのうち、(1)のテーマ評価を優先させて進めることとした。 第45回基準諮問会議（2022年7月20日）では、(1)に係る現状のテーマ評価の検討状況について説明がなされた。現在、(1)のテーマ評価を優先しており、(2)及び(3)の検討には至っていない。
1人私募投信の会計処理の明確化	昨今、いわゆる1人私募投信として、受益者単数の投資信託が散見されるが、会計基準等では、投資信託は受益者複数を前提とした会計処理しか示されていないため、1人私募投信の会計処理の明確化を検討するもの。	第47回基準諮問会議（2023年3月1日開催）において、実務対応レベルとして、金融商品専門委員会にテーマ評価を依頼するとされた。

■今後、開発に着手するか否かを判断

項目	内容	ステータス
該当なし		

■その他の日本基準の開発に関する事項

項目	内容	ステータス
日本公認会計士協会（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文書が、2023年6月20日に公表されている（コメント期限：2023年8月25日）。

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、ISSBのS1基準の確定基準は予定通り2023年6月26日に公表された。 また、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、ISSBのS2基準の確定基準は予定通り2023年6月26日に公表された。 また、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。
会計制度委員会研究報告「環境価値取引の会計処理に関する研究報告 - 気候変動の課題解決に向けた新たな取引への対応 -」(公開草案)の公表	近時の世界的な脱炭素、低炭素化によるサステナブルな社会の実現に向けた動きを踏まえて種々の環境関連取引が行われるようになってきているものの、現行の会計基準等において、新たな環境関連取引に関し、会計処理が明らかにされていないものがあることを踏まえ、JICPAでは2022年10月に環境関連取引検討専門委員会を設置し、環境価値を直接取引対象とする環境関連取引(環境価値取引)に関する会計処理の考え方について研究を重ねてきた。その結果をとりまとめ公表したものである。	2023年6月26日付で、左記研究報告に関する公開草案が公表され、2023年7月26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」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>左記内閣府令が2023年6月30日に公布された。なお、改正後の規定は、「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）」と併せて、2024年4月1日から施行・適用される。</p>
四半期報告書制度の廃止を含む金融庁関連法律案等	<ul style="list-style-type: none"> ・四半期報告書制度廃止 (1)上場会社に対する期中の業績等の開示について、現在の3ヶ月ごとの開示から6ヶ月ごとの開示に頻度を落とし（四半期報告書制度の廃止）、上場会社に対して、四半期報告書に代わり半期報告書の提出を義務付けることとし、四半期報告書の提出に関する規定を削除する。 (2)参照方式の届出書、発行登録書類及び発行登録追補書類、半期報告書及び半期報告書の確認書並びに臨時報告書（これらの訂正書類も含む。）の公衆縦覧期間を5年に延長する。 	<p>2023年3月14日に左記内容を含む「金融商品取引法等の一部を改正する法律案」が第211回国会に提出され、参議院で審議中の2023年6月21日に閉会し、現在参議院で閉会中審査が続いている。</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>
『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	<p>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。</p>	<p>改正後の左記ガイドライン等は2023年6月30日から適用されている。</p>

項目	内容	ステータス
「企業内容等の開示に関する内閣府令」等の改正（案）の公表について（「重要な契約」の開示にかかる改正）	<p>2022年6月に公表された「金融審議会ディスクロージャーワーキング・グループ報告」において、個別分野における「重要な契約」について、開示すべき契約の種類や求められる開示内容を具体的に明らかにすることで、適切な開示を促すことが考えられるとされたことを踏まえ、有価証券報告書及び有価証券届出書（以下「有価証券報告書等」）及び臨時報告書の記載事項について、以下の改正を行うものである。</p> <p>【1】 企業・株主間のガバナンスに関する合意 【2】 企業・株主間の株主保有株式の処分・買増し等に関する合意 【3】 ローン契約と社債に付される財務上の特約 (1) 臨時報告書の提出 (2) 有価証券報告書等への記載</p>	<p>2023年6月30日付で左記改正案が公表され、2023年8月10日まで意見募集が行われている。改正後の規定は公布の日から施行される予定である。</p> <p>なお、改正後の規定は、以下の適用が予定されている。</p> <p>① 「重要な契約」の有価証券報告書等への記載（左記【3】(1)以外） 2025年3月31日以後に終了する事業年度に係る有価証券報告書等から適用 ② 財務上の特約に係る臨時報告書の提出（左記【3】(1)） 2025年4月1日以後に提出される臨時報告書から適用</p>

【法務省】

項目	内容	ステータス
該当なし		

新刊書籍のご案内

税理士のための「事実認定」の実務

梅本 淳久【著】
株式会社中央経済社

事実認定の技法や考え方は“職人芸”ともいわれますが、①税務処理の段階から、課税庁が認定するであろう事実を想定して、妥当な結論を導き出すためにも、また、②税務調査や不服申立て、訴訟において、事実認定をめぐる争いを解決するためにも、事実認定の技法や考え方を修得することは必要不可欠といえます。

世には、民事事実認定に関する優れた書籍が数多く存在しますが、税理士や公認会計士の目線で、税務に特化して、事実認定の技法や考え方を基礎から解説したものとなると、なかなか見当たりません。

本書は、税理士や公認会計士の目線で、事実認定の技法や考え方を分かりやすく解説するとともに、関連する租税判例を題材に、①そのような技法や考え方が実際にどのように適用されているのか、②実際の事実認定がどの程度の深度でなされるのか、にも触れていただける内容となっていま

す。

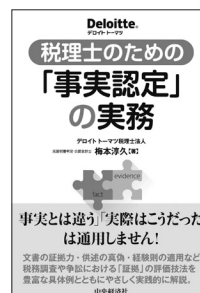
本書が、税理士や公認会計士のみならず、税務に携わる皆様のお役に立てれば幸いです。

価格 3,190円(税込)

2023年6月刊

ISBNコード：

978-4-502-46031-9



発行済の書籍についてはWebサイトでご覧下さい。

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

会計情報

発行日 令和5年7月20日(毎月20日発行)
第564 8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