

# 会計情報

Vol. 570  
2024.2

Accounting, Tax & Consulting

四半期開示制度の見直し

内部統制報告制度の改訂及び実効性に関する懸念への対応

監査報告書における報酬関連情報の開示に関する概要と実務上の対応

税制改正大綱の概要



	ページ	
会計・監査	2	四半期開示制度の見直し ～金融商品取引法の一部改正による四半期報告書の廃止と、東証における四半期開示の見直しについて～ 公認会計士 清水 恭子
	21	企業会計基準公開草案第80号「中間財務諸表に関する会計基準(案)」等の解説 公認会計士 佐藤 勇介
	28	実務対応報告公開草案第67号「グローバル・ミニマム課税制度に係る法人税等の会計処理及び開示に関する取扱い(案)」等の解説 公認会計士 宗延 智也
	33	内部統制報告制度の改訂及び実効性に関する懸念への対応 ～会社と監査人との「リスクトーク」及び全社的な内部統制の見直しに基づく評価範囲の決定、内部統制報告書の記載、ガバナンスの役割の考察～ 公認会計士・米国公認会計士 津曲 秀一郎
	38	監査報告書における報酬関連情報の開示に関する概要と実務上の対応(改正倫理規則への対応) 公認会計士 片山 行央 公認会計士 岩船 大輔 公認会計士 本村 彩子
	42	会計上の見積りに関する実務上の諸論点シリーズ 第4回 繰延税金資産の回収可能性 公認会計士 平井 雅和
	49	金融庁:「企業内容等の開示に関する内閣府令」等の改正案に対するパブリックコメントの結果等 『会計情報』編集部
IFRS	51	iGAAP in Focus 財務報告 IASB、公開草案「資本の特徴を有する金融商品」を公表 トーマツIFRSセンター・オブ・エクセレンス
税務	56	令和6年度税制改正大綱の概要 デロイト トーマツ税理士法人 公認会計士・税理士 大野 久子
会計基準等開発動向	78	会計基準等開発動向 『会計情報』編集部

# 四半期開示制度の見直し ～金融商品取引法の一部改正による四半期報告書の廃止と、東証における四半期開示の見直しについて～

公認会計士 しみず きょうこ 清水 恭子

## はじめに

2023年11月20日に「金融商品取引法等の一部を改正する法律」（以下「改正法」という）が、第212回臨時国会で可決され成立<sup>1</sup>した。今回の金融商品取引法（以下「金商法」という）の改正点は複数ある<sup>2</sup>が、金商法に基づく上場会社等の法定開示に係るものとして、2024年4月1日以後に開始する四半期から、四半期報告書が廃止され、半期報告書の提出が義務付けられる四半期開示制度の見直しに関する改正（以下「本改正」という）がある。

本改正により、上場会社の第1・第3四半期の開示は、東京証券取引所（以下「東証」という）の規則に基づく四半期決算短信に「一本化」されることとなった。

東証では、「一本化」の具体的な方向性に沿った実務

の実現に向けた検討を2023年6月から開始し、2023年11月22日に「四半期開示の見直しに関する実務の方針」を、2023年12月18日に「金融商品取引法改正に伴う四半期開示の見直しに関する上場制度の見直し等について」を公表した。

本稿では、金商法の本改正及び東証における四半期開示の見直しについて解説する。

さらに、金融庁、企業会計基準委員会（以下「ASBJ」という）及び日本公認会計士協会（以下「JICPA」という）などの関係者において現在進められている、四半期開示制度の見直しに関連するレビュー基準や会計基準等の改正の検討状況（本稿執筆時点の2023年12月22日時点）についても簡単にふれることとする。

なお、四半期開示制度の見直しに関連する関係機関からの公表物と、本稿解説との対応は以下の通りである。

## 関係機関からの公表物と対応する本稿の解説

公表日	公表物	公表者	関連する本稿での解説
2023年11月21日	金融商品取引法等の一部を改正する法律（令和5年11月29日法律第79号）	金融庁	1. (1)本改正の背景 1. (2)本改正の概要 1. (3)本改正の適用時期
2023年11月22日	四半期開示の見直しに関する実務の方針	東証	2. 東証における四半期開示の見直し
2023年12月8日	【改正案】令和5年金融商品取引法等改正に係る政令・内閣府令案等	金融庁	1. (4)本改正に係る政令・内閣府令等の規定の整備
2023年12月15日	【改正案】中間財務諸表に関する会計基準（案）及び中間財務諸表に関する会計基準の適用指針（案）	ASBJ	3. 関係機関による検討の状況 (1)ASBJによる検討
2023年12月18日	【改正案】金融商品取引法改正に伴う四半期開示の見直しに関する上場制度の見直し等について	東証	2. 東証における四半期開示の見直し

1 詳細については、金融庁のHP「第212回国会における金融庁関連法律案」（<https://www.fsa.go.jp/common/diet/212/index.html>）を参照

2 詳細については、「金融商品取引法等の一部を改正する法律案要綱」（<https://www.fsa.go.jp/common/diet/212/01/youkou.pdf>）を参照

公表日	公表物	公表者	関連する本稿での解説
2023年 12月21日	<b>【改正案】</b> 四半期レビュー基準の期中レビュー基準への改訂及び監査に関する品質管理基準の改訂について（公開草案）	企業会計審議会監査部会	3. 関係機関による検討の状況 (2)企業会計審議会監査部会による検討
2023年 12月22日	<b>【改正案】</b> 四半期レビュー基準報告書第1号「四半期レビュー」の改正及び期中レビュー基準報告書「独立監査人が実施する期中財務諸表に対するレビュー」（公開草案）	JICPA	3. 関係機関による検討の状況 (3)JICPAによる検討

公表物の欄に**【改正案】**と記載あるものは、本稿執筆時点では検討段階のものであり、意見募集手続等を経て、一部変更となる可能性もあるので留意されたい。

## 1. 金商法の改正による四半期報告書の廃止

### (1) 本改正の背景

四半期開示のあり方については、これまでも金融審議会ディスクロージャーワーキング・グループ（以下「DWG」という）等において、継続的に議論されてきた。四半期開示制度は、「企業を取り巻く経営環境の変化が激しくなり、企業業績も短期間で大きく変化するようになる中、投資家に対し企業業績等に係る情報をより適時に開示するとともに、企業内において、より適時な情報把握により的確な経営の検証を行う必要がある」との認識のもと<sup>3</sup>、2006年に法制化され2008年4月1日以後開始する事業年度に係る四半期から施行された<sup>4</sup>。

2021年9月からのDWGの審議では、近年の非財務情報開示の充実に向けた取り組みとあわせて、企業情報開示の効率化の議論が高まっている状況<sup>5</sup>より、四半期開示に関する実証研究も参照しつつ、四半期開示のあり方について改めて点検を行った<sup>6</sup>。その結果を踏まえて2022年6月13日に公表された報告書「ディスクロージャーワーキング・グループ報告—中長期的な企業価値向上につながる資本市場の構築に向けて—」（以下「令和3年度DWG報告」という）<sup>7</sup>では、「金融商品取引法に基づく四半期報告書と取引所規則に基づく四半期決算短信

は、（中略）両者の間の内容面での重複や開示タイミングの近接が指摘されており、エンフォースメントなどを工夫することにより、両者の「一本化」を通じたコスト削減や開示の効率化が可能である」との方向性が示された<sup>8</sup>。その上で、「一本化」にあたっては、開示のタイミングや投資家に広く利用されている状況等を踏まえ、上場会社の法令上の四半期開示義務（第1・第3四半期）を廃止し、取引所の規則に基づく四半期決算短信に「一本化」することが適切と考えられる旨<sup>9</sup>の提言がされた。

その後、2022年12月27日に公表された「金融審議会ディスクロージャーワーキング・グループ報告」（以下「令和4年度DWG報告」という）では、令和3年度DWG報告で課題とされた四半期決算短信への「一本化」の具体化における各論点について、以下の方向性が示された。

- 企業が都度発信する情報の重要性の高まりを踏まえ、取引所の適時開示の充実を図りながら、将来的に、期中において、情報の信頼性を確保しつつ、適時の情報開示に重点を置いた枠組みに見直すことも議論
- 四半期開示（第1・第3四半期）について、金商法上の開示義務を廃止し（**法改正事項**）、取引所の規則に基づく四半期決算短信へ「一本化」するべく、具体化を取りまとめ
  - 当面は、四半期決算短信を一律義務付け、

3 出所：金融庁「金融審議会 ディスクロージャーワーキング・グループ報告 —資本市場における好循環の実現に向けて—」（2018年6月28日）P.22

4 金商法による四半期報告制度が入る前に、東証の規則により新興企業市場（マザーズ）上場会社について四半期情報の公表が1999年11月に義務付けられた。四半期開示の経緯については第6回DWG（令和3年度）資料1事務局説明資料（2022年2月18日）P.4を参照されたい。

5 岸田首相による四半期開示の見直しの方針として、2021年10月第205回国会における内閣総理大臣所信表明演説にて、「新しい資本主義の実現」の分配戦略「働く人への分配機能の強化」の中で、非財務情報開示の充実、四半期開示の見直しなど、そのための環境整備を進める旨発言。さらに、2022年1月第208回国会における内閣総理大臣施政方針演説にて「新しい資本主義」の分配戦略「人への投資」の抜本強化として、「人的投資が、企業の持続的な価値創造の基盤である」という点について、株主と共通の理解を作っていくため、今年中に非財務情報の開示ルールを策定するとともに「四半期開示の見直しを行う」旨の発言があった。

6 出所：令和3年度DWG報告P.23

7 令和3年度DWG報告については、本誌2022年8月号（Vol.552）の解説「金融審議会ディスクロージャーワーキング・グループ報告—中長期的な企業価値向上につながる資本市場の構築に向けて—」の概要を参照されたい。

8 出所：令和3年度DWG報告P.25～26

9 出所：令和3年度DWG報告P.26

今後、適時開示の充実の状況等を見ながら、任意化について継続的に検討

- 開示内容については、四半期決算短信の開示事項をベースに、投資家からの要望が特に強い情報（セグメント情報等）を追加
- 監査人によるレビューについては、任意とするが、会計不正等が起こった場合には一定期間義務付け
- 虚偽記載に対しては、取引所のエンフォースメントをより適切に実施

ただし、意図的で悪質な虚偽記載については、罰則の対象になりうる

- 半期報告書について、上場企業は、現行の第2四半期における四半期報告書と同程度の記載内容と監査人のレビューを求めるとし、提出期限は決算後45日以内に。非上場企業も上場企業と同じ枠組みを選択可能（**法改正事項**）
- 半期報告書及び臨時報告書の金商法上の公衆縦覧期間（各3又は1年間）を5年間へ延長（**法改正事項**）

（出所）金融庁「金融審議会 ディスクロージャーワーキング・グループ報告 概要」（2022年12月27日）P1. 「四半期開示」をもとに筆者作成

## （2）本改正の概要

令和3年度及び令和4年度のDWG報告に従って、四半期報告書の廃止に関する金商法の以下の改正が行われた。

- 一 金商法の一部改正（第1条関係）
- 1. 有価証券とみなされる権利の範囲の見直し（中略）
- 2. 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

（金商法第5条、第24条、第24条の4の7、第24条の4の8、第24条の5、第25条、第27条、第27条の30の2、第27条の30の6、第57条の2、第166条関係）

（2）参照方式の届出書、発行登録書類及び発行登録追補書類、半期報告書及び半期報告書の確認書並びに臨時報告書（これらの訂正書類も含む）の公衆縦覧期間を5年に延長する（金商法第25条関係）

3.（以下略）

（出所）金融庁「金融商品取引法等の一部を改正する法律案要綱」（2023年3月14日）P1. 四半期開示 ももとに筆者作成

### ① 四半期報告書の廃止

現行の金商法では、上場会社はその事業年度が3ヶ月を超える場合に、その事業年度を3ヶ月ごとに区分した期間（四半期）ごとに、その会社の属する企業集団についての所定の事項を記載した四半期報告書の提出が義務づけられている（金商法第24条の4の7第1項）。

しかし、本改正により上場会社に対する期中の業績等の開示について、四半期報告書制度を廃止（金商法第24条の4の7、第24条の4の8の削除）し、四半期報告書にかえて半期報告書の提出を、上場会社に求めることとした（下記「②半期報告書の提出義務」参照）。

これにより上場会社の第1・第3四半期に係る開示は、東証の取引所規則に基づく四半期決算短信に「一本化」された。

### ② 半期報告書の提出義務

本改正では、上場会社には、第2四半期における四半期報告書にかえて半期報告書の提出を求めるとし、半期報告書の提出会社、記載事項、提出期限を【図表1】のように規定している（金商法第24条の5第1項の改正）。

【図表1】本改正後の半期報告書の提出者、記載事項、提出期限

金商法第24条の5第1項の表			
表の記載	上 欄	中 欄	下 欄
内 容	主要な提出者	記載事項	提出期限
第1号	上場会社 (特定事業会社を除く)	当該事業年度が開始した日以後6ヶ月間の当該会社の属する企業集団の経理の状況その他の公益又は投資者保護のため必要かつ適当なものとして内閣府令で定める事項（以下「半期報告書共通記載事項」という）	45日以内
第2号	上場 特定事業会社	半期報告書共通記載事項及び当該会社に係るこれと同様の事項として内閣府令で定める事項	60日以内
第3号	非上場会社 (※1)	半期報告書共通記載事項及び当該会社に係るこれと同様の事項並びにこれらを補足する事項として内閣府令で定める事項	3ヶ月以内

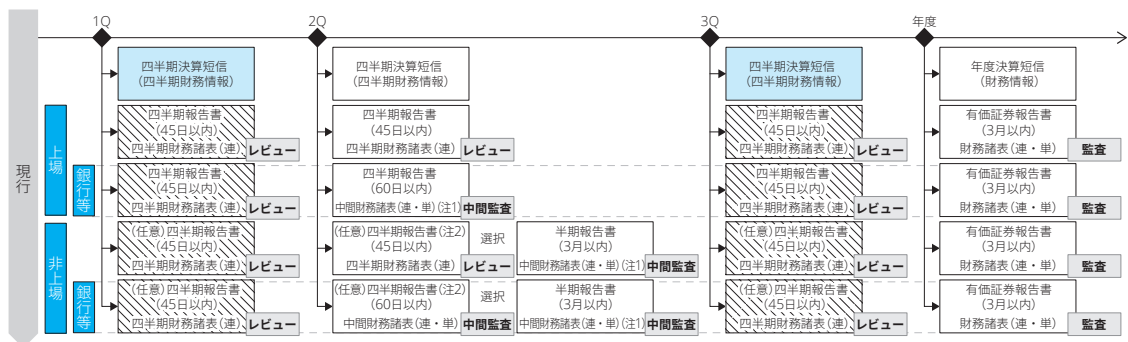
※1 非上場会社のうち特定事業会社については第2号を選択可能、特定事業会社以外の会社については、第1号を選択可能（金商法第24条の5第1項ただし書）。特定事業会社については注釈11を参照。

（出所）企業会計審議会第55回監査部会「資料1事務局資料」（2023年12月14日）P.9をもとに筆者作成

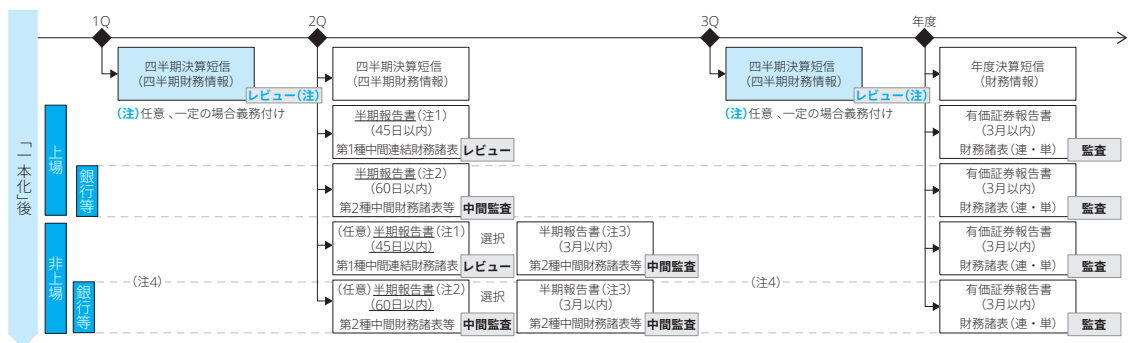
【図表1】の通り、新制度の半期報告書の記載事項については、「内閣府令」で定める事項とされているが、内閣府令についても改正案が2023年12月8日に金融庁より公表されている（詳細は、本稿「1. (4)本改正に

係る政令・内閣府令等の規定の整備」参照)。

【図表2】 四半期報告書制度廃止後のイメージ



- (注1) 銀行等の上場特定事業会社及び四半期財務諸表を提出していない非上場会社においては、半期報告書等における中間連結財務諸表及び中間財務諸表の作成及び中間監査が義務付けられている。  
 (注2) 非上場会社は、任意に四半期報告書を提出することができ、その場合は半期報告書の提出は不要とされている。  
 なお、非上場会社のうち特定事業会社が四半期報告書を提出する場合、中間連結財務諸表を含めることとされている。



- (注1) 本改正後の金商法第24条の5第1項の表の第1号  
 (注2) 同第2号  
 (注3) 同第3号  
 (注4) 非上場会社は、第1・第3四半期決算短信の提出は不要  
 (出所) 企業会計審議会第54回監査部会「資料1事務局資料」(2023年9月5日) P.4をもとに一部加筆して筆者作成

### (3) 本改正の適用時期

四半期報告書の廃止に関連する金商法の規定(第24条の4の7及び第24条の4の8の削除や第24条の5等の改正規定など)は、2024年4月1日からの施行とされている(改正法 附則第1条第3号)。

そのため、3月決算の上場会社の場合、2025年3月期第1四半期から四半期報告書が廃止され、新制度の半期報告書を2024年9月末から45日以内に提出することとなる。

なお、施行日前に開始した事業年度については、四半期報告書及び半期報告書の提出にあたっての経過措置(改正法 附則第2条、第3条)が定められているので留意されたい。

#### 経過措置の概要

- 施行日前に開始した四半期については、改正前の規定に基づき四半期報告書を提出する(改正法 附則第2条第1項)
- なお、施行日前に第1四半期が開始し、かつ、第1四半期の報告書の提出期間が施行日以後に開始

する場合※には、改正前の規定に基づき第1四半期報告書を提出し(改正法 附則第2条第1項)、第2四半期終了後に、改正後の規定に基づき半期報告書を提出する(改正法 附則第3条第2項)

- ※ 2024年12月期、2025年1月期、2025年2月期の会社が該当すると考えられる(【図表3】経過措置による適用時期(四半期報告書提出会社の場合)参照)

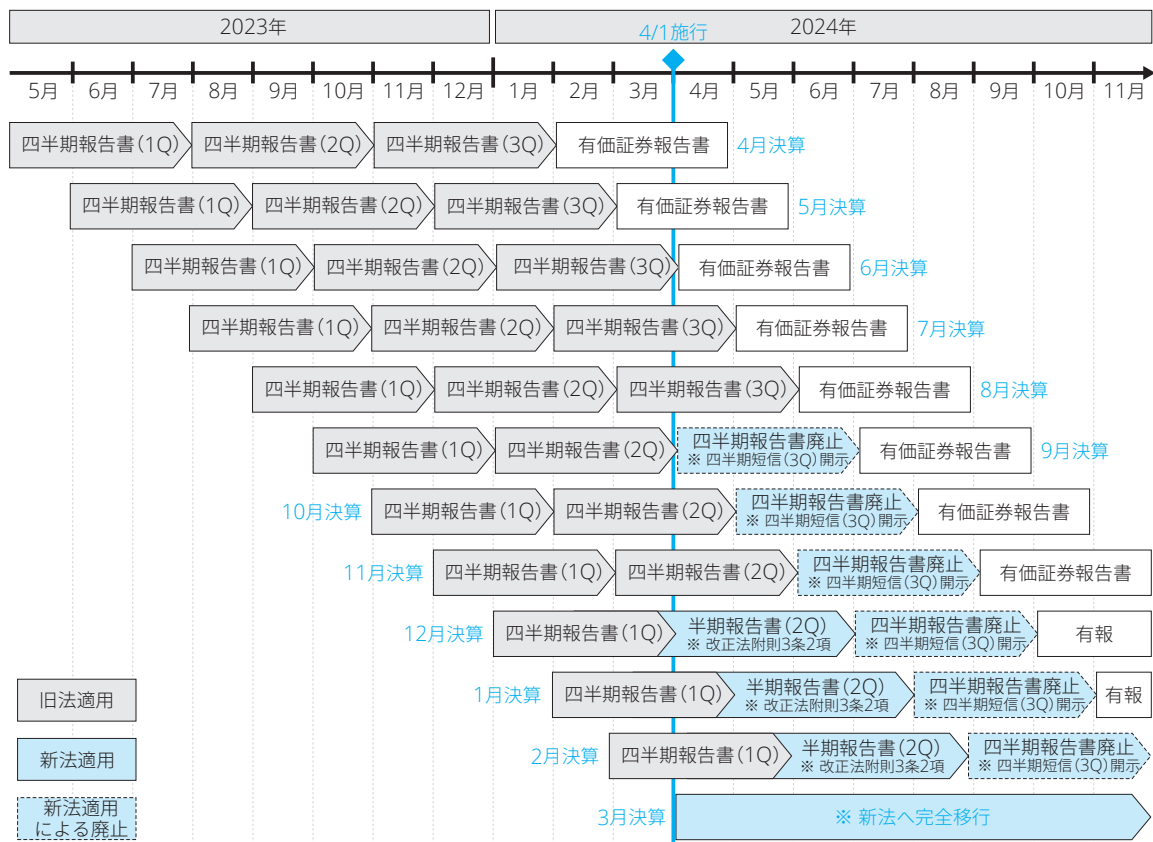
例えば12月決算の上場会社は、経過措置により2024年12月期は、第1四半期の四半期報告書の提出と2024年1月から6月に係る新制度の半期報告書の提出が必要<sup>10</sup>であり、第3四半期から四半期報告書の提出が不要となる(【図表3】経過措置による適用時期(四半期報告書提出会社の場合)を参照)。

また、非上場会社の場合、施行日前に開始した事業年度の間会計期間に係る半期報告書については、経過措置により、改正前の規定に基づき半期報告書を提出するとされている(改正法 附則第3条第1項)(【図表4】経過措置による適用時期(半期報告書のみ提出会社の場合)参照)。

10 新制度の半期報告書の提出を最初に行うのは、2024年12月期の上場会社となる(【図表3】参照)。

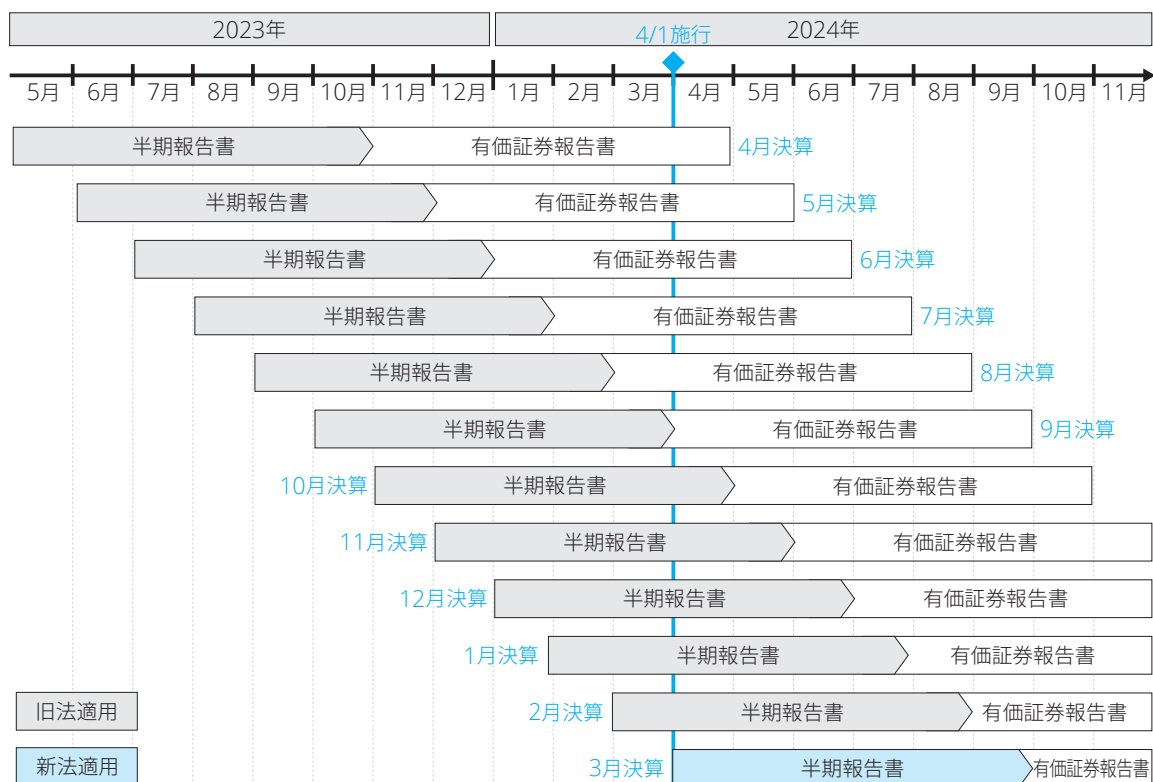
合) 参照)。

【図表3】経過措置による適用時期（四半期報告書提出会社の場合）



(出所) 金融庁 企業会計審議会第55回監査部会「資料1事務局資料」(2023年12月14日) P.11

【図表4】経過措置による適用時期（半期報告書のみ提出会社の場合）



(出所) 金融庁 企業会計審議会第55回監査部会「資料1事務局資料」(2023年12月14日) P.12

#### (4) 本改正に係る政令・内閣府令等の規定の整備

2023年12月8日に金融庁より、「令和5年金融商品取引法等改正に係る政令・内閣府令案」等（以下「改正内閣府令案等」という）が公表された。当該改正は、今回の金商法の改正のうち、四半期報告書の廃止に関する規定の施行（本稿「1. (2) 本改正の概要」参照）に伴い、関係する政令や内閣府令等の規定の整備を行うものである。

主な改正の内容は、以下の通りである。

##### ① 半期報告書

- 四半期報告書に関する規定等が削除されることに伴い、上場会社等が提出する半期報告書に関する規定を整備する。

以下を含む複数の内閣府令・告示・ガイドライン等の改正が提案されている。

- ・ 金融商品取引法等の一部を改正する法律の一部の施行に伴う関係政令の整備及び経過措置に関する政令（案）（以下「政令案」という）
- ・ 企業内容等の開示に関する内閣府令（以下「開示府令」という）の一部改正（案）
- ・ 財務諸表等の監査証明に関する内閣府令（以下「監査証明府令」という）の一部改正（案）
- ・ 財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則（以下「財規」という）の一部改正（案）
- ・ 連結財務諸表の用語、様式及び作成方法に関する

規則（以下「連結財規」という）の一部改正（案）

- 以下の内閣府令を廃止し、新制度の半期報告書に含まれる財務諸表、連結財務諸表について財規及び連結財規で規定する。具体的には、従前の第2四半期における四半期報告書に含まれる四半期財務諸表を第1種中間財務諸表として、従前の第2四半期における四半期報告書又は半期報告書に含まれる中間財務諸表を第2種中間財務諸表として、中間財務諸表の作成方法等を含め規定する（連結も同様、以下同じ）（【図表2】参照）。

廃止が提案されている内閣府令

- ・ 中間財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則
- ・ 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
- ・ 中間連結財務諸表の用語、様式及び作成方法に関する規則
- ・ 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

- 半期報告書の提出期限

金商法第24条の5第1項の表の第1号に該当する会社の半期報告書の提出期限を45日以内に、同第2号に該当する会社の半期報告書の提出期限を60日以内とする（政令案「3 改正の概要(1)② ii」金融商品取引法施行令第4条の2の10第3項、第4項）。

【図表5】 第1種中間財務諸表等と第2種中間財務諸表等  
上場会社

金商法 【図表1】参照	第24条の5第1項の表の第1号	第24条の5第1項の表の第2号
半期報告書に含まれる財務諸表等	第1種中間財務諸表等（※1）	第2種中間財務諸表等（※1）
主な提出者	上場会社（特定事業会社 <sup>11</sup> を除く）	上場特定事業会社（※2）
公認会計士等による保証の内容	第1種中間財務諸表等には期中レビュー <sup>12</sup> を行う	第2種中間財務諸表等には中間監査を行う

（※1） 第1種中間財務諸表又は第1種中間連結財務諸表を第1種中間財務諸表等といい、第2種中間財務諸表及び第2種中間連結財務諸表をあわせて第2種中間財務諸表等という。特定事業会社以外の上場会社においては、第1種中間連結財務諸表を半期報告書に記載したときは、第1種中間財務諸表については記載を要しない（第1種中間連結財務諸表を作成している場合、第1種中間財務諸表の作成は不要）（開示府令（案）第18条第1項）。

（※2） 従前より特定事業会社及び四半期財務諸表を提出していない非上場会社においては、半期報告書における中間連結財務諸表及び中間財務諸表の作成及び中間監査が義務付けられている。

11 特定事業会社とは、銀行法第2条第2項に定める銀行業等、保険業法第2条第1項に定める保険業等、信用金庫法第54条に定める業務に係る事業などを行う会社をいう（改正前開示府令第17条の15第2項、開示府令（案）第18条第2項）

12 第1種中間財務諸表等の監査を「期中レビュー」という改正が提案されている（監査証明府令（案）第3条第1項）。



## 非上場会社

金商法 【図表1】参照	第24条の5第1項の表の第3号
半期報告書に含まれる財務諸表等	第2種中間財務諸表等（※1）
	財規（案）第1条第1項第3号、連結財規（案）第1条第1項第3号
主な提出者	非上場会社（※2）（※3）
公認会計士等による保証の内容	第2種中間財務諸表等には中間監査を行う

（※3）第3号の主な提出者である非上場会社のうち特定事業会社については第2号を選択可能、特定事業会社以外の会社については、第1号を選択可能（金商法第24条の5第1項ただし書）

（出所）企業会計審議会第55回監査部会「資料1事務局資料」（2023年12月14日）P.9及び改正内閣府令案等（別紙2、別紙3、別紙4、別紙6）（2023年12月8日）をもとに筆者作成

第1種中間財務諸表等が含まれる半期報告書については、令和4年度DWG報告での提言<sup>13</sup>を踏まえ、改正前の第2四半期財務諸表が含まれる第2四半期報告書と同程度の記載内容とされている<sup>14</sup>。ただし、第1種中間財務諸表等に適用される会計基準については現在、ASBJが検討中であり（詳細は本稿「3. 関係機関による検討の状況」を参照）、その基準案の内容を踏まえた修正を行う可能性がある<sup>15</sup>、とされているので留意されたい。

### ② 臨時報告書

以下の事項について、臨時報告書の提出事由に追加する。

- ・「企業・株主間のガバナンスに関する合意」の締結・変更
- ・「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」の締結・変更

上記改正は、令和4年度DWG報告で、四半期報告書において、直近の有価証券報告書の記載内容から重要な変更があった場合に開示が求められてきた事項については、臨時報告書の提出事由とすることが考えられる、とされたことを踏まえ改正されたものである。

#### 【参考】

上記改正案とは別に、開示府令の改正が2023年12月22日に公布されている。

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」という）及び臨時報告書の記載事項に、以下①②③が追加されている（2024年4月1日から施行）。

- 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  
なお、③については、財務上の特約の内容（財務上の特約に変更があった場合や抵触した場合も含む）を記載した臨時報告書の提出が、2025年4月1日以後に提出される臨時報告書から求められている。

改正の概要については、本誌P.49「金融庁：「企業内容等の開示に関する内閣府令」等の改正案に対するパブリックコメントの結果等」を参照されたい。

改正内閣府令案等は、2024年1月9日を期限としてパブリックコメントを募集しており、パブリックコメント終了後、所定の手続を経て公布、施行（2024年4月1日）予定である。

なお、期中レビュー基準については、企業会計審議会監査部会での検討を踏まえ、2023年12月21日に企業会計審議会から「四半期レビュー基準の期中レビュー基準への改訂及び監査に関する品質管理基準の改訂について」が公表されている（詳細は本稿「3. 関係機関による検討の状況」を参照）。

## 2. 東証における四半期開示の見直し

東証は、2023年11月22日に「四半期開示の見直しに関する実務の方針」（以下「実務の方針」という）<sup>16</sup>を、2023年12月18日に「金融商品取引法改正に伴う四半期開示の見直しに関する上場制度の見直し等につい

<sup>13</sup> 令和4年度DWG報告P.9「上場企業の半期報告書については、現行と同様、第2四半期における四半期報告書と同程度の記載内容と監査人のレビューを求め、提出期限を決算後45日以内とすることが考えられる。」

<sup>14</sup> 開示府令の改正案では、提出会社が内国会社である場合、金商法第24条の5第1項第1号又は第2号により半期報告書を提出する場合は「第四号の三様式」で提出することが提案されている（開示府令改正（案）第18条第1号）。「第四号の三様式」は現行の開示府令で内国会社の四半期報告書を提出する場合の様式である（開示府令第17条の15第1項第1号）。

<sup>15</sup> 改正内閣府令案等（注3）

<sup>16</sup> 東証「「四半期開示の見直しに関する実務の方針」の公表について」（2023年11月22日）<https://www.jpx.co.jp/news/1023/20231122-01.html>

て」(以下「本見直し案」<sup>17</sup>という)を公表した。

### (1) 公表の背景・経緯

DWG報告によって示された「一本化」の具体的な方向性(本稿「1.(1)本改正の背景」参照)に沿った実務の実現に向けて、2023年6月に「四半期開示の見直しに関する実務検討会」(以下「実務検討会」という)が東証に設けられた。実務検討会は、投資家、上場会社、学識経験者その他の市場関係者の意見を十分に踏まえた検討を行うための有識者による検討会<sup>18</sup>であり、東証(上場部)を事務局とし、オブザーバーとして金融庁、ASBJが参加している。

実務検討会では、「一本化」に向けた以下の論点について検討を行い、2023年6月から3回の検討会を経て実務の方針を取りまとめて2023年11月22日に公表した。

実務検討会で扱った論点は以下の通りである。

- (1) 第1・第3四半期決算短信の開示内容・開示タイミング
- (2) 第1・第3四半期決算短信のレビューの一部義務付け、エンフォースメント
- (3) 見直し後の第2四半期・通期決算短信の取扱い
- (4) 決算短信のデータ配信形式
- (5) 情報開示の充実

さらに、実務の方針を踏まえ四半期開示の本見直し案が2023年12月に東証より公表された。本見直し案は、決算短信に「一本化」された後の第1・第3四半期の決算短信の取扱い(開示事項やレビュー)や上場規則について見直しを行うものであり、参考として「四半期財務諸表等の作成基準(暫定版)」(以下「作成基準案」という)と、「決算短信・四半期決算短信作成要領等(暫定版)」(以下「短信作成要領案」という)をあわせて公表している。本見直し案は、2024年1月17日を意見募集期限としており、2024年4月1日からの施行(四半期決算短信の取扱いについては、施行日以後に開始する四半期会計期間(第2四半期除く)に係る四半期決算短信からの適用)を予定している。

以下、実務の方針で取りまとめられた各論点や、それを踏まえた本見直し案等について解説する。

### (2) 第1・第3四半期決算短信の開示内容・開示タイミング

令和4年度DWG報告では、「一本化」後の決算短信について、四半期報告書の簡素化の経緯や投資家の投資判断の実務での利用状況等を踏まえた議論<sup>19</sup>の結果、「今回の見直しが情報開示の後退と受け取られないようにする観点からは、原則として速報性を確保しつつ、投資家の要望が特に強い事項(セグメント情報、キャッシュ・フローの情報等)について、四半期決算短信の開示内容を追加する方向で、取引所において具体的に検討を進めることが考えられる。」<sup>20</sup>という方向性が示された。

これを踏まえて、実務検討会では、四半期報告書廃止後の決算短信について、東証が定める財務報告の枠組み、開示内容・開示タイミング等について検討を行った。

#### ① 東証が定める財務報告の枠組み(財務諸表及び注記)

実務の方針では、東証が定める財務報告の枠組みについて、上場会社間における比較可能性や上場会社の会計処理の連続性等を確保する観点から、第1・第3四半期決算短信に添付する四半期財務諸表等の作成にあたっては、新制度における半期報告書に適用される財規等及び会計基準(以下「新制度の財規等」という)を参照した上で、一定の事項を開示事項として義務付けを行う、という考え方が示された。

これを踏まえて本見直し案では、新たに有価証券上場規程施行規則(以下「上場規程施行規則」という)の別添として作成基準案を規定した。

#### 四半期財務諸表作成の一般原則(作成基準案第2条)

- 四半期財務諸表等は、原則として財務諸表等及び第1種中間財務諸表等の作成にあたって適用される会計方針に準拠して作成しなければならない
- 四半期財務諸表等を作成するために採用した会計方針は、正当な理由により変更を行う場合を除き、継続して適用しなければならない
- 四半期財務諸表等の表示方法は、第1種中間財務諸表等の表示方法を準用するものとし、正当な理由により変更を行う場合を除き、継続して適用しなければならない

さらに、上場会社は四半期財務諸表等及び注記を、企

17 東証「金融商品取引法改正に伴う四半期開示の見直しに関する上場制度の見直し等について」(2023年12月18日)  
<https://www.jpx.co.jp/rules-participants/public-comment/detail/d1/20231218-01.html>

18 出所:東証「四半期開示の見直しに関する実務検討会」設置要綱(2023年6月6日)

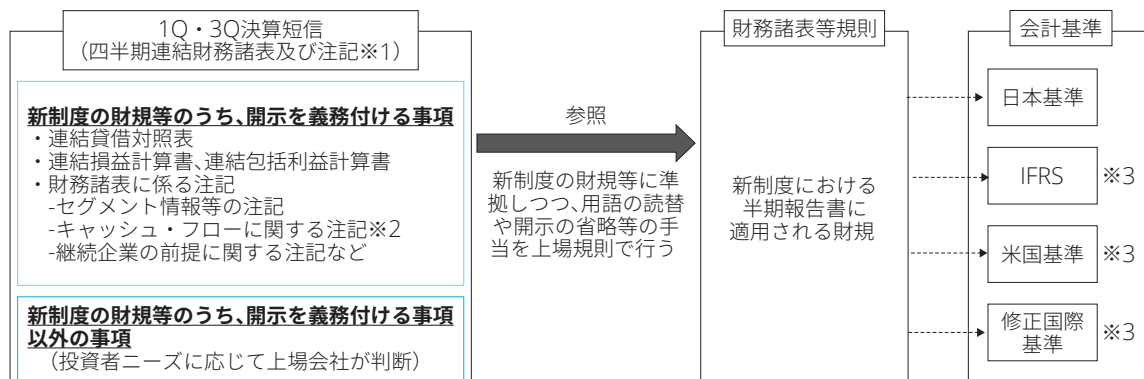
19 「これまで、四半期決算短信は、その後に四半期報告書が開示されることを前提に、速報性の観点から開示内容が簡素化されてきた経緯がある。また、投資家においては、四半期報告書の注記情報等を投資判断に利用している実務がある。このため、「一本化」後の四半期決算短信について、現行の開示内容のままでは、投資判断に必要な情報が十分に提供されなくなるおそれがあるとの意見がある。また、速報性の確保については、情報追加に伴って四半期決算短信の開示タイミングが遅れるとしても、現状の四半期報告書と同じタイミング(四半期会計期間後45日以内)であれば許容可能との意見もあった。」出所:令和4年度DWG報告P.6

20 出所:令和4年度DWG報告P.6

業会計基準第12号「四半期財務諸表に関する会計基準」(以下「四半期会計基準」という)等に準拠するなどして作成し(作成基準案第3条)、開示については、東証が開示を義務付ける事項以外の省略は可能とした(作成

基準案第4条第2項)。開示事項の義務付けは、四半期報告書が廃止されることに伴い、最低限の開示を担保する観点から行ったものである。

【図表6】財務報告の枠組みのイメージ



※1 監査人のレビューが行われる場合、レビュー対象は四半期連結財務諸表及び注記  
 ※2 キャッシュ・フローに関する注記は、新制度の財規等では規定されないため、取引所において現行の四半期報告書と同様の記載を作成基準案で規定することが提案されている<sup>21</sup>。  
 ※3 IFRS等の指定国際会計基準等に係る四半期財務諸表等の定めが作成基準案第4条で規定されており、また同条第5項により「開示を義務付ける事項」に相当するもの以外の事項については、記載を省略することができる。とされている。  
 (出所) 実務の方針P.13をもとに筆者作成

② 第1・第3四半期決算短信の開示内容

実務の方針では、第1・第3四半期決算短信の開示内容について、以下の【基本的な考え方】が示されている。

【基本的な考え方】

■四半期報告書で開示されていた事項のうち、**投資者の要望が特に強い事項を四半期決算短信に追加し、開示を義務付け**

■開示が義務付けられる事項

実務検討会では四半期報告書で開示されていた事項のうち、第1・第3四半期の決算短信に追加で開示を義務付ける事項について検討を行った。これを踏まえて東証は、開示を義務付ける事項を作成基準案で定めるとともに、短信作成要領の改訂を本見直し案で提案している。

作成基準案で、第1・第3四半期決算短信で、開示を義務付けるとした事項

- 四半期累計期間(第2四半期を除く)に係る決算の内容の開示において、四半期財務諸表又は四半期連結財務諸表(以下「四半期財務諸表等」という)<sup>22</sup>として、少なくとも以下の事項を開示することを提案
  - a 四半期連結貸借対照表
  - b 四半期連結損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

- c 継続企業の前提に関する注記
- d 株主資本の金額に著しい変動があった場合の注記
- e 会計方針の変更、会計上の見積りの変更、修正再表示に関する注記
- f 四半期連結財務諸表の作成に特有の会計処理に関する注記
- g セグメント情報等の注記
- h キャッシュ・フローに関する注記(任意に四半期連結キャッシュ・フロー計算書を開示する場合を除く)

(備考)

- 四半期財務諸表等は、四半期会計基準等に準拠するなどして作成するものとし、上記以外の事項については省略できる。
- その他作成にあたっての留意事項は、短信作成要領案において定める。
- 第2四半期累計期間に係る四半期決算短信については、現在の取り扱いを維持する。

(出所) 本見直し案P.1~2及び作成基準案をもとに筆者作成

実務検討会では、追加で開示を義務付ける事項として、主に以下の論点が検討された。

- サマリー情報では、レビューの有無及びレビュー対象を明示するための注記(「添付される四半期連結財務諸表に対する公認会計士又は監査法人(以下「公認会計士等」という)によるレビュー:有(義務)・有(任意)・無」)を追加する(短信作成要領案P.54、P.61参照)。
- 決算短信に添付する財務諸表は、日本基準、IFRS、

21 作成基準案第3条第2項第9号にキャッシュ・フローに関する注記の定めが規定されている。

22 出所:作成基準案第1条第2項第6号

米国基準で取扱いに差は設けず、連結貸借対照表、連結損益計算書及び連結包括利益計算書の開示を一律に義務付ける。(短信作成要領案P.3(上場規程第404条第1項、第2項改正案)、短信作成要領案 P.50、P.63(作成基準案第3条第2項)参照)。

- キャッシュ・フロー計算書は、現行の第1・第3四半期報告書では、IFRSと米国基準では開示が求められているが、日本基準では減価償却費(のれんを除く無形固定資産に係るものを含む)及びのれんの償却費を注記することで、キャッシュ・フロー計算書の開示の省略が認められるという異なる扱いになっている。この点についてキャッシュ・フロー情報の作成負担やIFRS任意適用推進の観点、キャッシュ・フロー情報の重要性の観点から議論を行い<sup>23</sup>、会計基準による取扱いに差を設けず、キャッシュ・フロー計算書の添付は省略可能としつつも、「投資判断に有用と考えられる情報」として、投資者ニーズに応じた開示を要請することとした上で、キャッシュ・フロー計算書の添付を省略する場合には、「キャッシュ・フローに関する注記」を義務付ける<sup>24</sup>こととした(短信作成要領案P.63、P.65(作成基準案第3条第1項、第2項、第4条)参照)。
- 「キャッシュ・フローに関する注記」に加え、新制度における半期報告書と同水準の「セグメント情報等の注記」も、現行の決算短信の注記に追加された(短信作成要領案P.63、P.64(作成基準案第3条第2項)参照)。
- その他の事項として、「経営成績等の概況」についても、決算短信での開示が追加された(短信作成要領案P.63参照)。当該事項については、2016年に公表されたDWG報告の提言を受けて、決算短信等の開示の自由度を高めるとともに、速報としての役割に特化する目的で決算短信等が簡素化された際に、「経営成績・財政状態に関する説明(定性的情報)」の開示要請も取り止められた(2017年3月31日施行)経緯がある<sup>25</sup>。しかし、実務では要請取り止め後においても、ほとんどの会社において決算短信での開示が行われている状況<sup>26</sup>であり、実務の方針において開示が追加されている。

なお、当該記載については、決算説明資料など決算短信以外での開示も行うことも可(その場合、該当書類を参照すべき旨・参照方法を記載する)とされた(短信作成要領案P.63参照)。

- レビューを受ける場合には、レビュー報告書の添付を求めることとされた(短信作成要領案P.50~51、P.61~62、P.65参照)。

#### ■投資判断に有用と考えられる情報(任意開示事項)

実務の方針では、開示が義務付けられる事項以外についても、原則として、上場会社が投資者ニーズを適切に把握し、投資者ニーズのある事項に関して、積極的に開示することが重要<sup>27</sup>、として「投資判断に有用と考えられる情報」の具体例を検討した。

これを踏まえて東証は、投資判断に有用と考えられる情報の具体例を、短信作成要領に追加することを提案している(短信作成要領案P.66参照)。

「投資判断に有用と考えられる情報」の具体例

##### [経営成績等の概況]

- ・ 経営管理上重要な指標
- ・ 主要な設備や研究開発活動に関する状況
- ・ 適時開示を行った事象が当四半期連結累計期間の決算に与える影響

(例) 企業結合関係、子会社の取得等による四半期業績への具体的な影響、など

※その他、半期報告書における「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」として開示が求められている事項を参考にすることが考えられる

##### [財務諸表及び注記事項]

- ・ 連結キャッシュ・フロー計算書
- ・ 財務諸表に係る注記
- 一 貸借対照表関係の注記/損益計算書関係の注記
- 一 金融商品関係の注記/有価証券関係の注記/デリバティブ関係の注記
- 一 重要な後発事象の注記、など

なお、実務の方針及び短信作成要領案では、投資者ニーズのある事項は、業種や事業内容によっては異なるため、開示する情報については投資者ニーズに応じて各社が判断する、とされているので留意されたい。

#### ③ 第1・第3四半期決算短信の開示タイミング

実務の方針では、第1・第3四半期決算短信の開示タイミングについて、以下の【具体的な方針】が示され

23 実務検討会(第2回)議事録P.1 事務局発言

24 「連結キャッシュ・フロー計算書を作成しない場合には、四半期会計基準第19項(20-2)又は第25項(19-2)に基づく「キャッシュ・フロー計算書に関する注記」(期首からの累計期間に係る有形固定資産及びのれんを除く無形固定資産の減価償却費及びのれんの償却額(負のれんの償却額を含む。))を記載することが想定されている。出所:短信作成要領案P.65

25 出所:実務検討会第1回事務局説明資料(2023年6月29日)P.12

26 2023年3月期第3四半期決算短信提出会社(2,289社)のうち、「経営成績・財政状態に関する説明」を決算短信で開示している会社は2,223社(97.1%)であった。出所:実務検討会第1回事務局説明資料(2023年6月29日)P.12

27 実務の方針P.11

た。

#### 【具体的な方針】

■ **決算の内容が定まり次第開示**を求める

■ なお、**四半期末から45日を経過する場合にはその状況について適時開示**を求める

これを踏まえて、本見直し案では第1・第3四半期決算短信の開示時期について、短信作成要領案で以下の考え方を示している（短信作成要領案P.4「1(2)①第1・第3四半期決算短信の開示時期について」参照）。

- ・ 第1・第3四半期に係る決算の内容の開示については、通期及び第2四半期（中間期）とは異なり、有価証券報告書や半期報告書などの法定開示に対する速報としての位置づけではないことを踏まえ、「決算発表の早期化の要請」の対象とはしない
- ・ 決算の内容が定まったときに、その内容を直ちに開示する
- ・ 四半期末日後45日を超える場合は、直ちにその理由等を開示する

なお、投資判断を誤らせるおそれのない場合に、四半期決算短信の開示を早期化するため一部の事項（例えば、サマリー情報や四半期連結財務諸表）について先行して開示することができる、とされている。その場合、準備が整い次第直ちにその他の開示が義務付けられている事項及び投資者ニーズに応じて開示を行う事項について開示するとされている（短信作成要領案P.50「4.(1)②第1・第3四半期決算短信において記載が義務付けられている事項」参照）。

#### ■ レビューを受ける場合の「決算の内容が定まった」と判断する時点

実務の方針及びそれを踏まえた短信作成要領案では、第1・第3四半期は短信に「一本化」されることから、法定開示に対する速報としての位置づけはなくなることとなる、として、レビューを受ける場合の「決算の内容が定まった」と判断する時点について、以下の考え方を示している（短信作成要領案P.4「1.(2)①第1・第3四半期決算短信の開示時期について」及び実務の方針P.12参照）。

監査人のレビューを義務で受ける場合	信頼性確保の観点からレビューが義務付けられている趣旨に鑑み、 <b>原則としてレビューが完了した時点とする</b>
監査人のレビューを任意で受ける場合	<b>レビューが完了する前とするか、レビューが完了次第とするか、各上場会社において判断する<sup>28</sup>こととする</b> （レビューが完了する前とする場合、レビュー完了後に改めてレビュー報告書を添付した第1・第3四半期決算短信の開示が必要となる）

### (3) 第1・第3四半期決算短信のレビューの一部義務付け・エンフォースメント

#### ① レビューの一部義務付け

第1・第3四半期決算短信の監査人によるレビューは、原則任意とされた。実務の方針では、レビューの一部義務付けについて、以下の【基本的な考え方】を示している。

#### 【基本的な考え方】

- 1Q・3Q四半期決算短信について監査人によるレビューは**原則任意とする**。ただし、会計不正等により、**財務諸表の信頼性確保が必要と考えられる場合**に、監査人による**レビューを義務付け**
- その際、上場会社・監査人における**予見可能性の観点から、義務付けの要件を明確に規定**する。具体的には、会計不正等を踏まえた監査人の意見や金商法上の経営者による財務報告に係る内部統制の評価、監査人の監査・レビューが求められる法定開示書類の提出状況等をその要件とする

#### ■ レビューが義務付けられる場合

これを踏まえて東証は、本見直し案においてレビューを義務付ける要件について上場規程施行規則の改訂を提案している（本見直し案P.2～3、短信作成要領案P.50～51参照）。

- ・ 以下の要件のいずれかに該当した場合、要件該当以後に開示される第1・第3四半期決算短信に添付される四半期財務諸表等に対して公認会計士等のレビューを受けることが義務付けられる
- ・ なお、要件該当後に提出される有価証券報告書及び内部統制報告書において、以下の要件のいずれにも該当しない場合には、レビューの義務付けは解除される

#### 義務付けの要件（上場規程施行規則を改訂予定）

- a 直近の有価証券報告書、半期報告書又は四半期決算短信（レビューを受ける場合）において、無限定適正意見（無限定の結論）以外の監査意見（レビューの結論）が付される場合
- b 直近の内部統制監査報告書において、無限定適正意見

28 決算短信の開示の実務では、取締役会で決算短信を承認後、同日に開示を行うことが一般的と思われるが、取締役会にレビュー前のものを諮るのか、レビュー後のものを諮るのか、各上場会社が判断することになると考えられる。

以外の監査意見が付される場合

c 直近の内部統制報告書において、内部統制に開示すべき重要な不備がある場合

d 直近の有価証券報告書又は半期報告書が当初の提出期限内に提出されない場合

e 当期の半期報告書の訂正を行う場合であって、訂正後の財務諸表に対してレビュー報告書が添付される場合

※ aとcについては、直近の有価証券報告書、半期報告書若しくは四半期決算短信（レビューを受ける場合）又は内部統制報告書の訂正を行い、訂正後の報告書等において要件に該当する場合を含む

※ dとeについては、財務諸表の信頼性の観点から問題がないことが明らかな場合として、取引所が認める場合を除く

【有価証券上場規程施行規則第●条】

会計士等によるレビューを受けることが必要となる

【有価証券上場規程第●条第●項】

・四半期財務諸表等の監査証明は、一般に公正妥当と認められる監査の基準に従って実施されたレビューの結果に基づいて当該公認会計士等が作成したレビュー報告書により行うものとし、当該レビュー報告書について第1・第3四半期決算短信への添付が必要となる

【有価証券上場規程施行規則第●条第●項】

また、実務の方針では、レビューを実施する場合の結論には、適正表示と準拠性に関するものがあり、現行の四半期報告書は適正表示に関するレビューが行われているとしつつ、第1・第3四半期決算短信の財務諸表等については、準拠性に関するレビューを想定している。これは、第1・第3四半期決算短信の財務諸表に係る財務報告の枠組みが、新制度の財規等に準拠しつつ、開示の省略を認める想定であり、適正表示を達成するための追加開示の明示的な規定を想定していないことによるものである。但し、新制度の財規等に準拠し、開示を省略しない場合には、適正表示に関するレビューを行うことも考えられる<sup>30</sup>との考えが示された。

適正表示と準拠性に関するレビューについては、以下のような相違がある。

② レビューの実施者・基準について（任意レビューを含む）

実務の方針で示された方向性<sup>29</sup>を踏まえ、本見直し案では、以下の規程の整備が提案されている（本見直し案P.2～3、短信作成要領案P.51参照）。

・第1・第3四半期決算短信に添付される四半期財務諸表等に対してレビューを受ける場合には、有価証券報告書又は半期報告書に記載される財務諸表等又は中間財務諸表等の監査証明等を行う公認

【図表7】 適正性と準拠性のレビューの比較概要

		適正性に関する結論	準拠性に関する結論
財務報告の枠組み		適正表示	準拠性
いずれの枠組みによるレビューも保証水準は同じ（限定的保証 <sup>31</sup> ）			
レビュー手続	（共通）	個々の事項に準拠しているかどうかについて、主として質問及び分析の手続等（必要に応じて追加的な手続）を実施	
	（相違）	財務諸表の全体的な表示、構成及び内容が、「適正に」表示されているかという観点での検討	左記の観点は不要

（出所）JICPA「東京証券取引所『四半期開示の見直しに関する実務の方針』の公表について（お知らせ）」（以下「お知らせ」という）（2023年11月22日）及び実務の方針P.18をもとに筆者作成

上記お知らせは、実務検討会の議論の過程において、「準拠性の枠組みに対するレビューや適正表示の枠組みに対するレビューに関し、その違いが非常にわかりにくいとのご意見が多く聞かれた<sup>32</sup>」ため、財務報告の枠組み及びレビューの結論等について、JICPAが公表したものである。

なお、新制度の半期報告書に含まれる中間財務諸表や第1・第3四半期決算短信に添付される四半期財務諸表等に対するレビューの基準（期中レビュー基準（仮称））については、2023年12月21日に企業会計審議会監査部会から公開草案が、レビューの実務指針については、2023年12月22日にJICPAから公開草案が公表されてい

29 「第1・第3四半期決算短信のレビュー（任意のレビューを含む）を実施する場合、年度の監査人と同一の監査人による、企業会計審議会の策定するレビューの基準及びJICPAにおける実務指針に基づくレビューを求める。」出所：実務の方針P16

30 出所：実務の方針P.16

31 保証業務は、保証業務リスクの程度により、合理的保証と限定的保証に分類される。レビュー業務は限定的保証業務に分類され、金商法第193条の2第1項に基づく監査業務（有価証券報告書に対する監査）は、合理的保証業務に分類される。

32 出所：お知らせP.1

る（詳細は本稿「3. 関係機関による検討の状況」参照）。

### ③ 四半期決算短信に関するエンフォースメント

令和4年度DWG報告では、「四半期決算短信は取引所における開示書類であるため、「一本化」後の四半期決算短信の虚偽記載に対しては、まず取引所において、エンフォースメントをより適切に実施していくことが考えられる。」<sup>33</sup>との方向性が示された。

これを踏まえて実務の方針では、エンフォースメントについて、以下の【基本的な考え方】が示された。

#### 【基本的な考え方】

- 取引所における開示に係る審査にあたっては、上場会社への確認が基本となるが、取引所において、エンフォースメントをより適切に実施していくため、監査人との連携を強化し、会計不正の概要を早期に把握できる仕組みを構築
- ※ 法令上の不公正取引（風説の流布）の禁止についても、適切に理解されるよう周知を行う

現行の取引所規則及び金商法においても、規則・法令の実効性確保・向上のため、それぞれがエンフォースメントを実施している<sup>34</sup>。しかし、第1・第3四半期決算に対するレビューが、原則任意になることを踏まえ、実務の方針では、東証においてエンフォースメントをより適切に実施していくため、有価証券上場規程等の見直しを行う、とされた。

これを踏まえて、本見直し案では上場規則の実効性の確保のため、有価証券上場規程等の以下見直しが提案されている（本見直し案P.4参照）。

- ① 上場会社による調査及び調査結果の報告  
会計不正等の疑義が生じた場合など、東証が必要と認める場合には、上場会社に対して、必要な調査及び調査結果の報告を求めることができる旨上場規則で明示
- ② 公認会計士等との情報連携の強化  
会計不正の概要を早期に把握するための仕組みを構築する観点から、東証が公認会計士等へのヒアリングを求める場合の上場会社の協力義務に関する上場規則（上場規程第604条）について、その適用範囲を上場廃止に係る該当性の判断に必要と認める場合から、会

計不正等が生じ、実効性確保措置の検討に必要と認める場合に拡大

- ③ 特別注意銘柄の指定要件の追加  
特別注意銘柄の指定要件として、四半期累計期間（第2四半期を除く）に係る四半期財務諸表等にレビュー報告書が添付される場合であって、当該レビュー報告書に「否定的結論」又は「結論を表明しない」旨が記載されたときを追加する

### (4) 見直し後の第2四半期・通期決算短信の取り扱い

実務の方針では、四半期開示見直し後の第2四半期・通期決算短信の取扱いについて、以下の【基本的な考え方】が示された。

#### 【基本的な考え方】

- 2Q・通期は、法定開示が存続することから、2Q・通期の決算短信については、現行の取扱いを維持

実務の方針及びそれを踏まえた短信作成要領案では、第2四半期・通期決算短信は、法定開示（半期報告書・有価証券報告書）が存続するため、法定開示に対する速報という位置付けを維持し、レビュー・監査の対象外とする（第1・第3四半期において、規則によりレビューが義務付けられる場合も同様）とされ、短信の開示内容についても、現行の取扱いから変更はない（短信作成要領案P.4、P.35、P.48参照）。

なお、第2四半期の連結財務諸表の様式については、第1・第3四半期決算短信に適用される財務報告の枠組みではなく、新制度の財規等に従うとされているので、留意が必要である。

また、第2四半期の決算短信の開示資料名については、第1・第3四半期決算短信との連続性を踏まえて、「中間決算短信」等ではなく、「第2四半期（中間期）決算短信」とするとされた。

### (5) 決算短信のデータ配信形式

現行の四半期報告書では、全文がXBRL形式で公表されているが、決算短信（四半期含む）では、「サマリー情報」及び「財務諸表」についてXBRL形式での提出を要請しているものの、その他の事項についてはPDF形式

<sup>33</sup> 出所：令和4年度DWG報告書P.8。また同8P.では、続けて「法令上のエンフォースメントについては、（中略）これまで四半期報告書のみを対象とした課徴金納付命令は極めて少ないことや、第1・第3四半期報告書廃止後の半期報告書及び有価証券報告書において法令上のエンフォースメントが維持されることを踏まえると、現時点では、これを不要とすることが考えられる。」との考え方が併せて示されている。第1回実務検討会資料3（2023年6月29日）P.17「DWG報告の内容＜虚偽記載に対するエンフォースメント＞（DWG報告で示された方向性）」参照

<sup>34</sup> 詳細は実務の方針P.21参照。東証の上場制度では、エンフォースメントは「実効性確保措置」という呼称が使用されており（出所：令和4年度DWG報告 P.5脚注11）、東証の取引所規則による「実効性確保措置」には、ペナルティ的措置（公表措置、上場契約違約金）と、改善措置（改善報告書の徴求、特設注意市場銘柄への指定）などがある。出所：実務の方針P.21

でのみ開示されている<sup>35</sup>。

そのため、四半期報告書廃止により「サマリー情報」及び「財務諸表」以外の情報について、このままだとXBRL形式でのデータの取得ができず、情報ベンダーをはじめとする情報利用者において影響が生じる可能性がある<sup>36</sup>。そこで、実務の方針では、決算短信のデータ配信形式について、以下の【基本的な考え方】が示された。

**【基本的な考え方】**

■決算短信のデータ配信形式については、情報ベンダーの情報取得手段の継続性、個人投資家を含む幅広い情報利用者の利便性、上場会社における実

務負担への影響などを踏まえて見直し

■配信形式の平仄を揃える観点から、第2四半期および通期においてもHTMLの提出を求めることとする

これを踏まえ、決算短信等のTDnetへの登録に際して、XBRLファイル及びHTMLファイルの提出に係る取り扱いの見直しが提案され、以下の通り第2四半期及び通期の決算短信においてXBRL及びHTMLの提出を「義務」とすることとされた。詳細については、短信作成要領案「1. (3) 決算短信等のファイル形式」を参照されたい。

【図表10】 決算短信のデータ配信形式

が変更箇所

		現様式			新様式		
		PDF	XBRL	HTML	PDF	XBRL	HTML
サマリー情報		○	○	—	○	○	—
添付資料	経営成績等の概況	○	—	任意	○	—	○
	財務諸表	○	○	任意	○	○ (※1)	○
	注記事項	○	—	任意	○	○ (※2)	○
	(1Q/3Qである場合のみ) レビュー報告書	—	—	—	○	—	○

※1：米国基準について、現様式ではXBRLの提出を不要としているが、新様式ではXBRL（包括タグ）の提出を求める

※2：注記事項（1Q・3Q）のうちXBRLの提出を求める範囲は、四半期報告書において詳細タグが付されかつ、情報ベンダーにおいてXBRLデータの利用が確認されている事項とし、会計基準ごとに以下のとおりとする（該当する注記事項を開示する場合に限りXBRLの提出を求める）

日本基準：「セグメント情報等の注記」、「貸借対照表関係の注記」、「損益計算書関係の注記」

I F R S：「セグメント情報の注記」、

米国基準：該当なし

（出所）実務の方針P.25をもとに筆者作成

**(6) 情報開示の充実**

令和4年度DWG報告では「一本化」の具体化における論点についての見直しの方向性として、適時開示の充実があげられた<sup>37</sup>。

東証では、新型コロナウイルス感染症やロシア・ウクライナ情勢に関して、上場会社に対して事業活動や経営

成績に及ぼす影響について、積極的かつ速やかな開示を要請するとともに、実際の開示例の中から好事例を整理して提供した。しかし、新型コロナウイルス感染症拡大時に、決算発表の到来前に適時開示を行った企業は限定的であった<sup>38</sup>。実務検討会では、この理由について、DWGでの議論や、当時の上場会社へのヒアリング状況

35 2021年12月から、添付資料について、任意でHTML形式の提出も可能とする実証実験を開始している。出所：第2回実務検討会事務局説明資料（2023年8月31日）P.26

36 出所：第2回実務検討会事務局説明資料（2023年8月31日）P.26

37 「企業環境の急速な変化や情報技術の進展等を背景に、投資家の投資判断において企業による適時の情報開示の重要性は高まっており、先般の感染症拡大や国際情勢の変化等、これまで想定されなかった事象について、企業が適切にリスク識別・評価を行い、取引所の適時開示の枠組みで情報開示を充実させていくことは重要な課題である。」出所：令和4年度DWG報告P.4

38 出所：実務検討会第1回事務局説明資料（2023年6月29日）P.31、32



等を踏まえて検証を行った<sup>39</sup>。

これらを踏まえて、実務の方針では、情報開示の充実について、以下の【基本的な考え方】が示された。

**【基本的な考え方】**

- 取引所において、上場会社が主体的に判断し、投資者にとって有用な情報が積極的に開示される市場環境の整備を行う

① 事業環境の変化に関する開示

実務の方針では、事業環境の変化に関する開示のポイントとして、事業環境が変化した場合の影響等の情報については、様々な要素が絡み合うこと等により影響の精査に時間がかかる場合があると想定される、としながらも、事業環境の変化の発生後速やかに、影響の見込まれる領域の事業規模や利益感応度等の投資判断の前提となる客観的な事実を開示すること、さらに、影響を把握次第、その影響に関する定性的または定量的な情報について適時に開示することが望まれる、としている。

**【図表11】 事業環境の変化に関する開示のポイント**

■開示が望まれる事項の例

事業環境の変化による影響等の情報	投資判断の前提となる客観的な事実
<ul style="list-style-type: none"> <li>●事業活動や経営成績等への影響</li> <li>✓ 売上高や利益、財政状態への影響</li> <li>✓ 顧客や受注等の動向・KPIの動向</li> <li>✓ 中長期的な経営方針・経営戦略への影響有無・対応策</li> <li>※ 確定的な影響額が判明する前でも、見込みベースでの影響額や定性的な情報を開示することも考えられる</li> <li>●業績予想等の将来情報</li> <li>✓ 前提とするシナリオの概要 (例) 経済活動の回復有無、回復を想定する時期</li> <li>✓ 具体的な前提条件 (例) 為替や資源価格の想定レート</li> <li>●リスク情報</li> <li>✓ 新たに生じたリスクの概要、顕在可能性、顕在化時の事業活動や経営成績等への影響</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>●事業等の状況</li> <li>✓ 影響があると見込まれる領域の事業規模・エクスポージャー</li> <li>✓ 主要な事業拠点の有無・稼働状況</li> <li>✓ 製商品の生産・供給の状況</li> <li>●経営成績等への影響</li> <li>✓ 為替や資源価格に対する利益感応度</li> <li>※ 開示時点の数値ではなく、直前会計年度末時点での数値を開示することも考えられる</li> </ul>

■期待される開示のタイミング

事業環境の変化による影響等の情報	投資判断の前提となる客観的な事実
影響等を把握次第、随時	事業環境の変化が発生したタイミングで速やかに

■投資者として期待する事項

事業環境の変化による影響等の情報	投資判断の前提となる客観的な事実
●事業環境の変化による影響（可能性を含む）やリスクに関する経営者の認識	●影響があると見込まれる領域における最大ロスや原材料価格の変動リスクを把握（初動の段階では、大まかなリスクを把握することが目的）

※ 事業環境の変化による影響が軽微と見込まれる場合であっても、投資者の関心が特に強いと考えられる場合には、影響が軽微である旨を開示することが考えられる。

※ 有報や決算短信等の定期開示において、あらかじめ上記に関連する前提情報（業績予想等の前提条件やリスク情報など）を開示することも重要

(出所) 実務の方針P.28をもとに筆者作成

実務の方針では、事業環境の変化に関する開示を要請するため、上記開示のポイントについて適時開示ガイドブックに追加することが示されている。

② バスケット条項の位置づけ

東証の有価証券上場規程では、個別の開示すべき事項を定めた個別条項に加え、原則主義的な包括条項（バス

39 出所：実務検討会第2回事務局説明資料（2023年8月31日）P.34

ケット条項)を規定<sup>40</sup>している。バスケット条項には、規程上、軽微基準はないが、判断の参考となるよう、適時開示ガイドブックにおいて、売上高や利益数値を用いた定量的な開示の目安が示されている。

実務の方針では、適時開示ガイドブック上のバスケット条項における定量的な開示目安について、実務上の影響を踏まえて削除せず存置するが、その位置付け・示し方を見直すことが示されている。具体的には、バスケット条項の本来の趣旨(投資判断上の重要性を軸に開示要否を判断)の理解を促進させる観点から、適時開示ガイドブック上の開示目安の記載を、原則的な判断の考え方の後ろに移動させ、開示目安は個別列挙項目の軽微基準とは位置づけが異なることを明示できるようにするとされた。また、企業価値(将来キャッシュ・フローなど)に与える影響を勘案することが重要である旨を、適時開示ガイドブックに追記することが示された。

### ③ 開示例の公表

実務の方針では、東証において継続して開示例を公表し、開示拡充を促すサイクルを作ることを想定している。また、期中の開示の前提となる有価証券報告書等の定期開示についても、金融庁における、好事例集の継続的な公表<sup>41</sup>等を通じて、開示充実を図ることが重要である、との考え方が示されている。

## (7) 今後について

本見直し案に対する意見募集期限は2024年1月17日であり、施行は本改正に伴う金商法の施行日(2024年4月1日)を予定している(四半期決算短信の取り扱いについては、施行日以後に開始する四半期会計期間(第2四半期除く)に係る四半期決算短信からの適用予定)。

## 3. 関係機関による検討の状況

四半期開示制度の見直しに伴い、関連する様々な基準

等についても見直しが行われている。会計基準についてはASBJによる検討が、適用するレビューの基準については企業会計審議会監査部会による検討が、レビューに対する実務の指針等についてはJICPAにおいて、現在検討が行われている。本稿執筆時点での検討状況の概要は、以下の通りである。

### (1) ASBJによる検討

#### ① 中間財務諸表に関する会計基準(案)等の公表

ASBJは、新制度の半期報告書に含まれる中間連結財務諸表又は中間個別財務諸表(以下合わせて「中間財務諸表」という)に係る会計処理及び開示を定めることを目的として、2023年12月15日に以下の公開草案を公表した。

- 企業会計基準公開草案第80号「中間財務諸表に関する会計基準(案)」(以下「中間会計基準案」という)
  - 企業会計基準適用指針公開草案第82号「中間財務諸表に関する会計基準の適用指針(案)」
- 上記2つの公開草案をあわせて、以下「中間会計基準案等」という。

中間会計基準案等が提案する会計処理を適用する会社<sup>42</sup>は以下の通りである(中間会計基準案第4項)。

- 金商法第24条の5第1項の表の第1号に掲げる上場会社等
- 金商法第24条の5第1項のただし書きにより、同項の表の第1号に掲げる上場会社等と同様の半期報告書を提出する第3号に掲げる非上場会社

中間会計基準案等で適用することが想定される中間財務諸表は、改正内閣府令案等(本稿「1. (4)本改正に係る政令・内閣府令等の規定の整備」参照)で定める第

40 出所：第1回実務検討会資料3事務局説明資料(2023年6月29日)P.30

(有価証券上場規程第402条)上場会社は、次の各号のいずれかに該当する場合(施行規則で定める基準に該当するものその他の投資者の投資判断に及ぼす影響が軽微なものと当取引所が認めるものを除く。)は、施行規則で定めるところにより、直ちにその内容を開示しなければならない。

(1)上場会社の業務執行を決定する機関が、次のaからarまでに掲げる事項のいずれかを行うことについての決定をした場合(当該決定に係る事項を行わないことを決定した場合を含む。)

ar aから前aqまでに掲げる事項のほか、当該上場会社の運営、業務若しくは財産又は当該上場株券等に関する重要な事項であって投資者の**投資判断に著しい影響を及ぼすもの**

(2)次のaからxまでに掲げる事実のいずれかが発生した場合

x aから前wまでに掲げる事実のほか、当該上場会社の運営、業務若しくは財産又は当該上場株券等に関する重要な事実であって**投資者の投資判断に著しい影響を及ぼすもの**

41 金融庁より2018年から毎年「記述情報の開示の好事例集」が公表、更新されている。直近の公表としては、2023年12月27日に金融庁より「記述情報の開示の好事例集2023」(サステナビリティに関する考え方及び取組の開示)が公表されている。<https://www.fsa.go.jp/news/r5/singi/20231227.html>

42 従前より特定事業会社及び四半期財務諸表を提出していない非上場会社においては中間財務諸表の作成が義務付けられ、当該中間財務諸表には、中間連結財務諸表作成基準、中間連結財務諸表作成基準注解、中間財務諸表作成基準及び中間財務諸表作成基準注解(以下合わせて「中間作成基準等」という)が適用されている。これらの会社が作成する中間財務諸表については、引き続き中間作成基準等が適用される(中間会計基準案BC10)。

1種中間財務諸表等と考えられる（第1種中間財務諸表等については【図表5】参照）。

中間会計基準案等は、期首から6ヶ月を1つの会計期間（中間会計期間）とする中間財務諸表に係る会計処理を定めるものであり、以下の基本的な方針に基づいて作成している。

- 基本的に企業会計基準第12号「四半期財務諸表に関する会計基準」及び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」（以下合わせて「四半期会計基準等」という）の会計処理及び開示を引き継ぐ（中間会計基準案BC5）
- 期首から6ヶ月を1つの会計期間（中間会計期間）とする中間財務諸表に係る取扱いと、四半期会計基準等の取扱いに差異が生じる可能性がある項目については、従来の四半期会計基準等に基づく取扱いが継続して適用可能となる取扱いを提案（中間会計基準案BC8）

ASBJでは、2024年1月19日を期限として中間会計基準案等に対するコメントを募集しており、適用時期については、改正された金商法第24条の5第1項の規定による半期報告書の提出が求められる最初の中間会計期間とすることを予定している。

中間会計基準案等の詳細については、本誌P.21「企業会計基準公開草案第80号「中間財務諸表に関する会計基準（案）」等の解説」を参照されたい。

## ② 今後の基準開発の方向性

四半期報告書廃止後も、上場会社においては、四半期決算短信の提出が引続き要請され3ヶ月ごとに決算を行う。四半期決算短信については、取引所規則に従うこととされている（詳細は本稿「2.東証における四半期開示の見直し」参照）が、上場会社の観点からは、四半期決算短信と中間財務諸表は連続したものとして作成することから、同じ会計基準等に基づいて中間決算と四半期決算を行うべきであるとの意見が聞かれている。また、財務諸表利用者の観点からも、四半期決算短信と中間財務諸表との間で、期間比較ができるように、中間決算と四半期決算は同じ会計基準等に基づいて行うべきであるとの意見が聞かれている。

これらの意見を踏まえ、中間会計基準案等が最終化された後の中間会計基準等と四半期会計基準等の取扱いの差異を解消するため、これらを統合した期中財務諸表に関する会計基準等（以下「（仮称）期中財務諸表に関する会計基準等」という）を開発し、取扱いを統一することを検討することがASBJから提案されている<sup>43</sup>。

なお、第1・第3四半期決算短信に添付する四半期財務諸表等は、四半期会計基準等に準拠するなどして作成

するものとされており（本稿「2.（2）第1・第3四半期決算短信の開示内容・開示タイミング」参照）、四半期会計基準等については、今後「（仮称）期中財務諸表に関する会計基準等」の開発が行われるまでの間は、適用を終了しない予定とされている<sup>44</sup>。

## (2) 企業会計審議会監査部会による検討

### ① 四半期レビュー基準の期中レビュー基準への改訂及び監査に関する品質管理基準の改訂について

四半期開示制度の見直しに伴う監査人のレビューに係る必要な対応について、2023年12月21日に「四半期レビュー基準の期中レビュー基準への改訂及び監査に関する品質管理基準の改訂について（公開草案）」（以下「期中レビュー基準案」という）が、企業会計審議会監査部会から公表された。

期中レビュー基準案の検討にあたっては、企業会計審議会監査部会で2023年9月から審議を行い、「四半期レビュー基準について、改正後の金商法における中間財務諸表に対するレビューに加えて、一本化後の四半期決算短信におけるレビューも含め、年度の財務諸表の監査を実施する監査人が行う期中レビューの全てに共通するものとする方向で改訂の検討を進める」との方向性<sup>45</sup>が示され検討が行われた。これを踏まえ、企業会計審議会監査部会から以下の改正が提案された。

- 四半期レビュー基準を期中レビュー基準に名称変更する
- 現行の四半期レビュー基準で規定している適正性に関する結論の表明の形式に加えて、準拠性に関する結論の表明の形式を期中レビュー基準に導入し、あわせて、特別目的の期中財務諸表に対する結論の表明の位置づけを明確にする
- 監査に関する品質管理基準の「第16中間監査、四半期レビュー及び内部統制監査への準用」について、「四半期レビュー」を「期中レビュー」に修正し「本基準は、中間監査、期中レビュー及び内部統制監査について準用する」に改正する

（出所）期中レビュー基準案P.2～3「二 主な改訂点とその考え方をもとに筆者作成

実務の方針においては、第1・第3四半期決算短信に添付する四半期財務諸表等にレビューを実施する場合の結論については、準拠性レビューを基本としつつ、仮に新制度の財規等に準拠し、開示を省略しない場合には、適正表示に関するレビューを行うことも考えられる旨が示された<sup>46</sup>（本稿「2.（3）②レビューの実施者・基準について（任意レビュー含む）」参照）。

<sup>43</sup> 出所：ASBJ「企業会計基準公開草案第80号「中間財務諸表に関する会計基準（案）」等の公表2023年12月15日 P.5

<sup>44</sup> 出所：ASBJ「企業会計基準公開草案第80号「中間財務諸表に関する会計基準（案）」等の公表2023年12月15日 P.6

<sup>45</sup> 出所：期中レビュー基準案P.2（前文「一 経緯」）（2023年12月21日）

<sup>46</sup> 出所：実務の方針P.16

企業会計審議会監査部会での検討においても、第1・第3四半期決算短信に添付する四半期財務諸表等のレビューを実施する場合の結論（適正性に関する結論か、準拠性に関する結論か）については、各委員からレビュー報告書の利用者が、適正性と準拠性の相違を理解した上で、利用できるかどうかが重要、として準拠性の結論と適正性の結論について様々な意見がだされた<sup>47</sup>。

検討の結果、期中レビュー基準案では、実務の方針を踏まえ「現行の四半期レビュー基準で規定している適正性に関する結論の表明の形式に加えて、準拠性に関する結論の表明の形式を期中レビュー基準に導入し、あわせて、レビュー実務における混乱や期中財務諸表利用者の誤解等を避けるため、特別目的の期中財務諸表に対する結論の表明の位置付けを明確にすることとした。」<sup>48</sup>との考えが示されている。

企業会計審議会監査部会では、2024年1月24日を期限として期中レビュー基準案に対するコメントを募集しており、2024年4月1日以後開始する会計期間に係る中間財務諸表の期中レビューからの適用を予定している。

なお、期中レビュー基準案の詳細については、本誌次号（2024年3月号）で解説予定であるので、参照されたい。

### (3) JICPAによる検討

#### ① 期中レビュー基準実務指針（案）の公表

JICPAは、企業会計審議会監査部会や東証の実務検討会における検討を踏まえ、「四半期レビュー基準報告書第1号「四半期レビュー」の改正、及び期中レビュー基準報告書「独立監査人が実施する期中財務諸表に対するレビュー」（公開草案）の公表について」を2023年12月22日に公表した。これらは、企業会計審議会監査部会が公表した期中レビュー基準案の実務の指針として作成されたものである。

- 期中レビュー基準報告書第1号 「独立監査人が実施する中間財務諸表に対するレビュー」（以下「レ基報第1号」という）
- 期中レビュー基準報告書第2号 「独立監査人が実施する期中財務諸表に対するレビュー」（以下「レ基報第2号」という）

レ基報第1号及びレ基報第2号の適用範囲及び相違点は【図表14】及び【図表15】を参照されたい。

【図表14】適用範囲

業務の種類	業務実施者	適用される基準・実務の指針	
		現行	制度見直し後(仮称)
金商法に基づく期中レビュー	年度の監査人	四半期レビュー基準	期中レビュー基準
		四半期レビュー基準報告書第1号「四半期レビュー」 <b>改正</b>	<b>レ基報第1号「独立監査人が実施する中間財務諸表に対するレビュー」</b>
金商法に基づく期中レビュー以外の期中レビュー	年度の監査人	保証業務実務指針2400「財務諸表のレビュー業務」	期中レビュー基準
	年度の監査人以外		<b>レ基報第2号「独立監査人が実施する期中財務諸表に対するレビュー」</b> 保証業務実務指針2400「財務諸表のレビュー業務」 ※今後適宜改正予定

(出所) JICPA「改正四半期レビュー基準報告書第1号（公開草案）及び期中レビュー基準報告書（公開草案）の概要」（2023年12月22日）P.5をもとに筆者作成

47 出所：企業会計審議会第54回監査部会（2023年9月5日）議事録、同第55回監査部会（2023年12月14日）資料1事務局資料P.3

48 出所：期中レビュー基準案P.2（前文「一 経緯」）（2023年12月21日）

【図表15】レ基報第1号とレ基報第2号の異同

	レ基報第1号	レ基報第2号
<b>共通</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>●「期中レビュー基準（仮称）」の実務の指針である</li> <li>●年度の財務諸表の監査を実施する監査人が行う期中レビュー業務である</li> <li>●質問、分析的手続きを中心としたレビュー手続であり、保証水準（限定的保証）は同じである</li> </ul>	
<b>相違</b>	金商法における中間財務諸表に対するレビューに適用する報告書	左記以外の期中レビューに適用する報告書
	一般目的の財務報告の枠組みを対象	一般目的及び特別目的の財務報告の枠組みを対象
	適正表示の枠組みを対象	適正表示及び準拠性の枠組みを対象

(出所) JICPA「改正四半期レビュー基準報告書第1号（公開草案）及び期中レビュー基準報告書（公開草案）の概要」（2023年12月22日）P.10をもとに筆者作成

JICPAでは、2024年1月22日を期限として上記公開草案に対するコメントを募集しており、2024年4月1日以後開始する会計期間に係る期中財務諸表の期中レビューからの適用を予定している。

## おわりに

四半期開示制度の見直しは、2024年4月1日からであり、目前にせまっている。国会での改正金商法の成立が当初の予定より遅れたため、前述の通り関係各所において短期間に多くの法令整備や関係基準等の見直しが行われている状況である。基準等については本稿執筆時点では、まだ未確定のものも多く、今後の改正動向に留意が必要だろう。

東証、ASBJ、JICPAのホームページには、四半期開示

制度の見直しに関し、情報をとりまとめているサイトが設けられているので、今後の動向のフォローにあたっては参考にされたい。

- 東証 四半期開示の見直し  
<https://www.jpx.co.jp/equities/improvements/quarterly-disclosure/01.html>
- ASBJ 四半期開示制度の見直し  
<https://www.asb.or.jp/jp/info/206330.html>
- JICPA 四半期開示制度の見直し  
[https://jicpa.or.jp/about/activity/activities/assurance\\_aup/quarterly-disclosure/](https://jicpa.or.jp/about/activity/activities/assurance_aup/quarterly-disclosure/)

以上

# 企業会計基準公開草案第80号「中間財務諸表に関する会計基準（案）」等の解説

公認会計士 さとう ゆうすけ 佐藤 勇介

## 1. はじめに

企業会計基準委員会（以下「ASBJ」という。）より、2023年12月15日に、企業会計基準公開草案第80号「中間財務諸表に関する会計基準（案）」（以下「中間会計基準案」という。）及び企業会計基準適用指針公開草案第82号「中間財務諸表に関する会計基準の適用指針（案）」（以下「中間適用指針案」という。）が公表された<sup>1</sup>。なお、本稿ではこれらを合わせて「本公開草案」という。

本稿では、本公開草案について解説する。

## 2. 本公開草案の公表の経緯

2022年12月に公表された金融審議会ディスクロージャーワーキング・グループ報告（以下「DWG報告」という。）において、四半期開示の見直しとして、上場企業について金融商品取引法上の四半期開示義務（第1・第3四半期）を廃止し、取引所規則に基づく四半期決算短信に「一本化」すること及び開示義務が残る第2四半期報告書を半期報告書として提出することが示された。当該DWG報告に沿って2023年3月に金融商品取引法等の一部を改正する法律案（以下「改正案」という。）が国会に提出され、2023年11月に「金融商品取引法等の一部を改正する法律」（令和5年法律第79号）（以下「改正法」という。）として成立し、これにより金融商品取引法（昭和23年法律第25号）（以下「金融商品取引法」という。）が改正された。

この改正案を受けて、2023年5月に開催された第502回企業会計基準委員会において、四半期報告書制度の見直しへの対応を検討することが決定され、改正案の成立を前提に、改正後の金融商品取引法の半期報告書に含まれる中間財務諸表に関する会計基準の検討を行い、本公開草案が公表された。

## 3. 開発にあたっての基本方針

本公開草案が適用される中間財務諸表を含む半期報告書制度の概要は、次のとおりとされている（中間会計基準案BC3項）。

- ✓ 半期報告書では中間会計期間（6か月間）を1つの

会計期間とした中間財務諸表を作成する。

- ✓ 従前の四半期報告書と同様に、中間会計期間終了後、45日以内の政令で定める期間内での提出が求められる。
- ✓ 「財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則」及び「連結財務諸表の用語、様式及び作成方法に関する規則」の改正案は、DWG報告（「上場企業の半期報告書については、現行と同様、第2四半期報告書と同程度の記載内容とする」）に基づき作成されている。

上記を踏まえ、中間財務諸表の記載内容が従前の第2四半期報告書と同程度の記載内容となるように、基本的に企業会計基準第12号「四半期財務諸表に関する会計基準」（以下「四半期会計基準」という。）及び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」（以下「四半期適用指針」という。）また、四半期会計基準と以下合わせて「四半期会計基準等」という。）の会計処理及び開示を引き継ぐことが提案されている（中間会計基準案BC5項）。

ただし、期首から6か月間を1つの会計期間（中間会計期間）とした場合と、四半期会計基準等に従い第1四半期決算を前提に第2四半期の会計処理を行った場合とで差異が生じる可能性がある次の項目については、改正後の金融商品取引法の成立日から施行日までの期間が短期間であることから、会計処理の見直しにより企業の実務負担が生じないよう従来の四半期での実務が継続して適用可能となる取扱いが提案されている（中間会計基準案BC8項）。

- (1) 原価差異の繰延処理（中間会計基準案17項）
- (2) 子会社を取得又は売却した場合等のみなし取得日又はみなし売却日（中間会計基準案20項）
- (3) 有価証券の減損処理に係る中間切放し法（中間適用指針案4項）
- (4) 棚卸資産の簿価切下げに係る切放し法（中間適用指針案7項）
- (5) 一般債権の貸倒見積高の算定における簡便的な会計処理（中間適用指針案3項）
- (6) 未実現損益の消去における簡便的な会計処理（中間適用指針案28項）

このうち、(3)から(6)については、経過措置を定め

<sup>1</sup> リンク先のASBJのホームページを参照のこと。  
([https://www.asbj.or.jp/jp/accounting\\_standards/exposure\\_draft/y2023/2023-1215.html](https://www.asbj.or.jp/jp/accounting_standards/exposure_draft/y2023/2023-1215.html))

ることが提案されている。

## 4. 本公開草案の概要

### (1) 範囲

本公開草案では、次の会社が半期報告制度に基づき作成する中間財務諸表に適用するとされている（中間会計基準案4項）。

- ・金融商品取引法第24条の5第1項の表の第1号に掲げる上場会社等
- ・金融商品取引法第24条の5第1項ただし書きにより、同項の表の第1号に掲げる上場会社等と同様の半期報告書を提出する第3号に掲げる非上場会社

なお、従前より特定事業会社及び四半期財務諸表を提出していない非上場会社においては中間財務諸表の作成が義務付けられ、当該中間財務諸表には、中間連結財務諸表作成基準、中間連結財務諸表作成基準注解、中間財務諸表作成基準及び中間財務諸表作成基準注解（以下合わせて「中間作成基準等」という。）が適用されている。これらの会社が作成する中間財務諸表については、引き

続き中間作成基準等が適用される（中間会計基準案BC10項）。

ここで、金融商品取引法の改正に伴い、2023年12月8日に、四半期報告書制度の廃止に伴う規定の整備として、「連結財務諸表の用語、様式及び作成方法に関する規則」及び「財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則」等の改正案（以下それぞれ「連結財務諸表規則改正案」及び「財務諸表等規則改正案」という。）が公表されている。これらの改正案では、「従前の四半期財務諸表を第1種中間財務諸表、従前の中間財務諸表を第2種中間財務諸表として中間財務諸表の作成方法等を含め規定する」<sup>2</sup>ことが提案されている（連結財務諸表規則改正案第1条第1項第2号及び第3号並びに第2条、財務諸表等規則第1条第1項第2号及び第3号）。本公開草案で適用することが想定される中間財務諸表は、これらの改正案における第1種中間財務諸表と考えられる。

この結果、金融商品取引法改正前後の中間会計期間（改正前の第2四半期を含む）に求められる提出書類と適用される会計基準等の関係は【図表1】のとおりである。

【図表1】金融商品取引法の改正前後の中間会計期間に求められる提出書類等

#### ①金融商品取引法の改正前

対象会社（*1）		提出書類	提出書類に含まれる連結財務諸表	適用される会計基準等
上場会社等	特定事業会社を除く	四半期報告書	四半期連結財務諸表	四半期会計基準等
	特定事業会社	四半期報告書	中間連結財務諸表	中間連結作成基準等
非上場会社		半期報告書		

(\*1) 非上場会社は、任意に四半期報告書を提出することができ、その場合は半期報告書の提出は不要とされている。なお、非上場会社のうち特定事業会社が四半期報告書を提出する場合、中間連結財務諸表を含めることとされている。

#### ②金融商品取引法の改正後

対象会社（*2） （金融商品取引法第24条の5第1項の各号）		提出書類	提出書類に含まれる連結財務諸表（*4）	適用される会計基準等
上場会社等	特定事業会社を除く	半期報告書	第一種中間連結財務諸表	中間会計基準等（本公開草案）
	特定事業会社（*3）	半期報告書	第二種中間連結財務諸表	中間連結作成基準等
非上場会社		半期報告書		

(\*2) 非上場会社のうち特定事業会社以外の会社は、上場会社等（特定事業会社を除く）と同様の情報（第一種中間財務諸表を含む）を作成し、それを含めた半期報告書を提出することができる。また、非上場会社のうち特定事業会社は、上場特定事業会社と同様の情報（第二種中間財務諸表を含む）を作成し、それを含めた半期報告書を提出することができる（改正後の金融商品取引法第24条の5第1項ただし書）。

(\*3) 特定事業会社とは、銀行業法第2条第2項に定める銀行業等、保険業法第2条第1項に定める保険業等、信用金庫法第54条に定める業務に係る事業などを行う会社をいう（企業内容等の開示に関する内閣府令の一部改正（案）第18条第2項）

(\*4) 連結財務諸表規則改正案第1条第1項第2号及び第3号

出所：ASBJから公表されている企業会計基準委員会研究員による解説「企業会計基準公開草案第80号「中間財務諸表に関する会計基準（案）」等の概要」【図表2】を参考に作成

2 金融庁の下記リンク先のホームページ（「令和5年金融商品取引法等改正に係る政令・内閣府令案等の公表について」）の「四半期報告書制度の廃止に伴う規定の整備」の説明を一部抜粋（<https://www.fsa.go.jp/news/r5/sonota/20231208/20231208.html>）

## (2) 中間財務諸表の範囲等

中間財務諸表の範囲及び開示対象期間については、中間財務諸表が従前の第2四半期報告書と同程度の記載内容を基本とするとされたことを踏まえ四半期会計基準の考え方を踏襲することが提案されている。

- ・中間連結財務諸表の範囲(中間会計基準案6項)

1計算書方式による場合	2計算書方式による場合
<ul style="list-style-type: none"> <li>・中間連結貸借対照表</li> <li>・中間連結損益及び包括利益計算書</li> <li>・中間連結キャッシュ・フロー計算書</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>・中間連結貸借対照表</li> <li>・中間連結損益計算書</li> <li>・中間連結包括利益計算書</li> <li>・中間連結キャッシュ・フロー計算書</li> </ul>

- ・中間個別財務諸表の範囲(中間会計基準案7項)

<ul style="list-style-type: none"> <li>・中間個別貸借対照表</li> <li>・中間個別損益計算書</li> <li>・中間個別キャッシュ・フロー計算書</li> </ul>
---

ただし、中間連結財務諸表を開示する場合には、中間個別財務諸表の開示は要しない。

- ・中間財務諸表等の開示対象期間(中間会計基準案8項及び9項)

<ul style="list-style-type: none"> <li>・中間会計期間の末日の中間貸借対照表及び前年度の末日の要約貸借対照表</li> <li>・中間会計期間及び前中間会計期間の中間損益及び包括利益計算書又は中間損益計算書及び中間包括利益計算書(中間個別財務諸表上は「中間個別損益計算書」)</li> <li>・中間会計期間及び前中間会計期間の中間キャッシュ・フロー計算書</li> </ul>
--

## (3) 中間特有の会計処理

本公開草案では、従来の四半期会計基準等の取扱いと同様に、中間特有の会計処理として、原価差異の繰延処理と税金費用の計算が提案されている(中間会計基準案16項)。

このうち、原価差異の繰延処理は、中間財務諸表作成基準の改訂時に予測主義から実績主義に基本的な考え方を変更する際に、相対的にみて恣意的な判断の介入の余地が大きい等の理由により削除された処理であるが、廃止することとした場合には、現在適用している企業に一定の影響があり、従来の四半期での実務が継続して適用可能となる取扱いを定めるという本公開草案の基本的な方針と整合しないこととなるため、四半期会計基準の取扱いを踏襲することが提案されている(中間会計基準案BC14項)。

## (4) 簡便的な会計処理

中間連結財務諸表及び中間個別財務諸表の作成のために採用する会計方針は、中間特有の会計処理を除き、原則として年度の連結財務諸表及び個別財務諸表の作成にあたって採用する会計方針に準拠しなければならないとされている。ただし、当該中間連結財務諸表及び中間個別財務諸表の開示対象期間に係る企業集団の財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの状況に関する財務諸表利用者の判断を誤らせない限り、簡便的な会計処理によることができると提案されている(中間会計基準案11項及び26項)。

## (5) 中間財務諸表の作成における会計処理

本公開草案では、【図表2】のように簡便的な会計処理を含む会計処理が提案されている。

【図表2】 項目別の会計処理の定め

項目	会計処理の定め
債権	・一般債権の貸倒見積高の算定における簡便的な会計処理(中間適用指針案3項)
有価証券	・有価証券の減損処理に係る中間切放し法と中間洗替え法(中間適用指針案4項) ・市場価格のない株式等の減損処理(中間適用指針案5項)
棚卸資産	・実地棚卸の省略(中間適用指針案6項) ・棚卸資産の簿価切下げに係る洗替え法と切放し法(中間適用指針案7項) ・棚卸資産の簿価切下げにあたっての簡便的な会計処理(中間適用指針案8項) ・原価差異の配賦方法における簡便的な会計処理(中間適用指針案9項)
経過勘定項目	・経過勘定項目の処理方法(中間適用指針案10項)
固定資産	・減価償却費の算定における簡便的な会計処理:合理的な予算制度の利用(中間適用指針案11項) ・減価償却費の算定における簡便的な会計処理:定率法を採用している場合(中間適用指針案12項) ・減損の兆候(中間適用指針案13項)
税金費用	・年度決算と同様の方法による税金費用の計算における簡便的な取扱い(中間適用指針案14項) ・繰延税金資産の回収可能性の判断における簡便的な取扱い(中間適用指針案15項及び16項) ・重要性が乏しい連結会社における簡便的な会計処理(中間適用指針案19項) ・中間連結財務諸表における法人税等の会計処理(中間適用指針案20項) ・中間連結財務諸表における未実現利益消去に係る税効果(中間適用指針案21項)



項目	会計処理の定め
退職給付	・退職給付に係る負債(中間適用指針案23項から25項)
中間連結財務諸表における会計処理	・子会社の中間会計期間の末日が中間連結決算日と異なる場合の取扱い(中間会計基準案19項) ・子会社を取得又は売却した場合等のみなし取得日又はみなし売却日(中間会計基準案20項) ・連結会社相互間の債権債務及び取引の相殺消去における簡便的な会計処理(中間適用指針案26項及び27項) ・未実現損益の消去における簡便的な会計処理(中間適用指針案28項)

これらの定めは、基本的には四半期会計基準等の会計処理の定め及び考え方を引き継いでいるが、中間財務諸表において期首から6か月間を1つの会計期間（中間会計期間）とすることに伴い差異が生じる可能性がある項目については、個別に検討が行われた。

#### ① 有価証券の減損処理及び棚卸資産の簿価切下げに係る方法

四半期適用指針においては、有価証券の減損処理に係る方法として、継続適用を条件に四半期切放し法と四半期洗替え法の選択適用が認められている（四半期適用指針4項）。また、棚卸資産の簿価切下げに係る方法として、年度決算において切放し法を採用している場合について、継続適用を条件に切放し法（以下有価証券の減損処理に係る四半期切放し法と合わせて「四半期切放し法」という。）と洗替え法（以下有価証券の減損処理に係る四半期洗替え法と合わせて「四半期洗替え法」という。）の選択適用が認められている（四半期適用指針7項）。期首から6か月間を1つの会計期間（中間会計期間）とする中間財務諸表に係る会計処理を定めることを原則としたため、中間適用指針案においては、四半期切放し法及び四半期洗替え法に代えて、中間切放し法及び中間洗替え法の適用を認める提案がされている（中間適用指針案4項及び7項）。

ここで、現行の四半期適用指針に基づき有価証券の減損処理又は棚卸資産の簿価切下げに係る方法として四半期切放し法を適用している会社においては、第1四半期決算で減損又は評価損を計上する場合に、現行の四半期切放し法による第2四半期決算の会計処理と中間切放し法とで、会計処理の結果が異なると考えられる。審議の過程では、改正法の成立日から施行日までの期間が非常に短い中で、会計処理の変更に対応してシステム変更等が必要となる可能性もあり、対応が困難であるとの意見を踏まえ、会計処理の見直しにより企業の実務負担が生じることがないように従来の四半期での実務が継続して適用可能となる経過措置を設けることが提案されている（中間適用指針案62項及び63項）。

#### ② 一般債権の貸倒見積高の算定及び未実現損益の消去における簡便的な会計処理

四半期適用指針においては、四半期財務諸表に求められる開示の迅速性の観点から、一般債権の貸倒見積高の算定における簡便的な会計処理として、前年度又は前四

半期会計期間から著しく変動していないと考えられる場合に、前年度又は前四半期会計期間の決算において算定した貸倒実績率等の合理的な基準を四半期決算で使用することが認められている（四半期適用指針3項）。また、未実現損益の消去における簡便的な会計処理として取引状況に大きな変化がないと認められる場合に、前年度又は前四半期会計期間の損益率を四半期決算で使用することが認められている（四半期適用指針30項）。

前年度からの著しい変動がない場合に前年度末の決算において算定した実績率等を中間決算で使用することができる取扱いは、本公開草案が適用される中間財務諸表では、中間作成基準等が適用される中間財務諸表より開示の迅速性が求められることから、簡便的な会計処理として引き継ぐことが提案されている（中間適用指針案3項及び28項）。

一方で、改正された金融商品取引法では四半期報告書制度が廃止されるため、前四半期の決算において算定した基準等を中間会計期間において使用することは、決算日以外の期中の特定の日において算定した実績率等を使用することとなり、使用する実績率として適切ではないと考えられる。しかしながら、簡便的な会計処理は、財務諸表利用者の判断を誤らせないことを条件として認められた（四半期会計基準9項及び20項）ものであることから、引き続き当該簡便的な会計処理を認めたとしても財務諸表利用者の判断を誤らせるものではないと考えられるため、会計処理の見直しにより企業の実務負担が生じることがないように従来の四半期での実務が継続して適用可能となる経過措置を設けることが提案されている（中間適用指針案61項及び64項）（中間適用指針案BC3項）。

#### ③ 子会社を取得又は売却した場合等のみなし取得日又はみなし売却日

中間連結財務諸表を作成するにあたり、支配獲得日、株式の取得日又は売却日等が子会社の中間会計期間の末日以外の日である場合に、当該日の前後いずれかの決算日等に支配獲得、株式取得又は売却等が行われたものとみなして処理することができるといううえで、決算日等には、期首、中間会計期間の末日又は中間会計期間の期間内で適切に決算が行われた日を含むとすることが提案されている（中間会計基準案20項）。

改正後の金融商品取引法では、決算日は年度末と中間会計期間末となるため、中間会計基準案において四半期

決算日をみなし取得日として認めないこととした場合、四半期会計基準に基づいた会計処理と異なる結果となることがある。これは、従来の四半期での実務が継続して適用可能となる取扱いを定めるという基本的な方針と整合しないこととなる。そのため、みなし取得日の決算日には、中間会計期間の期間内で適切に決算が行われた日を含むこととし、これにより四半期会計基準において認められていた四半期決算日がみなし取得日に含まれるようにすることが提案されている（中間会計基準案BC17項）。

## (6) 注記事項

本公開草案では、中間財務諸表の作成にあたって必要な開示について、基本的に四半期会計基準の開示の定め及び考え方を引き継ぎ、以下の注記事項が提案されている。なお、本稿では中間個別財務諸表の注記事項については省略する。

### 中間連結財務諸表の注記事項（中間会計基準案25項）

- (1) 連結の範囲に含めた子会社、持分法を適用した非連結子会社及び関連会社に関する事項その他連結の方針に関する事項について、重要な変更を行った場合には、その旨及びその理由
- (2) 重要な会計方針について変更を行った場合には、その内容、その理由及び影響額
- (3) 遡及適用の原則的な取扱いが実務上不可能な場合には、(2)のほか、その理由、会計方針の変更の適用方法及び適用開始時期を記載する。
- (4) 前年度の中間会計期間の末日後に自発的に重要な会計方針について変更を行っており、かつ、遡及適用により当年度に比較情報として開示する前年度の中間連結財務諸表と、前年度に開示した中間連結財務諸表に適用した会計方針との間に相違がみられる場合には、その旨
- (5) 会計上の見積りについて重要な変更を行った場合には、その内容及び影響額
- (6) 会計方針の変更を会計上の見積りの変更と区分することが困難な場合には、変更の内容、その理由及び影響額
- (7) 中間特有の会計処理を採用している場合には、その旨及びその内容
- (8) セグメント情報等に関する事項
  - ① 報告セグメントの利益（又は損失）及び売上高
  - ② 企業結合や事業分離などによりセグメント情報に係る報告セグメントの資産の金額に著しい変動があった場合には、その概要
  - ③ 報告セグメントの利益（又は損失）の合計額

と中間連結損益及び包括利益計算書又は中間連結損益計算書の利益（又は損失）計上額の差異調整に関する主な事項の概要

- ④ 報告セグメントの変更又は事業セグメントの利益（又は損失）の測定方法に重要な変更があった場合には、その内容
- ⑤ 前年度において④の変更を行っており、かつ、前年度の中間会計期間と当中間会計期間との間で、①の報告セグメントの区分方法又は利益（又は損失）の測定方法に相違が見られる場合には、その旨、変更後の方法に基づく前年度の中間会計期間の①及び③の事項
 

なお、当該事項のすべて又はその一部について、記載すべき金額を正確に算定することができない場合には概算額を記載することができる。また、記載すべき金額を算定することが実務上困難な場合には、その旨及びその理由を記載する。
- ⑥ 固定資産について重要な減損損失を認識した場合には、その報告セグメント別の概要
- ⑦ のれんの金額に重要な影響を及ぼす事象（重要な負ののれんを認識する事象を含む。）が生じた場合には、その報告セグメント別の概要
- (9) 収益の分解情報に関する事項
  - ① 顧客との契約から生じる収益について、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
  - ② ①に従って開示する収益の分解情報と、(8)①報告セグメントの売上高との間の関係を財務諸表利用者が理解できるようにするための十分な情報
 

①及び②の事項は、(8)のセグメント情報等に関する事項に含めて記載している場合には、当該注記事項を参照することにより記載に代えることができる。
- (10) 1株当たり中間純損益、潜在株式調整後1株当たり中間純利益及び当該金額の算定上の基礎
- (11) 配当に関する事項
- (12) 株主資本の金額に著しい変動があった場合には、主な変動事由
- (13) 中間会計期間の末日に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が存在する場合であって、当該事象又は状況を解消するあるいは改善するための対応をしてもなお継続企業の前提に関する重要な不確実性が認められるときは、その旨及びその内容等。ただし、中間会計期間の末日後において、当該重要な不確実性が認められなくなった場合は、注記することを要

- しない。
- (14) 事業の性質上営業収益又は営業費用に著しい季節の変動がある場合には、その状況
  - (15) 重要な保証債務その他の重要な偶発債務
  - (16) 重要な企業結合に関する事項
    - ① 取得とされた重要な企業結合  
企業結合の概要、中間連結損益及び包括利益計算書又は中間連結損益計算書に含まれる被取得企業等の業績の期間、実施した会計処理の概要
    - ② 重要な共通支配下の取引等及び共同支配企業の形成  
企業結合の概要、実施した会計処理の概要
  - (17) 重要な事業分離に関する事項  
事業分離の概要、実施した会計処理の概要、中間連結損益及び包括利益計算書又は中間連結損益計算書に計上されている分離した事業に係る損益の概算額
  - (18) 中間連結財務諸表を作成する日までに発生した重要な後発事象
  - (19) 中間連結キャッシュ・フロー計算書における現金及び現金同等物の中間末残高と中間連結貸借対照表に掲記されている科目の金額との関係
  - (20) 企業集団の財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの状況を適切に判断するために重要なその他の事項
  - (21) 過去の誤謬の修正再表示を行った場合には、その内容及び影響額

## 5. 適用時期

本公開草案は改正後の金融商品取引法に基づく中間財務諸表に適用されるため、適用時期は改正後の金融商品取引法の規定が最初に適用される半期報告書における中間会計期間とすることが、本公開草案では提案されている（中間会計基準案37項及びBC2項）。

## 6. 経過措置

本稿「3. 開発にあたっての基本方針」に記載のとおり、以下の会計処理には経過措置を設けることが提案されている。

- (1) 有価証券の減損処理に係る中間切放し法（中間適用指針案62項）  
有価証券の減損処理について、従前から、四半期切放し法を適用していた場合、中間会計期間末においては、第1四半期の末日において切放し法を適用したものととして中間会計期間末において切放し法を適用することができる。
- (2) 棚卸資産の簿価切下げに係る切放し法（中間適用

指針案63項）

- 棚卸資産の簿価切下げについて、従前から、四半期切放し法を適用していた場合、第1四半期の末日において四半期切放し法を適用したものととして中間切放し法を適用することができる。
- (3) 一般債権の貸倒見積高の算定における簡便的な会計処理（中間適用指針案61項）  
第1四半期の貸倒実績率等と著しく変動していないと考えられる場合には、第1四半期の貸倒実績率等の合理的な基準を使用して中間会計期間末における一般債権に対する貸倒見積高を算定することができる。
- (4) 未実現損益の消去における簡便的な会計処理（中間適用指針案64項）  
第1四半期から取引状況に大きな変化がないと認められる場合には、連結会社相互間の取引によって取得した棚卸資産に含まれる中間会計期間末における未実現損益の消去について、第1四半期における損益率を使用して計算することができる。

## 7. 他の会計基準等における四半期財務諸表に関する取扱い

本公開草案が適用される中間財務諸表においては、これまでに公表された会計基準等で使用されている「四半期会計期間」、「四半期決算」、「四半期財務諸表」、「四半期連結財務諸表」又は「四半期個別財務諸表」という用語（会計基準等の名称を除く。）は、「中間会計期間」、「中間決算」、「中間財務諸表」、「中間連結財務諸表」又は「中間個別財務諸表」と読み替えるものとすることが提案されている（中間会計基準案38項）。

これは、本公開草案は基本的に四半期会計基準等の会計処理及び開示を引き継ぐこととしており、本公開草案が適用される中間財務諸表においては、本公開草案が定めている会計処理及び開示を除き、これまでに公表された会計基準等における四半期財務諸表に関する会計処理及び開示の定めも引き継ぐことが考えられるためとされている（中間会計基準案BC21項）。

## 8. 今後の基準開発の方向性

改正後の金融商品取引法においては、中間財務諸表のみを作成することになるが、上場会社においては四半期決算短信が提出されるため、引き続き3か月ごとに決算が行われることになる。四半期決算短信については取引所規則に従うこととされているが、上場会社の観点からは、四半期決算短信と中間財務諸表は連続したものととして作成することから、同じ会計基準等に基づいて中間決算と四半期決算を行うべきであるとの意見が聞かれている。また、財務諸表利用者の観点からも、四半期決算短信と中間財務諸表との間で期間比較できるように、中間決算と四半期決算は同じ会計基準等に基づいて行うべき

であるとの意見が聞かれている。

これらの意見を踏まえ、本公開草案が最終化された後の会計基準等と四半期会計基準等の取扱いの差異を解消するため、これらを統合した期中財務諸表に関する会計基準等を開発し、取扱いを統一することを検討することが提案されている。統一の方法には複数の方法が考えられるが、国際的な会計基準におけるIAS第34号「期中財務報告」においては、企業の報告の頻度（年次、半期、又は四半期）によって、年次の経営成績の測定が左右されてはならないとすることが原則とされており（IAS第34号第28項）、この原則を採用することが考えられる。この方法によった場合には、本公開草案で経過措置を設けている会計処理の取扱い（本稿「6. 経過措置」を参照）の変更を検討することが考えられるとされている。

## 9. おわりに

金融庁より令和5年金融商品取引法等改正に係る政令・内閣府令案等が2023年12月8日に公表されている。また、株式会社東京証券取引所より「四半期開示の見直しに関する実務の方針」が2023年11月22日に公表されている。さらに、同じく株式会社東京証券取引所より「金融商品取引法改正に伴う四半期開示の見直しに関する上場制度の見直し等について」が2023年12月18日に公表されているため参照していただきたい。

以 上

# 実務対応報告公開草案第67号 「グローバル・ミニマム課税制度に係る法人税等の会計処理及び開示に関する取扱い（案）」等の解説

公認会計士 むねのぶ 宗延 ともや 智也

## 1. はじめに

2023年11月17日に、企業会計基準委員会（ASBJ）は、次の公開草案を公表した<sup>1</sup>。

・実務対応報告公開草案第67号「グローバル・ミニマム課税制度に係る法人税等の会計処理及び開示に関する取扱い（案）」（以下「本公開草案」という。）

また、上記の公開草案が最終化された場合の実務対応報告に関する補足文書（案）「グローバル・ミニマム課税制度に係る法人税等に関する適用初年度の見積りについて（案）」（以下「補足文書（案）」といい、本公開草案とあわせて「本公開草案等」という。）もあわせて公表されている。

本稿では、本公開草案等について解説する。

## 2. 本公開草案の公表の経緯

2021年10月に経済協力開発機構（OECD）/主要20か国・地域（G20）の「BEPS包摂的枠組み（Inclusive Framework on Base Erosion and Profit Shifting）」において、当該枠組みの各参加国によりグローバル・ミニマム課税について合意が行われた。

これを受けて、我が国においても国際的に合意されたグローバル・ミニマム課税のルールのうち所得合算ルール（IIR）に係る取扱いが2023年3月28日に成立した「所得税法等の一部を改正する法律」（令和5年法律第3号）において定められ、2024年4月1日以後開始する対象会計年度から適用することとされている。これは、一定の要件を満たす多国籍企業グループ等の国別の利益に対して最低15%の法人税を負担させることを目的とし、当該課税の源泉となる純所得（利益）が生じる企業と納税義務が生じる企業が相違する新たな税制とされている。

当該税制について、現行の企業会計基準第27号「法人税、住民税及び事業税等に関する会計基準」（以下「法人税等会計基準」という。）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」等では、グローバル・ミニマム課税制度に係る法人税等（当期税金）及び当該法人税等に関する税効果会計についてどのように取り扱うかが明らかでないとの意見が聞かれたことから、ASBJで審議が行われた。

税効果会計の取扱いについては、2023年3月に実務対応報告第44号「グローバル・ミニマム課税に対応する法人税法の改正に係る税効果会計の適用に関する当面の取扱い」（以下「実務対応報告第44号」という。）において当面の取扱いが公表された。

その後、ASBJでは、グローバル・ミニマム課税制度に係る法人税等（当期税金）及び同制度適用後の税効果会計の取扱いについて審議が行われ、本公開草案等が公表された。

## 3. グローバル・ミニマム課税制度の特徴

グローバル・ミニマム課税制度には、(1)申告及び納付期限、(2)対象範囲の判定、(3)個別計算所得等の金額及び調整後対象租税額等の算定の面で、それぞれ次のような特徴がある。

### (1) 申告及び納付期限

グローバル・ミニマム課税制度に係る法人税等については、各対象会計年度終了の日の翌日から1年3か月（グローバル・ミニマム課税制度に関する申告書を最初に提出すべき場合には1年6か月）以内に申告書を提出しなければならないとされ、当該申告期限までに納付することが求められている（本公開草案BC2項）。

### (2) 対象範囲の判定

グローバル・ミニマム課税制度は、国別実効税率が15%を下回る場合に基準税率15%に至るまで追加的に課税を行うことを主要な定めとするものであるため、国別にグローバル・ミニマム課税制度に係る法人税等の課税の対象となる子会社等を判定することが求められてい

<sup>1</sup> リンク先のASBJのホームページを参照のこと。

[https://www.asb.or.jp/jp/accounting\\_standards/exposure\\_draft/y2023/2023-1117.html](https://www.asb.or.jp/jp/accounting_standards/exposure_draft/y2023/2023-1117.html)

る。当該対象範囲の判定にあたっては、主に次のような特徴があると考えられる（本公開草案BC3項）。

- 国別実効税率は、各国の税額控除等を反映した後の税率であることから、当該国の法定実効税率が15%以上となる場合であっても、グローバル・ミニマム課税制度に係る法人税等が課せられることがある。このため、対象範囲の判定にあたって、当該国の法定実効税率のみに基づき判断することができず、次の情報を収集することが求められる。
- グローバル・ミニマム課税制度の対象範囲の判定を行う際には、恒久的施設等及び特殊な会社等（共同支配会社等、被少数保有構成会社等及び各種投資会社等）に関する国別の情報（会計数値及びグローバル・ミニマム課税制度に係る法人税等の算定に使用する会計数値以外の個別計算所得等の金額や調整後対象租税額の算定に使用する調整項目に関する情報等）を入手することが求められる。

### (3) 個別計算所得等の金額及び調整後対象租税額等の算定

各構成会社等の個別計算所得等の金額は、当該構成会社等の各対象会計年度に係る当期純損益金額に一定の調整を行い算定されるが、当該調整項目については、例えば、適格給付付き税額控除額の調整等、各構成会社等の

所在地国の税制の理解が必要となる場合がある。また、例えば、恒久的施設等がある場合には、当該恒久的施設等の単位で個別計算所得等の金額を算定することとなるため、子会社等から恒久的施設等の金額を切り分ける必要がある。さらに、各調整項目の影響が重要か否かは項目ごとに一律ではなく、各構成会社等により異なると考えられる。

国別実効税率の算定の基礎となる調整後対象租税額は、会計上の法人税、住民税及び事業税等並びに法人税等調整額の合計額に一定の調整を加えて算定されるが、当該金額は、対象会計年度終了の日から3年以内に支払われることが見込まれない法人税、住民税及び事業税等や対象会計年度終了の日から5年以内に支払われることが見込まれない部分の繰延税金負債に係る法人税等調整額の調整などが求められている。また、調整後対象租税額の算定にあたっては、国別に切り分けた情報や、各構成会社等の所在地国の税制の理解が必要になる（本公開草案BC4項）。

## 4. 本公開草案における提案の概要

本公開草案において提案されている会計処理及び開示の概要は、以下のとおりである（詳細については本稿5.以降で解説する）。

(図表：本公開草案における提案の概要)

会計処理		開示(表示及び注記事項)	
連結財務諸表 個別財務諸表	グローバル・ミニマム課税制度に係る法人税等については、対象会計年度となる年度において、財務諸表作成時に入手可能な情報に基づき当該法人税等の合理的な金額を見積り計上する	連結貸借対照表 個別貸借対照表	1年内：流動負債 未払法人税等などその内容を示す科目をもって表示する 1年超：固定負債 長期未払法人税等などその内容を示す科目をもって表示する
		連結損益計算書	「法人税等」を示す科目に表示する
		個別損益計算書	「法人税等」を表示した科目の次に、その内容を示す科目をもって区分して表示するか、「法人税等」に含めて表示し、当該金額を注記する
四半期連結財務諸表 四半期個別財務諸表	当面の間、当四半期会計期間を含む対象会計年度に関するグローバル・ミニマム課税制度に係る法人税等を計上しないことができる ⇒代替的な会計処理	四半期連結財務諸表 四半期個別財務諸表	以下の場合には、代替的な会計処理を採用している旨を、「企業（集団）の財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの状況を適切に判断するために重要なその他の事項」として注記する <ul style="list-style-type: none"> <li>➤ 代替的な会計処理を採用しており、四半期においては、グローバル・ミニマム課税制度に係る法人税等を計上していないこと</li> <li>➤ 前年度においてグローバル・ミニマム課税制度に係る法人税等を計上していること</li> <li>➤ 当四半期会計期間において、当年度におけるグローバル・ミニマム課税制度に係る法人税等が重要であることが合理的に見込まれること</li> </ul>

## 5. 連結財務諸表及び個別財務諸表における取扱い

グローバル・ミニマム課税制度については、本稿3.に記載のとおり、申告及び納付期限が各対象会計年度終了の日の翌日から1年3か月（グローバル・ミニマム課税制度に関する申告書を最初に提出すべき場合には1年6か月）以内とされており、通常の法人税等の申告期限の翌事業年度での申告が認められている。

また、実務対応報告第44号の公開草案に対して、税効果会計のみならず、グローバル・ミニマム課税制度に係る法人税等の見積りににおいても困難が想定されることから、当該金額の見積りに関する当面の取扱い又は見積りに関する具体的な指針を示すことを求める意見が寄せられていた。

上記を踏まえ、(1)法人税等の計上時期及び(2)見積りに関する取扱いについて検討が行われ、それぞれ以下のように取り扱うことが提案されている（本公開草案BC5項）。

### (1) 法人税等の計上時期

グローバル・ミニマム課税制度に係る法人税等については、多国籍企業グループ等の当連結会計年度（対象会計年度）の連結財務諸表を構成する会社等の国別の純所得（利益）に基づいて算定されるものである。そのため、連結財務諸表において当連結会計年度以外の年度に計上することは、税金等調整前当期純利益と、グローバル・ミニマム課税制度に係る法人税等を含めた法人税、住民税及び事業税等とが対応しないことから、適切ではないと考えられる。

また、個別財務諸表においては、親会社等の所得（利益）に対する税には直接該当しないものの、納税義務を生じさせる事象が対象会計年度となる当事業年度において生じている。

このため、グローバル・ミニマム課税制度に係る法人税等については、対象事業年度となる連結会計年度及び事業年度において当該法人税等の額を見積り計上することが提案されている（本公開草案第6項及びBC6項からBC8項）。

### (2) 見積りに関する取扱い

グローバル・ミニマム課税制度に係る法人税等の見積りに関しては、グローバル・ミニマム課税制度の特徴を踏まえて、対象会計年度となる連結会計年度及び事業年度の決算時において、対象範囲の判定や個別計算所得等の金額等の算定にあたって必要な情報を適時に入手し、当該金額を算定することは困難である場合があるとの意見が聞かれた。このため、財務諸表作成時に入手可能な情報に基づき、当該法人税等の合理的な金額を見積り計

上することとされ、財務諸表の作成時点において一部の情報の入手が困難な場合の見積りに関する次の考え方を示すことが提案されている（本公開草案第6項及びBC9項からBC11項）。

- 特にグローバル・ミニマム課税制度の適用初年度については、従来情報を入手していない各構成会社等からの情報や国別報告事項等の必要な情報を適時かつ適切に入手する体制の構築等が困難な場合があると想定されるが、その場合は財務諸表の作成時点で入手可能な対象会計年度に関する情報に基づきグローバル・ミニマム課税制度に係る法人税等を見積ることとなる。
- 適用初年度の翌年度以降は、入手可能となる情報が増加し、より精緻な見積りが可能となると考えられる。
- 企業が当事業年度の財務諸表作成時に入手可能な情報に基づき見積った金額と翌事業年度の見積金額又は確定額との間に差額が生じる場合があるが、各事業年度において財務諸表作成時に入手可能な情報に基づきグローバル・ミニマム課税制度に係る法人税等の合理的な金額を見積っている限り、当該差額は誤謬にはあたらず、当期の損益として処理することになると考えられる。

また、会計上の見積りの変更にあたって、当該差額に重要性がある場合には、会計上の見積りに関する注記を行うこととされると考えられる。

### (3) 適用初年度の見積りに関する補足文書（案）

法人税等に関する適用初年度の見積りに関しては、実務に資するための情報を提供することを目的とした補足文書（案）があわせて公表されている。

#### ① 補足文書の位置づけ

本稿5. (2)に記載のとおり、グローバル・ミニマム課税制度の適用初年度については、必要な情報を適時かつ適切に入手する体制の構築等が困難な場合があると想定される。

この点、企業の状況により入手可能な情報とそれに基づく見積りは異なると考えられるため、本公開草案においては見積りに関する具体的な指針を示さず、補足文書において、適用初年度において情報の入手が困難な場合に考えられる見積りの一例を示すことで、関係者の理解を深め、実務において当該見積りを行うための手掛かりを与えるためのものであるとされている（補足文書（案）第10項）。

また、補足文書は、企業会計基準等を追加又は変更するものではなく、企業会計基準等の適用にあたって参考となる文書であるとされている（補足文書（案）第2

項) 2。

## ② 適用初年度において情報の入手が困難な場合の会計上の見積りの例

財務諸表作成時に入手可能な情報に基づくグローバル・ミニマム課税制度に係る法人税等の合理的な金額の見積りが限定的な情報に基づく場合の例示として、次の状況が示されている(補足文書(案)第12項)。

- 対象範囲の判定において、従来の連結財務諸表の作成にあたって入手していない国別報告事項に関する情報や恒久的施設等及び特殊な会社等からの情報を適時に入手することができない場合には、従来の連結財務諸表の作成にあたって入手している子会社等の情報のみに基づき国別実効税率を算定する等の方法により対象範囲の判定を行う。
- 子会社等におけるグローバル・ミニマム課税制度に係る法人税等の算定に際して、個別計算所得等の金額、調整後対象租税額並びに給与適用除外額及び有形資産適用除外額の算定において必要な情報について、従来の連結財務諸表の作成にあたって入手しておらず対象会計年度となる連結会計年度及び事業年度の決算時において適時に入手することができない場合には、従来の連結財務諸表の作成にあたって入手している子会社等の会計数値に基づき当該金額を見積る。

なお、上記の見積りの例は、適用初年度において従来の財務諸表の作成にあたって入手している以上の情報を入手できない場合に考えられる見積りの一例であり、グローバル・ミニマム課税制度の適用初年度における当該制度に係る法人税等の合理的な見積りの方法は、これらに限られるものではない点に留意が必要である(補足文書(案)第13項)。

## 6. 四半期における取扱い

グローバル・ミニマム課税制度に係る法人税等は対象会計年度の年間の利益や税額控除等を用いて対象範囲の判定や見積りを行うことから、四半期会計期間の利益等に基づき、年度と同様の方法により計算することが困難な場合があると考えられる。

また、四半期連結財務諸表及び四半期個別財務諸表(以下、あわせて「四半期財務諸表」という。)については、一定の簡便的な会計処理が認められており、その作成にあたって入手している情報は、年度に比して限定的な情報であると考えられることから、四半期財務諸表においては、グローバル・ミニマム課税制度に係る法人税等を合理的に見積ることが年度に比して困難な場合があ

ると考えられる。

そのため、四半期財務諸表においては、代替的な会計処理として、当面の間、当四半期連結会計期間及び当四半期会計期間を含む対象会計年度に関するグローバル・ミニマム課税制度に係る法人税等を計上しないことができることが提案されている(本公開草案第7項、BC12項及びBC13項)。

## 7. 開示

### (1) 貸借対照表における表示

法人税等会計基準第11項では、法人税、住民税及び事業税等のうち納付されていない税額は、貸借対照表の流動負債の区分に、未払法人税等などその内容を示す科目をもって表示することとされている。これは、通常の法人税等の申告及び納付期限(原則として各事業年度終了の日の翌日から2か月以内)を前提として流動負債の区分に表示するものであると考えられる。

一方、グローバル・ミニマム課税制度の申告及び納付期限は、各対象会計年度終了の日の翌日から1年3か月又は1年6か月以内となり、流動負債の区分に表示すべきか否かが問題となる。

この点、未払法人税等は、営業活動のみならず、投資活動及び財務活動を含めた企業活動の成果である利益を課税標準とする法人税、住民税及び事業税等の債務であり、企業の主たる営業取引により発生した債務には該当しないと考えられる。

このため、支払期限が貸借対照表日の翌日から起算して1年を超えるかどうかに基づき流動負債と固定負債を分類することが適当であると考えられることから、グローバル・ミニマム課税制度に係る未払法人税等のうち、貸借対照表日の翌日から起算して1年を超えて支払の期限が到来するものは、連結貸借対照表及び個別貸借対照表の固定負債の区分に長期未払法人税等などその内容を示す科目をもって表示することが提案されている(本公開草案第8項、BC14項及びBC15項)。

### (2) 損益計算書における表示

#### ① 連結損益計算書における表示

我が国におけるグローバル・ミニマム課税制度は、軽課税国に所在する子会社等の税負担が国際的に合意された最低税率に至るまで親会社等の所在する我が国で課税を行う制度であり、子会社等において当該子会社等の所在地国の税率に基づいて法人税等が計上され、さらに親会社等において基準税率(15%)と子会社等の所在地国の税率との差に基づいて、グローバル・ミニマム課税制度に係る法人税等が計上される。

2 2023年11月15日に改正された「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」第12条では、「企業会計基準等の補足文書は企業会計基準等を追加又は変更するものではなく、企業会計基準等の適用にあたって参考となる文書である。委員会が公表する企業会計基準等の補足文書は、企業会計基準等の一部であると誤解されないようにする。」とされている。



これにより、その合計が連結財務諸表における税金等調整前当期純利益に対するグローバル・ミニマム課税制度の基準税率（15%）に相当する法人税等として計上されることとなる。

このため、連結財務諸表における税金等調整前当期純利益とグローバル・ミニマム課税制度に係る法人税等との対応関係の観点から、連結損益計算書においては、グローバル・ミニマム課税制度に係る法人税等は、法人税、地方法人税、住民税及び事業税（所得割）を示す科目に表示することが提案されている（本公開草案第9項及びBC16項からBC18項）。

## ② 個別損益計算書における表示

グローバル・ミニマム課税制度は、課税の源泉となる純所得（利益）が生じる企業と納税義務が生じる企業が相違する制度であることから、当該制度に係る法人税等は納税義務が生じる親会社等の所得（利益）に対する税には直接的には該当しない。

しかしながら、連結損益計算書において法人税等として計上することを考慮した場合、連結財務諸表と個別財務諸表とで表示区分が異なることが必ずしも財務諸表利用者にとって理解しやすい情報を提供しないと考えられる。

そのため、個別損益計算書においては、グローバル・ミニマム課税制度に係る法人税等は、重要性が乏しい場合を除き、法人税、地方法人税、住民税及び事業税（所得割）を表示した科目の次にその内容を示す科目をもって区分して表示するか、法人税、地方法人税、住民税及び事業税（所得割）に含めて表示し当該金額を注記することが提案されている（本公開草案第10項、BC20項及びBC21項）。

## (3) 四半期における注記

本稿6. に記載のとおり、四半期財務諸表においては、当面の間、代替的な会計処理が認められることとなり、当該代替的な会計処理を採用した場合、四半期においては、グローバル・ミニマム課税に係る法人税等を計上しないことができる。

この点、当該代替的な会計処理を採用した場合であっても、当四半期連結会計期間及び当四半期会計期間を含む当連結会計年度及び当事業年度において、グローバル・ミニマム課税制度に係る法人税等が重要であると見込まれる場合には、その旨の注記を行うことが有用であると考えられる。

この点、上記のような場合に該当するか否かの判断が困難な場合を考慮して、以下の場合には、当該代替的な会計処理を採用している旨を企業（集団）の財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの状況を適切に判断するために重要なその他の事項として注記することが提案されている（本公開草案第11項及びBC22項）。

- 代替的な会計処理を採用しており、四半期においては、グローバル・ミニマム課税制度に係る法人税等を計上していないこと
- 前連結会計年度及び前事業年度においてグローバル・ミニマム課税制度に係る法人税等を計上していること
- 当四半期連結会計期間及び当四半期会計期間において、当連結会計年度及び当事業年度におけるグローバル・ミニマム課税制度に係る法人税等が重要であることが合理的に見込まれること

なお、グローバル・ミニマム課税制度の適用初年度である2024年4月1日以後開始する連結会計年度及び事業年度については、前連結会計年度及び前事業年度においてグローバル・ミニマム課税制度に係る法人税等を計上していないことから、当該注記は要しないこととなる（本公開草案第13項及びBC24項）。

## 8. 適用時期

グローバル・ミニマム課税制度は2024年4月1日以後開始する対象会計年度から適用されることから、本公開草案についても2024年4月1日以後開始する連結会計年度及び事業年度の期首から適用することが提案されている（本公開草案第12項及びBC23項）。

## 9. おわりに

グローバル・ミニマム課税制度は、新たな税制であり、税額計算に必要な情報も多岐に渡り、かつ、複雑な計算を要する。そのため、グローバル・ミニマム課税制度に係る法人税等の会計処理を行うに当たっては、本公開草案等のみならず、関連する税制について理解することが必要になることから、税制についても合わせて参照いただきたい。

以 上

# 内部統制報告制度の改訂及び実効性に関する懸念への対応

## ～会社と監査人との「リスクトーク」及び全社的な内部統制の見直しに基づく評価範囲の決定、内部統制報告書の記載、ガバナンスの役割の考察～

つまがり しゅういちろう  
公認会計士・米国公認会計士 津曲 秀一郎

2023年4月に公表された「財務報告に係る内部統制の評価及び監査の基準並びに財務報告に係る内部統制の評価及び監査に関する実施基準の改訂について（意見書）」（以下、内容ごとにそれぞれ「意見書」、「基準」、「実施基準」という）については、公開草案段階で本誌2023年3月号（Vol.559）において概要を掲載している。公開草案から確定版にかけて大きな変更は無かったものの、パブリックコメントには190件のコメントが寄せられており、本改訂に対する世間の関心の高さが窺える。同年6月に「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」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）」（以下それぞれ「内部統制府令」、「ガイドライン」という）の改正、同年7月に日本公認会計士協会（以下「協会」という）より「財務報告に係る内部統制の監査（財務報告内部統制監査基準報告書第1号）」（以下「内基報」という）の改正、同年8月に金融庁より「内部統制報告制度に関するQ&A」（以下「Q&A」という）及び「内部統制報告制度に関する事例集」（以下「事例集」という）の改訂が公表されている。さらに、同年9月には協会より、会員である監査人向けに「『財務報告に係る内部統制の評価及び監査の基準並びに財務報告に係る内部統制の評価及び監査に関する実施基準の改訂について（意見書）』（2023年4月）等を受けた内部統制監査上の留意事項に関する周知文書（財務報告内部統制監査基準報告書第1号周知文書第1号）」（以下「周知文書」という）が公表されている。これに合わせ、「内部統制報告制度の見直しに関するパネルディスカッション」が開催され、内部統制報告制度（以下「J-SOX」という）見直しの趣旨、主な改正内容について金融庁担当官から解説の上で、金融庁担当官・企業関係者・協会関係者を交えた議論がされており、監査人だけでなく企業関係者にとっても有益

な内容となっている。アーカイブ発信や資料は協会のホームページから入手、視聴が可能である。

有限責任監査法人トーマツ（以下「当監査法人」という）ではJ-SOX改訂の浸透及びJ-SOXの実効性に関する懸念への対応の観点から、上場企業向けに勉強会及び助言提言（監査先には監査の過程で生じる情報又は事項に関連する助言及び提言）を実施している。本稿では、その中でも特に重視している会社と監査人のリスクと内部統制に関する協議に基づく評価範囲や統制上の要点の検討、ガバナンスに期待される役割についてその概要を示す。その過程で、公開草案以後の公表文書における留意点についても示す。

### 1. 不正リスク及び全社的な内部統制の評価の高度化と評価範囲への反映

#### (1) 不正リスクを含むリスク評価

改訂実施基準12(2)①では「リスクの評価の対象となるリスクには、不正に関するリスクも含まれる。」ことが明確化され、「不正に関するリスクの評価においては、不正に関する、動機とプレッシャー、機会、姿勢と正当化について考慮することが重要である。また、リスクの変化に応じてリスクを再評価し、リスクへの対応を適時に見直すことが重要である。」という内容が盛り込まれた。また、経営者による内部統制の無視又は無効化の対策の例示が追加されている。この背景としては、意見書の一によれば、2013年に改訂された米国のCOSO報告書（以下「COSO2013」という）において「不正に関するリスクへの対応の強調」を行っていることに加え、金融庁の企業会計審議会内部統制部会における説明資料（第22回 2022年10月13日 事務局資料（内部統制報告制度について））によれば、我が国において「内部統制に起因する会計不正事例は、近年も発生している<sup>i</sup>」ことが挙げられる。しかしながら、不正リスクをどのよ

<sup>i</sup> 協会より、経営研究調査会研究資料第10号として、「上場会社等における会計不正の動向（2023年版）」が公表されており、同様の研究資料は毎年公表されている。2023年3月期では34社が会計不正を公表しており、件数は減少していない。

うに評価するかについて、追加的な記述は実施基準、Q&A、事例集を通じて見当たらないことから、上場企業においてどのように不正リスクを評価し、さらに識別した不正リスクに対するリスク対応を実施するのかが課題となる（課題①）。

当監査法人では、不正のトライアングルと不正シナリオの構築に基づいて、事業拠点ごとに不正リスク評価を実施し、「財務諸表監査における不正（監査基準報告書240）」の付録に示された不正リスク要因等を参照しながら検討する様式を参考に、上場企業と当監査法人の間で不正リスクを含むリスクに関する協議（リスクトーク）の実施を提案している。さらに、リスクトークにより識別したリスクや内部統制上の要検討事項について、評価範囲の決定に関する上場企業と監査人の協議や、内部統制の文書化等へ反映するために、検討様式を参考にすることを提案している。意見書二(2)①では、評価範囲に関する監査人との協議について、「監査人による指導的機能の発揮の一環として、当該協議を、内部統制の評価の計画段階及び状況の変化等があった場合において、必要に応じ、実施することが適切であることを明確化した」とされており、評価範囲の決定はリスクの識別と評価、全社的な内部統制を含む内部統制の理解が前提となることから、これらを含めて協議し、監査人が指導的機能を発揮することが意図されている。

## (2) 全社的な内部統制の評価と評価範囲の決定における「良好でない項目」の判断

重要な事業拠点の決定に関して、従来は「全社的な内部統制の評価が良好であれば、例えば、連結ベースの売上高等の一定割合を概ね2/3程度」とされていたところが、改訂実施基準II2(2)①注2では「全社的な内部統制のうち、良好でない項目がある場合には、それに関連する事業拠点を評価範囲に含める必要がある。」という点が追加され、対応が強化されている。内基報94項では、「良好でない項目がある場合には、その評価結果を踏まえ、これに関連する事業拠点を重要な事業拠点として選定する方法や、当該良好でない項目の影響を受ける事業拠点の業務プロセスを追加する方法などが考えられる」という対応が示されている。「良好でない項目がある」という判断は、金融庁の意見書の改訂に係るパブリックコメントへの考え方の中で、「全社的な内部統制は、企業の置かれた環境や事業の特性等により異なるため、これが良好でないことを一概に示すことは困難ですが、全社的な内部統制に良好でない項目がある場合には、全社的な内部統制に不備がありうると考えられます。」とされており、必ずしも不備の有無だけで判断されるもの

ではなく、質的な判断が必要とされるものと考えられる。このため、全社的な内部統制を「良好でない」と評価することについて、慎重な検討と判断が必要となり、かつ評価範囲に含めるかどうかの判断に直接的に影響することとなったため、その重要性が増しているものと考えられる。

また、周知文書は、会員である監査人の実務の参考として、以下の点を示している。

- 全社的な内部統制の評価に当たっては、内部統制の基本的な要素ごとに例示されている42項目が広く実務に利用されているが、監査人は、これらの評価項目が今回の改訂を踏まえ、必要に応じて、適切に見直しが行われているかについて確認することが重要である。
- 監査人は、全社的な内部統制が、被監査会社の連結集団の規模に応じて十分かつ適切に整備及び運用されているか、その実態の把握に努めることに留意する。
- 特に、連結集団を構成する個々の会社単位で全社的な内部統制を評価することのみではなく、企業集団全体の観点から全社的な内部統制の整備及び運用状況の評価<sup>ii</sup>を適切に実施しているかという点についても留意する。例えば、小規模な子会社については、当該子会社での全社的な内部統制を評価するだけでなく、親会社による子会社に対する管理体制など、当該子会社の内部統制の一部を補完するような全社的な内部統制が、企業集団において適切に整備及び運用されているかを評価すること等が挙げられる。

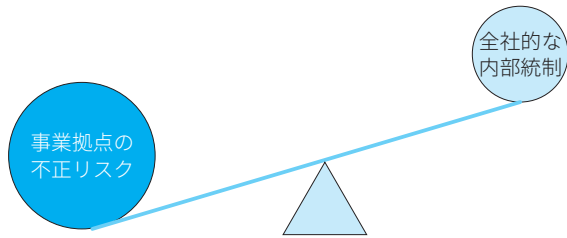
これらの点は、経営者側の内部統制評価にも参考となるものと考えられ、上場企業にとっては、全社的な内部統制の評価方法に関して、どのように42項目に基づく評価項目を見直し、事業拠点の目線及び企業集団の目線により「良好でない」かどうかを適切に評価していくことが課題となる（課題②）。

当監査法人では、上場企業向け勉強会において事業拠点における不正リスクの評価との関係を考慮しながら（図1）全社的な内部統制の評価を見直すことを強調しており、COSO2013の原則や着眼点、2018年に公表された「内部統制報告制度の運用の実効性の確保に係る研究文書（財務報告内部統制監査基準報告書第1号研究文書第1号）」<sup>iii</sup>で示された提言内容、及びITへの対応については経済産業省の「サイバーセキュリティ経営ガイドライン」の内容等を踏まえて、全社的な内部統制の評価項目を見直すための検討様式を参考とすることにより、良好でない項目を適切に識別し、評価範囲の検討様式に反映していくことを提案している。

<sup>ii</sup> グループの内部統制システムの内容としては、監査基準報告書600第30項(3)、A96～A105項及び付録2が参考になる。  
<sup>iii</sup> 内部統制の不備に起因する不適正な開示例が少なからず見受けられ、「会計監査の在り方に関する懇談会」から内部統制に関する課題の指摘を受けたことを踏まえ、協会において、内部統制報告書における開示すべき重要な不備の事例分析を糸口に、J-SOXの運用状況に関する留意点を抽出し、J-SOXの実効性を確保するための提言として、2018年に公表した研究文書である。

(図1)

仮に不正リスクの検討が不十分であった場合、このような状況を放置してしまう可能性がある。



## 2. 評価範囲の決定と内部統制報告書の見直し

### (1) 評価範囲の決定と内部統制報告書への反映

1. の課題①及び②で示した点以外にも、実施基準には評価範囲の決定に関する記載や例示が追加されているため、適切に検討していく必要がある。また、内部統制報告書における「評価の範囲、評価時点及び評価手続」の記載に関しては、評価範囲の決定の検討内容を踏まえて、個別に追加された事業拠点又は業務プロセスや各項目の決定事由を記載することとされている。なお、Q&Aにおいて「12. 内部統制報告書の記載内容」における例示が削除されているが、「これは必ずしもすべての現行の開示実務を否定するものではない。内部統制報告書の記載内容については、関係法令等に従い、投資家と企業との建設的な対話に資する開示がなされることが期待される」とされており、その対応が課題となる(課題③)。

当監査法人は、上場企業向け勉強会において、評価範囲の検討様式を参考に、評価範囲を決定していくとともに、内部統制報告書の記載内容の検討にあたっては、評価範囲の検討内容と整合性をとりながら、内部統制報告書の検討様式を参考にして対応を進めることを提案している。また、評価範囲を決定した後に、統制上の要点(キー・コントロール)を選定し、それが不正や内部統制の無効化を含む虚偽記載の発生するリスクを十分に低減しているかどうかを評価することが重要であることから、過去に選定した統制上の要点が実態に合わない、若しくは不足又は過剰となっていないか、あるいはITの進展と情報の信頼性に対するリスク評価が適切であり対応する内部統制が整備運用されているか等を見直すために、検討様式を参考に対応を進めることを併せて提案している。

なお、内基報89-2項において、改正された「グループ監査における特別な考慮事項」(監査基準報告書600)の適用を踏まえ、財務諸表監査における「監査の作業を実施する構成単位」と内部統制監査における「重要な事

業拠点」は、「重要な虚偽表示リスクを潜在的に有するという点では共通するため、両者の評価対象の決定手法は異なるものの、監査人は一体監査の効果的かつ効率的な実施の観点から、両者の関係には留意が必要となる。」とされていることから、監査人にとっては、評価範囲に関する企業との協議においての留意が必要である。

### (2) 訂正内部統制報告書の記載

意見書三において「事後的に内部統制の有効性の評価が訂正される際には、訂正の理由が十分開示されることが重要であり、訂正内部統制報告書において、具体的な訂正の経緯や理由等の開示を求めるために、関係法令について所要の整備を行うことが適当である。」とされていた点については、内部統制府令及びガイドラインの改正により対応され、併せて「訂正報告書に記載している開示すべき重要な不備に関し、訂正の対象となる内部統制報告書における『評価の範囲、基準日及び評価手続に関する事項』が適切であったかどうか、当該開示すべき重要な不備が当該評価の範囲とされていたかどうかを記載する」(ガイドライン11の2-3)こととされた。なお、2024年4月1日以後に提出される訂正内部統制報告書については、内部統制府令案の段階で存在していた経過措置は削除され、例外なく全て拡充された開示が必要となる。

## 3. ガバナンスの役割

### (1) ガバナンス及び全組織的なリスク管理とは

基準15において、ガバナンスとは「組織が、顧客・従業員・地域社会等の立場を踏まえた上で、透明・公正かつ迅速・果敢な意思決定を行うための仕組み」とされており、コーポレートガバナンス・コードにおけるコーポレートガバナンスの定義とほぼ同一である。コーポレートガバナンス・コードの原案(2015年公表)は「『日本再興戦略改訂2014』に基づき我が国の成長戦略の一環として策定」とされており、コーポレートガバナンスを「意思決定を行うための仕組み<sup>iv</sup>」としたうえで、「攻めのガバナンス」の実現を目指し、「会社におけるリスクの回避・抑制や不祥事の防止といった側面を過度に強調するのではなく、むしろ健全な企業家精神の発揮を促し、会社の持続的な成長と中長期的な企業価値の向上を図ることに主眼」が置かれている。一方で、COSO全社的リスクマネジメント(以下「COSO-ERM」という)では、第1章において「ガバナンスは最も広い概念を形成する。一般的に、ガバナンスは、ステークホルダー、取締役会及び経営者の間での役割、権限、責任の割当てを意味する。」とされているが、全社的なリスクマネジメントの構成要素としての「ガバナンスとカルチャー」も存在しており、そこでのガバナンスは監視や業務構造

<sup>iv</sup> 組織における意思決定モデルとして、カーネギー・モデル、漸進段階的意思決定モデル、ゴミ箱モデル等がある。また組織における意思決定における問題点として、グループシンク(集団浅慮)及びグループシフト(集団傾向)がある。

の確立の役割等を指している。また、「監査役等とのコミュニケーション」（監査基準報告書260）の9項(2)において、ガバナンスは、「企業の戦略的方向性と説明責任を果たしているかどうかを監視する責任を有する者又は組織」の役割と定義されており、監視する責任を有する者は我が国においては、監査役会、監査等委員会、監査委員会等が該当するとされていることから、監視の機能としての定義となっている<sup>v</sup>。

全社的リスクマネジメントは、COSO-ERMの第2章において「組織が価値を創造し、維持し、及び実現する過程において、リスクを管理するために依拠する、戦略策定ならびにパフォーマンスと統合されたカルチャー、能力、実務」と定義されており、リスクを管理するリソースや行為を含む体系のことを指していると考えられる。一方基準15では、全組織的なリスク管理は、「適切なリスクとリターンのバランスの下、全組織のリスクを経営戦略と一体で統合的に管理すること」と定義されており、リスク管理の行為に焦点を当てている。ただし、実施基準12(2)①ではリスクの評価に関し「組織に負の影響、すなわち損失を与えるリスクのみを指し、組織に正の影響、すなわち利益をもたらす可能性は、ここにいうリスクには含まない。」とされている。また、一般的に財務報告に関する内部統制やリスク管理については、会計基準や法令規則への遵守が最優先となると考えられ、リターンの考え方は含まれていないと考えられる。

このように、ガバナンス及び全組織的なリスク管理について様々な定義がある中で、「意思決定を行うための仕組み」である「攻めのガバナンス」に関して、内部統制を「ガバナンスや全組織的なリスク管理と一体的に整備及び運用」すること及び「組織及び組織を取り巻く環境に対応して運用されていく中で、常に見直される」（基準15）ことについて、どのように対応していくかが課題となる（課題④）。

一つの考え方として、企業構成員の役割や業務に応じて、基準、実施基準以外にも参考になる枠組みを確認し、参考にしながら一体的な整備及び運用並びに監視を行うことが考えられる。例えば、経営者は、コーポレートガバナンス・コードの趣旨を踏まえて、構築したガバナンス（意思決定の仕組み）の下で、過度にリスク回避的となることなく、健全なリスクテイクによる戦略の策定を行う。COSO-ERMを参考に、全組織的なリスク管理を適切に整備し、事業環境を分析し、リスク評価、リ

スク選好の定義を行い、戦略を支える事業目標を検討する。このような活動を監査役会、監査等委員会、監査委員会等は、COSO-ERMを参考にリスク監視を行い、パフォーマンスのレビューを行うことに加え、監査基準報告書260を参考に、戦略的方向性及び説明責任の遂行の観点からの監視を行っていくことが考えられる。

## (2) 一体的に整備運用し監視の対象となる内部統制とは

実務上、内部統制や全組織的なリスク管理は、損失を与えるリスクに対処する目的のみで整備運用されているわけではなく、利益をもたらす可能性への対処も含めて一体で整備運用されている場合や、J-SOXの評価及び監査の対象とする財務報告に係る内部統制だけでなく、それ以外の目的にも対応する内部統制を整備運用している場合が多いと考えられる。例えば、経営者が従業員に経営理念を語りかける（統制環境）ことは、健全な商売による正当な利潤の確保と、企業倫理の向上を図り信頼性のある財務報告の基礎となる。リスク管理活動は、財務報告の虚偽記載リスクを管理する目的だけでなく、リスクテイクの妥当性や事業遂行上の阻害要因を網羅的に分析し対応策を検討する目的がある。セキュリティの強化された統合業務処理ソフトウェアの導入（情報と伝達）は、マンパワーコストを削減し納期を短縮して収益を確保するという目的と、ヒューマンエラーや改ざんの可能性を低減させ情報の信頼性を確保する目的がある。部下の営業日誌を上司が点検するという内部統制（統制活動）は、営業上管理上の問題や会計処理が必要な事象が発生していないかを点検する目的と、顧客との商談の機会を逃さないように点検する目的がある。したがって、業務監査の視点では、個々の内部統制には複合的な目的があることを踏まえ、それぞれの目的を達成しているのかという観点に加え、一体的に見て有機的に機能しているのかについての観点で実施していくことが考えられる。その際留意すべき点としては、内部統制に携わる構成員が内部統制の目的を十分に理解し遂行するための能力の評価及び教育の実施状況や、内部統制の目的を無効化するような機会、誘因、正当化（不正のトライアングル）が挙げられる。

財務報告に係る内部統制を評価する目的では、財務報告の範囲内で上記の視点に留意していくことが考えられる。その際に、例えば、貸倒引当金の算定や注記開示の妥当性を確保する目的も含め3線モデル<sup>vi</sup>等が有用と判

v 「内部監査の専門職の実施の国際基準」（2017年改訂）では、ガバナンスは、「取締役会が、組織体の目標達成に向けて、組織体の活動について、情報を提供し、指揮し、管理し、および監視するために、プロセスと組織構造を併用して実施すること」とされている。また「監査役監査基準」及び「内部統制システムに係る監査の実施基準」では、ガバナンスの定義に関する記載はない。

vi 「3線モデルにおいては、第1線を業務部門内での日常的モニタリングを通じたリスク管理、第2線をリスク管理部門などによる部門横断的なリスク管理、そして第3線を内部監査部門による独立的評価として、組織内の権限と責任を明確化しつつ、これらの機能を取締役会又は監査役等による監督・監視と適切に連携させることが重要である。」とされている（実施基準15）。3線モデルの詳細は内部監査人協会「IIAの3ラインモデル—3つのディフェンスラインの改訂」を参照されたい。

断し、財務報告に係る内部統制として利用している場合のように、ガバナンスや全組織的なリスク管理が財務報告に係る内部統制に組み込まれている場合については、意見書の改訂に係るパブリックコメントへの考え方において、「財務報告に係る内部統制に関する部分であれば、金融商品取引法上の内部統制報告制度の対象になるものと考えられます。」とされているので、留意が必要である。

### (3) 不備及び「良好でない」評価に関するガバナンスの関わり

不備の識別・評価については、今回の基準等の改訂の対象にはなっていない。しかし、近年引き続き、過年度決算に要訂正事項が発見された会社や会計不正があった会社などについて、全社的な内部統制の不備や決算・財務報告プロセスの不備があったとして、内部統制報告書を訂正し開示すべき重要な不備を公表している事案が発生している。開示すべき不備として多く指摘されているガバナンスの欠如や会計処理能力の問題は、その不正・誤謬が発生した時点において問題があったというよりは、過去から誤りや手順の違反が存在していたにもかかわらず、適切な対応がとられていなかった、あるいは不備の根本原因の検討が不十分なまま、内部統制の是正が表面的なものに留まっていたものが見受けられる。

COSO2013では原則17「不備の評価と伝達」とその適用方法において、「組織は、適時に内部統制の不備を評価し、必要に応じて、それを適時に上級経営者及び取締役会を含む、是正措置を講じる責任を負うものに対して伝達する。」「報告を受けるものは報告された不備に対し是正措置を講じる又は監督する立場にある。」とされている。当該原則を参考に、財務報告の監視責任を果たすために、近年の内部統制報告書の訂正事案の発生状況を踏まえ、報告を受けた不備や全社的な内部統制が「良好でない」状況について、その根本原因の検討が十分され表面的な是正策に留まっていなかったかの監視を強化していくことが課題であると考え（課題⑤）。

当監査法人では、上場企業向け勉強会において、ガバナンス及び全社的なリスク管理の理解を深めるための解説をしており、必要に応じて専門家を利用する体制としている。また、COSO2013の原則17の適用方法及び不備の検討様式を参考に、不備の識別、集計、評価と開示すべき重要な不備の判定の方法の見直しを提案している。

## 4. おわりに

J-SOXの改訂対応と実効性に関する懸念への対応について、不正リスク、全社的な内部統制、評価範囲の決定と「ガバナンス」の役割を中心に考察を行い、5つの課題を挙げるとともに、会社と監査人との「リスクトーク」の実施を始めとした当監査法人の取組みを説明した。J-SOXの改訂内容はこれだけではなく、情報の信頼性やITへの対応（サイバーリスク、ITに係る業務処理統制の評価等）があり、さらに改訂内容ではないが、J-SOXの実効性に関する懸念に対する内部統制の高度化の論点があるが、本稿には記載しきれなかった。

本稿で見たように今般のJ-SOX改訂において考慮すべき点は多く、2007年に設定された基準及び実施基準に対し長らく本格的な改正が行われておらず、その間企業の国際化、IT利用の進展を含む事業環境や事業内容の変化があり、財務報告についても、国際財務報告基準の適用、コンバージェンスの進展を含む会計基準の改正、記述情報の充実を含め、会計処理や注記項目の内容や複雑度は飛躍的に増大している。コーポレートガバナンス・コードやCOSOの改正など内部統制のあり方も進化している一方で、企業不祥事による開示すべき重要な不備も引き続き発生している状況である。このため、企業におけるJ-SOX上の過去の取扱いが現状に適合しなくなっている可能性は十分考えられる。また、「報告」に関する論点やガバナンス及び全組織的なリスク管理など、財務報告を超えた諸概念が示され、今後のサステナビリティ報告<sup>vii</sup>や企業経営における内部統制のあり方を考える機会であるとも考えられる。内部統制の見直しに対し、主体的に情報収集を行い、批判的に情報を評価し、企業内部又は監査人との間で活発な協議を行うことが重要であり、ガバナンスの監視の対象としても重要であると考え

以上

### (参考文献)

八田進二、箱田順哉監訳「COSO 内部統制の統合的フレームワーク フレームワーク篇」（日本公認会計士協会出版局、2014年）

八田進二、箱田順哉監訳「COSO 内部統制の統合的フレームワーク 外部財務報告篇」（日本公認会計士協会出版局、2014年）

一般社団法人日本内部監査協会等監訳「COSO全社的なリスクマネジメント 戦略およびパフォーマンスとの統合」（同文館出版、2018年）

vii 2023年3月に、COSOはサステナビリティ報告に関わる内部統制構築のための補足ガイダンス（Internal Control over Sustainability Reporting, ICSR）を公表している。

# 監査報告書における報酬関連情報の開示に関する概要と実務上の対応 (改正倫理規則への対応)

公認会計士 かたやま ゆきおう 片山 行央  
 公認会計士 いわふね だいすけ 岩船 大輔  
 公認会計士 もとむら あやこ 本村 彩子

日本公認会計士協会（以下、「JICPA」という）は、2022年7月25日付で「報酬」のセクションを含む倫理規則の改正を行った。また、「財務諸表等の監査証明に関する内閣府令（以下、「監査証明府令」という）の一部を改正する内閣府令」（2023年3月改正）に基づき、金融商品取引法（以下、「金商法」という）に基づく監査報告書において報酬関連情報の記載が求められることとなった。これらに対応して、JICPAが公表している監査報告書の文例において、報酬関連情報の記載例が追加されている。

本稿では、一連の改正を踏まえ、監査人の監査報告書における報酬関連情報の記載に関する概要と実務上の対応について解説する。

## 1. 報酬関連情報の開示に関する改正の背景

監査業務の依頼人が社会的影響度の高い事業体（以下、「PIE」という）である場合、利害関係者は、会計事務所等の独立性に関して高い期待を持っている。このような期待を背景に、会計事務所等がPIEに対し監査業務を提供する場合、利害関係者が会計事務所等とPIEである被監査会社との業務上の関係について理解し、会計事務所等の独立性に関する判断の基礎となる情報を入手

できるようにするため、監査報告書における報酬関連情報の記載が求められることとなった。

## 2. 報酬関連情報の開示に関する概要

### (1) 適用対象会社

報酬関連情報の開示が求められるPIEとは、公認会計士法における大会社等及び会計事務所等が追加的に社会的影響度の高い事業体として扱うこととした事業体という（倫理規則400.8）。公認会計士法上の大会社等には、上場会社の他、銀行、保険会社、独立行政法人、国立大学法人、資本金額等が一定規模以上の会計監査人設置会社である株式会社などが含まれる（公認会計士法第24条の2）。

### (2) 報酬関連情報の開示

#### ①開示が求められる項目

JICPA倫理規則実務ガイダンス第1号「倫理規則に関するQ&A（実務ガイダンス）」（以下、「倫理規則に関するQ&A」という。2023年9月改正）によれば、基本的には会計事務所等が監査報告書において報酬関連情報全体の記載を行うことが適切と考えられるとされており、記載が求められる項目は以下の通りである。

開示項目	具体的な内容
監査報酬	重要性にかかわらず、会計事務所等及びネットワーク・ファームに支払われた、又は支払われるべき監査報酬（倫理規則R410.31(1)）
非監査報酬	重要性にかかわらず、会計事務所等又はネットワーク・ファームが監査業務の依頼人及びその連結子会社（※）に提供する非監査業務に係る報酬（倫理規則R410.31(2)、(3)） ※ 独立性の評価に関連することを知っている場合又はそのように信じるに足る理由がある場合、非連結子会社を含む。
報酬依存度	2年連続して報酬依存度が15%を超える場合又は超える可能性が高い場合、その事実及び当該状況が最初に生じた年（倫理規則R410.31(4)）

## ②報酬関連情報の開示を省略できる場合

倫理規則及び倫理規則に関するQ&Aによれば、以下のいずれかに該当する場合には報酬関連情報を開示しないことが認められている。

- 連結財務諸表に係る監査報告書に報酬関連情報が記載される会社の個別財務諸表に係る監査報告書の場合
- 完全親会社の連結財務諸表に係る監査報告書に報酬関連情報が記載される完全子会社の（連結・個別）財務諸表に係る監査報告書の場合<sup>1</sup>

上記に該当する場合、会社法に基づく監査報告書では、報酬関連情報に関する記載区分全体を削除することが認められている。

一方で、金商法に基づく監査を受けている場合、監査証明府令に基づき監査報告書では報酬関連情報が必須の記載事項となるため、記載区分を削除することはできない。そのため、報酬関連情報の区分を設けた上で連結財務諸表や完全親会社の監査報告書において報酬関連情報が記載されている旨の記載を行うことになる。

また、金商法に基づく監査と会社法に基づく監査の両方を受けている場合、報酬関連情報はいずれかの監査報告書に記載することで足りる。そのため、多くの上場会社の監査においては金商法の監査報告書で記載することとし、会社法の監査報告書では記載しないことが想定される。

## ③報酬関連情報の開示における会社の開示金額の参照

### (ア) 金商法に基づく監査の場合

報酬関連情報に関しては、従前より有価証券報告書等において法令等に基づく一定の開示が行われている。有価証券報告書の開示と倫理規則に基づく報酬関連情報の開示においては、両者が求める開示の範囲が異なり、報酬金額の集計結果に差が生じる場合がある<sup>2</sup>。

それぞれの開示について、会計事務所等の独立性の評価に関連すると合理的に考えられる情報を整合的に提供する観点から、次の i 及び ii を満たす場合には、会社の開示金額を、倫理規則に基づく報酬金額として取り扱うことができるものと考えられるとされている。すなわち、i 及び ii を満たす場合には監査報告書

は会社の開示箇所を参照することができると考えられる。

- i 会計事務所等が、依頼人による報酬の集計範囲や算定プロセスの合理性を理解する。
- ii 依頼人が算定した報酬に関する情報と倫理規則に基づく報酬関連情報との差分について分析し、依頼人と調整することにより双方の情報が一致する<sup>3</sup>。

有価証券報告書の開示及び倫理規則に基づく開示に差が生じており、監査報告書に報酬金額が記載されることになる場合、有価証券報告書の中で2つの報酬関連情報が併存することになるが、両者の集計範囲の違い等について説明することは求められていない。このことは利害関係者の理解を複雑にし、会社が行っている報酬関連情報の集計の正確性に対する疑義を惹起させる、又は会計事務所等の独立性に関する理解の妨げになる可能性があると考えられるため、会計事務所等は会社と適切に協議を実施し、i 及び ii を満たしたうえで監査報告書では会社の開示を参照する方式を採用することが多くなるものと考えられる。

### (イ) 会社法に基づく監査の場合

(2)②に記載の通り、多くの上場会社の監査において会社法の監査報告書では報酬関連情報は記載されないことが想定されるため、会社法の監査報告書で報酬関連情報が記載されるのは非上場かつPIEの会社の監査が中心となる。

非上場かつPIEの会社の場合、法令等においては、事業報告における会計監査人の報酬開示が要求されていない、又は会計監査人に係る監査報酬額の開示のみが要求され、非監査報酬額やネットワーク・ファームに係る報酬額の開示は要求されていない。したがって、事業報告は有価証券報告書と比較し、限定的な開示にとどまっている事例が多い。そのような場合、事業報告に倫理規則に基づく報酬関連情報が追加されることによって、会社法の監査報告書において会社の開示を参照することが可能になると想定される（設例参照）。

1 以下を条件として、事業体が別のPIEに完全に所有されている場合の開示の省略が認められている（倫理規則R410.32(2)）。

(1) 事業体の財務諸表が、当該他のPIEのグループ財務諸表に連結されること。

(2) 会計事務所等又はネットワーク・ファームが、当該他のPIEのグループ財務諸表に対する意見を表明すること。

2 倫理規則に基づく開示では、重要性の有無に関わらずネットワーク・ファームが受け取る監査報酬、非監査報酬の開示が求められるが、有価証券報告書の開示では、重要性が乏しい報酬の開示を省略することが認められている。また、倫理規則では一定の場合に非連結子会社からの監査報酬、非監査報酬が開示対象となる（倫理規則に関するQ&AのQ410-13-1）。

3 倫理規則に関するQ&AのQ410-13-1参照



【設例】会計事務所及びネットワーク・ファームの報酬金額は以下のとおりとする。

**a. 会計監査人に対する報酬金額**

	監査報酬(百万円)	非監査報酬(百万円)
会社	150 <b>A</b>	32 <b>C</b>
子会社	239 <b>B</b>	0 <b>D</b>

**b. 会計監査人のネットワーク・ファームに対する報酬金額(aを除く)**

	監査報酬(百万円)	非監査報酬(百万円)
会社	—	207 <b>F</b>
子会社	1,065 <b>E</b>	259 <b>G</b>

● 事業報告において開示が要求される報酬関連情報

	会社の種類	事業報告で開示が要求される会計監査人の報酬等の額
(ア)	会社法上の非公開会社で有価証券報告書を提出していない会社	報酬等の額の記載不要(会社法施行規則第126条柱書)
(イ)	会社法上の公開会社で有価証券報告書を提出していない会社	会計監査人の監査報酬の額の記載のみ必要(同条第2号) 例えば、以下の <b>(開示例)</b> の記載が想定される。

**(開示例)**

報酬等の額	150百万円 <b>(A)</b>
-------	-------------------

注1. 当社監査役会は、日本監査役協会が公表する「会計監査人との連携に関する実務指針」を踏まえ、〇〇などを確認し、検討した結果、会計監査人の報酬等につき、会社法第399条第1項の同意を行っております。

注2. 当社は、会計監査人に対して、公認会計士法第2条第1項の業務以外の業務である、〇〇についての対価を支払っております。

● 倫理規則により開示が要求される報酬関連情報

会社がPIEに該当する場合、会社の種類に関係なく会計事務所等及びネットワーク・ファームの監査報酬の金額1,454百万円**(A+B+E)**及び非監査報酬の金額498百万円**(C+D+F+G)**の開示が必要となる。

● 会社法の監査報告書において会社の開示を参照可能とするための報酬関連情報の追加

上記(ア)の場合、「会計監査人に関する事項」1.会計監査人の名称の次に、2.会計監査人の報酬等の額として以下の記載が追加されることにより、会社法の監査報告書は事業報告の開示を参照することが可能となると考えられる(カッコ書きの数字は参照用の記載であり、実際の開示においては記載不要)。

当社及び当社子会社は、会計監査人である監査法人〇〇及び監査法人〇〇のネットワークファームに属する△△のメンバーファームに対して、監査証明業務に基づく報酬1,454百万円**(A+B+E)**及び非監査業務に基づく報酬498百万円**(C+D+F+G)**を支払っております。

上記(イ)の場合、前述の事業報告の**(開示例)**に以下の記載が追加されることにより、会社法の監査報告書は事業報告の開示を参照することが可能となると考えられる(カッコ書きの数字は参照用の記載であり、実際の開示においては記載不要)。

注3. 当社及び当社子会社は、会計監査人である監査法人〇〇及び監査法人〇〇のネットワークファームに属する△△のメンバーファームに対して、監査証明業務に基づく報酬1,454百万円**(A+B+E)**及び非監査業務に基づく報酬498百万円**(C+D+F+G)**を支払っております。

上記の通り、会社法施行規則上、会社が事業報告において倫理規則に基づく報酬関連情報の記載を行うことは、必ずしも求められていない。しかし、報酬関連情報の開示は、会計監査人の独立性に対する報酬の影響に関して財務諸表利用者の理解を向上させる可能性があり、会社の利害関係者にとって有益な情報であると考えられるため、会社と会計監査人は事業報告上で報酬関連情報の開示を行うことについて適切な協議を行うことが望まれる(なお、倫理規則R410.30によれば、会社が法令等の要請がないため報酬関連情報の開示を行わない場合、開示することによる会社の利害関係者にとっての有益性等一定の事項について、会計監査人は会社の監査役等と協議を行うことが必要とされている)。

④ 実際の監査報告書における記載

● 金商法の監査報告書における記載

連結財務諸表に係る監査報告書において会社の開示を参照する場合の文例は以下の通りである<sup>4</sup>。

<報酬関連情報>

当監査法人及び当監査法人と同一のネットワークに属する者に対する、会社及び子会社の監査証明業務に基づく報酬及び非監査業務に基づく報酬の額は、「提出会社の状況」に含まれるコーポレート・ガバナンスの状況等(X)【監査の状況】に記載されている。

4 JICPA監査基準報告書(以下、「監基報」という)700実務指針第1号「監査報告書の文例」文例1(注14)参照

連結財務諸表に係る監査報告書において直接金額を記載する場合の文例は以下の通りである<sup>5</sup>。

#### <報酬関連情報>

当監査法人及び当監査法人と同一のネットワークに属する者に対する、当連結会計年度の会社及び子会社の監査証明業務に基づく報酬及び非監査業務に基づく報酬の額は、それぞれXX百万円及びXX百万円である。

(2)②に記載の通り、連結財務諸表に係る監査報告書に報酬関連情報が記載される場合、個別財務諸表に係る監査報告書は以下の記載をすることで足りる<sup>6</sup>。

#### <報酬関連情報>

報酬関連情報は、連結財務諸表の監査報告書に記載されている。

#### ●会社法の監査報告書における記載

連結計算書類に係る監査報告書において会社の開示を参照する場合、以下の記載が想定される。

#### <報酬関連情報>

当監査法人及び当監査法人と同一のネットワークに属する者に対する、会社及び子会社の監査証明業務に基づく報酬及び非監査業務に基づく報酬の額は、事業報告に含まれる「(X)会計監査人に関する事項」の(X)【会計監査人の報酬等の額】に記載されている。

連結計算書類に係る監査報告書において直接金額を記載する場合の文例は金商法の連結財務諸表に係る監査報告書において直接金額を記載する場合の文例と同一である。

### (3) 報酬依存度（15%ルール）関係

会計事務所等全体の総収入に対する特定の監査業務の依頼人に対する報酬依存度が高い割合を占める場合、当該依頼人からの報酬を失うこと等への懸念は、自己利益という阻害要因の水準に影響を与え、不当なプレッシャーという阻害要因を生じさせる可能性がある。そのため、監査業務の依頼人がPIEである場合において、2年連続して報酬依存度が15%を超える場合又は超える可能性が高い場合、その事実及び当該状況が最初に生じた年を開示しなければならないとされている<sup>7</sup>。

該当する場合、監査報告書の報酬関連情報区分に以下の文を追加する<sup>8</sup>。

なお、日本公認会計士協会の倫理規則に定める報酬依存度は、×年×月×日に終了した連結会計年度より継続して15%を超えている。

## 3. 適用時期

監査報告書における報酬関連情報の記載は、改正倫理規則の適用時期である2023年4月1日以後に開始する事業年度又は連結会計年度に係る財務諸表等の監査証明から適用される。

ただし、当該記載は、改正倫理規則と併せて2023年4月1日以後に終了する事業年度又は連結会計年度に係る財務諸表等の監査証明から早期適用することも可能とされている。

以 上

5 監基報700実務指針1号「監査報告書の文例」文例1本文参照

6 監基報700実務指針1号「監査報告書の文例」文例2（注15）参照

7 倫理規則R410.31(4)

8 監基報700実務指針1号「監査報告書の文例」文例1（注14）参照

## 会計上の見積りに関する実務上の諸論点シリーズ

# 第4回 繰延税金資産の回収可能性

公認会計士 平井 雅和 ひらい まさかず

### 1. はじめに

企業会計の基準における、会計上の見積りに関する実務上の諸論点として、これまで固定資産の減損、市場価格のない株式等の減損処理について解説してきた。第4回となる本稿では、繰延税金資産の回収可能性について解説を行う。

繰延税金資産の回収可能性の判断においては、企業の種類別の検討、将来の課税所得水準、一時差異のスケジュールなどの観点で会計上の見積りが含まれることとなる。これらの観点のうち、特に実務上留意すべきポイントを中心に解説を行う。

本稿では会計基準等を以下のように略称する。

#### 税効果会計意見書

「税効果会計に係る会計基準の設定に関する意見書」

#### 税効果会計基準

「税効果会計に係る会計基準」

#### 回収可能性適用指針

企業会計基準適用指針第26号「繰延税金資産の回収可能性に関する適用指針」

### 2. 繰延税金資産の回収可能性判断の概要

税効果会計意見書二2. に記載のとおり、繰延税金資産は、将来の法人税等の支払額を減額する効果を有し、一般的には法人税等の前払額に相当するため、資産としての性格を有するものと考えられる。したがって、繰延税金資産は、一時差異等に係る税金の額から将来の会計期間において回収が見込まれない税金の額を控除して計上しなければならないとされている（税効果会計基準第二二1）。

具体的には、将来減算一時差異及び税務上の繰越欠損金に係る繰延税金資産の回収可能性は、次の(1)から(3)に基づいて、将来の税金負担額を軽減する効果を有するかどうかを判断する（回収可能性適用指針第6項）。

#### (1) 収益力に基づく一時差異等加減算前課税所得

- ① 将来減算一時差異に係る繰延税金資産の回収可能性

将来減算一時差異の解消見込年度及びその解消見込年度を基準として税務上の欠損金の繰戻し及び繰越しが認められる期間（以下「繰戻・繰越期間」という。）に、一時差異等加減算前課税所得が生じる可能性が高いと見込まれるかどうか。

- ② 税務上の繰越欠損金に係る繰延税金資産の回収可能性

税務上の繰越欠損金が生じた事業年度の翌期から繰越期限切れとなるまでの期間（以下「繰越期間」という。）に、一時差異等加減算前課税所得が生じる可能性が高いと見込まれるかどうか。

上記①の解消見込年度及び繰戻・繰越期間に、又は上記②の繰越期間に、一時差異等加減算前課税所得が生じる可能性が高いと見込まれるかどうかを判断するためには、過去の業績や納税状況、将来の業績予測等を総合的に勘案し、将来の一時差異等加減算前課税所得を合理的に見積る必要がある。

- (2) タックス・プランニングに基づく一時差異等加減算前課税所得

将来減算一時差異の解消見込年度及び繰戻・繰越期間又は繰越期間に、含み益のある固定資産又は有価証券を売却する等のタックス・プランニングに基づく一時差異等加減算前課税所得が生じる可能性が高いと見込まれるかどうか。

- (3) 将来加算一時差異

- ① 将来減算一時差異に係る繰延税金資産の回収可能性

将来減算一時差異の解消見込年度及び繰戻・繰越期間に、将来加算一時差異が解消されると見込まれるかどうか。

- ② 税務上の繰越欠損金に係る繰延税金資産の回収可能性

繰越期間に税務上の繰越欠損金と相殺される将来加算一時差異が解消されると見込まれるかどうか。

上記に従って繰延税金資産の回収可能性を判断する場合の具体的な手順については、回収可能性適用指針第11項において7つのステップで示されているが、下記【図表1】において前述の回収可能性の判断との関係と合わせて記載する。

【図表1】 繰延税金資産の回収可能性の判断に関する手順（回収可能性適用指針第11項）と繰延税金資産の回収可能性の判断（回収可能性適用指針第6項）の関係

回収可能性適用指針第11項	回収可能性適用指針第6項
<p>(1) 期末における将来減算一時差異の解消見込年度のスケジューリングを行う。</p> <p>(2) 期末における将来加算一時差異の解消見込年度のスケジューリングを行う。</p> <p>(3) 将来減算一時差異の解消見込額と将来加算一時差異の解消見込額とを、解消見込年度ごとに相殺する。</p> <p>(4) (3)で相殺し切れなかった将来減算一時差異の解消見込額については、解消見込年度を基準として繰戻・繰越期間の将来加算一時差異（(3)で相殺後）の解消見込額と相殺する。</p> <p>(5) (1)から(4)により相殺し切れなかった将来減算一時差異の解消見込額については、将来の一時差異等加減算前課税所得の見積額（タックス・プランニングに基づく一時差異等加減算前課税所得の見積額を含む。）と解消見込年度ごとに相殺する。</p> <p>(6) (5)で相殺し切れなかった将来減算一時差異の解消見込額については、解消見込年度を基準として繰戻・繰越期間の一時差異等加減算前課税所得の見積額（(5)で相殺後）と相殺する。</p> <p>(7) (1)から(6)により相殺し切れなかった将来減算一時差異に係る繰延税金資産の回収可能性はないものとし、繰延税金資産から控除する。</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>● 将来加算一時差異（回収可能性適用指針第6項(3)）に基づき、回収可能性を判断する。</li>   <li>● 収益力に基づく一時差異等加減算前課税所得（回収可能性適用指針第6項(1)）に基づき、回収可能性を判断する。</li> <li>⇒具体的には、企業の分類に応じた繰延税金資産の回収可能性に関する取扱い（回収可能性適用指針第15項から第32項参照）が適用される。</li> <li>● タックス・プランニングに基づく一時差異等加減算前課税所得（回収可能性適用指針第6項(2)）に基づき、回収可能性を判断する。</li> <li>⇒タックス・プランニングにおける実現可能性に関する取扱い（回収可能性適用指針第33項及び第34項参照）が適用される。</li> </ul>

（出所：三好啓吾「税効果会計シリーズ(5)前編 繰延税金資産の回収可能性①」本誌2018年2月号 (Vol.498)）

回収可能性適用指針第11項の(1)から(4)のステップでは、将来減算一時差異を将来の一時差異等加減算前課税所得と相殺するかどうかを検討する前に、期末における将来減算一時差異と将来加算一時差異のそれぞれにつき解消見込年度のスケジューリングを行い、それらを相殺することによって繰延税金資産の回収可能性を判断する。

当該ステップにおいては、後述する企業の分類には関係がなく回収可能性の判断が行われる点について留意が必要である。

また、一時差異の解消見込年度のスケジューリングは、将来の一定の事実の発生や企業による将来の一定の行為の実施についての意思決定又は実施計画等の存在により、税務上の益金又は損金の算入要件を充足することが見込まれる場合等に基づき行うこととなる（回収可能性適用指針第3項(5)及び(6)）。

次に、回収可能性適用指針第11項の(5)から(7)のステップでは、相殺し切れなかった将来減算一時差異と将来の一時差異等加減算前課税所得の見積額（タックス・プランニングに基づく一時差異等加減算前課税所得の見積額を含む。）につき、それらを相殺することによって繰延税金資産の回収可能性を判断する。より具体的には企業の分類に応じた繰延税金資産の回収可能性の判断が

行われることとなるが、企業の分類については次項で解説する。

当該ステップでは、収益力に基づく一時差異等加減算前課税所得の見積額及びタックス・プランニングに基づく一時差異等加減算前課税所得の見積額が重要となるが、このステップにおいて繰延税金資産の計上額を見積る場合、合理的な仮定に基づく業績予測によって、将来の課税所得又は税務上の欠損金を見積ることとなる。具体的には、適切な権限を有する機関の承認を得た業績予測の前提となった数値を、経営環境等の企業の外部要因に関する情報や企業が用いている内部の情報（過去における中長期計画の達成状況、予算やその修正資料、業績評価の基礎データ、売上見込み、取締役会資料を含む。）と整合的に修正し、課税所得又は税務上の欠損金を見積る（回収可能性適用指針第32項）。

また、タックス・プランニングに基づく一時差異等加減算前課税所得の見積額により繰延税金資産の回収可能性を判断する場合、資産の含み益等の実現可能性を考慮する。具体的には、当該資産の売却等に係る意思決定の有無、実行可能性及び売却される当該資産の含み益等に係る金額の妥当性を考慮する（回収可能性適用指針第33項）。

なお、期末に税務上の繰越欠損金を有する場合、その繰越期間にわたって、将来の課税所得の見積額（税務上

の繰越欠損金控除前)に基づき、税務上の繰越欠損金の控除見込年度及び控除見込額のスケジューリングを行い、回収が見込まれる金額を繰延税金資産として計上する(回収可能性適用指針第11項また書き)。この税務上の繰越欠損金に係る繰延税金資産の回収可能性の判断においては、上記第11項(1)から(4)における将来加算一時差異との相殺による回収可能性の検討は行われず、第11項(5)及び(6)のステップに従って、企業の分類に応じた繰延税金資産の回収可能性に関する取扱いが適用される点に留意が必要である(回収可能性適用指針第61項)。

### 3. 企業の分類の検討

#### (1) 企業の分類の要件と取扱い

収益力に基づく一時差異等加減算前課税所得等に基づいて繰延税金資産の回収可能性を判断する際には、回収可能性適用指針第16項から第32項に従って、要件に基づき企業を分類し、当該分類に応じて、回収が見込まれる繰延税金資産の計上額を決定することとなる(回収可能性適用指針第15項)。

企業の分類の要件と当該分類に応じた繰延税金資産の回収可能性に関する原則的な取扱いは【図表2】のとおりである。

【図表2】 5つの分類の要件と繰延税金資産の回収可能性に関する原則的な取扱い(回収可能性適用指針第15項から第31項参照)

	企業の分類の要件	繰延税金資産の回収可能性に関する原則的な取扱い
(分類1)	次の要件をいずれも満たす企業は、(分類1)に該当する。 (1) 過去(3年)及び当期のすべての事業年度において、期末における将来減算一時差異を十分に上回る課税所得が生じている。 (2) 当期末において、近い将来に経営環境に著しい変化が見込まれない。	繰延税金資産の全額について回収可能性があるものとする。
(分類2)	次の要件をいずれも満たす企業は、(分類2)に該当する。 (1) 過去(3年)及び当期のすべての事業年度において、臨時的な原因により生じたものを除いた課税所得が、期末における将来減算一時差異を下回るものの、安定的に生じている。 (2) 当期末において、近い将来に経営環境に著しい変化が見込まれない。 (3) 過去(3年)及び当期のいずれの事業年度においても重要な税務上の欠損金が生じていない。	一時差異等のスケジューリングの結果、スケジューリング可能な将来減算一時差異に係る繰延税金資産について、回収可能性があるものとする。
(分類3)	次の要件をいずれも満たす企業は、(分類3)に該当する。 (1) 過去(3年)及び当期において、臨時的な原因により生じたものを除いた課税所得が大きく増減している。 (2) 過去(3年)及び当期のいずれの事業年度においても重要な税務上の欠損金が生じていない。  なお、(分類4)に記載した(2)及び(3)の要件に該当しないことも、要件とされている。	将来の合理的な見積可能期間(おおむね5年)以内の一時差異等加減算前課税所得の見積額に基づいて、当該見積可能期間の一時差異等のスケジューリングの結果、繰延税金資産を見積る場合、当該繰延税金資産は回収可能性があるものとする。
(分類4)	次のいずれかの要件を満たし、かつ、翌期において一時差異等加減算前課税所得が生じることが見込まれる企業は、(分類4)に該当する。 (1) 過去(3年)又は当期において重要な税務上の欠損金が生じている。 (2) 過去(3年)において、重要な税務上の欠損金の繰越期限切れとなった事実がある。 (3) 当期末において、重要な税務上の欠損金の繰越期限切れが見込まれる。	翌期の一時差異等加減算前課税所得の見積額に基づいて、翌期の一時差異等のスケジューリングの結果、繰延税金資産を見積る場合、当該繰延税金資産は回収可能性があるものとする。
(分類5)	次の要件をいずれも満たす企業は、(分類5)に該当する。 (1) 過去(3年)及び当期のすべての事業年度において、重要な税務上の欠損金が生じている。 (2) 翌期においても重要な税務上の欠損金が生じることが見込まれる。	原則として、繰延税金資産の回収可能性はないものとする。

(出所：三好啓吾「税効果会計シリーズ(5)前編 繰延税金資産の回収可能性①」本誌2018年2月号(Vol.498))

#### (2) 企業の分類における実務上の論点

本セクションにおいては、企業の分類を具体的に検討する場合において実務上論点となりやすいポイントについて解説する。

① (分類1)から(分類5)に係る分類の要件をいずれも満たさない企業の取扱い

【図表2】のとおり各分類の要件は回収可能性適用指針に示されているものの、実務上は各分類の定めを示された要件をいずれも満たさない企業もあるという点に留意が必要である。このような場合においては、

過去の課税所得又は税務上の欠損金の推移、当期の課税所得又は税務上の欠損金の見込み、将来の一時差異等加減算前課税所得の見込み等を総合的に勘案し、各分類の要件からの乖離度合いが最も小さいと判断されるものに分類する（回収可能性適用指針第16項）。すなわち、回収可能性の判断においては、必ず（分類1）から（分類5）のいずれかに分類されることになる。

これは各分類の要件を設定するにあたって、すべてのケースを網羅するように定めると要件が複雑になり、実務上の判断が困難となり得ることが懸念されたため、分類の実行可能性の観点から、各分類の要件は必要と考えられるものが示されていることによる（回収可能性適用指針第65項）。

#### ②（分類2）及び（分類3）の要件における「臨時的な原因により生じたもの」の内容

（分類2）及び（分類3）には、「臨時的な原因により生じたもの」を除いた課税所得という要件が示されているため、（分類2）又は（分類3）の要件を満たすかどうかを判断するにあたっては、何が「臨時的な原因により生じたもの」に該当するのか、その内容を検討することになる。

ここで、課税所得から除く「臨時的な原因により生じたもの」については、将来において頻繁に生じることが見込まれないという推定に基づいており、企業が置かれた状況や項目の性質等を勘案し、将来において頻繁に生じることが見込まれるかどうかを個々に項目ごとに判断するとされている（回収可能性適用指針第71項）。したがって、特別損益項目に係る益金及び損金であっても必ずしも「臨時的な原因により生じたもの」に該当するとは限らない点に留意が必要である。

#### ③（分類2）に該当する企業におけるスケジューリング不能な将来減算一時差異に関する取扱い

（分類2）に該当する企業においては、原則として、スケジューリング不能な将来減算一時差異に係る繰延税金資産について、回収可能性がないものとされている。但し、スケジューリング不能な将来減算一時差異のうち、税務上の損金の算入時期が個別に特定できないが将来のいずれかの時点で損金に算入される可能性が高いと見込まれるものについて、当該将来のいずれかの時点で回収できることを「企業が合理的な根拠をもって説明する場合」、当該スケジューリング不能な将来減算一時差異に係る繰延税金資産は回収可能性があるものとされている（回収可能性適用指針第21項）。

当該定め適用に際しては、スケジューリング不能な将来減算一時差異につき、将来のいずれかの時点で損金に算入される可能性が高く、当該将来の税務上の損金の算入時点における課税所得が当該スケジューリング不能な将来減算一時差異の額を上回る見込みが高いことにつき、企業が合理的な根拠をもって説明することが必要となる（回収可能性適用指針第75項）が、当該定め適用における検討を行う主体は企業であり、企業が説明できる状況にあるが説明を行わない場

合も考えられる（回収可能性適用指針第78項）。

また、当該定めは、繰延税金資産の計上額が企業の実態をより適切に反映したものとなることを意図したものであることから（回収可能性適用指針第77項）、この定め適用方針について、みだりに変更することは、財務諸表の期間比較を困難にし、財務諸表が企業の実態を適切に反映しないものとなる可能性があることを踏まえ、継続的な方針として適用することが考えられる。

#### ④（分類3）に該当する企業における将来の一時差異等加減算前課税所得の合理的な見積可能期間に関する取扱い

（分類3）に該当する企業においては、将来の合理的な見積可能期間（おおむね5年）以内の一時差異等加減算前課税所得の見積額に基づいて、当該見積可能期間の一時差異等のスケジューリングの結果、繰延税金資産を見積る場合、当該繰延税金資産は回収可能性があるものとされている（回収可能性適用指針第23項）。但し、上記にかかわらず、臨時的な原因により生じたものを除いた課税所得が大きく増減している原因、中長期計画、過去における中長期計画の達成状況、過去（3年）及び当期の課税所得の推移等を勘案して、5年を超える見積可能期間においてスケジューリングされた一時差異等に係る繰延税金資産が回収可能であることを「企業が合理的な根拠をもって説明する場合」、当該繰延税金資産は回収可能性があるものとされている（回収可能性適用指針第24項）。

当該定めは、将来の合理的な見積可能期間について一律に5年を限度とすることは企業の実態を反映しない可能性があると考えられたことから設けられたものであるが、（分類3）の企業は過去の業績が不安定な会社等が想定されていることを踏まえると、5年を超える見積可能期間にわたり一時差異等加減算前課税所得を合理的に見積もり、一時差異等が解消されることを合理的な根拠をもって説明することは、通常、難しいと考えられる。また、当該定め適用について継続的な方針として取り扱うことが考えられる点は、「③（分類2）に該当する企業におけるスケジューリング不能な将来減算一時差異に関する取扱い」と同様である（回収可能性適用指針第77項及び第79項）。

なお、当該定め該当する例として、製品の特性により需要変動が長期にわたり予測でき、当該需要変動の推移から課税所得が大きく増減している原因を合理的な根拠をもって説明できる場合、過去においては課税所得が大きく増減していたが、長期契約が新たに締結されたことにより、長期的かつ安定的な収益が計上されることが明確になる場合が挙げられている（回収可能性適用指針第85項）。

#### ⑤（分類4）に係る分類の要件を満たす企業が（分類2）又は（分類3）に該当する場合の取扱い

（分類4）に該当する企業においては、翌期の一時差異等加減算前課税所得の見積額に基づいて、翌期の

一時差異等のスケジューリングの結果、繰延税金資産を見積る場合、当該繰延税金資産は回収可能性があるものとされている（回収可能性適用指針第27項）。但し、（分類4）の要件を満たす企業であっても、重要な税務上の欠損金が生じた原因、中長期計画、過去における中長期計画の達成状況、過去（3年）及び当期の課税所得又は税務上の欠損金の推移等を勘案して、将来の一時差異等加減算前課税所得の十分性を企業が「合理的な根拠をもって説明する場合」、当該一時差異等加減算前課税所得を見積った期間に基づき、（分類2）又は（分類3）に該当するものとする取扱いが設けられている（回収可能性適用指針第28項、第29項及び第89項）。

当該定めについては、過去（3年）又は当期において重要な税務上の欠損金が生じたことにより、（分類4）に係る分類の要件を満たす企業であっても、その原因が臨時的なものである等によっては、繰延税金資産の回収が見込まれる場合があるということを考慮した定めであるが、その適用にあたっては、重要な税務上の欠損金が生じた原因、中長期計画、過去における中長期計画の達成状況、過去（3年）及び当期の課税所得又は税務上の欠損金の推移等を勘案して説明する点に留意が必要である（回収可能性適用指針第87項及び第89項）。

また、（分類4）に係る分類の要件を満たす企業が（分類2）に該当するものとして取り扱われるケースは、（分類4）に係る分類の要件を満たす企業が（分類3）に該当するものとして取り扱われるケースに比べて多くはないものとされている点、回収可能性適用指針第24項の定め（（分類3）に該当する企業における5年を超える見積可能期間に係る繰延税金資産の回収可能性）は適用されない点も合わせて留意されたい（回収可能性適用指針第89項）。

## 4. 具体的な指摘事例の紹介

これまで、繰延税金資産の回収可能性に関する概要及び実務上の論点につき、解説してきたが、公認会計士・監査審査会が毎年公表している「監査事務所検査結果事例集<sup>1</sup>」においても、関連する指摘事例が紹介されている。本資料で紹介されている指摘は監査人の監査手続についてのものであるが、一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に準拠して財務諸表等を作成する責任は経営者にあるため、企業において検討が必要なポイントの確認としても有用であることから以下に掲載する。

### (1) スケジューリングの検討に関する事例

監査事務所検査結果事例集においては、「有価証券や貸倒引当金等の評価に用いた仮定と、関連する将来減算

一時差異の損金算入予定時期との間に矛盾した関係が存在するなど、将来減算一時差異のスケジューリングについて、その実行可能性を十分かつ適切に検討していない事例が多数みられる。」とされている。特に関連会社投融资の評価に関連して発生した将来減算一時差異の損金算入時期の合理性については、組織再編等の複雑な状況が関係していることも多いため、適切な検討が必要と考えられる。

（スケジューリングの検討における仮定の合理性の検討が不十分と考えられる事例）

被監査会社は、業績不振の子会社への貸付金等に対し、全額貸倒引当金を計上している。被監査会社は、当該貸倒引当金に係る将来減算一時差異について、将来に債権を放棄する予定であることから、繰延税金資産は回収可能と判断している。監査チームは、代表取締役名義で「時期は特定できないが、将来のいずれかの時点で、当該子会社の清算もしくは再生を目的とした債権放棄を行う予定である」旨の確認書入手したことにより、貸倒引当金に係る繰延税金資産を計上する被監査会社の会計処理を妥当と判断している。

しかしながら、監査チームは、代表取締役が債権放棄の時期は特定できないと明言している状況及び当期において追加の貸付を行っている状況に照らして、債権放棄が行われるという仮定の合理性を検討していない。

（監査事務所検査結果事例集 令和5事務年度版）

また、この他にも連結上の留保利益に対する税効果の検討について、子会社の配当方針についての検討が不十分である事例もみられるとされている。

### (2) 課税所得の見積りに関する事例

課税所得の見積りに関しても、事業計画の合理性の検討や、事業計画の利益と課税所得の調整の合理性の検討、実現可能性に関する検討が不十分とみられる事例が記載されている。

（課税所得の見積りの合理性の検討が不十分と考えられる事例）

被監査会社は、連結子会社であるC社について、「繰延税金資産の回収可能性に関する適用指針」上の企業分類を分類3と判断した上で、C社の中期経営計画における課税所得の範囲内で繰延税金資産を計上している。また、C社の将来課税所得の見積りについて、当該中期経営計画における営業利益と税引前当期純利益とが一致しているとして、当該営業利益に税務調整項目の見積額を加減算した額を将来課税

<sup>1</sup> 「監査事務所検査結果事例集」は、公認会計士・監査審査会が、監査事務所の監査の品質の確保・向上を図る観点から、監査事務所の検査で確認された指摘事例等について、年次で取りまとめ、公表しているものである。

所得の見積額としている。なお、C社が作成している中期経営計画の期間は3年間であるため、被監査会社は、将来課税所得の見積りにおける4年目、5年目の税引前当期純利益については、中期経営計画最終年度の税引前当期純利益の見積額と同額で見積もっている。

監査チームは、C社の繰延税金資産の回収可能性を検討するに当たり、将来課税所得の見積額の算定に用いられた税引前当期純利益の金額とC社の中期経営計画における営業利益の金額とが整合していることを確認している。

しかしながら、監査チームは、繰延税金資産の回収可能性の検討において、①C社の中期経営計画の合理性、②C社の中期経営計画における営業利益と税引前当期利益とが一致するとした被監査会社の仮定の合理性、③4年目、5年目のC社の税引前当期純利益の見積額について、中期経営計画最終年度の見積額と同額とすることの合理性について検討していない。

(監査事務所検査結果事例集 令和5事務年度版)

#### (課税所得の見積りの仮定に不整合が存在している事例)

被監査会社は、繰延税金資産の回収可能性と固定資産の減損について、同じ翌年度予算を用いて検討を行っている。前者については、予算の達成可能性に疑義があるため、繰延税金資産は計上せず、後者については、予算は達成可能であるため減損は不要としており、会計上の見積りに係る経営者の判断に不整合が生じている。

しかしながら、監査チームは会計上の見積りにおいて、同一の期間に対する業績見通しに対する評価が異なるという、経営者の仮定における不整合が存在していることについて、合理的であるかを検討していない。

(監査事務所検査結果事例集 令和4事務年度版)

#### (基準へのあてはめが不十分と考えられる事例)

被監査会社及びその子会社は、繰延税金資産の回収可能性に関する適用指針（企業会計基準適用指針第26号）に基づく会社分類は3であると判断しており、翌期以降は税引前利益の計上を予測している。しかし、将来課税所得見積額の合計がマイナスであることから、両社ともに繰延税金資産を計上していない。

監査チームは、被監査会社及び子会社の将来課税所得見積額について、繰延税金資産を計上しないことに関する企業及び企業環境の理解を通じて、両社の事業計画や期末における将来加減算一時差異のスケ

ジュールングに基づき検討した結果、被監査会社及び子会社の判断は妥当であると結論付けている。しかしながら、監査チームは、繰延税金資産の回収可能性を判断する際に考慮することが求められている、将来の一時差異等加減算前課税所得の水準について、定量的に検討していない。

(監査事務所検査結果事例集 令和3事務年度版)

### (3) 企業の分類に関する事例

企業の分類に関しては、会計基準等に照らした検討を行うこと、特に（分類2）又は（分類3）における「臨時的な原因により生じたもの」に関して、より慎重な検討を行うことが求められている。

(企業の分類に関して（分類2）の要件における「臨時的な原因により生じたもの」であることの検討が不十分と考えられる事例)

被監査会社の連結子会社において、当年度に多額の税務上の欠損金が発生している。被監査会社は、それが臨時的な要因に伴う売上減少の影響によるものであり、また、被監査会社が当該子会社から受領している経営指導料などを減額することも容易であるとしている。

そのため、被監査会社は、被監査会社及び当該子会社の課税所得の合算額と当該税務上の欠損金の金額とを比較し、「重要な税務上の欠損金」は生じておらず、当該子会社を繰延税金資産の回収可能性に関する適用指針（企業会計基準適用指針第26号）の分類2に該当するとしている。

これに対して、監査チームは、当該税務上の欠損金が発生したものであること、また、当該子会社が被監査会社に対して多額の経営指導料を支払っていることを監査調査に記載している。

しかしながら、監査チームは、当該子会社の事業計画における来期の課税所得が当該税務上の欠損金に比して少額となっている中、当年度に「重要な税務上の欠損金」が生じていないという要件に該当するか否かを検討していない。

(監査事務所検査結果事例集 令和5事務年度版)

#### (企業の分類に関して会計基準等に照らした検討が不十分と考えられる事例)

監査チームは、国内連結子会社の繰延税金資産の回収可能性に関する適用指針（企業会計基準適用指針第26号）の分類の検討において、被監査会社が作成した基礎資料を検討し妥当と判断している。

しかしながら、被監査会社が分類2と判断した国内連結子会社について、そのうち一部については個別に分類の妥当性を検証しているものの、その他の会



社については詳細な検討の要否を含めて分類の妥当性を検討していない。

(監査事務所検査結果事例集 令和3事務年度版)

#### (4) その他の事例

その他として、企業結合による影響の検討を誤っている事例も紹介されている。企業結合については、企業会計基準適用指針第10号「企業結合会計基準及び事業分離等会計基準に関する適用指針」に定められた企業結合及び事業分離に関連する繰延税金資産の回収可能性に係る取扱いが回収可能性適用指針における取扱いにかかわらず適用されると定められているため、留意が必要である(回収可能性適用指針第2項)。

##### (企業結合による影響の検討を誤っている事例)

被監査会社は、連結子会社において、重要な税務上の欠損金が生じているため、企業会計基準適用指針第26号が定める企業の分類4に該当するとしている。また、被監査会社は、翌期に当該子会社と合併することを予定しており、合併後の課税所得によれ

ば税務上の欠損金は回収可能であると判断し、当該欠損金に対応する繰延税金資産を計上している。

しかしながら、監査チームは、当該会計処理が、繰延税金資産の回収可能性の検討に当たり、企業結合による影響は、実際に企業結合するまでは見込むことができず、企業結合年度から反映させると定めている企業会計基準適用指針第10号に準拠していないことを看過している。

(監査事務所検査結果事例集 令和5事務年度版)

以上、監査事務所検査結果事例集の掲載事例の紹介を行ったが、上述したように繰延税金資産の回収可能性の判断に

おいて、会計上の見積りに関する仮定や判断などの合理性の検討が不十分であるとされている事例が複数見受けられる。これらを踏まえ、改めて「2. 繰延税金資産の回収可能性判断の概要」「3. 企業の分類の検討」で解説した内容の関連するポイントを確認いただきたい。

以上

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

『会計情報』編集部

金融庁は、「企業内容等の開示に関する内閣府令」等の改正案に対する意見募集を行い、2023年12月22日に結果を公表した。

## 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の提言がなされた。

当該提言等を踏まえた、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の改正内容は、以下のとおりとされている。

### 【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（重要性の乏しいものを除く。）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）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（重要性の乏しいものを除く。）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10%以上の場合には、契約の概要（契約の相手方の属性、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%以上である場合には（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. 公布・施行日等

本改正に係る内閣府令は、本日付で公布され、2024年4月1日から施行される。

なお、改正後の規定は、以下のとおり適用される（具体的な適用時期については、別紙2を参照）。また、本改正に伴い開示ガイドライン（別紙3）が改正され、2024年4月1日より適用される。

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

※ ただし、施行日前に締結された契約については、2026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までは省略可能

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

※ ただし、財務上の特約に変更があった場合等に係る臨時報告書について、施行日前に締結された契約については、2026年4月1日以後に提出される臨時報告書までは省略可能

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」等の改正案に対するパブリックコメントの結果等について：金融庁 ([fsa.go.jp](https://fsa.go.jp))

以 上

iGAAP in Focus  
財務報告

## IASB、公開草案「資本の特徴を有する金融商品」を公表

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<sup>1</sup>をご参照下さい。

## トーマツIFRSセンター・オブ・エクセレンス

公開草案（ED）「資本の特徴を有する金融商品」に示されたIAS第32号「金融商品：表示」、IFRS第7号「金融商品：開示」及びIAS第1号「財務諸表の表示」の修正案を解説する。

●EDのコメント期間は、2024年3月29日に終了する。

- IASBは、IAS第32号の原則を明確にすることにより、金融商品の分類から生じる課題に対処し、表示及び開示の要求事項を拡充する、IAS第32号、IFRS第7号及びIAS第1号の修正を提案する。
- 特に、IASBは、以下を明確にするためにIAS第32号の修正を提案する。
  - 金融商品の分類における関連性のある法令の影響（金融商品に適用される法律上又は規制上の要求等）
  - 発行体自身の資本性金融商品で決済される又は決済される可能性のあるデリバティブを分類するための「固定対固定」の条件
  - 企業自身の資本性金融商品を購入する義務を含む金融商品を分類する要求事項
  - 条件付決済条項を有する金融商品を分類する要求事項
  - 金融商品の分類に対する株主の裁量の影響
  - 金融商品（又はその構成部分）が当初認識後に金融負債又は資本性金融商品に分類変更される状況
- IASBはまた、企業が発行する金融商品に関する開示及び表示の要求事項を拡充する、IFRS第7号及びIAS第1号の修正を提案する。
- EDは、本修正の発効日を指定していない。企業は、本修正を遡及的に適用することが要求される。しかし、IASBは、複数の比較期間についての情報の修正再表示を要求しないことを提案する。

## 背景

IAS第32号が公表されて以降、金融のイノベーション、市場の力及び金融セクターの規制の変更により、金融負債と資本の両方の特徴を有する複雑な金融商品の数が増加している。この状況は、IAS第32号を適用する企業にとって課題であり、そのような金融商品の分類に関する実務上の不統一をもたらし、財務諸表の比較可能性及び理解可能性を低下させている。これにより、財務諸表の利用者は、金融商品が発行者の財政状態及び財務業績に与える影響を評価することが困難になる。

IASBは、2018年6月に公表されたディスカッション・ペーパー（DP）「資本の特徴を有する金融商品」に対して受け取ったフィードバックを検討した後、DPで提案された分類アプローチを採用しないことを決定した。その代わりに、IASBは、IAS第32号の適用において生じる既知の実務上の問題に対処するために、IAS第32号の分類の要求事項を、その基礎となる原則を含めて明確化することに重点を置くことを決定した。また、IASBは、企業が発行する金融商品に関するIFRS第7号の開示要求、及びIAS第1号における普通株主に帰属する金額の表示を拡充することを提案する。

## 修正案

## 関係法令の影響

IAS第32号における金融資産及び金融負債の定義は、契約上の権利及び契約上の義務を参照している。しかし、（法律上又は規制上の要求のような）金融商品に適

1 英語版ニュースレターについては、IAS Plusのウェブサイトをご参照いただきたい。<https://www.iasplus.com/en/publications/global/igaap-in-focus/2023/ed-fice>

用される法令が金融商品の分類に影響を与えるかどうか、またどのように影響を与えるのかについて、実務上問題が生じる。

IASBは、金融商品（又はその構成部分）の分類において、法律により強制可能であり、かつ関連性のある法令により生じる権利及び義務に追加する契約上の権利及び義務のみが考慮されることを明確にすることを提案する。権利又は義務が関連性のある法令により生じ、契約上の取決めに含まれているかどうかに関係なく適用される場合、企業は、金融商品（又はその構成部分）を金融負債、金融資産、又は資本性金融商品として分類する際に、当該権利又は義務を考慮しない。

### 企業自身の資本性金融商品による決済

資本性金融商品として分類されるためには、デリバティブは、IAS第32号で要求されているように、発行者が固定額の現金又は他の金融資産を、発行体自身の資本性金融商品の固定数と交換することによってのみ決済されるものでなければならない。この要求事項は、「固定対固定」条件と呼ばれることがある。実務上の問題として、固定対固定の条件を満たすために、交換される対価の金額、又は引き渡す企業自身の資本性金融商品の数の変動が許容されるかどうかについて生じている。

IASBは、IAS第32号の固定対固定条件が満たされる状況を明確にすることを提案する。特に、企業のそれぞれの資本性金融商品と交換される対価の金額が、企業の機能通貨建でなければならないことを明記することを提案している。さらに、次のいずれかであるかについての検討が要求される。

- 固定（すなわち、いかなる状況においても変動しない）、又は
- 以下のいずれかの理由のみで変動する。
  - 維持調整により企業が将来の株主の相対的な経済的持分を既存の株主と同等か又はそれを下回るように維持することを要求される場合。
  - 以下のすべてを満たす、時の経過による調整：
    - »事前に決定されている。
    - »時の経過によってのみ変動する。
    - »当初認識時に、企業自身のそれぞれの資本性金融商品に対して交換された対価の金額の現在価値に固定する効果を有する。

#### 見解

IASBは、どのような時の経過による調整が固定対固定条件と整合的であるかを決定するにあたり、以下を要求することを含むさまざまなアプローチを検討した。

- 可能性のあるそれぞれの決済日において企業自身の資本性金融商品のそれぞれに対して支払われる又は受け取る対価の金額が、契約の開始時に事前に決定され、時間の経過によってのみ変化し、合理的である。

- 単に調整が合理的である（調整が契約の開始時に事前に決定されていること、又は時の経過とともにのみ変動することを要求しない）。

IASBは、いずれのアプローチも、調整が合理的かどうかを決定するために企業に判断を要求するため、これらのアプローチを提案しないことを決定した。IASBは、企業がその判断を支援するための適用指針が開発されたとしても、そのような調整は実務上非常に主観的である可能性があるため、要求事項の一貫した適用を達成することは困難であるという見解を示した。

またIASBは、一方の当事者に、企業自身の2つ以上のクラスの資本性金融商品間の決済の選択肢を与えるデリバティブの会計処理を明確にすることも提案する。そのような場合、企業は、決済時に引き渡される可能性のある自身の各クラスの資本性金融商品について、固定対固定の条件が満たされているかどうかを検討する。このようなデリバティブは、すべての決済の選択肢が固定対固定の条件を満たしている場合にのみ、資本性金融商品となる。

IASBはさらに、ある企業のあるクラスのデリバティブ以外の資本性金融商品の固定数を、自身の別のクラスのデリバティブ以外の資本性金融商品の固定数とに交換することによって決済される、又は決済される可能性のある契約は、資本性金融商品であることを明確にすることを提案する。

EDは、固定対固定条件の適用に関する設例を提案している。

### 企業自身の資本性金融商品を購入する義務

IAS第32号は、企業が自己の資本性金融商品を購入する義務を含む契約に対する要求事項を定めている。これらには、企業自身の株式を購入する先渡契約、及び保有者に企業に自己の株式を購入することを要求する権利を与える売建プット・オプションが含まれる。

当該要求事項から生じる実務上の問題に対処するため、IASBは、以下を明確にすることを提案する。

- 当該要求事項は、現金又は他の金融資産で決済される契約上の義務にのみ適用されるわけではない。これらは、企業自身の他のクラスの資本性金融商品の可変数を引き渡すことにより決済される契約にも適用される。
- 自身の資本性金融商品を購入する義務の当初認識時において、企業が、原資産である資本性金融商品の所有持分に関連する権利及びリターンに対するアクセスをいまだ有していない場合、当該資本性金融商品は、引き続き認識される。そのため、金融負債の当初認識額は、借方は非支配持分又は発行済資本金で認識されない。代わりに、金融負債の当初金額は、資本の他の内訳項目から控除される。
- 企業は、金融負債の当初測定及び事後測定に同じアプ

ローチを使用することが要求される（すなわち、償還金額の現在価値で負債を測定し、相手方がその償還権を行使する蓋然性及び時期の見積りを無視する）。

- 金融負債の再測定による利得又は損失は、純損益に認識される。
- 契約が引渡しをせずに期限満了する場合：
  - 金融負債の帳簿価額は、金融負債から除去され、金融負債の当初認識において控除された資本の同じ内訳項目に含まれる。
  - 金融負債の再測定によってこれまで認識された利得又は損失は、純利益に戻入れされない。しかし、企業は、当該利得又は損失の累計額を、利益剰余金から利益剰余金から資本の他の内訳項目に振り替えることができる。
- 総額現物決済される企業自身の資本性金融商品についての売建プット・オプション及び先渡購入契約（すなわち、自己の資本性金融商品と対価との交換がある場合）は、総額ベースで表示することが要求される。

#### 見解

長年にわたり、総額現物決済される、企業自身の資本性金融商品についての売建プット・オプション及び先渡購入契約に関するIAS第32号の適用についてのいくつかの質問は、IFRS解釈指針委員会が取り扱ってきた。また、DPへの回答として、そのような契約の適切な総額表示に関する懸念も提起された。

しかし、IASBは、義務の決済時に支払われる対価の総額について金融負債を認識することは、利用者が企業の流動性リスクへのエクスポージャーを評価するのに役立つという見解を維持している。そのため、IASBは、この要求事項の変更を提案していない。

1名のIASBメンバーは、この決定に同意しないため、EDの公表に反対票を投じた。彼はまた、子会社の所有持分を購入する契約について相殺する借方は、非支配持分に対してではなく、親会社の株主の所有持分の内訳で認識されるという、要求事項案に同意しない。

#### 条件付決済条項

金融商品には、条件付決済条項が含まれる場合がある。例えば、ある金融商品は、発行者と金融商品の所有者の双方のコントロールが及ばない不確実な将来の事象が発生した場合にのみ、現金での決済を要求する場合がある。IASBは、そのような金融商品がIAS第32号を適用してどのように分類されるかについての要求事項を明確にすることを提案する。

特に、IASBは、以下を明確にすることを提案している。

- 金融商品が負債と資本の両方の構成部分を含むかどうか

かを評価するIAS第32号28項の要求事項は、条件付決済条項を有する金融商品にも適用される。したがって、そのような金融商品は、（全体として金融負債ではなく）負債と資本の構成部分を有する複合金融商品である可能性がある。

- 条件付決済条項から生じる金融負債（又は複合金融商品の負債の構成部分）の当初及び事後測定は、偶発的事象の発生又は非発生に蓋然性及び時期の見積りを考慮しない。
- 複合金融商品の資本の構成部分の当初の帳簿価額がゼロである場合でも、発行者の裁量で行われる支払いは、資本に認識される。
- 「清算」という用語は、企業がその営業を永久に終了することを開始する過程にあることを指す。
- 契約条件が「真正なものでない」かどうかの評価には、特定の事実と状況に基づく判断が要求され、偶発的な事象が発生する確率又は可能性にのみに基づくことはない。

#### 株主の裁量

企業が、IAS第32号を適用して金融商品を金融負債又は資本性金融商品として分類する際に、契約上の義務を決済するために現金又は他の金融資産の引渡しを回避する無条件の権利を有するかどうかを検討する。場合によっては、決済は企業の株主の裁量による。例えば、企業は、普通株主の承認を条件とするクーポンの支払いを企業に要求する優先株式を発行する場合がある。そのような場合、株主の決定を企業の決定として扱うかどうか、また、企業が現金又はその他の金融資産の引渡しを回避する（又は金融負債となるような方法で決済する）無条件の権利を有するかどうか、株主の意思決定権がどのように影響するかについて、実務上の問題が生じる。

これらの問題に対処するため、IASBは以下を提案する。

- 企業が現金又は他の金融資産の引渡しを回避する（又は金融負債となるような方法で金融商品を決済する）無条件の権利を有するかどうかは、株主の裁量が生じる事実及び状況によることを明確にする。株主の決定が企業の決定として扱われるかどうかを評価するには、判断が要求される。
- 以下の、当該評価を行う際に企業が考慮することが要求される要素を記述する。

- 株主の決定は、企業の事業活動の通常過程で行われる、本質的に日常的なものである。日常的な決定は、企業の決定として扱われる可能性が高い。

- 株主の決定は、提案された行動又は経営者により行われた取引に関連している。経営者が行動を提案しないことにより現金の流出を回避できる場合、株主の裁量は分類に影響を与えない。しかし、株主の決定が第三者によって行われた行動に関連する場合、株主の決定が企業の決定として扱われる可能性は低い。

-異なるクラスの株主は、株主の決定から異なる便益を得る。それぞれのクラスの株主が特定のクラスの株式の投資者として独立した決定を行う可能性が高い場合、株主の決定は企業の決定として扱われる可能性は低い。

-株主の意思決定権を行使することにより、株主は、企業に現金又は他の金融資産による（又は金融負債となるような方法で決済する）株式の償還（又は株式のリターンを支払い）を要求することができる。そのような意思決定権は、株主が投資者として個別に決定をおこない、株主の決定が企業の決定として扱われる可能性が低いことを示している。

#### 見解

株主の裁量が金融商品の分類にどのような影響を与えるかを検討するにあたり、IASBは、株主は企業の一部であると考えられる利害関係者（株主の決定は企業の決定として扱われるべきである）と、株主は企業とは別個のものであると考えられる利害関係者（株主の決定は決して企業の決定として扱われるべきではない）という対照的な見解に留意した。

IASBは、金融商品の分類にこのような「オール・オア・ナッシング」アプローチを適用することは、会計の根本的な変更を表し、IASBのプロジェクトの範囲を超えると結論付けた。その代わりに、IASBは、株主の決定が企業の決定として扱われるかどうかを評価する際に、企業が考慮する要素のリストを提案することを決定した。

### 金融負債と資本性金融商品の分類変更

IAS第32号は、金融商品の発行者に、契約上の取決めの実質と金融負債と資本性金融商品の定義に基づいて、金融負債又は資本性金融商品として当初認識において金融商品を分類することを要求する。

しかし本基準には、当初認識後に金融商品を分類変更するかどうか、又はいつ分類変更するか、分類変更する場合、当該分類変更をどのように会計処理するかについての全般的な要求事項は含まれていない。

実務上、金融商品を分類変更すべきかどうかの問題は、主に契約条件を変更することなく契約上の取決めの実質が変更される場合に生じる。これは、契約上の取決めの外にある状況の変化（例えば、企業の機能通貨又はグループ構造の変更など）のためである場合がある。

この問題に対処するため、IASBは以下を提案している。

- IAS第32号16E項が適用される場合（これは、プッタブル金融商品及び清算時のみ企業の純資産の比例的な取り分を他の当事者に引き渡す義務を企業に課す金融商品の分類変更）、又は契約上の取決めの内容が、契約上の取決め外の状況の変化により変更される場合を除き、当初認識後に金融商品の分類変更を禁止する

全般的な要求事項を追加する。

- 契約上の取決めの実質が、契約上の取決め外の状況の変化により変化した場合、企業は以下を行う。

-状況の変化が発生した日から将来に向かって金融商品を分類変更する。

-資本から分類変更された金融負債は、分類変更日における当該金融負債の公正価値で測定する。分類変更日における資本性金融商品の帳簿価額と金融負債の公正価値との差額は、資本で認識する。

-金融負債から分類変更された資本性金融商品は、分類変更日における当該金融負債の帳簿価額で測定する。分類変更において、利得又は損失は認識されない。

- 分類変更が要求される契約上の取決め外の状況の変化の例を提供する。

#### 見解

IASBは、金融商品が金融負債又は資本性金融商品に分類変更される日の代替案を検討した。例えばIASBは、状況の変化が生じた報告期間の末日にのみ、金融商品の分類変更を要求することを検討した。これは、企業が適用するのが最も簡単で、最もコストがかからない。

しかし、そのようなアプローチを適用した場合、分類変更の時期は報告頻度によって異なることとなる。さらに、本アプローチは、IAS第32号の既存の分類変更の要求事項と矛盾するものである。当該要求事項は、プッタブル金融商品及び清算時にのみ企業の純資産の比例的な取り分を他の当事者に引き渡す義務を企業に課す金融商品が特定の要件を満たしている場合、当該金融商品に適用される。IAS第32号は、そのような金融商品は、当該金融商品が資本性金融商品と分類されるための特定の要件を満たす（又は満たさなくなる）時に、分類変更されることを要求している。

したがってIASBは、状況の変化の日が金融商品の分類変更にもっと適切な日であることを決定した。

### 開示要求

IASBは、DPの開示要求の一部を改良した。それは、金融商品の将来キャッシュ・フローの時期、金額、性質及び不確実性について有用な情報を開示することを要求するために開発された。

IASBは、IFRS第7号の目的及び範囲を拡大し、IAS第32号の範囲に含まれる資本性金融商品を含めることを提案する。また、IASBは、分類及び表示のトピックに関する審議に基づいて、追加の開示要求を提案している。

- 清算時に金融負債及び資本性金融商品から生じる企業に対する請求権の性質及び優先順位
- 金融負債と資本の両方の特徴を有する金融商品の契約

条件

- 時の経過により有効になる、又は有効でなくなる契約条件
- 普通株式の潜在的な希薄化
- 企業自身の資本性金融商品を購入する義務を含む商品
- 企業の業績又は企業の純資産の変動に基づいて金額を支払う契約上の義務を含む金融負債
- 金融負債と資本性金融商品の分類変更
- 判断

EDには、IFRS第7号の適用ガイダンスへの追加が提案されている設例が含まれている。

### 普通株主に帰属する金額の表示

IAS第32号及びIFRS第7号における分類及び開示要求の修正案は、企業が発行した金融商品について財務諸表の利用者に提供する情報を改善することを意図している。

この目的をさらに追求するため、IASBは、IAS第1号を修正し、普通株主に帰属する金額に関する追加情報の提供を企業に要求することも提案する。修正案を適用することにより、企業は以下を行うこととなる。

- 財政状態計算書において、親会社の普通株主に帰属する発行済資本金及び剰余金を、親会社の他の所有者に帰属する発行済資本金及び剰余金と区分して表示する。
- 包括利益計算書において、親会社の普通株主と親会社の他の所有者に帰属する純損益及びその他の包括利益の配分を表示する。
- 持分変動計算書又は注記における資本の内訳項目の調整において、各クラスの普通株式資本金及び各クラスの他の拠出済資本を含める。
- 普通株主に関連する配当額を、企業の他の所有者に関連する金額と区分して表示する。

EDには、IAS第1号の適用ガイダンスに追加することが提案されている設例が含まれている。

### 適格子会社に対する開示要求

IASBは、EDにおける提案が最終化される前に公表される、会計基準「公的説明責任のない子会社：開示」のドラフトを修正することを提案している。これにより、適格な子会社は、IFRS会計基準の認識、測定及び表示要求事項を、削減された開示とともに適用することが認められる。

EDは、IFRS第7号について提案された開示要求のうち、IASBが合意した開示削減の原則に基づいて、削減された開示のフレームワークで適用されるものを示している。

### 経過措置、発効日及びコメント期間

IASBは、比較情報の修正再表示と共に、修正案を遡及的に適用することを企業に要求することを提案している。しかし、コストを最小化するため、IASBは、企業が財務諸表に複数の比較期間を表示することを選択している又は要求されている場合でも、複数の比較期間について情報の修正再表示を要求しないことを提案している。

IFRS会計基準をすでに適用している企業に対して、IASBは以下を提案している。

- 企業がIFRS第9号「金融商品」における実効金利法を遡及的に適用することが実務上不可能な場合（IAS第8号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬の訂正」で定義）、企業は、移行日における公正価値をその時点での金融負債の償却原価として取り扱うことが要求される。
- 条件付決済条項を伴う複合金融商品の負債の構成部分が、適用開始日にもはや残高がない場合、負債と資本の構成部分を分離することを企業に要求しない。
- 本修正の適用開始日を含む報告期間に、企業に本修正の適用から生じる分類の変更の性質及び金額を開示することを要求する。
- IAS第8号28項(f)における定量的開示からの経過的な救済措置を提供する。
- 企業が最初に本修正を適用する年次期間中に発行される期中財務諸表について、IAS第34号「期中財務報告」に関連して特定の経過措置を提供しない。

IASBは、初度適用企業に対する追加の移行時の要求事項を提案していない。

EDは発効日を提案していない。発効日は、IASBが提案を再審議した時点で決定される。

EDのコメント期間は2024年3月29日までである。

以上



# 令和6年度税制改正大綱の概要

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

## はじめに

令和5年12月14日、与党より令和6年度与党税制改正大綱（以下「大綱」）が公表され、12月22日に閣議決定された。

大綱では、3年間にわたったコロナ禍による国際的な産業構造の転換の加速化や世界情勢の緊迫化といった大転換の時代において、わが国は四半世紀にわたりデフレからの脱却という難題に挑んでいる現況が記載されている。その構造転換のチャンスを見逃さぬよう、令和6年度税制改正では、物価上昇を上回る賃金上昇の実現が最優先とされ、所得税・個人住民税の定額減税、賃上げ促進税制の強化等が予定されている。さらに、企業や個人が持てる能力を最大限発揮し挑戦できる社会の実現のため、戦略分野国内生産促進税制やイノベーションボックス税制が創設される。

また、国内外のグローバル化など、経済社会の構造変化を踏まえた税制の見直しが予定されている。OECD/G20の「BEPS包摂的枠組み」において議論されている、経済のデジタル化に伴う課税上の課題に対応する2本柱の解決策のうち、移転価格税制に関連する第1の柱「市場国への新たな課税権の配分」に関しては、大綱には具体的な内容が記載されなかったが、引き続き状況を注視する必要がある。第2の柱「グローバル・ミニマム課税」については、令和5年度税制改正に引き続き、国際合意に則った法制化が進められる。

消費課税の分野では、デジタルサービス市場の拡大によりプラットフォームを介して多くの国外事業者が国内市場に参入している中で、国外事業者の納めるべき消費税の捕捉や調査・徴収が課題となっていることから、事業者に代わりプラットフォーム事業者に納税義務を課す制度（プラットフォーム課税）が導入される。

本稿においては、大綱に掲げられた改正項目のうち、主要な項目について解説を行う。

なお、以下の内容は大綱に基づくものであり、実際の適用に当たっては、令和6年3月までに成立が見込まれる関連法令等を確認する必要がある点に、留意されたい。

## 法人課税

### 1. 給与等の支給額が増加した場合の税額控除制度

構造的・持続的な賃金上昇の動きを拓けることを目的として、賃上げ促進税制が強化される。大企業、中堅企業、中小企業に区分し、企業の規模に応じた賃上げ率の要件を設定し、賃上げ率の増加等に応じて控除率を増加させることにより企業の賃上げをさらに促進する見直しが行われる。

また、子育てと仕事の両立支援や女性活躍の推進に積極的な企業に対する厚生労働者による認定を受けている企業に対して控除率の上乗せ措置を講ずることにより、最大の控除率が、大企業・中堅企業では現行の30%から35%に、中小企業では現行の40%から45%に引き上げられることになる。

さらに、中小企業の多くが欠損法人であり、欠損法人に対して税制措置のインセンティブが有効となっていない現状を考慮して、中小企業に対して新たに繰越税額控除制度が創設される。

#### (1) 全法人向けの措置

##### 1) 概要

賃上げ促進税制は、継続雇用者給与等支給額が前事業年度と比べて3%以上増加している場合等に、その増加額（控除対象雇用者給与等支給増加額）の一部を法人税から税額控除できる制度である。本措置については、控除対象雇用者給与等支給増加額に乗ずる税額控除率が原則の15%から10%へ引き下げられる一方で、最大控除率が30%から35%へ拡大される等の税額控除率について次の見直しが行われた上、その適用期限が3年延長される。

項目		現行		改正案	
税額控除率	原則	控除対象雇用者給与等支給増加額×税額控除率15%		控除対象雇用者給与等支給増加額×税額控除率10%	
	上乗せ① 賃上げ要件	継続雇用者給与等支給額≥前期の継続雇用者給与等支給額×104%である場合	税額控除率に10%加算	継続雇用者給与等支給額≥前期の継続雇用者給与等支給額×104%である場合	税額控除率に5%加算
				継続雇用者給与等支給額≥前期の継続雇用者給与等支給額×105%である場合	税額控除率に10%加算
				継続雇用者給与等支給額≥前期の継続雇用者給与等支給額×107%である場合	税額控除率に15%加算
	上乗せ② 教育訓練要件	教育訓練費の額の前期教育訓練費の額に対する増加割合≥20%である場合	税額控除率に5%加算	教育訓練費の額の前期教育訓練費の額に対する増加割合≥10%かつ、教育訓練費の額≥雇用者給与等支給額×0.05%である場合	税額控除率に5%加算
上乗せ③ 女性活躍・子育て支援	—	—	プラチナくるみん認定又はプラチナえるぼし認定を受けている場合	税額控除率に5%加算	

## 2) マルチステークホルダー要件の見直し

本措置の適用を受けるための要件として、資本金の額等が10億円以上かつ常時使用する従業員の数が1,000人以上である場合には「給与等の支給額の引上げの方

針、取引先との適切な関係の構築の方針その他の事項（いわゆるマルチステークホルダー方針）を公表しなければならないこととされているが、この要件について以下の見直しが行われる。

項目	改正案
マルチステークホルダー要件の見直し	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ 常時使用する従業員の数が2,000人を超えるものが加えられる</li> <li>■ 消費税の免税事業者との適切な関係の構築の方針についても記載が行われるよう、記載方針（取引先に消費税の免税事業者が含まれること）を明確化</li> </ul>

## (2) 従業員数2,000人以下の青色申告書提出法人についての制度

従来の大企業のうち、常時使用従業員数2,000人以下

の企業（中堅企業）について、従来の賃上げ率の要件を維持しつつ、控除率を見直すよう、以下の措置が追加される。

項目	改正案
対象法人	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ 青色申告書提出法人で常時使用する従業員の数が2,000人以下であるもの</li> <li>■ その法人とその法人との間にその法人による支配関係がある法人の常時使用する従業員の数の合計数が1万人を超えるものを除く</li> </ul>
対象事業年度	令和6年4月1日から令和9年3月31日までの間に開始する各事業年度
適用要件	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ 継続雇用者給与等支給額の前期の継続雇用者給与等支給額に対する増加割合≥3%であるとき</li> <li>■ 資本金の額等が10億円以上であり、かつ、常時使用する従業員の数が1,000人以上である場合は、マルチステークホルダー方針をインターネットを利用する方法により公表したことを経済産業大臣に届け出ている場合に限り、適用がある</li> </ul>
税額控除の内容	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ 控除対象雇用者給与等支給増加額×税額控除率10%の税額控除ができる</li> <li>■ ただし、控除税額は当期の法人税額の20%を上限</li> </ul>

項目	改正案	
税額控除率の加算措置	継続雇用者給与等支給額 $\geq$ 前期の継続雇用者給与等支給額 $\times$ 104%である場合	税額控除率に15%加算
	教育訓練費の額の前期教育訓練費の額に対する増加割合 $\geq$ 10%かつ、教育訓練費の額 $\geq$ 雇用者給与等支給額 $\times$ 0.05%である場合	税額控除率に5%加算
	プラチナくるみん認定又はプラチナえるぼし認定を受けている事業年度又はえるぼし認定（3段階目）を受けた事業年度である場合	税額控除率に5%加算

### (3) 中小企業者向けの措置

中小企業者向けの賃上げ促進税制は、雇用者給与等支給額が前事業年度と比べて1.5%以上増加している場合に、その増加額の一部を法人税から税額控除できる制度である。本措置については、新たに繰越控除制度を創設

し、これまで本税制を活用できなかった赤字企業に対しても賃上げにチャレンジできるよう見直されたことに加え、最大控除率が40%から45%へ拡大される等の税額控除率について次の見直しが行われた。その上で、適用期限が3年延長される。

項目	現行		改正案	
税額控除率	原則	(雇用者給与等支給額 $-$ 前期の雇用者給与等支給額) $\times$ 税額控除率15%		(改正なし)
	上乗せ① 賃上げ要件	雇用者給与等支給額 $\geq$ 前期の雇用者給与等支給額 $\times$ 102.5%である場合	税額控除率に15%加算	(改正なし)
	上乗せ② 教育訓練要件	教育訓練費の額 $\geq$ 前期の教育訓練費の額 $\times$ 110%である場合	税額控除率に10%加算	教育訓練費の額 $\geq$ 前期の教育訓練費の額 $\times$ 105% かつ 教育訓練費の額 $\geq$ 雇用者給与等支給額 $\times$ 0.05%である場合  税額控除率に10%加算
	上乗せ③ 女性活躍・子育て支援	—	—	プラチナくるみん認定若しくはプラチナえるぼし認定を受けている場合又はくるみん認定若しくはえるぼし認定（2段階目以上）を受けた事業年度である場合  税額控除率に5%加算
繰越税額控除制度の新設	制度なし (控除限度超過額は、繰越不可)	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ 控除限度超過額は5年間の繰越しができるとされる</li> <li>■ 繰越税額控除をする事業年度において雇用者給与等支給額<math>&gt;</math>前期雇用者給与等支給額の場合に限り適用できる</li> </ul>		

### (4) 事業税付加価値割についての措置

上述の法人税における賃上げ促進税制の見直しに合わせ、法人事業税付加価値割についても、同税制の見直し後の要件と同様の要件を満たす法人に対して、以下の措置がとられる。

- 法人が令和6年4月1日から令和9年3月31日までの間に開始する事業年度において国内雇用者に対して給与等を支給する場合において、継続雇用者給与等支給額の前期の継続雇用者給与等支給額に対する増加割合が3%以上である等の要件を満たすときは、控除対象雇用者給与等支給増加額を付加価値割の課

税標準から控除できることとされる

- 外形標準課税の対象法人の見直しに伴い、中小企業者等が令和7年4月1日から令和9年3月31日までの間に開始する各事業年度において、雇用者給与等支給額の前期雇用者給与等支給額に対する増加割合が1.5%以上である等の要件を満たすときは、控除対象雇用者給与等支給増加額を付加価値割の課税標準から控除する制度が設けられる

### (5) その他

その他、以下の見直しが予定されている。

項目	改正案
給与等支給額から控除する金額	給与等の支給額から控除する「給与等に充てるため他の者から支払を受ける金額」から、看護職員処遇改善評価料及び介護職員処遇改善加算その他の役務の提供の対価の額が除外される。

## 2. 特定税額控除規定の停止措置の見直しと延長

賃上げ促進税制や国内投資促進税制の強化を通じて賃上げや国内投資に積極的な企業を後押しする一方、収益が拡大しているにもかかわらずこれらに消極的な企業に

対する特定税額控除規定の停止措置（いわゆる「ムチ税制」）が強化される。具体的にはこのムチ税制について、その適用期限が3年延長された上、一定の大企業に対する要件の上乗せ措置の対象の拡大や要件の強化が図られる。

項目	改正案
資本金の額等が10億円以上であり、かつ、常時使用する従業員の数が1,000人以上である場合及び前事業年度の所得の金額が零を超える一定の場合のいずれにも該当する場合における要件の上乗せ措置（※1）	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ 本措置の対象に、常時使用する従業員の数が2,000人を超える場合及び前事業年度の所得の金額が零を超える一定の場合のいずれにも該当する場合が加えられる</li> <li>■ 国内設備投資額に係る要件を、国内設備投資額が当期償却費総額の40%（現行：30%）を超えることとされる</li> </ul>
継続雇用者給与等支給額に係る要件を判定する場合に給与等の支給額から控除する「給与等に充てるため他の者から支払を受ける金額」	看護職員処遇改善評価料及び介護職員処遇改善加算その他の役務の提供の対価の額が含まれないこととされる。
適用期限	■ 3年延長

（※1）現行の上乗せ措置では、継続雇用者給与等支給額に係る要件について、「継続雇用者給与等支給額が継続雇用者比較給与等支給額を超えること」から、「継続雇用者給与等支給額の継続雇用者比較給与等支給額に対する増加割合が1%以上（令和4年4月1日から令和5年3月31日までの間に開始する事業年度にあっては、0.5%以上）」と要件が強化されており、今回の改正でさらに国内設備投資額に係る要件も強化されることになる。

## 3. 中小企業事業再編投資損失準備金制度（中小企業経営資源集約化税制）の見直し

成長意欲のある中堅・中小企業が、複数の中小企業を子会社化し、グループ一体となって成長していくことを後押しするために、令和3年度税制改正で創設された中小企業事業再編投資損失準備金制度が拡充される。

具体的には、産業競争力強化法の改正を前提に、青色申告書提出法人で同法の改正法の施行日から令和9年3月31日までの間に産業競争力強化法の特別事業再編計

画（仮称）の認定を受けた認定特別事業再編事業者（仮称）であるものが、その認定に係る特別事業再編計画に従って他の法人の株式等の取得（購入による取得に限る）をし、かつ、これをその取得の日を含む事業年度終了の日まで引き続き有している場合において、その株式等の価格の低落による損失に備えるため、その株式等の取得価額に次の株式等の区分に応じそれぞれ次の割合を乗じた金額以下の金額を中小企業事業再編投資損失準備金として積み立てたときは、その積み立てた金額は、その事業年度において損金算入できる措置が加えられる。

株式等の区分	割合
その認定に係る特別事業再編計画に従って最初に取得をした株式等	90%（現行：70%）
上記に掲げるもの以外の株式等	100%（現行：70%）

なお、株式を取得した事業年度において積み立てた準備金は、その株式等の全部又は一部を有しなくなった場合、その株式等の帳簿価額を減額した場合等において取り崩すほか、その積み立てた事業年度終了の日の翌日から10年（現行：5年）を経過した日を含む事業年度から5年間でその経過した準備金残高の均等額を取り崩して、益金算入される。

## 4. 戦略分野国内生産促進税制の創設

### （1）概要

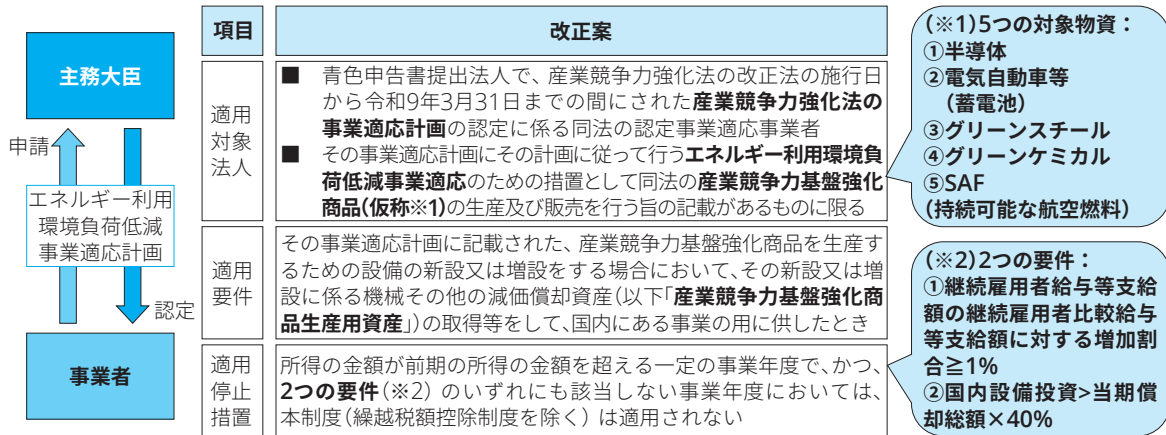
生産性向上・供給力強化を通じて潜在成長率を引き上げるため、グリーントランスフォーメーション（GX）、デジタルトランスフォーメーション（DX）、経済安全保障という戦略分野において、民間として事業採算性に乗

りにくい、国として特段に戦略的な長期投資が不可欠となる投資が選定され、産業競争力強化法の改正を前提に、それらを対象として生産・販売量に比例して法人税額を控除する戦略分野国内生産促進税制が創設される。対象物資ごとに単価が設定され、企業の投資の中長期的な予見可能性を高める観点から、措置期間が計画認定か

ら10年間という極めて長期の措置とされる上で、4年間（半導体は3年間）の税額控除の繰越期間が設けられる。

## (2) 適用対象法人及び適用要件等

当該税制措置の具体的な適用対象法人及び適用要件等の内容は、以下のとおりである。

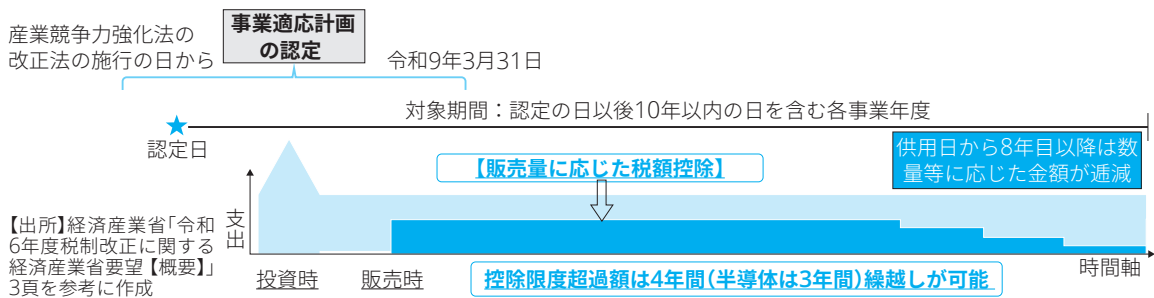


## (3) 措置の内容

上記(2)に該当する場合には、以下の税額控除の適用を受けることができる。

項目	改正案		
措置の内容	以下のいずれか少ない金額の税額控除ができる <ul style="list-style-type: none"> <li>■ 産業競争力基盤強化商品生産用資産により生産された産業競争力基盤強化商品のうちその事業年度の対象期間において販売されたものの数量等に応じた金額(※3)</li> <li>■ 産業競争力基盤強化商品生産用資産の取得価額を基礎とした金額(※4)</li> </ul> (※3) 詳細は下表参照 (※4) 産業競争力基盤強化商品生産用資産及びこれとともにその産業競争力基盤強化商品を生産するために直接又は間接に使用する減価償却資産に係る投資額の合計額として事業適応計画に記載された金額。ただし、既に本制度の税額控除の対象となった金額は除く		
(※3)数量等に応じた金額(対象物資ごとの単価)	産業競争力基盤強化商品の区分		
	①	マイコン半導体のうちテクノロジーノード28ナノメートルから45ナノメートルまで相当のもの	16,000円/枚 (半導体は直径200ミリメートル換算。以下同じ)
		マイコン半導体のうちテクノロジーノード45ナノメートルから65ナノメートルまで相当のもの	13,000円/枚
		マイコン半導体のうちテクノロジーノード65ナノメートルから90ナノメートルまで相当のもの	11,000円/枚
		マイコン半導体のうちテクノロジーノード90ナノメートル以上相当のもの	7,000円/枚
		パワー半導体のうちウエハーが主としてけい素で構成されるもの	6,000円/枚
		パワー半導体のうちウエハーが主として炭化けい素又は窒化ガリウムで構成されるもの	29,000円/枚
		アナログ半導体のうちイメージセンサー	18,000円/枚
		その他のアナログ半導体	4,000円/枚

項目	改正案	
	②電動車	200,000円/台 (軽自動車でない電気自動車及び燃料電池自動車にあっては、400,000円/台)
	③鉄鋼 (グリーンスチール)	20,000円/トン
	④基礎化学品 (グリーンケミカル)	50,000円/トン
	⑤航空燃料 (SAF)	30円/リットル
税額控除限度額	デジタルトランスフォーメーション投資促進税制及びカーボンニュートラルに向けた投資促進税制の税額控除制度による控除税額との合計で当期の法人税額の40% (半導体生産用資産にあっては20%)を上限	
控除限度超過額の繰越し	控除限度超過額は4年間 (半導体生産用資産にあっては3年間) の繰越しができる	
地方法人税における取扱い	半導体生産用資産に係る控除税額を除き、本制度による控除税額は、地方法人税の課税標準となる法人税額から控除されない	



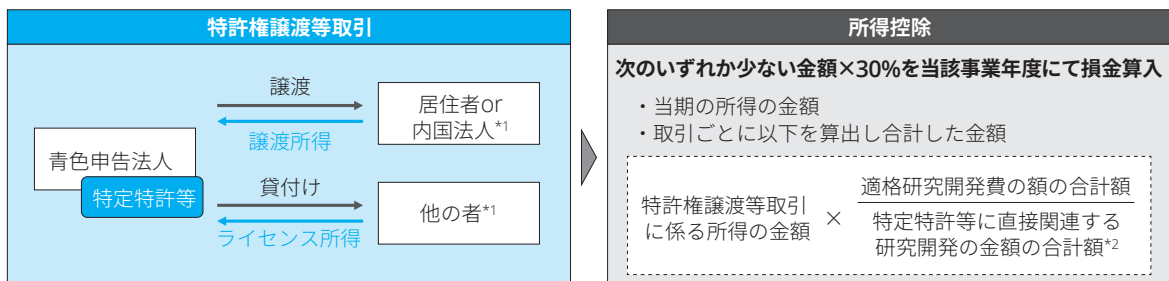
## 5. イノベーションボックス税制の創設

国際競争が進む中、わが国の研究開発拠点としての立地競争力を強化し、民間による無形資産投資を後押しするために、国内で自ら行う研究開発の成果として生まれた知的財産から生じる所得に対して優遇するイノベーションボックス税制が創設される。

具体的には、企業が国内で自ら研究開発を行った特許

権又はAI分野のソフトウェアに係る著作権について、当該知的財産の国内第三者への譲渡所得又は国内外における第三者からのライセンス所得に対して、以下のように所得の30%の所得控除が認められる。

これにより、対象所得については、法人税率約7%相当の税制優遇（法定実効税率ベースで見ると現在の29.74%から約20%相当まで引き下がる税制優遇）が行われることとなる。



\*1 関連者を除く

\*2 令和7年4月1日以後に開始する事業年度に発生したものに限り

項目	改正案
対象年度	令和7年4月1日から令和14年3月31日までの間に開始する各事業年度
特定特許権等	令和6年4月1日以後に取得又は製作をした特許権及び人工知能関連技術を活用したプログラムの著作権で、一定のもの
対象取引 (特許権譲渡等取引)	青色申告書を提出する法人が対象年度において行う以下の取引 <ul style="list-style-type: none"> <li>■ 居住者若しくは内国法人（関連者を除く）に対する特定特許権等の譲渡</li> <li>■ 他の者（関連者を除く）に対する特定特許権等の貸付け（※1）</li> </ul> （※1）特定特許権等に係る権利の設定その他他の者に特定特許権等を使用させる行為を含む
所得控除対象額	次の①②の金額のうち、いずれか少ない金額の30%に相当する金額を、その事業年度において損金算入することができる ① その事業年度において行った特許権譲渡等取引ごとに以下のA) の金額に、B) の金額のうちにC) の金額の占める割合を乗じた金額を合計した金額 A) その特許権譲渡等取引に係る所得の金額 B) 当期及び前期以前（※2）において生じた研究開発費の額（※3）のうち、その特許権譲渡等取引に係る特定特許等に直接関連する研究開発に係る金額の合計額 C) 上記B) の金額に含まれる適格研究開発費の額（※4）の合計額 ② 当期の所得の金額 （※2）令和7年4月1日以後に開始する事業年度に限る （※3）研究開発費の額とは、研究開発費等に係る会計基準における研究開発費の額に一定の調整を加えた金額をいう （※4）適格研究開発費の額とは、研究開発費の額のうち、特定特許権等の取得費及び支払ライセンス料、国外関連者に対する委託試験研究費並びに国外事業所等を通じて行う事業に係る研究開発費の額以外のものをいう
その他	令和9年4月1日前に開始する事業年度において、当期において行った特許権譲渡等取引に係る特定特許権等のうちに令和7年4月1日以後最初に開始する事業年度開始の日前に開始した研究開発に直接関連するものがある場合には、上記①の金額は次のD) の金額に、E) の金額のうちにF) の金額の占める割合を乗じた金額とされる D) 当期において行った特許権譲渡等取引に係る所得の金額の合計額 E) 当期、前期及び前々期において生じた研究開発費の額の合計額 F) 上記E) の金額に含まれる適格研究開発費の額の合計額

## 6. 研究開発税制の見直し

イノベーションボックス税制（前述 p.61）の創設に伴い、一部目的が重複する研究開発税制については、試験研究費が減少した場合の控除率の引下げを行うことにより、投資を増加させるインセンティブをさらに強化するためのメリハリ付けが行われる。

### (1) 一般試験研究費の額に係る税額控除制度の見直し

研究開発投資を増加させるためのインセンティブを強化するために、一般試験研究費の額に係る税額控除制度における税額控除率の算式について、研究開発費が減少している場合の控除率の段階的な引下げが行われる。また研究開発費が減少している場合における、税額控除率の下限が撤廃される。

	現行			改正案		
	増減試験研究費割合	税額控除率の計算方法	税額控除率の上限・下限	増減試験研究費割合	税額控除率の計算方法	税額控除率の上限・下限
税額控除率	12%以下の場合	11.5% - (12% - 増減試験研究費割合) × 0.25	1%	0%未満の場合	(※1)	なし
				0%以上12%以下の場合	(改正前と同様)	(改正前と同様)
	12%超の場合	11.5% + (増減試験研究費割合 - 12%) × 0.375	10% (14%◇)	12%超の場合	(改正前と同様)	(改正前と同様)
				(改正前と同様)		
平均売上金額に対する試験研究費の割合が10%を超える場合、(上記で算出した割合) × (控除増率※) に相当する割合を加算する◇ (※) 控除増率 = (試験研究費割合 - 10%) × 0.5 (10%を上限)						

◇は、令和7年度末までの時限措置

(※1) 一般試験研究費の額に係る税額控除制度について、令和8年4月1日以後に開始する事業年度で増減試験研究費割合が零に満たない事業年度につき、税額控除率が次のとおり見直される。

	事業年度	税額控除率
税額控除率	令和8年4月1日から令和11年3月31日までの間に開始する事業年度	8.5% + 増減試験研究費割合 × $\frac{8.5}{30}$
	令和11年4月1日から令和13年3月31日までの間に開始する事業年度	8.5% + 増減試験研究費割合 × $\frac{8.5}{27.5}$
	令和13年4月1日以後に開始する事業年度	8.5% + 増減試験研究費割合 × $\frac{8.5}{25}$

## (2) 制度の対象となる試験研究費の額の範囲

制度の対象となる試験研究費の額について、以下の見直しが行われる。

項目	改正案
制度の対象となる試験研究費の額	■ 内国法人の国外事業所等を通じて行う事業に係る試験研究費の額が除外される

## 7. 暗号資産の期末時価評価の見直し

### (1) 概要

発行者以外の第三者が保有する市場暗号資産については、その保有目的にかかわらず、期末時価評価の対象とされていたところ、継続的に保有する暗号資産については、一定の要件の下、期末時価評価の対象外とする見直しが行われる。

### (2) 改正案

法人が有する市場暗号資産に該当する暗号資産で、譲渡についての制限その他の条件が付されているものの期末における評価額は、原価法・時価法のいずれかの評価方法のうちその法人が選定した評価方法により計算した金額とされる。

区分		期末評価方法	
市場暗号資産	特定自己発行暗号資産 (※1)	原価法	
	上記以外	譲渡についての制限その他の条件が付されている暗号資産 (※2)	原価法又は時価法 (※3)
		上記以外	時価法

(※1) 法人が自己で発行し、かつ、その発行の時から継続して保有する暗号資産で、暗号資産の発行の時から継続して一定の方法により譲渡制限が行われているもの。

(※2) 次の要件に該当する暗号資産をいう。



- ① 他者に移転できないようにする技術的措置がとられていること等その暗号資産の譲渡についての一定の制限が付されていること。
  - ② 上記①の制限が付されていることを認定資金決済事業者協会において公表させるため、その暗号資産を有する者等が上記①の制限が付されている旨の暗号資産交換業者に対する通知等をしていること。
- (※3) 評価方法は、暗号資産の種類ごとに選定し、その暗号資産を取得した日の属する事業年度に係る確定申告書の提出期限までに納税地の所轄税務署長に届け出る必要がある。法定評価方法は原価法とされる。

## 8. 特定事業活動として特別新事業開拓事業者の株式の取得をした場合の課税の特例（オープンイノベーション促進税制）の延長

オープンイノベーション促進税制は、令和2年度税制改正により創設された制度で、スタートアップ企業とのオープンイノベーションに向け、国内の事業会社又はその国内コーポレートベンチャーキャピタルが、スタートアップ企業の株式を一定額以上取得する場合、その株式の取得価額の25%を所得控除することができる制度である。当該税制につき、以下のとおり適用期限が2年延長される。

	現行	改正案
適用期限	令和6年3月31日まで	令和8年3月31日まで

## 9. 地域経済牽引事業の促進区域内において特定事業用機械等を取得した場合の特別償却又は税額控除制度（地域未来投資促進税制）の見直し

青色申告書を提出する法人が、令和7年3月31日までに承認地域経済牽引事業計画に従って特定事業用機械等を取得した場合、機械装置・器具備品につき取得価額等の40%相当額の特別償却又は4%相当額の税額控除（上乗せ要件を満たす場合は、50%相当額の特別償却又は5%相当額の税額控除）、また、建物・附属設備・構築物につき20%相当額の特別償却又は2%相当額の税額控除を適用できる課税の特例（地域未来投資促進税制）について、主務大臣の確認要件の見直しが行われた上で、成長志向型中堅企業に係る要件を満たす場合に機械装置等の税額控除率の引上げが行われる（所得税についても同様）。

### (1) 特別償却率及び税額控除率を引き上げる措置（上乗せ要件）の要件の見直し

現行		改正案		
見直し	以下の(A)(B)のいずれも満たすこと		以下の(A)(B)のいずれも満たすこと	
	(A)	以下のいずれかを満たすこと <ul style="list-style-type: none"> <li>■ 直近事業年度の付加価値額増加率が8%以上であること</li> <li>■ 対象事業において創出される付加価値額が3億円以上、かつ、事業を実施する企業の前事業年度と前々事業年度の平均付加価値額が50億円以上であること</li> </ul>	(A)	改正なし
	(B)	労働生産性の伸び率が4%以上かつ投資収益率が5%以上であること	(B)	労働生産性の伸び率が5%以上（※1）かつ投資収益率が5%以上であること （※1）中小企業基本法の中小企業者については、現行どおりとされる

### (2) 特別償却率及び税額控除率を引き上げる措置（上乗せ要件）の対象の追加

	改正案
追加対象	次の要件の全てを満たすことにつき主務大臣の確認を受けた場合が対象に加えられる <ul style="list-style-type: none"> <li>■ 産業競争力強化法の特定中堅企業者（仮称）であること</li> <li>■ 「パートナーシップ構築宣言」を公表していること</li> <li>■ その承認地域経済牽引事業計画に定められた施設又は設備を構成する減価償却資産の取得予定価額の合計額が10億円以上であること</li> <li>■ 上記(B)の見直し後の労働生産性の伸び率に係る要件、現行の付加価値額増加率に係る要件並びに現行の年平均付加価値額及び付加価値額の創出に係る要件その他現行の特別償却率及び税額控除率を引き上げる措置の適用要件の全てを満たすこと</li> </ul>

<b>特別償却率及び税額控除率</b>	上記の対象となる機械装置及び器具備品については、取得価額の50%相当額の特別償却又は6%相当額の税額控除（現行のその他の上乗せ要件では5%）が認められる
---------------------	--

## 10. 交際費等の損金不算入制度の見直しと延長

地方活性化の中心的役割を担う中小企業の経済活動の活性化や、「安いニッポン」の指摘に象徴される飲食料費に係るデフレマインドを払拭する観点から、交際費等

の損金不算入制度の見直しが行われる。

### (1) 概要

交際費等の損金不算入制度について、次の措置がとられた上、適用期限が3年延長される。

項目	改正案
損金不算入となる交際費等の範囲から除外される一定の飲食に係る金額の基準	1人当たり1万円以下（現行：5,000円以下）に引き上げられる。
適用期限	接待飲食に係る損金算入の特例及び中小法人に係る損金算入の特例の適用期限が3年延長される。

### (2) 適用関係

上記の「損金不算入となる交際費等の範囲から除外される一定の飲食に係る金額の基準」に関する改正は、令和6年4月1日以後に支出する飲食費について適用される。

## 11. 外形標準課税の見直し

企業の稼ぐ力を高める法人税改革の趣旨や地方税収の安定化・税負担の公平性といった制度導入の趣旨を踏まえ、事業税の外形標準課税の適用対象法人のあり方について見直される。具体的には、(1)減資への対応及び(2)100%子法人等への対応として以下の見直しが行われる。

### (1) 減資への対応

項目	改正案				
対象法人	<p>■ 現行基準（資本金1億円超）が維持される</p> <p>■ 当分の間、当該事業年度の前事業年度に外形標準課税の対象であった法人であって、当該事業年度に資本金1億円以下で、資本金及び資本剰余金（これに類するものを含む：以下同じ）の合計額が10億円を超えるものは、外形標準課税の対象とされる</p> <p style="text-align: center;">企業会計上の貸借対照表</p> <div style="display: flex; align-items: center; justify-content: center;"> <div style="writing-mode: vertical-rl; font-size: small; margin-right: 5px;">項目振替型減資</div> <table border="1" style="border-collapse: collapse; text-align: center;"> <tr> <td style="width: 100px; height: 20px;">資本金(現行基準：1億円超)</td> <td style="width: 100px; height: 20px;">資本準備金</td> </tr> <tr> <td style="width: 100px; height: 20px;">資本剰余金</td> <td style="width: 100px; height: 20px;">その他資本剰余金</td> </tr> </table> <div style="margin-left: 10px;"> <p style="font-size: small;">↑ 補充的な基準 資本金+資本剰余金 10億円超</p> </div> </div> <p style="text-align: center; font-size: small;">【出所】「令和6年度地方税制改正（案）について」（総務省）1頁を参考に作成</p>	資本金(現行基準：1億円超)	資本準備金	資本剰余金	その他資本剰余金
	資本金(現行基準：1億円超)	資本準備金			
	資本剰余金	その他資本剰余金			
経過措置	<p>施行日以後最初に開始する事業年度については、上記にかかわらず、公布日を含む事業年度の前事業年度（※）に外形標準課税の対象であった法人であって、当該施行日以後最初に開始する事業年度に資本金1億円以下で、資本金と資本剰余金の合計額が10億円を超えるものは、外形標準課税の対象とされる。</p> <p>（※）公布日の前日に資本金が1億円以下となっていた場合には、公布日以後最初に終了する事業年度</p>				
適用	令和7年4月1日に施行され、同日以後に開始する事業年度から適用される。				

## (2) 100%子法人等への対応

改正案	
見直し内容	<p>資本金と資本剰余金の合計額が50億円を超える法人（※1）又は相互会社・外国相互会社（以下、「特定法人」という。）の100%子法人等（※2）のうち、当該事業年度末日の資本金が1億円以下で、資本金と資本剰余金の合計額（※3）が2億円を超えるものは、外形標準課税の対象とされる。</p> <p>（※1）当該法人が非課税又は所得割のみで課税される法人等である場合を除く</p> <p>（※2）上記の「100%子法人等」とは、特定法人との間に当該特定法人による法人税法に規定する完全支配関係がある法人及び100%グループ内の複数の特定法人に発行済株式等の全部を保有されている法人をいう</p> <p>（※3）公布日以後に、当該100%子法人等がその100%親法人等に対して資本剰余金から配当を行った場合においては、当該配当に相当する額を加算した金額</p> <p>（※4）外形標準課税の対象となる法人をいう</p> <div style="text-align: center;"> <pre> graph TD     A["親：外形対象法人(※4) 【資本金+資本剰余金】 50億円超"] -- 持株比率100% --&gt; B["子：資本金1億円以下 【資本金+資本剰余金】 2億円超"]     B --- C["⇒外形対象法人(※4)に含める"]             </pre> </div> <p>【出所】「令和6年度地方税制改正（案）について」（総務省）2頁を参考に作成</p>
特例措置	<p>産業競争力強化法の改正を前提に、令和9年3月31日までの間に同法の特別事業再編計画（仮称）の認定を受けた認定特別事業再編事業者（仮称）が、当該認定を受けた計画に従って行う一定の特別事業再編（仮称）のための措置として他の法人の株式等の取得、株式交付又は株式交換を通じて当該他の法人を買収し、その買収の日以降も引き続き株式等を有している場合等については、当該他の法人等（※1）について、当該買収の日の属する事業年度からその買収の日以後5年を経過する日の属する事業年度までの各事業年度においては外形標準課税の対象外とする特例措置が設けられる（※2）。</p> <p>（※1）当該認定特別事業再編事業者（仮称）が当該計画の認定を受ける前5年以内を買収した法人を含む</p> <p>（※2）当該他の法人等が、現行基準（資本金1億円超）又は上記（1）により外形標準課税の対象である場合は、特例措置の対象から除外する</p>
経過措置	<p>当該改正により、新たに外形標準課税の対象となる法人については、従来の課税方式で計算した税額を超えることとなる額のうち、次に定める額を、当該事業年度に係る法人事業税額から控除する措置が設けられる。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>■ 令和8年4月1日から令和9年3月31日までの間に開始する事業年度：当該超える額に3分の2の割合を乗じた額</li> <li>■ 令和9年4月1日から令和10年3月31日までの間に開始する事業年度：当該超える額に3分の1の割合を乗じた額</li> </ul>
適用	令和8年4月1日に施行され、同日以後に開始する事業年度から適用される。

## 12. カーボンニュートラルに向けた投資促進税制（カーボンニュートラル投資促進税制）の見直しと延長

エネルギー利用環境負荷低減事業適応計画（以下「事業適応計画」）の認定を受け、かつ青色申告書を提出する法人が、事業適応計画に従って生産工程効率化等設備等の取得等を行った場合、当該設備等の取得価額等の50%相当額の特別償却又は5%若しくは10%相当額の

税額控除を適用できる課税の特例（カーボンニュートラル投資促進税制）について、次の見直しが行われた上、その適用期限が2年延長（令和8年3月31日までの期間内）される（所得税についても同様）。

### (1) 適用対象資産

事業適応計画の認定（令和8年3月31日まで）を受けた日から3年以内に取得等をして、事業の用に供する資産について、次の見直しが行われる。

項目	現行	改正案
需要開拓商品 (※1) 生産設備	エネルギーの利用による環境への負荷の低減効果が大きく、新たな需要の拡大に寄与することが見込まれる製品の生産に専ら使用される設備(※2) (※1) 化合物パワー半導体、燃料電池等 (※2) 対象設備は、機械装置	左記設備を除外
生産工程効率化等設備	事業所等の炭素生産性(=付加価値額÷エネルギー起源CO2排出量)を相当程度向上させる計画に必要となる設備(※3) (※3) 対象設備は、機械装置、器具備品、建物附属設備及び構築物。導入により事業所の炭素生産性が1%以上向上することが必要	左記設備のうち、「市場に流通している照明設備及び対人空調設備」の除外及び「一定の鉄道用車両」の追加

## (2) 認定要件等及び措置内容

生産工程効率化等設備の導入を伴う事業適応計画の認

定要件のうち、事業所等の炭素生産性向上率に係る要件及び措置内容について、次の見直しが行われる。

項目	現行	改正案		
認定要件 及び 措置内容	炭素生産性向上率7%以上の場合、特別償却率50%又は税額控除率5%	中小企業者(※4)	炭素生産性向上率10%以上17%未満の場合、特別償却率50%又は税額控除率10% (※4) 適用除外事業者に該当するものを除く	炭素生産性向上率の計算では、電気の排出係数による影響等が除外
		中小企業者以外の法人	炭素生産性向上率15%以上の場合、特別償却率50%又は税額控除率5%	
上乗せ要件 及び 措置内容	炭素生産性向上率10%以上の場合、特別償却率50%又は税額控除10%	中小企業者	炭素生産性向上率17%以上の場合、特別償却率50%又は税額控除率14%	
		中小企業者以外の法人	炭素生産性向上率20%以上の場合、特別償却率50%又は税額控除10%	

なお、令和6年4月1日前に認定の申請をした事業適応計画に従って同日以後に取得等をする資産については、本制度は適用されない。

## 13. 欠損金の繰戻しによる還付制度の不適用措置の期限延長

欠損金の繰戻しによる還付制度は、中小企業者等及び清算中に終了する事業年度において生じた欠損金等を除き、不適用とされている。この不適用措置の適用期限が2年延長される。また、不適用の対象から銀行等保有株式取得機構の欠損金額を除外する措置の適用期限が2年延長される。

## 14. 中小企業者等の少額減価償却資産の取得価額の損金算入の特例の見直しと期限延長

中小企業者等のうち常時使用する従業員の数が500人以下の法人は、取得価額が10万円以上30万円未満の減価償却資産(一定の貸付用資産を除く)を取得等して事業の用に供した場合には、損金経理要件等の一定要件の

もとに、1事業年度あたり300万円を上限として事業の用に供した事業年度にその取得価額の全額を損金算入することが認められている。この対象法人から、電子情報処理組織を使用する方法(e-Tax)により法人税の確定申告書等に記載すべきものとされる事項を提供しなければならぬ法人のうち、常時使用する従業員の数が300人を超えるものが除外され、適用期限が2年延長される。

## 組織再編

### 1. 認定株式分配(パーシャルスピノフ)に係る課税の特例の見直しと延長

いわゆる「パーシャルスピノフ税制」(認定株式分配に係る課税の特例)(※1)について、次の見直しが行われた上、適用期限が4年延長される。

(※1) 元親会社に一部持分を残すパーシャルスピノフ(株式分配に限る)について、一定の要件を満たせば再編時の譲渡損益課税を繰り延べ、株主のみなし配当に対する課税を対象外とする特例措置。

項目	改正案
主務大臣による認定事業再編計画の内容の公表時期の見直し	その認定の日からその認定事業再編計画に記載された事業再編の実施時期の開始の日まで（現行：認定の日）とされる。
認定株式分配が適格株式分配に該当するための要件追加	その認定株式分配に係る完全子法人が主要な事業として新たな事業活動を行っていることとの要件が加えられる。

## 2. 現物出資についての見直し

### (1) 改正案

現物出資に関連し、以下の見直しが行われる。

- 1) 内国法人が外国法人の本店等に無形資産等（※1）の移転を行う現物出資について、適格現物出資の対象から除外される。

項目	現行		改正案	
	現物出資資産等の種類	適格現物出資該当性	現物出資資産等の種類	適格現物出資該当性
内国法人が外国法人の本店等に資産の移転を行う現物出資の適格現物出資該当性	国内資産等	該当し得ない	国内資産等	該当し得ない
	上記以外	該当し得る（※2）	上記以外	無形資産等（※1） 該当し得ない 上記以外 該当し得る（※2）

（※1）工業所有権等・著作権等で、独立の事業者間で通常取引条件に従って譲渡、貸付け等が行われるとした場合にその対価が支払われるべきものをいう

（※2）その他の適格要件を満たす必要がある

- 2) 現物出資により移転する資産等（国内不動産等を除く）の内外判定は、以下のとおりである。

項目	資産等の種類	内外判定
適格現物出資への該当性の判定に際し、現物出資により移転する資産等（国内不動産等を除く）の内外判定	内国法人の本店等若しくは外国法人の恒久的施設を通じて行う事業に係る資産等	国内
	内国法人の国外事業所等（※1）若しくは外国法人の本店等を通じて行う事業に係る資産等	国外

（※1）国外にある恒久的施設に相当するもの等

### (2) 適用関係

上記の改正は、令和6年10月1日以後に行われる現物出資について適用される。

## 国際課税

### 1. 各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税等の見直し

各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税等について、次の見直しが行われる。国内ミニマム課税（Qualified Domestic Minimum Top-up Tax：以下「QDMTT」）を含め、OECDにおいて来年以降も引き続き実施細目が議論される見込みであるもの等については、国際的な議論を踏まえ、令和7年度税制改正以降の法制化が検討される。

### (1) 自国内最低課税額に係る取扱い

次の見直しが行われる。現行、QDMTTはグループ国際最低課税額の計算上で当期国別国際最低課税額等から控除されるところ、改正案では一定の要件を満たすQDMTTを設けた国又は地域について、グループ国際最低課税額を零とするセーフ・ハーバーが設けられることになる。

- 構成会社等がその所在地国において一定の要件を満たす自国内最低課税額に係る税を課することとされている場合に、その所在地国に係るグループ国際最低課税額を零とする適用免除基準が設けられる
- 無国籍構成会社等が自国内最低課税額に係る税を課されている場合には、グループ国際最低課税額の計算においてその税の額が控除される

## (2) 外国税額控除の見直し

次に掲げる外国における税について、外国税額控除における取扱いが設けられる。改正案ではQDMTTが外国

税額控除の対象であることが明確化され、懸念されていた外国子会社合算税制による課税とQDMTTによる二重課税について一定の措置が講じられることとなる。

対象から除外されるもの	対象とされるもの
<ul style="list-style-type: none"> <li>■ 各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税に相当する税（いわゆるIIRにより課される税）</li> <li>■ 外国を所在地国とする特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等に対して課される税（グループ国際最低課税額に相当する金額のうち一定の金額を課税標準とするものに限る）又はこれに相当する税（いわゆるUTPRにより課される税）</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ 自国内最低課税額に係る税（QDMTTにより課される税）</li> </ul>

## (3) その他

OECDが令和5年2月及び7月に公表している執行ガイドダンス及びGloBE情報申告に係る文書で検討されていたもののうち、現行未反映であったもの等を含む次の追加見直し等が行われる。

- 個別計算所得等の金額から除外される一定の所有持分の時価評価損益等は、特定多国籍企業グループ等に係る国又は地域単位の選択により、個別計算所得等の金額に含めることが認められる
- 導管会社等に対する所有持分を有することにより適用を受けることができる税額控除の額（一定の要件を満たすものに限る）は、特定多国籍企業グループ等に係る国又は地域単位の選択により、調整後対象租税額に加算することが認められる
- 特定多国籍企業グループ等報告事項等の提供制度について、特定多国籍企業グループ等報告事項等が、提供義務者の区分に応じて必要な事項等に見直される
- 法人住民税の計算の基礎となる法人税額に各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税の額が含まれないよう所要の措置が講じられる
- その他所要の措置が講じられる

## 2. 外国子会社合算税制の見直し

外国子会社合算税制におけるペーパー・カンパニー特例については、その適用要件の一つに、「収入割合要件」がある。このうち、例えば、持株会社特例に係る収入割合要件は、外国関係会社の収入金額の合計額のうち占める一定の子会社等からの配当等が占める割合が95%超であることを要するというものであるが、当該外国関係会社に収入等がない場合には、当該要件を充足しないことになるのではないかとこの疑義が生じていた。大綱によれば、外国関係会社の事業年度に係る収入等がない場合には、その事業年度における収入割合要件の判定が不要とされる。

## 3. 過大支払利子税制の見直し

過大支払利子税制（対象純支払利子等に係る課税の特例）は、所得金額に比して過大な利子を支払うことを通じた租税回避を防止するための制度である。

過大支払利子税制の適用を受け、損金不算入とされた支払利子等の額（以下「超過利子額」）は、現行法上、原則として最大7年間繰り越して、一定の金額を限度として損金算入を行うことができるとされている。大綱によれば、令和4年4月1日から令和7年3月31日までの間に開始した事業年度に係る繰越期間が10年（原則：7年）に延長される。これは、米国における急激な金利上昇を受けた時限的対応措置と推測される。

	現行	改正案
超過利子額の繰越期間	7年	10年（原則：7年）※

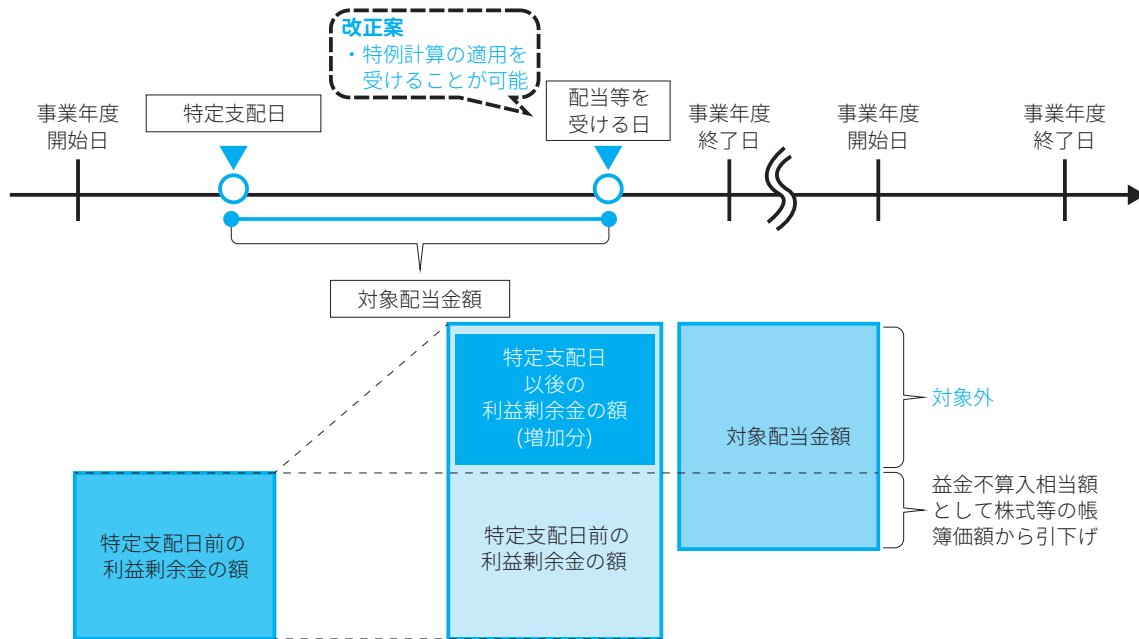
※ 令和4年4月1日から令和7年3月31日までの間に開始した事業年度に係る超過利子額

## 4. 子会社株式簿価減額特例の見直し

子会社株式簿価減額特例の適用により減額する株式等の帳簿価額の計算に際しては、その子法人から受ける対象配当金額のうち特定支配関係発生日以後の利益剰余金の額から支払われたものと認められる部分の金額を除外できる特例計算が認められている。

現行法上、この特例計算が認められる「対象配当等の額」から、特定支配日の属する事業年度に受ける配当等の額は除外されている。大綱によれば、上記の特例計算について、特定支配関係発生日の属する事業年度内に受けた対象配当金額（その特定支配関係発生日後に受けるものに限る）についても、その特例計算の適用を受けることができることとされる。

## <想定される特例のイメージ>



## 5. その他

国内外のグローバル化など、経済社会の構造変化を踏まえた税制の見直しが予定されている。OECD/G20の「BEPS包摂的枠組み」において議論されている、経済のデジタル化に伴う課税上の課題に対応する2本柱の解決策のうち、移転価格税制に関連する第1の柱「市場国への新たな課税権の配分」に関しては、大綱には具体的な内容が記載されなかったが、引き続き状況を注視する必要がある。

## 消費課税

### 1. プラットフォーム課税の導入

国外事業者に係る消費税の課税の適正化を目的として、プラットフォーム課税の導入が行われる。プラットフォーム課税については、これまでプラットフォームを介して数多くの国外事業者が国内市場に参入している中で、国内外の競争条件の公平性も考慮しつつ、適正な課税を確保するための方策を検討するとされていたが、令和6年度の税制改正により具体化される。

#### (1) プラットフォーム課税

国外事業者がデジタルプラットフォームを介して行う電気通信利用役務の提供（事業者向け電気通信利用役務の提供に該当するものを除く：以下同じ）のうち、国税庁長官から指定を受けたプラットフォーム事業者（以下「特定プラットフォーム事業者」）を介してその対価を収受するものについては、特定プラットフォーム事業者が行ったものとみなされる。すなわち、国外事業者が特定

プラットフォーム事業者を経由して電気通信利用役務を提供する場合、そのデジタルサービスに係る消費税について、国外事業者に代わり特定プラットフォーム事業者が納税義務が課される。

上記の改正は、令和7年4月1日以降に行われる電気通信利用役務の提供について適用され、所要の経過措置を講ずるとされている。

#### 1) 特定プラットフォーム事業者における対応

国税庁長官は、プラットフォーム事業者のその課税期間において対象となるべき電気通信利用役務の提供に係る対価の額の合計額が50億円を超える場合には、当該プラットフォーム事業者を特定プラットフォーム事業者として指定する。また、特定プラットフォーム事業者に指定した旨を通知するとともに、当該特定プラットフォーム事業者に係るデジタルプラットフォームの名称等についてインターネットを通じて公表するものとし、指定を受けた特定プラットフォーム事業者は、上記の対象となる国外事業者に対してその旨を通知するものとする。

指定を受けた特定プラットフォーム事業者は、確定申告書に国外事業者が提供した電気通信利用役務について、金額等を記載した明細書を添付した上で、消費税の申告及び納付を行うこととなる。

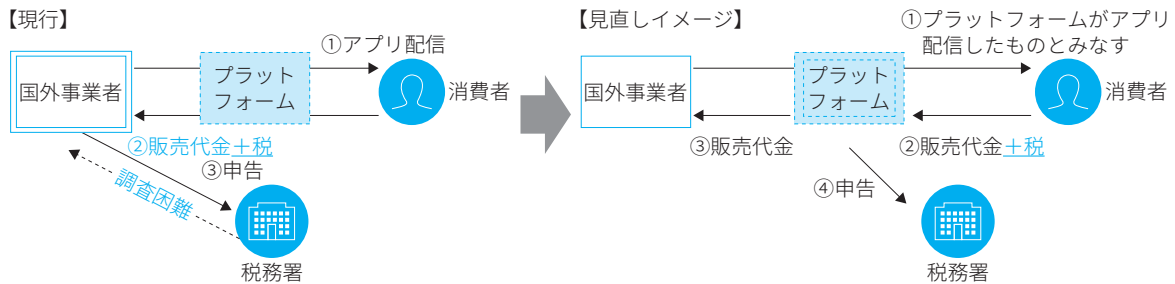
よって、特定プラットフォーム事業者は以下の対応が必要となる。

- その課税期間において対象となるべき電気通信利用役務の提供の対価の額の合計額が50億円を超える場合には、その課税期間の確定申告期限までに国税庁長官に届出を行う
- 特定プラットフォーム事業者の指定を受けた旨の国外事業者への通知

■ 令和7年4月1日以降に行われる国外事業者による電気通信利用役務の提供に関して、明細書を添付して

消費税の申告及び納付を実施する

<イメージ>アプリストアを通じてオンラインゲームを配信



【出所】「国境を越えたデジタルサービスに対する消費税の課税のあり方に関する研究会報告書」（財務省）1頁を参考に作成

## 2. 外国法人に対する事業者免税点制度の特例及び簡易課税制度の見直し

事業者免税点制度は国外事業者により、売手が納税せず買手が控除を行う、いわゆる「納税なき控除」による租税回避が行われている状況を踏まえ、見直しが行われる。また、簡易課税制度においても恒久的施設を有しない国外事業者については、国内における課税仕入れ等が一般的に想定されず、業種ごとのみなし仕入率による控除が適切とはいえないため、簡易課税制度の適用を認めないこととされる見直しが行われる。

### (1) 事業者免税点制度の特例の見直し

事業者の事務処理能力等を踏まえて、事業者免税点制度を適用しないこととする特例に関して見直しが行われる。

上記の改正は、令和6年10月1日以後に開始する課税期間から適用される。

#### 1) 特定期間における課税売上高による納税義務の免除の特例

課税売上高に代わり適用可能とされている給与支払額による判定の対象から国外事業者を除外する。

非居住者への給与の支払が判定の対象となっていないため、国外事業者に対して本特例が適切に機能していないことを踏まえ、国外事業者については「給与（居住者分）の合計額」による判定を認めないこととされる。

#### 2) 資本金1,000万円以上の新設法人に対する納税義務の免除の特例

外国法人は基準期間を有する場合であっても、国内における事業の開始時に本特例の適用の判定を行う。

現行法では新設法人の特例は、事業年度開始の日の資本金等が1,000万円以上の法人でかつ基準期間がない課税期間を対象としているが、外国法人は、日本への進出時点で設立から一定期間経過していることが一般的であり、本特例が適用されないことを踏まえ、外国法人については、日本における事業を開始した時の資本金等により本特例を適用することとされる。すなわち、外国法人で日本における事業を開始した時の資本金等が1,000万円以上の法人は、納税義務を免除されない。

#### 3) 資本金1,000万円未満の特定新規設立法人に対する納税義務の免除の特例

本特例の対象となる特定新規設立法人の範囲に、その事業者の国外分を含む収入金額が50億円超である者が直接又は間接に支配する法人を設立した場合のその法人を加えるほか、外国法人は基準期間を有する場合であっても、国内における事業の開始時に本特例の適用の判定を行う。現行法では、国内の課税売上高が5億円超の法人等が、直接又は間接に支配する法人として設立した資本金等1,000万円未満の法人であり、かつ基準期間がない課税期間を対象としているが、事務処理能力を有する大企業でも、日本での課税売上高がなければ一律に対象外になってしまうことを踏まえ、全世界における収入金額が50億円超である者が、直接又は間接に支配する法人として資本金等1,000万円未満の法人を設立した場合も対象に加えられる。すなわち、国内事業者・国外事業者を問わず、特定新規設立法人の判定には、当該法人を直接又は間接に支配する者の全世界の収入金額が基準とされるほか、外国法人については、基準期間がある場合にも適用されるため、全世界の収入金額が50億円を超える者が直接又は間接に保有する法人等は、納税義務を免除されないこととされる見込みである。



	現行	改正案
1) 特定期間における課税売上高の特例	特定期間（前事業年度の上半期）における国内の課税売上高の判定において、課税売上高の代わりに給与（居住者分）の合計額を用いることができる（消法9の2③）。	国外事業者は、納税義務の判定において特定期間における給与の支払額での判定が認められないため、特定期間の国内の課税売上高が1,000万円超の場合、納税義務が生じることとなる見込みである。
2) 新設法人の特例	基準期間がない課税期間において、事業年度開始の日における資本金等が1,000万円以上の法人である場合、課税事業者となる（消法12の2①）。	外国法人は、基準期間がある場合であっても、日本における事業を開始した日における資本金等が1,000万円以上の法人である場合、課税事業者となる見込みである。
3) 特定新規設立法人の特例	基準期間がない課税期間において、国内の課税売上高が5億円超の法人等が、直接又は間接に支配する法人として設立した資本金等1,000万円未満の法人である場合、課税事業者となる（消法12の3①）。	基準期間がない課税期間において、国内の課税売上高が5億円超又は国外分を含む収入金額が50億円超である者が、直接又は間接に支配する法人として設立した資本金等1,000万円未満の法人である場合、課税事業者となる見込みである。 外国法人は基準期間を有する場合でも日本における事業を開始した時に上記基準にて判定を行うこととされる。

## (2) 簡易課税制度等の見直し

その課税期間の初日において、所得税法又は法人税法上の恒久的施設を有しない国外事業者について、簡易課税制度の適用を認めないこととされる。また、適格請求書発行事業者となる小規模事業者に係る税額控除に関する経過措置の特例（いわゆる2割特例）についても同様の扱いとされる。

上記の改正は、令和6年10月1日以後に開始する課税期間から適用される。

その超えた部分の課税仕入れについて、インボイス制度導入に伴う8割控除・5割控除の経過措置の適用を認めないこととする。すなわち、免税事業者等からの仕入税額控除に係る経過措置の適用は、特定の1社から10億円を超えた部分は認められないこととされる。

上記の改正は、令和6年10月1日以後に開始する課税期間から適用される。

## 3. インボイス制度に関連する改正

### (1) 免税事業者等からの仕入税額控除に係る経過措置の適用に関する制限

適格請求書発行事業者以外の者から行った課税仕入れに係る税額控除に関する経過措置について、一の適格請求書発行事業者以外の者からの課税仕入れの額の合計額がその年又はその事業年度で10億円を超える場合には、

### (2) 自動販売機等及び入場券回収による帳簿のみの保存の特例について

一定の事項が記載された帳簿のみの保存により仕入税額控除が認められる自動販売機及び自動サービス機による課税仕入れ並びに使用の際に証票が回収される課税仕入れ（3万円未満のものに限る）について、帳簿への住所等の記載が不要とされる。

なお、令和5年10月1日以後に行われる上記の課税仕入れに係る帳簿への住所等の記載については、運用上、記載がなくとも改めて求めないものとされる。

	現行	改正案
帳簿のみの保存の特例における記載要件	①課税仕入れの相手方の氏名又は名称 ②課税仕入れを行った年月日 ③課税仕入れに係る資産又は役務の内容 (課税仕入れが他の者から受けた軽減対象課税資産の譲渡等に係るものである場合には、資産の内容及び軽減対象課税資産の譲渡等に係るものである旨) ④課税仕入れに係る支払対価の額 ⑤帳簿のみの保存で仕入税額控除が認められるいずれかの仕入れに該当する旨 ⑥仕入れの相手方の住所又は所在地（自動販売機特例、及び入場券特例に該当する場合に記載が必要） (消法30㉞、消令49①、消規15の4、令和5年国税庁告示第26号)	①課税仕入れの相手方の氏名又は名称 ②課税仕入れを行った年月日 ③課税仕入れに係る資産又は役務の内容 (課税仕入れが他の者から受けた軽減対象課税資産の譲渡等に係るものである場合には、資産の内容及び軽減対象課税資産の譲渡等に係るものである旨) ④課税仕入れに係る支払対価の額 ⑤帳簿のみの保存で仕入税額控除が認められるいずれかの仕入れに該当する旨 ⑥仕入れの相手方の住所又は所在地（自動販売機特例、入場券特例に該当する場合でも、運用上記載は求められない)

## 4. その他

消費税の現行制度を利用した不正な仕入税額控除を防ぐ観点等から、以下の措置が導入される。

### (1) 外国人旅行者向け消費税免税制度により免税購入された物品に関する仕入税額控除について

外国人旅行者向け消費税免税制度により免税購入された物品と知りながら行った課税仕入れについて、仕入税額控除制度の適用を認めないこととされる。

上記の改正は、令和6年4月1日以後に国内において事業者が行う課税仕入れについて適用される。

### (2) 消費税の不正受還付犯（未遂犯を含む）の対象について

消費税の不正受還付犯（未遂犯を含む）の対象に、偽りその他不正の行為による更正の請求に基づく還付が加えられる。

上記の改正は、法律の公布の日から起算して10日を経過した日以後にした違反行為について適用される。

### (3) 金又は白金の地金等の購入した場合の事業者免税制度及び簡易課税制度の適用について

高額特定資産を取得した場合の事業者免税点制度及び簡易課税制度の適用を制限する措置の対象に、その課税期間において取得した金又は白金の地金等の額の合計額が200万円以上である場合を加えることとされる。

上記の改正は、令和6年4月1日以後に国内において事業者が行う金又は白金の地金等の課税仕入れ及び保税地域から引き取られる金又は白金の地金等について適用される。

### (4) 消費税法上の調整対象固定資産について

漁港及び漁場の整備等に関する法律の漁港水面施設運営権を消費税法上の調整対象固定資産（無形固定資産）とすることとされる。

二酸化炭素の貯留事業に関する法律（仮称）の制定を前提に、同法の貯留権（仮称）及び試掘権（仮称）を消費税法上の調整対象固定資産（無形固定資産）とすることとされる。

## 個人所得課税

### 1. 所得税・個人住民税の定額減税

賃金上昇と相まって、国民所得の伸びが物価上昇を上回る状況をつくり、デフレマインドの払拭と好循環の実現につなげていくため、令和6年の所得税の定額減税が実施される。

#### (1) 内容

居住者の所得税額、及び納税義務者の所得割の額から、特別控除額が控除される。ただし、その者の令和6年分の所得税に係る合計所得金額が1,805万円（給与収入のみの場合、給与収入2,000万円に相当）以下である場合に限られる。

特別控除の額＝次の金額の合計額（その者のそれぞれ所得税額、所得割の額を限度）

- ① 本人：所得税3万円＋個人住民税1万円
- ② 同一生計配偶者又は扶養親族：1人につき所得税3万円＋個人住民税1万円  
（住民税については、原則的に令和6年度分の所得割の額から1万円控除し、控除対象配偶者を除く同一生計配偶者については令和7年度分の所得割の額から1万円控除する）  
＊この同一生計配偶者、扶養親族は居住者に限られる。

#### (2) 特別控除の実施方法

給与所得者・公的年金等の受給者については令和6年6月1日以後最初に支払われる給与等について源泉徴収されるべき所得税の額から控除し、事業所得者等については令和6年分の所得税に係る第1期分予定納税額（7月）から控除する等の措置が講じられる。

また、住民税について特別徴収を行う場合は、特別控除後の住民税の額の11分の1の額を令和6年7月から令和7年5月まで給与の支給の際に徴収する。

### 2. ストックオプション税制の拡充

特定の取締役等が受ける新株予約権の行使による株式の取得に係る経済的利益の非課税等（ストックオプション税制）について、次の措置が講じられる。

#### (1) 適用対象となる新株予約権に係る保管等の要件の緩和

ストックオプション税制における保管委託要件について、企業買収時において機動的に対応できるよう、スタートアップ自身による管理の方法が新設される。

項目	改正案
適用対象となる新株予約権に係る保管委託要件	「新株予約権を与えられた者と当該新株予約権の行使に係る株式会社との間で締結される一定の要件を満たす当該行使により交付をされる株式（譲渡制限株式に限る）の管理等に関する契約に従って、当該株式会社により当該株式の管理等がされること」との要件を満たす場合には、その「取得をする株式につき金融商品取引業者等の営業所等に保管の委託等がされること」との要件を不要とする。

## (2) その年における新株予約権の権利行使価額の限度額の引上げ

主としてレイター期の人材確保に資するよう、スター

トアップが発行した新株予約権について、ストックオプション税制の年間の権利行使価額の上限の引上げが実施される。

項目		現行	改正案
その年における新株予約権の権利行使価額の限度額	設立の日以後の期間が5年未満の株式会社が付与する新株予約権	1,200万円	2,400万円
	一定の株式会社（※）が付与する新株予約権	1,200万円	3,600万円

（※）「一定の株式会社」とは、設立以後の期間が5年以上20年未満の未上場の株式会社又は上場会社のうち上場等の日以後5年未満であるものをいう。

## (3) 新株予約権の付与対象者の拡充等

新株予約権の付与対象者である社外高度人材の要件の緩和・拡充等が行われる。

住宅の区分	現行の借入限度額	改正案
認定住宅	4,500万円	5,000万円
ZEH水準省エネ住宅	3,500万円	4,500万円
省エネ基準適合住宅	3,000万円	4,000万円

※住宅借入金等特別控除の金額は、年末の住宅借入金残高の0.7%で計算される。

## 3. 非課税口座内の少額上場株式等に係る配当所得及び譲渡所得等の非課税措置（NISA）の拡充

非課税口座内上場株式等について与えられた新株予約権で一定のもの行使等に際して金銭の払込みをして取得した上場株式等について、①非課税口座が開設されている金融商品取引業者等を経由して払込みをすること、②金融商品取引業者等への買付けの委託等により取得した場合と同様の受入期間及び取得対価の額の合計額に係る要件その他の要件を満たす場合に限り、特定非課税管理勘定に受け入れることができることとされる。

## 4. 子育て支援に関する政策税制

### (1) 子育て世帯等に対する住宅借入金等特別控除の拡充

子育て支援の観点から、子育て特例対象個人が住宅借入金により所定の住宅の新築・取得を行った場合には、現行の住宅借入金等特別控除とは別に、以下の年末の借入残高の限度額を基礎に住宅借入金等特別控除の計算ができることとされる。

子育て特例対象個人とは、①40歳未満で配偶者を有する者、②40歳以上で、40歳未満の配偶者を有する者又は19歳未満の扶養親族を有する者をいう。

この改正は、令和6年1月1日から令和6年12月31日までの間に、その住宅を居住の用に供した場合に限り適用することとされている。

### (2) 子育て世帯等に対する既存住宅に特定の改修工事を行った場合の特別控除の拡充

子育て世代の居住環境の改善の観点から、子育て特例対象個人が、その居住用家屋に一定の子育て対応改修工事を行い、令和6年4月1日から令和6年12月31日までの間に居住の用に供した場合に、その改修工事に係る標準的な工事費用相当額（250万円を限度）の10%相当額を控除することができることとされる。

この税額控除は、その年分の合計所得金額が2,000万円を超える場合には適用されない。

### (3) 子育て世帯に対する生命保険料控除の拡充

生命保険料控除における新生命保険料に係る一般枠（遺族保障）について、23歳未満の扶養親族を有する場合には、現行の4万円の適用限度額に対して2万円の上乗せ措置が講じられる。

## 5. 非居住者に係る暗号資産等取引情報の自動的交換のための報告制度の整備等

暗号資産等を利用した国際的な脱税及び租税回避を防止する観点から、令和4年、OECDにおいて策定された暗号資産等の取引や移転に関する自動的情報交換の報告枠組み（CARF：Crypto-Asset Reporting Framework）に基づき、非居住者の暗号資産に係る取引情報等を租税

条約等により各国税務当局と自動的に交換するため、国内の暗号資産取引業者等に対し非居住者の暗号資産に係る取引情報等を税務当局に報告することを義務付ける制度が以下のとおり整備される。

- 報告暗号資産交換業者等との間でその営業所等を通じて暗号資産等取引を行う者は、①その者の氏名又は名称、②住所又は本店の所在地、③居住地図、④居住地図が外国の場合にはその国の納税者番号等の必要事項を記載した届出書を提出しなければならない。
  - 令和8年1月1日以降に報告暗号資産交換業者等との間でその営業所を通じて暗号資産等取引を行う者は、その取引の際に提出
  - 令和7年12月31日において、暗号資産等取引を行っている者は、令和8年12月31日までに提出
- 報告暗号資産交換業者等は、年末において、その営業所等を通じて暗号資産等取引を行った者が報告対象契約を締結している場合には、所定の報告事項（氏名、名称、住所、本店の所在地などのほか、暗号資産等の売買等に係る資産の種類ごとの名称、対価の額の合計額など）を、翌年4月30日までに報告暗号資産交換業者等の本店所在地の所轄税務署長に提供しなければならない。
- 外国居住者等に係る暗号資産等取引情報の自動的な提供のための報告制度が整備される。  
また、非居住者に係る金融口座情報の自動的交換のた

めの報告制度等について、報告金融機関等の範囲の見直し等が行われるほか、双方居住者に該当する者について、租税条約上の振分けルールにかかわらず、日本と相手国等の双方を居住地図と取り扱うこととされる。  
上記の改正は、令和8年1月1日から施行される。

## 資産課税

### 1. 住宅取得等資金の贈与を受けた場合の贈与税の非課税措置の見直し

父母・祖父母など直系尊属からの贈与により、自己の居住の用に供する住宅用家屋を新築等するための資金を取得した場合に、一定の限度額まで贈与税が非課税となる当該制度につき、一部要件の見直しが行われた上で、3年延長される。

#### (1) 適用期限の延長・要件等の見直し

適用期限が、令和5年12月31日から令和8年12月31日まで3年延長される。また、非課税限度額の上乗せ措置の適用対象となるエネルギーの使用の合理化に著しく資する住宅用の家屋の要件について、住宅用家屋の新築又は建築後使用されたことのない住宅用家屋の取得をする場合にあっては、次の見直しが行われる。なお、一定の耐震住宅、一定のバリアフリー住宅については、要件の見直しはされない。

項目	改正案
省エネ性能が断熱等性能等級4以上又は一次エネルギー消費量等級4以上であること	省エネ性能が断熱等性能等級5以上かつ一次エネルギー消費量等級6以上であること（※）

- (※) 住宅用家屋の省エネ性能が断熱等性能等級4以上又は一次エネルギー消費量等級4以上であり、かつ、当該住宅用家屋が次のいずれかに該当するものであるときは、当該住宅用家屋は上乗せ措置の対象となる。
- イ 令和5年12月31日以前に建築確認を受けているもの
  - ロ 令和6年6月30日以前に建築されたもの

#### (2) 適用関係ほか

上記の改正は、令和6年1月1日以後の、当該制度に係る贈与税について適用され、特定の贈与者から住宅取得等資金の贈与を受けた場合の相続時精算課税制度の特例措置等についても適用期限が3年延長され、同様に適用される。

## 2. 非上場株式等に係る相続税・贈与税の納税猶予の特例制度の見直し

非上場株式等に係る相続税・贈与税の納税猶予の特例制度を適用するためには、特例承継計画を対象会社の主たる事務所が所在する都道府県に提出する必要があるが、次のとおり提出期限が2年延長される。

現行	改正案
令和6年3月31日	令和8年3月31日

特例承継計画の提出期限は2年延長されたものの、特例制度自体は令和9年12月末までの時限措置とされており、今回の大綱の基本的考え方において適用期限の延長は行わない旨が明記されているため、適用を検討している企業に関しては早期に事業承継に取り組むことが期待される。

## 3. 産業競争力強化法の特別事業再編計画についての登録免許税の特例の創設

産業競争力強化法の改正を前提に、同法に規定する特別事業再編計画（仮称）の認定（同法の改正法の施行の

日から令和9年3月31日までの間にされたものに限る。) が、その特別事業再編計画に基づき行う次に掲げる登記を受けた特別事業再編事業者（仮称）のうち一定のもの に対する登録免許税の税率を軽減する措置がとられる。

	現行（本則）	改正案
① 合併による増資の登記	0.15% (純増部分については0.7%)	0.1% (純増部分については0.15%)
② 分割による増資の登記	0.7%	0.3%
③ 事業に必要な資産の譲受けの場合における次に掲げる登記		
イ 不動産の所有権の移転登記	2%	1.2%
ロ 船舶の所有権の移転登記	2.8%	1.8%
④ 合併による次に掲げる登記		
イ 不動産の所有権の移転登記	0.4%	0.1%
ロ 船舶の所有権の移転登記	0.4%	0.2%
⑤ 分割による次に掲げる登記		
イ 不動産の所有権の移転登記	2%	0.1%
ロ 船舶の所有権の移転登記	2.8%	1.8%

また、認定事業再編計画（事業再編計画の認定要件が見直された後の産業競争力強化法に規定するもの）に基づき行う登記に対する登録免許税の税率の軽減措置について、その適用期限が3年延長され、令和9年3月31日までに認定された計画が対象となることになる。

## 4. 新たな公益信託制度の創設に伴う、相続税・贈与税を非課税とする措置の導入

### (1) 公益信託制度の概要

公益信託とは、委託者（財産を有する者）が、学術、技芸、慈善等の公益目的のために受託者（信託銀行等）に財産を託し、受託者は、定められた目的に従って、その財産を管理・運用し、公益的な活動を行う制度である<sup>1</sup>。

「令和6年度内閣府税制改正要望<sup>2</sup>」における新たな公益信託制度の創設の背景・目的によると、公益信託を構成するためには、信託銀行等が主務官庁へ認可申請を行う必要があるが、この主務官庁制を撤廃し、公益法人認定法と共通の枠組みで公益信託の認可・監督を行う仕組みとし、公益性を担保しつつ、より使いやすい制度を構築するため、公益信託法の改正が行われる予定とのことである。

### (2) 相続税・贈与税の非課税措置

公益信託制度改革による新たな公益信託制度の創設に伴い、公益信託の信託財産とするために相続財産を抛出した場合について、相続税の非課税制度の対象とされるほか、公益信託から給付を受ける財産については、その信託の目的にかかわらず贈与税を非課税とするなど一定の措置がとられる。

## 納税環境整備

### 1. 隠蔽し、又は仮装された事実に基づき更正請求書を提出していた場合の重加算税制度の整備

過少申告加算税又は無申告加算税に代えて課される重加算税の適用対象に、隠蔽し、又は仮装された事実に基づき更正請求書を提出していた場合が追加される。

上記の改正は、令和7年1月1日以後に法定申告期限等が到来する国税について適用される。

地方税の重加算金制度についても、同様の整備が行われる。

1 【出所】公益信託（一般社団法人信託協会ウェブサイト）

2 「令和6年度内閣府税制改正要望」（内閣府ウェブサイト（PDF19頁））

## 2. 偽りその他不正の行為により国税を免れた株式会社の役員等の第二次納税義務の整備

偽りその他不正の行為により国税を免れ、又は国税の還付を受けた株式会社、合資会社又は合同会社はその国税（その附帯税を含む）を納付していない場合において、徴収不足であると認められるときは、その偽りその他不正の行為をしたその株式会社の役員又はその合資会社若しくは合同会社の業務を執行する有限責任社員（※1）は、その偽りその他不正の行為により免れ、若しくは還付を受けた国税の額又はその株式会社、合資会社若しくは合同会社の財産のうち、その役員等が移転を受けたもの及びその役員等が移転をしたもの（通常の取引の条件に従って行われたと認められる一定の取引として移転をしたものを除く）の価額のいずれか低い額を限度として、その滞納に係る国税の第二次納税義務を負うこととされる。

（※1）その役員等を判定の基礎となる株主等として選定した場合にその株式会社、合資会社又は合同会社が被支配会社（※2）に該当する場合におけるその役員等に限る。

（※2）上記の「被支配会社」とは、1株主グループの所有株式数が会社の発行済株式の50%を超える場合等におけるその会社をいう。

上記の改正は、令和7年1月1日以後に滞納となった一定の国税について適用される。

地方団体の徴収金についても同様の整備が行われる。

## その他

### 1. 防衛力強化に係る財源確保のための税制措置

防衛力強化に係る財源確保のための税制措置については、令和5年度税制改正大綱に則って取り組むことが記載された。なお、たばこ税については、税負担の適正化による増収と合わせ、3円/1本相当の財源を確保することとされた。

あわせて、令和5年度税制改正大綱及び上記の基本的方向性により検討を加え、その結果に基づいて適当な時期に必要な法制上の措置を講ずる趣旨を令和6年度の税制改正に関する法律の附則において明らかにするものとされた。

以上

# 会計基準等開発動向

2024年1月9日時点

【企業会計基準委員会 ASBJ】

## ■公開草案公表中

項目	内容	ステータス
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）」等が公表され、2023年8月4日にコメントが締め切られた。現在、公開草案に寄せられたコメントへの対応が検討されている。
パシナルスピンオフの会計処理	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10月6日に企業会計基準適用指針公開草案第80号（企業会計基準適用指針第2号の改正案）「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（案）」等が公表され、2023年12月6日にコメントが締め切られた。現在、公開草案に寄せられたコメントへの対応が検討されている。
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	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の検討が行われている。	2023年11月17日に実務対応報告公開草案第67号「グローバル・ミニマム課税制度に係る法人税等の会計処理及び開示に関する取扱い（案）」等（コメント期限：2024年1月9日）が公表されている。 また、当該実務対応報告を適用する場合に実務に資するための情報を提供することを目的として、補足文書（案）「グローバル・ミニマム課税制度に係る法人税等に関する適用初年度の見積りについて（案）」（コメント期限：2024年1月9日）が公表されている。
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、改正後の金融商品取引法上の半期報告書制度に対応する会計基準等について検討が行われている。	2023年12月15日に企業会計基準公開草案第80号「中間財務諸表に関する会計基準（案）」等（コメント期限：2024年1月19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どうかについて判断する予定とされている。	2022年4月より、予想信用損失モデルに基づく金融資産の減損について、IFRS第9号「金融商品」の相対的アプローチを採用したモデル（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た審議が一巡したことを踏まえ、IFRS第9号を出発点として適切な引当水準を確保したうえで実務負担に配慮した会計基準の開発を目的とした審議が行われている。
上場企業等が保有するベンチャーキャピタル（VC）ファンドの出資持分に係る会計上の取扱い	2023年11月に企業会計基準諮問会議から提言を受け、上場企業等が保有する組合等への出資持分に関して、VCファンドに相当する組合等の構成資産である市場価格のない株式を中心とする限定した範囲の会計上の取扱いについて検討が行われている。	2023年12月より検討が開始されている。

項目	内容	ステータス
金融商品取引法上の「電子記録移転権利」又は資金決済法上の「暗号資産」に該当するICOトークンの発行・保有等に係る会計上の取扱い	資金決済法上の「暗号資産」に該当するICOトークンの発行・保有等に係る会計上の取扱いについて検討が行われている。	資金決済法上の「暗号資産」に該当するICOトークンの発行・保有等に係る会計上の取扱いについては、2022年3月15日に、「資金決済法上の暗号資産又は金融商品取引法上の電子記録移転権利に該当するICOトークンの発行及び保有に係る会計処理に関する論点の整理」が公表された。2022年6月8日にコメントが締め切られ、現在、論点整理に寄せられたコメントへの対応が検討されている。 このうち、暗号資産の発行者が発行時に自己に割り当てた暗号資産の会計上の取扱いについて、2022年11月7日の第490回企業会計基準委員会において審議が行われ、ASBJにおける議論の内容を周知するために、議事概要別紙 ( <a href="https://www.asb.or.jp/jp/wp-content/uploads/20221107_490g_02.pdf">https://www.asb.or.jp/jp/wp-content/uploads/20221107_490g_02.pdf</a> ) が公表された。
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	令和6年度以降の税制改正への対応として、実務対応報告第44号「グローバル・ミニマム課税に対応する法人税法の改正に係る税効果会計の適用に関する当面の取扱い」における当面の取扱いを継続するための改正の要否の検討が行われている。	2023年12月より検討が開始され、公開草案の公表に向けて審議が進められている。2024年1月に公開草案を公表することが目標とされている。
子会社株式及び関連会社株式の減損とのれんの減損の関係	JICPAから公表されている会計制度委員会報告第7号「連結財務諸表における資本連結手続に関する実務指針」に定められる連結財務諸表におけるのれんの追加的な償却処理について、子会社株式及び関連会社株式の減損とのれんの減損の関係を踏まえ、検討が行われている。	2017年10月より検討が開始されている。

■基準諮問会議でテーマアップの要否を審議中

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



項目	内容	ステータス
実務対応報告第19号「繰延資産の会計処理に関する当面の取扱い」の改正	実務対応報告第19号で規定される繰延資産の会計処理のうち、株式交付費、新株予約権発行費、社債発行費、創立費及び開業費の会計処理の検討	第48回基準諮問会議（2023年7月3日開催）において、会計基準レベル／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た。 第49回基準諮問会議（2023年11月22日開催）において、実務対応専門委員会におけるテーマ評価では、実務対応報告第19号を見直すことについて一定のニーズがあり、企業会計基準委員会で基準開発を行う価値があると考えられるが、見直しの範囲を実務対応報告第19号で扱う繰延資産とするか、より広く繰延資産全体とするかについて検討すべきとされた。 これを受けて、次回以降の基準諮問会議において、基準開発の対象も含め検討を継続するとされた。
バーチャルPPAの会計処理について	環境意識の高まりとともに今後、取引が拡大されると見込まれるバーチャル PPA（電力購入契約の一種）の会計処理の明確化	第49回基準諮問会議（2023年11月22日開催）において、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が2023年6月20日に公表され、2023年8月25日にコメントが締め切られた。現在、意見募集に寄せられたコメントへの対応が検討されている。
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、国際サステナビリティ基準審議会（ISSB）のIFRS S1号「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、IFRS S1号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。 公開草案の目標公表時期は2023年度中（遅くとも2024年3月31日まで）、確定基準の目標公表時期は2024年度中（遅くとも2025年3月31日まで）として、審議が行われている。 なお、論点リストが2023年12月25日付で更新されている。

項目	内容	ステータス
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IFRS S2号「気候関連開示」に相当する基準の開発を行う。	2023年1月に、IFRS S2号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。 公開草案の目標公表時期は2023年度中（遅くとも2024年3月31日まで）、確定基準の目標公表時期は2024年度中（遅くとも2025年3月31日まで）として、審議が行われている。 なお、論点リストが2023年12月25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	IFRS S2号とあわせてISSBから公表された「IFRS S2号『気候関連開示』を適用するための産業別ガイダンス」に関しては、当初は例示扱いとし、強制力がない（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の産業別ガイダンスに相当する産業別の基準を開発することはせず、産業別ガイダンスが強制力を持つことになった場合に、改めてSSBJとしてISSBの産業別ガイダンス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た。
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」の改正	ASBJから2023年10月6日に公表された企業会計基準適用指針公開草案第80号（企業会計基準適用指針第2号の改正案）「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（案）」及び企業会計基準適用指針公開草案第81号（企業会計基準適用指針第28号の改正案）「税効果会計に係る会計基準の適用指針（案）」に対応するため、左記実務指針について見直しを行うもの。	2023年10月6日付で、左記実務指針の改正に関する公開草案が公表され、2023年12月6日まで意見募集が行われていた。

【金融庁】

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 (「重要な契約」の開示にかかる改正)	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。  【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	左記改正が2023年12月22日付で公布され、2024年4月1日から施行される。 なお、改正後の規定は、以下のとおり適用される。 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
投資信託財産の計算に関する規則の一部を改正する内閣府令案	投資信託及び投資法人に係る一単位（口）当たりの純資産額と基準価額において差異が生じた場合に、貸借対照表等において当該基準価額及び当該差異の理由が注記されるよう所要の改正を行うもの。	2023年10月18日付で左記改正案が公表され、2023年11月17日まで意見募集が行われていた。
財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則等の一部を改正する内閣府令案	ASBJから企業会計基準第45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」及び企業会計基準第32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」が公表されたことを受け、財務諸表等規則等について所要の改正を行うもの。	2023年12月7日付で左記改正案が公表され、2024年1月9日まで意見募集が行われている。
令和5年金融商品取引法等改正に係る政令・内閣府令案等	2023年11月20日に成立した「金融商品取引法等の一部を改正する法律」（令和5年11月29日法律第79号。以下「改正法」という。）のうち、四半期報告書制度の廃止に関する規定の施行に伴い、関係政令・内閣府令等の規定の整備を行うもの。  主な改正等の内容は以下のとおり。 ・ 上場会社等が提出する半期報告書に関する規定を整備する。 ・ 以下の事項について、臨時報告書の提出事由に追加する。 > 「企業・株主間のガバナンスに関する合意」の締結・変更 > 「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」の締結・変更 ・ 財務諸表等規則及び連結財務諸表規則において、従前の四半期財務諸表を第1種中間財務諸表、従前の中間財務諸表を第2種中間財務諸表として中間財務諸表の作成方法等を含め規定する。	2023年12月8日付で左記改正案が公表され、2024年1月9日まで意見募集が行われている。 改正後の規定は2024年4月1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。 ・ 有価証券届出書及び発行登録書 施行日以後最初に有価証券報告書を提出した時から適用（改正法附則第3条第2項の規定により、改正後の規定に基づく半期報告書を提出する会社にとっては、施行日以後最初に当該半期報告書を提出した時から適用） ・ 有価証券報告書 施行日以後開始する事業年度に係る有価証券報告書から適用（改正法附則第3条第2項の規定により、改正後の規定に基づく半期報告書を提出する会社にとっては、施行日以後に提出する有価証券報告書から適用） ・ 臨時報告書 2025年4月以後提出されるものから適用

【法務省】

項目	内容	ステータス
該当なし		

# 会計情報

発行日 令和6年1月20日(毎月20日発行)  
第570 2月号

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

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

本誌掲載の記事等の無断複写・複製を禁じます。

# Deloitte.

## デロイトトーマツ

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

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

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

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

Member of  
Deloitte Touche Tohmatsu Limited

© 2024. For information, contact Deloitte Tohmatsu Group.



IS 669126 / ISO 27001