

# 会計情報

Vol. 572  
2024.4

Accounting, Tax & Consulting

2024年3月期決算の会計処理に  
関する留意事項

四半期レビュー基準の期中レビュー基準への改訂、東京証券取引所の有価証券  
上場規程に定める四半期財務諸表等に対する期中レビューへの実務対応

令和6年3月決算における税務上  
の留意事項



# Contents

	ページ	
会計・監査	2	2024年3月期決算の会計処理に関する留意事項 公認会計士 木村 寛人
	22	四半期レビュー基準の期中レビュー基準への改訂、東京証券取引所の有価証券上場規程に定める四半期財務諸表等に対する期中レビューへの実務対応 公認会計士・米国公認会計士 津曲 秀一郎
	32	会計上の見積りに関する実務上の諸論点シリーズ 第5回 会計上の見積りの開示 公認会計士 崎山 友香子
	34	業種別委員会研究資料第2号 「Web3.0 関連企業における監査受嘱上の課題に関する研究資料」の概要(第2回) 公認会計士 高山 朋也
	41	金融庁:「連結財務諸表の用語、様式及び作成方法に関する規則に規定する金融庁長官が定める企業会計の基準を指定する件」等の改正 『会計情報』編集部
	43	金融庁:「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)」等に対するパブリックコメントの結果等 『会計情報』編集部
	44	金融庁:「財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則等の一部を改正する内閣府令(案)」等に対するパブリックコメントの結果等 『会計情報』編集部
IFRS	45	国際会計基準(IFRS)一づくり手の狙いと監査 第39回(最終回) 30年後の会計・監査 前 国際会計基準審議会 (IASB) 理事 鷲地 隆継
税務	49	令和6年3月決算における税務上の留意事項 デロイト トーマツ税理士法人 税理士 鈴木 健一
パブリック	65	国の会計と関連制度(10回目) ～国の公共調達の概要(その2) 公共調達(情報システム調達含む)の課題と国の検討～ 公認会計士 長村 彌角
会計基準等開発動向	80	会計基準等開発動向 『会計情報』編集部
Information	86	新刊書籍のご案内

# 2024年3月期決算の会計処理に関する留意事項

公認会計士 きむら ひろと  
木村 寛人

本稿では、2024年3月期決算の会計処理に関する主な留意事項について解説を行う。

2024年3月期に適用される新会計基準等には、下記ⅠとⅡがある。また、2024年3月期から適用される可

能性のある新会計基準等の公開草案（2024年2月末時点）として下記ⅢとⅣがある。さらに、2024年3月期において早期適用が可能な新会計基準等には下記Ⅴがある。

## 【目次】

### 【2024年3月期に適用される会計基準等】

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

### 【2024年3月期に適用される可能性のある会計基準等の公開草案】

- Ⅲ 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
- Ⅳ 実務対応報告公開草案第68号（実務対応報告第44号の改正案）「グローバル・ミニマム課税制度に係る税効果会計の適用に関する当面の取扱い（案）」

### 【2024年3月期に早期適用が可能な会計基準等】

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

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

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

### 1 公表の経緯・目的

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

こうした状況を踏まえ、ASBJは、金融商品取引業等

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

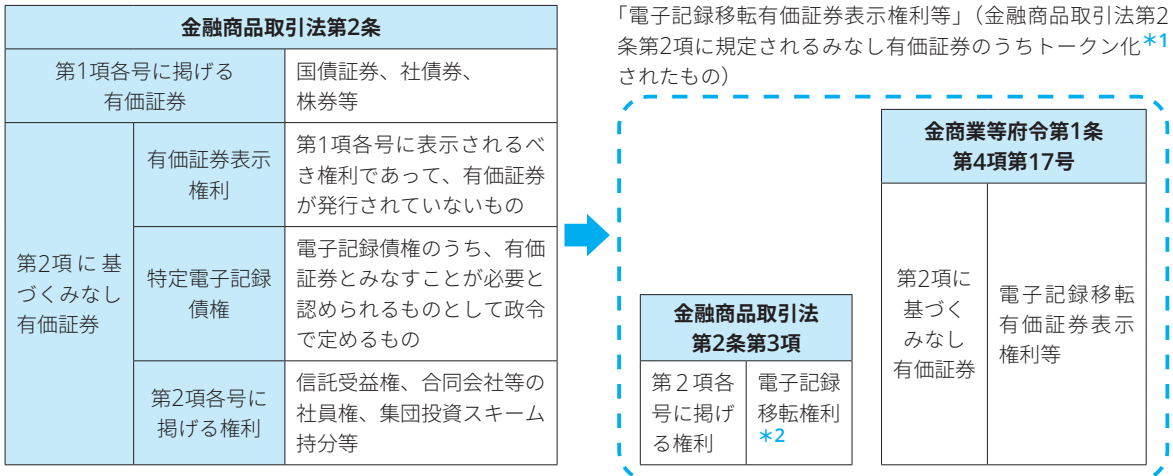
### 2 範囲及び用語の定義

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

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

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

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



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

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

**（結論の背景）**

株式会社以外の信託、持分会社、民法上の任意組合、商法上の匿名組合、投資事業有限責任組合及び有限責任事業組合（以下合わせて「会社に準ずる事業体等」という）による電子記録移転有価証券表示権利等の発行及び保有の会計処理については、電子記録移転有価証券表示権利等と従来のみなし有価証券（電子記録移転有価証券表示権利等に該当しないみなし有価証券を指す。以下同じ）の権利の内容は同一であると考えられることから、会社に準ずる事業体等による電子記録移転有価証券表示権利等の発行及び保有の会計処理を検討するにあたっては、会社に準ずる事業体等が従来のみなし有価証券を発行又は保有する場合の会計処理を参考にすることが考えられるが、会社に準ずる事業体等の会計処理は、関係法令又は実務によっており、会計基準上、必ずしも明らかではない（実務対応報告第43号第25項）。

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

なお、電子記録移転有価証券表示権利等は、今後どのように取引が発展していくかは現時点では予測することが困難であるため、次の論点については2022年3月15日に公表された「資金決済法上の暗号資産又は金融商品取引法上の電子記録移転権利に該当するICOトークンの発行及び保有に係る会計処理に関する論点の整理」の中で関係者から意見を募集し、そこでの要望に基づき別途の対応を図ることの可否を検討することとされていた。

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

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

### 3 会計処理

#### (1) 会計処理の基本的な考え方

電子記録移転有価証券表示権利等は、金融商品取引法において、金融商品取引法第2条第2項に規定されるみなし有価証券のうち、当該権利に係る記録又は移転の方法その他の事情等を勘案し、内閣府令で定めるものに限るとされており、金商業等府令では、電子情報処理組織を用いて移転することができる財産的価値に表示される場合に該当するものとされている。

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

し有価証券と権利の内容は同一と考えられるため、実務対応報告第43号では、電子記録移転有価証券表示権利等の発行及び保有については、基本的に従来のみなし有価証券と同様に、その種類に応じてそれぞれ発行及び保有する場合の会計処理を行う（実務対応報告第43号第27項）。

#### (2) 電子記録移転有価証券表示権利等の発行の会計処理

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

【図表2 電子記録移転有価証券表示権利等の発行の会計処理】

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

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

#### (結論の背景)

ここで、一部の信託受益権（金融商品取引法第2条第2項第1号及び第2号に該当するもの）については、金融商品取引法上の有価証券に該当するものの、金融商品会計基準及び日本公認会計士協会会計制度委員会報告第14号「金融商品会計に関する実務指針」（以下「金融商品実務指針」という。また、以下、金融商品会計基準及び金融商品実務指針を合わせて「金融商品会計基準等」という）上、有価証券として取り扱われない場合がある。そのため、電子記録移転有価証券表示権利等に該当するこれらの一部の信託受益権について、受託者による信託の会計処理が問題となるが、実務対応報告第43号では株式会社による会計処理のみを定めることとしたため、金融商品会計基準等上の有価証券に該当しない電子記録移転有価証券表示権利等の発行の会計処理は取り扱っていない（実務対応報告第43号第29項）。

#### (3) 電子記録移転有価証券表示権利等の保有の会計処理

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

電子記録移転有価証券表示権利等の保有においては、金融商品会計基準等上、有価証券として取り扱われない信託受益権のうち、電子記録移転有価証券表示権利等に該当するものを株式会社が保有する場合も想定される。そのため、上述の発行の場合とは異なり、実務対応報告第43号において、電子記録移転有価証券表示権利等の保有の会計処理については、金融商品会計基準等上の有価証券に該当する場合と該当しない場合に分けて定められている（実務対応報告第43号第7項及び第33項）。

##### ① 金融商品会計基準等上の有価証券に該当する場合

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

【図表3 金融商品会計基準等上の有価証券に該当する場合の保有の会計処理】

発生及び消滅の認識 (実務対応報告第43号第8項)	金融商品会計基準第7項から第9項及び金融商品実務指針の定めに従って行う。 ただし、電子記録移転有価証券表示権利等の売買契約について、 <u>契約を締結した時点から電子記録移転有価証券表示権利等が移転した時点までの期間が短期間である場合、契約を締結した時点で買手は電子記録移転有価証券表示権利等の発生を認識し、売手は電子記録移転有価証券表示権利等の消滅を認識する。</u>
貸借対照表価額の算定及び評価差額に係る会計処理(実務対応報告第43号第9項)	金融商品会計基準第15項から第22項及び金融商品実務指針の定めに従って行う。

約定日に相当する時点等の考え方については、以下のように定められている。

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

**(結論の背景)**

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

しかしながら、電子記録移転有価証券表示権利等の売買に係る事例が限定的である現状を踏まえると、電子記録移転有価証券表示権利等の売買契約においても金融商品実務指針第22項における約定日基準の定めに従うこととする場合、約定日及び受渡日が明確ではない場合も生じ得ると考えられ、また、実務上、約定日から受渡日までの期間が市場の規則又は慣行に従った通常の間であるかどうかの判断が困難である可能性がある。そのため、電子記録移転有価証券表示権利等の売買契約において、約定日に相当する時点、受渡日に相当する時点及び約定日に相当する時点から受渡日に相当する時点までの期間について検討の上、実務対応報告第43号において、電子記録移転有価証券表示権利等の売買契約における発生及び消滅の認識について別途の定めを置くこととした(実務対応報告第43号第37項)。

② 金融商品会計基準等上の有価証券に該当しない場合  
金融商品会計基準等上の有価証券に該当しない電子記録移転有価証券表示権利等の保有の会計処理は、金融商

品実務指針及び実務対応報告第23号「信託の会計処理に関する実務上の取扱い」(以下「実務対応報告第23号」という)の定めに従って行う(実務対応報告第43号第10項)。

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

**(結論の背景)**

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

そのため、金融商品会計基準等上の有価証券に該当しない電子記録移転有価証券表示権利等のうち、金融商品実務指針及び実務対応報告第23号の定めに基づき、結果的に有価証券として又は有価証券に準じて取り扱うこととされているものについての発

生の認識（信託設定時を除く）及び消滅の認識は、実務対応報告第43号第8項の定め（金融商品会計基準等上の有価証券に該当する場合の定め）に従うこととした（実務対応報告第43号第46項）。

## 4 開示

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

## 5 適用時期

実務対応報告第43号は、2023年4月1日以後開始する事業年度の期首から適用する。その背景は、実務対応報告第43号では、電子記録移転有価証券表示権利等を保有する場合の発生及び消滅の認識について、金融商品会計基準等とは別途の定めを置いていることから、その適用にあたっては、一定の周知期間を設けることが有用と考えられたためである（実務対応報告第43号第13項及び第48項）。

また、2019年に改正された金融商品取引法は既に2020年5月より施行されており、早期適用のニーズが想定されることから、実務対応報告第43号では、公表日以後終了する事業年度及び四半期会計期間から早期適用することができる（実務対応報告第43号第13項ただし書き及び第48項）。

## II 実務対応報告第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」等

ASBJは、2023年11月17日に、実務対応報告第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」（以下「実務対応報告第45号」という）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』（以下「キャッシュ・フロー作成基準一部改正」という。また、以下、実務対応報告第45号と合わせて「実務対応報告第45号等」という）を公表した。また、日本公認会計士協会（以下「JICPA」という）は、同日に、「会

計制度委員会報告第8号「連結財務諸表等におけるキャッシュ・フロー計算書の作成に関する実務指針」（以下「キャッシュ・フロー実務指針」という）の改正について」を公表した。

## 1 実務対応報告第45号等の公表の経緯

2022年6月に成立した「安定的かつ効率的な資金決済制度の構築を図るための資金決済に関する法律等の一部を改正する法律」（令和4年法律第61号。以下「改正法」という）により、「資金決済に関する法律」（平成21年法律第59号。以下「資金決済法」という）が改正された。改正後の資金決済法においては、法定通貨の価値と連動した価格で発行され券面額と同額で払戻しを約束するもの及びこれに準ずる性質を有するものが新たに「電子決済手段」と定義され、また、これを取り扱う電子決済手段等取引業者について登録制が導入され、必要な規定の整備が行われた。

当該規定の整備を背景に、2022年8月に開催された第484回企業会計基準委員会において、企業会計基準諮問会議より、資金決済法上の電子決済手段の発行及び保有等に係る会計上の取扱いを検討することがASBJに提言され、ASBJにより検討が行われ、実務対応報告第45号が公表されるに至った。

また、ASBJにおいて、実務対応報告第45号に併せて、企業会計審議会が1998年3月13日に公表した「連結キャッシュ・フロー計算書等の作成基準」及び「連結キャッシュ・フロー計算書等の作成基準注解」のうち資金の範囲に関する事項についての検討が行われ、実務対応報告第45号と同時にキャッシュ・フロー作成基準一部改正が公表された。さらに、JICPAからも、キャッシュ・フロー作成基準一部改正との整合を図るため、キャッシュ・フロー実務指針の改正が公表された。

## 2 資金決済法第2条第5項における電子決済手段の規定の内容

資金決済法第2条第5項では、電子決済手段が4つに分かれ、それぞれ同項第1号から第4号に【図表4】のとおり規定されている（以下、資金決済法第2条第5項各号に規定されている第1号から第4号の電子決済手段をそれぞれ「第1号電子決済手段」、「第2号電子決済手段」、「第3号電子決済手段」及び「第4号電子決済手段」という）。

【図表4 資金決済法第2条第5項各号の規定】

資金決済法 第2条第5項各号	規定の内容
第1号	物品等を購入し、若しくは借り受け、又は役務の提供を受ける場合に、これらの代価の弁済のために不特定の者に対して使用することができ、かつ、不特定の者を相手方として購入及び売却を行うことができる財産的価値（電子機器その他の物に電子的方法により記録されている通貨建資産に限り、有価証券、電子記録債権法（平成十九年法律第百二号）第二条第一項に規定する電子記録債権、第三条第一項に規定する前払式支払手段その他これらに類するものとして内閣府令で定めるもの（流通性その他の事情を勘案して内閣府令で定めるものを除く。）を除く。第2号において同じ。）であって、電子情報処理組織を用いて移転することができるもの（第3号に掲げるものに該当するものを除く。）
第2号	不特定の者を相手方として前号に掲げるものと相互に交換を行うことができる財産的価値であって、電子情報処理組織を用いて移転することができるもの（第3号に掲げるものに該当するものを除く。）
第3号	特定信託受益権（※1）
第4号	上記に掲げるものに準ずるものとして内閣府令で定めるもの（※2）

（※1）資金決済法において「特定信託受益権」とは、金銭信託の受益権（電子情報処理組織を用いて移転することができる財産的価値（電子機器その他の物に電子的方法により記録されるものに限る。）に表示される場合に限る。）であって、受託者が信託契約により受け入れた金銭の全額を預貯金により管理するものであることその他内閣府令で定める要件を満たすものをいう（資金決済法第2条第9項）。

（※2）実務対応報告第45号が公表された時点において、第4号電子決済手段に指定されるものは見込まれていない（実務対応報告第45号BC3項）。

#### （結論の背景）

企業会計基準諮問会議に寄せられた要望では、第1号電子決済手段、第2号電子決済手段及び第3号電子決済手段については、改正された資金決済法の施行に合わせて会計上の取扱いを定めることのニーズがあったため、実務対応報告第45号においては、これらの電子決済手段に関する会計上の取扱いを優先して定めることとされ、当面必要と考えられる最小限の項目に関する会計上の取扱いのみが定められている。

なお、今後の電子決済手段の取引の発展や会計実務の状況により、実務対応報告第45号において定めのない事項に対して別途の対応を図ることの要望が市場関係者によりASBJに提起された場合には、公開の審議により、別途の対応を図ることの可否をASBJにおいて判断することとされている（実務対応報告第45号BC3項及びBC4項）。

- ② 第1号電子決済手段、第2号電子決済手段又は第3号電子決済手段のうち外国電子決済手段については、電子決済手段の利用者が電子決済手段等取引業者に預託しているものに限る（実務対応報告第45号第2項ただし書き）。ここで、「外国電子決済手段」とは、外国において発行される資金決済法等に相当する外国の法令に基づく電子決済手段をいう（実務対応報告第45号第4項(4)及びBC7項）。

#### （結論の背景）

##### 第3号電子決済手段の発行に係る会計処理

第3号電子決済手段は、信託の受益権として発行されるため、第3号電子決済手段の発行者は、信託における受託者の会計処理を行うことになると考えられる。ASBJは、これまで基本的に株式会社における会計処理等を定めており、信託の受託者の会計処理については、実務対応報告第23号のQ8のAにおいて一般的な取扱いのみ定めている。したがって、実務対応報告第45号においては、第3号電子決済手段の発行者側に係る会計処理等を定めていない（実務対応報告第45号BC6項）。

##### 外国電子決済手段

第1号電子決済手段、第2号電子決済手段又は第3号電子決済手段に該当する外国電子決済手段のうち、電子決済手段等取引業者が電子決済手段の利用者から預託を受ける外国電子決済手段については、取引業府令において一定の利用者の保護が図られているため、当該外国電子決済手段の保有に係る会計処理について国内で発行される電子決済手段と同様

### 3 実務対応報告第45号等の概要

#### （1）範囲

実務対応報告第45号では、資金決済法第2条第5項に規定される電子決済手段のうち、第1号電子決済手段、第2号電子決済手段及び第3号電子決済手段を対象としている（実務対応報告第45号第2項）。ただし、当該範囲の例外として、次の①及び②がある。

- ① 第3号電子決済手段の発行者側の会計処理及び開示に関しては、実務対応報告第23号を適用する（実務対応報告第45号第3項）。



に取り扱うことが可能であると考えられる（実務対応報告第45号BC19項及びBC20項参照）。

これに対して、電子決済手段等取引業者が電子決済手段の利用者から預託を受ける外国電子決済手段以外の外国電子決済手段については、電子決済手段等取引業者が電子決済手段の利用者から預託を受ける外国電子決済手段のように取引業府令における一定の利用者の保護はなく、かつ、資金決済法等で規定される電子決済手段の発行者に対する規制も及ばないため、国内で発行される電子決済手段と同様の会計上の性格を有するか否かは必ずしも明らかではないと考えられる。また、仮に、電子決済手段等取

引業者が電子決済手段の利用者から預託を受ける外国電子決済手段以外の外国電子決済手段に係る会計上の取扱いを定める場合、国際的な会計基準との整合性を図ることの検討も必要になると考えられるため、改正された資金決済法の施行に合わせて短期的に対応を行うことが困難である可能性があると考えられる（実務対応報告第45号BC8項）。

実務対応報告第45号が定めている電子決済手段の対象範囲（会計処理等の取扱い）については【図表5】のとおりである。

【図表5 電子決済手段の対象範囲（会計処理等の取扱い）】

区分	第1号 電子決済手段	第2号 電子決済手段	第3号 電子決済手段	第4号 電子決済手段
保有に係る会計処理	対象（実務対応報告第45号第5項から第7項及び第11項） ※外国電子決済手段のうち電子決済手段等取引業者に預託しているものを含む			対象外 ※現時点では、第4号電子決済手段に指定されるものが見込まれていない（実務対応報告第45号BC3項）
発行に係る会計処理	対象（実務対応報告第45号第8項から第10項及び第12項） ※外国電子決済手段については対象外		対象外（実務対応報告第23号を適用）	
利用者から預かった預託電子決済手段の取扱い	対象（実務対応報告第45号第13項） ※外国電子決済手段を含む			

## （2）実務対応報告第45号の対象となる電子決済手段の特徴及び会計上の性格

実務対応報告第45号の対象となる電子決済手段は、主に次の特徴を有する（実務対応報告第45号BC10項）。

- ① 送金・決済手段として使用されるものである（第2号電子決済手段を除く）。
- ② 電子決済手段の利用者の請求により、電子決済手段の券面額に基づく価額と同額の金銭による払戻しを受けることができるものであり、価値の安定した電子的な決済手段である。
- ③ 流通性があるものである。

このような特徴から、実務対応報告第45号の対象となる電子決済手段は、会計上、次の性格を有する資産であると考えられる（実務対応報告第45号BC17項）。

- ① 第1号電子決済手段及び第3号電子決済手段は、その券面額に基づく価額をもって財又はサービスの対価の支払に使用される点で交換の媒体となる、また、価値の保蔵手段としても利用され得ることから通貨に類似する性格を有している。ただ

し、電子決済手段が払い戻されないリスク（以下「換金リスク」という）がある点で、通貨そのものとは異なる。

- ② 実務対応報告第45号の対象となる電子決済手段は、払戻しの請求を行うと速やかに金銭による払戻しが行われるものであり、かつ、その換金リスクは、発行者等に対する規制により、要求払預金における信用リスクと同程度であり、この点、要求払預金に類似する性格を有している。

実務対応報告第45号では、実務対応報告第45号の対象となる電子決済手段が現金又は預金そのものではないが現金に類似する性格と要求払預金に類似する性格を有する資産であることを踏まえ、会計処理及び開示が定められている（実務対応報告第45号BC18項）。

## （3）電子決済手段の保有に係る会計処理

実務対応報告第45号の対象となる電子決済手段の保有に係る会計処理について、【図表6】のとおり定められている。

【図表6 電子決済手段の保有に係る会計処理】

取得時	実務対応報告第45号の対象となる電子決済手段を取得したときは、その受渡日に当該電子決済手段の券面額に基づく価額をもって電子決済手段を資産として計上する。当該電子決済手段の取得価額と電子決済手段の当該券面額に基づく価額との間に差額がある場合、当該差額を損益として処理する（実務対応報告第45号第5項）。
移転時又は払戻時	実務対応報告第45号の対象となる電子決済手段を第三者に移転するとき又は電子決済手段の発行者から実務対応報告第45号の対象となる電子決済手段について金銭による払戻しを受けるときは、その受渡日に当該電子決済手段を取り崩す。電子決済手段を第三者に移転するときに金銭を受け取り、当該電子決済手段の帳簿価額と金銭の受取額との間に差額がある場合、当該差額を損益として処理する（実務対応報告第45号第6項）。
期末時	実務対応報告第45号の対象となる電子決済手段は、期末時において、その券面額に基づく価額をもって貸借対照表価額とする（実務対応報告第45号第7項）。
外国電子決済手段	電子決済手段等取引業者に課される買取義務及び履行保証金保全契約等と同等の契約による資産の保全に関しては、資金移動業者に対する発行者規制と同等の規制となっていると考えられることから、電子決済手段等取引業者が管理する外国電子決済手段の換金リスクは、国内で資金移動業者が発行する第1号電子決済手段と同程度であると考えられる。したがって、実務対応報告第45号の対象となる電子決済手段等取引業者が管理する外国電子決済手段については、国内で発行される実務対応報告第45号の対象となる電子決済手段と同様の会計上の性格を有するものとして取り扱う（実務対応報告第45号BC19項及びBC20項）。

このうち、電子決済手段の保有に係る期末時の会計処理に関して、結論の背景では次のように記載されている。

**（結論の背景）**

実務対応報告第45号の対象となる電子決済手段の発行者に対する一定の規制（実務対応報告第45号BC12項及びBC13項）や電子決済手段等取引業者に対する所要の規制（実務対応報告第45号BC19項）が課されていることにより、当該電子決済手段の換金リスクは、通常、要求払預金における信用リスクと同程度に低いと考えられる（実務対応報告第45号BC29項）。

**（4）電子決済手段の発行に係る会計処理**

実務対応報告第45号の対象となる電子決済手段に係る払戻義務は、「将来一定期日に他の企業に対し現金を引き渡す契約上の義務」であると考えられるため、金銭債務に該当すると考えられる（実務対応報告第45号BC31項）。そこで、金融商品会計基準及び金融商品実務指針の定めを勘案し、実務対応報告第45号の対象となる電子決済手段の発行に係る会計処理について、【図表7】のとおり定められている。

【図表7 電子決済手段の発行に係る会計処理】

発行時	実務対応報告第45号の対象となる電子決済手段を発行するときは、その受渡日に当該電子決済手段に係る払戻義務について債務額をもって負債として計上する。当該電子決済手段の発行価額の総額と当該債務額との間に差額がある場合、当該差額を損益として処理する（実務対応報告第45号第8項）。
払戻時	実務対応報告第45号の対象となる電子決済手段を払い戻すときは、その受渡日に払戻しに対応する債務額を取り崩す（実務対応報告第45号第9項）。
期末時	実務対応報告第45号の対象となる電子決済手段に係る払戻義務は、期末時において、債務額をもって貸借対照表価額とする（実務対応報告第45号第10項）。

**（5）外貨建電子決済手段に係る会計処理**

「外貨建電子決済手段」とは、外国通貨で表示される電子決済手段をいう（実務対応報告第45号第4項(5)）。実務対応報告第45号の対象となる外貨建電子決済手段

に係る会計処理について、【図表8】のとおり定められている（実務対応報告第45号第11項及び第12項並びにBC39項）。

【図表8 外貨建電子決済手段に係る会計処理】

外貨建電子決済手段の期末時における円換算	企業会計審議会「外貨建取引等会計処理基準」（以下「外貨建取引等会計処理基準」という）一2(1)①の外国通貨の定めに基づいて処理する。
外貨建電子決済手段に係る払戻義務の期末時における円換算	外貨建取引等会計処理基準一2(1)②の外貨建金銭債権債務の定めに従って処理する。

## (6) 預託電子決済手段に係る取扱い

電子決済手段等取引業者又はその発行する電子決済手段について電子決済手段等取引業を行う電子決済手段の発行者（以下合わせて「電子決済手段等取引業者等」という）は、電子決済手段の利用者との合意に基づいて当該利用者から預かった実務対応報告第45号の対象となる電子決済手段（以下「預託電子決済手段」という）を資産として計上せず、また、当該電子決済手段の利用者に対する返還義務を負債として計上しない（実務対応報告第45号第13項）。これは、預託電子決済手段は、信託による管理等が求められており、利用者の権利は電子決済手段等取引業者等に移転しないと考えられるためである（実務対応報告第45号BC42項）。

## (7) 開示

### ① 表示

キャッシュ・フロー作成基準一部改正においては、特定の電子決済手段、すなわち、第1号電子決済手段から第3号電子決済手段（外国電子決済手段については、利用者が電子決済手段等取引業者に預託しているものに限る）を現金に含めることとされている（キャッシュ・フロー作成基準一部改正第2項及び第3項）。

一方、貸借対照表においては、我が国の会計基準では現金の定義を定めておらず、表示の取扱いを定めるため

には、従来より貸借対照表とキャッシュ・フロー計算書で現金の範囲が異なる点についても国際的な整合性や開示規則等との関係も踏まえ検討することが考えられるが、その検討は電子決済手段以外の取扱いにも影響を及ぼす可能性があり、実務対応報告第45号の基準開発の範囲を超えると考えられるため、貸借対照表上の取扱いは定めないこととしたとされている（「実務対応報告公開草案第66号『資金決済法における特定の電子決済手段の会計処理及び開示に関する当面の取扱い（案）』等に対するコメント」の「5. 主なコメントの概要とその対応」の12）「コメントへの対応」）。この点、「『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）』等に対するパブリックコメントの概要及びそれに対する金融庁の考え方」において、財務諸表等規則第15条第1項に定める「現金及び預金」の範囲には含まれないという金融庁の考え方が示されている。

### ② 注記事項

実務対応報告第45号の対象となる電子決済手段及び電子決済手段に係る払戻義務に関して、金融商品会計基準第40-2項に定める【図表9】の事項の注記を行う（ただし、重要性が乏しいものは注記省略可）（実務対応報告第45号第14項及びBC44項）。

【図表9 金融商品会計基準第40-2項に定める事項】

(1)金融商品の状況に関する事項	① 金融商品に対する取組方針 ② 金融商品の内容及びそのリスク ③ 金融商品に係るリスク管理体制 ④ 金融商品の時価等に関する事項についての補足説明
(2)金融商品の時価等に関する事項	
(3)金融商品の時価のレベルごとの内訳等に関する事項	

## (8) 適用時期等

実務対応報告第45号等は、公表日以後適用する（実務対応報告第45号第15項及びキャッシュ・フロー作成基準一部改正第4項）。

### （結論の背景）

改正された資金決済法の施行に合わせて実務対応報告第45号の対象となる電子決済手段が発行される場合、実務対応報告第45号を可能な限り早い時期に適用することのニーズが高いと考えられる。また、実務対応報告第45号に定める会計処理等には

複雑さがなくその適用の困難さはないと考えられるため、特段の準備期間は必要ないと考えられる。したがって、実務対応報告第45号は、公表日以後適用することとした。

なお、実務対応報告第45号を適用するにあたっては、特段の経過的な取扱いを定めないこととしたため、企業会計基準第24号「会計方針の開示、会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」第6項(1)に定める会計方針の変更に関する原則的な取扱いに従い、新たな会計方針を遡及適用することになる（実務対応報告第45号BC46項）。

### III 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

ASBJは、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）」（以下「自己株式等会計適用指針案」という）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）」（以下「税効果適用指針案」という。また、以下、自己株式等会計適用指針案と合わせて、本章において「本公開草案」という）を公表した。

また、JICPAは、同日に、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」（以下「資本連結実務指針」という）の改正案（以下「資本連結実務指針案」という）を公表した。

#### 1 本公開草案の概要

##### (1) 本公開草案の公表の経緯

令和5年度税制改正において、完全子会社株式について一部の持分を残す株式分配のうち、当該一部の持分が当該完全子会社の株式の発行済株式総数の20%未満となる株式分配について、他の一定の要件を満たす場合には、完全子会社株式のすべてを分配する場合と同様に、課税の対象外とされる特例措置、いわゆるパーシャルスピノフ税制が新たに設けられた。これを受けて、ASBJにおいて、事業を分離・独立させるスピノフの会計処理が検討され、審議の結果、ASBJは、企業会計基準適用指針第2号「自己株式及び準備金の額の減少等に関する会計基準の適用指針」（以下「自己株式等会計適用指針」という）の改正案として自己株式等会計適用指針案を公表した（自己株式等会計適用指針案第28-4項）。

また、ASBJは、自己株式等会計適用指針案に併せて、企業会計基準適用指針第28号「税効果会計に係る会計基準の適用指針」（以下「税効果適用指針」という）の

うちの連結財務諸表固有の一時差異の取扱いに関する事項についての検討を行い、自己株式等会計適用指針案と同時に税効果適用指針案を公表した。

##### (2) 自己株式等会計適用指針案の範囲

基準開発の範囲について、保有する完全子会社株式の一部を株式数に応じて比例的に配当（按分型の配当）し子会社株式に該当しなくなった場合に基準開発の範囲を限定して会計処理を定めることが提案されている（自己株式等会計適用指針案第10項(2-2)）。

##### （結論の背景）

基準開発の範囲については、いわゆるパーシャルスピノフ税制において税制適格となるかどうかにかかわらずとした上で、保有する完全子会社株式の一部を株式数に応じて比例的に配当（按分型の配当）することにより当該株式が子会社株式に該当しなくなる場合について検討が行われた。また、保有する完全子会社以外の子会社株式の一部を配当する場合についても基準開発の範囲に含めるべきか検討が行われた。

審議の結果、いわゆるパーシャルスピノフ税制が時限的なものであり早期に基準開発を完了すべきことから、まずは発生する可能性が高いと考えられる、保有する完全子会社株式の一部を株式数に応じて比例的に配当（按分型の配当）し子会社株式に該当しなくなった場合に基準開発の範囲を限定することとした。

なお、自己株式等会計適用指針案において基準開発の範囲外としたケース<sup>1</sup>については、今後の子会社株式の配当に関する取引の進展や会計実務の状況により、他のテーマとの優先順位等を考慮して、基準開発の範囲を拡大するかどうかASBJにおいて判断することとした（自己株式等会計適用指針案第28-4項）。

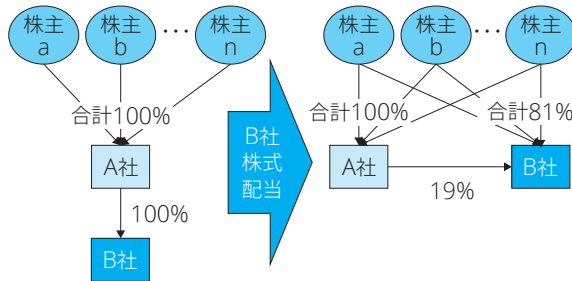
保有する完全子会社株式の一部を株式数に応じて比例的に配当（按分型の配当）し子会社株式に該当しなくなる場合の典型的なスキーム図は【図表10】のとおりである。

1 自己株式等会計適用指針案の「コメント募集文書」（質問1-2）では、基準開発の範囲外としたケースとして、以下を例示している。

- 完全子会社以外の子会社株式の一部の配当
- 現物配当実施会社の株主の会計処理

【図表10 基準開発の範囲内の典型的なスキーム図】

・A社がA社の株主に対して、完全子会社B社の株式の81%を比例的に配当  
(A社：現物配当実施会社、B社：現物配当対象会社)



(出典：第47回企業会計基準諮問会議（2023年3月1日開催）「資料(1)-2新規テーマの提案1（パーシャルスピンオフ）」の第4項の図を一部加工)

### (3) 現物配当実施会社の個別財務諸表上の会計処理

自己株式等会計適用指針案では、現物配当実施会社の個別財務諸表上、保有する完全子会社株式の一部を株式数に応じて比例的に配当（按分型の配当）し子会社株式に該当しなくなった場合、配当の効力発生日における配当財産の適正な帳簿価額をもってその他資本剰余金又はその他利益剰余金（繰越利益剰余金）を減額する取扱いが提案されている（自己株式等会計適用指針案第10項(2-2)）。

#### (結論の背景)

20XX年改正前の自己株式等会計適用指針において、分割型の会社分割（按分型）（自己株式等会計適用指針第10項(1)参照）や保有する子会社株式のすべてを株式数に応じて比例的に配当（按分型の配当）する場合（同第10項(2)参照）について、配当の効力発生日における配当財産の適正な帳簿価額をもってその他資本剰余金又はその他利益剰余金（繰越利益剰余金）を減額する取扱いを設けていることを前提として、配当財産の適正な帳簿価額をもって会計処理するかについて検討を行った。

まず、一部の持分を残す按分型の完全子会社株式の配当が株式数に応じて比例的に行われ、スピンオフとして当該完全子会社の事業を分離・独立させる目的で行われる場合には、既存の株主以外の第三者が取引に参加していないことから、取引の趣旨を踏まえ総体としての株主の観点から取引全体を俯瞰すると、株式配当の実施会社を通じて保有していた完全子会社を自ら直接保有することとなる組織再編であると考えられる。この場合、総体としての株主にとっては当該完全子会社に対する投資が継続していると考えられる。

次に、どの程度持分を残した場合に、完全子会社株式の配当をスピンオフとして当該完全子会社の事業を分離・独立させる目的で行われたと取り扱うか

について議論を行った。そこでは、今回の基準開発の範囲としたケースについては、スピンオフとして子会社の事業を分離・独立させる目的で行われたものに該当することについて異論は出なかった。

これらを踏まえ、今回の基準開発の範囲としたケースについては自己株式等会計適用指針第10項(1)及び(2)と同様の取扱いを行うことが適切と考えられる（自己株式等会計適用指針案第38-2項）。

### (4) 現物配当実施会社の税効果会計

税効果適用指針案では、現物配当実施会社の税効果に関する会計処理については、現行の税効果適用指針の定めの変更は提案されていない。一方、保有する完全子会社株式の一部を株式数に応じて比例的に配当（按分型の配当）し子会社に該当しなくなった場合において、連結決算手続の結果として生じる一時差異については、連結財務諸表固有の将来減算一時差異又は連結財務諸表固有の将来加算一時差異に準ずるものとして定義に追加することが提案されている（税効果会計適用指針案第4項(5)）。当該提案の理由は次のとおりである。

上記1(3)及び下記2(3)に記載のとおり、自己株式等会計適用指針案と資本連結実務指針案では、個別財務諸表及び連結財務諸表のいずれにおいても、現物配当に係る損益を計上しないことが提案されている。このため、当該取引について税効果適用指針第4項(5)の定義に従って検討した場合、連結財務諸表固有の一時差異は生じているものの、当該一時差異が解消する時に連結財務諸表における利益が減額又は増額されないことから、連結財務諸表固有の将来減算一時差異又は連結財務諸表固有の将来加算一時差異の定義に直接的には該当しないと考えられる。しかしながら、当該一時差異についても税効果適用指針が定める連結財務諸表固有の将来減算一時差異又は連結財務諸表固有の将来加算一時差異に係る定めを適用するのが適切と考えられることから、税効果適用指針案では、連結財務諸表固有の将来減算一時差異又は連結財務諸表固有の将来加算一時差異の定義に準ずるものとして同様の取扱いをすることが提案されている（税効果会計適用指針案第124-2項）。

### (5) 適用時期等

本公開草案では、いわゆるパーシャルスピンオフ税制が時限措置であることを踏まえて早期に基準開発を完了させることが開発ニーズとして聞かれており、できるだけ早く適用可能な状態となるよう、公表日以後ただちに適用することが提案されている（自己株式等会計適用指針案第23-3項及び税効果会計適用指針案第65-3項）。

なお、自己株式等会計適用指針案では、適用日の前に行われた自己株式等会計適用指針案第10項(2-2)で定められた取引については、適用日における会計処理の見直し及び遡及的な処理は行わないことが提案されている（自己株式等会計適用指針案第23-3項なお書き）。

## 2 資本連結実務指針案の概要

### (1) 資本連結実務指針案の公表の経緯

ASBJの審議の過程では、株式配当実施会社が連結財務諸表作成会社である場合、自己株式等会計適用指針案の対象となる取引を実施すれば、通常連結財務諸表上の会計処理の検討も要するため、当該取引について連結財務諸表上の会計処理を明確化することに対する関係者のニーズが高いことが考えられた。そのため、ASBJからJICPAに対し、資本連結実務指針の改正の検討の依頼が行われ、JICPAによる検討の結果、JICPAは、ASBJによる自己株式等会計適用指針案の公表と同時に資本連結実務指針案を公表した。

### (2) 資本連結実務指針案の範囲

資本連結実務指針案では、個別財務諸表における取扱いと同じ範囲について、連結財務諸表上の取扱いを定めることが提案されている。その際、現行の資本連結実務指針では、子会社株式を配当した場合の処理の全般について取扱いが明らかでないことから、保有する完全子会社株式の全て又は一部を株式数に応じて比例的に配当（按分型の配当）を行う場合のいずれも対象となるよう併せて定めることが提案されている（資本連結実務指針案第66-8項）。

### (3) 現物配当実施会社の連結財務諸表上の会計処理

子会社株式の一部売却により当該会社が子会社に該当しなくなった場合、売却前の投資の修正額とこのうち売却後の株式に対応する部分との差額（その他の包括利益累計額を除く）について、個別財務諸表で計上した子会社株式売却損益の修正として処理することになるが（資本連結実務指針第45項及び第46項）、上記1(3)に記載のとおり、保有する完全子会社株式を株式数に応じて比例的に配当（按分型の配当）し子会社株式に該当しなくなった場合には、配当財産の時価ではなく配当財産の適正な帳簿価額をもって、その他資本剰余金又はその他利益剰余金（繰越利益剰余金）を減額することが自己株式等会計適用指針案において提案されている。この点、資本連結実務指針案では、個別財務諸表における取扱いを設けたのと同じ理由（上記1(3)（結論の背景））から配当財産の時価で配当したとはせず、個別財務諸表における配当の処理に加えて、連結財務諸表上、配当前の投資の修正額とこのうち配当後の株式に対応する部分との差額を連結株主資本等変動計算書において処理することが提案されている（資本連結実務指針案第66-8項）。

資本連結実務指針案では、保有する完全子会社株式のすべて又は一部を株式数に応じて比例的に配当（按分型の配当）し子会社に該当しなくなった場合の連結財務諸表上の具体的な会計処理について、【図表11】のとおり提案されている（資本連結実務指針案第46-3項及び第46-4項）。

【図表11 連結財務諸表上の具体的な会計処理】

項目	会計処理
配当前の投資の修正額とこのうち配当後の株式に対応する部分との差額（付随費用及び子会社株式の追加取得等によって生じた資本剰余金を除く）	当該差額を連結株主資本等変動計算書上の利益剰余金とその他の包括利益累計額の区分に、子会社株式の配当に伴う増減等その内容を示す適当な名称をもって計上する。当該処理に伴って減少するその他の包括利益累計額は当期純利益を構成するものではないため、組替調整額（企業会計基準第25号「包括利益の表示に関する会計基準」第9項）の対象とはならず、連結株主資本等変動計算書における当連結会計年度の増減として表示することとなる。
配当前の投資の修正額とこのうち配当後の株式に対応する部分との差額のうち、個別財務諸表上の取得価額に含まれている付随費用及び子会社株式の追加取得等によって生じた資本剰余金のうち配当した部分に対応する額	連結財務諸表上、配当により個別財務諸表で計上したその他資本剰余金又はその他利益剰余金（繰越利益剰余金）の減額を修正する。
支配を喪失して関連会社になった場合の残存する当該関連会社に対する投資	連結貸借対照表上、親会社の個別貸借対照表に計上している当該関連会社株式の帳簿価額は、投資の修正額（資本連結実務指針第45項参照）のうち配当後持分額が加減されることで、持分法による投資評価額に修正される。この場合、当該持分法による投資評価額には支配喪失以前に費用処理した支配獲得時の取得関連費用を含めない（資本連結実務指針第46-2項参照）。同様にのれんの未償却額の取扱いは、子会社株式を売却し当該会社に対する支配を喪失して関連会社になった場合ののれんの未償却額の取扱い（資本連結実務指針第45-2項参照）に準じて行う。

項目	会計処理
支配を喪失して関連会社にも該当しなくなった場合の残存する当該被投資会社に対する投資	完全子会社株式の一部を配当し当該被投資会社に対する投資が残る場合、配当後の投資の修正額は取り崩し、当該取崩額を連結株主資本等変動計算書の利益剰余金とその他の包括利益累計額の区分に、連結除外に伴う増減等その内容を示す適当な名称をもって計上する。

#### (4) 適用時期等

資本連結実務指針案においても、自己株式等会計適用指針案と同様の適用時期等が提案されている（資本連結実務指針案第52-14項）。

## IV 実務対応報告公開草案第68号（実務対応報告第44号の改正案）「グローバル・ミニマム課税制度に係る税効果会計の適用に関する当面の取扱い（案）」

ASBJは、2024年1月24日に、実務対応報告公開草案第68号（実務対応報告第44号の改正案）「グローバル・ミニマム課税制度に係る税効果会計の適用に関する当面の取扱い（案）」（以下「実務対応報告第44号改正案」という）を公表した。

### 1 公表の経緯・目的

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）」において合意が行われたグローバル・ミニマム課税のルールには、所得合算ルール（IIR）、軽減税所得ルール（UTPR）及び国内ミニマム課税（QDMTT）がある。このうち、所得合算ルール（IIR）に係る取扱いが令和5年法律第3号において定められたことに対応して、ASBJ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）を公表した（実務対応報告第44号改正案第7-2項）。

我が国においては、グローバル・ミニマム課税制度を導入するための法人税法の改正は数年にわたって行われる予定であり、令和6年度の税制改正において所得合算ルール（IIR）に係る取扱いの見直しが予定されている。また、軽減税所得ルール（UTPR）に係る取扱い及び国内ミニマム課税（QDMTT）に係る取扱いについては今後の税制改正での法制化が予定されているものの、国際会計基準審議会（IASB）が2023年5月に公表した「国際的な税制改革—第2の柱モデルルール（IAS第12号の修正）」（以下「修正IAS第12号」という）では、所得合算ルール（IIR）のみならず、軽減税所得ルール（UTPR）及び国内ミニマム課税（QDMTT）も含めて、第2の柱モデルルールの適用から生じる繰延税金資産及び繰延税

金負債を認識しないこととしている。このため、ASBJにおいても、所得合算ルール（IIR）に係る取扱いのみならず、軽減税所得ルール（UTPR）及び国内ミニマム課税（QDMTT）等の取扱いが今後法制化された場合のこれらの取扱いも含めたグローバル・ミニマム課税制度に係る税効果会計の取扱いについて審議を行い、当面の間、必要と考えられる特例的な取扱いを継続することを提案することとし、実務対応報告第44号改正案を公表した（実務対応報告第44号改正案第7-3項、同コメント募集文書「■本公開草案の公表理由」）。

### 2 範囲

実務対応報告第44号では、税効果会計基準が適用される連結財務諸表及び個別財務諸表に適用することとしており（実務対応報告第44号第2項）、実務対応報告第44号改正案において当該取扱いの改正は提案されていない。

### 3 会計処理

実務対応報告第44号改正案では、所得合算ルール（IIR）に係る取扱いのみならず、今後の税制改正により法制化される予定の軽減税所得ルール（UTPR）及び国内ミニマム課税（QDMTT）等の取扱いも含めて、国際的な動向等に変化が生じない限り、税効果会計の適用にあたっては、税効果適用指針の定めにかかわらず、グローバル・ミニマム課税制度の影響を反映しないこととする当面の取扱いを継続することが提案されている（実務対応報告第44号改正案第3項及び第15-5項）。

#### （結論の背景）

実務対応報告第44号では、グローバル・ミニマム課税制度に係る税効果会計の会計処理について、同第11項(1)から(3)に記載した点（グローバル・ミニマム課税制度の適用によって、企業が、既存の税法の下で認識した繰延税金資産及び繰延税金負債を見直す必要があるかどうか、上乘せ税額を加味すると、税効果会計に使用する税率がどのような影響を受けるか及びグローバル・ミニマム課税制度に基づき、追加的な一時差異を認識すべきかどうか）が明らかではないと考えられることに加え、グローバル・ミニマム課税制度に係る税効果会計の取扱いについては、実務上の負担も想定されるとしていた（同第12項）。軽減税所得ルール（UTPR）及び国内

ミニマム課税 (QDMTT) もグローバル・ミニマム課税を構成するルールであることから、こうした状況は変わらないものと考えられる (実務対応報告第44号改正案第15-3項)。

また、IASBが2023年5月に公表した修正IAS第12号では、IAS第12号の要求事項からの一時的な例外として、第2の柱モデルルールの適用から生じる繰延税金資産及び繰延税金負債について、企業は認識することもそれらに関する情報を開示することもしてはならないとしており、所得合算ルール (IIR) に係る取扱いのみならず、軽減課税所得ルール (UTPR) 及び国内ミニマム課税 (QDMTT) も含めて、第2の柱モデルルールの適用から生じる繰延税金資産及び繰延税金負債を認識しないこととしている。さらに、IASBは、修正IAS第12号における一時的な例外をどれだけ長く残すかは定めないことを決定している。このため、今後の税制改正により法制化される予定の軽減課税所得ルール (UTPR) 及び国内ミニマム課税 (QDMTT) 等の取扱いも含めて、税効果会計の適用にあたっては、税効果適用指針の定めにかかわらず、グローバル・ミニマム課税制度の影響を反映しないことで、当該取扱いが現時点の国際的な会計基準における取扱いと整合することとなる (実務対応報告第44号改正案第15-4項)。

## 4 開示

実務対応報告第44号では、特別な開示を求めないこととしており (実務対応報告第44号第16項)、実務対応報告第44号改正案において当該取扱いの改正は提案されていない。

## 5 適用時期

実務対応報告第44号改正案は、公表日以後適用することが提案されている (実務対応報告第44号改正案第4-2項)。

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

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

- 企業会計基準第27号「法人税、住民税及び事業税等に関する会計基準」 (以下、「改正法人税等会計基準」という)
- 企業会計基準第25号「包括利益の表示に関する会計基準」 (以下「改正包括利益会計基準」という)
- 企業会計基準適用指針第28号「税効果会計に係る会

計基準の適用指針」 (以下「改正税効果適用指針」という)

## 1 公表の経緯・目的

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

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

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

## 2 税金費用の計上区分 (その他の包括利益に対する課税) に関する改正

### (1) 対象となる取引

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

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



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

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

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

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

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

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

## (2) 会計処理の原則的な考え方

改正法人税等会計基準においては、法人税等の計上区分についての原則として、当事業年度の所得に対する法人税、住民税及び事業税等を、その発生源となる取引

等に応じて、損益、株主資本及びその他の包括利益（又は評価・換算差額等）に区分して計上することとしている（改正法人税等会計基準第5項、第5-2項及び第8-2項）。

### (結論の背景)

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

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

上記(1)の考え方を採用した場合、税引前当期純利益と所得に対する法人税、住民税及び事業税等の間の税負担の対応関係が図られ、税引前当期純利益と税金費用から算定される税負担率を基礎として将来の当期純利益を予測することが可能となるため、将来の業績予測に資する情報が提供され得ると考えられる。また、当事業年度の所得に対する法人税、住民税及び事業税等の計上区分が、税効果会計における税効果額の計上区分と整合することとなるとともに、国際的な会計基準における処理との整合性を図ることができると考えられる。

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

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

### (結論の背景)

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

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

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

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

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

#### (結論の背景)

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

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

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

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

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

### (4) その他の会計処理

#### ① 株主資本及びその他の包括利益に計上する金額の算定に関する取扱い

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

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

#### (結論の背景)

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

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

#### ② その他の包括利益の組替調整（リサイクリング）に関する取扱い

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

なお、税法の改正に伴い法人税、住民税及び事業税等の税率が変更される場合において、税率の変更に係る差額をリサイクリングする処理は採用せず、過年度に計上された資産又は負債の評価替えにより生じた評価差額等

を損益に計上した時点のみにおいて、リサイクリングすることをとされている（改正法人税等会計基準第29-10項）。

#### （結論の背景）

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

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

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

この点、改正税効果適用指針第30項においては、親会社の持分変動による差額に係る連結財務諸表固有の一時差異について、資本剰余金を相手勘定として繰延税金資産又は繰延税金負債を計上していた場合で、当該子会社に対する投資を売却し、一時差異が解消した際の繰延税金資産又は繰延税金負債の取崩しについては、資本剰余金を相手勘定として取り崩すこととしている（改正税効果適用指針第9項(3)、第30項及び第123-2項）。また、改正税効果適用指針第31項においては、親会社の持分変動による差額を資本剰余金としている場合、当該子会社に対する投資を売却した時に、繰延税金資産又は繰延税金負債を計上していたか否かにかかわらず、親会

社の持分変動による差額に対応する法人税等相当額について、法人税、住民税及び事業税などその内容を示す科目を相手勘定として資本剰余金から控除することとしている（改正税効果適用指針第31項及び第124項）。

#### （結論の背景）

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

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

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

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

### （5）その他の包括利益の開示に関する取扱い

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

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

#### （結論の背景）

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

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

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

#### （1）対象となる取引及び改正の経緯

連結会社間において、グループ法人税制<sup>2</sup>が適用される場合、子会社株式及び関連会社株式（以下「子会社株式等」という）を売却した場合、当該売却に伴い生じた売却損益について、税務上の要件を満たせば課税所得計算において繰り延べることとされている（法人税法第61条の11）。

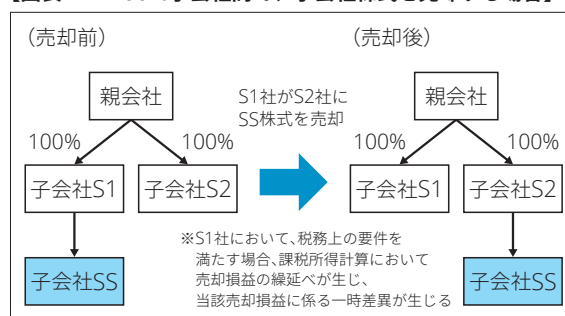
具体的には、完全支配関係<sup>3</sup>がある内国法人間で、譲渡損益調整資産<sup>4</sup>を譲渡した場合、課税所得計算上、当

該資産の譲渡に係る譲渡損益（売却損益）を繰り延べ、譲受法人において、当該資産の再譲渡等の一定の事由<sup>5</sup>が生じたときに、譲渡損益（売却損益）を益金の額又は損金の額に算入することとされている<sup>6</sup>。

例えば、【図表12】のように、ある親会社の100%子会社（S1社）が、その子会社株式（SS株式）を保有し、当該SS株式を連結グループ内の他の100%子会社（S2社）に売却する場合において、売却した事業年度にS1社で生じた売却損益が、税務上の要件を満たす場合、課税所得計算において当該売却損益を繰り延べることとなる。このように、完全支配関係にある国内会社間における資産の移転に伴い、売却損益の繰延べに係る税務上の調整資産又は負債が生じると、将来減算一時差異又は将来加算一時差異が生じ、これに係る繰延税金資産又は繰延税金負債の計上の要否を税効果適用指針に従って検討する必要がある。

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

【図表12 100%子会社間で、子会社株式を売却する場合】



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

しかしながら、税引前当期純利益と税金費用を合理的に対応させることが税効果会計の目的とされている中で、改正前の税効果適用指針での取扱いは、連結決算手続上、消去される取引に対して税金費用を計上するものであり、税引前当期純利益と税金費用が必ずしも適切に

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

対応していないとの意見が聞かれた（改正税効果適用指針第143-2項）。こうした意見を踏まえ、検討を行い、当該取扱いを見直す改正が行われている。

## (2) 会計処理の見直し

### ① 連結財務諸表における取扱い

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

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

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

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

- 売却損益に係る一時差異は、譲渡法人が当該譲渡資産に係る譲渡法人との間に完全支配関係を有しなくなったときにも解消するなど、子会社に対する投資に係る一時差異と完全に解消事由が一致するわけではない。
- 子会社に対する投資に係る一時差異は、完全支配関係

にある内国子会社の清算時の配当や清算損など、その解消時に益金又は損金に算入されない場合がある一方、売却損益に係る一時差異は、解消事由が生じた場合には必ず益金又は損金に算入されることから、実現される蓋然性が高いと考えられる。

### (結論の背景)

連結会社間における子会社株式等の売却に伴い生じた売却損益を税務上繰り延べる場合の取扱いについては、当該売却損益に係る一時差異が投資に係る一時差異とは性格が異なるものであるため、連結財務諸表上においても、個別財務諸表上において認識された繰延税金資産又は繰延税金負債が計上されることになるところ、当該売却に係る連結財務諸表上の税引前当期純利益と税金費用との対応関係の改善を図る観点から、連結決算手続上、売却損益を消去するとともに、当該売却損益に係る一時差異に対する繰延税金資産又は繰延税金負債についても取り崩すように見直しを行うこととされた（改正税効果適用指針第143-2項）。

### ② 個別財務諸表における取扱い

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

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

## 4 適用時期及び経過措置

### (1) 適用時期等

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

等会計基準第20-2項及び第42項並びに改正税効果適用指針第65-2項(1)及び第162項)。

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

また、改正適用指針の適用によりこれまでの会計処理と異なることとなる場合、会計基準等の改正に伴う会計方針の変更として取り扱い、原則として、新たな会計方針を過去の期間のすべてに遡及適用する(改正法人税等会計基準第20-3項及び第43項並びに改正税効果適用指針第65-2項(2)及び第163項)。

## (2) 経過措置

### ① 税金費用の計上区分(その他の包括利益に対する課税)

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

#### (結論の背景)

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

金費用の対応関係が図られないこととなる。

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

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

### ② グループ法人税制が適用される場合の子会社株式等の売却に係る税効果

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

#### (結論の背景)

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

以上

# 四半期レビュー基準の期中レビュー基準への改訂、東京証券取引所の有価証券上場規程に定める四半期財務諸表等に対する期中レビューへの実務対応

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

本誌2024年2月号（Vol.570）（以下「2月号」という）において、金融商品取引法（以下「金商法」という）の一部改正による四半期報告書の廃止と、東京証券取引所<sup>1</sup>（以下「東証」という）における四半期開示の見直しについて解説している。2月号では、2023年12月に企業会計審議会監査部会から公表された「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」（以下「期中レビュー基準」又は「期中レビュー基準案」という）及び日本公認会計士協会（以下「JICPA」という）による「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」（以下「レ基報第1号」又は「レ基報第1号案」及び「レ基報第2号」又は「レ基報第2号案」という）の概要とともに、東証の有価証券上場規程に定める四半期財務諸表等の期中レビュー（以下「東証短信レビュー」という）の制度の概要についても解説している。

本稿は、期中レビュー基準案、レ基報第1号案及びレ基報第2号案の具体的内容に加え、JICPAより2024年2月に公開草案が公表された「期中レビュー基準報告書実務ガイダンス『東京証券取引所の有価証券上場規程に定める四半期財務諸表等に対する期中レビューに関するQ&A（実務ガイダンス）』（以下「東証短信レビュー

Q&A」又は「東証短信レビューQ&A案」という）並びに2024年2月に改正の公開草案が公表された保証業務実務指針2400「財務諸表のレビュー業務」（以下現行基準を「保証実2400」といい改正案を「保証実2400案」という）及び保証業務実務指針2400実務ガイダンス第1号「財務諸表のレビュー業務に係るQ&A」（以下現行基準を「保証実2400Q&A」といい改正案を「保証実2400Q&A案」という）の具体的内容を説明する。併せて、従来の四半期レビューと対比した、期中レビューの実務対応を解説することを目的としている。

期中レビュー基準及びJICPAの報告書・実務指針・実務ガイダンスは、2024年4月1日以後開始する会計期間<sup>2</sup>に係る期中財務諸表の期中レビューから適用される予定であり、事業年度の途中からでも適用となることに留意する必要がある。<sup>3</sup>

なお、本稿は制度見直しに関する基準等の公開草案をもとに作成しているが、基準等の名称は仮称が含まれており、成立後に名称が変更になる可能性があるとともに、公開草案から内容自体が変更となる可能性があるため、成立後の基準等を確認する必要がある。

一連の改訂及び改正並びに実務指針等の新設により、レビューに係る基準等の体系は以下の【図1】のようになることが見込まれる。

1 東証の上場規程と同等の規則を定めている他の取引所等においても同様である（東証短信レビューQ&A I はじめに）。

2 会計期間は、金商法に基づく期中レビューでは中間会計期間、東証短信レビューでは四半期会計期間となる。例えば、9月末決算会社は2024年6月末での第3四半期会計期間の四半期レビューは対象外となり、東証のレビュー義務付け要件に該当する場合又は任意レビューを選択する場合は改訂基準の下で期中レビューが実施される。また12月末決算会社は、2024年6月末では中間会計期間となり金商法に基づく中間財務諸表の期中レビューが改訂基準の下で実施される（金商法改正法附則第3条第2項）。

3 JICPAより当面の監査契約書作成に当たっての留意事項として、「四半期開示の見直しに伴う監査及び四半期レビュー契約書への影響について」（2023年11月22日、2024年2月9日追加）が公表されている。

【図1】 期中レビューに適用される基準・実務の指針・Q&Aの体系

業務の種類	業務実施者	適用される基準・実務の指針・Q&A		
		現行	制度見直し後（仮称）	
金商法に基づく 期中レビュー	年度の財務諸表 の監査を実施する 監査人（以下 「年度の監査人」 という）	四半期レビュー基準	改訂 → 期中レビュー基準（項1）	
		四半期レビュー基準報告書第1号「四半期レ ビュー」（以下「四基報」という）	改正 → レ基報第1号（項2）	
金商法に基づく 期中レビュー以 外の期中レビュー	年度の監査人以外	保証実2400 保証実2400Q&A	期中レビュー基準（項1）	拡大
			レ基報第2号（項2）	新設
			東証短信レビューQ&A （項3）	
			改正 → 保証実2400 保証実2400Q&A（項4）	

※各基準、実務の指針（報告書及び実務指針）及びQ&Aの内容の改訂等又は新設の趣旨及び内容は後掲の各項を参照（データソース）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

## 1. 期中レビュー基準案の改訂内容

### (1) 期中レビュー基準のねらい

企業会計審議会監査部会（以下「監査部会」という）は、期中レビュー基準案の「一経緯」において、「四半期レビュー基準について、改正後の金融商品取引法における中間財務諸表に対するレビューに加えて、四半期開示義務が廃止された後の四半期決算短信におけるレビューも含め、年度の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」こととしたとしている。

その結果、「二 主な改訂点とその考え方」に記載のとおり、「期中財務諸表の種類や結論の表明の形式を異にするレビューも含め、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して、四半期レビュー基準の名称を期中レビュー基準に改める」こととされている。

現行の四半期レビュー基準は、改正前の金商法に基づき、一般に公正妥当と認められる四半期財務諸表の作成基準に準拠した四半期財務諸表に対する適正性の結論表明のみを対象として記載されていた。これに対し、期中レビュー基準案では、期中レビューの目的の改訂として、「監査基準の枠組みとの整合性にも十分配慮し、かつ、現行の四半期レビュー基準の趣旨を踏まえ、改正後の金融商品取引法における中間財務諸表に対するレビューのような一般目的の期中財務諸表を対象とした適正性に関する結論の表明を基本としつつ、一般目的の期中財務諸表又は特別目的の期中財務諸表を対象とした準拠性に関する結論の表明が可能であることを明確にした」としている。また、「期中財務諸表を構成する貸借対照表等の個別の財務表や個別の財務諸表項目等に対する期中レビューの結論を表明する場合についても、期中レビュー基準が適用される」としている。この結果、期中レ

ビュー基準が対象とする期中財務報告の範囲は拡大している。

なお、「三 不正リスク対応基準との関係」が設定され、不正リスク対応基準は期中レビューに適用されないこと、不正による重要な虚偽の表示を示唆する状況を識別した場合等には、必要に応じて、期中レビュー基準に従って追加的手続を実施することになるとされているが、現行の不正リスク対応基準の意見書にも類似の内容が四半期レビューについて述べられており、新たな対応を求めるものではないと解される。

このように、期中レビュー基準が年度の監査人が行う期中レビューの全てに共通する基準となった。これを受けてJICPAは「期中レビュー基準」を実務に適用するに当たって必要となる実務の指針として、金商法の要請で実施する期中レビュー及び金商法の要請以外で実施する期中レビューに適用する二つの報告書（レ基報第1号案及びレ基報第2号案）を公表している。

### (2) 一般目的／特別目的、適正性／準拠性の区分

期中レビュー基準案の「一経緯」において、一般目的の期中財務諸表／特別目的の期中財務諸表の種類、適正性に関する結論／準拠性に関する結論の表明の形式が示されることとなった。

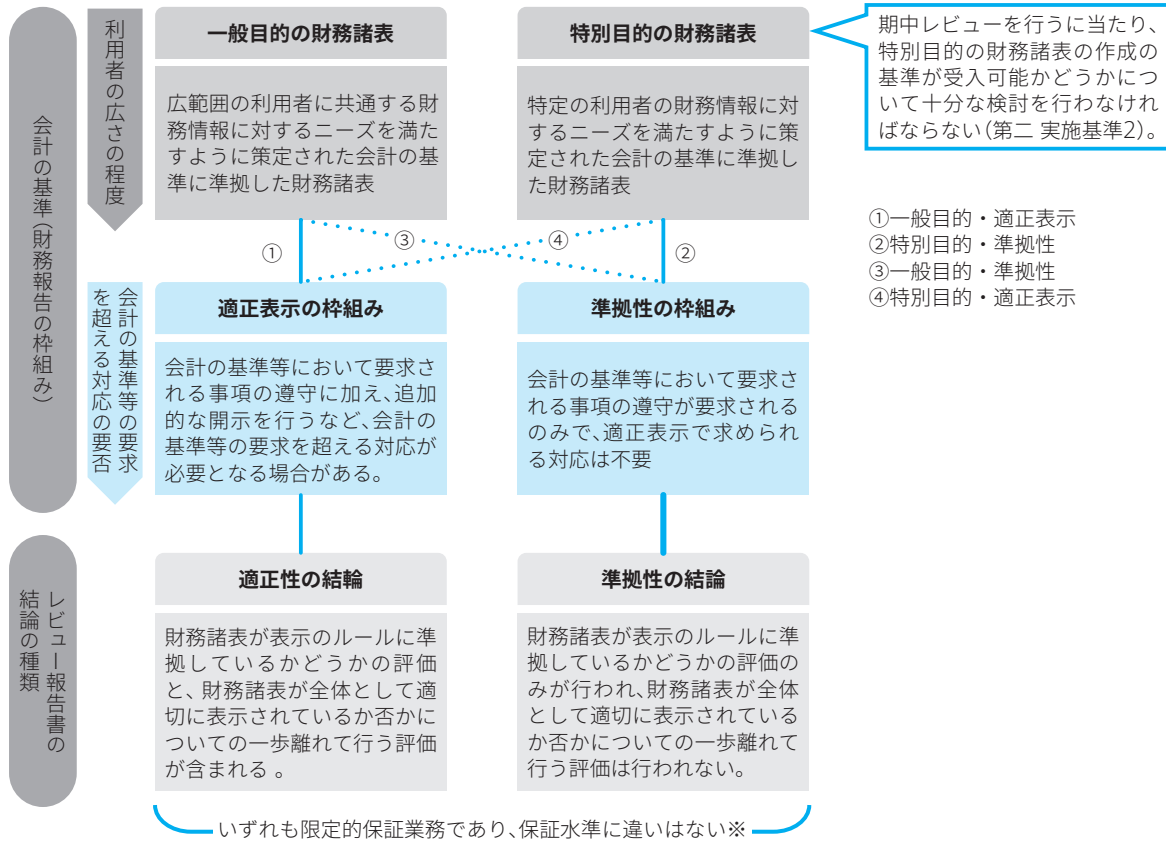
監査基準では従来「適正性に関する意見」及び「準拠性に関する意見」の形式が示されていたが今回、期中レビュー基準案においても適正性に関する結論／準拠性に関する結論の形式が示されることとなった。一方でレ基報第2号案第14項(2)では、財務報告の枠組み（適用する会計の基準）として「適正表示の枠組み」及び「準拠性の枠組み」があることが示されており、監査基準報告書200「財務諸表監査における総括的な目的」（以下「監基報200」という）第12項(13)を参照している。



それぞれの用語の定義については【図2】により確認されたい。なお、グレーで示した期中レビュー基準案における区分に加え、監基報200第12項(13)の説明を含んだJICPAの監査基準報告書800実務ガイダンス第1号

(以下「800実ガ」という)のQ6及びQ7における適正表示の枠組みと準拠性の枠組みの説明を要約したものを水色で示している<sup>4</sup>。

【図2】 一般目的／特別目的、適正表示／準拠性の区分



(データソース)期中レビュー基準案及び800実ガ

※ 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)」

図2に示したように一般目的／特別目的の区分は、策定された会計の基準が共通のニーズを満たすものと想定する利用者の広さの程度により決定される。一方で適正表示の枠組み／準拠性の枠組みの区分は、会計の基準の要求を超える対応の要否により決定される。そして、適正表示の枠組みに準拠して作成された期中財務諸表に対して適正性の結論表明がされ、準拠性の枠組みに準拠して作成された期中財務諸表に対して準拠性の結論表明がされるという関係にある。

監査の場合、一般目的の財務報告の枠組みは、適正表示の枠組みであることが多く、特別目的の財務報告の枠組みは、準拠性の枠組みであることが多い傾向にあるとされている(800実ガQ7)が、期中レビューにおける

期中財務諸表の枠組みについても同様である。適正性の結論表明となるか、準拠性の結論表明となるかの判断基準は、期中レビュー基準及びレ基報第2号案の中には示されていないことから、判断にあたっては、JICPAの複数の監査基準報告書を参考にして、財務報告の枠組みとの関連で検討する必要があるが、それらをまとめて解説したのが800実ガとなり、図2において要約説明している。

### (3) 適正性の結論と準拠性の結論の保証水準

(2)の図2の下方※で示した「いずれも限定的保証業務であり、保証水準に違いはない」という点は、企業会計審議会監査部会において議論になっていた(企業会計

4 厳密な定義は800実ガを参照する。なお、保証実2400Q&A案は年度の監査人が期中財務諸表に対して実施する期中レビュー業務には適用されないが、同Q16によれば、「レビュー業務の対象となる財務諸表の作成に適用される財務報告の枠組みが、いずれの財務報告の枠組み(一般目的又は特別目的の財務報告の枠組み、適正表示又は準拠性の枠組み)に該当するかの判断は、財務諸表監査の場合と同一である(監基報200第12項(13)及び監査基準報告書700「財務諸表に対する意見の形成と監査報告」第6項(2)参照)。ただし、期中財務諸表に適用される枠組みの場合は、年度の財務諸表に適用される枠組みとの関連を考慮する必要がある。」とされている。同Q16には任意で期中財務諸表を作成する場合に適用されると考えられる主な財務報告の枠組みについて分類が例示されており、参考になる。

審議会第55回監査部会議事録)。

保証実2400案A13項では「限定的保証業務における保証水準は、一般的に幅があり、想定利用者の情報の信頼性を高める程度が低いものから、合理的な保証にほぼ近いものまで様々なものがある」とされており、限定的保証業務であるレビューには保証水準の違いが発生し得るものである<sup>5</sup>。

また、年度の監査人が実施する期中レビューにおける適正性の結論表明の場合と準拠性の結論表明の場合に関し、適正表示の枠組みに基づく期中財務諸表の方が準拠性の枠組みに基づく期中財務諸表よりも開示の情報は多くなる傾向にある。さらに、適正性に関する結論表明では、期中財務諸表が全体として適切に表示されているか否かについての一步離れて行う評価が含まれる。このため、適正性の結論の表明の方が深度のある手続を実施し、保証水準が高いのではないかとこの声を聞くことがある。

いずれも限定的保証業務であり、保証水準に違いはないとされている理由としては、期中レビューの結論表明においては、保証業務リスク（財務諸表の重要な虚偽表示を看過して誤った結論を表明する可能性）（レ基報第2号案第14項(20)）に対し、適正性に関する結論表明であっても、準拠性に関する結論表明であっても、それぞれの財務報告の枠組みにおいて、期中レビュー基準に従って十分かつ適切な証拠（ただし、合理的保証と比較すると限定的）を入手する必要がある（レ基報第2号案第7項）ことが挙げられる。

上記の前提として、適正性に関する結論を表明する場合であっても、準拠性に関する結論を表明する場合であっても、適用された会計基準に「準拠」しているかどうかに関して必要な質と量の証拠を入手する必要がある、期中レビュー手続に違いはないこと（東証短信レビューQ&AQ3）、及び適正表示の枠組みに対しては適正性に関する結論が表明され、準拠性の枠組みに対しては準拠性に関する結論が表明されるため、同一の期中財務諸表に対して、適正性の結論表明又は準拠性の結論表明を選択することはないこと、の2点を理解する必要がある。

適正表示の枠組みに基づく期中財務諸表に対する期中レビューにおいて、準拠性の枠組みに比して追加的な開示に対する検討手続や、一步離れて行う評価を実施するという手続は、適正性の結論を表明する目的で、十分かつ適切な証拠を入手し保証業務リスクを受入可能な水準に抑えるために必要な手続であるから実施されるものである。一方、準拠性の枠組みに基づく期中財務諸表においては、当該追加的な開示（期中財務諸表が全体として適正に表示されるために必要な追加的な開示を含む）は要求されていないため、準拠性の枠組みに基づく期中財務諸表に対する期中レビューにおいて、当該追加的な開示

のための手続を実施せず証拠を入手しなくても、重要な虚偽表示を看過する可能性はなく、保証業務リスクには影響はない。そのため、適正性の結論を表明する目的で追加的なレビュー手続が実施されていたとしても、保証水準には違いはないということになる。

なお、監査においても適正性の意見表明と準拠性の意見表明が存在するが、保証実2400Q&A案のQ3によれば、監査のような合理的保証業務においては監査リスクを許容可能な低い水準に抑える必要があるため、十分かつ適切な監査証拠を入手する必要があることから、保証水準はある程度一定であるとされており、適正性又は準拠性の意見表明の違いによる保証水準の差異は識別されていない。

#### (4) その他の期中レビュー基準関係の改訂内容

監査に関する品質管理基準が期中レビューに準用されるように、同基準の第十六における「四半期レビュー」を「期中レビュー」に置き換える改訂が行われている。

期中レビュー基準における実施基準は、現行の四半期レビュー基準から大きな改訂は行われておらず、現行の四半期レビュー基準で求められていた四半期レビュー手続が、期中レビュー基準でも同様に期中レビュー手続として適用されることになると考えられる。

期中レビュー基準における報告基準について、特別目的及び準拠性における期中レビュー報告書の記載に関する改訂内容は以下の通りである。

監査人が準拠性に関する結論を表明する場合の報告形式として、「作成された期中財務諸表が、当該期中財務諸表の作成に当たって適用された会計の基準に準拠して作成されていないと信じさせる事項が全ての重要な点において認められなかったかどうかについての結論を表明」することとされている（第三報告基準1）。

特別目的の期中財務諸表に対する期中レビュー報告書には、「会計の基準、期中財務諸表の作成の目的及び想定される主な利用者の範囲を記載するとともに、期中財務諸表は特別の利用目的に適合した会計の基準に準拠して作成されており、他の目的には適合しないことがある旨を記載」することとされている。さらに、「期中レビュー報告書が特定の者のみによる利用を想定しており、当該期中レビュー報告書に配布又は利用の制限を付すことが適切であると考えられる場合には、その旨を記載」することとされている（第三報告基準14）。

## 2. レ基報第1号案の改正内容と新設されたレ基報第2号案の内容

### (1) レ基報第1号案とレ基報第2号案の異同

JICPAは「『期中レビュー基準』を実務に適用するに

<sup>5</sup> 保証実2400Q&A案Q4では「年度の財務諸表の監査を通じて得た監査人の知識を活用しながら行う期中レビューの保証水準は、一般的には、保証業務実務指針2400に準拠したレビューの保証水準よりも相対的に高くなることが多いと考えられる」とされている。

当たって必要となる実務の指針として、金融商品取引法の要請で実施する期中レビュー又は金融商品取引法の要請以外で実施する期中レビューに適用する、次の二つの

報告書を公表する」(東証レビューQ&A Q2)とし、レ基報第1号案とレ基報第2号案を公表している。2つの報告書の目的と内容について異同は以下の通りである。

【図3】レ基報第1号案とレ基報第2号案の異同

	レ基報第1号 (現行四基報)	レ基報第2号
共通	<ul style="list-style-type: none"> <li>・「期中レビュー基準」の実務の指針である。</li> <li>・年度の監査人が行う期中レビュー業務である。</li> <li>・質問、分析の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>	
相違	金商法における中間財務諸表に対する期中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。東証の有価証券上場規程に定める四半期財務諸表等の期中レビューも対象。
	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

(データソース) 東証短信レビューQ&A案Q2

## (2) レ基報第1号案の改正内容

レ基報第1号案は、金商法に基づく中間財務諸表等の期中レビューを対象とした実務の指針である。現行の四基報の内容から、用語の変更(四半期レビュー→期中レビュー、四半期財務諸表→中間財務諸表、前会計期間→前事業年度)、第1及び第3四半期レビューが無くなったことによる所要の調整、期中レビュー基準への参照の変更の調整、要求事項と適用指針に分けた記載など新起草方針に従った調整などが行われている。しかし、現行の四基報から大きな改正は行われておらず、現行の四基報で求められていた四半期レビュー手続が、原則としてレ基報第1号案でも同様に期中レビュー手続として適用されることになると考えられる。

## (3) 新設されたレ基報第2号案の起草方針と概要

現状は年度の監査人が期中財務諸表のレビュー業務を任意で実施する場合には、保証実2400が適用されている。レ基報第2号案は、金商法に基づく中間財務諸表等の期中レビュー以外の、年度の監査人が行う期中レビューに適用する実務の指針であり、東証短信レビューにはレ基報第2号案が適用される。

レ基報第2号案の起草方針と概要は、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」3.に基づいて以下説明を行う。

レ基報第2号案は、国際監査・保証基準審議会の国際レビュー業務基準第2410号「事業体の独立監査人が実施する期中財務情報のレビュー」(以下「ISRE2410」という)を基礎としている。ただし、ISRE2410は2008年2月以降改訂がなされていないため、レ基報第2号案では、要求事項と適用指針に区分する等の修正を実施している。

レ基報第2号は期中レビュー基準案の実務の指針であるため、継続企業の前提に関する重要な不確実性が認め

られた場合の期中レビュー手続や期中レビュー報告書の記載事項など、期中レビュー基準案で規定されている内容を盛り込んでいる。また、レ基報第2号は保証実2400の要求事項を取り込んでいるが、適用指針等の詳細は取り込んでおらず、品質管理基準を参照することとしている。これは、年度の監査人は独立性を含む職業倫理に関する規定及び品質管理の基準を遵守していると考えられるためである。

なお、レビュー業務を実施する者は現行の保証実2400では「業務実施者」とされているが、レ基報第2号案では主として「監査人」が使用されている。

## (4) 期中レビュー受嘱時(依頼時)の留意点

期中レビューの監査人による受嘱にあたっては、レ基報第2号第32項によれば、財務報告の枠組みが受入可能であるかどうかを判断する(特別目的の期中財務情報の場合は、期中財務諸表の作成目的と想定利用者を理解することを含む)必要がある。また、適用される財務報告の枠組みに準拠して期中財務諸表を適正に表示すること(準拠性の枠組みの場合は期中財務諸表を作成すること)について、経営者が責任を有することを認識し理解していることについて経営者の合意を得ることとされている。同第39項によれば、期中レビュー契約書又は適切な形式の合意書により、適用される財務報告の枠組み、期中レビュー業務の目的及び範囲、並びに期中レビュー報告書の想定される様式及び内容について記載することとされている。

## (5) 期中レビュー手続及び期中レビュー報告書

レ基報第2号には、期中レビュー基準案、保証実2400やISRE2410の内容が盛り込まれた。その結果明示された期中レビュー手続に関する規定としては、例えば以下が挙げられる。

- ・内部統制の理解(レ基報第2号第50項及び第52項)
- ・年度監査における内部統制を含む企業及び企業環境の

理解の期中レビューにおける更新及び期中財務諸表の作成に係る内部統制の理解(同A30項)

- ・内部統制を含む企業及び企業環境の理解を活用した期中レビュー手続の実施対象となる特定の事象、取引若しくはアサーションの識別(同A31項)
- ・構成単位の監査人が関与した期中財務諸表等の重要性及び構成単位の監査人の品質管理の状況等に基づく信頼性の程度を勘案して、構成単位の監査人の実施した期中レビュー等の結果を利用する程度及び方法を決定すること(同63項)

ただし、これらについては現行の四半期レビュー基準及び四基報に規定されている内容であり、四半期レビューと同様の手法により任意の期中財務諸表のレビューを監査と一体的に効果的・効率的に実施されていたものと考えられ、年度の監査人が実施するレビューの実務に大

きな変化をもたらすものではないと考えられる。

期中レビュー報告書については、期中レビュー基準案の報告基準に従ったものとなっている。【図4】のとおり、保証実2400に基づくレビュー報告書では結論が下方に記載されていたものが、レ基報第2号案における期中レビュー報告書では、先頭に「監査人の結論」として記載され、監査人の結論の根拠の記載、経営者の責任の記載内容の充実、監査役等の責任の記載、監査人の責任の記載内容の充実といった対応がされている。また、現行の保証実2400では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に関する重要な不確実性が認められることについて、強調事項区分に記載することとしていたが、レ基報第2号案では「継続企業の前提に関する重要な不確実性」区分に記載することとされている。

**【図4】 一般目的・適正表示の枠組みに準拠して作成された期中財務諸表に対する、配布及び利用制限のない無限定適正結論のレビュー報告書の記載区分と順序（業務執行社員名より下）**

現行の保証実2400	レ基報第2号案
当監査法人が会社の期中財務諸表のレビューを行った旨	監査人の結論
期中財務諸表に対する経営者の責任	監査人の結論の根拠
	継続企業の前提に関する重要な不確実性※
	強調事項※
	その他の事項※
業務実施者の責任	経営者及び監査役等の責任
結論	監査人の責任
強調事項※	
その他の事項※	
利害関係	利害関係

※該当ある場合  
(データソース) レ基報第2号案及び保証実2400のレビュー報告書文例

### 3. 新設された東証短信レビューQ&A案の内容

#### (1) 東証短信レビューQ&A案設定の経緯

東証は、金商法改正に伴う四半期開示の見直しを受けて有価証券上場制度を見直し、上場規程に定める四半期財務諸表等について、適正表示の枠組み及び準拠性の枠組みのいずれかを適用して作成することとしている。また、当該四半期財務諸表等に対するレビューについては原則任意とし、レビューを行う場合は、年度の監査人が行い、企業会計審議会及びJICPAの実務の指針に基づく期中レビューを求めることとしている。JICPAでは「上場規程に定める四半期財務諸表等に適用される財務報告の枠組み及び期中レビューに関して理解が必要と思われる

事項について、会員の参考に資するためにQ&A形式によって解説を提供」(東証短信レビューQ&Aはじめに<sup>6)</sup>)するものとして、東証短信レビューQ&A案を設定したとしている。

#### (2) 第1・第3四半期財務諸表等の財務報告の枠組み(Q1)

第1・第3四半期財務諸表等は、「上場規程施行規則及び決算短信作成基準に基づき、四半期会計基準や財務諸表等規則に準拠して作成」されることになり、当該作成基準は、「確立された透明性のあるプロセス(広範囲の利害関係者の見解についての検討を含む。)に従って策定しているため、受け入れ可能な一般目的の財務報告の枠組みとなる」ことが示されている。

6 以下第3項においてカギ括弧は、特に断りのない限り東証短信レビューQ&Aの各Qからの引用である。

また、東証の『「四半期財務諸表等の作成基準」第3条第1項では、四半期会計基準及び財務諸表等規則に準拠して作成することが要求』されていることから、同第3条第1項（指定国際会計基準等の場合は第4条第1項から第4項）は適正表示の枠組みとなることが示されている。

一方で、「同第3条第2項では、同第1項の記載の一部の省略が認められており、適正表示を達成するための追加情報の開示も省略できるとされている」ことなどから、同第3条第2項（指定国際会計基準等の場合は第4条第5項）を適用する場合は、準拠性の枠組みとなることが示されている。

「適正表示の枠組み又は準拠性の枠組みのいずれにより作成するかは、レビュー契約の受嘱時に確認する」ことが示されている。

### (3) 東証短信レビューに適用するレビュー基準等 (Q2)

東証短信レビューを受嘱した場合に適用される基準や実務の指針は、期中レビュー基準及びレ基報第2号であることが示されている。

### (4) 適正性に関する結論と準拠性に関する結論を表明する場合の期中レビュー手続 (Q3)

適正性に関する結論を表明する場合と、準拠性に関する結論を表明する場合での、期中レビュー手続の違いについての解説である。「適用された会計基準に準拠しているかどうかに関して必要な質と量の証拠を入手する必要がある。これは、適正性に関する結論を表明する場合であっても、準拠性に関する結論を表明する場合であっても同様であるため、限定的保証を提供するための期中レビュー手続に違いはない。」とされている。

#### 【図5】東証のレビュー義務付け要件

- |  |
|--|
| <p>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</p> <p>b 直近の内部統制監査報告書において、無限定適正意見以外の監査意見が付される場合</p> <p>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</p> <p>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</p> <p>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</p> <p>※ 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みます。</p> <p>※ 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、当取引所が認める場合を除くものとします。</p> |
|--|

(出所) 東証「決算短信・四半期決算短信作成要領等(案)」4.(2)

### (6) 後発事象についての手続 (Q5)

第1・第3四半期財務諸表等について、重要な後発事象の注記の省略が可能である（その場合は準拠性の枠組みとなる）。

監査人が期中レビューを実施する場合には、期中レビュー基準に従い、後発事象の手続として、「財務報告の枠組みにかかわらず、監査人は、期中財務諸表において

一方で、「適正表示の枠組みに比して、準拠性の枠組みにおける財務諸表等の開示量が少ない場合には、開示の検討に関する作業量は減少すると考えられる。また、適正性に関する結論を表明するに当たっては、追加情報の記載の必要性を検討するなど、財務諸表が全体として適切に表示されているかという観点があるが、準拠性に関する結論を表明する場合はその観点がないため、当該観点からの検討に対応する作業量は減少することが考えられる」とされている。

なお、「開示の省略が認められる準拠性の枠組みの場合、任意で開示された項目についても、準拠性のレビューの対象となることに留意する」とされている。このため、四半期財務諸表等の作成基準第3条第2項を適用したが、会社が重要な後発事象について任意で開示した場合には、監査人は期中レビュー報告書に強調事項を記載するかどうかを検討する必要があると考えられる。

### (5) 期中レビューが義務付けられる場合の留意点 (Q4)

東証の改正規則等における義務付け要件を掲載した上で、以下について監査人の留意点として示されている。

- ・期中レビューの義務付け要件に該当するか、また、義務の対象となる第1・第3四半期財務諸表等については、会社に適時に確認する
- ・期中レビューが義務付けられることとなった場合は、十分なレビュー時間・期間を確保すべく、会社と事前に協議する
- ・レビューが義務付けられる場合、レビュー義務付け要件の判明時期と義務付け開始時期のスケジュールが短くなるのが想定されるため、前広なコミュニケーションが特に重要になる

修正又は開示すべき後発事象があるかどうかについて、経営者に質問しなければならない」とされている。また、適正表示の枠組みでは四半期財務諸表等に注記されるべき開示後発事象が発生した場合に、準拠性の枠組みにおいて注記がされていなくても、「基本的には質問以外の手続を追加で実施することは求められていない」とされている。

しかしながら、「開示後発事象が注記されないこと」によって、財務諸表の利用者の誤解を招くと監査人が判断するような極めてまれな状況においては、その原因となっている事項を経営者と協議し、必要に応じて、期中レビュー報告書において、その他の事項として追記するかを検討することが考えられる」（レ基報第2号A77項参照）とされている。極めてまれな事象の例として「会社が存続できなくなるような状況に陥っているが、会社が当該状況を開示後発事象として注記していないことが、監査人が財務諸表の利用者の誤解を招くと判断するような状況」が挙げられている。

### (7) 継続企業の前提に関して実施する手続の留意点 (Q6)

現行金商法の四半期開示では、四半期財務諸表等規則ガイドライン21において、継続企業の前提に関する注記の記載方法が示されているが、金商法の四半期報告制度の廃止により、四半期財務諸表等規則ガイドラインが廃止されることになる。東証の四半期財務諸表等の作成基準（案）において、継続企業の前提に関する注記の記載方法は、中間財務諸表の開示内容を定めている改正後の財務諸表等規則第149条の規定及び財務諸表等規則ガイドライン149の取扱いを準用することとされており、四半期財務諸表に読替後の内容が、東証の決算短信・四半期決算短信作成要領等（案）に示されている。

監査人の期中レビュー手続においては、「経営者が行った評価の検討に当たっては、経営者の評価期間と同じ期間を対象とし、経営者の評価期間は、適用される財務報告の枠組みで要求される期間又は法令に規定される期間となる」（レ基報第2号案第58項）とされているため、「経営者により示された対応策の対象期間と経営者による評価期間は、当該作成要領に従うことになる」ことに留意する。

### (8) 訂正第1・第3四半期財務諸表等に対する期中レビューに関する留意点 (Q7)

【図6】 訂正後の四半期財務諸表等の期中レビューの要否

		第1・第3四半期財務諸表等	
		訂正前	訂正後
期中レビュー	①	実施していない	任意（会社と協議）
	②	任意で実施	任意で実施
	③	義務付け	義務付け

（出所）東証短信レビューQ&A Q7

【図6】の②の場合、訂正後の期中レビューは任意とされているが、「訂正内容の重要性を考慮し、四半期財務諸表利用者の訂正前の財務諸表等に対する結論への依拠を防止することが必要と判断する場合には、訂正後の四半期財務諸表に対する期中レビューを実施することが望ましい」とされている。これは監査基準報告書560

「後発事象」（以下「監基報560」という）の第14項において、経営者が財務諸表を訂正する場合には、監査人は訂正後の財務諸表に対する監査報告書を提出することとされており、レ基報第2号案第74項において監基報560を参照しているためである。なお、当該状況においては時間的余裕も少ないと考えられるため、監査人は早期に会社と訂正レビューの実施について協議することが重要であると考ええる。

【図6】の③の場合、訂正後の期中レビューが義務付けられているが、「期中レビューの要否は、金融商品取引法上の半期報告書の中間財務諸表等を訂正する場合における取扱いに準じて判断」することとされている。これは、決算短信・四半期決算短信作成要領等（案）4. (2)に基づく記載であるが、金商法第193条の2第1項第3号及び財務諸表等の監査証明に関する内閣府令第1条の3に規定する「監査証明を受けなくても公益又は投資者保護に欠けることがないものとして内閣府令で定めるところにより内閣総理大臣の承認を受けた場合」における判断を想定して対応することが考えられる。

### (9) 期中レビュー契約を締結していない場合 (Q8 (1))

期中レビュー契約を締結していない場合には、「監査人は四半期財務諸表等の内容を検討する義務を負わないが、四半期財務諸表等において虚偽表示又はその他の記載内容の誤りの存在等明らかに間違った開示の事実を把握した場合には、経営者等に対して当該虚偽表示等の存在を通知することが推奨されるとともに、年度の監査人としての対応が求められる」とされている。年度の監査人としての対応としては、「年度の監査等におけるリスク評価に与える影響を検討すること」が示されている。

なお、当該誤りが、監査の過程で発見され、監査人が、職業的専門家としての判断において財務報告プロセスに対する監査役等による監視にとって重要と判断したその他の事項（監査基準報告書260「監査役等とのコミュニケーション」の第14項(6)）に該当する場合には、監査役等とのコミュニケーションが必要となると考えられる。

### (10) 比較情報への対応 (Q8 (2))

東証決算短信レビューは、原則として任意であるため、比較情報に対するレビューが実施されていない場合は、「監査人は期中レビュー報告書のその他の事項の区分にその旨を記載する」（レ基報第2号第131項）とされている。

## 4. 保証実2400案及び保証実2400Q & A案の内容

### (1) 保証実2400案の改正内容

現行の保証実2400は、四半期レビュー以外のレビュー業務に幅広く適用されていた。一連の改正により、年

度の監査人が行う期中レビュー業務は期中レビュー基準とレ基報第1号又はレ基報第2号が適用されることとなり、保証実2400はこれらを除く全ての財務諸表又は財務表を対象としたレビュー業務に適用可能とされることとなる。

レビュー報告書について、継続企業を前提として財務諸表を作成することが適切であるが重要な不確実性が認められる場合において、財務諸表における注記が適切な場合は、現行では強調事項区分を設けて必要な記載を行っているが、改正後は「継続企業の前提に関する重要な不確実性」という区分に記載を行うこととされている。ただし、それ以外のレビュー報告書の記載方法の変更は行われておらず、従来通り結論を下方に記載する様式が適用される。

改正された監査基準報告書600「グループ監査における特別な考慮事項」（以下「監基報600」という）において、構成単位における作業の範囲から、構成単位の重要性の基準値に基づく構成単位の財務情報のレビューが除外された（監基報600第A131項）ことから、保証実2400からもグループ監査における構成単位の財務情報のレビューに関する規定が削除されている。

## (2) 保証実2400Q & A案の改正内容

保証実2400案の改正内容に沿う形で見直しが行われている。また、改正済みの品質管理基準報告書第1号に沿う形で、レビュー業務を実施する監査事務所に求められる品質管理の内容の改正が行われている。

## 5. 従来の四半期レビューと対比した、期中レビューの実務対応上の留意点

### (1) 東証短信レビューを実施しない場合

上場企業に関し、義務レビューの要件に該当しない状況において、任意レビューの提供に至らない場合、監査人が監査業務の過程で四半期財務諸表において虚偽表示又はその他の記載内容の誤りの存在等明らかに間違った開示の事実を把握した場合の対応は、3. (9)に記載のとおりである。

また、JICPA「四半期開示制度の見直しに関する留意点vol 2～後発事象、レビュー時間編～」の2(2)において、「年度監査のリスク評価は年間を通じて適時・適切に見直し、監査手続に反映することが効果的かつ効率的です。第1・第3四半期のレビューがなくなったとしても、その考えが変わるところではありません。」「また、年度監査品質の維持の観点から、第1・第3四半期決算のタイミングで、会社の状況や変化を把握するために被監査会社（経営者・監査役等）と十分にコミュニケーションを行うことが考えられます。」とされている。

特に第1四半期においては、会計基準の変更の対応等検討すべき論点が多くなる傾向にあるため、監査人が東証短信レビューを実施している場合はその過程で、追加的な手続として、論点を検討し、四半期財務諸表に適切

に反映されていることを確認することが、財務報告の信頼性確保にとって有効と考える。一方、東証短信レビュー業務を実施しない場合でも、監査の一環で、期首から適用すべき会計処理等について、適時に会社とコミュニケーションを行うことは重要であり、第1・第3四半期決算の前後での適時・適切な監査上の対応の意義をふまえ、必要な監査時間を適切に見積ることが重要と考える。

### (2) 適用する財務報告の枠組みの確認

四半期レビューでは、我が国において一般に公正妥当と認められる四半期連結財務諸表の作成基準や国際会計基準第34号「期中財務報告」等に準拠した適正表示の枠組みの下で適正性に関する結論表明が行われていた。改正後は、金商法の下での中間財務諸表の期中レビューは適正表示の枠組みを対象とする一方、東証短信レビューでは「準拠性に関するレビューを基本」（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）」冒頭）とされている。

また制度レビュー以外では、期中財務諸表を構成する貸借対照表等の個別の財務表や個別の財務諸表項目等に対して、年度の監査人が期中レビューの結論を表明する場合について、期中レビュー基準が適用されることとなる。このため、期中財務報告の枠組みとレビューの種類が多様化することとなる。

本稿2. (4)及び3. (2)とも関連するが、期中レビューの監査人による受嘱（被監査会社の期中レビューの依頼）にあたっては、財務報告の枠組み及び期中レビュー報告書の形式について、会社と監査人が十分検討、協議することに留意すべきと考えられる。

### (3) 期中レビュー時間の確保と実施時期

決算短信・四半期決算短信作成要領等（案）1. (2)①によれば、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、第1・第3四半期決算短信は決算発表の早期化の要請の対象とされていない。上場会社は、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ことが義務付けられているが、半期報告書の法定提出期限に準じて、各四半期終了後45日以内に開示することを原則とする、とされている。「決算の内容が定まったとき」の考え方については、任意でレビューを受ける場合は、開示時期をレビューが完了する前とするか、それともレビューが完了次第とするか、上場会社において判断することとされている（前者の場合、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。

これを受け、東証短信レビューQ&A案のQ4(2)でも、「制度改正後に関しては、速報性のみならず開示の充実も図られていることから、開示時期は様々なパターンが想定される。これに伴い、スケジュールも様々となることが想定されるため、決算スケジュール及び期中レビュ

スケジュールについて会社と事前に協議し、十分なレビュー時間・期間を確保することが、財務諸表の信頼性を高めるために不可欠な要素であると考えられる」とされている。

なお、作業時間については、適正表示の枠組みに比して、準拠性の枠組みにおける財務諸表等の開示量が少ない場合には、開示の検討に関する作業量は減少すると考えられるとされている（本稿3. (4)）。現行の四半期会計基準で定められた注記のうち、準拠性の枠組み（作成基準第3条第2項）において記載が求められていない注記としては、連結・持分法適用範囲の重要な変更、収益の分解情報、1株当たり情報、配当に関する事項、営業収益費用の季節的変動、重要な企業結合等、重要な後発事象、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（金融商品関係の注記<sup>7</sup>等）が挙げられるが、適正表示を達成するために必要となる可能性のある追加情報の注記を含め、注記対象となる取引・事象が存在しないため、現行の第1・第3四半期財務諸表では注記されていない場合が多くみられる。このため、四半期レビューから準拠性の枠組みによる期中レビューに移行した場合、監査人の作業量の減少度合いは限定的となる場合が多いと考えられる。

#### (4) 非上場会社の留意点

特定事業会社以外の非上場会社は、金商法第24条の5第1項における第1号の半期報告書（中間会計基準等に

準拠した第一種中間財務諸表について期中レビューを受け、中間決算日後45日以内の提出が求められる）の提出の選択が可能となる<sup>89</sup>。このため、選択した半期報告書によって、提出期限や保証の種類（期中レビュー又は中間監査）が異なるので、「会社と事前に十分協議することが望まれる」とされている（JICPA「四半期開示制度の見直しに関する留意点vol3～非上場会社編～」1. (1)）。

なお、合理的な理由がない限り、選択した半期報告書は継続して提出することとされている（企業内容等開示ガイドライン一部改正案24の5-2-3）。

## 6. おわりに

四半期レビューから期中レビューに名称が変わり、レビュー手続自体に大きな変更はないものの、東証短信レビューが原則任意とされたこと、財務報告の枠組みの選択の余地が生まれたこと、四半期開示のスケジュールが弾力化したこと、非上場会社の半期報告書の種類の選択が可能になったことなどにより、期中レビューの実施前に会社と監査人が協議し、合意すべき事項が増えている。そのためには、会計基準や開示ルールだけでなく、期中レビュー基準及びJICPAの実務の指針や実務ガイダンス等の理解がこれまで以上に重要となってくるものと考えられる。本稿が参考になれば幸いである。

以上

7 企業集団の事業運営にあたっての重要な項目であり、かつ、前年度末と比較して著しく変動している金融商品関係について注記を要するが、総資産の大部分を金融資産が占め、かつ総負債の大部分を金融負債及び保険契約から生じる負債が占める企業集団以外の企業集団においては、第1四半期及び第3四半期では注記を省略することができることとされていた（企業会計基準適用指針第14号第80項(3)）。

8 特定事業会社である非上場会社は、第2号（中間作成基準等に準拠した第2種中間財務諸表について中間監査を受け、中間決算日後60日以内の提出が求められる）の半期報告書の提出の選択が可能である。

9 非上場会社の改正後の金商法に基づく半期報告書の提出は、2024年4月1日以降開始事業年度に係る中間会計期間が初回となる（金商法改正法附則第3条第1項）。



## 会計上の見積りに関する実務上の諸論点シリーズ

# 第5回 会計上の見積りの開示

公認会計士 さきやま ゆかこ 崎山 友香子

### 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、繰延税金資産の回収可能性について解説してきた。このような会計上の見積りに関して、翌年度の財務諸表に重要な影響を及ぼすリスクがある項目については、当該会計上の見積りの内容を財務諸表利用者が理解できるように開示することが求められている。このため、第5回となる本稿では、会計上の見積りの開示について、実務上留意すべきポイントを中心に解説を行う。

本稿では会計基準を以下のように略称する。

#### 見積り開示会計基準

企業会計基準第31号「会計上の見積りの開示に関する会計基準」

### 2. 会計上の見積りの開示の概要

#### (1) 会計上の見積りの開示目的

会計上の見積りは、財務諸表作成時に入手可能な情報に基づいて合理的な金額を算出するものであるが、財務諸表に計上する金額に係る見積りの方法や、見積りの基礎となる情報が財務諸表作成時にどの程度入手可能であるかは様々であり、その結果、財務諸表に計上する金額の不確実性の程度も様々となる。したがって、財務諸表に計上した金額のみでは、当該金額が含まれる項目が翌年度の財務諸表に影響を及ぼす可能性があるかどうかを財務諸表利用者が理解することは困難である。

このため、当年度の財務諸表に計上した金額が会計上の見積りによるもののうち、翌年度の財務諸表に重要な影響を及ぼすリスク（有利となる場合及び不利となる場合の双方が含まれる。以下同じ。）がある項目における会計上の見積りの内容について、財務諸表利用者の理解に資する情報を開示することが、会計上の見積りを開示する目的とされている（見積り開示会計基準第4項）。

#### (2) 開示する項目の識別

当年度の財務諸表に計上した金額が会計上の見積りによるもののうち、翌年度の財務諸表に重要な影響を及ぼすリスクがある項目を識別し、会計上の見積りの開示を行う。識別する項目は、通常、当年度の財務諸表に計上した資産及び負債とされている。また、翌年度の財務諸表に与える影響を検討するにあたっては、影響の金額的大きさ及びその発生可能性を総合的に勘案して判断する

（見積り開示会計基準第5項）。

なお、開示する項目の識別に際しては、財務諸表利用者の理解に資する情報を開示するという開示目的を達成するために、翌年度の財務諸表に及ぼす影響を踏まえた判断を行うことが企業に求められており、将来予測的な情報の開示が求められているわけではない（見積り開示会計基準第19項）。

また、当年度の財務諸表に計上した金額に重要性があるものに着目して開示する項目を識別するのではなく、当年度の財務諸表に計上した金額が会計上の見積りによるもののうち、翌年度の財務諸表に重要な影響を及ぼすリスクがあるものに着目して開示する項目を識別するため、例えば、固定資産について減損損失の認識は行わないとした場合でも、翌年度の財務諸表に重要な影響を及ぼすリスクを検討したうえで、当該固定資産を開示する項目として識別する可能性がある点に留意する必要がある（見積り開示会計基準第23項）。

#### (3) 注記事項

- 会計上の見積りの開示の対象とした項目名

開示する項目として識別した項目について、識別した会計上の見積りの内容を表す項目名を注記する。当該注記は独立の注記項目とされ、識別した項目が複数ある場合には、それらの項目名は単一の注記として記載することが求められている（見積り開示会計基準第6項及び第26項）。

- 項目名に加えて注記する事項

識別した項目のそれぞれについて、会計上の見積りの内容を表す項目名とともに次の事項を注記する（見積り開示会計基準第7項）。

- ① 当年度の財務諸表に計上した金額
- ② 会計上の見積りの内容について財務諸表利用者の理解に資するその他の情報

①及び②の事項の具体的な内容や記載方法（定量的情報若しくは定性的情報、又はこれらの組み合わせ）については、開示目的に照らして判断することが求められている。

- 財務諸表利用者の理解に資するその他の情報

会計上の見積りの内容について財務諸表利用者の理解に資するその他の情報としては、例えば次のような事項を記載する。なお、これらは例示であり、注記する事項は開示目的に照らして判断する（見積り開示会計基準第8項）。

- ① 当年度の財務諸表に計上した金額の算出方法
- ② 当年度の財務諸表に計上した金額の算出に用いた主要な仮定

③ 翌年度の財務諸表に与える影響

### 3. 具体的な事例の紹介

具体的な開示内容は企業が開示目的に照らして判断することとされていることから、実務において開示される情報の量や質に幅があり、開示目的に照らして必ずしも十分な情報を開示していないと考えられる事例が多く見受けられる。

この点、金融庁から公表された「令和3年度有価証券報告書レビューの審査結果及び審査結果を踏まえた留意すべき事項」において、重要な会計上の見積り注記に関する改善の余地がある開示例が取り上げられ、それぞれ以下の点が示されている。

#### (A) 当年度の財務諸表に計上した金額の算出に用いた主要な仮定に係る情報が不十分と考えられる事例

##### 5. 経理の状況

##### 1. 連結財務諸表等注記事項

(重要な会計上の見積り)

・繰延税金資産の回収可能性

(1) 当期の連結財務諸表に計上した金額

繰延税金資産XXX百万円

(2) 識別した項目に係る重要な会計上の見積りの内容に関する情報

繰延税金資産は、将来の事業計画を基礎とした課税所得の見積りによっています。将来の事業計画において、将来の新型コロナウイルス感染症の影響に関する経営者の見積りを反映しています。新型コロナウイルス感染症の流行が想定以上に長期化し、当社の業績に悪影響が生じた場合、翌連結会計年度において、繰延税金資産の取り崩しが生じるリスクがあります。

(令和3年度 有価証券報告書レビューの審査結果及び審査結果を踏まえた留意すべき事項)

紹介されている事例は、「(2) 識別した項目に係る重要な会計上の見積りの内容に関する情報」において、どのような点を主要な仮定としているか等の具体的な記載がない。

見積り開示会計基準では、当年度の財務諸表に計上した金額の算出に用いた主要な仮定に関する情報の開示は、財務諸表利用者が当年度の財務諸表に計上した金額について理解したうえで、企業が当該金額の算出に用いた主要な仮定が妥当な水準又は範囲にあるかどうか、また、企業が採用した算出方法が妥当であるかどうかなどについて判断するための基礎となる有用な情報となる場合があるとされている。

そのため、本事例においては、将来の新型コロナウイルス感染症の影響に関する見積りが重要な仮定である場合、新型コロナウイルス感染症に関して、どのような点を主要な仮定としているか（例えば、新型コロナウイルス感染症の収束時期に関する仮定など）について具体的

に記載することが考えられる。

#### (B) 「項目名に加えて注記する事項」の具体的な内容や記載方法が、開示目的に照らして不十分と考えられる事例

##### 5. 経理の状況

##### 1. 連結財務諸表等注記事項

(重要な会計上の見積り)

・固定資産の減損

(1) 当期の連結財務諸表に計上した金額

固定資産の残高（全社）XXX百万円

(2) 識別した項目に係る重要な会計上の見積りの内容に関する情報

当社グループでは、主として事業の単位で、減損の兆候を判定し、資産グループに減損の兆候が存在する場合には、当該資産の将来キャッシュ・フローの見積りに基づき、減損の要否の判定を実施しています。

当連結会計年度において、新型コロナウイルス感染症の影響を事業計画に反映した結果、ABC事業に係る資産グループについて、XXX百万円の減損損失を計上しました。翌連結会計年度において、当社グループが想定した以上に新型コロナウイルス感染症の悪影響が生じた場合には、翌連結会計年度において、ABC事業に係る資産グループについて、追加の減損損失が生じる可能性があります。

(令和3年度 有価証券報告書レビューの審査結果及び審査結果を踏まえた留意すべき事項)

紹介されている事例は、特定の事業（ABC事業）の固定資産に関する追加の減損リスクを記載しているにも拘わらず、「(1) 当期の連結財務諸表に計上した金額」において、全社ベースでの固定資産の残高のみ開示されている。また、項目名について、「・固定資産の減損」と記載されており、特定の事業（ABC事業）に関する固定資産の減損であることが明確ではない。

見積り開示会計基準では、識別した項目について、会計上の見積りの内容を表す項目名を注記することを求めている。また、会計上の見積りの開示は、企業の置かれている状況に即して情報を開示するものであると考えられるとされ、財務諸表に表示された金額そのものではなく、会計上の見積りの開示の対象項目となった部分に係る計上額が開示される場合もあり得ると考えられるとされている。

そのため、本事例においては、開示の目的に照らし、翌年度の財務諸表に重要な影響を及ぼすリスクの内容として、全社ベースではなく、当該特定の事業（ABC事業）の固定資産の残高を開示し、また、項目名は「ABC事業に係る固定資産の減損」など明確化することが望ましいと考えられる。

以上

業種別委員会研究資料第2号

# 「Web3.0 関連企業における監査受嘱上の課題に関する研究資料」の概要（第2回）

たかやま ともや  
公認会計士 高山 朋也

## 1. はじめに

日本公認会計士協会は、2023年11月20日に業種別委員会研究資料第2号「Web3.0 関連企業における監査受嘱上の課題に関する研究資料」（以下「本研究資料」という。）を公表した。本研究資料の概要を2回に分けて解説する。第1回目では、本研究資料の「はじめに」及び「第1部」の説明として、トークンの法律上の定義及びトークンの種類の整理、本研究資料の公表の経緯、Web3.0 企業の監査受嘱上の留意事項、トークンの発行に係る監査上の課題等の解説を行った<sup>1</sup>。第2回目の本稿では「第2部」の説明として、トークンの保有及び発行に関する論点のうち、「第1部」で取り扱っていないその他のトークン等の保有及び発行に関連する論点について解説する<sup>2</sup>。具体的には、自己の発行した資金決済に関する法律（以下「資金決済法」という。）上の暗号資産の保有、資金決済法上の暗号資産を財又はサービスの対価として受領するケース、未上場トークンの保有、NFT（Non-Fungible Token）、SAFT（Simple Agreement for Future Tokens）及びその他実務上の検討課題について、事例も含め解説する。

## 2. トークン保有に係る監査上の課題

### （1）自己の発行した資金決済法上の暗号資産の保有

#### ① 論点整理の考え方及び寄せられたコメント

自己が発行した資金決済法上の暗号資産の保有に関する会計処理は、第1回目で解説した資金決済法上の暗号資産の発行時の会計処理と同様に、企業会計基準委員会（以下「ASBJ」という。）が公表している実務対応報告第38号「資金決済法における暗号資産の会計処理等に関する当面の取扱い」（以下「実務対応報告第38号」という。）の適用範囲外である。そのため、会計基準等の定めは明らかではなく、ASBJ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」（以下「論点整理」という。）を公表し、第38項及び第39項において、自己の発行したICOトークンを自己に割り当てた場合及び第三者から取得した自己発行のICOトークンの会計処理の考え方を、以下の通り紹介している。

論点	考え方
自己に割り当てた自己発行ICOトークンの会計処理 <sup>3</sup>	以下の2つの方法が示され、前者の方法を取る考え方が示されている。 ・第三者が介在しない内部取引として会計処理の対象としない方法 ・会計処理の対象として会計上の資産及び負債（発行者が何らかの義務を負担している場合）を計上する方法

1 会計情報2024年3月号の記事を参照。

2 本研究資料は2023年9月に公表された公開草案に寄せられたコメントを踏まえて公表されたものであるが、内容面で大幅な見直しは行われていない。本稿では2023年11月号掲載の公開草案の解説記事から若干の変更を行っており、主な変更点に下線を付している。

3 2023年度税制改正要望において金融庁と経済産業省の共同要望として「ブロックチェーン技術を活用した起業等への阻害要因を除去し、Web3 推進に向けた環境整備を図る観点から、法人が発行した暗号資産のうち、当該法人以外の者に割り当てられることなく、当該法人が継続して保有しているものについては、期末時価評価課税の対象外とすること」が要望として出されていることを受け、ASBJに対して、自己に割り当てた自己発行ICOトークンの会計処理について質問が寄せられた。これを受けて、2022年11月7日開催の第490回企業会計基準委員会にて、自己に割り当てた自己発行ICOトークンの会計処理について審議が行われた。論点整理で紹介した考え方のいずれを採用すべきか結論は出していないが、いずれの場合も時価評価しないという考え方が示された。

論点	考え方
第三者から取得した自己発行ICOトークンの会計処理	<p>以下の2つの方法が示され、前者の方法のうち、関連する負債の消滅の認識を行い、当該負債の計上金額と取得したICOトークンの取得原価が異なる場合には、差額を損益として処理する考え方が示されている。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・関連する負債の消滅又は控除として取り扱う方法（関連する負債の消滅の認識を行う方法又は関連する負債の消滅の認識は行わず、ICOトークンの取得原価をもって関連する負債から控除して表示する方法）</li> <li>・資産として取り扱う方法</li> </ul>

論点整理に対しては、第三者から取得した自己発行トークンを再度売却した場合の取扱いなど、様々な論点に対するコメントが寄せられた。また、発行者が負う義務の性質や発行後に第三者から取得する目的などを踏まえ、更なる分析が必要であるという意見もあった。

## ② 監査上の課題

トークンの発行時と同様に、監査人は、識別された保有者や発行者の権利及び義務が、ホワイトペーパーやその他の契約、法律専門家による見解書などによって裏付けられることや、識別された権利及び義務に基づく経営者による会計判断が適切であることを検討する。

また、監査人は、企業が発行したトークンを自己が保有していることに対して、自己で保有していることの意味を理解し、その理由が企業の事業戦略に従ったものであるかどうかを評価し、何らかの理由により、企業が意図しない保有が生じている場合には、監査上追加で識別すべきリスクがないか、監査計画に影響がないか検討する。

## (2) 資金決済法上の暗号資産を財又はサービスの対価として受領するケース

企業は、財又はサービスの対価として暗号資産を受領することがあり、例えば、以下のようなケースが考えられる。

- ・IEO(Initial Exchange Offering)において暗号資産交換業者に報酬として現金以外に新規上場の暗号資産で支払われるケース
- ・自社が発行したNFTを通常の営業活動として販売するに当たって、当該NFTに表章されている権利を引き渡す対価として暗号資産を受領するケース

企業会計基準第29号「収益認識に関する会計基準」(以下「収益認識会計基準」という。)は、資金決済法における定義を満たす暗号資産及び金融商品取引業等に関する内閣府令における定義を満たす電子記録移転有価証券表示権利等に関連する取引については、収益認識会計基準の適用範囲から除外しているが(収益認識会計基準第3項(7)、第108-2項)、暗号資産そのものの売買ではなく、財又はサービスの対価として暗号資産を受け取る場合は、当該収益について収益認識会計基準に従って検討が行われている実務がある。

この場合、収益認識会計基準に定める5つのステップ(契約の識別、履行義務の識別、取引価格の算定、履行

義務への取引価格の配分、履行義務の充足による収益の認識)に従って会計処理を検討するにあたり、監査人は、具体的な履行義務の識別、いつの時点で収益を認識するのか、いつの時点の市場価格で収益を測定するのか等の点に関して、契約や事実関係に基づく整理を企業に説明を求めることになる。

なお、収益認識会計基準第59項に基づき、現金以外の対価を時価により算定することから、実務対応報告第38号第5項及び第6項に記載のとおり、対価として受領する暗号資産に活発な市場が存在する場合には、収益認識時の暗号資産の市場価格に基づく価額より取引価格を算定している実務がある。

## (3) 上場していないトークン等の保有

企業は暗号資産取引所に上場していない、例えば、以下のようなトークンを取得することがある。

- ・暗号資産取引所における将来の上場を前提として相対取引で取得するトークン
- ・暗号資産プロジェクトの初期フェーズにおけるプライベートセールを通じて取得するトークン
- ・ハードフォーク(プロトコルの後方互換性・前方互換性のない大規模なアップデートによるブロックチェーンの分岐(スプリット)により保有する暗号資産が異なる種類の暗号資産に分裂する事象)等により取得するトークン

監査人は、トークンが資金決済法に規定する暗号資産に該当するかどうかについて、企業による検討を確認する。暗号資産該当性は、法律の解釈を伴う場合もあるため、監査人は、法律専門家による見解書の入手やその検討を行うことも考えられる。監査人は、企業がトークンを取得する目的や合理性も併せて検討する。

トークンの期末における評価方法については、実務対応報告第38号を参考にしている実務も見られる。実務対応報告第38号第6項に従い、活発な市場が存在しない場合には、取得原価又は期末における処分見込額のいずれか低い方をもって貸借対照表価額とすることとされ、取得価額をもって貸借対照表価額とする実務や備忘価額まで減額する実務が見られる。

## 3. NFT

### (1) 概要及び利用事例

本稿執筆時点(2024年2月9日)ではNFTに関する固

有の法規制はなく、トークンがそれぞれに固有の権利を表章し非代替的な性質を持ち、金融商品取引法や資金決済法等の既存の金融規制が適用されないトークンが一般的にNFTと認識されている。法規制上の定義はなく、会計基準等の明確な定めはないことから、NFTが表章する権利や発行者、一次保有者及び二次保有者などの取引当事者間の権利及び義務等の実態を踏まえ、既存の会計基準等に照らした検討を実施する必要がある。そのため、NFTがどのような権利を表章しているのか、取引当事者間でどのような権利及び義務があるのか等を利用規約や譲渡契約等で明確にすることが会計処理を行うために必要となる。

NFTの利用事例としては、例えば以下のようなものが挙げられる。

- ・デジタルコンテンツの流通のために、デジタルアートの閲覧権をNFTに表章する事例や、メタバースと呼ばれる仮想空間上に構築された土地を利用する権利をNFTとして表章する事例
- ・ゲームアイテムをNFT化して流通させ、独自トークンの発行と組み合わせてゲーム内で独自の経済圏を作る取り組みはGameFiと呼ばれる。
- ・イベントの参加権や施設の利用権等をNFTに表章する事例

NFTは流通市場が多数存在しており、二次流通市場においてNFTが転々流通することが想定されることも特徴となっている。

## (2) NFT発行

### ① 自己発行NFTの一次流通

企業が発行したNFTを販売する会計処理の決定においては、収益認識会計基準の適用範囲となるかの検討が必要になる。NFTが金融商品取引法や資金決済法等の金融規制の適用を受けない場合、収益認識会計基準に従って処理される事例が見られる。

収益認識会計基準の適用範囲となった場合、履行義務の識別が課題となる事例が見受けられる。例えば、NFTの保有者に対してトークンの受け渡し後においても様々な権利（例えば、NFT保有者にイベントへの入場権利を与えるケース）を付している事例がある。このように顧客に約束した財又はサービスが複数ある場合には、企業は、別個の財又はサービスかどうかを評価し、別個であれば、それぞれの履行義務を識別し、取引価格の配分及びそれぞれの履行義務の充足する時点又は期間の検討を行うことになる。

企業がこの検討を適切に行うための前提として、発行者及び保有者の権利及び義務が利用規約や譲渡契約等において具体的に明記されることが必要となる。

### ② 二次流通ロイヤリティの收受を含むNFTの自己発行

NFTの二次流通市場で第三者間での売買が行われた際に、売買代金の一定割合を発行者が受領する事例が見受

けられる。このような二次流通ロイヤリティの会計処理にあたって、企業は、二次流通ロイヤリティは発行者のどのような財又はサービスの提供に基づいた対価なのか、誰から受領するものなのか（第三者間の売買における販売者から受領するものなのか、購入者から受領するものなのか）を利用規約や二次流通市場の販売サイトにおいて明確化することが必要となる。収益認識会計基準第127項に基づき、個々の契約の実態とそれに係る顧客の合理的な期待を分析することが必要な場合もある。

監査人は、二次流通ロイヤリティの裏付けとなる監査証拠の入手可能性に留意する必要がある。二次流通プラットフォーム上での第三者間のNFT売買に伴うNFTの受渡及び代金決済並びにNFTの発行者への二次流通手数料の支払いがブロックチェーン上に記録される場合がある。一方、二次流通プラットフォームの利用者がNFTを当該プラットフォームに預託し、オフチェーンでNFTの売買、受渡及び代金決済並びに二次流通手数料の支払いが行われる場合もある。このようにNFT関連取引の記録方法には様々なケースが存在することから、監査人は、発行者がNFTの出品を許可した二次流通プラットフォームそれぞれについて、取引の記録方法や入手可能な監査証拠を理解し、監査の実施可能性を検討することが必要となる。ブロックチェーン上の取引履歴だけでは二次流通ロイヤリティが第三者間の実在する売買取引に基づくものであることを裏付けることができない場合には、二次流通プラットフォーム上のデータベースに記録された取引履歴の入手が必要となる場合も想定される。

## (3) NFT保有

### ① 保有するNFTの法的性質に基づく会計上の取扱いの検討

他社の発行したNFTを保有する企業は、NFTが表章する権利及びNFTの保有目的を考慮して会計処理を検討することになると考えられる。企業会計基準第9号「棚卸資産の評価に関する会計基準」（以下「棚卸資産評価会計基準」という。）第3項の棚卸資産の定義に該当すると判断し棚卸資産として計上する事例と、「財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則」第27条（無形固定資産の範囲）に列挙されたいずれかの項目の権利を表章する目的で保有するトークンと判断し、無形固定資産として計上する事例が見られる。そのため、会計処理の判断にあたりNFTがどのような権利を表章するものであるか、発行者との契約書等で明確にされていることが必要となる。

他社の発行したNFTを棚卸資産として計上した場合、期末における正味売却価額が取得原価よりも下落している場合には、当該正味売却価額を貸借対照表価額とし、その差額は費用として処理される（棚卸資産評価会計基準第7項）。市場価格が観察できない時は、期末前後での販売実績に基づく価額等、合理的に算定された価格を売価とする（棚卸資産評価会計基準第8項）。NFTはその非代替的な性質から、参考となる市場価格を観察でき

なかったり、NFT市場は黎明期にあり十分な流動性があるとは言えないことから、正味売却価額の見積りが困難となる場合がある。

他社の発行したNFTを無形固定資産として計上した場合、例えば定額法で償却を行う際には、耐用年数の合理的な見積りが問題となる。ブロックチェーン上で記録される場合にはトークン自体は技術的にはほぼ永続的に存在し得るものと考えられるが、NFTをどの程度の期間ビジネスで利用するかについての実績が乏しいことから、耐用年数の見積りを合理的に説明することが難しい事例が見受けられる。また、NFTを利用したビジネスは、収益性やライフサイクル等のデータの蓄積も十分でなく詳細な中長期計画を立てることができず、固定資産の減損会計の適用に当たり、割引前将来キャッシュ・フローの見積りを合理的に説明することが難しい事例が見受けられる。回収可能価額の算定に正味売却価額を利用する場合には、棚卸資産の場合と同様に、正味売却価額の見積りが困難となる場合がある。

## ② 自己の発行したNFT

上記2. (1) ①で述べた自己に割り当てた自己発行ICOトークンの会計と同様の論点が生じると考えられる。

## 4. SAFT等

### (1) 概要及び利用事例

諸外国におけるトークン関連の資金調達事例では、以下の通り、SAFT等の形態が見られる。我が国においてはSAFT等を通じた資金調達事例は見られないが、国内企業が運営する在外ファンド等を通じてSAFT等へ投資する事例は見受けられる。

#### ① SAFT

将来発行が予定されるトークンの割安購入権

#### ② SAFTE (Simple Agreement for Future Tokens or Equity)

将来発行が予定されるトークンの割安購入又は発行体株式への転換を選択できる権利

#### ③ SAFE (Simple Agreement for Future Equity)

あらかじめ定められた金額を支払うことで、将来の新株発行時に所定の転換価額に基づき当該新株に転換できる権利であり、将来発行が予定されるトークンの有償又は無償での配布を受ける権利であるトークンワラントを組み合わせた形式の契約も見られる。

### (2) SAFT等の発行

上述のように我が国においては、SAFT等を通じた資金調達の事例は見られないが、今後のWeb3.0 ビジネスの多様化の中で、第1回目で解説したWeb3.0 企業の監査受嘱上の留意事項等を考慮して実務上の検討が必要となることも考えられる。

この場合、第1回目の「3.Web3.0 企業の監査受嘱上の留意事項」にて解説した事項を検討することが必要になると考えられる。

### (3) SAFT等の保有

#### ① SAFE

保有するSAFEの会計処理を検討する場合には、SAFEの法的性質やデリバティブに該当するかどうかの検討が必要と考えられる。SAFEは将来発行される株式に自動的に転換される性質を有しており、SAFEの保有者がSAFEの発行者に対して新株を発行させることはできないと考えられている。そのため、以下の商品に該当するかどうかを、個別に検討した上であるべき会計処理を検討する必要があると考えられる。

- ・「株式会社に対して行使することにより当該株式会社の株式の交付を受けることができる権利」である新株予約権(会社法第2条第21号)
- ・金融商品取引法第2条第1項及び第2項(第1号及び第2号を除く。)に規定する有価証券
- ・会計制度委員会報告第14号「金融商品会計に関する実務指針」(以下「金融商品会計に関する実務指針」という。)第6項で定めるデリバティブ

#### ② SAFT

SAFTについても、会計処理の入り口として、その法的性質の検討が必要と考えられる。SAFTの条件は実務上多様な設計が行われていることが想定されるが、米国では、いわゆるHoweyテスト<sup>4</sup>によりSAFTが米国証券法の証券に該当するケースがあるものと考えられる。また、SAFTは、将来のトークン発行が所定の日までに行われない場合には調達資金を出資者に返還する条項が付される場合があるが、このような返還義務も会計処理の判断において考慮する必要があると考えられる。さらに、金融商品会計に関する実務指針第6項で定めるデリバティブの定義に該当するかどうかの検討も必要と考えられる。

## 5. その他実務の検討

### (1) 暗号資産の発行体株式の評価

非上場会社が資金決済法上の暗号資産の発行者となる場合、トークン発行に係る会計処理に課題が生じる場合がある<sup>5</sup>。そのため、実質価額の算定に基づく当該非上場

<sup>4</sup> Howeyテストは、本研究資料の第1回目の解説の脚注3を参照。

<sup>5</sup> トークン発行に係る会計処理の課題は、本研究資料の第1回目の解説の「4. トークン発行に係る監査上の課題」参照。

株式の減損処理要否の判定が困難になるケースが考えられる。

## (2) 資金決済法上の暗号資産の貸付及び借入

企業が第三者と行う暗号資産の貸付及び借入に係る会計上の取扱いを明示した会計基準等はない。実務対応報告第38号第14項及び第15項並びに第55項及び第56項において、暗号資産交換業者が預託者から預かった資金決済法上の暗号資産について、暗号資産の私法上の位置づけが明確ではないものの、自己が保有する暗号資産との同質性を重視し、その時点の時価による資産として計上することとされている。これらを参考に、暗号資産の貸付は貸付暗号資産として資産に計上し、暗号資産の借入は借入暗号資産として負債に計上している実務が見られる。

なお、実務対応報告38号において、暗号資産の貸付としての資産や借入としての負債に関する規定はないことから、信用リスクの評価も含めこれらの事後測定（時価評価等）に関する会計上の取扱いが明らかではない点に留意する必要がある。

## (3) 資金決済法上の暗号資産以外のトークン等を第三者から預かる場合

上記(2)で解説した通り、実務対応報告第38号は預託者から預かった資金決済法上の暗号資産の会計処理を定めるが、資金決済法上の暗号資産以外のトークン等（NFTなど）を第三者から預かる場合は実務対応報告第38号の適用対象外となる。そのため、ASBJから公表されている討議資料「財務会計の概念フレームワーク」（以下「概念フレームワーク」という。）における資産の定義に照らして、結果として資産として計上しないこととしている実務が見られる。

概念フレームワークでは、「資産とは、過去の取引又は事象の結果として、報告主体が支配している経済的資源をいう。」とされている。一般的に、トークン等（NFTなど）は、売却等によりキャッシュ（又は暗号資産）の獲得に貢献する便益の源泉であるため「経済的資源」に該当すると考えられるため、資産として計上が必要か否かを決定するに当たっては、顧客から預かったトークン等（NFTなど）を暗号資産交換業者が支配しているかが論点となると考えられる。概念フレームワークでは、支配とは「所有権の有無にかかわらず、報告主体が経済的資源を利用し、そこから生み出される便益を享受できる状態をいう。」とされている。よって、報告主体である暗号資産交換業者と預託者との預託の合意の内容を検討し、暗号資産交換業者が支配を有しているかを検討することで、会計処理を決定することが考えられる。支配の検討においては、NFTは、実務対応報告第38号第55項で示されている「現金と同様に個性がなく」という資金決済法上の暗号資産の特徴を一般的に有しない点も考慮することが考えられる。

## (4) 重要な会計方針等の開示

企業会計基準第24号「会計方針の開示、会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」第4-3項では、特定の会計事象等に対して適用し得る具体的な会計基準等の定めが存在しない場合を「会計基準等の定めが明らかでない場合」と定義した上で、同第4-2項において、当該事項が重要な会計方針に該当する場合、財務諸表を作成するための基礎となる事項を財務諸表利用者が理解するために、採用した会計処理の原則及び手続の概要を示すことを求めている。Web3.0 ビジネスは、我が国において過去に事例のないものがあり、今後も既存の会計基準等が想定していないケースが発生するものと考えられることから、重要な会計方針等の開示は今後の会計実務において留意すべき事項である。

## 6. ブロックチェーンに関連する監査上の論点

### (1) 秘密鍵の管理体制

暗号資産等のトークンの所有者は、保有する秘密鍵を用いて電子署名を行うことによって、ブロックチェーン上でトークンの移転を行うことが可能になる。サイバー攻撃等により秘密鍵が外部に流出し、企業が保管するトークンの不正流出事件が過去何度も生じていることから、サイバー攻撃等による暗号資産の不正流出リスクが識別される。また、企業の内部者が秘密鍵に容易にアクセスできる場合には、内部者によって企業が保管するトークンの不正流出が行われるリスクが高まることになる。そのため、監査人は、トークンの発行や保有を行う企業の監査を受嘱する際には、企業による堅牢な秘密鍵の管理体制が整備・運用されていることを確かめる必要がある。秘密鍵の管理体制の評価においては、例えば、以下の点を検討する必要がある。

#### ① アクセスセキュリティ

企業は、秘密鍵の生成から、保管、利用、廃棄までの秘密鍵のライフサイクルにおいて、秘密鍵への不正アクセスを防止するため、職務分掌や物理的・論理的アクセスコントロールを整備・運用することが求められる。また、ホットウォレットでの保管を制限するとともに、サイバーセキュリティ体制を構築することが求められる。

#### ② マルチシング

企業は、送金を実行する際に複数の秘密鍵による電子署名を必要とするマルチシング技術やそれに代替する内部統制（例えば、秘密分散技術により秘密鍵を複数に分割、秘密鍵へのアクセスに多段階認証を必要とする情報処理統制等）を整備することが求められる。

#### ③ バックアップ

不測の事態によって秘密鍵を紛失したり、秘密鍵へのアクセスが出来ない状況下で秘密鍵情報を復元できなく

なると、トークンの移動ができず、実質的にトークンに対する権利を失った状態になる。そのため、企業は秘密鍵のバックアップ体制を整備・運用することが求められる。バックアップの保管場所は、秘密鍵と同様に、不正アクセスを防止するための厳重なセキュリティ対策が求められることに留意する。

#### ④ 外部委託先管理

トークンを保有する企業が、秘密鍵の管理やトークンの保管に企業外部の第三者を利用する場合や、外部SaaS (Software as a Service) のウォレットシステムを利用している場合、企業は当該外部委託先の秘密鍵管理等に関連する内部統制が整備・運用されているか評価することが求められる。監査人は、監査基準委員会報告書402「業務を委託している企業の監査上の考慮事項」に従い、例えば、利用規約や使用に関する契約を確認することで、当該外部委託先の業務を理解する必要がある。また、外部委託先の内部統制の整備・運用状況の評価するため、例えば、受託業務に係る内部統制の保証報告書を入手し、検討することが考えられる。

## (2) スマートコントラクト<sup>6</sup>の検証

企業が新たに暗号資産やNFTを発行する場合に、トークンに関する仕様を定義したスマートコントラクトをブロックチェーンに配置し利用することが一般的である。スマートコントラクトの利用例は、以下のようなものがある。

- ・トークンの生成・移転及び焼却(バーン)等使用不可能とする処理や取引履歴のブロックチェーンへの記録を行う。
- ・一定条件下で取引参加者間でのNFTと暗号資産の交換を自動実行する決済機能

スマートコントラクトは、トークン発行に関わる基礎的な機能だけでなく、複数のプログラムを組み合わせることで発行数量の制限や指定したアドレスの取引停止といったトークンの流通を制御する特権的機能や、特権の保有者を変更する機能、さらには事後的にロジックを追加変更するための拡張性を備えることも可能である。

監査人は、自動化されたプログラムとして継続的に意図した通りに運用されているかという観点から、スマートコントラクトが情報処理統制として有効に運用されていることを確認する。監査人は、スマートコントラクトに不正流出や規制当局の要請等に備えた安全措施のための機能が組み込まれているかについても確認する。

監査人は、スマートコントラクトの開発・変更に関する内部統制の整備・運用状況の評価することで、スマートコントラクトの開発・変更過程で不具合や脆弱性の混

入リスクへの対応が出来ているか確認することになる。監査人は、信頼できる第三者機関によって実施されたコードレビューの結果を入手し、異常が発見されていないことを確かめる等の方法を取ることも考えられる。監査人は、トークンの発行や特権的機能を利用するための秘密鍵へのアクセスコントロールが整備・運用されているか検証することで、特権の利用による不正なトークン発行やスマートコントラクトのロジック改ざんリスクへの対応ができていないか確認する。

なお、スマートコントラクトは、通常、解読が困難なバイトコード等の形式でブロックチェーン上に配置されるため、監査人が企業からソースコードを入手し検証に利用する場合には、それがブロックチェーンに配置されたものと同一であるかにも留意する。

## (3) 監査証拠として利用するブロックチェーンの記録の信頼性の評価

トークンの発行や保有を行う企業を監査する際には、ブロックチェーン上の情報を監査証拠として利用することになる。ブロックチェーンのネットワークの参加者が相互に監視し合うことによりブロックチェーン上の記録は改ざんされにくい仕組みになっていると認識されているが、監査人はブロックチェーンの記録を監査証拠として利用するために、ブロックチェーンの信頼性及びブロックチェーンから情報を取得するためのプログラムの信頼性を評価する必要がある。

### ① ブロックチェーンの信頼性の評価

ブロックチェーンネットワークに参加するコンピュータ(又は参加者)をノードというが、コンセンサスアルゴリズムに参加するノードに特に制限がない場合を「パブリック型ブロックチェーン」という。これに対して、非パブリック型ブロックチェーンとは、参加するノードが制限されている場合のうち、複数の組織体に限定されていれば「コンソーシアム型ブロックチェーン」といい、一つの企業や組織に限定されていれば「プライベート型ブロックチェーン」ということが多い。非パブリック型ブロックチェーンの場合には、発行に関係するシステムやブロックチェーンの理解に当たり、保証業務実務指針3701「非パブリック型のブロックチェーンを活用した受託業務に係る内部統制の保証報告書に関する実務指針」を参照されたい。

監査人は、以下の通り、利用される暗号技術やコンセンサスアルゴリズム等の理解を通じて、ブロックチェーンの信頼性を評価することになる。

6 スマートコントラクトとは、参加者が相互にやり取りをする上で合意する一連のルールを含むデジタルコードを言う。事前に定義されたルールに合致すると、このコードにより自動的に合意が執行される。このスマートコントラクトコードは合意又は取引の実行を促進、承認及び執行し、その後、取引の結果がブロックチェーンに書き込まれる(本研究資料付録3.用語集No.10)。



#### a. 利用される暗号技術の理解

ブロックチェーン上のデータ（ブロック情報）の真正性は、ハッシュ関数に依存している。ハッシュ関数の逆演算やハッシュ値の操作が可能になった場合、異なるブロックであるものの同一のハッシュ値を持つブロックを生成することができる可能性があり、過去のブロック情報の修正が可能となるリスクがある。また、ブロックチェーンにおけるトランザクションは、電子署名技術により証明される。電子署名の改ざんが可能になった場合、トランザクションの真正性が損なわれるリスクがある。

そのため、ブロックチェーンにおいて使用されている基盤技術を理解し、危殆化していないことを確かめることは、ブロックチェーンの信頼性について理解する上で前提となる。

#### b. コンセンサスアルゴリズムの理解

ブロックチェーンのネットワークにおいては、ネットワークに参加する各ノードが互いにデータを持ち合い、当該データが正しいデータか否かについて全体としての合意が形成される。この合意形成の仕組み、すなわち、コンセンサスアルゴリズムを理解することは、ブロックチェーンのネットワークそのものの信頼性についての理解を得ることや、どのようにトランザクションが確定データとしてブロックチェーンに記録されるかについての理解を行う上で有益である。コンセンサスアルゴリズム

の理解には、以下を含む。

- ・コンセンサスアルゴリズム<sup>7</sup>の種類
  - ・承認ノードの管理主体
  - ・ブロックチェーンを維持するための必要なノード構成
  - ・ファイナリティ<sup>8</sup>の条件
  - ・コンセンサスアルゴリズムの変更に関する内部統制
- 参加者の多いパブリック型ブロックチェーンであれば、改ざんの可能性は低いと想定されるが、パブリック型ブロックチェーンであっても、参加者が少ないブロックチェーンであれば、51%攻撃<sup>9</sup>によって改ざんのリスクが高くなる。

#### ② ブロックチェーンから情報を取得するためのプログラムの信頼性の評価

監査人はブロックチェーンから取引記録を入手する際に、監査人自らブロックチェーンノードを構築する場合があるが、監査人は、当該ブロックチェーンノードの信頼性を評価する必要がある。信頼性の評価には、プログラムが目的適的にデザインされているか、プログラムが意図された通りに機能しているなどの検討が含まれる。

監査人は、各トークンのコミュニティ等が運営するWebサイト上のエクスペローラを利用してブロックチェーンの情報を取得する場合があるが、エクスペローラの信頼性を評価する必要がある。

以上

7 コンセンサスアルゴリズムの代表的なものには、「Proof of Work (PoW)」、「Proof of Stake (PoS)」、「Practical Byzantine Fault Tolerance (PBFT)」といったものがある。PoW、PoSはパブリック型で利用されることが多い。プライベート型やコンソーシアム型で利用される代表的なコンセンサスアルゴリズムとしてPBFTが挙げられる。

8 トランザクションがブロックチェーン上のデータとして確定することを、「ファイナリティを得る」と表現する。PoWは構造上ファイナリティがなく、一定のブロック数を経過することで確定したものとみなされることが多い。PoS、PBFTには通常ファイナリティを与える仕組みが備わっている。

9 51%攻撃とは、悪意のある者が、ネットワーク全体の採掘に係る計算処理能力の50%超を支配して不正な取引を実行することをいう。

# 金融庁：「連結財務諸表の用語、様式及び作成方法に関する規則に規定する金融庁長官が定める企業会計の基準を指定する件」等の改正

『会計情報』編集部

金融庁は、2024年2月8日に「連結財務諸表の用語、様式及び作成方法に関する規則に規定する金融庁長官が定める企業会計の基準を指定する件（平成21年金融庁告示第69号）の一部を改正する件」及び「財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則に規定する金融庁長官が定める企業会計の基準を指定する件（平成21年金融庁告示第70号）の一部を改正する件」について、別紙のとおり取りまとめ、公表した。

改正の概要は以下のとおりである。

## 1. 一般に公正妥当と認められる企業会計の基準の指定について

四半期報告書制度の廃止に伴い、企業会計基準委員会において、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）」を公表（コメント募集期間：令和5年12月15日～令和6年1月19日）したところであり、当該会計基準の最終化後に連結財務諸表の用語、様式及び作成方法に関する規則（以下「連結財務諸表規則」という。）第1条第3項及び財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則（以下「財務諸表等規則」という。）第1条第3項に規定する一般に公正妥当と認められる企業会計の基準として指定する予定とされている。

また、これに伴い、企業会計基準第12号「四半期財務諸表に関する会計基準」については指定から削除する予定とされている。

なお、令和5年の金融商品取引法等の一部を改正する法律附則の規定により「なお従前の例による」こととされるものについては、関係する内閣府令の附則において同様の定めを置く予定とされている。

このため、例えば、2月末決算会社の第1四半期報告書の提出にあたっては、当該附則の想定に従い、「四半期財務諸表に関する会計基準」に基づき作成した、四半期財務諸表を添付することとなる

されている。

## 2. 指定国際会計基準の指定について

国際会計基準審議会が令和5年12月31日までに公表した国際会計基準を、連結財務諸表規則第93条（改正後は同規則312条）に規定する指定国際会計基準とされる。更新される会計基準は以下のとおりである。

- ・令和5年8月15日公表
  - 国際財務報告基準第21号「為替レート変動の影響」の改訂

## 3. 財務諸表等規則等の改正に伴う改正について

現在、以下の内閣府令を廃止し、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改正を行っており、これに伴う所要の改正を行うものである。

- ・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

## 4. 施行日

本パブリックコメント終了後、所要の手続を経て令和6（2024）年3月29日公布、同年4月1日適用の予定とされている。

意見募集期間は令和6年3月11日までとされている。

詳細については以下のウェブページを参照いただきたい。

「連結財務諸表の用語、様式及び作成方法に関する規則に規定する金融庁長官が定める企業会計の基準を指定する件」等の改正について：金融庁 (fsa.go.jp)

る規則に規定する金融庁長官が定める企業会計の基準を指定する件」等の改正について：金融庁 (fsa.go.jp)

以上

# 金融庁：「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）」等に対するパブリックコメントの結果等

『会計情報』編集部

金融庁は、「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）」等の改正案に対する意見募集を行い、2024年2月15日に結果を公表した。

## 1. 改正の概要

本件は、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とされている。

## 2. 施行日

本件の内閣府令は、令和6（2024）年2月15日付けで公布・施行される。

詳細については以下のウェブページを参照いただきたい。

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

以上

# 金融庁：「財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則等の一部を改正する内閣府令（案）」等に対するパブリックコメントの結果等

『会計情報』編集部

金融庁は、「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）」等に対する意見募集を行い、2024年2月19日に結果を公表した。

## 1. 改正の概要

### (1) 「財務諸表等規則等の一部を改正する内閣府令」について

本件については、企業会計基準委員会（ASBJ）において、実務対応報告書第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」を公表したことを受け、財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則（以下「財務諸表等規則」という。）等について所要の改正を行うものとされている。

### (2) 「財務諸表等規則に規定する金融庁長官が定める企業会計の基準を指定する件」等の一部改正について

企業会計基準委員会が令和5年11月17日までに

公表した会計基準を、連結財務諸表の用語、様式及び作成方法に関する規則第1条第3項及び財務諸表等規則第1条第3項に規定する一般に公正妥当と認められる企業会計の基準とするとされている。

・令和5年11月17日公表

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」

## 2. 公布・施行日

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等は、令和6（2024）年2月19日付で公布・施行される。

詳細については以下のウェブページを参照いただきたい。

[「財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則等の一部を改正する内閣府令（案）」等に対するパブリックコメントの結果等](https://fsa.go.jp)について：金融庁（[fsa.go.jp](https://fsa.go.jp)）

以上

## 国際会計基準（IFRS）—つくり手の狙いと監査

## 第39回（最終回） 30年後の会計・監査

前 国際会計基準審議会（IASB）理事 おうち たかつく 鶯地 隆継

## 大正7年のSF小説

星新一さんは、SF小説の天才である。短い小説の中に奇想天外なアイデアを惜しげもなくつぎ込み、たった5分でまったくの別世界に連れて行ってくれる。ショート・ショートという小説のジャンルは星新一さんのためにあるような気がする。

ところで、この星新一さんの才能は遺伝である。実は星新一さんには、星一（はじめ）さんというお父様がいらっしゃる、その方が、おそらく日本で最初のSF小説を書いた。そのタイトルが「三十年後」というもので、大正7年に発刊されている。星一さんは実業家で、製菓会社の社長だった。「三十年後」という小説では、国民が新しく発明された薬を呑んで大変幸せに暮らしているというストーリーになっている。残念ながら私自身はまだその小説を読んでいないので、内容について詳しくは知らないが、小説では、警察がいないユートピアのような世界が描かれているという。

この小説が書かれた大正7年は西暦では1918年である。その頃の日本は急成長を遂げていた。1905年に日露戦争に勝利した日本は、アジアの近代国家として国際舞台に躍り出た。1914年からヨーロッパで第一次世界大戦が始まり、世界の中心であったヨーロッパの先進国が互いに国力を使い果たす消耗戦を延々と繰り返している中、日本は着々と一等国への道のりを歩んでいた。工業技術も一気に先進国に追いつき、1914年にはモダンな近代建築の東京駅が開業するなど、美しい西洋建築物が次々に竣工した。また、政治的にも大正デモクラシーが萌芽していた。1918年は第一次世界大戦が終了した年で、連合国側として参戦していた日本は戦勝国となり、ドイツが領有していた植民地を支配することとなった。

星新一さんの「三十年後」は、このような時期に執筆された。未来は今よりも明るく素晴らしいのが当たり前という時代に書かれたので、小説の中で1948年がユートピアのような世界になっているとしたのにも納得がいく。しかし、1918年から30年経過した後の1948年は星一さんが想像していた1948年とは全く逆の世界となっていた。日本は太平洋戦争に敗北し、まだ廢墟から立ち上がれずにいた。

ところで、1918年前後の世界と現在の世界がよく似ているという指摘がなされている。スペイン風邪という

パンデミックが起こったのは1918年である。また、5年後の1923年には関東大震災が起きている。では、100年後の今、この時期に星一さんのように30年後を想像してみると、どうであろうか。30年先のことなど誰も分からないから、やるだけ無駄だという意見もあるかもしれない。しかし30年後というのは、今年社会人としてスタートした世代が、50代前半になって、社会をリードしている頃である。であるならば、少なくとも自分たちの専門分野である会計・監査について、30年後の状況に想いを巡らせることは、必ずしも非生産的なものでもないと思う。

## 内閣府が描いた30年後

星一さんが「三十年後」という小説を書いた、ちょうど100年後の2018年、内閣府の総合科学技術・イノベーション会議において「ムーンショット型研究開発制度の基本的考え方について」という文書がまとめられた。このムーンショット型研究開発制度（以下ムーンショット計画）というのは、あまり広く知られていないが、内閣府のリーダーシップの下、文部科学省、厚生労働省、農林水産省、経済産業省が協力し、いくつかの独立法人が参画して研究開発が進められているものである。

ムーンショットという言葉は、月面着陸を目指したアポロ計画からの連想で使われる言葉で、斬新で困難だが、実現により大きなインパクトがもたらされる壮大な目標や挑戦という意味があるという。ムーンショット計画では、以下の9つの目標が掲げられている。

目標1	2050年までに、人が身体、脳、空間、時間の制約から解放された社会を実現
目標2	2050年までに、超早期に疾患の予測・予防をすることができる社会を実現
目標3	2050年までに、AIとロボットの共進化により、自ら学習・行動し人と共生するロボットを実現
目標4	2050年までに、地球環境再生に向けた持続可能な資源循環を実現
目標5	2050年までに、未利用の生物機能等のフル活用により、地球規模でムリ・ムダのない持続的な食料供給産業を創出

目標6	2050年までに、経済・産業・安全保障を飛躍的に発展させる誤り耐性型汎用量子コンピュータを実現
目標7	2040年までに、主要な疾患を予防・克服し100歳まで健康不安なく人生を楽しむためのサステイナブルな医療・介護システムを実現
目標8	2050年までに、激甚化しつつある台風や豪雨を制御し極端風水害の脅威から解放された安全安心な社会を実現

目標9	2050年までに、こころの安らぎや活力を増大することで、精神的に豊かで躍動的な社会を実現
-----	--

尚、後から10番目の目標として、「2050年までに、フュージョンエネルギーの多面的な活用により、地球環境と調和し、資源制約から解放された活力ある社会を実現」という目標が追加されている。

# MOONSHOT

RESEARCH & DEVELOPMENT PROGRAM



(出典) 内閣府ホームページ (<https://www8.cao.go.jp/cstp/moonshot/target.html>) より

## 会計・監査への影響

これらの目標の中で、会計に直接関係するものとして、目標1と目標3ならびに目標6を取り上げたい。目標

4の地球環境の再生やその他の目標も、サステナビリティという点では会計と無縁ではないが、ここでは、直接的に会計・監査業務に影響を与えそうなものについてのみ取り上げる。

目標1の「2050年までに、人が身体、脳、空間、時間の制約から解放された社会を実現」というのは、具体的には、身代わりのロボットを遠隔操作してどこにでも行けるとか、映像アバターで距離や人同士の接触などの負担を減らしつつ臨場感のある体験ができるとか、身体・認知・知覚能力を拡張して、誰もが平等に仕事や趣味で活躍できるといったことのようなのだ。つまり、アバターのようなロボットが、自分の身代わりとして、自分がいる場所とは違うところで、仕事をしたり、人とコミュニケーションを取ったりするということを可能にする技術開発を意味している。

これが、会計・監査とどう関係してくるかと言えば、例えば、監査人が棚卸の現場に行かずとも、アバターが行ってくれる。そのことによって、定期的な棚卸検査という形をとらずとも、常時棚卸を確認することも可能になるといったことだろう。ただ、このようなことは単に棚卸のような物理的な制約のある作業などに限定せず、経理や監査がリアルタイムで、現場ですべて完了する可能性を秘めている。であれば、現場や経理部と会計監査人という区別は不要で、一元管理する方が効率的である。

このような話をすれば、会計専門家は、独立性の問題があるので、それは不可能だと一笑に付すであろう。当然今の監査制度の枠組みでは考えられない話であるが、そもそも独立性が必要なのは透明性の低いアナログの世界での話である。紙媒体（PDFを含む）でのコミュニケーションが前提となっている会計経理業務では、不正は容易に行え、それを防ぐために監査がある。しかし、ビットコインに見られるようなブロックチェーンなどの技術によって、1つ1つの取引記録が全て透明性高く公開され、常にリアルタイムでその信憑性の確認ができるような仕組みを、全ての取引に導入すれば、そもそも経理や監査というものも不要となる。

次に目標3の「2050年までに、AIとロボットの共進化により、自ら学習・行動し人と共生するロボットを実現」というのは、人と同等以上の能力を持ち、人生に寄り添って共に成長するAIロボットの開発や、自然科学の領域において自ら考え、行動し自動的に科学の原理や解決法の発見を目指すAIロボットの開発、さらに人が活動することが難しい環境で、自律的に判断して自ら活動し成長するAIロボットの開発をするということのようなのだ。つまり、みずから考えるロボットの開発を意味している。

これが、会計・監査とどう関係してくるかと言えば、例えば、決算における会計判断はすべてAIが行うようになり、経営者は判断をする必要がなくなる可能性がある。もちろん経営者として経営上の判断が無くなるわけではない、しかし、決算期末において会計上どう処理するかについて、その判断をするのは必ずしも経営者でなくてはならないということはない。客観的な情報に基づいて、AIが判断をし、そのAIの判断プロセスについて、経営者と監査人が合意していれば、すべてAIに任せてよ

いという考えが当たり前になってくる。

次に、目標6の「2050年までに、経済・産業・安全保障を飛躍的に発展させる誤り耐性型汎用量子コンピュータを実現」というのは、具体的には、2050年までに大規模で多用途な量子コンピュータを十分な精度を保証できるレベルで実現させることを意味している。

これが、会計・監査とどう関係してくるかと言えば、大量のデータの瞬時処理が可能になることによって、ブロックチェーンなどのように膨大な演算処理を必要とするデータ処理が瞬時に行われるようになる。このことによって、目標1で述べたような企業活動で発生した全ての取引データが、修正できない形でその履歴が保持されて、完全に透明性と信頼性を担保することができるようになる。

## 30年後の会計・監査

このようなことが可能になると、そもそも決算という仕切りも、あまり意味を持たないかもしれない。さらに言えば、企業活動の全てが信頼性を伴ってビッグデータとして常にリアルタイムで公開されていれば、投資家などの利用者は随時そのデータに自由にアクセスできて、自分の好きな形にデータをカスタマイズし、自らの投資判断に必要な情報を抽出できるようになる。そうすれば、企業業績を一定の期間を仕切って財務諸表という形で表す必要は無くなる可能性がある。投資家などのステークホルダーは、企業が公開したビッグデータを、AIの助けを借りて、自らにとって分かり易く、使い易くカスタマイズされた企業情報として集約し、自分のスマホなど端末上に随時アップデートするようになる。

そうなれば、企業に対して一律の型にはまった財務報告を作成させる必要性は無くなり、したがって、会計基準や、開示ルールも不要となる。もちろんこれまでのような監査も不要である。

このような世界では、会計基準や規則の設定、そしてそれを遵守する為の経理業務、決算業務、そして会計監査、さらには規制当局による検査、これら全てが不要になり、それに携わっている膨大な産業としての経理人口が不要となる。ただ、大幅な減少がみられるのは経理人口だけではない。投資を分析するアナリストも、格付け機関もこれまでのようなスタイルでの業務は意味がなくなる。AIが信頼性のある全ての取引データをベースに様々な切り口から企業業績をリアルタイムで分析し、その企業の将来価値までも弾き出してくれる。投資もほとんど人間が介在せず、アルゴリズムにより自動で投資が行われていく。アルゴリズムによる投資は既に現在でも行われているが、それが、もっと自動化され、人間はあたかも自然現象を眺めるようにマーケットを観ることになる。

もちろんこのような未来が実際に来るかどうかは分からない。星一さんの描いた1948年が現実には全く違ったものであったように、実際には、上述した世界と全く



異なる方向に進展する可能性もある。しかし、ムーンショット計画で描かれているような技術革新が本当に起こり、それが広く運用されるようになれば、上述した世界は必ずしも絵空事とも思えない。筆者の個人的意見であるが、本来、経理・監査や投資といった業務そのものは、それだけでは何も生産をしていない産業である。経理・監査や投資という業務は、お金を持っている人と、お金を使い生業をする人とのマッチングを適正に行うための補助業務に過ぎない。補助業務が技術革新によって不要となること自体は良いことであり、そのような未来を悲観的なものと感じる必要はない。では、会計・監査プロフェッションはどのようにして生きていけばよいのだろうか。

## ルカ・パチョーリを超えて

ご存知のとおり、複式簿記が歴史に登場したのは、イタリアの数学者ルカ・パチョーリが1449年に数学の本「算術、幾何、比及び比例全書（スンマ）」という書物の中に簿記について記述したのが最初であると言われている。必ずしもルカ・パチョーリという人物が複式簿記を発明した訳ではなく、当時のフィレンツェやヴェネツィアの商人たちの間で行われていたお金の記録の方法を、ルカ・パチョーリという人物が分かり易くまとめて出版したのである。

この時代に複式簿記が生まれたのは、この時代に新しいスタイルのビジネスが生まれ、お金の出入りを正確に記録しておくニーズが強まったからである。その時代まで、複数の商人がお金を出し合って行うビジネスは、主に航海ビジネスだったが、儲けは航海ごとに精算しておしまいだ。ところが、この時代のヴェネツィアやフィレンツェなどでは、航海のように終わったら解散するようなビジネスだけではなく、複数の商人と一緒に長く続けるビジネスが行われるようになった。そうなると、航海ビジネスのように航海が終わったら解散という形で儲けを精算する機会がなく、それを人為的につくらないと、儲けの精算ができなかった。そこで、一定の期間を区切って決算をして、その期間にどのくらい儲かって（PL）、誰に何を貸して、誰からいくら借りて（BS）、という途中経過も分かるような手法が必要となったのである。そしてこの複式簿記という手法が、ビジネスを進展させ、その後に発展する資本主義経済のインフラストラクチャーとなり、500年以上後の現在に至っているのである。

再び筆者の個人的見解であるが、現在は500年以上続いた複式簿記が、その性質を大きく変えなければならない節目を迎えているような気がしてならない。というのも、現在のテクノロジーの発達で、貨幣経済の根幹を揺るがそうしていると感じるからだ。貨幣経済の根幹を

揺るがすが、価値のデジタル化である。最も端的な例が暗号資産の登場である。現在のビットコインなどの暗号資産は、残念ながら投機の対象とされて、貨幣にとって代わることはできないだろうと思われるが、ブロックチェーンのような分散処理によって信用性と透明性を同時に担保するような仕組みができあがると、財やサービスの価値を貨幣というもので表す必要性が無くなる可能性がある。

たとえば、Aさんが所有しているAという財とBさんが所有しているBという財を交換する場合、今では一旦貨幣価値に置き換えて、貨幣で決済するが、将来はその必要なくなる可能性がある。重要なのはAさんが思っているAという財に対する価値観の認識と、Bさんが思っているBという財に対する価値観の認識が同じで、ディーラーが成立すればよいわけで、それが、1円の価値であっても、1億円の価値であっても当事者であるAさんとBさんに関係のない話である。このようなディーラーを一旦貨幣価値に置き換える必要があったのは、マッチングの為にそれ以外の手段がなかったからである。しかし、現在すでにある程度その傾向が見えているが、マッチングはもっと合理的にスムーズに行われる可能性がある。そうなれば、貨幣ではなく、ローカルな価値測定のデジタルツールによって当事者間のみで成立するディーラーが迅速に行われるようになる。その際に、そのディーラーをわざわざ貨幣価値に置き換えて、ディーラーの当事者でない第三者に開示する意味はない。

会計は、経済事象を貨幣単位で測定して貨幣単位で表現する技術である。したがって、貨幣単位で測定できないものは、表現することができない。にもかかわらず、ビジネスを決算や財務諸表というワケに押し込めて、企業の価値を表現しようとする。決算や財務諸表というワケがあるから、赤字も出るし、債務超過にもなるし、あげくは倒産や廃業という悲劇も起こる。そのようにして、本来は素晴らしく価値のあるビジネスや社会的試みが頓挫してしまう事もある。それは、人類が貨幣という手段だけに頼って社会システムを構築しているからだ。

しかし、もし、人類が貨幣というくびきから解放された場合、そのようなワケは全く意味がなくなる。企業やビジネスに、本当に価値があれば、貨幣とは関係なく適切に評価され、マネタイズなどという面倒くさいことをせずとも、そのビジネスがちゃんと成長できるような基盤ができるかもしれないし、それを可能にするような技術的革新が今起きている。それを活かすことができるかどうかは、会計側にいる人間の創造性次第である。

もし、この記事を読んだ20代、30代の方が読んでおられるとしたら、自分がルカ・パチョーリを超えるのだという気概を是非持ってもらいたい。

以上

# 令和6年3月決算における税務上の留意事項

デロイト トーマツ税理士法人 税理士 <sup>すずき けんいち</sup> 鈴木 健一

令和6年3月決算においては、主に令和5年度税制改正の内容が初めての適用を迎える。

令和5年度税制改正においては、「マーケット」、「産業」、「人材」への成長投資を一体的に強化し、「成長と分配の好循環」の連鎖を生み出していくこととされ、そのために、研究開発税制やオープンイノベーション促進税制等について改正が行われた。

国際課税の分野では、国際課税制度の見直しに係る国際合意に沿って、法人税の引下げ競争に歯止めをかけ、企業間の公平な競争環境の整備に資するグローバル・ミニマム課税が創設され、令和6年4月1日以後に開始する対象会計年度から導入される。

令和5年度税制改正のうち、法人課税にとって主要な項目は、以下のとおりである。

## 法人課税

### 1. 試験研究を行った場合の税額控除制度（研究開発税制）の見直し

研究開発税制については、研究開発投資を増額するインセンティブが働くような控除率カーブの見直しや控除上限の引上げに加え、特別試験研究費の額に係る税額控除の対象となる試験研究費の範囲の見直し等が行われた（所得税についても同様）。

#### (1) 一般試験研究費の額に係る税額控除制度の見直し

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、よりインセンティブが働くよう、控除率カーブの見直し及び控除率の下限の引下げが行われた。また、控除税額の上限についても、一律に設定されている控除税額の上限を試験研究費の増減に応じて変動させる仕組みが導入された。

改正後の概要は下表のとおりであり、改正項目①～④については以下の説明を参照されたい。

	改正前			改正後		
	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	9.4%以下の 場合	$10.145\% - (9.4\% - \text{増減試験研究費割合}) \times 0.175$	2%	12%以下の 場合①	$11.5\% - (12\% - \text{増減試験研究費割合}) \times 0.25$ ①	1%①
	9.4%超の 場合	$10.145\% + (\text{増減試験研究費割合} - 9.4\%) \times 0.35$	10% (14%◇)	12%超の 場合①	$11.5\% + (\text{増減試験研究費割合} - 12\%) \times 0.375$ ①	10% (14%◇) ①
	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)			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、改正前と同様の割合を加算する◇③		

控除税額の上限	当期の法人税額×25% (ア) 一定のベンチャー企業(※)は、40% (※) 一定のベンチャー企業・設立後10年以内の法人のうち当期において翌期繰越欠損金額を有するもの(大法人の子会社等を除く) (イ) 一定のベンチャー企業に該当しない法人で、以下の要件を満たす場合は、30%◇② ・基準年度売上金額減少割合≥2% ・試験研究費の額>基準年度試験研究費の額	当期の法人税額×25% (ア) 一定のベンチャー企業は、40%(改正前と同様) (イ) 試験研究費の増減に応じて、控除税額の上限を加算又は減算する◇④ ・増減試験研究費割合が4%を超える部分は、1%当たり当期の法人税額の0.625%(5%を上限)を加算 ・増減試験研究費割合がマイナス4%を下回る部分は、1%当たり当期の法人税額の0.625%(5%を上限)を減算
	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、(試験研究費割合-10%)×2に相当する割合(10%を上限)が上乗せ◇	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、(試験研究費割合-10%)×2に相当する割合(10%を上限)が上乗せ◇③(改正前と同様)

◇は、令和4年度末まで(改正前)又は令和7年度末(改正後)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、税額控除率の計算及び税額控除率の下限が見直された。税額控除率の下限は改正後では1%(改正前:2%)とされ、税額控除率の上限については14%とする特例の適用期限が3年延長された(措法42の4①②一)。
- ② 基準年度売上金額減少割合が2%以上であり、かつ、試験研究費の額が基準年度試験研究費の額を超える事業年度の控除税額の上限に当期の法人税額の5%が上乗せされる措置は、適用期限の到来をもって廃止された(旧措法42の4③三)。
- ③ 平均売上金額に対する試験研究費の割合が10%を超える場合における、税額控除率の加算措置及び控除税額上限の上乗せ措置の適用期限が3年延長された(措法42の4②二、③二八)。
- ④ 令和5年4月1日から令和8年3月31日までの間に開始する各事業年度の控除税額の上限について、増減試験研究費割合に応じて加減算される特例が適用される。また、平均売上金額に対する試験研究費の割合が10%を超える場合には、上記の特例と試験研究費の額が平均売上金額の10%を超える場合における控除税額上限の上乗せ特例のうち控除税額上限が大きくなる方の特例が適用される(措法42の4③二八)。

## (2) 中小企業技術基盤強化税制に係る税額控除制度の見直し

中小企業者等に対して適用される、中小企業技術基盤強化税制に係る税額控除制度についても、上記(1)と同

様の趣旨により、次のとおり控除率カーブの見直しが行われた。改正後の概要は下表のとおりであり、改正項目

①～③については以下の説明を参照されたい。

	改正前			改正後		
	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	9.4%以下の場合	12%	—	12%以下の場合①	12%	—
	9.4%超の場合	12%+(増減試験研究費割合-9.4%)×0.35◇	17%◇	12%超の場合①	12%+(増減試験研究費割合-12%)×0.375◇①	17%◇①
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)				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、改正前と同様の割合を加算する◇③		
控除税額上限	当期の法人税額×25% (ア) 増減試験研究費割合が9.4%を超える場合は、35%◇ (イ) 増減試験研究費割合が9.4%以下で、かつ、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、(試験研究費割合-10%)×2に相当する割合(10%を上限)が25%に上乗せ◇			当期の法人税額×25% (ア) 増減試験研究費割合が12%を超える場合は、35%◇① (イ) 増減試験研究費割合が12%以下で、かつ、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、(試験研究費割合-10%)×2に相当する割合(10%を上限)が25%に上乗せ◇③		
	以下の要件を満たす場合は、30%◇② ・基準年度売上金額減少割合≥2% ・試験研究費の額>基準年度試験研究費の額			適用期限の到来をもって廃止		

◇は、令和4年度末まで（改正前）又は令和7年度末（改正後）までの時限措置

- ① 中小企業技術基盤強化税制について、増減試験研究費割合が9.4%を超える場合の特例が、増減試験研究費割合の12%を超える場合の特例に見直され、その適用期限が3年延長された。控除税額の上限は、改正前と同じく17%とされた（措法42の4⑤一、⑥一）。
- ② 基準年度比売上金額減少割合が2%以上であり、かつ、試験研究費の額が基準年度試験研究費の額を超える事業年度の控除税額の上限に当期の法人税額の5%が上乗せされる措置は、適用期限の到来をもって廃止された（旧措法42の4⑥三）。
- ③ 上記(1)③と同様に、平均売上金額に対する試験研究費の割合が10%を超える場合における、税額控除率の加算措置及び控除税額上限の上乗せ措置の適用期限が3年延長された（措法42の4⑤二、三、⑥二）。

### (3) 特別試験研究費の範囲の見直し

特別試験研究費の額に係る税額控除制度の対象となる試験研究費について、以下の見直しが行われた。

項目	改正後
<b>対象となる特別試験研究費の額の追加</b>	<p>特定新事業開拓事業者（※1）との共同研究（※2）及び特定新事業開拓事業者への委託研究（※2）に係る試験研究費の額が特掲され、税額控除率を25%とすることとされた（措令27の4④三、十）</p> <p>（※1） 特定新事業開拓事業者とは、産業競争力強化法の新事業開拓事業者のうち同法の特定事業活動に資する事業を行う一定の会社（※3）で、自らの経営資源以外の経営資源を活用し、高い生産性が見込まれる事業を行うこと又は新たな事業の開拓を行うことに資するものであることその他の基準を満たすことにつき経済産業大臣の証明があるものをいう</p> <p>（※2） 共同研究及び委託研究の範囲は、改正前の研究開発型ベンチャー企業との共同研究及び研究開発型ベンチャー企業への委託研究と同様に一定の契約又は協定に基づいて行われるものとする</p> <p>（※3） 既に事業を開始しているもので、一定の投資事業有限責任組合を通じて又は国立研究開発法人から出資を受けていること、設立後15年未満で研究開発費の額の売上高の額に対する割合が10%以上であること等の要件に該当するものに限る</p>
	<p>次の要件の全てを満たす試験研究に係る、新規高度研究業務従事者（※1）に対する人件費の額が追加され（措令27の4④十五）、税額控除率を20%とすることとされた</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>■ その法人の役員又は使用人である新規高度研究業務従事者（※1）に対して人件費を支出して行う試験研究であること</li> <li>■ 当期の新規高度人件費割合（※2）を前期の新規高度人件費割合で除して計算した割合が1.03以上である法人が行う試験研究（工業化研究を除く）であること</li> <li>■ 次のいずれかに該当する試験研究であること <ul style="list-style-type: none"> <li>➢ その内容に関する提案が広く一般に又は広くその法人の使用人に募集されたこと</li> <li>➢ その内容がその試験研究に従事する新規高度研究業務従事者から提案されたものであること</li> <li>➢ その試験研究に従事する者が広く一般に又は広くその法人の使用人に若しくは広くその役員及び使用人に募集され、その試験研究に従事する新規高度研究業務従事者がある募集に応じた者であること</li> </ul> </li> </ul> <p>（※1） 新規高度研究業務従事者とは、その法人の役員又は使用人である次の者をいう</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>■ 博士の学位を授与された者（外国においてこれに相当する学位を授与された者を含む）で、その授与された日から5年を経過していないもの</li> <li>■ 他の者（その法人との間に一定の資本関係がある者を除く）の役員又は使用人として10年以上専ら研究業務に従事していた者で、その法人（その法人との間に一定の資本関係がある者を含む）の役員又は使用人となった日から5年を経過していないもの</li> </ul> <p>（※2） 新規高度人件費割合とは、以下A)の額がB)の額のうち占める割合をいう</p> <p>A) 試験研究費の額（工業化研究に該当する試験研究に係る試験研究費の額を除く）のうち新規高度研究業務従事者に対する人件費の額</p> <p>B) 試験研究費の額のうちその法人の役員又は使用人である者に対する人件費の額</p>
<b>対象となる特別試験研究費からの除外</b>	<p>研究開発型ベンチャー企業との共同研究及び研究開発型ベンチャー企業への委託研究に係る試験研究費が、特別試験研究費の範囲から除外された</p>
<b>対象となる特別研究機関等の追加</b>	<p>特別試験研究費の対象となる特別研究機関等との共同研究及び特別研究機関等への委託研究について、特別研究機関等の範囲に福島国際研究教育機構が追加された（措令27の4④一）</p>

#### (4) その他

その他、以下の見直しが行われた。

項目	改正後
対象となる試験研究費の額の範囲等	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ 試験研究費のうち対価を得て提供する新たな役務の開発に係る試験研究のために要する一定の費用について、既に有する大量の情報を用いる場合についても対象とされた（措令27の4⑥）</li> <li>■ 試験研究費の範囲から、性能向上を目的としないことが明らかな開発業務の一部として考案されるデザインに基づき行う設計及び試作に要する費用が除外された（措通42の4(1)-2)</li> </ul>
分割等があった場合の調整計算	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ 分割等があった場合の調整計算の特例の適用を受けるための手続が見直され、税務署長の認定及び当事者全てによる届出が不要とされ、特例の適用を受ける法人がその適用を受ける事業年度の確定申告書等に所定の事項を記載した以下の付表を添付することにより適用を受けることができることとされた（措令27の4⑭⑳）</li> </ul> 付表： 「分割等があった場合の比較試験研究費の額の調整計算の特例に係る明細書」 「分割等があった場合の平均売上金額の調整計算の特例に係る明細書」

## 2. 特別新事業開拓事業者に対し特定事業活動として出資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）

青色申告書を提出する法人が、令和6年3月31日までの期間内にスタートアップ企業（特別新事業開拓事業者）とのオープンイノベーションに向け、スタートアップ企業の新規発行株式を一定額以上取得する場合、取得株式の取得価額の25%相当額を課税所得から控除でき

る課税の特例（オープンイノベーション促進税制）について、次の見直しが行われた。

### (1) 課税の特例の対象となる特定株式の追加及び払込みにより取得した特定株式の取得価額上限の引下げ

課税の特例の対象となる特定株式について、次の見直しが行われた。

取得方法	改正前	改正後
払込み（出資）による取得	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ 対象               <ul style="list-style-type: none"> <li>➢ 1件当たり取得価額の上限は100億円</li> <li>➢ 所得控除上限額は、1件当たり25億円以下、1年度当たり125億円以下</li> <li>➢ 特定株式の要件は、特定事業継続期間を3年以上、取得価額要件を1件当たり1,000万円～5億円以上（大企業、中小企業、海外法人への出資で異なる）、オープンイノベーションに向けた取組を伴う出資であること等、とされている</li> </ul> </li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ 対象               以下の改正が行われ、その他の要件については改正前と同じ               <ul style="list-style-type: none"> <li>➢ 1件当たり取得価額の上限を50億円へ引下げ（措法66の13①）</li> <li>➢ 所得控除上限額は1件当たり12.5億円以下、1年度当たり125億円以下（購入による取得と合わせて判定）（措法66の13①）</li> </ul> </li> </ul>
購入による取得	対象外	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ 発行法人以外の者からの購入により取得した特別新事業開拓事業者の株式で、その取得により総株主の議決権の過半数を有することとなるものが追加される（措法66の13①）               <ul style="list-style-type: none"> <li>➢ 取得価額の上限は200億円（措法66の13①）</li> <li>➢ 所得控除上限額は1件あたり50億円、1年度当たり125億円（払い込みによる取得と合わせて判定）（措法66の13①）</li> <li>➢ 特定株式の要件は、特定事業継続期間を5年、取得価額要件を5億円以上、特別新事業開拓事業者を内国法人に限定する、等となる（措令39の24の2①）</li> </ul> </li> </ul>

	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ 継続証明の要件に、株式の取得の際に特別新事業開拓事業者が営んでいた事業を引き続き営んでいること等の要件が加えられる（国内外における経営資源活用の共同化に関する調査に関する省令の規定に基づく経済産業大臣の証明に係る基準等5）</li> <li>➤ 特別勘定の取崩し事由についても一部見直しが行われる。例えば、特定株式の取得から5年を経過した場合には、特別勘定の金額を取り崩して、益金算入する必要があるものの、その取得の日から5年以内に、いずれかの事業年度において売上高が1.7倍かつ33億円以上となったこと等の要件に該当すれば、特別勘定の取崩し事由には該当しない（措法66の13⑩）</li> </ul> <p>■ 令和5年度以降に本税制の適用を受けて払い込みによる出資を行った特別新事業開拓事業者の株式の取得は対象外（措規22の13③）</p>
--	---

このように、スタートアップ企業の出口戦略としてIPO以外の選択肢を拡充するために、ニューマネー（払込み）を伴わない既存株式（発行人以外からの購入）の取得も対象とされた。また、スタートアップの成長に真につながるよう、M&Aから5年以内に成長率や投資規模等の要件を満たした場合にはその後も減税メリットを継続させる仕組みが設けられた。これらにより、スタートアップの成長を強力に促すものとする改正内容となっている。

## (2) その他

次の除外・限定が行われた。

- ① 既にその総株主の議決権の過半数を有している特別新事業開拓事業者に対する出資を対象から除外（措規22の13③）
- ② 既に本特例の適用を受けてその総株主の議決権の

過半数に満たない株式を有している特別新事業開拓事業者に対する出資について、その対象を総株主の議決権の過半数を有することとなる場合に限定（措規22の13③）

## 3. デジタルトランスフォーメーション投資促進税制（DX投資促進税制）の見直しと適用期限の延長

青色申告書を提出する法人が、認定事業適応計画に従って情報技術事業適応設備の取得等を行った場合、当該設備等の取得価額等の30%相当額の特別償却又は3%若しくは5%相当額の税額控除を適用できる課税の特例（DX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7年3月31日までの期間内）された（所得税についても同様）。

項目		改正前	改正後
デジタル(D)要件	「DX認定」取得の要件	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ 情報処理推進機構が審査する「DX認定」の取得</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ DX認定制度において、人材育成・確保等に関連する事項の要件が追加（DX認定基準「デジタルガバナンス・コード2.0」（令和4年9月13日改訂））</li> <li>■ 令和4年12月1日以降に取得した認定であること（産業競争力強化法第21条の28の規定に基づく生産性の向上又は需要の開拓に特に資するものとして主務大臣が定める基準（以下「基準」という）5）</li> </ul>
	その他の要件	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ データ連携</li> <li>■ クラウド技術の活用</li> </ul>	改正なし

企業変革 (X) 要件	生産性の向上 又は新需要の 開拓に関する 要件	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ 生産性向上又は売上上昇が見込まれること</li> <li>➢ ROAが平成26-30年平均から1.5%ポイント向上</li> <li>➢ 売上高伸び率≧過去5年度の業種売上高伸び率+5%ポイント</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ 計画に係る事業により、おおそコロナ前5事業年度の平均売上高の10%以上の新規売上高を獲得すること（基準1）</li> </ul>
	取組類型に関 する要件	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ 情報技術事業適応の内容が、次のいずれかの類型に該当すること</li> <li>➢ 投資額に対する新商品等の収益の割合が10倍以上</li> <li>➢ 商品等1単位当たりの製造原価等又は販売費等を8.8%以上削減</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ 上記により増加した売上高のうち25-50%分が海外売上高によるものとなること（基準2）</li> </ul>
	その他の要件	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ 全社の意思決定に基づくもの</li> </ul>	改正なし

なお、計画の実施期間は最長で10年とされた（従前は5年間）（産業競争力強化法施行規則11の2⑤）。

また、令和5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する資産については、本制度は適用されない（措法42の12の7⑨）。

#### 4. 指定寄附金

企業の経営資源を活用して学校教育に積極的に関与し、人材への投資を後押しすることを目的に、学校法人の設立費用としての寄附金について、個別の審査を受けなくても損金算入可能とするため、以下が指定寄附金に追加された（令和5年財務省告示第96号）。

項目	改正内容
指定寄附金の追加	法人が大学、高等専門学校又は一定の専門学校を設置する学校法人又は準学校法人の設立を目的とする法人（学校法人設立準備法人）に対して支出する寄附金のうち一定のもので、その学校法人設立準備法人から財務大臣に対して届出があった日から令和10年3月31日までの間に支出されるもの。

#### 5. 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）の拡充及び適用期限の延長

青色申告書を提出する法人が、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、次の見直しが行われた上、その適用期限が2年延長（令和7年3月31日までの期間内）された（所得税についても同様）。

##### (1) 要件等の見直し及び追加

次の見直しが行われた。

項目	要件	改正前	改正後	
承認地域経済牽引事業の確認要件（課税特例の要件）	売上高	■ 対象事業の売上高伸び率が、ゼロを上回り、かつ、過去5年度の対象事業に係る市場規模の伸び率より5%以上高いこと	改正なし	
	取得予定価額	■ 設備対象額が2,000万円以上であること	改正なし	
	先進性を有すること	通常類型	■ 労働生産性の伸び率が4%以上又は投資収益率が5%以上	改正なし
		サプライチェーン類型	■ 次の要件の全てを満たす場合：海外への生産拠点の集中の程度が50%以上の製品を製造、事業を実施する都道府県内の取引額の増加率が5%以上、等 ■ ただし、サプライチェーン対策のための国内投資促進事業費補助金の採択を受けた事業については対象外	■ 以下を除き改正なし ■ 経済施策を一體的に講ずることによる安全保障の確保の推進に関する法律の規定により特定重要物資として指定された物資の製造に係る事業については、サプライチェーンの強じん化に資する類型に該当しないものとして取り扱うこととされる（地域未来投資促進法における地域経済牽引事業計画のガイドライン（以下「ガイドライン」という）第5・1(1)イ②）
		事業の実施場所	■ 特定非常災害で被災した区域内である場合等に先進性に係る要件を満たすこととする特例あり	■ 左記特例により主務大臣の確認を受ける場合が除外される（地域経済牽引事業の促進による地域の成長発展の基盤強化に関する法律第25条の規定に基づく地域の成長発展の基盤強化に特に資するものとして主務大臣が定める基準等に関する告示（以下「告示」という）①5二）
減価償却費の比率	■ 設備投資額が前事業年度の減価償却費の10%以上であること	■ 設備投資額が前事業年度の減価償却費の20%以上であること（連結会社は連結全体の前事業年度の減価償却費の20%以上の投資を単体で行うことが必要）（告示①四）		
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）	付加価値額増加率等	■ 対象事業者の前事業年度における付加価値額が前々事業年度に比べ8%以上増加していること ■ 労働生産性の伸び率の平均値が4%上昇かつ投資収益率の平均値が5%上昇	■ 次の要件の全てを満たす場合が追加される（告示①五イ） ➢ 主務大臣の確認を受ける事業年度の前事業年度及び前々事業年度における平均付加価値額が50億円以上であること ➢ その承認地域経済牽引事業が3億円以上の付加価値額を創出すると見込まれるものであること ➢ 労働生産性の伸び率の平均値が4%上昇かつ投資収益率の平均値が5%上昇	

## (2) 主務大臣の確認要件に関する運用の改善

課税特例の要件に関する運用については、次の2つの改善が行われた。

- ① 要件の判定において売上高を計算する場合には、需要の変動等による影響を勘案した計算方法が用いられた（ガイドライン第5・1(1)イ①i）。
- ② 先進性に係る要件について、評価委員の評価精度の向上に向けた措置がとられた（ガイドライン第5・1(1)イ）。

## 6. 中小企業者関連等

### (1) 中小企業者等の法人税の軽減税率の特例の適用期限の2年延長

中小企業者等の法人税の軽減税率として、所得年800万円以下の部分について19%とされているが、改正前においては、時限立法として、租税特別措置法によりさらに15%に引き下げられている。その適用期限が2年延長された（措法42の3の2）。



## (2) 中小企業投資促進税制の見直しと適用期限の2年延長

中小企業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年延長された（所得税についても同様）（措法42の6）。

- a) 対象資産から、コインランドリー業（主要な事業であるものを除く）の用に供する機械装置でその管理のおおむね全部を他の者に委託するものが除外された。
- b) 対象資産について、総トン数500トン以上の船舶にあっては、環境への負荷の低減に資する設備の設置状況等を国土交通大臣に届け出た船舶

に限定された。

## (3) 中小企業経営強化税制の見直しと適用期限の2年延長

中小企業者等が特定経営力向上設備等を取得した場合の特別償却又は税額控除制度（中小企業経営強化税制）について、関係法令の改正を前提に特定経営力向上設備等の対象から、コインランドリー業又は暗号資産マイニング業（主要な事業であるものを除く）の用に供する資産でその管理のおおむね全部を他の者に委託するものが除外された上、その適用期限が2年延長された（所得税についても同様）（措法42の12の4）。

項目	改正前	改正後
対象法人	青色申告書を提出する中小企業者等（適用除外事業者（前3期の平均所得が年15億円超の中小企業者）を除く）の中で、中小企業等経営強化法に規定する経営力向上計画の認定を受けたもの	
適用要件	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ 生産等設備を構成する設備で、特定経営力向上設備等に該当する以下の資産のうち、一定の規模以上のものの取得等をして、 a) 機械装置、b) ソフトウェア、c) 工具、d) 器具備品、e) 建物附属設備、f) 計画終了年度に修正ROA又は有形固定資産回転率が一定以上上昇する経営力向上計画（経営資源集約化措置が記載されたものに限る）を実施するために必要不可欠な設備</li> <li>■ その特定経営力向上設備等を国内にあるその法人の指定事業の用に供した場合</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ 変更なし</li> <li>ただし、以下の設備が除外される ➤ コインランドリー業又は暗号資産マイニング業（主要な事業であるものを除く）の用に供する資産でその管理のおおむね全部を他の者に委託するもの</li> <li>■ 変更なし</li> </ul>
措置内容	以下の選択適用 <ul style="list-style-type: none"> <li>■ その特定経営力向上設備等の普通償却限度額との合計でその取得価額までの特別償却</li> <li>■ その取得価額の7%（特定中小企業者等にあつては10%）の税額控除（税額控除における控除税額は当期の法人税額の20%を上限とし、控除限度超過額は1年間の繰越し可）</li> </ul>	
適用期限	令和5年3月31日までに取得・事業供用について適用	2年延長

## (4) 特定の資産の買換えの場合等の課税の特例の見直しと期限延長

特定の資産の買換えの場合等の課税の特例について、次の表のとおり見直しが行われた上で、適用期限が3年延長された。主な見直しの内容は次のとおりである。

項目	改正内容
既成市街地等の内から外への買換え	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ 適用対象から除外</li> </ul>
長期所有の土地、建物等から国内にある土地、建物等への買換え	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ 東京都の特別区の区域から地域再生法の集中地域以外の地域への本店又は主たる事務所の所在地の移転を伴う買換えの課税の繰延べ割合が90%（現行：80%）に引き上げられた</li> <li>■ 同法の集中地域以外の地域から東京都の特別区の区域への本店又は主たる事務所の所在地の移転を伴う買換えの課税の繰延べ割合が60%（現行：70%）に引き下げられた</li> </ul>
適用要件の追加	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ 先行取得の場合、特定の資産の譲渡に伴い特別勘定を設けた場合の課税の特例及び特定の資産を交換した場合の課税の特例を除き、譲渡資産を譲渡した日又は買換資産を取得した日のいずれか早い日の属する3月期間※1の末日の翌日以後2月以内に、以下の項目を記載した届出書の提出が適用要件に加えられた <ul style="list-style-type: none"> <li>➢ 本特例の適用を受ける旨</li> <li>➢ 適用を受けようとする措置の別</li> <li>➢ 取得予定資産又は譲渡予定資産の種類等</li> </ul> </li> <li>■ 先行取得の場合の届出書について、その記載事項が上記と同様とされた</li> <li>■ 令和6年4月1日以後に譲渡資産の譲渡をして、同日以後に買換資産の取得をする場合の届出について適用される</li> </ul> <p>（※1）上記の「3月期間」とは、その事業年度をその開始の日以後3月ごとに区分した各期間をいう。</p>

## (5) その他の特別措置等

その他の特別措置等について、次のとおり適用期限の延長・廃止及び内容見直し等が行われた。

項目	延長・廃止及び見直し等の内容
特定船舶の特別償却制度 (外航船舶)	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ 適用期限3年延長</li> <li>■ 海上運送法の改正を前提に、同法の認定外航船舶確保等計画に従って取得等をした同法の特定外航船舶の特別償却率が次のとおりとされた <ul style="list-style-type: none"> <li>(イ) 特定先進船舶である特定船舶に該当する船舶（現行：18%（日本船舶については、20%）） <ul style="list-style-type: none"> <li>a 海上運送法の本邦対外船舶運航事業者等の対外船舶運航事業の用に供される船舶30%（日本船舶については、32%）</li> <li>b 上記a以外の船舶28%（日本船舶については、30%）</li> </ul> </li> <li>(ロ) 特定先進船舶以外の特定船舶に該当する船舶（現行：15%（日本船舶については、17%）） <ul style="list-style-type: none"> <li>a 上記(イ) aの船舶27%（日本船舶については、29%）</li> <li>b 上記(イ) bの船舶25%（日本船舶については、27%）</li> </ul> </li> </ul> </li> <li>(注) 上記の改正は、海上運送法の改正法の施行の日以後に取得等をする船舶（同日前に締結した契約に基づいて取得する船舶を除く）について適用される</li> <li>■ 特定先進船舶について、液化天然ガスを燃料とする船舶が加えられ、耐食鋼を用いた船舶が除外された</li> <li>■ 対象船舶から匿名組合契約等の目的である船舶貸渡業の用に供される船舶（海上運送法の認定先進船舶導入等計画に従って取得等をした同法の先進船舶を除く）が除外された</li> <li>■ 事業の経営の合理化及び環境への負荷の低減に係る要件の見直しが行われた</li> </ul>
特定船舶の特別償却制度 (内航船舶)	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ 適用期限3年延長</li> <li>■ 対象が総トン数500トン以上（現行：300トン以上）の船舶に限定された</li> </ul>
特定事業継続力強化設備等の特別償却制度	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ 適用期限2年延長</li> <li>■ 対象資産に耐震装置が加えられた</li> <li>■ 令和7年4月1日以後に取得等をする資産の特別償却率が16%（現行：20%（令和5年4月1日以後は、18%））に引き下げられた</li> </ul>

項目	延長・廃止及び見直し等の内容
特定都市再生建築物の割増償却制度	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ 適用期限3年延長</li> <li>■ 対象となる民間都市再生事業計画のうち特定都市再生緊急整備地域以外の都市再生緊急整備地域における民間都市再生事業計画の認定要件について、次の見直しが行われた <ul style="list-style-type: none"> <li>➢ 都市再生特別措置法施行令の改正を前提に、その都市再生事業の施行される土地の区域の面積要件が0.5ha以上（現行：原則1ha以上）に引き下げられた</li> <li>➢ 地方の魅力向上又は地域の活性化等に資する機能を整備することの要件が加えられた</li> </ul> </li> <li>■ 特定都市再生緊急整備地域内において行われる都市再生事業の要件のうちその都市再生事業の施行される土地の区域内に整備される建築物の延べ面積要件が75,000㎡以上（現行：50,000㎡以上）に引き上げられた</li> </ul>
特定原子力施設炉心等除去準備金制度	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ 適用期限3年延長</li> </ul>
短期の土地譲渡益に対する追加課税制度の適用停止措置	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ 適用期限3年延長</li> </ul>
退職年金等積立金に対する法人税の課税の停止措置	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ 適用期限3年延長</li> </ul>
港湾隣接地域における技術基準適合施設の特別償却制度	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ 適用期限到来により廃止（経過措置あり）</li> </ul>
関西文化学術研究都市の文化学術研究地区における文化学術研究施設の特別償却制度	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ 適用期限2年延長</li> <li>■ 施設規模要件が4億円以上に引き上げられた</li> </ul>
共同利用施設の特別償却制度	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ 適用期限2年延長</li> <li>■ 建物の取得価額要件が600万円以上に引き上げられた</li> </ul>
特定地域における工業用機械等の特別償却制度	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ 半島振興対策実施地域に係る措置については、対象地区から過疎地域に係る措置の対象地区が除外された上、その適用期限が2年延長された</li> <li>■ 離島振興対策実施地域に係る措置については、離島振興法の一部を改正する法律による改正後の離島振興法の離島振興計画（離島振興法の離島振興基本方針に適合している旨の通知を受けたものに限る）において産業振興促進事項に記載されている地区（過疎地域に係る措置の対象地区を除く）及び事業に係る措置に改組された上、その適用期限が2年延長された</li> <li>■ 奄美群島に係る措置については、対象地区から過疎地域に係る措置の対象地区が除外された上、その適用期限が1年延長された</li> </ul>
医療用機器等の特別償却制度	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ 医療用機器に係る措置の対象機器の見直しが行われた上、その適用期限が2年延長された</li> </ul>
事業再編計画の認定を受けた場合の事業再編促進機械等の割増償却制度	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ 適用期限2年延長</li> <li>■ 対象となる認定事業再編計画から、その認定事業再編計画に係る事業再編がその法人の保有する施設の相当程度の撤去又は設備の相当程度の廃棄のみを行うものである場合における当該認定事業再編計画が除外された</li> <li>■ 割増償却率が、機械装置については35%（現行：40%）に、建物等及び構築物については40%（現行：45%）に、それぞれ引き下げられた</li> </ul>
対外船舶運航事業を営む法人の日本船舶による収入金額の課税の特例	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ 関係法令の改正を前提に、次の措置が講じられた上、令和7年3月31日までに日本船舶・船員確保計画について認定を受けた対外船舶運航事業を営む法人に対して適用できることとされた <ul style="list-style-type: none"> <li>➢ 純トン数に応じた利益の金額の計算の基礎となる100純トン・1日当たりのみなし利益の金額が見直された</li> <li>➢ 日本船舶・船員確保計画において日本船舶及び船員の確保の目標として記載すべきその計画期間における日本船舶の隻数の増加の割合を船隊規模に占める日本船舶の隻数の割合に応じて最大140%以上（現行：120%以上）とする等の所要の見直しが行われた</li> </ul> </li> </ul>

項目	延長・廃止及び見直し等の内容
農業経営基盤強化準備金制度	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ 適用期限2年延長</li> <li>■ 対象となる特定農業用機械等から取得価額が30万円未満の資産が除外された</li> </ul>
法人の一般の土地譲渡益に対する追加課税制度	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ 適用除外措置（優良住宅地の造成等のための譲渡等に係る適用除外）について、次の見直しが行われた上、その適用期限が3年延長された <ul style="list-style-type: none"> <li>➢ 対象から特定の民間再開発事業の用に供するための土地等の譲渡が除外された</li> <li>➢ 開発許可を受けて住宅建設の用に供される一団の宅地の造成を行う者に対する土地等の譲渡に係る開発許可が、次に掲げる区域内において行われる開発行為に係るものに限定された <ul style="list-style-type: none"> <li>(イ) 市街化区域</li> <li>(ロ) 市街化調整区域</li> <li>(ハ) 区域区分に関する都市計画が定められていない都市計画区域（用途地域が定められている区域に限る）</li> </ul> </li> </ul> </li> <li>■ 適用停止措置期限3年延長</li> </ul>
震災特例法に係る被災代替資産等の特別償却制度	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ 適用期限3年延長</li> <li>■ 対象資産が漁船に限定された（経過措置あり）</li> </ul>

## 7. 通算子法人の残余財産が確定した場合の確定申告書の提出期限

改正前においては、グループ通算制度を適用している場合において、通算子法人の残余財産が確定した場合の確定申告書の提出期限については特別な取扱いはなく、通常どおり、残余財産の確定の日の属する事業年度終了の日の翌日から1月以内（当該翌日から1月以内に残余財産の最後の分配又は引渡しが行われる場合には、その行われる日の前日まで）とされていた。

しかし、通算子法人の残余財産の確定の日が通算親法人の事業年度終了の日である場合においては、その通算

子法人の残余財産の確定の日の属する事業年度について、グループ通算制度による損益通算等の規定が適用される。そのため、現行法における確定申告書の提出期限までに確定申告を行うことは困難であることが予想される。

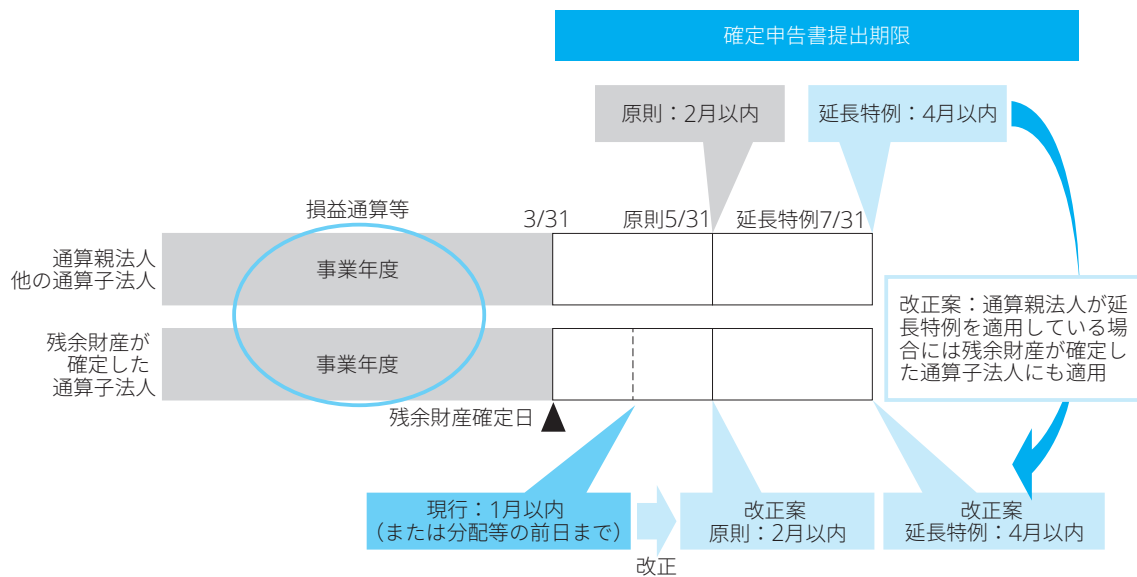
このような状況を改善するため、このような場合には、残余財産が確定した通算子法人の確定申告書の提出期限について、通算グループ全体の提出期限と同じとする改正が行われた（法74②、75の2⑩）。

この改正は、令和5年4月1日以後に現行の提出期限が到来する確定申告書について適用される。

改正の内容は、次のとおりである。

項目	改正前	改正後
通算子法人の残余財産の確定の日が通算親法人の事業年度終了の日である場合の法人税及び地方法人税の確定申告書の提出期限	通算子法人であっても特例はなく、通常どおり、残余財産の確定の日の属する事業年度終了の日の翌日から1月以内（当該翌日から1月以内に残余財産の最後の分配又は引渡しが行われる場合には、その行われる日の前日まで）（法74②）。	残余財産の確定の日の属する事業年度終了の日の翌日から2月以内とされる。
	通算親法人が確定申告書の提出期限の延長特例の適用を受けている場合には、通算子法人についても延長特例の処分があったものとされる（法75⑧二）が、残余財産の確定の日の属する事業年度終了の日の翌日から1月以内（当該翌日から1月以内に残余財産の最後の分配又は引渡しが行われる場合には、その行われる日の前日まで）が提出期限となる。	通算親法人が確定申告書の提出期限の延長の特例の適用を受けている場合には、その通算子法人の残余財産の確定の日の属する事業年度についても特例の適用があることとされる。

例えば、通算親法人の事業年度終了の日＝通算子法人の残余財産の確定の日＝3月31日の場合には、改正案においては、原則として、当該通算子法人の確定申告書の提出期限は2月以内の5月31日となるが、通算親法人が2月の延長特例を受けて確定申告書の提出期限が7月31日となっている場合、当該通算子法人の確定申告書の提出期限も7月31日となる。



なお、通算子法人の残余財産の確定の日が通算親法人の事業年度終了の日でない場合には、当該通算子法人の残余財産の確定の日の属する事業年度にはグループ通算制度における損益通算等の規定が適用されないため、今回の改正案の対象外であり、従来どおり、その確定申告書の提出期限は、残余財産の確定の日の属する事業年度終了の日の翌日から1月以内（当該翌日から1月以内に

残余財産の最後の分配又は引渡しが行われる場合には、その行われる日の前日まで）（法74②）になる。

## 8. 暗号資産の評価方法等の見直し

暗号資産の評価方法等について、次の見直しが行われ、その他所要の措置が講じられた。

項目	内容
期末時価評価の対象とする暗号資産の範囲の変更	<p>法人が事業年度末において有する暗号資産のうち時価評価により評価損益を計上するものの範囲から、次の要件に該当する暗号資産（特定自己発行暗号資産）が除外された（法61②～④）。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>■ 自己が発行した暗号資産でその発行の時から継続して保有しているものであること</li> <li>■ その暗号資産の発行の時から継続して次のいずれかにより譲渡制限が行われているものであること（法118の7②） <ul style="list-style-type: none"> <li>➢ 他の者に移転することができないようにする技術的措置で、一定の要件に該当するものがとられていること。</li> <li>➢ 一定の要件を満たす信託の信託財産としていること。</li> </ul> </li> </ul>
自己発行暗号資産の取得価額	自己が発行した暗号資産について、その取得価額が発行に要した費用の額とされた（法118の5二）。
特定自己発行暗号資産に該当しないこととなった場合の取扱い	法人が特定自己発行暗号資産に該当する暗号資産を自己の計算において有する場合において、その暗号資産が特定自己発行暗号資産に該当しないこととなったときは、その該当しないこととなった時において、その暗号資産をその時の直前の帳簿価額により譲渡し、かつ、その暗号資産をその帳簿価額により取得したものとみなして計算した損益相当額を計上することとされた（法61⑦、法118の11）。
暗号資産信用取引の範囲	暗号資産信用取引の範囲について、他の者から信用の供与を受けて行う暗号資産の売買をいうこととされた（法61⑧）。改正後は、暗号資産交換業を行う者以外の者から信用の供与を受けて行う暗号資産の売買も暗号資産信用取引に該当することとされた。

## 組織再編

### 1. スピンオフ税制の拡充（パーシャルスピノフ）

#### (1) 概要

改正前においては、株式を現物分配する形でのスピノフのうち、法人に持分の一部を残すもの（いわゆるパーシャルスピノフ）については、「株式分配」に該当せず、課税の繰延べが認められていなかった。

改正後においては、令和5年4月1日から令和6年3月31日までの間に産業競争力強化法の事業再編計画の認定を受けた法人が同法の特定剰余金配当として行う現物分配で完全子法人の株式が移転するものは、株式分配に該当することとされ、次の要件に該当するものは、適格株式分配に該当することとされた（措法68の2の2、措令39の34の3①、令和5年3月30日経済産業省告示第50号、事業再編の実施に関する指針）。

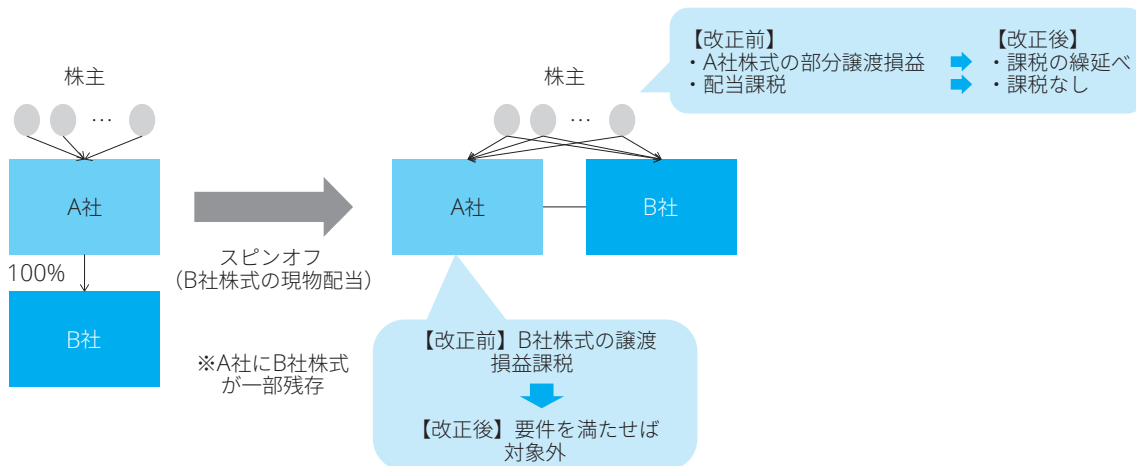
- その法人の株主の持株数に応じて完全子法人の株式のみを交付するものであること
- その現物分配の直後にその法人（現物分配法人）が有する完全子法人の株式の数が発行済株式の総数の20%未満となること

- 完全子法人の従業者のおおむね90%以上がその業務に引き続き従事することが見込まれていること
- 適格株式分配と同様の非支配要件、主要事業継続要件及び特定役員継続要件を満たすこと
- 以下のいずれかの要件を満たすこと
  - ✓ 完全子法人の特定役員に対し、ストックオプション（新株予約権）が付与されている又は付与される見込みがあること
  - ✓ 完全子法人の主要な事業が、事業開始から事業計画認定の申請の日までの期間が10年以内であること
  - ✓ 完全子法人の主要な事業が、成長発展が見込まれることについて金融商品取引業者が確認したこと

#### (2) 改正による効果

本改正により、いわゆるパーシャルスピノフであっても、一定の要件を満たす場合には、適格株式分配に該当するものとして現物分配法人において譲渡損益課税が繰り延べられることとなった。また、株主側にあっても、配当課税が行われなるとともに、株式の（部分）譲渡損益については課税が繰り延べられる。

一定の「一部残しスピノフ」の、適格株式分配類型への追加



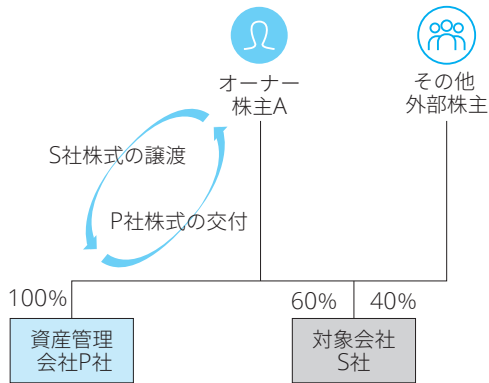
### 2. 株式交付についての特例の見直し

#### (1) 概要

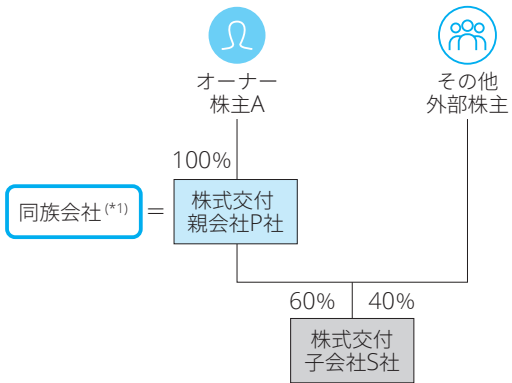
会社法の株式交付のうち一定のものにより子会社化した場合、株主における譲渡損益は、令和3年度税制改正により課税を繰り延べられることとされている（株式等を対価とする株式の譲渡に係る所得の計算の特例）。株式交付制度の創設後、当該措置の制度趣旨（株式対価M&Aの促進）とは必ずしもそぐわない活用事例が確認されていたことを背景として、今般の改正において課税繰延べ要件について一定の厳格化が行われ、当該措置の

対象から、株式交付後に株式交付親会社が同族会社（非同族の同族会社を除く）に該当する場合は除外されている（措法66の2①、措令39の10の2④）（所得税についても同様）。例えば、次の図のように、株式交付後に株式交付親会社が同族会社（非同族の同族会社を除く）に該当する場合には、株式交付による課税の繰延べから除外されることになる。

【株式交付前】



【株式交付後】



改正

株式交付親会社が同族会社(\*1)となる場合  
⇒課税繰延べの対象外

(\*1)非同族の同族会社を除く

## (2) 適用関係

上記の改正は、令和5年10月1日以後に行われる株式交付について適用される（改正法附則47、改正措令附則11）。

## (2) 課税の範囲

特定多国籍企業グループ等（下記(3)参照）に属する内国法人に対して、各対象会計年度の国際最低課税額について、各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税を課することとされる（法6の2、82の4）。

## 国際課税（デジタル課税等）

### 1. グローバル・ミニマム課税への対応

#### (1) 納税義務者

内国法人（公共法人を除く）は、各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税を納める義務があることとされる（法4、6の2、82の2①）。

#### (3) 特定多国籍企業グループ等の範囲

特定多国籍企業グループ等は、企業グループ等（次に掲げるものをいい、多国籍企業グループ等※1に該当するものに限る）のうち、各対象会計年度の直前の4対象会計年度のうち2以上の対象会計年度の総収入金額が7億5,000万ユーロ相当額以上であるものとされる（法82四）。

①	連結財務諸表等に財産及び損益の状況が連結して記載される会社等及び連結の範囲から除外される一定の会社等に係る企業グループのうち、最終親会社※2に係るもの
②	会社等（上記①に掲げる企業グループに属する会社等を除く）のうち、その会社等の恒久的施設等の所在地がその会社等の所在地以外の国又は地域であるもの

(※1) 「多国籍企業グループ等」とは、上記①に掲げる企業グループ等に属する会社等の所在地（その会社等の恒久的施設等がある場合には、その恒久的施設等の所在地を含む）が2以上ある場合のその企業グループ等その他これに準ずるもの及び上記②に掲げる企業グループ等をいう。

(※2) 「最終親会社」とは、他の会社等の支配持分を直接又は間接に有する会社等（他の会社等がその支配持分を直接又は間接に有しないものに限る）をいう。

#### (4) 所在地国の判定

所在地国は、次に掲げるものの区分に応じそれぞれ次に定める国又は地域とされる（法82七）。

区分	国又は地域
①会社等（導管会社等を除く）	次に掲げる会社等の区分に応じそれぞれ次に定める国又は地域 (i) 国又は地域の法人税又は法人税に相当する税に関する法令において課税上の居住者とされる会社等・・・その国又は地域 (ii) (i)に掲げる会社等以外の会社等・・・その会社等が設立された国又は地域
②導管会社等※	その設立された国又は地域

区分	国又は地域
③恒久的施設等	恒久的施設等の類型に応じて定める他方の国

※ 最終親会社等（上記(3)①の最終親会社及び上記(3)②に掲げる会社等をいう）であるもの又は国若しくは地域の租税に関する法令において国際最低課税額に対する法人税に相当するものを課することとされるものに限られる。これらの導管会社等以外の導管会社等については、その所在地国はないものとされ、その結果、無国籍会社等に該当することになる。

## (5) 構成会社等の範囲

構成会社等は、次に掲げるものとされる（法82十三）。

①	上記(3)の①に掲げる企業グループ等に属する会社等（政府関係機関、国際機関その他の一定の会社等を除く）
②	①に掲げる会社等の恒久的施設等
③	上記(3)の②に掲げる会社等（政府関係機関、国際機関その他の一定の会社等を除く）
④	③に掲げる会社等の恒久的施設等

## (6) 対象会計年度

対象会計年度は、多国籍企業グループ等の最終親会社等の連結等財務諸表の作成に係る期間とされる（法15の2）。

## (7) 税額の計算

各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税の額は、各対象会計年度の国際最低課税額（課税標準）に100分の90.7の税率を乗じて計算した金額とされる（法82の5）。

## (8) 申告及び納付等

特定多国籍企業グループ等に属する内国法人の各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税の申告及び納付は、各対象会計年度終了の日の翌日から1年3月（一定の場合には、1年6月）以内に行うものとされる（法82の6）。

ただし、当該対象会計年度の国際最低課税額（課税標準）がない場合は、当該申告を要しないこととされる。

なお、電子申告の特例等については、各事業年度の所

得に対する法人税と同様とされ、その他所要の措置が講じられる。

## (9) その他

質問検査、罰則等については、各事業年度の所得に対する法人税と同様とされ、その他所要の措置が講じられる（法160）。

## (10) 適用関係

内国法人の令和6年4月1日以後に開始する対象会計年度から適用される。

## 2. 外国子会社合算税制等の見直し

### (1) 概要

グローバル・ミニマム課税への対応に伴い導入される各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税による企業の追加的な事務負担の軽減を図るため、内国法人に係る外国子会社合算税制について、次の改正が行われたほか、所要の措置が講じられた。



項目	改正内容
<b>特定外国関係会社に対する 会社単位の合算課税適用判 定に係る租税負担割合 (措法66の6⑤一)</b>	特定外国関係会社の各事業年度の租税負担割合が27%以上（現行：30%以上）である場合には、会社単位の合算課税を適用しないこととされた。
<b>申告書添付要件 (措法66の6⑩、⑪)</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ 申告書に添付することとされている外国関係会社に関する書類の範囲から、次に掲げる部分対象外国関係会社に関する書類を除外するとともに、その書類につき保存義務を課すこととされた               <ul style="list-style-type: none"> <li>➢ 部分適用対象金額がない部分対象外国関係会社</li> <li>➢ 部分適用対象金額が2,000万円以下であること等の要件を満たすことにより本制度が適用されない部分対象外国関係会社</li> </ul> </li> <li>■ 申告書に添付することとされている外国関係会社に関する書類（株主等に関する事項を記載するものに限る）の記載事項について、その書類に代えてその外国関係会社と株主等との関係を系統的に示した図にその記載事項の全部又は一部を記載することができることとされた</li> </ul>

## (2) 適用関係

上記の改正は、内国法人の令和6年4月1日以後に開始する事業年度について適用される。

以 上

# 国の会計と関連制度（10回目） ～国の公共調達の概要（その2） 公共調達（情報システム調達含む）の 課題と国の検討～

公認会計士 おさむら やかく 長村 彌角

国は、IT関連事業の多重委託問題や分割少額随意契約問題が発生したことを踏まえて、2004年6月「行政効率化推進計画」（2004年6月15日 行政効率化関係省庁連絡会議。2008年12月26日最終改定）において、一般競争入札の拡大や適切な入札参加資格設定、随意契約の適正化等に取り組んだ。また、2005年2月には、随意契約の公表の拡大、一括再委託の禁止、再委託の承認制度の導入措置などを講じる財務省主計局長通知（財計第407号財務省主計局長通知）を発出した。その後、2006年8月の「公共調達の適正化について」（財計第2017号財務大臣通知。以下、財務省通知という。）では、随意契約の一般競争契約等への移行、一括再委託の禁止等再委託の適正化、契約に係る情報の公表等の措置を講ずることとされ、「随意契約の適正化の一層の推進について」（2007年11月2日 公共調達の適正化に関する関係省庁連絡会議申合せ）では、随意契約見直し計画の厳正な実施の徹底、全ての府省に契約の監視を行う第三者機関を設置すること等とされた。さらに、2013年4月、内閣に設置された行政改革推進本部の「調達改善の取組の推進について」（2013年4月5日行政改革推進本部決定）では、調達改善計画を毎年度策定し、上半期及び年度終了後にその実施状況について自己評価を行い、結果を公表すること、調達改善を推進するための体制を整備すること等とされ、政府全体として調達改善を推進することとされた。

このように、国は公共調達において生じた問題や課題について、都度、相当の期間を費やし公共調達の適正化に向けて取組み、調達実務においても制度運用面においても、多くの改善が図られてきている。一方で、社会環境の変化等に伴う公共調達制度の課題、特に情報システム調達の課題に加え、制度自体に内在する課題は、引き続き改善が期待されている。本稿では、このような公共調達制度（情報システム調達を含む）における課題と国の取組みについて触れていく。

## 1. 契約制度の課題に関する、最近の主な検討状況

国の公共調達は、その基本とする会計法が制定されてから約80年となる。その間、会計法を取巻く社会ビジネス環境は大きく変化しており、改善に向けた多くの取組みが実施されてきた。それらの取組みのうち、2014年の総務省行政評価局における「契約における実質的な競争性確保に関する調査」、2019年の財務省会計制度研究会における「会計制度（契約）に関する論点について」、2021年の経済産業省における「調達等の在り方に関する検討会」、筆者も参画した2021年の日本公認会計士協会における「公共調達の課題と方向性（公共調達の在り方に関するプロジェクトチームからの報告）」の4つを取り上げる。

### (1) 「契約における実質的な競争性の確保に関する調査－役務契約を中心として－結果に基づく勧告」（総務省 2014年1月）<sup>1</sup>

総務省行政評価局では、2012年12月から2014年1月までの間、国が締結する契約における実質的な競争性の確保、共同調達等の推進等を図る観点から、各府省の契約における競争性の確保のための取組状況、共同調達等の実施状況、第三者機関による契約の監視の実施状況等を、役務契約を中心として調査した。調査対象機関は18府省の計251会計機関に及んでいる。その結果、例えば、次のような点を所見として勧告した。

#### ① 実質的な競争性の確保のための見直しの推進

- ・官公庁等からの受注実績、特定の資格等があることなどを応札条件等として求めているものについては、必要最小限のものとする。
- ・仕様書等に、新規に受注を希望する者が業務内容や業務量を十分理解し、適正な入札金額等を算出するために必要な情報を、具体的かつ分かりやすく記載する。
- ・同種業務の契約について、分割するなどして少額随意

<sup>1</sup> [https://www.soumu.go.jp/main\\_content/000270479.pdf](https://www.soumu.go.jp/main_content/000270479.pdf)

契約としているものについては、一括発注することにより一般競争契約に移行する。提案書等の審査等においては、調達要求部署以外の職員や学識経験者等に関与させるなど透明性を確保する。開札日から履行開始までの期間の設定について、新規に受注を希望する者が必要な準備を行うことができるよう、十分な期間を確保する。

## ② 適切な予定価格の設定

- ・ 予定価格については、市場価格、他の機関の契約金額等の情報を可能な限り収集し、適切に設定する。

## ③ 低入札価格調査の適正な実施

- ・ 適切に低入札価格調査基準を作成し、適正に低入札価格調査を実施する。

## ④ 再委託等に係る手続の適正化の推進

- ・ 再委託等に関する禁止事項、承認手続等について、契約書等において適切に設定する。

## ⑤ 効率的かつ効果的な共同調達等の実施

- ・ 共同調達等の実施による影響等の把握、検証等について、案件ごとに適切に実施する。
- ・ 共同調達等の実施が可能と考えられるものについては、共同調達等を積極的に推進する。
- ・ 会計機関が置かれている地方支分部局等を有する府省には、地方支分部局等の各官署に共通する物品、役務等の調達について、特に、各々が少額随意契約としているものを一括発注して一般競争契約に移行するなど、共同調達等の取組を積極的に推進する。

## ⑥ 第三者機関の運営方法等の改善

- ・ 第三者機関による契約監視の仕組みがないものは、この仕組みを整備する。
- ・ 第三者機関の審議が適切かつ効率的に行われるよう、委員への契約に関する情報の十分な提供を行う。
- ・ 第三者機関による審議対象となった契約案件の担当会計機関だけでなく、第三者機関の監視対象となる全会計機関において契約の見直しに活用できるよう、審議結果等の情報提供の一層の充実を図る。

## ⑦ 内部監査の実効性の確保・向上

- ・ 外局について内部監査を実施する仕組みが不十分な場合は、全ての部局が内部監査の対象となるよう、仕組みを見直す。
- ・ 内部監査の実施方法の見直し、監査マニュアル等の策定及び必要な見直しなど、内部監査の適切な実施のための措置を講ずる。

## (2) 「会計制度（契約）に関する論点について」（財務省会計制度研究会<sup>2</sup> 2019年6月）

会計法が昭和22年（1947年）に制定されて以降、会計制度を取巻く経済社会情勢は大きく変化し、とりわけ公共調達に関する課題に対して様々な議論があるなか、財務省主計局では、これらの課題に逐次対処してきたが、制度全体を俯瞰した視点での現状分析や今後の課題を整理していく目的で、会計制度研究会を設置した。

会計制度研究会は、契約方式の多様性への対応、予定価格の上限拘束性、公共調達の付随的政策への活用をテーマとして2018年9月から2019年6月まで計6回にわたり開催され、テーマごとに意見集約するのではなく意見併記することで広く論点を明らかにする形で、「会計制度（契約）に関する論点について」<sup>3</sup>として、例えば、次のような意見を示した。

### ＜契約方式の多様化への対応＞

#### ① 総合評価方式

- ・ 制度設計が中途半端なままで、更に不透明な運用がなされている。導入時の考え方を再度振り返り、現在の実情と照らし合わせる等、改めて検証が必要な時期に来ているのではないか。
- ・ 公共工事の分野以外の領域では、総合評価方式の具体的運用基準の整備は各省庁の対応がバラバラ。各省庁の実態を調査の上、総合評価方式を採用する理由と総合評価方式の評価基準について整理・類型化し、細かなルールを定めるべきではないか。
- ・ 評価項目、評価基準等を公開すれば、詳細なルールや実態が類型化され、学術的に検証される可能性もある。
- ・ 包括協議により総合評価方式を採用する場合でも、競争参加者間の技術点に差がないようなものは技術が標準化しているのだから、仕様を標準化して価格競争に移行させるために、常に事後的に検証をさせるべきではないか。
- ・ 評価項目の設定と評価等の過程が外部から分かりにくく、説明責任の確保という点で問題があるのではないか。
- ・ 価格以外の要素の評価者の責任については、「予算執行職員等の責任に関する法律」（昭和25年法律第172号）上の位置づけの明確化なども考えられるのではないか。
- ・ 評価した要素は履行すべき事項として契約書に盛り込み、どのように履行されたかチェックする制度を設けるべきではないか。
- ・ 社会政策に係る要素（保険加入の有無、従業員対策、リサイクル状況など）についても、評価してもよいのではないか。

<sup>2</sup> [https://www.mof.go.jp/about\\_mof/councils/kaikeiseido/index.html](https://www.mof.go.jp/about_mof/councils/kaikeiseido/index.html)

<sup>3</sup> [https://www.mof.go.jp/about\\_mof/councils/kaikeiseido/6-2rontennseiri.pdf](https://www.mof.go.jp/about_mof/councils/kaikeiseido/6-2rontennseiri.pdf)

## ② 企画競争

- ・「競争性のある随意契約」を新たに設けた結果、随意契約の中に様々なものが含まれた。「公募」を含め、改めて法令上の整理が必要ではないか。
- ・各省庁が行っている企画競争のうち、次の（イ）の方法は、一般競争、総合評価方式でも対応可能であり、「調達改善の取組の強化について」と同様の方向性で、財務省通知においても見直しを行うべきではないか。
  - （ア） 価格を考慮せず企画で競争させ、勝った者に価格を示してもらおう方法（あらかじめ仕様書が書けず、予定価格も作成できないため、仕様書を含めた全体的な提案を求めるもの）
  - （イ） 価格も考慮し、コストパフォーマンスで競争させる方法（ある程度仕様書が書け、予定価格も作成できるが、最後の要素としてコスト面を含めた提案を受けることを意図したもの）

## ③ 公募（確認公募）

- ・財務省通知における確認公募は、随意契約案件を一般競争案件へ移行させる取組みの中で、両者の中間的な性質を持つ。ある程度の実績を確認したのであれば、一般競争か随意契約のいずれかに分けるべきではないか。一方で業界も常に動いており、今後も随意契約でよいとは限らないため、常設的に確認公募を行うことも考えられる。
- ・一者応札の削減のための公募は、透明性の確保という観点からも必要ではないか。

## ④ 一者応札への対応

公正な競争が妥当な価格形成に貢献するという認識を前提として設計されている価格競争入札において、一者応札はその前提が崩れる懸念があるという点から問題認識されている。一者応札に関して、例えば、次のような意見が示されている。

- ・一者になるケースでも、不落・不調が全くない中での一者応札と不落・不調が多い中での一者応札とは意味合いが異なり、後者については特に問題とはならない。
- ・公共工事については、土地・場所の要素が入るため、一者応札もやむを得ないケースもあると思われる。
- ・予定価格が合理的な算定による上限として設定されているのであれば、対処を行っても一者になった場合を否定するロジックはないのではないか。
- ・対処を行ってもなお一者応札が継続する案件については、公募を行った上で随意契約に移行（確認公募型随意契約）してもよいのではないか。
- ・アメリカでは、常に二者以上が争い合える環境を作るという観点で、あえて特定の優位な企業を外し、トレーニングという意味も含めて、これから成長する企業に発注をするという支援型の方法を導入しているケースもある。日本で導入するには、調達価格を上げてでも将来のイノベーションへの投資を受け入れられる

か、会計法上どう位置づけるかという問題がある。

- ・EUでも、競争の中で、同じ技術を二者が受注して研究開発をする方法がある。国は二重のコストを払うこととなるが、競争によるイノベーションの実現によって、長期的に見てそのコストはペイすると考えている。実際の件数は非常に少なく、仮に日本で採用しても、件数は少ないことが予想される。

## ⑤ 競争性の確保に関する説明責任、透明性

- ・各府省入札等監視委員会による監視では、各々異なるサンプル抽出方法となっており、どこまで同委員会が機能しているのか疑問。ガイドラインによる監視機能の強化などが必要ではないか。
- ・総合評価における評価基準、評価点、契約内容は、オープンにできるのではないか。
- ・欧州委員会では、デジタル化、フルオープン化を徹底するよう各国に求めており、日本も競争環境という基盤自体は同じにすべきではないか。現在、一つのポータルサイトに調達情報を一元化しているが、これを徹底することで、事業者が参加しやすいことに加え、外部の研究者が分析をするところまで担保できることとなる。

## <予定価格の上限拘束性>

### ① 予定価格の設定

- ・ある行政目的に資する財の市況を、全て行政側で把握はできないのではないか。そのため、予定価格の設定に当たっては、市場調査が適当なものとそうでないものを分ける対応等が必要ではないか。
- ・参加者から参考見積りをとる程度では、市場調査とはいえ、不特定の者から調査する必要があるのではないか。

### ② 予定価格の上限拘束性

- ・予定価格の意義は、上限を画する機能と適正かつ合理的な基準としての機能が認識されている。予定価格を、上限を画するものとするならば、適正価格の基準としての機能については、諦めざるを得ないのではないか。
- ・法令上、予定価格は、あくまでも契約し得る最大の上限金額として適正に定めるべきとされているにとどまる。上限である予定価格と下限である最低価格との間が適正なのであって、上限が適正という説明もとり得ない。したがって、「適正かつ合理的な価格が予定価格である」という解釈は見直す余地があるのではないか。
- ・予定価格自体は、財政統制の仕組みからしても必要である。
- ・工法等を提案させるような場合であっても、行政官の相場観として、予算流用なしに対応できる程度の金額の規模感の想定は当然必要である。
- ・予算との関係について、一定の予算枠があって、移流

用等による調整もできるので、個々の予定価格の上限を拘束しなければならないとまでは、いえないのではないかと。

- ・資材高騰等市場の状況により価格が高止まりするような場合には、上限拘束性によって事務事業が全くできないこととなるが、このような場合にまで上限拘束性を堅持すべきか。
- ・総合評価方式においては、質が良ければ、予定価格を超えた価格でも、国民への説明責任を果たすことができる可能性もあるので、総合評価方式での予定価格については、違う性格をもっているように思われる。

#### <公共調達への付帯的政策への活用>

付帯的政策とは、特定の政策目的の実現にも資するよう公共調達を活用する取組みであり、特定の者に対する受注機会の確保（中小企業者等）、特定物品等の優先調達（環境物品等）及び総合評価方式の評価項目を活用した優先調達（中長期的な技術的能力の確保、女性活躍企業等）などが実施されている。

契約制度は、会計制度の一環として予算の執行についての手続を定めるものであることから、付帯的政策に対しては、「契約の実行を通じて、一定の行政目的を達しようとするような内容を含むことは、契約制度の本旨にもとるもの」とし、更に、「行政目的を達するための内容を契約制度に含めたときには、契約制度上、公正性の原則を失い、経済性の原則<sup>4</sup>も確保することができなくなる」として、会計法を所管する立場からは、これを否定的に解している。

- ・付帯的政策は、企業のインセンティブや国民の意識を変えるためにやっているのではないかと。
- ・付帯的政策の必要性や効果について、補助金等の他の政策手段と比較できればよいが、難しいところもあるのではないかと。行為規範などにおいては、補助金等によるよりも、付帯的政策の方がうまくレバレッジが効くということもあるのではないかと。
- ・付帯的政策の活用の意義を一概に否定するものではないが、公共調達は、あくまでも公共政策遂行の手段としての適正性を確保するため、公正性、透明性、経済性、履行の確実性の4大要請に服する。付帯的政策を議論する際にもこれらの要請（特に公正性）にもとることがないよう、十分留意されるべきではないかと。
- ・付帯的政策の活用に関しては、本来であれば法律で決めておくべきではないかと。根拠が明確になっていないものまで許容することは、現場任せになり問題ではないかと。
- ・付帯的政策の活用については、入札の参加資格で選別

を行うか、総合評価で選別するかという二つの方法がある。資格要件の場合には、コントロールしやすく事後の検証もしやすいが、総合評価の場合には、ほかの要素も含め総合的に比較するのでコントロールが難しい。総合評価については、ガイドライン等により、外から繰り返し検証ができる仕組みを作らなければ妥当でない運用がなされる危険性があるのではないかと。

- ・社会的政策や付帯的政策を加味した上での予定価格とは何か、どう設定するのかを考える必要があるのではないかと。
- ・複数の政策目的がある場合、その中での優先度をどうするのかという問題があるのではないかと。

### (3)「調達等の在り方に関する検討会」報告書（2021年1月 経済産業省 調達等の在り方に関する検討会）<sup>5</sup>

2020年度、新型コロナウイルス感染症拡大に伴い、中小企業庁は中小・小規模事業者に対する持続化給付金事業を実施した。このような、緊急性があり大規模で多数の事業者を対象とした事業は前例がなかった。一方で、事業執行の不透明性や効率性に関して社会的な懸念が生じたことを受け、中小企業庁は確定検査前の「中間検査」を例外的に実施し、また経済産業省は「調達等の在り方に関する検討会」を設置した。同検討会では、持続化給付金事務局事業のように、多数の事業者に国費を支出する大規模事業の事務局事業は、入札プロセスの透明性、事業の効率的な執行、及び将来にわたっての調達可能性との間でバランスを確保することが必要であり、次の3点に該当する委託事業、間接補助事業（独立行政法人運営費交付金により執行される事業含む）、基金事業について、新たに厳格なルールを適用することを目的として報告書が取りまとめられた。

- 「多数」：多数の事業者に国費を支出する事務局事業
- 「大規模」：事業費が10億円（予算額）以上、または事務局経費が1億円（予算額）以上
- 「緊急性」：直ちに事業を開始する必要性が極めて高い

その上で、例えば、主に次の点について、規定の見直しを提言している。

4 経済性の原則について、「会計制度（契約）に関する論点について」内では、「支出の原因となる契約については、その支出が租税その他による国民の貴重な財源をもって充てられるものであるから、最も効率的に使用されるように配慮しなければならない。このことから、契約制度は、会計制度の理念である公正及び厳正の原則に加え、効率的予算の執行、すなわち経済性の原則が要請され、これらの諸原則の調和を図る必要がある」としている。

5 [https://www.meti.go.jp/information\\_2/downloadfiles/hokokusho.pdf](https://www.meti.go.jp/information_2/downloadfiles/hokokusho.pdf)

① 入札公告前の事前接触について

これまでの規定	新たな規定
<p>公平性の担保を前提に、入札公告開始前に事業者から事業に関する意見を聴取することは可能。その際、複数の職員で対応し、接触記録票を作成する。他方、これらの規定は、明確に義務化されてはいない。</p>	<p>事業の確実な執行のため、事業者への事前接触は重要。さらなる透明性・公平性を確保するため、次のルールを設定。</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1) ホームページでの意見募集や仕様書案の公表など、事業者に提供する関係資料を事前公表し、事業者によって提供する情報に差が出ないようにする。</li> <li>2) 複数職員による接触、事業者との接触時間に係る実質的な公平性の確保、接触記録の作成・保存を義務付ける。</li> </ol>

② 審査の透明性確保

これまでの規定	新たな規定
<p>経済産業省における入札審査情報については、以下のとおり開示。</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1) 総合評価落札方式：契約者名、契約金額</li> <li>2) 企画競争/補助金公募：採択者名、契約金額/交付決定額</li> <li>3) 応札者名、応札者全員の価格点、技術評価点、提案内容等については、応札者の了解があった範囲で開示。</li> </ol>	<p>調達プロセスの透明化と事業者の権利保護の観点から、審査結果として、以下の情報を公表。</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1) 契約者名、金額</li> <li>2) 審査委員の属性</li> <li>3) 全応札者名</li> <li>4) 採点結果、評価コメント</li> </ol> <p>※事業者名と採点結果、評価コメントの対応関係が分からない形で公表し、応札者が二者の場合は、採択者の選定理由を具体的に公表する。</p>

③ 入札参加資格

これまでの規定	新たな規定
<p>入札参加資格については、</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1) 年間平均の生産高、販売高</li> <li>2) 自己資本額</li> <li>3) 流動比率</li> <li>4) 営業年数</li> </ol> <p>の4項目の評価により、資格等級A～Dを事業者に付与。入札において、資格等級を入札参加のための参加要件として定める。事業者が決算公告を行っているかどうか、確認していない。</p>	<p>多くの事業者による競争を促しつつ、事業実施のガバナンスを確認するため、以下のルールを設定。</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1) 入札資格については、これまでどおり参加要件として扱い、柔軟に資格等級A～Dまでの事業者の入札を認める。</li> <li>2) 決算公告の実施を含む法令遵守について、入札の際に事業者に宣誓を求め、これがない場合には失格と取り扱う。</li> </ol>

④ 再委託、外注費率低減への取組み

これまでの規定	新たな規定
<p>JV（ジョイントベンチャー）方式での入札参加は認めていない。分割発注の検討はルール化されていない。</p>	<p>再委託、外注費率を低減させるには、分割発注の実施やJV方式での事業参加が効果的であるため、以下のルールを設定。</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1) JV方式の入札参加を認める。</li> <li>2) 分割発注の検討を義務付ける。</li> </ol>

⑤ 再委託、外注に関する体制の適切性の確認

これまでの規定	新たな規定
「事業全体の企画及び立案並びに根幹に関わる執行管理の再委託」の禁止規定を事業者側に明確にしている。 再委託費率は原則50%以下としており、50%を超える場合は、理由書の提出を求める。	再委託、外注内容の適切性を確認できるよう、以下のルールを設定。 1) 提案時に「事業全体の企画及び立案並びに根幹に関わる執行管理の再委託」を行っていないことを確認する。 2) 再委託費率が50%を超える場合には、その理由を明らかにし、受託者の事業実施に関するガバナンスを確認する。 3) 外部有識者で構成される契約等評価監視委員会において、事後的に再委託、外注の適切性を評価する手段を規定する。

⑥ 再委託、外注に関する費用の適切性の確認

これまでの規定	新たな規定
再委託、外注先への確認は、契約上、委託先から再委託、外注先に同意を得て、委託先の立ち合いのもとに行うことができる。	事業の適切な履行の確保と、再委託、外注に関する費用の支払の適切性を確保するため、以下のルールを設定。 1) 国が再委託、外注費の費用の内訳やその証憑を直接確認できるよう、契約に規定する。 2) 外部有識者で構成される契約等評価監視委員会において、事後的に再委託、外注の適切性を評価する手段を規定する。
再委託、外注先の選定の際には、グループ企業との取引については、特段の規定がない。	グループ企業であることのみを選定理由とする再委託、外注は認めない。

⑦ 履行体制図、情報管理体制

これまでの規定	新たな規定
契約書において、事業規模100万円以上の全ての事業者を含めた履行体制図の作成を求める。 契約締結前と変更の都度、事前に情報取扱者名簿、情報管理体制図の申請、承認を求める。	透明性と緊急を要する事業における速やかな執行と事後の透明性の確保のため、以下のルールを設定。 1) 履行体制図について、事業期間中の変更は、事業規模1億円以上の再委託、外注先について提出を求める（100万円以上の全ての再委託、外注を含む履行体制図は、確定検査の段階で作成） 2) 事業開始時と事業完了後に、履行体制図を公表する（事業者名等を記載することで、特定の者に不当に利益を与え又は不利益を及ぼす具体的なおそれがある場合を除く）。 3) 情報取扱者名簿・情報管理体制図について、事前に再委託先以降については情報管理責任者のみを記載する。

⑧ 一般管理費

これまでの規定	新たな規定
委託先が外注費（請負契約）に対して一般管理費を計上することは認めているが、再委託費（準委任契約）に対して一般管理費を計上することは認めていない。 一般管理費＝（人件費＋事業費（外注費が含まれる））×一般管理費率 一般管理費率10%、又は事業者の損益計算書における一般管理費率の低い方	一般管理費の適正の確保のため、以下のルールを設定。 1) 各事業者（委託先、再委託先、外注先）は、それぞれ自ら実施する事業の一般管理費を計上（自ら実施する事業に要した経費については確定検査を通じて精算処理） 2) 一般管理費率に上限を設ける。 ・「多数」「大規模」「緊急性」に該当する事業：上限8%

⑨ 確定検査

これまでの規定	新たな規定
再委託、外注費の確定検査は、以下のように実施している。 外注費：成果物の納品状況及び領収書を国が確認する。 再委託費：成果物の納品状況及び領収書を国が確認することに加え、費用の内訳やその証憑を委託先が確認する。	事業の適切な履行の確保と、再委託、外注に関する費用の支払の適切性を確保するため、以下のルールを設定。 1) 再委託、外注いずれの場合でも、成果物の納品状況及び領収書の確認だけでなく、費用の内訳やその証憑を確認する。 2) 原則、中間検査を実施する。

⑩ 間接補助金公募における競争性確保

これまでの規定	新たな規定
補助事業については、一般競争入札とは異なり、一者応札を回避するための手続が定められていない。	間接補助金の事務局業務は、委託事業と大きな違いはなく、委託事業と同様の競争性を確保することが適切であるため、委託事業と同様に、一者応札回避のための手続を整備する。 1) 公募ルールの厳格化 2) 公募前の自己チェックプロセスを導入 3) 交付決定前の省内確認プロセスを強化 4) 事後での第三者チェックプロセスの強化

**(4) 日本公認会計士協会 「公共調達の内方に関するプロジェクトチームからの報告 公共調達の課題と方向性～VFM<sup>6</sup>の重視による公共調達の効率化と日本版ゲートウェイレビューの導入に向けて～」(日本公認会計士協会 2021年3月25日)<sup>7</sup>**

経済産業省「調達等の内方に関する検討会」の設置などを受け、日本公認会計士協会においても、持続化給付金事業における事業執行の不透明性や効率性に関する課題は日本の公共調達の内方全般に対するものであるとし、公共調達の内方に関して、筆者も参画したプロジェクトチームを立上げ検討し、2021年3月25日に「公共調達の課題と方向性～VFMの重視による公共調達の効率化と日本版ゲートウェイレビューの導入に向けて～」として報告書として発行した。この報告書の中から、現在の公共調達制度に関する主な論点と対応を、例えば、次のように提言している。

① 公共調達に関する基本的な考え方  
(公共調達の目的の再考について)

日本の公共調達制度は、明治時代に制定された会計法をルーツとしてVFMの視点のような実質重視ではなく、手続重視になっており時代遅れとなっている。公共調達に特化した新法令の設定が検討されるべき。

(不適切と思われる一般競争入札の回避について)

公共調達の適正化の流れの中で、随意契約への批判回避の視点から形式的に一般競争入札としているケースがあり、むしろコスト増加を招いている可能性がある。調達の目的物である財・サービスの性質に応じた適切な調

達方式の選択と、その選択に対する十分な説明責任、そのための情報収集能力等の向上が重要。

(事後検証の充実について)

持続化給付金事業では、事後検証を念頭においた事業設計が検討されていなかった。国民の関心は事業の手続準拠性に加え事業成果の達成状況にあるため、事前に事業成果の検証手続などを検討しておくことが不可欠。

② 委託と請負、実費弁済

(省庁間におけるルールの統一について)

省庁間で、委託事業を再委託する場合のルールや委託業務処理マニュアルの内容が異なっている点があり、同種業務であっても省庁間で再委託先の構成等に影響が生じる可能性がある。省庁間における再委託や受託する企業グループの企業間取引における利益計上の考え方などルールを統一することが必要。

(委託事業における「実費」の考え方の硬直性について)

国の委託契約では、支出できる経費費目について限定されており、事業者側に柔軟な判断を許容せず硬直的。事後的にVFMの視点で検証するなどにより事業者側に柔軟性を付与することなどが望ましい。

(確定検査の範囲について)

委託契約の対価を、「実費」及び委託事務マニュアルでの「一般管理費相当額」で精算する実費弁済の考え方は経済実態に沿っていない。実費弁済から事業者に「利益」を認める考え方に改めるべき。

<sup>6</sup> VFM:Value For Money

<sup>7</sup> [https://jicpa.or.jp/specialized\\_field/files/0-14-0-2-20210325.pdf](https://jicpa.or.jp/specialized_field/files/0-14-0-2-20210325.pdf)



### ③ 多重下請け構造の形成

#### (事業の重層化に伴う品質管理・労務管理について)

持続化給付金事業の中間検査報告書では、外注先への発注や納品管理において契約に反した事例が明らかになっている。事業（プロジェクト）の品質保証ガイドライン等の策定が必要。

### ④ 入札制度

#### (予定価格の上限拘束性について)

入札においては、他国にはほとんど例のない「予定価格の上限拘束性」を厳格に適用しているために、質的側面を考慮すると安価に調達できる場合であっても予定価格超過で不落になる課題がある。高品質のものが予定価格を多少超えたとしても予算全体で調和がとれていれば問題なく、VFM等の観点から予定価格の上限拘束性を弾力的に運用できるように見直すべき。

#### (総合評価方式の評価基準等の透明性・公平性の確保について)

総合評価方式は、最低価格落札方式が技術面などの評価を実施しない等の欠点を補完する方式であることに加え、技術面での評価基準や評価過程の透明性・公平性を確保するものである。説明責任向上に向け、これらの評価基準や評価過程の公表が望ましい。

### ⑤ 随意契約

#### (法令による随意契約ができるケースの具体化について)

会計法第29条の3第4項では、「契約の性質又は目的が競争を許さない場合、緊急の必要により競争に付することができない場合及び競争に付することが不利と認められる場合」に随意契約は出来るが、その解釈が柔軟な側面があり、実際に該当するか否かの検証が困難な場合がある。国は省庁横断的なガイドラインを作成し、解釈指針を共有すべき。

#### (情報デジタル技術に関連する入札手続について)

情報デジタル技術の高度化、複雑化が進む現在において、情報システム更新においてベンダーロックイン<sup>8</sup>などの増加が懸念される。高度なデジタルリテラシー人材を各省庁別にではなくデジタル庁に専門部署を設置のうえ集中配置し、情報システム関連の調達においてはデジタル庁が一気通貫して実施すべき。

### ⑥ 緊急性が要求される場合

#### (「緊急」の定義について)

随意契約のできる場合として、予算決算及び会計令第102条の4第1項第3号では「緊急の必要により競争に付することができない場合」を示しているが、この緊急性の指針（ガイドライン）が設定されていない省庁があ

る。災害などに限らずサイバー攻撃やパンデミックなどを原因とする社会生活におけるライフラインの喪失なども念頭に、「緊急の必要」の考え方や緊急性が高い場合の判断基準の整理が必要。

#### (緊急性がある場合の事後チェックについて)

予算決算及び会計令第102条の4では、緊急の必要により随意契約をするときには、事前の財務大臣協議は不要としているが、国土交通省が公表するガイドラインには「ややもすれば不適正な価格」により随意契約となることが懸念されているとある。事後的に財務大臣の承認を改めて得るべきであり、事業規模や複雑性に応じて専門家の事後チェックも実施すべき。

## 2. 情報システムの調達に係る国の検討

新型コロナウイルス感染症への対応、少子高齢化などの社会課題の解決に向けて行政デジタル化、データ活用の重要性が強く認識されている。2020年12月25日の閣議決定「デジタル社会の実現に向けた改革の基本方針」により、高度情報通信ネットワーク社会形成基本法見直しの考え方やデジタル庁設置の考え方が示され、2021年5月12日にデジタル改革関連法が成立した。同閣議決定では、「デジタルの活用により、一人ひとりのニーズに合ったサービスを選ぶことができ、多様な幸せが実現できる社会」を掲げており、このような社会を目指すことが「誰一人取り残さない、人に優しいデジタル化」を進めることに繋がるとしている。

2021年6月18日の閣議決定「デジタル社会の実現に向けた重点計画」<sup>9</sup>においては、デジタル庁に対して、システム整備・運用に当たり最新テクノロジーの大胆な導入、アジャイル開発手法や革新的技術をもつ民間事業者からの調達を推進するための手法の検討が要請され、過去とは異なる調達プロセスや契約形態、多様なベンダー参加機会、適切な情報公開について検討を開始した。当重点計画は、高度情報通信ネットワーク社会形成基本法第36条第1項に規定する重点計画及び官民データ活用推進基本法第8条第1項に規定する官民データ活用推進基本計画として作成され、国会に報告されている。「デジタル社会の実現に向けた重点計画」は、2021年12月24日閣議決定、2022年6月7日の閣議決定、2023年6月9日の閣議決定と、毎年の見直し、更新がされている。

すでに、インターネットをはじめとする情報システム、様々なデジタル技術は、国民生活に欠くべからざるインフラとなっており、国の情報システム調達においては、ベンダーロックインの回避、多様なシステムベンダーの競争への参画などの重要な課題が認識されているとしている。本稿では、国の情報システム調達に関する課

8 「ベンダーロックイン」とは、ソフトウェアの機能改修やバージョンアップ、ハードウェアのメンテナンス等、情報システムを使い続けるために必要な作業を、それを導入した事業者以外が実施することができないために、特定のシステムベンダーを利用し続けなくてはならない状態。

9 [https://cio.go.jp/sites/default/files/uploads/documents/210618\\_01\\_doc01.pdf](https://cio.go.jp/sites/default/files/uploads/documents/210618_01_doc01.pdf)

題とその対策を最近において検討しているデジタル庁及び公正取引委員会の提言について、取り上げる。

### (1) 「デジタル庁における入札制限等の在り方に関する検討会報告書」<sup>10</sup> (2021年8月25日)

デジタル庁ではこれまでの経緯を踏まえて、2021年6月2日、民間有識者によるデジタル庁における入札制限等の在り方に関する検討会（オブザーバーとして、財務省主計局法規課主計企画官や政府CIO補佐官）を立上げ、同年8月25日に報告書を取りまとめた。ここでは、デジタル庁の機能発揮に向けた民間人材の登用やシステム調達における利益相反防止などのより高い透明性・公平性の確保が必要だとし、変化に応じて迅速で継続的かつ柔軟なルールや運用の見直しが重要であるとした。その上で、多様なシステム開発ニーズに対応した柔軟で適切な調達の在り方などに関して、今後更に深掘りしていくべき事項として、例えば、次のような提言をしている。

#### (調達全般に係る課題)

##### ① 調達する際のプロセスと体制（契約形態等）

###### <柔軟で適切な調達プロセス>

デジタル庁としてデジタルの活用により多様な幸せが実現できる社会を目指すために、システム事業の目的や性質、開発段階などに応じた柔軟な契約形態の選択、パンデミックなどの新たな事態に対する特殊対応など緊急時の対応の在り方の検討の必要性の観点から、主に次の点を挙げている。

- ・請負や準委任など、システムの開発手法（アジャイル型<sup>11</sup>、ウォーターフォール型<sup>12</sup>など）の目的に応じた契約種類（サブスクリプション等含む）の選定に向け、課題の整理をすべき。
- ・サブスクリプションは国庫債務負担行為など現行制度では使い難い面もあるため、その改善も図るべき。
- ・技術的対話方式による調達プロセスを増加させることのメリットやデメリットの整理をし、合わせて再委託比率が高くならぬよう、コンソーシアム方式を活用すべき。
- ・平時及び緊急時それぞれの場合のプロセス、マニュアル等を整備すべき。また、平時・緊急時のシステム内製化の在り方についても検討すべき。「緊急時」の定義が曖昧という問題があり、何が緊急かを明確にすべき。

##### <民間人材の確保と行政の調達・開発能力の強化>

デジタル庁として発注評価能力やシステム構築能力を高める面から、必要なデジタル人材の内部育成、外部からの優秀な人材の採用を進め、同時に発注者側での調達に関する情報共有の仕組みも構築していく必要があるとして、主に次の点を挙げている。

- ・民間からの調達人材採用等を通じて、政府ITの調達力強化を検討すべき。職員の十分な経験と広範な知識習得のため、異動ローテーションの在り方を柔軟に見直すべき。
- ・このような職員を活用し、各府省調達のコンサルテーション機能などのサポート体制を強化すべき。また、各府省での個別対応では非効率であるものは、デジタル庁が一元的に対応すべき。調達関連文書、書式・様式の統一化なども有効。
- ・公共工事関連で用いられている工事成績評点の仕組みをベンダー評価にも取入れるなど、IT調達に関する実績データベースを整備すべき。企業単位での評価に加え、人材についても評価を広げることが重要。

##### ② 多種多様なベンダーの参加、適切なベンダーの選定

中小企業やスタートアップを含む多種多様な事業者が参入しやすい調達制度・運用整備が重要であり、入札における一者応札自体はシステムや業務の特殊性等により避けられない場合もあるが、不当なベンダーロックインは、排除に取組む必要があるとして、主に次の点を挙げている。

- ・スタートアップが国の調達に参加するにあたっては、全省庁統一資格においてAからDといった格付けがされることや技術力の評価配分などから制約が生じ、国は安価で高い技術力の提供を得る機会が不十分。新規参入業者でも既参入業者との比較において不利が生じない評価方法への見直しを図るべき。また、中小企業庁等関連省庁と連携を取り、政府一体として取組むことが重要。
- ・スタートアップ等の参入機会増加が実現すれば、調達契約上の損害賠償の上限設定や資金力に配慮した概算払い、支払タイミング等の柔軟な運用等が必要。
- ・ベンチャーや新技術を持つ企業等の調達機会拡大を後押しする措置を検討すべき。英国などのデジタルマーケットプレイス<sup>13</sup>（以下、DMPという。）を参考にIT調達を行う仕組みを検討すべき。
- ・ITベンダーによるオンプレミス環境でのソフトウェア開発、ソフトウェアのソースコードのブラックボックス化などにより、実質的に最初に委託されたベンダー

<sup>10</sup> [https://www.digital.go.jp/assets/contents/node/information/field\\_ref\\_resources/3f3b2acc-232a-4aa8-9530-dd2080740a24/210825\\_02\\_doc01.pdf](https://www.digital.go.jp/assets/contents/node/information/field_ref_resources/3f3b2acc-232a-4aa8-9530-dd2080740a24/210825_02_doc01.pdf)

<sup>11</sup> 機能単位の短期サイクルで設計・開発・実装・テスト・修正を繰り返して改良しながら開発をすすめていく手法。

<sup>12</sup> 要件定義から設計、開発、実装、テスト、運用までの各工程を一サイクルで完了させていく手法。

<sup>13</sup> 事業者が事前に提供するサービスをカタログサイトに登録し、行政機関はカタログサイト上に登録されたサービスの中から調達仕様に対して最も適切なものを検索・選択し、契約することが出来る仕組み。

以外が参加できないベンダーロックインが生じている。

- ・クラウド・バイ・デフォルト原則<sup>14</sup>や政府固有システムに関する知的財産権の所有、政府指定のプロジェクト管理ツールの活用、最新のソースコードやソフトウェア仕様書を成果物で提出させるなどを徹底するルールを検討すべき。
- ・継続的な一者応札については、各省の取組みも十分に把握し一体性を持たせて対策を練ることが効果的であり、併せて「デジタル・ガバメント推進標準ガイドライン」<sup>15</sup>に記載されている一者応札を避ける方策についても周知すべき。

### ③ プロセスの明確化・透明性の向上等

国民の納得の得られる透明性の高いオープンな調達手続を構築することが必要であるとし、主に次の点を挙げている。

- ・プロジェクト単位で利用するハードウェア、ソフトウェア、クラウドサービス等の金額、ベンダー側の人件費単価や開発期間を公開し、類似システム開発において、比較できるようにするべき。但し、企業にとって機微にわたる情報公開については、多くの意見を参考とし慎重な判断が求められる。
- ・透明性や信頼性確保はアカウントビリティーの問題であり、モニタリング等を通じて確保を目指すべき。また、公正性・コンプライアンス重視と効率化等を追求した柔軟な調達のバランスが重要であり、組織全体が後ろ向きとならない措置などが必要。
- ・仕様書作成後入札公告前の民間事業者への事前接触について、不適切なやり取りが行われることのないよう、入札制限制度以外の仕組みについても幅広く検討すべき。
- ・職員の保有する特許や著作権が当該案件で利用されるなどが判明した場合のルールを定めるべき。

## (2) 官公庁における情報システム調達に関する実態調査報告書（公正取引委員会 2022年2月8日）<sup>16</sup>

新型コロナウイルス感染症拡大の影響などもあり、行政のデジタル化（デジタル社会の実現）が政府主導で推進されるなか、公正取引委員会は、これらの政府全体の動きを踏まえ、今後の情報システム調達に関してベンダーロックインの回避、多様なシステムベンダーが競争参加できる環境が重要であるとの認識のもと、官公庁における情報システム調達の実態をアンケートやヒアリング、意見交換により調査した。調査結果に関して、競争

政策上及び独占禁止法上からの考え方を、例えば、次のように示している。

### （競争政策上の考え方）

- ① 情報システムの疎結合化<sup>17</sup>は、調達単位の縮小・調達件数の増加により様々な事業規模のベンダーの新規参入の促進につながる。
- ② 情報システムのオープンソース化により機能が公開されると、ベンダーロックインの解消に資することに加え、新規参入の促進につながる。諸外国における取組を参考にし、デジタル庁が情報システムのオープンソース化のメリットや推奨分野等を示すことに加え、法律上の考え方を整理するとともに、総務省等の関係府省庁と連携して広く周知することが望まれる。
- ③ デジタル庁及び総務省において、地方公共団体におけるベンダーロックインを防止するための事例を集積・周知・共有するなど、ベンダーロックインを防止するための対策を講じる。
- ④ DMPのような様々なベンダーとマッチングできる仕組みの整備、入札参加資格の緩和、入札参加のための諸手続の簡素化・開示強化等を行う、多様なベンダーの活用事例を官公庁間で共有するなど、様々なベンダーとマッチングできるような環境を整備する。
- ⑤ 国家公務員採用試験の総合職試験（デジタル区分）等の活用も含め、情報システムに関する人員の確保・拡充、専門職化のための必要な制度設計や予算措置など、多様なベンダーの参入が見込まれる情報システムの構築に向けた体制を整備する。デジタル庁は先行してIT専門人材を採用しており、その採用ノウハウを有していることから、例えば、マニュアル化するなどにより各官公庁がより効果的に人材を採用できるよう支援する。IT専門人材採用のための予算枠が十分整備されていないことから、その整備及び確保についても、デジタル庁が主導的に取組むことが望まれる。
- ⑥ ベンダーロックインの防止や自省庁の情報システムの詳細把握のための研修やマニュアル化で、組織全体で共有し当該問題に取り組むことが望まれる。
- ⑦ 必要に応じて、コンサルティング事業者のような民間事業者も活用することが望まれる。

### （独占禁止法上の考え方）

- ① 情報システム調達において、ベンダーが、発注担当者が仕様に精通していないことに付け込み不正確な

<sup>14</sup> クラウドサービスの利用を第一候補として、その検討を行う考え方。

<sup>15</sup> [https://www.digital.go.jp/assets/contents/node/basic\\_page/field\\_ref\\_resources/e2a06143-ed29-4f1d-9c31-0f06fca67afc/8a3b6203/20230331\\_resources\\_standard\\_guidelines\\_guideline\\_01.pdf](https://www.digital.go.jp/assets/contents/node/basic_page/field_ref_resources/e2a06143-ed29-4f1d-9c31-0f06fca67afc/8a3b6203/20230331_resources_standard_guidelines_guideline_01.pdf)

<sup>16</sup> [https://www.jftc.go.jp/houdou/pressrelease/2022/feb/220208\\_system.html](https://www.jftc.go.jp/houdou/pressrelease/2022/feb/220208_system.html)

<sup>17</sup> 「情報システムの疎結合化」とは、共通機能のほか、個別の業務のために細分化された情報システムがそれぞれ独立性の高い状態で連携されており、当該個々の情報システムごとに整備、運用、改修等を柔軟に実施できる状態のことをいう。

情報を提供するなどして自社のみが対応できる仕様書による入札を実現し、他のベンダーの入札参加を困難にさせ、官公庁の入札方針に反する入札をさせている場合などには、独占禁止法上問題となるおそれがある（私的独占等）。

- ② 既存ベンダーが、合理的な理由が無いにもかかわらず他のベンダーに対して仕様の開示を拒否すること、他の情報システムとの接続を拒否すること、又は既存システムから新システムへのデータ移行を拒否すること（事実上拒否するのと同視し得る程度に高額なデータ移行のための費用を請求する場合を含む。）などにより、他のベンダーが入札に参加することや受注することができないようにさせる場合などには、独占禁止法上問題となるおそれがある（取引妨害）。
- ③ 既存ベンダーが、既存システムの運営等での不利益を示唆するなどにより、その後の情報システム調達について他のベンダーに委託しないよう要求すること、また、虚偽の説明をするなどして別々の物品・役務を一括発注させることにより、自社との取引を強要し他のベンダーに委託できないようにする場合には、独占禁止法上問題となるおそれがある（排他条件付取引、抱き合わせ販売等）。
- ④ 情報システム調達の入札等に際し、ベンダーが共同して受注予定者を決定し、受注予定者が受注できるようにしていた場合、独占禁止法上問題となるおそれがある（不当な取引制限）。
- ⑤ 発注支援業務と情報システム構築業務の両方を行うことができる複数のコンサルティング事業者が、自らが発注支援業務を受注した際に他のコンサルティング事業者が情報システム構築業務を受注できるように協力し合う場合などには、独占禁止法上問題となるおそれがある（私的独占、不当な取引制限）。
- ⑥ 発注支援業務を行うコンサルティング事業者が、ベンダーと共謀し不正確な情報を提供するなどして当該ベンダーのみが対応できる仕様を盛り込むことにより、他のベンダーの入札参加を困難にさせた場合などには、コンサルティング事業者が独占禁止法上問題となるおそれがある（私的独占）。

#### （独占禁止法上及び競争政策上の考え方）

- ① ベンダーが、当該調達に対して供給に要する費用を

著しく下回る（入札）価格で繰り返し受注することにより、他のベンダーが受注の機会を得られなくなるなど、他のベンダーの事業活動を困難にさせるおそれが生じる場合は、独占禁止法上問題となるおそれがある（不当廉売）。

- ② 後継業務や類似の発注において、技術面、コスト面等で有利になるという情報システム調達の特異性を考慮し、後継業務が想定される情報システム調達案件において安値応札により受注したベンダーが後継業務を随意契約で発注することを働きかけ、その結果、適切な発注方法を採用せずに随意契約等により後継業務を発注することとなった場合には、ベンダーロックインと同様の効果が発生することとなり、競争政策上望ましくない。
- ③ 入札を行う際に、関連する業務であっても、当該発注に含まれないものは、別途の入札等に付すことを明確化するよう努めるとともに、価格と並行してベンダーの技術力等を十分に評価できるような調達方式を実施していくことが競争政策上望ましい。

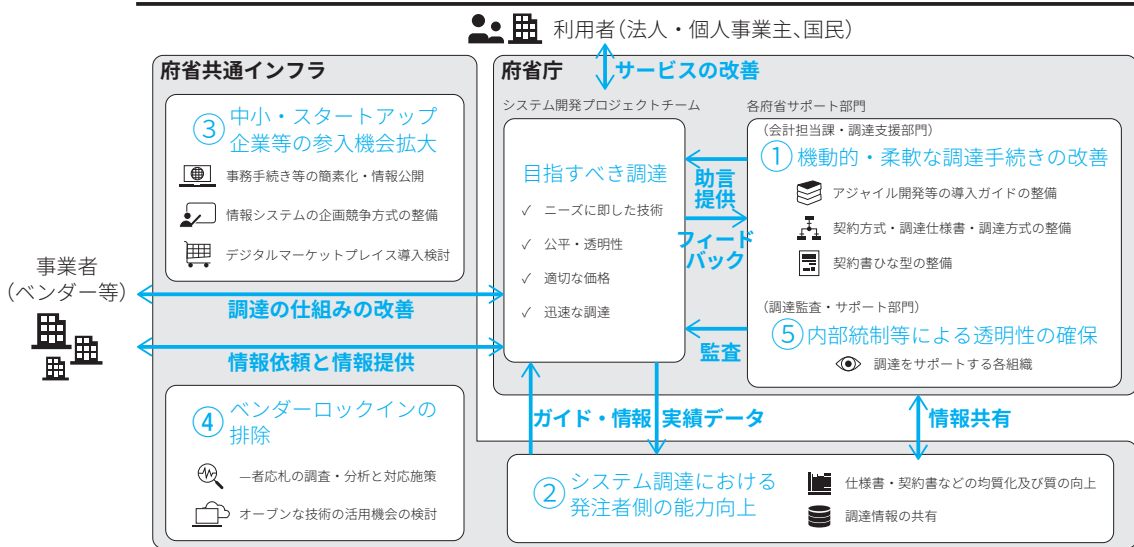
### （3）デジタル庁情報システム調達改革検討会 最終報告書（デジタル庁 2023年3月10日）<sup>18</sup>

2022年6月7日閣議決定された「デジタル社会の実現に向けた重点計画」では、政府調達のデジタル化の在り方として、「情報システムに関する政府調達については、参入手続における公平性や迅速性の確保、アジャイル開発等の手法への対応、クラウドを活用したサービス開発などを念頭に、令和4年度（2022年度）に検討を行い、必要に応じ法制度を含め順次整備を進める。」とされた。デジタル庁は、多様なシステム開発ニーズに対応していくために外部有識者に加え、内閣府や財務省主計局法規課、経済産業省、公正取引委員会、自治体などからのオブザーバーも加えた「デジタル庁情報システム調達改革検討会」を設置し、システム調達に限定されることなく広く政府調達全般に係る施策も対象範囲に含め、報告書を作成した。報告書では図表1の①から⑤の5つの政策の方向性が示され、それぞれに関して短期施策及び中期施策の方向性が示された。また、約1年後を目途に、取組みの進捗状況及び方向性等についての妥当性検証を行うことが要請された。

<sup>18</sup> [https://www.digital.go.jp/assets/contents/node/basic\\_page/field\\_ref\\_resources/acef2a94-c391-4f5c-a804-d62bc4b987ae/4a3c7643/20230310\\_meeting\\_procurement\\_reform\\_report\\_00.pdf](https://www.digital.go.jp/assets/contents/node/basic_page/field_ref_resources/acef2a94-c391-4f5c-a804-d62bc4b987ae/4a3c7643/20230310_meeting_procurement_reform_report_00.pdf)

(図表1：情報システム調達のあるり方の実現に向けた将来像)

情報システム調達の目指すべき姿



(出所：デジタル庁情報システム調達改革検討会最終報告書簡易版<sup>19)</sup>)

以下に、①から⑤の政策の方向性に関して、その主な点について概略を紹介する。

① 機動的・柔軟な調達手続きの改善

(概要) 機動的・柔軟で継続的なサービス開発（アジャイル開発等）に取り組むにおいては、利用者が求めるタイムラインやチーム規模などの特性を具体化して、適す

るプロジェクトを見極めること、アジャイル開発等の経験と知見を持った要員を備えることが肝要である。また、契約については、ベンダーロックインとなっているシステム開発や運用・保守案件を細分化するなど「合理的な調達単位」を検討すること、その検討が可能な人材育成と調査研究（外部調達も含む）を実施することが重要である。

短期的施策の方向性	中期的施策の方向性
<p>(施策1) 機動的・柔軟で継続的なサービス開発（アジャイル開発）に適するプロジェクトの選択</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>具体的なプロダクト例等を示しながらガイドし継続的に改善していく。</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>機動的・柔軟で継続的なサービス開発の経験と知見を持った要員の育成と体制づくり。</li> <li>準委任契約（履行割合型、目的物を指定する成果報酬型）、請負契約を組合わせた混合型の契約方式を検討する。</li> <li>随意契約や変更契約の具体的な理由については、対外的に公表する。</li> </ul>
<p>(施策2) 合理的な調達単位</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>技術妥当性や履行可能性に関する知見を蓄積、整理した上で、システムの疎結合化の調査研究業務が選択肢となりうるシステムの特性をガイドする。</li> <li>調達単位の細分化のメリット、実現可能性、リスク、システムの疎結合化らを合わせた調達単位細分化のアプローチをガイドする。</li> <li>MVP<sup>20</sup>や検査の合否判定基準および、レビュー・受入方法を具体的に指定する調達仕様書等の雛形を整える。</li> </ul>	
<p>(施策3) 多様な契約・調達方式の整理</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>対象事業やシステムの具体特性に応じて、契約方式（準委任、請負）、調達方式（随意契約、技術的対話による企画競争等）を選択できるように、様式や環境を整える。</li> <li>妥当と考えられる随意契約や契約変更実績を事例集として共有し、適用ガイドの作成を検討する。</li> </ul>	

19 [https://www.digital.go.jp/assets/contents/node/basic\\_page/field\\_ref\\_resources/acef2a94-c391-4f5c-a804-d62bc4b987ae/391e46e0/20230310\\_meeting\\_procurement\\_reform\\_report\\_01.pdf](https://www.digital.go.jp/assets/contents/node/basic_page/field_ref_resources/acef2a94-c391-4f5c-a804-d62bc4b987ae/391e46e0/20230310_meeting_procurement_reform_report_01.pdf)

20 Minimum Viable Product：実用的で最小限の範囲で動くプロダクト。

短期的施策の方向性	中期的施策の方向性
<ul style="list-style-type: none"> <li>日本版フレームワーク合意方式<sup>21</sup>のスキームを検討し、早期の導入を図る。</li> </ul>	
<p>(施策4) クラウドサービスの円滑な契約促進</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>クラウド事業者との契約締結時のルールやガバナンスを検討し、サポートできる人員を確保する。</li> <li>事業により、複数年契約の利用を検討する旨をガイドする。</li> </ul>	

② システム調達における発注者側の能力向上

(概要) 発注者側の調達仕様書作成能力の確保、契約書作成支援の施策が必要であり、また、ベンダー選定プ

ロセスの妥当性を高める上で、システム調達の実績の体系化やベンダーの技術を評価する知見・経験が必要である。

短期的施策の方向性	中期的施策の方向性
<p>(施策5) 仕様書・契約書などの属人化排除</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>調達仕様書の雛形（詳細版）を作成し、関連省庁に共有、活用する。</li> <li>望ましくない調達仕様書の記載例についてデジタル・ガバメント推進標準ガイドライン群を更新し、各府省に共有する。</li> <li>現在のデジタル庁の標準契約書（請負契約）に加えて、事業特性に応じた契約書の雛形（準委任契約など）を複数種類作成し公開する。</li> <li>デジタル庁にて、調達仕様書作成の相談窓口を設置し、作成された調達仕様書の内容をレビューする体制を構築する。</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>調達に求められるスキルを持った人材確保のため、人材育成・採用の方針について関連部署と情報を共有するとともに、必要な施策（専門人材育成を考慮した研修の強化やローテーション等）についても提言する。</li> <li>調達相談窓口で、契約に係る助言も実施出来るよう体制構築し、窓口だけでなくコミュニティベースでお互いに学びあう仕組みを作ることも検討する。</li> <li>調達実績情報を共有し、調達規模や調達内容を共有・活用できるような仕組み・システムを実現する（ただし、民間団体等のヒアリング結果を加味した設計が必要）。また、調達実績情報については、透明性の強化のために国民への開示も検討する。</li> </ul>
<p>(施策6) 発注者側の知見・経験蓄積</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>調達仕様書作成の勉強会により作成能力の向上策を検討し、情報システム調達人材に求められるスキルを整理する。</li> <li>参考となる調達仕様書や定量的な情報（システム概要、要件・金額規模、期間）を蓄積する。</li> <li>調達情報等をシステムに入力する際の入力者の負担を軽減し、情報の入力率・正確性向上の解決を図るとともに、入力された調達情報等の利活用方法について検討する。</li> </ul>	

③ 中小・スタートアップ企業等の参入機会拡大

(概要) システム調達で一者応札や一部の大手ベンダーへの発注の集中が生じていることに対して、高度な技

術力を持つ中小・スタートアップ企業等を含めた多様な事業者の参入を促すために施策を講じる必要がある。

短期的施策の方向性	中期的施策の方向性
<p>(施策7) 事務手続の簡素化・情報公開</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>電子入札・電子契約を原則とし、調達ポータル、e-Tax等を活用し入札に関連する事務手続きのデジタル化やペーパーレス化、書類の削減等の事務簡素化を検討する。</li> <li>年間の調達計画（WTO案件）を中心に調達情報等を早期に開示する。</li> <li>デジタル・ガバメント推進標準ガイドライン群にて、事務手続きの簡素化や入札参加資格の等級制限の緩和について周知拡大を図る。</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>システム調達における再委託比率制限の撤廃や緩和について、“中抜き”を防止するような再委託に関するガイドラインを整備する。</li> <li>損害賠償金額上限の設定の考え方に関するガイドライン群を整備することも含めて検討する。</li> <li>様式の統一化や簡易的に受発注を行えるような手続き（DMP等の活用）、幅広い端末で入札できる環境を検討する。</li> <li>中小・スタートアップ企業等との直接契約を増やせるよ</li> </ul>

21 フレームワーク合意とは、欧米で活用されている、契約を行う一つまたはそれ以上の政府機関と、一つまたはそれ以上の事業者との間の合意のこと。

短期的施策の方向性	中期的施策の方向性
<p>(施策8) 多様な企業の参入促進</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・中小・スタートアップ企業等の入札参加資格の等級制限の緩和等、より提案内容を評価する仕組みを検討する。</li> <li>・国として受容できるリスク、受容できないリスクを整理し、損害賠償金額の上限設定の合理的な判断ができるように整備する。</li> <li>・システム調達において、中小・スタートアップ企業等との直接契約を増やす環境整備までの当面の対応として、中小・スタートアップ企業等の役割分担を明確にし、参入障壁になっている事務手続きや法的リスク（損害賠償の上限がない契約）を委託元が担うことを前提とした再委託を活用する。</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>・う、調達担当官の適切な責任分解点で契約区分を切る能力を高める。</li> <li>・高度な技術力を持つ中小・スタートアップ企業等に調達担当官が能動的に働きかけられるよう、中小・スタートアップ企業等の情報やエコシステムの仕組みをもつ省庁や自治体等との連携を検討する。</li> <li>・カタログサイトの構築、調達手続きの整理ができ次第、まずはデジタル庁でDMPによる調達を試行する。その上で、デジタル庁以外の行政機関によるDMP活用について段階的に拡大することを検討する。</li> </ul>
<p>(施策9) システム調達プラットフォームの整備（DMPの導入）</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・2023年度中にDMPに必要となるカタログサイトのアルファ版（テスト版）構築を行い、幅広い事業者のサービス登録を募る。その上で、同サイト利用体験について検証を進め、次年度以降のサイト整備につなげる。</li> <li>・DMPの調達手法導入にあたり制度面の課題整理を進め、自治体等も含む行政機関でのDMP活用のあり方を検討する。</li> </ul>	

#### ④ ベンダーロックインの排除

（概要）密結合なシステム設計や仕様のブラックボックス化により、レガシーシステムではベンダーロックインが生じる傾向にあるため、システムの疎結合化やオー

ブンな技術の採用促進に向けた施策と、仕様のブラックボックス化を防ぐ情報公開施策を検討する必要がある。事業者の知的財産権を保護しつつ、ベンダーロックインの予防に寄与する施策を検討する。

短期的施策の方向性	中期的施策の方向性
<p>(施策10) 疎結合化やオープンな技術の促進</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・疎結合化やオープンな技術の採用成功事例について、実現性調査や検証の進め方も含めた事例集を作成し共有する。</li> <li>・既存システムの次期更改に向けて、疎結合化やオープンな技術の採用、データポータビリティ等に係る調査研究・実機検証業務を調達することをガイドで後押しする。</li> <li>・事業者の入札検討時に、ブラックボックス化を防ぐための資料（ソースコードやインフラ設定等）を閲覧・検索出来るような仕組み・準備をガイドに落とし込む。</li> <li>・デジタル庁において、疎結合化やオープンな技術の採用に関する調達仕様書の記載内容等について相談可能な窓口を整備する。</li> <li>・一者応札の要因を整理し、その対策としての具体的な仕様書の記載案を整理し、類似事例における防止方法としてチェックすべき事項の整理を行い、デジタル庁での試行を検討する。</li> <li>・システム調達の在り方の変化、オープンソース化のメリット等を踏まえ、官公庁内でのソースコードの共有等、実利に適った検討を進めていく。そのために、「受託事業者からソースコード及び関連ドキュメントの提供」、「オープンソースソフトウェアの活用」について、調達要件として求めていく予定。</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>・オープンソース化のポリシーを整備し、運営詳細を、役割責任を明確にしながらガイドに落とし込む。</li> <li>・疎結合化やオープンな技術の採用に向けた相談窓口を府省庁横断的に整備する。</li> <li>・オープンソースとして公開する際に使用する基盤やプラットフォームの準備と対応運営に向けた人員を採用・育成する。</li> <li>・データベース構造やソースコード等が事業者側に知的財産権が帰属することを理由に直接開示できない場合でも、改修・運用に必要な内容に変換したうえで提供が受けられることやその必要負担の考え方、ベンダーとの協議内容をガイドする。また、改修・運用に必要な内容の提供を受けるための契約書様式を、情報システム調達の類型ごとに整える。</li> <li>・システム全体の在り方を検討し、オープンソース化することでメリットがあるものに限り、オープンソース化に適したソースコード/モジュールについて、コミュニティの管理・運用ルールや環境整備等を検討した上、その実現を目指す。</li> </ul>
<p>(施策11) 請負事業者の知的財産権の保護とベンダーロックインの予防のバランスへの配慮</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・中期的施策として対応。</li> </ul>	

- ⑤ 内部統制等による透明性の確保  
 (概要) 民間人材が多いデジタル庁では、より一層の

透明性の充実・ルール作成が求められることから、システム調達透明性・実効性を図る施策が必要である。

短期的施策の方向性	中期的施策の方向性
<p>(施策12) 透明性を支える内部統制等の充実およびサポート部門との連携による実効性の確保</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・調達監査部門全体における役割を強化・徹底する</li> <li>✓内部監査部門は調達プロセスについて、準拠性の観点からチェックリストの整備による質の高いモニタリングを実施し、PDCAサイクルを回すことでガイドラインの定着化を図る。</li> <li>✓サポート部門は、相談窓口、助言機能として整備する。</li> <li>✓調達支援チームは調達監査部門横断的に統制を図ることで、PDCAサイクルの実効性を担保する。サポート部門とも連携し、効果的・効率的なシステム調達ができるよう調達担当者に対して積極的に助言・支援する。</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>・調達に関する情報を外部に開示する方法を検討する。調達ポータルを活用し、効率的な導入を推進する。</li> <li>・内部監査部門において、専門人材を外部及び内部から確保する。人材採用の際は、新しい観点で改善できる人材を確保するという点に留意する。</li> </ul>
<p>(施策13) システム調達情報の明確化</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・事業者との事前接触においては、技術的対話による企画競争を推進しつつ、RFI (情報提供依頼書) や意見招請も活用しながら、不適切なやり取りにならないようルールを遵守した上で対話を推し、活用例をまとめる。併せて、民間からの出向者等向けにルールや資料についての周知及び説明会を実施する。</li> </ul>	

### 3. 最後に

国の公共調達は、国民への説明責任を果たし、公平・公正で効率的な調達を実現するために過去何年にもわたり様々な省庁でその改善への取組みが検討され、実施されてきた。現在では、そのような取組みの成果により、公共調達の透明性は高くなってきている。一方で、日々変容していくビジネス環境や調達対象物の変化、想定していなかった事象の発生などにより、制度面での課題はまだまだ生じているし、解消されていない課題もある。特に、情報システム調達においては、ベンダーロックインなど今後の制度や運用の改善により対応すべき課題も多く重要になってきている。各省庁が認識する公共調達制度運用の現状諸課題を再整理し、解決・解消に向けたアクションをとることが、期待されているのではないかと

以 上



# 会計基準等開発動向

2024年3月7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。
パーシャルスピンの会計処理	2023年3月に企業会計基準諮問会議から提言を受け、事業を分離・独立させる手段であるスピンオフに関して、スピンオフ実施会社に一部の持分を残すスピンオフの会計処理について検討が行われている。	2023年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おり、2024年3月に最終化することが目標とされている。
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	以下の検討が行われている。 ①グローバル・ミニマム課税制度に係る法人税等（当期税金）の会計処理及び開示の取扱いの検討 ②グローバル・ミニマム課税制度に係る税効果会計の取扱いについて、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	①2023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）」等が公表され、2024年1月9日にコメントが締め切られた。現在、公開草案等に寄せられたコメントへの対応が検討されており、2024年3月に最終化することが目標とされている。 ②2024年1月24日に実務対応報告公開草案第68号（実務対応報告第44号の改正案）「グローバル・ミニマム課税制度に係る税効果会計の適用に関する当面の取扱い（案）」が公表され、2024年2月26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おり、2024年3月に最終化することが目標とされている。
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）」等が公表され、2024年1月19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おり、2024年3月に最終化することが目標とされている。

## ■専門委員会で審議中

項目	内容	ステータス
金融商品に関する会計基準	日本基準を国際的に整合性のあるものとする取組みの一環として、予想信用損失モデルに基づく金融資産の減損についての会計基準の開発に向けて、検討が行われている。 なお、金融資産及び金融負債の分類及び測定については、今後、会計基準の開発に着手するか否かについて判断する予定とされている。	2022年4月より、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。

項目	内容	ステータス
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。
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。
子会社株式及び関連会社株式の減損とのれんの減損の関係	JICPAから公表されている会計制度委員会報告第7号「連結財務諸表における資本連結手続に関する実務指針」に定められる連結財務諸表におけるのれんの追加的な償却処理について、子会社株式及び関連会社株式の減損とのれんの減損の関係を踏まえ、検討が行われている。	2017年10月より検討が開始されている。

■ 基準諮問会議でテーマアップの可否を審議中

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

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、意見募集文書に寄せられたコメントへの対応が検討されており、JICPAが公表した実務指針等の移管のアプローチ等について検討を行うとともに、継続企業及び後発事象に関する調査研究が行われている。
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。
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。

（補足）2024年2月6日開催の委員会にて、金融庁より、SSBJの公表するサステナビリティ開示基準の適用が要請される企業の範囲については、グローバル投資家との建設的な対話を中心に据えた企業（東京証券取引所のプライム上場企業又はその一部）と想定することが考えられるとの説明がなされた。

■今後、開発に着手するか否かを判断

項目	内容	ステータス
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・保証実務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
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。	左記内閣府令が2024年2月15日付で公布・施行された。
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。	左記内閣府令が2024年2月19日付で公布・施行された。
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た。改正後の規定は2024年4月1日から施行され、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

項目	内容	ステータス
「連結財務諸表の用語、様式及び作成方法に関する規則に規定する金融庁長官が定める企業会計の基準を指定する件」等の改正	<p>「連結財務諸表の用語、様式及び作成方法に関する規則に規定する金融庁長官が定める企業会計の基準を指定する件（平成21年金融庁告示第69号）」及び「財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則に規定する金融庁長官が定める企業会計の基準を指定する件（平成21年金融庁告示第70号）」について主に以下の改正を行うもの。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・一般に公正妥当と認められる企業会計の基準の指定について</li> </ul> <p>四半期報告書制度の廃止に伴い、ASBJから公表され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）」の最終化後に「連結財務諸表規則」及び「財務諸表等規則」に規定する一般に公正妥当と認められる企業会計の基準として指定する。</p> <p>また、これに伴い、企業会計基準第12号「四半期財務諸表に関する会計基準」については指定から削除する。</p>	2024年2月8日付で左記改正案が公表され、2024年3月11日まで意見募集が行われている。改正後の規定は2024年3月29日に公布、2024年4月1日から適用される予定である。

【法務省】

項目	内容	ステータス
該当なし		

# 新刊書籍のご案内

## エンジニアのためのWeb3開発入門 イーサリアム・NFT・DAOによるブロックチェーンWebアプリ開発

愛敬 真生 著/小泉 信也 著/染谷 直希 著

本書は、イーサリアム・NFT（非代替性トークン）・DAO（自律分散型組織）によるブロックチェーンWebアプリ開発の入門書です。

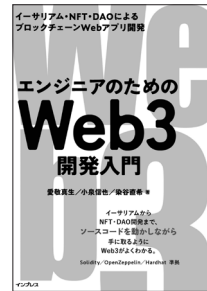
Web3の理解が難しいとされる一因は、必要な技術領域が多岐にわたることです。たとえば、ブロックチェーンの理解だけではWeb3アプリを作成できません。従来のWebシステム全般の知識、ブロックチェーンとの接続方法、ウォレットの扱い方、Web3ビジネスの知識など、周辺の知識とスキルが必要となります。

そこで本書では、知識ゼロからNFTやDAOを活用したWeb3アプリを構築できるように、開発者目線で必要な知識を選び抜いて解説しています。Web3の概要、要素技術の解説から、イーサリアムを利用したサンプルアプリやNFTマーケットプレイス、DAOの開発・実装方法、ブロックチェー

ンネットワークの作り方やノードプロバイダーとの接続方法まで、これ1冊でWeb3アプリ開発に必要な知識を包括的に学べるようになっています。

Web3の要素技術を学びたい方、Web3を活用したサービス・アプリケーション開発に興味がある方にお勧めします。

定価 3,300円(税込)  
2024年3月刊  
ISBNコード：  
978-4295018636



## バリューチェーン別 製造業の会計・監査実務ハンドブック

有限責任監査法人トーマツ著  
株式会社中央経済社

本書は製造業の財務報告を企業価値創造のプロセスに沿って解説しています。

社会環境の変化を受けて、企業会計も大きな変革の波に直面しています。例えば、会計が期間配分に最も重きを置いた時代は過ぎ去りつつあり、むしろ中長期的な将来展望をいかに適切にステークホルダーに伝えるかが、重要課題の1つとなっています。そのためには、様々な無形の資産を含め、価値創造の源泉がどこにあるかという視点が欠かせません。

この観点から、本書では様々な財務報告上の論点をバリューチェーンに沿って解説することに主眼を置いています。製造業のバリューチェーンのどこにどのような論点があり、それぞれどのように対応すべきかがピンポイントでわかるように作成しています。

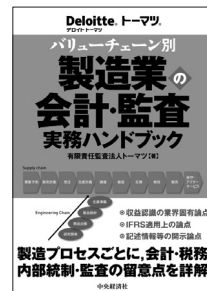
個々の論点においては、単に基準、税制および法制に言及するだけでなく、ステークホルダーとの対話の観点から監査人の視点を織り込んでい

ます。また、価値創造プロセスを伝える上で必要不可欠な非財務情報開示の充実についても解説を加えています。いずれも企業価値の観点から社会との対話の充実に役立てていただくことを主要な目的としています。

### 【目次】

- 第1章 製造業のバリューチェーン、法規制・監査制度
- 第2章 バリューチェーン別にみた製造業の実務論点
- 第3章 製造業の収益認識
- 第4章 製造業のIFRS適用
- 第5章 財務情報・記述情報等の開示

定価 4,950円(税込)  
2024年1月刊  
ISBNコード：  
978-4-502-45811-8



発行済の書籍についてはWebサイトでご覧下さい。

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

# 会計情報

発行日 令和6年3月20日(毎月20日発行)  
第572 4月号

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

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

本誌掲載の記事等の無断複写・複製を禁じます。

# Deloitte.

## デロイトトーマツ

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

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

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

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

Member of  
Deloitte Touche Tohmatsu Limited

© 2024. For information, contact Deloitte Tohmatsu Group.



IS 669126 / ISO 27001