

# 会計情報

Vol. 575  
2024.7

Accounting, Tax & Consulting

四半期決算の会計処理及び開示  
に関する留意事項

サステナビリティ基準委員会によるサステナ  
ビリティ開示基準公開草案の解説(第1回)

iGAAP in Focus 財務報告 IASBは、特定の特徴を有  
する再生可能電力に係る売買契約についての修正を提案



# Contents

	ページ	
会計・監査	2	四半期決算の会計処理及び開示に関する留意事項 公認会計士 木村 寛人
	15	サステナビリティ基準委員会によるサステナビリティ開示基準公開草案の解説(第1回) 公認会計士 吉村 航平
	20	JICPA: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 『会計情報』編集部
IFRS	21	iGAAP in Focus 財務報告 IASBは、特定の特徴を有する再生可能電力に係る売買契約についての修正を提案 トーマツIFRSセンター・オブ・エクセレンス
会計基準等開発動向	24	会計基準等開発動向 『会計情報』編集部
Information	28	新刊書籍のご案内

# 四半期決算の会計処理及び開示に関する留意事項

公認会計士 きむら ひろと  
木村 寛人

本稿では、2025年3月期の第1四半期決算（2024年4月1日から2024年6月30日まで）の会計処理及び開示に関する主な留意事項について解説を行う。

## 【目次】

### 【2025年3月期に適用される会計基準等】

- 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
- 実務対応報告第46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」等

なお、2024年12月期決算の会社においては、中間会計期間（2024年1月1日から2024年6月30日まで）の中間財務諸表等について、企業会計基準第33号「中間財務諸表に関する会計基準」等が適用されることになる。当該新会計基準等の解説については、前号の本誌（2024年6月号（Vol.574））における解説をご参照いただきたい。

また、2024年3月22日に、いわゆるパーシャルスピンの改正適用指針等として、改正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）等が公表されている。既に2024年3月期からの適用であるため、本稿では解説を行っていないが、実質的には当期以降に発生する取引が対象になるものと考えられるため、必要に応じて前々号の本誌（2024年5月号（Vol.573））における解説をご参照いただきたい。同様に、2024年3月22日に、改正実務対応報告第44号「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取扱い」（以下「改正実務対応報告第44号」という）が公表されている。こちらも既に2024年3月期からの適用であるため、本稿では解説を行っていない。公開草案から実質的な変更はないため、過去の本誌（2024年4月号（Vol.572））における解説をご参照いただきたい。

## I 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

企業会計基準委員会（以下「ASBJ」という）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、本章において「改正法人税等会計基準」という）

2025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。

- 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、本章において「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。

- 税金費用の計上区分（その他の包括利益に対する課税）
- 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 その他の包括利益に対して課税される場合の法人税等の計上区分に関する改正

### (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（改正税効果適用指針第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（改正税効果適用指針第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）。

この例外的な定めに関連する取引として、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扱いすることとされた（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こととされている（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）。

### 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>1</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ものとされている（法人税法第61条の11）。

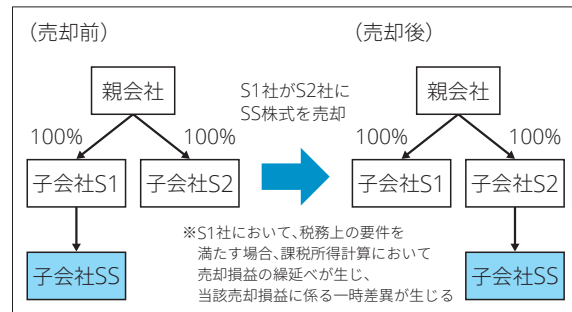
具体的には、完全支配関係<sup>2</sup>がある内国法人間で、譲渡損益調整資産<sup>3</sup>を譲渡した場合、課税所得計算上、当該資産の譲渡に係る譲渡損益（売却損益）を繰り延べ、譲渡法人において、当該資産の再譲渡等の一定の事由<sup>4</sup>が生じたときに、譲渡損益（売却損益）を益金の額又は損金の額に算入することとされている<sup>5</sup>。

例えば、【図表1】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1 100%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（改正前の税効果適用指針第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。

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



- 子会社株式等を売却した企業の個別財務諸表において、売却損益に係る一時差異に対して繰延税金資産又は繰延税金負債が計上されているときは、連結決算手続上、当該一時差異に係る繰延税金資産又は繰延税金負債を取り崩す（改正税効果適用指針第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、その他の包括利益に対して課税される場合の法人税等の計上区分については、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、本会計基準等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 その他の包括利益に対して課税される場合の法人税等の計上区分

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

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

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

## 5 決算短信(第1四半期)の開示に関する留意事項

### (1) 会計方針の変更

本会計基準等の適用初年度においては、会計基準等の改正に伴う会計方針の変更として取り扱い、その変更の内容等について注記を要する。その他の包括利益に対して課税される場合の法人税等の計上区分に関する改正と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とで経過措置の取扱いが異なるため、それぞれ分けて変更の内容等を注記することが考えられる。

### (2) 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、IFRS会計基準(IFRS)における「税金費用」の範囲と異なることにな

るのではないかとこの意見が聞かれた（第486回企業会計基準委員会（2022年9月6日開催）審議事項(3)-2-1-2）。そこで、本会計基準等では「税金費用」という用語は用いないこととされ、上記の取扱いに変更されている。

#### （結論の背景）

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

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

## II 実務対応報告第46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」等

ASBJは、2024年3月22日に、次の実務対応報告等（以下、本章において「本実務対応報告等」という）を公表した。

- 実務対応報告第46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」（以下「実務対応報告第46号」という）
- 実務対応報告第46号に関する補足文書「グローバル・ミニマム課税制度に係る法人税等に関する見積りについて」（以下「補足文書」という）

なお、後述のとおり、四半期連結財務諸表及び四半期個別財務諸表（以下、あわせて「四半期財務諸表」という）並びに中間連結財務諸表及び中間個別財務諸表（以下、あわせて「中間財務諸表」という）においては、当面の間、当四半期連結会計期間及び当四半期会計期間（以下、あわせて「当四半期会計期間等」という）並びに当中間連結会計期間及び当中間会計期間（以下、あわせて「当中間会計期間等」という）を含む対象会計年度に関するグローバル・ミニマム課税制度に係る法人税等を計上しないことができることとされており、また、適用初年度にはその場合の開示も要しないこととされている。2025年3月期の第1四半期決算（2024年4月1日から2024年6月30日まで）においては、特にこれらの取扱いに留意を要する。

## 1 公表の経緯

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

これを受けて、我が国においても国際的に合意されたグローバル・ミニマム課税のルールのうち所得合算ルール（IIR：Income Inclusion Rule）に係る取扱いが2023年3月28日に成立した「所得税法等の一部を改正する法律」（令和5年法律第3号）（以下「令和5年法律第3号」という）において定められ、2024年4月1日以後開始する対象会計年度から適用することとされている。

これは、一定の要件を満たす多国籍企業グループ等の国別の利益に対して最低15%の法人税を負担させることを目的とし、当該課税の源泉となる純所得（利益）が生じる企業と納税義務が生じる企業が相違する新たな税制とされている。

当該税制について、現行の企業会計基準第27号「法人税、住民税及び事業税等に関する会計基準」（以下「法人税等会計基準」という）及び企業会計基準適用指針第28号「税効果会計に係る会計基準の適用指針」（以下「税効果適用指針」という）等では、グローバル・ミニマム課税制度に係る法人税等（当期税金）及び当該法人税等に関する税効果会計についてどのように取り扱うかが明らかでないとの意見が聞かれたことから、ASBJで審議が行われた。

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

その後、ASBJでは、グローバル・ミニマム課税制度に係る法人税等（当期税金）及び同制度適用後の税効果会計の取扱いについて審議が行われ、2024年3月において、税効果会計の取扱いである改正実務対応報告第44号の公表と同時に、法人税等（当期税金）の取扱いである本実務対応報告等が公表された。

## 2 グローバル・ミニマム課税制度の概要及び特徴

### （1）グローバル・ミニマム課税制度の概要

グローバル・ミニマム課税は、法人税の国際的な引下げ競争に歯止めをかけ、税制面における企業間の公平な競争条件を確保するため、国際的に合意されたものであり、その課税ルールには【図表2】のルールがある。

【図表2 グローバル・ミニマム課税のルール】

課税ルール	内容
所得合算ルール (IIR : Income Inclusion Rule)	企業グループに属する子会社等の所在地国における実効税率が最低税率 (15%) を下回る場合に、親会社等の所在地国で、当該親会社等に対して、その税負担が最低税率相当に至るまで課税する仕組み
軽減課税所得ルール (UTPR : Undertaxed Profits Rule)	企業グループの親会社等の所在地国における実効税率が最低税率 (15%) を下回る場合に、子会社等の所在地国でその税負担が最低税率相当に至るまで課税する仕組み (IIR のもとで課税が行われない限定的な状況において適用されることが想定されている)
国内ミニマム課税 (QDMTT : Qualified Domestic Minimum Top-Up Tax)	企業グループに属する会社等について、所在地国における実効税率が最低税率 (15%) を下回る場合に、当該所在地国において当該会社等に対して、その税負担が最低税率に至るまで課税する仕組み

前述のとおり、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号によりグローバル・ミニマム課税制度として法制化されている。

## (2) グローバル・ミニマム課税制度の特徴

グローバル・ミニマム課税制度は、通常の法人税等の申告期限の翌事業年度での申告が認められていることや、対象範囲の判定や個別計算所得等の金額等の算定に関する情報を入手する必要があるといった特徴を有することから、実務対応報告第46号では、これらの特徴を踏まえ、会計処理及び開示 (下記3) が定められている。

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

### ① 申告及び納付期限

グローバル・ミニマム課税制度に係る法人税等については、各対象会計年度終了の日の翌日から1年3か月 (グローバル・ミニマム課税制度に関する申告書を最初に提出すべき場合には1年6か月) 以内に申告書を提出しなければならないとされ、当該申告期限までに納付することが求められている (実務対応報告第46号BC2項)。

### ② 対象範囲の判定

グローバル・ミニマム課税制度は、国別実効税率が15%を下回る場合に基準税率15%に至るまで追加的に課税を行うことを主要な定めとするものであるため、国別にグローバル・ミニマム課税制度に係る法人税等の課税の対象となる子会社等を判定することが求められている。当該対象範囲の判定にあたっては、主に次のような特徴があると考えられる (実務対応報告第46号BC3項)。

- i. 国別実効税率は、各国の税額控除等を反映した後の税率であることから、当該国の法定実効税率が15%以上となる場合であっても、グローバル・ミニマム課税制度に係る法人税等が課せられることがある。そのため、対象範囲の判定にあたって、当該国の法定実効税率のみに基づき判断することができず、ii の情報を収集することが求められる。

- ii. グローバル・ミニマム課税制度の対象範囲の判定を行うに際しては、恒久的施設等及び特殊な会社等 (共同支配会社等、被少数保有構成会社等及び各種投資会社等) に関する国別の情報 (会計数値及びグローバル・ミニマム課税制度に係る法人税等の算定に使用する会計数値以外の個別計算所得等の金額や調整後対象租税額の算定に使用する調整項目に関する情報等) を入手することが求められる。

### ③ 個別計算所得等の金額及び調整後対象租税額等の算定

個別計算所得等の金額及び調整後対象租税額等の算定に際しては、主として次のような特徴があると考えられる (実務対応報告第46号BC4項)。

- i. 各構成会社等の個別計算所得等の金額は、当該構成会社等の各対象会計年度に係る当期純損益金額に一定の調整を行い算定されるが、当該調整項目については、例えば、適格給付付き税額控除額の調整等、各構成会社等の所在地国の税制の理解が必要となる場合がある。また、例えば、恒久的施設等がある場合には、当該恒久的施設等の単位で個別計算所得等の金額を算定することとなるため、子会社等から恒久的施設等の金額を切り分ける必要がある。さらに、各調整項目の影響が重要か否かは項目ごと一律ではなく、各構成会社等により異なると考えられる。
- ii. 国別実効税率の算定の基礎となる調整後対象租税額は、会計上の法人税、住民税及び事業税等並びに法人税等調整額の合計額に一定の調整を加えて算定されるが、当該金額は、対象会計年度終了の日から3年以内に支払われることが見込まれない法人税、住民税及び事業税等や対象会計年度終了の日から5年以内に支払われることが見込まれない部分の繰延税金負債に係る法人税等調整額の調整などが求められている。また、調整後対象租税額の算定にあっても、国別に切り分けた情報や、各構成会社等の所在地国の税制の理解が必要になる。



### 3 実務対応報告第46号の概要

実務対応報告第46号の会計処理及び開示の概要は、以下【図表3】のとおりである。

【図表3 実務対応報告第46号の会計処理及び開示の概要】

会計処理		開示（表示及び注記事項）	
連結財務諸表 個別財務諸表 (実務対応報告第46号第6項)	グローバル・ミニマム課税制度に係る法人税等については、対象会計年度となる年度において、財務諸表作成時に入手可能な情報に基づき当該法人税等の合理的な金額を見積り、損益に計上する	連結貸借対照表 個別貸借対照表 (実務対応報告第46号第8項)	1年内：流動負債 未払法人税などその内容を示す科目をもって表示する 1年超：固定負債 長期未払法人税などその内容を示す科目をもって表示する
		連結損益計算書 (実務対応報告第46号第9項及び第10項)	「法人税等」を示す科目に表示し、重要な場合には当該金額を注記する
		個別損益計算書 (実務対応報告第46号第11項及び第12項)	「法人税等」を表示した科目の次に、その内容を示す科目をもって区分して表示するか、「法人税等」に含めて表示し、当該金額を注記する ただし、重要性が乏しい場合、「法人税等」に含めて表示し、当該金額の注記は要しない
四半期連結財務諸表 四半期個別財務諸表 中間連結財務諸表 中間個別財務諸表 (実務対応報告第46号第7項)	上記の定めにかかわらず、当面の間、当四半期会計期間等及び当中間会計期間等を含む対象会計年度に関するグローバル・ミニマム課税制度に係る法人税等を計上しないことができる ⇒代替的な会計処理	四半期連結財務諸表 四半期個別財務諸表 中間連結財務諸表 中間個別財務諸表 (実務対応報告第46号第13項)	代替的な会計処理を採用するときは、その旨を注記する

#### (1) 連結財務諸表及び個別財務諸表における会計処理

グローバル・ミニマム課税制度については、上記2(2)に記載のとおり、申告及び納付期限が各対象会計年度終了の日の翌日から1年3か月（グローバル・ミニマム課税制度に関する申告書を最初に提出すべき場合には1年6か月）以内とされており、通常の法人税等の申告期限の翌事業年度での申告が認められている。

また、2023年実務対応報告第44号の公開草案に対して、税効果会計のみならず、グローバル・ミニマム課税制度に係る法人税等の見積りににおいても困難が想定されることから、当該金額の見積りに関する当面の取扱い又は見積りに関する具体的な指針を示すことを求める意見が寄せられていた。

上記を踏まえ、①法人税等の計上時期及び②見積りに関する取扱いについて検討が行われた結果、グローバル・ミニマム課税制度に係る法人税等については、対象会計年度となる連結会計年度及び事業年度において、財務諸表作成時に入手可能な情報に基づき当該法人税等の合理的な金額を見積り、損益に計上することとされている（実務対応報告第6項）。ここで、見積りに関する取扱いについては、企業が当事業年度の財務諸表作成時に入手可能な情報に基づき見積った金額と翌事業年度の見積金額又は確定額との間に差額が生じる場合があるが、

この場合に関して実務対応報告第46号では、各事業年度において財務諸表作成時に入手可能な情報に基づき当該法人税等の合理的な金額を見積っている限り、当該差額は誤謬にはあたらず、当期の損益として処理することになるという考え方を示している（実務対応報告第46号BC11項）。

#### （結論の背景）

##### ① 法人税等の計上時期

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

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

そのため、グローバル・ミニマム課税制度に係る



法人税等については、対象事業年度となる連結会計年度及び事業年度において当該法人税等の額を見積り、損益に計上することとした（実務対応報告第46号BC6項からBC8項）。

## ② 見積りに関する取扱い

グローバル・ミニマム課税制度に係る法人税等の見積りに関する取扱いについては、グローバル・ミニマム課税制度の特徴を踏まえて、対象会計年度となる連結会計年度及び事業年度の決算時において、対象範囲の判定や個別計算所得等の金額等の算定にあたって必要な情報を適時に入手し、当該金額を算定することは困難である場合があるとの意見が聞かれた。そのため、財務諸表作成時に入手可能な情報に基づき、当該法人税等の合理的な金額を見積り計上することとされるとともに、財務諸表の作成時点において一部の情報の入手が困難な場合の見積りに関する次の考え方を示すこととした（実務対応報告第46号BC9項からBC11項）。

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

## (2) 見積りに関する補足文書

実務対応報告第46号の見積りに関する定めに関連して、実務に資するための情報を提供することを目的とし

た補足文書があわせて公表されている。

### ① 補足文書の位置づけ

上記3(1)(結論の背景)②に記載のとおり、グローバル・ミニマム課税制度の適用初年度については、必要な情報を適時かつ適切に入手する体制の構築等が困難な場合があると想定される。

この点、企業の状況により入手可能な情報とそれに基づく見積りは異なると考えられるため、実務対応報告第46号においては見積りに関する具体的な指針を示さず、適用初年度において情報の入手が困難な場合に考えられる見積りの一例を示すことで、関係者の理解を深め、実務において当該見積りを行うための手掛かりを与えることを目的として、ASBJは補足文書を作成し公表した（補足文書第10項）。

また、補足文書は、企業会計基準等を追加又は変更するものではなく、企業会計基準等の適用にあたって参考となる文書である（補足文書第2項）<sup>6</sup>。

### ② 情報の入手が困難な場合の会計上の見積りの例—適用初年度

適用初年度において財務諸表作成時に入手可能な情報に基づくグローバル・ミニマム課税制度に係る法人税等の合理的な金額の見積りが限定的な情報に基づく場合の例示として、次の状況を示している（補足文書第12項）。

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

なお、上記の見積りの例は、適用初年度において従来の財務諸表の作成にあたって入手している以上の情報を入手できない場合に考えられる見積りの一例であり、グローバル・ミニマム課税制度の適用初年度における当該制度に係る法人税等の合理的な見積りの方法は、これら

6 「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」（最終改正：2024年5月21日）第12条では、「企業会計基準等の補足文書は企業会計基準等を追加又は変更するものではなく、企業会計基準等の適用にあたって参考となる文書である。委員会が公表する企業会計基準等の補足文書は、企業会計基準等の一部であると誤解されないようにする。」とされている。

に限られるものではない点に留意が必要である（補足文書第13項）。

### ③ 情報の入手が困難な場合の会計上の見積りの例ー適用初年度の翌年度以降

適用初年度の翌年度以降は、適用初年度に比べればグローバル・ミニマム課税制度に係る法人税等の申告に向けて情報を入手する体制がより強化され、実績値の把握等によって、入手可能となる情報が増加することがあると考えられるが、グローバル・ミニマム課税制度の特徴を踏まえると、対象範囲の判定や個別計算所得等の金額等の算定にあたって必要な情報を適時かつ適切に入手することが困難である場合があると考えられる。このような場合には、適用初年度の翌年度以降においても、適用初年度における例を参考とすることが考えられる（補足文書第14項）。

## (3) 四半期財務諸表及び中間財務諸表における会計処理

実務対応報告第46号では、四半期財務諸表及び中間財務諸表においては、上記(1)の定め（グローバル・ミニマム課税制度に係る法人税等については、対象会計年度となる連結会計年度及び事業年度において、財務諸表作成時に入手可能な情報に基づき当該法人税等の合理的な金額を見積り、損益に計上する会計処理）にかかわらず、代替的な会計処理として、当面の間、当四半期会計期間等及び当中間会計期間等を含む対象会計年度に関するグローバル・ミニマム課税制度に係る法人税等を計上しないことができる（実務対応報告第46号第7項）。

### (結論の背景)

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

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

そのため、四半期財務諸表及び中間財務諸表においては、当面の間、グローバル・ミニマム課税制度に係る法人税等を計上しないことができることとした（実務対応報告第46号BC12項及びBC14項）。

## (4) 開示

### ① 貸借対照表における表示

グローバル・ミニマム課税制度に係る未払法人税等の

うち、貸借対照表日の翌日から起算して1年を超えて支払の期限が到来するものは、連結貸借対照表及び個別貸借対照表の固定負債の区分に長期未払法人税などその内容を示す科目をもって表示する（実務対応報告第46号第8項）。

### (結論の背景)

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

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

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

そのため、支払期限が貸借対照表日の翌日から起算して1年を超えるかどうかに基づき流動負債と固定負債を分類することが適当であると考えられる（実務対応報告第46号BC15項及びBC16項）。

### ② 連結損益計算書における表示

連結損益計算書において、グローバル・ミニマム課税制度に係る法人税等は、法人税、地方法人税、住民税及び事業税（所得割）を示す科目（法人税等会計基準第2項なお書き及び第9項）に表示し、グローバル・ミニマム課税制度に係る法人税等が重要な場合は、当該金額を注記する（実務対応報告第46号第9項及び第10項）。

### (結論の背景)

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

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

等として計上されることとなる。

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

この点、公開草案に対して寄せられたコメントでは、IFRS会計基準との比較可能性を重視すべきであるとの意見や、他の法人税等に比して不確実性が高いと考えられることから、重要な場合には区分表示又は注記をすることで有用な情報が提供されるとの意見が聞かれた。

グローバル・ミニマム課税制度に係る法人税等は、他の法人税等より不確実性が高いと考えられることから、連結財務諸表において注記を行うことにより有用な情報が提供されると考えられる一方、通常の法人税等の計算とは別に算定し金額を把握しているため注記に関する追加的なコストが大きいと考えられる。したがって、情報の有用性及びコストを勘案し、グローバル・ミニマム課税制度に係る法人税等が重要な場合は、当該金額の注記を求めるとした(実務対応報告第46号BC17項からBC23項)。

### ③ 個別損益計算書における表示

個別損益計算書においては、グローバル・ミニマム課税制度に係る法人税等は、重要性が乏しい場合を除き、法人税、地方法人税、住民税及び事業税(所得割)を表示した科目の次にその内容を示す科目をもって区分して表示するか、法人税、地方法人税、住民税及び事業税(所得割)に含めて表示し当該金額を注記する(実務対応報告第46号第11項及び第12項)。

#### (結論の背景)

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

しかしながら、連結損益計算書において法人税等として計上することを考慮した場合、連結財務諸表と個別財務諸表とで表示区分が異なることが必ずしも財務諸表利用者に理解しやすい情報を提供しないと考えられたため、個別財務諸表における表示について、連結財務諸表における表示と合わせることにした(実務対応報告第46号BC24項及びBC25項)。

### ④ 四半期財務諸表及び中間財務諸表における注記

当四半期会計期間等及び当中間会計期間等において、

上記3(3)における代替的な会計処理(当四半期会計期間等及び当中間会計期間等を含む対象会計年度に関するグローバル・ミニマム課税制度に係る法人税等を計上しない取扱い)を採用したときは、その旨を注記する(実務対応報告第46号第13項)。

また、グローバル・ミニマム課税制度の適用初年度である2024年4月1日以後開始する連結会計年度及び事業年度については、当該注記は要しない(実務対応報告第46号第15項)。

#### (結論の背景)

上記3(3)に記載のとおり、四半期財務諸表及び中間財務諸表においては、当面の間、代替的な会計処理が認められることとなり、当該代替的な会計処理を採用した場合、四半期及び中間においては、グローバル・ミニマム課税に係る法人税等を計上しないことができる。

この点、公開草案においては、前期においてグローバル・ミニマム課税制度に係る法人税等を計上していることや、当期におけるグローバル・ミニマム課税制度に係る法人税等が重要であることが合理的に見込まれることなどを要件として、注記を求めるとを提案していた。

しかし、公開草案に寄せられたコメントでは、前期においてグローバル・ミニマム課税制度に係る法人税等を計上していない場合でも、当期においてグローバル・ミニマム課税制度に係る法人税等が生じると考えられる場合には、情報の有用性から注記を求めべきとの意見や、重要であることが合理的に見込まれるか否かの判断が困難であるなどの意見が聞かれた。

検討の結果、当四半期会計期間等及び当中間会計期間等において、代替的な会計処理を採用したときは、その旨を注記することとした(実務対応報告第46号BC26項からBC31項)。

なお、グローバル・ミニマム課税制度の適用初年度である2024年4月1日以後開始する連結会計年度及び事業年度については、当該制度に関連する法令等の公表から当該制度の適用開始までの期間が短く、また、本実務対応報告の公表から適用までの準備期間も短いことから、当該注記は要しないこととした(実務対応報告第46号BC33項)。

### (5) 適用時期

グローバル・ミニマム課税制度は2024年4月1日以後開始する対象会計年度から適用されることから、実務対応報告第46号についても2024年4月1日以後開始する連結会計年度及び事業年度の期首から適用する(実務対応報告第46号第14項及びBC32項)。

以上



# サステナビリティ基準委員会によるサステナビリティ開示基準公開草案の解説（第1回）

公認会計士 よしむら こうへい 吉村 航平

サステナビリティ基準委員会（以下「SSBJ」という）は、2024年3月29日に、以下の3つの公開草案（以下あわせて「本公開草案」という）を公表した<sup>1</sup>。

- サステナビリティ開示ユニバーサル基準公開草案「サステナビリティ開示基準の適用（案）」（以下「適用基準案」という）
- サステナビリティ開示テーマ別基準公開草案第1号「一般開示基準（案）」（以下「一般基準案」という）
- サステナビリティ開示テーマ別基準公開草案第2号「気候関連開示基準（案）」（以下「気候基準案」という）

本解説記事では2回にわたり、本公開草案の提案の概要について、IFRSサステナビリティ開示基準との相違点にも触れながら解説する。この第1回では、本公開草案開発の基本的な方針及び「適用基準案」の概要について解説する。

## 1. 本公開草案開発の基本的な方針

### （1）国際的な比較可能性

SSBJは本公開草案の開発にあたり、国際的な比較可能性を大きく損なわせないものとするため、原則として国際サステナビリティ基準審議会（以下「ISSB」という）が2023年6月に公表した、IFRS S1号「サステナビリティ関連財務情報の開示に関する全般的な要求事項」（以下「IFRS S1号」という）及びIFRS S2号「気候関連開示」（以下「IFRS S2号」という）の定めを取り入れている。ただし、すべての定めを無条件で取り入れるわけではなく、我が国独自の状況を勘案し、IFRS S1号及びIFRS S2号（以下あわせて「ISSB基準」という）の一部の要求事項を修正した選択肢を追加するなどの対応を行っている。

2024年4月には、SSBJ事務局から「IFRSサステナビリティ開示基準と本公開草案の差異等の一覧<sup>2</sup>」が公表されており、ISSB基準と本公開草案との差異等が説明されている。また、「本公開草案においてSSBJが追加する

我が国固有の選択肢のいずれも適用することを選択しない場合、SSBJが公表するサステナビリティ開示基準（以下「SSBJ基準」という）に準拠した開示がISSB基準にも準拠した開示になることを意図している」、とも説明されている。

### （2）本公開草案の構成

本公開草案では、ISSB基準の内容を取り入れる場合であっても、主として基準の読みやすさを優先してISSB基準の定め順番等を入れ替えたり、用語を言い換えたりしている。

また、IFRS S1号は、サステナビリティ関連財務開示を作成する際の基本的な事項を定めた部分と、サステナビリティ関連のリスク及び機会に関して開示すべき事項（以下「コア・コンテンツ」という）を定めた部分とで構成されている。本公開草案では、我が国におけるIFRS S1号に相当する基準を、基本的な事項を定める「適用基準」と、コア・コンテンツを定める「一般基準」とに分けて示すことを提案している。

### （3）本公開草案の適用対象企業

本公開草案では、その適用対象企業を定めていない。しかしながら、金融庁から「SSBJ基準の適用対象については、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（プライム上場企業ないしはその一部）から始めることが考えられる」との方向性が示されたこと<sup>3</sup>を踏まえ、プライム上場企業が適用することを想定して、本公開草案の開発を行っている。ただし、それ以外の場合（例えば、金融商品取引法以外の法令によりサステナビリティ関連財務開示の開示が求められる場合や、法令に基づかず、任意でサステナビリティ関連財務開示を作成する場合）も適用できるとしている。

## 2. 適用基準案の概要

適用基準案は、本公開草案に準拠したサステナビリティ

<sup>1</sup> [https://www.ssb-j.jp/news\\_release/400713.html](https://www.ssb-j.jp/news_release/400713.html)

<sup>2</sup> [https://www.ssb-j.jp/wp-content/uploads/sites/6/2024ed01\\_05.pdf](https://www.ssb-j.jp/wp-content/uploads/sites/6/2024ed01_05.pdf)

<sup>3</sup> 2024年2月19日金融庁第52回金融審議会総会・資料1参照



イ関連財務開示を作成し、報告する場合において、基本 っている。  
となる事項を示している。適用基準案は以下の構成とな

項目	主な内容
目的	SSBJ基準に準拠したサステナビリティ関連財務開示を作成し、報告する場合において、基本となる事項を示す
範囲	SSBJ基準に従ってサステナビリティ関連財務開示を作成し、報告するにあたり適用する 関連する財務諸表がどの会計基準に準拠して作成されているかを問わない
用語の定義	
サステナビリティ開示基準の構成	以下のものから構成される <ul style="list-style-type: none"> <li>サステナビリティ開示ユニバーサル基準（適用基準）</li> <li>サステナビリティ開示テーマ別基準（一般基準・気候基準）</li> </ul>
報告企業	サステナビリティ関連財務開示は、関連する財務諸表と同じ報告企業 <sup>4</sup> に関するものである
関連する財務諸表	関連する財務諸表を特定できるようにする  サステナビリティ関連財務開示と同じ文書において関連する財務諸表が報告されていない場合、以下の事項を開示する <ul style="list-style-type: none"> <li>関連する財務諸表の入手方法</li> <li>関連する財務諸表の作成にあたり準拠した会計基準の名称</li> </ul>
数値の表示に用いる単位	報告する数値の表示に用いる単位（CO <sub>2</sub> 相当のメートル・トン（mt(e)）、グラム(g)、ジュール(J)等）を開示する
法令との関係	法令により開示が禁止されている場合、重要性がある <sup>5</sup> 情報であっても開示する必要はない
商業上の機密情報	以下の要件をすべて満たし、サステナビリティ関連の機会に関する情報が商業上の機密であると企業が判断した場合は、当該情報を開示しないことができる <ul style="list-style-type: none"> <li>当該情報が、一般に利用可能となっていない</li> <li>当該情報を開示することにより、機会を追求することで実現できる経済的便益を著しく毀損すると合理的に見込み得る</li> <li>機会を追求することで実現できる経済的便益を著しく毀損することなく、開示に関する定めを目的を満たすことができるように当該情報を集約して開示することができないと企業が判断している</li> </ul>
有用なサステナビリティ関連財務情報の質的特性	基本的な質的特性：関連性、忠実な表現（完全で、中立的で、正確な描写） 補強的な質的特性：比較可能性、検証可能性、適時性、理解可能性
適正な表示	企業の見通しに影響を与えると合理的に見込み得るサステナビリティ関連のリスク及び機会を適正に表示する  SSBJ基準の具体的な定めをすべて適用しただけでは、企業の見通しに影響を与えると合理的に見込み得るサステナビリティ関連のリスク及び機会の影響を理解するうえで不十分である場合には、追加的な情報を開示する
集約及び分解	すべての事実及び状況を考慮し、サステナビリティ関連財務開示において情報をどのように集約及び分解するかを決定する

4 適用基準案の結論の背景において、「報告企業は、連結財務諸表を作成している場合は連結財務諸表に含まれる企業集団をいい、連結すべき子会社が存在しないため連結財務諸表を作成していない場合は個別財務諸表を作成する企業をいう」と説明されている。

5 適用基準案において、「サステナビリティ関連財務開示の文脈において、ある情報について、それを省略したり、誤表示したり、不明瞭にしたりした場合に、財務諸表及びサステナビリティ関連財務開示を含む、特定の報告企業に関する財務情報を提供する当該報告書に基づいて一般目的財務報告書の主要な利用者が行う意思決定に影響を与えると合理的に見込み得ること」と定義されている。

つながりのある情報	<p>以下のつながりを理解できるように情報を開示する</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>● 情報が関連する項目の間（例：さまざまなリスク及び機会の間）のつながり</li> <li>● サステナビリティ関連財務開示内の開示の間（例：コア・コンテンツに関する開示の間）のつながり</li> <li>● サステナビリティ関連財務開示と、その他の一般目的財務報告書の情報（例：関連する財務諸表）とのつながり</li> </ul> <p>サステナビリティ関連財務開示の作成に用いるデータ及び仮定は、関連する財務諸表の作成にあたり準拠した会計基準を考慮したうえで、可能な限り、関連する財務諸表の作成に用いるデータ及び仮定と整合させる</p>	
合理的で裏付け可能な情報	SSBJ基準において、合理的で裏付け可能な情報（報告期間の末日において企業が過大なコストや労力をかけずに利用可能な、すべての合理的で裏付け可能な情報）を用いることを求めている場合、その定めに従う	
サステナビリティ関連のリスク及び機会に関する情報の開示	<p>企業の見通しに影響を与えると合理的に見込み得るサステナビリティ関連のリスク及び機会に関する情報を開示するにあたり、以下のことを行う</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>● バリュー・チェーンの範囲の決定</li> <li>● 企業の見通しに影響を与えると合理的に見込み得るサステナビリティ関連のリスク及び機会の識別</li> <li>● 識別したリスク及び機会に関する重要性がある情報の識別</li> </ul>	
情報の記載場所	あわせての開示	関連する財務諸表とあわせて開示する
	相互参照	<p>以下の要件をすべて満たす場合は、相互参照によりサステナビリティ関連財務開示に情報を含めることができる</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>● サステナビリティ開示基準に従い開示を行うことを要求又は容認する法令が、相互参照により開示を行うことを禁止していない</li> <li>● サステナビリティ開示基準の定めに従っている</li> <li>● 相互参照される情報が、サステナビリティ関連財務開示と同じ条件で利用可能であり、サステナビリティ関連財務開示が利用可能となる時点で利用可能となっている</li> <li>● サステナビリティ関連財務開示が、相互参照により情報を含めることによって理解が難しくならない</li> </ul>
報告のタイミング	同時の報告	関連する財務諸表と同時に報告する
	報告期間	関連する財務諸表と同じ報告期間を対象とする（ただし、別段の定めがある場合を除く）
	12か月よりも長い短い報告期間	報告期間の末日を変更して、12か月よりも長い期間又は短い期間についてサステナビリティ関連財務開示を提供する場合、関連する一定の開示を行う
	公表承認日	公表承認日と、承認した機関又は個人の名称を開示する
	後発事象	<p>報告期間の末日後、サステナビリティ関連財務開示の公表承認日までに報告期間の末日現在で存在していた状況について情報を入手した場合、新規の情報に照らして、当該状況に関する開示を更新する（いわゆる修正後発事象）</p> <p>報告期間の末日後、サステナビリティ関連財務開示の公表承認日までに発生する取引、その他の事象及び状況に関する情報について、当該情報を開示しないことにより、主要な利用者の意思決定に影響を与えると合理的に見込み得る場合には、当該情報を開示する（いわゆる開示後発事象）</p>
比較情報	比較情報の開示	<p>当報告期間に開示されるすべての数値について、前報告期間に係る比較情報を開示する</p> <p>当報告期間におけるサステナビリティ関連財務開示を理解するうえで有用である場合、説明的及び記述的なサステナビリティ関連財務情報に関する比較情報を開示する</p>
	比較情報の更新	<p>前報告期間に開示された見積りの数値に関連して、当報告期間において新規の情報を入手し、当該情報が前報告期間に存在していた状況に関する証拠を提供する場合、以下の事項を開示する（ただし、実務上不可能である場合や、見積りの数値が将来予測的なものである場合を除く）</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>● 新規の情報を反映して更新された比較対象の数値</li> <li>● 前報告期間に開示された数値と更新された比較対象の数値との差異</li> <li>● 比較対象の数値を更新した理由</li> </ul>

準拠表明	法令の要請に基づきSSBJ基準に従った開示を行う場合、当該法令の名称を開示する  SSBJ基準のすべてのために準拠しない限り、サステナビリティ関連財務開示がSSBJ基準に準拠していると記述してはならない
判断	サステナビリティ関連財務開示を作成する過程で企業が行った判断のうち、サステナビリティ関連財務開示に含まれる情報に最も重大な影響を与える判断に関する情報を開示する
測定の不確実性	サステナビリティ関連財務開示で報告される数値に影響を与える最も重大な不確実性に関する情報を開示する
誤謬	重要性がある過去の報告期間の誤謬について、開示された過去の報告期間の比較対象の数値を修正再表示することによって訂正する (ただし、サステナビリティ開示基準に従い開示を行うことを要求する法令において、開示された過去の報告期間の比較数値を修正再表示することによって訂正することで、過去の誤謬の解消ができない場合に該当するときは、修正再表示を行わず、当該法令に基づく取扱いに従う)
適用時期等	適用時期 強制適用時期は本公開草案では定められていないが、公表日以後終了する年次報告期間に係るサステナビリティ関連財務開示から適用することができる
	経過措置 適用初年度における経過措置 <ul style="list-style-type: none"> <li>比較情報の開示は要求されない</li> <li>気候関連のリスク及び機会に関する情報のみ開示することができる</li> </ul>

### (1) 合理的で裏付け可能な情報

「合理的で裏付け可能な情報」を用いるという考え方は、ISSB基準において採用された考え方である。ここで、適用基準案の結論の背景においては、何が「合理的で裏付け可能な情報」であるかを判断するにあたり、以下のことを行うことが考えられると説明されている。

- 合理的に利用可能なすべての情報（企業が既に有している情報を含む）を考慮しなければならない。
- 既知の情報を無視することは禁じられる。
- 情報を使用するための適切な基礎を有し、情報が裏付け可能となるように、SSBJ基準の定めを満たさなければならない。

- 報告期間の末日において利用可能な情報（過去の情報、現在の情報又は将来予測的な情報（将来の状況の予想を含む）など）を考慮しなければならない。
- 情報の網羅的な探索を実施することは求められない（情報は過大なコストや労力をかけずに利用可能であるべきである）。

本公開草案においては、高度な判断を要し、測定の不確実性を伴うなどの特定の項目に関して、ISSB基準と同様に、「合理的で裏付け可能な情報」に関する定めを設けている。本公開草案において、合理的で裏付け可能な情報を用いなければならないと定めている項目は以下のとおりであり、ISSB基準と整合している。

適用基準案	<ul style="list-style-type: none"> <li>バリュー・チェーンの範囲の決定</li> <li>サステナビリティ関連のリスク及び機会の識別</li> </ul>
一般基準案	<ul style="list-style-type: none"> <li>サステナビリティ関連のリスク及び機会の予想される財務的影響</li> </ul>
気候基準案	<ul style="list-style-type: none"> <li>気候関連のリスク及び機会の識別</li> <li>気候関連のリスク及び機会の予想される財務的影響</li> <li>気候関連のシナリオ分析</li> <li>特定の産業横断的指標等の開示の作成</li> <li>スコープ3温室効果ガス排出の測定</li> <li>バリュー・チェーンの範囲の決定</li> </ul>

### (2) サステナビリティ関連のリスク及び機会に関する情報の開示

適用基準案において、サステナビリティ関連のリスク及び機会並びに重要性がある情報を識別するにあたっては、以下のガイダンスの情報源を参照し、その適用可能

性を考慮することが要求又は容認されている。いずれもISSB基準において参照し、その適用可能性を考慮することが要求又は容認されているガイダンスの情報源の内容と整合的な定めとなっている。

参照し、その適用可能性を考慮しなければならぬもの	<ul style="list-style-type: none"> <li>● SASBスタンダード<sup>6</sup> (2023年12月最終改正)</li> <li>● IFRS S2号の付属ガイダンスである「産業別ガイダンス」(2023年6月公表)(気候関連のリスク及び機会並びに開示について)</li> </ul>
参照し、その適用可能性を考慮することができるもの	<ul style="list-style-type: none"> <li>● IFRS財団が公表する「CDSBフレームワーク適用ガイダンス<sup>7</sup>」</li> <li>● 主要な利用者の情報ニーズを満たすように要求事項が設計されている他の基準設定主体による直近の公表文書</li> <li>● 同じ産業又は地理的地域において事業を営む企業によって識別されたサステナビリティ関連のリスク及び機会並びに開示された情報(指標を含む)</li> </ul> <p>また、以下のガイダンスの情報源は、サステナビリティ関連のリスク及び機会に関する重要性がある情報を識別する場合にのみ、主要な利用者が企業に資源を提供するかどうかに関する意思決定を行うにあたり有用であり、また、SSBJ基準と矛盾しない範囲で、参照し、その適用可能性を考慮することができる(すなわち、サステナビリティ関連のリスク及び機会を識別する段階においては、参照し、その適用可能性を考慮することはできない)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>● グローバル・レポーティング・イニシアティブ(GRI)が公表する「GRIスタンダード」</li> <li>● 欧州連合(EU)の企業サステナビリティ報告指令(CSRD)に定められる「欧州サステナビリティ報告基準」(ESRS)</li> </ul>

### ① 参照すべきSASBスタンダード

適用基準案において、参照し、その適用可能性を考慮することが要求されるSASBスタンダードについては、2023年12月に最終改正されたものである。このような定めはIFRS S1号には設けられていない。

そのため、IFRS財団により「SASBスタンダード」が改正された場合、自動的に改正後のSASBスタンダードを参照し、その適用可能性を考慮することは要求されず、SSBJにおいて改正後のSASBスタンダードの内容を検討し、適正手続を経て適用基準を改正してから、改正後のSASBスタンダードを参照し、その適用可能性を考慮することが要求されることになる。

### ② 適用可能性の考慮

適用基準案の結論の背景において、「適用可能性を考慮しなければならない」という定めを満たすために企業がどのような検討を行ったのか、その考慮の過程についての概要が理解できるものを、報告期間ごとに文書として明確にすることが考えられる旨が説明されている。

### ③ GRIスタンダード及びESRSの取扱い

GRIスタンダード及びESRSは、一般目的財務報告書の主要な利用者よりも幅広い人々の情報ニーズを満たすことを意図しているため、これらの基準に従って提供される開示が、必ずしも一般目的財務報告書の主要な利用者に有用な情報を提供するとは限らない。このため、GRIスタンダード又はESRSを用いて識別された情報が、一般目的財務報告書の主要な利用者が企業に資源を提供するかどうかに関する意思決定を行うにあたり有用であり、また、SSBJ基準と矛盾しない範囲で、GRIスタンダード又はESRSを参照し、その適用可能性を考慮することができる。

### (3) 報告期間

適用基準案においては、IFRS S1号と整合的に、サステナビリティ関連財務開示は、関連する財務諸表と同じ報告期間を対象としなければならないとされている。これに加え、適用基準案では、以下のような追加的な定めが設けられている。

#### ① 子会社等の財務情報の報告期間が異なる場合

我が国の会計基準に基づき連結財務諸表を作成する場合、連結財務諸表に含まれる親会社の財務情報の報告期間(例えば4月から翌年3月)と、子会社等の財務情報の報告期間(例えば1月から12月)が異なる場合がある。適用基準案の結論の背景において、このような場合には、サステナビリティ関連財務開示に取り込まれる子会社等のサステナビリティ関連財務情報の報告期間は、子会社の財務情報の報告期間と同じ期間(前述の例の場合は1月から12月)を対象とすることになる、と説明されている。

#### ② 法令の要請による指標の報告の場合

企業が活動する法域の法令の要請により指標を報告することが要求されており、当該指標の報告のための算定期間(例えば1月から12月)がサステナビリティ関連財務開示の報告期間(例えば4月から翌年3月)と異なる場合がある。適用基準案において、このような場合、一定の要件をすべて満たすときは、当該指標の報告のための算定期間(前述の例の場合、1月から12月)を用いて当該指標について報告することができると定められている。

以上

6 IFRS財団が2022年8月に統合した旧価値報告財団のサステナビリティ会計基準審議会(SASB)が開発した、77の産業別のサステナビリティ開示基準を示している。

7 IFRS財団が公表する「水関連開示のためのCDSBフレームワーク適用ガイダンス」及び「生物多様性関連開示のためのCDSBフレームワーク適用ガイダンス」を示している。



# JICPA：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

『会計情報』編集部

日本公認会計士協会（JICPA）は、2024年5月27日付で、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。）の改正について公表した。

## 1. 改正の背景

2023年11月に「金融商品取引法等の一部を改正する法律」（令和5年法律第79号）が成立し、四半期開示の見直しとして、上場企業について金融商品取引法上の四半期開示義務（第1・第3四半期）が廃止され、開示義務が残る第2四半期報告書を半期報告書として提出することとされた。これにより改正後の金融商品取引法上は半期報告書において中間連結財務諸表又は中間個別財務諸表が開示されることとなった。これを受けて、企業会計基準委員会（ASBJ）において、新たに半期報告書を提出することとなる会社に適用される会計基準等に関して検討がなされ、企業会計基準第33号「中間財務諸表に関する会計基準」及び企業会計基準適用指針第32号「中間財務諸表に関する会計基準の適用指針」（以下合わせて「中間会計基準等」という。）が公表された。

これに伴い、資本連結実務指針についても改正する必要が生じたため、ASBJからJICPAに対し、資本

連結実務指針の改正の検討が依頼された。

本改正は、JICPAによる検討の結果、資本連結実務指針の改正を行うものである。

## 2. 改正内容

現行の資本連結実務指針第7項では、決算日に四半期決算日又は中間決算日が含まれるとされているが、中間会計基準等の公表に伴い、その他の適切に決算が行われた日についても決算日に含まれることが明確化された。

本実務指針の見直し及び検討に当たって、2024年3月22日から2024年4月22日までの間、草案を公開し、広く意見募集が行われた結果、意見は寄せられなかったため、草案のとおり公表された。

### 【参考情報】

ASBJより[中間会計基準等](#)が公表されている。

詳細については、JICPAのウェブページ（[会計制度委員会報告第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」の改正について](#) | [日本公認会計士協会（jicpa.or.jp）](#)）を参照いただきたい。

以上

iGAAP in Focus  
財務報告

## IASBは、特定の特徴を有する再生可能電力に係る売買契約についての修正を提案

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

この日本語版は、読者のご理解の参考までに作成したものであり、原文については英語版ニュースレター<sup>1</sup>をご参照下さい。

## トーマツIFRSセンター・オブ・エクセレンス

本iGAAP in Focusでは、国際会計基準審議会（IASB）が2024年5月8日に公表した公開草案（ED）「再生可能電力に係る契約」に関するIFRS第9号「金融商品」及びIFRS第7号「金融商品：開示」の修正案の概要を解説する。

- IASBは、以下の修正を提案する。
  - IFRS第9号における「自己使用」の要求事項に、以下の特徴を有する再生可能電力の購入及び引受けに係る契約にIFRS第9号2.4項を適用する場合に企業が考慮すべき要因を含める。
    - »電力の生産の源泉が自然に依存するものである。
    - »購入者がほとんどすべての数量リスクに晒されている。
  - IFRS第9号におけるヘッジ会計の要求事項として、特定の特徴を有する再生可能電力に係る契約をヘッジ手段として使用する企業に対して、以下の取扱いを認める。
    - »特定の規準が満たされる場合に、予定電力取引における変動する名目的な数量をヘッジ対象として指定すること。
    - »ヘッジ手段に使用されているのと同じ数量の仮定を用いてヘッジ対象を測定すること。
  - IFRS第7号及びIFRS第19号「公的説明責任のない子会社：開示」に、特定の特徴を有する再生可能電力に係る契約についての開示の要求事項を導入する。
- EDは本修正の発効日を特定していないが、2025年1月1日以後に開始する事業年度を発効日とすることが適切かどうかを回答者に質問している。
- 修正案の早期適用は、本修正の公表日から認められる。

- 企業は、以下のように適用することを要求される。
  - IFRS第9号の「自己使用」の要求事項に係る修正について、修正遡及アプローチを用いる。
  - ヘッジ会計の要求事項の修正について、将来に向かって適用する。
- EDに対するコメント期間は、2024年8月7日に終了する。

## 背景

2023年6月にIFRS解釈委員会（IFRS IC）は、企業が自然に依存する源泉から生産される電力の購入及び引受けに係る契約にIFRS第9号2.4項をどのように適用するかについて、受け取った要望書を検討した。この要望書は、IFRS第9号の要求事項をこれらの契約に適用する場合に、以下により、企業が適用上の課題に直面することを指摘していた。

- 再生可能電力の源泉の特徴と、電力が販売される市場の設計及び運営
- 参照する生産施設から生産される電力を生産された時点で購入することを購入者に義務付ける（一般に物理的電力購入契約（PPAs）と呼ばれる）という生産量買取（pay-as-produced）の特徴—この特徴は、生産された電力量が生産時における購入者の電力需要と一致しないリスクのほとんどすべてを購入者に負担させる。

IFRS ICは、この問題をIASBに照会した。IASBのリサーチ期間において、利害関係者は企業が「バーチャルPPAs」、すなわち参照する生産施設から生産される電力量について実勢市場価格と契約上合意された価格との差額の純額決済を必要とするPPAsに対してどのように会

<sup>1</sup> 英語版ニュースレターについては、IAS Plusのウェブサイトをご参照いただきたい。  
(<https://www.iasplus.com/en/publications/global/igaap-in-focus/2024/renewable-energy-ed>)

計処理するかについてもIASBは検討すべきであると言及した。

IASBは、これらの問題に対処するために、IFRS第9号及びIFRS第7号の修正を提案するEDを公表することを決定した。

## 提案された要求事項

### 範囲

本修正は、具体的に以下の両方の特徴を有する再生可能電力契約に適用される。

- 再生可能電力の生産の源泉が自然に依存するものであるため、特定の時期又は特定の数量での供給を保証できない。
- この契約は、生産量買取 (pay-as-produced) の特徴により、当該契約の下でほとんどすべての数量リスクに購入者を晒している。

企業は、本修正を他の契約、商品又は取引に対して類推適用することは禁止される。

### 見解

IASBは、修正案に他の電力契約を含めるかどうかを検討した。IASBは、提案を作成するにあたり、他の契約が上記の特徴を有する契約と同様の懸念をもたらすというフィードバックを受けていない。例えば、IASBは、バイオマス発電に係る契約及び水力発電に係る一部の契約は上記の特徴のうち1つしか有しない可能性があるため、これらの契約を提案した要求事項の範囲に含めなかった。そのため、本修正を特定の特徴を満たさない契約に対して類推適用することは認められない。

IASBは、再生可能電力の契約には、通常、再生可能エネルギー証書 (RECs) が付随していることを認めている。IASBは排出物価格設定メカニズムに関する潜在的なプロジェクトの一部としてこの問題に取り組むことが最善であると考えたため、EDはRECsの会計処理方法を提案していない。

## IFRS第9号における「自己使用」の要求事項

IFRS第9号2.4項の要求事項を上記の「範囲」に記述された特徴を有する再生可能電力の購入及び引受けに係る契約に適用する目的で、企業 (購入者) は、契約の開始時及びその後の各報告日に、以下の事項を考慮することが要求される。

- 契約目的、設計及び構造 (契約の残存期間にわたり引き受けると見込まれる電力量を含む)。契約に基づき引渡されると見込まれる数量が、企業の予想される購入又は使用の必要に引き続き従っているかどうかを評価する際に、企業は以下を行う。
  - 報告日から12か月以上の間 (又は企業の正常営業循環期間) に、企業の購入又は使用の必要に予想され

る変更について、報告日に入手可能な合理的で裏付け可能な情報を検討する。

- 遠い将来の期間については、報告日に入手可能な合理的で裏付け可能な情報から推定して予想することが認められる (すなわち、当該期間において、企業は詳細な見積もりを行うことは要求されない)。
- 引渡し後短期間における未使用の再生可能電力の過去の売却及び予想される売却が、企業の予想される購入又は使用の必要に従っているかどうか。未使用の再生可能電力の売却は、以下の規準をすべて満たしている場合にのみ、企業の予想される購入又は使用の必要に従っている。
  - 売却は、企業が晒されている数量リスク、すなわち引渡された再生可能電力と引渡時における企業の電力需要との間の不一致から生じている。
  - 電力が売買される市場の設計及び運営により、企業は売却の時期又は価格を決定する実際上の能力を有することが制限されている。
  - 企業が売却後、合理的な期間内 (たとえば、1か月間) に少なくとも同等の数量の電力を買い戻すことを見込んでいる。

## IFRS第9号におけるヘッジ会計の要求事項

上記の「範囲」に記述された特徴を有する再生可能電力に係る契約がヘッジ手段として指定されているキャッシュ・フロー・ヘッジ関係に対してIFRS第9号のヘッジ対象の要求事項を適用する目的のために、企業は予定電力取引 (売却又は購入) の変動する名目的な数量をヘッジ対象として指定することは以下の場合にのみ認められる。

- (a) ヘッジ対象は、ヘッジ手段の関連する電力の変動数量として指定され、かつ、
- (b) (a) に従ってヘッジ指定された予定電力取引の変動数量は、発生する可能性が非常に高い将来の電力取引量を超過しない。

企業が(a)に従って再生可能電力の売却を指定するとき、ヘッジ手段が再生可能電力契約で特定されている生産施設からの将来の再生可能電力の総売却量の割合に関連している場合には、予定される売却は発生する可能性が非常に高いという要求事項を満たす必要はない。

適格なキャッシュ・フロー・ヘッジ関係が確立されている場合には、企業はヘッジ手段の測定に使用されるのと同じ数量の仮定を用いてヘッジ対象を測定することが要求される。ただし、ヘッジ対象を測定する場合には、価格付けの仮定など、他のすべての仮定とインプットはヘッジ対象の性質と特徴を反映する (すなわち、企業はヘッジ手段の特徴を織り込むことは認められない)。

### 見解

EDは、ヘッジ対象の識別方法の変更を提案している。電力の売買に係るヘッジ会計では、本修正がなければ、企業はヘッジ関係の期間を通じて変更で

きない発生する可能性が非常に高い将来の予定電力の特定の数量、すなわち絶対量を指定することが要求される。これにより、ヘッジ手段の数量がその特定の数量と異なる場合にはヘッジの非有効が生じる。契約上の電力量が、発生する可能性が非常に高い購入電力量を下回る電力の購入者及び販売する電力量が契約に連動している売手について、IASBは数量の不確実性から生じるヘッジの非有効が財務諸表におけるヘッジ関係の経済的影響を忠実に表現しているとは考えていない。したがって、EDは、本修正の「範囲」に含まれる契約については、取引量の不確実性によって引き起こされるヘッジの非有効は生じるべきではない（すなわち、ヘッジの非有効は、価格差などの他の要因からのみ生じるべきである）ことを提案している。

## IFRS第7号及びIFRS第19号における開示の要求事項

IASBは、IFRS第7号の修正を提案しており、財務諸表の利用者が、特定の特徴を有する再生可能電力契約が企業の財務業績並びに企業の将来キャッシュ・フローの金額、時期及び不確実性に及ぼす影響を理解できるようにするための情報の開示を企業に要求している。

特に、企業は以下を開示することが要求される。

- 契約条件
  - 純損益を通じて公正価値で測定されない再生可能電力に係る契約について、以下のいずれかの事項
    - 報告日における公正価値（該当するIFRS第13号における開示とともに）
    - 契約の残存期間にわたって、契約に基づいて売手が売却する予定の再生可能電力の数量又は購入者が購入する予定の再生可能電力の数量。この情報は、特定の期間帯における範囲として開示することができ、また、当該情報を作成する際に用いた方法及び仮定の説明、並びに、該当する場合には当該方法は仮定の変更の理由を併せて記載する必要がある。
- さらに、本修正の「範囲」に含まれる再生可能電力に係る契約を有する企業は、以下の情報を開示することが要求される。
- 売手：報告期間に売却された総電力量に占める当該契約の対象となる再生可能電力の割合
  - 買手：報告期間における以下の事項
    - a. 購入した電力の正味購入量に占める当該契約の対象となる再生可能電力の割合
    - b. 生産の源泉に関係なく、購入した電力の正味購入量
    - c. 企業が電力を購入した市場における電力の単位あたりの平均市場価格
    - d. (b) に (c) を乗じた金額が (b) の電力量を購入

するためにかかった合計コストと著しく異なる場合には、当該差異についての定性的な説明

また、IASBは、IFRS第19号の修正を提案しており、当該基準を適用する公的説明責任のない子会社に対して同様の開示の要求事項を導入している。

### 見解

2名のIASBメンバーは、EDの公表に反対票を投じた。特に、これらのIASBメンバーは、以下の見解を持っている。

- 再生可能電力の購入者が契約期間中のある期間に契約に基づいて供給された電力が使用されずに売却されることを合理的な確実性をもって知っている場合には、公正価値による会計処理が適切である（つまり、例外を導入すべきではない）。
- 修正案は、他の電力契約や他の非金融商品項目の契約の会計処理に疑問を呈するだけでなく、再生可能電力の契約に対してはより寛大に見える。
- もしIASBが、特定の特徴を有する再生可能電力に係る契約の公正価値の変動を純損益に認識することが有用な情報を提供しないと考えるのであれば、これについては財務諸表の表示を通じて対処すべきであった。

これらのIASBメンバーのうちの1名は、ヘッジ会計の修正の範囲に同意しなかった。このメンバーの意見では、ヘッジ関係にある再生可能電力に係る契約については変動する名目的な数量を指定することが許される一方で、同様の経済性を有する他の契約ではそれができないことについて、原則的な理由はない。

## 発効日、経過措置、コメント期間

EDは発効日を提案していない。発効日は、IASBが提案を再審議する時に決定される。しかしながら、IASBはコメント募集において2025年1月1日以後に開始する事業年度を発効日とすることが適切であり、修正案を適用する準備に十分な時間を提供するかどうかを質問している。修正案の早期適用は、修正案が公表された日から認められる。

IASBは、企業に以下を要求することを提案している。

- IFRS第9号の「自己使用」の要求事項に係る修正について、修正遡及アプローチを用いて適用すること。
- ヘッジ会計の要求事項に係る修正について、将来に向かって適用すること。

EDのコメント期間は2024年8月7日までである。

以上



# 会計基準等開発動向

2024年6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。

## ■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、金融機関において適用される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に関する検討を継続しつつ、同時並行的に一般事業会社における取扱いに関する検討が行われている。
四半期報告書制度の見直しへの対応	四半期報告書制度の見直しへの対応について、以下の検討を行う予定とされている。 ① 企業会計基準第33号「中間財務諸表に関する会計基準」（以下「中間会計基準」という。）及び企業会計基準第12号「四半期財務諸表に関する会計基準」を統合した会計基準等の開発の要否 ② 中間会計基準に関連する他の会計基準等の修正への対応	今後、検討することが予定されている。
上場企業等が保有するベンチャーキャピタル（VC）ファンドの出資持分に係る会計上の取扱い	2023年11月に企業会計基準諮問会議から提言を受け、上場企業等が保有する組合等への出資持分に関して、VCファンドに相当する組合等の構成資産である市場価格のない株式を中心とする限定した範囲の会計上の取扱いについて検討が行われている。	2023年12月より検討が開始されている。
金融商品取引法上の「電子記録移転権利」又は資金決済法上の「暗号資産」に該当するICOトークンの発行・保有等に係る会計上の取扱い	資金決済法上の「暗号資産」に該当するICOトークンの発行・保有等に係る会計上の取扱いについて検討が行われている。	資金決済法上の「暗号資産」に該当するICOトークンの発行・保有等に係る会計上の取扱いについては、2022年3月15日に、「資金決済法上の暗号資産又は金融商品取引法上の電子記録移転権利に該当するICOトークンの発行及び保有に係る会計処理に関する論点の整理」が公表された。2022年6月8日にコメントが締め切られ、現在、論点整理に寄せられたコメントへの対応が検討されている。 このうち、暗号資産の発行者が発行時に自己に割り当てた暗号資産の会計上の取扱いについて、2022年11月7日の第490回企業会計基準委員会において審議が行われ、ASBJにおける議論の内容を周知するために、議事概要別紙（ <a href="https://www.asb.or.jp/jp/wp-content/uploads/20221107_490g_02.pdf">https://www.asb.or.jp/jp/wp-content/uploads/20221107_490g_02.pdf</a> ）が公表された。

項目	内容	ステータス
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。
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、基準諮問会議において、基準開発の対象も含めた検討が継続されている。
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。 第50回基準諮問会議（2024年3月11日開催）において、実務対応専門委員会のテーマ評価では、バーチャルPPAについて需要家の観点から優先度の高い論点に範囲（会計処理単位や時価評価の可否）を限定して会計処理を検討するアプローチについては新規テーマとして取り上げる要件を満たしているとの評価が行われている。 今後、追加情報の収集及び分析を行ったうえで、次回以降改めて審議を行うこととされた。

■今後、開発に着手するかどうかを判断

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。	2024年4月3日に移管指針公開草案「移管指針の適用（案）」等が公表され、2024年6月3日にコメントが締め切られた。今後、公開草案に寄せられたコメントを検討することが予定されている。
適用後レビューの実施	ASBJが開発する会計基準の適正手続（デュー・プロセス）は、公益財団法人財務会計基準機構の理事会が定める「企業会計基準及び修正国際基準の開発に係る適正手続に関する規則」（以下「適正手続規則」という。）に規定されており、適正手続規則では、適用後レビューの実施が定められている。	「開示に関する適用後レビューの実実施計画」が作成され、2017年12月26日に適正手続監督委員会に報告されている。 現在、「開示に関する適用後レビューの実実施計画」に基づき適用後レビューの作業が実施されている。

【サステナビリティ基準委員会 SSBJ】

■公開草案公表中

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。	2024年3月29日にサステナビリティ開示ユニバーサル基準公開草案「サステナビリティ開示基準の適用（案）」及びサステナビリティ開示テーマ別基準公開草案第1号「一般開示基準（案）」（コメント期限：2024年7月31日）が公表されている。
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。	2024年3月29日にサステナビリティ開示テーマ別基準公開草案第2号「気候関連開示基準（案）」（コメント期限：2024年7月31日）が公表されている。

（補足）サステナビリティ開示基準の適用対象・適用時期については、金融庁金融審議会「サステナビリティ情報の開示と保証のあり方に関するワーキング・グループ」にて検討が行われている。

■今後、開発に着手するか否かを判断

項目	内容	ステータス
産業別の基準	IFRS S2号とあわせてISSBから公表された「IFRS S2号『気候関連開示』を適用するための産業別ガイダンス」に関しては、当初は例示扱いとし、強制力がない（基準に準拠した旨を表明する上で従うことが要求されない）ものとされている。	日本版S2プロジェクトにおいても、当初はISSBの産業別ガイダンスに相当する産業別の基準を開発することはせず、産業別ガイダンスが強制力を持つことになった場合に、改めてSSBJとしてISSBの産業別ガイダンスを踏まえた産業別の基準を開発するかどうかを個別に検討することとされている。

【日本公認会計士協会 JICPA】

会計制度委員会実務指針、監査・保証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

項目	内容	ステータス
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2024年3月22日に企業会計基準第33号「中間財務諸表に関する会計基準」及び企業会計基準適用指針第32号「中間財務諸表に関する会計基準の適用指針」が公表されたことに伴い、左記実務指針の改正を行うもの。 現行の左記実務指針第7項では、決算日に四半期決算日又は中間決算日が含まれるとされているが、中間会計基準等の公表に伴い、その他の適切に決算が行われた日についても決算日に含まれることを明確化している。	2023年5月27日に、改正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」が公表された。

■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。

【金融庁】

項目	内容	ステータス
該当なし		

【法務省】

項目	内容	ステータス
該当なし		



# 新刊書籍のご案内

## サプライチェーンにおける人権リスク対応の実務

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、他  
株式会社民事法研究会

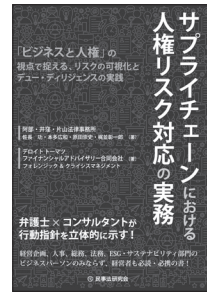
本書では、「ビジネスと人権」の視点で捉える、リスクの可視化とデューデリジェンスの実践について解説をしています。

サステナブルな社会の実現に向けて、企業に求められる役割の意識の高まりを受け、「ビジネスと人権」の話は昨今大きなテーマになっています。2011年に国連指導原則が公表されて以降、各国において人権に関する法整備が進むなど、国際的に企業の人権リスクを踏まえた取り組みが求められてきました。日本においても2022年9月に日本政府が策定した「責任あるサプライチェーン等における人権尊重のためのガイドライン」に企業の人権尊重責任が明記されています。企業の大小を問わず、企業やその担当者は「人権リスク」がビジネスに与える影響を意識し、これについて真摯に考えざるを得ない状況になり、自らのサプライチェーンにおける「人権リスク」の把握やその

低減に真摯に取り組むことが待ったなしの課題となっています。

本書は、「ビジネスと人権」に関する基礎的知識の理解や各国における規制についての概要の理解を目的とした類書とは異なり、人権方針の策定や人権デューデリジェンスの実施に携わる企業の担当者の皆様が、直ちに活用できる実務的な知識やノウハウを提供することを目的としています。

定価 2,970円(税込)  
2024年6月刊  
ISBNコード：  
978-4-86556-623-9



発行済の書籍についてはWebサイトでご覧ください。

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

# 新刊書籍のご案内

## デリバティブ取引の経理入門（第2版）

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、経理・会計の入門者向けにデリバティブ取引の会計処理の基礎について、わかりやすく解説した入門書の改訂版です。金融機関以外の事業会社においても触れることの多いデリバティブについて、その仕組みやヘッジ会計も含めた会計処理の考え方を解説するとともに、多数の設例を盛り込んでおり、具体的な会計処理の理解に役立てることができます。改訂にあたっては、時価の算定に関する会計基準や中間財務諸表に関する会計基準など、新たに公開された会計基準の内容も反映しており、長く実務に役立てていただける入門書になっています。

定価 3,520円(税込)  
2024年6月刊  
ISBNコード：  
978-4-502-49841-1



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>



# デロイト トーマツ グループ公式アプリ

国内外の調査レポートや会計情報、セミナー情報をお届けしています。

Deloitte.comの中から厳選した情報を中心に発信しています。

ぜひお手元のスマートフォンにインストールしてご活用ください。

## アプリの主な機能

### Home

最新記事や国内外の調査レポート、SNS更新情報を確認できます。また、関心のあるサービスなどに基づいて配信されるプッシュ通知もこちらから。

### 会計情報

会計情報は、その時々話題となっている会計、税務、コンサルティング等に関わるテーマを、デロイト トーマツ グループの専門家がわかりやすく解説する月刊情報コンテンツです。

### レポート

国内での最新調査レポートはもちろんデロイトのグローバルネットワークを通じた調査レポートに、日本のプロフェッショナルがより掘り下げた解説をつけています。

### セミナー

様々な専門分野・ビジネス領域における各種セミナー / Webinarの予定をご覧ください。

### More (その他)

ビジネス変革の最前線から、プロフェッショナルの視点を発信する『D-nnovation Perspectives Blog』では、いま話題のテーマを、それぞれの専門領域独自の切り口とコンテキストで分かりやすく解説。そのほか、デロイト トーマツグループのウェブサイトの検索もこちらから行っていただけます。

アプリのインストール後、「アプリ設定」から関心のあるサービスやインダストリーを登録していただくと、関連した情報が更新された際に通知を受け取ることができるようになりますので、ぜひご登録ください。

以下のQRコードをお手持ちのスマートフォンまたはタブレットで読み取ることで、ダウンロード可能です。



←iOS、iPadOS版はこちらから



←Android OS版はこちらから

- ※ QRコードは株式会社デンソーウェーブの登録商標です。
- ※ iOSは、米国Ciscoのライセンスに基づき使用されている商標です。
- ※ iPadOSは、Apple Inc.の商標です。
- ※ AndroidはGoogle LLCの商標です。

# 会計情報

発行日 令和6年6月20日(毎月20日発行)  
第575 7月号

発行所 有限責任監査法人トーマツ  
テクニカルセンター  
〒100-0005 東京都千代田区丸の内3-3-2 丸の内二重橋ビルディング  
冊子の宛先変更・配送停止をご希望の方は以下メールアドレスまでご連絡ください。  
JPTOKYOTRC\_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リー合同会社、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、リスクアドバイザリー、コンサルティング、ファイナンシャルアドバイザリー、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リー、リスクアドバイザリー、税務、法務などに関連する最先端のサービスを提供し、Fortune Global 500®の約9割の企業や多数のプライベート(非公開)企業を含むクライアントに提供しています。デロイトは、資本市場に対する社会的な信頼を高め、クライアントの変革と繁栄を促し、より豊かな経済、公正な社会、持続可能な世界の実現に向けて自ら率先して取り組むことを通じて、計測可能で継続性のある成果をもたらすプロフェッショナルの集団です。デロイトは、創設以来175年余りの歴史を有し、150を超える国・地域にわたって活動を展開しています。"Making an impact that matters"をパーパス(存在理由)として標榜するデロイトの約415,000名のプロフェッショナルの活動の詳細については、([www.deloitte.com](http://www.deloitte.com))をご覧ください。

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

Member of  
Deloitte Touche Tohmatsu Limited

© 2024. For information, contact Deloitte Tohmatsu Group.



IS 669126 / ISO 27001