

# 会計情報

Vol. 579  
2024.11

Accounting, Tax & Consulting

半期報告書の開示に関する留意  
事項

企業会計基準第34号「リースに関  
する会計基準」等の解説(第1回)

iGAAP in Focus 財務報告 IASBは、財務諸表における  
気候関連及びその他の不確実性についての設例案を提案



# Contents

	ページ	
会計・監査	2	半期報告書の開示に関する留意事項 公認会計士 村松 駿一
	6	企業会計基準第34号「リースに関する会計基準」等の解説(第1回) 公認会計士 宗延 智也
	19	ASBJ: 移管指針公開草案第15号(移管指針第9号の改正案)「金融商品会計に関する実務指針(案)」の公表 『会計情報』編集部
IFRS	20	iGAAP in Focus 財務報告 IASB、IFRS第19号の修正を提案 トーマツIFRSセンター・オブ・エクセレンス
	22	iGAAP in Focus 財務報告 IASBは、財務諸表における気候関連及びその他の不確実性についての設例案を提案 トーマツIFRSセンター・オブ・エクセレンス
パブリック	25	国の会計と関連制度(14回目) ～2022年度(令和4年度)の国の財務書類～ 公認会計士 長村 彌角
会計基準等開発動向	43	会計基準等開発動向 『会計情報』編集部

# 半期報告書の開示に関する留意事項

公認会計士 村松 駿一  
むらまつ しゅんいち

## はじめに

2024年4月1日から施行されている「金融商品取引法等の一部を改正する法律」によって四半期開示制度の見直し<sup>1</sup>が行われた。

当該金融商品取引法（以下「金商法」という）の見直しにより、上場会社は事業年度が開始した日以後6カ月間を1つの会計期間とした中間財務諸表を作成し、半期報告書を提出することが求められることとなった。

また、「企業内容等の開示に関する内閣府令」（以下「開示府令」という）や「財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則」（以下「財規」という）、「連結財務諸表の用語、様式及び作成方法に関する規則」（以下「連結財規」という）についても改正され、新たな枠

組みでの開示が求められている。

本稿では、改正後の半期報告書の開示に関する留意事項について説明する。

なお、中間決算の会計処理に関する留意事項は、本誌2024年10月号（Vol.578）を参照いただきたい。

また、国際会計基準適用会社における留意事項は、本誌2024年6月号（Vol.574）を参照いただきたい。

## 1. 半期報告書の開示に関する留意事項

### (1) 記載内容

内国会社における半期報告書の記載様式は以下のとおりである。

【図表1 提出会社（内国会社）の分類と記載様式】

提出会社（金商法第24条の5第1項の各号）			記載様式	中間財務諸表	適用される会計基準等	提出期限
上場会社等	特定事業会社以外	第1号	第四号の三様式	第一種	中間会計基準等（*2）	45日
	特定事業会社（*1）	第2号		第二種	中間作成基準等（*3）	60日
非上場会社		第3号	第五号様式			

参考：企業会計基準委員会から公表されている企業会計基準委員会研究員による解説「企業会計基準第33号「中間財務諸表に関する会計基準」等の概要」[図表2]

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

（\*2） 2024年3月に企業会計基準委員会から公表された企業会計基準第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」

（\*3） 企業会計審議会から公表されている「中間連結財務諸表作成基準」、「中間連結財務諸表作成基準注解」、「中間財務諸表作成基準」及び「中間財務諸表作成基準注解」

金商法第24条の5第1項では半期報告書を提出しなければならない内国会社について、上表のとおり第1号（上場会社等のうち特定事業会社以外）、第2号（上場会社等のうち特定事業会社）、第3号（非上場会社）の3区分に分類している。以下、それぞれ第1号の会社、第2号の会社、第3号の会社という。

それぞれの会社で記載しなければならない事項は開示府令並びに財規及び連結財規で定められている。第1号の会社及び第2号の会社は、開示府令第四号の三様式を使用して半期報告書を作成し、第1号の会社は第一種中

間連結財務諸表及び第一種中間財務諸表（以下「第一種中間財務諸表等」という）を、第2号の会社は第二種中間連結財務諸表及び第二種中間財務諸表（以下「第二種中間財務諸表等」という）を含める。また、第3号の会社は開示府令第五号様式を使用して半期報告書を作成し、第二種中間財務諸表等を含める。

第一種中間財務諸表等及び第二種中間財務諸表等の構成は以下のとおりである。書類の名称は変わっているが、いずれも改正前の第2四半期における四半期財務諸表や中間財務諸表の構成から変更はない。

1 詳細は本誌2024年6月号（Vol.574）を参照

【図表2 第一種中間財務諸表等及び第二種中間財務諸表等の構成】

作成書類	構成
第一種中間連結財務諸表	<ul style="list-style-type: none"> <li>・中間連結貸借対照表</li> <li>・中間連結損益計算書 (*1)</li> <li>・中間連結包括利益計算書 (*1)</li> <li>・中間連結キャッシュ・フロー計算書</li> </ul>
第一種中間財務諸表 (*2)	<ul style="list-style-type: none"> <li>・中間貸借対照表 (*2)</li> <li>・中間損益計算書 (*2)</li> <li>・中間キャッシュ・フロー計算書 (*2)</li> </ul>
第二種中間連結財務諸表	<ul style="list-style-type: none"> <li>・中間連結貸借対照表</li> <li>・中間連結損益計算書 (*1)</li> <li>・中間連結包括利益計算書 (*1)</li> <li>・中間連結株主資本等変動計算書</li> <li>・中間連結キャッシュ・フロー計算書</li> </ul>
第二種中間財務諸表	<ul style="list-style-type: none"> <li>・中間貸借対照表</li> <li>・中間損益計算書</li> <li>・中間株主資本等変動計算書</li> <li>・中間キャッシュ・フロー計算書 (*3)</li> </ul>

(\*1) 中間連結損益計算書と中間連結包括利益計算書をまとめて「中間連結損益及び包括利益計算書」として表示することも可能（開示府令第四号の三様式 記載上の注意(21)及び(30)、第五号様式 記載上の注意(27)）。

(\*2) 第一種中間連結財務諸表を作成している場合は、第一種中間財務諸表の記載を要しない（開示府令第18条第1項柱書）。

(\*3) 第二種中間連結財務諸表を作成している場合には、中間キャッシュ・フロー計算書の記載を要しない（開示府令第四号の三様式 記載上の注意(30)及び第五号様式 記載上の注意(35)）。

第一種中間財務諸表等は、2024年3月に企業会計基準委員会から公表された中間会計基準等に従って作成される<sup>2</sup>。一方で第二種中間財務諸表等は改正前の中間連結財務諸表及び中間財務諸表と同様に、企業会計審議会から公表されている中間作成基準等に従って作成される。

なお、改正前においては、四半期連結財務諸表や四半期財務諸表は「四半期連結財務諸表の用語、様式及び作成方法に関する規則」及び「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」に様式等が定められており、中間連結財務諸表や中間財務諸表は「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」や「中間財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則」に様式等が定められていたが、これらは廃止され、連結財規や財規に第一種中間財務諸表等及び第二種中間財務

諸表等に関する定めが追加されている。

## (2) 比較情報の取扱い

第一種中間財務諸表等を含む半期報告書を作成する場合、比較情報の取扱いが論点となる。

第一種中間財務諸表等は従来作成していなかった種類の財務諸表であるため、中間会計基準等を遡及適用し比較情報を作成することについて、情報の有用性と実務負担との関係を考慮して検討がなされた結果、適用初年度においては、開示対象期間の中間財務諸表等について中間会計基準を遡及適用し、比較情報を作成することとされた（中間会計基準第38項及びBC23項）<sup>3</sup>。

中間会計基準等は基本的に企業会計基準第12号「四半期財務諸表に関する会計基準」及び企業会計基準適用指針第14号「四半期財務諸表に関する会計基準の適用指針」（以下「四半期会計基準等」という）の会計処理に関する定めを引き継いでおり、四半期会計基準等と差異が生じるものについては従来の四半期での実務が継続して適用可能となる取扱いを定めていることから、企業が自主的に前年度の四半期において適用していた会計方針と異なる会計方針を採用しない限り、前年度の第2四半期財務諸表と同様の会計処理により適用初年度においても開示対象期間の中間財務諸表を作成することが可能となると考えられる。

一方、中間会計基準等の適用初年度において従前の四半期決算とは異なる会計方針を採用した場合、会計方針の変更には該当しないと考えられる。これは、従来作成していた財務諸表（四半期財務諸表）と異なる種類の財務諸表（中間財務諸表）を新たに作成しているためである（中間会計基準BC24項）。この場合であっても、中間会計基準等は開示対象期間の中間財務諸表について遡及適用することとされている（中間会計基準第38項）ことから、比較情報は新しい会計方針に従って作成する必要があると考えられる。また、当中間連結会計期間への影響が大きい場合には、会計基準等の改正に伴う会計方針の変更に関する注記に準じて税金等調整前中間純損益金額に対する前中間連結会計期間における影響額などを追加情報として記載することが考えられる<sup>4</sup>。なお、中間財務諸表等においても年度の会計方針との首尾一貫性が求められていること、四半期決算短信に含まれる四半期財務諸表においても中間、年度の会計方針との継続性が求められていることから、中間会計基準等の適用初年度において従前の四半期決算とは異なる会計方針を採用

2 詳細は本誌2024年10月号（Vol.578）を参照

3 2024年3月27日に金融庁が公表した「令和5年金融商品取引法等改正に係る政令・内閣府令案等に対するパブリックコメントの結果等について」の別紙1「令和5年金融商品取引法等改正に係る政令・内閣府令案に対するパブリックコメントの概要及びコメントに対する金融庁の考え方」No.59から61では、「前中間（連結）会計期間と同一の会計処理を継続していれば、前中間（連結）会計期間の情報を修正することなく比較情報として掲載が可能であると考えられることから、比較情報を不要とする附則は設けないこととしました」とされている。

4 2024年3月27日に金融庁が公表した「令和5年金融商品取引法等改正に係る政令・内閣府令案等に対するパブリックコメントの結果等について」の別紙1「令和5年金融商品取引法等改正に係る政令・内閣府令案に対するパブリックコメントの概要及びコメントに対する金融庁の考え方」No.59から61を参照。

する場合には慎重に検討する必要がある。

### (3) 新たな会計基準等を適用することに伴う半期報告書における記載

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）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「改正税効果適用指針」という。また、改正法人税等会計基準と合わせて「改正法人税等会計基準等」という）が当期より適用される。

この改正法人税等会計基準等の適用は、①主要な経営指標等の推移及び②会計基準等の改正等に伴う会計方針の変更に関する注記に影響する。

#### ① 主要な経営指標等の推移

遡及適用を行った場合には、主要な経営指標等の推移において当該遡及適用等の内容を反映するとともに、その旨を注記する必要がある。

改正法人税等会計基準等を当中間連結会計期間の期首から適用している場合、例えば、脚注に以下を記載することが考えられる。

「法人税、住民税及び事業税等に関する会計基準」（2022年10月28日）等を適用している場合]  
2. 「法人税、住民税及び事業税等に関する会計基準」（企業会計基準第27号2022年10月28日）等を当中間連結会計期間の期首から適用しており、前中間連結会計期間及び前連結会計年度に係る主要な経営指標等については、当該会計基準等を遡って適用した後の指標等となっている。

出所：公益財団法人 財務会計基準機構  
「半期報告書の作成要領（2024年9月期提出用）」10ページ 記載事例

「法人税、住民税及び事業税等に関する会計基準」（2022年10月28日。以下「2022年改正会計基準」という。）等を適用し、2022年改正会計基準第20-3項ただし書き及び「税効果会計に係る会計基準の適用指針」（2022年10月28日）第65-2項(2)ただし書きを適用している場合]  
2. 「法人税、住民税及び事業税等に関する会計基準」（企業会計基準第27号2022年10月28日。以下「2022年改正会計基準」という。）等を当中間連結会計期間の期首から適用しており、前中間連結会計期間及び前連結会計年度に係る主要な経営指標等については、当該会計基準等を遡って適用した後の指標等となっている。なお、2022年改正会計基準については第20-3項ただし書きに定める経過的な取扱いを適用し、「税効果会計に係る会計基準の適用指針」（企業会計基準適用指針第28号2022年10月28日）については第65-2項(2)ただし書きに定める経過的な取扱いを適用している。この結果、当中間連結会計期間に係る主要な経営指標等については、当該会計基準等を適用した後の指標等となっている。

出所：公益財団法人 財務会計基準機構  
「半期報告書の作成要領（2024年9月期提出用）」10ページ 記載事例

#### ② 会計基準等の改正等に伴う会計方針の変更に関する注記

改正法人税等会計基準等を以下の前提で適用する場合、会計方針の変更に関する注記の記載事例は下記のとおりである。

- 改正法人税等会計基準第20-3項ただし書きに定める経過的な取扱いを適用する。
- 改正税効果適用指針第65-2項(2)ただし書きに定める経過的な取扱いを適用する。

（会計方針の変更）

「法人税、住民税及び事業税等に関する会計基準」（企業会計基準第27号2022年10月28日。以下「2022年改正会計基準」という。）等を当中間連結会計期間の期首から適用している。……（会計方針の変更の具体的な内容）……。

法人税等の計上区分（その他の包括利益に対する課税）に関する改正については、2022年改正会計基準第20-3項ただし書きに定める経過的な取扱い及び「税効果会計に係る会計基準の適用指針」（企業会計基準適用指針第28号2022年10月28日。以下「2022年改正適用指針」という。）第65-2項(2)ただし書きに定める経過的な取扱いに従っており、……（経過措置の概要を記載）……。この結果、……（税金等調整前中間純損益金額に対する影響額及びその他の重要な項目に対する影響額を記載）……。

また、連結会社間における子会社株式等の売却に伴い生じた売却損益を税務上繰り延べる場合の連結財務諸表における取扱いの見直しに関連する改正については、2022年改正適用指針を当中間連結会計期間の期首から適用している。当該会計方針の変更は、遡及適用され、前中間連結会計期間及び前連結会計年度については遡及適用後の中間連結財務諸表及び連結財務諸表となっている。この結果、……（税金等調整前中間純損益金額に対する前中間連結会計期間における影響額及びその他の重要な項目に対する影響額（前連結会計年度の期首における純資産額に対する累積的影響額等）を記載）……。

出所：公益財団法人 財務会計基準機構  
「半期報告書の作成要領（2024年9月期提出用）」122ページ 記載事例

### (4) その他の留意事項

金融審議会「ディスクロージャーワーキング・グループ」報告（2022年12月公表）において「半期報告書について、上場企業は、現行の第2四半期報告書と同程度の記載内容を求める」とされたことを踏まえ、半期報告書の記載様式である開示府令第4号の三様式は改正前の四半期報告書の記載様式であった旧第4号の三様式を基本的に踏襲している。

#### ① 「主要な経営指標等の推移」における一株当たり利益

主要な経営指標等の推移における一株当たり利益について、改正前は、第2四半期報告書において、第2四半期累計期間に加えて、第2四半期会計期間（3か月間）の情報も記載することとされていた。この点、半期報告

書は6カ月の中間会計期間を前提としているため、改正後は中間連結会計期間に係る情報を記載することとされている<sup>5</sup>。

## ② 「経理の状況」における冒頭の記載

半期報告書に含まれる中間財務諸表等について第一種中間財務諸表等と第二種中間財務諸表等の2種類が存在することとなったため、連結財規又は財規に定めるところにより中間財務諸表等を作成している場合には、経理の状況においてその旨を記載するとともに、第一種中間財務諸表等と第二種中間財務諸表等のどちらを作成しているのかを記載することとされた（開示府令第四号の三様式 記載上の注意(18)a)。

なお、非上場会社が半期報告書を作成する際に使用する開示府令第五号様式については、改正前から6カ月の中間会計期間を前提としていたため、上記①「主要な経営指標等の推移」における一株当たり利益は、中間連結会計期間に係る情報を記載することで変わりはない。また、上記②「経理の状況」における冒頭の記載については、連結財規又は財規に定めるところにより中間財務諸表等を作成している場合には、経理の状況においてその旨を記載するとともに、第二種中間連結財務諸表及び第二種中間財務諸表である旨を記載することとされた（開示府令第五号様式 記載上の注意(24)a)。

以 上

5 改正前の開示府令第四号の三様式 記載上の注意(5)bでは、「提出会社が四半期連結財務諸表を作成している場合（当該提出会社が特定事業会社であって、当四半期連結会計期間が第2四半期連結会計期間である場合を除く。）には、当四半期連結会計期間及び前年同四半期連結会計期間に係る1株当たり四半期純利益金額または四半期純損失金額を記載する」こととされていたが、改正後の様式では当該記載が削除されている。

# 企業会計基準第34号 「リースに関する会計基準」等の解説（第1回）

むねのぶ ともや  
公認会計士 宗延 智也

## 1. はじめに

2024年9月13日に、企業会計基準委員会（ASBJ）は、以下の会計基準等及び関連する会計基準等の改正を公表した<sup>1</sup>。

- ・企業会計基準第34号「リースに関する会計基準」（以下「本会計基準」という。）
- ・企業会計基準適用指針第33号「リースに関する会計基準の適用指針」（以下「本適用指針」といい、両者をまとめて以下「本会計基準等」という。）

また、本会計基準等の公表と同日に、日本公認会計士協会（JICPA）より本会計基準等の影響を受ける実務指針等の改正が公表されている<sup>2</sup>。

本会計基準等では、原則として、借手のすべてのリースについて資産及び負債を計上する等の変更がなされており、多くの企業において影響が生じる。また、適用時期は、2027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とされており、2025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早期適用が可能である。

本稿では、本会計基準等の概要を2回に分けて説明する。

第1回	第2回
<ul style="list-style-type: none"><li>・適用範囲</li><li>・用語の定義</li><li>・リースの定義及び識別</li><li>・借手の会計処理</li><li>・貸手の会計処理</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>・サブリース取引</li><li>・セール・アンド・リースバックの会計処理</li><li>・表示及び注記</li><li>・経過措置等</li></ul>

本稿における「基準〇項」、「指針〇項」の記載は、特段の断りがない限り、それぞれ本会計基準と本適用指針の項番号を示している。

また、公開草案からの主な変更点については、各項目において、その旨を記載している。

### (1) 公表の経緯

2016年1月に、国際会計基準審議会（IASB）は、IFRS第16号「リース」（以下「IFRS第16号」という。）

を公表した。また、同年2月に、米国財務会計基準審議会（FASB）は、Topic 842「リース」（以下「Topic 842」という。）を公表した。これらの会計基準では、借手の会計処理に関して、主に費用配分の方法は異なるものの、原資産の引渡しにより借手に支配が移転した使用権部分に係る資産（使用権資産）と当該移転に伴う負債（リース負債）を計上する使用権モデルにより、これまでのオペレーティング・リースを含むすべてのリースについて資産及び負債を計上する（オンバランス）こととしている。

このようなIFRS第16号及びTopic 842の公表により、現行の日本基準とは特に負債の認識において違いが生じることとなり、国際的な比較において議論となる可能性があった。

そこで、ASBJは、2019年3月に、それまでの検討を踏まえて、借手のすべてのリースについて資産及び負債を計上する会計基準の開発に着手することを決定した。

その後、2023年5月に、ASBJは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）」及び企業会計基準適用指針公開草案第73号「リースに関する会計基準の適用指針（案）」等を公表し、これらの公開草案に寄せられたコメントを検討した結果、本会計基準等を公表している。

### (2) 本会計基準等の基本的な方針

借手のすべてのリースについて資産及び負債を計上する会計基準の開発にあたって、ASBJが定めた基本的な方針は次のとおりである。

(借手)

#### (1) 借手の費用配分の方法

IFRS第16号と同様に、すべてのリースを金融の提供として捉えて、使用権資産に係る減価償却費及びリース負債に係る利息相当額を計上する単一の会計処理モデルによる。

#### (2) IFRS第16号と整合性を図る程度

IFRS第16号のすべての定めを取り入れるのではなく、主要な定めの内容のみを取り入れることにより、簡素で利便性が高く、かつ、IFRSを任意適用して連結財務諸

1 ASBJのホームページを参照 ([https://www.asbj.jp/jp/accounting\\_standards/y2024/2024-0913.html](https://www.asbj.jp/jp/accounting_standards/y2024/2024-0913.html))

2 JICPAのホームページを参照 ([https://jicpa.or.jp/specialized\\_field/20240913kjq.html](https://jicpa.or.jp/specialized_field/20240913kjq.html))

表を作成している企業（IFRS任意適用企業）がIFRS第16号の定めを個別財務諸表に用いても、基本的に修正が不要となる会計基準とする。

その上で、国際的な比較可能性を大きく損なわない範囲で代替的な取扱いを定める、又は、経過的な措置を定める等、実務に配慮した方策を検討する。

### （貸手）

貸手の会計処理については、IFRS第16号及びTopic 842共に抜本的な変更は行われていないため、次の点を除き、基本的に、現行の会計基準の定めを踏襲する。

- (1) 企業会計基準第29号「収益認識に関する会計基準」（以下「収益認識会計基準」という）との整合性を図る点
- (2) リースの定義及びリースの識別

## 2. 適用範囲

本会計基準等は、リースに関する会計処理及び開示に適用する、ただし、以下に該当する場合を除く（基準3項、4項）。

基準3項	<ol style="list-style-type: none"> <li>(1) 実務対応報告第35号「公共施設等運営事業における運営権者の会計処理等に関する実務上の取扱い」の範囲に含まれる運営権者による公共施設等運営権の取得</li> <li>(2) 収益認識会計基準の範囲に含まれる貸手による知的財産のライセンスの供与（ただし、製造又は販売以外を事業とする貸手は、当該貸手による知的財産のライセンスの供与について本会計基準等を適用することができる。）</li> <li>(3) 鉱物、石油、天然ガス及び類似の非再生型資源を探査する又は使用する権利の取得</li> </ol>
基準4項	基準3項の定めに関わらず、無形固定資産のリースについて、企業が適用しないことを選択した場合

### 公開草案からの主な変更点

- ・例えばリース会社がソフトウェアのライセンス供与を行う場合のように、製造又は販売以外を事業とする貸手が、知的財産のライセンスの供与を行う場合については、本会計基準等を適用することを容認する定めが追加されている。
- ・IFRS第16号においては鉱物、石油、天然ガス及び類似の非再生型資源を探査する又は使用する権利の取得について、適用範囲から除かれていることから、本会計基準等においても適用範囲から除かれている。

## 3. 用語の定義

本会計基準等では、IFRS第16号における借手に関する用語の定義のうち、本会計基準等に関連のあるものを一部は簡素化の上で用語の定義に含めている。また、貸手に関する用語の定義については、現行基準（企業会計基準第13号「リース取引に関する会計基準」などの現在適用されている会計基準等をいう。以下、同じ。）における定義を基本的に踏襲している。

定義された用語については、次のように分類できると考えられる。

	本会計基準における定義	本適用指針における定義
IFRS第16号の定義が参照されている用語※1	（リースの定義、識別） 契約、リース、借手、貸手、原資産 （借手の会計処理） 使用権資産、借手のリース期間、リース開始日、借手のリース料、借手の固定リース料、借手の変動リース料、残価保証、リースの契約条件の変更	（リースの定義、識別） 使用期間 （借手の会計処理） 短期リース、リースの契約条件の変更の発効日（その他） セール・アンド・リースバック取引、サブリース取引
わが国固有の事実関係に関して追加された用語	該当なし	（借地権関係） 借地権、借地権者、借地権設定者、旧借地権、普通借地権、定期借地権、借地権の設定に係る権利金等
現行基準から基本的に踏襲されている用語※2	（借手貸手共通） 再リース期間 （貸手の会計処理） ファイナンス・リース、所有権移転ファイナンス・リース、所有権移転外ファイナンス・リース、オペレーティング・リース、貸手のリース期間、貸手のリース料	該当なし

※1 一部の用語については、IFRS第16号の定義を簡素化の上で、取り込まれている。

※2 一部の用語については、現行基準の定めを踏襲した上で追加の選択肢を設けている。

公開草案からの主な変更点

- ・貸手のリース期間について、現行基準における取扱い（解約不能期間に一定の再リース期間を加えた期間）に加えて、IFRS第16号と同様の取扱い（借手のリース期間と同様の方法により決定した期間）が選択肢として追加されている。

## 4. リースの定義及び識別

本会計基準等では、リースの定義及びリースの識別の定めについて、基本的にIFRS第16号の定めと整合させて、借手と貸手の双方に適用することとしている。リースの識別においては、契約を識別した上で、当該契約がリースを含むか否かの検討を行う。

### (1) 契約の識別

契約は、「法的な強制力のある権利及び義務を生じさせる複数の当事者間における取決め」であり、書面、口頭、取引慣行等が含まれる（基準5項）。この定義は、収益認識会計基準第5項及び第20項における記載と同様である。

### (2) リースの識別

リースは、「原資産を使用する権利を一定期間にわたり対価と交換に移転する契約又は契約の一部」と定義されている（基準6項）。

契約の締結時に、契約の当事者は、当該契約がリースを含むか否かを判断する（基準25項）。

契約が特定された資産の使用を支配する権利を一定期間にわたり対価と交換に移転する場合、当該契約はリースを含む（基準26項）。

特定された資産の使用期間全体を通じて、次の(1)及び(2)のいずれも満たす場合、当該契約の一方の当事者（「サプライヤー」）から当該契約の他方の当事者（「顧客」）に、当該資産の使用を支配する権利が移転している（指針5項）。

- (1) 顧客が、特定された資産の使用から生じる経済的利益のほとんどすべてを享受する権利を有している。
- (2) 顧客が、特定された資産の使用を指図する権利を有している。

要件	主な検討項目
特定された資産	<ul style="list-style-type: none"><li>・資産が特定される場合</li><li>・実質的な代替権が存在する場合</li><li>・資産の稼働能力の一部</li></ul>
使用を支配する権利の移転	<ul style="list-style-type: none"><li>・顧客が、使用から生じる経済的利益のほとんどすべてを享受する権利を有すること</li><li>・顧客が、使用を指図する権利を有すること</li></ul>

実務上、多くのケースでは契約がリースを含むか否かの判断は困難ではないと想定されるが、特定のケースで

は上記の検討項目について慎重な対応が必要となる可能性がある。

#### ① 特定された資産

##### (資産が特定される場合)

資産は、通常は契約に明記されることにより特定される（指針6項）。

##### (実質的な代替権)

資産が契約に明記されていても、サプライヤーが当該資産を代替する実質的な権利を有している場合には、当該資産は特定された資産に該当しない（指針6項）。

サプライヤーは、次の両方を満たす場合に、資産を代替する実質的な権利を有する。

- (1) サプライヤーが使用期間全体を通じて当該資産を他の資産に代替する実質上の能力を有している。
- (2) サプライヤーにおいて、当該資産を他の資産に代替することからもたらされる経済的利益が、代替することから生じるコストを上回ると見込まれるため、当該資産を代替する権利の行使によりサプライヤーが経済的利益を享受する。

(1)に該当するケースとしては、例えば、サプライヤーは資産を代替する一方的な権利を有すると契約条件において定められており、かつ、サプライヤーが代替資産を容易に利用可能であるか又は合理的な期間内に調達できる場合が考えられる（指針BC11項）。

(2)に該当するケースとしては、本適用指針の設例において次のような事実関係が例示されている。

設例2-1	サプライヤーは、どの鉄道車両を使用するかを決定することで自己の業務の効率化を図っており、他の鉄道車両に代替することからもたらされる経済的利益が代替することから生じるコストを上回るように決定する。
設例3-1	サプライヤーは、空港内の搭乗エリアにおける区画の顧客への割当てを変更することで、当該区画を最も有効に利用することによって経済的利益を得る一方で、当該変更に関して自己が負担するコストは限定的である。

##### (資産の稼働能力の一部)

特定された資産は、一般的には、一機の機械や一区画の不動産のように、物理的に別個のものである。

ただし、顧客がある資産の稼働能力の一部を使用できる場合であっても、そのような稼働能力部分が当該資産の稼働能力のほとんどすべてである場合には、特定された資産が存在すると判断される可能性がある（指針7項）。これには、例えば、顧客が貯蔵タンクの容量の99.9%まで、ガスを貯蔵して使用する権利を有している場合が該当する（本適用指針の設例4-2）。

## ② 使用から生じる経済的利益のほとんどすべて

顧客が、特定された資産の使用から生じる経済的利益のほとんどすべてを享受する権利を有している場合として、本適用指針の設例では、次のような事実関係が例示されている。

設例2-2	顧客は、使用期間全体を通じて鉄道車両を独占的に使用することができる。
設例3-2	顧客は、使用期間全体を通じて不動産物件の中の特定の小売区画を独占的に使用することができる。
設例5-2	顧客は、使用期間全体を通じてサーバーを自己のために使用することができる。
設例6-2 及び6-3	顧客は、使用期間全体を通じて発電所又は太陽光ファームが産出する電力のすべてを得る権利を有している。

## ③ 使用を指図する権利

顧客が使用期間全体を通じて特定された資産の使用を指図する権利を有しているのは、次のいずれかの場合である（指針8項）。この判断を行う際には、使用から得られる経済的利益に影響を与える資産の使用方法に係る意思決定権を考慮する。

(1)	顧客が使用期間全体を通じて使用から得られる経済的利益に影響を与える資産の使用方法を指図する権利を有している。
(2)	使用から得られる経済的利益に影響を与える資産の使用方法に係る決定が事前になされており、かつ、次の①又は②のいずれかである。 ① 使用期間全体を通じて顧客のみが、資産を稼働する権利を有している又は第三者に指図することにより資産を稼働させる権利を有している。 ② 顧客が使用期間全体を通じた資産の使用方法を事前に決定するように、資産を設計している。

顧客が特定された資産の使用を指図する権利を有している場合として、本適用指針の設例では、次のような事実関係が例示されている。

設例5-2	顧客は、使用期間全体を通じて、サーバーについて自らの事業においてどのように使用するかや、どのデータを保管するかを決定する権利を有している。
設例6-2	顧客は、使用期間全体を通じて、発電所が産出する電力の量及び時期を決定する権利を有している。
設例6-3	太陽光ファームの使用方法（電力を産出するかどうか、いつ、どのくらい産出するか）に係る決定は、事前になされており、かつ、使用期間全体を通じた使用方法を事前に決定するように顧客は当該太陽光ファームを設計している。

## 5. 借手の会計処理

### (1) 基本的な考え方

本会計基準等では、借手の原則的な会計処理として、資産と負債の認識と費用配分の方法をIFRS第16号と同様に次のとおりとしている（基準BC39項）。

資産と負債の認識の方法	すべてのリースについて、原資産を使用する権利を表す資産（使用权資産）と関連する負債（リース負債）を認識する。
費用配分の方法	すべてのリースについて、貸手から借手へ金融が提供されていると捉えて、使用权資産に係る減価償却費及びリース負債に係る金利費用を別個に認識する「単一の会計処理モデル」とする。

### (2) リースを構成する部分とリースを構成しない部分への契約における対価の配分

契約がリースを含むと判断された場合は、契約全体が単一のリースであるケースと、契約の中にリースを構成する部分とリースを構成しない部分の双方が含まれるケースに大別される。後者としては、例えば、自動車のリース契約の中にメンテナンス・サービス等の役務提供サービスが含まれる場合がある。

現行基準は、典型的なリース、すなわち役務提供相当額のリース料に占める割合が低いものを対象としていた。これに対して、本会計基準等では、役務提供相当額のリース料に占める割合にかかわらず、リースを含む契約におけるリースを適用範囲としている。その結果、役務提供等が含まれる契約がリースを含むと判断されるケースが増加する可能性がある。

#### ① 原則的な取扱い

本会計基準等では契約がリースを含む場合、借手及び貸手ともに、原則として次のように取り扱うこととしている。この取扱いは、IFRS第16号と整合的である。

・リースを含む契約の対価の金額について、リースを構成する部分とリースを構成しない部分に配分する（基準28項）
・上記の結果、リースを構成する部分については本会計基準等を適用し、リースを構成しない部分については該当する他の会計基準等を適用して会計処理を行う（指針10項、12項）

借手の場合、契約における対価の金額の配分は、リースを構成する部分とリースを構成しない部分それぞれの独立価格の比率に基づいて行われる。

また、契約における対価の中に、借手に財又はサービスを移転しない活動及びコストについて借手が支払う金額が含まれる場合、当該金額を契約における対価の一部としてリースを構成する部分とリースを構成しない部分とに配分する（指針11項、数値例については本適用指針の設例7を参照）。

それぞれの独立価格は、貸手又は類似のサプライヤーが当該構成部分又は類似の構成部分について企業に個々に請求するであろう価格に基づいて算定する。借手においてこれらの独立価格が明らかでない場合、借手は、観察可能な情報を最大限に利用して、独立価格を合理的な方法で見積る（指針BC17項）。

「借手に財又はサービスを移転しない活動及びコスト」は、IFRS第16号に記述されている用語であり、固定資産税及び保険料の他、例えば、契約締結のために貸手に生じる事務コストの借手への請求等が含まれる。指針BC15項では、これは、現行基準における「維持管理費用相当額」と一部において考え方が異なるが、両者の範囲は一致することが多いと考えられる、と記述されている。

## ② 容認される簡便法

借手は、リースを構成する部分とリースを構成しない部分を分けずに、両者をまとめてリースを構成する部分として会計処理することを選択できる。この選択は、以下のいずれかの単位ごとに行う（基準29項）。

- ・対応する原資産を自ら所有していたと仮定した場合に貸借対照表において表示するであろう科目ごと
- ・性質及び企業の営業における用途が類似する原資産のグループごと

以上の契約における対価の配分の借手の取扱いは、容認される簡便法を含め、基本的にIFRS第16号と整合的であると考えられる。

### 公開草案からの主な変更点

- ・簡便法を適用する単位について、IFRS第16号と同様の選択肢として、性質及び企業の営業における用途が類似する原資産のグループが追加されている。

## (3) 短期リース、少額リースに関する認識の例外

以下のリースについては、リース負債と使用権資産を認識せず、借手のリース料を借手のリース期間にわたって原則として定額法により費用処理することができる（指針20項、22項）。

	内容	説明
短期リース	リース開始日において、借手のリース期間が12カ月以内であり、購入オプションを含まないリース（指針4項(2)）	対応する原資産を自ら所有していたと仮定した場合に貸借対照表において表示するであろう科目ごと又は性質及び企業の営業における用途が類似する原資産のグループごとに適用するか否かを選択する。
少額リース	(1) 重要性が乏しい減価償却資産について、購入時に費用処理する方法が採用されている場合で、借手のリース料が当該基準額以下のリース  (2) 次の①又は②を満たすリース ① 企業の事業内容に照らして重要性の乏しいリースで、リース契約1件当たりの借手のリース料が300万円以下のリース ② 新品時の原資産の価値が少額であるリース	(1)と(2)①は、現行基準における取扱いを踏襲したものである。(2)については、①と②のいずれかの適用を会計方針として選択する。 (2)①におけるリース契約1件当たりの金額の算定の基礎となる対象期間は、借手のリース期間となるが、これに代えて、契約期間とすることができる。また、借手のリース料から維持管理費用相当額の合理的見積額を控除することができる。 (2)②は、IFRS第16号の取扱いを取り入れたものであり、原資産の価値が少額であるリースとして、IFRS第16号の開発当時の2015年において新品時に5千米ドル以下程度の価値が念頭に置かれている。また、(2)②を適用する場合、リース1件ごとに、この方法を適用するか否かを選択できる。

### 公開草案からの主な変更点

- ・IFRS第16号と同様に、購入オプションを含むリースは短期リースではない点が明確化されている。
- ・短期リースの例外処理を適用する単位について、IFRS第16号と同様の選択肢として、性質及び企業の営業における用途が類似する原資産のグループが追加されている。
- ・上記(2)①について、借手のリース期間に代えて、契約期間とすることができる点、及び、借手のリース料から維持管理費用相当額を控除することができる点について、現行基準の取扱いと同様の選択肢が追加されている。

## (4) リース負債と使用権資産の当初認識

借手は、リース開始日に、リース負債と使用権資産を次のように当初測定して計上する（基準33項、34項）。

リース負債	リース開始日において未払である借手のリース料から利息相当額の合理的な見積額を控除し、現在価値により算定した金額
使用権資産	リース負債の計上額に、以下の金額を加減した金額 +リース開始日までに支払った借手のリース料 +付随費用 +資産除去債務に対応する除去費用 -受け取ったリース・インセンティブ

リース負債と使用権資産の当初認識に至るまでのステップは次のとおりである。

- ① 借手のリース期間の決定
- ② 借手のリース料の決定
- ③ 現在価値の算定に用いる割引率
- ④ リース負債の当初測定
- ⑤ 使用権資産の当初測定

#### ① 借手のリース期間

本会計基準等では、借手のリース期間は、借手が原資産を使用する権利を有する解約不能期間に、次の(1)及び(2)の両方を加えた期間と定義されている（基準15項）。

- (1) 借手が行使することが合理的に確実であるリースの延長オプションの対象期間
- (2) 借手が行使しないことが合理的に確実であるリースの解約オプションの対象期間

これは、IFRS第16号における定めと同様である。また、「合理的に確実」は、蓋然性が相当程度高いことを示している（指針BC29項なお書き）。

#### 公開草案からの主な変更点

- ・「合理的に確実」は、蓋然性が相当程度高いことを示す旨の記載が追加されている。

#### (経済的インセンティブ)

借手のリース期間は、経営者の意図や見込みのみに基づく年数ではない。借手による延長オプション等の行使可能性の判定においては、経済的インセンティブを生じさせる次のような要因を考慮する（指針17項）。

- (1) 延長又は解約オプションの対象期間に係る契約条件（リース料、違約金、残価保証、購入オプションなど）
- (2) 大幅な賃借設備の改良の有無
- (3) リースの解約に関連して生じるコスト
- (4) 企業の事業内容に照らした原資産の重要性
- (5) 延長又は解約オプションの行使条件

また、延長オプション等の行使可能性の検討にあたって考慮される事項について、本適用指針の結論の背景では、IFRS第16号の定めを参考に次のように説明されている。

考慮事項	説明
解約不能期間の長さや延長オプション等の行使可能性の一般的な関係(指針BC31項)	借手のリース期間終了後に代替資産を調達するためには一定のコストを要することを踏まえると、一般的に次のように考えられる。 ・解約不能期間が短いほど、借手が延長オプションを行使する可能性は高くなる。 ・解約不能期間が十分に長い場合、借手が延長オプションを行使する可能性は低くなる。
対象資産の使用に関する借手の過去の慣行及び経済的理由(指針BC33項)	延長オプション等の行使可能性の判断は、諸要因(指針17項)を総合的に勘案して判断する。 一概に過去の慣行に重きを置いて行使可能性を判断することを要求するのではなく、将来の見積りに焦点を当てる必要がある。

#### (普通借地契約等に関する設例)

ASBJにおける審議過程では、わが国の普通借地契約及び普通借家契約についてIFRS第16号と同様に借手のリース期間を判断することに対して、実務上の困難さを指摘する意見が示されていた。これに対応して、本適用指針では、実務上の判断に資するために、次の設例が示されている。

設例8	普通借地契約及び普通借家契約における借手のリース期間
設例8-1	普通借家契約（延長オプションを含むか否かの判断）
設例8-2 設例8-3	普通借家契約（延長オプションを行使することが合理的に確実である場合）
設例8-4	普通借地契約（解約オプションを行使しないことが合理的に確実である場合）
設例8-5	普通借家契約（経済的インセンティブとして考慮すべきものが特でない場合）

これらの設例は、借手のリース期間を判断する際の思考プロセス等の例示であり、事実及び状況によって判断は異なり得ることが示されている。

#### 公開草案からの主な変更点

- ・設例8の内容について、公開草案へのコメント等に対応した見直しが行われている。

#### (再リースの取扱い)

再リースは、わが国固有の商習慣であり、その一般的な特徴として、再リースに関する条項が当初の契約において明示されており、経済的耐用年数を考慮した解約不能期間経過後において、当初の月額リース料程度の年間リース料により行われる1年間のリースであることが挙

げられる（基準BC27項、指針BC81項）。

再リースが借手の延長オプションを構成する場合、借手のリース期間の決定及び変更において次のように取扱われる。このうち、下線部分については、現行基準の取扱いが踏襲されている。

リース開始日	→	リース期間中に、借手のリース期間に変更があった場合
借手が再リースすることが合理的に確実である場合、再リース期間を借手のリース期間に含める（基準31項）。	→	リース負債と使用権資産の計上額を見直す（基準40項から42項、指針46項）。
上記以外の場合、再リース期間を借手のリース期間に含めない（基準31項）。	→	原則として、上記と同様に取扱う。 <u>ただし、再リースを当初のリースとは独立したリースとして会計処理することができる（指針52項）。</u>

## ② 借手のリース料

借手のリース料は、IFRS第16号の定めと同様に、借手が借手のリース期間中に原資産を使用する権利に対して行う貸手に対する支払であり、次の(1)から(5)の支払で構成される（基準19項）。

- (1) 借手の固定リース料
- (2) 指数又はレートに応じて決まる借手の変動リース料
- (3) 残価保証に係る借手による支払見込額
- (4) 借手が行使することが合理的に確実である購入オプションの行使価額
- (5) リースの解約に対する違約金の借手による支払額（借手のリース期間に借手による解約オプションの行使を反映している場合）

項目	説明
借手の固定リース料（基準BC43項）	形式上は一定の指標に連動して変動する可能性があるが実質的には支払が不可避である、又は、変動可能性が解消されて支払額が固定化されるものは、借手の固定リース料と同様に扱う（例えば、リース開始日においては原資産の使用に連動するが、リース開始日後のある時点で変動可能性が解消され、残りのリース期間について支払が固定化されるようなリース料）。

項目	説明
指数又はレートに応じて決まる借手の変動リース料（基準BC42項、指針24項、25項）	消費者物価指数の変動に連動した支払等をいう。 市場における賃貸料の変動を反映するように当事者間の協議をもって見直されることが契約条件で定められているリース料が含まれる。 リース開始日における借手のリース料の算定上、原則として、借手のリース期間にわたり同日現在の指数又はレートを用いる（数値例については本適用指針の設例13参照）。 また、あわせて以下の例外的取扱いを参照のこと。
残価保証に係る借手による支払見込額	残価保証について借手が支払うと見込む金額である。 この点は、現行基準において残価保証額を含めるとしていたが、本会計基準等においては借手が支払うと見込む金額を含めるように変更されている（基準BC44項）。
借手が行使することが合理的に確実である購入オプションの行使価額	購入オプションについては、借手のリース期間の決定における延長オプション等と同様に、その行使が合理的に確実である場合に行使価額を借手のリース料に含める。 この点は、現行基準において割安購入選択権が付与されている場合に行使価額を含めるとしていたが、本会計基準等においては購入オプションを行使することが合理的に確実である場合に行使価額を含めるように変更されている（基準BC45項）。

### （借手のリース料に含まれない変動リース料の取扱い）

借手の業績や原資産の使用に連動して支払額が変動するリース料等は借手のリース料に含まれず（基準BC42項）、したがって、借手のリース負債の計上額に含められない。このような借手の変動リース料については、その発生時に損益に計上される（指針51項）。

### （指数又はレートに応じて決まる借手の変動リース料に関する例外的取扱い）

借手は、対象の指数又はレートの将来の変動を合理的な根拠をもって見積ることができる場合、その見積られた指数又はレートに基づき借手のリース料及びリース負債を算定することを選択できる。この選択は、リースごとにリース開始日に行う（指針26項）。

この例外的取扱いは、IFRS第16号には置かれていない。ASBJにおける審議の過程では、一部のリースでは原資産の経年劣化により、対象の指数又はレートがリース開始日以降に低下するため、リース期間にわたりリース開始日現在の指数又はレートを用いて算定を行うと、リース負債が過大になるとの意見が聞かれた。このような意見等を踏まえ、本会計基準等では合理的な根拠をもって指数又はレートの将来の変動を見積ることができることを条件に、以上の例外的取扱いを認めている（指針

BC49項)。

また、リース開始日にこの例外的取扱いを選択した場合、同日以降、決算日ごとに参照する指数又はレートの将来の変動を見積り、当該見積られた指数又はレートに基づきリース料及びリース負債を修正し、リース負債の修正額に相当する金額を使用権資産に加減する(指針49項)。

### ③ 現在価値の算定に用いる割引率

借手がリース負債の現在価値の算定のために用いる割引率は、次のとおりである(指針37項)。

- (1) 貸手の計算利率を知り得る場合、当該利率による。
- (2) 貸手の計算利率を知り得ない場合、借手の追加借入に適用されると合理的に見積られる利率による。

貸手の計算利率は、貸手のリース料の現在価値と貸手のリース期間終了時に見積られる残存価額で残価保証額以外の額の現在価値の合計額が、当該原資産の現金購入価額又は借手に対する現金販売価額と等しくなるような利率である(指針66項)。

### ④ リース負債の当初測定

#### (原則的取扱い)

リース負債は、現行基準及びIFRS第16号の定めと同様に、リース開始日において未払である借手のリース料から利息相当額の合理的な見積額を控除し、現在価値により当初測定される(基準34項)。

#### (例外的取扱い)

但し、使用権資産総額に重要性が乏しいと認められる場合、次のいずれかの方法が認められる(指針40項)。

- |  |
|--|
| (1) 借手のリース料から利息相当額の合理的な見積額を控除しない方法(利子込み法)<br>この場合、使用権資産及びリース負債は、借手のリース料をもって計上され、借手のリース期間にわたり支払利息は計上されず、減価償却費のみ計上される。 |
| (2) 利息相当額の総額を借手のリース期間中の各期に定額で配分する方法(定額法)   |

使用権資産総額に重要性が乏しいと認められる場合は、以下の比率が10パーセント未満である場合をいう(指針41項)。

未経過の借手のリース料の期末残高

未経過の借手のリース料の期末残高+有形固定資産及び無形固定資産の期末残高

この例外的取扱いは、IFRS第16号では定められていない。しかし、現行基準において実務の追加的な負担を軽減することを目的として導入され、既に浸透していることから、本会計基準等においても踏襲されている。

### ⑤ 使用権資産の当初測定

使用権資産は、リース負債の計上額に、次の項目を加減して当初測定される(基準33項)。

- +リース開始日までに支払った借手のリース料
- +付随費用
- +資産除去債務に対応する除去費用
- 受け取ったリース・インセンティブ

現行基準における貸手の購入価額又は借手の見積現金購入価額と比較を行う方法は踏襲せず、IFRS第16号と整合的に、借手のリース料の現在価値を基礎として使用権資産の計上額を算定することとしている(指針BC36項)。

また、以下の項目についても使用権資産の当初測定に含まれる。

- ・借地権の設定に係る権利金等(指針27項)
- ・建設協力金等の差入預託保証金の一部(指針29項から35項)

#### 公開草案からの主な変更点

- ・使用権資産の当初測定額に、受け取ったリース・インセンティブを控除する点が明確化されている。  
なお、IFRS第16号のようなリース・インセンティブについての定義は取り入れられていない。

#### (資産除去債務相当額)

企業会計基準第18号「資産除去債務に関する会計基準」第7項に従って、資産除去債務を負債として計上する場合の関連する有形固定資産が使用権資産である場合、当該負債の計上額と同額を使用権資産の帳簿価額に加える(指針28項)。

#### (借地権等の設定に係る権利金等)

借地権の設定に係る権利金等は、借地権の設定において借地権者である借手が借地権設定者である貸手に支払った権利金等をいう(指針4項(9))。

#### (建設協力金等の差入預託保証金)

現行基準において、建設協力金等の差入預託保証金の会計処理は、移管指針第9号「金融商品会計に関する実務指針」に定められていた。この定めについては、所定の変更を行った上で、その記載箇所を本会計基準等へ移している。

	本会計基準等の取扱い
将来返還されない差入預託保証金(敷金を含む)	・その金額を使用権資産の取得価額に含める(指針32項、第34項)。
将来返還される差入預託保証金(敷金を除く)	・時価相当額を金融資産で計上 ・支払額と時価の差額を使用権資産の取得価額に含める(指針29項)。 (※)

将来返還される差入敷金	<ul style="list-style-type: none"> <li>取得原価により敷金等で計上</li> <li>将来返還される差入預託保証金と同様の会計処理も認められる(指針33項)。</li> </ul>
-------------	---

(※) その影響額に重要性がない場合、企業会計基準第10号「金融商品に関する会計基準」における債権に準じて会計処理することができる(指針31項)。

## (5) リース負債と使用権資産の事後測定

リース開始日後、借手のリース期間にわたり、リース負債と使用権資産に対して次のような会計処理が行われる。

	リース負債	使用権資産
リース期間中、毎期行われる会計処理	<ul style="list-style-type: none"> <li>原則として、利息法による利息相当額の配分(基準36項、指針38項、39項)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>減価償却(基準37項、38項、指針43項)</li> </ul>
リース負債の計上額の見直し時における会計処理	<ul style="list-style-type: none"> <li>契約条件の変更による計上額の見直し(基準39項(2)、指針45項(1))</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>左記の見直しに伴う修正(指針45項(2))</li> </ul>
	<ul style="list-style-type: none"> <li>契約条件の変更を伴わない見直し(基準40項、指針46項)</li> <li>上記のうち、指数又はレートの変動による見直し(指針48項、49項)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>左記の見直しに伴う修正(指針46項)</li> <li>左記の見直しに伴う修正(指針48項、49項)</li> </ul>
その他の会計処理	該当なし	<ul style="list-style-type: none"> <li>減損(「固定資産の減損に係る会計基準」(平成14年8月企業会計審議会)等を参照)</li> </ul>

### ① リース負債に関する利息相当額の配分

リース負債は、原則として利息法により、その未返済元本残高に一定の利率を乗じた利息相当額を各期に配分して事後測定される(指針39項)。

但し、例外的取扱いとして、一定の条件を満たす場合、利息相当額の取扱いについて次の方法が認められる(本稿の「5.(4)④リース負債の当初測定」を参照)。

- リース負債の当初測定時に控除せず、各期に配分しない方法(利子込み法)
- リース負債の当初測定時に控除した上で、各期に定額で配分する方法(定額法)

### ② 使用権資産の減価償却

使用権資産の減価償却は、リースの契約に含まれる諸

条件に応じて、次のように行う(基準37項、38項)。

原資産の所有権が借手に移転すると認められるリース	<ul style="list-style-type: none"> <li>原資産を自ら所有していたと仮定した場合に適用する減価償却方法と同一の方法により減価償却費を算定する。</li> <li>耐用年数は、経済的使用可能予測期間とし、残存価額は合理的な見積額とする。</li> </ul>
上記以外のリース	<ul style="list-style-type: none"> <li>定額法等の減価償却方法の中から企業の実態に応じたものを選択適用した方法により減価償却費を算定する。</li> <li>原則として、借手のリース期間を耐用年数とし、残存価額をゼロとする。</li> </ul>

本会計基準等では、使用権資産の償却について、基本的に現行基準におけるファイナンス・リースに関するリース資産の償却方法を踏襲している。

本会計基準等では、残価保証に関して借手のリース料に含まれる金額について、残価保証額から借手による支払見込額へ変更された(本稿の「5.(4)②借手のリース料」を参照)。そのため、残価保証がある場合に残価保証額を残存価額として減価償却するという現行基準の取扱いは廃止されている。

原資産の所有権が借手に移転すると認められるリースとは次のいずれかに該当するものである(指針43項)。

- 契約上、契約に定められた期間(以下「契約期間」という)終了後又は契約期間の途中で、原資産の所有権が借手に移転することとされているリース
- 契約期間終了後又は契約期間の途中で、借手による購入オプションの行使が合理的に確実であるリース
- 原資産が、借手の用途等に合わせて特別の仕様により製作又は建設されたものであって、当該原資産の返還後、貸手が第三者に再びリース又は売却することが困難であるため、その使用可能期間を通じて借手によってのみ使用されることが明らかなるリース

これは、現行基準における所有権移転ファイナンス・リースに該当するか否かの定めを踏襲しているが、(2)については、行使が確実に予想される割安購入選択権という現行基準の定めから、行使が合理的に確実である購入オプションへと変更されている(指針BC71項)。

### (借地権の設定に係る権利金等に関する減価償却)

借地権の設定に係る権利金等は、原則として、使用権資産の取得価額に含め、借手のリース期間を耐用年数として減価償却される(指針27項前段)。

但し、旧借地権又は普通借地権の設定に係る権利金等については、次の場合、減価償却をしないことが認められる(指針27項ただし書き)。

- 現行基準において償却していなかった場合
- 本会計基準等の適用初年度の期首にこれらの権利金等が計上されていない場合

**公開草案からの主な変更点**

- ・借地権の設定に係る権利金等について公開草案では、残存価額を設定することは想定していないとされていたが、わが国の実務を踏まえて、指針BC54項において、以下が記載されている。
- ―借手のリース期間の終了時に残存価額があると認められる場合には残存価額を控除すること
- ―残存価額の見積りが困難である場合には、残存価額をゼロとすることも考えられること

**③ リース負債の計上額の見直し**

現行基準は、次の事象が生じた場合のリース負債等の取扱いを定めていなかった。本会計基準等は、これらの取扱いを明確化するため、IFRS第16号における定めを一部簡素化の上で取り入れている。

- ・リースの契約条件の変更が生じた場合（指針44項、45項）
- ・リースの契約条件の変更を伴わない借手のリース料の変更が生じた場合（指針46項から49項）

**a. 契約条件の変更によるリース負債の計上額の見直し**

「リースの契約条件の変更」とは、リースの当初の契約条件の一部ではなかったリースの範囲若しくはリースの対価の変更（例えば、1つ以上の原資産を追加若しくは解約することによる原資産を使用する権利の追加若し

くは解約、又は、契約期間の延長若しくは短縮）をいう（基準24項）。

**(独立したリースに該当するか否かの判定)**

借手は、リースの契約条件の変更が生じた場合、変更前のリースとは独立したリースとして会計処理を行うか又はリース負債の計上額の見直しを行う（基準39項）。

リースの契約条件の変更が次の(1)及び(2)のいずれも満たす場合、借手は、当該リースの契約条件の変更を独立したリースとして取り扱う（指針44項）。

- (1) 1つ以上の原資産を追加することにより、原資産を使用する権利が追加され、リースの範囲が拡大されること
- (2) 借手のリース料が、範囲が拡大した部分に対する独立価格に特定の契約の状況に基づく適切な調整を加えた金額分だけ増額されること

これに該当する場合としては、オフィス・ビルの1フロアを賃借している企業が、さらに1フロアを追加して賃借するように契約を変更し、その変更後の賃借料の増額が追加フロア分の市場賃料相当であるケース等が想定される。

借手は、上記の独立したリースに該当するか否かの判定結果に応じて、契約条件の変更後のリースを次のとおり会計処理する（指針44項、45項）。

独立したリースに該当する場合	<ul style="list-style-type: none"> <li>・変更前のリースについて、従来の会計処理を継続する</li> <li>・変更により生じた独立したリースについて、そのリース開始日に、契約条件の変更の内容に基づくリース負債を計上し、当該リース負債にリース開始日までに支払ったリース料及び付随費用等を加減した額により使用权資産を計上する。</li> </ul>						
独立したリースに該当しない場合	<p>契約条件の変更後のリースについて、リースの契約条件の変更の発効日に、リース負債と使用权資産について次の処理を行う。</p> <table border="1" data-bbox="387 1391 1358 1724"> <thead> <tr> <th data-bbox="387 1391 874 1442">リース負債</th> <th data-bbox="874 1391 1358 1442">使用权資産</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td data-bbox="387 1442 874 1615">変更後の条件を反映した借手のリース期間を決定し、当該期間における借手のリース料の現在価値まで修正する。</td> <td data-bbox="874 1442 1358 1615">(リースの範囲が縮小される場合(※)) ・リースの一部又は全部の解約を反映するように使用权資産の帳簿価額を減額する。 これによる使用权資産の減額と左記のリース負債の修正額の差額について損益に計上する。</td> </tr> <tr> <td data-bbox="387 1615 874 1724"></td> <td data-bbox="874 1615 1358 1724">(上記以外の場合) ・左記のリース負債の修正額に相当する金額を使用权資産に加減する。</td> </tr> </tbody> </table> <p>(※) 例えば、原資産である不動産の面積が縮小された場合や契約期間が短縮された場合が含まれると考えられる。</p>	リース負債	使用权資産	変更後の条件を反映した借手のリース期間を決定し、当該期間における借手のリース料の現在価値まで修正する。	(リースの範囲が縮小される場合(※)) ・リースの一部又は全部の解約を反映するように使用权資産の帳簿価額を減額する。 これによる使用权資産の減額と左記のリース負債の修正額の差額について損益に計上する。		(上記以外の場合) ・左記のリース負債の修正額に相当する金額を使用权資産に加減する。
リース負債	使用权資産						
変更後の条件を反映した借手のリース期間を決定し、当該期間における借手のリース料の現在価値まで修正する。	(リースの範囲が縮小される場合(※)) ・リースの一部又は全部の解約を反映するように使用权資産の帳簿価額を減額する。 これによる使用权資産の減額と左記のリース負債の修正額の差額について損益に計上する。						
	(上記以外の場合) ・左記のリース負債の修正額に相当する金額を使用权資産に加減する。						

**b. 契約条件の変更を伴わないリース負債の見直し**

契約条件の変更を伴わずに借手のリース料等に変更がある状況としては、次のものが考えられる（指針46項、47項）。

延長オプション又は解約オプションに関連して借手のリース期間の変更があった場合（後述の「④借手のリース期間の変更」を参照）
購入オプションの行使についての判定に変更があった場合

残価保証に基づいて支払われると見込まれる金額に変更があった場合

指数又はレートに応じて決まる借手の変動リース料に変動があった場合

借手は、上記のような変更が生じた場合、当該変更が生じた日にリース負債と使用権資産について次のように処理する（指針46項、48項）。

リース負債	使用権資産
当該変更の内容を反映した借手のリース料の現在価値へとリース負債の計上額を修正する。 指数又はレートに応じて決まる借手の変動リース料については、当該指数等の変動により、今後支払うリース料に変動が生じたときのみ、借手の残存リース期間にわたり、変動後の指数等に基づきリース負債の計上額を修正する。	左記のリース負債の修正額に相当する金額を使用権資産に加減する。 ただし、使用権資産の帳簿価額をゼロまで減額してもなお、リース負債の修正の減額がある場合には、残額を損益に計上する。

#### ④ 借手のリース期間の変更

リース開始時に決定された借手のリース期間は、その後、次の場合に変更され、リース負債の計上額の見直しが行われる（基準41項）。

延長オプション等の行使の判断について、次の両方を満たす重要な事象又は重要な状況が生じた場合（基準41項）

- (1) 借手の統制下にあること
- (2) 延長オプションを行使すること又は解約オプションを行使しないことが合理的に確実であるかどうかの借手の決定に影響を与えること

借手の解約不能期間に変更が生じた場合（基準42項）

重要な事象又は重要な状況は、例えば次のようなものをいう（基準BC51項）。

- (1) リース開始日に予想されていなかった大幅な賃借設備の改良で、延長オプション、解約オプション又は購入オプションが行使可能となる時点で借手が重大な経済的利益を有すると見込まれるもの
- (2) リース開始日に予想されていなかった原資産の大幅な改変
- (3) 過去に決定した借手のリース期間の終了後の期間に係る原資産のサブリースの契約締結
- (4) 延長オプションを行使すること又は解約オプションを行使しないことに直接的に関連する借手の事業上の決定（例えば、原資産と組み合わせて使用する資産のリースの延長の決定、原資産の代替となる資産の処分決定、使用権資産を利用している事業単位の処分決定）

## 6. 貸手の会計処理

### (1) 基本的な考え方

貸手の会計処理については、IFRS第16号及びTopic 842共に抜本的な改正が行われていない。そのため、次の点を除き、基本的に現行基準の定めを踏襲している。

- (1) 収益認識会計基準との整合性を図る点
- (2) リースの定義及びリースの識別（本稿の「4.リースの定義及び識別」を参照）

したがって、本会計基準等において、貸手のリース期間及び貸手のリース料の定義や貸手におけるリースを次の3つに分類の上で会計処理されるという点等について、現行基準と変更はない（定義については、本稿の「3.用語の定義」を参照）。

- ・所有権移転ファイナンス・リース
- ・所有権移転外ファイナンス・リース
- ・オペレーティング・リース

#### 公開草案からの主な変更点

- ・貸手のリース期間について、現行基準における取扱い（解約不能期間に一定の再リース期間を加えた期間）に加えて、IFRS第16号と同様の取扱い（借手のリース期間と同様の方法により決定した期間）が選択肢として追加されている。
- ・上記の解約不能期間に一定の再リース期間を加えた期間における、解約不能期間について、事実上解約不能と認められる期間を含むことが明確化されている。
- ・貸手においては、市場における賃貸料の変動を反映するように当事者間の協議をもって見直されることが契約条件で定められているリース料が、将来の業績等により変動する使用料に含まれず、貸手のリース料に含まれると考えられることが基準BC29項に記載されている。

以下では、貸手の会計処理について、現行基準から改正されている点を中心に説明する。

### (2) 契約の対価のリースを構成する部分とリースを構成しない部分への配分

収益認識会計基準においては、財又はサービスの独立販売価格の比率に基づき、契約において識別したそれぞれの履行義務に取引価格を配分する（収益認識会計基準66項）。本会計基準等では、このような収益認識会計基準の定めと整合的に、契約における対価の金額について、リースを構成する部分とリースを構成しない部分とに配分するにあたって、それぞれの部分の独立販売価格の比率に基づいて配分する（指針13項）。

この独立販売価格については、収益認識会計基準における定義を参照する。

「独立販売価格」とは、財又はサービスを独立して企業が顧客に販売する場合の価格をいう（収益認識会計基準9項）。

#### (維持管理費用相当額等の配分方法の選択)

貸手は、上記の配分にあたって、次の(1)又は(2)の

いずれかの方法を選択する（指針13項）。

- (1) 契約における対価の中に、借手に財又はサービスを移転しない活動及びコストについて借手が支払う金額が含まれる場合に、当該金額を契約における対価の一部としてリースを構成する部分とリースを構成しない部分とに配分する方法
- (2) 契約における対価の中に、原資産の維持管理に伴う固定資産税、保険料等の諸費用（以下「維持管理費用相当額」という）が含まれる場合に、当該維持管理費用相当額を契約における対価から控除し、収益に計上する、又は、貸手の固定資産税、保険料等の費用の控除額として処理する方法

(1)は、IFRS第16号における定めを取り入れたものであり、(2)は現行基準における取扱いを踏襲したものである。

#### (リースを構成する部分とリースを構成しない部分への配分の代替的な取扱い)

貸手は次の要件を満たすリースを含む契約について、契約ごとにリースを構成する部分とリースを構成しない部分を合わせて会計処理を行うことができる（指針14項）。

- (1) リースを構成する部分がオペレーティング・リースに分類される。
- (2) リースを構成しない部分が収益認識会計基準の適用対象であり、収益の計上時期及びパターンがリースを構成する部分と同じである。

当該取扱いを適用する場合、リースを構成する部分が契約の主たる部分であるかどうかによって、次のように会計処理を行う（指針15項）。

リースを構成する部分が契約の主たる部分である場合	両構成部分を、リースを構成する部分として、オペレーティング・リースに係る会計処理を行う。
上記以外の場合	両構成部分を、収益認識会計基準に従って単一の履行義務として会計処理を行う。

#### 公開草案からの主な変更点

- ・貸手におけるリースを構成する部分とリースを構成しない部分への契約の対価の配分について、米国会計基準を参考とした代替的な取扱いが追加されている。

### (3) ファイナンス・リースの会計処理

現行基準では、貸手のファイナンス・リースについて、以下の3つの中から取引実態に応じて選択した方法に従って会計処理することとされていた。

- (1) リース取引開始日に売上高と売上原価を計上する方法
- (2) リース料受取時に売上高と売上原価を計上する方法
- (3) 売上高を計上せずに利息相当額を各期へ配分する方法

このうち、(2)の方法について、収益認識会計基準において対価の受取時にその受取額で収益を計上することが認められなくなったことを契機として、見直しを行った結果、(2)の方法を廃止している（指針BC117項）。

本会計基準等では、収益認識会計基準との整合性を考慮して、貸手が事業の一環で行うリースについて、取引実態に応じて、次のいずれかにより会計処理を行う（指針71項、78項）。

会計処理の方法	説明
<p><b>(製造又は販売を事業とする貸手が当該事業の一環で行うリース)</b></p> <p>リース開始日に、貸手のリース料からこれに含まれている利息相当額を控除した金額で売上高を計上し、同額でリース投資資産又はリース債権を計上する。また、原資産の帳簿価額により売上原価を計上する。</p> <p>ただし、売上高と売上原価の差額（以下「販売益相当額」という。）が貸手のリース料に占める割合に重要性が乏しい場合は、原資産の帳簿価額をもって売上高及び売上原価を計上し、販売益相当額を利息相当額に含めて処理することができる。</p>	<p>この方法は、現行基準における(1)の方法を基本的に踏襲している。</p> <p>また、販売益に重要性が乏しい場合の取扱いは、現行基準の取扱いを踏襲している（指針BC114項）。</p>
<p><b>(製造又は販売以外を事業とする貸手が当該事業の一環で行うリース)</b></p> <p>リース開始日に、原資産の現金購入価額（原資産を借手の使用に供するために支払う付随費用がある場合は、これを含める）により、リース投資資産又はリース債権を計上する。</p>	<p>この方法は、金融取引の性質が強い場合を想定して、現行基準における(3)の方法を基本的に踏襲している。</p>

また、現行基準では、上記(1)から(3)の基本的となる会計処理のみが定められていたが、本会計基準等では、貸手が事業の一環以外で行うリースについて、原資産の取得日とリース開始日とが近接しないことなどにより、販売益がある場合を想定して、以下の取扱いが定められている（指針72項、78項）

**(貸手が事業の一環以外で行うリース)**

リース開始日に、貸手のリース料からこれに含まれている利息相当額を控除した金額をリース投資資産又はリース債権として計上し、当該計上額と、原資産の帳簿価額との差額を売却損益として計上する。

ただし、当該売却損益が貸手のリース料に占める割合に重要性が乏しい場合は、販売益損益を利息相当額に含めて処理することができる。

**公開草案からの主な変更点**

- ・貸手が事業の一環で行うリースについて、現行基準と整合的になるように修文が行われている。
- ・貸手が事業の一環以外で行うリースについて、会計処理の明確化が図られている。

**(4) オペレーティング・リースの会計処理**

オペレーティング・リースについて、現行基準では、通常の賃貸借取引に係る方法に準じた会計処理を行うとされているのみで、具体的な会計処理は示されていない。そのため、次のような条項を含む取引について会計処理の実務に多様性があり、企業間の比較可能性が損

なわれているとの指摘があった（指針BC121項）。

- ・フリーレント（契約開始当初数カ月間賃料が無償となる契約条項）
- ・レントホリデー（例えば、数年間賃貸借契約を継続する場合に一定期間賃料が無償となる契約条項）

本会計基準等では、収益認識会計基準との整合性を図り、貸手のリース料について、貸手のリース期間にわたり原則として定額法で計上することとしている。

ただし、解約不能期間に一定の再リース期間を加えた期間を選択した場合で、当該貸手のリース期間に無料賃貸期間が含まれるときは、契約期間における使用料の総額（将来の業績等により変動する使用料を除く）について契約期間にわたり計上する（指針82項）。

**公開草案からの主な変更点**

- ・貸手のリース期間について、解約不能期間に一定の再リース期間を加えた期間を選択した場合で、当該貸手のリース期間に無料賃貸期間が含まれるときに、契約期間における使用料の総額について契約期間にわたり定額法で計上することが、明確化されている。

以上

# ASBJ：移管指針公開草案第15号（移管指針第9号の改正案）「金融商品会計に関する実務指針（案）」の公表

『会計情報』編集部

企業会計基準委員会（ASBJ）は、2024年9月20日に、移管指針公開草案第15号（移管指針第9号の改正案）「金融商品会計に関する実務指針（案）」を公表した。

我が国においては、企業が投資する組合等への出資の評価に関して、当該組合等の構成資産が金融資産に該当する場合には企業会計基準第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。）に従って評価し、当該組合等への出資者である企業の会計処理の基礎とするとされている（移管指針第9号「金融商品会計に関する実務指針」第132項）。この点、金融商品会計基準は、市場価格のない株式について取得原価をもって貸借対照表価額とする（金融商品会計基準第19項）としているため、企業が投資する組合等の構成資産が市場価格のない株式である場合、これらについても取得原価で評価することとなる。

当該定めに関して、近年、ファンドに非上場株式を組み入れた金融商品が増加しており、これらの非上場株式を時価評価することによって、財務諸表の透明性が向上し、投資家に対して有用な情報が開示及び提供されることになり、その結果、国内外の機関投資家からより多くの成長資金がベンチャーキャピタルファンド等に供給されることが期待されるとして、ベンチャーキャピタル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時価評

価するようにすみやかに会計基準を改正すべきとの要望が聞かれていた。

こうした状況を受けて、企業会計基準諮問会議から提言がなされ、これを踏まえ、2023年12月に開催された第516回企業会計基準委員会において、ベンチャーキャピタル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範囲に限定し、上場企業等が保有するベンチャーキャピタルファンドの出資持分に係る会計上の取扱いの見直しを目的として会計基準の開発に着手することとし、検討を重ねてきた。

今般、2024年9月18日開催の第533回企業会計基準委員会において、移管指針公開草案第15号（移管指針第9号の改正案）「金融商品会計に関する実務指針（案）」（以下「本公開草案」という。）の公表を承認し、公表したものである。

コメント募集期間は、2024年11月20日（水）までとされている。

詳細については、ASBJのウェブページ（移管指針公開草案第15号（移管指針第9号の改正案）「金融商品会計に関する実務指針（案）」の公表 | 企業会計基準委員会（[asb-j.jp](http://asb-j.jp)）を参照いただきたい。

以上

# IASB、IFRS第19号の修正を提案

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、2024年7月30日に国際会計基準審議会（IASB）から公表された公開草案「IFRS第19号『公的説明責任のない子会社：開示』の修正」（ED）を解説する。

- IASBは、新たな又は最近修正されたIFRS会計基準の開示要求の削減を提供するIFRS第19号の修正を提案する公開草案を公表した。
- 修正案は、以下の新たな基準及び最近の修正に関するものである。
  - IFRS第18号「財務諸表における表示及び開示」
  - 「サプライヤー・ファイナンス契約」（IAS第7号「キャッシュ・フロー計算書」の修正）
  - 「国際税務改革—第2の柱モデルルール」（IAS第12号「法人所得税」の修正）
  - 「交換可能性の欠如」（IAS第21号「外国為替レート変動の影響」の修正）
- 以下の項目については、開示要求の削減は提案されていない。
  - 金融商品の分類及び測定に関する最近の修正（IFRS第9号「金融商品」及びIFRS第7号「金融商品：開示」の修正）
  - 将来公表予定のIFRS会計基準「規制資産及び規制負債」
- 発効日又は経過措置は提案されていない。
- コメント期間は2024年11月27日までである。

IFRS第19号には、2021年2月28日より前に公表されたIFRS会計基準の開示要求の削減が含まれている。2021年2月28日から2024年5月1日の間に公表された新たな又は修正されたIFRS会計基準の開示要求は、IASBがこれらの要求事項の削減について協議していなかったため、現在、IFRS第19号に削減されることなく含まれている。

IASBは、IFRS第19号の開示要求をこれらの新たな基準又は修正基準から更新し、IFRS第19号が、削減された開示要求を開発するためのIASBの原則を反映した開示要求のみを含むようにすることを提案している。さらに、IASBは、将来公開予定のIFRS会計基準「規制資産及び規制負債」の開示要求を削減すべきかどうかについて見解を求めている。

### 見解

IFRS第19号は、他のIFRS会計基準の新たな又は修正された開示要求と常に最新の状態を維持し、一貫性を確保するために、必要に応じて引き続き修正される。IASBは、新たな基準を開発する又は基準の修正を行う際には、開示要求の削減に関する原則を適用し、要件を満たす子会社のコストと便益を評価する。その後、IASBは、開示要求の削減に関するフィードバックを得て、それらをIFRS第19号の結果的修正として公表し、これは新たな基準又は修正の付録に含まれる。

## 背景

2024年5月、IASBはIFRS第19号を公表した。IFRS第19号の適用を選択した要件を満たす子会社は、開示要求を除き他のIFRS会計基準の要求事項を適用し、代わりにIFRS第19号の開示要求を適用する。

IFRS第19号の開示要求は、他のIFRS会計基準に由来

## 修正案

### 財務諸表における表示及び開示

IASBは、IFRS第18号に関連するIFRS第19号の開示要求の大部分を維持することを提案している。唯一の大幅な変更案は、IFRS第19号から、経営者が定義した業績指標（MPM）に関する要求事項を削除することであ

<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/ifrs-19-catch-up-ed>)

る。代わりに、IFRS第18号で定義されているMPMを使用する要件を満たす子会社は、IFRS第18号の関連する(完全な)開示要求を適用することが要求される。

IASBはまた、特約条項付非流動負債に関するIFRS第19号の開示目的を削除することを提案している。

### サプライヤー・ファイナンス契約

IASBは、サプライヤー・ファイナンス契約に関するIFRS第19号の開示要求を、一部の修正を加えつつも維持することを提案している。IASBは、IFRS第19号に開示目的を含めないという決定と整合的に、IFRS第19号にこれまで含まれていた開示目的を削除することを提案している。また、以下も提案している。

- IAS第7号からサプライヤー・ファイナンス契約の記述を含む新しい項を追加する。
- IFRS第19号において、削除が提案されている開示目的への参照を削除する。

### 国際税務改革—第2の柱モデルルール

IASBは、以下を導入したIAS第12号の修正に関連するIFRS第19号の開示要求を維持することを提案している。

- 第2の柱の法人所得税に関連する繰延税金資産及び負債に関する情報を認識し開示する要求事項の一時的な例外
- 影響を受ける企業に対する的を絞った開示要求

唯一の変更案は、IFRS第19号から、当該修正によって導入された開示目的及び当該目的への参照を削除することである。

### 交換可能性の欠如

IASBは、2023年8月に公表された交換可能性の欠如についての修正に関するIFRS第19号の開示要求を維持することを提案している。IASBは、IAS第21号を修正し、企業に対して以下についての一貫したアプローチを適用することを要求した。

- 通貨が他の通貨に交換可能かどうかを評価する。
- 通貨が交換可能でない場合に、使用する為替レート及び提供する開示を決定する。

唯一の変更案は、IFRS第19号から、当該修正によって導入された開示目的、及び当該目的を充足するために必要な詳細な金額への参照を削除することである。

### 金融商品の分類及び測定

2024年5月、IASBは、「金融商品の分類及び測定の修正」の結果として、IFRS第19号に開示要求を追加した。当該要求事項は、基本的な融資のリスクやコスト(貨幣の時間的価値又は信用リスクなど)に直接関係しない偶発的な事象の結果として、契約上のキャッシュ・フローの金額を変更する可能性のある契約条件の影響に関連している。

当該要求事項は、IASBによって削減されていない。もたらされる開示が、要件を満たす子会社の財務諸表の利用者に、短期的なキャッシュ・フロー及び義務、ならびにソルベンシー及び流動性に関する情報を提供することになるため、IASBは、この決定を維持することを提案している。

### 規制資産及び規制負債

IASBは、2025年に「規制資産及び規制負債」という表題の新たな基準を公表する予定である。IFRS第19号及び新たな基準を適用する企業は、新たな基準の開示要求を適用することが要求される。IASBは、新たな基準が公表された際にIFRS第19号の現行の開示要求であるIFRS第14号「規制繰延勘定」に関する既存の開示要求を削除し、IFRS第19号において、新たな基準の開示要求が適用されることを追加することを提案している。

本EDは、規制資産及び規制負債に関する開示要求の削減を提案していない。

### 発効日、経過措置及びコメント期間

発効日又は経過措置は提案されていない。発効日は、本提案の再審議中に設定される。

本EDのコメント期間は2024年11月27日までである。

以上

# IASBは、財務諸表における気候関連及びその他の不確実性についての設例案を提案

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、2024年7月31日に国際会計基準審議会（IASB）が公表した公開草案（ED）「財務諸表における気候関連及びその他の不確実性—設例案」を解説する。

- IASBは、企業が財務諸表における気候関連及びその他の不確実性の影響を報告するために、IFRS会計基準の要求事項をどのように適用するかを示す8つの設例をIFRS会計基準に追加することを提案している。
- 設例案は主に気候関連の不確実性に焦点を当てているが、示されている原則及び要求事項は他のタイプの不確実性にも同様に適用される。
- IFRS会計基準に付属する資料（設例を含む）は、当該基準の不可欠な一部ではなく、したがって強制的ではないため、発効日又は経過措置は提案されていない。
- EDのコメント期間は2024年11月28日に終了する。

表の外で提供する情報と不整合に見えることを懸念していた。

IASBは、財務諸表における気候関連リスクの影響の報告に関する回答者の懸念の内容及び原因を理解するための調査を実施した。当該調査に基づき、IASBは、以下のことを決定した。

- 気候関連及びその他の不確実性をカバーするようにプロジェクトの目的を一般化する。
- EDに示される提案の作成を含め、財務諸表におけるこれらの不確実性の影響の報告を改善するための措置を講じる。

### 見解

IASBは、このプロジェクトの作業を通じて、IFRSのサステナビリティ開示基準を開発する国際サステナビリティ基準審議会（ISSB）のメンバー及びテクニカル・スタッフと協力してきた。このコラボレーションの目的は、企業が財務諸表で提供する情報と、一般目的財務報告書の他の部分で提供する情報との間のつながりを強化することであった。

## 背景

2023年3月、IASBは、財務諸表における気候関連リスクの影響の報告を改善するための的を絞った行動を検討するプロジェクトを作業計画に追加した。

IASBは、アジェンダ協議に対する回答者からの強い要望のため、このプロジェクトに取り組むことを決定した。これらの回答者は、財務諸表における気候関連リスクの影響に関する情報が不十分であるか、企業が財務諸

## 設例案

本EDは、企業がIFRS会計基準の要求事項をどのように適用し、財務諸表における気候関連及びその他の不確実性の影響を報告するかを示す8つの設例を提案している。設例自体は主に気候関連の不確実性に焦点を当てているが、示されている原則及び要求事項は他のタイプの不確実性にも同様に適用される。

<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/climate-ed>)

IASBは、以下に関する要求事項に関する設例に焦点を絞ることを決定した。

- 財務諸表における気候関連及びその他の不確実性の影響を報告するのに最も関連性が高いものである。
- 財務諸表における気候関連リスクの影響に関する情報が不十分である、又は財務諸表以外の一般目的財務報告書で提供される情報と不整合に見えるという懸念に対処する可能性が高いものである。

#### 見解

IASBは、当設例案を、例えば、教育的資料として別途公表したり、基準自体に追加したりするのではなく、IFRS会計基準に付属する設例として含めることを決定した。この決定に至るにあたり、IASBは、このアプローチの利点（作成者、監査人及び規制当局によるアクセスの容易さ及び利用の容易さ、及びIFRS会計基準に直接含まれる例としてガイダンスが提示される場合よりも内容及び形式の柔軟性が高いこと）が、設例案が基準の不可欠な一部ではなく、したがって、一部の法域では翻訳又はエンドースメントされない可能性があるという潜在的な欠点を上回ると判断した。

しかし、公開草案には、このアプローチの利点及び代替案に関するフィードバックを求める質問が含まれている。

### 追加開示につながる重要性の判断（IAS第1号「財務諸表の表示」／IFRS第18号「財務諸表の表示及び開示」）

この設例案では、製造業者は資本集約型の産業で事業を行っており、気候関連の移行リスクにさらされている。しかし、その移行計画は、影響を受ける資産の残存簿価が小さいこと、減損評価において大幅なヘッドルームがあること、及び廃棄義務がないことにより、財務諸表に認識される項目に重要性がある影響を与えることはない。

この設例は、企業がIAS第1号31項（IFRS第18号20項）の要求事項に従って、財務諸表の文脈で重要性判断をどのように行うかを例示している。この設例では、これらの判断は、IFRS会計基準の具体的に要求されている開示を超えて、なぜ移行計画（一般目的財務報告書の他の部分で説明されているもの）が財務状況に影響を与えないのかについて説明する記述に関する追加の開示につながる。

#### 見解

この例の鍵となるのは、気候リスク又はその他のリスクから財務諸表に重要性がある影響が「生じない」こと自体が、特に他の箇所の記述又は広範な業界要因が利用者にそのような影響を予想することを合理的に導くかもしれない場合、開示及び説明を要

とする可能性があることを理解することである。

### 追加開示につながらない重要性の判断（IAS第1号／IFRS第18号）

この設例案では、企業は、気候関連の移行リスクへのエクスポージャーが限られている産業で事業を行うサービス・プロバイダーである。この設例は、企業が財務諸表の文脈において、IAS第1号31項（IFRS第18号20項）の要求事項に従って、どのように重要性の判断を行うかを例示している。財務諸表の利用者に財政状態又は業績に重要性がある影響を与えると予想することに合理的につながる可能性のある他の情報がない場合、これらの判断は、IFRS会計基準が具体的に要求する開示を超える追加の開示につながらない。

### 仮定の開示：具体的な要求事項（IAS第36号「資産の減損」）

この設例案では、企業の事業により大量の温室効果ガスが排出され、事業を行う一部の法域で規制の対象となる。この設例は、IAS第36号134項(d)(i) - (ii)及び134項(f)の要求事項を例示している。特に、企業が資産の回収可能価額を算定するために使用する主要な仮定（この場合は、温室効果ガス排出規制の将来の範囲及び排出枠のコストに関する情報）と、それらの仮定に価値を割り当てるための企業のアプローチについて、どのように開示するかを例示している。

#### 見解

この例は、減損評価を裏付ける仮定を総合的に考慮する必要性を例示しており、これらの開示は、例えば割引率及び長期成長率の見慣れた指標を超えて必要かもしれないということを認識している。

### 仮定の開示：一般的な要求事項（IAS第1号／IAS第8号「財務諸表の作成基礎」）

この設例案では、企業は資本集約型の産業で事業を行っている。当該企業は、一部の非流動資産の帳簿価額を回収する能力に影響を与える可能性のある気候関連の移行リスクにさらされているが、減損レビューを実施した結果、当期に減損は認識されるべきではないと結論付けている。問題となる資金生成単位には、のれん又は耐用年数が確定できない無形資産が含まれていないため、IAS第36号には、企業の減損評価に使用した仮定を開示するという具体的な要求事項はない。

しかし、この設例は、翌事業年度に重要性がある減損の重大なリスクがあるとみなされるため、IAS第1号125項及び129項（IAS第8号31A項及び31E項）の一般的な要求事項が、影響を受ける資産の内容及び帳簿価額の詳細とともに使用した仮定に関する情報の開示につながることを例示している。

#### 見解

この例では、重要性がある減損の即時のリスクは、IAS第1号125項及び129項（IAS第8号31A項及び31E項）に基づく開示の範囲に該当する。このようなリスクが長期にわたって重要性があると予想される場合、開示が適切であるかどうかについて、次の設例で解説したような評価が必要になるかもしれない。

#### 仮定の開示：追加の開示（IAS第1号／IFRS第18号）

この設例案では、企業がその法域で事業を運営し、将来その法域で課税所得を生み出す能力を制限する規制（課税に関連しない）を発表した法域で企業が事業を行い、繰延税金資産の回収に影響を与える可能性がある。しかし、現在の予想では、企業の税務上の繰越欠損金が利用されるまで法律は発効せず、その予想が翌事業年度の事象によって影響を受ける可能性は低いとされている。

この状況では、この設例では、繰延税金資産に関するIAS第12号の具体的な要求事項も、IAS第1号125項及び129項（IAS第8号31A項及び31E項）の一般的な要求事項も適用されないが、発表された規制及びその繰延税金資産に対する影響の可能性に関する企業の仮定は、IAS第1号31項（IFRS第18号20項）の要求事項により、引き続き開示されるべきであると結論付けている。これは、「企業は、IFRS会計基準における具体的な要求事項に準拠するだけでは、特定の取引、その他の事象及び状況が企業の財政状態及び財務業績に与えている影響を財務諸表利用者が理解できるようにするのに不十分である場合には、追加的な開示を提供すべきかどうかを検討しなければならない。」というIAS第1号31項（IFRS第18号20項）の要求事項によるものである。

#### 見解

この設例は、上記の設例と併せて、公開草案が、問題となる資産又は負債を取り扱うIFRS会計基準が具体的に要求していない開示を提供するための基礎として、IAS第1号（IFRS第18号及びIAS第8号）の一般的で包括的な要求事項にいかにか大きく依存しているかを例示している。とりわけ、設例案で表現された原則を適用するためには、潜在的なリスクの重要性について慎重な判断が必要になる。

#### 信用リスクに関する開示（IFRS第7号「金融商品：開示」）

この設例案では、企業は、さまざまなタイプの顧客にさまざまな商品を提供する金融機関である。信用リスク管理実務の一環として、企業は気候関連リスクが信用リスク・エクスポージャーに与える影響を考慮している（具体的には、この例では、農業顧客の干ばつリスク及び不動産担保ローンの洪水リスク）。この設例は、IFRS第7号35A項から38項の要求事項を例示している。特に、この設例は、企業が以下を開示する方法を例示している。

- 特定のリスクが信用リスク・エクスポージャー及び信用リスク管理実務に及ぼす影響に関する情報
- これらの実務が予想信用損失の認識及び測定にどのように関連しているかについての情報

#### 廃棄及び原状回復に関する引当金に関する開示（IAS第37号「引当金、偶発負債及び偶発資産」）

この設例案では、ある企業が石油化学施設に関連してプラントの廃棄及びサイトの原状回復の義務を負っているが、その義務の現在価値に重要性がないほど、施設の維持及び稼働が非常に長期間続くと予想している。

この例は、特に、関連する引当金の帳簿価額が重要性がない場合でも、プラントの廃棄及びサイトの原状回復義務に関する情報、また、それらを取り巻く不確実性について、企業がどのように開示するかについてのIAS第37号85項の要求事項を例示している。

#### 分解情報の開示（IFRS第18号）

この設例案では、企業は、耐用年数が長い有形固定資産を所有しており、その使用により高レベルの温室効果ガスが排出される。同じ機能を果たす排出の少ない代替資産への投資を開始したが、事業の大部分で「古い」資産を引き続き使用している。

この例は、IFRS第18号41項、42項及びB110項の要求事項を例示しており、この場合、2つの資産タイプのリスク（潜在的な規制及び／又は消費者の需要から生じる）は十分に異質であるため、このクラスの有形固定資産の注記開示を分解する必要があると結論付けている。

#### 発効日、経過措置及びコメント期間

IFRS会計基準に付属する資料（設例を含む）は、これらの基準の不可欠な一部ではないため、強制的ではない。したがって、発効日又は経過措置は提案されていない。

EDのコメント期間は2024年11月28日に終了する。

以上

# 国の会計と関連制度（14回目） ～2022年度（令和4年度）の国の財務 書類～

公認会計士 おさむら やかく 長村 彌角

2022年度は、「経済財政運営と改革の基本方針2021」等における歳入歳出改革に加えて、燃料高騰に対応する「原油価格・物価高騰等総合緊急対策」、「物価高騰克服・経済再生実現のための総合経済対策」などの実施に向けた補正予算も編成された。このような中、国の財務書類によれば、国の業務費用は過去5年間（2018年度から2022年度）では、コロナ禍にあった2020年度の190.7兆円をピークに減少傾向にある。2022年度は燃料等の高騰対策や（国研）科学技術振興機構が設置した大学ファンドへの貸付けなどがあったものの、コロナ対策経費の減少などによる社会保障給付費は1.7兆円減少、補助金・交付金等0.4兆円減少などで業務費用総額は2021年度比較で2.6兆円減少し、税収等の財源から業務費用を控除した超過費用も2020年度の59.1兆円をピークに2022年度は32.2兆円に減少した。一方で、いわゆる赤字国債である特例国債を含む公債残高は1,143.9兆円と対前年比30.0兆円増加している。

本稿では、2024年1月に財務省より公表された2022年度の国の財務書類などをもとに、過去5年間の主要項目の経年比較等により傾向を分析した。なお、本稿における図表はいずれも財務省が公表する「国の財務書類」<sup>1</sup>及び「国の財務書類」のポイント<sup>2</sup>並びに各府省庁の省庁別財務書類をもとに、筆者が作成している。

## 1. 国の財務書類の作成目的と特徴

国の財務書類については、本誌2023年5月号（Vol.561）「国の会計と関連制度（1回目）」及び本誌2023年7月号（Vol.563）「国の会計と関連制度（2回目）」<sup>3</sup>において国の財務書類およびコスト情報が作成されるまでの経緯や展開、国の財務書類で示される情報の

概略、財政制度等審議会の資料をもとにした省庁別財務書類の作成の特徴点を解説した。

国の財務書類の作成目的は、国の財務状況等に関する説明責任の履行の向上及び予算執行の効率化・適正化に資する財務情報を提供すること等にある。

国は、毎年度の7月30日に歳入歳出主計簿を締め切り、各府省庁の歳入歳出決算報告書等に基づいて「歳入歳出決算」を作成し、閣議決定を経て11月30日までに会計検査院に送付している（財政法第39条）。会計検査院では、この国の収入支出の決算を検査し、決算検査報告を作成して内閣に送付する（日本国憲法第90条、会計検査院法第29条）。内閣では、会計検査院の検査を受けた歳入歳出決算を、翌年度開催の常会において国会に提出している（財政法第40条）。この一連の過程において、法令に基づき国民に対する情報開示や説明責任を果たしている。

一方、国の決算はいわゆる現金主義に基づき作成されることやストック情報等が十分でないことから、むしろ企業会計に慣れている国民一般が国の財務状況を理解し考察したり、判断していくには、資産や負債の状況、税金を主とした財源の使用状況を発生主義等の企業会計の手法を活用し分かり易く開示することが期待され、これにより国の財政活動の効率性や適正性を含め国民に対する説明責任の履行の向上につながる。

## 2. 国の財務書類の5年間の経年比較

### (1) 国の資産、負債、業務費用、財源の推移

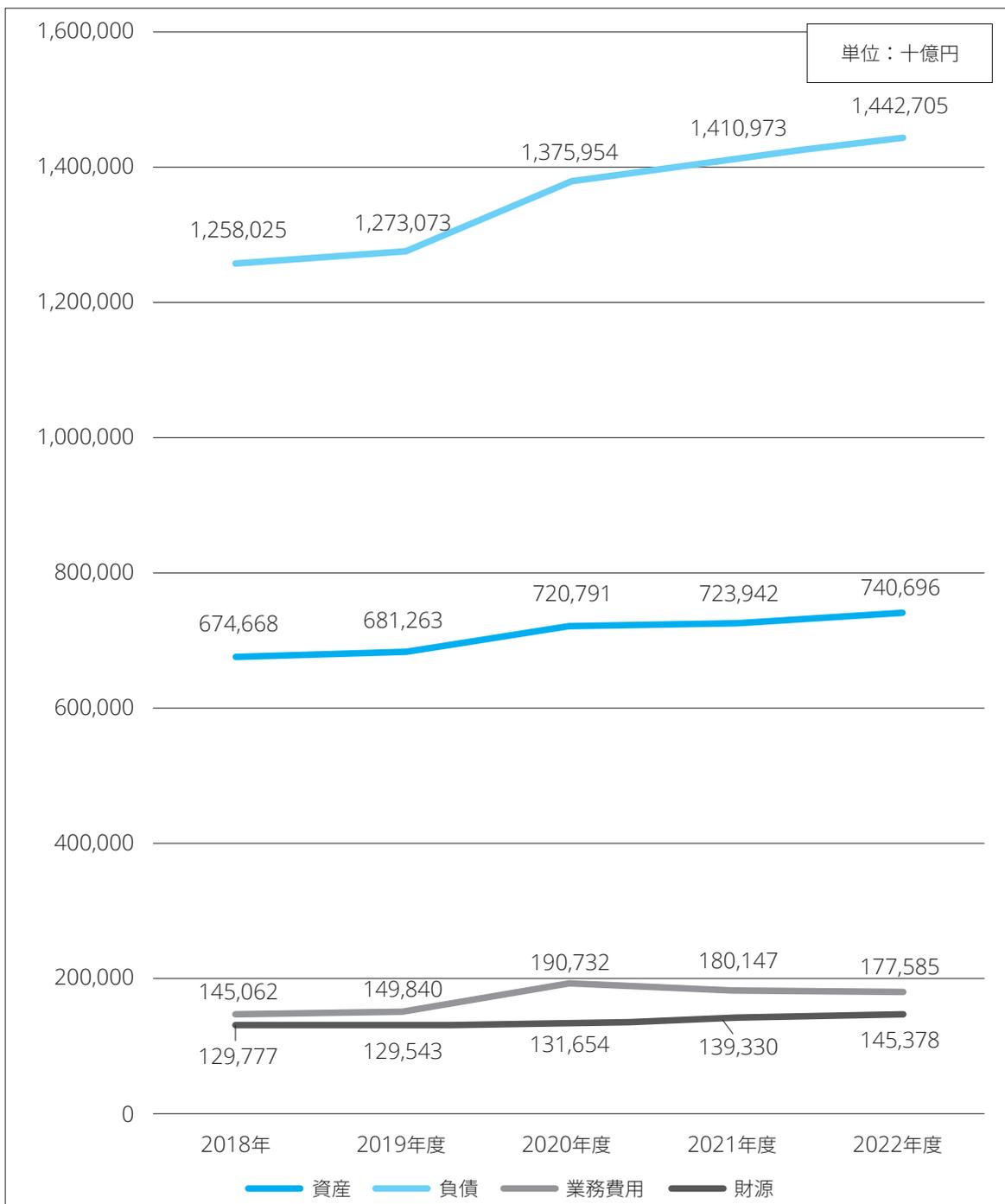
国の資産、負債、業務費用、財源の2018年度から2022年度までの推移は、次のとおり。

1 [https://www.mof.go.jp/policy/budget/report/public\\_finance\\_fact\\_sheet/index.html](https://www.mof.go.jp/policy/budget/report/public_finance_fact_sheet/index.html)

2 財務省HP「国の財務書類」と同じ場所に掲載されている。

3 <https://www2.deloitte.com/jp/ja/pages/audit/articles/aa/accounting-and-related-systems.html>

(図表1) 国の資産・負債・業務費用・財源各総額の5年間の推移



資産総額は66.0兆円増加（9.8%増）である一方で負債総額は184.7兆円増加（14.7%増）と、資産の伸び率の1.5倍の速さで負債は増加し、財源を上回る業務費用の原資として公債が累積的に増加している。また、収入である財源（主に税金）は15.6兆円増加（12.0%増）、業務費用は32.5兆円（22.4%増）と、財源の伸び率のほぼ2倍の速さで業務費用は増加している。財源を上回る業務費用の原資として公債が累積的に増加している。

なお、資産、負債、業務費用ともに2020年度に2019年度比で大きく増加しているが、主に2020年度

以降の新型コロナウイルス感染症対応として持続化給付金や中小事業者へ貸付け等、そのため財源として特例国債を発行したこと等が要因になっている。増えていく国の借金である公債の償還（返済）原資は、税金等の財源もしくは実質的な償還（返済）繰り延べのための借換えになるため、税金等の財源により償還（返済）されなければ、公債残高は基本的には減少しない。

以下では、資産、負債、業務費用、財源の各側面別に増減要因等を確認していく。

(2) 貸借対照表（一般会計＋特別会計合算）の 直近2022年度の資産構成は次のとおり。  
 経年比較（資産）

国の公表する貸借対照表（資産の部）の5か年推移と

(図表2) 国の貸借対照表（資産）の5年間の推移

(単位：十億円)

	2018年度	2019年度	2020年度	2021年度	2022年度	構成割合
現金・預金	51,328	46,109	69,464	48,260	53,774	7.3%
有価証券	119,601	126,486	119,684	123,506	125,626	17.0%
たな卸資産	4,306	4,253	4,108	4,173	4,313	0.6%
未収金	5,353	6,392	6,800	6,053	6,078	0.8%
未収収益	730	658	579	600	710	0.1%
未収（再）保険料	4,688	4,694	5,292	4,933	4,934	0.7%
前払費用	4,704	4,178	3,661	3,265	2,773	0.4%
貸付金	108,861	107,183	120,093	123,206	125,118	16.9%
運用寄託金	112,693	113,203	112,553	113,709	114,717	15.5%
その他の債権等	3,828	4,259	5,157	10,676	11,457	1.5%
貸倒引当金	△1,499	△1,412	△1,613	△1,479	△1,395	-0.2%
有形固定資産	184,382	188,652	191,272	193,368	194,626	26.3%
国有財産（公共用財産を除く）	31,223	32,074	32,521	32,766	33,115	4.5%
土地	18,306	18,917	19,440	19,238	19,374	2.6%
立木竹	3,121	3,225	3,264	3,625	3,956	0.5%
建物	3,412	3,418	3,412	3,385	3,386	0.5%
工作物	2,563	2,548	2,588	2,523	2,519	0.3%
機械器具	0	0	0	0	0	0.0%
船舶	1,465	1,530	1,589	1,556	1,608	0.2%
航空機	946	1,010	1,057	1,141	1,041	0.1%
建設仮勘定	1,410	1,427	1,171	1,297	1,231	0.2%
公共用財産	150,969	152,079	154,075	156,086	157,516	21.3%
公共用財産用地	39,985	40,121	40,250	40,408	40,529	5.5%
公共用財産施設	110,661	111,519	113,392	115,251	116,589	15.7%
建設仮勘定	324	438	432	426	398	0.1%
物品	2,166	4,477	4,654	4,509	3,990	0.5%
その他の固定資産	24	23	21	8	6	0.0%
無形固定資産	305	328	353	380	398	0.1%
出資金	75,388	76,280	83,389	93,290	97,568	13.2%
資産合計	674,668	681,263	720,791	723,942	740,696	100.0%

- ① 2022年度の主な資産の内訳 上位5項目で約90%を占めている。その主な内訳は次の  
2022年度の資産総額（740.7兆円）の構成のうち、 とおりである。

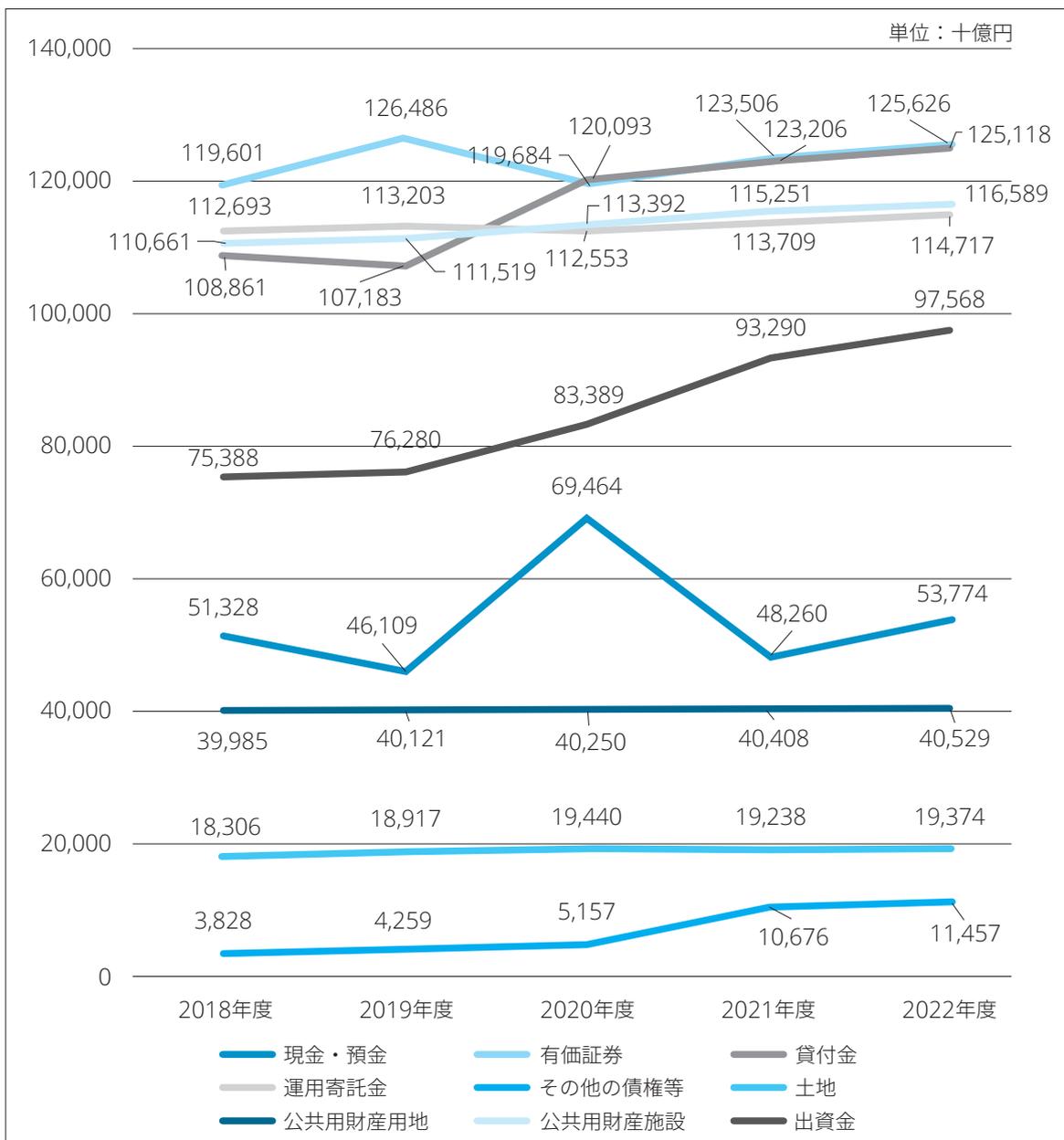
科目（金額）	割合	主な内容
有形固定資産 (194.6兆円)	26.3%	<ul style="list-style-type: none"> <li>・国土交通省所管（公共用財産：150.1兆円（治水用地・施設等：64.2兆円、道路用地・施設等77.4兆円など）、公共用財産以外の国有財産3.6兆円）</li> <li>・防衛省所管（公共用財産以外の国有財産：9.2兆円（土地4.3兆円、船舶1.3兆円など））</li> <li>・農林水産省所管（公共用財産：7.4兆円（土地改良4.5兆円、海岸1.6兆円など）、公共用財産以外の国有財産5.3兆円（立木竹3.9兆円など））</li> <li>・財務省所管（公共用財産以外の国有財産：6.9兆円（土地5.8兆円など））</li> </ul>
有価証券 (125.6兆円)	17.0%	<ul style="list-style-type: none"> <li>・財務省所管：外国為替資金特別会計（外貨証券（満期保有目的以外）124.6兆円）</li> </ul>
貸付金 (125.1兆円)	16.9%	<ul style="list-style-type: none"> <li>・財務省所管：財政投融资特別会計（131.1兆円（うち、41.4兆円は地方公共団体、18.4兆円は(株)日本政策金融公庫））</li> <li>・財務省所管：外国為替資金特別会計（5.9兆円（うち、99%は(株)国際協力銀行））</li> </ul>
運用寄託金 <sup>4</sup> (114.7兆円)	15.5%	<ul style="list-style-type: none"> <li>・厚生労働省所管：年金特別会計（114.7兆円）</li> </ul>
出資金 (97.6兆円)	13.2%	<ul style="list-style-type: none"> <li>・財務省所管40.3兆円、国土交通省所管15.6兆円、文部科学省所管11.7兆円、外務省所管10.3兆円など</li> </ul>

（注） 概括的把握を優先し、「主な内容」に記載の金額は、一般会計内及び特別会計内並びに一般会計と特別会計の合算等における「相殺消去等」は考慮していない。

- ② 過去5ヶ年の主な資産項目の推移 大きな変化はない一方で、現金・預金、出資金、有価証券、貸付金には比較的大きな変動の傾向が見られる。主な理由は次のとおりである。
- 次表は、10兆円を超える資産項目の過去の推移である。
- 運用寄託金、土地や公共用用地、公共用施設の残高に

4 年金特別会計における年金積立金管理運用独立行政法人への寄託金

(図表3) 残高10兆円超の資産項目の5年間の推移



(現金・預金)

年度	対前年度増減	主な増減要因
2019年度	△5.2兆円	前倒債 <sup>5</sup> の発行減少等による減少など
2020年度	+23.4兆円	新型コロナウイルス感染症対策事業等の一部が2021年度へ繰り越されたこと等による一般会計の歳計剰余金 <sup>6</sup> の増加など
2021年度	△21.2兆円	翌年度へ繰り越される事業の繰越額減少等に伴い一般会計の歳計剰余金が減少したことや、財政投融资特別会計の財政融資の資金需要のための備金減少など

5 翌年度に満期を迎える国債の償還のために資金を確実に調達し、年度間の国債発行の平準化を図るため、借換債の一部を、国会の議決を経た範囲内において、前年度にあらかじめ発行しておく仕組み（令和元年度「国の財務書類」のポイント（[https://www.mof.go.jp/policy/budget/report/public\\_finance\\_fact\\_sheet/fy2019/point.renketu.pdf](https://www.mof.go.jp/policy/budget/report/public_finance_fact_sheet/fy2019/point.renketu.pdf)）2ページ）。

6 歳計剰余金とは、毎会計年度における歳入の収納済額から歳出の支出済額を控除した残額をいう。

年度	対前年度増減	主な増減要因
2022年度	+5.5兆円	為替相場変動（2021年度末1ドル115円→2022年度末1ドル130円）等により外貨預け金が2.1兆円増加、現金及び日本銀行預金等が国の内部取引であり算定上控除する国庫余裕金の繰替使用 <sup>7</sup> 減少等により3.4兆円増加など

(有価証券)

年度	対前年度増減	主な増減要因
2019年度	+6.9兆円	過去の為替介入（円売り・外貨買い）により取得した外貨証券の時価上昇による評価差額5.8兆円増加など
2020年度	△6.8兆円	過去の為替介入（円売り・外貨買い）により取得した外貨証券の為替相場変動（2018年度末1ドル109円→2020年度末1ドル104円）による3.3兆円減少や、時価下落による評価差額3.6兆円減少など
2021年度	+3.8兆円	過去の為替介入（円売り・外貨買い）により取得した外貨証券の為替相場変動（2020年度末1ドル104円→2021年度末1ドル115円）による10.3兆円増加や、時価下落による評価差額6.4兆円の減少、復興債償還財源充当のために保有する日本郵政(株)の政府保有義務分以外の全株式売却による1.0兆円減少など
2022年度	+2.1兆円	過去の為替介入（円売り・外貨買い）等により取得した外貨証券の売買による7.4兆円減少、時価下落による5.9兆円減少、為替換算による15.2兆円増加など

(貸付金)

年度	対前年度増減	主な増減要因
2019年度	△1.7兆円	地方公共団体や政策金融機関等への財政融資資金の貸付規模が縮小傾向にあるなか、貸付回収が2020年度の新規貸付を上回ったことによる減少など
2020年度	+12.9兆円	新型コロナウイルス感染症の影響を受けた事業者への資金繰り支援等のため、財政融資資金の政策金融機関等への貸付規模増加など
2021年度	+3.1兆円	財政融資資金の大学ファンド運用原資として（国研）科学技術振興機構への貸付4.0兆円増加など
2022年度	+1.9兆円	大学ファンドの運用原資として財政融資資金の（国研）科学技術振興機構への貸付4.9兆円増加、(株)日本政策金融公庫への貸付金3.1兆円減少など

(出資金)

年度	対前年度増減	主な増減要因
2020年度	+7.1兆円	新型コロナウイルス感染症の影響を受けた中小事業者等の資金繰り支援のための(株)日本政策金融公庫への出資金3.1兆円増加、大学ファンド創設に向けた（国研）科学技術振興機構への出資金0.5兆円増加など
2021年度	+9.9兆円	新型コロナウイルス感染症の影響を受けた中小事業者等の資金繰り支援のための(株)日本政策金融公庫への出資金6.6兆円増加、大学ファンドの運用原資として（国研）科学技術振興機構への出資金0.6兆円増加など

7 国庫余裕金の繰替使用とは、個別の特別会計等で資金不足となっている場合に、国庫全体で一時的に生じている融通可能な余裕金をその特別会計等に無利子で融通（繰替使用）すること。国庫全体の余裕金を、例えば特定の特別会計で繰替使用した場合、当該特定の特別会計財務書類では現金預金の増加を認識できる。一方で、国庫余裕金は国庫全体でみた一時的な余裕金であるため特定の府省庁に紐付けて認識することができず、省庁別財務書類を構成するいずれの省庁においても、現金預金の減少を財務書類上認識できない。そのため、国の財務書類（一般会計・特別会計の合算）を作成する段階で、当該ダブルカウントとなる現金預金相当額を消去（減額）している。

年度	対前年度増減	主な増減要因
2022年度	+4.3兆円	国立大学法人等の会計基準改訂に伴い、2022年度期首に資産見返負債を取崩し収益化したことにより国立大学法人等の純資産額が増加し評価増2.4兆円、株式の時価評価による評価増0.9兆円など

### (3) 貸借対照表（一般会計＋特別会計合算）の経年比較（負債）

国の公表する貸借対照表（負債の部）の5か年推移と直近2022年度の負債構成は次のとおり。

(図表4) 国の貸借対照表（負債）の5年間の推移

(単位：十億円)

	2018年度	2019年度	2020年度	2021年度	2022年度	構成割合
未払金	10,520	10,634	10,711	10,690	10,720	0.7%
支払備金	270	281	311	303	285	0.0%
未払費用	1,192	1,157	1,119	1,080	1,089	0.1%
保管金等	1,126	1,206	1,363	1,485	1,591	0.1%
前受金	52	53	59	70	62	0.0%
前受収益	30	685	662	659	635	0.0%
未経過（再）保険料	37	30	30	32	34	0.0%
賞与引当金	341	347	343	315	334	0.0%
政府短期証券	76,102	77,484	92,778	88,322	87,705	6.1%
公債	986,065	998,805	1,083,931	1,113,968	1,143,921	79.3%
借入金	31,921	32,360	32,863	33,554	33,752	2.3%
預託金	6,365	5,909	7,070	10,426	11,614	0.8%
責任準備金	9,375	9,531	9,496	9,318	9,750	0.7%
公的年金預り金	120,759	121,186	121,798	122,277	123,031	8.5%
退職給付引当金	6,420	5,950	5,716	5,503	5,293	0.4%
その他の債務等	7,452	7,454	7,705	12,971	12,889	0.9%
負債合計	1,258,025	1,273,073	1,375,954	1,410,973	1,442,705	100.0%

- ① 2022年度の主な負債の内訳 上位3項目で約94%を占めている。その主な内訳は次の2022年度の負債総額（1,442.7兆円）の構成のうち、 とおりである。

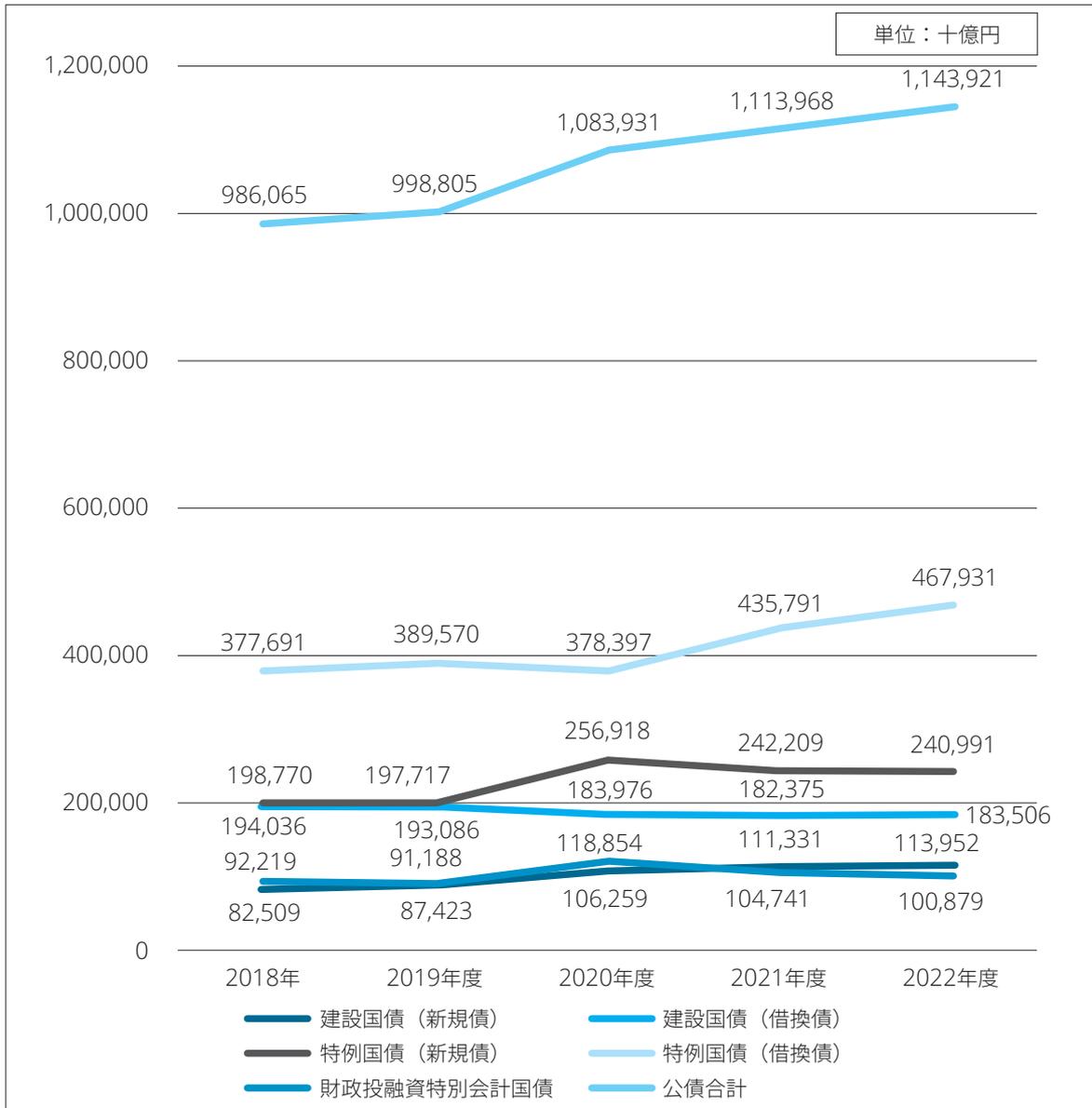
科目（金額）	割合	主な内容
公債 (1,143.9兆円)	79.3%	図表5参照
公的年金預り金 <sup>8</sup> (123.0兆円)	8.5%	厚生労働省所管：年金特別会計厚生年金勘定114.8兆円及び国民年金勘定8.2兆円

<sup>8</sup> 公的年金預り金とは、将来の年金給付財源に充てることが法令による場合も含めて明確である現金・預金、運用寄託金、未収金等の資産から未払金相当額を控除したものの。

科目（金額）	割合	主な内容
政府短期証券 <sup>9</sup> (87.7兆円)	6.1%	・財務省所管：外国為替資金証券 <sup>10</sup> 86.3兆円 ・経済産業省所管：石油証券 <sup>11</sup> 1.1兆円

2022年度は、公債1,143.9兆円だけで負債総額の約80%を占めている。その主な内訳である建設国債297.5兆円（新規債114.0兆円、借換債183.5兆円）、特例国債708.9兆円（新規債241.0兆円、借換債467.9兆円）、財政投融资特別会計国債100.9兆円（以下、「財投債」という）の残高推移は次のとおりである。

(図表5) 公債残高と主な内訳の5年間の推移



(注) 上表残高には、貸方に生じている社債発行差金は考慮しているが概括的把握を優先し相殺消去は考慮していない。

9 政府短期証券とは、財政法や特別会計に関する法律に基づき、国庫または特別会計等において受入れと支払いのタイミングのズレにより発生する一時的な現金不足を補うために発行する短期証券（資金繰り債）であり、これまでに、財務省証券、財政融資資金証券、外国為替資金証券、石油証券、原子力損害賠償支援機構証券、食糧証券が発行されている。

10 外国為替資金証券は、外国為替資金特別会計において、特別会計に関する法律第83条第1項の規定により外国為替資金の現金不足に充てるため発行される。

11 石油証券とは、エネルギー対策特別会計において、特別会計に関する法律第94条第2項及び第95条第1項の規定により国家備蓄石油の購入に要する費用の財源に充てるために発行される。

建設国債は借換債に減少傾向があるものの、新規債には減少を上回る増加があり、5年間で20.9兆円（約7%）増加している。また、財投債は8.6兆円（約9%）の増加となっている。また、いわゆる赤字国債である特例国債<sup>12</sup>は2020年度以降著しい増加を示しており、2018年度から2022年度で132.4兆円（約23%）増加している。特に、特例国債（借換債）の増加と公債残高の増加が平行に動いており、公債増加の主因は特例国債

（借換債）の増加にあることが分かる。なお、特例国債の2022年度末残高は706.6兆円であり、2023年度の償還額133.3兆円以降2061年度まで償還が続く。

#### (4) 業務費用計算書（一般会計＋特別会計合算）の経年比較

国の公表する業務費用計算書の直近5か年の計上額と構成割合の推移は次のとおり。

(図表6) 国の業務費用計算書の5年間の推移

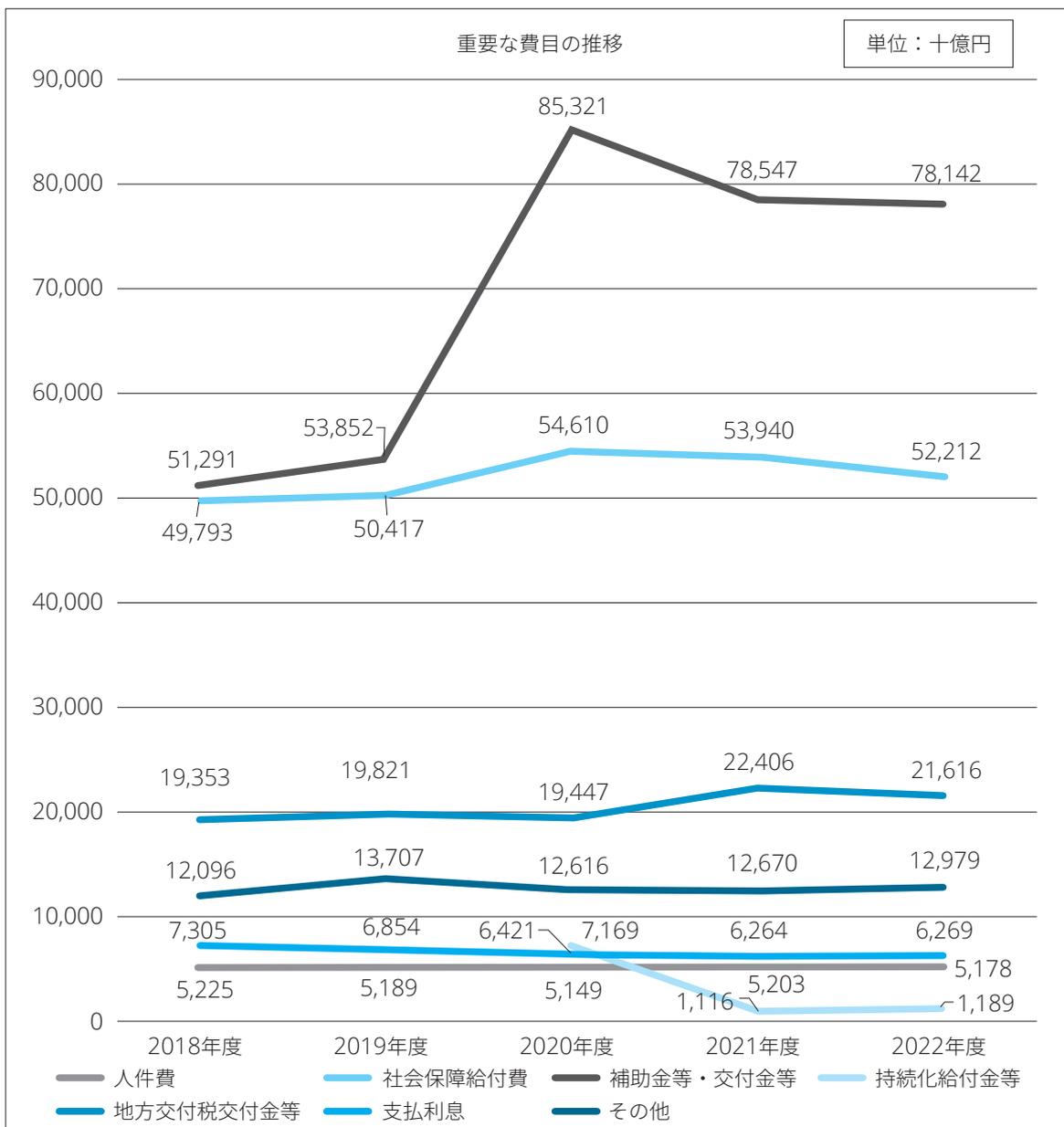
(単位：十億円)

	2018年度	2019年度	2020年度	2021年度	2022年度	構成割合				
						2018年度	2019年度	2020年度	2021年度	2022年度
<b>人件費</b>	<b>5,225</b>	<b>5,189</b>	<b>5,149</b>	<b>5,203</b>	<b>5,178</b>	<b>3.6%</b>	<b>3.5%</b>	<b>2.7%</b>	<b>2.9%</b>	<b>2.9%</b>
人件費	4,479	4,500	4,488	4,536	4,485	3.1%	3.0%	2.4%	2.5%	2.5%
賞与引当金繰入額	322	328	325	306	324	0.2%	0.2%	0.2%	0.2%	0.2%
退職給付引当金繰入額	423	361	336	360	369	0.3%	0.2%	0.2%	0.2%	0.2%
<b>社会保障給付費</b>	<b>49,793</b>	<b>50,417</b>	<b>54,610</b>	<b>53,940</b>	<b>52,212</b>	<b>34.3%</b>	<b>33.6%</b>	<b>28.6%</b>	<b>29.9%</b>	<b>29.4%</b>
基礎年金給付費	22,976	23,454	23,872	24,130	24,200	15.8%	15.7%	12.5%	13.4%	13.6%
国民年金給付費	465	398	340	288	240	0.3%	0.3%	0.2%	0.2%	0.1%
厚生年金給付費	23,683	23,561	23,475	23,442	23,423	16.3%	15.7%	12.3%	13.0%	13.2%
失業等給付費	1,575	1,100	1,412	1,295	1,147	1.1%	0.7%	0.7%	0.7%	0.6%
育児休業給付費	-	571	644	645	695	-	0.4%	0.3%	0.4%	0.4%
雇用安定等給付費	-	184	3,206	2,418	1,018	-	0.1%	1.7%	1.3%	0.6%
その他の社会保障費	1,094	1,149	1,661	1,721	1,488	0.8%	0.8%	0.9%	1.0%	0.8%
<b>補助金・交付金等</b>	<b>51,291</b>	<b>53,852</b>	<b>85,321</b>	<b>78,547</b>	<b>78,142</b>	<b>35.4%</b>	<b>35.9%</b>	<b>44.7%</b>	<b>43.6%</b>	<b>44.0%</b>
補助金等	31,200	32,827	63,628	56,740	56,049	21.5%	21.9%	33.4%	31.5%	31.6%
委託費等	2,404	2,499	3,180	2,821	3,141	1.7%	1.7%	1.7%	1.6%	1.8%
保険料等交付金	10,034	10,565	10,449	10,893	10,928	6.9%	7.1%	5.5%	6.0%	6.2%
運営費交付金	2,957	3,361	3,462	3,192	3,259	2.0%	2.2%	1.8%	1.8%	1.8%
国家公務員共済組合連合会等交付金	4,696	4,601	4,603	4,901	4,765	3.2%	3.1%	2.4%	2.7%	2.7%
<b>持続化給付金等</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>7,169</b>	<b>1,116</b>	<b>1,189</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>3.8%</b>	<b>0.6%</b>	<b>0.7%</b>
<b>地方交付税交付金等</b>	<b>19,353</b>	<b>19,821</b>	<b>19,447</b>	<b>22,406</b>	<b>21,616</b>	<b>13.3%</b>	<b>13.2%</b>	<b>10.2%</b>	<b>12.4%</b>	<b>12.2%</b>
<b>支払利息</b>	<b>7,305</b>	<b>6,854</b>	<b>6,421</b>	<b>6,264</b>	<b>6,269</b>	<b>5.0%</b>	<b>4.6%</b>	<b>3.4%</b>	<b>3.5%</b>	<b>3.5%</b>
<b>その他</b>	<b>12,096</b>	<b>13,707</b>	<b>12,616</b>	<b>12,670</b>	<b>12,979</b>	<b>8.3%</b>	<b>9.1%</b>	<b>6.6%</b>	<b>7.0%</b>	<b>7.3%</b>
(再) 保険費等	55	31	28	154	104	0.0%	0.0%	0.0%	0.1%	0.1%
公共用施設整備費等	52	96	87	58	64	0.0%	0.1%	0.0%	0.0%	0.0%
資金援助交付費	770	526	517	396	492	0.5%	0.4%	0.3%	0.2%	0.3%
庁費等	3,085	3,421	4,673	4,333	4,304	2.1%	2.3%	2.5%	2.4%	2.4%
公債事務取扱費	30	33	18	22	17	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%
その他の経費	1,031	1,036	972	1,043	1,297	0.7%	0.7%	0.5%	0.6%	0.7%
減価償却費	5,421	5,133	5,079	5,407	5,540	3.7%	3.4%	2.7%	3.0%	3.1%
責任準備金繰入額	239	157	△36	△177	431	0.2%	0.1%	0.0%	-0.1%	0.2%
貸倒引当金繰入額	609	567	796	457	444	0.4%	0.4%	0.4%	0.3%	0.3%
為替換算差損益	△0	2	△21	△12	△16	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%
公債償還損益	12	1	△16	12	16	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%
資産処分損益	460	278	509	530	119	0.3%	0.2%	0.3%	0.3%	0.1%
出資金等評価損	332	2,426	11	447	167	0.2%	1.6%	0.0%	0.2%	0.1%
本年度業務費用合計	145,062	149,840	190,732	180,147	177,585	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%

(注) 太文字とした大項目区分は、財務省主計局が公表する「国の財務書類」のポイント」で開設されるカテゴリに合わせ、筆者が集計したものである。

12 特例国債とは、建設国債を発行してもなお歳入不足が見込まれる場合に、公共事業費以外の歳出に充てる資金を調達することを目的として、いわゆる特例公債法（財政運営に必要な財源の確保を図るための公債の発行の特例に関する法律）に基づき発行される国債で、その性質から「赤字国債」と呼ばれることもある。

(図表7) 主要な業務費用項目の5年間の推移



① 主な業務費用の主な増減要因

主な業務費用の内訳と増減要因等は次のとおりである。

ア) 社会保障給付費等

年度(金額)	対前年度比	主な内容
2019年度 (50.4兆円)	101.3%	・高齢者人口増加による受給者数の増加等による基礎年金給付費増加など
2020年度 (54.6兆円)	108.3%	・新型コロナウイルス感染症に係る雇用調整助成金の特例措置等による雇用安定等給付費3.0兆円増加など
2021年度 (53.9兆円)	98.8%	・年金受給者数の増加等に伴う基礎年金給付費0.3兆円増加 ・雇用調整助成金減少等に伴う雇用安定等給付費0.8兆円減少など
2022年度 (52.2兆円)	96.8%	・基礎年金給付費が年金受給者数の増加等に伴い0.1兆円増加 ・雇用安定等給付費が雇用調整助成金の減少等に伴い1.4兆円減少など

イ) 補助金・交付金等

年度（金額）	対前年度比	主な内容
2019年度 (53.9兆円)	105.0%	<ul style="list-style-type: none"> <li>・被保険者数の増加等による保険料収入増加等に伴い全国健康保険協会への保険料等交付金0.5兆円増加（厚生労働省）</li> <li>・幼児教育・保育の無償化の実施等による教育・保育給付交付金0.2兆円増加（内閣府）</li> <li>・子育てのための施設等利用給付交付金0.1兆円の計上（内閣府）などによる社会保障関係経費1.3兆円増加</li> <li>・中小企業生産性革命推進事業の実施のため（独）中小企業基盤整備機構運営費交付金0.4兆円増加（経済産業省）など</li> </ul>
2020年度 (85.3兆円)	158.4%	<p>主に新型コロナウイルス感染症への対応として増加</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・特別定額給付金給付事業費補助金12.7兆円計上（総務省）</li> <li>・新型コロナウイルス感染症対応地方創生臨時交付金2.6兆円計上（総務省）</li> <li>・緊急小口資金等の特例貸付け実施による生活困窮者就労準備支援事業等補助金1.0兆円増（厚生労働省）</li> <li>・新型コロナウイルス感染症緊急包括支援交付金3.1兆円計上（厚生労働省）</li> <li>・中小企業再生支援利子補給補助金1.8兆円増加（経済産業省）</li> </ul> <p>その他、グリーンイノベーション基金を造成目的の産業技術実用化開発事業費補助金2.0兆円増加など</p>
2021年度 (78.5兆円)	92.1%	<p>主に、新型コロナウイルス感染症への対応として増減</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・新型コロナウイルスワクチン等生産体制整備臨時特例交付金2.0兆円計上（厚生労働省）</li> <li>・新型コロナウイルスワクチン接種体制確保事業費臨時補助金0.7兆円増加（厚生労働省）</li> <li>・新型コロナウイルスワクチン接種対策費負担金0.7兆円増加（厚生労働省）</li> <li>・新型コロナウイルス感染症対応地方創生臨時交付金4.2兆円増加（総務省）</li> <li>・子育て世帯等臨時特別支援事業費補助金2.9兆円計上（内閣府）</li> <li>・中小企業等事業再構築促進補助金1.1兆円計上（経済産業省）</li> <li>・経営安定関連保証等基金補助金1.2兆円減少（経済産業省）</li> <li>・特別定額給付金給付事業費補助金12.7兆円皆減（総務省）</li> <li>・中小企業再生支援利子補給補助金1.8兆円皆減（経済産業省）など</li> </ul>
2022年度 (78.1兆円)	99.5%	<p>主に新型コロナウイルス感染症への対応として増減</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・新型コロナウイルス感染症緊急包括支援交付金0.4兆円増加（厚生労働省）</li> <li>・新型コロナウイルスワクチン等生産体制整備臨時特例交付金2.5兆円減少（厚生労働省）</li> <li>・生活困窮者就労準備支援事業費等補助金0.6兆円減少（厚生労働省）</li> <li>・新型コロナウイルス感染症対応地方創生臨時交付金3.7兆円減少（総務省）</li> <li>・子育て世帯等臨時特別支援事業費補助金2.4兆円減少（内閣府）</li> </ul> <p>また、エネルギー価格上昇への対応として増加</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・燃料油価格激変緩和強化対策事業費補助金2.4兆円増加（経済産業省）</li> <li>・エネルギー価格激変緩和対策事業費補助金0.6兆円計上（経済産業省）</li> <li>・生活支援臨時特別事業費補助金0.8兆円計上（内閣府）</li> </ul> <p>その他、マイナポイント事業費補助金0.9兆円計上（総務省）など</p>

なお、「補助金・交付金等」には、社会保障に関する費用（全国健康保険協会への保険料等交付金、国家公務員共済組合連合会等交付金、介護給付費等負担金、後期高齢者医療給付費負担金など<sup>13)</sup>）が含まれており、この

部分を「社会保障関係経費」として「補助金・交付金等」から控除し「社会保障給付費」に含めて整理するとその金額と推移は次のとおりになる。

<sup>13)</sup> 財務省主計局の公表する各年度の「国の財務書類」のポイント」では、補助金・交付金等に含まれる社会保障関係経費は、2018年度（36.6兆円）、2019年度（37.9兆円）、2020年度（45.0兆円）、2021年度（51.4兆円）、2022年度（47.0兆円）である。

	2018年度	2019年度	2020年度	2021年度	2022年度
社会保障関係経費	86.4兆円	88.3兆円	99.6兆円	105.3兆円	99.2兆円
補助金・交付金等	14.7兆円	16.0兆円	40.3兆円	27.1兆円	31.1兆円
合計	101.1兆円	104.3兆円	139.9兆円	132.5兆円	130.4兆円

#### ウ) 持続化給付金等

年度(金額)	対前年度比	主な内容
2020年度 (7.2兆円)	—	<ul style="list-style-type: none"> <li>新型コロナウイルス感染症対策中小企業等持続化給付金5.6兆円計上</li> <li>新型コロナウイルス感染症対策中小企業等家賃支援給付金0.9兆円</li> <li>サービス産業消費喚起事業給付金（Go Toキャンペーン事業を実施するため）0.7兆円計上など</li> </ul>
2021年度 (1.1兆円)	15.6%	2020年度に計上した持続化給付金等の3事業のいずれにおいても大幅減少
2022年度 (1.2兆円)	106.5%	2020年度に計上した持続化給付金等のうち、サービス産業消費喚起事業給付金は終了など

#### エ) 地方交付税交付金等

年度(金額)	対前年度比	主な内容
2019年度 (19.8兆円)	102.4%	<ul style="list-style-type: none"> <li>2018年度地方財政計画に計上された地方交付税の額の増加の反映等に伴い0.2兆円増加（16.7兆円）</li> <li>子ども・子育て支援臨時交付金等の新規計上により地方特例交付金が0.3兆円増加（0.5兆円）</li> </ul>
2020年度 (19.4兆円)	98.1%	地方交付税交付金が0.2兆円増加した一方で、地方特例交付金、地方譲与税譲与金が0.6兆円減少
2021年度 (22.4兆円)	115.2%	<ul style="list-style-type: none"> <li>国税（所得税、法人税等）の税収増加を受けて地方交付税交付金が2.5兆円増加（19.5兆円）</li> <li>固定資産税減収補填特別交付金等の計上等による地方特例交付金0.2兆円増加（0.5兆円）</li> <li>特別法人事業税の税収増等による地方譲与税譲与金0.2兆円増加（2.4兆円）など</li> </ul>
2022年度 (21.6兆円)	96.5%	<ul style="list-style-type: none"> <li>地方税（地方法人税等）の税収増加等により地方公共団体の財源不足額が減少し、地方交付税交付金0.9兆円減少（18.6兆円）</li> <li>固定資産税減収補填特別交付金等の減少により地方特例交付金0.2兆円減少（0.2兆円）</li> <li>地方譲与税譲与金が特別法人事業税の税収増等により0.3兆円増加（2.8兆円）など</li> </ul>

#### オ) 支払利息

公債等の残高は増加基調にある一方で、過去に発行した相対的に利率の高い公債が償還を迎えていること、

2018年度から2022年度にかけては国債の金利が低下傾向にあることなどから、支払利息は増加傾向にはない。

	2018年度	2019年度	2020年度	2021年度	2022年度
公債残高	986.1兆円	998.8兆円	1,083.9兆円	1,114.0兆円	1,143.9兆円
借入金残高	31.9兆円	32.3兆円	32.9兆円	33.6兆円	33.8兆円
合計	1,018.0兆円	1,031.2兆円	1,116.8兆円	1,147.5兆円	1,177.7兆円
支払利息	7.3兆円	6.9兆円	6.4兆円	6.3兆円	6.3兆円
(参考) 普通国債の加重平均利率 <sup>14</sup>	0.91%	0.87%	0.83%	0.78%	0.76%

2022年度の国の財務書類の附属明細書「公債の年次償還表<sup>15</sup>」を参照すると、将来の償還予定額は次のとおりである。5年以内に526.5兆円（46.6%）、10年以内では776.8兆円（69.0%）が償還を迎える予定になって

いる。2024年8月末の10年利付国債の金利は0.922%<sup>16</sup>であり、今後発行される新規債や借換債の金利動向次第では将来世代の支払利息負担が急増する可能性があると思われる。

	1年以内	1年超 3年以内	3年超 5年以内	5年超 10年以内	10年超 15年以内	15年超 20年以内	20年超	合計
償還予定額	179.2兆円	191.2兆円	156.1兆円	250.4兆円	107.0兆円	100.9兆円	143.4兆円	1,128.1兆円
償還割合	15.9%	16.9%	13.8%	22.2%	9.5%	8.9%	12.7%	100.0%

### (5) 資産・負債差額増減計算書（一般会計＋特別会計合算）の経年比較

資産・負債差額増減計算書は、国の資産・負債差額<sup>17</sup>が当該年度にどのような要因で増減したかを明らかにするため、業務費用に加えて、財源である税収等や業務費用に計上されない資産評価差額（有価証券等の評価差額

や国有資産台帳の価格改定による評価差額など）、為替換算差額（外国為替資金特別会計が保有する外貨建て金銭債権債務の評価替え）などのすべての増減要因を、前年度末と当年度末の資産・負債差額の内訳として示している。

(図表8) 国の資産・負債差額の5年間の経年推移

(単位：十億円)

	2018年度	2019年度	2020年度	2021年度	2022年度
I 前年度末資産・負債差額	△568,362	△583,357	△591,810	△655,163	△687,031
II 本年度業務費用合計	△145,062	△149,840	△190,732	△180,147	△177,585
III 財源	129,777	129,543	131,654	139,330	145,378
租税等財源	64,224	62,175	64,933	71,881	76,338
その他の財源	65,552	67,367	66,721	67,449	69,041
IV 資産評価差額	3,036	8,446	△1,498	△4,283	△2,564
V 為替換算差額	△4,061	△552	△4,177	12,460	18,477

14 各年度の「国の財務書類」のポイント」より。

15 年次償還表では、出資国債等、国際通貨基金通貨代用証券、(株)日本政策投資銀行危機対応業務国債、原子力損害賠償・廃炉等支援機構交付国債は除かれている。

16 [https://www.mof.go.jp/jgbs/reference/interest\\_rate/index.htm#:~:text=%E5%9B%BD%E5%82%B5%E9%87%91%E5%88%A9%E6%83%85%E5%A0%B1.%20%E2%80%BB](https://www.mof.go.jp/jgbs/reference/interest_rate/index.htm#:~:text=%E5%9B%BD%E5%82%B5%E9%87%91%E5%88%A9%E6%83%85%E5%A0%B1.%20%E2%80%BB)

17 「資産・負債差額」は、企業活計の「純資産」に相当する部分であるが、国には企業のような払込資本に関する取引はなく、営利活動ではないため、企業における分配可能利益の算定としての損益計算意義は乏しいことから、また、その大部分が省庁別財務書類作成開始当時の資産・負債差額で構成され内訳を示すことができないこと等から、資産・負債差額には、差額以上の特別の位置付けとはしていない（本誌2023年7月号（Vol.563）「国の会計と関連制度（2回目）」（<https://www2.deloitte.com/jp/ja/pages/audit/articles/aa/accounting-and-related-systems.html>）参照）。

	2018年度	2019年度	2020年度	2021年度	2022年度
VI 公的年金預り金の変動に伴う増減	△648	△427	△612	△479	△754
VII その他資産・負債差額の増減	1,965	4,378	2,012	1,251	2,070
VIII 本年度末資産・負債差額	△583,357	△591,810	△655,163	△687,031	△702,008

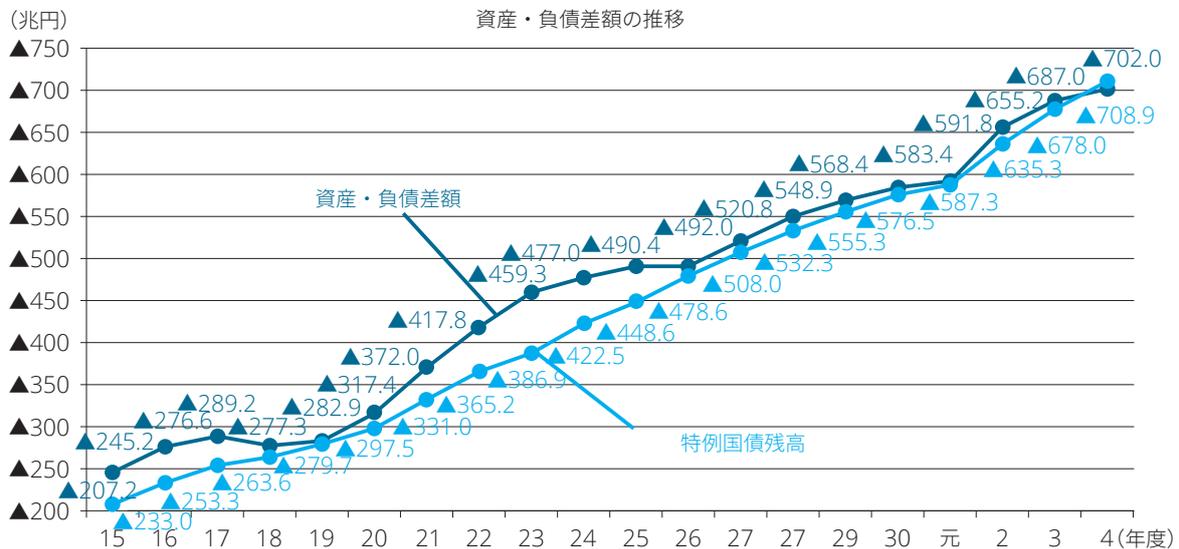
このうち、「本年度業務費用」が収入である「財源」を超えている部分が「超過費用」である。資産・負債差額増減計算書には、「超過費用」が表示されていないため、超過費用を算出し特例国債の増加額<sup>18</sup>と比較したところ、次のとおり、特例国債増加額とほぼ近似している。

	2018年度	2019年度	2020年度	2021年度	2022年度
業務費用合計	△145.1兆円	△149.8兆円	△190.7兆円	△180.1兆円	△177.6兆円
財源	129.8兆円	129.5兆円	131.7兆円	139.3兆円	145.4兆円
差引：超過費用	△15.3兆円	△20.3兆円	△59.1兆円	△40.8兆円	△32.2兆円
特例国債増加額	21.2兆円	10.8兆円	48.0兆円	42.7兆円	30.9兆円

「国の財務書類」のポイント<sup>19</sup>では、資産・負債差額について「その大部分が過去における超過費用の累積であることから、概念的には、将来への負担の先送りである特例国債の残高に近いものとなり」、「資産・負債差額の悪化が緩和された原因が、歳出の見直し・効率化等に伴う超過費用の改善ではなく、資産評価差額や為替相場の変動に伴う為替換算差額等によるものである場合に

は」、超過費用の改善を伴うものではないことから、資金不足を補うための公債（特例国債等）発行を必要とする状況に変わりはないとある。また、超過費用が発生している状況は、「企業会計の考え方で見ると、「当期純損失」（いわゆる赤字決算）であるといえ、国の厳しい財政状況を示して」いとある。

(図表9) 資産・負債差額と特例国債残高の推移<sup>19</sup>



## (6) 区分別収支計算書（一般会計＋特別会計合算）の経年比較

国の公表する区分別収支計算書の5か年推移は次のとおり。

<sup>18</sup> 各年度の国の財務書類内の「公債の明細」より抽出

<sup>19</sup> 2022年度「国の財務書類」のポイント」10ページ

([https://www.mof.go.jp/policy/budget/report/public\\_finance\\_fact\\_sheet/fy2022/point.renketu.pdf](https://www.mof.go.jp/policy/budget/report/public_finance_fact_sheet/fy2022/point.renketu.pdf))

(図表10) 国の区分別収支計算書の5年間の推移

(単位：十億円)

	2018年度	2019年度	2020年度	2021年度	2022年度
I 業務収支					
1 財源					
租税等収入	64,224	62,175	64,933	71,881	76,338
その他の収入	65,578	67,631	66,135	69,165	69,832
前年度剰余金受入	13,980	15,702	17,199	46,731	34,485
資金からの受入（予算上措置されたもの）	14,560	15,396	16,798	27,470	20,106
財源合計①	158,342	160,905	165,064	215,246	200,760
2 業務支出					
(1) 業務支出（施設整備支出を除く）					
人件費	△5,285	△5,307	△5,242	△5,326	△5,277
恩給給付費	△229	△191	△159	△130	△104
基礎年金給付費	△22,905	△23,335	△23,805	△24,093	△24,197
国民年金給付費	△477	△408	△349	△296	△248
厚生年金給付費	△23,683	△23,572	△23,475	△23,457	△23,440
国家公務員共済組合連合会等交付金	△4,696	△4,601	△4,603	△4,901	△4,765
保険料等交付金	△9,997	△10,524	△10,448	△10,879	△10,910
失業等給付費	△1,573	△1,092	△1,383	△1,309	△1,155
育児休業給付費		△571	△644	△645	△695
雇用安定等給付費		△184	△3,206	△2,418	△1,018
その他の社会保障費	△1,093	△1,147	△1,667	△1,723	△1,491
（再）保険費等	△54	△31	△21	△145	△112
公共用施設整備費等	△66	△109	△107	△71	△82
持続化給付金等		-	△7,169	△1,116	△1,189
補助金等	△31,188	△32,877	△63,654	△56,772	△56,075
委託費等	△2,359	△2,443	△3,084	△2,730	△3,071
地方交付税交付金等	△19,353	△19,821	△19,447	△22,406	△21,616
運営費交付金	△2,957	△3,361	△3,462	△3,192	△3,259
貸付けによる支出	△115	△123	△124	△129	△146
出資による支出	△496	△695	△5,555	△7,983	△686
庁費等の支出	△4,013	△4,410	△5,519	△5,158	△5,275
その他の支出	△1,017	△1,040	△978	△1,050	△1,275
資金への繰入（予算上措置されたもの）	△10,630	△12,550	△39,150	△10,211	△14,389
業務支出（施設整備支出を除く）合計②	△142,186	△148,390	△223,249	△186,143	△180,474
(2) 施設整備支出					

	2018年度	2019年度	2020年度	2021年度	2022年度
公共用財産用地に係る支出	△192	△177	193	△190	△191
公共用財産施設に係る支出	△2,770	△2,886	3,447	△3,291	△2,945
その他の施設整備支出	△1,673	△1,785	△1,465	△1,940	△1,358
施設整備支出合計③	△4,635	△4,847	△5,104	△5,420	△4,494
業務支出合計④（＝②＋③）	△146,821	△153,238	△228,353	△191,563	△184,968
業務収支⑤（＝①＋④）	11,521	7,667	△63,289	23,683	15,792
II 財務収支					
公債の発行による収入	148,311	154,180	256,855	210,690	212,345
公債の償還による支出	△131,215	△132,407	△134,736	△185,561	△182,523
政府短期証券の発行による収入	1,276	1,272	1,277	1,339	1,394
政府短期証券の償還による支出	△1,286	△1,276	△1,272	△1,277	△1,339
借入による収入	31,030	31,451	31,937	32,614	32,812
借入金の返済による支出	△30,553	△31,012	△31,435	△31,923	△32,025
リース・PFI債務の返済による支出	△49	△58	△43	△44	△47
預託金利息	△56	△49	△42	△36	△34
利息の支払額（預託金利息を除く）	△8,695	△8,449	△8,181	△7,969	△7,878
公債事務取扱に係る支出	△30	△33	△18	△23	△17
資金からの受入	9,986	9,578	9,238	7,593	7,160
資金への繰入	△11,275	△10,687	△10,269	△9,860	△8,759
財務収支⑥	7,443	12,511	113,313	15,543	21,090
本年度収支⑦（＝⑤＋⑥）	18,964	20,178	50,024	39,227	36,882
資金からの受入（決算処理によるもの）⑧	45	43	412	897	109
資金への繰入（決算処理によるもの）⑨	△3,306	△3,022	△3,705	△5,639	△4,187
翌年度歳入繰入⑩（＝⑦＋⑧＋⑨）	15,702	17,199	46,731	34,485	32,804
特別会計に関する法律第47条第1項の規定による借換国債収入額⑪	52,463	45,083	9,373	15,136	15,499
翌年度歳入繰入の預託金への運用⑫	△883	△746	△512	△604	△604
翌年度歳入繰入の預託金以外への運用⑬	△189	△628	△200	△140	△124
収支に関する換算差額⑭	△249	△31	△660	1,466	2,289
資金本年度末残高⑮	23,927	23,594	37,937	26,305	24,913
その他歳計外現金・預金本年度末残高⑯	1,157	1,239	1,395	1,512	1,597
国庫余剰金の繰替使用⑰	△40,600	△39,600	△24,600	△29,900	△22,600

	2018年度	2019年度	2020年度	2021年度	2022年度
本年度末現金・預金残高 <sup>18</sup> （＝ <sup>10</sup> ＋ <sup>11</sup> ＋ <sup>12</sup> ＋ <sup>13</sup> ＋ <sup>14</sup> ＋ <sup>15</sup> ＋ <sup>16</sup> ＋ <sup>17</sup> ）	51,328	46,109	69,464	48,260	53,774

財政法第2条では、国の収入を「国の各般の需要を充たすための支払の財源となるべき現金の収納をいい、支出とは、国の各般の需要を充たすための現金の支払をいう」と定義している。国は現金主義を採用しており企業会計における発生主義の考え方は採用していないため、現金の収受のみをもって「収入」「支出」とする点が企業会計と大きく異なる。一方で、区分別収支計算書は国の歳入歳出決算の収納済歳入額及び支出済歳出額をもと

に並び替えて作成されている。予算の執行結果を説明するものとして歳入歳出決算が作成されているが、歳入歳出決算は予算統制の観点から作成されるため、企業会計的なキャッシュ・フロー計算書の様式に準じた区分別収支計算書は国民一般の理解に貢献すると考える。

なお、区分別収支計算書の項目のうち、企業会計におけるキャッシュ・フロー計算書に見られない特徴的な科目の内容<sup>20</sup>は次のとおり。

科 目	内 容
前年度剰余金受入	各会計の前年度剰余金（本年度収支に財政法第44条の資金 <sup>21</sup> との決算処理による収支等を加減したものを）を計上
資金からの受入（予算上措置されたもの）	財政法第44条の資金のうち、予算措置され歳入歳出予算に含まれたもの
資金への繰入（予算上措置されたもの）	予算措置により、財政法第44条の資金へ繰入れたもの
資金からの受入	財政法第44条の資金である財政融資資金から借入れしたもの
資金への繰入	財政法第44条の資金である財政融資資金からの借入れを返済したもの
資金からの受入（決算処理によるもの）	労働保険特別会計等での決算処理により財政法第44条の資金から受入れたもの
資金への繰入（決算処理によるもの）	各特別会計での決算処理により財政法第44条の資金へ繰入れたもの
特別会計に関する法律第47条第1項の規定による借換国債収入額	次年度の国債の整理又は償還のために当年度において発行した借換国債の発行収入金
翌年度歳入繰入の預託金への運用	各特別会計において翌年度に歳入繰入する資金について、本年度末時点で財政融資資金の預託金へ運用しているもの
収支に関する換算差額	外国為替資金特別会計における現金・預金収支に係る外国為替等評価損益（基準外国為替相場等の変更に伴うもの）
国庫余裕金の繰越使用	特別会計に関する法律第83条の規定により、外国為替資金の現金不足に充てた国庫余裕金残高

#### 4. 最後に

国の財務書類は、各府省庁の一般会計、特別会計を含めると膨大な量になり、この体系等を理解していなければ全体を理解・分析することは難しい。そのため国（財務省主計局）は、ストックやフロー情報を中心に経年比較分析を実施し、また歳出歳入決算との関係などを分かり易く解説した「「国の財務書類」のポイント」を毎年度公表している。そこでは、短期的な視点だけではなく、過去20年程度の推移なども用いてマクロ的に日本

の財務状況を示している。

ところで、「「国の財務書類」のポイント」の中で、国の決算は「赤字決算」とある。この赤字額は財源合計から業務費用合計を控除した超過費用額であり、この超過費用額の累積（資産・負債差額）と赤字国債である特例国債の残高が近似していることから、毎年度、税収等の財源を超える予算執行を補う形で特例公債が発行され、これが積み上がっていることになる。一方で、例えば国は、業務費用として地方交付税交付金等を地方公共団体に交付しているが、使途は自由であるため地方公共団体

<sup>20</sup> 2022年度国の財務書類内の「表示科目の説明」を参考に記載

<sup>21</sup> 財政法第44条では、国は法律をもって定める場合に限り特別の資金を保有することができることとされ、一般の現金と区分して保有され、主に歳入歳出外（歳計外）で管理される。そのため、歳入歳出決算には反映されていない。

で資産として形成されている部分があれば、オールジャパン（国と地方公共団体の合算）でみた場合には必ずしも超過費用を構成しない部分もあると考えられる。また、総務省「今後の地方公会計のあり方に関する研究会」<sup>22</sup>では、その中間報告において、所有外資産（国所有・地方管理の資産等）の整備に係る支出は支出時費用処理され資産計上がないが、所有外資産の整備費用に対する地方債充当分は負債計上しており、両者でアンバラ

ンスな取扱いが続いているとして、地方公共団体が管理権限を持つ所有外資産の整備に係る支出は、資産計上すべきと整理している。このような状況もあるため、国の「赤字」の考え方も、今後も整理の余地があるのではないだろうか。

以 上

---

<sup>22</sup> [https://www.soumu.go.jp/main\\_sosiki/kenkyu/koukaikei\\_arikata/index.html](https://www.soumu.go.jp/main_sosiki/kenkyu/koukaikei_arikata/index.html)

# 会計基準等開発動向

2024年10月2日時点

【企業会計基準委員会 ASBJ】

## ■確定公表済

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た。	2024年9月13日に企業会計基準第34号「リースに関する会計基準」等が公表された。

## ■公開草案公表中

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	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。	2024年9月20日付で、移管指針公開草案第15号（移管指針第9号の改正案）「金融商品会計に関する実務指針（案）」が公表され、2024年11月20日まで意見募集が行われている。

## ■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者に於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 ・ 中間会計基準等に関連する他の会計基準等のうち用語の置き換え ・ 中間会計期間の取扱いについて現行の会計基準等で取扱いが明らかなでない項目の取扱い	②のうち中間会計期間の取扱いについて現行の会計基準等で取扱いが明らかなでない項目の取扱いに関して、2024年6月より検討が開始されている。

項目	内容	ステータス
金融商品取引法上の「電子記録移転権利」又は資金決済法上の「暗号資産」に該当するICOトークンの発行・保有等に係る会計上の取扱い	資金決済法上の「暗号資産」に該当するICOトークンの発行・保有等に係る会計上の取扱いについて検討が行われている。	資金決済法上の「暗号資産」に該当するICOトークンの発行・保有等に係る会計上の取扱いについては、2022年3月15日に、「資金決済法上の暗号資産又は金融商品取引法上の電子記録移転権利に該当するICOトークンの発行及び保有に係る会計処理に関する論点の整理」が公表された。2022年6月8日にコメントが締め切られ、現在、論点整理に寄せられたコメントへの対応が検討されている。 このうち、暗号資産の発行者が発行時に自己に割り当てた暗号資産の会計上の取扱いについて、2022年11月7日の第490回企業会計基準委員会において審議が行われ、ASBJにおける議論の内容を周知するために、議事概要別紙 ( <a href="https://www.asb.or.jp/jp/wp-content/uploads/20221107_490g_02.pdf">https://www.asb.or.jp/jp/wp-content/uploads/20221107_490g_02.pdf</a> ) が公表された。
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」(2024年7月1日に移管指針第4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」として企業会計基準委員会に移管)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。
後発事象に関する会計基準	JICPAが公表した実務指針等のうち会計に関する指針に相当すると考えられる記載の移管を行うことに焦点を当てて、後発事象に関する会計基準の開発を行う。	今後検討を開始する予定とされている。
継続企業に関する会計基準	JICPAが公表した実務指針等のうち会計に関する指針に相当すると考えられる記載の移管を行うことに焦点を当てて、継続企業に関する会計基準の開発を行う。	今後検討を開始する予定とされている。
バーチャルPPAに係る会計上の取扱い	2024年7月に企業会計基準諮問会議から提言を受け、バーチャルPPA (Power Purchase Agreement) に関して、現在我が国において行われている一般的な取引形態で用いられる取引を前提に、需要家の観点から優先度の高い論点に範囲を限定した当面の会計上の取扱いについて、検討が行なわれている。	2024年9月より検討が開始されている。
繰延資産に係る会計上の取扱い	2024年7月に企業会計基準諮問会議から提言を受け、繰延資産に係る会計上の取扱いについて、今後、検討する予定とされている。	今後、他のプロジェクトの状況やリソースの状況を踏まえて、検討を開始する予定とされている。

■基準諮問会議でテーマアップの要否を審議中

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

■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
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】

■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）」が公表され、2024年7月31日にコメントが締め切られている。
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）」が公表され、2024年7月31日にコメントが締め切られている。

（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ドンス」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の産業別ガイドンスに相当する産業別の基準を開発することはせず、産業別ガイド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の産業別ガイド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
企業会計基準第34号「リースに関する会計基準」等の公表に伴う実務指針等の改正	ASBJから2024年9月13日に公表された企業会計基準第34号「リースに関する会計基準」等に対応するため、会計制度委員会研究報告第12号「臨時計算書類の作成基準について」、業種別監査委員会報告第19号「リース業における金融商品会計基準適用に関する当面の会計上及び監査上の取扱い」等の実務指針等について改正を行うもの。	2024年9月13日付で、左記実務指針等の改正が公表された。

【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		

# 会計情報

発行日 令和6年10月20日(毎月20日発行)

第579 11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