

会計情報

Vol. 580
2024.12

Accounting, Tax & Consulting

2024年12月期決算の会計処理
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2回)

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)」の概要

令和6年12月決算における税務
上の留意事項



Contents

| | ページ | |
|-----------|-----|---|
| 会計・監査 | 2 | 2024年12月期決算の会計処理に関する留意事項 公認会計士 木村 寛人 |
| | 18 | 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2回) 公認会計士 宗延 智也 |
| | 28 | 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)」の概要 公認会計士 遠藤 和人 |
| | 31 | ASBJ:2024年年次改善プロジェクトによる企業会計基準等の修正 『会計情報』編集部 |
| IFRS | 32 | iGAAP in Focus 財務報告 IASBは、投資者が持分法をどのように適用するかについての適用上の問題に 대응するために、IAS第28号の修正を提案 トーマツIFRSセンター・オブ・エクセレンス |
| 税務 | 36 | 令和6年12月決算における税務上の留意事項 デロイト トーマツ税理士法人 公認会計士 山形 創一郎 |
| パブリック | 53 | 国の会計と関連制度(15回目) ～2022年度(令和4年度)の国の連結財務書類(その1)～ 公認会計士 長村 彌角 |
| 会計基準等開発動向 | 67 | 会計基準等開発動向 『会計情報』編集部 |

2024年12月期決算の会計処理に関する留意事項

公認会計士 きむら ひろと
木村 寛人

本稿では、2024年12月期決算の会計処理に関する主な留意事項について解説を行う。2024年12月期に適用される新会計基準等には、下記IからIIIがある。また、2024年12月期において早期適用が可能な新会計基準等には下記IVがある。さらに、下記Vにおいて移管指針の概要について解説を行う。

【目次】

【2024年12月期に適用される会計基準等】

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

【2024年12月期に早期適用が可能な会計基準等】

- IV 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

【その他】

- V 移管指針の概要

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

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

1 公表の経緯・目的

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

こうした状況を踏まえ、ASBJは、金融商品取引業等

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

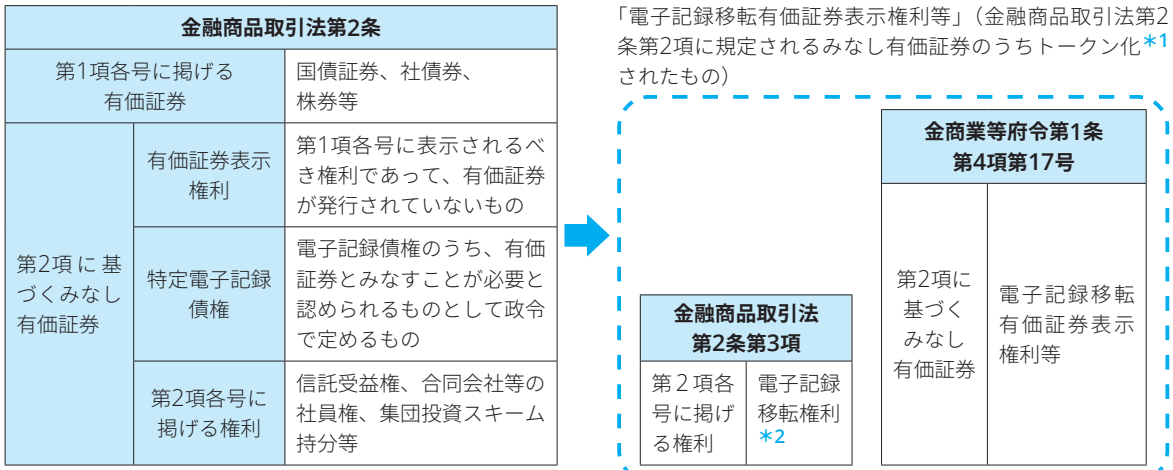
2 範囲及び用語の定義

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

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

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

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



- *1 電子情報処理組織を用いて移転することができる財産的価値（電子機器その他の物に電子的方法により記録されるものに限る。）に表示されるもの
- *2 第2項各号に掲げる権利がトークン化されたものであっても、流通性その他の事情を勘案して内閣府令で定めるもの（適用除外電子記録移転権利）は含まれない

（結論の背景）

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

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

なお、電子記録移転有価証券表示権利等は、今後

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

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

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

3 会計処理

(1) 会計処理の基本的な考え方

電子記録移転有価証券表示権利等は、金融商品取引法において、金融商品取引法第2条第2項に規定されるみ

なし有価証券のうち、当該権利に係る記録又は移転の方法その他の事情等を勘案し、内閣府令で定めるものに限るとされており、金商業等府令では、電子情報処理組織を用いて移転することができる財産的価値に表示される場合に該当するものとされている。

電子記録移転有価証券表示権利等は、その定義上、その発行及び保有がいわゆるブロックチェーン技術等を用いて行われる点を除けば、従来のみなし有価証券と同様であり、電子記録移転有価証券表示権利等は従来のみなし有価証券と権利の内容は同一と考えられるため、実務対応報告第43号では、電子記録移転有価証券表示権利

等の発行及び保有については、基本的に従来のみなし有価証券と同様に、その種類に応じてそれぞれ発行及び保有する場合の会計処理を行う（実務対応報告第43号第27項）。

(2) 電子記録移転有価証券表示権利等の発行の会計処理

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

【図表2 電子記録移転有価証券表示権利等の発行の会計処理】

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

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

(結論の背景)

ここで、一部の信託受益権（金融商品取引法第2条第2項第1号及び第2号に該当するもの）については、金融商品取引法上の有価証券に該当するものの、金融商品会計基準及び日本公認会計士協会 会計制度委員会報告第14号（現 移管指針第9号）「金融商品会計に関する実務指針」（以下「金融商品実務指針」という。また、以下、金融商品会計基準及び金融商品実務指針を合わせて「金融商品会計基準等」という）上、有価証券として取り扱われない場合がある。そのため、電子記録移転有価証券表示権利等に該当するこれらの一部の信託受益権について、受託者による信託の会計処理が問題となるが、実務対応報告第43号では株式会社による会計処理のみを定めることとしたため、金融商品会計基準等上の有価証券に該当しない電子記録移転有価証券表示権利等の発行の会計処理は取り扱っていない（実務対応報告第43号第29項）。

(3) 電子記録移転有価証券表示権利等の保有の会計処理

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

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

① 金融商品会計基準等上の有価証券に該当する場合

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

【図表3 金融商品会計基準等上の有価証券に該当する場合の保有の会計処理】

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

約定日に相当する時点等の考え方については、以下のように定められている。

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

(結論の背景)

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

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

② 金融商品会計基準等上の有価証券に該当しない場合

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

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

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

(結論の背景)

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

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

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

4 開示

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

5 適用時期

実務対応報告第43号は、2023年4月1日以後開始する事業年度の期首（12月決算会社では2024年12月期の期首）から適用する。その背景は、実務対応報告第43号では、電子記録移転有価証券表示権利等を保有する場合の発生及び消滅の認識について、金融商品会計基準等とは別途の定めを置いていることから、その適用にあたっては、一定の周知期間を設けることが有用と考えられたためである（実務対応報告第43号第13項及び第48項）。

II 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」等

ASBJは、2024年3月22日に、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）及び改正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。また、以下、自己株式等会計適用指針と合わせて「本適用指針」という）を公表した。

また、日本公認会計士協会（以下「JICPA」という）は、同日に、会計制度委員会報告第7号（現移管指針第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」（以下「資本連結実務指針」という）の改正を公表した。

1 本適用指針の概要

(1) 本適用指針の公表の経緯

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

また、ASBJは、自己株式等会計適用指針に併せて、税効果適用指針のうち連結財務諸表固有の一時差異の取扱いに関する事項についての検討を行い、自己株式等会計適用指針と同時に税効果適用指針を公表した。

(2) 自己株式等会計適用指針の範囲

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

（結論の背景）

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

審議の結果、いわゆるパーシャルスピノフ税制が時限的なものであり早期に基準開発を完了すべきことから、まずは発生する可能性が高いと考えられる、保有する完全子会社株式（配当を実施する会社が当該子会社の株式すべてを直接的に保有している場合のみを想定している）の一部を株式数に応じて比例的に配当（按分型の配当）し子会社株式に該当しなくなった場合に基準開発の範囲を限定することとした。

なお、2024年改正の本適用指針において基準開発の範囲外としたケース¹については、今後の子会

1 本適用指針の公開草案の「コメント募集文書」（質問1-2）では、基準開発の範囲外としたケースとして、以下を例示していた。

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

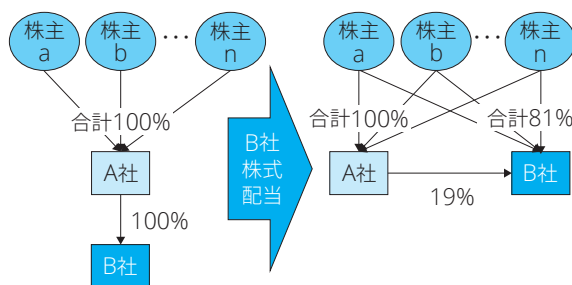
株式の配当に関する取引の進展や会計実務の状況により、他のテーマとの優先順位等を考慮して、基準開発の範囲を拡大するかどうかASBJにおいて判断することとした（自己株式等会計適用指針第28-4項）。

保有する完全子会社株式の一部を株式数に応じて比例的に配当（按分型の配当）し子会社株式に該当しなくなる場合の典型的なスキーム図は【図表4】のとおりである。

【図表4 典型的なスキーム図】

・A社がA社の株主に対して、完全子会社B社の株式の81%を比例的に配当

(A社：現物配当実施会社、B社：現物配当対象会社)



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

(3) 現物配当実施会社の個別財務諸表上の会計処理

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

(結論の背景)

2024年改正前の本適用指針において、分割型の会社分割（按分型）（自己株式等会計適用指針第10項(1)参照）や保有する子会社株式のすべてを株式数に応じて比例的に配当（按分型の配当）する場合（同第10項(2)参照）について、配当の効力発生日における配当財産の適正な帳簿価額をもってその他資本剰余金又はその他利益剰余金（繰越利益剰余金）を減額する取扱いを設けていることを前提として、配当財産の適正な帳簿価額をもって会計処理するかについて検討を行った。

まず、一部の持分を残す按分型の完全子会社株式の配当が株式数に応じて比例的に行われ、スピノフとして当該完全子会社の事業を分離・独立させる目的で行われる場合には、既存の株主以外の第三者が取引に参加していないことから、取引の趣旨を踏

まえ総体としての株主の観点から取引全体を俯瞰すると、株式配当の実施会社を通じて保有していた完全子会社を自ら直接保有することとなる組織再編であると考えられる。この場合、総体としての株主にとっては当該完全子会社に対する投資が継続していると考えられる。

次に、どの程度持分を残した場合に、完全子会社株式の配当をスピノフとして当該完全子会社の事業を分離・独立させる目的で行われたと取り扱うかについて議論を行った。そこでは、今回の基準開発の範囲としたケースについては、スピノフとして子会社の事業を分離・独立させる目的で行われたものに該当することについて異論は出なかった。

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

(4) 現物配当実施会社の税効果会計

税効果適用指針では、現物配当実施会社の税効果に関する会計処理については、従来の税効果適用指針の定めを変更しないこととしている。一方、保有する完全子会社株式の一部を株式数に応じて比例的に配当（按分型の配当）し子会社に該当しなくなった場合において、連結決算手続の結果として生じる一時差異については、連結財務諸表固有の将来減算一時差異又は連結財務諸表固有の将来加算一時差異に準ずるものとして定義に追加することとしている（税効果会計適用指針第4項(5)）。

(結論の背景)

上記(3)及び下記2(3)に記載のとおり、自己株式等会計適用指針と資本連結実務指針では、個別財務諸表及び連結財務諸表のいずれにおいても、現物配当に係る損益を計上しないこととしている。このため、当該取引について税効果適用指針第4項の定義に従って検討した場合、連結決算手続の結果として生じる一時差異のうち、自己株式等会計適用指針第10項(2-2)で定められた取引において解消する部分が解消する時に連結財務諸表における利益が減額又は増額されないことから、連結財務諸表固有の一時差異は生じているものの連結財務諸表固有の将来減算一時差異又は連結財務諸表固有の将来加算一時差異の定義に直接的には該当しないと考えられる。しかしながら、税制非適格の場合に連結財務諸表上の税金等調整前当期純利益と税金費用との対応関係を図ることを考えた場合、当該一時差異についても本適用指針が定める連結財務諸表固有の将来減算一時差異又は連結財務諸表固有の将来加算一時差異に係る定め（税効果適用指針第18項から第27項参照）を適用するのが適切と考えられることから、連結財務諸表固有の将来減算一時差異又は連結財務諸表固

有の将来加算一時差異の定義に準ずるものとして同様の取扱いをすることとした（税効果会計適用指針第124-2項）。

なお、自己株式等会計適用指針第10項(2-2)で定められた取引において当期税金が生じる場合、当該取引に係る法人税、住民税及び事業税等は損益に計上すると考えられる（税効果会計適用指針第124-5項）。

2 資本連結実務指針の概要

(1) 資本連結実務指針の公表の経緯

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

(2) 資本連結実務指針の範囲

資本連結実務指針では、個別財務諸表における取扱いと同じ範囲について、連結財務諸表上の取扱いを定めている。その際、現行の資本連結実務指針では、子会社株式を配当した場合の処理の全般について取扱いが明らかなでないことから、保有する完全子会社株式の全て又は一部を株式数に応じて比例的に配当（按分型の配当）を行

う場合のいずれも対象となるよう併せて定めている（資本連結実務指針第71項）。

(3) 現物配当実施会社の連結財務諸表上の会計処理

子会社株式の一部売却により当該会社が子会社に該当しなくなった場合、売却前の投資の修正額とこのうち売却後の株式に対応する部分との差額（その他の包括利益累計額を除く）について、個別財務諸表で計上した子会社株式売却損益の修正として処理することになる（資本連結実務指針第45項及び第46項）一方、保有する完全子会社株式を株式数に応じて比例的に配当（按分型の配当）し子会社株式に該当しなくなった場合には、上記1(3)に記載のとおり、配当財産の時価ではなく配当財産の適正な帳簿価額をもって、その他資本剰余金又はその他利益剰余金（繰越利益剰余金）を減額することとしている。この点、資本連結実務指針では、個別財務諸表における取扱いを設けたのと同じ理由（上記1(3)（結論の背景））から配当財産の時価で配当したとはせず、個別財務諸表における配当の処理に加えて、連結財務諸表上、配当前の投資の修正額とこのうち配当後の株式に対応する部分との差額を連結株主資本等変動計算書において処理することとしている（資本連結実務指針第66-8項）。

資本連結実務指針では、保有する完全子会社株式のすべて又は一部を株式数に応じて比例的に配当（按分型の配当）し子会社に該当しなくなった場合の連結財務諸表上の具体的な会計処理について、【図表5】のとおり定めている（資本連結実務指針第46-3項及び第46-4項）。

【図表5 連結財務諸表上の具体的な会計処理】

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

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

3 本適用指針及び資本連結実務指針の適用時期等

本適用指針及び資本連結実務指針は、公表日（2024年3月22日）以後適用することとしている（自己株式等会計適用指針第23-3項、税効果会計適用指針第65-3項及び資本連結実務指針第52-14項）。

なお、自己株式等会計適用指針及び資本連結実務指針では、適用日の前に行われた自己株式等会計適用指針第10項(2-2)で定められた取引については、適用日における会計処理の見直し及び遡及的な処理は行わないこととしている（自己株式等会計適用指針第23-3項なお書き及び資本連結実務指針第52-14項なお書き）。これは、自己株式等会計適用指針第10項(2)及び(2-2)が適用される取引を行う企業は、会計上の取扱いを十分に検討した上でスキームを構築していると考えられることから、スキーム実行時に想定していなかった会計処理を過去に遡って求めることにより実務に影響を与えることを避けるためである（自己株式等会計適用指針第57項及び資本連結実務指針第71項）。

III 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」

ASBJは、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）を公表した。

1 公表の経緯・目的

2021年10月に経済協力開発機構（OECD）／主要20か国・地域（G20）の「BEPS包摂的枠組み（Inclusive Framework on Base Erosion and Profit Shifting）」において合意が行われたグローバル・ミニマム課税のルールには、所得合算ルール（IIR）、軽課税所得ルール（UTPR）及び国内ミニマム課税（QDMTT）がある。このうち、所得合算ルール（IIR）に係る取扱いが令和5年法律第3号において定められたことに伴って、ASBJは、2023年3月に実務対応報告第44号「グローバル・ミニマム課税に対応する法人税法の改正に係る税効果会計の適用に関する当面の取扱い」（以下「2023年実務対応報告第44号」という）を公表した（改正実務対応報告第

44号第7-2項）。

我が国においては、グローバル・ミニマム課税制度を導入するための法人税法の改正は数年にわたって行われる予定であり、令和6年度の税制改正において所得合算ルール（IIR）に係る取扱いの見直しが行われている。また、軽課税所得ルール（UTPR）に係る取扱い及び国内ミニマム課税（QDMTT）に係る取扱いについては今後の税制改正での法制化が予定されているものの、国際会計基準審議会（IASB）が2023年5月に公表した「国際的な税制改革—第2の柱モデルルール（IAS第12号の修正）」（以下「修正IAS第12号」という）では、所得合算ルール（IIR）のみならず、軽課税所得ルール（UTPR）及び国内ミニマム課税（QDMTT）も含めて、第2の柱モデルルールの適用から生じる繰延税金資産及び繰延税金負債を認識しないこととしている。このため、ASBJにおいても、所得合算ルール（IIR）に係る取扱いのみならず、軽課税所得ルール（UTPR）及び国内ミニマム課税（QDMTT）等の取扱いが今後法制化された場合のこれらの取扱いも含めたグローバル・ミニマム課税制度に係る税効果会計の取扱いについて審議を行い、改正実務対応報告第44号を公表した（改正実務対応報告第44号第7-3項）。

2 範囲

2023年実務対応報告第44号では、税効果会計基準が適用される連結財務諸表及び個別財務諸表に適用することとしており（改正実務対応報告第44号第2項）、改正実務対応報告第44号において当該取扱いは改正されていない。

3 会計処理

2023年実務対応報告第44号では、当面の間、税効果会計の適用にあたっては、税効果適用指針の定めにかかわらず、グローバル・ミニマム課税制度の影響を反映しない取扱いが定められていた（改正実務対応報告第44号第13項）。

改正実務対応報告第44号では、所得合算ルール（IIR）に係る取扱いのみならず、今後の税制改正により法制化される予定の軽課税所得ルール（UTPR）及び国内ミニマム課税（QDMTT）等の取扱いも含めて、国際的な動向等に変化が生じない限り、税効果会計の適用にあたっては、税効果適用指針の定めにかかわらず、グローバル・ミニマム課税制度の影響を反映しないこととする取

扱いを継続することとしている（改正実務対応報告第44号第3項及び第15-5項）。

（結論の背景）

2023年実務対応報告第44号では、グローバル・ミニマム課税制度に係る税効果会計の会計処理について、同第11項(1)から(3)に記載した点（グローバル・ミニマム課税制度の適用によって、企業が、既存の税法の下で認識した繰延税金資産及び繰延税金負債を見直す必要があるかどうか、上乗せ税額を加味すると、税効果会計に使用する税率がどのような影響を受けるか及びグローバル・ミニマム課税制度に基づき、追加的な一時差異を認識すべきかどうか）が明らかではないと考えられることに加え、グローバル・ミニマム課税制度に係る税効果会計の取扱いについては、実務上の負担も想定されるとしていた（同第12項）。軽課税所得ルール（UTPR）及び国内ミニマム課税（QDMTT）もグローバル・ミニマム課税を構成するルールであることから、こうした状況は変わらないものと考えられる（改正実務対応報告第44号第15-3項）。

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

4 開示

2023年実務対応報告第44号では、特別な開示を求めないこととしており（改正実務対応報告第44号第16項）、改正実務対応報告第44号において当該取扱いは改正されていない。

5 適用時期

改正実務対応報告第44号は、公表日（2024年3月22日）以後適用することとしている（改正実務対応報告第44号第4-2項）。

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

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

- 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）
- 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。

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

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

2 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（改正法人税等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この意見が聞かれた。

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」）。

<株主資本に対する課税のうち、本会計基準等の改正による会計処理への影響を受ける場合>

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

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

(結論の背景)

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

考えられる。

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

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

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

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

(4) その他の会計処理

① 株主資本及びその他の包括利益に計上する金額の算定に関する取扱い

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

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

(結論の背景)

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

この点、従来からの子会社に対する投資の一部売却に関する税効果の取扱い（改正前の税効果適用指針第28項及び第118項）は、税務上の繰越欠損金

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

② その他の包括利益の組替調整（リサイクリング）に関する取扱い

これまでの我が国のリサイクリングに関する会計基準の基本的な考え方を踏まえ、その他の包括利益累計額に計上された法人税、住民税及び事業税等については、当該法人税、住民税及び事業税等が課される原因となる取引等が損益に計上された時点で、これに対応する税額を損益に計上することとされている（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²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）。

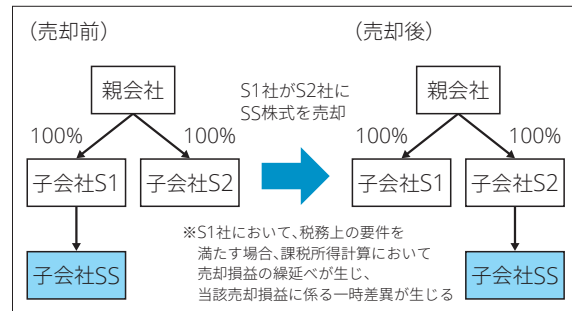
具体的には、完全支配関係³がある内国法人間で、譲渡損益調整資産⁴を譲渡した場合、課税所得計算上、当該資産の譲渡に係る譲渡損益（売却損益）を繰り延べ、譲渡法人において、当該資産の再譲渡等の一定の事由⁵が生じたときに、譲渡損益（売却損益）を益金の額又は損金の額に算入することとされている⁶。

例えば、【図表6】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6 100%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。

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

- 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）。

- （原則適用）2024年4月1日以後開始する事業年度の期首（12月決算会社では2025年12月期の期首）から適用する。
- （早期適用）2023年4月1日以後開始する事業年度の期首（12月決算会社では2024年12月期の期首）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 2024年12月期決算の開示に関する留意事項

(1) 会計方針の変更

本会計基準等を早期適用する場合においては、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や影響額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、包括利益計算書における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」及び包括利益計算書関係注記の内訳項目別の「税効果の金額」が、「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会計基準における「税金費用」の範囲と異なることになるのではないかとの意見が聞かれた（第486回企業会計基準委員会（2022年9月6日開催）審議事項(3)-2-1-2）。そこで、本会計基準等では「税金費用」という用語は用いないこととされ、上記の取扱いに変更されている。

（結論の背景）

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

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

V 移管指針の概要

2024年7月1日に、JICPAが過去に公表した一部の実務指針及びQ&A（以下「実務指針等」という）の所管がASBJに移されており、ASBJは同日に、移管に関する経緯等の内容を全般的に定めた移管指針「移管指針の適用」（以下「移管指針の適用」という）を公表している。移管の主な内容は以下のとおりである。

- 会計に関する指針のみを扱う14本の実務指針等のみが今回の移管対象であり、「移管指針」としてASBJに引き継がれている。
- 実務指針等の所管をJICPAからASBJに移すことを主たる目的とし、移管により実務を変更しないことを意図しているため、基本的には文書単位でそのままの形で移管することを原則としている（移管指針の適用の「公表にあたって」）。
- 実務指針等の名称を移管指針の体系に合わせるように変更することを除き、移管前の実務指針等の内容を変更していないため、会計方針の変更に関する注記を要しないこととしている（移管指針の適用第4項及びBC13項）。

このように、移管前の実務指針等の内容を変更していないため、会計処理への影響は想定されない。一方、注記事項への影響としては、「実務指針等の名称」は変更していないが、「委員会名」及び「連番」（〇〇委員会報告第〇号）は変更されているため、注記において移管された実務指針等の名称等について言及する場合には注記を要すると考えられる。

以 上

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2回)

公認会計士 むねのぶ 宗延 ともや 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の改正を公表した¹。

- ・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²。

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

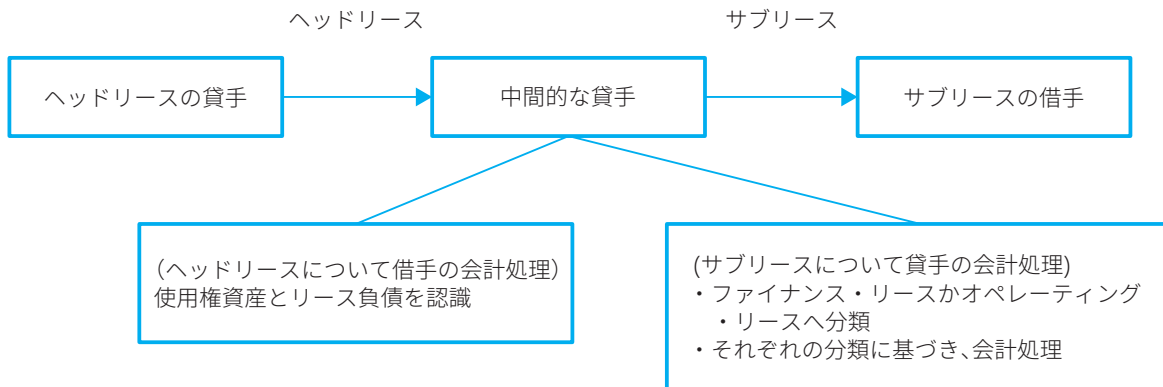
本稿における「基準○項」、「指針○項」の記載は、特段の断りがない限り、それぞれ本会計基準と本適用指針の項番号を示している。

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。

2. サブリース取引

(1) サブリース取引の定義

サブリース取引とは、原資産が借手から第三者にさらにリースされ、当初の貸手と借手の間のリースが依然として有効である取引をいう（指針4項(12)）。



¹ リンク先のASBJのホームページを参照 (https://www.asb-j.jp/jp/accounting_standards/y2024/2024-0913.html)

² リンク先のJICPAのホームページを参照 (https://jicpa.or.jp/specialized_field/20240913kjq.html)

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。）においては、転リース取引を「リース物件の所有者から当該物件のリースを受け、さらに同一物件を概ね同一の条件で第三者にリースする取引」として、転リース差益等を計上するといった会計処理を定めていた。しかし、このような転リース取引には該当しない一般的なサブリース取引に関する定めはなかった。

本会計基準等では、サブリース取引を上記のとおり定義の上で、原則的な取扱いとしてIFRS第16号「リース」（以下「IFRS第16号」という）と同様の定めを置くこととした（指針BC123項）。さらに、一定の要件を満たす場合に、独自の例外的な取扱いを認めている。

(2) 原則的な取扱い

当初の借手（中間的な貸手）は、ヘッドリースについて借手として使用権資産及びリース負債を認識する。また、サブリースについて次のとおり貸手の会計処理を行う（指針89項から91項）。

- ・サブリースがファイナンス・リースとオペレーティング・リースのいずれに該当するかを判定する。その際に、現在価値基準及び経済的耐用年数基準の判定は、ヘッドリースにおける使用権資産を参照する。
- ・サブリースがファイナンス・リースに該当する場合、サブリースのリース開始日に、次の会計処理を行う。
 - ① サブリースした使用権資産の消滅を認識する。
 - ② サブリースにおける貸手のリース料の現在価値と使用権資産の見積残存価額の現在価値の合計額でリース投資資産又はリース債権を計上する。
 - ③ リース投資資産又はリース債権の計上及び使用権資産の取崩しに伴う損益は、原則として純額で計上する。
- ・サブリースがオペレーティング・リースに該当する場合、サブリースにおける貸手のリース期間中に、サブリースから受け取る貸手のリース料について、オペレーティング・リースの会計処理を行う（基準48項）。

公開草案からの主な変更点

- ・サブリースがファイナンス・リースに該当する場合に認識する損益（上記③）について、「原則として純額で計上する」とされ、例外的に総額で計上する方が適切である場合があることが明確化されている。

(3) 例外的な取扱い

① 転リース取引（指針93項）

現行基準における転リース取引の取扱いについては、主に機器等のリースについて仲介の役割を果たす中間的な貸手の会計処理として実務に浸透している。そのため、本会計基準等ではこのような転リースをサブリース

取引の一形態と位置付けた上で、当該取り扱いを踏襲している。

② 中間的な貸手がヘッドリースに対してリスクを負わない場合（指針92項）

中間的な貸手は、次の要件をすべて満たす取引について、貸借対照表においてヘッドリースにおける使用権資産及びリース負債を計上せず、かつ、損益計算書においてサブリースにおいて受け取るリース料の発生時又は当該リース料の受領時のいずれか遅い時点で、貸手として受け取るリース料と借手として支払うリース料の差額を損益に計上することができる。

- (1) 中間的な貸手は、サブリースの借手からリース料の支払を受けない限り、ヘッドリースの貸手に対してリース料を支払う義務を負わない。
- (2) 中間的な貸手のヘッドリースにおける支払額は、サブリースにおいて受け取る金額にあらかじめ定められた料率を乗じた金額である。
- (3) 中間的な貸手は、次のいずれを決定する権利も有さない。
 - ① サブリースの契約条件（サブリースにおける借手の決定を含む）
 - ② サブリースの借手が存在しない期間における原資産の使用方法

わが国の不動産取引の中には、中間的な貸手は、次のような場合にはヘッドリースの貸手に対して賃料を支払う義務を負わないという条項が含まれている場合がある。

- ・サブリースの契約が締結されていない場合（空室リスク）
- ・サブリースの借手が賃料を支払わない場合（賃料不払いリスク）

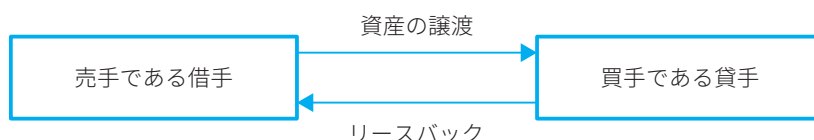
ASBJにおける審議では、中間的な貸手がこのような取引に対してヘッドリースとサブリースを2つの別個の契約として借手と貸手の両方の会計処理を行うことは、取引の実態を反映しない場合があるとの意見が聞かれた（指針BC128項）。

このような意見等を踏まえて、本会計基準等では、以上の例外的な取扱いを認めている。

3. セール・アンド・リースバック取引

(1) セール・アンド・リースバック取引の定義及び範囲

セール・アンド・リースバック取引は、売手である借手が資産を買手である貸手に譲渡し、売手である借手が買手である貸手から当該資産をリース（リースバック）する取引である（指針4項(11)）。



(セール・アンド・リースバック取引の範囲の明確化)

本会計基準等では、次の取引がセール・アンド・リースバック取引に該当しないことを明記している。

- ① 売手である借手による資産の譲渡が次のいずれかである場合 (指針53項)
 - 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)に従い、一定の期間にわたり充足される履行義務(収益認識会計基準36項)の充足によって行われるとき
 - 企業会計基準適用指針第30号「収益認識に関する会計基準の適用指針」(以下「収益認識適用指針」という)の95項を適用し、工事契約における収益を完全に履行義務を充足した時点で認識することを選択するとき
- ② 売手である借手が原資産を移転する前に原資産に対する支配を獲得しない場合 (指針54項)

- ① 資産の譲渡が収益認識会計基準などの他の会計基準等により、損益を認識する売却に該当しないと判断される場合
- ② リースバックにより、売手である借手が、資産からもたらされる経済的利益のほとんどすべてを享受することができ、かつ、資産の使用に伴って生じるコストのほとんどすべてを負担することとなる場合(フルペイアウト)

①については、例えば、売手である借手が譲渡された資産について買い戻す権利(コール・オプション)を有している場合には、収益認識適用指針69項により売却に該当しないと判断されることから、これに当てはまると考えられる。

上記のいずれも満たさない場合、売手である借手は資産の譲渡について収益認識会計基準など他の会計基準等に従って、対象資産の認識を中止した上で譲渡損益を認識する。また、リースバックについて本会計基準等に従って借手の会計処理を行う(指針56項)。

以上の会計処理は、IFRS第16号ではなく、米国会計基準のTopic842「リース」の定めを参考にしている。

公開草案からの主な変更点

- ・公開草案においては、セール・アンド・リースバックに該当する場合の会計処理における要件(上記①及び②)の適用関係が必ずしも明らかではなかったため、明確化が図られている。

IFRS第16号においては、①のように資産の譲渡が一定期間にわたり充足される履行義務に該当する場合についてセール・アンド・リースバック取引に該当するか否かは明確でない。しかし、わが国の実務では、例えば建設工事請負契約と一括借上契約が同時に締結される取引において、本論点は重要であり、多様な解釈がなされる懸念があった。これを踏まえ、本会計基準等では、そのような取引について、セール・アンド・リースバック取引に該当しないことを明確にしている(指針BC84項からBC88項)。

②についてはIFRS第16号における取扱いと整合性を図ったものである。これには資産の製造業者、貸手、借手の三者間で事前に交渉の上で、借手が当該資産を製造業者から一旦購入し、貸手に売却した上でリースバックを受ける場合が該当する可能性がある。借手は当該購入において、資産に対する法的所有権は獲得していたとしても、資産に対する支配は獲得していないと判断される場合がある。その場合、当該取引はセール・アンド・リースバック取引には該当せず、借手と貸手の間のリースとして会計処理される(指針BC89項)。

(2) 売手である借手による会計処理

売手である借手は、次のいずれかを満たす場合は、資産の譲渡とリースバックを一体の取引とみて、金融取引として会計処理を行う。すなわち、対象資産の認識を継続の上で、譲渡対価を金融負債として認識する(指針55項)。

(資産の譲渡対価が明らかに時価ではない場合等の取扱い)

セール・アンド・リースバック取引について、譲渡損益を認識し、リースバックに借手の会計処理を行う場合(指針56項)に、資産の譲渡対価が明らかに時価ではないとき、又は借手のリース料が明らかに市場のレートでのリース料ではないときには、次のとおり取り扱う。明らかに時価ではない又は明らかに市場のレートではないかどうかの判定は、資産の時価と市場のレートでのリース料のいずれが容易に算定できる方に基づく(指針57項)。

・資産の譲渡対価が明らかに時価ではないとき

| | |
|------------|--------------------------------------|
| 譲渡対価<時価のとき | 時価を用いて譲渡損益を認識し、両者の差額を使用権資産の取得価額に含める。 |
| 譲渡対価>時価のとき | 時価を用いて譲渡損益を認識し、両者の差額を金融取引として会計処理する。 |

・借手のリース料が明らかに市場のレートでのリース料ではないとき

| | |
|-------------------------|---|
| 借手のリース料<市場のレートでのリース料のとき | 両者の差額について譲渡対価を増額した上で譲渡損益を認識し、同額を使用権資産の取得価額に含める。 |
| 借手のリース料>市場のレートでのリース料のとき | 両者の差額について譲渡対価を減額した上で譲渡損益を認識し、同額を金融取引として会計処理する。 |

以上の取扱いは、セール・アンド・リースバック取引に該当しない指針53項(1)及び(2)の取引（本稿の「3.(1)セール・アンド・リースバック取引の定義及び範囲」を参照）にも適用する（指針58項）。

本会計基準等では、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対価の配分について独立販売価格に基づく配分を要求している（第1回「6.(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」を参照）。この取扱いと整合するように、資産の譲渡対価が明らかに時価ではない場合等においては、資産の時価等に基づき譲渡損益を認識することとしている（指針BC96項）。

(3) 買手である貸手による会計処理

買手である貸手は、リースバックが、ファイナンス・リースに該当するかどうかの貸手による判定を行う（指針59項から69項）。この判定において、経済的耐用年数については、リースバック時における原資産の性能、規格、陳腐化の状況等を考慮して見積った経済的使用可能予測期間を用いるとともに、当該原資産の借手の現金購入価額については、借手の実際売却価額を用いる（指針87項）。

買手である貸手は、以上の判定結果に応じて、ファイナンス・リース又はオペレーティング・リースの会計処理を行う（指針88項）。

4. 表示及び注記

(1) 借手の表示

本会計基準等においては、借手の会計処理についてIFRS第16号と整合的なものとしている（第1回「5.借手の会計処理」を参照）。そのため、表示についてもIFRS第16号と整合的なものとしている（基準BC58項）。

① 使用権資産の表示

使用権資産については、次のいずれかの方法により、貸借対照表において表示する（基準49項）。

| 方法 | 表示例 |
|--|---|
| (1) 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に含める方法 | 有形固定資産 建物及び構築物（※） 工具器具備品（※） （※）各項目内に関連する使用権資産が含まれる |
| (2) 対応する原資産の表示区分（有形固定資産、無形固定資産又は投資その他の資産等）において使用権資産として区分する方法 | 有形固定資産 建物及び構築物 工具器具備品 使用権資産 |

② リース負債及び利息費用の表示

リース負債について、貸借対照表において区分して表示する又はリース負債が含まれる科目及び金額を注記する。また、貸借対照表日後1年以内に支払の期限が到来するリース負債は流動負債に属するものとし、貸借対照表日後1年を超えて支払の期限が到来するリース負債は固定負債に属するものとする（基準50項）。

リース負債に係る利息費用について、損益計算書において区分して表示する又はリース負債に係る利息費用が含まれる科目及び金額を注記する（基準51項）。

③ キャッシュ・フローの表示

本会計基準等に関連して改正された移管指針第6号「連結財務諸表等におけるキャッシュ・フロー計算書の作成に関する実務指針」（以下「改正キャッシュ・フロー実務指針」という。）において、次のとおり表示することとされている。

| 支払リース料の内容 | 表示区分 |
|---------------------------------------|-------------------------------|
| リース負債の元本返済額部分 | 財務活動 |
| リース負債の利息相当額部分 | 企業が採用した支払利息の表示と同様（営業活動又は財務活動） |
| 利息相当額部分を区分計算していない場合 | 財務活動 |
| リース負債に含めていない変動リース料、短期リース料、少額リース料の支払部分 | 営業活動 |

(2) 借手の注記

① 開示目的

注記における開示目的は、借手又は貸手が注記において、財務諸表本表で提供される情報と併せて、リースが借手又は貸手の財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローに与える影響を財務諸表利用者が評価するための基

礎を与える情報を開示することにある（基準54項）。この開示目的の内容は、IFRS第16号と整合的である。

このような開示目的を定めることで、企業に対してリースの開示の全体的な質と情報価値の十分性の評価を要求することとなり、より有用な情報が財務諸表利用者にもたらされると考えられる（基準BC65項）。

借手の注記事項は、以上の開示目的との関連を踏まえて、次のように分類される（基準55項(1)）。

- ① 会計方針に関する情報
- ② リース特有の取引に関する情報
- ③ 当期及び翌期以降のリースの金額を理解するための情報

② 注記事項

(会計方針に関する情報)

次の会計処理を選択した場合、その旨及びその内容を注記する（指針97項）。

| |
|--|
| (1) リースを構成する部分とリースを構成しない部分とを分けずに、リースを構成する部分と関連するリースを構成しない部分とを合わせてリースを構成する部分として会計処理を行う選択（基準29項） |
| (2) 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な取扱いの選択（指針26項） |
| (3) 借地権の設定に係る権利金等に関する会計処理の選択（指針27項及び127項から129項） |

(リース特有の取引に関する情報)

リースが借手の財政状態又は経営成績に与える影響を理解できるよう、次の項目を注記する（指針95項及び98項から101項）。

| 注記事項 |
|---|
| 使用権資産の帳簿価額について、対応する原資産を自ら所有していたと仮定した場合の表示科目ごとの金額 |
| 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な取扱い（指針26項）を選択したリースに係るリース負債が含まれる科目及び金額 |
| 借地権について、償却していない権利金等（指針27項ただし書き又は127項）が含まれる科目及び金額 |
| リース負債と使用権資産を認識しない処理をした短期リース（指針20項）に係る費用の発生額が含まれる科目及び当該発生額。この費用には借手のリース期間が1か月以下のリースに係る費用及び少額リースに係る費用を含めることを要しない。 |
| リース負債に含めていない借手の変動リース料に係る費用の発生額が含まれる科目及び当該発生額 |

セール・アンド・リースバック取引について、

- ・関連する売却損益が含まれる科目及び金額
- ・資産の譲渡について損益を認識した、リースバックについて借手の会計処理を行った場合（指針56項）について、その主要な条件
- ・資産の譲渡とリースバックを一体の取引とみて金融取引として会計処理を行った場合（指針55項）について、その旨並びに当該資産の科目及び金額

サブリース取引について、

- ・関連する収益が含まれる科目及び金額
- ・中間的な貸手がヘッドリースに対してリスクを負わない場合のサブリース取引について計上した損益（指針92項）が含まれる科目及び金額
- ・転リース取引に係るリース債権又はリース投資資産とリース負債を利息相当額控除前の金額で計上する場合（指針93項なお書き）に、これらの金額が含まれる科目及び金額

- ・開示目的に照らして注記する情報として、例えば、次のようなもの
 - (1) 借手のリース活動の性質
 - (2) 借手が潜在的に晒されている将来キャッシュ・アウトフローのうちリース負債の測定に反映されていないもの（例えば、借手の変動リース料、延長オプション及び解約オプション、残価保証、契約しているがまだ開始していないリース）
 - (3) 借手がリースにより課されている制限又は特約
 - (4) 借手がセール・アンド・リースバック取引を行う理由及び取引の一般性

公開草案からの主な変更点

- ・短期リースに係る費用に関する注記について、公開草案では、少額リースに係る費用と合算で注記することができるとされていたが、当該定めは削除され、短期リースかつ少額リースに該当するリースについては、当該注記に含めないこととされた。
- ・指針55項を適用して会計処理を行ったセール・アンド・リースバック取引についての注記が追加されている。

(当期及び翌期以降のリースの金額を理解するための情報)

当期及び翌期以降のリースの金額を理解できるよう、次の項目を注記する（指針102項）。

| 注記事項 |
|---|
| リースに係るキャッシュ・アウトフローの合計額（少額リースに係るものを除く） |
| 使用権資産の増加額 |
| 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の使用権資産に係る減価償却の金額 |

以上の注記事項に加えて、リース負債については、本会計基準等に関連して改正された企業会計基準適用指針第19号「金融商品の時価等の開示に関する適用指針」において、次の注記を行うこととされている。

- ・現行基準におけるリース債務と同様に、返済予定額の合計額を一定の期間に区分した金額を注記する。
- ・現行基準におけるリース債務と異なり、時価の注記は要求されない。

(3) 貸手の表示

本会計基準等においては、貸手の会計処理については基本的に現行基準の定めを踏襲している（第1回「6.貸手の会計処理」を参照）。そのため、表示についても基本的に現行基準を踏襲している（基準BC63項）。

① リース債権及びリース投資資産の表示（基準52項）

それぞれについて、貸借対照表において区分して表示する又はそれぞれが含まれる科目及び金額を注記する。ただし、リース債権の期末残高が、当該期末残高及びリース投資資産の期末残高の合計額に占める割合に重要性が乏しい場合、両者を合算して表示又は注記することができる。

また、次のいずれかの場合、流動資産に表示する。

- ・企業の主目的たる営業取引により発生したもの
- ・貸借対照表日の翌日から起算して1年以内に入金の期限が到来するもの

② 収益の表示（基準53項）

次の項目は、収益認識会計基準において収益の分解情報の注記を求めていること等を踏まえて、表示又は注記が求められることとなった。

| | |
|-------------------|--|
| ファイナンス・リースに係る収益 | 以下を損益計算書において区分して表示する又はそれぞれが含まれる科目及び金額を注記する。 (1) 販売損益（売上高から売上原価を控除した純額） (2) リース債権及びリース投資資産に対する受取利息相当額 |
| オペレーティング・リースに係る収益 | 損益計算書において区分して表示する又はそれが含まれる科目及び金額を注記する。これには、貸手のリース料に含まれるもののみを含める。 |

③ キャッシュ・フローの表示

改正キャッシュ・フロー実務指針において、次のとおり表示することとされている。

| 受取リース料の内容 | | 表示区分 |
|----------------|-----------------|-------------------------------|
| 営業損益計算の対象となる場合 | | 営業活動 |
| それ以外の場合 | 元本返済額部分 | 投資活動 |
| | 利息相当額部分 | 企業が採用した受取利息の表示と同様（営業活動又は投資活動） |
| | 利息相当額を区分していないもの | 投資活動 |

(4) 貸手の注記

貸手の注記については、主に次の理由で、IFRS第16号と整合的な注記事項とされた（基準BC67項、BC68項）。

- ・国際的に貸手の注記事項が拡充する中で、IFRS第16号と同様の注記を求めるべきであるという財務諸表利用者からの意見がある。
- ・リースに関する収益が企業が生み出す収益の一形態であることを考慮すれば、収益認識会計基準と同様の注記を求めることが有用である。

① 開示目的

注記における貸手の開示目的は、借手と同様である（本稿の「4.(2)①開示目的」を参照）。

貸手について注記される項目は、借手と同様に開示目的との関連を踏まえて、次のように分類される（基準55項(2)）。

- ① リース特有の取引に関する情報
- ② 当期及び翌期以降のリースの金額を理解するための情報

② 注記事項

(リース特有の取引に関する情報)

リースが貸手の財政状態又は経営成績に与える影響を理解できるよう、次の項目を注記する。

| ファイナンス・リースに係る事項 | オペレーティング・リースに係る事項 |
|---|--|
| <ul style="list-style-type: none"> ・リース債権とリース投資資産について、リース料債権部分及び見積残存価額部分の金額（ともに利息相当額控除前）並びに受取利息相当額（指針104項） ・リース債権及びリース投資資産に含まれない将来の業績等により変動する使用料に係る収益が含まれる科目及び金額（指針105項） | <ul style="list-style-type: none"> ・貸手のリース料に含まれない将来の業績等により変動する使用料に係る収益が含まれる科目及び金額（指針108項） |
| <ul style="list-style-type: none"> ・開示目的に照らした追加の注記として、例えば、次のようなもの（指針94項、96項） (1) 貸手のリース活動の性質 (2) 貸手による原資産に関連したリスクの管理戦略や当該リスクを低減している手段（例えば、買戻契約、残価保証、所定の限度を超える使用に対する変動リース料） | |

(当期及び翌期以降のリースの金額を理解するための情報)

当期及び翌期以降のリースの金額を理解できるよう、次の項目を注記する。

| ファイナンス・リースに係る事項 | オペレーティング・リースに係る事項 |
|---|--|
| <ul style="list-style-type: none"> リース債権及びリース投資資産の残高に重要な変動がある場合のその内容(指針106項) リース債権及びリース投資資産に係るリース料債権部分について、貸借対照表日後5年以内における1年ごとの回収予定額及び5年超の回収予定額。リース料債権は、利息相当額控除前の金額とする(指針106項)。 | <ul style="list-style-type: none"> 貸手のリース料について、貸借対照表日後5年以内における1年ごとの受取予定額及び5年超の受取予定額(指針109項) |

5. 経過措置等

現行基準を定めたときの経過措置については、本会計基準等の適用後も継続して適用することができる(指針113項から117項)。

以下では、本会計基準等を適用する際の経過措置について説明する。

(1) 遡及適用の方法

本会計基準等の適用初年度においては、次のいずれかを行う(指針118項)。

- 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、新たな会計方針を過去の期間すべてに遡及適用する(原則的取扱い)。
- 適用初年度の期首より前に新しい会計方針を遡及適用した場合の適用初年度の累積的影響額を適用初年度の期首の利益剰余金に加減し、当該期首残高から新たな会計方針を適用する(以下「容認法」という)。

本会計基準等では、その定めと関連すると考えられるIFRS第16号の経過措置を取り入れるとともに、わが国特有の経過措置を設けている。

(2) 容認法を選択した企業に対する経過措置

以下の経過措置が定められている。

① 貸手借手共通—リースの識別

以下のいずれか又は両方を適用することができる(指針119項)。

| | |
|------------------|--|
| 現行基準を適用しているリース取引 | 本会計基準等に基づき契約がリースを含むか否かを判断せずに、本会計基準等を適用すること |
| 現行基準を適用していない契約 | 適用初年度の期首時点で存在する事実及び状況に基づいて、本会計基準等に基づき契約がリースを含むか否かを判断すること |

② 借手の会計処理

現行基準におけるリースの分類等に応じて、経過措置が定められている(指針120項から124項)。

| ファイナンス・リース取引 |
|---|
| <p>適用初年度の前事業年度の期末日におけるリース資産及びリース債務の帳簿価額を、適用初年度の期首における使用権資産及びリース負債の帳簿価額とする。</p> <p>リース資産及びリース債務の帳簿価額に残価保証額が含まれる場合、適用初年度の期首時点における残価保証に係る借手による支払見込額に修正する。</p> <p>この方法は、リース1件ごとに適用することができる。</p> |
| <p>現行基準において、重要性の乏しいリースについて、次の会計処理を行っていた場合、当該会計処理を継続して適用することができる。</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 利子込法又は利息相当額の定額法(第1回「5.(4)④リース負債の当初測定」を参照) ・ 通常の賃貸借処理に準じた会計処理 |
| オペレーティング・リース取引及び新たに識別されたリース |
| <ol style="list-style-type: none"> 適用初年度の期首時点における残りの借手のリース料を適用初年度の期首時点の借手の追加借入利率を用いて割り引いた現在価値によりリース負債を計上する。 リース1件ごとに、次のいずれかで算定するかを選択して使用権資産を計上する。 <ol style="list-style-type: none"> ① 本会計基準等がリース開始日から適用されていたかのような帳簿価額。ただし、適用初年度の期首時点の借手の追加借入利率を用いて割り引く。 ② (1)で算定されたリース負債と同額。ただし、適用初年度の前事業年度の期末日に貸借対照表に計上された前払又は未払リース料の金額の分だけ修正する。 適用初年度の期首時点の使用権資産に「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)を適用する。 少額リースとして(指針22項)使用権資産及びリース負債を計上しないリースについては修正しない。 <p>なお、以上の(1)から(4)に関連して、リース1件ごとに適用できる簡便法が複数定められている(具体的内容は指針124項参照)。</p> <p>また、土地と建物を一括したリース取引について、現行基準において、建物をファイナンス・リース取引に分類していた場合で、本会計基準等において土地と建物を1つのリースとするときに、上記の(1)から(4)を適用することができる。</p> |

公開草案からの主な変更点

- ・ 現行基準においてファイナンス・リース取引に分類していたリース取引について、重要性の乏しいリースに対する代替的な取扱いを採用していた場合に、当該取扱いを継続して適用する選択肢が追加されている。
- ・ 土地と建物を一括したリース取引についての経過措置が追加されている。

③ 借手の開示

企業会計基準第24号「会計方針の開示、会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」10項で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が求められている。同項(5)「表示期間のうち過去の期間について、影響を受ける財務諸表の主な表示科目に対する影響額及び1株当たり情報に対する影響額」について、これに代えて、次の事項を注記する(指針125項)。

- (1) 適用初年度の期首の貸借対照表に計上されているリース負債に適用している借手の追加借入利率の加重平均
- (2) 次の両者の差額の説明
 - ① 適用初年度の前事業年度の末日において現行基準を適用して開示したオペレーティング・リース取引の未経過リース料((1)の追加借入利率で割引後)
 - ② 適用初年度の期首の貸借対照表に計上したリース負債

④ 建設協力金等の差入預託保証金

本会計基準等において、建設協力金等の差入保証金の取扱いは、その一部を使用権資産の取得価額に含めるように変更された(第1回「5.(4)⑤使用権資産の当初測定」を参照)。

ただし、本会計基準等の適用初年度における遡及適用の方法として容認法を選択する借手は、次の(1)及び(2)については、それぞれ現行基準において採用していた会計処理を継続することができる。また、(1)に係る長期前払家賃及び(2)について、適用初年度の前事業年度の期末日の帳簿価額を適用初年度の期首における使用権資産に含めて会計処理を行うこともできる(指針130項)。

| | 現行基準において採用していた会計処理(※) |
|--------------------------------------|---|
| (1) 将来返還される建設協力金等の差入預託保証金(敷金を除く) | 支払額と時価との差額を長期前払家賃として計上し、契約期間にわたって各期の純損益に合理的に配分する。 時価と返済金額との差額は契約期間にわたって配分し受取利息として計上する。 |
| (2) 差入預託保証金(建設協力金等及び敷金)のうち、将来返還されない額 | 賃借予定期間にわたり定額法により償却する。 |

※改正前の移管指針第9号「金融商品会計に関する実務指針」133項

⑤ 貸手の会計処理

現行基準におけるリースの分類に応じて、以下の経過措置が定められている(指針131項、132項)。

| ファイナンス・リース取引 |
|---|
| <p>前事業年度の期末日におけるリース債権及びリース投資資産の帳簿価額のそれぞれを適用初年度の期首におけるリース債権及びリース投資資産の帳簿価額とすることができる。</p> <p>これらのリースについては、適用初年度の期首から本会計基準等を適用してリース債権及びリース投資資産について会計処理を行う。</p> <p>ただし、現行基準において、販売益を割賦基準により処理している場合、適用初年度の前事業年度の期末日の繰延販売利益の帳簿価額は適用初年度の期首の利益剰余金に加算する。</p> |
| オペレーティング・リース取引及び新たに識別されたリース |
| <p>適用初年度の期首に締結された新たなリースとして、本会計基準等を適用することができる。</p> |

公開草案からの主な変更点

・現行基準においてファイナンス・リース取引に分類していた場合の販売益を割賦基準により処理しているときの取扱いについて「販売益を利息相当額に含めて処理している場合にも同様」との記載について、販売益に重要性がない場合も利益剰余金の加減算が求められることとなることから、記載が削除されている。

⑥ サブリース取引

サブリースの貸手は、サブリースについて、次の修正を行う(指針133項)。ただし、サブリース取引における例外的な取扱い(本稿の「2.(3)例外的な取扱い」を参照)を適用する場合は除く。

- (1) 現行基準でオペレーティング・リース取引に分類していたサブリース及び本会計基準等に基づき新たに識別されたサブリースについて、適用初年度の期首時点におけるヘッドリース及びサブリースの残りの契約条件に基づいて、サブリースがファイナンス・リースとオペレーティング・リースのいずれに該当するかを決定する。
- (2) 上記(1)においてファイナンス・リースに分類されたサブリースについて、当該サブリースを適用初年度の期首に締結された新たなファイナンス・リースとして会計処理を行う。

⑦ 開示

本会計基準等の適用初年度における遡及適用の方法として容認法を選択する場合の適用初年度については、次のとおり開示する(指針136項、137項)。

- (1) 借手は、比較情報について、新たな表示方法に従った組替えを行わない。
- (2) 借手及び貸手は、本会計基準等における注記事項(本稿の「4.(2)借手の注記」及び「4.(4)貸手の注記」を参照)についての比較情報を記載せず、現行基準に定める事項を比較情報として注記す

る。

公開草案からの主な変更点

- ・容認法を選択した場合の比較情報に関する取扱いとして、表示の組替を行わず、また、現行基準に定める事項を注記する旨が追加されている。

(3) その他の経過措置

① セール・アンド・リースバック取引に関する経過措置

売手である借手は、本会計基準等の適用初年度の期首より前に締結されたセール・アンド・リースバック取引を次のとおり取り扱う（指針126項）。

- (1) 資産の譲渡について、収益認識会計基準などの他の会計基準等に基づき売却に該当するかどうかの判断を見直すことは行わない。
- (2) 資産の譲渡価額が明らかに時価ではない場合又は借り手のリース料が明らかに市場のレートではない場合の取扱い（本稿の「3.(2)売手である借手による会計処理」を参照）を適用しない。
- (3) リースバックを適用初年度の期首時点に存在する他のリースと同様に会計処理を行う。
- (4) 現行基準の定めにより、リースの対象となる資産の売却に伴う損益を長期前払費用又は長期前受収益等として繰延処理し、リース資産の減価償却費の割合に応じ減価償却費に加減して損益に計上する取扱いを適用している場合、本会計基準等の適用後も当該取扱いを継続し、使用権資産の減価償却費の割合に応じ減価償却費に加減して損益に計上する。

公開草案からの主な変更点

- ・資産の譲渡価額が明らかに時価ではない場合又は借り手のリース料が明らかに市場のレートではない場合の取扱いを適用しないことが追加されている。

② 借地権の設定に係る権利金等に関する経過措置

本会計基準等において、借地権の設定に係る権利金等については、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（第1回「5.(5)②使用権資産の減価償却」を参照）。この「原則的な取扱い」に対して、以下の経過措置が定められている（指針127項から129項）。

| | |
|---|---|
| <p>原則的な取扱いを適用する借手が本会計基準等の適用初年度の期首に計上されている旧借地権又は普通借地権の設定に係る権利金等を償却していなかった場合</p> | <p>当該権利金等を使用権資産の取得価額に含めた上で、当該権利金等のみ償却しないことができる。</p> |
| <p>借手が次の(1)又は(2)のいずれかの場合に遡及適用方法について容認法（指針118項ただし書き）を選択するとき</p> <p>(1) 本会計基準等の適用前に定期借地権の設定に係る権利金等を償却していた場合</p> <p>(2) 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原則的な取扱いを適用する借手が本会計基準等の適用前に当該権利金等を償却していた場合</p> | <p>本会計基準等の適用初年度の前事業年度の期末日における借地権の設定に係る権利金等の帳簿価額を、適用初年度の期首における使用権資産の帳簿価額とすることができる。</p> <p>この場合、当該帳簿価額を本会計基準等の適用初年度の期首から借手の残りのリース期間で償却する。このとき、借手のリース期間の決定にあたりリース開始日より後に入手した情報を使用することができる。</p> |
| <p>原則的な取扱いを適用する借手が、本会計基準等の適用前に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償却していなかった場合に遡及適用方法について容認法（指針118項ただし書き）を選択するとき</p> | <p>本会計基準等の適用初年度における使用権資産の期首残高に含まれる当該権利金等について、当該権利金等を計上した日から借手のリース期間の終了までの期間で償却するものとして、当該権利金等を計上した日から償却した帳簿価額で計上することができる。このとき、借手のリース期間の決定にあたりリース開始日より後に入手した情報を使用することができる。</p> |

(4) IFRSを適用している企業に対する経過措置

IFRSを連結財務諸表に適用している企業（又はその連結子会社）がその個別財務諸表に本会計基準等を適用する場合には、適用初年度において、次のいずれかの定めを適用できる（指針134項）。

- ・IFRS第16号の経過措置を適用していたときにはその経過措置の定め
- ・IFRS第1号「国際財務報告基準の初度適用」の免除規定を適用していたときにはその免除規定の定め

この場合、連結財務諸表において上記の定めを適用した時から本会計基準等の適用初年度までIFRSを適用していたかのように、使用権資産及びリース負債並びにリース投資資産及びリース債権の帳簿価額を算定し、それぞれの期首の帳簿価額とし、適用初年度の累積的影響額を期首の利益剰余金に加減する。ただし、この場合であっても、本会計基準等のセール・アンド・リースバック取引の取扱い（本稿の「3.(2)売手である借手による会計処理」を参照）を適用する。

公開草案からの主な変更点

- ・IFRSを適用している企業に対する経過措置における期首の帳簿価額の算定に関する取扱いの明確化が図られている。

6. 適用時期

本会計基準等は、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適用する。ただし、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（基準58項）。主な決算期ごとの適用時期は次のようになる。

| | 適用時期 | 早期適用可能となる時期 |
|---------|--|--|
| 3月決算企業 | 2028年3月期 (2027年4月1日に開始する事業年度の期首から) | 2026年3月期 (2025年4月1日以後に開始する事業年度の期首から) |
| 12月決算企業 | 2028年12月期 (2028年1月1日に開始する事業年度の期首から) | 2026年12月期 (2026年1月1日以後に開始する事業年度の期首から) |

以 上

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）」の概要

えんどう かずと
公認会計士 遠藤 和人

1. はじめに

2024年9月20日に企業会計基準委員会（以下「ASBJ」という。）は、移管指針公開草案第15号（移管指針第9号の修正案）「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。）を公表した¹。本公開草案では、組合等への出資者である企業の会計処理について、一定の要件を満たす組合等への出資は、当該組合等の構成資産に含まれるすべての市場価格のない株式について時価をもって評価し、組合等への出資者の会計処理の基礎とすることができる旨が提案されている。

本稿では、これらの概要及び主要な項目について解説する。

2. 公表の経緯・目的

現行の会計基準では、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」（以下「金融商品実務指針」という。）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）とされているため、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の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の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され、検討を行った結果、本公開草案を公表するに至っている。

3. 本公開草案の概要

（1）組合等への出資の会計処理

対象となる組合等の範囲

組合等の構成資産である市場価格のない株式の時価の信頼性を担保するために、本公開草案では、組合等の範囲に関して、次の要件を設けることが提案されている（本公開草案第132-2項）。

- ① 組合等の運営者²は出資された財産の運用を業としている者であること
- ② 組合等の決算において、組合等の構成資産である市場価格のない株式について時価をもって評価³していること

そして、上記の範囲に含まれるすべての組合等を適用対象とするか、組合等の単位で選択できるようにするかについて、本公開草案では、組合等への出資者である企業が本公開草案第132-2項の定め（以下「本会計処理」という。）を適用する組合等の選択に関する方針を定め、当該方針に基づき、組合等への出資時に本会計処理の適

1 ASBJのホームページを参照（https://www.asb-j.jp/jp/project/exposure_draft/y2024/2024-0920.html）

2 「組合等の運営者」とは、投資事業有限責任組合の形態においては、無限責任組合員が該当するとされている。また、他の法形態に基づく組合等については、投資事業有限責任組合における無限責任組合員と類似の業務を執行する者が該当するとされている（本公開草案第308-3項）。

3 「時価をもって評価している場合」とは、組合等が適用している会計基準により市場価格のない株式について時価評価が求められている場合のほか、市場価格のない株式について時価評価する会計方針を採用している場合が含まれるとされている（本公開草案第308-3項）。

用対象かどうか決定するとされている。また、本会計処理を適用することとした組合等への出資の会計処理は、出資後に取りやめることはできないとされている（本公開草案第132-3項）。

本公開草案で提案されている会計処理

本公開草案では、会計処理に関して、上述の①及び②

の要件を満たす組合等への出資は、当該組合等の構成資産に含まれるすべての市場価格のない株式について時価をもって評価し、組合等への出資者の会計処理の基礎とすることができるが提案されている。そして、この場合の評価差額の持分相当額については、他の現行基準との内的整合性を重視する観点から、純資産の部に計上することが提案されている（本公開草案第132-2項）。

【図表1 本会計処理の具体的なイメージ】

(出資時)

| 組合等 | | 30% | 企業 A (出資者) | |
|--------------|------------|-----|-------------|--|
| 非上場株式 500 | 出資額 500 | | 出資金等 150 | |

(期末時)

| 組合等 | | 30% | 企業 A (出資者) | |
|------------------------|---------------------|-----|-------------------|-------------------------------|
| 非上場株式 時価 700 (+200) | 出資額 500 評価差額 200 | | 出資金等 210 (+60) | 評価差額 (純資産の部) 60 (=200×30%) |

70% ← 企業 B

(出所) 第526回企業会計基準委員会（2024年5月22日開催）審議事項(3)-1別紙2を参考に筆者作成

※ 上記イメージは、組合等への出資について、持分相当額を純額で取り込む方法（純額法）を適用することを前提としている。

また、本会計処理を適用する場合における組合等の構成資産である市場価格のない株式の減損処理について、本公開草案では、組合等の構成資産である市場価格のない株式について時価評価していることを踏まえ、市場価格のない株式等の減損処理に関する定め（金融商品実務指針第92項）に代わり、時価のある有価証券の減損処理に関する定め（金融商品実務指針第91項）に従って減損処理を行い、組合等への出資者の会計処理の基礎とすることが提案されている（本公開草案第132-4項）。

(2) 注記事項

企業会計基準適用指針第31号「時価の算定に関する会計基準の適用指針」（以下「時価算定適用指針」という。）第24-16項は、貸借対照表に持分相当額を純額で計上する組合等への出資については、時価の注記を要しないこととし、その場合、注記していない旨及び時価算定適用指針第24-16項の取扱いを適用した組合等への出資の貸借対照表計上額の合計額を注記することとされている。

本公開草案では、本公開草案第132-2項の定めを適用する場合には、これらの注記に併せて、当該定めを適用した影響を財務諸表利用者が理解できるように、次の事項を注記することが提案されている（本公開草案第132-5項）。

- ① 本公開草案第132-2項の定めを適用している旨
- ② 本公開草案第132-2項の定めを適用する組合等の選択に関する方針
- ③ 本公開草案第132-2項の定めを適用している組合等への出資の貸借対照表計上額の合計額

なお、連結財務諸表において注記している場合には、個別財務諸表において記載することを要しないことが提案されている（本公開草案第132-5項）。

(3) 適用時期及び経過措置

① 適用時期

本公開草案では、十分な準備期間を確保するように、20XX年4月1日__公表から1年程度経過した日を想定している。__以後開始する連結会計年度及び事業年度の期首から適用することが提案されている（本公開草案第195-20項）。

一方、本公開草案の検討は、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等を副次的な目的として開始されたものであり、できるだけすみやかに適用可能とすることへのニーズは一定程度あると考えられる。このため、本公開草案では、20XX年4月1日__公表後最初に到来する年の4月1日を想定している。__以後開始する連結会計年度及び事業年度の期首から適用することができるが提案されている（本公開草案第195-20項）。

② 経過措置

本公開草案では、適用初年度の期首時点において、組合等への出資者である企業が定めた方針に基づいて本公開草案第132-2項の定めを適用する組合等を決定することが提案されている（本公開草案第205-2項）。

また、本公開草案では、遡及適用を求めず、適用初年度の期首から将来にわたって適用することとし、適用後の当期純利益等への影響が適切となるように、次の経過

措置を設けることが提案されている（本公開草案第205-2項）。

- (ア) 適用初年度の期首時点において、本公開草案第132-2項の定めを適用する組合等の構成資産に含まれるすべての市場価格のない株式について時価をもって評価し、組合等への出資者の会計処理の基礎とする。この場合、適用初年度の期首時点での評価差額の持分相当額を適用初年度の期首のその他の包括利益累計額又は評価・換算差額等に加減する。
- (イ) 適用初年度の期首時点において、本公開草案第132-2項の定めを適用する組合等の構成資産に含まれるすべての市場価格のない株式について時価のある有価証券の減損処理に関する定め（金融商品実務指針第91項）に従って減損処理を行い、組合等への出資者の会計処理の基礎とする。この場合、減損処理による損失の持分相当額を適用初年度の期首の利益剰余金に加減する。

4. おわりに

本公開草案においては、必ずしも取扱いが明確になっていないと考えられる点があり、例えば次の点が挙げられる。

- (1) 本公開草案第132-2項の要件を途中で満たさなくなった場合の取扱い
- (2) 組合等への出資者である企業において、いわゆる「総額法」を適用している場合の取扱い、及び組合等が連結子会社に該当する場合の連結財務諸表上の取扱い
- (3) 本会計処理の適用を行った場合、評価差額の持分相当額は純資産の部に計上するとされているが、その具体的な勘定科目

本公開草案へのコメント期限は2024年11月20日とされており、上記の点を含め、どのようなコメントが提出されるのか、また、提出されたコメントを元にASBJではどのような再審議が行われるのかについて、引き続き注視していきたい。

以 上

ASBJ：2024年年次改善プロジェクトによる企業会計基準等の修正

『会計情報』編集部

企業会計基準委員会（ASBJ）は、2024年11月1日に、次の企業会計基準、企業会計基準適用指針、実務対応報告及び移管指針の修正を公表した。本修正は、公表と同時に適用される。

なお、本修正は、会計処理及び開示に関する定めを実質的に変更するものではないとされている。

修正を反映した企業会計基準、企業会計基準適用指針、実務対応報告及び移管指針は以下のとおりとされている。

- 企業会計基準第7号「事業分離等に関する会計基準」
- 企業会計基準第10号「金融商品に関する会計基準」
- 企業会計基準適用指針第6号「固定資産の減損に係る会計基準の適用指針」
- 企業会計基準適用指針第10号「企業結合会計基準及び事業分離等会計基準に関する適用指針」
- 企業会計基準適用指針第12号「その他の複合金融商品(払込資本を増加させる可能性のある部分を含まない複合金融商品)に関する会計処理」
- 企業会計基準適用指針第13号「関連当事者の開示に関する会計基準の適用指針」
- 企業会計基準適用指針第14号「四半期財務諸表に関する会計基準の適用指針」
- 企業会計基準適用指針第25号「退職給付に関する会計基準の適用指針」
- 実務対応報告第1号「旧商法による新株予約権及び新株予約権付社債の会計処理に関する実務上の取扱い」
- 実務対応報告第6号「デット・エクイティ・スワップの実行時における債権者側の会計処理に関する実務上の取扱い」
- 実務対応報告第11号「外貨建転換社債型新株予約権付社債の発行者側の会計処理に関する実務上の取扱い」
- 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」
- 実務対応報告第20号「投資事業組合に対する支配力基準及び影響力基準の適用に関する実務上の取扱い」
- 実務対応報告第21号「有限責任事業組合及び合同会社に対する出資者の会計処理に関する実務上の取扱い」
- 実務対応報告第22号「厚生年金基金に係る交付金の会計処理に関する当面の取扱い」
- 実務対応報告第23号「信託の会計処理に関する実務上の取扱い」
- 実務対応報告第38号「資金決済法における暗号資産の会計処理等に関する当面の取扱い」
- 移管指針第2号「外貨建取引等の会計処理に関する実務指針」
- 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」
- 移管指針第5号「株式の間接所有に係る資本連結手続に関する実務指針」
- 移管指針第6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」
- 移管指針第8号「研究開発費及びソフトウェアの会計処理に関する実務指針」
- 移管指針第9号「金融商品会計に関する実務指針」
- 移管指針第11号「研究開発費及びソフトウェアの会計処理に関するQ & A」
- 移管指針第14号「土地再評価差額金の会計処理に関するQ & A」

詳細については、ASBJのウェブページ（[2024年年次改善プロジェクトによる企業会計基準等の修正について | 企業会計基準委員会](#)）を参照いただきたい。

以上

IASBは、投資者が持分法をどのように適用するかについての適用上の問題に 대응するために、IAS第28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¹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9月19日に国際会計基準審議会（IASB）から公表された公開草案「持分法会計」（ED）に示される、IAS第28号「関連会社及び共同支配企業に対する投資」の修正案を解説する。

- IASBは、投資者が持分法を以下に対してどのように適用するかについての質問に 대응するために、IAS第28号の修正を提案している。
 - 重要な影響力又は共同支配の取得時における所有持分の変動
 - 重要な影響力又は共同支配を維持している所有持分の変動（以下の場合を含む）
 - » 関連会社又は共同支配企業の所有持分の追加購入
 - » 関連会社又は共同支配企業の所有持分の処分
 - » 投資者の所有持分が変動する、関連会社又は共同支配企業の純資産のその他の変動
 - 以下を含む、損失に対する持分の認識
 - » 関連会社又は共同支配企業に対する投資をゼロに減額した投資者が、関連会社又は共同支配企業の追加持分を購入する場合に認識していない損失を「キャッチアップ」する必要があるかどうか
 - » 関連会社又は共同支配企業に対する持分をゼロに減額した投資者が、関連会社又は共同支配企業の純損益及びその他の包括利益（OCI）に対する持分を別個に認識するかどうか
 - 関連会社又は共同支配企業との取引
 - 関連会社又は共同支配企業の当初認識に対する繰延税金の影響
 - 条件付対価

- 関連会社又は共同支配企業に対する投資の公正価値の下落が、純投資が減損している可能性があるという客観的な証拠であるかどうかの評価
- EDには提案された発効日は含まれていない
- IASBが提案を再審議するときに設定される。
- 公開草案のコメント期間は2025年1月20日に終了する。

背景

IAS第28号は、企業が関連会社及び共同支配企業に対する投資について、連結財務諸表において持分法を使用することを要求している。また、企業は、子会社、共同支配企業、及び関連会社に対する投資について、個別財務諸表で持分法を使用することも認められている。

利害関係者は、特定の状況で持分法をどのように適用するかについて疑問を投げかけている。今回の修正案により、IASBは、IAS第28号から導かれる原則を識別し、適用することにより、これらの適用上の問題を解決しようとしている。

修正案

関連会社又は共同支配企業の取得原価の測定

IAS第28号には、投資者が重要な影響力又は共同支配を取得する際にどのように投資の取得原価を測定するかに関する要求事項は含まれていない（例えば、以下を含む）。

- 関連会社又は共同支配企業に対する以前に保有していた持分を公正価値で測定するかどうか。

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

- 条件付対価を認識及び測定するかどうか、もしそうなら、どのように認識及び測定するか。

IASBは、投資者が以下を行うことを提案している。

- 重要な影響力又は共同支配の取得時に、関連会社又は共同支配企業の取得原価は、移転された対価の公正価値（関連会社又は共同支配企業に対する以前に保有していた持分の公正価値を含む）で測定する。
- 条件付対価を移転された対価の一部として認識し、公正価値で測定する。その後、投資者は次のことを行う。
 - 資本性金融商品として分類される条件付対価は再測定しない。
 - その他の条件付対価は各報告日における公正価値で測定し、公正価値の変動は純損益に認識する。

重要な影響力又は共同支配の維持における投資者の所有持分の変動

IAS第28号は、重要な影響力又は共同支配を維持している場合、投資者が関連会社又は共同支配企業に対して、以下から生じる所有持分の変動をどのように会計処理するかに関する要求事項を含んでいない。

- 関連会社又は共同支配企業の所有持分の追加購入
- 関連会社又は共同支配企業の所有持分の処分（一部処分）
- 関連会社又は共同支配企業に対する投資者の所有持分のその他の変動

IASBは、以下を要求することを提案している。

- 関連会社又は共同支配企業の追加所有持分を購入した日において、投資者は以下を行う。
 - その追加の所有持分を認識し、移転された対価の公正価値で測定する。
 - 帳簿価額には、関連会社又は共同支配企業の識別可能な資産及び負債の公正価値に対する投資者の追加持分を含める。
 - これら2つの金額の差額は、投資の帳簿価額の一部として含まれるのれんとして会計処理されるか、又は、割安購入からの利得として純損益に会計処理される。
- 所有持分を処分する日において、投資者は以下を行う。
 - 関連会社又は共同支配企業に対する投資の処分された部分を、投資の帳簿価額の割合として測定し、認識を中止する。
 - 受領した対価と処分された部分との差額を、利得又は損失として純損益に認識する。
- 関連会社又は共同支配企業の所有持分のその他の変動、例えば、関連会社又は共同支配企業が新株を発行したり、発行済み株式を償還したりする場合、投資者は以下を行う。
 - 追加の所有持分を購入するかのように、所有持分の増加を認識する。その場合、投資者は、関連会社又は共同支配企業による株式の償還から生じる関連会

社又は共同支配企業の純資産の変動の持分として、移転された対価の公正価値を決定する。

- 所有持分を処分するかのように、所有持分の減少を認識する。その場合、投資者は、関連会社又は共同支配企業の資本性金融商品の発行から生じる関連会社又は共同支配企業の純資産の変動の持分として、受け取った対価を決定する。

損失に対する投資者の持分の認識

IAS第28号38項は、損失に対する投資者の持分が関連会社又は共同支配企業に対する投資者の持分と等しいか又はそれを超過する場合、投資者はさらなる損失に対する持分を認識することを中止することを要求している。しかし、IAS第28号は、関連会社又は共同支配企業への投資の帳簿価額をゼロに減額した投資者が、以下のとおりであるかどうかを特定していない。

- 追加の所有持分を購入する際に、「キャッチアップ」調整として認識していない損失を認識し、それらの損失を追加の所有持分の取得原価から差し引く。
- 関連会社又は共同支配企業の包括利益の各構成要素に対する持分を別個に認識する。

IASBは、投資者が以下を行うことを提案している。

- 追加の所有持分を購入する際には、追加の所有持分の帳簿価額を減額することにより、認識していない関連会社又は共同支配企業の損失に対する持分を認識しない。
- 関連会社又は共同支配企業の純損益に対する持分、関連会社又は共同支配企業のOCIに対する持分を別々に認識し、表示する。

見解

IASBは、投資者が関連会社又は共同支配企業の利益に対する持分を認識することを再開する場合の、純損益及びOCIにおける利益を認識する順序など、他の関連する適用上の問題に対する回答案を作成しないことを決定した。IASBの見解では、これらの問題は実務上一般的には生じておらず、したがって、プロジェクトのために選択された適用上の問題のリストには含まれなかった。

関連会社又は共同支配企業との取引

投資者が子会社を関連会社又は共同支配企業に売却する場合、以下の相反する要求事項がある。

- IAS第28号28項は、投資者に対し、自身と関連会社又は共同支配企業との間の取引から生じる利得及び損失を、関連会社又は共同支配企業に対する関連のない投資者の持分の範囲でのみ認識することを要求している。
- IFRS第10号25項及びB97項からB99項は、子会社の支配を喪失した場合の利得又は損失を全額認識することを要求している。

したがって、IASBは、投資者に対し、子会社の支配の喪失を伴う取引を含む、その関連会社又は共同支配企業とのすべての「アップストリーム」及び「ダウンストリーム」の取引から生じる利得及び損失を全額認識することを要求することにより、この矛盾を解決することを提案している。

見解

2014年、IASBは、「投資者とその関連会社又は共同支配企業の間での資産の売却又は拋出（IFRS第10号及びIAS第28号の修正）（2014年修正）」を公表した際に、IAS第28号の要求事項を修正した。2014年修正では、関連会社又は共同支配企業への譲渡が事業を含む場合は利得又は損失が全額認識され、譲渡された資産に事業が含まれていない場合は部分的な利得又は損失が認識されることを明確にした。認識されない利得又は損失は、投資の取得原価に対して消去される。

2014年の修正の確定後、IASBは、修正の適用に影響を与えるいくつかの実務上の問題を識別した。その結果、2015年12月、IASBは、2014年修正の発効日を無期限に延期した。

IASBは現在、2014年の修正の廃止を提案し、代わりにEDに示されたアプローチを提案している。また、2014年の修正によって導入された要求事項を削除するために、IFRS第10号の修正を提案することも決定した。

減損の兆候（公正価値の下落）

IAS第28号41A項から41C項は、関連会社又は共同支配企業への純投資が減損している可能性があることを示すさまざまな事象を説明している。これには、資本性金融商品への投資の公正価値がその取得原価を下回る著しいか又は長期にわたる下落が含まれる。

適用上の問題の1つは、投資者が投資の公正価値の下落を、その公正価値を報告日における関連会社又は共同支配企業の純投資の帳簿価額と比較することによるか、又は当初認識時の投資の取得原価と比較することにより評価すべきかどうかを問うものであった。

IASBは以下を提案している。

- 「取得原価を下回る [...] 下落」を「帳簿価額を下回る [...] 下落」に置き換える。
- 公正価値の「著しいか又は長期にわたる」下落を削除する。
- 投資の公正価値に関する情報は、関連会社又は共同支配企業の追加持分を購入するために支払った価格、又は持分の一部を売却するために受け取った価格、又は当該投資の相場市場価格から観察される可能性があることを説明する要求事項をIAS第28号に追加する。

IASBはまた、減損に関するIAS第28号の要求事項の適用が容易になるように再編成し、その文言をIAS第36

号「資産の減損」の要求事項に合わせることも提案している。

IFRS第12号「他の企業への関与の開示」及びIAS第27号「個別財務諸表」の開示要求の修正案

持分法を用いて会計処理する投資について、IASBは、投資者に以下の開示を要求するようIFRS第12号を修正することを提案している。

- その他の所有持分の変動による利得又は損失
- 関連会社又は共同支配企業との「ダウンストリーム」取引から生じる利得又は損失
- 条件付対価契約に関する情報
- その投資の期首の帳簿価額と期末の帳簿価額間の調整表

IASBはまた、親会社に対して、個別財務諸表において持分法を使用して子会社に対する投資を会計処理する場合、子会社との「ダウンストリーム」取引から生じる利得又は損失を開示することを要求するよう、IAS第27号を修正することを提案している。

見解

IAS第27号10項は、親会社が個別財務諸表で、IAS第28号の持分法を使用して子会社、共同支配企業、及び関連会社に対する投資を会計処理することを認めている。

IASBは、IAS第27号10項を変更しないことを提案しており、これは、EDの提案が、投資者の個別財務諸表において持分法が適用される子会社に対する投資に適用されることを意味する。

IFRS第19号「公的説明責任のない子会社：開示」の修正案

IASBは、要件を満たす子会社に対し、条件付対価契約に関する情報を開示すること、及び、その関連会社又は共同支配企業との「ダウンストリーム」取引から生じる利得又は損失を開示することを要求するようIFRS第19号の修正を提案している。

IASBはまた、個別財務諸表において持分法を適用してその子会社に対する投資を会計処理することを選択した子会社に対し、当該子会社との「ダウンストリーム」取引から生じる利得又は損失を開示することを要求するようIFRS第19号の修正を提案している。

発効日、経過措置及びコメント期間

EDは発効日を提案していない。発効日は、IASBが本提案を再審議する際に決定される。

経過措置に関して、IASBは、企業に以下を要求することを提案している。

- 関連会社又は共同支配企業とのすべての取引において

利得又は損失を全額認識する要求事項を遡及適用する。

- 移行日（通常は、適用開始日の直前の事業年度の期首）に公正価値で条件付対価を認識・測定し、それに応じて関連会社又は共同支配企業に対する投資の帳簿価額を調整することにより、条件付対価に関する要求事項を適用する。

- その他の要求事項は移行日から将来に向かって適用する。

IASBはまた、表示される追加的な過去の期間を修正再表示することからの救済を提案している。

EDのコメント期間は2025年1月20日に終了する。

以 上

令和6年12月決算における税務上の留意事項

デロイト トーマツ税理士法人 公認会計士 やまがた そういちろう 山形 創一郎

令和6年12月決算においては、主に令和5年度税制改正の内容が初めての適用を迎える。本稿では、令和5年度税制改正のうち初めて適用を迎えると考えられる項目や、令和6年度税制改正のうち、令和6年12月決算に影響を及ぼす可能性があるもの、税効果会計などにおいて考慮されるであろう主要項目について解説を行う。

上限の引上げに加え、特別試験研究費の額に係る税額控除の対象となる試験研究費の範囲の見直し等が行われた（所得税についても同様）。

法人課税

1. 試験研究を行った場合の税額控除制度（研究開発税制）の見直し（令和5年度税制改正）

研究開発税制については、研究開発投資を増額するインセンティブが働くような控除率カーブの見直しや控除

(1) 一般試験研究費の額に係る税額控除制度の見直し

一般試験研究費の額に係る税額控除制度における税額控除率の算式について、よりインセンティブが働くよう、控除率カーブの見直し及び控除率の下限の引下げが行われた。また、控除税額の上限についても、一律に設定されている控除税額の上限を試験研究費の増減に応じて変動させる仕組みが導入された。

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

| | 改正前 | | | 改正後 | | |
|---------|--|--|---------------|--|---|--------------------|
| | 増減試験研究費割合 | 税額控除率の計算方法 | 税額控除率の上限・下限 | 増減試験研究費割合 | 税額控除率の計算方法 | 税額控除率の上限・下限 |
| 税額控除率 | 9.4%以下の場合 | $10.145\% - (9.4\% - \text{増減試験研究費割合}) \times 0.175$ | 2% | 12%以下の場合① | $11.5\% - (12\% - \text{増減試験研究費割合}) \times 0.25$ ① | 1%① |
| | 9.4%超の場合 | $10.145\% + (\text{増減試験研究費割合} - 9.4\%) \times 0.35$ | 10% (14%◇) | 12%超の場合① | $11.5\% + (\text{増減試験研究費割合} - 12\%) \times 0.375$ ① | 10% (14%◇) ① |
| | 平均売上金額に対する試験研究費の割合が10%を超える場合、(上記で算出した割合) × (控除割増率(※)) に相当する割合を加算する◇ (※) 控除割増率 = (試験研究費割合 - 10%) × 0.5 (10%を上限) | | | 平均売上金額に対する試験研究費の割合が10%を超える場合、改正前と同様の割合を加算する◇③ | | |
| 控除税額の上限 | 当期の法人税額 × 25% (ア) 一定のベンチャー企業(※)は、40% (※) 一定のベンチャー企業・設立後10年以内の法人のうち当期において翌期繰越欠損金額を有するもの(大法人の子会社等を除く) (イ) 一定のベンチャー企業に該当しない法人で、以下の要件を満たす場合は、30%◇② ・基準年度比売上金額減少割合 ≥ 2% ・試験研究費の額 > 基準年度試験研究費の額 | | | 当期の法人税額 × 25% (ア) 一定のベンチャー企業は、40% (改正前と同様) (イ) 試験研究費の増減に応じて、控除税額の上限を加算又は減算する◇④ ・増減試験研究費割合が4%を超える部分は、1%当たり当期の法人税額の0.625% (5%を上限) を加算 ・増減試験研究費割合がマイナス4%を下回る部分は、1%当たり当期の法人税額の0.625% (5%を上限) を減算 | | |
| | 平均売上金額に対する試験研究費の割合が10%を超える場合、(試験研究費割合 - 10%) × 2に相当する割合 (10%を上限) が上乘せ◇ | | | 平均売上金額に対する試験研究費の割合が10%を超える場合、(試験研究費割合 - 10%) × 2に相当する割合 (10%を上限) が上乘せ◇③ (改正前と同様) | | |

◇は、令和4年度末まで（改正前）又は令和7年度末（改正後）までの時限措置

- ① 一般試験研究費の額に係る税額控除制度について、税額控除率の計算及び税額控除率の下限が見直された。税額控除率の下限は改正後では1%（改正前：2%）とされ、税額控除率の上限については14%とする特例の適用期限が3年延長された（措法42の4①②一）。
- ② 基準年度売上金額減少割合が2%以上であり、かつ、試験研究費の額が基準年度試験研究費の額を超える事業年度の控除税額の上限に当期の法人税額の5%が上乗せされる措置は、適用期限の到来をもって廃止された（旧措法42の4③三）。
- ③ 平均売上金額に対する試験研究費の割合が10%を超える場合における、税額控除率の加算措置及び控除税額上限の上乗せ措置の適用期限が3年延長された（措法42の4②二、③二八）。
- ④ 令和5年4月1日から令和8年3月31日までの間に開始する各事業年度の控除税額の上限について、増減試験研究費割合に応じて加減算される特例が適用される。また、平均売上金額に対する試験研究費の割合が10%を超える場合には、上記の特例と試験研究費の額が平均売上金額の10%を超える場合における控除税額の上限の上乗せ特例とのうち控除税額の上限が大きくなる方の特例が適用される（措法42の4③二八）。

(2) 中小企業技術基盤強化税制に係る税額控除制度の見直し

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

様の趣旨により、次のとおり控除率カーブの見直しが行われた。改正後の概要は下表のとおりであり、改正項目①～③については以下の説明を参照されたい。

| | 改正前 | | | 改正後 | | |
|---------|--|--|-------------|-----------|-----------------------------------|-------------|
| | 増減試験研究費割合 | 税額控除率の計算方法 | 税額控除率の上限・下限 | 増減試験研究費割合 | 税額控除率の計算方法 | 税額控除率の上限・下限 |
| 税額控除率 | 9.4%以下の場合 | 12% | — | 12%以下の場合① | 12% | — |
| | 9.4%超の場合 | 12% + (増減試験研究費割合 - 9.4%) × 0.35◇ | 17%◇ | 12%超の場合① | 12% + (増減試験研究費割合 - 12%) × 0.375◇① | 17%◇① |
| | 平均売上金額に対する試験研究費の割合が10%を超える場合、(上記で算出した割合) × (控除割増率(※)) に相当する割合を加算する◇ (※) 控除割増率 = (試験研究費割合 - 10%) × 0.5 (10%を上限) | 平均売上金額に対する試験研究費の割合が10%を超える場合、改正前と同様の割合を加算する◇③ | | | | |
| 控除税額の上限 | 当期の法人税額 × 25% (ア) 増減試験研究費割合が9.4%を超える場合は、35%◇ (イ) 増減試験研究費割合が9.4%以下で、かつ、平均売上金額に対する試験研究費の割合が10%を超える場合、(試験研究費割合 - 10%) × 2に相当する割合(10%を上限)が25%に上乗せ◇ | 当期の法人税額 × 25% (ア) 増減試験研究費割合が12%を超える場合は、35%◇① (イ) 増減試験研究費割合が12%以下で、かつ、平均売上金額に対する試験研究費の割合が10%を超える場合、(試験研究費割合 - 10%) × 2に相当する割合(10%を上限)が25%に上乗せ◇③ | | | | |
| | 以下の要件を満たす場合は、30%◇② ・ 基準年度売上金額減少割合 ≥ 2% ・ 試験研究費の額 > 基準年度試験研究費の額 | 適用期限の到来をもって廃止 | | | | |

◇は、令和4年度末まで（改正前）又は令和7年度末（改正後）までの時限措置

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

(3) 特別試験研究費の範囲の見直し

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

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

(4) その他

その他、以下の見直しが行われた。

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

2. 交際費等の損金不算入制度の見直しと延長（令和6年度税制改正）

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

の損金不算入制度の見直しが行われた。

(1) 概要

交際費等の損金不算入制度について、次の措置がとられた上、適用期限が3年延長された（措法61の4）。

| 項目 | 改正後 |
|-------------------------------------|---|
| 損金不算入となる交際費等の範囲から除外される一定の飲食に係る金額の基準 | 1人当たり1万円以下（改正前：5,000円以下）に引き上げられた（措令37の5①）。 |
| 適用期限 | 接待飲食に係る損金算入の特例及び中小法人に係る損金算入の特例の適用期限が3年延長された（措法61の4①、②）。 |

(2) 適用関係

上記の「損金不算入となる交際費等の範囲から除外される一定の飲食に係る金額の基準」に関する改正は、令和6年4月1日以後に支出する飲食費について適用される（令和6年3月30日改正措令附則16）

も同様（措法42の6）。

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

3. 中小企業者関連等（令和5年度税制改正&令和6年度税制改正）

(1) 中小企業者等の法人税の軽減税率の特例の適用期限の2年延長（令和5年度税制改正）

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

(3) 中小企業経営強化税制の見直しと適用期限の2年延長（令和5年度税制改正）

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

(2) 中小企業投資促進税制の見直しと適用期限の2年延長（令和5年度税制改正）

中小企業投資促進税制について、次の見直しが行われた上、その適用期限が2年延長された（所得税について

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

(4) 中小企業事業再編投資損失準備金制度（中小企業経営資源集約化税制）の見直し（令和6年度税制改正）

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

具体的には、青色申告書提出法人で産業競争力強化法の改正法の施行日（令和6年9月2日）から令和9年3月31日までの間に産業競争力強化法の特別事業再編計画

の認定を受けた認定特別事業再編事業者であるものが、その認定に係る特別事業再編計画に従って他の法人の株式等の取得（購入による取得に限る）をし、かつ、これをその取得の日を含む事業年度終了の日まで引き続き有している場合において、その株式等の価格の低落による損失に備えるため、その株式等の取得価額に次の株式等の区分に応じそれぞれ次の割合を乗じた金額以下の金額を中小企業事業再編投資損失準備金として積み立てたときは、その積み立てた金額は、その事業年度において損金算入できる措置が加えられた（措法56①）。

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

なお、株式を取得した事業年度において積み立てた準備金は、その積み立てた事業年度終了の日の翌日から10年（改正前：5年）を経過した日を含む事業年度から5年間でその経過した準備金残高の均等額を取り崩し、益金算入される（措法56②）。ただし、その株式等の全部又は一部を有しなくなった場合又はその株式等の帳簿価額を減額した場合等には、その該当することとなった日を含む事業年度において取り崩し、益金算入される（措法56③）。

(5) 中小企業者等の少額減価償却資産の取得価額の損金算入の特例の見直しと期限延長（令和6年度税制改正）

中小企業者等のうち常時使用する従業員の数が500人以下の法人は、取得価額が10万円以上30万円未満の減価償却資産（一定の貸付用資産を除く）を取得等して事業の用に供した場合には、損金経理要件等の一定要件のもとに、1事業年度あたり300万円を上限として事業の用に供した事業年度にその取得価額の全額を損金算入することが認められている（措法67の5①、措令39の28

②)。この特例について、適用対象法人につき見直しが行われたうえで適用期限が2年延長された（措法67の5①）。

適用対象法人については、電子情報処理組織を使用する方法（e-Tax）により法人税の確定申告書等に記載すべきものとされる事項を提供しなければならない法人のうち、常時使用する従業員の数が300人を超えるものが除外された（措令39の28①）。これにより資本金の額等が1億円を超える農業協同組合等、相互会社、資本金の額等が1億円以下である投資法人及び特定目的会社については、従業員数が300人以下である場合に限り、この特例の適用を受けられることとなった（法法75の4②、[財務省「令和6年度税制改正の解説」](#)579ページ）。

4. 暗号資産の評価方法等の見直し（令和6年度税制改正）

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

(1) 概要

法人が有する市場暗号資産に該当する暗号資産で、譲渡についての制限その他の条件が付されているものの期末における評価額は、原価法・時価法のいずれかの評価方法のうちその法人が選定した評価方法により計算した金額とされた（法法61②）。

| 区分 | | | 評価方法 |
|---------------|----------------|-----------------|--------------|
| 市場暗号資産 | 1 | 2、3以外のもの | 時価法 |
| | 2 | 特定譲渡制限付暗号資産（※1） | 時価法又は原価法（※2） |
| | | 上記のうち自己発行暗号資産 | |
| 3 | 特定自己発行暗号資産（※3） | 原価法 | |
| 市場暗号資産以外の暗号資産 | | | |

【出所】「令和6年度法人税関係法令の改正の概要」（国税庁）41頁を参考に作成

（※1） 次の要件に該当する暗号資産をいう（法法61②一イ、法令118の7②、法規26の10①②）。

① その暗号資産につき、譲渡についての一定の制限が付されていること。

② 上記①の制限が付されていることを認定資金決済事業者協会において公表させるため、その暗号資産を有する者等が上記①の制限が付されている旨の暗号資産交換業者に対する通知等を行っていること。

（※2） 評価方法は、暗号資産の種類ごとに選定し、その暗号資産を取得した日の属する事業年度に係る確定申告書の提出期限までに納税地の所轄税務署長に届け出る必要がある。法定評価方法は原価法とされる（法法61②）。

（※3） 法人が自己で発行し、かつ、その発行の時から継続して保有する暗号資産で、暗号資産の発行の時から継続して一定の方法により譲渡制限が行われているもの（法法61②一ロ）。

5. 特定事業活動として特別新事業開拓事業者の株式の取得をした場合の課税の特例（オープンイノベーション促進税制）の延長（令和6年度税制改正）

オープンイノベーション促進税制は、令和2年度税制改正により創設された制度で、スタートアップ企業とのオープンイノベーションに向け、国内の事業会社又はその国内コーポレートベンチャーキャピタルが、スタートアップ企業の株式を一定額以上取得する場合、その株式の取得価額の25%を所得控除することができる制度である。当該税制につき、以下のとおり適用期限が2年延長された（措法66の13）。

| | 改正前 | 改正後 |
|------|-------------|-------------|
| 適用期限 | 令和6年3月31日まで | 令和8年3月31日まで |

6. 地域経済牽引事業の促進区域内において特定事業用機械等を取得した場合の特別償却又は税額控除制度（地域未来投資促進税制）の見直し（令和6年度税制改正）

青色申告書を提出する法人が、令和7年3月31日までに承認地域経済牽引事業計画に従って特定事業用機械等を取得した場合、機械装置・器具備品につき取得価額等の40%相当額の特別償却又は4%相当額の税額控除（上乘せ要件を満たす場合は、50%相当額の特別償却又は5%相当額の税額控除）、また、建物・附属設備・構築物につき20%相当額の特別償却又は2%相当額の税額控除を適用できる課税の特例（地域未来投資促進税制）について、主務大臣の確認要件の見直しが行われた上で、成長志向型中堅企業に係る要件を満たす場合に機械装置等の税額控除率の引上げが行われた（所得税についても同様）（措法42の11の2）。

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

| | | 改正前 | 改正後 | |
|-----|-----|--|--|---|
| 見直し | | | 以下の(A)(B)のいずれも満たすこと（平成29年総務省、財務省、厚生労働省、農林水産省、経済産業省、国土交通省、環境省告示第1号①五） | |
| | (A) | 以下のいずれかを満たすこと <ul style="list-style-type: none"> 直近事業年度の付加価値額増加率が8%以上であること 対象事業において創出される付加価値額が3億円以上、かつ、事業を実施する企業の前事業年度と前々事業年度の平均付加価値額が50億円以上であること | (A) | 改正なし |
| | (B) | 労働生産性の伸び率が4%以上かつ投資収益率が5%以上であること | (B) | 労働生産性の伸び率が5%以上（※1）かつ投資収益率が5%以上であること （※1）中小企業基本法の中小企業者については、従前どおりとされる |

(2) 特別償却率及び税額控除率を引き上げる措置（上乗せ要件）の対象の追加

| | | 改正後 |
|--------------|--|---|
| 追加対象 | | 次の要件の全てを満たすことにつき主務大臣の確認を受けた場合が対象に加えられた（平成29年総務省、財務省、厚生労働省、農林水産省、経済産業省、国土交通省、環境省告示第1号①五、六） <ul style="list-style-type: none"> 産業競争力強化法の特定中堅企業者（十分な経営能力を有していることの確認を受けている者）であること 「パートナーシップ構築宣言」を公表していること その承認地域経済牽引事業計画に定められた施設又は設備を構成する減価償却資産の取得予定価額の合計額が10億円以上であること 上記(B)の見直し後の労働生産性の伸び率に係る要件、現行の付加価値額増加率に係る要件並びに現行の年平均付加価値額及び付加価値額の創出に係る要件その他現行の特別償却率及び税額控除率を引き上げる措置の適用要件の全てを満たすこと |
| 特別償却率及び税額控除率 | | 上記の対象となる機械装置及び器具備品については、取得価額の50%相当額の特別償却又は6%相当額の税額控除（改正前のその他の上乗せ要件では5%）が認められる（措法42の11の2①②） |

7. 戦略分野国内生産促進税制の創設（令和6年度税制改正）

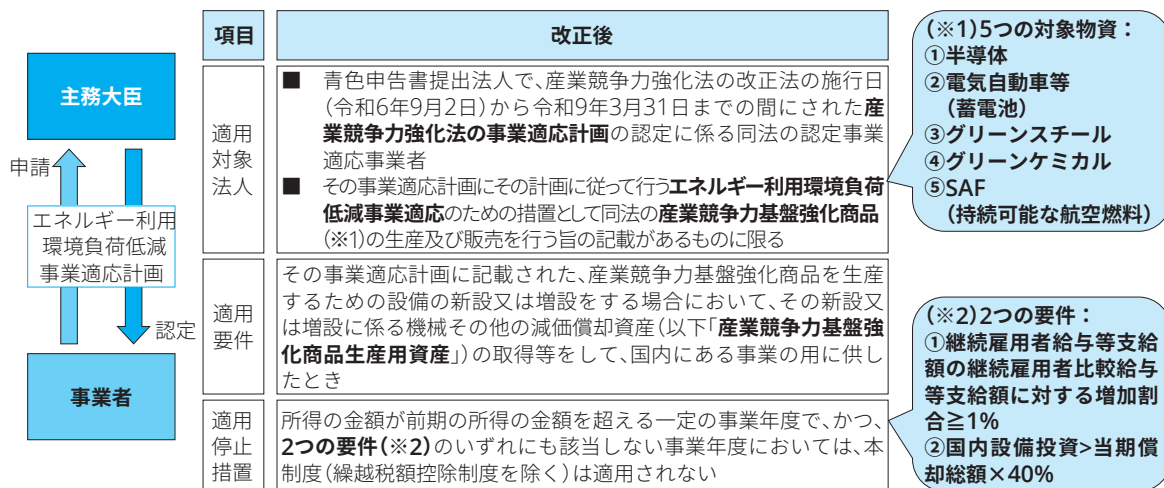
(1) 概要

生産性向上・供給力強化を通じて潜在成長率を引き上げるため、グリーントランスフォーメーション（GX）、デジタルトランスフォーメーション（DX）、経済安全保障という戦略分野において、民間として事業採算性に乗りにくい、国として特段に戦略的な長期投資が不可欠となる投資が選定され、それらを対象として生産・販売

量に比例して法人税額を控除する戦略分野国内生産促進税制が創設された（措法42の12の7⑦～⑩）。対象物資ごとに単価が設定され、企業の投資の中長期的な予見可能性を高める観点から、措置期間が計画認定から10年間という極めて長期の措置とされた上で、4年間（半導体は3年間）の税額控除の繰越期間が設けられた。

(2) 適用対象法人及び適用要件等

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

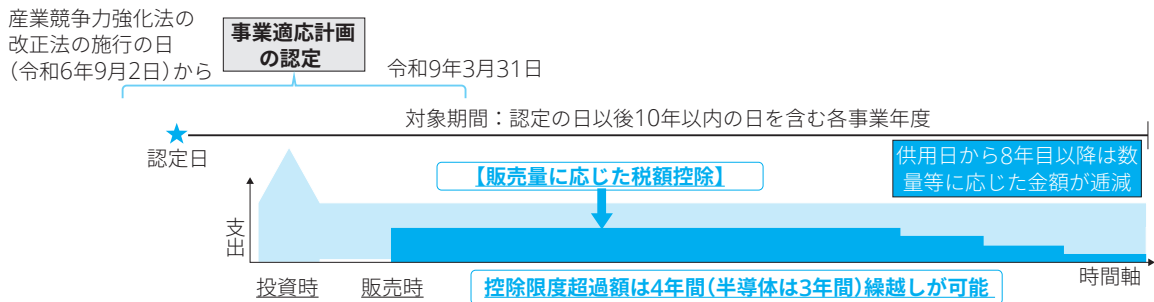


(3) 措置の内容

上記(2)に該当する場合には、以下の税額控除の適用を受けることができる。

| 項目 | 改正後 | | |
|--|--|---|---------------------------------------|
| 措置の内容 | 以下のいずれか少ない金額の税額控除ができる（措法42の12の7⑦⑩） <ul style="list-style-type: none"> ■ 産業競争力基盤強化商品生産用資産により生産された産業競争力基盤強化商品のうちその事業年度の対象期間において販売されたものの数量等に応じた金額（※3） ■ 産業競争力基盤強化商品生産用資産の取得価額を基礎とした金額（※4） （※3）詳細は下表参照 （※4）産業競争力基盤強化商品生産用資産及びこれとともにその産業競争力基盤強化商品を生産するために直接又は間接に使用する減価償却資産に係る投資額の合計額として事業適応計画に記載された金額。ただし、既に本制度の税額控除の対象となった金額は除く | | |
| （※3） 数量等に応じた金額（対象物資ごとの単価） | 産業競争力基盤強化商品の区分 | | |
| | ①半導体 | マイコン半導体のうちテクノロジーノード28ナノメートルから45ナノメートルまで相当のもの | 16,000円/枚 (半導体は直径200ミリメートル換算。以下同じ) |
| | | マイコン半導体のうちテクノロジーノード45ナノメートルから65ナノメートルまで相当のもの | 13,000円/枚 |
| | | マイコン半導体のうちテクノロジーノード65ナノメートルから90ナノメートルまで相当のもの | 11,000円/枚 |
| | | マイコン半導体のうちテクノロジーノード90ナノメートル以上相当のもの | 7,000円/枚 |
| | | パワー半導体のうちウエハーが主としてけい素で構成されるもの | 6,000円/枚 |
| | | パワー半導体のうちウエハーが主として炭化けい素又は窒化ガリウムで構成されるもの | 29,000円/枚 |
| | | アナログ半導体のうちイメージセンサー | 18,000円/枚 |
| | | その他のアナログ半導体 | 4,000円/枚 |
| | ②電動車 | 200,000円/台 (軽自動車でない電気自動車及び燃料電池自動車にあっては、400,000円/台) | |
| ③鉄鋼（グリーンスチール） | 20,000円/トン | | |
| ④基礎化学品（グリーンケミカル） | 50,000円/トン | | |

| 項目 | 改正後 | |
|--------------|--|----------|
| | ⑤航空燃料 (SAF) | 30円/リットル |
| 税額控除限度額 | デジタルトランスフォーメーション投資促進税制及びカーボンニュートラルに向けた投資促進税制の税額控除制度による控除税額との合計で当期の法人税額の40% (半導体生産用資産にあっては20%)を上限 (措法42の12の7⑦⑩) | |
| 控除限度超過額の繰越し | 控除限度超過額は4年間 (半導体生産用資産にあっては3年間) の繰越しができる (措法42の12の7⑧⑨⑪⑫) | |
| 地方法人税における取扱い | 半導体生産用資産に係る控除税額を除き、本制度による控除税額は、地方法人税の課税標準となる法人税額から控除されない (措法42の12の7⑫) | |



【出所】 経済産業省「令和6年度税制改正に関する経済産業省要望【概要】」3頁を参考に作成

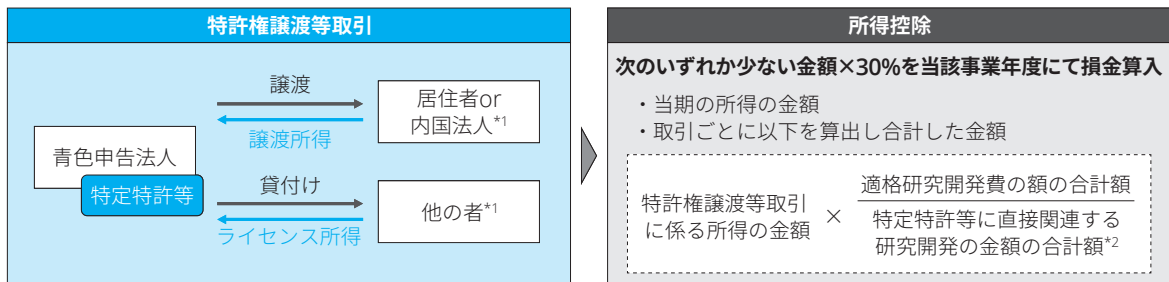
8. イノベーションボックス税制の創設 (令和6年度税制改正)

国際競争が進む中、わが国の研究開発拠点としての立地競争力を強化し、民間による無形資産投資を後押しするために、国内で自ら行う研究開発の成果として生まれた知的財産から生じる所得に対して優遇するイノベーションボックス税制が創設された (措法59の3)。

具体的には、企業が国内で自ら研究開発を行った特許

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

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



*1 関連者を除く

*2 令和7年4月1日以後に開始する事業年度に発生したものに限る

| 項目 | 改正後 |
|--------------------|--|
| 対象年度 | 令和7年4月1日から令和14年3月31日までの間に開始する各事業年度（措法59の3①） |
| 特定特許権等 | 令和6年4月1日以後に取得又は製作をした特許権及び人工知能関連技術を活用したプログラムの著作権で、一定のもの（措法59の3②二） |
| 対象取引 (特許権譲渡等取引) | 青色申告書を提出する法人が対象年度において行う以下の取引（措法59の3①） <ul style="list-style-type: none"> ■ 居住者若しくは内国法人（関連者を除く）に対する特定特許権等の譲渡 ■ 他の者（関連者を除く）に対する特定特許権等の貸付け（※1） （※1）特定特許権等に係る権利の設定その他他の者に特定特許権等を使用させる行為を含む |
| 所得控除対象額 | 次の①②の金額のうち、いずれか少ない金額の30%に相当する金額を、その事業年度において損金算入することができる（措法59の3①） ① その事業年度において行った特許権譲渡等取引ごとに以下のA) の金額に、B) の金額のうちC) の金額の占める割合を乗じた金額を合計した金額 A) その特許権譲渡等取引に係る所得の金額 B) 当期及び前期以前（※2）において生じた研究開発費の額（※3）のうち、その特許権譲渡等取引に係る特定特許等に直接関連する研究開発に係る金額の合計額 C) 上記B) の金額に含まれる適格研究開発費の額（※4）の合計額 ② 当期の所得の金額 （※2）令和7年4月1日以後に開始する事業年度に限る （※3）研究開発費の額とは、研究開発費等に係る会計基準における研究開発費の額に一定の調整を加えた金額をいう（措法59の3②四） （※4）適格研究開発費の額とは、研究開発費の額のうち、特定特許権等の取得費及び支払ライセンス料、国外関連者に対する委託試験研究費並びに国外事業所等を通じて行う事業に係る研究開発費の額以外のものをいう（措法59の3②五） |
| その他 | 令和9年4月1日前に開始する事業年度において、当期において行った特許権譲渡等取引に係る特定特許権等のうちに令和7年4月1日以後最初に開始する事業年度開始の日前に開始した研究開発に直接関連するものがある場合には、上記①の金額は次のD) の金額に、E) の金額のうちにF) の金額の占める割合を乗じた金額とされる（措法59の3①一ロ） D) 当期において行った特許権譲渡等取引に係る所得の金額の合計額 E) 当期、前期及び前々期において生じた研究開発費の額の合計額 F) 上記E) の金額に含まれる適格研究開発費の額の合計額 |

9. カーボンニュートラルに向けた投資促進税制（カーボンニュートラル投資促進税制）の見直しと延長（令和6年度税制改正）

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

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

（1）適用対象資産

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

| 項目 | 改正前 | 改正後 |
|---------------------|---|--|
| 需要開拓商品 (※1) 生産設備 | エネルギーの利用による環境への負荷の低減効果が大きく、新たな需要の拡大に寄与することが見込まれる製品の生産に専ら使用される設備（※2） (※1) 化合物パワー半導体、燃料電池等 (※2) 対象設備は、機械装置 | 左記設備を除外（措法42の12の7⑥） |
| 生産工程効率化等設備 | 事業所等の炭素生産性（=付加価値額÷エネルギー起源CO2排出量）を相当程度向上させる計画に必要な設備（※3） (※3) 対象設備は、機械装置、器具備品、建物附属設備及び構築物。導入により事業所の炭素生産性が1%以上向上することが必要 | 左記設備のうち、「市場に流通している照明設備及び対人空調設備」の除外及び「一定の鉄道用車両」の追加（生産工程効率化等設備に関する命令①） |

(2) 認定要件等及び措置内容

生産工程効率化等設備の導入を伴う事業適応計画の認

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

| 項目 | 改正前 | 改正後 | | |
|---------------------|--|----------------|--|---|
| 認定要件 及び 措置内容 | 炭素生産性向上率7% 以上の場合、特別償 却率50%又は税額控 除率5% | 中小企業者 (※4) | 炭素生産性向上率10%以上17%未満の場合、 特別償却率50%又は税額控除率10% (※4) 適用除外事業者に該当するものを除く (措法42の12の7⑥) | 炭素生産性向上 率の計算では、 電気の排出係数 による影響等が 除外(生産工程 効率化等設備に 関する命令④) |
| | | 中小企業者 以外の法人 | 炭素生産性向上率15%以上の場合、特別償却率 50%又は税額控除率5% (措法42の12の7⑥) | |
| 上乗せ要件 及び 措置内容 | 炭素生産性向上率10% 以上の場合、特別 償却率50%又は税額 控除10% | 中小企業者 | 炭素生産性向上率17%以上の場合、特別償却率 50%又は税額控除率14% (措法42の12の7⑥) | |
| | | 中小企業者 以外の法人 | 炭素生産性向上率20%以上の場合、特別償却率 50%又は税額控除10% (措法42の12の7⑥) | |

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

10. 欠損金の繰戻しによる還付制度の不適用措置の期限延長（令和6年度税制改正）

欠損金の繰戻しによる還付制度は、中小企業者等及び清算中に終了する事業年度において生じた欠損金を除き、不適用とされている。この不適用措置の適用期限が2年延長された（措法66の12①）。また、不適用の対象から銀行等保有株式取得機構の欠損金額を除外する措置の適用期限が2年延長された（措法66の12①）。

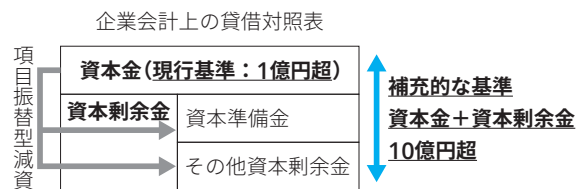
11. 外形標準課税の見直し（令和6年度税制改正）

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

(1) 減資への対応

1) 内容

外形標準課税の対象法人については、基本的には、資本金1億円超の法人とする現行基準が維持され、この点については改正はない。しかし、当分の間、前事業年度に外形標準課税の対象法人が当事業年度に資本金1億円以下の場合に、資本金及び資本剰余金（※1）の合計額が10億円を超えるときは、外形標準課税の対象とされる見直しが行われることになった（地法附8の3の3、地令附5の7、地規附2の6の3）。



【出所】「令和6年度地方税制改正（案）について」（総務省）1頁を参考に作成

（※1）会社法431条又は614条に規定する一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行に従い、会社計算規則の規定に基づき計算した同令76条②三に規定する資本剰余金の金額（日本の株式会社、合名会社、合資会社又は合同会社以外の法人にあっては、これらに準ずる金額）

2) 適用

当該改正は、令和7年4月1日に施行され、同日以後に開始する事業年度（以下「施行初年度」）から適用される（R6改正法附1三、6、7①）。

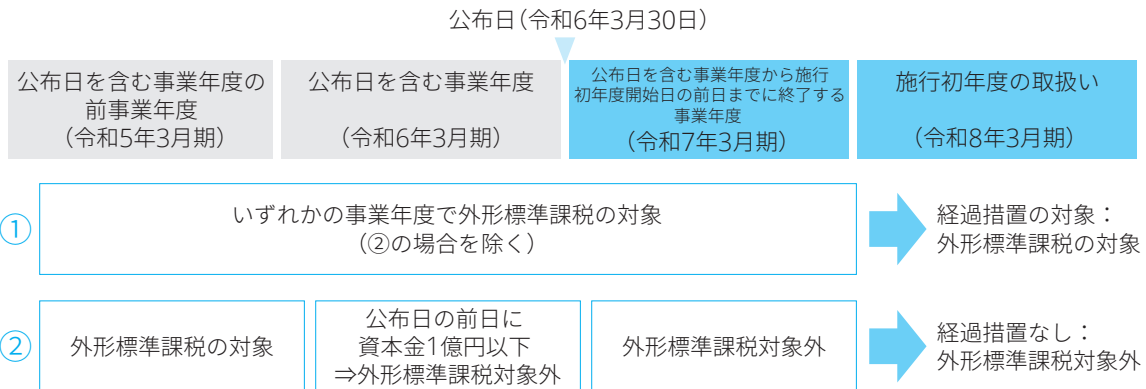
3) 経過措置

施行初年度については、上記にかかわらず、以下のように取り扱われる（R6改正地法附7②）。

- ① ②の場合を除き、公布日（令和6年3月30日）を含む事業年度の開始の日の前日から施行初年度開始日の前日までの間に終了したいずれかの事業年度において外形標準課税の対象であった場合には、施行初年度の前事業年度において外形標準課税の対象であったものとして扱う。すなわち、公布日（令和6年3月30日）を含む事業年度の前事業年度に外形標準課税の対象であった法人であって、当該施行初年度に資本金1億円以下で、資本金と資本剰余金の合計額が10億円を超えるものは、外形標準課税の対象とされる。
- ② 公布日（令和6年3月30日）を含む事業年度の前事業年度に外形標準課税の対象であって、公布日の前日（令和6年3月29日）に資本金1億円以下であり、その後公布日（令和6年3月30日）から施行初年度開始日の前日までに終了した事業年度

において外形標準課税対象外である場合：①の経過措置から除かれ、特に経過措置は設けられない。

これを図示すると次のようになる（3月決算法人で、令和8年3月期にて資本金1億円以下かつ資本金と資本剰余金の合計額が10億円超の場合）



(2) 100%子法人等への対応

1) 内容

資本金と資本剰余金（※1）の合計額が50億円を超える法人（※2）又は相互会社・外国相互会社（以下「特定法人」）の100%子法人等（※3）のうち、当該事業年度末日の資本金が1億円以下で、資本金と資本剰余金の合計額（※4）が2億円を超えるものは、外形標準課税の対象とされた（地法72の2①一口、地令10の2、地規3の13の4、地法附8の3の3）。

（※1）(1)減資への対応（※1）参照。

（※2）以下の場合は除かれる。

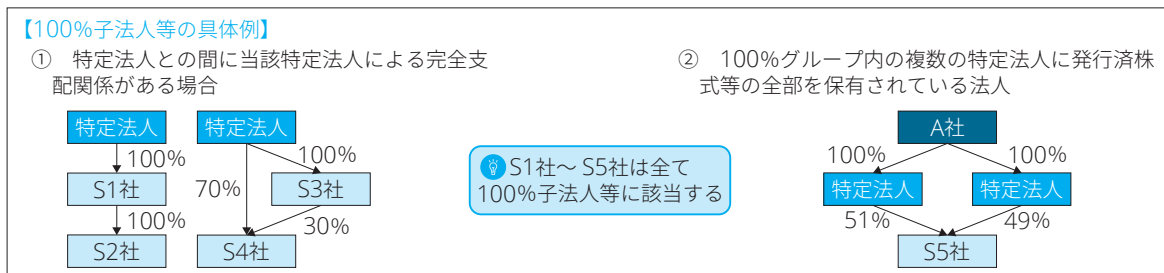
- 資本金1億円以下である場合（(1)減資への対応により外形標準課税の対象となるべき法人および当該「100%子法人等への対応」により外形標準課税の対象となるべき法人を除く）
- 非課税・所得割のみで課税される種類の法人

（所得等課税法人）である場合

（※3）特定法人との間に当該特定法人による法人税法に規定する完全支配関係がある法人及び100%グループ内の複数の特定法人に発行済株式等の全部を保有されている法人をいう。

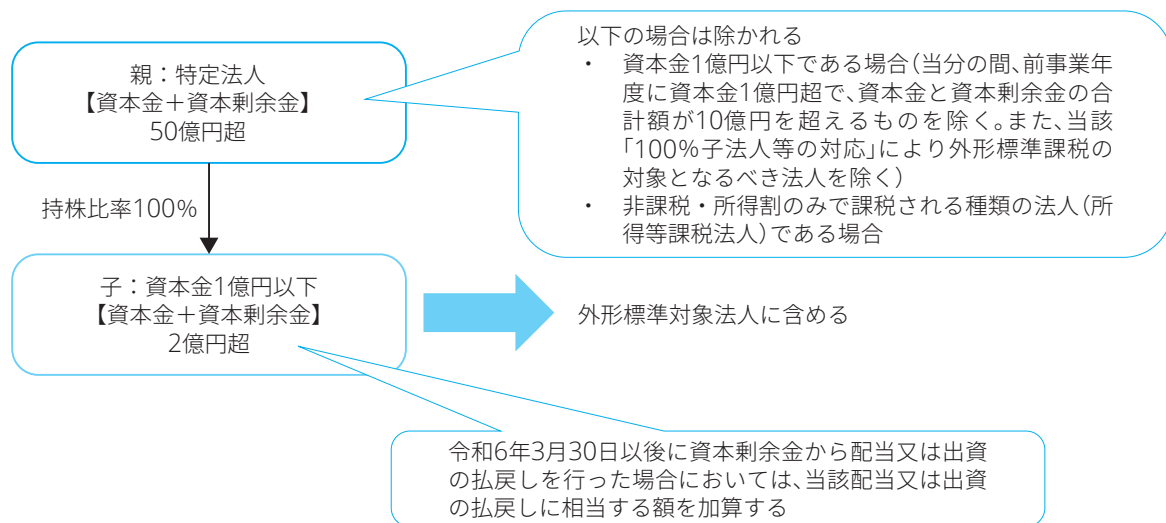
「100%グループ内の複数の特定法人に発行済株式等の全部を保有されている法人」の判定に当たっては、判定対象法人との間に完全支配関係がある全ての特定法人が有する株式及び出資の全部を、当該全ての特定法人のうちいずれか一のものがあるものとみなした場合において、当該いずれか一のものによる完全支配関係があることとなるかどうかで判定する。

これらの100%子法人等の具体例を図示すると次のようになる。



（※4）公布日（令和6年3月30日）以後に、当該100%子法人等がその100%親法人等に対して資本剰余金から配当又は出資の払戻しを行った場合には、当該配当又は出資の払戻しに相当する額を加算した金額

以上から、重要なポイントを図にすると次のようになる。



2) 適用

令和8年4月1日に施行され、同日以後に開始する事業年度から適用される(改地法附1四、6・8①)。

3) 特例措置

令和9年3月31日までの間に産業競争力強化法の特別事業再編計画の認定を受けた認定特別事業再編事業者が、当該認定を受けた計画に従って行う一定の特別事業再編のための措置として他の法人の株式等の取得、株式交付又は株式交換を通じて当該他の法人を買収し、その買収の日以降も引き続き株式等を有している場合等については、当該他の法人等(※1)については、当該買収の日の属する事業年度からその買収の日以後5年を経過する日の属する事業年度までの各事業年度においては外形標準課税の対象外とされる(※2)(地法附則8の3の4)。(※1) 当該認定特別事業再編事業者が当該計画の認定を受ける前5年以内に買収した法人を含む(※2) 当該他の法人等が、現行基準(資本金1億円超)又は上記(1)減資への対応により外形標準課税の対象である場合は、特例措置の対象から除外される

4) 経過措置

当該改正により、新たに外形標準課税の対象となる法人については、従来の課税方式で計算した税額を超える

こととなる額のうち、次に定める額を、当該事業年度に係る法人事業税額から控除する措置が設けられる。すなわち、段階的に課税されていくことになる(改正地法附8②)。

- 令和8年4月1日から令和9年3月31日までの間に開始する事業年度
：当該超える額に3分の2の割合を乗じた額
- 令和9年4月1日から令和10年3月31日までの間に開始する事業年度
：当該超える額に3分の1の割合を乗じた額

組織再編

1. 認定株式分配(パーシャルスピノフ)に係る課税の特例の見直しと延長

いわゆる「パーシャルスピノフ税制」(認定株式分配に係る課税の特例)(※1)について、次の見直しが行われた上、適用期限が4年延長された(措法68の2の2)。

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

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

2. 現物出資についての見直し

(1) 改正後

現物出資に関連し、以下の見直しが行われた（法法2十二の十四）。

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

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

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

（※2）その他の適格要件を満たす必要がある

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

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

（※1）国外にある恒久的施設に相当するもの等

(2) 適用関係

上記の改正は、令和6年10月1日以後に行われる現物出資について適用される。

(2) 課税の範囲

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

国際課税

1. グローバル・ミニマム課税への対応（令和5年度税制改正により創設、一部令和6年度税制改正）

(1) 納税義務者

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

(3) 特定多国籍企業グループ等の範囲

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

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

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

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

(4) 所在地国の判定

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

| 区分 | 国又は地域 |
|-----------------|--|
| ① 会社等（導管会社等を除く） | 次に掲げる会社等の区分に応じそれぞれ次に定める国又は地域 (i) 国又は地域の法人税又は法人税に相当する税に関する法令において課税上の居住者とされる会社等・・・その国又は地域 (ii) (i)に掲げる会社等以外の会社等・・・その会社等が設立された国又は地域 |
| ② 導管会社等※ | その設立された国又は地域 |
| ③ 恒久的施設等 | 恒久的施設等の類型に応じて定める他方の国 |

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

(5) 構成会社等の範囲

構成会社等は、次に掲げるものとされる（法82十三）。

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

(6) 対象会計年度

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

(7) 税額の計算

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

(8) 申告及び納付等

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

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

なお、電子申告の特例等については、各事業年度の所得に対する法人税と同様とされ、その他所要の措置が講じられる。

(9) 自国内最低課税額に係る取扱い（令和6年度税制改正）

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

■ 構成会社等がその所在地国において一定の要件を満たす自国内最低課税額に係る税を課することとされている場合に、その所在地国に係るグループ国際最低課税額を零とする適用免除基準が設けられた（法82の2⑥⑩）

■ 無国籍構成会社等が自国内最低課税額に係る税を課されている場合には、グループ国際最低課税額の計算においてその税の額が控除される（法82の2④四～六）

(10) 外国税額控除の見直し（令和6年度税制改正）

次に掲げる外国における税について、外国税額控除における取扱いが設けられた。本改正によりQDMTTが外国税額控除の対象であることが明確化され、懸念されていた外国子会社合算税制による課税とQDMTTによる二重課税について一定の措置が講じられることとなった。

| 対象から除外されるもの（法令141③四・五） | 対象とされるもの（法令141②五） |
|--|---|
| <ul style="list-style-type: none"> ■ 各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税に相当する税（いわゆるIIRにより課される税） ■ 外国を所在地国とする特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等に対して課される税（グループ国際最低課税額に相当する金額のうち一定の金額を課税標準とするものに限る）又はこれに相当する税（いわゆるUTPRにより課される税） | <ul style="list-style-type: none"> ■ 自国内最低課税額に係る税（QDMTTにより課される税） |

(11) その他

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

その他、令和6年度税制改正として、OECDが令和5年2月及び7月に公表している執行ガイダンス及びGloBE情報申告に係る文書で検討されていたもののうち、改正前に未反映であったもの等を含む次の追加や見直し等が行われた。

- 除外資本損益については、個別計算所得等の金額から除外する調整を行うこととされていたが、特定多国籍企業グループ等の選択により、除外資本損益のうち課税所得の計算に含まれる一定のものについては、本調整の対象外とすることができることとされた（資本損益合算選択）（法令155の24の2①、法規38の20の2①～⑥）
- 税額控除のうち、適用者変更税額控除についての取扱いが明確化された（法令155の18②十二、155の35②二八）

- 特定多国籍企業グループ等報告事項等の提供制度について、特定多国籍企業グループ等報告事項等が、提供義務者の区分に応じて必要な事項等に見直された（法法150の3①一イロ、法規68⑤～⑦）
- その他所要の措置が講じられた

(12) 適用関係

内国法人の令和6年4月1日以後に開始する対象会計年度から適用される。

2. 外国子会社合算税制等の見直し（令和5年度税制改正 & 令和6年度税制改正）

(1) 概要

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

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

(2) 適用関係

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

(3) 令和6年度税制改正

外国子会社合算税制におけるペーパー・カンパニー特例については、その適用要件の一つに、「収入割合要件」がある。このうち、例えば、持株会社特例に係る収入割

合要件は、外国関係会社の収入金額の合計額のうち占める一定の子会社等からの配当等が占める割合が95%超であることを要するというものであるが、当該外国関係会社に収入等がない場合には、当該要件を充足しないことになるのではないかという疑義が生じていた。本改正により外国関係会社の事業年度に係る収入等がない場合には、その事業年度における収入割合要件の判定が不要とされた（措法66の6②ニイ(3)(4)(5)、措法令39

の14の3⑥⑧⑨、措規22の11⑩⑭⑯)。

3. 過大支払利子税制の見直し（令和6年度税制改正）

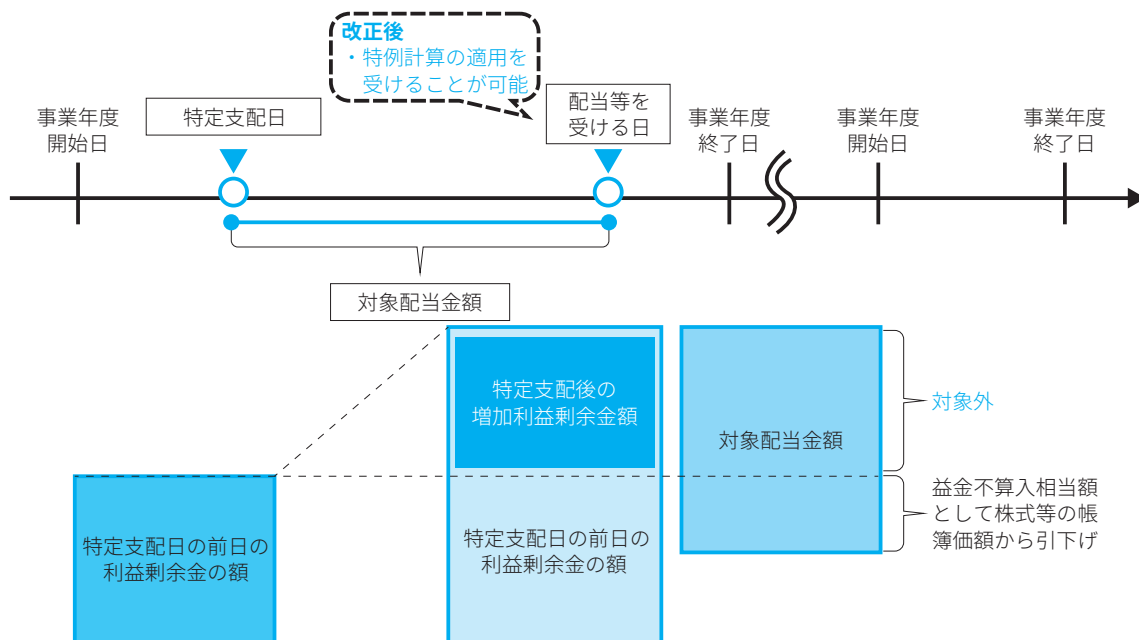
過大支払利子税制（対象純支払利子等に係る課税の特例）は、所得金額に比して過大な利子を支払うことを通じた租税回避を防止するための制度である。

過大支払利子税制の適用を受け、損金不算入とされた支払利子等の額（以下「超過利子額」）は、改正前では、原則として最大7年間繰り越して、一定の金額を限度として損金算入を行うことができることとされていた。改正後は、令和4年4月1日から令和7年3月31日までの間に開始した事業年度に係る繰越期間が10年（原則：7年）に延長された（措法66の5の3④、措令39の13の3⑥）。これは、急激に金利環境が変化したことによる本税制における影響を緩和するため設けられた時限的対応措置である。

| | 改正前 | 改正後 |
|------------|-----|-------------|
| 超過利子額の繰越期間 | 7年 | 10年（原則：7年）※ |

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

<特例のイメージ>



以上

4. 子会社株式簿価減額特例の見直し（令和6年度税制改正）

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

改正前は、この特例計算が認められる「対象配当等の額」から、特定支配日の属する事業年度に受ける配当等の額は除外されていた。改正後は、上記の特例計算について、特定支配関係発生日の属する事業年度内に受けた対象配当金額（その特定支配関係発生日以後に受けるものに限る）についても、その特例計算の適用を受けることができることとされた（法令119の3⑩二、法規27③）。

国の会計と関連制度（15回目） ～2022年度（令和4年度）の国の連結 財務書類（その1）～

おさむら やかく
公認会計士 長村 彌角

本誌2024年11月号（Vol.579）「国の会計と関連制度（14回目）」では、2022年度の国の財務書類の概要について紹介した。

そこで分かったことは、国の業務費用の約30%が社会保障給付費として、約40%が物価激変緩和などの補助金や交付金等として支出されていることである。また、国の資産の約13%が独立行政法人等の出資金であった。一方で、出資先である国の連結対象法人へこれら資金が支出された後、どのような用途に費消等されているかは、国の財務書類では把握できない。

そこで、本稿と次稿の2回に分けて、出資先である国の「子法人」とも言える独立行政法人や国立大学法人、特殊法人等の連結対象法人を連結した国の連結財務書類を分析し、国全体としての財政状態や業務費用構造、財

源構造を確認する。また、連結するにあたって、各省庁と独立行政法人等の間でどのような相殺に関する会計処理が行われているか見ることで、各省庁間での取引についても確認する。

本稿では、2024年3月に財務省より公表された2022年度の国の連結財務書類¹などをもとに分析した。

1. 国の連結財務書類の目的・体系など

(1) 連結財務書類の作成目的

「省庁別財務書類の作成について²」に含まれる省庁別財務書類の作成基準及び特別会計財務書類の作成基準、並びに補論では、連結財務書類の作成目的を、それぞれ次のように定めている。

| 省庁別財務書類の作成基準 | 特別会計財務書類の作成基準 | 補論 |
|---|---|---|
| 各省庁の実施している業務と関連する事務・事業を行っている特殊法人等を連結し、各省庁が所掌する業務の全体の財務状況を開示することを目的として、省庁別連結財務書類を作成する。 | 特別会計が経理している業務と関連する事務・事業を行っている特殊法人等を連結し、特別会計が経理している業務の全体の財務状況を開示することを目的として特別会計連結財務書類を作成する。 | 国の業務の一部は、特殊法人等を通じて行われている場合もあり、これらの特殊法人等を連結したところの財務情報の開示が必要である。 連結財務書類は、各省庁の業務と関連する事務・事業を実施している特殊法人等を連結することにより、特殊法人等を含めたところの各省庁の財務状況を開示し、より一層の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を目的として作成するものである。 |

なお、補論では、「省庁別連結財務書類を合算することにより特殊法人等を連結したところの国の財務書類の作成が可能となる」として、省庁別連結財務書類が国の連結財務書類作成の前提という考え方を示している。

(2) 体系

連結財務書類を含めた国の財務書類の体系は次のとおりである。

「省庁別財務書類」とは、各省庁の一般会計と特別会計を合算したものを指し、図表1のA省省庁別財務書類、

B省省庁別財務書類の部分が該当する。「省庁別連結財務書類」とは、この「省庁別財務書類」に各省庁で所管する独立行政法人等を会計上の連結処理をしたものをいい、図表1のA省連結財務書類、B省連結財務書類という部分になる。

「国の財務書類」は、連結前の各省庁別財務書類の合算（一部相殺消去等する）したものであり、「国の財務書類（連結）」は、各省庁別連結財務書類の合算（一部相殺消去等する）したものとなる。

本稿では、「国の財務書類（一般会計・特別会計合算）」

¹ https://www.mof.go.jp/policy/budget/report/public_finance_fact_sheet/fy2022/kuninozaimurenketu2022.html

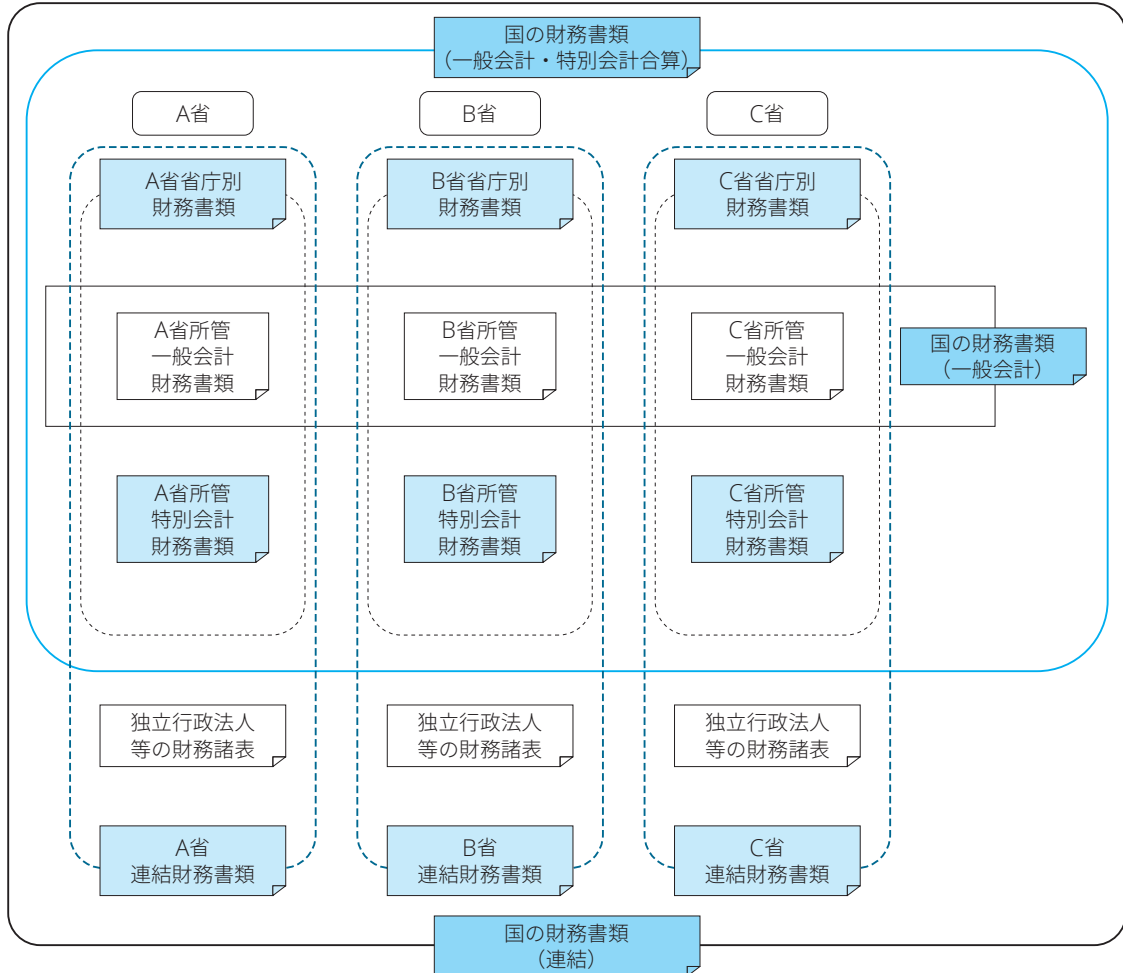
² https://www.mof.go.jp/about_mof/councils/fiscal_system_council/sub-of_fiscal_system/report/zaiseidg160617/index.htm

を「国の財務書類」、「国の財務書類（連結）」を「国の連結財務書類」と称することとする。

なお、詳細は本誌2023年5月号（Vol.561）「国の会

計と関連制度（1回目）」及び2023年7月号（Vol.563）「国の会計と関連制度（2回目）」³を参照頂きたい。

（図表1）国の財務書類の体系



（出所：令和4年度「国の財務書類」のポイント⁴）

（3）省庁別連結財務書類の作成単位及び範囲

① 連結財務書類の作成単位

省庁別連結財務書類は、連結対象法人へ出資する特別会計において特別会計連結財務書類が作成される。特別会計内に「勘定」の区分がある場合には当該勘定別に連結財務書類が作成されるが、勘定単位の連結財務書類を合算した「特別会計連結財務書類」は作成されない。一方、特別会計を持たない省庁の場合には、一般会計省庁別財務書類として作成される省庁別財務書類を基礎に連結財務書類を作成している。複数の所管省庁にまたがる特別会計については、特別会計（または勘定）が経理している事務事業の歳出予算を実質的に執行している所管省庁が合算を行っている。

・特別会計あり（勘定区分なし）→特別会計連結財務書類

・特別会計あり（勘定あり）→勘定別連結財務書類

② 連結対象法人

「省庁別財務書類の作成について（2004年6月17日財政制度等審議会）」にある省庁別財務書類の作成基準では、連結対象法人の範囲に関して「所掌している業務と業務関連性がある特殊法人等を連結対象とする」とされ、特別会計財務書類の作成基準では「特別会計の業務と業務関連性がある特殊法人等を連結対象とする」とされている。いずれも、所掌する業務と関連性がある特殊法人等が連結対象となるが、一定の場合には連結対象から除外できるとされている。

「省庁別財務書類の作成について」に記載されている業務関連性や連結除外の考え方を整理すると、以下のとおり。

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

⁴ https://www.mof.go.jp/policy/budget/report/public_finance_fact_sheet/fy2022/point.renketu.pdf

| | 省庁別財務書類 | 特別会計財務書類 |
|---------------------|--|--|
| 業務関連性のある特殊法人等 | 特殊法人等の設立根拠法に基づき、各省庁（主務大臣）から監督を受けるとともに、当該省庁から出資金や補助金等の財政支出を受けている法人。 | 特別会計から特殊法人等に対して出資や補助金等（「補助金等に係る予算の適正化に関する法律」第2条第1項に規定する補助金等のほか、負担金、交付金、委託費等を含む。以下同じ。）の財政支出が相当程度あるとともに、特別会計の管理大臣と特殊法人等の主務大臣が同一である法人。 また、「出資や補助金等の財政支出が相当程度ある」場合は次のとおり。 ・特別会計から特殊法人等に対する出資が特殊法人等の出資全体の50%以上である場合 ・特別会計から特殊法人等に対する出資が特殊法人等の出資全体の20%以上であり、かつ、特別会計からの補助金等の財政支出が、特殊法人等の当該年度の決算上の総収入の20%以上である場合 ただし、上記の場合に該当しないが、特殊法人等において特別会計の業務の一部を実施している等、特別会計の業務との関連性が強い場合は連結対象とする。 |
| 連結対象範囲から除外できる場合の考え方 | 各省庁の監督権限が限定されている場合及び財政支出がない場合等においては、連結対象から除外することができる。 ・「各省庁の監督権限が限定されている場合」とは、「法人の長及び監事の任命及び解任」及び「予算及び事業計画等の認可」の監督権限について、これらの権限の双方または一方がない場合、並びに、これらの権限の双方が縮小されている場合とする。 ・「財政支出がない場合等」とは、各省庁から財政支出がなされていない場合、財政支出があるがその額が極めて僅少な場合及び財政支出があるが経緯的に財政支出と主務省の業務実施との関係が弱いと認められる場合とする。 ・「各省庁の監督権限が限定されている場合」に該当しても、財政支出が相当程度ある場合には、業務関連性があるものとして連結対象とする。 | 特別会計からの財政支出が相当程度あるが、政策的な投資を業務としている特別会計から財政支出を受けている特殊法人等、特別会計からの出資金の額が僅少な特殊法人等及び特別会計が政策的に保有することとなった株式等を発行している特殊法人等については、特別会計と特殊法人等との業務関連性は弱いと考えられることから連結対象から除外することができる。 |

2022年度の連結対象法人数及び主な法人名は次のとおり。連結対象法人の約9割を独立行政法人と国立大学法人等が占めている。

(図表2) 2022年度の連結対象法人

| 法人形態 | 連結法人数 | 主な法人名 |
|-----------|--------------|--|
| 独立行政法人 | 87法人 | 全ての独立行政法人（国際協力機構、日本高速道路保有・債務返済機構、科学技術振興機構、エネルギー・金属鉱物資源機構、中小企業基盤整備機構等） |
| 国立大学法人等 | 86法人 | 全ての国立大学法人及び大学共同利用機関法人 |
| 特殊会社 | 14法人 | (株)日本政策金融公庫、(株)日本政策投資銀行、(株)国際協力銀行、輸出入・港湾関連情報処理センター(株)、(株)日本貿易保険、新関西国際空港(株)、成田国際空港(株)、中日本高速道路(株)、東日本高速道路(株)、西日本高速道路(株)、首都高速道路(株)、阪神高速道路(株)、本州四国連絡高速道路(株)、中間貯蔵・環境安全事業(株) |
| 認可法人 | 4法人 | 預金保険機構、外国人技能実習機構、農水産業協同組合貯金保険機構、原子力損害賠償・廃炉等支援機構 |
| 事業団 | 1法人 | 日本私立学校振興・共済事業団 |
| 公庫 | 1法人 | 沖縄振興開発金融公庫 |
| その他特殊法人 | 4法人 | 沖縄科学技術大学院大学学園、日本司法支援センター、日本年金機構、全国健康保険協会 |
| 合計 | 197法人 | |

(出所：令和4年度「国の財務書類」のポイント)

なお、「省庁別財務書類の作成について」の補論では、特殊法人、認可法人、独立行政法人、国立大学法人に加え、日本郵政公社についても、事務・事業に必要な運営費交付金等の交付は行われないものの、独立行政法人と同様の監督が行われ、設立に際しての国の出資や郵便貯金の払い戻し等に係る公社の債務に対する政府保証が付されていることから、業務関連性があるとして連結対象としている。この点、日本郵政公社は2007年10月に日本郵政（株）を持株会社として民営化され、2015年に東京証券取引所市場第一部（現 東証プライム市場）に株式を上場したが、2021年度国の連結財務書類の注記では、2021年度から次の理由により連結対象法人から外されている。なお、持分法適用会社としているか否かは明記されていない。

(連結対象ではなくなった主な理由)

平成27年11月の株式上場以降、東日本大震災の

復興財源の確保のため、三次にわたる株式売却の結果、令和3年度末の国の株式保有割合は政府保有義務分（約33.3%）まで低下したことに伴い、日本郵政株式会社が連結基準を満たさないこととなったため。

(株式譲渡日)

令和3年10月29日

2021年度の株式売却は2021年10月であるが、企業会計基準を準用して売却時点を2021年度末とみなし、日本郵政（株）の貸借対照表は連結していないが損益計算書は連結している。

③ 省庁別連結財務書類を作成している省庁

2022年度に省庁別財務書類を作成している19省庁等のうち、連結財務書類作成状況は次のとおりであり、全ての「省」において作成されている。

| | 省庁名 | | | |
|------------------|-------|-------|-------|-------|
| 連結財務書類作成省庁 | 内閣府 | 総務省 | 法務省 | 外務省 |
| | 財務省 | 文部科学省 | 厚生労働省 | 農林水産省 |
| | 経済産業省 | 国土交通省 | 環境省 | 防衛省 |
| 連結財務書類を作成していない省庁 | 皇室費 | 国会 | 裁判所 | 会計検査院 |
| | 内閣 | デジタル庁 | 復興庁 | |

(出所：筆者作成)

2. 国の連結財務書類に関する比較情報

各省庁は連結財務書類に関する比較情報として、連結財務書類の前年度比較に加え、同一年度の国の財務書類との比較情報を、貸借対照表、業務費用計算書、資産・負債差額増減計算書、区分別収支計算書の4表すべてに

ついて共通フォーマットを用い作成し、概要として公表している。財務省主計局においても国の財務書類と国の連結財務書類について概要を作成し、各年度の「「国の財務書類」のポイント」で公表しているが、ここでは区分別収支計算書に関する情報が除かれている。

(1) 国の財務書類と連結財務書類に関する比較情報

国の財務書類と連結財務書類の2022年度概要比較は次のとおりである。

(図表3) 2022年度(令和4年度)の、国の財務書類と国の連結財務書類に関する比較情報(概要)

国の財務書類との比較(令和4年度末)

連結貸借対照表

(単位:兆円)

| | 国の財務書類 | 連結財務書類 | 差額 | | 国の財務書類 | 連結財務書類 | 差額 |
|---------------------|--------|--------|--------|--------------------------|---------|---------|-------|
| <資産の部> | | | | <負債の部> | | | |
| 現金・預金 | 53.8 | 90.9 | 37.1 | 未払金等 | 12.1 | 15.2 | 3.1 |
| 有価証券 | 125.6 | 363.0 | 237.3 | 政府短期証券 | 87.7 | 87.7 | ▲0.0 |
| たな卸資産 | 4.3 | 5.1 | 0.8 | 公債 | 1,143.9 | 1,132.9 | ▲11.0 |
| 未収金等 | 11.7 | 13.6 | 1.9 | 独立行政法人等債券 | - | 61.9 | 61.9 |
| 貸付金 | 125.1 | 161.3 | 36.2 | 借入金 | 33.8 | 42.1 | 8.3 |
| 運用寄託金 | 114.7 | - | ▲114.7 | 預託金 | 11.6 | 1.7 | ▲9.9 |
| 貸倒引当金等 | ▲1.4 | ▲3.9 | ▲2.5 | 郵便貯金 | - | 0.5 | 0.5 |
| 有形固定資産 | 194.6 | 281.6 | 87.0 | 責任準備金 | 9.7 | 29.8 | 20.1 |
| 無形固定資産 | 0.4 | 1.3 | 0.9 | 公的年金預り金 | 123.0 | 127.6 | 4.5 |
| 出資金 | 97.6 | 24.8 | ▲72.8 | 退職給付引当金等 | 5.6 | 8.1 | 2.5 |
| 支払承諾見返等 | - | 2.5 | 2.5 | 支払承諾等 | - | 2.5 | 2.5 |
| その他の資産 | 14.2 | 22.5 | 8.3 | その他の負債 | 15.2 | 34.6 | 19.4 |
| | | | | 負債合計 | 1,442.7 | 1,544.5 | 101.8 |
| | | | | <資産・負債差額の部> | | | |
| | | | | 資産・負債差額 | ▲702.0 | ▲581.8 | 120.2 |
| 資産合計 | 740.7 | 962.7 | 222.0 | 負債及び 資産・負債差額合計 | 740.7 | 962.7 | 222.0 |

国の財務書類との比較(令和4年度)

連結業務費用計算書

(単位:兆円)

| | 国の財務書類 | 連結財務書類 | 差額 |
|----------------------|--------|--------|-------|
| 人件費 | 5.2 | 8.8 | 3.6 |
| 社会保障給付費 | 52.2 | 52.2 | - |
| 保険金等支払金 | - | 3.0 | 3.0 |
| 国家公務員共済組合 連合会等交付金 | 4.8 | 4.5 | ▲0.3 |
| 保険料等交付金 | 10.9 | - | ▲10.9 |
| 補助金等 | 59.2 | 50.9 | ▲8.3 |
| 運営費交付金 | 3.3 | - | ▲3.3 |
| 持続化給付金等 | 1.2 | 1.2 | - |
| 地方交付税交付金等 | 21.6 | 21.6 | - |
| 減価償却費 | 5.5 | 8.0 | 2.5 |
| 支払利息 | 6.3 | 7.1 | 0.8 |
| その他の業務費用 | 7.4 | 31.3 | 23.8 |
| 業務費用合計 | 177.6 | 188.5 | 11.0 |

連結資産・負債差額増減計算書

(単位:兆円)

| | 国の財務書類 | 連結財務書類 | 差額 |
|-----------------|--------|--------|-------|
| 前年度末資産・負債差額 | ▲687.0 | ▲571.6 | 115.5 |
| 本年度業務費用合計 | 177.6 | 188.5 | 11.0 |
| 租税等収入 | 76.3 | 76.3 | - |
| 社会保険料 | 57.7 | 57.1 | ▲0.6 |
| その他 | 11.4 | 31.4 | 20.0 |
| 財源合計 | 145.4 | 164.7 | 19.4 |
| 超過費用(財源・業務費用) | ▲32.2 | ▲23.8 | 8.4 |
| 資産評価差額 | ▲2.6 | ▲4.6 | ▲2.1 |
| 為替換算差額 | 18.5 | 18.4 | ▲0.1 |
| 公的年金預り金の変動に伴う増減 | ▲0.8 | ▲0.9 | ▲0.2 |
| 連結範囲の変動に伴う増減 | - | - | - |
| その他資産・負債差額の増減 | 2.1 | 0.7 | ▲1.3 |
| 本年度末資産・負債差額 | ▲702.0 | ▲581.8 | 120.2 |

(出所:令和4年度「国の財務書類」のポイント)

国の財務書類と連結財務書類における主な差額(増減)内容は、次のとおりである。

① 資産

2022年度は、連結により資産総額は740.7兆円から962.7兆円へと222兆円(約30%)増加している。これは、国の連結資産総額のうち約23%(約4分の1)は連結対象法人が保有していることを表している。差額(増減額)が10兆円を超える主な内容は次のとおり。

| 科目 | 差額（増減額） | 差額の生じた主な理由 |
|--------|----------|--|
| 現金・預金 | +37.1兆円 | 財務省所管の預金保険機構が保険金支払いのための保有7.1兆円に加え、厚生労働省所管全国健康保険協会が保険事業費用の支払いのための保有5.6兆円など |
| 有価証券 | +237.3兆円 | 厚生労働省所管の年金積立金管理運用（独）が保有する有価証券が時価により200.1兆円計上されることに加え、（国研）科学技術振興機構が大学ファンド運用により保有する10.0兆円、（独）中小企業基盤整備機構の小規模企業共済事業運用資産7.2兆円など |
| 貸付金 | +36.2兆円 | 連結対象法人の貸付金122.3兆円が増加する一方で、国からの連結対象法人への貸付金等（主に財政融資資金貸付金）86.1兆円を相殺消去など |
| 運用寄託金 | △114.7兆円 | 年金積立金管理運用（独）の負債に計上されている運用寄託金と相殺消去 |
| 有形固定資産 | +87.0兆円 | （独）日本高速道路保有・債務返済機構の保有する高速道路等公共用財産40.0兆円、（独）都市再生機構の保有する土地7.9兆円など連結対象法人の保有する土地・建物など |
| 出資金 | △72.8兆円 | 国の連結対象法人への出資75.1兆円と連結対象法人の純資産額の相殺消去 |

② 負債

2022年度は、連結により負債総額は1,442.7兆円から1,544.5兆円へと101.8兆円（約7%）増加している。差額（増減額）が10兆円を超える主な内容は次のとおり。

| 科目 | 差額（増減額） | 差額の生じた主な理由 |
|-----------|---------|--|
| 公債 | △11.0兆円 | （独）中小企業基盤整備機構（4.8兆円）や（独）勤労者退職金共済機構（1.1兆円）等の連結対象法人が資産（有価証券）として保有する公債残高11.0兆円の相殺消去 |
| 独立行政法人等債券 | +61.9兆円 | 連結対象法人が事業に必要な資金を債券発行により調達しており、（独）住宅金融支援機構20.8兆円、（独）日本高速道路保有・債務返済機構の18.6兆円など |
| 責任準備金 | +20.1兆円 | （独）中小企業基盤整備機構の小規模企業共済事業に係る責任準備金10.6兆円、（独）勤労者退職金共済機構の中小企業退職金共済事業等の責任準備金5.8兆円など |

③ 資産・負債差額

2022年度は、連結により資産・負債差額総額は△702.0兆円から△581.8兆円へと、負債が資産を超過する額は120.2兆円（約17%）減少している。差額（増減額）が10兆円を超える主な内容は次のとおり。

| 科目 | 差額（増減額） | 差額の生じた主な理由 |
|---------|----------|---|
| 資産・負債差額 | +120.2兆円 | 年金積立金管理運用（独）の純資産85.4兆円が反映されることに加え、連結対象法人が国からの運営費交付金や補助金等により資産を取得している部分は、国の財務書類では業務費用（資産・負債差額のマイナス要因）に計上されるものの連結により当該マイナス部分が資産に振り替えられることで、マイナス幅が小さくなっている（補助金等を財源として整備新幹線の建設等を行う（独）鉄道建設・運輸施設整備支援機構の純資産（6.2兆円）など）。 |

④ 業務費用

2022年度は、連結により業務費用総額は、177.6兆円から188.5兆円と11.0兆円（約6%）増加している。差額（増減額）が10兆円を超える主な内容は次のとおり。

| 科目 | 差額（増減額） | 差額の生じた主な理由 |
|----------|---------|--|
| 補助金・交付金等 | △22.8兆円 | 保険料等交付金10.9兆円や補助金等8.3兆円、運営費交付金3.3兆円等が連結対象法人である厚生労働省所管全国健康保険協会や独立行政法人等が計上する運営費交付金や補助金等収益などと相殺消去 |
| その他の業務費用 | +23.8兆円 | 厚生労働省所管全国健康保険協会の主な事業費用（保険給付費7.0兆円、拠出金等3.6兆円、介護納付金1.1兆円）の計上など |

⑤ 財源

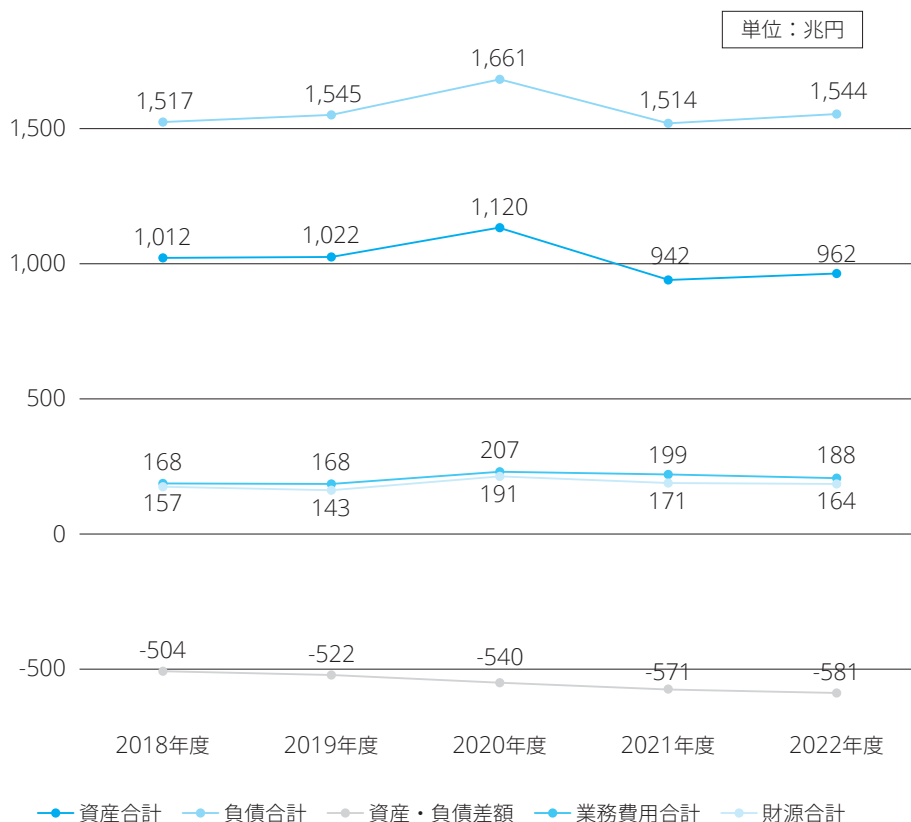
2022年度は、連結により財源は145.4兆円から164.7兆円へと19.4兆円、約13%増加している。増減額が10兆円を超える主な増減内容は次のとおり。

| 科目 | 差額（増減額） | 差額の生じた主な理由 |
|-----|---------|--|
| その他 | +20.0兆円 | 年金積立金管理運用（独）の資産運用収益3.0兆円や（独）郵便貯金簡易生命保険管理・郵便局 ネットワーク支援機構の保険料等収入2.8兆円、東日本高速道路（株）等の高速道路料金収入等2.8兆円など、国からの直接の財源に頼らない独自収入などの計上 |

(2) 国の連結財務書類主要項目の5カ年推移

過去5カ年の連結財務書類における主要項目の推移は次のとおり。

(図表4) 連結財務書類主要項目の推移



(出所：筆者作成)

図表4からは、過去5年間の推移に関して、次の2つの特徴が見られる。

**(特徴1) 資産、負債、業務費用、財源いずれも2020年
がピークである**

2020年度は、新型コロナウイルス感染症対策が実施

された。2020年度の「国の財務書類」のポイント⁵からは、2020年度に各金額が一時的に増加していることに関し、次のような理由などが読み取れる。

<資産面>

資産面では、現金・預金の増加39.1兆円、有価証券の増加41.4兆円、貸付金の増加14.2兆円が主な要因である。

| 項目 | 2019年度から 2020年度への増加額 | 増加の主な内容 |
|-------|-------------------------|--|
| 現金・預金 | 39.1兆円 | <ul style="list-style-type: none"> ・新型コロナウイルス感染症対策事業の一部が2021年度に繰越されたこと等により支出されるはずであった現金・預金が留保され、23.4兆円増加 ・(株) ゆうちょ銀行の郵便貯金残高増加及び日本郵政(株) が保有する国債などの債券の償還等により9.1兆円増加 ・資金調達のための財政融資資金14.3兆円の借入れ等により(株) 日本政策金融公庫で3.0兆円増加 <p>なお、連結対象法人が保有する国債が償還されたことで現金・預金が増加するのは、国が借換債により日本銀行より調達した資金(現金・預金)を財源として償還しているためと推察できる。</p> |
| 有価証券 | 41.4兆円 | <ul style="list-style-type: none"> ・外国為替資金特別会計において過去の為替介入(円売り・外貨買い)により取得した外貨証券が為替相場の影響などにより6.7兆円減少 ・年金積立金運用管理(独) が保有する運用資産(売買目的有価証券)が株価上昇等により36.4兆円増加 ・日本郵政(株) が保有する外国証券・地方債などの有価証券の増加7.3兆円など |
| 貸付金 | 14.2兆円 | <ul style="list-style-type: none"> ・新型コロナウイルス感染症の影響を受けた中小・小規模事業者の資金繰り支援等により(株) 日本政策金融公庫の貸付金10.4兆円増加 ・新型コロナウイルス感染症の影響を受けた中堅企業・大企業の資金繰り支援等により(株) 日本政策投資銀行の貸付金2.3兆円増加など |

<負債>

負債面では、国の財務書類ベースと同様に政府短期証券15.4兆円、公債の増加87.7兆円が主な要因である。

| 項目 | 2019年度から 2020年度への増加額 | 増加の主な内容 |
|--------|-------------------------|---|
| 政府短期証券 | 15.4兆円 | <ul style="list-style-type: none"> ・外国為替資金特別会計の国庫余裕金の繰替使用⁶の減少により外国為替資金証券の発行残高が増加したことなど |
| 公債 | 87.7兆円 | <ul style="list-style-type: none"> ・公共事業費等の財源調達のための建設国債9.7兆円増加 ・いわゆる赤字国債である特例国債48.0兆円増加 ・財政融資資金貸付金の貸付財源調達のための財投債27.7兆円増加など |

⁵ https://www.mof.go.jp/policy/budget/report/public_finance_fact_sheet/fy2020/point.renketu.pdf

⁶ 国庫余裕金の繰替使用については、本誌2024年11月号(Vol.579)「国の会計と関連制度(14回目)」(<https://www2.deloitte.com/jp/ja/pages/audit/articles/aa/accounting-and-related-systems.html>)を参照のこと。

<業務費用>

業務費用面では、補助金・交付金等の増加27.2兆円、持続化給付金等の7.2兆円皆増が主な要因である。

| 項目 | 2019年度から 2020年度への増加額 | 増加の主な内容 |
|----------|-------------------------|--|
| 補助金・交付金等 | 27.2兆円 | <ul style="list-style-type: none"> 新型コロナウイルス感染症への対応として、特別定額給付金給付事業費補助金12.7兆円増加 新型コロナウイルス感染症緊急包括支援交付金3.1兆円増加 新型コロナウイルス感染症対応地方創生臨時交付金2.6兆円計上など |
| 持続化給付金等 | 7.2兆円 | <ul style="list-style-type: none"> 中小企業等の事業継続下支えのため事業全般に広く使える持続化給付金5.6兆円 地代・家賃の負担を軽減する家賃支援給付金0.9兆円 地域の多様な産業を対象にGo Toキャンペーン事業実施のためサービス産業消費喚起事業給付金0.7兆円 |

<財源>

財源のうち租税等収入については、2019年（令和元年）10月に消費税率が引き上げられたが（2019年度は6ヶ月間の影響）、2020年度以降はその影響が通年化したこと等により2.6兆円増加するなどにより、2.8兆円増の64.9兆円となっている。

積戻などであり、その多くの部分は、いわゆる赤字国債である特例国債で財源不足を賄っている状況、言い換えれば、収入財源を超える費用支出をするための借金の累積状況を示している⁷。マイナス額の拡大傾向は、この状況が過去から継続していることを示している。

(特徴2) 資産・負債差額は継続してマイナス額の拡大傾向にある

資産・負債差額は企業会計の貸借対照表では純資産の部に相当する。このマイナス残高は過去の超過費用の累

(3) 参考

「国の財務書類」のポイント」で公表されている連結財務書類の2021年度と2022年度比較概要は次のとおりである。

(図表5) 連結財務書類に関する過年度比較 (概要)

連結貸借対照表

(単位：兆円)

| | 3年度末 | 4年度末 | 増▲減 | | 3年度末 | 4年度末 | 増▲減 |
|---------------------|--------------|--------------|-------------|---------------------------|----------------|----------------|--------------|
| <資産の部> | | | | <負債の部> | | | |
| 現金・預金 | 86.3 | 90.9 | 4.6 | 未払金等 | 15.0 | 15.2 | 0.2 |
| 有価証券 | 353.7 | 363.0 | 9.3 | 政府短期証券 | 88.3 | 87.7 | ▲0.6 |
| たな卸資産 | 4.9 | 5.1 | 0.2 | 公債 | 1,103.1 | 1,132.9 | 29.8 |
| 未収金等 | 13.4 | 13.6 | 0.2 | 独立行政法人等債券 | 63.9 | 61.9 | ▲2.0 |
| 貸付金 | 161.6 | 161.3 | ▲0.3 | 借入金 | 42.3 | 42.1 | ▲0.3 |
| 貸倒引当金等 | ▲3.9 | ▲3.9 | 0.0 | 預託金 | 1.9 | 1.7 | ▲0.2 |
| 有形固定資産 | 280.1 | 281.6 | 1.5 | 郵便貯金 | 0.6 | 0.5 | ▲0.1 |
| 無形固定資産 | 1.2 | 1.3 | 0.1 | 責任準備金 | 28.8 | 29.8 | 1.0 |
| 出資金 | 22.3 | 24.8 | 2.5 | 公的年金預り金 | 126.7 | 127.6 | 0.9 |
| 支払承諾見返等 | 2.3 | 2.5 | 0.1 | 退職給付引当金等 | 8.4 | 8.1 | ▲0.3 |
| その他の資産 | 20.9 | 22.5 | 1.7 | 支払承諾等 | 2.3 | 2.5 | 0.1 |
| | | | | その他の負債 | 33.1 | 34.6 | 1.5 |
| | | | | 負債合計 | 1,514.3 | 1,544.5 | 30.1 |
| | | | | <資産・負債差額の部> | | | |
| | | | | 資産・負債差額 | ▲571.6 | ▲581.8 | ▲10.2 |
| 資産合計 | 942.8 | 962.7 | 19.9 | 負債及び 資産・負債差額合計 | 942.8 | 962.7 | 19.9 |

⁷ 資産・負債差額と特例国債の関係性については、本誌2024年11月号（Vol.579）「国の会計と関連制度（14回目）」（<https://www2.deloitte.com/jp/ja/pages/audit/articles/aa/accounting-and-related-systems.html>）を参照のこと。

連結業務費用計算書

(単位：兆円)

| | 3年度 | 4年度 | 増▲減 |
|---------------|--------------|--------------|--------------|
| 人件費 | 11.1 | 8.8 | ▲2.2 |
| 社会保障給付費 | 53.9 | 52.2 | ▲1.7 |
| 保険金等支払金 | 5.7 | 3.0 | ▲2.7 |
| 補助金・交付金等 | 58.7 | 55.4 | ▲3.3 |
| 持続化給付金等 | 1.1 | 1.2 | 0.1 |
| 地方交付税交付金等 | 22.4 | 21.6 | ▲0.8 |
| 減価償却費 | 8.0 | 8.0 | 0.0 |
| 支払利息 | 6.0 | 7.1 | 1.0 |
| その他の業務費用 | 32.1 | 31.3 | ▲0.8 |
| 業務費用合計 | 199.0 | 188.5 | ▲10.5 |

(出所：令和4年度「国の財務書類」のポイント)

連結資産・負債差額増減計算書

(単位：兆円)

| | 3年度 | 4年度 | 増▲減 |
|----------------------|---------------|---------------|--------------|
| 前年度末資産・負債差額 | ▲540.3 | ▲571.6 | ▲31.3 |
| 本年度業務費用合計 | 199.0 | 188.5 | ▲10.5 |
| 租税等収入 | 71.9 | 76.3 | 4.5 |
| 社会保険料 | 55.7 | 57.1 | 1.4 |
| その他 | 43.7 | 31.4 | ▲12.3 |
| 財源合計 | 171.2 | 164.7 | ▲6.4 |
| 超過費用（財源-業務費用） | ▲27.8 | ▲23.8 | 4.0 |
| 資産評価差額 | ▲6.3 | ▲4.6 | 1.7 |
| 為替換算差額 | 12.5 | 18.4 | 5.8 |
| 公的年金預り金の変動に伴う増減 | ▲0.6 | ▲0.9 | ▲0.3 |
| 連結範囲の変動に伴う増減 | ▲10.7 | - | 10.7 |
| その他資産・負債差額の増減 | 1.6 | 0.7 | ▲0.9 |
| 本年度末資産・負債差額 | ▲571.6 | ▲581.8 | ▲10.2 |

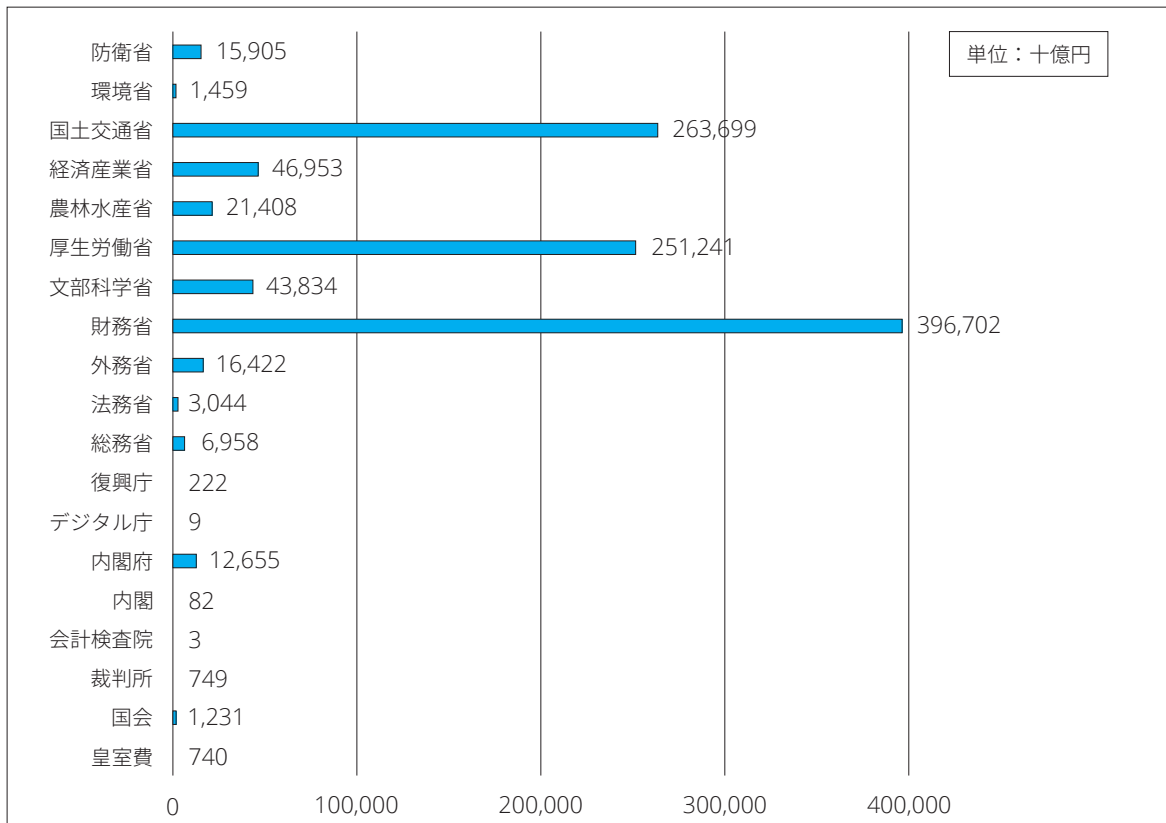
3. 各省庁の連結財務書類の資産、負債、業務費用、財源額、資産・負債差額の比較

次に、各省庁の規模を、省庁別財務書類 (https://www.mof.go.jp/policy/budget/report/public_

[finance_fact_sheet/fy2022/link.html](https://www.mof.go.jp/policy/budget/report/public_)) を参考に資産や負債、業務費用、財源額、資産・負債差額により比較してみると、省庁により財政構造に特徴がある。なお、連結財務書類を作成していない省庁は、省庁別財務書類の金額を用いている。図表6から図表10は、いずれも筆者作成。

(1) 各省庁の連結資産額の比較

(図表6) 2022年の各省庁の連結資産額



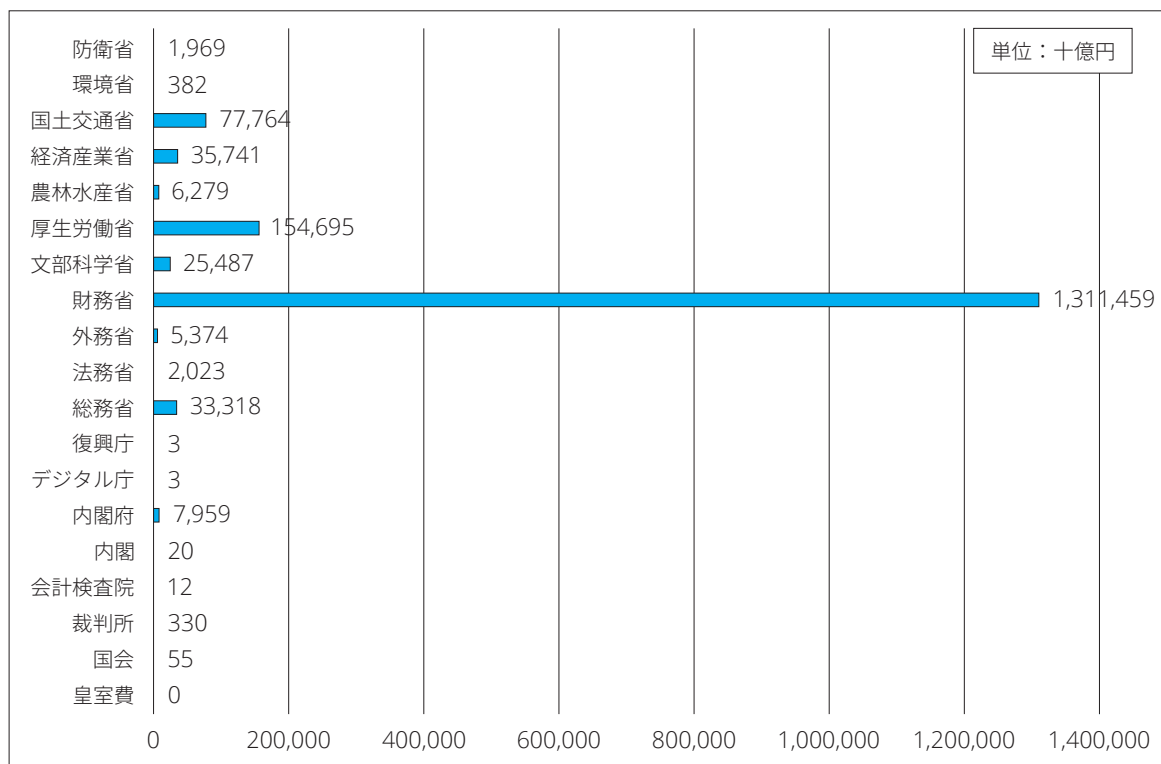
各省庁の連結財務書類からは、財務省、国土交通省、厚生労働省に国の連結資産額の大半が集中していること、この3省庁以外は所掌する事業に資産形成の要素が少ないことが分かる。なお、厚生労働省に計上されてい

る資産は、主に年金積立金管理運用（独）の有価証券であり、有形固定資産による資産形成は少ない。その主な内容は次のとおり。

| 省庁 | 主な内容 |
|-------|---|
| 財務省 | <ul style="list-style-type: none"> 財務省（一般会計・特別会計合算）で保有する日本銀行預金及び外貨預金67.2兆円 外国為替資金特別会計の保有する有価証券（外国証券）124.6兆円 財政投融资特別会計の貸付金（㈱日本政策金融公庫18.3兆円、地方公共団体41.4兆円、（独）科学技術振興機構8.8兆円、（独）都市再生機構8.7兆円、（独）日本学生支援機構6.3兆円など）128.8兆円 財務省（一般会計・特別会計合算）の出資金（国際通貨基金（IMF）5.4兆円、国際開発協会3.8兆円、日本電信電話（株）4.6兆円など）21.8兆円など |
| 国土交通省 | <ul style="list-style-type: none"> 国土交通省で保有する公共用財産150.1兆円 （独）鉄道建設・運輸施設整備機構が計上する国有財産等（新幹線鉄道等の鉄道施設）6.9兆円及び中央新幹線建設資金貸付金3.0兆円 （独）日本高速道路保有・債務返済機構の計上する公共用財産（高速道路等）40.0兆円 （独）住宅金融支援機構が計上する貸付金23.4兆円など |
| 厚生労働省 | <ul style="list-style-type: none"> 年金積立金管理運用（独）（GPIF）の保有する有価証券（売買目的有価証券）200.1兆円など |

(2) 各省庁の連結負債額の比較

(図表7) 2022年度の各省庁の連結負債額

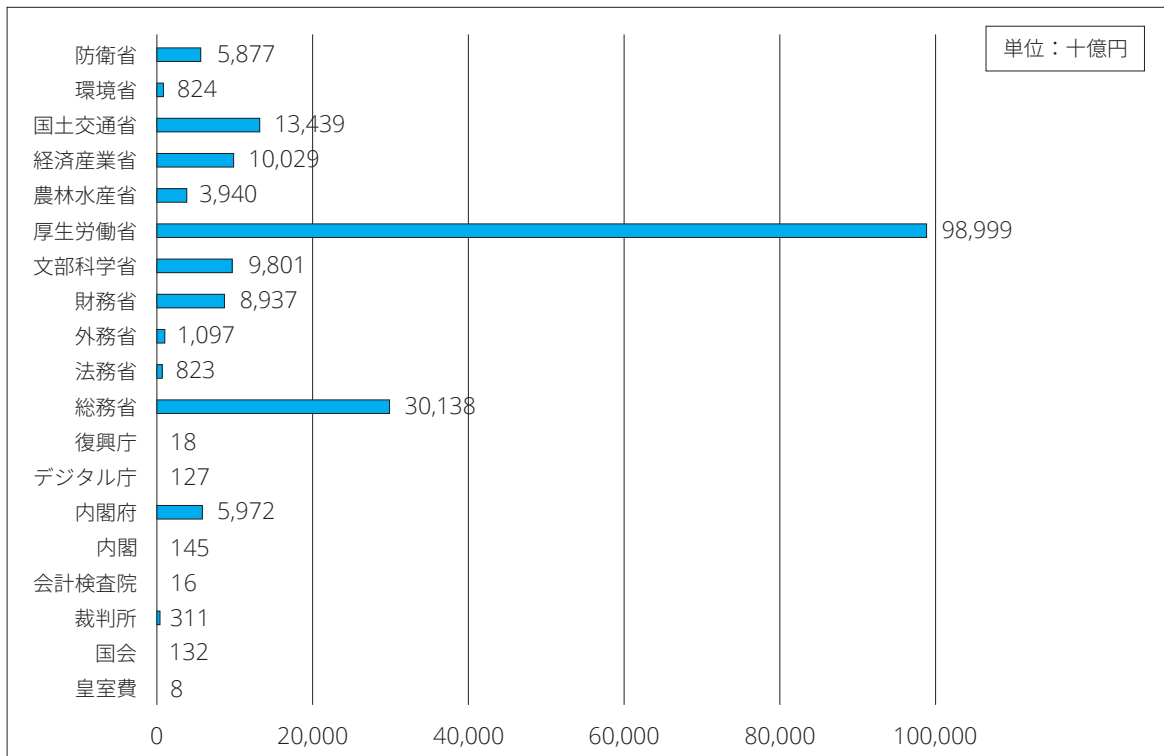


各省庁の連結財務書類からは、財務省に国の連結負債額の大半が集中していること、国の借金は財務省が実施していることが分かる。その主な内容は次のとおり。

| 省庁 | 主な内容 |
|-----|---|
| 財務省 | <ul style="list-style-type: none"> 財務省（一般会計・特別会計合算）で計上する政府短期証券86兆円 財務省（一般会計・特別会計合算）で計上する公債（建設国債292兆円、特例国債706兆円、財政投融资特別会計国債100.8兆円など）1,139兆円など |

(3) 各省庁の連結業務費用額の比較

(図表8) 2022年度の各省庁の連結業務費用額

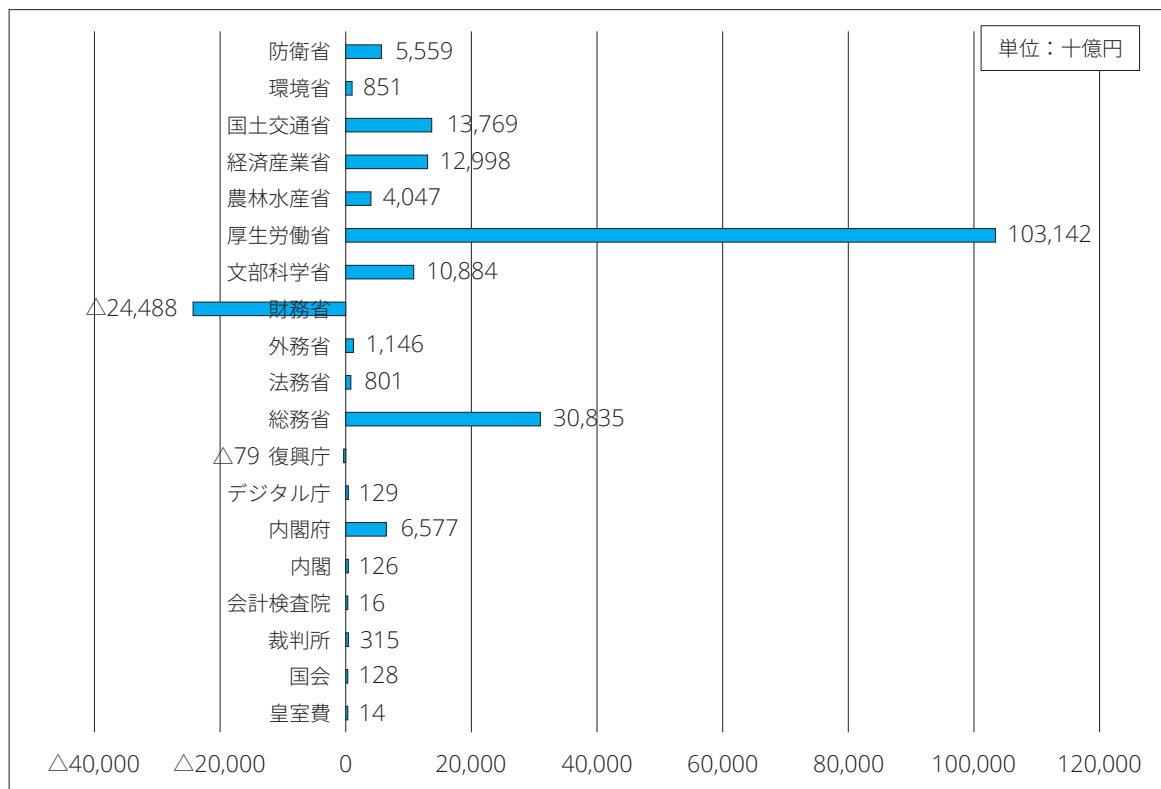


各省庁の連結財務書類からは、厚生労働省及び総務省 内容は次のとおり。
に国の連結業務費用額の大半が集中している。その主な

| 省庁 | 主な内容 |
|-------|--|
| 厚生労働省 | <ul style="list-style-type: none"> 厚生労働省（一般会計+特別会計）で計上する基礎年金給付費24.1兆円、厚生年金給付費23.4兆円、補助金等25.7兆円など |
| 総務省 | <ul style="list-style-type: none"> 総務省（一般会計+特別会計）で計上する地方交付税交付金18.6兆円、補助金等4.9兆円、地方譲与税譲与金2.7兆円、保険金等支払金2.7兆円など |

(4) 各省庁の連結財源額の比較

(図表9) 2022年度の各省庁の連結財源額

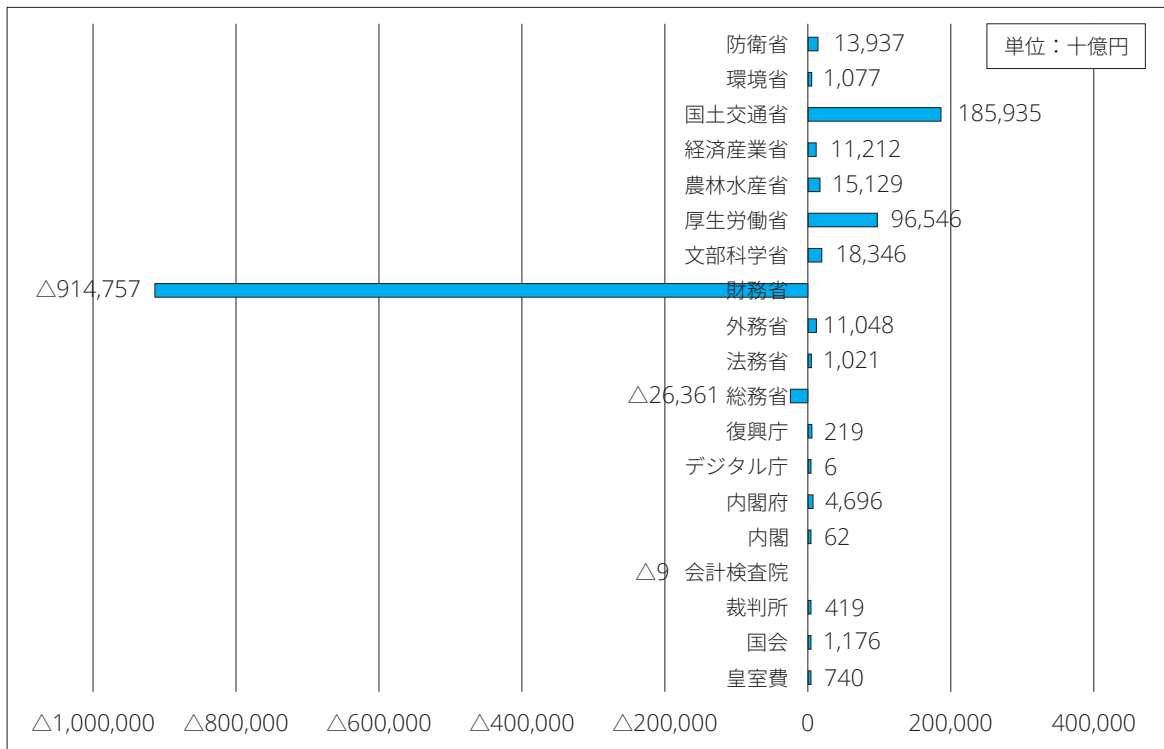


各省庁の連結財務書類からは、厚生労働省及び総務省の連結財源額が大きくマイナスになっている。その主な内容は次のとおり。また、財務省の連結財源額の大半が集中している。

| 省庁 | 主な内容 |
|-------|--|
| 厚生労働省 | ・財務省からの配賦財源39.0兆円、保険料収入や返納金等収入などの自己収入（労働保険特別会計3.3兆円、年金特別会計54.3兆円）57.6兆円、独立行政法人等5.8兆円など |
| 総務省 | ・財務省からの配賦財源22.8兆円及び地方法人税等の目的税等収入4.6兆円など |
| 財務省 | ・租税及び印紙収入71.1兆円、他省庁への財源配賦額△103.6兆円など |

(5) 各省庁の連結資産・負債差額の比較

(図表10) 2022年度の各省庁の連結資産・負債差額



各省庁の連結財務書類からは、財務省の資産・負債差額が大幅なマイナスになっている。その主な内容は次のとおり。

| 省庁 | 主な内容 |
|-----|--|
| 財務省 | ・前年度より繰越された資産・負債差額△895.0兆円、当年度の財源△24.4兆円など。財務省では、各省庁の財源に充てるため、租税および印紙収入などで不足する財源を公債発行（建設国債、いわゆる赤字国債である特例国債、財政投融资特別会計国債など）により賅っている。 |

4. 最後に

国の連結財務書類は、これを分析することで、国（各省庁）と連結対象法人間の資金の流れや最終的な用途、国としての資産形成や負債の状況などがわかる。本稿では、連結した国の財政状態等をマクロ視点から観察したが、例えば、減損会計が連結対象法人の一部に適用されているのみで、各省庁が直接保有する固定資産がサービス提供能力の低下に伴い帳簿価額が過大になっていないかなど、想定通りに有効活用されているか否かを検討しているか推察できないといった状況もある。この点、国有財産監査の状況について財務諸表注記で触れていく

ともできるかもしれない。

また、国の財務書類、連結財務書類の補足としての非財務情報（事業別フルコスト情報や行政事業レビューの状況など含む。）の開示の在り方（開示内容、方法、場所、財務情報とのリンクなど）についても、各種検討会や多くの研究者等により、広く研究が進むことを期待したい。

次稿では、各省庁別の財務書類と連結財務書類の倍率比較（いわゆる連単倍率）分析や国の連結財務書類作成における相殺消去の内容確認をする。

以上

会計基準等開発動向

2024年11月1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 |
|------------------------------|---|------------------------------|
| 2024年年次改善プロジェクトによる企業会計基準等の修正 | 年次改善プロジェクトにより、企業会計基準第7号「事業分離等に関する会計基準」、企業会計基準第10号「金融商品に関する会計基準」の他、複数の企業会計基準、企業会計基準適用指針、実務対応報告及び移管指針の修正を行う。 本修正は、会計処理及び開示に関する定めを実質的に変更するものではないとされている。 | 左記改正が2024年11月1日付で公表・適用されている。 |

■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 ・ 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。 また、①について2024年10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 (https://www.asb.or.jp/jp/wp-content/uploads/20221107_490g_02.pdf) 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（デュール・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

| 項目 | 内容 | ステータス |
|------|----|-------|
| 該当なし | | |

【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11月20日(毎月20日発行)

第580 12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ー合同会社、デロイト トーマツ 税理士法人、DT弁護士法人およびデロイト トーマツ コーポレート ソリューション合同会社を含む)の総称です。デロイト トーマツ グループは、日本で最大級のプロフェッショナルグループのひとつであり、各法人がそれぞれの適用法令に従い、監査・保証業務、リスクアドバイザー、コンサルティング、ファイナンシャルアドバイザー、税務、法務等を提供しています。また、国内約30都市約1万7千名を超える専門家を擁し、多国籍企業や主要な日本企業をクライアントとしています。詳細はデロイト トーマツ グループWebサイト(www.deloitte.com/jp)をご覧ください。

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

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

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

Member of
Deloitte Touche Tohmatsu Limited

© 2024. For information, contact Deloitte Tohmatsu Group.



IS 669126 / ISO 27001