

会計情報

Vol. 569
2024.1

Accounting, Tax & Consulting

卓越した総合力をもって信頼を構築し、社会に貢献し続けるために

2023年12月決算会社における有価証券報告書の開示に関する留意事項

実務対応報告第45号「資金決済法における特定の電子決済手段の会計処理及び開示に関する当面の取扱い」等の解説

第2の柱（グローバル・ミニマム課税）の概要



Contents

	ページ	
年頭のご挨拶	2	卓越した総合力をもって信頼を構築し、社会に貢献し続けるために 包括代表 大久保 孝一
	4	2023年12月決算会社における有価証券報告書の開示に関する留意 事項 公認会計士 廣橋 里美
	46	実務対応報告第45号「資金決済法における特定の電子決済手段の 会計処理及び開示に関する当面の取扱い」等の解説 公認会計士 木村 寛人
	51	会計制度委員会研究報告第17号「環境価値取引の会計処理に関す る研究報告—気候変動の課題解決に向けた新たな取引への対応—」 の概要(第2回) 公認会計士 豊岳 光晴
	59	会計上の見積りに関する実務上の諸論点シリーズ 第3回 市場価格のない株式等の減損処理 公認会計士 和田 夢斗
	63	金融庁：四半期報告書制度の廃止を含む「金融商品取引法等の一部 を改正する法律」の公表 『会計情報』編集部
	会計・監査	64
65		金融庁：「財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則等の一 部を改正する内閣府令(案)」等の公表 『会計情報』編集部
66		金融庁：令和5年金融商品取引法等改正に係る政令・内閣府令案等の 公表 『会計情報』編集部
68		日本取引所グループ：「四半期開示の見直しに関する実務の方針」の 公表 『会計情報』編集部
69		ASBJ：実務対応報告公開草案第67号「グローバル・ミニマム課税制 度に係る法人税等の会計処理及び開示に関する取扱い(案)」等の公 表 『会計情報』編集部
税務	70	JICPA：業種別委員会研究資料第2号「Web3.0関連企業における監 査受嘱上の課題に関する研究資料」の公表 『会計情報』編集部
	71	第2の柱(グローバル・ミニマム課税)の概要 デロイト トーマツ税理士法人 公認会計士 山形 創一郎 デロイト トーマツ税理士法人 公認会計士 秋田 二郎
パブリック	77	国の会計と関連制度(8回目) ～国有財産の監査の概要～ 公認会計士 長村 彌角
会計基準等開発動向	91	会計基準等開発動向 『会計情報』編集部
Information	98	新刊書籍のご案内

包括代表からのご挨拶

卓越した総合力をもって信頼を構築し、 社会に貢献し続けるために

年頭にあたり、謹んで新年のご挨拶を申し上げます。

2023年を振り返ると、新型コロナウイルス感染症が「5類」に移行され、国内での流行が始まってから約3年を経てようやく一区切りを迎えることができました。その一方、気候変動や地政学的リスクの高まり、急激な円安の進行等、経済環境の不確実性の高さを実感する一年となりました。また、デジタル化の進展、生成AI等の実務利用への対応も重要な経営課題となっています。資本市場では、サステナビリティ重視の資源配分に向けた取り組みが強化され、財務情報のみならず非財務情報の重要性が高まるとともに、それらの情報の信頼性確保に対する期待も、ますます大きくなっています。

このような環境下において、我々有限責任監査法人トーマツ（以下、「トーマツ」）に期待される役割は、多様なステークホルダーとの対話により、変化し続ける期待を適時的確に捉え、これに応え続けていくことであると考えています。

2023年12月には、デロイト トーマツ グループ内における組織再編を実施し、デロイト トーマツ リスクアドバイザリー合同会社に監査法人内のリスクアドバイザリー事業の一部を集約しました。当該再編は、それまでトーマツ内にあったリスクアドバイザリー事業のさらなる成長と提供する業務の将来的な一層の多様化を念頭に、公認会計士法に則り、高品質な監査・保証業務を遂行する社会的責任を有している監査法人のあり方を慎重に検討したことによるものです。その結果、トーマツは監査・保証業務とその関連業務等により注力する法人とすることが最適と判断しました。

本再編後も、健全な資本市場の発展に貢献し、経済社会からの期待に応えるために、デロイト トーマツ グループ内の専門家とより一層密接に連携し、高品質な監査・保証業務を持続的に遂行するための組織的な基盤整備を強化していく所存です。

我々トーマツは、信頼の基盤である財務諸表監査、財務報告に係る内部統制監査に加え、非財務情報の保証等、ステークホルダーの投資判断等に重要となる情報の信頼性確保に引き続き貢献し続けてまいります。特に、サステナビリティ領域については、開示拡充、内部統制強化、経営管理の高度化等のアドバイザリー、さらには今後の保証ニーズへの対応に向けて、監査法人だけでなく、デロイト トーマツ グループ一体となって社会の期待に応えていきます。

また、経済社会の発展に向けた新たなあり方やルール策定にも貢献していきます。トーマツでは、過去から継続して基準設定団体や日本公認会計士協会等との交流を積極的に行って参りました。引き続き、これらを通じてわが国の会計・監査その他資本市場を巡る課題解決に継続的に取り組んでいきます。

さらに、多様なステークホルダーからの期待に応えるためには、あるべき将来像を適切に定義した上で、先んじて変革の道筋を描き、確実な実現を促すことが必要です。AIを用いた不正検知モデル等の活用、データ分析手法のさらなる深化、新たなグローバルベースの監査プラットフォームの利用促進によって、監査のさらなる高度化を実現していきます。特に、急速に開発が進む生成AIについては、監査・保証業務の効率化・高度化のため、実務利用を早期に進めていく所存です。

そして、これらを実現するために最も重要となるのは、多様かつ優秀な「人財」です。高い倫理観と誠実性を最重視した上で、インダストリー知見、グローバル対応力といった能力をより高めるとともに、デジタル、AI等の専門人材の獲得・活用をグループと一体となって進め、さらには、IPO、地方創生等の社会課題対応に特化した人材の育成にも取り組んでまいります。

様々な領域のプロフェッショナルの叡智を結集し、卓越した総合力をもって変化するステークホルダーからの期待に応えることで信頼をより一層高め、激動の資本市場を守るというトーマツの使命・存在意義を今後も果たし続けてまいります。

有限責任監査法人トーマツ 包括代表

大又保寿一

2023年12月決算会社における有価証券報告書の開示に関する留意事項

公認会計士 ひろはし さとみ
廣橋 里美

本稿では、2023年12月決算の有価証券報告書の開示に関する留意事項について解説を行う。

本稿で使用する有価証券報告書の記載事例は、公益財団法人 財務会計基準機構の作成した『有価証券報告書の作成要領』（2023年3月期提出用）を参考にしている。

また、金融庁のウェブサイト『企業情報の開示に関する情報（記述情報の充実）』では、「記述情報の開示に関する原則」及び「記述情報の開示の好事例集2022」等の情報が集約されており、2023年12月期の有価証券報告書を作成するにあたって参考になるものと考えられる。2023年3月には、金融庁より『有価証券報告書の作成・提出に際しての留意すべき事項及び有価証券報告書レビューの実施について（令和5年度）』が公表されており、令和5年3月期以降の事業年度に係る有価証券報告書のレビューについては、サステナビリティに関する企業の取組みの開示が重点テーマ審査の対象とされているため、留意されたい。

金融庁
『企業情報の開示に関する情報（記述情報の充実）』

<https://www.fsa.go.jp/policy/kaiji/kaiji.html>

『有価証券報告書の作成・提出に際しての留意すべき事項及び有価証券報告書レビューの実施について（令和5年度）』

<https://www.fsa.go.jp/news/r4/sonota/20230324-3/20230324-3.html>

2023年1月31日に公表された「企業内容等の開示に関する内閣府令」等の改正については、会計情報4月号に掲載の「『企業内容等の開示に関する内閣府令』等の改正の概要（有価証券報告書におけるサステナビリティ情報やコーポレートガバナンスに関する開示の拡充）」、また、収益認識に関する会計基準等の適用2年目以降の対応については、会計情報5月号に掲載の「収益認識基準適用2年目におけるポイント」についても参照されたい。

以下においては、原則として、指定国際会計基準及び修正国際会計基準に関連する規定については記載していないため、これらに基づく開示を行う会社においては注意が必要である。

凡 例	
開示府令	企業内容等の開示に関する内閣府令（昭和48年大蔵省令第5号）（令和5年1月31日内閣府令第11号）
開示ガイドライン	企業内容等の開示に関する留意事項について（企業内容等開示ガイドライン）（令和5年1月31日内閣府令第11号）
記載上の注意	開示府令第三号様式（記載上の注意）
第二号様式記載上の注意	開示府令第二号様式（記載上の注意）
パブコメ	「企業内容等の開示に関する内閣府令の一部を改正する内閣府令（案）」に対するパブリックコメントの概要及びコメントに対する金融庁の考え方（令和5年1月31日）
開示原則	「記述情報の開示に関する原則」（平成31年3月19日）
開示原則（別添）	「記述情報の開示に関する原則（別添）－サステナビリティ情報の開示について－」（令和5年1月31日）
DWG報告	「金融審議会 ディスクロージャーワーキング・グループ報告－中長期的な企業価値向上につながる資本市場の構築に向けて－」（令和4年6月13日）
女性活躍推進法	「女性の職業生活における活躍の推進に関する法律」（平成27年法律第64号）
育児・介護休業法	「育児休業、介護休業等育児又は家族介護を行う労働者の福祉に関する法律」（平成33年法律第76号）
女性活躍推進法等	女性活躍推進法又は育児・介護休業法

凡 例	
財規	財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則（昭和38年大蔵省令第59号）（最終改正令和3年9月24日内閣府令第61号）
財規ガイドライン	「財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則」の取扱いに関する留意事項について（財務諸表等規則ガイドライン）（令和5年6月30日 金融庁企画市場局）
連結財規	連結財務諸表の用語、様式及び作成方法に関する規則（昭和51年大蔵省令第28号）（最終改正令和5年3月27日内閣府令第61号）
連結財規ガイドライン	「連結財務諸表の用語、様式及び作成方法に関する規則」の取扱いに関する留意事項について（連結財務諸表規則ガイドライン）（令和5年3月27日 金融庁企画市場局）
純資産会計基準	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」（最終改正2021年1月28日 企業会計基準委員会）
包括利益会計基準	企業会計基準第25号「包括利益の表示に関する会計基準」（最終改正2022年10月28日 企業会計基準委員会）
連結キャッシュ・フロー実務指針	会計制度委員会報告第8号「連結財務諸表等におけるキャッシュ・フロー計算書の作成に関する実務指針」（最終改正2023年11月17日 日本公認会計士協会）
収益認識会計基準	企業会計基準第29号「収益認識に関する会計基準」（改正2020年3月31日 企業会計基準委員会）
収益認識適用指針	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」（最終改正2021年3月26日 企業会計基準委員会）
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	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」（改正2020年3月31日 企業会計基準委員会）
見積開示会計基準	企業会計基準第31号「会計上の見積りの開示に関する会計基準」（2020年3月31日 企業会計基準委員会）
時価算定会計基準	企業会計基準第30号「時価の算定に関する会計基準」（2019年7月4日 企業会計基準委員会）
改正時価算定適用指針	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」（2021年6月17日 企業会計基準委員会）
棚卸資産会計基準	企業会計基準第9号「棚卸資産の評価に関する会計基準」（最終改正2019年7月4日 企業会計基準委員会）
金融商品会計基準	企業会計基準第10号「金融商品に関する会計基準」（最終改正2019年7月4日 企業会計基準委員会）
金融商品時価等開示適用指針	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」（最終改正2020年3月31日 企業会計基準委員会）
金融商品実務指針	会計制度委員会報告第14号「金融商品会計に関する実務指針」（最終改正2022年10月28日 日本公認会計士協会）
金融商品会計Q&A	金融商品会計に関するQ&A（最終改正2022年10月28日 日本公認会計士協会会計制度委員会）
ストック・オプション適用指針	企業会計基準適用指針第11号「ストック・オプション等に関する会計基準の適用指針」（改正平成18年5月31日 企業会計基準委員会）
税効果会計基準	「税効果会計に係る会計基準」（平成10年10月30日 企業会計審議会）
「税効果会計基準」の一部改正	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』（平成30年2月16日 企業会計基準委員会）
資産除去債務会計基準	企業会計基準第18号「資産除去債務に関する会計基準」（平成20年3月31日 企業会計基準委員会）
資産除去債務適用指針	企業会計基準適用指針第21号「資産除去債務に関する会計基準の適用指針」（改正平成23年3月25日 企業会計基準委員会）
賃貸等不動産会計基準	企業会計基準第20号「賃貸等不動産の時価等の開示に関する会計基準」（改正平成23年3月25日 企業会計基準委員会）
賃貸等不動産適用指針	企業会計基準適用指針第23号「賃貸等不動産の時価等の開示に関する会計基準の適用指針」（平成20年11月28日 企業会計基準委員会）
セグメント情報等会計基準	企業会計基準第17号「セグメント情報等の開示に関する会計基準」（最終改正平成22年6月30日 企業会計基準委員会）

凡 例	
セグメント情報等適用指針	企業会計基準適用指針第20号「セグメント情報等の開示に関する会計基準の適用指針」(平成20年3月21日 企業会計基準委員会)
1株当たり会計基準	企業会計基準第2号「1株当たり当期純利益に関する会計基準」(最終改正平成25年9月13日 企業会計基準委員会)
取締役の報酬等として株式を無償交付する取引に関する取扱い	実務対応報告第41号「取締役の報酬等として株式を無償交付する取引に関する取扱い」(2021年1月28日 企業会計基準委員会)
LIBORを参照する金融商品に関するヘッジ会計の取扱い	実務対応報告第40号「LIBORを参照する金融商品に関するヘッジ会計の取扱い」(改正2022年3月17日 企業会計基準委員会)
グループ通算制度を適用する場合の会計処理及び開示に関する取扱い	実務対応報告第42号「グループ通算制度を適用する場合の会計処理及び開示に関する取扱い」(2021年8月12日 企業会計基準委員会)
連結財務諸表作成における在外子会社等の会計処理に関する当面の取扱い	実務対応報告第18号「連結財務諸表作成における在外子会社等の会計処理に関する当面の取扱い」(最終改正2019年6月28日 企業会計基準委員会)
持分法適用関連会社の会計処理に関する当面の取扱い	実務対応報告第24号「持分法適用関連会社の会計処理に関する当面の取扱い」(最終改正平成30年9月14日 企業会計基準委員会)
従業員等に信託を通じて自社の株式を交付する取引に関する実務上の取扱い	実務対応報告第30号「従業員等に信託を通じて自社の株式を交付する取引に関する実務上の取扱い」(改正平成27年3月26日 企業会計基準委員会)
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	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」(平成30年3月14日 企業会計基準委員会)
リース手法を活用した先端設備等投資支援スキームにおける借手の会計処理等に関する実務上の取扱い	実務対応報告第31号「リース手法を活用した先端設備等投資支援スキームにおける借手の会計処理等に関する実務上の取扱い」(改正平成27年3月11日 企業会計基準委員会)
従業員等に対して権利確定条件付き有償新株予約権を付与する取引に関する取扱い	実務対応報告第36号「従業員等に対して権利確定条件付き有償新株予約権を付与する取引に関する取扱い」(平成30年1月12日 企業会計基準委員会)
公共施設等運営事業における運営権者の会計処理等に関する実務上の取扱い	実務対応報告第35号「公共施設等運営事業における運営権者の会計処理等に関する実務上の取扱い」(平成29年5月2日 企業会計基準委員会)
正当な理由による会計方針の変更等に関する監査上の取扱い	監査・保証実務委員会実務指針第78号「正当な理由による会計方針の変更等に関する監査上の取扱い」(改正平成23年3月29日 日本公認会計士協会)
追加情報の注記について	監査・保証実務委員会実務指針第77号「追加情報の注記について」(最終改正平成30年2月16日 日本公認会計士協会)
後発事象に関する監査上の取扱い	監査基準報告書560 実務指針第1号「後発事象に関する監査上の取扱い」(最終改正2022年10月13日 日本公認会計士協会)
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	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」(2023年3月31日 企業会計基準委員会)
資金決済法における特定の電子決済手段の会計処理及び開示に関する当面の取扱い	実務対応報告第45号「資金決済法における特定の電子決済手段の会計処理及び開示に関する当面の取扱い」(2023年11月17日 企業会計基準委員会)
作成要領	公益財団法人 財務会計基準機構『有価証券報告書の作成要領』(2023年3月期提出用)

2023年12月期の有価証券報告書作成に係る主な改正点

2023年12月期の有価証券報告書を作成するにあたり、新たに適用される会計基準等に関連する主な改正点を下表にまとめている。

なお、下表のページは、本稿におけるページ数を意味している。

1. 「企業内容等の開示に関する内閣府令等の一部を改正する内閣府令」等（令和5年1月31日内閣府令第11号）の適用に関する事項

項目	ページ
第1 企業の概況	
● 従業員の状況	8
第2 事業の状況	
● サステナビリティに関する考え方及び取組	10
第4 提出会社の状況	
● コーポレート・ガバナンスの概要	18
● 監査の状況	19
● 株式の保有状況	22

2. 改正時価算定適用指針の適用に関する事項

項目	ページ
第5 経理の状況	
● 会計方針の変更に関する注記	28
● 金融商品関係	32

3. グループ通算制度に関する会計処理及び開示に関する取扱いの適用に関する事項

項目	ページ
第5 経理の状況	
● 税効果会計関係	36

4. 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の適用に関する事項

公表日（2023年3月31日）以後適用される。この「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」を適用した旨を注記することは求められていない。

5. 資金決済法における特定の電子決済手段の会計処理及び開示に関する当面の取扱いの適用に関する事項

公表日（2023年11月17日）以後適用される。適用するにあたって、特段の経過的な取扱いは定められていないため、会計方針の開示、会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準第6項(1)に定める会計方針の変更に関する原則的な取扱いに従い、新たな会計方針を遡及適用することになる。

2023年12月期の有価証券報告書作成に係る主な留意点

有価証券報告書の記載としては、例えば次のような記載が考えられる。

項目	留意点	備考
表紙		
氏名	開示府令の規定により作成することとされている書類に記載する氏名については、旧氏（住民基本台帳法施行令（昭和42年政令第292号）第30条の13に規定する旧氏をいう。）及び名を括弧書で併せて記載することができる。	開示府令第2条の10
第一部 企業情報		
第1 企業の概況		
1 主要な経営指標等の推移	<p>「1株当たり当期純利益金額」（第二号様式 記載上の注意(25)a(h)及びb(k)）については、「1株当たり当期純利益」と記載することも差し支えないと考えられる。また、「純資産額」（第二号様式 記載上の注意(25)a(e)及びb(g)）及び「総資産額」（第二号様式 記載上の注意(25)a(f)及びb(h)）については、それぞれ「純資産」と記載することも差し支えないと考えられる（作成要領21ページ 作成にあたってのポイント①）。</p> <p>「主要な経営指標等の推移」に関して、開示ガイドライン5-12-2において、遡及適用、財務諸表の組替え及び修正再表示並びに企業結合に係る暫定的な会計処理の確定の適用が規定されている。</p> <p>① 最近5連結会計年度及び最近5事業年度に係る主要な経営指標等の推移の記載において、遡及適用、財務諸表の組替え及び修正再表示並びに企業結合に係る暫定的な会計処理の確定は、当連結会計年度の前連結会計年度及び当事業年度の前事業年度に係る主要な経営指標等（開示府令第二号様式における記載事項のうち、これらの主要な経営指標等に関連する情報を含む。）について当該遡及適用等の内容を反映しなければならないことに留意する。</p> <p>② 当連結会計年度の前連結会計年度及び当事業年度の前事業年度の主要な経営指標等について遡及適用等の内容を反映することは可能であることに留意する。</p> <p>③ 遡及適用等の内容を反映した場合には、その旨を注記しなければならない。</p> <p>なお、連結財務諸表を作成している提出会社が、財務諸表等において1株当たり純資産額、1株当たり当期純利益又は1株当たり当期純損失、潜在株式調整後1株当たり当期純利益の記載を省略した場合においても、提出会社の経営指標等において当該経営指標等を記載することとなる。</p> <p>自己資本比率及び自己資本利益率を算定するにあたっては、純資産額から連結財規第43条の2の2の規定により掲記される株式引受権の金額、連結財規第43条の3第1項の規定により掲記される新株予約権の金額及び連結財規第2条第12号に規定する非支配株主持分の金額を控除する。</p> <p>収益認識会計基準を適用している場合の記載事例は以下のとおりである。</p> <p>（作成要領12ページを基に筆者作成）</p> <p>〔「収益認識に関する会計基準」（2020年3月31日）等を適用し、これに伴い第XX期に係る主要な経営指標等を変更している場合〕</p> <p>「収益認識に関する会計基準」（企業会計基準第29号 2020年3月31日）等を第YY期の期首から適用しており、第XX期に係る主要な経営指標等については、当該会計基準等を遡って適用した後の指標等となっている。</p> <p>〔「収益認識に関する会計基準」（2020年3月31日）第84項ただし書きを適用し、これに伴い第XX期に係る主要な経営指標等を変更していない場合〕</p> <p>「収益認識に関する会計基準」（企業会計基準第29号 2020年3月31日）等を第YY期の期首から適用しており、第YY期に係る主要な経営指標等については、当該会計基準等を適用した後の指標等となっている。</p>	記載上の注意(5) 開示ガイドライン5-12-2、24-10 第二号様式記載上の注意(25)

項目	留意点	備考
<p>1 主要な経営指標等の推移</p> <p>(2) 提出会社の経営指標等</p>	<p>株主総利回り、株価の推移について次のように規定されている。</p> <p>【記載上の注意(5)、第二号様式記載上の注意(25)】</p> <p>(25) 主要な経営指標等の推移</p> <p>a～e (省略)</p> <p>f 最近5年間の株主総利回り ((a)及び(b)に掲げる値を合計したものを提出会社の6事業年度(6箇月を1事業年度とする会社にあつては11事業年度)前の事業年度の末日における株価(当該株価がない場合には当該事業年度の末日直近の日における株価)でそれぞれ除した割合又はこれに類する他の方法により算定した割合をいう。)の推移について、提出会社が選択する株価指数(金融商品取引所に上場されている株券の価格に基づいて算出した数値(多数の銘柄の価格の水準を総合的に表すものに限る。))又はこれに類する数値をいう。)における最近5年間の総利回りと比較して記載すること。ただし、相互会社にあつては、記載を要しない。</p> <p>なお、類する他の方法により算定した割合を用いる場合には、算定方法の概要を併せて記載し、最近5事業年度の間株式の併合又は株式の分割が行われた場合には、当該株式の併合又は株式の分割による影響を考慮して記載すること。</p> <p>(a) 提出会社の最近5事業年度の各事業年度の末日における株価(当該株価がない場合には当該事業年度の末日直近の日における株価。株式が店頭売買有価証券として認可金融商品取引業協会に登録されている場合には当該認可金融商品取引業協会の発表する相場を、その他の銘柄で気配相場がある場合には当該気配相場を用いること。)</p> <p>(b) 提出会社の5事業年度前の事業年度から(a)の各事業年度の末日に係る事業年度までの1株当たり配当額の累計額</p> <p>g 提出会社の株価の推移について、次のとおり記載すること。ただし、相互会社にあつては、記載を要しない。</p> <p>(a) 最近5年間の事業年度別最高・最低株価を記載すること。</p> <p>(b) 株式が金融商品取引所に上場されている場合には、主要な1金融商品取引所の相場を記載し、当該金融商品取引所名を注記すること。</p> <p>なお、二以上の種類の株式が金融商品取引所に上場されている場合には、種類ごとに記載すること。</p> <p>(c) 株式が店頭売買有価証券として認可金融商品取引業協会に登録されている場合には、当該認可金融商品取引業協会の発表する相場を記載するとともに、その旨を注記すること。</p> <p>なお、二以上の種類の株式が認可金融商品取引業協会に登録されている場合には、種類ごとに記載すること。</p> <p>(d) その他の銘柄で気配相場がある場合には、当該気配相場を記載し、その旨を注記すること。</p> <p>最近5年間の株主総利回りと比較することとなる、「提出会社が選択する株価指数における最近5年間の総利回り」には、TOPIX(東証株価指数)、日経225(日経平均株価)、JPX日経インデックス400、TOPIX業績別指数、同業他社平均等が考えられる。なお、株価指数の選択にあつては、提出会社が適切であると判断した場合、配当込みでない株価指数と比較することもできるものと考えられる(作成要領21ページ作成にあつてのポイント⑧)。</p> <p>最近5年間の株主総利回り及び提出会社が選択する株価指数における最近5年間の総利回りの記載にあつては、表形式で記載することに加えて、グラフを用いるなど、投資者にとって分かりやすい記載が望ましいものと考えられる(作成要領21ページ作成にあつてのポイント⑨)。</p> <p>自己資本比率及び自己資本利益率を算定するにあつては、純資産額から財規第67条の2の規定により掲記される株式引受権の金額及び財規第68条第1項の規定により掲記される新株予約権の金額を控除する。</p> <p>収益認識会計基準を適用している場合の記載事例は以下のとおりである。</p> <p>(作成要領14ページを基に筆者作成)</p> <p>〔「収益認識に関する会計基準」(2020年3月31日)等を適用し、これに伴</p>	<p>記載上の注意(5)</p> <p>第二号様式記載上の注意(25)</p>

項目	留意点	備考
	<p>い第XX期に係る主要な経営指標等を変更している場合]</p> <p>「収益認識に関する会計基準」(企業会計基準第29号 2020年3月31日)等を第YY期の期首から適用しており、第XX期に係る主要な経営指標等については、当該会計基準等を遡って適用した後の指標等となっている。</p> <p>〔「収益認識に関する会計基準」(2020年3月31日)第84項ただし書きを適用し、これに伴い第XX期に係る主要な経営指標等を変更していない場合〕</p> <p>「収益認識に関する会計基準」(企業会計基準第29号2020年3月31日)等を第YY期の期首から適用しており、第YY期に係る主要な経営指標等については、当該会計基準等を適用した後の指標等となっている。</p>	
3 事業の内容	<p>記載内容が同様である又は重複する箇所がある場合、当該箇所に省略することなく記載することが適当であるものを除き、当該他の箇所と同様若しくは他の箇所を参照する旨の記載を行うことができるとされている(開示ガイドライン5-14、24-10)。</p> <p>例えば、「3 事業の内容」において、主要な関係会社の名称等を記載することが求められているが、「4 関係会社の状況」において、「3 事業の内容」に記載すべき主要な関係会社の名称等をまとめて記載したうえで、「3 事業の内容」においては、「4 関係会社の状況」の記載を参照する等の記載を行うことができると考えられる(作成要領 27ページ 作成にあたってのポイント①)。</p> <p>提出会社及び関係会社において営まれている主な事業の内容、当該事業を構成している提出会社又は当該関係会社の当該事業における位置付け等については、企業グループの実態を投資者により分かりやすく示すため、例えば、バリューチェーンにおける提出会社及び関係会社の位置付けを示す図や表など、事業系統図以外の形式により示すこともできると考えられる(作成要領27ページ 作成にあたってのポイント⑧)。</p> <p>提出会社が有価証券の取引等の規制に関する内閣府令(平成19年内閣府令第59号)第49条第2項に規定する特定上場会社等に該当する場合には、その旨及びその内容を具体的に記載することとされている。</p> <p>特定上場会社等とは、関係会社に対する売上高(製品・商品売上高を除く。)が総売上高の80%以上の上場会社をいう。</p>	記載上の注意(7) 第二号様式記載上の注意(27)c
5 従業員の状況	<p>当連結会計年度末日現在の連結会社における従業員数(就業人員数をいう)をセグメント情報に関連付けて記載する。</p> <p>提出会社の当連結会計年度末日現在の従業員について、その数、平均年齢、平均勤続年数及び平均年間給与(賞与を含む。)を記載するとともに、従業員数をセグメント情報に関連付けて記載する。</p> <p>提出会社及びその連結子会社が女性活躍推進法等の規定により、<u>下記項目について当事業年度における数値の公表を行わなければならない会社に該当する場合、それぞれにおける下記項目について開示する。</u></p> <ul style="list-style-type: none"> ・管理職に占める女性労働者の割合 ・男性労働者の育児休業取得率 ・労働者の男女の賃金の差異 <p><u>上記3つの項目(以下、「女性管理職比率等」という。)について記載が求められる連結子会社は、重要性に関係なく、全ての連結子会社を指すとされている。</u></p> <p><u>ただし、女性活躍推進法等の規定による公表義務の対象とならない会社については、記載を省略することができる。</u></p> <p>また、連結子会社のうち、主要な連結子会社以外のものに係る女性管理職比率等については、「第一部 企業情報」の「第7 提出会社の参考情報」の「2 その他の参考情報」に記載することができ、その場合には、その箇所を参照する旨、記載する。</p>	記載上の注意(9) 第二号様式記載上の注意(29) 開示ガイドライン5-16-3、24-10 パブコメNo.11、19、21、31、34、43、60 開示原則(別添)(注2)

項目	留意点	備考																																																																																			
	<p>なお、開示原則（別添）（注2）では、投資判断に有用である「連結ベース」での開示に努めるべきであるとされている。当該「連結ベース」とは、各社単体ではなく、連結会社及び連結子会社において集約した1つの数値で、女性管理職比率等の指標を開示することを想定しているとされている。</p> <p>女性管理職比率等について、「連結ベース」で開示することまでは義務付けられておらず、「連結ベース」で開示する場合には、例えば、連結財規第2条第5号に規定されている「連結会社」ベースで開示するほか、企業において、投資家に有用な情報を提供する観点から提出会社グループのうち、より適切な範囲を開示対象とすることも考えられ、企業において独自の範囲を開示対象とする場合には、当該グループの範囲を明記することが重要であるとされている。</p> <p>女性管理職比率等については、投資者の理解に資するよう、任意で、より詳細な情報や補足的な情報を記載することも可能とされている。</p> <p>また、女性管理職比率等については、当事業年度の内容を記載することが求められているが、投資者が理解しやすいよう、企業の判断により、女性管理職比率等の数値の基準日や対象期間を記載することも考えられるとされている。</p> <p>男性労働者の育児休業取得率については、女性活躍推進法のほか、育児・介護休業法においても、常時雇用する労働者の数が一定数を超える事業主に公表が義務付けられている。</p> <p>また、育児休業、介護休業等育児又は家族介護を行う労働者の福祉に関する法律施行規則（平成3年労働省令第25号）第71条の4では、公表を行う日の属する事業年度の直前の事業年度における「育児休業等の取得割合」又は「育児休業等と育児目的休暇の取得割合」のいずれかの割合を公表することとされており、いずれかの割合を記載する場合には、そのいずれかの方法により算出したものを明示する。</p> <p>労働者の男女の賃金の差異については、労働者の人員数について労働時間を基に換算し算出している場合には、その旨を注記する。</p> <p>（作成要領34ページ）</p> <p>(4) 管理職に占める女性労働者の割合、男性労働者の育児休業取得率及び労働者の男女の賃金の差異</p> <p>① 提出会社</p> <table border="1" data-bbox="411 1339 1123 1527"> <thead> <tr> <th colspan="5">当事業年度</th> <th rowspan="3">補足説明</th> </tr> <tr> <th rowspan="2">管理職に占める女性労働者の割合 (%) (注1)</th> <th rowspan="2">男性労働者の育児休業取得率 (%) (注2)</th> <th colspan="3">労働者の男女の賃金の差異 (%) (注1)</th> </tr> <tr> <th>全労働者</th> <th>正規雇用労働者</th> <th>パート・有期労働者</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>XX.X</td> <td>XX.X</td> <td>XX.X</td> <td>XX.X</td> <td>XX.X</td> <td>.....</td> </tr> </tbody> </table> <p>(注) 1. 「女性の職業生活における活躍の推進に関する法律」(平成27年法律第64号)の規定に基づき算出したものである。</p> <p>2. 「育児休業、介護休業等育児又は家族介護を行う労働者の福祉に関する法律」(平成3年法律第76号)の規定に基づき、「育児休業、介護休業等育児又は家族介護を行う労働者の福祉に関する法律施行規則」(平成3年労働省令第25号)第71条の4第1号における育児休業等の取得割合を算出したものである。</p> <p>② 連結子会社</p> <table border="1" data-bbox="411 1805 1123 2107"> <thead> <tr> <th rowspan="3">名称</th> <th colspan="8">当事業年度</th> <th rowspan="3">補足説明</th> </tr> <tr> <th rowspan="2">管理職に占める女性労働者の割合 (%) (注1)</th> <th colspan="3">男性労働者の育児休業取得率 (%)</th> <th colspan="3">労働者の男女の賃金の差異 (%) (注1)</th> </tr> <tr> <th>全労働者</th> <th>正規雇用労働者</th> <th>パート・有期労働者</th> <th>全労働者</th> <th>正規雇用労働者</th> <th>パート・有期労働者</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>〇〇電子(株)</td> <td>XX.X</td> <td>-</td> <td>XX.X</td> <td>XX.X</td> <td>(注1)</td> <td>XX.X</td> <td>XX.X</td> <td>XX.X</td> <td>.....</td> </tr> <tr> <td>(株)〇〇セラミックス</td> <td>XX.X</td> <td>XX.X</td> <td>-</td> <td>-</td> <td>(注2)</td> <td>XX.X</td> <td>XX.X</td> <td>XX.X</td> <td>.....</td> </tr> <tr> <td>(株)〇〇電機</td> <td>XX.X</td> <td>XX.X</td> <td>-</td> <td>-</td> <td>(注3)</td> <td>XX.X</td> <td>XX.X</td> <td>XX.X</td> <td>.....</td> </tr> <tr> <td>~~~~</td> <td>~~</td> <td>~~</td> <td>~~</td> <td>~~</td> <td>~~</td> <td>~~</td> <td>~~</td> <td>~~</td> <td>~~~~</td> </tr> </tbody> </table>	当事業年度					補足説明	管理職に占める女性労働者の割合 (%) (注1)	男性労働者の育児休業取得率 (%) (注2)	労働者の男女の賃金の差異 (%) (注1)			全労働者	正規雇用労働者	パート・有期労働者	XX.X	XX.X	XX.X	XX.X	XX.X	名称	当事業年度								補足説明	管理職に占める女性労働者の割合 (%) (注1)	男性労働者の育児休業取得率 (%)			労働者の男女の賃金の差異 (%) (注1)			全労働者	正規雇用労働者	パート・有期労働者	全労働者	正規雇用労働者	パート・有期労働者	〇〇電子(株)	XX.X	-	XX.X	XX.X	(注1)	XX.X	XX.X	XX.X	(株)〇〇セラミックス	XX.X	XX.X	-	-	(注2)	XX.X	XX.X	XX.X	(株)〇〇電機	XX.X	XX.X	-	-	(注3)	XX.X	XX.X	XX.X	~~~~	~~	~~	~~	~~	~~	~~	~~	~~	~~~~	
当事業年度					補足説明																																																																																
管理職に占める女性労働者の割合 (%) (注1)	男性労働者の育児休業取得率 (%) (注2)	労働者の男女の賃金の差異 (%) (注1)																																																																																			
		全労働者	正規雇用労働者	パート・有期労働者																																																																																	
XX.X	XX.X	XX.X	XX.X	XX.X																																																																																
名称	当事業年度								補足説明																																																																												
	管理職に占める女性労働者の割合 (%) (注1)	男性労働者の育児休業取得率 (%)			労働者の男女の賃金の差異 (%) (注1)																																																																																
		全労働者	正規雇用労働者	パート・有期労働者	全労働者	正規雇用労働者	パート・有期労働者																																																																														
〇〇電子(株)	XX.X	-	XX.X	XX.X	(注1)	XX.X	XX.X	XX.X																																																																												
(株)〇〇セラミックス	XX.X	XX.X	-	-	(注2)	XX.X	XX.X	XX.X																																																																												
(株)〇〇電機	XX.X	XX.X	-	-	(注3)	XX.X	XX.X	XX.X																																																																												
~~~~	~~	~~	~~	~~	~~	~~	~~	~~	~~~~																																																																												

項目	留意点	備考
	<p>(注) 1. 「女性の職業生活における活躍の推進に関する法律」(平成27年法律第64号)の規定に基づき算出したものである。</p> <p>2. 「育児休業、介護休業等育児又は家族介護を行う労働者の福祉に関する法律」(平成3年法律第76号)の規定に基づき、「育児休業、介護休業等育児又は家族介護を行う労働者の福祉に関する法律施行規則」(平成3年労働省令第25号)第71条の4第1号における育児休業等の取得割合を算出したものである。</p> <p>3. 「育児休業、介護休業等育児又は家族介護を行う労働者の福祉に関する法律」(平成3年法律第76号)の規定に基づき、「育児休業、介護休業等育児又は家族介護を行う労働者の福祉に関する法律施行規則」(平成3年労働省令第25号)第71条の4第2号における育児休業等及び育児目的休暇の取得割合を算出したものである。</p>	
第2 事業の状況		
1 経営方針、経営環境及び対処すべき課題等	<p>企業と投資者との建設的な対話に資するとの観点から、投資者の投資判断に必要な情報や対話に資する情報を、各企業がそれぞれの経営内容に即して記載することが考えられる(作成要領43ページ作成にあたってのポイント①)。</p> <p>「経営方針・経営戦略等」については、「経営方針」「経営戦略」という名称のものでなくとも、中長期的な会社の経営方針・経営戦略に相当するものとして、例えば、経営理念やビジネスモデル、経営計画等を記載することが考えられる(作成要領43ページ作成にあたってのポイント②)。</p> <p>「経営方針、経営環境及び対処すべき課題等」において将来に関する事項を記載する場合には、当該事項は当連結会計年度末現在において判断したものである旨を記載するとされている。また、「経営方針、経営環境及び対処すべき課題等」の欄に記載する事項が当連結会計年度末から提出日までの間に変更された場合には、変更された旨及び変更後の内容を記載することが考えられる(作成要領43ページ作成にあたってのポイント④)。</p>	記載上の注意(10) 第二号様式記載上の注意(30)
2 サステナビリティに関する考え方及び取組	<p>当連結会計年度末現在における連結会社のサステナビリティに関する考え方及び取組の状況について、次のとおり記載する。</p> <p>① 「ガバナンス」及び「リスク管理」について記載する。</p> <p>② 「戦略」並びに「指標及び目標」のうち重要なものについて記載する。 ただし、人的資本に関する「戦略」並びに「指標及び目標」については、重要性にかかわらず、次のとおり記載する。</p> <p>a 人材の多様性の確保を含む人材の育成に関する方針及び社内環境整備に関する方針(例えば、人材の採用及び維持並びに従業員の安全及び健康に関する方針等)を戦略において記載する。</p> <p>b aの方針に関する指標の内容並びに当該指標を用いた目標及び実績を指標及び目標において記載する。</p> <p>人的資本以外の項目については、企業において、「ガバナンス」と「リスク管理」の枠組みを通じて重要と判断したサステナビリティ項目について、「戦略」並びに「指標及び目標」の開示も求められている。</p> <p>開示原則(別添)(注1)では、サステナビリティ情報として、例えば、環境、社会、従業員、人権の尊重、腐敗防止、贈収賄防止、ガバナンス、サイバーセキュリティ、データセキュリティ等に関する事項が含まれ得ると考えられるとされている。</p> <p>サステナビリティの定義は定められておらず、開示原則(別添)(注1)において示された項目は例示であり、自社の業態や経営環境、企業価値への影響等を踏まえ、重要性があると判断した項目について開示することが求められている。</p> <p>例えば、気候変動関連の情報について、サステナビリティ情報の一つとして、上記の枠組みにおいて、その開示の要否が判断されることになると考えられるとされている。</p> <p>開示原則(別添)(注2)では、気候変動対応が重要であると判断する場合には、「ガバナンス」、「戦略」、「リスク管理」、「指標及び目標」の枠で開示すること</p>	記載上の注意(10-2) 第二号様式記載上の注意(30-2) 開示ガイドライン 5-16-2、5-16-4、5-16-5、24-10 パブコ×No.80、83、88、106、113、142、166、238、243、254、257 開示原則(別添)(望ましい開示に向けた取組み)(注1)(注2)

項目	留意点	備考
	<p>とすべきであるとされ、温室効果ガス（GHG）排出量に関しては、投資家と企業の建設的な対話に資する有効な指標となっている状況に鑑み、各企業の業態や経営環境等を踏まえた重要性の判断を前提としつつ、特に、Scope1（事業者自らによる直接排出）・Scope2（他社から供給された電気、熱・蒸気の使用に伴う間接排出）のGHG排出量について、企業において積極的に開示することが期待されるとされている。</p> <p>重要性の判断に当たっては、開示原則2-2において、「記述情報の開示の重要性は、投資家の投資判断にとって重要か否かにより判断すべきと考えられる。」としており、その重要性は「その事柄が企業価値や業績等に与える影響度を考慮して判断することが望ましい。」としていることを参考にすることが考えられるとされている。</p> <p>開示原則（別添）（望ましい開示に向けた取組み）では、「戦略」並びに「指標及び目標」について、重要性を判断したうえで記載しないこととした場合でも、当該判断やその根拠の開示を行うことが期待されている。</p> <p>記載すべき事項の全部又は一部を有価証券報告書の他の箇所において記載した場合には、その旨を記載し、当該他の箇所の記載を参照することができる。</p> <p>例えば、第二号様式記載上の注意（30-2）c(b)に規定される「当該指標を用いた目標及び実績」として、同様式記載上の注意(29)に規定される女性管理職比率等を「従業員の状況」において記載している場合が含まれることに留意する。</p> <p>また、サステナビリティに関する考え方及び取組を補完する詳細な情報について、提出会社が公表した他の書類を参照する旨の記載を行うことができる。</p> <p>参照先の提出会社が公表した他の書類には、前年度の情報が記載された書類や将来公表予定の任意開示書類を参照することも考えられるとされており、将来公表予定の書類を参照する際は、投資者に理解しやすいよう公表予定時期や公表方法、記載予定の内容等も併せて記載することが望まれるとされている。</p> <p>公表した他の書類には、ウェブサイト参照することも考えられるとされており、この場合には、更新される可能性がある場合はその旨及び予定時期を記載したうえで、更新した場合には、更新箇所及び更新日をウェブサイトにおいて明記することが考えられるとされている。</p> <p>また、有価証券報告書の公衆閲覧期間中は、継続して閲覧可能な状況とするとも考えられるとされている。</p> <p>参照先の公表した他の書類に虚偽の表示又は誤解を生ずるような表示があっても、当該書類に明らかに重要な虚偽の表示又は誤解を生ずるような表示があることを知りながら参照していた場合等、当該書類を参照する旨を記載したこと自体が有価証券報告書の虚偽記載等になり得る場合を除き、直ちに有価証券報告書に係る虚偽記載等の責任を負うものではないとされている。</p> <p>人的資本に関する「戦略」並びに「指標及び目標」については、基本的には、連結会社ベースで開示することが想定されているが、連結グループにおける記載が困難である場合には、その旨を記載したうえで、例えば、連結グループにおける主要な事業を営む会社単体、又は、これらを含む一定のグループ単位で開示を行うことも考えられるとされている。</p> <p>サステナビリティに関する考え方及び取組の記載は、具体的な記載方法については詳細に規定されておらず、現時点では、構成要素それぞれの項目立てをせず、一体として記載することも考えられるものの、記載に当たっては、投資家が理解しやすいよう、4つの構成要素のどれについての記載なのかがわかるようにすることも有用であると考えられるとされている。</p> <p>また、開示原則（別添）（望ましい開示に向けた取組み）では、国内における具体的開示内容の設定が行われていないサステナビリティ情報の記載に当たって、例えば、国際的に確立された開示の枠組みである気候関連財務情報開示タスクフォース（TCFD）又はそれと同等の枠組みに基づく開示をした場合には、適用した開示の枠組みの名称を記載することが考えられるとされている。</p>	

項目	留意点	備考												
	<p>下記に記載事例を示す。ただし、サステナビリティに関する考え方及び取組の記載についてはさまざまな方法が考えられるため、各社の取組状況に応じて柔軟に開示を行うことが考えられることに留意されたい。</p> <p>(作成要領46ページ)</p> <p>記載事例①（サステナビリティ情報全体について、サステナビリティに関する考え方及び取組の記載を行う場合）</p> <div style="border: 1px solid black; padding: 5px;"> <p>(2) 戦略 当社グループの _____ 〔重要性を判断した上で記載しないこととした場合でも、当該判断やその根拠の開示を行うことが期待されるとされています。〕 _____。 また、当社グループにおける、人材の多様性の確保を含む人材の育成に関する方針及び社内環境整備に関する方針は、_____。</p> <p>(3) リスク管理 当社グループは、 _____ _____ _____。</p> <p>(4) 指標及び目標 当社グループの _____ 〔重要性を判断した上で記載しないこととした場合でも、当該判断やその根拠の開示を行うことが期待されるとされています。〕 _____。 また、当社グループでは、上記「(2) 戦略」において記載した、人材の多様性の確保を含む人材の育成に関する方針及び社内環境整備に関する方針について、次の指標を用いている。当該指標に関する目標及び実績は、次のとおりである。</p> <table border="1" data-bbox="427 1171 1109 1317"> <thead> <tr> <th>指標</th> <th>目標</th> <th>実績（当連結会計年度）</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>〇〇〇</td> <td>〇年〇月までにXX%</td> <td>XX%</td> </tr> <tr> <td>×××</td> <td>〇年〇月までにXX%</td> <td>XX%</td> </tr> <tr> <td>△△△</td> <td>〇年〇月までにXX%</td> <td>XX%</td> </tr> </tbody> </table> </div> <p>※サステナビリティに関する考え方及び取組についてはさまざまな記載方法が考えられるため、各社の取組状況に応じて柔軟に開示を行うことが考えられます。</p> <p>(作成要領48ページ)</p> <p>記載事例②（重要なサステナビリティ項目ごとに、サステナビリティに関する考え方及び取組の記載を行う場合）</p> <div style="border: 1px solid black; padding: 5px;"> <p>2【サステナビリティに関する考え方及び取組】 当社グループのサステナビリティに関する考え方及び取組は、次のとおりである。 なお、文中の将来に関する事項は、当連結会計年度末現在において当社グループが判断したものである。</p> <p>(1) サステナビリティ全般に関するガバナンス及びリスク管理 当社グループは、 _____ _____。</p> <p>(2) 重要なサステナビリティ項目 上記、ガバナンス及びリスク管理を通して識別された当社グループにおける重要なサステナビリティ項目は以下のとおりである。 ・×××× ・△△△△ それぞれの項目に係る当社グループのサステナビリティに関する考え方及び取組は、次のとおりである。</p> </div>	指標	目標	実績（当連結会計年度）	〇〇〇	〇年〇月までにXX%	XX%	×××	〇年〇月までにXX%	XX%	△△△	〇年〇月までにXX%	XX%	
指標	目標	実績（当連結会計年度）												
〇〇〇	〇年〇月までにXX%	XX%												
×××	〇年〇月までにXX%	XX%												
△△△	〇年〇月までにXX%	XX%												

項目	留意点	備考
	<p>① ××××</p> <p>「ガバナンス」、「戦略」、「リスク管理」、「指標及び目標」の4つの構成要素に分けて記載することも考えられます。</p> <p>② △△△△</p> <p>「ガバナンス」、「戦略」、「リスク管理」、「指標及び目標」の4つの構成要素に分けて記載することも考えられます。</p> <p>人的資本（人材の多様性を含む。）に関する「戦略」並びに「指標及び目標」の記載方法については、記載事例①（46ページ）を参照ください。</p> <p>※サステナビリティに関する考え方及び取組についてはさまざまな記載方法が考えられるため、各社の取組状況に応じて柔軟に開示を行うことが考えられます。</p> <p>なお、当連結会計年度の有価証券報告書において、開示府令が求める開示事項を開示している場合には、翌年度以降、企業においてその開示内容を拡充したとしても、当年度の有価証券報告書について虚偽記載等の責任を負うものではないと考えられるとされている。</p> <p>サステナビリティに関する考え方及び取組の記載に当たって、情報の集約・開示が間に合わない箇所がある場合等には、概算値や前年度の情報を記載することも考えられるとされている。この場合には、概算値であることや前年度のデータであることを記載して、投資家に誤解を生じさせないようにする必要があるが、概算値を記載した場合であって、後日、実際の集計結果が概算値から大きく異なる等、投資家の投資判断に重要な影響を及ぼす場合には、有価証券報告書の訂正を行うことが考えられるとされている。</p> <p>また、将来情報について、一般的に合理的と考えられる範囲で具体的な説明が記載されている場合や、当該説明を記載するに当たって、例えば、当該将来情報について社内で合理的な根拠に基づく適切な検討を経たものである場合には、その旨を、検討された内容（例えば、当該将来情報を記載するに当たり前提とされた事実、仮定及び推論過程）の概要とともに記載している場合には、記載した将来情報と実際に生じた結果が異なる場合であっても、直ちに虚偽記載等の責任を負うものではないと考えられるとされている。</p> <p>なお、経営者が、有価証券報告書に記載すべき重要な事項であるにもかかわらず、投資者の投資判断に影響を与える重要な将来情報を、有価証券報告書提出日現在において認識しながら敢えて記載しなかった場合や、重要であることを合理的な根拠なく認識せず記載しなかった場合には、虚偽記載等の責任を負う可能性があることに留意するとされている。</p> <p>サステナビリティに関する考え方及び取組の記載にあたっては、金融庁のウェブサイトで公表されている「記述情報の開示の好事例集2022」（<a href="https://www.fsa.go.jp/news/r4/singi/20230324/20230324.html">https://www.fsa.go.jp/news/r4/singi/20230324/20230324.html</a>）が参考になるものと考えられる。</p>	
3 事業等のリスク	<p>経営者が連結会社の財政状態、経営成績及びキャッシュ・フロー（以下「経営成績等」という。）の状況に重要な影響を与える可能性があることと認識している主要なリスク（次のような投資者の判断に重要な影響を及ぼす可能性のある事項）について、当該リスクが顕在化する可能性の程度や時期、当該リスクが顕在化した場合に連結会社の経営成績等の状況に与える影響の内容、当該リスクへの対応策を記載するなど、具体的に記載する。記載に当たっては、リスクの重要性や経営方針・経営戦略等との関連性の程度を考慮して、分かりやすく記載する。</p> <p>① 連結会社の経営成績等の状況の異常な変動  ② 特定の取引先・製品・技術等への依存  ③ 特有の法的規制・取引慣行・経営方針</p>	<p>記載上の注意(11) 第二号様式記載上の注意(31) 開示ガイドライン C 個別ガイドライン I 「事業等のリスク」に関する取扱いガイドライン</p>

項目	留意点	備考
	<p>④ 重要な訴訟事件等の発生 ⑤ 役員・大株主・関係会社等に関する重要事項 ⑥ その他</p> <p>重要事象等について次のように規定されている。</p> <p>【記載上の注意(11)、第二号様式記載上の注意(31)b】 提出会社が将来にわたって事業活動を継続するとの前提に重要な疑義を生じさせるような事象又は状況その他提出会社の経営に重要な影響を及ぼす事象（以下bにおいて「重要事象等」という。）が存在する場合には、その旨及びその具体的な内容を分かりやすく記載すること。また、当該重要事象等についての分析・検討内容及び当該重要事象等を解消し、又は改善するための対応策を具体的に、かつ、分かりやすく記載すること。</p> <p>経営者の対応策等から継続企業の前提に関する重要な不確実性が認められないため、「継続企業の前提に関する注記」に至らなかったとしても、上記の重要事象等が存在する場合には記載が必要となるので、注意が必要である。</p> <p>将来に関する事項を記載する場合には、「当該事項は当連結会計年度末現在において判断したものである旨を記載すること」とされているが、提出日時点での判断による記載を妨げるものではないと解される（作成要領59ページ 作成にあたってのポイント③）。</p> <p>提出者が発行者である有価証券が電子記録移転有価証券表示権利等である場合には、特定有価証券の内容等の開示に関する内閣府令第六号の五様式記載上の注意(26)cにより記載することとされている事項に準ずる事項を記載する。</p>	
<p>4 経営者による財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの状況の分析</p>	<p>経営成績等の状況に関して、事業全体及びセグメント情報に記載された区分ごとに、経営者の視点による認識及び分析・検討内容を経営方針・経営戦略等と関連付けて、具体的に、かつ、分かりやすく記載する。</p> <p>例えば、次のような事項である。</p> <p>① 経営成績に重要な影響を与える要因についての分析 ② 経営方針・経営戦略等又は経営上の目標の達成状況を判断するための客観的な指標等に照らした経営成績等の分析・検討</p> <p>また、資本の財源及び資金の流動性に係る情報についても記載する。</p> <p>例えば、次のような事項である。</p> <p>① 資金調達の方法及び状況 ② 資金の主要な用途を含む資金需要の動向についての経営者の認識</p> <p>加えて、連結財務諸表の作成に当たって用いた会計上の見積り及び当該見積りに用いた仮定のうち、重要なものについて、「第5 経理の状況」に記載した会計方針を補足する情報を記載する。</p> <p>例えば、次のような事項である。</p> <p>① 当該見積り及び当該仮定の不確実性の内容 ② 当該見積り及び当該仮定の変動により経営成績等に生じる影響</p> <p>また、生産、受注及び販売の実績について、前年同期と比較してセグメント情報に関連付けて記載する。主要な販売先（総販売実績の10%以上）がある場合には、最近2連結会計年度等における相手先別の販売実績及び当該販売実績の総販売実績に対する割合を記載する。</p> <p>なお、上記の主要な販売先の名称を非開示としている事例については、投資家保護の観点から適切ではないと考えられる。</p> <p>将来に関する事項を記載する場合には、「当該事項は当連結会計年度末現在において判断したものである旨を記載すること」とされているが、提出日時点での判断による記載を妨げるものではないと解される（作成要領69ページ 作成にあたってのポイント⑤）。</p>	<p>記載上の注意(12) 第二号様式記載上の注意(32)</p>
<p>5 経営上の重要な契約等</p>	<p>連結会社において事業の全部若しくは主要な部分の賃貸借又は経営の委任、他人と事業上の損益全部を共通にする契約、技術援助契約その他の経営上の重要な契約を締結している場合には、その内容を記載する。これらの契約について重要な変更又は解約があった場合には、その概要を記載する。</p>	<p>記載上の注意(13) 第二号様式記載上の注意(33)</p>

項目	留意点	備考
	<p>次の事象については、業務執行を決定する機関により決定された場合には、重要性の乏しいものを除き、その内容等を記載する。</p> <p>① 吸収合併又は新設合併  ② 重要な事業の全部若しくは一部の譲渡又は重要な事業の全部若しくは一部の譲受け  ③ 株式交換、株式移転又は株式交付  ④ 吸収分割又は新設分割</p>	
第4 提出会社の状況		
<p>1 株式等の状況  (1) 株式の総数等</p>	<p>「発行可能株式総数」の欄には、当事業年度末現在の定款に定められた発行可能株式総数又は発行可能種類株式総数を記載する。</p> <p>「発行済株式」には、発行済株式の種類ごとに「種類」、「事業年度末現在発行数」、「提出日現在発行数」、「上場金融商品取引所名又は登録認可金融商品取引業協会名」及び「内容」を記載する。</p> <p>「内容」の欄には、単元株式数を含め、株式の内容を具体的に記載する。この場合、会社が種類株式発行会社であるときは、会社法第108条第1項各号に掲げる事項について定款、株主総会決議又は取締役会決議により定めた内容及び同法第322条第2項に規定する定款の定めの有無を記載することなどが規定されている。</p> <p>取得請求権付株式、新株予約権又は新株予約権付社債のうち、権利行使による割当株式数又は資金調達額が、当該有価証券発行後の株価を基準として変動するもの（以下「MSCB等」という。）を発行する場合には、有価証券届出書、臨時報告書等において、当該MSCB等の内容及びその行使状況についての記載を行う。</p>	<p>記載上の注意(18)  開示ガイドライン  5-7-2、5-7-3、24-10</p>
<p>(2) 新株予約権等の状況</p>	<p>「新株予約権等の状況」として、①ストックオプション制度の内容、②ライツプランの内容、③その他の新株予約権等の状況を開示する。</p> <p>① 【ストックオプション制度の内容】  ストックオプションについては、有利発行かどうかにかかわらず記載する。</p> <p>【記載上の注意(19)、第二号様式記載上の注意(39)】  (39) スtockオプション制度の内容  a 取締役、使用人等に対して新株予約権証券を付与する決議がされている場合には、当該決議に係る決議年月日並びに付与対象者の区分及び人数を決議ごとに記載し、当該決議がされていない場合には、該当しない旨を記載すること。  b 当該決議により新株予約権証券を付与する、又は付与している場合には、当事業年度の末日における当該新株予約権に係る次に掲げる事項を記載すること。  なお、当該決議により新株予約権証券を付与している場合には、報告書提出日の属する月の前月末現在における当該事項を併せて記載すること。ただし、報告書提出日の属する月の前月末現在において、記載すべき内容が、当事業年度の末日における内容から変更がない場合には、その旨を記載することによって、報告書提出日の属する月の前月末現在に係る記載を省略することができる。</p> <p>(a) 新株予約権の数  (b) 新株予約権の目的となる株式の種類、内容及び数  (c) 新株予約権の行使時の払込金額  (d) 新株予約権の行使期間  (e) 新株予約権の行使により株式を発行する場合の株式の発行価格及び資本組入額  (f) 新株予約権の行使の条件  (g) 新株予約権の譲渡に関する事項  (h) 組織再編成行為に伴う新株予約権の交付に関する事項（会社法第236条第1項第8号に規定する事項をいう。）  (i) 金銭以外の財産を新株予約権の行使の際に出資の目的とする場合には、その旨並びに当該財産の内容及び価額</p>	<p>記載上の注意  (19)、(20)、(21)  第二号様式記載上の注意(39)、(40)、(41)</p>

項目	留意点	備考
	<p>第二号様式記載上の注意(39)aに掲げる事項については、決議日時点の内容を記載することが考えられる。なお、当該事項については、当事業年度の末日後から報告書提出日までの間に取締役、使用人等に対して新株予約権証券を付与する決議がされている場合においても記載することが考えられる（作成要領103ページ作成にあたってのポイント①）。</p> <p>当事業年度の末日後から報告書提出日の属する月の前月末までの間に新株予約権証券を付与している場合は、第二号様式 記載上の注意(39)b(a)から(i)までに掲げる事項について、報告書提出日の属する月の前月末現在における内容を記載することが考えられ、報告書提出日の属する月の前月末後から報告書提出日までの間に新株予約権証券を付与している場合には、付与した時点の内容を記載することが望ましいと考えられる（作成要領103ページ作成にあたってのポイント②）。</p> <p>【ストックオプション制度の内容】において記載すべき事項の全部又は一部を「第5 経理の状況」のうちストック・オプションに係る注記において記載した場合には、「①ストックオプション制度の内容」にその旨を記載することによって、当該注記において記載した事項の記載を省略することができる。とされている。</p> <p>【ストックオプション制度の内容】については、決議がされていない場合には、該当のない旨を記載することとなる。</p> <p>③ 【その他の新株予約権等の状況】</p> <p>「①ストックオプション制度の内容」及び「②ライツプランの内容」に記載した新株予約権以外の新株予約権又は新株予約権付社債を発行している場合には、当該新株予約権又は当該新株予約権付社債の発行に係る決議年月日のほか、当事業年度の末日及び報告書提出日の属する月の前月末現在における当該新株予約権又は当該新株予約権付社債に係る第二号様式 記載上の注意(39)b(a)から(i)までに掲げる事項及び新株予約権のうち自己新株予約権の数を決議ごとに記載し、未発行の場合には、該当ない旨を記載する。なお、新株予約権付社債を発行している場合には、その残高についても記載する。</p> <p>行使価額修正条項付新株予約権付社債券等を発行している場合の規定が設けられている。</p>	
(3) 行使価額修正条項付新株予約権付社債券等の行使状況等	行使価額修正条項付新株予約権付社債券等の行使状況等について記載する。	記載上の注意(22)
(5) 所有者別状況	<p>議決権行使の基準日現在の「所有者別状況」について記載する。</p> <p>会社が2以上の種類の株式を発行している場合には、種類ごとの所有者別状況が分かるように記載する。</p> <p>「所有株式数」の欄には、他人（仮設人を含む。）名義で所有している株式数を含めた実質所有により記載する。</p>	記載上の注意(24)
(6) 大株主の状況	<p>議決権行使の基準日現在の「大株主の状況」について記載する。</p> <p>大株主は、所有株式数の多い順（提出会社を除く。）に10名程度について記載し、会社法施行規則第67条1項の規定により議決権を有しないこととなる株主については、その旨を併せて記載する。</p> <p>会社が2以上の種類の株式を発行している場合であって、株式の種類ごとに異なる数の単元株式数を定めているとき又は議決権の有無に差異があるときは、所有株式に係る議決権の個数の多い順に10名程度についても併せて記載する。</p> <p>「所有株式数」の欄は、他人（仮設人を含む。）名義で所有している株式数を</p>	記載上の注意(25)

項目	留意点	備考
	<p>含めた実質所有により記載する。</p> <p>大株主が個人である場合、個人株主の住所の記載にあたっては、市区町村名までの記載で差し支えない。</p> <p>当事業年度において主要株主の異動があった場合には、その旨を注記する。</p> <p>大量保有報告書等がEDINETにより公衆の縦覧に供された場合又は大量保有報告書等の写しの送付を受けた場合であって、当該大量保有報告書等に記載された当該書類の提出者の株券等の保有状況が株主名簿の記載内容と相違するときには、実質所有状況を確認して記載する。</p> <p>なお、記載内容が大幅に相違している場合であって実質所有状況の確認ができないときには、その旨及び大量保有報告書等の記載内容を注記する。</p> <p>提出会社が保有する自己株式数については、注記することも妨げられないと考えられる（作成要領121ページ 作成にあたってのポイント⑦）。</p>	
(8) 役員・従業員株式所有制度の内容	<p>役員・従業員株式所有制度の内容の開示が規定されている。</p> <p>【記載上の注意(27)、第二号様式記載上の注意(46)】</p> <p>(46) 役員・従業員株式所有制度の内容</p> <p>a 提出会社の役員、使用人その他の従業員（定義府令第16条第1項第7号の2イ(1)に規定する対象従業員を含む。）又はこれらの者を対象とする持株会（以下(46)において「役員・従業員持株会」という。）に提出会社の株式を一定の計画に従い、継続的に取得させ、又は売り付けることを目的として、当該提出会社の株式の取得又は買い付けを行う信託その他の仕組みを利用した制度（以下(46)において「役員・従業員株式所有制度」という。）を導入している場合には、次の(a) から(c) までに掲げる事項を具体的に記載すること。</p> <p>(a) 当該役員・従業員株式所有制度の概要（例えば、役員・従業員株式所有制度の仕組み、及び信託を利用する場合には受益権の内容）</p> <p>(b) 役員・従業員持株会に取得させ、又は売り付ける予定の株式の総数又は総額</p> <p>(c) 当該役員・従業員株式所有制度による受益権その他の権利を受けることができる者の範囲</p> <p>b 提出会社が当該制度を導入していない場合には、項目名を含め記載を要しない。</p> <p>役員・従業員株式所有制度は、役員・従業員を対象とする持株会や、持株会に限らず直接役員・従業員に株式を取得させるような仕組みも広く開示の対象としている。この場合の役員・従業員とは、提出会社の役員、使用人その他の従業員だけでなく、「金融商品取引法第2条に規定する定義に関する内閣府令」（定義府令）に規定する被支配会社等（定義府令6③）もしくは関係会社（定義府令7②）の従業員も含むことに注意する。</p> <p>開示対象となる役員・従業員株式所有制度は、提出会社の株式を一定の計画に従い、継続的に取得又は売り付けることを目的として、信託その他の仕組みを利用した制度である。</p> <p>役員・従業員株式所有制度の内容は、有価証券報告書の提出日現在で記載することが適当と解される（作成要領129ページ 作成にあたってのポイント③）。</p>	記載上の注意(27) 第二号様式記載上の注意(46)
2 自己株式の取得等の状況	<p>取得自己株式の処理状況について、次の項目に分けて記載する。</p> <p>① 引き受ける者の募集を行った取得自己株式</p> <p>② 消却の処分を行った取得自己株式</p> <p>③ 合併、株式交換、株式交付、会社分割に係る移転を行った取得自己株式</p> <p>④ その他</p>	記載上の注意(33) 第二号様式記載上の注意(52)

項目	留意点	備考
	自己株式の保有状況について、当事業年度末日現在及び報告書提出日現在の保有自己株式数について記載する。	
3 配当政策	会社法以外の法律の規定又は契約により、剰余金の配当について制限を受けている場合には、その旨及びその内容を注記する。	記載上の注意(34) c
4 コーポレート・ガバナンスの状況等 (1) コーポレート・ガバナンスの概要	<p>上場会社においては、次の事項の開示に際して注意が必要である。</p> <p>① コーポレート・ガバナンスに関する基本的な考え方</p> <p>② 企業統治の体制（企業統治に関して提出会社が任意に設置する委員会その他これに類するものを含む。）の概要及び当該企業統治の体制を採用する理由 体制の概要には、以下の記載を含む。 a 設置する機関の名称 b 目的 c 権限及び構成員の氏名（当該機関の長に該当する者については役職名の記載、提出会社の社外取締役又は社外監査役に該当する者についてはその旨の記載を含む。）</p> <p>③ 企業統治に関するその他の事項（例えば、内部統制システムの整備の状況、リスク管理体制の整備の状況、提出会社の子会社の業務の適正を確保するための体制整備の状況）</p> <p>④ 取締役会の活動状況（開催頻度、具体的な検討内容、個々の取締役又は委員の出席状況等）</p> <p>取締役会の活動状況の記載上のポイントは下記のとおりである。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・取締役会のほか、指名委員会等設置会社における指名委員会及び報酬委員会並びに企業統治に関して提出会社が任意に設置する委員会その他これに類するものの活動状況を記載する。</li> <li>・「企業統治に関して提出会社が任意に設置する委員会その他これに類するもの」は、記載上の注意(54)aで開示を求めているものと同様、企業ごとに様々なものがあり得、個別に判断する必要があると考えられるが、その活動状況の記載が必要な「指名委員会等設置会社における指名委員会又は報酬委員会に相当する任意の委員会」以外では、例えば、経営会議やサステナビリティ委員会についても、企業によっては、これに含まれ得ると考えられるとされている。</li> <li>・「指名委員会等設置会社における指名委員会又は報酬委員会に相当する任意の委員会」以外については記載を省略することができる。</li> <li>・取締役会における具体的な検討内容の記載にあたっては、「第4回 金融審議会ディスクロージャーワーキング・グループ（令和3年度）」（金融庁2021年12月1日開催）の事務局説明資料の開示例や記述情報の開示の好事例集も参考に、企業において、投資家の投資判断や、投資家との建設的な対話の観点から、検討することが考えられるとされている。</li> </ul> <p>また、取締役、会計参与、監査役若しくは会計監査人との間で責任限定契約を締結した場合、役員等との間で補償契約を締結した場合又は役員等を被保険者とする役員等賠償責任保険契約を締結した場合には、締結した契約の概要（当該契約によって職務の執行の適正性が損なわれないようにするための措置を講じている場合には、その内容を含み、補償契約を締結した場合には会社法施行規則第121条第3号の3及び第3号の4に掲げる事項を含み、役員等賠償責任保険契約を締結した場合には填補の対象とされる保険事故の概要及び被保険者によって実質的に保険料が負担されているときにおけるその負担割合を含む。）を記載する。</p> <p>補償契約及び役員等賠償責任保険契約の記載については、2021年3月1日以後に締結された契約に係る事項に限るとされている。</p>	記載上の注意(35) 第二号様式記載上の注意(54) パブコメNo.289、297
(2) 役員の状況	<p>役員の男女別人数を欄外に記載する、また、役員のうち女性の比率を括弧内に記載する。</p> <p>なお、指名委員会等設置会社において取締役の状況と執行役の状況に項目を</p>	記載上の注意(36) 第二号様式記載上の注意(55)(d)を除

項目	留意点	備考
	<p>区分して記載する場合においても、役員の男女別人数及び女性の比率は、取締役と執行役の人数をまとめて記載することで足りると考えられる。また、取締役と執行役とを兼任している役員については、2名としてではなく、1名の役員として数えることが適当と考えられる（作成要領155ページ 作成にあたってのポイント）。</p> <p>「所有株式数」の欄は、他人（仮設人を含む）名義で所有している株式数を含めた実質所有により記載する。</p> <p>会社が2以上の種類の株式を発行している場合には、種類ごとの数を記載する。</p> <p>指名委員会等設置会社の場合、取締役及び執行役について記載する。</p> <p>会計参与を設置した場合には、役員の状況に記載するものと解される（作成要領151ページ 作成にあたってのポイント⑤）。</p> <p>役員が社外取締役又は社外監査役に該当する場合には、その旨を欄外に注記する。</p> <p>監査等委員会設置会社及び指名委員会等設置会社の場合には、記載上の注意(1)一般的事項fに従い、監査役を設置する会社に準じて記載することとなる。</p> <p>上場会社においては、社外取締役・社外監査役に関する次の事項の開示に際して注意が必要である。</p> <p>① 社外取締役又は社外監査役を選任している場合</p> <p>a 社外取締役・社外監査役の員数、各社外取締役・社外監査役につき、提出会社との人的関係、資本的関係又は取引関係その他の利害関係</p> <p>b 社外取締役・社外監査役が提出会社の企業統治において果たす機能・役割社外取締役・社外監査役を選任するための提出会社からの独立性に関する基準又は方針の内容（ない場合には、その旨） 社外取締役・社外監査役の選任状況に関する考え方</p> <p>c 社外取締役・社外監査役による監督・監査と内部監査・監査役（監査等委員会又は監査委員会）監査・会計監査との相互連携や内部統制部門との関係</p> <p>② 社外取締役又は社外監査役を選任していない場合</p> <p>a その旨</p> <p>b それに代わる社内体制及び当該社内体制を採用する理由</p>	く。）
(3) 監査の状況	<p>① 監査役監査の状況</p> <p>a 監査役監査の組織、人員（財務及び会計に関する相当程度の知見を有する監査役、監査等委員又は監査委員が含まれる場合には、その内容を含む。）及び手続について、具体的に、かつ、分かりやすく記載する。</p> <p>b 当事業年度における提出会社の監査役及び監査役会（監査等委員会設置会社にあつては提出会社の監査等委員会、指名委員会等設置会社にあつては提出会社の監査委員会をいう。）の活動状況（開催頻度、具体的な検討内容、個々の監査役の出席状況及び常勤の監査役の活動等）を記載する。</p> <p><u>今般の開示府令の改正に伴い、「主な検討事項」から「具体的な検討内容」に用語の見直しが行われている。これは、単に規定された検討事項ではなく、実際に監査役会において検討された内容の開示を求める趣旨を明確化するために行ったものであり、開示事項を実質的に変更するものではないとされている。</u></p> <p><u>「具体的な検討内容」については、「第4回 金融審議会ディスクロージャーワーキング・グループ（令和3年度）」（金融庁 2021年12月1日開催）の事務局説明資料の開示例や記述情報の開示の好事例集も参考に、企業において、投資家の投資判断や、投資家との建設的な対話の観点から、検討することが考えられるとされている。</u></p> <p>② 内部監査の状況</p> <p>上場会社においては、次の事項の開示に際して注意が必要である。</p>	記載上の注意(37) 第二号様式記載上の注意(56) パブコメNo.306、311 DWG報告 II 3. (iii)

項目	留意点	備考
	<p>a 内部監査の組織、人員及び手続</p> <p>b 内部監査、監査役監査及び会計監査の相互連携並びにこれらの監査と内部統制部門との関係</p> <p>c 内部監査の実効性を確保するための取組（内部監査部門が代表取締役のみならず、取締役会並びに監査役及び監査役会に対しても直接報告を行う仕組みの有無を含む。）</p> <p style="text-align: center;"><u>今般の開示府令の改正は、2021年6月のコーポレートガバナンス・コード再改訂において、上場企業は、デュアルレポーティングラインを構築すること等により、内部監査部門と取締役・監査役との連携を確保することが求められ、DWG報告において、「デュアルレポーティングの有無を含む内部監査の実効性の説明を開示項目とすべきである」と提言されたことを受けたものとされている。</u></p> <p>③ 会計監査の状況</p> <p>a 提出会社の監査公認会計士等に係る次に掲げる事項を記載する。</p> <p style="margin-left: 20px;">i 監査法人の名称</p> <p style="margin-left: 20px;">ii 継続監査期間</p> <p style="margin-left: 20px;">iii 業務を執行した公認会計士の氏名</p> <p style="margin-left: 20px;">iv 監査業務に係る補助者の構成</p> <p>b 提出会社が上記の監査公認会計士等を選定した理由（提出会社が監査公認会計士等を選定するに当たって考慮するものとしている方針を含む。）について具体的に記載する。</p> <p>c 前連結会計年度及び当連結会計年度において監査公認会計士等の異動があった場合には、その旨を記載する。</p> <p>d 提出会社の監査役及び監査役会が提出会社の監査公認会計士等又は会計監査人の評価を行った場合には、その旨及びその内容を記載する。</p> <p>e 監査報酬の内容等として、以下を記載する。</p> <p style="margin-left: 20px;">i 監査公認会計士等に対する報酬 （非監査業務に基づく報酬を記載したときは、当該非監査業務の内容）</p> <p style="margin-left: 20px;">ii 監査公認会計士等と同一のネットワークに属する者に対する報酬 （非監査業務に基づく報酬を記載したときは、当該非監査業務の内容）</p> <p style="margin-left: 20px;">iii その他の重要な監査証明業務に基づく報酬の内容</p> <p style="margin-left: 20px;">iv 監査報酬の決定方針</p> <p style="margin-left: 20px;">v 監査役会が会計監査人の報酬等に同意した理由</p> <p>「監査公認会計士等に対する報酬」「監査公認会計士等と同一のネットワークに対する報酬」の表に記載する報酬は、前連結会計年度及び当連結会計年度に係る報酬として、①提出会社が支払う報酬と②提出会社の連結子会社が支払う報酬を、(a)監査証明業務に基づく報酬（内部統制監査に係るものを含む。）と(b)非監査業務に基づく報酬に区分して記載する。</p> <p>「監査公認会計士等と同一のネットワーク」とは、共通の名称を用いるなどして2以上の国においてその業務を行う公認会計士又は監査法人及び外国監査事務所等を含めて構成される組織をいい、法律事務所や税理士事務所等の公認会計士や監査法人等以外の法人も含まれるものと考えられる（作成要領 167ページ作成にあたってのポイント③）。</p> <p>「監査報酬の決定方針」については、特に変更がなければ当連結会計年度分の記載のみで足りるものと解される。ただし、監査報酬の決定方針に変更がある場合には、前連結会計年度と当連結会計年度の報酬額を比較させるという規定の趣旨に鑑みて、変更前と変更後の方針（前連結会計年度と当連結会計年度）をともに記載することが望ましいと解される（作成要領 167ページ作成にあたってのポイント⑤）。</p> <p>「監査役会が会計監査人の報酬等に同意した理由」については、提出会社が会計監査人設置会社である場合には、監査役又は監査役会が同意した理由を記載する。</p>	

項目	留意点	備考
(4) 役員 の 報酬等	<p>上場会社においては、次の事項の開示に際して注意が必要である。</p> <p>① 役員 の 報酬等 の 額 又は その 算定 方法 の 決定 に 関する 方針 の 内容及び 決定 方法 ( 当該 方針 を 定めて いない 場合 には、 その 旨 )</p> <p>a 業績 連動 報酬 が 含まれる 場合</p> <p>i 業績 連動 報酬 と それ 以外 の 報酬 等 の 支給 割合 の 決定 に 関する 方針 の 内容</p> <p>ii 業績 連動 報酬 に 係る 指標、 当該 指標 を 選択 し た 理由 及び 当該 業績 連動 報酬 の 額 の 決定 方法</p> <p>b 役職 ごと の 方針 の 内容</p> <p>会社 法 第 361 条 第 7 項 の 方針 又は 同法 第 409 条 第 1 項 の 方針 を 定めて いる 場合 には、 下記 の 会社 法 施行 規則 第 121 条 第 6 号 イ から ハ まで に 掲げる 事項 を 記載 する。</p> <p>イ 当該 方針 の 決定 の 方法</p> <p>ロ 当該 方針 の 内容 の 概要</p> <p>ハ 当該 事業 年度 に 係る 取締役 の 個人 別 の 報酬 等 の 内容 が 当該 方針 に 沿う も の である と 取締役 会 が 判断 し た 理由</p> <p>c 役員 の 報酬 等 に 関する 株主 総会 の 決議 が ある と きは、 当該 株主 総会 の 決議 年月 日 及び 当該 決議 の 内容</p> <p>株主 総会 の 決議 が ない と きは、 提出 会社 の 役員 の 報酬 等 に ついて 定款 に 定めて いる 事項 の 内容及び 当該 事項 を 設けた 日 を 記載 する。</p> <p>② 役員 の 報酬 等 の 額</p> <p>a 取締役 ( 監査 等 委員 及び 社外 取締役 を 除く。 ) ・ 監査 等 委員 ( 社外 取締役 を 除く。 ) ・ 監査 役 ( 社外 監査 役 を 除く。 ) ・ 執行 役 ・ 社外 役員 に 区分 し た、 報酬 等 の 総額、 報酬 等 の 種類 別 ( 例え ば、 固定 報酬 ・ 業績 連動 報酬 ・ 非金 銭 報酬 等 ・ 退職 慰労 金 等 の 区分 ) の 総額 及び 対象 と なる 役員 の 員数</p> <p>b 役員 ごと の 提出 会社 と 連結 子 会社 の 役員 と して の 報酬 等 ( 連結 報酬 等 ) の 総額 及び 連結 報酬 等 の 種類 別 の 額 ( ただ し、 連結 報酬 等 の 総額 が 1 億 円 以上 の 役員 に 限る こ と が できる )</p> <p>c 使用 人 兼務 役員 の 使用 人 給与 の うち 重要 な も の が ある 場合 には、 その 総額、 対象 と なる 役員 の 員数 及び その 内容</p> <p>d 業績 連動 報酬 が 含まれる 場合 には、 当事業 年度 に おける 当該 業績 連動 報酬 に 係る 指標 の 目標 及び 実績。 また、 当該 報酬 等 の 全部 又は 一部 が 非金 銭 報酬 等 である と きは、 その 内容</p> <p>③ 役員 の 報酬 等 の 額 又は その 算定 方法 の 決定 に 関する 方針 の 決定 過程</p> <p>a 決定 権限 を 有する 者 の 氏名 又は 名称、 その 権限 の 内容及び 裁量 の 範囲</p> <p>b 株式 会社 が 当事業 年度 の 末日 に おいて 取締役 会 設置 会社 である 場合 に おいて、 取締役 会 から 委任 を 受けた 取締役 その 他 の 第三者 が 当事業 年度 に 係る 取締役 の 個人 別 の 報酬 等 の 内容 の 全部 又は 一部 を 決定 し た と きは、 その 旨、 委任 を 受けた 者 の 氏名 並び に 当該 内容 を 決定 し た 日 に おける 当該 株式 会社 に おける 地位 並び に 担当、 委任 さ れ た 権限 の 内容、 委任 の 理由 及び 当該 権限 が 適切 に 行使 さ れる よう に する ため の 措置 を 講じた 場合 に おける 当該 措置 の 内容</p> <p>c 決定 に 関与 する 委員会 が 存在 する 場合 には、 その 手続 の 概要</p> <p>d 当事業 年度 の 役員 の 報酬 等 の 額 の 決定 過程 に おける、 提出 会社 の 取締役 会 ( 指名 委員会 等 設置 会社 に あつて は 報酬 委員会 ) 及び 委員会 等 の 活動 内容</p> <p>報酬 等 と は、 報酬、 賞与 その 他 その 職務 執行 の 対価 と して その 会社 から 受ける 財産 上 の 利益 であつて、 当事業 年度 に 係る も の 及び 当事業 年度 に おいて 受け、 又は 受ける 見込み の 額 が 明らか と なつた も の を いう。</p> <p>業績 連動 報酬 と は、 利益 の 状況 を 示す 指標、 株式 の 市場 価格 の 状況 を 示す 指標 その 他 の 提出 会社 又は 当該 提出 会社 の 関係 会社 の 業績 を 示す 指標 を 基礎 と して 算定 さ れる 報酬 等 を いう。</p>	<p>記載 上 の 注意 ( 38 ) 第二 号 様式 記載 上 の 注意 ( 57 )</p>
(5) 株式 の 保有 状況	<p>上場会社においては、次の事項の開示に際して注意が必要である。</p> <p>① 純投資 目的 で 保有 する 株式 と 政策 投資 目的 で 保有 する 株式 の 区分 の 基準 や 考え方</p>	<p>記載 上 の 注意 ( 39 ) 第二 号 様式 記載 上 の 注意 ( 58 ) パブコメ No. 318</p>

項目	留意点	備考
	<p>② 政策投資目的で保有する株式</p> <p>a 提出会社の保有方針及び保有の合理性を検証する方法個別銘柄の保有の適否に関する取締役会等における検証の内容</p> <p>b 非上場株式とそれ以外の株式に区分して、</p> <p>i 銘柄数及び貸借対照表計上額の合計額</p> <p>ii (増加) 銘柄数、増加額、増加した理由 (減少) 銘柄数、売却価額の合計額</p> <p>c 非上場株式を除く保有目的が純投資目的以外の目的である投資株式(特定投資株式)及び提出会社が議決権行使権限を有する上場株式(みなし保有株式)のうち、当事業年度及び前事業年度のそれぞれについて、銘柄別による貸借対照表計上額が提出会社の資本金額の1%を超えるもの(当該株式の銘柄数の合計が60に満たない場合には、貸借対照表計上額の上位60銘柄に該当するもの)について、特定投資株式及びみなし保有株式に区分して、</p> <p>i 銘柄</p> <p>ii 株式数</p> <p>iii 貸借対照表計上額</p> <p>iv 保有目的</p> <p>v 保有目的が提出会社と当該株式の発行者との間の営業上の取引、業務上の提携その他これらに類する事項を目的とするものである場合には、当該事項の概要(※)</p> <p>vi 提出会社の経営方針・経営戦略等、事業の内容及びセグメント情報と関連付けた定量的な保有効果</p> <p>vii 株式数が増加した理由</p> <p>viii 当該株式の発行者による提出会社の株式の保有の有無</p> <p>(※)「業務提携等の概要」については、DWG報告において、有価証券報告書における重要な契約や関連当事者情報等とも関連付けて記載すべきであると考えられるとされている。</p> <p>また、保有株式の保有目的を業務提携等とした場合には、その背景、提携内容等について、投資者と企業の対話に資する具体的な開示を求めるものとされており、「営業上の取引」又は「業務上の提携」といった定型的な記載にとどまるのではなく、今般の改正による記載事項も活用して、投資者と企業の対話に資する具体的な開示内容となるよう各企業において適切に検討することが期待されるとされている。</p> <p>③ 純投資目的で保有する株式</p> <p>a 非上場株式とそれ以外の株式に区分し、当事業年度及び前事業年度における銘柄数・貸借対照表計上額の合計額、当事業年度における受取配当金・売却損益・評価損益</p> <p>b 当事業年度中に保有目的を純投資目的から純投資目的以外の目的に又は純投資目的以外の目的から純投資目的に変更したものがあ場合には、それぞれ区分して、銘柄ごとに、銘柄、株式数及び貸借対照表計上額</p> <p>政策保有株式の開示については、2021年3月22日に金融庁より「政策保有株式：投資家が期待する好開示のポイント(例)」が公表されているため、当該ポイントを参考にすることが考えられる。</p>	<p>DWG報告 II 4.</p>
第5 経理の状況		
<p>冒頭記載</p> <p>連結財務諸表及び財務諸表の作成方法について</p>	<p>【経理の状況】の冒頭記載において、連結財規及び財規に基づいて作成している旨を記載する。</p> <p>会計基準等を早期適用する場合、経理の状況の冒頭に連結財規等の附則に基づいている旨の記載をすることが望ましいと考えられる(作成要領187ページ作成にあたってのポイント③)。</p> <p>特例財務諸表提出会社が、財規第127条の規定により財務諸表を作成してい</p>	<p>財規 財規ガイドラインなどの各種ガイドライン 記載上の注意(40) 第二号様式記載上の注意(59) i</p>

項目	留意点	備考
	<p>る場合には、その旨を記載する。</p>	
<p>法の規定により提出する連結財務諸表等の適正性を確保するための特段の取組み</p>	<p>提出会社が法の規定により提出する連結財務諸表等の適正性を確保するための特段の取組みを行っている場合には、その旨及びその取組みの具体的な内容を記載する。</p> <p>その旨及びその取組みの具体的な内容は、経理の状況の冒頭記載に記載することが適当と解される（作成要領187ページ 作成にあたってのポイント④）。</p> <p>【記載上の注意(40)、第二号様式記載上の注意(59)】</p> <p>e 提出会社が法の規定により提出する連結財務諸表等の適正性を確保するための特段の取組みを行っている場合には、その旨及びその取組みの具体的な内容を記載すること。</p> <p>f 連結財規第1条の2に規定する指定国際会計基準特定会社が指定国際会計基準に基づいて連結財務諸表等を適正に作成することができる体制の整備（例えば、指定国際会計基準に関する十分な知識を有する役員又は使用人の配置）を行っている場合には、その旨及びその体制の具体的な内容を記載すること。</p> <p>また、連結財規第1条の3に規定する修正国際基準特定会社が修正国際基準に基づいて連結財務諸表等を適正に作成することができる体制の整備（例えば、修正国際基準に関する十分な知識を有する役員又は使用人の配置）を行っている場合には、その旨及びその体制の具体的な内容を記載すること。</p> <p>【開示ガイドライン5-20】</p> <p>開示府令第二号様式 記載上の注意(59) eに規定する「特段の取組み」とは、例えば、次のような取組みをいう。</p> <p>① 会計基準等の内容を適切に把握し、又は会計基準等の変更等についての意見発信及び普及・コミュニケーションを行う組織・団体（例えば、財務会計基準機構）への加入、会計基準設定主体等の行う研修への参加</p> <p>② 指定国際会計基準又は修正国際基準により適正な財務諸表等を作成するための社内規程、マニュアル、指針等の整備及びこのための社内組織（例えば、情報管理委員会、特別に設置するタスクフォース）の設置</p>	<p>記載上の注意(40) 開示ガイドライン5-20 第二号様式記載上の注意(59)</p>
<p>冒頭記載 指定国際会計基準により連結財務諸表等を作成している場合</p>	<p>連結財規第1条の2に掲げる指定国際会計基準特定会社の要件を満たす会社は、連結財務諸表の用語、様式及び作成方法について、金融庁長官が定める国際会計基準（以下、指定国際会計基準という。）を適用することができる。なお、その場合、連結財規第93条の2により「国際会計基準に準拠して連結財務諸表を作成している旨」等及び「指定国際会計基準特定会社に該当する旨及びその理由」の注記が求められている。</p> <p>連結財務諸表を作成しない会社については、財規に掲げる指定国際会計基準特定会社の要件を満たせば、財規（第1章から第6章までの規定による。）により作成した財務諸表に追加する形で、指定国際会計基準を適用して作成した財務諸表を記載することができる。</p>	<p>連結財規第1条の2、第93条、第93条の2 財規第1条の2の2、第129条、第130条</p>
<p>冒頭記載 修正国際会計基準により連結財務諸表等を作成している場合</p>	<p>連結財規第1条の3に掲げる修正国際会計基準特定会社の要件を満たす会社は、連結財務諸表の用語、様式及び作成方法について、金融庁長官が定める修正会計基準（以下、修正国際基準という。）を適用することができる。なお、その場合、連結財規第94条の2により「修正国際基準に準拠して連結財務諸表を作成している旨」及び「修正国際基準特定会社に該当する旨及びその理由」の注記が求められている。</p>	<p>連結財規第1条の3、第94条、第94条の2</p>
<p>1 連結財務諸表</p>		
<p>継続企業の前</p>	<p>有価証券報告書の「事業等のリスク」、「経営者による財政状態、経営成績及</p>	<p>連結財規第15条の</p>

項目	留意点	備考
提に関する事項	<p>びキャッシュ・フローの状況の分析」、会社法の事業報告における記載との整合性に注意する。</p> <p><b>【財規第8条の27】</b>  貸借対照表日において、企業が将来にわたって事業活動を継続するとの前提（以下「継続企業の前提」という。）に重要な疑義を生じさせるような事象又は状況が存在する場合であって、当該事象又は状況を解消し、又は改善するための対応をしてもなお継続企業の前提に関する重要な不確実性が認められるときは、次に掲げる事項を注記しなければならない。ただし、貸借対照表日後において、当該重要な不確実性が認められなくなった場合は、注記することを要しない。</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>① 当該事象又は状況が存在する旨及びその内容</li> <li>② 当該事象又は状況を解消し、又は改善するための対応策</li> <li>③ 当該重要な不確実性が認められる旨及びその理由</li> <li>④ 当該重要な不確実性の影響を財務諸表に反映しているか否かの別</li> </ol>	22 財規第8条の27 連結財規ガイドライン15の22 財規ガイドライン8の27-1～8の27-5 継続企業の前提に関する開示について（監査・保証実務委員会報告第74号） 継続企業（監査基準報告書570）
比較情報の作成	<p>当連結会計年度に係る連結財務諸表は、当該連結財務諸表の一部を構成するものとして比較情報（当連結会計年度に係る連結財務諸表（連結附属明細表を除く。）に記載された事項に対応する前連結会計年度に係る事項をいう。）を含めて作成しなければならない。</p> <p>連結財規第8条の3に規定する比較情報に関しては、以下の点に留意する。</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>① 当連結会計年度に係る連結財務諸表において記載されたすべての数値について、原則として、対応する前連結会計年度に係る数値を含めなければならない。</li> <li>② 当連結会計年度に係る連結財務諸表の理解に資すると認められる場合には、前連結会計年度に係る定性的な情報を含めなければならない。</li> </ol>	連結財規第8条の3 連結財規ガイドライン8の3
連結財務諸表	<p><b>【連結包括利益計算書又は連結損益及び包括利益計算書】</b>  包括利益を表示する計算書は次のいずれかの形式による（包括利益会計基準第11項）。</p> <p>連結財務諸表においては、包括利益のうち親会社株主に係る金額及び非支配株主に係る金額を付記する。</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>① 当期純利益を表示する損益計算書と、包括利益を表示する包括利益計算書からなる形式（2計算書方式）</li> <li>② 当期純利益の表示と包括利益の表示を1つの計算書（「損益及び包括利益計算書」）で行う形式（1計算書方式）</li> </ol> <p>金融商品取引法上、個別財務諸表しか作成していない会社に関する開示規則は、開示府令の規定による。</p> <p>平成24年6月29日、企業会計基準委員会は「包括利益の表示に関する会計基準」（企業会計基準第25号）を改正し、包括利益の開示は、当面の間、個別財務諸表には適用しない（包括利益会計基準第16-2項）こととされており、連結財務諸表を作成しておらず、個別財務諸表しか作成していない会社については、包括利益及びその他の包括利益の表示は行われない。</p> <p><b>【連結株主資本等変動計算書】</b>  遡及適用及び修正再表示を行った場合には、前連結会計年度の期首残高に対する累積的影響額及び遡及適用後の期首残高を区分表示する。</p> <p>会計基準等に規定されている遡及適用に関する経過措置において、会計方針の変更による影響額を適用初年度の期首残高に加減することが定められている場合には、当連結会計年度の期首残高に対する影響額及び当該影響額の反映後の期首残高を区分表示する。</p> <p><b>【連結キャッシュ・フロー計算書】</b>  連結範囲の変動を伴う子会社株式の取得又は売却に係るキャッシュ・フロー</p>	連結財規等 純資産会計基準 包括利益会計基準 連結キャッシュ・フロー実務指針

項目	留意点	備考
	<p>は、「投資活動によるキャッシュ・フロー」の区分に記載する。</p> <p>連結範囲の変動を伴う子会社株式の取得関連費用に係るキャッシュ・フローは、「営業活動によるキャッシュ・フロー」の区分に記載する。</p> <p>連結範囲の変動を伴わない子会社株式の取得又は売却に係るキャッシュ・フロー（関連する法人税等に関するキャッシュ・フローを除く）は、「財務活動によるキャッシュ・フロー」の区分に記載する。上記に関連して生じた費用に係るキャッシュ・フローは、「営業活動によるキャッシュ・フロー」の区分に記載する。</p>	
<p>連結財務諸表</p> <p>収益認識会計基準等の適用</p>	<p><b>【連結貸借対照表】</b></p> <p>収益認識会計基準及び収益認識適用指針（以下、「収益認識会計基準等」という。）では、企業の履行と顧客の支払との関係に基づき、契約資産、契約負債又は顧客との契約から生じた債権を計上したうえで、契約資産、契約負債又は顧客との契約から生じた債権について、適切な科目をもって貸借対照表に表示することとされている。この際、契約資産については、例えば、契約資産、工事未収入金等として表示することとされている。契約負債については、例えば、契約負債、前受金等として表示するものとされている。顧客との契約から生じた債権については、例えば、売掛金、営業債権等として表示するものとされている。</p> <p>契約資産と顧客との契約から生じた債権のそれぞれについて、貸借対照表に他の資産と区分して表示しない場合には、それぞれの残高を注記するとされている。また、契約負債を貸借対照表において他の負債と区分して表示しない場合には、契約負債の残高を注記するとされている。</p> <p>なお、適用初年度の前連結会計年度の連結貸借対照表について、新たな表示方法に従い組替えを行わないことができるとされている。</p> <p><b>【連結損益計算書】</b></p> <p>収益認識会計基準等では、顧客との契約から生じる収益を適切な科目をもって損益計算書に表示するものとされており、例えば、売上高、売上収益、営業収益等として表示するものとされている。</p> <p>顧客との契約から生じる収益については、それ以外の収益と区分して損益計算書に表示するか、又は両者を区分して損益計算書に表示しない場合には、顧客との契約から生じる収益の額を注記することとされている。</p> <p>また、顧客との契約に重要な金融要素が含まれる場合には、顧客との契約から生じる収益と金融要素の影響（受取利息又は支払利息）を連結損益計算書において区分して表示するとされている。連結財務諸表を作成している場合、個別財務諸表においては、これらの表示及び注記の定めを適用しないことができるとされている。</p> <p>なお、適用初年度の前連結会計年度の連結損益計算書について、新たな表示方法に従い、組替えを行わないことができるとされている。</p>	<p>連結財規第23条、第37条</p> <p>連結財規第51条</p> <p>連結財規ガイドライン51</p> <p>収益認識会計基準</p> <p>収益認識適用指針</p>
<p>連結財務諸表作成のための基本となる重要な事項</p>		
<p>連結の範囲又は持分法適用の範囲の変更に関する注記</p>	<p>連結財務諸表作成のための基本となる重要な事項のうち、連結の範囲又は持分法適用の範囲を変更した場合には、その旨及び変更の理由を注記しなければならない。</p> <p>「連結財務諸表作成のための基本となる重要な事項」の開示に際して、例えば、連結子会社数が当連結会計年度と前連結会計年度で異なる場合には、差異について記載したり、前連結会計年度の連結子会社数も記載した上でさらに当連結会計年度と前連結会計年度の差異を記載したりするなどして工夫して記載する方法が考えられる（作成要領223ページ 作成にあたってのポイント）。</p> <p>連結の範囲又は持分法適用の範囲の変更は、会計方針の変更に該当しない。</p> <p>連結の範囲又は持分法適用の範囲の変更が、当連結会計年度の翌連結会計年</p>	<p>連結財規第13条、第14条</p> <p>連結財規ガイドライン14</p>

項目	留意点	備考
	度の連結財務諸表に重要な影響を与えることが確実であると認められる場合には、翌連結会計年度の連結財務諸表に重要な影響を与える旨及びその影響の概要を併せて記載する。	
会計方針に関する事項	<p>重要な会計方針が記載される。</p> <p>重要な会計方針に関する事項については、連結財務諸表作成のための基礎となる事項であって、投資者その他の連結財務諸表の利用者の理解に資するものを記載するものとされている。</p> <p>重要な会計方針については、投資者その他の連結財務諸表の利用者が財務諸表作成のための基礎となる事項を理解するために、財務諸表提出会社が採用した会計処理の原則及び手続の概要を開示することを目的とした上で、当該会社において当該目的に照らして記載内容及び記載方法が適切かどうかを判断して記載するものとされている。</p> <p>なお、会計基準等の定めが明らかな場合であって、当該会計基準等において代替的な会計処理の原則及び手続が認められていない場合には、注記を省略することができるものとされている。</p>	<p>連結財規第13条第5項</p> <p>連結財規ガイドライン13-1、13-5</p> <p>財規第8条の2</p> <p>財規ガイドライン8の2</p> <p>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</p>
会計方針に関する事項	<p>財規ガイドライン8の2第3項(1)に掲げる有価証券の評価基準及び評価方法の記載に関しては、次の点に留意する。</p>	<p>財規ガイドライン8の2第3項(1)①②</p>
有価証券の評価基準及び評価方法	<p>① 有価証券とは、金融商品取引法（昭和23年法律第25号）第2条第1項に規定する有価証券及び同条第2項の規定により有価証券とみなされる権利（同項第1号及び第2号に掲げる権利（以下①において「信託受益権」という。）を除く。）並びに申込証拠金領収証をいう。この場合において、新株申込受付票は申込証拠金領収証に準じて取り扱うものとし、信託受益権及び内国法人の発行する譲渡性預金の預金証書等で有価証券として会計処理することが適当と認められるものは有価証券に含めるものとする。</p> <p>② 有価証券の評価方法とは、例えば、取得原価を算定するために採用した方法（例えば、移動平均法、総平均法等）、その他有価証券の時価評価を行うに際しての評価差額の取扱いをいう。</p>	
会計方針に関する事項	<p>数理計算上の差異及び過去勤務費用等の費用処理方法についても、会計方針に関する事項の一つとして「退職給付に係る会計処理の方法」に注記するとされている。</p>	<p>連結財規第13条第5項</p> <p>連結財規ガイドライン13-5第2項(4)</p> <p>財規第8条の2</p> <p>財規ガイドライン8の2第3項(5)、(8)</p> <p>②</p>
退職給付に係る会計処理の方法	<p>個別財務諸表では、未認識数理計算上の差異及び未認識過去勤務費用の処理方法の見直しは、当面の間適用されない。よって、連結財務諸表を作成している場合には、未認識数理計算上の差異及び未認識過去勤務費用の貸借対照表における取扱いが連結財務諸表と異なることとなる。このため、連結財務諸表作成会社については、「個別財務諸表において、未認識数理計算上の差異及び未認識過去勤務費用の貸借対照表における取扱いが連結財務諸表と異なる旨」の注記を行うこととされている。</p>	
会計方針に関する事項	<p>財務諸表提出会社の主要な事業における主な履行義務の内容、財務諸表提出会社が当該履行義務に関する収益を認識する通常の時点、その他重要な会計方針に含まれると判断した内容を記載するものとされている。</p>	<p>連結財規第13条第5項</p> <p>連結財規ガイドライン13-5第2項(5)</p> <p>財規第8条の2</p> <p>財規ガイドライン8の2第2項(7)、第3項(6)</p> <p>収益認識会計基準</p>
重要な収益及び費用の計上基準	<p>履行義務を充足する通常の時点（収益を認識する通常の時点）とは、例えば、商品又は製品の出荷時、引渡時、サービスの提供に応じて、あるいはサービスの完了時をいうとされている。</p>	
収益認識会計基準等の適用		
会計方針に関する事項	<p>報告日時点においてLIBORを参照する金融商品に関するヘッジ会計の取扱いを適用することを選択した場合、本取扱いを適用しているヘッジ関係について、次の内容を注記することとされている。</p>	<p>LIBORを参照する金融商品に関するヘッジ会計の取扱い</p>
重要なヘッジ	<p>① ヘッジ会計の方法（繰延ヘッジか時価ヘッジか）並びに金利スワップの</p>	

項目	留意点	備考
<p>会計の方法</p> <p>報告日時点においてLIBORを参照する金融商品に関するヘッジ会計の取扱いを適用することを選択した場合</p>	<p>特例処理及び振当処理を採用している場合にはその旨</p> <p>② ヘッジ手段である金融商品の種類</p> <p>③ ヘッジ対象である金融商品の種類</p> <p>④ ヘッジ取引の種類（相場変動を相殺するものか、キャッシュ・フローを固定するものか）</p> <p>また、LIBORを参照する金融商品に関するヘッジ会計の取扱いを適用するにあたっては、ヘッジ関係ごとにその適用を選択することができるとされており、本取扱いを一部のヘッジ関係にのみ適用する場合には、その理由を注記することとされている。</p> <p>なお、当該注記の取扱いは、金融商品関係注記事項に関する定めに関連するものであることから、会計方針に関する事項の重要なヘッジ会計の方法において記載するほか、金融商品関係注記等に記載することも考えられる（作成要領215ページ作成にあたってのポイント⑤）。</p> <p>なお、2022年3月17日に改正実務対応報告第40号「LIBORを参照する金融商品に関するヘッジ会計の取扱い」が公表されており、当取扱いは公表日以降、適用される。</p>	
<p>会計方針に関する事項</p> <p>その他財務諸表作成のための基礎となる事項</p> <p>関連する会計基準等の定めが明らかでない場合</p>	<p>会計方針に関する事項については、連結財務諸表作成のための基礎となる事項であって、投資者その他の連結財務諸表の利用者の理解に資するものを記載するものとするとしている。</p> <p>会計処理の対象となる会計事象や取引に関連する会計基準等の定めが明らかでない場合には、財務諸表提出会社が採用した会計処理の原則及び手続を記載するものとする。</p> <p>関連する会計基準等の定めが明らかでない場合とは、特定の会計事象等に対して適用し得る具体的な会計基準等の定めが存在しない場合をいうとされている。</p> <p>例えば、下記のもの該当すると考えられるとされている。</p> <p>① 関連する会計基準等が存在しない新たな取引や経済事象が出現した場合に適用する会計処理の原則及び手続で重要性があるもの</p> <p>② 業界の実務慣行とされている会計処理の原則及び手続のみが存在する場合で当該会計処理の原則及び手続に重要性があるとき</p> <p>【グループ通算制度において通算税効果額の授受を行わない場合】</p> <p>通算税効果額の授受を行わない場合の会計処理及び取扱いについては、連結納税制度における取扱いを踏襲するか否かも含め取り扱われていないため、通算税効果額の授受を行わない場合には、会計方針の開示、会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準第4-3項に定める「関連する会計基準等の定めが明らかでない場合」に該当することになると考えられることから、財規ガイドライン8の2の3(8)④にしたがい、採用した会計処理の原則及び手続を、連結財務諸表作成のための基本となる重要な事項に注記することが考えられるとされている。</p>	<p>連結財規第13条第5項</p> <p>連結財規ガイドライン13-5第2項(10)</p> <p>財規第8条の2</p> <p>財規ガイドライン8の2第2項(10)、第3項(8)④</p> <p>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</p> <p>グループ通算制度を適用する場合の会計処理及び開示に関する取扱い</p>
<p>会計方針に関する事項</p> <p>その他財務諸表作成のための基礎となる事項</p> <p>時価算定会計基準等の適用</p>	<p>特定の市場リスク（財規第8条の6の2第3項に規定する金利、通貨の価格、金融商品市場における相場その他の指標の数値の変動に係るリスクをいう。）又は特定の信用リスク（取引相手先の契約不履行に係るリスクをいう。）に関して金融資産及び金融負債を相殺した後の正味の資産又は負債を基礎として、当該金融資産及び金融負債のグループを単位とした時価を算定する場合には、その旨を記載するものとしている。</p>	<p>連結財規第13条第5項</p> <p>連結財規ガイドライン13-5第2項(10)</p> <p>財規第8条の2</p> <p>財規ガイドライン8の2第3項(8)③</p>
<p>重要な会計上</p>	<p>当連結会計年度の連結財務諸表の作成に当たって行った会計上の見積りのう</p>	<p>連結財規第13条の</p>

項目	留意点	備考
<p>の見積りに関する注記</p>	<p>ち、当該会計上の見積りが当連結会計年度の翌連結会計年度の連結財務諸表に重要な影響を及ぼすリスクがあるものを識別した場合には、次に掲げる事項であって、投資者その他の連結財務諸表の利用者の理解に資するものを注記しなければならないとされている。</p> <p>① 重要な会計上の見積りを示す項目</p> <p>② ①に掲げる項目のそれぞれに係る当連結会計年度の連結財務諸表に計上した金額</p> <p>③ ②に掲げる金額の算出方法、重要な会計上の見積りに用いた主要な仮定、重要な会計上の見積りが当連結会計年度の翌連結会計年度の連結財務諸表に与える影響その他の重要な会計上の見積りの内容に関する情報</p> <p>②及び③の事項の具体的な内容や記載方法については、開示目的に照らして判断するとされている。</p> <p>③は例示であり、注記する事項は開示目的に照らして判断するとされている。</p> <p>②及び③は、他の注記において同一の内容が記載される場合には、その旨を記載し、当該事項の記載を省略することができるとされている。</p>	<p>2 連結財務諸表ガイドライン13の2 財規第8条の2の2 財規ガイドライン8の2の2 見積開示会計基準</p>
<p>会計方針の変更に関する注記</p>	<p>比較情報の開示に際しては、会計方針の変更等の注記は、当期の連結財務諸表の注記となり、比較情報における記載は不要となる。</p> <p>次の事項に分けて詳細に規定されている。</p> <p>① 会計基準等の改正等に伴う会計方針の変更に関する注記</p> <p>② 会計基準等の改正等以外の正当な理由による会計方針の変更に関する注記</p> <p>会計方針の変更に関する注記において、連結財務諸表の主な科目に対する前連結会計年度における影響額を注記しなければならないとされている。注記にあたり、作成要領の記載事例で例示された項目に限らず、影響を受ける連結財務諸表の主な科目は状況により変わるものと考えられるため、留意が必要である（作成要領 255ページ 作成にあたってのポイント④）。</p> <p>【グループ通算制度を適用する場合の会計処理及び開示に関する取扱い】 連結納税制度からグループ通算制度に移行する場合、同取扱いの適用は、会計基準等の改正に伴う会計方針の変更に該当するものの、同取扱い第32項において、会計方針の変更による影響はないものとみなすとされているため、会計方針の変更に関する注記は不要とされている。</p>	<p>連結財務諸表第14条の2、第14条の3 連結財務諸表ガイドライン14の2 財規第8条の3 財規ガイドライン8の3 正当な理由による会計方針の変更等に関する監査上の取扱い グループ通算制度を適用する場合の会計処理及び開示に関する取扱い</p>
<p>会計方針の変更に関する注記</p> <p>改正時価算定適用指針を適用する場合</p>	<p>改正時価算定適用指針の適用初年度においては、改正時価算定適用指針が定める新たな会計方針を将来にわたって適用し、この場合、その変更の内容について注記するとされている。</p> <p>記載事例としては、以下が考えられる。</p> <p>(作成要領 244ページ)</p> <p>(当連結会計年度の期首から「時価の算定に関する会計基準の適用指針」(2021年6月17日。以下「時価算定会計基準適用指針」という。)を以下の前提で適用する場合)</p> <p>・時価算定会計基準適用指針第27-3項に定める経過的な取扱いに従って、該当する注記のうち前連結会計年度に係るものについては記載しない。</p> <p>(会計方針の変更) 「時価の算定に関する会計基準の適用指針」(企業会計基準適用指針第31号 2021年6月17日。以下「時価算定会計基準適用指針」という。)を当連結会計年度の期首から適用し、時価算定会計基準適用指針第27-2項に定める経過的な取扱いに従って、時価算定会計基準適用指針が定める新たな会計方針を将来にわたって適用することとした。これにより、 (会計方針の変更の具体的な内容)。 なお、「金融商品関係」注記の金融商品の時価のレベルごとの内訳等に関する</p>	<p>連結財務諸表第14条の2 連結財務諸表ガイドライン14の2 財規第8条の3 財規ガイドライン8の3 改正時価算定適用指針</p>

項目	留意点	備考
	<p>る事項における投資信託に関する注記事項においては、時価算定会計基準適用指針第27-3項に従って、前連結会計年度に係るものについては記載していない。</p>	
<p>未適用の会計基準等に関する注記</p>	<p>既に公表されている会計基準等のうち、適用していないものがある場合には、次に掲げる事項を注記しなければならない。</p> <p>ただし、重要性の乏しいものについては、注記を省略することができる。</p> <p>財務諸表提出会社が連結財務諸表を作成している場合には、個別財務諸表での記載を要しない。</p> <p>① 当該会計基準等の名称及びその概要</p> <p>② 当該会計基準等の適用予定日（当該会計基準等の適用を開始すべき日前に適用する場合には、当該適用予定日）</p> <p>③ 当該会計基準等が連結財務諸表に与える影響に関する事項</p> <p>③に掲げる事項は、当該会計基準等が専ら表示方法及び注記事項を定めた会計基準等である場合には、記載することを要しないとされている。</p> <p>財規ガイドライン8の3の3-1-3では、財務諸表に与える影響について、定量的に把握している場合にはその金額を記載し、定量的に把握していない場合には、定性的に記載するものとし、財務諸表作成時において、財務諸表に与える影響を評価中である場合には、その旨を記載するものと規定している。</p> <p>連結財務諸表作成における在外子会社等の会計処理に関する当面の取扱いでは、当面の取扱いに従って、国際財務報告基準、米国会計基準、指定国際会計基準又は修正国際会計基準に準拠して作成された在外子会社等の財務諸表を連結決算手続上利用している場合で、当該在外子会社等が会計方針の変更を行うときは、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10項、第11項又は第22-2項に準じた注記を行うことに留意すると規定している。</p>	<p>連結財規第14条の4</p> <p>連結財規ガイドライン14の4</p> <p>財規第8条の3の3</p> <p>財規ガイドライン8の3の3から8の3の3-1-3</p>
<p>表示方法の変更に関する注記</p>	<p>財務諸表の表示方法を変更した場合には、原則として表示する過去の財務諸表について、新たな表示方法に従い財務諸表の組替えを行う（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14項）。</p> <p>表示方法の変更を行った場合には、次に掲げる事項を注記しなければならない。ただし、重要性の乏しいものについては、注記を省略することができる。</p> <p>① 連結財務諸表の組替えの内容</p> <p>② 連結財務諸表の組替えを行った理由</p> <p>③ 連結財務諸表の主な項目に係る前連結会計年度における金額</p>	<p>連結財規第14条の5</p> <p>財規第8条の3の4</p> <p>正当な理由による会計方針の変更等に関する監査上の取扱い</p>
<p>会計上の見積りの変更に関する注記</p>	<p>会計上の見積りの変更は、当該変更が変更期間のみに影響する場合には、当該変更期間に会計処理を行い、当該変更が将来の期間にも影響する場合には、将来にわたり会計処理を行う（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17項）。</p> <p>会計上の見積りの変更を行った場合には、次に掲げる事項を注記しなければならない。ただし、重要性の乏しいものについては、注記を省略することができる。</p> <p>① 当該会計上の見積りの変更の内容</p> <p>② 当該会計上の見積りの変更が連結財務諸表に与えている影響額</p> <p>③ 次のイ又はロに掲げる区分に応じ、当該イ又はロに定める事項</p> <p>イ 当該会計上の見積りの変更が当連結会計年度の翌連結会計年度以降の連結財務諸表に影響を与える可能性があり、かつ、当該影響額を合理的に見積ることができる場合 当該影響額</p> <p>ロ 当該会計上の見積りの変更が当連結会計年度の翌連結会計年度以降の連結財務諸表に影響を与える可能性があり、かつ、当該影響額を合理的に見積ることが困難な場合 その旨</p>	<p>連結財規第14条の6</p> <p>連結財規ガイドライン14-6</p> <p>財規第8条の3の5</p> <p>財規ガイドライン8の3の5-3</p>
<p>会計方針の変</p>	<p>会計方針の変更を会計上の見積りの変更と区別することが困難な場合につい</p>	<p>連結財規第14条の</p>

項目	留意点	備考
<p>更を会計上の見積りの変更と区別することが困難な場合の注記</p>	<p>ては、会計上の見積りの変更と同様に取り扱い、遡及適用は行わない（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19項）。</p> <p>有形固定資産等の減価償却方法及び無形固定資産の償却方法は、会計方針に該当するが、その変更については会計方針の変更を会計上の見積りの変更と区別することが困難な場合として取り扱う（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20項）。</p> <p>会計方針の変更を会計上の見積りの変更と区別することが困難な場合には、次に掲げる事項を注記しなければならない。</p> <p>ただし、重要性の乏しいものについては、注記を省略することができる。</p> <p>① 当該会計方針の変更の内容  ② 当該会計方針の変更を行った正当な理由  ③ 当該会計方針の変更が連結財務諸表に与えている影響額  ④ 次のイ又はロに掲げる区分に応じ、当該イ又はロに定める事項</p> <p>イ 当該会計方針の変更が当連結会計年度の翌連結会計年度以降の連結財務諸表に影響を与える可能性があり、かつ、当該影響額を合理的に見積ることができる場合 当該影響額</p> <p>ロ 当該会計方針の変更が当連結会計年度の翌連結会計年度以降の連結財務諸表に影響を与える可能性があり、かつ、当該影響額を合理的に見積ることが困難な場合 その旨</p>	<p>7</p> <p>連結財規ガイドライン14の6  財規第8条の3の6  財規ガイドライン8の3の5-3</p>
<p>追加情報</p>	<p>連結財規などは、追加情報として、規則において特に定める注記のほか、連結財務諸表提出会社の利害関係人が企業集団の財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの状況に関する適正な判断を行うために必要と認められる事項があるときは、当該事項を注記しなければならないと規定している。</p> <p><b>【財務制限条項付き借入契約】</b></p> <p>金融機関などから融資を受ける際や融資枠を設定する際に、あらかじめ設定した特定の条件に該当することとなった場合に、一定の効力が発生する財務制限条項付きの借入契約を行うことがある。実務上、コベナンツと呼称されることがある。</p> <p>例えば、経常損益2事業年度連続赤字、純資産の一定額以下の減少などの条項に抵触した場合、借入金の期限の利益を喪失し、ただちに、借入額全額を返済するように要求される契約がある。</p> <p>借入金の期限の利益を喪失する財務制限条項に抵触した場合、企業の財政状態、経営成績およびキャッシュ・フローの状況に重要な影響を与えると考えられ、継続企業の前提に重要な疑義を与える可能性も考えられる。</p> <p>そのため、企業の業績が悪化しており、特定の契約条件に抵触する可能性が高まってきたり、抵触する可能性がそれほど高くはないとしても、特定の契約条件に抵触した場合に財務諸表に重要な影響を与えたりする場合には、追加情報として、当該契約内容などを記載する必要がある（財規第8条の5等）。</p> <p>なお、「借入金等明細表」では、「重要な借入金で無利息又は特別の条件による利率が約定されているものがある場合には、その内容を欄外に記載すること」（連結財規 様式第十号（記載上の注意）2）とされているので、特定の契約条件（コベナンツ）が、（連結財規 様式第十号（記載上の注意）2）に該当する場合には、記載が必要となる。</p> <p><b>【従業員等に信託を通じて自社の株式を交付する取引を行っている場合】</b></p> <p>以下の項目を注記することが求められている。</p> <p>(1) 取引の概要  (2) 信託に残存する自社の株式を、信託における帳簿価額（付随費用の金額を除く。）により、純資産の部に自己株式として表示している旨、帳簿価額及び株式数  (3) 従業員持株会に信託を通じて自社の株式を交付する取引において、総額法の適用により計上された借入金の帳簿価額</p> <p><b>【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を適用した場合】</b></p> <p>暗号資産交換業者においては以下の項目のすべてを、暗号資産利用者におい</p>	<p>連結財規第15条  財規第8条の5  追加情報の注記について</p> <p>従業員等に信託を通じて自社の株式を交付する取引に関する実務上の取扱い  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</p>

項目	留意点	備考
	<p>ては以下の項目のうち(1)及び(3)を注記することとされている(資金決済法における暗号資産の会計処理に関する当面の取扱い第17項)。</p> <p>(1) 期末日において保有する暗号資産の貸借対照表価額の合計額  (2) 預託者から預かっている暗号資産の貸借対照表価額の合計額  (3) 期末日において保有する暗号資産について、活発な市場が存在する暗号資産と活発な市場が存在しない暗号資産の別に、暗号資産の種類ごとの保有数量及び貸借対照表価額。ただし、貸借対照表価額が僅少な暗号資産については、貸借対照表価額を集約して記載することができる。</p> <p>ただし、暗号資産交換業者は、(1)と(2)を合算した額が資産総額に比して重要でない場合、注記を省略することができる。また、暗号資産利用者は、(1)が資産総額に比して重要でない場合、注記を省略することができる。</p>	
<p>連結貸借対照表関係  収益認識会計基準等の適用</p>	<p>契約資産と顧客との契約から生じた債権のそれぞれについて、貸借対照表に他の資産と区分して表示しない場合には、それぞれの残高を注記するとされている。また、契約負債を貸借対照表において他の負債と区分して表示しない場合には、契約負債の残高を注記するとされている。</p>	<p>連結財規第23条、第37条  収益認識会計基準</p>
<p>連結損益計算書関係  収益認識会計基準等の適用</p>	<p>顧客との契約から生じる収益については、それ以外の収益と区分して損益計算書に表示するか、又は両者を区分して損益計算書に表示しない場合には、顧客との契約から生じる収益の額を注記することとされている。</p>	<p>連結財規第51条  連結財規ガイドライン51  収益認識会計基準</p>
<p>連結包括利益計算書関係  その他の包括利益に関する注記</p>	<p>その他の包括利益の項目の金額は、税効果の金額を控除した金額を記載する。ただし、税効果の金額を控除する前のその他の包括利益の項目の金額に、税効果の金額を一括して加減して記載できる。</p> <p>当該税効果の金額は、その他の包括利益の項目ごとに注記しなければならない。</p> <p>当期純利益金額又は当期純損失金額を構成する項目のうち、当連結会計年度以前にその他の包括利益の項目に含まれていた金額は、組替調整額として、その他の包括利益の項目ごとに注記しなければならない。</p> <p>上記事項は、併せて記載できる。</p>	<p>連結財規第69条の6  包括利益の表示に関する会計基準</p>
<p>連結株主資本等変動計算書関係</p>	<p>監査人から、定時株主総会前の日付で金融商品取引法の監査報告書を受領することがありうる。</p> <p>金融商品取引法の監査報告書日付を定時株主総会前とする場合には、剰余金の配当について「決議している」は適切ではないので、例えば、文章形式ではなく、表形式により作成する(監査報告書提出日時における状況は監査報告書日付から、決議の前後関係は明らかである)方法や、剰余金の配当について「決議している」を「決議する」に修正する方法のほか、「決議する予定である」と記載することが考えられる(作成要領293ページ 作成にあたってのポイント③)。</p> <p>有価証券報告書を定時株主総会前に提出する場合に、当該報告書に記載した事項及びそれらの事項に関するものが当該定時株主総会の決議事項になっているときは、それぞれ該当する箇所において、その旨及びその概要を記載することとされているので注意する。</p> <p>従業員等に信託を通じて自社の株式を交付する取引を行っている場合、以下の項目を注記することが求められている。</p> <p>(1) 当期首及び当期末の自己株式数に含まれる信託が保有する自社の株式数  (2) 当期に増加又は減少した自己株式数に含まれる信託が取得又は売却、交付した自社の株式数  (3) 配当金の総額に含まれる信託が保有する自社の株式に対する配当金額</p>	<p>従業員等に信託を通じて自社の株式を交付する取引に関する実務上の取扱い</p>
<p>リース取引関係</p>	<p>リース手法を活用した先端設備等投資支援スキームにおける借手の会計処理等に関する実務上の取扱いの対象となるリース取引が、変動型又はハイブリッド型</p>	<p>リース手法を活用した先端設備等投資</p>

項目	留意点	備考
	ド型のオペレーティング・リース取引と判定された場合、解約不能のものに係る未経過リース料の注記に、連結貸借対照表日における借手による合理的な見積額に基づく変動リース料の未経過分を含めることとされている。	支援スキームにおける借手の会計処理等に関する実務上の取扱い
金融商品関係  改正時価算定適用指針の適用	<p>金融商品に関する注記を行う。</p> <p>金融商品については、次の事項を注記する（重要性の乏しいものは注記を省略できる）。</p> <p>一 金融商品の状況に関する次に掲げる事項</p> <p>イ 金融商品に対する取組方針</p> <p>ロ 金融商品の内容及び当該金融商品に係るリスク</p> <p>ハ 金融商品に係るリスク管理体制</p> <p>二 金融商品の時価に関する次に掲げる事項</p> <p>イ 連結決算日における連結貸借対照表の科目ごとの連結貸借対照表計上額</p> <p>ロ 連結決算日における連結貸借対照表の科目ごとの時価</p> <p>ハ 連結決算日における連結貸借対照表の科目ごとの連結貸借対照表計上額と連結決算日における連結貸借対照表の科目ごとの時価との差額</p> <p>ニ ロ及びハに掲げる事項に関する説明</p> <p>三 金融商品（二（金融商品の時価等に関する事項）の規定により注記した金融商品に限る。以下この号において同じ。）の時価を当該時価の算定に重要な影響を与える時価の算定に係るインプットが属するレベルに応じて分類し、その内訳に関する次に掲げる事項</p> <p>イ 時価で連結貸借対照表に計上している金融商品の場合には、当該金融商品を適切な項目に区分し、その項目ごとの次の(1)から(3)までに掲げる事項</p> <p>(1) 連結決算日におけるレベル一に分類された金融商品の時価の合計額</p> <p>(2) 連結決算日におけるレベル二に分類された金融商品の時価の合計額</p> <p>(3) 連結決算日におけるレベル三に分類された金融商品の時価の合計額</p> <p>ロ 時価で連結貸借対照表に計上している金融商品以外の金融商品の場合には、当該金融商品を適切な項目に区分し、その項目ごとの次の(1)から(3)までに掲げる事項</p> <p>(1) 連結決算日におけるレベル一に分類された金融商品の時価の合計額</p> <p>(2) 連結決算日におけるレベル二に分類された金融商品の時価の合計額</p> <p>(3) 連結決算日におけるレベル三に分類された金融商品の時価の合計額</p> <p>ハ イ(2)若しくは(3)又はロ(2)若しくは(3)の規定により注記した金融商品の場合には、次の(1)及び(2)に掲げる事項</p> <p>(1) 時価の算定に用いた評価技法及び時価の算定に係るインプットの説明</p> <p>(2) 時価の算定に用いる評価技法又はその適用を変更した場合には、その旨及びその理由</p> <p>ニ イ(3)の規定により注記した金融商品の場合には、次の(1)から(5)までに掲げる事項</p> <p>(1) 時価の算定に用いた重要な観察できない時価の算定に係るインプットに関する定量的情報</p> <p>(2) 当該金融商品の期首残高から期末残高への調整表</p> <p>(3) レベル三に分類された金融商品の時価についての評価の過程に関する説明</p> <p>(4) 時価の算定に用いた重要な観察できない時価の算定に係るインプットの変化によって連結決算日における時価が著しく変動する場合における当該時価に対する影響に関する説明</p> <p>(5) 時価の算定に用いた重要な観察できない時価の算定に係るインプットと他の重要な観察できない時価の算定に係るインプットとの間</p>	<p>連結財規第15条の5の2</p> <p>財規第8条の6の2</p> <p>財規ガイドライン8の6の2-1-2、8の6の2-4、8の6の2-5</p> <p>時価算定会計基準</p> <p>改正時価算定適用指針</p> <p>金融商品時価等開示適用指針</p> <p>金融商品会計基準</p> <p>金融商品実務指針</p> <p>金融商品会計Q&amp;A</p>

項目	留意点	備考
	<p>に相関関係がある場合には、当該相関関係の内容及び時価に対する影響に関する説明</p> <p>上記のうち、二（金融商品の時価等に関する事項）について、現金及び短期間で決済されるため時価が帳簿価額に近似するものについては、注記を省略することができるかとされている。</p> <p>また、収益認識会計基準等の適用により、契約資産を他の項目に属する金融資産と一括して連結貸借対照表に表示している場合には、当該連結貸借対照表の科目については、金融商品の時価等に関する事項を記載するものとされている。この場合には、当該連結貸借対照表の科目から契約資産を除いた金融資産について、当該事項を記載することができるかとされている。</p> <p>市場価格のない株式、出資金その他これらに準ずる金融商品については、二（金融商品の時価等に関する事項）の記載を要せず、この場合には、その旨並びに当該金融商品の概要及び連結貸借対照表計上額を注記しなければならないとされている。</p> <p>金融資産及び金融負債の双方がそれぞれ資産の総額及び負債の総額の大部分を占めており、かつ、当該金融資産及び金融負債の双方が事業目的に照らして重要である連結会社にあつては、当該金融資産及び金融負債の主要な市場リスクの要因となる当該指標の数値の変動に対する当該金融資産及び金融負債の価値の変動率に重要性がある場合には、そのリスク管理において、市場リスクに関する定量的分析を利用している金融商品及び定量的分析を利用していない金融商品に関する注記が求められる。</p> <p>三（金融商品の時価のレベルごとの内訳等に関する事項）において、時価の算定に用いた評価技法及びインプットに関する注記が求められている。</p> <p>金銭債権（時価の変動により利益を得ることを目的として保有するものを除く。）及び有価証券（売買目的有価証券を除く。）のうち満期のあるものについては、償還予定額の合計額を一定の期間に区分した金額を注記しなければならない。当該注記をするにあたっては、原則として元本により記載することとなる。</p> <p>社債、長期借入金、リース債務及びその他の負債であつて、金利の負担を伴うものについては、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しなければならない。ただし、当該金額が連結財規第92条第1項に規定する社債明細表又は借入金等明細表に記載されている場合には、その旨の注記をもって代えることが出来るとされている。</p> <p><b>【改正時価算定適用指針の適用】</b></p> <p>2021年6月17日に改正時価算定適用指針が公表され、持分相当額を純額で計上する組合その他これに準ずる事業体への出資及び投資信託等についての取扱いが新たに定められた。本改正適用指針は、2022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される。</p> <p>改正時価算定適用指針の公表に伴い改正された連結財規第15条の5の2において、持分相当額を純額で計上する組合その他これに準ずる事業体への出資及び投資信託等の取扱いが以下のように定められている。</p> <p>持分相当額を純額で計上する組合その他これに準ずる事業体への出資については、連結財規第15条の5の2第1項第2号に掲げる事項（金融商品の時価等に関する事項）の記載を要しない。ただし、この場合には、その旨及び当該出資の連結貸借対照表計上額を注記しなければならない。</p> <p>投資信託等について、一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に従い、投資信託等の基準価額を時価とみなす場合には、連結財規第15条の5の2第1項第2号に掲げる事項（金融商品の時価等に関する事項）の記載については、当該</p>	

項目	留意点	備考
	<p>投資信託等が含まれている旨を注記しなければならない（当該投資信託等の連結貸借対照表計上額に重要性が乏しい場合を除く）とされている。</p> <p>また、投資信託等について、一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に従い、投資信託等の基準価額を時価とみなす場合には、連結財規第15条の5の2第1項第3号に掲げる事項（金融商品の時価のレベルごとの内訳等に関する事項）の記載を要しない。この場合には、次に掲げる事項を注記しなければならないとされている。</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>① 連結財規第15条の5の2第1項第3号に掲げる事項（金融商品の時価のレベルごとの内訳等に関する事項）を注記していない旨</li> <li>② 当該投資信託等の連結貸借対照表計上額</li> <li>③ 当該投資信託等の期首残高から期末残高への調整表（当該投資信託等の連結貸借対照表計上額に重要性が乏しい場合を除く。）</li> <li>④ 連結決算日における解約又は買戻請求に関する制限の内容ごとの内訳（投資信託等について、信託財産又は資産を主として金融商品に対する投資として運用することを目的としている場合に限り、その投資信託等の連結貸借対照表計上額に重要性が乏しい場合を除く。）</li> </ol> <p>財規ガイドライン8の6の2-4では、投資信託財産が金融商品である場合において、一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に従い、投資信託等の基準価額を時価とみなす場合とは、次のいずれかに該当する必要があるとされている。</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>(1) 投資信託等の財務諸表が国際会計基準又は米国会計基準に従い作成されている場合</li> <li>(2) 投資信託等の財務諸表が(1)以外の会計基準に従い作成され、当該会計基準における時価の算定に関する定めが国際会計基準又は米国会計基準と概ね同等であると判断される場合</li> <li>(3) 投資信託財産について、「投資信託財産の評価及び計理等に関する規則」に従い評価が行われている場合</li> </ol> <p>改正時価算定適用指針の適用初年度において、比較情報（連結財規第15条の5の2第3項から第5項に限る）については、記載することを要しないとされている。</p>	
有価証券関係	<p>有価証券に関する注記については、連結財規第15条の5の2（財規第8条の6の2）に定める事項のほか、有価証券の区分に応じて、一定の事項を注記する（重要性の乏しいものは注記を省略できる）。</p> <p>当連結会計年度中に有価証券の減損処理を行った場合には、その旨及び減損処理額を注記する（重要性の乏しいものは注記を省略できる。連結財規第15条の6第3項、財規第8条の7第3項）。</p>	連結財規第15条の6 財規第8条の7
デリバティブ取引関係	<p>デリバティブ取引に関する注記については、連結財規第15条の5の2（財規第8条の6の2）に定める事項のほか、取引の区分に応じて、一定の事項を注記する（重要性の乏しいものは注記を省略できる）。</p> <p>金融商品会計基準第25項では、デリバティブ取引により生じる正味の債権及び債務は、時価をもって貸借対照表価額とし、評価差額は、原則として、当期の損益として処理すると規定している。</p>	連結財規第15条の7 財規第8条の8
ストック・オプション等関係	<p>「第4 提出会社の状況1株式等の状況 (2)新株予約権等の状況 ①ストックオプション制度の内容」に記載すべき事項の全部又は一部を「第5 経理の状況」のストック・オプションに係る注記において集約して記載することができる。ただし、この場合には、「第4 提出会社の状況1株式等の状況(2)新株予約権等の状況 ①ストックオプション制度の内容」にその旨を記載する必要がある。</p> <p>【従業員等に対して権利確定条件付き有償新株予約権を付与する取引に関する取扱い（以下「実務対応報告第36号」という。）等を適用した場合】</p> <p>実務対応報告第36号等に従って会計処理を行う場合、従業員等に対して付与</p>	連結財規第15条の9、第15条の10、第15条の11 連結財規ガイドライン15の9、15の10 財規第8条の14、第8条の15、第8条の16 財規ガイドライン8の14、8の15、8

項目	留意点	備考
	<p>された権利確定条件付き有償新株予約権は、「ストック・オプション、自社株式オプション又は自社の株式の付与又は交付に関する注記」及び「ストック・オプションに関する注記」の対象に含まれるものと考えられる（作成要領361ページ作成にあたってのポイント④）。</p> <p>実務対応報告第36号等の適用日より前に従業員等に対して権利確定条件付き有償新株予約権を付与した取引について、当該実務対応報告の会計処理によらず、従来採用していた会計処理を継続している場合、当該取引について以下の項目を注記することとされている。</p> <p>(1) 権利確定条件付き有償新株予約権の概要  (各会計期間において存在した権利確定条件付き有償新株予約権の内容、規模（付与数等）及びその変動状況（行使数や失効数等）)。ただし、付与日における公正な評価単価については、記載を要しない。</p> <p>(2) 採用している会計処理の概要</p> <p>取締役の報酬等として株式を無償交付する取引に関する取扱いの対象となる取引を行っている場合、「当該連結会計年度における費用計上額及び科目名」を注記しなければならないとされているほか、次の事項を注記するとされている。</p> <p>(1) 事前交付型について、取引の内容、規模及びその変動状況（各会計期間において権利未確定株式数が存在したものに限る。）</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>① 付与対象者の区分（取締役、執行役の別）及び人数</li> <li>② 当該会計期間において計上した費用の額とその科目名称</li> <li>③ 付与された株式数（当該企業が複数の種類の株式を発行している場合には、株式の種類別に記載を行う。④において同じ。）</li> <li>④ 当該会計期間中に没収した株式数、当該会計期間中に権利確定した株式数並びに期首及び期末における権利未確定残株式数</li> <li>⑤ 付与日</li> <li>⑥ 権利確定条件</li> <li>⑦ 対象勤務期間</li> <li>⑧ 付与日における公正な評価単価</li> </ol> <p>(2) 事後交付型について、取引の内容、規模及びその変動状況（各会計期間において権利未確定株式数が存在したものに限る。ただし、⑤を除く。）</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>① 付与対象者の区分（取締役、執行役の別）及び人数</li> <li>② 当該会計期間において計上した費用の額とその科目名称</li> <li>③ 付与された株式数（当該企業が複数の種類の株式を発行している場合には、株式の種類別に記載を行う。④、⑤において同じ。）</li> <li>④ 当該会計期間中に失効した株式数、当該会計期間中に権利確定した株式数並びに期首及び期末における権利未確定残株式数</li> <li>⑤ 権利確定後の未発行株式数</li> <li>⑥ 付与日</li> <li>⑦ 権利確定条件</li> <li>⑧ 対象勤務期間</li> <li>⑨ 付与日における公正な評価単価</li> </ol> <p>(3) 付与日における公正な評価単価の見積方法  (4) 権利確定数の見積方法  (5) 条件変更の状況</p> <p>注記事項に関する具体的な内容や記載方法の他、取締役の報酬等として株式を無償交付する取引に関する取扱いに定めのない事項に係る注記については、ストック・オプション適用指針の定めに基づいて注記を行うこととされている。</p>	<p>の16  従業員等に対して権利確定条件付き有償新株予約権を付与する取引に関する取扱い  取締役の報酬等として株式を無償交付する取引に関する取扱い  ストック・オプション適用指針</p>
税効果会計関係	<p>次に掲げる事項を注記する。</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>(1) 繰延税金資産及び繰延税金負債の発生の主な原因別の内訳</li> <li>(2) 法定実効税率と税効果会計適用後の法人税等の負担率との間に差異があるときは、当該差異の原因となった主な項目別の内訳</li> <li>(3) 法人税等の税率の変更により繰延税金資産及び繰延税金負債の金額が修正されたときは、その旨及び修正額</li> <li>(4) 連結決算日後に法人税等の税率の変更があった場合には、その内容及び影響</li> </ol>	<p>連結財規第15条の5  連結財規ガイドライン15の5  財規第8条の12  財規ガイドライン8の12-2-1  税効果会計基準第四注記事項  「税効果会計基準」</p>

項目	留意点	備考
	<p>繰延税金資産の算定に当たり繰延税金資産から控除された額（以下「評価性引当額」という。）がある場合には、次に掲げる事項を(1)に掲げる事項に併せて注記する。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>一 当該評価性引当額</li> <li>二 当該評価性引当額に重要な変動が生じた場合には、その主な内容</li> </ul> <p>また、(1)に掲げる事項に繰越欠損金を記載する場合であって、当該繰越欠損金が重要であるときは、次に掲げる事項を併せて注記する。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>一 繰越期限別の繰越欠損金に係る次に掲げる事項 <ul style="list-style-type: none"> <li>イ 繰越欠損金に納税主体ごとの法定実効税率を乗じた額</li> <li>ロ 繰越欠損金に係る評価性引当額</li> <li>ハ 繰越欠損金に係る繰延税金資産の額</li> </ul> </li> <li>二 繰越欠損金に係る重要な繰延税金資産を計上している場合には、当該繰延税金資産を回収することが可能と判断した主な理由</li> </ul>	<p>の一部改正</p>
<p>税効果会計関係</p> <p>グループ通算制度を適用する場合の会計処理及び開示に関する取扱いを適用する場合</p>	<p>2021年8月12日にグループ通算制度を適用する場合の会計処理及び開示に関する取扱いが公表されており、2022年4月1日以後に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とされている。</p> <p>グループ通算制度の適用により、グループ通算制度を適用する場合の会計処理及び開示に関する取扱いに従って法人税及び地方法人税の会計処理又はこれらに関する税効果会計の会計処理を行っている場合には、その旨を税効果会計に関する注記の内容とあわせて注記するものとされている。</p> <p>グループ通算制度を適用する場合の会計処理及び開示に関する取扱いを適用する場合の記載事例は以下のとおりである。</p> <p>(作成要領 372ページ)</p> <div style="border: 1px dashed black; padding: 5px;"> <p>3. 法人税及び地方法人税の会計処理又はこれらに関する税効果会計の会計処理</p> <p>当社及び一部の国内連結子会社は、当連結会計年度から、グループ通算制度を適用している。また、「グループ通算制度を適用する場合の会計処理及び開示に関する取扱い」（実務対応報告第42号 2021年8月12日）に従って、法人税及び地方法人税の会計処理又はこれらに関する税効果会計の会計処理並びに開示を行っている。</p> </div> <p>また、繰延税金資産及び繰延税金負債の発生の主な原因別の内訳については、法人税及び地方法人税と住民税及び事業税を区分せずに、これらの税金全体で注記するものとされている。</p> <p>なお、連結納税制度からグループ通算制度に移行する場合、グループ通算制度を適用する場合の会計処理及び開示に関する取扱いの適用は、会計基準等の改正に伴う会計方針の変更に該当するものの、同取扱いの第32項において、会計方針の変更による影響はないものとみなすとされており、会計方針の変更に関する注記は不要とされている。</p> <p>一方で、通算税効果額の授受を行わない場合の会計処理及び取扱いについては、連結納税制度における取扱いを踏襲するか否かも含め取り扱われていないため、通算税効果額の授受を行わない場合には、会計方針の開示、会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準第4-3項に定める「関連する会計基準等の定めが明らかでない場合」に該当することになると考えられることから、財規ガイドライン8の2の3(8)④にしたがい、採用した会計処理の原則及び手続を、連結財務諸表作成のための基本となる重要な事項に注記することが考えられるとされている。</p>	<p>グループ通算制度を適用する場合の会計処理及び開示に関する取扱い</p>
<p>企業結合等関係</p>	<p>取得とされた企業結合に係る重要な取引がある場合には、取得原価の算定等に関する事項（被取得企業又は取得した事業の取得原価及び対価の種類ごとの内訳）などを注記する。</p> <p>なお、上記の取得原価の金額等を非開示としている事例については、投資家</p>	<p>連結財規第15条の12第1項第5号 財規第8条の17第1項第5号</p>

項目	留意点	備考
	<p>保護の観点から適切ではないと考えられる。</p> <p>主要な取得関連費用の内容及び金額を注記により開示することが求められている。</p> <p>前連結会計年度に行われた企業結合に係る暫定的な会計処理の確定に伴い、当連結会計年度において取得原価の当初配分額に重要な見直しが行なわれた場合には、当該見直しの内容及び金額を注記する。</p>	<p>連結財規第15条の12第4項 財規第8条の17第4項</p>
資産除去債務関係	<p>資産除去債務については、次に掲げる資産除去債務の区分に応じ、当該事項を注記する。</p> <p>ただし、重要性の乏しいものについては、注記を省略できる。</p> <p>一 資産除去債務のうち連結貸借対照表に計上しているもの 次のイからニまでに掲げる事項</p> <p>イ 当該資産除去債務の概要</p> <p>ロ 当該資産除去債務の金額の算定方法</p> <p>ハ 当連結会計年度における当該資産除去債務の総額の増減</p> <p>二 当該資産除去債務の金額の見積りを変更したときは、その旨、変更の内容及び影響額</p> <p>二 前号に掲げる資産除去債務以外の資産除去債務 次のイからハまでに掲げる事項</p> <p>イ 当該資産除去債務の金額を連結貸借対照表に計上していない旨</p> <p>ロ 当該資産除去債務の金額を連結貸借対照表に計上していない理由</p> <p>ハ 当該資産除去債務の概要</p>	<p>連結財規第15条の23 連結財規ガイドライン15の23 財規第8条の28 財規ガイドライン8の28 資産除去債務会計基準 資産除去債務適用指針</p>
賃貸等不動産関係	<p>賃貸等不動産がある場合には、次に掲げる事項を注記する（賃貸等不動産の総額に重要性が乏しい場合には、注記を省略できる）。</p> <p>① 賃貸等不動産の概要</p> <p>② 賃貸等不動産の連結貸借対照表計上額及び当連結会計年度における主な変動</p> <p>③ 賃貸等不動産の連結決算日における時価及び当該時価の算定方法</p> <p>④ 賃貸等不動産に関する損益</p>	<p>連結財規第15条の24 財規第8条の30 賃貸等不動産会計基準 賃貸等不動産適用指針</p>
公共施設等運営事業関係	<p>公共施設等運営事業を行っており、かつ、更新投資に係る会計処理について、公共施設等運営事業における運営権者の会計処理等に関する実務上の取扱い第12項(1)に該当する場合には、次に掲げる事項を注記する。</p> <p>(1) 公共施設等運営権の概要</p> <p>(2) 公共施設等運営権の減価償却の方法</p> <p>(3) 更新投資に係る事項</p> <p>① 主な更新投資の内容及び当該更新投資を予定している時期</p> <p>② 更新投資に係る資産の計上方法</p> <p>③ 更新投資に係る資産の減価償却の方法</p> <p>④ 翌連結会計年度以降に実施すると見込まれる更新投資のうち資本的支出に該当する部分の内容及びその金額</p>	<p>連結財規第15条の25 連結財規ガイドライン15の25 財規第8条の31 財規ガイドライン8の31-1-1、8の31-2 公共施設等運営事業における運営権者の会計処理等に関する実務上の取扱い</p>
収益認識関係	<p>収益認識に関する注記における開示目的は、顧客との契約から生じる収益及びキャッシュ・フローの性質、金額、時期及び不確実性を財務諸表利用者が理解できるようにするための十分な情報を企業が開示することであるとされている。</p> <p>顧客との契約から生じる収益について、次に掲げる事項であって、投資者その他の財務諸表の利用者の理解に資するものを注記しなければならないとされている。ただし、重要性の乏しいものについては、注記を省略できるとされている。</p> <p>(1) 顧客との契約から生じる収益及び当該契約から生じるキャッシュ・フローの性質、金額、時期及び不確実性に影響を及ぼす主要な要因に基づく区分に当該収益を分解した情報（以下「収益の分解情報」という。）</p> <p>(2) 顧客との契約から生じる収益を理解するための基礎となる情報（以下「収益を理解するための情報」という。）</p>	<p>連結財規第15条の26 連結財規ガイドライン15の26 財規第8条の32 財規ガイドライン8の32 収益認識会計基準 収益認識適用指針</p>

項目	留意点	備考
	<p>(3) 顧客との契約に基づく履行義務の充足と当該契約から生じるキャッシュ・フローとの関係並びに当連結会計年度末において存在する顧客との契約から翌連結会計年度以降に認識すると見込まれる収益の金額及び時期に関する情報（以下「当期及び翌期以降の収益の金額を理解するための情報」という。）</p> <p>(1) 収益の分解情報</p> <p>収益を分解する程度については、企業の実態に即した事実及び状況に応じて決定するとされている。その結果、複数の区分に分解する必要がある企業もあれば、単一の区分のみで足りる企業もあるとされている。</p> <p>収益の分解に用いる区分を検討する際に、次のような情報において、企業の収益に関する情報が他の目的でどのように開示されているのかを考慮するとされている。</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>① 財務諸表外で開示している情報（例えば、決算発表資料、年次報告書、投資家向けの説明資料）</li> <li>② 最高経営意思決定機関が事業セグメントに関する業績評価を行うために定期的に検討している情報</li> <li>③ 他の情報のうち、上記①及び②で識別された情報に類似し、企業又は企業の財務諸表利用者が、企業の資源配分の意思決定又は業績評価を行うために使用する情報</li> </ol> <p>収益を分解するための区分の例として次のものが挙げられるとされている。</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>① 財又はサービスの種類（例えば、主要な製品ライン）</li> <li>② 地理的区分（例えば、国又は地域）</li> <li>③ 市場又は顧客の種類（例えば、政府と政府以外の顧客）</li> <li>④ 契約の種類（例えば、固定価格と実費精算契約）</li> <li>⑤ 契約期間（例えば、短期契約と長期契約）</li> <li>⑥ 財又はサービスの移転の時期（例えば、一時点で顧客に移転される財又はサービスから生じる収益と一定の期間にわたり移転される財又はサービスから生じる収益）</li> <li>⑦ 販売経路（例えば、消費者に直接販売される財と仲介業者を通じて販売される財）</li> </ol> <p>収益の分解情報を注記する場合の収益は、収益認識会計基準等の範囲に含まれる顧客との契約から生じる収益であることに留意する（作成要領401ページ作成にあたってのポイント③）</p> <p>収益の分解情報とセグメント情報等会計基準に従って各報告セグメントについて開示する売上高との間の関係を財務諸表利用者が理解できるようにするための十分な情報を注記することとされている。</p> <p>セグメント情報等会計基準に基づいて開示される売上高に関する情報が、収益認識会計基準における収益の会計処理の定めに基づいており、かつ、収益及びキャッシュ・フローの性質、金額、時期及び不確実性に影響を及ぼす主要な要因に基づく区分に分解した情報として十分であると判断される場合には、セグメント情報に追加して収益の分解情報を注記する必要はないものと考えられるとされている。</p> <p>(2) 収益を理解するための基礎となる情報</p> <p>顧客との契約から生じる収益を理解するための基礎となる情報には、例えば次の事項が含まれるものとされている。</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>① 顧客との契約及び履行義務に関する情報（履行義務に関する情報、重要な支払条件に関する情報）</li> <li>② 顧客との契約に基づいて、財貨の交付又は役務の提供によって得ることが見込まれる対価の額（以下「取引価格」という。）を算定する際に用いた見積方法、インプット、仮定に関する情報</li> <li>③ 取引価格を履行義務に配分する際に用いた見積方法、インプット、仮定に関する情報</li> </ol>	

項目	留意点	備考
	<p>④ 収益を認識する通常の時点の判断及び当該時点における会計処理の方法を理解できるようにするための情報</p> <p>⑤ 顧客との契約から生じる収益の金額及び時期の決定に重要な影響を与える収益認識会計基準を適用する際に行った判断及び判断の変更</p> <p>収益を理解するための基礎となる情報において注記する情報は、顧客と締結した契約の内容と、それらの内容がどのように収益及び関連する財務諸表の項目に反映されているかに関する情報を開示するものであるとされている。この情報を記載するにあたって、単に収益認識会計基準等における取扱いを記載するのではなく、企業の置かれている状況が分かるようにすることで、財務諸表利用者に有用な情報を開示することになると考えられるとされている。</p> <p>収益認識会計基準を適用する際に行った判断又は判断の変更のうち、顧客との契約から生じる収益の金額及び時期の決定に重要な影響を与えるものを注記することとされている。ただし、これらの事項については、収益を理解するための基礎となる情報に掲げる事項又は内容を踏まえて注記している場合には、当該項目を改めて設けて記載する必要はないと考えられるとされている。</p> <p>収益認識関係注記における開示目的に照らして、企業の収益及びキャッシュ・フローを理解するために適切であると考えられる方法で注記する必要があることに留意する。</p> <p>なお、収益認識会計基準等においては、会計方針として注記する内容として、主要な事業における主な履行義務の内容、当該履行義務に関する収益を認識する通常の時点その他重要な会計方針に含まれると判断した収益認識に関する注記事項その他の事項を記載するものとされている。会計方針として注記している内容は、収益認識関係注記において記載しないことができるとされている。</p> <p>(3) 当期及び翌期以降の収益の金額を理解するための情報 顧客との契約に基づく履行義務の充足と当該契約から生じるキャッシュ・フローとの関係を理解できるようにするための情報には、例えば次の事項が含まれるとされている。</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>① 顧客との契約から生じた債権、契約資産並びに契約負債の期首残高及び期末残高（それぞれ区分して表示していない場合）</li> <li>② 当連結会計年度に認識した収益の額のうち期首現在の契約負債残高に含まれていた額</li> <li>③ 当連結会計年度における契約資産及び契約負債の残高の重要な変動に関する内容</li> <li>④ 履行義務の充足の時期と通常支払時期との関連性並びに当該関連性が契約資産及び契約負債の残高に与える影響の説明</li> <li>⑤ 過去の期間に充足した履行義務又は部分的に充足した履行義務から当事業年度に認識した収益がある場合には当該金額等</li> </ol> <p>当連結会計年度末において存在する顧客との契約から翌連結会計年度以降に認識すると見込まれる収益の金額及び時期に関する情報には、例えば当連結会計年度末において未だ充足していない履行義務に配分した取引価格の総額、当該履行義務が充足すると見込んでいる時期等が含まれるとされている。</p> <p>残存履行義務に配分した取引価格の注記に含めるか否かを決定するにあたっては、収益の分解情報を区分する単位（分解区分）ごと（複数の分解区分を用いている場合には分解区分の組み合わせ）又はセグメントごとに判断することも考えられるとされている。</p> <p>なお、特定の分解区分（特定の分解区分の組み合わせ）又は特定のセグメントに関する残存履行義務についてのみ残存履行義務に配分した取引価格の注記に含めることとした場合には、当該分解区分等を注記することが考えられる（作成要領415ページ作成にあたってのポイント①）。</p> <p>当該履行義務が、当初に予想される契約期間が1年以内の契約の一部である場</p>	

項目	留意点	備考
	<p>合等には、当該情報の注記を要しないとされている。この場合には、いずれの条件に該当しているか、及び当該注記に含めていない履行義務の内容を注記することとされている。</p> <p>また、これに加え、売上高又は使用量に基づくロイヤルティ等の変動対価に該当するため、当該注記に含めていないものがある場合には、次の事項を注記する。</p> <p>① 残存する契約期間</p> <p>② 当該注記に含めていない変動対価の概要（例えば、変動対価の内容及びその変動性がどのように解消されるのか）</p> <p>顧客との契約から受け取る対価の額に、取引価格に含まれない変動対価の額等、取引価格に含まれず、結果として残存履行義務の注記に含めていないものがある場合には、その旨を注記することとされている。</p> <p>収益認識に関する注記を記載するにあたり、収益認識会計基準等において示す注記事項の区分に従って注記事項を記載する必要はないとされている。</p> <p>重要な会計方針として注記している内容は、収益認識に関する注記として記載しないことができる。また、収益認識に関する注記として記載する内容について、連結財務諸表における他の注記事項に含めて記載している場合には、その旨を記載し、収益認識に関する注記の記載を省略することができる。とされている。</p> <p>(1) 収益の分解情報及び(3) 当期及び翌期以降の収益の金額を理解するための情報については、連結財務諸表を作成している場合には、個別財務諸表では注記を省略することができる。また、(2) 収益を理解するための基礎となる情報について、連結財務諸表において同一の内容が記載される場合には、その旨を記載し、当該記載を省略することができる。</p> <p><b>【収益認識に関する注記—適用2年目以降の対応】</b></p> <p>関連する開示が全体として開示目的を達成するための十分な情報となっているか検討する必要がある。</p> <p>「業界慣行に従い処理している」等により収益認識会計基準等で求められている開示を省略している場合には、開示を省略する理由として適切ではなく、また、「重要性がない」として開示を省略している場合には、その省略によって開示目的の達成に必要な情報の理解も困難になっていないかどうか検討する必要がある。</p> <p>具体的な留意事項については、会計情報5月号掲載の「収益認識適用の2年目適用におけるポイント」を参照されたい。</p>	
セグメント情報等	<p>連結財規及び財規において、セグメント情報等に係る様式が規定されているので、実際の開示に際しては同様式及び記載上の注意に留意する。</p> <p><b>【いわゆる単一セグメント】</b></p> <p>開示情報としての重要性が乏しく、財務諸表利用者の判断を誤らせる可能性がないと考えられるとき（例えば、単一セグメントの場合）は、「セグメント情報」の記載を省略することが考えられる。</p> <p>記載を省略する場合でも、「セグメント情報」は様式上の記載項目とされているので、項目自体は省略しないで、その旨を記載することとなる（作成要領429ページ 作成にあたってのポイント⑤）。</p> <p>報告すべきセグメントが1つしかなく、セグメント情報を開示しない企業であっても、関連情報は開示する（セグメント情報等会計基準第29項なお書き）。</p> <p><b>【報告セグメントの変更】</b></p> <p>企業の組織構造の変更等、企業の管理手法が変更されたために、報告セグメントの区分方法を変更する場合には、その旨及び前年度のセグメント情報を当年度の区分方法により作り直した情報を開示することが原則である（セグメント情報等会計基準第27項）。</p> <p>このように前年度のセグメント情報を当年度の区分方法により作り直した情</p>	<p>連結財規第15条の2</p> <p>財規第8条の29</p> <p>セグメント情報等会計基準</p> <p>セグメント情報等適用指針</p> <p>金融庁が公表している「令和4年度 有価証券報告書レビューの審査結果及び審査結果を踏まえた留意すべき事項」</p>

項目	留意点	備考
	<p>報を開示する場合には、報告セグメントの区分方法を変更する前の前年度のセグメント情報を記載する必要はないと解される（作成要領429ページ 作成にあたってのポイント⑦）。</p> <p><b>【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】</b> 連結財務諸表の遡及処理を行う場合は、前連結会計年度のセグメント情報等について、遡及処理の影響を反映した情報を開示する（セグメント情報等会計基準第97-2項）。</p> <p><b>【関連情報】</b> 関連情報は、セグメント情報の中で同様の情報が開示されている場合を除いて、開示しなければならない（セグメント情報等会計基準第29項）。</p> <p><b>【主要な顧客に関する情報】</b> 主要な顧客に関する情報は、外部顧客への売上高のうち、特定の外部顧客への売上高（同一企業集団に属する顧客への売上高を集約している場合には、その売上高）が、連結損益計算書の売上高の10%以上である場合に、当該顧客に関する情報を開示する。</p> <p>同一企業集団に属する顧客への売上高を集約している場合には、当該企業集団単位に集約した情報を記載することになると解される（作成要領441ページ 作成にあたってのポイント②）。</p> <p>なお、上記の連結売上高の10%以上の主要な顧客について、顧客との契約において顧客名を開示しない旨の守秘義務条項があることを理由として、当該顧客の社名を開示していない事例については、投資家保護の観点から適切ではないと考えられる。</p> <p><b>【固定資産の減損損失に関する報告セグメント別情報の開示】</b> 連結損益計算書において固定資産の減損損失を計上していない場合、【報告セグメントごとの固定資産の減損損失に関する情報】に、連結損益計算書において固定資産の減損損失を計上していない旨を記載することにより、様式で定められている表の記載を省略できると解される（作成要領441ページ 作成にあたってのポイント③）。</p> <p><b>【のれんに関する報告セグメント別情報の開示】</b> 連結損益計算書においてのれんの償却額を計上していない場合、【報告セグメントごとののれんの償却額及び未償却残高に関する情報】に、連結損益計算書においてのれんの償却額を計上していない旨を記載することにより、様式で定められている表の記載を省略できると解される（作成要領441ページ 作成にあたってのポイント③）。</p> <p>上記のほか、次の事項に注意する。</p> <p>① 2010年4月1日より前に行われた企業結合、事業分離及び子会社の企業結合に係る「負のれん」についても、様式に準じて当該負のれんの償却額及び未償却残高を注記する必要がある。</p> <p>② 財務諸表等規則においてもセグメント情報に関して、連結財務諸表規則と同様の規定が設けられているので、連結財務諸表を作成していない場合でもセグメント情報の開示が必要となる。</p>	
<p>セグメント情報等</p> <p>収益認識会計基準等の適用</p>	<p>収益認識会計基準等では、当期認識した顧客との契約から生じる収益を、収益及びキャッシュ・フローの性質、金額、時期及び不確実性に影響を及ぼす主要な要因に基づく区分に分解して注記することとされている。</p> <p>収益の分解情報の注記において、収益を分解する程度については、企業の実態に即した事実及び状況に応じて決定することとされている。したがって、複数の区分に分解する必要がある企業もあれば、単一の区分のみで足りる企業もあることに留意する。</p> <p>報告セグメントごとの売上高に関する情報が、収益認識会計基準における収</p>	<p>連結法規第15条の26、第15条の2、連結法規ガイドライン15の26</p> <p>収益認識会計基準</p> <p>収益認識適用指針</p>

項目	留意点	備考
	<p>益の会計処理の定めに基づいており、かつ、収益及びキャッシュ・フローの性質、金額、時期及び不確実性に影響を及ぼす主要な要因に基づく区分に分解した情報として十分であると判断される場合には、報告セグメントごとの売上高に関する情報に追加して収益の分解情報を注記する必要はないものと考えられるとされている。</p> <p>その他、収益の分解情報を開示するにあたっての留意事項は、上記の収益認識関係の項目を参照されたい。</p>	
1株当たり情報	<p>「1株当たり当期純利益金額」（連結財規第65条の2）については、「1株当たり当期純利益」と記載することも差し支えないと考えられる（作成要領463ページ作成にあたってのポイント②）。</p> <p>従業員等に信託を通じて自社の株式を交付する取引に関する実務上の取扱いを適用する場合には、以下の注記が必要となる。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>● 1株当たり当期純利益の算定上、株主資本において自己株式として計上されている信託に残存する自社の株式を、期中平均株式数の計算において控除する自己株式に含めている旨、及び期中平均の自己株式の数。</li> <li>● 1株当たり純資産額の算定上、株主資本において自己株式として計上されている信託に残存する自社の株式を、期末発行済株式総数から控除する自己株式に含めている旨、及び期末の自己株式の数。</li> </ul> <p>取締役の報酬等として株式を無償交付する取引に関する取扱いにおいて、事後交付型におけるすべての権利確定条件を達成した場合に株式が交付されることとなる契約は、潜在株式として取り扱い、潜在株式調整後1株当たり当期純利益の算定において、ストック・オプションと同様に取り扱うこととされている。</p> <p>株式引受権の金額は1株当たり純資産額の算定上、期末の純資産額の算定にあたっては、貸借対照表の純資産の部の合計額から控除するとされている。</p>	<p>従業員等に信託を通じて自社の株式を交付する取引に関する実務上の取扱い</p> <p>取締役の報酬等として株式を無償交付する取引に関する取扱い</p>
後発事象	<ol style="list-style-type: none"> <li>① 株式併合及び株式分割</li> <li>② 退職一時金制度から確定拠出年金制度への移行</li> <li>③ 厚生年金基金の代行部分の返上</li> <li>④ 決算日後に生じた継続企業の前提に重要な疑義を生じさせるような事象又は状況</li> <li>⑤ 組織再編</li> <li>⑥ 新株予約権（会社法のストックオプションを含む）</li> <li>⑦ その他</li> </ol> <p>いずれも重要な後発事象として開示されることが多い項目であることに留意する。</p>	<p>連結財規第14条の9</p> <p>連結財規ガイドライン14の9、15の22</p> <p>財規第8条の4</p> <p>財規ガイドライン8の4、8の27-5</p> <p>後発事象に関する監査上の取扱い</p>
資産除去債務明細表	<p>連結財規様式第十一号により資産除去債務明細表を開示する。</p> <p>次の記載上の注意に留意する。</p> <p><b>【記載上の注意】</b></p> <p>1. 連結貸借対照表に計上されている当期首及び当期末の資産除去債務について、当該資産除去債務に係る法的規制等の種類ごとの区分により記載すること。</p> <p>2. 本明細表に記載すべき事項が第15条の23において読み替えて準用する財務諸表等規則第8条の28第1項に規定する注記事項として記載されている場合には、その旨を記載することにより本明細表の記載を省略することができる。</p> <p>連結附属明細表の作成の省略（連結財規第92条の2）に係る次の規定に留意する。</p> <p><b>【連結財規第92条の2】</b></p> <p>当連結会計年度期首及び当連結会計年度末における資産除去債務の金額が当連結会計年度期首及び当連結会計年度末における負債及び純資産の合計額の100分の1以下である場合には、前条第1項に規定する資産除去債務明細表</p>	<p>連結財規様式第十一号</p> <p>連結財規第92条の2</p> <p>財規様式第十五号</p> <p>財規第125条の2</p>

項目	留意点	備考
	<p>の作成を省略することができる。</p> <p>2 前項の規定により資産除去債務明細表の作成を省略した場合には、その旨を注記しなければならない。</p>	
その他	<p>記載上の注意(47)及び第二号様式記載上の注意(66)において次のように規定されている。</p> <p>【記載上の注意(47)】、【第二号様式記載上の注意(66)】</p> <p>(66) その他</p> <p>a (略)</p> <p>b (略)</p> <p>c 提出会社が、最近連結会計年度において法第24条の4の7第1項又は第2項の規定により四半期報告書を提出した場合には、最近連結会計年度における各四半期連結累計期間（当該提出した四半期報告書に係る四半期連結累計期間に限る。）に係る(a)から(d)までに掲げる項目の金額及び最近連結会計年度に係る(a)及び(e)から(g)までに掲げる項目の金額について、各四半期連結累計期間、最近連結会計年度の順に記載すること。</p> <p>(a) 売上高</p> <p>(b) 税金等調整前四半期純利益金額又は税金等調整前四半期純損失金額</p> <p>(c) 親会社株主に帰属する四半期純利益金額又は親会社株主に帰属する四半期純損失金額</p> <p>(d) 1株当たり四半期純利益金額又は1株当たり四半期純損失金額</p> <p>(e) 税金等調整前当期純利益金額又は税金等調整前当期純損失金額</p> <p>(f) 親会社株主に帰属する当期純利益金額又は親会社株主に帰属する当期純損失金額</p> <p>(g) 1株当たり当期純利益金額又は1株当たり当期純損失金額</p> <p>d cに規定する事項を記載する場合には、最近連結会計年度における各四半期連結会計期間（当該連結会計期間の最後の四半期連結会計期間を含む。以下dにおいて同じ。）に係るc(d)に掲げる項目の金額（各四半期連結累計期間に係るc(d)に掲げる項目の金額に準じて算出したもの）について、各四半期連結会計期間の順に記載すること。</p>	<p>記載上の注意(47)</p> <p>第二号様式記載上の注意(66)</p>
<p>主な資産及び負債の内容</p>	<p>主な資産及び負債の内容を開示する場合、流動資産のうち、受取手形及び売掛金については、主な相手先（金額の多い順に上位5社程度をいう。）別の金額を示すことが求められている。</p> <p>なお、上記の主な相手先を非開示としている事例については、投資家保護の観点から適切ではないと考えられる。</p> <p>連結財務諸表を作成している場合は、記載を省略することができる。</p>	<p>第二号様式記載上の注意(73)</p>

以上

# 実務対応報告第45号「資金決済法における特定の電子決済手段の会計処理及び開示に関する当面の取扱い」等の解説

公認会計士 きむら ひろと  
木村 寛人

## 1. はじめに

企業会計基準委員会（以下「ASBJ」という）より、2023年11月17日に、実務対応報告第45号「資金決済法における特定の電子決済手段の会計処理及び開示に関する当面の取扱い」（以下「実務対応報告第45号」という）及び企業会計基準第32号『「連結キャッシュ・フロー計算書等の作成基準」の一部改正』（以下「キャッシュ・フロー作成基準一部改正」という。また、以下、実務対応報告第45号と合わせて「実務対応報告第45号等」という）が公表された¹。また、日本公認会計士協会（以下「JICPA」という）より、同日に、「会計制度委員会報告第8号『連結財務諸表等におけるキャッシュ・フロー計算書の作成に関する実務指針』（以下「キャッシュ・フロー実務指針」という）の改正について」が公表された²。

本稿では、実務対応報告第45号等の概要について解説する。

## 2. 実務対応報告第45号等の公表の経緯

2022年6月に成立した「安定的かつ効率的な資金決済制度の構築を図るための資金決済に関する法律等の一部を改正する法律」（令和4年法律第61号。以下「改正法」という）により、「資金決済に関する法律」（平成21年法律第59号。以下「資金決済法」という）が改正された。改正後の資金決済法においては、法定通貨の価値と連動した価格で発行され券面額と同額で払戻しを約

するもの及びこれに準ずる性質を有するものが新たに「電子決済手段」と定義され、また、これを取り扱う電子決済手段等取引業者について登録制が導入され、必要な規定の整備が行われた。

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

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

## 3. 資金決済法第2条第5項における電子決済手段の規定の内容

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

1 リンク先のASBJのホームページを参照のこと。  
([https://www.asbj.or.jp/jp/accounting_standards/practical_solution/y2023/2023-1117.html](https://www.asbj.or.jp/jp/accounting_standards/practical_solution/y2023/2023-1117.html))  
2 リンク先のJICPAのホームページを参照のこと。  
([https://jicpa.or.jp/specialized_field/20231117ws.html](https://jicpa.or.jp/specialized_field/20231117ws.html))

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

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

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

## 4. 実務対応報告第45号等の概要

### ① 範囲

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

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

電子決済手段等取引業者が電子決済手段の利用者から預託を受ける外国電子決済手段^{以外}の外国電子決済手段については、電子決済手段等取引業者に関する内閣府令（令和5年内閣府令第48号）における一定の利用者の保護はなく、かつ、資金決済法等で規定される電子決済手段の発行者に対する規制も及ばないため、国内で発行される電子決済手段と同様の会計上の性格を有するか否かは必ずしも明らかではないと考えられること、また、仮に会計上の取扱いを定める場合、国際的な会計基準との整合性を図ることの検討も必要になると考えられること（実務対応報告第45号BC8項）から、実務対応報告第45号の適用範囲には含めないこととされている。

(ii) 第3号電子決済手段の発行者側の会計処理及び開示に関しては、実務対応報告第23号「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）を適用するとされている（実務対応報告第45号第3項）。

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

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

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

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

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

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

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

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

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

- (i) 第1号電子決済手段及び第3号電子決済手段は、その券面額に基づく価額をもって財又はサービスの対価の支払に使用される点で交換の媒体となるなど通

貨に類似する性格を有している。

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

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

## ③ 電子決済手段の保有に係る会計処理

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

電子決済手段の保有に係る会計処理	
取得時	実務対応報告第45号の対象となる電子決済手段を取得したときは、その <b>受渡日</b> に当該電子決済手段の <b>券面額に基づく価額</b> をもって電子決済手段を資産として計上し、当該電子決済手段の取得価額と電子決済手段の当該券面額に基づく価額との間に差額がある場合、当該 <b>差額を損益</b> として処理する（実務対応報告第45号第5項）。
移転時又は払戻時	実務対応報告第45号の対象となる電子決済手段を第三者に移転するとき又は電子決済手段の発行者から実務対応報告第45号の対象となる電子決済手段について金銭による払戻しを受けるときは、その <b>受渡日</b> に当該電子決済手段を取り崩し、また、電子決済手段を第三者に移転するときに金銭を受け取り、当該電子決済手段の帳簿価額と金銭の受取額との間に差額がある場合、当該 <b>差額を損益</b> として処理する（実務対応報告第45号第6項）。
期末時	実務対応報告第45号の対象となる電子決済手段の発行者に対する一定の規制（実務対応報告第45号BC12項及びBC13項）や電子決済手段等取引業者に対する所要の規制（実務対応報告第45号BC19項）が課されていることにより、当該電子決済手段の換金リスクは、通常、要求払預金における信用リスクと同程度に低いと考えられることを踏まえ、実務対応報告第45号の対象となる電子決済手段は、期末時において、その <b>券面額に基づく価額</b> をもって貸借対照表価額とする（実務対応報告第45号第7項及びBC29項）。
外国電子決済手段	電子決済手段等取引業者に課される買取義務及び履行保証金保全契約等と同等の契約による資産の保全に関しては、資金移動業者に対する発行者規制と同等の規制となっていると考えられることから、電子決済手段等取引業者が管理する外国電子決済手段の換金リスクは、国内で資金移動業者が発行する第1号電子決済手段と同程度であると考えられる。したがって、実務対応報告第45号の対象となる電子決済手段等取引業者が管理する外国電子決済手段については、 <b>国内で発行される実務対応報告第45号の対象となる電子決済手段と同様の会計上の性格を有するもの</b> として取り扱う（実務対応報告第45号BC19項及びBC20項）。

#### ④ 電子決済手段の発行に係る会計処理

実務対応報告第45号の対象となる電子決済手段に係る払戻義務は、「将来一定期日に他の企業に対し現金を引き渡す契約上の義務」であると考えられるため、金銭債務に該当すると考えられる（実務対応報告第45号BC31項）。そこで、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）及び日本公認会計士協会 会計制度委員会報告第14号「金融商品会計に関する実務指針」の定めを勘案し、実務対応報告第45号の対象となる電子決済手段の発行に係る会計処理について、次のとおり定められている。

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

#### ⑤ 外貨建電子決済手段に係る会計処理

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

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

外貨建電子決済手段に係る会計処理	
外貨建電子決済手段の期末時における円換算	企業会計審議会「外貨建取引等会計処理基準」（以下「外貨建取引等会計処理基準」という。）— 2 (1) ①の <b>外国通貨の定め</b> に準じて処理する。
外貨建電子決済手段に係る払戻義務の期末時における円換算	外貨建取引等会計処理基準 — 2 (1) ②の <b>外貨建金銭債権債務の定め</b> に従って処理する。

#### ⑥ 預託電子決済手段に係る取扱い

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

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

一方、貸借対照表においては、我が国の会計基準では現金の定義を定めておらず、表示の取扱いを定めるためには、従来より貸借対照表とキャッシュ・フロー計算書で現金の範囲が異なる点についても国際的な整合性や開示規則等との関係も踏まえ検討することが考えられるが、その検討は電子決済手段以外の取扱いにも影響を及ぼす可能性があり、実務対応報告第45号の基準開発の範囲を超えると考えられるため、貸借対照表上の取扱いは定めないこととしたとされている（「実務対応報告公開草案第66号『資金決済法における特定の電子決済手段の会計処理及び開示に関する当面の取扱い（案）』等に対するコメント」³の「5. 主なコメントの概要とその対応」の12）「コメントへの対応」）。なお、開示規

#### ⑦ 開示

##### (i) 表示

キャッシュ・フロー作成基準一部改正においては、特定の電子決済手段、すなわち、第1号電子決済

³ リンク先のASBJのホームページを参照のこと。  
([https://www.asbj.or.jp/jp/accounting_standards/exposure_draft/y2023/2023-0531/comment.html](https://www.asbj.or.jp/jp/accounting_standards/exposure_draft/y2023/2023-0531/comment.html))

則等により現金及び預金に含まれない場合には、重要性も踏まえてその性質を示す適切な科目で表示することになると考えられるとされている（同コメント対応）。

(ii) 注記事項

実務対応報告第45号の対象となる電子決済手段

及び電子決済手段に係る払戻義務に関して、金融商品会計基準第40-2項に定める事項の注記を行うとされている（実務対応報告第45号第14項及びBC44項）。

金融商品会計基準第40-2項に定める事項（ただし、重要性が乏しいものは注記省略可）	
(1)金融商品の状況に関する事項	① 金融商品に対する取組方針 ② 金融商品の内容及びそのリスク ③ 金融商品に係るリスク管理体制 ④ 金融商品の時価等に関する事項についての補足説明
(2)金融商品の時価等に関する事項	
(3)金融商品の時価のレベルごとの内訳等に関する事項	

⑧ 適用時期等

実務対応報告第45号等は、公表日以後適用することとされている（実務対応報告第45号第15項及びキャッシュ・フロー作成基準一部改正第4項）。本取扱いの理由は、改正された資金決済法の施行に合わせて実務対応報告第45号の対象となる電子決済手段が発行される場合、実務対応報告第45号を可能な限り早い時期に適用することのニーズが高いと考えられることや、実務対応報告第45号に定める会計処理等に複雑さがなくその適用の困難さはないと考えられることから、特段の準備期間は必要ないと考えられるためである（実務対応報告第45号BC46項及びキャッシュ・フロー作成基準一部改正BC7項）。

なお、実務対応報告第45号を適用するにあたっては、特段の経過的な取扱いを定めないとされているた

め、企業会計基準第24号「会計方針の開示、会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」第6項(1)に定める会計方針の変更に関する原則的な取扱いに従い、新たな会計方針を遡及適用することになる（実務対応報告第45号BC46項なお書き）。

## 5. おわりに

改正法に関係する政令は、2023年6月1日から施行され、また、内閣府令等及び告示は、監督指針・ガイドライン等と併せて、2023年6月1日から施行・適用されている。実務対応報告第45号等と併せて、改正された資金決済法並びに関係する政令、内閣府令等、告示、監督指針、ガイドライン等を参照していただきたい。

以 上

# 会計制度委員会研究報告第17号「環境価値取引の会計処理に関する研究報告—気候変動の課題解決に向けた新たな取引への対応—」の概要（第2回）

公認会計士 ほうがく みつはる  
豊岳 光晴

## 1. はじめに

日本公認会計士協会（会計制度委員会）は、2023年9月21日に、会計制度委員会研究報告第17号「環境価値取引の会計処理に関する研究報告—気候変動の課題解決に向けた新たな取引への対応—」（以下、「本研究報告」という。）を公表した。

本稿では、本研究報告の概要を2回に分けて紹介する。

第1回	<ul style="list-style-type: none"> <li>我が国の会計基準における排出量取引の取扱い</li> <li>クレジットを用いた近年の環境価値取引</li> </ul>
第2回	<ul style="list-style-type: none"> <li>非化石証書を用いた環境価値取引</li> <li>研究内容を踏まえた提言</li> </ul>

本研究報告は、5つのパートから構成されている。

「Ⅰ. はじめに」では、検討の経緯として種々の環境関連取引が近年行われていることを挙げており、本研究報告の検討の対象として環境価値を直接取引対象とする環境関連取引に限定していることが記載されている。

「Ⅱ. 我が国の会計基準における排出量取引の取扱い」では、排出量取引に関する会計処理の会計基準における取扱いとして実務対応報告第15号「排出量取引の会計処理に関する当面の取扱い」（以下、「実務対応報告第15号」という。）の概要を紹介したうえで、どのような取引が実務対応報告第15号の適用対象となるのかの判断ポイントについて考察が行われている。

「Ⅲ. クレジットを用いた近年の環境価値取引」では、J-クレジット制度、二国間クレジット制度、ボランタリークレジット制度の概要等が紹介されている。また、環境価値が組み込まれた財又はサービスが提供される取引

の例として、カーボンニュートラルガスを取り上げ、検討が行われている。

「Ⅳ. 非化石証書を用いた環境価値取引」では、非化石証書の制度の概要を紹介したうえで、非化石証書を用いた取引としてコーポレートPPA（Power Purchase Agreement（電力購入契約））に関する会計上の論点について分析が行われている。

「Ⅴ. 全体のまとめ」では、これまでの検討を踏まえ、非化石証書の会計処理、バーチャルPPAの会計処理についての提言が行われている。

第1回では、上記のうち「Ⅰ. はじめに」、「Ⅱ. 我が国の会計基準における排出量取引の取扱い」及び「Ⅲ. クレジットを用いた近年の環境価値取引」の内容について紹介した。

第2回の本稿では、「Ⅳ. 非化石証書を用いた環境価値取引」、及び、「Ⅴ. 全体のまとめ」について紹介する¹。

## 2. 非化石証書を用いた環境価値取引

### (1) 非化石証書

非化石証書とは、発電時にCO₂を排出しない電気が持つ「環境価値」を、電気自体の価値とは切り離して証書化したものであり、2018年5月より非化石価値取引市場において取引が開始されている。

本研究報告では、資源エネルギー庁公表の資料を参考に2023年6月現在の非化石証書の種類と取引概要を【図表1】のとおりまとめている。

¹ 本研究報告は2023年6月に公表された公開草案に寄せられたコメントを踏まえて公表されたものであるが、内容面について大幅な見直しは行われていない。本稿については2023年10月号掲載の公開草案の解説記事から若干の変更を行っており、主な変更点について下線を付している。

【図表1】非化石証書の種類と取引概要

	FIT ² 非化石証書（再エネ指定）	非FIT非化石証書（再エネ指定）	非FIT非化石証書（指定なし）
対象電源	FIT電源 （太陽光、風力、小水力、バイオマス、地熱等）	非FIT再エネ電源 （大型水力、卒FIT等）	非FIT非化石電源 （原子力等）
取引市場	再エネ価値取引市場	高度化法義務達成市場 （非FIT再エネ指定証書）	高度化法義務達成市場 （非FIT再エネ指定なし証書）
証書売手	電力広域的運営推進機関 （OCCTO）	発電事業者	発電事業者
証書買手	小売電気事業者 仲介事業者 需要家	小売電気事業者	小売電気事業者
最低価格	0.3円/kWh ³	0.6円/kWh	0.6円/kWh
最高価格	4円/kWh	1.3円/kWh	1.3円/kWh
価格決定方式	マルチプライスオークション	シングルプライスオークション	シングルプライスオークション

（「非化石価値取引について—再エネ価値取引市場を中心に—」資源エネルギー庁2023年2月9日⁴7ページ及び8ページの内容を元に作成）

本研究報告で示された非化石証書と京都メカニズムには【図表2】のとおりである。  
おけるクレジットの特徴を踏まえた類似性に関する検討

【図表2】京都メカニズムにおけるクレジットの特徴に照らした類似性の検討（非化石証書）

(1) 京都議定書における国際的な約束を各締約国が履行するために用いられる数値であること	非化石証書は、環境価値の一種である非化石価値を証書化したものであり、電気量の単位であるキロワットアワー（kwh）単位で取引され、環境の取組に関連して定量的な数値で示されるものであると言える。 一方、カーボン・オフセット等の取組には直接活用できないという点において、NDC（国が決定する貢献、Nationally Determined Contributions）達成に活用できる制度かどうか明らかではない。
(2) 国別登録簿においてのみ存在すること	非化石証書は、日本卸電力取引所（JEPX）の口座で管理されるが、現在のところ証書の調達総量の管理用とされており、償却口座の開設については今後の検討対象となっている。 ただし、非化石証書の有効期限はおよそ1年に過ぎないことなどから、各年度の証書の調達総量に対する現在の所有者が管理できていれば十分であるとの見方もある。
(3) 所有権の対象となる有体物ではなく、法定された無体財産権ではないということ	所有権の対象となる有体物ではなく、また、法律上の取扱いは明確ではないため、法定された無体財産権にも該当しないと考えられる。
(4) 取得及び売却した場合には有償で取引され、財産的価値を有していること	需要家として取得した非化石証書については、自ら使用する電気と併せて環境価値を活用することは可能であるが、証書自体を他者へ売却することはできない。 一方、小売電気事業者は、再エネ電力メニューの提供により非化石証書の環境価値を需要家に引き渡すことが可能であり、仲介事業者はFIT非化石証書について小売電気事業者及び需要家に転売することが可能である。 非化石証書は、その取得者の属性（需要家、小売電気事業者、仲介事業者）及び証書の種類（FIT非化石証書又は非FIT非化石証書）によって財産的価値を有しているのかどうかの判断に差が生じる可能性があると考えられる。

本研究報告では、上記(1)及び(4)の検討から、非化石証書は京都メカニズムにおけるクレジットとは異なるものと考えられるとしており、現時点で非化石証書を京都メカニズムにおけるクレジットと類似しているものと

2 Feed-in Tariffの略で、「固定価格買取制度」を指す。太陽光発電のような再生可能エネルギーで発電した電気を国が決めた価格で買い取ることを電力会社に義務付けた制度である。

3 なお、2023年度の第1回オークション（8月実施）より、FIT非化石証書の最低価格が0.3円から0.4円に変更されている。

4 [https://www.renewable-ei.org/pdfdownload/activities/01_ANRE_230209_RE-Users.pdf](https://www.renewable-ei.org/pdfdownload/activities/01_ANRE_230209_RE-Users.pdf)

して取り扱い、実務対応報告第15号の適用対象であると判断することは難しいと考えられるとされている。

しかしながら、実務対応報告第15号においては、類似性の判断基準が示されていないため、実務上、適用可否の判断についてばらつきが生じている可能性があるとの課題が示されている。

本研究報告では、非化石証書が実務対応報告第15号

の適用範囲ではないと判断される場合の会計処理についても考察が行われており、その概要は【図表3】のとおりである。

なお、非化石証書については、京都メカニズムにおけるクレジットと異なり償却が口座管理されていないことから、仮に資産計上を行った場合、費用化処理の時点についての検討が必要になるとの考えが示されている。

【図表3】非化石証書の会計処理の検討

(1) 非化石証書を第三者へ売却することが可能である場合	非化石証書は第三者への売却に基づく財産的価値を有していると考えられることから、取得者が営業目的を達成するために非化石証書を所有し、かつ売却する予定である場合には、棚卸資産に該当する可能性がある。 また、取得者が自社使用を見込む場合であっても、第三者への売却可能性に基づく財産的価値を有している点に着目すると、実務対応報告第15号の排出クレジットの会計処理を斟酌して「無形固定資産」又は「投資その他の資産」として資産計上を認める余地があるものと考えられる。
(2) 非化石証書の環境価値を自社の財又はサービスの提供のために用いる場合	非化石証書の取得者が、非化石証書の価値を自社の財又はサービスに付加して販売することができるという観点から、非化石証書は取得時点で棚卸資産に該当する可能性があると考えられる。
(3) 非化石証書を自社の「地球温暖化対策の推進に関する法律」での報告等で利用するのみである場合	非化石証書の取得者が、非化石証書を第三者へ売却することができず、また、非化石証書の環境価値を自社の財又はサービスの提供のために用いることが明確に検討されていない場合には、非化石証書が財産的価値を有していると説明することは難しいと判断される可能性がある。この判断結果によっては、非化石証書を資産計上することができないと考えられる可能性がある。
(4) その他の会計上の資産としての取扱いの可能性	①無形固定資産 非化石証書は環境価値を証書化したものであり、無形の価値を有するものと考えると、無形固定資産として会計処理することも検討対象になるとの考えが示されている。 非化石証書の取得者にとって、非化石証書は第三者への売却が可能であるものの、将来の自社使用を見込んで取得している場合には、実務対応報告第15号を斟酌して無形固定資産として会計処理することも考えられるとの考えが示されている。 ②前払費用 非化石証書の価値を活用するためには電気そのものの使用が不可欠であることから、非化石証書の取得は、電気の価値の一部に対する前払いであると考えることにより、前払費用に該当するのではないかと考えが示されている。 ただし、前払費用は、「一定の契約に従い、継続して役務の提供を受ける場合、いまだ提供されていない役務に対し支払われた対価」（企業会計原則注解（注5））であるとする定義を踏まえると、前払費用として取り扱うためには、非化石証書の取得に対する支払いについて、「いまだ提供されていない役務」をどのように考えるべきかの検討がさらに必要になるとの考えが示されている。

## (2) コーポレートPPA

需要家が発電事業者との間で再生可能エネルギー由来の電力を長期間にわたり購入する契約をコーポレートPPA (Power Purchase Agreement) という。

本研究報告では、コーポレートPPAを形態別に分けて検討を行っている。具体的には、需要家の敷地内に発電場所を設置するオンサイトPPAと、需要家が電力を利用する拠点から離れた場所に発電場所を建設するオフサイトPPAに分け、さらにオフサイトPPAについては発電事業者と需要家の間で電力の取引を伴うフィジカルPPAと電力取引を伴わないバーチャルPPAに分けている。

### ① オンサイトPPA

オンサイトPPAは、需要家の敷地内の遊休地や建物の屋上に再生可能エネルギー発電設備を設置し、構内ネットワークを通じて需要家に電力を供給する仕組みである。

本研究報告では、典型的な取引として需要家の敷地内の建物の屋根などに太陽光発電設備を設置するケースを前提に、オンサイトPPAにおける需要家側の会計上の論点について考察が行われている。

オンサイトPPAは需要家の敷地内に太陽光発電設備を設置するものの、設備の法的所有権を需要家が有していない点で、リースにより自家消費型太陽光発電を導入する取引と類似していると考えられ、具体的な契約条件を

踏まえて、企業会計基準第13号「リース取引に関する会計基準」(以下、「リース会計基準」という。)及び企業会計基準適用指針第16号「リース取引に関する会計基準の適用指針」(以下、「リース適用指針」という。)に照らした検討が行われている。

リース会計基準第4項では、「リース取引」とは、特定の物件の所有者たる貸手(レッサー)が、当該物件の

借手(レシー)に対し、合意された期間(以下、「リース期間」という。)にわたりこれを使用収益する権利を与え、借手は、合意された使用料(以下、「リース料」という。)を貸手に支払う取引をいう。」とされており、本研究報告ではオンサイトPPA取引がリース取引の定義を満たすかどうかについて、【図表4】のとおり検討が行われている。

【図表4】 オンサイトPPAがリースに該当するかの検討

(1) 合意された期間、合意された使用料	いずれもあると考えられる。
(2) 特定の物件	需要家の敷地内に設置される太陽光発電設備が契約書上で明示されているなど、要件を満たすことが多いと考えられる。
(3) 借手(需要家)が使用収益する権利を有しているかどうか	実務上の判断を要すると考えられるが、現行のリース会計基準等では、どのような点に着目して使用収益する権利の有無を判断するのかが示されておらず、当該判断についてばらつきが生じる可能性もあると考えられる。

前述の検討の結果、オンサイトPPAがリース取引の定義を満たさない場合には、契約内容に照らして、支払った金額を発生時に費用(電力料)として処理することが考えられるとされている。

一方、オンサイトPPAがリース取引の定義を満たした場合、リース適用指針第89項及び第90項で示された以下の点を踏まえて、リース会計基準等の定めが適用されるかどうかを検討する必要があるとされている。

- ・リース適用指針では、リース会計基準でファイナンス・リース取引とされるもののうち、主たるもの(通常の保守等以外の役務提供が組み込まれていないリース取引及び不動産に係るリース取引)について詳細な会計処理を示しており、リース適用指針で詳細な会計処理を示していないファイナンス・リース取引については、実態に基づき会計処理を行うこととなる。
- ・「通常の保守等」は、自動車やコピー機などのリース取引におけるメンテナンスなどを想定している。な

お、通常の保守等以外の労務等の役務提供が含まれているリース取引(例えば、システム関連業務において、システム機器のリース取引と労務等が一体化されている取引)については、リース適用指針の対象としていないが、動産等のリース取引部分と役務提供部分が契約書等で判別できるケースなど容易に分離可能な場合には、動産等のリース取引部分について、リース適用指針を適用する。

- ・リース料が将来の一定の指標(売上高等)により変動するリース取引など、特殊なリース取引については、リース適用指針では取り扱っていない。

本研究報告では、オンサイトPPAがリース取引の定義を満たすと判断されるとしても、発電事業者の需要家に対する役務提供の内容次第では、当該リース取引に「通常の保守等」以外の役務提供が組み込まれていると判断される可能性もあると考えられるとしており、【図表5】の整理が示されている。

【図表5】 オンサイトPPAがリースに該当する場合の会計処理

(1) 設備のリース取引部分と役務提供部分が容易に分離可能な場合	当該設備のリース取引部分について、リース会計基準等の定めに従って会計処理することになる。ただし、設備のリース料が将来の発電量又は電力使用量により変動するため、リース会計基準等では取り扱われていない将来の一定の指標によりリース料が変動するリース取引に該当するケースが多いのではないかと考えられ、実務上は、発生主義の考え方に基づいて、発生時に損益として会計処理されているのではないかと考えられる。
(2) 設備のリース取引部分と役務提供部分が容易に分離できない場合	リース会計基準等では取扱いが示されていないため、会計処理を行うに当たって判断を要する。例えば、設備のリース取引部分に比して役務提供部分の重要性が乏しいと考えられる場合には、全体をリース取引として会計処理することも考えられるが、この場合にも、いわゆる変動リース料の取引に該当するケースでは、実務上、発生時に損益として会計処理されているのではないかと考えられる。

本研究報告では、このように、オンサイトPPAがリース取引の定義を満たすと判断される場合でも、いわゆる変動リース料の取引に該当し、実態に基づく会計処理が求められることが多いのではないかと考えられるとしており、会計処理にばらつきが生じる可能性もあると考

えられるとされている。

## ② フィジカルPPA

フィジカルPPAは、需要家の拠点から離れた場所に再生可能エネルギー発電設備を設置し、発電事業者が発電

した再生可能エネルギー由来の電力を、送配電事業者の送配電ネットワーク経由で需要家に供給するものであり、電力と環境価値を一体のものとして、固定価格により需要家に販売する仕組みである。

フィジカルPPAでは、需要家が電力を利用する拠点から離れた場所に発電設備を建設する点が相違するものの、会計的には、オンサイトPPAと同様に、リース取引の定義を満たすかどうか、リース会計基準等の定めが適用されるかどうか論点になると考えられるとされている。

一方、フィジカルPPAの場合、需要家は非FIT非化石証書を取得する点がオンサイトPPAとは異なり、需要家が小売電気事業者を通じて発電事業者に支払う対価には、非FIT非化石証書に係る対価も含まれていると考えられる。この点、非FIT非化石証書に係る部分を分離した上でリース取引の検討を行うのかどうか、また、非FIT非化石証書に係る部分を分離することが可能であるのかどうかといった点が、実務上問題になる可能性があると考えられるとされている。

### ③ バーチャルPPA

バーチャルPPAは、再生可能エネルギー発電設備が生み出す電力と環境価値のうち、環境価値のみを発電事業者から需要家に移転する仕組みであり、発電事業者と需要家の間で電力の取引を伴わないことから、バーチャルPPAと呼ばれている。具体的には、発電事業者は、環境価値のみを需要家に移転し、発電した電力は卸電力市場に売却する。一方、需要家は、発電事業者から環境価値を取得し、電力については通常どおりに小売電気事業者から調達する。

ここで、バーチャルPPAでは、発電事業者と需要家との間で締結したPPA契約において固定価格を設定し、PPA契約上の固定価格と卸電力市場で決定される電力価格との差額を、発電事業者と需要家との間で精算することが一般的である。

バーチャルPPAについては、取引を普及させる上で、商品先物取引法の対象とならないような環境整備を求める声が聞かれることを踏まえて、内閣府に設置された「再生可能エネルギー等に関する規制等の総点検タスクフォース」において「バーチャルPPA 取引の商品先物取引法上の許可・届出対象からの除外」が提案された。当該提案に対して、経済産業省より「現行制度下で対応可能」と以下の検討結果が公表されている⁵。

バーチャルPPA が店頭商品デリバティブ取引に該当するかの判断については、個別の契約毎にその内容を確認する必要がありますが、一般論として、差金決済について、当該契約上、少なくとも以下の項目が確認でき、全体として再エネ証書等の売買と

判断することが可能であれば、商品先物取引法の適用はないと考えております。

- ・取引の対象となる環境価値が実態のあるものである（自称エコポイント等ではない）
- ・発電事業者から需要家への環境価値の権利移転が確認できる

ただし、会計上はデリバティブ取引に該当するかどうかは、商品先物取引法の適用とは別に判断されるものであり、会計上、バーチャルPPAがデリバティブ取引に該当するかどうかという課題は、依然として残されているとされている。

本研究報告では、需要家と発電事業者側の会計処理をそれぞれ検討しており、主に以下の前提を置いたうえで検討が行われている。

#### (主な前提条件)

- ・発電事業者と需要家は、非FIT非化石証書の移転に際して、「発電量×（PPA契約上の固定価格－卸電力市場で決定される電力価格（＝発電事業者の売電価格）」により計算される金額を精算する。
- ・太陽光発電設備の発電量は天候に左右される。PPA契約において、発電量に関する固定値（最低発電量など）の取決めはなく、上記の精算額を計算する基礎となる発電量は、当該設備の発電実績に応じて変動する。
- ・発電事業者から需要家への差金支払は行わないとする取決めは行っていない。
- ・相対取引により発電事業者から需要家に移転する非FIT非化石証書の取引価格は、PPA契約において明記されていない。
- ・需要家は、小売電気事業者との間で電力購入契約を締結する（発電事業者との間のPPA契約とは別契約）。小売電気事業者からの購入価格は、卸電力市場で決定される電力価格（＝発電事業者が電力を売却する価格）に連動して変動するが、エリアプライスの影響等により、当該電力価格の変動と完全に一致するわけではない。

#### (i) 需要家側の会計処理

バーチャルPPAにおける需要家は、別々の契約に基づき異なる相手先から「非FIT非化石証書」（発電事業者との契約）と「電力」（小売電気事業者との契約）を調達することとなるが、本研究報告では、契約の結合は行わず、「発電事業者と需要家との間の契約」を一つの会計単位とすることを前提として、当該契約に関する分析が

5 経済産業省「バーチャル PPA の差金決済等に係る商品先物取引法上の考え方の公表について」  
(<https://www.meti.go.jp/policy/commerce/b00/vppa.html>)

行われている。

バーチャルPPAでは、需要家と発電事業者との差金決済取引の「差金」には、「非FIT非化石証書の取引対価」という要素と「電力の市場価格の変動に係る精算」という要素があると考えられ、二つの要素に応じて差金決済

取引を区分するか否かが論点になると考えられるとして、両者を区分しない考え方と、区分する考え方のそれぞれに基づく会計処理の検討が行われている。

本研究報告で示された差金決済取引の区分要否に係るそれぞれの考え方の論拠は【図表6】のとおりである。

【図表6】 差金決済取引の区分要否に係る考え方

(1) 差金決済取引を二つの要素に区分しない考え方	発電事業者から需要家に移転する非FIT非化石証書の取引価格がPPA契約において明記されていない点に鑑みると、契約に基づいて発電事業者と需要家との間に生じる権利義務関係は、これら二つの要素に分かれて生じるものではないと考えられる。
(2) 差金決済取引を二つの要素に区分する考え方	「非FIT非化石証書の取引対価」はマイナスになることはないが、「電力の市場価格の変動に係る精算」はマイナスになることもあり得るとい違いがあると考えられる。PPA契約において非FIT非化石証書の取引価格は明記されていないものの、これら二つの要素を区分しない場合には、発電事業者から需要家へ非FIT非化石証書を移転するというバーチャルPPAの経済実態を適切に表すことができない可能性があると考えられる。

また、本研究報告ではバーチャルPPAの差金決済取引がデリバティブに該当するか否かの検討が行われている。当該検討にあたり、バーチャルPPAにおける差金決済取引では、発電事業者が発電した電力について、PPA契約上の固定価格と電力の市場価格との差額を精算する点において、いわゆる電力先物取引に類似する性質を有していると考えられ、差金決済取引に含まれる「電力の市場価格の変動に係る精算」という要素が、会計上、デリバティブ取引に該当するかどうかを検討する必要があるとされている。

会計上のデリバティブに該当するかどうかの検討にあたっては、当該差金決済取引について「非FIT非化石証書の取引対価」という要素と「電力の市場価格の変動に係る精算」という要素を区分しない場合と区分する場合のいずれの場合においても、会計制度委員会報告第14号「金融商品会計に関する実務指針」（以下、「金融商品

実務指針」という。）第6項(1)の以下の特徴のうち、「② 想定元本が固定若しくは決定可能な決済金額のいずれか又は想定元本と決済金額の両方を有する」と言えるかどうか論点になるとされている。

その権利義務の価値が、特定の金利、有価証券価格、現物商品価格、外国為替相場、各種の価格・率の指数、信用格付・信用指数、又は類似する変数（これらは基礎数値と呼ばれる。）の変化に反応して変化する①基礎数値を有し、かつ、②想定元本が固定若しくは決定可能な決済金額のいずれか又は想定元本と決済金額の両方を有する契約である。

この点について、本研究報告で示された、差金決済取引がデリバティブに該当するかどうかの検討は【図表7】のとおりである。

【図表7】 差金決済取引がデリバティブに該当するかどうかの検討

(1) デリバティブに該当しないとする考え方	<ul style="list-style-type: none"> <li>「デリバティブ取引は、取引により生じる正味の債権又は債務の時価の変動により保有者が利益を得又は損失を被るもの」（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88項）とされているが、時価の変動要因に関して、金融商品実務指針第218項では「基礎数値の変化」のみが挙げられており、「想定元本等の変化」は挙げられていない。</li> <li>日本基準上、想定元本等が変動することにより、契約期間中の想定元本等の量が定まらないようなデリバティブは想定されておらず、金融商品実務指針第6項(1)②の特徴を有しているとはいえないとも考えられる。</li> </ul>
(2) デリバティブに該当するとする考え方	<ul style="list-style-type: none"> <li>金融商品実務指針の定めを鑑みれば、想定元本等が変動することにより、契約期間中の想定元本等の量が定まらないようなデリバティブは想定されていないとも考えられるが、我が国の会計基準上、そのように明記されていない。</li> <li>想定元本等に変動要素があるとしても、一定の見積りに基づいて、デリバティブ取引により生じる正味の債権又は債務の時価を算定することは可能である。</li> <li>変動要素を含むとしても想定元本等自体は存在しており、金融商品実務指針第6項(1)②の特徴を有していると判断されるのであれば、バーチャルPPAの差金決済取引はデリバティブに該当するものとして取り扱うことが考えられる。</li> </ul>

本研究報告では、これまでの検討を踏まえ、差金決済取引を二つの要素に区分するかどうかと、デリバティブに該当するかどうかの組み合わせにより、四つのパター

ンの会計処理が示されている。本研究報告で示された会計処理の考え方の概要は【図表8】のとおりである。

	二つの要素を区分しない	二つの要素を区分する
デリバティブに該当しない	<ul style="list-style-type: none"> <li>差金決済取引がデリバティブに該当しないことから時価評価は行わない。</li> <li>発電事業者への精算額（PPA契約上の固定価格と電力の市場価格との差分）をもって、「非FIT非化石証書の取得」又は「電力料の調整」として会計処理することが考えられる。</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>差金決済取引がデリバティブに該当しないことから時価評価は行わない。</li> <li>発電事業者への精算額を二つの要素に分解し、「非FIT非化石証書の取引対価」は「非FIT非化石証書の取得」として、「電力の市場価格の変動に係る精算」は、例えば、「電力料の調整」として会計処理することが考えられる。</li> </ul>
デリバティブに該当する	<ul style="list-style-type: none"> <li>現行の日本基準上、非金融商品に組み込まれているデリバティブについて区分処理を要求する定めはないため、非FIT非化石証書の購入取引に組み込まれたデリバティブを区分処理すべきか否かについて、実務上の判断を要すると考えられる。</li> <li>区分処理しないとすれば、デリバティブが組み込まれた主契約が非金融商品であることに鑑みて時価評価は行わず、区分処理するとすれば、区分されたデリバティブは時価評価することが考えられる。</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>発電事業者への精算額を「非FIT非化石証書の取引対価」と「電力の市場価格の変動に係る精算」の二つに要素に分解した上で、前者の部分は「非FIT非化石証書の取得」として会計処理し、後者の部分をデリバティブとして時価評価することになると考えられる。</li> </ul>

なお、本研究報告では差金決済取引の内の「電力の市場価格の変動に係る精算」に係る部分をデリバティブとして会計処理する場合、当該デリバティブをヘッジ手段とし、「需要家が小売電気事業者から購入する電力に係る予定取引」をヘッジ対象として、ヘッジ会計を適用することが認められるか否かが論点になると考えられるとして検討が行われている。しかしながら、以下の理由によりヘッジ会計を適用することは難しいと考えられるとの検討が示されている。

- ・バーチャルPPAは、一般的に契約期間が長期間にわたることから、将来の電力購入量が合理的に予測可能であり、かつ、それが実行される可能性が極めて高いと判断される状況は限定的であると考えられる。
- ・ヘッジ手段である差金決済取引に係るデリバティブの想定元本等（＝発電量）は、太陽光発電設備の発電実績に応じて変動してしまうため、ヘッジ対象の取引予定量との関係で、そもそもどのようにしてヘッジ指定を行うのかという問題がある。なお、ヘッジ対象の部分指定については金融商品実務指針第150項等において取扱いが定められているが、ヘッジ手段の部分指定に関する定めは設けられていないため、差金決済取引に係るデリバティブの想定元本等（＝発電量）の一部分を切り出してヘッジ指定を行うことは認められないと考えられる。
- ・ヘッジ対象の価格指標（小売電気事業者からの購入価格）とヘッジ手段の価格指標（卸電力市場で決定される電力価格）の間に一定の連動性はあるものの、エリアプライスの影響等により、両者が完全に連動して変動するわけではなければ、将来の長期間にわたって、両者がどの程度連動して変動するのかを踏まえて、ヘッジの有効性を事前に予測することが求められると考えられるが、そのような予測は必ずしも容易ではないと考えられる。

## (ii) 発電事業者側の会計処理

需要家側の会計処理で検討が行われた「差金決済取引を二つの要素に区分するか否か」及び「差金決済取引がデリバティブに該当するかどうか」という点は、発電事業者側においても論点になり、会計処理については需要家側と同様に四つのパターンに分けられると考えられるとの考えが示されている。また、ヘッジ会計についても、需要家側と同様に、ヘッジ会計を適用することは難しいとの考えが示されている。

一方で、発電事業者固有の論点として、以下の点が挙げられている。

- ・差金決済取引がデリバティブに該当すると考える場合、発電事業者が現物の電力を卸電力市場に売却することを踏まえて、現物商品に係るデリバティブ取引のうち一定のものについて金融商品会計基準の対象外とする金融商品実務指針第20項ただし書きの定めにより、デリバティブの時価評価を行わないことが認められるか否かが論点になり得ると考えられる。
- ・非FIT非化石証書を購入する側の需要家と異なり、非FIT非化石証書を売り渡す側の発電事業者においては、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。）の適用が論点になり得ると考えられる。このため、具体的な会計処理の検討に際して、以下の点を明らかにする必要があると考えられる。
  - ✓ 需要家に非FIT非化石証書を相対で売り渡す取引に収益認識会計基準が適用されるか否か
  - ✓ 収益認識会計基準が適用される場合、発電事業者の履行義務の内容、履行義務に対応する取引価格、履行義務の充足時点

### 3. 全体のまとめ

#### (1) 本研究報告で示された提言

##### ① 非化石証書の会計処理

本研究報告では、非化石証書の会計処理について提言が行われており、具体的な内容は次の通りである。

- ・実務対応報告第15号においては、京都メカニズムにおけるクレジットとの類似性の有無に関する詳細な判断基準が示されていないため、その判断に実務上ばらつきが生じる可能性がある。したがって、非化石証書が実務対応報告第15号の適用対象か否かについて明確にすることが望ましいと考えられる。
- ・非化石証書はクレジットと異なる特徴を有するため、当該特徴の相違点に起因する会計上の論点に関する考え方を示すことが望ましいと考えられる。例えば、第三者に転売できない非化石証書を、取得時に資産計上可能となる状況を整理することで、各企業間でより整合的な会計上の取扱いが採用されることが期待される。
- ・現行制度下での非化石証書の環境価値には一定の有効期限が設定されている点、非化石証書の償却が口座管理されていない点といったクレジットとの相違があることから、非化石証書が資産計上される場合の資産科目及び費用処理の時点に関する明確化も必要と考えられる。

##### ② バーチャルPPAの会計処理

本研究報告では、バーチャルPPAの会計処理について提言が行われており、具体的な内容は次の通りである。

- ・金融商品実務指針に示されるデリバティブの特徴に該当するか否かの判断に関しては、実務上ばらつきが生じる可能性があり、その判断の相違による会計上の影響には一定の重要性が見込まれる。バーチャルPPAに基づく差金決済がデリバティブ取引に該当するか否かに関する実務上の取扱いを明示することにより、企業間の財務情報に係る比較可能性を担保することが望ましいと考えられる。

#### (2) 今後に向けて

実務対応報告第15号は、京都議定書で定められた京都メカニズムにおけるクレジットに関連する会計処理について、当面必要と考えられる実務上の取扱いを明らかにするために当初2004年に公表されたものの、前提条件に変更が生じた場合には実務対応報告第15号の内容を再検討する場合があります。得ることが明示されている。

本研究報告では環境価値取引が多様化し複雑化する近年の状況、また、「排出量取引制度」が2023年度より試行的に開始され、2026年度以降本格稼働が見込まれる状況が見られるなか、これらの状況変化が実務対応報告第15号を再検討すべき状況に該当するか否かについて検討することが望ましいとの考えが示されている。

以上

# 会計上の見積りに関する実務上の諸論点 シリーズ

## 第3回 市場価格のない株式等の減損処理

公認会計士 和田 夢斗

### 1. はじめに

企業会計の基準における、会計上の見積りに関する実務上の諸論点として、第3回となる本稿では、市場価格のない株式等の減損処理に関する論点を取り上げる。

市場価格のない株式等の減損処理では、当該株式等の実質価額を算定する必要があり、実質価額の回復可能性の判定も論点となる。これらの見積りについて、実務上、誤解が多い点や検討が不十分となることが多い事項を中心に解説を行う。

本稿では会計基準等を以下のように略称する。

#### 金融商品基準

企業会計基準第10号「金融商品に関する会計基準」

#### 金融商品実務指針

会計制度委員会報告第14号「金融商品会計に関する実務指針」

#### 金融商品Q&A

「金融商品会計に関するQ&A」

### 2. 市場価格のない株式等の減損処理の概要

#### (1) 基本的考え方

市場価格のない株式等は取得原価をもって貸借対照表価額とする（金融商品基準第19項）。ただし、当該株式の発行会社の財政状態の悪化により実質価額が著しく低下したときは、相当の減額を行い、評価差額は当期の損失として処理（減損処理）しなければならない（金融商品基準第21項）。

実質価額が「著しく低下したとき」とは少なくとも株式の実質価額が取得原価に比べて50%程度以上低下した場合をいう。ただし、子会社や関連会社等（特定のプロジェクトのために設立された会社を含む。以下同じ。）の株式については、実質価額が著しく低下したとしても、事業計画等を入手して回復可能性を判定できることもあるため、実質価額の回復可能性が十分な証拠によって裏付けられる場合には、期末において相当の減額をしないことも認められる（金融商品実務指針第92項また書き及び第285項なお書き）。

このように、市場価格のない株式等の減損処理を行う場合には、実質価額の算定が必要になる。また、実質価額が著しく低下している場合で、減損処理を行わないときには、実質価額の回復可能性を十分な証拠によって裏付ける必要がある。このことから、市場価格のない株式等の減損処理の要否の検討においては、主として次の2点の見積りが論点となる。

- ① 実質価額
- ② 実質価額の回復可能性

なお、本稿では株式について解説を行うが、出資金など株式と同様に持分の請求権を生じさせるものは、同様の取扱いとなる（金融商品会計基準第19項参照）。

#### (2) 実質価額

実質価額は、大別すると次の二つがある。

- ① 発行会社の1株当たりの純資産額に所有株式数を乗じた金額
- ② 発行会社の超過収益力や経営権等を反映して算定された、1株当たりの純資産額を基礎とした金額に比べて相当高い価額

以下では、それぞれについて解説する。

- ① 発行会社の1株当たりの純資産額に所有株式数を乗じた金額

1株当たりの純資産額とは、一般に公正妥当と認められる会計基準に準拠して作成した財務諸表を基礎に、原則として資産等の時価評価に基づく評価差額等を加味して算定した額をいう（金融商品実務指針第92項本文）。

この算定に用いる財務諸表は、決算日までに入手し得る直近のものを使用し、その後の状況で財政状態に重要な影響を及ぼす事項が判明していればその事項も加味する（金融商品実務指針第92項本文）。この点、実質価額は決算日時点のものを算出する必要があると考えられるため、特に子会社・関連会社等や融資先（債務保証先を含む。以下同じ。）については、入手し得る直近の財務諸表の基準日が決算日と異なる場合、決算日までの間に生じた財政状態に重要な影響を及ぼす事象に関して、経営管理上入手しているすべての情報を加味する必要があると考えられる。

実質価額の算定の基礎となる発行会社の1株当たりの純資産額を算定するに当たっては、発行会社の財務諸表を無条件に使用するのではなく、原則として、資産等の時価評価に基づく評価差額等を加味することになる。このため、発行会社の財務諸表において資産等の時価評価が行われていない場合には、時価評価のための資料が合理的に入手可能である限り、それに基づいて財務諸表を修正する必要がある（金融商品実務指針第285項本文）。この点、子会社・関連会社等については、通常、経営管理上の必要性から重要なものは入手されており、仮に入手していない場合でも重要なものは入手可能と考えられる。また、融資先については、与信管理及び貸倒見積高の算定における必要性からも、重要なものは入手すべき場合があると考えられる。なお、算定の前提として、発行会社の財務諸表の信頼性についても検討する必要がある。

## ② 発行会社の超過収益力や経営権等を反映して算定された、1株当たりの純資産額を基礎とした金額に比べて相当高い価額

企業買収のように、発行会社の超過収益力や経営権等を反映して、1株当たりの純資産額に比べて相当高い価額（以下「超過収益力等を反映した価額」という。）が実質価額として評価されていた場合、取得直後については取得価額が実質価額と同額と考えられるが、それ以降、当該株式の減損処理の要否を検討するにあたっては、その時点の超過収益力等を反映した価額を実質価額とするものと考えられる。超過収益力等を反映した価額としては、一般に認められた企業価値評価の手法により算定された株式価値に基づいた価額（以下「企業価値評価手法による価額」という。）を用いることが考えられる。なお、企業価値評価の手法としてはインカム・アプローチによることが一般的と考えられるが、そのためには中長期の事業計画等を入手し、その合理性を検討する必要がある（本稿2. (3)②参照）ことから、この手法による実質価額の算定が可能な株式の範囲は、情報の入手が可能な子会社・関連会社等の株式に限られると考えられる（本稿2. (3)①参照）。

また、このような株式については、実質価額の算定の際に考慮された超過収益力等の価値が減少した場合、発行会社の財政状態の悪化がないとしても、実質価額が大幅に低下することがあり得る。この点、実務上は、每期企業価値評価手法による価額を算定するのではなく、株式の取得時（過年度減損処理済みの場合は減損処理時）の業績予測とその後の実績の比較を行うことにより、超過収益力等を評価することで足りる。その結果、実績が株式取得時の業績予測を下回っており、将来にわたってその状態が続くと予想される場合は、超過収益力等の価値が減少していると考えられる。超過収益力等の価値が減少したことによる実質価額の大幅な低下が起こった場合には、実質価額が取得原価の50%を下回っている限り、減損処理をする必要がある（金融商品Q&A Q33

のA）。業績の実績が株式の取得時の業績予測を下回る場合に、なお超過収益力等を反映した価額を実質価額とするのであれば、企業価値評価手法による価額を算定する必要があり、そうでなければ1株当たりの純資産額を基礎とする価額を実質価額として、減損処理の要否を検討することになる。

## (3) 回復可能性

### ① 回復可能性の判定を行う対象

実質価額の回復可能性の判定は、子会社や関連会社等の株式が対象となる（金融商品実務指針第285項なお書き）。子会社や関連会社等以外の発行会社については、通常は、必要な情報の入手に制限があり、実質価額の回復可能性の判定を行うための中長期の事業計画等に基づく財政状態の改善の見通しの判断などの手続を実施することは困難である。このため、このような発行会社の株式については、実質価額の著しい低下が起こった場合には、一般には回復可能性はないものと判断して、減損処理をしなければならないことになる（金融商品Q&A Q33のA）。

また、実質価額の回復可能性の判定を行うのは、発行会社の1株当たりの純資産額を基礎とする価額を実質価額としている場合であり、企業価値評価手法による価額を実質価額とする場合は回復可能性の判定はできないと考えられる。企業価値評価手法による価額では、特にインカム・アプローチによる場合は明確に、将来キャッシュ・フローの予想が評価額に反映されているためである。

### ② 事業計画等の実行可能性

実質価額の回復可能性を判定する際に用いる事業計画等は実行可能で合理的なものでなければならない（金融商品実務指針第285項なお書き）。このため、回復可能性の判定にあたっては、前提となる事業計画等の実行可能性等について、合理的な根拠に基づく説明が必要になる。この点は、本連載の第2回において述べた、固定資産の減損会計における割引前将来キャッシュ・フローの総額の見積りと同様、事業計画等の内容によってはその修正が必要になる場合がある。例えば、前提となる事業計画等が、難易度の高い経営課題の達成を織り込み、過去の実績や市場成長率等と比較して高い業績の伸びを見込む場合や、過年度から計画に対して実績の達成率が継続して下回っている場合は、中長期計画の数値を過去の実績や市場成長率等と整合的に修正するなど、合理的で説明可能な仮定に基づいたものとする必要がある。

### ③ 回復可能性の判定

回復可能性の判定は、おおむね5年以内に回復すると見込まれる金額を上限として行い、毎期見直すことが必要である。このため、回復可能性の判定後に、実績が事業計画等を下回った場合など、事業計画等に基づく業績回復が予定どおり進まないことが判明したときは、その

期末において減損処理の要否を検討しなければならない（金融商品実務指針第285項なお書き）。

「おおむね5年以内に見込まれる金額」がどのような水準であれば、回復可能性があるかと認められるかについては、会計基準の中では明示されていない。この点、時価のある有価証券の評価においては、「回復する見込みがある」と認められる場合は、時価が取得原価にほぼ近い水準まで回復する見込みがあることを合理的な根拠をもって予測可能な場合とされていることから（金融商品実務指針第91項）、市場価格のない株式についても、回復可能性があるかと認められる場合は、5年以内の実質価額が取得原価にほぼ近い水準に回復する場合であると考えられる。このため、実質価額の著しく低下した市場価格のない株式について、5年以内の実質価額が取得価額の50%超の水準や70%超の水準に回復することが合理的に見込まれる場合でも、「回復可能性がある」とは認められず、減損処理を行う必要がある。

#### ④ 減損処理の金額

実質価額の著しく低下した市場価格のない株式等について、実質価額の回復可能性が無いと判断され、減損処理を行う場合には、「相当の減額をなす」（金融商品会計基準第21項）ことになる。この「相当の減額」に際しては、期末の実質価額に簿価を修正することになり、回復可能性の評価において検討した5年以内に回復可能と考えられる実質価額の水準は考慮しない。減損処理は期末の実質価額を翌期首の取得原価とする処理だからである（金融商品実務指針第283-2項）。

### 3. 市場価格のない株式等の減損処理に関する指摘事例の概要

これまで述べたように、市場価格のない株式等の減損処理については、実質価額の算定とその回復可能性の判定に見積りが必要であり、実質価額の著しい低下の有無に関する判断や、回復可能性の判断に関して、投資先の将来業績を楽観的に考える偏向などにより、結果的に不適切な見積りが行われることも少なくない。

この点、公認会計士・監査審査会が毎年公表している「監査事務所検査結果事例集」¹においても、次のような市場価格のない株式等の減損処理に関しては、複数年度で様々な指摘事例が紹介されている。

以下で紹介する事例は、(A)実質価額の評価が不適切と考えられる事例、(B)実質価額の回復可能性の評価が不適切と考えられる事例、に大別される。

#### (実質価額の評価が不適切と考えられる事例)

- ・被監査会社は、超過収益力を見込んで持分法適用関連会社の株式を取得しており、当該株式の評価においては、株式取得時の事業計画と実績との比較により超過収益力の棄損の有無を検討している。具体的には、持分法適用関連会社の第4四半期の利益の実績は計画を下回っているものの、その原因は事業計画の進捗が遅れたことによる期ずれであり、当該実績を踏まえて期末に改定した事業計画に基づいて、関係会社株式の評価減は不要と判断している。こうした中、監査チームは、実績が計画を下回った原因が期ずれであることを確認し、改定された事業計画の実現可能性を検討した上で、評価減は不要とする被監査会社の主張を妥当なものとしている。しかしながら、監査チームは、改定された事業計画が取得時の事業計画から下方修正されている状況が、当初見込んでいた超過収益力に及ぼす影響を十分に検討していない。（令和4年事務年度版）
- ・被監査会社は、持分割合が100%である非連結子会社A社に係る関係会社株式の評価において、A社の純資産の取得価額に対する下落率が取得価額の50%を下回っていることを認識している。また、翌期以降のA社の事業計画に基づき、評価減の要否を検討し、A社の純資産が、5年後に取得価額までは回復しないものの、取得価額には超過収益力が含まれており、当該超過収益力は毀損していないとして、当該関係会社株式の評価減は不要と判断している。監査チームは、被監査会社による当該関係会社株式の評価において、A社がグループ外の第三者から賃借した不動産を被監査会社へ転貸することで得られる転貸収入により、一定程度の利益水準が継続する計画であることを根拠に評価減は不要と判断しているものと理解した上で、当該判断を妥当なものとしている。しかしながら、監査チームは、被監査会社がA社株式を取得した際に作成したA社の事業計画と実績との比較や、計画と実績との差異に関する分析・検討を実施していないなど、当該超過収益力が毀損していないとする被監査会社の主張の合理性を検討していない。（令和5年事務年度版）

1 「監査事務所検査結果事例集」は、公認会計士・監査審査会が、監査事務所の監査の品質の確保・向上を図る観点から、監査事務所の検査で確認された指摘事例等について、年次で取りまとめ、公表しているものである。本資料で紹介する指摘は監査人の監査手続についてのものであるが、一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に準拠して財務諸表等を作成する責任は経営者にあるため、企業において検討が必要なポイントの確認としても有用である。

**(実質価額の回復可能性の評価が不適切と考えられる事例)**

- ・被監査会社は、子会社株式の実質価額が取得原価の50%を下回ったことから、子会社株式評価損の計上の要否を検討した結果、売上及び利益の大幅な改善を要因として、おおむね5年以内に実質価額が取得原価まで回復することが見込まれると判断している。こうした中、監査チームは、経営者に質問した結果、将来計画の実現可能性を積極的に否定する要因は識別されなかったとして、子会社株式の評価損の計上を不要とする被監査会社の判断を妥当としている。しかしながら、監査チームは、子会社の売上及び利益が大幅に改善するとしている経営者からの回答について、その具体的な裏付けとなる監査証拠を入手していないなど、子会社株式の評価に関し、十分かつ適切な監査証拠を入手していない。(令和4年事務年度版)

**(A) 実質価額の評価が不十分と考えられる事例**

紹介されている事例は、いずれも超過収益力等を反映した価額を実質価額としている場合で、当該実質価額が著しい低下の状態にないか否かの検討が不十分な事例と考えられる。

超過収益力等を反映した価額を実質価額とする場合、

通常、発行会社の財務諸表等から容易に客観的な数値を算定できないことから、実質価額の著しい低下が生じているかどうかの客観的な判断が難しい。紹介されている事例では、実質価額の著しい低下がないことを、発行会社の株式の取得時の業績予測と実績との比較や、当該業績予測と減損処理の要否の検討時点の事業計画等との差異の要因分析等によって説明しようとした事例と考えられるが、その検討が不十分とされたものと考えられる。

本稿2. (2)②で記載したとおり、超過収益力等を反映した価額を実質価額とする場合で、その著しい低下の有無の検討が必要になる場合、投資の重要性に応じて外部の専門家を関与させることを含め、企業価値評価手法による価額を用いて評価を行うことが必要と考えられる。

**(B) 実質価額の回復可能性の評価が不適切と考えられる事例**

紹介されている事例は、実質価額の回復可能性の評価において、評価の前提となっている事業計画等が実行可能で合理的なものであるかの検討が不十分と判断された事例と考えられる。

本稿2. (3)②で述べたように、子会社や関連会社等の株式の実質価額の回復可能性を判定する際に基礎とする事業計画等は実行可能で合理的なものである必要があるため、基礎とする事業計画等が合理性で説明可能な仮定に基づいているかどうかは慎重に検討する必要がある。

以上

# 金融庁：四半期報告書制度の廃止を含む「金融商品取引法等の一部を改正する法律」の公表

『会計情報』編集部

金融庁は、第212回国会において、「金融商品取引法等の一部を改正する法律」等が成立したことを2023年11月21日に公表した（2023年3月14日法案提出、2023年11月20日成立）。

「金融商品取引法等の一部を改正する法律案要綱」では、「我が国の金融及び資本市場をめぐる環境変化に対応し、金融サービスの顧客等の利便の向上及び保護を図るため、顧客等の最善の利益を勘案しつつ、誠実かつ公正に業務を遂行すべき義務の規定の整備、顧客等への契約締結前の説明義務等に係る規定の整備、インターネットを用いてファンド形態で出資を募り企業等に貸し付ける仕組みを取り扱う金融商品取引業者に係る規制の整備等の措置を講ずる必要がある。このため、金融商品取引法等の一部を改正することとする。」と記載され、有価証券とみなされる権利の範囲の見直しや、四半期報告書制度の廃止、ソーシャルレンディング等のファンドに関する規定の整備のほか複数の事項についての法律の改正案の内容が説明されている。このうち、「金融商品取引法の一部改正（第1条関係）」における「四半期報告書制度廃止」の改正案の内容について、以下のように説明されている。

## ・四半期報告書制度廃止

- (1) 上場会社に対する期中の業績等の開示について、現在の3ヶ月ごとの開示から6ヶ月ごとの開示に頻度を落とし（四半期報告書制度の廃止）、上場会社に対して、四半期報告書に代わり半期報告書の提出を義務付けることとし、四半期報告書の提出に関する規定を削除することとする。（金融商品取引法第5条、第24条、第24条の4の7、第24条の4の8、第24条の5、第25条、第27条、第27条の30の2、第27条の30の6、第57条の2、第166条関係）

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

施行期日については、原則として、公布の日から起算して1年を超えない範囲内において政令で定める日から施行することとされている。

ただし、四半期報告書制度の廃止に関連する規定（金融商品取引法第24条の4の7及び第24条の4の8を削る改正規定や同法第5条、第24条、第24条の5等の改正規定など）は、2024年4月1日から施行され（附則第1条第3号）、この施行日前に開始した四半期に係る四半期報告書の提出については従前の例による（附則第2条第1項）とされている。また、金融商品取引法第24条の5第1項の規定は、この施行日以後に開始する事業年度に係る半期報告書について適用し、この施行日前に開始した事業年度に係る半期報告書については、なお従前の例によるとされているが（附則第3条第1項）、この施行日以後に四半期報告書（事業年度における最初の四半期に係るものであってこの施行日以後にその提出すべき期間が開始するものに限る。）を提出する場合において、半期報告書の提出については、当該四半期が属する年度から適用することが規定されている（附則第3条第2項）。

詳細については以下のウェブページを参照いただきたい。

[第212回国会における金融庁関連法律案 \(fsa.go.jp\)](https://www.fsa.go.jp)

以上

# 金融庁：「企業内容等の開示に関する内閣府令」等の改正（案）の公表

『会計情報』編集部

金融庁は、2023年12月1日に「企業内容等の開示に関する内閣府令」等の改正（案）を以下のとおり取りまとめ、公表した。

## 1. 改正の概要

【1】新規公開時に提出される有価証券届出書における個人情報の記載の見直し

新規公開時に提出される有価証券届出書では、新規公開前2年間^{*}に発行された株式やストック・オプション(以下、株式等)の全取得者の氏名や住所、一定期間における株式等の移動状況（移動を行った当事者の氏名・名称、住所等）の開示が求められているところ、以下の改正が行われる。

- 株式等を付与された者が使用人（退任・退職者を含む。以下同じ）である場合には、使用人に付与された株式等の全体数の開示を求めつつ、氏名・住所の記載を不要とする。
- 役員（退任・退職者を含む。以下同じ）については、氏名及び役員ごとに付与された株式等の数の開示を求めるが、住所の記載は不要とする。
- ただし、役員及び使用人について、大量保有報告書提出義務がある場合又は所有株式数上位10名に含まれる場合には、引き続き、氏名と（市区町村までの）住所の記載を求める。

※最近事業年度の末日の2年前の日から届出書提出日までの間

る届出書の個人情報の見直し

第三者割当の方法による募集又は売出しに係る有価証券届出書については、割当予定先が個人である場合は、「第三者割当の場合の特記事項」欄において、当該個人の氏名、住所及び職業の内容等を記載する必要があるところ、以下の改正が行われる。

- 退任・退職者に対し、在任・在職中の役務への対価として株式等を付与する場合には、「第三者割当の場合の特記事項」欄の記載を不要とする。

## 2. 適用日

パブリックコメント終了後、所要の手続を経て公布、施行の予定とされている。

また、意見募集期間は、2023年1月9日(火)までとされている。

詳細については以下のウェブページを参照いただきたい。

「[企業内容等の開示に関する留意事項について（企業内容等開示ガイドライン）](#)」の改正（案）の公表について：[金融庁 \(fsa.go.jp\)](#)

「[企業内容等の開示に関する内閣府令](#)」等の改正（案）の公表について | e-Govパブリック・コメント

【2】第三者割当の方法による募集又は売出しに係

以 上

# 金融庁：「財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則等の一部を改正する内閣府令（案）」等の公表

『会計情報』編集部

金融庁は、2023年12月7日に「財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則（以下「財務諸表等規則」という。）等の一部を改正する内閣府令（案）」等を取りまとめ、公表した。

改正の概要は以下のとおりである。

## 1. 「財務諸表等規則等の一部を改正する内閣府令（案）」について

企業会計基準委員会（ASBJ）において、企業会計基準第45号「資金決済法における特定の電子決済手段の会計処理及び開示に関する当面の取扱い」及び企業会計基準第32号「『連結キャッシュ・フロー計算書等の作成基準』の一部改正」を公表したことを受け、財務諸表等規則等について所要の改正を行うものであるとされている。

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

企業会計基準委員会が令和5年11月17日までに公表した会計基準を、連結財務諸表の用語、様式及び作成方法に関する規則第1条第3項及び財務諸表

等規則第1条3項に規定する一般に公正妥当と認められる企業会計の基準とするとされている。

- 令和5年11月17日公表
- 企業会計基準第32号「連結キャッシュ・フロー計算書等の作成基準」の一部改正

## 3. 施行日

公布の日から施行するとされている。

意見募集期間は令和6年1月9日(火)までとされている。

詳細については以下のウェブページを参照いただきたい。

「財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則の一部を改正する内閣府令（案）」等の公表について：金融庁 (fsa.go.jp)

「財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則等の一部を改正する内閣府令（案）」等の公表について | e-Govパブリック・コメント

以上

# 金融庁：令和5年金融商品取引法等改正に係る政令・内閣府令案等の公表

『会計情報』編集部

金融庁は、2023年12月8日に令和5年金融商品取引法等改正に係る政令・内閣府令案等を取りまとめ、公表した。

## 1. 改正の概要

令和5（2023）年11月20日に成立した「金融商品取引法等の一部を改正する法律」（令和5年11月29日法律第79号。以下「改正法」という。）のうち、四半期報告書制度の廃止に関する規定の施行に伴い、関係政令・内閣府令等^(注1)の規定の整備を行うものとされている。

主な改正等の内容は以下のとおりとされている。

- 四半期報告書制度の廃止に伴う規定の整備
  - ・ 上場会社等が提出する半期報告書に関する規定を整備する。
  - ・ 以下の事項について、臨時報告書の提出事由に追加する^(注2)。
    - 「企業・株主間のガバナンスに関する合意」の締結・変更
    - 「企業・株主間の株主保有株式の処分・買増し等に関する合意」の締結・変更
  - ・ 以下の内閣府令を廃止し、「財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則」（以下、「財務諸表等規則」という。）及び「連結財務諸表の用語、様式及び作成方法に関する規則」において、従前の四半期財務諸表を第1種中間財務諸表、従前の中間財務諸表を第2種中間財務諸表として中間財務諸表の作成方法等を含め規定する^(注3)。
    - 中間財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則
    - 四半期財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則
    - 中間連結財務諸表の用語、様式及び作成方法に関する規則
    - 四半期連結財務諸表の用語、様式及び作成方法に関する規則
- ・ その他、関係政令、内閣府令等について所要

の改正等を行う。

(注1) 本改正案で用いている一部の名称は仮称であり、企業会計審議会等における議論の結果を踏まえ、名称を変更する可能性があるとしてされている。

(注2) 令和4（2022）年12月に公表された金融審議会ディスクロージャーワーキング・グループ報告で、四半期報告書において、直近の有価証券報告書の記載内容から重要な変更があった場合に開示が求められてきた事項については、臨時報告書の提出事由とすることが考えられるとされたことを踏まえ、改正を行うものとされている。

(注3) 財務諸表等規則等の本改正案は、金融審議会ディスクロージャーワーキング・グループ報告（「上場企業の半期報告書については、現行と同様、第2四半期報告書と同程度の記載内容とする」）に基づき作成しているが、第1種中間財務諸表等に適用される会計基準については、現在、企業会計基準委員会において議論が行われているところであり、その基準案の内容を踏まえた修正を行う可能性があるとしてされている。

## 2. 適用日

本パブリックコメント終了後、所要の手続を経て公布、施行（令和6（2024）年4月1日）の予定とされている（参考1、2）。

改正後の規定のうち、有価証券報告書等の様式に係る規定の適用については、以下を予定しているとされている。

- ・ 有価証券届出書及び発行登録書（企業内容等の開示に関する内閣府令（以下「開示府令」という。）第2号様式等）  
 施行日以後最初に有価証券報告書を提出した時から適用（改正法附則第3条第2項の規定により、改正後の規定に基づく半期報告書を提出する会社にあつては、施行日以後最初に当該半期

報告書を提出した時から適用)

- 有価証券報告書（開示府令第3号様式等）  
施行日以後開始する事業年度に係る有価証券報告書から適用（改正法附則第3条第2項の規定により、改正後の規定に基づく半期報告書を提出する会社にあつては、施行日以後に提出する有価証券報告書から適用）
- 臨時報告書（開示府令第19条第2項第12号の2及び第12号の3）  
令和7（2025）年4月以後提出されるものから適用

（参考1） 四半期報告書は、施行日以後開始する四半期会計期間に係るものから提出が不要となるが、施行日前に開始する四半期会計期間に係るものについては提出が必要とされている（改正法附則第2条第1項）。

（参考2） 改正後の規定に基づく半期報告書は、施行日以後開始する事業年度に係るものから提出する必要があるとされている（改正法附則第3条第1項）。

なお、施行日前に事業年度が開始し、かつ、施行日以後に第2四半期会計期間が開始する会社（12月期決算会社、1月期決算会社及び2月期決算会社）については、当該四半期会計期間が属する事業年度に係るものから、改正後の規定に基づく半期報告書を提出する必要があるとされている（改正法附則第3条第2項）。

意見募集期間は令和6年1月9日(火)までとされている。

詳細については以下のウェブページを参照いただきたい。

[令和5年金融商品取引法等改正に係る政令・内閣府令案等の公表について：金融庁（fsa.go.jp）](#)

[令和5年金融商品取引法等改正に係る政令・内閣府令案等の公表について | e-Govパブリック・コメント](#)

以 上

# 日本取引所グループ：「四半期開示の見直しに関する実務の方針」の公表

『会計情報』編集部

日本取引所グループ（JPX）は、2023年11月21日「四半期開示の見直しに関する実務の方針」を公表した。

2022年6月及び12月に公表された金融審議会ディスクロージャーワーキング・グループ報告（以下「DWG報告」という。）において、金融商品取引法上の四半期報告書（第1・第3四半期）を廃止し、取引所規則に基づく四半期決算短信に「一本化」する方向性が示されるとともに、「一本化」の具体化における各論点の方向性が示された。

JPXでは、2023年6月に「四半期開示の見直しに関する実務検討会」（以下「実務検討会」という。）を設置し、DWG報告で示された「一本化」の具体

的な方向性に沿った実務の実現に向けて検討を重ね、実務検討会における検討を踏まえ、「四半期開示の見直しに関する実務の方針」の取りまとめが行われ、公表された。

具体的な制度改革にあたっては、今後、制度要綱を公表のうえ、パブリック・コメント手続きを実施する予定であり、公表が行われるとされている。

詳細については以下のウェブページを参照いただきたい。

[「四半期開示の見直しに関する実務の方針」の公表について | 日本取引所グループ \(jpx.co.jp\)](#)

以 上

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

『会計情報』編集部

企業会計基準委員会（ASBJ）は、2023年11月17日に、実務対応報告公開草案第67号「グローバル・ミニマム課税制度に係る法人税等の会計処理及び開示に関する取扱い（案）」等を公表した。

2021年10月に経済協力開発機構（OECD）/主要20か国・地域（G20）の「BEPS包摂的枠組み（Inclusive Framework on Base Erosion and Profit Shifting）」において、当該枠組みの各参加国によりグローバル・ミニマム課税について合意が行われた。これを受けて、我が国においても国際的に合意されたグローバル・ミニマム課税のルールのうち所得合算ルール（IIR）に係る取扱いが2023年3月28日に成立した「所得税法等の一部を改正する法律」（令和5年法律第3号）において定められ、2024年4月1日以後開始する対象会計年度から適用することとされている。これは、一定の要件を満たす多国籍企業グループ等の国別の利益に対して最低15%の法人税を負担させることを目的とし、当該課税の源泉となる純所得（利益）が生じる企業と納税義務が生じる企業が相違する新たな税制とされている。当該税制について、現行の会計基準等では、当該税制に係る法人税等（当期税金）及び当該法人税等に関する税効果会計をどのように取り扱うかが明らかでないとの意見が聞かれたことから、ASBJでは2023年1月より審議を開始し、税効果会計の取扱いについては、2023年3月に実務対応報告第44号「グローバル・ミニマム課税に対応する法人税法の改正に係る税効果会計の適用に関する当面の取扱い」において当面の取扱いを公表している。そ

の後、ASBJでは、グローバル・ミニマム課税制度に係る法人税等（当期税金）及び同制度適用後の税効果会計の取扱いについて、検討が行われた。

2023年11月14日開催の第514回企業会計基準委員会において、グローバル・ミニマム課税制度に係る法人税等（当期税金）に関する標記の「グローバル・ミニマム課税制度に係る法人税等の会計処理及び開示に関する取扱い（案）」（以下「本公開草案」という。）の公表が承認され、2023年11月17日に公表されている。

また、実務対応報告第X号「グローバル・ミニマム課税制度に係る法人税等の会計処理及び開示に関する取扱い」を適用する場合に実務に資するための情報を提供することを目的として、補足文書「グローバル・ミニマム課税制度に係る法人税等に関する適用初年度の見積りについて」（以下「補足文書」という。）を公表することを予定している。

本公開草案及び補足文書のコメント募集期間は、2024年1月9日(火)までとされている。

詳細については、ASBJのウェブページ（[実務対応報告公開草案第67号「グローバル・ミニマム課税制度に係る法人税等の会計処理及び開示に関する取扱い（案）」の公表](#) | [企業会計基準委員会：財務会計基準機構 \(asb.or.jp\)](#)）を参照いただきたい。

以上

# JICPA：業種別委員会研究資料第2号 「Web3.0関連企業における監査受嘱上の 課題に関する研究資料」の公表

『会計情報』編集部

日本公認会計士協会は、2023年11月20日に、業種別委員会研究資料第2号「Web3.0関連企業における監査受嘱上の課題に関する研究資料」を公表した。

Web3.0関連企業における監査受嘱にあたり、取引の経済合理性の理解、会計処理を実施するための前提となる発行者及び保有者との間の権利及び義務の特定、関連法令等の理解及び内部統制の構築等、検討すべき事項は多岐にわたっている。本研究資料は、これらの監査上の課題について調査し、また、会計監査に関する企業側と監査人側の相互の理解の促進等のための企業関係者、弁護士、監査人が実施した「Web3.0関連企業の会計監査に関する勉強会」

における議論も踏まえ、現時点における考えを取りまとめたものとされている。なお、公開草案に寄せられた主なコメントの概要とその対応も併せて公表されている。

詳細については、JICPAのウェブページ（[業種別委員会研究資料第2号「Web3.0関連企業における監査受嘱上の課題に関する研究資料」](#)及び「[公開草案に対するコメントの概要及び対応](#)」の公表について | [日本公認会計士協会 \(jicpa.or.jp\)](#)) を参照いただきたい。

以上

# 第2の柱（グローバル・ミニマム課税）の概要

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

デロイト トーマツ税理士法人 公認会計士 あきた じろう 秋田 二郎

## 1. はじめに

経済協力開発機構（OECD）では、経済のデジタル化の進展に伴う課税上の課題に対応した国際課税ルールの見直しの検討が進められている。2021年10月の最終合意以降、同年12月20日には、第2の柱のうちいわゆるグローバル税源浸食防止規則（「GloBEルール」）に関するモデルルールが、2022年3月14日にはモデルルールに関するコメントリー及び計算例が公表された。その後も、納税者のコンプライアンス上の事務負担の軽減等の観点からセーフ・ハーバー等に関するルールを定めた「実施パッケージ（Implementation Package）」（2022年12月）、制度の明確化等の観点からコメントリーを補

足する「執行ガイダンス（Administrative Guidance）」（2023年2月及び7月）及び「GloBE 情報申告（GloBE Information Return）」（2023年7月）がそれぞれ公表されている。

本稿では、モデルルール、コメントリー、実施パッケージ及び執行ガイダンスのうち、主要な事項についての解説を行う。

## 2. グローバル・ミニマム課税の構成

グローバル・ミニマム課税は、次の3つのルールから構成されている。

	所得合算ルール（IIR）	軽減税所得ルール（UTPR）	適格国内ミニマムトップアップ課税（QDMTT）
制度内容	子会社の所在地国の実効税率が基準税率を下回る場合に、その子会社の所得を親会社の所在地国で基準税率まで上乗せ（トップアップ）課税	親会社の所在地国でIIR課税が行われない場合のバックストップとして、子会社等の所在地国でトップアップ課税	自国に所在する事業体の実効税率が基準税率を下回る場合に、自国で基準税率までトップアップ課税
基準税率	15%	15%	15%以上
導入方法	各国の国内法に導入	各国の国内法に導入	各国の国内法に導入
施行時期（予定）	2024年以降	2025年以降	2024年以降

## 3. 対象会計年度

本税制の課税期間は「対象会計年度」とされている。ここでいう対象会計年度は、多国籍企業グループの最終親会社の連結等財務諸表の作成に係る期間をいう。

結して記載された個々の事業体が構成会社等に該当するが、GloBEルールにおける事業体は、法人形態のものに限られず、例えば支店等を始めとした恒久的施設（PE）も、本店等から独立した別個の構成会社等として取り扱われる。

## 4. 適用範囲

GloBEルールの対象となるのは、直前4対象会計年度のうち少なくとも2対象会計年度において、連結等財務諸表を基準として連結総収入金額が7億5,000万ユーロ以上である特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等である。基本的には、当該連結等財務諸表において連

また、モデルルールでは、いわゆるジョイントベンチャー（「JV」）のうち一定のもの（最終親会社が50%以上の持分を有するJV）についても、本税制の対象とされている。JVについては、構成会社等に準じ、別のグループ（JVグループ）としてJVに係る実効税率及びトップアップ税額を国別で計算する。

## 5. GloBE所得

実効税率の分母となるGloBE所得又は損失の計算は、最終親会社の連結等財務諸表の作成に使用される各構成会社等の会計上の当期純損益金額（内部取引消去前）からスタートし、税金費用、一定の受取配当、株式譲渡損

益及び政策的に否認される費用（例：賄賂、罰金等）等、モデルルールにおいて限定列挙された項目について調整が行われる。

また、GloBE所得の計算にあたり、以下の項目等について企業の選択が認められている。

選択期間	選択単位	項目	概要
1年毎	国別	不動産譲渡益の繰戻し	ある国で生じた不動産譲渡利益について、単年度で認識する代わりに、最大5年間にわたり分散して認識することにより、その国の実効税率への影響を緩和させることができる。
	個社	債務免除益	破産手続等のために生じた債務免除益をGloBE所得から除外することができる。
	個社	税務上認識する資産・負債の時価評価損益	税務上、認識する資産・負債の時価評価損益が課税される一定の場合において、その損益をGloBE所得に含め、その後の対象会計年度においては、その税務上の簿価を基礎として、当期純損益金額の計算を行うことができる。
5年毎	国別	株式報酬費用	株式報酬について、会計上の費用を現地税務上の損金算入額に置換えることができる。
	国別	資産・負債の時価評価損益	公正価値測定又は減損の対象となる資産及び負債に係る損益をGloBE所得から除外し、譲渡時等にGloBE所得に含めることができる。
	国別	同一国内の内部取引消去	同一国内の連結納税グループに含まれる構成会社等間の内部取引から生じた収益、費用、利益及び損失を消去するための連結修正仕訳を考慮することができる。
	個社	所有持分に係るヘッジ処理に係る損益	ポートフォリオ株式以外の所有持分のリスクをヘッジするヘッジ手段に係る損益をGloBE所得から除外することができる。
	個社	長期保有のポートフォリオ株式からの配当	原則では除外される左記収益をGloBE所得に含めることができる。

## 6. 調整後対象租税額

### (1) 対象租税の調整

実効税率の分子となる税額（「調整後対象租税額」）は、連結等財務諸表の作成に使用される各構成会社等の会計上の当期純損益金額に係る法人税等の額（対象租税に係るものに限る）を基礎とし、構成会社等間の対象租税の配分等の一定の調整を行い、繰延対象租税額を加味して計算される。

対象租税には、構成会社等の所得に対する法人税の他、所得に代えて収入金額その他これに準ずるものを課

税標準として課される税（源泉税等）や、利益剰余金その他の純資産に対して課される税（日本における法人事業税（資本割）等）等が含まれる。コメントリーでは、第1の柱の下で構成会社等に課された税や、租税条約の特典否認ルール（STTR）の適用によって生じる税についても、対象租税として取り扱われることが記載されている。

### (2) 構成会社等間での対象租税の配分

次に掲げる対象租税は、構成会社等間で配分されることになる。

対象租税	配分先となる構成会社等
(a) 構成会社等の財務諸表に計上された対象租税で、そのPEのGloBE所得に係るもの	PE
(b) 税務上の透明事業体の財務諸表に計上された対象租税で、その出資者（構成会社等）に配分されたGloBE所得に係るもの	出資者
(c) 外国子会社合算税制（CFC税制）が適用される構成会社等（親会社）の財務諸表に計上された対象租税で、合算対象とされた構成会社等（子会社）の所得に係るもの	子会社

対象租税	配分先となる構成会社等
(d) ハイブリッド事業体（構成会社等）の出資者（構成会社等）の財務諸表に計上された対象租税で、そのハイブリッド事業体の所得に係るもの	ハイブリッド事業体
(e) 構成会社等間の配当に係る対象租税で、配当受領者の財務諸表に計上された対象租税	配当支払者

上記(c)又は(d)に掲げる対象租税のうち、一定の受動的所得に係るものについては、その配分額が次のいずれか小さい金額に制限される。

- (a) 受動的所得に係る対象租税
- (b) CFC税制等に基づき合算対象とされる受動的所得にトップアップ税率（配分される対象租税を考慮せずに計算された実効税率と基準税率との差分）を乗じた金額

### (3) 繰延対象租税額

繰延対象租税額は、会計上の法人税等調整額を出発点とし、繰延税金資産の評価・認識に係る調整や繰越税額控除に係る税効果の除外等の一定の調整を行って計算される。

また、会計上の法人税等調整額が15%超の適用税率で計算される場合には、15%の税率で再計算する必要がある。

さらに、繰延対象租税額の計算に含まれた繰延税金負債（一定の例外項目を除く）が、5年以内に解消しなかった場合には、前5対象会計年度の実効税率及びトップアップ税額の計算上、その繰延税金負債を取り消すことが必要になる。

## 7. 国別実効税率

国別実効税率は、①の金額が②の金額のうちに占める割合をいう。

- ① 国別調整後対象租税額（その国のすべての構成会社等のその対象会計年度に係る調整後対象租税額の合計額をいう）
- ② 国別グループ純所得の金額（(ア)の金額から(イ)の金額を控除した残額をいう）
  - (ア) その国のすべての構成会社等のその対象会計年度に係るGloBE所得の合計額
  - (イ) その国のすべての構成会社等のその対象会計年度に係るGloBE損失の合計額

## 8. トップアップ税額

### (1) トップアップ税額の計算方法

トップアップ税額は、原則として同一国に所在するすべての構成会社等のGloBE所得及び調整後対象租税額をもとに、次のとおりに計算される。

トップアップ税率	=基準税率－国別実効税率
超過利益	=国別グループ純所得の金額－実質ベース所得除外額
国別トップアップ税額	=当期国別トップアップ税額（超過利益×トップアップ税率）＋再計算トップアップ税額－自国内最低課税額に係る税
構成会社等別トップアップ税額	=国別トップアップ税額× $\left(\frac{\text{構成会社等のGloBE所得}}{\text{すべての構成会社等のGloBE所得合計}}\right)$

### (2) 実質ベース所得除外額

実質ベース所得除外額の制度趣旨は、実体のある事業活動から生じるルーティン利益をトップアップ税額の計算から控除することである。実質ベース所得除外額は、次の2つの要素から構成される。

- ① 給与等： その所在地国において行う勤務その他の人的役務の提供に基因するその構成会社等の一定の給与等の額の5%相当額
- ② 有形固定資産等： その所在地国にあるその構成会社等が有する一定の有形固定資産の帳簿価額の5%相当額

各国における実質ベース所得除外額は、その国に所在する各構成会社等（各種投資会社等を除く）に係る上記

の金額の合計額となる。

なお、上記①及び②における「5%」の割合については、2024年中に開始する対象会計年度に係る①における割合は「9.8%」、②における割合は「7.8%」とされ、それぞれ9年間で5%に逡減する経過措置が設けられている。

### (3) 再計算トップアップ税額

事後の対象会計年度において、過去対象会計年度に係る調整後対象租税額が減少した場合（一定の場合に限る）には、その過去対象会計年度に係るトップアップ税額として算出されるべき金額があった可能性があるため、「再計算トップアップ税額」の計算において調整を行うこととされている。

#### (4) 自国内最低課税額に係る税

いわゆる、モデルルールにおける適格国内ミニマム課税 (QDMTT) により課することとされる税をいう。QDMTTとは、多国籍企業グループに属する会社等について、その所在地国における実効税率が基準税率を下回る場合に、当該所在地国において当該会社等に対して、その税負担が基準税率に至るまで課税する仕組みである。

QDMTTは、上記の計算式のとおり、国別トップアップ税額から控除することができる。したがって、QDMTTは、他国のIIRやUTPR課税について生じるべき税額を減殺する点において、他国のIIRやUTPR課税から自国に所在する会社等を防衛する機能を持つものといえる。

日本においては、国際的な議論も踏まえながら、令和6年度以降の法制化を検討していくこととされている。

#### (5) 適用免除基準

仮に実効税率が15%未満であったとしても、構成会社等（各種投資会社等を除く）が各対象会計年度において次に掲げる要件のすべてを満たす場合には、その対象会計年度のその構成会社等の所在地国に係る当期国別トップアップ税額は、ゼロとする特例が設けられている。なお、無国籍構成会社等に対する本特例の適用は認められていない。

- (a) 収入金額要件：3年平均で計算される国別の一定の収入が、1,000万ユーロ未満であること
- (b) 所得金額要件：3年平均で計算される国別のGloBE所得が、100万ユーロ未満であること

### 9. 国際最低課税額

以上のプロセスにより算出されたトップアップ税額は、当該所在地国の各構成会社等に対して、そのGloBE所得の金額に応じて比例的に配分される。所在地国内の各構成会社等に配分されたトップアップ税額については、一義的にはグループの頂点に位置する最終親会社、その所在地国において課税されるが、最終親会社の所在地国がIIRを導入していない場合などは、下位の中間親会社がその所在地国において課税される（トップダウン・アプローチ）。

親会社が負担すべきトップアップ税額（「国際最低課税額」）は、トップアップ税額を生じている構成会社等に対する持分を基礎に計算された帰属割合に応じて決定される。このとき、軽課税国に所在する構成会社等との間に、グループ外の者に20%超の持分を保有されている構成会社等（「被部分保有親会社 (Partially-Owned Parent Entity)」）が介在している場合には、当該被部分保有親会社に対するその所在地国からのIIR課税が優先して適用されるものとされている（スプリット・オー

ナーシップ・ルール）。

被部分保有親会社とは、次の要件のすべてを満たす構成会社等で、最終親会社、PE及び各種投資会社等以外のものをいう。

- (a) 同じ特定多国籍企業グループ等の他の構成会社等に対する所有持分を直接又は間接に所有すること
- (b) 所有持分に係る権利（利益の配当を受ける権利に限る）の20%超がその特定多国籍企業グループ等の構成会社等以外の者（非関連者）に直接又は間接に所有されていること

最終親会社と軽課税国に所在する構成会社等との間に、被部分保有親会社が介在している場合には、その構成会社等のその対象会計年度に係る会社等別国際最低課税額に最終親会社に係る帰属割合を乗じて計算した金額から、その計算した金額のうち当該被部分保有親会社に帰せられる部分の金額を控除した残額が、最終親会社の国際最低課税額とされる。

### 10. GloBE情報申告

GloBE情報申告は、グローバル・ミニマム課税における構成会社等の租税債務の正確性を評価するために必要な情報を各国の税務当局に提供することを目的とした情報申告である。GloBE情報申告には、次に掲げる事項が含まれる。

- (a) グループ構成等の基本的な事項
- (b) セーフ・ハーバーや適用免除基準に関する事項
- (c) 実効税率やトップアップ税額の計算に係る事項

GloBE情報申告の記載事項については国際的な議論が継続されているため、その内容について合意に至った後に、その合意を踏まえた細目が追加されることが予定されている。

GloBE情報申告は、原則として、各構成会社等がそれぞれその所在地国において行うこととされている。一方、その所在地国と最終親会社の所在地国の間の情報交換に係る一定の当局間合意がある場合には、各構成会社等の義務は免除され、当該最終親会社がその所在地国の当局にGloBE情報申告を行えば足りる。

日本においては、モデルルール及びその解釈を示したコメントリーの内容を踏まえ、特定多国籍企業グループ等報告事項等の提供制度が創設されている。特定多国籍企業グループ等の構成会社等である内国法人は、原則として、特定多国籍企業グループ等報告事項等を、各対象会計年度終了の日の翌日から15カ月以内（初年度の申告については18カ月以内）に、e-Taxにより所轄税務署長に提供しなければならない。特定多国籍企業グループ等報告事項等の提供義務のある内国法人が複数ある場合において、これらの内国法人のうちいずれか一の法人が、特定多国籍企業グループ等報告事項等を代表して提供する法人等に関する情報を所轄税務署長に提供したときは、その代表して提供するものとされた法人以外の法人は、特定多国籍企業グループ等報告事項等を提供する

必要はない。

## 11. セーフ・ハーバー

### (1) 概要

モデルルールにおいて、実効税率が基準税率以上である可能性が高いと認められる国又は地域について、実効税率及びトップアップ税額の計算を不要とする仕組み（セーフ・ハーバー）が定められている。より具体的には、「恒久的セーフ・ハーバー」と制度導入後の一定期間のみ適用が認められる「移行期間CbCRセーフ・ハーバー」の2種類があるが、「恒久的セーフ・ハーバー」の詳細は明らかにされていない。そのため、令和5年度税制改正では「移行期間CbCRセーフ・ハーバー」についてのみ法制化が行われている。

この「移行期間CbCRセーフ・ハーバー」は、特定多国籍企業グループ等が提供を行う国別報告事項（Country by Country Report：CbCR）に記載された情報を用いてその計算を行うものである。なお、移行期間CbCRセーフ・ハーバーは、所在地国単位でその判定を行うこととされている。また、移行期間CbCRセー

フ・ハーバーは、特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等だけでなく、特定多国籍企業グループ等に係るJVについてもその適用が認められる。ただし、CbCRには、JVに関する情報の記載はないので、別途の簡素化されたセーフ・ハーバーが措置されている。

### (2) 構成会社等に係る移行期間CbCRセーフ・ハーバー

その特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等（対象外構成会社等を除く）が2024年4月1日から2026年12月31日までの間に開始する対象会計年度（2028年6月30日までに終了するものに限る）において、①から③までの要件のいずれかを満たすときは、その対象会計年度のその構成会社等の所在地国におけるその対象会計年度に係るトップアップ税額は、ゼロとすることとされている。

（注）対象外構成会社等とは、次に掲げる構成会社等をいう。

- (a) 無国籍構成会社等
- (b) 各種投資会社等である構成会社等のうち一定のもの

① デミニマ ス要件	次の要件のすべてを満たすこと。 <ul style="list-style-type: none"> <li>➤ CbCR（※1）における国別の収入金額が1,000万ユーロ未満であること。</li> <li>➤ CbCR（※1）における国別の税引前当期利益の額に一定の調整を加えた金額（※2）が100万ユーロ未満であること。</li> </ul>
② 簡易実効 税率要件	次の計算式による簡易実効税率が次に掲げる対象会計年度の区分に応じそれぞれ次に定める割合以上であること。 1. 2024年4月1日から同年12月31日までの間に開始する対象会計年度：15% 2. 2025年中に開始する対象会計年度：16% 3. 2026年中に開始する対象会計年度：17% $\text{簡易実効税率} = \left( \frac{\text{連結等財務諸表に係る法人税等及び法人税等調整額の国別合計額（※3）}}{\text{CbCR（※1）の税引前当期利益の額に一定の調整を加えた金額（※2）}} \right)$ （注）分母がゼロを超えるものに限り、計算する。
③ 通常利益 要件	CbCR（※1）における国別の税引前当期利益の額に一定の調整を加えた金額（※2）が、実質ベース所得除外額以下であること。

（※1） 移行期間CbCRセーフ・ハーバーで用いることのできるCbCRは、連結等財務諸表を基礎として作成されたものに限定されている。したがって、内部管理会計のデータを使用して作成されたCbCRは除外される。

（※2） その税引前当期利益の額の計算において、5,000万ユーロ相当額を超える時価評価損に係る金額がある場合には、その金額を含まないものとして計算した金額をいう。5,000万ユーロ相当額を超える時価評価損に係る金額は、ポートフォリオ株式以外の所有持分の時価評価損の合計額からその時価評価益の合計額を控除した残額が5,000万ユーロを本邦通貨表示の金額に換算した金額を超える場合におけるその残額をいう。

（※3） その合計額のうちイ又はロの金額が含まれている場合には、これらの金額を除く。

イ) 対象租税以外の租税の額

ロ) 不確実な税務処理に係る法人税等の額及び不確実な税務処理に係る繰延税金資産又は繰延税金負債について計上された法人税等調整額

### (3) 適用要件

移行期間CbCRセーフ・ハーバーは、特定多国籍企業グループ等報告事項等において本セーフ・ハーバーを適用する選択を行った場合にのみ適用することができる。

また、一度本セーフ・ハーバーの適用を受けなかった対象会計年度があった場合には、その対象会計年度以後

は、適用することができない。すなわち、過去の対象会計年度において、各要件を満たすことができないことにより本特例の適用を受けていない対象会計年度又は各要件のいずれかを満たしていたが本特例の適用を受けていない対象会計年度がある場合には、その後、上記(2)①から③までの要件のいずれかを満たす場合であっても本

特例の適用を受けることはできない。

## 12. 今後

日本においては、モデルルールやコメントリーの規定、その後の執行ガイダンスの内容等を踏まえながら、法制化の検討が行われてきた。こうした検討の結果、令和5年度の税制改正においては、制度の詳細に係る国際的な議論の進展や、諸外国における実施に向けた動向等

を踏まえて、グローバル・ミニマム課税のうちIIRについて日本における法制化を行うこととされた。残されたUTPR及びQDMTTについては、国際的な議論も踏まえながら、令和6年度以降の法制化が検討されている。また、IIRについても、実施細目の詳細についてOECDにおける議論が継続していることから、令和6年度以降においても、制度の明確化等の観点も踏まえた更なる法制化が見込まれる。

以 上

# 国の会計と関連制度（8回目）

## ～国有財産の監査の概要～

おさむら やかく  
公認会計士 長村 彌角

国有財産は文字通り国が保有する財産であり、国民の財産ということでもある。国有財産が有効に活用され、国民生活に良い効果をもたらし続けることを誰しも期待するが、地域人口の変化や政策等の変化、もしくは陳腐化等により、国有財産取得当時の目的からは離れた使い方がされていくこともある。国有財産には監査が実施されるが、この監査は会計監査とは異なる。また、国有財産の監査は様々な手続面への指摘だけではなく、必ずしも有効活用されていない資産を洗い出し、有効活用する方法も含めて助言していく指導機能があると思われる。本稿では、国有財産とその監査の概要について触れていく。

### 1. 国有財産の現状

#### (1) 国有財産とは

国有財産とは、国有財産法（以下、法という。）第2条及び同附則第4条でその範囲が定められている。

##### （国有財産の範囲）

第2条 この法律において国有財産とは、国の負担において国有となつた財産又は法令の規定により、若しくは寄附により国有となつた財産であつて次に掲げるものをいう。

- 一 不動産
- 二 船舶、浮標、浮棧橋及び浮ドック並びに航空機
- 三 前二号に掲げる不動産及び動産の従物
- 四 地上権、地役権、鉱業権その他これらに準ずる権利
- 五 特許権、著作権、商標権、実用新案権その他これらに準ずる権利
- 六 株式、新株予約権、社債（特別の法律により法人の発行する債券に表示されるべき権利を含み、短期社債等を除く。）、地方債、信託の受益権及びこれらに準ずるもの並びに出資による権利（国が資金又は積立金の運用及びこれに準ずる目的のために臨時に所有するものを除く。）

##### 附則

第4条 旧陸軍省、海軍省及び軍需省の所管に属していた機械及び重要な器具は、第2条に規定する国

有財産とする。

「令和3年度 国有財産の増減及び現在額に関する説明書」¹には、次の例示がある。

項目	例示
不動産	土地および土地の定着物（建物、立木竹等）
不動産及び動産の従物	建物に附属した照明装置、冷暖房装置、通信装置、昇降機等

国の財産には、これ以外にも、庁舎などにあるデスクや椅子、パソコンなどの物品や、債権（貸付金、未収金など）などがあるが、これらは国有財産法における「国有財産」には含まれていない。

国有財産は、さらに行政財産と普通財産に分けられる（下線は筆者）。

##### （国有財産の分類及び種類）

第三条 国有財産は、行政財産と普通財産とに分類する。

- 2 行政財産とは、次に掲げる種類の財産をいう。
  - 一 公用財産 国において国の事務、事業又はその職員（国家公務員宿舎法（昭和二十四年法律第一百七号）第二条第二号の職員をいう。）の住居の用に供し、又は供するものと決定したもの
  - 二 公共用財産 国において直接公共の用に供し、又は供するものと決定したもの
  - 三 皇室用財産 国において皇室の用に供し、又は供するものと決定したもの
  - 四 森林経営用財産 国において森林経営の用に供し、又は供するものと決定したもの
- 3 普通財産とは、行政財産以外の一切の国有財産をいう。

同じく、「令和3年度 国有財産の増減及び現在額に関する説明書」には、行政財産について、次の例示がある。

¹ [https://www.mof.go.jp/policy/national_property/reference/houkoku/setsumeisyo2021.pdf](https://www.mof.go.jp/policy/national_property/reference/houkoku/setsumeisyo2021.pdf)

項目	例示
公用財産	庁舎、国家公務員宿舍等の土地、建物、工作物等
公共用財産	国有で国が管理している公園、広場、道路、河川、海浜地等
皇室用財産	皇居、御所、御用邸、陵墓等
森林経営用財産	国有林等

行政財産は、国が行政目的のために所有するものであり、その所有目的達成の必要性から、貸付け、交換、売払い、譲与、信託、出資の目的とし、または私権の設定が一定の場合を除き制限されるが（法第18条）、普通財産は、原則として特定の行政目的に供されることがないため、原則として、貸付け、交換、売払い、譲与、信

（図表1：国有財産の区分別増減）

区分	平成30年度		令和元年度		令和2年度		令和3年度		令和4年度	
	金額	対前年増減比	金額	対前年増減比	金額	対前年増減比	金額	対前年増減比	金額	残高比
土地	18,735,499	3.2%	19,333,270	2.9%	19,902,235	-0.5%	19,805,601	0.9%	19,981,624	15.2%
立木竹	3,121,217	3.3%	3,225,086	1.2%	3,264,100	11.1%	3,625,023	9.1%	3,956,206	3.0%
建物	3,421,248	0.1%	3,424,969	-0.2%	3,417,249	-0.8%	3,391,185	0.0%	3,390,408	2.6%
工作物	2,563,219	-0.6%	2,548,212	1.6%	2,588,409	-2.5%	2,523,544	-0.2%	2,519,726	1.9%
機械器具	0	省略	0	省略	0	省略	0	省略	0	0.0%
船舶	1,465,061	4.5%	1,530,281	3.8%	1,588,827	-2.1%	1,556,128	3.3%	1,607,584	1.2%
航空機	946,131	6.7%	1,009,615	4.7%	1,057,296	7.9%	1,141,126	-8.8%	1,041,104	0.8%
地上権等	2,914	-15.0%	2,476	16.4%	2,881	3.2%	2,973	10.7%	3,290	0.0%
特許権等	1,809	-17.7%	1,489	-4.9%	1,416	-8.1%	1,301	-8.0%	1,197	0.0%
政府出資等	78,077,905	0.6%	78,528,294	8.5%	85,181,205	10.6%	94,243,963	4.9%	98,872,432	75.0%
不動産の信託の受益権	258,940	3.3%	267,600	-4.3%	256,180	0.6%	257,719	79.0%	461,201	0.3%
合計	108,593,947	1.2%	109,871,298	6.7%	117,259,801	7.9%	126,548,567	4.2%	131,834,777	100.0%

（出所：各年度の「国有財産の増減及び現在額に関する説明書」³より作成）

令和4年度国有財産総額は131兆8,347億円、そのうち75%を政府出資等の98兆8,724億円（一般会計66兆7,603億円、特別会計32兆1,120億円）が占めている。

「令和4年度国有財産の増減及び現在額に関する説明書」によれば、政府出資等の99.3%にあたる98兆2,221億円が独立行政法人等に対する出資等により得た権利、株式等の普通財産である。一般会計からの出資の主なものは、(株)日本政策金融公庫13兆9,773億円、(独)日本高速道路保有・債務返済機構10兆7,752億円、(独)国際協力機構3兆8,388億円であり、特別会計から

託、または私権の設定ができ、法律により特別の定めがあれば出資の目的とすることもできる（法第20条）。

## （2）国有財産額の全体像

国有財産の現在額（残高）は、国会に報告される「国有財産増減及び現在額総計算書」で、一般会計・特別会計別、行政財産・普通財産別、種類別に公表されている。²国有財産は原則として全て国有財産台帳に記載されるが、国有財産法第38条に基づき例外として記載されない財産などがあり、その価格は原則として取得価額とされているが、地価、物価等の変動に伴う修正を行うため、毎年3月31日末の現況により評価を行い、その評価額による価格改定が行われる。

### ① 区分別残高の増減推移

国有財産の過去5年度の残高推移は、次のとおりである。

の出資の主なものは、外国為替資金特別会計から国際通貨基金へ5兆7,032億円、年金特別会計から全国健康保険協会へ4兆9,135億円、財政投融資特別会計から(株)日本電信電話へ4兆6,249億円、財政投融資特別会計から(株)日本政策投資銀行へ3兆8,865億円、及び財政投融資特別会計から(株)国際協力銀行へ2兆9,085億円である。

また、対前年比5%以上の増減の主な内容は、各年度の「国有財産の増減及び現在額に関する説明書」によれば、次のとおりである（地上権等及び特許権等を除く）。

² [https://www.mof.go.jp/policy/national_property/reference/houkoku/index.htm](https://www.mof.go.jp/policy/national_property/reference/houkoku/index.htm)

³ [https://www.mof.go.jp/policy/national_property/reference/houkoku/index.htm](https://www.mof.go.jp/policy/national_property/reference/houkoku/index.htm)

年度	主な増減内容
令和元年度	<p>【航空機6.7% (634億円) 増】</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・防衛省所管一般会計1,601億円 (17機) の新造による増</li> <li>・防衛省所管一般会計1,326億円 (11機) 含む購入1,885億円 (18機) による増</li> <li>・価格改定による減3,180億円</li> </ul>
令和2年度	<p>【政府出資等8.5% (6兆6,529億円) 増】</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・(株)日本政策金融公庫4兆1,158億円、(国研) 科学技術振興機構5,000億円、(株)日本政策投資銀行2,200億円による増</li> <li>・価格改定による増3兆3,646億円及び価格改定による減2兆1,753億円</li> </ul>
令和3年度	<p>【立木竹11.1% (3,609億円) 増】</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・価格改定による増3,077億円 (農林水産省所管一般会計の森林経営用財産2,946億円)</li> </ul> <p>【航空機7.9% (838億円) 増】</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・防衛省所管一般会計1,900億円 (17機) を含む新造2,056億円 (24機) による増</li> <li>・防衛省所管一般会計1,936億円 (14機) 含む購入2,130億円 (18機) による増</li> <li>・価格改定による減3,529億円</li> </ul> <p>【政府等出資10.6% (9兆627億円) 増】</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・(株)日本政策金融公庫6兆9,450億円、(国研) 科学技術振興機構6,136億円による増</li> <li>・価格改定による増3兆5,672億円及び価格改定による減9,283億円</li> </ul>
令和4年度	<p>【立木竹9.1% (3,311億円) 増】</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・価格改定による増2,529億円</li> </ul> <p>【航空機8.8% (1,000億円) 減】</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・防衛省所管一般会計1,071億円 (13機) を含む新造1,182億円 (20機) による増</li> <li>・価格改定による減3,583億円</li> </ul> <p>【不動産の信託の受益権79.0% (2,034億円) 増】</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・価格改定による増2,034億円</li> </ul>

(筆者注) 価格改定とは、国有財産法施行令第23条の規定に基づき、毎会計年度に当該年度末の現況において「国有財産台帳の価格改定に関する評価要領(財理科第4670号 平成23年10月12日、改正平成29年12月22日(財理第4237号))」の定める方法により、国有財産台帳に記載された台帳価格を見直すこと。

## ② 分類別・種類別残高

国有財産の分類・種類別の令和4年度時点での現在額が次のとおりである。

(図表2：令和4年度国有財産の分類・種類別残高)

分類・種類	価 格	割 合
	百万円	%
行政財産	26,562,743	20.1
公用財産	20,064,099	(15.2)
公共用財産	817,736	(0.6)
皇室用財産	738,875	(0.6)
森林経営用財産	4,942,031	(3.7)
普通財産	105,272,034	79.9
合計	131,834,777	100.0

(出所：令和4年度国有財産の増減及び現在額に関する説明書⁴⁾)

「令和4年度国有財産の増減及び現在額に関する説明書」によれば、公用財産については、防衛施設8兆854億円、空港施設1兆7,917億円、国会施設1兆2,259億円、刑務所、拘置所、少年院等の矯正施設7,726億円、裁判所施設6,568億円及び石油備蓄施設3,779億円とあり、また、普通財産については、財務省所管95兆4,893億円、厚生労働省所管6兆2,486億円、経済産業省所管2兆942億円、国土交通省所管8,293億円及び防衛省所管2,382億円である。

## ③ 所管別残高

所管(各省各庁)別の令和4年度時点での国有財産は次のとおりである。

4 [https://www.mof.go.jp/policy/national_property/reference/houkoku/setsumeisyo2022.pdf](https://www.mof.go.jp/policy/national_property/reference/houkoku/setsumeisyo2022.pdf)

(図表3：令和4年度末国有財産所管別現在額)

所 管	行政財産		普通財産		合 計	
	価 格	割 合	価 格	割 合	価 格	割 合
	百万円	%	百万円	%	百万円	%
衆 議 院	854,831	3.2	—	—	854,831	0.6
参 議 院	371,124	1.4	—	—	371,124	0.3
最 高 裁 判 所	656,873	2.5	—	—	656,873	0.5
会 計 検 査 院	2,198	0.0	—	—	2,198	0.0
内 閣	40,149	0.2	—	—	40,149	0.0
内 閣 府	1,929,222	7.3	9,418	0.0	1,938,641	1.5
デ ジ タ ル 庁	1,135	0.0	—	—	1,135	0.0
総 務 省	164,367	0.6	54	0.0	164,421	0.1
法 務 省	1,420,166	5.3	9,869	0.0	1,430,035	1.1
外 務 省	460,066	1.7	2,853	0.0	462,919	0.4
財 務 省	1,916,215	7.2	95,489,382	90.7	97,405,598	73.9
文 部 科 学 省	342,726	1.3	185,230	0.2	527,957	0.4
厚 生 労 働 省	494,075	1.9	6,248,682	5.9	6,742,757	5.1
農 林 水 産 省	5,243,770	19.7	128,824	0.1	5,372,594	4.1
経 済 産 業 省	667,573	2.5	2,094,209	2.0	2,761,782	2.1
国 土 交 通 省	3,324,766	12.5	829,330	0.8	4,154,096	3.2
環 境 省	588,068	2.2	35,975	0.0	624,043	0.5
防 衛 省	8,085,412	30.4	238,203	0.2	8,323,616	6.3
合 計	26,562,743	100.0	105,272,034	100.0	131,834,777	100.0

(出所：令和4年度国有財産の増減及び現在額に関する説明書⁵)

これからは、行政財産としては、特に防衛省、農林水産省の所管が多いことが分かる。「令和4年度国有財産増減及び現在額総計算書」⁶によれば、防衛省では土地4兆2,778億円、建物9,857億円、艦船1兆3,187億円、航空機9,689億円、農林水産省では一般会計所属の森林経営用財産4兆9,420億円（土地1兆519億円、立木竹3兆8,349億円、工作物551億円）がその重要な内訳である。

## 2. 国有財産法等における実地監査に関する定め

### (1) 国有財産法等に関する実地監査の根拠法令

#### ① 国有財産法

国有財産法は、第1条において、趣旨が記載されている。

#### (この法律の趣旨)

第1条 国有財産の取得、維持、保存及び運用（以下「管理」という。）並びに処分については、他の法律に特別の定めのある場合を除くほか、この法律の定めるところによる。

また、法第4条第1項において、「国有財産の総括」と

して管理等に関して定められている。

#### (総括、所管換及び所属替の意義)

第4条 この法律において「国有財産の総括」とは、国有財産の適正な方法による管理及び処分を行うため、国有財産に関する制度を整え、その管理及び処分の事務を統一し、その増減、現在額及び現状を明らかにし、並びにその管理及び処分について必要な調整をすることをいう。

行政財産については各省各庁の長が管理し（法第5条）、普通財産については財務大臣が管理する（法第6条）。また、財務大臣は、国有財産の総括をしなければならない（法第7条）。

各省各庁の長は、その所管する国有財産について、良好な状態での維持及び保存、用途又は目的に応じた効率的な運用その他の適正な方法による管理及び処分を行うことが求められるが（法第9条の5）、財務大臣は、管理及び処分の総括として、次の権限がある（下線は筆者）。

#### (管理及び処分の総括)

第10条 財務大臣は、前条に規定する国有財産の適正な方法による管理及び処分を行うため必要があ

⁵ [https://www.mof.go.jp/policy/national_property/reference/houkoku/setsumeisyo2022.pdf](https://www.mof.go.jp/policy/national_property/reference/houkoku/setsumeisyo2022.pdf)

⁶ [https://www.mof.go.jp/policy/national_property/reference/houkoku/keisansyo-zougen-musyo2022.pdf](https://www.mof.go.jp/policy/national_property/reference/houkoku/keisansyo-zougen-musyo2022.pdf)

ると認めるときは、各省各庁の長に対し、その所管に属する国有財産について、その状況に関する資料若しくは報告を求め、実地監査をし、又は用途の変更、用途の廃止、所管換その他必要な措置を求めることができる。

2 財務大臣は、前項の規定により措置を求めたときは、各省各庁の長に対し、そのとつた措置について報告を求めることができる。

3 財務大臣は、前項の報告を求めた場合において、必要があると認めるときは、閣議の決定を経て、各省各庁の長に対し、その所管する国有財産について、用途の変更、用途の廃止、所管換その他必要な指示をすることができる。

4 財務大臣は、一定の用途に供する目的で国有財産の譲渡又は貸付けを受けた者に対し、その用途に供されているかどうかを確かめるため、自ら、又は各省各庁の長に委任して、当該財産について、その状況に関する資料若しくは報告を求め、又は当該職員に実地監査をさせることができる。

#### (信託に係る実地監査等)

第28条の5 各省各庁の長は、第28条の2第1項の規定により土地を信託した場合には、当該土地に係る信託事務の処理を適正に行うため、政令で定めるところにより、その信託の受託者に対し、信託事務の処理状況に関する資料若しくは報告を求め、又は必要があると認めるときは、当該職員に実地監査をさせ、信託事務の処理について必要な指示をすることができる。

なお、法第32条において、各省各庁は法第3条の分類、種類による台帳（国有財産台帳）を整備することが求められている。

#### ② 国有財産法施行令

国有財産法施行令（以下、施行令という。）では、国有財産に関する事務の一部を、都道府県又は市町村に行わせることができるが（法第9条第3項）、この場合、国有財産の取得、維持、保存、運用及び処分を適正に行うために必要がある場合には、実地監査ができる（施行令第6条第9項）とされている。

#### (事務の分掌及び地方公共団体の行う事務)

##### 第6条

9 財務大臣は、国有財産の取得、維持、保存、運用及び処分を適正に行うため必要があると認めるときは、法第9条第3項の規定により事務を行う都道府県又は市町村に対し、当該事務に係る国有財産について、実地監査をすることができる。

また、国有財産である土地の信託受託者に対して、信託事務の処理状況に関する報告等を求めたり実地監査を

させた場合への財務大臣への通知（施行令第16条の6第1項）が定められているほか、実地監査をする職員が身分を示す証明書を携帯することを要求している（施行令第6条の10、第16条の6第2項）。

#### ③ 国家公務員宿舍法

国家公務員宿舍法では、財務大臣は、宿舍の設置等の適正を期するために必要があるときには、各省各庁の長に対して各省各庁や独立行政法人の職員の住宅事情に関する資料を要求したり、庁舎別宿舍の状況報告を求め、部下に実地監査を行わせることができるとされている。

#### (総括の機関)

##### 第6条

2 財務大臣は、宿舍の設置等の適正を期するため必要があると認めるときは、各省各庁の長に対し、当該各省各庁所属の職員若しくは当該各省各庁が所管する独立行政法人の職員の住宅事情に関する資料を求め、又は当該各省各庁の長が設置し、若しくは維持及び管理を行う省庁別宿舍について、その状況に関する報告を求め、部下の職員に実地監査を行わせ、若しくは閣議の決定を経て、宿舍の種類（第3条に規定する宿舍の種類をいう。第13条の2第1号において同じ。）の変更その他の措置を求めることができる。

#### ④ 国の庁舎等の使用調整等に関する特別措置法

国の庁舎等の使用調整等に関する特別措置法（以下、庁舎法という。）では、財務大臣は、国が事務又は事業の用に供するために借り受けている建物やその付帯施設、敷地についても、必要があるときには部下の職員に実地監査をさせることができるとされている（庁舎法第2条第2項第2号、第3条の2）。

また、実地監査等の結果、必要があると認めるときは、庁舎等の使用調整に関する計画（庁舎等使用調整計画）を定め、遅滞なく、各省各庁の長に通知することが求められている（庁舎法第4条第1項）。

#### (庁舎等の実地監査等)

第3条の2 財務大臣は、庁舎等の適正かつ効率的な使用を図るため必要があると認めるときは、各省各庁の長に対し、その所管に属する第2条第2項第2号に掲げる庁舎等について、その状況に関する資料若しくは報告を求め、又は部下の職員に実地監査を行わせることができる。

## (2) 国有財産法等に関する実地監査の内容

### ① 国有財産法施行細則

国有財産台帳や国有財産増減及び現在額報告書などの様式を定めている。実地監査に関する条項はない。

② 国有財産総括事務処理規則（昭和29年5月15日大蔵省訓令第5号 最終改正令和3年6月11日財務省訓令第9号）⁷

国有財産総括事務処理規則（以下、処理規則という。）では、国有財産総括事務の基本として、財務局長等が各管轄区域内にある各省各庁所管の国有財産について、常にその状況に留意し、良好な状態での維持及び保存、用途又は目的に応じた効率的な運用その他の適正な方法による管理及び処分を行わせ、国民経済及び国家施策の総合的見地において公平適正な処理を図るように、国有財産の総括をすることが要求されている（処理規則第3条）。

また、処理規則第2章第2節「調査、実地監査及び措置要求」では、実地監査について次のように定められている。

**（監査計画）**

財務局長等は、毎年度財務大臣の定めるところに従い、各省各庁所管の国有財産について実地監査計画を立て、職員に実地監査をさせることができ（処理規則第5条第1項）、また、これ以外にも必要があれば、随時に実地監査をすることができる（処理規則第5条第2項、第12条第2項）。当該実地監査計画は財務大臣へ通知することが求められている（処理規則第5条第3項）。

**（指導的責務）**

実地監査は、常に国有財産の適正な方法による管理及び処分を行うための指導的責務を果たすことに重点を置く必要がある（処理規則第7条）。

**（実地監査での調査項目）**

実地監査では、次の事項の調査が要求されている（処理規則第8条）。

- 国有財産台帳の整理状況
- 協議又は報告等を要するものの処理状況
- 財産の利用状況
- 財産の維持保存の状況
- その他必要と認める事項

**（結果報告）**

実地監査結果については、財務大臣に報告しなければならない（処理規則第9条）。また、必要があると認めるときは、各省各庁の部局等の長に対して、是正要求事項の通知等を行わなければならない（処理規則第10条）。

③ 国有財産監査官等規則（平成13年1月6日 財務省訓令第9号 改正平成21年7月1日 財務省訓令第18号）

国有財産監査官等規則では、国有財産を監査する監査官の職務範囲、執務上の手続などが定められている。

**（監査官の事務）**

第3条

監査官は、次に掲げる事項について監査を行うものとする。

- （一）行政財産の管理状況
- （二）国家公務員宿舎の維持及び管理状況
- （三）普通財産の管理及び処分状況
- （四）庁舎法第2条第2項第2号に掲げる庁舎等の使用状況
- （五）用途指定財産に関する契約上の義務履行状況
- （六）その他所属の長が特に監査を要すると認める事項

また、監査にあたっての心得（規範）も定められている。

**（監査遂行上の規範）**

第5条

監査官は、監査の遂行に当たり、次の事項を遵守しなければならない。

- （一）常に公正かつ誠実にその職務を遂行し、いやしくもその権限を濫用する行為があってはならないこと。
- （二）関係法令及び正確な資料又は事実に基づいて厳正かつ客観的立場において行うこと。
- （三）いたずらに過去の非違を摘発し又は欠陥を指摘するに止まることなく、それらの原因を究明するように配慮すること。
- （四）監査の相手方に対して、直接批判を加え、若しくは、個人的所見を強調し、又は相手方に弁明の機会を与えない等中正穏健な方法及び態度を欠くことのないよう配慮すること。
- （五）監査官は、監査の結果知り得た事実及び情報で機密に属するものを漏らさないこと。

**3. 国有財産監査指針（平成23年5月31日 財理第2543号 改正令和5年3月22日 財理第764号⁸）**

**（1）監査の基本的な考え方**

国有財産監査指針（以下、監査指針という。）では、監査にあたっての基本的な考え方が示されている。

国有財産は国民共有の財産であり、財務省は国有財産全般を総括する総括権の下で、その適正な管理処分と有効活用に取り組んでいる。財務省の実施する国有財産の監査は、国有財産等が良好な状態で維持、保存及び用途に応じた効率的な運用等がなされているかを現況把握す

⁷ [https://www.mof.go.jp/policy/national_property/tsuutatsu/k1.pdf](https://www.mof.go.jp/policy/national_property/tsuutatsu/k1.pdf)

⁸ [https://www.mof.go.jp/about_mof/act/kokuji_tsuutatsu/tsuutatsu/TU-20110531-2543-14.html](https://www.mof.go.jp/about_mof/act/kokuji_tsuutatsu/tsuutatsu/TU-20110531-2543-14.html)

る能動的な事務とされている。また、監査本来の機能を十分に発揮し、個々の財産の特性に応じた有効活用を図るなど国有財産の最適利用を追求するために、現地における深度ある監査を推進するための運用を行っていく必要があり、このため、総括部門（財務局長等が処理規則第2章第4節の事務を行わせる財務事務所等）と監査部門との連携を進め、現地での深度ある監査に監査資源を投入するとともに、監査対象財産を所管する各省各庁と

の意見交換を十分に行うことなどで、各省各庁との信頼関係に基づいた国有財産等の適正な管理処分を更に進めることが必要としている。

監査指針では、基本原則と対象財産ごとの監査視点が定められている。

基本原則では、監査を通じて、国民の財産である国有財産を有効活用し続けることに貢献する方針が打ち出されている。

基本原則名	内容
有効活用の原則	国民共有の財産である国有財産は、良好な状態での管理処分が求められる。このため、監査を通じて、未利用国有地の洗い出しや余剰スペースの創出など、国の財政への貢献、地域や社会のニーズへの対応を図るとともに、国有財産の有効活用を促進する。
法令遵守の原則	国有財産等の良好な状態での管理処分を実現するためには、その前提として、国有財産等の現況を正確に把握し、また、管理処分が適正かつ統一的行われていることが重要である。このため、管理処分が法令等に基づいて行われているかを監査し、統一的な事務処理を確保する必要がある。
効率性・実効性の原則	監査の重点化を図り、監査計画を策定し、限られた人的・物的資源の下、監査を効率的かつ実効的に実施する。 このため、各省各庁の間において、監査事項や着眼点等の認識の共有に向けた取組みを行い、指摘事項の発生原因の究明や各省各庁における有効活用に向けた取組みを促すことで、監査対象の重点化・効率化を図る。 また、監査の結果をその後の管理処分に確実に反映させるため、総括部門との連携を進め、監査を実効あるものとする。
透明性の原則	監査に当たっては、監査の基本的な考え方と毎年度の監査方針を盛り込んだ本通達を公表するとともに、監査の結果をより詳細に公表し、透明性を高める。 こうした国有財産監査の透明化に向けた取組とともに、監査先となる各省各庁との間で、監査の基本的な考え方や着眼点についての認識の共有を図り、国民に向けて、国有財産等の管理処分についての説明責任を果たす。

また、対象財産ごとの監査視点からも、国民の財産である国有財産を適切に管理し、有効活用し続けているか否かの視点、利用程度の低い未利用財産等の洗い出しと

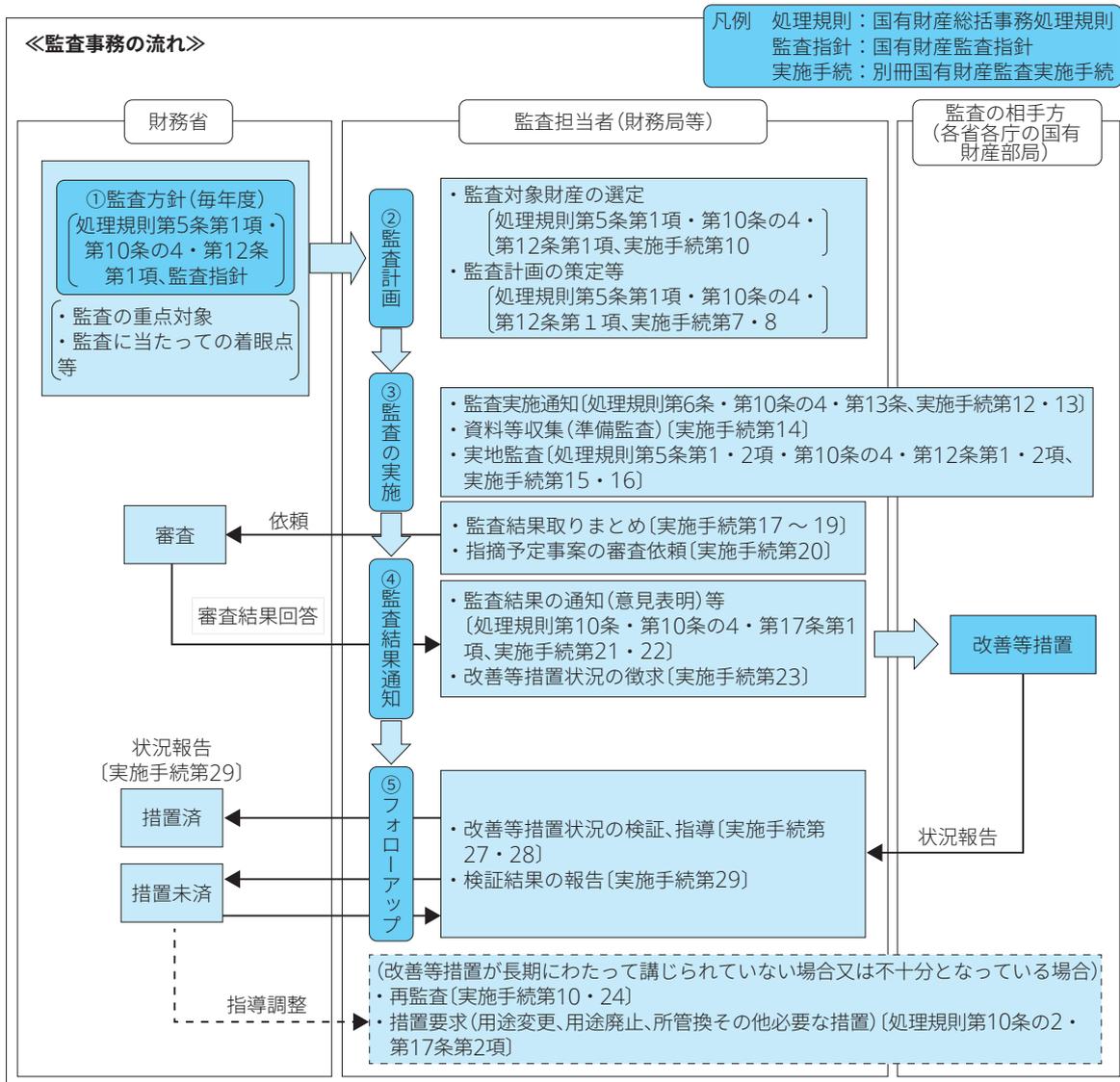
余剰スペースの創出を通じた有効活用の可能性が重視されていることがわかる。

対象財産	監査の視点
庁舎等及び宿舍の公用財産等	各省各庁が所管する庁舎等及び宿舍について、組織の改編・統廃合等に伴って生じる土地及び建物の非効率な利用に対し、未利用国有地の洗い出し及び余剰スペースの創出など有効活用を促進し、国有財産の最適利用を図る観点から監査を実施する。また、改修等による戦略的維持管理や施設の有効活用の推進の観点から保全状況の監査を実施する。
道路及び河川等の公共用財産	公共用財産の管理状況を把握し、公共用財産・公用財産の区分の状況、公共用財産の目的に応じた機能発揮の実態、公共性の確保、未利用国有地の洗い出し及び余剰スペースの創出の観点から監査を実施する。
各省各庁所管の普通財産	各省各庁の長が所管し、管理処分している普通財産について、財務大臣が国有財産を総括する立場から監査を実施する。また、一元的な管理処分の実施の観点をも踏まえつつ、地域・社会のニーズの変化・多様化にも対応した有効活用を促進する観点から監査を実施する。

## (2) 国有財産監査実施手続

国有財産監査の流れは、監査指針別冊国有財産監査手続（以下、監査手続という）によれば、次のとおりである。

(図表4：国有財産監査の流れ)



(出所：国有財産監査指針 別冊国有財産監査手続 別紙⁹)

① 監査方針

本稿の「3. (3)令和5年度監査方針」を参照のこと。

② 監査計画

財務局長等は、あらかじめ財務省理財局と協議の上、各四半期計画から構成される翌年度の監査計画を毎年1月31日までに策定し、「監査計画表」(※)(※：監査手続に様式が定められている。以下同じ)、「監査計画一件別表」(※)を理財局長に報告することとされている(監査手続第7)。

また、監査対象財産の選定に当たっては、監査指針に加え、次の点に留意するとされている(監査手続第10)。

- ・直近3年以内に監査を実施した財産は、過年度指摘が長期にわたり改善されていない等の例外を除き、原則

として除外する。

- ・地震、風水害等の自然災害への対応を行う機関等が管理する国有財産等を対象とする場合は、十分な配慮をする。
- ・同一の地域内に複数の財産が所在する場合は、庁舎等の使用調整の観点から極力一体的に監査を実施する。
- ・財産的価値が高い又は有効活用のニーズが高い地域に所在する財産や余剰スペースが生じた場合に有効活用が期待できる財産等については、監査対象として選定の頻度を高めるよう努める。
- ・衆議院、参議院、最高裁判所(下級裁判所を除く。)、会計検査院及び内閣(官房)、内閣府本府(沖縄総合事務局を除く。)及び外局並びに本省及び外局の管理する国有財産等は、あらかじめ理財局と意見調整を行う。

⁹ [https://www.mof.go.jp/about_mof/act/kokuji_tsuutatsu/tsuutatsu/TU-20110531-2543-14-BE.pdf](https://www.mof.go.jp/about_mof/act/kokuji_tsuutatsu/tsuutatsu/TU-20110531-2543-14-BE.pdf)

### ③ 監査の実施

#### (監査実施通知)

財務局長等は、監査対象となる国有財産を所管する各省各庁の部局長等に対して、「監査実施通知」(※)を行う(監査手続第12)。また、監査に必要な資料の準備や提出を依頼する際には、可能な限り既存資料の活用に努め必要最小限となるように配慮する(監査手続第13)。

#### (監査の実施)

監査担当官は、事前に収集した情報・資料等を分析・検討及び整理し、対象財産の状況等を十分に把握し、監査すべき事項を的確に設定した上で、現地で相当量の時間をかけて重点的に検証すべき事項、確認をもって足りる事項の選別を行うことにより、監査の効率性の向上及び実効性の確保を図るものとされている(監査手続第15)。また、監査の過程で把握した事実関係や問題点等は、意見交換等により相手方と見解・認識の一致又は相違を確認したうえで正確に記録し、重大な事実の場合には、質問票など書面にて提出を求めるとされ、特に重要であったり異例な事項、会計検査院や総務省等から

指摘を受けることが見込まれる場合などは、あらかじめ理財局との意見調整が要求されている(監査手続第16)。

#### (検討会)

往査終了後は、監査結果の取りまとめ、指摘の要否、指摘事項の内容等について意見調整のための検討会を開催するが、往査終了から理財局長による審査回答までの標準期間が概ね2ヶ月であることを考慮しなければならない(監査手続第17)。

#### (指摘内容案の決定)

検討会での意見調整等を踏まえて、指摘内容は、是正措置、検討事項、留意事項、簡易事項の区分で指摘内容(案)を作成する(監査手続第18)。監査の結果、是正その他の措置を求めることが適当と認められる場合には、「指摘予定事案報告」(※)、「指摘予定事案審査表」(※)、「一件別審査調書」(※)を作成し、監査結果通知書(案)その他必要な資料を添えて、理財局長に送付する(監査手続第20)。

事項	いずれか一つに該当する内容
是正措置	<ul style="list-style-type: none"> <li>①法令等の規定に照らし、処理が明らかに誤っているもの</li> <li>②国有財産等の使用状況等について、効率的な運用及び有効活用の促進の観点等からみて、他の用途への変更、所管換、所属替及び用途廃止等の適切な措置を明らかに要するもの</li> <li>③著しい不経済又は損害が生じているもの</li> <li>④過去の監査において、是正その他の措置を求めたもので、漫然と長期にわたって改善等措置が講じられていないもの</li> <li>⑤「国有財産増減及び現在額報告書」又は「国有財産無償貸付状況報告書」において、「報告洩」・「誤謬訂正」(以下、「報告洩等」という。)による増減が発生するもののうち、平成13年5月24日付理財第1858号「国有財産増減及び現在額報告書の作成等について」通達記第5の2に定める一件1千万円以上の「報告洩等」に該当するもの</li> </ul>
検討事項	<ul style="list-style-type: none"> <li>①改善等措置に向けた方策が、複数見込まれ、最適な方策について検討する必要があると認められるもの</li> <li>②国有財産等の使用状況等について、効率的な運用及び有効活用の促進の観点等からみて、特定の省庁に限らない多くの省庁や地方公共団体による使用等、他の用途への変更、所管換、所属替及び用途廃止等の適切な措置の検討を要するもの</li> <li>③具体の改善に当たって、開発計画の決定その他の外部要因を考慮する必要があるなど、相当期間を要することが見込まれるもの(問題が法令等が整備されていない、又はその後の情勢等の変化に伴って、新たな基準の策定等が必要となる場合を含む。)</li> </ul>
留意事項	<ul style="list-style-type: none"> <li>①是正事項又は検討事項に該当し、かつ、その程度が軽微なもの</li> <li>②是正・改善の措置が未だ完了していないが、既に監査の相手方において改善等措置のための取組が着手され、是正・改善が確実に見込まれると認められるもの</li> <li>③重大な違反等はないが、今後の国有財産等の適正な管理処分の観点から注意喚起を行う必要があると認められるもの</li> <li>④活用可能な余剰面積が150m²以上(150m²未満の活用可能な余剰スペースが複数箇所あり、合計で150m²以上となる場合(例:活用可能70m²+活用可能80m²)を含む。)のもので、現時点では、周辺に調整対象庁舎がないことや最適利用に関する協議会等において地方公共団体の利用要望が把握されていない(協議会等が未設置の場合を含む。)などの理由により、具体的な処理方針を策定することが困難と認められるもの。ただし、余剰面積が150m²未満であっても、財務局等の判断により、活用可能であると認められるものは指摘対象とする。</li> <li>⑤是正事項欄に記載の⑤に該当しない「報告洩等」。</li> </ul> <p>ただし、一件100万円未満であって内容が軽微と認められる場合は、第22に規定する管理責任者名による補足説明等を記載した文書の送付によりすることができるものとする。</p>

事項	いずれか一つに該当する内容
簡易事項	<p>①貸付料及び使用料について、計算の誤りに起因するもので、適正な額と誤りの額との差額が適正な額の概ね10%以下で、かつ、差額が概ね年額10万円以下のもの</p> <p>②貸付け及び売払い等の契約内容に係るもので、その内容が次のいずれにも該当しないもの</p> <p style="margin-left: 20px;">イ 予算決算及び会計令（昭和22年勅令第165号）第100条第1項本文に掲げる、契約の目的、契約金額、履行期限及び契約保証金に関する事項</p> <p style="margin-left: 20px;">ロ 同条同項第1号から第7号に掲げる事項</p> <p style="margin-left: 20px;">ハ 用途指定に関する特約事項</p> <p style="margin-left: 20px;">（注）用途指定を必要としない契約において、漫然と契約書式を使用したため不必要な特約が付されたままになっているものを除く。</p> <p>③用途指定財産の指定用途の履行状況に係るもので、指定用途以外の用途に供されている部分の面積が用途指定財産全体面積の概ね10%以下、かつ、100m²以下のもので、用途指定の趣旨及び目的を達成するうえで大きな支障がないもの</p> <p>その他財務局長等が、簡易事項が適当であると認めるもの</p>

#### ④ 監査結果通知

##### （監査結果通知）

財務局長等は、理財局長の審査結果を踏まえて「監査結果通知書」（※）を作成し、監査の相手方に送付し（監査手続第21）、是正その他の措置を求める場合は、指摘内容の重要度及び緊急度に応じ、適切な期日を設定した上で、「是正等措置状況報告書」（※）により改善等の措置状況に関する報告を求める（監査手続第23）。

#### ⑤ フォローアップ

財務局長等は、監査結果を取りまとめて指摘等整理簿（※）を作成し（監査手続第26）。是正その他の措置を求めた場合には、監査の相手方から報告される改善等措置状況について検証したうえで、次の確認基準により区分整理し記録する（監査手続第27）。

措置区分	内 容	適 用
A 措置済 （是正・改善済）	<p>指摘内容に則った措置を講じ、又は改善を終えたと認められるもの。なお、次の各号のひとつに該当する場合は、措置済として整理。</p> <p>①是正等事項が訴訟に移行したとき</p> <p>②所管換・所属替の措置を要する事案について、処理方針に基づいて部局間の協議（内協議）が整ったとき</p> <p>③公用又は公共物としての機能を喪失しており、既に用途廃止・引継ぎのための手続を開始したとき</p> <p>④（行政需要の変化により、指摘を受けた官署自らが余剰部分を使用（用途変更等）する必要性が生じた場合など、）理財局と意見調整した結果、「措置済」として整理することが適当であると判断されたとき</p>	<p>その後の措置状況の報告を求めない。</p> <p>ただし、土地の用途廃止を求めた事案のうち、各省各庁において売却等する財産及び借受解消を求めた事案については、措置済となって以降も、それぞれ売却済等又は借受解消の事実が認められるまで報告を求めるものとする。</p>
B 措置見込 （是正・改善見込）	<p>講じた措置が未だ終了していないが、是正・改善が確実に見込まれると認められるもの</p>	<p>事案の重大性等を踏まえ、影響が少ないと認められる場合は、その後の措置状況の報告を求めない（必要に応じ理財局と調整）。</p> <p>ただし、土地の用途廃止を求めた事案のうち、各省各庁において売却等する財産及び借受解消を求めた事案については、売却済等又は借受解消の事実が認められるまで報告を求めるものとする。</p>
C 是正・改善に取組中	<p>是正・改善に着手していると認められるもの</p>	<p>引き続き措置状況の報告を求め、継続的にフォローを実施する。改善等の措置が不十分となっている場合は、再度監査対象とすることの可否についても検討する。</p>
D 未実施	<p>是正・改善の取組が認められないもの</p>	<p>国有財産法第10条に定める必要な措置について検討するものとする。</p>

#### (フォローアップ)

財務局長等は、改善等措置状況について検証し、その結果、当面、改善等措置が見込まれない又は困難であると認められる事案（是正等未済事案）については、速やかに財務局長等名により照会、指導等を行い、指摘等整理簿に記録する。また、監査により用途廃止を求めた事案のうち、財務局等の管理処分担当が売却等する財産に対しては、管理処分担当との連携を密に行い、当該財産の早期引継ぎ等に向けた調整を行う。なお、留意事項とした事案に関して、活用可能な余剰面積が150m²以上（150m²未満の活用可能な余剰スペースが複数箇所あり、合計で150m²以上となる場合を含む。）のもので、現時点では、周辺に調整対象庁舎がないことや最適利用に関する協議会等において地方公共団体の利用要望が把握されていないなどの理由により、具体的な処理方針を策定することが困難と認められるものに関しては、国利用か否かによってフォローアップの判断が異なっている（監査手続第28）。

### (3) 令和5年度監査方針

監査指針は平成23年に通達されて以降、毎年度改正されている。過去の監査方針とその変遷状況は現時点では確認できなかったが、令和5年度の監査方針のポイントは以下のとおりである。監査方針にあたっては、過去の政府などの調査結果、会計検査院の公表内容なども参照されている。

なお、令和5年度では、平成18年度及び19年度に実施された庁舎等の使用効率等実態監査、平成20年度に実施された行政財産（土地）の使用状況実態監査の見直し等の必要性の観点、総務省行政評価局による「職員研修施設に関する調査結果に基づく勧告（平成22年12月10日）」¹⁰、会計検査院による「各府省等における職員の研修の実施状況等についての報告書（平成29年1月27日）」¹¹、参議院決算委員会による「平成27年度決算審査措置要求決議（平成29年6月5日）」¹²が参照されている。

#### ① 令和5年度の基本方針

基本方針では、監査資源である事務量の投入配分が記

載されている。令和5年度の国有財産監査では、「庁舎等及び宿舍の公用財産等」「各省各庁所管の普通財産」を重点領域として、この順に事務量を配分する一方で、既に過去3年以内に監査を実施したなどの理由で重点配分できない場合には、過年度の監査結果のフォローアップに事務量を振り分けることとされている。

#### ② 庁舎等及び宿舍の公用財産等に係る監査の目的等

庁舎等及び宿舍について、その実態を把握し、組織の改編・統廃合等に伴って生じる未利用又は利用の程度が低いものは用途廃止、一定の地域又は官署を特定した庁舎等については使用調整等により有効活用を促進し、国有財産の最適利用を図ることを目的とし、また、改修等による効率的維持管理等の推進の観点から庁舎等及び宿舍の保全状況についても監査を実施することとしている。監査にあたっては、平成18年度及び19年度に実施した庁舎等の使用効率等実態監査の観点も念頭に実施することとされている。

#### ③ 各省各庁所管の普通財産に係る監査の目的等

各省各庁が所管する普通財産については、未利用国有地等の有効活用を促進するため、処理の進捗状況を把握し、管理処分の適正化を図ることを目的とし、管理処分手法に関して必要かつ適切な助言をしつつ、地域や社会のニーズの変化・多様化にも対応した有効活用の促進を図る観点にも留意することとされている。

## 4. 国有財産における指摘事項など

### (1) 令和4年度の国有財産監査結果

国有財産監査の結果は、財務省HPで理財局から公表されている¹³。

令和4年度は全国で436件の監査を実施し、うち74件（17.0%）について問題指摘をしている。指摘の内容は、管理の手続的な不備である「財産管理の不備」が43.2%であるが、一方で庁舎等に余剰があり有効活用を求める「庁舎等の有効活用」が28.4%あり、行政財産としての庁舎等の有効活用が求められていることが窺える。

¹⁰ [https://www.soumu.go.jp/menu_news/s-news/38162.html](https://www.soumu.go.jp/menu_news/s-news/38162.html)

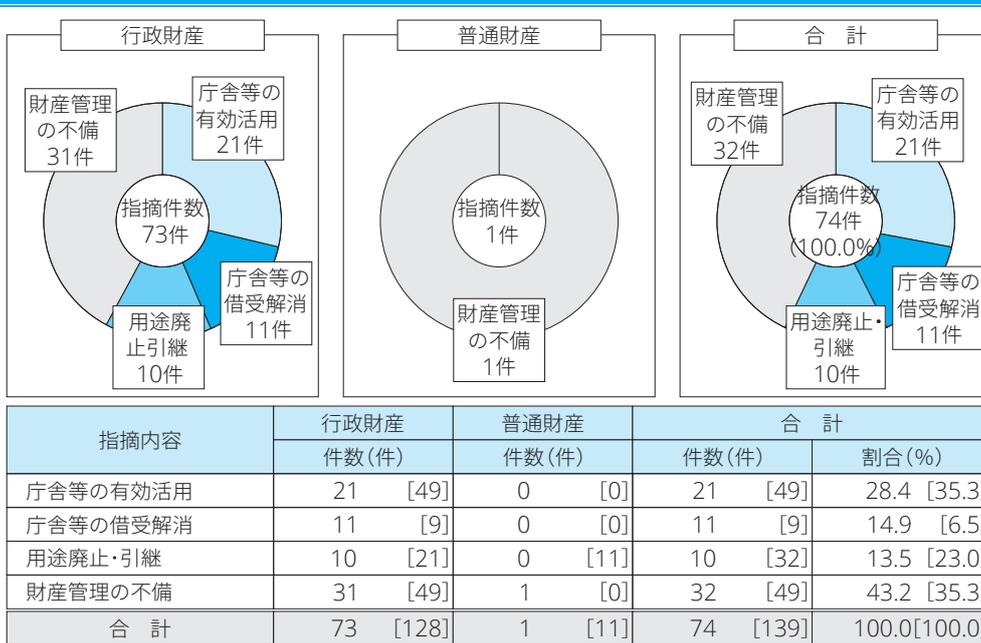
¹¹ <https://report.jbaudit.go.jp/org/h28/ZUJI5/2016-h28-Z5007-0.htm>

¹² [https://www.sangiin.go.jp/japanese/gianjoho/ketsugi/193/k028_17060501.pdf](https://www.sangiin.go.jp/japanese/gianjoho/ketsugi/193/k028_17060501.pdf)

¹³ [https://www.mof.go.jp/policy/national_property/summary/result/index.html](https://www.mof.go.jp/policy/national_property/summary/result/index.html)

(図表5：令和4年度の国有財産監査指摘内容別の結果)

令和4年度監査結果(指摘内容別)



(注)各欄の[ ]書きは、令和3年度監査結果の件数及び割合である。

(出所：令和4年度監査結果一覧表¹⁴)

指摘内容とその説明、主な指摘の概要は、次のとおりである。

(図表6：令和4年度監査の主な指摘概要)

指摘内容	指摘内容の説明	主な指摘の概要
庁舎等の有効活用	庁舎等に余剰が生じているため、有効活用を求めたもの。	〇〇合同庁舎内に余剰面積があり、借受庁舎入居の官署の移転受け入れを図る必要がある
		〇〇合同庁舎内に余剰面積があり、不足が見込まれる文書保管場所、書庫、会議室等として活用を図る必要がある
		〇〇合同庁舎内に余剰面積があり、入居官署間の使用面積の調整等により、非効率使用の改善を図る必要がある
		〇〇合同庁舎内に余剰面積があり、津波発生時の庁舎機能発揮に必要な不可欠な電気機械設備を上階へ移設等し、非効率使用の改善を図る必要がある
庁舎等の借受解消	余剰が生じている庁舎への移転等により、借受解消を求めたもの。	〇〇借受庁舎内に余剰面積があり、また借受駐車場が非効率な使用となっているため、一部借受解消を図る必要がある
		〇〇公共職業安定所は、借受駐車場が非効率な使用となっていることから、一部借受解消を図る必要がある
用途廃止・引継	庁舎等が非効率な使用等のため、一部又は全部の用途廃止・引継ぎを求めたもの。	〇〇事務所は、現在使用されていないことから、用途廃止する必要がある
		〇〇事務所は、敷地の一部が使用されていないことから、一部用途廃止する必要がある

14 [https://www.mof.go.jp/policy/national_property/summary/result/fy2022/2022ichiran.pdf](https://www.mof.go.jp/policy/national_property/summary/result/fy2022/2022ichiran.pdf)

財産管理の不備	国有財産台帳の記載不備等のため、訂正を求めたもの。	国道〇号は、国の事務事業の用に供されている敷地が公共用財産（国道敷地）として管理されていることから、公用財産へ所属替する必要がある
		〇〇地方合同庁舎は、土地の国有財産台帳の登録に誤りがあることから、国有財産台帳に反映する必要がある
	使用承認の手続未済等のため、是正を求めたもの。	〇〇事務所は、敷地の一部を国以外の者に使用させていることから、使用許可手続きを行う必要がある
		〇〇出張所は、借地上の建物が未登記であることから、所要の手続きを行う必要がある
		〇〇事務所は、借受土地の賃貸借契約の数量が誤っていることから、正しい内容に変更する必要がある
〇〇町は、敷地の一部を国以外の者に使用させていることから、有償貸付手続きを行う必要がある		

(出所：令和4年度監査結果一覧表¹⁵より作成)

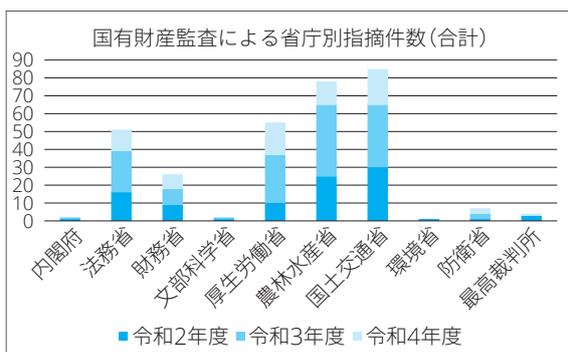
## (2) 国有財産監査における指摘事項の傾向

### ① 内容別の指摘傾向

財務省のHPでは、過去3年間の監査結果（令和2年度～令和4年度）が公表されている。省庁別の指摘情報は次のとおりである。なお、図表7～図表12は、いずれも国有財産に関する国会報告書類である各年度の「国有財産増減及び現在額総計算書」のデータ¹⁶を加工して作成している。

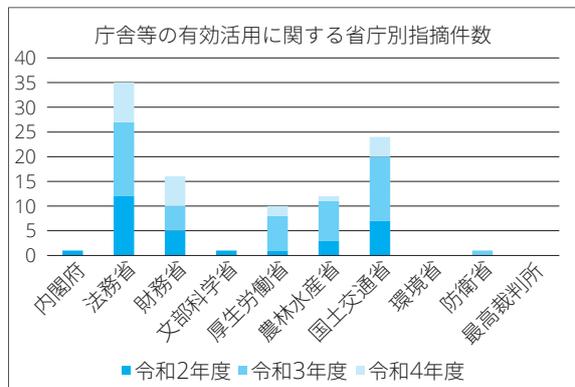
3年間の指摘件数の合計表である図表7からは、法務省、厚生労働省、農林水産省、国土交通省といった全国に支局等を持つ省庁が目立っている。なお、共管で指摘されている場合は、共管双方に含めてカウントした。

(図表7：国有財産による省庁別指摘件数（合計）)



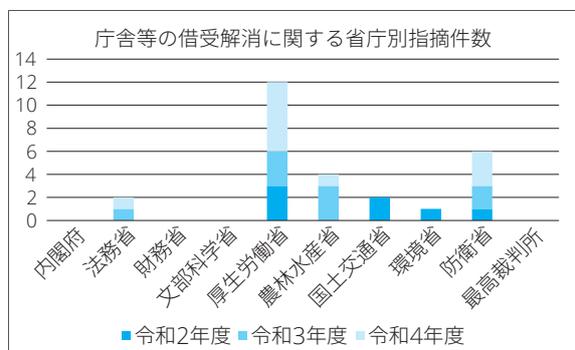
これを指摘の内容別に見ると、図表8から図表11のとおりである。

(図表8：庁舎等の有効活用に関する省庁別指摘件数)



「庁舎等の有効活用」に関しては、法務省と国土交通省が突出している。これは、法務省では地方法務局の同居先である合同庁舎内で余剰が生じているケース、国土交通省では地方整備局所管の事務所等に余剰が生じているケースが多いためである。

(図表9：庁舎等の借受解消に関する省庁別指摘件数)



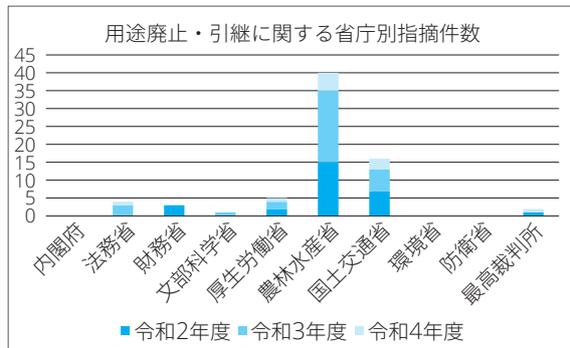
「庁舎等の借受解消」に関しては、厚生労働省が突出している。厚生労働省では地方労働局所管の公共職業安定所が借受している庁舎に余剰があったり、特に借受し

¹⁵ [https://www.mof.go.jp/policy/national_property/summary/result/fy2022/index.html](https://www.mof.go.jp/policy/national_property/summary/result/fy2022/index.html)

¹⁶ [https://www.mof.go.jp/policy/national_property/reference/houkoku/index.htm](https://www.mof.go.jp/policy/national_property/reference/houkoku/index.htm)

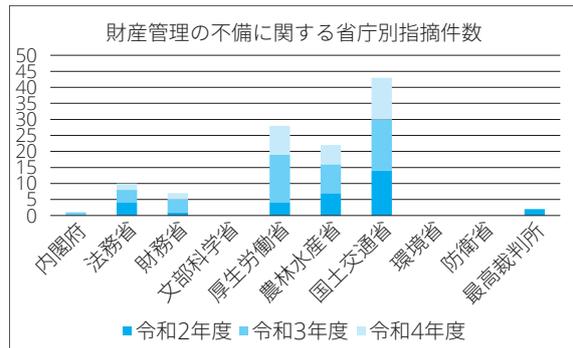
ている駐車場が非効率な使用状況になっているケースが多いためである。

(図表10：用途廃止・引継に関する省庁別指摘件数)



「用途廃止・引継」に関しては、農林水産省が突出している。農林水産省では、各森林管理局所管の森林事務所に森林官非配置で無人となっている場合に、用途廃止の上引継ぎを指摘しているケースや老朽化に伴う合同事務所への移転が指摘されているケースが多いためである。

(図表11：財産管理の不備に関する省庁別指摘件数)

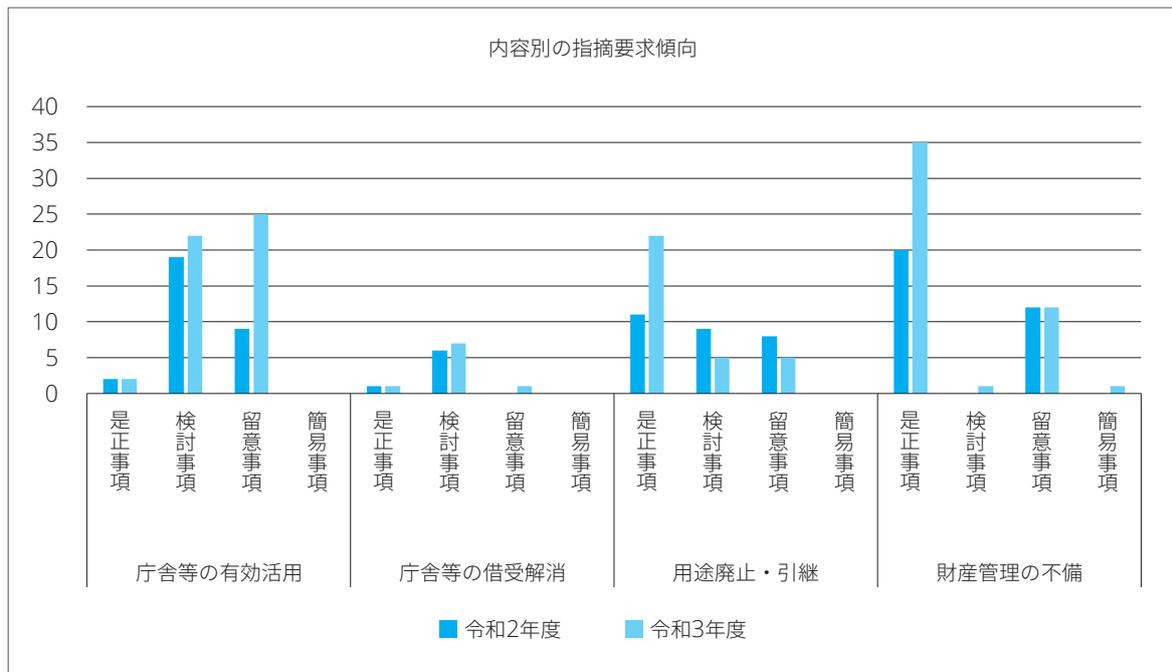


「財産管理の不備」に関しては、国土交通省、厚生労働省、農林水産省が突出している。いずれの省も、所管する国有財産の一部について使用許可等の手続を行わないまま国以外の者に使用させている手続未済の状況を解消するよう指摘しているケースや、国有財産台帳への登載数量誤り、登載漏れ、撤去反映漏れなどを指摘しているケースが多いためである。

② 是正事項等の傾向

財務省HP¹⁷で公表している国有財産監査の結果は過去3年度分（令和2年度～令和4年度）であるが、令和4年度は、是正事項、検討事項、留意事項、簡易事項の区分は開示されていない。令和2年度、令和3年度の公表データから集計した是正事項等の傾向は次のとおりである。

(図表12：内容別の指摘要求事項の傾向)



これからは、「用途廃止・引継」及び「財産管理の不備」については是正事項が多く、「庁舎等の有効活用」は検討事項、留意事項が多い傾向がわかる。

③ 過去の指摘処理の状況

平成23年度に国有財産の監査が開始されて以降、累積での是正状況等は以下のとおりである。各年度に指摘

17 [https://www.mof.go.jp/policy/national_property/summary/result/index.html](https://www.mof.go.jp/policy/national_property/summary/result/index.html)

された事項のうち、指摘から10年を経過してもなお処理未済とされている事案もある。

(図表13：令和4年度までの監査指摘フォローアップ状況)

○令和3年度までの監査指摘 1,491件
○上記に係る令和4年度までの是正実績 1,095件 (進捗割合73.4%)
○監査指摘に伴う跡地売却収入等(令和4年度末までの累計)
・跡地売却収入 約 70.5億円(143件) (※令和4年度実績 約 4.2億円(9件))
・節減された賃料 約 8.2億円(178件) (※令和4年度実績 約 0.4億円(13件))

◀ 監査指摘年度ごとの是正状況等(令和4年度末時点) ▶

(単位：件)

	計	指摘年度ごとの内訳										
		H23	H24	H25	H26	H27	H28	H29	H30	R元	R2	R3
A 監査指摘	1,491	289	117	146	127	115	71	135	135	120	97	139
B 是正実績	1,095 (99)	284 (3)	98 (5)	127 (5)	119 (5)	95 (2)	53 (4)	102 (10)	86 (8)	42 (11)	45 (4)	44 (42)
C (A-B) 処理未済	396	5	19	19	8	20	18	33	49	78	52	95
D (B/A) 進捗割合	73.4%	98.3%	83.8%	87.0%	93.7%	82.6%	74.6%	75.6%	63.7%	35.0%	46.4%	31.7%

(注)「B 是正実績」欄の( )内書きは、令和4年度中の是正実績。

(出所：令和4年度国有財産監査結果報告及び監査指摘フォローアップ¹⁸⁾)

## 5. 独立行政法人等に適用される減損の考え方との相似性

国有財産の監査は、保有する資産の有効活用を重要な目的として実施されている。これは、企業会計での減損会計基準とは目的は異なるものの、独立行政法人や国立大学法人に適用される減損の会計基準とは考え方と相似している面がある。

「独立行政法人会計基準」及び「独立行政法人会計基準注解」(令和3年9月21日改訂)¹⁹⁾の前文では、独立行政法人の固定資産の減損に関する基本的な考え方として、減損会計適用の目的を3点挙げているが、その3点目に「固定資産の減損に係る会計基準の適用によって、独立行政法人の固定資産の有効利用を促進することである。固定資産に減損又はその兆候が生じたことを明らかにすることにより、独立行政法人に対し、その有効利用を促すことが期待される」としている。

## 6. 最後に

国有財産は国民共有の財産であるため、その用途変更や処分などは厳格な判断と手続きのもとに進められる必要があるが、是正事項や検討事項などの指摘がなされた後10年以上も解消されない事案が残っていることについては、フォローアップをより充実させることが期待される。

なお、財務省では「国有財産レポート」²⁰⁾を公表している。このなかでは、国有財産の概要が写真や図で分かり易く説明されているのみならず、国有財産を巡る最近のトピックスや庁舎等の行政などについても触れられている。

以上

¹⁸⁾ [https://www.mof.go.jp/policy/national_property/summary/result/fy2022/2022kansakekka.pdf](https://www.mof.go.jp/policy/national_property/summary/result/fy2022/2022kansakekka.pdf)

¹⁹⁾ [https://www.soumu.go.jp/main_sosiki/gyoukan/kanri/satei2_01.html](https://www.soumu.go.jp/main_sosiki/gyoukan/kanri/satei2_01.html)

²⁰⁾ [https://www.mof.go.jp/policy/national_property/publication/report/full-download.pdf](https://www.mof.go.jp/policy/national_property/publication/report/full-download.pdf)

# 会計基準等開発動向

2023年12月8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
資金決済法上の「電子決済手段」の発行・保有等に係る会計上の取扱い	2022年8月に企業会計基準諮問会議から提言を受け、資金決済法上の「電子決済手段」の発行及び保有等に係る会計上の取扱いについて、検討が行われている。	2023年11月17日に、実務対応報告第45号「資金決済法における特定の電子決済手段の会計処理及び開示に関する当面の取扱い」等が公表された。

## ■公開草案公表中

項目	内容	ステータス
リースに関する会計基準	日本基準を国際的に整合性のあるものとする取組みの一環として、借手のすべてのリースについて資産及び負債を認識するリースに関する会計基準の開発に向けて、国際的な会計基準を踏まえた検討が行われている。 合わせて、リースの貸手の収益認識に関する会計処理（リース業における割賦販売取引の会計処理を含む。）について検討が行われている。	2023年5月2日に、企業会計基準公開草案第73号「リースに関する会計基準（案）」等が公表され、2023年8月4日にコメントが締め切られた。現在、公開草案に寄せられたコメントへの対応が検討されている。
パージナルスピンオフの会計処理	2023年3月に企業会計基準諮問会議から提言を受け、事業を分離・独立させる手段であるスピンオフに関して、スピンオフ実施会社に一部の持分を残すスピンオフの会計処理について、検討が行われている。	2023年10月6日に企業会計基準適用指針公開草案第80号（企業会計基準適用指針第2号の改正案）「自己株式及び準備金の額の減少等に関する会計基準の適用指針（案）」等（コメント期限：2023年12月6日）が公表されている。
グローバル・ミニマム課税に関する改正法人税法への対応	グローバル・ミニマム課税に関する法人税法の改正への対応については、企業会計基準第27号「法人税、住民税及び事業税等に関する会計基準」及び企業会計基準適用指針第28号「税効果会計に係る会計基準の適用指針」等の会計基準等の改正の要否の検討が行われている。	2023年11月17日に実務対応報告公開草案第67号「グローバル・ミニマム課税制度に係る法人税等の会計処理及び開示に関する取扱い（案）」等（コメント期限：2024年1月9日）が公表されている。

## ■専門委員会で審議中

項目	内容	ステータス
金融商品に関する会計基準	日本基準を国際的に整合性のあるものとする取組みの一環として、予想信用損失モデルに基づく金融資産の減損についての会計基準の開発に向けて、検討が行われている。 なお、金融資産及び金融負債の分類及び測定については、今後、会計基準の開発に着手するか否かについて判断する予定とされている。	2022年4月より、予想信用損失モデルに基づく金融資産の減損について、IFRS第9号「金融商品」の相対的アプローチを採用したモデル（ECLモデル）を開発の基礎として検討が進められている。現在、国際的な比較可能性を確保することを重視し、IFRS第9号を適用した場合と同じ実務及び結果となると認められる会計基準の開発を目的とした審議が一巡したことを踏まえ、IFRS第9号を出発点として適切な引当水準を確保したうえで実務負担に配慮した会計基準の開発を目的とした審議が行われている。
四半期報告書制度の見直しへの対応	金融商品取引法上の四半期報告書制度の見直しへの対応として、改正後の金融商品取引法上の半期報告書制度に対応する会計基準等について検討が行われている。	2023年10月より検討が開始され、各論点について検討が行われ、公開草案の公表に向け審議が進められている。2023年12月に公開草案を公表することが目標とされている。

項目	内容	ステータス
金融商品取引法上の「電子記録移転権利」又は資金決済法上の「暗号資産」に該当するICOトークンの発行・保有等に係る会計上の取扱い	資金決済法上の「暗号資産」に該当するICOトークンの発行・保有等に係る会計上の取扱いについて検討が行われている。	資金決済法上の「暗号資産」に該当するICOトークンの発行・保有等に係る会計上の取扱いについては、2022年3月15日に、「資金決済法上の暗号資産又は金融商品取引法上の電子記録移転権利に該当するICOトークンの発行及び保有に係る会計処理に関する論点の整理」が公表された。2022年6月8日にコメントが締め切られ、現在、論点整理に寄せられたコメントへの対応が検討されている。 このうち、暗号資産の発行者が発行時に自己に割り当てた暗号資産の会計上の取扱いについて、2022年11月7日の第490回企業会計基準委員会において審議が行われ、ASBJにおける議論の内容を周知するために、議事概要別紙 ( <a href="https://www.asb.or.jp/jp/wp-content/uploads/20221107_490g_02.pdf">https://www.asb.or.jp/jp/wp-content/uploads/20221107_490g_02.pdf</a> ) が公表された。
子会社株式及び関連会社株式の減損とのれんの減損の関係	JICPAから公表されている会計制度委員会報告第7号「連結財務諸表における資本連結手続に関する実務指針」に定められる連結財務諸表におけるのれんの追加的な償却処理について、子会社株式及び関連会社株式の減損とのれんの減損の関係を踏まえ、検討が行われている。	2017年10月より検討が開始されている。

■ 基準諮問会議でテーマアップの要否を審議中

項目	内容	ステータス
株式報酬に関する会計処理及び開示の取扱いの整備について	(1) いわゆる現物出資構成による取引に関する会計基準の開発 (2) 現金決済型の株式報酬取引に関する会計基準の開発 (3) インセンティブ報酬に関する包括的な会計基準の開発	第43回基準諮問会議（2021年11月29日開催）においてテーマ提言がなされた。 (1)について、実務対応レベルとして、実務対応専門委員会にテーマ評価を依頼するとされ、(2)(3)について、会計基準レベルとして事務局において論点整理を行うとされた。 第44回基準諮問会議（2022年3月2日開催）では検討状況の報告を行うとともに、(1)から(3)のテーマのうち、(1)のテーマ評価を優先させて進めることとした。 第45回基準諮問会議（2022年7月20日）では、(1)に係る現状のテーマ評価の検討状況について説明がなされた。現在、(1)のテーマ評価を優先しており、(2)及び(3)の検討には至っていない。
実務対応報告第19号「繰延資産の会計処理に関する当面の取扱い」の改正	実務対応報告第19号で規定される繰延資産の会計処理のうち、株式交付費、新株予約権発行費、社債発行費、創立費及び開業費の会計処理の検討。	第48回基準諮問会議（2023年7月3日開催）において、会計基準レベル／実務対応レベルとして、実務対応専門委員会にテーマ評価を依頼するとされた。 第49回基準諮問会議（2023年11月22日開催）において、実務対応専門委員会におけるテーマ評価では、実務対応報告第19号を見直すことについて一定のニーズがあり、企業会計基準委員会で基準開発を行う価値があると考えられるが、見直しの範囲を実務対応報告第19号で扱う繰延資産とするか、より広く繰延資産全体とするかについて検討すべきとされた。 これを受けて、次回以降の基準諮問会議において、基準開発の対象も含め検討を継続するとされた。

項目	内容	ステータス
上場企業等が保有するVCファンドの出資持分に係る会計上の取扱い	(1)上場企業等のVCファンドへの投資について、時価をもって貸借対照表価額とすることを検討すること。 (2)上場企業等が投資するVCファンドの構成資産である市場価格のない株式について、時価で評価することを検討すること。	第48回基準諮問会議（2023年7月3日開催）において、会計基準レベルとして、金融商品専門委員会にテーマ評価を依頼するとされた。 第49回基準諮問会議（2023年11月22日開催）において、金融商品専門委員会におけるテーマ評価では、VCファンドに限定せず市場価格のない株式について時価評価（評価差額は純損益）するオプションを認めるアプローチについては、新規テーマとして取り上げる要件を満たしているとの評価が行われた。 これを受けて、短期的には適用範囲を広げることへの懸念が委員より聞かれたため、VCファンドを中心として範囲を限定してテーマを提言するとされた。
バーチャルPPAの会計処理について	環境意識の高まりとともに今後、取引が拡大されると見込まれるバーチャルPPA（電力購入契約の一種）の会計処理の明確化。	第49回基準諮問会議（2023年11月22日開催）において、実務対応レベルとして、実務対応専門委員会にテーマ評価を依頼するとされた。

■今後、開発に着手するか否かを判断

項目	内容	ステータス
該当なし		

■その他の日本基準の開発に関する事項

項目	内容	ステータス
日本公認会計士協会（JICPA）が公表した実務指針等の移管	JICPAが公表した実務指針等をASBJに移管するに当たり、移管のアプローチ等について検討を行う。あわせて、会計基準等の利用者における利便性を向上させることを目的として、会計基準等を体系化するための取組みについて検討を行うこととされている。	JICPAが公表した実務指針等の移管に着手する前の段階において、移管のアプローチ等に関する意見募集が2023年6月20日に公表され、2023年8月25日にコメントが締め切られた。現在、意見募集に寄せられたコメントへの対応が検討されている。
適用後レビューの実施	ASBJが開発する会計基準の適正手続（デュー・プロセス）は、公益財団法人財務会計基準機構の理事会が定める「企業会計基準及び修正国際基準の開発に係る適正手続に関する規則」（以下「適正手続規則」という。）に規定されており、適正手続規則では、適用後レビューの実施が定められている。	「開示に関する適用後レビューの実施計画」が作成され、2017年12月26日に適正手続監督委員会に報告されている。 現在、「開示に関する適用後レビューの実施計画」に基づき適用後レビューの作業が実施されている。

【サステナビリティ基準委員会 SSBJ】

■委員会で審議中

項目	内容	ステータス
日本版S1プロジェクト	SSBJが開発する基準を国際的に整合性のあるものとする取組みの一環として、国際サステナビリティ基準審議会（ISSB）のIFRS S1号「サステナビリティ関連財務情報開示に関する全般的な要求事項」に相当する基準の開発を行う。	2023年1月に、IFRS S1号に相当するサステナビリティ開示基準の開発に着手することが決定された。 2023年度中（遅くとも2024年3月31日まで）の公開草案の公表を目標として審議が行われる予定である。 なお、論点リストが2023年8月3日付で更新されている。

日本版S2プロジェクト	SSBJが開発する基準を国際的に整合性のあるものとする取組みの一環として、ISSBのIFRS S2号「気候関連開示」に相当する基準の開発を行う。	2023年1月に、IFRS S2号に相当するサステナビリティ開示基準の開発に着手することが決定された。 2023年度中（遅くとも2024年3月31日まで）の公開草案の公表を目標として、審議が行われる予定である。 なお、論点リストが2023年8月3日付で更新されている。
-------------	--------------------------------------------------------------------------	----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

■今後、開発に着手するか否かを判断

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

【日本公認会計士協会 JICPA】

会計制度委員会実務指針、監査・保証基準委員会実務指針及び業種別委員会実務指針のうち会計処理の原則及び手続を定めたもの

■確定公表済

項目	内容	ステータス
会計制度委員会報告第8号「連結財務諸表等におけるキャッシュ・フロー計算書の作成に関する実務指針」の改正	ASBJから2023年11月17日に公表された実務対応報告第45号「資金決済法における特定の電子決済手段の会計処理及び開示に関する当面の取扱い」及び企業会計基準第32号「『連結キャッシュ・フロー計算書等の作成基準』の一部改正」に対応するため、左記実務指針について見直しを行うもの。	2023年11月17日に、改正会計制度委員会報告第8号「連結財務諸表等におけるキャッシュ・フロー計算書の作成に関する実務指針」が公表された。

■公開草案公表中

項目	内容	ステータス
企業会計基準公開草案第73号「リースに関する会計基準(案)」等の公表に伴う実務指針等の改正及び廃止	ASBJから2023年5月2日に公表された企業会計基準公開草案第73号「リースに関する会計基準(案)」等に対応するため、会計制度委員会報告第8号「連結財務諸表等におけるキャッシュ・フロー計算書の作成に関する実務指針」、会計制度委員会報告第14号「金融商品会計に関する実務指針」等の実務指針等について見直しを行うもの。	2023年5月2日付で、左記実務指針等の改廃に関する公開草案が公表され、2023年8月4日まで意見募集が行われていた。
会計制度委員会報告第7号「連結財務諸表における資本連結手続に関する実務指針」の改正	ASBJから2023年10月6日に公表された企業会計基準適用指針公開草案第80号（企業会計基準適用指針第2号の改正案）「自己株式及び準備金の額の減少等に関する会計基準の適用指針(案)」及び企業会計基準適用指針公開草案第81号（企業会計基準適用指針第28号の改正案）「税効果会計に係る会計基準の適用指針(案)」に対応するため、左記実務指針について見直しを行うもの。	2023年10月6日付で、左記実務指針の改正に関する公開草案が公表され、2023年12月6日まで意見募集が行われていた。

【金融庁】

項目	内容	ステータス
四半期報告書制度の廃止を含む金融庁関連法律案等	<ul style="list-style-type: none"> <li>・四半期報告書制度廃止</li> <li>(1) 上場会社に対する期中の業績等の開示について、現在の3ヶ月ごとの開示から6ヶ月ごとの開示に頻度を落とし（四半期報告書制度の廃止）、上場会社に対して、四半期報告書に代わり半期報告書の提出を義務付けることとし、四半期報告書の提出に関する規定を削除する。</li> <li>(2) 参照方式の届出書、発行登録書類及び発行登録追補書類、半期報告書及び半期報告書の確認書並びに臨時報告書（これらの訂正書類も含む。）の公衆縦覧期間を5年に延長する。</li> </ul>	<p>2023年11月20日に、左記内容を含む「金融商品取引法等の一部を改正する法律」が第212回国会（臨時国会）において可決され成立した。施行期日は、原則として、公布の日から起算して1年を超えない範囲内において政令で定める日から施行することとされている。</p> <p>ただし、四半期報告書制度の廃止に関連する規定は、2024年4月1日から施行し（附則第1条第3号）、この施行の日より前に開始した四半期については従前の例による（附則第2条第1項）とされている。</p>
「企業内容等の開示に関する内閣府令」等の改正（案）（「重要な契約」の開示にかかる改正）	<p>2022年6月に公表された「金融審議会ディスクロージャーワーキング・グループ報告」において、個別分野における「重要な契約」について、開示すべき契約の種類や求められる開示内容を具体的に明らかにすることで、適切な開示を促すことが考えられるとされたことを踏まえ、有価証券報告書及び有価証券届出書（以下「有価証券報告書等」）及び臨時報告書の記載事項について、以下の改正を行うものである。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>【1】 企業・株主間のガバナンスに関する合意</li> <li>【2】 企業・株主間の株主保有株式の処分・買増し等に関する合意</li> <li>【3】 ローン契約と社債に付される財務上の特約 <ul style="list-style-type: none"> <li>(1) 臨時報告書の提出</li> <li>(2) 有価証券報告書等への記載</li> </ul> </li> </ul>	<p>2023年6月30日付で左記改正案が公表され、2023年8月10日まで意見募集が行われていた。改正後の規定は公布の日から施行される予定である。</p> <p>なお、改正後の規定は、以下の適用が予定されている。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>① 「重要な契約」の有価証券報告書等への記載（左記【3】(1)以外） 2025年3月31日以後に終了する事業年度に係る有価証券報告書等から適用</li> <li>② 財務上の特約に係る臨時報告書の提出（左記【3】(1)） 2025年4月1日以後に提出される臨時報告書から適用</li> </ul>
投資信託財産の計算に関する規則の一部を改正する内閣府令案	<p>投資信託及び投資法人に係る一単位（口）当たりの純資産額と基準価額において差異が生じた場合に、貸借対照表等において当該基準価額及び当該差異の理由が注記されるよう所要の改正を行うもの。</p>	<p>2023年10月18日付で左記改正案が公表され、2023年11月17日まで意見募集が行われていた。</p>
財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則等の一部を改正する内閣府令案	<p>ASBJから企業会計基準第45号「資金決済法における特定の電子決済手段の会計処理及び開示に関する当面の取扱い」及び企業会計基準第32号「『連結キャッシュ・フロー計算書等の作成基準』の一部改正」が公表されたことを受け、財務諸表等規則等について所要の改正を行うもの。</p>	<p>2023年12月7日付で左記改正案が公表され、2024年1月9日まで意見募集が行われている。</p>
令和5年金融商品取引法等改正に係る政令・内閣府令案等	<p>1. 改正の概要</p> <p>2023年11月20日に成立した「金融商品取引法等の一部を改正する法律」（令和5年11月29日法律第79号。以下「改正法」という。）のうち、四半期報告書制度の廃止に関する規定の施行に伴い、関係政令・内閣府令等の規定の整備を行うもの。</p> <p>主な改正等の内容は以下のとおり。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・ 上場会社等が提出する半期報告書に関する規定を整備する。</li> <li>・ 以下の事項について、臨時報告書の提出事由に追加する。 <ul style="list-style-type: none"> <li>➢ 「企業・株主間のガバナンスに関する合意」の締結・変更</li> <li>➢ 「企業・株主間の株主保有株式の処分・買増し等に関する合意」の締結・変更</li> </ul> </li> <li>・ 財務諸表等規則及び連結財務諸表規則において、従前の四半期財務諸表を第1種中間財務諸</li> </ul>	<p>2023年12月8日付で左記改正案が公表され、2024年1月9日まで意見募集が行われている。</p> <p>改正後の規定は2024年4月1日から施行される予定である。</p> <p>なお、改正後の規定は、以下の適用が予定されている。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・ 有価証券届出書及び発行登録書 施行日以後最初に有価証券報告書を提出した時から適用（改正法附則第3条第2項の規定により、改正後の規定に基づく半期報告書を提出する会社にとっては、施行日以後最初に当該半期報告書を提出した時から適用）</li> <li>・ 有価証券報告書 施行日以後開始する事業年度に係る有価証券報告書から適用（改正法附則第3条第2項の規定により、改正後の規定に基づく半期報告書を提出する会社にとっては、施行日以後に提出する有価証券報告書から適用）</li> </ul>

項目	内容	ステータス
	表、従前の中間財務諸表を第2種中間財務諸表として中間財務諸表の作成方法等を含め規定する。	・臨時報告書 2025年4月以後提出されるものから適用

【法務省】

項目	内容	ステータス
該当なし		



# 会計情報

発行日 令和5年12月20日(毎月20日発行)  
第569 1月号

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

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

本誌掲載の記事等の無断複写・複製を禁じます。

# Deloitte.

## デロイトトーマツ

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

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

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

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

Member of  
Deloitte Touche Tohmatsu Limited

© 2023. For information, contact Deloitte Tohmatsu Group.



IS 669126 / ISO 27001