

会計情報

Vol. 573
2024.5

Accounting, Tax & Consulting

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46号「グローバル・ミニム課税制度に係る法人税等の会計処理及び開示に関する取扱い」等の解説

改正企業会計基準適用指針第2号「自己株式及び準備金の額の減少等に関する会計基準の適用指針」等の解説



Contents

	ページ	
	2	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46号「グローバル・ミニマム課税制度に係る法人税等の会計処理及び開示に関する取扱い」等の解説 公認会計士 宗延 智也
	52	改正企業会計基準適用指針第2号「自己株式及び準備金の額の減少等に関する会計基準の適用指針」等の解説 公認会計士 木村 寛人
	56	金融庁:令和5年金融商品取引法等改正に係る政令・内閣府令案等に対するパブリックコメントの結果等 『会計情報』編集部
	57	金融庁:「四半期レビュー基準の期中レビュー基準への改訂に係る意見書」及び「監査に関する品質管理基準の改訂に係る意見書」の公表について 『会計情報』編集部
会計・監査	58	金融庁:「連結財務諸表の用語、様式及び作成方法に関する規則に規定する金融庁長官が定める企業会計の基準を指定する件」等の一部改正(案)に対するパブリックコメントの結果等 『会計情報』編集部
	59	金融庁:有価証券報告書の作成・提出に際しての留意すべき事項等(サステナビリティ開示等の課題対応にあたって参考となる開示例集を含む)及び有価証券報告書レビューの実施について(令和6年度) 『会計情報』編集部
	61	ASBJ:企業会計基準第33号「中間財務諸表に関する会計基準」等の公表 『会計情報』編集部
	62	ASBJ:移管指針公開草案「移管指針の適用(案)」等の公表 『会計情報』編集部
	63	日本取引所グループ:金融商品取引法改正に伴う四半期開示の見直しに関する上場制度の見直し等 『会計情報』編集部
IFRS	64	iGAAP in Focus財務報告 IASBは、取得に関する報告を改善するための修正を提案 トーマツIFRSセンター・オブ・エクセレンス
パブリック	67	国の会計と関連制度(11回目) ～国の公共調達の概要(その3) 公共調達のチェックや適正化への取組の概要～ 公認会計士 長村 彌角
会計基準等開発動向	82	会計基準等開発動向 『会計情報』編集部
Information	87	新刊書籍のご案内

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、2024年3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』（2024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2023」等の情報が集約されており、2024年3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。2024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等（サステナビリティ開示等の課題対応にあたって参考となる開示例集を含む）及び有価証券報告書レビューの実施について（令和6年度）』が公表されており、令和6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等（サステナビリティ開示等の課題対応にあたって参考となる開示例集を含む）及び有価証券報告書レビューの実施について（令和6年度）』
<https://www.fsa.go.jp/news/r5/sonota/20240329-9/20240329.html>

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12月27日内閣府令第87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12月26日）
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30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
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6年2月19日内閣府令第14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6年2月19日内閣府令第14号）

凡 例	
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）
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）
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」（改正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）
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）

凡 例	
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)
改正法人税等会計基準等	「改正法人税等会計基準」、「改正包括利益会計基準」及び「改正税効果適用指針」
改正法人税等会計基準	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」(最終改正2022年10月28日 企業会計基準委員会)
改正包括利益会計基準	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)
改正税効果適用指針	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」(最終改正2022年10月28日 企業会計基準委員会)
電子記録移転有価証券表示権利等の発行及び保有の会計処理及び開示に関する取扱い	実務対応報告第43号「電子記録移転有価証券表示権利等の発行及び保有の会計処理及び開示に関する取扱い」(2022年8月26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)
グローバル・ミニマム課税制度に係る税効果会計の適用に関する取扱い	実務対応報告第44号「グローバル・ミニマム課税制度に係る税効果会計の適用に関する取扱い」(改正2024年3月22日 企業会計基準委員会)
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	企業会計基準適用指針第2号「自己株式及び準備金の額の減少等に関する会計基準の適用指針」(最終改正2024年3月22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』(2024年3月期提出用)

2024年3月期の有価証券報告書作成に係る主な改正点

2024年3月期の有価証券報告書を作成するにあたり、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。

2024年3月期に早期適用可能な改正法人税等会計基準等の適用に関する事項

項目	ページ
第1 企業の概況	
● 主要な経営指標等の推移	6
第5 経理の状況	
● 冒頭記載	23
● 会計方針の変更等	28
● 連結包括利益計算書関係	31
● 退職給付関係	36

また、上記の他に、2024年3月期に適用される新会計基準等は以下のとおりである。

①電子記録移転有価証券表示権利等の発行及び保有の会計処理及び開示に関する取扱い

2023年4月1日以後開始する事業年度の期首から適用される。

②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

公表日（2023年11月17日）以後適用される。

上記①及び②については、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。

③グローバル・ミニマム課税制度に係る税効果会計の適用に関する取扱い

公表日（2024年3月22日）以後適用される。「グローバル・ミニマム課税制度に係る税効果会計の適用に関する取扱い」を適用した旨を注記することは求められていない。

④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

公表日（2024年3月22日）以後適用される。本適用指針の適用日における会計処理の見直し及び遡及的な処理は求められていない。

2024年3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25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 前連結会計年度の前々連結会計年度及び前事業年度の前々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>（作成要領14ページ）</p> <p>[改正法人税等会計基準等を早期適用している場合]</p> <p>「法人税、住民税及び事業税等に関する会計基準」（企業会計基準第27号2022年10月28日）等を当連結会計年度の期首から適用しており、前連結会計年度に係る主要な経営指標等については、当該会計基準等を遡って適用した後の指標等となっている。</p> <p>[改正法人税等会計基準等を早期適用し、改正法人税等会計基準第20-3項ただし書き及び改正税効果適用指針第65-2項(2)ただし書きを適用している場合]</p> <p>「法人税、住民税及び事業税等に関する会計基準」（企業会計基準第27号2022年10月28日。以下「2022年改正会計基準」という。）等を当連結会計年度の期首から適用しており、前連結会計年度に係る主要な経営指標等につ</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>いては、当該会計基準等を遡って適用した後の指標等となっている。なお、2022年改正会計基準については第20-3項ただし書きに定める経過措置を適用し、「税効果会計に係る会計基準の適用指針」（企業会計基準適用指針第28号2022年10月28日）については第65-2項(2)ただし書きに定める経過措置を適用している。この結果、当連結会計年度に係る主要な経営指標等については、当該会計基準等を適用した後の指標等となっている。</p>	
<p>1 主要な経営指標等の推移 (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)】 (25) 主要な経営指標等の推移 a～e (省略) 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事業年度の間に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。 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。 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業種別指数、同業他社平均等が考えられる。なお、株価指数の選択にあたっては、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25ページ作成にあたってのポイント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たっては、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25ページ作成にあたってのポイント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たっては、純資産額から財</p>	<p>記載上の注意(5) 第二号様式記載上の注意(25)</p>

項目	留意点	備考
	<p>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>(作成要領18ページ)</p> <p>[改正法人税等会計基準等を早期適用している場合]</p> <p>「法人税、住民税及び事業税等に関する会計基準」(企業会計基準第27号2022年10月28日)等を当事業年度の期首から適用しており、前事業年度に係る主要な経営指標等については、当該会計基準等を遡って適用した後の指標等となっている。</p> <p>[改正法人税等会計基準等を早期適用し、改正法人税等会計基準第20-3項ただし書きを適用している場合]</p> <p>「法人税、住民税及び事業税等に関する会計基準」(企業会計基準第27号2022年10月28日。以下「2022年改正会計基準」という。)等を当事業年度の期首から適用しており、前事業年度に係る主要な経営指標等については、当該会計基準等を遡って適用した後の指標等となっている。なお、2022年改正会計基準については第20-3項ただし書きに定める経過的な取扱いを適用している。この結果、当事業年度に係る主要な経営指標等については、当該会計基準等を適用した後の指標等となっている。</p>	
<p>3 事業の内容</p>	<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31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31ページ作成にあたってのポイント⑥)。</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>	<p>記載上の注意(7) 第二号様式記載上の注意(27)c</p>
<p>5 従業員の状況</p>	<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、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。</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>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</p>	<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×No.11、19、21、31、34、43、60 開示原則(別添)(注2)</p>

項目	留意点	備考																				
	<p>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。</p> <p>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。</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> <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してされている。</p> <p>現時点においては、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いないものの、「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38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 1668 1125 1859"> <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>	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	
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																	

項目	留意点	備考																																																													
	<p>② 連結子会社</p> <table border="1" data-bbox="411 331 1117 631"> <thead> <tr> <th rowspan="3">名称</th> <th rowspan="3">管理職に占める女性労働者の割合 (%) (注1)</th> <th colspan="4">当事業年度</th> <th colspan="3">労働者の男女の賃金の差異 (%) (注1)</th> <th rowspan="3">補足説明</th> </tr> <tr> <th colspan="4">男性労働者の育児休業取得率 (%)</th> <th rowspan="2">全労働者</th> <th rowspan="2">正規雇用労働者</th> <th rowspan="2">パート・有期労働者</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>(注1)</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> <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。 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。 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>	名称	管理職に占める女性労働者の割合 (%) (注1)	当事業年度				労働者の男女の賃金の差異 (%) (注1)			補足説明	男性労働者の育児休業取得率 (%)				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	(注1)	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	~~~~	~~	~~	~~	~~	~~	~~	~~	~~	~~~~	
名称	管理職に占める女性労働者の割合 (%) (注1)			当事業年度				労働者の男女の賃金の差異 (%) (注1)				補足説明																																																			
				男性労働者の育児休業取得率 (%)				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	(注1)																																																										
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																																																						
~~~~	~~	~~	~~	~~	~~	~~	~~	~~	~~~~																																																						
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47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47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47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」については、重要性にかかわらず、記載する。</p> <p>② 「戦略」並びに「指標及び目標」については、重要なものについて記載する。</p> <p>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>	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>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縦覧期間中は、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</p>	

項目	留意点	備考						
	<p>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な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> <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50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【サステナビリティに関する考え方及び取組】</p> <p>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> <p>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) ガバナンス 当社グループは、 _____ _____ _____。</p> <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。〕 _____。</p> <p>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。〕 _____。</p> <p>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" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr> <th style="width: 33%;">指標</th> <th style="width: 33%;">目標</th> <th style="width: 33%;">実績（当連結会計年度）</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td style="text-align: center;">〇〇〇</td> <td style="text-align: center;">〇年〇月までにXX%</td> <td style="text-align: center;">XX%</td> </tr> </tbody> </table> </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%	
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%						

項目	留意点	備考			
	<table border="1" data-bbox="411 293 1123 405"> <tr> <td data-bbox="427 293 660 327">×××</td> <td data-bbox="660 293 1117 327" rowspan="2">連結グループにおける記載が困難である場合については、作成にあたってのポイント⑩を参考にご作成ください。</td> </tr> <tr> <td data-bbox="427 327 660 360">△△△</td> </tr> </table> <p data-bbox="411 412 1123 510">※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 data-bbox="411 546 608 573">(作成要領52ページ)</p> <p data-bbox="411 591 1123 645">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 data-bbox="411 651 1123 1599" style="border: 1px solid black; padding: 5px;"> <p data-bbox="427 663 868 689"><b>2【サステナビリティに関する考え方及び取組】</b></p> <p data-bbox="427 692 1107 745">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> <p data-bbox="427 752 1107 806">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 data-bbox="427 813 1027 866">(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 data-bbox="427 965 756 992">(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。</p> <ul data-bbox="469 1055 580 1108" style="list-style-type: none"> <li>・××××</li> <li>・△△△△</li> </ul> <p data-bbox="427 1115 1107 1169">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> <p data-bbox="427 1205 549 1232">① ××××</p> <div data-bbox="443 1234 1107 1323" style="border: 1px solid black; padding: 2px;"> <p data-bbox="459 1234 1107 1288">_____ (「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 data-bbox="443 1301 1107 1323">_____。</p> </div> <p data-bbox="427 1357 549 1384">② △△△△</p> <div data-bbox="443 1386 1107 1476" style="border: 1px solid black; padding: 2px;"> <p data-bbox="459 1386 1107 1440">_____ (「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 data-bbox="443 1453 1107 1476">_____。</p> </div> <div data-bbox="443 1487 1107 1576" style="border: 1px solid black; padding: 2px;"> <p data-bbox="443 1487 1107 1576">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(50頁)を参照ください。</p> </div> </div> <p data-bbox="411 1610 1123 1709">※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 data-bbox="395 1749 1139 1865">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 data-bbox="395 1899 1139 2103">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>	×××	連結グループにおける記載が困難である場合については、作成にあたってのポイント⑩を参考にご作成ください。	△△△	
×××	連結グループにおける記載が困難である場合については、作成にあたってのポイント⑩を参考にご作成ください。				
△△△					

項目	留意点	備考
	<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2023」(<a href="https://www.fsa.go.jp/news/r5/singi/20240308.html">https://www.fsa.go.jp/news/r5/singi/20240308.html</a>)が参考になるものと考えられる。</p>	
<p>3 事業等のリスク</p>	<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  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63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>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>
<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</p>	<p>記載上の注意(12)  第二号様式記載上の注意(32)</p>

項目	留意点	備考
	<p>的な指標等に照らした経営成績等の分析・検討 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。 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 資金の主要な使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。 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。 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73ページ作成にあたってのポイント⑤）。</p>	
5 経営上の重要な契約等	<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。これらに契約について重要な変更又は解約があった場合には、その内容を記載する。</p> <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>	記載上の注意(13) 第二号様式記載上の注意(33)
第4 提出会社の状況		
1 株式等の状況 (1) 株式の総数等	<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。 「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。 「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>取得請求権付株券、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>	記載上の注意(18) 開示ガイドライン 5-7-2、5-7-3、24-10
(2) 新株予約権等の状況	<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>	記載上の注意(19)、(20)、(21) 第二号様式記載上の注意(39)、(40)、(41)

項目	留意点	備考
	<p>【記載上の注意(19)、第二号様式記載上の注意(39)】</p> <p>(39) ストックオプション制度の内容</p> <p>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、該当ない旨を記載すること。</p> <p>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。</p> <p>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</p> <p>(b) 新株予約権の目的となる株式の種類、内容及び数</p> <p>(c) 新株予約権の行使時の払込金額</p> <p>(d) 新株予約権の行使期間</p> <p>(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</p> <p>(f) 新株予約権の行使の条件</p> <p>(g) 新株予約権の譲渡に関する事項</p> <p>(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。）</p> <p>(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>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107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107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</p>	

項目	留意点	備考
	<p>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	<p>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。</p>	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条第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125ページ作成にあたってのポイント⑦）。</p>	記載上の注意(25)
(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>	記載上の注意(27) 第二号様式記載上の注意(46)

項目	留意点	備考
	<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133ページ作成にあたってのポイント③）。</p>	
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> <p>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。</p>	記載上の注意(33) 第二号様式記載上の注意(52)
3 配当政策	<p>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。</p>	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</li> </ul>	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

項目	留意点	備考
	<p>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。</p> <ul style="list-style-type: none"> <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、締結した契約の内容の概要（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>	
(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159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155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> <ul style="list-style-type: none"> <li>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、資本的關係又は取引関係その他の利害関係</li> <li>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</li> <li>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</li> </ul>	記載上の注意(36) 第二号様式記載上の注意(55)(dを除く。)

項目	留意点	備考
	門との関係 ② 社外取締役又は社外監査役を選任していない場合 a その旨 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	
(3) 監査の状況	① 監査役監査の状況 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。 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。  「具体的な検討内容」については、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が求められている。「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。  ② 内部監査の状況 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。 a 内部監査の組織、人員及び手続 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 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。）  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」と提言されている点に留意されたい。  ③ 会計監査の状況 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。 i 監査法人の名称 ii 継続監査期間 iii 業務を執行した公認会計士の氏名 iv 監査業務に係る補助者の構成 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。 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。 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。 e 監査報酬の内容等として、以下を記載する。 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） 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）	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>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>iv 監査報酬の決定方針</p> <p>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171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171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>	
(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</p>	記載上の注意(38) 第二号様式記載上の注意(57)

項目	留意点	備考
	<p>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、賞与其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ったものをいう。</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>	
(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>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、政策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</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 DWG報告II 4.</p>

項目	留意点	備考
	<p>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つた場合には、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>	
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191ページ作成にあつたのポイント③）。</p> <p>当連結会計年度において、改正法人税等会計基準等を早期適用する場合の記載事例は下記のとおりである。</p> <p>（作成要領188ページ）</p> <p>1. 連結財務諸表及び財務諸表の作成方法について</p> <p>(1) 当社の連結財務諸表は、「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。以下「連結財務諸表規則」という。）に基づいて作成している。</p> <p>なお、当連結会計年度（〇年4月1日から〇年3月31日まで）は、「連結財務諸表の用語、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」（令和5年3月27日内閣府令第22号）附則第2条第1項ただし書きにより、改正後の連結財務諸表規則に基づいて作成している。</p> <p>(2) 当社の財務諸表は、「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）に基づいて作成している。</p> <p>2. 監査証明について （略）</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る場合には、その旨を記載する。</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>
<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191ページ作成にあつたのポイント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</p>	<p>記載上の注意(40) 第二号様式記載上の注意(59) 開示ガイドライン 5-20、24-10</p>

項目	留意点	備考
	<p>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><b>【開示ガイドライン5-20】</b> 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確に対応することができる体制の整備（会計基準の内容又はそ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>冒頭記載</p> <p>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</p> <p>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>継続企業の前提に関する事項</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> <p>① 当該事象又は状況が存在する旨及びその内容 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 ③ 当該重要な不確実性が認められる旨及びその理由 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</p>	<p>連結財規第15条の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）</p>

項目	留意点	備考
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> <p>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。</p> <p>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。</p>	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（改正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> <p>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）</p> <p>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）</p> <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>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こととされている（改正包括利益会計基準第16-2項）。</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・フローは、「投資活動によるキャッシュ・フロー」の区分に記載する。 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。 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>	連結財規等 純資産会計基準 改正包括利益会計基準 連結キャッシュ・フロー実務指針
連結財務諸表作成のための基本となる重要な事項		
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>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</p>	連結財規第13条、第14条 連結財規ガイドライン14

項目	留意点	備考
	<p>方法が考えられる（作成要領227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。</p>	
<p>会計方針に関する事項</p>	<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連結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、連結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するとしている。</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としている。</p>	<p>連結財規第13条第5項 連結財規ガイドライン13-1、13-5 財規第8条の2 財規ガイドライン8の2 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>会計方針に関する事項</p> <p>有価証券の評価基準及び評価方法</p>	<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>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>	<p>財規ガイドライン8の2第3項(1)①②</p>
<p>会計方針に関する事項</p> <p>退職給付に係る会計処理の方法</p>	<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>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、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>	<p>連結財規第13条第5項 連結財規ガイドライン13-5第2項(4) 財規第8条の2 財規ガイドライン8の2第3項(5)、(8) ②</p>
<p>会計方針に関する事項</p> <p>重要な収益及び費用の計上基準</p> <p>収益認識会計基準等の適用</p>	<p>連結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、連結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するとしている。</p> <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>	<p>連結財規第13条第5項 連結財規ガイドライン13-5第2項(5) 財規第8条の2 財規ガイドライン8の2第2項(7)、第3項(6) 収益認識会計基準</p>

項目	留意点	備考
<p>会計方針に関する事項</p> <p>重要なヘッジ会計の方法</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>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>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こととされており、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241ページ作成にあたってのポイント④）。</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>LIBORを参照する金融商品に関するヘッジ会計の取扱い</p>
<p>会計方針に関する事項</p> <p>その他連結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、連結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、下記のものが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開示については、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第3項(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>その他連結財務諸表作成のための基礎となる事項</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>

項目	留意点	備考
時価算定会計基準等の適用		
重要な会計上の見積りに関する注記	<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  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  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かとされている。</p>	<p>連結財規第13条の2  連結財規ガイドライン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>
会計方針の変更に関する注記	<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  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259ページ作成にあたってのポイント④）。</p> <p>当連結会計年度において、改正法人税等会計基準等を以下の前提で早期適用する場合の記載事例は下記のとおりである。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>改正法人税等会計基準第20-3項ただし書きに定める経過的な取扱いに従って適用初年度の期首より前に新たな会計方針を遡及適用した場合の適用初年度の影響額を、適用初年度の期首の利益剰余金に加減するとともに、対応する金額を資本剰余金又はその他の包括利益累計額のうち、適切な区分に加減し、当該期首から新たな会計方針を適用する。</li> <li>改正税効果適用指針第65-2項(2)ただし書きに定める、子会社に対する投資を売却した時の親会社の持分変動による差額に対する法人税等及び税効果(改正税効果適用指針第9項(3)、第30項、第31項及び第51項(3))の改正については、適用初年度の期首より前に新たな会計方針を遡及適用した場合の適用初年度の累積的影響額を、適用初年度の期首の利益剰余金に加減するとともに、対応する金額を期首の資本剰余金に加減し、当該期首から新たな会計方針を適用する。</li> </ul> <p>(作成要領248ページ)</p> <p>(会計方針の変更)  「法人税、住民税及び事業税等に関する会計基準」(企業会計基準第27号2022年10月28日。以下「2022年改正会計基準」という。)等を当連結会計年度の期首から適用している。  (会計方針の変更の具体的な内容)。  法人税等の計上区分(その他の包括利益に対する課税)に関する改正については、2022年改正会計基準第20-3項ただし書きに定める経過的な取扱い</p>	<p>連結財規第14条の2、第14条の3  連結財規ガイドライン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</p>

項目	留意点	備考
	<p>及び「税効果会計に係る会計基準の適用指針」（企業会計基準適用指針第28号2022年10月28日。以下「2022年改正適用指針」という。）第65-2項(2)ただし書きに定める経過措置の概要を記載)に従っており、(経過措置の概要を記載)。この結果、(連結財務諸表の主な科目に対する実務上算定可能な影響額及び1株当たり情報に対する実務上算定可能な影響額)。</p> <p>また、連結会社間における子会社株式等の売却に伴い生じた売却損益を税務上繰り延べる場合の連結財務諸表における取扱いの見直しに関連する改正については、2022年改正適用指針を当連結会計年度の期首から適用している。当該会計方針の変更は、遡及適用され、前連結会計年度については遡及適用後の連結財務諸表となっている。この結果、(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、前連結会計年度に係る1株当たり情報に対する影響額及び前連結会計年度の期首における純資産額に対する累積的影響額を記載)。</p>	
未適用の会計基準等に関する注記	<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。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> <ol style="list-style-type: none"> <li>① 当該会計基準等の名称及びその概要</li> <li>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）</li> <li>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</li> </ol> <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 連結財規ガイドライン14の4 財規第8条の3の3 財規ガイドライン8の3の3から8の3の3-1-3</p>
表示方法の変更に関する注記	<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> <ol style="list-style-type: none"> <li>① 連結財務諸表の組替えの内容</li> <li>② 連結財務諸表の組替えを行った理由</li> <li>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</li> </ol>	<p>連結財規第14条の5 財規第8条の3の4 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>
会計上の見積りの変更に関する注記	<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>連結財規第14条の6 連結財規ガイドライン14の6 財規第8条の3の5 財規ガイドライン8の3の5-3</p>

項目	留意点	備考
	<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>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の注記</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</p> <p>② 当該会計方針の変更を行った正当な理由</p> <p>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</p> <p>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>連結財規第14条の7</p> <p>連結財規ガイドライン14の6</p> <p>財規第8条の3の6</p> <p>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>連結財規第15条</p> <p>財規第8条の5</p> <p>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</p> <p>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>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</p> <p>(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</p> <p>(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>【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】</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等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</p> <p>(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</p> <p>(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</p> <p>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</p> <p>収益認識会計基準</p>															
<p>連結損益計算書関係</p> <p>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</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>連結包括利益計算書関係</p> <p>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>当連結会計年度において改正法人税等会計基準等を早期適用し、その他の包括利益に関する注記を行った場合の記載事例は下記のとおりである。</p> <p>・組替調整額と法人税等及び税効果額を別個に記載した場合 (作成要領292ページ)</p> <table border="1" data-bbox="395 1865 1141 2094"> <thead> <tr> <th colspan="3">※○ その他の包括利益に係る組替調整額 (百万円)</th> </tr> <tr> <th></th> <th>前連結会計年度 (自○年4月1日 至○年3月31日)</th> <th>当連結会計年度 (自○年4月1日 至○年3月31日)</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>その他有価証券評価差額金</td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>当期発生額</td> <td>XXX</td> <td>XXX</td> </tr> <tr> <td>組替調整額</td> <td>△XXX</td> <td>△XXX</td> </tr> </tbody> </table>	※○ その他の包括利益に係る組替調整額 (百万円)				前連結会計年度 (自○年4月1日 至○年3月31日)	当連結会計年度 (自○年4月1日 至○年3月31日)	その他有価証券評価差額金			当期発生額	XXX	XXX	組替調整額	△XXX	△XXX	<p>連結財規第69条の6</p> <p>改正法人税等会計基準等</p>
※○ その他の包括利益に係る組替調整額 (百万円)																	
	前連結会計年度 (自○年4月1日 至○年3月31日)	当連結会計年度 (自○年4月1日 至○年3月31日)															
その他有価証券評価差額金																	
当期発生額	XXX	XXX															
組替調整額	△XXX	△XXX															

項目	留意点		備考
	計	XXX	XXX
繰延ヘッジ損益			
	当期発生額	XXX	XXX
退職給付に係る調整額			
	当期発生額	XXX	XXX
	組替調整額	△XXX	△XXX
	計	XXX	XXX
法人税等及び税効果調整前合計		XXX	XXX
法人税等及び税効果額		△XXX	△XXX
その他の包括利益合計		XXX	XXX
※○ その他の包括利益に係る法人税等及び税効果額 (百万円)			
		前連結会計年度 (自〇年4月1日 至〇年3月31日)	当連結会計年度 (自〇年4月1日 至〇年3月31日)
その他有価証券評価差額金			
	法人税等及び税効果調整前	XXX	XXX
	法人税等及び税効果額	△XXX	△XXX
	法人税等及び税効果調整後	XXX	XXX
繰延ヘッジ損益			
	法人税等及び税効果調整前	XXX	XXX
	法人税等及び税効果額	△XXX	△XXX
	法人税等及び税効果調整後	XXX	XXX
退職給付に係る調整額			
	法人税等及び税効果調整前	XXX	XXX
	法人税等及び税効果額	△XXX	△XXX
	法人税等及び税効果調整後	XXX	XXX
その他の包括利益合計			
	法人税等及び税効果調整前	XXX	XXX
	法人税等及び税効果額	△XXX	△XXX
	法人税等及び税効果調整後	XXX	XXX
・組替調整額と法人税等及び税効果額を併せて記載した場合 (作成要領294ページ)			
※○ その他の包括利益に係る組替調整額並びに法人税等及び税効果額 (百万円)			
		前連結会計年度 (自〇年4月1日 至〇年3月31日)	当連結会計年度 (自〇年4月1日 至〇年3月31日)
その他有価証券評価差額金			
	当期発生額	XXX	XXX
	組替調整額	△XXX	△XXX
	法人税等及び税効果調整前	XXX	XXX
	法人税等及び税効果額	△XXX	△XXX
	その他有価証券評価差額金	XXX	XXX
繰延ヘッジ損益			
	当期発生額	XXX	XXX
	法人税等及び税効果額	△XX	△XX
	繰延ヘッジ損益	XX	XX
退職給付に係る調整額			
	当期発生額	XXX	XXX
	組替調整額	△XXX	△XXX
	法人税等及び税効果調整前	XXX	XXX
	法人税等及び税効果額	△XXX	△XXX
	退職給付に係る調整額	XXX	XXX
持分法適用会社に対する持分相当額			
	当期発生額	XX	XX

項目	留意点	備考
	<p style="text-align: center;">その他の包括利益合計 <span style="margin-left: 100px;">XXX</span> <span style="margin-left: 100px;">XXX</span></p> <p>なお、当連結会計年度において改正法人税等会計基準等を早期適用し、改正法人税等会計基準第20-3項ただし書きを適用する場合、比較情報については、「連結財務諸表の用語、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」（令和5年3月27日内閣府令第22号）附則第2条第2項により、従前の連結財務諸表規則によることができるとされている。</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点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301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。</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</p>
<p>金融商品関係</p>	<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に分類された金融商品の時価の合計額</p>	<p>連結法規第15条の5の2  連結法規ガイドライン15の5の2  法規第8条の6の2  法規ガイドライン8の6の2-1-2、8の6の2-4、8の6の2-5  時価算定会計基準  時価算定適用指針  金融商品時価等開示適用指針  金融商品会計基準  金融商品実務指針  金融商品会計Q&amp;A</p>

項目	留意点	備考
	<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>□ 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」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」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>	

項目	留意点	備考
	<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って、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>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>	
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</p>	連結財規第15条の7

項目	留意点	備考																																				
	<p>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>	財規第8条の8																																				
退職給付関係	<p>退職給付に関し、確定給付制度を採用している場合には、退職給付制度の概要及び退職給付債務等の内容について、注記することが求められている。</p> <p>この場合において、改正法人税等会計基準等を早期適用した場合の記載事例は下記のとおりである。</p> <p>(作成要領356ページ)</p> <p>1. 採用している退職給付制度の概要 (略)</p> <p>2. 確定給付制度 (1) ~ (4) (略)</p> <p>(5) 退職給付に係る調整額 退職給付に係る調整額に計上した項目（法人税等及び税効果控除前）の内訳は次のとおりである。</p> <table border="1" data-bbox="411 981 1123 1223"> <thead> <tr> <th colspan="3" style="text-align: right;">(百万円)</th> </tr> <tr> <th></th> <th style="text-align: center;">前連結会計年度 (自〇年4月1日 至〇年3月31日)</th> <th style="text-align: center;">当連結会計年度 (自〇年4月1日 至〇年3月31日)</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>過去勤務費用</td> <td style="text-align: center;">△XXX</td> <td style="text-align: center;">△XXX</td> </tr> <tr> <td>数理計算上の差異</td> <td style="text-align: center;">XXX</td> <td style="text-align: center;">XXX</td> </tr> <tr> <td>その他</td> <td style="text-align: center;">XX</td> <td style="text-align: center;">XX</td> </tr> <tr> <td>合計</td> <td style="text-align: center;">XXX</td> <td style="text-align: center;">XXX</td> </tr> </tbody> </table> <p>(6) 退職給付に係る調整累計額 退職給付に係る調整累計額に計上した項目（法人税等及び税効果控除前）の内訳は次のとおりである。</p> <table border="1" data-bbox="411 1352 1123 1563"> <thead> <tr> <th colspan="3" style="text-align: right;">(百万円)</th> </tr> <tr> <th></th> <th style="text-align: center;">前連結会計年度 (〇年3月31日)</th> <th style="text-align: center;">当連結会計年度 (〇年3月31日)</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>未認識過去勤務費用</td> <td style="text-align: center;">X,XXX</td> <td style="text-align: center;">X,XXX</td> </tr> <tr> <td>未認識数理計算上の差異</td> <td style="text-align: center;">X,XXX</td> <td style="text-align: center;">X,XXX</td> </tr> <tr> <td>その他</td> <td style="text-align: center;">XX</td> <td style="text-align: center;">XX</td> </tr> <tr> <td>合計</td> <td style="text-align: center;">XX,XXX</td> <td style="text-align: center;">XX,XXX</td> </tr> </tbody> </table> <p>(以下略)</p> <p>また、退職給付に関し、確定拠出制度を採用している場合には、確定拠出制度の概要及び確定拠出制度に係る退職給付費用の額等について、注記することが求められている。</p>	(百万円)				前連結会計年度 (自〇年4月1日 至〇年3月31日)	当連結会計年度 (自〇年4月1日 至〇年3月31日)	過去勤務費用	△XXX	△XXX	数理計算上の差異	XXX	XXX	その他	XX	XX	合計	XXX	XXX	(百万円)				前連結会計年度 (〇年3月31日)	当連結会計年度 (〇年3月31日)	未認識過去勤務費用	X,XXX	X,XXX	未認識数理計算上の差異	X,XXX	X,XXX	その他	XX	XX	合計	XX,XXX	XX,XXX	<p>連結財規第15条の8、第15条の8の2 財規第8条の13、第8条の13の2</p>
(百万円)																																						
	前連結会計年度 (自〇年4月1日 至〇年3月31日)	当連結会計年度 (自〇年4月1日 至〇年3月31日)																																				
過去勤務費用	△XXX	△XXX																																				
数理計算上の差異	XXX	XXX																																				
その他	XX	XX																																				
合計	XXX	XXX																																				
(百万円)																																						
	前連結会計年度 (〇年3月31日)	当連結会計年度 (〇年3月31日)																																				
未認識過去勤務費用	X,XXX	X,XXX																																				
未認識数理計算上の差異	X,XXX	X,XXX																																				
その他	XX	XX																																				
合計	XX,XXX	XX,XXX																																				
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</p>	<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の16 従業員等に対して</p>																																				

項目	留意点	備考
	<p>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371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>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</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> <p>ストック・オプション適用指針</p>
<p>税効果会計関係</p>	<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</p> <p>連結財規ガイドライン15の5</p> <p>財規第8条の12</p> <p>財規ガイドライン8の12-2-1</p> <p>税効果会計基準第四注記事項</p> <p>「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>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382ページ)</p> <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、グループ通算制度を適用しており、「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」（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> <p>また、繰延税金資産及び繰延税金負債の発生の主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>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開示については、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第3項(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>の一部改正</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なされた場合には、当該見直し内容及び金額を注記する。</p>	<p>連結財規第15条の12第1項 財規第8条の17第1項</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>
<p>資産除去債務関係</p>	<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>連結財規第15条の23</p>

項目	留意点	備考
	<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>連結財規ガイドライン15の23</p> <p>財規第8条の28</p> <p>財規ガイドライン8の28</p> <p>資産除去債務会計基準</p> <p>資産除去債務適用指針</p>
<p>賃貸等不動産関係</p>	<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</p> <p>財規第8条の30</p> <p>賃貸等不動産会計基準</p> <p>賃貸等不動産適用指針</p>
<p>公共施設等運営事業関係</p>	<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</p> <p>連結財規ガイドライン15の25</p> <p>財規第8条の31</p> <p>財規ガイドライン8の31-1-1、8の31-2</p> <p>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>
<p>収益認識関係</p>	<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連結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。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。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>(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>連結財規第15条の26</p> <p>連結財規ガイドライン15の26</p> <p>財規第8条の32</p> <p>財規ガイドライン8の32</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>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411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連結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> <li>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</li> <li>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</li> </ol> <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連結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、連結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>	

項目	留意点	備考
	<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</p> <p>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の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連結会計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425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> <ol style="list-style-type: none"> <li>① 残存する契約期間</li> <li>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）</li> </ol> <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>	

項目	留意点	備考
	<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>なお、収益認識に関する注記をするにあたっては、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。 「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>	
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> 開示情報としての重要性が乏しく、連結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。 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439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> 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）。 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439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</p>	<p>連結財規第15条の2 財規第8条の29 セグメント情報等会計基準 セグメント情報等適用指針 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>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451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451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額残高に関する情報】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451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「負ののれん」についても、様式に準じて当該負の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 財規においてもセグメント情報に関して、連結財規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>	
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473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、連結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	<p>① 株式併合及び株式分割  ② 退職一時金制度から確定拠出年金制度への移行  ③ 厚生年金基金の代行部分の返上  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  ⑤ 組織再編</p>	<p>連結財規第14条の9  連結財規ガイドライン14の9、15の22  財規第8条の4  財規ガイドライン</p>

項目	留意点	備考
	<p>⑥ 新株予約権（会社法のストックオプションを含む）</p> <p>⑦ その他</p> <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>8の4、8の27-5 後発事象に関する 監査上の取扱い</p>
<p>資産除去債務 明細表</p>	<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>	<p>連結財規様式第十一号 連結財規第92条の2 財規様式第十五号 財規第125条の2</p>
<p>その他</p>	<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><b>【記載上の注意(47)】、【第二号様式記載上の注意(66)】</b></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) 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>記載上の注意(54) 第二号様式記載上の注意(73)</p>

項目	留意点	備考
	<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>	

以上

# 実務対応報告第46号 「グローバル・ミニマム課税制度に係る法人税等の会計処理及び開示に関する取扱い」等の解説

公認会計士 むねのぶ 宗延 ともや 智也

## 1. はじめに

2024年3月22日に、企業会計基準委員会（ASBJ）は、次の実務対応報告等（あわせて「本実務対応報告等」という。）を公表した¹。

- ・実務対応報告第46号「グローバル・ミニマム課税制度に係る法人税等の会計処理及び開示に関する取扱い（以下「実務対応報告第46号」という。）
- ・実務対応報告第46号に関する補足文書「グローバル・ミニマム課税制度に係る法人税等に関する見積りについて」（以下「補足文書」という。）
- ・改正実務対応報告第44号「グローバル・ミニマム課税制度に係る税効果会計の適用に関する取扱い」（以下「改正実務対応報告第44号」という。）

本稿では、上記の実務対応報告等について解説する。また、あわせてグローバル・ミニマム課税制度に関するIFRS会計基準の取扱いについても紹介する。

## 2. 公表の経緯

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

これを受けて、我が国においても国際的に合意されたグローバル・ミニマム課税のルールのうち所得合算ルール（Income Inclusion Rule（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）（以下「令和5年法律第3号」という。）において定められ、2024年4月1日以後開始する対象会計年度から適用することとされている。

これは、一定の要件を満たす多国籍企業グループ等の国別の利益に対して最低15%の法人税を負担させることを目的とし、当該課税の源泉となる純所得（利益）が

生じる企業と納税義務が生じる企業が相違する新たな税制とされている。

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

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

その後、ASBJでは、グローバル・ミニマム課税制度に係る法人税等（当期税金）及び同制度適用後の税効果会計の取扱いについて審議が行われ、本実務対応報告等が公表された。

## 3. グローバル・ミニマム課税制度の特徴

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

### (1) 申告及び納付期限

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

¹ リンク先のASBJのホームページを参照のこと。

[https://www.asb-j.jp/jp/practical_solution/y2024/2024-0322_02.html](https://www.asb-j.jp/jp/practical_solution/y2024/2024-0322_02.html)  
[https://www.asb-j.jp/jp/practical_solution/y2024/2024-0322_01.html](https://www.asb-j.jp/jp/practical_solution/y2024/2024-0322_01.html)

## (2) 対象範囲の判定

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

- 国別実効税率は、各国の税額控除等を反映した後の税率であることから、当該国の法定実効税率が15%以上となる場合であっても、グローバル・ミニマム課税制度に係る法人税等が課せられることがある。このため、対象範囲の判定にあたって、当該国の法定実効税率のみに基づき判断することができず、次の情報を収集することが求められる。
- グローバル・ミニマム課税制度の対象範囲の判定を行うに際しては、恒久的施設等及び特殊な会社等（共同支配会社等、被少数保有構成会社等及び各種投資会社等）に関する国別の情報（会計数値及びグローバル・ミニマム課税制度に係る法人税等の算定に使用する会計数値以外の個別計算所得等の金額や調整後対象租税額の算定に使用する調整項目に関する情報等）を入手することが求められる。

## (3) 個別計算所得等の金額及び調整後対象租税額等の算定

各構成会社等の個別計算所得等の金額は、当該構成会社等の各対象会計年度に係る当期純損益金額に一定の調整を行い算定されるが、当該調整項目については、例えば、適格給付付き税額控除額の調整等、各構成会社等の所在地国の税制の理解が必要となる場合がある。また、例えば、恒久的施設等がある場合には、当該恒久的施設等の単位で個別計算所得等の金額を算定することとなるため、子会社等から恒久的施設等の金額を切り分ける必要がある。さらに、各調整項目の影響が重要か否かは項目ごとに一律ではなく、各構成会社等により異なると考えられる。

国別実効税率の算定の基礎となる調整後対象租税額は、会計上の法人税、住民税及び事業税等並びに法人税等調整額の合計額に一定の調整を加えて算定されるが、当該金額は、対象会計年度終了の日から3年以内に支払われることが見込まれない法人税、住民税及び事業税等や対象会計年度終了の日から5年以内に支払われることが見込まれない部分の繰延税金負債に係る法人税等調整額の調整などが求められている。また、調整後対象租税額の算定にあっても、国別に切り分けた情報や、各構成会社等の所在地国の税制の理解が必要になる（実務対応報告第46号BC4項）。

## 4. 実務対応報告第46号の概要

実務対応報告第46号の会計処理及び開示の概要は、以下のとおりである。

（図表：実務対応報告第46号の概要）

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

## (1) 連結財務諸表及び個別財務諸表における取扱い

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

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

上記を踏まえ、①法人税等の計上時期及び②見積りに関する取扱いについて検討が行われ、それぞれ以下のように取り扱うこととされている。

### ① 法人税等の計上時期

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

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

このため、グローバル・ミニマム課税制度に係る法人税等については、対象事業年度となる連結会計年度及び事業年度において当該法人税等の額を見積り、損益に計上することとされている（実務対応報告第46号第6項及びBC6項からBC8項）。

### ② 見積りに関する取扱い

グローバル・ミニマム課税制度に係る法人税等の見積りに関しては、グローバル・ミニマム課税制度の特徴を踏まえて、対象会計年度となる連結会計年度及び事業年度の決算時において、対象範囲の判定や個別計算所得等の金額等の算定にあたって必要な情報を適時に入手し、当該金額を算定することは困難である場合があるとの意見が聞かれた。このため、財務諸表作成時に入手可能な情報に基づき、当該法人税等の合理的な金額を見積り計上することとされるとともに、財務諸表の作成時点にお

いて一部の情報の入手が困難な場合の見積りに関する次の考え方が示されている（実務対応報告第46号第6項及びBC9項からBC11項）。

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

また、会計上の見積りの変更にあたって、当該差額に重要性がある場合には、会計上の見積りに関する注記を行うこととされると考えられる。

## (2) 見積りに関する補足文書

実務対応報告第46号の見積りに関する定めに関連して、実務に資するための情報を提供することを目的とした補足文書があわせて公表されている。

### ① 補足文書の位置づけ

本稿4.(1)②に記載のとおり、グローバル・ミニマム課税制度の適用初年度については、必要な情報を適時かつ適切に入手する体制の構築等が困難な場合があると想定される。

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

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

2 2023年11月15日に改正された「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」第12条では、「企業会計基準等の補足文書は企業会計基準等を追加又は変更するものではなく、企業会計基準等の適用にあたって参考となる文書である。委員会が公表する企業会計基準等の補足文書は、企業会計基準等の一部であると誤解されないようにする。」とされている。

## ② 情報の入手が困難な場合の会計上の見積りの例―適用初年度

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

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

なお、上記の見積りの例は、適用初年度において従来の財務諸表の作成にあたって入手している以上の情報を入手できない場合に考えられる見積りの一例であり、グローバル・ミニマム課税制度の適用初年度における当該制度に係る法人税等の合理的な見積りの方法は、これらに限られるものではない点に留意が必要である（補足文書第13項）。

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

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

## (3) 四半期及び中間における取扱い

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

また、四半期連結財務諸表及び四半期個別財務諸表（以下、あわせて「四半期財務諸表」という。）については、一定の簡便的な会計処理が認められており、その作成にあたって入手している情報は、年度に比して限定的な情報であると考えられることから、四半期財務諸表においては、グローバル・ミニマム課税制度に係る法人税等を合理的に見積ることが年度に比して困難な場合があると考えられる。

そのため、四半期財務諸表及び中間財務諸表（中間連結財務諸表及び中間個別財務諸表）においては、代替的な会計処理として、当面の間、当四半期会計期間及び当中間会計期間を含む対象会計年度に関するグローバル・ミニマム課税制度に係る法人税等を計上しないことができることとされている（実務対応報告第46号第7項、BC12項及びBC14項）。

## (4) 開示

### ① 貸借対照表における表示

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

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

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

このため、支払期限が貸借対照表日の翌日から起算して1年を超えるかどうかに基づき流動負債と固定負債を分類することが適当であると考えられることから、グローバル・ミニマム課税制度に係る未払法人税等のうち、貸借対照表日の翌日から起算して1年を超えて支払の期限が到来するものは、連結貸借対照表及び個別貸借対照表の固定負債の区分に長期未払法人税等などその内容を示す科目をもって表示することとされている（実務対応報告第46号第8項、BC15項及びBC16項）。

### ② 連結損益計算書における表示

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

制度に係る法人税等が計上される。

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

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

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

当該意見に対して、グローバル・ミニマム課税制度に係る法人税等については、他の法人税等より不確実性が高いと考えられることから、連結財務諸表において注記を行うことにより有用な情報が提供されると考えられる一方、通常の法人税等の計算とは別に算定し金額を把握しているため注記に関する追加的なコストが大きくないと考えられる。したがって、情報の有用性及びコストを勘案し、グローバル・ミニマム課税制度に係る法人税等が重要な場合は、当該金額の注記が求められている（実務対応報告第46号第9項から第10項及びBC17項からBC23項）。

### ③ 個別損益計算書における表示

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

しかしながら、連結損益計算書において法人税等として計上することを考慮した場合、連結財務諸表と個別財務諸表とで表示区分が異なることが必ずしも財務諸表利用者にとって理解しやすい情報を提供しないと考えられる。

そのため、個別損益計算書においては、グローバル・ミニマム課税制度に係る法人税等は、重要性が乏しい場合を除き、法人税、地方法人税、住民税及び事業税（所得割）を表示した科目の次にその内容を示す科目をもって区分して表示するか、法人税、地方法人税、住民税及び事業税（所得割）に含めて表示し当該金額を注記することとされている（実務対応報告第46号第11項から第12項及びBC24項からBC25項）。

### ④ 四半期及び中間における注記

本稿4.(3)に記載のとおり、四半期財務諸表及び中間財務諸表においては、当面の間、代替的な会計処理が認められることとなり、当該代替的な会計処理を採用した場合、四半期及び中間においては、グローバル・ミニマム

ム課税に係る法人税等を計上しないことができる。

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

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

検討の結果、当四半期会計期間等及び当中間会計期間等において、代替的な会計処理を採用したときは、その旨を注記することとされている（実務対応報告第46号第13項及びBC26項からBC31項）。

なお、グローバル・ミニマム課税制度の適用初年度である2024年4月1日以後開始する連結会計年度及び事業年度については、当該制度に関連する法令等の公表から当該制度の適用開始までの期間が短く、また、本実務対応報告の公表から適用までの準備期間も短いことから、当該注記は要しないこととされている（実務対応報告第46号第15項及びBC33項）。

## (5) 適用時期

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

## 5. 改正実務対応報告第44号の概要

2023年実務対応報告第44号では、令和5年法律第3号において定められた、所得合算ルール（IIR）に係る取扱いに対して、令和5年法律第3号の成立日以後に終了する連結会計年度及び事業年度の決算（四半期連結決算及び四半期決算を含む。）に係る税効果会計の適用について、税効果適用指針の定めにかかわらず、グローバル・ミニマム課税制度の影響を反映しないこととされていた（2023年実務対応報告第44号第1項及び第3項）。

一方で、我が国においては、グローバル・ミニマム課税制度を導入するための法人税法の改正は数年にわたって行われる予定であり、軽課税所得ルール（UTPR）及び国内ミニマム課税（QDMTT）に係る取扱いについては今後の税制改正での法制化が予定されている。

この点、IASBが2023年5月に公表した「国際的な税制改革－第2の柱モデルルール（IAS第12号の修正）」（以下「修正IAS第12号」という。）では、所得合算ルール（IIR）のみならず、軽課税所得ルール（UTPR）及び国内ミニマム課税（QDMTT）も含めて、第2の柱モデ

ルルール（グローバル・ミニマム課税）の適用から生じる繰延税金資産及び繰延税金負債を認識しないこととされている。また、IASBは、修正IAS第12号における一時的な例外をどれだけ長く残すのかは定めないことを決定している。

そこで、改正実務対応報告第44号では、所得合算ルール（IIR）に係る取扱いのみならず、今後の税制改正により法制化される予定の軽減課税所得ルール（UTPR）及び国内ミニマム課税（QDMTT）等の取扱いも含めて、国際的な動向等に変化が生じない限り、税効果会計の適用にあたっては、グローバル・ミニマム課税制度の影響を反映しないこととする取扱いを継続することとされている（改正実務対応報告第44号第3項、第3-2項、第7-2項及び第15-2項から第15-5項）。

## 6. 修正IAS第12号の概要

修正IAS第12号では、本稿5.に記載のとおり、第2の柱モデルルール（グローバル・ミニマム課税）の適用から生じる繰延税金資産及び繰延税金負債を認識しないこととされている。また、第2の柱モデルルール（グローバル・ミニマム課税）の法人所得税に関連する当期税金費用又は収益を開示することとされている。さらに、第2の柱モデルルール（グローバル・ミニマム課税）の法制が制定又は実質的に制定されているが未発効である期間について、当該法制から生じる法人所得税に対する企業のエクスポージャーを財務諸表利用者が理解するのに役立つ、既知の又は合理的に見積可能な情報を開示することが要求される。

ここで、修正IAS第12号においては、実務対応報告第

46号のような、当期税金費用又は収益に関する見積についての別途の取扱いや、期中財務諸表（四半期及び中間）における当期税金費用又は収益の計上を免除する定めは設けられていない。

そのため、IFRS会計基準を任意に適用している企業においては、2024年4月1日以後開始する連結会計年度の期中財務諸表から、第2の柱モデルルール（グローバル・ミニマム課税）の影響を考慮して当期税金費用又は収益を計上する必要があるとともに、期末財務諸表においてはIAS第12号における定めに従い、期中財務諸表においてはIAS第12号及びIAS第34号「期中財務報告」における定めに従って、当期税金費用又は収益を見積る必要があると考えられる。

なお、修正IAS第12号については、本誌2023年7月号（Vol.563）「IASB、OECDの第2の柱モデルルールから生じる繰延資産の会計処理についての一時的な例外を導入するために、IAS第12号を修正する」にて取り扱っており、あわせてご参照いただきたい。

## 7. おわりに

グローバル・ミニマム課税制度は、新たな税制であり、税額計算に必要な情報も多岐に渡り、かつ、複雑な計算を要する。そのため、グローバル・ミニマム課税制度に係る法人税等の会計処理を行うに当たっては、本実務対応報告等のみならず、関連する税制について理解することが必要となるため、税制についてもあわせてご参照いただきたい。

以 上

# 改正企業会計基準適用指針第2号「自己株式及び準備金の額の減少等に関する会計基準の適用指針」等の解説

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）は、2024年3月22日に、改正企業会計基準適用指針第2号「自己株式及び準備金の額の減少等に関する会計基準の適用指針」（以下「自己株式等会計適用指針」という）及び改正企業会計基準適用指針第28号「税効果会計に係る会計基準の適用指針」（以下「税効果適用指針」という。また、以下、自己株式等会計適用指針と合わせて「本適用指針」という）を公表した¹。

また、日本公認会計士協会（以下「JICPA」という）は、同日に、会計制度委員会報告第7号「連結財務諸表における資本連結手続に関する実務指針」（以下「資本連結実務指針」という）の改正を公表した²。

本稿では、本適用指針及び資本連結実務指針の概要について解説する。

## 2. 本適用指針の概要

### (1) 本適用指針の公表の経緯

令和5年度税制改正において、完全子会社株式について一部の持分を残す株式分配のうち、当該一部の持分が当該完全子会社の株式の発行済株式総数の20%未満となる株式分配について、他の一定の要件を満たす場合には、完全子会社株式のすべてを分配する場合と同様に、課税の対象外とされる特例措置、いわゆるパーシャルスピノフ税制が新たに設けられた。これを受けて、2023年3月に開催された第497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、事業を分離・独立させる手段であるスピノフについて、スピノフ実施会社に一部の持分を残すスピノフの会計処理を検討することがASBJに提言された。ASBJは、2023年4月より審議を開始し、その後2023年10月に公表された公開

草案に対して寄せられた意見を踏まえて検討が行われ、公開草案の内容を一部修正した上で自己株式等会計適用指針の改正を公表した（自己株式等会計適用指針第28-4項）。

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

### (2) 自己株式等会計適用指針の範囲

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

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

なお、本適用指針において基準開発の範囲外としたケース（例えば、完全子会社以外の子会社株式の一部の配当、現物配当実施会社の株主の会計処理など）については、今後の子会社株式の配当に関する取引の進展や会計実務の状況により、他のテーマとの優先順位等を考慮して、今後の基準開発の範囲とするかどうかASBJにおいて判断することとしている（自己株式等会計適用指針第28-4項）。

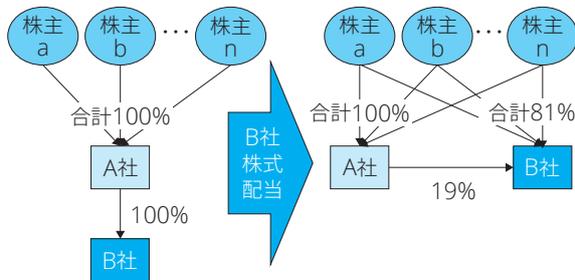
1 リンク先のASBJのホームページを参照のこと。  
([https://www.asbj-j.jp/implementation_guidance/y2024/2024-0322.html](https://www.asbj-j.jp/implementation_guidance/y2024/2024-0322.html))

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/20240322ruy.html](https://jicpa.or.jp/specialized_field/20240322ruy.html))

**【図表】 保有する完全子会社株式の一部を株式数に応じて比例的に配当（按分型の配当）し子会社株式に該当しなくなる場合のスキーム図（例）**

・A社がA社の株主に対して、完全子会社B社の株式の81%を比例的に配当

(A社：現物配当実施会社、B社：現物配当対象会社)



**(3) 現物配当実施会社の個別財務諸表上の会計処理**

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

この点、従来から自己株式等会計適用指針では、現物配当を行う場合、原則として配当財産の時価と適正な帳簿価額との差額は、配当の効力発生日の属する期の損益として計上し、配当財産の時価をもってその他資本剰余金又はその他利益剰余金（繰越利益剰余金）を減額することとしているが、分割型の会社分割（按分型）や保有する子会社株式のすべてを株式数に応じて比例的に配当（按分型の配当）する場合、適正な帳簿価額をもって会計処理する取扱いが設けられている（自己株式等会計適用指針第10項）。改正後の自己株式等会計適用指針においても、対象とした保有する完全子会社株式の一部を株式数に応じて比例的に配当（按分型の配当）し子会社株式に該当しなくなった場合については次の点を踏まえると、自己株式等会計適用指針第10項(1)及び(2)と同様の取扱いを行うことが適切と考えられたため、配当財産の適正な帳簿価額をもって会計処理することとしている（自己株式等会計適用指針第38-2項）。

- ① 一部の持分を残す按分型の完全子会社株式の配当が株式数に応じて比例的に行われ、スピノフとして当該完全子会社の事業を分離・独立させる目的で行われる場合には、既存の株主以外の第三者が取引に参加していないことから、取引の趣旨を踏まえ総体としての株主の観点から取引全体を俯瞰すると、株式配当の実施会社を通じて保有していた完全子会社を自ら直接保有することとなる組織再編であると考えられる。この場合、総体とし

ての株主にとっては当該完全子会社に対する投資が継続していると考えられる。

- ② 今回の基準開発の範囲としたケースについては、スピノフとして子会社の事業を分離・独立させる目的で行われたものに該当することについて異論は出なかった。

**(4) 現物配当実施会社の税効果会計**

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

**(提案の理由)**

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

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

**3. 資本連結実務指針の概要**

**(1) 資本連結実務指針の公表の経緯**

ASBJの審議の過程では、株式配当実施会社が連結財務諸表作成会社である場合、自己株式等会計適用指針の対象となる取引を実施すれば、通常連結財務諸表上の会

計処理の検討も要するため、当該取引について連結財務諸表上の会計処理を明確化することに対する関係者のニーズが高いことが考えられた。そのため、ASBJからJICPAに対し、資本連結実務指針の改正の検討の依頼が行われ、JICPAによる検討の結果、JICPAは、ASBJによる自己株式等会計適用指針の公表と同時に資本連結実務指針を公表した。

## (2) 資本連結実務指針の範囲

資本連結実務指針では、個別財務諸表における取扱いと同じ範囲について、連結財務諸表上の取扱いを定めている。その際、改正前の資本連結実務指針では、子会社株式を配当した場合の処理の全般について取扱いが明らかでないことから、保有する完全子会社株式の全て又は一部を株式数に応じて比例的に配当（按分型の配当）を行う場合のいずれも対象となるよう併せて定めている（資本連結実務指針第71項）。

## (3) 現物配当実施会社の連結財務諸表上の会計処理

子会社株式の一部売却により当該会社が子会社に該当しなくなった場合、売却前の投資の修正額とこのうち売

却後の株式に対応する部分との差額（その他の包括利益累計額を除く）について、個別財務諸表で計上した子会社株式売却損益の修正として処理することになる（資本連結実務指針第45項及び第46項）一方、保有する完全子会社株式を株式数に応じて比例的に配当（按分型の配当）し子会社株式に該当しなくなった場合には、上記2.(3)に記載のとおり、配当財産の時価ではなく配当財産の適正な帳簿価額をもって、その他資本剰余金又はその他利益剰余金（繰越利益剰余金）を減額することとしている。この点、資本連結実務指針では、個別財務諸表における取扱いを設けたのと同じ理由（上記2.(3)①及び②）から配当財産の時価で配当したとはせず、個別財務諸表における配当の処理に加えて、連結財務諸表上、配当前の投資の修正額とこのうち配当後の株式に対応する部分との差額を連結株主資本等変動計算書において処理することとしている。

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

項目	会計処理
配当前の投資の修正額とこのうち配当後の株式に対応する部分との差額（付随費用及び子会社株式の追加取得等によって生じた資本剰余金を除く）	原則として、当該差額を連結株主資本等変動計算書上の利益剰余金とその他の包括利益累計額の区分に、子会社株式の配当に伴う増減等その内容を示す適当な名称をもって計上する。 当該処理に伴って減少するその他の包括利益累計額は当期純利益を構成するものではないため、組替調整額（企業会計基準第25号「包括利益の表示に関する会計基準」第9項）の対象とはならず、連結株主資本等変動計算書における当連結会計年度の増減として表示することとなる。
配当前の投資の修正額とこのうち配当後の株式に対応する部分との差額のうち、個別財務諸表上の取得価額に含まれている付随費用及び子会社株式の追加取得等によって生じた資本剰余金のうち配当した部分に対応する額	配当により個別財務諸表で計上したその他資本剰余金又はその他利益剰余金（繰越利益剰余金）の減額を連結株主資本等変動計算書において修正する。
支配を喪失して関連会社になった場合の残存する当該関連会社に対する投資	連結貸借対照表上、親会社の個別貸借対照表に計上している当該関連会社株式の帳簿価額は、投資の修正額（資本連結実務指針第45項参照）のうち配当後持分額が加減されることで、持分法による投資評価額に修正する。この場合、当該持分法による投資評価額には支配喪失以前に費用処理した支配獲得時の取得関連費用を含めない（資本連結実務指針第46-2項参照）。同様にのれんの未償却額の取扱いは、子会社株式を売却し当該会社に対する支配を喪失して関連会社になった場合ののれんの未償却額の取扱い（資本連結実務指針第45-2項参照）に準じて行う。
支配を喪失して関連会社にも該当しなくなった場合の残存する当該被投資会社に対する投資	完全子会社株式の一部を配当し当該被投資会社に対する投資が残存する場合、配当後の投資の修正額は取り崩し、当該取崩額を連結株主資本等変動計算書上の利益剰余金とその他の包括利益累計額の区分に、連結除外に伴う増減等その内容を示す適当な名称をもって計上する。

#### 4. 本適用指針及び資本連結実務指針の適用時期等

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

なお、自己株式等会計適用指針及び資本連結実務指針では、適用日の前に行われた自己株式等会計適用指針第10項（2-2）で定められた取引については、適用日にお

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

以 上

# 金融庁：令和5年金融商品取引法等改正に係る政令・内閣府令案等に対するパブリックコメントの結果等

『会計情報』編集部

金融庁は、令和5年金融商品取引法等改正に係る政令・内閣府令案等（*）について、2023年12月8日から2024年1月9日にかけて意見募集を行い、2024年3月27日にその結果を公表した。

（*）令和5年金融商品取引法等改正に係る政令・内閣府令案等は、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）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とされていた。

施行日等は、以下のとおりとされている。

- 本件に係る政令は、2024年3月22日に閣議決定され、2024年3月27日に公布されており、2024

年4月1日から施行される。

- 本件に係る内閣府令等及び告示は2024年3月27日に公布されており、ガイドライン等と併せて、2024年4月1日から施行・適用される。
- 中間財務諸表等規則ガイドライン及び四半期財務諸表等規則ガイドラインは、財務諸表等規則ガイドラインへの統合により、2024年4月1日をもって廃止される（連結も同様）。

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

以上

# 金融庁：「四半期レビュー基準の期中レビュー基準への改訂に係る意見書」及び「監査に関する品質管理基準の改訂に係る意見書」の公表について

『会計情報』編集部

企業会計審議会は、「四半期レビュー基準の期中レビュー基準への改訂に係る意見書」¹及び「監査に関する品質管理基準の改訂に係る意見書」²について、2023年12月21日から2024年1月24日にかけて意見募集を行い、2024年3月27日にその結果を公表した。

施行日等は、以下のとおりとされている。

- 1 期中レビュー基準及び改訂品質管理基準は、2024年4月1日以後開始する期中財務諸表に係る会計期間の期中財務諸表に対する期中レビューから適用する。
- 2 1の規定にかかわらず、2023年11月に成立した金融商品取引法等の一部を改正する法律附則第3条第2項に規定する、改正後の金融商品取引法第24条の5第1項の表の第1号の中欄に掲げる事項を記載した半期報告書に含まれる中間財務諸表の期中レビューについては、

期中レビュー基準及び改訂品質管理基準を適用する。

- 3 改正後の金融商品取引法第24条の5第1項の表の第2号の中欄に掲げる事項を記載した半期報告書又は同表の第3号の中欄に掲げる事項を記載した半期報告書に含まれる中間財務諸表については、引き続き、中間監査基準に準拠した対応を行う必要がある。

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。

「四半期レビュー基準の期中レビュー基準への改訂に係る意見書」及び「監査に関する品質管理基準の改訂に係る意見書」の公表について：金融庁 (fsa.go.jp)

以上

1 <https://www.fsa.go.jp/news/r5/sonota/20240327-2/01.pdf>

2 <https://www.fsa.go.jp/news/r5/sonota/20240327-2/02.pdf>

# 金融庁：「連結財務諸表の用語、様式及び作成方法に関する規則に規定する金融庁長官が定める企業会計の基準を指定する件」等の一部改正（案）に対するパブリックコメントの結果等

『会計情報』編集部

金融庁は、「連結財務諸表の用語、様式及び作成方法に関する規則に規定する金融庁長官が定める企業会計の基準を指定する件」等の一部改正（案）に関する意見募集を行い、2024年3月29日に結果を公表した。

この改正により、企業会計基準委員会において2024年3月22日に公表された企業会計基準第33号「中間財務諸表に関する会計基準」は、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項及び財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則第1条第3項に規定する一般に公正妥当と認められる企業会計の基準として指定され、企業会計基準第12号「四半期財務諸表に関する会計基準」

については指定から削除されている。

本改正は、2024年3月29日付で公布され、2024年4月1日から施行される。

詳細については以下のウェブページを参照いただきたい。

「連結財務諸表の用語、様式及び作成方法に関する規則に規定する金融庁長官が定める企業会計の基準を指定する件」等の一部改正（案）に対するパブリックコメントの結果等について：金融庁 (fsa.go.jp)

以 上

# 金融庁：有価証券報告書の作成・提出に際しての留意すべき事項等（サステナビリティ開示等の課題対応にあたって参考となる開示例集を含む）及び有価証券報告書レビューの実施について（令和6年度）

『会計情報』編集部

金融庁は、2024年3月29日に、「有価証券報告書の作成・提出に際しての留意すべき事項等（サステナビリティ開示等の課題対応にあたって参考となる開示例集を含む）及び有価証券報告書レビューの実施について（令和6年度）」を公表した。

## 1. 有価証券報告書の作成・提出に際しての留意すべき事項等（サステナビリティ開示等の課題対応にあたって参考となる開示例集を含む）について

### (1) 令和5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等

令和5年度の有価証券報告書レビューでは、令和5年1月に施行された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（サステナビリティ、人的資本・多様性及びコーポレート・ガバナンスに関する開示についての改正）（*1）を対象に法令改正関係審査を実施するとともに、サステナビリティに関する企業の取組の開示を重点テーマとした審査（以下「重点テーマ審査」）も実施し、重点テーマ審査の対象会社には、重点テーマ以外の有価証券報告書の記載項目（政策保有株式に関する開示等）についても適宜審査が実施され、主に以下のような複数の審査対象会社に共通した課題が識別された。

- サステナビリティに関する考え方及び取組
  - サステナビリティ関連のガバナンスに関する記載がない又は不明瞭である。
  - サステナビリティ関連のリスク及び機会を識別、評価及び管理するための過程の記載がない又は不明瞭である。

- 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がない。
- サステナビリティ関連のリスク及び機会の記載がない又は不明瞭なため、サステナビリティに関する戦略並びに指標及び目標に関する記載が不明瞭である。
- 人的資本に関する方針、指標、目標及び実績のいずれかの記載がない又は不明瞭である。
- 従業員の状況
  - 女性管理職比率を女性活躍推進法の管理職の定義に従って算定・開示していない。
- コーポレート・ガバナンスの状況等
  - 取締役会、会社が任意に設置する指名・報酬委員会、監査役会等の開催頻度、具体的な検討内容、出席状況等の記載がない。
  - 内部監査が取締役に直接報告を行う仕組みの有無に関する記載がない。
  - 政策保有株式縮減の方針を示しつつ、売却可能時期等について発行者と合意をしていない状態で純投資目的の株式に変更を行っており、又は、発行者から売却の合意を得た上で純投資目的の株式に区分変更したものの、実際には長期間売却に取り組む予定はなく、実質的に政策保有株式を継続保有していることと差異がない状態になっている。

これらの課題の詳細を含む、令和5年度の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等の詳細が公表されており（詳細は<https://www.fsa.go.jp/news/r5/sonota/20240329-9/01.pdf>参照）、令和6年3月31日以降に終了する事業年度に係る有価証券報告書の作成・提出に際して留意することとされている。

（*1）サステナビリティに関する企業の取組（ガバナンス、リスク管理、戦略及び指標及び目標）の開示、人的資本・多様性（女性管理職比率、男性の育児休業取得率及び男女間賃金格差）

に関する開示及びコーポレート・ガバナンス（取締役会等の活動状況、内部監査の実効性及び政策保有株式の発行者との業務提携等の概要）に関する開示についての改正

## (2) サステナビリティ開示等の課題対応にあたって参考となる開示例集

今後の提出会社による自主的な改善に資するよう、サステナビリティ開示等の課題対応にあたって参考となる開示例が取りまとめられ（開示例集は<https://www.fsa.go.jp/news/r5/sonota/20240329-9/02.pdf>参照）、昨今サステナビリティに関する開示について投資家の関心が高まってきていることから、活用することが推奨されている。また、この開示例集には、政策保有株式関連の開示についても、投資者の関心が高いことや、昨今の企業による政策保有株式関連の開示の動向等を踏まえ、今後の提出会社による自主的な改善のために参考となる開示例（スタートアップ企業への投資に関する事例）が掲載されているため、参考にすることが推奨されている。

## 2. 有価証券報告書レビューの実施について

令和6年3月31日以降に終了する事業年度に係る有価証券報告書のレビューについては、以下の内容で実施される。なお、過去の有価証券報告書レビューにおいて、フォローアップが必要と認められた会社についても、別途審査が実施される。

### (1) 法令改正関係審査

近年のサステナビリティに関する企業の取組みの開示及びコーポレートガバナンスに関する開示についての改正並びに令和5年度の審査において識別された課題の状況等を踏まえ、令和6年度においても、以下の有価証券報告書の開示項目を対象に審査が実施される。

➤ 令和5年1月に施行された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及び識別された課題に関連する開示項目（「従業員の状況」における女性管理職比率並びに「コーポレート・ガバナンスの状況等」における取締役会・監査役会等の活動状況及び政策保有株式に関連した開示を含む。）

### (2) 重点テーマ審査

令和5年度の審査において識別された課題の状況等を踏まえ、令和6年度においても、以下を重点テーマとして審査を実施される。

〔重点テーマ〕サステナビリティに関する企業の取組の開示（*2）

（*2）令和5年1月に施行された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の適用にともない、有価証券報告書において開示される「サステナビリティに関する考え方及び取組」に関する記載内容について自主的な改善に資するよう審査される。

### (3) 情報等活用審査

上記に該当しない場合であっても、適時開示や報道、一般投資家等から提供された情報等を勘案した審査が行われる。

（参考）開示義務違反等に関する金融庁の情報受付窓口（ディスクロージャー・ホットライン）

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。

[有価証券報告書の作成・提出に際しての留意すべき事項等（サステナビリティ開示等の課題対応にあたって参考となる開示例集を含む）及び有価証券報告書レビューの実施について（令和6年度）：金融庁（\[fsa.go.jp\]\(https://www.fsa.go.jp\)）](#)

以 上

# ASBJ：企業会計基準第33号「中間財務諸表に関する会計基準」等の公表

『会計情報』編集部

企業会計基準委員会（ASBJ）は、2024年3月22日に、企業会計基準第33号「中間財務諸表に関する会計基準」等を公表した。

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（以下「ディスクロージャーWG報告」という。）において、四半期開示の見直しとして、上場企業について金融商品取引法上の四半期開示義務（第1・第3四半期）を廃止し、取引所規則に基づく四半期決算短信に「一本化」すること及び開示義務が残る第2四半期報告書を半期報告書として提出することが示された。当該ディスクロージャーWG報告に沿って2023年3月に金融商品取引法等の一部を改正する法律案（以下「法律案」という。）が国会に提出され、2023年11月に「金融商品取引法等の一部を改正する法律」（令和5年法律第79号）として成立し、これにより金融商品取引法（昭和23年法律第25号）が改正された。ASBJでは、法律案において施行日が2024年4月1日とされていたことから、法律案の成立を前提に四半期報告書制度の見直しへの対応について、検討が重ねられていた。

2024年3月18日開催の第522回企業会計基準委員会において、以下の企業会計基準及び企業会計基準適用指針（以下合わせて「本会計基準等」という。）の公表が承認され、2024年3月22日に公表されている。

- ・企業会計基準第33号「中間財務諸表に関する会計基準」

- ・企業会計基準適用指針第32号「中間財務諸表に関する会計基準の適用指針」

本会計基準等については、2023年12月15日に公開草案を公表し、広くコメント募集を行った後、ASBJに寄せられた意見を踏まえて検討を行い、公開草案の内容の一部修正したうえで公表するに至ったものである。

## 【参考情報】

本会計基準等は、日本公認会計士協会（JICPA）の実務指針等にも影響するため、ASBJでは検討の上、JICPAに改正を依頼しており、当該依頼を踏まえ、同日、JICPAより、以下の実務指針の改正案が公表されている。

- 日本公認会計士協会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」

詳細については、ASBJのウェブページ（[企業会計基準第33号「中間財務諸表に関する会計基準」等の公表 | 企業会計基準委員会 \(asb-j.jp\)](#)）及びJICPAのウェブページ（[会計制度委員会報告第7号「連結財務諸表における資本連結手続に関する実務指針」の改正及び「公開草案に対するコメントの概要及び対応」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

# ASBJ：移管指針公開草案「移管指針の適用（案）」等の公表

『会計情報』編集部

企業会計基準委員会（ASBJ）は、2024年4月3日に、移管指針公開草案「移管指針の適用（案）」等を公表した。

我が国の会計基準は、ASBJが設立される前は、会計基準については企業会計審議会が公表し、実務上の取扱い等を示す企業会計に関する実務指針（Q&Aを含む。以下「実務指針等」という。）については日本公認会計士協会が公表していた。2001年にASBJが設立された後は、新しい会計基準、適用指針及び実務対応報告についてはいずれについてもASBJが公表することとされている。日本公認会計士協会が公表した実務指針等については包括的にASBJに引き継ぐことはせず、引き継げるものから引き継ぐ形がとられているが、多くの実務指針等はまた日本公認会計士協会に残されている。

こうした状況を受けて、ASBJ及び日本公認会計士協会は、日本公認会計士協会が公表した実務指針等をASBJに移管するプロジェクトについての考え方を示し、関係者からの意見を募集することを目的として2023年6月に「日本公認会計士協会が公表した実務指針等の移管に関する意見の募集」（以下

「意見募集文書」という。）を公表した。また、2023年11月開催の理事会では「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」が改正され、企業会計基準等に新たに移管指針の区分が設けられた。

ASBJでは、意見募集文書に対して寄せられた意見を踏まえ、会計に関する指針のみを扱う実務指針等の移管について検討が重ねられてきた。

2024年4月2日開催の第523回企業会計基準委員会において、移管指針公開草案「移管指針の適用（案）」等（以下「本公開草案」という。）の公表が承認され、2024年4月3日に公表されている。

本公開草案のコメント募集期間は、2024年6月3日までとされている。

詳細については、ASBJのウェブページ（[移管指針公開草案「移管指針の適用（案）」等の公表 | 企業会計基準委員会 \(asb-j.jp\)](#)）を参照いただきたい。

以上

# 日本取引所グループ：金融商品取引法改正に伴う四半期開示の見直しに関する上場制度の見直し等

『会計情報』編集部

東京証券取引所（東証）では、2023年12月18日から2024年1月17日までの間、四半期開示の見直しに関する上場制度の見直し（*）についてパブリック・コメントを実施し2024年3月28日にその結果を公表した。

（*）「金融商品取引法等の一部を改正する法律」（令和5年法律第79号）が2023年11月に成立し、四半期報告書（第1・第3四半期）が四半期決算短信に「一本化」されることとなった。東証では、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・グループ報告によって示された「一本化」の具体的な方向性に沿った実務の実現に向け、「四半期開示の見直しに関する実務検討会」における検討を踏まえ、2023年11月に「四半期開示の見直しに関する実務の方針」を公表している。これらを踏まえ、四半期開示の見直し

等に関して、所要の上場制度の整備を行うこととされていた。

また、同日に有価証券上場規程等の一部改正及び「会社情報適時開示ガイドブック（2024年4月版）」の公表も行われている。

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。

[パブリック・コメント | 日本取引所グループ \(jpx.co.jp\)](#)

[規則改正新旧対照表 | 日本取引所グループ \(jpx.co.jp\)](#)

[会社情報適時開示ガイドブック | 日本取引所グループ \(jpx.co.jp\)](#)

以上

## iGAAP in Focus 財務報告

# IASBは、取得に関する報告を改善するための修正を提案

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

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

## トーマツIFRSセンター・オブ・エクセレンス

本iGAAP in Focusでは、2024年3月14日に国際会計基準審議会（IASB）が公表した公開草案（ED）「企業結合—開示、のれん及び減損」に示されたIFRS第3号「企業結合」及びIAS第36号「資産の減損」に対する修正案を解説する。

- IFRS第3号の修正案の目的は、企業が企業結合の業績に関するより良い情報を合理的なコストで利用者に提供することを要求することである。
- 戦略的企業結合について、企業は、企業結合の取得日の主要な目的及び関連する目標、及びこれらの主要な目的及び関連する目標が達成されているかどうかに関する情報を提供することが要求される。企業は、経営幹部によって検討された情報のみを開示する必要がある。
- 企業は、その情報が商業上の機密である場合、又は企業が訴訟リスクにさらされる場合、情報の一部を開示することを免除される。
- EDには、IFRS第3号の開示要求に対するいくつかの他の修正案が含まれており、その中には新たな開示目的も含まれている。
- IAS第36号の修正案は、のれんの減損損失の適時性に関する懸念の2つの主な理由（経営者の過度な楽観性及びシールドリング²）を軽減することを目的としている。
  - のれんを資金生成単位（CGU）にどのように配分するかに関する追加のガイダンスを提供する。

—どの報告対象セグメントに、のれんを含むCGUが含まれているかを開示することを企業に要求する。

- 本修正により、企業が資産の使用価値をどのように計算するかも変更される。
- EDは、本修正の発効日を規定していない。企業は、本修正を将来に向かって適用することが要求される。
- EDのコメント期間は2024年7月15日に終了する。

### 背景

2020年3月、IASBはディスカッション・ペーパー（DP）「企業結合—開示、のれん及び減損」³を公表した。DPにおいて、IASBは、企業が取得する事業について投資家に提供する情報を改善するために、強化された開示要求をどのように開発するかについての予備的な見解を記述している。DPには、取得年度の取得に関する経営者の目的と、その後の期間における取得の目的に対して取得がどのような業績を上げているかを開示するよう企業に要求する提案が含まれていた。また、IASBは、のれんの償却を再導入すべきではないと提案した。減損テストを簡素化するため、IASBはDPにおいて、のれんを含むCGUの年次の減損テストを免除し、使用価値をどのように見積もるかを簡素化する修正を提案すべきであ

1 英語版ニュースレターについては、IAS Plusのウェブサイトをご参照いただきたい。

(<https://www.iasplus.com/en/publications/global/igaap-in-focus/2024/acquisitions-and-goodwill>)

2 一部の利害関係者は、のれんは、例えば、取得された事業が統合される事業のヘッドルームによって減損から保護される可能性があるとしてIASBに通知した。ヘッドルームとは、事業の回収可能額が認識した純資産の帳簿価額を超える金額である。このヘッドルームは、企業が結合後の事業の減損をテストする際に、結合後の事業の回収可能額の減少が最初にそのヘッドルームに吸収されるため、取得したのれんの減損を覆い隠す可能性がある。

3 本誌2020年6月号（Vol.526）IFRS in Focus「IASBが、ディスカッション・ペーパー『企業結合—開示、のれん及び減損』を公表」（<https://www2.deloitte.com/jp/ja/pages/get-connected/pub/atc/202006/kaikeijiyoho-202006-03.html>）を参照いただきたい。

ると記述している。

DPに対する回答として受け取ったフィードバックを検討した後、IASBは、今回、DPにおける予備的見解に基づくIFRS第3号の開示要求及びIAS第36号の減損テストの修正を提案する。

#### 見解

DPに関する利害関係者のフィードバックは、IASBが事後ののれんの会計処理において減損のみのアプローチを維持すべきか、それとものれんの償却を再導入すべきかについて、意見が分かれていることを明らかにした。結果、収集された証拠を考慮して、IASBは、のれんの償却の再導入を正当化する説得力のある根拠はないと結論付け、事後ののれんの会計処理については減損のみのモデルを維持することを決定した。

DPの回答者は、のれんを含むCGUの定量的な減損テストを毎年実施する要求事項を削除することにおおむね反対した。IASBは、表明された懸念に納得し、この要求事項を維持することを決定した。

## IFRS第3号の修正案

### 戦略的企業結合

IASBは、企業結合の業績に関する情報を開示することを企業に要求するべきであり、戦略的企業結合に関して特定の情報を要求することを提案している。

EDで提案されているように、以下の閾値のいずれかを満たす企業結合は、戦略的企業結合とみなされる。

- 取得日より前の直近の事業年度において、
  - 被取得企業の営業損益の絶対額が、取得企業の連結営業損益の絶対額の10%以上である。又は
  - 被取得企業の収益が、取得企業の連結収益の10%以上である。
- 取得したすべての資産（のれんを含む）について取得日に認識した金額が、取得日以前の取得者の直近の報告期間日における取得者の連結財政状態計算書に認識された総資産の帳簿価額の10%以上である。
- この企業結合により、取得企業は新しい主要事業分野又は営業地域に参入した。

戦略的企業結合の場合、企業は以下を開示することが要求される。

- 取得年度における、取得日の主要な目的及び関連する目標（範囲又は単一の推定値）

- 取得年度及びその後の各年度において、これらの主要な目的及び関連する目標がどの程度達成されているか（以下を含む）

-主要な目標及び関連する目標が達成されているかどうかを判断するために検討（review）されている実際の業績に関する情報

-実際の業績が、主要な目的及び関連する目標を満たしつつあるかどうか又は満たしているかどうかの記述

開示される情報は、企業の経営幹部によって検討された情報を反映する。

企業は、企業の経営幹部が企業結合の業績を検討する限り、この情報を開示することが要求される。

企業の経営幹部が、

- 企業結合についての取得日の主要な目的及び関連する目標を満たしているかどうかの検討を開始しておらず、検討する計画がない場合、企業は検討しないという事実とその理由を開示することが要求される。
  - 企業結合についての取得日の主要な目的及び関連する目標が、取得年度後2期目の事業年度が終了する前に満たされたかどうかの検討を中止した場合、企業は中止したという事実とその理由を開示することが要求される。
  - 企業結合についての取得日の主要な目的及び関連する目標が満たされているかどうかの検討を中止したが、取得年度後2期目の事業年度が終了するまでの期間に、その主要な目的及び関連する目標が達成されているかを測定するために当初に使用された指標に関する情報を引き続き受け取っている場合、企業は、その情報を開示することが要求される。
- また、IASBは、特定の状況において、EDの提案を適用するために必要となる情報の一部を開示することを企業に免除することを提案する。この免除は、商業上の機密及び訴訟リスクに関する作成者の懸念に対応するように設計されているが、適切な状況でのみ適用されるように、強制力及び監査可能性も備えている。
- 原則として、企業統合についての取得日の主要な目的の達成を著しく損なうと予想される場合、一部の情報の開示は免除される。EDには、企業、監査人、規制当局が、企業が免除を適用できる状況を特定するのに役立つ適用ガイダンスの提案も含まれている。

### その他の提案

IASBは、IFRS第3号の開示要求について、以下の修正を提案している。

<b>新たな開示目的</b>	EDには、新たな開示目的の提案が含まれている。この提案では、取得者は、財務諸表の利用者が以下を評価できる情報を開示することが義務付けられている。 <ul style="list-style-type: none"><li>・事業を取得するための価格に合意した際に企業が企業結合から期待する便益</li><li>・戦略的企業結合の場合、企業が企業結合から期待する便益がどの程度得られているか。</li></ul>
----------------	---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

<b>企業結合の戦略的根拠</b>	IASBは、企業結合の主な理由を開示するという現行の要求事項を、企業結合の戦略的根拠を開示する要求事項に置き換えることを提案している。
<b>取得年度に期待されるシナジーに関する定量的な情報開示の要求事項</b>	本提案において、企業は、 <ul style="list-style-type: none"> <li>・期待されるシナジーをカテゴリー別に説明することが要求される（例えば、収益シナジー、コストシナジー及びその他の種類のそれぞれのシナジー）。</li> <li>・シナジーのそれぞれのカテゴリー別に以下を開示することが要求される。 <ul style="list-style-type: none"> <li>-期待されるシナジーの金額又は金額の範囲の見積り</li> <li>-これらのシナジーを達成するためのコスト又はコストの範囲の見積り</li> <li>-シナジーから期待される便益がいつ開始するのか、それがどのくらい続くか</li> </ul> </li> <li>・特定の状況では、当該情報を開示することが免除される。</li> </ul>
<b>取得した事業の貢献度</b>	取得した事業の貢献度を開示する現行の要求事項に変更を提案し、取得した事業の貢献度について利用者が受け取る情報を改善することを目的としている。特に、次のことが提案されている。 <ul style="list-style-type: none"> <li>・要求事項で言及されている純損益の額が営業利益又は損失の金額であることを規定する（営業利益又は損失は、今度のIFRS第18号「財務諸表の表示及び開示」で定義される）。</li> <li>・利用者が結合された企業の将来の業績を予測するのに役立つ情報を開示することにつながる情報を作成する会計方針を策定することが、企業に要求されることを規定する。</li> </ul>
<b>取得した資産及び引き受けた負債のクラス</b>	IASBは、取得した資産及び引き受けた負債のクラスの記述から「主要な」という語を削除し、IFRS第3号に付随する設例に年金及び金融負債を追加することにより、企業結合において引き受けた年金及び金融負債について開示する企業の情報を改善することを提案する。

## IAS第36号の修正案

シールドディングによるのれんの減損損失の適時性に関する懸念に対処するため、IASBは、CGUにどのようのれんを配分するかに関する追加ガイダンスを提案している。

EDは、のれんが配分されるそれぞれのCGU又はCGUのグループは、のれんに関連する事業が内部管理目的で監視している企業内の最小レベルを表し、集約前におけるIFRS第8号「事業セグメント」5項の事業セグメントよりも大きくてはならないという現行の要求事項を維持している。しかし、EDは、この要求事項を適用するために、企業が次のとおり行うという説明を追加している。

- ・結合のシナジーから便益を得ると見込まれるCGU又はCGUのグループを識別する。
- ・次に、のれんに関連する事業を監視するために経営者が定期的に使用するこれらのCGUに関する財務情報が存在する最小のレベルを決定する。当該財務情報は、結合のシナジーから見込まれる便益がどのように管理されているかを反映する。

企業は、どの報告セグメントにのれんが含まれるCGU又はCGUのグループが含まれているかを開示することが要求される。

さらに、IASBは、企業が資産の使用価値を計算する方法の修正を提案している。特に、修正案は以下の通りである。

- ・使用価値の計算に使用されるキャッシュ・フローの制約の削除－企業は、まだコミットしていない将来のリスクチャリングから生じるキャッシュ・フロー、又は資産の性能の改善又は拡張から生じるキャッシ

ュ・フローを含めることが禁止されることはなくなる。

- ・使用価値の計算に税引前キャッシュ・フローと税引前割引率を使用する要求事項を削除する。その代わりに、企業はキャッシュ・フローと割引率について内部的に整合する仮定を使用し、適用したアプローチを開示することが要求される。

## 今度のIFRS第19号の修正案

IASBは、今度のIFRS第19号「公的説明責任のない子会社：開示」を修正し、本基準を適用する適格子会社に以下の開示を要求することを提案する。

- ・企業結合の戦略的根拠に関する情報
- ・期待されるシナジーに関する定量的な情報（特定の状況下では免除される場合がある）
- ・取得した事業の貢献度に関する情報
- ・使用価値の計算に使用される割引率が税引前か税引後かに関する情報

## 経過措置、発効日及びコメント期間

IFRS第3号、IAS第36号及びIFRS第19号の修正は、比較情報を修正再表示せずに、発効日から将来に向かって適用する必要がある。初度適用企業に対する特定の救済措置の提案はない。

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

EDのコメント期間は2024年7月15日に終了する。

以上

# 国の会計と関連制度（11回目） ～国の公共調達の概要（その3） 公共調達のチェックや適正化への取組 の概要～

おさむら やかく  
公認会計士 長村 彌角

国の公共調達では、限られた財源の中で政策効果を最大化させるために、政策の遂行に必要な財・サービスの調達は費用対効果の優れたものにする必要がある。同時に、調達手続きの効率化や公平性、透明性の確保が不可欠である。財務省では、2006年8月に「公共調達の適正化について」（財計第2017号財務大臣通知。以下、財務省通知という。）を発出し、随意契約の一般競争入札への移行や契約に係る情報の公表等の措置、内部監査の充実などを講ずることとし、翌年には、公共調達の適正化に関する関係省庁連絡会議において、入札契約の過程に第三者の意見を反映させる仕組みを導入することとした。

本稿では、公共調達の公平性や透明性、効率性、競争性などをチェック（ガバナンス）する機関や体制、適正化への取組に関し、全省庁横断的に実施されるものとして会計検査院、行政改革推進会議、公正取引委員会について、府省庁単位で実施されるものとして契約監視委員会等、行政事業レビュー、内部監査（会計監査）について、触れていく。

## 1. 全省庁横断的に実施されるチェック（ガバナンス）

### (1) 会計検査院による検査

会計検査院は、国の収入支出の決算を検査し、その検査結果報告は内閣に送付され、内閣から国会に提出される。また、会計検査院は常時会計検査を行い、会計経理を監督し、その適正を期し、且つ、是正を図り、正確性、合規性、経済性、効率性及び有効性の観点その他会計検査上必要な観点から検査を実施する。

#### (憲法)

第九十条 国の収入支出の決算は、すべて毎年会計検査院がこれを検査し、内閣は、次の年度に、その検査報告とともに、これを国会に提出しなければならない。

② 会計検査院の組織及び権限は、法律でこれを定める。

#### (会計検査院法)

第二十条 会計検査院は、日本国憲法第九十条の規定により国の収入支出の決算の検査を行う外、法律に定める会計の検査を行う。

② 会計検査院は、常時会計検査を行い、会計経理を監督し、その適正を期し、且つ、是正を図る。

③ 会計検査院は、正確性、合規性、経済性、効率性及び有効性の観点その他会計検査上必要な観点から検査を行うものとする。

#### ① 会計検査院の検査方針

会計検査院では、毎年10月から翌年9月まで（例えば、2022年10月から2023年9月）を検査実施期間とし、その間の会計検査の基本方針を直前の9月（例えば、2022年9月）に定めている。

「令和5年次会計検査の基本方針」では、社会経済の動向等を踏まえて、国民の期待に応え、厳正かつ公正な職務の遂行、検査業務の質の維持・向上に努めることを念頭に方針が定められている。その概要は次のとおりである（この方針のなかに、入札・契約の競争性や透明性に留意した会計検査を実施することも含まれている）。

#### (重点的な検査対象)

社会保障	教育及び科学技術	公共事業
防衛	農林水産業	環境及びエネルギー
経済協力	中小企業	デジタル

これらに加え、新型コロナウイルス感染症対策に関する各種施策、その他の分野の施策についても、各事業等の進捗状況に応じ適時適切に検査を行う。

#### ア) 多角的な観点からの検査

- ・決算の表示が予算執行等の財務の状況を正確に表現しているか（正確性）
- ・会計経理が予算、法律、政令等に従って適正に処理されているか（合規性）

- ・事務・事業の遂行及び予算の執行がより少ない費用で実施できないか（経済性）
- ・同じ費用でより大きな成果が得られないか、あるいは費用との対比で最大限の成果を得ているか（効率性）
- ・事務・事業の遂行及び予算の執行の結果が、所期の目的を達成しているか、また、効果を上げているか（有効性）
- ・その他会計検査上必要な観点

正確性及び合規性の観点からは、一部の府省等において不正不当な事態が見受けられたことも踏まえ、特に基本的な会計経理について重点的に検査を行う。また、入札・契約の競争性及び透明性についても十分に留意する。

特に有効性の観点では、事務・事業や予算執行の効果について積極的に取り上げ、検査対象機関が自ら行う政策評価や政府が行う各種の取組等の状況についても留意して検査を行う。国等が保有している資産、補助金等によって造成された基金等の状況についても留意して検査を行う。

このほか、行財政の透明性、説明責任の向上や事業運営の改善に資するなどのために、国の財政状況、財政健全化に向けた取組、特別会計や独立行政法人等の財務状況について、国や法人の決算等に基づき分析を行うなどして検査の充実を図る。その際、企業会計の慣行を参考として作成される特別会計財務書類等の公会計に関する情報の活用にも留意する。

#### （内部統制の状況に対応した取組）

検査対象機関における内部監査、内部牽制等の内部統制の状況は、会計経理の適正性の確保等に影響を与えることから、その実効性に十分留意し、必要に応じて内部統制の改善を求めるなど適切な取組を行う。

#### ② 検査結果の公表

会計検査院の検査では、個別の検査対象の検査結果を次の区分により公表している。

検査結果は、「令和4年度決算検査報告」の場合、2023年11月7日に内閣総理大臣に送付している。

意見区分	内容
不当事項	検査の結果、法律、政令若しくは予算に違反し又は不当と認められた事項
意見を表示し又は処置を要求した事項	会計検査院法第34条又は第36条の規定により関係大臣等に対して意見を表示し又は処置を要求した事項
本院の指摘に基づき当局において改善の処置を講じた事項	検査において指摘したところ当局において改善の処置を講じた事項
意見を表示し又は処置を要求した事項の結果	「会計検査院法第34条又は第36条の規定により関係大臣等に対して意見を表示し又は処置を要求した事項」について、当局において講じた処置又は講じた処置の状況
不当事項に係る是正措置の検査の結果	既往の検査報告に掲記した不当事項に関して、当局において執られた是正措置の状況についての検査の結果

会計検査院の検査報告データベースでは、例えば「公 案含め29件がある。共調達」をキーワードで検索すると、次のような個別事

年度	件名
平成29年度	データ入力業務等の請負等業務について、契約事務の適正な実施及び契約の適正な履行等が確保されるよう是正改善の処置を求め、及び改善の処置を要求したもの（厚生労働本省）
平成27年度	独立行政法人における民間委託の状況について（独立行政法人97法人）
平成25年度	地方機関の庁舎等における機械警備業務について、公正性、競争性及び透明性を確保するよう、都道府県単位等に集約して一括して契約したり、国庫債務負担行為を活用して複数年度契約を実施したりすることにより一般競争契約への移行を推進するよう改善させたもの（農林水産本省、115農政局等）
平成22年度	総合評価落札方式による一般競争入札の実施に当たり、具体的な仕様書を基にして予定価格を適正に算定するようマニュアルを改正することなどにより、契約事務を適切に行うよう改善させたもの（農林水産本省、4地方農政局）
平成20年度	アウトソーシング契約の実施に当たり、競争性及び透明性を確保するため一般競争契約への移行等を推進するとともに、標準資料や実例等の適用を十分考慮するなどして、予定価格の積算を経済的なものとするよう是正改善の処置を求めたもの（海上幕僚監部、11部隊等）

年度	件名
平成18年度	各府省等が締結している随意契約に関する会計検査の結果について（内閣、内閣府、総務省、法務省、外務省、財務省、文部科学省、厚生労働省、農林水産省、経済産業省、国土交通省、環境省、防衛省（平成19年1月8日以前は内閣府防衛庁）、国会、裁判所、会計検査院）

会計検査院では、このように、検査対象とした個別の事業や契約への指摘に加え、各府省庁における国の施策の実施状況など包括的な検査と指摘も行っている。また、検査結果は必要により、国会及び内閣に報告される。個別の事業や契約への指摘は、指摘された事業や契約を超えて他の事業や契約においても参考にされる必要がある。

## (2) 行政改革推進会議による調達改善の推進

2013年1月29日行政改革推進本部決定として、行政改革に関する重要事項の調査審議等を進めることを目的に、「行政改革推進会議」が内閣府に設置された。行政改革推進会議では、公共調達のチェックに関し、以下の本部決定を通じて全府省庁が行う入札契約に対する自己評価などの点検をしている。

### ① 「調達改善の取組の推進について」（2013年4月5日 行政改革推進本部決定）¹

#### （趣旨）

限られた財源で政策効果を最大限向上させるためには、政策の遂行に必要な財・サービスの調達を費用対効果の面から優れたものにする必要がある。各府省庁がPDCAにより透明性・外部性を確保しつつ、自律的かつ継続的に調達改善に取り組むとともに、行政改革推進会議がこれをチェックする枠組みを整備し、政府全体として調達改善を推進する。

#### （調達改善計画の策定）

各府省庁は、原則として毎年度開始までに当該年度の調達改善計画（次の内容を含む）を策定し公表する。

- ・重点的に調達改善に取り組む分野
- ・調達改善の取組内容
- ・調達改善の目標
- ・自己評価の実施方法
- ・調達改善の推進体制等

#### （調達改善計画の自己評価）

各府省庁は、上半期（4～9月）終了後及び年度終了後、速やかに、調達改善計画の実施状況について自己評価（次の内容を盛り込む）を実施し、結果を公表する。自己評価の結果は、その後の調達改善計画の実施や策定に反映させる。

- ・実施した取組内容及びその効果
- ・目標の達成状況
- ・実施において明らかになった課題

#### ・今後の調達改善計画の実施や策定に反映すべき事項（各府省庁における推進体制の整備）

各府省庁は、調達改善計画の策定や自己評価の実施等、調達改善を推進するための体制を整備する。調達改善計画の策定、自己評価の実施等の際には、調達改善に関する知見を有する外部有識者に意見を求める。

#### （行政改革推進会議の関与等）

行政改革推進会議は、各府省庁の自己評価結果を点検し、必要に応じ指摘・助言を行うとともに、各府省庁が有する調達改善のノウハウ等の共有化・標準化を図る。

### ② 「調達改善の取組の強化について（調達改善の取組指針の策定）」（2015年1月26日 行政改革推進本部決定）²

「調達改善の取組の推進について」を受け、各府省庁では調達改善計画を作成しPDCAにより改善の取組みは定着してきている一方で、各府省庁間での取組にはバラツキが見られる。このため、各府省庁が自らの調達改善の現状を的確に把握し、高次の段階に高めていくために参考となる指針を発出した。併せて、これまで事後的な点検・検証を中心としてきた行政改革推進本部事務局の関与も一歩進め、各府省庁への支援的役割を強化することとした。

「調達改善の取組の強化について（調達改善の取組指針の策定）」の概要は次のとおり。

#### （適正な随意契約の締結）

##### ア) 適正な契約方式の適用

競争性や透明性の確保の観点から、競争性のない随意契約について、一般競争入札への移行や企画競争や公募といった、より競争性の高い随意契約方式への移行が進められてきた。競争性のない随意契約によらざるを得ないと考えられる場合、その理由等を明確にし、官房会計課等が審査し適正な契約方式の適用を行う必要がある。また、これらの取組の事例や審査結果等を組織的に情報共有することも重要である。

##### （より適正な価格での調達に向けた取組）

有利な価格による契約の締結は、常に留意されるべき原則である。このため、会計法令上、随意契約による場合についても予定価格を定め、判断の基準とすることとなっている。予定価格の算定は、市場価格、過去の類似の契約事例等の情報を可能な限り収集し、それらを踏まえて適切に設定するよう努める必要がある。さらに、価格の適否を効果的に判断するため、調達する

¹ <https://www.gyokaku.go.jp/chotatsu/img/konkyo.pdf>

² [https://www.cas.go.jp/jp/seisaku/chotatu/pdf/kaizentorikumi_honbun.pdf](https://www.cas.go.jp/jp/seisaku/chotatu/pdf/kaizentorikumi_honbun.pdf)

財・サービスの価格の積算構造やそれぞれの要素の価格動向等の踏み込んだ情報も収集、検討を行っていくことが重要。これにより、品質を下げることなく、過剰な仕様や見積額を削減できることが期待される。

#### ア) 少額随意契約の更なる改善

少額随意契約は、会計法令上、競争に付すことは可能であるが、契約金額が少額なため、契約事務の簡素化の観点から競争に付すまでもないものと意義づけられている。よって、事務の簡素化の観点はあるものの、可能な範囲で、調達の一括化³による競争入札への移行など、より競争性や透明性に配慮した取組を行うことが求められる。

#### (一者応札の解消に向けた取組)

一者応札とは、競争入札において一者しか応札がなく契約されることであり、結果として一者応札となったものすべてが問題ということではない。しかし、同種の入札に何度も同じ事業者が一者応札で受注を繰り返す場合には、調達価格の高止まりが強く懸念される。このため、他の事業者が応札しなかった理由を含め、原因の把握と分析に努め、そのうえで、仕様の見直しや新規参入者への情報提供などの改善にも積極的に取り組み、競争参加者の増加を図る必要がある。

一方で、特殊な技術・品質が求められる調達等で、そもそも特定一者以外には履行し得ない場合には、むしろ、慎重な検討を踏まえ、公募等の手続を行った上で随意契約することにより、価格交渉⁴の余地を確保する方が合理的な場合もある。

#### ア) 一者応札となった原因等の把握

市場の状況や事業者が応札しなかった理由等を調べ、事業者へのアンケートやヒアリング、外部有識者等からの知見も活用し、原因の把握と分析に努めることが必要である。標準的な、もしくは発展的な取組例としては、次がある。

#### イ) 競争参加者増加のための取組

競争参加者を増加させるためには、一者応札となった要因や対象となる財・サービスの供給者の状況の調査等を踏まえ、競争参加資格や仕様、発注単位等の見直しやホームページ（地方支分部局等の調達情報のリンク含む）の活用、発注予定の事前公表といった参入事業者の準備期間の確保等にも配慮した情報提供が重要である。

#### (汎用的な物品・役務における共同調達等の有効活用)

汎用的な物品・役務の調達は、スケールメリットの活用や事務の省力化を図る観点から、複数省庁等による共同調達・一括調達（以下、共同調達等という。）の推進を図っている。共同調達等は、「一括調達の運用ルール」（2009年1月16日各府省等申合せ）に基づき実施され一定の成果をあげている。共同調達等の実施に向けては、

対象とする物品・役務について、調達する官署の範囲、配送場所、取りまとめ官署の決定等の調整に手間と時間を要することもあるが、スケールメリットの活用により経済性の向上を目指し、対象品目等について計画的に検討していく必要がある。すでに共同調達等が実施されている場合も、競争性を高める等の改善点について検討していくことが重要である。

#### (調達及び契約手法の多様化)

#### ア) 総合評価落札方式

総合評価落札方式を実施するに当たっては、内規の整備と遵守、落札者の選定基準や選定手続が公正に定められ実施されたことを示す透明性の高い開示の仕組みが必要である。また、経済性の観点や内容の重要性に応じ、評価方法の作成段階や落札者決定段階で外部有識者等の意見を取り入れ、客観性や透明性を向上させることも重要である。

#### イ) 企画競争

企画競争は価格による競争の要素が含まれない随意契約であるため、企画競争を採用する場合には、真に適切かつやむを得ないと言えるか慎重な検討と審査が必要となる。また、価格の見積根拠等を精査し、適正な仕様及び価格での契約締結を図る等、経済性の確保に努める必要もある。加えて、品質や技術といった価格以外の要素だけが評価対象となることから、総合評価落札方式にも増して、特定の者が有利にならないよう競争性や透明性に留意した手続の実施も必要である。そのため、評価方法の作成や事業者選定のプロセスに、必要に応じて外部有識者等の意見を取り入れ、客観性や透明性の向上を図ることも重要である。

#### ウ) まとめ買い

防衛装備品等では、少量かつ長期間の整備となるために高価格となるものについて、単年度にまとめて調達しスケールメリットの活用や事務の効率化を図っているものがある。こうしたまとめ買いは、供給時期の柔軟度と将来の定量的な需要の確実性を見越して調達することで経費を削減するものであるが、時間の経過に伴う環境の変化により、結果的に実際の需要よりも多く調達してしまうといったことや、実際に使用する時には仕様等が陳腐化しているなど無駄が生じるおそれがあるため、許容される範囲や限度を慎重に見極め、その必要性やメリットとなる金額効果、将来の需要や財の特性についても十分な検証を踏まえたうえで実施する必要がある。

#### (人材育成、情報の共有等)

財政法令上、予算の執行は各省庁の長が行うが、実際の事務については所属の職員等に委任し、主に大臣官房会計課等が入札、公告、契約の締結等を担当している。そのため、調達に関係する職員により、国の会計制度や

3 2009年1月「一括調達の運用ルール」（2009年1月16日各府省等申合せ）により、中央省庁等を7つの調達グループ（合同庁舎単位4グループ、複数府省共同単位2グループ及び府省単位1省）に分け、グループ単位を中心として一括調達を行うこととされている。

4 随意契約を締結する前に、価格の見積根拠等の精査を通じて、調達案件に適切な仕様及び価格となるようにする行為

契約事務の研修の実施等によって、調達事務に必要な知識や能力を身に付ける必要がある。加えて、具体的な調達案件を通じ、調達ノウハウを蓄積し、調達に関する知識や能力の一層の向上にも取り組むことが重要である。組織的には、契約事務等に関する内規、チェックリスト等の適切な整備・共有化により、統制のとれた取組が行われる必要がある。調達改善の取組や個別案件に対する事後の検証を行い、必ずしも効果が現れなかったものについてもその原因を分析し、情報の共有を図ることで次の改善につなげていくといった体制を強化することも重要である。

**(新規性、創意工夫のある効果的な取組)**

特に新規性、創意工夫が認められる高度な取組として、次のような例がある。

- ・外部有識者等で構成される委員会において、随意契約や一者応札となっている案件に対する事前審査
- ・随意契約によらざるを得ない案件について、新規参入可能であるといった旨をホームページで常続的に公示
- ・価格交渉の事例や専門家の知見を蓄積し、部局内で情報共有
- ・少額な調達におけるインターネット取引の活用
- ・調達のため必要となる技術又は設備等を明示した上で参加者を公募するなどして、あらかじめ特定の者だけが事業を実施し得ることが確認された場合には、随意契約によることとし、価格の見積根拠等を精査
- ・評価項目における過去の受注実績や経験に対する過

度な評価の見直し

- ・内部監査を活用した地方支分部局等の職員への調達改善に係る指導や情報交換
- ・外部有識者等の知見を活用した研修や事例集の作成

**③ 行政改革推進会議による点検**

各府省庁では、原則として毎年度の開始までに当該年度の調達改善計画を策定・公表し、上半期（4月から9月）終了後及び年度終了後には各年度の調達改善計画の年度末自己評価を実施、結果を公表している。行政改革推進会議は、各府省庁の自己評価結果の点検作業を実施し、必要に応じて指摘や助言を行うとともに、各府省庁が有する調達改善のノウハウ等の共有化や標準化を図っている。

なお、例年10月から年末にかけて開催される同会議において、その前年度の調達改善の取組に関する点検結果（案）について検討し、同会議の了解を得て公表⁵している。点検結果は、各年度、概ね次の構成である。

- ・対象となる年度の調達改善計画の実施状況
- ・調達改善の取組の具体的な実施状況
- ・有識者からの指摘事項
- ・今後の取組み
- ・（別添）国の調達に係る契約金額、国の調達に係る契約種別、国の調達に係る応札状況、各府省庁における調達改善の主な取組

調達改善に関する行政改革推進会議の点検結果の概要や委員の意見等は、例えば以下のようなものがある。

回数（開催日）	点検結果の概要
1回 （平成25年（2013年）2月27日）	「無駄の撲滅の取組について-調達改善に向けた取組について-」について審議された。平成24年度から各府省において調達改善計画の取組みが開始されているが、次の点が当面の課題である。 ・各府省の調達改善計画の策定による取組を定着させ、調達改善に関するPDCAを確立する。 ・調達改善に関するノウハウ等の政府全体での共有化・標準化及び効果的活用。
2回 （平成25年（2013年）4月2日）	今後の調達改善の取組として、次の点が審議された。 ・各府省等は、原則として毎年度開始までに調達改善計画を策定・公表する。 ・各府省等は、上半期終了後及び年度終了後に、同計画実施状況について自己評価を実施し公表する。なお、自己評価を的確に実施するための体制を整備する。 ・自己評価結果は、その後の同計画の実施や策定に反映させる。 ・同計画の策定及び自己評価実施等においては、各府省等は外部有識者に意見を求める。 ・行政改革推進会議は、各府省庁の自己評価結果の点検作業を実施し、必要に応じて指摘や助言を行うとともに、各府省庁が有する調達改善のノウハウ等の共有化や標準化を図る。 ・調達改善計画には、次の点を盛り込む。 －重点的に調達改善に取り組む分野 －調達改善の取組内容 －調達改善の目標 －調達改善計画の自己評価 －調達改善の推進体制
4回 （平成25年（2013年）8月6日）	・「平成24年度調達改善の取組に関する点検結果（案）」を審議。 ・調達改善の実施状況において、①情報システムの調達における取組、②専門的人材の確保に関する取組、③品質に配慮した調達に関する取組などが示された。

⁵ <https://www.gyokaku.go.jp/singi/gskaigi/kaigi.html>

回数（開催日）	点検結果の概要
9回 （平成26年（2014年）1月20日）	<ul style="list-style-type: none"> <li>・「平成25年度上半期調達改善の取組に関する点検結果」を審議。</li> <li>・調達改善の実施状況において、①情報システムの調達における取組、②国庫債務負担行為の活用、③旅費業務の効率化、④クレジットカード決済の活用などが示された。</li> <li>・委員から、例えば次の意見が出された。 <ul style="list-style-type: none"> <li>－コスト分析をしないと業者に騙される可能性があるため、コスト分析やコストデータベース化に向けた取組を進められれば良い。</li> <li>－総合評価方式については、透明性、明確化、モニタリングが十分ではないので、主管を少なくするためのルール策定や第三者関与などの体制を構築すべき。</li> </ul> </li> </ul>
10回 （平成26年（2014年）3月14日）	<ul style="list-style-type: none"> <li>・「今後の調達改善の取組」が審議された。</li> <li>・これまでの各府省庁の調達改善計画に基づく実施状況を踏まえて、平成26年度調達改善計画の策定要領を改正した。 <ul style="list-style-type: none"> <li>－重点的に取り組む分野として、改善の余地のある分野やこれまでに取り組んでいない分野・手法を積極的に記載する。</li> <li>－調達改善の取組の観点として、競争性を高め、費用の節減や品質向上を図ること、職員のスキルアップを図ることが示された。</li> </ul> </li> </ul>
12回 （平成26年（2014年）8月8日）	<ul style="list-style-type: none"> <li>・「平成25年度調達改善の取組に関する点検結果（案）」が審議された。</li> <li>・調達改善の実施状況において、①情報システムの調達における取組、②総合評価落札方式に対する取組、③クレジットカード決済の活用、④外部専門家の活用、⑤職員のスキルアップ、⑥旅費などが示された。</li> </ul>
15回 （平成27年（2015年）1月26日）	<ul style="list-style-type: none"> <li>・「平成26年度上半期調達改善の取組に関する点検結果（案）」が審議された。</li> <li>・情報システムの調達に関して、多くの府省庁で、専門家であるCIO補佐官等の外部有識者からの助言を受け、仕様書の適正化や経費内容の精査が実施されていることが示された。</li> <li>・調達改善の実施状況において、①総合評価落札方式に対する取組、②企画競争、③国庫債務負担行為の活用、④クレジットカード決済の活用、⑤人材育成などが示された。</li> </ul>
16回 （平成27年（2015年）3月31日）	<ul style="list-style-type: none"> <li>・「調達改善に係る優良取組事例の選定について（案）」が審議された。</li> <li>・調達改善の取組強化のモチベーション向上、府省庁間におけるノウハウ等の共有化、標準化を促進するため、行政改革推進会議が各府省庁の優良取組事例を選定して積極的に評価する仕組みを開始することとした。</li> </ul>
17回 （平成27年（2015年）6月18日）	<ul style="list-style-type: none"> <li>・「平成26年度調達改善に係る優良取組事例の選定について（案）」が審議された。</li> <li>・優良取組事例として、経済産業省（大臣官房会計課）の「一者応札解消のための多段階点検プロセスの導入」及び内閣官房・内閣府（大臣官房会計課）、経済産業省（大臣官房会計課）の「公募を実施した上での価格交渉の実施」が選定された。</li> </ul>
18回 （平成27年（2015年）8月10日）	<ul style="list-style-type: none"> <li>・「平成26年度調達改善の取組に関する点検結果（案）」が審議された。</li> <li>・行政改革推進本部事務局は、各府省に対して、平成26年度調達改善計画年度末自己評価に当たり、定量的目標、定性的目標の双方の視点から、「A」「B」「C」の3段階評価を要請した。結果、各府省庁では当該評価基準での自己評価に加え目標の達成状況要因分析をしていた。</li> <li>・重点的な取組として、最も多くは一者応札の改善である一方で、宇宙関係経費、警察装備、防衛装備、遺棄化学兵器処理関係経費など専門性が高い案件の効率的な調達や、情報システムの調達が挙げられていた。</li> <li>・委員から、例えば次の意見が出された。 <ul style="list-style-type: none"> <li>－少額随意契約が可能な場合でも、競争可能なものは一部競争入札としたり、法令よりも少額随意契約の契約基準を下げて入札したりしている点にも注目すべき。</li> <li>－契約金額が削減されたように見えても、履行確認作業を外部に大量に委託しており、トータルでは契約金額が増加している場合もあるため、トータルコストの削減の視点が必要。</li> </ul> </li> <li>・総務省作成の「独法の調達に関する新たなルールについて」が別添された。</li> </ul>
22回 （平成28年（2016年）3月29日）	<ul style="list-style-type: none"> <li>・「平成27年度上半期調達改善の取組に関する点検結果（案）」が審議された。</li> <li>・地方支分部局等における取組として、特に北陸財務局では他府省庁の地方支分部局等との共同調達及び他の財務局との一括調達の取組が行われていることが示された。</li> <li>・地方支分部局等の取組を加速させるため、平成27年度上半期から新たに本府省・地方別の自己評価を導入することとした。</li> <li>・委員から、例えば次の意見が出された。 <ul style="list-style-type: none"> <li>－「価格交渉」には、①相手方が提出してきた価格の裏付けを取ること、②値引き交渉をすることの2つの意味があるが、①の徹底がまずは重要である。</li> </ul> </li> </ul>

回数（開催日）	点検結果の概要
24回 （平成28年（2016年）10月28日）	<ul style="list-style-type: none"> <li>・「平成27年度調達改善の取組に関する点検結果（案）」が審議された。</li> <li>・平成27年度に新たに公用車のガソリン調達について、財務省、経済産業省、農林水産省及び外務省のグループと、警察庁、国土交通省、総務省のグループにおいて共同調達を開始された。</li> <li>・「28年度契約に向けた共同調達の取組について」が別添され、例えば次が示された。 <ul style="list-style-type: none"> <li>－共同調達推進のため、北陸3県所在の9省18官署（金沢国税局、金沢地方検察庁、北陸総合通信局等）との協議を新たに実施。</li> <li>－共同調達契約件数を15件に、参加官署を9省庁23官署にそれぞれ増大させることでスケールメリットを享受できる環境整備を進め、幹事官署を5省庁10官署に割振り、国全体での業務効率化を図る。</li> </ul> </li> <li>・「複数回1者応札及び随意契約は続いている案件に対する改善策（例）」が別添され、業務内容の開示、参加者要件の見直し、発注単位（内容、地域）の見直し、複数年度契約の検討と更新時の適切な対応、新規参入業者の調査の視点からの策が示された。</li> </ul>
27回 （平成29年（2017年）3月28日）	<ul style="list-style-type: none"> <li>・「平成28年度上半期調達改善の取組に関する点検結果（案）」が審議された。</li> <li>・平成28年度調達改善計画において、初めて共通して推進すべき取組（①一者応札の改善、②地方支分部局等における取組の推進、③電力調達の改善に係る取組）が設けられた。</li> <li>・各府省庁は、「調達改善の取組強化について（調達改善の取組指針の策定）」（平成27年1月26日）を踏まえ、「重点的な取組」等の調達改善計画を策定した。</li> <li>・平成28年度調達改善計画の策定から、取組の難易度について効果的取組をA+、発展的取組をA、標準的取組をBと表示することとなった。</li> <li>・調達改善の実施状況において、①国庫債務負担行為の活用、②企画競争、③オフィス関連調達の合理化、④インターネット取引におけるクレジットカード決済の活用などが示された。</li> <li>・委員から、例えば次の意見が出された。 <ul style="list-style-type: none"> <li>－調達改善に関するマネジメント強化は、調達改善の「本丸」である。個別案件の審査・管理を含め、調達プロセス全体のマネジメント強化を行うことが重要。</li> </ul> </li> </ul>
28回 （平成29年（2017年）11月9日）	<ul style="list-style-type: none"> <li>・「平成28年度調達改善の取組に関する点検結果（案）」が審議された。</li> <li>・調達改善におけるマネジメント強化に関して、①調達改善に向けた審査・管理の充実の面から、例えば内部監査の際に個別契約に対して付された契約監視委員会等からの意見を職員に共有するなど、機会をとらえて調達改善に係るノウハウの向上が重要とされた。また、②調達改善に資する研修・情報共有の実施、人事評価への反映の面から、会計法令に関する研修に加え、調達改善に向けたより実践的で多様な内容の研修実施、府省庁内で個別審査に際し指摘された課題と効果のあった対策やベストプラクティスの共有徹底、調達改善の取組が不断に行われるよう適切な人事評価をする必要性などが示された。</li> <li>・電力自由化への対応の優良事例（法務省）として、多くの電力事業者に競争入札に参加してもらうために、①各一般電気事業者管内単位での調達、②特別高圧、高圧電力契約と低圧電力契約の分割、③年間予定数量は100万kWh以上、④特別高圧・高圧電力施設の場合、契約電力が1,500kW以上、といった検討方針が別添として示された。</li> <li>・委員から、例えば次の意見が出された。 <ul style="list-style-type: none"> <li>－前例に乏しい新技術を活用する調達を行う際などには、専門家から費用対効果の高い調達方法に関する意見を徴することが有効。</li> </ul> </li> </ul>
31回 （平成30年（2018年）3月28日）	<ul style="list-style-type: none"> <li>・「平成29年度上半期調達改善の取組に関する点検結果（案）」が審議された。</li> <li>・平成29年度調達改善計画における共通的な取組は、①一者応札の事前審査・事後審査の実施・強化、②地方支分部局等における取組の推進、③電力調達・ガス調達の改善、とされた。</li> <li>・一者応札に関して、デジタル・ガバメント実行計画（平成30年1月16日eガバメント閣僚会議決定）では、サービス設計に当たって投資対効果が十分に行われるべきことなどが示されていることを挙げ、調達に関しても費用対効果の追求のため、CIO補佐官の役割発揮が求められる。</li> <li>・調達改善におけるマネジメント強化に関して、大量生産品を調達する際には取引価格の比較にインターネットを利用し、市場価格よりも大幅に高額で調達しているケースが無いかなど価格チェック等による改善の取組が求められるとされた。</li> <li>・今後もメルマガ活用やオフィス関連調達の合理化手法に関して、府省庁横断的な実践的ノウハウの共有を行うことの必要性が示された。</li> <li>・委員から、例えば次の意見が出された。 <ul style="list-style-type: none"> <li>－契約監視委員会等の審査の対象となっている個別案件に関して、調達改善計画においても目標とすることは有効である。</li> <li>－特に中小企業から、国の発注情報がわかりにくいとよく聞くため、受注者から見て必要な情報が得やすいかの改善余地がある。</li> <li>－海外事例で見られるように、例えば役所が仕様書を書くという発想から性能発注へ移行していくことが考えられる。</li> </ul> </li> </ul>

回数（開催日）	点検結果の概要
32回 （平成30年（2018年）11月7日）	<ul style="list-style-type: none"> <li>・「平成29年度調達改善の取組に関する点検結果（案）」が審議された。</li> <li>・一者応札が複数回継続する案件の解消に向けた事前・事後の審査体制は、平成29年度上半期までに全府省庁で整備された。</li> <li>・委員から、例えば次の意見が出された。 <ul style="list-style-type: none"> <li>－共同調達の新たな展開として、会計データと直結することを前提に、ネット上にマーケットプレイスを設置することが考えられる。</li> </ul> </li> </ul>
35回 （平成31年（2019年）3月29日）	<ul style="list-style-type: none"> <li>・「平成30年度上半期調達改善の取組に関する点検結果（案）」が審議された。</li> <li>・平成30年度調達改善計画における共通的な取組は、①調達改善に向けた審査・管理の充実、②地方支分部局等における取組の推進、③電力調達・ガス調達の改善、とされた。</li> <li>・電力の調達改善については、多くの事例で1割以上のコスト削減が見られ、ガス調達においても調達改善事例が見られつつあるとした。</li> <li>・別添として、情報システム調達の改善（一者応札解消等）に成果のあった取組事例が示された。</li> </ul>
36回 （令和元年（2019年）11月5日）	<ul style="list-style-type: none"> <li>・「平成30年度調達改善の取組に関する点検結果（案）」が審議された。</li> <li>・電力調達に関する取組について、建物を超えて電力需要をまとめて調達した事例、広域に存在する庁舎等をまとめて共同調達した事例や府省庁を超えて多数の庁舎等をまとめて共同調達した事例も見られた。</li> <li>・委員から、例えば次の意見が出された。 <ul style="list-style-type: none"> <li>－各府省庁の取組にはバラツキも見られるが、事務局が行っている勉強会や各府省庁への講師派遣などは継続されるべきである。</li> <li>－一者応札が複数回継続する案件を契約監視委員会等で再審議する取組については、個別案件の審査・管理の充実が図られた例といえる。</li> </ul> </li> </ul>
39回 （令和2年（2020年）3月27日）	<ul style="list-style-type: none"> <li>・「令和元年度上半期調達改善の取組に関する点検結果（案）」が審議された。</li> <li>・令和元年度調達改善計画における共通的な取組は、①調達改善に向けた審査・管理の充実、②地方支分部局等における取組の推進、③電力調達・ガス調達の改善、とされた。</li> <li>・一部府省庁では、一者応札の個別案件ごとに要因分析を記載した一覧を作成するなどの取組が進んでいる。</li> <li>・情報システムの調達改善に関して、個別の情報システムごとにセキュリティを確保しつつ、ベンダーロックインなどの課題や特性を踏まえて計画的に契約更新等の機会をとらえ対処していくことが必要である。</li> <li>・令和元年度調達改善実務者向け勉強会「随意契約による場合の見積り根拠の精査」に対する意見が、別添として示された。</li> </ul>
40回 （令和2年（2020年）11月6日）	<ul style="list-style-type: none"> <li>・「令和元年度調達改善の取組に関する点検結果（案）」が審議された。</li> <li>・情報システム整備に関連して、令和2年度から一部の府省庁で機動的かつ効果的、効率的に進めるために、契約締結前に複数事業者と提案内容について技術的対話を可能とする新たな調達、契約方法の試行運用が実施されている。</li> <li>・持続可能な社会に向けた取組が求められるなか、一部の府省庁では、一定割合以上の再生可能エネルギー由来の電力供給を求める要件設定により、再生可能エネルギー比率の高い電力調達を実現している。</li> <li>・事業者からの見積もりに基づき調達する場合に見積り根拠の精査が行われているが、ノウハウ蓄積程度にバラツキがあり、マニュアル化やデータベースによる管理・共有が必要である。</li> <li>・受注可能な事業者の調査・情報発信の充実による一者応札解消事例が、別添で示された。</li> <li>・委員から、例えば次の意見が出された。 <ul style="list-style-type: none"> <li>－事務局が主催する勉強会のテーマとして取り上げた「受注可能な事業者の調査」により、一者応札が改善した事例が増えていることを評価する。</li> </ul> </li> </ul>
43回 （令和3年（2021年）3月26日）	<ul style="list-style-type: none"> <li>・「令和2年度上半期調達改善の取組に関する点検結果（案）」が審議された。</li> <li>・令和2年度調達改善計画における共通的な取組は、①調達改善に向けた審査・管理の充実、②地方支分部局等における取組の推進、③電力調達・ガス調達の改善、とされた。</li> <li>・一部の府省庁では、再生可能エネルギー比率の高い電力調達を実現した取組が見られている。2050年カーボンニュートラルの実現に向け、他府省庁においても、競争性確保やコスト抑制に十分留意した上で、同様の取組が求められる。</li> <li>・令和2年度から試行運用された「情報システム調達における技術的対話」について、内閣官房情報通信技術（IT）総合戦略室の職員等を講師として招き、全府省庁の実務担当者を対象として勉強会を開催した。</li> <li>・委員から、例えば次の意見が出された。 <ul style="list-style-type: none"> <li>－新型コロナウイルスの状況等を踏まえ、調達事務のオンライン化を各府省庁で更に推進していく必要がある。</li> </ul> </li> </ul>

回数（開催日）	点検結果の概要
45回 （令和3年（2021年）11月5日）	<ul style="list-style-type: none"> <li>・「令和2年度調達改善の取組に関する点検結果（案）」が審議された。</li> <li>・電力調達に関して、令和2年12月、行政改革推進本部事務局と環境省から各府省庁に対し、競争性の確保や低廉な電力価格の実現等に留意した上で、令和3年度分の電力は再生可能エネルギー比率30%以上を実施するよう要請された。これを受けて、電力調達を実施している全府省庁で調達手続が開始した。</li> <li>・調達手続のオンライン化に向けた取組に関して、新型コロナウイルス感染症対応として書面・押印・対面の見直しが行われている。また、入札の実施、契約書の作成等については、電子調達システムによりオンライン化され、事業者への周知等に加えオンライン利用率の向上のための取組が行われている。令和2年度は全府省庁で電子調達システムが導入され、オンライン利用率の向上がみられた。令和2年12月には、全府省庁に共通して適用される会計手続における書面等の規定が改正され、見積書や請書等の徴取が電子メール等でも可能となった。</li> <li>・再生可能エネルギー比率の高い電力調達に関する取組の強化として、環境省、防衛省などで既に取組を進めているほか、電力調達を実施している全府省庁において調達手続が開始されており、実施件数の増加が見込まれる。調達改善の観点からは、競争性確保やコスト抑制が重要であり、引き続き、環境省と連携し、ノウハウの共有化を行うことが必要である。</li> <li>・委員から、例えば次の意見が出された。 ーデジタル庁設置により、民間ノウハウや人材活用が進み、情報システム調達の競争性や経済性の更なる向上が期待される。</li> </ul>
48回 （令和4年（2022年）3月25日）	<ul style="list-style-type: none"> <li>・「令和3年度上半期調達改善の取組に関する点検結果（案）」が審議された。</li> <li>・令和3年度調達改善計画における共通的な取組は、①調達改善に向けた審査・管理の充実、②地方支分部局等における取組の推進、③電力調達・ガス調達の改善、とされた。</li> <li>・一者応札案件について個別に要因分析した一覧を、事業者への情報提供等のため公表したり、入札監視委員会等の参考資料とする等の取組がある。</li> <li>・調達事務に関しては、見積書や請求書等への押印を不要としたり、入札説明会をオンライン開催するなどの対応が見られる。また、原則電子契約とする旨を入札説明書へ記載する取組や契約件数が多い事業者に個別に電子調達システムの利用について声掛けする等の取組がある。</li> <li>・行政改革推進本部事務局は、デジタル庁などの各府省庁と連携し、調達事務のデジタル化を推進していくにあたり有効なノウハウ収集や共有を図ることが必要である。</li> <li>・行政改革推進本部事務局は、令和3年度下半期からは、地方を含む実務担当者を対象に、優良取組において実際に作成、活用している様式等の閲覧やダウンロードができる電子掲示板を開設している。</li> <li>・委員から、例えば次の意見が出された。 ー再生可能エネルギー比率の高い電力調達は、「2050年カーボンニュートラル」実現に向け各府省庁の取組が進められるなかで、行政改革推進本部事務局では、競争性やコスト抑制等のノウハウ収集と共通を行うことが重要である。</li> </ul>
50回 （令和4年（2022年）10月21日）	<ul style="list-style-type: none"> <li>・「令和3年度調達改善の取組に関する点検結果（案）」が審議された。</li> <li>・電力調達に関して、各府省庁では、早期の入札実施や幅広い声掛けの実施等により、競争性の確保に努め、700件で再生可能エネルギー比率30%以上の電力調達を実現し、電力調達全体の総予定使用電力量の約25%を再生可能エネルギー電力で調達した。</li> <li>・令和2年12月に、法令により全府省庁に共通して適用される会計手続において書面等による手続の規定が改正され、多くの府省庁にて、押印を省略した見積書や請書等を電子メールにより徴取している。</li> <li>・今後の取組として、「デジタル完結・自動化原則」⁶を踏まえて、調達事務手続をデジタルで完結させ、発注者及び受注者の負担軽減や事務の効率化を図ること、また、「オンライン利用率引上げの基本計画」⁷に基づき、デジタル庁を中心に、電子調達システムの利用率の向上を図ることが必要である。</li> <li>・委員から、例えば次の意見が出された。 ー調達事務のデジタル化については、各府省庁において、年度ごとに電子調達システムの利用率の目標を定めるなどして、取組を更に進めていく必要がある。</li> </ul>

6 書面、目視、常駐、実地参加等を義務付ける手続・業務について、デジタル処理での完結、機械での自動化を基本とし、行政内部も含めエンドツーエンドでのデジタル対応を実現すること。国・地方公共団体を挙げてデジタルシフトへの組織文化作りと具体的対応を進めること。

7 <https://www.digital.go.jp/about/online-basic-plan/>

回数（開催日）	点検結果の概要
52回 （令和5年（2023年）3月31日）	<ul style="list-style-type: none"> <li>・「令和4年度上半期調達改善の取組に関する点検結果（案）」が審議された。</li> <li>・令和3年度調達改善計画における共通的な取組は、①調達改善に向けた審査・管理の充実、②調達事務のデジタル化推進、③電力調達・ガス調達の改善、とされた。</li> <li>・競争参加者増加取組に関して、事業者への情報発信を幅広く行うため、「調達ポータル」サイトを活用するなどの取組が見られる。また、支払いを履行後一括まとめてではなく、事務負担に配慮しながら分割して行うなど、新規事業者の参入可能性を高める取組も見られた。</li> <li>・令和4年に入り国際的な原材料価格の上昇に加え、円安の影響などにより、エネルギー価格が高騰した。このため、一般競争入札を行っても応札者がいないことから、最終保障供給契約による随意契約となった事例や、一般競争入札によって契約したが契約途中で単価等の増額変更契約を余儀なくされた事例など、コスト削減よりも電力の安定受給を優先せざるを得なかった事例が複数見られた。</li> <li>・委員から、例えば次の意見が出された。 <ul style="list-style-type: none"> <li>－自己評価において、具体的な事例の記載をしていない府省庁や前年度から同一の記載を続けている府省庁は、PDCAサイクルを効果的に回していくためにも、個別案件に基づき具体的に記載するなど、取組の進捗をわかりやすく記載することが重要である。</li> </ul> </li> </ul>
53回 （令和5年（2023年）10月27日）	<p>「令和4年度調達改善の取組に関する点検結果（案）」が審議された。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・実践的ノウハウの共有に関して、行政改革推進本部事務局は研修動画等のコンテンツを充実させている。</li> <li>・ベンダーロックインを予防するための方策等について、行政改革推進本部事務局は、デジタル庁と適切に連携することが重要である。また、電子入札や電子契約と併せて、他のデジタル技術を活用した調達事務も視野に入れておくことが重要である。</li> <li>・委員から、例えば次の意見が出された。 <ul style="list-style-type: none"> <li>－行政改革推進本部事務局は、既に定着し成熟しつつある取組は各府省庁で自律的に進めることとするなど既存の取組を整理し、推進するテーマを検討していくことが重要。</li> </ul> </li> </ul>

### (3) 公正取引委員会

公正取引委員会とは、私的独占の禁止及び公正取引の確保に関する法律（以下、独占禁止法という。）、及びその補完法である下請代金支払遅延等防止法（いわゆる、下請法）を運用するために内閣総理大臣の所轄に属する行政委員会⁸であり、他から指揮監督を受けることなく独立して職務を行う。入札談合などの独占禁止法に違反すると疑われる事実が公正取引委員会に報告あった場合には、必要な調査をし（関係者に出頭を命じて審尋する、帳簿書類を提出させ検査する、立入検査をする等）、違反する事実があると思料するときは、職権で当該行為を排除するために必要な措置を命じることができる。また、課徴金を課したり、公正取引委員会の告発により法定刑を論じることとなる。

公正取引委員会は、独占禁止法の目的である、公共調達により行われる適正な競争を守ることで、日本経済の健全な発展を促進することに貢献している。

#### 独占禁止法

（目的）

第1条 この法律は、私的独占、不当な取引制限及び不公正な取引方法を禁止し、事業支配力の過度の集中を防止して、結合、協定等の方法による生産、販売、価格、技術等の不当な制限その他一切の事業活動の不当な拘束を排除することにより、公正且つ

自由な競争を促進し、事業者の創意を發揮させ、事業活動を盛んにし、雇傭及び国民実所得の水準を高め、以て、一般消費者の利益を確保するとともに、国民経済の民主的で健全な発達を促進することを目的とする。

第二十七条の二 公正取引委員会は、前条第一項の任務を達成するため、次に掲げる事務をつかさどる。

- 一 私的独占の規制に関すること。
- 二 不当な取引制限の規制に関すること。
- 三 不公正な取引方法の規制に関すること。
- 四 独占的狀態に係る規制に関すること。
- 五 所掌事務に係る国際協力に関すること。
- 六 前各号に掲げるもののほか、法律（法律に基づく命令を含む。）に基づき、公正取引委員会に属させられた事務

公正取引委員会は、1994年7月に、「公共的な入札に係る事業者及び事業団体の活動に関する独占禁止法上の指針」（最終改正2020年12月）⁹を公表した。公正取引委員会の独占禁止法運用の経験に基づいて、入札に係る事業者等の主要な活動類型ごとに、「原則として違反となるもの」、「違反となるおそれがあるもの」、「原則として違反とならないもの」の参考例として、例えば次のよ

⁸ 監督官庁等から独立してその職権を行使することを法令により定められた機関

⁹ [https://www.jftc.go.jp/dk/guideline/unyoukijun/kokyonyusatsu_images/kokyonyusatsu.pdf](https://www.jftc.go.jp/dk/guideline/unyoukijun/kokyonyusatsu_images/kokyonyusatsu.pdf)

うな行為を示している。

原則として違反となるもの
入札に参加しようとする事業者が、当該入札について有する受注意欲、営業活動実績、対象物件に関連した受注実績等受注予定者の選定につながる情報について、それら事業者間で情報交換を行い、又はそれら事業者を構成員とする事業者団体が、かかる情報について、収集・提供し、若しくはそれら事業者間の情報交換を促進すること。
事業者が共同して又は事業者団体が、過去の入札における個々の事業者の指名回数、受注実績等に関する情報を、今後の入札の受注予定者選定の優先順位に係る目安となるような形で整理し、入札に参加しようとする事業者に提供すること。
受注予定者以外の入札参加者が、受注予定者等から入札価格に関する連絡・指示等を受けた上で、受注予定者が受注できるようにそれぞれの入札価格を設定すること。
事業者が共同して又は事業者団体が、受注予定者に他の入札参加者等に対して業務発注、金銭支払等の利益供与をさせること。
事業者が共同して又は事業者団体が、入札に参加を予定する事業者に対して、受注予定者の決定に参加するよう若しくは決定の内容に従うよう要請、強要等を行い、決定に参加・協力しない事業者に対して、取引拒絶、事業者間若しくは事業者団体の内部における差別的な取扱い等により入札への参加を妨害し、又は決定の内容に従わないで入札した事業者に対して、取引拒絶、事業者間若しくは事業者団体の内部における差別的な取扱い、金銭の支払等の不利益を課すこと。
事業者が共同して又は事業者団体が、入札に係る最低入札価格等を決定すること。
事業者が共同して又は事業者団体が、入札に係る受注の数量、割合等を決定すること。

違反となるおそれがあるもの
事業者間で又は事業者団体が、各事業者に対して、指名競争入札に係る指名を受けたことや入札への参加の予定について報告を求めること。
共同企業体により入札に参加しようとする事業者が、単体又は他の共同企業体により当該入札に参加しようとする事業者との間で、当該入札への参加のための共同企業体の結成に係る事業者の組合せに関して、情報交換を行い、又は事業者団体が、かかる情報交換を促進すること。
事業者団体が、構成事業者から、入札による受注に応じた特別会費、賦課金等を徴収すること。
入札の対象となる商品又は役務の価格水準や価格動向に関する情報について、発注者からその予定価格の積算に資するための情報提供の依頼を受ける等して、当該入札に参加しようとする事業者間で情報交換を行い、又は事業者団体が、それら事業者との間で情報を収集・提供し、若しくはそれら事業者間の情報交換を促進すること。

原則として違反とならないもの
事業者が、指名競争入札において、指名以前の段階で、制度上定められた発注者からの要請に応じて、他の事業者や事業者団体と連絡・調整等を行うことなく、自らの入札参加への意欲、技術情報（類似業務の実績、技術者の内容、当該発注業務の遂行計画等）等を発注者に対して説明すること。
指名競争入札において、指名を受けた事業者が、他の事業者や事業者団体と連絡・調整等を行うことやそれらから要請等を受けることなく、自己の事業経営上の判断により、入札を辞退すること。
事業者が共同して又は事業者団体が、発注者が公表した積算基準について調査すること（事業者間に積算金額についての共通の目安を与えるようなことのないものに限る。）
中小企業者の団体が、構成事業者の入札一般に係る積算能力の向上に資するため、標準的な費用項目を掲げた積算方法を作成し、又は所要資材等の標準的な数量や作業量を示すこと（事業者間に積算金額についての共通の目安を与えるようなことのないものに限る。）
事業者団体が、関連する官公需の全般的な動向の把握のために、構成事業者から官公需の受注実績に関して個別の受注に係る情報を含まない概括的な情報を任意に徴し、又は発注者が発注実績若しくは今後の発注予定に関して公表した情報を収集し、関連する官公需全般に係る受注実績又は今後の需要見通しについて個々の事業者に係る実績又は見通しを示すことなく概括的に取りまとめて公表すること。

原則として違反としないもの
事業者団体が、官公庁や民間の調査機関等が公表した入札に関する一般的な情報（発注者の入札に係る過去の実績又は今後の予定に関する情報、入札参加者の資格要件又は指名基準に関する情報、労務賃金、資材、原材料等に係る物価動向に関する客観的な調査結果情報等）を収集・提供すること。
事業者団体が、構成事業者から、財務指標、従業員数等経営状況に関する情報で通常秘密とされていない事項について、情報を任意に徴し、これに基づいて平均的な経営指標を作成し、提供すること。
入札に参加しようとする事業者を構成員とする中小企業者の団体が、構成事業者の情報収集能力の不足を補うため、当該入札に関する対象物件の内容、必要な技術力の程度等について発注者が公表した情報を収集・提供すること（受注予定者の決定につながるようなことを含まないものに限る。）。
中小企業者の団体が、入札に参加するための経常的な共同企業体としての資格申請を構成事業者が行おうとする場合に、その求めに応じて、共同企業体の構成員の組合せに係る過去の客観的な事実に関する情報を提供すること。
事業者が、入札に参加するための共同企業体の結成に際して、相手方となる可能性のある事業者との間で、個別に、相手方の選定のために必要な情報を徴し、又は共同企業体の結成に係る具体的な条件に関して、意見を交換し、これを設定すること（受注予定者の決定につながるようなことを含まないものに限る。）。
中小企業者の団体が、経常的な共同企業体の運営に関する一般的な指針（構成員の分担業務実施のための必要経費の分配方法、共通費用の分担方法等）を作成し、構成事業者に提供すること。
事業者が共同して又は事業者団体が、本指針の内容にのっとり、入札に係る事業者及び事業者団体の活動と独占禁止法との関係について、一般的な知識の普及活動を行うこと。
事業者が共同して又は事業者団体が、入札による契約について、その確実な履行、下請取引の適正化や操業の安全の確保の必要性に関する一般的な啓蒙を行い、又はそのために技術の動向や入札制度若しくは関係法令の内容について調査し、一般的な知識の普及活動を行うこと（特定の入札に係る情報交換、指導、要請等の活動につながるものではないものに限る。）。
事業者が共同して又は事業者団体が、入札制度一般の内容や運用に関して、国、地方公共団体等に対して、要望又は意見の表明を行うこと。
事業者が、発注者に対して、特定の入札に関係なく、技術に関する情報の一般的な説明を行うこと。

公正取引委員会は、このような指針により入札談合といった独占禁止法等違反を分かり易く示すとともに、違反と疑わしい事実があった場合の申告¹⁰も受付けるなどにより、公共調達に係る事業者等の適正な活動に役立っている。

## 2. 府省庁単位で実施されるチェック（ガバナンス）

### (1) 契約監視委員会等

「随意契約の適正化の一層の推進について」（2007年11月2日付け公共調達の適正化に関する関係省庁連絡会議決定）において、随意契約の適正化推進に当たり、「随意契約見直し計画」の対象となっている契約について地方支分部局を含めた府省全体の状況を本府省において定期的に把握し、「公共工事の入札及び契約の適正化を図るための措置に関する指針（2001年3月9日閣議決

定）」を踏まえ、各府省が発注する工事について進められている入札契約の過程に第三者の意見を反映させる仕組みを、工事以外の契約にも導入することとされた。

これにより、全府省庁に第三者機関としての契約監視委員会等が設置され、公共工事に限らず、物品・役務等を含む全ての入札契約・随意契約が審議の対象となった。さらに、本府省のみならず、相応の発注規模の地方支分部局にも原則として設置され、一者応札などは重点的に監視し、第三者機関の審議概要は公表されることとなった。

例えば、外務省の契約監視委員会¹¹は、年に4回開催されているが、審議対象となった契約全件が次の6区分で、かつ、それぞれの区分で、件名、契約締結日、契約相手方の名称、契約相手方の住所、法人番号、応札者数、予定価格、契約金額、落札率、備考（契約種類、主管局課、その他）が公表されている。

¹⁰ <https://www.jftc.go.jp/soudan/madoguchi/shinkoku.html>

¹¹ [https://www.mofa.go.jp/mofaj/annai/shocho/chotatsu/kki_giji/index.html](https://www.mofa.go.jp/mofaj/annai/shocho/chotatsu/kki_giji/index.html)

一般競争方式（政府調達に関する協定適用対象）	企画競争に基づく随意契約方式
一般競争方式（政府調達に関する協定適用対象以外）	公募に基づく随意契約方式
指名競争方式	その他の随意契約方式

このような開示状況（内容）は、どの府省庁も大きな差はない。各府省庁の契約監視委員会等は、少額随意契約などを除いた範囲ではあるが、契約全体の概要、個別契約の審議を実施している。

なお、独立行政法人等については、各府省の独立行政法人評価委員会において、入札・契約に係る事務の適正執行について厳正に評価することとされた。現在のように各独立行政法人等に「契約監視委員会」が設置されたのは、2009年11月17日の閣議決定「独立行政法人の契約状況の点検・見直しについて」において、競争性のない随意契約の更なる見直し徹底と、一般競争入札等においても真に競争性が確保されているかなどを監事・外部有識者により構成する契約監視委員会において点検・見直しする要請があつて以降である。

## (2) 行政事業レビュー

行政事業レビューは、各府省庁に設置される「行政事業レビュー推進チーム」が実施に取り組む。その統括責任者は官房長（官房長不設置の省庁では総括審議官同等クラス）、副統括責任者を会計課長とし、EBPM¹²の観点から関係者が連携できる体制を組むこととされている。また、外部有識者から、「同じ予算でより多くの成果を引き出す工夫は無いか」、「より少ない予算で同等以上の成果を引き出す工夫は無いか」、「そもそも国費投入の必要性はあるか」等の観点からの点検も受けている。

日本公認会計士協会の「公共調達の課題と方向性」では、行政事業レビューについて、公共調達の観点から、「行政事業レビューとは、各府省自らが自律的に、概算要求前の段階において、原則全ての事業について、予算が最終的にどこに渡り（支出先）、何に使われたか（使途）といった実態を把握し、これを国民に明らかにした上で、外部の視点も活用しながら、過程を公開しつつ事業内容の効果の点検を行い、その結果を予算の概算要求や執行等に反映させる取組」¹³と説明している。

「行政事業レビュー実施要領」¹⁴では、外部有識者に点検を受ける事業の選定には基準があるが、そのひとつに「入札等において一者応札・一者応募となった契約又は競争性のない随意契約に基づいて、前年度に、一社当たり10億円以上の支出を行った支出先（国庫債務負担行

為等による場合は、契約総額が10億円以上となった契約先）を含む事業」ともある。

外部有識者も含めた点検が事業単位ではあるものの、このように、実質的に競争の働かなかった契約から事業を選定する視点には、個別契約単位へのチェックに加え、国としての公共調達に対する一定のチェック機能が働いていると考えられる。

### ① 行政事業レビューに使用されるシートに記載される情報

行政事業レビューでは、公共調達（入札や契約）に関連する次の情報が提示され、この情報を含めて点検される形で、公共調達に関するチェックがなされている。

#### (資金の流れ)

各府省庁から、どのような事業者にとどの程度の資金が流れているかが記載されるが、その情報と合わせて、次の別を記載する。

- ・一般競争契約（最低価格）
- ・一般競争契約（総合評価）
- ・指名競争契約（最低価格）
- ・指名競争契約（総合評価）
- ・随意契約（企画競争）
- ・随意契約（公募）
- ・随意契約（少額）
- ・随意契約（不落・不調）
- ・随意契約（その他）
- ・補助金等交付（補助金等に係る予算の執行の適正化に関する法律第2条第1項）
- ・運営費交付金交付（独立行政法人通則法第46条第1項）
- ・国庫債務負担行為等（令和2年度以前に国会の議決を受けた「財政法」第14条の2第3項に規定する継続費及び同法第15条第5項に規定する国庫債務負担行為に係る令和4年度予算における歳出化分）

#### (支出先上位10者リスト)

支出先1者に係る支出額の順に、必要事項が記載される。この必要事項には、上記（資金の流れ）に記載の契約形態に加えて、入札者数、落札率、一者応札・一者応募又は競争性のない随意契約となった理由及び改善策などが記載される。これと同様の情報は、国庫債務負担行為等による契約先上位10者リストにも記載される。

## (3) 内部監査（会計監査）

財務省通知では、公共調達の適正化に向けて、入札及び契約の適正化、再委託の適正化などに留意して、内部監査を実施することを指示している。また、財務省で

¹² EBPM（エビデンス・ベースト・ポリシー・メイキング。証拠に基づく政策立案）とは、政策の企画をその場限りのエピソードに頼るのではなく、政策目的を明確化したうえで合理的根拠（エビデンス）に基づくものとする。

¹³ 日本公認会計士協会「公共調達の課題と方向性」  
([https://jicpa.or.jp/specialized_field/files/0-14-0-2-20210325.pdf](https://jicpa.or.jp/specialized_field/files/0-14-0-2-20210325.pdf)) 13ページ

¹⁴ <https://www.gyokaku.go.jp/review/img/R05jisshiyouryou0515.pdf>

は、各府省等が内部監査として実施する会計監査の充実・強化を図るために、外部委託による民間専門家からの助言や各府省等の協力を仰ぎ、組織の在り方、トップのあるべき姿勢等、中長期的に目指すべき方向性も含めた一連の会計監査のモデルプランとして、「内部監査（会計監査）充実・強化のためのガイドライン」（平成27年4月 財務省主計局 財務省理財局）¹⁵（以下、ガイドラインという。）を定めている。

このガイドラインでは、会計監査を「会計監査機構¹⁶が、被監査部署の会計経理と予算執行について、遵守すべき会計法令等に基づき、適正性の確保がなされているか情報を収集して、会計経理の正確性及び合規性、予算執行の経済性及び効率性並びに有効性等の観点から評価を行い、もって、会計経理と予算執行の一層の適正化及び決算報告の信頼性の確保を図ることを目的として実施される内部監査」と定義している。個別の契約や内部統制面を含めたチェック態勢なども含めて、公共調達等の公平性や透明性、合規性などの視点から内部監査（会計監査）が行われる。

#### ① 根拠法令

各府省庁の組織令等を根拠としている。例えば、財務省においては以下である。

（財務省組織令）

第二節 内部部局 第三款 課の設置等 第一目 大臣官房

（会計課の所掌事務）

第十六条 会計課は、次に掲げる事務をつかさどる。

一 財務省の所掌に係る経費及び収入の予算、決算及び会計並びに会計の監査に関すること。

（財務省組織規則）

（監査室及び管理室並びに会計調査官、予算企画専門官及び契約専門官）

第四条 会計課に、監査室及び管理室並びに会計調査官、予算企画専門官及び契約専門官それぞれ一人を置く。

2 監査室は、次に掲げる事務をつかさどる。

一 財務省の所掌に係る経費及び収入の決算並びに会計の監査に関すること。

二 国税収納金整理資金の管理に関すること。

3 監査室に、室長並びに上席会計監査官一人及び会計監査官二人を置く。

4 上席会計監査官は、命を受けて、財務省の所掌に係る会計の監査を実施し、及び会計監査官の行う事務を整理する。

5 会計監査官は、命を受けて、財務省の所掌に係る会計の監査を実施する。

#### ② 独立性（第三者性）の担保について

一般に、内部監査を担当する部署及び所属職員は、他の部署等からの干渉や制約を受けることなく、公正不偏な態度で客観的に会計監査を実施することが求められる。内部監査を担当する会計監査機構は、各府省内において会計担当部門との兼務などにより独立的な立場が保持できない可能性がある。この点についてガイドラインでは、各組織の事務・事業に係る予算執行全体を客観的な視点から統括することができる立場にある者、すなわち、組織の長もしくは少なくとも会計担当課長より上位の職にある者を関与させるとともに、会計監査規程等を整備することなどの必要な策を講じることによって監査実施上の客観性を確保できるよう努めるよう要請している。

#### ③ 会計監査機構

会計監査機構の全体概要については、会計検査院の平成13年度決算検査報告内「特定検査対象に関する検査状況」において「第16 国の機関が内部監査として実施する会計監査の状況について」¹⁷が報告され、触れられている。会計監査機構として単独型、補完型、分担型、複合型があることや、当時の監査担当職員数、監査マニュアルの設置状況などが調べられている。なお、以降、各省庁の内部監査体制について、横並びに調査した報告は、会計検査院検査報告データベースからは検索できなかった。

#### ④ 内部監査結果

平成19年度決算検査報告（会計検査院）の「府省等が締結している随意契約に関する事項について」¹⁸では、内部監査の結果は多くの府省庁でイントラネット等に掲示され職員の閲覧ができる状況にあるとしている。しかしながら、各府省庁のホームページからは、一部の府省庁を除き、公共調達に関する内部監査体制や内部監査結果の検索はできない。なお、公表されている中から、厚生労働省と法務省の例を紹介する。

##### （厚生労働省）

厚生労働省では、公共調達審査会¹⁹が設置され、一般会計、労働保険特別会計労災勘定、労働保険特別会計雇

¹⁵ <https://www.mof.go.jp/policy/budget/topics/guideline/guideline.pdf>

¹⁶ 各府省等の組織令等に基づいて会計監査を実施する組織

¹⁷ <https://report.jbaudit.go.jp/org/h13/2001-h13-0756-0.htm>

¹⁸ <https://report.jbaudit.go.jp/org/h18/2006-h18-0733-0.htm>

¹⁹ [https://www.mhlw.go.jp/sinsei/chotatu/zukeisinsa/koukyo_shinsa.html](https://www.mhlw.go.jp/sinsei/chotatu/zukeisinsa/koukyo_shinsa.html)

用勘定、労働保険特別会計徴収勘定、年金特別会計業務勘定の別に、毎年度4回の審査会が開催され、個別の審議案件ごとに審議結果（所見）が公表されている。また、8つの地方厚生局、47の都道府県労働局においても同様に公共調達審査会が年数回開催され、その審議結果は各厚生局、労働局のホームページにおいて公表されている。

#### （法務省）

法務省では、2023年3月31日付けで、2022年度法務省会計監査の実施結果を公表している²⁰。契約事務に関しては、次のような記載がある。

## 2. 令和4年度の監査における重点項目

### （1）契約事務

○契約の適切性及び経済性・有効性等に関する監査  
契約を締結した案件について、契約の申請から支出の決定までの一連の処理を、契約手続全般の適切性のほか、契約内容の正確性、合規性及び経済性の観点からの監査

## 4. 監査の実施結果

### （1）契約事務

#### ア 監査手法

令和3年度及び令和4年度に締結した契約を対象として、任意に抽出した案件について、関係書類に基づき、担当者に対しヒアリングを行うなどして、監査を実施した。

#### イ 指導事項

監査の結果、多くの場合、会計法令に基づき適正に契約手続が行われている状況を確認したものの、関係書類の作成等が適切に行われていない事案も認められたため、該当庁に対して、主に以下の指導を行った。

- ・調達伺いが作成されていない、又は、調達伺いは作成されているが、その中で調達の目的、必要性等が記載されておらず、それらが不明確であったことから、今後は、調達伺いを作成し、調達の目的、必要性等を明確にすること。
- ・契約書の記載内容について、民法の一部を改正す

る法律等の施行に伴う変更が反映されていなかったことから、今後は、適正に記載すること。

- ・契約金額が60万円を超える少額随意契約案件について請書を徴取していなかったことから、今後は、必ず徴取すること。
- ・契約金額が200万円を超える契約について、検査調書が作成されていなかったことから、今後は、契約金額が200万円を超える契約に関しては、検査調書を作成すること。

また、監査対象庁名称も公表されており、大臣官房会計課実施分としては、法務本省に加え、法務局10庁、検察庁15庁、矯正官署39庁、更生保護官署16庁、入国管理官署5庁が、大臣官房施設課実施分としては、法務本省に加え、法務局9庁、検察庁12庁、矯正官署40庁、更生保護官署1庁、出入国在留管理官署5庁の名称が記載されている。なお、厚生労働省と異なり、調達に関して検討した案件名称や審議結果などの情報は確認できなかった。また、それぞれの地方官署単位での公共調達に関する会計監査の状況も法務省HPからは確認できなかった。

## 3. 最後に

国の公共調達に対するチェックは、府省庁（国）全体の視点からは会計検査院や行政改革推進会議などにより、各府省庁の視点からは内部監査や契約監視委員会などにより実施されている。会計検査院では、各府省庁の個別事業や個別契約に対する検査も実施されている。このようなチェックは、その内容や位置付けによっては、専門性や情報の非対称性などから、国民が直接関わることを代替する形で外部有識者などに関わらせることが重要である。併せて、結果を国民に開示することでチェックの相当性等の評価ができる。例えば内部監査（会計監査）は、こういう面で、より積極的に結果を、一定期間継続して公表すべきではないか。

以上

²⁰ 本稿発行時には2022年度（令和4年度）の結果は法務省HPから削除され、2023年度（令和5年度）の結果に更新されている。2023年度（令和5年度）の結果は、次のアドレスにある。<https://www.moj.go.jp/content/001416498.pdf>

# 会計基準等開発動向

2024年4月4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
パーシャルスピンの会計処理	2023年3月に企業会計基準諮問会議から提言を受け、事業を分離・独立させる手段であるスピンオフに関して、スピンオフ実施会社に一部の持分を残すスピンオフの会計処理について検討が行われていた。	2024年3月22日に改正企業会計基準適用指針第2号「自己株式及び準備金の額の減少等に関する会計基準の適用指針」等が公表された。
グローバル・ミニマム課税に関する改正法人税法への対応	以下の検討が行われていた。 ① グローバル・ミニマム課税制度に係る法人税等（当期税金）の会計処理及び開示の取扱いの検討 ② グローバル・ミニマム課税制度に係る税効果会計の取扱いについて、令和6年度以降の税制改正への対応として、実務対応報告第44号「グローバル・ミニマム課税に対応する法人税法の改正に係る税効果会計の適用に関する当面の取扱い」における当面の取扱いを継続するための改正の要否の検討	① 2024年3月22日に実務対応報告第46号「グローバル・ミニマム課税制度に係る法人税等の会計処理及び開示に関する取扱い」が公表された。また、本実務対応報告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見積りについて」が同日公表された。 ② 2024年3月22日に改正実務対応報告第44号「グローバル・ミニマム課税制度に係る税効果会計の適用に関する取扱い」が公表された。
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た。	2024年3月22日に企業会計基準第33号「中間財務諸表に関する会計基準」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。

## ■専門委員会で審議中

項目	内容	ステータス
金融商品に関する会計基準	日本基準を国際的に整合性のあるものとする取組みの一環として、予想信用損失モデルに基づく金融資産の減損についての会計基準の開発に向けて、検討が行われている。 なお、金融資産及び金融負債の分類及び測定については、今後、会計基準の開発に着手するか否かについて判断する予定とされている。	2022年4月より、予想信用損失モデルに基づく金融資産の減損について、IFRS第9号「金融商品」の相対的アプローチを採用したモデル（ECLモデル）を開発の基礎として検討が進められている。 現在、国際的な比較可能性を確保することを重視し、IFRS第9号を適用した場合と同じ実務及び結果となると認められる会計基準の開発を目的とした審議が一巡したことを踏まえ、IFRS第9号を出発点として適切な引当水準を確保したうえで実務負担に配慮した会計基準の開発を目的とした審議が行われている。

項目	内容	ステータス
上場企業等が保有するベンチャーキャピタル（VC）ファンドの出資持分に係る会計上の取扱い	2023年11月に企業会計基準諮問会議から提言を受け、上場企業等が保有する組合等への出資持分に関して、VCファンドに相当する組合等の構成資産である市場価格のない株式を中心とする限定した範囲の会計上の取扱いについて検討が行われている。	2023年12月より検討が開始されている。
金融商品取引法上の「電子記録移転権利」又は資金決済法上の「暗号資産」に該当するICOトークンの発行・保有等に係る会計上の取扱い	資金決済法上の「暗号資産」に該当するICOトークンの発行・保有等に係る会計上の取扱いについて検討が行われている。	資金決済法上の「暗号資産」に該当するICOトークンの発行・保有等に係る会計上の取扱いについては、2022年3月15日に、「資金決済法上の暗号資産又は金融商品取引法上の電子記録移転権利に該当するICOトークンの発行及び保有に係る会計処理に関する論点の整理」が公表された。2022年6月8日にコメントが締め切れ、現在、論点整理に寄せられたコメントへの対応が検討されている。 このうち、暗号資産の発行者が発行時に自己に割り当てた暗号資産の会計上の取扱いについて、2022年11月7日の第490回企業会計基準委員会において審議が行われ、ASBJにおける議論の内容を周知するために、議事概要別紙（ <a href="https://www.asb.or.jp/jp/wp-con-tent/uploads/20221107_490g_02.pdf">https://www.asb.or.jp/jp/wp-con-tent/uploads/20221107_490g_02.pdf</a> ）が公表された。
子会社株式及び関連会社株式の減損とのれんの減損の関係	JICPAから公表されている会計制度委員会報告第7号「連結財務諸表における資本連結手続に関する実務指針」に定められる連結財務諸表におけるのれんの追加的な償却処理について、子会社株式及び関連会社株式の減損とのれんの減損の関係を踏まえ、検討が行われている。	2017年10月より検討が開始されている。

■基準諮問会議でテーマアップの可否を審議中

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

項目	内容	ステータス
		これを受けて、基準諮問会議において、基準開発の対象も含めた検討が継続されている。
バーチャルPPAの会計処理について	環境意識の高まりとともに今後、取引が拡大されると見込まれるバーチャル PPA（電力購入契約の一種）の会計処理の明確化	第49回基準諮問会議（2023年11月22日開催）において、実務対応レベルとして、実務対応専門委員会にテーマ評価を依頼するとされた。 第50回基準諮問会議（2024年3月11日開催）において、実務対応専門委員会のテーマ評価では、バーチャルPPAについて需要家の観点から優先度の高い論点に範囲（会計処理単位や時価評価の要否）を限定して会計処理を検討するアプローチについては新規テーマとして取り上げる要件を満たしているとの評価が行われている。 今後、追加情報の収集及び分析を行ったうえで、次回以降改めて審議を行うこととされた。

■今後、開発に着手するか否かを判断

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

【サステナビリティ基準委員会 SSBJ】

■公開草案公表中

項目	内容	ステータス
日本版S1プロジェクト	SSBJが開発する基準を国際的に整合性のあるものとする取組みの一環として、国際サステナビリティ基準審議会（ISSB）のIFRS S1号「サステナビリティ関連財務情報開示に関する全般的な要求事項」に相当する基準の開発を行う。	2024年3月29日にサステナビリティ開示ユニバーサル基準公開草案「サステナビリティ開示基準の適用（案）」及びサステナビリティ開示テーマ別基準公開草案第1号「一般開示基準（案）」（コメント期限：2024年7月31日）が公表されている。
日本版S2プロジェクト	SSBJが開発する基準を国際的に整合性のあるものとする取組みの一環として、ISSBのIFRS S2号「気候関連開示」に相当する基準の開発を行う。	2024年3月29日にサステナビリティ開示テーマ別基準公開草案第2号「気候関連開示基準（案）」（コメント期限：2024年7月31日）が公表されている。

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

■今後、開発に着手するか否かを判断

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

【日本公認会計士協会 JICPA】

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

■確定公表済

項目	内容	ステータス
会計制度委員会報告第7号「連結財務諸表における資本連結手続に関する実務指針」の改正	ASBJから2024年3月22日に改正企業会計基準適用指針第2号「自己株式及び準備金の額の減少等に関する会計基準の適用指針」及び改正企業会計基準適用指針第28号「税効果会計に係る会計基準の適用指針」が公表されたことに伴い、左記実務指針の改正を行うもの。	2024年3月22日に会計制度委員会報告第7号「連結財務諸表における資本連結手続に関する実務指針」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2024年3月22日に企業会計基準第33号「中間財務諸表に関する会計基準」及び企業会計基準適用指針第32号「中間財務諸表に関する会計基準の適用指針」が公表されたことに伴い、左記実務指針の改正を行うもの。 現行の左記実務指針第7項では、決算日に四半期決算日又は中間決算日が含まれるとされているが、中間会計基準等の公表に伴い、その他の適切に決算が行われた日についても決算日に含まれることを明確化している。	2024年3月22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、2024年4月22日まで意見募集が行われている。

【金融庁】

項目	内容	ステータス
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>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。</li> </ul>	<p>左記政令・内閣府令案等が2024年3月27日付で公布され、以下のとおり適用されている。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・ 有価証券届出書及び発行登録書 2024年4月1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 2024年4月1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> <li>・ 臨時報告書 2025年4月1日以後提出されるものから適用</li> </ul>
「連結財務諸表の用語、様式及び作成方法に関する規則に規定する金融庁長官が定める企業会計の基準を指定する件」等の改正	<p>「連結財務諸表の用語、様式及び作成方法に関する規則に規定する金融庁長官が定める企業会計の基準を指定する件（平成21年金融庁告示第69号）」及び「財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則に規定する金融庁長官が定める企業会計の基準を指定する件（平成21年金融庁告示第70号）」について主に以下の改正を行うもの。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・ 一般に公正妥当と認められる企業会計の基準の指定について 四半期報告書制度の廃止に伴い、ASBJから公表された企業会計基準公開草案第80号「中間財務諸表に関する会計基準（案）」の最終化後に「連結財務諸表規則」及び「財務諸表等規則」に規定する一般に公正妥当と認められる企業会計の基準として指定する。 また、これに伴い、企業会計基準第12号「四半期財務諸表に関する会計基準」については指定から削除する。</li> </ul>	<p>左記改正が2024年3月29日付公布、2024年4月1日から適用されている。</p>

【法務省】

項目	内容	ステータス
該当なし		

# 新刊書籍のご案内

## サステナビリティ報告のグローバル実務 IFRSサステナビリティ開示基準の適用に向けて

有限責任監査法人トーマツ【著】  
中央経済社

昨年6月に最終基準が公表されたIFRSサステナビリティ開示基準の解説を軸として、サステナビリティ報告を含む企業の外部報告の全体像、EU・米国・我が国の開示規制動向、その他の主要な開示基準やフレームワーク等について、CSRD/ESRSやTNFDなどの最新の動向にも触れながら幅広く解説をしています。

また、サステナビリティ情報に関する内部統制や保証の動向、基準の適用における実務上の留意事項についても解説をしていますので、サステナビリティ情報の開示や保証について網羅的に学ぶことが出来る入門書となっています。

定価 3,410円(税込)

2024年4月刊

ISBNコード:

978-4-502-49391-1

※二色刷りのため実際の書籍の色と異なります。



## 金融ビジネスはどこへ向かうのか：5つの進化ドライバーでひもとく中・長期戦略

モニター デロイト (監修)、  
中村 真司・梅津 翔太 (編著)  
中央経済社

本書は、昨今、急速に変革を迫られている金融業界を取り巻く環境を踏まえ、将来に向けたカギとなるドライバーと向かうべき方向性について解説したものです。

まず第1章「金融業界にインパクトを与えるトレンド」にて、大きな転換期を迎え、進化を遂げようとしている金融サービスの背景にあるテクノロジーの発展や新たな需要を踏まえ、中長期的な金融進化の方向性を検討するうえで金融領域に多大なインパクトを及ぼし得る重要ドライバーについて読み解いています。

そして続く第2章以降では、それらの重要ドライバーを踏まえ、銀行・証券、ペイメント、保険領域それぞれの従来型サービスの在り方を振り返り、将来の向かうべき方向性やトレンドに焦点を当てて解説を行っています。

変わりゆく金融業界での戦い方の参考として、あるいは人生100年時代を生きる上で欠かせない金融サービスの今後を理解する材料として、金融

機関経営に従事する経営層から現場の最前線に立つすべての金融プロフェッショナルの皆さま、一般の消費者の方まで、多くの読者・企業の皆様に本書をご活用いただければ幸いです。

<本書の構成>

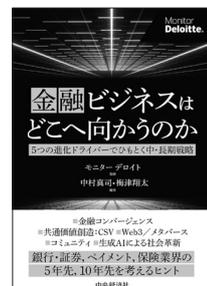
- 第1章 金融業界にインパクトを与えるトレンド
- 第2章 銀行・証券業界の目指す方向性
- 第3章 ペイメント業界の目指す方向性
- 第4章 保険業界の目指す方向性

定価 2,750円(税込)

2024年3月刊

ISBNコード:

978-4-502-48671-5



発行済の書籍についてはWebサイトでご覧下さい。

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



# デロイト トーマツ グループ公式アプリ

国内外の調査レポートや会計情報、セミナー情報をお届けしています。

Deloitte.comの中から厳選した情報を中心に発信しています。

ぜひお手元のスマートフォンにインストールしてご活用ください。

## アプリの主な機能

### Home

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

### 会計情報

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

### レポート

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

### セミナー

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

### More (その他)

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

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

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



←iOS、iPadOS版はこちらから



←Android OS版はこちらから

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

# 会計情報

発行日 令和6年4月20日(毎月20日発行)  
第573 5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

© 2024. For information, contact Deloitte Tohmatsu Group.



IS 669126 / ISO 27001