

会計情報

Vol. 590

2025.10

Accounting, Tax & Consulting

2026年3月期中間決算の会計処理に関する留意事項

「会計制度委員会研究報告第18号『補助金等の会計処理及び開示に関する研究報告』」の解説(第2回)

令和7年度中間決算における税務上の留意事項



Contents

	ページ	
	2	2026年3月期中間決算の会計処理に関する留意事項 公認会計士 木村 寛人
	10	「会計制度委員会研究報告第18号『補助金等の会計処理及び開示に関する研究報告』」の解説(第2回) 公認会計士 佐瀬 剛
会計・監査	20	金融庁:「財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則等の一部を改正する内閣府令(案)」等に対するパブリックコメントの結果等(金融商品・リース) 『会計情報』編集部
	21	SSBJ:サステナビリティ基準委員会(SSBJ)が、「補足文書」を公表 『会計情報』編集部
	22	SSBJ:サステナビリティ基準委員会(SSBJ)事務局が、「SSBJハンドブック」を公表 『会計情報』編集部
	23	JICPA:租税調査会研究報告第42号「欠損金に関する論点整理」の公表 『会計情報』編集部
IFRS	24	iGAAP in Focus財務報告 IASB、経営者による説明に関する改訂実務記述書を公表 トーマツIFRSセンター・オブ・エクセレンス
税務	30	令和7年度中間決算における税務上の留意事項 デロイト トーマツ税理士法人
会計基準等開発動向	48	会計基準等開発動向 『会計情報』編集部

2026年3月期中間決算の会計処理に関する留意事項

公認会計士 きむら ひろと 木村 寛人

本稿では、2026年3月期の中間決算（2025年4月1日から2025年9月30日まで）の会計処理に関する主な留意事項について解説を行う。

2026年3月期に適用される又は早期適用が可能な新会計基準等には、下記ⅠとⅡがある。

【目次】
【2026年3月期に適用される会計基準等】 Ⅰ 2024年年次改善プロジェクトによる企業会計基準等の改正 ●改正企業会計基準第25号「包括利益の表示に関する会計基準」 ●改正企業会計基準適用指針第9号「株主資本等変動計算書に関する会計基準の適用指針」 ●改正企業会計基準第27号「法人税、住民税及び事業税等に関する会計基準」 ●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」 ●改正実務対応報告第10号「種類株式の貸借対照表価額に関する実務上の取扱い」
【2026年3月期に早期適用が可能な会計基準等】 Ⅱ 改正移管指針第9号「金融商品会計に関する実務指針」

なお、上記のほか、2026年3月期に早期適用が可能な会計基準等として、企業会計基準第34号「リースに関する会計基準」等がある。本誌2024年11月号（Vol.579）及び12月号（Vol.580）において解説しているため、そちらをご参照いただきたい。

Ⅰ 2024年年次改善プロジェクトによる企業会計基準等の改正

企業会計基準委員会（以下「ASBJ」という）は、2025年3月11日に、2024年年次改善プロジェクトによる企業会計基準等の改正として、次の企業会計基準、企業会計基準適用指針及び実務対応報告（以下「本会計基準等」という）の改正基準等を公表した。

（1）包括利益の表示に関する改正

- 改正企業会計基準第25号「包括利益の表示に関する会計基準」（以下「改正包括利益会計基準」という）
- 改正企業会計基準適用指針第9号「株主資本等変動計算書に関する会計基準の適用指針」（以下「改正株主資本適用指針」という）

（2）特別法人事業税の取扱いに関する改正

- 改正企業会計基準第27号「法人税、住民税及び事業税等に関する会計基準」（以下「改正法人税等会計基準」という）
- 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「改正税効果適用指針」という）

（3）種類株式の取扱いに関する改正

- 改正実務対応報告第10号「種類株式の貸借対照表価額に関する実務上の取扱い」（以下「改正実務対応報告第10号」という）

1. 公表の経緯

ASBJでは、原則として年に一度、4月1日を基準日として、ASBJが公表した企業会計基準等の要変更事項の検出作業により検出された事項について、変更後の記載及び「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」に基づいて必要とされる手続を検討の上、必要に応じて複数の企業会計基準等の改正又は修正をまとめて行うプロジェクト（年次改善プロジェクト）が行われている。

2024年年次改善プロジェクトでは、当該検出作業により検出された事項に加えて、当該作業後の企業会計基準等の開発の過程で検出された事項についても対象に含め、検討が行われた。当該検討の結果として、企業会計基準等の改正が必要と判断された事項について、公開草案の公表を経て、本会計基準等の公表に至っている。

なお、2024年年次改善プロジェクトにおいて検出された事項のうち、企業会計基準等の修正として取り扱う事項については、2024年11月1日に「2024年年次改善

プロジェクトによる企業会計基準等の修正」として公表済みである。この企業会計基準等の修正は、会計処理及び開示に関する定めを実質的に変更するものではない。

2. 本会計基準等の改正内容の概要

(1) 包括利益の表示に関する改正

改正包括利益会計基準及び改正株主資本適用指針では、その他の包括利益の取扱いに関して、これまでに公表された複数の会計基準等で使用されている用語の一部が、連結財務諸表上の取扱いに関する記載に使用されるべき表現となっていなかったため、表現の見直しを図ることを目的として以下の改正が行われている（改正包括利益会計基準第20-5項及び改正株主資本適用指針第21-2項）。この点、企業会計基準第25号「包括利益の表示に関する会計基準」（以下「包括利益会計基準」という）が当面の間、個別財務諸表には適用されない（包括利益会計基準第16-2項）ことから、本改正は個別財務諸表には影響しない。

① 改正包括利益会計基準

これまでに公表された会計基準等で使用されている「純資産の部に直接計上」、「直接純資産の部に計上」及び「直接資本の部に計上」という用語について、連結財務諸表上は「その他の包括利益で認識した上で純資産の部のその他の包括利益累計額に計上」と読み替える（改正包括利益会計基準第16項）。

② 改正株主資本適用指針

株主資本等変動計算書において、株主資本以外の各項目の当期変動額は純額で表示するが、主な変動事由ごとにその金額を表示することができる（企業会計基準第6号「株主資本等変動計算書に関する会計基準」第8項）。改正株主資本適用指針では、連結株主資本等変動計算書において、株主資本以外の各項目の当期変動額を主な変動事由ごとに表示する場合の例として示す項目について、「純資産の部に直接計上されたその他有価証券評価差額金の増減」等の用語が使用されていた。このため、個別株主資本等変動計算書に関する定めと連結株主資本等変動計算書に関する定めを分けた上で、連結株主資本等変動計算書の用語について見直しが行われている（改正株主資本適用指針第11項、第11-2項及び第21-2項）。

③ 適用時期等

改正包括利益会計基準及び改正株主資本適用指針は、連結財務諸表における従前の取扱いを維持することを明確化するものであるため、2025年4月1日以後最初に開始する連結会計年度の期首から適用することとされた

（改正包括利益会計基準第16-6項及び第42-3項並びに改正株主資本適用指針第14-4項）。

(2) 特別法人事業税の取扱いに関する改正

特別法人事業税は、2019年3月27日に成立した「特別法人事業税及び特別法人事業譲与税に関する法律」（平成31年法律第4号）において国税として創設され、2019年10月1日以後に開始する事業年度から課せられている（改正法人税等会計基準第25-3項）。

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）は、具体的な税金を挙げて、当該税金について規定する税法を参照することにより特定して会計処理及び開示について定めているが（法人税等会計基準第1項及び第4項）、改正前の法人税等会計基準においては、特別法人事業税の取扱いについて個別の定めが設けられていなかった（改正法人税等会計基準第25-4項）。

このため、改正法人税等会計基準では、特別法人事業税の取扱いの明確化を図るための改正を行うとともに、改正税効果適用指針では、税効果会計における特別法人事業税の取扱いについても所要の改正が行われた¹。

① 改正法人税等会計基準

改正法人税等会計基準では、特別法人事業税の地方税法の規定により計算した所得割額（税率については地方税法に規定する標準税率による）によって課すもの（以下「特別法人事業税（基準法人所得割）」という）について、所得に対して課される税金である点で共通の性質を有している事業税（所得割）と同様の取扱いを行うこととなることを明確化するための変更が行われた（改正法人税等会計基準第4項（4-2）、第5項、第29-11項及び第29-12項）。

また、開示に関する定めについて、「法人税、住民税及び事業税」が表示科目の例を示していることがより明確となるように表現の変更が行われた（改正法人税等会計基準第9項、第13項、第14項、第15項、第40-2項及び第40-3項）。

② 改正税効果適用指針

改正税効果適用指針では、法定実効税率の算式に特別法人事業税率が含まれることが明確化されるとともに（以下【図表1】参照）、繰延税金資産及び繰延税金負債の計算に用いる税率に関する定めに関して、特別法人事業税は国税であることから、特別法人事業税（基準法人所得割）について同じく国税である法人税及び地方税法と同様の取扱いが行われることが明確化された（改正税効果適用指針第4項(11)、第46項、第74-2項及び第150-2項）。

¹ なお、当該改正を受け、「財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則及び連結財務諸表の用語、様式及び作成方法に関する規則の一部を改正する内閣府令」が2025年3月31日に公表・施行されている。

【図表1 法定実効税率の算式】

法定実効税率＝	法人税率×（1＋地方法人税率＋住民税率）＋事業税率＋事業税率（標準税率）×特別法人事業税率
	1＋事業税率＋事業税率（標準税率）×特別法人事業税率

（注：2026年4月1日以後に開始する事業年度に解消が見込まれる一時差異に係る繰延税金資産及び繰延税金負債の計算に際しては、防衛特別法人税の影響も反映する必要がある²。）

③ 適用時期等

i. 適用時期

改正法人税等会計基準及び改正税効果適用指針は、改正の影響を受ける企業の数が限定的と考えられ、一定の周知期間又は準備期間を確保する必要性は高くないと考えられるため、2025年4月1日以後最初に開始する連結会計年度及び事業年度の期首から適用することとされた（改正法人税等会計基準第20-4項及び第44項並びに改正税効果適用指針第65-4項及び第164項）。

ii. 経過措置

改正法人税等会計基準及び改正税効果適用指針は、改正の影響を受ける場合には一定の負荷が生じる可能性があると考えられる一方で、改正による影響について金額的重要性がある企業数は限定的と考えられることを考慮し、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資本剰余金、利益剰余金及び評価・換算差額等又はその他の包括利益累計額に加減し、当該期首から新たな会計方針を適用することができることとされた（改正法人税等会計基準第20-5項ただし書き及び第45項並びに改正税効果適用指針第65-5項ただし書き及び第165項）。

また、改正法人税等会計基準は、過年度に課税された特別法人事業税（基準法人所得割）に関する表示方法について、これまでの表示方法と異なることとなる場合、適用初年度の比較情報について、新たな表示方法に従い組替えを行わないことができることとされた（改正法人税等会計基準第20-6項及び第46項）。

なお、改正法人税等会計基準と改正税効果適用指針のいずれか一方の経過措置を適用した場合には、他方の経

過措置も併せて適用する必要があることに留意を要する（改正法人税等会計基準第20-5項ただし書き及び第45項並びに改正税効果適用指針第65-5項ただし書き及び第165項）。

（3）種類株式の取扱いに関する改正

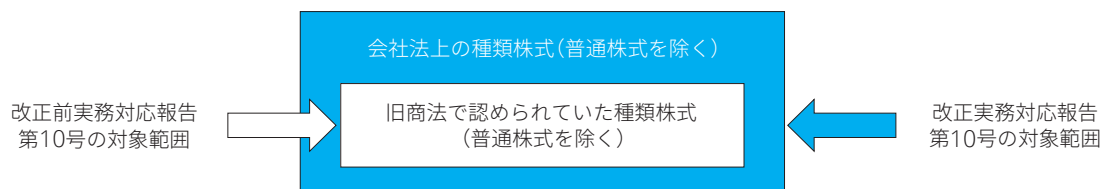
2024年年次改善プロジェクトにおいて、改正前の実務対応報告第10号「種類株式の貸借対照表価額に関する実務上の取扱い」（以下「改正前実務対応報告第10号」という）の「目的」の脚注における同実務対応報告の適用対象となる種類株式に関する定めについて、会社法の施行に伴い削除された商法（以下「旧商法」という）の条文を参照したままとなっていたことが検出されたため、会社法を参照する定めに変更することとされた。

① 用語の定義

改正実務対応報告第10号では、当該実務対応報告の適用対象となる種類株式について、会社法第108条第1項に従い内容の異なる2以上の種類の株式を発行する場合の標準となる株式以外の株式として定義することとされた。

この点、会社法第108条第1項では、旧商法で認められていなかった種類の株式を発行することが可能とされ、旧商法で認められていた種類の株式についても設計の柔軟化が図られているため、会社法第108条第1項を参照する定義とすることにより、改正実務対応報告第10号の適用対象は、改正前実務対応報告第10号の開発時において想定されていなかった種類株式に拡大することとなる（【図表2】参照）。

【図表2 実務対応報告第10号における改正前後の対象範囲の関係】



2 ASBJが2025年2月20日に公表した補足文書「2025年3月期決算における令和7年度税制改正において創設される予定の防衛特別法人税の税効果会計の取扱いについて」では、防衛特別法人税の影響を反映する場合の法定実効税率の算式は以下のとおり示されている。なお、防衛特別法人税の創設による法定実効税率への影響については、本誌2025年4月号（Vol.584）「2025年3月期決算の会計処理に関する留意事項」を参照のこと。

法定実効税率＝	法人税率×（1＋地方法人税率＋ 防衛特別法人税率 ＋住民税率）＋事業税率＋事業税率（標準税率）×特別法人事業税率
	1＋事業税率＋事業税率（標準税率）×特別法人事業税率

② 適用時期等

改正実務対応報告第10号は、2025年4月1日以後最初に開始する連結会計年度及び事業年度の期首以後取得する種類株式について適用することとされた。

また、2025年4月1日以後最初に開始する連結会計年度及び事業年度の期首より前に取得した種類株式のうち、2025年4月1日以後最初に開始する連結会計年度及び事業年度の前連結会計年度及び前事業年度の末日において保有する種類株式については、次のいずれかの方法を選択できることとされた。

- i. 従前の会計方針を継続する。
- ii. 改正実務対応報告第10号を2025年3月31日以後最初に終了する連結会計年度及び事業年度の末日から将来にわたって適用する。
- iii. 改正実務対応報告第10号を2025年4月1日以後最初に開始する連結会計年度及び事業年度の期首から将来にわたって適用する。

II 改正移管指針第9号「金融商品会計に関する実務指針」

ASBJは、2025年3月11日に、改正移管指針第9号「金融商品会計に関する実務指針」（以下「本実務指針」という）を公表した。

1. 公表の経緯

本実務指針第132項では、企業が投資する組合等への出資の評価に関して、当該組合等の構成資産が金融資産に該当する場合には企業会計基準第10号「金融商品に関する会計基準」（以下「金融商品会計基準」という）に従って評価し、当該組合等への出資者である企業の会計処理の基礎ととしている。この点、金融商品会計基準は、市場価格のない株式について取得原価をもって貸借対照表価額とする（金融商品会計基準第19項）としているため、企業が投資する組合等の構成資産が市場価格のない株式である場合、これらについても取得原価で評価することとなる。

当該定めに関して、近年、ファンドに非上場株式を組み入れた金融商品が増加しており、これらの非上場株式を時価評価することによって、財務諸表の透明性が向上し、投資家に対して有用な情報が開示及び提供されることになり、その結果、国内外の機関投資家からより多くの成長資金がベンチャーキャピタルファンド等に供給されることが期待されるとして、ベンチャーキャピタルファンドに相当する組合等の構成資産である市場価格のない株式を時価評価するように速やかに会計基準を改正すべきとの要望が聞かれた。

こうした状況を受けて、ASBJで検討が行われ、本実務指針の公表に至った。

2. 本実務指針の概要

(1) 範囲

本実務指針では、本実務指針第132項の定めにかかわらず、一定の要件を満たす組合等への出資は、当該組合等の構成資産に含まれるすべての市場価格のない株式（出資者である企業の子会社株式及び関連会社株式を除く）について時価をもって評価し、組合等への出資者の会計処理の基礎とすることができるとされている（本実務指針第132-2項）。

この点、ASBJの審議の過程では、対象となる組合等の範囲に関して、ベンチャーキャピタルファンドに相当する組合等を定義するか否かについて議論がなされたものの、最終的に直接的な定義は行われていない。

(結論の背景)

対象となる組合等の範囲に関して、ベンチャーキャピタルファンドに相当する組合等とそれ以外の組合等を明確に区分することは困難と考えられたため、ベンチャーキャピタルファンドに相当する組合等を直接的に定義することは行わないこととした（本実務指針第308-3項）。

一方、組合等の構成資産である市場価格のない株式の時価の信頼性を担保するために、対象となる組合等の範囲に関して、次の要件が設けられている（本実務指針第132-2項）。

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

(結論の背景)

要件①は、市場価格のない株式の時価の信頼性を担保するためには、組合等の構成資産である市場価格のない株式の評価者に十分な能力が備わっている必要があると考えられることから、組合等の運営者が市場価格のない株式に対する投資を業として行っている者に限定すべきとして設けた要件である。ここで「組合等の運営者」とは、我が国におけるベンチャーキャピタルファンドの多くで用いられている投資事業有限責任組合の形態においては、無限責任組合員が該当すると考えられる。また、他の法形態に基づく組合等については、投資事業有限責任組合における無限責任組合員と類似の業務を執行する者が該当すると考えられる。

要件②は、我が国の実務における市場価格のない株式の時価評価に関する体制の整備状況についての懸念が監査人、財務諸表作成者及び財務諸表利用者

から聞かれている中、組合等の決算において、組合等の構成資産である市場価格のない株式について時価をもって評価している場合には、市場価格のない株式の時価評価に関する体制の整備がなされていることが期待できることから、時価評価に関する懸念を一定程度緩和できるとして設けた要件である。ここで、「時価をもって評価している」場合とは、組合等が適用している会計基準により市場価格のない株式について時価評価が求められている場合のほか、市場価格のない株式について時価評価する会計方針を採用している場合が含まれると考えられる。また、時価評価の方法としては、企業会計基準第30号「時価の算定に関する会計基準」に基づいた時価で評価する場合のほか、国際財務報告基準(IFRS) 第13号「公正価値測定」又はFASB Accounting Standards Codification(米国財務会計基準審議会(FASB)による会計基準のコード化体系)のTopic 820「公正価値測定」に基づいた公正価値で測定している場合が含まれると考えられる(本実務指針第308-3項)。

(本実務指針第132-2項の定めを適用する組合等の選択に関する方針)

本実務指針第132-2項の定めを適用にあたり、組合等への出資者である企業は、当該定めを適用する組合等の選択に関する方針を定め、当該方針に基づき、組合等への出資時に当該定めを適用対象かどうか決定することとされており、当該定めを適用することとした組合等への出資の会計処理は、出資後に取りやめることはできないこととされている(本実務指針第132-3項)。

なお、当該方針については、原則として継続適用であるが、大きな状況の変化により見直すことはあり得るとされている。見直し場合、見直し後の方針は、方針を見直す前に出資された組合等には適用せず、方針を見直し後に出資された組合等に適用することとされている。

(結論の背景)

審議において、組合等の構成資産である市場価格のない株式の時価評価について、範囲に含まれるすべての組合等を適用対象とするか、組合等の単位で選択できるようにするかについて議論を行った。この点、組合等への出資の目的や性質が異なる場合があると考えられることから、範囲に含まれるすべての組合等について一律に適用対象とするのは必ずしも適切でないと考えられる。このため、組合等への出資者である企業が本実務指針第132-2項の定めを適用する組合等の選択に関する方針を定め、当該方針に基づき、組合等への出資時に本実務指針第132-2項の定めを適用対象かどうか決定することとした。

また、企業の意思により自由に本実務指針第132-2項の適用を終了することを認めることは、会計処理の透明性や比較可能性の観点から適切ではないと考えられるため、本実務指針第132-2項の会計処理を出資後に取りやめることはできないこととした。

なお、本実務指針第132-2項の定めを適用する組合等の選択に関する方針については、原則として継続して適用すると考えられるものの、従来行っていなかった種類の組合等への新規の出資や重要な企業結合など、大きな状況の変化により見直すことはあり得ると考えられる。ここで、組合等への出資時に本実務指針第132-2項の定めを適用対象かどうか決定することとしていることから、見直し後の方針は、方針を見直す前に出資された組合等には適用されず、方針を見直し後に出資された組合等に適用されると考えられる(本実務指針第308-5項)。

(組合等が別の組合等に出資しているケース)

企業が直接出資する組合等について本実務指針第132-2項の定めを適用することを選択しており、かつ、ファンド・オブ・ファンズのように組合等が別の組合等に出資しているケースにおいては、組合等が出資する別の組合等ごとに、上述の本実務指針第132-2項の2要件を満たすか判定を行い、要件を満たした別の組合等についてのみ、その構成資産に含まれるすべての市場価格のない株式(出資者である企業の子会社株式及び関連会社株式を除く)について時価をもって評価し、その組合等への出資者の会計処理の基礎とすることになるとされている(本実務指針第308-5項)。

(出資者である企業の子会社株式及び関連会社株式)

組合等の構成資産に出資者である企業の子会社株式及び関連会社株式が含まれる場合、その組合等への出資者の会計処理の基礎とすることにあたり、これらの株式の時価をもって評価するかどうか問題となるが、本実務指針では、時価をもって評価する対象からは除かれている(本実務指針第132-2項)。

(結論の背景)

本プロジェクトにおいて、組合等の構成資産に出資者である企業の子会社株式及び関連会社株式が含まれることは想定しておらず、また、子会社株式及び関連会社株式については取得原価をもって貸借対照表価額とすることとされていること(金融商品会計基準第17項)を踏まえ、出資者である企業の子会社株式及び関連会社株式は時価をもって評価する対象から除くことを明確化した(本実務指針第308-5項)。

(組合等が連結子会社又は持分法適用会社に該当する場合の連結上の取扱い)

本実務指針第132-2項の定めを適用する場合において、組合等が連結子会社又は持分法適用会社に該当するときの連結上の取扱いについては明確化されていない。これは、本実務指針第132-2項の定めを適用する企業として主に想定されているのはリミテッド・パートナーシップ出資者であること、及び本実務指針の改正のプロジェクトは国内外の機関投資家からより多くの成長資金がベンチャーキャピタルファンド等へ供給されること等が副次的な目的とされており、できるだけ速やかに会計基準を開発することが期待されていたことが理由とされている(「移管指針公開草案第15号(移管指針第9号の改正案)『金融商品会計に関する実務指針(案)』に対するコメント」の「論点の項目」5)から8)についての「コメントへの対応」参照)。

「総額法」及び「折衷法」の取扱い

本実務指針第132-2項の定めは本実務指針第132項のいわゆる「純額法」の定めを前提としている。いわゆる「総額法」及び「折衷法」の取扱いについては、組合等が連結子会社に該当する場合の連結上の取扱いと密接に関連するものであることから、上記のとおり組合等が連結子会社に該当する場合の連結上の取扱いを明確化しないことに合わせて、取り扱わないこととされた(上記「コメントへの対応」参照)。

(2) 会計処理

上記(1)に記載のとおり、本実務指針では、本実務指針第132項の定めにかかわらず、一定の要件を満たす組合等への出資は、当該組合等の構成資産に含まれるすべての市場価格のない株式(出資者である企業の子会社株式及び関連会社株式を除く)について時価をもって評価し、組合等への出資者の会計処理の基礎とすることができるとされている(本実務指針第132-2項)。

(結論の背景)

組合等の解散までに現金で清算されることが見込まれるため、組合等への出資者の貸借対照表において、組合等の構成資産である市場価格のない株式について時価をもって評価したものを組合等への出資者の会計処理の基礎とするのは、最終的に得られるキャッシュ・インフローの予測に資する観点から有用と組合等への出資者である企業が判断する場合があると考えられる(本実務指針第308-4項)。

ここで、組合等への出資者である企業が、最終的に得られるキャッシュ・インフローの予測に資する観点から有用と判断する場合もあれば、企業によってはそのような判断を行わない場合もあると考えられることから、時価評価の適用は強制ではなく、オプションとされている(「移管指針公開草案第15号(移管指針第9号の改正案)『金融商品会計に関する実務指針(案)』に対するコメント」の「論点の項目」26)についての「コメントへの対応」参照)。

また、評価差額の持分相当額は、当期の損益として処理せず、純資産の部に計上することとされている(本実務指針第132-2項)。

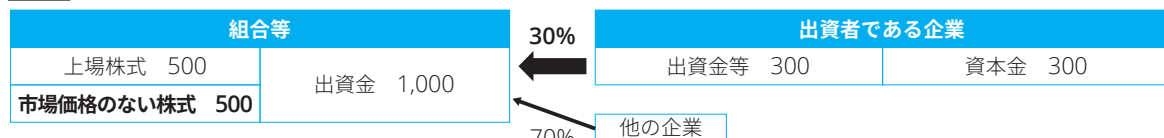
(結論の背景)

評価差額の持分相当額を当期の損益として処理するか又は純資産の部に計上するかについては、両者とも支持する意見が聞かれた。審議の結果、その他の有価証券に関する会計処理など、他の現行基準との内的整合性を重視する観点から、市場価格のない株式の評価差額の持分相当額を純資産の部に計上することとした(本実務指針第308-4項)。

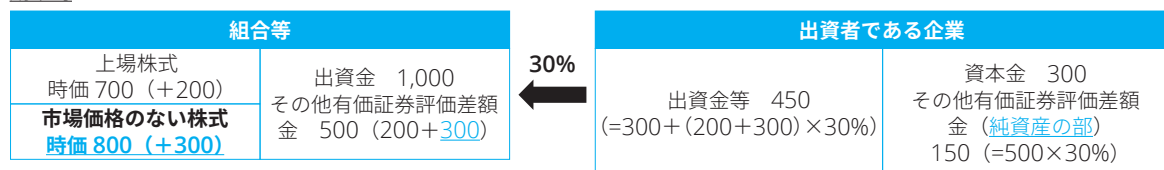
本実務指針第132-2項の定めを適用する場合の組合等への出資の会計処理のイメージは【図表3】のとおりである。

【図表3 本実務指針第132-2項の定めを適用する場合の組合等への出資の会計処理のイメージ】

出資時



期末時



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

(本実務指針第132-2項の定めを適用する場合の減損処理)

第132-2項の定めを適用する組合等の構成資産である市場価格のない株式については、市場価格のない株式等の減損処理に関する定め(本実務指針第92項)に代わり、時価のある有価証券の減損処理に関する定め(本実務指針第91項)に従って減損処理を行い、組合等への出資者の会計処理の基礎とすることとされている(本実務指針第132-4項)。

(結論の背景)

本実務指針第132-2項の定めを適用した場合についてのみ適用する減損処理に関する新たな定めを設けるのは過度な対応と考えられることから既存の定めを活用するとして、本実務指針第132-2項の定めを適用する場合、組合等の構成資産である市場価格のない株式については、時価のある有価証券の減損処理に関する定め(本実務指針第91項)に従って減損処理を行い、組合等への出資者の会計処理の基礎とすることとした(本実務指針第308-6項)。

(3) 注記事項

本実務指針第132-2項の定めを適用する組合等への出資については、企業会計基準適用指針第31号「時価の算定に関する会計基準の適用指針」(以下「時価算定適用指針」という)第24-16項で定める事項の注記に併せて、次の事項を注記することとされている。なお、連結財務諸表において注記している場合には、個別財務諸表において記載することを要しない(本実務指針第132-5項)。

- ① 本実務指針第132-2項の定め(組合等の構成資産に含まれるすべての市場価格のない株式(出資者である企業の子会社株式及び関連会社株式を除く)について時価をもって評価し、組合等への出資者の会計処理の基礎とする定め)を適用している旨
- ② 本実務指針第132-2項の定めを適用する組合等の選択に関する方針
- ③ 本実務指針第132-2項の定めを適用している組合等への出資の貸借対照表計上額の合計額

(結論の背景)

開示に関して、時価算定適用指針第24-16項は、貸借対照表に持分相当額を純額で計上する組合等への出資(本実務指針第132項及び第308項)については、時価の注記を要しないこととし、その場合、注記していない旨及び時価算定適用指針第24-16項の取扱いを適用した組合等への出資の貸借対照表計上額の合計額を注記することとしている。

ここで、本実務指針第132-2項の定めを適用する場合には、これらの注記に併せて、当該定めを適用した影響を財務諸表利用者が理解できるように、本実務指針第132-2項の定めを適用している旨、当該定めを適用する組合等の選択に関する方針、及び当該定めを適用している組合等への出資の貸借対照表計上額の合計額を注記することとした。なお、本実務指針第132-2項の定めを適用している組合等への出資の貸借対照表計上額の合計額は、時価算定適用指針第24-16項の取扱いを適用した組合等への出資の貸借対照表計上額の合計額の内数に該当すると考えられる(本実務指針第308-7項)。

(4) 適用時期等

① 適用時期

本実務指針は、2026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。ただし、2025年4月1日以後開始する連結会計年度及び事業年度の期首から適用することができることとされている(本実務指針第195-20項)。

(結論の背景)

本実務指針第132-2項の定めを適用するにあたり、組合等への出資者である企業が定めた当該定めを適用する組合等の選択に関する方針によっては、方針に合致するすべての組合等を対象として、その構成資産に含まれるすべての市場価格のない株式(出資者である企業の子会社株式及び関連会社株式を除く)について時価をもって評価し、組合等への出資者の会計処理の基礎とする準備を行うのに時間を要する可能性があると考えられる。このため、十分な準備期間を確保するように、本実務指針については、2026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した。

一方、本実務指針第308-2項に記載のとおり、本実務指針の検討は、国内外の機関投資家からより多くの成長資金がベンチャーキャピタルファンド等に供給されること等を副次的な目的として開始されたものであり、できるだけ速やかに適用可能とすることへのニーズは一定程度あると考えられる。このため、2025年4月1日以後開始する連結会計年度及び事業年度の期首から本実務指針を適用することができることとした(本実務指針第357項)。

② 経過措置

本実務指針の適用初年度において、組合等の構成資産である市場価格のない株式について本実務指針第132-2項の定めを適用する場合、適用初年度の期首時点において組合等への出資者である企業が定めた方針に基づいて当該定めを適用する組合等を決定し、次の会計処理を行

うこととされている（本実務指針第205-2項）。

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

（結論の背景）

組合等への出資者である企業が定めた方針に合致する組合等を過去に遡って決定することを求めるのは、実際には行っていなかった判断を事後的に求めることになることから、適切でないと考えられる。このため、本実務指針の適用初年度においては、本実務指針の適用初年度の期首時点において、組合等への出資者である企業が定めた方針に基づいて第132-2項の定めを適用する組合等を決定することとした。

会計処理の遡及適用に関しては、市場価格のない株式の時価の算定には見積りの要素が多く含まれ、事後的判断を利用せずに市場価格のない株式の時価を遡及的に算定することは実務上困難であると考えられること、及び過去に遡ってどの時点で時価のある有価証券の減損処理に関する定め（本実務指針第91項）に基づく減損処理が必要であったか識別することは困難であると考えられることから、本実務指針については、遡及適用を求めず、適用初年度の期首から将来にわたって適用することとした。この場合、本実務指針の適用後の当期純利益等への影響が適切となるように、経過措置を設けることとした（本実務指針第358項）。

以 上

「会計制度委員会研究報告第18号『補助金等の会計処理及び開示に関する研究報告』」の解説（第2回）

公認会計士 ^さ ^せ 佐瀬 ^{たけし} 剛

1. 経緯

日本公認会計士協会（以下「JICPA」という。）は2025年6月26日に「会計制度委員会研究報告第18号『補助金等の会計処理及び開示に関する研究報告』」（以下「本研究報告」という。）を公表した。

本研究報告の構成は図表1のとおりである。以下では、本研究報告の構成に従って各章ごとに解説をし、本研究報告の留意点を整理する。

本稿では第1回の記事に続いて、Ⅲ～Ⅴを取り上げて解説する。

（図表1）本研究報告の構成

I	はじめに	第1回
II	収益に関する補助金等	
III	資産に関する補助金等（圧縮記帳に関する会計処理を除く。）	第2回
IV	資産に関する補助金等（圧縮記帳）	
V	全体のまとめ	

2. 「Ⅲ．資産に関する補助金等（圧縮記帳に関する会計処理を除く。）」

本章では、資産に関する補助金及び助成金（以下「補助金等」という。）について、圧縮記帳に関する会計処理を除き、会計処理等を考察している。

（1）会計処理等の考え方

企業が固定資産を購入又は建設すること等を条件として、国又は地方公共団体（これらに準ずるものを含む。以下「国等」という。）から受領する補助金等の会計処理としては、大別すると（1）資本説と（2）利益説に分けることができると考えられる（図表2参照）とされている。

その上で、現状の制度会計上、利益説に基づき会計処理することになると考えられるとされている。しかしながら、我が国においては補助金等の認識に関する会計基準は存在しないため、後述の企業会計原則における実現主義（対価の成立の時点）、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。）第7項（還付が確実に見込まれ金額が合理的に見積り可能な時点）及び非営利組織モデル会計基準第194項（付帯条件を満たした時点）を参考に、補助金等の交付額確定通知の受領時や付帯条件

を満たした時点等、具体的にどの時点で企業が補助金を利益として計上すべきかについて、事実と状況に応じて判断することになると考えられるとされている。

なお、補助金等の交付に付帯条件が付された場合には当該条件を満たしているか、満たす可能性が確実かどうかの検討が必要となると考えられるとされている。

以上の考え方は前回の記事の「3. 「Ⅱ．収益に関する補助金等」（1）会計処理等の考え方 ①会計処理（認識時点）」と同様であると考えられる。

（図表2）資産に関する補助金等の会計処理の考え方

会計処理	
（1）資本説（資本剰余金に計上する方法。制度上は不採用）	
（2）利益説	一時点で利益を計上する方法
	一定期間にわたり利益を計上する方法

● 資本説

我が国の現行の会計基準では、資本説は採用されておらず、後述する利益説に従っていると考えられる。なお、国際会計基準書第20号「政府補助金の会計処理及び政府援助の開示」（以下「IAS第20号」という。）でも、キャピタル・アプローチは採用されていないとされてい

る。

●利益説

利益説によれば、資本取引は株主との取引に限定すべきと考えているため、補助金等は資本剰余金ではなく、損益計算書に計上すべきとされている。

利益説は、さらに、期間配分を前提とせず一時点で利益を計上する方法と一定期間にわたり利益を計上する方法に大別されるとされている（図表3参照）。

ただし、会計処理方法として選択適用するものではなく、具体的にどの時点で企業が計上すべきかは事実と状況に応じて判断することになると考えられる。

前述のとおり、本研究報告においても、我が国におい

ては補助金等の認識に関する会計基準は存在しないため、上記の企業会計原則における実現主義（対価の成立の時点）、法人税等会計基準第7項（還付が確実に見込まれ金額が合理的に見積り可能な時点）及び非営利組織モデル会計基準第194項（付帯条件を満たした時点）を参考に、補助金等の交付額確定通知の受領時や付帯条件を満たした時点等、具体的にどの時点で企業が計上すべきかについて、事実と状況に応じて判断することになると考えられるとされている。なお、補助金等の交付に付帯条件が付された場合には当該条件を満たしているか、満たす可能性が確実かどうかの検討が必要となると考えられるとされている。

（図表3）利益説における2つの計上方法

計上方法	計上方法の内容
補助金を一時点の利益として計上する方法	●補助金等により取得した固定資産を取得時の公正な評価額を基礎として計上することになる（企業会計原則 第三 貸借対照表原則 五 F参照）とされている。 ●我が国においては補助金等の認識に関する会計基準は存在しないものの、参考になるものとして、下記のような会計基準等がある（それぞれの詳細については、前回の記事を参照）とされている。 ・企業会計原則の実現主義 ・非営利組織モデル会計基準第194項・補助金及び助成金の取扱い ・法人税等会計基準第7項 ●なお、IAS第20号では、政府補助金は、企業が補助金の付帯条件を満たし、かつ、補助金を受領されることについて、合理的な保証（reasonable assurance）が得られるまで、認識してはならず、また、補助金で補償することを意図している関連コストを企業が費用として認識する期間にわたって、定期的に純損益に認識しなければならないとされている（IAS第20号第7項及び第12項）。
一定期間にわたり利益を計上する方法	●一時点で利益を計上する方法と同様に、補助金等により取得した固定資産を取得時の公正な評価額を基礎として計上することになる（企業会計原則 第三 貸借対照表原則 五 F参照）とされている。 ●我が国では補助金等の認識に関する会計基準が存在しないが、IAS第20号では、政府補助金は、企業が補助金の付帯条件を満たし、かつ、補助金を受領されることについて、合理的な保証（reasonable assurance）が得られるまで、認識してはならず、また、補助金で補償することを意図している関連コストを企業が費用として認識する期間にわたって、定期的に純損益に認識しなければならないとされている（IAS第20号第7項及び第12項）。 ●非営利組織モデル会計基準第194項（付帯条件を満たした時点）を参考に、費用と収益の対応関係ではなく負債に着目して、付帯条件を満たすにつれて補助金等の返還義務の消滅により負債の認識を中止し、補助金等を利益に計上することも考えられるとされている。

（2）表示

我が国の会計基準においては、資産に関する補助金等の表示区分については、臨時性があると判断される場合には特別利益に計上し、金額が僅少な場合又は経常的に発生する場合には営業外収益として計上することが考えられる（企業会計原則注解（注12））とされている。

（3）注記

我が国の会計基準においては、企業会計原則注解（注24）以外に資産に関する補助金等について、具体的な注記に係る定めはない。資産に関する補助金等の認識規程については、我が国の会計基準には具体的な定めがなく、実務に多様性が存在する可能性があるため、「関連する会計基準等の定めが明らかでない場合」として、重

要性がある場合には重要な会計方針として具体的な収益の認識時点を開示することが考えられるとされている。また、付帯条件の内容、補助金等の返還条件等についても、追加情報の注記として開示することが望ましいと考えられるとされている。

（4）実務上の課題

具体的事例（図表4参照）を取り上げ、資産に関する補助金収入の認識時点について検討を行っている。我が国では、課税の繰延べ効果享受するため、税務上、圧縮記帳を採用することが多いと考えられるものの、例えば、繰越欠損金の失効が見込まれる場合等において、資産に関する補助金等について圧縮記帳を採用しない場合があるとされている。

(図表4) 具体的事例

① 交付額は確定しているが、補助金等の交付が翌期となるケース
② 補助金等が一定の期間にわたり分割して交付されるケース
③ 当事業年度において補助金等の交付額が確定していないケース
④ 補助金等が概算で交付されたが、固定資産の取得と交付額の確定が翌期になるケース
⑤ 補助金交付額確定後も一定期間にわたる付帯条件の遵守が要求されるケース

なお、これらは我が国では補助金収入の認識に関する会計基準が存在しない中で考えられる会計処理を示したものであり、実務での具体的な適用に際しては、適切な事実認定の下で判断することが求められるとされている。したがって、前提や事実認定が異なる場合には、同様の会計処理になるとは限らないことに留意する必要があるとされている。

● 具体的事例①～④

前提条件は異なるものの、国等の確定検査の完了を経て、補助金等の交付額の確定通知を受領しているか否か

に着目して会計処理を整理している点は共通している。

具体的にどの時点で企業が計上すべきかについて、事実と状況に応じて判断することになると考えられるとされているが、この点は参考にすべきであろう。

● 具体的事例⑤

具体的事例⑤を個別に取り上げる（図表5参照）。会計処理の考え方として会計処理案が3つ挙げられているが、事実と状況に応じて会計処理を慎重に判断する必要があると考えられる。

(図表5) 具体的事例⑤の内容

前提
・ 企業は、固定資産の取得に関して、当事業年度において国から補助金等の交付額の確定通知を受領している。 ・ 補助事業完了後（固定資産の取得が完了し、経費が全て支払われた時点）、一定の期間（例えば、5年間）にわたり国から認定された計画の取組内容に沿って固定資産を使用し、補助事業に係る事業継続状況等について報告することが要求されている。 ・ 仮に、当該計画の取組内容が変更され、事後的に認定を取り消されると、補助金等の交付額の確定通知を受領した後であっても、国から交付決定の取消が可能であり、企業に補助金等の全部又は一部について返還義務が生じる。 ・ また、企業が補助事業により取得した固定資産については、一定の期間（例えば、補助金交付の目的として定めた期間や税法の耐用年数）において処分（例えば、目的外使用、譲渡、貸付、担保提供）が禁止されており、やむを得ず処分した場合には、補助金等の全部又は一部を返還することが要求されている。
論点
論点として以下の3つが挙げられている。付帯条件の取扱いを中心に挙げられている。 ① 補助金等の付帯条件とは何か。どのような付帯条件が補助金等の認識時点に影響するか。 ② 補助金等に付帯条件がある場合、補助金収入はいつの時点で認識すべきか。 ③ 一定期間にわたり遵守が要求される付帯条件に違反し、期間の経過とともに返還額が通減する場合、補助金収入はいつの時点で認識すべきか。
利益の認識時点に影響する付帯条件
上記論点に関連して付帯条件の分析がされており、その内容は以下のとおりである。 ・ 補助金等の付帯条件とは、補助金等の交付について付された条件をいう。付帯条件には、申請した補助事業の対象となる固定資産の取得だけでなく、補助金等の交付額確定後も企業に補助金等の交付を対象とした事業の継続など、一定の義務を課すものがある。当該条件を満たさない場合、企業に補助金等の返還義務が生じる付帯条件については、補助金等の利益の認識時点の判断に影響すると考えられる。 ・ なお、補助事業に関する書類の保管に関する義務などの事務管理的な付帯条件については、実務上、企業に補助金等の返還義務が生じる可能性がほとんどないと判断して、補助金等の利益の認識時点の判断において考慮しない場合があると考えられる。 ・ ただし、補助金等の交付額確定後も一定の期間にわたり、補助事業に係る事業継続の状況等の報告が求められる場合においては、このような利益の認識時点に影響しない事務管理的な付帯条件に該当しないと考えられる。補助金等の交付規程において、補助金等の交付の条件として、固定資産の取得だけでなく補助事業の継続を明示的に求めているか、又は当該報告義務により、補助金等の目的を達成するため、事業の継続を黙示に求めていると考えられる。この場合、補助金等の利益の認識時点の判断において考慮する必要がある付帯条件であると考えられる。

- ・したがって、補助金等の利益の認識時点の判断において考慮すべき付帯条件が否かは、事実と状況に応じて、慎重に判断する必要がある。

会計処理の考え方

その上で、例えば、以下の会計処理が考えられるとされている。

会計処理案①：補助金交付額の確定時点で利益として一括して認識

- ・補助金等の交付の目的は、企業が固定資産を取得する際に必要なコストの一部を補助することであるため、企業が固定資産を取得し、その後の国等の確定検査を経て補助金等の交付額が確定したときに、補助金等受領の要件を具備したと考え、その時点で一括して利益を計上することが考えられる。
- ・確定通知の受領後の付帯条件については、当該付帯条件を遵守する蓋然性を検討することが考えられる。例えば、補助金交付後の一定の期間において、補助金等により取得した固定資産の稼働（事業の継続）が要求され、資産の処分が制限されているが、当該一定の期間にわたり固定資産を稼働し処分しないという付帯条件を満たすことが確実に見込まれる場合が考えられる。
- ・このような場合には、企業は固定資産の取得が完了しており、確定通知の受領後の付帯条件を満たすことが確実に見込まれるため補助金等を返還する可能性はほとんどないことから、補助金交付額の確定時点において補助金収入を利益として一括して認識することが考えられる。

会計処理案②：付帯条件を完全に満たした時点で利益として一括して認識

- ・補助事業により取得した固定資産は、付帯条件により補助金交付後も一定の期間にわたり固定資産を用いた事業の継続が要求され、資産の処分が制限されるため、当該期間の満了まで補助金等の全額について返還を要しないことが確定していない。
- ・非営利組織モデル会計基準第194項を参考にして、交付額確定後の付帯条件を満たし、補助金等の返還を要しないことが確定した時点で利益として認識すべきと考える場合、会計上は、補助金交付後の一定の期間にわたる固定資産の稼働・保有を継続し、当該制限期間が満了した時点で補助金収入を利益として一括して認識する。
- ・また、法人税等会計基準第7項（還付が確実に見込まれ金額が合理的に見積り可能な時点）を参考にして、交付後の付帯条件を遵守できる可能性が、付帯条件を遵守することが要求される期間の満了まで、確実ではないと判断する場合においても同様である。
- ・なお、当該制限期間が満了して、補助金収入を利益として一括して認識する時点までは、我が国の現行の会計基準の下では、繰延収益やその他の包括利益累計額として計上することは認められないため、仮受金、預り金等の適当な科目で負債として計上するものと考えられる。

会計処理案③：付帯条件の遵守が要求される一定の期間にわたり利益を認識

- ・企業が、補助金等の対象となる固定資産を処分した等により、一定期間にわたり遵守することが要求される期間の途中で付帯条件に違反し、受領した補助金等について期間の経過とともに返還額が逡減する返還義務が生じる場合がある。このような場合には、企業は、固定資産を使用した期間に応じて、一部の期間については付帯条件を満たしたものと考えられる。このため、付帯条件を遵守した一定の期間にわたり、返還不要が確実となった部分の補助金等について、利益として認識することが考えられる。
- ・ここで、交付規程上、一般的な、以下のような二つの異なる期間の付帯条件について、いずれも遵守が要求される場合がある。
 - （ア）交付規程上、定めた一定の期間（例えば、5年間）にわたり、補助金等の対象となる固定資産を使用して事業を継続し、事業継続状況等について報告する義務がある。
 - （イ）税法の耐用年数（例えば、10年間）が到来するまでの間、補助金等が交付された固定資産の処分等（目的外使用、譲渡、貸付、担保提供）が禁止されている。
 仮に、上記（ア）又は（イ）の付帯条件について違反した場合には、いずれの場合でも固定資産の残存簿価相当額に補助率を乗じて算定した補助金等について返還が要求されることを前提とする。
- ・このような場合、補助金等の返還義務の観点からは、より長い期間遵守が要求される上記（イ）の付帯条件に照らし、耐用年数にわたり返還不要が確実となった部分の補助金収入を利益として認識することが考えられる。
- ・また、残存耐用年数が到来するまでの間、受領した補助金等のうち一部の返還可能性がある金額（固定資産の残存簿価相当額に補助率を乗じた金額）については、前述の会計処理案②と同様に、仮受金、預り金等の適当な科目で負債として計上するものと考えられる。

●課題

資産に関する補助金等は、我が国には補助金収入の認識に関する会計基準が存在しない中で、特に一定期間にわたる付帯条件の遵守が要求されるため、以下のような課題が挙げられている。

- 圧縮記帳に関する会計処理を採用しない場合、一時

点で利益を計上すべきかまたは一定期間にわたり利益を計上すべきか、会計処理が必ずしも明らかではなく、実務に多様性が生じる可能性があると考えられる。

- 近年の補助金等においては複数かつ長期間の付帯条件が付される例が増加しているため、重要な会計方

針として具体的な収益の認識時点を開示することの有用性がより高まることも考えられる。

- 補助金等の付帯条件の達成状況によっては過去に受け入れた補助金等を事後的に返還しなければならない可能性もあるため、付帯条件に違反した場合の帰結と違反が発生する可能性を考慮して、重要性がある場合には補助金等の付帯条件等を会計方針の記載に併せて追加情報の注記として開示することが望ましいと考えられる。

3. 「IV. 資産に関する補助金等（圧縮記帳）」

本章では資産に関する補助金等（圧縮記帳に関する会計処理）の会計処理及び表示を対象としている。

（1）会計処理等の考え方

① 我が国の国庫補助金に関する税務上の圧縮記帳制度の歴史

本研究報告では、圧縮記帳の歴史が図表6のように整理されている。特に税法との調整が長期にわたってあったが、企業会計が税法に歩み寄ることで決着している。

（図表6）圧縮記帳制度の歴史

項目	内容
① 圧縮記帳の導入	● 国庫補助金に関する我が国の圧縮記帳が法人税法上規定されたのは1947年改正の法人税法施行規則である。 ● 1947年改正の法人税法施行規則第11条において、交付された国庫補助金を使用して資本的支出をした場合には、所得計算上損金算入し、また、資本的支出につき資産として計算したときはこれを資産としないこととしている。これが国庫補助金に関する我が国の圧縮記帳制度の始まりであると考えられる。
② 税法との関係	● これに対し、経済安定本部企業会計制度対策調査会は1949年7月9日に、「企業会計原則」及び「財務諸表準則」を公表した。さらに、経済安定本部企業会計基準審議会は1952年6月16日に「税法と企業会計原則との調整に関する意見書（小委員会報告）」を公表し、税法との調整に関する問題点を提起した。 ● 経済安定本部の解散後、大蔵省企業会計審議会として、1966年10月17日に「税法と企業会計との調整に関する意見書」を公表している。本意見書は税法と企業会計の調整を図ることを目的としている。 ● 税法と企業会計は両者の差異を解消すべく調整を図ってきたが、最終的には1974年の企業会計原則の一部修正により、「贈与その他無償で取得した資産については、公正な評価額をもって取得原価とする。」（企業会計原則（企業会計審議会 昭和49年8月30日）第三、五F）と規定する一方、「国庫補助金、工事負担金等で取得した資産については、国庫補助金等に相当する金額をその取得原価から控除することができる。」（企業会計原則（企業会計審議会 昭和49年8月30日）注解（注24））として、取得原価から国庫補助金相当額を控除する直接減額方式による会計処理を容認することとし、企業会計が税法に歩み寄ることで決着している。 ● 監査上の取扱いとしては、JICPAの監査第一委員会（当時）が1983年3月29日に監査第一委員会報告第43号「圧縮記帳に関する監査上の取扱い」（以下「監査第一委員会報告第43号」という。）を公表し、「国庫補助金、工事負担金等により取得した固定資産について、国庫補助金、工事負担金等に相当する金額をその取得価額から控除した場合も、企業会計原則注解24の趣旨に照らして、監査上、妥当なものとして取り扱う。」とし、直接減額方式による会計処理を容認している。 ● 鉄道業においては、業種別監査委員会（当時）が業種別監査委員会報告第29号「鉄道業における工事負担金等の圧縮記帳処理に係る監査上の取扱い」（以下「業種別監査委員会報告第29号」という。）を公表し、 ➤ 鉄道業における工事負担金等の会計処理を重要な会計方針として取り扱うこと ➤ 会計方針を変更する場合には会計方針の変更の注記を記載すること ➤ 固定資産の取得原価から工事負担金等に相当する金額を控除した残高のみを記載した場合には、工事負担金等の金額を注記すること ➤ 工事負担金等と固定資産圧縮損を相殺表示した場合にはその旨、その金額を注記することを要求している。
③ 商法との関係	● 企業会計の調整は税法のみならず、商法との調整も図られていた歴史がある。税法との調整に先立ち1951年9月28日に「商法と企業会計原則との調整に関する意見書」が公表された。 ● 税法との調整と同様に、1969年12月16日に公表された「商法と企業会計原則との調整について」では、「商法が強行法規たることにかんがみ、企業会計原則の指導原理としての性格を維持しながら、注解等において商法に歩みよる」という方向性を打ち出し、企業会計原則の修正案を公表した。

② 国際的な会計基準における取扱い

IAS第20号「政府補助金の会計処理及び政府援助の開示」第24項での処理方法等が以下のとおり整理されている。

- 資産に関する補助金については、
 - (a) 繰延収益として補助金を計上する方法
 - (b) 補助金を関連する資産から控除して資産の帳簿価額を純額で算定する方法
 のいずれかによって財政状態計算書において表示しなければならないとしている。いずれの方法で表示するかは、会計方針の選択であり、継続適用が求められている。
- (a)の方法は、補助金を繰延収益に認識し、それを資産の耐用年数にわたり、規則的に純損益に認識する(IAS第20号第26項)。
- (b)の方法は、資産の取得価額から補助金を控除して償却資産の耐用年数にわたって、減価償却費の減額として純損益に認識される(IAS第20号第27項)。(b)の方法は、結果として日本基準における直接減額方式による会計処理と同等の効果を有することとなる。なお、政府補助金を資産の取得原価から減額する方法については、国際会計基準書第7号「キャッシュ・フロー計算書」(以下「IAS第7号」という。)や国際会

計基準書第16号「有形固定資産」の2020年5月修正との不整合が指摘されている。

- 政府補助金の開示については、政府補助金に関して採用された会計方針及び財務諸表における表示方法、財務諸表に計上された政府補助金の内容と範囲並びに他の形態の政府援助で企業が直接便益を受けたものの説明、認識した政府援助に付随する未履行の条件及びその他の偶発事象が要求されている。

③ 圧縮記帳に関する会計処理及び開示

我が国の圧縮記帳に関する会計処理については、監査第一委員会報告第43号まえがきにおいて、「従来の監査委員会報告第23号では、法人税法及び租税特別措置法(以下「税法」という。)に規定する固定資産の圧縮記帳の会計処理について、利益処分方式が認められているものについては、優先してこの方式を採用することが望ましいとしながらも、商法第285条の取得原価主義の規定に照らして問題があるとされてきた直接減額方式によることも、監査上妥当な会計処理とみなして取り扱ってきた。」と記載されているとおり、直接減額方式と直接減額を採用しない方式の二つのパターンが存在するとされている。

(図表7) 圧縮記帳の二つのパターン

項目	内容
直接減額方式	● 受け取った国庫補助金等について、利益で計上する一方、国庫補助金等により取得した固定資産について、国庫補助金等に相当する金額を固定資産の取得価額から控除し、損失として処理する方式である。 ● 企業会計原則注解(注24)において、「国庫補助金、工事負担金等で取得した資産については、国庫補助金等に相当する金額をその取得原価から控除することができる。」とされており、企業会計上も直接減額方式を採用することが認められている。 ● 直接減額方式によると、国庫補助金等の受取により計上した利益額と固定資産を減額処理した損失額が相殺されるため、固定資産取得時の課税額が減少する一方、取得価額を減額したことでの後費用計上される減価償却費が減少する結果、将来の課税額が増加するという効果が生じる。すなわち、課税の繰延べの効果がある方式である。 ● 直接減額方式を採用した場合の開示については、取得した固定資産について取得原価から国庫補助金等に相当する金額を控除する形式で記載する方法又は取得原価から国庫補助金等に相当する金額を控除した残額のみを記載し、当該国庫補助金等の金額を注記する方法(※)のいずれかの方法で開示が必要となる(企業会計原則注解(注24))。
直接減額を採用しない方式	● 受け取った国庫補助金等について、利益で計上し、国庫補助金等により取得した固定資産については取得価額をそのまま固定資産として計上する。 ● 会計上、直接減額方式と比較し国庫補助金等の受取により計上した利益が一時に計上されるため会計上の利益が大きくなる一方、固定資産の帳簿価額が直接減額されないため、固定資産取得後の減価償却費が大きくなり会計上の利益が小さくなる。 ● 税務上、課税の繰延べの効果を得るために、剰余金の処分により圧縮積立金を積み立てる会計処理、いわゆる積立金方式が実務上行われている。この場合、剰余金の処分により積み立てられた圧縮積立金の積立額に係る将来加算一時差異については繰延税金負債が計上される。また、圧縮積立金の積立額は、当該繰延税金負債の計上額を控除した額となる(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」第15項)。

(※) 注記に関する補足

監査第一委員会報告第43号の「III監査上の取扱いについて 2. 交換取引に準ずるもの」において、「法人税法第47条の保険差益については、国庫補助金、工事負担金等と同類のものと解した。ただし、保険金等で同一種類、同一用途の固定資産を取得した場合に限られるであろう。」と記載されている。

JICA審理室コーナー「圧縮記帳の処理について」(昭和59年12月)においても、「43号には国庫補助金、保険差益等に相当する金額を

その取得価額から控除した場合も企業会計原則注解24で認められているので監査上妥当なものとして取り扱う旨を注意的に記載してある。これは、43号とは別の根拠に基づくものであるので、次期以後も控除累計額の注記が必要となる。43号とは少し異なった扱いになっている。」との記述がある。

よって、企業会計原則注解24(2)の会計処理によっている場合は、圧縮を行った期の翌期以降も控除累計額の注記が必要となる。

(2) 実務上の課題

① 圧縮記帳に関する会計処理による比較可能性の低下

税務上、圧縮記帳を実施するには、補助金等の返還不要が確定することが要求されるが、補助金等の返還不要確定の時期が圧縮記帳対象資産の取得時期と必ずしも同

一の事業年度において実施されるとは限らないため、圧縮記帳対象資産を先行取得するケースと圧縮記帳対象資産の取得が補助金等を受領した事業年度よりも後になるケース（後行取得）の会計処理を整理している（図表8参照）。

(図表8) 圧縮記帳の会計処理

項目	内容
圧縮記帳対象資産を先行取得するケース	● 固定資産の取得時点では補助金等の返還不要が未確定であることから税務上圧縮記帳をすることはできず、会計上も圧縮記帳に関する会計処理をすることはできない。 ● 会計上で直接減額方式を適用する場合、固定資産取得事業年度においては、直接減額をすることはできず、直接減額前の取得原価で固定資産を計上し、減価償却費を計上する。そして、補助金等が交付され、補助金等の返還不要が確定した事業年度において、過年度の事業年度の減価償却分について調整をした上で税務上の圧縮記帳とともに、会計上も直接減額がなされる。 ● 直接減額を採用しない方式を適用する場合は、決算の確定の日までに剰余金の処分により積立金として積み立てる方法により、補助金等の返還不要が確定した事業年度において圧縮記帳に関する会計処理を行う。
圧縮記帳対象資産の取得が補助金等を受領した事業年度よりも後になるケース（後行取得のケース）	● 補助金等の交付を受けており、補助金等の返還不要が未確定である場合、この段階では対象となる固定資産の取得が行われておらず、また、補助金等の返還不要が確定していないことから税務上圧縮記帳をすることはできず、会計上も圧縮記帳に関する会計処理をすることはできない。 ● 会計上で直接減額方式を適用する場合、これらに対応して関連の未決算特別勘定等を貸借対照表の負債の部に計上する（監査第一委員会報告第43号Ⅲ 4.未決算特別勘定の処理）。その後の事業年度において、圧縮記帳対象資産の取得及び補助金等の返還不要が確定した際に直接減額をする。 ● 直接減額を採用しない方式を適用する場合は、決算の確定の日までに剰余金の処分により積立金として積み立てる方法により、補助金等の返還不要が確定した事業年度において圧縮記帳に関する会計処理を行う。

会計上は監査第一委員会報告第43号に記載されているとおり、「利益処分方式¹が認められているものについては、優先してこの方式を採用することが望ましいとし

ながらも、商法第285条²の取得原価主義の規定に照らして問題があるとされてきた直接減額方式によることも、監査上妥当な会計処理とみなして取り扱ってきた。」

1 旧商法第283条第1項では、定時株主総会において利益処分案又は損失処理案の決議が要求されていた。利益処分方式は、当該決議により承認された利益処分案に従って圧縮積立金を計上する実務のことをいう。

2 旧商法第285条では、「会社ノ会計帳簿ニ記載スベキ財産ノ価額ニ付テハ第三十四条第二号〔固定資産の評価〕ノ外第二百八十五条ノ二〔流動資産の評価〕及第二百八十五条ノ四乃至第二百八十五条ノ七〔金銭債権等の評価〕ノ規定ヲ適用ス」とされ、固定資産の評価については旧商法第34条第2号を参照している。旧商法第34条第2号には、「固定資産に付テハ其ノ取得価額又ハ製作価額ヲ附シ毎年一回一定ノ時期、会社ニ存リテハ毎決算期ニ相当ノ償却ヲ為シ予測スルコト能ハザル減損ガ生ジタルトキハ相当ノ減額ヲ為スコトヲ要ス」と規定されており、固定資産については、取得価額又は製作価額を付すとされている。

とされ、また、「税法も、従来、圧縮記帳に関し利益処分方式を認めていなかった減価償却資産について、非減価償却資産と同様に利益処分方式を認めることに改正された。」とされており、直接減額を採用しない方式の適用を優先することが望ましいとの位置付けであるとされている。会計上は取得原価主義が原則であり、監査第一委員会報告第43号は税務上の圧縮記帳を会計上も認める場合があると政策的に定めたものであり、その範囲は限定的であると解釈するべきと考えられる。

課題として、実務上は二つの方式のいずれも適用されており、各企業の圧縮記帳に関する会計処理としていずれの方式を適用するかの判断の違いにより、財務数値に及ぼす影響が異なり、企業間の比較可能性が低下するという課題が生じるとされている。なお、国際的な会計基準においても、資産に関する補助金で許容されている会計方針の選択による比較可能性の低下が課題の一つとして認識されている（IASB情報要請「第3次アジェンダ協議」（2021年3月））とされている。

② 会計方針に関する事項

（ア） 圧縮記帳に関する会計処理と会計方針に関する論点

圧縮記帳に関する会計処理（直接減額方式と直接減額を採用しない方式）がそもそも会計方針、すなわち「財務諸表の作成にあたって採用した会計処理の原則及び手続」（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」（以下「企業会計基準第24号」という。）第4項(1)）に該当するののかどうかについて論点があるとされている。

実務上は業種別監査委員会報告第29号で取扱いが示されている鉄道業以外の業種に関しては、重要な会計方針としての注記事例が少ない。それは、圧縮記帳に関する会計処理が会計方針として捉えられていないからか、それとも会計方針ではあると考えているものの、重要性がないために注記されていないのかは定かではないとされている。

この点、仮に圧縮記帳に関する会計処理を会計方針として整理した場合には、重要な会計方針として注記を求めるのか、また、その選択適用の際、補助金等と種類の異なる税務上の圧縮記帳について異なる会計方針を適用することを認めるのか、さらには、補助金等の種類の違いによって異なる会計方針を適用することを認めるのか、実務上の課題が存在するとされている。

（イ） 圧縮記帳に関する会計処理は会計方針に該当するののか。

圧縮記帳に関する会計処理について、会計方針の定義に当てはめると、財務諸表の作成に当たって採用する圧縮記帳に関する会計処理は、直接減額方式または直接減額を採用しない方式のいずれかであり、これらは会計処理の原則及び手続であると考えられることから、圧縮記帳に関する会計処理は会計方針に該当するという考えが

あるとされている。

圧縮記帳に関する会計処理については、会計方針に該当しないとする余地もあることから、圧縮記帳に関する会計処理が、会計方針に該当するののかどうかについて実務上の課題が存在しているとされている。

（ウ） 圧縮記帳に関する会計処理の重要な会計方針としての注記

仮に圧縮記帳に関する会計処理が会計方針であると整理するならば、企業会計原則における継続性の原則（企業会計原則 第一 五）からその会計方針は每期継続して適用することが求められるとされている。

また、会計方針のうち重要なものについては、重要な会計方針として注記することになるが（企業会計基準第24号第4-4項）、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ことが会計基準上定められている（企業会計基準第24号第4-5項）とされている。

したがって、圧縮記帳に関する会計処理が会計方針であるとした場合、鉄道業のように重要性がある場合には重要な会計方針として注記することが考えられるとされている。

（エ） 圧縮記帳に関する会計処理の整合性が求められる範囲

我が国の圧縮記帳は、本研究報告で取り上げられている補助金等以外にも、複数の会計事象等に対して認められており、工事負担金、保険差益、特定資産の買換え、交換、収用がその例であるとされている。

ここで、会計上、当年度に補助金等及び補助金等以外の圧縮記帳に関する会計処理を実施する場合または過年度に圧縮記帳に関する会計処理を実施していた場合に、直接減額方式と直接減額を採用しない方式の併用は可能かという論点がある。例えば、補助金等に関しては直接減額方式を適用し、交換に係る圧縮記帳に関する会計処理については直接減額を採用しない方式を適用するケースである。

なお、圧縮記帳に関する会計処理が会計方針である場合、実務上連結財務諸表においては、同じ補助金等の制度であっても親子会社間で異なる会計処理を適用している場合も考えられるが、その場合には企業会計基準第22号「連結財務諸表に関する会計基準」第17項及び監査・保証実務委員会実務指針第56号「親子会社間の会計処理の統一に関する監査上の取扱い」を適用し、親子会社間の会計処理方法を統一するか否かを検討することになると考えられるとされている。

③ 表示に関する事項

（ア） 損益計算書表示に関する論点

圧縮記帳に関する会計処理について、直接減額方式を採用する場合には、補助金収入と圧縮損の損益計算書上の表示について、総額表示とするか、純額表示とするかについて論点があるとされている。

交換取引に準ずるものとして取り扱う以上、収用や特定資産の買換えの圧縮損と譲渡益は損益計算書上相殺表示が望ましいとされているものの、税務上は損金経理により帳簿価額を減額する処理が認められるため、税務上の取扱いとの調整がなされるまでは、圧縮損と譲渡益を両建表示しても監査上妥当なものとして取り扱うとされている。また、鉄道業では、業種別監査委員会報告第29号において、原則は総額表示であることを示した上で、純額表示についても注記を付すことでその処理を認めている。

したがって、現行実務においては、補助金等についても同様に、損益の総額表示及び純額表示の両方が認められているものと考えられるとされている。

(イ) キャッシュ・フロー計算書の表示に関する論点

キャッシュ・フロー計算書表示については、主に補助金収入の総額表示と純額表示、資産に関する補助金収入の表示区分（営業活動によるキャッシュ・フロー又は投資活動によるキャッシュ・フロー）の論点が考えられるとされている。

● 補助金収入のキャッシュ・フロー計算書上の総額表示と純額表示

補助金収入の総額表示と純額表示について、国際的な会計基準においては、IAS第7号で、IAS第7号第22項から第24項の純額表示を例外とした上で、投資活動及び財務活動から生じた収入及び支出について総額表示を要求しており（IAS第7号第21項）、その結果、補助金等を関連する資産から控除して資産の帳簿価額を純額で算定する方法を採用していたとしても資産の購入及び関連する補助金の受取は総額で表示することとなる。

日本基準においても移管指針第6号「連結財務諸表等におけるキャッシュ・フロー計算書の作成に関する実務指針」（以下「連結キャッシュ・フロー実務指針」という。）において、「投資活動によるキャッシュ・フロー」及び「財務活動によるキャッシュ・フロー」に表示される主要な取引ごとのキャッシュ・フローは、原則として総額表示しなければならない。（連結キャッシュ・フロー実務指針第13項）とされており、短期間かつ回転が速い項目を除き総額表示が求められている。

このため、固定資産の取得原価から国庫補助金等に相当する金額を直接減額方式により会計処理を実施したとしても、補助金等の受取額と資産の購入は総額表示されるものと考えられる。補助金等の受取額と固定資産圧縮損について、損益計算書表示を総額で表示している場合には、キャッシュ・フロー計算書上も総額表示を考えると考えられるが、損益計算書を純額表示している場合には、キャッシュ・フロー計算書上も損益計算書との整合性を重視して純額表示することも考えられ、キャッシュ・フロー計算書上の表示に関し、今後整理が必要になると考えられるとされている。

なお、国際的な会計基準においても、政府補助金を資

産の取得原価から減額することは他のIFRS会計基準と不整合であるとの指摘があり、本論点のようにキャッシュ・フローの総額表示との不整合について課題があると認識されている（IASB情報要請「第3次アジェンダ協議」B40項(e)（2021年3月））。

● キャッシュ・フロー計算書上の補助金収入の表示区分（営業活動によるキャッシュ・フロー又は投資活動によるキャッシュ・フロー）

資産に関する補助金収入の表示区分については、営業活動によるキャッシュ・フローと投資活動によるキャッシュ・フローのいずれかで表示するかについて論点があるとされている。

この点、「連結キャッシュ・フロー計算書作成基準」においては、営業活動によるキャッシュ・フローについて、「営業損益計算の対象となった取引のほか、投資活動及び財務活動以外の取引によるキャッシュ・フローを記載する。」こととされ、「投資活動によるキャッシュ・フロー」について、「固定資産の取得及び売却、現金同等物に含まれない短期投資の取得及び売却等によるキャッシュ・フローを記載する。」（「連結キャッシュ・フロー計算書作成基準」二表示区分1①②）こととされている。

このため、補助金収入は投資活動によるキャッシュ・フローの定義に該当するか否かにより、営業活動によるキャッシュ・フローと投資活動によるキャッシュ・フローのいずれかに表示されることとなるとされている。当該判断の指針については、連結キャッシュ・フロー実務指針において、「原則としてそのキャッシュ・フローに係る取引がいずれの性格をより強く有するか、つまり、当該キャッシュ・フローがどの活動とより強く関連しているかにより判定する。なお、キャッシュ・フローに係る取引の性格の判定においては、企業の事業目的や決済条件等の取引慣行を考慮するものとする。」（連結キャッシュ・フロー実務指針第6項）とされている。

当該指針に基づき、各企業は資産に関する補助金等の受領取引について、例えば、受領した補助金等が全て資産の取得のために使用されるなど、投資活動によるキャッシュ・フローの性格を強く有する取引は投資活動によるキャッシュ・フローで表示し、投資活動によるキャッシュ・フローの性格を強く有しない取引については営業活動によるキャッシュ・フローで表示しているものと考えられるとされている。

4. 「V. 全体のまとめ」

現在、我が国においては補助金等に関する会計基準は存在しておらず、会計実務における多様性や企業間の財務情報に係る比較可能性の観点からは、主に以下の四つの点に課題があると考えられるとされている。

(1) 補助金等の認識基準についての会計実務における多様性

- (2) 収益に関する補助金等で許容されている会計処理方法の選択（収益又は費用控除）による比較可能性の低下
 - (3) 圧縮記帳に関する会計処理（直接減額方式と直接減額を採用しない方式）の選択による比較可能性の低下
 - (4) 補助金等をキャッシュ・フロー計算書でどのように表示するかについての会計実務における多様性
- これらの点については現行の会計制度の枠内において

も一定の対応を図ることが可能であると考えられるとされている。我が国においては補助金等に関する会計基準は存在していないものの、重要な補助金等の会計処理及び表示に関しては、会計実務上、情報開示の拡充により、企業間の財務情報に係る比較可能性が確保されることが期待されるとされている。

以 上

金融庁：「財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則等の一部を改正する内閣府令（案）」等に対するパブリックコメントの結果等（金融商品・リース）

『会計情報』編集部

金融庁は、「財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則等の一部を改正する内閣府令（案）」等に対する意見募集を行い、2025年8月22日に結果を公表した。

1. 改正の概要

企業会計基準委員会（ASBJ）において、改正移管指針第9号「金融商品会計に関する実務指針」、企業会計基準第34号「リースに関する会計基準」等の修正を公表したこと等を受け、財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則等及び「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）について所要の改正が行われた。

2. 施行日

財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則等の一部を改正する内閣府令等は、2025年8月22日付で公布・施行されている。

詳細については以下のウェブページを参照いただきたい。

「財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則等の一部を改正する内閣府令（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

以 上

SSBJ：サステナビリティ基準委員会 (SSBJ) が、「補足文書」を公表

『会計情報』編集部

サステナビリティ基準委員会 (SSBJ) は、2025年8月18日開催の第56回サステナビリティ基準委員会において、次の補足文書の公表を了承し、2025年8月20日に公表した。

補足文書は、SSBJが2025年3月5日に公表したサステナビリティ開示基準（以下「SSBJ基準」という）を追加又は変更するものではなく、SSBJ基準の適用にあたって参考となる文書である。

- 補足文書「ガイダンス文書『IFRS S2号に従った企業の気候関連の移行についての情報（移行計画に関する情報を含む）の開示』」
- 補足文書「教育的資料『ISSB基準を適用する際のISSBの産業別ガイダンスの使用』」

SSBJは、SSBJ基準の開発にあたり、基準を適用した結果として開示される情報が国際的な比較可能性を大きく損なわせないものとなるようにするため、その基本的な方針として、国際サステナビリ

ティ基準審議会（以下「ISSB」という）のIFRSサステナビリティ開示基準（以下「ISSB基準」という）との整合性を図ることを基礎としている。

このため、ISSB基準に関する付属ガイダンス及び教育的資料のうち、ISSB基準の適用において参考となるものについて、SSBJが公表するサステナビリティ開示基準の適用にあたり参考にできるように、SSBJの了承を得たものをSSBJの補足文書と位置付けることとしている。

今回の補足文書の公表は、2025年3月補足文書の公表及び2025年6月補足文書の公表に続くものである。

詳細については、SSBJのウェブページを参照いただきたい。

2025年8月補足文書の公表 | サステナビリティ基準委員会

以 上

SSBJ：サステナビリティ基準委員会（SSBJ）事務局が、「SSBJハンドブック」を公表

『会計情報』編集部

サステナビリティ基準委員会（SSBJ）事務局は、2025年8月29日に次のSSBJハンドブックを公表した。

- 実務上不可能である場合
- 識別したリスク及び機会に関する情報の重要性の判断
- サステナビリティ（気候）関連のリスク及び機会が戦略及び意思決定に与える影響に関する開示
- 気候関連の移行計画の作成に用いた主要な仮定
- 一般基準におけるレジリエンスの開示
- 一般基準におけるレジリエンスと気候レジリエンスの定めの違い
- 気候レジリエンス(1)気候レジリエンスの開示
- 気候レジリエンス(2)気候関連のシナリオ分析
- 気候レジリエンス(3)気候関連のシナリオ分析に対して用いるアプローチ
- 気候レジリエンス(4)気候レジリエンスの評価
- 自社の温室効果ガス排出源をどのように特定すればよいか
- 役員報酬について気候関連の評価項目と他の評価項目に係る部分を区分して識別できない場合

SSBJハンドブックは、SSBJ事務局が、SSBJ基準を利用する際の便宜を考慮して作成する解説であり、SSBJハンドブックに含める論点は、関係者のニーズが高いもの（これまでにSSBJに多くの質問が寄せられたもの等）から、SSBJ事務局のリソース等を考慮して決定したものである。

SSBJハンドブックは、SSBJの審議を経ずに公表している。SSBJハンドブックは、SSBJ基準を構成しないため、SSBJハンドブックの内容に従わない場合であっても、SSBJ基準に準拠している旨を表明することができる。

これまでに公表したSSBJハンドブックはこちら
[SSBJハンドブック | サステナビリティ基準委員会](#)

詳細については、SSBJのウェブページ [2025年8月SSBJハンドブックの公表 | サステナビリティ基準委員会](#)を参照いただきたい。

以 上

JICPA：租税調査会研究報告第42号「欠損金に関する論点整理」の公表

『会計情報』編集部

日本公認会計士協会（JICPA）は、2025年7月30日に租税調査会研究報告第42号「欠損金に関する論点整理」を公表した。

本研究報告では、法人税制上の欠損金に関して、過去の税制改正の経緯を考慮し、実務上の留意点等を取りまとめたほか、諸外国における欠損金に係る税制と我が国の制度との比較検討が行われている。具体的には、以下を視点として、税務実務の参考とされるべく、研究報告にまとめたとされている。

- ① 我が国における欠損金額の制度の概要
- ② 自社で生じた欠損金に関する法規定、使用制限

- ③ 他社で生じた欠損金を自社に引き継ぐ際の法規定及び使用制限
- ④ グループ通算制度における欠損金に関する法規定及び使用制限
- ⑤ 我が国の欠損金の繰越控除制度と海外における同制度との比較

詳細については、JICPAのウェブページ（https://jicpa.or.jp/specialized_field/20250730ibc.html）を参照いただきたい。

以 上

IASB、経営者による説明に関する改訂実務記述書を公表

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は、2025年6月23日に国際会計基準審議会（IASB）によって公表された改訂IFRS実務記述書第1号「経営者による説明」について解説するものである。

背景

企業報告の最新動向に引き続き整合させるため、IASBは、リサーチ・プロジェクトを開始し、経営者による説明が必ずしも投資者が必要とする情報を提供していないことが示された。この懸念に対処するため、IASBは、経営者による説明に関する実務記述書を見直し、更新するためのプロジェクトをワーク・プランに追加した。2021年5月に、改訂実務記述書の公開草案が公表された。IASBは、公開草案について受け取ったコメントを検討した後、いくつかの変更を加えた改訂実務記述書を最終化することを決定した。

改訂実務記述書

改訂実務記述書の使用

目的

改訂実務記述書では、経営者による説明の要求事項を示し、当該要求事項をどのように満たすことができるかを説明している。経営者による説明は、IFRS会計基準又は他の基礎に基づいて作成された一般目的財務諸表に付属する。

改訂実務記述書は、どの企業が経営者による説明を作成することが要求されるか、どのくらいの頻度で作成しなければならないか、誰が経営者による説明の発行を承認すべきか、又は経営者による説明が対象となる外部保証の水準を明記していない。改訂実務記述書は、規制当局が国内の要求事項及び経営者による説明に関するガイ

ダンスを更新又は開発する際に使用する、グローバルなベンチマークを提供するとともに、企業が投資者のニーズを満たす情報を提供するための包括的な資源を提供することを目的としている。

- IASBは、経営者による説明及び類似の報告書の改善を支援する、経営者による説明に関する改訂実務記述書を公表した。これには、要求事項のグローバルでの整合性の強化が含まれる。
- 改訂実務記述書は、経営者による説明の要求事項を示し、当該要求事項をどのように満たすことができるかを説明している。
- 改訂実務記述書は、IFRS会計基準又はIFRSサステナビリティ開示基準ではない。財務諸表は、経営者による説明が付属していない場合又は改訂実務記述書に準拠していない経営者による説明が付属している場合でも、IFRS会計基準に準拠することができる。経営者による説明は、IFRS会計基準以外の財務諸表又はIFRSサステナビリティ開示基準以外の基礎により作成されたサステナビリティ関連財務開示に付属している場合でも、改訂実務記述書に準拠することができる。
- 改訂実務記述書では、経営者による説明全体及びそれに含まれる情報に適用される全般的な要求事項及びガイダンスに加えて、経営者による説明に含めるべき以下の6つの特定された内容領域の要求事項とガイダンスを示している。
 - 企業の事業モデル
 - その事業モデルを維持及び発展させるための経営者の戦略
 - 事業モデル及び戦略が依存する資源及び関係
 - 事業モデル、戦略、資源、又は関係を阻害する可能性のあるリスク

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

(<https://www.iasplus.com/en/publications/global/newsletters/igaap-in-focus/2025/management-commentary>)

- 事業モデル、戦略、資源、関係、又はリスクに影響を与えたか、又は影響を与える可能性のある外部環境における諸要因及びトレンド
- 企業の財務業績と財政状態
- 改訂実務記述書は、2025年6月23日以後開始する事業年度から発効し、早期適用は認められる。

他の報告要求又はガイドラインとの相互作用

IASBは、改訂実務記述書を、異なる状況の企業が適用できるように、柔軟性を持たせるように設計した。例えば、企業は、改訂実務記述書を現地の法律又は規制とともに適用できる。現地の法律又は規制が全般的な要求事項のみを規定している場合、企業は、当該現地の法律又は規制に準拠することに役立てるために、改訂実務記述書を適用することができる。

また、企業は、改訂実務記述書を、他の組織が公表した報告要求又はガイドライン（サステナビリティ報告のような、特定の業界又は特定のトピックに関する要求事項又はガイドラインを含む）とともに適用することもできる。

その他の記述的報告の要求事項又はガイドラインは、経営者が重要性がある情報を識別するのに役立つ可能性がある。当該要求事項又はガイドラインに、IFRSサステナビリティ開示基準のような、投資者の情報ニーズに焦点を当てた報告目的がある場合、その可能性が高くなる。

IFRSサステナビリティ開示基準との相互作用

改訂実務記述書では、企業がIFRSサステナビリティ開示基準に従って作成したサステナビリティ関連財務開示を経営者による説明の中で提供することを認めている。両者とも、投資者の情報ニーズに焦点を当て、整合的な概念的基盤を共有し、補完的な要求事項を規定しているため、両者は異なる目的を有するが、改訂実務記述書及びIFRSサステナビリティ開示基準の要求事項は、うまく調和することが期待されている。

改訂実務記述書とIFRSサステナビリティ開示基準は、双方とも価値創出の共通の概念に基づいており、企業の財務業績又は財政状態に影響を与えている、又はその見通しに影響を与える可能性のあるサステナビリティ関連要因について、投資者に焦点を当てた重要性がある情報を要求している。

企業は、改訂実務記述書をIFRSサステナビリティ開示基準と併せて適用し、サステナビリティ関連財務開示を経営者による説明に組み込むことで便益を得ることが可能となる。例えば、企業は以下が可能となる。

- サステナビリティ関連のリスク及び機会を識別するためのプロセスを使用して、経営者による説明で報告するサステナビリティ関連の要因を識別で

きる。

- これらの要因に関する重要性がある情報を識別するために、IFRSサステナビリティ開示基準を参照することができる。

経営者による説明は、財務諸表における情報を補完する情報を提供するため、サステナビリティ関連財務開示を組み込んだ適切に設計された経営者による説明は、企業の財務諸表とサステナビリティ関連財務開示の情報を効果的につなげることもできる。

統合報告（IR）フレームワークとの相互作用

改訂実務記述書を開発するにあたり、IASBは、IRフレームワークを含む記述的報告の革新に基づいて構築した。IASBは、ガバナンスに関する開示要求のような少数の例外を除き、2つの文書の広範な概念的整合性、及びそれらの補完的な性質に注目した。

改訂実務記述書の地位

改訂実務記述書は、IFRS会計基準又はIFRSサステナビリティ開示基準ではない。したがって、これらの基準を適用する企業は、その法域で特に要求されない限り、改訂実務記述書を遵守することは要求されない。財務諸表は、経営者による説明が付属していない場合、又は改訂実務記述書に準拠していない経営者による説明が付属している場合でも、IFRS会計基準に準拠することができる。

全般的な要求事項

識別、承認及び準拠の旨の記述

企業は、経営者による説明を独立した報告書として提供することも、より大きな報告書の一部として他の情報とともに提供することもできる。企業は、経営者による説明を明確に識別し、同じより大きな報告書又は企業が発行する他の報告書で提供する他の情報と区別しなければならない。

改訂実務記述書のすべての要求事項に準拠する企業は、経営者による説明を作成する際に、明示的かつ無限定の準拠の旨の記述を含めることが要求される。改訂実務記述書では、要求事項のすべてではない一部に準拠する企業は、限定付の準拠の旨の記述を提供することが認められ、要求事項からの離脱を識別し、当該離脱の理由を示す。

経営者による説明の目的

企業の経営者による説明は、以下のような情報を提供しなければならない。

- 企業の財務諸表に報告される企業の財務業績及び財政状態についての利用者の理解を高める。
- サステナビリティ関連の要因を含む、長期を含むすべ

での時間軸にわたり企業が価値を創出し、キャッシュ・フローを生み出す能力に影響を与える可能性のある諸要因についての経営者の洞察を提供する。

重要性がある情報及び主要事項

企業は、経営者による説明の目的、及びその情報に重要性がある場合に内容領域についての開示目的により要求される情報を提供する。情報に重要性がない場合、特定された情報は要求されない。経営者による説明の文脈では、情報を省略、誤表示、又は不明瞭にすることにより、投資者が経営者による説明及び関連する財務諸表を含み、特定の企業に関する財務情報を提供する一般目的財務報告書に基づいて行う意思決定に影響を与えると合理的に見込み得る場合、情報は重要性がある。内容領域の開示目的を達成するために必要とされる情報が、経営者による説明の目的を満たすには不十分な場合、経営者は当該目的を達成するために必要とされる追加的な情報を識別することが要求される。

見解

経営者による説明と財務諸表は異なる目的を有し、それぞれの報告要求に従って企業に関する異なる種類の情報を提供するため、経営者による説明において重要性があると判断された情報は、財務諸表において重要性があると判断された情報とは異なる可能性がある。

経営者による説明の全体的な目的及び内容領域の開示目的を満たすために必要な重要性がある情報の多くは、主要事項、すなわち、企業が価値を創出し、キャッシュ・フローを生み出す能力（長期的を含む）の基礎となる事項に関連している可能性がある。

しかし、重要性がある情報のすべてが主要事項に関連しているわけではない。例えば、重要性がある情報には、企業及びその営業範囲の概要が含まれる場合がある。情報が主要事項に関連しない場合であっても、重要性がある情報は経営者による説明に含まれる。

完全性、中立性、誤謬がない、及び他の属性

企業が有用な情報を提供することに役立てるために、改訂実務記述書は以下を明記している。

●有用な情報の要求される属性：

- －完全性－経営者による説明は、扱っている事項の完全な描写を提供しなければならない。すなわち、投資者が当該事項を理解するために必要なすべての重要性がある情報を提供しなければならない。
- －中立性－経営者による説明における情報は、バランスが取れている場合、すなわち、投資者がその情報を有利又は不利に受け取られる可能性を高めるための、歪曲、強調、重視、軽視、又はその他の操作が行われていない場合には、中立である。
- －誤謬がない－経営者による説明における情報は誤謬

がないべきであるが、それは、すべての点で完全に精密である又は完全に正確である必要があるという意味ではない。必要な精密さの程度は、情報の性質及び扱っている事項によって異なる。

●有用な情報の望ましい属性：

- －理解可能性－経営者による説明における情報は、理解可能である、すなわち明確で簡潔である場合には、より有用である。
- －比較可能性－経営者による説明における情報は、過去に企業が提供した情報と他の企業（特に同じ業種の企業）が提供した情報の両方と比較可能である場合には、より有用である。
- －検証可能性－経営者による説明における情報は、検証可能な場合、すなわち、情報自体又はそれを導き出すために使用したインプットのいずれかを裏付けることが可能である場合には、より有用である。

見解

属性は、「財務報告に関する概念フレームワーク」に示された有用な財務情報の質的特性を基礎としている。しかし、経営者による説明は、財務諸表の作成に関与する人々よりも大きな個人のグループによって作成されることが多く、概念フレームワークに慣れていない場合があるため、改訂実務記述書では、当該属性を説明するために平明な言葉を使用している。

一体性

改訂実務記述書は、経営者による説明における情報の完全性、理解可能性及び比較可能性は、すべて、当該情報が十分に統合された一体性のある全体として提供されることに依存すると説明している。一体性は、情報が関連する事項間の関係及び関連する情報間の関係を明確にすることを要求する。1つの内容領域について議論される事項が、他の内容領域で議論される事項に影響を与える場合、経営者による説明には、投資者がその影響を評価するために必要な情報を含めなければならない。

改訂実務記述書は、経営者による説明の中で、及び経営者による説明と企業の他の一般目的財務報告書全体での情報の一体性にも焦点を当てている。特定のケースでは、改訂実務記述書では、経営者が経営者による説明と企業の一般とのコミュニケーション（例えば、投資者向けのプレゼンテーション又はプレスリリース）との間の一体性を考慮することも要求されている。

指標

重要性がある情報には、経営者が主要事項をモニターし、当該事項の管理における進捗度を測定するために使用している指標が含まれる可能性が高い。指標は、経営者が企業の財務又は非財務の業績又は状態の定量的又は定性的側面をモニターするために使用する測定値であ

る。これらの測定値は企業に固有であり、通常は企業の活動及び営業している業種に依存する。

改訂実務記述書は、経営者による説明に含まれる指標の要求事項及びガイダンスを提供する。

見解

改訂実務記述書では、経営者による説明に予測又は目標を含めることは要求されない。しかし、経営者が経営者による説明で予測又は目標を提供する必要があると判断した場合に適用される要求事項及びガイダンスが含まれている。

内容領域

概要

改訂実務記述書は、経営者による説明に含めるべき6つの内容領域を特定している。

- 企業の事業モデル—企業がどのように価値を創出し、キャッシュ・フローを生み出すのか
- 当該事業モデルの維持及び発展のための経営者の戦略（経営者が追求することを選択した機会を含む）

- 事業モデル及び戦略が依存している資源及び関係（企業の財務諸表において資産として認識されていない資源を含む）

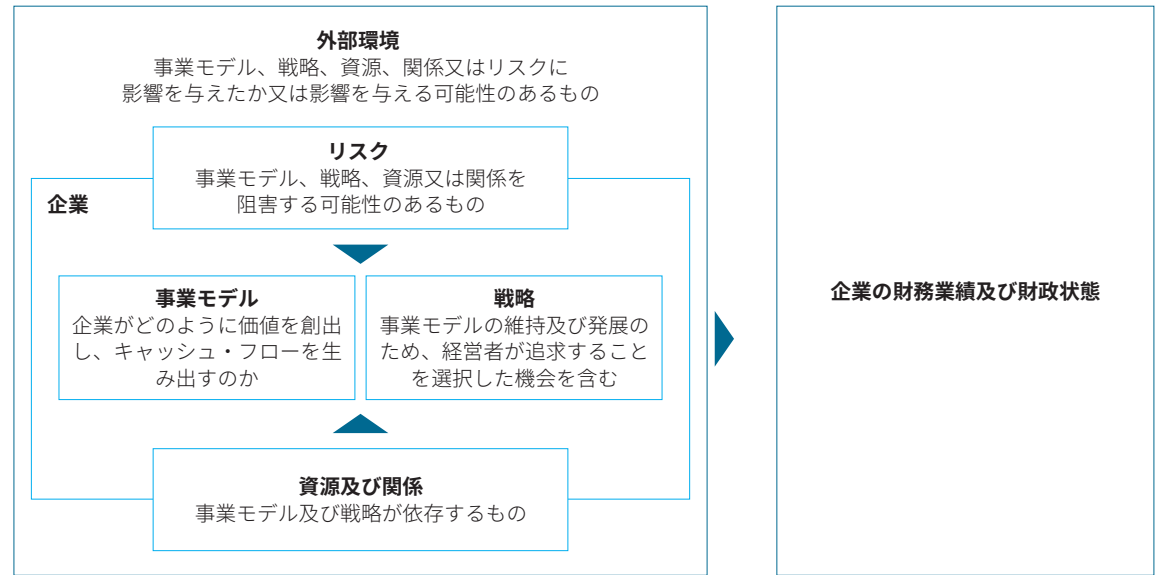
- 事業モデル、戦略、資源、又は関係を阻害する可能性のあるリスク

- 事業モデル、戦略、資源、関係又はリスクに影響を与えたか、又は影響を与える可能性のある外部環境における諸要因及びトレンド

- 企業の財務業績及び財政状態—他の内容領域に関して議論している事項によって、それらがどのように影響を受けたのか、又は将来において影響を受ける可能性があるかを含む

各領域について、改訂実務記述書では、投資者の全体的な情報ニーズを確立する主たる開示目的、及び投資者の詳細な情報ニーズを確立する具体的な開示目的を示している。各内容領域の開示目的には、投資者が当該内容領域について提供された情報を使用して行う評価の説明、及び主要事項、指標、及び重要性がある可能性がある情報の例が付属している。

次の図は、6つの内容領域間の関係を示している。



事業モデル

企業の事業モデルに関する開示目的は、企業の事業モデルがどのように価値を創出しキャッシュ・フローを生み出すかを、投資者が理解できるようにする情報を提供することである。

具体的には、事業モデルについて開示する情報は、投資者が以下を理解できるようにしなければならない。

- 企業の営業の範囲、性質及び規模
- 企業の価値創出及びキャッシュ・フロー生成のサイクル
- 企業の活動の環境及び社会への影響（これらの影響が、企業が価値を創出しキャッシュ・フローを生み出す能力（長期を含む）に影響を与えたか又は影響を与

える可能性がある場合）

- 企業の事業モデルの管理における進捗度
当該情報は、利用者が以下を評価するのに役立つことを目的としている。
- 企業の事業モデルが、価値の創出及びキャッシュ・フローの生成において、どれだけ有効であるか
- 企業の事業モデルはどれだけ拡張可能性及び適応可能性があるのか
- 企業の事業モデルはどれだけ弾力性（resilient）及び永続性があるのか

戦略

企業の戦略に関する開示目的は、企業の事業モデルを

維持及び発展のための経営者の戦略を、投資者が理解できるようにする情報を提供することである。

具体的には、企業の戦略について開示する情報は、投資者が以下を理解できるようにしなければならない。

- 戦略のドライバー（経営者が追求することを選択した機会を含む）
 - 当該戦略の目標、当該目標への道筋におけるマイルストーン
 - 当該マイルストーンへの到達及び目標の達成のための計画
 - 当該戦略を実行するために必要となる財務的資源、及び財務的資源の配分に対する経営者のアプローチ
 - 当該戦略の実行における進捗度
- 当該情報は、利用者が以下を評価するのに役立つことを目的としている。
- 企業が価値を創出しキャッシュ・フローを生み出す能力の維持及び発展において、戦略がどのくらい有効となる可能性が高いのか
 - 経営者が戦略を実行する能力

資源及び関係

企業の資源及び関係に関する開示目的は、企業の事業モデル並びに当該モデルの維持及び発展のための経営者の戦略が依存している資源及び関係を、投資者が理解できるようにする情報を提供することである。

具体的には、企業の資源及び関係について開示する情報は、投資者が以下を理解できるようにしなければならない。

- 企業の資源及び関係の性質、並びに企業がそれらをどのように活用しているか
 - 企業はどのようにして資源を入手し関係を維持しているか
 - 将来（長期的含む）における資源及び関係の利用可能性又は質に影響を与える可能性のある要因
 - 資源及び関係の管理における進捗度
- 当該情報は、利用者が以下を評価するのに役立つことを目的としている。
- 事業モデル及び経営者の戦略が、特定の資源及び関係に依存している程度
 - 企業が事業モデル及び経営者の戦略が依存している資源を入手し、関係を維持する能力

リスク

企業のリスクに関する開示目的は、企業の事業モデル、当該事業モデルの維持又は発展のための経営者の戦略、又は企業の資源又は関係を阻害する可能性のある事象又は状況のリスクを、投資者が理解できるようにする情報を提供することである。

具体的には、企業のリスクについて開示する情報は、投資者が以下を理解できるようにしなければならない。

- 企業が晒されているリスクの性質
- 当該リスクに対する企業のエクスポージャー

- 経営者が当該リスクをどのようにモニターし管理しているか

- 阻害が生じた場合、経営者はどのように当該阻害を軽減させるのか

- リスク管理における進捗度

当該情報は、利用者が以下を評価するのに役立つことを目的としている。

- リスクに対する企業のエクスポージャーの程度
- 経営者がリスクに対する企業のエクスポージャーをどれだけ有効にモニターし、管理しているか

外部環境

企業の外部環境に関する開示目的は、企業の外部環境が、企業の事業モデル、当該事業モデルの維持及び発展のための経営者の戦略、企業の資源又は関係、又は企業が晒されているリスクにどのように影響を与えたか、又は影響を与える可能性があるのかを、投資者が理解できるようにする情報を提供することである。

具体的には、企業の外部環境について開示する情報は、投資者が以下を理解できるようにしなければならない。

- 企業の外部環境における諸要因及びトレンドの性質
 - 当該要因及びトレンドが企業にどのように影響を与えたのか、又は影響を与える可能性があるのか
 - 経営者が当該要因及びトレンドをどのようにモニターしており、どのように対応する計画であるのか
 - 当該要因及びトレンドへの対応における進捗度
- 当該情報は、利用者が以下を評価するのに役立つことを目的としている。
- 企業の外部環境の諸要因及びトレンドが、企業にどのように影響を与えたのか、又は影響を与える可能性があるか
 - 経営者は、それらの要因及びトレンドをどれだけ有効にモニターし対応しているか、又は対応できるか

財務業績及び財政状態

企業の財務業績及び財政状態に関する開示目的は、企業の財務諸表で報告されている企業の財務業績及び財政状態を、投資者がよりよく理解できるようにする情報を提供することである。

具体的には、企業の財務業績と財政状態について開示する情報は、投資者が以下を理解できるようにしなければならない。

- どのような要因が、当報告期間における企業の財務業績及び財政状態に影響を与えたか、又は将来（長期を含む）において影響を与える可能性があるか
 - 経営者が報告期間中において財務的資源をどのように配分したか
 - 企業の財務業績及び財政状態が、企業が過去に公表した予測又は目標（もしあれば）と比較してどうなのか
- 当該情報は、利用者が以下を評価するのに役立つことを目的としている。

- 企業の財務業績及び財政状態のドライバーは何か
- 企業の財務業績及び財政状態が、投資者の過去の予想と比較してどうなのか
- 企業の財務諸表において報告されている財務業績及び財政状態が、企業が将来（長期を含む）に価値を創出し、キャッシュ・フローを生み出す能力をどの程度示しているか
- 企業の財務レジリエンスはどうか

長期的な見通し、無形の資源及び関係、環境的、社会的及びガバナンスの事項

改訂実務記述書の付録は、企業の長期的な見通し、無形の資源及び関係、環境的、社会的及びガバナンスの事項に影響を与える可能性のある事項について、経営者が経営者による説明においてどのような情報を提供するか決定する際に考慮する必要がある可能性が高い、要求事項及びガイダンスの概要を提供している。

見解

公開草案に対する多くの回答者は、改訂実務記述書が、経営者による説明におけるガバナンス関連事項の報告に関するガイダンスを提供するべきである

と提案した。一部の回答者は、内容領域としてガバナンスを追加することを提案し、他の回答者は、内容領域を通じてガバナンス関連情報の開示要求を含めることを提案した。

当該フィードバックに対応して、IASBは、改訂実務記述書の本文において、経営者による説明が、その目的を達成し、内容領域における開示目的を達成するために必要なガバナンス関連事項に関する重要性がある情報を提供することを認識することを決定した。

発効日

改訂実務記述書は、2025年6月23日以後開始する事業年度から発効する。早期適用も認められる。企業が改訂実務記述書を早期適用する場合、その事実を開示することが要求される。

経過措置は提供されていない。

以 上

令和7年度中間決算における税務上の留意事項

デロイト トーマツ税理士法人

令和7年度中間決算においては、主に令和7年度税制改正の内容が初めての適用を迎える。

令和7年度税制改正では、わが国の防衛力の抜本的な強化を行うために安定的な財源を確保するという観点から、令和8年4月1日以後に開始する事業年度から防衛特別法人税が課されることとされたほか、特に成長意欲の高い中小企業の設備投資に対する更なる税制上の措置などが設けられた。

国際課税の分野では、OECD／G20「BEPS包括的枠組み」で取りまとめられた、経済のデジタル化に伴う課税上の課題への解決策に関する国際合意（「2本の柱」の解決策）の実施に向けた取組みにおいて、グローバル・ミニマム課税（「第2の柱」）について軽課税所得ルール及び国内ミニマム課税の法制化が行われた。

法人にとって主要な項目は、以下のとおりである。

法人課税

1. 防衛特別法人税の創設

防衛力強化に係る財源確保のための特別措置として、我が国の防衛力の抜本的な強化等のために必要な財源の確保に関する特別措置法（以下、「防衛法」）が創設された。これによる税制措置として、法人税額に対し、税率4%の新たな付加税として、防衛特別法人税が課され、令和8年4月1日以後に開始する事業年度から適用される。中小法人に配慮する観点から、課税標準となる法人税額から基礎控除額として年500万円が控除される。防衛特別法人税は、防衛法第4章において規定されており、概要は次のとおりである。

(1) 防衛特別法人税の概要

項目	改正後
納税義務者	各事業年度の所得に対する法人税を課される法人（人格のない社団等及び法人課税信託の引受けを行う個人を含む）
課税の範囲	法人の各課税事業年度の基準法人税額について、当分の間、防衛特別法人税が課される。
税額の計算方法	防衛特別法人税額＝（基準法人税額－基礎控除額年500万円）×4% ■ 防衛特別法人税額＝各課税事業年度の課税標準法人税額（課税標準）×税率4% ■ 課税標準法人税額＝基準法人税額から基礎控除額を控除した金額※ ■ 基準法人税額：次の制度を適用しないで計算した各事業年度の所得に対する法人税の額（附帯税の額を除く） ➢ 所得税額の控除 ➢ 外国税額の控除 ➢ 分配時調整外国税相当額の控除 ➢ 仮装経理に基づく過大申告の場合の更正に伴う法人税額の控除 ➢ 戦略分野国内生産促進税制のうち特定産業競争力基盤強化商品に係る措置の税額控除及び同措置に係る通算法人の仮装経理に基づく過大申告の場合等の法人税額の加算 ➢ 控除対象所得税額等相当額の控除 ■ 基礎控除額：年500万円 ➢ 通算法人の基礎控除額は、年500万円を各通算法人の基準法人税額の比で配分した金額とする。この配分は、通算法人の基準法人税額が期限内申告における基準法人税額と異なる場合には、原則として期限内申告における基準法人税額により配分する。 ➢ 課税事業年度が1年に満たない法人は、500万円を12で除し、これにその課税事業年度の月数（1月末満の端数は切り上げ）を乗じて計算した金額となる。 ※ 各課税事業年度の基準法人税額に留保金課税制度により加算された金額がある場合の課税標準＝A+B A・・・その課税事業年度の加算前基準法人税額（基準法人税額から留保金課税制度により加算された金額を控除した金額）から基礎控除額を控除した金額

項目	改正後
	B・・・その課税事業年度の基準法人税加算額（基準法人税額のうち留保金課税制度により加算された金額）から上記Aで控除しきれなかった基礎控除額（基礎控除残額）を控除した金額 ■ 次の税額控除が行われる ➢ 外国税額の控除 ➢ 分配時調整外国税相当額の控除 ➢ 控除対象所得税額等相当額の控除 ➢ 仮装経理に基づく過大申告の場合の更正に伴う防衛特別法人税額の控除
申告及び納付等	■ 各事業年度の所得に対する法人税の中間申告書を提出すべき法人は、防衛特別法人税の中間申告書を提出しなければならない。 ➢ 上記の防衛特別法人税の中間申告書の提出は、令和9年4月1日以後に開始する課税事業年度から適用される。 ■ 防衛特別法人税の申告期限及びその申告に係る防衛特別法人税の納期限は、各事業年度の所得に対する法人税の申告期限及び納期限と同一とされる。 ■ 電子申告の特例については、各事業年度の所得に対する法人税と同様とされる。 ■ 防衛特別法人税中間申告書を提出した法人からその防衛特別法人税中間申告書に係る課税事業年度の防衛特別法人税確定申告書の提出があった場合において、その防衛特別法人税確定申告書に中間納付額で防衛特別法人税の額の計算上控除しきれなかった金額の記載があるときは、その金額に相当する中間納付額が還付される。 ■ 各事業年度の所得に対する法人税につき欠損金の繰戻しによる法人税の還付の請求書を提出した法人に対して還付所得事業年度に該当する課税事業年度に係る法人税が還付される場合には、その課税事業年度の防衛特別法人税の額でその還付の時に確定しているもののうち、法人税の還付金の額に4%を乗じて計算した金額にその課税事業年度の課税標準法人税額を乗じてこれをその課税事業年度の基準法人税額で除して計算した金額に相当する金額が併せて還付される。
その他質問検査、罰則等	各事業年度の所得に対する法人税と同様とし、その他所要の措置がとられる。
適用関係	令和8年4月1日以後に開始する事業年度から適用される。中間申告については、令和9年4月1日以後に開始する課税事業年度から適用される。

（2）税効果会計における留意点

防衛特別法人税は、令和8年4月1日以後に開始する事業年度から課されることになるが、令和7年3月31日以後に終了する事業年度の税効果会計において、影響を考慮する必要がある。

2. 中小企業者等の法人税の軽減税率の特例

中小企業者等の法人税の軽減税率の特例について、適用税率や対象法人の見直しが行われた上、その適用期限が2年延長された（措法42の3の2）。

(1) 改正前と改正後の比較

改正前と改正後の内容は次のとおりである。

項目	改正前	改正後
軽減税率の特例の内容	所得の金額のうち年800万円以下の部分について、軽減税率19%（本則）が適用 さらに時限的に軽減され、軽減税率の特例15%が適用（租税特別措置）	所得の金額が年10億円を超える事業年度について、所得の金額のうち年800万円以下の金額に適用される税率が17%（現行：15%）に引き上げられた。 所得金額が10億円以下の事業年度の年800万円以下の金額については現行の軽減税率の特例（15%）が延長適用された。
適用対象法人	当該各事業年度終了の時ににおいて資本金の額若しくは出資金の額が1億円以下であるもの若しくは資本若しくは出資を有しないもの等（適用除外事業者、大法人による完全支配関係がある普通法人、大通算法人等を除く）	適用対象法人の範囲から通算法人が除外された。
適用期限	令和7年3月31日までの間に開始する各事業年度	2年延長され、令和9年3月31日までの間に開始する各事業年度

(2) 改正後の適用税率

改正後に適用される税率はおおむね以下のとおりとなる。

法人区分		所得区分	税率
大法人		—	23.2%
中小法人 （大法人による完全支配関係がある普通法人、大通算法人等を除く）	所得10億円超 （適用除外事業者、通算法人等を除く）	年800万円超の所得金額	23.2%
		年800万円以下の所得金額	17%（本則19%）
	所得10億円以下 （適用除外事業者、通算法人等を除く）	年800万円超の所得金額	23.2%
		年800万円以下の所得金額	15%（本則19%）
	適用除外事業者 （過去3年平均で所得15億円超）、 通算法人（大通算法人を除く）	年800万円超の所得金額	23.2%
		年800万円以下の所得金額	19%

3. 中小企業投資促進税制の見直しと延長

中小企業投資促進税制について、関係法令の改正を前提にして、以下の見直しが行われた上、その適用期限が2年延長された（措法42の6）。

項目	改正後
みなし大企業の判定	みなし大企業の判定における大規模法人の有する株式又は出資から、以下の双方に該当する場合におけるその株式又は出資が除外された。 ■ その判定対象である法人が農地法に規定する農地所有適格法人である場合 ■ 一定の承認会社（*1）がその農地所有適格法人の発行済株式又は出資の総数又は総額の50%を超える数又は金額の株式又は出資を有する場合
適用期限	2年延長され、令和9年3月31日までに取得・事業供用について適用

（*1）「一定の承認会社」とは、農林漁業法人等に対する投資の円滑化に関する特別措置法に規定する承認会社のうち地方公共団体、農業協同組合、農業協同組合連合会、農林中央金庫又は株式会社日本政策金融公庫がその総株主の議決権の過半数を有しているものをいう。

4. 中小企業経営強化税制の拡充と見直し及び延長

売上高100億円超を目指す、成長意欲の高い中小企業
が思い切った設備投資を行うことができるよう、中小企
業経営強化税制が拡充され対象設備に建物が増えられ
た。また、食品等事業者がワンストップで同税制を活用
できる仕組みが構築された。

その他、生産性向上設備（A類型）及び収益力強化設
備（B類型）の適用要件が一部見直され、デジタル化設

備（C類型）の廃止、暗号資産マイニング業の用に供す
る設備の除外その他の見直しが行われた上で、その適用
期限が2年延長された（措法42の12の4）。

(1) 特定経営力向上設備等への建物等の追加

経営規模拡大設備（B類型の拡充）として、機械装置、
工具、器具備品、建物及びその附属設備並びにソフトウ
ェアで一定の規模以上のものが追加されたが、当該設備
にかかる投資計画の計画期間中は一部の優遇措置の適用
に制限がかかることとされた。

項目	改正後
特定経営力向上設備等の追加	その投資計画における年平均の投資利益率が7%以上となることを見込まれるものであること及び経営規模の拡大を行うものとして経済産業大臣が定める要件に適合することにつき経済産業大臣の確認を受けた投資計画に記載された投資の目的を達成するために必要不可欠な設備（機械装置、工具、器具備品、建物及びその附属設備並びにソフトウェアで、一定の規模以上のもの）が追加された。
経済産業大臣が定める要件	■ 売上向上のための施策及び設備投資時期を示した行程表（ロードマップ）を作成していること。 ■ 基準事業年度（経営力向上計画の認定を申請する事業年度の直前の事業年度）の売上高が10億円超90億円未満であること。 ■ 売上高100億円超を目指すための事業基盤、財務基盤及び組織基盤が整っていること。 ■ 売上高100億円超及び年平均10%以上の売上高成長率を目指す投資計画であること。 ■ 次の要件を満たす設備投資を行う投資計画であること。 ➢ 導入予定の設備が、売上高の増加に貢献するものであること。 ➢ 経営力向上計画の認定を受けた日から2年以内に導入予定の設備の取得価額の合計額が、1億円と基準事業年度の売上高の5%相当額とのいずれか高い金額以上であること。 ➢ 生産性の向上に資する設備の導入に伴い建物及びその附属設備の新設又は増設をするものであること。 ■ 投資計画の計画期間中において、給与等の支給額を増加させるものであること。 ■ 上記のほか、売上高100億円超を目指すために必要とされる要件を満たすこと。
追加された設備についての税制措置	上記の設備の取得価額の合計額のうち本制度の対象となる金額は60億円が限度とされ、それぞれ以下の対象設備の区分に応じ特別償却と税額控除の選択適用ができることとされた。 ■ 機械装置（1台又は1基の取得価額160万円以上）、工具及び器具備品（1台又は1基の取得価額30万円以上）、ソフトウェア（一の取得価額70万円以上）は現行の特定経営力向上設備等と同様 ➢ 普通償却限度額との合計でその取得価額までの特別償却、又はその取得価額の7%（特定中小企業者等に該当する場合は10%）の税額控除 ■ 建物及びその附属設備（一の建物及びその附属設備の取得価額の合計額1,000万円以上）で、その建物及びその附属設備を事業の用に供する事業年度（供用年度）の給与増加割合※に応じてそれぞれ以下の特別償却又は税額控除 ➢ 給与増加割合2.5%以上：その取得価額の15%の特別償却又は1%の税額控除 ➢ 給与増加割合5%以上：その取得価額の25%の特別償却又は2%の税額控除 ➢ 給与増加割合2.5%未満又は上記の投資計画に記載された供用年度の給与増加割合2.5%未満：特別償却及び税額控除は適用不可 ※ 給与増加割合＝（雇用者給与等支給額－前期の雇用者給与等支給額（①））／① 雇用者給与等支給額とは、法人の所得の金額の計算上損金の額に算入される国内の事業所に勤務する雇用者に対する給与等の支給額
追加された措置を受けた中小企業者等についての措置	上記の経済産業大臣の確認を受けた中小企業者等は、その確認を受けた投資計画の計画期間中は、中小企業投資促進税制及び中小企業者等の少額減価償却資産の取得価額の損金算入の特例の適用を受けることができないこととされた。

(2) 既存制度の見直し及び食品等事業者への配慮

中小企業経営強化税制について、そのほか、以下の見

直しが行われた。

項目	改正後
生産性向上設備（A類型）の適用要件の見直し	一定の時期に発売された設備で、旧モデル比で経営力の向上の指標が年平均1%以上向上するものであるものの経営力の向上の指標について、単位時間当たり生産量、歩留まり率又は投入コスト削減率のいずれかにより評価することとされた。
収益力強化設備（B類型）の適用要件の見直し	その投資計画における年平均の投資利益率が5%以上となることが見込まれるものであることにつき経済産業大臣の確認を受けた投資計画に記載された投資の目的を達成するために必要不可欠な設備の投資利益率が7%に引き上げられた。
デジタル化設備（C類型）の廃止	遠隔操作、可視化又は自動制御化に関する投資計画に記載された投資の目的を達成するために必要不可欠な設備（デジタル化設備）は除外され、令和7年3月31日をもって廃止された。
その他設備の除外	暗号資産マイニング業の用に供する設備が除外された。
食品等事業者がワンストップで同税制を活用できる仕組みの構築	食品等の流通の合理化及び取引の適正化に関する法律の改正を前提に、中小企業等が、中小企業等経営強化法の経営力向上計画の認定があったものとみなされる改正後の食品等の流通の合理化及び取引の適正化に関する法律の認定を受けた持続的供給事業活動計画に記載された経営力向上設備等の取得等をする場合のその経営力向上設備等について、改正後の本制度の対象とされた。
みなし大企業の判定	中小企業投資促進税制における判定と同様とされた。
適用期限	2年延長され、令和9年3月31日までに取得・事業供用について適用

5. 認定地方公共団体の寄附活用事業に関連する寄附をした場合の法人税額の特別控除制度（企業版ふるさと納税）

認定地方公共団体の寄附活用事業に関連する寄附をした場合の法人税額の特別控除制度について、関係法令等が改正され、次の措置が講じられることを前提に、その適用期限が3年延長された（措法42の12の2①、地域再生法施行規則14③④）。

- 原則として、まち・ひと・しごと創生寄附活用事業（以下「寄附活用事業」）を実施した認定地方公共団体は、寄附活用事業の完了の時及び各会計年度終了の時に、寄附活用事業を適切に実施していることを確認した書面（以下「確認書面」）を内閣総理大臣に提出しなければならないこととされた。なお、寄附活用事業の企画・立案に関係会社が関与している場合など一定の場合には、速やかに確認書面の提出が求められることとなった。
- 原則として、認定地方公共団体が、その実施する寄附活用事業に関連する寄附金を受領した場合において、その寄附活用事業に係る契約等が寄附活用事業の応札者が一の者等のみであり、かつ、その事業に係る契約者等が寄附法人等である場合などに該当するときは、その認定地方公共団体は内閣総理大臣にその寄附金を支出した法人の名称を報告するとともに、その寄附金を支出した法人の名称を公表することとされた。

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

地域の特性や魅力を生かした地域社会の創出に向け、各地方自治体が設定する重点分野への設備投資を後押しするため、「高成長投資枠」に対する新たな類型の追加等が行われた上で、適用期限が3年延長された（措法42の11の2①②、措令27の11の2②、租税特別措置法施行令第5条の5の2第2項及び第27条の11の2第2項の規定に基づく地域の成長発展の基盤強化に著しく資するものとして経済産業大臣が財務大臣と協議して定める基準を定める件（以下「令和6年経済産業省告示第130号」）、地域経済牽引事業の促進による地域の成長発展の基盤強化に関する法律第25条の規定に基づく地域の成長発展の基盤強化に特に資するものとして主務大臣が定める基準等に関する告示（以下「平成29年総務省、財務省、厚生労働省、農林水産省、経済産業省、国土交通省、環境省告示第1号」）①五イ(3)）。

(1) 適用期限・償却率・投資規模要件の見直し

適用期限、機械装置・器具備品に係る特別償却率、特定地域経済牽引事業施設等に係る投資規模の要件につき、以下のとおり見直された（措法42の11の2①②、措令27の11の2①②）。

項目	改正前	改正後
適用期限	令和7年3月31日まで	令和10年3月31日まで
機械装置・器具備品に係る措置	特別償却率：40% 税額控除率：4%	特別償却率：35% 税額控除率：4%
特定地域経済牽引事業施設等に係る投資規模要件	資産の取得合計額が2,000万円以上	資産の取得合計額が1億円以上

(2) 上乗せ措置の要件の見直し及び高成長投資枠の追加

機械装置・器具備品については、一定の要件を満たすことで特別償却率50%又は税額控除5%を適用できる上乗せ措置があるが、当該上乗せ措置の要件について以下

のとおり見直された（措法42の11の2①②、措令27の11の2②、令和6年経済産業省告示第130号、平成29年総務省、財務省、厚生労働省、農林水産省、経済産業省、国土交通省、環境省告示第1号①五）。

改正前	改正後
①かつ、②又は③を満たすこと	①かつ、②又は③を満たすこと
① 労働生産性の伸び率が5%以上（中小企業基本法第2条第1項に規定する中小企業者は4%）、かつ、投資収益率が5%以上であること	① 変更なし ➤ ただし、中小企業者の範囲について、 <u>所要の措置が講じられる</u>
② 直近事業年度の付加価値額増加率が8%以上であること	② 直近事業年度の付加価値額増加率が8%以上であること、かつ、その承認地域経済牽引事業が1億円以上の付加価値額を創出すると見込まれるものであること
③ 直近2事業年度の平均付加価値額が50億円以上、かつ、その承認地域経済牽引事業が3億円以上の付加価値額を創出すると見込まれるものであること	③ 変更なし

また、上乗せ措置の対象として、地方公共団体が指定する重点分野（指定業種）を後押しするため、「高成長投資枠」に対する新たな類型が追加された（平成29年

総務省、財務省、厚生労働省、農林水産省、経済産業省、国土交通省、環境省告示第1号①五イ(3)）。

項目	改正後
高成長投資枠	次の要件の全てを満たすこと ■ 承認地域経済牽引事業が以下のいずれかに該当すること ➤ 指定業種（*1） ➤ 指定業種に該当する事業者と直接の取引関係を有する一定の事業 ■ その承認地域経済牽引事業計画に定められた施設又は設備を構成する減価償却資産の取得予定価額の合計額が10億円以上であること ■ その承認地域経済牽引事業が1億円以上の付加価値額を創出すると見込まれるものであること ■ その承認地域経済牽引事業について、労働生産性の伸び率及び投資収益率が一定水準以上となることが見込まれること

(*1) 承認の際に適合すると認められた同意基本計画において、次の要件を満たすものとして指定された業種（地域における地域経済牽引事業の促進に関する基本的な方針第一八(2)）

- その地方公共団体におけるその業種の付加価値額の増加率又はその付加価値額のその県内総付加価値額に占める割合が全国平均に比して一定水準以上であること。
- その地方公共団体におけるその業種の売上高の総額、就業者の総数又は給与の総額のいずれかについて、直近5年間の伸び率が10%以上であること。
- その地方公共団体において、その業種の振興に関する具体的な目標等を定めており、予算措置等の具体的な取組が実施されていること。

(3) 主務大臣の確認要件の見直し

承認地域経済牽引事業の主務大臣の確認要件について

て、以下の見直しが行われた。設備の投資下限に係る要件は引き上げられ、先進性の要件においては労働生産性の伸び率又は投資収益率が別要件として切り出されるとともに、サプライチェーン類型が対象から除外された（措法42の11の2①②、措令27の11の2②、令和6年経済産業省告示第130号、平成29年総務省、財務省、厚生労働省、農林水産省、経済産業省、国土交通省、環境省告示第1号①～④）。

項目	改正前	改正後
主務大臣の 確認要件	■ 先進性を有すること（労働生産性の伸び率又は投資収益率が一定水準以上となることが見込まれること、又は、サプライチェーン類型であること）、又は災害特例に該当すること	■ 先進性を有すること又は災害特例に該当すること ➢ 先進性が認められない事業の明確化その他の評価委員の評価精度の向上に向けた措置が講じられる
	—	■ 労働生産性の伸び率又は投資収益率が一定水準以上となることが見込まれること
	■ 設備投資額が2,000万円以上であること	■ 設備投資額が1億円以上であること
	■ 設備投資額が前年度償却費の20%以上であること	■ 設備投資額が前年度償却費の25%以上であること ➢ 前年度償却費について、会社法の適用のない法人からの出資が過半数である場合の算出方法が明確化される
	■ 対象事業の売上高伸び率が、ゼロを上回り、かつ過去5年度の対象事業に係る市場規模の伸び率より5%以上高いこと	変更なし
	■ 旧計画が終了しており、その労働生産性の伸び率4%以上かつ投資収益率5%以上であること	変更なし

7. リース取引についての整備

企業会計基準第34号「リースに関する会計基準」（以下「新リース会計基準」）が令和6年9月に公表され、原則として令和9年4月1日以後開始事業年度の期首から適用され、令和7年4月1日以後開始事業年度の期首からの早期適用も認められることとなった。新リース会計基準

への改正に伴い、税務上についても以下のとおり整備された。

（1）改正前リース会計・法人税の取扱い

従来のリース会計及び法人税における取扱いの概要は次のとおりである。

	区分		会計	法人税	
				借手	貸手
資産の 賃貸借取引	リース取引	所有権移転 リース取引	売買処理	資産の種類に応じて選定している償却方法により減価償却	原則 譲渡日にリース譲渡に係る対価及び原価を認識
		所有権移転外 リース取引	売買処理	改正③ リース期間定額法により償却	例外①：延払基準法 改正② 例外②：リース特例法
	オペレーティング・リース取引（※1）		賃貸借処理	改正④ 賃貸借処理	賃貸借処理

新リース会計基準では借手は原則オンバランスされ、その他国際的な会計基準にあわせた見直しが行われた
（※1）「オペレーティング・リース取引」とは、資産の賃貸借のうちリース取引（ファイナンス・リース取引）以外のものをいう。

（2）改正①【借手】オペレーティング・リース取引の損金算入時期の明確化

税務上、借手側のオペレーティング・リース取引につ

いては従来の取扱いと同様になり、会計と税務の不一致が想定され、事務管理の対応について検討が求められる。

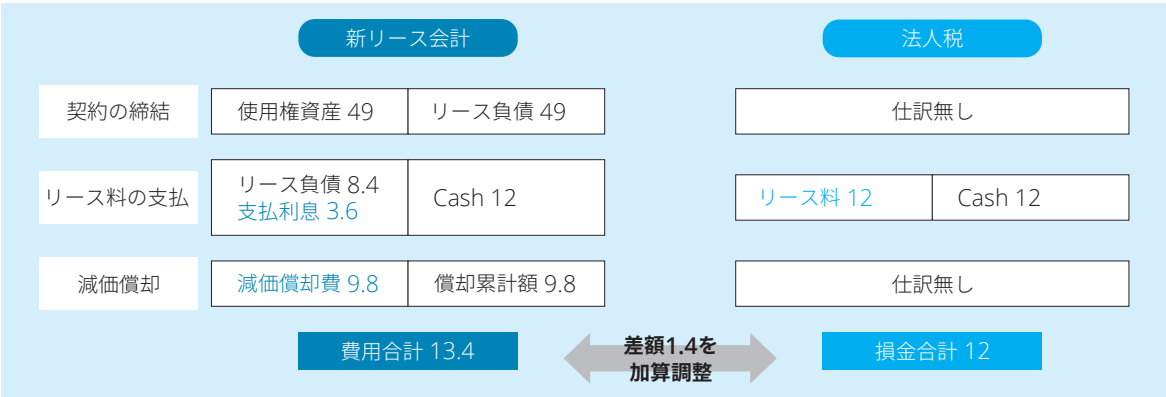
	改正内容
内容	法人が各事業年度にオペレーティング・リース取引によりその取引の目的となる資産の賃借を行った場合において、その取引に係る契約に基づきその法人が支払う金額（※2）があるときは、その金額のうち債務の確定した部分の金額は、その確定した日の属する事業年度に損金算入される（法53）。
適用関係	令和7年4月1日以後に開始する事業年度の所得に対する法人税について適用される（R7改正法附14）。

（※2） 上記の支払う金額には、その資産の賃借のために要する費用の額及びその資産を事業の用に供するために直接要する費用の額は含むものとされ、当該事業年度の収益に係る売上原価、完成工事原価その他これらに準ずる原価の額、固定資産の取得に要した金額とされるべき費用の額及び繰延資産となる費用の額が除かれる（法53①、法23③一）。

オペレーティング・リース取引の借手の仕訳イメージは次のようになる。
例） リース期間5年、リース料総額60、割引率8%、

その他詳細の前提は「企業会計基準適用指針第33号リースに関する会計基準の適用指針」設例9（企業会計基準委員会）参照

ー1年目ー



(3) 改正②【貸手】リース譲渡に係る収益及び費用の帰属事業年度の特例の廃止

貸手側において会計上「リース料受取時に売上高と売上原価を計上する方法（第2法）」が廃止されることに伴い、税務上もリース譲渡に係る収益及び費用の帰属事業年度の特例（延払基準の特例）が廃止された（旧法

63、旧法令124～128）。なお、延払基準の特例の廃止後においても、新リース会計基準において引き続き認められる第1法及び第3法により経理された収益及び費用の額は、益金の額及び損金の額に算入される（法22、22の2）。また、延払基準の特例の廃止に伴い、所要の経過措置が講じられた。

■ 貸手の取扱い

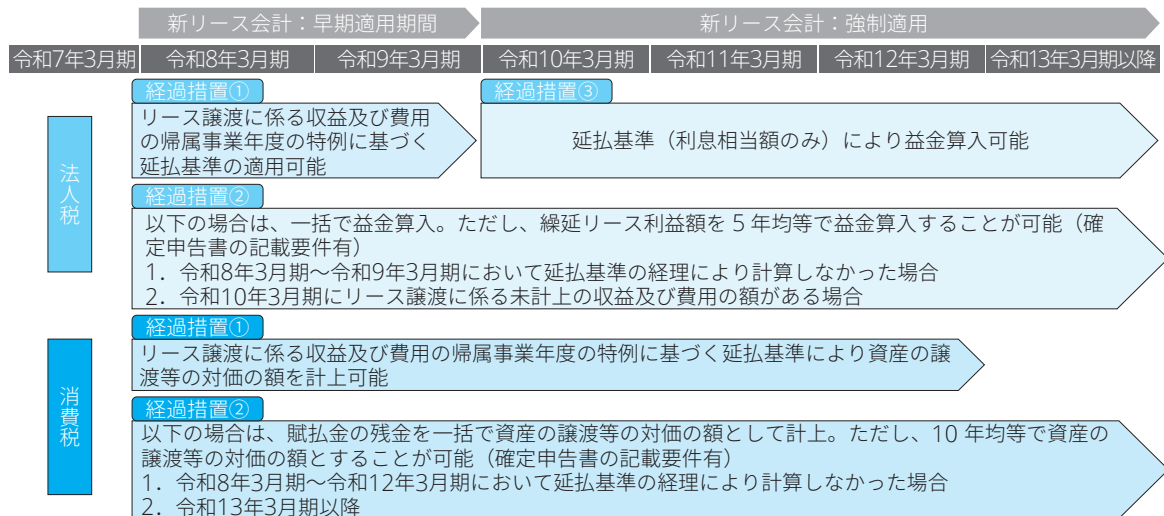
		会計基準	税務上の取扱い
第1法	改正前	リース取引開始日に売上高（リース料総額）と売上原価（現金購入価額）を計上し、その差額を利息相当額（各期末後に対応する額は繰延べ）として処理する方法	会計上経理した金額を益金及び損金算入（旧法63）
	改正後	リース取引開始日に売上高（リース料から利息相当額を控除した額）と売上原価（帳簿価額）を計上し、各期の受取リース料のうち利息相当額を各期の損益として処理する方法	会計上経理した金額を益金及び損金算入（法22、22の2）
第2法	改正前	受取リース料を各期において売上高として計上し、その金額から各期に配分された利息相当額を差し引いた額を売上原価として処理する方法	会計上経理した金額を益金及び損金算入（旧法63）
	改正後	廃止	適用なし
第3法	改正前	各期の受取リース料を利息相当額と元本回収とに区分し、利息相当額を各期の損益として処理する方法	会計上経理した金額を益金及び損金算入（旧法63）
	改正後	継続	会計上経理した金額を益金及び損金算入（法22、22の2）

【参考】「令和7年度法人税関係法令の改正の概要」8頁（国税庁ウェブサイト（PDF））

■ 経過措置の概要

		改正内容
内容		リース譲渡に係る資産の収益及び費用の帰属事業年度の特例の廃止
法人税	経過措置①	令和7年4月1日前にリース譲渡を行ったことがある法人の同日以後開始事業年度（経過措置事業年度）の旧リース譲渡（令和9年3月31日以前開始事業年度に行われたリース譲渡）については、旧リース譲渡に係る収益及び費用の帰属事業年度の特例に基づく延払基準により計算することが可能（R7改正法附17②）。
	経過措置②-1	経過措置①を適用する場合において以下の場合、旧リース譲渡に係る収益及び費用の額について、基準事業年度（※3）に未計上収益額及び未計上費用額を一括で益金の額および損金の額に算入する（R7改正法附17③一・二）。 1. 令和7年4月1日から令和9年3月31日までの間に開始する事業年度において延払基準により経理しなかった場合 （※3） 延払基準により経理しなかった決算にかかる事業年度 2. 令和9年3月31日以前に開始した事業年度の所得金額の計算上、益金の額及び損金の額に算入されなかったものがある場合（1の場合と経過措置③の場合を除く） （※3） 令和9年3月31日後最初に開始する事業年度
	経過措置②-2	経過措置②-1より旧リース譲渡に係る未計上収益額及び未計上費用額を一括計上する場合において、未計上収益額が未計上費用額を超えるときは、未計上収益額および未計上費用額を5年均等で益金の額および損金の額に算入することができる（R7改正法附17④）。なお、5年均等額での益金・損金算入は、基準事業年度の確定申告書等に益金・損金に算入される金額の申告の記載がある場合に限り、適用される（R7改正法附17⑤）。
	経過措置③	令和9年3月31日後最初に開始する経過措置事業年度の確定した決算において延払基準の方法（その経過措置事業年度以後の各事業年度において旧リース譲渡の対価の額のうちに含まれる利息相当額のみをその各事業年度の収益の額とする方法に限る）により経理したときは、経過措置②-1にかかわらず、引き続き、延払基準の方法により益金の額又は損金の額に算入することが可能（R7改正法附17③二口）。
消費税	経過措置①	令和7年4月1日前にリース譲渡を行ったことがある事業者は、同日以後に開始する事業年度等に含まれる各課税期間（法人にあっては令和12年3月31日以前に開始する事業年度に含まれる課税期間に限る。以下「経過措置課税期間」）について、リース譲渡に係る収益及び費用の帰属事業年度の特例に基づく延払基準により資産の譲渡等の対価の額を計上することが可能（R7改正法附22②）。
	経過措置②-1	経過措置①を適用する場合において以下の場合、それぞれ次に掲げる課税期間において資産の譲渡等を行ったものとみなして、賦払金の残金を一括で資産の譲渡等の対価の額として計上する 1. 経過措置課税期間内において延払基準により経理しなかった場合（R7改正法附22③） ⇒延払基準により経理しなかった決算にかかる事業年度等の末日の属する課税期間 2. 令和12年3月31日以前に開始した事業年度等に含まれる各課税期間に資産の譲渡等を行ったものとしなかった部分がある場合（経過措置①の適用を受けており、当該課税期間後に賦払金の支払期日が到来する部分）（R7改正法附22④） ⇒令和12年4月1日以後最初に開始する事業年度等の末日の属する課税期間
	経過措置②-2	経過措置②-1に該当する場合、賦払金の残金を10年均等で資産の譲渡等の対価の額とすることができる（R7改正法附22⑤）。なお、10年均等で資産の譲渡等の対価の額とする場合、同項の規定の適用を受けようとする最初の適用課税期間に係る消費税の確定申告書等にその旨を付記するものとする（R7改正法附22⑥）。

3月決算の場合の経過措置のイメージは次のようになる。



(4) 改正③【借手】所有権移転外リース取引に係るリース資産の減価償却方法の見直し

所有権移転外リース取引に係るリース資産の減価償却方法について以下の見直しが行われた。

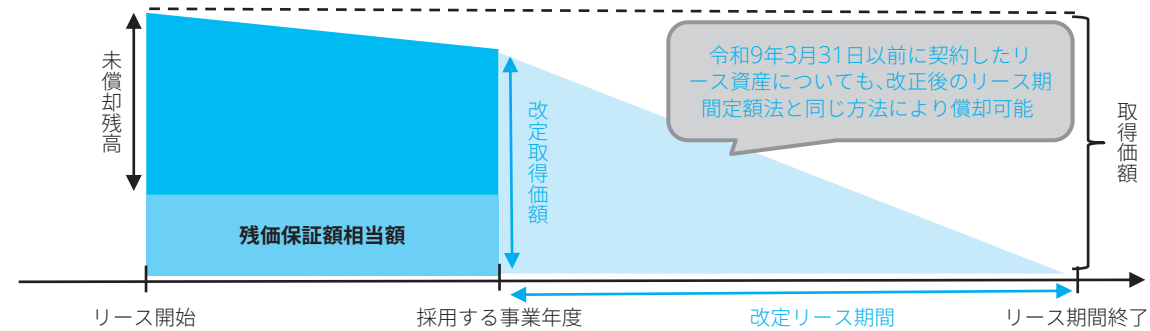
	改正内容
対象	令和9年4月1日以後に締結された所有権移転外リース取引
内容	リース期間定額法の計算においてはリース資産の「残価保証額」を取得価額から控除せず、リース期間経過時点に1円（備忘価額）まで償却できることとされる（法令48の2①六・④、61①ニイ）。

なお、経過措置により、令和9年3月31日までに締結されたリース資産については令和7年4月1日以後開始する事業年度から改正後のリース期間定額法（経過リース期間定額法）により償却することが可能とされている（R7改正法令附7②）。

	経過措置の内容
対象	経過リース資産：リース資産のうち当該リース資産についての所有権移転外リース取引に係る契約が令和9年3月31日以前に締結されたもの（その取得価額に残価保証額に相当する金額が含まれているものに限る）（R7改正法令附7②）
取扱い	リース期間定額法に代えて、経過リース期間定額法を選定することができる（R7改正法令附7②）。 ■ 経過リース期間定額法：当該経過リース資産の改定取得価額（※4）を改定リース期間（※5）の月数で除して計算した金額に当該事業年度における当該改定リース期間の月数を乗じて計算した金額を各事業年度の償却限度額として償却する方法 償却限度額＝改定取得価額÷改定リース期間の月数×当該事業年度における当該改定リース期間の月数 （※4） 改定取得価額：経過リース資産の経過リース期間定額法の適用を受ける最初の事業年度開始の時（当該経過リース資産が当該最初の事業年度開始の時に事業の用に供したものである場合には、当該事業の用に供した時）における未償却残高をいう（R7改正法令附7④） （※5） 改定リース期間：経過リース資産のリース期間のうち当該適用を受ける最初の事業年度開始の日以後の期間をいう（R7改正法令附7④） ただし、この経過措置の適用を受けようとする法人が、経過リース期間定額法を採用しようとする事業年度において有する経過リース資産のいずれかについて経過リース期間定額法を選定しない場合には、この経過措置の適用を受けることはできない（R7改正法令附7②ただし書）。

	経過措置の内容
手続き	経過リース期間定額法を採用しようとする事業年度（令和9年3月31日後最初に開始する事業年度以前の事業年度に限る）に係る確定申告書の提出期限（仮決算による中間申告書を提出する場合には、その中間申告書の提出期限）までに、一定の事項を記載した届出書を納税地の所轄税務署長に提出する必要がある（R7改正法令附7③、R7改正法規附2）。

【経過リース期間定額法のイメージ図】



【参考】「令和7年度法人税関係法令の改正の概要」7頁（国税庁ウェブサイト（PDF））

(5) 法人事業税についての措置

法人事業税についてもオペレーティング・リース取引について以下の整備が行われた。

	改正内容
対象	オペレーティング・リース取引による土地・家屋の賃賃借
内容	付加価値割の課税標準となる付加価値額の算定で用いる「支払賃借料」は、法人が土地又は家屋の賃借権等の対価として支払う金額とされ、当該賃借権の範囲から法人税法上のリース取引（法法64の2③）に係るものを除く（地法72の17）。 ⇒法人税法上の賃賃借取引に該当するオペレーティング・リース取引による土地・家屋の賃借料は「支払賃借料」に含まれることが明確化された。

組織再編

1. 非適格合併等により移転を受ける資産等に係る調整勘定の算定方法等についての見直し

非適格合併等により移転を受ける資産等に係る調整勘定の算定方法等について、次の見直しが行われた。

(1) 一定の資産評定により移転資産の価値と移転負債の価値が等しくなること等により無対価となる非適格合併等

内国法人が一定の非適格組織再編成により資産負債の移転を受けた場合において、対価として交付した金銭及び金銭以外の資産の価額の合計額（以下「交付対価の額」）が移転を受けた資産負債の時価純資産価額を超えるときは、その超える部分の金額として一定の金額が資産調整勘定として計上される。

改正前においては、移転を受けた（個別）資産・負債

が債務超過ではあるものの、資産評定によりのれん相当額が把握され、移転資産と負債の価値が等しくなり対価の交付がないときには、資産調整勘定が計上できるか不明確であった。

そこで、実務上、あえて少額の対価を支払うことで、資産調整勘定を計算できるようにするといった対応がされることがあり、税制が意図していない取引を誘引しているという批判があった。

本改正においては、上述のようなケースにおいても資産調整勘定の金額が算出されることが明確になるよう整備が行われた（法法62の8①）。

(2) いわゆる対価省略型の非適格合併等のうち、資産超過であり、一定の資産評定を行っていない場合

改正前の規定上、対価省略型（*1）の非適格合併等が行われた場合において、一定の資産評定（*2）を行っていない場合には、交付が省略された対価の額を考慮した資産調整勘定又は差額負債調整勘定の算定をすることができない。このため、対価省略型の無対価非適格合併

等（実質債務超過ではなく、かつ、一定の資産評定を行っていない場合）が行われた場合において、移転資産等が資産超過である場合には、その超過額につき、差額負債調整勘定が計上されていた。

(*1) 対価省略型：合併法人等の株式を対価として交付した場合としなかった場合で組織再編後の資本関係に差異がないような無対価の組織再編を指し、例えば100%親子会社間の無対価合併が挙げられる。

(*2) 一定の資産評定：非適格合併等により移転する資産及び負債の価額の評定（公正な価額によるものに限る）で、当該非適格合併等の後に当該資産及び負債の譲渡を受ける者、当該資産及び負債を有する法人の株式若しくは出資の譲渡を受ける者その他利害関係を有する第三者又は公正な第三者が関与して行われるものとされている。

改正後においては、対価省略型の非適格合併等が行われた場合において移転を受ける資産等が資産超過であり、かつ、一定の資産評定を行っていないとき等における処理の方法が適正化され、このようなケースにおいては資産調整勘定の金額及び差額負債調整勘定の金額はないものとされた（資本金等の額として処理される。法令123の10⑩二）。

上記(1)及び(2)の改正は、令和7年4月1日以後に行われる非適格合併等について適用される（R7改正法附16、R7改正法令附11）。

2. 通算法人の行った株式分配に係るみなし配当の額の計算の見直し

株式分配（スピンオフ）に係るみなし配当の額の計算等（*1）に用いられる株式分配割合（*2）の算定において、完全子法人株式の帳簿価額がその計算要素となる。通算親法人が通算子法人の株式分配を行う場合、当該通算子法人株式の帳簿価額につき通算グループ離脱に伴う投資簿価修正を反映させる必要がある。

投資簿価修正の計算をするためには、通算グループ離脱直前の離脱法人の税務上の純資産簿価を把握する必要があり、その算定には一定の時間を要するため、これが通算法人によるスピンオフ実施の阻害要因となっているという指摘があった。

改正後は、通算法人が行った株式分配における株式分配割合につき、分子の完全子法人株式の帳簿価額については基本的に前期期末時に投資簿価修正を行ったとした場合の簿価修正相当額（*5）を反映することとされ、分母に対しても同様の金額の調整を行うこととされた。

具体的には以下の①及び②の見直しがされた（所令61②二三、法令23①二三）。

① 上記株式分配割合の計算の分子の金額について、その完全子法人の株式の投資簿価修正前の帳簿価額に

簿価修正相当額（*5）を加減算した金額とされた。

② 上記株式分配割合の計算の分母の金額について、株式分配の直前の時において株式分配を行う通算法人の有する完全子法人の株式に係る簿価修正相当額（*5）を加減算することとされた。

(*1) みなし配当の金額、現物分配法人における減少資本金等の額、株主における完全子法人株式対応帳簿価額の計算

(*2) 株式分配の直前のその通算法人の資本金等の額あるいは株式分配の直前の所有株式の帳簿価額に乗ずる割合であり、原則として以下の算式で算出される。

株式分配割合＝

当該現物分配法人の当該株式分配の直前の完全子法人の株式の帳簿価額に相当する金額
前事業年度終了の時（*3）の資産の帳簿価額から負債の帳簿価額を減算した金額（*4）

(*3) 当該株式分配の日以前6月以内に仮決算による中間申告書を提出し、かつ、その提出の日から当該株式分配の日までの間に確定申告書を提出していなかった場合には、当該中間申告書に係る期間終了の時

(*4) 当該終了の時から当該株式分配の直前の時までの間に資本金等の額又は利益積立金額（所得の金額及び投資簿価修正に係る金額を除く）の増加又は減少した金額を加減算した金額。

(*5) 簿価修正相当額：離脱法人（*6）の株式を有する通算法人の株式分配の日の属する事業年度の前事業年度終了の時（*7）（以下「前期期末時」）においてその離脱法人が有する資産の帳簿価額の合計額及び負債の帳簿価額の合計額（*8）を、株式分配の直前においてその離脱法人が有する資産の帳簿価額の合計額及び負債の帳簿価額の合計額とみなして投資簿価修正の規定を適用した場合の簿価純資産不足額又は簿価純資産超過額に相当する金額をいう。

すなわち、基本的には、前期期末時において計算した投資簿価修正金額である。

(*6) 他の通算法人（初年度離脱通算子法人及び通算親法人を除く）のうち上記の株式分配に起因して通算終了事由が生ずるものをいう。

(*7) 株式分配の日以前6月以内に仮決算による中間申告をしていた場合には、当該中間申告に係る期間終了の時とされる。

(*8) 前期期末時から株式分配の直前の時までの間に離脱法人の資本金等の額又は利益積立金額（所得の金額及び投資簿価修正に係る金額を除く）の増減がある場合には、前期期末時においてその離脱法人が有する資産

の帳簿価額の合計額及び負債の帳簿価額の合計額にその増減額を加減算し、株式分配の直前の時において離脱法人が有する資産に他の離脱法人の株式がある場合には前期末時においてその離脱法人が有する資産の帳簿価額の合計額及び負債の帳簿価額の合計額に他の離脱法人の株式の簿価修正相当額を加減算する。

なお、通算法人が行った分割型分割における分割移転割合についても同様の見直しが行われた。

上記改正は、令和7年4月1日以後に行われる株式分配又は分割型分割について適用される（R7改正所令附3、R7改正法令附5、6）。

国際課税

1. グローバル・ミニマム課税への対応

国際合意にのっとり、軽課税所得ルール（Undertaxed Profits Rule：以下「UTPR」）及び国内ミニマム課税（Qualified Domestic Minimum Top-up Tax：以下「QDMTT」）が法制化された。適用開始時期は、いずれも令和8年4月1日以後に開始する対象会計年度とされた。併せて、OECDにより発出されたガイダンスの内容等を踏まえ、制度の明確化等の観点から所要の見直しが行われた。

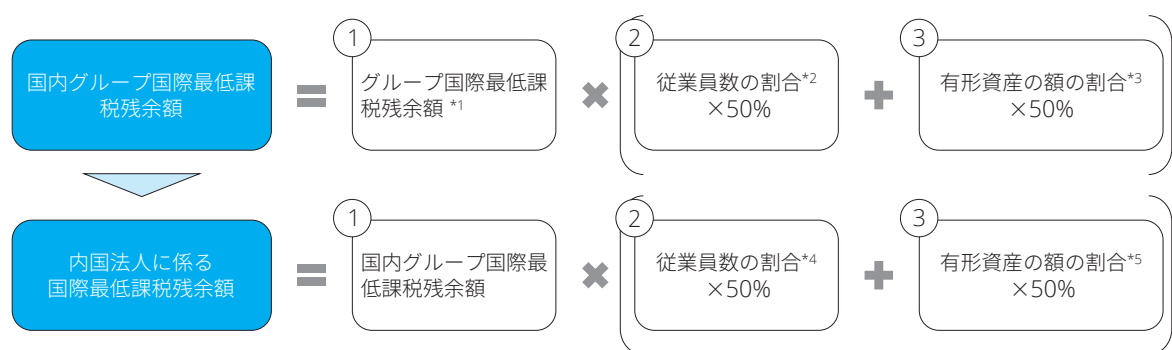
(1) 軽課税所得ルール（UTPR）

新しく法制化された軽課税所得ルール（UTPR）の概要は次の通りである。

項目	内容				
課税の範囲	次に掲げる法人に対して、各対象会計年度の国際最低課税残余額に対する法人税を課することとされた（法6の3、8の2）。 <table><tr><td>①</td><td>特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等である内国法人</td></tr><tr><td>②</td><td>特定多国籍企業グループ等に属する恒久的施設等を有する構成会社等である外国法人</td></tr></table>	①	特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等である内国法人	②	特定多国籍企業グループ等に属する恒久的施設等を有する構成会社等である外国法人
①	特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等である内国法人				
②	特定多国籍企業グループ等に属する恒久的施設等を有する構成会社等である外国法人				
国際最低課税残余額（課税標準）	国内グループ国際最低課税残余額は、基本的に次に定めるところにより計算した金額とされた（法82の3①、82の11②、145の2①、法令155の59③④、207①②）（イメージにつき後記＜参考：国際最低課税残余額（課税標準）の計算＞を参照）。 $A \times (B + C)$ A・・・グループ国際最低課税残余額 各対象会計年度に係る特定多国籍企業グループ等の「グループ国際最低課税額」から、その特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等及び共同支配会社等に係る国際最低課税額等その他一定の金額を控除した残額 B・・・従業員数の割合 「わが国又は各対象会計年度の国際最低課税残余額に対する法人税に相当する税を課することとされている一定の国若しくは地域を所在地国とする構成会社等の従業員等の数の合計数のうちにわが国を所在地国とする構成会社等の従業員等の数の合計数が占める割合」$\times 50\%$ C・・・有形資産の額の割合 「わが国又は各対象会計年度の国際最低課税残余額に対する法人税に相当する税を課することとされている一定の国若しくは地域を所在地国とする構成会社等の有形資産の額の合計額のうちにわが国を所在地国とする構成会社等の有形資産の額の合計額が占める割合」$\times 50\%$ （注）特定多国籍企業グループ等に属する恒久的施設等を有する構成会社等である外国法人に係る国際最低課税残余額についても同様とされた。 内国法人に係る国際最低課税残余額は、上記「国内グループ国際最低課税残余額」に、その内国法人の従業員数の割合及び有形資産の額の割合を合計した割合を乗じて計算した金額とされた（法82の11①、法令155の59①②）。 なお、特定多国籍企業グループ等の判定対象会計年度が、特定多国籍企業グループ等に該当することとなった最初の対象会計年度開始の日以後5年以内に開始し、かつ、国際的な事業活動の初期の段階にあるものとされる対象会計年度に該当する場合等には、その判定対象会計年度に係るグループ国際最低課税残余額は、零とされた（法82の11③）。				
税額の計算	各対象会計年度の国際最低課税残余額に対する法人税の額は、各対象会計年度の国際最低課税残余額（課税標準）に100分の90.7の税率を乗じて計算した金額とされた（法82の13、145の4）。 特定基準法人税額に対する地方法人税の額について、その対象に各対象会計年度の国際最低課税残余額に対する法人税の額（附帯税の額を除く）が加えられた（地方法人税法5②）。				

項目	内容
申告及び納付等	各対象会計年度終了の日の翌日から1年3月（一定の場合には、1年6月）以内に行うものとされた（法82の14①②、82の17、145の5）。ただし、当該対象会計年度の国際最低課税残余額（課税標準）がない場合は、その申告を要しないこととされた。
特定多国籍企業グループ等報告事項等の提供制度の見直し	a) 提供義務者 提供義務者の範囲に、特定多国籍企業グループ等に属する恒久的施設等を有する構成会社等である外国法人が加えられた（法150の3①）。 b) グループ国際最低課税額等報告事項等 本制度により提供すべき事項の範囲に、国際最低課税残余額に関する一定の事項が加えられた（法68⑤二二、⑥一へ）。
適用関係	令和8年4月1日以後に開始する対象会計年度から適用される（R7改正法附13）。

<参考：国際最低課税残余額（課税標準）の計算>



- *1 「グループ国際最低課税残余額」は、各対象会計年度に係る特定多国籍企業グループ等のグループ国際最低課税額から、その特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等に係る国際最低課税額等及びその特定多国籍企業グループ等に係る共同支配会社等に係る国際最低課税額等その他一定の金額を控除した残額として計算する。
- *2 わが国及びUTPR適用国を所在地とする構成会社等の従業員等の数の合計数に対するわが国を所在地とする構成会社等の従業員等の合計数の割合
- *3 わが国及びUTPR適用国を所在地とする構成会社等の有形資産の額の合計額に対するわが国を所在地とする構成会社等の有形資産の額の合計額の割合
- *4 わが国を所在地とする構成会社等の従業員等の数の合計数に対するその内国法人の従業員数等の割合
- *5 わが国を所在地とする構成会社等の有形資産の額の合計額に対するその内国法人の有形資産の額の割合

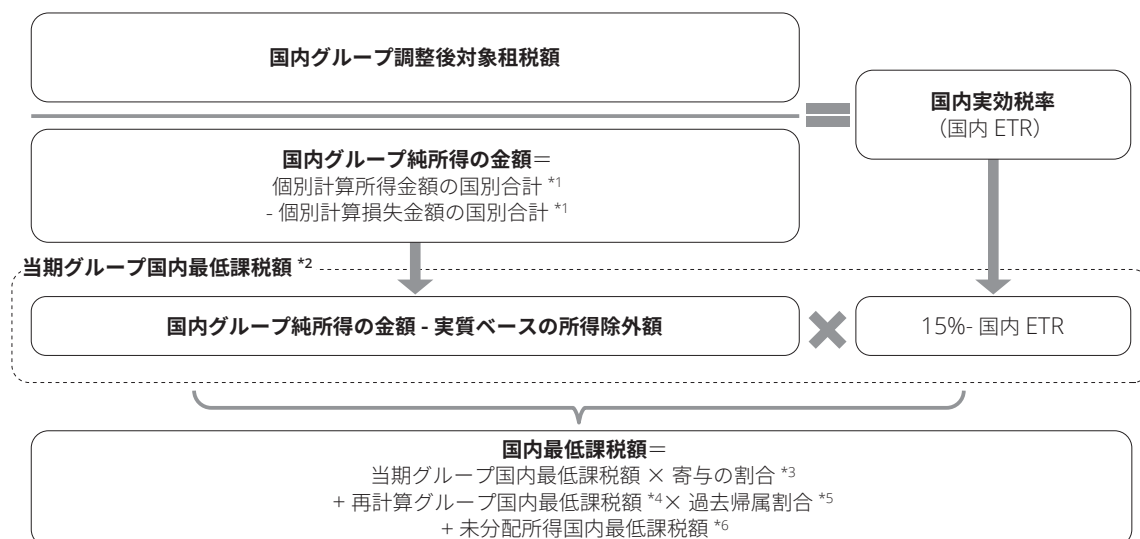
(2) 国内ミニマム課税 (QDMTT)

新しく法制化された国内ミニマム課税 (QDMTT) の概要は次の通りである。

項目	内容								
課税の範囲	次に掲げる法人に対して、各対象会計年度の国内最低課税額に対する法人税を課するものとされた（法6の4、8の3）。 <table> <tr> <td>①</td><td>特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等である内国法人又は特定多国籍企業グループ等に係る共同支配会社等である内国法人</td></tr> <tr> <td>②</td><td>特定多国籍企業グループ等に属する恒久的施設等を有する構成会社等である外国法人又は特定多国籍企業グループ等に係る恒久的施設等を有する共同支配会社等である外国法人</td></tr> </table>	①	特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等である内国法人又は特定多国籍企業グループ等に係る共同支配会社等である内国法人	②	特定多国籍企業グループ等に属する恒久的施設等を有する構成会社等である外国法人又は特定多国籍企業グループ等に係る恒久的施設等を有する共同支配会社等である外国法人				
①	特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等である内国法人又は特定多国籍企業グループ等に係る共同支配会社等である内国法人								
②	特定多国籍企業グループ等に属する恒久的施設等を有する構成会社等である外国法人又は特定多国籍企業グループ等に係る恒久的施設等を有する共同支配会社等である外国法人								
国内最低課税額（課税標準）	構成会社等に係る国内最低課税額は、次に掲げる場合の区分に応じそれぞれ次に定める金額とされた（法82の19①②、145の6①②）（イメージにつき後記く参考：国内最低課税額（課税標準）の計算＞を参照）。 <table> <tr> <th>区分</th><th>金額</th></tr> <tr> <td>① 国内実効税率が15%を下回り、かつ、国内グループ純所得の金額がある場合</td><td> $A \times B + C \times D + E$ （注）A・・・当期グループ国内最低課税額（国内グループ純所得の金額からわが国に係る実質ベースの所得除外額を控除した残額に15%から国内実効税率を控除した割合を乗じて計算した金額をいう） B・・・その当期グループ国内最低課税額が算出されることとなった内国法人の寄与の程度を勘案して計算される割合 C・・・過去対象会計年度ごとの再計算グループ国内最低課税額 D・・・過去帰属割合（再計算グループ国内最低課税額が算出されることとなった内国法人の寄与の程度を勘案して計算される割合をいう） E・・・内国法人（各種投資会社等に限る）に係る未分配所得国内最低課税額 </td></tr> <tr> <td>② 国内実効税率が15%以上であり、かつ、国内グループ純所得の金額がある場合</td><td>①の $C \times D + E$</td></tr> <tr> <td>③ 国内グループ純所得の金額がない場合</td><td> ①の $C \times D + E$（国内グループ調整後対象租税額が零を下回る場合のその下回る額がわが国に係る特定国別調整後対象租税額を超える場合にあっては、$C \times D + E + F \times G$） （注）F・・・永久差異調整に係るグループ国内最低課税額 G・・・永久差異調整に係るグループ国内最低課税額が算出されることとなった内国法人の寄与の程度を勘案して計算される割合を乗じて計算した金額 </td></tr> </table> 各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税と同様に、収入金額等に関する適用免除基準、一定の国別報告事項における記載事項等を用いた経過的な適用免除基準その他の特例が設けられた（法82の19⑧、法令155の79①、R7改正法附18①）。また、各対象会計年度の国際最低課税残余額に対する法人税と同様に、国際的な事業活動の初期の段階における適用免除基準が設けられた（法82の19④）。共同支配会社等に係る国内最低課税額は、基本的に構成会社等に係る国内最低課税額と同様に計算した金額とされた（法82の19⑤～⑦⑮）。	区分	金額	① 国内実効税率が15%を下回り、かつ、国内グループ純所得の金額がある場合	$A \times B + C \times D + E$ （注）A・・・当期グループ国内最低課税額（国内グループ純所得の金額からわが国に係る実質ベースの所得除外額を控除した残額に15%から国内実効税率を控除した割合を乗じて計算した金額をいう） B・・・その当期グループ国内最低課税額が算出されることとなった内国法人の寄与の程度を勘案して計算される割合 C・・・過去対象会計年度ごとの再計算グループ国内最低課税額 D・・・過去帰属割合（再計算グループ国内最低課税額が算出されることとなった内国法人の寄与の程度を勘案して計算される割合をいう） E・・・内国法人（各種投資会社等に限る）に係る未分配所得国内最低課税額	② 国内実効税率が15%以上であり、かつ、国内グループ純所得の金額がある場合	①の $C \times D + E$	③ 国内グループ純所得の金額がない場合	①の $C \times D + E$ （国内グループ調整後対象租税額が零を下回る場合のその下回る額がわが国に係る特定国別調整後対象租税額を超える場合にあっては、 $C \times D + E + F \times G$ ） （注）F・・・永久差異調整に係るグループ国内最低課税額 G・・・永久差異調整に係るグループ国内最低課税額が算出されることとなった内国法人の寄与の程度を勘案して計算される割合を乗じて計算した金額
区分	金額								
① 国内実効税率が15%を下回り、かつ、国内グループ純所得の金額がある場合	$A \times B + C \times D + E$ （注）A・・・当期グループ国内最低課税額（国内グループ純所得の金額からわが国に係る実質ベースの所得除外額を控除した残額に15%から国内実効税率を控除した割合を乗じて計算した金額をいう） B・・・その当期グループ国内最低課税額が算出されることとなった内国法人の寄与の程度を勘案して計算される割合 C・・・過去対象会計年度ごとの再計算グループ国内最低課税額 D・・・過去帰属割合（再計算グループ国内最低課税額が算出されることとなった内国法人の寄与の程度を勘案して計算される割合をいう） E・・・内国法人（各種投資会社等に限る）に係る未分配所得国内最低課税額								
② 国内実効税率が15%以上であり、かつ、国内グループ純所得の金額がある場合	①の $C \times D + E$								
③ 国内グループ純所得の金額がない場合	①の $C \times D + E$ （国内グループ調整後対象租税額が零を下回る場合のその下回る額がわが国に係る特定国別調整後対象租税額を超える場合にあっては、 $C \times D + E + F \times G$ ） （注）F・・・永久差異調整に係るグループ国内最低課税額 G・・・永久差異調整に係るグループ国内最低課税額が算出されることとなった内国法人の寄与の程度を勘案して計算される割合を乗じて計算した金額								
税額の計算	各対象会計年度の国内最低課税額に対する法人税の額は、各対象会計年度の国内最低課税額（課税標準）に100分の75.3の税率を乗じて計算した金額とされた（法82の21、145の8）。 国内最低課税額に係る特定基準法人税額に対する地方法人税の額は、各課税対象会計年度の国内最低課税額に係る特定基準法人税額（課税標準）に753分の247の税率を乗じて計算した金額とされた（地方法人税法24の10）。								
申告及び納付等	各対象会計年度終了の日の翌日から1年3月（一定の場合には、1年6月）以内に行うものとされた（法82の22①②、82の25、145の9）。ただし、当該対象会計年度の国内最低課税額（課税標準）がない場合は、その申告を要しないこととされた。								

項目	内容
グループ国内最低課税額報告事項等の提供制度の創設	a) グループ国内最低課税額報告事項等の提供 グループ国内最低課税額報告対象法人は、特定多国籍企業グループ等の最終親会社等の名称、その特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等の所在地国の名称、その特定多国籍企業グループ等に係る国内最低課税額に関する事項その他必要な事項及び収入金額等に関する適用免除基準の適用を受けようとする旨等を、各対象会計年度終了の日の翌日から1年3月（一定の場合には、1年6月）以内に、電子情報処理組織を使用する方法（e-Tax）により、納税地の所轄税務署長に提供しなければならないこととされた（法法150の3④）。 b) 提供義務の免除 特定多国籍企業グループ等の最終親会社等（指定提供会社等を指定した場合には、指定提供会社等）の所在地国の税務当局がその特定多国籍企業グループ等に係るグループ国内最低課税額報告事項等の提供をわが国に対して行うことができると認められるときは、そのグループ国内最低課税額報告事項等の提供義務者である法人の提供義務を免除することとされた（法法150の3⑥）。
適用関係	令和8年4月1日以後に開始する対象会計年度から適用される（R7改正法附13）。

<参考：国内最低課税額（課税標準）の計算>



※ 構成会社等と共同支配会社等は、別々に計算する。

*1 わが国を所在地国とする全ての構成会社等に係るものに限る。

*2 特定多国籍企業グループ等に係る国内ETRが15%を下回り、かつ、国内グループ純所得の金額がある場合においてのみ計算される。

*3 当期グループ国内最低課税額が算出されることとなった内国法人の寄与の程度を勘案して計算される割合をいう。

*4 過去対象会計年度の当期グループ国内最低課税額につき再計算を行うことが求められる場合において、その過去対象会計年度の当期グループ国内最低課税額に満たない金額として計算される金額をいう。

*5 再計算グループ国内最低課税額が算出されることとなった内国法人の寄与の程度を勘案して計算される割合をいう。

*6 内国法人（各種投資会社等に限る。）に係る個別計算所得金額のうち他の構成会社等に分配されなかった部分に対応する国内最低課税額として計算される金額をいう。

(3) 国際最低課税額に対する法人税等の見直し

OECDにより発出されたガイダンスの内容等を踏まえ、制度の明確化等の観点から所要の見直しが行われた（例：外国子会社合算税制等の対象とされる他の構成会社等に係る調整後対象租税額に含まれる金額等の計算について、その対象に法人税等調整額が加えられた）。

2. 外国子会社合算税制等の見直し

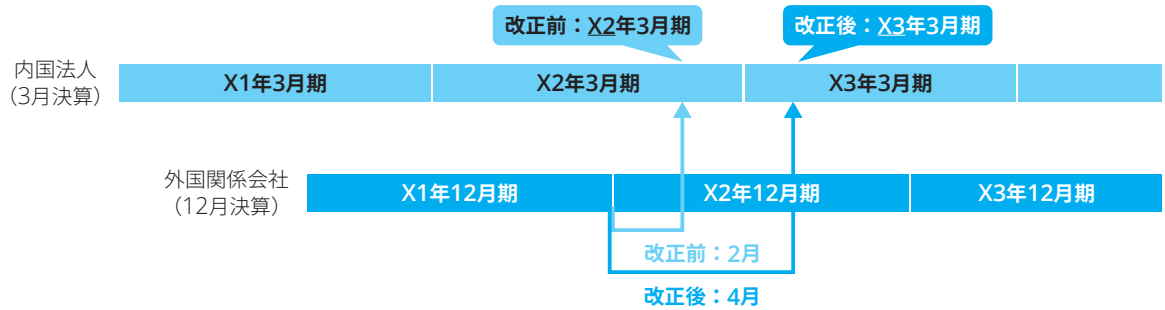
「第2の柱」の導入により対象企業に追加的な事務負担が生じること等を踏まえ、内国法人の外国関係会社に係る所得の課税の特例（以下「外国子会社合算税制」）等について、次の見直しが行われた。

(1) 合算課税のタイミングの見直し

外国子会社合算税制に基づき外国子会社等の所得等の合算課税を受ける場合、内国法人に係る外国関係会社の各事業年度に係る課税対象金額等に相当する金額は、その内国法人の収益の額とみなして、改正前においては、その事業年度終了の日の翌日から2月を経過する日を含むその内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、益金の額に算入することとされていた。例えば、内国法人が3月決算、外国関係会社が12月決算の場合は、特に、その外国関係会社の事業年度末から3カ月後となる内国法人の申告においてその外国関係会社の課税対象金額等に相当する金額が合算課税の対象となり、内国法人の申告期限までの作業期間が短いことから、合算課税のタイ

ミングの見直しが求められていた。を含むその内国法人の各事業年度とすることとされた
改正後は、合算課税のタイミングについて、外国関係（措法66の6①⑥⑧⑩）。
会社の各事業年度終了の日の翌日から4月を経過する日

<例：内国法人が3月決算、その内国法人に係る外国関係会社が12月決算である場合の合算タイミング>



(2) 書類添付要件等の見直し

添付対象外国関係会社に関し、改正前において申告書に添付又は保存をすることとされていた外国関係会社に関する書類の範囲（次表「改正前」欄）について、改正後は、株主資本等変動計算書、損益金の処分に

算書その他これらに準ずるもの（同欄2.）及び貸借対照表及び損益計算書に係る勘定科目内訳明細書（同欄3.）をその範囲から除外することとされた（措規22の11④⑨）。

改正前	改正後
1. 貸借対照表及び損益計算書（これらに準ずるものを含む） 2. 株主資本等変動計算書、損益金の処分に 計算書その他これらに準ずるもの 3. 貸借対照表及び損益計算書に係る勘定科目内訳明細書 4. 本店所在地国の法人所得税に関する法令により課される税に関する申告書の写し 5. 企業集団等所得課税規定の適用がないものとした場合に計算される法人所得税の額に関する計算の明細を記載した書類及びその法人所得税の額に関する計算の基礎となる書類で各事業年度に係るもの 6. 株主等の氏名・住所等及びその有する株式等の数又は金額を記載した書類 7. 出資関連外国法人等の株主等の氏名・住所等及びその有する株式等の数又は金額を記載した書類 8. その他参考となるべき事項を記載した書類	1. 貸借対照表及び損益計算書（これらに準ずるものを含む） 2. 株主資本等変動計算書、損益金の処分に 計算書その他これらに準ずるもの 3. 貸借対照表及び損益計算書に係る勘定科目内訳明細書 4. 本店所在地国の法人所得税に関する法令により課される税に関する申告書の写し 5. 企業集団等所得課税規定の適用がないものとした場合に計算される法人所得税の額に関する計算の明細を記載した書類及びその法人所得税の額に関する計算の基礎となる書類で各事業年度に係るもの 6. 株主等の氏名・住所等及びその有する株式等の数又は金額を記載した書類 7. 出資関連外国法人等の株主等の氏名・住所等及びその有する株式等の数又は金額を記載した書類 8. その他参考となるべき事項を記載した書類

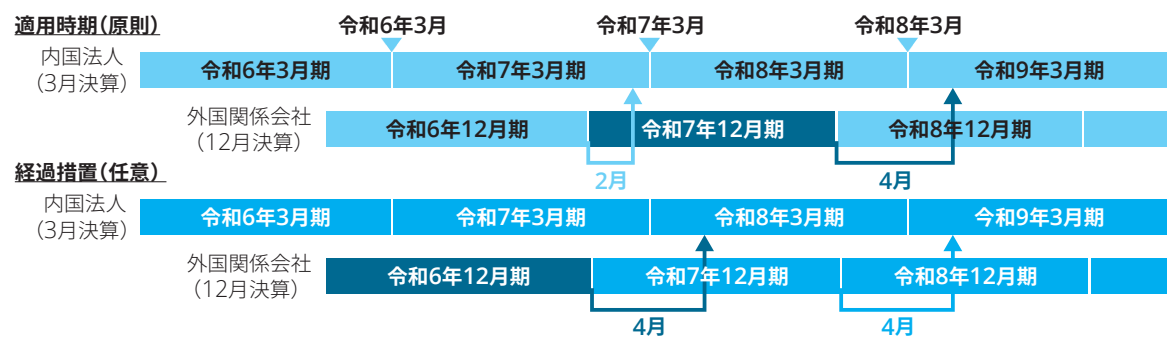
除外

(3) 適用関係

適用時期	経過措置
上記の改正は、内国法人の令和7年4月1日以後に開始する事業年度に係る外国関係会社の課税対象金額等（*1）について適用される。	内国法人の令和7年4月1日前に開始した事業年度に係る外国関係会社の課税対象金額等（*2）について、その外国関係会社の事業年度終了の日の翌日から4月を経過する日を含むその内国法人の同年4月1日以後に開始する事業年度において外国子会社合算税制の適用を受けることができる経過措置が講じられる。

(*1) その外国関係会社の令和7年2月1日以後に終了する事業年度に係るものに限る。
(*2) その外国関係会社の令和6年12月1日から令和7年1月31日までの間に終了する事業年度に係るものに限る。

<例：内国法人が3月決算、その内国法人に係る外国関係会社が12月決算である場合の適用関係>



以 上

会計基準等開発動向

2025年9月4日時点

【企業会計基準委員会 ASBJ】

■公開草案公表中

項目	内容	ステータス
バーチャルPPAに係る会計上の取扱い	2024年7月に企業会計基準諮問会議から提言を受け、バーチャルPPA（Power Purchase Agreement）に関して、現在我が国において行われている一般的な取引形態で用いられる取引を前提に、需要家の観点から優先度の高い論点に範囲を限定した当面の会計上の取扱いについて、検討が行われていた。	2025年3月11日付で、実務対応報告公開草案第70号「非化石価値の特定の購入取引における需要家の会計処理に関する当面の取扱い（案）」が公表され、2025年5月30日まで意見募集が行われていた。 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。
四半期報告書制度の見直しへの対応	企業会計基準第33号「中間財務諸表に関する会計基準」及び企業会計基準第12号「四半期財務諸表に関する会計基準」を統合した会計基準の開発に向けて、検討が行われていた。	2025年4月23日付で、企業会計基準公開草案第83号「期中財務諸表に関する会計基準（案）」等が公表され、2025年6月30日まで意見募集が行われていた。 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。
後発事象に関する会計基準	JICPAが公表した実務指針等のうち会計に関する指針に相当すると考えられる記載の移管を行うことに焦点を当て、後発事象に関する会計基準の開発が行われていた。	2025年7月8日付で、企業会計基準公開草案第87号「後発事象に関する会計基準（案）」等が公表され、2025年9月12日まで意見募集が行われている。

■専門委員会で審議中

項目	内容	ステータス
金融商品に関する会計基準	日本基準を国際的に整合性のあるものとする取組みの一環として、予想信用損失モデルに基づく金融資産の減損についての会計基準の開発に向けて、検討が行われている。 なお、金融資産及び金融負債の分類及び測定（減損プロジェクトの範囲に含めた領域を除く）については、減損に関する公開草案の公表後、見直しの着手に関する方向性について議論を行う予定とされている。	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」のモデルを開発の基礎として検討が進められている。 現在、金融資産の予想信用損失に関する会計上の取扱いに係る適用指針の文案を検討しつつ、合わせて企業会計基準第10号「金融商品に関する会計基準」、移管指針第9号「金融商品会計に関する実務指針」及び移管指針第12号「金融商品会計に関するQ&A」等の改正案に関する検討が行われている。
金融商品取引法上の「電子記録移転権利」又は資金決済法上の「暗号資産」に該当するICOトークンの発行・保有等に係る会計上の取扱い	資金決済法上の「暗号資産」に該当するICOトークンの発行・保有等に係る会計上の取扱いについて検討が行われている。	資金決済法上の「暗号資産」に該当するICOトークンの発行・保有等に係る会計上の取扱いについては、2022年3月15日に、「資金決済法上の暗号資産又は金融商品取引法上の電子記録移転権利に該当するICOトークンの発行及び保有に係る会計処理に関する論点の整理」が公表された。2022年6月8日にコメントが締め切られ、現在、論点整理に寄せられたコメントへの対応が検討されている。 このうち、暗号資産の発行者が発行時に自己に割り当てた暗号資産の会計上の取扱いについて、2022年11月7日の第490回企業会計基準委員会において審議が行われ、ASBJにおける議論の内容を周知するために、議事概要別紙（ https://www.asb-j.jp/jp/wp-content/uploads/sites/4/20221107_490g_02.pdf ）が公表された。

項目	内容	ステータス
子会社株式及び関連会社株式の減損とのれんの減損の関係	JICPAから公表されている会計制度委員会報告第7号「連結財務諸表における資本連結手続に関する実務指針」（2024年7月1日に移管指針第4号「連結財務諸表における資本連結手続に関する実務指針」としてASBJに移管）に定められる連結財務諸表におけるのれんの追加的な償却処理について、子会社株式及び関連会社株式の減損とのれんの減損の関係を踏まえ、検討が行われている。	2017年10月より検討が開始されている。
継続企業に関する会計基準	JICPAが公表した実務指針等のうち会計に関する指針に相当すると考えられる記載の移管を行うことに焦点を当てて、継続企業に関する会計基準の開発が行われている。	2025年2月より検討が開始されている。
繰延資産に係る会計上の取扱い	2024年7月に企業会計基準諮問会議から提言を受け、繰延資産に係る会計上の取扱いについて、今後、検討する予定とされている。	今後、他のプロジェクトの状況やリソースの状況を踏まえて、検討を開始する予定とされている。
譲受人が特別目的会社である場合の金融資産の消滅範囲の明確化	2024年12月に企業会計基準諮問会議から提言を受け、譲受人が特別目的会社である場合の金融資産の消滅範囲の明確化について、今後、検討する予定とされている。	今後、リソースの状況を踏まえて、検討を開始する予定とされている。
法人税等に関する会計基準	2025年3月に企業会計基準諮問会議から提言を受け、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）において、法人税等会計基準の適用対象となる税金についての原則的な定めを置くとともに、関連する実務上の取扱いに関する指針の見直しを行うことについて、検討が行われている。	2025年5月より検討が開始されている。
排出量取引制度に係る会計上の取扱い	2025年7月に企業会計基準諮問会議から提言を受け、「脱炭素成長型経済構造への円滑な移行の推進に関する法律」に基づく法的義務を伴う排出量取引制度の対象事業者を対象とした会計処理及び開示に関して、今後、検討する予定とされている。あわせて、実務対応報告第15号「排出量取引の会計処理に関する当面の取扱い」との関係を整理する予定とされている。	今後、検討を開始する予定とされている。

■基準諮問会議でテーマアップの可否を審議中

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JICPAより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54回基準諮問会議（2025年7月11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。

項目	内容	ステータス
のれんの非償却の導入及びのれん償却費計上区分の変更	(1)のれんの非償却を導入 (2)のれん償却費の計上区分変更	第54回基準諮問会議（2025年7月11日開催）において経済同友会等より会計基準レベルの新規テーマとして提案された。 審議の結果、まず主にスタートアップ関係者に対する意見聴取を行いつつ可能な限り聴取対象の範囲を拡大した上で、企業会計基準として改善が見込まれるかどうかの観点から意見聴取をASBJに依頼することとされた。 なお、ASBJが実施する意見聴取は、ASBJにおける通常の審議と異なり、ASBJが本テーマに関して判断や評価を行うものではなく、テーマ提言に関する判断や評価は企業会計基準諮問会議において行われるとされている。
連結財務諸表における取扱い	(1)連結子会社における親会社株式の売却損益の会計処理 (2)連結子会社における追加取得時のその他の包括利益累計額の会計処理	第54回基準諮問会議（2025年7月11日開催）において学識経験者より会計基準レベルの新規テーマとして提案された。 審議の結果、事務局において追加の検討を行った上で次回以降の企業会計基準諮問会議に諮ることとされた。

■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
該当なし		

【サステナビリティ基準委員会 SSBJ】

■今後、開発に着手するか否かを判断

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

【日本公認会計士協会 JICPA】

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

項目	内容	ステータス
該当なし		

【金融庁】

項目	内容	ステータス
財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則等の一部を改正する内閣府令等	ASBJにおいて、改正移管指針第9号「金融商品会計に関する実務指針」、企業会計基準第34号「リースに関する会計基準」等の修正を公表したこと等を受け、財務諸表等規則等及び財務諸表等規則ガイドラインについて所要の改正を行うものの。	左記内閣府令等が2025年8月22日付で公布・施行された。

【法務省】

項目	内容	ステータス
該当なし		

デロイト トーマツ メールマガジンのご案内

デロイト トーマツ グループでは、専門性と総合力を活かしたナレッジや最新情報を無料で皆さまにお届けしています。コンテンツは、デロイト トーマツ グループが提供する「監査・保証業務」「リスクアドバイザリー」「コンサルティング」「ファイナンシャルアドバイザリー」「税務」「法務」などのサービスや、各インダストリーに関連する内容を中心とした、最新のナレッジやセミナー情報などです。ぜひご購読ください。

〈サービス別〉

- 会計・監査メールマガジン
- IFRSメールマガジン
- リスクインテリジェンス メールマガジン
- ヒューマン キャピタル ニュースレター Initiative
- ファイナンシャルアドバイザリーメールマガジン
- クライシスマネジメント メールマガジン

〈インダストリー別〉

- ライフサイエンス ニュースレター
- ヘルスケアメールマガジン
- コンシューマービジネス ニュースレター

お申し込みはこちらから



お問い合わせ先
デロイト トーマツ メールマガジン事務局
info_mailmagazine_jp@tohmatsu.co.jp

[https://tohatsu.smartseminar.jp/
public/seminar/view/337?ss_ad_
code=URL_umekusa_202507](https://tohatsu.smartseminar.jp/public/seminar/view/337?ss_ad_code=URL_umekusa_202507)

会計情報

発行日 令和7年9月20日(毎月20日発行)
第590 10月号

発行所 有限責任監査法人トーマツ
テクニカルセンター
〒100-0005 東京都千代田区丸の内3-3-2 丸の内二重橋ビルディング
冊子の宛先変更・配送停止をご希望の方は以下メールアドレスまでご連絡ください。
JPTOKYOTRC_Mailing@tohmatu.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 リスクアドバイザリー合同会社、デロイト トーマツ コンサルティング合同会社、デロイト トーマツ ファイナンシャルアドバイザリー合同会社、デロイト トーマツ 税理士法人、DT 弁護士法人およびデロイト トーマツ グループ合同会社を含む)の総称です。デロイト トーマツ グループは、日本で最大級のプロフェッショナルグループのひとつであり、各法人がそれぞれの適用法令に従い、監査・保証業務、リスクアドバイザリー、コンサルティング、ファイナンシャルアドバイザリー、税務、法務等を提供しています。また、国内約30都市に約2万人の専門家を擁し、多国籍企業や主要な日本企業をクライアントとしています。詳細はデロイト トーマツ グループWebサイト、www.deloitte.com/jpをご覧ください。

Deloitte(デロイト)とは、デロイト トウシュ トーマツ リミテッド(“DTTL”)、そのグローバルネットワーク組織を構成するメンバーファームおよびそれらの関係法人(総称して“デロイトネットワーク”)のひとつまたは複数を指します。DTTL(または“Deloitte Global”)ならびに各メンバーファームおよび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、第三者に関して相互に義務を課しまたは拘束させることはありません。DTTLおよびDTTLの各メンバーファームならびに関係法人は、自らの作為および不作為についてのみ責任を負い、互いに他のファームまたは関係法人の作為および不作為について責任を負うものではありません。DTTLはクライアントへのサービス提供を行いません。詳細は www.deloitte.com/jp/about をご覧ください。

デロイト アジア パシフィック リミテッドはDTTLのメンバーファームであり、保証有限責任会社です。デロイト アジア パシフィック リミテッドのメンバーおよびそれらの関係法人は、それぞれ法的に独立した別個の組織体であり、アジア パシフィックにおける100を超える都市(オークランド、バンコク、北京、ベンガルール、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、ムンバイ、ニューデリー、大阪、ソウル、上海、シンガポール、シドニー、台北、東京を含む)にてサービスを提供しています。

Deloitte(デロイト)は、監査・保証業務、コンサルティング、ファイナンシャルアドバイザリー、リスクアドバイザリー、税務・法務などに関連する最先端のサービスを、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45万人超の人材の活動の詳細については、www.deloitte.comをご覧ください。

本冊子は皆様への情報提供として一般的な情報を掲載するのみであり、デロイト トウシュ トーマツ リミテッド(“DTTL”)、そのグローバルネットワーク組織を構成するメンバーファームおよびそれらの関係法人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

© 2025. For information, contact Deloitte Tohmatsu Group.



IS 669126 / ISO 27001