

会計・開示基準——過去10年とこれから

PwC Japan有限責任監査法人
基礎研究所所長
矢農 理恵子



はじめに

PwC Japan有限責任監査法人の基礎研究所は2007年の設立以来、将来の監査業務に影響を及ぼすと見込まれる経済・社会の大きな流れについて、独自の研究を続けてきました。本稿ではPwC's View 10周年を記念し、会計・開示基準の過去10年の動きを振り返るとともに、今後の会計・開示基準および基準の適用に求められる人材について考察します。会計・開示基準の大きな流れを把握したい方も、今後の会計・開示基準や人材のあり方について考えたい方も、ご覧いただければ幸いです。

なお、本文中の意見に関する部分は、筆者の個人的な見解であり、PwC Japan有限責任監査法人および所属部門の正式見解ではないことを申し添えます。

1 2016年以後の会計基準の動向

まず、2016年以後のIFRS会計基準および日本の会計基準の動向を振り返ります。

(1) IFRS会計基準

① 長年の審議による成果物の公表

2016年以後に強制適用となった主なIFRS会計基準は**図表1**のとおりです。いずれも審議開始から最終基準の公表まで長期間となっており、それだけ複雑な論点を扱う基準とも言えます。

なかでもIFRS第17号「保険契約」は2001年の国際会計基準審議会 (IASB) 設立以来議論されてきたプロジェクトの成果物であり、IASBの前身の国際会計基準委員会 (IASC) でも議論されていたことを踏まえると、超長期プロジェクトの成果と呼んでもよいと考えられます。またIFRS第18号「財務諸表における表示及び開示」についても、審議開始の2016年の前に、2001年のIASB設立から2011年まで約10年議論されていたことを考えると、こちらも超長期プロジェクトの成果といってよいでしょう。

さらにIFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」およびIFRS第16号「リース」については、米国の財務会計基準審議会 (FASB) との共同プロジェクトの成果物でもあります。完全に統一された基準にはならなかったものの、統一基準を目指したプロジェクトとして、再公開草案の検討も含め、長期にわたって議論がなされています。

このように、10年におよぶ長年の審議を経て、IASBから成果物が公表されました。

図表1：2016年以後に適用となった主なIFRS会計基準

タイトル	強制適用時期	公表時期	IASBによる審議開始時期 (公表までの期間)
IFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」	2018年1月1日以後に開始する事業年度 ^{※1}	2014年5月	2002年9月 ^{※3} (11年8カ月)
IFRS第16号「リース」	2019年1月1日以後に開始する事業年度	2016年1月	2006年7月 ^{※4} (9年6カ月)
IFRS第17号「保険契約」	2023年1月1日以後に開始する事業年度 ^{※2}	2017年5月	2001年4月 ^{※5} (16年1カ月)
IFRS第18号「財務諸表における表示及び開示」	2027年1月1日以後に開始する事業年度	2024年4月	2016年5月 ^{※6} (7年11カ月)

- ※1 2014年5月にIFRS第15号が公表された際は2017年1月1日以後開始する事業年度から強制適用とされていたが、2015年9月、発効日が1年延期された。
- ※2 2017年5月にIFRS第17号が公表された際は2021年1月1日以後開始する事業年度から強制適用とされていたが、2020年6月、発効日が2年延期された。
- ※3 IFRS財団のウェブサイトに掲載されているIASB Update (IASBボード会議のサマリー) で確認する限り、2002年9月のFASBとの合同会議で収益認識プロジェクトが議論されており、図表1にはこのタイミングを記載している。なお、2002年5月のIASB Updateによると、パートナー国基準設定主体との会議で「収益、負債および資本：要素の定義」が議論されたが、当該会議において技術的な決定はなされていない。
- ※4 2006年7月のIASB Update においてIASBがリースプロジェクトを議題に加えることに合意したと述べられており、図表1にはこのタイミングを記載している。なお、IASBが2001年に設立される前から、国際的にリースに関する議論がなされていた。詳しくはPwC's View第57号「リース会計を考察する」を参照。https://www.pwc.com/jp/ja/knowledge/prmagazine/pwcs-view/202507/57-04.html
- ※5 2001年4月のIASB Updateに、IASBの今後の議題のひとつとして保険プロジェクトが記載されており、図表1にはこのタイミングを記載している。その後、暫定基準 (IFRS第4号「保険契約」) の公表を経て、IFRS第17号が開発された。なお、保険契約についてはIASBが2001年に設立される前から、IASBの前身のIASCによって議論されていた。
- ※6 2016年5月のIASB Updateにおいて、2017年から2021年までの作業計画案にリサーチプロジェクトのひとつとして「主要財務諸表」プロジェクトを含めることを暫定決定したことが述べられており、図表1にはこのタイミングを記載している。なお、2001年のIASB設立以来、財務諸表の表示に関するプロジェクトが進められていたものの、2011年に休止されていた。

出所：PwC作成

② その他の公表物

2016年以後、①に記載した基準以外にも、既存の基準の改訂や、IFRS解釈指針委員会によるアジェンダ決定が公表されています。この10年で特に短期での対応がなされたものとして、新型コロナウイルス感染症 (COVID-19) のパンデミックによる賃料減免への対処として、2020年5月にIFRS第16号「リース」が改訂されたことが挙げられます。これはリースの借手に対して、一時的に救済措置を提供するための改訂でした。公開草案に対するコメント期間を例外的に14日に短縮するなど、スピーディーにプロセスが進められました。

③ のれんの処理に関する議論

基準等の公表には至りませんでした。IASBにおけるのれんの処理に関する議論を紹介します。IFRS第3号「企業結合」(2004年公表、2008年改訂) の適用後レビューにおいて、関係者から「のれんの減損損失の認識が遅すぎる、金額が小さすぎる」といったフィードバックがあり、IASBは2015年に「のれんと減損」のリサーチプロジェクトを開始しました。当該プロジェクトでの検討項目のひとつがのれんの会計処理でした。

リサーチプロジェクトでは、減損テストの改善や関連する開示とともにのれんの処理について検討され、2020年3月に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」が公表されました。当該ディスカッションペーパーでは、のれんの償却モデルは再導入せず、減損

のみのモデルを維持する予備的見解が提示されましたが、コメント提出者の意見は賛否両論でした。意見を踏まえて審議がなされた結果、2022年11月、IASBは減損のみのモデルを維持する、つまり償却モデルは再導入しないことを暫定決定しました^{※1} (当該決定はその後変更されていません)。暫定決定の趣旨は、減損のみのモデルと償却モデルのいずれが優れているかを決定するものではなく、収集した広範囲の証拠から、のれんの会計処理に関する以前の決定 (減損のみのモデルの導入) を変更するだけの説得力のある論拠は示されなかったというものでした。

④ 今後開発されるIFRS会計基準

IFRS財団のウェブサイト上の「work plan」には、基準設定プロジェクトとして、企業結合 (開示、のれんおよび減損) や持分法、資本の特徴を有する金融商品、リスク軽減会計モデルなどが挙げられています (2026年2月末現在)。

(2) 日本の会計基準

① 主な新基準・適用指針

2016年以後に強制適用となった主な基準・適用指針は図表2のとおりです。

※1 議論された内容については Viewpoint記事「2023/02/27 第150回「のれんと減損」プロジェクトの最近の動向 (2022年10月～2022年12月IASB会議での再審議)」参照。
https://viewpoint.pwc.com/dt/jp/ja/pwc/presentations/trends_in_ifrs/trends_in_ifrs_JP/20230227_no150.html

まず、税金関連のものが幾度かにわたって公表されています。これは日本公認会計士協会における会計上の実務指針および監査上の実務指針（会計処理に関する部分）を企業会計基準委員会（ASBJ）に移管すべく行われた審議からの成果物です。移管にあたり、見直しが必要と考えられる点や実務上の課題について審議が行われました。

次に、リース基準および収益認識基準が、長期間にわ

たる審議を経て公表されました。いずれも国際的な基準と整合する基準として開発されましたが、論点の難しさや実務への影響の大きさから、長期の審議を要したものと考えられます。なお、時価算定についても国際的な基準と整合する基準が開発されており、公表までの期間が1年4カ月と比較的短めに見えますが、2021年6月の改正までの期間も含めれば、3年6カ月を要しています。

さらに、制度改正に伴う基準開発も行われました。四

図表2：2016年以後に適用となった主な基準・適用指針

テーマ	タイトル	強制適用時期	公表時期	ASBJによる審議開始時期 ^{※1} (公表までの期間)
税金関連	企業会計基準適用指針第26号「繰延税金資産の回収可能性に関する適用指針」	2016年4月1日以後開始する連結会計年度および事業年度の期首	2015年12月（その後2016年3月および2018年2月に改正）	2014年6月（1年6カ月）
	企業会計基準適用指針第27号「税効果会計に適用する税率に関する適用指針」	2016年3月31日以後終了する連結会計年度および事業年度の年度末に係る連結財務諸表および個別財務諸表	2016年3月	2015年6月（9カ月）
	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」	公表日以後	2017年3月（その後2022年10月および2025年3月に改正）	2013年12月（3年3カ月）
	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」	2018年4月1日以後開始する事業年度（連結会計年度）の期首	2018年2月	2016年2月（2年）
収益認識	企業会計基準第29号「収益認識に関する会計基準」・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」	2021年4月1日以後開始する連結会計年度および事業年度の期首	2018年3月（その後2020年3月、2021年3月（適用指針のみ）、および2024年9月に改正）	2015年3月（3年）
時価算定	企業会計基準第30号「時価の算定に関する会計基準」・企業会計基準適用指針第31号「時価の算定に関する会計基準の適用指針」	2021年4月1日以後開始する連結会計年度および事業年度の期首	2019年7月（その後2021年6月に適用指針改正）	2017年12月（1年7カ月）
開示関連	改正企業会計基準第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」	2021年3月31日以後終了する事業年度の年度末に係る財務諸表	2020年3月	2018年12月（1年3カ月）
	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」	2021年3月31日以後終了する連結会計年度および事業年度の年度末に係る連結財務諸表および個別財務諸表	2020年3月	2018年12月（1年3カ月）
リース	企業会計基準第34号「リースに関する会計基準」・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」	2027年4月1日以後開始する連結会計年度および事業年度の期首	2024年9月	2019年3月（5年6カ月）
期中財務諸表関連	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」	改正後の金融商品取引法の規定による半期報告書の提出が求められる最初の中間会計期間	2024年3月	2023年5月（10カ月）
	企業会計基準第37号「期中財務諸表に関する会計基準」・企業会計基準適用指針第34号「期中財務諸表に関する会計基準の適用指針」	2026年4月1日以後開始する連結会計年度および事業年度の最初の期中会計期間	2025年10月（その後2026年1月に改正）	2024年10月（1年）
後発事象関連	企業会計基準第41号「後発事象に関する会計基準」・企業会計基準適用指針第35号「後発事象に関する会計基準の適用指針」	2027年4月1日以後開始する連結会計年度および事業年度の期首	2026年1月	2024年8月（1年5カ月）

※1 ASBJウェブサイトで公開されている議事概要等をもとに、基本的に、ASBJにおいて新規テーマとして取り上げることまたは基準開発に向けて審議を行うことが決定された時期を記載しているが、ASBJで審議が開始された時期を記載しているものもある。

出所：PwC作成

半期報告制度の見直しとして、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）が成立し、上場会社の第1・第3四半期の開示義務が廃止されました。この見直しへの対応として、最終的には、中間決算と四半期決算とが同じ会計基準等に基づき決算ができるよう、期中会計基準が開発され、2025年10月に最終基準が公表されました。

② 主な実務対応報告

2016年以後に強制適用となった主な実務対応報告は**図表3**のとおりです。税務上の制度改革に関するものや、暗号資産や電子決済手段、株式の無償交付、非化石価値の購入といった新たな種類の取引に対応したものが見られます。また、ロンドン銀行間取引金利（LIBOR）の公表停止に対応するものも開発されました。

③ その他、規範性のない公表物

上記①・②に示したもののほか、規範性のない文書についても触れておきます。

(a) 議事概要

議事概要には通常、会議で議論されたテーマなどが簡潔に記載されていますが、ときには議論の内容を周知するために、特定の論点についての考え方が示されます。

- **新型コロナウイルス感染症対応**：2020年に、会計上の見積りを行う上での新型コロナウイルス感染症の影響の考え方が議事概要として示されました。2020年4月および5月の公表に続き、2020年6月に四半期における考え方が示されました。

図表3：2016年以後に強制適用となった主な実務対応報告^{※1}

タイトル	強制適用時期	公表時期
実務対応報告第33号「リスク分担型企業年金の会計処理等に関する実務上の取扱い」	2017年1月1日以後	2016年12月
実務対応報告第34号「債券の利回りがマイナスとなる場合の退職給付債務等の計算における割引率に関する当面の取扱い」	2017年3月31日に終了する事業年度から当面の間 ^{※2}	2017年3月
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」	2017年5月31日以後終了する事業年度および四半期会計期間	2017年5月（その後2024年9月に改正）
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」	2018年4月1日以後	2018年1月
実務対応報告第38号「資金決済法における暗号資産 ^{※3} の会計処理等に関する当面の取扱い」	2018年4月1日以後開始する事業年度の期首	2018年3月
実務対応報告第39号「連結納税制度からグループ通算制度への移行に係る税効果会計の適用に関する取扱い」	公表日以後	2020年3月
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」	公表日以後	2020年9月（その後2022年3月に改正）
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3月1日以後に生じた取引	2021年1月
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」	2022年4月1日以後に開始する連結会計年度および事業年度の期首	2021年8月
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」	2023年4月1日以後開始する事業年度の期首	2022年8月
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」	公表日以後	2023年3月（その後2024年3月に改正）
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」	公表日以後	2023年11月
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」	2024年4月1日以後開始する連結会計年度および事業年度の期首	2024年3月
実務対応報告第47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」	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	2025年11月

※1 実務対応報告は会計基準や適用指針に比べて短期間で開発されると想定されるため、審議開始から公表までの期間は表に含めていない。

※2 2017年3月の公表時には、2017年3月31日に終了する事業年度から2018年3月30日に終了する事業年度までに限って適用することとされていたが、2018年3月に当面の間（正確には、2017年3月31日に終了する事業年度から、実務対応報告第2項に定めるいずれの方法によっても退職給付債務の計算に重要な影響を及ぼさず、当該取扱いを変更する必要があるとASBJが認める当面の間）適用することとされた（実務対応報告第37号「実務対応報告第34号の適用時期に関する当面の取扱い」）。

※3 公表時は「仮想通貨」とされていたが、2022年7月に「暗号資産」に修正されている。

出所：PwC作成

- **暗号資産対応**：2022年11月、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うち、発行による対価を受領しておらず自己で完結していると考えられるものは、第三者との取引が生じるまでは、会計上、時価では評価されないという考え方が議事概要として示されました。

上記はいずれも、事象や取引に関する会計上の論点に対して、考え方をタイムリーに示したものとと言えます。

(b) 補足文書

2023年3月、公益財団法人財務会計基準機構 (FASF) による「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」の改正に伴い、ASBJは、適正手続を経て、企業会計基準等の補足文書を公表できることとされました。補足文書は企業会計基準等を追加また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す。

この改正を受けて補足文書が公表されており、実務での適用に資する内容が示されています (図表4)。

④ 今後開発される日本の会計基準

ASBJによる2026年2月27日付の「現在開発中の会計基準に関する今後の計画」には、金融商品に関する会計基準 (予想信用損失モデルに基づく金融資産の減損) や排出量取引制度に係る会計上の取扱い等を検討していくことが述べられています。

2 2016年以後のサステナビリティ開示基準の動向

サステナビリティ情報開示に対するニーズの高まりを受け、信頼性のある開示情報の充実が期待されるなか、

各法域でサステナビリティ情報の開示に係る規制の整備が進められています。以下では、サステナビリティ開示基準について、先進的な動きのある欧州連合 (EU)、米国、国際基準、そして日本について振り返ります。

(1) EUの動向

① 企業サステナビリティ報告指令 (CSRD) の制定

EUでは、2014年に欧州委員会より非財務情報の報告に関する指令 (Non-Financial Reporting Directive、NFRD) が公表され、要件を満たす企業にはサステナビリティ情報の開示が義務付けられました。しかし、NFRDには対象企業が限られている等の課題があったことから、NFRDを置き換える新たな指令が公表されました。それが2022年12月に最終化された企業サステナビリティ報告指令 (Corporate Sustainability Reporting Directive、CSRD) です。CSRDでは、NFRDに比べて対象企業が拡大されており、要件を満たす日本企業も対象となります。CSRDは企業規模などに応じて段階的に適用され、最も早く適用されるのは旧NFRDの適用会社で、2024年1月から適用されています。

② 簡素化の動き

先進的な動きを見せていたEUでしたが、簡素化の動きも生じています。2025年2月、欧州委員会は、EUにおけるサステナビリティ関連規制の簡素化を図り、EUの競争力を促進することを目的として、オムニバス法案を公表しました。EUではCSRDのほかコーポレート・サステナビリティ・デュー・ディリジェンス指令 (Corporate Sustainability Due Diligence Directive、CSDDD) が発効しており、適用対象企業の規制対応の負担は増加しています。こうした状況を踏まえ、オムニバス法案ではCSRDおよびCSDDDの適用開始時期を一部延期し、また両法律の規制内容を簡素化することが提案されました^{※2}。そ

図表4：これまで公表された補足文書

公表時期	タイトル
2024年3月	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直しについて
2025年2月	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
2025年10月	実務対応報告及び移管指針において定めている期中の取扱い
2026年1月	開示後発事象の例示及び開示内容の例示について

出所：PwC作成

※2 オムニバス法案の解説については PwC's View 第57号「欧州委員会のオムニバス法案 (CSRDおよびCSDDD等の規制簡素化法案) と日本企業への影響」参照。 <https://www.pwc.com/jp/ja/knowledge/prmagazine/pwcs-view/2025-07/57-05.html>

の後、適用開始時期の一部延期については2025年4月に欧州議会およびEU理事会で承認され、簡素化については2025年12月に欧州議会とEU理事会が暫定合意に至っています^{※3}。

③ 開示基準

CSRDが求める情報を開示するにあたって準拠すべき基準は、基本的にEFRAG（旧欧州財務報告諮問グループ）が開発する欧州サステナビリティ報告基準（ESRS）です。ESRS第1弾は2023年7月に最終化されましたが、2025年7月、オムニバス法案の目的と整合するよう、サステナビリティ報告を簡素化するため、ESRSを改訂する公開草案が公表されました^{※4}。ESRS改訂の最終化は2026年半ばまでに完了することが見込まれています（2026年1月14日時点）。

(2) 米国の動向

次に、米国の動向について簡単に振り返ります。米国証券取引委員会（SEC）は2010年2月、気候変動関連開示に関するガイダンスを公表しました。その後、気候関連開示に特化した規則は策定していませんでしたが、投資家等からの気候変動リスクの開示に対する強いニーズ等を背景に、気候関連開示規則の策定に向けた動きが加速しました。公開協議を経て、2024年3月、SECは最終

規則を公表しました。しかし、2024年4月、SECは最終規則を一時停止し、2025年3月には規則への抗弁の放棄を表明していることから、当面、最終規則が有効になる可能性は低いと考えられます。

(3) 国際基準の動向

① 国際サステナビリティ基準審議会（ISSB）の設立

前述のとおり、EUや米国においてサステナビリティ開示を求める動きがあった一方で、特定の法域の企業を対象としないサステナビリティ情報の開示については、さまざまな団体が独自の基準やフレームワークを開発していました。主な団体は図表5のとおりです。

これらの団体は独自の基準やフレームワークを開発していましたが、それぞれの用語や開示項目の調整は行われていませんでした。そのような状況では開示の一貫性や比較可能性が担保できないといった問題点が指摘され、主要な設定団体に協調の動きが生じます。そして2021年11月、グラスゴーで開催されていた第26回気候変動枠組条約締約国会議（COP26）において、国際サステナビリティ基準審議会（ISSB）を設立することがIFRS財団より発表されました。

ISSBの設立目的は、投資家のニーズを満たす高品質なサステナビリティ開示基準の包括的なグローバル・ベースラインを開発することです。IFRS財団において、ISSB

図表5：サステナビリティ情報開示に係る主な基準・フレームワークの設定団体

名称	活動内容	現在
グローバル・レポートング・イニシアティブ（Global Reporting Initiative、GRI）	非営利組織を前身とし（設立には国連環境計画（UNEP）も関与）、報告主体が経済・環境・社会に与えるインパクトを報告するための基準としてGRIスタンダードを公表	GRIスタンダードを開発中
気候変動開示基準委員会（Climate Disclosure Standards Board、CDSB）	民間のコンソーシアムで、気候変動に関する情報開示の際に参照するCDSBフレームワークを公表	2022年1月、IFRS財団と統合
国際統合報告評議会（International Integrated Reporting Council、IIRC）	民間の非営利組織で、統合報告書を作成する際に参照する国際統合報告フレームワークを公表	2021年6月のSASBとの統合を経て（Value Reporting Foundationを設立）、2022年8月、IFRS財団と統合
サステナビリティ会計基準審議会（Sustainability Accounting Standards Board、SASB）	民間の非営利組織で、77業種に関する業種別開示基準、SASBスタンダードを公表	2021年6月のIIRCとの統合を経て、2022年8月、IFRS財団と統合
気候関連財務情報開示タスクフォース（Task Force on Climate-related Financial Disclosures、TCFD）	金融安定化理事会（Financial Stability Board、FSB）により設置されたタスクフォースで、気候変動関連の情報開示に関する提言を公表	2023年10月、解散（FSBは気候関連開示に係るモニタリングの引継ぎをIFRS財団に要請）

出所：PwC作成

※3 2025年12月の暫定合意の内容については、Viewpoint解説「2025/12/16 EUが「オムニバス」法案に関する妥協案に合意【速報解説】」参照。 https://viewpoint.pwc.com/dt/jp/ja/pwc/in_briefs/in_briefs_JP/20251216-inbrief-int.html

※4 公開草案については Viewpoint解説「2025/08/21 改訂版ESRSの公開草案に関する詳細解説【詳細解説】」参照。 https://viewpoint.pwc.com/dt/jp/ja/pwc/in_depths/in_depths_JP/20250821_indepth_int.html

は、国際会計基準（IFRS）を開発する国際会計基準審議会（IASB）と並列しており、IASBが会計基準を開発し、ISSBがサステナビリティ開示基準を開発することとされました。

② ISSB基準の公表

ISSBは、その基準開発に際して技術的な準備を行うために設置されていた技術的準備ワーキンググループ（Technical Readiness Working Group、TRWG）によるプロトタイプに基づき、サステナビリティ情報の開示に関する全般的な要求事項を定めた基準と、気候変動等のテーマ別の基準を開発することとなりました。

2022年3月、ISSB理事の全員がまだ発表されていないなか、ISSBは2つの基準案を公開草案として公表しました。その後、パブリックコメントの検討を経て、2023年6月、ISSBは初のIFRSサステナビリティ開示基準、IFRS S1号「サステナビリティ関連財務情報の開示に関する全般的な要求事項」およびIFRS S2号「気候関連開示」を公表しました^{*5}。

さらに2025年12月、ISSBは、IFRS S2号の適用を容易にすることを目的として、IFRS S2号を一部修正しています^{*6}。

③ ISSB基準の適用

ISSBが開発する基準は、前述のとおり、包括的なグローバル・ベースラインとなることが意図されています。つまり、ISSBによる基準を採択する法域においては、独自の開示要求事項を上乗せして運用していく形となることが想定されています。ISSBがIFRS S1号およびIFRS S2号を公表したことを受け、いくつかの法域の規制当局によって、これらの基準またはこれらの基準をベースに開発した自国基準の適用が検討されているところです。適用するかどうかは各法域の規制当局に委ねられますが、ISSBによる最初の2つの基準については2023年7月、証券監督者国際機構（IOSCO）によってエンドース（承認）されていることは注目に値します。これは、IFRS S1号およびIFRS S2号が、世界の資本市場で使われるのに適切であると認められたことを意味します。なお、

IOSCOによるエンドースは、IFRS会計基準についても2000年になされており、その後、IFRS会計基準の適用は世界で広がりました。

④ ISSBによる今後の基準開発

今後、ISSBは、IFRS S1号およびIFRS S2号の適用推進に加え、新たな基準開発にも取り組む予定です。ISSBは情報要請「アジェンダの優先度に関する協議」へのコメント検討を経て、2024年4月、今後2年間の作業計画に追加する新たなリサーチおよび基準設定のプロジェクトとして、次の2つを暫定決定しました。

- a. 生物多様性、生態系および生態系サービスに関するリスクおよび機会に関するリサーチプロジェクト
- b. 人的資本に関連するリスクおよび機会に関するリサーチプロジェクト

上記a.に関して、ISSBは2025年11月、自然関連財務開示に関するタスクフォース（Taskforce on Nature-related Financial Disclosures、TNFD）によるフレームワークを活用し、IFRS S1号の要求事項を基礎として基準設定に着手することを暫定決定しました。さらに2025年12月にはリサーチプロジェクトから基準設定プロジェクトに移行することを決定しています。

(4) 日本基準の動向

① SSBJの設立とSSBJ基準の公表

前述のとおり、国際的なサステナビリティ開示基準の開発に向けた動きが加速するなか、わが国においても、国際的な意見発信とサステナビリティ開示基準の開発の両方を担う組織の必要性が認識されました。このため、FASIFは2021年12月、サステナビリティ基準委員会（SSBJ）を2022年7月に設立する旨、および当面の対応として2022年1月にSSBJ設立準備委員会を設置することを公表しました。

SSBJ設立準備委員会による議論を経て、SSBJはわが国のサステナビリティ開示基準の開発を進め、2025年3月、確定基準（以下、SSBJ基準）を次のとおり公表しました^{*7}。

*5 IFRS S1号およびS2号の内容についてはViewpoint解説「2023/07/27 IFRSサステナビリティ開示基準—ガイダンス、インサイト、何から開始すべきか【詳細解説】」参照。 https://viewpoint.pwc.com/dt/jp/ja/pwc/in_depths/in_depths_JP/20230727_indepth_int.html

*6 修正内容についてはViewpoint解説「2025/12/17 IFRS S2号の修正：温室効果ガス排出の開示【速報解説】」参照。 https://viewpoint.pwc.com/dt/jp/ja/pwc/in_briefs/in_briefs_JP/20251217-inbrief-int.html

*7 基準の内容についてはViewpoint解説「サステナビリティ基準委員会がサステナビリティ開示基準を公表（SSBJ）」参照。 https://viewpoint.pwc.com/dt/jp/ja/pwc/japan_gaap_topis/japan_gaap_topis_JP/japan_topis_250310.html

- サステナビリティ開示ユニバーサル基準「サステナビリティ開示基準の適用」(以下、適用基準)
- サステナビリティ開示テーマ別基準第1号「一般開示基準」(以下、一般基準)
- サステナビリティ開示テーマ別基準第2号「気候関連開示基準」(以下、気候基準)

SSBJ基準にはIFRS S1号およびIFRS S2号の要求事項が全て取り入れられている一方で、SSBJ独自の取扱いも含まれています。SSBJが高品質で国際的に整合性のあるサステナビリティ開示基準を開発するにあたり、グローバル・ベースラインとされるISSB基準に沿ったものとするのが市場関係者にとって有用であると考えられました。そのため、SSBJはIFRS S1号に相当する基準およびIFRS S2号に相当する基準の開発に取り組み、SSBJ基準には、基本的にIFRS S1号およびIFRS S2号の内容をそのまま取り入れることとされました。

一方で、提供される情報が有用ではないと判断される場合や企業に過度な負担をかけることが明らかであると判断される場合、また周辺諸制度との関係を考慮した結果、そのままの形で取り入れないことが適切であると判断される場合には、ISSB基準をそのままの形で取り入れないこともあるという方針で審議されました。

なお、ISSBが公表した基準はIFRS S1号およびIFRS S2号の2つですが、SSBJは計3つの基準案を公表しています。これは、分かりやすさの観点から、IFRS S1号に相当する基準を適用基準と一般基準の2つに分けたためです。

② SSBJ基準の適用対象・時期

SSBJ基準の適用対象企業および適用時期については、金融審議会の「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」(以下、金融審議会WG)で議論されており、東京証券取引所のプライム市場上場企業を時価総額で分類し、2027年3月期から順次、SSBJ基準の適用を義務付けることとされています。制度整備のため、2026年2月20日、「企業内容等の開示に関する内閣府令」等の改正が公布・施行されました^{※8}。

具体的には、過去5事業年度末の時価総額の平均を用

いて、プライム市場上場企業を時価総額3兆円以上、1兆円以上、5,000億円以上に分類し、適用開始時期はそれぞれ2027年3月期、2028年3月期、2029年3月期とされます。また時価総額5,000億円未満のプライム市場上場企業への適用については、企業の開示状況や投資家のニーズ等を踏まえて引き続き検討していくこととされています。

次に、開示のタイミングについては、適用開始から2年間(SSBJ基準の適用開始年度およびその翌年度)は経過措置として、2段階開示を可能とすることとされています。すなわち、SSBJ基準に従ってサステナビリティ関連記載事項を記載しないことができることとし、その場合には、それぞれの翌期の半期報告書の提出期限までに、SSBJ基準に従った関連記載事項を記載した訂正報告書を提出することが可能となります。

なお、SSBJ基準を任意で適用することも可能です。SSBJ基準の適用対象企業は、法令上定められた時期よりも早期にSSBJ基準を適用することもでき、またSSBJ基準の適用対象外企業もSSBJ基準を適用することができます。

③ 今後開発されるSSBJ基準

SSBJによる2026年2月26日付の「現在開発中のサステナビリティ開示基準に関する今後の計画」には、ISSBから2025年12月に公表されたIFRS S2号の修正に対応したSSBJ基準(気候基準)の取扱いについて検討を進めることが説明されています。2025年12月、SSBJは基準の改正案を公表しています^{※9}。また、「地球温暖化対策の推進に関する法律」(温対法)における「温室効果ガス排出量の算定・報告・公表制度」(SHK制度)の定める方法により測定し報告する温室効果ガス排出を用いて「気候基準」の定めに従う場合の測定および開示の明確化のため、サステナビリティ開示実務対応基準の開発を検討していることも示されています。2026年1月、SSBJはサステナビリティ開示実務対応基準の公開草案を公表しています^{※10}。さらに、適用基準において考慮が要求されるガイダンスの情報源のひとつである「SASBスタンダード」(2023年12月最終改訂)について、ISSBに

※8 時価総額5,000億円以上1兆円未満のプライム市場上場企業に2029年3月期からSSBJ基準を義務付けるための制度整備については、今後実施されるものと考えられる。

※9 改正案についてはViewpoint解説「サステナビリティ基準委員会がサステナビリティ開示基準の改正案を公表(SSBJ)」参照。https://viewpoint.pwc.com/dt/jp/ja/pwc/japan_gaap_topis/japan_gaap_topis_JP/japan-topics-251217.html

※10 公開草案についてはViewpoint解説「サステナビリティ開示実務対応基準の公開草案の公表(SSBJ)」参照。https://viewpoint.pwc.com/dt/jp/ja/pwc/japan_gaap_topis/japan_gaap_topis_JP/japan-topics-260129.html

よる修正があった場合、適用基準が参照する「SASBスタンダード」を最新のものに更新することについて検討を行っている」と述べられています。

なお、SSBJ基準を構成するものではありませんが、SSBJ事務局から「SSBJハンドブック」が公表されています。これはSSBJ基準を利用する際の便宜を考慮して作成された解説であり、2025年3月から2025年12月まで、月1回のペースで公表されました（2026年2月末時点）。

3 2026年以後の会計・開示基準および適用にあたって求められる人材

(1) 会計基準の意義

上記2節で見たとおり、サステナビリティ情報の重要性が認識され、サステナビリティ情報の開示に関する基準が、国際的にも日本においても開発されています。一方、1節で見たとおり、2016年以後、これまで約10年の会計基準を振り返ると、IFRS基準も日本基準も、主要な領域に関する基準は、すでにほぼ開発されていると言ってよいと考えられます。もっとも、すでに開発された基準の適用に係る論点の検討や、新たな取引・事象についての新基準の検討は、今後も続いていくと考えられます。

サステナビリティ情報の開示が注目されている今、あらためて会計基準の意義を考えてみます。サステナビリティ情報は、将来に関する情報であることがしばしば強調されます。求められているのは、企業の見通しに影響を与えると合理的に見込み得るサステナビリティ関連のリスクおよび機会に関する情報です。投資家にとって企業の将来に関する情報は貴重でしょう。

それでは、サステナビリティ情報の開示が十分になされたら、会計基準に準拠して作成される財務諸表の意義は薄れるのでしょうか。そうはなりません。なぜなら、サステナビリティ情報は財務諸表を補完する役割を果たすと考えられるからです。財務諸表は、企業の期末日時点または対象期間の状況を表現するものです。いわば、企業の現在位置を示すものだと考えられます。一方、サステナビリティ情報は、将来、中長期にわたって企業にどのような影響があるのかを示すものです。企業の現在位置を知らずして、将来をみることはできないでしょう。財務諸表とサステナビリティ情報は、両方あってこそ、それぞれが生かされると考えられます。そもそも、財務諸表は、直接的に将来予測を示すものではありません。財務諸表は、あくまで現在位置を表すものです。

このように、企業の現在位置を示す財務諸表を作成するための会計基準、およびサステナビリティ情報の開示を定める開示基準は両方必要なものであり、既存基準の改訂を含め、基準開発は続いていくと考えられます。一方で、今後10年を見据えた場合、開発のあり方は変わっていくかもしれません（例えば、基準設定主体のあり方など）。ISSBが設立されたのは2021年、SSBJが設立されたのは2022年であり、比較的新しい団体です。今後、一定の基準開発が完了した時点であり方は見直されるでしょう。現状のように、会計基準設定主体とは別に、サステナビリティ開示基準の設定主体を置く体制についても見直されるかもしれません。サステナビリティ情報が財務諸表を補完する位置づけである限り、サステナビリティ開示基準の設定には会計基準の知見が必要であり、また会計基準の設定にはサステナビリティ開示の知見が必要でしょう。サステナビリティ開示基準と会計基準の設定は、それぞれ別の団体が行うというよりは、会計の知見をもつ人とサステナビリティ開示の知見をもつ人が協働して実施することも考えられます。

(2) 会計・開示基準の適用にあたって求められる人材

次に、これから会計・開示基準を適用するにあたって求められる人材について考えてみます。AIが進化してその利用が進んでいくなか、どのような人材が必要でしょうか。

会計・開示基準を利用するにあたっては、「判断のできる人材」が必要だと考えられます。いくら基準が整備されたとしても、基準がそのままあてはまらないような取引や事象は発生します。そうした場面では、既存の基準やその背景にある考え方をもとに、処理を決定することになりますので、その判断ができる人材は必須です。AIは助けにはなりますが、最終判断を下すのは人間です。

そういった判断のできる人材には何が必要でしょうか。まず、基準の趣旨の理解が挙げられます。基準が求める処理の理解に加え、なぜそのような処理が求められるのか、背景にある本質的な考え方を知っている必要があります。これは開示においても同様です。なかでもサステナビリティ情報の開示において、基準がなぜ各項目の開示を求めるのか、趣旨の理解が欠かせません。趣旨の理解が十分でない場合、開示することが目的化してしまい、開示基準が適切に適用されない可能性があります。

判断のできる人材には、次に、財務諸表に関する基本的な知識も欠かせません。複雑な取引の処理を判断する

には、資産とは何か、負債とは何か、収益とは何か、といった基本的な項目を理解する必要があります。これは定義を暗記するという話ではなく、自分の言葉で語れるかということです。筆者が監査法人で会計相談を実施していた際、判断に悩むような案件においては基本に立ち戻って考えていましたが、そのプロセスは有効だったと今も感じています。

さらに判断のできる人材は、さまざまな視点で物事を見る力も必要になります。企業の担当者としての視点での検討はもちろん、経営者の視点からの考察や投資家の視点での分析といった、多角的な吟味ができる人材が必要だと考えられます。

それでは、そのような判断のできる人材を育成するにはどのような方法が有効でしょうか。まず、知識の習得が必要です。そのためには基準等の原文を、結論の背景も含めて読み込むことが欠かせません。そのうえで、AIを活用して議論を実施することが考えられます。会計や開示についてAIと対話する、自力で考えた解決策とAIによる解決策の違いを分析するといったことを実行することで、判断力は磨かれると考えられます。加えて、経験者と

の対話も有効です。例えばAIと議論した内容について経験者と対話することで、互いに新たな視点が得られるでしょう。AIがなかった時代に育った経験者ならではの直感や感覚も共有できるかもしれません。こういったトレーニングを積むにあたっては、ときには効率性よりも、深い知識の習得や議論の中身の濃さを重視する姿勢も必要になると考えられます。

4 おわりに

本稿では2016年以後の会計・開示基準の動向を振り返り、今後の会計・開示基準および基準の適用にあたって求められる人材について考察しました。今後も会計・開示基準の開発は続きます。AIが進化しても、会計や開示について、専門家としての経験や倫理観をもとに最終決定を下すのは人間であり、多角的な思考のできる人材がますます求められると考えられます。そういった人材を育成するには、基準等の原文を読み込むことに加え、AIを活用した議論や経験者との対話が有効と考えられます。

矢農 理恵子 (やのう りえこ)

PwC Japan 有限責任監査法人 パートナー、執行役員
公認会計士

大手金融機関などの監査業務に従事後、ロンドンの国際会計基準審議会 (IASB) にて日本人初のプロジェクトマネージャーとしてIFRSの開発に携わる。2012年にPwC Japanグループの会計論点の最終判断を行う部門のリーダー、およびPwCグローバルネットワークの会計相談を担うグループの日本代表に就任し、日本の会計基準やIFRSに関する重要論点の最終承認者として会計基準の適用に係る課題解決に携わる。2019年7月より企業会計基準委員会 (ASBJ) の常勤委員として日本の会計基準の開発や、国際的な会計基準に対する意見発信に従事。2022年4月より、PwCあらた有限責任監査法人 (当時) にて、企業報告に関する知見の発信をリード。2024年7月よりPwC Japan 有限責任監査法人 基礎研究所の所長を務める。

メールアドレス：rieiko.yanou@pwc.com

LinkedIn

