

企業会計基準公開草案第80号「中間財務諸表に関する会計基準（案）」等 に対する意見

日本公認会計士協会
2024年1月18日

当協会は、このたび公表されました企業会計基準公開草案第80号「中間財務諸表に関する会計基準（案）」等（以下「本公開草案」という。）に対して、以下のとおり意見を申し上げます。

質問1（開発にあたっての基本的な方針に関する質問）

本公開草案の開発にあたっての基本的な方針に関する提案に同意しますか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。

会計基準の開発期間に制約がある中、精力的な作業で本公開草案の公表まで速やかに進められたことに、強く敬意を表する。上述の制約なども踏まえて、本公開草案の開発に当たっての基本的な方針に関する提案に同意するが、以下の点についてご検討いただきたい。

1. 中間会計基準の適用初年度における比較情報の取扱い

【意見】

企業会計基準公開草案第80号「中間財務諸表に関する会計基準（案）」（以下「中間会計基準（案）」という。）の最終化後の会計基準（以下「中間会計基準」という。）の適用初年度における比較情報の取扱いを明確化すべきと考えられる。

（理由）

上場会社において、中間会計基準を適用する会社及び非上場会社で同じく中間会計基準が適用される半期報告書を提出することを選択する会社の各々で、中間会計基準の適用初年度の比較情報の取扱い（経過措置）が明示されていない。特に、非上場会社においては、会計処理それ自体や開示が大きく変更され、これについては実務的に遡及できるかどうかという点が懸念されるところ、現行の定めを前提とすると、比較情報に遡及処理することになるものと想定される。

現時点で公開草案が公表されている「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」の改正に係る経過措置（附則の規定）とも調整されるべき事項かとも思われるが、同規則の改正附則案が示されていないこともあり、両者の整合性についても現状では明らかではない。

このため、会計基準と開示規則の整合性を図っていただくことをお願いしつつ、会計基準でも遡及処理の要否について取扱いを明確にする必要があると考えられる点、ご検討いただきたい。

2. 四半期会計基準から取扱いが変更されている部分の明示

【意見】

中間会計基準の適用により、これまでの企業会計基準第12号「四半期財務諸表に関する会計基準」（以下「四半期会計基準」という。）から会計処理が変更される部分について、結論の背景などで明示すべきと考えられる。

（理由）

今般の中間会計基準の開発に当たっては、第1、第3四半期が取引所における四半期決算短信に一本化され、当該開示自体は中間会計基準の適用対象ではないものの、これまでの四半期決算と同様の会計処理や開示となることが想定されているものと考えられる。

ただし、そのような開発方針で作成されているにもかかわらず、細かい点であっても実際の会計処理が変更になる場合には、当該変更が財務諸表作成者や監査人にとって理解されないおそれがあると考えられる。このような誤解を防ぐために、現状で把握されている四半期会計基準からの変更点については、結論の背景などで明示することが考えられる。

3. 親会社及び子会社における中間個別財務諸表

【意見】

中間会計基準（案）第10項における「中間個別財務諸表」が準拠すべき会計基準を明示すべきと考えられる。

（理由）

中間会計基準（案）第10項では、中間連結財務諸表は、企業集団に属する親会社及び子会社が一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に準拠して作成した中間個別財務諸表を基礎として作成しなければならない、と提案されている。しかしながら、「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に準拠して作成した中間個別財務諸表」については、準拠すべき会計基準が明示されていない。会計基準の趣旨からは、中間会計基準に準拠することになると考えられるものの、文理上は企業会計審議会が公表した「中間財務諸表作成基準」（以下「中間作成基準」という。）に準拠して作成された中間財務諸表も認められるように読めるため、準拠すべき会計基準として中間会計基準を明示すべきと考えられる。

4. みなし取得日又はみなし売却日の定め

【意見】

中間会計期間における「みなし取得日」又は「みなし売却日」（以下「みなし取得日等」という。）の定めについては、これまでの四半期決算における定めと同様の取扱いとなるような定めを整備すべきと考えられる。

（理由）

中間会計基準では、中間会計期間におけるみなし取得日等の定めについて、みなしとして認められる子会社の決算日に「中間会計期間の期間内で適切に決算が行われた日」が加えられている。これは、中間会計基準の開発の方針がこれまでの四半期決算における会計処理を変更しないことを企図していることに鑑みると、四半期決算短信が作成される第1四半期決算日を想定しているものと考えている（中間会計基準（案）BC8項参照）。

ただし、当該「適切に決算が行われた日」は、文理上、四半期決算日に限定されていないため、例えば、月次決算においても、適切に決算が行われていることを前提に、みなし取得日等として定めることができるような文言となっている。そうであっても、前述のとおり、中間会計基準における会計処理がこれまでの四半期決算におけるものを変更しないと企図しているのであれば、それが明確になるような定めとすることが考えられる。

例えば、本文の定めは本公開草案のままとした上で、企業会計基準適用指針公開草案第82号「中間財務諸表に関する会計基準の適用指針（案）」（以下「中間適用指針（案）」という。）第61項以下に定められる経過措置のような形で、期中財務諸表に関する会計基準が開発されるまでの間は、「中間会計期間の期間内で適切に決算が行われた日」が第1四半期決算日を指すものとして定めることなどもご検討いただきたい。

なお、いわゆる下期におけるみなし取得日等のうち、「その期間内で適切に決算が行われた日」として第3四半期決算日のみが認められるかどうかについては、後述する日本公認会計士協会会計制度委員会報告第7号「連結財務諸表作成における資本連結手続に関する実務指針」の改正により補足されるものと考えられる。

5. 中間洗替え法と中間切放し法の従前の会計方針との継続性

【意見】

本公開草案において定められる中間洗替え法と中間切放し法の会計方針の選択について、これまでの四半期決算における四半期洗替え法と四半期切放し法との継続性が求められるかどうか、明示する必要があると考えられる。

(理 由)

本公開草案において、中間決算における有価証券の減損処理（中間洗替え法と中間切放し法）については、会計方針として継続的に適用する旨が定められている。しかしながら、これまでの四半期決算における四半期切放し法及び四半期洗替え法との継続適用については特に明示的な言及がない。

この点、実質的に同様の会計処理を定める中間会計基準の開発方針からは、継続適用を求めるべきと考えられる一方、四半期決算と改正後の中間決算が異なる会計基準（制度）であるところからは、継続適用が求められないと考えることが自然とも捉えられる。この点について、実務の多様性が生じる可能性があることから、その取扱いを明示すべきと考えられる。また、仮に継続性を求めない場合でも、これまで四半期洗替え法を適用していた会社が、中間切放し法を採用した場合又はその逆のケースでは、中間財務諸表に注記を求めて、財務諸表利用者へ適切な情報が提供されるような手当をすべきであると考えられる。

なお、棚卸資産の評価についても同様と考えられる。

6. 中間会計期間において株式併合又は株式分割が行われた場合

【意 見】

中間適用指針（案）第 43 項の定めについて、段落が二つに分けられているが、この区分は不要であると考えられる。

(理 由)

中間適用指針（案）第 43 項の定めについて、改正前の企業会計基準適用指針第 14 号「四半期会計基準に関する会計基準の適用指針」（以下「四半期適用指針」という。）第 52 項では、前段（本文）が四半期累計期間内に、後段（また書き）が四半期会計期間内に株式併合等が行われた際の取扱いを定める形となっていた。しかしながら、中間会計基準の適用に際しては、累計期間と会計期間の場合分けを行う必要がなくなったため、段落、条件を併合した定めとすべきと考えられる。

7. 中間適用指針（案）における固定資産の減損会計に係る取扱い

【意 見】

中間適用指針（案）において、固定資産の減損会計に係る取扱いが必ずしも明らかではない箇所があるので、既存の会計基準等を改正するか、結論の背景等に記載を追加することで、その取扱いを明示すべきと考えられる。

(理 由)

企業会計基準適用指針第 6 号「固定資産の減損に係る会計基準の適用指針」第 63 項

では、中間会計期間において減損処理を行った資産に係る取扱いが定められている。しかしながら、当該取扱いについて、中間会計基準に準拠して作成される中間財務諸表に適用されるかどうか、必ずしも明らかではない。

また、四半期適用指針第 14 項の定めは中間適用指針（案）第 13 項に引き継がれているが、四半期適用指針の結論の背景の第 92 項における「前年度末等において所有する資産又は資産グループについて全体的に減損の兆候を把握している場合には、必ずしも四半期会計期間ごとに資産又は資産グループに関連する営業損益、営業キャッシュ・フローあるいはその市場価格を算定又は入手することを求めるのではな」とする定めが引き継がれていないため、中間決算において営業損益等の算定が求められるものと誤解される可能性があると考えられる。

このため、これらに関して、既存の会計基準等を改正するか、又は中間適用指針（案）の結論の背景等に記載を追加することで、その取扱いを明示すべきと考えられる。

8. 中間適用指針（案）第 61 項から第 64 項の経過措置が適用となる期間

【意見】

中間適用指針（案）第 61 項から第 64 項に定められる経過措置について、その適用が認められる期間を結論の背景などで示すべきではないかと考えられる。

（理由）

中間適用指針（案）第 61 項から第 64 項に定められる経過措置について、現状では当該経過措置の適用終了の時期が示されておらず、会計基準等の適用に関する予見可能性が十分ではないようにも思われる。この点について、本公開草案と同時に公表された「コメントの募集」では、今後、中間会計基準等と四半期会計基準等を統合した（仮称）期中財務諸表に関する会計基準等を開発するまで、と示唆されているように見受けられるが、「コメントの募集」も「公表に当たって」も会計基準等として必ずしも残るものではない。このため、中間適用指針の最終化後の適用指針の結論の背景において、当該経過措置が適用される期間について説明するべきではないかと考えられる。

9. 中間適用指針（案）第 61 項から第 64 項の経過措置の適用範囲

【意見】

初めて中間会計基準を適用するタイミング以外で（換言すれば、中間会計基準の適用後に）、中間適用指針（案）第 61 項から第 64 項の経過措置を適用することができるかどうか確認したい。

（理由）

一般的には、会計基準等における経過措置の適用の有無を選択できるのは最初の適用

時であると考えられるが、中間適用指針（案）の経過措置の適用の判断について、初回の適用時に限定されることを意図しているのかが不明なように思われる。確かに、中間適用指針（案）第 62 項、第 63 項は、従前からの継続性に言及しており、適用初年度での判断を含意しているように読めなくもないが、この点について確認させていただきたい。

質問 2（今後の基準開発の方向性に関する質問）

今後、中間会計基準等と四半期会計基準等を統合した（仮称）期中財務諸表に関する会計基準等の開発を検討する方向性に関して、ご意見があればご記載ください。

今後、中間会計基準等と四半期会計基準等を統合した（仮称）期中財務諸表に関する会計基準等の開発を検討する方向性に関して賛成する。

なお、中間会計基準の最終化後、速やかに基準の開発に着手し、現行の四半期会計基準が短信において適用される期間を極力短くすることが望まれる。

質問 3（その他）

その他、本公開草案に関して、ご意見があればご記載ください。

10. 中間会計基準と中間作成基準等との関係

【意見】

中間会計基準の策定に際して、同会計基準において、企業会計審議会が公表した中間作成基準及び「中間連結財務諸表作成基準」（以下、これらを合わせて「中間作成基準等」という。）との関係を説明すべきではないかと考える。

（理由）

中間会計基準（案）BC10 項では、「従前より特定事業会社及び四半期財務諸表を提出していない非上場会社においては中間財務諸表の作成が義務付けられ、当該中間財務諸表には、中間連結財務諸表作成基準、中間連結財務諸表作成基準注解、中間財務諸表作成基準及び中間財務諸表作成基準注解（以下合わせて「中間作成基準等」という。）が適用されている。これらの会社が作成する中間財務諸表については、引き続き中間作成基準等が適用される。」と記載されている。しかしながら、中間会計基準と中間作成基準等との関係については、必ずしも明らかにされていないように思われる。このとき、いわゆる一般原則や作成に係る基本的な考え方については相違がないように思われるが、その点の解説を、結論の背景等に記載する必要があるものとする。

11. 他の会計基準等における四半期財務諸表に関する取扱い

【意見】

中間会計基準（案）第 38 項の読替えの方針について、基本的に賛成する。

なお、「四半期連結決算」という用語が実務対応報告第 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」で用いられており、こちらへの対応も必要と考えられる。

また、個別のコメントについては以下の 12. 及び 13. の意見を参照のこと。

12. 実務対応報告第 41 号における読替え

【意見】

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」（以下「実務対応報告第 41 号」という。）において、中間会計基準（案）第 38 項の読替規定を単純に用いると、「翌中間会計期間の期首」という存在しない概念が生じてしまうことになるため、対応方針の再考をお願い致したい。

（理由）

実務対応報告第 41 号第 10 項は「なお、四半期会計期間においては、第 5 項から第 8 項までの会計処理により計上される損益に対応する金額はその他資本剰余金の計上又は減額として処理する。当該会計処理の結果、四半期会計期間末においてその他資本剰余金の残高が負の値となった場合、前項後段と同様に処理し、翌四半期会計期間の期首に戻入れを行う。」という定めとなっている、これを中間会計基準（案）第 38 項の定めに従って読み替えると、「翌中間会計期間の期首」という存在しない概念が生じてしまうことになる。

この点、本項目に関しては読替えではない対応が必要なようにも思われるが、対応方針を今一度確認させていただきたい。

13. 中間作成基準が適用される中間財務諸表に明示的に言及している場合の取扱い

【意見】

幾つかの会計基準等では、中間作成基準等が適用となる中間決算に明示的に言及している。このような場合の読替規定の適用について、その取扱いを確認させていただきたい。

（理由）

企業会計基準適用指針第 4 号「1 株当たり当期純利益に関する会計基準の適用指針」第 37 項、第 37-2 項や企業会計基準適用指針第 10 号「企業結合会計基準及び事業分離

等会計基準に関する適用指針」第 74 項では、四半期決算だけでなく、中間作成基準等が適用となる中間決算にも明示的に言及している。このとき、中間会計基準（案）第 38 項の読替規定を用いると、会計基準等の文言としては「中間」が二つ並ぶような形となるが、これは中間会計基準が適用となる中間決算と、中間作成基準等が適用となる中間決算の各々に対応している形となるという理解でよいか、確認させていただきたい。

14. リース適用指針の設例

【意見】

企業会計基準適用指針第 16 号「リース取引に関する会計基準の適用指針」の設例では、第 1 四半期決算日において決算処理を行うような設例があるが、これらは中間決算日における決算処理へと変更する必要があるものと考えられる。

15. 中間作成基準等が適用される中間財務諸表に適用となる定め

【意見】

既存の会計基準等の中には、中間作成基準等が適用となる中間財務諸表の取扱いに言及している箇所や定めがあり、これらについて、中間作成基準等に基づき作成された中間財務諸表に適用される点を明示する必要がないか、ご検討いただきたい。

（理由）

例えば、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 25 項は、中間作成基準等が適用となる中間財務諸表における取扱いについて記載されているものである。これらの定めを取扱いは、中間財務諸表という用語は同じではあるものの、中間会計基準が適用される中間財務諸表とは異なる制度であって、従前の取扱いが継続する旨など、何らかを補足する必要はないか、ご検討いただきたい（なお、前述の 7. の前段のコメントも同様の趣旨である。）。

また、企業会計基準適用指針第 29 号「中間財務諸表における税効果会計に関する適用指針」も、同じく中間作成基準等が適用となる中間財務諸表における取扱いを定めるものであるが、実務での混乱を避けるべく、同適用指針の適用範囲が、中間作成基準等が適用となる中間財務諸表に限定されている点を、同適用指針の改正によって明示すべきと考えられる。

16. 日本公認会計士協会が公表する実務指針等の改正

【意見】

今般の中間会計基準の公表に併せて、日本公認会計士協会が公表している実務指針等の改正が必要な箇所があると思われ、対応をご検討いただきたい。

(理 由)

今回の本公開草案の公表に当たっては、影響があると思われる日本公認会計士協会が公表している実務指針等の改正案は同時に公表されていない。この点、例えば、資本連結実務指針第7項（「中間会計期間の期間内で適切に決算が行われた日」への言及がない。）や「金融商品会計に関する Q&A」Q31（中間会計基準、同適用指針への言及がない。）については改正が必要と思われるが、対応をご検討いただきたい。

以 上