◇公表基準等の解説◇

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）」等の概要

ASBJ 専門研究員　山田　正顕

1. はじめに

企業会計基準委員会（ASBJ）は、2025 年 4 月 23 日に、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）」（以下「本会計基準案」という。）及び企業会計基準適用指針公開草案第 85 号「期中財務諸表に関する会計基準の適用指針（案）」（以下「本適用指針案」という。また、以下、本会計基準案と合わせて「本会計基準案等」という。）、企業会計基準公開草案第 84 号「『中間連結財務諸表等の作成基準』の一部改正（案）」（以下「中間作成基準等の一部改正案」という。）並びに関連する企業会計基準及び企業会計基準適用指針の改正に関する公開草案（以下、本会計基準案等及び中間作成基準等の一部改正案と合わせて「本公開草案」という。）を公表し[1]、2025 年 6 月 30 日までコメントを募集している。本稿では、本公開草案の概要を紹介する。

なお、文中の意見に関する部分は筆者の私見であり、ASBJ の見解を示すものではないことをあらかじめ申し添える。

2. 本公開草案公表の経緯

2022 年 12 月に公表された金融審議会ディスクロージャーワーキング・グループ報告において、四半期開示の見直しとして、上場企業について金融商品取引法（昭和 23 年法律第 25 号）（以下「金融商品取引法」という。）上の四半期開示義務（第 1・第 3 四半期）を廃止し、取引所規則に基づく四半期決算短信に「一本化」すること及び開示義務が残る第 2 四半期報告書を半期報告書として提出することが示され、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）（以下「金融商品取引法等の一部改正法」という。）が成立し、金融商品取引法が改正されたことから、ASBJ は 2024 年 3 月に企業会計基準第 33 号「中間財務諸表に関する会計基準」（以下「企業会計基準第 33 号」という。）及び企業会計基準適用指針第 32 号「中間財務諸表に関する会計基準の適用指針」

[1] 本公開草案の全文については、ASBJ のウェブサイト（https://www.asb-j.jp/jp/project/exposure_draft/y2025/2025-0423.html）を参照のこと。

（以下「企業会計基準適用指針第 32 号」という。また、以下、企業会計基準第 33 号と企業会計基準適用指針第 32 号を合わせて「企業会計基準第 33 号等」という。）を公表した。

これにより、改正後の金融商品取引法において、上場会社では、金融商品取引法に基づく第一種中間連結財務諸表及び第一種中間財務諸表（以下「第一種中間財務諸表等」という。）は企業会計基準第 33 号等により作成され、金融商品取引所の定める規則に基づく第 1 四半期及び第 3 四半期の四半期財務諸表は企業会計基準第 12 号「四半期財務諸表に関する会計基準」（以下「企業会計基準第 12 号」という。）及び企業会計基準適用指針第 14 号「四半期財務諸表に関する会計基準の適用指針」（以下「企業会計基準適用指針第 14 号」という。また、以下、企業会計基準第 12 号と企業会計基準適用指針第 14 号を合わせて「企業会計基準第 12 号等」という。）により作成されることとなった。

企業会計基準第 33 号等の検討にあたり、上場会社及び財務諸表利用者から中間決算と四半期決算は同じ会計基準等に基づいて行うべきであるとの意見が聞かれていたことから、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）」及び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）」の公表時に、今後の基準開発の方向性として企業会計基準第 33 号等と企業会計基準第 12 号等を統合した会計基準等の開発を行うかについて意見を募集した。

寄せられた意見は、会計基準等の開発の方法についての意見の相違はあるものの、中間決算と四半期決算で同じ会計基準等に基づき決算ができるようにするという方向性については反対していないと考えられたため、改正後の金融商品取引法に基づく第一種中間財務諸表等と金融商品取引所の定める規則に基づく第 1 四半期及び第 3 四半期の四半期財務諸表の両方に適用可能となるように、企業会計基準第 33 号等と企業会計基準第 12 号等を統合した会計基準等を開発することを決定し、検討を行った結果、本公開草案を公表するに至っている。

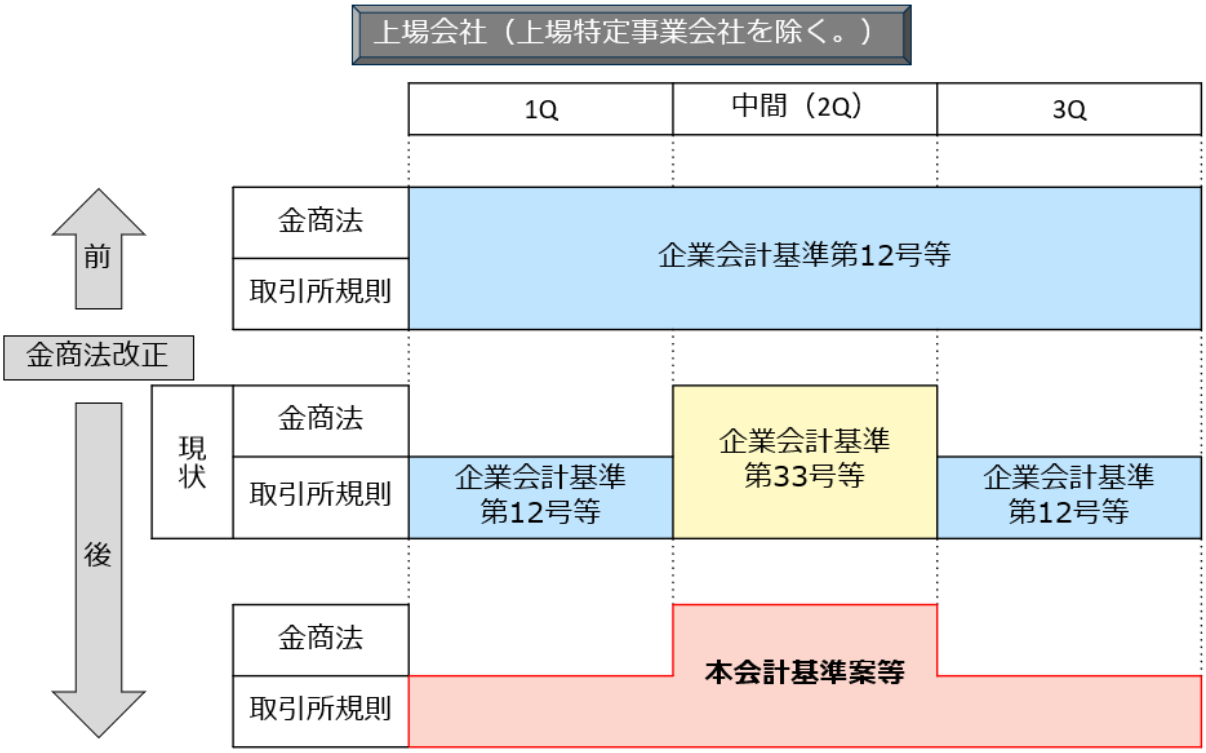
3. 本公開草案の概要

(1) 本会計基準案等の適用範囲

本会計基準案等は、年度より短い期間の企業集団又は企業の財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの状況について報告するために期中財務諸表を作成する場合に適用することを提案している（本会計基準案第 3 項）。本会計基準案等の適用対象となる期中財務諸表には、金融商品取引法に基づく半期報告書において開示される「連結財務諸表の用語、様式及び作成方法に関する規則」（以下「連結財務諸表規則」という。）第 1 条第 1 項第 2 号に規定する第一種中間連結財務諸表及び「財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則」（以下連結財務諸表規則と合わせて「財務諸表等規則等」という。）第 1 条第 1 項第 2 号に規定する第一種中間財務諸表等が含まれる（本会計基準案 BC21 項）。

これらを踏まえると、上場会社（上場特定事業会社[2]を除く。）においては、金融商品取引法に基づく第一種中間財務諸表等並びに金融商品取引所の定める規則に基づく第 1 四半期及び第 3 四半期の四半期連結財務諸表及び四半期個別財務諸表（以下合わせて「四半期財務諸表」という。）に本会計基準案等を適用する[3]ことになると考えられる（［図表 1］）。

［図表 1］上場会社（上場特定事業会社を除く。）における本会計基準案等の適用イメージ



一方、金融商品取引法に基づく半期報告書において開示される第二種中間連結財務諸表及び第二種中間財務諸表（以下「第二種中間財務諸表等」という。）については、従前より「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。）が適用されており、引き続き中間作成基準等及び中間作成基準等の一部改正案を適用することを提案している（本会計基準案第 3 項）。このため、本会計基準案等の適用対象となる期中財務諸表には、第二種中間財務諸表等が含まれない。

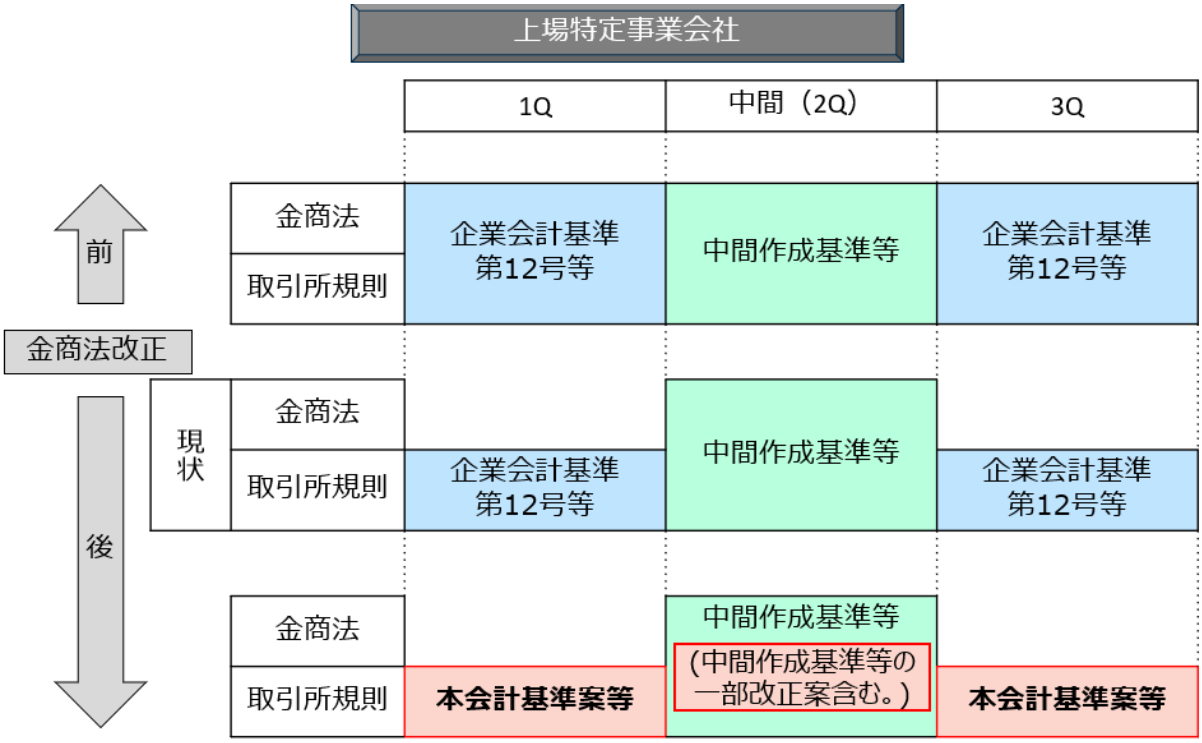
---

[2] 企業内容等の開示に関する内閣府令（昭和 48 年大蔵省令第 5 号）（以下「開示府令」という。）第 4 号の 3 様式の記載上の注意（5）a において、開示府令第 18 条第 2 項に定める事業を行う会社を「特定事業会社」と定義しており、本稿でも当該会社を以下「特定事業会社」という。

[3] 財務諸表等規則等及び金融商品取引所の定める規則において本公開草案が適用可能となることを前提としている。

これらを踏まえると、上場特定事業会社においては、金融商品取引法に基づく第二種中間財務諸表等に中間作成基準等及び中間作成基準等の一部改正案を適用し、金融商品取引所の定める規則に基づく第 1 四半期及び第 3 四半期の四半期財務諸表に本会計基準案等を適用する[3]ことになると考えられる（［図表 2］）。

［図表 2］上場特定事業会社における本会計基準案等及び中間作成基準等の一部改正案の適用イメージ



(2) 本会計基準案等の検討の前提

本会計基準案等は、改正後の金融商品取引法に基づく第一種中間財務諸表等と、金融商品取引所の定める規則に基づく第 1 四半期及び第 3 四半期の四半期財務諸表の両方に適用可能となるように、企業会計基準第 12 号等と企業会計基準第 33 号等を統合することを目的としているため、次のことを前提としている（本会計基準案 BC13 項）。

① 改正後の金融商品取引法に基づく半期報告書制度に適用できるように、期首から 6 か月間を 1 つの会計期間（中間会計期間）として作成する第一種中間財務諸表等に適用可能な会計処理を定めることを原則とする。

② 企業会計基準適用指針第 32 号の経過措置は、金融商品取引法等の一部改正法の成立日から施行日までの期間が短期間であることを理由に定めていたが、短期的な取扱いであるため経過措置としてそのまま残すことは困難であることから、個別に検討が必要であると考えられる。

(3) 本会計基準案等の開発にあたっての基本的な方針

① 企業会計基準第 12 号等及び企業会計基準第 33 号等の統合

本会計基準案等は、個別に検討を行った次のものを除き、基本的に企業会計基準第 12 号等と企業会計基準第 33 号等の定め及び考え方を引き継ぐこととしている（本会計基準案 BC17 項）。

（企業の報告頻度に左右されないとする原則）

図表 1 に記載のとおり、金融商品取引法改正前の上場会社（上場特定事業会社を除く。）において、金融商品取引法に基づく四半期報告書及び金融商品取引所の定める規則に基づく四半期決算短信の四半期財務諸表は、いずれも企業会計基準第 12 号等に基づき作成されていたため、会計処理は整合していたと考えられる。

一方、金融商品取引法改正後の上場会社（上場特定事業会社を除く。）においては、期首から 6 か月間を 1 つの会計期間（中間会計期間）として第一種中間財務諸表等を作成した場合と、企業会計基準第 12 号等に従い第 1 四半期決算を前提に第 2 四半期の会計処理を行った場合とで差異が生じる可能性があるが、同じ企業が作成する期中財務諸表であるにもかかわらず金融商品取引法と金融商品取引所の定める規則のいずれに基づくかにより会計処理に不整合が生じることは適切ではないと考えられる。

このため、本会計基準案等では、金融商品取引法に基づく第一種中間財務諸表等と金融商品取引所の定める規則に基づく四半期に係る財務情報の会計処理が同一の結果となるように、企業の報告の頻度（年次、半期、又は四半期）によって、年次の経営成績の測定が左右されてはならないとする原則を採用している（本会計基準案 BC16 項）。

この原則を採用した場合に会計処理に影響が生じる可能性のある項目は、企業会計基準適用指針第 32 号において経過措置として定められた次の項目であり、個別に検討を行った上でそれぞれの取扱いを提案している。

（ア） 有価証券の減損処理に係る切放し法

（イ） 棚卸資産の簿価切下げに係る切放し法

（ウ） 一般債権の貸倒見積高の算定における簡便的な会計処理

（エ） 未実現損益の消去における簡便的な会計処理

（有価証券の減損処理及び棚卸資産の簿価切下げに係る方法）

企業の報告頻度に左右されないとする原則を採用するという提案を踏まえ、期中会計期間末に計上した有価証券の減損処理に基づく評価損の戻入れ及び期中会計期間末における棚卸資産の簿価切下げについては、洗替え法によることを提案している（本適用指針案第 4 項及び第 7 項）。

ただし、本適用指針案の適用前に企業会計基準適用指針第 32 号又は企業会計基準適用指針第 14 号に基づき切放し法を適用していた場合には、継続して切放し法を適用することができることを提案している。この場合に、当期中会計期間を含む事業年度において、当期中会計期間末より前の期間に本適用指針案に基づき切放し法を適用しているときは、当該減損処理後の帳簿価額又は当該簿価切下げ後の帳簿価額を取得原価として当期中会計期間末に切放し法を適用することを提案している。切放し法を適用する場合には、その旨を注記することを提案している（本適用指針案第 4 項及び第 7 項）。

（一般債権の貸倒見積高の算定における簡便的な会計処理）

期中会計期間末における一般債権に対する貸倒見積高は、次のように算定することができるとすることを提案している（本適用指針案第 3 項）。

（ア）　一般債権の貸倒実績率等が前年度の財務諸表の作成において使用した貸倒実績率等と著しく変動していないと考えられる場合には、期中会計期間末において、前年度末の決算において算定した貸倒実績率等の合理的な基準を使用することができる。

（イ）　期中において前年度の貸倒実績率等から著しい変動があり見直しを行った場合に、当該見直しを行った後の期中会計期間末において見直し後の貸倒実績率等と著しく変動していないと考えられるときは、当該見直し後の貸倒実績率等の合理的な基準を使用することができる。

（未実現損益の消去における簡便的な会計処理）

連結会社相互間の取引によって取得した棚卸資産に含まれる期中会計期間末における未実現損益の消去にあたっては、期中会計期間末在庫高に占める当該棚卸資産の金額及び当該取引に係る損益率を合理的に見積って計算することができるとすることを提案している。また、損益率については次のように算定することができるとすることを提案している（本適用指針案第 31 項）。

（ア）　前年度から取引状況に大きな変化がないと認められる場合には、前年度の損益率や合理的な予算制度に基づいて算定された損益率を使用して計算することができる。

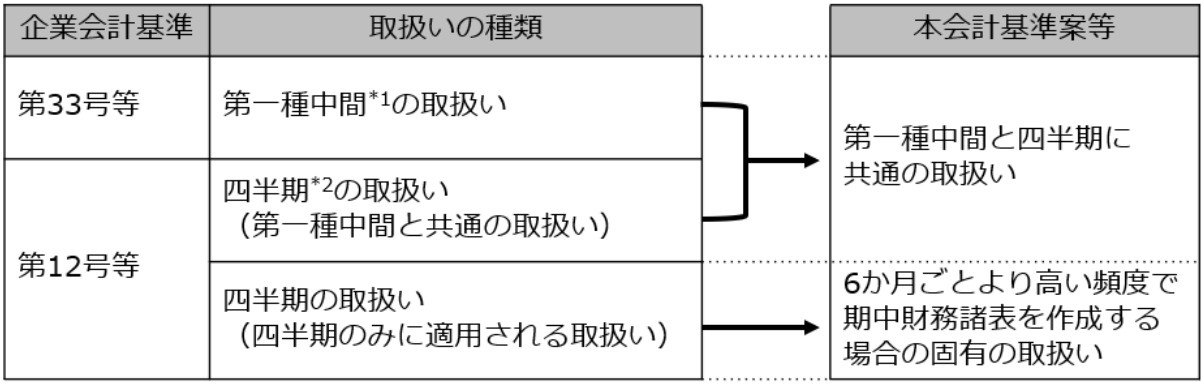
（イ）　期中において前年度から取引状況に大きな変化があり見直しを行った場合に、当該見直しを行った後の期中会計期間末において見直し後の損益率や見直し後の合理的な予算から取引状況に大きな変化がないと認められるときは、当該見直し後の損益率や見直し後の合理的な予算制度に基づいて算定された損益率を使用して計算することができる。

（章立ての整理）

企業会計基準第 12 号等及び企業会計基準第 33 号等の統合にあたり、第一種中間財務諸表等及び四半期財務諸表に共通の取扱いと四半期財務諸表のみに適用される取扱いを区分した方が、第一種中間財務諸表等及び四半期財務諸表の作成にあたって有用であると考えられることや、連結と個別で重複した取扱いについては共通の取扱いとして定めた方が、連結と個別の取扱いの差異の明確化を図ることが可能になると考えられることから、本会計基準案等では、次のとおり章立てを変更している（本会計基準案 BC18 項）。

（ア） 第一種中間財務諸表等及び四半期財務諸表に共通の取扱いと、四半期財務諸表のみに適用される取扱い（以下「6 か月ごとより高い頻度で期中財務諸表を作成する場合の固有の取扱い」という。）を区分し、独立した章とする。

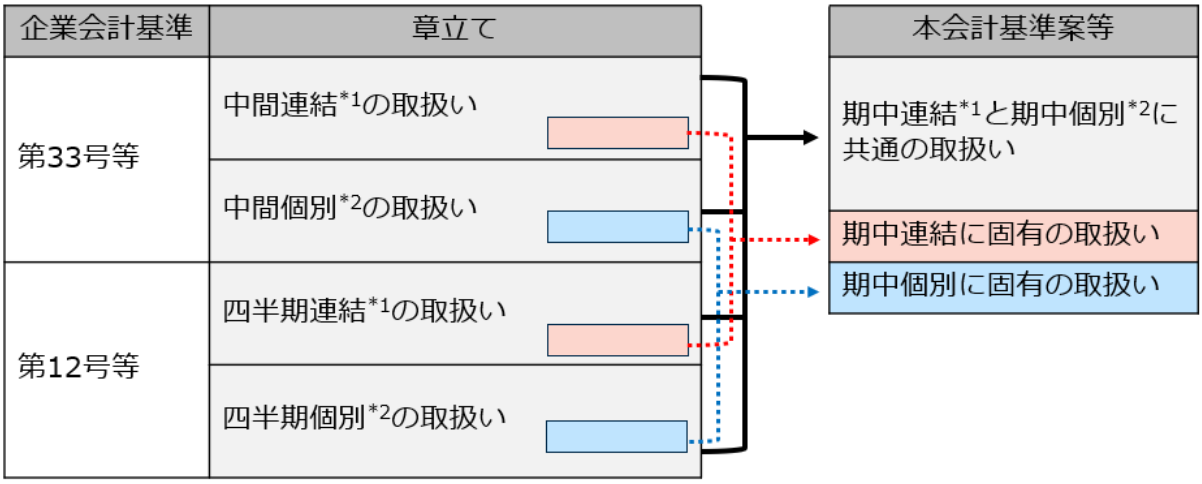
［図表 3］四半期財務諸表のみに適用される取扱いを区分



（*1）本図表では、第一種中間財務諸表等を「第一種中間」と略称している。
（*2）本図表では、四半期財務諸表を「四半期」と略称している。

（イ） 期中連結財務諸表と期中個別財務諸表で重複する定めは共通の取扱いとして定め、期中連結財務諸表又は期中個別財務諸表に固有の一部の取扱いと区分する。

［図表 4］期中連結財務諸表又は期中個別財務諸表に固有の一部の取扱いを区分



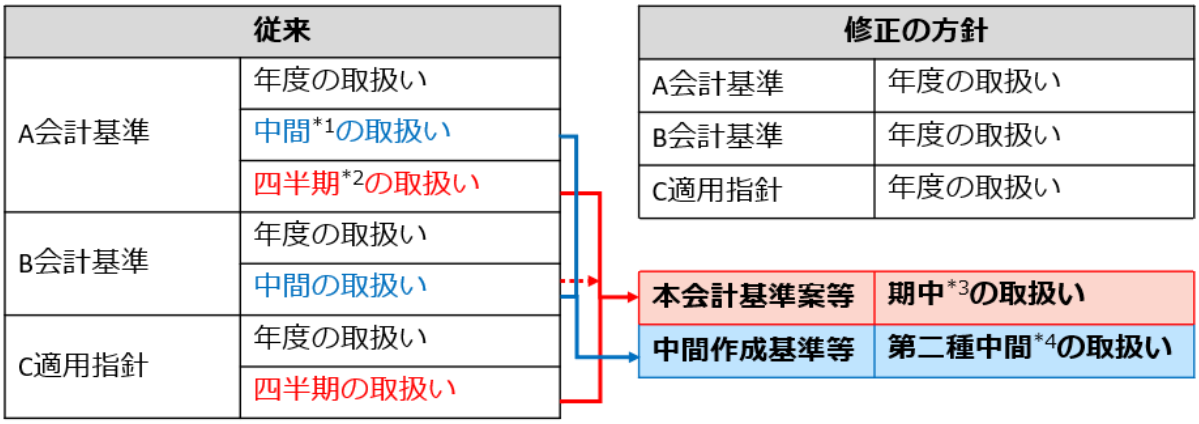
（*1）本図表では、中間連結財務諸表、四半期連結財務諸表及び期中連結財務諸表をそれぞれ「中間連結」、「四半期連結」及び「期中連結」と略称している。
（*2）本図表では、中間個別財務諸表、四半期個別財務諸表及び期中個別財務諸表をそれぞれ「中間個別」、「四半期個別」及び「期中個別」と略称している。

② 他の会計基準等についての修正

（他の会計基準等についての修正の方針）

従来、企業会計基準第 12 号等及び企業会計基準第 33 号等以外の他の企業会計基準及び企業会計基準適用指針（以下「他の企業会計基準及び企業会計基準適用指針」という。）の一部において、四半期財務諸表又は第二種中間財務諸表等の取扱いが定められていた。会計基準の改正等に伴う他の会計基準等の改正又は修正については、用語の置き換え等により対応することが一般的であるが、本公開草案では、個別のテーマに関する企業会計基準及び企業会計基準適用指針については年度の会計処理及び開示を取り扱うものと整理し（本会計基準案 BC19 項）、期中財務諸表の取扱いは本会計基準案等に、第二種中間財務諸表等の取扱いは中間作成基準等にそれぞれ集約することとしている（図表 5）。

［図表 5］他の企業会計基準及び企業会計基準適用指針の修正の方針



（*1）本図表では、中間財務諸表を「中間」と略称している。
（*2）本図表では、四半期財務諸表を「四半期」と略称している。
（*3）本図表では、期中財務諸表を「期中」と略称している。
（*4）本図表では、第二種中間財務諸表等を「第二種中間」と略称している。

上述の方針に従い、本会計基準案等では、他の企業会計基準及び企業会計基準適用指針において定めている四半期財務諸表の取扱いを本会計基準案等に取り込むこととしている（本会計基準案 BC19 項）（図表 6）。

一方、実務対応報告は「企業会計基準がない分野についての当面の取扱い、緊急性のある分野についての実務上の取扱いなど」[4]とされており、移管指針は「日本公認会計士協会が公表した企業会計に関する実務指針及び Q&A を形式以外の変更を行わずに委員会に移管したもの（移管後、改正又は修正を行ったものを含む）」[4]とされているため、実務対応報告及び移管指針において期中財務諸表に関する取扱いが定められている場合は、本会計基準案等又は中間作成基準等には取り込まず、実務対応報告及び移管指針についての修正等を行うこととしている（図表 6）。

[4] 「企業会計基準及び修正国際基準の開発に係る適正手続に関する規則」第 11 条参照

［図表 6］会計基準等の種類と本公開草案における修正の方法

四半期又は中間の取扱いを定めた現行の会計基準等の種類	他の会計基準等についての修正の方法
企業会計基準	本会計基準案等又は中間作成基準等に取り込む
企業会計基準適用指針	
実務対応報告	用語の置き換え
移管指針	

（他の企業会計基準及び企業会計基準適用指針が定める四半期財務諸表の取扱い）

本会計基準案等では、他の企業会計基準及び企業会計基準適用指針において定めている四半期財務諸表の取扱いを次のとおり本会計基準案等に取り込むこととしている（本会計基準案 BC19 項）。

（ア） 会計処理については、期中特有の会計処理及び簡便的な会計処理を除き、年度と同様の会計処理を行うこととなるため、四半期固有の取扱いを定めたもののみを本会計基準案等に引き継ぎ、年度と同様の取扱いを定めたものは引き継がない[5]。

（イ） 注記事項については、本会計基準案等において開示が求められていない注記事項は原則として期中財務諸表において開示を要しないと考えられる旨を注記事項に関する基本的な考え方として示し、当該考え方に従って開示を求めるもののみを引き継ぎ、四半期財務諸表での注記を省略できるとの定めは引き継がない[6]。

［図表 7］本会計基準案等に取り込んだ他の企業会計基準及び企業会計基準適用指針が定める四半期財務諸表の取扱い

本会計基準案等に取り込んだ項目	他の企業会計基準及び企業会計基準適用指針が定める四半期財務諸表の取扱い
【会計処理】	
のれん （本適用指針案第 14 項及び BC6 項）	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」（以下「結合分離適用指針」という。）第 76 項(1)の定め
税金費用 （本適用指針案第 21 項及び BC6 項）	結合分離適用指針第 74 項の定め

[5] 会計処理については、四半期固有の取扱いを定めたもののみを引き継いでおり、本会計基準案等に引き継がずに他の企業会計基準及び企業会計基準適用指針の定めを削除したものはない。

[6] 企業会計基準第 25 号「包括利益の表示に関する会計基準」第 10 項及び第 30 項において、四半期財務諸表について注記を省略することができると定められているが、当該定めは引き継がず、削除している。

【注記事項】	
時価の算定に用いる評価技法又はその適用を変更する場合 （本適用指針案第 35 項及び BC26 項）	企業会計基準第 30 号「時価の算定に関する会計基準」第 10 項の定め
1 株当たり情報 （本適用指針案第 52 項及び BC27 項）	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」（以下「1 株当たり適用指針」という。）第 37-2 項の定め並びに第 62 項及び第 63-2 項の考え方

（他の企業会計基準及び企業会計基準適用指針が定める中間財務諸表の取扱い）

他の企業会計基準及び企業会計基準適用指針において第二種中間財務諸表等の取扱いを定めていたもののうち四半期財務諸表及び第一種中間財務諸表等の取扱いを定めていない取扱い（企業会計基準第 1 号「自己株式及び準備金の額の減少等に関する会計基準」（以下「自己株式等会計基準」という。）第 42 項及び第 45 項並びに企業会計基準第 4 号「役員賞与に関する会計基準」（以下「役員賞与会計基準」という。）第 14 項の取扱い）については、次のとおり期中財務諸表における取扱いを明らかにし、本会計基準案等に取り込むことを提案している（本会計基準案 BC20 項）。

（ア） 自己株式の処分及び消却

6 か月ごとより高い頻度で本会計基準案に従い期中財務諸表を作成する場合において、自己株式の処分及び消却（自己株式等会計基準第 10 項及び第 11 項）の会計処理の結果、期中決算において、その他資本剰余金の残高が負の値になった場合の取扱い（自己株式等会計基準第 12 項）については、その後の期中決算において、洗替処理を行う（本適用指針案第 68 項）。

（イ） 役員賞与の会計処理

期中財務諸表における役員賞与の会計処理について、役員賞与の金額が事業年度の業績等に基づき算定されることとなっているため期首からの累計期間において合理的に見積ることが困難な場合や、重要性が乏しいと想定される場合には、期首からの累計期間においては、費用処理しないことができる（本適用指針案第 15 項）。

(4) 中間作成基準等の一部改正案

中間作成基準等の一部改正案では、中間作成基準等の適用対象となる中間連結財務諸表及び中間財務諸表が第二種中間連結財務諸表及び第二種中間財務諸表であることを明確化している（中間作成基準等の一部改正案 BC3 項）。

また、中間作成基準等の一部改正案では、本会計基準案等において個別のテーマに関する企業会計基準及び企業会計基準適用指針については年度の会計処理及び開示を取り扱う

ものと整理したこととの整合性を考慮し、他の企業会計基準及び企業会計基準適用指針における中間財務諸表の取扱いを第二種中間財務諸表等の取扱いとして、中間作成基準等に取り込むこととしている（中間作成基準等の一部改正案 BC5 項）。中間作成基準等の一部改正案は、第二種中間財務諸表等の実務を変更することは意図していないため、他の企業会計基準及び企業会計基準適用指針における中間財務諸表の取扱いについて内容を維持したまま取り込み、財務諸表等規則等のみで定められている第二種中間財務諸表等の取扱いは取り込まないこととしている（中間作成基準等の一部改正案 BC6 項）。

［図表 8］中間作成基準等の一部改正案に取り込んだ他の企業会計基準及び企業会計基準適用指針が定める中間財務諸表の取扱い

中間作成基準等の一部改正案に取り込んだ項目	他の企業会計基準及び企業会計基準適用指針が定める中間財務諸表の取扱い
【会計処理】	
自己株式の処分及び消却（中間作成基準等の一部改正案第 9 項及び BC7 項）	自己株式等会計基準第 42 項の考え方
役員賞与（中間作成基準等の一部改正案第 13 項及び BC7 項）	役員賞与会計基準第 14 項の考え方
税金費用（中間作成基準等の一部改正案第 14 項及び BC7 項）	結合分離適用指針第 74 項の定め
退職給付費用（中間作成基準等の一部改正案 BC10 項）	企業会計基準適用指針第 25 号「退職給付に関する会計基準の適用指針」第 74 項の考え方
【表示】	
中間連結株主資本等変動計算書及び中間個別株主資本等変動計算書（中間作成基準等の一部改正案第 3 項及び第 7 項並びに BC11 項）	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 10 項の定め及び第 25 項の考え方
【注記事項】	
1 株当たり情報（中間作成基準等の一部改正案第 11 項及び第 15 項並びに BC12 項）	1 株当たり適用指針第 37 項の定め及び第 62 項の考え方

(5) 適用時期等

① 適用時期

本公開草案は、公表後最初に到来する年の 4 月 1 日以後開始する連結会計年度及び事業年度の最初の期中会計期間から適用することを提案している（本会計基準案第 34 項）。

また、本公開草案の適用にあたっては、財務諸表等規則等、金融商品取引所の定める規則及び日本公認会計士協会の公表物等も併せて適用されることとなる。これらの改正等の

スケジュールと本公開草案が提案している適用時期を考慮すると、早期適用を定めたとしても短期間となることから、本公開草案では早期適用を定めないこととしている。

② 経過措置

本会計基準案等は、経過措置として、本会計基準案等の適用初年度において本会計基準案等の定めに従い会計方針を変更する場合、遡及適用を求めず、新たな会計方針を適用初年度の最初の期中会計期間から将来にわたって適用することを提案している（本会計基準案第 35 項）。

4. おわりに

本公開草案に対するコメントの締切りは、2025 年 6 月 30 日である。ASBJ では、本公開草案に寄せられた意見を参考に、今後、本公開草案の最終基準化に向けた検討を続けていく予定である。引き続き、関係者のご理解とご協力をお願いしたい。