

会計情報

Vol. 587
2025.7

Accounting, Tax & Consulting

2026年3月期第1四半期決算の会計処理及び開示に関する留意事項

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)」等の解説

国の会計と関連制度(18回目)～
国の特別会計の概要(その1)～



Contents

	ページ	
会計・監査	2	2026年3月期第1四半期決算の会計処理及び開示に関する留意事項 公認会計士 木村 寛人
	10	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)」等の解説 公認会計士 佐藤 勇介
	16	金融庁：有価証券報告書の定時株主総会前の開示に向けた施策等の一覧 『会計情報』編集部
	17	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)」等の公表(金融商品・リース) 『会計情報』編集部
パブリック	18	国の会計と関連制度(18回目) ～国の特別会計の概要(その1)～ 公認会計士 長村 彌角
会計基準等開発動向	33	会計基準等開発動向 『会計情報』編集部
Information	36	新刊書籍のご案内

2026年3月期第1四半期決算の会計処理及び開示に関する留意事項

公認会計士 きむら ひろと 木村 寛人

本稿では、2026年3月期の第1四半期決算（2025年4月1日から2025年6月30日まで）の会計処理及び開示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）

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が必要と判断された事項については、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、用語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、改正前の法人税等会計基準第9項における「法人税、住民税及び事業税などその内容を示す科目をもって表示する」とする記載における「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）について法人税及び地方法人税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】

$$\text{法定実効税率} = \frac{\text{法人税率} \times (1 + \text{地方法人税率} + \text{住民税率}) + \text{事業税率} + \text{事業税率 (標準税率)} \times \text{特別法人事業税率}}{1 + \text{事業税率} + \text{事業税率 (標準税率)} \times \text{特別法人事業税率}}$$

(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

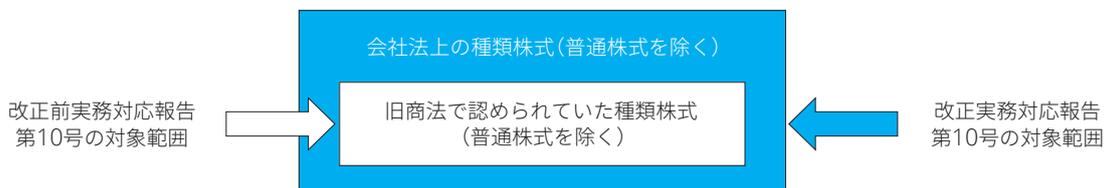
2024年年次改善プロジェクトにおいて、改正前の実務対応報告第10号「種類株式の貸借対照表価額に関する実務上の取扱い」(以下「改正前実務対応報告第10号」という)の「目的」の脚注における同実務対応報告の適用対象となる種類株式に関する定めについて、会社法の施行に伴い削除された商法(以下「旧商法」という)の条文を参照したままとなっていたことが検出されたため、会社法を参照する定めに変更することとされた。

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。

$$\text{法定実効税率} = \frac{\text{法人税率} \times (1 + \text{地方法人税率} + \text{防衛特別法人税率} + \text{住民税率}) + \text{事業税率} + \text{事業税率 (標準税率)} \times \text{特別法人事業税率}}{1 + \text{事業税率} + \text{事業税率 (標準税率)} \times \text{特別法人事業税率}}$$

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するとしている。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に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)。

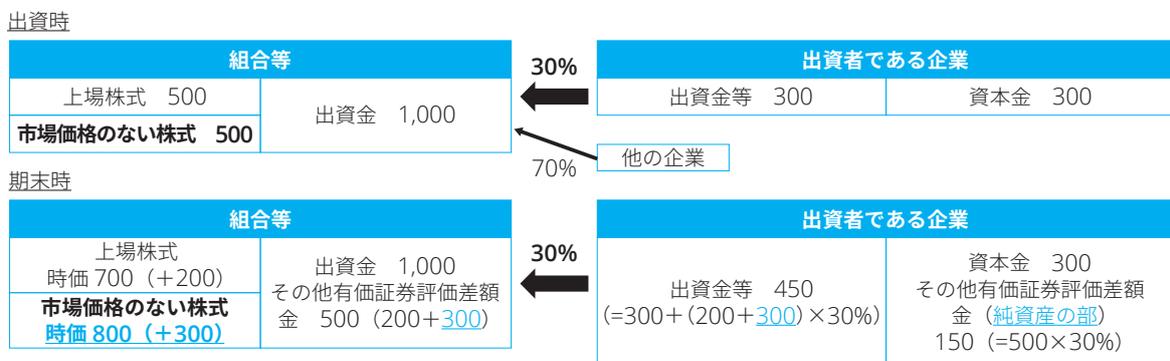
また、評価差額の持分相当額は、当期の損益として処理せず、純資産の部に計上することとされている(本実務指針第132-2項)。

(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】



(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項参照)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

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）」等の解説

公認会計士 さとう ゆうすけ 佐藤 勇介

1. はじめに

企業会計基準委員会より、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「期中会計基準案」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「期中適用指針案」という。）が公表された¹。なお、本稿ではこれらを合わせて「期中会計基準案等」という。

なお、本稿では下記の基準については以下の表記を行っている。

- ・企業会計基準第33号「中間財務諸表に関する会計基準」：中間会計基準
- ・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」：中間適用指針
上記を合わせて「中間会計基準等」という。
- ・企業会計基準第12号「四半期財務諸表に関する会計基準」：四半期会計基準
- ・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」：四半期適用指針
上記を合わせて「四半期会計基準等」という。
- ・「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。

2. 期中会計基準案等の公表の経緯

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）が成立し、これにより金融商品取引法（昭和23年法律第25号）が改正された。これを受けて、企業会計基準委員会

より、2024年3月に中間会計基準等が公表された。

この中間会計基準等を最終化するにあたって2023年12月に公表された公開草案では、今後、中間会計基準等と四半期会計基準等を統合した会計基準等の開発を検討する方向性に関して、意見が募集された。寄せられた意見では、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、中間会計基準等と四半期会計基準等を統合した会計基準等を開発することを決定し、検討が行われ、今般、期中会計基準案等が公表された。

3. 開発にあたっての基本的な方針

期中会計基準案等は、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することを提案している。また、第一種中間財務諸表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することを提案している（期中会計基準案BC14項からBC18項）。

さらに、中間会計基準等及び四半期会計基準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。）が定める四半期財務諸表又は第二種中間財務諸表の取扱いを期中会計基準案等又は中間作成基準等に取り込むことを提案している。これにより、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されるとともに、四半期固有の取扱いを定めたもののみが期中会計基準案等に引き継がれることになり、第二種中間財務諸表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の取扱いを定めていない取扱いについては、期中財務諸表における取扱いを明らかにすることを提案している（期中会計基準案BC19項、BC20項）。

これに伴う他の会計基準等についての修正は、次の方針により対応することが提案されている。

¹ リンク先の企業会計基準委員会のホームページを参照のこと。
(https://www.asb-j.jp/project/exposure_draft/y2025/2025-0423.html)

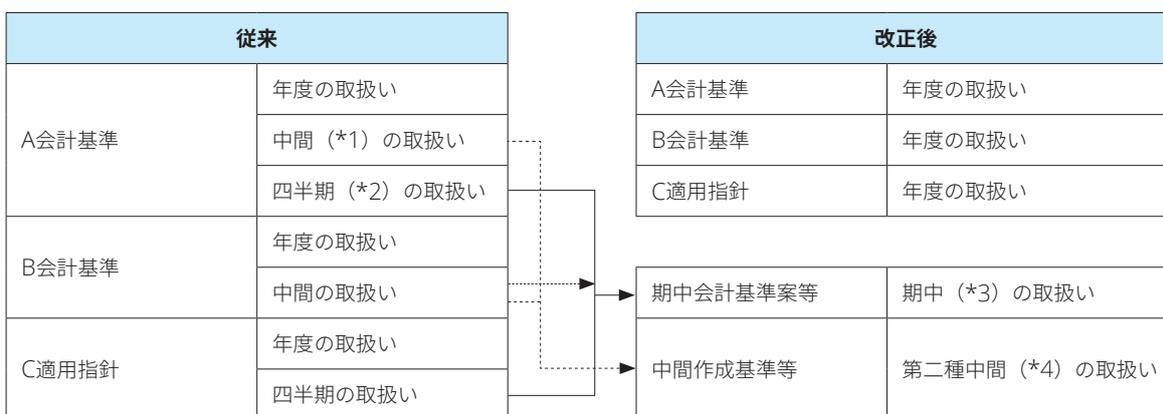
【図表1】

四半期及び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方法
企業会計基準	期中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	

出所：企業会計基準委員会「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）」等の公表」

この修正の結果、他の企業会計基準及び企業会計基準適用指針は以下のように整理されることになる。

【図表2】



（*1） 図表2では、中間財務諸表を「中間」と表記している

（*2） 図表2では、四半期財務諸表を「四半期」と表記している

（*3） 図表2では、期中財務諸表を「期中」と表記している

（*4） 図表2では、第二種中間財務諸表等を「第二種中間」と表記している

出所：山田 正顕「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」【図表5】を参考に作成

4. 期中会計基準案等の概要

(1) 範囲

期中会計基準案等は、期中財務諸表を作成する場合に適用するとされている。つまり、期中会計基準案等は、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が提案されている。具体的には、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第一種中間連結財務諸表及び第一種中間財務諸表が含まれることが想定されている。

一方、第二種中間連結財務諸表及び第二種中間財務諸表については、中間作成基準等を適用するとされているため、期中会計基準案等の適用対象となる期中財務諸表には含まれないことが明確化されている（期中会計基準案3項、BC21項及びBC22項）。

(2) 期中財務諸表の範囲等

期中会計基準案等では、期中財務諸表を「期中連結財務諸表及び期中個別財務諸表」と定義している（期中会計基準案4項(5)）。その上で、期中財務諸表の範囲は以下の通りとすることが提案されている。

・期中連結財務諸表の範囲（期中会計基準案5項）

1計算書方式による場合	2計算書方式による場合
① 期中連結貸借対照表	① 期中連結貸借対照表
② 期中連結損益及び包括利益計算書	② 期中連結損益計算書
③ 期中連結キャッシュ・フロー計算書	③ 期中連結包括利益計算書
	④ 期中連結キャッシュ・フロー計算書

・中間個別財務諸表の範囲（期中会計基準案6項）

① 期中個別貸借対照表
② 期中個別損益計算書
③ 期中個別キャッシュ・フロー計算書

ただし、期中連結財務諸表を開示する場合には、期中個別財務諸表の開示は要しない。

6か月ごとより高い頻度で期中会計基準案に従い期中財務諸表を作成する場合には、中間会計期間を除き期中会計期間において期中キャッシュ・フロー計算書の開示の省略を行うことができる。この場合には、最初の期中会計期間より行うものとすることが提案されている（期中会計基準案28項）。

- ・期中財務諸表等の開示対象期間（期中会計基準案7項及び8項）

	当年度	前年度
①	期中会計期間の末日の期中貸借対照表	前年度の末日の要約貸借対照表
②	(1計算書方式による場合) 期首からの累計期間の期中損益及び包括利益計算書 (2計算書方式による場合) 期首からの累計期間の期中損益計算書及び期中包括利益計算書	(1計算書方式による場合) 前年度における対応する期間の期中損益及び包括利益計算書 (2計算書方式による場合) 前年度における対応する期間の期中損益計算書及び期中包括利益計算書
③	期首からの累計期間の期中キャッシュ・フロー計算書	前年度における対応する期間の期中キャッシュ・フロー計算書

6か月ごとより高い頻度で期中会計基準案に従い期中財務諸表を作成する場合には、上記②の開示対象期間に加え、期中会計期間及び前年度における対応する期間の期中損益及び包括利益計算書又は期中損益計算書及び期中包括利益計算書を開示することができる。この場合には、最初の期中会計期間より行うものとすることが提案されている（期中会計基準案29項）。

(3) 会計方針

期中財務諸表の作成のために採用する会計方針は、期中特有の会計処理を除き、原則として年度の財務諸表の作成にあたって採用する会計方針に準拠しなければならない。

ただし、期中連結財務諸表の開示対象期間に係る企業

集団又は期中個別財務諸表の開示対象期間に係る企業の財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの状況に関する財務諸表利用者の判断を誤らせない限り、簡便的な会計処理によることができるということが提案されている（期中会計基準案9項）。

また、前年度の財務諸表及び直前の期中財務諸表を作成するために採用した会計方針は、これを継続して適用し、みだりに変更してはならないとすることが提案されている（期中会計基準案10項）。

(4) 期中特有の会計処理

期中会計基準案では、期中特有の会計処理として、原価差異の繰延処理及び税金費用の計算が提案されている（期中会計基準案14項）。

このうち、原価差異の繰延処理は、中間財務諸表作成基準の改訂時に予測主義から実績主義に基本的な考え方を変更するにあたり、相対的にみて恣意的な判断の介入の余地が大きい等の理由により削除された処理であるが、廃止することとした場合には、現在適用している企業に一定の影響があり、従来の四半期での実務が継続して適用可能となる取扱いを定めるという中間会計基準の基本的な方針と整合しないこととなるため、四半期会計基準の取扱いを踏襲することが中間会計基準に引き継がれており、期中会計基準案もこの定め及び考え方を引き継いでいる。

(5) 期中財務諸表の作成における会計処理

期中会計基準案等では、【図表3】のように簡便的な会計処理を含む会計処理が提案されている。

【図表3】

項目	会計処理の定め
債権	・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（期中適用指針案3項）
有価証券	・有価証券の減損処理に係る洗替え法及び期中会計基準案等の適用前から切放し法を適用していた場合の継続適用（期中適用指針案4項） ・市場価格のない株式等の減損処理（期中適用指針案5項）
棚卸資産	・実地棚卸の省略（期中適用指針案6項） ・棚卸資産の簿価切下げに係る洗替え法及び期中会計基準案等の適用前から切放し法を適用していた場合の継続適用（期中適用指針案7項） ・棚卸資産の簿価切下げにあたっての簡便的な会計処理（期中適用指針案8項） ・原価差異の配賦方法における簡便的な会計処理（期中適用指針案9項） ・期中特有の原価差異の繰延処理（期中会計基準案15項）
経過勘定項目	・経過勘定項目の処理方法（期中適用指針案10項）
固定資産	・減価償却費の算定における簡便的な会計処理：合理的な予算制度の利用（期中適用指針案11項） ・減価償却費の算定における簡便的な会計処理：定率法を採用している場合（期中適用指針案12項） ・減損の兆候（期中適用指針案13項）
のれん	・のれんの償却開始時期（期中適用指針案14項）
自己株式	・自己株式の処分及び消却の会計処理の結果、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洗替処理（期中適用指針案68項）

項目	会計処理の定め
役員賞与	・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場合（期中適用指針案15項）
税金費用	<ul style="list-style-type: none"> ・税金費用を税引前期中純利益に見積実効税率を乗じて計算する期中特有の会計処理（期中会計基準案16項） ・年度決算と同様の方法による税金費用の計算における簡便的な取扱い（期中適用指針案16項） ・繰延税金資産の回収可能性の判断における簡便的な取扱い（期中適用指針案17項及び18項） ・税引前期中純利益に年間見積実効税率を乗じて計算する期中特有の会計処理（期中適用指針案19項及び20項） ・企業結合日に認識された繰延税金資産及び繰延税金負債への取得原価の配分額の見直し（期中適用指針案21項） ・重要性が乏しい連結会社における簡便的な会計処理（期中適用指針案22項） ・期中連結財務諸表における法人税等の会計処理（期中適用指針案23項） ・期中連結財務諸表における未実現利益消去に係る税効果（期中適用指針案24項） ・グループ通算制度を採用した場合における税引前期中純利益に年間見積実効税率を乗じて計算する方法の適用の可否（期中適用指針案25項）
退職給付	・退職給付に係る負債（期中適用指針案26項から28項）
期中連結財務諸表上の会計処理	<ul style="list-style-type: none"> ・子会社の中間会計期間の末日が中間連結決算日と異なる場合の取扱い（期中会計基準案19項） ・子会社を取得又は売却した場合等のみなし取得日又はみなし売却日（期中会計基準案20項） ・連結会社相互間の債権債務及び取引の相殺消去における簡便的な会計処理（期中適用指針案29項及び30項） ・未実現損益の消去における簡便的な会計処理（期中適用指針案31項）

中間会計基準では、四半期会計基準等に従い第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、期首から6か月間を1つの会計期間（中間会計期間）として会計処理を行った場合とで差異が生じるものについては、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から、会計処理の見直しにより企業の実務負担が生じることがないように従来の四半期での実務が継続して適用可能となる取扱いを定めていた（期中会計基準案BC12項）。この経過措置は短期的な取扱いであるためそのまま残すことは困難であることから、個別に検討が必要との考え（期中会計基準案BC13項）が示され、その結果も踏まえて上述の会計処理の定めとなっている。

なお、経過措置として定められていた項目が関係する会計処理は以下の項目である。

- ・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（期中適用指針案3項(2)）
- ・有価証券の減損処理に係る切放し法（期中適用指針案4項）
- ・棚卸資産の簿価切下げに係る切放し法（期中適用指針案7項）
- ・未実現損益の消去における簡便的な会計処理（期中適用指針案31項(2)）

他の企業会計基準及び企業会計基準適用指針で、第二種中間財務諸表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の取扱いを定めていない取扱いについては、期中財務諸表における取扱いを明らかにすることを提案されており、これにより定められた会計処理は以下の項目である（期中会計基準案BC20

項）。

- ・自己株式の処分及び消却の会計処理の結果、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洗替処理（期中適用指針案68項）
- ・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場合（期中適用指針案15項）

(6) 注記事項

期中会計基準案は、財務諸表利用者が期中財務諸表を理解する上で重要と考えられる事項は期中会計基準案において定めることとしているため、他の企業会計基準及び企業会計基準適用指針で定められている注記事項については、原則として記載を要しないと考えられるとの考えが示されている（期中会計基準案BC34項）。

① 期中財務諸表の注記事項（期中会計基準案24項）

- (1) 重要な会計方針について変更を行った場合には、変更を行った期中会計期間以後において、その内容、その理由及び影響額
- (2) 遡及適用の原則的な取扱いが実務上不可能な場合には、(1)のほか、その理由、会計方針の変更の適用方法及び適用開始時期
- (3) 自発的に重要な会計方針について変更を行っており、かつ、遡及適用により、当年度に比較情報として開示する前年度の期中財務諸表と、前年度に開示した期中財務諸表に適用した会計方針との間に相違がみられる場合には、その旨
- (4) 会計上の見積りについて重要な変更を行った場合には、変更を行った期中会計期間以後において、その内容及び影響額
- (5) 会計方針の変更を会計上の見積りの変更と区分する

- ことが困難な場合には、変更を行った期中会計期間以後において、変更の内容、その理由及び影響額
- (6) 期中特有の会計処理を採用している場合には、その旨及びその内容
- (7) セグメント情報等に関する事項
- ① 報告セグメントの利益（又は損失）及び売上高
- ② 企業結合や事業分離などによりセグメント情報に係る報告セグメントの資産の金額に著しい変動があった場合には、その概要
- ③ 報告セグメントの利益（又は損失）の合計額と期中損益及び包括利益計算書又は期中損益計算書の利益（又は損失）計上額の差異調整に関する主な事項の概要
- ④ 報告セグメントの変更又は事業セグメントの利益（又は損失）の測定方法に重要な変更があった場合には、変更を行った期中会計期間以後において、その内容
- ⑤ 前年度において④の変更を行っており、かつ、前年度の対応する期中会計期間と当期中会計期間との間で、①の報告セグメントの区分方法又は利益（又は損失）の測定方法に相違がみられる場合には、その旨、変更後の方法に基づく前年度の対応する期間の①及び③の事項
- なお、当該事項のすべて又はその一部について、記載すべき金額を正確に算定することができない場合には概算額を記載することができる。また、記載すべき金額を算定することが実務上困難な場合には、その旨及びその理由を記載する。
- ⑥ 固定資産について重要な減損損失を認識した場合には、その報告セグメント別の概要
- ⑦ のれんの金額に重要な影響を及ぼす事象（重要な負ののれんを認識する事象を含む。）が生じた場合には、その報告セグメント別の概要
- (8) 収益の分解情報に関する事項
- ① 顧客との契約から生じる収益について、収益及びキャッシュ・フローの性質、金額、時期及び不確実性に影響を及ぼす主要な要因に基づく区分に分解した情報
- ② ①に従って開示する収益の分解情報と、(7)①報告セグメントの売上高との間の関係を財務諸表利用者が理解できるようにするための十分な情報
- ③ ①及び②の事項は、(7)に含めて記載している場合には、当該注記事項を参照することにより記載に代えることができる。
- (9) 1株当たり期中純損益、潜在株式調整後1株当たり期中純利益及び当該金額の算定上の基礎
- (10) 配当に関する事項
- (11) 株主資本の金額に著しい変動があった場合には、主な変動事由
- (12) 期中会計期間の末日に継続企業の前提に重要な疑義を生じさせるような事象又は状況が存在する場合であって、当該事象又は状況を解消するあるいは改善するための対応をしてもなお継続企業の前提に関する重要な不確実性が認められるときは、その旨及びその内容等。ただし、期中会計期間の末日後において、当該重要な不確実性が認められなくなった場合は、注記することを要しない。
- (13) 事業の性質上営業収益又は営業費用に著しい季節的変動がある場合には、その状況
- (14) 重要な保証債務その他の重要な偶発債務

- (15) 重要な企業結合に関する事項
- ① 取得とされた重要な企業結合
企業結合の概要、期中損益及び包括利益計算書又は期中損益計算書に含まれる被取得企業等の業績の期間、実施した会計処理の概要
- ② 重要な共通支配下の取引等及び共同支配企業の形成
企業結合の概要、実施した会計処理の概要
- (16) 重要な事業分離に関する事項
事業分離の概要、実施した会計処理の概要、期中損益及び包括利益計算書又は期中損益計算書に計上されている分離した事業に係る損益の概算額
- (17) 期中財務諸表を作成する日までに発生した重要な後発事象
- (18) 期中キャッシュ・フロー計算書における現金及び現金同等物の期中会計期間末残高と期中貸借対照表に掲記されている科目の金額との関係
- (19) 企業集団又は企業の財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの状況を適切に判断するために重要なその他の事項
- (20) 過去の誤謬の修正再表示を行った場合には、その内容及び影響額

② 期中連結財務諸表を作成する場合の取扱い（期中会計基準案25項）

連結の範囲に含めた子会社、持分法を適用した非連結子会社及び関連会社に関する事項その他連結の方針に関する事項について、重要な変更を行ったときには、その旨及びその理由

③ 期中個別財務諸表を作成する場合の取扱い（期中会計基準案26項）

- (1) 関連会社に持分法を適用した場合の投資の額及び投資損益の額
- (2) 第24項(15)①について、取得企業が存続企業と異なる場合には、パーチェス法を適用したとした場合の期中個別貸借対照表及び期中個別損益計算書に及ぼす損益への影響の概算額

④ 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（期中会計基準案32項、33項）

- (i) 自発的な会計方針の変更
当年度の最初の期中会計期間より後の期中会計期間以降に自発的に重要な会計方針について変更を行った場合には、第24項(1)又は(5)の記載に加え、最初の期中会計期間より後の期中会計期間以降に変更した理由
- (ii) 報告セグメント等の変更
当年度の最初の期中会計期間より後の期中会計期間以降に第24項(7)④の変更があった場合には、最初の期中会計期間より後の期中会計期間以降に変更した理由
- (iii) 期中キャッシュ・フロー計算書の開示の省略
期中会計期間において期中キャッシュ・フロー計算書の開示の省略を行った場合は、「期中キャッシュ・フロー計算書における現金及び現金同等物の期中会計期間末残高と期中貸借対照表に掲記されている科目の金額との関

係」の注記を要しないが、期首からの累計期間に係る有形固定資産及び無形固定資産（のれんを除く。）の減価償却費並びにのれんの償却額（負ののれんの償却額を含む。）を注記する

5. 適用時期

最終基準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が提案されている（期中会計基準案34項）。

また、適用初年度において、期中会計基準案の定めに従い会計方針を変更する場合には、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が提案されている（期中会計基準案35項）。

6. 期中会計基準案等の公表による他の企業会計基準及び企業会計基準適用指針についての修正

本稿「3. 開発にあたっての基本的な方針」の通り、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又は第二種中間財務諸表の取扱いを期中会計基準案等又は中間作成基準等に取り込むことを提案している。

これにより、他の会計基準等に定められていた四半期財務諸表の取扱いを削除すること並びに用語の置き換えとして「四半期」という表現から具体的な日付とした事例にすることが提案されている。

合わせて、他の会計基準等に定められていた第二種中間財務諸表の取扱いを中間作成基準等に取り込むことにも対応し、修正することが提案されている他の会計基準等は以下の通りである。

- ① 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」
- ② 企業会計基準第4号「役員賞与に関する会計基準」
- ③ 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」
- ④ 企業会計基準第21号「企業結合に関する会計基準」
- ⑤ 企業会計基準第25号「包括利益の表示に関する会計基準」
- ⑥ 企業会計基準第30号「時価の算定に関する会計基準」
- ⑦ 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」
- ⑧ 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」
- ⑨ 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」
- ⑩ 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」
- ⑪ 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」
- ⑫ 企業会計基準適用指針第29号「中間財務諸表等における税効果会計に関する適用指針」
- ⑬ 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」

- ⑭ 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」
- ⑮ 実務対応報告第6号「デット・エクイティ・スワップの実行時における債権者側の会計処理に関する実務上の取扱い」
- ⑯ 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」
- ⑰ 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」
- ⑱ 実務対応報告第44号「グローバル・ミニマム課税制度に係る税効果会計の適用に関する取扱い」
- ⑲ 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」
- ⑳ 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」
- ㉑ 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」
- ㉒ 移管指針第8号「研究開発費及びソフトウェアの会計処理に関する実務指針」
- ㉓ 移管指針第9号「金融商品会計に関する実務指針」
- ㉔ 移管指針第12号「金融商品会計に関するQ&A」

7. 期中会計基準案等以外の改正事項

期中会計基準案等の公表に合わせて、以下の改正案が同時に提案されている。

- ① 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）」
- ② 企業会計基準公開草案第85号『「連結キャッシュ・フロー計算書等の作成基準」の一部改正（そのX）（案）」
- ③ 企業会計基準公開草案第86号『「税効果会計に係る会計基準」の一部改正（そのX）（案）」
- ④ 企業会計基準適用指針公開草案第86号（企業会計基準適用指針第6号の改正案）「固定資産の減損に係る会計基準の適用指針（案）」

8. おわりに

期中会計基準案等は従来からの取扱いを大きく変更するものではないが、中間会計基準等及び四半期会計基準等に分かれて定められていた事項に加えて、他の企業会計基準及び企業会計基準適用指針に定められていた年度決算以外の定めが、期中会計基準案等または中間作成基準等に集約されることで、実務上の利便性が向上するものと考えられる。

一方、期中会計基準案等が最終化されても、四半期開示は金融商品取引所の定める規則（以下、「取引所規則」という。）に基づき実施されることから、取引所規則において期中会計基準案等が適用可能になった場合でも、取引所規則で要求される開示項目は別途定められることも考えられる。そのため、注記事項を中心に期中会計基準案等による定めと異なる取扱いが定められる可能性があることから、今後、公表される情報に留意いただきたい。

以上

金融庁：有価証券報告書の定時株主総会前の開示に向けた施策等の一覧

『会計情報』編集部

金融庁は、2025年5月30日に「有価証券報告書の定時株主総会前の開示に向けた施策等の一覧」を公表した。

有価証券報告書の定時株主総会前の開示及びそのための有価証券報告書と事業報告等の一体開示については、官民において、その推進のための施策等が、法制面・運用面の双方で行われてきた。

その反面、実施主体・実施年によって施策等の掲

載箇所が異なっていることから、参照し難い面がある。

以下のウェブページでは、それらの従前の施策等が整理され、紹介されている。

[有価証券報告書の定時株主総会前の開示に向けた施策等の一覧：金融庁](#)

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）」等の公表（金融商品・リース）

『会計情報』編集部

金融庁は、2025年6月6日に「財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則（以下「財務諸表等規則」という。）等の一部を改正する内閣府令（案）」等を公表した。

1. 改正案の概要

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が行われている。

2. 施行日

公布の日から施行するとされている。

意見募集期間は2025年7月7日までとされている。

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）」等の公表について：金融庁

以上

国の会計と関連制度（18回目） ～国の特別会計の概要（その1）～

おさむら やかく
公認会計士 長村 彌角

2025年度（令和7年度）の予算は、政府案が2025年1月24日に国会に提出されて以降、衆議院において政府案が修正され同年3月4日に可決し参議院に送付されたが、参議院において修正政府案再修正ののち、同年3月31日可決、同日衆議院に回付、同意により年度内成立した。国会審議対象となる国の予算は、一般会計予算、特別会計予算、政府関係予算の3予算で構成されているが、今回修正されたのは一般会計予算のみである。

ニュースなどで国の予算というと一般会計を指すことが多いが、本稿では、財政法で規定されている国の会計（一般会計、特別会計）のうち、特別会計の概要について見ていくこととする。

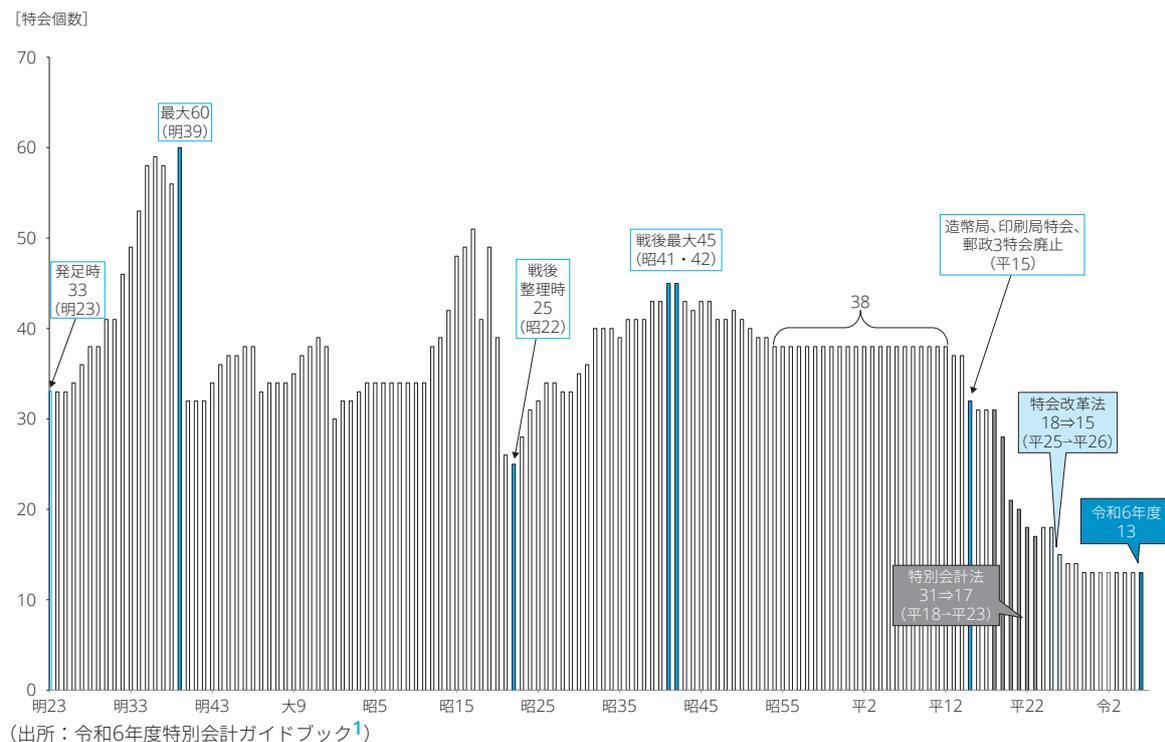
1. 特別会計とは

(1) 特別会計の推移

特別会計制度は、1889年（明治22年）の会計法の制定により「第30条 特別ノ須要ニ因リ本法ニ準拠シ難

キモノアルトキハ特別会計ヲ設置スルコトヲ得」とされ、制度創設された。翌1890年（明治23年）には33特別会計が設置され、特別会計は1906年（明治39年）に最大の60特別会計となったが、翌1907年（明治40年）、34あった高等教育機関関係の特別会計が3つに再編されたことで大きく減少した。その後の2度の世界大戦参戦により再度増加したものの、戦後の1947年（昭和22年）に現在の財政法が成立したことを受け大きくその数を減らした。戦後の復興期、行政の多様化などにより再度の増加がみられたが大きく増加することはなく、2003年（平成15年）の郵政事業特別会計などの廃止により32に減少。その後、特別会計に関する法律（平成19年法律第23号）の制定、特別会計改革を経て、2024年度（令和6年度）には13特別会計に減少した。2025年度（令和7年度）には、新たに「子ども・子育て支援特別会計」が子ども家庭庁に創設され、14特別会計となっている。

【図表1】特別会計数の推移



1 https://www.mof.go.jp/policy/budget/topics/special_account/fy2024/2024-zentaiban.pdf

(2) 特別会計の意義

特別会計は財政法第13条の規定を根拠として、一般会計とともに国の会計を構成している。一般会計が法人税や所得税、消費税等の一般税財源や公債金収入を財源として国の一般的な行政活動全般の経費を負担することに対して、特別会計は一般会計からの繰入金や特定の税財源（石油石炭税など）、年金掛け金、手数料や保険料などを財源として、年金給付事業や震災等に対する再保険事業などの特定の事業に対する経費を負担している点に特徴がある。

① 予算単一の原則

国の様々な分野での活動の原資は、国の一会計年度における資金面での計画である予算において規定される。予算は、毎会計年度の国の活動（施策）の網羅性や全体像の俯瞰容易性などから、財政の健全性を確保するために単一の会計（一般会計）のみで一体的に経理されることが望ましいとされている（予算単一の原則）。

一方で、国の活動の広範性や複雑性により、必ずしも単一の会計のみでは資金と活動の相対性や活動実績などが明瞭とならず、適切な整理や経理ができないリスクが生じる。そこで、一定の場合においては、一般会計と区分して特別の会計を設け経理することが必要となる。この点から、特別会計を設置する意義として、次の3点が挙げられる。

- ・ 事業の内容や性格によっては、受益と負担の関係や事業毎の収支をより明確にできる
- ・ 適正な受益者負担、事業収入の確保や歳出削減努力を促すことができる
- ・ 弾力条項や特例的規定の設置（特別会計の予算総則）等により、弾力的・効率的な運営が可能となる

② 特別会計設置要件

特別会計は、財政法第13条第2項（下線は筆者）に記載の3要件のいずれかに該当する場合にのみ、法律により設置される。

財政法第13条

国の会計を分つて一般会計及び特別会計とする。

② 国が特定の事業を行う場合、特定の資金を保有してその運用を行う場合その他特定の歳入を以て特定の歳出に充て一般の歳入歳出と区分して経理する必要がある場合に限り、法律を以て、特別会計を設置するものとする。

(3) 特別会計の基本理念

財政法第13条にある「法律を以って」とは、特別会計に関する法律（以下、「特会法」という）を指している（特会法第1条）。特会法は、特別会計の設置、目的、管理及び経理に関して定めることを規定しており、その第1章で特別会計の予算や決算、余裕金等の預託など特別会計の経理に関する事項が、第2章では現在設置されている各特別会計の目的、管理等が規定されている。

また、特別会計の基本理念として、次のように定められている（下線は筆者）。

特会法

（基本理念）

第1条の2

特別会計の設置、管理及び経理は、我が国の財政の効率化及び透明化の取組を不断に図るため、次に掲げる事項を基本理念として行われなければならない。

1 各特別会計において経理される事務及び事業は、国が自ら実施することが必要不可欠であるものを除き、独立行政法人その他の国以外の者に移管されるときも、経済社会情勢の変化に的確に対応しつつ、最も効果的かつ効率的に実施されること。

2 各特別会計について一般会計と区分して経理する必要性につき不断の見直しが行われ、その結果、存続の必要性がないと認められる場合には、一般会計への統合が行われるとともに、租税収入が特別会計の歳出の財源とされる場合においても、当該租税収入が一般会計の歳入とされた上で当該特別会計が必要とする金額が一般会計から繰り入れられることにより、国全体の財政状況を一般会計において総覧することが可能とされること。

3 特別会計における区分経理が必要な場合においても、特別会計が細分化され、非効率な予算執行及び資産の保有が行われることがないように、経理の区分の在り方につき不断の見直しが行われること。

4 各特別会計において事務及び事業を実施するために必要な金額を超える額の資産を保有することとならないよう、剰余金の適切な処理その他所要の措置が講じられること。

5 特別会計の資産及び負債に関する状況その他の特別会計の財務に関する状況を示す情報が広く国民に公開されること。

(4) 2025年度現在の特別会計

2025年度においては、特会法第2条において次の14の特別会計が設置されている。また、各特別会計の目的も特会法第2章に明記されている。

(図表2) 2025年度の特別会計

特別会計 (特会法上の根拠条文)	勘定	管理	目的
交付税及び譲与税配付 金特別会計 (第2章第1節)	—	総務大臣 財務大臣	地方交付税及び地方譲与税の配付に関する経理を明確にすること
地震再保険特別会計 (第2章第2節)	—	財務大臣	地震保険に関する法律(昭和41年法律第73号)による地震再保険事業に関する経理を明確にすること
国債整理基金特別会計 (第2章第3節)	—	財務大臣	国債の償還及び発行を円滑に行うための資金として国債整理基金を置き、その経理を明確にすること
財政投融资特別会計 (第2章第4節)	財政融資資金勘定 投資勘定	財務大臣	財政融資資金の運用並びに産業の開発及び貿易の振興のために国の財政資金をもって行う投資(出資及び貸付け)に関する経理を明確にすること
外国為替資金特別会計 (第2章第5節)	—	財務大臣	政府の行う外国為替等の売買等を円滑にするために外国為替資金を置き、その運営に関する経理を明確にすること
エネルギー対策特別会 計 (第2章第6節)	エネルギー需給勘定 電源開発促進勘定 原子力損害賠償支援勘定	内閣総理大臣 文部科学大臣 経済産業大臣 環境大臣	燃料安定供給対策、エネルギー需給構造高度化対策、電源立地対策、電源利用対策、原子力安全規制対策及び原子力損害賠償支援対策の経理を明確にすること
労働保険特別会計 (第2章第7節)	労災勘定 雇用勘定 徴収勘定	厚生労働大臣	労働者災害補償保険法(昭和22年法律第50号)による労働者災害補償保険事業及び雇用保険法(昭和49年法律第116号)による雇用保険事業(育児休業等給付に係る事業を除く)に関する政府の経理を明確にすること
年金特別会計 (第2章第8節)	基礎年金勘定 国民年金勘定 厚生年金勘定 健康勘定 業務勘定	厚生労働大臣	国民年金法(昭和34年法律第141号)による国民年金事業(厚生年金保険の保険給付及び国民年金の給付の支払の遅延に係る加算金の支給に関する法律(平成21年法律第37号)による給付遅延特別加算金の支給を含む)、厚生年金保険法(昭和29年法律第115号)による厚生年金保険事業(国民年金法の規定による拠出金の負担及び年金給付遅延加算金支給法による保険給付遅延特別加算金の支給を含む)並びに健康保険法(大正11年法律第70号)による健康保険及び船員保険法(昭和14年法律第73号)による船員保険に関し政府が行う業務に関する政府の経理を明確にすること
子ども・子育て支援特 別会計(※1) (第2章第9節)	子ども・子育て支援勘定 育児休業等給付勘定	内閣総理大臣 厚生労働大臣	児童手当法(昭和46年法律第73号)による児童手当並びに子ども・子育て支援法による妊婦のための支援給付、子どものための教育・保育給付、子育てのための施設等利用給付、地域子ども・子育て支援事業及び仕事・子育て両立支援事業並びに雇用保険法による育児休業等給付に関する政府の経理を明確にすること
食料安定供給特別会計 (第2章第10節)	農業経営安定勘定 食糧管理勘定 農業再保険勘定 漁船再保険勘定 漁業共済保険勘定 業務勘定	農林水産大臣	農業経営安定事業、食糧の需給及び価格の安定のために行う事業、農業再保険事業等、漁船再保険事業及び漁業共済保険事業に関する政府の経理を明確にすること

特別会計 (特会法上の根拠条文)	勘定	管理	目的
国有林野事業債務管理特別会計（※2） (附則第206条の2)	—	農林水産大臣	旧国有林野事業特別会計から承継した借入金債務の処理に関する経理をすること
特許特別会計 (第2章第15節)	—	経済産業大臣	工業所有権（特許権、実用新案権、意匠権及び商標権）に関する事務に係る政府の経理を明確にすること
自動車安全特別会計 (第2章第17節)	自動車事故対策勘定 自動車検査登録勘定 空港整備勘定（※3）	国土交通大臣	自動車事故対策事業及び自動車検査登録等事務に関する政府の経理を明確にすること及び空港整備事業等に関する経理をすること（※3）
東日本大震災復興特別会計 (第2章第18節)	—	衆議院議長 参議院議長 最高裁判所長官 会計検査院長 内閣総理大臣 各省大臣	東日本大震災からの復興に係る国の資金の流れの透明化を図るとともに復興債の償還を適切に管理するため、復興事業に関する経理を明確にすること

- ※1 2025年度に年金特別会計の子ども・子育て支援勘定及び労働保険特別会計の雇用勘定（育児休業給付関係）が統合され、創設された。
- ※2 国有林野事業特別会計は2012年度に廃止され一般会計において一体的に経理することとなったが、債務処理終了年度までは、国有林野事業債務管理特別会計において経過的に経理されている。なお、2023年度末時点での負債残高は1兆883億円であり、2023年度の元本返済額は3,428億円である²。
- ※3 空港整備特別会計の廃止に伴い2008年度より社会資本整備事業特別会計に含まれていた空港整備勘定は、社会資本整備事業特別会計の2013年度廃止により自動車安全特別会計に含められた。空港整備勘定の借入金償還完了年度までは、自動車安全特別会計において経過的に経理されている。なお、2023年度末時点での借入金残高は7,548億円であり、2023年度の借入金元本返済額は312億円である³。

2. 特別会計の改革に関する取組み

(1) 財政制度等審議会

特別会計は、一般会計と区分して経理されることや特定の財源で特定の事業を実施すること、受益と負担の関係が一般会計よりも明瞭であるといったメリットはある一方で、予算の仕組みが複雑になり財政の一覧性が阻害される、固有財源を持つことで自己増殖的に事業が増大していく、歳出合理化が図られにくい、国民の監視が届きにくいなどの問題点も指摘されていた。2003年2月25日の衆議院財務金融委員会では、当時の塩川財務大臣が「母屋ではおかゆ食って、辛抱しようと思えば節約しておるのに、離れ座敷で子供がすき焼き食っておる」⁴とも答弁している。これらも受けて、財政制度等審

議会において特別会計の見直しが議論されるようになった。

① 特別会計の見直しについて—基本的考え方と具体的方策—

2003年3月18日開催の財政制度等審議会財政制度分科会歳出合理化部会及び財政構造改革部会合同会議において、特別会計の事業の見直し及び特別会計の歳出効率化・合理化等についての検討を行うため、歳出合理化部会の下に、特別会計小委員会が設置された。その後、同年11月26日の同合同会議において、財務大臣に対して「特別会計の見直しについて—基本的考え方と具体的方策—」⁵が手交された。

² <https://www.maff.go.jp/j/budget/tokkai/kigyo/5/attach/pdf/index-2.pdf>

³ <https://www.mlit.go.jp/page/content/001845755.pdf>

⁴ <https://kokkai.ndl.go.jp/simple/detail?minId=115604376X00620030225>（発言104番）

⁵ https://warp.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/1022127/www.mof.go.jp/singikai/zaiseseido/tosin/zaiseia151126/zaiseia151126_c1.pdf

(図表3) 特別会計の見直しについて (概要)

「特別会計の見直しについて ー基本的考え方と具体的方策ー」(概要)
(財政制度等審議会報告)

- 特別会計においては不要不急の事業が行われているのではないかなど様々な指摘を踏まえ、縦ざらい的な検討を実施し、基本的考え方を整理。
- 全ての特別会計を対象として、50項目を上回る具体的方策を提言。(別紙(概要)53項目)
- 特別会計に関する説明責任(アカウンタビリティ)の強化を図る必要。
- 16年度予算において実行に着手するとともに、今後とも、見直しの基本的考え方を踏まえ、必要な方策の具体化に不断の努力を行っていくことが必要。
- 財政制度等審議会において、国民的視点に立ったガバナンスを強化する観点から、着実かつ的確なフォローアップを実施。

○ 事務事業等の見直し

国全体としての歳出の効率化・合理化を図る観点から、固有の財産の有無に関わらず、事務事業の廃止を含めた見直しや事業コストの削減等を行う。

【具体例】

- ・雇用保険3事業の縮減・合理化(勤労者福祉施設の早期廃止、その他施設の新規建設の抑制・運営効率化等) (労働保険特別会計)
- ・福祉施設の独立採算の徹底、赤字施設の廃止等 (厚生保険、国民年金特別会計)
- ・米の生産調整関連事業の一般会計での直接措置化・繰入れの縮減 (食糧管理特別会計)
- ・土地の先行取得事業に対する貸付けの限定・縮減 (都市開発基金関連特別会計)
- ・ソーラーパネル導入促進事業の縮減・廃止 (石油及びエネルギー供給構造高度化対策特別会計)
- ・輸入車の買入れに係る管理費の削減 (食糧管理特別会計)
- ・医療機器整備に係るコストの削減 (国立病院特別会計)

○ 歳入・歳出を通じた構造の見直し

歳出面での合理化に併せ、歳入面での見直しも行い、歳入・歳出を通じた構造の見直しを行う。

【具体例】

- ・不用、剰余金の削減、一般会計からの繰入れの減額 (石油及びエネルギー供給構造高度化対策特別会計)
- ・不用、剰余金の削減に向けた歳出の合理化 (電源開発促進対策特別会計)
- ・不用、剰余金の徹底した見直しと活用 (農業経営基盤強化措置特別会計)
- ・名古屋、羽田空港跡地の早期かつ適正な処分 (空港整備特別会計)
- ・空港ターミナルビル会社等の土地・建物等使用料の適正な水準への改定 (空港整備特別会計)

○ 特別会計として区分経理を行う必要性の点検

特別会計の事業内容の不断の見直しを進めていく過程において、①特別会計の事務事業を廃止すべきもの、②その運営主体を見直すべきもの、については、特別会計として区分経理すること自体を見直す。

【具体例】

- ・コンピューター化事業の完了(19年度末見込み)を機に、諸情勢を勘案しつつ、廃止を含めあり方を検討 (国記特別会計)
- ・治山勘定について、森林整備事業との事業計画統合の進捗状況を踏まえ、そのあり方を検討 (国有林野事業特別会計)
- ・両特別会計のあり方と区分の必要性について検討 (石油及びエネルギー供給構造高度化対策特別会計及び電源開発促進対策特別会計)
- ・国として保険事業を行う必要性について検討 (地震再保険、森林保険、船員保険特別会計)

○ 説明責任(アカウンタビリティ)の強化

財政全体としての総覧性を確保し、国民的視点に立ったガバナンスを強化する観点から、一般会計に偏ることなく特別会計についても国民に対する分かり易い説明を工夫するなど、説明責任(アカウンタビリティ)の強化を図る。

【具体例】

- ・国全体の財政状況、特別会計の歳出についての分かり易い説明
- ・一般会計、特別会計等を通じた省庁別財務書類の作成
- ・企業会計的手法を活用した「新たな特別会計財務書類」の充実

○ フォローアップの実施

財政制度等審議会において、国民的視点に立ったガバナンスを強化する観点から、着実かつ的確なフォローアップを実施。

(出所:「特別会計の見直しについてー基本的考え方と具体的方策ー」)

ここでは、特別会計が多数設置されることで予算全体の仕組みが複雑化し、財政の一覧性が阻害される面があるとともに、複数の会計が分立することで予算全体としての効率性が損なわれかねないという問題があるとしている。更に、特別会計の歳出の中身や運営に関して、次の課題も挙げられた。

- 予算の論議が一般会計中心に行われ、特別会計の歳出効率化が図られていないのではないか
- 国の事業の緊要な課題について、適正な資源配分を行うべく特別会計が設けられてきたが、時代の変遷の中で、硬直的かつ過大な資源配分を行うこととなっているのではないか
- 恒常的な不用、繰越や多額の剰余金の放置が見られるなど、歳入・歳出構造の合理化、財政資金全体の効率的な運用が図られていないのではないか
- 一般会計からの繰入れや借入れの存在等により、事業収支における受益と負担の関係が不明確になり、適正な受益者の負担、事業収入の確保や歳出削減努力がおろそかになっているのではないか
- 特別会計に対する国民的視点からのガバナンスが緩いのではないか、また、特別会計が各省庁の既得権益の温床と化しているのではないか
- 定員及びそれに伴う人件費や事務費等のあり方が整理されておらず、執行の実態も分かりにくい

ではないか等
これらを踏まえ、基本的な考え方として次の点が挙げられた。

(基本的な考え方)

- i) 国全体としての財政規律を確保し、歳出の合理化・効率化を進める観点から、特別会計についても事務事業等の見直しを不断に進める
- ii) 歳出面での合理化・効率化を前提として、歳入面における見直しも行い、歳入・歳出を通じた構造の見直しを進める
- iii) 財政全体としての総覧性を確保し、国民的視点に立ったガバナンスを強化するとの観点を踏まえ、特別会計に関する分かり易い開示を進め、説明責任(アカウンタビリティ)の強化を図る

また、このような見直しを行う過程で、特別会計として区分経理する必要性についても不断に点検を行うべきとされた。加えて、50項目を上回る具体的な方策が提言された。

② 特別会計の見直しについてー制度の再点検と改革の方向性ー

特別会計小委員会では20回を超える協議を重ね、2005年11月21日に「特別会計の見直しについてー制度の再点検と改革の方向性ー」⁶として取りまとめられ

⁶ https://warp.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/1022127/www.mof.go.jp/singikai/zaiseseido/tosin/zaiseia171121/zaiseia171121c_01.pdf

た。その基本的な考え方は、次のとおりである。また、併せて全31特別会計の見直しの方向性が具体的に示された。

(特別会計の廃止・統合)

当時の全31特別会計について、次の3点から廃止・統合を点検すべきとされた。

i) 国として行う必要性

必要性のない場合には、独立行政法人化、民営化等を検討すべき。

ii) 区分経理の必要性

必要性がない場合には、一般会計で経理を行うべき。

iii) 現行区分の妥当性

類似の事業を行う特別会計について、業務効率化等の意義がある場合は統合を行うべき。

(特定財源・剰余金・積立金の点検)

i) 特定財源の点検

危機的な財政状況に鑑み、特定財源については、納税者の理解を得つつ、原則として一般財源化を検討すべき。

ii) 剰余金・積立金の点検

明確な必要性がない剰余金、積立金については、一般会計への繰入などを行うべき。

(予算内容の厳格な精査)

予算精査は、純計額約205兆円から国債償還や社会保険給付等を除いた約17兆円を対象とし、事務事業の効率化に加え、次の点から一般会計よりの繰入れや借入金の圧縮を図るべき。

i) 人件費、事務費の精査

ii) 予算と執行の乖離の是正

iii) 特殊法人等への補助金等の縮減

(国民への説明責任)

i) 制度改正について、5年間程度の工程表を作成し公表すべき。

ii) 予算内容の精査について、具体的な数字も交え分かりやすく説明すべき。

(2) 行政改革の重要方針 (閣議決定)

政府は、「小さくて効率的な政府」を実現するために、「行政改革大綱」(2000年12月1日閣議決定)⁷や「今後の行政改革の方針」(2004年12月24日閣議決定)⁸を推進してきたが、この道筋を確かなものにするために行政改革の重要課題について政府として具体的な方針を策定するものとして、「行政改革の重要方針」(2005年12月24日閣議決定)⁹において一括して取りまとめられた。

財政制度等審議会の検討内容(特別会計の見直しにつ

いて一制度の再点検と改革の方向性一)は、政策金融改革、独立行政法人等の見直し、総人件費改革、政府資産・債務改革と並び特別会計改革として重要課題とされ、その方向性が次のように示された。

① 特別会計改革の方向性

特別会計は、該当事業の推進と政策目的の実現に貢献してきたが、その数が多く国民による監視が不十分となり無駄な支出が行われやすい、固有の財源により不要不急の事業が行われている、多額の剰余金等が存在し財政資金の効率的な活用が図られていない、などの問題が指摘されていた。

これらの問題を解決するため、特別会計の設置に係る要件を厳格化し、特別会計見直しの方向性を示すなど改革の方針を「行政改革推進法案(仮称)」に明記し、今後5年を目標に改革を完了するとされた。2007年を目標に「特別会計整理合理化法案(仮称)」を国会に提出し、個別の特別会計の改革を具体的に盛り込むとともに、各特別会計法に個々に定められた財政法の例外規定等を整理するものとされた。

② 特別会計改革の具体的方向性

(全体の改革)

i) 「小さくて効率的な政府」の実現を特別会計改革においても目指す。特別会計の資産・負債差額約45兆円のスリム化を徹底するなどし、今後5年間において合計約20兆円程度の財政健全化への貢献を目指す。

ii) 一覧性・総覧性をもった形で国の財務状況を説明し、十分な説明責任を果たすものとする。特別会計の歳入・歳出につき、所管別区分と主要経費別区分を行うとともに、予算の一覧性を確保するため純計額ベースで表示した所管別や主要経費別の予算参考資料を法定資料としての予算参考書類に含めるなど、国の財務状況の透明化を図る。

iii) 「特別会計整理合理化法案(仮称)」¹⁰により、各特別会計法¹¹で個々に定められた財政法の例外規定(借入金規定や剰余金の繰越し規定等)等を整理し、特別会計の会計情報については、企業会計の考え方に基づく資産・負債も開示するものとする。また、特別会計の設立要件を厳格化するほか、既存の特別会計についても、5年ごとにその設置の要否を見直す条項を導入するものとする。

また、当重要方針で定める改革の今後における着実な実施のため、基本的な改革の方針、推進方策等を盛り込

7 <https://www.gyokaku.go.jp/about/taiko.html>

8 <https://www.gyokaku.go.jp/jimukyoku/houshin.html>

9 https://www.gyokaku.go.jp/soujinkenhi/kaikaku_houshin.html

10 「特別会計整理合理化法案」は、その後、「特別会計に関する法律案」として平成19年1月に国会に提出され、同年3月に成立した。

11 特会法が制定されるまでは、各特別会計それぞれの法律が存在したが(Ex.交付税及び譲与税配付金特別会計法(昭和29年5月15日法律第103号)、特会法制定に伴い廃止された。

んだ「行政改革推進法案（仮称）」を策定し、2006年通常国会に提出することとされた。

(3) 行政改革推進法

「行政改革の重要方針」（閣議決定）を受けて、これに定められた項目を着実に実施していくため、「簡素で効率的な政府を実現するための行政改革の推進に関する法律」（平成18年法律第47号）（略称：行政改革推進法。以下、「行革法」という）が2006年6月に公布された。特別会計改革については行革法第2章第3節に次のように規定されている（下線は筆者）。

行革法
(趣旨)

第17条 特別会計の改革は、特別会計の廃止及び統合並びにその経理の明確化を図るとともに、特別会計において経理されている事務及び事業の合理化及び効率化を図ることにより行われるものとし、平成18年度から平成22年度までの間を目途に計画的に推進されるものとする。

2 前項の改革に当たっては、平成18年度から平成22年度までの間において、特別会計における資産及び負債並びに剰余金及び積立金の縮減その他の措置により、財政の健全化に総額20兆円程度の寄与をすることを目標とするものとする。

(特別会計の取扱いの原則)

第18条 特別会計の新設は、事務及び事業の合理化若しくは効率化又は財政の健全化に資する場合を除き、行わないものとする。

2 政府は、平成23年4月1日において設置されている特別会計について、その存続の必要性を検討するものとし、その後においても、おおむね5年ごとに同様の検討を行うものとする。

(法制上の措置等)

第19条 政府は、特別会計の廃止及び統合、一般会計と異なる取扱いの整理並びに企業会計の慣行を参考とした資産及び負債の開示その他の特別会計に係る情報の開示のため、この法律の施行後1年以内を目途として法制上の措置その他の必要な措置を講ずるものとする。

2 前項に規定するもののほか、政府は、国全体の財政状況の一覧性を確保するため、特別会計歳入歳出予算の総計及び純計について所管及び主要な経費の別に区分した書類を参考資料として予算に添付する措置その他の必要な措置を講ずるものとする。

3 政府は、特別会計において経理されている事務及び事業の必要性の有無及び実施主体の在り方について、事務及び事業の内容及び性質に応じた分類、整理等の仕分けを踏まえた検討を行うものとする。

(4) 特別会計に関する法律

特会法は、行革法の特別会計に関する規定を実行に移すために、2007年3月に成立した。この法律により、2007年3月末時点での31特別会計に関する個別の特別会計法はすべて廃止となり、17特別会計に整理・統合された。また、全特別会計に共通する規定（第1章（総則））のほか、第2章において各特別会計の目的や管理をする大臣、勘定区分、歳入及び歳出、一般会計からの繰入、剰余金処理、一時借入金など財政法の例外規定に関してもまとめられた。また、企業会計の慣行を参考とした書類として、資産および負債の状況などの財務情報を作成し会計検査院の検査を受けた後に国会に提出し開示されることも定められた。

(5) 特別会計改革の基本方針

2009年9月に設置された行政刷新会議において、2010年秋に、当時の18特別会計で実施されていた48事業を対象とした「事業仕分け第3弾（前半）」が実施された。その結果、事業廃止・予算要求見送り10事業、事業内容見直し27事業、予算要求の圧縮34事業（23事業は事業内容の見直しと予算要求の圧縮の双方を含む）と評価された¹²。

これらの評価や提言などを受け、2012年1月24日に「特別会計改革の基本方針」（2012年1月24日 閣議決定）が示され、同年3月9日、「特別会計に関する法律の一部を改正する法律案」が通常国会に提出されたが、衆議院で継続審査とされ、同年11月16日の衆議院解散により廃案となった。

その後、「平成25年度予算編成の基本方針（2013年1月24日閣議決定）」¹³において「特別会計改革の基本方針」はそれ以前より決定していた事項を除き当面凍結するとされたものの、特別会計の見直しは引き続き検討し改革に取り組むこととされた。

(6) 特別会計改革に関するとりまとめ

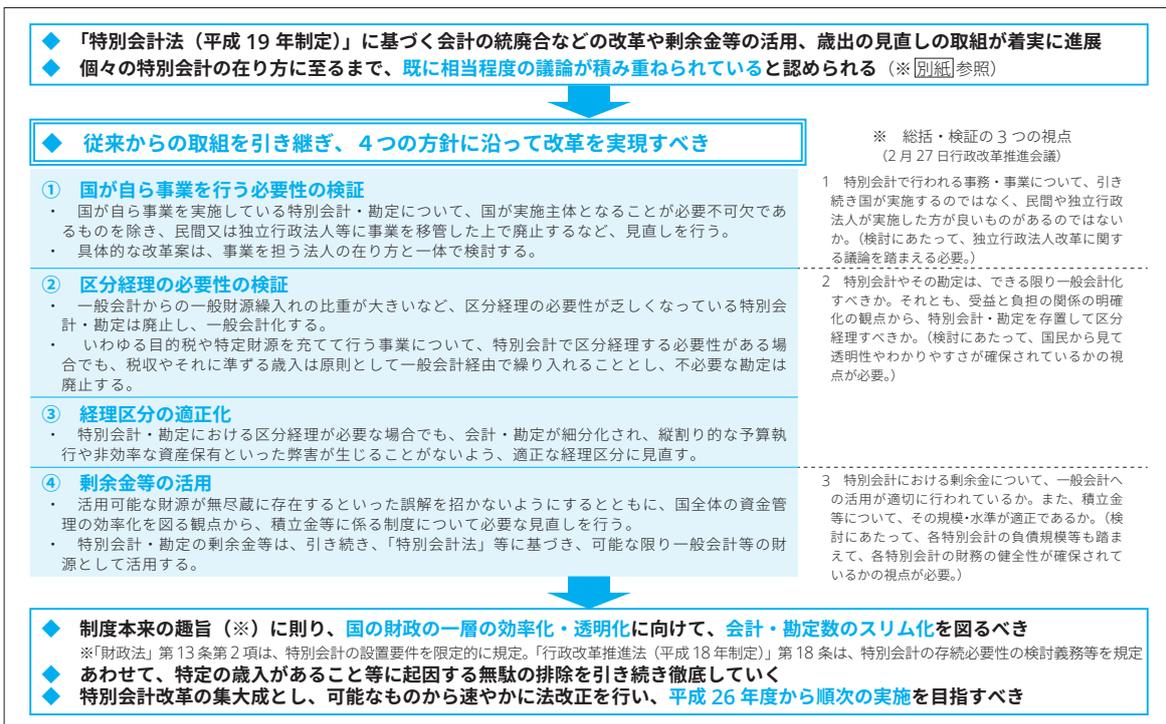
2013年2月に新たに設置された行政改革推進会議において、凍結された「特別会計改革の基本方針」なども参照する形で特別会計改革の検討が改めてスタートし、同年6月の第3回行政改革推進会議において「特別会計改革に関するとりまとめ（案）」¹⁴が提示され、了承された。当とりまとめでは、財政法第13条において特別会計の設置を限定的に規定している趣旨に則り、特別会計数、これに含まれる勘定数のスリム化を図り、無駄の排除を徹底するなど、特別会計改革の集大成とし、制度の見直しは可能なものから速やかに法改正し、2014年度から順次実施することとされた。

¹² <https://warp.da.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/9283589/www.cao.go.jp/sasshin/kaigi.html> (第13回-平成22年11月9日)

¹³ https://www5.cao.go.jp/keizai-shimon/kaigi/cabinet/2012/2013_yosanhensei.pdf

¹⁴ https://www.kantei.go.jp/jp/singi/gskaigi/dai3/siryou1_1.pdf

(図表4) 特別会計改革に関するとりまとめのポイント



(出所：特別会計改革に関するとりまとめ(案)のポイント¹⁵を一部加工)

合わせて、「経済財政運営と改革の基本方針（2013年6月14日閣議決定）」¹⁶では、2014年度からの順次の改革実施を目指し、必要な法制上の措置を早期に講ずることとされた。

(7) 特会法改正

これまでの経緯を踏まえて、2013年10月に改めて「特別会計に関する法律等の一部を改正する等の法律案」が国会に提出され、同年11月22日に成立、2014年4月1日より施行された。この改正では、国全体の財政の一層の効率化及び透明化を図るための特別会計の設置、管理及び経理に関する基本理念の創設（以下の条文参照。なお下線は筆者）、社会資本整備事業特別会計の廃止、食料安定供給特別会計、農業共済再保険特別会計、漁船再保険及び漁業共済再保険特別会計の統廃合など特別会計の改革のための措置が講じられ、18特別会計が15特別会計に減少することとなった。

特会法
(基本理念)
第1条の2 特別会計の設置、管理及び経理は、我が国の財政の効率化及び透明化の取組を不断に図るため、次に掲げる事項を基本理念として行われなければならない。

1 各特別会計において経理される事務及び事業は、国が自ら実施することが必要不可欠であるものを除き、独立行政法人その他の国以外の者に移管されるとともに、经济社会情勢の変化に的確に対応しつつ、最も効果的かつ効率的に実施されること。

- 2 各特別会計について一般会計と区分して経理する必要性につき不断の見直しが行われ、その結果、存続の必要性がないと認められる場合には、一般会計への統合が行われるとともに、租税収入が特別会計の歳出の財源とされる場合においても、当該租税収入が一般会計の歳入とされた上で当該特別会計が必要とする金額が一般会計から繰り入れられることにより、国全体の財政状況を一般会計において総覧することが可能とされること。
- 3 特別会計における区分経理が必要な場合においても、特別会計が細分化され、非効率な予算執行及び資産の保有が行われることがないように、経理の区分の在り方につき不断の見直しが行われること。
- 4 各特別会計において事務及び事業を実施するために必要な金額を超える額の資産を保有することとならないよう、剰余金の適切な処理その他所要の措置が講じられること。
- 5 特別会計の資産及び負債に関する状況その他の特別会計の財務に関する状況を示す情報が広く国民に公開されること。

以後現在に至るまで、特別会計は特会法により規定されている。

3. 一般会計と特別会計の相違点

財政法では、一般会計と特別会計についてその取扱いを分けていないため、特定の場を除き、財政法は一般会計、特別会計が区別なく適用される。一方で、特別会計で実施する事業内容によっては一般会計と異なる取扱

15 https://www.kantei.go.jp/jp/singi/gskaigi/dai3/siryou1_2.pdf

16 https://www5.cao.go.jp/keizai-shimon/kaigi/cabinet/honebuto/2013/2013_basicpolicies.pdf

いをする必要があり、特別会計に特例的な処理を設けることを認めている（財政法第45条）。

財政法
第45条 各特別会計において必要がある場合には、この法律の規定と異なる定めをなすことができる。

主な違いは、以下のとおりである。

(1) 歳入歳出規定

一般会計	特別会計
歳入歳出の範囲に限定はない。	歳入歳出の範囲が限定されている。

特会法では、全ての特別会計について、勘定別に歳入歳出を具体的に規定している。例えば、地震再保険特別会計では、以下の（参考）のように歳入歳出ともに限定されていることがわかる。

（参考）地震再保険特別会計の歳入歳出規定（条文内、一部省略）

特会法
（歳入及び歳出）
第30条 地震再保険特別会計における歳入及び歳出は、次のとおりとする。
一 歳入
イ 地震保険に関する法律第3条の規定による再保険の再保険料
ロ 積立金からの受入金
ハ 積立金から生ずる収入
ニ 借入金
ホ 一時借入金の借換えによる収入金
ヘ 一般会計からの繰入金
ト 附属雑収入
二 歳出
イ 地震保険に関する法律第3条の規定による再保険の再保険金
ロ 事務取扱費
ハ 借入金の償還金及び利子
ニ 一時借入金の利子
ホ 借り換えた一時借入金の償還金及び利子
ヘ 一般会計への繰入金
ト 附属諸費

(2) 一般会計からの繰入れ

一般会計	特別会計
—	各特別会計の事務・事業に係る経費のうち、一般会計からの繰入れ対象となるべき経費が特会法に定められ必要があるときに限り、予算の定めにより繰入れ可能（特会法第6条）。

特会法
（一般会計からの繰入れ）
第6条 各特別会計において経理されている事務及び事業に係る経費のうち、一般会計からの繰入れの対象となるべき経費（以下「一般会計からの繰入れ対象経費」という。）が次章に定められている場合において、一般会計からの繰入れ対象経費の財源に充てるために必要があるときに限り、予算で定めるところにより、一般会計から当該特別会計に繰入れをすることができる。

例えば、財政投融资特別会計では、次（参考）のように規定されている。

（参考）財政投融资特別会計の一般会計からの繰入れ経費

特会法
（一般会計からの繰入れ対象経費）
第55条 投資勘定における一般会計からの繰入れ対象経費は、同勘定における出資の払込金、貸付金、一時借入金の利子、外貨債の償還金及び利子並びに外貨債の発行及び償還に関する諸費に要する経費とする。

また、一般会計からの繰入れの特例として、特会法第6条規定とは別に定められている場合がある。

（参考）国債整理基金特別会計の一般会計からの繰入れの特例（一部省略、下線は筆者）

特会法
（一般会計からの繰入れの特例）
第42条 第6条の規定にかかわらず、国債整理基金に充てるため、毎会計年度、予算で定める金額を、一般会計から国債整理基金特別会計に繰り入れるものとする。
2 前項の場合において、国債（一般会計の負担に属する公債及び借入金（政令で定めるものを除く。）に限る。）の償還に充てるために繰り入れるべき金額は、前年度期首における国債の総額の100分の1.6に相当する金額とする。

(3) 剰余金処理（各年度の歳入歳出決算上の剰余金の処理）

一般会計	特別会計
剰余金の2分の1以上の金額を、当該剰余金の生じた年度の翌々年度までに公債又は借入金の償還財源とする（財政法第6条）。	当該特別会計の積立金に積み立てる金額などを控除し残余があれば、当該特別会計の翌年度の歳入に繰入れられる。なお、翌年度の歳入に繰入れられる金額の全部または一部は、予算の定めにより一般会計に繰入れることができる（特会法第8条）。

一般会計、特別会計いずれにおいても剰余金は自由に

使用できるものではなく、法令により用途が決められている。一般会計は歳入歳出の範囲が特定されていないため、剰余金のうち一定額以上を公債等の返済財源に充当することとされている。一方で特別会計では歳入歳出の範囲が特定されているため、特会法により各特別会計別に処理が決められ、一般会計への繰入れを義務付ける形などにはなっていない。しかし、一般会計財源として活用できる部分は出来る限り活用するために、予算で定める場合には一般会計に繰入れることができる旨の各特別会計共通の規定を置いている（特会法第8条）。

特会法

（剰余金の処理）

第8条 各特別会計における毎会計年度の歳入歳出の決算上剰余金を生じた場合において、当該剰余金から次章に定めるところにより当該特別会計の積立金として積み立てる金額及び資金に組み入れる金額を控除してなお剰余があるときは、これを当該特別会計の翌年度の歳入に繰り入れるものとする。

2 前項の規定にかかわらず、同項の翌年度の歳入に繰り入れるものとされる金額の全部又は一部に相当する金額は、予算で定めるところにより、一般会計の歳入に繰り入れることができる。

なお、次の特別会計は、特会法第8条第2項の「一般会計の歳入に繰り入れる」規定を適用しないこととなっている。

- ・交付税及び譲与税配付金特別会計（特会法第25条）
- ・国債整理基金特別会計（特会法第43条）
- ・財政投融资特別会計財政融資資金勘定（特会法第58条第4項）
- ・東日本大震災復興特別会計（特会法第230条）

(4) 積立金等（財政法第44条の資金等）

一般会計	特別会計
より効率的な財政運営が可能となる場合には、法律に規定した上で、「特別の資金」を保有できる。国税の収納金について、過誤納金の還付金等を払い戻した実額で整理収納することとするための国税収納金整理資金（国税収納金整理資金に関する法律）等がある。	円滑かつ効率的な財政運営に資する目的から、各特別会計の決算の差額を将来の事業支出等に備え年度を超えて繰越す必要がある場合に、各特別会計別に特会法の規定において剰余金のうち必要額を「特別の資金」として積立金等として積み立てることができる。

特別会計の事業には、例えば地震再保険事業や年金事業などのように各年度の保険料等収入と給付金等の支出に差が生じることが前提となっている事業がある。このような事業では、円滑かつ効率的な財政運営に資する目的から、その差額がプラス（歳入超過）であった場合には、将来の事業支出等に備え年度を超えて繰越す必要がある場合がある。この場合、各特別会計別に、特会法の規定において剰余金のうち必要額を積立金等として積み立て、一般の現金と区分して保有、運用される「特別の資金」を保有することができる。

財政法

第44条 国は、法律を以て定める場合に限り、特別の資金を保有することができる。

積立金等のある特別会計と積立金名称、2023年度の残高などは（図表5）のとおりである。なお、各特別会計財務書類では、追加情報として財政法第44条の資金が根拠法令とともに注記されており、資金残高と積立金等の残高が一致している。

なお、国債整理基金特別会計の国債整理基金残高（財政法第44条の資金残高274,279億円¹⁷）には繰越金や剰余金、前倒債が含まれているため積立金等残高（30,085億円）と一致していない。また、食料安定供給特別会計食糧管理勘定の積立金等としての調整資金は、食糧管理勘定の損益と業務勘定から移された損益を整理する機能を持ち、必要に応じて一般会計から必要額を受け入れることで食糧管理勘定の赤字繰越しを行わないこととしているものである。加えて、年度末の調整資金残高は、年度末に国が備蓄や日常的に行う売買のために在庫として備蓄・保有する米麦の市場価格による評価額等の資産から食糧証券発行残高等の負債を差し引いて得た額であり、現金で保有されているものではないため、同勘定の現金・預金残高と積立金等残高（301億円）が一致しない。

17 2023年度の国債整理基金特別会計財務書類（https://www.mof.go.jp/about_mof/mof_budget/special_account/kokusaiseiri/kokusaiseiri_zaimu2023.pdf）の附属明細書「資金の明細」より。

(図表5) 2023年度(決算処理後)の各特別会計の積立金等の増減状況

(億円)

特別会計名	根拠条文	積み立てる目的	積立金等の名称	2022年度末残高	増加	減少	2023年度末残高
地震再保険特別会計	特会法第34条第1項	保険料収入を財源として、将来の巨大地震の発生の際に、被保険者に対する再保険金を支払うため	積立金	19,801	998	—	20,800
国債整理基金特別会計	特会法第38条	国債の償還及び発行を円滑に行うため	国債整理基金(※1)	30,044	—	—	30,085
財政投融资特別会計 (財政融資資金勘定)	特会法第58条第1項	将来の決算上の不足を処理するため	積立金	11,083	261	2,837	8,507
財政投融资特別会計 (投資勘定)	特会法第59条第1項	投資の財源の一部を補足すべき原資の確保を図るため	投資財源資金	—	—	—	—
労働保険特別会計 (労災勘定)	特会法第103条第1項	労災年金債務の履行に要する責任準備金の財源とするため	積立金	78,149	305	—	78,454
労働保険特別会計 (雇用勘定)	特会法第103条第3項	雇用保険制度の安定的な運営の確保から、雇用失業情勢が悪化した際にも安定的な給付を行うために好況期に資金を積み立て、不況期にこれを失業等給付費に充てるため	積立金	14,409	5,929	—	20,338
	特会法第103条の2第1項	子を養育するために休業した労働者の生活及び雇用の安定を目的として、将来の育児休業給付費の増大に充てるため	育児休業給付資金	3,089	402	—	3,491
	特会法第104条第1項	雇用失業情勢の変動に応じて雇用安定事業を機動的に運営することを目的として、平常時に将来必要となる資金を積極的に積み立て将来の雇用安定事業費に充てるため	雇用安定資金	—	—	—	—
年金特別会計 (基礎年金勘定)	国民年金法等の一部を改正する法律(昭和60年法律第34号)附則第38条の2及び特会法附則第22条	将来の基礎年金の給付に要する費用に充てるため	積立金	58,716	4,932	24,845	38,803
年金特別会計 (国民年金勘定)	特会法第115条	国民年金事業の給付費及び基礎年金勘定への繰入金の財源に充てるため	積立金	78,744	2,487	—	81,232
年金特別会計 (厚生年金勘定)	特会法第116条	厚生年金保険事業の保険給付費及び基礎年金勘定への繰入金の財源に充てるため	積立金	1,147,253	24,056	—	1,171,309
年金特別会計 (子ども・子育て支援勘定)	特会法第118条	子ども・子育て支援制度の安定的な運営の確保を目的として、児童手当交付金、子どものための教育・保育給付交付金並びに子ども・子育て支援交付金及び仕事・子育て両立支援事業費の財源に充てるため	積立金	5,626	1,286	923	5,989
年金特別会計 (業務勘定)	特会法附則第32条	国民保健の向上及び高齢者の福祉の増進を目的として国民の高齢期における健康の保持及び適切な医療の確保を図ることができるようにするため。2008年度に事業終了し、資金については2009年度末に精算されている。以降、過去の事業にかかる返戻金の受入・清算を行っている	特別保健福祉事業資金	0	0	0	0
食料安定供給特別会計 (食糧管理勘定)	特会法第133条	食糧管理勘定の運営の健全化に資することを目的として、米麦の売買に必要な自己資金(調整資金)を確保するため	調整資金(※1)	221	—	—	301
食料安定供給特別会計 (農業再保険勘定)	特会法第134条第1項	将来の再保険金等支払財源の確保のため	積立金	1,825	22	113	1,734
食料安定供給特別会計 (漁船再保険勘定)	特会法第134条第1項	将来の再保険金等支払財源の確保のため	積立金	57	—	—	57
食料安定供給特別会計 (漁業共済保険勘定)	特会法第134条第1項	将来の再保険金等支払財源の確保のため	積立金	—	—	—	—
エネルギー対策特別会計 (電源開発促進勘定)	特会法第92条第1項	電源立地の進展に伴い、将来発生する周辺地域整備交付金その他の発電の用に供する施設の設置及び運転の円滑化に資するための財政上の措置に要する費用を確保するため	周辺地域整備資金	—	—	—	—
エネルギー対策特別会計 (原子力損害賠償支援勘定)	特会法第92条の2第1項	原子力損害賠償・廃炉等支援機構に交付された原子力損害の賠償に係る交付国債の償還金等の支出に必要な金額の国債整理基金特別会計への繰入れを円滑に実施するために要する費用を確保するため	原子力損害賠償支援資金	582	—	—	582
自動車安全特別会計 (自動車事故対策勘定)	特会法第218条を準用した同法附則第56条	事故による重度後遺障害者等の被害者救済対策及び事故発生防止対策等の実施のため	積立金	1,603	34	52	1,585
			合計	1,451,210	—	—	1,463,274

(※1) 特別会計財務書類からは、年度中の増減及び残高は把握できなかった¹⁸。

(出所：令和6年度特別会計ガイドブック及び2023年度の各特別会計財務書類より、筆者作成)

18 国債整理基金特別会計及び食料安定供給特別会計食糧管理勘定の資金残高には、財政法第44条の資金(積立金等)以外に繰越金や剰余金が含まれている。このため、特別会計財務書類の附属明細書からは、積立金等のみの残高及び増減は確認できない。

(5) 借入金等

一般会計	特別会計
公共事業費、出資金、貸付金の財源については、国会の議決を経た金額の範囲内で公債の発行または借入金ができる（財政法第4条）。なお、原則として公債の引き受け、借入金の借入を日本銀行にさせてはならないが（財政法第5条）、国庫金の出納上必要があるときは、財務省証券を発行し又は日本銀行から一時借入金をなすことができる（財政法第7条）。	特会法に規定されている場合、借入金（特会法第13条）、一時借入金、融通証券発行、国庫余裕金の繰り替え使用ができる（特会法第15条）。

一般会計では財政法により、財務省証券（公債）発行、または借入金¹⁹、一時借入金²⁰ができる。当規定は特別会計にも適用される。一方で、特別会計は特定の歳入をもって歳出に充てることが前提とされているため、歳入歳出の状況により当該特別会計外より資金を調達する必要が生じる場合には、借入金については特会法において各特別会計に借入金対象経費の定めがあり借入金対象経費を支払う必要がある場合に限り可能であり、その限度額は予算により国会の議決が必要とされている（特会法第13条）。

また、各特別会計の支払い上現金が不足する場合の対応についても特会法により規定されており、一時借入金、融通証券（政府短期証券）発行、または国庫余裕金の繰り替え使用²¹ができるが、その限度も予算により国会の議決が必要とされている（特会法第15条）。

これらの借入金等については、特会法には次のように特別の定めがある（下線は筆者）。

<p>特会法 (借入金)</p> <p>第13条 各特別会計においては、借入金の対象となるべき経費（以下「借入金対象経費」という。）が次章に定められている場合において、借入金対象経費を支弁する必要があるときに限り、当該特別会計の負担において、借入金をすることができる。</p> <p>2 各特別会計における借入金の限度額については、予算をもって、国会の議決を経なければならない。</p>
<p>(一時借入金等)</p> <p>第15条 各特別会計において、<u>支払上現金に不足がある場合には、当該特別会計の負担において、一時借入金をし、融通証券を発行し、又は国庫余裕金を繰り替えて使用することができる。</u>ただし、融通証券の発行は、次章に当該発行をすることができる旨の定めがある場合に限り、行うことができる。</p> <p>2 前項の規定による<u>一時借入金、融通証券及び繰替金の限度額については、予算をもって、国会の議決を経なければならない。</u></p> <p>3 第1項の規定により、一時借入金をし、又は融通証券を発行している場合においては、国庫余裕金を繰り替えて使用して、支払期限の到来していない一時借入金又は融通証券を償還することができる。</p> <p>4 第1項の規定による一時借入金、融通証券及び繰替金並びに前項の規定による繰替金は、当該年度の歳入をもって償還し、又は返還しなければならない。</p> <p>5 第1項の規定によるほか、各特別会計において、支払上現金に不足がある場合には、次章に当該特別会計の積立金又は資金に属する現金その他の現金を繰り替えて使用することができる旨の定めがあるときに限り、当該現金を繰り替えて使用することができる。この場合において、所管大臣は、あらかじめ財務大臣の承認を経なければならない。</p> <p>6 前項の規定による繰替金は、当該年度の出納の完結までに返還しなければならない。</p>

なお、2023年度に借入金等のある特別会計とその残高は次のとおり。

- 19 財政法や特別会計に関する法律に基づき、国が借入れる借入金。広義の借入金には、一時的な現金不足を補うための一時借入金と財源不足を補うための狭義の借入金があり、狭義の借入金は、基本的に会計年度を跨いで償還（返済）されるものであり、たとえ償還期間が短いものであっても、会計年度を跨いで償還されるものは、予算制度上、（狭義の）借入金として取り扱われる。（狭義の）借入金の限度額は、毎年度の予算総則に定められている。借入先は、財政融資資金及び民間金融機関であり、日本銀行からの借入は、財政法第5条により、原則として禁止されている（https://www.mof.go.jp/policy/exchequer/reference/receipts_payments/term.htm）。
- 20 国庫または特別会計等において、受入と支払のタイミングのずれにより発生する一時的な現金不足を補うために、財政法や特別会計に関する法律に基づいて借入れる短期の借入金。原則として借入が行われた会計年度内に償還（返済）しなければならない。ただし、歳入不足で償還できない場合に借換えが認められている特別会計もあり、償還期限は1年内となる。会計年度を跨いで償還されるものは、償還期間が短くとも予算制度上は狭義の借入金として取り扱われる。一時借入金の限度額は、各負担会計の毎年度の予算総則に定められている（https://www.mof.go.jp/policy/exchequer/reference/receipts_payments/term.htm）。
- 21 （国庫余裕金の繰り替え使用）国庫金は一般会計及び特別会計を合わせて統一的に管理されている。国庫余裕金とは一般会計及び特別会計の歳入歳出その他の国庫金の収支差額等により、国庫全体でその時点において生じている余裕の性格を持つ資金である。そこで国庫金を効率的に使用する目的から、支払い上の現金が不足する場合に備え、特別会計等に対して無利子で国庫余裕金の一時的な使用を認めている。

(図表6) 各特別会計の2023年度の借入金等残高

(百万円)

特別会計名	区分	内訳	2023年度期首	増加	減少	2023年度末残高
交付税及び譲与税配付金特別会計	借入金	財政融資資金からの借入	5,566,923	143,724,445	144,659,391	4,631,977
	借入金	民間金融機関からの借入	24,045,372	48,390,990	48,090,936	24,345,426
外国為替資金特別会計	繰替金	国庫余裕金繰替金	22,600,000	43,700,000	48,600,000	17,700,000
	融通証券	外国為替資金証券	86,288,284	329,673,331	322,535,920	93,425,695
財政投融资特別会計 (財政融資資金勘定)	公債	利付国債(2年債)	879,876	—	140,622	739,254
	公債	利付国債(5年債)	29,773,849	—	4,787,782	24,986,067
	公債	利付国債(10年債)	39,719,832	1,376,954	2,796,312	38,300,474
	公債	利付国債(20年債)	18,508,729	857,095	1,573,409	17,792,414
	公債	利付国債(30年債)	8,681,375	794,302	—	9,475,677
	公債	利付国債(40年債)	3,272,474	32,488	—	3,304,963
年金特別会計 (健康勘定)	借入金	財政融資資金からの借入	1,436,701	18,675,256	18,677,122	1,434,834
食料安定供給特別会計 (食糧管理勘定)	融通証券	食糧証券	234,000	665,000	726,000	173,000
食料安定供給特別会計 (漁業共済保険勘定)	借入金	民間金融機関からの借入	10,530	—	2,340	8,190
食料安定供給特別会計 (国営土地改良事業勘定)	借入金	財政融資資金からの借入	19,251	741	4,219	15,773
国有林野事業債務管理特別会計	借入金	財政融資資金からの借入	24,168	—	5,863	18,305
	借入金	民間金融機関からの借入	1,100,872	306,000	336,937	1,069,934
エネルギー対策特別会計 (エネルギー需給勘定)	公債	石油証券	1,160,400	3,335,300	3,335,300	1,160,400
	公債	脱炭素成長型経済構造移行債	—	2,648,941	—	2,648,941
	借入金	民間金融機関からの借入	217,700	217,700	217,700	217,700
	借入金	財政融資資金からの借入	91,227	8,409	19,090	80,545
エネルギー対策特別会計 (原子力損害賠償支援勘定)	公債	原子力損害賠償・廃炉等支援機構国債	2,772,600	—	377,200	2,395,400
	借入金	民間金融機関からの借入	8,202,122	8,339,934	8,202,122	8,339,934
自動車安全特別会計 (空港整備勘定)	借入金	財政融資資金からの借入	536,485	115,524	25,495	626,513
	借入金	地方公共団体からの借入	134,074	—	5,768	128,306
東日本大震災復興特別会計	公債	復興債	5,179,210	3,376,829	3,680,322	4,875,718

(出所：2023年度の各特別会計財務書類より、筆者作成)

なお、国債整理基金特別会計は、一般会計及び特別会計からの繰入れ等の資金を財源として借入金等の償還や利払い等を一体的に管理しており、償還スケジュールにより必要な借換国債の発行を実施しているが、特別会計の財務書類上で借入金等の負債を計上しているのは資金調達を行っている各特別会計であり、国債整理基金特別会計はこれらの借入金等の負債自体を承継していないため、負債計上はしていない。

特別会計に関する法律施行令 (支払元受高)

第13条 各特別会計(国債整理基金特別会計を除く。)においては、当該年度の収納済歳入額、法第15条第1項の規定による一時借入金、融通証券の発行による収入金及び繰替金、同条第3項の規定による繰替金並びに同条第5項の規定による繰替金をもって支払元受高とし、歳出を支出するには、この支払元受高を超過することができない。

(6) 支払元受高制度

一般会計	特別会計
支払元受高制度はない。	支払元受高制度がある(ただし、国債整理基金特別会計を除く)(特会法施行令第13条)。

支払元受高制度とは、各特別会計の現金残高(支払元受高)を超えて支出することができないことを規定したものであり、この現金残高(支払元受高)は、当該年度の収納済歳入額に一時借入金、融通証券(政府短期証券)、国庫余裕金の繰替金等を加えて算定される。なお、国債整理基金特別会計が除外されているのは、公債償還のための資金が一般会計及び他の特別会計から繰り入れられるなど、支払元受高制限の必要性がないためと考えられている。

(7) 繰越し

一般会計	特別会計
会計年度独立の原則（財政法第12条）の例外として繰越明許費（財政法第14条の3）のほか、事故繰越（財政法第42条但書）、継続費年割額の通次繰越（財政法第43条の2）などにより、翌年度もしくは完成年度までに繰越して使用することが認められている。	特別会計の実施する事業によっては、財政法に規定される制度では十分に対応できない場合があり、3特別会計に限り固有の繰越制度がある（特会法第18条）。

特会法

第18条 各特別会計において、毎会計年度の歳出予算における支出残額又は支払義務の生じた歳出金で当該年度の納納の期限までに支出済みとならなかったものに係る歳出予算は、次章において翌年度以降に繰り越して使用することができる旨の定めがある場合に限り、繰り越して使用することができる。

繰越しが認められている3特別会計は、次のとおり。

- ・ 交付税及び譲与税配付金特別会計（特会法第27条）
- ・ 国債整理基金特別会計（特会法第48条）
- ・ 財政投融资特別会計財政融資資金勘定（特会法第70条）

なお、特会法第27条及び第70条は、毎会計年度の歳出予算における支出残額は「翌年度」に繰り越して使用することができるのとされているのに対して、第48条は、毎会計年度の歳出予算における支出残額は「翌年度以降」において繰り越して使用することができるのとされている。前者は毎会計年度の予算残額の全額を翌年度にす

べて繰り越せることである（支出残額の繰越し）のに対して、後者は毎会計年度の予算残額を、翌年度に限定せず使用し終わるまで翌々年度以降にも繰り越せるものである（支出残額の通次繰越し）。

(8) 弾力条項

一般会計	特別会計
予算の国会承認後の事情変更等への対応として、予備費、補正予算の制度がある。	予備費、補正予算に加え、各特別会計において収入増加が確保できる場合には、その範囲内で支出を増加することができる（特会法第7条）。

特別会計においても、予備費、補正予算により、支出の増加に対応する方法はある。しかし、特別会計は特定の歳入をもって歳出に充て一般会計から区分して経理することが前提とされていることから、一般会計や他の特別会計に負担を掛けないのであれば、当該特別会計の予算を超えて増加する収入を財源として予算を超えた支出に充当することは、国会議決を基礎とする限り認めて差し支えないとの考え方により、弾力条項が設けられている。

特会法

(弾力条項)

第7条 各特別会計において、当該特別会計の目的に照らして予算で定める事由により経費を増額する必要がある場合であって、予算で定める事由により当該経費に充てるべき収入の増加を確保することができるときは、当該確保することができる金額を限度として、当該経費を増額することができる。

なお、2025年度「(令和7年度) 特別会計予算総則」²²では、次のように定められている。

²² <https://www.bb.mof.go.jp/server/2025/dlpdf/DL202512001.pdf>

(図表7) 2025年度の予算総則における弾力条項例

(歳入歳出予算の弾力条項等)

第22条 次の表の左欄に掲げる各特別会計において、「特別会計に関する法律」第7条第1項の規定により、当該特別会計の目的に照らして中欄に掲げる事由により経費を増額する必要がある場合であって、右欄に掲げる事由により当該経費に充てるべき収入の増加を確保することができるときは、当該確保することができる金額を限度として、当該経費を増額することができる。

特別会計	経費増額事由	収入増加事由
1 交付税及び譲与税配付金	地方譲与税譲与金に必要な経費の不足	地方揮発油税、森林環境税、石油ガス税、特別法人事業税、自動車重量税、航空機燃料税及び特別とん税の収入の増加
2 地震再保険	再保険金に必要な経費の不足	再保険金支払に必要な積立金からの受入金、借入金その他の収入の増加
3 国債整理基金	債務償還費、利子等に必要な経費の不足	国債の償還金、利子並びに発行及び償還に関する諸費の支出に充てるための他会計からの受入金の増加
	前年度発行の償還期間1年以下の公債の償還に必要な経費の不足	借換国債の発行による公債金収入の増加

(9) 企業会計の慣行を参考とした特別会計財務書類の国会提出

一般会計	特別会計
<p>企業会計の慣行を参考とした各省庁別及び全体の一般会計財務書類の国会提出は義務付けられていない。なお、一般会計、特別会計を合算した「国の財務書類」に加え、これに独立行政法人等を連結した「国の連結財務書類」が作成され財務省のHP²³に公表されると共に、各省庁のHPにも省庁別財務書類が公表されている²⁴。</p>	<p>企業会計の慣行を参考にして資産、負債の状況等に関する財務情報を作成し、会計検査院の検査を経て国会に提出することとされている(特会法第19条)。</p>

行革法の規定を踏まえて、特会法では特別会計の財務書類に関する規定が設けられ、特会法のほか、特会法施行令第1章第8節、特別会計の情報開示に関する省令において、情報開示の内容や作成する原則(省庁別財務書類の作成基準²⁵)が定められている。

また、財務省及び各省のHPにおいては、省庁別財務書類、省庁別連結財務書類、国の財務書類、国の連結財務書類、特別会計の財務書類が公表されている。

4. 最後に

1890年(明治23年)に特別会計が創設され、130年以上が経つ。

これまでの間、特別会計は様々な政治や行政の状況によりその数や規模は増減してきたが、特別会計改革などにより直近10年間では大きな増減はない。特別会計改革や特会法の制定により、現在の特別会計は、それ以前に比較し、おそらく「分かりやすく」なっていると思われる。加えて、特別会計には、一般会計と区分して経理することにより事業別に受益と負担の関係や収支を明瞭にできる点や弾力的な運営ができる点などのメリットもある。他方で、一般会計と特別会計間、各特別会計間の繰入れ(資金の流れ)が複雑化し、特別会計予算全体としては重複計上された部分もあるため、財政の一覧性の面から特別会計を含めた国の財政の全容を把握するには、一般会計及び特別会計に関する専門的知見が欠かせない。

この点、財務省主計局では毎年度、「特別会計ガイドブック」を作成し特別会計の全容をわかりやすく伝える取組みを継続しており、当取組みは引き続き期待したい。

加えて、2014年度以降の国の財務書類については、ストック、フローの状況や推移、各年度の概略をわかりやすく可視化した「「国の財務書類」ダッシュボード」²⁶も公表しているが、このダッシュボードの取組みを更にマクロ(国の財務書類)からミクロ(特別会計財務書類や会計間の資金の流れ、特定の資金など)に深化させる取組みにも期待したい。

(参考文献)

「五訂版予算と財政法」(小村武著)新日本法規

以上

²³ https://www.mof.go.jp/policy/budget/report/public_finance_fact_sheet/fy2023/national/kuninozaimurenketu2023.html

²⁴ https://www.mof.go.jp/policy/budget/report/public_finance_fact_sheet/fy2023/link.html

²⁵ https://www.mof.go.jp/about_mof/councils/fiscal_system_council/sub-of_fiscal_system/report/zaiseidg160617/zaiseidg160617b.htm

²⁶ <https://app.powerbi.com/view?r=eyJrIjoiYmU4OWYxNDktZjkzYy00MDExLWJhNjktNDRhNjdiYTM3ZTc1liwidCI6IjY0YTZyNTIhLWZlZTltNDIhYy1hOTRlTmZMDk2MzQyMjc0OCJ9>

会計基準等開発動向

2025年6月10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。 今後、公開草案に寄せられたコメントを検討することが予定されている。
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（ECLモデル）を開発の基礎として検討が進められている。 現在、金融機関において適用されるIFRS第9号を出発点として適切な引当水準を確保したうえで実務負担に配慮した会計基準の開発及び一般事業会社における取扱いに関する検討を継続しつつ、IFRS第9号及びIFRS第7号「金融商品：開示」の定めを取入れ方並びに減損プロジェクトの範囲に含めた領域に関する金融商品の分類及び測定の定め等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。
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。

項目	内容	ステータス
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て、後発事象に関する会計基準の開発を行う。	2024年12月より検討が開始されている。監査基準報告書560実務指針第1号「後発事象に関する監査上の取扱い」の移管方針について検討され、公開草案の文案の検討が行われている。
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を行う。	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。

■基準諮問会議でテーマアップの可否を審議中

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

■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にはせず、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

■公開草案公表中

項目	内容	ステータス
会計制度委員会研究報告「補助金等の会計処理及び開示に関する研究報告」	現時点において我が国に補助金等に関する会計基準が存在しておらず、補助金等に係る会計処理及び開示について、様々な実務が行われていることが想定されることを踏まえて、2022年10月に補助金等検討専門委員会を設置し、補助金等に関する会計処理及び開示について研究を重ね、会計制度委員会研究報告「補助金等の会計処理及び開示に関する研究報告」（公開草案）として公表し、広く意見を求めることとしたもの。	2025年2月19日付で、会計制度委員会研究報告「補助金等の会計処理及び開示に関する研究報告」（公開草案）が公表され、2025年4月19日まで意見募集が行われていた。

【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（案）	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。	2025年6月6日付で左記改正案が公表され、2025年7月7日まで意見募集が行われている。なお、改正後の規定は、公布の日から施行するとされている。

【法務省】

項目	内容	ステータス
該当なし		

新刊書籍のご案内

表解 IFRS・日本・米国会計基準の徹底比較 有限責任監査法人トーマツ 著 (株)中央経済社

本書は、前著「表解 IFRS・日本・米国基準の徹底比較」の刊行後に公表された会計基準を反映し、2024年12月31日現在のIFRS・日本・米国会計基準の主な要求事項、およびその差異を比較表で一覧できる書籍です。

本書は最新トピックであるIFRS18号や日本の新リース基準、米国の費用分解の開示規定についても取り上げています。連結決算、会計基準間の移行作業、およびその他の財務経理実務、または財務会計の学習にも活用できる一冊となっています。

価格 8,360円(税込)
2025年6月5日刊
ISBNコード：
978-4-502-53991-6



発行済の書籍についてはWebサイトでご覧下さい。
市販の書籍 <https://www.deloitte.com/jp/ja/our-thinking/publications.html>

会計情報

発行日 令和7年6月20日(毎月20日発行)
第587 7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@tohatsu.co.jp

有限責任監査法人トーマツ <http://www.deloitte.com/jp/audit>
トーマツ会計情報 <http://www.deloitte.com/jp/atc>

本誌掲載の記事等の無断複写・複製を禁じます。

Deloitte. デロイトトーマツ

デロイトトーマツグループは、日本におけるデロイト アジア パシフィック リミテッドおよびデロイトネットワークのメンバーであるデロイト トーマツ合同会社ならびにそのグループ法人(有限責任監査法人トーマツ、デロイト トーマツ リスクアドバイザー合同会社、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、リスクアドバイザー、コンサルティング、ファイナンシャルアドバイザー、税務、法務等を提供しています。また、国内約30都市に約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(オーストラリア、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ー、リスクアドバイザー、税務・法務などに関連する最先端のサービスを、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、クライアントの改革と繁栄を促し、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