

---

プロジェクト **四半期報告書制度の見直しへの対応**

項目 **原価差異の繰延処理及びみなし取得日の取扱い**

---

## I. 本資料の目的

1. 本資料は、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「四半期会計基準」という。）第 12 項で認められている原価差異の繰延処理（以下「原価差異の繰延処理」という。）及び第 16 項で認められている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（以下「みなし取得日」という。）について、「(仮称) 中間会計基準等」での取扱いについてご意見を伺うことを目的としている。

## II. 検討の経緯

2. 2007 年の四半期会計基準等の開発時の検討では、上場会社等においては、半期報告制度が廃止されて四半期報告制度へ統一され、中間財務諸表が第 2 四半期の四半期財務諸表に置き換わり、第 1 四半期、第 2 四半期、第 3 四半期という形で四半期財務諸表により開示が行われること等を前提として議論が行われた（四半期会計基準第 32 項）。検討の結果、四半期決算では年度決算や中間決算よりも短い会計期間の中で企業集団又は企業の財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの状況に関する情報を適切に提供しなければならないという点を踏まえて、四半期連結財務諸表及び四半期個別財務諸表作成のための特有の会計処理（以下「四半期特有の会計処理」という。）が定められ、また、四半期決算日が設けられたことを踏まえたみなし取得日の取扱いの改正が行われた。
3. 今回の金融商品取引法等の一部を改正する法律案要綱では、「上場会社に対する期中の業績等の開示について、現在の 3 ヶ月ごとの開示から 6 ヶ月ごとの開示に頻度を落とし（四半期報告書制度の廃止）、上場会社に対して、四半期報告書に代わり半期報告書の提出を義務付ける」とされていることから、中間会計期間（6 か月）を前提とすることにより、前項の論点については、従来の中間財務諸表や四半期財務諸表の考え方との整理が必要と考えられる。このため、以下で検討を行う。

## III. 四半期特有の会計処理

**(四半期会計基準における会計処理)**

4. 四半期会計基準では、四半期特有の会計処理<sup>1</sup>として、原価差異の繰延処理を認めている。
5. 四半期会計基準第 12 項では、「標準原価計算等を採用している場合において、原価差異が操業度等の季節的な変動に起因して発生したものであり、かつ、原価計算期間末までにはほぼ解消が見込まれるときには、継続適用を条件として、当該原価差異を流動資産又は流動負債として繰り延べることができる。」としており、原価差異の繰延処理を認めている。
6. 当該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際に、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」ため、中間財務諸表作成基準に基づき中間財務諸表を作成する場合には適用が認められないものの、「四半期決算では、年度決算や中間決算よりも短い会計期間の中で企業集団又は企業の財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの状況に関する情報を適切に提供しなければならない」ことを理由に、「一定の条件を満たした場合には、継続適用を条件に四半期特有の会計処理として認める」としている（四半期会計基準第 49 項）。

**(事務局の分析)**

7. ここで、原価差異の繰延処理は、恣意的な判断の介入の余地が大きい等の理由により中間財務諸表作成基準の改訂時に削除されているため、「(仮称) 中間会計基準等」において認めるかが論点になると考えられる。
8. 「(仮称) 中間会計基準等」の対象となる半期報告書は、中間財務諸表作成基準と同様に会計期間が 6 か月であることから、年度決算や中間決算よりも短い 3 か月であることを理由に認められていた四半期会計基準とは状況が異なると考えられる。このため、「(仮称) 中間会計基準等」においては、原価差異の繰延処理を認めないことも考えられる。
9. しかしながら、原価差異の繰延処理は、2007 年の四半期会計基準開発時において、

---

<sup>1</sup> 四半期会計基準第 14 項では、「税金費用については、四半期会計期間を含む年度の税引前当期純利益に対する税効果会計適用後の実効税率を合理的に見積り、税引前四半期純利益に当該見積実効税率を乗じて計算することができる。」とされており、四半期特有の税金費用の計算が認められているが、この取り扱いは、中間財務諸表作成基準第二. 二と同様の取扱いを定めているものであるため、論点として取り上げていない。

『実績主義』を採用しつつ、四半期財務諸表では、中間財務諸表よりも売上原価が操業度等により大きく変動し、売上高と売上原価の対応関係が適切に表示されない可能性があるため、例外的に四半期特有の会計処理を認めた方が経済的実態をより適切に表し、財務諸表利用者に対して将来の業績予測に資する情報を提供することができるという見方などを踏まえ、検討されたものである(四半期会計基準第49項)。

10. 前項までの考え方を踏まえ、直近1年の四半期報告書では22社が原価差異の繰延処理を採用しており、中間財務諸表作成基準と同様に原価差異の繰延処理を廃止することとした場合には一定の影響があると考えられる。ここで、「(仮称)中間会計基準等」の適用対象となる半期報告書については、現行の第2四半期報告書と同程度の記載内容が想定されていることから、現行の四半期会計基準の会計処理及び取扱いを踏襲し、(仮称)中間会計基準等においても、原価差異の繰延処理を認めることが考えられるかどうか。

#### ディスカッション・ポイント

本資料第7項から第10項に記載した事務局の分析及び提案について、ご意見をお伺いしたい。

## IV. みなし取得日

### (四半期会計基準における会計処理)

11. 四半期会計基準第16項では、「四半期連結財務諸表を作成するにあたり、支配獲得日、株式の取得日又は売却日等が子会社の四半期会計期間の末日以外の日である場合には、当該日の前後いずれかの四半期会計期間の末日等に支配獲得、株式取得又は売却等が行われたものとみなして処理することができる。」としており、子会社の四半期決算日をみなし取得日とすることが認められている。
12. 四半期会計基準公表前の日本公認会計士協会会計制度委員会報告第7号「連結財務諸表における資本連結手続に関する実務指針」(以下、「資本連結実務指針」という。)第7項では、みなし取得日に「中間決算日が含まれる」とされていたが、「四半期連結財務諸表の作成においても、中間連結財務諸表での取扱いと同様、子会社を含む企業集団の経済実態を適切に反映させるため、この決算日には四半期決算日を含む」とした(四半期会計基準第52項)。

13. この改正より、資本連結実務指針第7項では、「支配獲得日、株式の取得日又は売却日等が子会社の決算日以外の日である場合には、当該日の前後いずれかの決算日に支配獲得、株式の取得又は売却等が行われたものとみなして処理することができる」とされている。この場合、支配獲得日は、当該決算日をいうものとする。また、この場合の決算日には四半期決算日又は中間決算日が含まれる」とされている。

#### (事務局の分析)

14. 改正法案において四半期報告書制度が廃止されることから、金融商品取引法上廃止される四半期決算日を、「(仮称) 中間会計基準等」においてみなし取得日として認めるかが論点になると考えられる。
15. 改正法案では四半期決算日が金融商品取引法上存在しないため、四半期会計基準第16項で使用されている「四半期会計期間の末日」を引き続きみなし決算日とする場合には、決算日でない中間会計期間の期中の特定の期日をみなし取得日とすることになると考えられる。ここで、子会社の資産及び負債は、原則として支配獲得日に時価評価して連結することとしており（企業会計基準第22号「連結財務諸表に関する会計基準」（以下「連結会計基準」という。）第20項）、みなし取得日の取扱いは容認規定としている（連結会計基準注5及び資本連結実務指針第7項）ことから、金融商品取引法において四半期決算が廃止されても、年度又は中間会計期間より支配獲得日に近い特定の期日に決算が行われる場合には、当該決算日をみなし取得日とすることが否定されるものではないと考えられる。
16. また、四半期決算短信制度では引き続き第1四半期及び第3四半期連結財務諸表が開示され、年度と中間会計期間末以外の決算日をみなし取得日とすることが認められない場合には、四半期決算短信と半期報告書で連結の範囲が異なることとなる可能性があり、同一の企業が複数の制度で異なる連結財務諸表を開示することは、「(仮称) 中間会計基準等」の適用対象となる半期報告書については、現行の第2四半期報告書と同程度の記載内容が想定されているとする改正法の趣旨と異なる結果となる可能性があると考えられる。
17. 上記を踏まえ、現行の四半期会計基準第16項の「子会社の支配獲得日等が子会社の四半期会計期間の末日以外の日である場合に、当該日の前後いずれかの四半期会計期間の末日等に支配獲得等が行われたものとみなして処理することができる」という記述を、以下に変更することが考えられるがどうか<sup>2</sup>。

---

<sup>2</sup> この場合、資本連結実務指針第7項（本資料の第13項参照）において、年度のみなし取得日の取扱いについても併せて変更する予定である。

(HP では非公表)

**ディスカッション・ポイント**

本資料第 14 項から第 17 項に記載した事務局の分析及び提案について、ご意見をお伺いしたい。

以 上