

2024年1月18日

企業会計基準委員会 御中

PwC Japan 有限責任監査法人 品質管理本部
コーポレート・レポート・レポート・サービス部

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）」等に対するコメント

貴委員会から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。）について、コメントを表明する機会をいただき御礼申し上げます¹。

私どもの意見を、下記のとおり提出いたしますので、今後の審議においてご検討いただきたく、お願い申し上げます。

記

貴委員会の本公開草案において示された、開発にあたっての基本的な方針である半期報告書制度の概要を前提として、中間財務諸表の記載内容が従前の第 2 四半期報告書と同程度の記載内容となるように会計処理および開示を引き継ぎ、また会計処理の見直しにより企業の実務負担が生じないよう従来の四半期での実務が継続して適用可能となる提案の方向性を支持する。また、四半期会計基準等²を統合した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ついて支持する。

しかしながら、実務における新基準の円滑な導入の観点から、いくつかご検討いただきたい点があるため、本公開草案に付された質問項目に対する意見について、以下に記載する。

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。

本公開草案の提案に同意する。

¹ 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）」を「本会計基準案」、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）」を「本適用指針案」とし、本会計基準案および本適用指針案を合わせて「本公開草案」としています。

² 企業会計基準第 12 号「四半期財務諸表に関する会計基準」およ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」を合わせて「四半期会計基準等」としています。

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。

1. 企業結合に係る暫定的な会計処理の確定の適用範囲

【意見】

企業結合に係る暫定的な会計処理の確定の適用範囲について、従前の第2四半期報告書における四半期財務諸表と同程度の取扱いとなるよう、本会計基準案第15項および第30項の記載の見直しをご検討いただきたい。

【理由】

本会計基準案第15項および第30項における企業結合に係る暫定的な会計処理の確定に関する提案では、「企業結合に係る暫定的な会計処理の確定した中間連結会計期間においては、（中略）、企業結合日の属する中間連結会計期間に遡って当該確定が行われたかのように会計処理を行う。」とされている。「中間会計期間」は、本会計基準案第5項(1)において「年度が開始した日以降6か月の期間」と定義されている。この定義を前述の提案に当てはめた場合、前年度下期に企業結合があり、当年度上期（中間会計期間）に暫定的な会計処理の確定があった場合には、本会計基準案の適用範囲に含まれないと考えられる。従前の第2四半期報告書における四半期財務諸表と同程度の取扱いとなるように、「中間連結会計期間に遡って」を「連結会計期間又は中間連結会計期間に遡って」とするなど記載の見直しをご検討いただきたい。

2. みなし取得日また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またはみなし売却日の定めについては、従前の第2四半期報告書における四半期財務諸表と同程度の取扱いとなるよう、本会計基準案第20項の決算日等の記載の見直しをご検討いただきたい。

【理由】

中間会計期間におけるみなし取得日またはみなし売却日の定めについて、本会計基準案第20項では、支配獲得日等が「子会社の中間会計期間の末日以外の日」である場合に、当該日の「前後いずれかの決算日等」に支配獲得等が行われたものとみなして処理するとし、「この決算日等には、期首、中間会計期間の末日又は中間会計期間の期間内で適切に決算が行われた日を含む」としている。上述の1. のとおり、中間会計期間は「年度が開始した日以降6か月の期間」と定義されており、取得や売却が子会社の中間会計期間の期間内ではなく、子会社の下期中（例えば、子会社の第3四半期決算日付近）に行われた場合の取扱いが明確でないと考えられる。上述の1. と同様、本公開草案における会計処理が四半期会計基準等における会計処理を変更しないことを企図しているのであれば、本会計基準案第20項の記載について、例えば次のように見直すことをご検討いただきたい。

20. 中間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中間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決算日等に支配獲得、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。この決算日等には、期首、中間会計期間の末日又は中間会計期間の期間内でその他の適切に決算が行われた日を含む。

3. 中間洗替え法と中間切放し法の従前の四半期財務諸表における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、従前の四半期財務諸表において採用していた会計方針と異なる会計方針の採用が認められるのか、または継続性が求められるのかについて明確にすべきと考える。

【理由】

本適用指針案第 4 項において、「中間会計期間末における有価証券の減損処理にあたっては、中間切放し法と中間洗替え法のいずれかの方法を選択適用することができる。この場合、いったん採用した方法は、原則として継続して適用する必要がある。」旨が定められている。しかしながら、新たな半期報告書制度における中間財務諸表を従来の四半期報告と異なるものと捉える場合、例えば、これまで四半期切放し法を採用していた企業が本公開草案確定後の「中間財務諸表に関する会計基準」に従って当該中間財務諸表において中間洗替え法を採用することは可能とも考えられる。この点、本公開草案における取扱いが明確でなく、実務において多様性が生じる可能性がある。新基準の適用を契機として従前と異なる会計方針の採用が認められるのか、または継続性が求められるのか、その取扱いを明確にすべきと考える。

なお、棚卸資産の評価についても同様と考える。

4. 有価証券の減損処理および棚卸資産の簿価切下げに係る切放し法の経過措置

【意見】

有価証券の減損処理および棚卸資産の簿価切下げに係る切放し法の会計処理について、第 3 四半期に会計処理を行った場合に年度決算でも継続して適用可能という理解でよいか確認させていただきたい。

【理由】

本公開草案では、期首から 6 か月間を 1 つの会計期間（中間会計期間）とした場合と、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で差異が生じる可能性がある項目については、会計処理の見直しにより企業の実務負担が生じないよう従来の四半期での実務が継続して適用可能となる経過措置が定められている。上場会社においては引き続き取引所規則に基づき第 1・第 3 四半期決算短信の報告が行われ、期中財

務諸表に関する会計基準等の開発が行われるまで四半期会計基準等の適用が予定されていることに鑑みると、第3四半期において切放し法を適用したものとして、年度決算において有価証券の減損の判定を行うことが想定される。しかしながら、本公開草案の提案からはこの点が必ずしも明確でないため、従来の四半期での実務が継続して適用可能となることを確認させていただきたい。

なお、棚卸資産の評価についても同様と考える。

5. 従前の四半期財務諸表および中間財務諸表の呼称と適用範囲の関係性について

【意見】

「財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則」等の改正案で提案されている第一種中間財務諸表および第二種中間財務諸表との関係を結論の背景等に記載することをご検討いただきたい。

【理由】

本公開草案の直前に金融庁から公表された「財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則」等の改正案では、従前の四半期財務諸表を第一種中間財務諸表、従前の中間財務諸表を第二種中間財務諸表として中間財務諸表の作成方法等を含め規定することが提案されている。本会計基準案第4項で適用範囲が定められているものの、第一種中間財務諸表および第二種中間財務諸表の名称では記載がないため、当該名称がそのまま最終規則において用いられる場合には、それらと本公開草案との関係について結論の背景で補足する方が中間財務諸表利用者の理解に資すると考える。

6. 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】

本公開草案で提案されている他の会計基準等の読み替えの方針について、当該他の会計基準等の範囲に日本公認会計士協会（以下「JICPA」という。）が公表する実務指針等が含まれるのであれば、その旨を結論の背景等に明記いただきたい。

【理由】

本会計基準案第38項では、他の会計基準等の読み替えの方針が提案されている。本公開草案の最終化に当たっては、JICPAが公表する実務指針等にも影響があると考えられるが、当該他の会計基準等の範囲にJICPAが公表する実務指針等が含まれているのかどうか明確ではない（例えば、「金融商品会計に関するQ&A」Q31など）。現状、JICPAが公表する実務指針等についてJICPAから貴委員会への移管が完了していないため、他の会計基準等にJICPAが公表する実務指針等が含まれるのであれば、その旨を明確にする方が実務における円滑な制度移行に資すると考える。

以 上