

プロジェクト 四半期報告書制度の見直しへの対応

項目 四半期、第一種中間財務諸表及び第二種中間財務諸表の取扱いの明確化の検討

I. 本資料の目的

- 第 528 回企業会計基準委員会（2024 年 6 月 20 日開催）では、今後、次の会計基準等について四半期財務諸表、第一種中間財務諸表及び第二種中間財務諸表の取扱いの明確化を検討するとしていた。

（四半期及び第一種中間財務諸表の取扱いを定めていないもの）

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」（以下「自己株式等会計基準」という。）
2	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。）
3	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」
4	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」

（第二種中間財務諸表の取扱いを定めていないもの）

5	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」
6	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」
7	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」
8	企業会計基準第 25 号「包括利益の表示に関する会計基準」
9	企業会計基準第 30 号「時価の算定に関する会計基準」
10	企業会計基準第 21 号「企業結合に関する会計基準」

（追加の検討が考えられるもの）

11	移管指針第9号「金融商品会計に関する実務指針」
----	-------------------------

2. 本資料は、前項の項目のうち「四半期及び第一種中間財務諸表の取扱いを定めていないもの」及び「追加の検討が考えられるもの」について、取扱いの明確化に関する事務局の分析及び提案をお示しすることを目的としている。
3. なお、会計基準等の用語を具体的にどのように置き換えるかについては、今後、四半期会計基準等¹と中間会計基準等²を統合した会計基準等の開発の要否を検討する際に併せて検討する予定である。

ディスカッション・ポイント

事務局の分析及び提案について、ご意見を伺いたい。

以 上

¹ 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。）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「四半期適用指針」という。）を合わせて「四半期会計基準等」という。

² 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「中間会計基準」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」（以下「中間適用指針」という。）を合わせて「中間会計基準等」という。

II. 事務局の分析及び提案

(四半期及び第一種中間財務諸表の取扱いを定めていないもの)

4. 個別の会計基準等において、年度の取扱いに追加して中間（第二種中間財務諸表）の取扱いを定めているが四半期の取扱いを定めていないもののうち、四半期会計基準等（及び中間会計基準等）においても取扱いを定めていない項目についての事務局の分析及び提案は次のとおりである（下線は事務局が追加している。）。

会計基準等	第二種中間財務諸表の取扱い	年度の取扱い	事務局の分析	事務局の提案
<p>会計処理</p> <p>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」</p> <p>結論の背景</p> <p>自己株式の会計処理及び表示</p> <p>自己株式の処分</p> <p>42. また、その他資本剰余金の残高を超える自己株式処分差損が発生した場合の会計処理については、以下の方法が考えられる。</p> <p>(1) 負の値となったその他資本剰余金を、その都度、その他利益剰余金（繰越利益剰余金）で補てんし、その残高を確定する方法</p> <p>(2) 負の値となったその他資本剰余金を、会計期間末において、その他利益剰余金（繰越利益剰余金）で補てんし、その残高を確定する方法</p> <p>これについては、その他資本剰余金の額の増減が同一会計期間内に反復的に起こり得ること、(1)の方法を採用した場合、その他資本剰余金の額の増加と減少の発生の順番が異なる場合に結果が異なることなどを理由に、(2)の方法が適切と考えた。</p> <p>したがって、例えば、<u>中間決算日</u>又は会社法における臨時決算日(会社法第441条第1項)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には、<u>中間決算等</u>において、その他利益剰余金（繰越利益剰余金）で補てんすることとなる。また、年度決算においては、<u>中間決算等</u>における処理を洗替処理することとなる。</p>	<p>中間期末は洗替えにより計上</p>	<p>年度で確定計上</p>	<p>同一会計期間内にその都度、残高を確定する方法と会計期間末に残高を確定する方法を比較し、「その他資本剰余金の額の増加と減少の発生の順番が異なる場合に結果が異なることなど」を理由に、会計期間末に残高を確定する方法が適切と考えたとしている。</p> <p>年度で確定計上するとしたため、中間決算等においては洗替えによる計上になると例示したものと考えられる。</p> <p>自己株式等会計基準は、四半期会計基準等公表前に公表されており、四半期会計基準開発時に改正又は修正が行われていないため、四半期（及び第一種中間財務諸表）についての取扱いを定めていないものと考えられる。</p> <p>四半期の取扱いについて、これまで実務に多様性があるとの意見は寄せられていない。</p>	<p>同一会計期間内にその他資本剰余金の額の増加と減少の発生の順番が異なる場合に結果が異なるように、年度で確定計上とし、第二種中間財務諸表の中間の取扱いについて洗替えとした趣旨を踏まえると、同一会計期間内である四半期及び第一種中間財務諸表の中間の取扱いについても、第二種中間財務諸表の取扱いと同様に洗替えとすることが考えられるかどうか。</p>
<p>企業会計基準第4号「役員賞与に関する会計基準」</p> <p>結論の背景</p> <p>会計上の考え方</p> <p>14. <u>中間財務諸表</u>における役員賞与の会計処理は、財務諸表における</p>	<p>一定の条件を満たす場合に費用計上しないことができる。</p>	<p>費用計上</p>	<p>役員賞与会計基準の公開草案では、中間財務諸表作成基準において、「中間財務諸表は、原則として年度決算に適用される会計処理の原則及び手続に準拠して作成しなければならない。」とされていることを踏まえ、中間財務諸表における会</p>	<p>四半期及び第一種中間財務諸表の中間についても、事業年度の業績等が確定していない期中であるという点は、第二種中間</p>

会計基準等	第二種中間財務諸表の取扱い	年度の取扱い	事務局の分析	事務局の提案
<p>会計処理に準じて処理する。</p> <p>なお、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<u>中間会計期間</u>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、<u>中間会計期間</u>においては、費用処理しないことができる。</p>			<p>計処理を定めていなかったが、「実務上は、事業年度の業績連動型の役員賞与制度を採用している場合のように、中間期において役員賞与の額の合理的な見積もりが困難なケースもある」等のコメントが寄せられたため、役員賞与会計基準の公表に伴い適用を終了した実務対応報告第13号「役員賞与の会計処理に関する当面の取扱い」において認められていた費用処理しないことができるとする取扱いを定めたものである。</p> <p>役員賞与会計基準の公開草案に寄せられたコメントへの対応では、中間等の取扱いに関連して、「必要があれば、四半期会計基準の検討範囲とするが、現時点では本会計基準以上の取扱いを改めて四半期会計基準で記載する必要はないものと考えている。」としていた。</p> <p>その後に公表された四半期会計基準等では、役員賞与の会計処理について四半期の取り扱いを個別に定めることはしていない。</p> <p>四半期の取扱いについて、これまで実務に多様性があるとの意見は寄せられていない。</p>	<p>財務諸表の中間と共通しており、四半期及び第一種中間財務諸表の取扱いについても、第二種中間財務諸表の取扱いと同様とすることが考えられるがどうか。</p>
<p>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」</p> <p>適用指針</p> <p>その他</p> <p>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</p> <p>63. <u>中間会計期間</u>において減損処理を行った場合には、年度決算までに資産又は資産グループに新たな減損の兆候があり追加的に減損損失を認識すべきであると判定される場合を除き、年度決算において、<u>中間会計期間</u>を含む事業年度全体を対象として改めて会計処理を行わない（第145項参照）。</p> <p>結論の背景</p> <p>その他</p> <p>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</p> <p>145. 年度決算では、<u>中間会計期間</u>を含む事業年度全体を対象として改めて会計処理が行われる（中間財務諸表作成基準 注解（注1）参照）。</p>	<p>中間で減損処理を行った場合、新たな兆候がある場合を除き、年度で改めて減損処理は行わない。</p>	<p>減損の兆候がある場合、減損の認識及び測定を行う。</p>	<p>固定資産の減損は、固定資産の収益性の低下により投資額の回収が見込めなくなった状態が相当程度に確実な場合に限って行う会計処理であるため、中間財務諸表作成基準注解（注1）の適用はなく、新たな兆候がある場合を除き、年度で改めて減損処理は行わないとしている。</p> <p>固定資産適用指針は、四半期会計基準等公表前に公表されており、四半期会計基準開発時に改正又は修正が行われていないため、四半期（及び第一種中間財務諸表）についての取扱いを定めていないものと考えられる。</p>	<p>減損処理が、固定資産の収益性の低下により投資額の回収が見込めなくなった状態が相当程度に確実な場合に限って、回収可能性を反映させるように帳簿価額を減額する会計処理であり、直接的に貸借対照表価額を求めるものではないという点については、四半期及び第一種中間財務諸表の中間についても同様であると考えられる。</p> <p>このため、四半期及び第一種中間財務諸表の中間の取扱いについても、第二種中間財務諸表</p>

会計基準等	第二種中間財務諸表の取扱い	年度の取扱い	事務局の分析	事務局の提案
<p>ただし、減損処理は、固定資産の収益性の低下により投資額の回収が見込めなくなった状態が相当程度に確実な場合に限って、回収可能性を反映させるように帳簿価額を減額する会計処理であり（減損会計意見書 三 3.及び四 2.(2)①参照）、たな卸資産の評価基準としての低価基準等とは異なり、直接的に貸借対照表価額を求めるものではない。このため、本適用指針では、<u>中間会計期間</u>において減損処理を行った場合でも、年度決算までに資産又は資産グループに新たな減損の兆候があり追加的に減損損失を認識すべきであると判定されるときを除いて、年度決算において、<u>中間会計期間</u>を含む事業年度全体を対象として改めて会計処理を行わないものとした（第 63 項参照）。</p>				<p>の取扱いと同様とすることが考えられるかどうか。</p>
<p>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」</p> <p>2. デット・エクイティ・スワップ実行時における債権者側の会計処理（略）</p> <p>(3) 取得した株式の取得時の時価</p> <p>取得した株式の取得時の時価は、算定日において市場参加者間で秩序ある取引が行われると想定した場合の、当該取引における資産の売却によって受け取る価格とする（金融商品会計基準第 6 項）。</p> <p>当該時価を算定するにあたっては、市場参加者が算定日において当該資産又は負債の時価を算定する際に考慮する当該資産又は負債の特性を考慮する（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」第 4 項(1)）ために、債権放棄額や増資額などの金融支援額の十分性（例えば、実質的な債務超過を回避したと考えられるかどうか）、債務者の再建計画等の実行可能性（例えば、近い将来に完了することが予想されるかどうか）、株式の条件（例えば、優先株式の場合は配当や償還の条件、普通株式への転換の条件など）等、市場参加者が考慮する要因を適切に考慮したうえで、時価を算定する（注 1）。この場合、本実務対応報告が対象とするデット・エクイティ・スワップについては、債務者が財務的に困難な場合に債務者の再建の一手法として行われており、債権者が取得する債務者の発行した株式の時価は、消滅した債権に関する直前の決算期末（<u>中間期末</u>を含む）の帳簿価額（注 2）を上回らないと想定される。すなわち、実行時点において利益が発生する</p>	<p>年度と同様の取扱いである（取得した株式の時価は、直前の決算期末（中間期末を含む）の帳簿価額を上回らないと想定される。）。</p>	<p>取得した株式の時価は、直前の決算期末（中間期末を含む）の帳簿価額を上回らないと想定される。</p>	<p>取得した株式の時価は、算定日において想定される価格であるとしており、「債権者が取得する債務者の発行した株式の時価は、消滅した債権に関する直前の決算期末（中間期末を含む）の帳簿価額を上回らないと想定される」という記載は、取得した株式の時価の算定について直接的に定めたものではなく、算定された時価と消滅した債権の帳簿価額の想定される関係を説明したものであると考えられる。</p>	<p>左記の記載は取得した株式の時価の算定について直接定めているものではないため、特段の対応を行わないことが考えられるかどうか。</p>

会計基準等	第二種中間財務諸表の取扱い	年度の取扱い	事務局の分析	事務局の提案
<p>のは、極めて例外的な状況に限られることとなる。</p> <p>(注1) この時価の算定は、市場価格のない株式等の減損処理における発行会社の財政状態の悪化の判断や回復可能性の判定（金融商品実務指針第92項参照（これに係る金融商品会計Q&A Q33及びQ34も参照のこと。））とは異なることに留意する必要がある。</p> <p>(注2) 債権放棄後、債権の一部についてデット・エクイティ・スワップが実行された場合で、残った債権の回収可能性が直前の決算期末（中間期末を含む）に比べ大きく改善されないようなケースでは、単に債権放棄後の帳簿価額をさすのではなく、消滅した当該債権の一部分の取得原価又は償却原価に、直前の決算期末（中間期末を含む）の当該債権全体の帳簿価額（帳簿価額については、「(2)取得した株式の取扱い」を参照のこと。）を取得原価又は償却原価で除した比率を乗じた金額として考えることが適当である。</p> <p>また、市場価格のない株式については、取得した株式の取得時の時価を直接的に算定する方法に代えて、適切に算定された実行時の債権の時価を用いて、当該株式の時価を算定することも考えられる。ただし、この場合にも、当該時価は、消滅した債権に関する直前の決算期末（中間期末を含む）の帳簿価額(注2)を上回らないと想定され、実行時点では、利益が発生しないこととなる。</p> <p>(略)</p>				

(追加の検討が考えられるもの)

5. 個別の会計基準等において、年度の取扱いに追加して中間決算日及び四半期決算日の取扱いが定められているが、中間会計基準等の読替規定により「直前四半期決算日の翌日」を「直前中間決算日の翌日」と読み替えた場合にこれまでの四半期の会計処理と異なる可能性があり、追加の検討が必要とした項目についての事務局の分析及び提案は次のとおりである（下線は事務局が追加している。）。

会計基準等	年度、四半期、第一種中間財務諸表及び第二種中間財務諸表の取扱い	事務局の分析	事務局の提案
<p>会計処理</p> <p>移管指針第9号「金融商品会計に関する実務指針」</p> <p>有価証券の保有目的区分の変更</p> <p>(保有目的区分等の変更時期)</p> <p>81. 有価証券の保有目的区分を変更して振替を行う場合のうち第87項から第89項については、期中に変更の決定が行われ又は変更すべき事実の発生があったとしても、変更が期首（直前中間決算日又は直前四半期決算日の翌日を含む。）になされたものとみなして、振替の処理を行うことができる。部分純資産直入法から全部純資産直入法への変更又は全部純資産直入法から部分純資産直入法への変更は、同一の保有目的区分における評価差額に係る会計処理方法の変更であり、会計方針の変更に該当するため、企業会計基準第24号「会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」（以下「過年度遡及会計基準」という。）に従って会計処理を行う。</p>	<p>有価証券の保有目的の変更（売買目的有価証券から子会社又は関連株式、その他有価証券から子会社又は関連株式、子会社又は関連株式から売買目的有価証券又はその他有価証券）は、原則として事象の発生時に振替の処理を行うこととなるが、変更が期首（直前中間決算日又は直前四半期決算日の翌日を含む。）になされたものとみなすことができるとする定めである。</p>	<p>中間決算日及び四半期決算日の取扱いが定められているが、中間会計基準等の読替規定により、「直前四半期決算日の翌日」を「直前中間決算日の翌日」と読み替えた場合、以下のようにこれまでの四半期の会計処理と異なる可能性がある。</p> <p>(例) 3月決算会社が8月に変更の決定を行った場合</p> <p>(1) 四半期財務諸表を作成する場合</p> <p>第2四半期において、直前の四半期決算日の翌日である7月1日に変更が行われたものとみなして振替処理を行うことができる。</p> <p>(2) 中間会計基準等を適用した場合</p> <p>「直前四半期決算日」が「直前中間決算日」と読み替えられることにより、変更が期首（直前中間決算日（第二種中間財務諸表の場合）又は直前中間決算日（第一種中間財務諸表の場合）の翌日を含む。）になされたものとみなすこととなる。この読替えによれば、中間財務諸表においては、期首（4月1日）に変更が行われたものとみなして振替処理を行うことができるが、(1)とは異なることとなる。</p> <p>中間会計基準等では、他の会計基準等における四半期財務諸表に関する定めを従前の四半期での実務が継続して適用可能となるように、中間財務諸表に関する定めを読み替えることとしており、「他の会計基準等の読替えにあたっては、従前の四半期の実務を変更することを意図していないことに留意する必要がある」としている（中間会計基準BC25項）。</p>	<p>中間会計基準のみなし取得日と同様に原則が事象の発生時であることから、例えば、年度、中間会計期間又は四半期会計期間より事象の発生時に近い特定の期日に決算が行われる場合には、当該決算日の翌日とみなすことも否定されるものではないと考えられる。このため、中間会計基準のみなし取得日と同様に、その他の適切に決算が行われた日も保有目的区分等の変更時期として認めることが考えられるかどうか。</p> <p>また、この場合のその他の適切に決算が行われた日とは、中間会計基準に準じた決算が行われたこと等とすることが考えられるかどうか。</p>

以上