ASBJ

2025 年 4 月

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）

企業会計基準委員会

企業会計基準公開草案第 83 号

2025 年 4 月 23 日

期中財務諸表に関する会計基準（案）

20XX 年 XX 月 XX 日
企業会計基準委員会

目　次　　項

目　的 …… 1
会計基準 …… 3
範　囲 …… 3
用語の定義 …… 4
期中財務諸表の範囲等 …… 5
期中財務諸表の範囲 …… 5
期中連結財務諸表の範囲 …… 5
期中個別財務諸表の範囲 …… 6
期中財務諸表等の開示対象期間 …… 7
期中財務諸表の作成基準 …… 9
会計処理 …… 9
会計方針 …… 9
会計方針の継続適用 …… 10
会計方針の変更 …… 11
企業結合に係る暫定的な会計処理の確定 …… 13
期中特有の会計処理 …… 14
過去の誤謬の訂正 …… 17
期中連結財務諸表を作成する場合の取扱い …… 18
開　示 …… 21
期中財務諸表の科目の表示 …… 21
表示方法の変更 …… 23
注記事項 …… 24
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 …… 27
期中財務諸表の範囲等 …… 28
期中財務諸表の範囲 …… 28

期中財務諸表等の開示対象期間 ・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・ 29
会計処理 ・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・ 31
会計方針の変更 ・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・ 31
開　示 ・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・ 32
注記事項 ・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・ 32
適用時期等 ・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・ 34
適用時期 ・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・ 34
経過措置 ・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・ 35
その他 ・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・ 36
結論の背景 ・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・ BC1
検討の経緯 ・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・ BC1
検討の前提 ・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・ BC7
企業会計基準第 12 号の検討の前提 ・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・ BC7
企業会計基準第 33 号の検討の前提 ・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・ BC11
本会計基準の検討の前提 ・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・ BC13
開発にあたっての基本的な方針 ・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・ BC14
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 ・・・・ BC14
企業会計基準第 12 号等及び企業会計基準第 33 号等以外の企業会計基準及び企業会計基準適用指針で定めていた期中の取扱いの取込み ・・・ BC19
範　囲 ・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・ BC21
期中財務諸表の範囲等 ・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・ BC23
期中財務諸表の範囲 ・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・ BC23
企業会計基準第 12 号の定め及び考え方を引き継いだもの ・・・・・・・・ BC23
期中財務諸表の作成基準 ・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・ BC26
期中財務諸表の性格 ・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・ BC26
会計処理 ・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・ BC28
企業会計基準第 12 号の定め及び考え方を引き継いだもの ・・・・・・・・ BC28
企業会計基準第 33 号の定め及び考え方を引き継いだもの ・・・・・・・・ BC31
開　示 ・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・ BC34
注記事項に関する基本的な考え方 ・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・ BC34
企業会計基準第 12 号の定め及び考え方を引き継いだもの ・・・・・・・・ BC35
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 ・・・・ BC39
期中財務諸表の範囲等 ・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・ BC39

企業会計基準第 12 号の定め及び考え方を引き継いだもの・・・・・・・・ BC39
会計処理・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・ BC42
企業会計基準第 12 号の定め及び考え方を引き継いだもの・・・・・・・・ BC42
開　示・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・ BC43
企業会計基準第 12 号の定め及び考え方を引き継いだもの・・・・・・・・ BC43
適用時期等・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・ BC44
適用時期・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・ BC44
経過措置・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・ BC47
本会計基準の公表による他の会計基準等についての修正

目　的

1.　本会計基準は、期中財務諸表に適用される会計処理及び開示を定めることを目的とする。

2.　本会計基準を適用する際の指針を定めた企業会計基準適用指針第 XX 号「期中財務諸表に関する会計基準の適用指針」（以下「適用指針」という。また、以下本会計基準と合わせて「本会計基準等」という。）が公表されているため、本会計基準の適用にあたっては、当該適用指針も参照する必要がある。

会計基準

範　囲

3.　本会計基準は、期中財務諸表を作成する場合に適用する。

ただし、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。）を適用する。

用語の定義

4.　本会計基準における用語の定義は、次のとおりとする。

(1)　「期中会計期間」とは、1 連結会計年度又は 1 事業年度（以下「年度」という。）より短い期間に区分した期間をいう。

(2)　「中間会計期間」とは、年度が 6 か月を超える場合に、当該年度が開始した日以後 6 か月の期間をいう。

(3)　「期首からの累計期間」とは、年度の期首から期中会計期間の末日までの期間をいう。

(4)　「財務諸表」とは、連結財務諸表及び個別財務諸表をいう。

(5)　「期中財務諸表」とは、期中連結財務諸表及び期中個別財務諸表をいう。

(6)　「第二種中間連結財務諸表」とは、「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 3 号に規定する第二種中間連結財務諸表をいう。

(7)　「第二種中間財務諸表」とは、「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。）第 1 条第 1 項第 3 号に規定する第二種中間財務諸表をいう。

期中財務諸表の範囲等

期中財務諸表の範囲

期中連結財務諸表の範囲

5. 期中連結財務諸表の範囲は、企業会計基準第 25 号「包括利益の表示に関する会計基準」に従って、1 計算書方式による場合、期中連結貸借対照表、期中連結損益及び包括利益計算書、並びに期中連結キャッシュ・フロー計算書とする。また、2 計算書方式による場合、期中連結貸借対照表、期中連結損益計算書、期中連結包括利益計算書及び期中連結キャッシュ・フロー計算書とする。

期中個別財務諸表の範囲

6. 期中個別財務諸表の範囲は、期中個別貸借対照表、期中個別損益計算書及び期中個別キャッシュ・フロー計算書とする。

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。

期中財務諸表等の開示対象期間

7. 本会計基準が対象とする財務諸表等の開示対象期間は次のとおりとする。

(1) 期中会計期間の末日の期中貸借対照表及び前年度の末日の要約貸借対照表

(2) 期首からの累計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、並びに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

(3) 期首からの累計期間の期中キャッシュ・フロー計算書及び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

8. 前項(2)及び第 29 項で使用されている「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」という用語は、期中個別財務諸表上は「期中個別損益計算書」と読み替えるものとする。また、第 24 項(7)③、(15)①及び(16)で使用されている「期中損益及び包括利益計算書又は期中損益計算書」という用語は、期中個別財務諸表上は「期中個別損益計算書」と読み替えるものとする。

期中財務諸表の作成基準

会計処理

会計方針

9. 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。

会計方針の継続適用

10. 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。

会計方針の変更

11. 会計方針の変更を行う場合、企業会計基準第 24 号「会計方針の開示、会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」（以下「企業会計基準第 24 号」という。）第 6 項及び第 7 項に準じて、過去の期間に新たな会計方針を遡及適用する。ただし、会計基準等の改正に伴う会計方針の変更の場合で、会計基準等に特定の経過的な取扱いが定められているときは、その経過的な取扱いに従う。

12. 前項の遡及適用の原則的な取扱いが実務上不可能な場合は、企業会計基準第 24 号第 9 項に準じて取り扱う。

企業結合に係る暫定的な会計処理の確定

13. 企業結合に係る暫定的な会計処理の確定した期中会計期間においては、企業会計基準第 21 号「企業結合に関する会計基準」（注 6）に準じて、企業結合日の属する年度又は期中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。

期中特有の会計処理

14. 期中財務諸表作成のための特有の会計処理は、原価差異の繰延処理及び税金費用の計算とする。

（原価差異の繰延処理）

15. 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（適用指針[設例 1]）。

（税金費用の計算）

16. 親会社及び連結子会社の法人税その他利益に関連する金額を課税標準とする税金（以下「法人税等」という。）については、期中会計期間を含む年度の法人税等の計算に適用される税率に基づき、原則として年度決算と同様の方法により計算し、繰延税金資産及び繰延税金負債については、回収可能性等を検討した上で、期中貸借対照表に計上する。

ただし、税金費用については、期中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、税引前期中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。この場合には、期中貸借対照表計上額は未払法人税等その他適当な科目により流動負債として（又は繰延税金資産その他適当な科目により投資その他の資産として）表示し、前年度末の繰延税金資産及び繰延税金負債については、回収可能

性等を検討した上で、期中貸借対照表に計上することとする。

過去の誤謬の訂正

17. 過去の財務諸表及び期中財務諸表における誤謬が発見された場合には、企業会計基準第24号第21項に準じて修正再表示を行う。

期中連結財務諸表を作成する場合の取扱い

（期中個別財務諸表への準拠）

18. 期中連結財務諸表は、企業集団に属する親会社及び子会社が一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に準拠して作成した期中個別財務諸表を基礎として作成しなければならない。

（期中連結決算日）

19. 期中連結財務諸表を作成するにあたり、子会社の期中会計期間の末日が期中連結決算日と異なる場合には、子会社は、期中連結決算日に本会計基準に準ずる合理的な手続により、期中決算を行わなければならない。

なお、子会社の期中会計期間の末日と期中連結決算日との差異が3か月を超えない場合には、子会社の期中決算を基礎として、期中連結決算を行うことができる。ただし、この場合には、決算日が異なることから生じる連結会社間の取引に係る会計記録の重要な不一致については、必要な整理を行うものとする。

（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）

20. 期中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期中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期中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。

この期中会計期間の末日等には、期首、期中会計期間の末日又はその他の適切に決算が行われた日を含む。

開　示

期中財務諸表の科目の表示

（科目の集約記載）

21. 期中財務諸表の表示方法は、年度の財務諸表に準じる。ただし、期中財務諸表における個々の表示科目は、当該期中財務諸表の開示対象期間に係る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財務諸表利用者の判断を誤らせない限り、集約して記載することができる。

（期中財務諸表の表示科目及び表示区分との整合性）

22.　期中財務諸表における資産、負債、純資産、収益、費用等の各表示科目及び表示区分は、年度の財務諸表における表示との整合性を勘案しなければならない。

表示方法の変更

23.　期中財務諸表の表示方法を変更した場合、企業会計基準第 24 号第 14 項に準じて財務諸表の組替えを行う。ただし、財務諸表の組替えが実務上不可能な場合には、財務諸表の組替えが実行可能な最も古い期間から新たな表示方法を適用する。

注記事項

24.　期中財務諸表には、次の事項を注記しなければならない。

(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

（期中連結財務諸表を作成する場合の取扱い）

25. 期中連結財務諸表を作成する場合には、前項に加えて、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を注記しなければならない。

（期中個別財務諸表を作成する場合の取扱い）

26. 期中個別財務諸表を作成する場合には、第 24 項に加えて、次の事項を注記しなければならない。

(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

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

27. 6 か月ごとより高い頻度で本会計基準に従い期中財務諸表を作成する場合には、第 28 項から第 33 項に定める事項を除いて、第 9 項から第 26 項を適用する。

期中財務諸表の範囲等

期中財務諸表の範囲

28. 6 か月ごとより高い頻度で本会計基準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。

期中財務諸表等の開示対象期間

29. 6 か月ごとより高い頻度で本会計基準に従い期中財務諸表を作成する場合には、第 7 項(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。

30. 前年度において第 28 項を適用していたが当年度は第 28 項を適用しない場合には、第 7 項(3)にかかわらず、前年度における対応する期間に係る開示は要しない。また、前年度に

おいて前項を適用していなかったが当年度は前項を適用する場合には、前項にかかわらず、前年度における対応する期間に係る開示は要しない。

会計処理

会計方針の変更

31. 遡及適用の原則的な取扱いが実務上不可能な場合は、本会計基準第 12 項を適用する。ただし、6 か月ごとより高い頻度で本会計基準に従い期中財務諸表を作成する場合で、最初の期中会計期間よりも後の期中会計期間以降に会計方針の変更を行う際に、当年度の期首時点において、過去の期間のすべてに新たな会計方針を遡及適用した場合の累積的影響額を算定することが実務上不可能なとき（企業会計基準第 24 号第 9 項(2)）は、当年度の期首以前の実行可能な最も古い日から将来にわたり新たな会計方針を適用する。

開　示

注記事項

32. 6 か月ごとより高い頻度で本会計基準に従い期中財務諸表を作成する場合には、第 24 項から第 26 項の注記事項に加えて、期中財務諸表において次の事項を注記しなければならない。

(1) 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

(2) 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

（期中キャッシュ・フロー計算書の開示の省略）

33. 第 28 項に従い、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、第 24 項(18)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。）を注記することとする。

適用時期等

適用時期

34. 本会計基準は、20XX 年 4 月 1 日［公表後最初に到来する年の 4 月 1 日を想定している。］

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。

経過措置

35. 本会計基準の適用初年度において、本会計基準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。

その他

36. 本会計基準の適用により、次の企業会計基準及び企業会計基準適用指針の適用を終了する。

(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「企業会計基準第 12 号」という。)

(2) 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。)

(3) 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。)

(4) 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「企業会計基準適用指針第 32 号」という。)

結論の背景

検討の経緯

BC1.　2006 年 6 月に「金融商品取引法制」を整備する法改正が成立し、上場会社等を対象として 2008 年 4 月 1 日以後開始する連結会計年度及び事業年度から四半期報告制度が導入されることとなった。これを受け、当委員会は 2007 年 3 月に企業会計基準第 12 号及び企業会計基準適用指針第 14 号（以下合わせて「企業会計基準第 12 号等」という。）を公表した。

BC2.　その後、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（以下「ディスクロージャーWG 報告」という。）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た。当該ディスクロージャーWG 報告に沿って、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、これにより金融商品取引法が改正された。

BC3.　当委員会は、「金融商品取引法等の一部を改正する法律案」において施行日が 2024 年 4 月 1 日とされていたことから、当該法律案の成立を前提に 2023 年 10 月より審議を開始し、改正後の金融商品取引法の半期報告書に含まれる中間財務諸表に関する会計基準の検討を行い、その結果を 2023 年 12 月に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「企業会計基準公開草案第 80 号等」という。）として公表し、公開草案の内容を一部修正した上で、2024 年 3 月に企業会計基準第 33 号及び企業会計基準適用指針第 32 号（以下合わせて「企業会計基準第 33 号等」という。）を公表した。

BC4.　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財務諸表は企業会計基準第 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 号等により作成されることとなった。

BC5.　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 号等の公表時に、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。

BC6.　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、2024 年 10 月に開催された第 535 回企業会計基準委員会において、改正後の金融商品取引法に基づく第一種中間財務諸表と金融商品取引

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た。当委員会は、2024 年 10 月より審議を開始し、その結果を公開草案として公表することとした。

検討の前提

企業会計基準第 12 号の検討の前提

BC7. 企業会計基準第 12 号の検討にあたっては、2005 年 6 月に公表された金融審議会金融分科会第一部会ディスクロージャー・ワーキング・グループ報告「今後の開示制度のあり方について」（以下「金融審議会報告書」という。）の「四半期開示のあり方」において示された一定の方向性を前提条件として検討を行った。

金融審議会報告書で示された四半期報告制度の概要は、次のとおりであった。

(1) 四半期開示の対象会社は、上場会社を基本とする。

(2) 開示時期は、四半期終了後、最低限 45 日以内とした上で、できる限りその短縮化を図る。

(3) 開示内容は、四半期貸借対照表、四半期損益計算書、四半期キャッシュ・フロー計算書及び四半期セグメント情報並びに非財務情報とし、原則として連結ベースで記載する。

(4) 四半期財務諸表に係る作成基準の一層の整備を図る。

(5) 四半期財務諸表の保証手続としてレビューの導入を図ることとし、レビュー手続に係る保証基準の整備を図る。

(6) 四半期開示を証券取引法上の制度として位置付けていくにあたって、次の要件が満たされることを前提に、半期報告制度を廃止し、四半期報告制度に統一することを検討する。

① 財務情報が投資判断を行うために必要な詳しさのものとなること

② 必要な非財務情報が開示されること

③ 必要に応じて単体情報についても開示されること（特に、第 2 四半期）

④ 開示企業の内部統制が適正に確保されていることを前提に、公認会計士等によるレビュー手続が投資者の信頼を十分に確保した形で実施されること

BC8. 前項(3)及び(6)③については、2006 年 6 月に成立した金融商品取引法において、「内閣府令で定める事業を行う会社」以外の会社は、四半期個別財務諸表の開示は求められないことになった点も踏まえて検討を行った。

BC9. BC7 項及び前項を踏まえ、上場会社等においては、半期報告書制度が廃止されて四半期報告書制度へ統一され、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、四半期会計期間終了後、遅くとも 45 日以内での開示が求められるという、適時性に係る

強い制約があること等を前提とした検討が行われ、四半期特有の会計処理や四半期の簡便的な取扱い等を定めた。

BC10. また、検討にあたっては、「中間連結財務諸表作成基準」及び「中間財務諸表作成基準」、基準開発当時の証券取引所の要請に基づく上場会社の四半期財務情報の開示状況、米国基準、国際会計基準、カナダ基準などの国際的な会計基準の内容や、米国証券取引委員会の規則（以下「米国 SEC 規則」という。）に基づく四半期開示の状況も参考にしていた。

企業会計基準第 33 号の検討の前提

BC11. 企業会計基準第 33 号の検討にあたっては、金融商品取引法の改正により金融商品取引法上の四半期開示義務（第 1・第 3 四半期）が廃止されたことを踏まえ、改正後の金融商品取引法上の半期報告書制度に基づき作成する第一種中間財務諸表に適用されることを前提として検討を行った。企業会計基準第 33 号の適用対象となる金融商品取引法上の半期報告書制度の概要は、次のとおりであった。

(1) 半期報告書では中間会計期間（6 か月間）を 1 つの会計期間とした第一種中間財務諸表を作成する。

(2) 従前の四半期報告書と同様に、中間会計期間終了後、45 日以内の政令で定める期間内での提出が求められる。

(3) 財務諸表等規則及び連結財務諸表規則の改正案は、ディスクロージャーWG 報告（「上場企業の半期報告書については、現行と同様、第 2 四半期報告書と同程度の記載内容とする」）に基づき作成されている。

BC12. 前項を踏まえ、開発にあたっての基本的な方針として次の方針を定めた。

(1) 期首から 6 か月間を 1 つの会計期間（中間会計期間）とする第一種中間財務諸表に係る会計処理を定めることを原則とする。

(2) 基本的に企業会計基準第 12 号等の会計処理及び開示を引き継ぐ。

(3) 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、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。

本会計基準の検討の前提

BC13. 本会計基準 BC6 項に記載のとおり、本会計基準は、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。ここで、本会計基準 BC7 項から BC12 項に

記載のとおり、改正後の金融商品取引法に基づく半期報告書制度では、期首から 6 か月間を 1 つの会計期間(中間会計期間)として第一種中間財務諸表を作成することになるため、統合にあたっては次のことが前提になると考えられる。

(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に適用可能な会計処理を定めることを原則とする。

(2) 前項(3)の方針に基づき定められた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。

開発にあたっての基本的な方針

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

BC14. 金融商品取引法改正前の特定事業会社以外の上場会社において、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、四半期財務諸表の会計処理は整合していたと考えられる。

BC15. 一方、金融商品取引法改正後の特定事業会社以外の上場会社においては、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 四半期の四半期に係る財務情報の作成が求められている。この場合、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。

BC16. このため、金融商品取引法に基づく第一種中間財務諸表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することが考えられる。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項目である。当該項目は次のとおりであり、個別に検討を行い、適用指針において取扱いを定めており、検討の経緯は適用指針の結論の背景に記載している。

(1) 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（適用指針第 3 項(2)）

(2) 有価証券の減損処理に係る切放し法（適用指針第 4 項）

(3) 棚卸資産の簿価切下げに係る切放し法（適用指針第 7 項）

(4) 未実現損益の消去における簡便的な会計処理（適用指針第 31 項(2)）

BC17.　本会計基準は、前項の個別に検討を行ったものを除き、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いでいる。このため、本会計基準の開発にあたり再検討を実施せずに考え方を引き継いでいるものについては、企業会計基準第 12 号等及び企業会計基準第 33 号等の結論の背景をそのまま引用することが考えられる。

BC18.　また、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、次のとおり章立てを変更している。

(1)　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（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。

(2)　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。

企業会計基準第 12 号等及び企業会計基準第 33 号等以外の企業会計基準及び企業会計基準適用指針で定めていた期中の取扱いの取込み

BC19.　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の取扱いが定められていたが、本会計基準の開発にあた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し、四半期財務諸表の取扱いは次のとおり本会計基準等に取り込むこととした。

(1)　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（本会計基準第 9 項参照）、四半期固有の取扱いを定めたもののみを本会計基準等に引き継ぎ、年度と同様の取扱いを定めたものは引き継がないこととした。

(2)　注記事項については、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こととしたが、当該省略規定を期中会計基準等に取り込まずに削除することにより、開示が求められるかのような誤解が生じる可能性があると考えられる。このため、本会計基準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すこととした（本会計基準 BC34 項参照）。

BC20.　一方、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、個別に検討を行い、期中財務諸表における取扱いを明らかにすることとした。当該取扱いは次のとおりであり、適用指針において取扱いを定め、検討の経緯は適用指針の結論の背景に記載している。

(1) 自己株式の処分及び消却（適用指針第 68 項及び BC28 項）

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」第 42 項及び第 45 項の取扱い

(2) 役員賞与の会計処理（適用指針第 15 項及び BC20 項）

本会計基準公表前の企業会計基準第 4 号「役員賞与に関する会計基準」第 14 項の取扱い

範　囲

BC21. 本会計基準は、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（本会計基準第 3 項参照）。本会計基準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規則第 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規則第 1 条第 1 項第 2 号に規定する第一種中間財務諸表が含まれる。

BC22. 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については、従前より中間作成基準等が適用されており、引き続き中間作成基準等が適用される（本会計基準第 3 項参照）ため、本会計基準の適用対象となる期中財務諸表には含まれない。

なお、臨時計算書類については、臨時決算日が最終事業年度の直後の事業年度に属する一定の日（会社法（平成 17 年法律第 86 号）第 441 条）とされており、本会計基準が適用対象とする年度より短い期間の定期開示を前提とする期中報告とは異なると考えられるため、臨時計算書類については、本会計基準の適用対象とする期中財務諸表には含まれないと考えられる。

期中財務諸表の範囲等

期中財務諸表の範囲

企業会計基準第 12 号の定め及び考え方を引き継いだもの

BC23. 本会計基準第 5 項から第 8 項は、企業会計基準第 12 号の定め及び考え方を取り入れた企業会計基準第 33 号の定め及び考え方を引き継いでいる。

BC24. 企業会計基準第 33 号では、企業会計基準第 12 号の考え方を引き継いだものは企業会計基準第 12 号の結論の背景を参照する記載としており、前項の本会計基準の定めと企業会計基準第 12 号の結論の背景の関係は次のとおりである。

(1)　期中財務諸表の範囲（企業会計基準第 12 号第 36 項及び第 36-2 項）

(2)　期中財務諸表等の開示対象期間（企業会計基準第 12 号第 37 項から第 38 項）

BC25.　前項に記載した企業会計基準第 12 号の結論の背景では、次のとおり記載されていた。

四半期財務諸表の範囲等

四半期財務諸表の範囲

36.　四半期財務諸表の範囲については、年度の財務諸表との整合性を踏まえ、四半期貸借対照表、四半期損益計算書及び四半期キャッシュ・フロー計算書に加え、四半期株主資本等変動計算書も含めるという考え方がある。その理由としては、①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」の公表に伴い、株主資本等変動計算書が基本財務諸表の 1 つとなり、中間連結財務諸表でも、中間連結剰余金計算書が中間連結株主資本等変動計算書に置き換えられたこと、②国際会計基準やカナダ基準では、四半期財務諸表に「連結剰余金計算書」又は「連結株主持分変動計算書」を含めていること、③会社法施行後の四半期配当の実施などにより必要性が高まると考えられることなどが挙げられる。

その一方、四半期財務諸表の範囲については、四半期貸借対照表、四半期損益計算書及び四半期キャッシュ・フロー計算書とし、株主資本の金額に著しい変動があった場合に、主な変動事由等を注記すれば足りるという考え方がある。その理由としては、①四半期開示制度の定着している米国においても、四半期財務諸表としての「連結株主持分変動計算書」の開示は求めておらず、財政状態に重大な変動がある場合に注記が求められていること、②連結株主資本等変動計算書は従来の連結剰余金計算書よりも作成に負担を要するものであり、45 日以内での開示が必要な点を考えると、作成は不要とすべきであるという見方があることなどが挙げられる。

検討の結果、本会計基準では、四半期開示制度が定着している米国の状況や四半期開示における適時性の要請などを踏まえ、四半期株主資本等変動計算書の開示は求めず、株主資本の金額に著しい変動があった場合には、主な変動事由を注記事項として開示することとした（第 19 項（13）及び第 25 項（11）参照）。

なお、注記の記載方法については、株主資本の金額の著しい変動の内訳が一覧できるよう、表形式で開示することができるものと考えられる。

36-2.　2011 年（平成 23 年）改正会計基準では、第 1 四半期及び第 3 四半期における四半期キャッシュ・フロー計算書の取扱いを見直した。財務諸表作成者からは、四半期財務諸表の中で、特に作成にかかる負担が大きい四半期キャッシュ・フロー計算書について、第 1 四半期と第 3 四半期における作成及び開示義務の免除を要望する意見が寄せられた。一方、財務諸表利用者からは、四半期キャッシュ・フロー計算書は基本となる財務諸表の 1 つであるので開示の省略を認めるべきではないという意見が出されたが、開示を省略するのであれば、キャッシュ・フローの状況を把握するのに資する情報を代替的

に開示すべきという意見も寄せられた。

検討の結果、重要な非資金損益項目のうち、貸借対照表及び損益計算書より推計することが困難な有形固定資産及びのれんを除く無形固定資産の減価償却費及びのれんの償却額について、注記による開示を求めることとした（第 5-2 項及び第 6-2 項並びに第 19 項（20-2）及び第 25 項（19-2）参照）。なお、のれんの償却額には、2008 年（平成 20 年）改正企業結合会計基準の適用前に実施された企業結合に係る負ののれんの償却額が含まれることに留意する。

なお、第 1 四半期及び第 3 四半期における四半期キャッシュ・フロー計算書の開示の省略を行うか否かは、財務諸表作成者の判断によることとなるが、公開草案に寄せられたコメントを踏まえて検討を行った結果、年度内における首尾一貫性を確保する観点から、第 1 四半期より行うこととした（第 5-2 項及び第 6-2 項参照）。ただし、第 3 四半期において大規模な企業結合などにより開示を行うことが実務上困難となり、年度内における首尾一貫性を維持できないことも想定されるが、その場合には、その旨及びその理由を記載することが考えられる。

四半期財務諸表等の開示対象期間

37. 四半期損益計算書の開示方法としては、次のように、大きく 3 つの考え方がある。

(1) 期首からの累計期間の情報のみを開示。これは、四半期損益計算書は年間の業績見通しの進捗度を示す情報を開示するという考え方に基づく。

(2) 四半期会計期間の情報のみを開示。これは、収益動向の変化点を開示するという考え方に基づく。

(3) 期首からの累計期間及び四半期会計期間の情報をともに開示。これは、年間の業績見通しの進捗度の情報だけでなく、収益動向の変化点を把握するための情報も開示するという考え方に基づく。

我が国の上場会社の四半期損益計算書の開示状況をみると、期首からの累計期間の情報のみを開示している場合が多い。これは、年間の業績見通しの進捗度の開示という点に加え、中間財務諸表制度も影響していると思われる。このため、四半期会計期間の情報開示を求めることは、財務諸表作成者の負担の増加につながると危惧する意見がある。しかし、四半期会計期間の情報については、米国基準等の国際的な会計基準では開示が求められており、また、我が国でも証券アナリスト等から強い開示ニーズが指摘されている。ただし、証券アナリストにおいても、担当業種の特性によっては、開示ニーズが多少異なっているという意見もある。

検討の結果、2007 年（平成 19 年）会計基準では、証券市場がグローバル化している状況や証券アナリスト等の開示ニーズを踏まえ、国際的な会計基準と同様に、四半期損益計算書の情報については、四半期会計期間及び期首からの累計期間の情報をともに開示

することとした。

37-2. 2011 年（平成 23 年）改正会計基準では、四半期損益計算書の開示対象期間を見直した。財務諸表作成者からは、簡素化の一環として、期首からの累計期間のみの開示を要望する意見が寄せられた。一方、財務諸表利用者からは、開示情報をいずれかの期間に一本化する場合は、収益動向の変化点の把握に資する四半期会計期間の情報とすべきであるという意見が出されたが、期首からの累計期間のみの開示となる場合には、四半期会計期間の売上高、営業利益金額、四半期純利益金額及び 1 株当たり利益の開示を要望する意見も寄せられた。

検討の結果、四半期会計期間の情報は、当四半期における期首からの累計期間の情報と直前四半期における期首からの累計期間の情報に基づいて、財務諸表利用者により売上高及び四半期純利益金額の推計が可能であること、また、期首からの累計期間の情報は年間の業績見通しの進捗度を示す情報として有用であることから、期首からの累計期間の情報のみの開示を基本とすることとした（第 7 項参照）。併せて、四半期会計期間の情報の開示を引き続き望む財務諸表利用者及び財務諸表作成者のニーズを踏まえて、四半期損益計算書において四半期会計期間の情報も開示することができることとした（第 7-2 項参照）。

なお、四半期損益計算書における四半期会計期間の情報の開示を行うか否かは、財務諸表作成者の判断によることとなるが、公開草案に寄せられたコメントを踏まえて検討を行った結果、年度内における首尾一貫性を確保する観点から、第 1 四半期より行うこととした（第 7-3 項参照）。

37-3. また、2011 年（平成 23 年）改正会計基準では、四半期損益計算書における四半期会計期間の情報及び四半期キャッシュ・フロー計算書について、前年度における対応する四半期において開示を行わず、当年度の四半期より開示を行う場合に、当年度の四半期財務諸表において比較情報の開示を求めるか否かに関しては、公開草案に寄せられたコメントを踏まえて検討を行った。検討の過程では、前年度の四半期報告書で開示していないことから、前年度における対応する期間の開示を要しないとする意見のほか、比較情報としての開示は行うべきではないとする意見も出されたが、検討の結果、前年度における対応する期間の開示を要しないこととした。なお、このような場合においても比較情報としての有用性を勘案し、財務諸表利用者の開示ニーズも踏まえ、公認会計士又は監査法人によるレビュー手続を経た上で、財務諸表作成者が任意に開示することを妨げるものではないと考えられる（第 7-4 項参照）。

38. 四半期キャッシュ・フロー計算書についても、四半期損益計算書の開示方法との整合性の観点から、カナダ基準のように、期首からの累計期間の情報に加えて四半期会計期間の情報の開示を求める必要があるか否かの検討を行った。

検討の結果、本会計基準では、開示ニーズと四半期開示の適時性とを比較衡量して、

米国基準や国際会計基準と同様、四半期キャッシュ・フロー計算書については、期首からの累計期間の情報のみを開示することとした（第 7 項(3)参照）。

期中財務諸表の作成基準

期中財務諸表の性格

BC26.　期中財務諸表の性格付けについては、企業会計基準第 12 号の考え方を取り入れた企業会計基準第 33 号における考え方を引き継いでいる。

BC27.　企業会計基準第 33 号では、企業会計基準第 12 号の考え方を踏襲し「実績主義」を基本とするとのみ記載しており、企業会計基準第 12 号の結論の背景では次のとおり記載されていた。

四半期財務諸表の作成基準

四半期財務諸表の性格

39.　四半期財務諸表の性格付けについては、中間財務諸表と同様、「実績主義」と「予測主義」という 2 つの異なる考え方がある。

「実績主義」とは、四半期会計期間を年度と並ぶ一会計期間とみた上で、四半期財務諸表を、原則として年度の財務諸表と同じ会計方針を適用して作成することにより、当該四半期会計期間に係る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提供するという考え方である。これは、我が国の中間作成基準や国際会計基準で採用されている考え方である。また、カナダ基準も、基本的には、「実績主義」を採用している。

一方、「予測主義」は、四半期会計期間を年度の一構成部分と位置付けて、四半期財務諸表を、年度の財務諸表と部分的に異なる会計方針を適用して作成することにより、当該四半期会計期間を含む年度の業績予測に資する情報を提供するという考え方である。1973 年（昭和 48 年）に制定された米国基準や我が国の 1998 年（平成 10 年）改訂前の「中間財務諸表作成基準」は、この考え方に基づいている。

当委員会では、「実績主義」と「予測主義」のいずれの考え方によるべきかという点について、国際的な会計基準の動向も踏まえて検討を行った。その結果、本会計基準では、次のような理由から、「実績主義」を基本とすることとした。

(1)　1998 年（平成 10 年）3 月に企業会計審議会から公表された「中間連結財務諸表等の作成基準の設定に関する意見書」において、①中間会計期間の実績を明らかにすることにより、将来の業績予測に資する情報を提供するものと位置付けることがむしろ適当と考えられること、②恣意的な判断の介入の余地や実行面での計算手続の明確化などを理由として、中間財務諸表等の性格付けが「予測主義」から「実績主義」に変更されたこと

(2)　季節変動性については、「実績主義」による場合でも、十分な定性的情報や前年同

期比較を開示することにより、財務諸表利用者を誤った判断に導く可能性を回避できると考えられること

(3) 当委員会が実施した市場関係者へのヒアリング調査や当委員会等での審議を通じて確認した我が国の市場関係者の意見では、「実績主義」における実務処理の容易さが指摘されただけでなく、「予測主義」によると会社の恣意性が入る可能性があり、また、会社ごとに会計方針が大きく異なると企業間比較が困難になるとの指摘が多かったこと

(4) 2000 年（平成 12 年）9 月に改訂されたカナダ基準では、「予測主義」の弊害を掲げて「実績主義」が望ましいと判断されたこと

会計処理

企業会計基準第 12 号の定め及び考え方を引き継いだもの

BC28. 本会計基準第 9 項から第 14 項及び第 16 項から第 19 項は、企業会計基準第 12 号の定め及び考え方を取り入れた企業会計基準第 33 号における定め及び考え方を引き継いでいる。

BC29. 企業会計基準第 33 号では、企業会計基準第 12 号の考え方を引き継いだものは企業会計基準第 12 号の結論の背景を参照する記載としており、前項の本会計基準の定めと企業会計基準第 12 号の結論の背景の関係は次のとおりである。

(1) 会計方針（企業会計基準第 12 号第 42 項から第 44 項、第 46 項及び第 47 項）

(2) 会計方針の変更（企業会計基準第 12 号第 47-2 項）

(3) 企業結合に係る暫定的な会計処理の確定（企業会計基準第 12 号第 47-4 項）

(4) 税金費用の計算（企業会計基準第 12 号第 48 項）

(5) 過去の誤謬の訂正（企業会計基準第 12 号第 68 項）

(6) 期中個別財務諸表への準拠（企業会計基準第 12 号第 40 項）

BC30. 前項に記載した企業会計基準第 12 号の結論の背景では、次のとおり記載されていた。

四半期財務諸表の作成基準

会計処理

四半期個別財務諸表への準拠

40. 本会計基準では、四半期連結財務諸表は年度の連結財務諸表と同様、企業集団に属する親会社及び子会社が一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に準拠して作成した四半期個別財務諸表を基礎として作成することとしている（第 8 項参照）。

したがって、四半期連結キャッシュ・フロー計算書についても、各連結会社の四半期個別キャッシュ・フロー計算書に基づいて連結会社相互間のキャッシュ・フローを相殺消去して連結すること（原則法）を想定している。ただし、簡便的に、四半期連結損益及び包括利益計算書又は四半期連結損益計算書、四半期連結貸借対照表の期首残高、四

半期末残高の増減額の分析及びその他の情報から作成すること（簡便法）も認められる。その場合には、財務諸表利用者において、原則法を採用した場合と同様のキャッシュ・フローに関する情報が得られるように留意しなければならない。

会計方針

42. 本会計基準では、「実績主義」を基本に据えて四半期財務諸表を作成することとしたため、四半期財務諸表は、原則として年度の財務諸表の作成にあたって適用される会計方針に準拠して作成されなければならない（第 9 項及び第 20 項参照）。

43. 収益の認識及び測定は、財務諸表の信頼性の根幹をなす重要なものであるため、年度の財務諸表と四半期財務諸表とで同一の会計処理が適用されなければならないと考えられる。

その理由としては、①年度の財務諸表と四半期財務諸表との会計方針の首尾一貫性の観点から、異なる会計処理は認められないこと、②国際的な会計基準においても、収益の認識及び測定に季節的変動等を考慮した例外的な取扱いは設けられていないことなどが挙げられる。

したがって、例えば、年度の財務諸表では検収基準を採用している会社が、四半期財務諸表では迅速な対応を理由に、出荷基準を採用することは認められないと考えられる。

44. 費用の認識及び測定についても、財務諸表の信頼性の根幹をなす重要なものであるため、年度の財務諸表と四半期財務諸表とで、基本的には、同一の会計処理が適用されなければならないと考えられる。

したがって、例えば、年度の財務諸表では棚卸資産の評価方法として先入先出法を採用している会社が、四半期財務諸表において簡便的な会計処理として総平均法を採用することは認められないと考えられる。

（外貨建収益及び費用の為替換算）

46. 外貨建収益及び費用の為替換算についてはいくつかの問題点が指摘された。特に、在外子会社等を通じた海外事業の占める割合が高く、為替相場の変動の影響を大きく受ける場合において、外貨建収益及び費用を決算日の為替相場や年間（期首からの累計期間）を算定期間とする平均相場等で換算した累計ベースの売上高や損益情報をもとにして、直前の四半期会計期間の累計ベースを差し引いて当該四半期会計期間の売上高や損益情報を算定すると、財務諸表利用者の判断を誤らせる可能性があるとの指摘があった。しかし、外貨建取引等会計処理基準及び同注解では、月間や四半期を算定期間とする平均相場などで換算する方法を選択することもできることから、本会計基準では特別な取扱いを設けないこととした。

（簡便的な会計処理）

47. 四半期財務諸表は、年度の財務諸表や中間財務諸表よりも開示の迅速性が求められている。本会計基準では、この点を踏まえ、四半期会計期間及び期首からの累計期間に係る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財務諸表利用者の判断を誤らせない限り、中間作成基準よりも簡便的な会計処理によることができることとした（第 9 項及び第 20 項参照）。

具体的には、中間作成基準において簡便的な会計処理が認められている項目（棚卸資産の実地棚卸の省略、減価償却方法に定率法を採用している場合の減価償却費の期間按分計算、退職給付費用の期間按分計算、連結会社相互間の債権債務の相殺における差異調整の省略と未実現損益の消去における見積り計算等）に加え、一般債権の貸倒見積高の算定方法、棚卸資産の収益性の低下による簿価切下げの方法、原価差異の配賦方法、固定資産の減価償却費の算定方法、経過勘定項目の処理方法、税金費用の算定方法などが、簡便的な会計処理として考えられる。

なお、金融商品取引法第 24 条の 4 の 7 の規定の適用を受ける上場会社等のうち、内閣府令で定める事業を行う会社は、第 2 四半期の四半期財務諸表では別途の対応を行うことが必要であると考えられる。

会計方針の変更

47-2. 企業会計基準第 24 号では、会計方針の変更を行った場合は、会計基準等に特定の経過的な取扱いが定められている場合を除き、新たな会計方針を過去の期間のすべてに遡及適用することとしている。このため、四半期財務諸表においても、年度の取扱いと同様に、遡及適用を求めることとした（第 10-2 項及び第 21-2 項参照）。

企業結合に係る暫定的な会計処理の確定

47-4. 2013 年（平成 25 年）改正企業結合会計基準において、暫定的な会計処理の確定が企業結合年度の翌年度に行われた場合には、比較情報の有用性を高める観点から、企業結合年度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こととしている。このため、四半期財務諸表においても、年度の取扱いと同様に、暫定的な会計処理の確定した四半期会計期間においては、企業結合日の属する四半期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ことを明らかにした（第 10-4 項及び第 21-4 項参照）。

四半期特有の会計処理

（税金費用の計算）

48. 法人税等は、基本的には年度決算と同様の方法により計算するが、法人税等は年度末において確定するため、累進税率が適用されるような場合には、四半期会計期間を含む年

度の法人税等の計算に適用される税率を予測して計算することとした。

ただし、本会計基準では、中間作成基準と同様、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法人税等の額を計算できることとした。この場合、四半期貸借対照表には未払法人税等その他適当な科目により流動負債として（又は繰延税金資産その他適当な科目により投資その他の資産として）表示し、前年度末の繰延税金資産及び繰延税金負債については、回収可能性や適用税率の変更の影響等を検討した上で、四半期貸借対照表に計上することとした（第 14 項参照）。

開　示

注記事項

（過去の誤謬の訂正）

68.　企業会計基準第 24 号では、過去の財務諸表における誤謬が発見された場合には、比較情報として表示される過去の財務諸表を修正再表示することとしている（企業会計基準第 24 号第 21 項）。

このため、当四半期会計期間に発見された過去の誤謬の訂正についても、年度の財務諸表との整合性を図る観点から、四半期財務諸表において修正再表示を行い、関連する事項を注記することとした（第 16-2 項、第 19 項(22)、第 22-2 項及び第 25 項(21)参照）。

企業会計基準第 33 号の定め及び考え方を引き継いだもの

BC31.　本会計基準第 15 項及び第 20 項は、企業会計基準第 33 号における定め及び考え方を引き継いでいる。

BC32.　本会計基準の定めと企業会計基準第 33 号の結論の背景の関係は次のとおりである。

(1)　原価差異の繰延処理（企業会計基準第 33 号 BC14 項及び BC15 項）

(2)　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（企業会計基準第 33 号 BC16 項から BC18 項）

BC33.　前項に記載した企業会計基準第 33 号の結論の背景では、次のとおり記載されていた。

中間財務諸表の作成基準

会計処理

本会計基準で個別に検討したもの

（原価差異の繰延処理）

BC14.　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。しかし、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、四半期会計基準では、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こととしていた（四半期会計基準第 49 項）。

本会計基準の対象となる中間財務諸表は、中間財務諸表作成基準と同様に会計期間が期首から 6 か月間であることから、年度決算や中間決算よりも短い会計期間（3 か月間）である四半期決算について定めた四半期会計基準とは前提が異なると考えられる。このため、四半期会計基準において例外的に認められていた原価差異の繰延処理を本会計基準でも認めるかどうかについて検討を行った。

検討の結果、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、現在適用している企業に一定の影響があり、本会計基準 BC8 項の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本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とした。

BC15. 原価差異の繰延処理は、予定価格又は標準原価が年間を基礎に設定されているが、操業度等が季節的に大きく変動するために発生する原価差異で、原価計算期間末である年度末までにほぼ解消が見込まれる場合に、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を認める会計処理である（第 17 項参照）。

なお、原価計算期間が中間会計期間と同じ又はそれよりも短い場合や原価計算期間末までに原価差異の解消が見込まれない場合には、当該原価差異は繰り延べることができないことに留意する必要がある。

（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）

BC16. 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。）（注 5）において、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している。この点、これまでの四半期連結財務諸表の作成においては、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こととしていた（四半期会計基準第 52 項）が、改正後の金融商品取引法では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本会計基準においてみなし取得日として認めるかどうかについて検討を行った。

BC17. 改正後の金融商品取引法では、決算日は年度末と中間会計期間末となるため、本会計基準において四半期決算日をみなし取得日として認めないこととした場合、四半期会計基準に基づいた会計処理と異なる結果となることがある。これは、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本会計基準 BC8 項の基本的な方針と

整合しないこととなるため、整合する取扱いを定めることが考えられる。

ここで、子会社の資産及び負債は、支配獲得日に時価評価して連結することとしており（連結会計基準第 20 項及び移管指針第 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」（以下「資本連結実務指針」という。）第 2 項）、みなし取得日の取扱いは容認規定とされている（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、改正後の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。

これらを踏まえ、みなし取得日の決算日には、その他の適切に決算が行われた日を含むこととした（本会計基準第 20 項参照）。

ただし、取得とされた企業結合におけるみなし取得日は、企業結合の主要条件が合意されて公表された日以降としなければならないとされていることに留意する必要がある（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」第 117 項）。

BC18. 公開草案に寄せられたコメントでは、四半期会計基準における四半期決算日を本会計基準においてその他の適切に決算が行われた日と変更したことが従来の実務からの変更を意図したものかどうかを明確にすべきとの意見があった。当該用語の変更は、四半期会計基準において認められていた四半期決算日を引き続きみなし取得日として適用可能とすることを意図したものであり、従来の四半期の実務を見直すことを意図したものではない。その他の適切に決算が行われたとは、子会社において本会計基準に準じた決算が行われたことを想定している。

開　示

注記事項に関する基本的な考え方

BC34. 本会計基準は、原則として、企業会計基準第 12 号の定め及び考え方を取り入れた企業会計基準第 33 号における定め及び考え方を引き継いでいるが、本会計基準 BC19 項(2)に記載のとおり他の企業会計基準及び企業会計基準適用指針における期中財務諸表に関する注記事項の取扱いを取り込むにあたり、期中財務諸表の注記事項に関する基本的な考え方について整理を行うこととした。

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本会計基準において定めることとしている（本会計基準 BC36 項(2)参照）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。

なお、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（本会計基準第 24 項(19)参照）がある場合には開示することになると考えられる（本会計基準 BC36 項(2)⑪参照）。

さらに、本会計基準で定めた項目は、最小限の項目を掲げており、これを上回る開示を行うことを妨げるものではない。

企業会計基準第 12 号の定め及び考え方を引き継いだもの

BC35. 本会計基準第 21 項から第 26 項は、企業会計基準第 12 号の定め及び考え方を取り入れた企業会計基準第 33 号における定め及び考え方を引き継いでいる。

BC36. 企業会計基準第 33 号では、企業会計基準第 12 号の考え方を引き継いだものは企業会計基準第 12 号の結論の背景を参照する記載としており、前項の本会計基準の定めと企業会計基準第 12 号の結論の背景の関係は次のとおりである。

(1) 期中財務諸表の科目の表示（企業会計基準第 12 号第 53 項及び第 54 項）

(2) 注記事項（企業会計基準第 12 号第 55 項及び第 55-2 項）

① 重要な会計上の見積りの変更（企業会計基準第 12 号第 56 項）

② 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（企業会計基準第 12 号第 56-2 項）

③ セグメント情報等に関する事項(企業会計基準第 12 号第 57 項から第 58-2 項)

④ 収益の分解情報に関する事項（企業会計基準第 12 号第 58-4 項、第 58-5 項及び第 58-7 項から第 58-9 項）

⑤ 1 株当たり中間純損益及び 1 株当たり中間純損益の算定上の基礎（企業会計基準第 12 号第 59 項）

⑥ 継続企業の前提に関する重要な不確実性（企業会計基準第 12 号第 60 項から第 60-3 項）

⑦ 著しい季節的変動（企業会計基準第 12 号第 61 項）

⑧ 重要な偶発債務（企業会計基準第 12 号第 62 項）

⑨ 重要な企業結合又は事業分離（企業会計基準第 12 号第 63 項及び第 63-2 項）

⑩ 重要な後発事象（企業会計基準第 12 号第 65 項）

⑪ 期中連結財務諸表を作成していない場合における持分法損益（企業会計基準第 12 号第 66 項）

⑫ 重要なその他の事項（企業会計基準第 12 号第 67 項）

⑬ 過去の誤謬の訂正（企業会計基準第 12 号第 68 項）

BC37. また、本会計基準第 24 項(8)の定めは、企業会計基準第 12 号の結論の背景の第 58-6 項の考え方を引き継いでいる。

BC38. 前 2 項に記載した企業会計基準第 12 号の結論の背景では、次のとおり記載されていた。

四半期財務諸表の作成基準
開　示

四半期財務諸表の科目の表示

（科目の集約記載）

53. 四半期財務諸表の表示科目については、開示の適時性の要請を踏まえ、中間作成基準だけでなく、35 日以内での開示を義務づけている米国 SEC 規則での取扱いを参考にして、主要な科目について独立掲記した上で、その他の科目は集約して記載できることとした（第 17 項及び第 23 項参照）。

（年度の財務諸表の表示区分との整合性）

54. 四半期財務諸表の表示区分については、年度の財務諸表の表示区分との関係で 2 つの考え方がある。

1 つは、四半期財務諸表と年度の財務諸表との整合性は考慮せず、四半期財務諸表単独で判断するという考え方である。この理由としては、①四半期会計期間を年度と並ぶ 1 会計期間としてみる「実績主義」の考え方と整合していると考えられること、②金額的重要性の判断について、四半期財務諸表の作成段階で年度の財務諸表における表示区分を合理的に予測することは困難な場合が多いことが挙げられる。

もう 1 つは、四半期財務諸表においても、年度の財務諸表における表示区分を考慮して判断するという考え方である。この理由としては、①四半期財務諸表は「実績主義」を基本としつつも、年度の業績予測に資することが期待されていること、②四半期損益計算書と年度の損益計算書の利益の表示区分とが整合している方が、企業業績の分析上は望ましいと考えられることが挙げられる。

検討の結果、本会計基準では、「実績主義」を基本としつつも、年度の業績予測により資する情報を提供するという観点から後者の考え方を採用し、当該年度の財務諸表における表示区分との整合性を勘案しなければならないこととした（第 18 項及び第 24 項参照）。

なお、実務上の対応を考慮し、金額的重要性により表示区分を判断するものについては、期中での表示区分の変更を容認することが適当であると考えられる。

注記事項

（基本的な考え方）

55. 注記事項については、遅くとも 45 日以内での開示が求められることを前提にして、中間作成基準や国際的な会計基準あるいは米国 SEC 規則も参考にして検討を行った。

検討の結果、四半期財務諸表が年度の財務諸表や中間財務諸表と比較して開示の迅速性が求められていることや、最近の情報通信技術の発達に伴って過去に公表された財務諸表の入手が容易になったことを踏まえ、中間財務諸表よりも注記事項及び注記内容の簡略化を図ることとし、前年度と比較して著しい変動がある項目など、財務諸表利用者

が四半期財務諸表を理解する上で重要な事項を注記事項として定めることとした（第 19 項及び第 25 項参照）。四半期財務諸表の注記を行う上での重要性については、年度の業績予測に資する情報を提供するという観点から、年度における注記事項との整合性を考慮して判断できるものと考えられる。なお、本会計基準で定めた項目は、最小限の項目を掲げており、個々の企業集団又は企業が事業内容や事業形態を踏まえ、これを上回る開示を行うことを妨げるものではない。

55-2. 2011 年（平成 23 年）改正会計基準では、注記事項についても簡素化の検討を行った。個々の注記事項の検討にあたっては、注記事項に関する従来の基本的な考え方を踏襲することを確認した上で、国際会計基準（IAS）第 34 号「中間財務報告」における注記事項も参考にしつつ、財務諸表作成者の作成負担と財務諸表利用者の開示ニーズとを勘案した。

検討の結果、四半期会計期間に関する注記事項については、四半期損益計算書において四半期会計期間の情報を開示している場合に任意で開示することとし、表示方法の変更については、企業会計基準第 24 号の適用後は過去の財務諸表が新たな表示方法に従って組み替えられることも勘案し、注記事項として開示を求めないこととした。また、簡便的な会計処理については、財務諸表利用者の判断を誤らせないものに限り認められていること、発行済株式総数等に関する情報については、四半期報告書の四半期財務諸表以外の開示項目において入手可能なこと、ストック・オプション関係については、財務諸表利用者の開示ニーズが必ずしも高くないことにより、それぞれ注記事項等の開示を求めないこととした。さらに、財務諸表作成者の作成負担と財務諸表利用者の開示ニーズ及び開示の迅速性の要請とを勘案し、1 株当たり純資産額について開示を求めないこととし、重要な企業結合に関する事項及び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についても開示項目の簡素化を図った。

（重要な会計上の見積りの変更）

56. 企業会計基準第 24 号では、会計上の見積りの変更を行った場合には、その内容及び影響額を注記することとされていることから、2010 年（平成 22 年）改正会計基準では、四半期財務諸表の作成において会計上の見積りについて重要な変更を行った場合にも、年度に準じた事項を注記することとした（第 19 項(4)及び第 25 項(3)参照）。

（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）

56-2. 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、企業会計基準第 24 号では、その内容、変更を行った正当な理由及び影響額を注記することとされていることから、2010 年（平成 22 年）改正会計基準では、四半期財務諸表の作成において会

計上の見積りの変更と区分することが困難な重要な会計方針の変更を行った場合にも、年度に準じた事項を注記することとした（第 19 項(4)-2 及び第 25 項(3)-2 参照）。

（セグメント情報等に関する事項）

57. 2007 年（平成 19 年）会計基準の審議では、セグメント情報について、①証券アナリスト等の財務諸表利用者においては、所在地別セグメント情報や海外売上高も含め、中間連結財務諸表と同様の開示ニーズが強く、②財務諸表作成者も、業績の詳細説明をする上で、セグメント別営業損益までの開示が必要であるということであった。このため、2007 年（平成 19 年）会計基準では、セグメント別売上高及び営業損益の情報については、中間連結財務諸表と同様に、事業の種類別セグメント情報、所在地別セグメント情報、海外売上高を開示することとしていた。

また、セグメント別資産の情報については、大規模な企業買収の事例が散見されることも踏まえ、情報の有用性と事務負担を比較衡量し、企業結合や事業分離などにより事業の種類別セグメント情報に係るセグメント別資産の金額に著しい変動があった場合に、その概要の開示を求めることとしていた。

58. しかしながら、セグメント情報等会計基準により、企業は、それまでのセグメント情報の開示に代わって、国際的な会計基準で採用されているマネジメント・アプローチに基づくセグメント情報及びその関連情報、固定資産の減損損失に関する報告セグメント別情報並びにのれんに関する報告セグメント別情報を年度の連結財務諸表又は個別財務諸表に開示することとされた（セグメント情報等会計基準第 1 項及び第 3 項）。

このため、当委員会は、セグメント情報等会計基準適用後の四半期財務諸表のセグメント情報の開示について、国際的な会計基準の取扱いも参考に、情報の有用性と事務負担を比較衡量して検討を行った。その結果、2008 年（平成 20 年）改正会計基準では、セグメント情報に関する事項として、報告セグメントの利益（又は損失）及び売上高について開示することとし、報告セグメントの資産については、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、その概要の開示を求めることとした（第 19 項(7)①及び②並びに第 25 項(5-2)①及び②参照）。なお、報告セグメントの利益（又は損失）の開示については、財務諸表利用者の当該開示の理解に資する情報として、その合計額と、四半期連結財務諸表における四半期連結損益及び包括利益計算書又は四半期連結損益計算書、若しくは四半期個別財務諸表における四半期個別損益計算書の利益（又は損失）計上額の差異調整に関する主な事項の概要を開示することとした（第 19 項(7)③及び第 25 項(5-2)③参照）。

また、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、比較可能性を保つための開示を求めることとした（第 19 項(7)④、⑤及び⑥並びに第 25 項(5-2)④、⑤及び⑥参照）。

58-2. さらに、固定資産の減損損失及びのれんに関する報告セグメント別情報の開示について、情報の有用性と事務負担を比較衡量し、重要な減損損失を認識した場合及び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、その報告セグメント別の概要の開示を求めることとした（第 19 項(7)⑦及び⑧並びに第 25 項(5-2)⑦及び⑧参照）。

なお、当委員会は、セグメント情報の関連情報についても、重要な事象の発生によって当該情報の金額に著しい変動があった場合に、その概要の開示を求めるか否かを検討したが、国際的な会計基準において開示が求められていないことや、適時性に係るより強い制約を考慮し、四半期財務諸表での開示は求めないこととした。

（収益の分解情報に関する事項）

58-4. 2020 年 3 月に収益認識会計基準が改正されたことに伴い、同会計基準適用後の四半期財務諸表の収益認識に関する開示について検討を行った。

具体的には、国際的な会計基準が期中財務諸表において求めている次の開示について、我が国の四半期財務諸表において開示を求めるかどうかを検討した。

(1) 収益の分解情報

(2) 顧客との契約から生じた債権又は契約資産について認識した減損損失

58-5. 本会計基準は、四半期財務諸表において、損益計算書の分解情報としての性質を有する報告セグメントの利益（又は損失）及び売上高の開示を求めている（第 19 項(7)及び第 25 項(5-2)参照）。損益計算書のトップラインである売上高の大部分を占める顧客との契約から生じる収益の分解情報を注記することにより、報告セグメントの利益（又は損失）及び売上高と類似の性質を有する情報が開示されるものと考えられる。

審議の過程において、収益の分解情報の注記を求める場合、四半期財務諸表が、年度の財務諸表や中間財務諸表と比較して、開示の適時性に係る強い制約を受けることを考慮する必要があること、また、適時性に係る強い制約がある中、作成者にとって追加的な負担が生じることや、当該情報の有用性についての疑問があること等から、慎重に検討すべきであるとの意見が聞かれた。一方で、四半期財務諸表において収益の分解情報が開示されることにより、企業の業績についての途中経過を適時に、また適切に把握することが可能となり、加えて、企業の中長期の業績を適時に予測するためにも、有用であるとの意見が聞かれた。

検討の結果、次の理由から、2020 年改正会計基準では、四半期財務諸表において収益の分解情報についての注記を求めることとした（第 19 項(7-2)及び第 25 項(5-3)参照）。

(1) 収益の分解情報は、四半期財務諸表において注記が求められるセグメント情報等に関する事項と同様に、企業の業績についてより細かい粒度で情報を開示するものであり、財務諸表利用者にとって有用な情報となると考えられる。また、収益の分解情報

に関する注記は、報告セグメントの情報を補完する情報であると考えられ、当該注記を四半期財務諸表においても記載することにより、情報の有用性がより高まると考えられる。

(2) 国際的な会計基準において、収益の分解情報についての注記が求められている。IFRSにおいては、適時性のニーズがある中、定量的情報のすべての開示を求めることは実務上の負担が過大となる一方で、収益の分解情報は、財務諸表利用者にとって期中の分析において不可欠であると考えられたことから、収益の分解情報についての注記が求められている。また、米国会計基準においては、情報の有用性と実務上の負担を比較衡量した結果、定量的情報のすべての開示を求めることとされている。

このような中、本会計基準において収益の分解情報についての注記を求めない場合、国際的な会計基準に基づいて作成された期中財務諸表との比較において、期中財務諸表の外観が大きく異なるとの印象を持たれる可能性がある。

58-6. また、前項の審議の過程において、仮に四半期財務諸表において収益の分解情報の注記を求めるとする場合に、第 2 四半期のみに当該注記を求めることを検討してはどうかとの意見が聞かれた。

この点について、本会計基準は、適時性に係る制約があることを理解した上で、限定的に開示を求めた項目については、有用性の観点から、原則として、いずれの四半期においても当該項目の開示を求めている。

一方、キャッシュ・フロー計算書は、第 1 四半期及び第 3 四半期において開示を省略することができるとしている（第 5-2 項及び第 6-2 項参照）。これは、特にキャッシュ・フロー計算書の作成にかかる負担が大きいと考えられることに配慮しつつ、キャッシュ・フローの状況を把握するのに資する情報のうち、貸借対照表や損益計算書より推計することが困難な減価償却費等の金額の追加の開示を求めることを前提に認めたものである（第 36-2 項参照）。

また、総資産の大部分を金融資産が占め、かつ総負債の大部分を金融負債及び保険契約から生じる負債が占める企業集団以外の企業集団においては、適用指針第 80 項(3)の金融商品の時価情報等について、第 1 四半期及び第 3 四半期において開示を省略することができるとしている（適用指針第 80 項(3)）。これは、これらの企業集団にとっては、金融商品の貸借対照表に占める割合が、一般的に大きなものではないことから、当該開示による情報の有用性が高くなく、開示される情報の有用性に比較して、作成にかかる負担が特に大きいと判断されたものと考えられる。

ここで、キャッシュ・フロー計算書については、間接法を前提に考えた場合、確定した貸借対照表と損益計算書に基づいて作成することから、その作成に一定の時間を要するものと考えられ、作成にかかる負担が特に大きいと考えられる。一方、収益の分解情報は、損益計算書のトップラインの大部分を占める顧客との契約から生じる収益の内訳

であり、損益計算書を作成している段階で把握され得る情報ともいえ、特に作成にかかる負担が大きいとまでは言えないと考えられる。

また、収益の分解情報は、一般的に、損益計算書のトップラインの大部分を占める顧客との契約から生じる収益についての分解情報であることから、総資産の大部分を金融資産が占め、かつ総負債の大部分を金融負債及び保険契約から生じる負債が占める企業集団以外の企業集団における金融商品の時価情報等の有用性と比べ、情報の有用性は高いものと考えられる。

以上の理由により、第 2 四半期のみに開示を求めることは適当ではなく、すべての四半期において収益の分解情報についての注記を求めることとした（第 19 項(7-2)及び第 25 項(5-3)参照）。

58-7. なお、報告セグメントの売上高に関する情報（第 19 項(7)及び第 25 項(5-2)参照）が、収益認識会計基準における収益の会計処理の定めに基づいており、かつ、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として十分であると判断される場合には、収益の分解情報は、報告セグメントの売上高に関する情報に追加して注記する必要はないものと考えられる。

58-8. 前項に示すような状況において、収益の分解情報に関する事項を、セグメント情報等に関する事項に含めて記載している場合には、収益の分解情報に関する事項を記載するにあたり、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こととした（第 19 項（7-2）及び第 25 項（5-3）参照）。

58-9. 顧客との契約から生じた債権又は契約資産について認識した減損損失の年度の財務諸表における開示については、企業会計基準第 10 号「金融商品に関する会計基準」の見直しと併せて検討することとし、収益認識会計基準において当該開示は求めないこととした（収益認識会計基準第 158 項）。四半期財務諸表においても、同様の取扱いとすることが適当と考えられたことから、本会計基準において当該開示は求めないこととした。

（1 株当たり四半期純損益及び 1 株当たり四半期純損益の算定上の基礎）

59. 財務諸表利用者からは 1 株当たり四半期純損益に加え、その算定上の基礎についても強い開示ニーズがあると指摘されている。一方、財務諸表作成者からは、開示の迅速性の観点から、可能な限り注記情報を厳選すべきであり、1 株当たり四半期純損益の算定上の基礎の開示は不要とすべきであるという指摘がある。

検討の結果、2007 年（平成 19 年）会計基準では、1 株当たり四半期純損益及びその算定上の基礎については、財務諸表利用者の強い開示ニーズがあることに加え、国際的な会計基準でも開示が求められており、かつ、算定上の基礎は 1 株当たり四半期純損益の算定過程で把握されていると考えられることから、開示を求めることとした（第 19 項(8)及び第 25 項(6)参照）。

（継続企業の前提に関する重要な不確実性）

60.　継続企業の前提に重要な疑義が存在する場合の注記については、公認会計士又は監査法人の責任やレビュー手続との関係も考慮に入れて慎重に対応すべきであるという意見がある。その一方、財務諸表利用者の強い開示ニーズが指摘されているとともに、米国では公認会計士又は監査法人のレビュー手続を前提とした開示が行われている。

検討の結果、2007 年（平成 19 年）会計基準では、財務諸表に対する二重責任の原則を前提として、継続企業の前提に重要な疑義がある場合の注記を求めることとした。

60-2.　その後、2009 年（平成 21 年）4 月に改正された財務諸表等規則等では、国際的な取扱いとの整合性等の理由により、継続企業の前提に重要な疑義を抱かせる事象又は状況が存在する場合に直ちに注記を求める取扱いが見直され、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に、経営者が、その評価の手順にしたがって、当該事象又は状況が存在する旨及びその内容、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策、継続企業の前提に関する重要な不確実性が認められる旨とその理由、及び当該重要な不確実性の影響を財務諸表に反映しているか否かを注記することが求められることとなった。

このため、四半期財務諸表においても、年度の財務諸表の取扱いを踏まえ、継続企業の前提に関する重要な不確実性が認められる場合に、その旨及びその内容等に関する注記を求めることとした（第 19 項(14)及び第 25 項(12)参照）。

60-3.　ここで、その内容等を記載するにあたっては、直前の年度又は直前の四半期会計期間（以下「前会計期間」という。）の末日から当四半期会計期間末までに継続企業の前提に関する重要な不確実性に特段の変化がない場合には、前会計期間の注記を踏まえる必要があると考えられる。一方、当四半期会計期間末において新たに継続企業の前提に関する重要な不確実性が認められる場合等には、四半期決算の特性も考慮してその内容等を記載する必要があると考えられる。

なお、四半期会計期間の末日後、四半期財務諸表を作成する日までの間に当該重要な不確実性が認められなくなった場合には、年度の財務諸表の取扱いを踏まえ、当該注記を要しない旨を明らかにしている。

（著しい季節的変動）

61.　著しい季節的変動の開示については、中間作成基準や国際的な会計基準において注記事項として明示されている。また、売上高に季節的変動のある企業について、財務諸表利用者は証券投資に際して利益の季節的変動を織り込んだ意思決定をしていないものと解釈できる海外の実証研究もあるが、財務諸表利用者の判断を誤らせないためには、定性

的情報及び対前年同期比較を併せて開示することが必要と考えられる。

これらの点を踏まえ、本会計基準では、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注記を求めることとした（第 19 項(15)及び第 25 項(13)参照）。

（重要な偶発債務）

62. 偶発債務については、中間作成基準や国際的な会計基準においても注記事項として明示されている。また、偶発債務は財務諸表の本体から把握することができず、偶発債務の金額に重要性がある場合には、財務諸表利用者の意思決定に大きな影響を与えると考えられる。

検討の結果、重要な偶発債務については、金額の変動の有無に関係なく、注記を求めることとした（第 19 項(16)及び第 25 項(15)参照）。

（重要な企業結合又は事業分離）

63. 重要な企業結合又は事業分離については、当該企業集団又は企業の将来の業績に重要な影響を与えることになるため、取得とされた企業結合が当年度の期首に完了したと仮定したときの四半期連結損益計算書への与える影響の概算額の開示を含め、年度の財務諸表と同様の開示を求めるべきであるという意見があった。その一方で、開示の迅速性の観点から、企業結合又は事業分離に関する注記事項も必要最小限の記載にすべきであるという意見もあった。

検討の結果、重要な企業結合又は事業分離については、国際的な会計基準や米国の開示状況を参考にするとともに、適時性に係るより強い制約も考慮し、年度の注記事項よりも簡略化することとした（第 19 項(17)及び(18)、第 25 項(16)及び(17)参照）。

63-2. 2011 年（平成 23 年）改正会計基準では、取得とされた企業結合が当年度の期首に完了したと仮定したときの四半期損益計算書への与える影響の概算額の開示について、四半期開示の迅速性や作成者の負担も考慮して本会計基準では開示を求めないこととした。

（重要な後発事象）

65. 重要な後発事象は、財務諸表利用者の意思決定に大きな影響を与えると考えられることから、中間作成基準や国際的な会計基準及び米国の開示状況を参考にして、本会計基準においても注記を求めることとした（第 19 項(19)及び第 25 項(18)参照）。

（四半期連結財務諸表を作成していない場合における持分法損益）

66. 連結子会社がない会社においては四半期連結財務諸表が作成されないが、関連会社に多額の損益が生じている場合がある。このため、四半期連結財務諸表を作成していない会

社においては、年度及び中間個別財務諸表における開示と同様、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を注記事項として記載を求めることとした（第25項(14)参照）。

（重要なその他の事項）

67. 本会計基準では、中間作成基準や米国SEC規則等を参考にして、注記事項として個別に定めたもののほか、財務諸表利用者が企業集団又は企業の四半期会計期間及び期首からの累計期間に係る財政状態、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があるときには記載しなければならないとしている（第19項(21)及び第25項(20)参照）。これは、企業集団又は企業にとって開示の対象となる会計事象や取引は、業種・業態によって様々であり、また、同一の企業集団等であっても、その時々において予期し得ない事態が起こることがあるため、本会計基準が特に定めた個別の注記事項のみでは財務諸表利用者が適切に判断できない場合があることを想定したものである。

（過去の誤謬の訂正）

68. 企業会計基準第24号では、過去の財務諸表における誤謬が発見された場合には、比較情報として表示される過去の財務諸表を修正再表示することとしている（企業会計基準第24号第21項）。

このため、当四半期会計期間に発見された過去の誤謬の訂正についても、年度の財務諸表との整合性を図る観点から、四半期財務諸表において修正再表示を行い、関連する事項を注記することとした（第16-2項、第19項(22)、第22-2項及び第25項(21)参照）。

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

期中財務諸表の範囲等

企業会計基準第12号の定め及び考え方を引き継いだもの

BC39. 本会計基準第28項から第30項は、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について、企業会計基準第12号における定め及び考え方を引き継いでいる。

BC40. 前項の本会計基準の定めと企業会計基準第12号の結論の背景の関係は次のとおりである。

(1) 期中財務諸表の範囲（企業会計基準第12号第36-2項）

(2) 期中財務諸表等の開示対象期間（企業会計基準第12号第37項から第38項）

BC41. 前項に記載した企業会計基準第12号の結論の背景では、BC25項のとおり記載されて

いた。

会計処理

企業会計基準第 12 号の定め及び考え方を引き継いだもの

BC42.　本会計基準第 31 項は、企業会計基準第 12 号における定め及び企業会計基準第 12 号の結論の背景の第 47-3 項の考え方を引き継いでいる。企業会計基準第 12 号の結論の背景の第 47-3 項では、次のとおり記載されていた。

> **四半期財務諸表の作成基準**
>
> **会計処理**
>
> **会計方針の変更**
>
> 47-3.　会計方針の変更は期首に行われることが一般的であると考えられるが、稀に第 2 四半期以降で自発的に重要な会計方針を変更する場合もある。国際的な会計基準では、会計年度の途中で会計方針の変更を行う際には、同一の会計年度中の変更時点より前の期間すべてに新たな会計方針を遡及適用することを定めている。これにより、会計年度（又は期首からの累計期間）を通じて会計方針は単一のものとなるため、同一の会計年度内（又は期首からの累計期間内）の財務諸表に複数の会計方針の適用を認める場合に比べて期間比較可能性が向上し、財務諸表の意思決定有用性が高まることが期待されている。
>
> 当委員会では、このような取扱いを定めるべきかを検討した。審議の過程では、年度の途中で会計方針を変更する場合は、相応の理由があると考えられるため、遡及適用が実務上不可能なときには変更した時点以降から新たな会計方針を適用することを認めるべきであるという意見があった。しかしながら、自発的に会計方針を変更するときは、通常、同一年度の期首から新たな会計方針を適用することが可能であると考えられる。さらに、年度との会計処理の首尾一貫性を重視し、国際的な会計基準とのコンバージェンスを図る観点も踏まえ、2010 年（平成 22 年）改正会計基準においては、第 2 四半期会計期間以降に会計方針の変更を行う際に、当年度の期首時点において、過去の期間のすべてに新たな会計方針を遡及適用した場合の累積的影響額を算定することが実務上不可能なときは、当年度の期首以前の実行可能な最も古い日から新たな会計方針を適用することとした（第 10-3 項及び第 21-3 項参照）。なお、当年度に含まれる、会計方針の変更を行う四半期会計期間より前のすべての四半期会計期間に新たな会計方針を適用することが実務上不可能なときには、年度との会計処理の首尾一貫性の観点から、翌年度の期首時点で会計方針の変更を行い、当該期首以前の実行可能な最も古い日から将来にわたり新たな会計方針を適用することになると考えられる。

開　示

企業会計基準第 12 号の定め及び考え方を引き継いだもの

BC43.　本会計基準第 32 項及び第 33 項は、企業会計基準第 12 号における定め及び考え方を引

き継いでいる。本会計基準第 32 項(2)及び第 33 項の定めと企業会計基準第 12 号の結論の背景の関係は次のとおりである。

(1)　注記事項

①　報告セグメント等の変更（企業会計基準第 12 号第 58 項（本会計基準 BC37 項参照））

②　期中キャッシュ・フロー計算書の開示の省略（企業会計基準第 12 号第 36-2 項（本会計基準 BC25 項参照））

BC44.　また、本会計基準は、企業会計基準第 12 号第 58-3 項、第 59-2 項、第 60-3 項及び第 61-2 項の考え方を引き継いでいる。これらの考え方について企業会計基準第 12 号の結論の背景では、次のとおり記載されていた（企業会計基準第 12 号第 60-3 項については本会計基準 BC37 項参照）。

四半期財務諸表の作成基準

開　示

注記事項

（セグメント情報等に関する事項）

58-3.　2011 年（平成 23 年）改正会計基準では、第 7-2 項[1]に従う場合、四半期会計期間に係るセグメント情報等に関する事項についての開示は、財務諸表利用者の開示ニーズを踏まえて、財務諸表作成者の任意により行うことが考えられる。

なお、年度内における首尾一貫性を確保する観点から、各年度において第 1 四半期より行うべきものと考えられる。

（1 株当たり四半期純損益及び 1 株当たり四半期純損益の算定上の基礎）

59-2.　2011 年（平成 23 年）改正会計基準では、第 7-2 項[1]に従う場合、四半期会計期間に係る 1 株当たり四半期純損益についての開示は、財務諸表利用者の開示ニーズを踏まえて、財務諸表作成者の任意により行うことが考えられる。

なお、年度内における首尾一貫性を確保する観点から、各年度において第 1 四半期より行うべきものと考えられる。

（著しい季節的変動）

61-2.　2011 年（平成 23 年）改正会計基準では、第 7-2 項[1]に従う場合、四半期会計期間に係る著しい季節的変動についての開示は、財務諸表利用者の開示ニーズを踏まえて、財務諸表作成者の任意により行うことが考えられる。

[1] 企業会計基準第 12 号第 7-2 項では、四半期損益及び包括利益計算書又は四半期損益計算書及び四半期包括利益計算書の開示対象期間について、期首からの累計期間及び前年度における対応する期間に加えて、四半期会計期間及び前年度における対応する四半期会計期間も開示対象とすることができるとしていた。

なお、年度内における首尾一貫性を確保する観点から、各年度において第 1 四半期より行うべきものと考えられる。

適用時期等

適用時期

BC45.　本会計基準は、できるだけ速やかに適用可能とすることへのニーズがあると考えられる。また、企業会計基準第 12 号等と企業会計基準第 33 号等を統合しているため、個別に検討を行った取扱いを除き、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いでおり（本会計基準 BC17 項参照）、基本的に従前の取扱いを踏襲することになると考えられる。

ただし、個別に検討を行った取扱い（本会計基準 BC16 項参照）のうち、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については、洗替え法が原則とされた（適用指針第 4 項及び第 7 項）ことに伴い、従来切放し法を適用していた会社が適用指針の適用時に洗替え法に変更する場合には、会計方針の変更に該当すると考えられる。しかしながら、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として適用指針の適用前から企業会計基準適用指針第 14 号及び企業会計基準適用指針第 32 号に基づき切放し法を適用していた場合は、継続して切放し法を適用することができるとしているため、会計方針の変更が行われる場合は限定的であると考えられる。

BC46.　前項を踏まえ、20XX 年 4 月 1 日［公表後最初に到来する年の 4 月 1 日を想定している。］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とした（第 34 項参照）。

経過措置

BC47.　本会計基準の適用初年度においては、本会計基準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、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とした（本会計基準第 35 項参照）。経過措置の対象になると考えられる具体的な会計方針の変更は、適用指針第 73 項に記載している。

本会計基準の公表による他の会計基準等についての修正

本会計基準により、当委員会が公表した会計基準等については、次の修正を行う（下線は追加部分、取消線は削除部分を示す。）。

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」

第 42 項　第 3 段落

したがって、例えば、~~中間決算日又は~~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、~~中間~~臨時決算~~等~~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、期中決算、第二種中間連結財務諸表若しくは第二種中間財務諸表における中間決算~~等~~又は臨時決算における処理を洗替処理することとなる。

企業会計基準第４号「役員賞与に関する会計基準」

第 14 項　（削　除）

~~中間財務諸表における役員賞与の会計処理は、財務諸表における会計処理に準じて処理する。~~

~~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中間会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、中間会計期間においては、費用処理しないことができる。~~

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 10 項　見出し及び本文

~~中間株主資本等変動計算書~~（削　除）

（削　除）

~~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（以下合わせて「中間株主資本等変動計算書」という。）は、株主資本等変動計算書に準じて作成する。~~

第 25 項　見出し及び本文

~~中間株主資本等変動計算書~~（削　除）

（削　除）

~~中間会計期間においても、他の中間財務諸表と同様に、中間株主資本等変動計算書を作成することとし、その作成方法は、株主資本等変動計算書に準ずることが適当と考えた。~~

企業会計基準第 21 号「企業結合に関する会計基準」

第 126-3 項

平成 25 年改正会計基準において、企業結合年度の翌年度に行われた暫定的な会計処理の確定は、企業結合年度に当該確定が行われたかのように会計処理を行うこととされたため、企業結合年度の翌年度の財務諸表と併せて企業結合年度の財務諸表を表示するときには、当該企業結合年度の財務諸表に暫定的な会計処理の確定による取得原価の配分額の見直しが反映される。暫定的な会計処理の確定による取得原価の配分額の重要な見直しが行われた場合、のれんや受け入れた資産、引き受けた負債の金額に重要な変動が生じることとなり、公表済みの前年度の財務諸表~~（四半期財務諸表を含む。）~~との関係でどのような見直しが行われたかの情報は有用であることから、重要な見直しが行われた場合には、その見直しの内容及び金額の注記を求めることとした（第 49-2 項参照）。

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 3 項

本会計基準は、財務諸表~~（四半期財務諸表を含む。）~~における包括利益及びその他の包括利益の表示に適用する。

第 10 項

前 2 項の注記は、個別財務諸表（連結財務諸表を作成する場合に限る。）~~及び四半期財務諸表~~においては、省略することができる。

第 30 項

国際的な会計基準では、その他の包括利益の内訳項目の分析を容易にする観点から、その他の包括利益に関する法人税等及び税効果並びに当期又は過去の期間にその他の包括利益に含められた項目の当期純利益への組替調整額の開示を求めている。本会計基準では、コンバージェンスの観点から同様の開示を注記事項として求めることとした。ただし、開示の簡素化~~及び迅速化~~の観点を考慮して、個別財務諸表（連結財務諸表を作成している場合に限る。）~~及び四半期財務諸表（四半期連結財務諸表又は四半期個別財務諸表）~~においては当該注記を省略することができることとした。

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

時価の算定に用いる評価技法は、毎期継続して適用する。当該評価技法又はその適用（例えば、複数の評価技法を用いる場合のウェイト付けや、評価技法への調整）を変更する場合は、会計上の見積りの変更（企業会計基準第 24 号「会計方針の開示、会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」（以下「企業会計基準第 24 号」という。）第 4 項(7)）とし

て処理する。この場合、企業会計基準第 24 号第 18 項~~並びに企業会計基準第 12 号「四半期財務諸表に関する会計基準」第 19 項(4)及び第 25 項(3)~~の注記を要しないが、当該連結会計年度及び当該事業年度の年度末に係る連結財務諸表及び個別財務諸表において変更の旨及び変更の理由を注記する（企業会計基準適用指針第 19 号「金融商品の時価等の開示に関する適用指針」第 5-2 項(3)②)。

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」

第 37 項　見出し及び本文

~~中間財務諸表及び四半期財務諸表における取扱い~~（削　除）

（削　除）

~~１株当たり中間純利益及び潜在株式調整後１株当たり中間純利益の算定は、中間会計期間を一会計期間とみて、１株当たり当期純利益及び潜在株式調整後１株当たり当期純利益の算定に準ずるものとする[設例 13]。また、中間期の１株当たり純資産額は、期末の１株当たり純資産額の算定に準ずるものとする。~~

第 37-2 項（削　除）

~~１株当たり四半期純利益及び潜在株式調整後１株当たり四半期純利益の算定は、中間会計期間と同様、四半期累計期間を一会計期間とみて、１株当たり当期純利益及び潜在株式調整後１株当たり当期純利益の算定に準ずるものとする。また、四半期会計期間が四半期損益及び包括利益計算書又は四半期損益計算書の開示対象期間に含まれる場合、四半期会計期間に係る１株当たり四半期純利益及び潜在株式調整後１株当たり四半期純利益の算定については、四半期累計期間に係るものと同様に取り扱う。~~

第 62 項　見出し及び本文

~~中間~~期中財務諸表及び~~四半期~~第二種中間財務諸表~~との関係における取扱い~~

（削　除）

~~本適用指針では、１株当たり中間純利益及び潜在株式調整後１株当たり中間純利益の算定において、中間会計期間を一会計期間とみて事業年度における算定に準ずることとしている（第 37 項参照)。このため、普通株主に帰属しない金額に含まれる累積型配当優先株式に係る優先配当額は、期首から中間会計期間末日までの期間の特定の日を基準日とする配当を行うかどうかにかかわらず、中間会計期間に係る要支払額となり、また、非累積型配当優先株式に係る優先配当額は、期首から中間会計期間末日までの期間の特定の日を基準日とする配当を行う場合には当該金額、配当を行わない場合にはゼロとなるものと考えられる。~~

第 63 項

事業年度における潜在株式調整後１株当たり当期純利益の算定において、第二種中間連結財務諸表及び第二種中間財務諸表を作成する場合の中間会計期間において算定された普通株式増加数を前提に加重平均する考え方もある。しかし、1998 年３月に企業会計審議会から公表された「中間連結財務諸表等の作成基準の設定に関する意見書」六５では、「年度の財務諸表の作成に当~~あ~~たっては、中間会計期間を含む事業年度全体を対象として、年度末の情報に基づいて改めて会計処理が行われる。~~、~~その結果、年度決算では、中間決算の基礎となった金額とは異なる金額が計上される場合が~~も~~ある」~~（中間連結財務諸表等の作成基準の設定に関する意見書六５）。~~とされていることを踏まえると~~したがって~~、~~潜在株式調整後１株当たり中間純利益は、中間会計期間を一会計期間とみて算定し、~~潜在株式調整後１株当たり当期純利益は、年度末の情報に基づいて改めて算定されることとなる。

第 63-2 項

企業会計基準適用指針第 XX 号「期中財務諸表に関する会計基準の適用指針」BC31 項は、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」第 107 項の~~では、~~「１株当たり四半期純損益は、普通株式に係る四半期純損益を普通株式の期中平均株式数で除して算定するため、~~四半期会計期間が四半期損益及び包括利益計算書又は四半期損益計算書の開示対象期間に含まれる場合、~~各四半期会計期間の１株当たり四半期純損益の合計は、年度の期首からの累計期間の１株当たり四半期純損益に必ずしも合致しないことに留意する必要がある。」という考え方を引き継いでいる。このため、潜在株式調整後１株当たり当期純利益は、年度末の情報に基づいて改めて算定されることになると考えられる。~~とされている。これは、四半期財務諸表においても、中間財務諸表と同様、四半期会計期間又は四半期累計期間をそれぞれ一会計期間とみて１株当たり四半期純利益を算定することによるものであるが、本適用指針上も、四半期財務諸表における取扱いを明らかにするため、１株当たり四半期純利益及び潜在株式調整後１株当たり四半期純利益は中間財務諸表と同様に取り扱うこととした（第 37-2 項参照）。~~

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」

第 74 項

前項(2)の繰延税金資産の回収見込額の修正は、企業結合日と取得企業の事業年度との関係から、具体的には次のように処理することになる。

(1)　企業結合日が取得企業の事業年度期首の場合

企業結合日の１年後（企業結合年度末）に繰延税金資産への取得原価の配分額を確定し、その額が企業結合日の繰延税金資産への取得原価の配分額となる。

~~企業結合年度の中間会計期間末又は四半期会計期間末においては、その時点で入手可能な合理的な情報等に基づき計上する。これは基本的に「暫定的な会計処理」（第 69~~

~~項参照）として取り扱う。~~

(2)　企業結合日が取得企業の事業年度の期首の翌日以降の場合

~~企業結合年度の中間会計期間末又は四半期会計期間末及び~~企業結合年度末においては、その時点で入手可能な合理的な情報等に基づき計上する。これは基本的に「暫定的な会計処理」（第 69 項参照）として取り扱う。

企業結合日から 1 年を経過した日（実務上は、1 年経過後最初に到来する~~中間会計期間末、四半期会計期間末又は~~事業年度末）において、企業結合日における繰延税金資産への取得原価の配分額が確定する。企業結合日において計上した繰延税金資産の額を修正する場合は前項に従い会計処理する。

第 76 項　第 2 段落

のれんの償却にあたり、次の事項に留意する必要がある（第 380 項から第 382-2 項及び第 448 項参照）。

(1) のれんの償却開始時期は、企業結合日となる。なお、みなし取得日（第 117 項及び第 121 項また書き参照）による場合には、当該みなし取得日が~~四半~~期首であるときには、償却開始は~~四半~~期首からであり、~~四半~~期末であるときには翌~~四半~~期首からとなる。

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　見出し及び本文

~~（中間又は四半期における退職給付債務の数理計算）~~（削　除）

（削　除）

~~退職給付会計における中間会計期間又は四半期累計期間に負担すべき退職給付費用は、期首において算定した退職給付債務に基づく当年度の勤務費用（第 15 項参照）、利息費用（第 16 項参照）、期首の年金資産に基づく期待運用収益（第 21 項参照）、期首の未認識数理計算上の差異、未認識過去勤務費用及び会計基準変更時差異（第 130 項参照）の未処理額の費用処理額等により算定される年間の退職給付費用を按分して計算したものとなるため（「中間財務諸表作成基準」注解(注 2)ハ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」第 24 項から第 26 項）、中間期末又は四半期末時点で、退職給付債務の数理計算を行い、これらの費用金額を改めて算定する必要はない。~~

~~なお、中間会計期間又は四半期累計期間において、その他の包括利益累計額に計上されていた未認識数理計算上の差異、未認識過去勤務費用及び会計基準変更時差異の未処理額を費用処理した場合には、その他の包括利益の調整（組替調整）が生じる（改正前指針の処理によったならば、退職給付に係る負債が増減する。）ことになる（第 33 項(3)参照）（当該費用に係る法人税等調整額についても、その他の包括利益の調整（組替調整）が生じる。）。ただし、個別財務諸表においては、当面の間、第 33 項(2)及び(3)の定めを適用し~~

~~ないことに留意が必要である（第 70 項参照）。~~

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」

第 2 項

本適用指針は、税効果会計基準が適用される連結財務諸表及び個別財務諸表について適用する。なお、次に示す企業会計基準、企業会計基準適用指針及び実務対応報告において定められている繰延税金資産の回収可能性に係る具体的な取扱いは、本適用指針における取扱いにかかわらず適用される。

(1)　（削　除）

~~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。）に定められた四半期連結財務諸表及び四半期個別財務諸表における繰延税金資産の回収可能性に係る取扱い~~

(1-2)　企業会計基準第 XX 号「期中財務諸表に関する会計基準」及び企業会計基準適用指針第 XX 号「期中財務諸表に関する会計基準の適用指針」に定められた期中連結財務諸表及び期中個別財務諸表における繰延税金資産の回収可能性に係る取扱い

（略）

(2-2)　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」に定められた第二種中間連結財務諸表及び第二種中間財務諸表における繰延税金資産の回収可能性に係る取扱い

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」

第 3 項

次に示す企業会計基準、企業会計基準適用指針、実務対応報告及び実務指針において定められている税効果会計基準を適用する際の具体的な取扱いは、本適用指針における取扱いにかかわらず適用される。

(1)　（削　除）

~~企業会計基準第 12 号「四半期財務諸表に関する会計基準」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」に定められた四半期連結財務諸表及び四半期個別財務諸表における税効果会計の適用に係る取扱い~~

(1-2)　企業会計基準第 XX 号「期中財務諸表に関する会計基準」及び企業会計基準適用指針第 XX 号「期中財務諸表に関する会計基準の適用指針」に定められた期中連結財務諸表及び期中期個別財務諸表における税効果会計の適用に係る取扱い

（略）

(6)　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」に定められた第二種中間連結財務諸表及び第二種中間財務諸表における税効果会計の適用に係る取扱い

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」

第 1 項

本適用指針は、企業会計審議会が平成 10 年 10 月に公表した「税効果会計に係る会計基準」（以下「税効果会計基準」という。）を、第二種中間連結財務諸表（以下「中間連結財務諸表」という。）及び第二種中間財務諸表（以下「中間財務諸表」という。また、中間連結財務諸表と合わせて「中間財務諸表等」という。）に適用する際の指針を定めるものである。

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」

第 183 項　第 2 段落

審議の過程で、我が国において、財又はサービスを顧客に移転する時に変動対価の額を見積ることが極めて困難な取引があるとの懸念が聞かれており、代替的な取扱いを検討したが、半年ごと~~（第 2 四半期末及び年度末）~~に不確実性が解消される変動対価であれば、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~~第 1 四半期及び第 3 四半期~~のみの限定的な取扱いとなることや、交渉によって対価の額が確定する取引については、変動対価の額を見積ることが実務上困難なものも存在すると想定されるが、その見積りの判断に資する要件を一意的に定めることが困難であると考えられることを踏まえ、本適用指針において代替的な取扱いを定めないこととした。

[設例 4]の 1. 前提条件

(1)　A 社（3 月決算の建設会社であり、6 か月ごとより高い頻度で期中財務諸表を作成している。）は、X1 年度に、B 社（顧客）の所有する土地に B 社のための商業ビルを建設する契約を B 社と締結した。契約における固定対価は 1,000,000 千円であるが、建物が 24 か月以内に完成した場合には、A 社は 200,000 千円の割増金を受け取る。

(5)　X2 年度の~~第 1 四半期~~4 月 1 日から 6 月 30 日までの期中会計期間に、A 社と B 社は、建物の間取りを変更するため、契約を変更することに合意した。その結果、固定対価は 150,000 千円、見積工事原価は 120,000 千円増加し、契約変更後の対価の総額は最大で 1,350,000 千円（＝固定対価 1,150,000 千円＋割増金 200,000 千円）となった。なお、X2 年度の期首から契約変更時までに原価は発生していない。

[設例 4]の 2. 会計処理

(2)　X2 年度の~~第 1 四半期~~4 月 1 日から 6 月 30 日までの期中会計期間（契約変更時）

（単位：千円）

(借)契約資産	91,200	(貸)工事収益(＊2)	91,200

(＊2)　A 社は、契約変更を既存の契約の一部であると仮定して処理し、契約変更日において収益の額を累積的な影響に基づき修正する（会計基準第 31 項(2)）。

(変更後の取引価格)

固定対価 1,150,000 千円＋割増金 200,000 千円＝1,350,000 千円

(変更後の工事進捗度)

発生した実際原価 420,000 千円÷変更後の見積工事原価 820,000 千円（当初の見積工事原価 700,000 千円＋契約変更により増加した見積工事原価 120,000 千円）×100%＝51.2%（小数点以下第 2 位を四捨五入している。）

(追加で認識する収益の額)

91,200 千円（＝1,350,000 千円×51.2%－変更時までに認識した収益の額 600,000 千円）

[設例 13]の 1. 前提条件

(1)　A 社（12 月決算会社であり、6 か月ごとより高い頻度で期中財務諸表を作成している。）は、製品 X を 1 個当たり 100 千円で販売する契約を X1 年 1 月 1 日に B 社（顧客）と締結した。この契約における対価には変動性があり、B 社が X1 年 12 月 31 日までに製品 X を 1,000 個よりも多く購入する場合には、1 個当たりの価格を遡及的に 90 千円に減額すると定めている。

(2)　X1 年 1 月 1 日から 3 月 31 日~~に終了する第 1 四半期~~までの期中会計期間に、A 社は製品 X75 個を B 社に販売した。A 社は、X1 年 12 月 31 日までの B 社の購入数量は 1,000 個を超えないであろうと判断した。

(4)　X1 年 5 月に、B 社が他の企業を買収し、A 社は、X1 年 4 月 1 日から 6 月 30 日~~に終了する第 2 四半期~~までの期中会計期間において、追加的に製品 X500 個を B 社に販売した。A 社は、新たな事実を考慮して、B 社の購入数量は X1 年 12 月 31 日までに 1,000 個を超えるであろうと見積り、1 個当たりの価格を 90 千円に遡及的に減額することが必要になると判断した（会計基準第 74 項）。

[設例 13]の 2. 会計処理

(1)　~~第 1 四半期~~X1 年 3 月 31 日

（単位：千円）

(借)売掛金	7,500	(貸)売上高(＊1)	7,500

(＊1)　A 社は、~~第 1 四半期~~X1 年 1 月 1 日から 3 月 31 日までの期中会計期間に、7,500

千円（＝1 個当たり 100 千円×75 個）の収益を認識する。

(2)　~~第 2 四半期~~X1 年 6 月 30 日

（単位：千円）

(借)売掛金	50,000	(貸)売上高(＊2)	44,250
		返金負債	5,750

(＊2)　A 社は、~~第 2 四半期~~X1 年 4 月 1 日から 6 月 30 日までの期中会計期間に、44,250 千円（＝45,000 千円－750 千円）の収益を認識する。

(~~第 2 四半期~~X1 年 4 月 1 日から 6 月 30 日までの期中会計期間における製品 X の売上高)

45,000 千円＝1 個当たり 90 千円×500 個

(~~第 1 四半期~~X1 年 1 月 1 日から 3 月 31 日までの期中会計期間に販売した製品 X75 個に対する売上高の減額についての取引価格の変動（会計基準第 74 項))

750 千円＝10 千円の値引き×75 個

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」

[設例 9-1]の前提条件

11. 借手の減価償却方法　定額法（6 か月ごとより高い頻度で期中財務諸表を作成し、減価償却費は、~~四半期~~3 か月ごとに計上するものとする。）

[設例 9-1]の会計処理

(1)　借　手

①　利息相当額を利息法で会計処理する場合（会計基準第 36 項）（本適用指針第 39 項参照）

X1 年 6 月 30 日（第 3 回支払日~~・第 1 四半期決算日~~）

（単位：千円）

(借)	リース負債(＊2)	681	(貸)	現金預金	1,000
	支払利息(＊2)	319			
(借)	減価償却費（＊3）	2,466	(貸)	減価償却累計額	2,466

(＊2) リース負債の元本返済額及び支払利息は、[表 9-1-1]より。

(＊3) 減価償却費は、借手のリース期間を耐用年数とし、残存価額をゼロとして計算

する（会計基準第 38 項）。

49,318 千円×1 年/5 年×3 か月/12 か月＝2,466 千円

② 借手のリース料から利息相当額の合理的な見積額を控除しないで会計処理する場合（本適用指針第 40 項(1)参照）

X1 年 6 月 30 日（第 3 回支払日~~・第 1 四半期決算日~~）

（単位：千円）

（借）	リース負債	1,000	（貸）	現金預金	1,000
（借）	減価償却費（＊2）	3,000	（貸）	減価償却累計額	3,000

（＊2）減価償却費は、借手のリース期間を耐用年数とし、残存価額をゼロとして計算する。

60,000 千円×1 年/5 年×3 か月/12 か月＝3,000 千円

③ 利息相当額の総額を借手のリース期間中の各期にわたり定額で配分する場合（本適用指針第 40 項(2)参照）

X1 年 6 月 30 日（第 3 回支払日~~・第 1 四半期決算日~~）

（単位：千円）

（借）	リース負債（＊5）	822	（貸）	現金預金	1,000
	支払利息（＊4）	178			
（借）	減価償却費（＊6）	2,466	（貸）	減価償却累計額	2,466

（＊4）10,682 千円×1 年/5 年×1 か月/12 か月＝178 千円

（＊5）1,000 千円－178 千円＝822 千円

（＊6）減価償却費は、借手のリース期間を耐用年数とし、残存価額をゼロとして計算する。

49,318 千円×1 年/5 年×3 か月/12 か月＝2,466 千円

(2) 貸 手

② 会計処理

ア．利息相当額を利息法で会計処理する場合（本適用指針第 73 項参照）

X1 年 6 月 30 日（第 3 回回収日~~・第 1 四半期決算日~~）

（単位：千円）

（借）	現金預金	1,000	（貸）	リース投資資産	643

				受取利息	357

イ．利息相当額の総額を貸手のリース期間中にわたり定額で配分する場合（本適用指針第 74 項参照）

X1 年 6 月 30 日（第 3 回回収日~~・第 1 四半期決算日~~）

（単位：千円）

（借）	現金預金	1,000	（貸）	リース投資資産	800
				受取利息	200

[設例 9-2]の会計処理

(1) 借　手

① 前払いの場合

X1 年 6 月 30 日（第 4 回支払日~~・第 1 四半期決算日~~）

（単位：千円）

（借）	リース負債	684	（貸）	現金預金	1,000
	支払利息	316			
（借）	減価償却費（＊1）	2,482	（貸）	減価償却累計額	2,482

（＊1）49,647 千円×1 年/5 年×3 か月/12 か月＝2,482 千円

② 後払いの場合

X1 年 6 月 30 日~~（第 1 四半期決算日）~~

（単位：千円）

（借）	支払利息（＊1）	319	（貸）	未払利息（＊1）	319
（借）	減価償却費（＊2）	2,466	（貸）	減価償却累計額	2,466

（＊1）支払日は未到来であるが、決算修正仕訳として、経過利息分（[表 9-2-2]より）を未払利息として計上する。

（＊2）49,318 千円×1 年/5 年×3 か月/12 か月＝2,466 千円

X1 年 7 月 1 日（~~第 2 四半期期首・~~第 3 回支払日）

（単位：千円）

（借）	未払利息（＊3）	319	（貸）	支払利息（＊3）	319
（借）	リース負債	681	（貸）	現金預金	1,000

	支払利息	319			

（＊3）決算修正仕訳を洗い替える。

(2) 貸　手

② 会計処理

ア．前払いの場合

X1 年 6 月 30 日（第 4 回回収日~~・第 1 四半期決算日~~）

（単位：千円）

（借）	現金預金	1,000	（貸）	リース投資資産	639
				受取利息	361

イ．後払いの場合

X1 年 6 月 30 日~~（第 1 四半期決算日）~~

（単位：千円）

（借）	リース投資資産（＊1）	357	（貸）	受取利息（＊1）	357

（＊1）決算修正仕訳として、X1 年 6 月分の利息相当額を計上する。相手勘定科目は、ここでは、便宜的に、リース投資資産としている。

X1 年 7 月 1 日（~~第 2 四半期期首・~~第 3 回回収日）

（単位：千円）

（借）	受取利息（＊2）	357	（貸）	リース投資資産（＊2）	357
（借）	現金預金	1,000	（貸）	リース投資資産	643
				受取利息	357

（＊2）決算修正仕訳を洗い替える。

[設例 10]の前提条件

9. 借手の減価償却方法　定額法（6 か月ごとより高い頻度で期中財務諸表を作成し、減価償却費は、~~四半期~~3 か月ごとに計上するものとする。）

[設例 10]の 2．貸　手

(2)　会計処理（本適用指針第 78 項参照）

X1 年 6 月 30 日（第 3 回回収日~~・第 1 四半期決算日~~）

（単位：千円）

（借）	現金預金	1,000	（貸）	リース債権	622
				受取利息	378

［設例 18-1］の前提条件

1. ヘッドリース

⑦ 借手の減価償却方法　定額法（減価償却費は、~~四半期~~3 か月ごとに計上するものとする。）

［設例 18-2］の会計処理

(2) X2 年 4 月 1 日以降

② ヘッドリースの借手（中間的な貸手）

X2 年 6 月 30 日（ヘッドリースの第 15 回支払日~~・第 1 四半期決算日~~）

（単位：千円）

（借）	リース負債（＊2）	736	（貸）	現金預金	1,000
	支払利息（＊2）	264			
（借）	減価償却費（＊3）	2,466	（貸）	減価償却累計額	2,466

（＊2）リース負債の元本返済額及び支払利息は、［表 18-1-1］より。

（＊3）減価償却費は、借手のリース期間を耐用年数とし、残存価額をゼロとして計算する。

49,318 千円×1 年/5 年×3 か月/12 か月＝2,466 千円

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」

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

(3) 取得した株式の取得時の時価　第 2 段落

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（第二種中間財務諸表を作成する場合の中間期末を含む）の帳簿価額(注2)を上回らないと想定される。すなわち、実行時点において利益が発生するのは、極めて例外的な状況に限られることとなる。

(3)　取得した株式の取得時の時価　（注2）

（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（第二種中間財務諸表を作成する場合の中間期末を含む）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（第二種中間財務諸表を作成する場合の中間期末を含む）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。

(3)　取得した株式の取得時の時価　第3段落

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（第二種中間財務諸表を作成する場合の中間期末を含む）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。

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」

第10項　第1段落

なお、~~四半期~~期中会計期間においては、第5項から第8項までの会計処理により計上される損益に対応する金額はその他資本剰余金の計上又は減額として処理する。当該会計処理の結果、~~四半期~~期中会計期間末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、前項後段と同様に処理~~し、翌四半期会計期間の期首に戻入れを~~する。当該処理は洗替えにより行う。

第42項

この点、会計上の資本金の額は、法律における資本金の額と合わせることとされており、前項の会社計算規則における取扱いを踏まえ、年度の財務諸表においては、年度通算で費用が計上される場合には、対応する金額を資本金又は資本準備金に計上することとした。一方、ストック・オプション会計基準の定めに準じて、権利確定条件（勤務条件や業績条

件）の不達成による失効等の見積数に重要な変動が生じた場合には、見積数の変動に伴う差額を費用計上する（又は費用を戻し入れる）ことになり、年度通算で過年度に計上した費用を戻し入れる場合もあると考えられ、その場合には、対応する金額をその他資本剰余金から減額することとした（本実務対応報告第 9 項参照）。また、~~四半期~~期中会計期間においては、その他資本剰余金の計上又は減額として処理することとした（本実務対応報告第 10 項参照）。

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」

第 21 項

グループ通算制度を新たに適用する場合には、グループ通算制度の適用の承認があった日又は承認があったものとみなされた日の前日を含む連結会計年度及び事業年度（~~四半期~~期中会計期間を含む。）の連結財務諸表及び個別財務諸表から、翌年度よりグループ通算制度を適用するものとして、税効果会計を適用する。

ただし、適用の承認を受けていない場合であっても、翌年度よりグループ通算制度を適用することが明らかな場合であって、かつ、グループ通算制度に基づく税効果会計の会計処理が合理的に行われると認められる場合には、これらを満たした時点を含む連結会計年度及び事業年度（~~四半期~~期中会計期間を含む。）の連結財務諸表及び個別財務諸表から、翌年度よりグループ通算制度を適用するものと仮定して、税効果会計を適用することができる。

第 22 項

株式の取得等によって、新たに通算子会社となる（以下「加入」という。）企業がある場合、次のように取り扱う。

(1) 加入前の時点で連結子会社である企業が、株式の取得等によって新たに通算子会社となる場合であって、当該企業を将来、通算子会社とすることについての意思決定がなされ、かつ、実行される可能性が高いと認められる場合には、これらを満たした時点を含む連結会計年度及び事業年度（~~四半期~~期中会計期間を含む。）の連結財務諸表及び個別財務諸表から、その影響を考慮して税効果会計を適用する。

(2) 加入前の時点で連結子会社でない企業が、株式の取得等によって新たに通算子会社となる場合には、通算子会社となった時から、その影響を考慮して税効果会計を適用する。

ただし、通算子会社となることによって、税務上の繰越欠損金の引継制限（法人税法第 57 条第 6 項及び第 8 項）や特定資産に係る譲渡等損失額の損金算入制限（法人税法第 64 条の 14 第 1 項）が課される場合で、通算子会社となる可能性が高く、かつ、当該企業においてもその事実が明らかになっていると認められる場合には、これらを満たした時点を含む事業年度（~~四半期~~期中会計期間を含む。）の個別財務諸表から、損金

算入が見込まれない税務上の繰越欠損金及び特定資産に係る将来減算一時差異について繰延税金資産の回収可能性はないものとする。

第 23 項

株式の売却等によって、通算子会社でなくなる（以下「離脱」という。）企業がある場合であって、将来、通算子会社でなくなることについての意思決定がなされ、かつ、実行される可能性が高いと認められる場合には、これらを満たした時点を含む連結会計年度及び事業年度（~~四半期~~期中会計期間を含む。）の連結財務諸表及び個別財務諸表から、その影響を考慮して税効果会計を適用する。

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」

第 3-2 項

前項の取扱いは、~~四半期連結財務諸表及び四半期個別~~期中財務諸表並びに第二種中間連結財務諸表及び第二種中間~~個別~~財務諸表においても適用する。

第 9 項

税効果適用指針第 44 項では、「繰延税金資産及び繰延税金負債の額は、決算日において国会で成立している税法（以下、法人税等の納付税額の計算方法が規定されている我が国の法律を総称して『税法』という。）に規定されている方法に基づき第 8 項に定める将来の会計期間における減額税金又は増額税金の見積額を計算する。なお、決算日において国会で成立している税法とは、決算日以前に成立した税法を改正するための法律を反映した後の税法をいう。」としている。そのため、グローバル・ミニマム課税制度の対象となることが見込まれる企業では、令和 5 年法律第 3 号の成立日以後に終了する連結会計年度及び事業年度の決算（~~四半期連結決算及び四半期~~期中決算を含む。）において、グローバル・ミニマム課税制度を前提とした税効果会計を適用すべきか否かを検討する必要がある。

第 12 項

このように、グローバル・ミニマム課税制度に基づく税効果会計の取扱いについては、その考え方が必ずしも明らかではないことに加え、実務上の負担も想定されることから、令和 5 年法律第 3 号の成立日以後に終了する連結会計年度及び事業年度の決算（~~四半期連結決算及び四半期~~期中決算を含む。）において、グローバル・ミニマム課税制度の適用を前提とした税効果会計を適用することは困難であると考えられる。

第 13 項

したがって、2023 年実務対応報告では、令和 5 年法律第 3 号の成立日以後に終了する連結会計年度及び事業年度の決算（~~四半期連結決算及び四半期~~期中決算を含む。）における税効果会計については、税効果適用指針の定めにかかわらず、グローバル・ミニマム課税制

度の影響を反映しないこととした。

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」

第 7 項　見出し及び本文

~~四半期~~期中財務諸表及び第二種中間財務諸表等における取扱い

~~四半期連結~~期中財務諸表~~及び四半期個別財務諸表（以下「四半期財務諸表」という。）~~並びに第二種中間連結財務諸表及び第二種中間~~個別~~財務諸表（以下「第二種中間財務諸表等」という。）においては、前項の定めにかかわらず、当面の間、当~~四半期連結~~期中会計期間及び~~当四半期会計期間（以下「当四半期会計期間等」という。）並びに当中間連結会計期間及び~~第二種中間財務諸表等を作成する場合の当中間会計期間~~（以下「当中間会計期間等」という。）~~を含む対象会計年度に関するグローバル・ミニマム課税制度に係る法人税等を計上しないことができる。

第 13 項　見出し及び本文

~~四半期~~期中財務諸表及び第二種中間財務諸表等における注記

~~当四半期会計期間等~~期中財務諸表及び~~当~~第二種中間~~会計期間等~~財務諸表等を作成する場合において、第 7 項を適用するときは、その旨を注記する。

BC12 項　見出し及び本文

~~四半期~~期中財務諸表及び第二種中間財務諸表等における取扱い

~~四半期~~期中財務諸表においては、親会社及び連結子会社の法人税その他利益に関連する金額を課税標準とする税金は、~~四半期~~期中会計期間を含む年度の法人税等の計算に適用される税率に基づき、原則として年度決算と同様の方法により計算することとしている（企業会計基準第 ~~12~~XX 号「~~四半期~~期中財務諸表に関する会計基準」第 ~~14~~16 項~~及び第 22 項~~）。

しかしながら、グローバル・ミニマム課税制度に係る法人税等は対象会計年度の年間の利益や税額控除等を用いて対象範囲の判定や見積りを行うため、~~四半期~~期中会計期間の利益等に基づき、年度と同様の方法により計算することが困難な場合があると考えられる。

また、~~四半期~~期中財務諸表は、一定の簡便的な会計処理が認められており、年度の連結財務諸表及び個別財務諸表と比較して、開示すべき項目も限定的であることに鑑みると、~~四半期~~期中財務諸表の作成にあたって入手している情報は、年度の連結財務諸表及び個別財務諸表の作成にあたって入手する情報よりも限定的な情報であると考えられることから、~~四半期~~期中財務諸表においては、グローバル・ミニマム課税制度に係る法人税等を合理的に見積ることが年度に比して困難な場合があると考えられる。

BC13 項

本実務対応報告の公表時点では、グローバル・ミニマム課税制度が適用されておらず、

企業が~~四半期連結会計期間及び四半期~~期中会計期間において、適時に情報を入手し、グローバル・ミニマム課税制度に係る法人税等を合理的に見積ることが可能であるかどうかについては追加的な検討が必要であると考えられる。

このため、~~四半期~~期中財務諸表においては、当面の間、グローバル・ミニマム課税制度に係る法人税等を計上しないことができることとした（第 7 項参照）。その具体的な期間は、当委員会が追加的な検討を行い、当該取扱いを改正するまでの間であることを想定している。

BC14 項

第二種中間財務諸表等における税金費用の会計処理については、原則として、中間会計期間を一事業年度とみなして、年度決算と同様の方法により計算することとしている（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」第 5 項）。

しかしながら、第二種中間財務諸表等についても、グローバル・ミニマム課税制度に係る法人税等について、第二種中間財務諸表等を作成する場合の中間会計期間の利益等に基づき、年度と同様の方法により計算することが困難な場合があると考えられる。また、本実務対応報告の公表時点では、グローバル・ミニマム課税制度が適用されておらず、企業が~~中間連結会計期間及び~~第二種中間財務諸表等を作成する場合の中間会計期間において、適時に情報を入手し、グローバル・ミニマム課税制度に係る法人税等を合理的に見積ることが可能であるかどうかについては追加的な検討が必要であると考えられる状況は、~~四半期~~期中財務諸表における状況と同様であると考えられる。

このため、第二種中間財務諸表等においても、当面の間、グローバル・ミニマム課税制度に係る法人税等を計上しないことができることとした（本実務対応報告第 7 項参照）。

BC26 項　見出し及び本文

~~四半期~~期中財務諸表及び第二種中間財務諸表等における注記

第 7 項の定めにより、~~四半期~~期中財務諸表においては、当面の間、代替的な会計処理が認められることとなるため、審議の過程では、この当面の取扱いを適用した場合に注記を行うかどうかの検討を行った。BC3 項に記載の特徴を踏まえると、~~四半期~~期中会計期間において当年度の対象範囲の判定を行うことが困難である等の理由により当~~四半期~~期中会計期間~~等~~を含む対象会計年度においてグローバル・ミニマム課税制度に係る法人税等が生じるかどうかの判断が困難な場合があると考えられるが、当~~四半期~~期中会計期間~~等~~を含む当連結会計年度及び当事業年度において、グローバル・ミニマム課税制度に係る法人税等が重要であると見込まれる場合には、その旨の注記を行うことが有用であるという意見があった。

このため、公開草案において、判断が困難な場合等を考慮し、次のいずれの要件も満た

す場合に第 7 項を適用するときは、その旨を注記することを提案した。

(1)　前連結会計年度及び前事業年度においてグローバル・ミニマム課税制度に係る法人税等を計上している。

(2)　当~~四半期~~期中会計期間~~等~~において、当連結会計年度及び当事業年度におけるグローバル・ミニマム課税制度に係る法人税等が重要であることが合理的に見込まれる。

BC28 項

BC26 項(1)及び(2)の要件をいずれも削除した場合、前連結会計年度及び前事業年度においてグローバル・ミニマム課税制度に係る法人税等を計上していない場合も当~~四半期~~期中会計期間~~等~~を含む対象会計年度においてグローバル・ミニマム課税制度に係る法人税等が生じるかどうかの判断が必要となるが、当連結会計年度及び当事業年度におけるグローバル・ミニマム課税制度に係る法人税等が重要であることが合理的に見込まれるかどうかの追加的な判断は求めないことから、公開草案の提案と比較して大きく実務上の負担が増加することにはならないと考えられる。

BC29 項

また、BC26 項(1)の要件を削除した場合、前連結会計年度及び前事業年度においてグローバル・ミニマム課税制度に係る法人税等を計上していない場合でも、当~~四半期~~期中会計期間~~等~~を含む対象会計年度にグローバル・ミニマム課税制度に係る法人税等が生じると考えられる場合に第 7 項を適用するときは、その旨が注記されることとなり、財務諸表利用者に有用な情報が提供されることになると考えられる。

BC30 項

したがって、~~四半期~~期中財務諸表における注記について、前連結会計年度及び前事業年度においてグローバル・ミニマム課税制度に係る法人税等を計上しているかどうかにかかわらず、当~~四半期~~期中会計期間~~等~~において、第 7 項を適用するときは、その旨を注記することとした（第 13 項参照）。

BC31 項

第二種中間財務諸表等を作成する場合の中間会計期間においても、~~四半期~~期中会計期間と同様に、当年度の対象範囲の判定を行うことが困難である等の理由により第二種中間財務諸表等を作成する場合の当中間会計期間~~等~~を含む対象会計年度においてグローバル・ミニマム課税制度に係る法人税等が生じるかどうかの判断が困難な場合があると考えられる。このため、第二種中間財務諸表等を作成する場合の当中間会計期間~~等~~においても、第 7 項を適用するときは、その旨を注記することとした（第 13 項参照）。

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」

第 7 項　第 2 段落

また、この場合の決算日には~~四半期決算日、中間~~期中決算日（第二種中間連結財務諸表を作成する場合の中間決算日も含む。）又はその他の適切に決算が行われた日が含まれる。なお、支配を獲得したとみなした日は、企業結合の主要条件が合意されて公表された日以降としなければならない（結合分離等適用指針第 117 項）。

第 32 項　第 2 段落

なお、~~中間~~期中会計期間末（年度末を除く。）及び~~四半期~~第二種中間連結財務諸表を作成する場合の中間期末~~（年度末を除く。）~~において、親会社の個別財務諸表上、市場価格のある子会社株式の簿価を減損処理したことに伴い、連結財務諸表上、当該子会社に係るのれんを償却した場合において、親会社の個別財務諸表上、年度決算や年度決算までのその後の~~四半期~~期中決算において、子会社株式の減損の追加計上又は戻入処理が行われたときは、連結財務諸表上、当該追加計上又は戻入処理を考慮後の子会社株式の簿価に基づき、~~中間~~期中会計期間末及び~~四半期~~第二種中間連結財務諸表を作成する場合の中間期末に行ったのれんの償却を見直すものとする。

第 53 項

本報告は、連結会計基準等に基づく実務上の指針を示すことを目的として作成したものである。なお、中間連結財務諸表等の作成基準第二 一では、「中間連結財務諸表は、原則として連結財務諸表の作成に当たって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。また、~~四半期~~期中会計基準第 9 項~~において~~では、~~四半期連結~~「期中財務諸表の作成のために採用する会計方針は、~~四半期~~期中特有の会計処理を除き、原則として年度の~~連結~~財務諸表の作成に~~当~~あたって採用する会計方針に準拠しなければならない。」とされている。本報告は年度の連結財務諸表だけでなく~~中間~~期中連結財務諸表及び~~四半期~~第二種中間連結財務諸表にも適用するものとする。

第 54-3 項

その他の適切に決算が行われた（第 7 項参照）とは、子会社において~~中間~~期中会計基準に準じた決算が行われたことを想定している（~~中間~~期中会計基準 BC~~18~~33 項）。

第 62-2 項　第 2 段落

例えば、3 月決算の会社が 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において、12 月決算の子会社を 5 月末に取得し、6 月末をみなし取得日としたときは、3 月決算の親会社の~~第 1 四半期~~ 6 月末の連結上、子会社の 6 月末の貸借対照表のみを連結し、~~第 2 四半期~~ 9 月末の連結上も、子会社の 6 月末の貸借対照表のみを連結し、~~第 3 四半期~~ 10 月以降の期間の連結から、子会社の 7 月~~から 9 月~~以降の損益計算書を連結することになる。この場合、~~第 3 四半期~~ 10 月以降の期間の連結からのれんの償却を行うことになる。

第 66-4 項

複数の取得の取引が一つの企業結合等を構成しているものとして一体として取り扱わ

れる場合、取得した持分に対するのれんも一体として計上されることになるため、追加取得した取引においても、資本剰余金ではなく、のれんが計上されることとなる。したがって、追加取得した持分に係るのれんの償却額は、当該のれんが支配獲得時に計上されていたものとして計算し、追加取得時において支配獲得時から追加取得時までの償却分も含めて追加取得時から償却計算を行うこととした。例えば、~~第1四半期~~3月決算の会社が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において、4月から6月までの期間に60%の株式を取得して支配を獲得し連結子会社となり、同一事業年度内の~~第3四半期~~10月から12月までの期間に20%の株式を追加取得し80%の持分比率となる連結子会社がある場合で、これらの取引が一体のものとして取り扱われたものとする。ここで、追加取得した20%の株式取得の際にのれんが計上される場合には、当該のれんについては、支配獲得時（~~第1四半期~~4月から6月までの期間の60%の株式取得時）に計上されていたものとして、~~第3四半期~~10月以降の期間から、~~第1四半期及び第2四半期~~4月から9月までの期間の償却分も含めて償却計算を行う。

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」

第1項　第3段落

なお、本実務指針では、連結キャッシュ・フロー計算書、個別ベースのキャッシュ・フロー計算書、第二種中間連結財務諸表における中間連結キャッシュ・フロー計算書及び個別ベースの第二種中間財務諸表における中間キャッシュ・フロー計算書を総称して、「キャッシュ・フロー計算書」という。ただし、特に示す場合は、この限りでない。

第25項　見出し及び本文

第二種中間連結財務諸表及び第二種中間財務諸表における中間連結キャッシュ・フロー計算書等の作成に関する実務指針

作成基準では、「個別ベースのキャッシュ・フロー計算書」、「第二種中間連結財務諸表における中間連結キャッシュ・フロー計算書」及び「個別ベースの第二種中間財務諸表における中間キャッシュ・フロー計算書」は、連結キャッシュ・フロー計算書に準じて作成することとされている（企業会計基準第XX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）」第2項及び第3項）。

ただし、作成基準では、第二種中間連結財務諸表における中間連結キャッシュ・フロー計算書及び個別ベースの第二種中間財務諸表における中間キャッシュ・フロー計算書は、「中間会計期間に係るキャッシュ・フローの状況に関する利害関係者の判断を誤らせない限り、集約して記載することができる。」とされている。この集約して記載することができる範囲は、「キャッシュ・フロー計算書」の各表示区分内における主要な取引ごとに表示する場合の項目の集約であり、項目をすべて集約して各表示区分合計額のみを記載すること

ではない。

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」

第 19 項　第 2 段落

例えば、3 月決算の会社が 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において、新たに入手可能となった情報に基づいて~~当第 2 四半期会計期間 9 月~~末において見込販売数量（又は見込販売収益）を変更した~~場合~~ときには、以下の計算式により~~当第 2 四半期累計 4 月から 9 月末までの~~期間及び~~当第 3 四半期 10 月から 12 月までの期間~~以降の減価償却額を算定する。

~~当第 2 四半期累計 4 月から 9 月末までの~~期間の減価償却額 ＝ ~~当期首 4 月 1 日~~における未償却残高 × ~~当第 2 四半期累計 4 月から 9 月末までの~~期間の実績販売数量（又は実績販売収益） ／ ~~当期首 4 月 1 日~~における変更前の見込販売数量（又は見込販売収益）

~~当第 3 四半期 10 月から 12 月末までの期間~~以降の減価償却額 ＝ ~~当第 3 四半期の期首 10 月 1 日~~における未償却残高 × ~~当第 3 四半期 10 月から 12 月末までの期間~~以降の実績販売数量（又は実績販売収益） ／ ~~当第 3 四半期の期首 10 月 1 日~~における変更後の見込販売数量（又は見込販売収益）

移管指針第 9 号「金融商品会計に関する実務指針」

第 81 項

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本実務指針第 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~~期中決算日、第二種中間連結財務諸表及び第二種中間財務諸表を作成する場合の直前中間決算日又は直前~~四半期決算日~~のその他の適切に決算が行われた日の翌日を含む。）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「会計方針の開示、会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」（以下「企業会計基準第 24 号」という。）に従って会計処理を行う。

移管指針第 12 号「金融商品会計に関する Q&A」

Q31 の見出し並びに Q31 及び A

~~四半期決算及び中間~~期中決算等における減損処理

第 91 項及び第 92 項

Q31：~~四半期~~期中決算（~~四半期~~洗替え法を採用している場合）や第二種中間連結財務諸表及び第二種中間財務諸表を作成する場合の中間決算（以下合わせて「~~四半期~~期中決算等」という。）において、市場価格のない株式等や信用リスクの増大に起因して時価が著しく下落した債券について減損処理を行った場合、年度決算や年度決算までのその後の~~四半期~~期中決算（以下「年度決算等」という。）においても洗替処理を行うことになりますか。

A：~~中間財務諸表や四半期~~期中財務諸表並びに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。）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ますので（企業会計基準第 XX 号「期中財務諸表に関する会計基準」第 9 項並びに中間連結財務諸表作成基準第二 一及び中間財務諸表作成基準第二 一~~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」第 9 項~~）、減損処理は~~中間期や四半期~~期中決算等においても当然に実施しなければなりません。

また、減損処理を行った場合、当該銘柄の帳簿価額を時価により付け替えて取得原価を修正することになるため、年度決算で行った減損処理について評価損計上額の洗替処理は行われません。一方、企業会計基準適用指針第 ~~14~~XX 号「~~四半期~~期中財務諸表に関する会計基準の適用指針」第 4 項では、~~継続適用を前提に、四半期~~期中会計期間末における有価証券の減損処理について、~~四半期切放し法のほか、四半期~~原則として洗替え法~~の~~を適用~~を認め~~するものとされています。また、中間財務諸表作成基準注解（注１）では、「年度決算では、中間会計期間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ため、中間決算の基礎となった金額とは異なる金額が計上される場合がある。」とされて、「時価が著しく下落した場合のたな卸資産等についての評価損」が例示されていますが、この「等」には有価証券が含まれるものと解されます。

ただし、~~四半期~~期中決算等において市場価格のない株式等について減損処理を実施した場合には、年度決算等における洗替処理を行うに当たり、以下の事項に留意する必要があります。

① 市場価格のない株式等については、~~四半期~~期中決算等の時点において直近の財務諸表等の資料が入手されることが考えられますが、当該時点において実務指針第 92 項の減損処理の要件を満たしていれば、その~~四半期~~期中決算等において減損処理を行うのが合理的と考えられます。この場合には、年度決算等において財政状態の改善等が明らかになっている場合を除き、~~四半期~~期中決算等において行った減損処理

を年度決算等で戻入処理することは慎重でなければなりません。

② 実務指針第 91 項では、時価のある債券について、格付の著しい低下など信用リスクの増大に起因して時価が著しく下落した場合には、通常は時価が回復する見込みがあるとは認められないとされています。一般的には、信用リスクが短期間に大幅に減少する可能性は低いため、債券については、~~四半期~~期中決算等において行った減損処理を年度決算で戻入処理するような状況には至らないのが一般的と考えられます。

Q53 の A

（設　例）

［A　法］

経過期間のキャッシュ・フロー総額の変動額を比較する方法

1. 適用金利一覧表　　（単位：円）

ヘッジ期間	計算期間		変動金利借入れ	金利スワップ	（参　考）
			500,000,000	500,000,000	
			3M TIBOR	3M LIBOR	LIBOR/TIBOR
1 年目	~~第 1 四半期~~	X0~~.~~年 4~~.~~月 1 日-6~~.~~月 30 日	5.06250%	5.00000%	98.8%
	~~第 2 四半期~~	X0~~.~~年 7~~.~~月 1 日-9~~.~~月 30 日	5.16250%	5.10000%	98.8%
	~~第 3 四半期~~	X0~~.~~年 10~~.~~月 1 日-12~~.~~月 31 日	5.23125%	5.20000%	99.4%
	~~第 4 四半期~~	X1~~.~~年 1~~.~~月 1 日-3~~.~~月 31 日	5.16250%	5.10000%	98.8%
2 年目	~~第 1 四半期~~	X1~~.~~年 4~~.~~月 1 日-6~~.~~月 30 日	5.06250%	5.00000%	98.8%
	~~第 2 四半期~~	X1~~.~~年 7~~.~~月 1 日-9~~.~~月 30 日	4.96250%	4.90000%	98.7%
	~~第 3 四半期~~	X1~~.~~年 10~~.~~月 1 日-12~~.~~月 31 日	4.86250%	4.80000%	98.7%
	~~第 4 四半期~~	X2~~.~~年 1~~.~~月 1 日-3~~.~~月 31 日	4.86250%	4.80000%	98.7%
3 年目	~~第 1 四半期~~	X2~~.~~年 4~~.~~月 1 日-6~~.~~月 30 日	4.73125%	4.70000%	99.3%

	~~第2四半期~~	X2~~年~~7~~月~~1日-9~~月~~30日~~	4.53125%	4.50000%	99.3%
	~~第3四半期~~	X2~~年~~10~~月~~1日-12~~月~~31日~~	4.56250%	4.50000%	98.6%
	~~第4四半期~~	X3~~年~~1~~月~~1日-3~~月~~31日~~	4.33125%	4.30000%	99.3%

2. 1年目の中間決算日の有効性判定

中間決算日までのキャッシュ・フロー（X0年9月30日現在）

（単位：円）

ヘッジ期間	計算期間	変動金利借入れ		金利スワップ	
		3M TIBOR	金利発生額	3M LIBOR	金利発生額
1年目	~~第1四半期~~ X0年4月1日-6月30日	5.06250%	6,328,125	5.00000%	6,250,000
	~~第2四半期~~ X0年7月1日-9月30日	5.16250%	6,453,125	5.10000%	6,375,000
	計		12,781,250		12,625,000
当初予定キャッシュ・フロー		6,328,125 ×2	12,656,250	6,250,000 ×2	12,500,000
キャッシュ・フロー累計の変動額		①	125,000	②	125,000

有効性判定結果　②÷①　100.0%　有効

3. 1年目の決算日の有効性判定

決算日までのキャッシュ・フロー（X1年3月31日現在）

（単位：円）

ヘッジ期間	計算期間	変動金利借入れ		金利スワップ	
		3M TIBOR	金利発生額	3M LIBOR	金利発生額
1年目	~~第1四半期~~ X0年4月1日-6月30日	5.06250%	6,328,125	5.00000%	6,250,000
	~~第2四半期~~ X0年7月1日-	5.16250%	6,453,125	5.10000%	6,375,000

	9月30日				
	~~第3四半期~~ X0年10月1日 -12月31日	5.23125%	6,539,063	5.20000%	6,500,000
	~~第4四半期~~ X1年1月1日- 3月31日	5.16250%	6,453,125	5.10000%	6,375,000
	計		25,773,438		25,500,000
当初予定キャッシュ・フロー		6,328,125 ×4	25,312,500	6,250,000 ×4	25,000,000
キャッシュ・フロー累計の変動額		③	460,938	④	500,000

有効性判定結果　④÷③　108.5%　有効

（参　考）

2年目の中間決算日の有効性判定

中間決算日までのキャッシュ・フロー（X1年9月30日現在）

（単位：円）

ヘッジ期間	計算期間	変動金利借入れ		金利スワップ	
		3M TIBOR	金利発生額	3M LIBOR	金利発生額
1年目	~~第1四半期~~ X0年4月1日- 6月30日	5.06250%	6,328,125	5.00000%	6,250,000
	~~第2四半期~~ X0年7月1日- 9月30日	5.16250%	6,453,125	5.10000%	6,375,000
	~~第3四半期~~ X0年10月1日 -12月31日	5.23125%	6,539,063	5.20000%	6,500,000
	~~第4四半期~~ X1年1月1日- 3月31日	5.16250%	6,453,125	5.10000%	6,375,000
2年目	~~第1四半期~~ X1年4月1日- 6月30日	5.06250%	6,328,125	5.00000%	6,250,000

	~~第2四半期~~ X1年7月1日- 9月30日	4.96250%	6,203,125	4.90000%	6,125,000
	計		38,304,688		37,875,000
当初予定キャッシュ・フロー		6,328,125 ×6	37,968,750	6,250,000 ×6	37,500,000
キャッシュ・フロー累計の変動額		⑤	335,938	⑥	375,000

有効性判定結果　⑥÷⑤　111.6%　有効

4. 2年目の決算日の有効性判定

決算日までのキャッシュ・フロー（X2年3月31日現在）

（単位：円）

ヘッジ期間	計算期間	変動金利借入れ		金利スワップ	
		3M TIBOR	金利発生額	3M LIBOR	金利発生額
1年目	~~第1四半期~~ X0年4月1日- 6月30日	5.06250%	6,328,125	5.00000%	6,250,000
	~~第2四半期~~ X0年7月1日- 9月30日	5.16250%	6,453,125	5.10000%	6,375,000
	~~第3四半期~~ X0年10月1日 -12月31日	5.23125%	6,539,063	5.20000%	6,500,000
	~~第4四半期~~ X1年1月1日- 3月31日	5.16250%	6,453,125	5.10000%	6,375,000
2年目	~~第1四半期~~ X1年4月1日- 6月30日	5.06250%	6,328,125	5.00000%	6,250,000
	~~第2四半期~~ X1年7月1日- 9月30日	4.96250%	6,203,125	4.90000%	6,125,000
	~~第3四半期~~ X1年10月1日	4.86250%	6,078,125	4.80000%	6,000,000

	-12 月 31 日				
	~~第 4 四半期~~ X2 年 1 月 1 日- 3 月 31 日	4.86250%	6,078,125	4.80000%	6,000,000
	計		50,460,938		49,875,000
当初予定キャッシュ・フロー		6,328,125 ×8	50,625,000	6,250,000 ×8	50,000,000
キャッシュ・フロー累計の変動額		⑦	-164,063	⑧	-125,000

有効性判定結果　⑧÷⑦　76.2%

（注）80%から 125%の範囲から外れる結果となっていますが、両者の直近の動きは一致しており、累積変動幅が相対的に小さい（累計変動額がプラスとマイナスの境界付近にある。）ことによる一時的な異常値とみて、ヘッジ会計の適用を継続してよいと考えられます（実務指針第 156 項最終段落）。

5. 3 年目の中間決算日の有効性判定

中間決算日までのキャッシュ・フロー（X2 年 9 月 30 日現在）

（単位：円）

ヘッジ期間	計算期間	変動金利借入れ		金利スワップ	
		3M TIBOR	金利発生額	3M LIBOR	金利発生額
1 年目	~~第 1 四半期~~ X0 年 4 月 1 日- 6 月 30 日	5.06250%	6,328,125	5.00000%	6,250,000
	~~第 2 四半期~~ X0 年 7 月 1 日- 9 月 30 日	5.16250%	6,453,125	5.10000%	6,375,000
	~~第 3 四半期~~ X0 年 10 月 1 日 -12 月 31 日	5.23125%	6,539,063	5.20000%	6,500,000
	~~第 4 四半期~~ X1 年 1 月 1 日- 3 月 31 日	5.16250%	6,453,125	5.10000%	6,375,000
2 年目	~~第 1 四半期~~ X1 年 4 月 1 日- 6 月 30 日	5.06250%	6,328,125	5.00000%	6,250,000

	~~第2四半期~~ X1年7月1日- 9月30日	4.96250%	6,203,125	4.90000%	6,125,000
	~~第3四半期~~ X1年10月1日 -12月31日	4.86250%	6,078,125	4.80000%	6,000,000
	~~第4四半期~~ X2年1月1日- 3月31日	4.86250%	6,078,125	4.80000%	6,000,000
3年目	~~第1四半期~~ X2年4月1日- 6月30日	4.73125%	5,914,063	4.70000%	5,875,000
	~~第2四半期~~ X2年7月1日- 9月30日	4.53125%	5,664,063	4.50000%	5,625,000
	計		62,039,063		61,375,000
当初予定キャッシュ・フロー		6,328,125 ×10	63,281,250	6,250,000 ×10	62,500,000
キャッシュ・フロー累計の変動額		⑨	-1,242,188	⑩	-1,125,000

有効性判定結果　⑩÷⑨　90.6%　有効

［B　法］

ヘッジ期間全体のキャッシュ・フロー総額の変動額を比較する方法

1. 適用金利一覧表　（単位：円）

ヘッジ期間	計算期間		変動金利借入れ	金利スワップ	（参　考）
			500,000,000	500,000,000	
			3M TIBOR	3M LIBOR	LIBOR/TIBOR
1年目	~~第1四半期~~	X0~~-~~年4~~-~~月1日-6~~-~~月30日	5.06250%	5.00000%	98.8%
	~~第2四半期~~	X0~~-~~年7~~-~~月1日-9~~-~~月30日	5.16250%	5.10000%	98.8%
	~~第3四半期~~	X0~~-~~年10~~-~~月1日-12~~-~~月31日	5.23125%	5.20000%	99.4%

	~~第4四半期~~	X1~~年~~1~~月~~1日-3~~月~~31日	5.16250%	5.10000%	98.8%
2年目	~~第1四半期~~	X1~~年~~4~~月~~1日-6~~月~~30日	5.06250%	5.00000%	98.8%
	~~第2四半期~~	X1~~年~~7~~月~~1日-9~~月~~30日	4.96250%	4.90000%	98.7%
	~~第3四半期~~	X1~~年~~10~~月~~1日-12~~月~~31日	4.86250%	4.80000%	98.7%
	~~第4四半期~~	X2~~年~~1~~月~~1日-3~~月~~31日	4.86250%	4.80000%	98.7%
3年目	~~第1四半期~~	X2~~年~~4~~月~~1日-6~~月~~30日	4.73125%	4.70000%	99.3%
	~~第2四半期~~	X2~~年~~7~~月~~1日-9~~月~~30日	4.53125%	4.50000%	99.3%
	~~第3四半期~~	X2~~年~~10~~月~~1日-12~~月~~31日	4.56250%	4.50000%	98.6%
	~~第4四半期~~	X3~~年~~1~~月~~1日-3~~月~~31日	4.33125%	4.30000%	99.3%

2. 1年目の中間決算日の有効性判定

(1)ヘッジ開始時の予想キャッシュ・フロー（X0年4月1日現在）

（単位：円）

ヘッジ期間	計算期間	変動金利借入れ		金利スワップ	
		3M TIBOR	金利発生額	3M LIBOR	金利発生額
1年目	~~第1四半期~~ X0年4月1日-6月30日	5.06250%	6,328,125	5.00000%	6,250,000
	~~第2四半期~~ X0年7月1日-9月30日		6,328,125		6,250,000
	~~第3四半期~~ X0年10月1日-12月31日		6,328,125		6,250,000
	~~第4四半期~~ X1年1月1日-		6,328,125		6,250,000

	3月31日					
2年目	~~第1四半期~~ X1年4月1日- 6月30日			6,328,125		6,250,000
	~~第2四半期~~ X1年7月1日- 9月30日			6,328,125		6,250,000
	~~第3四半期~~ X1年10月1日 -12月31日			6,328,125		6,250,000
	~~第4四半期~~ X2年1月1日- 3月31日			6,328,125		6,250,000
3年目	~~第1四半期~~ X2年4月1日- 6月30日			6,328,125		6,250,000
	~~第2四半期~~ X2年7月1日- 9月30日			6,328,125		6,250,000
	~~第3四半期~~ X2年10月1日 -12月31日			6,328,125		6,250,000
	~~第4四半期~~ X3年1月1日- 3月31日	↓		6,328,125	↓	6,250,000
	計	①		75,937,500	②	75,000,000

(2)中間決算日現在の予想キャッシュ・フロー（X0年9月30日現在）

（単位：円）

ヘッジ期間	計算期間	変動金利借入れ		金利スワップ	
		3M TIBOR	金利発生額	3M LIBOR	金利発生額
1年目	~~第1四半期~~ X0年4月1日- 6月30日	5.06250%	6,328,125	5.00000%	6,250,000
	~~第2四半期~~	5.16250%	6,453,125	5.10000%	6,375,000

	X0年7月1日-9月30日				
	~~第3四半期~~ X0年10月1日-12月31日	5.23125%	6,539,063	5.20000%	6,500,000
	~~第4四半期~~ X1年1月1日-3月31日		6,539,063		6,500,000
2年目	~~第1四半期~~ X1年4月1日-6月30日		6,539,063		6,500,000
	~~第2四半期~~ X1年7月1日-9月30日		6,539,063		6,500,000
	~~第3四半期~~ X1年10月1日-12月31日		6,539,063		6,500,000
	~~第4四半期~~ X2年1月1日-3月31日		6,539,063		6,500,000
3年目	~~第1四半期~~ X2年4月1日-6月30日		6,539,063		6,500,000
	~~第2四半期~~ X2年7月1日-9月30日		6,539,063		6,500,000
	~~第3四半期~~ X2年10月1日-12月31日		6,539,063		6,500,000
	~~第4四半期~~ X3年1月1日-3月31日		6,539,063		6,500,000
	計	③	78,171,875	④	77,625,000

キャッシュ・フロー累計の変動額の比率　⑤＝(①－③)　　-2,234,375

⑥＝(②－④)　　-2,625,000

有効性判定結果　⑥÷⑤　117.5%　有効

3. 1年目の決算日の有効性判定

決算日現在の予想キャッシュ・フロー（X1年3月31日現在）

（単位：円）

ヘッジ期間	計算期間	変動金利借入れ		金利スワップ	
		3M TIBOR	金利発生額	3M LIBOR	金利発生額
1年目	~~第1四半期~~ X0年4月1日-6月30日	5.06250%	6,328,125	5.00000%	6,250,000
	~~第2四半期~~ X0年7月1日-9月30日	5.16250%	6,453,125	5.10000%	6,375,000
	~~第3四半期~~ X0年10月1日-12月31日	5.23125%	6,539,063	5.20000%	6,500,000
	~~第4四半期~~ X1年1月1日-3月31日	5.16250%	6,453,125	5.10000%	6,375,000
2年目	~~第1四半期~~ X1年4月1日-6月30日	5.06250%	6,328,125	5.00000%	6,250,000
	~~第2四半期~~ X1年7月1日-9月30日		6,328,125		6,250,000
	~~第3四半期~~ X1年10月1日-12月31日		6,328,125		6,250,000
	~~第4四半期~~ X2年1月1日-3月31日		6,328,125		6,250,000
3年目	~~第1四半期~~ X2年4月1日-		6,328,125		6,250,000

	6月30日					
	~~第2四半期~~ X2年7月1日- 9月30日			6,328,125		6,250,000
	~~第3四半期~~ X2年10月1日 -12月31日			6,328,125		6,250,000
	~~第4四半期~~ X3年1月1日- 3月31日			6,328,125		6,250,000
	計		⑦	76,398,438	⑧	75,500,000

キャッシュ・フロー累計の変動額の比率　⑨＝(①－⑦)　-460,938

⑩＝(②－⑧)　-500,000

有効性判定結果　⑩÷⑨　108.5%　有効

（参　考）

2年目の中間決算日の有効性判定

中間決算日現在の予想キャッシュ・フロー（X1年9月30日現在）

（単位：円）

ヘッジ期間	計算期間	変動金利借入れ		金利スワップ	
		3M TIBOR	金利発生額	3M LIBOR	金利発生額
1年目	~~第1四半期~~ X0年4月1日- 6月30日	5.06250%	6,328,125	5.00000%	6,250,000
	~~第2四半期~~ X0年7月1日- 9月30日	5.16250%	6,453,125	5.10000%	6,375,000
	~~第3四半期~~ X0年10月1日 -12月31日	5.23125%	6,539,063	5.20000%	6,500,000
	~~第4四半期~~ X1年1月1日- 3月31日	5.16250%	6,453,125	5.10000%	6,375,000
2年目	~~第1四半期~~ X1年4月1日-	5.06250%	6,328,125	5.00000%	6,250,000

	6月30日				
	~~第2四半期~~ X1年7月1日- 9月30日	4.96250%	6,203,125	4.90000%	6,125,000
	~~第3四半期~~ X1年10月1日 -12月31日	4.86250%	6,078,125	4.80000%	6,000,000
	~~第4四半期~~ X2年1月1日- 3月31日	↓	6,078,125	↓	6,000,000
3年目	~~第1四半期~~ X2年4月1日- 6月30日	↓	6,078,125	↓	6,000,000
	~~第2四半期~~ X2年7月1日- 9月30日	↓	6,078,125	↓	6,000,000
	~~第3四半期~~ X2年10月1日 -12月31日	↓	6,078,125	↓	6,000,000
	~~第4四半期~~ X3年1月1日- 3月31日	↓	6,078,125	↓	6,000,000
	計	⑪	74,773,438	⑫	73,875,000

キャッシュ・フロー累計の変動額の比率　⑬＝(①－⑪)　1,164,063

⑭＝(②－⑫)　1,125,000

有効性判定結果　⑭÷⑬　96.6%　有効

4. 2年目の決算日の有効性判定

決算日現在の予想キャッシュ・フロー（X2年3月31日現在）

（単位：円）

ヘッジ期間	計算期間	変動金利借入れ		金利スワップ	
		3M TIBOR	金利発生額	3M LIBOR	金利発生額
1年目	~~第1四半期~~ X0年4月1日- 6月30日	5.06250%	6,328,125	5.00000%	6,250,000

	~~第2四半期~~ X0年7月1日- 9月30日	5.16250%	6,453,125	5.10000%	6,375,000
	~~第3四半期~~ X0年10月1日 -12月31日	5.23125%	6,539,063	5.20000%	6,500,000
	~~第4四半期~~ X1年1月1日- 3月31日	5.16250%	6,453,125	5.10000%	6,375,000
2年目	~~第1四半期~~ X1年4月1日- 6月30日	5.06250%	6,328,125	5.00000%	6,250,000
	~~第2四半期~~ X1年7月1日- 9月30日	4.96250%	6,203,125	4.90000%	6,125,000
	~~第3四半期~~ X1年10月1日 -12月31日	4.86250%	6,078,125	4.80000%	6,000,000
	~~第4四半期~~ X2年1月1日- 3月31日	4.86250%	6,078,125	4.80000%	6,000,000
3年目	~~第1四半期~~ X2年4月1日- 6月30日	4.73125%	5,914,063	4.70000%	5,875,000
	~~第2四半期~~ X2年7月1日- 9月30日	↓	5,914,063	↓	5,875,000
	~~第3四半期~~ X2年10月1日 -12月31日	↓	5,914,063	↓	5,875,000
	~~第4四半期~~ X3年1月1日- 3月31日	↓	5,914,063	↓	5,875,000
	計	⑮	74,117,188	⑯	73,375,000

キャッシュ・フロー累計の変動額の比率　⑰＝(①－⑮)　1,820,313

⑱＝(②－⑯)　1,625,000

有効性判定結果　⑱÷⑰　89.3%　有効

5. 3年目の中間決算日の有効性判定

中間決算日現在の予想キャッシュ・フロー（X2年9月30日現在）

（単位：円）

ヘッジ期間	計算期間	変動金利借入れ		金利スワップ	
		3M TIBOR	金利発生額	3M LIBOR	金利発生額
1年目	~~第1四半期~~ X0年4月1日-6月30日	5.06250%	6,328,125	5.00000%	6,250,000
	~~第2四半期~~ X0年7月1日-9月30日	5.16250%	6,453,125	5.10000%	6,375,000
	~~第3四半期~~ X0年10月1日-12月31日	5.23125%	6,539,063	5.20000%	6,500,000
	~~第4四半期~~ X1年1月1日-3月31日	5.16250%	6,453,125	5.10000%	6,375,000
2年目	~~第1四半期~~ X1年4月1日-6月30日	5.06250%	6,328,125	5.00000%	6,250,000
	~~第2四半期~~ X1年7月1日-9月30日	4.96250%	6,203,125	4.90000%	6,125,000
	~~第3四半期~~ X1年10月1日-12月31日	4.86250%	6,078,125	4.80000%	6,000,000
	~~第4四半期~~ X2年1月1日-3月31日	4.86250%	6,078,125	4.80000%	6,000,000
3年目	~~第1四半期~~ X2年4月1日-	4.73125%	5,914,063	4.70000%	5,875,000

	6月30日				
	~~第2四半期~~ X2年7月1日- 9月30日	4.53125%	5,664,063	4.50000%	5,625,000
	~~第3四半期~~ X2年10月1日 -12月31日	4.56250%	5,703,125	4.50000%	5,625,000
	~~第4四半期~~ X3年1月1日- 3月31日	↓	5,703,125	↓	5,625,000
	計	⑲	73,445,313	⑳	72,625,000

キャッシュ・フロー累計の変動額の比率　㉑＝(①－⑲)　2,492,188

㉒＝(②－⑳)　2,375,000

有効性判定結果　㉒÷㉑　95.3%　有効

以　上