

改正企業会計基準第 12 号「四半期財務諸表に関する会計基準」及び改正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」の概要

ASBJ 専門研究員 きたむら さちこ
北村 幸子

I. はじめに

企業会計基準委員会（ASBJ）は、平成 26 年 5 月 16 日に改正企業会計基準第 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。）及び改正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「四半期会計基準適用指針」という。）を公表している¹。本稿では、これら会計基準等の改正の概要を紹介する。なお、文中の意見にわたる部分は筆者の私見であることをあらかじめ申し添える。

II. 改正の概要

1. 改正の経緯

ASBJ は平成 25 年 9 月 13 日に改正企業会計基準第 21 号「企業結合に関する会計基準」（以下「企業結合会計基準」という。）及び関連する会計基準等を公表した。今回の四半期会計基準の改正は、これら企業結合会計基準等の改正において、暫定的な会計処理の確定の取扱いが改正されたことを踏まえ、当該取扱いの四半期

財務諸表における取扱いについて明確化を図るために所要の改正を行ったものである。

2. 暫定的な会計処理の確定の取扱いの改正

(1) 企業結合会計基準における取扱いの改正

取得とされた企業結合においては、取得企業は、被取得企業から受け入れた資産及び引き受けた負債のうち、企業結合日時点において識別可能なものの時価を基礎としてそれらに対して取得原価を配分することとなり、その配分は企業結合日以後 1 年以内に行うこととされている（企業結合会計基準第 28 項）。したがって、企業結合日以後の決算（四半期決算も含む）において、配分が完了していなかった場合には、その時点で入手可能な合理的な情報に基づいて暫定的な会計処理を行い、その後追加的に入手した情報等に基づき配分額を確定させることとなる。

平成 25 年改正前の企業結合会計基準では、暫定的な会計処理の確定が、企業結合年度ではなく企業結合年度の翌年度において行われた場合、企業結合年度に当該見直しが行われたとした時の損益影響額は、企業結合年度の翌年度（会計処理の確定した年度）において、原則として特別損益（前期損益修正）に計上することとされていた。

1 本会計基準等の全文は ASBJ のウェブサイト (https://www.asb.or.jp/asb/asb_j/documents/docs/shihanki_2014/) を参照のこと。

当該会計処理について、平成 25 年改正の企業結合会計基準において改正が行われ、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、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(企業結合会計基準(注 6))。したがって、企業結合年度の翌年度の連結財務諸表及び個別財務諸表(以下合わせて「財務諸表」という。)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の見直しを反映させることとなる(企業結合会計基準(注 6))。

この暫定的な会計処理の取扱いの改正は、企業結合会計基準の改正にあたり、平成 21 年 12 月に企業会計基準第 24 号「会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」が公表されたことを契機として検討を行い、比較情報の有用性を高める観点から、また、国際的な会計基準における取扱いも参考にして、暫定的な会計処理の確定が企業結合年度の翌年度において行われた場合の取扱いについて、見直しを行ったものである。

(2) 四半期財務諸表における取扱い

上記の平成 25 年改正の企業結合会計基準の公表に伴い、暫定的な会計処理の確定の四半期財務諸表における取扱いを明確にするために改正したものが本会計基準及び本適用指針である。会計処理、注記事項、1 株当たり情報の算定について改正が行われている。

① 会計処理

企業結合に係る暫定的な会計処理の確定した四半期(連結)会計期間においては、企業結合会計基準(注 6)に準じて、企業結合日の属する四半期(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(四半期会計基準第 10-4 項及び第 21-4 項)。

② 注記事項(四半期会計基準適用指針第 66 項(2)②)

(企業結合を行った四半期)

取得とされた重要な企業結合を行った四半期会計期間において暫定的な会計処理を行った場合はその旨を注記する。

(暫定的な会計処理が確定した四半期)

企業結合に係る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、暫定的な会計処理が確定した旨を注記する。また、暫定的な会計処理の確定に伴い、比較情報(四半期会計期間の四半期財務諸表と併せて表示される前年度の財務諸表及び前年度における対応する期間の四半期財務諸表)に、暫定的な会計処理の確定による取得原価の配分額の重要な見直しが反映されている場合には、その見直し内容及び金額を注記する。

①の会計処理により、企業結合に係る暫定的な会計処理の確定が行われると、企業結合を実施した四半期の四半期財務諸表には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。したがって、暫定的な会計処理の確定がされた四半期会計期間においては、財務諸表の比較可能性は確保されることとなる。一方で、取得原価の配分額の重要な見直しが行われた場合は、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及び四半期財務諸表からどのような見直しが行われたかの情報は有用であると考えられることから、重要な見直しが行われた場合に、その見直し内容及び金額の注記を四半期財務諸表においても求めることとしたものである。

なお、平成 25 年改正の企業結合会計基準改正時に、四半期会計基準適用指針の修正が合わせて行われており、暫定的な会計処理の確定に伴い、重要な見直しがなされた場合には、四半期会計期間において、その見直し内容及び金額を

注記することとされたが、当該注記については、今回の改正により明確化を図り、比較情報として開示される内容に暫定的な会計処理の確定に伴う取得原価の配分額の重要な見直しが反映されている場合に、その見直し内容及び金額を注記することと改正されたため留意が必要である。

③ 1株当たり情報の算定

比較情報（四半期会計期間の四半期財務諸表と併せて表示される前年度の財務諸表及び前年度における対応する期間の四半期財務諸表）に、暫定的な会計処理の確定による取得原価の配分額の重要な見直しが反映されている場合には、開示対象期間の1株当たり四半期純損益及び潜在株式調整後1株当たり四半期純利益を、当該見直しが反映された後の金額により算定することとされた（四半期会計基準適用指針第51-3項）。

3. 四半期会計基準等における取扱いの具体例

四半期会計基準等における取扱いについて、暫定的な会計処理を行った時及び確定した時のタイミングごとに具体例を示す。

（図表1）のケース1は暫定的な会計処理と確定の処理の間に年度末をまたぐケース、ケース2は同一年度内に暫定的な会計処理と確定の処理が行われるが、四半期末をまたぐケースである。それぞれのケースについて、四半期ごとの会計処理及び開示の取扱いを示すと（図表2）のようになる。

4. 適用時期

四半期会計基準等の適用時期は、平成25年に改正された企業結合会計基準の暫定的な会計

処理の取扱いに係る事項の適用時期と同様とされている（四半期会計基準第28-13項）。平成25年改正の企業結合会計基準は、平成27年4月1日以後開始する事業年度の期首から適用され、暫定的な会計処理の確定の取扱いについては、平成27年4月1日以後開始する事業年度の期首以後実施される企業結合から適用される。また、企業結合会計基準を早期適用する場合には、平成26年4月1日以後開始する事業年度の期首からの適用となり、暫定的な会計処理の確定の取扱いについては、平成26年4月1日以後開始する事業年度の期首以後実施される企業結合からの適用となる。

Ⅲ. おわりに

今回の四半期会計基準等の改正は、平成25年改正の企業結合会計基準において、暫定的な会計処理の確定の取扱いが改正されたが、企業結合会計基準は年度の財務諸表における取扱いであり、四半期財務諸表における取扱いが明確でなかったため、四半期財務諸表における取扱いの明確化のために行われたものである。したがって、企業結合基準の改正に伴う明確化以外の新たな取扱いは規定しておらず、適用開始時期も企業結合会計基準と同様としている。企業結合会計基準を早期適用する3月決算企業においては、当第1四半期に取得とされた企業結合が行われ、暫定的な会計処理を行った場合は、当第1四半期の四半期財務諸表から四半期会計基準の注記の取扱い等が適用されることに留意が必要である。

(図表 1)

	前期の第 2 四半期中	当期の第 1 四半期中	当期の第 2 四半期中
ケース 1	暫定的な会計処理		確定
ケース 2		暫定的な会計処理	確定

(図表 2)

	ケース 1	ケース 2
前期の第 2 四半期財務諸表	(注記) 暫定的な会計処理によっている旨	—
当期の第 1 四半期財務諸表	—	(注記) 暫定的な会計処理によっている旨
当期の第 2 四半期財務諸表	(会計処理) 比較情報 (前期の第 2 四半期の損益計算書及び前期末の要約貸借対照表) に確定を反映 (注記) <ul style="list-style-type: none"> • 確定した旨 • 比較情報に重要な見直しが反映されている場合には、その見直し内容及び金額 (1 株当たり情報) 比較情報の 1 株当たり情報は見直し反映後の金額で算定	(会計処理) 第 1 四半期に遡って確定が行われたかのように会計処理を行う。 ^(※1) (注記) 確定した旨 ^(※2) (1 株当たり情報) —
翌期の第 1 四半期財務諸表	—	(注記) 比較情報 (前期の第 1 四半期の損益計算書) に重要な見直しが反映されている場合には、その見直し内容及び金額

(※1) 比較情報は、企業結合前であるため、貸借対照表は前事業年度末、損益計算書は前第 2 四半期に開示したものと同様となる。この時点では、第 1 四半期の見直しの反映後の四半期財務諸表は開示されないが、翌期の第 1 四半期における比較情報として開示されることとなる。

(※2) 比較情報には見直しは反映されておらず (企業結合前であるため)、重要な見直しが反映されている場合の見直し内容及び金額の注記は不要である。