

四半期財務諸表の作成基準に関する論点の整理

平成 17 年 12 年 27 日

企業会計基準委員会

目 次	項
目 的	1
検討の背景	2
検討の前提	5
論 点	7
範 囲	7
用語の定義	8
四半期財務諸表の性格	9
四半期財務諸表の構成	13
四半期財務諸表の作成手続	16
四半期連結財務諸表の作成手続	16
四半期損益計算書関係の情報開示 (損益計算書、1 株当たり利益、セグメント情報)	19
3 か月情報の開示	19
四半期決算手続	23
認識及び測定	29
事業年度の財務諸表で採用している会計方針との関係	29
収益の認識及び測定	30
費用の認識及び測定	32
四半期特有の会計処理	34
原価差異の繰延処理	36
後入先出法の売上原価修正	40
開示の適時性や迅速性の観点からの簡便的な会計処理	41

売上債権	43
棚卸資産	45
固定資産	47
経過勘定及び未経過勘定	49
法人税等及び繰延税金資産	50
連結上の未実現損益の消去等	51
企業結合・事業分離	53
その他	56
表 示	62
四半期財務諸表の表示方法	62
損益計算書の特別損益項目の取扱い	63
第 2 四半期以降に自発的に会計方針を変更する場合等の取扱い	65
第 2 四半期以降に自発的に会計方針を変更する場合等	65
見積りの変更	72
企業結合に持分プーリング法を適用した場合における 企業結合日前の四半期財務諸表の取扱い	73
注 記	76
開示の基本的スタンス	76
会計方針の変更	78
セグメント情報	81
セグメント別売上高及び損益情報	81
セグメント別資産関連情報等	82
季節変動性	85
その他の注記情報	86

目 的

1. 本論点整理は、四半期会計期間に係る財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの状況に関する会計情報の信頼性と適時性を確保する観点から、四半期財務諸表の作成基準に関する論点と検討の方向性を示し、議論の整理を図ることを目的としている。具体的には、四半期財務諸表の性格として実績主義を基本とすることでよいかという論点、四半期財務諸表の種類は、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・フロー計算書でよいかという論点、四半期損益計算書関係の情報について、期首からの累計情報に加えて当該四半期会計期間 3 か月間の情報も開示すべきかという論点、四半期特有の会計処理や簡便的な会計処理としてどのようなものが認められるかという論点等の会計処理や表示に係るものをはじめとして、注記情報の開示の考え方やその方法など、広範な論点と検討の方向性を示している。当委員会では、本論点整理に寄せられた意見も参考に、四半期財務諸表の作成基準の取りまとめに向けて検討を続けていく予定である。

検討の背景

証券取引所での開示

2. 証券取引所では、平成 14 年 6 月に公表された政府の閣議決定「経済財政運営と構造改革に関する基本方針 2002」の中で、四半期財務情報の開示に向けた取組みの強化が直接金融市場の整備の一項目として要請されたことを契機に、四半期財務情報の開示の充実段階的に取り組んできている。例えば、東京証券取引所では、平成 16 年 3 月に関係規則の改正を行い、市場第一部・市場第二部上場会社に対して、平成 19 年 4 月に開始する事業年度から、第 1 四半期と第 3 四半期について、四半期損益計算書及び四半期貸借対照表を添付した「四半期財務・業績の概況」の開示を義務付けている。

なお、東京証券取引所市場第一部・市場第二部上場の 3 月期決算の内国会社（1,741 社）のうち、平成 18 年 3 月期第 1 四半期の四半期財務情報を開示した会社は 1,601 社（構成比 92.0%）と、平成 17 年 3 月期第 3 四半期に比べて 94 社増加（+4.1 ポイント）している。

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

3. 平成 17 年 6 月 28 日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。）では、「四半期開示のあり方」が示された。その中で、四半期財務諸表に係る作成基準の一層の整備を図ることとされ、「(財)財務会計基準機構・企業会計基準委員会においてすみやかに策定作業が進められるよう要請したい。」という

内容が盛り込まれている。

企業会計基準委員会での検討経緯

4. 当委員会では、平成 13 年 11 月のテーマ協議会において中長期テーマとして「四半期開示の検討」が提言されていたことに加え、このような我が国の四半期開示を取り巻く環境変化を踏まえ、平成 15 年 11 月から研究プロジェクトを立ち上げて研究に着手し、国際的な会計基準の調査や市場関係者へのヒアリングなどを行った。また、金融審議会第一部会での検討開始後の平成 17 年 1 月からは、四半期開示ワーキング・グループを設置して、四半期財務情報の開示実態の分析を行い、検討すべき点について議論を行ってきた。そして、平成 17 年 7 月、上記の金融審議会報告書で四半期財務諸表の位置付けがある程度明らかになったことを踏まえ、四半期会計基準専門委員会を設置し、証券アナリスト等の財務諸表利用者、作成者、監査人、学識経験者を構成メンバーとして、四半期財務諸表の作成基準に関する論点について検討を重ねてきた。当委員会では、これまでの審議に基づく検討の方向性を論点整理として公表し、今後、四半期財務諸表に関する会計基準の取りまとめに資するよう、広く意見を求めることとした。

検討の前提

5. 金融審議会報告書では、「四半期開示のあり方」として、次のような方向性が示されている。
- (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
6. したがって、四半期財務諸表の作成基準の検討にあたっては、「四半期開示のあり方」に示された方向性、すなわち、①半期報告制度が廃止されて四半期報告制度へ統一され、中間財務諸表が第2四半期の四半期財務諸表に置き換わり、第1四半期、第2四半期、第3四半期は四半期財務諸表での開示が行われること、②四半期終了後、公認会計士又は監査法人のレビュー手続を経た上で、遅くとも45日以内での開示が求められるという前提で検討を行っている。

論 点

範 囲

7. 上場会社など、四半期報告制度に基づき又は同制度に準じて四半期財務諸表を開示する会社に適用する方向で検討している。

用語の定義

8. 用語については、以下に示したものを前提としている。
- (1) 「四半期会計期間」とは、1年間を1事業年度とする場合に、事業年度開始日以降3か月ごとに区切った会計期間をいう。
- (2) 「四半期報告書」とは、四半期財務諸表を含んだ報告書をいう。

四半期財務諸表の性格

【主要論点1】

実績主義を基本とすることでよいか（なお、四半期特有の会計処理は【主要論点4】、開示の適時性や迅速性のための簡便的な会計処理は【主要論点5】に挙げている。）。

9. 四半期財務諸表の性格付けについては、中間財務諸表の性格と同様、2つの異なる考え方があある。
10. 1つは、四半期会計期間を事業年度と並ぶ一会計期間とみた上で、「四半期財務諸表」を、原則として事業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。）と同じ会計処理基準を適用して作成することにより、当該四半期会計期間の財政状態及び経営成績に関する情報を提供するものとする考え方である。この考え方は、「実績主義」と呼ばれている。もう1つは、四半期会計期間を事業年度の一構成部分と位置付けて、「四半期財務諸表」を、事業年度の財務諸表と部分的に異なる会計処理基準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事業年度の業績予測に資する情報を提供するものとする考え方である。この考え方は、「予測主義」

と呼ばれている。なお、現行の「中間連結財務諸表等の作成基準」（以下「中間財務諸表作成基準」という。）は、「実績主義」の考え方に基づいている。

当委員会では、四半期財務諸表の作成基準の審議にあたり、「実績主義」と「予測主義」のいずれの考え方によるべきか、という点について検討を行ってきた。その結果、これまでの審議では、「実績主義」を基本とすることで意見が一致している。その理由としては、①平成10年3月に企業会計審議会から公表された「中間財務諸表等の作成基準の設定に関する意見書」において、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、「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、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が挙げられる。

11. 四半期財務諸表に関し、海外の主要国の会計基準の中で直近に改訂されたものとしては平成12年9月改訂のカナダ基準があるが、同基準では「予測主義」の弊害を挙げて「実績主義」が望ましいとした上で、四半期特有の会計処理として、原価差異の繰延処理と後入先出法の売上原価修正を定めている。また、四半期会計期間の経済的実態をより適切に開示するためには、「実績主義」の例外的処理を認める必要があるという見解がある。これらを踏まえ、四半期特有の会計処理を一部認める方向で検討を進めている。
12. また、金融審議会報告書では、「四半期開示の適時性、迅速性を確保する観点から、一定の簡便法を採用するなど実務面でも十分な配慮が求められる」とされていることから、本論点整理では、簡便的な会計処理も検討している。

四半期財務諸表の構成

【主要論点2】

四半期財務諸表は、金融審議会報告書で示された連結ベースの四半期貸借対照表、四半期損益計算書及び四半期キャッシュ・フロー計算書でよいか。また、株主資本等の変動に関する情報については、重要な変動があった場合にその内容を注記情報として開示することによいか。

13. 四半期財務諸表の種類については、連結ベースの四半期貸借対照表、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、株主資本等に重要な変動があった場合には、その旨及び主な変動事由を注記するという考え方がある。その論拠としては、①四半期開示の定着している米国においても、四半期財務諸表としては「連結株主持分変動計算書」の開示は求められておらず、財政状態に重要な変動がある場合に注記が求められていること、②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」に従って作成した連結株主資本等変動計算書は現行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、四半期開示の適時性や迅速性の観点からは、投資情

報としてのニーズが相対的に少ないものは作成不要とすべきであることなどが挙げられる。

14. その一方、四半期財務諸表の種類については、事業年度の財務諸表との整合性を踏まえ、連結ベースの四半期貸借対照表、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。その論拠としては、①現行の中間財務諸表では、中間連結剰余金計算書（ただし、会社法（平成 17 年法律第 86 号）施行後は、中間連結株主資本等変動計算書に置き換えられる。）を基本的な財務諸表の 1 つとしていること、②国際会計基準やカナダ基準では、四半期を含め、「中間連結剰余金計算書」又は「中間連結株主持分変動計算書」を財務諸表としていることなどが挙げられる。
15. これまでの当委員会における審議では、会社法施行後の四半期配当の実施などで利用する機会が増加すると考えられるので、四半期連結株主資本等変動計算書の開示が望ましいとする意見もあるが、四半期開示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や迅速性の要請などを踏まえ、株主資本等に重要な変動があった場合に、その内容（発行済株式数、自己株式数及び新株予約権に関する事項を含む。）を注記情報として開示する方向で検討を進めている（第 87 項及び第 88 項参照）。また、当該注記を求めることとした場合、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」に従って作成した当該計算書の開示を妨げないこととするかどうかも検討対象であると考えられる。

四半期財務諸表の作成手続

四半期連結財務諸表の作成手続

16. 四半期連結財務諸表は、現行の連結財務諸表原則及び中間財務諸表作成基準と同様、基本的には、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四半期個別財務諸表を基礎として作成するものであると考えられる。
17. 本論点整理では、前項の作成手続に沿って四半期連結財務諸表が作成されることや個別財務諸表のみを開示している会社があることを踏まえ、四半期連結財務諸表の作成基準をベースにした体系としつつ、四半期個別財務諸表の作成基準も定める方向で検討している。
18. なお、四半期連結財務諸表作成会社における四半期個別財務諸表の開示の要否については、金融審議会報告書によれば、最終的には、財務諸表利用者の開示ニーズを踏まえた開示制度上の判断がなされることが示唆されている。その際、セグメント情報などの注記情報を含む四半期財務諸表の内容や四半期財務諸表の適時かつ迅速な開示のほか、非財務情報の内容なども含めて総合的な判断がなされることが考えられる。したがって、四半期連結財務諸表作成会社における四半期個別財務諸表の開示の要否は、

情報開示の制度設計全般に関わる事柄であり、四半期財務諸表の作成基準のみに関わるものではないため、本論点整理においては取り上げていない。

四半期損益計算書関係の情報開示（損益計算書、1株当たり利益、セグメント情報）

【主要論点3】

第2四半期及び第3四半期の四半期損益計算書関係の情報は、財務諸表利用者の開示ニーズ等を踏まえ、期首から当該四半期会計期間末までの累計情報に加え、当該四半期会計期間の3か月情報も開示を求めることとするかどうか。

また、3か月情報の開示の要否にもよるが、四半期決算手続について、「四半期単位積上げ方式」（注1、注3）を基本としつつ、「累計差額方式」（注2、注3）も一定の要件（例えば、在外子会社等を通じた海外事業に係る為替換算の影響が重要な場合など、差引計算での3か月情報が経済的実態を見誤らせるおそれのある場合には、適切な開示に向けた対応を要すること）を設けた上で容認することが考えられるかどうか。

（注1）「四半期単位積上げ方式」とは、四半期会計期間を一会計期間として3か月情報を作成し、累計情報は各四半期会計期間の3か月情報を積み上げていく方式である。

（注2）「累計差額方式」とは、事業年度の財務諸表との整合性を重視して、四半期ごとに過去の四半期財務諸表を洗い替えて再計算することにより累計情報を作成し、3か月情報は当該四半期の累計情報から前四半期の累計情報を差し引いて計算する方式である。

（注3）事業年度の財務諸表は、「四半期単位積上げ方式」と「累計差額方式」のどちらの方式をとった場合でも、所定の決算手続を経て作成される。

3か月情報の開示

19. 四半期損益計算書関係の情報の開示方法としては、期首から当該四半期会計期間末までの累計情報のみを開示するか、累計情報と当該四半期会計期間の3か月情報とともに開示するかで、2つの考え方がある。前者は、四半期財務情報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いており、後者は、四半期財務情報は、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ものである。
20. 我が国上場会社の四半期開示の現行実務をみると、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が、累計情報のみを開示している場合が多い。しかし、損益計算書関係の3か月情報については、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、証券アナリスト等の財務諸表利用者において強い開示ニーズがあると考えられる。こうした財務諸表利用者の開示ニーズ等を踏まえ、四半期損益計算書関係の情報については累計情報に加えて3か月情報の開示も求めることとするかどうかを検討している。
21. なお、キャッシュ・フロー計算書関係の情報についても、カナダ基準のように、累

計情報に加えて 3 か月情報の開示を求めるという考え方もあるが、これまでの審議では、開示ニーズと四半期開示の適時性や迅速性とを比較考量して、第 2 四半期及び第 3 四半期のキャッシュ・フロー計算書関係の情報については、累計情報のみの開示を求めめる方向で検討している。

22. また、第 4 四半期の 3 か月情報については、データの連続性確保などの観点から開示ニーズの存在が指摘されている。しかし、この開示ニーズは、現在検討中の四半期財務諸表作成基準に基づく開示に関するものではないことや、米国でも第 4 四半期の情報は四半期報告書（10-Q）ではなく、年次報告書（10-K）の中で四半期ごとの売上高や純損益などの限定的な情報が掲載されている状況にあることから、四半期報告書における四半期財務諸表に関する議論ではないと考えられ、本論点整理では検討対象としていない。

四半期決算手続

23. 3 か月情報の開示の可否は、各四半期決算をどのように位置付けるかという、四半期決算手続にも密接に関係するものである。現行実務では、大きく分けて、四半期を一会計期間として 3 か月情報を作成し、各四半期会計期間の 3 か月情報を積み上げていく「四半期単位積上げ方式」と、事業年度の財務諸表との整合性を重視して四半期ごとに過去の四半期財務諸表を洗い替えて再計算することにより累計情報を作成し、3 か月情報は当該四半期の累計情報から前四半期の累計情報を差し引いて計算する「累計差額方式」の 2 つの考え方が存在しているものと考えられる。なお、第 3 四半期の決算手続においては、中間財務諸表制度や中間納税制度との関係もあり、従来の上半期（第 1 四半期と第 2 四半期に該当）を「累計差額方式」で作成し、それに「四半期単位積上げ方式」で作成した第 3 四半期の 3 か月情報を合算するという「折衷方式（この場合、事業年度の財務諸表は、半期単位の情報を積上げた上で所定の決算手続を経て作成されるなど、いくつかの作成方法があると考えられる。）」もみられる。
24. 四半期財務諸表における「実績主義」は、四半期会計期間を一会計期間と位置付けて、基本的には事業年度の財務諸表と同じ会計処理基準を適用するものであり、「累計差額方式」による 3 か月情報の開示に内在する問題（第 26 項参照）を踏まえると、四半期決算手続としては「四半期単位積上げ方式」を基本とすることが合理的であると考えられる。
25. ただし、現行実務の状況も斟酌し、在外子会社等を通じた海外事業に係る為替換算の影響の重要性が乏しい場合など、差引計算で 3 か月情報を開示しても経済的実態を見誤らせるおそれのない場合には「累計差額方式（第 23 項に示した「折衷方式」を含む。以下同じ。）」を容認し、経済的実態を見誤らせるおそれのある場合には一定の対応を求めた上で同方式を容認することが考えられる。
26. 「累計差額方式」において一定の対応が求められる具体例としては、在外子会社等

を通じた海外事業が重要である場合の為替換算が考えられる。特に、為替相場が大きく変動している場合には、外貨建取引等会計処理基準で認められている、期末日レート法や半期又は年間を計算期間とする期中平均レート法で換算した累計ベースの売上高や利益情報をもとに、3か月間の売上高や利益情報を差引計算で算定すると、経済的実態を見誤らせる可能性が指摘されているからである。

27. そこで、為替相場の変動の影響を大きく受ける可能性のある場合などにおいては、財務諸表利用者が経済的実態を見誤らないように、「累計差額方式」を採用する会社は、為替換算方法などについて慎重な対応が求められると考えられる。この場合には、上場会社等に対して経理システムの変更等で多大な影響を及ぼす可能性があるため、体制整備のための経過措置が必要であるとする意見がある。
28. 有価証券の減損処理や棚卸資産の強制評価減などの四半期決算における取扱いについては、「四半期単位積上げ方式」に基づく、切放し法が整合的であると考えられる。ただし、棚卸資産などについては、期中は洗替え法が広く利用されている現行実務にも配慮し、中間財務諸表作成基準で示されている洗替え法も容認することが考えられる。また、四半期決算手続として洗替え法を選択した場合においても、時価の著しい変動が判明しない限り、簡便的な会計処理として洗替え処理を行わないことを容認することも考えられる。なお、四半期決算手続も切放し法に統一すべきであるという意見もあるが、切放し法に統一するためには現行基準や関連諸制度との整合性について引き続き検討する必要がある。

認識及び測定

事業年度の財務諸表で採用している会計方針との関係

29. 「実績主義」を基本とした四半期財務諸表を作成する方向で検討を進めているので、原則として事業年度の財務諸表の作成にあ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されなければならないと考えられる。

収益の認識及び測定

30. 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、事業年度の財務諸表と四半期財務諸表とで同一の認識規準及び測定規準に基づいて作成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事業年度の財務諸表と四半期財務諸表の会計方針の首尾一貫性の観点から、異なる規準は認められないこと、②米国基準や国際会計基準などの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が挙げられる。

31. したがって、例えば、事業年度の財務諸表では工事完成基準を採用している会社が、売上高に大幅な季節的変動があることを理由に、事業年度末までに完成することを前

提として、四半期財務諸表においてのみ工事進行基準を採用することや、事業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開示の適時性や迅速性を理由に、出荷基準を採用することは認められないと考えられる。

費用の認識及び測定

32. 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、事業年度の財務諸表と四半期財務諸表とで、基本的には、同一の認識規準及び測定規準に基づいて作成されなければならないと考えられる。

ただし、法人税等の算定において事業年度の法人税等の計算に適用される税率を予測して四半期会計期間の法人税を算定するなど、四半期財務諸表においては、見積りの要素を事業年度の財務諸表よりも多く取り入れざるを得ないと考えられる。

33. また、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当該事業年度の業績予測に資する情報を適時に提供するという観点から、四半期特有の会計処理として、どのような会計処理が認められる必要があるかという論点について検討を行っている（第34項から第40項参照）。さらに、金融審議会報告書によると、四半期財務諸表は、事業年度の財務諸表や中間財務諸表と比較してより迅速な開示が求められるので、財務諸表利用者の判断を誤らせない範囲で、どのような簡便的な会計処理が容認されるかという点についても検討を行っている（第41項から第55項参照）。

四半期特有の会計処理

【主要論点4】

「実績主義」の例外的処理として、原価差異の繰延処理と後入先出法の売上原価修正を「四半期特有の会計処理」として認めることでよいか。

34. 四半期財務諸表の性格として「実績主義」を基本とした場合、原則として、売上原価や営業費用に関して繰延処理及び繰上計上は認められないこととなるが、例外的に、原価差異の繰延処理と後入先出法の売上原価修正を認める方向で検討を進めている。
35. これらは、中間財務諸表作成基準改訂時に「予測主義」から「実績主義」に考え方を変更する際に、恣意的な判断の介入の余地が大きく、実務基準としては望ましくないという理由で禁止された処理である。しかし、四半期財務諸表上は、中間財務諸表以上に売上原価が操業度等により大きく変動し、売上高と売上原価の対応関係が適切に表示されない可能性があるため、売上原価に関連するこの2項目については例外的処理を認めた方が、経済的実態をより適切に表し、財務諸表利用者に対して将来の業績予測に資する情報を提供することができるという見解がある。また、最近改訂されたカナダ基準では、「実績主義」を採用しつつ、原価差異の繰延処理や後入先出法の売上原価修正を特例として認めており、国際会計基準においても、棚卸資産の評価方法

について後入先出法を認めていた当時は、「実績主義」を採用しつつ、後入先出法の売上原価修正を認めていたことも参考になると考えられる。なお、これら2項目は、「実績主義」を採用した中間財務諸表作成基準改訂時に禁止された会計処理であるので、説得力のある論拠を見出せるか慎重に検討すべきであるという意見もある。

原価差異の繰延処理

36. 原価差異の繰延処理は、操業度が季節的に大きく変動することにより、売上高と売上原価の対応関係が適切に表示されない可能性があることを踏まえたものであり、予定又は標準原価が年間（又は半期）ベースで設定されているために発生する原価差異で、原価計算期間末である事業年度（又は中間会計期間）末までにほぼ解消が見込まれる場合には、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方向で検討している。なお、原価差異の繰延処理とは別に、原価差異の配賦方法については、簡便的な会計処理を認める方向で検討している（第46項参照）。
37. 繰延処理の対象となる原価差異の範囲については、2つの考え方がある。1つは、解消の見込みについて恣意的な判断が介入する余地を排除する観点から、操業度の変動等に起因する製造間接費の固定費差異に限定し、原材料価格の高騰等、予算編成時に想定していなかった異常な要因に基づく原価差異は、繰延処理の対象とすべきではないとする考え方である。一方、現行の原価計算実務や45日以内での開示を前提にすると、繰延処理の対象となる原価差異の範囲について、あまりに厳格な適用を求めるべきではないとする考え方がある。
38. また、原価差異の繰延処理を認める場合においても、それを原則適用とすべきかどうかについては、2つの考え方がある。1つは、操業度が季節的に大きく変動する状況において発生する製造間接費の固定費部分の原価差異が原価計算期間末までにほぼ解消するような原価計算制度を採用している場合には、当該原価差異は繰り延べた方が適切であり、このような場合には原則適用とすべきであるという考え方である。もう1つは、原価計算期間末までに原価差異がほぼ解消されるかどうかについては不確実性を伴うものであることのほか、操業度の変動による製造原価の変動は当然のこととして原価管理を実施している会社もあることから、選択適用にすべきであるという考え方である。
39. 原価差異の繰延処理は、操業度が季節的に大きく変動する状況において原価計算期間と四半期会計期間が合致していないことを踏まえたものであるが、実務上の対応を踏まえた場合に、操業度の変動等に起因する差異に限定することでよいか、また、一定の要件を満たした場合には強制適用とするか、あるいは任意適用でよいかという点を中心に引き続き検討していくこととしている。

後入先出法の売上原価修正

40. 棚卸資産の評価方法に後入先出法を採用している場合において、棚卸資産の各四半期会計期間末における数量が事業年度末に保有すべき数量より少なく、かつ、事業年度末までに不足分を補充することが合理的に見込まれるときには、その再調達原価額に基づいて売上原価を加減し、当該加減した金額を流動資産又は流動負債として繰り延べる処理を認める方向で検討を進めている。

その理由としては、①原価差異の繰延処理と同様、経済的実態の開示のためには必要な会計処理であるという見解があること、②原価差異に関する調整を行うのであれば、後入先出法に関する調整も行うこととしなければ、売上高と売上原価の適切な対応という観点で整合性が図れないこと、③「実績主義」を基本とするカナダ基準においても例外的処理の1つとして規定されていることが挙げられる。

開示の適時性や迅速性の観点からの簡便的な会計処理

【主要論点 5】

開示の適時性や迅速性の観点から、財務諸表利用者の判断（企業業績の水準やそのトレンドなどを把握したうえでの意思決定）を誤らせない範囲で、どのような簡便的な会計処理が認められるか。

41. 四半期財務諸表は、原則として、事業年度の財務諸表の作成にあたって適用される会計処理の原則及び手続きに準拠して作成しなければならないが、四半期会計期間に係る財政状態及び経営成績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を認める方向で検討を行っている。
42. 主要な項目の会計処理について検討した結果、中間財務諸表よりも開示の適時性や迅速性が求められていることを踏まえ、中間財務諸表作成基準において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処理、退職給付引当金の按分計算、連結会社間の債権債務の相殺と未実現損益の消去等）に加え、以下の項目について簡便的な会計処理を検討している。

売上債権

（一般債権の貸倒見積高の算定）

43. 一般債権の貸倒実績率に著しい変動がない場合には、開示の適時性や迅速性の観点から、前事業年度の決算の貸倒実績率の使用を認める方向で検討している。

また、当四半期会計期間に重要な貸倒れが発生し、当四半期会計期間末における貸倒実績率が前事業年度の財務諸表の作成において使用した貸倒実績率と大幅に乖離すると予想される場合には、その四半期会計期間末において、貸倒実績率の見直しを行い、その後の四半期会計期間においては、新たに重要な貸倒れが発生しない限り、当

該見直し後の貸倒実績率を使用することを検討している。

(貸倒懸念債権の貸倒見積高の算定)

44. 各四半期会計期間末において、貸倒懸念債権に対する貸倒見積高は、以下のように算定する方向で検討している。

(1) 前事業年度末において貸倒懸念債権に分類されている債権の貸倒見積高

各四半期会計期間末において、前事業年度末の貸倒見積高に重要な変動がないと認められる場合には、前事業年度末の貸倒見積高をその後の各四半期会計期間末の貸倒見積高として計上することを認める方向で検討している。なお、前事業年度末の貸倒見積高に重要な変動があると認められる場合には、四半期会計期間末に合理的に見積もった金額を計上することが考えられる。

(2) 当四半期会計期間中に貸倒懸念債権に初めて分類された債権の貸倒見積高

当該貸倒懸念債権に関しては、日本公認会計士協会 会計制度委員会報告第 14 号「金融商品会計に関する実務指針」第 114 項の簡便法を適用することができると考えられる。そして、翌四半期会計期間末においては、合理的に見積もった金額を貸倒見積高として計上することが考えられる。

なお、貸倒懸念債権に該当するか否かの判定については、事業年度末と同様に行うことが考えられる。

棚卸資産

(低価法を採用している場合における簡便法)

45. 四半期決算においても、原則として、すべての棚卸資産に低価法を適用するが、簡便的に、時価が下落したことが明らかな品種のみを時価で評価することにより、低価法を適用したものとみなすことを認める方向で検討している。

その理由としては、事業年度と四半期会計期間の会計方針の首尾一貫性の観点から、各四半期会計期間においても原則的な低価法の適用が望ましいが、作成者の事務負担を考慮すると、ある程度の簡便的な処理も必要であることが挙げられる。

(原価差異の配賦方法)

46. 予定価格又は標準原価を用いているために原価差異が生じる場合、当該原価差異の棚卸資産と売上原価への配賦方法については、簡便的な会計処理を認める方向で検討している。なお、簡便的な会計処理とは別に、四半期特有の会計処理として、原価差異の繰延処理を認める方向で検討している（第 36 項から第 39 項参照）。

固定資産

(減価償却費の算定における合理的な予算制度の利用)

47. 減価償却費の算定において、合理的な予算制度を採用している場合には、採用している方法に基づく年間償却予定額の月数按分も可能とし、年間償却予定額の月数割又は年間予算の 1/4 を計上することを認める方向で検討している。ただし、その場合においても、期中に取得、売却又は除却した固定資産の償却費が重要な場合には、その部分については取得月からの償却費の計上、売却又は除却月までの償却費の計上を行うものとする考えられる。

合理的な予算制度の利用を容認する理由としては、①重要性の乏しい有形固定資産の増減まで厳密に考慮して四半期財務諸表を作成するのは煩雑であり、開示の適時性や迅速性の観点から、予算上の数値での計上を作成者側が要望していること、②現行の四半期開示の状況を踏まえると、財務諸表利用者側も、実績と大きく乖離しなければそのような取扱いを容認していると考えられることなどが挙げられる。

(固定資産の減損損失の暫定的処理)

48. 固定資産について減損手続を実施して減損損失金額を確定するためには、ある程度の時間を要すると考えられるので、開示の適時性や迅速性の観点から、暫定的処理の取扱いについても検討している。具体的には、ある四半期会計期間において、減損の兆候があり、減損損失を認識すべきであると判定したが、原則的な方法で直ちに減損損失金額を確定することが困難な場合には、①その旨を注記する方法と、②回収可能価額を簡便的な方法で算出して暫定的な金額で減損処理を行った上で、その旨を注記する方法が考えられる。いずれの場合にも、翌四半期会計期間末までに、原則的な方法により減損損失金額を確定することを前提に検討している。また、②の方法を採用した場合には、減損損失金額が確定した段階で、確定金額と暫定的な金額に大きな誤差が生じたときには、過去の四半期財務諸表を遡及して再表示する必要があるかどうかも検討対象であると考えられる。

経過勘定及び未経過勘定

49. 経過勘定及び未経過勘定は、原則として、四半期会計期間末ごとに算定を行う必要があるが、重要性が乏しい場合には、合理的な算定方法による概算額での計上を認める方向で検討している。合理的な算定方法としては、例えば、経過勘定及び未経過勘定の計算期間が概ね同じであることなどにより経過勘定や未経過勘定に計上すべき金額が大きく変動しないものについては、前事業年度末に計上した額での計上を認める方向で検討している。

法人税等及び繰延税金資産

50. 法人税等の計算については、年度決算と同様の方法により計算する方法に加えて、中間財務諸表作成基準で認められている見積実効税率を利用する方法を容認する方向で検討している。また、繰延税金資産については、その性質に鑑み、各四半期会計期間においても、繰延税金資産の回収可能性の判断を実施する方向で検討している。

なお、申告調整項目（一時差異、永久差異）の範囲を重要な項目に限定した簡便的な方法や、繰延税金資産の回収可能性の判断における簡便的な方法も検討すべきではないかという意見がある。

連結上の未実現損益の消去等

（連結会社間の債権債務及び取引の相殺消去）

51. 連結会社間の債権債務及び取引の金額に重要性が乏しい場合、差異を調整せず、①親会社の金額に合わせる、②金額の大きい方に合わせるなど、一定の合理的な方法に基づいた相殺消去を認めることを検討している。

（未実現損益の消去）

52. 未実現損益の算定にあたっての損益率については、合理的な見積り計算によることができるが、状況に大きな変化がないと認められるときは、①前事業年度又は直前四半期会計期間で使用した損益率の使用、②予算等で予定されている損益率の使用を認めることを検討している。

企業結合・事業分離

（パーチェス法の適用における取得原価の配分）

53. 企業結合に係る取得原価の配分における暫定的処理は、原則として、「企業結合に係る会計基準」（以下「企業結合会計基準」という。）に従うこととなる。
54. ただし、四半期財務諸表を開示するまでの期間との関係で、必要なデータを入手できない等の理由により、取得原価の配分に関する作業が間に合わない場合には、被取得企業から取得した資産及び引き受けた負債を、被取得企業の帳簿価額で計上し、そのすべてを暫定的な会計処理の対象とすることができるものとし、取得原価の配分が可能になった四半期会計期間に確定した会計処理を行うことを容認する方向で検討している。なお、暫定的な処理を行った場合には、その旨を注記することもあわせて検討している。この場合にも、暫定的処理と確定した会計処理による個々の資産及び負債への配分額に大きな誤差が生じたときには、第48項と同様、過去の四半期財務諸表を遡及して再表示する必要があるかどうか検討対象であると考えられる。

このような対応を検討している理由としては、取得原価の配分に関する作業が間に合わない場合においても、対価を支払っているため、四半期財務諸表にその会計処理

を一切反映させなくてよいとは考えられないことが挙げられる。

(持分プーリング法の適用における、みなし結合日から企業結合日前日までの結合当事企業間の内部取引の相殺消去)

55. 四半期財務諸表の開示に適時性や迅速性が求められている関係で、みなし結合日（企業結合年度の期首）から企業結合日前日までの結合当事企業間の内部取引に関するデータの入手が間に合わない場合には、企業結合日の属する四半期会計期間においては内部取引に関する相殺消去は概算で行い（例えば、営業取引の存在については把握できるが、四半期会計期間末における残高又は未実現損益に関するデータの取得作業が間に合わない場合には、合理的な見積りによって算定することができる。）、翌四半期会計期間に確定した会計処理を行うことを容認する方向で検討している。なお、当該概算額による内部取引の相殺消去を行った場合には、その旨を注記することもあわせて検討している。この場合、大きな誤差が生じるときには、過去の四半期財務諸表を遡及して再表示する必要があるかどうかを検討対象であると考えられる。

その他

(有価証券の減損処理)

56. 有価証券のうち時価のない有価証券の減損処理については、発行会社の財政状態の悪化により実質価額（1株当たり純資産額）が著しく低下しているという事実が判明した時点で減損処理を行うことが考えられる。

ただし、連結財務諸表を作成していない会社における関連会社株式の場合には、一般には、当該関連会社の事業計画等を入手し、財務諸表を実質ベースで作成することにより、実質価額の著しい低下を判断することがより容易であると考えられる。そのため、資産等の時価評価に基づく評価差額等を加味して算定した1株当たり純資産額を、可能な限り四半期会計期間ごとに算定することが望ましいと考えられる。また、回復可能性が十分な証拠によって裏付けられる場合には、当該四半期会計期間末において相当の減額をしないことも認められると考えられる。

(棚卸資産の評価損の計上)

57. 棚卸資産の評価基準に原価法を採用している場合における強制評価減（販売用不動産等）については、重要性が乏しいと判断される場合を除き、原則として、時価が著しく下落していると認識した四半期会計期間において計上すべきであると考えられる。また、棚卸資産の評価基準に低価法を採用している場合において、四半期会計期間末日の時価が取得原価より下落しているときには、重要性が乏しいと判断される場合を除き、その四半期会計期間に評価損を計上すべきであると考えられる。

(のれんの償却計算)

58. のれん(「負ののれん」を含む。)の償却については、前事業年度以前に取得したものは、各四半期会計期間においては年間償却予定額の1/4を計上することを検討している。また、期中の企業結合により発生したのれんについては、のれんの償却額をその後の企業結合の成果に対応させるため、企業結合日の属する月(みなし取得日を適用した場合には、その属する月(第61項参照))から償却し、効果の及ぶ期間のうち、当該四半期会計期間に対応する月数分を償却額として計上することを検討している(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76項及び第78項)。

(退職給付引当金)

59. 退職給付引当金については、実務上の取扱いが上場会社間で異なる点について検討している。具体的には、数理計算上の差異が発生した翌事業年度から費用処理する会計方針を採用している場合、各四半期会計期間においては、年間償却額を期間按分して計上する方向で検討している。その理由としては、発生した事業年度に全額費用処理する方法を採用している場合以外では、当該差異は、平均残存勤務期間以内の一定の年数により規則的に処理することが適当であることから、期間按分により、各四半期会計期間に負担すべき額を計上するものと考えられることが挙げられる。
60. また、過去勤務債務の償却については、発生時に全額費用処理する方法を採用している場合以外では、平均残存勤務期間以内の一定の年数により規則的に処理することが適当であることから、期間按分により、各四半期会計期間において負担すべき額を計上する方向で検討している。

(子会社等を取得又は売却した場合のみなし取得日又はみなし売却日)

61. 支配獲得日、株式の取得日又は売却日が、子会社の決算日以外の日である場合には、当該日のいずれか近い決算日に支配獲得、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(連結財務諸表原則 注解〔注解9〕)こととされており、この決算日には四半期決算日も含まれるものとする方向で検討している。ただし、取得と判断される企業結合における「みなし取得日」は、原則的な取得原価の算定日である企業結合の合意公表日以降としなければならないとされている(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)。

表 示

四半期財務諸表の表示方法

62. 四半期財務諸表の表示方法については、現行の中間財務諸表作成基準と同様、期間

比較を損なわない範囲で、表示科目を集約できることとする方向で検討している。

損益計算書の特別損益項目の取扱い

63. 前期損益修正や臨時損益について特別損益項目に計上するか否かの判断規準としては、以下の2つの考え方がある。

1つは、四半期財務諸表と事業年度の財務諸表との整合性は考慮せず、四半期財務諸表ベースで判断するという考え方である。この論拠としては、①四半期会計期間を事業年度と並ぶ一会計期間としてみる「実績主義」の考え方と整合していること、②金額的重要性の判断について、年度段階で特別損益項目に該当するかどうかを見通して行う場合、事業年度の業績が計画どおりでなかったときには、結果的に事業年度の財務諸表のみに特別損益が計上されることや、反対に四半期財務諸表のみに計上される可能性があり、四半期財務諸表の作成段階で事業年度の財務諸表における計上区分を正確に見通すことは困難であることが挙げられる。

もう1つは、四半期財務諸表においても、事業年度の財務諸表における特別損益区分への計上の可能性を考慮して判断するという考え方である。この論拠としては、①四半期財務諸表は「実績主義」を基本としつつも、事業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の段階利益と事業年度の損益計算書の段階利益との整合性が取れていた方が、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。

64. 現在は、後者の考え方を基本とし、実務上金額的重要性で判断するもの（例えば、固定資産の売却損益）については、計上区分の変更を容認する方向で検討を行っている。なお、第2四半期以降における自発的な会計方針の変更等については、遡及再表示の必要性との関係も含め、検討を行っている（第66項から第71項参照）。

第2四半期以降に自発的に会計方針を変更する場合等の取扱い

【主要論点6】

事業年度と四半期会計期間及び四半期会計期間相互間の会計方針の首尾一貫性を確保する観点から、会計方針の変更（表示区分の変更を含む）は、原則として、第1四半期に行うべきである。しかし、正当な理由により第2四半期以降に自発的に会計方針を変更する場合には、過去の四半期財務諸表を遡及して再表示するか、それとも、変更の影響を注記するのみでよいか。

また、重要な誤謬を発見した場合や、企業結合に持分プーリング法を適用した場合の企業結合日前の四半期財務諸表における対応などについても、同様の観点から検討する必要があると考えるがどうか。

第2 四半期以降に自発的に会計方針を変更する場合等

65. 前事業年度に採用していた会計方針を当事業年度に自発的に変更する場合には、事業年度と四半期会計期間及び四半期会計期間相互間の会計方針の首尾一貫性の観点から、原則として、第1四半期から変更しなければならないと考えられる。
66. しかし、第2四半期以降に正当な理由により自発的に会計方針を変更する場合の取扱いをどのようにすべきかについては、現行商法との関係（事業年度の財務諸表上での対応）を踏まえ、過年度までは遡及しないことを前提に検討している。
67. この場合には、2つの考え方がある。1つは、我が国には財務諸表の遡及再表示の実務慣行がこれまではないことを踏まえ、既に開示している四半期財務諸表の遡及再表示は行わず、影響額は自発的に会計方針を変更した四半期会計期間に負担させ、第2四半期以降に変更した旨、その理由及び変更する四半期会計期間前の四半期会計期間に変更後の会計方針を適用した場合の各四半期財務諸表に与える影響額を注記するという考え方である。
- もう1つは、第1四半期に遡及して再表示を行うという考え方である。具体的には、現行商法との関係を踏まえ、期首時点での影響額を算定し、第1四半期の特別損益に計上するという考え方である。この考え方は、①現行商法との関係で、期首の利益剰余金の金額を変更しないこと、②期間比較が可能な情報として有用性があること、③国際的な会計基準では事業年度の財務諸表だけでなく四半期財務諸表においても遡及再表示が求められていることなどを論拠としている。
68. これまでの審議においては、期間比較可能な情報開示という観点からは、遡及再表示を行うことが望ましいとする意見がある一方、セグメント情報等にも影響するなど、遡及再表示を行った上での適時かつ迅速な開示は実務上難しいという意見もある。
69. 本論点は、現行の我が国の会計慣行や公認会計士又は監査法人のレビュー手続との関係も考慮に入れ、さらに、適時かつ迅速な情報開示の要請も踏まえながら、引き続き検討していくこととしている。
70. なお、重要な誤謬をどのように定義づけるかにもよるが、当該四半期会計期間に発見された、同一事業年度の既に開示した四半期会計期間又は過年度の四半期会計期間に起因する重要な誤謬についても、第2四半期以降に自発的に会計方針を変更する場合と同様、2つの考え方がある。
- 1つは、遡及再表示を行わず、重要な誤謬を発見した四半期会計期間の特別損益に計上し、同一事業年度の既に開示した四半期会計期間に起因するものについては、当該関係科目及び金額を注記するという考え方である。
- もう1つは、国際的な会計基準での取扱いも踏まえ、遡及して再表示を行うという考え方である。具体的には、過年度に起因するものについては、現行商法との関係を考慮し、第1四半期に遡及して再表示を行い、影響額は第1四半期会計期間の特別損益に計上する。また、当該事業年度の既に開示した四半期会計期間に起因するものは、

当該四半期会計期間に負担させ、遡及して再表示するというものである。

71. この点についても、自発的な会計方針の変更とあわせて検討を進めることとしている。なお、同一事業年度の既に開示した四半期財務諸表に関わる重要な誤謬については、累計情報と3か月情報との整合性も検討していかなければならないと考えられる。

見積りの変更

72. 減価償却資産の耐用年数など、現行実務では、事業年度を通じて同一の見積りを適用することとされているものは、事業年度の途中で見積りを変更することはないと考えられる。しかし、上記以外の見積りの変更、例えば、一般債権に対する貸倒実績率の見積りの変更等は、第2四半期以降に行われることも予想される。この場合、その影響額は、変更した四半期会計期間の損益として処理し、見積りの変更が重要である場合、見積りを変更した旨及び変更前の見積りを適用した場合の影響額を注記する方向で検討を進めている。その理由としては、①見積りの変更は将来の損益に影響し、変更があった時点までは正しい見積りを行ってきたものと考えられるため、遡及再表示を行う必要はないこと、②国際的な会計基準では、見積りの変更による影響額は変更後の将来期間に反映させるものとされていることなどが挙げられる。

企業結合に持分プーリング法を適用した場合における企業結合日前の四半期財務諸表の取扱い

73. 企業結合を持分の結合と判定し、持分プーリング法を適用した場合、企業結合会計基準に基づき、企業結合年度の連結財務諸表上は期首に企業結合が行われたものとみなして会計処理を行うこととしている。そのため、四半期財務諸表でも同様の対応をとり、遡及再表示が必要かどうかという点も検討しなければならない論点である。
74. この点についても2つの考え方がある。1つは、企業結合日が第2四半期以降である場合、事業年度の連結財務諸表上は期首に企業結合が行われたものとみなした会計処理を行うので、四半期財務諸表でも事業年度の財務諸表との整合性を図り、遡及再表示を行うべきであるという考え方である。その理由としては、①四半期財務諸表間の比較可能性を確保することができること（例えば、翌事業年度の四半期財務諸表での前年同期比較）、②遡及再表示を行わない場合、企業結合が行われた四半期財務諸表において内部取引を消去することになるが、企業結合が行われた四半期会計期間においては発生していない内部取引を消去することになり、当該金額が多額である場合には経済的実態を見誤らせるおそれがあることなどが挙げられる。

もう1つは、連結財務諸表上、消去の対象とされる「みなし結合日」から企業結合日前日までの結合当事企業間の取引及び損益については、遡及再表示を行わず、企業結合の発生した四半期会計期間で会計処理するとともに、「みなし結合日」と企業結合日の差異に起因したものであることが分かるように開示を行うという考え方である。

その理由としては、我が国では遡及再表示の実務慣行がこれまではないため、前四半期会計期間に発生した内部取引を当該四半期会計期間で消去することもやむを得ないことなどが挙げられる。

75. この論点についても、第 2 四半期以降における正当な理由により自発的に会計方針を変更する場合（第 66 項から第 69 項参照）と同様、現行の我が国の会計慣行や公認会計士又は監査法人のレビュー手続との関係も考慮に入れ、適時かつ迅速な情報開示の要請との関係も踏まえながら、引き続き検討していくこととしている。

注 記

開示の基本的スタンス

【主要論点 7】

過去に開示された情報は情報通信技術の発達により容易に入手できる状況にあることや、開示の適時性や迅速性が求められている点も踏まえ、直前事業年度の財務諸表等の注記項目で重要な変動がないものは、一部の項目を除き、記載を省略できることとし、企業の財政状態や経営成績を理解する上で重要な事項に限定して開示を求めていくことでよいか。

76. 注記情報の開示の基本的スタンスとしては、現行の中間財務諸表よりも適時性や迅速性が求められることから、昨今の情報通信技術の発達を踏まえ、また、国際的な会計基準での取扱いも参考にして検討を進めている。
77. 具体的には、現行の中間財務諸表よりも簡略化を図るため、財務諸表利用者は当該企業の直前事業年度の財務諸表や四半期財務諸表を容易に入手できるという前提で、直前事業年度の財務諸表等の注記項目で重要な変動がないものは、一部の項目を除き、記載を省略できることとし、企業の財政状態や経営成績を理解する上で重要な事項に限定して開示を行う方向で検討している。

会計方針の変更

78. 直前事業年度に適用した会計方針を当事業年度に変更する場合を除いて、各四半期会計期間においては、直前事業年度と同一の会計方針を適用することを前提としている。

また、当事業年度とそれに属する四半期会計期間の会計方針の首尾一貫性の観点から、会計方針を自発的に変更する場合には、原則として、第 1 四半期から変更しなければならないと考えられる。

79. 会計方針を変更した場合には、現行の中間財務諸表作成基準と同様、その旨、変更の理由、直前事業年度と同一の会計方針を適用した場合に四半期財務諸表に与える影響額を注記することが考えられる。

80. なお、第2四半期以降に正当な理由により自発的に会計方針を変更する場合の取扱いについては、「第2四半期以降に自発的に会計方針を変更する場合等」に記載のような論点（第66項から第69項参照）があり、その検討結果を踏まえた対応になると考えられる。

セグメント情報

セグメント別売上高及び損益情報

81. セグメント別売上高及び損益の情報については、現行の中間連結財務諸表と同様、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方向で検討を進めている。

その理由としては、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、海外売上高も含めて、中間連結財務諸表と同様の様式での開示ニーズが強いこと、②作成者も、業績の詳細説明をする上で、セグメント別損益までの開示が必要であると考えていること、③中間連結財務諸表ベースで開示することが実務的に困難という見解は資産関連情報の開示に比べて少ないこと、④金融審議会報告書によると、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を求めていることなどが挙げられる。

セグメント別資産関連情報等

82. 直近事業年度末のセグメント別資産金額に重要な変動があったセグメントについては、その事実（資産総額）の開示をするかどうかを検討している。この点は、我が国の中間連結財務諸表では注記開示が求められていないものである。

83. 四半期連結財務諸表で開示すべきであるとする意見の論拠としては、①セグメント別資産に大きな変動があった場合には投資情報として有用であること、②セグメント別資産の大きな変動は経営管理上も把握されていると考えられること、③米国基準やカナダ基準では同様の開示が求められており、国際会計基準審議会においてもセグメント情報については米国基準に合わせる方向で検討が進められていることなどが挙げられる。

その一方で、セグメント別資産情報の作成については事務負担を非常に要するが、財務諸表利用者の関心は高くないと思われるので、適時かつ迅速な開示の観点から、注記を求める必要はないという意見がある。

今後は、海外の状況も参考にしつつ、開示の要否について検討を行っていくこととしている。

84. なお、セグメント情報の表示方法の簡略化についても検討を行ったが、特に見直す必要があるという意見はなく、「外部顧客に対する売上高」と「セグメント間の内部売上高又は振替高」を区分表示するなど、現行の中間連結財務諸表における表示方法と

同様にする方向で検討を進めている。

季節変動性

85. 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、注記事項として、定性的情報の開示を行うとともに、四半期財務諸表に前年同期比を記載する方向で検討を進めている。

その理由としては、①中間財務諸表作成基準等においても季節変動性の注記が定められていること、②「定性的情報」及び「対前年同期比較」をあわせて開示することにより、財務諸表利用者の判断を誤らせないと考えられること、③売上高に季節変動性のある企業について、財務諸表利用者は売上高の季節変動性を織り込んだ意思決定をしていないことを示す実証研究があり、売上高と損益に季節変動性がある場合には情報提供が必要であることなどが挙げられる。

その他の注記情報

86. その他の注記情報についても、注記情報に関する基本的スタンス（第76項及び第77項参照）に基づいて検討を行っている。

87. 具体的には、①四半期特有の会計処理、②四半期連結財務諸表作成のための基本となる重要な事項の変更（連結の範囲及び持分法の範囲の変更、会計処理及び表示方法の変更）、③重要な後発事象、④四半期連結損益計算書の科目を集約表示している場合の主な内訳、⑤持分法損益等（連結財務諸表を作成していない場合）、⑥1株当たり四半期純損益金額、⑦四半期連結キャッシュ・フロー計算書に関する注記事項（現金及び現金同等物の四半期会計期間末残高と四半期連結貸借対照表の科目の金額との関係）、⑧新株予約権等の状況、⑨四半期連結財務諸表に基づき、企業集団の財政状態及び経営成績並びにキャッシュ・フローの状況に関する適正な判断を行うために必要と認められる事項の開示を求める方向で検討を進めている。

また、「継続企業の前提に疑義がある場合」の注記については、財務諸表利用者の強い開示ニーズはあるが、公認会計士又は監査法人のレビュー手続との関係も考慮に入れて検討していくこととしている。

88. その一方、①デリバティブ取引、②担保提供資産、③偶発債務、④手形割引高及び裏書譲渡高、⑤1株当たり純資産額、⑥特別法上の準備金については、基本的には、金額的に大きく変動している場合に開示を求める方向で検討を進めている。また、株主資本等の金額に重要な変動があった場合には、その変動事由と主な事由ごとの内訳金額の開示を求める方向で検討を進めている（第13項から第15項参照）。

89. リース取引（所有権移転外ファイナンス・リース）の注記については、貸借対照表に計上している場合との整合性を図るために現行の中間財務諸表と同様の開示を求めるべきであるという意見と、少なくとも借手側についてはリース資産の重要性を勘案

した開示を求めるべきであるという意見がある。

90. 同様に、有価証券の注記についても、現行の中間財務諸表と同様の開示（満期保有目的の債券で時価のあるものについては四半期貸借対照表計上額と時価等、時価評価されているその他有価証券については取得原価と四半期貸借対照表計上額、時価評価されていない有価証券については保有目的ごとの内容と四半期貸借対照表計上額など）を求める必要があるという意見と、重要な変動があった場合に開示を求めるべきであるという意見がある。
91. 企業結合・事業分離の注記についても、企業結合は当該企業の今後の業績動向に大きな影響を与えることがあるので、基本的には、パーチェス法を適用する場合における当期首に企業結合が完了したと仮定したときに当期の連結損益計算書に与える影響の概算額の開示を含め、事業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る。その一方で、情報開示の適時性や迅速性の観点から、企業結合・事業分離に関する注記事項も選別すべきであるという意見がある。
92. なお、注記情報の開示における金額的重要性の判断にあたっては、四半期ごとに金額が徐々に増加又は減少していく場合と四半期ごとに大きく変動する場合が想定されるので、期間比較可能性を確保する観点から直前事業年度末と直前四半期会計期間末の2つの時点を判断規準とすべきであるという意見と、直前事業年度末のみを判断規準とすべきであるという意見があり、引き続き検討していくこととしている。
93. 以上のように、注記情報の個々の項目と開示内容については、国際的な会計基準も参考にしつつ、公認会計士又は監査法人のレビュー手続を経た上で、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、引き続き検討していくこととしている。

以 上