

平成 17 年 12 月 27 日
企業会計基準委員会

「四半期財務諸表の作成基準に関する論点の整理」の公表

コメントの募集

企業会計基準委員会（以下「当委員会」という。）では、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・グループ報告の中で「四半期開示のあり方」が示されたことを踏まえ、四半期財務諸表の作成基準について検討を行っております。今般、広く一般からの意見を求めるために、これまでの審議に基づく検討の方向性について、「四半期財務諸表の作成基準に関する論点の整理」（以下「本論点整理」という。）として取りまとめ、平成 17 年 12 月 20 日の第 95 回企業会計基準委員会で標記の論点整理として公表することが承認されました。

本論点整理の公表は、広くコメントを頂くことを目的とするものです。本論点整理で取り上げた論点等についてご意見がある方は、平成 18 年 2 月 15 日（水）までに、原則として電子メールにより、下記へ文書でお寄せください。なお、個々のコメントについては直接回答しないこと、コメントを当委員会のホームページ等で公開する予定であること、お名前が付されていないコメントは有効なものとしては取り扱わないことを、あらかじめご了承ください。

記

電子メール：shihanki@asb.or.jp

ファクシミリ：03-5510-2717

お問い合わせ先：03-5510-2737

■ 本論点整理の概要

以下の概要は、コメントを募集するにあたっての便宜に資するため、本論点整理を主要論点ごとに要約したものです。コメントをお寄せ頂く際には、より正確な議論のために本論点整理をお読みくださいますようお願い申し上げます。また、本論点整理に対するコメントにつきましては、本論点整理において示されているもの以外でも、四半期財務諸表作成に関するものであれば、どのような事項でもお寄せください。

四半期財務諸表の作成基準検討の前提

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」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

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、この「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。

【主要論点 1】 四半期財務諸表の性格

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。）。

四半期財務諸表の性格付けについては、「実績主義」と「予測主義」という2つの考え方がある。

「実績主義」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財務諸表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という考え方である。一方、「予測主義」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、部分的には事業年度の財務諸表と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という考え方である。

当委員会におけるこれまでの審議では、「実績主義」を基本としつつ、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等を算定するなど、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るとともに、原価差異の繰延処理と後入先出法の売上原価修正という四半期特有の会計処理や、開示の適時性や迅速性確保のための簡便的な会計処理も認める方向で検討を進めている。

このように、「実績主義」を基本としつつ、一部に例外的処理を認める形で四半期財務諸表を作成することでよいかどうか。

【主要論点 2】 四半期財務諸表の構成

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。

金融審議会報告書では、財務諸表としては、原則として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・フロー計算書が示されているが、会社法施行後は、株主資本等の純資産の部の変動に係る報告について、連結剰余金計算書に代えて連結株主資本等変動計算書（企業会計基準第6号）が導入される。

そこで、四半期会計期間における株主資本等の変動に関する情報について、四半期財務諸表の1つとして四半期連結株主資本等変動計算書の開示を求めるべきか、または、株主資本等に重要な変動があった場合に、その内容を注記情報として求めるべきかという点について検討を行っている。

四半期開示が定着している米国においては四半期財務諸表としての開示ではなく、財政状態に重要な変動が生じた場合に注記を求めていることや、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、その内容を注記情報として開示することが考えられるかどうか。

【主要論点3】 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)

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。

(1) 3か月情報の開示

四半期損益計算書関係の情報の開示方法としては、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か月情報をもとに開示するか、2つの考え方があり、前者は、四半期財務諸表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ものであり、後者は、年間の業績見通しの進捗度を示す情報だけでなく、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。

四半期損益計算書関係の3か月情報の開示については、米国基準等の国際的な会計基準では求められており、証券アナリスト等の財務諸表利用者に強い開示ニーズがあると考えられる。その一方、我が国の上場会社における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を示す情報の開示という考え方に加え、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。

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3か月情報の開示を求めることとするかどうか。

なお、第 4 四半期に係る 3 か月情報の開示ニーズの存在が指摘されているが、現在検討中の四半期財務諸表の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、本論点整理では検討対象としていない。

(2) 四半期決算手続

3 か月情報の開示の要否については、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「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、当該四半期会計期間の 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 つの方式が存在しているものと考えられる。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 か月情報に内在する問題（在外子会社等を通じた海外事業が重要な場合に、為替換算の関係で、累計情報から差引計算で 3 か月情報を算定したときに、経済的実態と乖離した情報になる可能性があるなど）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。

なお、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ない場合には、「累計差額方式」も許容されることが考えられる。しかし、「累計差額方式」では経済的実態を見誤らせるような場合には、一定の対応（例えば、在外子会社等を通じた海外事業が重要な場合の為替換算の取扱い）を求めた上で同方式を容認することが考えられる。

また、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」を前提にすると、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という現行実務にも配慮し、四半期の会計処理においても、「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。）で採用されている洗替え法を容認することが考えられる。

四半期決算手続のあり方は、上場会社等に対して経理システム面での対応を含め、現行実務に多大な影響を及ぼす可能性があるが、上記のような整理でよいかどうか。

【主要論点 4】 四半期特有の会計処理

「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。

【主要論点 1】に示したように、「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」として検討している。この2つは、平成10年の中間財務諸表作成基準改訂の際、恣意的な判断の介入の余地が大きく、実務基準として望ましくないという理由から、営業費用の繰延処理及び繰上計上などとともに禁止された処理である。しかし、四半期財務諸表においては、中間財務諸表以上に売上原価が操業度に起因して大きく変動し、売上高と売上原価の対応関係が適切に示されない可能性があり、経済的実態をより適切に表示するためには必要な会計処理であるという見解を踏まえ、例外的処理を認めるというものである。なお、平成12年に「予測主義」から「実績主義」に会計基準を変更したカナダにおいては、この2点を実績主義の例外的処理として認める対応をとっている。

そこで、中間財務諸表作成基準改訂時の指摘も考慮し、原価差異の繰延処理については、四半期会計期間と原価計算期間との違いから生じる操業度の変動等に起因する差異であり、かつ原価計算期間末にほぼ解消する見込みのあるものを対象にすることでよいかどうか。また、一定の要件を満たしたときには強制適用とするか、任意適用でよいかどうか。

一方、後入先出法の売上原価修正については、事業年度末までに棚卸資産の数量の食込み部分が補充されることが明らかな場合に限って認めることでよいかどうか。

【主要論点 5】 開示の適時性や迅速性のための簡便的な会計処理

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。

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を誤らせない範囲で、どのような点に簡便的な会計処理が認められるかの検討を進めている。

本論点整理では、現行の中間財務諸表の作成よりも簡便的な会計処理の検討を行っている項目としては、①一般債権・貸倒懸念債権の貸倒見積高の算定方法、②棚卸資産に関する低価法採用会社における評価損の算定方法、③原価差異の配賦方法、④固定資産の減価償却費の算定方法（合理的な予算制度の利用）、⑤経過勘定及び未経過勘定の処理、⑥法人税等及び繰延税金資産の算定方法、⑦連結財務諸表の作成における未実現損益の消去方法などを挙げている。

このような項目以外に検討を要するものがあるか。また、簡便的な会計処理の内容につ

いて、本論点整理で示された方向性でよいかどうか。

【主要論点 6】 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

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。

前事業年度の会計方針を当事業年度に自発的に変更する場合は、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。

しかし、第 1 四半期に変更せず、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、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、過年度にまでは遡及して再表示しないことを前提に検討している。

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という会計慣行がこれまではないことから、同一事業年度内の既に開示されている四半期財務諸表の遡及再表示は行わず、影響額は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及びその理由、並びに変更した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に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、比較情報としての有用性をより確保するために、第 1 四半期に遡及して再表示を行い、期首時点の影響額を算定し、第 1 四半期会計期間の特別損益に計上するという考え方である。国際的な会計基準では、自発的な会計方針の変更等については、過去の事業年度及び四半期の財務諸表において遡及再表示が行われている。

以上を踏まえ、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、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を考慮に入れ、どのような開示を行うべきか。

なお、重要な誤謬を発見した場合についても、国際的な会計基準での取扱いを踏まえると、遡及再表示すべきかどうかという論点がある。その場合には、同一事業年度の既に開示した四半期財務諸表に関わるものについて、累計情報と 3 か月情報との整合性についても検討しなければならないと考えられる。

また、企業結合が持分の結合と判定され、持分プーリング法が適用される場合、「企業結合に係る会計基準」に基づき、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と

みなした会計処理を行うため、四半期財務諸表でも同様の対応をとり、期首に遡及して再表示する必要があるかどうかという点も検討しなければならないと考えられる。

【主要論点 7】 注記情報

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。

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情報開示の適時性や迅速性が求められている点を踏まえ、注記情報のあり方について検討している。

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に立ち、直前事業年度の財務諸表等の注記項目と比較して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る方向で検討を進めている。なお、国際的な会計基準も年度よりも厳選した開示を求めている。

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。

注記情報の項目と内容については、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た場合、このような形での開示でよいかどうか。

以 上