

「四半期財務諸表に関する会計基準（案）」及び「四半期財務諸表に関する会計基準の適用指針（案）」等の概要について

たかはし よしひこ
ASBJ 専門研究員 高橋 由彦

1. はじめに

上場会社等を対象とする四半期報告制度は、平成 20 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導入されており、四半期連結財務諸表及び四半期個別財務諸表（以下合わせて「四半期財務諸表」という。）に適用される会計処理及び開示については、「四半期財務諸表に関する会計基準」等（以下「四半期会計基準等」という。）に取扱いが定められている。

四半期会計基準等については、財務諸表作成者から半期報告制度を採用している欧州等と比較して開示書類の作成負担が過重であるため四半期報告の大幅な簡素化を要望する意見が寄せられ、また、平成 22 年 6 月に閣議決定された「新成長戦略」において、我が国の企業・産業の成長を支える金融等の観点から、「四半期報告の大幅な簡素化」が盛り込まれ、平成 22 年度中に所要の改革を行うこととされた。

企業会計基準委員会（ASBJ）が属する財務会計基準機構（FASF）内に設けられている基準諮問会議は、こうした背景を踏まえ、特に第 1 四半期及び第 3 四半期については大幅な簡素化が必要であるとの意見も考慮して四半期会計

基準等を見直すことが適当であるとする提言を ASBJ に行った。

ASBJ としては、この基準諮問会議からの提言の趣旨を踏まえ、四半期報告制度導入から 2 年経過したことによる適用状況のレビューという視点も加味し、四半期会計基準等の見直しを検討した。そして、平成 22 年 12 月 22 日に、四半期会計基準等の公開草案（以下「本公開草案」という。）を公表し、平成 23 年 1 月 25 日までコメントを募集した。

以下では、本公開草案の概要について解説することとする。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お断りしておく。

2. 改正案の概要

(1) 改正案のポイント

四半期会計基準等の見直しにあたっては、平成 22 年 10 月 7 日に開催された第 210 回企業会計基準委員会の場で、財務諸表作成者、財務諸表利用者、学識経験者及び会計監査人からなる参考人からの意見聴取を行うとともに、個別に、財務諸表作成者へのヒアリング¹⁾、監査法人へ

のヒアリング等を実施した。また、(社)日本証券アナリスト協会は、四半期財務諸表についての見直しに関するアンケートを実施した²。

ASBJでは、これらの市場関係者からの意見聴取等を踏まえ、幅広い審議を重ねた上で、本公開草案としてとりまとめた。

本公開草案の主なポイントとしては、以下の3つを上げることができる。

■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（以下「四半期損益計算書等」という。）は、期首からの累計期間の情報のみ開示を求めることを基本とする。ただし、期首からの累計期間と併せて四半期会計期間（3か月）の任意開示も認めることとした。

■四半期キャッシュ・フロー計算書は、一定の注記事項の開示を前提にして第1四半期及び第3四半期においては開示を省略することができるものとした。四半期キャッシュ・フロー計算書を省略する場合は、期首からの累計期間に係る減価償却費及びのれんの償却額を注記するものとした。

■注記事項についても、財務諸表作成者の負担軽減と財務諸表利用者の情報ニーズを勘案して、注記項目からの削除及び記載内容の簡素化を行うこととした。

(2) 四半期損益計算書等の開示対象期間

ASBJでは、参考人の意見や市場関係者のヒアリング結果を踏まえ、財務諸表作成者の負担

も勘案して、四半期損益計算書等の開示対象期間について、期首からの累計期間の情報と四半期会計期間（3か月）の情報をともに開示することを求めている現行の基準を見直し、いずれか一方の開示とすることの可否を検討した。

検討の結果、四半期損益計算書等の開示対象期間は、期首からの累計期間の情報のみを開示を基本とし、併せて、四半期会計期間（3か月）の損益計算書等も任意で開示することができることとした（四半期財務諸表に関する会計基準（案）（以下「改正四半期基準案」という。）第7項及び第7-2項）。これは、四半期会計期間（3か月）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である。なお、四半期会計期間（3か月）の情報の開示を引き続き望む財務諸表利用者及びIR活動を円滑に進める上で自発的な開示を望む企業のニーズも踏まえて、四半期会計期間（3か月）の損益計算書も併せて開示することができることとした（改正四半期基準案第37-2項）。

なお、開示対象期間を期首からの累計期間のみとする論拠としては、上記以外にも以下のものがあげられた³。

・損益計算書と同様にフロー情報であるキャッシュ・フロー計算書は、国際的な会計基準

- 1 平成22年9月24日から平成22年10月8日の間に、東証一部上場の15社（うち東京地区10社、大阪地区5社）からヒアリングを実施した。なお業種別には、製造6社、電力・ガス2社、金融・サービス3社、建設1社、鉄道1社、商業1社、流通1社となる。
- 2 「四半期開示の簡素化について」(社)日本証券アナリスト協会 企業会計研究会（平成22年10月29日）
- 3 一方、四半期会計期間（3か月）のみの情報を開示とする論拠としては、以下のものがあげられた。
 - ・収益動向の変化点の把握に資するという点で、財務諸表利用者からの開示ニーズは高い
 - ・アナリストなどの財務諸表の利用者には、期首からの累計期間の情報よりも四半期会計期間（3か月）の情報を望む声がある。

(国際会計基準 (IAS)、米国 SEC 規則) では、年初からの累計期間の情報のみを開示しているので、3 か月情報と累計情報のどちらかにするというのであれば、四半期損益計算書等も四半期キャッシュ・フロー計算書に合わせて年初からの累計期間とすることが整合的である

- IAS 第 34 号「中間財務報告」では、期中財務報告は、年初からの累計との考え方が用いられており、期首からの累計期間の損益計算書と併せて四半期会計期間 (3 か月) の損益計算書も記載されているが、その注記の説明は、通常期首からの累計ベースで報告しなければならないとしている
- 東京証券取引所等の証券取引所での四半期決算短信での開示においては、期首からの累計期間の開示のみを採用している

(3) 四半期キャッシュ・フロー計算書の取扱い

審議を重ねた結果、従前と同様に四半期財務諸表は、四半期貸借対照表、四半期損益計算書及び四半期包括利益計算書 (又は四半期損益及び包括利益計算書) 並びに四半期キャッシュ・フロー計算書から構成されるとしつつ (改正四半期基準案第 5 項)、ただし、第 1 四半期及び第 3 四半期においては、財務諸表作成者の負担に配慮し、四半期キャッシュ・フロー計算書の開示を省略することができるものとした (改正四半期基準案第 5-2 項)。なお、四半期キャッシュ・フロー計算書の開示を省略する場合は、財務諸表利用者の情報ニーズも踏まえ、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減価償却費及びのれんの償却額を注記により開示を求めることとした (改正四半期基準案第 19 項 (20-2))。

四半期キャッシュ・フロー計算書については、実務上開示の迅速性の確保との関係で、大きな負担となっているという意見が財務諸表作成者から多く寄せられた。

一方、財務諸表利用者の間では、(社)日本証券アナリスト協会のアンケート結果を踏まえると、各四半期でキャッシュ・フロー計算書の開示を継続すべきであるが、仮に第 1 四半期と第 3 四半期のキャッシュ・フロー計算書の開示を省略する場合には、設備投資や減価償却関連の情報の開示により、財務諸表利用者自らがキャッシュ・フロー情報を算定できる手段を確保することが必要であるという意見が多数あった。

これらの意見を踏まえて、ASBJ では、従前と同様に各四半期においてキャッシュ・フロー計算書の開示を求める案と、第 1 四半期及び第 3 四半期でのキャッシュ・フロー計算書の開示を省略することができる案 (一定の非資金損益項目等の金額を開示することを条件とするか否かを含む) の、2 つの案を中心に現行基準の見直しの検討を行った。

なお、第 1 四半期及び第 3 四半期での四半期キャッシュ・フロー計算書の開示を省略することができる (一定の非資金損益項目等の金額を開示することを条件とするかどうかを含む) 案の論拠としては、上記以外に次の事項が考えられる⁴。

- 第 1 四半期と第 3 四半期のキャッシュ・フロー計算書の作成及び開示は、半期報告書制度を

4 反対に各四半期においてキャッシュ・フロー計算書の開示を求める論拠としては、次の事項が考えられる。

- キャッシュ・フロー計算書は、基本的な財務諸表の一部であること
- 米国の四半期の SEC の規則や IAS 第 34 号のいずれにおいても四半期キャッシュ・フロー計算書を期中財務諸表の一部としていること
- 財務諸表利用者からは、各四半期でのキャッシュ・フロー計算書の開示の要望が強いこと

採用している欧州等と比較して、我が国の財務諸表作成者にとって大きな負担になっているという指摘があること

- ・東京証券取引所等の証券取引所の開示規則に基づく四半期決算短信においては、四半期財務諸表のうち、四半期貸借対照表と四半期損益計算書の開示は必須としているのに対して、四半期キャッシュ・フロー計算書の開示は任意としていること

なお、四半期キャッシュ・フロー計算書を省略する場合、四半期キャッシュ・フロー計算書における現金及び現金同等物の四半期末残高と四半期貸借対照表に掲記されている科目の金額との関係の注記は要しないこととした（改正四半期基準案第19項(20)）。

(4) 注記事項

① 見直しにあたっての基本的なスタンス

我が国では45日以内での開示という開示の迅速性が求められていることから、財務諸表作成者の負担も勘案し、参考人の意見や市場関係者のヒアリング結果も踏まえ、以下の方針で見直しを進めることとした。

■四半期財務諸表の利用者は、直近の事業年度に係る有価証券報告書を入手することが可能であることを前提に、四半期財務諸表の注記の主な目的は、直前の有価証券報告書の末日後の企業の財政状態の変動及び経営成績を理解する上で、重要な意味をもつ事象や変化について説明することであること

■財務諸表利用者が適切な投資意思決定等できるよう、開示要望の強い項目は引き続き注記対象とする方向で検討する一方、開示のニーズが低い項目は財務諸表作成者の作成負担にも配慮し、コストベネフィットの観点から簡素化の対象とすること

② 個々の注記事項の見直し

個々の注記事項の見直しは、上記①の基本的なスタンスを確認した上で、IAS第34号における注記事項も参考にしつつ行った。

検討の結果、削除した注記項目は次のとおりである。

まず、「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を勘案し、注記事項として開示を求めないこととした（改正四半期基準案第19項(5)及び第25項(4)）。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（改正四半期基準案第19項(6)及び第25項(5)）、「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（改正四半期基準案第19項(10)及び第25項(8)）、「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はないこと（改正四半期基準案第19項(11)及び第25項(9)）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」についても開示を求めないこととした（改正四半期基準案第19項(9)及び第25項(7)）。

次に、開示項目の簡素化を図った注記項目は、以下の項目である。

まず第1に、「重要な企業結合に関する事項」では、当該企業結合が当年度の期首に完了したと仮定したときの影響の概算額等の記載、いわゆるプロフォーマ情報を求めないこととした（改正四半期基準案第19項(17)①イ）。

第2に、四半期会計期間（3か月）に係る四半期損益計算書及び四半期包括利益計算書（又は四半期損益及び包括利益計算書）を任意に開示する場合には、当該四半期会計期間（3か月）に係る「1株当たり四半期純損益」、

「セグメント情報」及び「著しい季節的変動についての事項」の注記も任意に開示することとした（改正四半期基準案第 58-3 項、第 59-2 項及び第 61-2 項）。

第 3 に、四半期財務諸表に関する会計基準の適用指針第 80 項にある「企業集団又は企業の財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの状況を適切に判断するために重要なその他の事項」の例示の見直しも行った。この適用指針の第 80 項のうち、特に、前年度末と比較して著しく変動している場合に記載が必要とされている資産又は負債等に関する項目（例えば、担保資産、デリバティブ、有価証券のほか、他の会計基準で定められている資産除去債務、賃貸等不動産の時価など）については、開示しない場合でも、数値による検証及びレビュー対応を伴うため、実務負担は開示する場合と実質的に変わらないことから、項目自体の廃止等、大幅な簡素化を望む要望が財務諸表作成者より多数寄せられた。

本公開草案では、財務諸表利用者である（社）日本証券アナリスト協会のアンケート結果も踏まえ、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の例として示す事項について、次のとおり見直しを行った（四半期財務諸表に関する会計基準の適用指針（案）（以下「改正四半期指針案」という。）第 80 項）。

（例示から削除することとした事項）

- 日本公認会計士協会 監査委員会報告第 77 号「追加情報の注記について」で記載されている事項
- 企業会計基準第 8 号「ストック・オプション等に関する会計基準」を適用したことによる四半期財務諸表への影響額に重要性がある事項
- 担保に供されている資産に関する事項

このうち、連結財務諸表、個別財務諸表、中

間連結財務諸表及び中間財務諸表に適用されている日本公認会計士協会 監査委員会報告第 77 号「追加情報の注記について」は、四半期開示の迅速性と財務諸表作成者の負担を考慮して、準用しないこととした。なお財務諸表の利用者が「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の記載」にあたっては、監査委員会報告第 77 号の例示等を参考に、個々の企業集団又は企業の実態に即して判断することが適切と考えられるとした（改正四半期指針案第 114 項）。

（例示内容を見直すこととした事項）

- 貸倒引当金や減価償却累計額などで資産の控除科目として表示されていない科目の記載については、貸倒引当金のみとする。
- 子会社の決算日の変更の記載については、当該変更により四半期損益に重要な影響を及ぼす場合に記載するものとする。
- 有価証券、デリバティブ取引、金融商品の時価情報の記載については、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、第 1 四半期会計期間及び第 3 四半期会計期間の開示は省略することができるものとする。なお、四半期個別財務諸表を開示する場合は企業集団を企業と読み替える。
これに伴い、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」の見直しも行うこととした。

なお、有価証券、デリバティブ取引、金融商品の時価情報の記載にあたって、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又は企業とは、銀行、保険会社、証券会社及びノンバンク等が想定される。その一方、銀行、保険会社、証券会社及びノンバンク等これら以外の企業集団又は企業においては、開示の簡素化の一環として、第 1 四半期と第 3 四半期では開示を省略できることとした（改正四半期指針案第 113 項）。

また、「重要な子会社の四半期決算日に変更があった場合の記載」は、当該変更により四半期損益に重要な影響を及ぼす場合に記載するに修正し、注記を求める場合をより明確にすることとした（改正四半期指針案第80項(2)）。

③ 関連する会計基準等での注記事項の見直し

「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」の例として、四半期財務諸表に関する会計基準の適用指針第80項に掲げられている項目の見直しに合わせて、①賃貸等不動産の時価等の開示に関する会計基準、②一定の特別目的会社に係る開示に関する適用指針、③リース取引に関する会計基準の適用指針及び④資産除去債務に関する会計基準の適用指針についても、四半期財務諸表における注記事項の見直しを行うこととした（改正四半

期指針案第115項）。

(5) 適用時期

政府の「新成長戦略」で平成22年度中に実施する事項とされたという点も踏まえ、平成23年4月1日以後開始する連結会計年度及び事業年度の第1四半期会計期間から適用としている（改正四半期基準案第28-10項）。

3. おわりに

本公開草案に対するコメントの締め切りは、平成23年1月25日であった。ASBJでは、本公開草案に寄せられる意見を参考に、今後、本公開草案の取りまとめに向けた検討を続けていく予定である。引き続き、関係者のご理解とご協力を切にお願いしたい。

(参考資料1) 改正案に基づく四半期財務諸表の主な記載項目

	第1四半期及び第3四半期	第2四半期
開示が必要な四半期財務諸表の範囲及び注記事項	<ul style="list-style-type: none"> 四半期貸借対照表及び前年度末の要約貸借対照表 四半期損益計算書及び四半期包括利益計算書（又は四半期損益及び包括利益計算書）【累計情報】（四半期包括利益計算書は四半期連結財務諸表を開示する場合に限る。） セグメント情報（開示すべきセグメントがある場合に限る。） 1株当たり利益と算定上の基礎 	<ul style="list-style-type: none"> 四半期キャッシュ・フロー計算書 四半期キャッシュ・フロー計算書における現金及び現金同等物の四半期末残高と四半期貸借対照表の科目の金額との関係
該当する事象が生じた場合に開示が必要となる注記事項	<ul style="list-style-type: none"> 連結の範囲等に重要な変更を行った場合に関する事項 重要な会計方針の変更を行った場合に関する事項 会計上の見積りに重要な変更を行った場合に関する事項 四半期特有の会計処理を採用した場合に関する事項 配当に関する事項 株主資本に著しい変動があった場合に関する事項 継続事業の前提に重要な不確実性が認められる場合に関する事項 営業収益及び営業費用に著しい季節変動がある場合に関する事項 重要な偶発債務に関する事項 重要な企業結合に関する事項 重要な事業分割に関する事項 後発事象に関する事項 過去の誤謬の修正再表示を行った場合に関する事項 企業集団の財政状態、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（有価証券、デリバティブ取引、金融商品の時価情報を除く。） 	<ul style="list-style-type: none"> 有価証券、デリバティブ取引、金融商品の時価情報（金融機関等に限る。） 有価証券、デリバティブ取引、金融商品の時価情報
任意開示の主な事項	<ul style="list-style-type: none"> 四半期会計期間の四半期損益計算書等及び関連する注記事項（セグメント情報、営業収益及び営業費用に著しい季節変動がある場合に関する事項並びに1株当たり利益と算定上の基礎） 四半期キャッシュ・フロー計算書 四半期キャッシュ・フロー計算書における現金及び現金同等物の四半期末残高と四半期貸借対照表の科目の金額との関係 	