

～ 制度調査部情報 ～

2007年3月29日全8頁

## 四半期会計基準・適用指針公表 (概要編)

制度調査部  
吉井 一洋

損益は3ヶ月及び累計を開示、会計処理・注記は簡素化

### 【要約】

2007年3月14日、ASBJ(企業会計基準委員会)は、四半期財務諸表の作成基準及び適用指針を公表した。

ASBJでは、中間決算が無くなり四半期決算に統合されること、四半期末から45日以内に開示することを前提に、議論を行ってきた。

会計基準・適用指針では、四半期財務諸表として連結貸借対照表、連結損益計算書、連結キャッシュ・フロー計算書の作成を求め、損益情報について四半期3ヶ月間の情報の開示も求め、株主資本等変動計算書の作成は求めず重要な変動があった場合のみ注記すること、簡便な会計処理や四半期特有の会計処理を認めること、注記項目の簡素化を図ることなどが示されている。

新基準・適用指針は2008年4月から適用される。

### はじめに(検討の経緯)

2007年3月14日、ASBJ(企業会計基準委員会)は、「四半期財務諸表の作成基準に関する会計基準・適用指針」を公表した。

これを受けて2006年6月に「金融商品取引法」が制定され、2008年4月1日以後、四半期報告書制度が導入される。四半期報告制度とは、上場会社等に対し、3ヶ月ごとに四半期の財務諸表や注記等、所定の事項を記載した四半期報告書を、内閣総理大臣宛てに提出(開示)するよう義務付ける制度である。四半期報告制度の導入により、中間決算(半期報告書)は無くなり、上場会社等の決算は、年度決算と四半期決算からなることになる。四半期報告書は四半期終了後45日以内に提出・開示することとされている。

現在は各証券取引所が四半期開示を義務付けている。しかしこれは、証券取引法に基づく法定開示ではないため、開示書類の不提出や虚偽記載に関する罰則や課徴金、民事上の責任(損害賠償義務)に関する規定は、証券取引法には設けられていない。公認会計士・監査法人による監査も義務付けられていない。

しかし、金融商品取引法により四半期報告書制度が法制化され、四半期開示の報告書の不提出や虚偽記載は、罰則や課徴金の適用対象となり、民事上の責任(損害賠償義務)も負うことになった。さらに、四半期報告書の中の四半期財務諸表については、公認会計士又は監査法人による監査証明を受けることとされた。

四半期報告制度の導入に対応し、ASBJでは2005年7月に四半期会計基準専門委員会を設置し、四半期財務諸表(及びその注記)の作成基準に関する検討を続けてきた。2005年12月には、論点整理、2006年12月には公開草案を公表して、コメントを集め、さらに検討を継続し、今回、基準と適用指針を公表するに至った。



ASBJ では、現行の半期報告書よりも情報のレベルをできるだけ下げないことと、開示の迅速性の両方の観点から検討が行われてきた。開示までの期間が 45 日以内であることを反映し、会計基準、表示科目、注記いずれも、現行の半期報告書よりは簡素化されている。

監査証明の方法に関しては、企業会計審議会で検討された。四半期報告書の四半期財務諸表に対し、年度や中間財務諸表と同程度の監査証明を受けるのは時間的に困難である。米国では、四半期財務諸表について、積極的にその適正性を証明する監査ではなく、四半期財務諸表に誤りは認められないことを保証するに留める保証手続（レビュー）が導入されている。そこで企業会計審議会では、2005 年 1 月から、監査部会において四半期財務諸表に対するレビューの基準（四半期レビュー基準）を検討し、2007 年 3 月 27 日に公表した。

**図表 1 これまでの経緯**

時 期	内 容
1999 年 11 月	東京証券取引所、マザーズ市場を開設。同市場の上場企業に四半期開示を導入
2001 年 8 月	金融庁、「証券市場の構造改革プログラム」を公表。取引所等への検討要請として「発行企業の四半期決算短信等による経営情報開示の促進」を明記
2002 年 6 月	東京証券取引所等、「四半期財務情報の開示に関するアクション・プログラム」を作成。段階的に四半期開示を推進する方針を表明
2003 年 4 月	東京証券取引所等、自主ルールとして四半期開示を導入（「四半期業績の概況」で売上高等を開示。ただし、マザーズについては別規定）
2004 年 4 月	東京証券取引所等、財政状態・経営成績に関する四半期開示を導入（「四半期財務・業績の概況」で要約 B/S、要約 P/L などを開示。2007 年 4 月 1 日以後開始する事業年度より全上場会社に義務付け）
2005 年 6 月 28 日	金融審議会第一部会、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」を公表。四半期開示の法制化を提言
7 月 8 日	ASBJ、四半期会計基準専門委員会の設置を決定
11 月 11 日	企業会計審議会監査部会、四半期レビュー基準の検討に着手
12 月 27 日	ASBJ、「四半期財務諸表の作成基準に関する論点の整理」を公表
2006 年 6 月 7 日	「証券取引法等の一部を改正する法律」が成立（6/14 公布）。金融商品取引法下での法制化が決定
11 月 1 日	ASBJ、「四半期財務諸表に関する会計基準（案）」、同「適用指針（案）」を公表
11 月 21 日	企業会計審議会監査部会、「四半期レビュー基準（案）」を公表
2007 年 3 月 14 日	ASBJ、「四半期財務諸表に関する会計基準」、同「適用指針」を公表
3 月 27 日	企業会計審議会監査部会、「四半期レビュー基準」を公表

(出所)各種資料を基に大和総研制度調査部作成

以下、今回の四半期会計基準・適用指針の概略を下記の 1~5、四半期レビュー基準の概略を 6 にとりまとめる。

#### 1. 四半期財務情報の範囲

提出（開示）の対象となる四半期財務諸表としては、四半期貸借対照表、四半期損益計算書、四半期キャッシュ・フロー計算書を作成する。連結財務諸表を作成している場合は、個別（単体の）財務諸表は不要である。ただし、特定の事業を行う会社（銀行や保険会社等）については、内閣府令により、第 2 四半期には個別（単体の）財末諸表の提出（開示）を求めることとする（提出期限も第 2 四半期終了後 60 日以内とする）予定である。

年度の決算では、この他に連結剰余金計算書に代わるものとして、株主資本等変動計算書がある。これについては、経済界の要望や米国の実務を踏まえ、四半期では作成を求めず、株主資本の金額に著しい変動があった場合に、主な変動事由の注記を求めることとしている。

## 2. 開示対象期間（累計情報 VS 累計情報 + 3 ヶ月）

第 2 四半期、第 3 四半期の損益計算書情報について、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末までの累計情報に加えて、対象となる四半期会計期間 3 ヶ月間の情報も開示を求めることとするか否かが問題となっていた。

基準では、財務諸表利用者の開示ニーズ等や米国基準等の国際的な会計基準での取扱いを踏まえ、四半期損益計算書関係の情報については、累計情報だけでなく、3 ヶ月情報の開示を求めることとしている。

議論の過程では、四半期会計基準・適用指針の適用開始後一定期間は累計情報のみの開示とする経過措置の導入も検討された。しかし最終的にこのような経過措置は設けないこととされた。

第 4 四半期の財務情報は四半期報告制度の対象とはなっていない。ただし、財務諸表利用者からは強い開示ニーズがある。米国では年次報告書で、監査対象外の情報として、第 4 四半期も含めた各四半期ごとの売上高や純損益などの限定的な情報を開示している。以上を踏まえ、基準では、米国と同様に、第 4 四半期も含めた各四半期ごとの売上高や純損益などの限定的な情報を、監査対象外の年度の財務情報として記載することが適当としている。

図表 2 四半期財務諸表

四半期財務諸表	開示対象期間
四半期貸借対照表 (B/S)	四半期会計期間の末日の四半期 B/S 前年度の末日の要約 B/S
四半期損益計算書 (P/L)	四半期会計期間の四半期 P/L (いわゆる「3 ヶ月情報」) 期首からの累計期間の四半期 P/L 前年度の対応する四半期会計期間の四半期 P/L 前年度の対応する累計期間の四半期 P/L
四半期キャッシュ・フロー計算書 (CF)	期首からの累計期間の四半期 CF 前年度の対応する累計期間の四半期 CF

1 適用初年度については、 の記載を要しないとされている。

図表 3 開示対象期間のイメージ

四半期会計期間 (3 ヶ月)	第 1 Q	第 2 Q	第 3 Q	(第 4 Q)
期首からの累計期間 (第 2 Q)	←—————→ (6 ヶ月)			
" (第 3 Q)	←—————→ (9 ヶ月)			

## 3. 会計処理

### (1) 原則

四半期連結財務諸表は、開示企業とその連結子会社が一般に公正妥当と認められる会計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。

基準では、財務諸表の作成にあたっては、原則として年度の財務諸表と同じ会計処理を適用しなければならないこととしている。

## (2) 簡便的な会計処理

基準では四半期会計期間又は期首からの累計期間に係る企業集団の財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの状況に関する財務諸表利用者の判断を誤らせない範囲において、簡便的な会計処理を認めている。簡便的な会計処理の例として、適用指針では次のようなものを挙げている。

一般債権の貸倒見積高：前年度末の貸倒実績率等の使用

有価証券の減損処理：年度では切放し法のみだが、四半期では洗替え法の選択も可能

市場価格の無い株式の減損処理

：発行会社の財政状態が悪化しているか否かを判断する際に、原則として、四半期会計期間末までに入手し得る直近の財務諸表を使用することとしている。ただし、子会社・関連会社株式については、直近の財務諸表に子会社・関連会社の資産等の時価評価に基づく評価差額等を加味した実質価額を四半期ごとに算定して、発行会社の財政状態を判定することが望ましいとしている。

棚卸資産

- ・ 四半期末の棚卸高は、前年度の実地棚卸高を基礎とし、四半期ごとの実地棚卸を省略できる。
- ・ 年度決算で簿価切下げに洗替え法を用いている場合は四半期も洗替え法だが、年度決算で切放し法を用いている場合は、切放し法、洗替え法のいずれによることも可能としている。
- ・ 通常の販売目的で保有する棚卸資産について、年度決算では、正味売却価額が帳簿価額を下回っている場合に簿価切り下げを行うが、四半期決算では、収益性が明らかに低下しているものに限り、簿価り切下げを行うこととしている。

経過勘定項目：財務諸表の利用者の判断を誤らせない限り、合理的な算定方法による概算額で計上できる。

固定資産

- ・ 減価償却費は年間予定額を期間按分する方法で計上できる。定率法を採用している場合も、年度の減価償却額を期間按分して計上できる。
- ・ 減損については、前年度末等に所有する資産又は資産グループについて全体的に減損の兆候を把握している場合は、必ずしも、四半期ごとに資産又は資産グループの関連する営業損益、営業キャッシュ・フロー、市場価格等の情報を算定・入手する必要はない。使用範囲や方法の変化を生じさせる意思決定が行われ、それが対象資産又は資産グループの回収可能額を著しく低下させるかどうか、経営環境の著しい悪化に該当する事象が生じたかについて留意することとしている。

退職給付引当金：期首に算定した年間の退職給付費用を期間按分した額を計上できる。数理計算上の差異や過去勤務債務の費用処理についても年間の費用処理額を期間按分した額を計上できる。

企業結合：持分の結合と判定された場合、みなし結合日（企業結合年度の期首）に企業結合が行われたものとみなして会計処理する。その場合、年度の連結財務諸表の作成に当たっては、企業結合日前日までの取引・損益をその四半期会計期間において相殺消去する。四半期連結財務諸表の場合は、合理的な見積もりによる概算額により消去できる。

連結会社相互間の債権債務・取引、未実現損益の相殺・消去の簡便的な処理が認められる。

## (3) 四半期特有の会計処理

基準では、さらに、四半期特有の会計処理として、原価差異の繰延処理、後入先出法の売上原価修

正、税金費用の簡便な計算を認めることとしている。

#### 原価差異の繰延処理

標準原価計算等を採用している場合、以下の両方に該当するときには、継続適用を条件に、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。

- ・原価差異が操業度等の季節的な変動を起因として発生したものである。
- ・当該原価差異が、原価計算期間末までにほぼ解消が見込まれる。

#### 後入先出法の売上原価修正

棚卸資産の四半期会計期間末日の数量が年度の期首の数量より少ないが、年度の末日までに不足分を補充することが合理的に見込まれる場合は、継続適用を条件に、再調達価額に基づいて売上原価を加減することができる。加減した金額は流動資産又は流動負債として繰り延べることができる。

#### 税金費用の計算

法人税等の税金費用は、年度決算と同様の方法で計算する。この場合、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。

ただし、現行の中間決算と同様に、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もり、税引前四半期純利益に当該税率をかけて税金費用を算出することもできる。この場合、四半期貸借対照表には、「未払法人税等」などの適当な科目で、流動負債又は流動資産として表示する。前年度末の繰延税金資産及び繰延税金負債は、回収可能性等を検討した上で、四半期貸借対照表に計上する。

## 4. 表示及び開示

### (1) 財務諸表の科目(表示)

基準では、四半期財務諸表の表示方法は、年度の財務諸表に準ずることとしている。ただし、四半期会計期間又は期首からの累計期間に係る企業集団の財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの状況に関する財務諸表利用者の判断を誤らせない範囲において、個々の表示科目を集約して表示することを認めている。主要な科目を独立掲記していない場合は、その科目及び金額を注記することとしているが、何が主要な科目に該当するかの判断は作成者側に委ねられており、質的及び金額的な重要性を考慮して決定する。単に金額の多寡により判断するのではなく、財務諸表利用者にとって有用であるか否かで判断することとしている。

### (2) 注記事項

#### 連結方針の変更

重要な変更を行った場合はその旨及びその理由を記載する。

#### 会計方針の変更等(図表4参照)

会計方針を変更した場合には、変更を行った四半期会計期間以後において、変更を行った旨、変更の理由、及び直前事業年度又は直前四半期と同一の会計方針を適用した場合において計上される、期首からの累計期間に係る税金等調整前純損益等への影響額を注記することとしている。

#### 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(図表4参照)

変更した四半期においては、上記の情報に加え、第2四半期以降に変更した理由、変更後の会計方針を適用した場合の、期首から直前の四半期会計期間末日までの累計期間に係る税金等調整前純損益等への影響額を注記することとしている。影響額を算定することが実務上困難な場合は、影響額の記載に代えて、その旨、その理由を記載する。

#### 前年度に自発的に会計方針を変更した場合の注記(図表4参照)

その四半期会計期間に対応する前年度の四半期会計期間に変更前の会計処理の原則・手続きが適用

されている場合は、前年度の対応する四半期会計期間及び期首からの累計期間に係る税金等調整前純損益等と、同期間に変更後の会計方針を適用した場合に算定される税金等調整前純損益等との差額を開示する。当該差額を算定することが実務上困難な場合は、差額の記載に代えて、その旨、その理由を記載する。

図表 4 会計方針変更の注記（影響額の注記）の考え方

	X 期	X+1 期			
		第 1Q	第 2Q	第 3Q	第 4Q
ケース 1	旧会計方針	旧会計方針	新会計方針	新会計方針	新会計方針
ケース 2	旧会計方針	旧会計方針	旧会計方針	新会計方針	新会計方針

ケース 1 X+1 期の第 2Q に自発的に会計方針を変更

X + 1 期	(第 2Q)	上記の注記として、X+1 期の第 2Q 末までの累計期間（第 1Q + 第 2Q）に旧会計方針を適用した場合の影響額
		上記の注記として、X+1 期の第 1Q に新会計方針を適用した場合の影響額
	(第 3Q)	上記の注記として、X+1 期の第 3Q 末までの累計期間（第 1Q + 第 2Q + 第 3Q）に旧会計方針を適用した場合の影響額
X+2 期(第 1Q)		上記の注記として、X+1 期の第 1Q に新会計方針を適用した場合の影響額

ケース 2 X+1 期の第 2Q に自発的に会計方針を変更

X+1 期(第 3Q)		上記の注記として、X+1 期の第 3Q 末までの累計期間（第 1Q + 第 2Q + 第 3Q）に旧会計方針を適用した場合の影響額
		上記の注記として、X+1 期の第 2Q 末までの累計期間（第 1Q + 第 2Q）に新会計方針を適用した場合の影響額
X + 2 期	(第 1Q)	上記の注記として、X+1 期の第 1Q に新会計方針を適用した場合の影響額
	(第 2Q)	上記の注記として、X+1 期の第 2Q に新会計方針を適用した場合の影響額及び X+1 期の第 2Q 末までの累計期間（第 1Q+第 2Q）に新会計方針を適用した場合の影響額

財務諸表の表示方法を変更した場合には、その内容

簡便的な会計処理・四半期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

セグメント情報

事業の種類別セグメント情報(売上高、営業損益)、所在地別セグメント情報(売上高、営業損益)、海外売上高を開示する。外部顧客への売上高とセグメント間の内部売上高とは区分せず開示することができる。

上記に加え、企業結合や事業分離などによりセグメント別の資産金額に、前事業年度末と比較して、著しい変動があった場合はその概要を注記することとしている。

1 株当たり四半期純損益金額（EPS）、潜在株式数調整後の 1 株当たり四半期純損益及び当該金額の算定上の基礎。

算定上の基礎のうち、希薄化効果を有しないため、潜在株式数調整後の 1 株当たり四半期純損益の算定に含まれなかった潜在株式については、前年度末から重要な変動がある場合はその概要を記載

する。

これに関連する項目として、審議の過程では、例えば転換価格下方修正条項付転換社債型新株予約権付社債（MSCB）について最大発行株式数の開示が必要との意見もあった。しかし、四半期固有の事項ではないことや四半期報告書の非財務情報（「新株予約権等の状況」など）に関わることから、四半期財務諸表の注記としての開示は求めないこととされた。

### 1 株当たり四半期純資産額

四半期末の発行済株式数、自己株式数、新株予約権（自己新株予約権を含む）の目的となる株式数

ストック・オプションを新たに付与した場合及び重要な事項に変更がある場合には、その旨及びその内容。ただし、四半期財務諸表に重要な影響を与えない場合には、注記を省略することができる。

### 配当に関する事項

株主資本の金額に、前年度末の金額と比較して、著しい変動があった場合には主な変動事由。主な変動事由について金額も記載する場合は概算額によることができる。

継続企業の前提（ゴーイングコンサーン）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は、次の事項を注記する。

重要な疑義を抱かせる事象又は状況が存在する旨及びその内容

継続企業の前提に関する重要な疑義の存在

経営者の対応等

- ・重要な疑義を解消する経営計画がある場合はその内容
  - ・経営計画が無い場合は、継続企業を前提として財務諸表を作成することが合理的と判断した理由（債務超過、重要な債務の不履行の可能性が高いときには、当該事由の解消の見通し等）
- 四半期会計期間末日に存在した重要な疑義を抱かせる事象又は状況が、四半期財務諸表作成日までの間に改善・解消した場合はその旨及びその経緯

### 営業収益・費用の著しい季節的変動

### 重要な債務保証その他の重要な偶発債務

### 重要な企業結合に関する事項

パーチェス法を適用した企業結合

- ・企業結合の概要、四半期損益計算書に含まれる被取得企業の業績期間、実施した会計処理の概要
- ・企業結合がその事業年度の期首に完了したと仮定したときの、その四半期損益計算書の期首からの累計期間への影響の概算額（実務上算定が困難な場合は、その旨及びその理由）

持分プーリング法を適用した企業結合

- ・企業結合の概要、議決権のある株式の交換比率及びその算定方法等、当該企業結合を持分の結合と判定した理由、処分されることが決定された重要な事業
- ・企業結合がその事業年度の期首以外で行われた場合には、その事業年度の期首に企業結合が行われたものとみなしたことによる、期首から直前の四半期会計期間末日までの累計期間への影響額（実務上算定が困難な場合は、その旨、その理由及び適当な方法による影響の概算額）
- ・前年度の連結財務諸表には持分プーリング法を適用した結果が反映されているが、前年度の対応する四半期連結財務諸表には持分プーリング法を適用した結果が反映されていない場合は、その旨、前年度の対応する四半期会計期間及び期首からの累計期間への影響額（実務上算定が困難な場合は、その旨、その理由及び適当な方法による影響の概算額）

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

**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、四半期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

**四半期連結財務諸表を作成する日までに発生した重要な後発事象**

**四半期連結キャッシュ・フロー計算書における現金・現金同等物残高と、四半期連結貸借対照表に掲記されている科目の金額との関係**

④ **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**

ストック・オプション等の会計基準適用による財務諸表への影響額と科目名  
(影響額に重要性がある場合)

前年度末と比較して著しく変動している資産・負債に関する次の情報

有価証券の時価情報

デリバティブ取引に関する注記

担保提供資産の注記

**5. 適用時期**

四半期会計基準・適用指針は、四半期報告制度の導入に合わせ、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適用される。即ち、2009年3月決算期の第1四半期(2008年4~6月期)から適用される。

会計基準・適用指針の審議過程では、いわゆる3ヶ月情報について、システム変更等の体制整備が必要となるため、一定の経過期間を設けるべきとの意見があった。しかし、金融庁の反対もあり、経過期間は設けられていない。

**6. 四半期レビュー基準**

四半期レビュー基準は「四半期レビューの目的」「実施基準」「報告基準」で構成されている。

「四半期レビューの目的」は、「四半期財務諸表の適正性に関する消極的形式による結論の表明」であり、年度の監査と同様の保証を得ることは求められていない。即ち、「一般に公正妥当と認められる四半期財務諸表の作成基準に準拠して、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『適正に表示していないと信じさせる事項が、すべての重要な点において認められなかった』かどうかに関し、監査人が自ら入手した証拠に基づいて判断した結果を結論として表明することにある。(年度や中間期の監査では「適正に表示しているものと認められる」という積極的な形式で結論を表明)。

「実施基準」では、四半期レビュー計画の策定や、四半期レビュー手続(質問、分析的手続等)について定めている。また、「報告基準」では監査人が結論を表明するに先立ち、その結論が一般に公正妥当と認められる四半期レビューの基準に準拠して適切に形成されているか審査を受けることや四半期レビュー報告書の記載方法などについて規定している。