

2006年12月20日

企業会計基準委員会 御中

財団法人 産業経理協会

企業会計基準公開草案第 16 号

「四半期財務諸表に関する会計基準（案）」及び

企業会計基準適用指針公開草案第 20 号

「四半期財務諸表に関する会計基準の適用指針（案）」に対する意見の提出について

企業会計規準委員会名をもって平成 18 年 11 月 1 日付でコメントの募集が行われた企業会計基準公開草案第 16 号「四半期財務諸表に関する会計基準（案）」及び企業会計基準適用指針公開草案第 20 号「四半期財務諸表に関する会計基準の適用指針（案）」につき、当財団としては、次の方々に審議委員を委嘱して数回にわたる審議を行った結果、以下の通り意見を取りまとめたので提出いたします。

記

審議委員長

法政大学大学院教授

秋 坂 朝 則

審議委員

公認会計士（新日本監査法人）

太 田 達 也

電通 経理局経理部主管

小 柳 肇

明治大学大学院教授

佐 藤 信 彦

三菱重工 経理部主計・税務グループ 主席部員

高 畑 修 一

明治製菓 経理部経理グループ

津 田 朋 基

公認会計士（監査法人トーマツ）

中 島 努

公認会計士（あずさ監査法人）

中 島 祐 二

日本大学講師

濱 本 明

日本電気 経理部主計室マネージャー

松 倉 博 之

公認会計士（みすず監査法人）

山 岸 聡

以上

連絡担当者：事業部長 小野 均

「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）」に対する意見

平成 18 年 11 月 1 日に公表された「四半期財務諸表に関する会計基準（案）」（以下、「基準（案）」という）及び「四半期財務諸表に関する会計基準の適用指針（案）」（以下、「指針（案）」という。）につき検討を行った結果、次のような問題点があると考えたので、それぞれについて意見を述べる。

1 目的について

「基準（案）」は、四半期財務諸表の性格付けを「実績主義」の考え方の基づき作成されるものとし（同第 38 項）、その一方で、例外的に四半期財務諸表特有の会計処理を認めているとしている（同第 48 項）。貴委員会がこのような考え方を採用したのには、一定の理由があり、それは四半期財務諸表制度の目的との関係において理解できるものと思われる。それにもかかわらず、「基準（案）」第 1 項は、「本会計基準は、四半期財務諸表に適用される会計処理及び開示を定めることを目的とする。」と、準拠性のみを規定し、中間連結財務諸表作成基準において明示されていた作成目的（「中間連結財務諸表は、中間会計期間に係る企業集団の財政状態、経営成績およびキャッシュ・フローの状況に関し、有用な情報を提供するものでなければならない。」）に該当する規定が見当たらない。これでは、体系的に四半期財務諸表に関する会計基準を理解することは困難である。

また、四半期財務諸表の作成には迅速性が求められることから、「基準（案）」は、簡便処理や科目の集約記載を認めているが（同第 9 項、第 20 項、第 17 項、第 23 項）、四半期決算と年度決算との関係が明確でないため、これらの処理を実務において採用する際の判断基準が明らかでない。

準拠性のみを基準としたことは、貴委員会がすでに公表している会計基準が基本的には準拠性のみを基準であったことによるものとも考えられるが、四半期財務諸表に関する会計基準は、これまで貴委員会が公表してきた会計基準とは異なり、四半期財務諸表全般に係る会計基準を定めるものである。したがって、これまで公表されてきた基準と異なる取扱いがなされるべきであり、四半期財務諸表作成の目的を明らかにするとともに、四半期決算と年度決算の関係について明らかにすることが必要である。

なお、「基準（案）」第 68 項は、米国における第 4 四半期の取扱いに基づきその開示ニーズが強いと説明し、「四半期会計期間ごとの売上高や純損益などの限定的情報を年度の監査対象外の財務情報として記載することが適当であると考えている。」としているが、「基準（案）」が準拠性のみを基準であるとするならば、この記述は不要であると思われる。

2 四半期財務諸表の範囲について

(1) 四半期連結株主資本等変動計算書について

「基準（案）」は、四半期連結財務諸表を四半期連結貸借対照表、四半期連結損益計算書及び四半期連結キャッシュ・フロー計算書とし、四半期個別財務諸表を四半期貸借対照表、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（同第 5 項・6 項）、四半期連結株主資本等変動計算書又は四半期株主資本等変動計算書を四半期財務諸表に含めず、株主資本の金額に著しい変動が生じたときに、主な変動事由を四半期財務諸表に注記すべきものとしている（同第 19 項（13）・25 項（11））。四半期連結株主資本等変動計算書及び四半期株主資本等変動計算書を四半期財務諸表に含めなかった理由は、四半期開示制度が定着している米国の状況や四半期開示における迅速性の要請などを踏まえたものであるということである（同第 35 項）。

しかし、「基準（案）」では、四半期株主資本等変動計算書に関連する情報のうち、四半期会計期間末における発行済株式総数、自己株式数及び新株予約権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変更があった場合におけるその旨及び内容、並びに配当に関する事項は四半期財務諸表に注記しなければならない（同第 19 項（10）から（12））、また、株主資本の金額に変動があった場合にはその変動額が著しいものであるかどうかについて判断しなければならないので、四半期連結株主資本等変動計算書又は四半期株主資本等変動計算書の作成が必要ないとされていても、それらを作成する場合と比べ、その負担が軽減されるとは考えられないとの意見があった。そこで、四半期連結株主等資本変動計算書又は四半期株主資本等変動計算書を作成している会社においては、株主資本の金額に著しい変動が生じた場合における主な変動事由に関する注記を省略することができる旨を、基準の中で明らかにすべきである。

(2) 四半期間会計情報について

「基準（案）」は、四半期連結損益計算書又は四半期損益計算書の開示方法について、期首からの累計期間の四半期連結損益計算書又は四半期損益計算書ばかりではなく、四半期会計期間の四半期連結損益計算書又は四半期損益計算書の開示も要求している（同第 7 項（2））。そして、期首からの累計期間の情報のみを開示しているという実務の状況は、年間業績見通しの進捗度の開示という点に加え、中間財務諸表制度が影響しているのではないかとしている（同第 36 項（3））。また、「実績主義」を基本としつつも、年度の業績予測に資する情報を提供するという観点から、四半期連結損益計算書における収益及び費用の各表示科目及び表示区分を年度の連結損益計算書における表示との整合性を勘案しなければならないとしている（同第 18 項、52 項）。

しかし、四半期財務情報を期首からの累計期間の情報として開示している実務の状況を、「年間業績見通しの進捗度の開示」とであると断定することはできないと思われる。季節的変動のある業種における四半期会計期間の情報は収益動向の変化点を示すものとは考えられず、かえってそのような情報を開示することにより、投資家に誤解を生じさせるおそれもある。また、本来であれば特別損益項目に属する科目の損益計算書における表示区分を

金額的重要性の観点から決定する場合、第1四半期においては、明確に確定することができないことも多い。「基準（案）」は、このような場合における表示区分の変更を容認するものとしているが（同第52項）、その場合には、原則として表示方法の変更としての注記が必要となるとしながら、「指針（案）」は、変更の内容が明らかな場合には記載しないことができるとしているため（同第37項）、どのような場合にその注記が必要となるかが明確でない。このようなことから、開示の迅速性の要請に応えるため、四半期連結損益計算書又は四半期損益計算書については、期首からの累計期間に係る情報のみを義務付け、四半期会計期間における情報については任意とするか、又は四半期レビューの対象外の情報として開示するものとすべきである。

（3）用語について

四半期財務諸表の開示対象期間を定める「基準（案）」第7項において、四半期貸借対照表、要約貸借対照表、四半期損益計算書及び四半期キャッシュ・フロー計算書という用語が用いられている。これらの用語は、四半期個別貸借対照表、要約個別貸借対照表、四半期個別損益計算書及び四半期個別キャッシュ・フローと混同するおそれがあるので、「基準（案）」第4項の定義において、これらの用語には、四半期連結貸借対照表、要約連結貸借対照表、四半期連結損益計算書及び四半期連結キャッシュ・フロー計算書が含まれることを明示すべきである。

3 四半期連結財務諸表の作成基準について

（1）会計処理の原則及び手続について

「基準（案）」は、四半期特有の会計処理として、原価差異の繰延処理、後入先出法における売上原価修正及び税金費用の計算の3つの会計処理を認めている（同第11項から第14項）。しかし、年間売上高を基準として売上割戻し契約を締結している場合、その基準の達成は第4四半期（又は早くとも第3四半期）にならないと明らかにならないことが多い。実績主義に基づくのであれば、契約売上高を達成できない段階で売上割戻しが行われることを予測した会計処理はできないと考えられる。しかし、契約売上高を達成した際に損益に与える影響も多いので、このような取引に関する検討を基準の中で行い、その会計処理の基準を明確にすべきである。

（2）四半期決算手続について

「基準（案）」は、四半期決算手続につき3つの方法を示し、いずれの方法を選択するかは、財務諸表作成者に委ねられているとする（同第40項）。しかし、いずれの方法を採用するかが委ねられているのは、「経済的実態を見誤らせるおそれがないと考えられる場合」であり、そうでない場合には、「四半期単位積み上げ方式」を基本とすべきであると考えているようにも思える。もし、そのように考えているのであれば、その点を結論の背景ではなく、基準として明らかにすべきであり、もしそうでないとしたならば、「経済的実態を見誤らせるおそれがないと考えられる場合」という表現を削除すべきである。

また、四半期決算手続として採用した方式により、四半期連結損益計算書又は四半期損益計算書の数値に大きな影響を与えると思われるので、その採用した方式を注記により開示すべきではないかとの意見があった。なお、企業間の比較可能性を重視するのであれば、どの四半期決算手続きを原則とすべきかを「基準」において明らかにすべきとの意見もあった。この場合、どの四半期決算手続きを原則とすべきかについては、四半期損益情報として、3ヶ月情報と期首からの累計額情報のどちらを重視しているかと密接な関係を有しているため、この点に関する「基準」の立場を明らかにし、それと整合する四半期決算手続きを原則的な手続きとして明らかにすべきである。

(3) 「指針(案)」における会計処理の基準の定め方について

「指針(案)」は、四半期財務諸表の作成基準を会計処理及び開示に区分し、会計処理については、科目ごとにその処理を定めている。このため、法人税及び繰延税金資産・負債の会計処理について定める規定は、四半期特有の会計処理と簡便な会計処理とが混在する形となっており(同第16項から23項)、理解が困難となっている。四半期財務諸表に適用される会計基準は、四半期特有の会計処理と簡便な会計処理に区分され、それぞれの会計処理が認められる理由は異なるはずである。そうであるならば、基準の定め方もそれに従い区分して規定すべきである。なお、科目ごとにその処理を定めることのほうが理解を助けるといえるのであれば、その科目の中で四半期特有の会計処理と簡便な会計処理とに区分して規定すべきである。

(4) 棚卸資産の収益性の低下による簿価切り下げについて

「指針(案)」は、収益性の低下による簿価切り下げを行う際の収益性が低下していることが明らかかどうかは、棚卸資産を管理する製造部門又は営業部門の損益の状況や、品目別の損益管理を行っている場合における当該損失の発生状況などにより判断するものとしている(同第9項)。しかし、貴委員会が平成18年7月5日に公表した「棚卸資産の評価に関する会計基準」では、複数の棚卸資産を一括りにすることができるのは、そのように一括りとした単位で行う方が投資の成果を適切に示すことができるという理由のみを示しているに過ぎず、上記に示した具体的な判断基準には言及していない(同第53項参照)。このため、「指針(案)」第9項と「棚卸資産の評価に関する会計基準」との関係が明確でないため、この関係を結論の背景において明らかにすべきである。

(5) 固定資産の減損処理について

「指針(案)」は、固定資産の減損に係る会計基準を適用する際の減損の兆候の把握にあたって、「使用範囲又は方法について当該資産又は資産グループの回収可能性を著しく低下させる変化を生じさせるような意思決定や、経営環境の著しい悪化に該当する事業が発生したかどうかについて留意することとする」と規定している(同第15項、91項)。しかし、減損の認識が必要と判定した場合に使用価値又は正味売却価額を概算額で算定するなど、減損について簡便な会計処理をすることが認められるのかが明らかでない。もし、このような簡便な会計処理が認められるのであれば、その取扱いの内容(注記の必要性の

有無、減損額が確定した場合の処理など)を適用指針において明らかにすべきである。

4 開示について

(1) 第2四半期以降で自発的に重要な会計処理の原則及び手続の変更を行った場合について

第2四半期以降で自発的に重要な会計処理の原則及び手続の変更を行った場合において、変更後の会計処理の原則及び手続を遡及適用して情報を開示する方法を採用せず、「基準(案)」は、年度と中間期における会計処理の首尾一貫性を欠く場合と同様に、その旨、その理由及びすでに開示した四半期会計期間への影響額を注記することとしている(同第19項(3)、第25項(2))。その理由として、過年度遡及修正の検討と合わせて検討すべき問題であることを挙げているが、第2四半期以降での重要な会計処理の原則及び手続の変更は年度決算における過年度遡及修正と異なり、同一会計期間における変更であるので、年度決算における過年度遡及修正と同一に考える必要はないという意見があった。迅速性の観点からの問題も指摘されたが、選択的に同一会計期間内の遡及的な修正も認め、その旨を開示することも認めるべきではないか。

(2) セグメント情報の注記について

「基準(案)」は、企業結合や事業分離などにより事業の種類別セグメント情報に係るセグメント別資産に著しい変動があった場合に、その概要の開示を求めている(同第19項(7))が、これらのことにより売上高等を表示するセグメントの区分を変更するときの取扱いについては定められていない。セグメントの区分を変更した場合には、原則としてセグメンテーションの変更と考えるが、場合によっては四半期固有の考え方として、表示方法の変更として扱うことが可能か、という点について基準等においてその取扱いを明確にすべきである。

(3) 自己新株予約権の注記について

「指針(案)」は、自己新株予約権について、新株予約権との対応が明らかになるように第62項に定められた内容を注記すべきであると定めているが、その(1)で開示を要求している「新株予約権の目的となる株式の種類、数」における新株予約権の意味が分かりづらい。これは親会社が保有する自己新株予約権を指すとするならば、「当該」の語を前に加えるべきである。

(4) 配当に関する事項の注記について

「指針(案)」は、配当財産が金銭以外の場合において配当財産の種類並びに帳簿価額等を注記すべき事項と定め、当該帳簿価額については、配当の効力発生日における時価を持って純資産を減少させる場合には、当該時価により評価した後の帳簿価額をいうとしている(同64項(2))。この表現は、会社計算規則136条3号口の表現と平仄を合わせたものとなっているが、会社法454条1項に基づき配当決議時に定めなければならない配当財産の帳簿価額を効力発生日における時価とすることは困難と思われる。つまり、金銭以

外の財産を配当財産として定めるとき、会社は金銭分配請求権を株主に与えることができ、その場合、株主総会の決議により金銭分配請求権を行使できる期間を定めなければならない、その期間の末日を効力発生日の前日としなければならないので（会社法 454 条 4 項）、配当の効力発生日は、配当に関する事項を定める株主総会の決議より後でなければならない。そして、金銭分配請求権を行使することのできる期間の末日の 20 日前までに株主に対して金銭分配請求権に係る内容を通知しなければならないので（会社法 455 条）、決議日に効力発生日の時価を予測することは困難であり、当該帳簿価額を配当の効力発生日の時価として定めることは実質的に不可能なように思われる。このことは、会社法又は会社計算規則の問題であるかもしれないが、貴委員会が平成 18 年 8 月 11 日に改正した「自己株式及び準備金の額の減少等に関する会計基準の適用指針」においては、現物配当において減少するその他資本剰余金の額又はその他利益剰余金の額を時価と定めているので（同第 10 項）、それとの整合性も考え、用語を効力発生日における時価に変更すべきと思われる。

（５） 偶発債務の注記について

「基準（案）」は、重要な保証債務その他の重要な偶発債務について、注記すべきことを定めている（同第 19 項（16）、第 25 項（15））。しかし、「基準（案）」及び「指針（案）」と同時に公表された参考資料によると、保証債務の注記及び著しい変動がある場合における担保提供資産及び担保付債務の注記として、その合計額が要求されているように思われる。参考資料については、後記（5（1））においても意見を述べるが、この参考資料における「その他」及び「合計額」が何を意味するかが不明であるので、何を注記すべきかを「指針」等に明示すべきである。

（６） 重要な企業結合に関する事項について

「基準（案）」は、重要な共通支配下の取引等及び共同支配企業の形成について注記すべき事項として「発生したのれんに関する事項」を含めている（同第 19 項（17）③、第 25 項（16）③）。しかし、「指針（案）」において、その具体的な内容が定められていない（指針（案）第 71 項参照）。パーチェス法を適用した重要な企業結合に関しては、「発生したのれんに関する事項」として、発生したのれんの額、発生原因、償却方法及び消却期間を定めているので（「指針（案）」第 67 項（3））、これに準じた内容を注記することとなるとも考えられるが、共通支配下の取引等により生ずるのれんは簿価差額として生ずるものであるため、その発生原因を特定することは困難と考えられ、パーチェス法を適用した重要な企業結合に関する注記事項に準じて処理することはできない。したがって、重要な共通支配下の取引等及び共同支配企業の形成についても、「発生したのれんに関する事項」として何を注記すべきかを明らかにすべきである。

5 その他

（１） 四半期連結財務諸表のイメージについて

貴委員会は、会計基準及び適用指針を理解する際の参考として「基準（案）」及び「指

針(案)」の公表と同時に(参考1)として四半期連結財務諸表のイメージを公表している。貴委員会としては、理解するための参考として公表したものであろうが、基準及び指針とともに公表された場合、相当程度の規範性を有することになるとと思われる。したがって、このような内容の公表が必要であるならば、正式な形で「指針」に含めたほうがよいと思われる。その際には次のような問題点があるので、検討していただきたい。

- ① 四半期連結貸借対照表の流動資産に製品、原材料、仕掛品が区分して表示されているがこれらの内容はたな卸資産として一括りにすべきである。
- ② 四半期連結損益計算書の販売費及び一般管理費について主要なものを注記しているが、その根拠となる「基準」又は「指針」が示されていないので、これらの内容を要求するのであれば、「基準」又は「指針」においてそれを明らかにすべきである。
- ③ 4(5)でも述べたが、保証債務等の注記における合計の記載は削除すべきである。
- ④ 次の記述については誤解を生じさせるおそれがあると思われる。

ア) 13頁における簡便な会計処理に関する記述

「減価償却について、予算に基づく年間償却予定額を期間按分し、期中の取得、売却又は除却」としているが、「減価償却について、予算に基づく年間償却予定額を期間按分し、期中に取得、売却又は除却」ではないか。

イ) 14頁におけるリース取引関係の借主側に関する記述

「未経過リース料四半期(期末)残高相当額」としているが、「未経過リース料四半期末(期末)残高相当額」ではないか。

ウ) 14頁におけるリース取引関係の貸主側に関する記述

「リース物件の取得価額」などについて、「相当額」という文言を付加しているが、貸主側においては、「相当額」は不要ではないか。

エ) 14頁における有価証券関係に関する記述

「満期保有目的債券」としているが、「満期保有目的の債券」ではないか。また、「差額」又は「時価と取得原価の差額」という表現を用いているが、これでは、差額が評価差益であるか、評価差損であるかが明確ではない。

オ) 15頁におけるデリバティブ取引関係に関する記述

「評価損益は×××百万円」としているが、これでは、評価損益が評価差益であるか、評価差損であるかが明確ではない。

カ) 15頁における企業結合・事業分離に関する注記に関する記述

注(4)において、「当期首において企業結合が完了したと仮定した場合の期首から累計期間の」としているが、「当期首において企業結合が完了したと仮定した場合の期首からの累計の」ではないか。

(2) 四半期開示が行われていない国にある持分法適用会社の特例について

海外にある持分法適用会社の中には、その国における法令又は基準等で四半期情報の開示が行われていないものがある(例えば、フランスにある持分法適用会社などがこれに該

当する)。そのような会社では、他の一般株主に対する情報開示との公平性の観点から、一部の株主（その他関係会社）にのみ、四半期情報を開示することはできないとの理由で、当該持分法適用会社における四半期情報の入手が困難な場合が予想される。このような場合に第1四半期及び第3四半期の持分法の適用につき、特例が認められるのか、認められるとした場合、どのような内容を開示する必要があるかにつき、貴委員会において具体的な指針を示していただきたいとの意見があった。

以上