

四半期

## 第 1 回：四半期報告制度の概要および四半期財務情報の概要

2011.04.22

新日本有限責任監査法人 公認会計士 山岸聡

### 四半期報告制度の概要

#### 1. 開示対象会社

四半期財務報告の対象は、基本的に上場会社等とされています。なお、非上場の有価証券報告書提出会社は、中間監査を受けた中間財務諸表を含む半期報告書を提出することが必要とされますが、半期報告書の提出に代えて四半期報告書を提出することも認められており、この場合には半期報告書の提出は不要です。

#### 2. 開示内容

原則として、連結ベースでの①四半期財務諸表およびセグメント情報等の注記の財務情報と②企業の概況、事業の状況、設備の状況、提出会社の状況等の非財務情報が開示されます。

#### 3. 提出期限

原則として、四半期終了後 45 日以内に提出することが求められます。

#### 4. 銀行等における第 2 四半期の例外的な取り扱い

単体かつ半期ベースで自己資本比率に係る規制を受ける特定の事業を行う会社（銀行業および銀行持株会社、保険業および保険持株会社ならびに信用金庫連合会）は、第 2 四半期において、連結財務諸表に加え個別財務諸表の提出が求められています。また、第 2 四半期における累計期間の連結財務諸表および個別財務諸表については中間監査基準に準拠した監査が必要とされており、第 2 四半期の提出期限は四半期終了後 60 日以内とされています。

### 四半期財務情報の概要

#### 1. 四半期会計基準の主な内容

四半期財務諸表作成の会計基準として、企業会計基準第 12 号「四半期財務諸表に関する会計基準（以下、基準）」および企業会計基準適用指針第 14 号「四半期財務諸表に関する会計基準の適用指針（以下、適用指針）」が、定められており、当該会計基準および適用指針では、主に次の内容を取り扱っています。

- 四半期財務諸表の開示範囲
- 四半期財務諸表の開示対象期間
- 四半期連結財務諸表の作成基準
  - 会計処理（四半期特有、簡便法）
  - 開示

## 2. 四半期会計基準の特徴

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の2つの考え方があります(基準 39、【図表 1 参照】)が、基準は、実績主義を基本としており、原則的には、年度と同じ会計処理を適用して財務諸表を作成するとしています。しかし、四半期の場合には季節変動等による影響が相当大きくなることも想定されることから、経済実態をより適切に表すために、四半期特有の会計処理を一部認めています。また、45日以内に適時に開示する必要性から、簡便的な会計処理および集約した開示を認めています。

【図表 1】

実績主義	四半期会計期間を年度と並ぶ一会計期間とみた上で、原則として年度の財務諸表と同じ会計処理の原則および手続きを適用して作成する。
予測主義	四半期会計期間を年度の一構成部分と位置付けて、年度の財務諸表と部分的に異なる会計処理の原則および手続きを適用して作成する。年度の業績予測に資する情報を提供する。

収益の認識および測定は年度と同一であることが必要であり(基準 43、【図表 2 参照】)、費用の認識および測定も、基本的に年度と同一であることが必要(基準 44、45)です。従って、予測主義において認められるような営業費用の繰り延べや繰上計上は認められませんが、一部年度と異なる取り扱いが認められており、有価証券の減損や棚卸資産の簿価切り下げについて、年度で切放し法を採用する場合であっても、四半期においては洗替え法が認められます(【図表 3 参照】)。

【図表 2】

年度の収益計上基準	四半期の収益計上基準	認められるか
工事完成基準	工事進行基準	×
検収基準	出荷基準	×

【図表 3】

年度の費用計上基準	四半期の費用計上基準	認められるか
先入先出法	総平均法	×
切放し法(減損等)	洗替え法	○

## 3. 四半期財務諸表の開示範囲および開示対象期間

### (1) 開示範囲および開示対象期間

連結財務諸表提出会社は連結ベースでの貸借対照表、損益計算書、包括利益計算書及びキャッシュ・フロー計算書、連結財務諸表提出会社以外は個別ベースでの貸借対照表、損益計算書およびキャッシュ・フロー計算書が開示対象となります。また、開示対象期間は【図表 4】のとおりであり、損益計算書については累計情報に加えて3ヵ月情報の開示が求められます(2011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1四半期からは、「3ヵ月情報を開示することができる」)。

【図表 4】

		開示対象期間	情報の比較対象期間
貸借対照表		当四半期末	前年度末
損益計算書	3ヵ月(※1)	四半期会計期間	前年度の同期間
	累計	期首からの累計期間	前年度の同期間
CF 計算書(※2)	累計	期首からの累計期間	前年度の同期間
包括利益計算書 (連結のみ)	3ヵ月(※3)	四半期会計期間	前年度の同期間
	累計	期首からの累計期間	前年度の同期間

※1 2011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、開示は任意です。

※2 2011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、第1四半期及び第3四半期における開示を省略することができます。

※3 開示は任意です。

## (2)第4四半期の取り扱い

四半期報告書の提出が求められるのは、第3四半期会計期間までであり、第4四半期においては四半期報告書の提出は求められておらず、四半期財務諸表の作成は不要です。また、2011年4月1日以後に開始する連結会計年度を当連結会計年度とする有価証券報告書から、記載は不要となりましたが、それ以前の有価証券報告書では、「経理の状況」の「その他」に、最近連結会計年度の各四半期会計期間について、次の項目の金額を記載することが求められており、第4四半期会計期間についても、これらの金額の把握が必要です。

- ① 売上高
- ② 税金等調整前四半期純利益金額(純損失金額)
- ③ 四半期純利益金額(純損失金額)
- ④ 1株当たり四半期純利益金額(純損失金額)

**第 2 回：四半期財務諸表の会計処理(1)(債権、有価証券、棚卸資産)**

2011.04.22

新日本有限責任監査法人 公認会計士 山岸聡

**債権(貸倒引当金)**

- 一般債権の貸倒見積りにおける簡便的な取り扱い(適用指針 3)
- 債権区分(一般債権、貸倒懸念債権および破産更正債権)は年度と同様(適用指針 83)

**(一般債権の貸倒見積高の算定)**

四半期における一般債権の貸倒見積高の算定方法は年度と同様の方法により行うこととなりますが、前年度の貸倒実績率等と著しく変動していない場合には、前年度の貸倒実績率等の使用が認められます。

また、前の四半期等で貸倒実績率等を見直しており、見直し後の貸倒実績率等から状況が著しく変動していない場合には、当該見直し後の貸倒実績率等を使用して算定することが認められています。この場合の貸倒実績率の見直しは、会計方針の変更には当たりません。

**(債権区分の方法と貸倒見積高の算定)**

債権区分の方法は年度と同様の方法により行うこととなります。また、貸倒見積高の算定に関して、貸倒懸念債権および破産更生債権等については、簡便的な処理は定められていません。

ただし、貸倒懸念債権の貸倒見積に関して、四半期ごとの決算では、当該取引先の財務内容等の情報が不足しているなど、貸倒見積高の算定が困難な場合も想定されます。そのような場合は、「金融商品会計に関する実務指針」にある財務内容評価法による 50%基準によることもできるのではないかと考えられます。

債権区分	貸倒実績率の著しい変動	貸倒見積高の算定方法
一般債権	前年度末/四半期と比して著しい変動がない。	原則、年度と同様
	前年度末/四半期と比して著しい変動がある。	例外、前年度(前四半期)の貸倒実績率を使用 年度と同様
貸倒懸念債権・破産更生債権等	—	年度と同様

**有価証券**

- 減損処理における四半期洗替え法の容認(適用指針 4)
- 時価を把握することが極めて困難と認められる株式等にも洗替え法を容認(適用指針 85)

四半期会計期間末における減損処理に基づく評価損の額を、翌四半期会計期間の期首に戻し入れ、戻し入れ後の帳簿価額と四半期会計期末の時価を比較して減損の要否を検討する方法(四半期洗替え法)が、継続適用を要件として認められます。

【図表 1】の例では、第 1 四半期末に評価損 70 が計上され、切放し法であれば、第 2 四半期に、評価損 70 がそのまま計上されるとともに、時価のある有価証券であれば、有価証券評価差額 10 が計上されます。一方、洗替え法によると、第 2 四半期に評価損の戻し入れ 10 が生じることになります。

【図表 1】

	取得原価	時価
第 1Q に A 社株式を取得	100	-
第 1Q 末		30
第 2Q 末		40

四半期財務諸表においては、時価を把握することが極めて困難と認められる株式等であっても四半期洗替え法が認められています。

また、時価を把握することが極めて困難と認められる株式の減損における判断は、四半期会計期末までに入手し得る直近の財務諸表を使って、財政状態の悪化を判断するとともに、財務諸表を入手した後に、財政状態に重要な影響を及ぼす事項が生じたことが明らかになった場合には、これらも加味しなければならないとされています。

## 棚卸資産

- 棚卸資産会計基準における四半期洗替え法の容認(適用指針 7)
- 棚卸資産会計基準における簡便的な取り扱いの容認(適用指針 8、88)
- 滞留棚卸資産における前年度の評価減後の簿価での計上(適用指針 8)
- 実地棚卸の省略(適用指針 6)

### 1. 棚卸資産会計基準における四半期洗替え法の容認

「棚卸資産の評価に関する会計基準」では、年度の財務諸表の作成において、棚卸資産の種類ごとに、洗替え法と切放し法を選択適用することが認められていますが(14 項)、四半期財務諸表においては、年度の財務諸表において切放し法を採用している場合であっても、継続適用を要件として洗替え法の採用を認めています(【図表 2】参照)。

これにより、年度末において棚卸資産の簿価切下額の戻し入れに関して洗替え法を適用している場合は、四半期会計期間末においても洗替え法によりますが、年度末において切放し法を適用している場合は、継続適用を条件として、洗替え法と切放し法のいずれかを選択適用することができます。ただし、法人税における届出との関連で、四半期決算において切放し法を採用するケースは少ないと思われます。

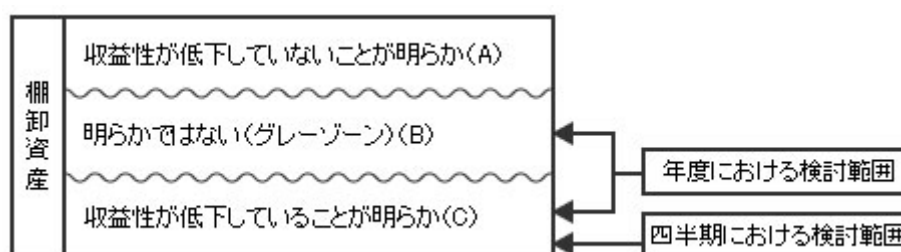
【図表 2】

	年度末は洗替え法	年度末は切放し法
四半期での会計処理	洗替え法	洗替え法 or 切放し法 いずれかを選択適用 (継続適用が条件)

## 2. 棚卸資産会計基準における簡便的な取り扱いの容認

「棚卸資産の評価に関する会計基準」では、実務上、収益性が低下していないことが明らかな棚卸資産については、正味売却価額を見積もる必要がないとしています。一方、四半期会計基準では、収益性が低下していることが明らかな棚卸資産についてのみ正味売却価額を見積もり、簿価切り下げを行うことができますとしています。従って、年度における正味売却価額を見積もる対象は、【図表 3】の(B) + (C)であるのに対し、四半期における対象は(C)のみとすることができます。

【図表 3】



なお、収益性が低下しているかの判断は、原則として個別品目で行いますが、複数の棚卸資産を一括りとした単位で行うほうが適切な場合には、その方法によるとされています。従って、どのような単位で判断するのが適切かを決定する必要があります。

## 3. 滞留棚卸資産等

滞留棚卸資産等について、前年度末に処分見込み額まで切り下げた場合で、著しい状況の変化がないと認められるときには、前年度末の貸借対照表計上額をそのまま計上することが認められています。

## 4. 実地棚卸の省略

四半期における棚卸高は実地棚卸を省略し、前年度の実地棚卸高を基礎として合理的な方法により算定することができます。「合理的な方法により算定する」とは、帳簿の継続記録が適切になされていることが前提と考えられます。

## 原価計算

- 原価差異の繰延処理(基準12)
- 原価差異の配賦計算の簡便的な方法(適用指針9、89)

### 1. 原価差異の繰延処理

次の要件を満たす場合には、原価差異を流動資産または流動負債として繰り延べることができるかとされています。

(要件)

- 原価差異が操業度等の季節的な変動に起因したものであること  
「操業度等の季節的な変動」には、「販売量の季節的な変動が大きい業種であること」や、「生産設備の定期修繕による計画的な操業度の低下」などが例と考えられます。これに対して、例えば「主要な売上先が在庫調整に入ってしまった」ことによる操業度の低下は、季節的な変動とは言い難く、かつ原価計算期間末までに解消できるかどうかを見込むことも実際には困難が伴うと考えられます。  
発生した原価差異のうち繰延処理の対象となる、操業度等の季節的な変動に起因する原価差異を把握するためには、原価差異を要因別・内訳別に区分して把握することが必要と考えられます。
- 原価計算期末までに当該原価差異がほぼ解消すると見込まれること  
繰延処理を適用するに当たっては、「原価差異が原価計算期間末までにほぼ解消されるかどうか」についての将来予測が伴います。この将来予測を合理的に行うための基礎として、予定操業度および標準原価(または予定原価)が当期の状況に照らして合理的に設定されていることを確認しておく必要があります。
- 継続適用を条件とすること  
四半期決算において、原価差異の会計処理は、年度決算と同様の処理(すなわち原価差額を繰り延べない方法)と、これまで説明した繰延処理との、いずれかを選択できることとなっており、いったん採用した方法は継続適用することとなっています。  
年度決算と同様の処理を選択した場合でも、四半期決算においては後述2.のとおり、発生した原価差異の配賦は年度決算よりも簡便的な方法によることができます。  
なお、繰延処理を選択しても、要件を満たさなくなった(例えば、原価計算期間末までの解消が見込まれなくなった)四半期末においては、年度決算と同様の処理を行うこととなります。この場合、会計方針の変更には該当しないと考えられます。  
また、繰延処理を適用する範囲として、操業度の季節的な変動が大きい子会社や事業セグメントについてのみ適用する、という選択も考えられます。

四半期財務諸表の場合には季節変動も大きいと考えられ、操業度等が季節的に大きく変動する場合に原価差異を売上原価や棚卸資産に配賦すると、売上原価と売上高の対応関係が適切に表示されない可能性があることから、繰延処理が認められています。

【図表 1】の例では、操業度の変動により第 1 四半期の標準原価が 12,800、実際原価が 12,400 となっていることから、原価差異 400 をその他の流動負債として繰延処理することができます。

【図表 1】

	第 1 四半期	第 2 四半期	第 3 四半期	第 4 四半期	年度計
標準原価	12,800	10,800	11,600	12,800	48,000
実際原価	12,400	11,400	11,800	12,400	48,000
原価差異 (－は不利差異)	+400	－600	－200	+400	－
原価差異(累計)	+400	－200	－400	－	

(仕訳)

(借) 売上原価(原価差異)	400	(貸) その他の流動負債	400
----------------	-----	--------------	-----

## 2. 原価差異の配賦計算の簡便法

発生した原価差異は、製品単位や製品グループ等の区分により棚卸資産と売上原価へ配賦する必要がありますが、四半期財務諸表では、原価差異の配賦計算の簡便的な方法として、年度決算より大きな区分で配賦することが認められます。(ただし、報告セグメント等を超えない程度の範囲であることに注意が必要です。)

四半期において簡便的な方法によった場合でも、年度決算における原価差異の配賦は、四半期ごとに行った簡便的な配賦結果の積み上げとすることはできず、年度決算において求められる配賦方法に従い、期首からさかのぼって配賦計算を行うことになると考えられます。

なお、原価差異に重要性が乏しい場合には、年度と同様にすべてを売上原価に賦課します。

## 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(適用指針 12)
- 定率法の場合における年度の減価償却費の期間按分(適用指針 13)
- 減損会計における簡便的な取り扱い(適用指針 92)

### 1. 減価償却費の算定における合理的な予算制度の利用

年度中の取得、売却、除却等の見積もりを考慮した予算を採用している場合には、予算に基づく年間償却予定額を期間按分して減価償却費を計上することが認められています。実務的には、年間償却予定額の 12 分の 1 を月次で負担させる方法が多くなるのではないかと考えられます。これは、開示の迅速性の観点から重要性の乏しい有形固定資産の増減まで厳密に考慮するのは煩雑であり、実態と



大きく乖離しなければ、こうした方法を認めても利害関係者の判断を誤らせることはないと考えられたためです。

ただし、年度中の取得、売却、除却等に重要性がある場合には、その部分を適切に反映するように期間按分額を調整することが求められます。この場合は、年間償却予定額の12分の1を月次で負担させるのではなく、例えば、重要な取得が第2四半期にあるのであれば、第2四半期以降の四半期の負担額を多くする調整が必要となり、重要な除却が第3四半期にあるのであれば、第3四半期および第4四半期の負担額を軽くする調整が必要となります。

【計算例】

年間使用し続ける資産A(四半期での減価償却費は10)、第2四半期期首で使用開始する資産B(四半期での減価償却費は8)、第2四半期期末で売却する資産C(四半期での減価償却費は2)を前提に、四半期決算での減価償却費を算定します。

(ケース1:合理的な予算制度による四半期毎減価償却費[Dp]の算定)

時期	1Q	2Q Cの売却	3Q Bの取得	4Q	年間
A 通年使用資産のDp	10	10	10	10	40
B 途中取得資産のDp		8	8	8	24
C 途中売却・除去資産のDp	2	2			4
① 合計(年度同様の方法によるDp)	12	20	18	18	68
上記の4分の1					17
② 合理的な予算によるDp	17	17	17	17	68

(ケース2:途中取得資産に重要性がある場合の四半期毎減価償却費[Dp]の調整)

時期	1Q	2Q Cの売却	3Q Bの取得	4Q	年間
A 通年使用資産のDp	10	10	10	10	40
C 途中売却・除去資産のDp	2	2			4
合計	12	12	10	10	44
上記の4分の1					11
B 途中取得資産のDp		8	8	8	
③ B取得を調整したDp	11	19	19	19	68
②-①	5	-3	-1	-1	
③-①	-1	-1	1	1	

年間の減価償却費を4分の1にした金額が17ですが、それを四半期での減価償却費として使用すると、第1四半期ではBを取得する前でもかかわらず減価償却費が増加することとなります。②と①の差額5に重要性がある場合、ケース2のような調整が必要です。

## 2. 定率法による場合の減価償却費の按分計算

減価償却方法として定率法を採用している場合には、四半期の償却率を用いて計算する方法に代えて、年度の減価償却費の額を期間按分して計上することが認められます。

## 3. 固定資産の減損損失

### (1) 四半期における減損の兆候の考え方

固定資産の減損損失は期末に計上するものではなく、減損の事実があったときに期中のいかなるときでも認識・測定するもので、減損の兆候に始まって、認識、測定というステップを踏んで計上されます。「固定資産の減損に係る会計基準」では、減損の兆候として四つの事象が例示されていますが、四半期での減損の兆候の把握においては、「……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価額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象が発生したかどうかについて留意する。」とされています。

「固定資産の減損に係る減損会計」での兆候の例示

営業活動から生じる損益又はキャッシュ・フローが継続してマイナス
使用範囲又は方法について回収可能性を著しく低下させる変化がある場合
経営環境の著しい悪化の場合
市場価格の著しい下落の場合

つまり、入手可能なタイミングにおいて利用可能な企業内外の情報に基づき、減損の兆候を識別するという主旨から、前年度末等において減損の兆候を把握している場合には、必ずしも四半期会計期間ごとに資産または資産グループに関連する営業損益、営業キャッシュ・フローなどを算定または入手することを求めるのではなく、使用範囲または方法について当該資産または資産グループの回収可能価額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、経営環境が著しく悪化する事象が発生したかどうかについて留意し、そのような意思決定や事象の発生があればそれらを減損の兆候ととらえ、回収可能性テストを実施し、使用価値が固定資産の帳簿価額を上回っているかどうかを確認することになると考えられます。

### (2) 不動産の著しい時価の下落

土地の帳簿価額が著しく下落しているかどうかを把握するために、減損の兆候をとらえるのに路線価や基準地価を用いている例も少なくないと思われます。この点については路線価等が公表される時期にもよりますが、各四半期末の時点において、タイミングよく取り込むことが可能なことも多いのではないかと考えられます。

## 退職給付引当金

- 年間の退職給付費用を期間按分して計上（適用指針 24）

- 数理計算上の差異は、原則として、年間費用処理額を期間按分（適用指針 25、99）
- 過去勤務債務は、原則として、年間費用処理額を期間按分（適用指針 26、100）

### 1. 退職給付費用の計上方法

四半期財務諸表における退職給付費用は、期首に算定した年間の退職給付費用を期間按分して計上します。

### 2. 数理計算上の差異の償却方法

数理計算上の差異を翌年度から費用処理している場合には、四半期会計期間において年間償却額を期間按分します。ただし、数理計算上の差異は期末で発生するものであることから、発生年度から費用処理する場合および発生年度に一括費用処理する場合には、第4四半期に1年分の費用を計上します。

### 3. 過去勤務債務の償却方法

過去勤務債務は、原則的に発生時から月割り等の合理的な方法により償却されることから、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においては、年間償却額を期間按分します。

### 法人税等および繰延税金資産・負債

- 原則として、年度決算と同様に算定。ただし、加減算項目や税額控除項目を重要なものに限定することを容認（適用指針 15）
- 繰延税金資産の回収可能性の判断における前年度に使用した業績予測等の利用（適用指針 16、17）
- 年間見積実効税率の利用（基準 14、適用指針 18、19）
- 重要性の乏しい連結会社における簡便的な会計処理（適用指針 20）
- 未実現利益の消去に係る税効果は年間見積課税所得額を限度（適用指針 22、97）
- 連結納税制度における年間見積実効税率の利用（適用指針 23）

#### 1. 年度と同様の方法による場合の簡便的な取り扱い

法人税等の計算は、原則として年度と同様の方法によることとされています。ただし、開示の迅速性の要請により、簡便的な会計処理として加減算項目や税額控除項目を重要なものに限定することが認められています。

##### （原則的な会計処理）

年度決算と同様の方法により計算します。つまり、当四半期会計期間における利益を基礎として所得計算を行い、当四半期会計期間が負担する税額を計上する方法です。

ただし、税率については、累進税率が適用されるような場合には、年度の法人税等の計算に適用される税率を予測し、当該税率によって法人税等を計算することになります。

##### （簡便的な会計処理）

所得計算における加減算項目や、税額計算における税額控除項目を、財務諸表利用者の判断を誤らせない範囲において、重要なものに限定することができます。

また、税金費用について四半期特有の処理を採用した場合も同様に、見積実効税率の算定において財務諸表利用者の判断を誤らせない範囲において、一時差異に該当しない差異や税額控除等の算定を、重要な項目に限定して行うことができます。

#### 2. 繰延税金資産の回収可能性の判断における簡便的な取り扱い

繰延税金資産の回収可能性は、原則として年度決算と同様に検討します。ただし、前年度末から業績や経営環境に大幅な変更がなく、かつ、一時差異の発生状況に大幅な変更がない場合には、回収可能性の判断を、簡便的に行うこともできます。

### (原則的な処理)

繰延税金資産および繰延税金負債を、年度決算と同様に、四半期末における一時差異等について、回収可能性を検討した上で計上します。

### (簡便的な処理)

経営環境の著しい変化が生じておらず、かつ一時差異等の発生状況について前年度末から大幅な変動がない場合には、前年度末の検討において使用した将来の業績予測やタックス・プランニングを利用することができます。「経営環境の著しい変化」には、重要な企業結合や事業分離、業績の著しい好転または悪化などがあります。

なお、経営環境に著しい変化が生じた場合、または一時差異等の発生状況について前期末から大幅な変動が認められる場合でも、繰延税金資産の回収可能性の検討に当たっては、財務諸表利用者の判断を誤らせない範囲において、前年度末の検討において使用した将来の業績予測やタックス・プランニングに、当該著しい変化または大幅な変動による影響を加味したものを利用することができます。

また、税金費用について四半期特有の処理を採用している場合でも、前年度末に計上した繰延税金資産の回収可能性を四半期末に見直す必要がありますが、同様の方法によって簡便的に検討を行うことができます。

### 3. 年間見積実効税率を適用する場合と適用にあたっての留意点

四半期決算における税金費用の会計処理は、年度決算と同様の方法により行うことを原則としますが、四半期特有の方法として四半期会計期間を含む年度の税効果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見積実効税率を乗じて計算することができます。ここでいう見積実効税率とは、当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税金費用の負担率を合理的に見積もったものをいいます。また、第2四半期および第3四半期において四半期会計期間の損益を開示する場合の各四半期会計期間の税金費用は、累計期間の税金費用から直前の四半期末までの累計期間の税金費用を控除して計算します。

$\text{税金費用} = \text{税引前四半期純利益} \times \text{見積実効税率}$
$\text{見積実効税率} = \frac{\text{当年度の予想年間税金費用(税効果を含む)}}{\text{当年度の予想税引前当期純利益}}$

$\text{予想年間税金費用} = \left( \frac{\text{当年度の予想税引前当期純利益}}{\pm \text{一時差異等に該当しない差異}} \right) \times \text{法定実効税率} - \text{税額控除}$
--

【図表 1】の例では、四半期において、当年度の予想税引前純利益 4,000 (A) および一時差異等に該当しない差異 800 を見積もり、課税所得見込額 4,800 に、法定実行税率 40% を乗じた額から税額控除

を引いて、予想年間税金費用 1,800 を算出します。さらに、予想年間税金費用 1,800 を(A)で除して、見積実効税率 45%を算出し、四半期の税金費用の金額は、360(=税引前四半期純利益 800×45%)と計算されます。

【図表 1】

税引前四半期純利益	800
当年度の予想税引前当期純利益見込額(A)	4,000
年間の交際費損金不算入見込額 (一時差異等に該当しない差異)(B)	800
課税所得見込額(C) = (A)+(B)	4,800
(D) = (C) × 40% ※	1,920
税額控除	120
予想年間税金費用(E)	1,800
見積実効税率(E) ÷ (A)	45%

※ 法定実効税率は40%とします。

(仕訳) (借) 法人税、住民税および事業税 360 (貸) 未払法人税等 360

この方法による場合には、前年度末の繰延税金資産・負債がそのまま計上されることから、繰延税金資産の回収可能性を判断することが必要です。なお、この場合の回収可能性の判断においても、2.の簡便的な方法によることが認められます。

## (適用にあたっての留意点)

### (1) 見積もりに必要な項目

見積実効税率の算定のためには、年間の税引前当期純利益のほか、交際費などの一時差異に該当しない差異、および税額控除の年間発生額を見積もる必要があります。なお、四半期決算では簡便的な会計処理が認められ、一時差異に該当しない差異および税額控除の見積もりを、重要な項目に限定することができます。

一時差異に該当する差異は、税効果の対象となりますので、税効果会計適用後の見積実効税率の算定に当たっては、税引前当期純利益に加減する必要はありません。ただし、当四半期を含む年度において発生する重要な将来減算一時差異で、解消のスケジュールが見込めない(繰延税金資産を計上しない)ものは、一時差異に該当しない差異と同様に、税引前当期純利益に加算する必要があると考えられます。

### (2) 繰延税金資産および繰延税金負債

前期末に計上された繰延税金資産および繰延税金負債については、繰延税金資産の回収可能性を四半期末で見直した上で貸借対照表に計上します。見直した結果、回収可能と認められなくなった額については、繰延税金資産の計上を取り崩すこととなります。なお、四半期決算では簡便的な会計処

理が認められており、前年度末の検討を基礎として繰延税金資産の回収可能性の判断を行うことができます。

### (3) 第 2 四半期以降における見積実効税率の見直し

見積実効税率は第 2 四半期および第 3 四半期決算において見直しを行い、見直された見積実効税率に基づいて税金費用を計上する必要があります。その上で各四半期の税金費用計上額は、原則として、次のように計算します。

期首～当四半期末の累計期間における税金費用の額	－	期首～直前四半期末の累計期間における税金費用の額
-------------------------	---	--------------------------

### (4) 損益計算書の表示

四半期特有の処理では、税金費用を、法人税等と税効果とを区分せず一体として計算します。そのため表示上も「法人税、住民税及び事業税」と「法人税等調整額」とに区分せず、一括して記載することになります。このとき、一括して記載した旨を注記することが求められます(四半期連結財務諸表規則第 77 条 2 項)。

### (5) 評価差額にかかる税効果

その他有価証券などの評価差額にかかる税効果は、税金費用の計算には関係なく、年度決算と同様に、四半期ごとに時価評価に基づき、繰延税金資産または繰延税金負債の計上額を洗い替える必要があります。

### (6) 見積実効税率が使用できない場合

以下のような場合には、見積実効税率を用いて税金費用を計算すると、著しく合理性を欠く結果となるため、見積実効税率でなく、法定実効税率を用いて税金費用を計算するものとされています。

- ① 予想年間税引前当期純利益がゼロまたは損失となる場合
- ② 予想年間税金費用がゼロまたはマイナスとなる場合
- ③ 四半期ごとの利益と損失が相殺されるため、一時差異等に該当しない差異に係る税金費用の影響が、(予想)年間税引前当期純利益に対して著しく重要となる場合

(設例)

	第1四半期実績	年度の予想額
①税引前当期純利益	1,000	600
②交際費(一時差異等に該当しない差異)	150	600
③ = ① + ②	1,150	1,200
④税金費用(法定実効税率40%とします)		480
⑤見積実効税率(④÷①)		80%

上記の例では第 1 四半期の利益と第 2 四半期以降の損失とが相殺されることで、一時差異等に該当しない差異に係る税金費用の影響が著しく重要になり、見積実効税率は 80%となっています。この場

合には当該見積実効税率による税金費用の計算は適当ではなく、法定実効税率を用いて税金費用を計算します。

(法人税、住民税及び事業税) 460 / (未払法人税等) 460

$(1,000 + 150) \times \text{法定実効税率 } 40\% = 460$

#### 4. 重要性の乏しい連結会社における簡便的な会計処理と回収可能性判断

(1) 簡便的な会計処理による税金費用の会計処理は、原則的な処理または四半期特有の処理のいずれかを採用することができます。加えて、重要性の乏しい連結会社については、以下の要件を満たした場合、簡便的な会計処理を採用することも認められています。親子会社で統一することも要求されていないため、連結会社ごとにどの方法を採用するか検討することになります。

なお、重要性が乏しい連結会社には、連結子会社で重要性が乏しい会社のほか、例えば純粹持株会社であって重要性の乏しい親会社も該当する場合があります。

(簡便的な会計処理)

税金費用 =	税引前四半期純利益 ×	前年度の損益計算書における税効果会計適用後の法人税等負担率
--------	-------------	-------------------------------

(適用要件)

- 重要な企業結合や事業分離、業績の著しい好転または悪化およびその他の経営環境の著しい変化が生じていないこと
- 一時差異等の発生状況について前期末から大幅な変動がないこと

#### (2) 簡便的な会計処理を採用した場合の回収可能性判断

重要性の乏しい連結会社について簡便的な会計処理を採用した場合には、繰延税金資産の回収可能性の判断結果が継続していると考えられることから、前年度末の繰延税金資産・負債をそのまま同額で貸借対照表に計上することが認められます。(適用指針 96)

#### 5. 未実現利益の消去に係る税効果

四半期会計基準では、連結上で消去した未実現利益が、売却元の年度の見積課税所得を上回る場合に、将来減算一時差異の金額は 年度の見積課税所得を限度 とするとされています。これは、同一年度内で期首から累計期間に係る課税所得が四半期を経るごとに変動することに伴い、繰延税金資産に計上できる一時差異の限度額が変動し、税金費用の計上をゆがめてしまうことを回避するためです。

【図表 2】の例では、見積課税所得 80 が未実現利益 200 より小さくなっていますが、四半期会計基準の考え方によると、年度の課税所得 320 が未実現利益の金額 200 より大きいことから、繰延税金資産  $80 (= 200 \times 40\%)$  が計上されます。

【図表 2】



未実現利益の消去の金額	200
四半期の課税所得	80
年度の見積課税所得	320
税率	40%

(仕訳)	(借)売上原価	200	(貸)棚卸資産	200
	(借)繰延税金資産	80	(貸)法人税等調整額	80

## 6. 連結納税制度を採用している場合

連結納税制度を採用している場合においても、予想年間税金費用と予想年間税引前当期純利益を合理的に見積もることができる場合には、年度の税効果適用後の実効税率を見積もって税金費用を計算することが認められています。

### 四半期連結財務諸表の会計処理

- 子会社の取得・売却等における四半期決算日のみなし処理(基準 16、52)
- 連結会社間の債権債務の差異調整の省略(適用指針 28)
- 連結会社間取引の合理的な方法に基づく相殺消去(適用指針 29)
- 未実現利益消去における棚卸資産の金額および損益率の合理的な見積もり等の利用(適用指針 30)

#### 1. 子会社のみなし取得日・みなし売却日の取り扱い

四半期連結財務諸表の作成においても、原則として、年度の会計処理の原則および手続きに準ずるとされています(基準 15)。なお、子会社の取得日・売却日におけるみなし日には、四半期決算日を含みますが、取得と判定される企業結合の場合には「みなし取得日」は、企業結合の合意公表日以降となることに注意が必要です。

#### 2. 連結会社間の債権債務および取引の相殺消去における簡便的な会計処理

連結会社相互間の債権債務の額に差異がある場合で、当該差異の金額に重要性が乏しいときは、差異の調整を行わずに、債権と債務を相殺消去することができます。これは、中間連結財務諸表作成基準注解でも認められている方法です。

さらに、四半期会計基準では、連結会社相互間の取引金額に差異がある場合で、当該差異の金額に重要性が乏しいときは、親会社の金額に合わせるなどの合理的な方法に基づき相殺消去することが認められています。

#### 3. 未実現損益の消去における簡便的な会計処理

結会社相互間の取引によって取得した棚卸資産に含まれる未実現利益の消去に当たっては、棚卸資産全体に占める連結会社間の取引による棚卸資産の金額および当該取引に係る損益率を合理的に見積もって計算することができます。

また、取引状況に大きな変化がない場合には、前年度および直前の四半期で使用した損益率や合理的な予算制度に基づいて計算された損益率を使用して計算することも認められています。

### 四半期財務諸表の表示

- 科目の集約記載の容認(基準 17)
- 年度の財務諸表の表示区分との整合性を考慮(基準 18)

#### 1. 科目の集約記載

四半期財務諸表の表示は、原則的には、年度の財務諸表に準じますが、科目の集約記載が認められています。科目の集約記載に当たっては、質的および金額的な重要性を考慮することが必要とされています。

なお、科目表示における重要性や様式について定める四半期連結財務諸表規則（以下、四半期連結財規）および四半期財務諸表等規則（以下、四半期財規）が公布されており、次の点に留意が必要です。

### **(1) 連結貸借対照表**

① 商品、製品、半製品、原材料、仕掛品については、四半期連結財務諸表では、商品及び製品、（半製品を含む）、仕掛品、原材料及び貯蔵品に区分掲記することが求められています（四半期連結財規第 35 条）。

#### **② 未払法人税等**

未払法人税等は、原則的には区分掲記が求められ、総資産の 100 分の 1 以下の場合には一括記載ができるとされています（四半期連結財規第 49 条）。

### **(2) 連結損益計算書**

連結損益計算書の販管費の内訳について、引当金の繰入額と販管費の 100 分の 20 を超えるものは独立掲記が求められています。営業外収益、営業外費用、特別損益についても、基本的にそれぞれの合計額の 100 分の 20 を超えるものは独立掲記が必要です。現在の連結財務諸表および中間連結財務諸表では、100 分の 10 が基準となっていることと比べると、簡便な開示が認められています（四半期連結財規第 69 条、第 71 条等）。

### **(3) キャッシュ・フロー計算書（2011 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、第 1・第 3 四半期の開示は省略可能）**

科目の集約および「小計」の記載の省略が認められています。

（キャッシュ・フロー計算書における「小計」の役割）

営業活動によるキャッシュ・フローは、営業に直接関係するキャッシュ・フロー（商品及び役務の販売による収入や購入による支出など）と営業に間接的に関係するあるいは活動区分が困難なキャッシュ・フロー（法人税や損害賠償金の支払いなど）から構成されることから、場合によっては営業活動によるキャッシュ・フローを正常に反映できない可能性があります。

このため、キャッシュ・フロー計算書においては、営業活動によるキャッシュ・フローの中に、営業に直接関係するキャッシュ・フロー項目の「小計」を設けることにより、営業活動によるキャッシュ・フローの明瞭性の確保を図っています。

## **2. 年度の財務諸表の表示区分との整合性**

四半期財務諸表の表示区分は、四半期財務諸表単独で判断するという考え方もありますが、会計基準は、年度の財務諸表の表示区分との整合性を考慮する考え方を採用しています。ただし、金額的重要性により表示区分が変わる場合には、期中での表示区分の変更は容認されており（基準 54）、前の

四半期累計期間において特別損益として表示された科目が、後の四半期累計期間において営業外損益に表示されることなどが考えられます。

また、注記を行う上での重要性は、年度において注記される事項との整合性を考慮し判断することができるかとされています(基準 55)。

四半期

第6回：四半期財務諸表の注記(1)(会計方針の変更等)

2011.04.22

新日本有限責任監査法人 公認会計士 山岸聡

四半期連結財務諸表および四半期財務諸表に記載が求められる注記は【図表1】のとおりです。このうち、四半期に特徴的な注記について解説します。

【図表1】

	項目	連結	個別
1	連結の範囲等の重要な変更(四半期連結財規10)	○	—
2	会計方針の変更等(四半期連結財規10の2~6)	※1	※1
3	四半期特有の会計処理(四半期連結財規12)	※2	※2
4	重要な後発事象(四半期連結財規13)	○	○
5	財政状態・経営成績等を適切に判断するために重要なその他(四半期連結財規14)	○	○
6	セグメント情報(四半期連結財規15)	○	○
7	金融商品(四半期連結財規15の2、17の2)	○	○
8	有価証券(四半期連結財規16、17の2)	○	○
9	デリバティブ取引(四半期連結財規17、17の2)	○	○
10	ストック・オプション	※3	※3
11	企業結合(四半期連結財規20、22、23、26)	○	○
12	事業分離(四半期連結財規24、25)	○	○
13	継続企業の前提(四半期連結財規27)	○	○
14	資産除去債務	※3	※3
15	賃貸等不動産	※3	※3
16	担保資産	※3	※3
17	重要な偶発債務(四半期連結財規51)	○	○
18	手形割引及び裏書譲渡	※4	※4
19	1株当たり情報(四半期連結財規78)	※5	※5
20	営業損益の著しい季節的変動(四半期連結財規81)	○	○
21	キャッシュ・フロー計算書に関する事項(四半期連結財規87、27の2)	※6	※6
22	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	※3	※3
23	配当に関する事項(四半期連結財規91)	○	○
24	株主資本の金額の著しい変動(四半期連結財規92)	○	○
25	リース取引	※3	※3
26	持分法損益(四半期財規12)	—	○

- ※1 2011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、表示方法の変更については、記載不要となります。
- ※2 2011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、記載不要となりましたが、それまでは簡便な会計処理についても記載が求められています。
- ※3 2011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、記載不要です。
- ※4 2011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、四半期連結財規で項目がなくなりましたが、偶発債務として記載の検討が必要です。
- ※5 2011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、1株当たり純資産については、記載不要となります。
- ※6 2011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、第1・第3四半期にキャッシュ・フロー計算書の開示を省略した場合は、注記不要ですが、代わりに減価償却費およびのれん償却額の注記が必要です。

### 会計処理の原則および手続きの変更の注記

四半期会計基準では、会計処理の原則および手続きは、これを継続して適用し、みだりに変更してはならないとされており(四半期会計基準10項、四半期連結財規4条4号)、会計基準等の改正等により会計方針の変更を行う場合には、会計方針の変更が行われた場合は注記を求めています(四半期連結財規10条の2、10条の3)。

#### 四半期連結財規10条の2、10条の3 ～会計方針の変更～

会計方針の変更の内容、変更を行った正当な理由、税金等調整前四半期純損益に対する前事業年度の対応する四半期累計期間における影響額及びその他の重要な項目に対する影響額(会計基準等の改正等に伴う会計方針の変更の場合、変更の理由に代えて会計基準等の名称)

過年度遡及会計基準の適用までは、「会計方針の変更をした場合、その旨、変更の理由及び当該変更が四半期連結累計期間に係る四半期連結財務諸表に与えている影響額」の記載が求められています。

#### 1. 注記を行う四半期会計期間

注記を行う四半期会計期間ですが、会計方針の変更を行った四半期会計期間だけではなく、それ以後の四半期会計期間においても記載する必要があることに留意します。例えば、第2四半期で変更が行われた場合には、次の第3四半期でも同様の注記が必要です。

#### 2. 第1四半期に会計方針の変更を行う場合等

- 過年度遡及会計基準の適用後(2011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)

会計方針の変更の内容、変更を行った正当な理由、税金等調整前四半期純損益に対する前事業年度の対応する四半期累計期間における影響額及びその他の重要な項目に対する影響額(会計基準等の改正等に伴う会計方針の変更の場合、変更の理由に代えて会計基準等の名称)を注記します。

- 過年度遡及会計基準が適用されるまで  
会計方針を変更した旨、理由および期首から累計期間への従来の会計方針を適用した場合の影響額を注記します。これは、年度における会計方針の変更における記載と同様です。

### 3. 第2四半期以降に自発的に会計方針を変更する場合

- 過年度遡及会計基準の適用後（2011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）  
第1四半期に会計方針の変更を行う場合の注記に加え、第1四半期以降に変更を行った旨及びその正当な理由を注記することが求められます。
- 過年度遡及会計基準が適用されるまで  
期首からの変更であれば、①その旨、②その理由、③累計期間への影響額の注記のみで足りませんが、第2四半期以降で重要な会計方針の変更を行った場合には、これらに加えて、④第2四半期以降に変更した理由、⑤直前の四半期の末日までの期首からの影響額を記載する必要があります。

### 4. 第2四半期以降で重要な会計方針の変更を行った場合の翌年度の取り扱い

- 過年度遡及会計基準の適用後（2011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）  
前事業年度の第2四半期以降に会計基準等の改正等以外の会計方針の変更を行っており、かつ、比較情報に適用した会計方針と前事業年度の対応する四半期会計期間に係る四半期連結財務諸表に適用した会計方針とに相違がある場合は、その旨の注記が求められます。
- 過年度遡及会計基準が適用されるまで  
第2四半期以降で重要な会計方針の変更を行った場合には、当該四半期だけではなく翌年度の対応する四半期で首尾一貫性に関する注記が必要になります。具体的には、①前年度の四半期連結財務諸表と当年度の四半期連結財務諸表の作成に当たっての重要な会計処理の原則および手続きの間に相違が見られる旨、②前年度の対応する四半期会計期間および期首からの累計期間への影響額を注記することを規定しています。

### 5. 第1四半期で四半期特有の会計処理を採用した場合

四半期連結財務諸表の作成のために採用する会計処理の原則および手続きは、四半期特有の会計処理を除き、原則として年度の連結財務諸表の作成に当たって採用する会計処理の原則および手続きに準拠しなければなりません。よって、年度と同じ会計処理（原則法）を採用するか、四半期特有の会計処理を採用するかを選択し、それを継続的に適用することが求められています。

この点、第1四半期で四半期特有の会計処理を採用した場合は、第2四半期でも四半期特有の会計処理を採用することになりますが、第2四半期で原則法を採用する場合は原則として会計方針の変更に該当することになります。

### 6. 第1四半期で簡便的な会計処理を採用した場合

四半期会計期間および期首からの累計期間に係る企業集団の財政状態、経営成績およびキャッシュ・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限り、簡便的な会計処理によることができるため(会計基準第47項)、この方法を変更した場合であっても会計方針の変更には該当しないと思われま

#### 例示

- ① 第1四半期 税金費用において簡便法を採用  
第2四半期 同 原則法を採用  
⇒ 会計方針の変更には該当しない  
※ただし、財務諸表利用者の判断を誤らせないことに留意
- ② 第1四半期 税金費用において四半期特有の会計処理を採用  
第2四半期 同 原則法を採用  
⇒ 会計方針の変更には該当する

### セグメント情報

#### 1. 注記事項

セグメント情報については、次の事項の注記が求められます。

- 1. 報告セグメントごとの売上高及び利益又は損失の金額
- 2. 報告セグメントごとの利益又は損失の金額の合計額と当該項目に相当する科目ごとの四半期損益計算書計上額との差額及び当該差額の主な内訳
- 3. 報告セグメントごとの資産の金額が変動する要因となった事象の概要(前事業年度の末日に比して著しい変動が認められる場合に限る。)

#### 2. 報告セグメントの変更等

報告セグメントの変更又は事業セグメントの利益(又は損失)の測定方法に重要な変更があった場合には、変更を行った四半期会計期間以後において、その内容を記載することとされています。記載する内容は次のとおりになります。

なお、記載のすべて又はその一部について、記載すべき金額を正確に策定することができない場合には概算額を記載することができます。また、記載すべき金額を算定することが実務上困難な場合には、その旨及びその理由を記載します。

##### (1) 報告セグメントの変更

- ① 事業セグメントの量的な重要性の変化による報告セグメントとして開示する事業セグメントの範囲の変更

その旨、期首からの累計期間に係る報告セグメントの利益(又は損失)及び売上高の情報に与える影響を記載します。



②組織変更等、企業の管理手法が変更されたことによる報告セグメントの区分方法の変更

その旨、前年度の対応する期首からの累計期間について変更後の区分方法により作りなおしたセグメント情報に基づく報告セグメントの利益(又は損失)及び売上高の情報を記載します。ただし、当該情報を開示することが実務上困難な場合には、期首からの累計期間について前年度の区分方法により作成した報告セグメントの利益(又は損失)及び売上高の情報を記載することができます。

(2) 各報告セグメントに属する主要な製品及びサービスの種類について重要な異動

各報告セグメントに属する主要な製品及びサービスの種類について重要な異動がある場合には、その内容を記載することが必要となります。

3. 減損損失の注記

当四半期会計期間において、固定資産に係る重要な減損損失を認識した場合、のれんの金額に重要な変動が生じた場合又は重要な負ののれん発生益を認識した場合には、報告セグメントごとにその概要を注記することが求められます。

### 継続企業の前提

四半期貸借対照表日において、継続企業の前提に疑義を抱かせる事象等が存在する場合であって、当該事象等を解消し、または改善するための対応をしてもなお継続企業の前提に関する重要な不確実性が認められるときは、次の事項の注記が必要となります。

1. 当該事象または状況が存在する旨及びその内容
2. 当該事象または状況を解消し、または改善するための対応策
3. 当該重要な不確実性が認められる旨及びその理由
4. 当該重要な不確実性の影響を四半期財務諸表に反映しているか否かの別

なお、前会計期間(前事業年度または前四半期会計期間)の決算日において継続企業の前提に関する重要な不確実性が存在していた場合には、当四半期会計期間末までの当該重要な不確実性の変化を含めて記載し、継続企業の前提に関する重要な不確実性に特段の変化がない場合には、前会計期間の注記を踏まえて必要な注記を記載します。

また、b.に記載する対応策は、少なくとも翌四半期会計期間の末日までを対象とした対応策を記載する必要があります。(前会計期間の注記を踏まえる必要がある場合を除きます。)

一方、前会計期間の決算日における継続企業の前提に関する重要な不確実性に大きな変化があった場合、または、前会計期間の決算日において継続事業の前提に関する重要な不確実性が存在していなかったものの、当四半期会計期間に継続企業の前提に関する重要な不確実性が発生した場合であって、当四半期会計期間の末日から1年にわたって継続企業の前提が成立するとの評価に基づいて四半期財務諸表を作成するときは、c.の当該重要な不確実性が認められる理由に具体的な対応策が未定であること、対応策の対象期間を超えた期間についても継続企業の前提が成立すると評価した理由等を含めて記載することに留意が必要です。

(重要な後発事象に該当するケース)

四半期貸借対照表日後に継続企業の前提に重要な疑義を生じさせるような事象又は状況が発生した場合であって、当該事象を解消し、又は改善するための対応をしてもなお継続企業の前提に関する重要な不確実性が認められ、四半期会計期間が属する事業年度(当該四半期会計期間以前の期間を除く)以降の財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの状況に重要な影響を及ぼすときは、当該重要な不確実性の存在は重要な後発事象に該当することになります。

### 金融商品、有価証券、デリバティブ

金融商品、有価証券、デリバティブの注記については、企業集団の事業運営にあたって重要であり、かつ前年度末と比較して著しく変動している場合に注記が求められます。しかし、「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」

(銀行、保険会社、証券会社及びノンバンク等が想定されます) 以外は、第1・第3四半期において開示を省略することができます。

## その他の制度等との関係

### 1. 内部統制報告制度

上場会社等は、事業年度ごとに、内部統制報告書を有価証券報告書に併せて提出しなければならないとともに(金商法第24条の4の4)、当該内部統制報告書は、原則として、公認会計士または監査法人の監査証明(内部統制監査)を受けなければならないとされています(金商法第193条の2第2項)。経営者による内部統制の評価は期末日进行评估時点として行われますが(「財務報告に係る内部統制の評価及び監査の基準」II3(1))、是正が必要な場合もあることから、運用状況の評価は期末日以前の適切な時期に行うことが必要です。従って、四半期会計期間においても実施されていると考えられます。

内部統制監査は、財務諸表監査と併せて実施されることにより、適正な財務報告を確保することを目的としています。四半期においては、財務情報を迅速・適時に開示する観点から、年度の監査よりも手続きの限定された四半期レビューが実施されますが、四半期財務諸表の適正性は、財務報告に係る内部統制が適正に整備されるとともに、その有効性が経営者・監査人によって検証される内部統制報告制度および年度監査と組み合わせられることにより、一層確かなものとなると考えられています。

### 2. 確認書制度

ディスクロージャーの適正性を確保する観点から、上場会社等は、有価証券報告書の記載内容が適正であることを確認した確認書を、当該有価証券報告書と併せて提出しなければならないとされており(金商法第24条の4の2)、四半期報告書および半期報告書においても確認書の提出が求められています(金商法第24条の4の8、第24条の5の2)。確認書制度を実質的に有効に機能させる上で、内部統制報告制度が重要な役割を有していると考えられています。

四半期

## 第 8 回：非財務情報の概要

2011.04.22

新日本有限責任監査法人 公認会計士 山岸聡

四半期報告書における財務諸表以外の情報(非財務情報)の記載については、【図表 1】のとおり半期報告書とおおむね同様ですが、次の点に違いが見られます。

- 「第 2 事業の状況」における「1 業績等の概要」は求められず、代わりに「3 財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの分析」の記載が求められている。
- 「第 2 事業の状況」における「3 対処すべき課題」および「5 研究開発活動」の記載は、「3 財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの分析」に含めて記載する。
- 「第 3 設備の状況」について、四半期報告書では小項目が設けられていないが、記載内容は半期報告書における内容とおおむね同様である。
- 「第 4 提出会社の状況」における「大株主の状況」は、第 2 四半期についてのみ記載が求められ、第 1 四半期および第 3 四半期においては、大株主の異動の注記を行う。
- 「第 6 提出会社の参考情報」(臨時報告書、訂正報告書等の提出日と提出書類名等)について、四半期報告書では記載が求められていない。

【図表 1】



※1 2011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、重要な変更があった場合のみ記載が求められます。

※2 2011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、記載不要です。

※3 2011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、重要な変更があった場合に、「財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの分析」で記載します。

このほか、四半期報告書における非財務情報の開示に特徴的な点は次のとおりです。

### 1. 主要な経営指標等の推移

「第1 企業の概況」における「1 主要な経営指標等の推移」には、原則として、以下の情報を記載することが求められます。

- 損益計算書に関連する項目：  
累計期間、ただし1株当たり四半期純損益は3ヵ月情報も記載(2011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1四半期会計期間より前は「累計期間及び3ヵ月情報」)
- 貸借対照表に関連する項目：  
四半期末日
- キャッシュ・フロー計算書に関する項目：  
累計期間(第1・第3四半期についてキャッシュ・フロー計算書の開示を省略した場合には不要)

## 2. 財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの分析

「第2 事業の状況」における「3 財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの分析」には、以前から例として示されている事項(経営成績に重要な影響を与える要因についての分析、資本の源泉および資金の流動性に係る情報)に加え、以下の3点を記載することが求められています。

- セグメント別の業績およびキャッシュ・フローの状況について、前年同期との比較・分析(第1・第3四半期についてキャッシュ・フロー計算書の開示を省略した場合には、キャッシュ・フローの状況に関する分析・検討内容の記載は求められません)
- 対処すべき課題に重要な変更があった場合における内容、対処方針等
- 四半期連結会計期間における研究開発活動等の金額

## 3. 設備の状況

半期報告書と同様に、「第3 設備の状況」において、主要な設備に重要な異動があった場合に、会社名、事業所名、所在地、設備の内容、設備の種類別の帳簿価額および従業員数を記載することなどが求められています。

## 4. 「第5 経理の状況」の「2 その他」

当四半期会計期間および当四半期会計期間終了後四半期報告書提出日までの間に配当に関する取締役会決議があった場合には、その旨、決議年月日ならびに当該配当による配当金の総額および1株当たりの金額を注記することが求められます。

### 四半期レビュー基準および実務指針の設定状況

四半期報告書に記載される四半期財務諸表については、公認会計士または監査法人(以下、監査人)の監査証明を受けることとされています。四半期財務諸表についての監査証明については、「レビュー方式」によることとされ、企業会計審議会監査部会より「四半期レビュー基準」が公表されています。さらに、四半期レビューを実務に適用するに当たって必要となる実務の指針である「四半期レビューに関する実務指針(以下、実務指針)」が、日本公認会計士協会 監査・保証実務委員会から公表されています。

### 監査と四半期レビューの関係

四半期報告制度における四半期財務諸表のレビューは、年度の財務諸表の監査を行う監査人が実施することを前提として制度設計されています。監査人は、年度監査で得られた企業についての理解を四半期レビューに生かすことにより、効率的で効果的なレビューを実施することができると考えられ、「監査人は年度の財務諸表の監査と適切に組み合わせて四半期レビューを実施することにより、監査の実効性がより向上することが期待され(四半期レビュー基準 前文二1)」ています。

国際会計士連盟(IFAC)の国際監査・保証基準委員会(IAASB)が策定している国際レビュー基準(International Standards on Review Engagement 以下、ISRE)では、年度の監査人がレビューを行う際の基準である ISRE2410 と、年度の監査人以外がレビューを実施する際の基準である ISRE2400 が設定されており、わが国の四半期レビュー基準は ISRE2410 をベースとして策定されています。

### 監査と四半期レビューの違い

#### 1. 目的の違い

財務諸表の監査の目的は、財務諸表が、「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、(中略)適正に表示しているかどうか(監査基準 第一 監査の目的)」について意見を表明することにあるとされており、適正性に関して積極的形式による意見が表明されます。

一方、四半期レビューの目的は、四半期財務諸表が、「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、(中略)適正に表示していないと信じさせる事項が(中略)認められなかったかどうか(四半期レビュー基準 第一 四半期レビューの目的)」について結論を表明することにあるとされており、適正性に関して消極的形式による結論が表明されます。

#### 【図表 1】

	年度監査	中間監査	四半期レビュー
目的	適正性	有用性	適正性
結論の形式	積極的形式	積極的形式	消極的形式

結論の表現	適正に表示しているものと認める。	有用であると認める。	適正に表示していないと信じさせる事項は認められなかった。
保証の程度	合理的保証	合理的保証	限定的保証

## 2. 手続きの違い

監査と四半期レビューの目的の違いを反映して、実施される手続きも大きく異なっています。監査の場合には、財務諸表を構成する各項目について、それらが実在するか、評価が妥当になされているか、適切な会計期間に計上されているかなどの目標を設定し、これらの目標を立証するために、実査、立会、確認、質問、閲覧、査閲、証憑突合、帳簿突合、再実施、分析的手続等の監査手続を実施し、入手した監査証拠を積み上げることにより、財務諸表全体の適正性に関する結論を得ています。

一方、四半期レビューにおける手続きの中心は、質問および分析的手続であり、「通常、内部統制の運用評価手続や、実査、立会、確認、証憑突合、質問に対する回答についての証拠の入手及びその他の実証手続に基づく証拠の入手は要求されていない(実務指針Ⅱ)」。また、監査では、見積もりの監査として、会計上の見積もりにおける仮定の適切性や計算の正確性を検討するとともに、決算日後の確定額等と比較するなどの手続を実施しますが、四半期レビューにおいてはこうした手続は求められておらず、監査に比べると限定的な手続となっています(【図表 2】参照)。

【図表 2】

手続	監査	四半期レビュー
内部統制を含む企業及び企業環境の理解	○	○
内部統制の運用評価手続	○	×
質問・分析的手続	○	○
議事録等の書類の閲覧	○	○
実査・立会・確認	○	×
証憑突合	○	×

## 3. 中間監査と四半期レビューの違い

中間監査は、【図表 1】のとおり、有用性に関する積極的形式による意見の表明を目的としています。

中間監査の目的が有用性であるのは、中間財務諸表が中間会計期間に係る企業の財政状態、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の提供をするものであり(中間財務諸表作成基準第一 一般原則)、中間監査の保証水準が年度監査とは異なるためと考えられます。

中間監査においては、年度監査の手続きの一部を省略することが認められています(中間監査基準実施基準 5)、中間監査は合理的保証を得ることを目的としており、限定的保証を得るための四半期レビューとは実施される手続きにおいても異なっています。



**報告**

**1. 四半期レビュー報告の記載事項**

四半期レビュー報告書は、(1)四半期レビューの対象、(2)実施した四半期レビューの概要、(3)四半期財務諸表に対する結論の三つの区分に分けて記載しなければなりません。主な記載事項は次のとおりです。

(1)四半期レビューの対象

- 四半期レビューの対象となる四半期財務諸表の範囲
- 四半期財務諸表の作成責任は経営者にあること
- 監査人の責任は独立の立場から四半期財務諸表に対する結論を表明することにあること

(2)実施した四半期レビューの概要

- 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四半期レビューを行ったこと
- 四半期レビューは、質問、分析的手続その他のレビュー手続きからなること
- 四半期レビューは、年度の財務諸表の監査に比べて限定的な手続きからなること

(3)四半期財務諸表に対する結論

- 経営者の作成した四半期財務諸表について、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、経営成績およびキャッシュ・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。

**2. 四半期レビューの結論**

四半期レビュー報告の結論は、【図表 1】のとおり 5 種類です。

【図表 1】

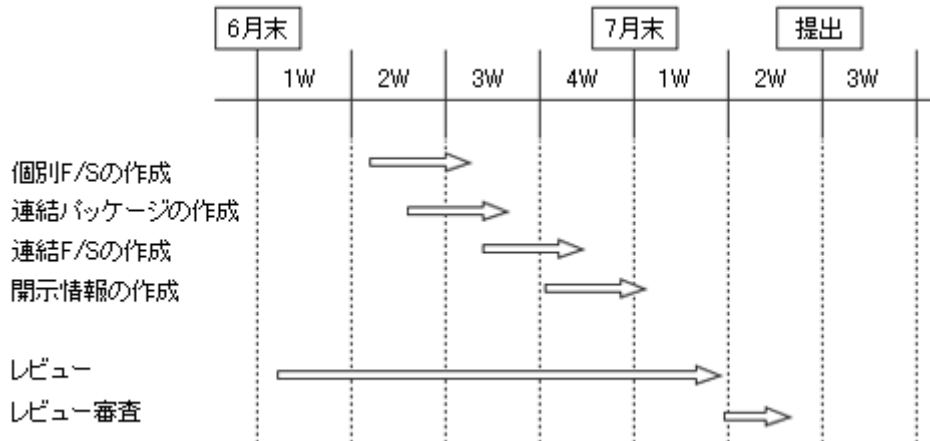
	除外の程度	結論の種類	参考：監査意見の種類
	—	無限定の結論	無限定適正意見
結論に関する除外	重要	限定付結論	限定付適正意見
	非常に重要	否定的結論	不適正意見
レビュー範囲の制約	重要	限定付結論	限定付適正意見
	非常に重要	結論の不表明	意見不表明

## 四半期決算とレビューのスケジュール

### 1. 四半期決算のスケジュール

四半期決算のスケジュールは、会社の規模、事業の内容および連結子会社数等により大きく異なると考えられますが、【図表 2】は一例(3月決算の会社)を示しています。

【図表 2】



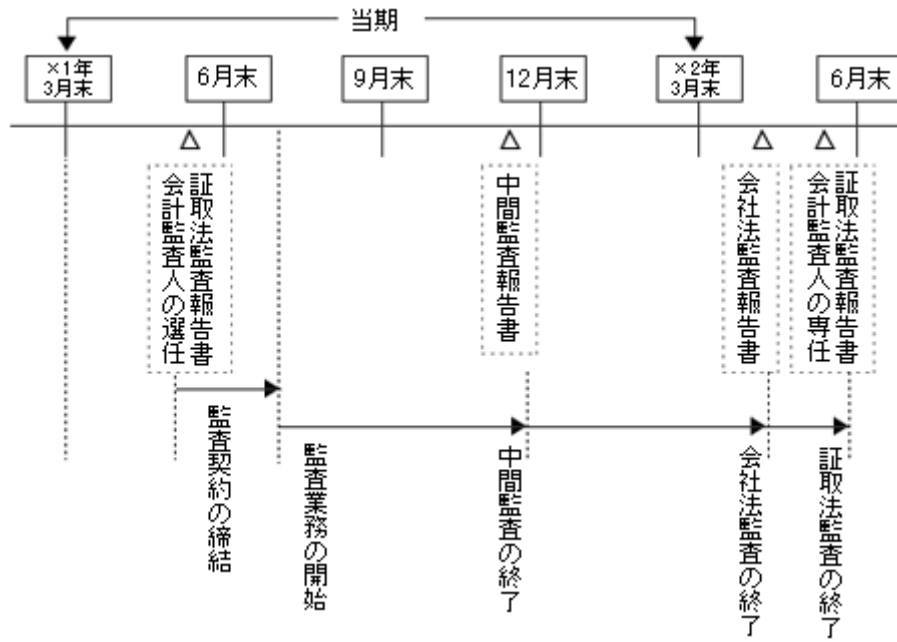
有価証券報告書および半期報告書の提出期限が決算日後 90 日であるのに対し、四半期報告書の提出は決算日後 45 日以内とされています。(株)東京証券取引所から公表されているデータによると、当初は約 40 日程度を要していたものが、次第に短縮される傾向にあります。しかし、四半期報告書では、会計基準等が明確化されたことにより厳密な処理が求められること、非財務情報の開示および財務諸表の注記事項が増えること、ならびに四半期レビューを受けた上での提出が求められていることから、一層の決算の早期化が必要となります。

### 2. 四半期レビューおよび監査のスケジュール

四半期レビュー制度の導入により、【図表 3】のとおり、契約締結、計画策定および業務開始時期は、年度及び中間監査より早くなっています。

【図表 3】

(年度及び中間監査)



(四半期レビュー導入後)

