

「経営財務 3187 号 2014 年 11 月 10 日掲載」

四半期財務諸表等規則等の改正の概要

金融庁総務企画局企業開示課

課長補佐 小倉 貴幸

企業会計専門官 榎本 洋介

I はじめに

平成 26 年 9 月 30 日に四半期財務諸表等の用語，様式及び作成方法に関する規則等の一部を改正する内閣府令（平成 26 年内閣府令第 63 号）（以下「改正府令」という。）が公布，施行された。改正府令により，四半期財務諸表等の用語，様式及び作成方法に関する規則（以下「四半期財務諸表等規則」という。）及び四半期連結財務諸表の用語，様式及び作成方法に関する規則（以下「四半期連結財務諸表規則」という。）が改正されている。

本稿では，これらの改正の概要を解説する。なお，本稿中意見にわたる部分は筆者らの私見であることを，あらかじめお断りしておく。

II 改正の経緯及び概要等

1. 改正の経緯

平成 25 年 9 月 13 日，企業会計基準委員会（ASBJ）において，改正企業会計基準第 21 号「企業結合に関する会計基準」（以下「企業結合会計基準」という。）等が公表され，企業結合における暫定的な会計処理の確定に係る取扱いが変更された。当該改正を踏まえ，平成 26 年 3 月 28 日，財務諸表等の用語，様式及び作成方法に関する規則等の一部を改正する内閣府令（平成 26 年内閣府令第 22 号）（以下「平成 26 年 3 月改正府令」という。）が公布・施行され，所要の改正が行われている。

今回，四半期（連結）財務諸表における暫定的な会計処理の確定に係る取扱いについて明確化を図るため，平成 26 年 5 月 16 日，ASBJ において，改正企業会計基準第 12 号「四半期財務諸表に関する会計基準」及び改正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「四半期会計基準等」という。）の公表が行われたところであり，当該改正を踏まえ，四半期財務諸表等規則等について所要の改正を行ったものである。

2. 企業結合に係る改正について

平成 25 年改正前の企業結合会計基準においては，企業結合年度の翌年度における暫定的

な会計処理の確定による損益影響額は、原則として特別損益（前期損益修正）に計上することとされていた。

一方、国際会計基準では、暫定的な会計処理が確定した場合には企業結合年度に遡って比較情報を修正することとされており、我が国においても比較情報の有用性を高める観点から、平成 25 年に行われた企業結合会計基準の改正により、暫定的な会計処理の確定が企業結合年度の翌年度に行われた場合には、企業結合年度に当該確定が行われたかのように会計処理を行うこととされ、比較情報として表示される当該企業結合年度の（連結）財務諸表に暫定的な会計処理の確定による取得原価の配分額の見直しを反映させることとされた（企業結合会計基準（注 6））。また、開示済みの前年度の（連結）財務諸表との関係で、どのような見直しが行われたかの情報は有用であることから、その見直し内容及び金額の注記を求めることとされた（企業結合会計基準第 49 - 2 項）。

上記会計基準等の改正を踏まえ、下記規則において、同様の注記を求める改正を行った（平成 26 年 3 月改正府令）。

- ・ 財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則第 8 条の 17
- ・ 連結財務諸表の用語、様式及び作成方法に関する規則第 15 条の 12
- ・ 中間財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則第 5 条の 10
- ・ 中間連結財務諸表の用語、様式及び作成方法に関する規則第 17 条の 4
- ・ 四半期財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則第 15 条
- ・ 四半期連結財務諸表の用語、様式及び作成方法に関する規則第 20 条

3. 今回の改正について

今回行った改正では、上記 2 の改正により変更された暫定的な会計処理の確定に係る取扱いについて、四半期（連結）財務諸表における取扱いを明確にしている。

（1）暫定的な会計処理の確定に関する注記

平成 26 年 5 月における四半期会計基準等の改正では、企業結合に係る暫定的な会計処理が確定した四半期（連結）会計期間においては、暫定的な会計処理が確定した旨を注記することとされたところであり、当該改正を踏まえ、改正府令においても、同様の注記を行うよう改正を行った（四半期財務諸表等規則第 15 条 第 3 項及び 四半期連結財務諸表規則第 20 条 第 3 項）。これは、四半期（連結）財務諸表では、暫定的な会計処理が確定した四半期（連結）会計期間が「比較情報に取得原価の配分額に係る重要な見直しが反映されている場合」に該当しない場合、換言すれば、既に開示された財務諸表と比較情報として表示される財務諸表とで差異が生じない場合においては、後述する（2）取得原価の配分額に係る重要な見直しに関する注記を行うことは要しないことが明確化されたことから、このような場合においても暫定的な会計処理が確定したことを確認できるようにしたものである。

さらに、改正府令では暫定的な会計処理が確定した旨に加えて、財務諸表利用者が暫定

的な会計処理からの変更内容を確認できるよう、企業結合時に暫定的に算出されたのれん等の金額に係る見直しの内容及び金額についても、注記を求めることとしている（四半期財務諸表等規則第15条第3項及び四半期連結財務諸表規則第20条第3項）。

なお、重要な企業結合が行われ、四半期財務諸表等規則第15条第1項（四半期連結財務諸表規則第20条第1項）に基づき当該企業結合の概要等に関する注記を行った場合（暫定的な会計処理が行われた場合に限る。）には、その後に行われたのれん等の金額に係る見直しの金額の多寡にかかわらず、その変更内容が確認できるよう、その見直しの内容及び金額の注記が必要である点につき留意されたい。

（２）取得原価の配分額に係る重要な見直しに関する注記

企業結合に係る暫定的な会計処理の確定に伴い、開示済みの前年度の（連結）財務諸表又は四半期（連結）財務諸表から、どのような見直しが行われたかについての情報は財務諸表利用者において有用であると考えられることから、平成25年の企業結合会計基準等改正及び平成26年3月改正府令により、重要な見直しの内容及び金額を注記することとされた。

しかし、四半期（連結）財務諸表においては、取得原価の配分額に重要な見直しが行われる四半期（連結）会計期間と、比較情報に当該見直しが反映される四半期（連結）会計期間が異なる場合があり、上記注記のタイミングが必ずしも明確ではなかった。

このため、平成26年5月に行われた四半期会計基準等の改正では、この点を明確化すべく、比較情報として表示される内容に暫定的な会計処理の確定による取得原価の配分額に係る重要な見直しが反映されている場合に、その見直しの内容及び金額を注記することとされた。

当該改正も踏まえ、改正府令においても、「比較情報において取得原価の当初配分額に重要な見直しが反映されている場合には」と時点を特定するよう規定し、暫定的な会計処理の確定による見直しの内容及び金額に係る注記のタイミングを明確化している（四半期財務諸表等規則第15条第4項及び四半期連結財務諸表規則第20条第4項）。

4. 具体例

例えば、当年度の第1四半期において企業結合に係る暫定的な会計処理を行い、当年度の第3四半期に暫定的な会計処理が確定した場合について、各注記が必要となる四半期（連結）会計期間を具体的に示すと、以下のとおりとなる。

（１）暫定的な会計処理の確定に関する注記

暫定的な会計処理が確定した当年度の第3四半期においては、暫定的な会計処理が確定した旨及び当年度第1四半期において注記されたのれん等の金額からの見直しの内容及び金額を注記する。

（２）取得原価の配分額に係る重要な見直しに関する注記

翌年度の第1四半期及び第2四半期に比較情報として表示される当年度の第1四半期又は第2四半期の（連結）損益計算書においては、暫定的な会計処理の確定による取得原価の配分額に係る重要な見直しが反映されたものが表示されることとなる。よって、当年度の第1四半期及び第2四半期において既に開示されている（連結）損益計算書と、比較情報として表示する（連結）損益計算書との差異が明確となるように、取得原価の配分額に係る重要な見直しの内容及び金額を注記する。

一方、暫定的な会計処理が確定した当年度の第3四半期においては、比較情報として表示される財務諸表は、前年度末の（連結）貸借対照表及び前年度の第3四半期の（連結）損益計算書であり、いずれもが企業結合前に開示がされた（連結）財務諸表と一致するため、取得原価の配分額に係る重要な見直しの内容及び金額に係る注記を要しない。また、翌年度の第3四半期において比較情報として表示される財務諸表は、当年度末の（連結）貸借対照表及び当年度の第3四半期の（連結）損益計算書となるが、これらはいずれも、当初から暫定的な会計処理の確定に伴う取得原価の見直しが行われた後のもので開示される。よって、当年度に開示を行う内容と、翌年度に比較情報として表示する内容は一致するため、上記同様に、取得原価の配分額に係る重要な見直しの内容及び金額に係る注記を要しない。

注記内容	当期 3Q	翌期 1Q	翌期 2Q	翌期 3Q
(1) 暫定的な会計処理の確定に関する注記 ※1				
・暫定的な会計処理が確定した旨 ・のれん等の金額に係る見直しの内容及び金額	○	×	×	×
(2) 取得原価の配分額に係る重要な見直しに関する注記 ※2				
・取得原価の配分額に係る重要な見直しの内容及び金額	×	○	○	×

※1 四半期財務諸表等規則第15条第3項及び四半期連結財務諸表規則第20条第3項

※2 四半期財務諸表等規則第15条第4項及び四半期連結財務諸表規則第20条第4項

Ⅲ 施行日および経過措置

改政府令の施行は、公布の日（平成26年9月30日）としており、同日から施行されている。ただし、関連する会計基準等の適用時期に合わせ、経過措置として平成27年4月1日以後開始する事業年度の期首以後実施される企業結合から適用するが、平成26年4月1日以後に開始する事業年度の期首以後実施される企業結合から早期適用を認めている。