

# 会計情報

Vol. 574  
2024.6

Accounting, Tax & Consulting

四半期開示制度の見直し

国際会計基準適用会社における四半期開示制度の見直しの影響について

iGAAP in Focus 財務報告 IASBが財務諸表における表示及び開示に関する新しい基準を公表



# Contents

	ページ	
会計・監査	2	四半期開示制度の見直し 公認会計士 清水 恭子
	18	企業会計基準第33号「中間財務諸表に関する会計基準」等の解説 公認会計士 佐藤 勇介
	25	四半期レビュー基準の期中レビュー基準への改訂、東京証券取引所の有価証券上場規程に定める四半期財務諸表等に対する期中レビューへの実務対応(基準確定後更新) 公認会計士・米国公認会計士 津曲 秀一郎
IFRS	36	国際会計基準適用会社における四半期開示制度の見直しの影響について 公認会計士 石原 宏司
	39	iGAAP in Focus財務報告 IASBが財務諸表における表示及び開示に関する新しい基準を公表 トーマツIFRSセンター・オブ・エクセレンス
会計基準等開発動向	44	会計基準等開発動向 『会計情報』編集部

# 四半期開示制度の見直し

公認会計士 しみず きょうこ 清水 恭子

## はじめに

2023年11月20日に「金融商品取引法等の一部を改正する法律」（以下「改正法」という）が、第212回臨時国会で成立<sup>1</sup>し、2024年4月1日から施行されている。

今回の金融商品取引法（以下「金商法」という）の改正点は複数ある<sup>2</sup>が、金商法に基づく上場会社等の法定開示に係るものとして、2024年4月1日以後に開始する四半期から、四半期報告書が廃止され、半期報告書の提出が義務付けられる四半期開示制度の見直しに係る改正（以下「本改正」という）がある。

本改正により、金商法上は「四半期」という概念がなくなり、上場会社は事業年度が開始した日以後6ヶ月間を一つの会計期間とした中間財務諸表を作成し、半期報告書を提出することが求められる。

これにより、上場会社の第1・第3四半期の開示は、東京証券取引所（以下「東証」という）の規則に基づく四半期決算短信に「一本化」された。

さらに、金融庁、東証、企業会計審議会、企業会計基準委員会（以下「ASBJ」という）及び日本公認会計士協会（以下「JICPA」という）などにより、四半期開示制度の見直しに係る法令・基準等の改正・整備が行われ、本改正の施行に間に合うよう2024年3月下旬に改正基準等が多数公表されている。

本稿では、金商法の本改正及び東証における四半期開示の見直しについて概要を説明する。

## 1. 金商法の改正による四半期報告書の廃止

### (1) 本改正の背景

四半期開示のあり方については、これまでも金融審議会ディスクロージャーワーキング・グループ（以下「DWG」という）等において、継続的に議論されてきた。四半期開示制度は、「投資家に対し企業業績等に係る情報をより適時に開示するとともに、企業内において、より適時な情報把握により的確な経営の検証を行う必要がある」との認識のもと<sup>3</sup>、2006年に法制化され2008年4月1日以後開始する事業年度に係る四半期から施行された<sup>4</sup>。

2021年9月からのDWGの審議では、近年の非財務情報開示の充実に向けた取り組みとあわせて、企業情報開示の効率化の議論が高まっている状況<sup>5</sup>より、四半期開示に関する実証研究も参照しつつ、四半期開示のあり方について改めて点検を行った<sup>6</sup>。その結果を踏まえて2022年6月に公表された報告書「ディスクロージャーワーキング・グループ報告—中長期的な企業価値向上につながる資本市場の構築に向けて—」（以下「令和3年度DWG報告」という）<sup>7</sup>では、「金融商品取引法に基づく四半期報告書と取引所規則に基づく四半期決算短信は、（中略）両者の間の内容面での重複や開示タイミングの近接が指摘されており、エンフォースメントなどを工夫することにより、両者の「一本化」を通じたコスト削減や開示の効率化が可能である」との方向性が示された<sup>8</sup>。その上で、「一本化」にあたっては、開示のタイミングや投資家に広く利用されている状況等を踏まえ、上

1 詳細については、金融庁のHP「第212回国会における金融庁関連法律案」（<https://www.fsa.go.jp/common/diet/212/index.html>）を参照

2 詳細については、「金融商品取引法等の一部を改正する法律案要綱」（<https://www.fsa.go.jp/common/diet/212/01/youkou.pdf>）を参照

3 出所：金融庁「金融審議会 ディスクロージャーワーキング・グループ報告—資本市場における好循環の実現に向けて—」（2018年6月28日）P.22

4 金商法による四半期報告制度が入る前に、東証の規則により新興企業市場（マザーズ）上場会社について四半期情報の公表が1999年11月に義務付けられた。

5 岸田首相による四半期開示の見直しの方針として、2021年10月第205回国会における内閣総理大臣所信表明演説にて、「新しい資本主義の実現」の分配戦略「働く人への分配機能の強化」の中で、非財務情報開示の充実、四半期開示の見直しなど、そのための環境整備を進める旨発言。さらに、2022年1月第208回国会における内閣総理大臣施政方針演説にて「新しい資本主義」の分配戦略「人への投資」の抜本強化として、「人的投資が、企業の持続的な価値創造の基盤であるという点について、株主と共通の理解を作っていくため、今年中に非財務情報の開示ルールを策定」とともに「四半期開示の見直しを行う」旨の発言があった。

6 出所：令和3年度DWG報告P.23

7 令和3年度DWG報告については、本誌2022年8月号（Vol.552）の解説「金融審議会ディスクロージャーワーキング・グループ報告—中長期的な企業価値向上につながる資本市場の構築に向けて—」の概要を参照されたい。

8 出所：令和3年度DWG報告P.25～26

場会社の法令上の四半期開示義務（第1・第3四半期）を廃止し、取引所の規則に基づく四半期決算短信に「一本化」することが適切と考えられる旨<sup>9</sup>の提言がされた。

その後、2022年12月に公表された「金融審議会ディスクロージャーワーキング・グループ報告」（以下「令和4年度DWG報告」という）で、令和3年度DWG報告で課題とされた四半期決算短信への「一本化」の具体化における各論点について、以下の方向性が示された。

- 企業が都度発信する情報の重要性の高まりを踏まえ、取引所の適時開示の充実を図りながら、将来的に、期中において、情報の信頼性を確保しつつ、適時の情報開示に重点を置いた枠組みに見直すことも議論
- 四半期開示（第1・第3四半期）について、金商法上の開示義務を廃止し（法改正事項）、取引所の規則に基づく四半期決算短信へ「一本化」するべく、具体化を取りまとめ
  - 当面は、四半期決算短信を一律義務付け  
今後、適時開示の充実の状況等を見ながら、任意化について継続的に検討
  - 開示内容については、四半期決算短信の開示事項をベースに、投資家からの要望が特に強い情報（セグメント情報等）を追加
  - 監査人によるレビューについては、任意とするが、会計不正等が起こった場合には一定期間義務付け
  - 虚偽記載に対しては、取引所のエンフォースメントをより適切に実施  
ただし、意図的で悪質な虚偽記載については、罰則の対象になりうる
  - 半期報告書について、上場企業は、現行の第2四半期における四半期報告書と同程度の記載内容と監査人のレビューを求めることとし、提出期限は決算後45日以内とする  
非上場企業も上場企業と同じ枠組みを選択可能（法改正事項）

- 半期報告書及び臨時報告書の金商法上の公衆縦覧期間（各3又は1年間）を5年間へ延長（法改正事項）

参考：金融庁「金融審議会 ディスクロージャーワーキング・グループ報告 概要」（2022年12月27日）P.1「四半期開示」

## (2) 本改正の概要

令和3年度及び令和4年度のDWG報告に従って、四半期報告書の廃止に関する金商法の改正が行われた。

### ① 四半期報告書の廃止と半期報告書の提出義務

改正前の金商法では、上場会社はその事業年度が3ヶ月を超える場合に、事業年度を3ヶ月ごとに区分した期間（四半期）ごとに、その会社の属する企業集団についての所定の事項を記載した四半期報告書の提出が義務付けられていた（改正前金商法第24条の4の7第1項）。

しかし、本改正により、上場会社の期中業績等の開示における四半期報告書の提出が廃止され（金商法第24条の4の7、第24条の4の8の削除）、半期報告書の提出が義務付けられた。

これにより上場会社の第1・第3四半期に係る開示は、東証の取引所規則に基づく四半期決算短信に「一本化」された。

半期報告書の提出会社、記載事項、提出期限は【図表1】の通りである（金商法第24条の5第1項の改正）。

### ② 半期報告書、臨時報告書の公衆縦覧期間の延長

本改正により、半期報告書及び半期報告書の確認書並びに臨時報告書（これらの訂正書類も含む）の公衆縦覧期間が、課徴金の除斥期間と同様の5年に延長された（金商法第25条関係）。

【図表1】本改正後の半期報告書の提出者、記載事項、提出期限

金商法第24条の5第1項の表			
表の記載	上 欄	中 欄	下 欄
内 容	主要な提出者	記載事項	提出期限
第1号	上場会社 (特定事業会社(※1)を除く)	当該事業年度が開始した日以後6ヶ月間の当該会社の属する企業集団の経理の状況その他の公益又は投資者保護のため必要かつ適当なものとして内閣府令で定める事項（以下「半期報告書共通記載事項」という）	45日以内
第2号	上場 特定事業会社	半期報告書共通記載事項及び当該会社に係るこれと同様の事項として内閣府令で定める事項	60日以内
第3号	非上場会社 (※2、※3)	半期報告書共通記載事項及び当該会社に係るこれと同様の事項並びにこれらを補足する事項として内閣府令で定める事項	3ヶ月以内

※1 特定事業会社とは、銀行法第2条第2項に定める銀行業等、保険業法第2条第1項に定める保険業等、信用金庫法第54条に定める業務に係る事業などを行う会社をいう（企業内容等の開示に関する内閣府令第18条第2項）。

※2 金商法上一定の要件を満たす非上場会社（以下「非上場会社」という）では、改正前の金商法においても、有価証券報告書及び半期報告書の提出が義務付けられていた。本改正により、非上場会社の半期報告書の提出義務の根拠規定が変更された。

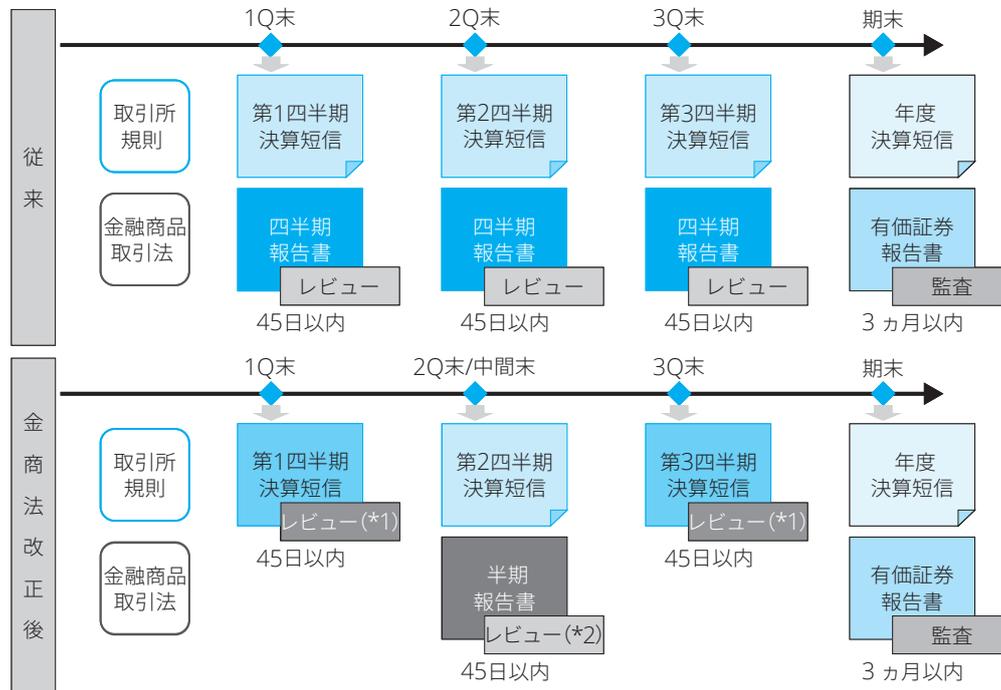
※3 非上場会社のうち、特定事業会社は、上記表の第2号を選択可能、特定事業会社以外の非上場会社は、上記表の第1号を選択可能（金

9 出所：令和3年度DWG報告P.26

商法第24条の5第1項ただし書)

参考：企業会計審議会第55回監査部会「資料1事務局資料」(2023年12月14日) P.9

【図表2】 上場会社における四半期開示の見直しのイメージ図



(\*1) 第1四半期・第3四半期の決算短信に対する監査人によるレビューは、原則任意とする

(有価証券上場規程施行規則第405条第2項第1号から第9号の要件に該当する場合、レビューが義務付けられる)

(\*2) 上場会社のうち特定事業会社については、年度の監査人が中間監査を実施する

半期報告書は、半期経過後60日以内に提出する

参考：ASBJ/SSBJオープン・セミナー2024「我が国における会計基準及びサステナビリティ開示基準の最新動向」制度・規制アップデート(1)金融庁(2024年3月8日) P.5

### ③ 本改正の適用時期

四半期報告書の廃止に関連する金商法の規定(金商法第24条の4の7及び第24条の4の8の削除や第24条の5等の改正規定など)は、2024年4月1日から施行されている(改正法 附則第1条第3号)。

3月決算の上場会社の場合、2025年3月期第1四半期から四半期報告書が廃止され、改正後の半期報告書を2024年9月末から45日以内に提出する。

なお、施行日前に開始した事業年度については、四半期報告書及び半期報告書の提出にあたっての経過措置(改正法 附則第2条、第3条)が規定されている。

#### 経過措置の概要

- 施行日前に開始した四半期については、改正前の規定に基づき四半期報告書を提出する(改正法 附則第2条第1項)
- なお、施行日前に第1四半期が開始し、かつ、第1四半期の報告書の提出期間が施行日以後に開始

する場合※には、改正前の規定に基づき第1四半期報告書を提出し(改正法 附則第2条第1項)、第2四半期終了後に、改正後の規定に基づき半期報告書を提出する(改正法 附則第3条第2項)

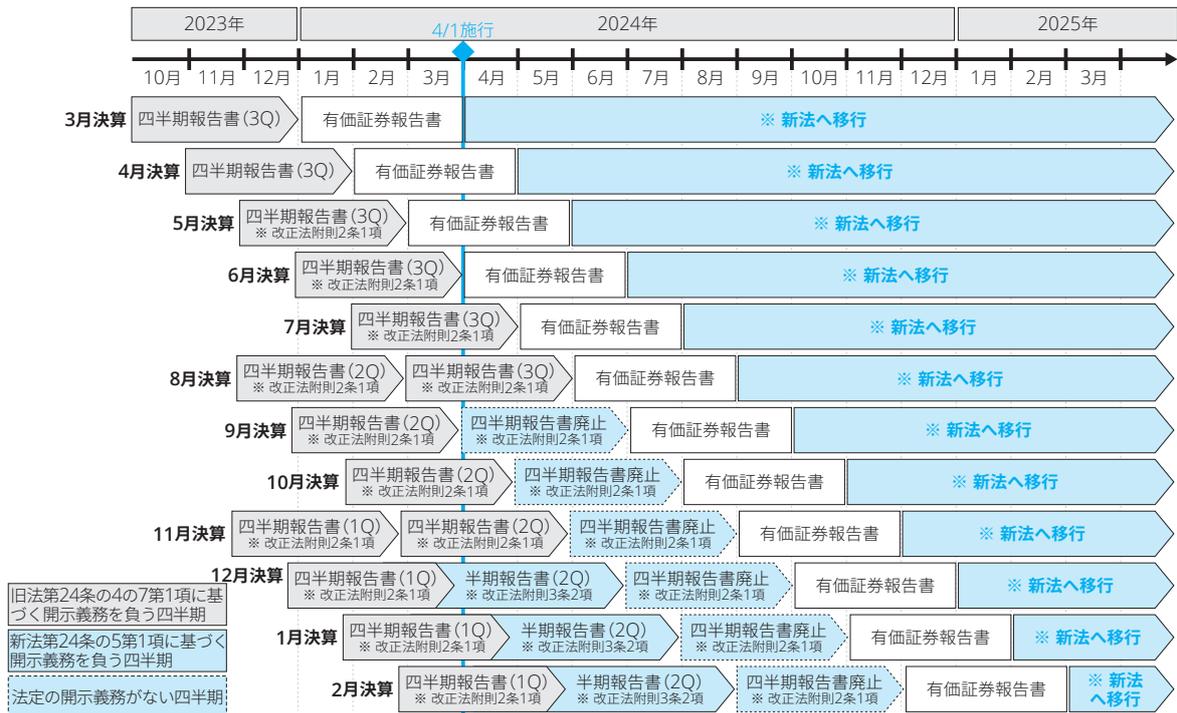
※ 2024年12月期、2025年1月期、2025年2月期の会社が該当すると考えられる(【図表3】を参照)

例えば12月決算の上場会社は、経過措置により2024年12月期は、第1四半期の四半期報告書の提出と2024年1月から6月に係る改正後の半期報告書の提出が必要<sup>10</sup>であり、第3四半期から四半期報告書の提出が不要となる(【図表3】を参照)。

また、非上場会社の場合、施行日前に開始した事業年度の中間会計期間に係る半期報告書については、経過措置により、改正前の規定に基づき半期報告書を提出する(改正法 附則第3条第1項)(【図表4】を参照)。

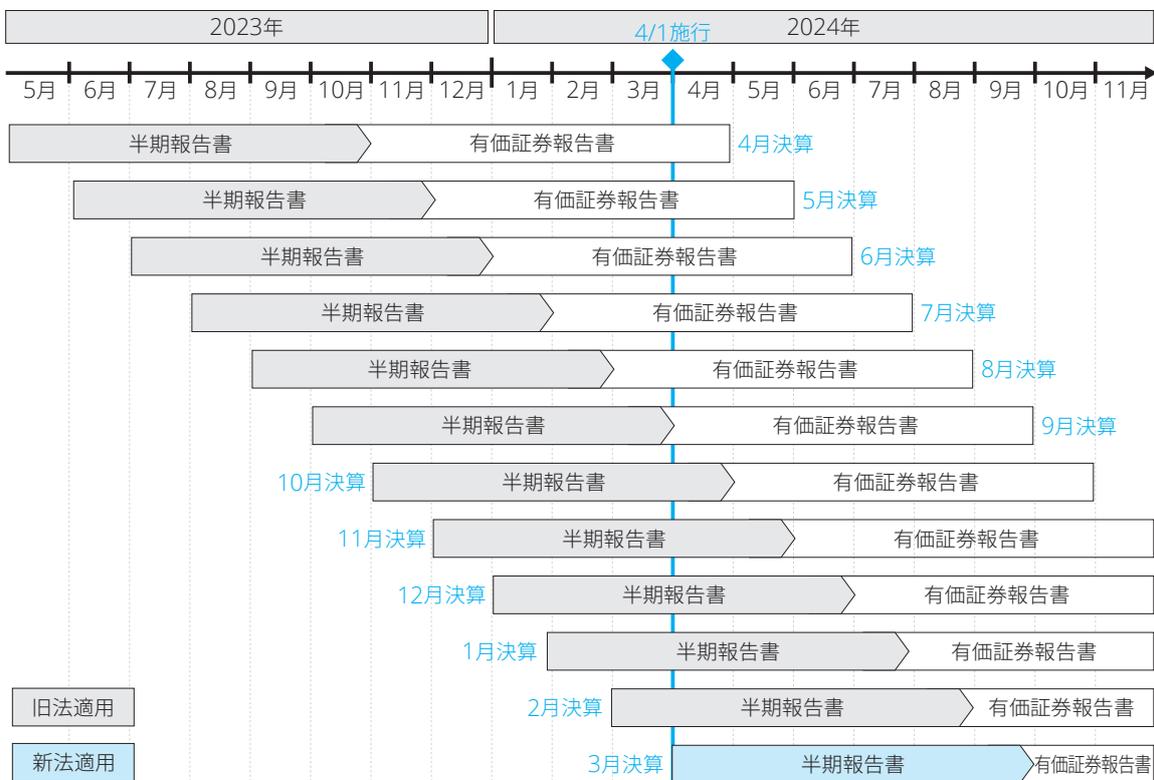
10 改正後の半期報告書の提出を最初に行うのは、2024年12月期の上場会社となる(【図表3】を参照)。

【図表3】経過措置による適用時期（四半期報告書提出会社の場合）



出所：ASBJ/SSBJオープン・セミナー2024「我が国における会計基準及びサステナビリティ開示基準の最新動向」制度・規制アップデート(1)金融庁（2024年3月8日）P.10

【図表4】経過措置による適用時期（半期報告書のみ提出会社の場合）



出所：企業会計審議会第55回監査部会「資料1事務局資料」（2023年12月14日）P.12

## 2. 半期報告書の概要

【図表5】は、本改正前後の半期報告書の概要を表にまとめたものである。

【図表5】 半期報告書の法定開示

金商法改正前	対象会社		提出書類	提出書類に含まれる連結財務諸表	適用される会計基準等	適用される保証の基準	提出期限
	上場会社等	特定事業会社を除く	四半期報告書	四半期連結財務諸表	四半期会計基準等	四半期レビュー基準	45日
	特定事業会社	四半期報告書	中間連結財務諸表	中間連結作成基準等	中間監査基準	60日	
	非上場会社	半期報告書				3カ月	
金商法改正後	対象会社 (金商法第24条の5第1項の各号)		提出書類	提出書類に含まれる連結財務諸表	適用される会計基準等	適用される保証の基準	提出期限
	上場会社等	特定事業会社を除く	半期報告書	第一種 中間連結財務諸表	中間会計基準等	期中レビュー基準	45日
		特定事業会社	半期報告書	第二種 中間連結財務諸表	中間連結作成基準等	中間監査基準	60日
	非上場会社	半期報告書	3カ月				

参考：ASBJから公表されている企業会計基準委員会研究員による解説「企業会計基準第33号「中間財務諸表に関する会計基準」等の概要」【図表2】

### (1) 半期報告書に関連する内閣府令等の改正

半期報告書の記載事項は、「内閣府令」で定める事項とされている（金商法第24条の5第1項）（【図表1】を参照）。

これに伴い、金融庁において関連する政令・内閣府令等の整備が行われた。2024年3月27日に「令和5年金融商品取引法等改正に係る政令・内閣府令案等に対するパブリックコメントの結果等について」<sup>11</sup>が公表され、「企業内容等の開示に関する内閣府令」（以下「開示府令」という）や、「財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則」（以下「財規」という）、「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「連結財規」という）等が改正された（2024年4月1日施行）。

本改正により、上場会社は、中間会計期間（6か月間）

を1つの会計期間とした中間財務諸表を作成し、半期報告書に含めて提出することが求められる<sup>12</sup>。

本改正後の財規では、改正後の半期報告書において上場会社（特定事業会社を除く）が作成する中間財務諸表を「第一種中間財務諸表」とし、従前の中間財務諸表を「第二種中間財務諸表」として区分している（連結も同様）（財規第1条第1項第2号、同第3号、連結財規第1条第1項第2号、同第3号）。すなわち、改正後は、二種類の中間財務諸表が存在する<sup>13</sup>。

以下本稿では、「第一種中間財務諸表」と「第一種中間連結財務諸表」を「第一種中間財務諸表等」といい、「第二種中間財務諸表」と「第二種中間連結財務諸表」をあわせて「第二種中間財務諸表等」という。

【参考】 第一種中間財務諸表等と第二種中間財務諸表等

<b>第一種中間財務諸表等</b>	金商法第24条の5第1項の表の第1号の中欄に掲げる事項※1に記載した半期報告書に含まれる中間財務諸表（改正前の第2四半期報告書に含まれる四半期財務諸表）
<b>第二種中間財務諸表等</b>	金商法第24条の5第1項の表の第2号又は第3号の中欄に掲げる事項※1に記載した半期報告書に含まれる中間財務諸表（改正前の半期報告書に含まれる中間財務諸表）

出所：ASBJ/SSBJオープン・セミナー2024「我が国における会計基準及びサステナビリティ開示基準の最新動向」制度・規制アップデート

11 内閣府令等の改正「令和5年金融商品取引法等改正に係る政令・内閣府令案等に対するパブリックコメントの結果等について」は、2023年12月8日に金融庁より公表された「令和5年金融商品取引法等改正に係る政令・内閣府令案等の公表」に対するパブリックコメント手続を経て公表されたものである。

12 「令和5年金融商品取引法等改正に係る政令・内閣府令案等に対するパブリックコメントの結果等について」の「(別紙1) コメント及びコメントに関する金融庁の考え方では、パブリックコメント回答No.57、58の質問「IFRS適用会社がIAS第34号「期中財務報告」に基づき、改正前の四半期報告書において3か月間と累計の損益計算書及び包括利益計算書を開示していた場合でも、累計（6か月間）の開示のみ求められるという理解で良いか」、という確認に対し「半期報告書は6ヶ月の中間会計期間を前提とした書類となる」旨の回答が金融庁より示されている。なお、IFRS適用会社がIAS34で要求される全ての開示項目を記載し、IAS34に準拠した適正表示の期中財務報告を公表する場合は、IAS34に従い3か月の会計期間の情報も合わせて開示する必要があると考えられるので留意されたい（IFRS適用会社の半期報告書における3か月情報の取扱いについては、本誌2024年6月号（Vol.574）解説「国際会計基準適用会社における四半期開示制度の見直しの影響について」を参照されたい）。

13 上場会社のうち特定事業会社では、従前の第2四半期報告書において中間財務諸表の作成が求められていた。また、非上場会社では、従前から半期報告書の提出が義務付けられており、本改正後も実質的な変更はない。

ト(1)金融庁(2024年3月8日)P.9

※1: 金商法第24条の5第1項の表については【図表1】を参照

また、本改正に伴い、「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」や「中間財務諸表等規則の用語、様式及び作成方法に関する規則」等が廃止され

るとともに、財規等に第一種中間財務諸表等及び第二種中間財務諸表等に関する規定が追加されている(【図表6】を参照)。

### 【図表6】財規、連結財規の改正

改正前

- 財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則
- 中間財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則(以下「中間財規」という)
- 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「四半期財規」という)

- 連結財務諸表の用語、様式及び作成方法に関する規則
- 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(以下「中間連結財規」という)
- 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「四半期連結財規」という)

改正後

- 財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則  
＜主な改正＞
- 「第三編 第一種中間財務諸表」を追加  
旧四半期財規の第1・第3四半期に関する規定を除き、原則、同規定を引き継ぐ
- 「第四編 第二種中間財務諸表」を追加  
原則、旧中間財規の規定を引き継ぐ

- 連結財務諸表の用語、様式及び作成方法に関する規則  
＜主な改正＞
- 「第三編 第一種中間連結財務諸表」を追加  
旧四半期連結財規の第1・第3四半期に関する規定を除き、原則、同規定を引き継ぐ
- 「第四編 第二種中間連結財務諸表」を追加  
原則、旧中間連結財規の規定を引き継ぐ

参考: ASBJ/SSBJオープン・セミナー2024「我が国における会計基準及びサステナビリティ開示基準の最新動向」制度・規制アップデート(1)金融庁(2024年3月8日)P.7、P.8

## (2) 半期報告書の記載内容

### ① 様式

上場会社(特定事業会社を含む)が提出する半期報告書は、第四号の三様式に基づき作成する(開示府令第18条第1項第1号)。

令和4年度DWG報告で提言された「半期報告書について、上場企業は従前の第2四半期における四半期報告書と同程度の記載内容を求める」旨を踏まえ、同様式は改正前の四半期報告書の記載様式であった旧第四号の三様式を基本的に踏襲している。

非上場会社が提出する半期報告書は、第五号様式に基づき作成する(開示府令第18条第1項第2号)。第五号様式は、本改正前後で実質的な変更はない。

なお、上場会社が特定事業会社の場合には、改正後の第四号の三様式(記載上の注意)(30)で、「提出会社が特定事業会社である場合には、「1 中間連結財務諸表」及び「2 その他」を「1 中間連結財務諸表」、「2 その他」、「3 中間財務諸表」及び「4 その他」とし、第五号

様式記載上の注意(25)から(36)までに準じて、中間連結貸借対照表、中間連結損益計算書及び中間連結包括利益計算書又は中間連結損益及び包括利益計算書、中間連結株主資本等変動計算書並びに中間連結キャッシュ・フロー計算書並びに中間貸借対照表、中間損益計算書、中間株主資本等変動計算書及び中間キャッシュ・フロー計算書(中間連結財務諸表を作成していない場合に限る。)を記載すること。」と規定されているため、第二種中間連結財務諸表及び第二種中間財務諸表と同様の中間財務諸表を作成することになる。

### ② 半期報告書の記載内容

第一種中間財務諸表等と第二種中間財務諸表等では、構成する財務諸表や注記の範囲が異なる。第二種中間財務諸表等には第一種中間財務諸表等には含まれない中間株主資本等変動計算書等が含まれている。以下【参考】は、日本基準を適用している会社のケースである。

#### 【参考】第一種中間財務諸表等と第二種中間財務諸表等の構成(日本基準)

<b>第一種中間連結財務諸表</b> (連結財規第1条第1項第2号)	<ul style="list-style-type: none"> <li>● 中間連結貸借対照表</li> <li>● 中間連結損益計算書及び中間連結包括利益計算書又は、中間連結損益及び包括利益計算書</li> <li>● 中間連結キャッシュ・フロー計算書</li> </ul>
<b>第一種中間財務諸表 ※1</b> (財規第1条第1項第2号)	<ul style="list-style-type: none"> <li>● 中間貸借対照表</li> <li>● 中間損益計算書</li> <li>● 中間キャッシュ・フロー計算書</li> </ul>

※1: 第一種中間連結財務諸表を作成している場合は、半期報告書において、第一種中間財務諸表の作成は不要

<b>第二種中間連結財務諸表</b> (連結財規第1条第1項第3号)	<ul style="list-style-type: none"> <li>・中間連結貸借対照表</li> <li>・中間連結損益計算書及び中間連結包括利益計算書又は、中間連結損益及び包括利益計算書</li> <li>・中間連結株主資本等変動計算書</li> <li>・中間連結キャッシュ・フロー計算書</li> </ul>
<b>第二種中間財務諸表</b> (財規第1条第1項第3号)	<ul style="list-style-type: none"> <li>・中間貸借対照表</li> <li>・中間損益計算書</li> <li>・中間株主資本等変動計算書</li> <li>・中間キャッシュ・フロー計算書※2</li> </ul>

※2：半期報告書において中間連結財務諸表を作成している場合は作成不要

### (3) 半期報告書の提出期限

上場会社（特定事業会社を除く）は、半期経過後45日以内に、上場特定事業会社は、60日以内に半期報告書を提出する（金商法第24条の5第1項の表第1号及び第2号の下欄、金融商品取引法施行令第4条の2の10第2項、3項）【図表1】を参照）。当該期限は、従前の第2四半期報告書の提出期限と同様である。

また、非上場会社は、半期経過後3ヶ月以内に半期報告書を提出する（金商法第24条の5第1項の表第3号の下欄）とされ、従前から変更はない。

### (4) 半期報告書に適用する会計基準

#### ① 第一種中間財務諸表等に適用する会計基準

2024年3月22日にASBJから、改正後の半期報告書に含まれる中間連結財務諸表又は中間個別財務諸表（以下合わせて「中間財務諸表」という）に係る会計処理及び開示を定めることを目的として、企業会計基準第33号「中間財務諸表に関する会計基準」（以下「中間会計基準」という）及び企業会計基準適用指針第32号「中間財務諸表に関する会計基準の適用指針」が公表された（以下合わせて「中間会計基準等」という）。

中間会計基準等の適用対象は、以下の通り（中間会計基準第4項）であり、第一種中間財務諸表等に適用される。

- 金商法第24条の5第1項の表の第1号に掲げる上場会社等
- 金商法第24条の5第1項のただし書きにより、同項の表の第1号に掲げる上場会社等と同様の半期報告書を提出する第3号に掲げる非上場会社

中間会計基準等は、期首から6ヶ月を1つの会計期間（中間会計期間）とする中間財務諸表に係る会計処理を定めるものであり、中間財務諸表の記載内容が従前の第2四半期報告書と同程度の記載内容となるように、基本的に企業会計基準第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」（以下合わせて「四半期会計基準等」という）の会計処理及び開示を引

き継ぐこととしている（中間会計基準BC5項）。

なお、期首から6ヶ月を1つの会計期間（中間会計期間）とする中間財務諸表に係る取扱いと、四半期会計基準等の取扱いに差異が生じる可能性がある6項目については、従来の四半期会計基準等に基づく取扱いが継続して適用可能となる取扱いを定めている（中間会計基準BC8項）。

中間会計基準等の適用時期は、改正法の適用時期と同様であり、改正後の半期報告書の提出が求められる最初の中間会計期間から適用される（中間会計基準第37項及びBC21項）。

中間会計基準については、本誌2024年6月号(Vol.574)の解説「企業会計基準第33号「中間財務諸表に関する会計基準」等の解説」を参照されたい。

#### ② 第二種中間財務諸表等に適用する会計基準

従前より特定事業会社及び非上場会社においては、中間財務諸表の作成が義務付けられており<sup>14</sup>、1998年3月に企業会計審議会が公表した「中間連結財務諸表作成基準」、「中間連結財務諸表作成基準注解」、「中間財務諸表作成基準」及び「中間財務諸表作成基準注解」（以下合わせて「中間作成基準等」という）が適用されていた。

これらの会社が作成する改正後の半期報告書に含まれる中間財務諸表、すなわち第二種中間財務諸表等については、引き続き中間作成基準等が適用される（中間会計基準BC10項）。

#### ③ 今後の基準開発の方向性

上場会社の観点からは、四半期決算短信と中間財務諸表は連続したものとして作成することから、同じ会計基準等に基づいて中間決算と四半期決算を行うべきであるとの意見が聞かれていた。また、財務諸表利用者の観点からも、四半期決算短信と中間財務諸表との間で期間比較できるように、中間決算と四半期決算は同じ会計基準等に基づいて行うべきであるとの意見が聞かれていた。

中間会計基準等の公開草案の公表時に、今後の基準開発の方向性について募集したコメントでは、いずれの意見も中間会計基準等と四半期会計基準等を統合することには反対していないものの、統一の方法に関しては様々

14 非上場会社は、半期報告書の提出にかえて四半期報告書を提出することも可能。

な意見があるため、これらの意見を踏まえて、今後検討を行う予定であるとされた<sup>15</sup>。

## (5) 金商法に基づく半期報告書の保証

### ① 半期報告書に含まれる中間財務諸表に対する保証

半期報告書に含まれる中間財務諸表は、金商法第193条の2第1項に基づく公認会計士等による監査証明を受けることが義務付けられており、第一種中間財務諸表等にはレビューが、第二種中間財務諸表等には監査が義務付けられている（「財務諸表等の監査証明に関する内閣府令」第1条第9号～第12号、第3条第1項）。

### ② 第一種中間財務諸表等に対する期中レビューの基準

半期報告書に含まれる第一種中間財務諸表等に対する期中レビューは、「期中レビュー基準」及び期中レビュー基準報告書第1号「独立監査人が実施する中間財務諸表に対するレビュー」（以下「レ基報第1号」という）に基づいて実施される。

四半期開示の見直しに伴う監査人のレビューに係る必要な対応として、2024年3月27日に企業会計審議会より、従前の四半期レビュー基準が期中レビュー基準に改訂された<sup>16</sup>。さらに、これに伴い、監査に関する品質管理基準も見直され、期中レビュー基準が準用されるよう改訂<sup>17</sup>された。

また、レ基報第1号は、金商法に基づく中間財務諸表の期中レビューを対象とした実務の指針であり、JICPAから2024年3月28日に公表されている。

期中レビュー基準は、本改正後の金商法における中間財務諸表に対するレビューのみならず、「一本化」後の四半期決算短信に添付される四半期財務諸表等に対するレビューなど、年度の財務諸表の監査を実施する監査人が行う期中レビューの全てに共通するレビューの基準とされた。

改訂前の四半期レビュー基準では、一般目的<sup>18</sup>の四半期財務諸表を対象とした適正性に関する結論<sup>19</sup>の表明の形式が規定されていたが、改訂後の期中レビュー基準で

は、一般目的の期中財務諸表を対象とした適正性に関する結論の表明を基本としつつ、一般目的の期中財務諸表又は特別目的の期中財務諸表<sup>20</sup>を対象とした、準拠性に関する結論<sup>21</sup>の表明も可能であることが明確にされた<sup>22</sup>。

なお、半期報告書に含まれる第一種中間財務諸表等に対する期中レビューは、適正性に関する結論の表明の形式によるものであり、実施する期中レビュー手続については、従前の四半期レビュー手続と原則として同様である。

期中レビュー基準及びレ基報第1号は、2024年4月1日以後開始する会計期間に係る中間財務諸表の期中レビューから適用される。

期中レビューの詳細については、本誌2024年6月号（Vol.574）解説「四半期レビュー基準の期中レビュー基準への改訂、東京証券取引所の有価証券上場規程に定める四半期財務諸表等に対する期中レビューへの実務対応（基準確定後更新）」を参照されたい。

### ③ 第二種中間財務諸表等に対する中間監査の基準

第二種中間財務諸表等に対する監査には、従前と同様に中間監査基準、監査基準報告書910「中間監査」が適用される。

## (6) 半期報告書における比較情報の取扱い

改正後の財規及び連結財規においても、当期の中間財務諸表の一部を構成するものとして、比較情報の作成が規定されている<sup>23</sup>。しかし、改正後の適用初年度においては、半期報告書に含まれる第一種中間財務諸表等の前期の比較情報は存在しない。

この点について、「令和5年金融商品取引法等改正に係る政令・内閣府令案等に対するパブリックコメントの結果について」に合わせて公表された別紙1「コメント及びコメントに関する金融庁の考え方」（以下「金融庁の考え方」という）では、以下のように、比較情報を不要とする附則は設けない（比較情報の記載は必要）旨が

15 出所：ASBJ「企業会計基準第33号「中間財務諸表に関する会計基準」等の公表」（2024年3月22日）P.5

16 「四半期レビュー基準の期中レビュー基準への改訂に係る意見書」（以下「改訂意見書」という）企業会計審議会

17 「監査に関する品質管理基準の改訂に係る意見書」企業会計審議会

18 「一般目的の期中財務諸表」とは、「例えば、幅広い利用者に対する共通するニーズを満たすべく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作成された期中財務諸表」をいう。出所：改訂意見書P.1

19 「適正性に関する結論」とは、「経営者が採用した会計方針が企業会計の基準に準拠し、それが継続的に適用されているかどうか、その会計方針の選択や適用方法が会計事象や取引の実態を適切に反映するものであるかどうかに加え、期中財務諸表における表示が利用者に理解されるために適切であるかどうかについて判断した結果」をいう。「この判断には、期中財務諸表が表示のルールに準拠しているかどうかの評価と、期中財務諸表の利用者が財政状態や経営成績等を理解するに当たって財務諸表が全体として適切に表示されているか否かについての一步離れて行う評価が含まれる。」出所：改訂意見書P.1

20 「特別目的の期中財務諸表」とは、「特定の利用者のニーズを満たすべく特別の利用目的に適合した会計の基準に準拠して作成された期中財務諸表」をいう。出所：改訂意見書P.1

21 「準拠性に関する結論」とは、「期中財務諸表が当該期中財務諸表の作成に当たって適用された会計の基準に準拠して作成されているかどうかについての結論」をいう。出所：改訂意見書P.1

22 出所：改定意見書P.2

23 財規第130条、第211条、連結財規第96条、第192条

示されている。

- ① 四半期報告書を提出していた上場会社（特定事業会社を除く）が、第一種中間財務諸表等を含む半期報告書を提出する場合
  - 四半期報告書制度から半期報告制度への移行という制度変更に伴うものであり、制度としての連続性は途絶えているが、中間会計基準等の経過措置により四半期会計基準等での処理をそのまま継続することが可能
  - したがって前第2四半期累計期間と同一の会計処理を継続していれば、前第2四半期累計期間の情報を修正することなく比較情報として掲載が可能であると考えられることから、比較情報を不要とする附則は設けない
  - 今回の改正を契機に従前とは異なる会計方針を採用した場合は、新しい中間会計基準を適用するものであるため、会計方針の変更には当たらないと考えられるが、当中間会計期間への影響が大きい場合には、追加情報として、会計基準等の改正に伴う会計方針の変更に関する注記に準じて税引前中間純損益に対する前中間会計期間における影響額などを注記することが考えられる
  - 比較情報の作成に当たっては、中間会計基準第38項<sup>24</sup>が適用されるものとする
- ② 四半期報告書を提出していた上場特定事業会社が第二種中間財務諸表等を含む半期報告書を提出する場合
  - いずれも中間作成基準等に準拠して作成されるものであり、通常は前期の情報を修正することなく比較情報として掲載可能と考えられることから、比較情報を不要とする附則は設けない
  - 今回の改正を契機に従前とは異なる会計方針を適用した場合は、会計方針の変更の注記を検討する
- ③ 半期報告書を提出していた非上場会社が第一種中間財務諸表等を含む半期報告書を提出する場合
  - 準拠する会計基準が中間作成基準等から中間会計基準に変わるが、中間会計基準は中間作成基準等より簡便的な会計処理が多く認められているものであるため、前中間会計期間と同一の会計処理を継続して

いれば、前中間会計期間の情報を修正することなく比較情報として掲載が可能であると考えられることから、比較情報を不要とする附則は設けない

- 今回の改正を契機に従前とは異なる会計方針を採用した場合は、新しい中間会計基準を適用するものであり、①と同様となる

出所：金融庁の考え方No.59～61を一部抜粋し加筆・修正

### 3. 東証における四半期開示の見直し

#### (1) 有価証券上場規程等の改正

本改正により、上場会社の第1・第3四半期の開示は、東証の規則に基づく決算短信に「一本化」された。

令和4年度DWG報告による提言<sup>25</sup>を受けて東証は、2023年6月に「四半期開示の見直しに関する実務検討会」<sup>26</sup>を設置し、「一本化」に向けた論点について検討を開始し、2023年11月22日に「四半期開示の見直しに関する実務の方針」（以下「実務の方針」という）を公表した<sup>27</sup>。

その後、実務の方針を踏まえ「金融商品取引法改正に伴う四半期開示の見直しに関する上場制度の見直し等について」<sup>28</sup>（以下「本見直し案」という）が2023年12月18日に東証から公表された。本見直し案は「一本化」後の第1・第3四半期の決算短信の取扱い（開示事項やレビュー）について、上場規程等の見直しを行うものであり、参考として「四半期財務諸表等の作成基準（暫定版）」（以下「四半期作成基準案」という）や「決算短信・四半期決算短信作成要領等（暫定版）」（以下「短信作成要領案」という）があわせて公表された。

本見直し案のパブリックコメント手続を経て、2024年3月28日に東証から「金融商品取引法改正に伴う四半期開示の見直しに係る有価証券上場規程等の一部改正について」<sup>29 30</sup>が公表され、以下の規程等が改正されている<sup>31</sup>（2024年4月1日施行）。

24 中間会計基準第38項：適用初年度においては、開示対象期間の中間財務諸表等（第8項及び第9項参照）について本会計基準を遡及適用する。

25 令和4年DWG報告P.6では、「一本化」後の決算短信について、四半期報告書の簡素化の経緯や投資家の投資判断の実務での利用状況等を踏まえた議論の結果、「今回の見直しが情報開示の後退と受け取られないようにする観点からは、原則として速報性を確保しつつ、投資家の要望が特に強い事項（セグメント情報、キャッシュ・フローの情報等）について、四半期決算短信の開示内容を追加する方向で、取引所において具体的に検討を進めることが考えられる。」という考えが示されている。

26 四半期開示の見直しに関する実務検討会は、四半期決算短信への「一本化」の具体的な方向に沿った実務の実施に向けて、投資家、上場会社、学識経験者その他の市場関係者の意見を十分に踏まえた検討を行なうために設置された有識者による検討会である。出所：東証「四半期開示の見直しに関する実務の方針」の公表について（2023年11月22日）

27 四半期開示の見直しに関する実務検討会での検討の詳細については、本誌2024年2月号（Vol.570）の解説「四半期開示の見直し～金融商品取引法の一部改正による四半期報告書の廃止と、東証における四半期開示の見直しについて～」を参照されたい。

28 <https://www.jpx.co.jp/rules-participants/public-comment/detail/d1/20231218-01.html>

29 <https://www.jpx.co.jp/rules-participants/rules/revise/mk1p77000000361t-att/gaiyo.pdf>

30 改正の新旧対照表<https://www.jpx.co.jp/rules-participants/rules/revise/>

31 東証の有価証券上場規程と同等の規則を定めている他の取引所（名古屋、福岡、札幌）においても同様の改正を行っている。

- 改正された規程等
  - ・有価証券上場規程（以下「上場規程」という）
  - ・特定上場有価証券に関する有価証券上場規程の特例
  - ・有価証券上場規程施行規則（以下「上場施行規則」という）
  - ・上場審査等に関するガイドライン
  - ・上場管理等に関するガイドライン
  - ・特定上場有価証券に関する有価証券上場規程の特例の施行規則
  - ・決算短信・四半期決算短信作成要領等（2024年4月版）（以下「短信作成要領」という）

- 新設された規程
  - ・四半期財務諸表等の作成基準（上場施行規則別添9）（以下「四半期作成基準」という）

## (2) 第1・第3四半期決算短信の開示内容

### ① 開示が義務付けられる事項

実務の方針では、「四半期報告書で開示されていた事項のうち、**投資者の要望が特に強い事項を四半期決算短信に追加**し、開示を義務付け」という基本的な考え方が示された。これを踏まえ東証は、第1・第3四半期決算短信において、以下の項目（【図表7】を参照）について開示を義務付けた（四半期作成基準第4条第2項、第5条第5項）。

【図表7】 第1・第3四半期決算短信で開示が義務付けられた事項

第1四半期決算短信及び第3四半期決算短信の主な開示内容	
サマリー情報	<ul style="list-style-type: none"> <li>・「レビューの有無」を記載する（有の場合、義務又は任意を注記事項に記載）</li> <li>・「当四半期累計期間における連結範囲の重要な変更の有無」に変更（※1）</li> </ul>
添付資料	<b>財務諸表</b> 決算短信に添付する財務諸表は、日本基準、IFRS、米国基準で取扱いに差は設けず、以下の開示を一律に義務付ける <ul style="list-style-type: none"> <li>・四半期連結貸借対照表（※2）</li> <li>・四半期連結損益計算書及び四半期連結包括利益計算書又は四半期連結損益及び包括利益計算書（※2、3）（キャッシュ・フロー計算書は、投資判断に有用な情報として、投資者ニーズに応じた開示を要請）</li> </ul>
	<b>注記事項</b> 注記事項に「セグメント情報等の注記」「キャッシュ・フローに関する注記」を追加 <ul style="list-style-type: none"> <li>・会計方針の変更、会計上の見積りの変更、修正再表示に関する注記</li> <li>・四半期特有の会計処理に関する注記</li> <li>・セグメント情報等の注記（改正後の半期報告書の注記と同水準）</li> <li>・株主資本の金額に著しい変動があった場合の注記（※4）</li> <li>・継続企業の前提に関する注記</li> <li>・キャッシュ・フローに関する注記（キャッシュ・フロー計算書を省略する場合）</li> </ul>
	<b>その他</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>・当四半期連結累計期間の経営成績等の概況（※5）</li> <li>・継続企業の前提に関する重要事象等（従前と同じ）</li> <li>・レビュー報告書（レビューを受ける場合のみ添付）</li> </ul>

※1：改正前の「重要な子会社の異動（特定子会社の異動）」から、四半期報告書に合わせて、「連結範囲の重要な変更」とすることを意味している。

※2：四半期累計期間に係る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包括利益計算書（又は四半期連結損益及び包括利益計算書）を作成していない場合には、四半期貸借対照表及び四半期損益計算書を作成する。

※3：四半期会計期間に係る連結損益計算書及び連結包括利益計算書については、改正後の半期報告書において第2四半期会計期間に関する開示はされないこと等を踏まえ、省略を認める。

※4：IFRS適用会社及び米国基準適用会社が四半期連結持分変動計算書を作成し開示する場合には、表題を含めて記載は不要（短信作成要領P.64）

※5：四半期決算の補足説明資料等（決算説明会資料など）、決算短信以外での開示を行うことも可（その場合、該当書類を参照するべき旨とその参照方法を記載）

参考：四半期作成基準第4条第2項、短信作成要領P.3、P.50～51、P.63～65、及び【ASBJ/SSBJオープン・セミナー2024我が国における会計基準及びサステナビリティ開示基準の最新動向】（2024年3月8日）東京証券取引所「四半期開示の見直しに関する東証の開示制度について」P.10

### ② 投資判断に有用と考えられる情報（任意開示事項）

第1・第3四半期決算短信の開示事項の義務付けは、四半期報告書の廃止に伴い、最低限の開示を担保する観点から行ったものである。そのため、開示にあたっては、投資判断に有用な情報を上場会社が積極的に開示す

ることが推奨されている。

短信作成要領においても、「開示が義務付けられている事項以外についても、基本的には、上場会社が投資者ニーズを適切に把握し、投資者ニーズのある事項に関して積極的に開示することが重要と考えられます」との考

えが示され、「投資判断に有用と考える情報」の具体例が記載されている。<sup>32</sup>

なお、四半期会計基準等において記載が求められている事項を自発的に開示する場合には、同会計基準等に基づき記載<sup>33</sup>する必要がある。

### (3) 第1・第3四半期決算短信の作成基準

#### ① 四半期作成基準の公表

第1・第3四半期決算短信に添付する四半期財務諸表等の作成基準として、東証より四半期作成基準が公表されている。

四半期作成基準の対象となる四半期累計期間（第2四半期累計期間を除く）又は、四半期連結累計期間（第2四半期連結累計期間を除く）に係る四半期財務諸表等は、以下とされている。

#### 【参考】四半期作成基準の対象となる四半期財務諸表等

四半期財務諸表 (第1条(3))	<ul style="list-style-type: none"> <li>・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・フロー計算書をいう</li> <li>・指定国際会計基準により作成する場合には、指定国際会計基準により作成が求められる四半期貸借対照表、四半期損益計算書及び四半期キャッシュ・フロー計算書に相当するもの並びに持分変動計算書をいう</li> </ul>
四半期連結財務諸表 (第1条(5))	<ul style="list-style-type: none"> <li>・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包括利益計算書又は四半期連結損益及び包括利益計算書並びに四半期連結キャッシュ・フロー計算書をいう</li> <li>・指定国際会計基準等により作成する場合には、当該指定国際会計基準等により作成が求められる四半期連結貸借対照表、四半期連結損益計算書、四半期連結包括利益計算書及び四半期連結キャッシュ・フロー計算書に相当するもの並びに持分変動計算書をいう</li> </ul>
四半期財務諸表等 (第1条(4))	<ul style="list-style-type: none"> <li>・四半期財務諸表及び四半期連結財務諸表等又は四半期累計期間に係る財務書類をいう</li> </ul>

#### ② 四半期財務諸表等の作成基準の概要

第1・第3四半期決算短信に添付する四半期財務諸表等は、四半期作成基準に準拠して作成する（上場施行規則第405条）。四半期作成基準では、ASBJが定めた「四半期財務諸表に関する会計基準」（以下「四半期会計基準」という）等に準拠して作成する（四半期作成基準第4条第1項）とされ、改正前の四半期財務諸表等の作成実務を踏襲できるように規定している。

#### 四半期作成基準の概要

第1条（定義）

第2条（四半期財務諸表等作成の一般原則）

第1項：原則として財務諸表等及び中間財務諸表等の作成に当たって適用される会計方針に準拠して作成

第2項：会計方針は、正当な理由により変更を行う場合を除き、継続して適用

第3項：表示方法は、正当な理由により変更を行う場合を除き、継続して適用

第3条（比較情報の作成）

第4条（四半期財務諸表等の作成）

第1項

第1号：四半期会計基準に準拠して作成

第2号：継続企業の前提に関する注記（財規、同ガイドラインを準用）

第3号：追加情報の注記

第4号：その他の事項は一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に準拠

第2項

●前項の規定にかかわらず、次に掲げる事項以外の事項については、記載を省略することができる →第1号～第10号、本章(2)第1・第3四半期決算短信の開示内容【図表7】参照

第5条（指定国際会計基準等に係る四半期財務諸表等）

第1項～第4項

●IFRS等を適用している場合の、連結財規等の準用

第5項

●IFRS等を適用している場合も、四半期作成基準第4条第2項に相当するもの以外の事項については、記載を省略することができる

第6条（外国会社の四半期財務諸表等）

四半期作成基準案からの主な変更として、第3条（比較情報の作成）と第6条（外国会社の四半期財務諸表等）の追加がある。第3条の追加により、第1・第3四半期決算短信に添付する四半期財務諸表等は、比較情報を含めて作成することが明確にされた。

なお、四半期作成基準第2条の、会計方針の継続性や

<sup>32</sup> 短信作成要領P.65～66

<sup>33</sup> 四半期作成基準第4条第1項及び短信作成要領P.65「その他の事項」の開示・記載上の注意参照

表示方法の継続性について、東証から以下のような考え方が示されているので参考にされたい。

#### 会計方針の継続性の対象期間

- 四半期作成基準第2条第2項の会計方針の継続性は、前年度に係る財務諸表等、直前の中間会計期間に係る中間財務諸表等及び直前の四半期会計期間における四半期累計期間に係る四半期財務諸表等を作成するために採用した会計方針との継続性を求める

#### これまでの四半期財務諸表等の会計方針の継続性

- 四半期作成基準に基づき、引続き四半期会計基準に準拠して四半期財務諸表等が作成されることになるため、従前の四半期財務諸表等の作成にあたり適用していた会計方針は、正当な理由により変更を行う場合を除き、継続して適用することが考えられる

#### 表示方法の継続性

- 四半期作成基準第2条第3項の表示方法の継続性には、同第4条第2項の記載の省略に関する四半期財務諸表間の継続性を含む
- 投資判断に有用と考えられる情報として、投資者ニーズに応じて積極的に開示する事項についても、四半期作成基準第2条第3項の表示方法の継続性が適用される
- この場合において、事業内容又は事業環境が変化した場合や、投資者ニーズの変化を識別した場合には、正当な理由に該当すると考えられる
- 事業内容又は事業環境の変化や投資者ニーズの変化等がない限りみだりに変更すべきではなく、また、開示項目を含む表示方法を変更した場合には、その旨記載することも考えられる
- 財務報告の枠組みについても、四半期作成基準第2条第3項の継続性が適用されるが、ファイナンス等のコーポレート・アクションに応じて上場会社の判断によって適用する枠組みを切り替えることは、正当な理由に該当すると考えられる

出所：「金融商品取引法改正に伴う四半期開示の見直しに関する上場制度の見直し等について」に寄せられたパブリック・コメントの結果について（以下「東証コメント結果」という）No.21～25を抜粋し一部加筆修正

また、IFRS適用会社における扱いについても、東証から以下のような考え方が示されている。

#### IFRS適用会社における四半期会計期間の扱い

- 四半期作成基準第5条第1項又は第2項に準拠して作成する場合には、IAS第34号に準拠することになるため、四半期累計期間だけでなく四半期会計期間に係る四半期損益計算書及び四半期包括利益計算書の記載も必要になる。
- 四半期作成基準第5条第5項に準拠する場合には、四半期会計期間に係る四半期損益計算書及び四半期包括利益計算書を省略することができる

IFRS適用会社における「国際会計基準に準拠して四半期連結財務諸表を作成している旨の注記」の記載の要否

- 四半期作成基準第5条第5項に準拠して記載事項の省略を行う場合、「国際会計基準に準拠して四半期連結財務諸表を作成している旨の注記」は省略可能である

出所：東証コメント結果No.26、28、33を抜粋して、一部加筆修正

## (4) 第1・第3四半期決算短信のレビュー

### ① レビューの一部義務付け

第1・第3四半期決算短信の公認会計士又は監査法人（以下「公認会計士等」という）によるレビューは、原則として任意とされた。

東証は実務の方針で示された【基本的な考え方】<sup>34</sup>を踏まえて、上場規程及び上場施行規則の改訂を行い、レビューを義務付ける要件等を規定した（上場規程第404条第3項、同第4項、第438条第2項、上場施行規則第405条第2項）。

#### 義務付けの要件（上場施行規則第405条第2項）

- 以下のいずれかの要件に該当した場合、要件該当以後に開示される第1・第3四半期決算短信に添付される四半期財務諸表等に対して、公認会計士等のレビューを受けることが義務付けられる
- なお、要件該当後に提出される有価証券報告書及び内部統制報告書において、以下の要件のいずれにも該当しない場合には、レビューの義務付けは解除される

#### 【要件】

- a 直近の有価証券報告書、半期報告書又は四半期決算短信（レビューを受ける場合）において、無限定適正意見（無限定の結論）以外の監査意見（レビューの結論）が付される場合
- b 直近の内部統制監査報告書において、無限定適正意見以外の監査意見が付される場合
- c 直近の内部統制報告書において、内部統制に開示すべき重要な不備がある場合
- d 直近の有価証券報告書又は半期報告書が当初の提出期限内に提出されない場合
- e 当期の半期報告書の訂正を行う場合であって、訂正後の中間財務諸表に対して期中レビュー報告書が添付される場合

※ aとcについては、直近の有価証券報告書、半期報告書若しくは四半期決算短信（レビューを受ける場合）又は内部統制報告書の訂正を行い、訂正後の報告書等において要件に該当する場合を含む

※ dとeについては、財務諸表の信頼性の観点から問題がないことが明らか場合として、取引所が認める場合を除く

出所：短信作成要領P.51

34 実務の方針では、レビューの一部義務付けについて【基本的な考え方】として、「1Q・3Q四半期決算短信について監査人によるレビューは原則任意とする。ただし、会計不正等により、財務諸表の信頼性確保が必要と考えられる場合に、監査人によるレビューを義務付け。その際、上場会社・監査人における予見可能性の観点から、義務付けの要件を明確に規定する。具体的には、会計不正等を踏まえた監査人の意見や金商法上の経営者による財務報告に係る内部統制の評価、監査人の監査・レビューが求められる法定開示書類の提出状況等をその要件とする。」が示された。出所：実務の方針P.16

## ② レビューの実施者について（任意レビューを含む）

レビューを受ける場合には、年度財務諸表等の監査証明等を行う公認会計士等によるレビューを受けることとされた。

東証は実務の方針<sup>35</sup>を踏まえて、以下のような上場規程及び上場施行規則の改正を行った。

### レビューの実施者及びレビュー報告書の決算短信への添付（上場規程第404条第4項、第438条第2項、上場施行規則第405条第3項）

- 第1・第3四半期決算短信に添付される四半期財務諸表等に対してレビューを受ける場合には、有価証券報告書又は半期報告書に記載される財務諸表等又は中間財務諸表等の監査証明等を行う公認会計士等によるレビューを受ける
- 四半期財務諸表等の監査証明は、財務諸表等の監査証明に関する内閣府令第3条第4項の期中レビュー<sup>36</sup>基準に従って実施されたレビューの結果に基づいて当該公認会計士等が作成したレビュー報告書により行うものとし、当該レビュー報告書について第1・第3四半期決算短信への添付が必要

出所：短信作成要領P.51

## ③ レビューの基準について

第1・第3四半期決算短信に添付する四半期財務諸表等にレビューを行う場合、「期中レビュー基準」及び期中レビュー基準報告書第2号「独立監査人が実施する期中財務諸表に対するレビュー」（以下「レ基報第2号」という）に基づいて実施される。

期中レビュー基準は、金商法に基づく半期報告書に対するレビューや、第1・第3四半期の決算短信に対するレビューなど、年度の財務諸表の監査を実施する監査人が行う期中レビューの全てに共通するレビューの基準である（期中レビュー基準については、本稿「2. 半期報告書の概要(5)金商法に基づく半期報告書の保証」を参照）。

また、レ基報第2号は、JICPAが新設した金商法に基

づく期中レビュー以外の期中レビューを対象とした実務の指針である（2024年3月28日公表、2024年4月1日以後開始する会計期間に係る期中財務諸表の期中レビューから適用）。

レビューを実施する場合の結論には、適正表示に関する結論と準拠性に関する結論があり（本稿「2.半期報告書の概要(5)金商法に基づく半期報告書の保証」参照）、第1・第3四半期決算短信に添付する四半期財務諸表等の開示内容に応じて適正表示に関する結論なのか、準拠性に関する結論なのか異なる<sup>37</sup>。

本改正前の四半期報告書は、適正表示に関する結論を表明するためのレビュー（以下「適正性レビュー」という）が行われていたが、改正後の第1・第3決算短信のレビューにおいては、準拠性に関する結論を表明するためのレビューが想定されている。

これは第1・第3四半期決算短信に添付する四半期財務諸表等が、改正後の財規等に準拠しつつ、開示の省略を認めている（四半期作成基準第4条第2項の記載の省略に関する規定の適用）ためである。

ただし、企業会計審議会監査部会におけるレビュー基準の見直しの検討を踏まえ、東証より「四半期財務諸表等を四半期会計基準等に準拠して作成する場合（四半期作成基準第4条第1項）、すなわち四半期会計基準で求められる全ての注記を記載する場合には、「適正性レビューとなることが想定される」との考えが示されている<sup>38</sup>。

IFRSや米国基準適用会社の場合も、四半期作成基準第5条第5項により四半期作成基準第4条第2項に相当するもの以外の事項については、記載を省略することができる。但し、IFRS適用会社においては、四半期財務諸表がIAS34に従って作成された場合のみ、適正性に関する結論の表明が可能と考えられる。詳細については、本誌2024年6月号（Vol.574）解説「国際会計基準適用会社における四半期開示制度の見直しの影響について」を参照されたい。

35 「第1・第3四半期決算短信のレビュー（任意のレビューを含む）を実施する場合、年度の監査人と同一の監査人による、企業会計審議会の策定するレビューの基準及びJICPAにおける実務指針に基づくレビューを求める。」出所：実務の方針P.16

36 改正案の文章の下線部が、基準の確定に伴い確定時に変更されている（改正案「一般に公正妥当と認められる監査の基準に従って・・・」）。

37 準拠性の枠組みか、適正表示の枠組みかは、契約で事前に定める。

38 出所：ASBJ/SSBJオープン・セミナー2024「我が国における会計基準及びサステナビリティ開示基準の最新動向」「四半期開示の見直しに関する東証の開示制度について」（2024年3月8日）P.15

【図表8】適正性と準拠性のレビューの概要比較

		適正性に関する結論	準拠性に関する結論
財務報告の枠組み		適正表示	準拠性
保証水準		いずれの枠組みによるレビューも保証水準は同じ（限定的保証 <sup>39</sup> ）	
レビュー手続	（共通）	個々の事項に準拠しているかどうかについて、主として質問及び分析の手続等（必要に応じて追加的な手続）を実施	
	（相違）	財務諸表の全体的な表示、構成及び内容が、「適正に」表示されているかという観点での検討	左記の観点は不要

参考：JICPA「東京証券取引所『四半期開示の見直しに関する実務の方針』の公表について（お知らせ）」（2023年11月22日）及び実務の方針P.18

第1・第3四半期財務諸表等の2つの財務報告の枠組み（一般目的の財務報告の枠組み/特別目的の財務報告の枠組み、適正表示の枠組み/準拠性の枠組み）や適正性に関する結論と準拠性に関する結論を表明する場合の期中レビュー手続の違い等については、JICPAから期中レビュー基準報告書第2号実務ガイダンス第1号「東京証券取引所の有価証券上場規程に定める四半期財務諸表等に対する期中レビューに関するQ&A（実務ガイダンス）」が公表されているので参考にされたい。

## （5）第1・第3四半期決算短信の開示タイミング

### ① 第1・第3四半期決算短信の開示時期

東証は、第1・第3四半期決算短信の開示について、短信作成要領にて以下の考え方を示している。

<ul style="list-style-type: none"> <li>●第2四半期（中間期）を除く四半期累計期間（以下「第1・第3四半期」という）に係る決算の内容の開示については、通期及び第2四半期（中間期）とは異なり、有価証券報告書や半期報告書などの法定開示に対する速報としての位置づけではないことを踏まえ、「決算発表の早期化の要請」の対象とはしない</li> <li>●上場会社は、決算の内容が定まったときに、その内容を直ちに開示することが義務付けられている<sup>40</sup>が、半期報告書の法定提出期限に準じて、各四半期終了後45日以内に開示することを原則とする</li> <li>●第1・第3四半期決算短信の開示時期が、四半期末日後45日を超えることが見込まれる場合又は超えることとなった場合には、直ちにその理由等を開示する</li> <li>●第1・第3四半期末後45日を超える見込みとなった場合には、速やかに東証の上場担当者まで連絡をする<sup>41</sup></li> </ul>
---

出所：短信作成要領P.4 1(2)① [第1・第3四半期決算短信の開示時期について]

なお、第1・第3四半期決算短信においても、投資判断を誤らせるおそれのない場合には、四半期決算短信の開示を早期化するため一部の事項（例えば、サマリー情

報や四半期連結財務諸表）について先行して開示することができる。その場合、準備が整い次第直ちにその他の開示が義務付けられている事項及び投資者ニーズに応じて開示を行う事項について開示する（短信作成要領P.50「4.(1)②第1・第3四半期決算短信において記載が義務付けられている事項」を参照）。

### ② レビューを受ける場合の「決算の内容が定まった」と判断する時点

東証は、第1・第3四半期決算短信にレビューを受ける場合の「決算の内容が定まった」と判断する時点について、短信作成要領にて以下の考え方を示している。

監査人のレビューを義務で受ける場合	信頼性確保の観点からレビューが義務付けられている趣旨に鑑み、 <b>レビューが完了次第</b> 、第1・第3四半期決算短信を開示することを原則とする
監査人のレビューを任意で受ける場合	<ul style="list-style-type: none"> <li>・この場合の開示時期については、<b>レビューが完了する前とするか、レビューが完了次第とするか、各上場会社において判断する<sup>42</sup></b>こととする</li> <li>・レビューが完了する前とする場合、レビュー完了次第、改めてレビュー報告書を添付した第1・第3四半期決算短信の開示が必要となる（※1）</li> </ul>

出所：短信作成要領P.4「1(2)① [第1・第3四半期決算短信の開示時期について]

※1：レビュー完了後に改めて第1・第3四半期決算短信の開示を行う場合には、決算短信の内容に変更がない場合でも、レビュー報告書を添付した四半期決算短信全文の開示を求める旨が、東証コメント結果（No.67～68）で示されている。

## （6）四半期決算短信に関するエンフォースメント

第1・第3四半期の開示は、東証の規則に基づく四半期決算短信に「一本化」されたため、エンフォースメン

<sup>39</sup> 保証業務は、保証業務リスクの程度により、合理的保証と限定的保証に分類される。レビュー業務は限定的保証業務に分類され、有価証券報告書に対する監査は、合理的保証業務に分類される。

<sup>40</sup> 上場規程第404条第1項、第2項

<sup>41</sup> 下線部が、短信作成要領案から、短信作成要領公表時に追加されている。

<sup>42</sup> 決算短信の開示の実務では、取締役会で決算短信を承認後、同日に開示を行うことが一般的と思われるが、取締役会にレビュー前のものを諮るのか、レビュー後のものを諮るのか、各上場会社が判断することになると考えられる。

トに関する金商法の規定の適用対象外となる。

令和4年度DWG報告におけるエンフォースメントについての提言<sup>43</sup>を受けて、実務の方針においても「取引所における開示に係る審査にあたっては、上場会社への確認が基本となるが、取引所において、エンフォースメントをより適切に実施していくため、監査人との連携を強化し、会計不正の概要を早期に把握できる仕組みを構築、法令上の不公正取引（風説の流布）の禁止についても、適切に理解されるよう周知を行う」という【基本的な考え方】が示された。

これを踏まえて東証は、上場規則の実効性確保のため上場規程等の改正等を行った。

#### 上場規則の実効性確保のための改正概要

- 上場会社による調査及び調査結果の報告（上場規程第415条第2項）  
会計不正等の疑義が生じた場合など、東証が必要と認める場合には、上場会社に対して、必要な調査及び調査結果の報告を求めることができる旨上場規則で明示
- 公認会計士等との情報連携の強化（上場規程第511条）  
東証が公認会計士等へのヒアリングを求める場合の上場会社の協力義務に関する上場規則（上場規程第604条）について、その適用範囲を上場廃止に係る該当性の判断に必要と認める場合から、会計不正等が生じ、実効性確保措置の検討に必要と認める場合に拡大
- 特別注意銘柄の指定要件の追加（上場規程第503条第1項第2号c）  
特別注意銘柄の指定要件として、四半期累計期間（第2四半期を除く）に係る四半期財務諸表等にレビュー報告書が添付される場合であって、当該レビュー報告書に「否定的結論」又は「結論を表明しない」旨が記載されたときを追加

出所：実務の方針P.20、及び「金融商品取引法改正に伴う四半期開示の見直し等に係る有価証券上場規程等の一部改正について」（2024年3月28日）P.2～3を一部加筆・修正

## (7) 見直し後の第2四半期の取り扱い

四半期開示見直し後も半期報告書の提出による法定開示が存続するため、決算短信の取扱いは従前から変更はない。

東証は実務の方針を踏まえて、短信作成要領において以下のような考えを示している。

- 第2四半期（中間期）決算短信は、半期報告書の法定開示に先立って決算の内容を迅速に開示する役割を担っており、速報性が求められる事項に限定して記載を要請<sup>44</sup>（従来から変更なし）
- 決算の内容が定まったときに、その態様を直ちに開示することが義務付けられており、また遅くとも半期報告書の提出までには開示を行う
- 第2四半期（中間）決算短信は、監査もしくはレビューの対象外
- 第2四半期の決算短信の開示資料名は、「第2四半期（中間期）決算短信」とする

出所：短信作成要領 P.4、P.38、P.47を抜粋して一部加筆

## まとめ

四半期開示制度の見直し後、上場会社における提出書類の概要をまとめたのが【図表9】である。

<sup>43</sup> 令和4年度DWG報告P.8では「「一本化」後の四半期決算短信の虚偽記載に対しては、まず取引所において、エンフォースメントをより適切に実施していくことが考えられる。」とした上で「法令上のエンフォースメントについては、（中略）これまで四半期報告書のみを対象とした課徴金納付命令は極めて少ないことや、第1・第3四半期報告書廃止後の半期報告書及び有価証券報告書において法令上のエンフォースメントが維持されることを踏まえると、現時点では、これを不要とすることが考えられる。」との考えが示されている。出所：第1回実務検討会資料3（2023年6月29日）P.17「DWG報告の内容＜虚偽記載に対するエンフォースメント＞（DWG方向で示された方向性）」

<sup>44</sup> 第2四半期決算短信の開示内容においては、第1・第3四半期決算短信で追加される事項について、「開示の義務付けはせず、速報性と投資者ニーズを踏まえ、各社の判断」としている（実務の方針）

【図表9】 改正後に上場会社に求められる開示書類等

	第1四半期及び第3四半期	中間期	
		上場会社(特定事業会社以外)	上場会社(特定事業会社)
法令/規則等	取引所規則	金商法(法定開示)	
提出書類	四半期決算短信	半期報告書 ※1	半期報告書 ※1
提出書類に含まれる財務情報	四半期連結財務諸表 特定の財務諸表及び注記以外は省略可能	第一種中間連結財務諸表 (第一種中間財務諸表) 改正前の第2四半期報告書と同程度の記載内容 第一種中間連結財務諸表を作成している場合は、第一種中間財務諸表の作成は不要	第二種中間連結財務諸表 第二種中間財務諸表 改正前の中間財務諸表と同程度の記載内容
適用される会計の基準	四半期作成基準 ※四半期会計基準を参照している	中間会計基準等 ※四半期会計基準の会計処理等を基本的に引継ぐ	中間連結作成基準等
保証	レビュー 原則任意(一定の要件を満たす場合 レビューを義務付け)	レビュー	中間監査
適用される保証の基準	・期中レビュー基準 ・期中レビュー基準報告書第2号「独立監査人が実施する期中財務諸表に対するレビュー」	・期中レビュー基準 ・期中レビュー基準報告書第1号「独立監査人が実施する中間財務諸表に対するレビュー」	中間監査基準 監査基準報告書910「中間監査」
提出期限	45日以内	45日以内	60日以内

※1 中間期の決算短信（「第2四半期（中間期）決算短信」）はこれまで通り開示する

## おわりに

四半期開示の見直しに関連する基準等の最終改正が、金商法施行日の直前に多数公表されている。改正後

の開示書類の検討に事前に十分な時間を確保することが難しい状況下、本稿が少しでも皆様の実務の参考になれば幸いである。

以上

# 企業会計基準第33号「中間財務諸表に関する会計基準」等の解説

公認会計士 さとう ゆうすけ 佐藤 勇介

## 1. はじめに

企業会計基準委員会（以下「ASBJ」という。）より、2024年3月22日に、企業会計基準第33号「中間財務諸表に関する会計基準」（以下「中間会計基準」という。）及び企業会計基準適用指針第32号「中間財務諸表に関する会計基準の適用指針」（以下「中間適用指針」という。）が公表された<sup>1</sup>。なお、本稿ではこれらを合わせて「中間会計基準等」という。

本稿では、中間会計基準等について解説する。

## 2. 中間会計基準等の公表の経緯

2022年12月に公表された金融審議会ディスクロージャーワーキング・グループ報告（以下「DWG報告」という。）において、四半期開示の見直しとして、上場企業について金融商品取引法上の四半期開示義務（第1四半期及び第3四半期）を廃止し、取引所規則に基づく四半期決算短信に「一本化」すること及び開示義務が残る第2四半期報告書を半期報告書として提出することが示された。当該DWG報告に沿って2023年3月に金融商品取引法等の一部を改正する法律案（以下「改正案」という。）が国会に提出され、2023年11月に「金融商品取引法等の一部を改正する法律」（令和5年法律第79号）（以下「改正法」という。）として成立し、これにより金融商品取引法（昭和23年法律第25号）（以下「金融商品取引法」という。）が改正された。

この改正案において施行日が2024年4月1日とされていたことから、2023年5月に開催された第502回企業会計基準委員会において、四半期報告書制度の見直しへの対応を検討することが決定され、改正案の成立を前提に、改正後の金融商品取引法の半期報告書に含まれる中間財務諸表に関する会計基準の検討が行われ、2023年12月15日に公開草案を公表した。公開草案に寄せられた意見を踏まえて検討がなされ、公開草案の内容を一部修正したうえで、中間会計基準等が公表された。

## 3. 中間会計基準等の概要

### (1) 開発にあたっての基本的な方針

中間会計基準等が適用される中間財務諸表を含む半期報告書制度の概要は、次のとおりである（中間会計基準BC3項）。

- ① 半期報告書では中間会計期間（6か月間）を1つの会計期間とした中間財務諸表を作成する。
- ② 従前の四半期報告書と同様に、中間会計期間終了後、45日以内の政令で定める期間内での提出が求められる。
- ③ 「財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則」及び「連結財務諸表の用語、様式及び作成方法に関する規則」の改正案は、DWG報告「上場企業の半期報告書については、現行と同様、第2四半期報告書と同程度の記載内容とする」に基づき作成されている。

上記を踏まえ、中間財務諸表の記載内容が従前の第2四半期報告書と同程度の記載内容となるように、基本的に企業会計基準第12号「四半期財務諸表に関する会計基準」（以下「四半期会計基準」という。）及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「四半期適用指針」という。）また、四半期会計基準と合わせて「四半期会計基準等」という。）の会計処理及び開示が引き継がれている（中間会計基準BC5項）。

ただし、期首から6か月間を1つの会計期間（中間会計期間）とした場合と、四半期会計基準等に従い第1四半期決算を前提に第2四半期の会計処理を行った場合とで差異が生じる可能性がある次の項目については、改正後の金融商品取引法の成立日から施行日までの期間が短期間であることから、会計処理の見直しにより企業の実務負担が生じないよう従来の四半期での実務が継続して適用可能となる取扱いが定められた（中間会計基準BC8項）。このうち、以下の③から⑥については、経過措置（中間適用指針61項から64項）が設けられた。

- ① 原価差異の繰延処理（中間会計基準17項）
- ② 子会社を取得又は売却した場合等のみなし取得日又はのみなし売却日（中間会計基準20項）
- ③ 有価証券の減損処理に係る中間切放し法（中間適用

<sup>1</sup> リンク先のASBJのウェブサイト参照のこと。  
([https://www.asbj.jp/accounting\\_standards/y2024/2024-0322.html](https://www.asbj.jp/accounting_standards/y2024/2024-0322.html))

指針4項)

- ④ 棚卸資産の簿価切下げに係る切放し法（中間適用指針7項）
- ⑤ 一般債権の貸倒見積高の算定における簡便的な会計処理（中間適用指針3項）
- ⑥ 未実現損益の消去における簡便的な会計処理（中間適用指針28項）

## (2) 範囲

中間会計基準等は、次の会社が半期報告書制度に基づき中間財務諸表を作成する場合に適用される。（中間会計基準4項）。

- ・金融商品取引法第24条の5第1項の表の第1号に掲げる上場会社等
- ・金融商品取引法第24条の5第1項ただし書きにより、同項の表の第1号に掲げる上場会社等と同様の半期報告書を提出する第3号に掲げる非上場会社

なお、従前より特定事業会社及び四半期財務諸表を提出していない非上場会社においては中間財務諸表の作成が義務付けられ、当該中間財務諸表には、1998年3月に企業会計審議会が公表した「中間連結財務諸表作成基

準」、「中間連結財務諸表作成基準注解」、「中間財務諸表作成基準」及び「中間財務諸表作成基準注解」（以下合わせて「中間連結作成基準等」という。）が適用されている。これらの会社が作成する中間財務諸表については、引き続き中間連結作成基準等が適用される（中間会計基準BC10項）。

ここで、金融商品取引法の改正に伴い、2024年3月27日に「企業内容等の開示に関する内閣府令等の一部を改正する内閣府令」が公布され、「連結財務諸表の用語、様式及び作成方法に関する規則」及び「財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則」等が改正されている。これらの改正では、従前の四半期連結財務諸表に相当する財務諸表を第1種中間連結財務諸表、従前の中間連結財務諸表に相当する財務諸表を第2種中間連結財務諸表として中間財務諸表の作成方法等を含め規定している。なお、中間会計基準等は、第1種中間財務諸表に適用される。

この結果、金融商品取引法改正前後の中間会計期間（改正前の第2四半期を含む）に求められる提出書類と適用される会計基準等の関係は【図表1】のとおりである。

【図表1】金融商品取引法の改正前後の中間会計期間に求められる提出書類等

### ①金融商品取引法の改正前

対象会社（*1）		提出書類	提出書類に含まれる連結財務諸表	適用される会計基準等
上場会社等	特定事業会社を除く	四半期報告書	四半期連結財務諸表	四半期会計基準等
	特定事業会社	四半期報告書	中間連結財務諸表	中間連結作成基準等
非上場会社		半期報告書		

(\*1) 非上場会社は、任意に四半期報告書を提出することができ、その場合は半期報告書の提出は不要とされた。なお、非上場会社のうち特定事業会社が四半期報告書を提出する場合、中間連結財務諸表を含めることとされた。

### ②金融商品取引法の改正後

対象会社（*2） （金商法第24条の5第1項の各号）		提出書類	提出書類に含まれる連結財務諸表（*4）	適用される会計基準等
上場会社等	特定事業会社を除く	半期報告書	第一種中間連結財務諸表	中間会計基準等
	特定事業会社（*3）	半期報告書	第二種中間連結財務諸表	中間連結作成基準等
非上場会社		半期報告書		

(\*2) 非上場会社のうち特定事業会社以外の会社は、上場会社等（特定事業会社を除く）と同様の情報（第一種連結中間財務諸表を含む）を作成し、それを含めた半期報告書を提出することができる。また、非上場会社のうち特定事業会社は、上場特定事業会社と同様の情報（第二種連結中間財務諸表を含む）を作成し、それを含めた半期報告書を提出することができる（金融商品取引法24条の5第1項ただし書）。

(\*3) 特定事業会社とは、銀行業法2条2項に定める銀行業等、保険業法2条第1項に定める保険業等、信用金庫法54条に定める業務に係る事業などを行う会社をいう（企業内容等の開示に関する内閣府令18条2項）<sup>2</sup>

(\*4) 連結財務諸表の用語、様式及び作成方法に関する規則1条1項2号及び3号

参考：ASB)から公表されている企業会計基準委員会研究員による解説「企業会計基準33号「中間財務諸表に関する会計基準」等の概要」[図表2]

<sup>2</sup> 企業内容等の開示に関する内閣府令の一部改正、第4号の3様式の記載上の注意(5)aにおいて、同改正18条第2項に定める事業を行う会社を特定事業会社と定義している。上記改正については、(<https://www.fsa.go.jp/news/r5/sonota/20240327/20240327.html>)の金融庁のウェブサイトを参照のこと。

### (3) 中間財務諸表の範囲等

DWG報告に基づき、上場企業の半期報告書については、従前の第2四半期報告書と同程度の記載内容であることを基本として、「財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則」及び「連結財務諸表の用語、様式及び作成方法に関する規則」の改正案が作成された（中間会計基準BC3項(3)）。これを踏まえ、中間財務諸表の範囲及び開示対象期間は、四半期会計基準の考え方が踏襲されている（中間会計基準6項及びBC11項）。

- ・中間連結財務諸表の範囲（中間会計基準6項）

1計算書方式による場合	2計算書方式による場合
<ul style="list-style-type: none"> <li>・中間連結貸借対照表</li> <li>・中間連結損益及び包括利益計算書</li> <li>・中間連結キャッシュ・フロー計算書</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>・中間連結貸借対照表</li> <li>・中間連結損益計算書</li> <li>・中間連結包括利益計算書</li> <li>・中間連結キャッシュ・フロー計算書</li> </ul>

- ・中間個別財務諸表の範囲（中間会計基準7項）

<ul style="list-style-type: none"> <li>・中間個別貸借対照表</li> <li>・中間個別損益計算書</li> <li>・中間個別キャッシュ・フロー計算書</li> </ul>
---

ただし、中間連結財務諸表を開示する場合には、中間個別財務諸表の開示は要しない。

#### 【図表2】 項目別の会計処理の定め

項目	会計処理の定め
債権	・一般債権の貸倒見積高の算定における簡便的な会計処理（中間適用指針3項）
有価証券	・有価証券の減損処理に係る中間切放し法と中間洗替え法（中間適用指針4項） ・市場価格のない株式等の減損処理（中間適用指針5項）
棚卸資産	・実地棚卸の省略（中間適用指針6項） ・棚卸資産の簿価切下げに係る洗替え法と切放し法（中間適用指針7項） ・棚卸資産の簿価切下げにあたっての簡便的な会計処理（中間適用指針8項） ・原価差異の配賦方法における簡便的な会計処理（中間適用指針9項）
経過勘定項目	・経過勘定項目の処理方法（中間適用指針10項）
固定資産	・減価償却費の算定における簡便的な会計処理：合理的な予算制度の利用（中間適用指針11項） ・減価償却費の算定における簡便的な会計処理：定率法を採用している場合（中間適用指針12項） ・減損の兆候（中間適用指針13項）
売上原価	・原価差異の繰延処理（固定資産17項）
税金費用	・年度決算と同様の方法による税金費用の計算における簡便的な取扱い（中間適用指針14項） ・繰延税金資産の回収可能性の判断における簡便的な取扱い（中間適用指針15項及び16項） ・税引前中間純利益に年間見積実効税率を乗じて計算する中間特有の会計処理（中間適用指針17項及び18項） ・重要性が乏しい連結会社における簡便的な会計処理（中間適用指針19項） ・中間連結財務諸表における法人税等の会計処理（中間適用指針20項） ・中間連結財務諸表における未実現利益消去に係る税効果（中間適用指針21項）
退職給付	・退職給付に係る負債（中間適用指針23項から25項）
中間連結財務諸表における会計処理	・子会社の中間会計期間の末日が中間連結決算日と異なる場合の取扱い（固定資産19項） ・子会社を取得又は売却した場合等のみなし取得日又はみなし売却日（固定資産20項） ・連結会社相互間の債権債務及び取引の相殺消去における簡便的な会計処理（中間適用指針26項及び27項） ・未実現損益の消去における簡便的な会計処理（中間適用指針28項）

- ・中間財務諸表等の開示対象期間（中間会計基準8項及び9項）

<ul style="list-style-type: none"> <li>・中間会計期間の末日の中間貸借対照表及び前年度の末日の要約貸借対照表</li> <li>・中間会計期間及び前中間会計期間の中間損益及び包括利益計算書又は中間損益計算書及び中間包括利益計算書（中間個別財務諸表上は「中間個別損益計算書」）</li> <li>・中間会計期間及び前中間会計期間の中間キャッシュ・フロー計算書</li> </ul>
--

### (4) 中間財務諸表の作成における会計処理

中間連結財務諸表及び中間個別財務諸表の作成のために採用する会計方針は、中間特有の会計処理を除き、原則として年度の連結財務諸表及び個別財務諸表の作成にあたって採用する会計方針に準拠しなければならない。ただし、当該中間連結財務諸表及び中間個別財務諸表の開示対象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限り、簡便的な会計処理によることができる（中間会計基準11項及び26項）。

また、中間特有の会計処理として、原価差異の繰延処理と税金費用の計算が定められた（中間会計基準16項）。

これは、従来の四半期会計基準等の取扱いと同様である。

これらの定めは、基本的には四半期会計基準等の会計処理の定め及び考え方を引き継いでいるが、中間財務諸表において期首から6か月間を1つの会計期間（中間会計期間）とすることに伴い差異が生じる可能性がある項目については、個別に検討が行われた。

#### ① 有価証券の減損処理及び棚卸資産の簿価切下げに係る方法

四半期適用指針においては、有価証券の減損処理に係る方法として、継続適用を条件に四半期切放し法と四半期洗替え法の選択適用が認められている（四半期適用指針4項）。また、棚卸資産の簿価切下げに係る方法として、年度決算において切放し法を採用している場合について、継続適用を条件に切放し法（以下有価証券の減損処理に係る四半期切放し法と合わせて「四半期切放し法」という。）と洗替え法（以下有価証券の減損処理に係る四半期洗替え法と合わせて「四半期洗替え法」という。）の選択適用が認められている（四半期適用指針7項）。この点、期首から6か月間を1つの会計期間（中間会計期間）とする中間財務諸表に係る会計処理を定めることを原則としたため、中間適用指針においては、四半期切放し法及び四半期洗替え法に代えて、中間切放し法及び中間洗替え法の適用を認めている（中間適用指針4項及び7項）。

ここで、現行の四半期適用指針に基づき有価証券の減損処理又は棚卸資産の簿価切下げに係る方法として四半期切放し法を適用している会社においては、第1四半期決算で減損又は評価損を計上する場合に、現行の四半期切放し法による第2四半期決算の会計処理と中間切放し法とで、会計処理の結果が異なると考えられる。審議の過程では、改正法の成立日から施行日までの期間が非常に短い中で、会計処理の変更に対応してシステム変更等が必要となる可能性もあり、対応が困難であるとの意見を踏まえ、会計処理の見直しにより企業の実務負担が生じることがないよう従来の四半期での実務が継続して適用可能となる経過措置が設けられている（中間適用指針62項及び63項）。

#### ② 一般債権の貸倒見積高の算定及び未実現損益の消去における簡便的な会計処理

四半期適用指針においては、四半期財務諸表に求められる開示の迅速性の観点から、一般債権の貸倒見積高の算定における簡便的な会計処理として、前年度又は前四半期会計期間から著しく変動していないと考えられる場合に、前年度又は前四半期会計期間の決算において算定した貸倒実績率等の合理的な基準を四半期決算で使用することが認められている（四半期適用指針3項）。また、未実現損益の消去における簡便的な会計処理として取引状況に大きな変化がないと認められる場合に、前年度又は前四半期会計期間の損益率を四半期決算で使用することが認められている（四半期適用指針30項）。

前年度からの著しい変動がない場合に前年度末の決算

において算定した実績率等を中間決算で使用することができるとする取扱いは、中間会計基準等が適用される中間財務諸表では、中間連結作成基準等が適用される中間財務諸表より開示の迅速性が求められることから、簡便的な会計処理として引き継いでいる（中間適用指針3項及び28項）。

一方で、改正された金融商品取引法では四半期報告書制度が廃止されるため、前四半期の決算において算定した基準等を中間会計期間において使用することは、決算日以外の期中の特定の日において算定した実績率等を使用することとなり、使用する実績率として適切ではないと考えられる。しかしながら、簡便的な会計処理は、財務諸表利用者の判断を誤らせないことを条件として認められた（四半期会計基準9項及び20項）ものであることから、引き続き当該簡便的な会計処理を認めたとしても財務諸表利用者の判断を誤らせるものではないと考えられるため、会計処理の見直しにより企業の実務負担が生じることがないよう従来の四半期での実務が継続して適用可能となる経過措置が設けられている（中間適用指針61項及び64項）（中間適用指針BC3項）。

#### ③ 子会社を取得又は売却した場合等のみなし取得日又はみなし売却日

中間連結財務諸表を作成するにあたり、支配獲得日、株式の取得日又は売却日等が子会社の中間会計期間の末日以外の日である場合に、当該日の前後いずれかの決算日等に支配獲得、株式取得又は売却等が行われたものとみなして処理することができることとすうえで、決算日等には、期首、中間会計期間の末日又はその他の適切に決算が行われた日を含むとされた（中間会計基準20項）。

改正後の金融商品取引法では、決算日は年度末と中間会計期間末となるため、中間会計基準において四半期決算日をみなし取得日として認めないこととした場合、四半期会計基準に基づいた会計処理と異なる結果となる可能性がある。これは、従来の四半期での実務が継続して適用可能となる取扱いを定めるという基本的な方針と整合しないこととなる。そのため、みなし取得日の決算日には、その他の適切に決算が行われた日を含むこととし、これにより四半期会計基準において認められていた四半期決算日がみなし取得日に含まれるようにされている。なお、これは、四半期会計基準において認められていた四半期決算日を引き続きみなし取得日として適用可能とすることを意図したものであり、従来の四半期の実務を見直すことを意図したのではなく、その他の適切に決算が行われたとは、子会社において本会計基準に準じた決算が行われたことを想定している（中間会計基準BC17項及びBC18項）。

## (5) 注記事項

中間会計基準等では、中間財務諸表の作成にあたって必要な開示についても、基本的に四半期会計基準の開示の定め及び考え方を引き継ぎ、以下が注記事項とされ

た。なお、本稿では中間個別財務諸表の注記事項については省略する。

#### 中間連結財務諸表の注記事項（中間会計基準25項）

- (1) 連結の範囲に含めた子会社、持分法を適用した非連結子会社及び関連会社に関する事項その他連結の方針に関する事項について、重要な変更を行った場合には、その旨及びその理由
- (2) 重要な会計方針について変更を行った場合には、その内容、その理由及び影響額
- (3) 遡及適用の原則的な取扱いが実務上不可能な場合には、(2)のほか、その理由、会計方針の変更の適用方法及び適用開始時期
- (4) 前年度の中間会計期間の末日後に自発的に重要な会計方針について変更を行っており、かつ、遡及適用により当年度に比較情報として開示する前年度の中間連結財務諸表と、前年度に開示した中間連結財務諸表に適用した会計方針との間に相違がみられる場合には、その旨
- (5) 会計上の見積りについて重要な変更を行った場合には、その内容及び影響額
- (6) 会計方針の変更を会計上の見積りの変更と区分することが困難な場合には、変更の内容、その理由及び影響額
- (7) 中間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
- (8) セグメント情報等に関する事項
  - ① 報告セグメントの利益（又は損失）及び売上高
  - ② 企業結合や事業分離などによりセグメント情報に係る報告セグメントの資産の金額に著しい変動があった場合には、その概要
  - ③ 報告セグメントの利益（又は損失）の合計額と中間連結損益及び包括利益計算書又は中間連結損益計算書の利益（又は損失）計上額の差異調整に関する主な事項の概要
  - ④ 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、その内容
  - ⑤ 前年度において④の変更を行っており、かつ、前年度の中間会計期間と当年度の中間会計期間との間で、①の報告セグメントの区分方法又は利益（又は損失）の測定方法に相違が見られる場合には、その旨、変更後の方法に基づく前年度の中間会計期間の①及び③の事項  
なお、当該事項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算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

できる。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する。

- ⑥ 固定資産について重要な減損損失を認識した場合には、その報告セグメント別の概要
- ⑦ のれんの金額に重要な影響を及ぼす事象（重要な負ののれんを認識する事象を含む。）が生じた場合には、その報告セグメント別の概要
- (9) 収益の分解情報に関する事項
  - ① 顧客との契約から生じる収益について、収益及びキャッシュ・フローの性質、金額、時期及び不確実性に影響を及ぼす主要な要因に基づく区分に分解した情報
  - ② ①に従って開示する収益の分解情報と、(8)①報告セグメントの売上高との間の関係を財務諸表利用者が理解できるようにするための十分な情報  
①及び②の事項は、(8)のセグメント情報等に関する事項に含めて記載している場合には、当該注記事項を参照することにより記載に代えることができる。
- (10) 1株当たり中間純損益、潜在株式調整後1株当たり中間純利益及び当該金額の算定上の基礎
- (11) 配当に関する事項
- (12) 株主資本の金額に著しい変動があった場合には、主な変動事由
- (13) 中間会計期間の末日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存在する場合であって、当該事象又は状況を解消するあるい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、その旨及びその内容等。ただし、中間会計期間の末日後において、当該重要な不確実性が認められなくなった場合は、注記することを要しない。
- (14) 事業の性質上営業収益又は営業費用に著しい季節的変動がある場合には、その状況
- (15) 重要な保証債務その他の重要な偶発債務
- (16) 重要な企業結合に関する事項
  - ① 取得とされた重要な企業結合  
企業結合の概要、中間連結損益及び包括利益計算書又は中間連結損益計算書に含まれる被取得企業等の業績の期間、実施した会計処理の概要
  - ② 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
- (17) 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、中間連結損益及び包括利益計算書又は中間連結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

- (18) 中間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
- (19) 中間連結キャッシュ・フロー計算書における現金及び現金同等物の中間会計期間末残高と中間連結貸借対照表に掲記されている科目の金額との関係
- (20) 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
- (21) 過去の誤謬の修正再表示を行った場合には、その内容及び影響額

伴う四半期開示の見直しに関する上場制度の見直し等について』に寄せられたパブリック・コメントの結果について」21から25)<sup>3</sup>。また、金融庁の「令和5年金融商品取引法等改正に係る政令・内閣府令案に対するパブリックコメントの概要及びコメントに対する金融庁の考え方<sup>4</sup>」では、今回の改正を契機に従前とは異なる会計方針を採用した場合は、新しい中間会計基準を適用するものであるため、会計方針の変更には当たらないと考えられるが、当中間（連結）会計期間への影響が大きい場合には、追加情報として、会計基準等の改正に伴う会計方針の変更に関する注記に準じて税引前中間純損益に対する前中間（連結）会計期間における影響額などを注記することが考えられるとの考え方が示されている（金融庁の「令和5年金融商品取引法等改正に係る政令・内閣府令案に対するパブリックコメントの概要及びコメントに対する金融庁の考え方」59から61）。

## 4. 適用時期

中間会計基準等は改正後の金融商品取引法に基づく中間財務諸表に適用されるため、適用時期は改正後の金融商品取引法の規定が最初に適用される半期報告書における中間会計期間とされている（中間会計基準37項及びBC21項）。

また、適用初年度においては、開示対象期間の中間財務諸表等について中間会計基準等を遡及適用する（中間会計基準38項及び中間適用指針60項）。

中間会計基準等の適用初年度においては、従来作成していた財務諸表（四半期財務諸表）と異なる種類の財務諸表（中間財務諸表）を新たに作成することになると考えられるため、適用初年度において従前の四半期財務諸表において採用していた会計方針（年度の会計方針との首尾一貫性が求められる会計方針を除く。）と異なる会計方針を採用する場合には、会計方針の変更に該当せず新たに会計方針を採用することになると考えられている（中間会計基準BC24項）。

なお、適用初年度において従前の四半期財務諸表において採用していた会計方針と異なる会計方針を採用することに関連して、東京証券取引所が公表している四半期財務諸表等の作成基準2条2項は、「前年度に係る財務諸表等、直前の中間会計期間に係る中間財務諸表等及び直前の四半期会計期間における四半期累計期間に係る四半期財務諸表等を作成するために採用した会計方針との継続性を求める趣旨」であることや「現行の四半期財務諸表等の作成にあたり適用している会計方針は、正当な理由により変更を行う場合を除き、継続して適用し四半期財務諸表等を作成すること」が、明確にされている（東京証券取引所から公表された『金融商品取引法改正に

## 5. 経過措置

本稿「3. 中間会計基準等の概要」に記載のとおり、以下の会計処理には経過措置を設けることとされている。

- (1) 有価証券の減損処理に係る中間切放し法（中間適用指針62項）  
有価証券の減損処理について、従前から、四半期切放し法を適用していた場合、中間会計期間末においては、第1四半期の末日において切放し法を適用したものととして中間会計期間末において切放し法を適用することができる。
- (2) 棚卸資産の簿価切下げに係る切放し法（中間適用指針63項）  
棚卸資産の簿価切下げについて、従前から、四半期切放し法を適用していた場合、第1四半期の末日において四半期切放し法を適用したものととして中間切放し法を適用することができる。
- (3) 一般債権の貸倒見積高の算定における簡便的な会計処理（中間適用指針61項）  
第1四半期の貸倒実績率等と著しく変動していないと考えられる場合には、第1四半期の貸倒実績率等の合理的な基準を使用して中間会計期間末における一般債権に対する貸倒見積高を算定することができる。
- (4) 未実現損益の消去における簡便的な会計処理（中間適用指針64項）  
第1四半期から取引状況に大きな変化がないと認められる場合には、連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中間会計期間末に

<sup>3</sup> リンク先の東京証券取引所のウェブサイト参照のこと。  
<https://www.jpx.co.jp/rules-participants/public-comment/detail/d1/20231218-01.html>

<sup>4</sup> 金融庁のウェブサイト参照のこと。  
<https://www.fsa.go.jp/news/r5/sonota/20240327/20240327.html>

おける未実現損益の消去について、第1四半期における損益率を使用して計算することができる。

## 6. 他の会計基準等における四半期財務諸表に関する取扱い

中間会計基準等が適用される中間財務諸表においては、これまでに公表された会計基準等で使用されている「四半期会計期間」、「四半期決算」、「四半期財務諸表」、「四半期連結財務諸表」又は「四半期個別財務諸表」という用語（会計基準等の名称を除く。）は、「中間会計期間」、「中間決算」、「中間財務諸表」、「中間連結財務諸表」又は「中間個別財務諸表」と読み替えるものとされている（中間会計基準39項）。

これは、中間会計基準等は基本的に四半期会計基準等の会計処理及び開示を引き継ぐこととしており、中間会計基準等が適用される中間財務諸表においては、中間会計基準等が定めている会計処理及び開示を除き、これまでに公表された会計基準等における四半期財務諸表に関する会計処理及び開示の定めも引き継ぐことが考えられるためとされている（中間会計基準BC25項）。

## 7. 今後の基準開発の方向性

改正後の金融商品取引法においては、中間財務諸表のみを作成することになるが、上場会社においては四半期決算短信が提出されるため、引き続き3か月ごとに決算が行われることになる。四半期決算短信については取引所規則に従うこととされているが、上場会社の観点から

は、四半期決算短信と中間財務諸表は連続したものとして作成することから、同じ会計基準等に基づいて中間決算と四半期決算を行うべきであるとの意見が聞かれていた。また、財務諸表利用者の観点からも、四半期決算短信と中間財務諸表との間で期間比較できるように、中間決算と四半期決算は同じ会計基準等に基づいて行うべきであるとの意見が聞かれていた。

中間会計基準等の公開草案の公表時に、今後の基準開発の方向性について募集したコメントでは、いずれの意見も中間会計基準等と四半期会計基準等を統合することには反対していないものの、統一の方法に関しては様々な意見があるため、これらの意見を踏まえて、今後検討を行う予定であるとされている。

## 8. おわりに

金融庁より「令和5年金融商品取引法等改正に係る政令・内閣府令案等に対するパブリックコメントの結果等について」が2024年3月27日に公表されている。また、株式会社東京証券取引所より「四半期開示の見直しに関する実務の方針」が2023年11月22日に公表されている。さらに、同じく株式会社東京証券取引所より「金融商品取引法改正に伴う四半期開示の見直しに関する上場制度の見直し等について」が2023年12月18日に公表され、2024年3月28日に提出された意見とそれに対する考え方が公表されているため参照していただきたい。

以上

# 四半期レビュー基準の期中レビュー基準への改訂、東京証券取引所の有価証券上場規程に定める四半期財務諸表等に対する期中レビューへの実務対応（基準確定後更新）

つまがり しゅういちろう  
公認会計士・米国公認会計士 津曲 秀一郎

本誌2024年4月号（Vol.572）（以下「4月号」という）において、「四半期レビュー基準の期中レビュー基準への改訂、東京証券取引所の有価証券上場規程に定める四半期財務諸表等に対する期中レビューへの実務対応」と題し、各基準・指針等の公開草案の内容、東京証券取引所<sup>1</sup>（以下「東証」という）の有価証券上場規程に定める四半期財務諸表等の期中レビュー（以下「東証短信レビュー」という）の制度の概要及び想定される実務対応について解説を行った。その後2024年3月27日に企業会計審議会から「四半期レビュー基準の期中レビュー基準への改訂に係る意見書」（以下、「意見書」という）が公表され、翌日には日本公認会計士協会（以下「JICPA」という）の指針等も確定公表されるとともに、東証においても有価証券上場規程等の改正が公表された。

本稿では、各基準・指針等の公開草案から確定公表の内容を踏まえ、4月号の内容を更新し、一部については記載を追加している。なお、紙面の都合上一部については記載を省略しているため、必要に応じて4月号を参照されたい。内容面での更新及び追加の主な内容は以下のとおりである。

- ・脚注2における適用時期の記載の明確化
- ・脚注3における「監査及びレビュー等の契約書の作成例」の公表に伴う追加
- ・1. (2)の一般目的／特別目的、適正性／準拠性の結論の形式及び相互関係、並びに1. (3)の適正性の結論と準拠性の結論の保証水準の根拠についての記載の省略
- ・2. (2)のレ基報第1号の改正内容に、監査基準報

告書600「グループ監査における特別な考慮事項」（以下「監基報600」という）を参照している規定の適用時期の取扱いを追加

- ・3. (7)の継続企業の前提について、東証ガイダンスの公開草案からの修正を踏まえ、図表を追加し、中間期及び第1・第3四半期の対応について解説
- ・3. (8)の訂正第1・第3四半期財務諸表等に対する期中レビューに関する留意点について、東証ガイダンスの公開草案からの図表及び記載の修正を反映
- ・5. (1)の東証短信レビューを実施しない場合において、JICPAの「第1・第3四半期決算短信に添付される四半期財務諸表等に対する期中レビュー契約を締結しない場合の留意事項（お知らせ）」の内容の反映
- ・5. (4)重要性の基準値及び5. (5)東証短信レビューにおける監査人の通読の対象となるその他の記載内容を追加
- ・5. (6)東証短信レビューにおける期中レビュー報告書の添付方法を、JICPA「EDINET及びTDnetで提出する期中レビュー報告書の欄外記載について（お知らせ）」の公表に基づき追加
- ・5. (7)東証短信レビューにおける英文期中レビュー報告書を、東証「プライム市場における英文開示の拡充に向けた上場制度の整備の概要」の公表に基づき追加

期中レビュー基準及びJICPAの報告書・実務指針・実務ガイダンスは、2024年4月1日以後開始する会計期間

<sup>1</sup> 東証の上場規程と同等の規則を定めている他の取引所等においても同様である（期中レビュー基準報告書第2号実務ガイダンス第1号「東京証券取引所の有価証券上場規程に定める四半期財務諸表等に対する期中レビューに関するQ&A（実務ガイダンス）」（以下「東証ガイダンス」という）1はじめに）。

に係る期中財務諸表の期中レビューから適用され<sup>2</sup>、事業年度の途中からでも適用となることに留意する必要がある。<sup>3</sup>

一連の改訂及び改正並びに実務指針等の新設により、レビューに係る基準等の体系は以下の【図1】のようになる。

【図1】期中レビューに適用される基準・実務の指針・Q&Aの体系

業務の種類	業務実施者	適用される基準・実務の指針・Q&A		
		改訂前	制度見直し後	
金融商品取引法（以下「金商法」という）に基づく期中レビュー	年度の財務諸表の監査を実施する監査人（以下「年度の監査人」という）	四半期レビュー基準	改訂 → 期中レビュー基準（項1）	
		四基報	改正 → レ基報第1号（項2）	
金商法に基づく期中レビュー以外の期中レビュー	年度の監査人以外	保証実2400 保証実2400Q&A	期中レビュー基準（項1）	拡大
			レ基報第2号（項2）	
			東証ガイダンス（項3）	
			改正 → 保証実2400 保証実2400Q&A（項4）	

※上記の各基準、実務の指針（報告書及び実務指針）及びQ&Aの略称の正式名称は以下のとおりである。また内容の改訂等又は新設の趣旨及び内容は後掲の各項を参照する。

四基報：四半期レビュー基準報告書第1号「四半期レビュー」

レ基報第1号：期中レビュー基準報告書第1号「独立監査人が実施する中間財務諸表に対するレビュー」

レ基報第2号：期中レビュー基準報告書第2号「独立監査人が実施する期中財務諸表に対するレビュー」

保証実2400：保証業務実務指針2400「財務諸表のレビュー業務」

保証実2400Q&A：保証業務実務指針2400実務ガイダンス第1号「財務諸表のレビュー業務に係るQ & A（実務ガイダンス）」

（データソース）JICPA「期中レビュー基準報告書第1号（改正四半期レビュー基準報告書第1号）及び期中レビュー基準報告書第2号の概要」（2024年3月28日）P.4

## 1. 期中レビュー基準の改訂内容

### (1) 期中レビュー基準のねらい

企業会計審議会は、意見書の「一 経緯」において、「四半期レビュー基準について、改正後の金融商品取引法における中間財務諸表に対するレビューに加えて、四半期開示義務が廃止された後の四半期決算短信におけるレビューも含め、年度の監査人が行う期中レビューの全てに共通するものとする方向で改訂の検討を進める」こととしたとしている。

その結果、「二 主な改訂点とその考え方」に記載のとおり、「期中財務諸表の種類や結論の表明の形式を異にするレビューも含め、年度の財務諸表の監査を実施する監査人が行う期中レビューの全てに共通するものとして、四半期レビュー基準の名称を期中レビュー基準に改める」こととされている。

四半期レビュー基準は、改正前の金商法に基づき、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た四半期財務諸表に対する適正性の結論表明のみを対象として記載されていた。これに対し、意見書では、期中レビューの目的の改訂として、「監査基準の枠組みとの整合性にも十分配慮し、かつ、現行の四半期レビュー基準の趣旨を踏まえ、改正後の金融商品取引法における中間財務諸表に対するレビューのような一般目的の期中財務諸表を対象とした適正性に関する結論の表明を基本としつつ、一般目的の期中財務諸表又は特別目的の期中財務諸表を対象とした準拠性に関する結論の表明が可能であることを明確にした」としている。また、「期中財務諸表を構成する貸借対照表等の個別の財務表や個別の財務諸表項目等に対する期中レビューの結論を表明する場合についても、期中レビュー基準が適用される」としている。この結果、期中レビュー基準が対象と

2 会計期間は、金商法に基づく期中レビューでは中間会計期間、東証短信レビューでは四半期会計期間となる。例えば、9月末決算会社は2024年6月末での第3四半期会計期間の四半期レビューは対象外となり、東証のレビュー義務付け要件に該当する場合又は任意レビューを選択する場合は改訂基準の下で期中レビューが実施される。なお、金商法の経過措置により、決算日が2023年12月31日から2024年3月30日までのいずれかの日である四半期報告書提出会社は、その翌日から開始する事業年度の開始から6か月経過後を中間会計期間として、新半期報告書の提出が必要となり（金商法改正法附則第3条第2条、金融庁「四半期報告書の提出に係る経過措置等について」）、金商法に基づく中間財務諸表の期中レビューが改訂基準の下で実施される（意見書四2）。

3 JICPAより当面の監査契約書作成に当たっての留意事項として、「四半期開示の見直しに伴う監査及び四半期レビュー契約書への影響について」（2023年11月22日、2024年2月9日追加）が公表されている。期中レビュー基準改訂に対応した「監査及びレビュー等の契約書の作成例」が2024年4月12日に公表されている。

する期中財務報告の範囲は拡大している。

なお、意見書の「三 不正リスク対応基準との関係」では、不正リスク対応基準は期中レビューに適用されないこと、不正による重要な虚偽の表示を示唆する状況を識別した場合等には、必要に応じて、期中レビュー基準に従って追加的手続を実施することになるとされているが、監査における不正リスク対応基準の設定に関する意見書にも類似の内容が四半期レビューについて述べられており、新たな対応を求めるものではないと解される。

このように、期中レビュー基準が年度の監査人が行う期中レビューの全てに共通する基準となった。これを受けてJICPAは「期中レビュー基準」を実務に適用するに当たって必要となる実務の指針として、金商法の要請で実施する期中レビュー及び金商法の要請以外で実施する期中レビューに適用する二つの報告書（レ基報第1号及びレ基報第2号）を公表している。

## (2) 一般目的／特別目的、適正性／準拠性の区分

4月号において、一般目的／特別目的、適正性／準拠性の結論の形式及び相互関係について説明している。内容については、4月号の本項を参照されたい。

## (3) 適正性の結論と準拠性の結論の保証水準

4月号において、適正性の結論と準拠性の結論の保証水準について、「いずれも限定的保証業務であり、保証水準に違いはない」という点に関してその根拠を論じている。内容については、4月号の本項を参照されたい。なお、4月号の本項で示した保証業務リスクの定義に関する参照規定は、レ基報第2号第15項(2)に変更されている。

## (4) その他の期中レビュー基準関係の改訂内容

監査に関する品質管理基準が期中レビューに準用できるように、同基準の第十六における「四半期レビュー」を「期中レビュー」に置き換える改訂が行われている。

【図2】レ基報第1号とレ基報第2号の異同

	レ基報第1号 (旧四基報)	レ基報第2号
共通	<ul style="list-style-type: none"> <li>・「期中レビュー基準」の実務の指針である。</li> <li>・年度の監査人が行う期中レビュー業務である。</li> <li>・質問、分析の手続を中心としたレビュー手続であり、保証水準（限定的保証）は同じである。</li> </ul>	
相違	金商法における中間財務諸表に対する期中レビューに適用する報告書	左記以外の期中レビューに適用する報告書。東証の有価証券市場規程に定める四半期財務諸表等の期中レビューも対象。
	一般目的の財務報告の枠組みを対象	一般目的及び特別目的の財務報告の枠組みを対象
	適正表示の枠組みを対象	適正表示及び準拠性の枠組みを対象

(データソース) 東証ガイダンスQ2

## (2) レ基報第1号の改正内容

レ基報第1号は、金商法に基づく中間財務諸表等の期

期中レビュー基準における実施基準は、四半期レビュー基準から大きな改訂は行われておらず、四半期レビュー基準で求められていた四半期レビュー手続が、期中レビュー基準でも同様に期中レビュー手続として適用されることになると考えられる。

期中レビュー基準における報告基準について、準拠性及び特別目的における期中レビュー報告書の記載に関する改訂内容は以下の通りである。

- ・監査人が準拠性に関する結論を表明する場合の報告形式として、作成された期中財務諸表が、当該期中財務諸表の作成に当たって適用された会計の基準に準拠して作成されていないと信じさせる事項が全ての重要な点において認められなかったかどうかについての結論を表明する（第三報告基準1）。
- ・特別目的の期中財務諸表に対する期中レビュー報告書には、会計の基準、期中財務諸表の作成の目的及び想定される主な利用者の範囲を記載するとともに、期中財務諸表は特別の利用目的に適合した会計の基準に準拠して作成されており、他の目的には適合しないことがある旨を記載する。
- ・期中レビュー報告書が特定の者のみによる利用を想定しており、当該期中レビュー報告書に配布又は利用の制限を付すことが適切であると考えられる場合には、その旨を記載する（第三報告基準14）。

## 2. レ基報第1号の改正内容と新設されたレ基報第2号の内容

### (1) レ基報第1号とレ基報第2号の異同

JICPAは『『期中レビュー基準』を実務に適用するに当たって必要となる指針として、金商法の要請で実施する期中レビュー又は金商法の要請以外で実施する期中レビューに適用する、次の二つの報告書を公表する』（東証ガイダンスQ2）とし、レ基報第1号とレ基報第2号を公表している。2つの報告書の目的と内容について異同は以下の通りである。

中レビューを対象とした実務の指針である。四基報の内容から、用語の変更（四半期レビュー→期中レビュー、

四半期財務諸表→中間財務諸表、前会計期間→前事業年度)、第1及び第3四半期レビューが無くなったことによる所要の調整、期中レビュー基準への参照の変更の調整、要求事項と適用指針に分けた記載など新起草方針に従った調整などが行われている。しかし、四基報から大きな改正は行われておらず、四基報で求められていた四半期レビュー手続が、原則としてレ基報第1号でも同様に期中レビュー手続として適用されることになると考えられる。

なお、期中会計期間が属する連結会計年度の監査において、改正前の監基報600を適用している場合は、レ基報第1号が参照する監基報600の規定は、改正前の規定を参考にする。

### (3) 新設されたレ基報第2号の起草方針と概要

期中レビュー基準改訂前は年度の監査人が期中財務諸表のレビュー業務を任意で実施する場合には、保証実2400が適用されている。レ基報第2号は、金商法に基づく中間財務諸表等の期中レビュー以外の、年度の監査人が行う期中レビューに適用する実務の指針であり、東証短信レビューにはレ基報第2号が適用される。

JICPA「期中レビュー基準報告書第1号(改正四半期レビュー基準報告書第1号)及び期中レビュー基準報告書第2号の概要」4.に基づいて以下説明を行う。

レ基報第2号は、国際監査・保証基準審議会の国際レビュー業務基準第2410号「事業体の独立監査人が実施する期中財務情報のレビュー」(以下「ISRE2410」という)を基礎としている。ただし、ISRE2410は2008年2月以降改訂がなされていないため、レ基報第2号では、要求事項と適用指針に区分する等の修正を実施している。

レ基報第2号は期中レビュー基準の実務の指針であるため、継続企業的前提に関する重要な不確実性が認められた場合の期中レビュー手続や期中レビュー報告書の記載事項など、期中レビュー基準で規定されている内容を盛り込んでいる。また、レ基報第2号は保証実2400の要求事項を取り込んでいるが、適用指針等の詳細は取り込んでおらず、品質管理基準を参照することとしている。これは、年度の監査人は独立性を含む職業倫理に関する規定及び品質管理の基準を遵守していると考えられるためである。

なお、レビュー業務を実施する者は保証実2400では「業務実施者」とされているが、レ基報第2号では「監査人」が使用されている。

### (4) 期中レビュー契約の新規の締結又は更新時(依頼時)の留意点

期中レビュー契約の新規の締結又は更新にあたっては、監査人は、財務報告の枠組みが受入可能であるかど

うかを判断する(特別目的の期中財務情報の場合は、期中財務諸表の作成目的と想定利用者を理解することを含む)必要がある。また、適用される財務報告の枠組みに準拠して期中財務諸表を適正に表示すること(準拠性の枠組みの場合は期中財務諸表を作成すること)について、経営者が責任を有することを認識し理解していることについて経営者の合意を得ることとされている(レ基報第2号第32項)。さらに、期中レビュー契約書又は適切な形式の合意書により、適用される財務報告の枠組み、期中レビュー業務の目的及び範囲、並びに期中レビュー報告書の想定される様式及び内容について記載することとされている(同第39項)。

### (5) 期中レビュー手続及び期中レビュー報告書

レ基報第2号には、期中レビュー基準、保証実2400やISRE2410の内容が盛り込まれた。その結果明示された期中レビュー手続に関する規定としては、例えば以下が挙げられる。

- ・内部統制の理解(レ基報第2号第50項及び第52項)
- ・年度監査における内部統制を含む企業及び企業環境の理解の期中レビューにおける更新及び期中財務諸表の作成に係る内部統制の理解(同A30項)
- ・内部統制を含む企業及び企業環境の理解を活用した期中レビュー手続の実施対象となる特定の事象、取引若しくはアサーションの識別(同A31項)
- ・構成単位の監査人が関与した期中財務諸表等の重要性及び構成単位の監査人の品質管理の状況等に基づく信頼性の程度を勘案して、構成単位の監査人の実施した期中レビュー等の結果を利用する程度及び方法を決定すること(同63項)

ただし、これらについては四半期レビュー基準及び四基報に規定されていた内容であり、四半期レビューと同様の手法により任意の期中財務諸表のレビューを監査と一体的に効果的・効率的に実施されていたものと考えられ、年度の監査人が実施するレビューの実務に大きな変化をもたらすものではないと考えられる。

期中レビュー報告書については、期中レビュー基準の報告基準に従ったものとなっている。【図3】のとおり、保証実2400に基づくレビュー報告書では結論が下方に記載されていたものが、レ基報第2号における期中レビュー報告書では、先頭に「監査人の結論」として記載され、監査人の結論の根拠の記載、経営者の責任の記載内容の充実、監査役等の責任の記載、監査人の責任の記載内容の充実といった対応がされている。また、改正前の保証実2400では継続企業的前提に重要な疑義を生じさせるような事象又は状況に関する重要な不確実性が認められることについて、強調事項区分に記載することとされていたが、レ基報第2号では「継続企業的前提に関する重要な不確実性」区分に記載することとされている。

【図3】 一般目的・適正表示の枠組みに準拠して作成された期中財務諸表に対する、配布及び利用制限のない無限定適正結論のレビュー報告書の記載区分と順序（業務執行社員名より下）

改正前の保証実2400	レ基報第2号
当監査法人が会社の期中財務諸表のレビューを行った旨	監査人の結論
期中財務諸表に対する経営者の責任	監査人の結論の根拠
	継続企業の前提に関する重要な不確実性※
	強調事項※
	その他の事項※
業務実施者の責任	経営者及び監査役等の責任
結論	監査人の責任
強調事項※	
その他の事項※	
利害関係	利害関係

※該当ある場合  
(データソース) レ基報第2号及び改正前の保証実2400のレビュー報告書文例

### 3. 新設された東証ガイダンスの内容

#### (1) 東証ガイダンス設定の経緯

東証は、金商法改正に伴う四半期開示の見直しを受け、有価証券上場制度を見直し、上場規程に定める四半期財務諸表等について、適正表示の枠組み及び準拠性の枠組みのいずれかを適用して作成することとしている。また、当該四半期財務諸表等に対するレビューについては原則任意とし、レビューを行う場合は、年度の監査人が行い、企業会計審議会及びJICPAの実務の指針に基づく期中レビューを求めることとしている。JICPAでは「上場規程に定める四半期財務諸表等に適用される財務報告の枠組み及び期中レビューに関して理解が必要と思われる事項について、会員の参考に資するためにQ&A形式によって解説を提供」（東証ガイダンスはじめに<sup>4</sup>）するものとして、東証ガイダンスを設定したとしている。

#### (2) 第1・第3四半期財務諸表等の財務報告の枠組み (Q1)

第1・第3四半期財務諸表等は、「有価証券上場規程等に基づき、企業会計基準第12号「四半期財務諸表に関する会計基準」及び財務諸表等規則に準拠して作成」されることになり、東証の四半期財務諸表等の作成基準（以下「作成基準」という）は、「確立された透明性のあるプロセス（広範囲の利害関係者の見解についての検討を含む。）に従って策定しているため、受け入れ可能な一般目的の財務報告の枠組みとなる」ことが示されている。

また、作成基準第4条第1項では、「企業会計基準第

12号「四半期財務諸表に関する会計基準」及び財務諸表等規則に準拠して作成することが要求」されていることから、同第4条第1項（指定国際会計基準等の場合は第5条第1項から第4項）は適正表示の枠組みとなることが示されている。

一方で、「同第4条第2項では、同第1項の記載の一部の省略が認められており、適正表示を達成するための追加情報の開示も省略できるとされている」ことなどから、同第4条第2項（指定国際会計基準等の場合は第5条第5項）を適用する場合は、準拠性の枠組みとなることが示されている。

「適正表示の枠組み又は準拠性の枠組みのいずれにより作成するかは、期中レビュー契約の新規の締結又は更新時に確認する」ことが示されている。

#### (3) 東証短信レビューに適用するレビュー基準等 (Q2)

東証短信レビューを実施する場合に適用される基準や実務の指針は、期中レビュー基準及びレ基報第2号であることが示されている。

#### (4) 適正性に関する結論と準拠性に関する結論を表明する場合の期中レビュー手続 (Q3)

適正性に関する結論を表明する場合と、準拠性に関する結論を表明する場合との、期中レビュー手続の違いについての解説である。「適用された会計基準に準拠しているかどうかに関して必要な質と量の証拠を入手する必要がある。これは、適正性に関する結論を表明する場合であっても、準拠性に関する結論を表明する場合であっても同様であるため、限定的保証を提供するための期中

4 以下項3においてカギ括弧は、特に断りのない限り東証ガイダンスの各Qからの引用である。

レビュー手続に違いはない。」とされている。

一方で、「適正表示の枠組みに比して、準拠性の枠組みにおける財務諸表等の開示量が少ない場合には、開示の検討に関する作業量は減少すると考えられる。また、適正性に関する結論を表明するに当たっては、追加情報の記載の必要性を検討するなど、財務諸表が全体として適切に表示されているかという観点があるが、準拠性に関する結論を表明する場合はその観点がないため、当該観点からの検討に対応する作業量は減少することが考えられる」とされている。

なお、「開示の省略が認められる準拠性の枠組みの場合、任意で開示された項目についても、準拠性のレビューの対象となることに留意する」とされている。このため、作成基準第4条第2項を適用したが、会社が重要な後発事象について任意で開示した場合には、監査人は期中レビュー報告書に強調事項を記載するかどうかについても検討する。

#### 【図4】東証のレビュー義務付け要件

- |  |
|--|
| <p>a 直近の有価証券報告書、半期報告書又は四半期決算短信（レビューを受ける場合）において、無限定適正意見（無限定の結論）以外の監査意見（レビューの結論）が付される場合</p> <p>b 直近の内部統制監査報告書において、無限定適正意見以外の監査意見が付される場合</p> <p>c 直近の内部統制報告書において、内部統制に開示すべき重要な不備がある場合</p> <p>d 直近の有価証券報告書又は半期報告書が当初の提出期限内に提出されない場合</p> <p>e 当期の半期報告書の訂正を行う場合であって、訂正後の財務諸表に対してレビュー報告書が添付される場合</p> <p>※aとcについては、直近の有価証券報告書、半期報告書若しくは四半期決算短信（レビューを受ける場合）又は内部統制報告書の訂正を行い、訂正後の報告書等において要件に該当する場合を含みます。</p> <p>※dとeについては、財務諸表の信頼性の観点から問題がないことが明らかな場合として、当取引所が認める場合を除くものとします。</p> |
|--|

（出所）東証「決算短信・四半期決算短信作成要領等」4.（2）

#### (6) 後発事象についての手続 (Q5)

第1・第3四半期財務諸表等について、重要な後発事象の注記の省略が可能である（その場合は準拠性の枠組みとなる）。

監査人が期中レビューを実施する場合には、後発事象の手続として、「財務報告の枠組みにかかわらず、監査人は、期中財務諸表において修正又は開示すべき後発事象があるかどうかについて、経営者に質問しなければならない（「期中レビュー基準」第二実施基準9参照）」とされている。また、適正表示の枠組みでは四半期財務諸表等に注記されるべき開示後発事象が発生した場合に、準拠性の枠組みにおいて注記がされていなくても、「基本的には質問以外の手続を追加で実施することは求められていない」とされている。

なお、「開示後発事象が注記されないことによって、財務諸表の利用者の誤解を招くと監査人が判断するような極めてまれな状況においては、その原因となっている事項を経営者と協議し、必要に応じて、期中レビュー報告書において、その他の事項として追記するかを検討することが考えられる（レ基報第2号のA77項参照）」とされている。極めてまれな事象の例として「会社が存続

#### (5) 期中レビューが義務付けられる場合の留意点 (Q4)

東証の有価証券上場規程施行規則第405条第2項における義務付け要件を掲載した上で、以下について監査人の留意点として示されている。

- ・東証短信レビューの義務付け要件に該当するか、また、義務の対象となる第1・第3四半期財務諸表等については、会社に適時に確認する。
- ・東証短信レビューが義務付けられることとなった場合は、十分なレビュー時間・期間を確保すべく、会社と事前に協議する。
- ・レビューが義務付けられる場合、レビュー義務付け要件の判明時期と義務付け開始時期のスケジュールが短くなることが想定されるため、適時・適切なコミュニケーションが特に重要になる。

なお、東証が把握している期中レビューの義務付け要件該当会社一覧が東証のホームページに掲載されている。

できなくなるような状況に陥っているが、会社が当該状況を開示後発事象として注記していないことが、監査人が財務諸表の利用者の誤解を招くと判断するような状況」が挙げられている。

#### (7) 継続企業の前提に関して実施する手続の留意点 (Q6)

改正前の金商法における四半期開示では、四半期財務諸表等規則ガイドライン21において、継続企業の前提に関する注記の記載方法が示されているが、金商法の四半期報告制度の廃止により、四半期財務諸表等規則ガイドラインが廃止されることになる。作成基準において、継続企業の前提に関する注記の記載方法は、中間財務諸表の開示内容を定めている改正後の財務諸表等規則第149条の規定及び財務諸表等規則ガイドライン149の取扱いを準用することとされており、読替え規定が入っている。

監査人の期中レビュー手続においては、「経営者が行った評価の検討に当たっては、経営者の評価期間と同じ期間を対象とし、経営者の評価期間は、適用される財務報告の枠組みで要求される期間又は法令に規定される期

間となる」(レ基報第2号第58項)とされている。金商 経営者が行った評価の期間及び対応策の対象期間並びに  
法に基づく中間財務諸表等に対する期中レビュー及び東 期中レビュー手続の概要は以下のとおりであると考えら  
証短信レビューの場合において、少なくとも求められる れる。

【図5】 経営者が行った評価の期間及び対応策の対象期間並びに期中レビュー手続の概要

現在	最初に不確実性ありとなった時期	当中間(四半期)の変化	適用される基準及びガイダンス	少なくとも求められる(※1)	
				経営者の評価期間	対応策の対象期間
1Q	前期末	大きな変化なし(※2)	レ基報第2号第60項及び東証ガイダンスQ6(表右上段)	当事業年度末	当事業年度末
		大きな変化あり	レ基報第2号第60項及び東証ガイダンスQ6(表右下段)	当四半期末の翌日から1年間(※4)	翌四半期会計期間の末日(中間期末)
	当1Q	新たに不確実性あり	レ基報第2号第61項及び東証ガイダンスQ6(表右下段)		
	疑義あり・不確実性なし(※3)				
中間	前期末	大きな変化なし(※2)	レ基報第1号第29項	当事業年度末	当事業年度末
		大きな変化あり	レ基報第1号第30項	当中間期末の翌日から1年間(※4)	当事業年度末
	当中間(1Q発生を含む)(※5)	新たに不確実性あり			
	疑義あり・不確実性なし(※3)				
3Q	前期末	大きな変化なし(※2)	レ基報第2号第60項及び東証ガイダンスQ6(表右上段)	当事業年度末	当事業年度末
		大きな変化あり	レ基報第2号第60項及び東証ガイダンスQ6(表右下段)	当四半期末の翌日から1年間	翌四半期会計期間の末日(=年度末)
	当中間(1Q発生を含む)	大きな変化なし	レ基報第2号第60項及び東証ガイダンスQ6(表右上段)	当中間期末の翌日から1年間(※6)	当事業年度末
		大きな変化あり	レ基報第2号第60項及び東証ガイダンスQ6(表右下段)	当四半期末の翌日から1年間(※4)	翌四半期会計期間の末日(=年度末)
	当3Q	新たに不確実性あり	レ基報第2号第61項及び東証ガイダンスQ6(表右下段)		
	疑義あり・不確実性なし(※3)				

※1：我が国において一般に公正妥当と認められる企業会計の基準又は四半期財務諸表に関する会計基準に基づく期間であることに留意する。なお、経営者から具体的に対応策が提示されていない期間について、経営者はどのように対応する意向があるかについて質問等を行わなければならない(レ基報第1号第31項)。経営者により示された対応策の対象期間と経営者による評価期間との間には差異が生じることがあるが、経営者により示された対応策の期間が経営者による評価期間より短い場合には、継続企業の前提に関する重要な不確実性が存在すると判断することもあり、対応策が提示されていない期間が長ければ長いほど事業活動の継続性に関する判断が難しくなる(レ基報第1号第30項後段及び東証ガイダンスQ6)。

※2：前事業年度(当中間期)における事象又は状況、経営者の評価及び対応策のいずれにおいても大きな変化がない場合には、前事業年度(当中間期)を踏まえた開示が行われているかどうかを検討する(レ基報第1号第27項(1))。

※3：前事業年度(当中間期)の決算日において、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存在したものの、継続企業の前提に関する重要な不確実性が認められなかった場合で、当会計期間においてもこれに該当する場合(当会計期間における大きな変化の有無にかかわらず)、又は前事業年度(当中間期)の決算日において、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存在しなかったものの、当会計期間において実施した期中レビュー手続の結果、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を認めた場合が該当する(レ基報第1号30項、レ基報第2号第59項)。

※4：会計期間末から1年間の経営計画の提出までは必ずしも求める必要はないが、当会計期間の決算日の翌日から少なくとも1年間の期間における評価を求める(レ基報第1号30項、レ基報第2号第59項)。

※5：当第1四半期で新たに疑義あり、不確実性ありとなった場合の中間期においては、中間期で新たに発生した場合として検討するため、中間期では大きな変化なしに該当しない。

※6：当第1四半期で新たに疑義あり、不確実性ありとなった場合の第3四半期は、中間期で新たに発生した場合として検討しているため、経営者の評価期間は当中間期末の翌日から1年間(残り9か月)となる。

※7：東証短信レビューを実施しない場合は、監査人は中間の欄の対応を行う。

(データソース) 財務諸表等規則ガイドライン149、作成基準第4条(2)並びに上記のレ基報第1号、レ基報第2号及び東証ガイダンスの各項目

## (8) 訂正第1・第3四半期財務諸表等に対する期中レビューに関する留意点 (Q7)

【図6】訂正後の四半期財務諸表等の期中レビューの要否

		第1・第3四半期財務諸表等	
		訂正前	訂正後
期中レビュー	①	東証短信レビューを実施していない	東証短信レビューを任意で実施可能
	②	東証短信レビューを実施（任意）	東証短信レビューを任意で実施可能
	③	東証短信レビューを実施（義務付け）	東証短信レビューを実施（義務付け）

(出所) 東証ガイダンス Q7

【図6】の②の場合、訂正後の期中レビューは任意で実施可能とされているが、「訂正内容の重要性を考慮し、財務諸表利用者の訂正前の四半期財務諸表等に対する結論への依拠を防止することが必要と判断する場合には、訂正後の四半期財務諸表に対する期中レビューを実施することが望ましい」とされている<sup>5</sup>。なお、当該状況においては時間的余裕も少ないと考えられるため、監査人は早期に会社と訂正レビューの実施について協議することが重要であると考えられる。

【図6】の③の場合、訂正後の期中レビューが義務付けられているが、「半期報告書の中間財務諸表等を訂正する場合における取扱いに準じて、レビューを受けないことも考えられる」とされている。これは、決算短信・四半期決算短信作成要領等4. (2)に基づく記載であるが、金商法第193条の2第1項第3号及び財務諸表等の監査証明に関する内閣府令第1条の3に規定する「監査証明を受けなくても公益又は投資者保護に欠けることがないものとして内閣府令で定めるところにより内閣総理大臣の承認を受けた場合」における判断を想定して対応することが考えられる。

## (9) 期中レビュー契約を締結していない場合 (Q8 (1))

期中レビュー契約を締結していない場合には、「監査人は四半期財務諸表等の内容を検討する義務を負わないが、四半期財務諸表等において虚偽表示又はその他の記載内容の誤りの存在等明らかに間違った開示の事実を把握した場合には、経営者等に対して当該虚偽表示等の存在を通知することが推奨される。また、年度の監査等におけるリスク評価に与える影響を検討する」とされている。

当該誤りが、監査の過程で発見され、監査人が、職業的専門家としての判断において財務報告プロセスに対する監査役等による監視にとって重要と判断したその他の

事項（監査基準報告書260「監査役等とのコミュニケーション」の第14項(6)）に該当する場合には、監査役等とのコミュニケーションが必要となると考えられる。

なお、年度監査品質の維持の観点からの会社とのコミュニケーションについては、後掲5. (1)にて説明する。

## (10) 比較情報への対応 (Q8 (2))

東証決算短信レビューは、原則として任意であるため、比較情報に対するレビューが実施されていない場合は、「監査人は期中レビュー報告書のその他の事項の区分にその旨を記載する」（レ基報第2号第133項）とされている。

## 4. 保証実2400及び保証実2400Q&Aの内容

### (1) 保証実2400の改正内容

改正前の保証実2400は、四半期レビュー以外のレビュー業務に幅広く適用されていた。一連の改正により、年度の監査人が行う期中レビュー業務は期中レビュー基準とレ基報第1号又はレ基報第2号が適用されることとなり、保証実2400はこれらを除く全ての財務諸表又は財務表を対象としたレビュー業務に適用可能とされることとなる。

レビュー報告書について、継続企業を前提として財務諸表を作成することが適切であるが重要な不確実性が認められる場合において、財務諸表における注記が適切な場合は、改正前は強調事項区分を設けて必要な記載を行っていたが、改正後は「継続企業の前提に関する重要な不確実性」という区分に記載を行うこととされている。ただし、それ以外のレビュー報告書の記載方法の変更は行われておらず、従来通り結論を下方に記載する様式が適用される。

改正された監基報600において、構成単位における作業の範囲から、構成単位の重要性の基準値に基づく構成単位の財務情報のレビューが除外された（監基報600第A131項）ことから、保証実2400からもグループ監査における構成単位の財務情報のレビューに関する規定が削除されている。

### (2) 保証実2400Q&Aの改正内容

保証実2400の改正内容に沿う形で見直しが行われている。また、改正済みの品質管理基準報告書第1号に沿う形で、レビュー業務を実施する監査事務所に求められる品質管理の内容の改正が行われている。

<sup>5</sup> 監査基準報告書560「後発事象」の第14項において、経営者が財務諸表を訂正する場合には、監査人は訂正後の財務諸表に対する監査報告書を提出することとされている。

## 5. 従来の四半期レビューと対比した、期中レビューの実務対応上の留意点

### (1) 東証短信レビューを実施しない場合

上場企業に関し、義務レビューの要件に該当しない状況において、任意レビューの提供に至らない場合、監査人が監査業務の過程で四半期財務諸表において虚偽表示又はその他の記載内容の誤りの存在等明らかに間違っただけの開示の事実を把握した場合の対応は、3. (9)に記載のとおりである。

東証ガイドラインQ8(1)では、「東証短信レビューの契約を締結していない場合においても、年度監査品質の維持の観点から、第1・第3四半期決算のタイミングで、会社の状況や変化を把握するために会社（経営者、監査役等）と十分にコミュニケーションを行うことが考えられる。例えば、会計上・監査上の論点を先送りすることなく適時に検討することや、会社に対し、相談事項や確認事項等について早めに討議する等の依頼を行うことなどが考えられる。」としている。

特に第1四半期においては、会計基準の変更の対応等検討すべき論点が多くなる傾向にあるため、監査人が東証短信レビューを実施している場合はその過程で、追加的な手続として、論点を検討し、四半期財務諸表に適切に反映されていることを確認することが、財務報告の信頼性確保にとって有効であると考えられる。一方、東証短信レビュー業務を実施しない場合でも、監査の一環で、期首から適用すべき会計処理等について、適時に会社とコミュニケーションを行うことは重要であり、第1・第3四半期決算の前後での適時・適切な監査上の対応の意義をふまえ、必要な監査時間を適切に見積ることが重要であると考えられる。

なお、JICPAの「第1・第3四半期決算短信に添付される四半期財務諸表等に対する期中レビュー契約を締結しない場合の留意事項（お知らせ）」においては、被監査会社が期中レビュー契約の締結の要否を検討する際に、第1・第3四半期財務諸表等に対する期中レビュー契約の締結は行わず、期中レビュー報告書の発行も求めないものの、期中レビュー手続を実施してほしいという要望が生じる場合については、「期中レビューの結論表明を目的とする期中レビュー手続に該当するような手続は実施できない」、「被監査会社に対して四半期財務諸表等に対する『保証』を付している」と誤解させるような文書を提出してはならない」、「期中レビューを実施したものと誤認され、また、期中レビューが実施されたと誤解されるような情報（例えば、四半期決算短信のサマリー情報においてレビューを実施した旨を記載するなど）を公表又は口外しないように被監査会社と十分に対話する」ことなどが留意点として示されている。

### (2) 適用する財務報告の枠組みの確認

四半期レビューでは、我が国において一般に公正妥当と認められる四半期連結財務諸表の作成基準や国際会計基準第34号「期中財務報告」等に準拠した適正表示の枠組みの下で適正性に関する結論表明が行われていた。改正後は、金商法の下での中間財務諸表の期中レビューは適正表示の枠組みを対象とする一方、東証短信レビューでは準拠性に関するレビューが基本とされている（JICPA「東京証券取引所『四半期開示の見直しに関する実務の方針』の公表について（お知らせ）」冒頭）。

また制度レビュー以外では、期中財務諸表を構成する貸借対照表等の個別の財務表や個別の財務諸表項目等に対して、年度の監査人が期中レビューの結論を表明する場合について、期中レビュー基準が適用されることとなる。このため、期中財務報告の枠組みとレビューの種類が多様化することとなる。

本稿2. (4)及び3. (2)とも関連するが、期中レビュー契約の新規の締結又は更新（被監査会社の期中レビューの依頼）にあたっては、財務報告の枠組み及び期中レビュー報告書の形式について、会社と監査人が十分検討、協議することに留意すべきと考えられる。

### (3) 期中レビュー時間の確保と実施時期

決算短信・四半期決算短信作成要領等1. (2)①によれば、通期及び第2四半期（中間期）とは異なり、有価証券報告書や半期報告書などの法定開示に対する速報としての位置づけではないことを踏まえ、第1・第3四半期決算短信は決算発表の早期化の要請の対象とされていない。上場会社は、決算の内容が定まったときに、その内容を直ちに開示することが義務付けられているが、半期報告書の法定提出期限に準じて、各四半期終了後45日以内に開示することを原則とする、とされている。「決算の内容が定まったとき」の考え方については、任意でレビューを受ける場合は、開示時期をレビューが完了する前とするか、それともレビューが完了次第とするか、上場会社において判断することとされている（前者の場合、レビュー完了後に改めてレビュー報告書を添付した第1・第3四半期決算短信の開示が必要となる）。

これを受け、東証ガイドラインのQ4解説(2)でも、「制度改正後に関しては、速報性のみならず開示の充実も図られていることから、開示時期は様々なパターンが想定される。これに伴い、決算スケジュール及び東証短信レビュースケジュールも様々となることが想定されるため、会社と事前に協議し、十分なレビュー時間・期間を確保することが、財務諸表の信頼性を高めるために不可欠な要素であると考えられる」とされている。

なお、レビュー時間については、適正表示の枠組みに比して、準拠性の枠組みにおける財務諸表等の開示量が少ない場合には、開示の検討に関する作業量は減少すると考えられるとされている（本稿3. (4)）。四半期会計基準で定められていた注記のうち、準拠性の枠組み（作成基準第4条第2項）において記載が求められていない

注記としては、連結・持分法適用範囲の重要な変更、収益の分解情報、1株当たり情報、配当に関する事項、営業収益費用の季節的変動、重要な企業結合等、重要な発件事象、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（金融商品関係の注記<sup>6</sup>等）が挙げられるが、適正表示を達成するために必要となる可能性のある追加情報の注記を含め、注記対象となる取引・事象が存在しないため、第1・第3四半期財務諸表では注記されていない場合が多くみられた。このため、四半期レビューから準拠性の枠組みによる期中レビューに移行した場合、監査人の作業量の減少度合いは限定的となる場合が多いと考えられる。

#### (4) 重要性の基準値

重要性の基準値は、期中レビューにおいて、手続の立案及び当該手続から得た結果の評価に適用するために決定される（レ基報第2号第48項）。

東証短信レビューは、年度の財務諸表の監査を前提として実施されるものであるため、年度の財務諸表の数値を用いて期中レビュー業務における重要性を決定する（レ基報第2号A28項）、すなわち、金商法の期中レビューと同様に年度の財務諸表の監査に係る重要性の基準値を期中レビューにおいても適用することが合理的である（レ基報第1号第14項）と考えられる。また、期中会計期間の実績数値が通年のものよりも小さいことなどにより、期中レビューに係る重要性の基準値を年度の財務諸表の監査に係る重要性の基準値よりも小さくする場合もあり得る（レ基報第1号第14項）ものと考えられるが、少なくとも、年度の財務諸表の監査に係る重要性の基準値を上限とする（レ基報第1号第14項及びレ基報第2号A32項）ことに留意する。

#### (5) 東証短信レビューにおける監査人の通読の対象となるその他の記載内容

東証短信レビューにおいて、四半期決算短信のうち、四半期財務諸表及び期中レビュー報告書以外の部分（サマリー情報と経営成績等の概況等）が、原則として監査人の通読の対象となると考えられる。また、会社が四半期決算短信を二段階で開示（レビュー完了前に決算短信を先行して開示し（一段階目）、レビュー完了後に四半期決算短信の全文を開示（二段階目）する場合、通読の対象となるその他の記載内容は期中レビュー報告書が添付される二段階目であると考えられる。

#### (6) 東証短信レビューにおける期中レビュー報告書の添付方法

期中レビュー報告書についてはレビュー対象となった四半期財務諸表等とともに東証のTDnetで提出される。その際に利用者の誤解を防ぐために、EDINETの場合と同様の欄外記載（期中レビュー報告書の原本は別途保管している旨、XBRLデータ及びHTMLデータは期中レビューの対象に含まれていない旨）を行うことが考えられるとしている（JICPA「EDINET及びTDnetで提出する期中レビュー報告書の欄外記載について（お知らせ）」）。なお、監査人は、EDINETで提出される監査報告書等と同様に、TDnetで提出される期中レビュー報告書について、提出前及び提出後に期中レビュー報告書の原本と記載内容の同一性が確保されていることを確かめることが適切であると考えられる。

#### (7) 東証短信レビューにおける英文期中レビュー報告書

東証が公表した「プライム市場における英文開示の拡充に向けた上場制度の整備の概要」（2024年2月26日）<sup>7</sup>では、「決算情報については、日本語での開示の一部又は概要を英文開示することで足りるものとしていることに加え、英文開示は日本語の開示の参考訳と位置付けていることから、英語の四半期財務諸表等に対する監査人の期中レビューは必要ありません。なお、仮に海外投資家のニーズ等も踏まえ、英語の期中レビュー報告書が必要と判断する場合には、監査人とも相談の上、対応をご検討ください。」とされている。

この点、会社が独自に日本語の期中レビュー報告書を英語に直訳する場合であっても、監査人は期中財務諸表及びその期中レビュー報告書について翻訳に誤りがないか検討を実施することや、日本語で発行されたものの英語等への直訳である旨を付記すること等の対応が望ましいと考えられる（監査基準報告書720周知文書第2号II 2参照）。また、監査事務所によっては監査報告書や期中レビュー報告書の翻訳の取扱いを監査契約書に定め、翻訳の検討に関する品質管理規定を定めている場合もあることから、監査人は監査事務所における取扱いを確認の上、会社の四半期決算短信の英訳方針と範囲を確認することが考えられる。

#### (8) 非上場会社の留意点

特定事業会社以外の非上場会社は、金商法第24条の5第1項における第1号の半期報告書（中間会計基準等に準拠した第一種中間財務諸表について期中レビューを受け、中間決算日後45日以内の提出が求められる）の提

6 企業集団の事業運営にあたっての重要な項目であり、かつ、前年度末と比較して著しく変動している金融商品関係について注記を要するが、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1四半期及び第3四半期では注記を省略することができることとされていた（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第80項(3)）。

7 パブリックコメント募集終了日は2024年3月27日。なお日本語と同時の英文開示の義務化は2025年4月1日以後に開示するものから適用することが提案されている。

出の選択が可能となる<sup>89</sup>。このため、選択した半期報告書によって、提出期限や保証の種類（期中レビュー又は中間監査）が異なるので、「会社と事前に十分協議することが望まれる」とされている（JICPA「四半期開示制度の見直しに関する留意点vol3～非上場会社編～」1. (1)）。

なお、合理的な理由がない限り、選択した半期報告書は継続して提出することとされている（企業内容等開示ガイドライン24の5-2-3）。

## 6. おわりに

四半期レビューから期中レビューに名称が変わり、レビュー手続自体に大きな変更はないものの、東証短信レビューが原則任意とされたこと、財務報告の枠組みの選択の余地が生まれたこと、四半期開示のスケジュールが弾力化されたこと、非上場会社の半期報告書の種類の選択が可能になったことなどにより、期中レビューの実施前に会社と監査人が協議し、合意すべき事項が増えている。そのためには、会計基準や開示ルールだけでなく、期中レビュー基準及びJICPAの実務の指針や実務ガイダンス等の理解がこれまで以上に重要となってくるものと考えられる。本稿が参考になれば幸いである。

以 上

8 特定事業会社である非上場会社は、第2号（中間作成基準等に準拠した第2種中間財務諸表について中間監査を受け、中間決算日後60日以内の提出が求められる）の半期報告書の提出の選択が可能である。

9 非上場会社の改正後の金商法に基づく半期報告書の提出は、2024年4月1日以降開始事業年度に係る中間会計期間が初回となる（金商法改正法附則第3条第1項）。

# 国際会計基準適用会社における四半期開示制度の見直しの影響について

いしはら こうじ  
公認会計士 石原 宏司

## 1. はじめに

2023年11月20日に「金融商品取引法等の一部を改正する法律」が、第212回臨時国会で可決され成立したことにより、金融商品取引法（以下「金商法」という）に基づく上場会社等の法定開示として、2024年4月1日以後に開始する四半期から四半期報告書が廃止され、半期報告書の提出が義務付けられる四半期開示制度の見直しが行われる。これにより、上場会社の第1・第3四半期の開示は、東京証券取引所（以下「東証」という）の規則に基づく四半期決算短信に一本化される。

金融庁は2024年3月27日に、「令和5年金融商品取引法等改正に係る政令・内閣府令案等に対するパブリックコメントの結果等について」<sup>1</sup>を公表し、企業内容等の開示に関する内閣府令、財務諸表の用語、様式及び作成方法に関する規則及び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、「連結財務諸表規則」という）等を改正した。また、東証では2024年3月28日に、「金融商品取引法改正に伴う四半期開示の見直しに関する上場制度の見直し等について」<sup>2</sup>を公表し、併せて、四半期財務諸表等の作成基準（以下、東証「四半期財務諸表等の作成基準」という）が定められ、決算短信・四半期決

算短信作成要領等の改正も行われた。さらに、日本公認会計士協会（以下、「JICPA」という）は2024年3月28日に、「期中レビュー基準報告書第2号実務ガイダンス第1号「東京証券取引所の有価証券上場規程に定める四半期財務諸表等に対する期中レビューに関するQ&A（実務ガイダンス）」<sup>3</sup>（以下、「東証短信レビューQ&A」という）等を公表した。

本稿では、我が国の国際会計基準（IFRS会計基準）適用会社における、四半期開示制度の見直しの影響について解説する。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お断りする。

## 2. 第1・第3四半期決算短信とIAS第34号「期中財務報告」との関係

四半期開示制度の見直し後、国際会計基準適用会社では、第1・第3四半期決算短信について、準拠する規定が東証「四半期財務諸表等の作成基準」の第5条第5項か第5条第2項かのいずれかにより、表1の通り開示内容及び財務報告の枠組みが異なるため、独立監査人が期中レビューを実施する場合には、それぞれに対応する期中レビュー報告書の文例を利用することとなる。

表1：国際会計基準適用会社の第1・第3四半期決算短信における開示内容、財務報告の枠組み及び期中レビュー報告書の文例

東証「四半期財務諸表等の作成基準」	第5条第5項	第5条第2項（連結財務諸表規則第312条及び第313条の準用）
開示内容	次に掲げる事項に相当するもの以外の事項については、記載を省略可能。 <ul style="list-style-type: none"> <li>● 四半期連結貸借対照表</li> <li>● 四半期連結損益計算書及び四半期連結包括利益計算書</li> <li>● 会計方針の変更に関する注記</li> <li>● 会計上の見積りの変更に関する注記</li> <li>● 四半期特有の会計処理に関する注記</li> <li>● セグメント情報等の注記</li> <li>● 株主資本の金額に著しい変動があった場合の注記</li> <li>● 継続企業の前提に関する注記</li> <li>● キャッシュ・フロー計算書に関する注記（四半期連結キャッシュ・フロー計算書の開示を省略する場合）</li> <li>● 修正再表示に関する注記</li> </ul>	IAS第34号に準拠した「期中財務報告書」 <ul style="list-style-type: none"> <li>● 完全な1組の連結財務諸表（IAS第34号5項）。又は、</li> <li>● 要約連結財務諸表（IAS第34号8項） <ul style="list-style-type: none"> <li>➢ 要約連結財政状態計算書</li> <li>➢ 純損益及びその他の包括利益の要約連結損益計算書</li> <li>➢ 要約連結持分変動計算書</li> <li>➢ 要約連結キャッシュ・フロー計算書</li> <li>➢ 精選された説明的注記</li> </ul> </li> </ul>

1 金融庁のウェブサイト参照（<https://www.fsa.go.jp/news/r5/sonota/20240327/20240327.html>）

2 日本取引所グループのウェブサイト参照（<https://www.jpx.co.jp/rules-participants/public-comment/detail/d1/20231218-01.html>）

3 JICPAのウェブサイト参照（[https://jicpa.or.jp/specialized\\_field/20240328gac.html](https://jicpa.or.jp/specialized_field/20240328gac.html)）

JICPA「東証短信レビューQ&A」Q1による財務報告の枠組み	<ul style="list-style-type: none"> <li>●一般目的の財務報告の枠組み</li> <li>●準拠性の枠組み</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>●一般目的の財務報告の枠組み</li> <li>●適正表示の枠組み</li> </ul>
JICPA「東証短信レビューQ&A」付録2 四半期財務諸表等に対する期中レビュー報告書の文例	<文例6>「四半期連結財務諸表に関する期中レビュー報告書（IFRS任意適用会社）準拠性」	<文例6-2>「四半期連結財務諸表に対する期中レビュー報告書（IFRS任意適用会社）適正表示」（要約連結財務諸表の場合） <文例7>「四半期連結財務諸表に対する期中レビュー報告書（IFRS任意適用会社）適正表示」（完全な1組の連結財務諸表の場合）

出所：東証「四半期財務諸表等の作成基準」及びJICPA「東証短信レビューQ&A」に基づき、筆者が作成。

第1・第3四半期決算短信を、東証「四半期財務諸表等の作成基準」の第5条第2項に準拠（以下、「東証作成基準第5条第2項準拠（適正表示）」という）して作成した場合、当該決算短信は、従来の四半期報告書に含まれていた四半期財務諸表と同様に、IAS第34号に準拠した「期中財務報告書」に該当する。

これに対し、東証「四半期財務諸表等の作成基準」の第5条第5項に準拠（以下、「東証作成基準第5条第5項準拠（準拠性）」という）して作成した場合、表1のとおり、当該決算短信はIAS第34号が要求する開示事項の一部が省略されていることとなる。IAS第34号3項では「ある企業が期中財務報告書においてIFRSに準拠している旨の記述をする場合には、本基準書中のすべての要求事項に従ったものでなければならない。」とあり、また同19項では「期中財務報告書がIFRSのすべての要求事項に従ったものでない限り、IFRSに準拠していると記述してはならない。」とある。したがって、この場合の第1・第3四半期決算短信は、「IAS第34号に準拠した期中財務報告」に該当しない。

### 3. 半期報告書における3か月情報

従来の四半期報告書制度では、国際会計基準適用会社は、第2・第3四半期報告書において、その期中報告期間の純損益及びその他の包括利益計算書（3か月情報）を開示する必要があった（IAS第34号20項(b)、IAS第34号設例A「表示しなければならない期間の設例」（企業が期中財務報告書を四半期ごとに公表する場合）A2項参照）。

この3か月情報の、四半期開示制度の見直し後の半期報告書における取扱いについて解説する。また、2024年第1四半期を従来の制度に基づく四半期開示を行う12月、1月、2月決算会社の2024年の半期報告書における取扱いについても解説する。

#### (1) 第1四半期決算短信を東証作成基準第5条第5項準拠（準拠性）で作成した場合

上述の通り、東証作成基準第5条第5項準拠（準拠性）で作成した第1四半期決算短信は、IAS第34号が要求す

る開示事項の一部が省略されているため、「IAS第34号に準拠した期中財務報告」に該当しない。この場合、半期報告書においてのみ「IAS第34号に準拠した期中財務報告」を開示するため、企業が期中財務報告書を半年ごとに公表する場合（IAS第34号設例A A1項）に該当する。そのため、半期報告書においては、3か月間の情報（3月決算会社の場合、7月から9月までの期間の純損益及びその他の包括利益計算書）は開示しないこととなる。

#### (2) 第1四半期決算短信を東証作成基準第5条第2項準拠（適正表示）で作成した場合

IAS第34号で要求される全ての開示項目を記載し、IAS第34号に準拠して提出していることを明示している四半期開示は、「IAS第34号に準拠した期中財務報告」に該当すると考えられる（IAS第34号3項及び19項参照）。これは、東証「四半期財務諸表等の作成基準」第5条第2項に準拠して作成された東証の規定に基づく四半期決算短信のように、金商法で求められていない場合においても同様である。

このため、IFRS任意適用会社が東証の第1四半期決算短信を、東証作成基準第5条第2項準拠（適正表示）で作成する、すなわち、IAS第34号で要求される全ての開示項目を記載し、IAS第34号に準拠した適正表示の期中財務報告を公表した場合は、金商法上、半期報告書は6か月の中間会計期間を前提とした書類であるとしても、IAS第34号に従い3か月の会計期間の情報（3月決算会社の場合、7月から9月までの期中報告期間の純損益及びその他の包括利益計算書）も合わせて開示する必要が考えられる（IAS第34号20項(b)）。

#### (3) 12月、1月、2月決算会社の2024年の半期報告書

12月、1月、2月決算会社は、2024年第1四半期において、従来の制度に基づき四半期報告書において「IAS第34号に準拠した期中財務報告」を開示する。そのため、制度改正後の最初の半期報告書においては、IAS第34号20項(b)に従い3か月の会計期間の情報（12月決算であれば、2024年4月から6月までの期中報告期間の

純損益及びその他の包括利益計算書）も合わせて開示する必要がある。

## 4. 四半期開示の見直しにより影響を受け る可能性のある会計処理

「2.第1・第3四半期決算短信とIAS第34号「期中財務報告」との関係」で示している通り、東証作成基準第5条第5項準拠（準拠性）で作成された第1・第3四半期決算短信は、IAS第34号が要求する開示事項の一部が省略されているため、「IAS第34号に準拠した期中財務報告」に該当しない。これにより、会計処理に影響を受ける可能性があるものについて、以下で取り上げる。

### (1) のれんの減損

IFRIC第10号「期中財務報告と減損」8項は、のれんに関して前期中報告期間に認識された減損損失を戻し入れてはならないと規定している。上述のとおり、東証作成基準第5条第5項準拠（準拠性）で作成された第1・第3四半期決算短信は、「IAS第34号に準拠した期中財務報告」に該当しない。そのため、この場合の第1四半期及び第3四半期は「期中報告期間」に該当せず、第1四半期又は第3四半期にのれんの減損が認識された場合に、IFRIC第10号8項は適用されない。

IAS第36号「資産の減損」に従って、第1四半期又は第3四半期にのれんの減損を認識するに至ったのは、以下の場合が考えられる。

- 第1四半期又は第3四半期に、年次の減損テストを実施（IAS第36号10項）
- 第1四半期及び第3四半期に、のれんを配分した資金生成単位が減損している可能性を示す兆候を識別し、減損テストを実施（IAS第36号90項）

ここで、IAS第36号124項では、のれんについて認識した減損損失は、以後の期間において戻入れをしてはならないとされている。また、IAS第36号BC189項には、取得したのれんの回収可能価額のその後の増加を、認識が禁止されている自己創設のれんの増加と区別することはできないという、のれんの減損損失の戻入れを禁止した理由が記載されている。

これらを踏まえると、東証作成基準第5条第5項準拠（準拠性）で作成された第1・第3四半期決算短信においてのれんの減損を認識した場合にも、これまで通り、以後ののれんの減損損失の戻入れは禁止されるものと考えられる。

### (2) 金融資産の分類変更

企業は、金融資産の管理に関する事業モデルを変更した場合に、かつ、その場合にのみ、影響を受けるすべて

の金融資産を分類変更しなければならない（IFRS第9号「金融商品」4.4.1項）。また、金融資産を分類変更する場合には、企業は分類変更日から将来に向かって分類変更を適用しなければならない（IFRS第9号5.6.1項）。この「分類変更日」は、IFRS第9号付録A用語の定義において「企業が事業モデルの変更により金融資産を分類変更することになる場合の、事業モデル変更後の最初の報告期間の初日」と定義されている。ここでいう「報告期間」には、IAS第34号4項で定義される「期中報告期間」も含まれると解される。これは、IAS第34号15B項の重大である場合に開示が求められる事象及び取引のリストに、「金融資産の目的又は用途の変更による金融資産の分類の変更」が含まれることから裏付けられる。

上述の通り、東証作成基準第5条第5項準拠（準拠性）で作成された第1・第3四半期決算短信は、「IAS第34号に準拠した期中財務報告」に該当しない。そのため、これまで各四半期の初日が該当した金融資産の分類変更日は、上半期の初日（3月末決算の場合、4月1日）及び下半期の初日（3月末決算の場合、10月1日）となる。

### (3) 保険契約の測定に係る会計上の見積りの変更

IFRS第17号「保険契約」B137項は、企業がIAS第34号を適用して期中財務諸表を作成する場合、IFRS第17号をその後の期中財務諸表及び事業年度において適用する際に、過去の期中財務諸表において行った会計上の見積りの取扱いを変更するかどうかについての会計方針の選択を行うことを規定している。

上述の通り、東証作成基準第5条第5項準拠（準拠性）で作成された第1・第3四半期決算短信は、「IAS第34号に準拠した期中財務報告」に該当しない。そのため、過去の期中財務諸表において行った会計上の見積りの取扱いを変更しない会計方針を選択していた場合には、期中報告期間がこれまでの3か月から6か月となる影響を受けることとなる。

## 5. おわりに

四半期開示制度の見直しにより、第1・第3四半期の開示は四半期決算短信に一本化され、我が国の国際会計基準適用会社においては、これまでの四半期報告書におけるIAS第34号に準拠した「期中財務報告書」から、一部の事項の記載を省略することも可能となる。上述の通り、このような制度改正によって、国際会計基準適用会社に特有の影響が生じる点にご留意いただきたい。本稿が、実務の参考になれば幸いである。

以上

# IASBが財務諸表における表示及び開示に関する新しい基準を公表

注：本資料はDeloitteのIFRS Global Officeが作成し、有限責任監査法人トーマツが翻訳したものです。

この日本語版は、読者のご理解の参考までに作成したものであり、原文については英語版ニュースレター<sup>1</sup>をご参照下さい。

## トーマツIFRSセンター・オブ・エクセレンス

本iGAAP in Focusでは、国際会計基準審議会（IASB）が2024年4月9日に公表したIFRS第18号「財務諸表における表示及び開示」の概要を解説する。

- 新しい基準であるIFRS第18号は、IAS第1号「財務諸表の表示」に置き換わるものであり、IAS第1号の要求事項の多くを引き継ぐものである。
- IFRS第18号では、以下の新しい要求事項が導入される。
  - 指定された区分と定義された小計の純損益計算書における表示
  - 財務諸表の注記における経営者が定義する業績指標（MPM）に関する開示
  - 集約と分解の改善
- IAS第1号の要求事項の一部は、IAS第8号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」<sup>2</sup>及びIFRS第7号「金融商品：開示」に移動される。
- IASBはまた、IAS第7号「キャッシュ・フロー計算書」及びIAS第33号「一株当たり利益」に若干の修正を加える。
- IFRS第18号は、特定の経過措置を伴う遡及的適用を要求している。
- 企業は、2027年1月1日以後開始する事業年度にIFRS第18号を適用することが要求され、早期適用は認められる。

### 背景

2016年、IASBは、企業の業績報告の比較可能性と透明性に関する投資家の懸念に応じて、基本財務諸表プロジェクトを開始した。

2019年12月、IASBは、公開草案ED/2019/7「一般的な表示及び開示」<sup>3</sup>を公表した。コメント期間終了後、IASBは、受け取ったコメントを考慮して提案を再検討した。これらの提案は、現在、IFRS第18号で最終決定されており、一部修正が加えられている。

### 見解

IASBは、EDにおける以下の提案を最終決定しないことを決定した。

- 営業費用を性質と機能の両面から分析することの禁止（「混合表示」）
- 不可分な関連会社及び共同支配企業、及び不可分でない関連会社及び共同支配企業を区別する要求事項
- 通例でない項目（すなわち、予測価値が限られている収益及び費用）を単一の注記で開示し、説明する要求事項

IFRS第18号は、IAS第1号に置き換わるものであり、IAS第1号の要求事項の多くを変更せずに引き継ぎ、新しい要求事項でそれらを補完するものである。さらに、いくつかのIAS第1号の項は、IAS第8号とIFRS第7号に移動されている。さらに、IASBは、IAS第7号及びIAS第33号に若干の修正を加えた。

1 英語版ニュースレターについては、IAS Plusのウェブサイトをご参照ください。

(<https://www.iasplus.com/en/publications/global/igaap-in-focus/2024/ifrs-18>)

2 IAS第8号の拡張された内容を反映するため、IASBは、IFRS第18号が発効した後、基準のタイトルを「財務諸表の作成の基礎」に変更する。

3 公開草案ED/2019/7「一般的な表示及び開示」の詳細については、本誌2020年3月号IFRS in Focus「IASBが新基準「一般的な表示及び開示」を提案」を参照ください。

(<https://www2.deloitte.com/jp/ja/pages/get-connected/pub/atc/202003/kaikeijyoho-202003-05.html>)

本ニュースレターは、IFRS第18号、及びIAS第7号ならびにIAS第33号の修正により導入された新たな要求事項に焦点を当てる。

## 新しい要求事項

### 純損益計算書の収益と費用を分類するための区分

IFRS第18号は、企業に純損益に含まれる収益と費用を以下の区分のいずれかに分類することを要求する。

- 営業
- 投資
- 財務
- 法人所得税
- 非継続事業

すべての企業は同じ分類の要求事項に従うことが要求され、主要な事業活動として資産に投資する企業（投資企業、投資不動産企業、保険会社など）と、主要な事業活動として顧客にファイナンスを提供する企業（銀行など、以下の「特定の主要な事業活動を行う企業の要求事項」を参照）については、いくつかの変更が加えられる。

#### 営業区分

営業区分は、投資、財務、法人所得税、又は非継続事業の区分に分類されない純損益計算書に含まれるすべての収益及び費用で構成される。言い換えれば、営業区分はデフォルトの区分であり、企業の主要な事業活動からの収益と費用を含むがこれらに限定されない。追加的な活動による収益及び費用など、他の事業活動からの収益及び費用も、それらの収益及び費用が他の区分に分類されるための要求事項を満たしていない場合、営業区分に分類される。

#### 投資区分

投資区分は、以下から生じる収益及び費用で構成される。

- 関連会社、共同支配企業、非連結子会社への投資
- 現金及び現金同等物
- 企業の他の資源とはおおむね独立して個別にリターンを生み出すその他の資産

投資区分に分類される「収益及び費用」には、次のものが含まれる。

- 資産によって生み出される収益
- 資産の認識の中止を含む、資産の当初及び事後測定から生じる収益及び費用
- 資産の取得及び処分直接起因する増分コスト（たとえば取引コスト及び資産の売却コスト）

投資区分に分類することが要求される収益及び費用の例は、次のとおりである。

- 持分法適用による関連会社及び共同支配企業の利益に対する持分

- 債券投資による利息収益
- 株式投資による配当金
- 投資用不動産からの賃貸収益と公正価値の利得又は損失。

#### 財務区分

財務区分は、資金調達のみを伴うかどうかにかかわらず、資金調達を伴う取引から生じる負債からの収益と費用で構成される。

資金調達のみを伴う取引から生じる負債には、次のものが含まれる。

- 現金で決済される負債性商品
- 企業自身の株式の交付を通じて決済される債券
- 資金調達のみを伴わない取引から生じる負債には、次のものが含まれる。
- 財又はサービスの買掛金
- リース負債
- 確定給付年金負債

財務区分に分類される「収益と費用」は、負債の認識を生じさせる取引に依存する。

- 資金調達のみを伴う取引から生じる負債の場合、負債の当初及び事後測定（負債の認識の中止を含む）から生じる収益及び費用、ならびに負債の発行及び消滅に直接起因する増分費用
- 資金調達のみを伴わない取引から生じる負債の場合、他の関連するIFRS会計基準を適用して計上される、利息収益及び利息費用ならびに利率の変動から生じる収益及び費用

#### 法人所得税区分

法人所得税の区分には、次のものが含まれる。

- IAS第12号「法人所得税」を適用する、純損益に含まれる税金費用又は税金収益
- 関連する外国為替差額

#### 非継続事業区分

非継続事業の区分は、IFRS第5号「売却目的で保有する非流動資産及び非継続事業」に定義される非継続事業からの収益及び費用で構成される。

#### 純損益計算書の例示

以下は、IFRS第18号の「設例」に掲載されている純損益計算書の例からの抜粋である。例示されているように、総損益に加えて、企業は2つの新しく定義された小計（「営業利益」と「財務及び法人所得税前純利益」）を表示することが要求される。

この例の企業は、主要な事業活動として資産に投資しておらず、主要な事業活動として顧客にファイナンスを提供していない。

純損益計算書	20X2	20X1	区分 <sup>2</sup>
収益	XXX	XXX	営業
売上原価	(XXX)	(XXX)	
売上総利益	XXX	XXX	
その他の営業収益	XXX	XXX	
販売費	(XXX)	(XXX)	
研究・開発費	(XXX)	(XXX)	
一般管理費	(XXX)	(XXX)	
のれんの減損損失	(XXX)	-	
その他の営業費用	(XXX)	(XXX)	
営業利益	XXX	XXX	
関連会社及び共同 支配企業の利益に 対する持分及び売 却による利得	XXX	XXX	
財務及び法人所得 税引前利益	XXX	XXX	
借入金及びリース 負債の利息費用	(XXX)	(XXX)	財務
年金債務及び引当 金の利息費用	(XXX)	(XXX)	
税引前当期純利益	XXX	XXX	法人所得税
法人所得税費用	(XXX)	(XXX)	
継続事業による利 益	XXX	XXX	非継続事業
非継続事業による 損失	-	(XXX)	
純損益	XXX	XXX	

2 「区分」列は、純損益計算書の構造を示すために表示されている。区分ラベルは純損益計算書において表示することを求められない。

### 特定の主要な事業活動を行う企業の要求事項

IFRS第18号では、「特定の主要な事業活動」として、主要な事業活動としての資産投資と、主要な事業活動としての顧客へのファイナンスの提供2つが特定されている。これらの特定の主要な事業活動を行う企業は、そうでなければ投資区分又は財務区分に分類されるはずであった収益及び費用の一部を営業区分に分類することが要求される。

IFRS第18号は、企業が主要な事業活動として資産に投資するか、又は顧客にファイナンスを提供するかは事実の問題であると説明している。本基準は、この評価の一部として考慮すべき要素に関する詳細なガイダンスを提供する。

投資企業やリテール銀行など、一部の企業は、主要な事業活動として資産への投資と顧客へのファイナンスの提供の両方を行う場合がある。

### 特定の収益及び費用の分類

- **外国為替差額**：外国為替差額は、差額を生じさせた項目の収益及び費用と同じ区分に分類される。例えば、

財の販売に係る外貨建売掛金の為替差額は、営業区分（財の販売と同じ区分）に分類される。ただし、外国為替差額を、その差額を生じさせた項目からの収益及び費用と同じ区分に分類することが過度のコスト又は労力を伴う場合には、企業は、外国為替差額を営業区分に分類することが認められる。

- **デリバティブの公正価値損益**：デリバティブの公正価値損益の分類は、デリバティブが特定されたリスクへのエクスポージャーを管理するために使用されるかどうか、及びデリバティブがヘッジ手段として指定されているかどうかによって異なる。
- **混合契約からの収益及び費用**：主契約の負債と組込デリバティブで構成される混合契約からの収益及び費用の分類は、組込デリバティブが主契約の負債から分離されるかどうか、及び混合契約の性質によって異なる。

### 経営者が定義する業績指標（MPM）

#### 定義

MPMは、次の規準をすべて満たす収益及び費用の小計である。

- 経営者による説明、プレスリリース、投資者向けプレゼンテーションなど、財務諸表以外の公開のコミュニケーションで使用される（注：口頭でのコミュニケーション、口頭でのコミュニケーションの書面による記録、又はソーシャルメディアへの投稿は、MPMを識別するための公開のコミュニケーションを表すものではない）。
- 企業全体の財務業績の一側面に関する経営者の見方を投資者に伝えるために使用される。企業が財務諸表以外の公開のコミュニケーションで使用する収益及び費用の小計は、企業が推定を反証する場合を除き、企業全体の財務業績の一側面に関する経営者の見方を伝えると推定される。
- IFRS第18号に列挙されていない、又はIFRS会計基準で具体的に要求されていない。

#### 開示要求

企業は、財務諸表に単一の注記でMPMに関する情報を開示することが要求される。この注記では、MPMは、企業全体の財務業績の一側面に関する経営者の見方を提供するものであり、他の企業が提供する類似のラベルや説明を共有する指標と必ずしも比較できるものではないという記述が要求される。

各MPMについて、企業は以下を開示することが要求される。

- MPMが企業の財務業績に関する有用な情報を提供すると経営者が考える理由を含む、MPMがコミュニケーションする財務業績の一側面の説明
- MPMの計算方法の説明
- MPMと、IFRS第18号に列挙された最も直接的に比較可能な小計、又はIFRS会計基準で要求される合計又

は小計との間の調整表（調整表で開示された各項目につき、以下を含む）。

-税効果

-非支配持分への影響

- 企業が税効果をどのように決定したかの説明  
企業がMPMの計算を変更した場合、新しいMPMを導入した場合、又は以前に開示されたMPMの使用を中止した場合、以下の開示が要求される。
- 変更、追加又は中止の説明とその影響
- 変更、追加又は中止の理由
- 変更、追加又は中止を反映するための比較情報の修正再表示（実務上不可能である場合を除く）

IFRS第18号は、MPMではないためこれらの要求事項の対象とならない収益及び費用の特定の小計を規定している。これらの小計には、減価償却、償却及びIAS第36号「資産の減損」の範囲に含まれる減損損失前の営業利益又は損失（OPDAI）が含まれる。

#### 見解

注目すべきは、小計のリストに「利息、税金、減価償却及び償却前利益」（EBITDA）が含まれていないことである。IASBは、EBITDAは財務諸表の利用者とのコミュニケーションにおいて最も一般的に使用される指標の1つであるが、銀行や保険など一部の業種では使用されていないことに注目した。さらに、EBITDAが何を表しているのかについては、さまざまな分析の出発点である以外にはコンセンサスが得られなかった。

EBITDA指標はMPMの定義に合致する可能性がある。IASBは、OPDAIは、現在提供されているEBITDA指標の多くと同様の情報を提供すると結論付けた。その結果、IASBは、IFRS第18号の小計のリストにOPDAIを含めることを決定した。

## 情報の集約と分解

### 基本財務諸表と注記の役割

財務諸表の目的は、投資家が企業への将来の正味キャッシュ・インフローの見通しを評価し、企業の経済的資源に対する経営者の管理を評価する際に役立つ、企業の認識した資産、負債、資本、収益、費用に関する財務情報を提供することである。

この目的を達成するために、基本財務諸表と注記は、財務情報を提供する上で次のような異なった補完的な役割を有する。

- 基本財務諸表は、企業の認識された資産、負債、資本、収益、費用、及びキャッシュ・フローの体系化された要約を提供する。これは以下に対して有用である。
  - 企業の認識された資産、負債、資本、収益、費用、キャッシュ・フローの理解可能性のある概要を取得する

-企業間、及び同じ企業の報告期間の比較を行う

-財務諸表の利用者が注記で追加情報を求めることを望む項目又は領域を特定する

- 注記は、以下に必要な重要性がある情報を提供する。
  - 投資者が基本財務諸表の項目を理解できるようにする
  - 財務諸表の目的を達成するため、追加情報で基本財務諸表を補足する

### 情報の集約と分解の原則

IFRS第18号は、個々の取引及びその他の事象に関する情報を、基本財務諸表に表示され、注記に開示される情報に集約又は分解することを要求している。

要求事項は、情報の集約と分解の原則に基づいている。IFRS第18号は、企業に対し、以下の事項を確保することを要求する。

- 項目は、共通する特徴に基づいて分類及び集約され、共有されていない特徴に基づいて分解される
- 項目は、基本財務諸表と注記がそれぞれの役割を果たすように集約又は分解される
- 項目の集約と分解は、重要性がある情報を不明瞭にしない

企業は、結果として得られる情報が重要性がある場合は常に、情報を分解することが特に要求される。

IFRS第18号は、企業がこの原則を適用するのを支援するために、項目の類似又は非類似の特徴を評価する際に考慮すべき特徴を含む、項目の集約と分解、及び集約項目のラベル付けに関する適用ガイダンスを提供している。

### 営業費用の表示

IFRS第18号は、以下の特徴の1つ又は両方を使用して、費用の最も有用な体系化された要約を提供する方法で営業費用を分類及び表示することを企業に要求している。

- 営業費用の性質（原材料費や従業員給付など）
- 企業内の営業費用の機能（売上原価など）

営業費用の表示方法を決定する際には、どの項目が、企業の収益性と業界慣行の主要なコンポーネント又は推進要因に関する最も有用な情報を提供するかなどの要因を考慮することが要求される。

機能別に分類された営業費用の項目を1つ以上表示する企業は、財務諸表の単一の注記で特定の費用の性質別金額を開示することが要求される。

## その他のIFRS基準の修正

### IAS第7号の修正

IASBは、IAS第7号を次のように修正した。

- 間接法により営業活動によるキャッシュ・フローを報告する際の開始点として営業利益の小計を使用することをすべての企業に要求する

- 以下のように、支払利息、受取利息及び支払配当金、受取配当金に関連するキャッシュ・フローの表示の選択肢を削除する

- 主要な事業活動が特定されていない企業の場合:

» 受取利息及び配当金は、常に投資活動によるキャッシュ・フローとして分類される

» 支払利息及び配当金は、常に財務活動によるキャッシュ・フローとして分類される

- 主要な事業活動として資産に投資し、又は顧客にファイナンスを提供する企業の場合、企業は次のことを行うことが要求される

» IFRS第18号を適用し、純損益計算書における配当収益、利息収益、利息費用の分類方法を参照することにより、キャッシュ・フロー計算書における受取配当金、受取利息、支払利息の分類方法を決定する

» これらの各キャッシュ・フローの合計を、キャッシュ・フロー計算書の単一の区分に分類する（つまり、営業活動、投資活動、財務活動のいずれか）

» 支払配当金を財務活動によるキャッシュ・フローとして分類する

#### 見解

IFRS第18号の営業、投資及び財務の区分は、IAS第7号のものとは異なる意味を有する。IFRS第18号の開発に当たっては、IASBは、各基本財務諸表の目的を優先し、純損益計算書とキャッシュ・フロー計算書の区分間の整合性を求めなかった。

IASBは、2022年7月に完了した第3回アジェンダ協議において、キャッシュ・フロー計算書及び関連事項に関するリサーチ・プロジェクトをリサーチ・プロジェクト・パイプラインに追加した。

### IAS第33号の修正

基本及び希薄化後の1株当たり利益（EPS）の報告に加えて、企業はIAS第33号により、包括利益計算書の任意の構成要素に基づいて計算された追加のEPSを（注記のみで）開示することが認められている。

IAS第33号の修正により、分子がIFRS第18号で特定された合計又は小計のいずれかであるか、又はMPMである場合にのみ、企業がこれらの追加EPSを開示することが認められる。

### 発効日及び経過措置

企業は、2027年1月1日以後開始する事業年度にIFRS第18号を適用することが要求される。早期適用は認められる。企業がそれ以前の期間にIFRS第18号を適用する場合、その事実を注記で開示することが要求される。IAS第7号及び第33号の修正並びに改訂IAS第8号及び

IFRS第7号は、企業がIFRS第18号を適用した時に発効する。

企業は、IAS第8号を適用してIFRS第18号を遡及的に適用することが要求される。ただし、企業は、IAS第8号第28項(f)に規定された定量的情報（すなわち、表示された各期間について、影響を受ける各財務諸表の項目の修正額、及び基本EPS及び希薄化後EPSに対する関連する影響）を表示する必要はない。

その代わりに、年次財務諸表において、企業は、IFRS第18号が最初に適用される期間の直前の比較期間について、純損益計算書の各項目について、以下の間の調整表を開示することが要求される。

- IFRS第18号を適用して修正再表示された金額

- 以前にIAS第1号を適用して表示された金額

企業がIFRS第18号の適用初年度に要約期中財務諸表を作成する際にIAS第34号「期中財務報告」を適用する場合、企業は、IAS第34号10項の要求事項（期中財務諸表が直近の年次財務諸表に含まれる見出しと小計を保持することが要求される）に関わらず、要約期中財務諸表に、IFRS第18号の適用するにあたり使用すると予想される各見出しとIFRS第18号で要求される小計を表示することが要求される。実際、企業は、IFRS第18号に従って作成された年次財務諸表の最初のセットを発行するまで、要約期中財務諸表の見出し及び小計に関するIAS第34号10項の要求事項を適用すべきではない。

企業がIFRS第18号の適用初年度に期中財務諸表の作成にIAS第34号を適用する場合、当該企業は、当期及び当期累計の直前の比較期間及び累計比較期間について、期中財務諸表の純損益計算書に表示された各項目について、以下の間の調整表を開示することが要求される。

- 企業がIFRS第18号を適用した場合の会計方針を適用して修正再表示した、比較期間と累積比較期間についての金額

- 企業がIAS第1号を適用した場合の会計方針を適用して以前に表示した、比較期間と累積比較期間についての金額

企業は、当期又は以前の比較期間の調整表を開示することは認められるが、要求されない。

IFRS第18号の適用開始日において、IAS第28号「関連会社及び共同支配企業に対する投資」18項の適用に適格である企業は、関連会社又は共同支配企業に対する投資の測定に関する選択を、持分法からIFRS第9号に従って純損益を通じた公正価値での測定に変更することが認められる。企業がそのような変更を行った場合、企業は、IAS第8号を遡及的に適用して変更を適用することが要求される。IAS第27号「個別財務諸表」11項を適用する企業は、その個別財務諸表において同じ変更を行うことが要求される。

以上

# 会計基準等開発動向

2024年4月26日時点

【企業会計基準委員会 ASBJ】

## ■公開草案公表中

項目	内容	ステータス
リースに関する会計基準	日本基準を国際的に整合性のあるものとする取組みの一環として、借手のすべてのリースについて資産及び負債を認識するリースに関する会計基準の開発に向けて、国際的な会計基準を踏まえた検討が行われている。 合わせて、リースの貸手の収益認識に関する会計処理（リース業における割賦販売取引の会計処理を含む。）について検討が行われている。	2023年5月2日に、企業会計基準公開草案第73号「リースに関する会計基準（案）」等が公表され、2023年8月4日にコメントが締め切られた。現在、公開草案に寄せられたコメントへの対応が検討されている。

## ■専門委員会で審議中

項目	内容	ステータス
金融商品に関する会計基準	日本基準を国際的に整合性のあるものとする取組みの一環として、予想信用損失モデルに基づく金融資産の減損についての会計基準の開発に向けて、検討が行われている。 なお、金融資産及び金融負債の分類及び測定については、今後、会計基準の開発に着手するか否かについて判断する予定とされている。	2022年4月より、予想信用損失モデルに基づく金融資産の減損について、IFRS第9号「金融商品」の相対的アプローチを採用したモデル（ECLモデル）を開発の基礎として検討が進められている。現在、国際的な比較可能性を確保することを重視し、IFRS第9号を適用した場合と同じ実務及び結果となると認められる会計基準の開発を目的とした審議が一巡したことを踏まえ、IFRS第9号を出発点として適切な引当水準を確保したうえで実務負担に配慮した会計基準の開発を目的とした審議が行われている。
上場企業等が保有するベンチャーキャピタル（VC）ファンドの出資持分に係る会計上の取扱い	2023年11月に企業会計基準諮問会議から提言を受け、上場企業等が保有する組合等への出資持分に関して、VCファンドに相当する組合等の構成資産である市場価格のない株式を中心とする限定した範囲の会計上の取扱いについて検討が行われている。	2023年12月より検討が開始されている。
金融商品取引法上の「電子記録移転権利」又は資金決済法上の「暗号資産」に該当するICOトークンの発行・保有等に係る会計上の取扱い	資金決済法上の「暗号資産」に該当するICOトークンの発行・保有等に係る会計上の取扱いについて検討が行われている。	資金決済法上の「暗号資産」に該当するICOトークンの発行・保有等に係る会計上の取扱いについては、2022年3月15日に、「資金決済法上の暗号資産又は金融商品取引法上の電子記録移転権利に該当するICOトークンの発行及び保有に係る会計処理に関する論点の整理」が公表された。2022年6月8日にコメントが締め切れ、現在、論点整理に寄せられたコメントへの対応が検討されている。 このうち、暗号資産の発行者が発行時に自己に割り当てた暗号資産の会計上の取扱いについて、2022年11月7日の第490回企業会計基準委員会において審議が行われ、ASBJにおける議論の内容を周知するために、議事概要別紙（ <a href="https://www.asb.or.jp/wp-content/uploads/20221107_490g_02.pdf">https://www.asb.or.jp/wp-content/uploads/20221107_490g_02.pdf</a> ）が公表された。
子会社株式及び関連会社株式の減損とのれんの減損の関係	JICPAから公表されている会計制度委員会報告第7号「連結財務諸表における資本連結手続に関する実務指針」に定められる連結財務諸表におけるのれんの追加的な償却処理について、子会社株式及び関連会社株式の減損とのれんの減損の関係を踏まえ、検討が行われている。	2017年10月より検討が開始されている。

■基準諮問会議でテーマアップの可否を審議中

項目	内容	ステータス
株式報酬に関する会計処理及び開示の取扱いの整備について	(1)いわゆる現物出資構成による取引に関する会計基準の開発 (2)現金決済型の株式報酬取引に関する会計基準の開発 (3)インセンティブ報酬に関する包括的な会計基準の開発	第43回基準諮問会議（2021年11月29日開催）においてテーマ提言がなされた。 (1)について、実務対応レベルとして、実務対応専門委員会にテーマ評価を依頼するとされ、(2)(3)について、会計基準レベルとして事務局において論点整理を行うとされた。 第44回基準諮問会議（2022年3月2日開催）では検討状況の報告を行うとともに、(1)から(3)のテーマのうち、(1)のテーマ評価を優先させて進めることとした。 第45回基準諮問会議（2022年7月20日）では、(1)に係る現状のテーマ評価の検討状況について説明がなされた。現在、(1)のテーマ評価を優先しており、(2)及び(3)の検討には至っていない。
実務対応報告第19号「繰延資産の会計処理に関する当面の取扱い」の改正	実務対応報告第19号で規定される繰延資産の会計処理のうち、株式交付費、新株予約権発行費、社債発行費、創立費及び開業費の会計処理の検討	第48回基準諮問会議（2023年7月3日開催）において、会計基準レベル／実務対応レベルとして、実務対応専門委員会にテーマ評価を依頼するとされた。 第49回基準諮問会議（2023年11月22日開催）において、実務対応専門委員会におけるテーマ評価では、実務対応報告第19号を見直すことについて一定のニーズがあり、企業会計基準委員会で基準開発を行う価値があると考えられるが、見直しの範囲を実務対応報告第19号で扱う繰延資産とするか、より広く繰延資産全体とするかについて検討すべきとされた。 これを受けて、基準諮問会議において、基準開発の対象も含めた検討が継続されている。
バーチャルPPAの会計処理について	環境意識の高まりとともに今後、取引が拡大されると見込まれるバーチャルPPA（電力購入契約の一種）の会計処理の明確化	第49回基準諮問会議（2023年11月22日開催）において、実務対応レベルとして、実務対応専門委員会にテーマ評価を依頼するとされた。 第50回基準諮問会議（2024年3月11日開催）において、実務対応専門委員会のテーマ評価では、バーチャルPPAについて需要家の観点から優先度の高い論点に範囲（会計処理単位や時価評価の可否）を限定して会計処理を検討するアプローチについては新規テーマとして取り上げる要件を満たしているとの評価が行われている。 今後、追加情報の収集及び分析を行ったうえで、次回以降改めて審議を行うこととされた。

■今後、開発に着手するかどうかを判断

項目	内容	ステータス
該当なし		

■その他の日本基準の開発に関する事項

項目	内容	ステータス
日本公認会計士協会（JICPA）が公表した実務指針等の移管	JICPAが公表した実務指針等をASBJに移管するに当たり、移管のアプローチ等について検討を行う。あわせて、会計基準等の利用者における利便性を向上させることを目的として、会計基準等を体系化するための取組みについて検討を行うこととされている。	2024年4月3日に移管指針公開草案「移管指針の適用（案）」等（コメント期限：2024年6月3日）が公表されている。

項目	内容	ステータス
適用後レビューの実施	ASBJが開発する会計基準の適正手続（デュー・プロセス）は、公益財団法人財務会計基準機構の理事会が定める「企業会計基準及び修正国際基準の開発に係る適正手続に関する規則」（以下「適正手続規則」という。）に規定されており、適正手続規則では、適用後レビューの実施が定められている。	「開示に関する適用後レビューの実施計画」が作成され、2017年12月26日に適正手続監督委員会に報告されている。 現在、「開示に関する適用後レビューの実施計画」に基づき適用後レビューの作業が実施されている。

#### 【サステナビリティ基準委員会 SSBJ】

##### ■公開草案公表中

項目	内容	ステータス
日本版S1プロジェクト	SSBJが開発する基準を国際的に整合性のあるものとする取組みの一環として、国際サステナビリティ基準審議会（ISSB）のIFRS S1号「サステナビリティ関連財務情報開示に関する全般的な要求事項」に相当する基準の開発を行う。	2024年3月29日にサステナビリティ開示ユニバーサル基準公開草案「サステナビリティ開示基準の適用（案）」及びサステナビリティ開示テーマ別基準公開草案第1号「一般開示基準（案）」（コメント期限：2024年7月31日）が公表されている。
日本版S2プロジェクト	SSBJが開発する基準を国際的に整合性のあるものとする取組みの一環として、ISSBのIFRS S2号「気候関連開示」に相当する基準の開発を行う。	2024年3月29日にサステナビリティ開示テーマ別基準公開草案第2号「気候関連開示基準（案）」（コメント期限：2024年7月31日）が公表されている。

（補足）サステナビリティ開示基準の適用対象・適用時期については、金融庁金融審議会「サステナビリティ情報の開示と保証のあり方に関するワーキング・グループ」にて検討が行われている。

##### ■今後、開発に着手するか否かを判断

項目	内容	ステータス
産業別の基準	IFRS S2号とあわせてISSBから公表された「IFRS S2号『気候関連開示』を適用するための産業別ガイダンス」に関しては、当初は例示扱いとし、強制力がない（基準に準拠した旨を表明する上で従うことが要求されない）ものとされている。	日本版S2プロジェクトにおいても、当初はISSBの産業別ガイダンスに相当する産業別の基準を開発することはせず、産業別ガイダンスが強制力を持つことになった場合に、改めてSSBJとしてISSBの産業別ガイダンスを踏まえた産業別の基準を開発するかどうかを個別に検討することとされている。

#### 【日本公認会計士協会 JICPA】

会計制度委員会実務指針、監査・保証実務委員会実務指針及び業種別委員会実務指針のうち会計処理の原則及び手続を定めたもの

##### ■公開草案公表中

項目	内容	ステータス
企業会計基準公開草案第73号「リースに関する会計基準（案）」等の公表に伴う実務指針等の改正及び廃止	ASBJから2023年5月2日に公表された企業会計基準公開草案第73号「リースに関する会計基準（案）」等に対応するため、会計制度委員会報告第8号「連結財務諸表等におけるキャッシュ・フロー計算書の作成に関する実務指針」、会計制度委員会報告第14号「金融商品会計に関する実務指針」等の実務指針等について見直しを行うもの。	2023年5月2日付で、左記実務指針等の改廃に関する公開草案が公表され、2023年8月4日まで意見募集が行われていた。

項目	内容	ステータス
会計制度委員会報告第7号「連結財務諸表における資本連結手続に関する実務指針」の改正	ASBJから2024年3月22日に企業会計基準第33号「中間財務諸表に関する会計基準」及び企業会計基準適用指針第32号「中間財務諸表に関する会計基準の適用指針」が公表されたことに伴い、左記実務指針の改正を行うもの。 現行の左記実務指針第7項では、決算日に四半期決算日又は中間決算日が含まれるとされているが、中間会計基準等の公表に伴い、その他の適切に決算が行われた日についても決算日に含まれることを明確化している。	2024年3月22日付で、左記実務指針の改正に関する公開草案が公表され、2024年4月22日まで意見募集が行われていた。

【金融庁】

項目	内容	ステータス
該当なし		

【法務省】

項目	内容	ステータス
該当なし		



# デロイト トーマツ グループ公式アプリ

国内外の調査レポートや会計情報、セミナー情報をお届けしています。  
Deloitte.comの中から厳選した情報を中心に発信しています。  
ぜひお手元のスマートフォンにインストールしてご活用ください。

## アプリの主な機能

### Home

最新記事や国内外の調査レポート、SNS更新情報を確認できます。また、関心のあるサービスなどに基づいて配信されるプッシュ通知もこちらから。

### 会計情報

会計情報は、その時々話題となっている会計、税務、コンサルティング等に関わるテーマを、デロイト トーマツ グループの専門家がわかりやすく解説する月刊情報コンテンツです。

### レポート

国内での最新調査レポートはもちろんデロイトのグローバルネットワークを通じた調査レポートに、日本のプロフェッショナルがより掘り下げた解説をつけています。

### セミナー

様々な専門分野・ビジネス領域における各種セミナー / Webinarの予定をご覧ください。

### More (その他)

ビジネス変革の最前線から、プロフェッショナルの視点を発信する『D-nnovation Perspectives Blog』では、いま話題のテーマを、それぞれの専門領域独自の切り口とコンテキストで分かりやすく解説。そのほか、デロイト トーマツグループのウェブサイトの検索もこちらから行っていただけます。

アプリのインストール後、「アプリ設定」から関心のあるサービスやインダストリーを登録していただくと、関連した情報が更新された際に通知を受け取ることができるようになりますので、ぜひご登録ください。

以下のQRコードをお手持ちのスマートフォンまたはタブレットで読み取ることで、ダウンロード可能です。



←iOS、iPadOS版はこちらから



←Android OS版はこちらから

- ※ QRコードは株式会社デンソーウェーブの登録商標です。
- ※ iOSは、米国Ciscoのライセンスに基づき使用されている商標です。
- ※ iPadOSは、Apple Inc.の商標です。
- ※ AndroidはGoogle LLCの商標です。

# 会計情報

発行日 令和6年5月20日(毎月20日発行)  
第574 6月号

発行所 有限責任監査法人トーマツ  
テクニカルセンター  
〒100-0005 東京都千代田区丸の内3-3-2 丸の内二重橋ビルディング  
Tel.03-6213-1070  
Fax.03-6213-1145  
MailAddress:trc\_mailing@tohatsu.co.jp

有限責任監査法人トーマツ <http://www.deloitte.com/jp/audit>  
トーマツ会計情報 <http://www.deloitte.com/jp/atc>

本誌掲載の記事等の無断複写・複製を禁じます。

# Deloitte.

## デロイト トーマツ

デロイト トーマツ グループは、日本におけるデロイト アジア パシフィック リミテッドおよびデロイトネットワークのメンバーであるデロイト トーマツ合同会社ならびにそのグループ法人(有限責任監査法人トーマツ、デロイト トーマツ コンサルティング合同会社、デロイト トーマツ ファイナンシャルアドバイザー合同会社、デロイト トーマツ 税理士法人、DT弁護士法人およびデロイト トーマツ コーポレート ソリューション合同会社を含む)の総称です。デロイト トーマツ グループは、日本で最大級のプロフェッショナルグループのひとつであり、各法人がそれぞれの適用法令に従い、監査・保証業務、リスクアドバイザー、コンサルティング、ファイナンシャルアドバイザー、税務、法務等を提供しています。また、国内約30都市約1万7千名を超える専門家を擁し、多国籍企業や主要な日本企業をクライアントとしています。詳細はデロイト トーマツ グループWebサイト([www.deloitte.com/jp](http://www.deloitte.com/jp))をご覧ください。

Deloitte(デロイト)とは、デロイト トウシュ トーマツ リミテッド("DTTL")、そのグローバルネットワーク組織を構成するメンバーファームおよびそれらの関係法人のひとつまたは複数を含みます。DTTL(または"Deloitte Global")ならびに各メンバーファームおよびそれらの関係法人はそれぞれ法的に独立した別個の組織体です。DTTLはクライアントへのサービス提供を行いません。詳細は [www.deloitte.com/jp/about](http://www.deloitte.com/jp/about) をご覧ください。デロイト アジア パシフィック リミテッドはDTTLのメンバーファームであり、保証有限責任会社です。デロイト アジア パシフィック リミテッドのメンバーおよびそれらの関係法人は、それぞれ法的に独立した別個の組織体であり、アジア パシフィックにおける100を超える都市(オークランド、バンコク、北京、ハノイ、香港、ジャカルタ、クアラルンプール、マニラ、メルボルン、大阪、上海、シンガポール、シドニー、台北、東京を含む)にてサービスを提供しています。

Deloitte(デロイト)は、監査・保証業務、コンサルティング、ファイナンシャルアドバイザー、リスクアドバイザー、税務、法務などに関連する最先端のサービスを提供し、Fortune Global 500®の約9割の企業や多数のプライベート(非公開)企業を含むクライアントに提供しています。デロイトは、資本市場に対する社会的な信頼を高め、クライアントの変革と繁栄を促し、より豊かな経済、公正な社会、持続可能な世界の実現に向けて自ら率先して取り組むことを通じて、計測可能で継続性のある成果をもたらすプロフェッショナルの集団です。デロイトは、創設以来175年余りの歴史を有し、150を超える国・地域にわたって活動を展開しています。"Making an impact that matters"をパーパス(存在理由)として標榜するデロイトの約415,000名のプロフェッショナルの活動の詳細については、([www.deloitte.com](http://www.deloitte.com))をご覧ください。

本冊子は皆様への情報提供として一般的な情報を掲載するのみであり、デロイト トウシュ トーマツ リミテッド("DTTL")、そのグローバルネットワーク組織を構成するメンバーファームおよびそれらの関係法人(総称して"デロイト・ネットワーク")が本冊子をもって専門的な助言やサービスを提供するものではありません。皆様の財務または事業に影響を与えるような意思決定または行動をされる前に、適切な専門家にご相談ください。本冊子における情報の正確性や完全性に関して、いかなる表明、保証または確約(明示・黙示を問いません)をするものではありません。またDTTL、そのメンバーファーム、関係法人、社員・職員または代理人のいずれも、本冊子に依拠した人に関係して直接または間接に発生したいかなる損失および損害に対して責任を負いません。DTTLならびに各メンバーファームおよびそれらの関係法人はそれぞれ法的に独立した別個の組織体です。

Member of  
Deloitte Touche Tohmatsu Limited

© 2024. For information, contact Deloitte Tohmatsu Group.



IS 669126 / ISO 27001