

中間連結財務諸表等の作成基準の設定について

一 経緯

我が国における半期報告書制度は、昭和四十六年の証券取引法改正により一年決算を採用する証券取引法適用会社を対象として創設され、当審議会は、これに伴い、昭和四十七年に「半期報告書に記載される要約財務諸表の作成手続に関する試案」を公表した。その後、昭和四十九年の商法改正により中間配当が認められたことを契機として大部分の証券取引法適用会社が一年決算に移行したことにより、半期報告書制度の重要性が著しく増大した。このため、当審議会は、昭和五十二年に「半期報告書で開示すべき中間財務諸表に関する意見書」を公表して上記「試案」を抜本的に改訂し、「中間財務諸表作成基準」及び「中間財務諸表監査基準」を設定して、今日に至っている。

現行の半期報告書制度では個別ベースのディスクロージャーが行われており、「中間財務諸表作成基準」は、半期報告書において開示される個別ベースの中間財務諸表の作成基準を定めたものである。近年、子会社等を通じての企業の多角化・国際化が急速に進展し、企業集団に係る情報の重要性が増大してきている。このため、当審議会は、平成九年六月に「連結財務諸表制度の見直しに関する意見書」を公表して、連結情報を中心とするディスクロージャー制度への転換を図ることとし、その一環として中間連結財務諸表の導入を提言した。

当審議会は、この提言を踏まえ、平成九年八月以降、中間連結財務諸表の作成基準の設定及び「中間財務諸表作成基準」の改訂について審議を重ね、平成九年十二月、「中間連結財務諸表等の作成基準の設定に関する意見書(公開草案)」を公表して、広く各界の意見を求めた。

当審議会は、寄せられた意見を参考にしつつ更に審議を行い、公開草案の内容を一部修正して、これを「中間連結財務諸表等の作成基準の設定に関する意見書」として公表することとした。

二 半期報告書におけるディスクロージャーの在り方

証券取引法に基づくディスクロージャー制度においては、投資者の的確な投資判断に資する情報を適時に開示するため中間財務諸表を含む半期報告書の提出が求められているが、当審議会在平成九年六月に公表した「連結財務諸表制度の見直しに関する意見書」を踏まえ、半期報告書についても連結情報を中心とする開示内容となるよう必要な措置を講ずることが適当である。

他方、連結情報の充実に伴い、その有用性が乏しくなると考えられる個別情報については、半期報告書においても可能な範囲で簡素化し、ディスクロージャーの効率化を図ることが適当である。なお、連結情報を中心とするディスクロージャー及び企業分析等の進展状況を踏まえ、今後、個別情報の一層の簡素化について更に検討していくことが適当である。

三 中間連結財務諸表等の種類

中間連結財務諸表等の種類は、年度の連結財務諸表と同様とすることが適当であると考えられる。

当審議会は、平成九年六月に公表した「連結財務諸表制度の見直しに関する意見書」において、個別ベースの資金収支表を廃止し、連結キャッシュ・フロー計算書を導入することを提言したが、連結財務諸表を作成する会社においては、連結キャッシュ・フロー計算書とともに中間連結キャッシュ・フロー計算書を作成し、連結財務諸表を作成しない会社においては、個別ベースのキャッシュ・フロー計算書及び中間キャッシュ・フロー計算書を作成することが適当であると考えられる。当審議会は、連結キャッシュ・フロー計算書等の作成基準についても併せて審議し、「連結キャッシュ・フロー計算書等の作成基準の設定に関する意見書」を別途公表し、これらキャッシュ・フロー計算書をすべて財務諸表の一つとして位置付けることとした。

したがって、中間連結財務諸表及び個別ベースの中間財務諸表の種類は、以下のようになる。

- 中間連結財務諸表
- 中間連結貸借対照表
- 中間連結損益計算書
- 中間連結剰余金計算書
- 中間連結キャッシュ・フロー計算書

個別ベースの中間財務諸表

- 中間貸借対照表
- 中間損益計算書
- 中間キャッシュ・フロー計算書

なお、中間連結キャッシュ・フロー計算書及び中間キャッシュ・フロー計算書の作成基準は、別途公表した「連結キャッシュ・フロー計算書等の作成基準の設定に関する意見書」による。

四 中間財務諸表の性格

中間連結財務諸表及び中間財務諸表(以下これらを総称して『中間財務諸表』という。)の性格付けについては、二つの異なる考え方がある。

一つは、中間会計期間を事業年度と並ぶ一会計期間とみとうえで、『中間財務諸表』を、原則として年度の連結財務諸表及び財務諸表(以下これらを総称して『財務諸表』という。)と同じ会計処理基準を適用して作成することにより、当該中間会計期間の財政状態及び経営成績に関する情報を提供するものとする考え方である。この考え方は、従来、「実績主義」と呼ばれてきた。他は、中間会計期間を事業年度の構成部分と位置付けて、『中間財務諸表』を、部分的には年度の『財務諸表』と異なる会計処理基準を適用して作成することにより、当該中間会計期間を含む事業年度の業績の予測に資する情報を提供するものとする考え方である。この考え方は、従来、「予測主義」と呼ばれてきた。

昭和四十七年に当審議会在が公表した「半期報告書に記載される要約財務諸表の作成手続に関する試案」は、「実績主義」の考え方に基づくものであったが、現行の「中間財務諸表作成基準」は、「予測主義」の考え方によっている。

この度の中間連結財務諸表の作成基準の審議に当たり、当審議会在は、「実績主義」と「予測主義」のいずれによるべきかについて、あらためて検討を行った。その結果、以下の理由から、「実績主義」による中間連結財務諸表の作成基準を

設定することとし、それとの整合性を図るため、「中間財務諸表作成基準」についても改訂を施すこととした。

① 『中間財務諸表』を、中間会計期間を含む事業年度の業績の予測に資する情報を提供するものとして性格付けることもできるが、『中間財務諸表』及び『財務諸表』は、中間会計期間又は事業年度に係る企業集団又は企業の財政状態及び経営成績を明らかにすることにより、いずれも投資者に対して将来の業績の予測に資する情報を提供するものと性格付けることがむしろ適当と考えられること。

② いずれの考え方を採る場合であっても、期間計算である限り、見積もりや予測に基づく測定は避けられないが、相対的にみて、「予測主義」による場合はより多くそのような測定に依存せざるを得ないため、恣意的な判断の介入の余地が大きいと考えられること。

③ 中間連結財務諸表の導入に伴い多くの子会社等において新たに中間財務諸表を作成することが必要となるが、「実績主義」によれば、それを年度の財務諸表と同様の基準により作成することができ、計算手続が明確であるため、実行面で優れていると考えられること。

五 中間財務諸表の役割

『中間財務諸表』は、年度の中間期までの期間を対象とした企業活動に係る中間的な報告であり、投資者の投資判断上、有用な投資情報を提供するという性格を有している。

現行の「中間財務諸表作成基準」では、「中間財務諸表は、事業年度を構成する中間会計期間に係る有用な会計情報を提供するものでなければならない」としている。そこでいう「有用な会計情報」は、「中間財務諸表が示す会計情報が、当該会計期間を含む事業年度の損益予測に資するものであることを要すること、正規の決算手続とは異なる手続を適用して中間財務諸表項目の数値を算出する面があること、期間損益確定のための決算ではなく、中間会計期間に係る財務状況の概況を示すものであること等を意味している」（「半期報告書で開示すべき中間財務諸表に関する意見書」）とされている。これは、「予測主義」を前提とした個別ベースの中間財務諸表の位置付けであると解される。

今回、当審議会においては、「実績主義」による『中間財務諸表』の作成基準を設定し、中間会計期間を事業年度と並ぶ一会計期間とみて『中間財務諸表』を作成することとしたため、『中間財務諸表』の提供する情報の内容は、従来と異なってくる。

このため、本意見書では、『中間財務諸表』が提供する情報の内容は年度単位の『財務諸表』に準ずるものであることを明らかにする主旨から、従来の「中間財務諸表は、事業年度を構成する中間会計期間に係る有用な会計情報を提供するもの」という文言を修正し、「『中間財務諸表』は、中間会計期間に係る企業集団又は企業の財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの状況に関し、有用な情報を提供するものでなければならない」とした。

六 「中間連結財務諸表等の作成基準」の概要

1 「中間連結財務諸表等の作成基準」は、新たに設定した「中間連結財務諸表作成基準」と現行基準を改訂した個別ベースの「中間財務諸表作成基準」から構成されている。

2 「実績主義」を採用したことに伴い、『中間財務諸表』は、原則として年度の『財務諸表』の作成に適用される原則及び手続に準拠して作成しなければならないこととした。ただし、『中間財務諸表』の作成者の事務負担を考慮して、中間会計期間に係る財政状態及び経営成績に関する利害関係者の判断を誤らせない限り、簡便な手続によることを許容することとしている。

3 「実績主義」を採用したことに伴い、従来中間財務諸表の作成上適用されていた以下のような中間決算に特有の会計処理は認められないことになる。

- (1) 年度の財務諸表の作成に際しては適用されないような営業費用の繰延処理及び繰上計上
- (2) たな卸資産に後入先出法を適用している場合の売上原価の修正
- (3) たな卸資産等に低価基準を適用している場合の評価損の不計上
- (4) 原価差額の繰延べ

なお、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、企業の利害関係者の判断に資するため、『中間財務諸表』に必要な注記を施すとともに、半期報告書の「営業の状況」等においてその状況を記載することが適当と考えられる。

4 法人税その他利益に関連する金額を課税標準とする税金は、年度決算と同様の方法により計算するが、法人税等は事業年度末において確定するため、累進税率が適用されるような場合には、中間会計期間を含む事業年度の法人税等の計算に適用される税率を予測して計算することとしている。ただし、中間会計期間を含む事業年度の実効税率を合理的に見積もり、税引前中間純利益に当該見積実効税率を乗じて法人税等の額を計算することができることとしている。

5 『中間財務諸表』は中間期末時点の情報に基づいて作成されるが、年度の『財務諸表』の作成に当たっては、中間会計期間を含む事業年度全体を対象として、年度末の情報に基づいて改めて会計処理が行われる。その結果、年度決算では、中間決算の基礎となった金額とは異なる金額が計上される場合がある。例えば、たな卸資産等に低価基準を適用している場合、中間決算では帳簿価額と中間期末の時価との比較が行われるが、当該資産が期末に残存する場合には、年度決算では期末の時価との比較が行われるため、中間決算において評価損が計上されていても、事業年度の末日の時価が取得原価以上の価額に回復したときは、年度決算では評価損は計上されないことになる。

6 中間連結財務諸表には、事業の種類別等のセグメント情報、偶発債務、重要な後発事象等を注記することとする。

七 実施時期等

中間連結財務諸表及び改訂後の基準による中間財務諸表の作成は、平成十二年四月一日以後開始する中間会計期間から実施されるよう措置することが適当である。中間連結財務諸表等の作成に関する実務指針については、今後、日本公認会計士協会が関係者と協議のうえ適切に措置することが必要と考える。

中間連結財務諸表等の作成基準

中間連結財務諸表等作成基準

第一 一般原則

- 一 中間連結財務諸表は、中間会計に係る企業集団の財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの状況に関し、有用な情報を提供するものでなければならない。
- 二 中間連結財務諸表は、企業集団に属する親会社及び子会社が一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に準拠して作成した中間財務諸表を基礎として作成しなければならない。
- 三 前事業年度において連結財務諸表を作成するために採用した会計処理の原則及び手続は、中間会計期間においてこれを継続して適用し、みだりに変更してはならない。

第二 作成基準

- 一 中間連結財務諸表は、原則として連結財務諸表の作成に当たって適用される会計処理の原則及び手続に準拠して作成しなければならない。ただし、中間会計期間に係る企業集団の財政状態及び経営成績に関する利害関係者の判断を誤らせない限り、簡便な決算手続によることができる。(注1)(注2)
なお、中間連結キャッシュ・フロー計算書の作成基準、表示方法及び注記事項は、「連結キャッシュ・フロー計算書等の作成基準」による。
- 二 親会社及び連結される子会社の法人税その他利益に関連する金額を課税標準とする税金については、中間会計期間を含む事業年度の法人税等の計算に適用される税率に基づき、年度決算と同様の方法により計算する。ただし、中間会計期間を含む事業年度の実効税率を合理的に見積もり、税引前中間純利益に当該見積実効税率を乗じて計算することができる。

第三 表示方法

中間連結財務諸表の表示方法は、連結財務諸表に準ずる。ただし、資産、負債、資本、収益及び費用の科目は、中間会計期間に係る企業集団の財政状態及び経営成績に関する利害関係者の判断を誤らせない限り、集約して記載することができる。

第四 注記事項

中間連結財務諸表には、次の事項を注記しなければならない。

1 連結の範囲等

- (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重要事項
- (2) 上記(1)の事項について重要な変更が行われた場合には、その旨及び、その理由

2 中間決算日の差異

子会社の中間決算日が中間連結決算日と異なるときは、連結のため当該子会社について特に行った中間決算手続の概要

3 会計処理の原則及び手続等

- (1) 重要な資産の評価基準及び減価償却の方法等
- (2) 中間決算に当たり上記(1)の事項について変更が行われた場合には、その旨、その理由及び影響額
- (3) 前事業年度の連結財務諸表の作成に当たり会計処理の原則及び手続について変更が行われており、前事業年度に係る中間連結財務諸表作成上の会計処理の原則及び手続と当事業年度に係る中間連結財務諸表作成上の会計処理の原則及び手続との間に相違がみられるときは、その旨及び影響額
- (4) 子会社の採用する会計処理の原則及び手続で親会社及びその他の子会社との間で特に異なるものがあるときは、その概要
- (5) 連結に当たっての子会社の資産及び負債の評価方法

4 その他の注記事項

- (1) 事業の種類別セグメント情報、親会社及び子会社の所在地別セグメント情報並びに海外売上高
- (2) 事業の性質上営業利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
- (3) 貸倒引当金又は減価償却累計額が、資産の控除科目として表示されていない場合には、当該引当金等の額
- (4) 保証債務その他の偶発債務
- (5) 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
- (6) 企業集団の財政状態及び経営成績を判断するために重要なその他の事項

中間財務諸表等作成基準

第一 一般原則

一 中間財務諸表は、中間会計期間に係る企業の財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの状況に関し、有用な情報を提供するものでなければならない。

二 前事業年度において採用した会計処理の原則及び手続は、中間会計期間においてこれを継続して適用し、みだりに変更してはならない。

第二 作成基準

一 中間財務諸表は、原則として年度決算に適用される会計処理の原則及び手続に準拠して作成しなければならない。ただし、中間会計期間に係る企業の財政状態及び経営成績に関する利害関係者の判断を誤らせない限り、簡便な決算手続によることができる。(注1)(注2)

なお、中間キャッシュ・フロー決算書の作成基準、表示方法及び注記事項は、「連結キャッシュ・フロー計算書等の作成基準」による。

二 法人税その他利益に関連する金額を課税標準とする税金については、年度決算と同様の方法により計算する。ただし、中間会計期間を含む事業年度の実効税率を合理的に見積もり、税引前中間純利益に当該見積実効税率を乗じて計算することができる。

第三 表示方法

中間財務諸表の表示方法は、財務諸表に準ずる。ただし、資産、負債、資本、収益及び費用の科目は、中間会計期間に係る企業の財政状態及び経営成績に関する利害関係者の判断を誤らせない限り、集約して記載することができる。

第四 注記事項

中間財務諸表には、次の事項を注記しなければならない。

- (1) 中間決算のために採用されている主要な会計処理の原則及び手続の概要
- (2) 中間決算に当たり会計処理の原則及び手続について変更が行われた場合には、その旨、その理由及び影響額
- (3) 前事業年度の財務諸表の作成に当たり会計処理の原則及び手続について変更が行われており、前事業年度に係る中間財務諸表作成上の会計処理の原則及び手続と当事業年度に係る中間財務諸表作成上の会計処理の原則及び手続との間に相違がみられるときは、その旨及び影響額
- (4) 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
- (5) 貸倒引当金又は減価償却累計額が資産の控除科目として表示されていない場合には、当該引当金等の額
- (6) 保証債務その他の偶発債務
- (7) 中間連結財務諸表を作成していない場合には、関連会社に持分法を適用した場合の投資の額及び投資損益の額
- (8) 中間財務諸表を作成する日までに発生した重要な後発事象
- (9) 企業の財政状態及び経営成績を判断するために重要なその他の事項

中間連結財務諸表等の作成基準注解

中間連結財務諸表作成基準注解

(注1) 中間配当の取扱について

親会社及び子会社の利益処分について連結会計期間の利益に係る処分を基礎として連結決算を行う方法によっては、中間配当についても同様に処理するものとする。

(注2) 簡便な決算手続の適用について

中間連結財務諸表を作成するに当たっての簡便な決算手続の適用例としては、次のようなものがある。

イ 連結会社相互間の債権の額と債務の額に差異がみられる場合には、合理的な範囲内で、当該差異の調整を行わないで債権と債務を相殺消去することができる。

ロ 連結会社相互間の取引によって取得したたな卸資産に含まれる未実現損益の消去に当たっては、中間期末在庫高に占める当該たな卸資産の金額及び当該取引に係る損益率を合理的に見積もって計算することができる。

中間財務諸表作成基準注解

(注1) 中間決算と年度決算との関係について

年度決算では、中間会計期間を含む事業年度全体を対象として改めて会計処理が行われるため、中間決算の基礎となった金額とは異なる金額が計上される場合がある。

例えば、たな卸資産又は有価証券の評価基準として低価基準が採用されている場合において、中間会計期間の末日の時価が取得原価よりも下落した時は、中間決算において評価損が計上されるが、当該中間会計期間を含む事業年度の末日の時価が取得原価以上の価額に回復したときは、年度決算では評価損は計上されない。外貨建長期金銭債権債務について計上した為替差損や時価が著しく下落した場合のたな卸資産等についての評価損についても、同様に取り扱われる。

(注2) 簡便な決算手続の適用について

中間財務諸表を作成するに当たっての簡便な決算手続の適用例としては、次のようなものがある。

イ 中間決算時におけるたな卸高は、前事業年度に係る実地たな卸高を基礎として、合理的な方法により算定することができる。

ロ 減価償却の方法として定率法を採用している場合には、事業年度に係る減価償却費の額を期間按分する方法により減価償却費を計上することができる。

ハ 退職給与引当金繰入額は、事業年度の合理的な繰入見積額を期間按分する方法により計上することができる。