

AZInsight

AZSA / KPMG NEWS LETTER エージーインサイト

Volume

41

2010
September

IFRS基礎講座
第10回 中間財務報告



IFRS 基礎講座

第10回 中間財務報告

有限責任 あずさ監査法人 パートナー 辻野 幸子

国際財務報告基準（以下「IFRS」）には、中間財務諸表や四半期財務諸表などの期中財務報告書を作成しなければならないとする規定はありません。ただし、企業が所在地国の規制当局や証券取引所、会計諸団体などの要請により、または企業が自発的に、当該企業の1会計年度全体よりも短い期間の財務報告をIFRSにもとづいて作成する場合は、IAS34号が適用されます。

本稿では、IAS34号の概要について解説いたします。

【ポイント】

- IFRSにおいては、期中財務諸表の作成は義務づけられていないが、企業がIFRSに準拠して期中財務諸表を作成する場合は、IAS34号を適用しなければならない。
- 期中財務諸表には、最低限、要約財政状態計算書、要約包括利益計算書、要約持分変動計算書、要約キャッシュ・フロー計算書、IAS34号で要求されている説明的注記を含める。要約版ではなく、IAS1号に規定される「完全な1組の財務諸表」を公表することもできる。
- 期中財務諸表に適用する会計方針は、原則として年度の財務諸表に適用するものと同じものでなければならない。
- 期中財務諸表における測定は、年初からの累計にもとづいて行う必要がある。ただし、IFRIC10号「期中財務報告と減損」により、特定の項目については、減損認識後の同一会計年度内に当該減損が解消した場合であっても、減損損失を戻し入れることはできない。
- 年度の財務諸表を作成する場合と比べると、期中財務諸表を作成する場合には一般に見積りを多く使用することが必要である。IAS34号には、そのような見積りの使用の例示があげられている。

I IFRS と期中財務報告

冒頭で記したとおり、IFRSは、企業に対して期中財務報告書を作成することを求めておらず、したがって、期中財務報告書の頻度やその公表時期等に関する規定も特にありません。ただし、企業がIFRSに準拠して期中財務報告書を作成する場合には、IAS34号を適用しなければなりません。

なお、IAS34号は、上場企業については、少なくとも会計年度の上半期末現在の期中財務報告書を上半期末後60日以内に入手可能とすることを奨励しています。

企業がIAS34号に従い期中財務報告書を作成する場合には、その旨を期中財務諸表上で開示しなければなりません。期中財務報告書がIFRSのすべての規定に従っているのではない

限り、企業は、自社の期中財務諸表がIFRSに準拠していると表明することはできません。

II 期中財務諸表の概要

1. 期中財務報告書の最低限の構成要素

期中財務報告は、投資家や債権者、

会計トピック④

他の関係者が企業の収益力、キャッシュ・フロー、財政状態および流動性について理解するために有用な、タイムリーで信頼性のある情報を提供することを目的として行われるものです。したがって、財務諸表の作成者に過度な負担をかけることなく必要な情報がタイムリーに提供されるようにすることが必要であり、また、すでに年度において詳細に報告されている情報をすべて重複して報告する必要はないと考えられます。

そこで、IAS34号では、期中財務報告書に最低限含めるべき項目と注記内容として、図表1のものを挙げています。

図表1の計算書等は、期中財務報告書に「最低限」含めなければならないものであるため、企業が期中期間について、前記の要約財務諸表ではなくIAS1号に規定されている「完全な1組の財務諸表」を公表することも可能です。ただし、その際には、企業は期中財務報告書の作成にあたり、IAS34号の規定に加えてIAS1号の規定にも従う必要があります。

IAS1号81項によれば、企業は年

図表1 ■ 期中財務報告書の最低限の構成要素

● 要約財政状態計算書

● 要約包括利益計算書（以下のいずれかで表示される）

- ・1 計算書方式（単一の要約包括利益計算書を作成する方法）
- ・2 計算書方式（要約損益計算書と要約包括利益計算書の2つの計算書を作成する方法）

● 要約持分変動計算書

● 要約キャッシュ・フロー計算書

● IAS34号で要求されている説明的注記（図表2を参照）

上記のほか、記載しなかったとすれば要約財務諸表に関して誤解を招くおそれがあると考えられる項目・注記があれば、追加的に記載する。

図表2 ■ IAS34号で要求される説明的注記一覧（IAS34号16項より）

注記項目	内容
会計方針	期中財務諸表の会計方針が直近年度の財務諸表のものと同じ場合にはその旨、異なる場合にはその変更の内容と影響について説明する。
期中の営業活動の季節性またはサイクル性	営業活動が季節的に変動する場合には、その内容や理由について説明する。
非経常項目	資産、負債、資本、純利益またはキャッシュ・フローに影響を与える項目でその内容や規模、発生頻度からみて非経常であるものの内容と金額を開示する。
見積りの変更	過去の期中期間または過年度において報告された金額の見積りが変更された場合で、かつその変更が当該期中期間に重要な影響を与える場合は、その変更内容と金額を開示する。
負債証券および持分証券の増減	負債証券および持分証券の発行、買戻しおよび償還について開示する。
配当金の支払い	普通株式および他の株式について支払った配当金について開示する。
セグメント情報	企業が年度の財務諸表においてIFRS8号「事業セグメント」に従ってセグメント情報を開示しなければならない場合は、以下を開示する。 ー セグメント純損益の測定値 ー 最高経営意思決定者によりレビューされるセグメント純損益の測定値に含まれているか、最高経営意思決定者に定期的に提供されている場合、以下の項目 ・ 外部顧客からの収益 ・ セグメント間収益 ー 直近年度の財務諸表で開示した金額から重要な変動のあった資産合計額 セグメントの区分基準またはセグメント純損益の測定基準について、直近年度の財務諸表からの変更 ー 報告セグメントの純損益の測定値の合計額と、企業の税金費用および非継続事業考慮前の損益との調整。ただし、企業が税金費用などの項目を報告セグメントに配分している場合には、報告セグメントの純損益の測定値の合計額とこれらの項目調整後の損益とを調整することができる。
後発事象	期中期間末日後に発生した重要な事象で期中財務諸表に反映されていないものについて開示する。
企業構成の変化の影響	期中期間における企業結合、子会社や長期投資の取得および処分、事業再構築、非継続事業などの企業構成の変化について開示する。企業結合については、開示すべき事項がIFRS3号66項から77項に規定されている。
偶発負債・偶発資産の変動	直近年度の期末日後の偶発負債・偶発資産の変動について開示する。

度の包括利益計算書を1計算書方式と2計算書方式のいずれかで作成することができます。企業が年度の包括利益計算書を2計算書方式で作成している場合には、期中に作成する要約包括利益計算書も2計算書方式を採用します。

企業が年度の連結財務諸表に加えて親会社の個別財務諸表も表示している場合は、企業は期中財務報告書に親会社の個別財務諸表を含めても含まなくてもよいとされています。

なお、わが国の四半期財務諸表に関する会計基準においては、図表1で示されている計算書のうち、持分変動計算書に対応する株主資本等変動計算書は四半期財務諸表の範囲に含まれておらず、株主資本の金額に著しい変動があった場合には、主な変動理由を注記することで対応することとなっています。

2. IAS34号で要求される説明的注記

期中財務報告の目的は投資家やその他の関係者にとって有用で信頼性のある情報をタイムリーに提供することであるため、すでに直近年度で開示済みの事項について重複して記載

したり、財務諸表の利用者にあまり重要でない詳細な点までアップデートしたりする必要はありません。企業は、最低限、図表2の項目のうち重要であるものは、期中財務諸表の注記に含めなければなりません。ただし、期中財務報告書の他の箇所が開示されているものを除きます。

3. 期中財務報告書において表示すべき期間

期中財務報告書においても年度の財務諸表と同様、比較情報を表示する必要があります。図表3では、決算日が3月31日である企業がIFRSに従い四半期報告を行っているものと仮定したうえで、当該企業の2010年9月30日に終了する四半期財務報告書において表示すべき期間について説明いたします。企業が四半期ではなく半期報告を行っている場合の例は、IAS34号付録Aをご参照ください。

4. 重要性

期中財務報告書には、企業の期中期間における財政状態と経営成績を

その利用者が理解するために必要な情報がすべて含まれている必要があります。そのため、期中財務諸表項目の認識、測定、分類および開示の決定に使用する重要性は、過年度または当会計年度の財務情報との関連ではなく、当該期中期間の財務情報との関連を考慮して決定します。

Ⅲ 認識および測定

1. 会計方針の統一

期中財務諸表に適用する会計方針は、原則として年度の財務諸表に適用するものと同じでなければなりません。ただし、ある期中期間において会計方針を変更し、翌会計年度においても継続して変更後の会計方針を適用する場合は、この限りではありません。

期中財務報告目的のための測定は、年初からの累計にもとづいて行うことが必要です。これは、企業の期中財務報告の頻度（四半期、半期、年に一度）によって当該企業の年度の経営成績の測定が左右されないようにするためです。

図表3 ■ 期中財務報告書において表示すべき期間の例示

	当該期中期間 (2010年7月1日から9月30日)	比較情報
財政状態計算書	当該期中期間末日現在(2010年9月30日)の財政状態計算書	直近年度末日現在(2010年3月31日)の比較財政状態計算書
包括利益計算書	<ul style="list-style-type: none"> ● 当該期中期間(2010年7月1日から9月30日)の包括利益計算書 ● 当該会計年度の期首から当該期中期間末日までの累計期間(2010年4月1日から9月30日)の包括利益計算書 	<ul style="list-style-type: none"> ● 直近年度の対応する期中期間(2009年7月1日から9月30日)の比較包括利益計算書 ● 直近年度の期首から対応する期中期間末日までの累計期間(2009年4月1日から9月30日)の比較包括利益計算書
持分変動計算書	当該会計年度の期首からの累計期間(2010年4月1日から9月30日)にかかる持分変動計算書	直近会計年度の対応する累計期間(2009年4月1日から9月30日)にかかる比較持分変動計算書
キャッシュ・フロー計算書	当該会計年度の期首からの累計期間(2010年4月1日から9月30日)のキャッシュ・フロー計算書	直近会計年度の対応する累計期間(2009年4月1日から9月30日)の比較キャッシュ・フロー計算書

【例1】**棚卸資産の評価減を認識したケース****(前提)**

- A社は、ある期中期間において棚卸資産の評価減を認識した。
- 同一会計年度内のその後の期間において当該棚卸資産の正味実現可能価額が回復したため、年度末に年初からの累計で検討する場合には、評価減は必要ないと判断される。

(解説)

IFRSでは、期中財務報告の頻度によって企業の年度の経営成績の測定が左右されることのないように年初からの累計ベースにもとづいて測定するため、このような場合には、期中期間において認識した棚卸資産の評価減を戻し入れることになる(ただし、期中財務諸表における金額を遡及して修正することはしない)。

わが国では、棚卸資産について認識した評価減については洗替え法と切放し法のいずれかを会計方針として選択することができ、企業が年度の決算において洗替え法を適用している場合は、四半期会計期間末においても洗替え法を適用し、切放し法を適用している場合は、四半期会計期間末において洗替え法と切放し法のいずれかを選択適用することができる、とされている。

【例1】では棚卸資産の評価減をあげましたが、このほか、事業再構築や減損による損失の認識・測定についても同様です。ただし、減損のうち特定の項目については、減損の戻入れが禁止されることに注意が必要です(【例2】の解説を参照)。

【例2】**減損の戻入れが禁止されるケース****(前提)**

- B社は、ある期中期間において、保有している株式に関して減損損失を認識した。

- 同一会計年度のその後の期間において当該株式の市場価格が回復したため、年度末に年初からの累計で検討する場合には、減損を認識する必要はないと考えられる。

(解説)

【例2】も、【例1】と同様、期中期間においては損失を認識する必要があったものの、年度末においては正味実現可能価額や市場価格が回復している。しかし、IFRSに従う場合には、【例2】のようなケースでは、【例1】とは異なり、B社は年度末において減損を戻し入れることはできない。

IFRSでは、IFRIC10号「期中財務報告と減損」により、以下の項目について期中期間に認識した減損損失については、同一会計年度内に減損が解消している場合であっても、戻し入れてはならない、とされている。

- のれん
- 持分金融商品への投資
- 取得原価で測定されている金融資産

これは、IAS36号「資産の減損」およびIAS39号「金融商品：認識及び測定」において、これらの項目に関する減損損失の戻入れが禁止されており、IFRICが解釈指針10号において、IAS34号の「財務報告の頻度によって年次財務諸表上の報告金額が左右されてはならない」という総論的な考え方よりもこれらの具体的な禁止規定のほうが優先する、と結論づけたためである。ただし、この規定は、IAS34号とその他の基準書の規定との優先順位を決定する一般原則を定めることを意図したものではないため、他の項目に類推適用してはならない。

なお、わが国の会計基準においては、四半期会計期間末に計上した有価証券の減損処理にもとづく評価損の戻入れについては、四半期切放し法と四半期洗替え法の2つがある、としており、この点においてIFRSとは異なっている。

2. 季節的、一定のサイクルで、または臨時に稼得される収益

たとえば、季節性の高い商品を販売する小売店の収益や受取配当金、政府補助金のように、1会計年度中の一定の時期、または臨時に稼得される収益は、原則として見越計上したり繰延処理したりすることなく、それが発生した時点で認識します。

3. 会計年度中に不均等に発生する費用

企業の会計年度中に不均等に発生する費用は、当該企業の年度末においても同種の費用を見越計上または繰延処理することが適切な場合にのみ、期中財務報告目的上も見越計上または繰延処理します。

4. 認識および測定の原則の適用例

IAS34号の付録Bには、上述の認識および測定の原則の適用例として図表4のようなものが挙げられています。

IAS34号付録Bには、このほかにも、引当金、変動リース料、無形資産の認識、年金、有給休暇手当、税額控除、税務上の欠損金または税額控除の繰戻しおよび繰越し、外貨換算差損益、超インフレ経済下の期中財務報告について適用例が示されています。

5. 見積りの使用

年度の財務諸表を作成する際にも期中財務諸表を作成する際にも、企業は合理的な見積りを基礎として財務諸表項目を測定しますが、一般には期中期間のほうが年度よりも多く

図表 4 ■ 認識および測定原則の適用例 (IAS 34 号付録 B より)

法定福利費および保険拠出金の雇用主負担分	年次基準で課されるものである場合は、たとえ実際の支払いの大部分が年度の初期に行われる場合であっても、見積平均負担率により認識する。
定期的を実施する大規模修繕やオーバーホール	会計年度の終わり頃に発生すると見込まれるものについては、期中期間末日において当該大規模修繕等に関する引当金の認識要件を満たしている場合に限り見越計上を行う。それ以外の場合は、期中期間においてこれらに関連する費用を見越計上することはない。
年度末賞与	以下の2つの要件の両方を満たす場合にのみ、期中財務報告目的上、年度末賞与を見越計上する。 ● 当該年度末賞与が法的または推定的債務であり、企業には賞与を支払う以外の現実的な選択肢がない ● 年度末賞与の金額を信頼性をもって見積ることができる
その他の不規則に発生する費用	慈善寄付金や従業員に対する研修費などのように、企業の会計年度中に不規則に発生することが予定されているような費用であっても、現在の債務ではない任意のものである場合には、期中期間において債務は認識しない。
期中期間の税金費用	年間の見積利益総額に適用される税率、すなわち期中期間の税引前利益に適用される見積平均年次実効税率を用いて計上する(詳細については、IAS34号 B12- B16を参照)。 この点については、わが国の会計基準と取扱いが異なる可能性があるため、注意する必要がある。 【わが国の会計基準における期中期間の税金費用の計算方法】 (原則) 四半期会計期間を含む年度の法人税等の計算に適用される税率にもとづき、年度決算と同様の方法により計算する。 (認められる方法— IFRS の取扱いと同様の方法) 四半期会計期間を含む年度の税引前当期純利益に対する税効果会計適用後の実効税率を合理的に見積り、税引前四半期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。
財務報告年度と課税年度に差異がある場合	財務報告年度の期中期間の税金費用は、各課税年度に稼得された税引前利益の額に適用される課税年度ごとの個別の加重平均見積実効税率を用いて測定する。
購入価格の変更(契約または予想されているもの)	取扱数量にもとづくリポートやその他契約上の価格修正は、それが稼得・実行される可能性が高い場合に見越計上する。契約にもとづかない任意のリポートや値引きについては見越計上しない。
減価償却および償却	同一会計年度の後日に予定されている資産の取得や処分を考慮せず、期中期間において保有している資産に関してのみ計上する。
棚卸資産 正味実現価額	期中期間末日における販売価格と完成までの原価および処分費用を参照して決定する。棚卸資産の評価減は、会計年度末に過去の評価減を正味実現可能価額まで戻し入れることが適切な場合のみ、評価減を行った後の期中期間において戻入れを実施する。
棚卸資産 期中期間にかかる製造原価差異	棚卸資産の期中期間にかかる製造原価差異は、年度において適用されるのと同じ手続により認識する。会計年度末に当該差異が解消していると予想されることを理由に、期中期間において認識せずに繰延処理することはできない。 この点についてはわが国の会計基準と取扱いが異なるため、注意が必要である。わが国の会計基準においては、「原価差異が操業度等の季節的な変動に起因して発生したものであり、かつ、原価計算期間末までにはほぼ解消が見込まれるときには、継続適用を条件として、当該原価差額を流動資産または流動負債として繰り延べることができる。」とされている。
資産の減損	期中期間においても年度と同様に、減損テストや認識、戻入れに関する規定を適用するが、各期中期間の末日ごとに詳細な減損のための計算を必ず実施しなければならないということではなく、直前の会計年度末以降の重要な減損の兆候を検討し、減損のための計算が必要か否かを決定する。

の見積りを使用することが必要です。は、そのほかにも棚卸資産や引当金、たとえば、IAS34号付録Cによれば、法人所得税など、前述の従業員給付も合わせて9つの期中期間における認識する退職給付債務の測定は、年度末であれば専門家の関与が推奨されるが、期中財務報告目的上は、直近の数理評価からの推計によって信頼できる測定が得られることが多いとされています。IAS34号付録Cに

本稿は、旬刊「経理情報」(2010年5月10日・20日合併号 No. 1248、中央経済社発行)に掲載されたものを、一部変更したものです。

www.azsa.or.jp
www.kpmg.or.jp

〒162-8551
東京都新宿区津久戸町1番2号
あずさセンタービル
TEL : 03-3266-7500(代表)
FAX : 03-3266-7600

本書の全部または一部の複写・複製・転記載および磁気または光記録媒体への入力等を禁じます。
ここに記載されている情報はあくまで一般的なものであり、特定の個人や組織が置かれている状況に対応するものではありません。私たちは、的確な情報をタイムリーに提供するよう努めておりますが、情報を受け取られた時点及びそれ以降においての正確さは保証の限りではありません。何らかの行動を取られる場合は、ここにある情報のみを根拠とせず、プロフェッショナルが特定の状況を綿密に調査した上で下す適切なアドバイスに従ってください。

© 2010 KPMG AZSA LLC, a limited liability audit corporation incorporated under the Japanese Certified Public Accountants Law and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative ("KPMG International"), a Swiss entity. All rights reserved. Printed in Japan.