

# 会計・監査 Report

August 2024

vol. 34

## 2025年3月期第1四半期決算における留意事項

2024年4月1日より四半期報告書制度が廃止され、第1・第3四半期決算は取引所規則に基づく決算短信に一本化されました。また、上場会社では第2四半期報告書に代わって半期報告書の提出が義務付けられることとなりました。

本稿では、四半期開示制度の見直しによる影響及び新会計基準等について解説します。

2025年3月期第1四半期から適用される会計基準等としては、以下があげられます。なお、四半期開示制度見直し後最初の半期決算については、「会計・監査Report vol.35」をご参照ください。

本稿の意見に関する部分は、筆者の個人的な見解であることをあらかじめお断りします。

会計基準等	公表日	適用時期	解説箇所
改正企業会計基準第27号*1 「法人税、住民税及び事業税等に関する会計基準」	2022年10月28日	2025年3月期(原則)	II
改正企業会計基準第25号「包括利益の表示に関する会計基準」		2024年3月期(早期適用)	
改正企業会計基準第28号「税効果会計に係る会計基準の適用指針」			
実務対応報告第46号 「グローバル・ミニマム課税制度に係る法人税等の 会計処理及び開示に関する取扱い」	2024年3月22日	2025年3月期(原則)	III
補足文書 「グローバル・ミニマム課税制度に係る法人税等に関する見直しについて」		2026年3月期(例外)*2	

\*1 表内には記載がありませんが、「法人税、住民税及び事業税等に関する会計基準」等の公表にあわせ、日本公認会計士協会から「外貨建取引等の会計処理に関する実務指針」、「連結財務諸表における資本連結手続に関する実務指針」、「持分法会計に関する実務指針」、「金融商品会計に関する実務指針」「金融商品会計に関するQ&A」の改正が公表されています。

\*2 四半期財務諸表及び中間財務諸表において代替的な取扱いを採用した場合の四半期財務諸表及び中間財務諸表における注記の定めは、2025年4月1日以後開始する連結会計年度及び事業年度の期首から適用することとされています。

# I. 四半期開示制度の見直しによる影響

## 1. 経緯

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)」が成立し、四半期開示制度が見直されることとなりました。具体的には、上場会社について、四半期報告書提出義務が廃止されて第1・第3四半期は取引所規則に基づく四半期決算短信に「一本化」されるとともに、第2四半期の法定開示書類として半期報告書の提出義務が課されることとなりました。3月決算会社では、2025年3月期第1四半期より、新たな制度による決算報告が開始されます。

## 2. 第1・第3四半期決算短信の開示内容

第1・第3四半期決算短信は、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、開示を義務付けることを基本的な考えとしています。具体的には、以下のとおりです。

### (1) サマリー情報

- 従前の四半期決算短信の開示に加え、以下の2点の変更が求められる。
  - ① 従前記載していた「四半期決算短信は公認会計士又は監査法人の四半期レビューの対象外です」という一文に替えて、「添付される四半期連結財務諸表に対する公認会計士又は監査法人によるレビュー」の有無(有の場合は義務か任意か)を開示する。
  - ② 従前開示していた「当四半期連結累計期間における重要な子会社の異動(連結範囲の変更を伴う特定子会社の異動)」の有無に替えて、「当四半期連結累計期間における連結範囲の重要な変更」の有無を開示する。

### (2) 添付資料

- 財務諸表として、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の開示を義務付ける。
- 注記事項につき、従前の①～④に加えて⑤と⑥も開示する。
  - ① 継続企業の前提に関する注記
  - ② 株主資本の金額に著しい変動があった場合の注記
  - ③ 会計方針の変更・会計上の見積りの変更・修正再表示
  - ④ 四半期特有の会計処理
  - ⑤ セグメント情報等の注記(新制度における半期報告書と同水準)
  - ⑥ キャッシュ・フローに関する注記  
(任意に四半期連結キャッシュ・フロー計算書を作成する場合を除く)
- 経営成績等の概況を記載する  
(他の資料で開示する場合は、該当書類を参照すべき旨・参照方法を記載する。)
- 継続企業の前提に関する重要事象等を記載する。
- レビューを受ける場合は、レビュー報告書を添付する。

ただし、上記は最低限開示することが求められる事項であり、上記以外でも、上場会社が投資者ニーズを適切に把握して積極的に開示することが重要です。

なお、日本基準、IFRS、米国基準で取扱いに差は設けられていません。

### 3. 第1・第3四半期決算短信の作成方法

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ついては、東京証券取引所が定める規則である「四半期財務諸表等の作成基準」に準拠して作成することが求められます。「四半期財務諸表等の作成基準」は、従来の制度における四半期財務諸表等の作成実務を踏襲できるように規定されています。「四半期財務諸表等の作成基準」に準拠することで、半期報告書において適用される財務諸表等規則及び会計基準を参照していることとなり、上場会社間における比較可能性や上場会社の会計処理の連続性が確保されると考えられています。

財務報告の枠組みには、適正表示の枠組みと準拠性の枠組みがあります。

適正表示の枠組みの場合、上場会社は、従来の四半期報告書で公表していた四半期財務諸表等と同水準の四半期財務諸表等を作成することとなります。具体的には、企業会計基準第12号「四半期財務諸表に関する会計基準」に準拠することが求められます。

一方で、準拠性の枠組みでは、適正表示の枠組みと同様の会計基準に従い会計処理を行うものの、開示については最低限開示を求められる事項以外は省略可能とされています。最低限開示を求められる事項は、「2. 第1・第3四半期決算短信の開示内容 (2)添付資料」で開示を求められている財務諸表及び注記です。

また、適正表示の枠組み及び準拠性の枠組みのいずれにおいても、四半期財務諸表等の表示方法は、正当な理由により変更を行う場合を除き、継続して適用しなければなりません。また、四半期財務諸表における項目の表示に係る取扱いについては、財務諸表等規則の第一種中間財務諸表等での取扱いを準用することとされています。さらに、継続企業の前提に関する注記については、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が求められています。

なお、指定国際会計基準特定会社(IFRS適用会社)が適正表示の枠組みによって第1・第3四半期決算短信を開示する場合、従来の四半期報告書に含まれていた四半期連結財務諸表と同様、IAS第34号に準拠した「期中財務報告書」を第1・第3四半期決算短信として開示することができます。準拠性の枠組みの場合には、最低限開示を求められる事項を除いて省略可能とされています。最低限開示を求められる事項は、「2. 第1・第3四半期決算短信の開示内容 (2)添付資料」で開示を求められている財務諸表及び注記に相当するものです。この場合、当該第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」には該当しない点に留意が必要です。

### 4. 公認会計士又は監査法人によるレビュー

#### (1) 四半期決算短信レビュー義務付けの要件

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対する公認会計士又は監査法人(以下「公認会計士等」という。)によるレビューを受けることは原則として任意となっていますが、以下のいずれかの要件に該当した場合には、要件該当以後に開示する四半期累計期間(第2四半期を除く。)に係る四半期財務諸表等に対し、公認会計士等によるレビューを受ける必要があります。

- 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、訂正後の財務諸表に対してレビュー報告書が添付される場合

※ a及び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。

※ d及び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、取引所が認める場合を除きます。

具体的には、以下のような状況が想定されます。

要件	状況	判明時期	レビュー義務付け開始
a	2024年3月期の有価証券報告書において、無限定適正意見以外の監査意見が付された。	2024年6月頃	2025年3月期1Q (2024年4月-6月)
	2024年9月期(2025年3月期決算の半期)の半期報告書において、無限定の結論以外のレビュー意見が付された。	2024年11月頃	2025年3月期3Q累計 (2024年4月-12月)
b	2024年3月期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た。	2024年6月頃	2025年3月期1Q (2024年4月-6月)
c	2024年3月期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った。	2024年6月頃	2025年3月期1Q (2024年4月-6月)
	2024年3月期の内部統制報告書が2024年11月に訂正され、2024年3月期の訂正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った。	2024年11月頃	2025年3月期3Q累計 (2024年4月-12月)
d	2024年3月期の有価証券報告書が当初の法定期限内に提出されなかった*。	2024年6月頃	2025年3月期1Q (2024年4月-6月)
	2024年9月期(2025年3月期決算の半期)の半期報告書が当初の法定期限内に提出されなかった*。	2024年11月頃	2025年3月期3Q累計 (2024年4月-12月)
e	2024年9月期(2025年3月期決算の半期)の半期報告書が法定提出期限内に提出された後、第3四半期決算短信を公表するまでの間に2024年9月期の半期報告書が訂正された。	2024年12月頃	2025年3月期3Q累計 (2024年4月-12月)

\* 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、東京証券取引所が認める場合を除く。

出所: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)」(日本公認会計士協会)

## (2) 期中レビュー契約を締結しない場合の留意点

2024年4月5日に、日本公認会計士協会より、「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)」が公表され、監査人に対して以下の事項が要請されています。

- 第1・第3四半期財務諸表等に対する期中レビューの実施の有無にかかわらず、年度の監査の一環として、リスク評価を適時・適切に見直し、監査手続に反映すること
- 年度監査品質の維持の観点から、適時・適切なタイミングで会社の状況や変化を把握するために、被監査会社と十分にコミュニケーションを実施すること

また、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行わない場合、監査人は以下の事項に留意することとされています。

- 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こと
- 実施可能な手続は、年度監査の一環として実施される監査手続(リスク評価手続及びリスク対応手続を含む。)に限定され、四半期財務諸表等の作成プロセス等を検証する手続は、年度監査の一環として実施される監査手続と考えられること
- 構成単位の監査人に対しては、期中レビュー契約に基づく依頼ができず、年度の監査の一環としての作業を指示することになるため、指示書の文言について注意が必要であり、構成単位の監査人と十分にコミュニケーションをとる必要があること
- 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こと
- 被監査会社に対して、年度監査の一環として実施した監査手続に基づき報告等のコミュニケーションを行う場合、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

監査人と認識の齟齬を生じさせないため、被監査会社においても上記留意事項を把握しておくことが有用です。

## 5. 第1・第3四半期決算短信の開示タイミング

第1・第3四半期決算短信は、決算短信において開示を予定している事項が定まり次第開示することとされています。「決算の内容が定まった」と判断する時点は、公認会計士等によるレビューを受けるか否かで以下のとおり分けられます。

### 【レビューを義務で受ける場合】

「決算の内容が定まった」と判断する時点は、原則としてレビューが完了した時点とする。

### 【レビューを任意で受ける場合】

「決算の内容が定まった」と判断する時点は、各上場企業において判断する(短信に一本化されたことを踏まえて、レビューが完了した時点と判断することでも差し支えないものとされている)。具体的には、以下の2パターンが想定される。

- ① レビュー完了次第、期中レビュー報告書を添付した四半期決算短信を開示する
- ② レビュー完了前に四半期決算短信を先行開示し、レビューが完了次第、改めて期中レビュー報告書を添付した四半期決算短信を開示する

### 【レビューを受けない場合】

「決算の内容が定まった」と判断する時点は、各上場企業において四半期決算の内容が投資者の投資判断に与える影響の重要度合い等を把握したうえで、原則として各四半期終了後45日以内の適切と考えられる時点とする。

## 6. 決算期別の決算報告タイミング

本稿は3月決算会社を前提として執筆していますが、「I 四半期開示制度の見直しによる影響」の記述における「第1・第3四半期決算」が最初に到来するタイミングを決算期ごとに示すと、以下のとおりです。

決算期	四半期開示制度見直し後最初の四半期決算
3月決算	2025年3月期1Q(2024年4月-6月)
4月決算	2025年4月期1Q(2024年5月-7月)
5月決算	2025年5月期1Q(2024年6月-8月)
6月決算	2025年6月期1Q(2024年7月-9月)
7月決算	2025年7月期1Q(2024年8月-10月)
8月決算	2025年8月期1Q(2024年9月-11月)
9月決算	2024年9月期3Q(2024年4月-6月)
10月決算	2024年10月期3Q(2024年5月-7月)
11月決算	2024年11月期3Q(2024年6月-8月)
12月決算	2024年12月期3Q(2024年7月-9月)
1月決算	2025年1月期3Q(2024年8月-10月)
2月決算	2025年2月期3Q(2024年9月-11月)



## II. 法人税、住民税及び事業税等に関する会計基準等の改正

2022年に改正が行われ、早期適用が認められていましたが、2024年4月1日以後開始する連結会計年度及び事業年度の期首からは全ての企業を対象に適用となります。改正論点は、以下の2つです。

- ① 法人税等の計上区分(その他の包括利益に対する課税)
- ② グループ法人税制が適用される場合の子会社株式等の売却に係る税効果

改正の詳細については、「会計・監査Report vol.32」をご参照ください。

### 1. 四半期における開示

その他の包括利益の内訳項目は、従来は税効果の金額を控除した後の金額で表示することとされてきました。しかし、法人税等についても、その他の包括利益に関する税金に係る項目である点は税効果と同様であることから、改正後は、その他の包括利益に関する法人税等及び税効果の金額を控除した後の金額で表示することとなりました。ただし、各内訳項目について法人税等及び税効果を控除する前の金額で表示して、それらに関連する法人税等及び税効果の金額を一括して加減する方法で記載することができます。いずれの場合も、その他の包括利益の各内訳項目別の法人税等及び税効果の金額を注記することが求められているものの、当該注記は四半期財務諸表において省略することが可能です。(包括利益の表示に関する会計基準第8項、第10項)

### 2. 適用初年度の取扱い

#### (1) 法人税等の計上区分(その他の包括利益に対する課税)

「法人税、住民税及び事業税等に関する会計基準」等の適用初年度においては会計基準等の改正に伴う会計方針の変更として取り扱われ、原則として、新たな会計方針を過去の期間のすべてに遡及適用することが求められています。ただし、適用初年度の期首より前に新たな会計方針を遡及適用した場合の適用初年度の累積的影響額を、適用初年度の期首の利益剰余金に加減するとともに、対応する金額を資本剰余金、評価・換算差額等又はその他の包括利益累計額のうち、適切な区分に加減し、当該期首から新たな会計方針を適用することができるとする経過的な取扱いも定められています。(法人税、住民税及び事業税等に関する会計基準第20-3項)

#### (2) グループ法人税制が適用される場合の子会社株式等の売却に係る税効果

経過的な取扱いは定められておらず、遡及適用が求められています。

# Ⅲ. グローバル・ミニマム課税制度に係る法人税等の 会計処理及び開示に関する取扱い

## 1. 経緯

2023年3月28日に成立した「所得税法等の一部を改正する法律」(令和5年法律第3号)(以下「改正法人税法」)において、グローバル・ミニマム課税制度が創設されました。これを受け、税効果会計の取扱いとして、実務対応報告第44号「グローバル・ミニマム課税制度に係る税効果会計の適用に関する取扱い」が2023年3月に公表されました(その後2024年3月に改正)。実務対応報告第44号では、グローバル・ミニマム課税制度を前提とした税効果会計の適用については、実務上対応が困難であるため、当面の間特例的な取扱いとして「グローバル・ミニマム課税制度の影響は、税効果会計の適用に反映しない」ことが示されました。その後、グローバル・ミニマム課税制度に係る法人税等(当期税金)の会計処理及び開示に関する取扱いについても検討が行われ、実務対応報告第46号及びその補足文書が2024年3月に公表されました。

## 2. 具体的な取扱い

### (1) 連結財務諸表及び個別財務諸表における取扱い

「連結財務諸表及び個別財務諸表における会計処理及び開示は、以下のとおりです。

項目	取扱い
会計処理	グローバル・ミニマム課税制度に係る法人税等については、対象会計年度となる連結会計年度及び事業年度において、財務諸表作成時に入手可能な情報に基づき当該法人税等の合理的な金額を見積り、損益に計上する。
開示	<b>【貸借対照表における表示】</b> グローバル・ミニマム課税制度に係る未払法人税等のうち、貸借対照表日の翌日から起算して1年を超えて支払の期限が到来するものは、連結貸借対照表及び個別貸借対照表の固定負債の区分に「長期未払法人税等」などその内容を示す科目をもって表示する。
	<b>【連結損益計算書における表示及び注記】</b> グローバル・ミニマム課税制度に係る法人税等は、「法人税、住民税及び事業税 <sup>*</sup> 」に表示する。グローバル・ミニマム課税制度に係る法人税等が重要な場合は、当該金額を注記する。
	<b>【個別損益計算書における表示及び注記】</b> グローバル・ミニマム課税制度に係る法人税等は、「法人税、住民税及び事業税 <sup>*</sup> 」の次にその内容を示す科目をもって区分して表示するか、「法人税、住民税及び事業税 <sup>*</sup> 」に含めて表示し当該金額を注記する。グローバル・ミニマム課税制度に係る法人税等の金額の重要性が乏しい場合、「法人税、住民税及び事業税 <sup>*</sup> 」に含めて表示することができる。この場合は当該金額の注記を要しない。

\* 法人税、地方法人税、住民税及び事業税(所得割)を示す科目



## (2) 四半期財務諸表及び中間財務諸表における取扱い

四半期財務諸表及び中間財務諸表における会計処理及び開示は、以下のとおりです。

項目	取扱い
会計処理	当面的間 <sup>*1</sup> 、当四半期連結会計期間及び当四半期会計期間並びに当中間連結会計期間及び当中間会計期間を含む対象会計年度に関するグローバル・ミニマム課税制度に係る法人税等を計上しないことができる。
開示	グローバル・ミニマム課税制度に係る法人税等を計上しないこととする場合、その旨を注記する。 <sup>*2</sup>

\*1 「当面的間」とは、企業会計基準委員会が追加的な検討を行い、当該取扱いを改正するまでの間と想定されています。

\*2 当該注記の定めについては、2025年4月1日以後開始する連結会計年度及び事業年度の期首から適用されます。

以上

## 太陽有限責任監査法人

公認会計士 布柴知佳

text : chika nunoshiha