

我が国の財務諸表の表示・開示に関する調査・研究

<目次>

はじめに .....	1
1. 公表の経緯 .....	1
2. 本研究資料の位置付け .....	2
日本基準とIFRSの表示及び開示規定の比較 .....	3
1. 財務諸表の表示及び開示規定 .....	3
2. 全般的考慮事項（開示する財務諸表を作成する際の包括的なルール） .....	6
3. 項目別比較 .....	13
開示事例等に基づく分析 .....	20
1. IFRS任意適用会社の開示事例からみた財務諸表の開示の分析 .....	20
2. 日本企業の英文連結財務諸表の開示事例からみた財務諸表の開示の分析 .....	23
3. 財務諸表の公表日からみた財務諸表の開示の分析 .....	24
開示に関する議論の国際的動向について .....	26
1. 国際会計基準審議会（IASB） .....	26
2. 英国財務報告評議会（FRC）Financial Reporting Lab .....	27
3. 米国会計基準審議会（FASB） .....	27
資料編 .....	28
1. 金融商品取引法と会社法の表示及び開示の比較 .....	28
2. IFRS任意適用会社の開示例 .....	35
3. 英国企業の開示例 .....	60

本資料に記載のIFRSsの翻訳は、「国際財務報告基準（IFRS®）2014」（IFRS財団編、企業会計基準委員会、公益財団法人財務会計基準機構監訳）に掲載されている翻訳である。

Copyright © International Financial Reporting Standards Foundation.

コピーライト © IFRS財団

All rights reserved. Reproduced by the Japanese Institute of Chartered Public Accountants with the permission of the International Financial Reporting Standards Foundation ®. No permission granted to third party users of this publication to reproduce or distribute.

不許複製・禁無断転載。本資料に記載の翻訳はIFRS財団の許可を得て、日本公認会計士協会において複製したものである。第三者による本資料の複製又は配布は許可されていない。

#### Disclaimer

The IASB, the International Financial Reporting Standards Foundation, the authors and the publishers do not accept responsibility for any loss caused by acting or refraining from acting in reliance on the material in this publication, whether such loss is caused by negligence or otherwise.

#### 免責事項

IASB、IFRS財団、執筆者及び発行者は、本資料の内容に依存して行動すること又は行動を差し控えることにより生じた損失が、過失その他により生じたものか否かにかかわらず、いかなる損失も責任を負わない。

はじめに

## 1. 公表の経緯

現在、世界各国の会計基準設定主体等において財務諸表における開示に関する議論<sup>1</sup>が行われている。国際会計基準審議会（IASB）では、「財務報告に関する概念フレームワーク」の改訂の一環として表示及び開示を検討しており、この「概念フレームワーク」プロジェクトの検討作業を補完するため、2013年に開示に関する取組みを開始している。また、米国会計基準審議会（FASB）では、2014年3月に公開草案「財務報告のための概念フレームワーク第8章：財務諸表注記」を公表している。FASBは、ここで開発された概念について、将来、開示規定を設ける場合に限らず、既存の開示規定を評価するためにも用いることを意図している<sup>2</sup>。

2014年7月に英国財務報告評議会（FRC）が公表したレポート「会計方針及び関連する財務情報の統合」<sup>3</sup>では、財務諸表の開示について財務諸表利用者の視点からのコメントを分析している。このレポートによれば、財務諸表利用者は、重要な会計方針の開示を改善し、開示の質を高めることに関しての様々な意見を持っており、例えば、重要な会計方針の開示に関しては、国際財務報告基準（IFRS）における会計方針の選択やその選択に当たっての重要な判断、経営者の重要な見積りが必要とされる分野について、開示が行われるべきとしている。

我が国においても、金融庁・株式会社東京証券取引所を共同事務局とする「コーポレートガバナンス・コードの策定に関する有識者会議」から2015年3月に「コーポレートガバナンス・コードの基本的な考え方 コーポレートガバナンス・コード原案～会社の持続的な成長と中長期的な企業価値の向上のために～」<sup>4</sup>が公表されており、この中の基本原則の一つとして「適切な情報開示と透明性の確保」が掲げられている。また、経済産業省が開催する「持続的成長に向けた企業と投資家の対話促進研究会」<sup>5</sup>においても、企業と投資家の対話を促進する上で望ましい企業開示の在り方を実現するための対策等の観点から、企業情報開示の在り方が検討されている。

このように、国内外において企業の情報開示に関する議論が活発に行われる中、日本公認会計士協会（以下「当協会」という。）では、我が国の財務諸表の表示・開示に関する会計基準を検討する時機が来ているのではないかと考え、我が国における会計基準の必要性の検討を行うこととし、国内外の幅広い観点から、我が国の財務諸表の表示・開示について調査・研究を行った。本研究資料は、これまでの当協会の調査・研究の結果及びこれを踏まえた現時点における当協会の考えを取りまとめ、公表するものである。

なお、当協会は我が国の財務諸表の表示・開示に関する会計基準の必要性について最終的な結論を得るには、更なる調査・研究が必要であると考えている。また、今後、こうした会計基

<sup>1</sup> 「開示に関する議論の国際的動向について」参照

<sup>2</sup> 川西安喜「FASBの公開草案「財務報告のための概念フレームワーク：財務諸表に対する注記」」（会計・監査ジャーナル2014年5月号）22頁

<sup>3</sup> FRC “Accounting policies and integration of related financial information” 2014 July[Online] <https://www.frc.org.uk/News-and-Events/FRC-Press/Press/2014/July/FRC-publishes-Lab-report-on-Accounting-Policies-an.aspx>（閲覧日：2015年4月3日）

<sup>4</sup> 金融庁 コーポレートガバナンス・コードの策定に関する有識者会議「コーポレートガバナンス・コード原案～会社の持続的な成長と中長期的な企業価値の向上のために～の確定について」（2015年3月5日）  
<http://www.fsa.go.jp/news/26/sonota/20150305-1.html>（閲覧日：2015年4月3日）

<sup>5</sup> 経済産業省 <http://www.meti.go.jp/committee/kenkyukai/economy.html#zaimu>（閲覧日：2015年4月3日）

準の必要性に関するより活発な議論が、当協会の会員だけでなく、財務諸表作成者や利用者、市場関係者等の間で必要であると認識している。

我が国の財務諸表の表示・開示に関する会計基準の必要性についての問題意識の共有化とともに、今後、期待される活発な議論に資するものとして、本研究資料を公表することは意義があるものと考えている。

## 2．本研究資料の位置付け

本研究資料は、これまでの当協会における調査・研究の結果及びこれを踏まえた現時点における考えを取りまとめたものである。本研究資料において示されている総括は、現時点における調査・研究の成果を踏まえた考察であり、最終的な結論ではなく、あくまでも現時点における一つの考え方を示したにすぎない。したがって、本研究資料は、実務上の指針として位置付けられるものではなく、また実務を拘束するものでもない。

## 日本基準とIFRSの表示及び開示規定の比較

### 1. 財務諸表の表示及び開示規定

#### (1) 我が国における財務諸表の表示及び開示規定

はじめに、我が国における財務諸表の表示及び開示に関する規定について考察すると、企業会計原則によって作成される財務諸表として、損益計算書、貸借対照表、財務諸表附属明細表及び利益処分計算書が挙げられているものの、この取扱いは、昭和49年8月に企業会計原則の一部修正を行った際に定められたものであり、その後の見直しはなされていない。このほか、財務諸表の表示及び開示に関連する会計基準としては、現時点では、「連結キャッシュ・フロー計算書等の作成基準」、企業会計基準第6号「株主資本等変動計算書に関する会計基準」及び企業会計基準第25号「包括利益の表示に関する会計基準」があるのみである。これに対し、金融商品取引法及び会社法の各法制度において、開示する財務諸表の種類を【図表1】のように定めており、表示及び開示についても規定を設けている。

【図表1：金融商品取引法と会社法において開示する財務諸表の種類】

	金融商品取引法	会社法
連結財務諸表 (連結計算書類)	<ul style="list-style-type: none"> <li>・ 連結貸借対照表</li> <li>・ 連結損益計算書</li> <li>・ 連結包括利益計算書</li> <li>・ 連結株主資本等変動計算書</li> <li>・ 連結キャッシュ・フロー計算書</li> <li>・ 連結附属明細表</li> </ul> (連結財務諸表規則第1条)	<ul style="list-style-type: none"> <li>・ 連結貸借対照表</li> <li>・ 連結損益計算書</li> <li>・ 連結株主資本等変動計算書</li> <li>・ 連結注記表</li> </ul> (会社計算規則第61条第1号)
個別財務諸表 (計算書類)	<ul style="list-style-type: none"> <li>・ 貸借対照表</li> <li>・ 損益計算書</li> <li>・ 株主資本等変動計算書</li> <li>・ キャッシュ・フロー計算書</li> <li>・ 附属明細表</li> </ul> (財務諸表等規則第1条)	<ul style="list-style-type: none"> <li>・ 貸借対照表</li> <li>・ 損益計算書</li> <li>・ 株主資本等変動計算書</li> <li>・ 個別注記表</li> </ul> (会社計算規則第59条第1項)

財務情報の提供について、金融商品取引法は、公開会社を対象として、投資家に投資判断に資する情報を提供する機能が中心といわれている。一方、会社法は、公開会社のみならず非公開会社を含む全ての会社を対象として、株主及び債権者に対する情報提供及び剰余金分配の規制を重要な機能とするとされている。このように、会社法は、金融商品取引法と同様、株主等への情報提供についても主な目的とするものの、非公開会社を含む全ての会社を対象としていることから、計算書類及び注記情報等として開示される情報は金融商品取引法よりも限定的なものとなっているものと考えられる。この点は、1「(1) 連結財務諸表に関する連結財務諸表規則と会社計算規則の取扱いの比較」に取りまとめている。

さらに、金融商品取引法と会社法の財務諸表の開示においては、各法制度で想定されている利害関係者の範囲の違いを反映し、次のような取扱いの違いがみられる。

### キャッシュ・フロー計算書

金融商品取引法に基づく有価証券報告書の財務諸表ではキャッシュ・フロー計算書を開示することが求められている一方、会社法に基づく計算書類の財務諸表では開示が求められていない。

この取扱いの違いについては、以下のような見解がある<sup>6</sup>。

金融商品取引法は、投資者保護を背景として投資者の投資意思決定を支援するための投資情報の提供を第一義的課題としている。投資情報は、投資採算にかかる企業価値評価に役立つ情報ということにつながり、企業価値評価のベースとしてキャッシュ・フローが重視されるところから、キャッシュ・フロー計算書が貸借対照表や損益計算書と並んで主要財務諸表の一つとされている。

それに対し、会社法では証券市場を活動の「場」とする企業ばかりではないところから、また、会社法の基本思想として「剰余金の分配」という課題が重視されるところから、キャッシュ・フロー計算書を「剰余金の分配」と直結する計算書類として認識するまでには至っていないということであろう。そのような理由から、キャッシュ・フロー計算書は計算書類から外されている。

### 包括利益計算書

金融商品取引法に基づく有価証券報告書の連結財務諸表では連結包括利益計算書を開示することが求められている一方、会社法に基づく計算書類の連結財務諸表では開示が求められていない<sup>7</sup>。

### 比較情報の開示の要否

財務諸表の用語、様式及び作成方法に関する規則（以下「財務諸表等規則」という。）等では比較情報の開示を求めているのに対し、会社計算規則では比較情報の開示を求めている。

### 開示される注記情報の詳細さ

財務諸表等規則等で求められる注記情報の方が会社計算規則で求められる注記情報に比して、詳細な情報の開示を一般的に求めている。

### 附属明細表と附属明細書

金融商品取引法の附属明細表は、財務諸表の一部を構成するものとして定められているが（財務諸表等規則第1条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。）第1条）、会社法の附属明細書は、計算書類に含まれておらず、会社法上、計算書類とは別個の書類とされている（会社法第435条第2項、第444条第1項及び会社計算規則第61条）。両者の位置付けは異なっており、その様式にも違いがある。なお、会計基準の要求による注記事項が拡充されている中で、それらと附属明細表による開示との関係についても明確な整理はなされていないと考えられる。

<sup>6</sup> 武田隆二著「最新 財務諸表論（第11版）」（中央経済社 2008年6月）49～50頁

<sup>7</sup> 企業会計基準第25号「包括利益の表示に関する会計基準」は、当面の間、個別財務諸表には適用しないこととされており（同会計基準第16-2項）このため、個別財務諸表については、計算書類、有価証券報告書のいずれにおいても、その他の包括利益計算書の開示は求められていない。

## 個別財務諸表の開示

我が国の金融商品取引法では、連結財務諸表を開示する企業に対しても個別財務諸表の開示が求められているが、2014年3月26日付けで公表された財務諸表等規則の改正により、連結財務諸表を開示している企業の個別財務諸表の開示の簡素化措置が図られている。

この改正によって、金融商品取引法に基づく個別財務諸表としては、次の三つ（そのほか、別記事業を営む株式会社の作成する個別財務諸表も存在する。）が並存することとなったが、企業の財政状態及び経営成績を適正に表示するという個別財務諸表の目的に相違がないにもかかわらず、提供する情報の質及び量には大きな相違が生じていると考えられる。

ア．個別財務諸表のみ作成している会社の個別財務諸表

イ．連結財務諸表を作成している会社の個別財務諸表

ウ．特例財務諸表提出会社の個別財務諸表

## (2) IFRSの表示及び開示規定

IAS第1号「財務諸表の表示」(以下「IAS第1号」という。)<sup>8</sup>では、財務諸表は「企業の財政状態と財務業績の体系的な表現」であるとされ、その目的については、「広範囲の利用者の経済的意思決定に有用となる企業の財政状態、財務業績及びキャッシュ・フローについての情報を提供することである。」と定められている。また、この目的と合わせて、財務諸表は「経営者に委託された資源に対する経営者の責務遂行の成果を示すものでもある。」とされている(IAS第1号第9項)。

財務諸表の目的をこのように明示した上で、IAS第1号は、この目的を達成する「完全な一組の財務諸表」の構成を定めている(IAS第1号第10項)。また、開示する財務諸表を作成する際の包括的なルールとして、財務諸表の表示の「一般的特性」を定めている(以下「全般的考慮事項」という。)

「完全な一組の財務諸表」について、IAS第1号では次のように定めている。

- |  |
|--|
| <p>10 完全な1組の財務諸表は次の計算書で構成される。</p> <ul style="list-style-type: none"><li>(a) その期間の期末の財政状態計算書</li><li>(b) その期間の純損益及びその他の包括利益計算書</li><li>(c) その期間の持分変動計算書</li><li>(d) その期間のキャッシュ・フロー計算書</li><li>(e) 注記(重要な会計方針の要約及びその他の説明的情報で構成される)</li><li>(ea) 第38項及び第38A項に定める前期に関する比較情報</li><li>(f) 前期の期首現在の財政状態計算書(第40A項から第40D項に従って、企業が会計方針を遡及適用するか若しくは財務諸表項目の遡及的修正再表示を行う場合、又は財務諸表項目を組み替える場合)</li></ul> <p>企業は、計算書について本基準で使用している以外の名称を使用することができる。例えば、「純損益及びその他の包括利益計算書」に代えて、「包括利益計算書」の表題を使用してもよい。</p> |
|--|

<sup>8</sup> 本資料に記載のIFRSsの翻訳は、「国際財務報告基準(IFRS®)2014」(编者:IFRS財団、監訳者:企業会計基準委員会、公益財団法人財務会計基準機構)に掲載されている翻訳である。

### (3) 財務諸表の表示及び開示規定についての現時点における総括

我が国では、各法制度において目的を踏まえて財務諸表の表示及び開示の規定を定められていると考えられる。しかし、この結果、公開会社の連結財務諸表について、金融商品取引法と会社法では別々の書類の作成を求めている<sup>9</sup>。このような二元的な開示制度は、財務諸表を作成する企業にとっての負担が増すなど、実務上の課題も指摘されている。企業集団の財政状態及び経営成績を適正に表示するという連結財務諸表の目的が同じであるにもかかわらず、異なる情報量の財務諸表の開示を求めることは我が国特有の制度であり、改めてその必要性を議論することが考えられる<sup>10</sup>。制度の違いによって表示される勘定科目等に差異があることは必ずしも否定されるものではないが、連結貸借対照表や連結損益計算書といった基本財務諸表の表示に関する会計基準の開発を検討することが考えられる。

さらに、国際的なルールと同等の水準の企業会計・開示制度の整備という観点からは、財務諸表の表示の包括的なルールの中で、公開会社の基本財務諸表である「完全な一組の財務諸表」を明確にすることが望ましいと考える。

また、個別財務諸表の開示についても、2014年3月26日付けで公表された財務諸表等規則の改正により、連結財務諸表を開示している企業の個別財務諸表の開示の簡素化措置が図られたものの、その結果、提供する情報の質及び量に大きな相違がある三つの個別財務諸表が併存することとなった。我が国における個別財務諸表の開示の在り方については、個別財務諸表作成の意義や作成目的も併せて整理されるべき事項であり、中長期的には連結財務諸表と整合する形で体系的に整理されるべきであると考えられる。

## 2. 全般的考慮事項（開示する財務諸表を作成する際の包括的なルール）

我が国では、企業会計原則の定めを前提として、個別の会計基準において詳細なルールが定められているが、現状の我が国の財務諸表に係る注記情報については、当該情報が検討された経緯や時期によって開示すべき情報の定め方に差異があり、その結果、要求されている情報の詳細さや質にも差があるように思われる。企業会計原則の一般原則が定められた当時から、企業の内外の環境も変化していることから、財務諸表の表示の包括的なルールの中で、あるべき財務諸表の表示・開示の議論に資する考慮事項を明確にすることが望ましいと考える。

<sup>9</sup> この金融商品取引法と会社法の制度間の取扱いの違いについて、当協会が2009年5月に取りまとめた「上場会社のコーポレート・ガバナンスとディスクロージャー制度のあり方に関する提言 - 上場会社の財務情報の信頼性向上のために - 」第2部 2 「(2) 計算書類と有価証券報告書における財務情報の相違」では、次のように記載している。

「財務情報の提供について、会社法は、すべての企業を対象として、株主と債権者への情報提供、及び剰余金分配の規制の2つに主眼を置き、会計に係る規定を設けている。一方、金融商品取引法は、多数の株主が存在する上場会社を対象として、投資家に投資判断に資する情報を提供する機能が中心であるといわれている。

両者の間にこのような相違はあるものの、会社法では会計処理や表示に関して原則として独自性を主張しないこととされ、会社法の計算に関する規定は、会計処理や表示について会計慣行に委ねている。これは、両者の会計は情報提供機能が共通するという観点から、企業の財政状態及び経営成績を表す基礎となる利益計算に差異が生じることのないよう、基本的には同一の会計処理に基づくべきとの考え方によるものと思われる。このため、会社法の計算に関する規定が全面的に金融商品取引法の会計に関する規定に合わせるという方向で調整することにより、両者の差異に関する争点は解消されていると考えられる。」

我が国の上場企業では、上記の金融商品取引法と会社法に基づく財務諸表の開示に加え、証券取引所のルールに基づく決算短信の開示が求められるほか、英文財務諸表の開示を任意で行っている企業もある。開示の一元化という論点は、今後、我が国の開示制度を検討していく中で、重要な検討事項の一つであると考えられる。

<sup>10</sup> 各法制度における本表の表示の事例については、1 「(2) 金融商品取引法及び会社法における連結貸借対照表(BS)及び連結損益計算書(PL)本表表示の比較」参照



また、企業会計（特に財務会計）の基礎にある前提や概念を体系化したものとして「概念フレームワーク」があるが、我が国では、企業会計基準委員会（ASBJ）が2006年12月に討議資料「財務会計の概念フレームワーク」を公表している。討議資料という位置付けではあるものの、「財務報告の目的」と、その目的を達成するに当たって、会計情報が備えるべき「会計情報の質的特性」が、それぞれ当該資料の第1章及び第2章で考察されている。今後の我が国の財務諸表の表示・開示に関する包括的なルールを検討する上では、ここでの考察についても参照することが考えられる。

全般的考慮事項について、IAS第1号では、次の七つの項目を定めている。

- (1) 適正な表示とIFRSへの準拠（IAS第1号第15項及び第16項）
- (2) 継続企業（IAS第1号第25項）
- (3) 発生主義会計（IAS第1号第27項）
- (4) 重要性と集約（IAS第1号第29項）
- (5) 相殺（IAS第1号第32項）
- (6) 報告の頻度（IAS第1号第36項）
- (7) 比較情報（IAS第1号第38項）

また、IAS第8号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」(以下「IAS第8号」という。)では、次の原則が定められている。

- (8) 会計方針の首尾一貫性（IAS第8号第13項）

以下では、IAS第1号及びIAS第8号の財務諸表の全般的考慮事項について、我が国の現行の取扱いとの比較による考察を行う。

- (1) 適正な表示とIFRSへの準拠

IAS第1号では、次のように定められている。

15 財務諸表は、企業の財政状態、財務業績及びキャッシュ・フローを適正に表示しなければならない。適正な表示をするには、「フレームワーク」に示されている資産、負債、収益及び費用の定義と認識規準に従って、取引及びその他の事象や状況の影響を忠実に表現することが要求される。IFRSを適用し、必要な場合に追加的な開示を加えれば、適正な表示を達成する財務諸表が得られるものと推定される。

16 財務諸表がIFRSに準拠する企業は、その準拠の旨の明示的かつ無限定の記述を注記において行わなければならない。財務諸表がIFRSのすべての要求事項に準拠していない限り、企業は当該財務諸表がIFRSに準拠していると記載してはならない。

IAS第1号では、ほとんど全ての状況において、企業は、IFRSへの準拠により適正な表示を達成するとした上で、適正な表示には、企業が次のことを行う必要があるとしている（IAS第1号第17項）

- (a) IAS第8号に従って会計方針を選択し適用すること。
- (b) 情報（会計方針を含む。）を、目的適合性があり、信頼性があり、比較可能で理解可能な情報を提供する方法で表示すること。

(c) IFRS の特定の要求事項に準拠するだけでは、特定の取引、その他の事象及び状況が企業の財政状態や財務業績に与える影響を利用者が理解するのに不十分である場合には、追加的な開示を提供すること。

また、IAS第1号第19項では、「IFRSの中のある要求事項に従うことが「フレームワーク」に示されている財務諸表の目的に反するほどに誤解を招くと経営者が判断する極めて稀なケースにおいて、関連する規制上の枠組みがそのような離脱を要求しているか又はそのような離脱を禁じていない場合には、企業は第20項に示す方法により当該IFRSの要求事項から離脱しなければならない。」とする適正表示のための規定準拠からの離脱規定が定められている。

我が国においては、企業会計原則の「真実性の原則」として、「企業会計は、企業の財政状態及び経営成績に関して、真実な報告を提供するものでなければならない。」とされている(企業会計原則 第一 一般原則 一)。また、利害関係人が企業の財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの状況に関する適正な判断を行うために必要と認められる事項があるときに、当該事項の注記を求める「追加情報の注記」の取扱い(財務諸表等規則第8条の5、会社計算規則第116条等)が定められている。IAS第1号で定めている離脱規定のような取扱いは会計基準において定められていない。

なお、我が国の監査実務では、一般に公正妥当と認められる監査の基準に準拠した監査は、「適用される財務報告の枠組みに準拠して財務諸表を作成すること(適正表示の枠組みの場合は、財務諸表を適正に表示することを含む。)」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という監査実施の前提に基づいて実施される(監査基準委員会報告書200「財務諸表監査における総括的な目的」第4項及びA2項)。経営者が財務報告の枠組みへの準拠性や財務諸表の表示の適正性についての判断を行う上でも、財務諸表の表示・開示に関する包括的な会計基準を整備することは有用ではないかと考えられる。

## (2) 継続企業

IAS第1号では、次のように定められている。

25 財務諸表の作成に際して、経営者は、企業が継続企業として存続する能力があるのかどうかを検討しなければならない。経営者に当該企業の清算若しくは営業停止の意図がある場合、又はそうする以外に現実的な代替案がない場合を除いて、企業は財務諸表を継続企業の前提により作成しなければならない。経営者が、この検討を行う際に、当該企業の継続企業としての存続能力に対して重大な疑義を生じさせるような事象又は状態に関する重要な不確実性を発見した場合には、企業はその不確実性を開示しなければならない。企業が財務諸表を継続企業の前提で作成していない場合には、企業はその事実を財務諸表作成の基礎及び当該企業が継続企業とは認められない理由とともに開示しなければならない。

我が国では、一般的に、企業会計が行われる基礎的前提を「会計公準」というが、この会計公準の一つとして<sup>11</sup>、企業会計の時間的区分を示す「会計期間の公準」が挙げられる。この公準は、企業活動の継続性を仮定するところから論理的に導き出される公準であるため、

<sup>11</sup> 会計公準としては、本文に記載した「会計期間の公準」のほか、「企業実体の公準」と「貨幣的測定の公準」の三つが一般的に挙げられる。

「継続企業の公準」と置き換えることもできる<sup>12</sup>。

我が国では、経営者が継続企業の前提について評価すること、その結果について注記することについては、明確な会計基準は存在しない。一方で、開示に関して、財務諸表等規則第8条の27、会社計算規則第100条等において、継続企業の前提に関する注記についての定めがある。

### (3) 発生主義会計

IAS第1号では、次のように定められている。

27 企業は、キャッシュ・フロー情報を除いては、財務諸表を発生主義会計を用いて作成しなければならない。

我が国では、全ての費用及び収益は、その発生した期間に正しく割当てられるように処理しなければならないとされている（企業会計原則 第二 損益計算書原則 — A）。ただし、売上高に関しては、実現主義の原則に従うものとされている（企業会計原則注解【注6】）<sup>13</sup>。

### (4) 重要性と集約

IAS第1号では、次のように定められている。

29 企業は、類似した項目の重要性のある分類のそれぞれを財務諸表上で区別して表示しなければならない。企業は、重要性がない場合を除き、性質又は機能が異質な項目を区別して表示しなければならない。

我が国では、企業会計原則注解【注1】において、「重要性の原則」が定められている。「重要性の原則」によれば、重要性の乏しいものについては、本来の厳密な会計処理によらないで他の簡便な方法によることも「正規の簿記の原則」に従った処理として認められるとされている。この「重要性の原則」は、財務諸表の表示に関しても適用される。

我が国においては、財務諸表の表示に適用される重要性については、財務諸表等規則等に具体的な数値基準が定められているが、IFRSでは、ごく稀な例外を除いて、そうした具体的な数値基準は定められていないという違いがある。

また、海外の議論の動向としては、IASBが、2013年1月に開催した「財務報告の開示」討議フォーラムにおいても重要性についての検討がなされた。このフォーラムの議論では、IAS第1号第31項の「情報に重要性がない場合には、企業は、IFRSで要求されている具体的な開示を要しない。」という全般的な考慮事項について、IFRSの他の個別基準で要求されている開示に対して優先すべきではないと実務において考えられているケースがある点が指摘された。IASBは当該指摘を踏まえた検討を行い、2014年12月に財務諸表の表示における重要性や表示すべき情報、注記、会計方針の開示等についてIAS第1号の一部の内容を修正する「開示に関する取組み（IAS第1号の修正）」を公表している。この修正の結果、重要性の全般的考慮事項は、重要な項目を含めるべきということの意味するだけでなく、有用な情報が明瞭に表示又は開示されなくなるような方法によって情報を集約又は分解してはならないという意味で

<sup>12</sup> 新井清光著、加古宜土補訂「新版 財務会計論（第7版）」（中央経済社 2005年3月）24頁

<sup>13</sup> 我が国の収益認識の会計実務について、当協会は2009年7月に会計制度委員会研究報告第13号「我が国の収益認識に関する研究報告（中間報告） - IAS第18号「収益」に照らした考察 - 」を公表している。

もあることがより明確になっている。

#### (5) 相 殺

IAS第1号では、次のように定められている。

32 企業は、IFRSで要求又は許容している場合を除き、資産と負債、又は収益と費用を相殺してはならない。

我が国では、費用及び収益は、総額によって記載することを原則とし、費用の項目と収益の項目とを直接に相殺することによってその全部又は一部を損益計算書から除去してはならない(企業会計原則 第二 損益計算書原則 一 B)とされ、また、資産、負債及び資本は、総額によって記載することを原則とし、資産の項目と負債又は資本の項目とを相殺することによって、その全部又は一部を貸借対照表から除去してはならない(企業会計原則 第三 貸借対照表原則 一 B)とされている。この総額表示の取扱いは、財務諸表は財務諸表利用者に対して経営成績及び財政状態についての重要な情報伝達手段であることから、これに記載される内容は、いたずらに繁雑にならない限り、できるだけ詳しいことが望ましい<sup>14</sup>という考え方に基づくものである。

このように、相殺の原則については、IAS第1号と日本基準の間には、重要な差異はないと考えられるが、金融資産・負債の相殺等(IAS第32号「金融商品：表示」第42項)個別基準についてはその取扱い異なる。

#### (6) 報告の頻度

IAS第1号では、次のように定められている。

36 企業は、完全な1組の財務諸表(比較情報を含む)を、少なくとも年に1回は報告しなければならない。企業が報告期間の期末日を変更して、年次財務諸表を1年よりも長い期間又は短い期間について作成する場合には、財務諸表の対象期間に加えて、次の事項を開示しなければならない。  
(a) 1年よりも長い期間又は短い期間を使用している理由  
(b) 財務諸表の比較数値が完全に比較可能ではない旨

我が国では、財務諸表の報告の頻度の取扱いについては、特に会計基準として定められていない<sup>15</sup>。金融商品取引法においては、金融商品取引所に上場されている有価証券(特定上場有価証券を除く。)を発行する会社は、事業年度ごとに有価証券報告書を作成し、事業年度経過後3か月以内<sup>16</sup>に、内閣総理大臣に提出しなければならないとされている(金融商品取引法第24条第1項)。会社法においても、株式会社は、各事業年度に係る計算書類及び事業報告並びにこれらの附属明細書を作成しなければならないとされ(会社法第435条第2項)、毎

<sup>14</sup> 新井清光著、加古宜士補訂「新版 財務会計論(第7版)」(中央経済社 2005年3月)236頁

<sup>15</sup> 企業会計原則では、特に財務諸表の報告の頻度について明確に定めてはいないものの、損益計算書について、「損益計算書は、企業の経営成績を明らかにするため、一会計期間に属するすべての収益とこれに対応するすべての費用とを記載して経常利益を表示し、これに特別損益に属する項目を加減して当期純利益を表示しなければならない。」と定めている(第二 損益計算書原則 一)

<sup>16</sup> 「やむを得ない理由により当該期間内に提出できないと認められる場合には、内閣府令で定めるところにより、あらかじめ内閣総理大臣の承認を受けた期間内」とされている。ただし、外国会社については「公益又は投資者保護のため必要かつ適当なものとして政令で定める期間内」とされている(金融商品取引法第24条第1項)。

事業年度の終了後に開催する定時株主総会において、計算書類及び事業報告を提出、又は提供しなければならないとされている（会社法第438条第1項）。

## (7) 比較情報

IAS第1号では、次のように定められている。

38 IFRSが別のことを許容又は要求している場合を除き、企業は、当期の財務諸表で報告するすべての金額について、前期に係る比較情報を開示しなければならない。当期の財務諸表の理解に関連性がある場合には、説明的・記述的な情報に関する比較情報も含めなければならない。

IFRSでは、前期に係る比較情報を財務諸表に含めて開示することが、IAS第1号によって定められている。一方、我が国では、企業会計基準第24号「会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」の導入により、財務諸表等規則等において、比較情報の作成の取扱いが定められているものの（財務諸表等規則第6条等）会社法に基づく計算書類の開示では、単年度の個別財務諸表と連結財務諸表のみが開示され、比較情報の開示は要求されていない<sup>17</sup>。会計基準においては、前期に係る比較情報の開示を求めるという定めはない。

また、IFRSでは、企業が、会計方針の遡及適用、財務諸表上の項目の遡及的修正再表示、又は財務諸表上の項目の組替えを行い、かつ、その遡及適用、遡及的修正再表示又は組替えが、前期の期首現在の財政状態計算書上の情報に重要性のある影響を与える場合において（IAS第1号第40A項）最も古い比較年度の期首財政状態計算書の作成が求められるが<sup>18</sup>、我が国においては、当該期首財政状態計算書の作成は求められていない。

このように、比較情報の開示については、我が国の取扱いとIFRSの取扱いでは差異があることが分かる。

<sup>17</sup> ただし、実務上は過年度数値が参考数値として開示されているケースも散見される。

<sup>18</sup> 2007年9月に改正されたIAS第1号において、「最も古い比較対象期間の期首現在の財政状態計算書」の開示が求められた経緯について、IAS第1号の「結論の根拠」では以下のように記載されている。

「BC31 2006年の公開草案は、比較対象期間のうち最も古い期間の期首現在の財政状態計算書も完全な1組の財務諸表の一部として表示すべきであると提案していた。この計算書があることで、当期中の企業の業績に関する情報を評価するための基礎が投資者及び債権者に提供されることになる。しかし多くのコメント提出者が、その要求事項は財務諸表における開示を不必要に増やすことになる、あるいは実務上不可能で、行き過ぎかつ費用が高むなどの懸念を示した。

BC32 比較対象期間のうち最も古い期間の期首現在の財政状態計算書を追加することで、企業は3種類の財政状態計算書と残りの計算書のそれぞれに関しては2種類の計算書を表示すべきである、と公開草案は提案していた。過年度の財務諸表は財務分析に向けて容易に入手できることを考え、当審議会は、IAS第8号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」に定義される遡及適用又は遡及修正再表示の影響が財務諸表に出る場合、若しくは再分類が行われている場合を除き、2種類の財政状態計算書のみを要求する決定を行った。遡及適用又は遡及的修正再表示の影響が出る場合や再分類が行われる場合には、3種類の財政状態計算書が要求されることになる。」

(8) 会計方針の首尾一貫性

IAS第8号では、次のように定められている。

13 企業は、類似の取引その他の事象及び状況について首尾一貫してその会計方針を選択し、適用しなければならない。ただし、あるIFRSが特に異なる方針が適切である項目の区分を要求又は許容している場合を除く。あるIFRSがこのような区分を要求又は許容している場合には、各区分について首尾一貫して適切な会計方針を選択し、適用しなければならない。

我が国では、企業会計原則において、「継続性の原則」として、「企業会計は、その処理の原則及び手続を毎期継続して適用し、みだりにこれを変更してはならない。」とされている(企業会計原則 第一 一般原則 五)。この原則は、第一に財務諸表の期間的な比較可能性を確保し、第二に経営者の恣意的な会計処理を抑えることを目的としている<sup>19</sup>。

このように、会計方針の首尾一貫性の定めについては、IAS第8号と日本基準の間には、重要な差異はないと考えられる。

(9) 全般的考慮事項についての現時点における総括

IAS第1号及びIAS第8号に定められている財務諸表を作成する際の全般的考慮事項(開示する財務諸表を作成する際の包括的なルール)に相当するルールが、企業会計原則等の日本の会計基準等において、どのように取り扱われているかについて検討した。その結果、発生主義会計、相殺及び会計方針の首尾一貫性についての取扱いは日本基準とIFRSの間に実質的な差異はないと考えられるものの、その他の事項(適正な表示とIFRSへの準拠、継続企業、重要性と集約、報告の頻度及び比較情報)については、両者の間に差異が見られる。

特に、適正な表示とIFRSへの準拠、継続企業及び報告の頻度については、我が国の会計基準において取扱いが定められていない。実務の中では、会計基準以外のルールに基づく取扱いや実務慣行により対応がなされているものと考えられる。しかし、これらの事項は、開示する財務諸表を作成する際の包括的なルールとして会計基準に明示することが望ましいと考えられ、我が国においても、財務諸表の表示の包括的な会計基準を検討する中で、IAS第1号の内容も参考に、我が国の会計基準としての「全般的考慮事項」を検討することが考えられる。

また、比較情報については、我が国においても前期の期首現在の貸借対照表の開示を求めるかどうかについても、我が国の各法制度の目的に照らして必要性を検討することが考えられる。

さらに、海外で議論となっている財務諸表の開示における重要性についても開示においてどのように適用するかについての検討を行うことが考えられる。

<sup>19</sup> 新井清光著、加古宜士補訂「新版 財務会計論(第7版)」(中央経済社 2005年3月)44頁

### 3. 項目別比較

当協会は、日本基準（会計基準、財務諸表等規則等）とIAS第1号、IAS第8号及びIAS第10号「後発事象」（以下「IAS第10号」という。）の開示規定を比較、検討した。なお、現行のIFRSの開示規定については、詳細すぎるとの批判等からIASBの「開示に関する取組み」において見直しが行われている項目もあり、現行のIFRSの開示規定の全てを日本基準に取り入れるべきとすることは意図していない。

日本基準（会計基準、財務諸表等規則等）とIAS第1号、IAS第8号及びIAS第10号の注記情報に関する開示規定を比較した結果は、以下のとおりである。

【図表2：日本基準（会計基準、財務諸表等規則等）とIFRSの開示規定の比較】

項目	IFRS	日本の会計基準	連結財規・財規	比較結果
会計基準への準拠	IAS第1号第16項			IAS第1号第16項では会計基準への準拠について注記することとされているが、日本の会計基準及び連結財規・財規においては、注記としての記載は求められていない（2「(1) 適正な表示とIFRSへの準拠」参照）。
注記の役割	IAS第1号第112項			日本には財務諸表の表示・開示に関する包括的な会計基準は存在しない。
注記の記載方法	IAS第1号第113項及び第114項		連結財規第16条 財規第9条	日本には財務諸表の表示・開示に関する包括的な会計基準は存在しないが、連結財規・財規がこれを補っている。IFRS、連結財規・財規ともに、注記を系統立てて記載する旨や相互参照について規定されており、重要な差異は認められない。
継続企業の前提に関する事項	IAS第1号第25項及び第26項		連結財規第15条の22 財規第8条の27	日本では、経営者が継続企業の前提について評価すること、その結果については注記することについては、明確な会計基準は存在しない（2「(2) 継続企業」参照）。一方で、開示に関して連結財規・財規が規定し、継続企業の前提については、財規ガイドライン8の27-1及び8の27-2において監査基準を参照することとされている。 この結果、日本においても、

項目	IFRS	日本の会計基準	連結財規・財規	比較結果
				海外と同様の実務になっていると考えられる。
表示方法の変更に関する注記	IAS第1号第41項～第44項	過年度遡及会計基準第16項	連結財規第14条の5 財規第8条の3の4	重要な差異は認められない。
重要な会計方針	IAS第1号第117項～第124項	企業会計原則注解【注1-2】	連結財規第13条第5項 財規第8条の2	<p>「重要な会計方針」の記載を求める開示規定自体には重要な差異は認められない。</p> <p>一方で、日本では、企業会計原則注解【注1-2】において、「代替的な会計基準が認められていない場合には、会計方針の注記を省略することができる。」とされている。このため、例えば収益の計上基準については、企業の事業内容が多様化、複雑化する中で、実現主義の中でも、具体的な収益の認識時点は一義的には決まらない場合も多いと思われるが、工事進行基準などの特別な計上基準を採用している場合を除けば、記載されている事例は極めて少数となっている。</p> <p>また、IAS第1号第122項は、重要な会計方針又は他の注記において、見積りを伴う判断とは別に、経営者が会計方針を適用する過程で行った判断のうち、財務諸表に計上されている金額に最も重要な影響を与えているものを開示することを求めているが、日本においてはこうした開示は求められていない。</p>



項目	IFRS	日本の会計基準	連結財規・財規	比較結果
見積りの不 確実性	IAS第1号第125 項～第133項			IAS第1号第125項は、翌事業年度中の資産及び負債の帳簿価額に重要性のある修正を生じさせる重要なリスクを有する「将来に関して行う仮定」と「見積りの不確実性の他の主要な発生要因」について、報告期間末日の情報を注記で開示することを求めている。また、これらの資産及び負債に関して、その内容及び財政状態計算書日の帳簿価額を注記する。 日本においては、こうした開示は求められていない。
自己資本	IAS第1号第134 項～第136項			IAS第1号第134項は、財務諸表利用者が自己資本の管理に関する企業の目的、方針及び手続の評価を行えるようにするため、自己資本の管理に関する定性的情報や定量的データの要約等を開示することを求めている。 日本においては、こうした開示は求められていない。
資本に分類 したプット ブル金融商 品	IAS第1号136A項			IAS第1号第136A項では、資本に分類したプットブル金融商品に関する開示事項が定められている。 会計処理自体が異なるため、日本においては、こうした開示は求められていない。
その他の開 示	IAS第1号第137 項及び第138項	株主資本等変動 計算書会計基準 第9項(1) 株主資本等変動 計算書適用指針 第13項(4)  EPS会計基準第33 項 EPS適用指針第38 項(1)	連結財規第80条 財規第109条第1 項第3号  連結財規第65条 の2第1項 連結財規ガイド ライン65の2 財規第95条の5 の2第1項	IAS第1号137項では、以下の注記が求められているが、同様の開示を求める日本基準が存在し、重要な差異は認められない。 (a) 財務諸表の発行の承認前に提案又は宣言したが、当期中の所有者への配分として認識していない配当の金額、及び関連する1株当たりの金額 (b) 認識していない累積型優先配当の金額

項目	IFRS	日本の会計基準	連結財規・財規	比較結果
		<p>関連当事者会計基準第11項            関連当事者適用指針第10項</p>	<p>財規ガイドライン95の5の2</p> <p>連結財規第15条の4の3第1号</p>	<p>また、IAS第1号138項では、以下の情報が財務諸表とともに公表する情報のどこにも開示されていない場合には、財務諸表に開示することが求められる。</p> <p>(a) 当該企業の本拠地及び法的形態、法人設立国並びに登記上の本社の住所            (b) 当該企業の事業内容及び主要な活動に関する記述            (c) 親企業の名称及びグループの最終的な親会社の名称            (d) 存続期間が有限の企業である場合には、その存続期間の長さに関する情報</p> <p>日本においては、上記(c)について関連当事者情報として開示される。(a)及び(b)についても、「企業内容等の開示に関する内閣府令」に基づき有価証券報告書の記載事項となるため、財務諸表外ではあるが開示はなされている。</p>
会計方針の変更	IAS第8号第28項及び第29項	過年度遡及会計基準第10項及び第11項	<p>連結財規第14条の2</p> <p>財規第8条の3</p> <p>連結財規第14条の3</p> <p>財規第8条の3の2</p> <p>連結財規第14条の7</p> <p>財規第8条の3の6</p>	重要な差異は認められない。
未適用の会計基準等に関する注記	IAS第8号第30項及び第31項	過年度遡及会計基準第12項	<p>連結財規14条の4</p> <p>財規第8条の3の3</p>	重要な差異は認められない。

項目	IFRS	日本の会計基準	連結財規・財規	比較結果
会計上の見積りの変更に関する注記	IAS第8号第39項及び第40項	過年度遡及会計基準第18項	連結財規第14条の6 財規第8条の3の5	重要な差異は認められない。 日本の会計基準においては、有形固定資産等の減価償却方法及び無形固定資産の償却方法は、会計方針に該当するが、その変更については、会計方針の変更を会計上の見積りの変更と区別することが困難な場合に相当するものとして、会計上の見積りの変更と同様に取り扱うこととされている。
誤謬の訂正に関する注記	IAS第8号第49項	過年度遡及会計基準第22項	連結財規第14条の8 財規第8条の3の7	重要な差異は認められない。
発行の承認日 <sup>20</sup>	IAS第10号第17項			IAS第10号第17項では、財務諸表の発行承認日及び承認者を開示することとされているが、日本基準においては、こうした注記は求められていない。
報告期間の末日の状況についての開示の更新	IAS第10号第19項			日本基準において、後発事象について包括的に定めた会計基準は存在しないが、監査上の取扱いとして、監保報第76号が公表されており、後発事象の取扱いは、IAS第10号とほぼ同じである。 ただし、後発事象の対象期間について日本基準には定めがなく、公表のタイミングが異なる金融商品取引法の有価証券報告書と、会社法の計算書類における後発事象の取扱いについて、監保報第76号においては、我が国特有の取扱いが定められている。
修正を要しない後発事象	IAS第10号第21項		連結財規第14条の9 財規第8条の4	重要な差異は認められない。

<sup>20</sup> 開示例については、2「(1)「財務諸表の承認日」の開示例」を参照

<図表 2 における凡例>

・ 財務諸表等規則	財規
・ 「財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則」の取扱いに関する留意事項について	財規ガイドライン
・ 連結財務諸表規則	連結財規
・ 「連結財務諸表の用語、様式及び作成方法に関する規則」の取扱いに関する留意事項について	連結財規ガイドライン
・ 企業会計基準第 2 号「1 株当たり当期純利益に関する会計基準」	EPS 会計基準
・ 企業会計基準適用指針第 4 号「1 株当たり当期純利益に関する会計基準の適用指針」	EPS 適用指針
・ 企業会計基準第 6 号「株主資本等変動計算書に関する会計基準」	株主資本等変動計算書会計基準
・ 企業会計基準適用指針第 9 号「株主資本等変動計算書に関する会計基準の適用指針」	株主資本等変動計算書適用指針
・ 企業会計基準第 11 号「関連当事者の開示に関する会計基準」	関連当事者会計基準
・ 企業会計基準適用指針第 13 号「関連当事者の開示に関する会計基準の適用指針」	関連当事者適用指針
・ 企業会計基準第 24 号「会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」	過年度遡及会計基準
・ 監査・保証実務委員会報告第 76 号「後発事象に関する監査上の取扱い」	監保報第 76 号

(1) 考 察

日本基準（会計基準、財務諸表等規則等）と IFRS の開示規定を比較した結果、日本の会計基準では、IAS 第 1 号のような財務諸表の表示・開示の包括的な会計基準が定められておらず、金融商品取引法の開示制度においては、連結財務諸表規則や財務諸表等規則によって開示のルールが定められている項目があることが分かる。また、会社法の開示制度においては、会社計算規則が同様の役割を果たしていると考えられる。

比較した限りでは、連結財務諸表規則や財務諸表等規則によって、IAS 第 1 号に定められているルールの主要な部分は網羅されていると考えられるものの、以下の事項について、我が国では開示が求められていない。

経営者が会計方針を適用する過程で行った判断（IAS 第 1 号第 122 項）

見積りの不確実性の発生要因（IAS 第 1 号第 125 項）

自己資本の管理に関する開示（IAS 第 1 号第 134 項）

(2) 項目別比較についての現時点における総括

(1) については、財務諸表利用者が会計方針がどのように適用されているかを理解し、また、経営者がこうした判断を行う場合の基礎に関し企業間の比較を行うことができるようになるとの判断から開示が求められているものである（IAS 第 1 号 BC77 項）

(1) については、報告期間の末日における「将来に関して行う仮定」及び「見積りの不確実性の他の主要な発生要因」に関する情報の開示により、財務諸表で報告される目的適合性、信頼性及び理解可能性が向上するとの判断から開示が求められているものである。企業が報告期間の末日における重要性のある見積りの不確実性が存在する資産及び負債の帳簿価額をどのように入念に見積もったとしても、財政状態計算書における報告時点の見積りは、当該資産及び負債の判定に伴う見積りの不確実性及び当期損益にそうした不確実性が与える影響に関する情報を提供するものではないためである（IAS 第 1 号 BC80 項）

一方で、(1) については、企業の自己資本の水準と企業がどのように自己資本を管理し

ているかは、利用者が企業のリスク・プロファイルと不測の不利な事象に耐える能力を評価するのに重要な要素であり、また自己資本の水準は企業の配当を支払う能力に影響を与えることになるかもしれない、との考えから開示が求められているものである。もともとは、公開草案第7号「金融商品：開示」(2004年7月公表。以下「公開草案第7号」という。)において開示が提案されていたが、企業の資本は金融商品のみに関係するものではなく、より一般的な目的適合性を有することから、公開草案第7号を受けて策定されたIFRS第7号「金融商品：開示」ではなく、IAS第1号に盛り込まれたものである(IAS第1号BC85項~BC88項)。

以上を踏まえれば、(1) 及び は経営者による判断と主要な測定のための仮定を提供するものであり、財務諸表利用者が、企業の財務諸表の理解を深める上で、重要な情報を開示しているものと考えられる。一方で、(1) は企業のリスク情報を財務諸表利用者に提供するものといえる。このような観点から、(1) 及び について「 開示事例等に基づく分析」以降で詳細な検討を行うこととする。

## 開示事例等に基づく分析

### 1. IFRS任意適用会社の開示事例からみた財務諸表の開示の分析

上記の分析を受け、IFRSでは開示が求められている「経営者が会計方針を適用する過程で行った判断」に関する注記及び「見積りの不確実性の発生要因」に関する注記について、我が国においてIFRSを任意適用している企業が実際にどのような開示を行っているかについて、調査・研究を行った。

我が国のIFRS任意適用企業（27社）では、当該注記に関して、【図表3】のような事項を記載している。なお、当該IFRS任意適用会社の開示例では、これらの二つの事項について、それぞれを区分して開示している例もあるものの、これらの二つの事項を区分せず一括して記載している例も多い。このため、以下の表では、「経営者が会計方針を適用する過程で行った判断」と「見積りの不確実性の発生要因」として開示している項目を記載している。

【図表3：「経営者が会計方針を適用する過程で行った判断」と「見積りの不確実性の発生要因」に記載している項目】

対象会社：2014年3月期までにIFRSを任意適用している会社（27社）

記載項目	開示会社数
繰延税金資産の回収可能性	23
減損（のれん及び無形資産）	20
確定給付債務の測定	20
引当金	17
減損（有形固定資産）	16
公正価値測定 <sup>21</sup>	12
金融商品関係 <sup>22</sup>	10
法人所得税	8
偶発事象	8
減損（金融資産）	7
耐用年数、残存価額の見積り	7
連結範囲	7
収益の認識及び表示	6
減損（投資不動産）	6
資金生成単位（CGU）の判別、回収可能性	5
棚卸資産の評価	5
リースの会計処理	5
のれん及び無形資産	4
資産除去債務	2
ストック・オプションの公正な評価単価	2
売上割戻	1
保険契約負債	1
株式報酬の測定	1
企業結合による条件付対価の評価	1
繰延収益	1

<sup>21</sup> 金融商品の公正価値の測定について記載している開示が見られる。

<sup>22</sup> 営業債権の回収可能性、金融商品の認識又は測定等について記載している開示が見られる。

(1) 「経営者が会計方針を適用する過程で行った判断」

「経営者が会計方針を適用する過程で行った判断」について、以下のような開示が見られた<sup>23</sup>。

「連結範囲」の開示

連結範囲に関しては、子会社又は関連会社に含めるか否かをどのように判断しているかについて記載している開示が見られる。

子会社又は関連会社に含めるか否かの判断は、連結財務諸表の財政状態、経営成績等と与える影響が大きい決定事項である。財務諸表作成者がどのような場合に他の企業等を支配していると実質的に判断しているか等を具体的に記載することにより、子会社又は関連会社が適切に決定されているかの理解に資する説明を開示することは、財務諸表利用者にとって有用性が高いと考えられる。

「収益の認識及び表示」の開示

収益の認識及び表示に関しては、商品販売又は役務提供等の個別の取引形態別にどの時点で収益認識を行っているか、また、どのような場合に収益を総額又は純額で表示しているかについて、記載している開示が見られる<sup>24</sup>。

収益認識要件をどの時点で充足すると判断しているのか、どのような場合に収益を総額又は純額で表示しているのかは、売上高や各段階利益に与える影響が大きい重要な事項であると考えられる。

収益認識時点に関しては、企業の事業の性質や顧客との契約の内容等、様々な要素を踏まえて経営者が実質的に判断していると考えられ、収益認識に関する経営者の判断に関する説明を開示することは、財務諸表利用者にとって有用性が高いと考えられる。収益の認識の基準を見直す等により処理方法を変更した場合においては、特に有用性が高いと思われる。

また、我が国においても、売上の過大計上等の不適切な事例も見受けられるところである。このような観点からも、収益認識に関する経営者の判断を具体的に記載して、収益が適切に認識及び表示されているかの理解に資する説明を開示することは、財務諸表利用者にとって有用性が高いと考えられる。

<sup>23</sup> 開示の事例については、「2. IFRS任意適用会社の開示例」を参照

<sup>24</sup> IASBが2014年5月に公表したIFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」(以下「IFRS第15号」という。)では、顧客との契約から生じる収益及びキャッシュ・フローの性質、金額、時期及び不確実性を財務諸表利用者が理解できるようにすることを開示の目的としており、この目的達成のため、定量的及び定性的な情報を開示することとされている(IFRS第15号第110項)。この新しい会計基準では、現行のIAS第18号「収益」よりも更に詳細な開示が求められると考えられる。

(2) 「見積りの不確実性の発生要因」

「見積りの不確実性の発生要因」について、以下のような開示が見られた。

「繰延税金資産の回収可能性」の開示

繰延税金資産の計上に当たっては、会社は将来の回収可能性を検討し、回収可能と判断された繰延税金資産のみを貸借対照表に計上する。繰延税金資産の回収可能性に関しては、繰越欠損金に係る繰延税金資産や連続して当期純損失を計上している会社が認識している繰延税金資産について、回収可能であると判断した理由を詳細に記載している開示が見られる。

これらの繰延税金資産は回収可能性について判断が求められ、将来において現在の判断が見直される可能性が相対的に高いことから、判断の結果として認識された繰延税金資産の金額のみを開示する場合と比較して、認識することとした判断が妥当であるかの理解に資する具体的な説明も併せて開示することは、財務諸表利用者にとって有用性が高いと考えられる。

「減損（のれん及び無形資産）」の開示

減損（のれん及び無形資産）に関しては、減損テストにおいて回収可能価額の算定に用いた重要な仮定である将来キャッシュ・フロー、成長率及び割引率について、どのように使用したか、また、それらの変動の影響について詳細に記載している開示が見られる。

これらの仮定は減損損失を計上するかどうか又は減損損失の計上額に重要な影響を及ぼすものである。そのため、結果として減損損失が認識されなかった場合であっても減損テストが妥当に行われたか、また、使用した仮定がどの程度変動した場合に減損損失が発生するのか、又は合理的な範囲で変動しても減損損失が発生する可能性は低い状況であるかについての理解に資する具体的な説明を開示することは、財務諸表利用者にとって有用性が高いと考えられる。

(3) IFRS任意適用会社の開示事例からみた財務諸表の開示の分析についての現時点における総括

上記の項目について、日本基準適用会社とIFRS任意適用会社の有価証券報告書の開示を比較すると、「2. IFRS任意適用会社の開示例」のように、IFRS任意適用会社の開示情報の方が、経営者が会計方針を適用する過程で行った判断や見積りの不確実性の発生要因に関する理解に資する点でより充実していると思われる。

一方、我が国においては、金融商品取引法による事業の状況（財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの状況の分析）の開示において、経理の状況等に関して投資者が適正な判断を行うことができるよう、提出会社の代表者による財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの状況に関する分析・検討内容を具体的に、かつ、分かりやすく記載することとされており、当該開示の中で、見積りの不確実性についても記載することが考えられる。

しかし、経営者が会計方針を適用する過程で行った判断や見積りの不確実性の発生要因に関する事項は財務諸表利用者にとって財務諸表作成の前提や不確実性を把握するための重要な情報であると考えられる。



したがって、日本基準適用会社においても、当該情報を財務諸表の一部として記載することを検討することが考えられる。

## 2. 日本企業の英文連結財務諸表の開示事例からみた財務諸表の開示の分析

近年、海外で資金調達を実施した日本企業のうち任意に選択した企業<sup>25</sup>について、アニュアル・レポートに含まれる英文連結財務諸表と有価証券報告書の連結財務諸表を比較した。この比較結果は、以下のとおりである。

### (1) 連結貸借対照表

- ・ 英文連結財務諸表では表示科目の集計又は分解を行っている。

主な集計項目としては、有形、無形固定資産を主要な内容ごとに集計しているケースや、棚卸資産を貸借対照表では集計して表示し、細目について注記しているケースなどがある。

主な分解項目としては、受取手形及び売掛金を営業取引とその他の要因により分解して表示しているケースがある。

### (2) 連結損益計算書

- ・ 企業が抽出した全ての企業が英文連結財務諸表において段階利益としての経常利益を表示していない。
- ・ 英文連結財務諸表において営業外損益及び特別損益区分を純額表示している。

### (3) 会計方針及び注記

- ・ 英文連結財務諸表において、連結財務諸表を日本基準に基づいて作成しており、IFRSとは異なる会計基準に基づいて作成している旨を注記している。
- ・ その他、英文連結財務諸表において海外利用者の理解に資するための情報（法人所得税の会計方針、剰余金処分の法規制など）を注記しているケースがある。

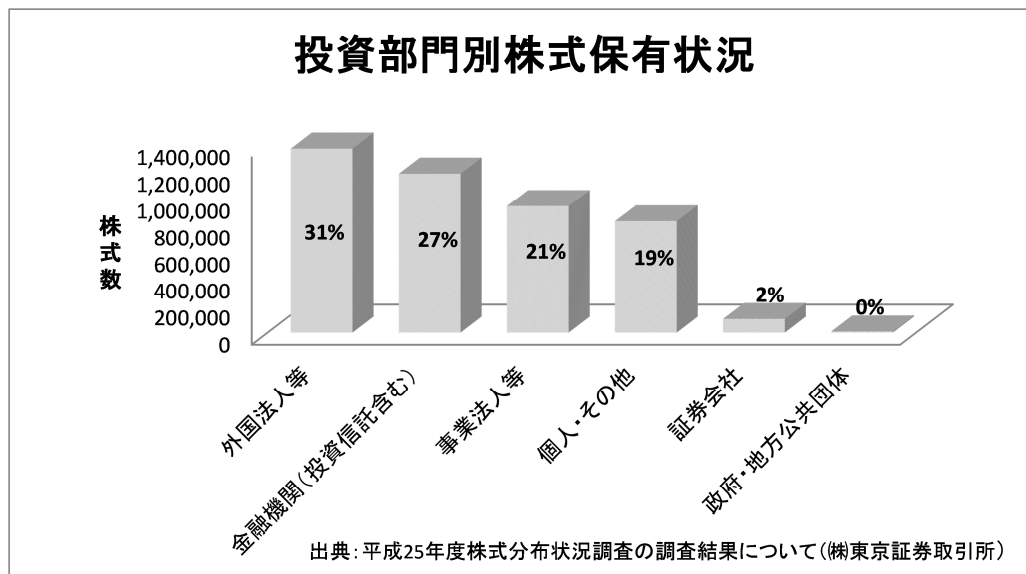
### (4) 日本企業の英文連結財務諸表の開示事例からみた財務諸表の開示の分析についての現時点における総括

現在、我が国の公開企業の財務諸表の開示制度として、会社法の開示制度と金融商品取引法の開示制度があるが、これら二つの制度の開示書類のいずれとも若干異なる表示の方法によって、外国投資家向けの英文連結財務諸表を開示する企業が見受けられる。【図表4】に記載のとおり、今日においては我が国の公開会社の株主に占める外国人株主の比率も相応に高いことから、開示される財務情報について言語にかかわらず一元化することが望ましいと考えられる。このような観点から、我が国の会計基準において要求する表示・開示の内容について国際的なルールと同等の水準とするよう一元化を図ることは、日本基準で作成した財務諸表を翻訳するのみで国際的にも利用可能なものとする事となり、財務諸表作成者及び利用者の双方のニーズを満たすものと考えられる。一元化に向けた検討を行うに当たっては、

<sup>25</sup> 近年海外で資金調達を実施した日本企業のうち、任意に3社を選択している。

段階利益としての経常利益の開示、特別損益という区分を設けるべきか否かについて、財務諸表作成者や利用者の声を踏まえて議論することが考えられる。

【図表 4：投資部門別株式保有状況】



### 3. 財務諸表の公表日からみた財務諸表の開示の分析

#### (1) 我が国における財務諸表の開示制度と公表日

我が国における公開会社の財務諸表の開示制度と公表日は【図表 5】のとおりである。

【図表 5：我が国における開示制度の比較】

財務情報の開示制度 (公開会社)	公表日	連結財務諸表(日本基準)の 主な作成基準
決算短信	決算期末日後45日以内に開示 されることが適当	決算短信・四半期決算短信作成 要領等(東京証券取引所) 連結財務諸表は連結財務諸表 規則によるが注記は一律に記 載を要請している事項のほか は企業の任意開示
会社法	定時株主総会の招集通知(定時 株主総会の2週間前までに発 する。)に添付	会社法、会社計算規則等
金融商品取引法	各事業年度の終了後3か月以 内に有価証券報告書を金融庁 に提出	連結財務諸表規則

我が国の実務では、金融商品取引法の有価証券報告書と、会社法の計算書類の公表日が異なっている。このため、同じ事業年度の財務諸表であるにもかかわらず、異なる二つの日付で財務諸表が開示されることになる。

また、公表日が異なるため、それぞれの財務諸表の後発事象の注記の内容が異なる場合も

ある。なお、金融商品取引法に基づいて作成された財務諸表においては、会社法監査における会計監査人の監査報告書日後に発生した修正後発事象については、本来、修正後発事象として取り扱うべきと考えられるが、会社法の計算書類との単一性を重視する立場から当該修正後発事象は開示後発事象に準じて取り扱うものとされている（監査・保証実務委員会報告第76号「後発事象に関する監査上の取扱い」）。この取扱いは、異なる二つの日付で財務諸表を開示する我が国特有の扱いであると考えられる。

(2) 財務諸表の公表日からみた財務諸表の開示の分析についての現時点における総括

【図表5】に記載のとおり、複数の開示制度により若干差異のある財務諸表の作成を数度にわたり求められることは、財務諸表作成者にとって少なくとも決算実務の効率化の観点からは望ましいものではないと考えられる。一方、投資家にとって、作成者の実務負担を上回る便益があるか否かについては意見を聴取する必要があると考えられる。このように、財務諸表の公表日や後発事象の取扱いについても検討すべき論点があると考えられる<sup>26</sup>。

---

26 2010年8月に基準諮問会議から財務会計基準機構（FASF）に対し、「後発事象の考え方を整理した上で、国際会計基準等と同様に、後発事象の定義、会計処理、開示等を規定する会計基準等を策定することが適切であると考えられる。」とする提言がなされたが、いまだ会計基準の開発には至っていない。

## 開示に関する議論の国際的動向について

### 1. 国際会計基準審議会 (IASB)

IASBは、2014年12月に「開示に関する取組み( IAS 第1号の修正)」を公表した。本修正は、IAS 第1号における重要性、表示すべき情報、注記及び会計方針の開示等に関するものである。本修正の公表の背景としては、2011年のIASBのアジェンダ協議において、IASBが、投資家にとってより有用で、作成の負担を減らす財務情報開示フレームワークの開発が必要であるというコメントを多数受領したことが挙げられる。これを受けてIASBは、「財務報告に関する概念フレームワーク」の改訂の一環として表示及び開示を検討しており、この「概念フレームワーク」プロジェクトの検討作業を補完するため、2013年に開示に関する取組みを発足させている。開示に関する取組みは複数の短期・中期のプロジェクトから構成され、既存の基準書における表示及び開示の原則・規定の改善方法を調査する活動が続けられていることから今後もIASBにおける基準見直しの動きが継続するものと考えられる。

IAS 第1号の修正は、開示に関する取組みの短期プロジェクトの最初の成果として公表されたものであり、概要は以下のとおりである<sup>27</sup>。

- IAS 第1号の重要性に関するガイダンスを修正し、以下を明確化
  - ・ 重要性のない情報により有用な情報が損なわれることがあり得る。
  - ・ 重要性は財務諸表の全体に適用される。
  - ・ 重要性はIFRSの各開示要求に適用される。
- 会計方針を含め注記の順序に関するガイダンスを修正
  - ・ 財務諸表注記の順序を規定しているものと解釈されてきた文言をIAS 第1号から削除
  - ・ 企業が財務諸表のどこに会計方針を開示するのかに関して柔軟性がある旨を明確化

なお、IASB 開示に関する取組みの概観は以下のとおりである(2015年3月現在)。

プロジェクト	内容	概要
適用	IAS第1号の修正	2014年12月に最終基準「開示に関する取組み( IAS 第1号の修正)」を公表
	財務活動から生じる負債の調整表	2014年12月に公開草案「開示に関する取組み( IAS 第7号の修正案)」を公表 IAS 第7号「キャッシュ・フロー計算書」の限定的改訂であり、債務に関する開示を改善するための要求事項を提案している。
調査研究プロジェクト	重要性	財務諸表における重要性の概念(重要な会計方針の開示を含む。)の検討 各国・地域の重要性の適用状況に関する調査結果に基づき再審議中である。 重要性に関する実務記述書案を2015年2Qに公表予定
	開示原則	開示の原則を特定・開発するもの。 具体的には、IAS 第1号、IAS 第7号及びIAS 第8号の根本的な見直しを行っている。

<sup>27</sup> ASBJ IAS/IFRS基準等のプレスリリース「IASBが、財務報告における開示の有効性改善に関して前進」(2014年12月18日)から抜粋

プロジェクト	内容	概要
		2015年4Qにディスカッション・ペーパーが公表される予定
	開示全般の見直し	上記の開示原則の開発により行われる。

## 2．英国財務報告評議会（FRC）Financial Reporting Lab

FRCは2014年7月に「会計方針及び関連する財務情報の統合」<sup>28</sup>を公表した。このレポートでは、財務諸表の開示について財務諸表利用者の視点からのコメントを分析し、作成者に今後の財務報告の改善の方向性を示唆している。

財務諸表利用者は、重要な会計方針の開示を改善し、開示の質を高めることに関しての様々な意見を持っている。例えば、重要な会計方針の開示に関しては、IFRSにおける会計方針の選択や会計方針の選択における重要な判断、経営者の重要な見積りが必要とされる分野<sup>29</sup>について、開示が行われるべきとしている。ただし、会計基準から抽出した決まり文句（boilerplate text）の記述を使用すべきでないといったコメント等がまとめられている。

## 3．米国会計基準審議会（FASB）

FASBは、財務諸表に対する注記を改善する方法についての討議資料「開示フレームワーク」を2012年7月に公表している。当該討議資料は、欧州財務報告諮問グループ（EFRAG）、FRC及びフランス会計基準委員会（ANC）と協調して開発しており、これらの諸団体からも、FASBの討議資料に類似する討議資料が公表されている。また、FASBは2014年3月4日に「財務報告のための概念フレームワーク第8章：財務諸表の注記」の財務会計概念書（Concepts Statement）の公開草案を公表した。本公開草案は、FASBの開示フレームワーク・プロジェクトの一環であり、FASBが将来及び現行の開示規定（四半期の開示も含む。）を評価するプロセスを改善するために適用することになるフレームワークを検討し、財務諸表の注記に含めるべき情報を特定することに言及している。

FASBは、開示要求事項の決定に当たり考慮すべき事項として、以下を挙げている。

- 資源を提供するための意思決定に有用で、多くの組織にとって目的適合性がありそうな注記情報を識別する。
- 報告組織、その投資家と債権者のキャッシュ・フローの予測に悪影響を及ぼすかもしれない特定の種類の将来志向情報の開示を削除する。
- 注記の開示を提供することによるコストと潜在的な結果を検討する。

また、プロジェクトの後半では、開示に関する財務諸表作成者の意思決定プロセスに取り組む予定とされている。

<sup>28</sup> FRC “Accounting policies and integration of related financial information” 2014 July[Online]<https://www.frc.org.uk/News-and-Events/FRC-Press/Press/2014/July/FRC-publishes-Lab-report-on-Accounting-Policies-an.aspx>(閲覧日：2015年4月3日)

<sup>29</sup> 本レポートと直接関係はないが、外国のIFRS適用企業の経営上の重要な見積りについては、「4．英国企業の開示例」に開示例を掲載している。

資料編

1. 金融商品取引法と会社法の表示及び開示の比較

(1) 連結財務諸表に関する連結財務諸表規則と会社計算規則の取扱いの比較

記載事項	連結財務諸表規則	会社計算規則	備考
様式			
貸借対照表、損益計算書、株主資本等変動計算書	第 17 条第 2 項、 第 48 条第 2 項、 第 70 条第 2 項	N/A	
キャッシュ・フロー計算書	第 82 条第 2 項	N/A	1
連結包括利益計算書	第 69 条の 2 第 2 項	N/A	1
科目区分掲記重要性基準			
貸借対照表、損益計算書	第 23 条他	N/A	
注記事項 (全般)			
連結範囲	第 13 条第 2 項他		第 98 条第 1 項第 2 号、第 102 条
重要な会計方針	第 13 条第 5 項		第 101 条
会計方針の変更	第 14 条の 2、 第 14 条の 3		第 102 条の 2
未適用の会計基準等	第 14 条の 4	N/A	
表示方法の変更	第 14 条の 5		第 102 条の 3
会計上の見積りの変更	第 14 条の 6		第 102 条の 4
修正再表示 (誤謬の訂正)	第 14 条の 8		第 102 条の 5
重要な後発事象	第 14 条の 9		第 114 条第 2 項
追加情報 (その他)	第 15 条		第 116 条
セグメント情報	第 15 条の 2	N/A	
リース取引	第 15 条の 3	N/A	
関連当事者との取引	第 15 条の 4 の 2	N/A	
親会社又は重要な関連会社	第 15 条の 4 の 3	N/A	
税効果会計	第 15 条の 5	N/A	
金融商品	第 15 条の 5 の 2		第 109 条
有価証券	第 15 条の 6	N/A	
デリバティブ	第 15 条の 7	N/A	
退職給付	第 15 条の 8 他	N/A	
ストック・オプション関係	第 15 条の 9 他	N/A	
企業結合、事業分離関係	第 15 条の 12 他	N/A	
継続企業の前提	第 15 条の 22		第 100 条

記載事項		連結財務諸表規則	会社計算規則	備考
	資産除去債務	第 15 条の 23	N/A	
	賃貸等不動産	第 15 条の 24		第 110 条
	その他包括利益	第 69 条の 6	N/A	1
	株主資本等変動計算書（発行済株式、自己株式、新株予約権等）	第 77 条、 第 78 条、 第 79 条		第 106 条
注記事項（貸借対照表）				
	事業用土地の再評価	第 34 条の 2	N/A	
	担保資産	第 34 条の 3		第 103 条第 1 項第 1 号
	偶発債務（手形割引高及び裏書譲渡高含む。）	第 39 条の 2		第 103 条第 1 項第 5 号
	1 株当たり純資産額	第 44 条の 2		第 113 条第 1 項第 1 号
注記事項（損益計算書）				
	研究開発費	第 55 条の 2	N/A	
	減損損失	第 63 条の 2	N/A	
	1 株当たり当期純損益等	第 65 条の 2、 第 65 条の 3		第 113 条第 1 号第 2 号
附属明細表				
	社債	第 92 条	N/A	
	借入金等	第 92 条	N/A	
	資産除去債務	第 92 条	N/A	2

#### 【前提事項】

- ・ 「記載事項」は簡略的な記載としている。
- ・ 表示方法の選択適用の結果、注記が求められる項目（直接控除方式による減価償却累計額や引当金など）は、上記の対象外としている。
- ・ 記載事項について、両者とも としていても連結財務諸表規則と会社計算規則で差異があるものもある。

#### 【注】

- 1 会社法上作成義務なし。
- 2 資産除去債務の附属明細表は、注記で同じ内容が記載されていれば省略できる。

(2) 金融商品取引法及び会社法における連結貸借対照表 (BS) 及び連結損益計算書 (PL) 本表表示の比較

対象会社：TOPIX100・東証規模別株式指数 (大型株) (平成26年10月31日現在) から無作為に選定した25社

集計結果：差異あり 15社

差異なし 10社 (うち、別記事業 4社、IFRS 3社)

No.	会社	業種	会計基準	差異のある分類	差異の詳細		
					金融商品取引法 (連結財務諸表)	会社法 (連結計算書類)	
1	A社	建設業	日本基準	BS	有形固定資産	総額表示 <sup>30</sup>	純額表示 <sup>31</sup>
				PL	販売費及び一般管理費	「販売費」, 「一般管理費」	「販売費及び一般管理費」
					営業外収益	「受取利息」, 「受取配当金」 「為替差損益」, 「その他」	「受取利息及び配当金」 「雑収入」
2	B社	食品	日本基準	BS	有形固定資産	勘定科目ごとに「取得原価」, 「減価償却累計額」, 「純額」の表示	有形固定資産の総額から「減価償却累計額」を控除する形式の表示
3	C社	化学	日本基準	BS	有形固定資産	総額表示	純額表示
				固定負債	表示順に差異あり。		
4	D社	医薬品	IFRS	-	差異なし。	-	-
5	E社	医薬品	日本基準	BS	有形固定資産	総額表示	純額表示
					無形固定資産	「その他」	「特許権」, 「ソフトウェア」, 「その他」
					投資その他の資産	表示順に差異あり。	
				PL	販売費及び一般管理費	「販売促進費」, 「給与及び賞与」, 「賞与引当金繰入額」, 「退職給付費用」, 「役員退職慰労引当金繰入額」, 「役員賞与引当金繰入額」, 「減価償却費」, 「のれん償却額」, 「研究開発費」, 「その他」	「販売費及び一般管理費」
営業外収益	「受取利息」, 「受取配当金」	「受取利息及び配当金」					
6	F社	化学	日本基準	BS	有形固定資産	総額表示	純額表示

<sup>30</sup> 総額表示とは、有形固定資産の金額及びそれに対応する減価償却累計額を控除項目として各々貸借対照表に掲記する表示方式をいう。

<sup>31</sup> 純額表示とは、有形固定資産の金額から対応する減価償却累計額を直接控除し、その控除残高を貸借対照表に記載する表示方式をいう。



No.	会社	業種	会計基準	差異のある分類		差異の詳細	
						金融商品取引法 (連結財務諸表)	会社法 (連結計算書類)
7	G社	鉄鋼	日本基準	-	差異なし。	-	-
8	H社	機械	SEC基準	PL	販売費及び一般管理費	「長期性資産の減損」 「その他の営業収益(費用)」	「その他の営業収益(費用)」
9	I社	電気機器	SEC基準	BS	流動資産	「未収入金」 「前払費用及びその他の流動資産」	「前払費用及びその他の流動資産」
					その他の資産	「のれん及びその他の無形資産」 「その他」	「その他」
10	J社	電気機器	SEC基準	BS	その他の資産	「のれん」 「無形固定資産」 「その他の資産」	「その他の資産」
					流動負債	「未払人件費等」 「未払費用」	「未払費用」
						「得意先よりの前払金及び預り金」 「従業員預り金」 「その他の流動負債」	「その他の流動負債」
				固定負債	「退職給付引当金」 「その他の固定負債」	「その他の固定負債」	
PL	営業外収益	営業外損益区分として記載 「その他の収益」 「長期性資産の減損」 「のれんの減損」 「その他の費用」	「早期退職一時金」 「その他」				
11	K社	電気機器	日本基準	PL	営業外収益	「受取利息」 「受取配当金」	「受取利息及び配当金」
					営業外費用	「持分法による投資利益」 「雑収入」	「雑収益」
12	L社	機械	日本基準	BS	投資その他の資産	「退職給付に係る資産」 「その他」	「その他」
				PL	販売費及び一般管理費	「貸倒引当金繰入」 「役員報酬及び給料手当」 「研究開発費」 「引合費用」 「その他」	「販売費及び一般管理費」
13	M社	運送用機器	日本基準	BS	流動負債	「未払法人税等」 「その他」	「その他」
				PL	営業外収益	「受取利息」 「受取配当金」	「受取利息・配当金」

No.	会社	業種	会計基準	差異のある分類		差異の詳細	
						金融商品取引法 (連結財務諸表)	会社法 (連結計算書類)
						「受取賃貸料」、「その他」	「その他」
14	N社	精密機器	IFRS	-	差異なし。	-	-
15	O社	その他製品	日本基準	-	差異なし。	-	「たな卸資産」を連結B/S様式に準拠している。
16	P社	電気機器	日本基準	BS	有形固定資産	総額表示	純額表示
				PL	販売費及び一般管理費	「給料及び手当」、「研究開発費」、「その他」	「販売費及び一般管理費」
17	Q社	小売業	日本基準	BS	無形固定資産	表示順の相違あり。	
					投資その他の資産	「固定化営業債権」、「その他」	「その他」
				PL	販売費及び一般管理費	「広告宣伝費」、「貸倒引当金繰入額」、「従業員給与及び賞与」、「賞与引当金繰入額」、「法定福利及び厚生費」、「水道光熱費」、「減価償却費」、「修繕維持費」、「地代家賃」、「のれん償却額」、「その他」	「販売費及び一般管理費」
					営業外収益	「テナント退店違約金受入益」、「その他」	「その他」
	特別損失	表示順の差異あり。					
18	R社	銀行業	日本基準 (別記事業)	-	差異なし。	-	-
19	S社	証券、商品先物取引業	日本基準	PL	販売費及び一般管理費	「株券等トレーディング損益」、「債券・為替等トレーディング損益」	「トレーディング損益」
					特別損失	「訴訟損失引当金繰入」、「その他」	「その他」
20	T社	保険業	日本基準 (別記事業)	-	差異なし。	-	-
21	U社	不動産業	日本基準	BS	有形固定資産	総額表示	純額表示

No.	会社	業種	会計基準	差異のある分類	差異の詳細		
					金融商品取引法 (連結財務諸表)	会社法 (連結計算書類)	
22	V社	陸運業	日本基準	BS	投資その他の資産	「退職給付に係る資産、 「その他」	「その他」
				PL	営業外収益	「受取利息」, 「受取配当金」	「受取利息及び受取配当金」
						「持分法による投資利益」, 「受取保険金」, 「その他」	「その他」
				PL	営業外費用	「支払利息」, 「鉄道施設購入長期未払利息」	「支払利息」
						「社債償還損」, 「その他」	「その他」
特別損失	「固定資産売却損」, 「関係会社整理損」, 「その他」	「その他」					
23	W社	情報・通信業	日本基準 (別記事業)	-	差異なし。	-	-
24	X社	電気・ガス業	日本基準 (別記事業)	-	差異なし。	-	-
25	Y社	情報・通信業	IFRS	-	差異なし。	-	-

## 傾向

### <連結貸借対照表>

差異のある分類	社数	主な差異の内容
流動資産	1	会社法において、未収入金をその他に含めて表示
有形固定資産	6	「金商法：総額表示」と「会社法：純額表示」
無形固定資産	1	金商法において、特許権、ソフトウェア等を「その他」に含めて表示
投資その他の資産	3	会社法において、退職給付に係る資産等を「その他」に含めて表示
(その他の資産)	2	会社法において、のれん等を「その他」に含めて表示
流動負債	2	会社法において、未払法人税等を「その他」に含めて表示
固定負債	1	会社法において、退職給付引当金等を「その他」に含めて表示

< 連結損益計算書 >

差異のある分類	社数	主な差異の内容
販売費及び一般管理費	6	金商法において、販売費及び一般管理費の内訳も表示
営業外収益	6	会社法において、受取利息と受取配当金を合わせて表示
営業外費用	2	会社法において、投資有価証券売却損、社債償還損等を「その他」に含めて表示
特別損失	2	会社法において、訴訟損失引当金繰入、固定資産売却損等を「その他」に含めて表示

## 2. IFRS任意適用会社の開示例

### (1) 「財務諸表の承認日」の開示例

株式会社リコー

第114期（自 2013年4月1日 至 2014年3月31日）有価証券報告書<sup>32</sup>から抜粋

#### 【注記事項】

#### 34 連結財務諸表の承認

2014年6月26日に、連結財務諸表は当社取締役社長 三浦善司及び常務執行役員 財務担当 瀬川大介によって承認されております。

小野薬品工業株式会社

第66期（自 2013年4月1日 至 2014年3月31日）有価証券報告書<sup>33</sup>から抜粋

#### 【連結財務諸表注記】

#### 38 財務諸表の承認

2014年3月期連結財務諸表は、2014年6月27日に代表取締役社長 相良暁によって承認されております。

丸紅株式会社

第90期（自 平成25年4月1日 至 平成26年3月31日）有価証券報告書<sup>34</sup>から抜粋

#### 連結財務諸表に対する注記

#### 28 連結財務諸表の承認

平成26年6月20日に、連結財務諸表は当社取締役会により承認されております。

<sup>32</sup> EDINET閲覧（提出）サイト[Online]

<https://disclosure.edinet-fsa.go.jp/E01EW/BLMainController.jsp?uji.verb=W00Z1010initialize&uji.bean=ek.bean.EKW00Z1010Bean&TID=W00Z1010&PID=W1E63011&SESSIONKEY=1427690972461&lgkbn=2&pkbn=0&skbn=1&dskb=&askb=&dflg=0&iflg=0&preld=1&mul=%E6%A0%AA%E5%BC%8F%E4%BC%9A%E7%A4%BE%E3%83%AA%E3%82%B3%E3%83%BC&fls=on&cal=1&era=H&yer=&mon=&pfs=4&row=100&idx=0&str=&kbn=1&flg=&syoruiKanriNo=S10024AA>（閲覧日：2015年4月3日）

<sup>33</sup> EDINET閲覧（提出）サイト[Online]

<https://disclosure.edinet-fsa.go.jp/E01EW/BLMainController.jsp?uji.verb=W00Z1010initialize&uji.bean=ek.bean.EKW00Z1010Bean&TID=W00Z1010&PID=W1E63011&SESSIONKEY=1426153429939&lgkbn=2&pkbn=0&skbn=1&dskb=&askb=&dflg=0&iflg=0&preld=1&mul=%E5%B0%8F%E9%87%8E%E8%96%AC%E5%93%81&fls=on&cal=2&yer=2014&mon=3&pfs=4&row=100&idx=0&str=E02275&kbn=1&flg=&syoruiKanriNo=S1002ASP>（閲覧日：2015年4月3日）

<sup>34</sup> EDINET閲覧（提出）サイト[Online]

<https://disclosure.edinet-fsa.go.jp/E01EW/BLMainController.jsp?uji.verb=W00Z1010initialize&uji.bean=ek.bean.EKW00Z1010Bean&TID=W00Z1010&PID=W1E63011&SESSIONKEY=1426153757570&lgkbn=2&pkbn=0&skbn=1&dskb=&askb=&dflg=0&iflg=0&preld=1&mul=%E4%B8%B8%E7%B4%85&fls=on&cal=2&yer=2014&mon=3&pfs=4&row=100&idx=0&str=E02275&kbn=1&flg=&syoruiKanriNo=S100220W>（閲覧日：2015年4月3日）

(2) 「連結範囲」の開示例

楽天株式会社

第17期(自 2013年1月1日 至 2013年12月31日)有価証券報告書<sup>35</sup>から抜粋

【連結財務諸表注記】

2. 重要な会計方針

(1) 連結の基礎

子会社

子会社とは、当社グループにより支配されている企業(組成された事業体を含む)をいいます。当社グループが企業への関与による変動リターンにさらされている、または変動リターンに対する権利を有している場合で、その企業に対するパワーを通じてこれらの変動リターンに影響を与えることができる場合には、当社グループはその企業を支配しています。当社グループがパワーを有しているか否かは、現時点で行使可能な潜在的議決権を考慮して決定しています。<sup>36</sup>子会社の財務諸表は、支配開始日から支配終了日までの間、当社グループの連結財務諸表に含まれております。

当社グループは、企業結合に対して取得法を適用しております。企業結合において移転した対価には、当社グループから被取得企業の従前の所有者に対して移転した資産、発生した負債、及び当社グループが発行した持分の公正価値が含まれております。また、移転した対価には、条件付対価の公正価値が含まれております。仲介手数料、弁護士費用、デュー・デリジェンス費用及びその他の専門家報酬、コンサルティング料等の、企業結合に関連して当社グループに発生する取引費用は、発生時に費用処理しております。企業結合によって取得した識別可能な資産及び引き受けた負債を、取得日の公正価値で測定しております。取得日とは、支配が取得企業に移転した日をいいます。取得日及び支配がある当事者から他の当事者に移転したか否かを決定するためには、判断が必要な場合があります。また、当社グループは、被取得企業に対する非支配持分のうち、現在の所有持分であり、清算時に企業の純資産に対する比例的な取り分を保有者に与えているものについて、企業結合取引ごとに、公正価値もしくは識別可能な被取得企業の純資産に対する当社グループの持分割合相当額のいずれかで測定しております。

移転した対価、被取得企業の非支配持分の金額、及び以前に保有していた被取得企業の持分の取得日における公正価値の合計が、取得した識別可能な純資産の公正価値を超過する場合、その超過額をのれんとして計上しております。一方、移転された対価、被取得企業の非支配持分の金額及び以前に保有していた被取得企業の持分の取得日における公正価値の合計が、取得した識別可能な純資産の公正価値を下回る場合、割安購入として差額を純損益に直接認識しております。

当社グループの子会社に対する所有持分が変動した場合で、かつ、当社グループの当該子会社に対する支配が継続する場合は、資本取引として非支配持分の修正額と支払対価又は受取対価の公正価値との差額を資本に直接認識し、親会社の所有者に帰属させております。

当社グループ企業間の取引並びにこれに関連する資産及び負債は、連結手続において相殺消去しております。未実現損益は全額、これを消去しております。また、当社グループの会計方針と整合するよう、必要に応じて子会社の財務諸表を修正しております。

<sup>35</sup> EDINET閲覧(提出)サイト[OnLine]

[https://disclosure.edinet-fsa.go.jp/E01EW/BLMainController.jsp?uji\\_verb=W00Z1010initialize&uji\\_bean=ek.bean.EK/W00Z1010Bean&TID=W00Z1010&PID=W1E63011&SESSIONKEY=1427691141743&lgkbn=2&pkbn=0&skbn=1&dskb=&askb=&dflg=0&iflg=0&preld=1&mul=%E6%A5%BD%E5%A4%A9+es%3AE05080&fls=on&cal=1&era=H&yer=&mon=&pfs=5&row=100&idx=0&str=E05080&kbn=1&flg=&syoruiKanriNo=S10011P0](https://disclosure.edinet-fsa.go.jp/E01EW/BLMainController.jsp?uji_verb=W00Z1010initialize&uji_bean=ek.bean.EK/W00Z1010Bean&TID=W00Z1010&PID=W1E63011&SESSIONKEY=1427691141743&lgkbn=2&pkbn=0&skbn=1&dskb=&askb=&dflg=0&iflg=0&preld=1&mul=%E6%A5%BD%E5%A4%A9+es%3AE05080&fls=on&cal=1&era=H&yer=&mon=&pfs=5&row=100&idx=0&str=E05080&kbn=1&flg=&syoruiKanriNo=S10011P0) (閲覧日: 2015年4月3日)

<sup>36</sup> 抜粋内の下線は、当協会が検討を行うに当たって付したものであり、特に各社の状況について記載していると考えられたものである。

#### 関連会社及び共同支配の取決め

関連会社とは、当社グループがその経営及び財務の方針に関する経営管理上の意思決定に対して、重要な影響力を有するが、支配的持分は有しない企業をいいます。一般的に、当社グループが議決権の20%から50%を保有する場合には、重要な影響力があると推定されております。当社グループが重要な影響力を有しているか否かの評価にあたり考慮されるその他の要因には、取締役会への役員の派遣等があります。これらの要因が存在する場合には、当該企業に対する当社グループの投資が議決権株式の20%未満であったとしても、当社グループが重要な影響力を有することがあります。<sup>37</sup>

共同支配とは、取決めに対する契約上合意された支配の共有であり、取決めの変動リターンに重要な影響を及ぼす活動に関する意思決定に、支配を共有している当事者の全員一致の合意を必要とする場合にのみ存在します。共同支配の取決めへの投資は、各投資家が有する契約上の権利及び義務に基づいて、共同支配事業か共同支配企業のいずれかに分類されます。共同支配事業とは、取決めに対する共同支配を有する当事者が、当該取決めに関する資産に対する権利及び負債に対する義務を有している場合の共同支配の取決めであり、共同支配企業とは、取決めに対する共同支配を有する当事者が、当該取決めの純資産に対する権利を有している場合の共同支配の取決めをいいます。

関連会社及び共同支配企業に対する持分の投資は、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」に従って会計処理される、売却目的で保有する資産に分類される場合を除いて、持分法により会計処理しております。関連会社及び共同支配企業の経営成績に対する当社グループの持分は、当社グループの会計方針と整合するように修正され、連結損益計算書において持分法による投資利益として認識しております。取引に係る未実現利益は、投資先に対する当社グループの持分の範囲で消去されております。持分法による会計処理では、関連会社及び共同支配企業に対する当社グループの投資は、当初、取得原価で計上された後、取得後の純利益(または損失)に対する当社グループの持分及び当該関連会社または共同支配企業の資本(または純資産)に直接反映されたその他の変動に対する当社グループの持分を反映して、増額(または減額)されます。

関連会社または共同支配企業の持分取得に伴い生じたのれんは、当該投資の帳簿価額に含められており、持分法で会計処理されている投資全体に関して減損テストを行っております。当社グループは、各期末日現在において、関連会社または共同支配企業に対する投資が減損していることを示す客観的な証拠があるか否かを評価しております。投資が減損していることを示す客観的な証拠がある場合、投資の回収可能価額(使用価値と処分費用控除後の公正価値のいずれか高い方)と帳簿価額を比較することにより、減損テストを行っております。過去の期間に認識された減損損失は、過去の減損損失計上後、投資の回収可能価額の決定に使用された見積りの変更があった場合にのみ、戻し入れております。その場合、投資の帳簿価額は、減損損失の戻し入れにより、回収可能価額まで増額しております。

共同支配事業への投資は、各共同支配事業の収益、費用、資産及び負債の持分をそれぞれの類似する科目に合算しております。

### 3. 重要な会計上の見積り及び判断

#### (2) 会社の会計方針を適用する際の重要な判断

当社グループの会計方針を適用する過程において、当社グループの経営者は、連結財務諸表で認識される金額に重要な影響を与えるような判断を行っております。

当社グループは、主として銀行事業及びカード事業において支配の決定に際して、議

<sup>37</sup> 抜粋内の下線は、当協会で検討を行うに当たって付したものであり、特に各社の状況について記載していると考えられたものである。

決権または類似の権利が支配の決定的な要因とならないように設計された事業体(以下、「組成された事業体」という。)への関与を有しており、当社グループの経営者は、当該事業体を支配しているかどうかの判断を行っております。判断においては、組成された事業体への関与に関するすべての関連性のある事実と状況を考慮し、決定を行っております。

伊藤忠商事株式会社

第90期(自 平成25年4月1日 至 平成26年3月31日)有価証券報告書<sup>38</sup>から抜粋

#### 連結財務諸表注記

### 3 重要な会計方針の要約

#### (1) 連結の基礎

##### 企業結合

当社及び子会社は、IFRS第1号「国際財務報告基準の初度適用」の免除規定を適用し、移行日より前に発生した企業結合に関して、IFRS第3号「企業結合」を遡及適用せず、従前の会計基準(米国会計基準)に基づいて会計処理しております。

移行日以降の企業結合については、IFRS第3号「企業結合」に基づき、取得法により会計処理を行っております。すなわち、企業結合当事者のうち、いずれかの企業を取得企業として、被取得企業において取得時に識別可能な資産及び負債、並びに非支配持分を公正価値(但し、繰延税金資産、繰延税金負債、並びに従業員給付に係る資産及び負債等、IFRS第3号「企業結合」により公正価値以外で測定すべきとされている資産及び負債については、IFRS第3号「企業結合」に規定する価額)で認識し、既保有持分及び非支配持分を取得時における公正価値で再測定したうえで、移転された対価、再測定後の既保有持分価額及び非支配持分の公正価値の合計から識別可能な資産及び負債の公正価値の合計を差引いたものを、のれんとして認識しております。また、バーゲンパーチェス取引となる場合、すなわちIFRS第3号「企業結合」に基づき測定された識別可能な資産及び負債の価額の合計が取得価額、再測定後の既保有持分価額及び非支配持分の公正価値の合計を上回る場合は、当該差額を連結包括利益計算書の「関係会社投資に係る売却及び評価損益」として認識しております。

企業結合を達成するために取得企業で発生したコストは、負債性金融商品及び資本性金融商品の発行に関連する費用を除き、発生時に費用処理しております。

企業結合が生じた連結会計年度末までに企業結合の当初の会計処理が完了していない場合、当該完了していない項目については最善の見積りに基づく暫定的な金額で測定しております。当社及び子会社は、取得日から最長1年間を当該暫定的な金額を修正することができる期間(以下、「測定期間」という。)とし、測定期間中に入手した新たな情報が、取得日時点で認識された金額の測定に影響を及ぼすものである場合には、取得日時点で認識した暫定的な金額を遡及的に修正しております。

##### 子会社

子会社とは、当社により支配されている企業をいいます。当社及び子会社により支配されているかどうかの判断にあたっては、議決権の保有状況の他、実質的に行使可能な潜在

<sup>38</sup> EDINET閲覧(提出)サイト[Online]

[https://disclosure.edinet-fsa.go.jp/E01EW/BLMainController.jsp?uji\\_verb=W00Z1010initialize&uji\\_bean=ek.bean.EK/W00Z1010Bean&TID=W00Z1010&PID=W1E63011&SESSIONKEY=1426154199327&lgkbn=2&pkbn=0&skbn=1&dskb=&askb=&dflg=0&iflg=0&preld=1&mul=%E4%BC%8A%E8%97%A4%E5%BF%A0&fIs=on&cal=2&yer=2014&mon=3&pfs=4&row=100&idx=0&str=E02275&kbn=1&flg=&syoruiKanriNo=S1002E5H](https://disclosure.edinet-fsa.go.jp/E01EW/BLMainController.jsp?uji_verb=W00Z1010initialize&uji_bean=ek.bean.EK/W00Z1010Bean&TID=W00Z1010&PID=W1E63011&SESSIONKEY=1426154199327&lgkbn=2&pkbn=0&skbn=1&dskb=&askb=&dflg=0&iflg=0&preld=1&mul=%E4%BC%8A%E8%97%A4%E5%BF%A0&fIs=on&cal=2&yer=2014&mon=3&pfs=4&row=100&idx=0&str=E02275&kbn=1&flg=&syoruiKanriNo=S1002E5H) (閲覧日: 2015年4月3日)



的議決権の存在、あるいは取締役の過半が当社及び子会社より派遣されている社員で占められているか等、支配の可能性を示す諸要素を総合的に勘案して決定しております。<sup>39</sup>

子会社の財務諸表は、取得日から支配喪失日までの間、当社の連結財務諸表に連結しております。子会社の会計方針が当社及び子会社が採用する会計方針と異なる場合は、当社及び子会社が採用する会計方針と整合させるため、必要に応じ、修正を加えております。

連結財務諸表には、当社と決算期を統一することが、子会社の所在する現地の法制度上不可能である等の理由により、親会社の報告期間の末日と異なる報告期間の末日で作成された子会社の財務諸表が一部含まれておりますが、当該子会社の報告期間の末日と親会社の報告期間の末日の差異が3か月を超えることはありません。連結財務諸表の作成に用いる子会社の財務諸表の報告期間の末日が当社の報告期間の末日と異なる場合、当該子会社の報告期間の末日と当社の報告期間の末日との間に生じた重要な取引または事象については、調整を行っております。

支配を継続する中での持分買増及び売却等による子会社持分の変動については、資本取引として会計処理し、本件処理に係る非支配持分の増減額と対価の公正価値との差額は、当社株主に帰属する持分として資本に直接認識しております。

#### 支配の喪失

子会社に対する支配を喪失した場合には、当該子会社の資産及び負債、当該子会社に係る非支配持分の認識を中止し、売却持分に係る売却損益を純損益として認識するとともに、支配喪失後も継続して保有する残余持分について支配喪失日の公正価値で再測定し、当該評価差額をその期の純損益として認識しております。

#### 共通支配下での企業結合

すべての企業結合当事者が企業結合前及び企業結合後いずれにおいても当社及び子会社の支配下にある企業結合（以下、「共通支配下での企業結合」という。）については、移転元の資産及び負債の帳簿価額を移転先に引継ぐ処理を行っております。

#### 関連会社及びジョイント・ベンチャー

関連会社とは、当社及び子会社が当該企業の経営戦略及び財務方針等に対し、支配までには至らないが重要な影響力を有している、ジョイント・ベンチャーあるいはジョイント・オペレーション以外の企業をいいます。重要な影響力を有しているかどうかの判定にあたっては、議決権の保有状況（被投資会社の議決権の20%以上50%以下を直接的または間接的に所有している場合は、当該企業に対して重要な影響力を有していると推定する。） 実質的に行使可能な潜在的議決権の存在、あるいは全取締役のうち当社及び子会社より派遣されている社員が占める割合等の諸要素を総合的に勘案して決定しております。

<sup>39</sup>

共同支配（以下、「ジョイント・アレンジメント」という。）とは、複数の当事者が共同支配により経済活動を行う契約上の取決めがあり、重要な意思決定が支配を共有している当事者の全員一致の合意を必要とする場合をいいます。

ジョイント・ベンチャーとは、ジョイント・アレンジメントのうち、事業を各投資企業から独立した事業体が担っており、各投資企業は当該事業体の純資産に対してのみ権利を有するものをいいます。

関連会社及びジョイント・ベンチャーに対する投資は、持分法を適用し、取得原価に、取得時以降に投資先が計上した純損益及びその他の包括利益のうち、当社及び子会社の持分に相当する額を当社及び子会社の純損益及びその他の包括利益として認識するとともに

<sup>39</sup> 抜粋内の下線は、当協会で検討を行うに当たって付したものであり、特に各社の状況について記載していると考えられたものである。

に、投資価額を増額または減額する会計処理を行っております。関連会社及びジョイント・ベンチャーの取得に伴い認識されるのれんについては、当該残高を投資の帳簿価額に含めております。また、関連会社及びジョイント・ベンチャーから受け取った配当金については、投資価額より減額しております。関連会社及びジョイント・ベンチャーの会計方針が当社及び子会社が採用する会計方針と異なる場合は、当社及び子会社が採用する会計方針と整合させるため、必要に応じ、修正を加えております。

連結財務諸表には、関連会社を支配する株主及びジョイント・ベンチャーの他のパートナーが当社と異なる報告期間を採用している、あるいは当社と決算期を統一することが当該関連会社及びジョイント・ベンチャーの所在する現地の法制度上不可能である等の理由により、報告期間の末日を統一することが実務上不可能であるため、当社の報告期間の末日と異なる関連会社及びジョイント・ベンチャーに対する投資が含まれております。当該関連会社及びジョイント・ベンチャーの報告期間の末日と当社の報告期間の末日の差異が3か月を超えることはありません。報告期間の末日の差異により生じる期間の重要な取引または事象については、調整を行っております。

関連会社またはジョイント・ベンチャーに対する重要な影響力を喪失し、持分法の適用を中止する場合は、売却持分に係る売却損益を純損益として認識するとともに、残存している持分について公正価値で再測定し、当該評価差額をその期の純損益として認識しております。

#### ジョイント・オペレーション

ジョイント・オペレーションとは、ジョイント・アレンジメントに参加している投資企業が、関連する資産に対する権利及び負債に対する義務を直接的に有しているものをいいます。

連結財務諸表には、ジョイント・オペレーションに関して当社及び子会社が権利を有する資産、当社及び子会社が負担する負債及び費用、並びに稼得した収益のうちの当社及び子会社の持分相当額が含まれております。

#### 連結上消去される取引

当社及び子会社相互間における債権債務残高及び取引高、並びに当社及び子会社相互間の取引により発生した内部未実現損益は、連結財務諸表の作成に際して消去しております。

当社及び子会社と関連会社及びジョイント・ベンチャーとの取引により生じる内部未実現損益については、当社及び子会社の持分相当額を消去しております。

#### (19) 見積り及び判断の利用

当社及び子会社は、連結財務諸表を作成するために、会計方針の適用並びに資産、負債、収益及び費用の報告額に影響を及ぼす判断、会計上の見積り及び仮定を用いております。実際の業績は、会計上の見積り及びその基礎となる仮定と異なる場合があります。

見積り及びその基礎となる仮定は、継続して見直され、会計上の見積りの見直しによる影響は、当該見積りを行った連結会計年度及び将来の連結会計年度に認識されます。

(省 略)

会計方針適用にあたっての判断が、資産、負債、収益及び費用の計上金額に重要な影響を与える項目は、主として次のとおりです。

- ・ 子会社、関連会社及びジョイント・ベンチャーの範囲（連結財務諸表注記32 子会社に対する持分、連結財務諸表注記13 関連会社及びジョイント・ベンチャー）

(省 略)

(3) 「収益の認識及び表示」の開示例

中外製薬株式会社

2013年(自 2013年1月1日 至 2013年12月31日)有価証券報告書<sup>40</sup>から抜粋

【連結財務諸表注記】

1. 重要な会計方針等

(2) 重要な会計上の判断、見積り及び前提

連結財務諸表の作成にあたっては、収益、費用、資産、負債及び偶発事象に係る報告金額に影響を与える判断、見積り及び前提の設定を行うことを経営者に求めております。これらの見積りは実際の結果と異なる可能性があります。見積りやその基礎をなす前提は、過去の経験や多くの要因に基づいて設定されており、継続的に見直されます。見積りの変更による影響は、見積りの変更が行われた会計期間に認識しております。

現時点で入手可能な情報に基づき適切に設定されていると考える重要な会計上の判断、見積り及び前提に関する情報は以下のとおりです。

収益：売上収益に係る収益認識は、経営者の判断として、所有に伴う重要なリスクと経済価値が第三者に移転し、かつ、当社グループが販売した製商品に対し継続した管理を行わず、事実上の支配を有さなくなった時点または取引の義務が果たされた時点に行っております。

当社グループは技術導出契約により契約一時金や複数年にわたるマイルストンの支払を受けるとともに、将来の債務を負うことがあります。このため、一部の取引については、対価をその受取時に一旦繰延収益として認識したうえで、その後の期間の収益として契約に定められた成果に応じて振替を行っております。<sup>41</sup>

(省略)

(3) 会計方針

収益認識

製商品売上高は、取引店への値引・割戻等を控除した後の金額で表示しております。売上収益には消費税や付加価値税等は含めておりません。

製商品売上高に係る収益認識は、所有に伴う重要なリスクと経済価値が第三者に移転した場合に行っております。取引店への値引・割戻等は、発生主義により関連する製商品売上高の計上と同一の会計期間に計上しております。返品やリベート等は、製商品売上高から減額すると同時に営業債権から減額または流動負債として計上しております。

ロイヤルティ及びその他の営業収入は、その収入の獲得時点または履行義務を果たした時点で認識しております。取引の実質によっては、単一の取引に関する収益を複数回に分けて計上することがあります。一方で取引全体の価値を反映するために、複数回にわたる受取りを一括して収益に計上する場合があります。<sup>41</sup>

<sup>40</sup> EDINET閲覧(提出)サイト[Online]

[https://disclosure.edinet-fsa.go.jp/E01EW/BLMainController.jsp?uji\\_verb=W00Z1010initialize&uji\\_bean=ek.bean.EK00Z1010Bean&TID=W00Z1010&PID=W1E63011&SESSIONKEY=1427691371095&lgkbn=2&pkbn=0&skbn=1&dskb=&askb=&dflg=0&iflg=0&preld=1&mul=%E4%B8%AD%E5%A4%96%E8%A3%BD%E8%96%AC&fls=on&cal=1&era=h&yer=&mon=&pfs=5&row=100&idx=0&str=E05080&kbn=1&flg=&syoruiKanriNo=S1001HWZ](https://disclosure.edinet-fsa.go.jp/E01EW/BLMainController.jsp?uji_verb=W00Z1010initialize&uji_bean=ek.bean.EK00Z1010Bean&TID=W00Z1010&PID=W1E63011&SESSIONKEY=1427691371095&lgkbn=2&pkbn=0&skbn=1&dskb=&askb=&dflg=0&iflg=0&preld=1&mul=%E4%B8%AD%E5%A4%96%E8%A3%BD%E8%96%AC&fls=on&cal=1&era=h&yer=&mon=&pfs=5&row=100&idx=0&str=E05080&kbn=1&flg=&syoruiKanriNo=S1001HWZ) (閲覧日: 2015年4月3日)

<sup>41</sup> 抜粋内の下線は、当協会で検討を行うに当たって付したものであり、特に各社の状況について記載していると考えられたものである。

連結財務諸表注記

2 作成の基礎

(4) 見積り及び判断の利用

IFRSに準拠した連結財務諸表の作成において、マネジメントは、会計方針の適用並びに資産、負債、収益及び費用の報告額に影響を及ぼす判断、見積り及び仮定の設定を行うことが義務付けられております。実際の業績はこれらの見積りとは異なる場合があります。

見積り及びその基礎となる仮定は継続して見直されます。会計上の見積りの見直しによる影響は、その見積りを見直した会計期間と将来の会計期間において認識されます。

連結財務諸表上で認識する金額に重要な影響を与える会計方針の適用に際する判断に関する情報は、以下の注記に含まれております。

- ・ 注記7及び9 - 収益の認識

(省略)

3 重要な会計方針

(12) 収益

当社は、通常の商取引において提供される商品・サービスの対価の公正価値から、売上関連の税金を控除した金額で収益を測定しております。

商品の販売からの収益は、以下の要件をすべて満たした時に認識しております。

- ・ 商品の所有に伴う重要なリスク及び便益が当社から顧客に移転済みである。
- ・ 当社は販売した物品について、通常所有とみなされるような継続的な管理上の関与も有効な支配も保持していない。
- ・ 収益の金額を信頼性をもって測定できる。
- ・ 取引に関連する経済的便益が当社に流入する可能性が高い。
- ・ 取引に関して発生する費用を信頼性をもって測定できる。

役務の提供に関する取引に関し、以下の条件をすべて満たした場合、かつ取引の成果を信頼性をもって見積ることができる場合に、報告期間の末日現在の取引の進捗度に応じて収益を認識しております。

- ・ 収益の金額を信頼性をもって測定できる。
- ・ 取引に関連する経済的便益が当社に流入する可能性が高い。
- ・ 期末日における取引の進捗度を信頼性をもって測定できる。
- ・ 取引に関して発生する費用と取引を完了するために要する費用を信頼性をもって測定できる。

役務の提供に関する取引に関し、信頼性をもって見積ることができない場合には、費用が回収可能と認められる部分についてのみ収益を認識しております。

収益の主要な区分におけるそれぞれの収益認識基準、複数要素取引、収益の総額（グロス）表示と純額（ネット）表示に関する基準は以下のとおりであります。

<sup>42</sup> EDINET閲覧（提出）サイト[Online]

[https://disclosure.edinet-fsa.go.jp/E01EW/BLMainController.jsp?uji\\_verb=W00Z1010initialize&uji\\_bean=ek.bean.EK\W00Z1010Bean&TID=W00Z1010&PID=W1E63011&SESSIONKEY=1427691498137&lgkbn=2&pkbn=0&skbn=1&dskb=&askb=&dflg=0&iflg=0&preld=1&mul=%E4%BD%8F%E5%8F%8B%E5%95%86%E4%BA%8B&fls=on&cal=1&era=H&yer=&mon=&pfs=4&row=100&idx=0&str=&kbn=1&flg=&syoruiKanriNo=S10023RI](https://disclosure.edinet-fsa.go.jp/E01EW/BLMainController.jsp?uji_verb=W00Z1010initialize&uji_bean=ek.bean.EK\W00Z1010Bean&TID=W00Z1010&PID=W1E63011&SESSIONKEY=1427691498137&lgkbn=2&pkbn=0&skbn=1&dskb=&askb=&dflg=0&iflg=0&preld=1&mul=%E4%BD%8F%E5%8F%8B%E5%95%86%E4%BA%8B&fls=on&cal=1&era=H&yer=&mon=&pfs=4&row=100&idx=0&str=&kbn=1&flg=&syoruiKanriNo=S10023RI)（閲覧日：2015年4月3日）

#### 商品販売に係る収益

当社は、(a)卸売、小売、製造・加工を通じた商品の販売、(b)不動産の販売、(c)長期請負工事契約に係る収益を、商品販売に係る収益としております。

#### (a) 卸売、小売、製造・加工を通じた商品の販売

卸売、小売、製造・加工を通じた商品の販売に係る収益について、当社は、通常は、販売契約の履行という形式による説得力のある証拠が存在する場合、すなわち、所有に伴う重要なリスク及び便益が買い手に移転し、対価の回収可能性が高く、関連原価や返品の可能性を合理的に見積ることができ、物品に関しての継続的な管理上の関与を有しておらず、収益の金額を信頼性をもって測定することができる場合に、収益を認識しております。所有に伴う重要なリスク及び便益が買い手に移転する時点とは、個々の契約内容に応じ、引渡、出荷、または検収時点などが挙げられます。顧客による検収条件は、契約内容や顧客との取り決めにより定められるものであり、事前に取り決めた仕様を満たさない場合には、最終的な検収終了まで収益は繰延べられることとなります。<sup>43</sup>当社は原則として、販売した商品に欠陥等がない限り返品を受け付けないこととしております。製品保証に関する費用に重要性はありません。製品保証に関する費用は、実現可能性が高く、かつ合理的な見積りが可能である場合に認識することとしております。売上割戻し、値引き等については、収益から控除することとしております。ただし、当社においては、売上割戻しや値引きの金額に重要性はありません。当社では主に次の事業に関連して生じる取引において、引渡、出荷、検収基準により収益を認識しております。それらは、顧客の仕様に合わせて鋼板を加工・供給するスチール・サービス・センター事業（金属事業部門）、一般顧客や建設会社に対しそれぞれ自動車、建設機械を販売するディーラー事業（輸送機・建機事業部門）、スーパーマーケットやドラッグストア等の小売事業（メディア・生活関連事業部門）、プラスチック製品販売事業（資源・化学品事業部門）等であります。

#### (b) 不動産の販売

土地、オフィスビル、マンション等の不動産の販売に係る収益は、取引が次の一定の要件を完全に満たす場合に、認識されております。

- ・ その売却資産の所有によるリスク及び便益を取引により買い手に移転する。
- ・ 所有権に関連する程度に、不動産に継続関与せず、売却資産に対する事実上の支配も行わない。
- ・ 収益の金額を信頼性をもって測定できる。
- ・ 取引に関連した経済的便益が当社に流入する可能性が高い。
- ・ 取引に関して発生する費用が、信頼性をもって測定できる。
- ・ 販売契約に従って、完成させる義務があるという重要な条項が無い。<sup>43</sup>

ある程度の継続的関与がある販売契約（例えば、買い手に対する保証等）については、販売時に認識された収益は、継続的関与に関する公正価値で測定された見積損失額を減額しております。

取引に関する諸条件により当社が危険負担なしに、ある特定の条件を満たし、追加対価を受け取り、当該取引が収益認識に該当するという状況では、偶発性が解決した時点で、偶発利益を認識しております。

当社はIFRIC第15号「不動産の建設に関する契約」に準拠しており、上記で記載されたすべての要件を満たし、かつ現状で建設工事中である仕掛品の所有権に対する支

<sup>43</sup> 抜粋内の下線は、当協会で検討を行うに当たって付したものであり、特に各社の状況について記載していると考えられたものである。

配、所有権から生じるリスク及び便益が買手に移転している場合は、収益を工事進行基準により認識しております。

(c) 長期請負工事契約

当社は、主に、当社が技術提供、資材調達、建設工事を請負う電力発電所の建設事業（環境・インフラ事業部門）等で締結する長期請負工事契約の下で、商品を販売し収益を得ております。

工事契約の成果を、信頼性をもって見積ることができる場合、定額の長期請負工事契約から生じる収益を認識しております。原則として、収益と原価は工事進行基準によって認識しております。工事進行基準に従い、工事契約に必要な見積総原価に対する、現在までにかかった工事原価の割合に基づいて収益を認識しております。当初の収益の見積り、完成までの進捗状況に変更が生じる可能性がある場合、見積りの見直しを行っております。<sup>44</sup>

これらの見直しにより見積収益または見積原価が増減する可能性があり、また、当該見直しを生じさせる状況を、マネジメントが知ることとなった会計期間に、これらの影響を当期利益に反映しております。工事契約の成果を信頼性をもって見積ることが出来ない場合、工事原価のうち、回収可能性が認められる範囲内で、工事収益を認識しております。工事原価はそれらが生じた会計期間に費用として認識しております。

当社では、実際発生原価と見積総原価を、少なくとも四半期ごとに見直すこととしております。定額契約において、見積利益が見直された場合には、その影響額を見直しが実施された会計期間で認識しております。定額契約において予想損失が見込まれる場合には、見積りが可能となった会計期間でその損失を認識することとしております。偶発債務に対しては、特定の契約や条件に応じてそれが明らかになり、見積りが可能となった時点で引当金を計上することとしております。

期末までの発生工事原価に認識された利益を加算（損失を控除）した金額が、中間請求を超える場合、当該超過額は発注者に対する債権として表示しております。中間請求が、期末までの発生工事原価に認識された利益を加算（損失を控除）した金額を超える場合、当該超過額は発注者に対する債務として表示しております。関連する役務を提供する前に受領した金額は、負債として連結財政状態計算書の前受金に含めて計上しております。提供されたが発注者によって支払われていない役務に対する請求額は、連結財政状態計算書の営業債権及びその他の債権等に含めております。

サービス及びその他の販売に係る収益

当社は、主として、(a)ソフトウェアの開発及び関連するサービス、(b)賃貸用不動産、自動車・船舶などの貸付金、ファイナンス・リース及びオペレーティング・リース、(c)その他、商取引の中で、サプライヤーと顧客に対し金融・物流等、様々なサービスを提供する取引を、サービス及びその他の販売に係る収益としております。

(a) ソフトウェアの開発及び関連するサービス

顧客の仕様に合わせ、情報システムの開発、製作、調整、並びにそれに関連したサービスを行うソフトウェア開発サービス契約では、期末日における取引の進捗度に応じて認識しております。進捗度は見積総原価に対する実際発生原価の割合に基づき見積もっております。また、保守管理に係る収益は、保守管理契約期間にわたって認識する場合と、実際のサービスの提供に応じて認識する場合とがあります（メディア・生活関連事業部門）。<sup>44</sup>

<sup>44</sup> 抜粋内の下線は、当協会で検討を行うに当たって付したものであり、特に各社の状況について記載していると考えられたものである。

(b) 賃貸用不動産、自動車・船舶などの貸付金、ファイナンス・リース及びオペレーティング・リース

貸付金に係る収益は、実効金利法に基づき認識しております。実効金利法に基づく利率は、金融資産の見積残存期間を通じて、将来の現金受領額を金融資産の正味帳簿価額まで直接割引く利率を使用しております。

ファイナンス・リースに係る収益は、リースの計算利率に基づき認識しております。リースの計算利率は、最低リース料総額と無保証残存価値を合計した現在価値を、リース資産の公正価値と貸し手の初期直接原価の合計額と等しくする割引率を使用しております。

オペレーティング・リースに係る収益は、連結包括利益計算書にリース期間にわたり、定額法で認識しております。

当社では船会社向けの船舶リース事業（輸送機・建機事業部門）及び不動産の賃貸事業（メディア・生活関連事業部門）などに関連してリースに係る収益を計上しております。<sup>45</sup>

(c) その他、商取引の中で、サプライヤーと顧客に対し金融・物流等様々なサービスを提供する取引

その他、商取引の中で、サプライヤーと顧客の間で、代理人またはブローカーとして、金融・物流機能等の付加価値サービスを提供する取引も、サービス及びその他の販売に係る収益としております。このサービス及びその他の販売に係る収益は、契約に定められた役務の提供が完了した時点で認識しております。<sup>45</sup>

#### 複数要素取引

当社は、製品、設備、ソフトウェア、取り付けサービス、融資等の組み合わせによる収益に関する複数要素を伴う取引を行っております。複数要素取引は、以下の基準がすべて満たされる場合、会計単位を分割しております。

- ・ 提供済みの要素が顧客にとって、単独で価値がある。
- ・ 客観的で信頼できる未提供の要素の公正価値の証拠がある。
- ・ 契約に提供済みの要素に関する一般的な返品権が含まれていた場合、未提供要素の提供が、事実上、当社の支配下にあり、提供する可能性が高いとみなされる。

これらの基準が満たされない場合、収益はこれらの基準が満たされるか、あるいはすべての未提供の要素が提供された時点でいずれか早い時期まで繰延べられております。契約に含まれる会計単位のすべてについて客観的で信頼性のある公正価値の証拠が存在する場合は、契約の対価は、それぞれの会計単位の公正価値に基づき、分割した会計単位に配分しております。しかしながら、未提供要素に関する客観的で信頼性のある公正価値の証拠が存在するが、提供済みの要素に関してはそのような証拠が存在しないというケースもあり得ます。その場合、契約の対価を配分する方法として残価法を用いております。残価法に基づいた場合、提供済みの要素への対価の配分額は契約対価の合計から未提供の要素の公正価値の合計額を控除した金額となります。

#### 収益の総額（グロス）表示と純額（ネット）表示

当社は、通常の商取引において、仲介業者または代理人としての機能を果たす場合があります。このような取引における収益を報告するにあたり、収益を顧客から受け取る

<sup>45</sup> 抜粋内の下線は、当協会での検討を行うに当たって付したものであり、特に各社の状況について記載していると考えられたものである。

対価の総額(グロス)で表示するか、または顧客から受け取る対価の総額から第三者に対する手数料その他の支払額を差し引いた純額(ネット)で表示するかを判断しております。ただし、グロスまたはネット、いずれの方法で表示した場合でも、売上総利益及び当期利益に影響はありません。

収益をグロス表示とするかネット表示とするかの判定に際しては、当社が取引の「主たる契約当事者」に該当するか、「代理人等」に該当するかを基準としております。従って、当社が主たる契約当事者に該当する場合には収益をグロスで、当社が代理人等に該当する場合には収益をネットで表示することとしております。主たる契約当事者が代理人等かの判定に際しては、物品の販売及び役務の提供に係る重要なリスク及び便益のエクスポージャーについて、取引条件等を個別に評価しております。

ある取引において当社が主たる契約当事者に該当し、その結果、当該取引に係る収益をグロス表示する要件として、次の指標を考慮しております。

- ・ 物品及び役務を顧客へ提供する、または注文を履行する第一義的な責任を有している。
- ・ 顧客の注文の前後や物品の配送中、または返品された場合に在庫リスクを負っている。
- ・ 直接または間接的に価格決定に関する裁量権を有している。
- ・ 顧客に対する債権に係る顧客の信用リスクを負っている。

ある取引において当社が代理人等に該当し、その結果、当該取引に係る収益をネットで表示するための要件として、次の指標を考慮しております。

- ・ 提供した役務の対価(コミッションまたは手数料)が固定金額である。
- ・ 当社の対価が提供された物品及び役務の価値に対して一定の割合を乗じることで算定されている。<sup>46</sup>

<sup>46</sup> 抜粋内の下線は、当協会で検討を行うに当たって付したものであり、特に各社の状況について記載していると考えられたものである。



(4) 「繰延税金資産の回収可能性」の開示例

楽天株式会社

第17期(自 2013年1月1日 至 2013年12月31日)有価証券報告書<sup>47</sup>から抜粋

【連結財務諸表注記】

2. 重要な会計方針

(18) 法人所得税

法人所得税費用は、当期税金及び繰延税金から構成されております。これらは、企業結合から生じた項目、その他の包括利益で認識される項目、及び資本に直接認識される項目に関連する税金を除き、純損益で認識しております。

当期税金は、期末日において施行されまたは実質的に施行されている法定税率(及び税法)を使用して、税務当局に納付(または税務当局から還付)される予想額で算定しております。

繰延税金資産あるいは繰延税金負債は、ある資産または負債の連結財政状態計算書上の帳簿価額と税務上の基準額との間に生じる一時差異に対して、認識しております。ただし、一時差異が、企業結合以外の取引で、取引日に会計上の純損益にも課税所得(欠損金)にも影響しない取引における、資産または負債の当初認識から生じる場合は、繰延税金資産及び繰延税金負債を認識しておりません。

繰延税金資産あるいは繰延税金負債の算定には、期末日において施行され、または実質的に施行されている法令に基づき、関連する繰延税金資産が実現する時、または繰延税金負債が決済される時において適用されると予想される税率を使用しております。

繰延税金資産は、それらが利用される将来の課税所得を稼得する可能性が高い範囲内で、全ての将来減算一時差異及び全ての未使用の繰越欠損金及び税額控除について認識しております。

子会社、関連会社及び共同支配企業に対する投資に係る一時差異について、繰延税金資産または繰延税金負債を認識しております。ただし、繰延税金負債については、一時差異の解消時期をコントロールでき、かつ、予測可能な期間内での一時差異の解消が期待できない可能性が高い場合には認識しておりません。また、繰延税金資産については、一時差異からの便益を利用するのに十分な課税所得があり、予測可能な期間内で一時差異の解消される可能性が高いと認められる範囲内で認識しております。

繰延税金資産及び繰延税金負債の相殺が行われるのは、当期税金資産と当期税金負債を相殺する法的に強制力のある権利を有しており、かつ、繰延税金資産及び繰延税金負債が単一の納税事業体または純額ベースでの決済を行うことを意図している異なる納税事業体に対して、同一の税務当局によって課されている法人所得税に関連するものに対してであります。

3. 重要な会計上の見積り及び判断

(1) 重要な会計上の見積り及び仮定

IFRSに準拠した連結財務諸表の作成に当たって、当社グループは、将来に関する見積り及び仮定の設定を行っております。会計上の見積りの結果は、その性質上、関連する実際の結果と異なる場合があります。翌連結会計年度における資産や負債の帳簿価額に重要な影響を生じさせるようなリスクを伴う見積り及び仮定は、次のとおりであります。

<sup>47</sup> EDINET閲覧(提出)サイト[Online]

[https://disclosure.edinet-fsa.go.jp/E01EW/BLMainController.jsp?uji\\_verb=W00Z1010initialize&uji\\_bean=ek.bean.EK\W00Z1010Bean&TID=W00Z1010&PID=W1E63011&SESSIONKEY=1427691141743&lgkbn=2&pkbn=0&skbn=1&dskb=&askb=&dflg=0&iflg=0&preld=1&mul=%E6%A5%BD%E5%A4%A9+es%3AE05080&fls=on&cal=1&era=H&yer=&mon=&pfs=5&row=100&idx=0&str=E05080&kbn=1&flg=&syoruiKanriNo=S10011P0](https://disclosure.edinet-fsa.go.jp/E01EW/BLMainController.jsp?uji_verb=W00Z1010initialize&uji_bean=ek.bean.EK\W00Z1010Bean&TID=W00Z1010&PID=W1E63011&SESSIONKEY=1427691141743&lgkbn=2&pkbn=0&skbn=1&dskb=&askb=&dflg=0&iflg=0&preld=1&mul=%E6%A5%BD%E5%A4%A9+es%3AE05080&fls=on&cal=1&era=H&yer=&mon=&pfs=5&row=100&idx=0&str=E05080&kbn=1&flg=&syoruiKanriNo=S10011P0) (閲覧日: 2015年4月3日)

(b) 繰延税金資産の回収可能性(注記2 重要な会計方針(18)及び注記25 繰延法人所得税及び法人所得税費用)

当社グループは、ある資産及び負債の連結財政状態計算書上の帳簿価額と税務上の基準額との間に生じる一時差異に対して、繰延税金資産及び繰延税金負債を計上しております。当該繰延税金資産及び繰延税金負債の算定には、期末日において施行され、または実質的に施行されている法令に基づき、関連する繰延税金資産が実現する時、または繰延税金負債が決済される時において適用されると予想される税率を使用しております。繰延税金資産は、将来の課税所得を稼得する可能性が高い範囲内で、全ての将来減算一時差異及び全ての未使用の繰越欠損金及び税額控除について認識しております。将来の課税所得の見積りは、経営者により承認された事業計画等に基づき算定され、当社グループの経営者による主観的な判断や仮定を前提としております。当該前提とした状況の変化や将来の税法の改正等により、繰延税金資産や繰延税金負債の金額に重要な影響を及ぼす可能性があるため、当社グループでは、当該見積りは重要なものであると判断しております。

25. 繰延法人所得税及び法人所得税費用

繰延税金資産及び負債の主な発生原因別内訳は、以下のとおりであります。

(単位：百万円)

	前連結会計年度 (2012年12月31日)	当連結会計年度 (2013年12月31日)
繰延税金資産		
繰越欠損金	26,362	17,380
減価償却費	1,730	1,616
貸倒引当金	3,474	4,032
未払事業税	388	2,184
ポイント引当金	9,786	13,113
資産調整勘定	4,916	3,626
賞与引当金	1,132	1,366
子会社株式	3,161	83
有給休暇引当金	959	1,037
資産除去債務	823	1,011
その他	6,147	7,431
合計	58,878	52,879
繰延税金負債		
株式譲渡認定損	7,568	7,568
その他の包括利益を通じて公正価値 で 測定する金融資産の利得及び損失	1,233	3,555
無形資産	12,199	14,926
その他	3,748	4,359
合計	24,748	30,408

繰延税金資産の純額		
繰延税金資産	40,546	31,594
繰延税金負債	6,416	9,123
差引	34,130	22,471

前連結会計年度(2012年12月31日)における繰越欠損金に係る繰延税金資産は、主として当社及び当社の子会社である楽天銀行(株)により認識されたものであります。当社の繰越欠損金は、過去に事業見直しによる資産売却及び事業再編等に伴う非経常的な要因により発生したものです。当該繰越欠損金は、前連結会計年度の課税所得により一部が充当され、今後も課税所得の発生が高く見込まれ、当該非経常的な要因による繰越欠損金の発生は見込まれておりません。楽天銀行(株)は、過去、繰越欠損金を計上する原因となった不良債権や有価証券投資等が、現在は、コントロール可能な水準にまで縮小しており、かつ当社グループへの参加以降の顧客獲得や業績安定化に向けた様々な取り組みにより、継続的かつ安定的に収益を確実に生み出せる環境が整ったことから、前連結会計年度の課税所得により、繰越欠損金の一部が充当され、今後においても課税所得の発生が高く見込まれております。

当連結会計年度(2013年12月31日)における繰越欠損金に係る繰延税金資産は、主として当社の子会社である楽天銀行(株)により認識されたものであります。楽天銀行(株)は、過去、繰越欠損金を計上する際原因となった不良債権や有価証券投資等が、現在は、コントロール可能な水準にまで縮小しており、かつ当社グループへの参加以降の顧客獲得や業績安定化に向けた様々な取り組みにより、継続的かつ安定的に収益を確実に生み出せる環境が整ったことから、当連結会計年度の課税所得により、繰越欠損金の一部が充当され、今後においても課税所得の発生が高く見込まれております。<sup>48</sup>

なお、繰延税金資産及び負債の増減の内訳は、以下のとおりであります。

前連結会計年度(自 2012年1月1日 至 2012年12月31日)

(単位：百万円)

	2012年 1月1日	純損益計上 額	その他の包 括利益認識 額	連結範囲の 変更	その他	2012年 12月31日
繰越欠損金	49,569	28,185	-	4,625	353	26,362
減価償却費	1,612	91	-	15	12	1,730
貸倒引当金	5,486	2,018	-	1	5	3,474
未払事業税	338	36	-	14	-	388
ポイント引当金	7,879	1,907	-	-	-	9,786
資産調整勘定	6,566	1,650	-	-	-	4,916
賞与引当金	1,016	64	-	52	-	1,132
子会社株式	-	3,161	-	-	-	3,161
有給休暇引当金	1,015	56	-	-	-	959
資産除去債務	449	373	-	1	-	823

<sup>48</sup> 抜粋内の下線は、当協会で検討を行うに当たって付したものであり、特に各社の状況について記載していると考えられたものである。

株式譲渡認定損	7,568	-	-	-	-	7,568
その他の包括利益を通じて公正価値で測定する金融資産の利得及び損失	1,483	-	250	-	-	1,233
無形資産	6,732	3,089	-	7,721	835	12,199
その他	378	1,761	481	773	32	2,399
合計	58,525	21,427	231	2,240	497	34,130

当連結会計年度(自 2013年1月1日 至 2013年12月31日)

(単位：百万円)

	2013年 1月1日	純損益 計上額	その他の包 括 利益認識額	連結範囲の 変更	その他	2013年 12月31日
繰越欠損金	26,362	9,204	222	-	-	17,380
減価償却費	1,730	128	14	-	-	1,616
貸倒引当金	3,474	558	-	-	-	4,032
未払事業税	388	1,796	-	-	-	2,184
ポイント引当金	9,786	3,327	-	-	-	13,113
資産調整勘定	4,916	1,290	-	-	-	3,626
賞与引当金	1,132	198	36	-	-	1,366
子会社株式	3,161	3,078	-	-	-	83
有給休暇引当金	959	78	-	-	-	1,037
資産除去債務	823	188	-	-	-	1,011
株式譲渡認定損	7,568	-	-	-	-	7,568
その他の包括利益を通じて公正価値で測定する金融資産の利得及び損失	1,233	-	2,322	-	-	3,555
無形資産	12,199	645	853	2,519	-	14,926
その他	2,399	206	29	-	438	3,072
合計	34,130	6,704	2,874	2,519	438	22,471

連結財政状態計算書上で繰延税金資産が認識されていない、将来減算一時差異、税務上の繰越欠損金及び繰越税額控除の内訳は、以下のとおりであります。

(単位：百万円)

	前連結会計年度 (2012年12月31日)	当連結会計年度 (2013年12月31日)
将来減算一時差異	5,151	11,031

税務上の繰越欠損金	25,134	27,178
繰越税額控除	-	215
合計	30,285	38,424

上表に係る繰延税金資産に関しては、当社グループがその便益を利用するために必要となる将来の課税所得が発生する可能性が高くないため、繰延税金資産を認識しておりません。

連結財政状態計算書上で繰延税金資産が認識されていない、税務上の繰越欠損金の失効期限別内訳は、以下のとおりであります。

(単位：百万円)

	前連結会計年度 (2012年12月31日)	当連結会計年度 (2013年12月31日)
1年目	2,198	309
2年目	2,220	3,107
3年目	3,948	179
4年目	1	247
5年目以降	16,767	21,908
失効期限の定めなし	-	1,428
合計	25,134	27,178

なお、失効期限のある将来減算一時差異、並びに繰延税金負債を認識していない子会社及び持分法適用会社への投資に伴う、重要な一時差異はありません。また、子会社及び関連会社の留保利益が将来送金された場合に、当社グループの納税額に与える重要な影響はありません。

純損益を通じて認識された法人所得税費用の内訳は、以下のとおりであります。

(単位：百万円)

	前連結会計年度 (自 2012年1月1日 至 2012年12月31日)	当連結会計年度 (自 2013年1月1日 至 2013年12月31日)
税引前当期利益	49,106	88,610
当期法人所得税費用		
当期利益に対する税金費用	6,543	38,425
小計	6,543	38,425
繰延税金費用		
一時差異の発生及び解消	6,758	2,500
繰越欠損金の増減	28,185	9,204
小計	21,427	6,704
法人所得税費用合計	27,970	45,129

税引前当期利益と法人所得税費用との関係は、以下のとおりであります。

	前連結会計年度 (自 2012年1月1日 至 2012年12月31日)		当連結会計年度 (自 2013年1月1日 至 2013年12月31日)	
	(百万円)	(%)	(百万円)	(%)
税引前当期利益	49,106		88,610	
適用税率に基づく税金費用 (注) 1 (調整)	20,133	41.0	33,672	38.0
永久に損金算入されない項目	970	2.0	1,643	1.9
永久に益金算入されない項目	315	0.6	485	0.5
住民税等均等割額	128	0.3	79	0.1
未認識の繰延税金資産の増減 (注) 2	833	1.7	5,499	6.2
子会社における適用税率の差異 (注) 3	2,026	4.1	2,950	3.3
のれんの減損額 (注) 4	7,784	15.9	1,332	1.5
段階取得利益	976	2.0	-	-
持分法投資損益	583	1.2	50	0.1
その他	364	0.8	489	0.5
法人所得税費用	27,970	57.0	45,129	50.9

(注) 1 当社が所在する日本国内の実効税率に基づく税金費用であります。なお、税制改正に伴い実効税率が41.0%から38.0%に変更されております。

2 主に繰延税金費用の減額のために使用された、従前は未認識であった税務上の繰越欠損金及び過去の期間の一時差異から生じた便益の額であります。

3 当社が所在する日本国内の実効税率と、子会社が所在する地域の実効税率の差から生じる差異であります。

4 注記18 (2)のれん及び耐用年数を確定できない無形資産の減損をご参照ください。

## アンリツ株式会社

第88期 (自 2013年4月1日 至 2014年3月31日) 有価証券報告書<sup>49</sup>から抜粋

### 連結財務諸表注記

#### 24. 繰延税金及び法人所得税費用

##### (1) 繰延税金資産及び繰延税金負債

認識された繰延税金資産及び繰延税金負債の残高、増減の内容は以下のとおりです。

(単位：百万円)

	(2012年3月31日)	純損益で認識された額	その他の包括利益で認識された額	直接資本で認識された額	前連結会計年度(2013年3月31日)
繰延税金資産：					
棚卸資産	2,234	136	-	-	2,098
未払費用	1,140	315	-	-	1,456

<sup>49</sup> EDINET閲覧 (提出) サイト[Online]

[https://disclosure.edinet-fsa.go.jp/E01EW/BLMainController.jsp?uji\\_verb=W00Z1010initialize&uji\\_bean=ek.bean.EK%W00Z1010Bean&TID=W00Z1010&PID=W1E63011&SESSIONKEY=1426154706308&lgkbn=2&pkbn=0&skbn=1&dskb=&askb=&dflg=0&iflg=0&preId=1&mul=%E3%82%A2%E3%83%B3%E3%83%AA%E3%83%84&fls=on&cal=2&yer=2014&mon=3&pfs=4&row=100&idx=0&str=E02275&kbn=1&flg=&syoriKanriNo=S10024Z1](https://disclosure.edinet-fsa.go.jp/E01EW/BLMainController.jsp?uji_verb=W00Z1010initialize&uji_bean=ek.bean.EK%W00Z1010Bean&TID=W00Z1010&PID=W1E63011&SESSIONKEY=1426154706308&lgkbn=2&pkbn=0&skbn=1&dskb=&askb=&dflg=0&iflg=0&preId=1&mul=%E3%82%A2%E3%83%B3%E3%83%AA%E3%83%84&fls=on&cal=2&yer=2014&mon=3&pfs=4&row=100&idx=0&str=E02275&kbn=1&flg=&syoriKanriNo=S10024Z1) (閲覧日：2015年4月3日)

ソフトウェア	1,692	696	-	-	2,388
固定資産	491	243	-	-	735
有価証券	333	7	111	-	453
退職後給付	3,062	463	269	-	3,795
繰越欠損金	1,308	794	-	-	514
研究開発費	342	97	-	-	440
その他	1,742	563	-	-	1,179
繰延税金資産合計	12,349	331	381	-	13,062
繰延税金負債：					
固定資産	944	35	-	-	979
有価証券	312	-	97	-	409
その他	240	436	-	70	606
繰延税金負債合計	1,496	472	97	70	1,995

(注) 外貨換算差額は、純損益で認識された額に含めて表示しております。

(単位：百万円)

	前連結会計 年度(2013 年3月31 日)	純損益で 認識され た額	その他の 包括利益 で認識さ れた額	直接資本 で認識さ れた額	当連結会計 年度(2014 年3月31 日)
繰延税金資産：					
棚卸資産	2,098	312	-	-	1,786
未払費用	1,456	73	-	-	1,382
ソフトウェア	2,388	398	-	-	2,787
固定資産	735	5	-	-	729
有価証券	453	91	18	-	527
退職後給付	3,795	259	807	-	2,728
繰越欠損金	514	359	-	-	154
研究開発費	440	64	-	-	505
政府補助金	-	492	-	-	492
その他	1,179	454	-	-	1,634
繰延税金資産合計	13,062	491	825	-	12,728
繰延税金負債：					
固定資産	979	483	-	-	1,463
有価証券	409	-	132	-	541
その他	606	175	-	-	782
繰延税金負債合計	1,995	659	132	-	2,786

(注) 外貨換算差額は、純損益で認識された額に含めて表示しております。

連結財政状態計算書における繰延税金資産及び負債は以下のとおりです。

(単位：百万円)

	前連結会計年度 (2013年3月31日)	当連結会計年度 (2014年3月31日)
繰延税金資産	11,754	10,264
繰延税金負債	686	323

前連結会計年度（2013年3月31日）及び当連結会計年度（2014年3月31日）において繰延税金資産を認識した税務上の繰越欠損金の残高がありますが、本欠損金が発生した要因は再発が予期されない一過性のものであり、取締役会において承認された事業計画を基礎とした将来課税所得の予測額に基づき、税務便益が実現する可能性が高いものと判断しております。<sup>50</sup>

繰延税金資産が認識されていない将来減算一時差異、税務上の繰越欠損金及び繰越税額控除の金額は以下のとおりです。

（単位：百万円）

	前連結会計年度 (2013年3月31日)	当連結会計年度 (2014年3月31日)
将来減算一時差異	9,266	7,284
繰越欠損金	8,063	10,426
合計	17,330	17,711
繰越税額控除	463	103

上記にかかる未認識の繰延税金資産の金額は、それぞれ、前連結会計年度（2013年3月31日）4,688百万円、当連結会計年度（2014年3月31日）4,414百万円であります。

将来減算一時差異及び繰越欠損金は所得ベースであり、繰越税額控除は税額ベースであります。

繰延税金資産を認識していない繰越欠損金の繰越期限は以下のとおりです。

（単位：百万円）

	前連結会計年度 (2013年3月31日)	当連結会計年度 (2014年3月31日)
1年目	-	-
2年目	-	-
3年目	-	-
4年目	-	-
5年目以降	8,063	10,426
合計	8,063	10,426

上記繰越欠損金は、主に海外子会社にて発生したものであります。

当社グループは、日本国内において連結納税制度を適用しておりますが、上記には、同制度の適用外である地方税（住民税及び事業税）にかかる繰延税金資産を認識していない将来減算一時差異及び繰越欠損金の金額を含めておりません。地方税（住民税及び事業税）にかかる将来減算一時差異の金額は、それぞれ、前連結会計年度（2013年3月31日）11,547百万円、当連結会計年度（2014年3月31日）8,782百万円であり、繰越欠損金の金額は、それぞれ、前連結会計年度（2013年3月31日）住民税分1,494百万円、事業税分1,484百万円、当連結会計年度（2014年3月31日）住民税分2,219百万円、事業税分2,186百万円であります。また、これらにかかる未認識の繰延税金資産の金額は、それぞれ、前連結会計年度（2013年3月31日）1,576百万円、当連結会計年度（2014年3月31日）1,334百万円であります。

<sup>50</sup> 抜粋内の下線は、当協会で検討を行うに当たって付したものであり、特に各社の状況について記載していると考えられたものである。



なお、住民税、事業税にかかる繰越欠損金の繰越期限は9年になっております。

(2) 法人所得税費用

(省 略)

(5) 「減損(のれん及び無形資産)」の開示例

第一三共株式会社

第9期(自 2013年4月1日 至 2014年3月31日)有価証券報告書<sup>51</sup>から抜粋

【連結財務諸表注記】

3. 重要な会計方針

(10) 非金融資産の減損

非金融資産のうち、キャッシュ・フローを生み出す個別の資産又は資金生成単位に含まれる資産については、資産が減損している可能性を示す兆候があるか否かを評価しております。

減損の兆候が存在する場合には減損テストを実施し、個別の資産又は資金生成単位ごとの回収可能価額を測定しております。なお、のれん、耐用年数を確定できない無形資産及び未だ使用可能でない無形資産は償却を行わず、毎年及び減損の兆候が存在する場合にはその都度、減損テストを実施しております。

回収可能価額は、公正価値から処分費用を控除した金額と適切な利率で割り引かれたリスク調整後の将来キャッシュ・フロー評価によって測定される使用価値のどちらか高い金額を用いております。

個別の資産又は資金生成単位の帳簿価額が回収可能価額を上回る場合には純損益にて減損損失を認識し、当該資産の帳簿価額を回収可能価額まで減額しております。

のれんに係る減損損失は、戻入れを行っておりません。のれん以外の固定資産に係る減損損失は、減損損失がもはや存在しないか又は減少している可能性を示す兆候が存在する場合に当該資産の回収可能価額を見積もっており、回収可能価額が減損処理後の帳簿価額を上回った場合には減損損失の戻入れを行っております。なお、減損損失の戻入れは過去の期間において当該資産に認識した減損損失がなかった場合の帳簿価額を超えない範囲内で純損益にて認識しております。

4. 重要な会計上の判断、見積り及び仮定

当社グループの連結財務諸表の作成において、経営者は、収益、費用、資産及び負債の報告金額並びに偶発債務の開示に影響を及ぼす判断、見積り及び仮定を行うことを要求されております。しかし、これらの見積り及び仮定に関する不確実性により、将来の期間において資産又は負債の帳簿価額に重要な修正が求められる結果となる可能性があります。経営者の見積り及び判断を行った項目で重要なものは次のとおりであります。

- ・ 非金融資産の減損(注記12.有形固定資産及び注記13.のれん及び無形資産)

(省 略)

<sup>51</sup> EDINET閲覧(提出)サイト[Online]

[https://disclosure.edinet-fsa.go.jp/E01EW/BLMainController.jsp?uji\\_verb=W00Z1010initialize&uji\\_bean=ek\\_bean.EK%W00Z1010Bean&TID=W00Z1010&PID=W1E63011&SESSIONKEY=1427691789867&lgkbn=2&pkbn=0&skbn=1&dskb=&askb=&dflg=0&iflg=0&preld=1&mul=%E7%AC%AC%E4%B8%80%E4%B8%89%E5%85%B1&fls=on&cal=1&era=H&yer=&mon=&pfs=4&row=100&idx=0&str=&kbn=1&flg=&syoruiKanriNo=S10024HD](https://disclosure.edinet-fsa.go.jp/E01EW/BLMainController.jsp?uji_verb=W00Z1010initialize&uji_bean=ek_bean.EK%W00Z1010Bean&TID=W00Z1010&PID=W1E63011&SESSIONKEY=1427691789867&lgkbn=2&pkbn=0&skbn=1&dskb=&askb=&dflg=0&iflg=0&preld=1&mul=%E7%AC%AC%E4%B8%80%E4%B8%89%E5%85%B1&fls=on&cal=1&era=H&yer=&mon=&pfs=4&row=100&idx=0&str=&kbn=1&flg=&syoruiKanriNo=S10024HD) (閲覧日:2015年4月3日)

13. のれん及び無形資産

(4) のれんの減損

各資金生成単位に配分したのれんの帳簿価額は次のとおりであります。

(単位：百万円)

		IFRS移行日 (2012年4月1日)	前連結会計年度 (2013年3月31日)	当連結会計年度 (2014年3月31日)
第一三共グループ	国内医薬品事業	11,191	11,191	11,191
	国内ワクチン事業	2,070	2,070	-
	海外医薬品事業	28,766	30,849	33,780
ランバクシーグループ	ランバクシー	40,714	40,627	40,546
合計		82,742	84,738	85,518

主要なのれんに対する減損テストは次のとおり行っております。

国内ワクチン事業

回収可能価額は、経営陣によって承認された2017年度までの中期経営計画を基礎とし、使用価値にて測定しております。2017年度以降は、過去の経験と外部からの情報を基に、国内ワクチン事業における耐用年数が最も長い重要な資産の償却期間である2047年度までの計画を立てております。税引前の割引率9.41%を用いて測定された使用価値は、国内ワクチン事業における有形固定資産及び、のれん及び無形資産等の帳簿価額合計を下回っていたため、当連結会計年度において減損損失を認識し、連結損益計算書の「売上原価」に計上しております。なお、減損損失の認識額はのれんの帳簿価額とほぼ一致しているため、のれんを全額減損しており、有形固定資産及び無形資産の減損損失は認識しておりません。

海外医薬品事業

回収可能価額は、経営陣によって承認された2017年度までの中期経営計画を基礎とし、使用価値にて測定しております。2017年度以降は、過去の経験と外部からの情報を基に、海外医薬品事業における資産の平均償却期間である2029年度までの計画を立てております。税引前の割引率10.81%～12.96%を用いて測定された使用価値は帳簿価額を十分に上回っているため、当連結会計年度において減損損失は認識しておりません。

ランバクシー

回収可能価額は、当連結会計年度末におけるランバクシー・ラボラトリーズLtd.の株式の市場株価を用いて測定しております。

当連結会計年度末の回収可能価額は168,650百万円であり、帳簿価額を上回っているため、当連結会計年度において減損損失は認識しておりません。<sup>52</sup>

(5) 無形資産の減損

潜在的な減損の兆候が認められた一定の無形資産については、減損テストを実施しております。

<sup>52</sup> 抜粋内の下線は、当協会で検討を行うに当たって付したものであり、特に各社の状況について記載していると考えられたものである。

減損テストの結果、前連結会計年度8,534百万円、当連結会計年度2,497百万円の減損損失を認識し、連結損益計算書の「売上原価」、「販売費及び一般管理費」及び「研究開発費」に計上しております。

当連結会計年度の減損損失は主として第一三共グループにおける無形資産に関するものであり、市場の低迷により収益性が低下する等の減損の兆候が見られたことから減損損失を認識し、当該資産の帳簿価額を回収可能価額まで減額しております。

なお、回収可能価額には使用価値を用いており、その価値を零としております。

日本たばこ産業株式会社

第29期（自 2013年4月1日 至 2014年3月31日）有価証券報告書<sup>53</sup>から抜粋

#### 【連結財務諸表注記】

### 3. 重要な会計方針

#### (11) 非金融資産の減損

当社グループは各年度において、各資産についての減損の兆候の有無の判定を行い、何らかの兆候が存在する場合又は毎年減損テストが要求されている場合、その資産の回収可能価額を見積っております。個々の資産について回収可能価額を見積ることができない場合には、その資産の属する資金生成単位ごとに回収可能価額を見積っております。回収可能価額は、資産又は資金生成単位の処分コスト控除後の公正価値とその使用価値のうち高い方の金額で算定しております。資産又は資金生成単位の帳簿価額が回収可能価額を超える場合は、その資産について減損を認識し、回収可能価額まで評価減しております。また、使用価値の評価における見積将来キャッシュ・フローは、貨幣の時間価値に関する現在の市場評価及び当該資産に固有のリスク等を反映した税引前割引率を使用して、現在価値まで割引いております。処分コスト控除後の公正価値の算定にあたっては、利用可能な公正価値指標に裏付けられた適切な評価モデルを使用しております。

のれん以外の資産に関しては、過年度に認識された減損損失について、その回収可能価額の算定に使用した想定事項に変更が生じた場合等、損失の減少又は消滅の可能性を示す兆候が存在しているかどうかについて評価を行っております。そのような兆候が存在する場合は、当該資産又は資金生成単位の回収可能価額の見積りを行い、その回収可能価額が、資産又は資金生成単位の帳簿価額を超える場合、算定した回収可能価額と過年度で減損損失が認識されていなかった場合の減価償却控除後の帳簿価額とのいずれか低い方を上限として、減損損失を戻し入れております。

#### 4. 重要な会計上の見積り及び見積りを伴う判断

当社グループの連結財務諸表は、収益及び費用、資産及び負債の測定並びに決算日現在の偶発事象の開示等に関する経営者の見積り及び仮定を含んでおります。これらの見積り及び仮定は過去の実績及び決算日において合理的であると考えられる様々な要因等を勘案した経営者の最善の判断に基づいております。しかし、その性質上、将来において、これらの見積り及び仮定とは異なる結果となる可能性があります。

見積り及び仮定は経営者により継続して見直しております。これらの見積り及び仮定の見直しによる影響は、その見積り及び仮定を見直した期間及びそれ以降の期間において認識しております。

<sup>53</sup> EDINET閲覧（提出）サイト[Online]

[https://disclosure.edinet-fsa.go.jp/E01EW/BLMainController.jsp?uji\\_verb=W00Z1010initialize&uji\\_bean=ek.bean.EK\W00Z1010Bean&TID=W00Z1010&PID=W1E63011&SESSIONKEY=1426154990158&lgkbn=2&pkbn=0&skbn=1&dskb=&askb=&dflg=0&iflg=0&preld=1&mul=%E6%97%A5%E6%9C%AC%E3%81%9F%E3%81%B0%E3%81%93&fls=on&cal=2&yer=2014&mon=3&pfs=4&row=100&idx=0&str=E02275&kbn=1&flg=&syoruiKanriNo=S10026YF](https://disclosure.edinet-fsa.go.jp/E01EW/BLMainController.jsp?uji_verb=W00Z1010initialize&uji_bean=ek.bean.EK\W00Z1010Bean&TID=W00Z1010&PID=W1E63011&SESSIONKEY=1426154990158&lgkbn=2&pkbn=0&skbn=1&dskb=&askb=&dflg=0&iflg=0&preld=1&mul=%E6%97%A5%E6%9C%AC%E3%81%9F%E3%81%B0%E3%81%93&fls=on&cal=2&yer=2014&mon=3&pfs=4&row=100&idx=0&str=E02275&kbn=1&flg=&syoruiKanriNo=S10026YF)（閲覧日：2015年4月3日）

見積り及び仮定のうち、当社グループの連結財務諸表で認識する金額に重要な影響を与える見積り及び仮定は、以下のとおりであります。

有形固定資産、のれん、無形資産及び投資不動産の減損

当社グループは、有形固定資産、のれん、無形資産及び投資不動産について、回収可能価額が帳簿価額を下回る兆候がある場合には、減損テストを実施しております。

減損テストを実施する契機となる重要な要素には、過去あるいは見込まれる営業成績に対しての著しい実績の悪化、取得した資産の用途の著しい変更ないし戦略全体の変更、業界トレンドや経済トレンドの著しい悪化等が含まれます。さらに、のれんについては、回収可能価額がその帳簿価額を下回っていないことを確認するため、最低年1回、兆候の有無に係わらず減損テストを実施しております。

減損テストは、資産の帳簿価額と回収可能価額を比較することにより実施し、回収可能価額が帳簿価額を下回る場合には減損損失を計上することとなります。回収可能価額は、主に割引キャッシュ・フロー・モデルにより算定しており、算定に際しては、資産の耐用年数や将来のキャッシュ・フロー、割引率、長期成長率等について一定の仮定を設定しております。これらの仮定は、経営者の最善の見積りと判断により決定しておりますが、将来の不確実な経済条件の変動の結果によって影響を受ける可能性があり、見直しが必要となった場合、翌年度以降の連結財務諸表において認識する金額に重要な影響を与える可能性があります。

回収可能価額の算定方法については、「13.有形固定資産」、「14.のれん及び無形資産」及び「16.投資不動産」に記載しております。また、のれんについては、「14.のれん及び無形資産」に感応度に関する記載を行っております。

#### 14. のれん及び無形資産

##### (3) のれんの減損テスト

当年度において、各資金生成単位に配分されたのれんのうち、主要なものの帳簿価額は、海外たばこ資金生成単位1,541,904百万円(前年度:1,273,971百万円)、加工食品資金生成単位25,368百万円(前年度:25,368百万円)であり、以下のとおり減損テストを行っております。

##### 海外たばこ資金生成単位

回収可能価額は、過去の経験と外部からの情報を反映させて作成され経営陣によって承認された3カ年の計画を基礎とし、使用価値にて算定しております。3カ年の計画後は、4年目6.0%(前年度:5.4%)から9年目4.4%(前年度:4.2%)まで逡減する成長率を設定し、10年目以降はインフレ分として9年目と同様の成長率を継続成長率として設定しております。また、税引前の割引率は10.7%(前年度:11.9%)を使用しております。使用価値は当該資金生成単位の帳簿価額を十分に上回っており、使用価値算定に用いた割引率及び成長率について合理的な範囲で変動があった場合にも、使用価値が帳簿価額を下回ることはないと考えております。

##### 加工食品資金生成単位

回収可能価額は、過去の経験と外部からの情報を反映させて作成され経営陣によって承認された3カ年の計画を基礎とし、使用価値にて算定しております。3カ年の計画後は、4年目3.1%(前年度:3.2%)から9年目2.1%(前年度:1.1%)まで逡減する成長率を設定し、10年目以降はインフレ分として9年目と同様の成長率を継続成長率として設定しております。また、税引前の割引率は3.6%(前年度:4.7%)を使用しております。使用価値は帳簿価額を上回っておりますが、仮に割引率が2.9%増加するとすると減損

が発生します。成長率については、合理的な範囲で変動があった場合にも、使用価値が帳簿価額を下回ることはないと考えております。<sup>54</sup>

---

<sup>54</sup> 抜粋内の下線は、当協会で検討を行うに当たって付したものであり、特に各社の状況について記載していると考えられたものである。

### 3. 英国企業の開示例

#### (1) 「繰延税金資産の回収可能性」の開示例

Vodafone Group Plc.の2014年9月度のアニユアル・レポートにおいて、「作成のための基礎 重要な会計上の判断及び見積りの不確実性の主な情報源 課税 繰延税金資産の認識」として、以下の内容が記載されている。

「The recognition of deferred tax assets is based upon whether it is more likely than not that there will be sufficient and suitable taxable profits in the relevant legal entity or tax group against which to utilise the assets in the future. Judgement is required when determining probable future taxable profits, which are estimated using the latest available profit forecasts.<sup>55</sup> (繰延税金資産の認識は、関連する法的主体又は税務上のグループにおいて、将来の税金資産が実現するだけの十分かつ適切な課税所得が生じる可能性が高いかどうかを基礎としている。発生の可能性が高い将来の課税所得を決定するには判断が必要であり、直近の入手可能な利益予想を用いて見積もられる。)」

これに関して、繰延税金資産の見積りに関する具体的な内容が以下のとおり記載されている。

「Significant items on which the Group has exercised accounting estimation and judgement include the recognition of deferred tax assets in respect of losses in Luxembourg, Germany, India, and Turkey, capital allowances in the United Kingdom and the tax liability on the rationalisation and re-organisation of the Group prior to the disposal of our US group, whose principal asset was its 45% interest in Verizon Wireless ('VZW').<sup>56</sup> (当グループが会計上の見積りと判断を行った重要な項目には、ルクセンブルグ、ドイツ、インド及びトルコにおける損失に関連する繰延税金資産の認識、英国における資本控除、及び主要な資産がVerizon Wirelessに対する45%の持分である米国グループの処分に先立つ、グループの合理化と組織再編に関連する税金負債の認識が含まれる。)」

---

<sup>55</sup> Vodafone Group Plc." Vodafone Group Plc Annual Report 2014"[Online]  
[http://www.vodafone.com/content/annualreport/annual\\_report14/downloads/full\\_annual\\_report\\_2014.pdf](http://www.vodafone.com/content/annualreport/annual_report14/downloads/full_annual_report_2014.pdf) (閲覧日：2014年4月3日)104頁

<sup>56</sup> Vodafone Group Plc." Vodafone Group Plc Annual Report 2014"[Online]  
[http://www.vodafone.com/content/annualreport/annual\\_report14/downloads/full\\_annual\\_report\\_2014.pdf](http://www.vodafone.com/content/annualreport/annual_report14/downloads/full_annual_report_2014.pdf) (閲覧日：2014年4月3日)104頁

## (2) 「のれんの減損」の開示例

TUI Travel Plc.の2013年9月度のアンニュアル・レポートでは、のれんの減損に関して、「A full impairment review has been performed of all goodwill, together with intangible and tangible balances held across the Group on a CGU basis. In the current year, the impairment review has been performed on a 'value in use' basis for all CGUs, which requires estimation of future net operating cash flows, the time period over which they will occur and appropriate discount and growth rates.<sup>57</sup> (完全な減損レビューは、グループにわたり保有する無形資産及び有形資産の残高とともに、全てののれんに対してCGUベースで実施された。当年度において、減損レビューは全てのCGUについて「使用価値」を基礎として実施された。使用価値は、将来の営業キャッシュ・フローの純額、それが生じる期間、及び適切な割引率と成長率の見積りを要する。)」との開示がなされている。

減損が行われた事象の例として、「For example, in the Specialist & Activity Sector, following the removal of the sector management team at the start of the financial year, the outcome of the assessment of those businesses' future profitability was considered to be less than that used in last year's impairment review, thereby causing impairments within that Sector to total £109m.<sup>58</sup> (例えば、Specialist & Activityセクターでは、財務年度の開始時点における当セクターの経営チームの解任の後、それらの事業の将来における収益性評価の結果が前年度の減損レビューに用いられた収益性評価を下回るものとみなされたため、合計109百万ポンドの減損を当セクターにもたらした。)」と具体的な内容が記載されている。

また、「In the French tour operating business, there is significant and inherent uncertainty over the speed of recovery (and therefore the timing of return to profitability) due to the ongoing political unrest and violence in the North African destinations. Delaying the return to profitability and reducing the absolute levels of profits within a five year timescale relative to last year has led to a £59m impairment charge in the year.<sup>59</sup> (フランスのツアービジネスでは、回復の速度(それゆえ収益性の回復の時期)にかかる重要かつ固有の不確実性が存在しており、それは継続中の北アフリカ方面での政情不安と暴力によるものである。収益性の回復が遅れたこと、及び5年以内の利益の絶対的な水準が前期から減少したことにより、59百万ポンドの減損損失を計上した。)」との記載もある。

---

<sup>57</sup> TUI Travel Plc. "Annual Report & Accounts for the year ended 30 September 2013" [Online]  
<http://www.tuitravelpic.com/sites/default/files/Full-ARA-single-page-interactive.pdf> (閲覧日: 2014年4月3日)122頁

<sup>58</sup> TUI Travel Plc. "Annual Report & Accounts for the year ended 30 September 2013" [Online]  
<http://www.tuitravelpic.com/sites/default/files/Full-ARA-single-page-interactive.pdf> (閲覧日: 2014年4月3日)122頁

<sup>59</sup> TUI Travel Plc. "Annual Report & Accounts for the year ended 30 September 2013" [Online]  
<http://www.tuitravelpic.com/sites/default/files/Full-ARA-single-page-interactive.pdf> (閲覧日: 2014年4月3日)82頁

### (3) 「無形資産の減損」の開示例

Rolls-Royce Holdings plc. の2013年12月度のアンニュアル・レポートでは、「Key sources of estimation uncertainty (見積りの不確実性に係る主要な情報源)」において、貸借対照表における多くの項目の帳簿価額は、当該グループの営業から生じている将来キャッシュ・フローの見積りに依存しているとして、幾つかの点を挙げている。

一点目としては、連結により計上されたのれん及び他の無形資産の減損に関するものであり、「The assessment of whether the goodwill and other intangible assets (carrying value at 31 December 2013 £1,864 million) arising on the consolidation of RRPSH is impaired is dependent of the present value of the future cash flows expected to be generated by the business. These cash flows are based on the business plan jointly agreed by the shareholders. <sup>60</sup> (RRPSHの連結により計上されたのれん及び他の無形資産(2013年12月31日時点の帳簿価額 1,864百万ポンド)が減損しているか否かの評価は、事業により創出が期待される将来キャッシュ・フローの現在価値に依存している。これらのキャッシュ・フローは、株主が共同で合意した事業計画を基礎としている。)」が挙げられている。

二点目としては、無形資産として計上されている、開発費、参加権、認証、回収可能なエンジン・コストと顧客関係に減損に関するものであり、「The assessment as to whether there are any indications of impairment of development, participation, certification, recoverable engine costs and customer relationships recognised as intangible assets (carrying values at 31 December 2013 £2,499 million, 31 December 2012 £1,457 million) is dependent on estimates of cash flows generated by the relevant assets and the discount rate used to calculate a present value. These estimates include the performance of long-term contractual arrangements as described below, as well as estimates for future market share, pricing and unit cost for uncontracted business. The risk of impairment is generally higher for newer programmes and, for customer specific intangible assets (RECs), for launch customers. <sup>61</sup> (無形資産(2013年12月31日時点で2,499百万ポンド、2012年12月31日時点で1,457百万ポンド)として計上されている、開発費、参加権、認証、回収可能なエンジン・コストと顧客関係に減損の兆候が存在するか否かの評価は、関連する資産により創出されるキャッシュ・フローと、現在価値の計算に用いられる割引率の見積りに依存している。これらの見積りは、将来の市場シェア、未契約の事業の価格設定や単位当たりのコストの見積りのほか、以下に記述している長期契約の業績を含む。減損リスクは、一般に、より新規のプログラムにおいてより高く、また、顧客仕様の無形資産(RECs)において、さらに新規の顧客においてより高いものとされている。)」との開示がなされている。これらの記載は、当該企業における減損リスク等の理解に資するものであると考えられる。

以 上

<sup>60</sup> Rolls-Royce Holdings plc. "Rolls-Royce Holdings plc annual report 2013" [Online]  
<http://www.rolls-royce.com/~media/Files/R/Rolls-Royce/documents/investors/annual-reports/rr-full%20annual%20report--tcm92-55530.pdf> (閲覧日：2015年4月3日)82頁

<sup>61</sup> Rolls-Royce Holdings plc. "Rolls-Royce Holdings plc annual report 2013" [Online]  
<http://www.rolls-royce.com/~media/Files/R/Rolls-Royce/documents/investors/annual-reports/rr-full%20annual%20report--tcm92-55530.pdf> (閲覧日：2015年4月3日)82頁