# 会計基準の国際化に伴う企業への影響と監査役の実務対応　その３

平成２３年９月２９日

公益社団法人　日本監査役協会 会計委員会

# 会計委員会報告書「会計基準の国際化に伴う企業への影響と監査役の実務対応　その３」公表にあたって

平成 23 年 9 月 29 日
日本監査役協会
会計委員会委員長
横　瀬　元　治

企業が会社法に基づく計算書類や金融商品取引法に基づく財務諸表を作成する際に準拠する会計基準を巡っては、日本基準と国際財務報告基準（IFRS）との差異の解消に向けた議論が進められ、企業会計基準委員会（ASBJ）が中心となり、既に多くの会計基準が改正されていることは周知の事実である。

これらの改正を受けて、当委員会では、以前より、改正の概要、経営への影響、監査役監査の着眼点等について、「会計基準の国際化に伴う企業への影響と監査役の実務対応」（平成 20 年４月３日）及び「同　その２」（平成 20 年９月 29 日）として順次取りまとめ公表してきた。

その後３年が経過し、この間にも ASBJ により、これらに収録した会計基準の改正や新たな会計基準の公表が行われている。当委員会では、当初より、継続して行われる会計基準の改正に対応すべく、新基準が公表される都度「実務対応」の追加を行っていくことを表明していたところであるが、このほど、これまでに公表された会計基準のうち、監査役の監査実務への影響が大きいと考えられる「包括利益の表示」、「会計上の変更及び誤謬の訂正」、「企業結合」及び「セグメント情報等の開示」の４項目を採り上げ、「実務対応　その３」として取りまとめることとした。

本報告書は、過去２回に亘り取りまとめた「実務対応」と同様、２部構成をとっている。まず各会計基準の概略を理解するために、それぞれの基準ごとに①改正基準の概要、②経営にもたらす主な影響、③監査役監査の主な着眼点及び④適用時期という共通の項目で括り、それらを「ポイント解説編」として簡易に要約した。その上で、これらを敷衍し、監査役としての実務遂行に役立つよう取りまとめた「実務対応編」を作成した。

IFRS は、会計処理に関して原則主義を採用しており、細かなルールが存在していないため結果として経営者の判断に委ねられることがあり、また、金融商品等の公正価値の算定に際して一部経営者の判断が許容されるなど一般的に財務報告に関して経営者の裁量範囲が拡大する面が指摘されている。このことは、監査役としても留意をすべき重要な点である。

過去２回の「実務対応」と同様に、会員各位の実務の参考に資することができれば幸いである。

なお、本報告書の作成にあたっては、公認会計士の岩﨑淳氏に事務局として参画いただき、原案の起草や意見取りまとめにあたり多大のご尽力をいただいた。また、専門委員として参画いただいた弥永真生筑波大学大学院教授からは貴重なご意見とご教導を賜った。末筆ながらお二人に謝意を申し上げたい。

以　上

# 目　次


| | 頁 |
|---|---|
| **ポイント解説編** | 2 |
| Ⅰ．包括利益の表示 | 3 |
| Ⅱ．会計上の変更及び誤謬の訂正 | 4 |
| Ⅲ．企業結合 | 5 |
| Ⅳ．セグメント情報等の開示 | 6 |
| **実務対応編** | 7 |
| Ⅰ．包括利益の表示 | 8 |
| 1．基準の概要 | 8 |
| 2．経営にもたらす主な影響 | 13 |
| 3．監査役監査の主な着眼点 | 13 |
| 4．適用時期 | 14 |
| Ⅱ．会計上の変更及び誤謬の訂正 | 15 |
| 1．基準の概要 | 15 |
| 2．経営にもたらす主な影響 | 29 |
| 3．監査役監査の主な着眼点 | 30 |
| 4．適用時期 | 31 |
| Ⅲ．企業結合 | 32 |
| 1．改正の概要 | 32 |
| 2．経営にもたらす主な影響 | 38 |
| 3．監査役監査の主な着眼点 | 38 |
| 4．適用時期 | 39 |
| Ⅳ．セグメント情報等の開示 | 40 |
| 1．改正の概要 | 40 |
| 2．経営にもたらす主な影響 | 48 |
| 3．監査役監査の主な着眼点 | 48 |
| 4．適用時期 | 49 |

# ポイント解説編

# Ⅰ　包括利益の表示

| | | |
|---|---|---|
| 1 | 基準の概要 | ①　（四半期）連結財務諸表において包括利益を表示する。<br>②　会社法上の連結計算書類において包括利益の表示に関する根拠規定は設けられていない。ただし、参考資料として連結包括利益計算書を作成し、開示することは禁止されていない。<br>③　個別財務諸表における包括利益の表示は、本報告書公表時点では未定である。 |
| 2 | 経営にもたらす主な影響 | ①　その他包括利益の内訳項目に対する経営の説明責任が増加し、同項目の変動を回避しようとする経営判断の契機となる。<br>②　その他有価証券評価差額金については、時価の変動が包括利益に直接反映されるため、特に時価が下落する局面において、それらの保有を継続することの合理性を説明する必要が生じる。また持ち合い株式について、政策の再検討が必要となる可能性がある。<br>③　為替換算調整勘定については海外子会社の配当政策に影響を与え、海外展開の合理性に関する説明責任が増加する。 |
| 3 | 監査役監査の主な着眼点 | ①　（四半期）連結財務諸表及び連結計算書類における包括利益計算書（連結計算書類においては参考情報としての任意開示）は監査役の会計監査の対象ではない。<br>②　任意開示された連結包括利益計算書は、参考情報として株主総会提出書面に含まれるので、会社法第 384 条の調査の対象となる。<br>③　計算関係書類の作成は取締役の重要な職務の執行に該当することから、業務監査の対象となる。<br>④　（四半期）有価証券報告書の提出は取締役の重要な職務の執行に該当することから、業務監査の対象となる。 |
| 4 | 適用時期 | 一部注記を除き、平成 23 年 3 月 31 日以後終了する連結会計年度の年度末から適用。 |

## Ⅱ　会計上の変更及び誤謬の訂正

| | | |
|---|---|---|
| 1 | 基準の概要 | ①　会計方針の変更については、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。<br>②　表示方法の変更については、原則として表示する過去の財務諸表について、新たな表示方法に従い組替えを行う。<br>③　会計上の見積りの変更については、遡及修正を行わない。<br>④　過去の誤謬の訂正については修正再表示する。 |
| 2 | 経営にもたらす主な影響 | ①　損益計算書における特別損益の計上が減少するので、経常的な損益が当期の業績に直結することが多くなる。<br>②　会計方針の変更が行われた場合原則遡及修正が求められ、事務負担が増大するとともに経営の説明責任が増大する結果として、正当な理由による自発的な会計方針の変更がより慎重になる。 |
| 3 | 監査役監査の主な着眼点 | ①　会計上の変更について、会計方針の変更が正当な理由に基づくものか、確認する。<br>②　過去の誤謬の訂正について、開示が適正になされていることを会計監査人の意見を徴し、検討する。<br>③　「会計上の見積りの変更」か「過去の誤謬の訂正」に該当するかについて、適切に区別しているかを確認する。 |
| 4 | 適用時期 | 平成 23 年 4 月 1 日以後開始する事業年度の期首以後に行われる会計上の変更及び過去の誤謬の訂正から適用。 |

# Ⅲ　企業結合

| | | |
|---|---|---|
| 1 | 改正の概要 | ①　共同支配企業の形成及び共通支配下の取引以外の企業結合はパーチェス法（被結合企業から受け入れる資産及び負債の取得原価を、対価として交付する現金及び株式等の時価とする方法）により会計処理する。<br>②　負ののれんは、特別利益に一括計上する。<br>③　受入資産に、分離して譲渡可能な無形資産が含まれる場合には、当該無形資産は識別可能なものとして取り扱う。 |
| 2 | 経営にもたらす主な影響 | ①　負ののれんの一括計上により、当該年度の利益が著増することがある。<br>②　無形固定資産の管理の重要性が増す。 |
| 3 | 監査役監査の主な着眼点 | ①　企業結合の会計処理について、経営執行部門及び会計監査人からその見解を聴取し、その適正性を判断する。<br>②　企業買収手続きについて十分審議され、承認手続きが適正かどうか確認する。 |
| 4 | 適用時期 | 平成 22 年４月１日以後実施される企業結合から適用。 |

## Ⅳ　セグメント情報等の開示

| | | |
|---|---|---|
| 1 | 改正の概要 | ①　セグメント情報等開示にマネジメント・アプローチを導入。<br>②　マネジメント・アプローチでは、経営上の意思決定を行い、業績を評価するために、経営者が企業を事業の構成単位に分別した方法を基礎とする。<br>③　開示対象を連結財務諸表、もしくは個別財務諸表（連結で開示している場合は不要）とした。 |
| 2 | 経営にもたらす主な影響 | ①　一般的に管理会計が財務情報に含まれて開示されることから管理会計の重要性が増す。また子会社のセグメント情報も必要となることから、グループ会社の情報システムの統一化やガバナンスの強化につながる。<br>②　経営者の視点・考えを投資家に提供することができることにより、セグメント別の経営実態が投資家により把握しやすくなるため、たとえば投資効率の低いセグメントについての説明が求められるなど、経営判断に対する厳しさが増す可能性がある。 |
| 3 | 監査役監査の主な着眼点 | ①　株主総会提出の書類等に参考情報としてセグメント情報が含まれているときは、それを調査しなければならない。<br>②　マネジメント・アプローチに則したセグメント情報等の開示となっていることを確認する。 |
| 4 | 適用時期 | 平成 22 年４月１日以後開始する連結会計年度及び事業年度から適用。 |

# 実務対応編

# Ⅰ　包括利益の表示

## 1.　基準の概要

(1) 会計基準の概要

① 会計基準

・企業会計基準第 25 号「包括利益の表示に関する会計基準」
平成 22 年 6 月 30 日

② 用語の定義

| | |
|---|---|
| 包括利益 | 純資産の変動額のうち、当該企業の純資産に対する持分所有者との直接的な取引によらない部分をいう（基準４）。 |

個別財務諸表の場合は
包括利益＝当期純利益±その他の包括利益（の内訳項目）
また連結財務諸表の場合は
包括利益＝（少数株主損益調整前）当期純利益±その他の包括利益（の内訳項目）
となる。

| | |
|---|---|
| その他の包括利益 | 包括利益のうち当期純利益及び少数株主損益に含まれない部分をいう（基準５）。基準ではその他の包括利益の内訳項目として、次の項目が掲げられている（基準７）。<br>・その他有価証券評価差額金<br>・繰延ヘッジ損益<br>・為替換算調整勘定　　等 |

③ 包括利益を表示する計算書

包括利益を表示する計算書は、次のいずれかの形式による（基準 11)。

| | |
|---|---|
| 2 計算書方式 | 当期純利益を構成する項目を表示する計算書（損益計算書）と、その他の包括利益の内訳を表示する計算書（包括利益計算書）を作成する方式 |
| 1 計算書方式 | 当期純利益を構成する項目とその他の包括利益の内訳を単一の計算書(損益及び包括利益計算書）に表示する方式 |

包括利益の表示例（基準　参考２）

**連結財務諸表における表示例**

**【2 計算書方式】**

| | |
|---|---|
| ＜連結損益計算書＞ | |
| 売上高 | 10,000 |
| ---------- | |
| 税金等調整前当期純利益 | 2,200 |
| 法人税等 | 900 |
| 少数株主損益調整前当期純利益 | 1,300 |
| 少数株主利益 | 300 |
| 当期純利益 | 1,000 |
| ＜連結包括利益計算書＞ | |
| 少数株主損益調整前当期純利益 | 1,300 |
| その他の包括利益： | |
| その他有価証券評価差額金 | 530 |
| 繰延ヘッジ損益 | 300 |
| 為替換算調整勘定 | △180 |
| 持分法適用会社に対する持分相当額 | 50 |
| その他の包括利益合計 | 700 |
| 包括利益 | 2,000 |
| （内訳） | |
| 親会社株主に係る包括利益 | 1,600 |
| 少数株主に係る包括利益 | 400 |

**【1 計算書方式】**

| | |
|---|---|
| ＜連結損益及び包括利益計算書＞ | |
| 売上高 | 10,000 |
| ---------- | |
| 税金等調整前当期純利益 | 2,200 |
| 法人税等 | 900 |
| 少数株主損益調整前当期純利益 | 1,300 |
| 少数株主利益（控除） | 300 |
| 当期純利益 | 1,000 |
| 少数株主利益（加算） | 300 |
| 少数株主損益調整前当期純利益 | 1,300 |
| その他の包括利益： | |
| その他有価証券評価差額金 | 530 |
| 繰延ヘッジ損益 | 300 |
| 為替換算調整勘定 | △180 |
| 持分法適用会社に対する持分相当額 | 50 |
| その他の包括利益合計 | 700 |
| 包括利益 | 2,000 |
| （内訳） | |
| 親会社株主に係る包括利益 | 1,600 |
| 少数株主に係る包括利益 | 400 |

④　その他の包括利益の内訳の開示

その他の包括利益の内訳項目は、その内容に基づいて、その他有価証券評価差額金、繰延ヘッジ損益、為替換算調整勘定等に区分して表示する（基準７）。

なお、内訳項目は、税効果を控除した後の金額で表示（基準８）され、当期純利益を構成する項目のうち、当期又は過去の期間にその他の包括利益に含まれていた部分は、組替調整額として、その他の包括利益の内訳項目ごとに注記する（基準９）。

その他の包括利益の内訳の注記例（基準　設例１）

| | |
|---|---|
| その他有価証券評価差額金： | |
| 当期発生額 | 600 |
| 組替調整額 | △100 |
| 税効果調整前 | 500 |
| 税効果額 | △200 |
| その他の包括利益合計 | 300 |

⑤　包括利益の表示の導入と当期純利益に関する情報

包括利益の表示の導入は、包括利益を企業活動に関する最も重要な指標として位置づけることを意味するものではなく、当期純利益に関する情報と併せて利用することにより、企業活動の成果についての情報の全体的な有用性を高めることを目的とするものである。本会計基準は、市場関係者から広く認められている当期純利益に関する情報の有用性を前提としており、包括利益の表示によってその重要性を低めることを意図するものではない（基準 22)。

(2)　金融商品取引法

平成 22 年 9 月 30 日に金融庁より「連結財務諸表の用語、様式及び作成方法に関する規則等の一部を改正する内閣府令」（平成 22 年内閣府令第 45 号）が公表され、連結包括利益計算書が連結財務諸表の構成要素とされた。

従って、連結包括利益計算書は監査人の監査対象である。

(3)　会社法

①　会社計算規則

(ｱ)平成 22 年 9 月 30 日、「会社計算規則の一部を改正する省令」（平成 22 年法務省令第 33 号）が公布され（同日施行）、会社計算規則第 95 条「損益計算書等には、包括利益に関する事項を表示することができる。」との規定）が削除された。

法務省の考え方は以下の通り。

（「会社計算規則の一部を改正する省令案」に関する意見募集の結果について」平成 22 年 9 月 30 日より抜粋）

| |
|---|
| 会社法上の連結計算書類において，包括利益に関する表示を求めるものとするかどうかについては，包括利益に関する情報の株主・債権者にとっての有用性の程度等が明らかとなった将来において改めて検討すべきであり，現時点では，会社法上の連結計算書類において包括利益の表示に関する根拠規定を設けないのが相当である。 |

| |
|---|
| 会社が，任意に，参考資料として連結包括利益計算書を作成し，開示することは禁止されていない。 |

(ｲ) 会社計算規則第 76 条及び第 96 条では、連結貸借対照表及び連結株主資本等変動計算書において「評価・換算差額等」が「評価・換算差額等」又は「その他の包括利益累計額」のいずれかの項目とすることが認められている。（上記「意見募集の結果」）

| |
|---|
| 包括利益表示会計基準を適用する会社の連結計算書類においては，会社計算規則第 3 条の規定が適用される結果，「その他の包括利益累計額」との区分が義務付けられることとなる。<br>他方，包括利益表示会計基準を適用しない会社が連結計算書類を作成する場合には，純資産の部において「評価･換算差額等」として区分することが想定され得るから（会社法第 444 条第 1 項参照），「評価・換算差額等」の項目として区分することを可能とすることが相当である。 |

②　会計監査人監査について

連結包括利益計算書は会計監査人の監査対象ではない。

## ２．経営にもたらす主な影響

本会計基準の改正が企業経営にもたらす具体的な影響の例として、以下に掲げる事項が考えられる。

① その他包括利益の内訳項目に対する経営の説明責任が増加し、同項目の変動を回避しようとする経営判断の契機となる。
② その他有価証券評価差額金については、時価の変動が包括利益に直接反映されるため、特に時価が下落する局面において、それらの保有を継続することの合理性を説明する必要が生じる。また持ち合い株式について、政策の再検討が必要となる可能性がある。結果として余資運用の方針に影響を与える可能性がある。
③ 為替換算調整勘定については海外子会社の配当政策に影響を与え、海外展開の合理性に関する説明責任が増加する。
④ 繰延ヘッジ損益については為替ヘッジ政策に影響を与える。

## ３．監査役監査の主な着眼点

本会計基準の改正への対応に関する監査役監査の着眼点の例として、以下に掲げる事項が考えられる。

① 連結包括利益計算書は任意開示であり監査役の会計監査の対象ではない。しかしながら、次の点に留意すべきである。
・任意開示された連結包括利益計算書は、参考情報として株主総会提出書面に含まれるので、会社法第 384 条の調査の対象となる。
・計算関係書類の作成は取締役の重要な職務の執行に該当する。従って連結包括利益計算書を適正に作成することは、業務監査の対象となる。
・有価証券報告書（含む四半期報告書、半期報告書）の作成、提出は取締役の重要な職務の執行に該当する。従って連結包括利益計算書は業務監査の対象となる。
② 有価証券の投資方針は十分検討されているか、また運用は方針に従って行われているかを確認する。
③ 海外展開の合理性は十分検討されているか。海外子会社の為替動向を踏まえた管理状況が適正に行われていることを確認する。
④ 為替ヘッジの方針は十分検討されているか。また運用は方針に従って行われているかを確認する。

## ４．適用時期

(1)　連結財務諸表

税効果と組替調整額の注記を除き、平成 23 年３月 31 日以後終了する連結会計年度の年度末から適用される（基準 12)。

また、税効果と組替調整額の注記については、平成 24 年３月 31 日以後終了する連結会計年度の年度末から適用（早期適用可）される（基準 13)。

(2)　個別財務諸表

「本会計基準の個別財務諸表への適用については、本会計基準の公表から１年後を目途に判断すること」（基準 14）とされているが、本報告書公表時点では未定である。

# Ⅱ　会計上の変更及び誤謬の訂正

## 1.　基準の概要

(1) 会計基準の概要

① 会計基準

・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」平成 21 年 12 月 4 日

・企業会計基準適用指針第 24 号「会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準の適用指針」平成 21 年 12 月 4 日

② 用語の定義と原則的な会計上の取扱い

| 用語 | | 定義（基準４） | 原則的な取扱い |
|---|---|---|---|
| 会計上の変更 | | | |
| | 会計方針の変更 | 会計方針とは、財務諸表の作成にあたって採用した会計処理の原則及び手続をいう。また会計方針の変更とは、従来採用していた一般に公正妥当と認められた会計方針から他の一般に公正妥当と認められた会計方針に変更することをいう。 | 遡及処理する（遡及適用）（注１） |
| | 表示方法の変更 | 表示方法とは、財務諸表の作成にあたって採用した表示の方法（注記による開示も含む）をいう。 | 遡及処理する（財務諸表の組替え）（注２） |
| | 会計上の見積りの変更 | 会計上の見積りとは、資産及び負債や収益及び費用等の額に不確実性がある場合において、財務諸表作成時に入手可能な情報に基づいて、その合理的な金額を算出することをいう。また会計上の見積りの変更とは、新たに入手可能となった情報に基づいて、過去に財務諸表を作成する際に行った会計上の見積りを変更することをいう。 | 遡及処理しない |
| 過去の誤謬の訂正 | | 過去の財務諸表における誤謬が発見された場合には、修正再表示する。なお誤謬とは、原因となる行為が意図的であるか否かにかかわらず、財務諸表作成時に入手可能な情報を使用しなかったことによる次のような誤りをいう。<br>・財務諸表の基礎となるデータの収集又は処理上の誤り<br>・事実の見落としや誤解から生じる会計上の見積りの誤り<br>・会計方針の適用の誤り又は表示方法の誤り | 遡及処理する（修正再表示）（注３） |

（注１）「遡及適用」とは、新たな会計方針を過去の財務諸表に遡って適用していたかのように会計処理することをいう。

（注２）「財務諸表の組替え」とは、新たな表示方法を過去の財務諸表に遡って適用していたかのように表示を変更することをいう。

（注３）「修正再表示」とは、過去の財務諸表における誤謬の訂正を財務諸表に反映することをいう。

③　重要性について

会計基準のすべての項目について、財務諸表利用者の意思決定への影響に照らした重要性が考慮され、重要性の判断は、財務諸表に及ぼす金額的な面と質的な面の双方を考慮する必要がある（基準 35）。

例えば、過去の誤謬に関する取扱いに関し、「重要性の判断に基づき、過去の財務諸表を修正再表示しない」（基準 65）場合もあり得る。

④　会計方針の変更

(ｱ)会計方針の変更の分類

| |
|---|
| 会計方針は、正当な理由により変更を行う場合を除き、毎期継続して適用する。正当な理由により変更を行う場合は、会計基準等の改正に伴う会計方針の変更と、それ以外の正当な理由による自発的な会計方針の変更に分類される（基準５）。 |

(a) 会計基準等の改正に伴う会計方針の変更

「会計基準等」とは

・企業会計基準委員会が公表した企業会計基準、企業会計基準適用指針、実務対応報告

・企業会計審議会が公表した会計基準

・日本公認会計士協会が公表した会計制度委員会報告（実務指針)、監査・保証実務委員会報告及び業種別監査委員会報告のうち会計処理の原則及び手続を定めたもの

・その他の一般に公正妥当と認められる会計処理の原則及び手続を明文化して定めたもの　　をいう（適用指針５）。

(b) 上記以外の正当な理由による会計方針の変更

「正当な理由」がある場合とは

・会計方針の変更が企業の事業内容又は企業内外の経営環境の変化に対応して行われるものであること

・会計方針の変更が会計事象等を財務諸表に、より適切に反映するために行われるものであること　　という要件が満たされているときをいう（適用指針６）。

なお次の事象は、会計方針の変更に該当しない（適用指針８）。

・会計処理の対象となる会計事象等の重要性が増したことに伴う本来の会計処理の原則及び手続への変更

・会計処理の対象となる新たな事実の発生に伴う新たな会計処理の原則及び手続の採用

・連結又は持分法の適用の範囲に関する変動

(ｲ) 会計方針の変更に関する原則的な取扱い

| |
|---|
| 新たな会計方針を過去の期間のすべてに遡及適用する。なお会計基準等に特定の経過的な取扱いが定められている場合には、その経過的な取扱いに従う（基準６）。 |

(ｳ) 原則的な取扱いが実務上不可能な場合の取扱い

| |
|---|
| 原則的な取扱いが実務上不可能な場合は、遡及適用が実行可能な最も古い期間の期首時点で累積的影響額を算定し、当該期首残高から新たな会計方針を適用するか、もしくは、期首以前の実行可能な最も古い日から将来にわたり新たな会計方針を適用する（基準９）。 |

(ｴ) 会計方針の変更に関する注記

・会計基準等の改正に伴う会計方針の変更の場合（基準 10）
・その他の会計方針の変更の場合（基準 11）
・未適用の会計基準等に関する注記（基準 12）
について、注記項目が規定されており、基準 10、11 には、表示期間のうち過去の期間について、影響を受ける財務諸表の主な表示科目に対する影響額及び 1 株当たり情報に対する影響額が含まれる。

会社法における注記については、会社計算規則第 102 条の２（会計方針の変更に関する注記)、本報告書（３）①参照。

なお会社計算規則では、未適用の会計基準等に関する注記（基準 12）に対応する規定は設けられていない。

⑤表示方法の変更

(ｱ) 表示方法の変更に関する原則的な取扱い

| |
|---|
| 表示方法を変更した場合には、原則として表示する過去の財務諸表について、新たな表示方法に従い財務諸表の組替えを行う（基準 14)。 |

(ｲ) 原則的な取扱いが実務上不可能な場合の取扱い

| |
|---|
| 財務諸表の組替えが実行可能な最も古い期間から新たな表示方法を適用する（基準 15)。 |

(ｳ) 表示方法の変更に関する注記（基準 16)

会社法における注記については、会社計算規則第 102 条の３（表示方法の変更に関する注記)、本報告書（３）①参照。

⑥　会計上の見積りの変更

(ｱ) 会計上の見積りの変更に関する原則的な取扱い

| |
|---|
| 当該変更が変更期間のみに影響する場合には、当該変更期間に会計処理を行い、当該変更が将来の期間にも影響する場合には、将来にわたり会計処理を行う（基準 17）。 |

(ｲ) 会計上の見積りの変更に関する注記（基準 18）

会社法における注記については、会社計算規則第 102 条の４（会計上の見積りの変更に関する注記）、本報告書（３）①参照。

(ｳ) 減価償却方法の変更の取扱いに関する考え方

| |
|---|
| 本会計基準においては、減価償却方法については、これまでどおり会計方針として位置付けることとする一方、減価償却方法の変更は、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該当するものとし、会計上の見積りの変更と同様に会計処理を行い、その遡及適用は求めないこととした。<br>ただし、減価償却方法は会計方針であることから、変更にあたって正当な理由が求められることや、米国会計基準において、会計方針の変更によりもたらされる会計上の見積りの変更については、会計方針の変更と同様の内容の注記を要するものとされていることから、本会計基準においても、<br>・会計方針の変更の内容<br>・会計方針の変更を行った正当な理由<br>・会計上の見積りの変更が、当期に影響を及ぼす場合は当期への影響額。当期への影響がない場合でも将来の期間に影響を及ぼす可能性があり、かつ、その影響額を合理的に見積ることができるときには、当該影響額。ただし、将来への影響額を合理的に見積ることが困難な場合には、その旨の注記を行うこととした（基準 62）。 |

⑦　過去の誤謬の訂正

(ｱ) 過去の誤謬に関する取扱い

| |
|---|
| 過去の財務諸表における誤謬が発見された場合には、次の方法により修正再表示する（基準 21)。<br>(1) 表示期間より前の期間に関する修正再表示による累積的影響額は、表示する財務諸表のうち、最も古い期間の期首の資産、負債及び純資産の額に反映する。<br>(2) 表示する過去の各期間の財務諸表には、当該各期間の影響額を反映する。 |

(ｲ) 過去の誤謬に関する注記（基準 22）

・過去の誤謬の内容

・表示期間のうち過去の期間について、影響を受ける財務諸表の主な表示科目に対する影響額及び 1 株当たり情報に対する影響額

・表示されている財務諸表のうち、最も古い期間の期首の純資産の額に反映された、表示期間より前の期間に関する修正再表示の累積的影響額

会社法における注記については、会社計算規則第 102 条の 5（誤謬の訂正に関する注記)、本報告書（３）①参照。

(2) 金融商品取引法

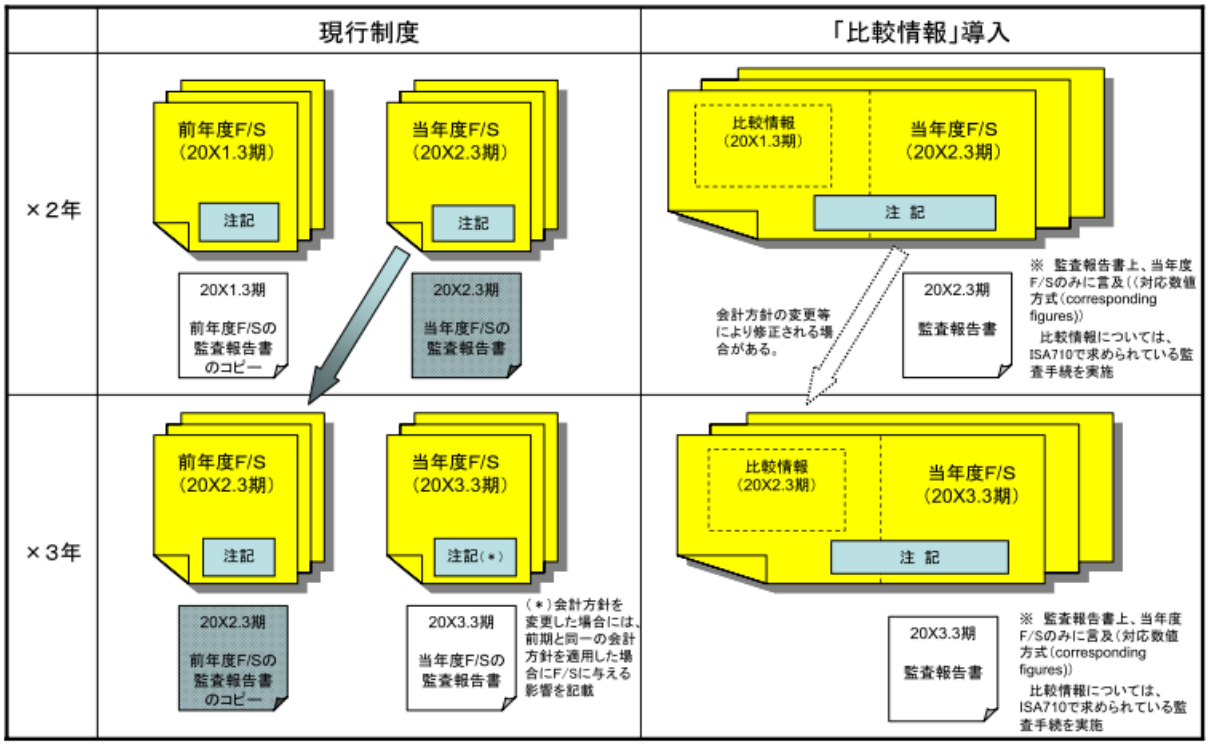
(ｱ) 計算書類と有価証券報告書の表示期間の違い

| | 表示期間 | 累積的影響の反映 |
|---|---|---|
| 計算書類 | 当期のみ | 当期首 |
| 有価証券報告書 | 前期と当期 | 前期首、なお株主資本等計算書の当期首残高において累積的影響が区分表示される |

(ｲ) 有価証券報告書における比較情報の開示と監査

本会計基準の適用に伴い、平成 22 年 9 月 30 日に「財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則」等が改正され、前期の財務諸表は、当期の財務諸表の一部を構成する比較情報と位置付けられた。

旧制度と、比較情報の考え方を導入した有価証券報告書のイメージ（企業会計審議会第 23 回監査部会資料より抜粋）



(3)会社法

① 会社計算規則の一部を改正する省令による会社計算規則の一部改正
（平成 23 年３月 31 日／法務省令第６号）平成 23 年３月 31 日施行
（会計上の変更及び誤謬の訂正に関する箇所を抜粋）

| 改正後 | 改正前 |
|---|---|
| 第２条<br>五十八　会計方針　計算書類又は連結計算書類の作成に当たって採用する会計処理の原則及び手続をいう。<br>五十九　遡及適用　新たな会計方針を当該事業年度より前の事業年度に係る計算書類又は連結計算書類に遡って適用したと仮定して会計処理をすることをいう。<br>六十　表示方法　計算書類又は連結計算書類の作成に当たって採用する表示の方法をいう。<br>六十一　会計上の見積り　計算書類又は連結計算書類に表示すべき項目の金額に不確実性がある場合において、計算書類又は連結計算書類の作成時に入手可能な情報に基づき、それらの合理的な金額を算定することをいう。<br>六十二　会計上の見積りの変更　新たに入手可能となった情報に基づき、当該事業年度より前の事業年度に係る計算書類又は連結計算書類の作成に当たってした会計上の見積りを変更することをいう。<br>六十三　誤謬　意図的であるかどうかにかかわらず、計算書類又は連結計算書類の作成時に入手可能な情報を使用しなかったこと又は誤って使用したことにより生じた誤りをいう。<br>六十四　誤謬の訂正　当該事業年度より前の事業年度に係る計算書類又は連結計算書類における誤謬を訂正したと仮定して計算書類又は連結計算書類を作成することをいう。 | （新設） |

（留意点）用語（「会計方針」「遡及適用」「表示方法」「会計上の見積り」「会計上の見積りの変更」「誤謬」「誤謬の訂正」）の定義を新設したもの。

全体をとおして、「会社法における計算書類の開示制度は、当期の計算書類の開示のみを求めているから（いわゆる「単年度開示」）、会社法上の計算書類に関して「表示する財務諸表のうち、最も古い期間」は当期となるので、遡及処理による累積的影響額は、当期の期首の資産、負債および純資産の額に反映することとなる。本改正省令は、このような会計処理をすること（累積的影響額を反映させる時点について、財務諸表・連結財務諸表における会計処理とは異なる点に注意が必要である。）を前提に規定の整備」[1]が図られている。また「「誤謬の訂正」（新会社計算規則第２条第３項第 64 号）は、過年度遡及会計基準における「修正再表示」に対応する概念であり、一般的意義としての「誤謬を訂正すること」とは異なる。」[2]

[1] 髙木弘明=新井吐夢「過年度遡及処理に関する会社計算規則の一部を改正する省令の解説」旬刊商事法務 1930 号５頁。
[2] 同６頁。

| | |
|---|---|
| 第 96 条<br>1～6　……<br>7　資本金、資本剰余金、利益剰余金及び自己株式に係る項目は、それぞれ次に掲げるものについて明らかにしなければならない。この場合において、第 2 号に掲げるものは、各変動事由ごとに当期変動額及び変動事由を明らかにしなければならない。<br>一　当期首残高（遡及適用又は誤謬の訂正をした場合にあっては、当期首残高及びこれに対する影響額。次項において同じ。） | 第 96 条<br>1～6　……<br>7　同左<br><br>一　前期末残高 |

（留意点）企業会計基準委員会が過年度遡及会計基準の公表に伴って改正した「株主資本等変動計算書に関する会計基準」（企業会計基準第 6 号）に対応して、「前期末残高」を「当期首残高」に改正するもの。なお同基準においては「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」に従って遡及処理を行った場合には、表示期間のうち最も古い期間の株主資本等変動計算書の期首残高に対する、表示期間より前の期間の累積的影響額を区分表示するとともに、遡及処理後の期首残高を記載する。」とされている。

| | |
|---|---|
| 第 98 条　注記表の区分<br>注記表は、次に掲げる項目に区分して表示しなければならない。<br>一　……<br>二　重要な会計方針に係る事項（連結注記表にあっては、連結計算書類の作成のための基本となる重要な事項及び連結の範囲又は持分法の適用の範囲の変更）に関する注記<br><br>三　会計方針の変更に関する注記<br>四　表示方法の変更に関する注記<br>五　会計上の見積りの変更に関する注記<br>六　誤謬の訂正に関する注記 | 第 98 条　注記表の区分<br>注記表は、次に掲げる項目に区分して表示しなければならない。<br>一　……<br>二　重要な会計方針に係る事項（連結注記表にあっては、連結計算書類の作成のための基本となる重要な事項）に関する注記<br><br>（新設） |

| | |
|---|---|
| 第 101 条　重要な会計方針に係る事項に関する注記<br>重要な会計方針に係る事項に関する注記は、会計方針に関する次に掲げる事項（重要性の乏しいものを除く。）とする。<br><br>一～五　……<br><br>（削除） | 第 101 条　重要な会計方針に係る事項に関する注記<br>重要な会計方針に係る事項に関する注記は、計算書類の作成のために採用している会計処理の原則及び手続並びに表示方法その他計算書類作成のための基本となる事項（次項において「会計方針」という。）であって、次に掲げる事項（重要性の乏しいものを除く。）とする<br>一～五　……<br><br>2　会計方針を変更した場合には、次に掲げる事項（重要性の乏しいものを除く。）も重要な会計方針に関する注記とする。<br>一　会計処理の原則又は手続を変更したときは、その旨、変更の理由及び当該変更が計算書類に与えている影響の内容<br>二　表示方法を変更したときは、その内容 |

（留意点）
改正前は会計方針の変更を「会計処理の原則又は手続の変更」及び「表示方法の変更」に分けて規定。改正後は「会計方針」と「表示方法」を別概念として整理したため、「会計方針の変更」及び「表示方法の変更」について別個に注記事項を定めている。

| | |
|---|---|
| 第 102 条　連結計算書類の作成のための基本となる重要な事項に関する注記等<br>1　……<br>2　連結の範囲又は持分法の適用の範囲の変更に関する注記は、連結の範囲又は持分法の適用の範囲を変更した場合（当該変更が重要性の乏しいものである場合を除く。）におけるその旨及び当該変更の理由とする。<br><br>（削除） | 第 102 条　連結計算書類の作成のための基本となる重要な事項に関する注記<br>1　……<br>2　連結計算書類作成のための基本となる重要な事項を変更した場合には、次に掲げる事項（重要性の乏しいものを除く。）も連結計算書類作成のための基本となる重要な事項に関する注記とする。<br><br>一　連結の範囲又は持分法の適用の範囲を変更したときは、その旨及び変更の理由<br>二　会計処理の原則及び手続を変更したときは、その旨、変更の理由及び当該変更が連結計算書類に与えている影響の内容<br>三　表示方法を変更したときは、その内容 |

（留意点）
今回削除された２号、３号については別個に注記事項が定めている（第 102 条の２、第 102 条の３）。

| | |
|---|---|
| 第 102 条の 2　会計方針の変更に関する注記<br>会計方針の変更に関する注記は、一般に公正妥当と認められる会計方針を他の一般に公正妥当と認められる会計方針に変更した場合における次に掲げる事項（重要性の乏しいものを除く。）とする。ただし、会計監査人設置会社以外の株式会社及び持分会社にあっては、第 4 号ロ及びハに掲げる事項を省略することができる。<br><br>一　当該会計方針の変更の内容<br>二　当該会計方針の変更の理由<br>三　遡及適用をした場合には、当該事業年度の期首における純資産額に対する影響額<br>四　当該事業年度より前の事業年度の全部又は一部について遡及適用をしなかった場合には、次に掲げる事項（当該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ときは、ロに掲げる事項を除く。）<br>イ　計算書類又は連結計算書類の主な項目に対する影響額<br>ロ　当該事業年度より前の事業年度の全部又は一部について遡及適用をしなかった理由並びに当該会計方針の変更の適用方法及び適用開始時期<br>ハ　当該会計方針の変更が当該事業年度の翌事業年度以降の財産又は損益に影響を及ぼす可能性がある場合であって、当該影響に関する事項を注記することが適切であるときは、当該事項<br><br>2　個別注記表に注記すべき事項（前項第 3 号並びに第 4 号ロ及びハに掲げる事項に限る。）が連結注記表に注記すべき事項と同一である場合において、個別注記表にその旨を注記するときは、個別注記表における当該事項の注記を要しない。 | （新設） |

（留意事項）
３号では遡及適用した場合の影響額、４号では遡及適用しなかった場合の注記事項を規定している。
２項に関しては「会計方針の変更の内容・理由（第１項第１号、第２号）及び計算書類の主な項目に対する影響額（第１項第４号イ）については、個別計算書類において注記を省略することはできない。」。

| | |
|---|---|
| 第 102 条の 3　表示方法の変更に関する注記<br>表示方法の変更に関する注記は、一般に公正妥当と認められる表示方法を他の一般に公正妥当と認められる表示方法に変更した場合における次に掲げる事項（重要性の乏しいものを除く。）とする。<br>一　当該表示方法の変更の内容<br>二　当該表示方法の変更の理由<br><br>2　個別注記表に注記すべき事項（前項第 2 号に掲げる事項に限る。）が連結注記表に注記すべき事項と同一である場合において、個別注記表にその旨を注記するときは、個別注記表における当該事項の注記を要しない。 | （新設） |

（留意事項）
表示方法の変更について内容のみならずその理由も注記事項とされている。

| | |
|---|---|
| 第 102 条の 4　会計上の見積りの変更に関する注記<br>会計上の見積りの変更に関する注記は、会計上の見積りの変更をした場合における次に掲げる事項（重要性の乏しいものを除く。）とする。<br><br>一　当該会計上の見積りの変更の内容<br>二　当該会計上の見積りの変更の計算書類又は連結計算書類の項目に対する影響額<br>三　当該会計上の見積りの変更が当該事業年度の翌事業年度以降の財産又は損益に影響を及ぼす可能性があるときは、当該影響に関する事項 | （新設） |

| | |
|---|---|
| 第 102 条の 5　誤謬の訂正に関する注記<br>誤謬の訂正に関する注記は、誤謬の訂正をした場合における次に掲げる事項（重要性の乏しいものを除く。）とする。<br>一　当該誤謬の内容<br>二　当該事業年度の期首における純資産額に対する影響額 | （新設） |

（留意事項）
過去の誤謬について遡及処理をしていない場合には、本条による注記は不要。なお「誤謬の訂正は、確定済みの過年度の計算関係書類自体を修正したり、手続または内容の誤りのために未確定となっている過年度の計算関係書類を確定させたりするような効果を持つものではないので、本条の規定は、過年度の計算関係書類の確定または未確定とは無関係のものである」[3]。

[3] 同 10 頁。

| | |
|---|---|
| 第 122 条　監査役の監査報告の内容<br>……<br>一　……<br><br>二　計算関係書類が当該株式会社の財産及び損益の状況を全ての重要な点において適正に表示しているかどうかについての意見<br><br>三～五　……<br><br>2　前項第 4 号に規定する「追記情報」とは、次に掲げる事項その他の事項のうち、監査役の判断に関して説明を付す必要がある事項又は計算関係書類の内容のうち強調する必要がある事項とする。<br><br>一　会計方針の変更<br>二・三　…… | 第 122 条　監査役の監査報告の内容<br>……<br>一　……<br><br>二　計算関係書類が当該株式会社の財産及び損益の状況をすべての重要な点において適正に表示しているかどうかについての意見<br><br>三～五　……<br><br>2　前項第 4 号に規定する「追記情報」とは、次に掲げる事項その他の事項のうち、監査役の判断に関して説明を付す必要がある事項又は計算関係書類の内容のうち強調する必要がある事項とする。<br><br>一　正当な理由による会計方針の変更<br>二・三　…… |

（留意事項）
今回の改正では、「会計方針の変更」を「一般に公正妥当と認められる会計方針を他の一般に公正妥当と認められる会計方針に変更した場合」と整理し、変更に正当な理由があることを「会計方針の変更」の一要素と捉えている。このため、「正当な理由による会計方針の変更」を「会計方針の変更」に変更している。

| | |
|---|---|
| 第 126 条　会計監査報告の内容<br><br>（削除） | 第 126 条　会計監査報告の内容<br>3　当該事業年度に係る計算書類（その附属明細書を含む。以下この項において同じ。）の監査をする時における過年度事項（当該事業年度より前の事業年度に係る計算書類に表示すべき事項をいう。以下この項において同じ。）が会計方針の変更その他の正当な理由により当該事業年度より前の事業年度に係る定時株主総会において承認又は報告をしたものと異なるものに修正されている場合において、当該事業年度に係る計算書類が当該修正後の過年度事項を前提として作成されているときは、会計監査人は、当該修正に係る事項をも、監査しなければならない。臨時計算書類及び連結計算書類についても、同様とする。 |

（留意事項）
旧計算規則第 126 条第 3 項は、当該事業年度に係る計算書類が修正された過年度事項を前提に作成されている場合に、会計監査人が当該修正に係る事項も監査しなければならない旨規定していたが、新計算規則では、第 96 条第 7 項第 1 号において、遡及適用又は誤謬の訂正をした場合の当期首残高に対する影響額が当事業年度における計算書類の一部であることが明確となるなど、旧計算規則第 126 条第 3 項と同じ趣旨が他の規定により明確とされていることから、同項を削除している。

② 過年度の計算書類の確定について

計算書類及び事業報告並びにこれらの附属明細書の作成、会計監査人及び監査役の監査、取締役会又は株主総会で承認を受ける等の手続を「確定」という。

| | |
|---|---|
| 会計方針の変更による遡及修正の場合 | 一旦、適法に確定した計算書類について、監査を受け直したり、株主総会等の承認を取り直す必要はない。 |
| 過去の誤謬の訂正による遡及修正の場合 | （重要な誤謬でない場合）同上 |
| | （重要な誤謬の場合）過年度の計算書類は未確定の状態となり、確定が必要な場合は改めて監査及び株主総会等の承認手続が必要となる。<br>なお「過去の誤謬の訂正も対象とする過年度遡及会計基準が、前期の計算書類の期末の残高と当期の計算書類の期首の残高の断絶を許容する新たな会計慣行として成立したことによって、当期の計算書類を過去の計算書類の確定手続きと切り離して、単独で確定する選択肢が新たにできたと考えることができる[4]」ため、当期の計算書類のみを確定させることも可能である。 |

[4] 小松岳志＝澁谷亮＝和久友子「会社法における過年度事項の修正に関する若干の整理」旬刊商事法務1866号21頁。

## ２．経営にもたらす主な影響

本会計基準の改正が企業経営にもたらす具体的な影響の例として、以下に掲げる事項が考えられる。

① 会計方針の変更や過去の誤謬の訂正の会計処理が遡及する結果、前期損益修正損益が減少することになるので、経常的な損益が当期の業績に直結することが多くなる。
② 会計方針の変更が行われた場合原則遡及修正が求められ、事務負担が増大するとともに経営の説明責任が増大する結果として、正当な理由による自発的な会計方針の変更がより慎重になる。
③ 重要な過去の誤謬の発見に伴い、過年度の計算書類の確定が必要な場合は、改めて監査及び取締役会又は株主総会の所定の承認手続を要する。

## ３．監査役監査の主な着眼点

本会計基準の改正への対応に関する監査役監査の着眼点の例として、以下に掲げる事項が考えられる。

① 会計上の変更について

・会計方針の変更が正当な理由に基づくものか、確認する。

・変更について十分審議され、承認の手続きは適正か確認する。

・変更の内容及び理由が経営の実態に即し、将来の経営に与える影響を十分検討しているかを確認する。

・新しく採用された手続きや方法などが、会社財産の状況、公正なる会計慣行などに照らして適正かどうか会計監査人の意見を徴し、検討する。

・開示が適正になされていることを会計監査人の意見を徴し、検討する。

② 過去の誤謬の訂正について

・誤謬の発生の原因やなぜ従来発覚しなかったかについて十分検討されていることを確認する。

・同様の誤謬が存在しないことを十分検討しているかどうかを確認する。

・必要性も含め責任について手続きが適正になされていることを確認する。

・開示が適正になされていることを会計監査人の意見を徴し、検討する。

・過去の誤謬が発見された場合には、財務報告の内部統制の構築・運用状況について確認し、問題点が改善されているか確認する。

③ 「会計上の見積りの変更」か「過去の誤謬の訂正」に該当するかについて、適切に区別しているかを確認する。

④ 過去の誤謬の訂正があった場合、訂正報告書の提出の要否が適正に判断されていることを確認する。

⑤ 会計上の変更もしくは過去の誤謬の訂正に伴い事業報告の過年度事項が修正されている場合、事業報告は会計監査人の監査対象ではないことに留意し、監査役は過年度事項の適正性を監査する。

（注）会社計算規則第 96 条第 7 項の改正及び第 126 条第 3 項の削除により、過年度事項の修正を反映した当期首残高及びこれに対する影響額については会計監査人監査の対象となるが、事業報告における「直前三事業年度の財産及び損益の状況（会社法施行規則第 120 条第 1 項）」に記載される過年度の項目については会計監査人の監査対象ではなくなった。

## ４．適用時期

平成 23 年４月１日以後開始する事業年度の期首以後に行われる会計上の変更及び過去の誤謬の訂正から適用する（基準 23)。

また本会計基準適用初年度においては、当該事業年度の期首以後に行われる会計上の変更及び過去の誤謬の訂正から本会計基準を適用している旨を注記する。

# Ⅲ　企業結合

## 1.　改正の概要

(1) 会計基準の概要

① 会計基準

・企業会計基準第 21 号「企業結合に関する会計基準」平成 20 年 12 月 26 日改正

・企業会計基準適用指針第 10 号「企業結合会計基準及び事業分離等会計基準に関する適用指針」平成 20 年 12 月 26 日最終改正

② 従来の会計基準との比較

| | 「企業結合に係る会計基準の設定に関する意見書」平成 15 年 10 月 31 日企業会計審議会 | 企業会計基準第 21 号「企業結合に関する会計基準」平成 20 年 12 月 26 日企業会計基準委員会 |
|---|---|---|
| 企業結合における会計処理 | その企業結合が「取得」と判定された場合にはパーチェス法、また、「持分の結合」と判定された場合には持分プーリング法により会計処理。 | 持分プーリング法を廃止し、共同支配企業の形成及び共通支配下の取引以外の企業結合に対しては、パーチェス法により会計処理。 |
| 負ののれんの会計処理 | 規則的に償却。 | 負ののれんが生じた事業年度の利益（原則として特別利益）として処理。 |
| 取得企業の決定 | 「取得」か「持分の結合」かの識別基準により決定。 | 原則として、連結会計基準に従って、他の結合当事企業を支配する結合当事企業が明確である場合には、当該結合当事企業が取得企業となる。 |
| 共同支配企業の形成の会計処理 | 持分プーリング法と同一の処理方法。 | 共同支配企業は、共同支配投資企業から移転する資産及び負債を、移転直前に共同支配投資企業において付されていた適正な帳簿価額により計上する。 |
| 株式を取得対価とする場合の時価の測定日 | 原則として、合意公表日前の合理的な期間における株価を基礎にして算定。 | 原則として、企業結合日における株価を基礎にして算定。 |

| | | |
|---|---|---|
| 段階取得における会計処理 | 取得企業が被取得企業に対する支配を獲得するに至った個々の取引ごとに支払対価となる財の時価を算定し、それらを合算したものを取得原価とする。 | 支配を獲得するに至った個々の取引すべての企業結合日における時価をもって被取得企業の取得原価を算定し、当該取得原価と当該支配を獲得するに至った個々の取引ごとの原価の合計額との差額は、当期の段階取得に係る損益として処理する。 |
| 企業結合により受け入れた研究開発の途中段階の成果の会計処理 | 費用処理。 | 受け入れた研究開発の途中段階の成果が識別可能性の要件を満たす限り、その企業結合日における時価に基づいて資産として計上。 |
| 企業結合により受け入れた識別可能な無形資産の取扱い | 取得した資産に法律上の権利又は分離して譲渡可能な無形資産が含まれる場合には、取得原価を当該無形資産等に配分することができる。 | 受け入れた資産に法律上の権利など分離して譲渡可能な無形資産が含まれる場合には、当該無形資産は識別可能なものとして取り扱う。 |

③　取得の会計処理（基準 17～36）

共同支配企業の形成及び共通支配下の取引以外の企業結合は取得となる。

**(ｱ) 取得企業の決定**

主な対価の種類
- 現金若しくは他の資産の引き渡し又は負債の引き受け
  →通常現金若しくは他の資産を引き渡し又は負債を引き受ける企業が取得企業となる。
- 主な対価の種類が株式
  →通常当該株式を交付する企業（結合企業）が取得企業となる。ただし逆取得の場合もあるため次のような要素を総合的に勘案する。
  - ・総体としての株主が占める相対的な議決権比率の大きさ
  - ・最も大きな議決権比率を有する株主の存在
  - ・取締役等を選解任できる株主の存在
  - ・取締役会等の構成
  - ・株式の交換条件

**(ｲ) 取得原価の算定**

原則として、取得の対価となる財の企業結合日における時価で算定する。

**(ｳ) 取得原価の配分**

取得原価は、被取得企業から受け入れた資産及び引き受けた負債のうち識別可能資産及び負債の企業結合日時点の時価を基礎として、当該資産及び負債に対して配分する。

(a)　取得原価＞受け入れた資産及び引き受けた負債に配分された純額

のれんは、資産に計上し、20 年以内のその効果の及ぶ期間にわたって、定額法その他の合理的な方法により規則的に償却する。ただし、のれんの金額に重要性が乏しい場合には、当該のれんが生じた事業年度の費用として処理することができる。

なおのれんは無形固定資産の区分に表示し、のれんの当期償却額は販売費及び一般管理費の区分に表示する。

(b)　取得原価＜受け入れた資産及び引き受けた負債に配分された純額

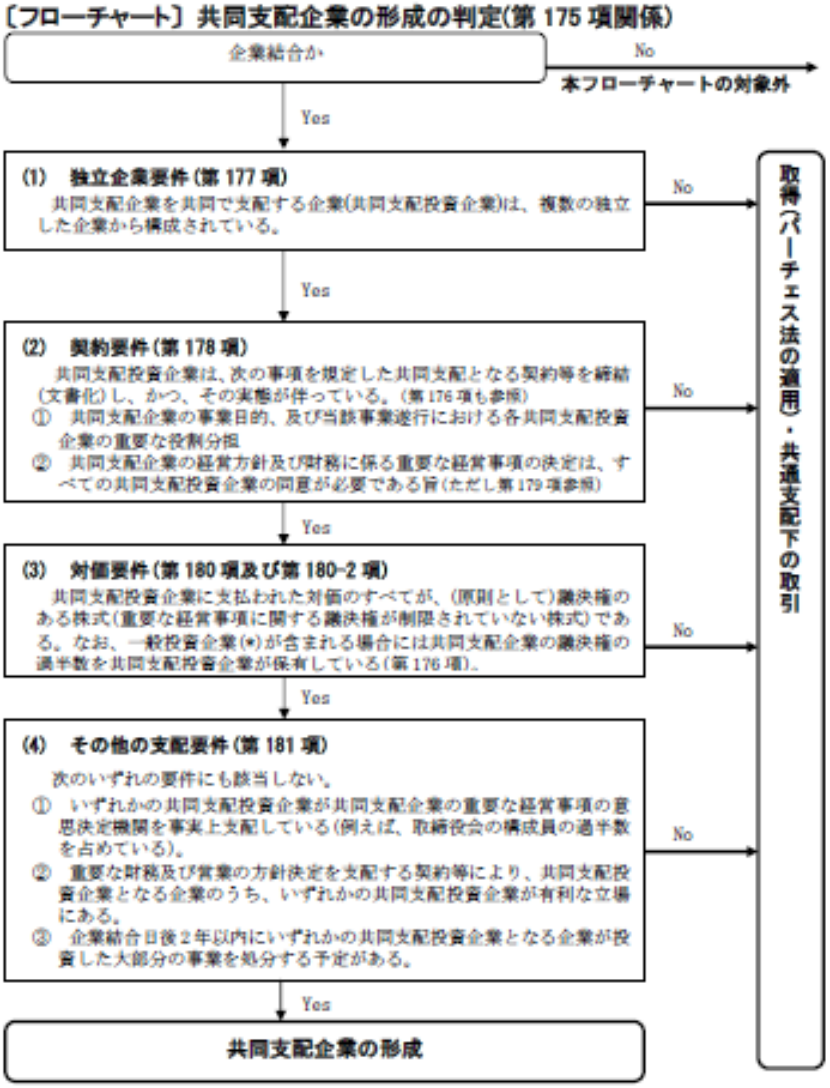
(ｲ)取得原価の算定、(ｳ)取得原価の配分について見直す。

見直しを行っても、なお取得原価が受け入れた資産及び引き受けた負債に配分された純額を下回り、負ののれんが生じる場合には、当該負ののれんが生じた事業年度の利益として処理する。

なお負ののれんは、原則として、特別利益に表示する。

④　共同支配企業の形成の会計処理（基準 37～39）

共同支配企業の形成において、共同支配企業は、共同支配投資企業から移転する資産及び負債を、移転直前に共同支配投資企業において付されていた適正な帳簿価額により計上する。




(*)結合後企業が共同支配企業と判定されることを前提に、当該共同支配企業へ投資する企業の中に契約要件を満たさない企業が含まれている場合、当該企業を一般投資企業という。

⑤　共通支配下の取引等の会計処理（基準 40～46）

(ｱ) 共通支配下の取引

個別財務諸表上、共通支配下の取引により企業集団内を移転する資産及び負債は、原則として、移転直前に付されていた適正な帳簿価額により計上する。連結財務諸表上は、内部取引としてすべて消去する。

(ｲ) 少数株主との取引

個別財務諸表上、少数株主から追加取得する子会社株式の取得原価は、追加取得時における当該株式の時価とその対価となる財の時価のうち、より高い信頼性をもって測定可能な時価で算定する。

連結財務諸表上、少数株主との取引については、連結会計基準における子会社株式の追加取得及び一部売却等の取扱いに準じて処理する。

(2)　会社法

①会社計算規則

会社計算規則第 11 条は「会社は、吸収型再編、新設型再編又は事業の譲受けをする場合において、適正な額ののれんを資産又は負債として計上することができる。」と規定している。

法務省の考え方は以下のとおり。

(「会社法施行規則及び会社計算規則の一部を改正する省令案」に関する意見募集の結果について」平成 21 年 3 月 30 日より抜粋)

> 会社計算規則の対象となる会社には，企業結合に関する会計基準及びその適用指針（以下「企業結合会計基準等」という。）によらないものも含まれることから，このような会社について負ののれんを負債として計上する余地を認めることとしつつ，改正後の企業結合会計基準等に従う会社にあっては，負ののれんを負債に計上する会計慣行が存在しないことから，負債として計上することができる「適正な額」は常に零である（すなわち，負ののれんを負債として計上することができない。）と解釈されることとなる。

②組織再編行為における会社法上の手続・効果

会社法第 5 編に、次の組織再編行為についての定めがある。

組織変更、吸収合併、新設合併、吸収分割、新設分割、株式交換、株式移転

## ２．経営にもたらす主な影響

本会計基準の改正が企業経営にもたらす具体的な影響の例として、以下に掲げる事項が考えられる。

① 負ののれんの特別利益への一括計上により、当該年度の利益が著増することがある。
② 無形固定資産の管理の重要性が増す。
③ 被支配企業から受け入れた資産に研究開発費等の識別可能な無形資産が含まれる場合は、原則として資産として計上することとされた。このため、医薬品企業の買収などで発生する多額な仕掛研究開発費は、資産計上でき、買収後の費用負担が減ることで、企業買収行動に影響を与える。
④ 資本政策や株価対策を見直す契機になる。企業買収の手段としての自己株式の取得（金庫株の準備）、企業買収への備えとして株価上昇政策がとられる要因となる。

## ３．監査役監査の主な着眼点

本会計基準の改正への対応に関する監査役監査の着眼点の例として、以下に掲げる事項が考えられる。

① 企業結合の会計処理について、経営執行部門及び会計監査人からその見解を聴取し、その適正性を判断する。特に以下の点に留意する。
・取得する企業の資産・負債の評価、並びに取得の対価が適正に算定されているか。
・のれんの価値が適正に評価され、実質価値相当額が貸借対照表に計上されているか。資産が過大に評価されていないか。
・分離して譲渡可能な無形固定資産は、時価を基礎として受け入れているか。
・取得対価の一部を研究開発費等に配分したときの会計処理は適正か。
・識別可能な資産・負債を見直しても負ののれんが発生する場合、特別利益に計上されているか。
② 被取得企業の時価の算定手続きについて、会計監査人の意見を徴し検討する。
③ 企業買収手続きについて十分審議され、承認手続きが適正かどうか確認する。

## ４．適用時期

平成 22 年４月１日以後実施される企業結合から適用される（基準 57）。

# Ⅳ　セグメント情報等の開示

## 1.　改正の概要

(1) 会計基準の概要

①　会計基準

・企業会計基準第 17 号「セグメント情報等の開示に関する会計基準」
平成 22 年 6 月 30 日最終改正

・企業会計基準適用指針第 20 号「セグメント情報等の開示に関する会計基準の適用指針」平成 20 年 3 月 21 日

②　用語の定義

セグメント情報等とは

・セグメント情報

・セグメント情報の関連情報

・固定資産の減損損失に関する報告セグメント別情報

・のれんに関する報告セグメント別情報　　をいう（基準１）。

またマネジメント・アプローチに基づくセグメント情報等の開示では、経営上の意思決定を行い、業績を評価するために、経営者が企業を事業の構成単位に分別した方法を基礎に開示が行われる。

③　マネジメント・アプローチ導入の背景（基準 45～51）

従来は「事業の種類別セグメント情報」、「所在地別セグメント情報」及び「海外売上高」について　企業の連結財務諸表を分解した画一的な情報の開示を企業に求めていた。マネジメント・アプローチに基づくセグメント情報は、企業間や同一企業の年度間の比較が困難になり、内部的に利用されている財務情報を基礎とした情報の開示を要求することは、企業の事業活動の障害となる可能性があるという短所が指摘されている。しかしながら、財務諸表利用者が経営者の視点で企業を理解できる情報を財務諸表に開示することによって、財務諸表利用者の意思決定により有用な情報を提供することができるとの判断から、我が国のセグメント情報開示にマネジメント・アプローチが導入された。このように、従来のセグメント情報と本会計基準に基づくセグメント情報の違いは、経営者の実際の意思決定や業績評価に使用されている情報に基づくか否かという違いである。なお、マネジメント・アプローチは、米国財務会計基準書第131号「企業のセグメント及び関連情報に関する開示」において導入された方法である。また、IASBも、国際財務報告基準第８号を開発するにあたり、上記基準書 第131号と同様の方法によってセグメント情報を開示することとした経緯がある。

④　セグメント情報の開示（基準６～28）

企業は、識別された事業セグメント又は集約基準によって集約された事業セグメントの中から、量的基準に従って報告セグメントを決定する。

**事業セグメントの識別**

事業セグメントとは企業の構成単位で、次の要件のすべてに該当するものをいう。

(ｱ)収益を稼得し、費用が発生する事業活動に関わるもの

(ｲ)企業の最高意思決定機関が、当該構成単位に配分すべき資源に関する意思決定を行い、また、その業績を評価するために、その経営成績を定期的に検討するもの

(ｳ)分離された財務情報を入手できるもの

a 集約基準

複数の事業セグメントが以下の要件を**すべて満たす場合は**、１つの事業セグメントに集約することが**できる**。

(ｱ)当該事業セグメントを集約することが、セグメント情報を開示する基本原則と整合している

(ｲ)当該事業セグメントの経済的特徴が概ね類似している

(ｳ)当該事業セグメントが、「製品及びサービスの内容」「製品の製造方法又は製造過程、サービスの提供方法」「製品及びサービスを販売する市場又は顧客の種類」「製品及びサービスの販売方法」「銀行、保険、公益事業等のような業種に特有の規制環境」のすべての要素が概ね類似している

b 量的基準

以下の量的基準の**いずれかに該当する**事業セグメントを、報告セグメントとして**開示しなければならない。**

(ｱ)売上高が全ての事業セグメントの売上高の合計の **10%以上**であること

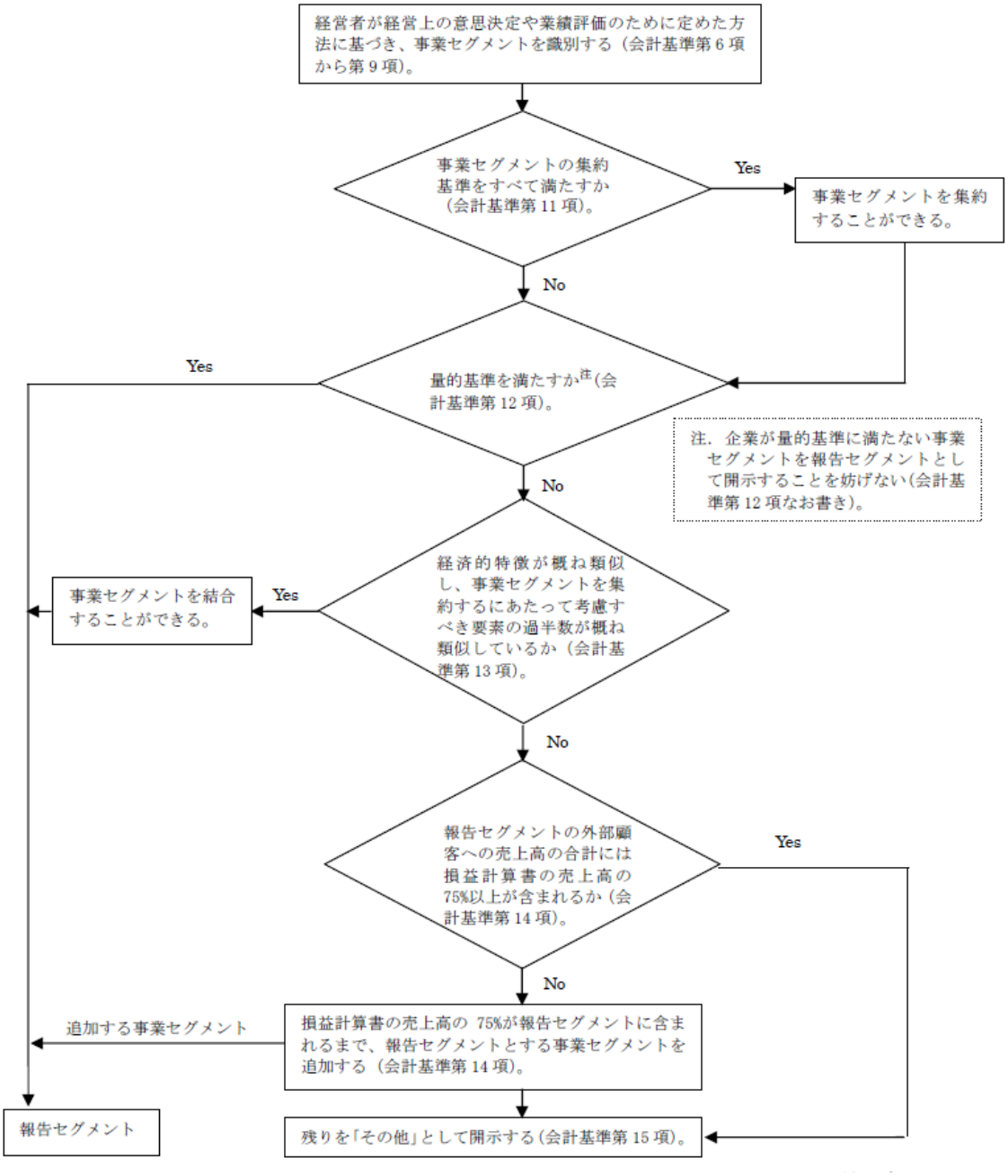
(ｲ)利益、又は損失の絶対値が、[1]利益の生じている全ての事業セグメントの利益の合計額、又は[2]損失の生じている全ての事業セグメントの損失の合計額の絶対値のいずれか大きい額の **10%以上**であること

(ｳ)資産が、全ての事業セグメントの資産の合計額の **10%以上**であること

また、報告セグメントの外部顧客への売上高の合計額が、連結損益計算書又は個別損益計算書の売上高の 75%未満である場合には、**損益計算書の売上高の 75%以上が報告セグメントに含まれるまで**、報告セグメントとする事業セグメントを追加する必要がある。

**報告セグメントの決定**

報告セグメントの決定をフローチャートで表すと下図のとおり。
（適用指針　参考２）



⑤　関連情報の開示（基準 29～32）

企業は、セグメント情報の中で同様の情報が開示されている場合を除き、次の事項をセグメント情報の関連情報として開示しなければならない。

なお、報告すべきセグメントが１つしかなく、セグメント情報を開示しない企業であっても、当該関連情報を開示しなければならない。

(1) 製品及びサービスに関する情報
(2) 地域に関する情報
(3) 主要な顧客に関する情報

⑥　固定資産の減損損失に関する報告セグメント別情報の開示（基準 33）

企業は、損益計算書に固定資産の減損損失を計上しており、セグメント情報の中で同様の情報を開示していない場合、その報告セグメント別の内訳を開示しなければならない。

⑦　のれんに関する報告セグメント別情報の開示（基準 34）

企業は、損益計算書にのれんの償却額又は負ののれんの償却額を計上しており、セグメント情報の中で同様の情報を開示していない場合、のれんの償却額及び未償却残高並びに負ののれんの償却額及び未償却残高について報告セグメント別の内訳を開示しなければならない。

(2) 金融商品取引法

「連結財務諸表の用語、様式及び作成方法に関する規則」規定のセグメント情報等の開示様式は次のとおり。

【セグメント情報】(なお前連結会計年度に係る記載は省略)

Ⅱ　当連結会計年度(自平成　年　月　日　至平成　年　月　日)

1．報告セグメントの概要

2．報告セグメントごとの売上高、利益又は損失、資産、負債その他の項目の金額の算定方法

3．報告セグメントごとの売上高、利益又は損失、資産、負債その他の項目の金額に関する情報

(単位：　円)

| | …… | …… | …… | …… | その他 | 合計 |
|---|---|---|---|---|---|---|
| 売上高 | | | | | | |
| 外部顧客への売上高 | ××× | ××× | ××× | ××× | ××× | ××× |
| セグメント間の内部売上高又は振替高 | ××× | ××× | ××× | ××× | ××× | ××× |
| 計 | ××× | ××× | ××× | ××× | ××× | ××× |
| セグメント利益又は損失(△) | ××× | ××× | ××× | ××× | ××× | ××× |
| セグメント資産 | ××× | ××× | ××× | ××× | ××× | ××× |
| セグメント負債 | ××× | ××× | ××× | ××× | ××× | ××× |
| その他の項目 | | | | | | |
| 減価償却費 | ××× | ××× | ××× | ××× | ××× | ××× |
| のれんの償却額 | ××× | ××× | ××× | ××× | ××× | ××× |
| 受取利息 | ××× | ××× | ××× | ××× | ××× | ××× |
| 支払利息 | ××× | ××× | ××× | ××× | ××× | ××× |
| 持分法投資利益又は損失(△) | ××× | ××× | ××× | ××× | ××× | ××× |
| 特別利益 | ××× | ××× | ××× | ××× | ××× | ××× |
| (負ののれん発生益) | ××× | ××× | ××× | ××× | ××× | ××× |
| 特別損失 | ××× | ××× | ××× | ××× | ××× | ××× |
| (減損損失) | ××× | ××× | ××× | ××× | ××× | ××× |
| 税金費用 | ××× | ××× | ××× | ××× | ××× | ××× |
| 持分法適用会社への投資額 | ××× | ××× | ××× | ××× | ××× | ××× |
| 有形固定資産及び無形固定資産の増加額 | ××× | ××× | ××× | ××× | ××× | ××× |
| ・・・・・・ | ××× | ××× | ××× | ××× | ××× | ××× |

4．報告セグメント合計額と連結財務諸表計上額との差額及び当該差額の主な内容(差異調整に関する事項)

【関連情報】

Ⅱ　当連結会計年度（自平成　年　月　日　至平成　年　月　日）

1．製品及びサービスごとの情報

（単位：　円）

| | ・・・・・ | ・・・・・ | ・・・・・ | 合計 |
|---|---|---|---|---|
| 外部顧客への売上高 | ××× | ××× | ××× | ××× |

2．地域ごとの情報

⑴　売上高

（単位：　円）

| 日本 | ・・・・・ | ・・・・・ | ・・・・・ | ・・・・・ | 合計 |
|---|---|---|---|---|---|
| ××× | ××× | ××× | ××× | ××× | ××× |

⑵　有形固定資産

（単位：　円）

| 日本 | ・・・・・ | ・・・・・ | ・・・・・ | ・・・・・ | 合計 |
|---|---|---|---|---|---|
| ××× | ××× | ××× | ××× | ××× | ××× |

3．主要な顧客ごとの情報

（単位：　円）

| 顧客の名称又は氏名 | 売上高 | 関連するセグメント名 |
|---|---|---|
| ・・・・・・ | ××× | ・・・・・・ |

【固定資産の減損損失に関する報告セグメント別情報】

当連結会計年度（自平成　年　月　日　至平成　年　月　日）

（単位：　円）

| | ・・・・・ | ・・・・・ | ・・・・・ | ・・・・・ | ・・・・・ | 合計 |
|---|---|---|---|---|---|---|
| 減損損失 | ××× | ××× | ××× | ××× | ××× | ××× |

【のれんの償却額及び未償却残高に関する報告セグメント別情報】

当連結会計年度（自平成　年　月　日　至平成　年　月　日）

（単位：　円）

| | ・・・・・ | ・・・・・ | ・・・・・ | ・・・・・ | ・・・・・ | 合計 |
|---|---|---|---|---|---|---|
| 当期償却額 | ××× | ××× | ××× | ××× | ××× | ××× |
| 当期末残高 | ××× | ××× | ××× | ××× | ××× | ××× |

【負ののれん発生益に関する報告セグメント別情報】

当連結会計年度（自平成　年　月　日　至平成　年　月　日）

（単位：　円）

| | ・・・・・ | ・・・・・ | ・・・・・ | ・・・・・ | ・・・・・ | 合計 |
|---|---|---|---|---|---|---|
| 負ののれん発生益 | ××× | ××× | ××× | ××× | ××× | ××× |

(3) 会社法

① 計算関係書類においてはセグメント情報等の開示は求められていない。
なお参考情報としてセグメント情報を開示している事例がある。

② 事業報告におけるセグメント情報等の開示
会社法施行規則第 120 条（株式会社の現況に関する事項）において公開会社における事業報告の内容として下記の定めがあり、「部門別」がセグメント情報等と関連している。

第 120 条　前条第一号に規定する「株式会社の現況に関する事項」とは、次に掲げる事項（当該株式会社の事業が二以上の部門に分かれている場合にあっては、部門別に区別することが困難である場合を除き、その部門別に区別された事項）とする。
一　当該事業年度の末日における主要な事業内容
二　当該事業年度の末日における主要な営業所及び工場並びに使用人の状況
三　当該事業年度の末日において主要な借入先があるときは、その借入先及び借入額
四　当該事業年度における事業の経過及びその成果
五　当該事業年度における次に掲げる事項についての状況（重要なものに限る。）
イ　資金調達
ロ　設備投資
ハ　事業の譲渡、吸収分割又は新設分割
ニ　他の会社（外国会社を含む。）の事業の譲受け
ホ　吸収合併（会社以外の者との合併（当該合併後当該株式会社が存続するものに限る。）を含む。）又は吸収分割による他の法人等の事業に関する権利義務の承継
ヘ　他の会社（外国会社を含む。）の株式その他の持分又は新株予約権等の取得又は処分
六　直前三事業年度（当該事業年度の末日において三事業年度が終了していない株式会社にあっては、成立後の各事業年度）の財産及び損益の状況
七　重要な親会社及び子会社の状況
八　対処すべき課題
九　前各号に掲げるもののほか、当該株式会社の現況に関する重要な事項
2　株式会社が当該事業年度に係る連結計算書類を作成している場合には、前項各号に掲げる事項については、当該株式会社及びその子会社から成る企業集団の現況に関する事項とすることができる。この場合において、当該事項に相当する事項が連結計算書類の内容となっているときは、当該事項を事業報告の内容としないことができる。

3　第一項第六号に掲げる事項については、当該事業年度における過年度事項（当該事業年度より前の事業年度に係る貸借対照表、損益計算書又は株主資本等変動計算書に表示すべき事項をいう。）が会計方針の変更その他の正当な理由により当該事業年度より前の事業年度に係る定時株主総会において承認又は報告をしたものと異なっているときは、修正後の過年度事項を反映した事項とすることを妨げない。

## ２．経営にもたらす主な影響

本会計基準が企業経営にもたらす具体的な影響の例として、以下に掲げる事項が考えられる。

① 一般的に管理会計が財務情報に含まれて開示されることから、管理会計の重要性が増す。
また子会社のセグメント情報も必要となることから、グループ会社の情報システムの統一化やガバナンスの強化につながる。
② 経営者の視点・考えを投資家に提供することができる。
③ セグメント別の経営実態が投資家により把握しやすくなるため、たとえば投資効率の低いセグメントについての説明が求められるなど、経営判断に対する厳しさが増す可能性がある。
④ 各セグメントでの効率性が求められる結果同一セグメント内事業の再編の契機となる。

## ３．監査役監査の主な着眼点

本会計基準への対応に関する監査役監査の着眼点の例として、以下に掲げる事項が考えられる。

① 株主総会提出の書類等に参考情報としてセグメント情報が含まれているときは、それを調査しなければならない。
② セグメント情報等の開示と事業報告における記載との整合性を確認する。
③ 有価証券報告書（含む四半期報告書、半期報告書）におけるセグメント情報等の開示は取締役の重要な職務の執行に該当するので、監査役の業務監査の対象となる。
④ マネジメント・アプローチに則したセグメント情報等の開示となっていることを確認する。
⑤ 事業セグメントの識別と報告セグメントの決定が適切であるか、経営執行部門や会計監査人の意見を聴取し、確認する。
⑥ 経営環境の変化に対応して、セグメントの見直しが行われているか、確認する。
⑦ セグメント内事業の重複に対するマネジメントの考え方や施策を把握し、妥当性を確認する。

## ４．適用時期

平成 22 年４月１日以後開始する連結会計年度及び事業年度から適用される（基準 98）。

会 計 委 員 会 名 簿

| | 氏　名 | 役　職 |
|---|---|---|
| 委 員 長 | 横瀬　元治 | ヤマトホールディングス㈱　監査役 |
| 専門委員 | 弥永　真生 | 筑波大学大学院ビジネス科学研究科教授 |
| 委　　員 | 大橋　博行 | ㈱理経　監査役 |
| | 麻野　浅一 | 協立運輸倉庫㈱　監査役 |
| | 中津川 昌樹 | トヨタ自動車㈱　常勤監査役 |
| | 大貫　　誠 | 旭情報サービス㈱　常勤監査役 |
| | 武藤　仁一 | 北海道旅客鉄道㈱　常勤監査役 |
| | 村上　元則 | 三井物産㈱　常勤監査役 |
| | 宮本　照雄 | 公益社団法人 日本監査役協会　専務理事 |
| 事 務 局 | 岩﨑　　淳 | 公認会計士・税理士・不動産鑑定士 |
| | 永田　雅仁 | 公益社団法人 日本監査役協会　企画部長 |
| | 上遠野 恭啓 | 公益社団法人 日本監査役協会　企画部企画課長 |
| | 渡邉　彩子 | 公益社団法人 日本監査役協会　企画部企画課 |

（順不同・敬称略。所属は平成 23 年 9 月 29 日公表時のもの）

公益社団法人　日本監査役協会
Japan Corporate Auditors Association
http://www.kansa.or.jp

本　　部　　〒100-0005　東京都千代田区丸の内 1-9-1
丸の内中央ビル 13 階
電話　03（5219）6100（代）
関西支部　　〒530-0004　大阪市北区堂島浜 1-4-16
アクア堂島西館 15 階
電話　06（6345）1631（代）
中部支部　　〒460-0008　名古屋市中区榮 2-1-1
日土地名古屋ビル９階
電話　052（204）2131（代）
九州支部　　〒812-0013　福岡市博多区博多駅東 2-1-23
サニックス博多ビル４階
電話　092（433）3627（代）