

2012年3月期有価証券報告書作成上の留意事項

2012年3月期において、「会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」及び「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」(以下、両者を「過年度遡及会計基準」という)や、「包括利益の表示に関する会計基準」(以下、「包括利益会計基準」という)におけるその他の包括利益に関する税効果の金額の注記及び組替調整額に関する注記が適用されることに伴い、「財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則」(以下、「財規」という)、「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、「連結財規」という)及び「企業内容等の開示に関する内閣府令」(以下、「開示府令」という)が改正されています。

そこで、本稿では2012年3月期における有価証券報告書の記載上の留意事項を、主要な改正点を中心に解説します。なお、本稿の意見に関する部分は、筆者の個人的な見解であることをあらかじめお断りします。

1. 第1【企業の概況】の【主要な経営指標等の推移】

過年度遡及会計基準を適用し、【経理の状況】に掲げられている財務諸表等について遡及処理を行った場合は、これに合わせて【主要な経営指標等の推移】の情報も遡及処理する必要があります。遡及処理は、前連結会計年度及び前事業年度(以下、両者を合わせて「前期」という。また、当連結会計年度及び当事業年度については、両者を合わせて「当期」という。)について行わなければなりません。それより前の連結会計年度及び事業年度については行うことが許容され、任意に遡及処理することができます。なお、いずれにおいても遡及処理を行った場合は、その旨を注記する必要があります。

また、【主要な経営指標等の推移】に記載される各数値のうち、遡及処理が求められるのは連結財務諸表等(注記を含む)において遡及処理されたものと考えられ、一部の項目については遡及処理しない数値になる点に留意が必要です。遡及修正しないことが考えられる項目は、以下のとおりです。

経営指標等	備考
連結経営指標	
株価収益率	株価収益率は、貸借対照表日の株価を1株当たり当期純利益で除して算出しますが、過去に株式分割等を実施したと仮定した場合の株価を算出することは困難であると考えられます。従って、株式分割等の実施により1株当たり当期純利益が遡及処理されていたとしても、株価収益率は前期の数値をそのまま使用することが適切と考えられます。
提出会社の経営指標等	
持分法を適用した場合の投資利益又は投資損失の金額	ただし、持分法を適用している関連会社が金融商品取引法の開示対象会社で、遡及処理を行っている場合は、遡及処理後の数値を記載することが考えられます。
資本金	資本金や発行済株式総数は、遡及処理の考え方がなじまないことや、【発行済株式】、【発行済株式総数、資本金等の推移】に記載された数値と異なる数値が記載されると財務諸表利用者の誤解を招くおそれがあることから、前期の数値をそのまま記載することが適切であると考えられます。
発行済株式総数	
1株当たり配当額	株主資本等変動計算書における配当に関する注記は遡及処理が求められていないことや、【配当政策】の数値等と異なる記載があると財務諸表利用者の誤解を招く恐れがあることから、前期の数値をそのまま記載することが適切であると考えられます。
配当性向	配当性向は、1株当たり配当額を1株当たり当期純利益金額で除して算出します。1株当たり当期純利益が遡及処理されたとしても、上記のとおり1株当たり配当額は遡及処理しないこととなっています。従って、遡及処理しない1株当たり配当額を遡及処理した1株当たり当期純利益で除した数値に意味はないことから、配当性向については前期の数値をそのまま記載することが適切であると考えられます。

2. 第1【企業の概況】(【主要な経営指標等の推移】以外)から第3【設備の状況】まで

重要な改正点は特にありませんが、過去の連結財務諸表(又は財務諸表)を遡及処理している場合は、例えば第2【事業の状況】の【業績等の概況】、【生産、受注及び販売の状況】、【財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの状況】や第3【設備の状況】の【主要な設備の状況】等についても遡及処理を行う必要があると考えられます。この場合、遡及処理後の数値で記載している旨、及び遡及処理後の数値で前期との比較を行っている旨を記載することが必要と考えられます。なお、記載箇所は、1【業績等の概要】に一括して記載するか、もしくは、影響がある項目ごとにそれぞれ記載することが考えられます。

3. 第4【提出会社の状況】について

(1) 【役員の状況】について

役員が社外取締役又は社外監査役に該当する場合は、その旨を【役員の状況】の表の欄外にその旨を注記することとなりました。注記例は、以下のとおりです。

- (注)1. 取締役 ○○○○は、会社法第2条第15号に定める社外取締役であります。
2. 監査役 ○○○○及び○○○○は、会社法第2条第16号に定める社外監査役であります。

なお、従来は規則では要求されていませんでしたが、多くの会社では上記のような注記を行っていると考えられますので、開示府令の改正後も引き続き同様の注記を行うものと考えられます。

(2) 【コーポレートガバナンスの状況等】の社外取締役又は社外監査役の記載について

社外取締役又は社外監査役が選任されている場合は、社外取締役又は社外監査役を選任するための提出会社からの独立性に関する基準又は方針の内容(これらの基準又は方針がない場合については、その旨)を記載することとなりました。なお、社外取締役又は社外監査役の選任に当たり、独立性に関する基準又は方針はないものの、参考とする基準又は方針があるようなことも想定されます。このような場合は、「基準又は方針はないが、選任にあたっては○○を参考にしている」等の記載を行い、その参考としている基準等の内容を記載するものと考えられます。また、これらの基準又は方針を定めていない場合は、その旨を記載すれば足り、これらの基準又は方針を作成することを強制するものではないと考えられます。

さらに、「企業内容の開示に関する留意事項について」(以下、「開示ガイドライン」という)では、従来から【コーポレートガバナンスの状況】において社外取締役及び社外監査役と提出会社との利害関係について記載することになっていましたが、これが改正され、当該利害関係について、社外取締役又は社外監査役が他の会社等の役員若しくは使用人である、又はあった場合における当該他の会社等と提出会社との利害関係が含まれる点が明確化されました。なお、当該利害関係の記載においては、金融商品取引所が開示を求める社外役員の独立性に関する事項を参考にすることができるとされています。

4. 第5【経理の状況】について

過年度遡及会計基準が適用されたことに伴い、比較情報の考え方が導入されました。これにより、連結財務諸表(及び財務諸表)だけでなく、注記等においても従来から考え方が変わっている点に留意が必要です。

(1) 【経理の状況】の冒頭部分について

従来、連結財務諸表(及び財務諸表)の表示が連結財規(及び財規)の改正により変更された場合は、改正前又は改正後の連結財規(及び財規)に基づいている旨を記載していましたが、今回の改正ではこの改正前と改正後の記載が不要となりました。

また、前期に係る監査報告書の添付が不要となったことで、前期に係る監査報告書に係る記載は不要となり、当期に係る記載のみを記載することとなりました。

(2) 財務諸表の比較情報の開示の要否について

① 連結財務諸表や個別財務諸表への移行について

前期まで個別財務諸表のみを開示していた会社が、連結子会社を取得等した場合、連結財務諸表を当期から開示することになります。この際、当期の連結財務諸表には対応する比較情報がないため、比較情報の開示は要しないこととなります。また、前期まで連結財務諸表を開示していた会社が、連結子会社を売却する等により支配を解消し、個別財務諸表のみの開示に移行する場合があります。この場合、当期の開示は個別財務諸表のみとなり、比較情報は前期の個別財務諸表となります。

② 特別損益項目の開示について

従来、貸倒引当金戻入益は、特別利益で表示する場合がありますでしたが、過年度遡及会計基準の適用を受け、金融商品会計に関する実務指針(以下、「金融商品実務指針」という)が改正され、原則として営業費用又は営業外費用から控除するか営業外収益として認識することとなりました。金融商品実務指針の改正では、適用初年度より前の事業年度に行われている会計上の変更及び過去の誤謬の訂正については遡及処理しないとされています。従って、前期において貸倒引当金戻入益を特別利益に計上している場合は、財務諸表の組替えは行わず、特別利益のまま表示することとなる点に留意が必要です。なお、財務諸表の組替えが行われないことから、表示方法の変更の注記は不要であると考えられますが、当該変更が財務諸表利用者にとって重要であると判断される場合は、当期に表示区分の変更を行った旨を追加情報として記載することが適切であると考えられます。

また、固定資産売却益を前期に表示していたときにおいて、当期に重要性が乏しくなって「その他」に含めて表示する場合や、そもそも固定資産売却益が発生しなかった場合も考えられます。前者の場合は、前期の固定資産売却益は「その他」に組み替え、表示方法の変更に関する注記を行うことになると考えられます。また、後者の場合は、当期に表示方法の変更を行ったわけではないため、財務諸表の組替えは行わなくてよいものと考えられます。従って、当期の固定資産売却益の表示は、「—」となると考えられます。なお、前期において特別利益に固定資産売却益を表示し、当期において金額的重要性が乏しくなり営業外収益に表示するような場合で、前期は臨時損益項目として、当期は金額的重要性が乏しい項目として判断できるときには、表示方法の変更には該当せず、財務諸表の組替えは不要であると考えられます。

(3) 【連結株主資本等変動計算書】及び【株主資本等変動計算書】について

従来、「前期末残高」に当期変動額を加減し、当期末残高を表示する形式となっていました。また、「前期末残高」は「当期首残高」と表示することとなります。なお、遡及処理が行われた場合は、「当期首残高」の次の項目として期首残高に対する累積的影響額及び遡及処理後の期首残高を区分表示することとなります。

(4) 【継続企業の前提に関する事項】について

【継続企業の前提に関する事項】の注記は、当期の貸借対照表日に継続企業の前提に重要な疑義を生じさせるような事象がある場合に記載しますが、これを前期の情報と直接比較するようなものではないと考えられます。また、前期において継続企業の前提に重要な疑義を生じさせる事象があった場合は、その事象があること自体が重要ではなく、その後どのような状況になったかが重要であると考えられます。そして、前期の継続企業の前提に重要な疑義を生じさせる事象の経過は、当期の財務諸表に反映されているはずであるため、前期の継続企業の前提に関する事項を当期の注記の比較情報として開示する必要性は

低いことから、前期の記載は不要と考えられます。ただし、当期の注記の充実のために記載することは可能であると考えられます。

前期において継続企業の前提に関する重要な不確実性が認められ、【継続企業の前提に関する事項】を注記していた場合で、当期において当該不確実性が認められなくなったときは、当期の注記がないため、比較情報としての前期の記載も不要であると考えられます。なお、この場合は重要な不確実性が認められなくなった経緯等を、【対処すべき課題】又は【業績等の概要】等に記載することが望ましいと考えられます。

(5) 【連結財務諸表作成のための基本となる重要な事項】及び【重要な会計方針】について

【連結財務諸表作成のための基本となる重要な事項】及び【重要な会計方針】(以下、「会計方針」という)は、従来、前期と当期の情報を並べて記載していました。しかし、過年度遡及会計基準が適用されたことにより、適用している会計方針は基本的に前期と当期で同一であるため、原則として前期の記載は不要となりました。

また、前期に引当金を計上し、会計方針に計上基準を開示していた場合において、当期に引当の対象となる事実がなくなり引当金を計上しないことも考えられます。このような場合、当期の会計方針に引当金の計上基準を開示する必要はないと考えられます。ただし、前期に計上していた引当金の重要性が高く、当該引当金の計上基準を開示することが財務諸表利用者の意思決定に資するものであり、企業の業績等に関する適正な判断のために必要と判断される事項であれば、当期における重要な会計方針として開示することになる点に留意が必要です。

(6) 【連結財務諸表作成のための基本となる重要な事項】の連結の範囲に関する事項について

連結財務諸表の連結の範囲に関する注記は、上記の会計方針の注記と同様に、原則として前期の記載は不要であると考えられます。なお、連結及び持分法適用の範囲が変更された場合であっても、「連結及び持分法適用の範囲の変更に関する注記」として開示されることになり、前期の連結の範囲等が明らかになるため、前期の連結の範囲等に関する注記は不要であると考えられます。ただし、場合によっては前期の連結の範囲等に関する注記を追加した方が明瞭性の観点から有用であることも考えられることから、前期の連結の範囲等の注記を記載するか否かは、各企業の実態に基づき判断する必要があると考えられます。

(7) 【会計方針の変更】について

【会計方針の変更】は、会計方針と同様に、従来、前期と当期の情報を並べて記載していました。しかし、過年度遡及会計基準が適用されたことにより、前期に行った会計方針の変更(前々期から前期の間に生じた会計方針の変更)は、当期及び比較情報である前期の財務諸表に共通するものとしてすでに取り込まれています。従って、特に重要な情報ではないと考えられることから、会計方針の変更の比較情報(前期に記載した会計方針の変更の注記)は、性質上不要なものと考えられます。同様に、表示方法の変更に関する注記、会計上の見積りの変更に関する注記、会計方針の変更を会計上の見積りと区別することが困難な場合の注記等も、前期の記載は不要であると考えられます。

なお、会計方針の変更を実際に行った場合については、会計基準の改正等に伴うものか否か、遡及適用に係る原則的な取扱いが実務上可能か否か(もしくは経過措置があるかどうか)により注記の記載内容がそれぞれ異なる点に留意が必要です。

(8) 【未適用の会計基準等】について

連結財規及び財規の改正により、【未適用の会計基準等】に関する注記が新たに必要となりました。未適用の会計基準等に関する注記は、既に公表されている会計基準のうち、適用していないものがある場合に記載することになりますが、重要性が乏しいものについては、当該注記を省略できます。例えば当期において、「連結財務諸表に関する会計基準」等を早期適用しない場合であっても、重要性が乏しいと判断した場合には、当該注記を省略することができます。なお、表示や開示に関する会計基準は、未適用の会計基準等に関する注記の対象外になるものと考えられます。

(9) 【表示方法の変更】について

【表示方法の変更】の注記は、上記(7)に記載のとおり、前期の記載は基本的に不要であると考えられます。なお、過年度遡及会計基準では、会計処理の変更に伴って表示方法の変更が行われた場合には会計方針の変更として取り扱い、表示区分を超える変更を行った場合であっても、会計処理の変更を伴うものでない限り表示方法の変更として取り扱うことに留意が必要です。例えば、前期に営業外収益の区分で不動産賃貸収入を計上し、当期から売上高に表示区分を変更するような場合で、資産及び負債並びに損益の認識又は測定について変更が行われていないときは、表示方法の変更として取り扱われることになると考えられます。一方で、前期は売上高と売上原価を総額で表示していたものを(前期は総額表示が適切で、当期において取引等の契約に変更がないことが前提)、正当な変更の理由及び変更の適時性に基づき、当期から売上高と売上原価の相殺処理を行うとします。この場合、当該変更は損益の認識又は測定の変更を伴うものであるため、会計方針の変更として取り扱われると考えられます。このように、会計方針の変更か、表示方法の変更かの区別は、資産及び負債並びに損益の認識又は測定についての変更があるか否かによって判断します。

(10) 連結包括利益計算書のその他の包括利益に関する注記について

包括利益会計基準は前期から適用されていましたが、前期までは適用されていなかったその他の包括利益に関する税効果の金額の注記及び組替調整額に関する注記が当期から必要となります。なお、当該注記を最初に開示する場合は、前期の注記の記載を要しないとされています。ただし、当該注記を早期適用し、前期から開示している場合は当期の比較情報として記載することが必要となる点に留意が必要です。

(11) 財務諸表の特定の勘定科目との関連性が高い注記事項について

財務諸表に表示される特定の勘定科目に関する追加的な情報を提供する以下の注記は、原則として定量的情報及び定性的情報ともに前期に対応する注記情報を当期の注記情報と合わせて記載することが必要と考えられます。なお、定性的情報の中には、文章で説明するようなものが多くありますが、これらも基本的には注記数値を補足説明するためのものであり、注記数値と一体をなす情報と考えられることから、原則として前期のものについても比較情報として開示する必要があると考えます。

- ・リース取引に関する注記
- ・金融商品に関する注記
- ・有価証券に関する注記
- ・デリバティブ取引に関する注記
- ・税効果会計に関する注記
- ・退職給付に関する注記
- ・ストック・オプション等に関する注記
- ・資産除去債務に関する注記
- ・賃貸等不動産に関する注記

ただし、例えばリース注記におけるリース資産の内容や減価償却の方法のような定性的情報は、特定の注記数値を説明するためのものではなく、また、前期と当期とで記載する内容が同じである場合があります。このような内容のものは、あえて前期の情報を記載する必要はないため、前期に関する記載は不要と考えられます。金融商品に関する注記における金融商品の状況に関する事項や、退職給付に関する注記における採用している退職給付制度の概要等も、同様と考えられます。

(12) 財務諸表全体との関連性の強い注記事項について

財務諸表の特定の勘定科目と直接関係はないものの、財務諸表全体の数値を補足するような以下の注記情報は、原則として定量的情報及び定性的情報ともに前期の対応する注記情報を当期の注記情報と合わせて記載することが必要と考えられます。

- ・持分法損益の注記
- ・開示対象特別目的会社の注記
- ・関連当事者との取引に関する注記
- ・親会社または重要な関連会社に関する注記
- ・セグメント情報等の注記

ただし、注記情報の中に特定の注記数値を説明するためではない、定性的な情報が含まれる場合は、上記(11)と同様の扱いになると考えられます。

(13) 性質上比較情報が不要と考えられる注記事項について

以下の注記情報は、その性質上比較情報になじまないと考えられるため、前期の対応する事項の注記は不要であると考えられます。

① 企業結合等に関する注記

企業結合等に関する注記は、財務諸表の勘定科目の数値を補足する情報という性質もありますが、非経常的な特定の取引に関する開示という性質が強く、前期と当期を比較する意味はあまりないと考えられます。従って、基本的に前期の企業結合等を比較情報として開示する必要はないと考えられます。

② 後発事象に関する注記

後発事象に関する注記は、前期と当期の後発事象を比較する性質のものではないと考えられます。また、前期に後発事象に開示した項目については、一般的には当期の財務諸表に反映されているものが多く、前期の後発事象を開示する必要性は低いと考えられます。従って、基本的に前期の後発事象を比較情報として開示する必要はないと考えられます。ただし、係争事件における訴訟等が長期にわたるような場合には、財務諸表に反映されるまでの経緯や進展等の開示が重要と考えられることもあります。このような場合は、前期の後発事象の内容を当期の注記として再度記載することや、場合によっては追加情報として記載すること等も考えられます。

③ 継続企業の前提に関する注記

継続企業の前提に関する注記も、上記①及び②と同様に前期と当期を比較するような性質のものではないため、前期の記載は不要であると考えられます。なお、詳細については4. 第5【経理の状況】について(4)【継続企業の前提に関する注記】に記載のとおりです。

(14) 【連結附属明細表】について

【連結附属明細表】(及び【附属明細表】)は、「前期末残高」として表示していたものを、「当期首残高」として表示することに変更されました。なお、当期において遡及処理を行った場合は、「当期首残高」の欄には遡及処理後の「当期首残高」を記載することに留意が必要です。

(15) 【その他】に記載される四半期情報等について

従来、四半期報告書を提出している会社は【その他】において第1四半期から第4四半期までの四半期情報(3ヶ月情報)を開示していました。しかし、当期において四半期報告書が簡素化されたため、【その他】で記載する四半期情報は、第1四半期、第2四半期、第3四半期、年度のそれぞれの累計期間の情報を記載することとなりました。なお、1株当たり情報については従来どおり四半期会計期間の1株当たり四半期純利益の開示も必要になります。

(参考資料)

- ・「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(案)」等に対するパブリックコメントの概要及びそれに対する金融庁の考え方(金融庁 平成22年9月30日)
- ・会計制度委員会研究報告「比較情報の取扱いに関する研究報告」(公開草案)(日本公認会計士協会 平成24年4月17日)
- ・「過年度遡及会計基準適用後の連結財務諸表・財務諸表の作成上の留意点」(徳重 昌宏、中村 慎二 旬刊経理情報 2012.4.10(No.1311))

以上

太陽ASG有限責任監査法人

公認会計士 下川高史
text: takafumi shimokawa