

2007年10月16日

企業会計基準委員会 御中

財団法人 産業経理協会

企業会計基準公開草案第 21 号
「セグメント情報等の開示に関する会計基準（案）」及び
企業会計基準適用指針公開草案第 26 号
「セグメント情報等に関する会計基準の適用指針（案）」
に対する意見の提出について

企業会計規準委員会名をもって平成19年9月4日付でコメントの募集が行われた企業会計基準公開草案第21号「セグメント情報等の開示に関する会計基準（案）」及び企業会計基準適用指針公開草案第26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（案）」につき、当財団としては、次の方々に審議委員を委嘱して数回にわたる審議を行った結果、以下の通り意見を取りまとめたので提出いたします。

記

審議委員長

法政大学大学院教授

秋 坂 朝 則

審議委員

東京電力 経理部連結決算グループ

荒 井 智 康

公認会計士（新日本監査法人）

太 田 達 也

電通 経理局経理部主務

齊 藤 達

明治大学大学院教授

佐 藤 信 彦

日本化薬 経理部会計担当主管

鈴 木 伸 夫

三菱重工業 経理部主席部員

高 畑 修 一

明治大学大学院教授

田 中 建 二

明治製菓 経営戦略部財務管理室

津 田 朋 基

公認会計士（監査法人トーマツ）

中 島 努

公認会計士（あずさ監査法人）

中 島 祐 二

日本大学准教授

濱 本 明

日本電気 経理部主計室マネージャー

松 倉 博 之

公認会計士（新日本監査法人）

山 岸 聡

公認会計士（新日本監査法人）

若 林 恒 行

公認会計士（あずさ監査法人）

山 田 眞之助

以上

連絡担当者：事業部長 小野 均

「セグメント情報等の開示に関する会計基準（案）」及び「セグメント情報等の開示に関する会計基準の適用指針（案）」に対する産業経理協会意見

1 マネジメント・アプローチの採用について

基準（案）第 45 項は、マネジメント・アプローチに基づくセグメント情報の長所として挙げられる事項のうち、「財務諸表利用者が経営者の視点で企業を見ることにより、経営者の行動を予測し、その予測を企業の将来キャッシュ・フローの評価に反映することが可能となる。」という財務諸表利用者にとっての長所を重視し、わが国においてもマネジメント・アプローチに基づくセグメント情報を導入すべきであるとしている。しかしながら、当該マネジメント・アプローチを採用した際の報告セグメントと「セグメント情報の開示基準」（昭和 63 年 5 月 26 日企業会計審議会）に基づき区分している報告セグメントとの違いが明確でなく、新しい基準にどのように対応すべきかが不明確である。確かに、現行のセグメント情報の開示に対しては、「セグメント区分が不十分であり、財務諸表利用者の期待を満たしていないのではないか」、また「企業の経営の多角化を適切に反映した情報開示となっていないのではないか」という批判がなされているとのことであるが（基準（案）第 45 項）、マネジメント・アプローチに基づくセグメント情報を開示すると、このような批判が解消され、財務諸表利用者の期待をより満たす情報開示が実現されることになる根拠が明らかにされていないため、実務上の対応が明らかとならない。そこで、「セグメント情報の開示基準」との比較を通して、現行制度と新しい基準の違いを明確にすべきである。

また、基準（案）第 45 項には、「当該セグメント情報の基礎となる財務情報は、経営者が利用するために既に作成されており、企業が必要とする追加的費用は比較的低い。」と、マネジメント・アプローチを採用した場合の作成者にとっての長所も掲げられているが、差異調整に関する情報や関連情報の開示において、このことがどの程度配慮されているのかが明らかでない。そして、基準（案）第 46 項には、「内部的に利用されている財務諸表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、マネジメント・アプローチの短所が掲げられているが、この短所に関する対応も基準（案）では明らかではない。これらのことは、マネジメント・アプローチを理解するうえで重要なことと考えられるので、結論の背景において、どのような検討がなされたのかについて明らかにすべきである。

さらに、基準（案）第 32 項は、「損益計算書に固定資産の減損損失を計上している場合、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、報告セグメント別の内訳を開示しなければならない。」としているが、「固定資産の減損に係る会計基準の設定に関する意見書」（平成 14 年 8 月 9 日企業会計審議会）は、減損損失を認識する単位としての資産のグルーピングを、「実務的には、管理会計上の区分や投資の意思決定を行う際の単位等を考慮して」行われる、と考えられるとしている。このように、両者の区分において用いられる基準が異なっているにもかかわらず、基準（案）においては、その関係が明らか

にされていない。管理会計上の区分がマネジメント・アプローチを採用した際の報告セグメントの区分に含まれる場合、又は同一の区分である場合には、問題が生じないが、これらの区分が異なるときには、減損損失の内訳をどのように開示すべきかが問題となるので、両者の関係を明らかにすべきである。

なお、会計基準の問題ではないが、マネジメント・アプローチを採用した際の報告セグメントの決定の適正性、又は特定の収益、費用、資産若しくは負債を各事業セグメントに配分する場合の基準の合理性を監査上どのように判断するかについて、実務上の混乱が生ずるおそれがあるのではないかという意見があった。また、そもそもマネジメント・アプローチを採用した場合、会計帳簿からではなく、それとは関係のない社内の管理資料等に基づきセグメント情報が作成されることも考えられるが、そのような財務情報を会計監査の対象とすることが適切なのかという意見があった。

2 基本原則について

基準（案）第4項は、セグメント情報等の開示は、「財務諸表利用者が、企業の過去の業績を理解し、将来のキャッシュ・フローの予測を適切に評価できるように」適切な情報を提供するものでなければならないとするが、ここで、過去については「業績」を、将来については「キャッシュ・フロー」を掲げていることに特別の理由があるのか。もし、あるのであれば、その理由を結論の背景において明らかにすべきである。

3 集約基準について

基準（案）第10項は、事業セグメントが同項（1）（2）及び（3）に列挙された要件のすべてを満たしている場合に、当該事業セグメントを1つの事業セグメントに集約することができる旨規定している。貴委員会は、国際的な会計基準と同様に、細分化し過ぎた構成単位の情報が財務諸表利用者にとって有用ではなく、かつ企業にとっては開示するにあたって負担になると考えたことから、このような基準を明らかにしたとしながら（基準（案）第62項から第64項）、貴委員会が考慮した企業にとっての開示の負担は、開示に係る事務処理上の負担のみでしかなく、内部情報を開示することにより生ずるその他の負担（不利益）に関しては考慮していないように思える。確かに、マネジメント・アプローチを採用したことにより、開示に係る事務処理上の負担以外の負担を考慮する必要はないと考えたのかもしれないが、基準（案）第11項に基づき事業セグメントを結合する際にも、基準（案）第10項に掲げられている要件は重要となるので、企業が当該基準を適用する際に開示における負担をどのように考慮すべきかに関する判断指標を提供するという意味においても、当該基準を設定するに当たりどのような議論がなされたのかを、結論の背景において明らかにすべきである。

4 報告セグメントの概要について

基準（案）第 17 項は、報告セグメントの概要として報告セグメントの決定方法を開示しなければならないと定め、報告セグメントの決定方法として「事業セグメントを識別するために用いた方法」及び「事業セグメントの集約方法等」について記載するとしている。「事業セグメントを識別するために用いた方法」については、括弧書で例が示されているが、「事業セグメントの集約方法等」については、具体的にどのような内容を開示しなければならないかが明らかでないので、この点についても例を示すべきである。

5 不整合な配分について

基準（案）第 23 項（6）は、事業セグメントに対して不均整な配分がなされている場合を、その旨及びセグメント情報に与えている影響を開示することにより認めている。確かに、マネジメント・アプローチを採用した場合、基準（案）第 76 項に記載されている通り、特定資産を事業セグメントに配分することなく、関連する費用のみを配分することも考えられるが、そのような不均整な配分がなされている理由は、財務諸表利用者にとって重要な情報と思われる。しかし、基準（案）第 23 項は、不均整な配分がなされている場合に、その理由の開示を要求していない。このような取扱いをした理由を、結論の背景において明らかにすべきである。

6 差異調整に関する事項について

基準（案）第 24 項は、重要な調整事項がある場合、企業は当該事項を区分して記載しなければならないと、報告セグメントの利益（又は損失）を算定するに当たって採用した会計処理方法が連結財務諸表の作成上採用した方法と異なっている場合に生ずる重要な差異は、すべて個別に記載しなければならない旨規定しているので、重要な差異は差異調整に関する事項として開示されるものと思われる。しかし、基準（案）第 23 項（2）等において測定方法に関する事項として「差異の内容が明らかでない場合、その内容」を、差異調整に関する事項の開示からはその内容が明らかでない場合に、開示しなければならないとしている。ここでどのような場合が、「差異調整に関する事項の開示からその内容が明らかでない場合」に該当するかが明らかでないので、この点を明確にすべきである。

7 利益情報について

基準（案）第 25 項は、同第 23 項（2）及び第 24 項（2）における損益計算書の利益（又は損失）については、損益計算書の営業利益（又は損失）、経常利益（又は損失）、税金等調整前当期純利益（又は損失）（個別財務諸表に係る注記の場合は、税引前当期純利益（又は損失））、又は当期純利益（又は損失）のうち、いずれか適当と判断される科目を用いることとする、としている。しかし、基準（案）第 18 項により開示しなければならない「各報告セグメントについての利益（又は損失）」をいずれの利益（又は損失）としなければならないのかについての言及がない。確かに、基準（案）第 23 項（2）から考えれば、各報

告セグメントについての利益（又は損失）は、損益計算書の利益（又は損失）と同様の利益（又は損失）であると考えられるが、今回策定する会計基準はセグメント情報等の開示に関する会計基準であるので、報告セグメントで開示すべき利益（又は損失）の額が何かを明確にすべきである。

また、開示する利益（又は損失）をいずれのものとするかは、企業が適当に判断するものとしているが（基準（案）第 25 項）、その際の判断基準については明確に示されていない。当該判断は、最高経営意思決定機関に対して定期的に提供されている利益情報をもとに、利用者が企業の過去の業績を理解し、将来のキャッシュ・フローの予測を適切に評価できるか、そして、開示される情報は利用者の判断を誤らせないか、ということに基づき企業が行わなければならないものと考えられるが、より具体的な判断基準を「基準（案）」又は「指針（案）」において明示すべきである。

8 地域に関する情報について

基準（案）第 30 項は、事業活動を行う地域について、国内の外部顧客への売上高に分類した額と海外の外部顧客への売上高に分類した額、及び国内に所在している有形固定資産の額と海外に所在している有形固定資産の額を開示するものとしている。その際、海外の外部顧客への売上高に分類した額又は海外に所在している有形固定資産の額のうち、主要な国がある場合には、これを区分して開示しなければならないとし、複数の国を括った地域に係る額については、これに「加えて」開示することができる情報と位置づけているが、日本公認会計士協会会計制度委員会報告「セグメント情報の開示に関する会計手法」では、地域別セグメント情報を「国又は地域ごとに開示することと」しており、国と地域とを同水準で取り扱っている。基準（案）には、このような変更を加えた理由が明らかにされていないので、どのような理由で、国別の情報を優位に扱う必要があるかについて明らかにすべきである。

9 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について

基準（案）第 32 項は、損益計算書に固定資産の減損損失を計上している場合、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、報告セグメント別の内訳開示を強制しているが、その一方で、報告セグメントに配分されていない減損損失がある場合を認め、その取扱いを定めている。当該内容をセグメント情報等の開示に関する会計基準に定めるべきものであるかについては、疑問がないではないが、基準（案）第 32 項では、どのような場合に減損損失を報告セグメントに配分しないことが認められるのかが明らかにされていない。つまり、現行の「事業の種類別セグメント情報」においては、重要な減損損失を認識した場合に、各セグメントへの影響額を記載するものとしていることから（連結財規様式第 1 号記載上の注意第 7 項）、本基準においても、減損損失が重要でない場合についてのみ、その配分をしないことが認められるのか、又は、それ以外の理由によっても減

損損失を報告セグメントに配分しないことが認められるのかを明らかにすべきである。なお、重要性以外の理由により報告セグメントに配分しないことが認められるのであれば、減損損失が報告セグメントに配分されない理由も、その額及びその内容とともに開示すべきとも考えられる。

10 継続性について

① 量的重要性の変化

基準（案）第 15 項は、「ある事業セグメントの量的な重要性の変化によって、報告セグメントとして開示する事業セグメントの範囲を変更する場合には、その旨及びセグメント情報に与える影響を注記しなければならない。」とするが、基準（案）又は指針（案）においては、この注記が、現行のセグメント情報の開示における取扱いと同様に（「セグメント情報の開示に関する会計手法」解説 I 四）、追加情報としての注記でよいのかが明らかにされていない。したがって、この点について、会計基準又は会計基準の適用指針において明らかにすべきである。

② 事業セグメントの利益（又は損失）の測定方法の変更

基準（案）第 23 項（5）は、「事業セグメントの利益（又は損失）の測定方法を前年度に採用した方法から変更した場合」の取扱いを定めているが、当該変更が会計方針の変更として扱われるのか、又は追加情報として扱われるのかが明らかでない。したがって、当該変更の位置づけを明らかにすべきである。

③ 組織変更等によるセグメントの区分方法の変更

基準（案）第 26 項は、「企業の組織構造の変更等、企業の管理手法が変更されたために、その報告セグメントの区分方法を変更する」場合についての取扱いを明らかにしているが、当該変更が会計方針の変更として扱われるのか、又は追加情報として扱われるのかが明らかではない。したがって、当該変更の位置づけを明らかにすべきである。なお、基準（案）第 23 項（5）における変更については変更理由の開示が要求されているのに対し、基準（案）第 26 項の変更については変更理由の開示が要求されていない。このように取扱いに違いを設けた理由はなにか、その理由を結論の背景において明らかにすべきである。

④ 適用初年度の変更

基準（案）第 35 項は、新しい会計基準の適用に伴う影響に係る追加情報として、「当年度のセグメント情報とともに本会計基準に準拠して作成した前年度のセグメント情報又は前年度のセグメント情報の取扱いに基づき作成した当年度のセグメント情報」を注記しなければならない、と定めているものと思われる。このため、適用初年度において、新しい会計基準の適用とは関係なしに報告セグメントの区分を変更する場合、すなわち本来的意味でのセグメンテーションの変更をする場合には、当該変更は継続性の変更に該当し、当該変更がセグメント情報に与える影響等を注記しなければならないものと考

えられる。しかし、基準（案）からでは、このような変更を継続性の変更とは取り扱わずに追加情報として開示することができるとも解釈することができ、実務上混乱が生ずるおそれがある。したがって、基準（案）において、この点に関する取扱いを明確にすべきである。

11 適用初年度の取扱いについて

基準（案）第 37 項は、「前年度の連結財務諸表の注記事項として、本会計基準に準拠した場合と同様の情報が開示されている場合には、本会計基準に準拠して作成した前年度のセグメント情報を開示することを要しない。」としている。当該取扱いは、本基準の早期適用という位置づけではないので、前年度において現行のセグメント情報の開示に加え、本会計基準による情報が開示されている場合に認められると思われるが、基準（案）第 37 項からではそのことが明らかでない。したがって、この点を基準（案）において明らかにすべきである。

12 持分法適用会社の取扱いについて

指針（案）第 4 項は、持分法適用会社の取扱いを定めているが、この規定の意味するところが明確ではない。すなわち、持分法適用会社に係る情報をセグメント情報として開示する場合、その額を持分法投資損益の算定に用いた財務情報の金額や、このうちの比例持分の金額であることがあり得るとのことであるが、このような情報を開示することがあり得るのは、当該持分法適用会社が報告セグメントの一部を構成する場合も含まれるのかが明らかではない。つまり、持分法適用会社が単独で報告セグメントを構成する場合に、このような情報を開示することがあり得るという意味で、指針（案）第 4 項が規定されているのか、又は持分法適用会社が報告セグメントの一部を構成するときにも、最高経営意思決定機関に提供されている情報が持分法投資損益の算定に用いた財務情報の金額やこれらの比例持分の金額である場合には、このような情報を開示することが必要となるのかが明らかではないので、この点を明らかにすべきである。

13 開示例について

指針（案）は、会計基準及び適用指針で示されている内容について理解を深めるために参考として開示例を示している。当該開示例「3 報告セグメントの利益（又は損失）、資産および負債等に関する情報」における合計欄は差異調整前の数字であり、連結財務諸表における数字と異なる。現行の「セグメント情報の開示基準」における付表では、合計欄の後に消去欄を設け、最終的な数字を連結財務諸表における数字と一致させており、こちらの方が、財務諸表利用者にとって判りやすいのではないかと。確かに、差異の調整については、「4 報告セグメント合計額と連結財務諸表上額の差異の調整」において開示されているが、そのことだけをもって「3 報告セグメントの利益（又は損失）、資産および負債

等に関する情報」において消去欄をなくす必要性は乏しいと思われる。

14 用語等の問題

基準（案）における用語又は表現のうち、つぎに掲げる事項についての理解が困難であるので、表現を訂正するか、内容に関する説明を結論の背景等において明らかにすべきである。

- ① 基準（案）は、「配分」という用語を使用しているが（例えば、第 22 項、第 23 項、第 44 項など）、基準（案）が使用している「配分」という用語の意味には、特定のセグメントに賦課（又は直課）するものと、一定の基準に基づきセグメントに配賦するものが含まれているように思える。賦課と配賦では意義が異なるので、用語を分けて使用したほうが、理解しやすいように思える。
- ② 基準（案）第 10 項 (3) ①「製品及びサービスの内容又は使用目的」における「サービスの使用目的」の意味が理解し難い。
- ③ 基準（案）第 21 号第 10 項 (3) ②「製品及びサービスの製造方法又は製造過程」における「サービスの製造方法又は製造過程」の意味が理解し難い。
- ④ 基準（案）第 16 項 (2)「報告セグメントの利益（又は損失）、資産及び負債並びにその他の重要な項目の額（第 18 項から第 21 項）及びその測定方法に関する事項（第 22 項及び第 23 項）」における「および」と「並びに」の使用方法が混乱しているように思える。つまり、ここでは、額（第 18 項から第 21 項）と測定方法に関する事項とが大きな区分となるので、この区分に「並びに」を使用すべきではないかと思える。
- ⑤ 基準（案）第 47 項は、会計情報の比較可能性は、「会計情報が有用であるために必要とされる最低の基礎的な条件とされ」としながら、「意思決定有用性を直接的に判定する特性とは考えられない」としている。ここで「有用」という用語を、会計情報の比較可能性という点について、肯定的な意味と否定的な意味で使用しているが、会計情報が有用であるということは意思決定有用性もあるようにも考えられ、当該記述の理解が困難である。確かに、討議資料「財務会計の概念フレームワーク」（平成 18 年 12 月 28 日企業会計基準委員会）第 2 章本文は、その第 2 項で、比較可能性が意思決定有用性を基礎から支えたとしながら、第 12 項で、「事実の差異が会計情報の利用者の比較にとって必要であり、それを知ることが利用者の意思決定に役立つのであれば、その差異に応じて、異なる会計処理（方法）が必要とされる。」としているので、基準（案）第 47 項が意図する内容は、「会計情報の比較可能性が、会計情報が有用であるために必要とされる最低の基礎ではあるが、意思決定有用性を直接的に判定する特性とまでは考えられていない」、ということではないかと推測することもできるが、基準（案）第 47 項からその内容を理解することは困難である。

以上