

修正国際基準（国際会計基準と企業会計基準委員会による修正会計基準によって構成される会計基準）の公開草案について

ASBJ 副委員長 こがさか あつし
小賀坂 敦

ASBJ ディレクター かみや たかお
紙谷 孝雄

1. はじめに

企業会計基準委員会（ASBJ）は、2014年7月24日に開催した第292回企業会計基準委員会において、「修正国際基準（国際会計基準と企業会計基準委員会による修正会計基準によって構成される会計基準）」（以下「修正国際基準」という。）（英文名称：“Japan’s Modified International Standards (JMIS): Accounting Standards Comprising IFRSs and the ASBJ Modifications”）の公開草案の公表を承認し、2014年7月31日に公表した。

本稿では、修正国際基準の開発の経緯、エンドースメント手続の意義及び修正国際基準の概要等について解説する。

なお、本稿における意見に関わる部分については、私見であることをあらかじめお断りする。

2. 修正国際基準の開発の経緯

2013年6月19日に、企業会計審議会は、「国際会計基準（IFRS）への対応のあり方に関する当面の方針」（以下「当面の方針」という。）を公表した。「当面の方針」では、IFRSのエンドースメント手続を導入し、エンドースメントされたIFRSを作成することが記載されており、当該エンドースメント手続については、「会計基準の策定能力を有するASBJにおいて検討を行い、さらに、現行の日本基準と同様に、ASBJが検討した個別基準について、当局が指定する方式を採用することが適当である。」とされている。

この「当面の方針」の記載内容を踏まえ、ASBJは、2013年7月に財務諸表の作成者、利用者、監査人及び学識経験者から構成される「IFRSのエンドースメントに関する作業部会」（以下「作業部会」という。）を設置した。作業部会は、1年弱の間に17回開催され、公開草案を公表するに至った。

3. エンドースメント手続の手順

エンドースメント手続は、「当面の方針」では、国際会計基準審議会 (IASB) により公表された会計基準及び解釈指針 (以下、会計基準及び解釈指針を合わせて「会計基準等」という。) について、「我が国で受け入れ可能か否かを判断したうえで、必要に応じて、一部の会計基準等について「削除又は修正」して採択する仕組み」とされている。

具体的なエンドースメント手続は、次のような手順で行われることが想定される。

- (1) IASB により新規の又は改正された会計基準等が公表される。
- (2) ASBJ において、(1) について「削除又は修正」せずに採択することができるかについて検討を行う。「削除又は修正」とは、会計基準の全部、一部の条項又は条項の一部を適用しないこと及び会計基準の一部の条項に追加又は修正を加えることをいう。
- (3) (1) について「削除又は修正」を行わずに採択する場合には、その旨の公開草案を公表する。「削除又は修正」を行って採択する場合には、「企業会計基準委員会による修正会計基準」の公開草案を作成し、公表する。
- (4) 公開草案に寄せられた意見を踏まえ、最終的な採択を行う。
- (5) 金融庁長官による修正国際基準に関する告示指定。

エンドースメント手続の手順としては、上記の流れが想定されるが、今回は最初のエンドースメント手続 (以下「初度エンドースメント手続」という。) であったため、既存の IASB による会計基準等について、一括してエンドース

メント手続を実施した。

今後は、上記の流れにしたがい、IASB により会計基準等が公表される都度 (又は一定の期間おきに)、エンドースメント手続を実施することとなる。

4. エンドースメント手続の意義

このようなエンドースメント手続を実施する意義について、公開草案の「公表にあたって¹⁾」では、以下の3点を記載している。

(1) IFRS の柔軟な受入れ

現在、任意適用において使用されている指定国際会計基準については、IASB により公表された会計基準等の一部を指定しないことも可能な枠組みとなっているが、その一部を修正する手続を念頭に置いた規定とはなっていない。

修正国際基準においては、我が国における会計基準に係る基本的な考え方と合わない場合や実務上の困難さがある場合において、一部の会計基準等を「削除又は修正」して採択する仕組みとなっており、IFRS をより柔軟に受け入れることが可能となる。

(2) 意見発信力の強化

これまででも、IASB の開発する会計基準が、我が国における会計基準に係る基本的な考え方と合わない場合や実務上の困難さがある場合においては、我が国から IASB に対して意見発信を行ってきている。例えば、2011 年に IASB が実施した「アジェンダ・コンサルテーション 2011」への対応として、各関係者が整合性のとれた意見発信を行うために協議を行い、その結

1 修正国際基準全体の背景を示すものとして、「修正国際基準 (国際会計基準と企業会計基準委員会による修正会計基準によって構成される会計基準)」の公開草案の公表にあたって」が公表されている。

果として、今回のエンドースメント手続でも論点となったノンリサイクリングの会計処理、のれんの非償却、開発費の資産計上及び公正価値測定範囲などについて、意見発信を行っている。

今後、我が国においてIFRSの適用を拡大していくためには、我が国の意見が適切にIFRSの開発に反映される環境を整えることが重要であると考えられる。その意味において、エンドースメント手続を確立し、IASBの基準開発過程において、我が国として受け入れることが難しい可能性があるものについて適切な意見発信を行うことは、必須のプロセスであると考えられる。

今回実施した初度エンドースメント手続では、既存のIASBの定めた会計基準等を検討することにより、これらに対する我が国の考え方を表明することになる。また、今後は、上述のとおり、IASBにおいて審議が行われている段階から、会計基準等の公表後、受け入れ可能か否かという観点で、現状よりさらに意見発信を強化していくこととなり、我が国において受け入れ可能な会計基準等の開発をIASBに促すことが期待される。

また、IFRSの任意適用が開始されてから約5年が経過し、この間、個々のIASBの定めた会計基準等について様々な意見が聞かれるが、エンドースメント手続における議論を通じて、我が国の市場関係者におけるIFRSへの理解と裾野の広い議論が深まることも期待される。

(3) ガイダンス、教育文書の開発

任意適用を積み上げていくうえで、より我が国の実情に即した適用を可能とするために、実務上の困難さがあるものについて、ガイダンスや教育文書を開発することが考えられ、今後、これらの開発について検討を行っていく。

5. 「削除又は修正」の判断基準

前述のとおり、エンドースメント手続は、我が国で受け入れ可能か否かを判断したうえで、必要に応じて、一部の会計基準等について「削除又は修正」を行い採択する仕組みである。

ここで、「当面の方針」では、任意適用を前提としたうえで、IASBにより公表された会計基準等をエンドースメントする際の判断基準としては、公益及び投資者保護の観点から、例えば、次の点を勘案すべきであるとされている。

- 会計基準に係る基本的な考え方
- 実務上の困難さ（作成コストが便益に見合わない等）
- 周辺制度との関連（各種業規制などに関連して適用が困難又は多大なコストを要することがないか）

また、公開草案では、主に以下の理由から、「削除又は修正」を必要最小限とすることを提案している。

- ▶IFRSは所定のデュー・プロセスを経て開発及び公表されたものであり、また、ASBJ及び我が国の市場関係者も関与して開発されていること。
- ▶多くの「削除又は修正」が行われた場合、修正国際基準がIFRSから派生したものとして受け止められない可能性があること。
- ▶少数の項目に絞ることによって、我が国の考え方をより強く表明することができると思われること。

6. 修正国際基準の構成

公開草案では、修正国際基準は以下から構成されることを提案している。

- ① 「修正国際基準の適用」

② ASBJが採択したIASBにより公表された会計基準等

③ 「企業会計基準委員会による修正会計基準」

①の「修正国際基準の適用」は、修正国際基準に準拠した連結財務諸表を作成する場合に準拠すべき規定を定めている。「修正国際基準の適用」では、ASBJが採択したIASBにより公表された会計基準等のリストを示しており(上記②)、その一部を「企業会計基準委員会による修正会計基準」(上記③)により「削除又は修正」して採択をしている。

当初、IASBが公表した会計基準等を直接「削除又は修正」し、60数本の会計基準等を公開草案として公表することを検討していたが、以下の理由から、上記の構成とすることとした。

- ▶ 財務諸表利用者が「削除又は修正」の内容を容易に識別できるようになること
 - ▶ 「削除又は修正」を行った理由をより明瞭に示すために、主要な論点ごとに修正会計基準にまとめることが適切と考えられること
 - ▶ 修正国際基準がIFRSから派生したものであることがより明らかになると考えられること
- 修正国際基準の名称(「修正国際基準(国際会計基準と企業会計基準委員会による修正会計基準によって構成される会計基準)」)も、これらの構成を反映したものとなっている。

7. 初度エンドースメント手続の検討の概要及び結果

(1) 初度エンドースメント手続の対象

初度エンドースメント手続では、2012年12月31日現在でIASBにより公表されている会計基準等(国際財務報告基準13本、国際会計基準28本、IFRIC解釈指針17本、SIC解釈指針8本)を対象にエンドースメント手続を行った。

なお、IASBにより公表された「財務報告に関する概念フレームワーク」については、エンドースメント手続の対象に含んでいない。

(2) 論点の抽出及び初度エンドースメント手続の結果

① 論点の抽出

作業部会では、IASBにより公表された会計基準等について「削除又は修正」を行わずに採択することが可能か否かを検討するために、2012年12月31日現在でIASBにより公表されている会計基準等と日本基準を比較することにより、論点の抽出を行った。また、同時に、どのような項目についてガイダンスや教育文書の作成が必要となり得るかについても論点の抽出を行った。

これらの検討の結果、別紙に記載された30個の論点が抽出された。これらの論点は、「(a)会計基準に係る基本的な考え方に重要な差異があるもの」と「(b)任意適用を積み上げていくうえで実務上の困難さがあるもの(周辺制度との関連を含む。)」に大別される。

② 「会計基準に係る基本的な考え方に重要な差異があるもの」

公開草案では、「公表にあたって」において、「我が国における会計基準に係る基本的な考え方には、企業の総合的な業績指標としての当期純利益の有用性を保つことなどが含まれる。」と整理している。

そのうえで、「(a)会計基準に係る基本的な考え方に重要な差異があるもの」の主たるものとして「のれんの非償却」、「その他の包括利益のリサイクリング処理及び当期純利益(純損益)に関する項目」、「公正価値測定範囲」及び「開発費の資産計上」を識別している。

審議の結果、「のれんの非償却」及び「その他の包括利益のリサイクリング処理及び当期純利益(純損益)に関する項目」については、我

が国における会計基準に係る基本的な考え方と相違が大きいため、「削除又は修正」を行ったうえで採択することを公開草案において提案している。

一方、「公正価値測定範囲」及び「開発費の資産計上」については、多くの懸念が聞かれたものの、「削除又は修正」を必要最小限とする観点から、「削除又は修正」を行わずに採択することを公開草案において提案している。これらの項目については、「公表にあたって」の別紙において、懸念の概要を記載している。

③ 「任意適用を積み上げていくうえで実務上の困難さがあるもの」

「(b)任意適用を積み上げていくうえで実務上の困難さがあるもの(周辺制度との関連を含む。）」については、「会計基準の適用、解釈に関する項目」、「その他の重要な実務上の困難さを含む会計処理に関する項目」及び「開示に関する項目」に大別された。

「会計基準の適用、解釈に関する項目」については、「削除又は修正」を行わず、ガイダンスや教育文書の作成を検討することを公開草案において提案している。この点については「10. ガイダンス、教育文書の開発」において詳述する。

「その他の重要な実務上の困難さを含む会計処理に関する項目」には、影響する業種や企業が一定程度限定されるものの、影響が生じる場合には、IFRSの適用そのものが極めて困難となるほどの重要性があるものが含まれる。「公表にあたって」においては、「機能通貨 (IAS第21号「外国為替レート変動の影響」)」及び特定の業種において適用されている減価償却方法を例示している。

これらの項目については、現在の任意適用の状況及び「削除又は修正」を必要最小限とする観点から、「削除又は修正」を行わないことを公開草案において提案しているが、今後の

IFRSの任意適用の進展に伴って、将来的に取扱いを見直す必要が生じる可能性も考えられるとしている。

「開示に関する項目」については、年度の注記及び四半期の開示(第1四半期及び第3四半期の本表及び注記)について、コストと便益の観点から、一部の項目について懸念が聞かれた。しかし、これらの「開示に関する項目」については、財務諸表における開示のあり方が外観上、大きく異なり得ることになること及び「削除又は修正」を必要最小限とする観点から「削除又は修正」を行わないことを公開草案において提案している。

8. のれんの非償却に関する「削除又は修正」

(1) 「削除又は修正」の主な概要

IFRS第3号「企業結合」(以下「IFRS第3号」という。)では、のれんについて非償却とし、減損のみを行うとされている。この点につき、企業会計基準委員会による修正会計基準公開草案第1号「のれんの会計処理」(案)(以下「修正会計基準公開草案第1号」という。)では、企業結合で取得したのれんは、耐用年数にわたって、定額法その他の合理的な方法により定期的に償却するように「削除又は修正」することを提案している。ここで、のれんの耐用年数は、その効果の及ぶ期間によるが、20年を超えてはならないとしている。

また、関連会社又は共同支配企業に対する投資に係るのれんについても、耐用年数にわたって、定額法その他の合理的な方法により定期的に償却するようにIAS第28号「関連会社及び共同支配企業に対する投資」(以下「IAS第28号」という。)の規定を「削除又は修正」することを提案している。

(2) 「削除又は修正」を行った理由

のれんの償却については、ASBJの審議及び我が国における本論点の議論においてこれまで、両論が聞かれているが、修正会計基準公開草案第1号では、以下を理由として「削除又は修正」することとしたとされている。

- ▶ のれんは企業結合における投資原価の一部であり、当該投資原価と企業結合後の収益との間で適切な期間対応を図る観点から、償却を行うことが必要である。
- ▶ のれんの構成要素の一部が超過収益力を示すとすると、競争の進展によって通常はその価値が減少するものであり、償却を行わないとその減価を無視することになる。
- ▶ のれんの耐用年数は一般に予測不能であるという見解に対して、企業は、通常、買収にあたり被取得企業の事業などについて十分な分析を行った上で買収するか否かを決定するため、耐用年数の見積りは可能である。また、耐用年数や費消パターンに関する見積りの難しさはのれんに限定されたものではなく、有形固定資産の減価償却についても同様である。
- ▶ 自己創設のれんの計上は、一般目的財務報告において目的適格的ではないと考えられる。
- ▶ 費用配分を行う償却と回収可能価額に着目する減損テストは、目的が異なっているため、減損テストによって償却を補うことはできない。

審議の過程では、企業結合で取得したのれんの償却を要求することに関連して、「毎年におけるのれんの減損テスト」、「企業結合で取得した無形資産の識別」及び「耐用年数を確定できない無形資産の非償却」についても「削除又は修正」を行うかについて検討が行われたが、「削除又は修正」を必要最小限とする観点などを勘案し、これらの項目については「削除又は修正」しないことを提案している。

なお、ASBJでは、これまでのれんの償却に関する国際的な意見発信を続けてきており、例えば、2014年7月に、欧州財務報告諮問グループ(EFRAG)及びイタリアの会計基準設定主体(OIC)と共同で、ディスカッション・ペーパー「のれんはなお償却しなくてよいかーのれんの会計処理及び開示」を公表している。

9. ノンリサイクリング処理に関する「削除又は修正」

(1) 「削除又は修正」の概要

現行のIFRSにおいては、その他の包括利益に認識する項目に関してリサイクリング処理とノンリサイクリング処理が混在している。次のその他の包括利益に認識する項目については、ノンリサイクリング処理が要求されている。

- ① IFRS第9号(2010年)におけるその他の包括利益を通じて公正価値で測定する資本性金融商品への投資の公正価値の変動
- ② IFRS第9号(2010年)における純損益を通じて公正価値で測定する金融負債の発行者自身の信用リスクに起因する公正価値の変動
- ③ IAS第19号における確定給付負債又は資産(純額)の再測定
- ④ IAS第16号「有形固定資産」及びIAS第38号「無形資産」における再評価モデルに係る再評価剰余金

この点につき、企業会計基準委員会による修正会計基準公開草案第2号「その他の包括利益の会計処理」(案)(以下「修正会計基準公開草案第2号」という。)では、上記の①②③について、ノンリサイクリング処理に「削除又は修正」することを提案している。

④の有形固定資産及び無形資産の再評価モデルに係る再評価剰余金については、実体資本維持の概念に基づくものかどうか議論されているものであり、ノンリサイクリング処理とは異なる

る側面が見受けられるため、「削除又は修正」を行わないことを提案している。

修正会計基準公開草案第2号で提案されている主な「削除又は修正」の内容は、次のとおりである。

① その他の包括利益を通じて公正価値で測定する資本性金融商品への投資の公正価値の変動

その他の包括利益を通じて公正価値で測定することを選択した資本性金融商品への投資について、当該投資の認識の中止を行う際には、過去にその他の包括利益に認識した金額を、その他の包括利益累計額から純損益に振り替えるように「削除又は修正」する。

また、当該投資が減損しているという客観的な証拠がある場合には、減損損失を認識するように「削除又は修正」する。

② 純損益を通じて公正価値で測定する金融負債の発行者自身の信用リスクに起因する公正価値の変動

純損益を通じて公正価値で測定するものとして指定し、発行者自身の信用リスクに起因する公正価値の変動をその他の包括利益に表示することが要求されている金融負債の認識の中止を行う際には、過去にその他の包括利益に認識した金額を、その他の包括利益累計額から純損益に振り替えるように「削除又は修正」する。

③ 確定給付負債又は資産（純額）の再測定

その他の包括利益に認識し資本の独立の区分に累積していた確定給付負債又は資産（純額）の再測定は、原則として各期の発生額について、平均残存勤務期間（予想される退職時から現在までの平均的な期間）で按分した額を、每期その他の包括利益累計額から純損益に振り替えるように「削除又は修正」する。

(2) 「削除又は修正」を行った理由

修正会計基準公開草案第2号では、以下を理

由として、すべてのノンリサイクリング処理をリサイクリング処理するように「削除又は修正」したとされている。

➤純損益は、企業の総合的な業績指標として1株当たり当期純利益など、各種の重要指標の基礎として使用されてきている。

➤企業価値を評価する際に、財務諸表利用者は、当該企業への将来の正味キャッシュ・インフローの見込みを評価するために、フロー情報に依拠することが多く、純損益情報の完全性がキャッシュ・フローとの整合性で裏付けられていない場合には、純損益が有用でなくなると考えるかもしれない。

➤ノンリサイクリング処理では、純損益に反映されないキャッシュ・フローが存在することとなり、純損益の総合的な業績指標としての有用性が低下すると考えられる。

➤純損益は過去の評価に関するフィードバックを提供する実際の成果情報であるため、確認価値を有すると考えられる。

➤受託責任の観点からは、純損益は包括的であるべきで、たとえ一部の取引又は事象が非反復的と考えられる場合であっても、経営者の能力の評価に影響が生じるため、純損益に含められるべきである。

なお、ASBJでは、これまで当期純利益（純損益）の有用性についても国際的な意見発信を続けてきている。最近では、2013年12月に開催された会計基準アドバイザー・フォーラム（ASAF）会議において、アジェンダ・ペーパー「純損益/その他の包括利益及び測定」を提出し、議論を行っている。また、2014年5月には、ショート・ペーパー・シリーズ第1号「OCIは不要か？」を公表している。

10. ガイダンス、教育文書の開発

作業部会では、「削除又は修正」を行わずに採択することが可能か否かの検討とともに、ガイダンスや教育文書の必要性についても、議論が行われた。そこでは、例えば、減価償却方法(定率法、定額法)の選択、非上場株式の公正価値測定、子会社、関連会社の報告日が異なる場合の取扱いなどの論点が識別されている。

今後、我が国でIFRSの任意適用を積み上げていくためには、適用や解釈のあり方について、さらに検討を進める必要があると考えられ、本公開草案には、ガイダンスや教育文書に関する提案を含めていないが、今後、それらのあり方も含め検討を行う予定である。

その際、規範性を有するガイダンス(日本基準における適用指針に相当)を開発する場合には、解釈に関する国際的な議論との整合を図るために、IFRSを適用している諸外国での取り組みを参考にするとともに、必要に応じて、IFRS解釈指針委員会と論点の共有を図りつつ、検討を進めることが考えられる。

また、国内における議論を踏まえて規範性を有しない教育文書を開発することにより、IFRSの適用を容易にすることも考えられる。

11. 適用時期等

修正国際基準の適用対象となる企業及び適用時期については、修正国際基準が金融庁により制度化される段階で定められる見込みであり、公開草案には、その旨を記載している。

また、作業部会の審議の過程では、修正国際基準とIASBにより公表された会計基準との差異に関する記載の要否について議論がなされた。ここでは、修正国際基準に準拠して作成された連結財務諸表とピュアIFRSに準拠して作成された連結財務諸表との調整表を求める声が聞かれる一方、そのような調整表の作成は、「削除又は修正」を行った趣旨に反するとの意見が聞かれた。

最終的には、修正国際基準、日本基準及び指定国際会計基準の間の差異に関する記載の要否については、会計基準で定めるものではなく、制度において定められるものと整理され、修正国際基準が金融庁により制度化される段階で定められる見込みであるとされた。

12. おわりに

IFRSの任意適用が開始されてから、約5年が経過するが、その間、IFRSの内容について、多くの懸念が聞かれているところである。17回行われた作業部会では、IFRSの個々の基準の評価を行うことにより、これまで聞かれた懸念の内容が詳細に分析された。これらの議論を通じて、我が国のIFRSへの理解がより深まったものと考えられる。

修正国際基準については、今後の我が国の企業会計を考えるうえで、重要なものであると考えられ、公開草案のコメント期間を、通常より長い3カ月に設定している。今後、さらに議論を深掘りしていくために、公開草案に対し多くのコメントが寄せられることを期待している。

別紙 IFRS のエンドースメントに関する作業部会において識別された論点

- (a) IASB に対して意見発信を行っていくうえで会計基準に係る基本的な考え方に重要な差異があるもの
- ① これまで「アジェンダ・コンサルテーション 2011」等を通じて IASB に対して意見発信を行ってきた項目
(リサイクリング、当期純利益に関連する項目)
- (1) 資本金金融商品（株式）の OCI オプション（IFRS 第 9 号）
 - (2) 退職給付に関する再測定、過去勤務費用（IAS 第 19 号）
 - (3) 公正価値オプションに指定された金融負債の自己の信用リスク（IFRS 第 9 号）
 - (4) 有形固定資産、無形資産の再評価モデル（IAS 第 16 号、IAS 第 38 号）
(公正価値測定の範囲に関連する項目)
 - (5) 非上場株式の公正価値測定（IFRS 第 9 号）
 - (6) 有形固定資産、無形資産の再評価モデル（IAS 第 16 号、IAS 第 38 号）
 - (7) 投資不動産の公正価値モデル（IAS 第 40 号）
 - (8) 生物資産及び農産物の公正価値測定（IAS 第 41 号）
(「アジェンダ・コンサルテーション 2011」で指摘したその他の個別項目)
 - (9) のれんの非償却（IFRS 第 3 号）
 - (10) 開発費の資産計上（IAS 第 38 号）
 - (11) 固定資産の減損の戻入れ（IAS 第 36 号）
- ② その他の基本的な考え方に関連する項目
- (12) 財政状態計算書（貸借対照表）における純資産の部の表示（IAS 第 1 号）
 - (13) 包括利益計算書（損益計算書）の段階別表示（特別項目の表示）（非継続事業の表示を含む）（IAS 第 1 号）
 - (14) 引当金の認識（修繕引当金を含む）（IAS 第 37 号）
 - (15) 全部のれん（IFRS 第 3 号）
- (b) 任意適用を積み上げていくうえで実務上の困難さがあるもの（制度との関連を含む）
- ① 会計基準の適用、解釈に関する項目
- (16) 減価償却方法、耐用年数（IAS 第 16 号）
 - (17) 開発費の資産計上（IAS 第 38 号）
 - (18) 非上場株式の公正価値測定（IFRS 第 9 号）
 - (19) 短期有給休暇（IAS 第 19 号）
 - (20) 金融負債と資本の分類（IAS 第 32 号）
 - (21) 子会社、関連会社の報告日が異なる場合の取扱い（IFRS 第 10 号）
 - (22) 契約にリースが含まれているか否かの判断（IFRIC 第 4 号）
- ② その他の重要な実務上の困難さを含む会計処理に関する項目
- (23) 機能通貨（IAS 第 21 号）

- (24) 外貨建債券の換算 (IAS 第 21 号)
- (25) 投資信託の評価 (IFRS 第 9 号)
- (26) 取替法 (IAS 第 16 号)
- (27) 修正後発事象の会計処理 (IAS 第 10 号)
- (28) 金融資産の減損 (償却原価で計上されている金融資産) (IAS 第 39 号)
- ③ 開示に関する項目
 - (29) 年度における開示 (リスク感応度分析、確定給付制度に関する開示、子会社・関連会社等の要約財務情報)
 - (30) 期中財務報告の範囲及び開示対象の期間 (財務諸表注記を含む)