

「貸借対照表の純資産の部の表示に関する会計基準（案）」

「 同 適用指針（案）」 に対するコメント

新日本監査法人

公認会計士 目黒 幸二

## 1. 繰延ヘッジ損益に関して

### (1) 会計基準 20 項

繰延ヘッジ損益を純資産の部に計上するに際して、時価評価をすべてについて行うことが原則ではあるが、金額的に重要でないものを除いても良いような表現を追加してはどうかと考える。

(理由)

従前は、繰延ヘッジ損益は資産ないし負債とされてきたため、会社によっては、網羅的に計上していない場合がある。事業部が多く、輸出件数、外貨の種類が多い会社の場合には、ヘッジ方針等は本社で定めていても、実際のヘッジ手段（為替予約等）の契約はかなりの数に及んでいるため、期末時価評価を入手し、評価差額計算、税効果計算をする作業をすべてに対して行うのは事務負担が大きい。そのため、金額の小さいものについては、時価評価を簡略化しているような例（決算日レートで代用）がある。

株主資本ではないため、従来と同様に一般原則である重要性の原則が適用されるものと思うが、今回より純資産の部になることでそうした処理が認められないとのイメージが強くなるため、実務では混乱が予想される。そうした点に配慮した表現としてはどうか。

### (2) 会計基準 22 項

税効果の対象となった理由の説明をもう少し丁寧に記載すべきである。

(理由)

繰延ヘッジ損益に対して税効果が適用される理由については、適用指針 14 項、15 項に一般的な記載があるのみでわかりにくい。従前は、ヘッジ対象とヘッジ手段がいずれも時価評価されて資産ないし負債に計上されており、税効果の資産負債法では、両者ともに同額の一時差異が生じるため純額では税効果がなかったのであり、今回からヘッジ手段の時価評価差額である繰延ヘッジ損益が純資産の部になったため、相殺されなくなったため税効果を考慮することになったものである。その点がわかりづらいので丁寧な記載をすべきである。

### (3) 適用指針 16 項

ヘッジ損失とヘッジ利益を相殺して検討するのかどうかについて記載が必要である。

(理由)

繰延ヘッジ損益は、個別の契約が多い場合、それを相殺したネットの損失か利益について 16 項のような扱いをするのかどうか、が明示されていない。同じように個別の銘柄が多い「その他有価証券評価差額」については、ネットする特例があるが、同じように考えて

よいのかどうか明瞭になっていない。

## 2. その他

### (1) 会計基準 26 項

文末の「・・・は関連付けられる。」は「・・・を関連付けて把握することが可能になる。」とすべきである。

(理由)

25 項に続いた文脈の流れから、株主資本を区分することにより投資家の注目する「株主資本利益率」が算定可能であることを記載しているものと思われるが、原案だと唐突であり、関連付けることが必須であるかのような表現になっているため。

### (2) 適用指針 4 項

土地再評価差額金については、会計制度委員会報告が同時に適用されるため差し替える。

### (3) 適用指針 11 項

2 行目の「損益計算書を経由せず」は「当期損益に含められず」とすべきである。

(理由)

現行の土地再評価差額金の会計処理では、対象土地の売却損益の計上の際には、再評価差額金部分を損益に含めず、「土地再評価差額金取崩額」として P L の当期利益に加減される。つまり、(現行の) 損益計算書にまったく関係ないわけではないため、そうした誤解を生じないような表現とすべきと考える。

### (4) 適用指針 29 項

冒頭部分「新株予約権に係る為替換算調整勘定を新株予約権に含めて表示することから」はカットし、その後の文章を整える。

(理由)

新株予約権は HR レートで換算するが、決算日レートとの差異部分の為替調整勘定を新株予約権に含めることで、実質的に新株予約権は決算日レートで換算することになる。(28 項) そのことと新株予約権の行使時にその時のレートで払込資本に振り替えること、及び失効時にその時のレートで損益に振り替えることとは理論的につながらないと考える。

そもそも新株予約権が行使された時には、資本取引であり行使により払込まれた現金と予約権発行時の現金がまとまって払込資本となることが確定するから、その時のレートで換算するのであり、一方新株予約権が失効した時には、損益取引となることが確定するから、その時のレートで換算するのではないかと考える。

本来、資本取引か損益取引か未確定なままの「新株予約権」の換算を実質的に決算日レートで行うことになるのは、そうした不確実性に配慮したものと思うが、そのことが行使時や失効時にその時のレートで換算することの根拠にはなっていないと考える。

以 上