

平成17年10月11日

企業会計基準委員会 御中

日本公認会計士協会
会長 藤沼亜起

企業会計基準公開草案第8号「連結株主資本等変動計算書等に関する
会計基準（案）」及び企業会計基準適用指針公開草案第11号
「連結株主資本等変動計算書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

貴委員会から平成17年8月30日付けで公表された「企業会計基準公開草案第8号「連結株主資本等変動計算書等に関する会計基準（案）」」及び「企業会計基準適用指針公開草案第11号「連結株主資本等変動計算書等に関する会計基準の適用指針（案）」」について、当協会の意見を別添のとおり申し上げます。

以 上

企業会計基準公開草案第8号「連結株主資本等変動計算書等に関する
会計基準（案）」及び企業会計基準適用指針公開草案第11号
「連結株主資本等変動計算書等に関する会計基準の適用指針（案）」
に対する意見

平成17年10月6日
日本公認会計士協会

このたび公表されました標記「企業会計基準公開草案第8号「連結株主資本等変動計算書等に関する会計基準（案）」」（以下「会計基準（案）」という。）及び「企業会計基準適用指針公開草案第11号「連結株主資本等変動計算書等に関する会計基準の適用指針（案）」」（以下「適用指針（案）」という。）に対する当協会としての意見を、以下のとおり申し上げます。

1. 既存の会計基準と異なる取扱いについて（会計基準（案）第2項）

（コメント）

連結株主資本等変動計算書等の会計基準に関して、既存の会計基準と異なる取扱いを定めているものについては、これらを具体的に明示すべきである。

（理由）

会計基準（案）第1項によれば、会計基準（案）は、その名称はともかく会計基準ではなく作成基準としての性格を有するものと考えられる。しかし、第2項において既存の会計基準と異なる取扱いを定めていることを示唆しており、作成基準としての性格を有すると考えられる会計基準（案）において、既存の会計処理とは異なる会計処理を提示する以上、これを具体的に明示する必要があるものと考えられる。さらに、昨今の相次ぐ新会計基準の開発に伴い会計基準が複雑になっており、実務上の混乱を回避するためにも、会計基準（案）の適用に伴いいかなる既存の会計基準が失効するのかを明示する必要があるものと考えられる。

2. 範囲について（会計基準（案）第4項）

（コメント）

第4項は削除すべきである。

（理由）

会計基準（案）第4項では、「本会計基準は、すべての会社の連結財務諸表及び個別財務諸表に適用する。」とされているが、連結株主資本等変動計算書及び株主資本等変動計算書それ自体が連結財務諸表及び財務諸表を構成するものであり、意味するところが曖昧である。

3. 表示区分について（会計基準（案）第5項、第6項）

（コメント）

標題を「表示区分」ではなく「作成方法」と改めるべきである。

（理由）

第5項及び第6項の内容は、連結株主資本等変動計算書等の作成方法であり、表示区分を説明する内容ではないと考えられる。よって、会計基準（案）及び適用指針（案）において「表示区分」とされている標題は、すべて「作成方法」と改めるべきであると考えられる。

4. 適用時期等について（会計基準（案）第12項）

（コメント）

適用初年度における作成方法を具体的に明示すべきである。

（理由）

適用初年度においては、前期末残高は旧様式の貸借対照表の表示に従い当期末残高は新様式の貸借対照表の表示に従う、あるいは、前期末残高・当期末残高ともに旧様式の貸借対照表の表示に従う、等の作成方法が考えられる。このため、適用初年度における作成方法を具体的に明示する必要があるものと考えられる。

5. 株主資本以外の各項目の開示内容について（会計基準（案）第9項、第18項、第19項）

（コメント）

連結株主資本等変動計算書等に記載すべき項目の開示内容について、株主資本とそれ以外の項目とで差異を設けるべきではない。

（理由）

会計基準（案）第18項では、連結株主資本等変動計算書等に記載すべき項目の範囲について、（1）純資産の部のすべての項目とする考え方と、（2）純資産の部のうち、株主資本のみとする考え方があるとした上で、第19項では、「開示項目の範囲については、国際的調和等の観点から純資産の部のすべての項目とするものの、株主資本とそれ以外の項目とでは情報の有用性が異なることなどから開示内容に差異を設けることとした。」とされている。しかしながら、その根拠は明確ではなく、（2）の考え方に（1）の考え方を上回るだけの論拠はないため、株主資本とそれ以外の項目とで開示内容に差異を設けるべき積極的な論拠はないものと考えられる。

6. 株主資本以外の各項目の変動事由の表示について（適用指針（案）第12項、第20項）

（コメント）

少数株主持分の変動事由として、株主資本の各項目の変動事由と同様に「連結範囲の変動（連結子会社又は持分法適用会社の増加又は減少）」を例示すべきである。また、為替換算調整勘定の変動事由にも「連結範囲の変動（連結子会社又は持分法適用会社の

増加又は減少)」を例示すべきである。

(理由)

適用指針(案)第6項において、株主資本の各項目の変動事由として、「(8)連結範囲の変動(連結子会社又は持分法適用会社の増加又は減少)」が例示されており、連結範囲の変動により株主資本が大きく変動する場合は、少数株主持分も大きく変動するため、開示項目に整合性をもたせる必要がある。また、企業買収等により子会社化した会社を連結の範囲に含めた場合には、少数株主持分が大きく変動することが考えられるため、例示に含めるべきであると考えられる。さらに、連結範囲の変動により為替換算調整勘定が大きく変動することが考えられるため、これについても例示に含めるべきであると考えられる。

7. その他有価証券の売却又は減損処理による損益振替えについて(適用指針(案)第12項、第20項)

(コメント)

「その他有価証券の売却又は減損処理による損益への振替え」は、その他有価証券評価差額金の洗替処理と不整合であるため、表現を再検討すべきである。

(理由)

「金融商品に係る会計基準」においては、その他有価証券の評価差額は洗い替え方式に基づき処理することとされており(第三二四)、期末に取得原価が確定した後計上されたその他有価証券評価差額金は翌期首には振り戻しが行われ、売却損益や減損損失の算定の基礎となる取得原価は時価評価前のものとなる(会計制度委員会報告第14号「金融商品会計に関する実務指針」第57項(2))。したがって、その他有価証券の売却又は減損処理時点ではその他有価証券評価差額金は計上されておらず、それらを原因としてその他有価証券評価差額金が損益へ振替処理(仕訳)されることはない。

また、その他有価証券の売却又は減損処理による損益への振替額は、損益計算書に計上された売却損益又は減損損失とされていることから、期首に振り戻されたその他有価証券評価差額金だけでなく、当期における時価等の変動額も含まれることとなるが、その他有価証券評価差額金の当期中における変動がそのつど計上(仕訳)されるわけではない。

以上から、「その他有価証券の売却又は減損処理による損益への振替え」というのは誤解を招く表現であるため、「その他有価証券の売却又は減損処理による取崩し」等の他の表現に変更する必要がある。適用指針(案)の表現では、「既存の会計基準と異なる取扱いを定めている」(会計基準(案)第2項)との誤解を生じかねない。

これに伴い、設例における表現についても再検討する必要があるものと考えられる。

8. その他有価証券評価差額金等の損益への振替額の計算方法について(適用指針(案)第13項、第20項)

(コメント)

適用指針（案）第13項では、その他有価証券評価差額金、繰延ヘッジ損益及び為替換算調整勘定の損益への振替額の計算方法として（１）及び（２）の二つの方法が示されているが、これらは計算方法ではなく表示方法とすべきである。

なお、（１）又は（２）のいずれの方法によった場合でも、連結株主資本等変動計算書等においては、振替額について、繰延税金資産の回収可能性を考慮せずに、一律に税効果を調整した後の金額で示すことを求める趣旨ではないことを明確にすべきである。

（理由）

（１）又は（２）のいずれの方法により振替額を表示したとしても、税効果後の金額に差が生じることはなく、これらはあくまでも表示方法の相違にすぎないと考えられる。

なお、その他有価証券評価差額金、繰延ヘッジ損益及び為替換算調整勘定は、税効果会計適用上の一時差異となり繰延税金資産又は繰延税金負債が認識されることになるが、必ず繰延税金資産又は繰延税金負債が認識されるものではなく、例えば、その他有価証券評価差額が借方残高の場合、期首残高について、回収可能性がないという判断で繰延税金資産が計上されていないことが考えられる。この場合にも、振替額を一律税効果調整後で表示することとすると、期首残高の振替額を正確に表示しない結果になると考えられる。しかし、適用指針（案）ではこのような表示を求めていると誤解される余地があるため、表現を修正する必要があるものと考えられる。

9．基準日が当期に属する配当のうち配当の効力発生日が翌期となるものの注記の位置付けについて（適用指針（案）第14項、第21項）

（コメント）

適用指針（案）第14項（３）では、「基準日が当期に属する配当のうち、配当の効力発生日が翌期となるものについては、又は に準ずる事項」が注記事項とされているが、当該注記と開示後発事象としての注記の関係を明確にすべきである。

（理由）

適用指針（案）第14項（３）を注記事項として求める論拠を、第21項では「当該配当の質的重要性や我が国における税務にも配慮し、配当の効力発生日が決算日後であっても、配当基準日が当期に属する場合には、金額の重要性にかかわらず注記事項として取り扱うこととした」としているが、一方で当該事象は開示後発事象としての性格を有するともしている。開示後発事象であれば、連結財務諸表又は財務諸表の注記事項として位置付けられるものであり、適用指針（案）では、連結株主資本等変動計算書等の注記事項とした上で、重要性がある場合にはさらに開示後発事象として注記する必要があるようにも読み、両者の関係が明確ではないと考えられる。

10．財務諸表の確定日と後発事象の関係について（適用指針（案）第21項）

（コメント）

財務諸表の確定日を明確に定義した上で、財務諸表の確定日までに配当が決議された場合の注記の取扱いについて整理すべきである。

(理由)

適用指針(案)第21項では、「財務諸表の確定日までに剰余金の配当が決議され、当該剰余金の配当の効力発生日(会社法第454条第1項第3号参照)が決算日後に生じる場合(決算日を配当基準日とする剰余金の配当を決算日後に決議した場合などが該当する。)には、翌期の株主資本が減少することとなるため、開示後発事象としての性格を有することになる。」と記載されているが、財務諸表の確定日がいかなる日を示すのかについて明確に定義する必要があると考えられる。その上で、監査委員会報告第76号「後発事象に関する監査上の取扱い」においては、修正後発事象及び開示後発事象の取扱いを監査報告書との関係で整理しているため、開示後発事象として取り扱う場合には、開示後発事象の対象期間を「財務諸表の確定日まで」とする取扱いについて再検討し整理する必要があるものと考えられる。

11. 適用指針(案)の様式等における表現について

(コメント及び理由)

適用指針(案)の以下の様式等の表現について明瞭性の観点から一部修正することが望まれる。

(1) 適用指針(案)第3項(1)

表中の「圧縮積立金の積立」及び「圧縮積立金の取崩」の各行における「利益剰余金合計」、「株主資本合計」及び「純資産合計」の各欄はいずれも0となることから、「××」の表示は不要である。

(2) 適用指針(案)第3項(2) 及び

の脚注(*5)を「その他資本剰余金」、「××積立金」及び「自己株式」、の脚注(*4)を「自己株式」の脚注としてそれぞれ特定した上で、「期中における変動がない場合には、前期末残高及び当期末残高のみを表示することができる。」としているが、当該脚注は期中変動がない場合の一般的な取扱いであると考えられるため、そのことが明確になるように修正すべきである。

12. 保有する自己新株予約権の表示について

(コメント)

新会社法施行後において自己新株予約権を保有するケースが想定されるが、保有する自己新株予約権の貸借対照表における表示について明示すべきである。

(理由)

保有する自己新株予約権の表示については会計基準(案)において規定されていないため、これを明確にする必要があるものと考えられる。

以上