

有価証券報告書の作成の仕方について
(平成15年3月期提出用)

1. はじめに

(財)財務会計基準機構では、去る4月1日から11日までの間、全国9か所11回にわたって、平成15年3月期に係る有価証券報告書の作成を前提とした「有価証券報告書の作成の仕方」(以下「本テキスト」という。)に基づき、作成上の留意点を説明するセミナーを開催した。以下、本稿においては、主な改正点について解説することとする。

ただし、本テキストは、平成15年3月1日現在の法令等に基づいて作成したものであり、3月31日に公布された企業内容等の開示に関する内閣府令等の一部改正に対応する記載事例は含まれていない。利用にあたっては十分にご留意いただきたい。

また、本テキストに記載されている内容は、制度の趣旨や考え方を示す一つの参考事例である。各社におかれては、それぞれの実態に即して、法令に違わない範囲で適宜工夫して作成することを心掛けていただくようお願いしたい。

なお、文中、意見にわたる部分は、私見であることをあらかじめお断りさせていただく。

2. 電子開示に関する事項

本テキストは、電子開示(EDINET)システムにより有価証券報告書を提出する場合を想定して作成されている。

EDINETシステムにおいては、平成13年6月から、有価証券報告書、半期報告書、臨時報告書及びこれらに係る訂正報告書のEDINETによる提出が可能となった。これらの書類については、EDINETシステムによる提出は、平成16年5月までは任意とされている。

また、昨年6月からは、有価証券届出書や発行登録書、自己株券買付状況報告書といった流通開示書類以外の書類もEDINETシステムでの提出が可能となった。従って、発行登録をしている会社は、有価証券報告書と同時に提出する訂正発行登録書についてもEDINETシステムによる提出が可能ということになる。

なお、平成16年5月までの適用の任意期間であっても、有価証券報告書、半期報告書又は臨時報告書のいずれかの書類を一度でもEDINETシステムにより提出した場合には、その後、これらの書類については全てEDINETシステムによる提出が必要とされている。この考え方は昨年6月からEDINETシステムによる提出が可能となった有価証券届出書、発行登録書、自己株券買付状況報告書といった書類についても同じ取扱いとなっている。

ただし、有価証券報告書等の流通開示書類のグループと、それ以外のグループは、別々のグループとして取り扱われることとされている。すなわち、例えば有価証券報告書等の流通

開示書類をE D I N E Tシステムで提出済であっても、有価証券届出書は紙ベ - スでの提出が可能であり、その逆も可能となる¹。

平成16年6月の原則義務化まであと1年あまりと期間は長くないので、登録手をまだ行っていない会社にとっては、早めにE D I N E Tシステムへの登録手続きを済ませることをお勧めする。

3. 「自己株式及び法定準備金の取崩等に関する会計基準」に関する事項

昨年2月、当財団の企業会計基準委員会から企業会計基準第1号「自己株式及び法定準備金の取崩等に関する会計基準」及び企業会計基準適用指針第2号「自己株式及び法定準備金の取崩等に関する会計基準適用指針」が公表され、これに対応して、昨年3月26日付で連結財規などの内閣府令が、また、3月28日付で関連ガイドラインが改正され、それぞれ昨年4月1日から施行された。

更に、昨年9月、企業会計基準委員会から企業会計基準適用指針第5号「自己株式及び法定準備金の取崩等に関する会計基準適用指針（その2）」が公表され、これに対応して、昨年10月18日付で連結財規などの内閣府令及び関連ガイドラインが改正され、同日から施行された。

当15年3月期の有価証券報告書の作成に当たって留意すべき点は、以下のとおりである。

(1) 大株主の状況（81ページ）

自己株式については、平成13年6月の商法改正により、定時総会の決議を以て、配当可能限度額並びに当該株主総会の決議により減少した資本金及び法定準備金の金額の範囲内で、次の定時総会の終結の時までに取得できる自己株式を定め、これに基づいて自由に取得、保有、処分ができるようになった。

これに伴い、自社が大株主に該当するケースが想定されるが、提出会社自身が大株主に該当する場合でも、何らかの開示は必要と考えられる。具体的な開示方法については、「大株主の状況」欄に記載する、この場合、「氏名又は名称」欄には自社名を記載することになるかと思われるが、そのような形で「大株主の状況」欄に記載するか、又は欄外において自社が保有する自己株式数を注記することが適当と考えられる。

(2) 経理の状況

¹ E D I N E Tシステムにより提出する場合の留意事項については、財務省関東財務局のホームページ（<http://www.mof-kantou.go.jp/>）に掲載されているのでご覧いただきたい。

a . 冒頭記載 (1 0 6 ページ、 1 0 8 ページ)

冒頭記載のうち、連結財務諸表及び財務諸表の作成方法において「なお書き」を追加し、改正前、改正後の連結財規等に基づいて作成している旨を表示する必要がある。

これは、連結財規等の改正により、連結貸借対照表の資本の部等の見直し、また、後述する 1 株当たり情報に係る注記の見直し等が行われたことによるものである。

また、「自己株式及び法定準備金の取崩等に関する会計基準」の公表及びそれに対応する連結財規等の改正により、剰余金について「資本剰余金」と「利益剰余金」とに明確に区分されることになったことに伴い、「連結損益及び剰余金結合計算書」が廃止された。従来、「連結損益及び剰余金結合計算書」を作成していた場合には、新しい様式により作成している旨を冒頭記載において記載することが適当と考えられる。

b . 連結貸借対照表 (1 1 4 ページ、 1 1 7 ページ) 及び貸借対照表 (2 2 8 ページ、 2 3 0 ページ)

「自己株式及び法定準備金の取崩等に関する会計基準」の公表及びそれに対応する連結財規等の改正により、資本の部について、払込資本と留保利益の区分が明確にされた。即ち、新しい区分においては、資本金と資本剰余金が主に株主からの払込資本を表し、利益剰余金は留保利益を表すことになった。

これを受けて、「資本の部」の考え方が従来とは変わったと捉え、それを明確にするため、前連結会計年度のものの上段に、当連結会計年度に係るものを下段に、二段書きする方法とした。個別の貸借対照表についても同様である。

また、昨年 1 0 月 1 8 日付の連結財規等の改正により、連結会計年度末時点で自己株式の処分に係る払込金や申込証拠金が存在する場合には、「資本の部」の「自己株式」の前に「自己株式払込金」又は「自己株式申込証拠金」という科目をもって掲記しなければならないこととされた。個別においても同様である。該当する場合には、この点にご留意いただきたい。

c . 連結剰余金計算書 (1 2 0 ページ)

連結剰余金計算書についても、「自己株式及び法定準備金の取崩等に関する会計基準」の公表及びそれに対応する連結財規等の改正により、「資本剰余金の部」と「利益剰余金の部」とに区分して表示することになったことを受け、前連結会計年度のものの上段に、当連結会計年度に係るものを下段に、二段書きする方法とした。

d . 連結財務諸表作成のための基本となる重要な事項(1 4 4 ページ) 及び重要な会計方針(2 5 6 ページ)

従来、法令の改正等によってある方法の採用が強制され、他の方法を任意に選択し得る余地がない場合には「追加情報」として注記されていたが、平成14年1月25日に企業会計審議会から公表された「監査基準の改訂に関する意見書」において、会計基準の変更に伴う会計方針の変更については、正当な理由による会計方針の変更として取り扱われることとされた。

これを受けて、「自己株式及び法定準備金の取崩等に関する会計基準」の適用に関して、「連結財務諸表作成のための基本となる重要な事項を変更した場合」の記載事例として、その旨、変更の理由及び影響の内容について記載することが適当と考えられる。なお、記載事例においては、影響は軽微である旨記載しているが、影響額に重要性がある場合には具体的に記載していただく必要があるので、ご留意いただきたい。

なお、第2段落目に、なお書きとして、「連結財規の改正により、当連結会計年度における連結貸借対照表の資本の部及び連結剰余金計算書については、改正後の連結財規により作成している」というものが記載されているが、これは、前述のとおり、連結貸借対照表の資本の部と連結剰余金計算書の記載内容が大幅に変更されているので、冒頭記載とは別に、投資者に対して変更されている旨を明らかにした方が望ましいのではないかと考えられたことによるものである。

また、個別ベースの記載事例については、基本的には連結ベースのものと同様だが、なお書き以下において、利益処分計算書の様式変更には触れられていない。これは、利益処分計算書及び損失処理計算書については、昨年3月26日付の財規の改正により既に改正が行われていることを受けてのものである。

e . 連結貸借対照表の注記(1 5 0 ページ) 及び貸借対照表の注記(2 6 2 ページ、2 6 4 ページ)

当連結会計年度の注記事項については、まず、7として、連結会社、持分法を適用した非連結子会社及び関連会社が保有する自己株式の数に関する事項が追加されている。これは、連結財規の改正により、連結会社、持分法を適用した非連結子会社及び関連会社が保有する自己株式の数を、株式の種類ごとに注記しなければならないとされたことを受けてのものである。

また、6として、発行済株式の種類及び総数に関する事項が追加されている。これは、「自己株式及び法定準備金の取崩等に関する会計基準」第37項において、期末における発行済株式の種類及び総数を連結貸借対照表に注記することが求められていることを受けて

のものである。

次に、個別の貸借対照表の注記事項については、まず、 3 において、授権株式数及び発行済株式総数について、株式の種類として「普通株式」が追加された。これは、財規の改正により、会社が発行する株式及び発行済株式の種類及び総数を注記することになったことを受けてのものである。

また、 4 として、自己株式の保有数に係る注記が追加された。これも、財規の改正により、会社が保有する自己株式の数を、種類ごとに注記することになったことを受けてのものである。

その他、財規の改正により、配当制限の注記について、注記を求められる内容が商法上の規定と証券取引法上の規定とが同じものになったことを受けて、本テキストにおける事例の内容も商法上の規定に合わせる形で訂正されている。また、財規の改正により、資本の欠損がある場合はその額を注記することになったことを受け、資本の欠損がある場合の注記が追加されている。

(3) 監査報告書 (3 2 6 ページ、 3 2 7 ページ、 3 3 0 ページ)

平成 1 4 年 1 月 2 5 日に企業会計審議会から公表された「監査基準の改訂に関する意見書」においては、監査報告書の充実についての改訂が含まれており、これを受けて、本年 1 月 3 1 日に日本公認会計士協会から監査委員会報告第 7 5 号「監査報告書作成に関する実務指針 (中間報告)」が公表され、監査報告書の様式が当期から変更された。

形式的な変更点としては、まず、監査報告書の表題について、原則として「独立監査人の監査報告書」とすることとされた。また、監査報告書の宛先を、原則として「取締役会」とすることとされた。

更に、監査報告書において、経営者の責任と監査人の責任を明確に記載することが求められることになった。記載事例では、最初の段落の 4 行目、「この連結財務諸表の作成責任は経営者にあり、」以下がこれに該当するものである。

そして、第 2 段落には実施した監査の概要が記載され、第 3 段落には連結財務諸表に対する意見が表明されている。

以上が監査基準の改訂に伴う監査報告書の形式的な変更点の概要であるが、このほか、後述する継続企業の前提に関する記載のほか、従来の監査報告書においては、重要な偶発事象、後発事象等で企業の状況に関する利害関係者の判断を誤らせないようにするため特に必要と認められる事項は、「特記事項」として記載することが求められていた。

しかしながら、「特記事項」については監査人の意見との関係が曖昧であるとの指摘もあるということから廃止され、「追記情報」が導入された。「追記情報」とは、「監査基準の改

訂に関する意見書」によれば、監査人が財務諸表の表示に関して適正であると判断し、なおもその判断に関して説明を付す必要がある事項や財務諸表の記載について強調する必要がある事項を監査報告書において情報として追記するものであるとされ、意見の表明とは明確に区分して記載されるものとされている。

改訂後の監査基準では、正当な理由による会計方針の変更や重要な偶発事象、後発事象など、監査人が説明又は強調することが適当と判断した事項については、監査報告書に情報として追記されることになった。

これを受けて、「自己株式及び法定準備金の取崩等に関する会計基準」の適用は正当な理由による会計方針の変更に当たることから、当該会計基準を適用した結果、監査上重要な影響が出る場合には、監査報告書に追記情報の付記を行うことが適当と考えられる。

4. 「1株当たり当期純利益に関する会計基準」に関する事項

昨年9月、企業会計基準委員会から企業会計基準第2号「1株当たり当期純利益に関する会計基準」及び企業会計基準適用指針第4号「1株当たり当期純利益に関する会計基準の適用指針」が公表され、その後、昨年10月18日付で連結財規等及び関連ガイドラインが改正された。

これに伴い、本テキストの記載事例にも連結財規等の改正内容や同会計基準及びその適用指針の内容を反映させている。

(1) ハイライト情報(2ページ、4ページ)

ハイライト情報の脚注として、当期から「1株当たり当期純利益に関する会計基準」及びその適用指針を適用している旨が追加されている。

ハイライト情報においては、規則の改正等に伴い数値の継続性が維持されていない場合で重要性があるものについては、その旨及び内容を脚注において記載することが望ましいと考えられる。「1株当たり当期純利益に関する会計基準」及びその適用指針についても、その適用により1株当たり情報について過去の数値との継続性が損なわれることが考えられる。従って、その状況に重要性がある場合には、例えば、当期から当該会計基準及び適用指針を適用している旨の脚注を記載することが望ましいと思われる。

(2) 連結財務諸表作成のための基本となる重要な事項(144ページ)及び重要な会計方針(258ページ)

前述のとおり、当期から、会計基準の変更に伴う会計方針の変更については正当な理由による会計方針の変更として取り扱われることとされた。「1株当たり当期純利益に関する会

計基準」及びその適用指針についても当期から適用されることになるので、「連結財務諸表作成のための基本となる重要な事項を変更した場合」の記載事例として、その旨、変更の理由及び影響の内容について記載することが適当と考えられる。個別においても同様である。なお、記載事例においては会計基準だけではなく適用指針にも触れられているが、これは、1株当たり純資産額の算定については会計基準ではなく適用指針においてのみ規定されていることを受けてのものである。

(3) 1株当たり情報(204～210ページ、286～292ページ)

「1株当たり当期純利益に関する会計基準」及びその適用指針においては、当該会計基準及び適用指針を最初に適用する年度に係る連結財務諸表及び財務諸表において、追加的に開示する額が規定されている。即ち、従来の方法により算定した当期の1株当たり情報を記載する方法と、もう一つは、前期の数値を当該会計基準及び適用指針により計算し直した1株当たり情報を記載する方法と、これら二つのうちいずれかの額を開示することが求められている。本テキストにおいては、前期の数値を計算し直したものが記載事例として掲載されている。

また、連結財規の改正により、1株当たり情報に関しては、従来から注記が求められていた1株当たり当期純利益金額又は1株当たり当期純損失金額及び潜在株式調整後1株当たり当期純利益金額に加えて、当該金額の算定上の基礎も注記の対象となった。

当期において、希薄化効果を有する場合、即ち、潜在株式調整後1株当たり当期純利益金額が1株当たり当期純利益金額を下回る場合には、まず、1株当たり当期純利益金額の算定上の基礎として、連結損益計算書上の当期純利益()、1株当たり当期純利益金額の算定に用いられた普通株式に係る当期純利益() と の差額である普通株主に帰属しない金額の主要な内訳並びに1株当たり当期純利益の算定に用いられた普通株式及び普通株式と同等の株式の期中平均株式数の種類別内訳の記載が求められることになる。なお、本テキストにおける記載事例においては、普通株式のみを発行している場合の事例が掲載されている。

次に、潜在株式調整後1株当たり当期純利益金額の算定上の基礎として、潜在株式調整後1株当たり当期純利益金額の算定に用いられた当期純利益調整額の主要な内訳、潜在株式調整後1株当たり当期純利益金額の算定に用いられた普通株式増加数の主要な内訳及び希薄化効果を有しないため、潜在株式調整後1株当たり当期純利益の算定に含まれなかった潜在株式の概要の記載が求められることになる。

なお、「1株当たり当期純利益に関する会計基準の適用指針」第38項では、算定上の基礎について、同様の開示を財務諸表の他の場所において行っている場合には、その旨の記載をもって代えることができるとされている。

また、同適用指針第39項において、「潜在株式の概要」については、「希薄化効果を有し

ないため、潜在株式調整後 1 株当たり当期純利益の算定に含まれなかった潜在株式の概要には、その旨、潜在株式の種類、潜在株式の数が含まれる」とされている。

なお、記載事例では「普通株主に帰属しない金額」、「当期純利益調整額」及び「普通株式増加数」の合計欄が掲載されている。これらは改正後の連結財規等並びに「1 株当たり当期純利益に関する会計基準」及びその適用指針において記載が求められているものではないが、投資者に対しては各々の合計額がどの程度あるのかを明らかにした方が望ましいと考えられたためのものである。

また、記載事例は、潜在株式として転換社債、新株予約権付社債及び新株予約権がある場合のものであるが、このうち、転換社債及び新株予約権付社債については、適用指針を受けて「社債明細表」を参照する形とされている。

一方、新株予約権については、新株予約権の数を記載した上で、概要は「『新株予約権等の状況』に記載のとおり」とされている。適用指針で記載が求められているのは潜在株式の種類及び数までであるため、新株予約権の数が記載してあれば良いことになると思われるが、投資者に対する分かりやすさを考えて、その概要に関しては「新株予約権等の状況」を参照する形とされている。

なお、改正後の連結財規の規定により、潜在株式が存在しない場合は、その旨を記載し、潜在株式調整後 1 株当たり当期純利益金額の記載は要しないものとされている。従って、この場合は、1 株当たり当期純利益金額及び当該金額の算定上の基礎を注記することになる。

また、1 株当たり当期純損失の場合も、その旨を記載し、潜在株式調整後 1 株当たり当期純利益金額の記載は要しないものとされているので、この場合は、1 株当たり当期純損失金額及び当該金額の算定上の基礎を注記することになる。

次に、改正後の連結財規の規定により、潜在株式は存在するものの希薄化効果を有しない場合は、その旨を記載し、潜在株式調整後 1 株当たり当期純利益金額の記載は要しないものとされている。なお、「1 株当たり当期純利益に関する会計基準の適用指針」第 6 4 項において、希薄化効果を有しないため、潜在株式調整後 1 株当たり当期純利益金額の開示は行わない場合でも、潜在株式の概要の注記については行うことが求められているのでご留意いただきたい。

また、潜在株式は存在するものの 1 株当たり当期純損失である場合においても、1 株当たり当期純損失である旨を記載し、潜在株式調整後 1 株当たり当期純利益金額の記載は要しないものとされている一方、潜在株式が存在するのであれば潜在株式の概要の注記は求められているのでご留意いただきたい。

続いて、改正後の連結財規の規定により、当連結会計年度において株式併合又は株式分割

が行われた場合には、株式併合又は株式分割が行われた旨と、前連結会計年度の開始の日に当該株式併合又は株式分割が行われたと仮定した場合における前連結会計年度に係る 1 株当たり当期純利益金額又は当期純損失金額及び潜在株式調整後 1 株当たり当期純利益金額を記載することが求められている。

また、1 株当たり純資産額については、改正後のガイドライン（財規ガイドライン 6 8 の 3。同規定は、連結にも準用されている）において、当連結会計年度において株式併合又は株式分割が行われた場合には、当該株式併合又は株式分割が前連結会計年度において行われたと仮定して算定した前連結会計年度に係る 1 株当たり純資産額を記載することを妨げないとされている。「1 株当たり当期純利益に関する会計基準の適用指針」第 4 0 項においても、「前期首に当該株式併合又は株式分割が行われたと仮定した場合における前期の 1 株当たり純資産額を注記することが望ましい」とされている。投資判断に資する観点からは、当該数値も加えた方が望ましいのではないかと思われる。

これらのことから、当期に株式併合又は株式分割が行われている場合には、その旨並びに前期の 1 株当たり当期純利益金額又は当期純損失金額及び潜在株式調整後 1 株当たり当期純利益金額並びに 1 株当たり純資産額の数値につき、前期首に当該株式併合又は株式分割が行われたと仮定した場合の 1 株当たり情報について記載することが適当であると思われる。

なお、前述のとおり、「1 株当たり当期純利益に関する会計基準」及びその適用指針を最初に適用する年度に係る連結財務諸表及び財務諸表においては、前期の数値を当該会計基準及び適用指針により計算し直した 1 株当たり情報を記載すること等が求められているが、記載事例では、なお書き以下において、当該会計基準及び適用指針を適用し、かつ、株式分割が前期首に行われたと仮定した場合の前期の 1 株当たり情報を記載する形とされている。

これに関しては、例えば、前期の数値を当該会計基準及び適用指針により計算し直したものと、株式分割による影響を反映させたものと二種類の 1 株当たり情報を記載することも考えられるが、株式分割による影響を前期の数値に反映させるということも当該会計基準及び適用指針の考え方であることから、それぞれを反映させた数値を開示した方が望ましいのではないかと考えられたことによるものである。

次に、ガイドラインの改正により、株式併合及び株式分割が「重要な後発事象」の例示として追加された（財規ガイドライン 8 の 4。同規定は、連結にも準用されている）。また、「1 株当たり当期純利益に関する会計基準」及びその適用指針において、当期の貸借対照表日後、株式併合又は株式分割が行われた場合には重要な後発事象として取扱うこととされ、この場合には、当該株式併合又は株式分割の影響を反映した前期及び当期の 1 株当たり当期純利益及び潜在株式調整後 1 株当たり当期純利益並びに 1 株当たり純資産額を、当該株式併合又は株式分割が行われた旨とともに注記することとされた。

従って、当連結会計年度末後に株式併合又は株式分割が行われている場合には、重要な後発事象として、当該株式併合又は株式分割が行われた旨と、前期及び当期の 1 株当たり当期

純利益金額又は当期純損失金額及び潜在株式調整後 1 株当たり当期純利益金額並びに 1 株当たり純資産額の数値につき、当該株式併合又は株式分割の影響を反映した数値を記載することが適当であると思われる。

なお、「1 株当たり当期純利益に関する会計基準」も当期から適用されるものであることから、当該会計基準を適用した結果、監査上重要な影響が出る場合には、監査報告書に追記情報の付記を行うことが適当と考えられる。

5. 継続企業の前提に関する注記に関連する事項（126 ページ）

前述のとおり、「監査基準」の改訂により、企業が将来にわたって事業活動を継続するとの前提、即ち、継続企業の前提に関して会社により適切な開示が行われているかどうかについて監査人が検討を行うことが、平成 15 年 3 月期から義務付けられることになった。

また、これを受けて、昨年 10 月 18 日付で連結財規等及び関連ガイドラインが改正され、財規第 8 条の 14 において、「貸借対照表日において、債務超過等財務指標の悪化の傾向、重要な債務の不履行等財政破綻の可能性その他会社が将来にわたって事業を継続するとの前提に重要な疑義を抱かせる事象又は状況が存在する場合」には、当該事象又は状況が存在する旨及びその内容など、所要の事項を注記しなければならないこととされた。この規定は、連結財規にも準用されている。

本テキストでは、継続企業の前提に重要な疑義を抱かせる事象又は状況に関する注記の記載事例において、比較的分かりやすい事例として債務超過の場合を例として採り上げている。しかしながら、何が継続企業の前提に重要な疑義を抱かせる事象又は状況に該当するのかについては、「監査基準の改訂に関する意見書」や改正後の財規等及びガイドラインにおいても、それほどこと細かく具体的に定義付けされている訳ではない。実務上は、各会社によって何が該当するのかについては状況に応じて様々な事例が考えられるかと思われるので、それぞれの実態に応じた開示をしていただければよい、ご留意いただきたい。

なお、記載事例では、継続企業の前提に重要な疑義を抱かせる事象又は状況が存在する場合に注記の対象となっている当該事象又は状況を解消又は大幅に改善するための経営者の対応及び経営計画を記載する箇所（点線部分）を長めにしてある。

まず、継続企業の前提に重要な疑義を抱かせる事象又は状況を解消又は大幅に改善するための経営者の対応及び経営計画の記載に当たっては、取締役会等の意思決定機関で決定されたものを記載することが望ましいと思われる。

次に、経営計画等の内容は、可能な限り具体的かつ詳細に記載する必要があると思われる。投資者にとっても、継続企業の前提に重要な疑義を抱かせる事象等が存在するというのは重要な投資判断材料であるので、会社としてそれにどう対応していくのかについては、可能な

限り明らかにする必要があると思われるためである。

また、経営計画等に例えば労働組合や銀行などの第三者との合意が必要な計画が含まれている場合には、実施可能性を測る意味でも、当該第三者との合意が得られているかどうかについても言及することが望ましいと思われる。

更に、経営計画等の実施により将来的にどれだけ改善すると会社が考えているのかが分かるように、将来の損益に対してどの程度の影響が見込まれるかについても記載することが望ましいと思われる。ただし、将来の見込みを記載する場合には、過年度の数値を基に算定するなど、ある程度の根拠を示して記載する必要があると思われる。

なお、ガイドライン(財規ガイドライン 8 の 1 4 - 3。同規定は、連結にも準用されている)に規定されているように、連結決算日において存在した継続企業の前提に重要な疑義を抱かせる事象等が連結決算日後に解消又は大幅に改善した場合若しくは当該事象等が変化した場合には、その旨及び経緯も含めて記載することとされているので、ご留意いただきたい。

また、継続企業の前提に重要な疑義を抱かせる事象等が存在する場合には、監査報告書に所定の記載を行うことが求められているので、この点についてもご留意いただきたい。

6．退職給付に関連する事項

退職給付に関する事項については、退職一時金制度から確定拠出年金制度へ移行した場合の記載事例を昨年の本テキストにおいて記載したので、ここでは、昨年からの主な変更点を中心に説明することとする。

(1) 追加情報

a．前連結会計年度に退職一時金制度の一部を確定拠出年金制度へ移行し、かつ、経過措置を適用した場合(1 3 8 ページ、2 5 2 ページ)

本テキストにおいては、前連結会計年度に退職一時金制度の一部を確定拠出年金制度へ移行し、かつ、経過措置を適用した場合の記載事例が追加された。

なお、経過措置とは、企業会計基準委員会から公表された企業会計基準適用指針第 1 号「退職給付制度間の移行等に関する会計処理」第 1 5 項において、退職一時金制度から確定拠出年金制度へ移行する場合、退職一時金制度の終了した部分に係る会計基準変更時差異については、当面の間、移行時において全額特別損益として認識することなく、残存の費用処理年数又は資産移換の分割拠出年数のいずれか短い年数で、定額法による費用処理を行うことができることとされていることのことである。そして、この経過措置を適用した場合には、その旨

並びに連結貸借対照表及び連結損益計算書に与える影響額を注記することとされている。また、この注記は、定額法により費用処理を行う間、継続して記載することとされている。

本テキストにおける記載事例においては、前連結会計年度において確定拠出年金制度への移行を行った旨、経過措置を適用し 年の定額法で費用処理している旨及び移行時に会計基準変更時差異の未処理額を全額費用処理する場合と比較した差異が記載されている。なお、記載事例では影響科目として退職給付引当金と税金等調整前当期純利益が例示的に記載されているが、会社によっては、前払年金費用への影響が発生する場合も想定される。その場合には、それへの影響額についても付け加えて記載することが適切と考えられる。

また、記載事例においては、影響額のうち税金等調整前当期純利益について、前連結会計年度では「多く」計上され、当連結会計年度では「少なく」計上されていると記載されている。これは、移行した最初の年は一時に費用処理する方法に比べると費用として計上される額が少なくなることから税金等調整前当期純利益は多くなるが、次の年からは逆に一時に費用処理する方法に比べると費用として計上される額が多くなることから、このような表現になったものである。

b. 当連結会計年度において厚生年金基金の代行部分の返上を行った場合（140ページ、254ページ）

本テキストにおいては、昨年4月1日から施行された確定給付企業年金法に基づく厚生年金基金の代行部分の返上を行った場合の記載事例が追加された。なお、退職給付引当金の欄に関連付けた追加情報として掲載されている。

記載事例では、平成13年12月に改正された「退職給付会計に関する実務指針（中間報告）」（日本公認会計士協会会計制度委員会報告第13号）第47-2項に定める経過措置を適用した場合と適用しない場合を区分して掲載している。

この経過措置についてだが、確定給付企業年金法に基づく企業年金への移行の認可に関する規定は、法律の公布日である平成13年6月から2年6か月以内の政令で定める日から施行するとされ、まだ先のことである。

そのため、同実務指針第47-2項において、政令で定める施行日までの間は、代行部分の返還の日に代えて、代行部分の将来分の支給義務を免除する厚生労働大臣の認可の日において、代行部分に係る退職給付債務と返還相当額の年金資産を消滅したものとみなして会計処理している旨及び期末日現在において測定された返還相当額を注記することとされている。

経過措置を適用した場合の記載事例では、厚生労働大臣の認可を受け経過措置を適用した旨を記載し、返還相当額などの代行返上に伴い損益に与えた影響等については、「退職給付に関する注記」を参照する形とされている。

また、経過措置を適用しない場合の記載事例では、同実務指針第47-3項において、経

過措置を適用しなかった場合であっても、経過措置を適用した場合との情報比較の観点から、仮に経過措置を適用した場合の影響額を記載することとされている点を踏まえ、経過措置を適用した場合に見込まれる影響額について「退職給付に関する注記」を参照する形とされている。

なお、個別ベースでの追加情報に係る記載事例においては、個別ベースの場合、退職給付に関する注記欄がないため上述のように影響の内容について「退職給付に関する注記」を参照する旨の記載を行うことができないことから、代行返上に伴う特別損益及び期末日における返還相当額(経過措置を適用しない場合は特別損益として見込まれる額)を記載する事例が掲載されている。

ただし、連結財務諸表を作成していない会社にあつては「退職給付に関する注記」の記載が義務付けられているので、影響の内容については、連結ベースの場合のような「退職給付に関する注記」を参照する形とすることが適当ではないかと思われる。

(2) 退職給付に関する注記

a. 前連結会計年度に退職一時金制度の一部を確定拠出年金制度へ移行した場合(186ページ)

退職給付に関する注記において、前連結会計年度において退職一時金制度から確定拠出年金制度へ移行した場合の当連結会計年度における記載事例が追加された。ここでは、「1. 採用している退職給付制度の概要」に昨年移行した旨を記載し、「2. 退職給付債務に関する事項」及び「3. 退職給付費用に関する事項」において移行に伴う会計基準変更時差異の未処理額及び費用処理額がどの程度含まれているかを記載する事例が掲載されている。

b. 当連結会計年度において厚生年金基金の代行部分の返上を行った場合(188ページ)

退職給付に関する注記において、当連結会計年度において厚生年金基金の代行部分の返上を行った場合の記載事例が追加された。

最初に、「1. 採用している退職給付制度の概要」において、「退職給付会計に関する実務指針(中間報告)」に定める経過措置を適用している、いないにかかわらず、代行返上の認可を受けている旨を説明することが必要になるとと思われる。

次に、経過措置を適用している場合には、まず、「2. 退職給付債務に関する事項」において、代行部分の返上に関し、「退職給付会計に関する実務指針(中間報告)」に定める経過措置を適用し、厚生労働大臣の認可の日において代行部分に係る退職給付債務と返還相当額の年金資産を消滅したものとみなして会計処理している旨及び期末日現在において測定さ

れた返還相当額を注記することが適当ではないかと思われる。

また、「3.退職給付費用に関する事項」については、脚注ではなく、本表そのものに記載することが適当ではないかと思われる。即ち、記載事例では、「イ.勤務費用」から「ト.退職給付費用」までは通常どおり記載して、「ト.退職給付費用」の下に、「チ.厚生年金基金の代行部分返上に伴う損益」を追加して記載することとされている。当該損益は、連結財務諸表に純額で特別損益として計上されるものが想定されている。

なお、損益への影響額を記載するのは、「退職給付会計に関する実務指針(中間報告)」第44-2項において代行部分を返還した場合にはその旨及び損益に与える影響額を注記することとされ、同第47-2項において、経過措置を適用する場合には第44-2項の「返還の日」は「認可の日」と読み替えるとされていることを受けてのものである。

次に、経過措置を適用しない場合の記載事例についてであるが、前述のとおり、「退職給付会計に関する実務指針(中間報告)」第47-3項において、経過措置を適用しなかった場合であっても、経過措置を適用した場合との情報比較の観点から、仮に経過措置を適用した場合の影響額を記載することとされている点を踏まえ、「2.退職給付債務に関する事項」において、代行部分の返上に関し、同実務指針に定める経過措置を適用していない旨及び経過措置を適用した場合に見込まれる影響額を記載することが適当であると思われる。

7. その他主な改正事項

以上のほか、平成14年3月期提出用に作成した「有価証券報告書の作成の仕方」の記載事例や「作成にあたってのポイント」がいくつか見直されている。ここでは、主な改正事項について説明することとする。

(1) 冒頭記載(110ページ)

昨年7月3日に日本公認会計士協会の監査委員会報告第52号「連結の範囲及び持分法の適用範囲に関する重要性の原則の適用に係る監査上の取扱い」が改正され、連結の範囲や持分法の適用範囲を決定する上で、従来の資産、売上高、利益及び剰余金に与える影響のほか、土地再評価差額金、その他有価証券評価差額金、自己株式処分差益や為替換算調整勘定等について、金額の重要性がある場合には考慮する必要がある旨が明記された。連結の範囲等を決定する際にはご留意いただきたい。

また、剰余金の概念が資本剰余金と利益剰余金とに明確に区分されたことに伴い、同報告においても、従来の「剰余金基準」が「利益剰余金基準」に改められた。これを受けて、連結財務諸表を作成していない場合における冒頭記載の記載事例でも、「3.連結財務諸表について」のなお書きにおいて、「利益剰余金基準」という表現に改められている。

この点に関しては、「連結財務諸表作成のための基本となる重要な事項」にも反映されている(130ページ)。

具体的には、「1. 連結の範囲に関する事項」の(ロ)の「(連結の範囲から除いた理由)」の部分及び「2. 持分法の適用に関する事項」の(ハ)において、当連結会計年度では「剰余金」が「利益剰余金」に改められ、また、利益剰余金の後に「等」が追加され、その他の項目についても考慮されているという内容に変更されている。

(2) 連結財務諸表作成のための基本となる重要な事項(136ページ)及び重要な会計方針(250ページ)

平成14年度税制改正により、平成15年3月31日以後に終了する連結会計年度及び事業年度から連結納税制度の適用が可能となった。これに伴い、企業会計基準委員会から、実務対応報告第5号「連結納税制度を適用する場合の税効果会計に関する当面の取扱い(その1)」及び同第7号「連結納税制度を適用する場合の税効果会計に関する当面の取扱い(その2)」が公表された。このうち、同第5号において、連結納税制度を適用した場合又は取りやめた場合における最初の連結財務諸表及び財務諸表においては、その旨を注記することが適当であると考えられるとされた。

これを受け、当連結会計年度から連結納税制度を適用している場合には連結財務諸表及び財務諸表にその旨を注記することになるが、本テキストにおいては、「連結財務諸表作成のための基本となる重要な事項」の「4. 会計処理に関する事項」のうち、「(ト)その他連結財務諸表作成のための重要な事項」にその旨を注記する事例が掲載されている。個別においても同様である。

また、実務対応報告第7号「連結納税制度を適用する場合の税効果会計に関する当面の取扱い(その2)」によれば、連結納税制度を適用し、連結納税親会社の個別財務諸表における法人税に係る繰延税金資産の計上額が、連結財務諸表における連結納税主体としての回収可能見込額を大幅に上回る場合で、その上回る部分の金額に重要性がある場合には、連結納税親会社の個別財務諸表に追加情報として注記する必要があるとされているので、ご留意いただきたい。

(3) 社債明細表(221ページ)及び借入金等明細表(223ページ)

コマーシャル・ペーパーの無券面化が導入されたことに伴い、本年2月、企業会計基準委員会から実務対応報告第8号「コマーシャル・ペーパーの無券面化に伴う発行者の会計処理及び表示についての実務上の取扱い」が公表され、無券面化されたコマーシャル・ペーパー、いわゆる電子CPに係る貸借対照表上の表示については、「短期社債」として表示する方法と、従来の手形CPと同様に「コマーシャル・ペーパー」として表示する方法と、いずれも

採用することができることとされた。これを受けて、電子ＣＰについて貸借対照表上「短期社債」として表示している場合は、当該コマーシャル・ペーパーの内容については、社債明細表に記載することが適当であると思われる。

一方、電子ＣＰについて「コマーシャル・ペーパー」として表示している場合には、借入金等明細表に記載することが適当であると思われる。

以 上

財団法人 財務会計基準機構
企画部グループ長 亀 谷 英 敬