

平成 14 年 1 月 16 日

企業会計基準委員会 御中

公認会計士 佐藤 真良

平成 13 年 12 月 21 日 企業会計基準委員会公表の「企業会計基準公開草案第 1 号」(以下、「基準案」)、「企業会計基準適用指針公開草案第 1 号」(以下、「適用指針案第 1 号」)、「企業会計基準適用指針公開草案第 2 号」(以下、「適用指針案第 2 号」)についてのコメント

以下のコメントを申し上げます。

1. 論点 1 (企業会計基準及び企業会計基準適用指針の構成) について

「2. 開示」は、「表示及び開示」として貸借対照表や損益計算書またはキャッシュ・フロー計算書上における表示 (display) と財務諸表に係る注記による開示の両者を示すことを明らかにすべきではないでしょうか。

「3. 結論の背景」と「4. 設例」との間に、「現行の会計基準に与える影響」を入れ、それに言及すべきではないでしょうか。

今後、「企業会計基準」が文字通り体系的で網羅的な企業会計の基準となっていく以上、その都度、複雑膨大で錯綜している現行の会計基準のどこをどのように改変するのかを示すことは、「会計基準の棚卸し」というテーマを待つことなく新しい体系的基準それ自体の義務と考えます。確かに「企業会計原則」などについては、そのものを企業会計基準委員会が改訂したりする権限はないのかもしれませんが、新しい会計基準によりどの個所が影響を受けるのかを示すことは可能であり行うべきと考えます。

2. 論点 4 (自己株式の処分) について

「自己株式処分差益と自己株式処分差損は、会計年度単位で相殺した上、第 21 項から第 23 項に従って処理する」とあります (基準案第 24 項)。

中間期間末でネットで自己株式処分損となり、その他資本剰余金がない、または、ネット処分損ほどはない場合 (あるいは、あっても) には、中間財務諸表に

において自己株式処分損はどのように表示されるのでしょうか。とりあえず、取得した自己株式と同様に資本の部から控除でもしておくのでしょうか。基準案において取扱いを示すべきではないでしょうか。

3. 論点7(資本剰余金の区分におけるその他資本剰余金の処分)について

基準案第35項及び第80項では、利益処分案について言及しています。そもそも企業会計基準委員会の公表する「企業会計基準」は、公正妥当な企業会計の基準として広くすべての会計制度を対象(商法会計も含めて)とするものでしょうか、と申しますのも、利益処分案をいうのは、いわゆる商法会計の産物のように考えられるからです。「利益処分の議案」において「その他資本剰余金」の処分として行うということは、「その他資本剰余金」という財務諸表項目が商法上の貸借対照表にも表示されていなければならないのではないのでしょうか(基準案第45項、46項参照)。それとも、商法上は「資本金及び資本準備金減少差益、自己株式処分差益」という勘定科目が商法の計算書類規則の枠内で貸借対照表の資本の部のどこかにあれば良いのでしょうか。

基準案が法定準備金の取崩しの会計処理を扱う以上、「利益処分の議案」についても言及するのは、当然そうあるべきことと考えます。しかし、上記の点についてはどのように考えるのか基準案では不明瞭に見受けられます。

ちなみに、資本を源泉とする配当等を含んだものまで「利益処分案」(基準案第35項、80項、82項等)とか「利益処分計算書」(適用指針案第1号第9項)と呼ぶこと自体、商法はどうあれ企業会計上は矛盾があります。それは、現在の商法上の規制に由来し、企業会計の立場としては、法律の制約を受けるやむを得ない呼称であることにも言及すべきではないでしょうか。

4. 論点12(その他資本剰余金の処分による配当等を受けた株主の会計処理)について

その他資本剰余金の処分による配当を受けた場合、売買目的有価証券については原則として受取配当金として収益計上するとしています(適用指針案第2号第4号)。

売買目的有価証券については、短期的な価格変動による利益を得る目的で保有していることから、有価証券の簿価を減額しても期末の時価評価に反映されるので、配当の原資に関わらず収益を計上するという考えもありえます(同第10項)。

しかしながら、売買目的有価証券といえども配当の原資がその他資本剰余金の場合には、当該配当はやはり資本を源泉とするものであることから、他の有価証券と会計処理を区別する必然性はないと考えます。配当受領時に減額した帳簿価額をもとにして期末に時価評価差額を計上するのが一貫した取扱いではないでしょうか。結果的に違いはないからといって、他の有価証券と取扱いを変える必然性もないと考えます。

5. 基準案第 31 項について

「基準案第 31 項、持分法の適用対象となっている子会社及び……」において、「親会社等の持分相当額を自己株式として資本の部から控除し、当該会社に対する投資勘定を同額減額する」とあります。

持分法適用の場合には、投資勘定は純資産（資産マイナス負債）のうちの持分割合を保有しているであるから、親会社株式等のうちの持分相当割合を控除するというのは、ネットのものからグロスのことを控除することになるのではないのでしょうか。場合によっては、投資勘定がマイナスになる恐れもあります。親会社等の持分相当額に変えて、「親会社等の負債・資本合計に対する持分割合による持分相当額」によるべきではないのでしょうか。

したがって、基準案のようにするとしても、投資勘定がゼロになったところで控除を停止するべきではないのでしょうか。

6. 基準案第 34 項から第 35 項について

資本準備金等取崩しを決議した株主総会において、それを即座に（債権者保護手続終了後）株主に分配する旨を同時に決議し、当該分配を行った場合には（適用指針案第 2 号第 6 項参照）どの財務諸表にどのように表示されるのでしょうか（個別、連結）。連結財務諸表では資本剰余金計算書に計上され、個別財務諸表では資本金等明細表（付属明細表）に表現されるのでしょうか。

このようなことは自明のことなので、基準案に示す必要はないのでしょうか。

7. 適用指針案第 1 号における資本剰余金の取崩しによる配当の財務諸表表示について

適用指針案第 1 号第 9 項による利益処分計算書において「その他資本剰余金の処分」の一項目として「配当金」という名称があげられています。また、連結資本剰余金計算書においても「資本剰余金減少高」の一項目として「配当金」という名称があげられています（同 10 項）。「配当金」という用語は、一般的には利益からの配当を意味すると想定されます。

ところで、基準案の趣旨は、資本剰余金の取崩しによる配当は、未処分利益を源泉とするいわゆる利益の配当には該当しないとすることにあると見受けられます。このことは、商法第 290 条の「利益の配当」概念と企業会計上の利益の配当の概念は異なると主張しているとも考えられます。そうであるならば、この際はっきりと、上述のような資本を源泉とする配当については「配当金」というまぎらわしい表示はやめるべきです。そして、たとえば「分配金」とか「資本等払戻金」とか、名は体を表す用語にすべきではないでしょうか。企業会計の立場を貫く以上、資本を原資とする金銭の分配は、配当金と表示すべきではないと考えます。利益の処分を表す「配当金」という用語に対比すべき資本の払戻しを示す用語（たとえば、米国会計における liquidating dividend に該当するような用語）を会計基準として、今、確立すべきではないでしょうか。

以 上