

## 企業会計基準アップデート



経営戦略研究科准教授(会計専門職専攻) 中島 稔 哲

### 1. 純資産の部と株主資本等

企業会計基準第5号(以下、号のみを表記)「貸借対照表の純資産の部の表示に関する会計基準」(2005年12月)は、貸借対照表上、資産性または負債性をもつものを資産の部または負債の部に記載し、それらに該当しないものは資産と負債との差額として純資産の部に記載することとした(第21項)。ただし、投資の成果を表す利益の情報の主要な利用者であり受益者であるのが、報告主体の企業価値に関心を持つ当該報告主体の現在および将来の所有者(株主)であることから、当期純利益とこれを生み出す株主資本を重視して(第29項)、純資産は株主資本と株主資本以外の各項目(評価・換算差額等、新株予約権、少数株主持分)に区分して表示する(第4項参照)。この結果、損益計算書における当期純利益の額と貸借対照表における株主資本の資本取引を除く当期変動額は一致することとなる(第30項)。なお、第2号「1株当たり当期純利益に関する会計基準」(2006年1月)は、(潜在株式調整後)1株当たり当期純利益の算定目的を、普通株主に関する一会計期間における企業の成果を示すことにあるとしている(第3項参照)。

さて、第1号「自己株式及び準備金の額の減少等に関する会計基準」(2006年8月)は、①自己株式の消却・その他資本剰余金の残高が負となった場合の取扱い(第11-12項)、②利益剰余金が負の残高の場合のその他資本剰余金による補てん(第61項)、③自己株式の処分と新株の発行が同時に行われた場合の取扱い(適用指針第2号第11項)を改正した。そして、資本取引の増加や、株主資本の係数の変動および剰余金の配当の随時化により、貸借対照表および損益計算書だけでは株主資本の数値の連続性を把握することが困難となることから、会社法は、すべての株式会社に株主資本等変動計算書の作成を義務付けた。第6号「株主資本等変動計算書に関する会計基準」(2005年12月)は、同計算書を、貸借対照表の純資産の部の一会計期間における変動額のうち、主として、株主に帰属する部分である株主資本の各項目の変動事由を報告する財務表としている(第1項参照)。

### 2. 投資の継続・清算と収益性の低下

第7号「事業分離等に関する会計基準」(2005年12月)は、一般に事業の成果をとらえる際の投資の継続と清算という観念的な概念により、分離元企業の会計処理および結合当事企業の株主に係る会計処理等を導出している。すなわち、分離元企業(結合当事企業の株主)にとって投資が清算したものとみなされる場合には移転損益(交換損益)を認識するが、投資

が継続しているとみなされる場合にはこれを認識しない。ここで、事業投資に係る利益の計算においては、当該事業投資の担い手たる企業の期待がどれだけ事実へと転化したのかに着目して成果をとらえることが適当とされるが、事実への転化は、必ずしも資金それ自体の流入を意味するわけではなく、将来の環境変化や経営者の努力に成果の大きさが左右されなくなった場合や、企業が従来負っていた成果の変動性（事業投資のリスク）を免れるようになった場合には、投資は清算されたものとみなされ、事業投資の成果は確定したものとされる（第71項参照）点に留意されたい。

さて、事業投資たる固定資産については、収益性が低下した場合には、回収可能な額まで帳簿価額を切り下げる会計処理（取得原価基準の下で回収可能性を反映させるように、過大な帳簿価額を減額し、将来に損失を繰り延べないために行われる会計処理）が行われている。第9号「棚卸資産の評価に関する会計基準」（2006年7月）は、棚卸資産について、収益性の低下により投資額の回収が見込めなくなった場合には、帳簿価額を切り下げることとした。すなわち、通常の販売目的（販売するための製造目的を含む。）で保有する棚卸資産は、取得原価をもって貸借対照表価額とするが、その最終的な投資の成果の確定は将来の販売時点であることから、期末における正味売却価額が取得原価よりも下落している場合には、当該正味売却価額をもって貸借対照表価額とする（第7項・第41項参照）。

### 3. 金銭債務、ストック・オプション、関連当事者の開示

第10号「金融商品に関する会計基準」（2006年8月）は、金銭債務について、債務額をもって貸借対照表価額とするが、収入に基づく金額と債務額とが異なる場合には、償却原価法に基づいて算定された価額をもって、貸借対照表価額としなければならないこととした（第26項）。したがって、社債を割引発行した場合の当初認識額は発行価額となり、発行価額と社債金額との差額は社債利息として処理するとともに社債の帳簿価額に加算することになる。なお、社債発行費等の会計処理は、実務対応報告第19号「繰延資産の会計処理に関する当面の取扱い」（2006年8月）に規定されている。

第8号「ストック・オプション等に関する会計基準」（2005年12月）は、ストック・オプション（新株予約権）を付与し、これに応じて企業が従業員等から取得するサービスは、その取得に応じて株式報酬費用として計上することとした（第4項）。ストック・オプションの会計処理に関しては、①費用認識の前提条件に疑問があるとする指摘（第36項）、②費用認識に根拠がないとする指摘（第37-38項）、および③見積りの信頼性の観点から費用認識が困難または不適當であるとする指摘（第40項）がある。

第11号「関連当事者の開示に関する会計基準」（2006年10月）は、①関連当事者の範囲、②開示対象となる関連当事者との取引の範囲、③関連当事者との取引に関する開示、④関連当事者の存在に関する開示を規定している。