

### ５．主なコメントの概要とそれらに対する対応案

以下は、主なコメントの概要と企業会計基準委員会のそれらに対する対応です。

「コメントの概要」には主なものを記載していますが、以下に記載されていないコメントについても、企業会計基準委員会で分析を行っています。

また、以下の「コメントの概要」には、文章表現に関するものについては、記載していません。

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応案
<b>自己株式の取得及び保有</b>		
基準案 27 項	<p>「株主総会の決議によって」「定時ないし臨時の株主総会の普通決議」  「分配可能額」「分配可能額（会社法 461 条参照）」と追加してはどうか。  （理由）  自己株式の取得については、今般の会社法によりかなりの変更がある。会社法が周知されていない現時点では、会計基準等においてもその点に丁寧に触れるべきではないかと思う。  また、「分配可能額」という表現は、従来の「配当可能限度額」に変わって登場したものであり、その内容について誤解が生じないように会社法の参照条文を示すべきではないかと思う。</p>	<p>「株主総会の決議によって」…会社法どおりの文言であり、参照する条文も明確にしているので基準案のとおりとしたい。  「分配可能額」…参照条文（461 条 2 項）を追記する方向で検討したい。</p>
基準案 28 項、 29 項	<p>過去の経緯の記述であり、自己株式の資本控除が徹底された現在では、会計基準本文ではなく、「検討の経緯」に記載すべきではないか。</p>	<p>基準本文ではなく、結論の背景における記載であり、また、全体のバランスを考慮し、基準案のとおりとしたい。</p>
基準案 31 項	<p>自己株式の取得のパターンが例示列挙されているが、平成 13 年商法改正以前に認められていた、「会社の権利の実行のために必要な時」、具体的には、債権の回収の際に他にめぼしい資産がないため、自己株式を代物弁済ないし強制執行にて取得する場合がない。そうした場合でも、会計処理はやはり同様となるのかどうか明示すべきではないか。  （理由）  現行商法及び新会社法でも、買受規制（総会決議）に服するか、服さないかの法律的議論はあるものの、実務上、取引先よりの債権回収として自己株式を取得することが行われます。法律的な議論は別として、そうしたケースも会計処理が同様であることを明示すべきではないか。</p>	<p>基準案 31 項では、会社法において限定列挙されている取得の形態を例示しており、また、同項において「取得の方法によって会計処理を区別する理由はないと考え、すべての自己株式の取得に同様の会計処理を適用することが適切であると考えた。」としているので基準案のとおりとしたい。</p>

## 審議事項（４）

（内容は今後の審議により変更される場合があります）

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応案
基準案 31 項	基準案31項について、「…自己株式の取得に同様の…」は「…自己株式の取得と同様の…」が良いと思われます。	現行基準のままであり、「に」の方が適当と考えられるので基準案のとおりとしたい。
<b>自己株式の処分及び消却時の帳簿価額の算定</b>		
基準案 12 項 指針案 12 項	基準案 12 項は、「自己株式の処分及び消却時の帳簿価額は、株式の種類ごとに、会社の定めた計算方法に従って算定する。」としているが、この表現では、株式の種類ごとにその計算方法を異にすることができるようにも解釈できる。そこで、「自己株式の処分及び消却時の帳簿価額は、会社の定めた計算方法に従って、株式の種類ごとに算定する。」と改め、誤解が生じないようにすべきである。なお、同様の記述が指針案 12 項にもあるので、同様の修正が必要である。	現行基準のままであり、結論の背景（基準案 46 項）により趣旨は明らかであるが、コメントどおりとした方が、文意が正確に伝わると考えられるので修正の方向で検討したい。
<b>自己株式の消却</b>		
基準案 43 項	<p>「会社法では自己株式の消却原資についての定めがないことから」とありますが、これは、旧基準で「改正商法が配当可能限度額を消却原資とし」とあったことからの変更ですが、このことから、次のような論点について明示すべきである。</p> <p>（１）その他利益剰余金を原資として消却するが、不足する場合（利益剰余金は全体で+） 消却により「未処理損失」（その他剰余金のマイナス）が一次的に計上されるが、任意積立金等があるので全体としての利益剰余金はプラスであれば、そうした会計処理は可能であるか。</p> <p>（２）その他利益剰余金を原資として消却するが、不足する場合（利益剰余金は全体で-） 任意積立金等も不足するため、消却により「未処理損失」（その他剰余金のマイナス）を計上すれば、全体で利益剰余金がマイナスになってしまう場合、そうした会計処理は可能であるか。</p> <p>（理由） 公開草案を見る限りにおいては、「その他の資本剰余金の負の残高は適切ではない・・・」以下の表現から、反対解釈でその他の利益剰余金の負の残高が生じるのは問題がなく、上記（１）（２）いずれの場合の処理も可能であるかのように読めます。</p>	会計処理としては、コメントのとおりであることが明確なので、基準案のとおりとしたい。

## 審議事項（４）

（内容は今後の審議により変更される場合があります）

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応案
<b>資本金及び準備金の額の減少によって生ずる剰余金</b>		
基準案 19 項、 20 項	<p>基準案 19 項は、「資本金及び準備金の額の減少によって生ずる剰余金は、減少の法的手続が完了したときに、その他の剰余金に計上する。」としている。しかし、会社法 447 条は、資本金の額の減少の効力の生ずる日を資本金の額の減少における決議事項として定めており（同条 1 項 3 号）債権者異議に関する手続きが終了していないときを除きその日を効力発生日としている（会社法 449 条 6 項 1 号）。また、準備金の額の減少も、同様に、準備金の減少の効力の生ずる日が準備金の額の減少における決議事項として定められており（会社法 448 条 1 項 3 号）原則としてその日が効力発生日となる（会社法 449 条 6 項 2 号）。したがって、基準案 19 項が資本金及び資本準備金の額の減少によって生ずる剰余金を「減少の法的手続が完了したとき」にその他資本剰余金に計上することとしていることは、会社法の規定と齟齬をきたしていることになる。そこで、それらの減少額をその他の資本剰余金に計上する時期を「資本金の額または資本準備金の額の減少決議においてその効力が生ずる日と定めた日（ただし、債権者異議手続がその日までに終了していないときには、その手続が終了した日）」に改めるべきである。</p> <p>基準案 20 項についても同様のことがいえる。したがって、基準案 20 項についても、利益準備金の額の減少によって生じた剰余金をその他利益剰余金に計上する時期を「減少の法的手続が完了したとき」から「利益準備金の額の減少決議においてその効力が生ずる日と定めた日（ただし、債権者異議手続がその日までに終了していないときには、その手続が終了した日）」に改めるべきである。</p>	<p>「法的手続が完了したとき」は、（決議された）減少の効力発生日と債権者保護手続完了日のいずれか遅い方という意味を含んでいるが、文意をより正確に伝えるために、当該箇所には会社法の参照条文を付す方向で検討したい。</p>
<b>開示</b>		
基準案 22 項、 42 項、44 項	<p>基準案 22 項は「取締役会等の決議によって自己株式を消却する場合」と規定しているが、会社法 178 条 2 項は、自己株式の消却の決定を取締役会設置会社においては取締役会の決議によらなければならないことを規定しており、取締役会設置会社でない株式会社についてはなんら規定を設けていない。このため、取締役会設置会社でない株式会社は、定款に別段の定めがある場合を除き、その決定を取締役の過半数をもって決定することになるものと考えられる（会社法 348 条 2 項）。また、取締役会設置会社であっても、委員会設置会社の場合、自己株式の消却の決定を取締役会の決議により執</p>	<p>コメントのとおりであるので、会社法の定めと齟齬が生じないよう「取締役会等の決議」を「取締役会等による会社の意思決定」に置き換える方向で検討したい。</p>

## 審議事項（４）

（内容は今後の審議により変更される場合があります）

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応案
	<p>行役に委任でき、委任された執行役の決定に基づき行われることになる。取締役の過半数による決定または執行役の決定は、取締役会とは異なり決議ではないので、「取締役会等」の「等」に含めて考える場合の表現として、「決議」という用語は適切ではないので、「決定」または「決議または決定」と改めるべきである。なお、同様の用語が基準案 42 項及び 44 項においても用いられているので、同様の修正をすべきである。</p>	
<b>自己株式の取得及び処分の認識時点</b>		
指針案 5 項	<p>指針案 5 項において、自己株式申込証拠金等の表示区分について規定しているが、この項目は貸借対照表の純資産の部に計上される項目であるので、指針案 9 号「貸借対照表の純資産の部の表示に関する会計基準等の適用指針（案）」において取り扱うべき内容である。また、この「自己株式申込証拠金等」の「等」に何が含まれるかが明らかにされていないので、その内容を明確にすべきである。</p>	<p>自己株式申込証拠金の表示区分については、純資産の部の表示に関する指針中の B/S 表示例に追加される予定である。ただし、当該項目についての背景説明は、自己株式の会計処理を定める本指針内で行うことが適切と考えられる。</p> <p>また、「自己株式申込証拠金等」は現行指針のままであるが、財務諸表等規則において「自己株式申込証拠金」となっているので、「等」は削除する方向で検討したい。</p>
指針案 35 項	<p>7 行目の「負債に計上することは適切ではなく」の部分は、直前の「新株式申込証拠金と同様に」の部分にかかるような誤解を生じるので、その前の「これらは」の後に続けるべきである。</p>	<p>現行基準のままであり、趣旨は明らかであるが、コメントどおりとした方が、文意が正確に伝わると考えられるので修正の方向で検討したい。</p>
<b>自己株式の取得原価の算定（対価が金銭以外の場合）</b>		
指針案 7 項、37 項	<p>指針案 7 項、37 項について、自己株取得の対価として、他の種類株を新規に発行する場合、帳簿価格がないため取得原価はゼロとするとのことだが、この時取得した自己株を売却した場合、BS 表記上では、その売却額全額が自己株処分差益となり、分配可能額が増えることとなる。この一連の取</p>	<p>指針案では、新たな払込みの事実がなく（純資産の部の株主資本内の移動）、払込資本を増加させる必要はないという考え</p>

## 審議事項（４）

（内容は今後の審議により変更される場合があります）

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応案
	引は、他の種類株による増資を受けたのと実態として同じである一方、その増資見合い額全額が、分配可能額となってしまっている。この点に関しては更なる検討が必要と考える。	方を重視しており、新たな払込みの事実がないにも関わらず、当該取引を擬制することは適当ではないので指針案のとおりとしたい。 なお、分配可能額に問題が生じるとすれば、それは会社法で対処されるべきものと考ええる。
指針案 6 項～8 項	指針案第 6 項以下の対価が金銭以外の場合の自己株式の取得原価の算定については、設例により会計処理を示すべきである。 （理由） 会社法で新たに導入された制度であることから、実務に資するため、設例により具体的に会計処理を示すべきである。	ここでは、適正な帳簿価額の算定など測定の本質的要素が多く含まれており、設例としてその会計処理を示すことは適当ではないと考えられるので指針案のとおりとしたい。
指針案 8 項	指針案 8 項に関して、自己株式の取得原価と取得の対価となる財（金銭以外の財産）の帳簿価額との差額は、損益に計上するとあるが、段階利益のいずれに計上するべきか考え方を記載願いたい。	自己株式の取得原価と取得の対価となる財（金銭以外の財産）の帳簿価額との差額として計上する損益については、取得の対価となる財（金銭以外の財産）の種類等により、その計上区分が異なることとなる。この点を追記する方向で検討したい。
指針案 37 項	「自社の株式」の用語は、類似の用語があるので、「新株又は自己株式」の用語を使用するほうがよいと考える。 （理由） 指針案 37 項では、新株と自己株式の両方を包含する用語として「自社の株式」の用語が用いられている。しかしながら、自己株式、自己株券、自社株のように類似の用語が使用されているので、「自社の株式」を使用せず、そのまま「新株又は自己株式」として規定するほうがよいと考える。	他の公開草案や会社法施行規則との関係等を考慮しながら再度検討するが、同様のコメントが他にはないことから、原則として、指針案のとおりとしたい。

## 審議事項（４）

（内容は今後の審議により変更される場合があります）

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応案
	新株の「発行」と自己株式の「処分」をあわせて自社の株式の「交付」としているが、「交付」についても、あえて使用しなくてもよいと考える。	
指針案 8 項、9 項、38 項	指針案 38 項で「金銭以外の財産をもって清算した場合、投資回収の結果を示すよう分配前に清算損益を計上することが適切である。」の意味がわかりにくい。会社の清算に際して、棚卸資産等の金銭以外の財産を株主に分配するような場合、いったん棚卸資産等を時価評価するようなことを想定しているのかどうか。もし、そうであれば、指針案 8 項及び 9 項でいう帳簿価額との差額を「損益」にするのは、交付する財産の「評価損益」を計上することになるが、そうした理解で良いか。	コメントどおりである。趣旨を明確にするために、「金銭以外の財産をもって会社を清算した場合、…」とする方向で検討したい。
<b>現物配当を行う会社の会計処理</b>		
指針案 9 項	指針案第 9 項は、現物配当を行う会社の会計処理として、配当財産の時価と適正な帳簿価額との差額を配当の効力発生日に属する期間損益として処理し、配当財産の時価をもって、その他資本剰余金またはその他利益剰余金を減額するものとしている。確かに、金銭以外の財産をもって剰余金の配当をした場合、その時に投下資本の回収が行われたものとして損益を計上することが適切のように思われる。しかし、現物配当により事業活動の成果が生じるものではないので、損益として計上しないことも考えられる。そして、公正な評価額が算定されない場合には帳簿価額よりその他資本剰余金またはその他利益剰余金を減額することを認めているが、価格交渉をする相手方が存在しないので、時価の算定が恣意的になることも考えられる。また、会社法 446 条において定める剰余金の額の算定において減額する額は「配当財産の帳簿価額の総額」である（同条 6 号イ）ので、配当財産の時価をもってその他資本剰余金またはその他利益剰余金の額を減額することは、会社法の規定と異なる処理となる。さらに、現物配当の効力発生日にその差額を損益として認識せずに、現物配当財産の帳簿価額をもって、その他資本剰余金またはその他利益剰余金の額を減額したとしても、その事業年度末における純資産の額は、その差額を損益として認識した場合と異なる。 このようなことから、現物配当が実施された場合に、その他資本剰余金またはその他利益剰余金から減額する額を現物配当財産の帳簿価額とすべきとの意見があった。	指針案では、金銭以外の財産をもって剰余金の配当をした場合には投下資本の回収が行われたものとして損益を計上することが適切という考え方を重視している。 また、指針案によれば、会社法における「配当財産の帳簿価額の総額」は配当財産の時価となるので、会社法の定めと異なる処理とはならないと考える。 したがって、指針案のとおりとしたい。
指針案 9 項	配当財産の時価が下落していると、現物配当の際に損失が計上されることが考えられる。当該損失	取締役会等による現物配当の意思決定

## 審議事項（４）

（内容は今後の審議により変更される場合があります）

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応案
	<p>と減損会計適用による減損損失との関係が必ずしも明確ではないので、明示すべきと考える。</p> <p>（理由）</p> <p>減損会計において、減損損失は使用価値と正味売却価額のいずれか高い価額に基づいて測定し、資産には適正な帳簿価額を付すこととされている。一方、現物配当に際して、資産は時価評価されるので、損失が計上されるケースが考えられる。</p> <p>取締役会等による現物配当の意思決定が資産の使用範囲又は方法について回収可能価額を著しく低下させる変化（適用指針第6号「固定資産の減損に係る会計基準の適用指針」第13項）に該当するかどうかと、それが該当するとした場合に現物配当により見込まれる損失と減損損失として計上すべきものとの関係が明確ではないと思われる。したがって、これらの関係を明確にすべきと考える。</p>	<p>は、一般に減損の兆候に該当し、現物配当の意思決定が行われた後は処分（投資の清算）予定の資産と同様に会計処理が行われることになると思う。</p> <p>なお、分割型の会社分割の場合も、減損の兆候に該当すると考えることが適当であるが、投資が継続しているとみるため、減損損失の認識の判定にあたっては、当該会社分割が行われなかったものと仮定して行うこととなる。</p>
指針案 9 項 (1)、38 項	<p>現物配当を行う会計処理を扱っている指針案第 9 項 (1) は、配当財産が子会社株式又は関連会社株式であって、これを株式数に応じて比例的に配当（按分型の配当）する場合についての時価処理の例外として設けているが、削除すべきと考えられる。</p> <p>【理由】</p> <p>指針案第9項は原則として時価で会計処理をするとしながら、同第38項で人的分割や共通支配下及び時価が合理的に算定できない事例を示し、損益を計上しないとしている。しかしながら、子会社株式や関係会社株式に時価が存在する場合（上場会社等）もあり、第9項(1)を例外とする理由が見当たらない。人的分割の際に損益を計上しないとするのであれば、第9項(3)が設けられていれば十分であると考えられる。</p>	<p>指針案 9 項 (1) について、分割型の会社分割（按分型）の場合と子会社株式を比例的に按分する場合の2つに分けて明記する方向で検討したい。</p>
指針案 9 項	<p>現物配当の会計処理については、自己株式の処理とは分けて独立の区分にすべきではないか。「自己株式の会計処理」と並立する形として「現物配当の会計処理」とする。</p> <p>（理由）</p> <p>現物による配当が可能になったことは、会社法の大きな変更点なので、自己株式の論点とは別にして明確にわかるようにすべきではないかと思う。考え方が同じであるということは、適用指針の結論</p>	<p>指針案では、現物配当の会計処理を、金銭以外の財産をもって自己株式を取得した場合の派生的な論点として取り扱っている。今後、現物配当が頻繁に行われるようになった場合には、別途実務上の取扱い</p>

## 審議事項（４）

（内容は今後の審議により変更される場合があります）

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応案
	の背景 38 項でまとめて記載すればすむことだと思う。	を明らかにする必要が生じるものと思われるが、現段階では指針案のとおりとしたい。
指針案 9 項	<p>適用指針（案）第 9 項では、現物配当を行う場合、配当財産を時価評価し、適正な帳簿価額との差額を損益とするとしている。損益計上する場合の損益計算書の計上区分及び勘定科目が示されていないので、適用指針において示すべきと考える。</p> <p>（理由）</p> <p>適用指針（案）第 9 項では、配当財産を時価評価した際に計上される損益について、計上すべき損益計算書の損益区分と勘定科目が示されていない。例えば、有価証券を配当財産とした場合と、土地のような固定資産を配当財産とした場合で、計上される損益計算書の損益区分（例えば営業外損益、特別損益）及び勘定科目がどのようになるのかが明確ではなく、実務上、混乱する懸念があるので、具体的に示すべきと考える。</p> <p>現物配当の対象となる財産にはいくつかの種類が考えられるが、実務上の混乱が生じないように、損益計算書の計上区分及び勘定科目についても明示すべきである。また、会社法により新たに導入された制度であることから、実務に資するため、設例により具体的に会計処理を示すべきである。</p>	<p>配当財産の時価と適正な帳簿価額との差額として計上する損益については、配当財産の種類等により、その計上区分が異なることとなる。この点を追記する方向で検討したい。</p>
<b>子会社及び関連会社が保有する当該会社の自己株式に関連する連結財務諸表における取扱い</b>		
指針案 17 項、 46 項～55 項	<p>子会社が保有する当該会社の自己株式に関する取り扱いについて、当適用指針では追加取得及び一部売却に準じて処理することとしており、資本取引とはしないこととしている（適用指針第 17 項、第 46 項～55 項）。現行の基準をもとにした場合、この結論は妥当と考えるが、国際的な潮流等が変化してきており、適宜見直しを行なっていただきたい。</p>	<p>49 項にもあるように、連結財務諸表の作成目的と密接に関連する問題であることから、現段階では指針案のとおりとしたい。</p>
指針案 18 項	<p>適用指針 18 項で「自己株式の取得の対価と少数株主持分の減少額との差額をのれんとして処理する。」について確認ですが、全額をのれんとするという理解で良いでしょうか。自己株式の時価がとれる場合、</p> <p style="text-align: center;">少数株主持分の減少額 &lt; 自己株式の時価 &lt; 自己株式の取得の対価</p>	<p>自己株式を時価よりも高い価額で買い取り、プレミアムが発生しているような場合であっても、親会社による子会社株式の追加取得と同様の考え方によれば、全額を</p>



## 審議事項（４）

（内容は今後の審議により変更される場合があります）

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応案
	<p>となっている場合、 自己株式の時価 - 少数株主持分の減少額 をP/Lとして処理、 自己株式の取得の対価 - 自己株式の時価 をのれんとして処理 する等も考えられるかと思えます。（無形資産のようなものへの分類をはさむことはないという理解で良いでしょうか）また、負ののれんの計上もあるという理解で良いでしょうか。</p>	<p>のれんとして処理するのが適当と考えられる。</p>
	<p>子会社が保有する当該会社の自己株式に関する取り扱いにおいて、子会社等で計上した自己株式処分差損益の取り扱いについても、明確にしていきたい。</p>	<p>個別上は基準案に基づいた処理が行われる。また、連結上、子会社等で計上した自己株式処分差損益は、資本連結において相殺消去されることとなる。この処理は、連結に関する現行の実務指針において明確にされているので、基準等への追記は不要と考えている。</p>
<b>設例</b>		
設例 1	<p>適用指針（案）の設例 1 の図表で示されている連結修正仕訳のうち、平成 X2 年 3 月 31 日（決算日）修正仕訳において、貸方に「法人税等調整額 32」が記載されているが、従来の設例どおり、「法人税等 32」でよいと考える。 （理由） 設例の取引は税効果会計の対象にならないと考えられるので、従来どおりの勘定科目「法人税等」になると考えられる。 当該税金の修正は子会社の親会社株式売却を連結上親会社持分相当部分は資本取引として処理することによる損益計算書に計上された法人税等の取消であり、財務諸表等規則第 95 条の 5、1 項 2 号（税効果会計の適用に計上される法人税、住民税及び事業税）の法人税等調整額に該当しない。</p>	<p>法人税等を使用する方法と法人税等調整額を使用する方法の両者が考えられるが、税効果会計の考え方との整合性を重視して、コメントどおり（前者の方法）に修正する方向で検討したい（指針案による修正を取消す）。</p>
設例 1	<p>「説例 1 . 連結財務諸表における子会社及び関連会社が保有する親会社株式等の取扱い」中の平成 x 2 年 3 月 31 日の連結修正仕訳は次の ように記載されていますが、連結財務諸表上、有価証券売</p>	<p>基準案では、現行基準と同様、子会社及び関連会社が保有する親会社株式につい</p>

**審議事項(4)**

(内容は今後の審議により変更される場合があります)

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応案
	<p>却益が20だけ残ってしまうことには意味がないと考えられますし、また法人税等40と法人税等調整額32が両建てで残ることもおかしいと思います。</p> <p>連結上は資本剰余金48だけが税引後で計上される形にするよう、次のの仕訳とすべきと考えますが、いかがでしょうか。</p> <p>少数株主損益12 / 少数株主持分12            有価証券売却益80 / 法人税等調整額32                                          / 資本剰余金  48</p> <p>有価証券売却益20 / 少数株主持分12                                          /  法人税等    8</p> <p>有価証券売却益80 / 法人税等  32                                          / 資本剰余金48</p>	<p>て持分按分の考え方を採っていることから、有価証券売却益20は残ることとなる。法人税等調整額32については同上。</p>
<b>その他</b>		
株式の無償割当	<p>「株式会社は、株主(種類株式発行会社にあつては、ある種類の種類株主)に対して新たに払込みをさせないで当該株式会社の株式の割当てをすることができる。」(会社法第185条)こととされ、株式無償割当ての制度が新たに導入されたが、これに関する会計処理についても示すべきである。</p> <p>(理由)</p> <p>会社法で新たに導入された制度であり、実務上その利用が多くなると見込まれるため、これに関する会計処理を示すべきである。</p>	<p>株式無償割当ての会計処理について、指針案の枠内(指針案7項)で解釈すると、新株を発行した場合は仕訳なし、自己株式を処分する場合はその帳簿価額を自己株式処分差損として処理することになると思われる。その旨、指針案7項に対応する結論の背景に追記する方向で検討したい。</p>
全般に関する要望	<p>会計基準は、実務に密着しており、判り易くする努力をして欲しい。判り易くするために、会計基準および適用指針を一つにできないものか。</p>	<p>国際会計基準も同様であり、現状、変更する予定はない。</p>