

2023年12月6日

企業会計基準委員会 御中

EY 新日本有限責任監査法人

品質管理本部長 伊藤 功樹

企業会計基準適用指針公開草案第80号「自己株式及び準備金の額の減少等に関する会計基準の適用指針（案）」等に対する意見

貴委員会から2023年10月6日に公表された企業会計基準適用指針公開草案第80号「自己株式及び準備金の額の減少等に関する会計基準の適用指針（案）」（以下「自己株式等会計適用指針案」という。）及び企業会計基準適用指針公開草案第81号「税効果会計に係る会計基準の適用指針（案）」（以下「税効果適用指針案」という。また、自己株式等会計適用指針案と合わせて「本公開草案」という。）の提案について、基本的に同意いたします。ただし、今後の適用にあたって、表現方法の見直し又は明確化をご検討いただきたい点について、下記のとおり意見を取りまとめましたので提出いたします。

記

質問 1（基準開発の範囲に関する質問）

（質問 1-1）基準開発の範囲に関する考え方についての質問

本公開草案で提案する基準開発の範囲に関する考え方に同意しますか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。

（質問 1-2）基準開発の範囲外としたケースについての質問

本公開草案の基準開発の範囲外（例：完全子会社以外の子会社株式の一部の配当、現物配当実施会社の株主の会計処理など）としたケースについて、基準開発に関するニーズはありますか。ある場合には具体的な取引の概要と必要とされる理由をご記載ください。

同意する。

質問 2（現物配当実施会社の会計処理に関する質問）

本公開草案における現物配当実施会社の個別財務諸表の会計処理に関する提案に同意しますか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。

同意するが、以下の点について検討していただきたい。

1. 非相互取引であることにより会計上の取扱いを分ける理由の明確化

(コメント)

相互取引であるか非相互取引であるかにより会計上の取扱いを分ける理由を記載してはどうか。

(理由)

自己株式等会計適用指針案第 38-2 項では、保有する完全子会社株式の一部を配当する場合の会計処理について、子会社株式の配当は売却や異種資産との交換といった相互取引ではなく株主への配当という非相互取引であるということを示し、配当財産の適正な帳簿価額をもって会計処理するかについて検討を行ったことが記されている。しかしながら、相互取引及び非相互取引については、明確な定義が示されておらず、また、他の会計基準等において会計処理の説明として用いられていることもない。このため、保有する完全子会社株式の一部を配当する場合の会計処理について、相互取引に該当するか非相互取引に該当するかによって、取扱いを分けることになる根拠が不明確となっている。

以上より、相互取引及び非相互取引について、その明確な定義を示すとともに、相互取引に該当するか非相互取引に該当するかによって、会計上の取扱いを分ける理由を結論の背景に記載することが考えられる。

質問 3 (現物配当実施会社の税効果会計に関する質問)

本公開草案における現物配当実施会社の税効果会計に関する提案に同意しますか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。
--

同意するが、次の点について検討していただきたい。

2. 税効果を適用することが適切とする理由の明確化

(コメント)

税効果適用指針案第 124-2 項における税効果を適用することが適切とする理由を結論の背景に記載してはどうか。

(理由)

税効果適用指針案第 124-2 項において、「しかしながら、当該一時差異についても本適用指針が定める連結財務諸表固有の将来減算一時差異又は連結財務諸表固有の将来加算一時差異に係る定め（本適用指針第 18 項から第 27 項参照）を適用することが適切と考えられることから」とされており、連結財務諸表固有の将来減算一時差異又は連結財務諸表固有の将来加算一時差異に係る定めを適用することが適切と考えられる理由が明記されていない。この点、いわゆるパーシャルスピンオフが実施された際に税制非適格となる場合には税額

に影響を与えることになるため、パーシャルスピノフ実施時における連結財務諸表上の税金等調整前当期純利益と税金費用との対応関係を図るためであると考えているが、当該理由が明確に理解できるように、その考え方を結論の背景に記載することが考えられる。

3. 連結財務諸表における税効果会計に関する定義

(コメント)

企業会計基準適用指針第 28 号「税効果会計に係る会計基準の適用指針」第 4 項 (5) に定められる「連結財務諸表固有の一時差異」並びに「連結財務諸表固有の将来減算一時差異」及び「連結財務諸表固有の将来加算一時差異」の定義については、将来的にこれらが整合的になるように見直す必要があるように考える。

(理由)

今回の税効果適用指針案においては、スピノフに係る税効果会計について、連結財務諸表固有の一時差異は生じているものの、当該一時差異が解消する時に連結財務諸表における利益が減額又は増額されないことから、連結財務諸表固有の将来減算(加算)一時差異の定義には該当しないものとして、これらに準じた取扱いとすることが提案されている。今回の改正に際しては、適時な開発を行う必要があることから、当該改正の方針に異論を唱えるものではないが、本来はこれらの定義間に整合性がない(「連結財務諸表固有の一時差異」に該当するが、「連結財務諸表固有の将来減算(又は加算)一時差異」に該当しないものが生じ得る定めとなっている)ことに起因しているものであるため、将来的には当該不整合は解消されるべきものではないかと考える。

質問 4 (適用時期等に関する質問)

本公開草案の適用時期等に関する提案に同意しますか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。
--

同意するが、次の点について検討していただきたい。

4. 自己株式等会計適用指針案の経過措置に係る設定理由の明確化

(コメント)

自己株式等会計適用指針案の経過措置について、原則どおりの遡及適用ではない定めを設けた理由が記載されていないので、結論の背景に記載すべきと考えられる。

(理由)

自己株式等会計適用指針案第 23-3 項では、経過措置として、本適用指針の適用日における会計処理の見直し及び遡及的な処理は行わないものとする定めが提案されている。原則

的な遡及処理とは異なる定めを設けることについて、自己株式等会計適用指針案と同時に公表された「本公開草案の概要及び質問項目」には、2023年4月1日から基準公表日の間に当該取引が発生する可能性が低い、と経過措置を設けた理由が記載されているが、結論の背景に記載がないため、これを結論の背景に記載することが考えられる。

質問 5 (完全子会社株式を対象とすることの明確化)

自己株式等会計適用指針第 10 項(2)に「完全」を追記しないことに同意しますか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。

同意する。

質問 6 (その他)

その他、本公開草案に関して、ご意見がありましたら、ご記載ください。

次の点について検討していただきたい。

5. 事業分離に準じた注記の取扱い

(コメント)

今回の改正の対象となっているスピノフについては、現物配当により生じるものであるものの、連結の範囲から除外されるという点では、子会社株式の売却（連結の範囲に異動を伴う場合）と変わりがないことから、事業分離に準じた注記が必要と考えられる。

(理由)

今回の改正の対象となっているスピノフについて、当該取引に関して事業分離に準じた注記が必要かどうかについては、改正案において明示されていない。しかしながら、当該現物配当によりスピノフ対象の子会社が連結の範囲から除外されるという点では子会社株式の売却（連結の範囲に異動を伴う場合）と変わりがないことから、企業会計基準第 22 号「連結財務諸表に関する会計基準」（注 15）の定めと同様に、企業会計基準第 7 号「事業分離等に関する会計基準」第 54 項から第 56 項の定めに基づいた注記を求める必要があると考えられる。

6. 連結キャッシュ・フロー計算書上の取扱い

(コメント)

今回の改正により生じるキャッシュ・アウト・フローの連結キャッシュ・フロー計算書上の取扱いを明示すべきと考える。

また、スピノフの連結キャッシュ・フロー計算書上の注記の要否についても明示すべき

と考える。

(理由)

今回の改正により、一定のスピンオフが実施された際の連結財務諸表上の取扱いが会計制度委員会第7号「連結財務諸表における資本連結手続に関する実務指針」に定められることになる。しかしながら、スピンオフの対象となる完全子会社が保有する現金及び現金同等物が連結の範囲の外へ移動することによるキャッシュ・アウト・フローの連結キャッシュ・フロー計算書上の取扱いは明示されていない。このため、連結キャッシュ・フロー計算書において、財務活動（又は投資活動）によるキャッシュ・フローの区分に表示するのか、又は連結の範囲外の会社との合併により受け入れる現金及び現金同等物の取扱いに準じて、「現金及び現金同等物の期首残高」に加算又は減算する形式で独立して表示するのか（会計制度委員会報告第8号「連結財務諸表等におけるキャッシュ・フロー計算書の作成に関する実務指針」第49項なお書き参照）、実務上の多様性が生じる可能性があることから、その取扱いを明示すべきと考えられる。

また、スピンオフ対象の完全子会社が連結の範囲から除外されることになるため、「株式の取得又は売却により新たに連結子会社となった会社の資産・負債又は連結子会社でなくなった会社の資産・負債に重要性がある場合には、当該資産・負債の主な内訳」に準じた注記（「連結キャッシュ・フロー計算書等の作成基準」の「連結キャッシュ・フロー計算書作成基準」（以下「連結キャッシュ・フロー計算書作成基準」という。）第四の3(1)参照。当該キャッシュ・フローが財務活動（又は投資活動）によるキャッシュ・フローの区分に表示される場合）又は重要な非資金取引の注記（連結キャッシュ・フロー計算書作成基準 第四の4参照。「現金及び現金同等物の期首残高」に加算又は減算する形式で独立して表示される場合）が必要となるものと考えられ、この点も会計基準等において明示すべきと考えられる。

以上