

実務対応報告公開草案第 39 号「従業員等に信託を通じて自社の株式を交付する取引に関する実務上の取扱い（案）」に対する意見

平成 25 年 9 月 2 日

日本公認会計士協会

当協会は、貴委員会から公表されました実務対応報告公開草案第 39 号「従業員等に信託を通じて自社の株式を交付する取引に関する実務上の取扱い（案）」（以下「実務対応報告（案）」という。）に対して、以下のとおり意見を申し上げます。

当協会は、本実務対応報告（案）が、既に実務で行われている該当取引について、一定の考え方を基に当面の取扱いを明らかにすることを目的として開発されたことを理解しております。一方で、実務においては本実務対応報告（案）が対象としている取引とは異なる、類似の取引スキームについても開発されていることを認識しております。それらの類似の取引が本実務対応報告（案）の適用範囲に該当するか否かについては、本実務対応報告（案）が最終化された後においても検討が必要であり、必要に応じて本実務対応報告の改正が行われることを希望します。

以下、個別事項について申し上げます。

I 範囲

1. 信託会社が受託者となる信託契約の法的有効性

（意見）

本実務対応報告（案）が対象とする取引は、信託会社を受託者とする信託契約を前提としており（第 3 項(1)及び第 4 項(1)）、注釈において法的に有効であることを前提としている。その法的有効性については信託銀行等の信託会社及び財務諸表作成者が立証すべきものであることを明記すべきである。

（理由）

従業員等に信託を通じて自社の株式を交付する取引については、取引のスキームが信託銀行等により主導的に設計・開発されている実態に鑑みれば、本実務対応報告（案）が示す会計処理の前提となる取引の基本的な法的有効性については、信託銀行等の信託会社及び財務諸表作成者により、個別の信託契約の内容を踏まえてその立証が行われるべきものであると考えるためである。

2. 従業員以外の者を受益者とする信託の取扱い（第1項、第3項及び第4項）

（意見）

従業員以外の者を受益者とする信託についても本実務対応報告が適用されるか否かについて、明確にすべきである。

（理由）

本実務対応報告（案）は、従業員への福利厚生を目的として、従業員を受益者とした信託を対象としている（第3項及び第4項）。しかしながら、近年では役員向けのインセンティブプランとして信託を通じて自社の株式を交付する取引の事例も見られるところであり、従業員以外の者（例えば、役員等）を受益者とした信託についても本実務対応報告が適用されるか否かが、実務上の論点になると考えられるためである。

3. 信託を通じて自社の株式以外のグループ会社株式を交付する取引の取扱い（第1項、第3項及び第4項）

（意見）

信託を通じて自社の株式以外のグループ会社株式を交付する取引についても本実務対応報告が適用されるか否かについて、明確にすべきである。

（理由）

本実務対応報告（案）は、自社の株式を交付する取引を対象としている（第3項及び第4項）。しかしながら、近年では、自社の株式ではなく親会社や子会社、関連会社等のグループ会社の株式を交付する取引の事例も見られるところであり、このような自社の株式以外の財産を交付する取引についても本実務対応報告が適用されるか否かが、実務上の論点になると考えられるためである。

II 会計処理

1. 「総額法」に係る表現の明確化（第5項脚注6）

（意見）

本実務対応報告（案）の第5項脚注6における総額法の説明として、「信託の損益を企業の損益として損益計算書に計上することを意味する」とあるが、企業の財務諸表に取り込むのは「信託の財産」のみであり資産及び負債のみの総額法（損益は第8項（2）の処理）であることから、総額法に関する記述の見直しを行うべきである。

（理由）

本実務対応報告（案）の第8項（2）、第14項（2）及び第35項では、信託における損益は最終的には従業員に帰属するため、将来精算されることになる仮勘定として企業の資産又は負債に計上するとされており、第5項脚注6における総額法に関する記載と整合

しないためである。

2. 自己株式の貸借対照表計上額（第8項(1)及び設例3）

（意見）

総額法を適用して自己株式を計上する際に、信託における帳簿価額（信託における購入価額＋付随費用）をそのまま自己株式として計上するのか、又は帳簿価額に含まれる付随費用は営業外費用として処理するのかについて、明示すべきである。

（理由）

本実務対応報告（案）では、総額法の適用に当たり、信託に残存する自社の株式を信託における帳簿価額により株主資本において自己株式として計上することとされている（第8項(1)）。ここで、信託における帳簿価額には、当該自己株式の取得に関する付随費用が含まれているものと考えられるが、企業会計基準第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」第14項によれば、自己株式の取得に関する付随費用は損益計算書の営業外費用に計上することとされている。したがって、総額法を適用して自己株式を計上する際に、信託における帳簿価額（信託における購入価額に付随費用を加えた額になると考えられる。）をそのまま自己株式として計上するのか、又は帳簿価額に含まれる付随費用は営業外費用として処理するのか、本実務対応報告（案）の記述では明確でないと考えられるためである。

3. 負債性の引当金を計上した場合における引当金繰入額の損益計上区分の明確化（第8項(3)）

（意見）

本実務対応報告（案）の第8項(3)では、「信託終了時に企業が信託の資金不足を負担する可能性がある場合には、企業会計原則注解18に従い、負債性の引当金の計上の可否を判断する。」とされているが、当該引当金繰入額は営業損益区分において処理することを明示すべきである。

（理由）

引当金繰入額の損益計上区分を定めない場合、企業によって異なる区分で計上される可能性があり、その結果、企業間の比較可能性が損なわれることになる。また、当該引当金繰入額は、従業員への福利厚生を目的とした取引に起因して発生するものであることから、営業損益の区分に計上すべきと考えられるためである。

4. 配当金及び諸費用の純額が負の値となる場合の会計処理（第 14 項(2)）

（意見）

期末における総額法の適用に当たり、信託が保有する株式に対する企業からの配当金及び信託に関する諸費用の純額に係る会計処理は、当該純額に関する負担関係の契約内容に従う旨を追記すべきである。

（理由）

本実務対応報告（案）では、期末における総額法の適用に際して、信託が保有する株式に対する企業からの配当金及び信託に関する諸費用の純額が、正の値となる場合には負債に、負の値となる場合には企業において資産に計上することとされている（第 14 項(2)）。しかしながら、従業員に信託を通じて自社の株式を交付する一般的な受給権を付与された取引の信託契約においては、信託終了時に当該純額が負の値となる場合には企業が現金準備金勘定への追加拠出を行うことが定められているものもあり、そのような場合においても当該企業の資産として計上することは、資産性の観点からは適切ではないと考えられる。

したがって、総額法の適用については、当該純額に関する負担関係の契約内容に従う旨を追記すべきである。

Ⅲ 開示等

1. 「取引の概要」の明確化（第 16 項(1)）

（意見）

「取引の概要」として注記が必要とされる項目が「総額法を適用している旨」なのか、又はそれ以外の詳細開示も必要なのか、明確にすべきである。

（理由）

本実務対応報告（案）においては、適用範囲に含まれる取引を行っている場合、各期において「取引の概要」を注記することとされている（第 16 項(1)）。しかしながら、当該「取引の概要」として注記が必要なのは「総額法を適用している旨」なのか、又はそれ以外の詳細開示も必要なのか、明確でないためである。

2. 信託が関連当事者に該当するかどうかの明確化

（意見）

本実務対応報告（案）が対象とする信託が、企業会計基準第 11 号「関連当事者の開示に関する会計基準」（以下「関連当事者会計基準」という。）第 5 項(3)で定める関連当事者に該当するかどうか、又は関連当事者との取引に関する開示が必要となるのかどうかについて、明確にすべきである。

(理由)

本実務対応報告(案)の第3項(1)及び第4項(1)に記載のとおり、本実務対応報告(案)では、企業を委託者、信託会社を受託者とする信託契約の締結が前提となっており、かつ、委託者である企業は信託を変更する権限を有していることから、関連当事者会計基準第5項(3)で定める関連当事者の定義(「ある当事者が他の当事者を支配しているか、又は、他の当事者の財務上及び業務上の意思決定に対して重要な影響力を有している場合の当事者等」)を満たすことになるとも考えられる。一方で、当該信託は、関連当事者会計基準第5項(3)に限定列挙されている①から⑪のいずれにも該当しないため、その明記が必要と考えられるためである。

また、関連当事者の定義を満たす場合であっても、本実務対応報告(案)において一定の注記が求められていることから(第16項から第18項)、関連当事者会計基準第10項で定める関連当事者との取引に関する開示と重複するとも考えられるためである。

なお、関連当事者との取引に該当する場合であっても、総額法で会計処理された取引は相殺消去されていることから開示対象外とするのか、又は自己株式処分差額については消去されないが別途の開示があるため開示不要とするのか、といった点も検討を要するものとする。

3. 関連当事者と信託との取引が関連当事者との取引に該当するかどうかの明確化

(意見)

仮に信託が会社の関連当事者には該当せず、会社と一体と捉えた場合、関連当事者(例えば、財務諸表提出会社の主要株主)と本実務対応報告(案)が対象とする信託との取引が、関連当事者会計基準第10項に定める開示対象となる関連当事者との取引に該当するかどうかについて、明確にすべきである。

(理由)

本実務対応報告(案)が対象とする取引の過程において、実務上、会社の関連当事者(例えば、財務諸表提出会社の主要株主)から信託が会社の株式を取得することもある。

関連当事者会計基準第5項(1)によれば、関連当事者との取引とは会社と関連当事者との取引をいうとされており、これを形式的に当てはめれば関連当事者と信託との取引は関連当事者との取引には該当しないこととなる。しかしながら、本実務対応報告(案)では、対象となる信託について総額法を適用するものとされており(第5項及び第10項)、この趣旨を踏まえて会社と信託が一体のものと捉えれば、会社の関連当事者と信託との取引は、会社(信託を含む。)と関連当事者との取引に該当し、関連当事者会計基準第10項で定める開示が必要であると考えられるためである。

4. 総額法の適用により計上された借入金に係る支払利息に関する開示

(意見)

総額法の適用により計上された借入金の帳簿価額の注記（第 16 項(3)）と併せて、当該借入金に係る支払利息が企業の損益計算書に計上されていない旨の注記を求めるべきである。また、総額法の適用により計上された借入金が、連結財務諸表規則様式第十号（以下「様式第十号」）に定める「借入金等明細表」に記載すべき借入金に該当するか否か、該当する場合には様式第十号（記載上の注意）2に定める「重要な借入金で無利息又は特別の条件による利率が約定されているもの」に該当するか否かについて、明確にすべきである。

(理由)

本実務対応報告（案）では、総額法の適用により計上された借入金の帳簿価額の注記は求められているものの（第 16 項（3））、当該借入金に係る支払利息が企業の損益計算書に計上されていない旨の注記も併せて行わないと、財務諸表の利用者が企業の有利子負債に関する情報を正しく理解できない可能性があると考えられるためである。

また、総額法の適用により計上された借入金は通常の借入金等の債務とは性格が異なるとされていることから（第 58 項）、様式第十号に定める「借入金等明細表」における取扱いを明確にしないと、実務上、異なる取扱いがなされてしまうことが想定されるためである。

IV 適用時期

1. 第 3 四半期からの早期適用の可否と遡及処理の取扱い（第 19 項及び第 20 項）

(意見)

本実務対応報告（案）第 19 項において、「本実務対応報告公表後最初に終了する事業年度から適用することができる。」とされているが、この「事業年度」に四半期会計期間が含まれるか否かを明確にすべきである。

また、「事業年度」に四半期会計期間が含まれるとした場合、期首から本実務対応報告公表日までに締結された信託契約について遡及処理する必要があるのかについても明確にする必要がある。

(理由)

本実務対応報告（案）第 19 項において、「本実務対応報告公表後最初に終了する事業年度から適用することができる。」とされているが、当該「事業年度」に四半期会計期間が含まれているか否かが不明確である。

また、本実務対応報告（案）第 20 項においては、本実務対応報告の適用初年度の期首より前に締結された信託契約に係る会計処理については、従来採用していた方法を継続することができる」とされているが、ここで第 19 項に定める「事業年度」に四半期会計期

間が含まれるとした場合、期首から本実務対応報告公表日までに締結された信託契約について遡及処理する必要があるのかどうかは明確でないためである。

V その他

1. 従業員へのポイントの割当等に関する会計処理

(意見)

一定の期間にわたり労働を提供したこと等の事由に基づいて、退職以後に給付を支給する「退職給付」(企業会計基準第26号「退職給付に関する会計基準」(以下「退職給付会計基準」という。)第3項)に該当する特徴を有する制度は、信託を通じて自社の株式を交付する仕組みの有無にかかわらず、退職給付制度の一種として退職給付会計基準等の適用を検討すべきである。

(理由)

本実務対応報告(案)第44項において、退職時に自社の株式が交付される取引につき、ポイント制度を採用する退職給付制度と類似した性質があることを認めつつも、「ポイントの行使により自社の株式を含む現物が交付される場合については、同基準及び同指針では取扱いが定められていないため、これらの基準等は、直接は適用されないものと考えられる。」とされている。しかしながら、退職給付会計基準においては、退職給付が現金で支払われる場合に限定されとの明記はなく、現物で給付が支払われることを排除していると判断することはできないものと考えられる。

また、給付支払が現金で行われるか現物で行われるかにかかわらず、それが労働の対価として支払われる限り、会計上の取扱いを検討するに当たって両者に違いを設ける必要はないと考えられる。例えば、本取引は、自社の株式の株価を指標として等価の現金を給付する制度との類似性が認められるが、給付を受ける労働者の立場からは、本スキームを用いて現物で受け取る場合と前述の制度によって現金で受け取る場合とのいずれの場合であっても等価であることから、会計処理を別個のものとするだけの合理的理由は見出せない。このことは、退職給付の支給方法や積立方法が異なっているとしても、いずれも退職給付であることに違いはなく、企業会計において退職給付の性格は、労働の対価として支払われる賃金の後払いであるという考え方に立ち、基本的に勤務期間を通じた労働の提供に伴って発生するもの(退職給付会計基準第53項)とした趣旨に照らしても明らかである。

したがって、現物給付である場合の取扱いについて退職給付会計基準等に明瞭な記載がないことをもって、本取引に対して退職給付基準等が適用されないものと考えられる理由とすることは適切ではなく、退職給付会計基準等に定められた適用範囲に沿って判断すべきと考えられるためである。

以 上