

平成 14 年 1 月 18 日

自己株式及び法定準備金の取崩等に関する会計基準等（公開草案）に対する意見書

全国銀行協会

平成 13 年 12 月 21 日付けで企業会計基準委員会から公表された、自己株式及び法定準備金の取崩等に関する会計基準及び適用指針、およびその他資本剰余金の処分による配当を受けた株主の会計処理に関する適用指針につき、下記のとおりコメントを述べさせていただきますので、ご配慮賜りますようよろしくお願い申し上げます。

記

1. 意見

(1) 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 - 第 34 項から第 36 項）
関係

資本剰余金のうち、「その他資本剰余金」の用途制限を緩和して頂きたい。
具体的には、会計基準案の 81 項に、例外的に使用できるケースとして記載されている

利益剰余金がマイナスの場合の填補
利益剰余金がマイナスの場合に「その他資本剰余金」の社外流出処分に伴う利益準備金繰入
について、それぞれ以下のように緩和して頂きたい。

「利益剰余金がマイナスの場合」に限定せず、「当期末処理損失を処理するケース」についても、「その他資本剰余金」の使用を認めて頂きたい。また、任意積立金の残高があるとしても、任意積立金の取崩しを行なう前に、「その他資本剰余金」による「当期末処理損失」の填補使用を認めて頂きたい。

「利益剰余金がマイナスの場合に」を削除する。

(事由)

現行商法上は、「その他資本剰余金」と「その他利益剰余金」の合計額がマイナスの場合に、「法定準備金」による欠損填補が認められる。本基準案では、「利益準備金」を含む「利益剰余金」がマイナスの場合に限って、「その他資本剰余金」の損失填補使用を認めるとしている。従って、別紙の(例 1)(イ)のように、「その他利益剰余金」はマイナスであるが、「利益剰余金」全体ではプラスの場合には、「その他資本剰余金」による「その他利益剰余金」の損失填補が認められないため、「法定準備金」による欠損填補をしても、「その他利益剰余金」のマイナス状態は解消されない。

一方、別紙の(例 1)(ロ)のように、「その他資本剰余金」を保有していない場合には、法定準備金の欠損填補後は、「その他利益剰余金」はマイナスからゼロに復活する。

このように、「その他資本剰余金」の保有の有無で、「その他利益剰余金」の損失填補後の残高に差異が生じることは、合理的とは思われない。

そもそも「その他資本剰余金」中の「資本金及び資本準備金減少差益」は、株主総会の決議に加え、債権者保護手続といった厳格な商法上の手続を経ることを条件に、「法定準備金」としての法的な用途拘束から解除され、株主のために自由に活用することが認められた資本剰余金である。この制度趣旨を考慮すれば、損失填補という側面においても、「その他資本剰余金」は「法定準備金」よりも広く自由度が認められるべきである。

こうした観点から、「その他利益剰余金」がマイナスである場合に加えて、「その他利益剰余金」がプラスであっても「当期末処理損失」がある場合には、「当期末処理損失」の額を限度として、「その他資本剰余金」による損失処理を認めて頂きたい。

「その他資本剰余金」の社外流出処分に伴う利益準備金繰入の原資については、その社外流出の源泉に応じて決める、即ち「その他資本剰余金」から積み立てることにする方が自然な姿ではないか。

(2) 論点 11 (新株予約権の行使に伴う自己株式の交付による処分 - 第 6 項) 関係

「自社株式のプットオプション」を売った場合に、当該オプションが行使された時の受取プレミアムの経理処理については、「自社株式のコールオプションの売り」である新株予約権の処分時の取扱いと同様の取扱いとなることを、明確にして頂きたい。

(事由)

自己株式の取得が発生するケースとして、売った「自社株式のプットオプション」が権利行使された場合が考えられる。この権利行使により、オプションの売手は自己株式を取得することになる。

このオプションに係る受取プレミアムは、取得した自己株式を処分する際に生じる処分差額に対応したものと考えることが合理的であり、新株予約権の発行価額と同様の性格を有するものと考えられる。

従って、「新株予約権の行使に伴う自己株式の交付による処分」に係る経理処理に加えて、「自社株式のプットオプション」を売った場合の受取プレミアムの会計処理についても、明確にしておく必要があると思われる。

(3) 論点 12 (その他資本剰余金の処分による配当を受けた株主の会計処理 - 第 3 項から第 6 項) 関係

契約上発行価額で償還あるいは残余財産を分配する旨定められている優先株式については、第 5 項に規定する「配当受領額を収益として計上することが明らかに合理的である場合」として追記していただきたい。

(事由)

公開草案では、株主がその他資本剰余金の処分による配当を受けた場合、対象となる株式が売買目的である場合を除き、原則として配当受領額を配当の対象となる有価証券の帳簿価額から減額するとしている。

しかしながら、優先株式においては、契約上発行価額で償還あるいは残余財産を分配する旨定められているものがある。このような場合、配当は、会計上払込資本の払戻しとして帳簿価額を減額し償還時等に差益を一時に認識するよりも、受取配当金として発生主義により保有期間を通じて認識することが妥当と考えられる。

したがって、公開草案の第5項に規定する「配当受領額を収益として計上することが明らかに合理的である場合」として上記のような優先株式を追記していただきたい。

帳簿価額の減額の計上タイミング

資本剰余金の取崩しによる配当を受けた場合の処理として、売買目的有価証券については(a) 受取配当金として利益計上する、その他の保有目的の有価証券については(b) 帳簿価額の減額を行う、とされている。

金融商品会計における株式配当金は、時価の変動する配当権利落ち日をもって認識(発生ベース)する考え方が原則である。その他の保有目的の有価証券での(b)の計上タイミングについてもその原則にならうのか。それとも実際に配当金を収受したタイミング(現金ベース)でも可とするのか。(別紙(例2)ケース1参照)

発生ベースで処理する場合の売買目的有価証券の取扱い

上記の場合、売買目的有価証券の処理については、計上される勘定科目の差異だけであり実質的な差はなく、また保有目的によって会計処理が異なることは、管理上の負荷等を増加させることとなるため、(a)(b)いずれの方法も認めていただきたい。(別紙(例2)ケース2参照)

配当原資に係る情報開示

配当の原資(留保利益によるものか、払込資本の払い戻しによるものなのか)に係る情報については、発行体の正確かつ速やかな開示が必要なことは言うまでもなく、一般に投資家は情報ベンダー等の情報提供サービスを介して情報を入手しているため、その対応に係る期間、情報提供についても十分なご配慮をお願いしたい。

上記のとおり、株式配当金は配当権利落ち日をもって認識(発生ベース)する考え方が原則である。当指針の適用は、平成14年4月1日以降に配当権利落ち日が到来するものからという解釈でよい。

(4) 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(29項~32項)関係

資本取引として経理する親会社株式(等)の売却損益の額について

本売却損益の会計処理の対象を、売却損益(処分差額)の表面額ではなく純資産影響額、即ち税効果勘案後の額として頂きたい。

(事由)

自己株式の売却損益は、税務上資本取引として非課税扱いになる予定(14年度税制改正大綱)である。一方、子会社・関連会社における親会社株式(等)の売却損益については、税務上損益取引として益金・損金を構成することになるため、子会社等の個別財務諸表の純資産額に反映される額は、税効果勘案後の額となる。

従って、連結財務諸表上、子会社等における親会社株式(等)の売却損益の表面額を「その他資本剰余金」に経理することになれば、資本と利益の混同が生じることになってしまう。例えば、売却益であれば、税流出相当額が連結財務諸表上、利益剰余金から資本剰余金に移転することになってしまう。

こうした弊害を避けるために、会計処理の対象を処分差額の表面額ではなく税効果勘案後の額とすべきである。

「売買目的有価証券」として所有する親会社株式等の取扱いについて
子会社・関連会社が、親会社株式(等)を「売買目的有価証券」として所有する場合には、本会計処理の対象外として頂きたい。

(事由)

「売買目的有価証券」は、保有目的が「短期間の価格変動により利益を得ること」であり、通常は同一銘柄に対して反復的な購入・売却が行われる。親会社株式(等)を、資本政策以外の利潤目的で保有する場合についても、「自己株式」と同様に取扱うことは、かえって財務情報受領者に誤解を与えるおそれがある。

特に、親会社株式(等)の売却損益については、売買目的として期中に反復的に売買を行った全ての取引について、「売却価額と取得原価との差額」の「親会社(等)持分相当額」を算出し、資本取引経理することは違和感がある。また、証券業を営む子会社・関連会社において、こうした取引が生じる可能性があるが、当該計数を把握することは実務的にも大きな負担である。

資本から控除する「親会社(等)持分相当額」の算出方法
具体的な算出方法を示して頂きたい。

(事由)

「株式の間接所有に係る資本連結手続に関する実務指針(平成11年3月17日 日本公認会計士協会会計制度委員会報告第7号(追補))」によると、子会社等の資本のうちの親会社持分額は、次の算式により求めることとされている。

資本金等(資本金+資本準備金+取得時剰余金)×「持株比率」+(取得後)剰余金×
「実質持分比率」

「親会社(等)持分相当額」を求める場合、親会社株式等の「親会社(等)持分相当額」については

取得原価 × 「持株比率」
取得原価 × 「実質持分比率」
取得原価 × 「その他の比率」

の3通りが考えられる。また、「売却価額と取得原価との差額」についても同様に3通りの式が考えられるため、実務上混乱を生ずる懸念がある。

2. 質問

(1) 制度会計に係る財務諸表の表示ルール

本会計基準の設定に伴い、商法・証取法に係る制度会計の財務諸表表示の規則も、平仄を合わせた貌で改正されるという理解でよいか。再確認したい。

(2) 適用時期

適用時期は、「平成14年4月1日以後」となっているが、平成14年6月に開催される13年度決算に係る株主総会の利益処分については、適用されるのか。

仮に適用されるということであれば、13年度末の資本勘定表示についても、本基準案に基づく利益処分と平仄をとる必要があるため、実質的に本年度末から新基準を適用せざるを得ないと思うが、そうした理解になるのか。再確認したい。

その場合、計算書類規則、財務諸表規則等の表示規則は、本年度末までに手当されることになるのか。

(3) 損失処理計算書の表示方法

「当期末処理損失」処理計算書の繰越損失を、「その他資本剰余金」で填補する場合に、「当期末処理損失」処理計算書と「その他資本剰余金」処分計算書にどう表示すればよいか、具体的に示して欲しい。

また、法定準備金を欠損填補目的に使用する場合には、法定準備金取崩額を従来通り、「当期末処理損失」処理計算書に記載すればよいか。それとも、取崩す法定準備金の属性に応じて、利益準備金取崩額は「当期末処理損失」処理計算書に、資本準備金取崩額は「その他資本剰余金」処分計算書に記載することになるのか。

以 上

(例1)

(イ)「その他資本剰余金」を保有している場合

利益準備金	500	資本準備金	500
<u>その他利益剰余金</u>	<u>300</u>	<u>その他資本剰余金</u>	<u>200</u>
利益剰余金計	200	資本剰余金計	700

上記のようなケースでは、「 $+ = 100 < 0$ 」となるため、100を限度として、法定準備金の欠損填補使用が可能。

一方、会計基準案では、「利益剰余金 <0 」が条件なので、によるの填補は認められない。

従って、法定準備金による欠損填補後の「その他利益剰余金」は $200 (= 300 + \text{法定準備金による填補} 100)$ であり、マイナス状況は解消されない。

(ロ)「その他資本剰余金」を保有していない場合

利益準備金	500	資本準備金	700
<u>その他利益準備金</u>	<u>300</u>	<u>その他資本剰余金</u>	<u>0</u>
利益剰余金計	200	資本剰余金計	700

「その他資本剰余金」を持たず、「資本準備金」のみ保有している場合には、上記の金額の範囲内で、「法定準備金」を定時総会の利益処分決議により欠損填補目的使用し、「その他利益剰余金」をゼロにすることが可能。

(例2)

帳簿価額の減額の計上タイミング(ケース1)

保有 1,000 株 時価評価前帳簿価額 500,000(@500)

期末時価単価 @550 予想配当 @10(全額資本準備金からの取り崩し)

A. 発生ベースでの期末処理

未収金 10,000 / 株式 10,000 (帳簿価額の減額)

株式 60,000 / 株式評価差額 60,000 (時価評価)

B. 現金ベースでの期末処理

株式 50,000 / 株式評価差額 50,000 (時価評価)

* 帳簿価額の減額は配当金の入金日に処理。

発生ベースで処理する場合の売買目的有価証券の取扱い(ケース2)

C. (a)受取配当金として利益計上する場合

未収配当金 10,000 / 受取配当金 10,000 (受取配当金計上)

株式 50,000 / 株式評価益 50,000 (時価評価)

* 当期利益=受取配当金+株式評価益=60,000

D. (b)帳簿価額の減額を行う場合

未収金 10,000 / 株式 10,000 (帳簿価額の減額)

株式 60,000 / 株式評価益 60,000 (時価評価)

* 当期利益=株式評価益=60,000

なお、当件はその他の保有目的の有価証券を時価まで減損処理した期における期末配当について、引き続き(b)の方法を適用することを認めることについても同様と考える。

[例] 期末時価単価 @300 *他は同じ。

C. (a)受取配当金として利益計上する場合

未収配当金 10,000 / 受取配当金 10,000 (受取配当金計上)

株式償却損 200,000 / 株式 200,000 (償却)

* 当期損失=受取配当金+株式償却損=190,000

D. (b)帳簿価額の減額を行う場合

未収金 10,000 / 株式 10,000 (帳簿価額の減額)

株式償却損 190,000 / 株式 190,000 (償却)

* 当期損失=株式償却損=190,000

以上