

「企業会計基準公開草案第1号
自己株式及び法定準備金の取崩等に関する会計基準（案）」
「企業会計基準適用指針公開草案第1号
自己株式及び法定準備金の取崩等に関する会計基準適用指針（案）」
「企業会計基準適用指針公開草案第2号
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（案）」

に対する意見

平成14年1月17日
日本公認会計士協会

このたび公表されました上記公開草案に対する当協会としての意見を以下のとおり申し上げます。

論点1（企業会計基準及び企業会計基準適用指針の構成）

（コメント）

公開草案に賛成である。

論点2（資本の部の区分 - 第14項から第18項）

（コメント）

公開草案に賛成である。

なお、企業会計原則注解注2(2)によれば、「資本剰余金のうち、資本準備金及び法律で定める準備金で資本準備金に準ずるもの以外のものを計上する場合には、その他の剰余金の区分に記載されることになる。」とされているが、本公開草案が正式に確定されたときには、企業会計原則と異なる会計基準が示されることになる。したがって、企業会計原則と新しい企業会計基準との関係を明確にする必要がある。

論点3（自己株式の取得、保有 - 第19項から第20項）

（コメント）

自己株式を資本の部の控除項目として一括表示することに賛成である。

なお、「自己株式は、取得原価をもって」としているが、キャッシュ・フローを伴わない取得の場合（例えば、吸収合併における抱合せ株式に割り当てた自己株式、経営者からの無償取得等）における取得原価の算定方法についても企業会計基準又は適用指針において示すことが望ましいと考える。

論点4（自己株式の処分 - 第21項から第24項）

(コメント)

1．自己株式処分差額を資本取引であるという考え方に基づき会計処理することに賛成するが、自己株式処分差損の処理において、払込資本を表す資本性の剰余金のマイナス表示は適切ではないという理由だけによって、それがその他資本剰余金残高を超えた場合に当期末処分利益から減額するという会計処理を採用していることは、考え方に一貫性が認められない。また、論点7の問題にも関連するが、資本剰余金の利益剰余金への振替を原則認めないとする立場から考えても、自己株式処分差損は、その他資本剰余金において「自己株式処分差額」のマイナス表示又は「自己株式処分差損」として表示すべきであると考ええる。

ただし、その他資本剰余金のマイナス表示が法律上認められないとするならば、自己株式処分差損の処理を単年度ベースで行うのではなく、複数年度ベースで行う考え方を提案する。具体的方法を示すならば、当年度(X1年度)に、その他資本剰余金がマイナスとなり、翌会計年度以降(例えばX3年度)に新たに自己株式処分差益が発生した場合には、次の二つの会計処理が考えられる。なお、(1)の処理方法を採用する場合には、毎期末に当期末処分利益から控除した自己株式処分差損累計額を注記するものとする。

(1) X1年度に、マイナスのその他資本剰余金を当期末処分利益から控除するが、X3年度において、過年度(X1年度)に当期末処分利益から控除した自己株式処分差損又はX3年度の自己株式処分差益のうちどちらか小さい額だけ、当該会計年度の当期末処分利益を増額修正する。そして、その後においても新たに発生した自己株式処分差益の残額がある場合には、それをその他資本剰余金の部に「自己株式処分差益」として計上する。

(2) X1年度に、その他資本剰余金がマイナスとなる場合には、その額をその他利益剰余金の部に「自己株式処分差損」として区分表示する。そして、X3年度において、新たに発生した自己株式処分差益はまずこの「自己株式処分差損」と相殺し、なお残額がある場合にはそれをその他資本剰余金の部に自己株式処分差益として計上する。

2．第22項においては、自己株式処分差損をその他資本剰余金から減額し、減額しきれない額は当期末処分利益から控除すると規定されているが、もしこの方法を採用する場合でも、その結果、当期末処分利益がマイナスとなったときには「当期末処理損失」として表示することを明示すべきである。

3．自己株式処分差額の認識時点が明らかにされていないが、明記すべきである。例えば、処分した場合の認識時点は、有価証券として約定日基準を採用するのか、又は資本取引として払込日基準を採用するのか。

4. 自己株式処分差益と自己株式処分差損は会計年度単位で相殺処理としているが、中間決算時における会計処理についても規定すべきである。

論点 5 (自己株式の消却 - 第 25 項から第 26 項)

(コメント)

1. 自己株式消却の会計処理は、消却手続が完了したときとしているが、取締役会で消却の決議がされた段階で自己株式の取得が暫定的な状態ではなくなっていること及び本来失効手続は取得後直ちに行わなければならないものであることを考慮して、その失効手続が貸借対照表日までに完了していないものについても、貸借対照表日において失効手続が完了したものとみなして会計処理を行うべきである。
2. 損益計算書における科目名称として「未処分利益による自己株式消却額等」と例示しているが、未処分利益の増減の表示場所であるから「未処分利益による」は不要であり、単に「自己株式消却額」という科目が適当である。

論点 6 (資本金及び資本準備金の取崩によって生ずる剰余金 - 第 33 項)

(コメント)

資本金及び資本準備金を取り崩し、その他資本剰余金に計上する日が明らかにされていないが、明記すべきである。例えば、当該計上日は、株主総会の承認日なのか、又は債権者保護手続の完了日なのか。

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)

(コメント)

公開草案に賛成である。

論点 8 (開示 - 第 38 項から第 39 項)

(コメント)

1. 「利益処分計算書」にはその他資本剰余金の処分が含まれることになったため、「利益処分計算書」という表題は、「剰余金処分計算書」(又は「損失処理及び剰余金処分計算書」)、あるいは「利益及びその他資本剰余金処分計算書」(又は「損失処理及びその他資本剰余金処分計算書」)とすべきである。
2. 当期末処分利益を増減させる項目に関する損益計算書の開示例を記載する必要がある。
3. 個別財務諸表上、利益剰余金の増減は損益計算書の未処分損益項目区分及び利益処分計算書において開示されるが、その他資本剰余金についてはそのような開示がないため、その他資本剰余金計算書等の増減明細書の開示が必要である。

4. 連結剰余金計算書の内訳として、資本剰余金計算書、利益剰余金計算書の開示を求めているが、連結剰余金計算書の内訳としてではなく、むしろ土地再評価差額金、その他有価証券評価差額金、為替換算調整勘定を含めた株主資本全体の増減を開示する目的として、連結剰余金計算書に代わる株主資本変動計算書を作成すべきである。

論点 9 (適用時期 - 第 40 項から第 41 項)

(コメント)

公開草案に賛成である。

論点 10(代用自己株式としての使用による処分 - 第 5 項)

(コメント)

公開草案に賛成である。

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)

(コメント)

公開草案に賛成である。

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

(コメント)

1. 企業会計基準公開草案第 1 号においては、従来から資本性の剰余金と利益性の剰余金は、払込資本と払込資本を利用して得られた成果を区分する考え方から、一部の例外を除いて混同されないようにされてきたこと、また、資本及び資本準備金の取崩しによって生ずる剰余金の利益剰余金への振替を無制限に認めるとその他資本剰余金の区分を設ける意味がなくなることから、資本剰余金と利益剰余金を明確に区分している。この立場から、その他資本剰余金の処分による配当は、基本的には投資額の払戻しの性格を持つものであり、それらの配当を受けた株主の側では、有価証券の帳簿価額を減額することを原則的な処理としている。しかし、例外として「配当の対象となる時価のある有価証券を時価まで減損処理した期における期末配当」「株式移転により新設された完全親会社の資本準備金に完全子会社の留保利益相当額が含まれている場合の設立初年度の配当」など収益として計上することが明らかに合理的である場合については、受取配当金に計上できることを認めている。

このような例外を容認することは、原則的な処理をする考え方との一貫性が認められず、会計処理を複雑にする実務上の弊害も考えられる。また、配当を投資の減額として処理したため、その他有価証券を決算期末に時価まで減損処理しなかった場合と収益計上したことにより期末に減損処理した場合とでは、同じ条件でありながら会計処理によって減損するかしないかの判断が分かれることが起きる可能性が

ある。したがって、このような例外規定は設けず、すべてを投資額の払戻しとして統一的に処理すべきである。

2. 適用指針公開草案第2号の第3項以下の規定においては、受取配当金の計上時期が明記されていない。「金融商品会計に関する実務指針(中間報告)」第94項では時価評価の対象になる有価証券は原則として配当権利落ち日(配当権利付き最終売買日の翌日)に配当収入を見積りで損益計算書に計上することが定められていることから、新しい会計処理のもとでの計上時期を企業会計基準又は適用指針で明確にすべきである。

受取配当金を配当権利落ち日に認識する場合、当該日においては配当がその他資本剰余金から支払われるのか、留保利益から支払われるのか判定できないケースがあると推測される。このようなケースで、配当権利落ち日に受取配当見込額を収益計上したときには、翌期において配当決議によって全部又は一部がその他資本剰余金から支払われる場合に、投資簿価の修正をすべきなのか否かを検討することを要望する。なぜなら、投資簿価の修正を要とした場合、いったん期末日に確定した投資簿価が翌期に変更され、移動平均の計算を混乱させ実益がないからである。

論点以外の項目について

(コメント)

- (1) その他資本剰余金の処分を行う場合の開示例

企業会計基準公開草案第1号の第36項、第82項によれば、その他資本剰余金の処分を行う場合は、その内訳を明示することが必要であるとしているが、適用指針公開草案第1号の第9項の開示例には、「(2) その他資本剰余金の処分」としか記載されておらず、その内訳が明示される記載例となっていない。開示例としては、「(2) その他資本剰余金の処分」の次に「資本金及び資本準備金減少差益の処分」と「自己株式処分差益の処分」に区分した処分額を記載すべきである。

- (2) 支払側と受取側の不整合

適用指針公開草案第2号の第11項において、「支払側と受取側の不整合は、持分法を適用しない個別財務諸表においては避けられない」とされている。この表現によると、連結財務諸表ではこのような不整合が一切生じないような誤解を与える可能性があるため、この「持分法を適用しない個別財務諸表においては」を「子会社株式及び関連会社株式、その他有価証券の評価方法として持分法を適用しない限りにおいては」という表現に変える必要がある。

- (3) 資本会計の整備

企業会計基準公開草案第1号の第72項に、自己株式の取得、処分及び消却に関する付随費用の会計処理については、「新株発行費の会計処理と合わせ資本会計の本質に関わる問題であり、今後その本質について十分な議論をする必要があると考え

る。」と記載されている。資本会計の整備は、我が国の企業会計基準の整備にとって極めて重要な論点であるから、可及的速やかな対応を要請する。

(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に関する会計処理の設例

企業会計基準公開草案第1号の第29項から第32項に規定されている「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」の会計処理は、従来の連結財務諸表作成基準では明らかにされていないことなので、設例を示すべきである。

(5) 子会社等が所有する親会社株式を処分した場合の連結財務諸表上の会計処理

子会社等が所有する親会社株式を処分した場合には、子会社の個別財務諸表上では有価証券処分差額が損益処理され課税されることになるであろう。一方、このような取引は、連結財務諸表上は税引後の金額を資本取引である自己株式処分差額として修正処理されるべきであることを明示すべきである。

(6) 連結子会社及び持分法適用会社が保有するそれぞれの自己株式の会計処理

企業会計基準公開草案第1号では、子会社等が保有する親会社株式についての会計処理は示されているが、連結財務諸表を作成するために、連結子会社及び持分法適用会社が保有するそれぞれの自己株式の会計処理についても規定し、設例を示すべきである。

(7) 自己株式の処分差額等に係る税金の会計処理

自己株式の処分差額や受取配当金を投資額の払戻しとして会計処理した場合のこれらに係る税金の会計処理についても、企業会計基準又は適用指針において規定すべきである。もし、自己株式に係る税法の取扱いが決まっていないため、現段階においては明確な会計処理方法を示せない場合には、その旨を適切な箇所において述べるべきである。

(8) 引き継がれる純資産のうち代用自己株式の処分の対価以外の金額の会計処理の記載場所

適用指針公開草案第1号の第20項は、自己株式の会計処理について述べたものではないが、第18項のケースにおいて引き継がれる純資産のうち代用自己株式の処分の対価以外の金額の会計処理方法を規定している。したがって、このような会計処理方法に関する記述は、「結論の背景」ではなく、例えば本文の第5項又は第5項の次に移すべきである。

(9) 引き継がれる純資産のうち代用自己株式の処分の対価以外の金額の会計処理

適用指針公開草案第1号の第20項に「第18項のケースにおいて引き継がれる純資産のうち代用自己株式の処分の対価以外の金額の会計処理、すなわち、どの資本の部の項目を増加させるかは、代用自己株式がなかった場合（新株式が発行された場合）に想定された資本の部の各項目の増加額の比率で、按分して計算することが適切であると考えた。」と記載されている。しかし、当協会の見解としては、商法第288条の2の規定に抵触するケースが起こり得ると考えられるため、法律的に問題がない処理であるかどうかを再検討されることを要望する。例えば、次のようなケースが考えられる。

< 想定されるケースの設例 >

適用指針公開草案第1号の「設例」の条件のうち代用自己株式の帳簿価額を17（代用自己株式の帳簿価額が、対応する引継純資産の70%以下と想定）とした場合

「第288条の2第1項第5号」による合併会社の会計処理

引継純資産60 自己株式の帳簿価額17 資本金18 = 資本準備金要積立額25

これを仕訳で示せば次のとおりとなる。

(借) 引継純資産	60	(貸) 自己株式	17
		資本金	18
		資本準備金	25

「第288条の2第5項」による合併会社の会計処理

引継純資産額60 自己株式の帳簿価額17 資本金18 = 資本準備金要積立額25
= 第288条の2第1項第5号による超過額25

したがって、資本準備金要積立額は25となるが、X社の「利益準備金其ノ他会社ニ留保シタル利益ノ額」は10であるので、この全額をY社が引き継ぐとすると最終的な資本準備金要積立額は15となる。この場合の仕訳は次のとおりである。

(借) 引継純資産	60	(貸) 自己株式	17
		資本金	18
		資本準備金	15
		未処分利益	10

公開草案による会計処理

(代用自己株式の処分に関する処理)

(借) 引継純資産	24	(貸) 自己株式	17
		その他資本剰余金	7
		(自己株式処分差益)	

(新株発行に関する処理)

(借) 引継純資産	36	(貸) 資本金	18
		資本準備金	12
		未処分利益	6

この場合、公開草案による会計処理では資本準備金は12となり、第288条の2第5項による資本準備金要積立額15に達せず、商法違反になるものと思われる。

(10) 投資以後に投資対象会社が計上した利益を超えて留保利益が配当された場合

適用指針公開草案第2号の第11項は、「投資以後に投資対象会社が計上した利益を超えて留保利益が配当された場合」には、持分法を適用しない限り避けられない問題と指摘しつつも、結果的には受取側では受取った留保利益からの配当額を収益として会計処理することを容認している。これは現行の実務をそのまま受け入れたものであるが、個別財務諸表上も、完全ではないが何らかの歯止めを行うべきである。

例えば、次のような歯止めが考えられる。

発行体の配当基準日前3か月以内に取得した投資に係る利益を原資とする受取配当金は、有価証券の帳簿価額を減額する。

受取配当金が投資前の利益を原資とすることが明らかな場合（例えば、投資以後発行体が損失を計上しているが過年度の利益を原資とする配当が行われた場合）には、有価証券の帳簿価額を減額する。

上記は一つの例に過ぎないが、現在行われている実務の中でこのほかにも理論的に妥当でないと思われるものがあれば、この機会に改めて見直し、少しでも本企業会計基準及びその適用指針の公開草案と整合性の取れた処理に改めるよう検討されることを要望する。

(11) 公開草案のデュープロセスについて

公開草案の公表からコメントの締切りまでの期間が、年末年始の休日期間を含め29日間しかなく、当協会が十分な検討を行い、協会内の正式な承認手続を経て協会としてのコメントを提出するにはあまりにも時間が不足する日程であると考え。今後、貴委員会が公開草案を公表するに当たっては、貴委員会の規則上の公開期間を満たすのみならず、年末年始等の特別の日程も考慮の上で十分な公開期間を設定されることを強く要望する。

以 上