

## 企業会計基準適用指針公開草案第80号（企業会計基準適用指針第2号の改正案）「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）」等に対するコメント

### 1. コメントの対象となる公表物の名称及び公表時期

- ・ 企業会計基準適用指針公開草案第80号（企業会計基準適用指針第2号の改正案）「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）」（2023年10月6日公表）（以下「自己株式等会計適用指針案」という。）
- ・ 企業会計基準適用指針公開草案第81号（企業会計基準適用指針第28号の改正案）「税効果会計に係る会計基準の適用指針（案）」（2023年10月6日公表）（以下「税効果適用指針案」という。）

以下、これらを合わせて「本公開草案」という。

### 2. コメント募集期間

2023年10月6日～2023年12月6日

### 3. 公開草案を踏まえた公表物の名称及び公表時期

- ・ 改正企業会計基準適用指針第2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」（2024年3月22日公表）（以下「自己株式等会計適用指針」という。）
- ・ 改正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」（2024年3月22日公表）（以下「税効果適用指針」という。）

### 4. コメント提出者一覧

[団体等]

	団体名

CL01	一般社団法人日本貿易会
CL02	PwC Japan 有限責任監査法人
CL03	EY 新日本有限責任監査法人
CL04	一般社団法人日本経済団体連合会
CL05	有限責任あずさ監査法人
CL06	有限責任監査法人トーマツ

[個人（敬称略）]

	氏名・所属等（記載のあるもののみ）	
CL07	田淵 隆明	公認システム監査人、特定行政書士 IFRS・連結会計・公共政策コンサルタント
CL08	國見 琢	公認会計士

## 5. 主なコメントの概要とその対応

以下は、主なコメントの概要と企業会計基準委員会（以下「委員会」という。）のそれらに対応するコメントです。  
「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、委員会で分析を行っています。

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
(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		
(全体を支持するコメント)		
1) 提案内容に同意する。	同意する。  基準開発の範囲について、公開草案の提案に同意する。まずは発生する可能性が高いと考えられる「保有する完全子会社の一部を株式数に応じて比例的に配当し子会社株式に該当しなくなった場合」に、基準開発の範囲を限定する判断は妥当である。	本公開草案の提案の方向性を支持するコメントである。
(その他のコメント)		
2) 間接支配を含めた完全子会社についての取扱いの明確化を望む。	同意する。  ただし、間接支配を含めた完全子会社についての言及が無いので、注釈として追記し、疑義が生じないようにすることが望ましい。	本公開草案の提案の方向性を支持するコメントである。  ただし書きについて、結論の背景に次のとおり記載することとした（追加は下線で示している。）。  「28-4. (前 略)  審議の結果、いわゆるパーシャルスピノフ税制が時限的なものであり早期に基準開発を完了すべきことから、まずは発生する可能性が高いと考えられる、保有する完全子会社株式(配当を

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
		<p>実施する会社が当該子会社の株式すべてを直接的に保有している場合のみを想定している。)の一部を株式数に応じて比例的に配当(按分型の配当)し子会社株式に該当しなくなった場合に基準開発の範囲を限定することとした。</p> <p>(後略)」</p>
<p>3) 今回の基準開発の範囲外とした場合について、原則どおり子会社株式の時価をもって会計処理することの明確化を求める。</p>	<p>(コメント)</p> <p>基本的には同意する。</p> <p>ただし、今回の基準開発の範囲外とした完全子会社株式以外の子会社株式の一部を配当する場合や、完全子会社株式の一部配当後においても当該子会社に対する支配を喪失しない場合について、自己株式等会計適用指針案第10項(2-2)の規定が適用されず、原則どおり子会社株式の時価をもって会計処理することを明確化することを検討いただきたい。</p> <p>(理由)</p> <p>自己株式等会計適用指針案第10項(2-2)に直接該当しない場合として、完全子会社株式以外の子会社株式の一部を配当する場合や、完全子会社株式の一部配当後においても当該子会社に対する支配を喪失しない場合が考えられる。</p> <p>これらの場合において、利害関係者が誤って自己株式等会計適用指針案第10項(2-2)を類推適用するものと判断することを防止する観点から、結論の背景において、これらの場合については自己株式等会計適用指針案第10項(2-2)の規定が適用されず、原則どおり配当財産である子会社株式の時価をもって会計処理することを明確化することが望ましい。</p>	<p>本公開草案の提案の方向性を支持するコメントである。</p> <p>ただし書きについては、自己株式等会計適用指針案第10項(2-2)は自己株式等会計適用指針第10項の例外として定められており、これに直接該当しない場合には自己株式等会計適用指針第10項柱書に定められた原則どおり会計処理することは明確であると考えられるため、特段の対応は行わないこととした。</p>
<p><b>(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</b></p>		

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
<b>(全体を支持するコメント)</b>		
4) 提案内容に同意する。	同意する。	本公開草案の提案の方向性を支持するコメントである。
<b>(その他のコメント)</b>		
5) 持分会社に関する定めを将来に向けて準備することを望む。	現時点ですぐに必要とは思わないが、合同会社などの持分会社に関する規定も何れは必要となると考えられるので、今の内から準備しておくべきであると思われる。	これまで当委員会では、基本的に株式会社における会計処理を明らかにしてきており、本公開草案の基準開発の範囲としても持分会社については含めていない。今後、会計基準等の改正の要否を検討する上での参考としたい。
<b>(質問2) 現物配当実施会社の会計処理に関する質問</b>		
<b>(全体を支持するコメント)</b>		
6) 提案内容に同意する。	同意する。	本公開草案の提案の方向性を支持するコメントである。
<b>(会計処理の論拠に関するコメント)</b>		
7) 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の検討を求める。	同意するが、以下の点について検討していただきたい。 (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	本公開草案では、基準開発の対象となる取引の性質の説明の1つとして非相互取引であることを挙げていたが、相互取引であるか非相互取引であるかを論拠として会計処理を定めていないため、次のとおり該当の記載を削除することとした(削除は取消線で示している。)

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
	<p>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。</p> <p>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。</p>	<p>「38-2. 2024年改正の本適用指針の開発にあたっては、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、<del>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り、</del>2024年改正前の本適用指針において、分割型の会社分割（按分型）（第10項(1)参照）や保有する子会社株式のすべてを株式数に応じて比例的に配当（按分型の配当）する場合（第10項(2)参照）について、配当の効力発生日における配当財産の適正な帳簿価額をもってその他資本剰余金又はその他利益剰余金（繰越利益剰余金）を減額する取扱いを設けていることを前提として、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。</p> <p>（後略）」</p>
8) 「共通支配下の取引であ	提案内容について同意する。ただし、提案理由の(1)については、自己株式等会計適用指針案第38-2項の記載の見直しをご検討いただきたい。	自己株式等会計適用指針案第38-2項は、一部の持分を残す按分型の完全子会

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
<p>る組織再編に類似」とする記載の見直しを求める。</p>	<p>共通支配下の取引は、「結合当事企業（又は事業）のすべてが、企業結合の前後で同一の株主により最終的に支配され、かつ、その支配が一時的ではない場合の企業結合をいう」（企業会計基準第21号「企業結合に関する会計基準」第16項）とされ、「総体としての株主」（自己株式等会計適用指針案第38-2項）という概念は採用されておらず、「共通支配下の取引である組織再編に類似」（同項）しているとするのは、いたずらに共通支配下の取引の解釈を広くするものであり、他の組織再編の会計処理への影響が懸念されるおそれがある。そのため、共通支配下の取引である組織再編に類似した状況とする記載の見直しをご検討いただきたい。</p>	<p>社株式の配当が株式数に応じて比例的に行われ、スピノフとして当該完全子会社の事業を分離・独立させる目的で行われる場合のみを対象として、共通支配下の取引には該当しないものの、取引の実態から「共通支配下の取引である組織再編に類似した状況」であるとしているものであり、共通支配下の取引の解釈を変更することを意図したものではない。しかしながら、懸念があるとの意見を踏まえ、次のとおり共通支配下における取引である組織再編に類似した状況である旨を削除することとした（削除を取消線で示している。）。</p> <p>「38-2. （前 略）</p> <p>まず、一部の持分を残す按分型の完全子会社株式の配当が株式数に応じて比例的に行われ、スピノフとして当該完全子会社の事業を分離・独立させる目的で行われる場合には、既存の株主以外の第三者が取引に参加していないことから、取引の趣旨を踏まえ</p>

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
		<p>総体としての株主の観点から取引全体を俯瞰すると、株式配当の実施会社を通じて保有していた完全子会社を自ら直接保有することとなる組織再編であると考えられる。この場合、総体としての株主にとっては当該完全子会社に対する投資が継続していると考えられるため、共通支配下における取引である組織再編に類似した状況と考えられる。</p> <p>(後 略) 」</p>
<b>(質問3) 現物配当実施会社の税効果会計に関する質問</b>		
<b>(全体を支持するコメント)</b>		
9) 提案内容に同意する。	同意する。特に、個別財務諸表と連結財務諸表の扱いを同一にしたことは正しい。	本公開草案の提案の方向性を支持するコメントである。
<b>(繰延税金資産又は繰延税金負債の計上額及び計上時期に関するコメント)</b>		
10) 税効果適用指針案第124-2項における「当該取引」と「当該一時差異」の内容の明確化	<p>税効果適用指針案第124-2項では、「このため、当該取引について本適用指針第4項の定義に従って検討した場合、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、(中略) 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の定義に直接的には該当しないと考えられる。」としているが、「当該取引」および「当該一時差異」に何が該当するかについて説明されていない。「当該取引」を「連結決算手続の結果として生じる一時差異のうち、自己株式等適用指針</p>	<p>税効果適用指針案第124-2項において、「保有する完全子会社株式を株式数に応じて比例的に配当(按分型の配当)し子会社に該当しなくなった場合の会計処理について」と記載していることから「当該取引」が何を指しているかについて誤解は</p>



論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
<p>を求める。</p>	<p>第 10 項 (2-2) で定められた取引において解消する部分」等に置き換えることにより「当該取引」および「当該一時差異」の内容が明確になるものとする。また、この明確化により税効果適用指針案第 124-3 項および第 124-4 項における繰延税金資産または繰延税金負債の計上額および計上時期についての説明が明確になると考える。</p>	<p>生じないと考えられる。一方、「当該一時差異」については、コメントを踏まえて、初出の記載について次のとおりに修正することとした（追加は下線、削除は取消線で示している。）。</p> <p>「124-2. （前 略）</p> <p>このため、当該取引について本適用指針第 4 項の定義に従って検討した場合、当該一時差異<u>連結決算手続の結果として生じる一時差異のうち、自己株式等会計適用指針第 10 項 (2-2) で定められた取引において解消する部分</u>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一時差異は生じているものの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の定義に直接的には該当しないと考えられる。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</p>

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
		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）を適用するのが適切と考えられることから、 （後略）」

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
<p>11) 「税金の見積額」とする記載の見直しを求める。</p>	<p>基本的な考え方には同意する。ただし、税効果適用指針案第 124-3 項の記載は再考を要すると考える。</p> <p>税効果適用指針案第 124-3 項では、「税金の見積額」を繰延税金資産及び繰延税金負債として計上することになるとし、「税金の見積額」は、税制適格となる場合には将来の税金の見積額はゼロとなる一方、税制非適格となる場合には配当により税務上損金算入されることにより減少する税金の額又は配当時に追加で納付が見込まれる税金の額、であるとしている。</p> <p>税制非適格となる場合は、税務上の簿価と時価との差額が課税対象となるため、この記載ではこの税務上の簿価と時価との差額に対して繰延税金資産及び繰延税金負債を計上することも読めてしまう。</p> <p>そもそも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 8 項(3)は、「連結財務諸表固有の一時差異に係る」税金の見積額を計上するとしており、上記の誤解を避けるためにも同様に「連結財務諸表固有の一時差異に係る」税金の見積額を繰延税金資産及び繰延税金負債として計上することになる、と示した方がよい。</p>	<p>コメントを踏まえて、税効果適用指針案第 124-3 項の税金の見積額に関する記載を次のとおりに修正することとした（追加は下線、削除は取消線で示している。）。</p> <p>「124-3. この場合、自己株式等会計適用指針第 10 項(2-2)で定められた取引に関して、本適用指針第 8 項(3)の定めに従って、税金の見積額を繰延税金資産及び繰延税金負債として計上することになる。</p> <p>(中 略)</p> <p>このため、税制適格となる場合には将来の税金の見積額はゼロとなる一方、税制非適格となる場合には配当により<u>解消する連結財務諸表固有の一時差異に係る税務上損金算入されることにより減少する税金の額又は配当時に追加で納付が見込まれる税金の額が税金の見積額となる。</u>」</p>
<p>12) 税効果適用</p>	<p>税効果適用指針案第 124-4 項では「子会社に対する投資に係る連結財務諸表固有の将来</p>	<p>税効果適用指針案第 124-4 項の記載と</p>

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
<p>指針案第 124-4 項における「計上する時期」との記載の見直しを求める。</p>	<p>減算一時差異に係る繰延税金資産又は子会社に対する投資に係る連結財務諸表固有の将来加算一時差異に係る繰延税金負債を計上する時期について、本適用指針第 22 項及び第 23 項において定められている。」としている。税効果適用指針第 22 項および第 23 項の定めに基づいて計上の時期を判断することになると考えられるものの、第 22 項は子会社に対する投資に係る連結財務諸表固有の将来減算一時差異に関する繰延税金資産について、第 23 項は子会社に対する投資に係る連結財務諸表固有の将来加算一時差異に関する繰延税金負債について、それぞれの計上の要否について定めているものであり、計上の「時期」に関する定めではないことから、税効果適用指針案第 124-4 項においては「計上する時期」よりも「計上する場合」とする方が適切であると考え。</p>	<p>税効果適用指針第 22 項及び第 23 項が整合していないことから、税効果適用指針案第 124-4 項の柱書を次のように修正することとした（追加は下線、削除は取消線で示している。）。</p> <p>「124-4. 子会社に対する投資に係る連結財務諸表固有の将来減算一時差異に係る繰延税金資産又は子会社に対する投資に係る連結財務諸表固有の将来加算一時差異に係る繰延税金負債を計上する時期場合について、本適用指針第 22 項及び第 23 項において定められている。</p> <p>（後 略）」</p>
<p><b>(税効果会計を適用すべき論拠に関するコメント)</b></p>		
<p>13) 税効果会計を適用することが適切とする理由の明確化を求める。</p>	<p>同意するが、次の点について検討していただきたい。</p> <p>（コメント）</p> <p>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。</p> <p>（理由）</p> <p>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</p>	<p>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さらに明確にするために、次のように修正することとした（追加は下線、削除は取消線で示している。）。</p> <p>「124-2. 2024 年に改正された資本連結実務指針では、保有する完全子会社株</p>

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
	<p>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ノ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。</p>	<p>式を株式数に応じて比例的に配当（按分型の配当）し子会社に該当しなくなった場合の会計処理について、 （中 略）</p> <p>しかしながら、<u>税制非適格の場合に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ことを考えた場合</u>、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）を適用するのが適切と考えられることから、 （後 略）」</p>
<p>14) 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「該当す</p>	<p>（コメント） 基本的には同意する。 ただし、自己株式等会計適用指針案第 10 項(2-2)で定める場合において、連結決算手続の結果として生じる一時差異については、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「準ずる」ものとして取り扱うとするのではなく、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「該当する」ものとして取り扱うことを検討いただきたい。</p>	<p>今回の基準開発は、いわゆるパーシャルスピノフ税制が時限的なものであり早期に基準開発を完了すべきことを踏まえて、自己株式等会計適用指針案第 10 項(2-2)で定める場合に範囲を限定して対応している。このため、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</p>

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
<p>る」ものとして取り扱うことを求める。</p>	<p>(理由)</p> <p>税効果適用指針第 86 項(3)において、「連結財務諸表固有の一時差異」の例示として「子会社の資本（子会社の純資産の部における株主資本及び評価・換算差額等（子会社の資産及び負債の時価評価による評価差額を考慮した額））に対する親会社持分相当額及びのれんの未償却額の合計額と親会社の個別貸借対照表上の投資簿価との差額」が挙げられているため、自己株式等会計適用指針案第 10 項(2-2)で定める場合において、連結決算手続の結果として生じる一時差異は「連結財務諸表固有の一時差異」に該当すると考えられる。税効果適用指針案第 124-2 項においても、「連結財務諸表固有の一時差異は生じている」と記載されている。</p> <p>この点、税効果適用指針第 4 項(5)柱書では、「当該一時差異は、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分類される。」と規定されているため、自己株式等会計適用指針案第 10 項(2-2)で定める場合において、連結決算手続の結果として生じる一時差異については、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「準ずる」ものとして取り扱うとするのではなく、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「該当する」ものとして取り扱うように、例えば、税効果適用指針の本文における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「等」を追加し、結論の背景において「等」の内容を説明するなどの対応を検討いただきたい。</p>	<p>有の将来加算一時差異の定義の変更については、15)のコメントも踏まえて、将来的な検討課題として取り扱うこととした。</p>
<p>15) 将来的に連結財務諸表における税効果会計に関する</p>	<p>(コメント)</p> <p>税効果会計適用指針第 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。</p>	<p>将来的に連結財務諸表における税効果会計に関する定義の見直しを求めるコメントであり、14)のコメントと併せて、将来的な検討課題として取り扱うこととし</p>

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
定義の見直しを求める。	<p>(理由)</p> <p>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。</p>	た。
<b>（当期税金に関する取扱いの明確化を求めるコメント）</b>		
16) 自己株式等会計適用指針案第 10 項(2-2)の取引で当期税金の支払いが生じる場合の取扱いの検討を求める。	<p>(コメント)</p> <p>自己株式等適用指針案第 10 項(2-2)で定められた取引において当期税金の支払が生じる場合、当該税金を企業会計基準第 27 号「法人税、住民税及び事業税等に関する会計基準」（以下「法人税等会計基準」という。）第 5 項に従い損益に計上すべきか否か明確にすることを検討いただきたい。</p> <p>(理由)</p> <p>法人税等会計基準第 5 項は「当事業年度の所得等に対する法人税、住民税及び事業税等(注)については、次を除き、法令に従い算定した額(税務上の欠損金の繰戻しにより還付を請求する法人税額及び地方法人税額を含む。)を損益に計上する。」とした上で、除外項目の 1 つとして「企業の純資産に対する持分所有者との直接的な取引のうち、損益に反映されないものに対して課される当事業年度の所得に対する法人税、住民税及び事業税等」を</p>	<p>会計上の時価評価損益が生じない自己株式等会計適用指針第 10 項(2-2)で定められた取引において生じる当期税金について損益に計上すべきか否か明確にすべきとのコメントである。コメントを踏まえて、結論の背景に次のとおり追加して記載することとした。</p> <p>「124-5. 2024 年改正適用指針の審議の過程において、自己株式等会計適用指針第 10 項(2-2)で定められた取引において当期税金が生じる場合、法人税等</p>

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
	<p>挙げている（同項(1)）。</p> <p>現物配当取引における現物配当財産の時価評価は、企業の純資産に対する持分所有者との直接的な取引を行う前の段階とも考えられるため、会計上の時価評価損益および対応する法人税、住民税及び事業税等は損益に計上することが考えられる。一方、会計上の時価評価損益が生じない自己株式等適用指針案第 10 項(2-2)で定められた取引において生じる当期税金（すなわち、会計上は同適用指針案第 10 項(2-2)の適用により時価評価損益が生じないが、税務上は非適格現物配当である場合の当期税金）については、法人税等会計基準の 2022 年改正の趣旨に照らせば損益に含めるべきではないと考えられるものの、同基準第 5 項(1)における除外事項に該当すると考えるかどうかについては必ずしも明確ではない。</p> <p>自己株式等適用指針案第 10 項(2-2)が適用される取引のうち当期税金の支払いが生じる取引（すなわち非適格現物配当取引）は実務上あまり想定されない。しかしながら、税効果適用指針案第 4 項なお書きの対象となる一時差異に関する税効果の取扱いを定める場合には、当該一時差異に関する繰延税金資産または繰延税金負債の計上もしくは取崩しの会計処理（すなわち、税効果適用指針第 9 項の適用）との整合性の観点から、当該取引に関する当期税金の会計処理を検討する必要があると考える。</p> <p>パーシャルスピノフに係る「法人税、住民税及び事業税等」の計上区分についての考え方の見直しが必要と考える。</p> <p>審議の過程で、税制非適格となるパーシャルスピノフに起因する法人税、住民税及び事業税等は、企業の純資産に対する持分所有者との直接的な取引を行う前の段階で課税されるものと考えられることから、法人税等会計基準第 5 項(1)の「企業の純資産に対する持分所有者との直接的な取引のうち、損益に反映されないものに対して課される当事業年度</p>	<p>会計基準第 5 項に従い当該取引に係る法人税、住民税及び事業税等を損益に計上すべきか否かについて検討を行った。この点、自己株式等会計適用指針第 10 項の柱書に基づき、配当の効力発生日における配当財産の時価と適正な帳簿価額との差額を損益に計上し、当該損益が課税対象となる場合には、損益計算書において当該損益に対応する税金を計上した上で、株主資本等変動計算書において配当財産の時価をもってその他資本剰余金又はその他利益剰余金（繰越利益剰余金）を減額する。これに対して、自己株式等会計適用指針第 10 項(2-2)で定められた取引では、適正な帳簿価額をもってその他資本剰余金又はその他利益剰余金（繰越利益剰余金）を減額するため損益を計上しないが、まず損益計算書において配当財産の時価と適正な帳簿価額との差額及び当該差額に係る税金に関する会計処理を行い、こ</p>



論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
	<p>の所得に対する法人税、住民税及び事業税等」には該当せず、損益に計上する見解を示している（第 507 回企業会計基準委員会審議事項(2)-2）。しかし、法人税等会計基準第 5 項及び第 5-2 項では、法人税、住民税及び事業税等を、その発生源泉となる取引等の処理と整合させ、所得を課税標準とする税金については、損益、株主資本及びその他の包括利益の各区分に計上する考え方が採用されており、かつ、非適格となる持分の一部を残す株式配当を行う場合には課税が生じることから配当とは不可分であり、税金の発生源泉となる配当の会計処理と整合するように法人税等会計基準第 5 項及び第 5-2 項を適用すべきと考えられる。具体的には、配当の処理としてその他資本剰余金を減額しているのであればその税額もその他資本剰余金に、配当の処理としてその他利益剰余金を減額しているのであればその税額もその他利益剰余金に計上するのが、法人税等会計基準第 5 項及び第 5-2 項の趣旨と合致すると考えられる。このように考えた場合、現物配当実施会社の連結財務諸表における税効果の計上区分にも影響を及ぼす可能性があるため、税効果の取扱いも併せてご検討いただきたい。</p>	<p>の会計処理を踏まえて、株主資本等変動計算書において配当財産の価額をもって配当の会計処理を行うという考え方は自己株式等会計適用指針第 10 項の柱書の場合と同じであるべきと考えられる。また、配当によるその他資本剰余金又はその他利益剰余金（繰越利益剰余金）の減額処理に対して課税されるものではない。これらを踏まえると、当該取引に係る法人税、住民税及び事業税等は損益に計上すると考えられる。」</p>
<b>(その他のコメント)</b>		
<p>17) 現物配当実施会社の税効果会計についての設例を求める。</p>	<p>現物配当実施会社の税効果会計についての設例を設けてほしい。現物配当実施会社の税効果会計について、税効果適用指針案の文言のみでは具体的なケースにあてはめて適用するのが困難であると考えられるためである。</p>	<p>今回の税効果適用指針の改正による会計処理の変更は生じないと考えられるため、税効果会計に関する設例を追加する対応は行わないこととした。</p>
<b>(質問 4) 適用時期等に関する質問</b>		
<b>(全体を支持するコメント)</b>		
<p>18) 提案内容に</p>	<p>同意する。</p>	<p>本公開草案の提案の方向性を支持する</p>

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
同意する。		コメントである。
19) 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を求める。	<p>同意するが、次の点について検討していただきたい。 (コメント)</p> <p>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)</p> <p>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。</p>	<p>コメントを踏まえて結論の背景に、次の記載を追加することとした。なお、会計処理の見直し及び遡及的な処理は行わないこととしたため、2023年4月1日から基準公表日の間の取引の取扱いについては個別に記載していない。</p> <p><b>「適用時期等</b></p> <p>57. 2024年改正の本適用指針では、経過措置として、2024年改正の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を求めている。2024年改正の本適用指針の基準開発の範囲は、保有する完全子会社株式の一部を株式数に応じて比例的に配当（按分型の配当）し子会社株式に該当しなくなった場合であり、通常、これに該当する取引を行う企業は会計上の取扱いを十分に検討した上でスキームを構築していると考えられる。このため、スキーム実行時に想定していなか</p>

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
		<p>った会計処理を過去に遡って求めることはしないこととした。」</p>
<p><b>(質問5) 完全子会社株式を対象とすることの明確化</b></p>		
<p><b>(全体を支持するコメント)</b></p>		
<p>20) 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する。</p>	<p>同意する。</p>	<p>本公開草案の提案の方向性を支持するコメントである。</p>
<p><b>(完全子会社株式を対象とすることの明確化を求めるコメント)</b></p>		
<p>21) 自己株式等会計適用指針第10項(2)に「完全」を追記すべきと考える。</p>	<p>「追記しないこと」に同意しない。「完全」という言葉を追記すべきである。自己株式等会計適用指針第10項(2)の定めが「完全子会社株式を配当することが前提とされている」のであれば、自己株式等会計適用指針案第10項(2-2)と表現を揃えるべきである。将来に禍根を残さないためにも、訴訟のリスク等を残さないためにも、表現を統一すべきである。</p> <p>自己株式等適用指針第10項(2)に「完全」を追記すべきと考える。本適用指針第10項(2)における「子会社」と新設される第10項(2-2)における「完全子会社」は、いずれも「完全子会社」を前提としているのであれば、同じ条項の中で異なる用語(子会社と完全子会社)を用いることは混乱や誤解を生じさせるためである。</p>	<p>公開草案公表時の「コメントの募集及び本公開草案の概要」においては、自己株式等会計適用指針第10項(2)について「完全子会社株式を配当することが前提」と記載していたが、審議の過程において「2005年改正の本適用指針の公表時においては完全子会社株式を配当する取引が想定されていた」との表現に見直すべきとの意見が聞かれた。</p> <p>また、「完全」を追記するかどうかについては、自己株式等会計適用指針第10項</p>

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
		<p>(2)は今回の基準開発の範囲外であり、追記することにより同第 10 項(2)に該当する取引の取扱いを変更している又は新たな解釈を示しているという誤解を与える等の意見も聞かれたことから、本公開草案の提案を維持することとした。</p> <p>以上を踏まえて、その旨を結論の背景に次のとおり追加して記載することとした。</p> <p>「38-3. 2024 年改正の本適用指針では、今回の基準開発の範囲としたケースを第 10 項(2-2)に追加して記載した。一方、当該会計処理の前提となった第 10 項(2)については配当される子会社株式が完全子会社株式かどうか明記されていなかったが、2005 年改正の本適用指針の公表時においては完全子会社株式を配当する取引が想定されていたと考えられることから、その旨を明確化するため、また第 10 項(2-2)の記載と整合性を取るため、「完全」を追加して記載してはどうかとの意見が聞かれた。しかしながら、第 10 項(2)</p>

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
		<p>は今回の基準開発の範囲外であり、「完全」を追加して記載することにより、2024年改正の本適用指針において第10項(2)を変更している又は新たな解釈を示しているという誤解を与える等の意見も聞かれたことから、第10項(2)については記載を変更しないこととした。」</p>
<b>(その他のコメント)</b>		
<p>22) 「完全子会社」に関して補足的な説明を追加することを求める。</p>	<p>「株式交換及び株式移転制度を利用して完全親子会社関係を創設する場合の資本連結手続（会計制度委員会研究報告第6号）」にて記載されているように「完全子会社」とは「ある会社によって発行済株式総数（100%）を保有されている会社」と理解するが、優先株式などの種類株式が発行されている場合に種類株式も含めたすべての発行済株式を保有している必要があるかを明確に定めることを要望する。</p>	<p>完全子会社の定義については左記のとおりであり、一般的に発行済株式総数には種類株式も含まれるものと考えられる。この点を明らかにすることは本公開草案の基準開発の範囲を超えると考えられるため、特段の対応は行わないこととした。</p>
<b>(質問6) その他</b>		
<b>(その他のコメント)</b>		
<p>23) 全体的に提案を支持する。</p>	<p>貴委員会の本公開草案において示された、保有する完全子会社株式の一部を株式数に応じた比例的に配当（按分型の配当）し、子会社株式に該当しなくなった場合における現物配当実施会社の個別財務諸表の会計処理および現物配当実施会社の税効果会計についての取扱いに関する提案の方向性を支持する。</p>	<p>本公開草案の提案の方向性を支持するコメントである。</p>
<p>24) 設例の追加</p>	<p>この公開草案には設例が付されていないので、公表する際には設例を付すべきである。</p>	<p>個別財務諸表の会計処理に関しては、</p>

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
を求める。	日本公認会計士協会の、本件に関連する「会計制度委員会報告第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（案）』」のパブリック・コメントには設例が付されている。	自己株式等会計適用指針第 10 項(2)と同様の会計処理を提案しており、新たな会計処理を提案するものでもないため、設例の追加は行わないこととした。
25) 事業分離に準じた注記を求める。	<p>(コメント)</p> <p>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）と変わらないことから、事業分離に準じた注記が必要と考えられる。</p> <p>(理由)</p> <p>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）と変わらないことから、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。</p>	自己株式等会計適用指針第 10 項(2)に該当する場合など、現物配当により当該子会社が連結の範囲から除外される取引は、本公開草案の開発前から行われているものであり、これまでも適切に実務が行われていると考えられる。また、これまでの実務を見直すべきとの要望は聞かれていないことから、特段の対応は行わないこととした。
26) 連結キャッシュ・フロー計算書上及び注記の取扱いの明確化を求める。	<p>(コメント)</p> <p>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。</p> <p>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。</p> <p>(理由)</p>	同上

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
	<p>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報告第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子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。</p> <p>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。</p>	
27)「所有比率」	連結会計の世界では、「所有比率」と「持分比率」の区別が非常に重要である。連結会計	本論点は今回の基準開発の目的とは異

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
<p>と「持分比率」を明確に区別した会計基準の開発を要望する。</p>	<p>システムの設定においても、両者の峻別は極めて重要である。</p> <p>「完全子会社」であることは所有比率が100%とのことであるが、保有株式の比例配分は株式数ベースであるので「持分比率」ベースとなる。この点についての概念の分離が不十分であると言わざるを得ない。</p> <p>これまでに貴委員会によって作成された連結会計関連の諸基準では、両者の概念の分離が不十分であることが散見される。また、設例においても優先株や親会社株式などの議決権を有しない株式などの説明がほとんどなく、実際のコンサル現場などで基準を誤解している関係者の説得に手間取ることが少なくない。また、若手のコンサルタントの育成においても苦勞することが少なくない。</p> <p>今後、早急に「所有比率」と「持分比率」を明確に区別した会計基準を策定されることを要望する。現在、当方にて、改正すべき項目のリストを作成中であるので、完成したら、ASBJ、金融庁及び財務関係の国会議員に提出する予定である。</p>	<p>なるため特段の対応は行わないが、今後の会計基準等の開発にあたって参考としたい。</p>

以 上