

## 改正企業会計基準適用指針第3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」の解説

### I. はじめに

企業会計基準委員会（ASBJ）は、改正企業会計基準適用指針第3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」（以下「本適用指針」という。）を平成17年12月27日に公表している。

ここでは、主として今回の改正による変更点を中心に本適用指針の概要を紹介するが、文中の意見にわたる部分は筆者の私見であることをあらかじめお断りしておく。

### II. 「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」の改正について

#### 1. 今回の改正の経緯

今回の改正は平成17年7月26日に会社法（平成17年法律第86号）が公布されたこと、また、ASBJが企業会計基準適用指針第3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」（以下「改正前適用指針」という。）を平成14年2月21日に公表した後、企業再編に関連する会計基準及び適用指針として、企業会計基準第7号「事業分離等に関する会計基準」（以下「企業会計基準第7号」という。）及び企業会計基準適用指針第10号「企業結合会計基準及び事業分離等会計基準に関する適用指針」（以下「企業会計基準適用指針第10号」という。）を公表するなど、複数の企業会計基準等を公表したことに伴い、改正前適用指針に所要の改正を行うものである（本適用指針第9項）。この改正にあたって、ASBJは平成17年9月7日に公開草案を公表し、コメント募集を行った。寄せられたコメントの検討等を行い、公開草案の修正を行った上で、最終的な企業会計基準適用指針として公表している。

#### 2. 今回の改正の概要について

##### （1）本適用指針を適用する範囲について

配当財産が金銭以外である場合の株主の会計処理は、企業会計基準第7号によることになるため、本適用指針の適用範囲を、会社が金銭を配当財産とする配当を受けた場合に限定している（本適用指針第2項）。

##### （2）用語及び表現の主な改正について

- ① 旧商法においては、毎決算期の利益の処分に関する議案を定時株主総会にて承認し、承認された利益処分案に基づいて利益配当がなされることとされていたが、会社法では、株式会社は株主総会の決議によって、いつでも剰余金の配当をすることができることとしている（会社法第453条及び第454条）。

このため、改正前適用指針で用いられていた「期末配当」を「配当」に改正している。

また、同様の趣旨から、改正前適用指針に示されていた中間配当についての取扱いを削除している。

- ② また、①の会社法の取扱いが定められたことを受けて、企業会計基準第5号「貸借対照表の純資産の部の表示に関する会計基準」（以下「企業会計基準第5号」という。）では、現在用いられている「当期末処分利益」の表示科目を変更し、「その他利益剰余金」の内訳である「繰越利益剰余金」という科目によって表示するものと定めている（企業会計基準第5号第6項(2)及び第35項）。

このため、改正前適用指針で用いられていた「当期末処分利益」を「その他利益剰余金」に改正している。

- (3) その他資本剰余金の処分による配当受領額を収益として計上することが合理的である場合について

本適用指針では、配当受領額を収益として計上することが合理的である場合を示している。

(本適用指針第4項)

配当の対象となる有価証券が売買目的有価証券である場合は、配当受領額を受取配当金（売買目的有価証券運用損益）として計上する。

(本適用指針第5項)

第4項に定める以外の場合でも、以下の例のように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は、受取配当金に計上できるものとする。

- (1) 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配当
- (2) 投資先企業を結合当事企業とした企業再編が行われた場合において、結合後企業からの配当に相当する留保利益が当該企業再編直前に投資先企業において存在し、当該留保利益を原資とするものと認められる配当（ただし、配当を受領した株主が、当該企業再編に関して投資先企業の株式の交換損益を認識していない場合に限る。）
- (3) 配当の対象となる有価証券が優先株式であって、払込額による償還が約定されており、一定の時期に償還されることが確実に見込まれる場合の当該優先株式に係る配当

本適用指針第4項では、配当の対象となる有価証券が売買目的有価証券であり、期末に時価評価され評価差額が損益計算書に計上されている場合には、配当に伴う価値の低下が期末時価に反映されているため、改正前適用指針と同様、配当の原資にかかわらず

収益計上することが適切であるとしている（本適用指針第 12 項）。

本適用指針第 5 項では、配当の対象が売買目的有価証券以外に区分される有価証券であっても、特定の場合について、その他資本剰余金の処分によ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れば、受取配当金に計上することができるとしている（本適用指針第 15 項）。

本適用指針第 5 項の取扱いについては改正前適用指針から変更されていないが、企業再編に関する会計基準が整備されたことを受けて、本適用指針第 5 項(2)の例示の見直しがなされている。この見直しは、企業結合年度後のその他資本剰余金の処分による配当であっても、その配当原資が投資先企業の企業再編直前に存在していた留保利益相当額であることが明らかな場合もあることを考慮したためである（本適用指針第 15 項(2)）。

なお、被結合企業に関する投資が清算されたとみる場合には、被結合企業の株式と引換えに受け取った財の時価と、被結合企業の株式に係る企業結合直前の適正な帳簿価額との差額を交換損益として認識し、改めて当該受取対価の時価にて投資を行ったものとする（企業会計基準第 7 号第 32 項(1)）。このため、当該交換損益を認識した株主が、結合後企業のその他資本剰余金の処分による配当を受けた場合には、配当の原資が実質的に企業再編直前の投資先企業の留保利益に相当するものかどうかにかかわらず、投資の払戻しとして有価証券の帳簿価額を減額処理する（本適用指針第 15 項(2)）。

その他資本剰余金の処分による配当の原資が、投資先企業であった被結合企業の留保利益を原資としているのかどうか、企業結合年度後において明確になるケースは実務上多くはないのではないかと、という指摘がある。しかし、本適用指針は、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、配当受領額を収益として計上することが「明らかに合理的な場合」に受取配当金に計上できるものとしていることから、不明確である場合には原則的な会計処理によることになる。本適用指針においても、当該会計処理を適用する場合には、慎重に判断することが必要であるとされている（本適用指針第 15 項(2)）。

ここで取り扱われている内容について具体的な設例で解説する。

#### 【設例】

(前提)

- A 社は X0 年 3 月 31 日に C 社株式を 100 で取得し、その他有価証券として区分した。
- X1 年 4 月 1 日に B 社（取得企業）は C 社（被取得企業）を吸収合併し、A 社は C 社株式と引換えに B 社株式を受領した。B 社株式以外の対価は受領していない。ま

た、A社は取得したB社株式をその他有価証券として区分した。

- 吸収合併時のC社の諸資産の時価は帳簿価額1,000と同額であった。
- B社がC社の株主に交付したB社株式の時価総額は2,000であった。
- B社は新株発行に伴う増加資本の全額をその他資本剰余金とした。
- B社はその他資本剰余金を原資とした配当100を実施（配当基準日はX2年3月31日）し、A社はこのうち10をX2年7月15日に受領した。

本設例の吸収合併をT勘定によって、次のように示す。

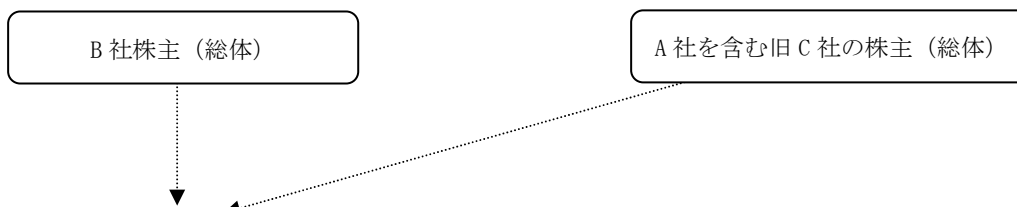
【合併前】（X1年3月31日）



B社 B/S	
諸資産 2,000	資本金 2,000
2,000	2,000

C社 B/S	
諸資産 1,000	資本金 800
	利益剰余金 200
1,000	1,000

【合併後】（X1年4月1日）



B社 B/S	
諸資産 3,000	資本金 2,000
のれん 1,000	資本剰余金 2,000
4,000	4,000

B社の合併受入仕訳	
借方	貸方
諸資産 1,000	資本剰余金 2,000
のれん 1,000	

合併直前までC社で計上されていた利益剰余金が合併後のB社において全て払込資本（資本剰余金）として計上されている。

この時、投資先企業である C 社の吸収合併時及びその他資本剰余金の処分による配当金受領時における A 社の会計処理は次のようになる。

(A 社の会計処理)  
(吸収合併時)

仕訳なし
------

(配当金受領時)

現金預金	10	/	受取配当金	10
------	----	---	-------	----

本設例では、A 社は被取得企業である C 社株式をその他有価証券として保有しており、合併後の存続会社である B 社株式についてもその他有価証券として分類している（その他有価証券からその他有価証券）。この場合、被結合企業の株主の個別財務諸表上、投資は継続しているものとみなされ、交換損益は認識されず、結合後企業の株式の取得原価は、引き換えられた被結合企業の株式に係る企業結合日直前の適正な帳簿価額に基づいて算定する。（企業会計基準第 7 号第 43 項及び企業会計基準適用指針第 10 号第 280 項参照）。

このように、A 社にとっては合併によって投資先が C 社から B 社となったとしても、会計上、投資は継続しているものと考えて、交換損益を認識していない。しかし、B 社が合併による増加資本の全てを資本剰余金として計上することとしたために、合併直前に C 社（結合当事企業）に計上されていた留保利益（利益剰余金）200 が、合併後の B 社においては払込資本に振り替えられている。

設例のように、結合後企業（合併後の B 社）から分配された配当金（100）の原資がその他有価証券であっても、配当金に相当する留保利益が当該企業再編直前に投資先企業（合併直前の C 社）において存在しており、当該留保利益を原資とするものと認められる配当を受領した場合には、株主（A 社）側では受取配当金として収益計上できるものとされている。

#### (4) 配当金に係る会計処理の事後的な修正について

本適用指針は、株主側の配当金に係る会計処理の事後的な修正が必要となる場合についての取扱いを示している。

(本適用指針第 6 項なお書き)

なお、配当金を計上する際に、その他利益剰余金の処分によるものか、その他資本剰

余金の処分によるものかが不明な場合は、受取配当金に計上できるものとする。その後、その他資本剰余金の処分によるものであることが判明した場合には、その金額に重要性が乏しい場合を除き、その時点で修正する会計処理を行う。

(本適用指針第 16 項なお書き)

なお、剰余金を配当する会社は、取締役会等の会社の意思決定機関で定められた配当の原資(その他資本剰余金又はその他利益剰余金)を速やかに公表することが望ましい。

公表した本適用指針の公開草案に対し、配当を受領した会社が配当金を会計処理する際に、配当原資が不明な場合が生じる可能性がある、というコメントが寄せられた。こうしたコメントを受けて、本適用指針では、配当金の金額的な重要性が乏しい場合にまで厳格な確認と修正処理を要求する趣旨ではなく、金額的な重要性が乏しい場合、修正処理は必ずしも必要ではないことを示している(本適用指針第 6 項なお書き)。

このため、配当金を受領した会社において、当該配当金の金額的な重要性が高いと判断される場合には、配当金の原資について正確かつ適時に修正処理の要否を確認することが必要となると考えられる。

また、会社は株主総会の決議によっていつでも剰余金の配当が可能となることから、今後は配当原資が不明になる場合がより多くなる可能性がある。このため、今回の改正において、配当する会社側の対応として、会社の意思決定機関で定めた配当金の原資を速やかに公表することが望ましい旨を「結論の背景」に追加している(本適用指針第 16 項なお書き)。

#### (5) 留保利益を原資とする配当を受領した場合の留意点について

(本適用指針第 17 項)

現行の会計実務では、留保利益を原資とする配当を受けたときは受取配当金として処理する(第 10 項及び第 11 項参照)が、第 13 項で示されているように、支払側の配当の原資に従って受取側が処理しても、必ずしも投資成果の分配と投資そのものの払戻しを整合的に処理できない場合がある。

このため、留保利益を原資とする配当を受取配当金として計上すると、明らかに合理性を欠くと考えられる場合、例えば、帳簿価額に比して実質価額が低下しているものの減損処理に至っていない株式について、投資後に行われた資本金又は資本準備金による欠損てん補の額に満たない留保利益を原資とする配当を受領した場合(第 13 項(2)参照)、配当を受領した株主は、重要性が乏しい場合を除き、有価証券の帳簿価額を減額処理することが適当である。

その他資本剰余金を原資とする配当を受けた場合に、株主が当該配当受領額を収益として計上することが合理的な場合があることを定めるのであれば、これとは逆に、留保利益を原資とする配当を受けた場合にも、配当の対象である有価証券の帳簿価額を減額処理することが合理的である場合があることを合わせて示すべきであるというコメントが本適用指針の公開草案に対して寄せられた。

この点につき、本適用指針では、本適用指針第 13 項(2)に示されているような、留保利益を原資とする配当を受取配当金として処理すると明らかに合理性を欠くと考えられる場合には、重要性が乏しい場合を除き、配当を受領した株主は有価証券の帳簿価額を減額処理することが適当である旨を留意的に記載している（本適用指針第 17 項）。

### 3. 適用時期

本適用指針は、会社法施行期日以後に認識される配当から適用する。なお、本適用指針の適用前に認識される配当については、改正前適用指針によって会計処理する。

以 上

企業会計基準委員会  
研究員 高津 知之