



会社法現代化による 企業会計への影響

制度調査部
齋藤 純

会社法現代化に伴う会計処理の見直し

【要約】

国会では「会社法案」が審議され、成立すれば2006年にも施行される可能性が高い。他方、企業会計では、会社法の制定を睨みつつ、会社法現代化に伴う会計処理上の課題に関して検討が進められている。

会社法現代化に伴う会計処理に関しては、役員賞与の会計処理(費用計上への一本化)や、現物配当の会計処理などが主な論点となっている。検討を行っているASBJ(企業会計基準委員会)では、関連する会計基準の改訂等を本年の秋以降に完了させる予定としている。

商法を抜本的に見直し、新たに「会社法」として再構築する「会社法案」の審議が国会で行われている。会社法案では、社会情勢の変化への対応や、異なる組織形態間の差異の解消などを基本方針とし、数多くの改正が盛り込まれている。

会社法案の中には、企業会計上も規定の見直しを迫られるものが含まれていることから、ASBJ(企業会計基準委員会)では、会社法対応専門委員会を設置し、会社法の現代化に伴う会計上の論点を集中的に検討している。

役員賞与や現物配当などの会計処理を検討

会社法対応専門委員会で検討対象に挙げられている主な論点は、役員賞与の会計処理、剰余金の配当の会計処理、現物配当の会計処理、株主持分変動計算書の作成・開示などである。会社法案における改正内容及び会社法対応専門委員会での議論の概要は、次ページの図表2に整理している。

企業会計基準委員会では、本年の夏頃までに、関連する会計基準及び適用指針等の公開草案を公表し、秋以降に最終的な公表物として確定するスケジュールで検討を進めている。現時点で、改訂又は新設が予想されている会計基準等は、以下のものである。

図表1 会社法の現代化に伴い改訂等が予想される会計基準等

改訂等が予想される会計基準等	企業会計基準第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」 適用指針第2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」 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」 適用指針第5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(その2)」 企業会計基準第2号「1株当たり当期純利益に関する会計基準」 適用指針第4号「1株当たり当期純利益に関する会計基準の適用指針」 実務対応報告第13号「役員賞与の会計処理に関する当面の取扱い」
会計基準等の新設が予想される会計基準等	株主持分変動計算書の作成及び開示 現物配当(配当財産が金銭以外の財産であるとき)の会計処理(配当を行う企業及び株主の会計処理)

図表 2 会社法案の概要等と会計処理に関する検討内容

	会社法案の概要等	会計処理に関する検討内容
役員賞与の会計処理	<p>現行商法では、役員賞与等は報酬として総会決議を得る(定款に定めがない場合)か、利益処分として総会の承認を得るかのいずれかとされている。</p> <p>一方、会社法案では、利益処分案が法律の規定には存在せず、取締役が受ける役員賞与等の財産上の利益は、金額等を定款で定めていない場合には株主総会の決議によって定めることとされている。[会社法案第 361 条]</p>	<p>実務対応報告第 13 号「役員賞与の会計処理に関する当面の取扱い」(2004 年 3 月)では、役員賞与を発生時に費用計上することが適当としつつも、当面の間、未処分利益の減少として処理することも認めている。</p> <p>会社法対応専門委員会では、会社法案には利益処分案の規定が存在しないことから、役員賞与の会計処理を発生時に費用計上する方法に一本化する方向で検討されている。</p>
剰余金の配当の会計処理	<p>会社法案では、株主総会の決議を得ることにより、いつでも剰余金の配当を行うことができるとされている(回数制限なし)。[会社法案第 454 条]</p> <p>また、一定の取締役会設置会社では、取締役会の決議により、剰余金の配当(金銭による配当に限る)を行うことができる。[会社法案第 459 条]</p>	<p>左記のように、取締役会の決議で剰余金の配当が可能になると、配当の原資が未処分利益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の判断が難しくなる。その場合、株主の会計処理として、利益の分配と資本の払戻しのどちらで処理すべきかが問題となる。</p> <p>会社法対応専門委員会では、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」に準じて、配当の原資が未処分利益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不明な場合は、「受取配当金」として処理できるものとする方向で検討されている(「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」では、受取配当金として処理した後、配当原資がその他資本剰余金であることが判明した場合には、その時点で修正することとされている)。</p>
現物配当の会計処理	<p>会社法案では、株主総会決議を得ることにより、金銭以外の財産の配当(いわゆる現物配当)を行うことができるとされている。[会社法案第 454 条]</p> <p>また、現行法上の分割型会社分割は、「分社型会社分割+現物配当」と整理されている。</p>	<p>現物配当に関しては、現物配当を行う会社側の会計処理、及び現物配当を受ける株主側の会計処理について、新たな会計基準等を作成する方向で検討が進められている。</p> <p>現物配当を行う場合の会社側の会計処理では、現物財産を時価で配当したこととするのか、簿価で配当したこととするのか(すなわち、現物財産を配当することで損益を認識するの否か)が論点となる。また、分割型会社分割が「分社型会社分割+現物配当」と整理されるため、これらの会計処理と整合性をとることもポイントとなる。</p> <p>なお、現物配当の会計処理を検討する上で、株主優待制度も対象とすべきかが論点として挙がっているが、現時点では、株主優待制度は対象とならない可能性が高い。</p>

	会社法案の概要等	会計処理に関する検討内容
株主持分変動計算書の作成	<p>会社法現代化の要綱では、株式会社は、貸借対照表、損益計算書、営業報告書及び附属明細書に加え、「株主持分変動計算書(仮称)」を作成し株主に送付しなければならないとされている(「株主持分変動計算書(仮称)」については、会社法案上は規定がなく、商法施行規則で規定されるものと思われる)。</p> <p>会社法案では、株主総会決議により、期中の分配や資本の計数の変動を可能としており、貸借対照表や損益計算書だけでは会社の計算書類上の数値の連続性を把握することが困難となるため、新たに「株主持分変動計算書(仮称)」を創設するものである。</p>	<p>会社法案において「株主持分変動計算書(仮称)」が導入されることに伴い、株主持分変動計算書(仮称)の作成及び開示に関する会計基準を開発する方向で検討が行なわれている。</p> <p>検討に当たっては、株主持分変動計算書(仮称)に記載すべき純資産項目、株主持分変動計算書の雛形、及び名称などが論点とされている。</p> <p>なお、株主持分変動計算書(仮称)を検討する上では、別途設置されている貸借対照表表示検討専門委員会での検討内容と整合させるとともに、国際会計基準や米国会計基準では株主持分変動計算書が導入されていることも視野に入れて検討が進められるようである。</p>
自己株式の会計処理関連	<p>会社法案では自己株式に関する規定の整備が行われ、自己株式に係る株主の権利内容などに関する規定が設けられている。</p> <p>こうした改正案を踏まえ、自己株式に関連しては、次の事項に関する会計処理が論点として挙げられている。</p> <ul style="list-style-type: none"> ・自己株式の取得 ・金銭以外の財産を対価とする自己株式の取得 ・金銭以外の財産を対価とする取得請求権付株式及び取得条項付株式の取得 ・自己株式の消却 ・自己株式の処分 ・株式の無償割当 	<p>現時点では、会計処理の変更まで必要となるものは少ないであろうと認識されており、基本的に「自己株式及び法定準備金の取崩等に関する会計基準」などの用語の整理等に留まる可能性が高い。</p> <p>ただし、金銭以外の財産を対価とする自己株式の取得などに関しては、現物配当と性格が類似するため、現物配当の会計処理と合わせて検討することとされている。</p>
新株予約権の会計処理関連	<p>新株予約権に関連しては、次の事項に関する会計処理が論点として挙げられている。</p> <ul style="list-style-type: none"> ・新株予約権の発行に関する払込期日 ・新株予約権者による現物資産の給付 ・自己新株予約権の取得 ・新株予約権の譲渡及び自己新株予約権の処分 ・新株予約権の消却 ・新株予約権の無償割当 ・新株予約権の行使 	<p>別途設置されている貸借対照表表示検討専門委員会ですらに検討が行なわれる。</p> <p>ただし、新株予約権者による現物資産の給付は、労働の対価としての新株予約権(ストック・オプション)と関連するものであり、別途設置されているストック・オプション等専門委員会でも検討される。</p> <p>また、新株予約権の無償割当は、新株予約権の行使条件等を調整することにより、買収防衛策として利用されるとも考えられる(会社法対応専門委員会でも、買収防衛策として利用されることまで視野に入れて検討されるかは不明)。</p>
合同会社(持分会社)の会計処理	<p>会社法案により、合同会社(持分会社)の創設が可能となる。会社法案では、合同会社の計算規定が整備されており、一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行に従う旨や、計算書類の作成、社員への損益分配の割合、社員による出資の払戻しなどに関する規定が設けられている。[会社法案第 614 条～636 条]</p>	<p>会社法対応専門委員会では、合同会社の会計処理、及び合同会社の出資者の会計処理について検討を行うべきかが論点として挙げられている。</p>