

企業会計基準適用指針公開草案第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）（案）」に対する意見

平成14年8月30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。

1. 自己株式の取得及び処分の認識時点

（コメント）

公開草案に賛成する。

ただし、「自己株式及び法定準備金の取崩等に関する会計基準」第19項において、「取得した自己株式は、取得原価をもって資本の部から控除する。」と規定されているが、取得原価の定義が明確にされていないと思われるため、定義付けを行うことが必要である。

2. 自己株式の無償取得の会計処理

（コメント）

公開草案に賛成する。

3. 吸収合併に関する自己株式の会計処理（抱合せ株式に合併新株を割当てた場合）

（コメント）

第一案に賛成する。

（理由）

第一案を支持する理由に述べられているとおり、合併により被合併会社の株式が合併会社の株式に交換されたと考えることが取引実態に即していると考えられる。すなわち、抱合せ株式と他の被合併会社の株主が保有する被合併会社株式と同等の価値を認めたために、新株式が割当てられたのであるから、新株を割当てられなかった場合と同じ処理となる第二案ではその取引実態を適切に反映することができないと考えられる。

また、公開草案第37項で述べられているように、第二案を採用した場合、抱合せ株式に割当てられた自己株式を処分した場合には、処分の対価全額が自己株式処分差額としてその他資本剰余金に計上されてしまう結果、新株発行のときのように一定の金額を資本金に計上する資本充実の立場が維持できないことになり、商法上問題にならないか疑問である。

4. 吸収合併に関する自己株式の会計処理（被合併会社の保有する当該会社の自己株式に合併新株を割当てた場合）

（コメント）

第一案に賛成する。

(理由)

被合併会社の保有する当該会社の自己株式に新株式が割当てられたという事実を尊重する立場から、抱合せ株式に合併新株を割当てた場合の理由と同じである。

5. 吸収合併に関連する自己株式の会計処理(被合併会社の保有する合併会社の株式)

(コメント)

公開草案に賛成する。

6. 子会社及び関連会社が保有する当該会社の自己株式に関する連結財務諸表における取扱い

(コメント1)

公開草案に条件付で賛成する。

(理由)

従来、自己株式は資産という認識であったことから、連結財務諸表原則第四・四・1において「子会社の資本のうち親会社に帰属しない部分は、少数株主持分とする。」と規定されており、また、「連結財務諸表における資本連結手続に関する実務指針」(会計制度委員会報告第7号)第10項において、「子会社の資本のうち親会社に帰属する部分(親会社持分額)と少数株主持分に帰属する部分(少数株主持分額)は、議決権を有する株式の持株数に基づく比率(以下「持株比率」という。)を基に算定する。」としながら、同項ただし書きにおいては、子会社が有する自己株式を持分比率の分母に含めると規定している。しかし、最近自己株式の会計基準が設定され、資本の控除項目に変更されたことに伴い、連結財務諸表の作成においても従来の考え方を変更し、公開草案で新たな会計処理が規定されたものと理解している。

自己株式の保有規制が緩和されたことから、保有目的や保有期間が会社の自由となったことを前提とした場合には、恣意的な利益操作を排除する公開草案第51項をあえて規定したことを含め、公開草案で規定した会計処理は合理的であると考ええる。

しかしながら、ストック・オプションやM&Aのための代用自己株式等、明らかに持分比率の変動を予定していない自己株式の取得の場合にも公開草案の規定を適用しなければならないことは、経済実態と異なる持分変動差額が認識されることになり不合理である。したがって、保有目的や保有期間が明確であり、かつ、持分比率の変動を予定していないことが明らかな場合には、持分比率の変動を認識しない会計処理を認めるべきである。

(コメント2)

簡便的取扱いは必要ないと考ええる。

(理由)

単元未満株式の買取りと処分のように損益に与える影響が極めて僅少であると認められる場合には、重要性の原則を適用すれば足りるものと考えられる。

7. その他のコメント

(1) 連結子会社が当該連結子会社の自己株式を親会社と売買した場合の会計処理(親会社が連結子会社株式を当該連結子会社と売買した場合の会計処理)

公開草案第 11 項以下で連結子会社による当該連結子会社の自己株式を少数株主と売買した場合の会計処理を規定しているが、親会社と売買した場合の会計処理についても規定すべきである。

また、「自己株式及び法定準備金の取崩等に関する会計基準」第 30 項では、連結子会社が保有する親会社株式を親会社以外に処分した場合の会計処理を規定しているが、親会社に処分した場合（親会社が子会社から自己株式を取得する場合）の会計処理も規定すべきである。

なお、この場合、税効果の取扱いも明記される必要がある。

(2) 担保権の行使により取得した自己株式の会計処理

実務上、営業取引の担保として、あるいは貸付金の担保として自己株式を取得している場合が考えられるが、債権回収が困難となり担保権の行使により自己株式を取得した場合（債権回収に疑義がある場合を含む。）、自己株式の取得原価をどのように考えるのかを、キャッシュ・フローが伴わない自己株式の取得価額の問題として明らかにされることが必要である。

(3) その他資本剰余金の処分に係る利益処分計算書等の作成

財務諸表等規則ガイドラインの改正により 113 なお書き及び 115 が削除されたため、利益処分計算書と損失処理計算書の作成方法が不明確になっているものと考えられる。企業会計基準適用指針第 2 号において、個別財務諸表における利益処分計算書の表示例が示されているが、表示例だけでなく、どのような場合に利益処分計算書を作成し、また、どのような場合に損失処理計算書を作成するかについての基準を規定する必要がある。

以 上