

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）」
について

朝日監査法人 伏谷 充二郎

論点に関するコメント

自己株式の取得及び処分の認識時点について

すでに公表されている自己株式及び法定準備金の取崩等に関する会計基準等においては、自己株式の取得及び処分は株主との資本取引であるという位置付けのもとで会計処理が定められています。認識の時点においても当然この考えとの整合性が図られるべきであると考えられます。有価証券の売買契約の認識に準ずる方法は自己株式の取得及び処分が従来の資産の取得と処分と位置付けた場合の認識方法になると思います。よって資本の払戻し及び資本の払込みの性格を有する類似の取引に準じる方法が良いと考えます。

この方法によった場合、自己株式の取得を有償消却の認識に準じ、また自己株式の処分を新株発行の認識に準じて処理することについても異論ありません。

さらに、払込期日までに受領した自己株式の処分の対価の会計処理についても問題ないものと考えます。

自己株式の無償取得の会計処理について

今回の（案）においては無償取得がなされた場合、自己株式の数のみの増加として処理する方法が採用されていますが、私は自己株式を時価で測定し、同額を資本剰余金とする方法が望ましいと考えます。

自己株式の取得、処分の会計処理を検討するにあたっては、当該取引が株主との資本取引であるという大前提にたっています。自己株式の取得は株主への資本の払戻であると考えられていますが、有償取得の場合には有償減資に準ずる取引であり、無償取得の場合は無償減資に準ずる取引と考えることができるのではないのでしょうか。すなわち、無償取得は資本の払戻の対価がなかったことになり、経済的には無償減資と同じであると考えられるのではないのでしょうか。したがって、無償取得の会計処理にあたっては、無償減資に準じた会計処理を行うのが望ましいと考えます。

無償減資がなされた場合に生じた減資差益は資本剰余金としての性格を有し、平成 13 年商法改正によりその他資本剰余金として処理されることとなっています。自己株式の無償取得については無償減資のように欠損填補に利用する等の処理はなされませんから、測定された金額すべてがその他資本剰余金として認識されることになると思います。

また、一般的に無償で資産の譲受があった場合、時価で認識し、受贈益が計上されます。自己株式の取得は資本取引ですから、資産の取得と同様に考えることは適切ではありませんが、取引の事実を反映させるということは資産の無償譲受の場合と同様必要であると考えます。

取引を反映させる場合、自己株式の測定の問題が生じますが、自己株式の有償での取得が通常時価で行われると考えられますから、無償で取得した自己株式を時価で測定することも問題がないものと考えます。

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）について
合併新株について、自己株式の数のみの増加として処理した場合、結局、抱合せ株式に合併新株を割当てなかった場合と同様の会計処理になると考えられます。よって抱合せ株式に合併新株を割当てたという事実を反映させるために、自己株式の取得を認識したうえで資本の控除とする方法がよいと考えます。

自己株式を割当てるという意思決定は他の株主と同様に被合併会社の株式に変えて自己株式を取得しようとするものであって、抱合せ株式を消滅させる意図はないものと考えられます。よって抱合せ株式の消滅を認識するのは適切ではないと思います。

また、この処理を採った場合、連結子会社を吸収合併すれば、合併前の連結財務諸表と合併後の合併会社の財務諸表は異なることとなります。確かに実態としては変わらないのに異なる財務諸表が作成されることへの問題はありますが、そもそも合併会計と連結会計とは異なるものであり、形式的に異なる以上、異なる財務諸表が作成されることには問題がなく、また認識された自己株式は資本の部の控除として処理されるわけですから結果的に両財務諸表の実態は変わらないものといえるのではないのでしょうか。

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）について

同様、合併新株を割当てたという事実を反映した処理とするため合併会社の自己株式の取得を認識した上で、合併後は資本の控除とする方法がよいと考えます。

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）について

合併の会計処理のなかで評価された合併会社株式を合併会社が引継ぎ、合併後は自己株式として資本の部の控除として処理することについて異論ありません。

連結会社が保有する当該連結子会社の自己株式に関する取扱いについて

43 項に示されている論点の から についての結論については基本的には異論がありませんが、連結子会社の自己株式の少数株主からの取得について、確かに少数株主への払戻しにより親会社の持分比率が増加することになりますが、実際に親会社が少数株主から子会社株式を追加取得するわけではないことから、追加取得に準じた会計処理をすることについて疑問があります。すなわち少数株主持分の一部が自己株式に変わったただけであり、親会社の持分額そのものについては変動がないと考えるべきではないかと思います。この場合、自己株式と相殺されるべき少数株主持分は、減額前の少数株主持分に対して、取得した自己株式数を自己株式取得前の少数株主持株数で除したものを乗じた額となるのではないかと考えます。

自己株式と相殺されるべき少数株主持分と自己株式の取得価額とには差が生じることもあり得ますので、これを持分比率増加に伴う連結調整勘定として処理することも考えられると思います。

説例 2 にあてはめると、減額されるべき少数株主持分は $480 \times 10 \div 30 = 160$ 、自己株式 300 との差額 140 が連結調整勘定、自己株式取得後の親会社持分は $(1,600 - 160) \times 77.8\% = 1,120$ となり自己株式取得前の持分額と同額となります。

同様に処分の場合も親会社の持分額については変更させないという方法が考えられるのではないかと思いますがいかがでしょうか。

持分法の適用対象となっている子会社及び関連会社が保有する当該持分法適用会社の自己株式に関しても同様のことがいえると思います。

以上