

「自己株式及び法定準備金の取崩等に関する会計基準等の公開草案」についての意見

企業会計基準委員会 御中

平成 14 年 1 月 18 日

公認会計士 関根愛子
公認会計士 鳥飼裕一
公認会計士 吉田慶太
公認会計士 山岸 聡

貴委員会より公表されました「自己株式及び法定準備金の取崩等に関する会計基準等の公開草案」につき、以下の点をコメントさせていただきます。

1. 「企業会計基準公開草案第 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(案)」について

(1) 論点 4 (自己株式の処分 - 第 21 項から第 24 項)

自己株式処分差損は、その他資本剰余金から減額し、減額しきれない場合は、当期末処分利益から控除することとしているが、減額しきれない場合であっても、その他資本剰余金から減額すべきである。

理由:

自己株式の処分は、株主との間の資本取引であり、新株発行と同様の経済的実態を有するため、その処分差額についても資本の部の資本剰余金の増減として処理すべき、としていることから、たとえその他資本剰余金がマイナスになったとしても、常に資本取引(資本剰余金)として処理する方が首尾一貫している。

自己株式処分差損がその他資本剰余金の残高を超えた場合にそのまま処理することは、その他資本剰余金の残高がマイナスになるため適切でない(第 60 項)、としているが、自己株式処分差額を当期末処分利益に計上する理由としては明確でない。しかも、その他資本剰余金がマイナスとなる場合であっても、資本準備金を含めた資本剰余金全体では、必ずしもマイナスとなっているわけではないことからすると、あえて当期末処分利益から控除する必要はないと思われる。

資本剰余金と利益剰余金の混同および資本剰余金の利益剰余金への振替を原則とし

て認めない(第 34 項)、としたことにも反することになる。

(2) 論点 5 (自己株式の消却 - 第 25 項から第 26 項)

自己株式の消却に関連し、第 63 項では、自己株式の消却における消却原資として、資本剰余金、利益剰余金のいずれを消却原資とするかは取締役会決議で定めるとしているが、会計基準では意思決定が適切に行われそれが文書化されていることを明確にしておくことにはどうか。

理由：

資本剰余金、利益剰余金のいずれを消却原資とするのかについて商法上任意であると考えれば、会計基準においてその決定方法について定める必然性はないのではないかと考えられる。たとえば、その選択方法いかんによってその後の配当が行なわれる場合の原資にも影響し、その配当を受け取る株主側の利益にも影響する可能性もある。このため、理論的には株主総会で決定することもありうると考えられる。

したがって、その決定方法については、会社の意思決定が適切に行なわれ文書化されていることを明記しておくことが重要であると考えます。

2. 「企業会計基準適用指針公開草案第 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(案)」について

(1) 論点 10(代用自己株式としての使用による処分 - 第 5 項)

代用自己株式としての使用による処分に関連し、適用指針公開草案第 1 号第 20 項では、代用自己株式の対価以外の金額の会計処理における被取得会社の資本の部の受入の処理について示されている。ここでは、代用自己株式がなかった場合(新株式が発行された場合)に想定される資本の部の各項目の増加額の比率で、按分して計算する方法を適切な方法とし示されているが、商法上のとりうる方法の一つであることを明瞭にしておくべきと考えます。

理由：

改正商法のもとでは、代用自己株式の対価以外の金額の会計処理における資本の部については、全額資本金、あるいは資本金を引継がず全額資本準備金で受け入れることも可能であると解釈され、またさらに被取得会社の未処分利益の全額を引き継ぐこともありうると解釈される。

第 20 項では、代用自己株式の対価以外の金額の会計処理における被取得会社の資本の部の受入の処理について、「代用自己株式がなかった場合(新株式が発行された場合)に想定される資本の部の各項目の増加額の比率で、按分して計算することが適切であると考えた」とされている。これは設例に対する説明を意図していると考えられるが、一般的に当該方法が唯一、適切な方法と解釈される懸念もあると考えられる。

したがって、代用自己株式がなかった場合に想定される資本の部の各項目の増加額の比

率で、按分して計算する方法は、資本の部の引継ぎ方法の一つであることを示すことが望まれる。

3. その他のコメント

(1) 自己株式の時価の著しい下落の取扱いについて

「自己株式の取得は処分又は消却までの暫定的な状態であると考え、取得原価で一括して資本の部の控除項目とする方法が適切」(会計基準公開草案第1号第52項)とされているが、たとえば自己株式の保有期間中に時価が著しく下落した場合においても、取得原価で据え置くかどうかについて、判断に迷うこともあり適用指針等で触れることが望まれる。

(2) 子会社及び関連会社が保有する親会社株式についての取引について

「連結財務諸表における子会社及び関連会社が保有する親会社株式等の取扱い」(会計基準公開草案第1号第29項から第32項)では、連結財務諸表上、親会社が保有する自己株式と同様の性格があるとして資本取引とされ、子会社及び関連会社の個別財務諸表における親会社株式等の取扱いは損益取引とされ、両者で取扱いが異なることになる。

また、親会社が連結子会社から取得した自己株式については、親会社が保有している限り(連結グループ内)においては、連結子会社における親会社株式の売却損益は内部取引として消去され、連結上は子会社が保有していた時の簿価に修正されることになる。その後、親会社で当該株式が消却された場合は、親会社における個別財務諸表の自己株式の消却簿価を、連結上の自己株式の消却簿価に修正して、消却の処理をする必要があると考えられる。すなわち、連結上、消却原資となる資本の部の項目の修正が必要となると考えられる。

このように連結上新たな修正処理が必要とされるので、実務の便宜に資するためには、その具体的な会計処理を設例により明確にすることが望まれる。

(3) 債務超過の連結子会社が親会社株式を保有している場合について

同じく会計基準公開草案第1号第29項では、連結子会社が親会社株式を保有している場合、連結財務諸表の少数株主持分から当該親会社株式の少数株主持分相当額を控除するとしているが、連結子会社が債務超過となっている場合についての親会社株式の取扱いについて言及されていない。

この場合、債務超過が解消されるまで、親会社株式は基本的には少数株主に帰属せず、親会社に帰属することになると考えられ、親会社の資本の部から全額控除すべきと思われる。この点について、適用指針等で取扱いを明記することが望まれる。

(4) 自己株式の処分、償却時の帳簿価額の算定について

会計基準公開草案第1号第27項では、「株式の種類ごとに、会社の定めた計算方法に従って継続的に行う。」とされているが、移動平均法、総平均法、個別法等いくつかの方法を、自己株式の種類ごとに選択適用することが認められないものではないと理解している。もしそうであれば、「帳簿価額の算定は、会社の定めた株式についての計算方法に従って、その種類ごとに継続的に行う。」とすることが望まれる。

以上