

自己株式取得・現物配当の 新会計基準公表

制度調査部
吉井 一洋

現物配当等は譲渡損益を計上

【要約】

ASBJ（企業会計基準委員会）は、2005年12月9日に「自己株式及び準備金の額の減少等に関する会計基準」およびその「適用指針」を公表した。これは新生「会社法」に対応するため、自己株式の取得・処分・消却、資本金・準備金の減少の会計処理を改めるものである。

新会計基準とう・適用指針では、例えば、自己株式取得の対価として現金以外の財産を交付する場合や現物配当について、交付・配当する財産の譲渡損益を計上する会計処理が示されている。

新会計基準及び新適用指針は、新会社法（2006年5月施行予定）が適用される取引に対して適用される。

ASBJ（企業会計基準委員会）は、2005年12月9日に以下の新会計基準及び新適用指針を仮公表した。

改正会計基準第1号「自己株式及び準備金の額の減少等に関する会計基準」

改正企業会計基準適用指針第2号「自己株式及び準備金の額の減少等に関する会計基準の適用指針」。

これらは新生「会社法」に対応するため、自己株式の以下の会計処理を改正するものである。正式には、関連する他の基準の公表に合わせて12月27日に公表される。

1. 自己株式の取得（取得の対価が金銭以外の場合）
 - (1) 自己株式を、金銭以外を対価として、企業集団内の企業から取得する場合
 - (2) その発行会社の他の種類株式の場合
 - (3) (1)、(2)以外の場合
2. 現物配当
3. 自己株式の表示
4. 自己株式の処分
5. 自己株式の消却

さらに、資本金、資本準備金及び利益準備金の額の減少の会計処理も改正している。

新会計基準及び新適用指針は、新会社法（2006年5月施行）の定めが適用される処理に対して適用される。新会計基準及び新適用指針適用前の処理については旧会計基準・旧適用指針による。

1. 自己株式の取得に関する改正（取得の対価が金銭以外の場合）

(1) 自己株式を、金銭以外を対価として、企業集団内の企業から取得する場合

企業集団内の企業とは、同一の企業又は個人により最終的に支配され、かつ、その支配が一時的でない企業をいう。自己株式取得の取引当事者が最終的な支配者である場合を含む。

企業結合会計では、共通支配下の取引により企業集団内を移転する資産及び負債は、原則として、移転前の適正な帳簿価額により計上することとされている。その一方で、移転された資産・負債の対価として取得した株式の取得原価は、当該資産・負債の適正な帳簿価額による純資産額に基づいて算定することとされている。

このため、同じ企業集団内の企業から金銭以外を対価として、自己株式を取得する場合についても、企業結合会計の共通支配下の取引に準じて、次のように会計処理をする。

自己株式の取得原価は、対価として移転された資産及び負債の適正な帳簿価額により算定する。したがって、移転した資産・負債の譲渡損益は生じない。

(2)自己株式取得の対価がその発行会社の他の種類株式の場合

他の種類株式の発行・交付によって新たな金銭等の払い込みは生じないため、次のように会計処理する。

発行会社が他の種類株式を新しく発行する場合

取得する自己株式の取得原価はゼロとする。
したがって、払込資本は増加しない。

自己株式として有している他の種類の株式を交付する場合

新しく取得する自己株式の取得原価は、交付（処分）した他の種類株式の帳簿価額とする。
したがって、自己株式処分差額は生じない。

(3)(1)、(2)以外の場合

取得の対価として交付する財（金銭以外の財産）の時価と、取得する自己株式の時価のうち、より信頼性の高い方を自己株式の取得原価とする。時価は、原則として、取引合意日の時価により算定する。ただし、当該時価と株式受渡日の時価が大きく異なる場合には受渡日の時価によることができる。自己株式に市場価格がある場合は、一般的にはこの市場価格を用いて自己株式の取得原価を算定する。

自己株式の取得原価と交付する金銭以外の財産の帳簿価額との差額は、損益に計上する。即ち、交付する金銭以外の財産について譲渡損益を計上することになる。

交付する金銭以外の財産と取得した自己株式に市場価格がないこと等により、公正な評価額を合理的に算定することができない場合には、移転した資産・負債の適正な帳簿価額により自己株式の取得原価を算定する。

2.現物配当を行う場合の会計処理（配当した会社側）

新会社法では、自己株式取得は配当などと共に「剰余金の配当等」と整理されて、統一的な財源規制に服することとなる。上記1は、剰余金の配当等の対価が自由化されることにより必要となる会計処理である。これに併せて現物配当を行う場合の会計処理も示されている。具体的には、以下の会計処理による。

(1)原則

配当する財産の配当の効力発生日における時価と、その帳簿価額との差額は、配当の効力発生日の属する期の損益として、配当財産の種類等に応じた表示区分に計上する。即ち、現物配当財産の譲渡損益を計上する。それと共に、配当財産の時価をもって、その他資本剰余金又はその他利益剰余金を減額する。減額するその他資本剰余金又はその他利益剰余金（繰越利益剰余金）の内訳は、取締役会等の会社の意思決定機関の決定に従う。

(2)例外

ただし、次の場合は、現物配当財産の譲渡損益は計上せず、配当財産の適正な帳簿価額をもって、

その他資本剰余金又はその他利益剰余金（繰越利益剰余金）を減額する。減額するその他資本剰余金又はその他利益剰余金（繰越利益剰余金）の内訳は、取締役会等の会社の意思決定機関の決定に従う。

分割型の会社分割（按分型）

保有する子会社株式のすべてを株主の株式数に応じて比例的に配当（按分型の配当）する場合
…いわゆるスピンオフの場合

企業集団内の企業に配当する場合

配当財産に市場価格が無いこと等により、その公正な評価額を合理的に算定することが困難と認められる場合

3. 自己株式の表示

新会社法と直接は関係ないが、A S B Jは貸借対照表の表示科目についても見直し^{注1}を行っており、これに併せて自己株式の表示箇所も改正している。

（注1）「貸借対照表の純資産の部の表示に関する会計基準」及び「貸借対照表の純資産の部の表示に関する会計基準等の適用指針」（2005.12.9 公表）。詳細はD I R制度調査部情報「確定版 資本が変わる！ROEが変わる！（2005.12.12付）」（吉井 一洋）

具体的には、自己株式は貸借対照表の「純資産」（資産と負債の差額）の中の「株主資本」（資本金＋剰余金）の末尾に控除項目として表示することとしている。（現行制度では「資本の部」全体の控除項目）。

控除金額は、従来どおり、時価ではなく取得原価による。取得原価には購入手数料等の付随費用は算入しない。これに対し、法人税法では自己株式を資産（有価証券）の取得として取扱い、購入手数料等を取得原価に含めることとしていた。しかし、与党及び財務省の平成18年税制改正大綱では、法人が2006年4月1日以後に自己株式を取得した場合、その自己株式を資産に計上せず、取得の時に資本等（資本金＋資本積立金）を減額することとしている。これにより、税務上も、自己株式の取得原価には、購入手数料等は含まれないことになる。

4. 自己株式の処分

(1) 自己株式の処分

自己株式処分差益

自己株式の処分差益は現行どおり、「その他資本剰余金」に計上する。

自己株式処分差損

自己株式の処分差損は、「その他資本剰余金」から減額する。現行制度では「その他資本剰余金」のうち、まず、自己株式処分差益からなる部分から減額し、減額しきれない額を「資本金及び資本準備金減少差益」から減額することとしている。しかし、新しい会計基準では、そのような区分は設けないこととしている。

「その他資本剰余金」から減額しきれない金額は、現行制度では、損益計算書の当期純利益の下の部分で、「当期末処分利益」からすることとしている。しかし、新会社法で利益処分計算書が廃止され、当期末処分利益が損益計算書の末尾で表示されなくなる。したがって、新しい会計基準では、「その他資本剰余金」から減額しきれない額は「その他利益剰余金」（繰越利益剰余金）から減額することとしている

(2) 処分の認識日

自己株式の処分の認識日についても、改正されている。2004年の株式等決済合理化法制定に伴う商法改正により、2004年10月1日以降は、新株発行は払込期日の翌日からではなく、払込期日から効力が発生することとされた。自己株式処分の会計処理は新株発行に準ずることから、これに併

せ改めるべきところ、会計基準（適用指針）ではまだ改められていなかった。そこで、自己株式の処分についても、対価の払込期日の翌日ではなく、払込期日に認識することとしている。

(3)企業組織再編に伴い、企業集団内の企業を相手に自己株式を処分した場合

自己株式の処分対価を時価を基礎として算定する場合（パーチェス法の場合）は、自己株式の処分の対価と自己株式の帳簿価額の差額を自己株式処分差額として処理する。

自己株式の処分対価を適正な帳簿価額を基礎として会計処理する場合は、増加資本の額（結合の相手先企業から引継ぐ適正な帳簿価額による株主資本の額）と交付した自己株式の帳簿価額の差額を自己株式処分差額として会計処理する。

上記の処理は、自己株式の会計基準・適用指針ではなく、「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」で定められている。

5.自己株式の消却

自己株式を消却した場合、「その他資本剰余金」又は「その他利益剰余金」（繰越利益剰余金）のいずれを減額するかについては、現行どおり、取締役会等の会社の意思決定機関で定められた結果に従うこととしている。

自己株式の消却についても、自己株式処分差損と同様の見直しが行われている。「その他資本剰余金」から減額するにあたっては、自己株式処分差益からなる部分と「資本金及び資本準備金減少差益」を区分しないこととしている。

減額の会計処理は、消却手続きが完了した時に行う。

6.資本金及び準備金の額の減少の会計処理

資本金及び資本準備金の額の減少によって生ずる剰余金は、減少の法的手続が完了したときに、「その他資本剰余金」に計上する。

利益剰余金の額の減少によって生ずる剰余金は、減少の法的手続が完了したときに、「その他利益剰余金」（繰越利益剰余金）に計上する。