

自己株式取得・現物配当の 会計処理案公表

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8月10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(案)」およびその「適用指針(案)」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。

新会計基準案では、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案が示されている。

新会計基準案は、原則として、新会社法の施行日以後の適用が予定されている。

ASBJ（企業会計基準委員会）は、2005年8月10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(案)」およびその「適用指針(案)」を公表した。これは新「会社法」等に対応するため、自己株式の以下について会計処理の改正を提案するものである。

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

新会計基準案及び適用指針案に関しては、2005年10月11日までコメントを集めて検討を行い、最終基準及び適用指針を確定する。

新会計基準及び適用指針は、新会社法の施行期日（2006年5月頃）以降適用することとされている。ただし、改正前（即ち現行）の基準・適用指針で、他の会計基準等で定めることとした部分については、他の会計基準等の施行時期を考慮することが考えられるとしている。

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、自己株式を取得した場合は、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。

自己株式取得企業

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。

資産・負債の取得企業

資産・負債は譲渡元（自己株式取得企業）の適正な帳簿価額を引き継ぐ。

譲渡した株式（相手側にとっての自己株式）の帳簿価額と資産・負債の上記受入価額との差額は自己株式処分差額として会計処理する。

(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

交付する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。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。

2.現物配当を行う場合の会計処理

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案も示されている。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処理する。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。

配当財産が子会社株式・関連会社株式で、これを株式数に応じて株主に比例的に配当（按分）する場合…分割型分割、スピンオフ等の場合

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についても改正案を示している。

(注1) 「貸借対照表の純資産の部の表示に関する会計基準(案)」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(案)」(2005.8.10 公表)。詳細はD I R制度調査部情報「改訂版 資本が変わる！R O Eが変わる！(2005.8.19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)。

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、新しい会計基準案等では、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と思われる。したがって、新しい会計基準案等では、「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」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、改正が提案されている。昨年(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。

5. 自己株式の消却

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。

「その他利益剰余金」から減額する場合は、「その他利益剰余金」から減額することとしている。