

第2章 自己株式及び法定準備金の取崩等に関する会計

要点整理)))

第1節 自己株式の取得と処分の自由化

平成13年6月・11月の改正商法は、従来、原則的に取得を禁止していた自己株式の取得や処分を一定の枠内で自由化した。取得禁止を解禁にさせた理由は、資本市場の活性化を図ることであるとされる。

自己株式の取得には、定時総会の決議を必要とし、取得する株式の種類、総額及び取得価額の総額を決める必要があり、取得の授權期間は1年間である(商法210)。

自己株式を取得できる価額の総額は、基本的には配当可能利益の限度内とされる(商法210)。

所有している自己株式を処分する場合は、取締役会の決議が必要であり、新株発行と同様の手続きに従うことになる(商法211)。

自己株式の取得が解禁されることに伴い、取得や処分についての会計処理やその結果の財務諸表表示について新たな問題が発生してきた。

改正商法の施行に先立ち、財団法人財務会計基準機構・企業会計基準委員会(ASB; Accounting Standards Board)では、平成14年2月21日に三つの基準や指針を設定し公表した。

以下、これに沿って検討することにする。

第2節 自己株式及び法定準備金の取崩等に関する会計基準

ASBが設定・公表した基準や指針は次のようなものである。

企業会計基準第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」
(以下、「基準」と略称)

企業会計基準適用指針第2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」

企業会計基準適用指針第3号「その他資本剰余金の処分による配当を受けた株主の会計処理」

ASBによるこれらの基準や適用指針の設定や公表は、平成13年6月の商法改正による自己株式取得の自由化等や法定準備金の取崩等に関して新たな会計処理上の問題が発生したために必要なものであった。

ここに設定・公表された会計基準は、財務諸表規則(証取法第193条他による内閣府令、以下「財規」と略称)上、企業会計審議会の設定・公表した企業会計基準に優先して適用される。財規の概要は、次の通りである。

財規第1条第1項「 ~ この規則において定めのない事項については、一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に従うものとする。」

同第2項「 ~ 企業会計審議会により公表された企業会計の基準は、前項に規定する一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に該当するものとする。」

同第3項「金融庁長官が、法の規定により提出させる財務諸表に関する特定の事項について、その作成方法の基準として特に公表したものがあつた場合には、当該基準は、この規則の規定に準ずるものとして、第1項に規定する一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に優先して適用されるものとする。」

これに伴い、B/S上の「資本の部」の表示区分が次のように変わってきた。

資本金	(284 / 2)	
資本剰余金	< 資本取引から生じた剰余金 >	
1. 資本準備金	(288 / 2)	
株式払込剰余金		
株式交換剰余金		
株式移転剰余金		
会社分割剰余金		
合併差益		
2. その他資本剰余金		
資本金減少差益		
資本準備金取崩額		
自己株式処分差益		
利益剰余金	< 損益取引から生じた剰余金 >	
1. 利益準備金	(288)	
2. 任意積立金		
中間配当積立金		
3. 当期末処分利益		
(内 当期純利益)		
土地再評価差額金	(土地再評価法) < 特別法による資本項目 >	
その他有価証券評価差額金	< 時価評価による未実現利益の配当制限 >	
(株式等評価差額金) - 商施規 69		
自己株式(控除項目)		_____
資本合計		_____

自己株式の取得は、実質的に払込資本の返還であるから、B/S上は「資本の部」に控除する形式で表示される。この場合、いかなる科目から控除されるかが問題となるが、法令上は特に定めがない。～ までの全体から控除することになる。
以下、設例によって見ることにする。

【設例 - 1】 自己株式の取得と処分

1. 株主総会の決議に基づき、自己株式 100 株を @¥10,000 で取得し、代金は小切手を降り出して支払った。
2. 取締役会の決議に基づき、上記株式の内 30 株を @¥11,000 で処分し、代金は小切手で受け取った。
3. 取締役会の決議に基づき、上記株式の内 20 株を @¥9,500 で処分し、代金は小切手で受け取った。

仕訳：

1. 自己株式	1,000,000	当座預金	1,000,000
自己株式は、B/Sの資本の部の末尾に控除する形式で表示する(基準 20)。			
2. 現金	330,000	自己株式	300,000
		自己株式処分差益	30,000

自己株式処分差益は、B/Sの資本の部に「その他資本剰余金」としてに表示する(基準 21)。

3. 現金	190,000	自己株式	200,000
		自己株式処分差損	10,000

自己株式処分差損は、その他資本剰余金から減額する。減額しきれない場合は当期末処分利益から控除(又は、当期末処理損失に加算)する。

その他資本剰余金からの減額は、次の順で行う(基準 22)。

1. 自己株式処分差益
2. 資本金減少差益及び資本準備金取り崩し額

その他の資本剰余金で減額し切れない場合は、当期末処分利益から減額する。この場合には、P/Lの当期純利益等の次に自己株式処分差損等の科目で表示する(基準 23)。

自己株式の処分差益と処分差損は、会計年度単位で相殺した上で処理する(基準 24)。本例では期末に次の仕訳をし相殺する。

自己株式処分差益	10,000	自己株式処分差損	10,000
----------	--------	----------	--------

【設例 - 2】 自己株式の消却

自己株式を取締役会の決議により消却する事が決まり、手続きが完了した。

1. 消却自己株式 100株 取得原価 ¥5,000,000
2. 消却にあたり減額する資本項目 自己株式処分差益 ¥2,000,000
資本金減少差益 ¥3,000,000

仕訳：

自己株式処分差益	2,000,000	自己株式	5,000,000
資本金減少差益	3,000,000		

自己株式の消却を行う場合に減額となる資本項目は、取締役会で決められる。資本金を減額することも考えられるが、資本の額を減少させるには、株主総会の特別決議(商法 375)の他、債権者保護手続き(商法 376,380)が要求される。

なお、未処分利益により自己株式を消却した場合は次の仕訳となる。

自己株式消却額	5,000,000	自己株式	5,000,000
---------	-----------	------	-----------

自己株式消却額は、P/Lの当期純利益等の次に表示され未処分利益の減額項目となる(基準 26)。

第3節 自己株式の処分及び消却時の帳簿価額等

自己株式の帳簿価額の算定は、株式の種類別を単位として、移動平均法等の会社が選択した計算方法を適用して行う(基準 27)。

自己株式を取得及、処分及び消却をする場合に発生した付随費用は、P/Lの営業外費用として処理する(基準 28)。この点、有価証券の取得・売却とは異なる処理となる。

【設例 - 3】 自己株式関連費の処理

1. 自己株式の取得に当たり、諸費用 ¥60,000 を小切手を振り出して支払った。
2. 自己株式の処分に当たり、諸費用 ¥40,000 を小切手を振り出して支払った。

仕訳：

1. 自己株式取引費	60,000	当座預金	60,000
2. 自己株式取引費	40,000	当座預金	40,000

有価証券の取得に当たり要した費用は有価証券の取得原価を構成するが、自己株式の取得に要した費用は営業外費用として処理される。なお、勘定科目は、自己株式取得費、自己株式処分費、自己株式消却費などと細分化する事も考えられるが、煩雑さをさけるには自己株式関連費とするのが良いかも知れない。

第4節 法定準備金取崩等の会計

法定準備金とは、資本準備金(商法 288ノ2)と利益準備金(商法 288)を指す。

改正商法では、株主総会の決議により債権者保護手続きを経て、法定準備金の総額から資本金の4分の1に相当する額を控除した額を限度として法定準備金の減少が可能となった(商法 289)。

【設例 - 3】 法定準備金の取崩

株主総会の特別決議により、次の法定準備金を取崩した。

株式払込剰余金	¥8,000,000
合併差益	¥6,000,000
利益準備金	¥1,000,000

仕訳：

株式払込剰余金	8,000,000	資本準備金取崩額	14,000,000
合併差益	6,000,000		
利益準備金	1,000,000	利益準備金取崩額	1,000,000

資本準備金取崩額は、その他資本剰余金の区分に記載される。

利益準備金取崩額は、もともと留保利益の性質を持つものであるからP/Lの当期純利益等の次に表示し未処分利益の増減項目とする(基準 36)。

その他資本剰余金の処分行った場合は、利益処分計算書に表示するものとし、次のようになる。適用指針 13のフォーマットを基に例示を示す(金額は任意)。

利益処分計算書		
当期末処分利益の処分		
当期末処分利益		20,000,000
利益処分量		
利益準備金	0	
配当金	15,000,000	
役員賞与金	1,000,000	
任意積立金	1,200,000	
その他	<u>0</u>	<u>18,700,000</u>
次期繰越利益		<u>2,800,000</u>
その他資本剰余金の処分		
自己株式処分差益		60,000,000
自己株式処分差益処分量		
配当金	5,000,000	
その他	<u>0</u>	<u>5,000,000</u>
自己株式処分差益次期繰越高		<u>55,000,000</u>

このデータにより仕訳を示せば次のようになる。

仕訳：

未処分利益	20,000,000	配当金	15,000,000
		役員賞与金	1,000,000
		任意積立金	1,200,000
		繰越利益	2,800,000
自己株式処分差益	5,000,000	配当金	5,000,000

第5節 損益計算書の表示例

前節までで検討した事項に関し，新たに損益計算書の表示に係わることになった科目を次に例示しておく。

営業外費用

.....

自己株式取引費

.....

当期純利益		_____
前期繰越利益	(+)	
.....		
利益準備金取崩額	(+)	
自己株式処分差損	(-)	
自己株式消却額	(-)	

差損 > 差益の場合
未処分利益による消却

当期末処分利益

当期純利益の次に表示された利益準備金取崩額，自己株式処分差損，自己株式消却額は，発生年度の当期末処分利益に増額・減額として直接係わることになる。

第6節 資本の構成

第2節でも示したが、資本の構成と表示に関して再整理しておく。

貸借対照表の資本の部は、大きく分けて資本主の拠出額（元本）と、元本から得られた果実のうち、社内に留保されている部分（当期末処分利益を含めて）によって構成されている。

B / S

資 産	負 債	(他人資本)	
	資 本	(株主資本)	企業にとっての元本 (払込資本) 元本から得られた果実 (稼得利益)

資本の部への科目表示は、原則的には源泉別分類によって行われる。

企業会計基準，財務諸表等規則，商法施行規則の表示は次のように統一されことになった。

性 質	企 業 会 計 基 準 財 務 諸 表 等 規 則 商 法 施 行 規 則	M E M O
株主の投資 〔払込資本〕	資 本 金	
	新株式払込金	
	資本剰余金	
	資本準備金 株式払込剰余金 株式交換剰余金 株式移転剰余金 株式分割剰余金 合 併 差 益	----- 科目を細分化すれば 次の5科目になる
投資の成果 〔留保利益〕	その他資本剰余金 資本金減少差益 資本準備金取崩額 自己株式処分差益	----- 株主からの払込で あるが資本準備金 として処理されな い項目
	利益剰余金	
	利益準備金	
	任意積立金 中間配当積立金 他	
特殊項目	当期末処分利益 (内当期利益¥)	
	土地評価差額金 < 土地再評価法 >	----- 特別法上の項目
	その他有価証券 評価差額金	----- 評価益の配当規制
	自己株式 (控除項目)	----- 資本全体からの控除