

実務対応報告第 10 号

**「種類株式の貸借対照表価額に関する実務上の取扱い」
の公表**

公表にあたって

企業会計基準委員会（以下「当委員会」という。）では、平成 14 年 10 月 9 日に実務対応報告第 6 号「デット・エクイティ・スワップの実行時における債権者側の会計処理に関する実務上の取扱い」を公表し、その後、デット・エクイティ・スワップ（以下「DES」という。）の実行により生じた株式の期末評価について検討してまいりました。しかしながら、その期末評価を検討するにあたっては、DES の実行により生じた株式のみならず、平成 13 年の商法改正により内容が多様化するとともに、その発行金額が増加している種類株式についても、その貸借対照表価額に関する実務上の取扱いを検討し、平成 15 年 3 月 11 日の第 28 回企業会計基準委員会において、標記の実務対応報告（以下「本実務対応報告」という。）を承認しましたので、公表いたします。

本実務対応報告につきましては、平成 15 年 2 月 6 日に公開草案を公表し、広くコメント募集を行った後、当委員会において寄せられたコメントを検討し、公開草案の修正を行ったうえで、公表するに至ったものです。

本実務対応報告の概要

目的

- 種類株式の貸借対照表価額については、原則として、金融商品会計基準をはじめとする現行基準等の定めに従うこととなるが、現行基準等における株式の貸借対照表価額の定めは、普通株式を念頭においたものと考えられる。
- このため、様々な内容を有する種類株式のうち、現状において実務上の取扱いを明確にする必要性が高いと考えられる種類株式の貸借対照表価額について、現行基準等における考え方を踏まえた取扱いを公表するものである。

会計処理

債券と同様の性格を持つと考えられる種類株式（Q1）

- 形式的には株式であっても、発行会社が一定の時期に一定額で償還すると定めている種類株式や、発行会社や保有者が一定額で償還する権利を有し取得時点において一定の時期に償還されることが確実に見込まれる種類株式は、経済的には清算時の弁済順位を除き、債券と同様の性格を持つと考えられるため、その貸借対照表価額は債券の貸借対照表価額と同様に取り扱うことが適当である。

債券と同様の性格を持つと考えられるもの以外の種類株式（Q2）

- 市場価格のある種類株式は、当該市場価格に基づく価額をもって貸借対照表価額とされ、時価が著しく下落したときは、回復する見込みがあると認められる場合を除き、時価をもって貸借対照表価額とし、評価差額は当期の損失として処理（減損処理）される。
- 市場価格のない種類株式は、取得原価をもって貸借対照表価額とされ、当該株式の発行会社の財政状態の悪化により実質価額が著しく低下したときは、相当の減額を行い、評価差額は当期の損失として処理（減損処理）される。

市場価格のない種類株式の減損処理（Q3）

- 市場価格のない種類株式のうち、債券と同様の性格を持つと考えられる株式以外のものに関する実質価額の算定及び減損処理は、原則として、以下による。

(1) 評価モデルを利用する方法

- ・ 例えば、満期の定めのない永久債に類似したようなものや、現在は転換できないが、将来、転換を請求できる権利を行使して市場価格のある普通株式に転換できること等により普通株式の市場価格と関連性を有するものについては、困難であると認められる場合を除き、割引将来キャッシュ・フロー法やオプション価格モデルなどを利用した評価モデルによる価額を実質価額とする。
- ・ このように評価モデルを利用して算定された価額が、取得原価に比べて50%程度以上低下した場合には、原則として、当該価額まで減額し評価差額は当期の損失として処理しなければならない。また、50%程度以上低下しないときでも、金融商品実

務指針第 91 項に準じて、当該価額に基づく減損処理の要否を判断することが適当である。

(2) 評価モデルを利用して算定された価額を得ることが困難である場合

- ・ (1)の評価モデルを利用して算定された価額を得ることが困難である場合には、以下の 又は のような方法により実質価額を算定する。
- ・ こうした方法により算定された実質価額が、少なくとも取得原価に比べて 50%程度以上低下した場合には、当該実質価額まで減額し、評価差額は当期の損失として処理しなければならない。
- ・ なお、普通株式の市場価格と連動性があると想定される種類株式については、評価モデルを利用した価額を得ることが困難であっても、普通株式の市場価格が当該種類株式の取得時点に比べて著しく下落した場合には、当該種類株式の実質価額も著しく低下していると想定され、減損処理を行うことが合理的と考えられる場合が多いことに留意する必要がある。

1 株当たりの純資産額を基礎とする方法

種類株式の普通株式相当数を算定することが可能な場合には、資産等の時価評価に基づく評価差額等を加味して算定した発行会社の純資産額を、種類株式の普通株式相当数と普通株式数の合計で除した 1 株当たりの純資産額に、所有する当該種類株式の普通株式相当数を乗じて実質価額を算定することが考えられる。

優先的な残余財産分配請求額を基礎とする方法

普通株式よりも利益配当請求権及び残余財産分配請求権が優先的である場合には、優先的な残余財産分配請求額を基礎とする方法が考えられる。この場合、と同様の方法により算定された純資産額が、優先的な残余財産分配請求権総額を下回っている場合には、当該純資産額を、当該種類株式数で除した 1 株当たりの純資産額に、所有する当該種類株式数を乗じて実質価額を算定することが考えられる。

種類株式を発行している場合の市場価格のない普通株式の減損処理 (Q4)

- 市場価格のない普通株式を発行している会社が種類株式も発行している場合、市場価格のない普通株式の 1 株当たりの純資産額は、発行会社の純資産額をそのまま用いて算定するのではなく、金融商品実務指針第 92 項に基づく発行会社の純資産額から、種類株式に帰属すべき純資産額を控除して算定されることに留意する。

適用時期

- 平成 15 年 4 月 1 日以後開始する事業年度に係る財務諸表から適用する。ただし、DES によって取得した種類株式 (取得時に、実務対応報告第 6 号が適用されていないものも含む) については、公表日の属する事業年度に係る財務諸表から適用する。それ以外の株式についても、平成 15 年 3 月 31 日以前に開始する事業年度に係る財務諸表について、適用することが望ましい。

以 上

(参考)

