

(参考1) 企業会計基準第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」の新旧比較

以下の比較表では、改正部分(参照先を含む項番号の変更を除く。)に下線を付している。

改 正 前	改 正 後
企業会計基準第1号 「自己株式及び<u>法定準備金の取崩等</u>に関する会計基準」	企業会計基準第1号 「自己株式及び<u>準備金の額の減少等</u>に関する会計基準」
目 的 1. 本会計基準は、 <u>自己株式の取得、処分及び消却の会計処理を定めるとともに、資本金（商法上は資本）及び法定準備金の取崩の会計処理並びにそれらの取引等により生じた剰余金の処分の会計処理を定めることを目的とする。また、これらの会計処理に関連して資本の部の区分について定めることを目的とする。</u>	目 的 1. 本会計基準は、 <u>以下の会計処理を定めることを目的とする。</u> <u>(1) 自己株式の取得、保有、処分（募集株式の発行等の手続による場合）及び消却</u> <u>(2) 資本金、資本準備金及び利益準備金（以下、資本準備金及び利益準備金を合わせて「準備金」という。）の額の減少</u>
(新設)	2. <u>平成14年2月21日に、本会計基準を適用する際の指針を定めた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」（最終改正平成17年12月27日）が公表されている。このため、本会計基準の適用にあたっては、当該適用指針も参照する必要がある。</u>
2. <u>自己株式の取得及び保有規制の見直し、法定準備金の減少手続の創設を含む「商法等の一部を改正する等の法律」（平成13年法律第79号）が平成13年6月29日に公布され、新株予約権の制度を定める「商</u>	(削除)

改 正 前	改 正 後
<u>法等の一部を改正する法律」(平成13年法律第128号)が平成13年11月28日に公布された(以下合わせて「改正商法」という。)</u>。	
3. <u>改正前の商法では、自己株式の取得は原則的に禁止され、取締役又は使用人に譲渡するための取得、消却のための取得など一定の目的による取得のみを例外的に認めていた。改正商法では、定時株主総会の決議をもって、配当可能限度額並びに当該株主総会の決議により減少した資本金及び法定準備金の金額の範囲内で、次の定時総会の終結の時までに取得できる自己株式の種類、総数及び取得価額の総額を定め、これに基づいて自己株式を取得することができることとされた。また、改正前の商法では、取得した自己株式は、原則として相当の時期に処分すべきとされていたが、改正商法では期間、数量等の制限なく保有することができるようになった。これらの改正により自己株式の取引が増加し、会社の財政状態に与える影響も大きくなるとみられることから、自己株式に関する会計処理を全面的に見直すこととした。</u>	(削除)
4. <u>改正商法では、新株予約権が行使された場合、会社は新株予約権者に新株を発行するか自己株式を交付することとしており、新株予約権の行使に伴う自己株式の交付の取扱いを定める必要が生じた。</u>	(削除)
5. <u>改正前の商法では、法定準備金に関しては減少手続はなく、欠損てん補又は資本組入の場合にしか取り崩すことができなかった。改正商法では、株主総会の決議により債権者保護手続を経て、法定準備金</u>	(削除)

改 正 前	改 正 後
<u>備金の総額から資本金の四分の一に相当する額を控除した額を上限として、法定準備金を減少できるようになった。また、改正前の商法では、資本金の減少によって生じた減資差益は資本準備金として積み立てなければならないものとされていたが、改正商法ではこの規定が削除され、配当可能限度額に含められることになった。これらの改正により、資本金及び法定準備金の取崩により生じた剰余金及びそれらの処分の会計処理を定める必要が生じた。</u>	
6. <u>上記の会計処理を定める上で、現行の資本の部の区分では処理することが適切でないものが生じたため、資本の部の区分に関しても本会計基準で取扱っている。</u>	(削除)
7. <u>なお、本会計基準では、資本の部の区分等に関して、既存の会計基準と異なる取扱いを定めているが、本会計基準の取扱いが優先することとなる。</u>	(削除)
会計基準 範 囲 8. <u>本会計基準は、自己株式の取得、処分及び消却の会計処理、資本金及び法定準備金の取崩の会計処理並びにそれらの取引等により生じた剰余金の処分の会計処理を定める。また、これらの会計処理に関連して資本の部の区分について定める。</u>	会計基準 範 囲 (削除)

改 正 前	改 正 後
9. 本会計基準は、 <u>すべての会社の連結財務諸表及び個別財務諸表</u> に適用する。なお、本会計基準は、特に明示しない限り個別財務諸表における会計処理を想定して定めている。連結財務諸表における会計処理は、個別財務諸表における会計処理に <u>準ずる</u> 。	3. 本会計基準は、 <u>すべての会社における自己株式の取得、保有、処分及び消却並びに資本金及び準備金の額の減少の会計処理</u> に適用する。なお、本会計基準は、特に明示しない限り、 <u>個別財務諸表</u> における会計処理を想定して定めている。連結財務諸表における会計処理は、個別財務諸表における会計処理に <u>準じて行う</u> 。
10. <u>自己株式の処分には以下の方法があるが、本会計基準では自己株式処分差額の基本的な会計処理と考えられる①の新株発行の手続を準用した処分に関する会計処理を定める。</u> ① <u>新株発行の手続を準用した処分（商法第211条の規定に基づく処分）</u> ② <u>吸収合併、株式交換及び吸収分割に際して、合併会社、完全親会社となる会社又は承継会社が、新株の発行に代えて自己株式を交付することによる処分</u> ③ <u>新株予約権の行使に伴う自己株式の交付による処分</u>	(削除)
用語の定義 11. 「自己株式処分差額」とは、自己株式の処分の対価から自己株式の帳簿価額を控除した額をいう。	用語の定義 4. (同左)
12. 「自己株式処分差益」とは、自己株式処分差額が正の値の場合における当該差額をいう。	5. (同左)
13. 「自己株式処分差損」とは、自己株式処分差額が負の値の場合に	6. (同左)

改 正 前	改 正 後
おける当該差額をいう。	
14. <u>「代用自己株式」とは、吸収合併、株式交換及び吸収分割に際して、合併会社、完全親会社となる会社又は承継会社が、新株の発行に代えて自己株式を交付する場合の当該自己株式をいう。</u>	(削除)
資本の部の区分 15. <u>資本の部は、資本金、資本剰余金、利益剰余金及びその他の項目に区分する。</u>	(削除)
16. <u>資本剰余金は、資本準備金と資本準備金以外の資本剰余金（以下「その他資本剰余金」という。）に区分する。</u>	(削除)
17. <u>その他資本剰余金は、資本金及び資本準備金減少差益、自己株式処分差益等その内容を示す科目に区分する。</u>	(削除)
18. <u>利益剰余金は、利益準備金、任意積立金及び当期末処分利益（又は当期末処理損失）に区分する。</u>	(削除)
自己株式の会計処理及び表示 自己株式の取得及び保有 19. 取得した自己株式は、取得原価をもって <u>資本の部</u> から控除する。	自己株式の会計処理及び表示 自己株式の取得及び保有 7. 取得した自己株式は、取得原価をもって <u>純資産の部の株主資本</u> から控除する。

改 正 前	改 正 後
20. 期末に保有する自己株式は、 <u>資本の部</u> の末尾に自己株式として一括して控除する形式で表示する。	8. 期末に保有する自己株式は、 <u>純資産の部の株主資本</u> の末尾に自己株式として一括して控除する形式で表示する。
自己株式の処分 21. 自己株式処分差益は、その他資本剰余金に計上する。	自己株式の処分 9. (同左)
22. 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、 <u>利益剰余金のうち当期末処分利益から減額（又は当期末処理損失を増額）する。その他資本剰余金を減額する場合、自己株式処分差益から構成される部分をまず減額し、減額しきれない場合は資本金及び資本準備金減少差益から構成される部分を減額する。</u>	10. 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、 <u>その他利益剰余金（繰越利益剰余金）から減額する。</u>
23. <u>第22項により当期末処分利益を減額する場合は、損益計算書において当期純利益等の次に自己株式処分差損等の科目をもって表示する。</u>	(削除)
24. 自己株式処分差益と自己株式処分差損は、会計年度単位で相殺した上、第21項から第23項に従って処理する。	11. (同左)
自己株式の消却 25. 自己株式を消却した場合、減額する <u>資本項目（その他資本剰余金、当期末処分利益）</u> 及びその他資本剰余金を減額するときの内訳（資	自己株式の消却 12. 自己株式を消却した場合、減額する <u>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）</u> については、取締役会等の会社の意

改 正 前	改 正 後
<u>本金及び資本準備金減少差益、自己株式処分差益</u> については、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い、消却手続が完了したときに会計処理する。	思決定機関で定められた結果に従い、消却手続が完了したときに会計処理する。
26. 当期末処分利益により自己株式を消却する場合は、損益計算書において <u>当期純利益等の次に自己株式消却額等の科目をもって表示し未処分利益の減額項目とする。</u>	(削除)
自己株式の処分及び消却時の帳簿価額の算定 27. 自己株式の処分及び消却時の帳簿価額は、 <u>株式の種類ごとに、会社の定めた計算方法に従って算定する。</u>	自己株式の処分及び消却時の帳簿価額の算定 13. 自己株式の処分及び消却時の帳簿価額は、 <u>会社の定めた計算方法に従って、株式の種類ごとに算定する。</u>
自己株式の取得、処分及び消却に関する付随費用 28. 自己株式の取得、処分及び消却に関する付随費用は、損益計算書の営業外費用に計上する。	自己株式の取得、処分及び消却に関する付随費用 14. (同左)
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 29. 連結子会社が保有する親会社株式は、親会社が保有している自己株式と合わせ、 <u>資本の部</u> に対する控除項目として表示する。 <u>資本の部から控除する金額は、親会社株式の親会社持分相当額とし、少数株主持分相当額は少数株主持分より控除する。</u>	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 15. 連結子会社が保有する親会社株式は、親会社が保有している自己株式と合わせ、 <u>純資産の部の株主資本</u> に対する控除項目として表示する。 <u>株主資本から控除する金額は親会社株式の親会社持分相当額とし、少数株主持分から控除する金額は少数株主持分相当額とする。</u>

改 正 前	改 正 後
30. 連結子会社における親会社株式の売却損益（内部取引によるものを除いた親会社持分相当額）の会計処理は、親会社における自己株式処分差額の会計処理（第21項から第24項参照）と同様とする。少数株主持分相当額は少数株主利益（又は損失）に加減する。	16. （同左）
31. 持分法の適用対象となっている子会社及び関連会社が親会社株式等（子会社においては親会社株式、関連会社においては当該会社に対して持分法を適用する投資会社の株式）を保有する場合は、親会社等（子会社においては親会社、関連会社においては当該会社に対して持分法を適用する投資会社）の持分相当額を自己株式として <u>資本の部</u> から控除し、当該会社に対する投資勘定を同額減額する。	17. 持分法の適用対象となっている子会社及び関連会社が親会社株式等（子会社においては親会社株式、関連会社においては当該会社に対して持分法を適用する投資会社の株式）を保有する場合は、親会社等（子会社においては親会社、関連会社においては当該会社に対して持分法を適用する投資会社）の持分相当額を自己株式として <u>純資産の部の株主資本</u> から控除し、当該会社に対する投資勘定を同額減額する。
32. 持分法の適用対象となっている子会社及び関連会社における親会社株式等の売却損益（内部取引によるものを除いた親会社等の持分相当額）は、親会社における自己株式処分差額の会計処理（第21項から第24項参照）と同様とし、また、当該会社に対する投資勘定を同額加減する。	18. （同左）
<u>資本金及び法定準備金の取崩の会計処理及び表示</u> <u>資本金及び資本準備金の取崩によって生ずる剰余金</u> 33. <u>資本金及び資本準備金の取崩によって生ずる剰余金は、取崩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。</u>	<u>資本金及び準備金の額の減少の会計処理</u> （削除）

改 正 前	改 正 後
資本剰余金と利益剰余金の混同の禁止 34. 資本剰余金の各項目は、利益剰余金の各項目と混同してはならない。したがって、資本剰余金の利益剰余金への振替は原則として認められない。	資本剰余金と利益剰余金の混同の禁止 19. (同左)
(新設)	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 20. 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、 <u>減少の法的手続が完了したとき（会社法（平成17年法律第86号）第447条、第448条及び第449条）に、その他資本剰余金に計上する。</u>
35. <u>その他資本剰余金の処分額は、当期末処分利益の処分額と混同してはならない。</u>	(削除)
利益準備金の取崩によって生ずる剰余金 36. <u>利益準備金の取崩によって生ずる剰余金は、取崩の法的手続が完了したときに、損益計算書において当期純利益等の次に利益準備金取崩額等の科目をもって表示し未処分利益の増額項目とする。</u>	利益準備金の額の減少によって生ずる剰余金 21. <u>利益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（会社法第448条及び第449条）に、その他利益剰余金（繰越利益剰余金）に計上する。</u>
開 示 37. <u>期末における発行済株式の種類及び総数、期末に保有する自己株式の種類及び株式数は、連結貸借対照表及び貸借対照表に注記する。</u>	開 示 (削除)
38. <u>取締役会の決議によって自己株式を消却する場合に、決議後消却手続を完了していない自己株式が貸借対照表日にあり、当該自己株</u>	22. <u>取締役会等による会社の意思決定によって自己株式を消却する場合に、決議後消却手続を完了していない自己株式が貸借対照表日に</u>

改 正 前	改 正 後
式の帳簿価額又は株式数に重要性があるときは、その自己株式の帳簿価額、種類及び株式数を、連結貸借対照表及び貸借対照表に注記する。	あり、当該自己株式の帳簿価額又は株式数に重要性があるときは、その自己株式の帳簿価額、種類及び株式数を、連結貸借対照表及び <u>個別貸借対照表</u> に注記する。
39. <u>その他資本剰余金の処分を行った場合、個別財務諸表における利益処分計算書（又は損失処理計算書）には、当期末処分利益の処分（又は当期末処理損失の処理）に加えその他資本剰余金の処分を設ける。</u>	(削除)
40. <u>連結財務諸表においては、資本剰余金と利益剰余金を合わせて連結剰余金とすることとし、連結剰余金計算書の内訳として、資本剰余金の部及び利益剰余金の部を設け、各々の変動を表すものとする。</u>	(削除)
<u>適用時期及び経過措置</u> 41. <u>本会計基準は、平成14年4月1日以後適用する。なお、具体的な取扱いは、第44項から第47項のとおりとする。</u>	<u>適用時期</u> 23. <u>平成17年12月27日改正の本会計基準（以下「改正基準」という。）は、会社法の定めが適用される処理に関して適用する。</u> <u>なお、改正基準の適用前の処理については、改正前の本会計基準（以下「改正前基準」という。）による。</u>
42. <u>自己株式処分差額（第21項及び第22項）については、平成14年3月31日以前に発生した処分差額は損益計算書に計上し、平成14年4月1日以後発生した処分差額は本会計基準に従って処理する。なお、第46項及び第47項により資本の部の区分を本会計基準適用前の区分によっている場合で、平成14年4月1日以後に自己株式処分差益が発生</u>	(削除)

改 正 前	改 正 後
<u>したときは、従来資本金及び資本準備金の取崩に伴う剰余金を計上していた区分（以下「その他の資本剰余金」という。）に計上する。</u>	
43. <u>自己株式の消却（第25項）については、平成14年4月1日以後決議されたものから本会計基準を適用する。平成14年3月31日以前に決議されたものについては、従前の会計処理に従う。</u>	（削除）
44. <u>資本金及び資本準備金の取崩によって生ずる剰余金の会計処理（第33項）については、平成14年4月1日以後に開催される株主総会の決議による取崩から適用する。なお、第46項及び第47項により資本の部の区分を本会計基準適用前の区分による間に生じた資本金及び資本準備金の取崩によって生ずる剰余金は、「その他の資本剰余金」に計上する。</u>	（削除）
45. <u>その他資本剰余金の処分に関連する取扱い（第35項）については、平成14年4月1日以後に開催される株主総会の決議によるものから適用する。なお、第46項及び第47項により期末の資本の部の区分を本会計基準適用前の区分によっている場合で、資本金及び資本準備金の取崩に伴う剰余金の処分を行うときについても同様に第35項を適用する。このなお書きの処分が行われた場合、利益処分計算書には第46項の適用開始時期にかかわらず、第39項に従い「その他の資本剰余金」の処分を設けることとする。</u>	（削除）
46. <u>年度決算における資本の部の区分及び開示に関しては、平成14年4</u>	（削除）

改 正 前	改 正 後
<u>月1日以後開始する連結会計年度及び事業年度（以下「会計年度等」という。）に係る連結財務諸表及び財務諸表について適用する。平成14年3月31日以前に開始する会計年度等で平成14年4月1日以後に終了する会計年度等においては、本会計基準を早期適用することが望ましい。</u>	
47. <u>中間決算における資本の部の区分及び開示に関しては、平成14年4月1日以後開始する中間連結会計期間及び中間会計期間（以下「中間会計期間等」という。）に係る中間連結財務諸表及び中間財務諸表（以下「中間財務諸表等」という。）について適用する。なお、平成14年4月1日から平成14年9月30日までに開始する中間会計期間等における中間財務諸表等については、システム対応等の理由で実務上適用が困難な場合は、適用しないことができる。また、平成14年3月31日以前に開始する中間会計期間等で平成14年4月1日以後に終了する中間会計期間等においては、本会計基準を早期適用することが望ましい。</u>	(削除)
議 決 48. <u>本会計基準は、第9回企業会計基準委員会に出席した委員13名全員の賛成により承認された。</u>	議 決 24. <u>改正基準は、第94回企業会計基準委員会に出席した委員12名全員の賛成により承認された。</u>
49. <u>企業会計基準委員会の委員は、以下のとおりである。</u> (略)	25. <u>第94回企業会計基準委員会に出席した委員は、以下のとおりである。</u> (略)

改 正 前	改 正 後
結論の背景 (新設)	結論の背景 検討の経緯 26. <u>平成13年に、「商法等の一部を改正する等の法律」(平成13年法律第79号)、及び新株予約権の制度を定める「商法等の一部を改正する法律」(平成13年法律第128号)(以下合わせて「平成13年改正商法」という。)が公布された。この平成13年改正商法には、自己株式の取得及び保有規制の見直し、並びに法定準備金の減少手続が含まれ、当該改正後は、自己株式の取引が増加し、会社の財政状態に与える影響が大きくなることが想定されたことなどから、自己株式に関する会計処理の全面的な見直し、並びに資本金及び法定準備金の減少により生じた剰余金及びそれらの処分の会計処理を定める必要が生じた。</u> <u>そこで、当委員会は、平成14年2月21日に改正前基準を公表した。さらに、改正前基準では、これらの会計処理に関連する資本の部の区分についても定めた。</u>
(新設)	27. <u>当委員会は、自己株式の取得及び処分に関する手続の整備、株式の消却手続の整理、並びに剰余金の配当等における株主に対する会社財産の払戻行為に関する統一的な財源規制の創設を含む会社法が平成17年7月26日に公布されたことに伴い、改正前基準について所要の改正を行い、平成17年12月27日に改正基準を公表した。</u>
(新設)	28. <u>改正基準では、改正前基準に含まれていた資本の部の区分に関す</u>

改 正 前	改 正 後
	<u>る定めを削除した。これは、平成17年12月9日公表の企業会計基準第5号「貸借対照表の純資産の部の表示に関する会計基準」において、純資産の部の表示についての包括的な見直しが行われたことによる。</u> <u>また、改正基準では、改正前基準に含まれていた開示に関する定めの一部を削除した。これは、平成17年12月27日公表の企業会計基準第6号「株主資本等変動計算書に関する会計基準」が適用され、株主資本等変動計算書を作成するときから、利益処分計算書（又は損失処理計算書）及び連結剰余金計算書が廃止されること、当期末処分利益（又は当期末処理損失）の計算が損益計算書の末尾に表示されなくなること、また、発行済株式及び自己株式に関する注記が株主資本等変動計算書において記載されることによる。</u>
<u>資本の部の区分</u> 50. <u>従来、資本の部は資本金、資本準備金、利益準備金及びその他の剰余金に区分されてきた。これは、債権者保護の観点から資本金、法定準備金、剰余金に区分する商法の考え方と、払込資本と留保利益に区分する企業会計の考え方の調整によるものと考えられる。</u>	(削除)
51. <u>もちろん、払込資本も留保利益も株主持分のストックの変動であることには変わりはなく、会計上はこの留保利益を含む株主持分の変動（増資や配当）と、その資本が生み出す利益との区分が本質的に重要である。しかし、同じ株主持分のストックでも株主が拠出した部分と利益の留保の部分に分けることは、配当制限を離れた情報開示の面でも従来から強い要請があった。</u>	(削除)

改 正 前	改 正 後
52. <u>従来、株主からの払込資本は原則的には資本金と資本準備金に計上されてきたが、改正商法により資本準備金の取崩によって生ずる剰余金が発生し、また資本金の取崩によって生ずる減資差益が資本準備金に計上されなくなったことから、株主からの払込資本でありながら資本金、資本準備金では処理されないものが生ずることになった。自己株式処分差益もそのケースに該当すると考えられる。</u>	(削除)
53. <u>よって、これらに対応するために、資本性の剰余金を計上する資本剰余金の区分を設け、商法で定める資本準備金とそれ以外のその他資本剰余金に区分することとし、資本金及び資本準備金の取崩によって生ずる剰余金（第88項参照）及び自己株式処分差益（第65項参照）はその他資本剰余金に計上することが適切であると考えた。なお、資本金の取崩によって生ずる剰余金と資本準備金の取崩によって生ずる剰余金は会計的には同様な性格であると考えられるため、合わせて資本金及び資本準備金減少差益と表記すれば足りると考えた。</u>	(削除)
54. <u>また、資本剰余金の区分を設けるのに合わせ、利益性の剰余金を計上する利益剰余金の区分を設けることとし、利益準備金、任意積立金、当期末処分利益を含むものとした。公開草案では、利益剰余金を利益準備金とその他利益剰余金に区分することを提案したが、現状では任意積立金及び当期末処分利益を括るだけの区分を設ける実益に乏しいと判断されたことから、資本剰余金の区分との対称性にはこだわらないこととした。</u>	(削除)

改 正 前	改 正 後
55. <u>なお、資本剰余金には、(1)株主からの払込資本を表す払込剰余金のほか、(2)贈与により発生する剰余金（資本的支出にあてた国庫補助金等）や、(3)資本修正により発生する剰余金（貨幣価値変動に伴う固定資産の評価替等）を含むとの考えがある。現状では、(2)については實際上ほとんど採用されていないと思われ、(3)は我が国の現行の制度上生ずる余地がない。これらの論点については、本会計基準では検討の対象とはしていない。</u>	(削除)
56. <u>そのほか、土地再評価差額金、その他有価証券評価差額金をどのように表示することが適切かという論点もある。これらの論点についても、本会計基準では検討の対象とはしていない。</u>	(削除)
自己株式の会計処理及び表示 自己株式の取得及び保有 57. <u>改正商法では、定時株主総会の決議をもって、配当可能限度額並びに当該株主総会の決議により減少した資本金及び法定準備金の金額の範囲内で次の定時総会の終結の時までに取得できる自己株式の種類、総数及び取得価額の総額を定め、これに基づいて自己株式を取得することができることとされ、また、期間、数量等の制限なく保有することができるようになった。</u>	自己株式の会計処理及び表示 自己株式の取得及び保有 29. <u>会社法では、株主総会の決議によって以下の事項を定め（会社法第156条）、分配可能額（会社法第461条第2項）の範囲内で、株主との合意による自己株式の取得ができることとされた。</u> (1) <u>取得する株式の数（種類株式発行会社にあつては、株式の種類及び種類ごとの数）</u> (2) <u>株式を取得するのと引換えに交付する金銭等（当該株式会社の株式等を除く。）の内容及びその総額</u> (3) <u>株式を取得することができる期間（ただし、1年を超えることができない。）</u>

改 正 前	改 正 後
58. 自己株式については、かねてより資産として扱う考えと資本の控除として扱う考えがあった。資産として扱う考えは、自己株式を取得したのみでは株式は失効しておらず、他の有価証券と同様に換金性のある会社財産とみられることを主な論拠とする。また、資本の控除として扱う考えは、自己株式の取得は株主との間の資本取引であり、会社所有者に対する会社財産の払戻しの性格を有することを主な論拠とする。	30. (同左)
59. 従来、商法が「株式会社の貸借対照表、損益計算書、営業報告書及び附属明細書に関する規則」により自己株式を貸借対照表の資産の部に記載すべきと定めていたため、実務的にはそれに従った処理が行われていたが、<u>会計上は資本の控除とみる考えが多かった。かつて「商法と企業会計原則との調整に関する意見書」(昭和26年9月28日 経済安定本部企業会計基準審議会中間報告)においても資本の控除とする考えが述べられており、現状でも連結財務諸表においては、資本の控除とされている。また、国際会計基準、米国基準等の国際的な会計基準においても、一般的に資本の控除とされている。本会計基準では、これらを勘案し、資本の控除とみるのが適切であると考えた。</u>	31. 以前は、商法が「株式会社の貸借対照表、損益計算書、営業報告書及び附属明細書に関する規則」により自己株式を貸借対照表の資産の部に記載すべきと定めていたため、実務的にはそれに従った処理が行われていた。<u>一方、会計上は資本の控除とする考えが多く、「商法と企業会計原則との調整に関する意見書」(昭和26年9月28日 経済安定本部企業会計基準審議会中間報告)においては資本の控除とする考えが述べられており、本会計基準公表以前においても連結財務諸表では資本の控除とされていた。また、国際的な会計基準においても、一般的に資本の控除とされている。改正前基準では、これらを勘案し、資本の控除とすることが適切であるとされ、改正基準においても同様の考えによることとした。</u>
60. 自己株式を<u>資本の控除</u>とする場合の会計処理は、<u>本会計基準で採用した取得原価</u>で一括して<u>資本の部</u>全体の控除項目とする方法以外に、<u>資本の部</u>の構成要素に配分して直接減額する方法などが考えられてきた。後者の方法は、自己株式の取得を自己株式の消却に類似	32. 自己株式を<u>純資産の部の株主資本</u>の控除とする場合の会計処理は、取得原価で一括して<u>株主資本</u>全体の控除項目とする方法以外に、<u>株主資本</u>の構成要素に配分して直接減額する方法などが考えられてきた。後者の方法は、自己株式の取得を自己株式の消却に類似する

改 正 前	改 正 後
する行為とする考えに基づくと思われる。<u>本会計基準では、自己株式を取得したのみでは発行済株式総数が減少する訳ではなく取得後の処分もありうる点に着目し、自己株式の保有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であると考えた。</u>	行為とする考えに基づくと思われるが、<u>自己株式を取得したのみでは発行済株式総数が減少するわけではなく、取得後の処分もあり得る点に着目し、自己株式の保有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純資産の部の株主資本全体の控除項目とする方法が適切であると考えた。</u>
61. <u>なお、自己株式は第57項に記載した方法以外に、以下の方法によっても取得されるが、取得の方法によって会計処理を区別する理由はないと考え、すべての自己株式の取得に同様の会計処理を適用することが適切であると考えた。</u> ① <u>株主からの買取請求に応じて取得する場合</u> ② <u>譲渡制限会社において会社が譲渡を承認しないで自己を譲渡の相手方に指定した場合</u> ③ <u>子会社が保有する親会社の株式を当該親会社が買い受ける場合</u> ④ <u>端株、単元未満株式の買取請求に応じて取得する場合</u> ⑤ <u>他の会社の営業全部の譲受、合併、営業全部を承継させる吸収分割によって取得する場合</u>	33. 自己株式は第29項に示した方法以外に、<u>例えば以下の方法によっても取得される（会社法第155条）が、取得の方法によって会計処理を区別する理由はないと考え、すべての自己株式の取得に同様の会計処理を適用することが適切であると考えた。</u> (1) <u>取得条項付株式において条件の達成により取得する場合</u> (2) <u>譲渡制限株式の譲渡を承認せずに会社が買い取る場合</u> (3) <u>取得請求権付株式の取得請求に応じる場合</u> (4) <u>全部取得条項付種類株式を総会決議に基づき取得する場合</u> (5) <u>譲渡制限株式の相続人等に売渡請求した場合</u> (6) <u>単元未満株式の買取請求に応じる場合</u> (7) <u>他の会社の事業の全部を譲り受ける場合において当該他の会社が有する当該会社の株式を取得する場合</u> (8) <u>合併後消滅する会社から当該会社の株式を承継する場合</u> (9) <u>吸収分割をする会社から当該会社の株式を承継する場合</u> <u>なお、自己株式の取得の対価が金銭以外の場合の会計処理については、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」（最終改正平成17年12月27日）において定めている。</u>

改 正 前	改 正 後
自己株式の処分 62. <u>改正商法においては、自己株式の処分の方法は、新株発行の手続を準用した処分、代用自己株式としての使用による処分、新株予約権の行使に伴う自己株式の交付による処分がある。本会計基準では、自己株式処分差額の基本的な会計処理と考えられる新株発行の手続を準用した処分を取り扱う。他の二つの処分方法については、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」に取扱いを定めている。</u>	自己株式の処分 34. <u>改正基準では、自己株式処分差額の基本的な会計処理と考えられる募集株式の発行等の手続（会社法第199条）による処分に関する会計処理を取り扱う。</u> <u>なお、単元未満株主からの売渡請求（会社法第194条第3項）に基づく自己株式の処分については、募集株式の発行等の手続による処分の場合と同様に会計処理することが適切と考えられる。また、企業再編時における自己株式の処分及び抱合せ株式の消滅については、平成17年12月27日公表の企業会計基準適用指針第10号「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」、新株予約権の権利行使時における自己株式の処分については、平成17年12月27日公表の企業会計基準適用指針第11号「ストック・オプション等に関する会計基準の適用指針」において示されている。</u>
63. 自己株式処分差額の表示科目名については、<u>従来自己株式売却損益が用いられてきた。しかし、処分差額が損益計算書に計上されないこと、改正商法では自己株式の処分が売却だけに限定されないことから適切ではないと考え、正の自己株式処分差額を自己株式処分差益とし、負の自己株式処分差額を自己株式処分差損とすることとした。</u>	35. 自己株式処分差額の表示科目名については、<u>以前、自己株式売却損益が用いられていた。しかし、平成13年改正商法施行後は、自己株式の処分が売却だけに限定されなくなったことから、正の自己株式処分差額を自己株式処分差益とし、負の自己株式処分差額を自己株式処分差損とした。</u>
64. 自己株式を<u>新株発行の手続を準用して処分する場合、自己株式の処分は株主との間の資本取引と考えられ、自己株式の処分に伴う処分差額は損益計算書には計上せず、資本の部の項目を直接増減する</u>	36. 自己株式を<u>募集株式の発行等の手続で処分する場合、自己株式の処分は株主との間の資本取引と考えられ、自己株式の処分に伴う処分差額は損益計算書には計上せず、純資産の部の株主資本の項目を</u>

改 正 前	改 正 後
ことが適切であると考えた。また、自己株式の取得と処分については一連の取引とみて会計処理をすることが適切であると考えた。	直接増減することが適切であると考えた。また、自己株式の取得と処分については一連の取引とみて会計処理することが適切であると考えた。
65. まず、自己株式処分差益については、自己株式の処分が新株の発行と同様の経済的実態を有する点を考慮すると、その処分差額も株主からの払込資本と同様の経済的実態を有すると考えられる。よって、それを資本剰余金として会計処理することが適切であると考えた。	37. (同左)
66. <u>具体的な表示科目としては、資本剰余金の区分の内訳項目である資本準備金とその他資本剰余金が考えられる。このうち資本準備金は新株発行時の払込剰余金が表示されている科目であり、自己株式処分差益と性格に近いと思われるが、商法上は資本準備金の積立要件が限定列挙であると解されるため計上できない。よって、その他資本剰余金に計上することが適切であると考えた。</u>	38. 自己株式処分差益については、<u>資本剰余金の区分の内訳項目である資本準備金とその他資本剰余金に計上することが考えられる。会社法において、資本準備金は分配可能額からの控除項目とされているのに対し、自己株式処分差益についてはその他資本剰余金と同様に控除項目とされていない（会社法第446条）ことから、自己株式処分差益はその他資本剰余金に計上することが適切であると考えた。</u>
67. 他方、自己株式処分差損については、自己株式の取得と処分を一連の取引とみた場合、<u>資本の部</u>からの分配の性格を有すると考えられる。この分配については、払込資本の払戻と同様の性格を持つものとして資本剰余金の減少と考えるべきとの意見がある。また、株主に対する会社財産の分配という点で利益配当と同様の性格であると考え、利益剰余金の減少と考えるべきとの意見もある。	39. 他方、自己株式処分差損については、自己株式の取得と処分を一連の取引とみた場合、<u>純資産の部の株主資本</u>からの分配の性格を有すると考えられる。この分配については、払込資本の払戻しと同様の性格を持つものとして、<u>資本剰余金の額の減少</u>と考えるべきとの意見がある。また、株主に対する会社財産の分配という点で利益配当と同様の性格であると考え、利益剰余金<u>の額</u>の減少と考えるべきとの意見もある。

改 正 前	改 正 後
68. <u>本会計基準では、自己株式の処分が新株の発行と同様の経済的実態を有する点を考慮すると、利益剰余金を増減させるべきではなく、処分差益と同じく処分差損についても資本剰余金を減少させることが適切であると考えた。資本剰余金を減少させる科目としては、資本準備金からの減額が<u>商法上</u>の制約を受けるため、その他資本剰余金からの減額が適切であると考えた。</u>なお、その他資本剰余金の残高を超えた自己株式処分差損が発生した場合は残高が<u>マイナス</u>になるが、資本剰余金は株主からの払込資本のうち資本金に含まれないものを表すため、本来<u>マイナス</u>の資本剰余金という概念は想定されない。したがって、資本剰余金が<u>マイナス残高</u>になる場合は、利益剰余金で補てんするほかないと考えられる。	40. 自己株式の処分が新株の発行と同様の経済的実態を有する点を考慮すると、利益剰余金<u>の額</u>を増減させるべきではなく、処分差益と同じく処分差損についても、資本剰余金<u>の額の減少とする</u>ことが適切であると考えた。資本剰余金<u>の額</u>を減少させる科目としては、資本準備金からの減額が<u>会社法上</u>の制約を受けるため、その他資本剰余金からの減額が適切である。 なお、その他資本剰余金の残高を超えた自己株式処分差損が発生した場合は残高が<u>負</u>になるが、資本剰余金は株主からの払込資本のうち資本金に含まれないものを表すため、本来<u>負</u>の残高の資本剰余金という概念は想定されない。したがって、資本剰余金<u>の残高が負</u>になる場合は、利益剰余金で補てんするほかないと考えられる。
69. <u>公開草案に対するコメントの中には、その他資本剰余金の残高を超える自己株式処分差損を未処分利益から減額するとの規定について、資本剰余金と利益剰余金の区別の観点から好ましくなく、特に資本剰余金全体の金額が正の場合は、その他資本剰余金の<u>マイナス残高</u>とすべきであるとの意見があった。</u>しかし、その他資本剰余金の<u>マイナス残高</u>を認めた場合、<u>マイナスした金額</u>だけ法的に維持すべき資本金及び資本準備金の合計額に毀損を生じさせることになり、<u>商法</u>の資本制度の趣旨を損なうことになりかねない。よって、その他資本剰余金が<u>マイナス残高</u>になる場合は、利益剰余金で補てんするほかないと考えられ、それは資本剰余金と利益剰余金の混同にはあたらないと判断される。したがって、その他資本剰余金の残高を超える自己株式処分差損については、<u>当期末処分利益</u>から減額	41. その他資本剰余金の残高を超える自己株式処分差損を<u>その他利益剰余金（繰越利益剰余金）</u>から減額するとの<u>定め</u>について、資本剰余金と利益剰余金の区別の観点から好ましくなく、特に資本剰余金全体の金額が正の場合は、その他資本剰余金の<u>負の残高</u>とすべきであるとの意見が<u>ある</u>。しかし、その他資本剰余金の<u>負の残高</u>を認めた場合、<u>負の金額</u>だけ法的に維持すべき資本金及び資本準備金の合計額に毀損を生じさせることになり、<u>会社法</u>の資本制度の趣旨を損なうことになりかねない。よって、その他資本剰余金が<u>負の残高</u>になる場合は、利益剰余金で補てんするほかないと考えられ、それは資本剰余金と利益剰余金の混同にはあたらないと判断される。したがって、その他資本剰余金の残高を超える自己株式処分差損については、<u>その他利益剰余金（繰越利益剰余金）</u>から減額することが適

改 正 前	改 正 後
することが適切であると考えた。	切であると考えた。
70. なお、<u>自己株式処分差益と自己株式処分差損については、①処分差損が生じた都度に処分差益と相殺する方法と、②会計年度単位で処分差損を処分差益と相殺する方法が考えられる。</u>これについては、処分差益と処分差損が同一会計年度内に反復的に起こりうること、①の方法を採用した場合、処分差益と処分差損の発生の順番が異なる場合に結果が異なることなどを理由に、②の方法が適切と考えた。	42. なお、<u>自己株式処分差益と自己株式処分差損の会計処理については以下の方法が考えられる。</u> (1) <u>処分差損が生じた都度、処分差益と相殺する方法</u> (2) <u>会計年度単位で処分差損を処分差益と相殺する方法</u> これについては、処分差益と処分差損が同一会計年度内に反復的に起こり得ること、(1)の方法を採用した場合、処分差益と処分差損の発生の順番が異なる場合に結果が異なることなどを理由に、(2)の方法が適切<u>である</u>と考えた。
71. <u>公開草案に対するコメントの中には、仮にその他資本剰余金のマイナス残高を認めないとしても、自己株式処分差損を当期末処分利益から減額した期の翌期以後に自己株式処分差益が生じた場合は、自己株式処分差損を当期末処分利益から減額した範囲で当期末処分利益を増額すべきであるとの意見があった。</u>しかし、払込資本に生じた毀損を留保利益で埋め合わせるのは、その期に完結する処理であり、そこで充当した留保利益を翌期以後の資本取引に基づく剰余金と入れ替えて元に戻すのは適切ではないと考えられる。数期間を通算したときに結果が変わってしまうのは、自己株式処分差損だけに特有の問題ではないと思われる。	43. <u>また、仮にその他資本剰余金の負の残高を認めないとしても、自己株式処分差損をその他利益剰余金（繰越利益剰余金）から減額した期の翌期以後に自己株式処分差益が生じた場合は、自己株式処分差損をその他利益剰余金（繰越利益剰余金）から減額した範囲でその他利益剰余金（繰越利益剰余金）を増額すべきであるとの意見がある。</u>しかし、払込資本に生じた毀損を留保利益で埋め合わせるのは、その期に完結する処理であり、そこで充当した留保利益を翌期以後の資本取引に基づく剰余金と入れ替えて元に戻すのは適切ではないと考えられる。数期間を通算したときに結果が変わってしまうのは、自己株式処分差損だけに特有の問題ではないと思われる。
自己株式の消却 72. <u>改正商法により、取締役会決議をもって保有する自己株式を消却</u>	自己株式の消却 44. <u>会社法では、取締役会等による会社の意思決定をもって、保有す</u>

改 正 前	改 正 後
<u>することができることとされた。改正商法では、取締役会決議による自己株式の消却の際に、消却する資本の部の項目を明示することを要求していないため、会計上は自己株式処分差損の場合と同様に、消却の対象となった自己株式の帳簿価額を、資本剰余金から減額するか、利益剰余金から減額するかが問題となる。すなわち、自己株式の消却が払込資本の払戻性格を有すると考えた場合は資本剰余金の減少となり、株主に対する会社財産の分配と考えた場合は利益剰余金の減少になる。</u>	<u>る自己株式を消却することができる」とされているが、会計上は自己株式処分差損の場合と同様に、消却の対象となった自己株式の帳簿価額を、資本剰余金から減額するか、利益剰余金から減額するかが問題となる。すなわち、自己株式の消却が払込資本の払戻しと同様の性格を有すると考えた場合は資本剰余金の額の減少となり、株主に対する会社財産の分配と考えた場合は利益剰余金の額の減少になる。</u>
73. <u>本会計基準では、改正商法が配当可能限度額を消却原資とし、配当可能限度額の中で特に資本剰余金と利益剰余金の使用に差を設けていないことに鑑み、資本剰余金、利益剰余金のいずれから減額するかは、会社の意思決定に委ねることとし、消却した場合の減額する資本項目（その他資本剰余金、当期末処分利益）及びその他資本剰余金を減額する場合のその内訳（資本金及び資本準備金減少差益、自己株式処分差益）については、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い、消却手続が完了したときに会計処理することとした。なお、第68項に記載したとおり、その他資本剰余金のマイナス残高は適切ではないと考えられるため、その他資本剰余金を財源とする自己株式の消却はその他資本剰余金残高を限度とすることが適切と考えられる。</u>	45. <u>そこで、資本剰余金又は利益剰余金のいずれから減額するかは、会社の意思決定に委ねることとし、消却した場合に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）については、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い、消却手続が完了したときに会計処理することとした。なお、第40項に記載したとおり、その他資本剰余金の負の残高は適切ではないと考えられるため、その他資本剰余金を財源とする自己株式の消却はその他資本剰余金残高を限度とすることが適切と考えられる。</u>
74. <u>商法では、消却の方法として取締役会の決議による消却のほか、いわゆる強制消却を定めている。強制消却の場合、株主から株式を</u>	(削除)

改 正 前	改 正 後
<u>取得することなく、株主が株式を保有する状態のまま消却を行い、資本減少の規定に従う場合又は定款の規定に基づいて株主に配当すべき利益をもってする場合にのみ行える。強制消却の場合も、資本の部の減額項目は会社の決議の内容に従うこととなる。</u>	
75. <u>公開草案に対するコメントの中には、取締役会決議による自己株式消却の会計処理は、消却手続が完了したときではなく、取締役会決議の段階で行うべきとの意見があった。自己株式の消却を取締役会で決議しただけでは、法的に発行済株式数が減少する訳ではないため、公開草案を特に修正しないこととしたが、取締役会決議後消却手続が完了していない自己株式に重要性がある場合は、注記を行うこととした（第38項及び第95項参照）。</u>	46. 自己株式の消却の会計処理は、消却手続が完了したときではなく、<u>取締役会等による会社の意思決定の段階で行うべきとの意見があるが、自己株式の消却を取締役会等で意思決定しただけでは、法的に発行済株式数が減少するわけではないため、消却手続が完了したときに会計処理することとした（第12項参照）。</u>なお、<u>取締役会等による意思決定後消却手続が完了していない期末における自己株式に重要性がある場合は、注記することとした（第22項及び第64項参照）。</u>
自己株式の処分及び消却時の帳簿価額の算定 76. 自己株式の取得は、第57項に記載した<u>定時総会</u>の決議による方法のほか、第61項に記載した方法によっても<u>行える。</u>	自己株式の処分及び消却時の帳簿価額の算定 47. 自己株式の取得は、第29項に記載した<u>株主総会</u>の決議による方法の<u>他</u>、第33項に記載した方法によっても<u>行うことができる。</u>
77. <u>従来は、取得目的ごとに譲渡時の帳簿価額の算定を行っていたが、改正商法では目的を明示せずに取得及び保有をできることになったため、取得目的ごとに譲渡時の帳簿価額の計算を行うのは適切ではなくなった。よって、自己株式の処分及び消却時の帳簿価額の算定は、株式の種類単位で行うことが適切であると考えた。</u>	48. <u>以前は、取得目的ごとに譲渡時の帳簿価額の算定を行っていたが、平成13年改正商法により、取得目的を明示せずに取得及び保有ができることとなったため、取得目的ごとに譲渡時の帳簿価額の計算を行うことは適切ではなくなった。よって、自己株式の処分及び消却時の帳簿価額の算定は、株式の種類単位で行うことが適切であると考えた。</u>

改 正 前	改 正 後
78. また、移動平均法等の計算方法については、特に限定する必要はないと考え、会社の定めた計算方法に従えばよいと考えた。	49. (同左)
自己株式の取得、処分及び消却に関する付随費用 79. 自己株式の取得、処分及び消却時の付随費用（取得のための手数料、消却のための手数料、処分時に新株発行に準じた手続を行うための費用等）は、損益計算書に計上する考えと、取得に要した費用は取得価額に含め、処分及び消却に要した費用は自己株式処分差額等の調整とする考えがある。	自己株式の取得、処分及び消却に関する付随費用 50. 自己株式の取得、処分及び消却時の付随費用（取得のための手数料、消却のための手数料、処分時に募集株式の発行等の手続を行うための費用等）は、損益計算書に計上する考えと、取得に要した費用は取得価額に含め、処分及び消却に要した費用は自己株式処分差額等の調整とする考えがある。
80. 損益計算書に計上する考えは、付随費用を財務費用と考え損益取引とする方法であり、 <u>従来から</u> 消却目的の自己株式の取得に要した付随費用に用いられていた方法である。この考えは、付随費用は株主との間の資本取引ではない点に着目し、会社の業績に關係する項目であるとの <u>考え</u> に基づく。	51. 損益計算書に計上する考えは、付随費用を財務費用と考え、 <u>損益</u> 取引とする方法であり、 <u>本会計基準公表以前から</u> 消却目的の自己株式の取得に要した付随費用に用いられていた方法である。この考えは、付随費用は株主との間の資本取引ではない点に着目し、会社の業績に關係する項目であるとの <u>見方</u> に基づく。
81. 一方、取得に要した費用は取得価額に含め処分及び消却時の費用は自己株式処分差額等の調整とする考えは、付随費用を自己株式本体の取引と一体と考え資本取引とする方法である。この考えは、自己株式の処分時及び消却時の付随費用は、形式的には株主との取引ではないが、自己株式本体の取引と一体であるとの <u>考え</u> に基づいており、国際的な会計基準で採用されている方法である。	52. 一方、取得に要した費用は取得価額に含め、 <u>処分及び消却時の費用</u> は自己株式処分差額等の調整とする考えは、付随費用を自己株式本体の取引と一体と考え、 <u>資本取引</u> とする方法である。この考えは、自己株式の処分時及び消却時の付随費用は、形式的には株主との取引ではないが、自己株式本体の取引と一体であるとの <u>見方</u> に基づいており、国際的な会計基準で採用されている方法である。
82. <u>現行の商法では、新株発行費用は資本から減額することはできな</u>	53. <u>これまで新株発行費用は資本の部から減額しておらず、その処理</u>

改 正 前	改 正 後
いと解され、その処理との整合性からは、自己株式の取得、処分及び消却時の付随費用は費用計上する方法しか選択し得ない。よって、 <u>本会計基準では損益取引とすることとし、損益計算書の営業外費用に計上することとした。</u>	との整合性から、自己株式の取得、処分及び消却時の付随費用は、 <u>損益取引とすることとし、損益計算書の営業外費用に計上することとした。</u>
83. なお、この問題は新株発行費の会計処理と合わせ資本会計の本質に関わる問題であり、今後その本質について十分な議論をする <u>必要があると考える。</u>	54. なお、この問題は新株発行費の会計処理と合わせ、 <u>資本会計の本質に関わる問題であり、今後その本質について十分な議論をする予定である。</u>
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 84. 連結子会社が保有する親会社株式（持分相当額）は、企業集団で考えた場合、親会社の保有する自己株式と同様の性格である。よって、連結財務諸表上では親会社が保有する自己株式と合算して表示することが適切であると考えた。	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 55. （同左）
85. 連結子会社における親会社株式の処分差額（内部取引によるものを除いた親会社持分相当額）についても、連結財務諸表上では、その性格は親会社における自己株式処分差額と同様であるため、会計処理も親会社における自己株式処分差額と同様とすることが適切であると考えた。	56. （同左）
86. 持分法の適用対象となっている子会社及び関連会社における親会社株式等についても、その取得及び売却は、連結子会社の場合と同	57. 持分法の適用対象となっている子会社及び関連会社における親会社株式等についても、その取得及び売却は、連結子会社の場合と同

改 正 前	改 正 後
様に資本取引であると考えられる。したがって、親会社株式等の親会社等の持分相当額は自己株式として<u>資本の部</u>から控除し、投資勘定を同額減額することが適切であると考えた。また、親会社株式等の売却損益（内部取引によるものを除いた親会社等の持分相当額）は、親会社における自己株式処分差額の会計処理と同様とし、投資勘定を同額加減することが適切であると考えた。	様に資本取引であると考えられる。したがって、親会社株式等の親会社等の持分相当額は自己株式として<u>純資産の部の株主資本</u>から控除し、投資勘定を同額減額することが適切であると考えた。また、親会社株式等の売却損益（内部取引によるものを除いた親会社等の持分相当額）は、親会社における自己株式処分差額の会計処理と同様とし、投資勘定を同額加減することが適切であると考えた。
資本金及び法定準備金の取崩の会計処理及び表示 資本金及び資本準備金の取崩によって生ずる剰余金 87. 改正商法では、株主総会の決議により債権者保護手続を経て、<u>法定準備金の総額から資本金の四分の一に相当する額を控除した額を上限として法定準備金の減少が可能となった。また、改正前の商法では、資本金の減少によって生じた減資差益は資本準備金として積み立てなければならないものとされていたが、改正商法ではこの規定が削除された。</u>	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 58. 会社法では、株主総会の決議及び債権者保護手続を経て、<u>減少の効力が生ずる日における資本金の額を上限とする資本金の額の減少が可能となった（会社法第447条）。また、準備金の額の減少についても同様の定めがある（会社法第448条）。</u>
88. 資本金及び資本準備金の取崩によって生ずる剰余金は、いずれも<u>取崩前</u>の資本金及び資本準備金の持っていた会計上の性格が変わる訳ではなく、資本性の剰余金の性格を有すると考えられる。よって、それらは資本剰余金であることを明確にした科目に表示することが適切と思われ、<u>取崩</u>の法的手続が完了したときに、<u>資本剰余金の区分における</u>その他資本剰余金に計上することが適切であると考えた。	59. 資本金及び資本準備金の<u>額の減少</u>によって生ずる剰余金は、いずれも<u>減額前</u>の資本金及び資本準備金の持っていた会計上の性格が変わる<u>わけ</u>ではなく、資本性の剰余金の性格を有すると考えられる。よって、それらは資本剰余金であることを明確にした科目に表示することが適切と思われ、<u>減少</u>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ことが適切であると考えた。

改 正 前	改 正 後
資本剰余金と利益剰余金の混同の禁止 89. 従来、資本性の剰余金と利益性の剰余金は、払込資本と払込資本を利用して得られた成果を区分する考えから、原則的に<u>混同されない</u>ようにされてきた。<u>改正商法では、資本金及び資本準備金の取崩によって生ずる剰余金が配当可能限度額に含められることとなったが、この資本性の剰余金を利益性の剰余金へ振替えることの可否については、特に規定はない。資本金及び資本準備金の取崩によって生ずる剰余金を利益性の剰余金へ振替えることを無制限に認めると、払込資本と払込資本を利用して得られた成果を区分することが困難になり、また、資本金及び資本準備金の取崩によって生ずる剰余金をその他資本剰余金に区分する意味がなくなる。したがって、今回の商法配当規定の改正は、資本剰余金と利益剰余金の混同を禁止する企業会計の原則を変えるものではないと考え、本会計基準では資本剰余金と利益剰余金を混同してはならない旨を定めることとした。</u>	資本剰余金と利益剰余金の混同の禁止 60. 従来、資本性の剰余金と利益性の剰余金は、払込資本と払込資本を利用して得られた成果を区分する考えから、原則的に<u>混同しない</u>ようにされてきた。<u>平成13年改正商法において、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が配当可能限度額に含められることとなったが、この資本性の剰余金を利益性の剰余金へ振り替えることの可否について定めはなかった。また、会社法においても、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分配可能額に含まれることとなる。ここで、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を利益性の剰余金へ振り替えることを無制限に認めると、払込資本と払込資本を利用して得られた成果を区分することが困難になり、また、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をその他資本剰余金に区分する意味がなくなる。したがって、平成13年改正商法及び会社法における配当に関する定めは、資本剰余金と利益剰余金の混同を禁止する企業会計の原則を変えるものではないと考え、資本剰余金と利益剰余金を混同してはならない旨を定めることとした。</u>
90. この考えに基づくと、資本剰余金の利益剰余金への振替は原則として認められない。ただし、利益剰余金が<u>マイナス</u>のときにその他資本剰余金で補てんするのは、資本剰余金と利益剰余金の混同にはあたらないと考えられる。もともと払込資本と留保利益の区分が問題になったのは、同じ時点で両者が正の値であるときに、両者の間で残高の一部又は全部を<u>振替え</u>たり、一方に<u>チャージすべき分</u>を他	61. この考えに基づくと、資本剰余金の利益剰余金への振替は原則として認められない。ただし、利益剰余金が<u>負の残高</u>のときにその他資本剰余金で補てんするのは、資本剰余金と利益剰余金の混同にはあたらないと考えられる。もともと払込資本と留保利益の区分が問題になったのは、同じ時点で両者が正の値であるときに、両者の間で残高の一部又は全部を<u>振り替え</u>たり、一方に<u>負担させるべき分</u>を

改 正 前	改 正 後
方に負担させたりするケースであった。 <u>マイナスになった利益剰余金を、将来の利益を待たずにその他資本剰余金で補うのは、払込資本に生じている毀損を事実として認識するものであり、払込資本と留保利益の区分の問題にはあたらないと考えられる。</u>	他方に負担させるようなケースであった。 <u>負の残高になった利益剰余金を、将来の利益を待たずにその他資本剰余金で補うのは、払込資本に生じている毀損を事実として認識するものであり、払込資本と留保利益の区分の問題にはあたらないと考えられる。</u>
(新設)	62. また、 <u>会社法では、剰余金の額を減少させて、準備金の額を増加させることができることとされた（会社法第451条）が、これも資本剰余金と利益剰余金の混同を禁止する企業会計の原則を変えるものではなく、減少させる剰余金と同一区分の準備金の額を増加させることが適切と考えられる。したがって、その他資本剰余金を原資として準備金の額を増加させる場合には、資本準備金の額を増加させることになる。</u>
91. <u>なお、資本剰余金と利益剰余金とを混同しないためには、利益処分の結果に従って、当期末処分利益の処分額とその他資本剰余金の処分額を区別して処理することになり、その旨を定めることとした。</u>	(削除)
92. <u>また、その他資本剰余金の処分が行われた場合、減額する内訳（資本金及び資本準備金減少差益、自己株式処分差益）については、株主総会等の会社の意思決定機関で定められた結果に従い会計処理することとなる。</u>	(削除)
利益準備金の取崩によって生ずる剰余金 93. <u>改正商法では、第87項に記載したように利益準備金の取崩も可能</u>	利益準備金の額の減少によって生ずる剰余金 63. <u>会社法では、株主総会の決議及び債権者保護手続を経て、減少の</u>

改 正 前	改 正 後
<u>になった。利益準備金はもともと留保利益を原資とするものであり利益性の剰余金の性格を有するため、利益準備金の取崩によって生ずる剰余金は、商法上の利益準備金による欠損てん補を除き、未処分利益の増額項目とすることが適切であると考えた。</u>	<u>効力が生ずる日における準備金の額を上限とする準備金の額の減少が可能となった（会社法第448条）。利益準備金はもともと留保利益を原資とするものであり、利益性の剰余金の性格を有するため、利益準備金の額の減少によって生ずる剰余金は、その他利益剰余金（繰越利益剰余金）の増額項目とすることが適切であると考えた。</u>
開 示 94. <u>改正商法により、期間、数量等の制限なく自己株式の保有が行えるようになったことから、期末における自己株式の数が重要になることが想定され、一株当たり情報等にも影響を与えることになる。よって、期末における発行済株式の種類及び総数、期末に保有する自己株式の種類及び株式数を連結貸借対照表及び貸借対照表に注記することとした。</u>	開 示 (削除)
95. <u>取締役会の決議によって自己株式を消却する場合で、決議後消却手続を完了していない自己株式が貸借対照表日にあり、当該自己株式の帳簿価額又は株式数に重要性があるときは、財務諸表に対する補足情報として重要な意味があると考えられる。よって、その場合は当該自己株式の帳簿価額、種類及び株式数を注記することとした。</u>	64. <u>取締役会等による会社の意思決定によって自己株式を消却する場合で、意思決定後消却手続を完了していない自己株式が貸借対照表日にあり、当該自己株式の帳簿価額又は株式数に重要性があるときは、財務諸表に対する補足情報として重要な意味があると考えられる。よって、その場合は当該自己株式の帳簿価額、種類及び株式数を注記することとした。</u>
96. <u>個別財務諸表においては、株主総会における利益処分（又は損失処理）の結果を受けて利益処分計算書（又は損失処理計算書）を開示する。株主総会における利益処分には、従来の当期末処分利益の</u>	(削除)

改 正 前	改 正 後
<u>処分（又は当期末処理損失の処理）のほかにその他資本剰余金の処分が生ずる場合がある。よって、利益処分計算書（又は損失処理計算書）には、当期末処分利益の処分（又は当期末処理損失の処理）に加え、その他資本剰余金の処分を設けることとした。</u>	
97. <u>連結財務諸表においては、資本剰余金の区分及び利益剰余金の区分を設けることになったため、連結剰余金計算書の内訳として、資本剰余金の部及び利益剰余金の部を設けることとし、各々の変動を表すこととした。なお、当該変更により従来の連結損益及び剰余金計算書の形式は採用し得ないこととなる。</u>	(削除)
98. <u>審議の過程で連結剰余金計算書に代わって株主持分変動計算書を作成すべきであるとの意見があった。本会計基準では、開示については、この会計基準等における修正の範囲内のものを取扱っているが、株主持分変動計算書の作成については、当委員会で取り上げるべき今後の検討課題と考える。</u>	(削除)
適用時期及び経過措置 99. <u>公開草案においては、本会計基準は、平成14年4月1日以後適用するものとし、特に経過措置は設けていなかった。公開草案に対するコメントの中には、システム対応等の理由で平成14年4月1日からの一律の対応が、特に表示及び開示面で困難であるとの意見があった。又、適用日前後の取扱いを具体的に定めるべきであるとの意見があった。それらのコメントに対応し、第42項から第47項に経過</u>	(削除)

改 正 前	改 正 後
<u>措置及び具体的取扱いを定めた。</u>	