

平成13年12月21日
企業会計基準委員会

**「企業会計基準公開草案第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(案)」の公表**

**「企業会計基準適用指針公開草案第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適用指針(案)」の公表**

**「企業会計基準適用指針公開草案第2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(案)」の公表**

コメントの募集

企業会計基準委員会（以下、「当委員会」という）では、平成13年6月の商法改正を受け、自己株式及び法定準備金の取崩等の会計処理について検討してまいりましたが、平成13年12月18日開催の第5回企業会計基準委員会において標記の会計基準及び適用指針の公開草案（以下、「本公開草案」という）の公表が承認されました。

本公開草案の公表は、広くコメントを頂くことを目的とするものです。本公開草案に対するコメントがありましたら、平成14年1月18日（金）までに、原則として電子メールにより、下記へ文書でお寄せください。なお、個々のコメントについては直接回答しないこと、コメントを当委員会のホームページ等で公開する予定があることを、あらかじめご了承ください。

記

電子メール：t_stock@asb.or.jp

FAX：03-5561-9624

問い合わせ先：03-5561-8449

本公開草案のすべての事項はコメントの対象となりますが、特に以下の論点に関するコメントをお寄せ頂ければ幸いです。なお、本公開草案は、当委員会が最初に公表する会計基準及び適用指針になりますので、企業会計基準及び企業会計基準適用指針の構成についても、コメントの対象いたします。

本公開草案の論点

企業会計基準委員会の公表物の構成

論点1(企業会計基準及び企業会計基準適用指針の構成)

企業会計基準及び企業会計基準適用指針の構成は、原則として以下のとおりとする。

1. 目的
2. 会計基準(適用指針)
 - 範囲
 - 用語の定義
 - 会計処理
 - 開示
 - 適用時期
 - 経過措置
 - 審議及び議決(＊)

3. 結論の背景

4. 設例

(＊ 審議及び議決は、公開草案には含めず、最終の企業会計基準及び企業会計基準適用指針に記載する)

「企業会計基準公開草案第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(案)」

論点2(資本の部の区分 - 第14項から第18項)

本公開草案では、資本の部を資本金、資本剰余金、利益剰余金及びその他の項目に区分し、資本剰余金を資本準備金とその他資本剰余金に、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定めている。

これは、商法改正により、資本金及び資本準備金の取崩によって生ずる剰余金が発生したことにより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じたため、その他資本剰余金の区分を設ける必要が起きたことを主な理由とする。

論点3(自己株式の取得、保有 - 第19項から第20項)

本公開草案では、取得した自己株式は取得原価をもって資本の部から控除するとともに、期末に保有する自己株式は、資本の部の末尾に自己株式として一括して表示することを定めている。

これは、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い

戻しの性格を有するため、資本の控除として扱うのが適切であるとの考えによる。また、自己株式を取得したのみでは、発行済株式数が減少するわけではなく、処分又は消却までの暫定的な状態であるため、一括して資本の部の控除項目とするのが適切であるとの考えによる。

論点4(自己株式の処分 - 第21項から第24項)

本公開草案では、自己株式処分差益は、その他資本剰余金に計上すること、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、当期末処分利益から控除することを定めている。

これは、自己株式処分差益は、株主からの払込資本と同様の経済的実態を有するため、資本剰余金に計上することが適切であるとの考えによる。また、自己株式処分差損は、資本の部からの分配の性格を有し、払込資本の払戻と同様の性格を有するため、減額可能な範囲で資本剰余金を減少することが適切であるとの考えによる。

論点5(自己株式の消却 - 第25項から第26項)

本公開草案では、自己株式の消却については、消却の際の取締役会決議で減額する資本項目を定めることとし、消却手続が完了したときにその決議に従い会計処理することを定めている。

これは、改正商法が配当可能限度額を自己株式の消却原資とし、特に配当可能限度額の中で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、利益剰余金いずれから減額するかは、会社の意思決定に委ねるのが適切であるとの考えによる。

論点6(資本金及び資本準備金の取崩によって生ずる剰余金 - 第33項)

本公開草案では、資本金及び資本準備金の取崩によって生ずる剰余金は、その他資本剰余金に計上することを定めている。

これは、資本金及び資本準備金の取崩によって生ずる剰余金は、いずれも取崩前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わけではなく、資本性の剰余金の性格を有するため資本剰余金に計上することが適切であるとの考えによる。

論点7(資本剰余金の区分におけるその他資本剰余金の処分 - 第34項から第36項)

本公開草案では、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とし、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ことを定めている。また、その他資本剰余金を株主総会において処分する場合は、利益処分の議案の中で、当期末処分利益の処分とは区分し、その他資本剰余金の処分として行うことを定めている。

これは、従来から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、一部の例外を除いて混同されないようにされてきたこと、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の利益剰余金への振替を無制限に認めると、その他資本剰余金の区分を設ける意味がなくなることを主な理由とする。

論点8(開示 - 第38項から第39項)

本公開草案では、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、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含めること、連結財務諸表においては、連結剰余金計算書の内訳として、資本剰余金の変動を表す資本剰余金計算書及び利益剰余金の変動を表す利益剰余金(又は欠損金)計算書を設けることを定めている。

論点9(適用時期 - 第40項から第41項)

「企業会計基準公開草案第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(案)」は、平成14年4月1日以後適用することを定めている。また、自己株式処分差額については、会社の決算期にかかわらず、平成14年3月31日まで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ことを定めている。

「企業会計基準適用指針公開草案第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適用指針(案)」

論点10(代用自己株式としての使用による処分 - 第5項)

本公開草案では、吸収合併、株式交換及び吸収分割において代用自己株式を交付した場合、引き継がれる純資産額のうち代用自己株式部分に相当する額(代用自己株式の株数を株式交付総数で除した値を引き継がれる純資産額に乗じて算定した額)を自己株式の処分の対価とし、その額から自己株式の帳簿価額を控除して自己株式処分差額を算出し、その自己株式処分差額は新株発行の手続を準用して自己株式を処分する場合の自己株式処分差額の会計処理と同様に扱うことを定めている。

論点11(新株予約権の行使に伴う自己株式の交付による処分 - 第6項)

本公開草案では、新株予約権の行使に伴い自己株式を新株予約権者に交付する場合の自己株式処分差額の会計処理は、新株発行の手続を準用して自己株式を処分する場合の自己株式処分差額の会計処理と同様に扱うことを定めている。また、自己株式処分差額を計算する際の自己株式の処分の対価は、新株予約権の行使の際の払込額と新株予約権の発行価額の合計額とすることを定めている。

「企業会計基準適用指針公開草案第2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(案)」

論点12(その他資本剰余金の処分による配当等を受けた株主の会計処理 - 第3項から第6項)

本公開草案では、株主が資本剰余金の区分におけるその他資本剰余金の処分による配当を受けた場合、配当の対象となる有価証券が売買目的有価証券である場合を除き、原則として配当受領額を配当の対象である有価証券の帳簿価額から減額することを定めている。

これは、その他資本剰余金については、資本金及び資本準備金の取崩による剰余金及び自己株式処分差益で構成され、その内容は原則として株主からの払込資本であり、その処分による配当は基本的には投資額の払戻の性格をもつため、現行の会計実務を勘案すると、それらの配当を受けた株主の側では、有価証券の帳簿価額を減額することが適切であるとの考えによる。

以 上

自己株式及び法定準備金の取崩等に関する会計基準(案)

平成13年12月21日
企業会計基準委員会

目次	項
目的	1
会計基準	7
範囲	7
用語の定義	10
資本の部の区分	14
自己株式の会計処理及び表示	19
自己株式の取得、保有	19
自己株式の処分	21
自己株式の消却	25
自己株式の処分、消却時の帳簿価額の算定	27
自己株式の取得、処分及び消却に関する付随費用	28
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
資本金及び法定準備金の取崩の会計処理及び表示	33
資本金及び資本準備金の取崩によって生ずる剰余金	33
資本剰余金の区分におけるその他資本剰余金の処分	34
利益準備金の取崩	37
開示	38
適用時期	40
結論の背景	42
資本の部の区分	42
自己株式の会計処理及び表示	49

自己株式の取得、保有	49
自己株式の処分	54
自己株式の消却	62
自己株式の処分、消却時の帳簿価額の算定	65
自己株式の取得、処分及び消却に関する付随費用	68
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	73
資本金及び法定準備金の取崩の会計処理及び表示	76
資本金及び資本準備金の取崩によって生ずる剰余金	76
資本剰余金の区分におけるその他資本剰余金の処分	78
利益準備金の取崩	83
開示	84

目的

1. 本会計基準は、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。
2. 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）。
3. 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、会社の財政状況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。
4. 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。
5. 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、欠損填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。
6. 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り扱っている。

会計基準

範囲

7. 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。
8. 本会計基準は、すべての会社の連結財務諸表及び個別財務諸表に適用する。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準ずる。
9. 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なる 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。

新株発行の手続を準用した処分

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

新株予約権の行使に伴う自己株式の交付による処分

用語の定義

10. 「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。
11. 「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。
12. 「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おける当該差額をいう。
13. 「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。

資本の部の区分

14. 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。
15. 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。
16. 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。
17. 利益剰余金は、利益準備金と利益準備金以外の利益剰余金（以下、「その他利益剰余金」という）に区分する。

18. その他利益剰余金は、任意積立金、当期末処分利益等その内容を示す科目に区分する。

自己株式の会計処理及び表示

自己株式の取得、保有

19. 取得した自己株式は、取得原価をもって資本の部から控除する。
20. 期末に保有する自己株式は、資本の部の末尾に自己株式として一括して表示する。

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。
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、その他利益剰余金のうち当期末処分利益から減額する。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。
23. 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。
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。

自己株式の消却

25. 自己株式の消却については、消却の際の取締役会決議で減額する資本項目（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は内訳（資本金及び資本準備金減少差益、自己株式処分差益）を定めることとし、消却手続が完了したときにその決議に従い会計処理する。
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当期純利益等の次に未処分利益による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。

自己株式の処分、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の算定は、株式の種類ごとに、会社の定めた計算方法に従って継続的に行う。

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。

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. 連結子会社における親会社株式は、親会社が保有している自己株式と合わせ、資本の部に対する控除項目として表示する。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。
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く親会社持分相当額）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。
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（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、以下親会社株式と合わせて「親会社株式等」という）を保有する場合は、親会社等の持分相当額を自己株式として資本の部から控除し、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く親会社等持分相当額）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。

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

33. 資本金及び資本準備金の取崩によって生ずる剰余金は、その他資本剰余金に計上する。

資本剰余金の区分におけるその他資本剰余金の処分

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。
35. その他資本剰余金を株主総会において処分する場合は、利益処分の議案の中で、当期末処分利益の処分とは区分し、その他資本剰余金の処分として行う。
36. その他資本剰余金の処分を行う場合、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）を株主総会において定めることとする。

利益準備金の取崩

37. 利益準備金の取崩高は、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高等の科目をもって表示し未処分利益の増額項目とする。

開示

38. 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含める。

39. 連結財務諸表においては、連結剰余金計算書の内訳として、資本剰余金の変動を表す資本剰余金計算書及び利益剰余金の変動を表す利益剰余金(又は欠損金)計算書を設ける。

適用時期

40. 本会計基準は、平成14年4月1日以後適用する。
41. 自己株式処分差額については、会社の決算期にかかわらず、平成14年3月31日まで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。

結論の背景

資本の部の区分

42. 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と、払込資本と留保利益に区分する企業会計の考えの調整によるものと考えられる。
43. 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を分けることは、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。
44. 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。
45. 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77項参照）及び自己株式処分差益（第57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。
46. また、資本剰余金を商法で定める資本準備金とそれ以外の資本剰余金を表すその他資本剰余金に区分する場合、同様の観点から利益剰余金を商法で定める利益準備金とそれ以外の利益剰余金に区分することが整合的であると考えた。
47. 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（資金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)については実際上ほとんど採用されていないと思われ、(3)はわ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。
48. 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。

自己株式の会計処理及び表示

自己株式の取得、保有

49. 改正商法では、定時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。
50. 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い戻しの性格を有することを主な論拠とする。
51. 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、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、資本の控除とみることが適切であると考えた。
52. 自己株式を資本の控除とする場合の会計処理は、本会計基準で採用した取得原価で一括して資本の部全体の控除項目とする方法以外に、資本の部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行為とする考えに基づくとと思われる。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数が減少するわけではなく取得後の処分もありうる点に着目し、自己株式の取得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。
53. なお、自己株式は第49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。

株主からの買取請求に応じて取得する場合

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

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

端株、単元未満株式の買取請求に応じて取得する場合

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

自己株式の処分

54. 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なる新株発行の手続を準用した処分を取り扱う。他の二つの処分については、「企業会計基準適用指針第X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。
55. 自己株式処分差額の表示科目名については、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。
56. 自己株式を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。
57. 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、その処分差額は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。
58. 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が近いと思われるが、商法上は資本準備金の積立が限定列举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。
59. 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、資本の部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も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。
60. 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

の減額が株主総会の決議とともに債権者保護手続を必要とし、実務的には採用しえないと思われるため、その他資本剰余金からの減額が適切であると考えた。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マイナスになるが、払込資本を表す資本性の剰余金のマイナス表示は適切ではないと考えられ、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、当期末処分利益から減額することが適切であると考えた。

61. なお、自己株式処分差益と自己株式処分差損については、処分差損が生じた都度に処分差益と相殺する方法と、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。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、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、の方法が適切と考えた。

自己株式の消却

62. 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の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。
63. 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、特に配当可能限度額の中で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た。具体的には、消却の際の取締役会決議で減額する資本項目（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はその内訳（資本金及び資本準備金減少差益、自己株式処分差益）を定めることとし、消却手続が完了したときにその決議に従い会計処理するものとした。なお、第60項に記載したとおり、払込資本を表す資本性の剰余金のマイナス表示は適切ではないため、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る。
64. 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か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になる。

自己株式の処分、消却時の帳簿価額の算定

65. 自己株式の取得は、第49項に記載した定時総会の決議による方法のほか、第53項に記載した方法によっても行える。
66. 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、改正商法では取得の目的を明示せずに取得、保有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。
67. 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い継続的に行えば良いと考えた。

自己株式の取得、処分及び消却に関する付随費用

68. 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。
69. 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、従来から消却の際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、会社の業績に関係する項目であるとの考えに基づく。
70. 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考えに基づいており、国際的な会計基準で採用されている方法である。
71. 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、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。
72. 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必要があると考える。

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

73. 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。

74. 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く親会社持分相当額）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。
75. 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、親会社株式等の持分相当額は自己株式として資本の部から控除し、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く親会社持分相当額）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

76. 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ぬ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。
77. 資本金及び資本準備金の取崩によって生ずる剰余金は、いずれも取崩前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わけではなく、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る。資本剰余金の区分における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。

資本剰余金の区分におけるその他資本剰余金の処分

78. 改正商法では、資本剰余金の区分におけるその他資本剰余金も配当可能限度額に含まれるため、株主総会における配当等の処分が可能である。また、改正商法では、その他資本剰余金の利益剰余金への振替は、特段規制されていない。
79. 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、一部の例外（資本金又は資本準備金による欠損填補、利益の資本組入）を除いて混同されないようにされてきた。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の利益剰余金への振替を無制限に認めると、その他資本剰余金に区分する意味がなくなる。よって、資本剰余金の各項目（資本準備金、その他資本剰余金）は、利益剰余金の各項目（利益準備金、その他利益剰余金）とは混同してはならないものとした。

80. したがって、その他資本剰余金を処分する場合は、利益処分の議案の中で、利益剰余金である当期末処分利益の処分とは別の計算によるその他資本剰余金の処分により行うことが適切であると考えた。
81. 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め、その他資本剰余金の利用は株主への配当等社外流出、自己株式の消却、資本金組入、自己株式処分差損の補填に限定されることになる。ただし、資本の欠損の場合に資本準備金を取り崩すことが法律で認められることに照らすと、その他資本剰余金についても利益剰余金がマイナスの場合の補填は認められると考える。また、その他資本剰余金の社外流出処分に伴う利益準備金繰入も、利益剰余金がマイナスの場合には、資本準備金を原資とした配当を認めた改正商法の趣旨を勘案すると例外的に認めることが適切であると考えた。
82. なお、その他資本剰余金の処分を行う場合、その内訳を管理するために、利益処分の議案の中で減額する内訳（資本金及び資本準備金減少差益、自己株式処分差益）を明示することが必要となる。

利益準備金の取崩

83. 改正商法では、第76項に記載したように利益準備金の取崩も可能になった。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、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。

開示

84. 個別財務諸表においては、株主総会における利益処分案（又は損失処理案）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。株主総会における議案には、本会計基準により、従来の当期末処分利益の処分（又は当期末処理損失の処理）のほかその他資本剰余金の処分が生ずることになるため、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含めることとした。
85. 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及び利益剰余金の変動を表す資本剰余金計算書及び利益剰余金（又は欠損金）計算書を設けることとした。

以上

企業会計基準適用指針公開草案第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適用指針(案)

平成13年12月21日
企業会計基準委員会

目的

1. 「企業会計基準第X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、「自己株式等に関する会計基準」）が、平成14年X月X日に公表されている。この適用指針は、当該会計基準の実務上の適用の指針を定めるものである。

適用指針

範囲

2. 「自己株式等に関する会計基準」における範囲は、本適用指針においても同様とする。ただし、本適用指針においては、自己株式の処分に関して、代用自己株式としての使用による処分及び新株予約権の行使に伴う自己株式の交付による処分についても取り扱う。

用語の定義

3. 「自己株式等に関する会計基準」における用語の定義は、本適用指針においても同様とする。

資本の部の区分

4. 資本の部の表示は下記の例による。

個別財務諸表における例示	連結財務諸表における例示
資本金 資本剰余金 1. 資本準備金 2. その他資本剰余金 (1) 資本金及び資本準備金減少差益 (2) 自己株式処分差益 利益剰余金 1. 利益準備金 2. その他利益剰余金 (1) 任意積立金 (2) 当期末処分利益 土地再評価差額金 (1) 土地再評価差額金 (2) その他有価証券評価差額金 自己株式 資本合計	資本金 資本剰余金 利益剰余金 土地再評価差額金 (1) 土地再評価差額金 (2) その他有価証券評価差額金 為替換算調整勘定 自己株式 資本合計

自己株式の会計処理

自己株式の処分

代用自己株式としての使用による処分

5. 吸収合併、株式交換及び吸収分割において代用自己株式を交付した場合、引き継がれる純資産額のうち代用自己株式部分に相当する額を当該自己株式の処分の対価とし、その額から自己株式の帳簿価額を控除して自己株式処分差額を算出する。引き継がれる純資産額のうち代用自己株式部分に相当する額は、代用自己株式の株数を株式交付総数で除した値を引き継がれる純資産額に乗じて算定する。当該自己株式処分差額は、新株発行の手続を準用して自己株式を処分する場合の自己株式処分差額の会計処理と同様に扱う。

新株予約権の行使に伴う自己株式の交付による処分

6. 新株予約権の行使に伴い自己株式を新株予約権者に交付する場合の自己株式処分差額の会計処理は、新株発行の手続を準用して自己株式を処分する場合の自己株式処分差額の会計処理と同様に扱う。なお、自己株式処分差額を計算する際の自己株式の処分の対価は、新株予約権の行使の際の払込額と新株予約権の発行価額の合計額とする。

改正商法前に付与されたストック・オプションの行使に伴う譲渡差額

7. 旧商法210条ノ2に基づき、特定の取締役又は使用人に対しあらかじめ定められた価額をもって会社よりその株式を自己に譲渡すべき旨を請求する権利（以下、「改正商法前に付与されたストック・オプション」）の行使に備えるために取得した自己株式を、ストック・オプションの行使により譲渡した場合に生ずる譲渡差額（自己株式の帳簿価額とストック・オプションの行使価額との差額）は、新株発行の手続を準用して自己株式を処分する場合の自己株式処分差額の会計処理と同様に扱う。

自己株式の処分、消却時の帳簿価額の算定

8. 自己株式の処分及び消却時の帳簿価額の算定は、株式の種類ごとに、会社の定めた評価方法に従って継続的に行う。ただし、「改正商法前に付与されたストック・オプション」の行使に備えるために取得した自己株式に関しては、帳簿価額の算定を区分して行えるものとする。

開示

9. 個別財務諸表における利益処分計算書の表示は下記の例による。

利益処分計算書

(1) 当期末処分利益の処分

当期末処分利益
処分額
利益準備金
配当金
役員賞与金
任意積立金
その他
次期繰越利益

(2) その他資本剰余金の処分

その他資本剰余金
処分額
配当金
その他
その他資本剰余金繰越高

10. 連結財務諸表における連結剰余金計算書の内訳としての資本剰余金計算書、利益剰余金計算書の表示は下記の例による。

資本剰余金計算書 資本剰余金期首残高 資本剰余金増加高 新株発行 自己株式処分差益 その他 資本剰余金減少高 配当金 自己株式消却額 その他 資本剰余金期末残高	利益剰余金計算書 利益剰余金期首残高 利益剰余金増加高 当期純利益 その他 利益剰余金減少高 配当金 役員賞与 自己株式消却額 その他 利益剰余金期末残高
---	--

適用時期

11. 本適用指針は、平成14年4月1日以後適用する。

結論の背景

自己株式の会計処理

自己株式の処分

代用自己株式としての使用による処分

12. 代用自己株式は、吸収合併、株式交換及び吸収分割（以下、合併等という）で使用される。
- 吸収合併の際に、合併会社が被合併会社の株主に対して、新株発行に代えて自己株式を交付する場合
- 株式交換の際に、完全親会社となる会社が完全子会社となる会社の株主に対して、新株発行に代えて自己株式を交付する場合
- 吸収分割の際に、承継会社が分割会社又はその株主に対して、新株発行に代えて自己株式を交付する場合
13. 代用自己株式としての使用による処分が、新株発行の手続を準用した処分と異なるのは、後者が処分の対価が通常現金であるのに対し、前者は対価が合併等により引き継がれる純資産になる点である。処分の対価が現金であれば処分差額は入金額と帳簿価額の差額になるが、合併等に際して自己株式を交付する場合には、その取引をどう考えるのか、何を処分の対価とみるのかあるいは承継する純資産をどう評価するのか、によって処分差額も異なってくる。
14. この問題に対しては、下記の二つの考え方があると思われる。
- 代用自己株式としての使用による処分を、自己株式の消却と合併等による純資産の増加

に分解して会計処理する考え方

代用自己株式の処分の対価を、合併等により引き継がれる純資産の一部と考え会計処理する考え方

15. 「自己株式等に関する会計基準」では、新株発行の手続を準用した処分の際に、 の考え方を採用していない。したがって、本適用指針でも、それとの整合性から の考え方を採用することとした。ちなみに の考え方によると、新株発行の手続を準用した処分については、自己株式がまず処分財源で消却され、その上で新株発行によって払込資本部分が増えることになる。
16. の考えを採用した場合には、合併等により引き継がれる純資産額の一部を処分の対価としてどのように測定するかが問題となる。この問題については、引き継がれる純資産の額が合併等の会計処理により決められているため、代用自己株式の処分の対価は、当該純資産のうち代用自己株式部分に相当する額、つまり代用自己株式の株数を株式交付総数で割った値を引き継がれる純資産額に乗じた額となると考えた。
17. ここで、仮に引き継がれる純資産が交付した株式の時価で測定される場合には、現金を対価として自己株式を交付した場合の処分と、取引としての性格は類似している。それは、自己株式を時価で処分するケースに準じた会計処理とみることでもできる。
18. 他方、被取得会社等の純資産が簿価で引き継がれる場合、それが自己株式の処分に先立って決められている以上、対価の額は所与と考えるほかはない。したがって、この場合にも、処分の対価は、当該純資産簿価額のうち代用自己株式部分に相当する額とみなすことが適切であると考えた（設例参照）。なお、被取得会社等の資産及び負債が原則的に簿価で引き継がれるが、一部の資産が時価以下で引き継がれる場合の取扱いも同様になると考える。
19. 代用自己株式処分による自己株式処分差額は、新株発行の手続を準用して生じた自己株式の処分差額と同様にすることが適切と考えた。
20. なお、第18項のケースにおいて引き継がれる純資産のうち代用自己株式の処分の対価以外の金額の会計処理、すなわち、どの資本の部の項目を増加させるかは、代用自己株式がなかった場合（新株式が発行された場合）に想定された資本の部の各項目の増加額の比率で、按分して計算することが適切であると考えた。（ただし、商法における配当可能限度額の引継上問題が生じる場合は、この限りではない。）
21. 参考までに、改正商法では、代用自己株式を交付する会社は承継する純資産の金額から代用自己株式の帳簿価額を控除して増加する資本金（資本の部）の限度額を算出することとしている。第5項に記載した方法によった場合でも、結果的には増加する資本の部の金額は商法の想定する方法と同一になる。

新株予約権の行使に伴う自己株式の交付による処分

22. 改正商法において「新株予約権とは、これを有する者（新株予約権者）が会社に対しこれを行

使したる時に会社が新株予約権者に対し新株を発行し又はこれに代えて会社の有する自己の株式を移転する義務を負うものをいう」とされ、自己株式の処分の一形態として新株予約権の行使に伴う自己株式の交付が定められている。これらの新株予約権の行使に伴う自己株式の交付については、株主との間の資本取引の性格を有するため、新株発行に準じた自己株式の処分と同様に会計処理を行うことが適切であると考えた。すなわち、新株予約権者への交付に伴う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、その処分差額の処理は新株発行の手續に準じて自己株式を処分する場合と同様とすることが適切であると考えた。

23. 新株予約権の制度のもとでは、新株予約権の発行決議の際に、新株予約権の発行価額及び新株予約権の行使に際して払込をすべき金額が定められ、前者は新株予約権の発行時に、後者は新株予約権の行使時に会社に払込まれるが、この新株予約権の発行価額を自己株式の処分の対価に含めるか否かが問題になる。
24. 本適用指針では、新株予約権の発行価額と、新株予約権の行使に際して払込まれる金額は、いずれも新株予約権が行使された場合には払込資本の性格を有する点では同様であること、また、新株予約権の行使に際して新株が発行される場合は、商法で新株予約権の発行価額及び新株予約権の行使に際して払込をすべき金額の合計額の一株当たりの額がその新株一株当たりの発行価額とみなされることとの整合性から、両者を自己株式の処分の対価と考えることが適切であると考えた。
25. なお、改正商法では、ストック・オプションは新株予約権の有利発行の一形態（無償での新株予約権の発行）とされる。ストック・オプションの会計処理は広く検討が進められている段階であり、本適用指針では、ストック・オプション目的の新株予約権の会計処理を他の新株予約権の会計処理と区別していない。
26. 新株予約権の会計処理については、拠出資本への算入と権利行使との関係等、今後本質的な検討が行われる可能性があり、その場合上記の結論を変更する必要性が生じる余地がある。よって、上記は新株予約権の取扱いが確定するまでの当面の取扱いとする。

設例

代用自己株式としての使用による処分(被合併会社の資産、負債を簿価で引き継ぐケース)

前提

1. Y社はX社を吸収合併した。X社の資産の簿価は60、時価は100であり、負債は0とする。
2. X社の資本勘定は、資本金30、資本準備金20、未処分利益10であった。Y社とX社の資本関係はない。
3. Y社は、X社の取得の対価としてY社の株式100株をX社の株主に交付したが、うち40株(40%部分)は自己株式を交付した。
4. Y社が使用した代用自己株式の帳簿価額は20であった。
5. Y社は、合併時にX社の資産をX社の帳簿価額で受け入れ、X社の資本勘定の構成をそのまま引き継ぐこととした。

X社のB/S

資産 60 (時価100)	資本金 30 資本準備金20 未処分利益10
------------------	------------------------------

Y社の会計処理

(代用自己株式の処分に関する処理)

(借) 引継純資産(40%部分)	24	(貸) 自己株式	20
		その他資本剰余金	4
		(自己株式処分差益)	

(新株発行に関する処理)

(借) 引継純資産(60%部分)	36	(貸) 資本金	18
		資本準備金	12
		未処分利益	6

(注)

1. 代用自己株式の処分の対価 = 引き継がれる純資産額60 × (代用自己株式の株数(40株) ÷ 合併で交付する株式総数(100株)) = 24
2. 自己株式処分差額 = 代用自己株式の処分の対価24 - 代用自己株式の帳簿価額20 = 4
3. 増加する資本金 = X社資本金30 × (代用自己株式以外に発行する株数(60株) ÷ 合併で交付する株式総数(100株)) = 18
(この例では、X社の資本勘定の構成をそのまま引き継ぐことを前提としているため、X社の資本金額30を按分計算して増加する資本金を算定している。)
4. 増加する資本準備金、未処分利益の計算も増加する資本金の計算と同様に行う。

以 上

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(案)

平成13年12月21日
企業会計基準委員会

目的

1. 「企業会計基準第X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、「自己株式等に関する会計基準」）」が、平成14年X月X日に公表されている。「自己株式等に関する会計基準」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は、資本剰余金の区分におけるその他資本剰余金に計上することを定め、その他資本剰余金の株主総会における処分は、未処分利益の処分の計算とは別にその他資本剰余金の処分により行うこととしている。この適用指針は、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を定めるものである。

適用指針

範囲

2. この適用指針は、すべての会社の連結財務諸表及び個別財務諸表に適用する。

その他資本剰余金の処分による配当等を受けた株主の会計処理

3. 株主が資本剰余金の区分におけるその他資本剰余金の処分による配当を受けた場合、配当の対象となる有価証券が売買目的有価証券である場合を除き、原則として配当受領額を配当の対象である有価証券の帳簿価額から減額する。
4. 配当の対象となる有価証券が売買目的有価証券である場合は、配当受領額を受取配当金（売買目的有価証券運用損益）として計上する。
5. 第4項に定める以外の場合でも、下記の例のように配当受領額を収益として計上することが明らかに合理的である場合は、受取配当金に計上できるものとする。

配当の対象となる時価のある有価証券を時価まで減損処理した期における期末配当株式移転により新設された完全親会社の資本準備金に完全子会社の留保利益相当額が含まれている場合の設立初年度の配当

6. なお、資本準備金の取崩を決議した株主総会において、それを株主へ分配する旨を同時に決議した場合の分配を受けた株主の会計処理も、第3項から第5項と同様とする。

適用時期

7. 本適用指針は、平成14年4月1日以後適用する。

結論の背景

8. 現行の会計実務では、留保利益から分配を受けたときは受取配当金で処理し、払込資本の払戻を受けたときは投資勘定の減額で処理することが多い。この処理は、投資成果の分配と投資そのものの払戻を、分配側の支払の原資に従って区別することを意図している。
9. その他資本剰余金については、資本金及び資本準備金の取崩による剰余金及び自己株式処分差益で構成され、その内容は原則として株主からの払込資本である。よって、その他資本剰余金の処分による配当は、基本的には投資額の払戻の性格をもつ。したがって、現行の会計実務に合わせ、それらの配当を受けた株主の側では、有価証券の帳簿価額を減額することを原則的な処理とした。
10. 配当の対象となる有価証券が売買目的有価証券であり、期末に時価評価され評価差額が損益計算書に計上されている場合には、分配に伴う価値の低下が期末時価に反映されているため、分配の原資にかかわらず収益計上することが適切であり、受取配当金（売買目的有価証券運用損益）として処理することとした。
11. なお、本質的には支払側の分配の原資（当期末処分利益、その他資本剰余金）により、自動的に受取側の会計処理（投資成果の受取、投資の払戻）が決定されるわけではない。例えば、下記のような場合には、支払側の支払の原資に従って受取側が処理しても必ずしも投資成果の分配と投資そのものの払戻を整合的に処理できない。

投資以後に投資対象会社が計上した利益を超えて留保利益が配当された場合

利益の資本組入が行われた後に有償減資によって払戻が行われた場合

資本金、資本準備金による欠損填補が行われた後に計上された留保利益が配当された場合

こうした支払側と受取側の不整合は、持分法を適用しない個別財務諸表においては避けられない問題と思われる。

12. また、資本準備金は原則として払込資本であるが、下記のような場合には利益性の剰余金たる性格をもつ部分が含まれている。

過去に資産の再評価益が計上されている場合

合併差益のなかに被合併会社の留保利益、資産の含み益が計上されている場合

株式移転により新設された完全親会社の資本準備金に完全子会社の留保利益が含まれている場合

13. よって、その他資本剰余金の処分による配当受領額でも、投資の対象となった有価証券が期末に時価評価され評価差額が損益計算書に反映されている場合の期末配当及び株式移転による完全親会社の資本準備金に完全子会社の留保利益が含まれている場合の設立初年度の配当など、収益とみることが明らかに合理的である場合は、その場合に限り受取配当金として収益計上できるものとした。

以 上