

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」の公表

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」の公表

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」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13年6月及び11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14年2月15日開催の第9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（以下「本会計基準等」という。）を承認しましたので、本日公表いたします。

本会計基準等については、平成13年12月21日に公開草案を公表し、広くコメントを募集した後、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上で、公表するに至ったものです。なお、寄せられたコメントのうち主要な項目については、結論の背景に対応を記載しています。

（注）

1. 当委員会では、本会計基準等に関連する事項のうち追加して実務上の取扱いを示す必要がある事項（連結財務諸表における子会社及び関連会社の保有する自己株式の取扱い等）について、今後適用指針等を公表することを検討しています。
2. 平成14年1月17日に閣議決定された「平成14年度税制改正の要綱」では、自己株式の処分に伴って生ずる譲渡益・譲渡損に相当する金額については、資本積立金額の増加・減少とすることとされており、自己株式処分差額については課税関係は生じない方向です。したがって、本会計基準では、自己株式処分差額に伴う税金に関する会計処理を明示していません。最終的に自己株式処分差額に課税関係が生じることになった場合には、当委員会では取扱いを示すことを検討する予定です。

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

平成14年2月21日
企業会計基準委員会

目次

項

目的	1
会計基準	8
範囲	8
用語の定義	11
資本の部の区分	15
自己株式の会計処理及び表示	19
自己株式の取得及び保有	19
自己株式の処分	21
自己株式の消却	25
自己株式の処分及び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
資本剰余金と利益剰余金の混同の禁止	34
利益準備金の取崩によって生ずる剰余金	36
開示	37
適用時期及び経過措置	41
議決	48
結論の背景	50
資本の部の区分	50

自己株式の会計処理及び表示	57
自己株式の取得及び保有	57
自己株式の処分	62
自己株式の消却	72
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、処分及び消却に関する付随費用	79
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
資本金及び法定準備金の取崩の会計処理及び表示	87
資本金及び資本準備金の取崩によって生ずる剰余金	87
資本剰余金と利益剰余金の混同の禁止	89
利益準備金の取崩によって生ずる剰余金	93
開示	94
適用時期及び経過措置	99

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（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。
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。
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扱っている。
7. 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。

会計基準

範囲

8. 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。
9. 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。
10. 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。
 - ① 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）
 - ② 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
 - ③ 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

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。
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。
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おける当該差額をいう。
14. 「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

15. 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。
16. 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。
17. 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。
18. 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。

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。
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、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。
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. 自己株式を消却した場合、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ときの内訳（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。
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、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。

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、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。
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。

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、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。

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。
35. 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。

利益準備金の取崩によって生ずる剰余金

36. 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。

開示

37. 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。
38. 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。
39. 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。

40. 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。

適用時期及び経過措置

41. 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42項から第47項のとおりとする。
42. 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。
43. 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。
44. 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。
45. 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。
46. 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。
47. 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。

議決

48. 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。

49. 企業会計基準委員会の委員は、以下のとおりである。

斎藤 静 樹（委員長）

西川 郁 生（副委員長）

伊藤 進一郎

猪ノ口 勝 徳

加藤 厚

神田 秀 樹

小宮山 賢

逆瀬 重 郎

辻 松 雄

辻山 栄 子

都 正 二

山田 新 一

吉川 満

結論の背景

資本の部の区分

50. 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。
51. 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。
52. 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。
53. 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。
54. 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、当期未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未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。
55. 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。
56. 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

自己株式の取得及び保有

57. 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。
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。
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、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。
60. 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。
61. 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。
- ① 株主からの買取請求に応じて取得する場合
 - ② 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
 - ③ 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
 - ④ 端株、単元未満株式の買取請求に応じて取得する場合
 - ⑤ 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

62. 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。
63. 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。
64. 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。
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。
66. 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。
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、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。
68. 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商法上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。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、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、本来マイナスの資本剰余金という概念は想定されない。したがって、資本剰余金がマイナス残高になる場合は、利益剰余金で補てんするほかないと考えられる。
69. 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マイナス残高とすべきであるとの意見があった。しかし、その他資本剰余金のマイナス残高を認めた場合、マイナスした金額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、商法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マイナス残高になる場合は、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、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。

70. なお、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。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。

71. 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。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. 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的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。

73. 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。

74. 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。
75. 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）。

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項に記載した定時総会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行える。
77. 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。
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。

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。
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、従来から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、会社の業績に係る項目であるとの考えに基づく。
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。

82. 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。
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

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。
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。
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、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。
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る。取崩の法的手続が完了したときに、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、原則的に混同されないようにされてきた。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。

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、利益剰余金がマイナス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振替えたり、一方にチャージすべき分を他方に負担させたりするケースであった。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。
91. 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量とその他資本剰余金の処分量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。
92. 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。

利益準備金の取崩によって生ずる剰余金

93. 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。

開示

94. 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。
95. 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。

96. 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。
97. 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。
98. 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。

適用時期及び経過措置

99. 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項に経過措置及び具体的取扱いを定めた。

以 上

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

平成14年2月21日

企業会計基準委員会

目的

1. 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「自己株式等に関する会計基準」という。）が、平成14年2月21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指針を定めるものである。

適用指針

範囲

2. 本適用指針における範囲は、「自己株式等に関する会計基準」における範囲と同様とする。ただし、本適用指針においては、代用自己株式としての使用による自己株式の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扱う。

用語の定義

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

資本の部の区分

4. 資本の部の表示は以下の例による。

<u>個別財務諸表</u>	<u>連結財務諸表</u>
I 資本金	I 資本金
II 資本剰余金	II 資本剰余金
1. 資本準備金	III 利益剰余金
2. その他資本剰余金	IV 土地再評価差額金
(1) 資本金及び資本準備金減少差益	V その他有価証券評価差額金
(2) 自己株式処分差益	VI 為替換算調整勘定
III 利益剰余金	VII 自己株式
1. 利益準備金	資本合計
2. 任意積立金	
3. 当期末処分利益	
IV 土地再評価差額金	
V その他有価証券評価差額金	
VI 自己株式	
資本合計	

自己株式の会計処理

自己株式の取得及び保有

5. 連結貸借対照表の注記として開示する期末に保有する自己株式の株式数は、①親会社が保有する自己株式の株式数に、②子会社及び関連会社が保有する親会社株式等の株式数のうち親会社等の持分に相当する株式数を加えたものとする。

自己株式の処分

(中間決算における処理)

6. 中間決算における自己株式処分差額の会計処理は、年度決算と同様に取扱うものとする。なお、年度決算においては中間決算における処理を洗替処理する。

(代用自己株式としての使用による処分)

7. 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)

8. 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)

9. 旧商法第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」という。）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。

自己株式の処分及び消却時の帳簿価額の算定

10. 自己株式の処分及び消却時の帳簿価額は、株式の種類ごとに、会社の定めた評価方法に従って算定する。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別して行えるものとする。

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

11. 「自己株式等に関する会計基準」第30項及び第32項に会計処理を定めている連結子会社における親会社株式の売却損益及び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は、関連する法人税、住民税及び事業税を控除後のものとする（設例1参照）。
12. 一株当たり純資産額を計算する際の発行済株式総数及び一株当たり当期純損益を計算する際の期中平均株式数には、次の①及び②は含まれないものとする。
- ① 親会社の保有する自己株式の数
 - ② 子会社及び関連会社が保有する親会社株式等の株式数のうち親会社等の持分に相当する株式数

開示

13. 個別財務諸表における利益処分計算書の表示は以下の例による。

<u>当期末処分利益の処分</u>	
I	当期末処分利益
II	利益処分数額
	利益準備金
	配当金
	役員賞与金
	任意積立金
	その他
III	次期繰越利益
<u>その他資本剰余金の処分</u>	
I	その他資本剰余金
II	その他資本剰余金処分数額
	配当金
	その他
III	その他資本剰余金次期繰越高

14. 連結財務諸表における連結剰余金計算書の資本剰余金の部及び利益剰余金の部の表示は以下の例による。

<u>資本剰余金の部</u>	<u>利益剰余金の部</u>
I 資本剰余金期首残高	I 利益剰余金期首残高
II 資本剰余金増加高	II 利益剰余金増加高
	当期純利益
	その他
III 資本剰余金減少高	III 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
IV 資本剰余金期末残高	IV 利益剰余金期末残高

適用時期及び経過措置

15. 本適用指針の適用時期及び経過措置に関する取扱いは、「自己株式等に関する会計基準」と同様とする。

議決

16. 本適用指針は、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。

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)

17. 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。）において以下の場合で使用される。
- ① 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
 - ② 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
 - ③ 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
18. 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。
19. この問題に対しては、以下の二つの考え方があると思われる。
- ① 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
 - ② 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
20. 「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、①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②の考え方を採用することとした。ちなみに①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となる。
21. ②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除した値を引き継がれる純資産額に乗じた額になると考えた。

22. 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もできる。
23. 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る（設例2参照）。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。
24. 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とすることが適切と考えた。
25. 第23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望ましい。
26. なお、商法では、代用自己株式を交付する会社は、原則として承継する純資産の金額から代用自己株式の帳簿価額及び合併交付金等を控除して増加する資本金の限度額を算出し、当該金額から増加する資本金の金額を控除して資本準備金を計上することとされている。また、合併、分割においては被合併会社又は分割会社で計上されていた留保利益を引き継ぐこともできるとされている。よって、これらの商法の規定に本適用指針の代用自己株式の会計処理及び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が抵触する場合には、個別財務諸表上は商法の規定に合わせる調整が必要になる。これに対し、連結財務諸表においては、商法の制約がないため、本適用指針の方法によることとなる。

（新株予約権の行使に伴う自己株式の交付による処分）

27. 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続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

た。

28. 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。
29. 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。
30. 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。
31. 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、その結果によっては上記の結論に影響を与える余地がある。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

設例 1 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

ケース 1 連結子会社の場合

前提

1. P社（親会社＝上場会社）はS社（子会社）の株式の80%を所有している。
2. 平成X1年3月31日（決算日）に、S社の保有するP社株式の帳簿価額は100、時価は150であった。S社はP社株式をその他有価証券に分類した。税率は40%とする。
3. 平成X1年5月19日にS社はP社株式全株を200で市場売却し、売却益100を計上した。
4. 平成X2年3月31日（決算日）にS社はP社株式売却益100に対応する税金40を計上した。

S社の仕訳		連結修正仕訳	
(1) S社によるP社株式の期末時価評価		平成X1年3月31日（決算日）修正仕訳	
P社株式（その他有価証券） 50	繰延税金負債 20	繰延税金負債 20	P社株式（その他有価証券） 50
	その他有価証券評価差額金 30	その他有価証券評価差額金 30	
		自己株式 80	P社株式（その他有価証券） 100
		少数株主持分 20	
(2) S社によるP社株式の売却 （評価差額期首洗替仕訳は省略）		平成X2年3月31日（決算日）修正仕訳	
現金預金 200	P社株式（その他有価証券） 100	少数株主損益 12	少数株主持分 12
	有価証券売却益 100	有価証券売却益 80	法人税等 32
法人税等 40	未払法人税等 40		自己株式処分差益（その他資本剰余金） 48

（注）

(1) S社によるP社株式の保有

連結財務諸表上自己株式として控除する金額＝S社の取得価額100×80%＝80

(2) S社によるP社株式の売却

連結財務諸表上自己株式処分差益として処理する金額＝60（P社株式売却益100－対応する税金40）×80%＝48

ケース2 持分法適用関連会社の場合

前提

1. P社（上場会社）はS社（関連会社）の株式の30%を所有している。
2. その他の前提は、ケース1と同様とする。

S社の仕訳		連結修正仕訳	
(1) S社によるP社株式の期末時価評価		平成X1年3月31日（決算日）修正仕訳	
P社株式（その他有価証券） 50	繰延税金負債 20	S社株式（関連会社株式） 9	その他有価証券評価差額金 9
	その他有価証券評価差額金 30	その他有価証券評価差額金 9	S社株式（関連会社株式） 9
		自己株式 30	S社株式（関連会社株式） 30
(2) S社によるP社株式の売却 （評価差額期首洗替仕訳は省略）		平成X2年3月31日（決算日）修正仕訳	
現金預金 200	P社株式（その他有価証券） 100	S社株式（関連会社株式） 18	持分法投資損益 18
	有価証券売却益 100	持分法投資損益 18	自己株式処分差益（その他資本剰余金） 18
法人税等 40	未払法人税等 40		

（注）

(1) S社によるP社株式の保有

連結財務諸表上自己株式として控除する金額＝S社の取得価額100×30%＝30

(2) S社によるP社株式の売却

連結財務諸表上自己株式処分差益として処理する金額＝60（P社株式売却益100－対応する税金40）
×30%＝18

(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

平成14年2月21日
企業会計基準委員会

目的

1. 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「自己株式等に関する会計基準」という。）が、平成14年2月21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、未処分利益の処分額とその他資本剰余金の処分額は混同してはならないとしている。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、以下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。
 - ① 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
 - ② 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当該親会社の設立初年度における配当
 - ③ 配当の対象となる有価証券が優先株式であって、払込額による償還が約定されており、

一定の時期に償還されることが確実に見込まれる場合の当該優先株式に係る配当

6. 配当金の認識は、「金融商品会計に関する実務指針」（日本公認会計士協会 会計制度委員会報告第14号 最終改正平成13年7月3日）第94項と同様とする。なお、配当金を計上する際に、未処分利益の処分によるものか、その他資本剰余金の処分によるものかが不明な場合は、受取配当金に計上できるものとする。その後、その他資本剰余金によるものであることが判明した場合は、その時点で修正する会計処理を行う。
7. その他資本剰余金による中間配当を受けた株主の会計処理も、第3項から第6項と同様とする。
8. 資本準備金の取崩を決議した株主総会において、法的手続が完了した後に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6項と同様とする。

適用時期及び経過措置

9. 本適用指針は、平成14年4月1日以後に配当の認識が行われるものから適用する。なお、配当の認識が平成14年3月31日以前に行われるものについても早期適用することが望ましい。
10. 平成14年4月1日以後に、配当を行う会社が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減少差益並びに自己株式処分差益の処分による配当を行ったときは、本適用指針中のその他資本剰余金を、従前の区分（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）に読み替えて適用する。

議決

11. 本適用指針は、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。

結論の背景

12. 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。
13. その他資本剰余金は、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持つ。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。
14. 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。

15. 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）が決定される訳ではない。例えば、以下のような場合には、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。

- ① 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
- ② 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
- ③ 資本金、資本準備金による欠損てん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、子会社株式及び関連会社株式、その他有価証券のすべてに持分法を適用しない限りにおいては避けられない問題と思われる。

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

- ① 過去に資産の再評価益が計上されている場合
- ② 合併差益の中に被合併会社の留保利益、資産の評価益が計上されている場合
- ③ 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

17. よって、その他資本剰余金の処分による配当受領額でも、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、その場合に限って受取配当金として収益計上できるものとした。なお、第5項で掲げた収益とみることが明らかに合理的な例の各々の趣旨は以下のとおりである。

18. ①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

投資の対象となった有価証券が期末に時価まで減損処理され評価損が損益計算書に反映されている場合、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、売買目的有価証券のケースと同様に受取配当金として収益計上できると考えた。

19. ②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相当額が含まれている場合の当該親会社の設立初年度における配当

完全親会社のその他資本剰余金による配当が、実質的に完全子会社の留保利益相当額からの配当であることが確認できる場合は、未処分利益からの配当と同様に扱い、受取配当金として収益計上できると考えた。なお、例示を設立初年度の配当に限定したのは、次年度以降は完全子会社の留保利益相当額であることを確認するのが困難になると想定されるためである。

20. ③配当の対象となる有価証券が優先株式であって、払込額による償還が約定されており、一定の時期に償還されることが確実に見込まれる場合の当該優先株式に係る配当

優先株式の中には、発行者が償還する権利を持つものがある。そのような優先株式の場合で、

払込額による償還が約定されており、一定の時期に償還されることが確実に見込まれる場合には、保有する当該優先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。よって、当該優先株式に係る受取配当は受取利息と同様に収益として計上することが可能であると考えられる。この場合には、優先株式の評価は債券の評価に準ずることになる。

以 上