

平成14年9月25日
企業会計基準委員会

企業会計基準適用指針第5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(その2)」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2月21日に企業会計基準第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」及び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」を公表しております。当委員会では、これらの会計基準及び適用指針の公表後、当該会計基準及び適用指針の公開草案に対して寄せられたコメントのご要望等に基づいて、当該会計基準及び適用指針で取り上げなかった項目に関して追加して実務上の指針を検討してまいりましたが、平成14年9月20日開催の第20回企業会計基準委員会において、標記の適用指針（以下「本適用指針」という。）の公表が承認されましたので、本日公表いたします。

本適用指針は、平成14年7月25日に公開草案を公表し広くコメントを募集した後、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。

(財)財務会計基準機構の許可なく複写・転載等を禁じます。

本適用指針の概要

	本適用指針	従来 (自己株式等会計基準及び自己株式に関する商法改正前)
自己株式の取得及び処分の認識時点 (第4項から第5項)	<ul style="list-style-type: none"> ➤ 取得の認識時点 = 対価を支払うべき日 ➤ 処分の認識時点 = 対価の払込期日の翌日 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ 有価証券の取得及び売却の認識時点(約定日又は受渡日)に準じて処理
自己株式の無償取得の会計処理 (第6項から第7項)	<ul style="list-style-type: none"> ➤ 自己株式の数のみの増加として処理する。 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ 譲受時の時価で自己株式を認識し、同額の利益を計上する例が多くみられた。
吸収合併に関する自己株式の会計処理		
抱合せ株式に合併新株を割り当てた場合 (第8項)	<ul style="list-style-type: none"> ➤ 割り当てられた合併新株(自己株式)は、数のみの増加として処理する。 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ 抱合せ株式の簿価で、自己株式を測定し認識していた例が多くみられた。
被合併会社の保有する当該会社の自己株式に合併新株を割り当てた場合 (第9項)	<ul style="list-style-type: none"> ➤ 同上 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ 自己株式の取得が原則的に禁止されていたため、あまり例がみられなかった。
被合併会社の保有する合併会社の株式 (第10項)	<ul style="list-style-type: none"> ➤ 合併の会計処理により付された金額で、合併後は自己株式として認識する。(取得した自己株式は資本の控除として処理) 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ 同左(取得した自己株式は資産として計上)
子会社及び関連会社が保有する当該会社の自己株式に関する連結財務諸表における取扱い (第11項から第16項)	<ul style="list-style-type: none"> ➤ 子会社における当該子会社の自己株式の取得及び処分は、親会社による子会社株式の追加取得及び一部売却に準じて処理する。 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ 子会社における当該子会社の自己株式は、連結財務諸表上、資産として計上

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適用指針(その2)

平成14年9月25日
企業会計基準委員会

目次	項
目的	1
適用指針	2
範囲	2
用語の定義	3
自己株式の会計処理	4
自己株式の取得及び処分の認識時点	4
自己株式の無償取得の会計処理	6
吸収合併に関する自己株式の会計処理	8
(抱合せ株式に合併新株を割り当てた場合)	8
(被合併会社の保有する当該会社の自己株式に合併新株を割り当てた場合)	9
(被合併会社の保有する合併会社の株式)	10
子会社及び関連会社が保有する当該会社の自己株式に関する連結財務諸表における取扱い	11
(連結子会社が保有する当該連結子会社の自己株式に関する取扱い)	11
(持分法の適用対象となっている子会社及び関連会社が保有する当該持分法適用会社の自己株式に関する取扱い)	15
適用時期	17
議決	19
結論の背景	20
自己株式の会計処理	20
自己株式の取得及び処分の認識時点	20
自己株式の無償取得の会計処理	27
吸収合併に関する自己株式の会計処理	33
(抱合せ株式に合併新株を割り当てた場合)	34
(被合併会社の保有する当該会社の自己株式に合併新株を割り当てた場合)	42

（被合併会社の保有する合併会社の株式）	44
子会社及び関連会社が保有する当該会社の自己株式に関する連結財務諸表における取扱い	45
（連結子会社が保有する当該連結子会社の自己株式に関する取扱い）	46
（持分法の適用対象となっている子会社及び関連会社が保有する当該持分法適用会社の自己株式に関する取扱い）	57
適用時期	58

設例

- 設例 1 吸収合併に関する自己株式の会計処理（抱合せ株式に合併新株を割り当てた場合の処理）
- 設例 2 子会社及び関連会社が保有する当該会社の自己株式に関する連結財務諸表における取扱い（連結子会社が保有する当該連結子会社の自己株式に関する取扱い）

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。）及び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」（以下「適用指針第2号」という。）が、平成14年2月21日に公表されている。本適用指針は、これらの会計基準及び適用指針の公開草案に対するコメントで要望された実務上の取扱いのうち、適用指針第2号では取り上げなかった項目について追加して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。

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。

自己株式の会計処理

自己株式の取得及び処分の認識時点

4. 自己株式を現金を対価として取得する場合、その取得は、対価を支払うべき日に認識する。また、新株発行の手続を準用した方法による自己株式の処分については、対価の払込期日の翌日に認識する。
5. 払込期日までに受領した自己株式の処分の対価相当額については、第4項における処分の認識を行うまでは、資本の部において資本の控除とされている自己株式の直前に、自己株式払込金又は自己株式申込証拠金等の科目をもって表示する。

自己株式の無償取得の会計処理

6. 自己株式を無償で取得した場合、自己株式の数のみの増加として処理する。
7. 無償で取得した自己株式の数に重要性がある場合は、その旨及び株式数を連結財務諸表及び財務諸表に注記する。

吸収合併に関する自己株式の会計処理

(抱合せ株式に合併新株を割り当てた場合) - 設例1参照

8. 吸収合併において、合併会社が保有する被合併会社の株式（以下「抱合せ株式」という。）に合併新株の割当てが行われた場合、当該合併新株については、自己株式の数のみの増加として処理する。抱合せ株式の簿価については消滅させ、当該金額については合併により増加する資本勘定には含めない。

(被合併会社の保有する当該会社の自己株式に合併新株を割り当てた場合)

9. 吸収合併において、被合併会社が保有する当該会社の自己株式に合併新株の割当てが行われた場合、当該合併新株については、自己株式の数のみの増加として処理する。被合併会社の保有する当該会社の自己株式は、合併会社に引き継がず消滅させる。

(被合併会社の保有する合併会社の株式)

10. 吸収合併において、被合併会社が合併会社株式を保有する場合、合併の会計処理により付された金額で、合併後は自己株式として認識する。

子会社及び関連会社が保有する当該会社の自己株式に関する連結財務諸表における取扱い

(連結子会社が保有する当該連結子会社の自己株式に関する取扱い) - 設例2参照

11. 連結子会社による当該連結子会社の自己株式の少数株主からの取得及び少数株主への処分は、それぞれ親会社による子会社株式の追加取得及び一部売却に準じて処理する。
12. 第11項により、連結子会社による当該連結子会社の自己株式の少数株主からの取得を、親会社による子会社株式の追加取得に準じて処理する場合、自己株式の取得の対価と少数株主持分の減少額との差額を連結調整勘定として処理する。
13. 第11項により、連結子会社による当該連結子会社の自己株式の少数株主への処分を、親会社による子会社株式の一部売却に準じて処理する場合、連結子会社による少数株主への第三者割当増資に準じて処理する。
14. 連結子会社が、保有する自己株式を消却した場合、連結貸借対照表上、資産、負債及び資本の変動は生じない。

(持分法の適用対象となっている子会社及び関連会社が保有する当該持分法適用会社の自己株式に関する取扱い)

15. 持分法の適用対象となっている子会社及び関連会社（以下「持分法適用会社」という。）による当該持分法適用会社の自己株式の親会社等（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）以外からの取得及び親会社等以外への処分は、連結子会社の場合の第11項から第13項と同様に、それぞれ親会社等による持分法適用会社の株式の追加取得及び一部売却に準じて処理する。
16. 持分法適用会社が、保有する自己株式を消却した場合、持分法上の会計処理は生じない。

適用時期

17. 本適用指針は、第5項を除き、本適用指針公表日以後に生じた取引から適用する。ただし、公表日を含む連結会計年度及び事業年度において、平成14年4月1日以後本適用指針公表日前に生じた取引については、本適用指針を早期適用することが望ましい。なお、早期適用を行わず本適用指針に定めた会計処理と異なる会計処理を採用した場合で、重要性があるものについては、その内容を記載する。
18. 第5項に定める払込期日までに受領した自己株式の処分の対価相当額の資本の部における表示については、平成14年9月1日以後終了する連結会計年度及び事業年度に係る連結財務諸表及び財務諸表、並びに中間連結会計期間及び中間会計期間に係る中間連結財務諸表及び中間財務諸表について適用する。なお、この適用時期前においても、本適用指針を早期適用することが望ましい。

議決

19. 本適用指針は、第20回企業会計基準委員会に出席した委員11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

自己株式の取得及び処分の認識時点

20. 「自己株式等に関する会計基準」では、第19項に自己株式の取得の会計処理を、第21項から第24項に新株発行の手続を準用した方法による自己株式の処分の会計処理をそれぞれ定めているが、それらをいつ認識すべきかについては明示していない。

本適用指針では、実務で多くみられる現金を対価とした自己株式の取得と新株発行の手続を準用したその処分に関して、認識時点の検討を行った。

21. 自己株式の取得及び処分の認識時点については、以下の方法が考えられる。

有価証券の売買契約の認識に準じる方法

資本の払戻し及び資本の払込みの性格を有する類似の取引の認識に準じる方法

22. 前項の の有価証券の売買契約の認識に準じる方法は、自己株式の取得及び処分が既発行株式の売買によって行われることに着目する方法である。この方法によると、自己株式の取得及び処分は、原則的に取引の相手先との契約時に認識することになる。

23. 一方、第21項の の資本の払戻し及び資本の払込みの性格を有する類似の取引の認識に準じる方法は、自己株式の取得及び処分が、株主への資本の払戻し及び株主からの資本の払込みの性格を有することに着目する方法である。「自己株式等に関する会計基準」では、自己株式の取得及び処分は、株主との間の資本取引であり、資本の払戻し及び資本の払込みの性格を有すると位置付けた上で、その考えに照らして会計処理を定めている。よって、この会計処理との整合性から、 の資本の払戻し及び資本の払込みの性格を有する類似の取引の認識に準じる方法が適切であると考えられる。

24. の資本の払戻し及び資本の払込みの性格を有する類似の取引の認識に準じる方法を採用した場合、まず、自己株式の取得については、有償消却（商法第213条）の認識に準じることが考えられる。有償消却の認識については、特に明文化された規定はないが、一般的には、法的手続が完了し株主に消却の代金を支払うべき日に、認識されていると思われる。よって、自己株式の取得についても、原則的に対価を支払うべき日に認識することが適切であると考えられる。

25. 一方、自己株式の処分については、商法が自己株式の処分の手続に関して、新株発行の手続の相当部分を準用していることを考慮すると、新株発行の認識に準じることが適切であると思われる。新株発行については、その効力が生じるのは、商法上、払込期日の翌日とされており（商法第280条ノ9第1項）、自己株式の処分についても商法上この規定が準用されている（商法第211条第3項）。したがって、自己株式の処分については、払込期日の翌日に認識することが適切であると考えられる。

26. なお、自己株式の処分を払込期日の翌日に認識する場合、払込期日までに受領した自己株式の処分の対価相当額のうち、未だ処分の認識を行っていないものに関する貸借対照表における会

計処理が問題になる。これについては、預り金として負債に計上する方法と、資本の部に計上する方法が考えられる。自己株式の処分が新株発行の手續を準用して行われ、この受領額については投資家がそれに応じて払い込んでいる以上、当該受領額は返済されないものである。よって、これらは、新株式払込金及び申込期日経過後における新株式申込証拠金と同様に、負債に計上することは適切ではなく、資本の部に計上することが適切であると思われる。

具体的な表示としては、自己株式払込金又は自己株式申込証拠金等の科目をもって表示することが考えられる。また、資本の部における表示個所としては、資本の控除とされている自己株式に対応するものであるため、その直前に表示することが適切と考えられる。

自己株式の無償取得の会計処理

27. 自己株式を無償で取得した場合、「自己株式等に関する会計基準」適用前は、通常の有価証券と同様に、譲受時の時価で自己株式を資産として計上し、同額を利益として計上してきたと思われる。「自己株式等に関する会計基準」の適用により、自己株式の取得が資本の控除とされたことにより、これらの会計処理を再検討する必要が生じた。

28. 自己株式の無償取得の会計処理としては、以下の方法が考えられる。

自己株式を時価で測定し、同額を利益とする方法

自己株式を時価で測定し、同額を資本剰余金とする方法

自己株式の数のみの増加として処理する方法

29. 前項の 及び の自己株式を時価で測定する方法は、以下のような点を論拠とする。

- イ. 通常の有価証券と同様に自己株式も換金性があり、価値のあるものを受け取っている限り、その側面を適切に表すために、自己株式を時価で測定し認識すべきである。
- ロ. 自己株式を時価で取得した後に、取得の対価の支払を免除されたと擬制できる。
- ハ. 自己株式の譲渡者は、通常譲り受けた会社が利益を計上することを意図しており、その意図を反映すべきである。

なお、自己株式を時価で測定した場合に、利益とするか資本剰余金とするかの選択は、資本剰余金に含めるべき範囲をどう考えるかによるとと思われる。

30. 一方、第28項の の自己株式の数のみの増加として処理する方法は、自己株式を無償で取得しても、取得した会社にとっては資産が増加せず、贈与した株主が有していた持分が他の株主に移転するのみ、すなわち株主間の富の移転が生じているのみと考えられることを論拠とする。ここで、新株の有利発行の際に、時価と発行価額の差額を費用処理しないことにみられるように、一般に、株主間の富の移転のみによって当該会社の株主持分額の変動は認識されない。その処理との整合性からは、自己株式を無償で取得した場合は、自己株式の数のみの増加として処理することとなる。

なお、「自己株式等に関する会計基準」第19項では「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。」としているが、 の考えを採用した場合、取得の対価がない自己株式の無償取得については、取得原価は存在しないものと解される。

31. 「自己株式等に関する会計基準」では、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と位置付け、資本の控除とする会計処理を採用している。その考えとの整合性からは、及びの方法のように、換金可能な資産としての側面に着目し、自己株式を時価で測定する方法は適切ではないと考えられる。また、及びの方法の論拠である自己株式を時価で取得した後に、取得の対価の支払を免除されたとの擬制についても、支払の免除という事実がないにもかかわらず、それらの取引があったかのように処理することは、そのような擬制をする方がより実態を表す場合を除いては適切ではないと考えられる。さらに、譲渡者の意図を反映すべきとの考えについても、このケースにおいては、譲渡者の意図により、会計処理を変える合理的な理由はないと思われる。

よって、の自己株式の数のみの増加として処理する方法を採用することとした。

32. なお、無償で取得した自己株式の数に重要性がある場合は、その事実を開示するため、その旨及び株式数を連結財務諸表及び財務諸表に注記することが適当と考えられる。

吸収合併に関する自己株式の会計処理

33. 吸収合併に関連して自己株式が論点になるのは、主に以下のケースであり、本適用指針でその実務上の指針を定めることとした。なお、吸収合併以外の企業結合、例えば分割型の吸収分割などにおいても同様の論点があるが、本適用指針では、企業結合における代表的なケースである吸収合併に関する自己株式の会計処理について検討を行っている。

抱合せ株式に合併新株を割り当てた場合

被合併会社の保有する当該会社の自己株式に合併新株を割り当てた場合

被合併会社の保有する合併会社の株式

(抱合せ株式に合併新株を割り当てた場合)

34. 吸収合併の際に、合併会社が被合併会社の株式（抱合せ株式）を保有する場合、当該抱合せ株式に合併新株を割り当てないときは、合併の処理において抱合せ株式を消滅させるだけであり、自己株式の会計処理に関する論点は生じない。

一方、抱合せ株式に合併新株を割り当てることの可否については、商法上明文の規定はないが、一般に可能であると解されているようである。抱合せ株式に合併新株を割り当てた場合、当該合併新株は自己株式になるため、自己株式の会計処理の問題が生じる。「自己株式等に関する会計基準」の適用前は、抱合せ株式に合併新株を割り当てた場合、抱合せ株式の簿価を自己株式の簿価として引き継ぐ例が多くみられた。「自己株式等に関する会計基準」の適用により、自己株式の取得が資本の控除とされたため、これらの会計処理を再検討する必要性が生じた。

35. 吸収合併において、抱合せ株式に合併新株の割当てが行われた場合の会計処理としては、以下の二つが考えられる。これらの二つの方法については、検討の段階でいずれも一定の論拠を有するとの意見があったため、公開草案においては両論併記とした。

36. 第一法は、合併新株については、自己株式の数のみの増加として処理する方法である。第一法

の論拠は、以下のとおりである。

抱合せ株式の簿価は、被合併会社の純資産のうち合併会社が合併に先立って取得していた部分に対応しており、合併に伴って消滅すべきものである。

抱合せ株式への合併新株の割当ては、実質的には自己に対する新株発行と同様の性格と考えられ、払込資本（資本金又は資本剰余金）の増加を認識すべきではない。

第二法を採用した場合には、特に連結財務諸表における弊害が大きい。連結財務諸表においては、子会社株式（抱合せ株式）は連結貸借対照表上認識されておらず、第二法のように抱合せ株式の合併新株との交換を想定することができない。連結子会社の吸収合併の際に第二法を採用すると、通常は第一法に比べ認識した自己株式と同額の払込資本の増加が認識されることになるが、連結財務諸表上は連結子会社の諸資産はもともと認識されており、払込資本に対応する新たな資産の拠出はないため適切ではない。

（なお、第一法を採用した場合、抱合せ株式の消滅損の会計処理が問題になるが、この点については、第40項参照のこと。）

37. 一方、第二法は、合併の会計処理により付された金額（例えば抱合せ株式の簿価又は時価など）で、自己株式の取得を認識した上で合併後は資本の控除とする方法である。第二法の論拠は、以下のとおりである。

合併新株は、合併会社の資産である抱合せ株式と交換されたものであり、交換に伴って消滅するのは不自然である。

抱合せ株式に割り当てられる合併新株は、被合併会社の純資産を取得する対価と考えられるため、その分だけ合併会社の資本は増加するはずである。

抱合せ株式は他の被合併会社の株主が保有する被合併会社の株式と基本的に同様の権利を有し、その財産としての価値を反映した会計処理を採用すべきである。

38. 第一法は被合併会社の株式（抱合せ株式）の取得は実質的に被合併会社の純資産の一部（又は全部）の取得であり、吸収合併時には、被合併会社の純資産のうち抱合せ株式相当分については、払込資本の増加の対価とはならないと考える方法で、経済的側面を重視する方法と考えられる。一方、第二法は、抱合せ株式を保有していた場合でも、被合併会社の資産から負債を控除した金額の全額を払込資本の対価と考える方法で、抱合せ株式に対しても合併新株の発行が行われたという法的側面を重視する方法と考えられる。

二つの方法の基本的な違いは、合併会社の保有する抱合せ株式と、それに見合う被合併会社の純資産との関係をどう考えるかである。前者が後者を表章する限り両者は一体であるとみれば、それに対する合併新株の割当ては、すでに対価を支払って取得した被合併会社の純資産の額だけ自己株式を追加発行するものであり、合併会社自身による自己株式の原始的な取得に該当する。他方、両者を独立のものと考え、合併に伴って被合併会社の資産と負債が合併会社に移るという側面を重視すれば、合併新株の割当ては通常の新株発行と変わらない。

どの面に着目するかで、いずれの考え方にもそれぞれ合理性が認められるが、最終的には連結財務諸表での取扱いとの整合性などを考慮した上で、経済的側面を重視すべきと考え、第一法を

採用することとした。

39. 公開草案に対するコメントの中には、抱合せ株式と他の被合併会社の株主が保有する被合併会社の株式と同等の価値を認めため、新株式が割り当てられたのであるから、新株を割り当てられなかった場合と類似の処理となる第一法よりも、第二法のほうがより取引実態に即しているとの意見があった。この意見は抱合せ株式への合併新株の割当てを交換取引と考えた場合には整合的であるが、第38項に記載したように、この割当ては通常の交換取引というよりも自己に対する新株発行と同様の経済的側面を有していると考えられる。抱合せ株式に合併新株を割り当てるかどうかの違いよりも、その株式の表章する請求権が被合併会社の純資産の受入れに伴って消滅する事実のほうが重要であると思われる。よって、抱合せ株式への合併新株の割当てを行わなかった場合と類似の処理をするほうが、より実態に合った会計処理であると判断し、第二法を採用しなかった。

40. なお、第一法によると、抱合せ株式の簿価は消滅させ、当該金額は合併により増加する資本勘定に含めないこととなるが、増加する資本勘定のうちどの資本項目に影響させるかという論点、また、抱合せ株式の簿価が被合併会社の資産から負債を控除した金額を上回った場合に、合併会社のどの資本項目から減額を行うかなどの論点がある。これらの論点については、従来から、抱合せ株式に合併新株を割り当てなかった場合における、抱合せ株式の消滅損の会計処理として問題となってきた。これらは、企業結合会計にも関係する論点であり、本適用指針では特に定めないこととした。

41. また、第一法によると、抱合せ株式への割当てにより認識した自己株式を処分した場合、他に自己株式を保有していないときには、処分の対価全額が自己株式処分差額として資本剰余金（その他資本剰余金）に計上されることとなる。ここで、抱合せ株式への合併新株の割当てのような原始的に取得した自己株式の処分について、承継取得した自己株式の処分と同様に取り扱ってよいか、すなわち、原始的に取得した自己株式の処分については、新株発行と同様の会計処理を行うべきではないかとの意見がある。

この論点については、現行の商法においては、承継取得した自己株式と原始的に取得した自己株式の取扱いを特に区別していないため、原始的に取得した自己株式の処分も、自己株式処分差額として取り扱わざるを得ないのではないかと考えられる。

(被合併会社の保有する当該会社の自己株式に合併新株を割り当てた場合)

42. 被合併会社の保有する当該会社の自己株式は、被合併会社の貸借対照表上、資本の控除とされている。被合併会社の保有する当該会社の自己株式に合併新株を割り当てることの可否についても、商法上明文の規定はないが、一般に可能であると解されているようである。

43. 被合併会社の保有する当該会社の自己株式に合併新株を割り当てた場合の取扱いは、抱合せ株式への合併新株の割当てと同様に以下の二つの方法が考えられる。第一法は、被合併会社の保有する当該会社の自己株式は、もともと被合併会社の資本の控除項目であり、合併による資産の引継ぎの対象にならないことを論拠とし、合併会社に引き継がず消滅させる方法である。第

二法は、被合併会社の保有する当該会社の自己株式への合併新株の割当てにより、両者は交換されたと考えられることを論拠とし、合併の会計処理により付された金額で、合併会社の自己株式の取得を認識した上で、合併後は資本の控除とする方法である。

本適用指針では、抱合せ株式への合併新株の割当ての場合と基本的に同様の趣旨で、第一法を採用した。

(被合併会社の保有する合併会社の株式)

44. 吸収合併において、被合併会社が合併会社株式（資産）を保有していた場合、当該株式は合併会社に引き継がれ、合併後は自己株式となり資本の控除となる。この場合、どのような金額で資本の控除とすべきかについては、合併の会計処理で合併会社株式（自己株式）の評価をどうするかにより決定されるため、その結果に従うことになる。

子会社及び関連会社が保有する当該会社の自己株式に関する連結財務諸表における取扱い

45. 「商法等の一部を改正する等の法律」（平成13年法律第79号）の制定により、自己株式の取得及び保有規制の見直しがなされたことに伴い、今後は子会社及び関連会社においても当該会社の自己株式を相当数長期間にわたり保有することが想定される。子会社及び関連会社が保有する当該会社の自己株式については、「自己株式等に関する会計基準」適用前は子会社及び関連会社で資産として計上されており、連結財務諸表上も資産とされていた。今回「自己株式等に関する会計基準」により、子会社及び関連会社において当該会社の自己株式が資本の控除となったことから、連結財務諸表における会計処理も再検討する必要があるが生じた。

(連結子会社が保有する当該連結子会社の自己株式に関する取扱い)

46. 連結子会社が保有する当該連結子会社の自己株式の連結財務諸表における会計処理を検討する上では、以下が論点になると考えられる。

連結子会社が自己株式を少数株主から取得した段階で、親会社の持分比率の変動を認識すべきか。

連結子会社における当該連結子会社の少数株主との間の資本取引を、連結財務諸表上も資本取引として取り扱うべきか。

連結子会社における自己株式の取引により生じた親会社持分の変動額を、どの期の損益に帰属させるべきか。

47. まず、連結子会社が当該連結子会社の少数株主から自己株式を取得した段階で、親会社の持分比率の変動を認識すべきかという論点に関しては、肯定する意見と否定する意見がある。

持分比率の変動を認識すべきとの意見は、連結子会社が自己株式を少数株主から取得した段階で、実際に連結子会社の純資産の変動が生じるとともに、少数株主が有する株式数が減少している点を論拠とする。一方、持分比率の変動を認識すべきでないとの意見は、連結子会社における自己株式の取得は処分及び消却までの暫定的な状態であることを論拠とする。

48. 以下の理由から、連結子会社が当該連結子会社の自己株式を少数株主から取得した段階で、親会社の持分比率の変動を認識すべきと考えられる。

持分比率の変動を認識しなかった場合、実際に少数株主が減少しているのに、減少に見合う少数株主損益及び少数株主持分の減少が認識されないことになること。

商法では、自己株式の保有目的を限定していないため、子会社による自己株式の保有が、長期間継続することが想定されること。

なお、親会社の持分比率の変動を認識する場合、親会社の持分比率は、親会社の保有する当該連結子会社の株式数を、当該連結子会社の発行済株式総数から当該連結子会社の自己株式数を控除した数で除して算定することになる。

49. 次に、連結子会社における当該連結子会社の少数株主との取引を、連結上の資本取引と考えるべきかが論点になる。連結子会社の少数株主との取引も資本取引であると考えた場合は、原則として損益は生じないことになる。この問題については、連結財務諸表の作成目的と関連する問題である。連結財務諸表の作成目的については、古くから連結財務諸表を親会社の財務諸表と位置付け親会社の株主の立場から連結財務諸表を作成する方法（親会社説）と、連結財務諸表を企業集団の財務諸表と位置付け企業集団を構成するすべての会社の株主の立場から連結財務諸表を作成する方法（経済的単一体説）の二つが論じられている。

現行の連結財務諸表原則では、親会社説を採用しており、連結子会社における当該連結子会社の少数株主との取引は、連結上の資本取引とは考えないことが適切と考えられる。

50. 連結子会社における少数株主との取引を連結上の資本取引と考えない場合、次に、連結子会社の自己株式の取引による親会社持分の変動額について、過去の利益の修正とするか、当期の利益とするか、将来に繰り延べるか、ということが論点になり、どのような会計処理を採用すべきかが問題になる。

51. 連結子会社の自己株式の少数株主からの取得については、少数株主への払戻しにより親会社の持分比率が増加する点で、親会社による少数株主からの子会社株式の追加取得に準じて処理することが考えられる。この場合、自己株式の取得の対価と少数株主持分の減少額との差額を連結調整勘定（のれん）とすることが適切と思われる。

52. 連結子会社の少数株主への自己株式の処分については、少数株主からの払込みにより親会社の持株比率が減少する点で、親会社による子会社株式の一部売却に準じて処理することが考えられる。この場合、通常は連結子会社による少数株主への第三者割当増資に準じて処理することが適切と思われる。

なお、連結財務諸表原則では、連結子会社による少数株主への第三者割当増資に伴う持分変動差額は原則として当期の損益とされ、例外的に利害関係者の判断を著しく誤らせるおそれがあると認められる場合には、連結剰余金に直接加減することができることとされている。

53. 連結子会社が保有する自己株式を消却した場合、連結子会社の純資産の変動及び親会社の持分比率の変動はもたらされないため、連結貸借対照表上、資産、負債及び資本の変動は生じないと考えられる。

54. なお、代用自己株式の交付目的で自己株式の取得を行うケースで、取得段階で特定の企業結合における代用自己株式への使用が明示されており、短期間で実行が予定されているような場合は、取得に伴う連結調整勘定の計上と処分に伴う処分損益の計上を両建てで認識することが必ずしも適当とはいえない場合があると思われる。したがって、このようなケースにおいては、取得により生じた連結調整勘定を処分時に個別に取り崩すことができると考えられる。
55. また、第51項及び第52項の方法によった場合、例えば連結子会社による少数株主への第三者割当増資と自己株式の取得を組み合わせたり、自己株式の取得と処分を繰返すことにより、親会社の投資に生じている評価益を損益に計上することも想定される。これらの取引が利益の計上のみを目的にした意図的に仕組まれた取引であり、実質的に第三者に子会社の持分の支配が移転したとみなすことができない場合は、損益の計上は認められないと考えられるため留意が必要である。
56. 第11項から第13項に定めた方法は現行の連結財務諸表原則に則した処理であるが、子会社における自己株式取引は今後増大し、子会社における資本取引の重要性が高まることが想定される。よって、子会社の資本取引により生じた親会社持分の変動額を、どの期の損益に帰属させるべきかという論点については、今後必要に応じて検討すべき課題であると考えられる。

(持分法の適用対象となっている子会社及び関連会社が保有する当該持分法適用会社の自己株式に関する取扱い)

57. 持分法適用会社が保有する当該持分法適用会社の自己株式の取扱いについても、論点の内容は連結子会社が保有する自己株式の取扱いと同様である。よって、連結子会社の場合と同様に、持分法適用会社における親会社等以外からの自己株式の取得及び親会社等以外への処分は、親会社等による持分法適用会社の株式の追加取得及び一部売却に準じて処理することが適切と思われる。

したがって、持分法適用会社における親会社等以外の株主からの自己株式の取得の場合は、自己株式の取得の対価と親会社等以外の持分の減少額との差額を連結調整勘定相当額として処理することになる。また、持分法適用会社による親会社等以外の株主への自己株式の処分の場合は、通常は持分法適用会社における親会社等以外に対する第三者割当増資に準じて処理することになる。さらに、持分法適用会社が、保有する自己株式を消却した場合、持分法適用会社の純資産の変動及び親会社等の持分比率の変動をもたらさないため、持分法上の会計処理は生じないこととなる。

適用時期

58. 本適用指針で定めた会計処理のうち、自己株式の取引に関する会計処理については、改正商法に基づく自己株式の取得が平成13年10月1日より、自己株式の処分が平成14年4月1日よりすでに行われていることを踏まえ、本適用指針公表日以後に生じた取引から適用することとし、また、公表日を含む連結会計年度及び事業年度において、平成14年4月1日以後本適用指針公

表日前に生じた取引については、早期適用することが望ましいものとした。なお、早期適用が望まれる期間において、早期適用を行わず本適用指針に定めた会計処理と異なる会計処理を採用した場合で、重要性があるものについては、同一の期で異なる会計処理を採用することとなるため、その内容を記載することとした。

59. 第5項に定める払込期日までに受領した自己株式の処分の対価相当額の資本の部における表示については、同様に改正商法に基づく自己株式の処分がすでに平成14年4月1日より行われていることを踏まえ、平成14年9月1日以後終了する連結会計年度及び事業年度に係る連結財務諸表及び財務諸表、並びに中間連結会計期間及び中間会計期間に係る中間連結財務諸表及び中間財務諸表について適用することとし、また、この適用時期前においても、本適用指針を早期適用することが望ましいものとした。

設例

設例1 吸収合併に関する自己株式の会計処理(抱合せ株式に合併新株を割り当てた場合の処理)

前提：

1. A社は子会社B社を吸収合併した。合併前のB社の発行済株式総数は1,000株であり、A社はB社の株式600株を保有し、持分比率は60%であった。
2. A社の保有するB社株式の簿価は3,000であった。
3. B社の諸資産は6,000(簿価=時価)であり、資本勘定は資本金5,000、利益剰余金1,000であった。
4. A社は、合併に際し、諸資産をB社における簿価6,000で引き継ぐ。合併比率は1:1であった。合併により受け入れる純資産は、全額資本金とする。
5. 吸収合併に際し、自己の保有するB社株式に対して合併新株600株の割当てが行われた。割り当てられた合併新株(自己株式)の時価は4,000であった。
6. A社は、合併後に当該自己株式を4,000で処分した。
7. A社は、他に自己株式を保有していなかったものとする。
8. 個別財務諸表における処理を前提とする。

<吸収合併時>

(借) 諸資産	6,000	(貸) 資本金	3,000
		B社株式	3,000

- B社株式の簿価の消滅を認識する。B社株式の消滅損3,000は合併により増加する資本勘定に含めないこととなり、商法上、増加すべき資本金の限度額は3,000(=6,000-3,000)となる。
- 割り当てられた合併新株については、自己株式の数(600株)のみの増加として処理する。

<自己株式処分時>

(借) 現金	4,000	(貸) その他資本剰余金	4,000
		(自己株式処分差益)	

設例2 子会社及び関連会社が保有する当該会社の自己株式に関する連結財務諸表における取扱い（連結子会社が保有する当該連結子会社の自己株式に関する取扱い）

1. 子会社株式の取得

前提：

1. P社はS社株式の70%をX1年3月31日に1,120で取得し、S社を連結子会社とした。
2. S社の資産、負債に土地等時価評価すべきものはない。
3. S社の発行済株式数は100株とする。
4. X1年3月31日時点のS社の資本金は1,000、利益剰余金は600とする。
5. P社、S社ともに、決算日は3月31日である。

< X1年3月31日の連結修正仕訳 >

(借)	資本金	1,000	(貸)	S社株式	1,120
	利益剰余金	600		少数株主持分(*1)	480

(*1) 少数株主持分 = $1,600 \times 30\% = 480$

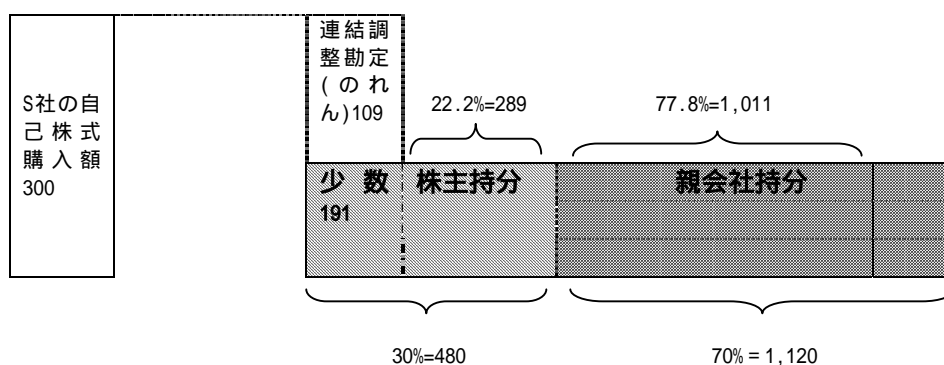
2. 連結子会社における当該連結子会社の自己株式の少数株主からの取得

前提：

1. X2年3月31日に、S社は少数株主より自社の自己株式を10株取得した。取得価額は300であった。
2. X2年3月期のS社の利益は0であり、利益処分等を行っていない。

X2年3月31日のS社による自己株式取得による持分変動後の親会社及び少数株主の持分比率、持分額は以下のとおりとなる。

	持分比率	持分額
親会社持分	70株 ÷ (100 - 10)株 = 77.8%	$(1,600 - 300) \times 77.8\% = 1,011$
少数株主持分	20株 ÷ (100 - 10)株 = 22.2%	$(1,600 - 300) \times 22.2\% = 289$



< 自己株式の少数株主からの取得 >

自己株式の少数株主からの取得は、親会社による少数株主からの子会社株式の追加取得に準じて取り扱い、自己株式の取得の対価と少数株主持分の減少額との差額は連結調整勘定（のれん）として処理する。

この取引は、持分比率に応じた子会社による資本の払戻しと、親会社による少数株主からの追加取得に分解して考えることもできる。

まず、従来の持分比率で親会社(70%)、少数株主(30%)に300の資本の払戻しを行ったと考える。

(借)	少数株主持分 (*1)	90	(貸)	自己株式 (子会社)	300
	S社株式 (*2)	210			

(*1) 少数株主持分の減少額 = $300 \times 30\% = 90$

(*2) S社株式の減少額 = $300 \times 70\% = 210$

次に、親会社は、 の取引により払い戻された現金をもって、少数株主持分を追加取得したと考える。

(借)	少数株主持分 (*1)	101	(貸)	S社株式	210
	連結調整勘定 (*2)	109			

(*1) 少数株主持分の減少比率 = 30% (当初持分比率) - 22.2% (自己株式取得後の持分比率) = 7.8%

少数株主持分の減少額 = $(1,600 - 300) \times 7.8\% = 101$

(*2) 連結調整勘定 = $210 - 101 = 109$

3 . 連結子会社における当該連結子会社の自己株式の少数株主への処分

前提：

1. X3年3月31日に、S社は自社の自己株式10株を第三者に対し処分した。その際の処分価格は400であった。
2. X3年3月期のS社の利益は0であり、利益処分等を行っていない。
3. 連結調整勘定は20年で償却している。

< 開始仕訳 >

(借)	資本金	1,000	(貸)	S社株式	1,120
	利益剰余金	600		少数株主持分 (*1)	289
	連結調整勘定	109		自己株式 (子会社)	300

(*1) 少数株主持分 = $1,300$ (子会社純資産) $\times 22.2\%$ (少数株主比率) = 289

< 連結調整勘定の償却 >

(借) 連結調整勘定償却 (*)	5	(貸) 連結調整勘定	5
--------------------	---	------------	---

S社のX2年3月期発生 of 連結調整勘定を償却する。

(*) $109 \div 20年 = 5$

< 自己株式の少数株主への処分 >

自己株式の少数株主への処分については、親会社による子会社株式の一部売却に準じて取り扱い、通常は連結子会社による少数株主への第三者割当増資と同様に処理する。

この取引は、子会社が処分した自己株式をいったん持分比率に応じて親会社と少数株主で取得し、親会社はその取得金額で少数株主へ当該自己株式を売却したのと同じと考えることもできる。

X3年3月31日のS社による自己株式の処分後の親会社及び少数株主の持分比率、持分額は以下のとおりとなる。

	持分比率	持分額
親会社持分	70株 ÷ (90 + 10)株 = 70%	(1,300 + 400) × 70% = 1,190
少数株主持分	30株 ÷ (90 + 10)株 = 30%	(1,300 + 400) × 30% = 510

まず、自己株式処分前の持分比率に応じて、親会社(77.8%)、少数株主(22.2%)が自己株式を取得したとする。

(借) 自己株式 (子会社)	300	(貸) 少数株主持分 (* 1)	89
その他資本剰余金	100	S社株式 (* 2)	311

(* 1) 少数株主持分 = $400 \times 22.2\% = 89$

(* 2) 親会社持分 = $400 \times 77.8\% = 311$

次に、親会社の取得金額で、少数株主に7.8%の持分を売却したとする。

(借) S社株式	311	(貸) 少数株主持分 (* 1)	132
		持分変動損益	179
持分変動損益 (連結調整勘定償却相当)	10	連結調整勘定 (* 2)	10

(* 1) 少数株主持分の増加 = $(1,300 + 400) \times 7.8\% = 132$

(* 2) 売却持分に対応する連結調整勘定を償却し、持分変動損益に加減する。

連結調整勘定減少額 = $(109 - 5) \times 7.8\% \div 77.8\% = 10$

4. 連結子会社における当該連結子会社の自己株式の消却

前提：

- 「2. 連結子会社における当該連結子会社の自己株式の少数株主からの取得」を前提とする。
(「3. 連結子会社における当該連結子会社の自己株式の少数株主への処分」の代わりに、当該自己株式を消却するケースである。)
- X2年4月1日に、S社は自社の自己株式10株を、当期末処分利益を財源として消却した。

<開始仕訳>

(借) 資本金	1,000	(貸) S社株式	1,120
利益剰余金	600	少数株主持分(*1)	289
連結調整勘定	109	自己株式(子会社)	300

(*1) 少数株主持分 = 1,300 (子会社純資産) × 22.2% (少数株主比率) = 289

<自己株式の消却>

子会社で自己株式の消却が行われても、発行済株式総数から自己株式数を控除した数に変更はないため、親会社の持分比率の変動は起こらない。よって、子会社における自己株式の消却の処理を取り消すのみとなる。

(借) 自己株式(子会社)	300	(貸) 未処分利益による自己株式消却額	300
---------------	-----	---------------------	-----

以上