

(参考2) 企業会計基準適用指針公開草案第10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(案)」について

現 行	改 正 案
<p>名称</p> <p><u>企業会計基準適用指針第2号</u> <u>「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」</u></p>	<p>名称</p> <p><u>企業会計基準適用指針公開草案第10号</u> <u>「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(案)」</u></p>
<p>目的</p> <p>2-1. <u>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。)</u>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。</p>	<p>目的</p> <p>1. <u>企業会計基準公開草案第7号「自己株式及び準備金の額の減少等に関する会計基準(案) (以下「自己株式等に関する会計基準」という。)</u>」が、平成17年8月10日に公表されている。本適用指針は、当該会計基準の実務上の指針を定めるものである。</p> <p><u>なお、本適用指針は、平成14年2月21日に公表された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。)</u>について所要の改正を行ったものである。また、本適用指針には、平成14年9月25日に公表された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)」(以下「適用指針第5号」という。)に所要の改正を加えたものが含まれてい</p>

現 行	改 正 案
	る。
<p>目的</p> <p>5-1. <u>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」</u>(以下「<u>自己株式等に関する会計基準</u>」という。)及び<u>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」</u>(以下「<u>適用指針第2号</u>」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、<u>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。</u></p>	(削除)
<p>適用指針</p> <p>範囲</p> <p>2-2. 本適用指針における範囲は、「<u>自己株式等に関する会計基準</u>」における範囲と同様とする。<u>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</u></p>	<p>適用指針</p> <p>範囲</p> <p>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。<u>ただし、本適用指針においては、自己株式の取得の対価が金銭以外の場合の会計処理及び配当財産が金銭以外の場合における分配側の会計処理についても取り扱う。</u></p>

現 行	改 正 案		
<p><u>扱う。</u></p>			
<p>適用指針</p> <p>範囲</p> <p>5-2. <u>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。</u></p>	<p>(削除)</p>		
<p>用語の定義</p> <p>2-3. <u>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。</u></p>	<p>用語の定義</p> <p>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。</p>		
<p>用語の定義</p> <p>5-3. <u>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。</u></p>	<p>(削除)</p>		
<p>資本の部の区分</p> <p>2-4. <u>資本の部の表示は以下の例による。</u></p> <table border="1" data-bbox="241 1214 1064 1358"> <tr> <td data-bbox="241 1214 728 1358"> <p><u>個別財務諸表</u></p> <p><u>I 資本金</u></p> </td> <td data-bbox="728 1214 1064 1358"> <p><u>連結財務諸表</u></p> <p><u>I 資本金</u></p> </td> </tr> </table>	<p><u>個別財務諸表</u></p> <p><u>I 資本金</u></p>	<p><u>連結財務諸表</u></p> <p><u>I 資本金</u></p>	<p>(削除)</p>
<p><u>個別財務諸表</u></p> <p><u>I 資本金</u></p>	<p><u>連結財務諸表</u></p> <p><u>I 資本金</u></p>		

現 行		改 正 案
<p><u>II 資本剰余金</u></p> <p>1. <u>資本準備金</u></p> <p>2. <u>その他資本剰余金</u></p> <p style="padding-left: 20px;"><u>(1) 資本金及び資本準備金</u></p> <p style="padding-left: 40px;"><u>減少差益</u></p> <p style="padding-left: 20px;"><u>(2) 自己株式処分差益</u></p> <p><u>III 利益剰余金</u></p> <p>1. <u>利益準備金</u></p> <p>2. <u>任意積立金</u></p> <p>3. <u>当期末処分利益</u></p> <p><u>IV 土地再評価差額金</u></p> <p><u>V その他有価証券評価差額金</u></p> <p><u>VI 自己株式</u></p> <p><u>資本合計</u></p>	<p><u>II 資本剰余金</u></p> <p><u>III 利益剰余金</u></p> <p><u>IV 土地再評価差額金</u></p> <p><u>V その他有価証券評価差額金</u></p> <p><u>VI 為替換算調整勘定</u></p> <p><u>VII 自己株式</u></p> <p><u>資本合計</u></p>	
<p>自己株式の会計処理</p> <p style="padding-left: 40px;">自己株式の取得及び処分の認識時点</p> <p>5-4. <u>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。</u></p>		<p>自己株式の会計処理</p> <p style="padding-left: 40px;">自己株式の取得及び処分の認識時点</p> <p>4. <u>自己株式を金銭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、募集株式の発行等の手続による自己株式の処分については、対価の払込期日(払込期間を定めた場合には出資が履行された日をいう。以下同じ。)(会社法第209条参照)に認識する。</u></p>

現 行	改 正 案
<p>5-5. <u>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5-4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。</u></p>	<p>5. <u>払込期日前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、純資産の部において株主資本の控除とされている自己株式の直前に、自己株式申込証拠金等の科目をもって表示する。</u></p>
	<p style="text-align: center;"><u>自己株式の取得原価の算定（対価が金銭以外の場合）</u> <u>（企業集団内の企業から自己株式を取得する場合）</u></p> <p>6. <u>企業集団内の企業（同一の企業（又は個人）により最終的に支配され（取引当事者が最終的な支配企業である場合を含む。）、かつ、その支配が一時的でない企業）から、金銭以外の財産を対価として自己株式を取得する場合、当該自己株式の取得原価は、移転された資産及び負債の適正な帳簿価額により算定する。</u></p>
	<p style="text-align: center;"><u>（他の種類の自社の株式を交付する場合）</u></p> <p>7. <u>他の種類の自社の株式を交付したときの自己株式の取得原価は、以下のとおり算定する。</u></p> <p style="padding-left: 40px;">(1) <u>他の種類の新株を発行する場合</u> <u>自己株式の取得原価は、ゼロとする</u></p> <p style="padding-left: 40px;">(2) <u>他の種類の自己株式を処分する場合</u> <u>自己株式の取得原価は、処分した自己株式の帳簿価額とする</u></p>
	<p style="text-align: center;"><u>（その他の場合）</u></p> <p>8. <u>自己株式の取得原価は、取得の対価となる財（金銭以外の財産）</u></p>

現 行	改 正 案
	<p><u>の時価と取得した自己株式の時価のうち、より高い信頼性をもって測定可能な時価で算定する。なお、自己株式に市場価格（会計制度委員会報告第14号「金融商品会計に関する実務指針」第48項参照）がある場合には、一般的に当該価額を用いて自己株式の取得原価を算定することになる。</u></p> <p><u>取得の対価となる財又は取得した自己株式が市場価格のある株式の場合、時価は、原則として、当該取引の合意日の時価により算定する。ただし、当該時価と株式の受渡日の時価が大きく異なる場合には、受渡日の時価によることができる。なお、当該時価と株式の受渡日の時価が大きく異なる場合とは、その価格の差異から生じる取得原価の差額が財務諸表に重要な影響を与えないと認められる場合をいう。</u></p> <p><u>自己株式の取得原価と取得の対価となる財（金銭以外の財産）の帳簿価額との差額は、損益に計上する。</u></p>
	<p>現物配当を行う会社の会計処理</p> <p>9. <u>配当財産が金銭以外の財産である場合、配当の効力発生日（会社法第454条第1項第3号）における配当財産の時価と適正な帳簿価額との差額は、配当の効力発生日の属する期の損益として処理し、配当財産の時価をもって、その他資本剰余金又はその他利益剰余金を減額する。</u></p> <p><u>ただし、次の場合には、配当の効力発生日における配当財産の適正な帳簿価額をもって、その他資本剰余金又はその他利益剰余金を</u></p>

現 行	改 正 案
	<p><u>減額する。</u></p> <p>(1) <u>配当財産が子会社株式又は関連会社株式であって、これを株式数に応じて比例的に配当（按分型の配当）する場合</u></p> <p>(2) <u>企業集団内の企業へ配当する場合</u></p> <p>(3) <u>市場価格がないこと等により公正な評価額を合理的に算定することが困難と認められる場合</u></p> <p><u>なお、減額するその他資本剰余金又はその他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うこととする。</u></p>
<p>自己株式の会計処理</p> <p><u>自己株式の取得及び保有</u></p> <p>2-5. <u>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。</u></p>	<p>(削除)</p>
<p>自己株式の処分</p> <p>(中間決算における処理)</p> <p>2-6. 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<u>取扱う</u>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。</p>	<p>自己株式の処分</p> <p>(中間決算における処理)</p> <p>10. 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<u>取り扱う</u>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。</p>

現 行	改 正 案
<p align="center"><u>(代用自己株式としての使用による処分)</u></p> <p>2-7. <u>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。</u></p>	<p>(削除)</p>
<p align="center"><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></p> <p>2-8. <u>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。</u></p>	<p>(削除)</p>
<p align="center"><u>(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)</u></p> <p>2-9. <u>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</u></p>	<p align="center"><u>(平成 13 年商法改正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)</u></p> <p>11. <u>平成13年改正前商法第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</u></p>

現 行	改 正 案
<p><u>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。</u></p>	<p><u>自己に譲渡すべき旨を請求する権利（以下「平成13年改正前商法により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、権利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平成13年改正前商法により付与されたストック・オプションの行使価額との差額）は、募集株式の発行等の手続により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。</u></p>
<p>自己株式の処分及び消却時の帳簿価額の算定 2-10. 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。<u>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。</u></p>	<p>自己株式の処分及び消却時の帳簿価額の算定 12. 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。<u>ただし、平成13年改正前商法により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。</u></p>
<p>自己株式の無償取得の会計処理 5-6. 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。</p>	<p>自己株式の無償取得の会計処理 13. （同左）</p>
<p>5-7. 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。</p>	<p>14. （同左）</p>

現 行	改 正 案
<p align="center"><u>吸収合併に関する自己株式の会計処理</u></p> <p align="center"><u>(抱合せ株式に合併新株を割り当てた場合)－設例1参照</u></p> <p>5-8. <u>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</u> <u>(以下「抱合せ株式」という。)に合併新株の割当てが行われ</u> <u>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</u> <u>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</u> <u>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。</u></p>	(削除)
<p align="center"><u>(被合併会社の保有する当該会社の自己株式に合併新株</u></p> <p align="center"><u>を割り当てた場合)</u></p> <p>5-9. <u>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</u> <u>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</u> <u>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</u> <u>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</u> <u>せる。</u></p>	(削除)
<p align="center"><u>(被合併会社の保有する合併会社の株式)</u></p> <p>5-10. <u>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</u> <u>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</u> <u>式として認識する。</u></p>	(削除)

現 行	改 正 案
<p style="text-align: center;">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</p> <p>2-11. 「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）。</p>	<p style="text-align: center;">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</p> <p>15. 自己株式等に関する会計基準第15項及び第17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）。</p>
<p>2-12. 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。</p> <p>① 親会社の保有する自己株式の数</p> <p>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</p>	<p>16. 1株当たり純資産額を計算する際の発行済株式総数及び1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。</p> <p>(1) 親会社の保有する自己株式の数</p> <p>(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</p>
<p style="text-align: center;">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</p> <p style="text-align: center;">（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） ー設例 2 参照</p> <p>5-11. 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。</p>	<p style="text-align: center;">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</p> <p style="text-align: center;">（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</p> <p>17. （同左）</p>

現 行	改 正 案
<p>5-12. <u>第5-11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。</u></p>	<p>18. <u>第17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のれんとして処理する。</u></p>
<p>5-13. <u>第5-11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。</u></p>	<p>19. <u>第17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。</u></p>
<p>5-14. <u>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。</u></p>	<p>20. <u>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、負債及び純資産の部に変動は生じない。</u></p>
<p>(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)</p> <p>5-15. 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5-11項から第5-13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。</p>	<p>(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)</p> <p>21. 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17項から第19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。</p>

現 行	改 正 案
5-16. 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。	22. (同左)
	<p>開示</p> <p>23. <u>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。</u></p> <p>(現行 2-5 と同じ)</p>
<p>開示</p> <p>2-13. <u>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></p>	(削除)

現 行		改 正 案		
<u>当期末処分利益の処分</u> <u>I 当期末処分利益</u> <u>II 利益処分額</u> <u> 利益準備金</u> <u> 配当金</u> <u> 役員賞与金</u> <u> 任意積立金</u> <u> その他</u> <u>III 次期繰越利益</u> <u>その他資本剰余金の処分</u> <u>I その他資本剰余金</u> <u>II その他資本剰余金処分額</u> <u> 配当金</u> <u> その他</u> <u>III その他資本剰余金次期繰越高</u>				
2-14. <u>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</u> <u>及び利益剰余金の部の表示は以下の例による。</u>		(削除)		
<table border="1" style="width: 100%;"> <tr> <td style="width: 50%; vertical-align: top;"> <u>資本剰余金の部</u> <u>I 資本剰余金期首残高</u> <u>II 資本剰余金増加高</u> <u> 増資による新株式の発行</u> <u> 自己株式処分差益</u> <u> その他</u> <u>III 資本剰余金減少高</u> <u> 配当金</u> <u> 自己株式消却額</u> <u> その他</u> <u>IV 資本剰余金期末残高</u> </td> <td style="width: 50%; vertical-align: top;"> <u>利益剰余金の部</u> <u>I 利益剰余金期首残高</u> <u>II 利益剰余金増加高</u> <u> 当期純利益</u> <u> その他</u> <u>III 利益剰余金減少高</u> <u> 配当金</u> <u> 役員賞与</u> <u> 自己株式消却額</u> <u> その他</u> <u>IV 利益剰余金期末残高</u> </td> </tr> </table>	<u>資本剰余金の部</u> <u>I 資本剰余金期首残高</u> <u>II 資本剰余金増加高</u> <u> 増資による新株式の発行</u> <u> 自己株式処分差益</u> <u> その他</u> <u>III 資本剰余金減少高</u> <u> 配当金</u> <u> 自己株式消却額</u> <u> その他</u> <u>IV 資本剰余金期末残高</u>	<u>利益剰余金の部</u> <u>I 利益剰余金期首残高</u> <u>II 利益剰余金増加高</u> <u> 当期純利益</u> <u> その他</u> <u>III 利益剰余金減少高</u> <u> 配当金</u> <u> 役員賞与</u> <u> 自己株式消却額</u> <u> その他</u> <u>IV 利益剰余金期末残高</u>		
<u>資本剰余金の部</u> <u>I 資本剰余金期首残高</u> <u>II 資本剰余金増加高</u> <u> 増資による新株式の発行</u> <u> 自己株式処分差益</u> <u> その他</u> <u>III 資本剰余金減少高</u> <u> 配当金</u> <u> 自己株式消却額</u> <u> その他</u> <u>IV 資本剰余金期末残高</u>	<u>利益剰余金の部</u> <u>I 利益剰余金期首残高</u> <u>II 利益剰余金増加高</u> <u> 当期純利益</u> <u> その他</u> <u>III 利益剰余金減少高</u> <u> 配当金</u> <u> 役員賞与</u> <u> 自己株式消却額</u> <u> その他</u> <u>IV 利益剰余金期末残高</u>			

現 行	改 正 案
<p>適用時期及び経過措置</p> <p>2-15. <u>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。</u></p>	<p>適用時期等</p> <p>24. <u>本適用指針の適用時期に関する取扱いは、自己株式等に関する会計基準と同様とする。また、本適用指針の適用に伴い、適用指針第5号を廃止する。</u></p>
<p>適用時期</p> <p>5-17. <u>本適用指針は、第5-5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。</u></p>	<p>(削除)</p>
<p>5-18. <u>第5-5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。</u></p>	<p>(削除)</p>

現 行	改 正 案
<p>議決</p> <p>2-16. <u>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。</u></p>	<p>(削除)</p>
<p>議決</p> <p>5-19. <u>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。</u></p>	<p>(削除)</p>
<p>結論の背景</p>	<p>結論の背景</p> <p>検討の経緯</p> <p>25. <u>平成14年2月21日に公表された適用指針第2号は、同時に公表された企業会計基準第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「企業会計基準第1号」という。)の実務上の指針を定めたものである。本適用指針は、平成17年7月26日に会社法(平成17年法律第86号)が公布され、平成17年8月10日に自己株式等に関する会計基準を公表したことに伴い、適用指針第2号について所要の改正を行ったものである。</u></p>
	<p>26. <u>本適用指針には、平成14年9月25日に公表した適用指針第5号に所要の改正を加えたものが含まれている。適用指針第5号は、企業会計基準第1号及び適用指針第2号の公開草案に対するコメントで要</u></p>

現 行	改 正 案
	<p><u>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たものである。</u></p>
	<p>27. <u>本適用指針では、適用指針第2号及び適用指針第5号に含まれていた以下の処理についての定めを削除した。</u></p> <p style="padding-left: 40px;">(1) <u>企業再編時における自己株式の処分</u></p> <p style="padding-left: 40px;">(2) <u>新株予約権の権利行使時における自己株式の処分</u></p> <p><u>(1)については企業会計基準適用指針公開草案第8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（案）」、(2)については企業会計基準公開草案第3号「ストック・オプション等に関する会計基準（案）」及び今後公表予定の同適用指針（案）において示されることとなる。</u></p> <p><u>なお、企業会計基準公開草案第3号「ストック・オプション等に関する会計基準（案）」においては、企業がその従業員等に対しストック・オプションを付与する取引のほか、企業が財貨又はサービスの取得において、報酬又は対価として自己株式を用いる取引等も適用範囲に含まれている。</u></p>
	<p>28. <u>本適用指針では、会社法において自己株式の取得の対価及び配当財産が金銭以外の場合もあることが明らかにされたことから、新たにこれらの会計処理を取り扱うこととした。なお、配当財産が金銭以外の場合の会計処理については、分配側の会計処理のみを本適用指針で示し、受取側の会計処理については企業会計基準公開草案第</u></p>

現 行	改 正 案
	5号「 <u>事業分離等に関する会計基準（案）</u> 」で示している。
<p>自己株式の会計処理</p> <p><u>自己株式の処分</u></p> <p><u>(代用自己株式としての使用による処分)</u></p> <p>2-17. <u>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。</u></p> <p>① <u>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</u></p> <p>② <u>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</u></p> <p>③ <u>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</u></p>	(削除)
<p>2-18. <u>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。</u></p>	(削除)

現 行	改 正 案
<p>2-19. <u>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。</u></p> <p>① <u>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</u></p> <p>② <u>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</u></p>	(削除)
<p>2-20. <u>「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。</u></p>	(削除)
<p>2-21. <u>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。</u></p>	(削除)

現 行	改 正 案
<p>2-22. <u>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ができる。</u></p>	<p>(削除)</p>
<p>2-23. <u>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。</u></p>	<p>(削除)</p>
<p>2-24. <u>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。</u></p>	<p>(削除)</p>
<p>2-25. <u>第 2-23 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</u></p>	<p>(削除)</p>

現 行	改 正 案
<p><u>目の増加額の比率で、按分して計算することが望ましい。</u></p>	
<p>2-26. <u>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。</u></p>	(削除)
<p><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></p> <p>2-27. <u>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</u></p>	(削除)

現 行	改 正 案
<p><u>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。</u></p>	
<p>2-28. <u>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。</u></p>	(削除)
<p>2-29. <u>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がとの整合性から、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。</u></p>	(削除)

現 行	改 正 案
<p>2-30. <u>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。</u></p>	<p>(削除)</p>
<p>2-31. <u>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。</u></p>	<p>(削除)</p>
<p>結論の背景</p> <p>自己株式の会計処理</p> <p>自己株式の取得及び処分の認識時点</p> <p>5-20. <u>「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。</u></p>	<p>自己株式の会計処理</p> <p>自己株式の取得及び処分の認識時点</p> <p>29. <u>自己株式等に関する会計基準では、第6項に自己株式の取得の会計処理を、第8項から第10項に募集株式の発行等の手続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金銭を対価とした自己株式の取得と募集株式の発行等の手続による処分に関して、認識時点の検討を行った。</u></p>

現 行	改 正 案
<p><u>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。</u></p>	
<p>5-21. 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。</p> <p>① 有価証券の売買契約の認識に準じる方法</p> <p>② 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</p>	<p>30. 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。</p> <p>(1) 有価証券の売買契約の認識に準じる方法</p> <p>(2) 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</p>
<p>5-22. 前項の①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。</p>	<p>31. 前項の(1)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。</p>
<p>5-23. 一方、第5-21項の②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</p>	<p>32. 一方、第30項の(2)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</p>

現 行	改 正 案
<p>ている。よって、この会計処理との整合性から、②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。</p>	<p>の整合性から、②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。</p>
<p>5-24. <u>②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。</u></p>	<p>33. <u>(2)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、従来の有償消却の処理に準じることが考えられる。有償消却の処理については、特に明文化された規定はなかったが、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、認識されていたものと思われる。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。</u></p>
<p>5-25. <u>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。</u></p>	<p>34. <u>一方、自己株式の処分については、会社法上、その効力が生じるのは払込期日とされており（会社法第209条参照）、払込期日に認識することが適切であると考えられる。</u></p>

現 行	改 正 案
<p>5-26. <u>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続を準用して行われ、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。</u></p> <p><u>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。</u></p>	<p>35. <u>なお、自己株式の処分を払込期日に認識する場合、払込期日前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、純資産の部に計上する方法が考えられる。自己株式の処分が募集株式の発行等の手続により行われ、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ず極めて短期間に自己株式の処分の対価となる。よって、これらは、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、純資産の部に計上することが適切であると思われる。</u></p> <p><u>具体的な表示としては、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、純資産の部における表示個所としては、株主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。</u></p>
	<p style="text-align: center;"><u>自己株式の取得原価の算定（対価が金銭以外の場合）</u> <u>（企業集団内の企業から自己株式を取得する場合）</u></p> <p>36. <u>企業会計審議会から公表された「企業結合に係る会計基準」（以下「企業結合会計基準」という。）三4(1)①イでは、共通支配下の取引により企業集団内を移転する資産及び負債は、原則として、移転前に付された適正な帳簿価額により計上するとされている。当該</u></p>

現 行	改 正 案
	<p> <u>定めは、企業又はある企業を構成する事業の移転を前提としたものであるが、「企業結合に係る会計基準の設定に関する意見書」（以下「企業結合会計意見書」という。）三5(1)では、個別財務諸表の作成に当たっても、基本的には、企業結合の前後で当該純資産等の帳簿価額が相違することにならないようにするためとしている。また、企業結合会計基準三4(1)①ハでは、移転された資産及び負債の対価として取得した株式の取得原価は、当該資産及び負債の適正な帳簿価額による純資産額に基づいて算定することとされている。このため、企業集団内の企業から金銭以外の財産を対価として、自己株式を取得する場合についても、共通支配下の取引に準じて、当該自己株式の取得原価は、移転された資産及び負債の適正な帳簿価額により算定することが適当と考えられる。</u> </p> <p> <u>この場合における企業集団内の企業については、企業結合会計意見書三5及び企業会計基準適用指針公開草案第8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(案)」第200項及び第201項の定めに基づいて取り扱うこととし、支配の判定は、監査委員会報告第60号「連結財務諸表における子会社及び関連会社の範囲の決定に関する監査上の取扱い」に準じて行うものとする。</u> </p> <p> <u>なお、自己株式を処分した会社において、受け入れた資産の取得原価は、企業結合会計基準三4(1)①イに準じて、移転前に付された適正な帳簿価額により計上することとなる。受け入れた資産の取得原価と自己株式の帳簿価額との差額は、自己株式等に関する会計基準第8項から第10項に従い会計処理する。</u> </p>

現 行	改 正 案
	<p style="text-align: center;"><u>(他の種類の自社の株式を交付する場合)</u></p> <p>37. <u>自己株式の取得の対価として、自社の株式（新株又は自己株式）を交付した場合の自己株式の取得原価の算定方法は以下の2つが考えられる。</u></p> <p style="padding-left: 2em;"><u>(1) 対価として交付した自社の株式の時価を基礎として算定する方法</u></p> <p style="padding-left: 2em;"><u>(2) 対価として交付した自社の株式の帳簿価額を基礎として算定する方法</u></p> <p style="padding-left: 4em;"><u>なお、新株の発行においては、帳簿価額がないためゼロとする。</u></p> <p style="padding-left: 2em;"><u>(1)は、取得の対価として交付した自社の株式が新株であれ自己株式であれ、自己株式の取得原価は同額になるべきとの考えによる。</u></p> <p style="padding-left: 2em;"><u>(2)は、当該取引の実態は、純資産の部の株主資本内の移動であって、新たな払込みの事実がなく、払込資本を増加させる必要はないとの考えによる。</u></p> <p style="padding-left: 2em;"><u>検討の結果、以下の理由により、(2)の方法によることとした。</u></p> <p style="padding-left: 2em;"><u>① 自己株式の取得の対価として自社の株式を交付した場合、その対価の算定基礎が交付した自社の株式の時価であれ帳簿価額であれ、純資産の部の株主資本の合計は変わらず、また、損益も生じない。このため、自己株式の取得原価は、資産の取得原価と異なり、取得の対価によりその金額が異なっても、その後の損益に影響はなく、不適當とはいえないこと</u></p>

現 行	改 正 案
	<p>② <u>交付した自社の株式の時価を基礎として会計処理すると、払込資本と純資産の部の株主資本の控除項目である自己株式が時価相当分だけ増加するが、増加する払込資本を資本金又は資本準備金とした場合、分配可能額が減少することも考えられること</u></p>
	<p><u>金銭以外の財産をもって自己株式を取得した場合や現物配当を行う場合の会計処理</u></p> <p>38. <u>本適用指針では、自己株式の取得の対価が金銭以外の財産となる場合の会計処理も示している（第6項から第8項参照）。当該取引は、自己株式の取得（株主資本の減少）と現物資産の減少（資産の減少）であり、現物配当も同様の経済効果を有する。本適用指針では、両者の会計処理の整合性を図るよう現物配当を行う会社の会計処理についても示している（第9項参照）。</u></p> <p><u>金銭以外の財産をもって清算した場合、投資回収の結果を示すよう分配前に清算損益を計上することが適切である。このため、金銭以外の財産をもって配当した場合や金銭以外の財産をもって自己株式を取得した場合も同様に、原則として、分配前に損益を計上し、配当財産の時価をもって、その他資本剰余金又はその他利益剰余金を減額することが適当であると考えられる。これは、株主との取引であっても、通常、時価を基礎として当該取引が行われているものと考えられることとも整合的である。</u></p> <p><u>しかしながら、配当財産が子会社株式又は関連会社株式であっ</u></p>

現 行	改 正 案
	<p>て、これを株式数に応じて比例的に配当する場合（分割型の会社分割（按分型））には、従来、人的分割と言われていたように分割会社自体が単に分かれただけであるという見方が一般的である。また、企業集団内の企業へ配当する場合には、企業結合における共通支配下の取引に準じて（<u>第エラー！参照元が見つかりません。項参照</u>）、また、市場価格がないこと等により公正な評価額を合理的に算定することが困難と認められる場合にも、損益を計上しないことが適当であると考えた。したがって、本適用指針では、国際的な調和も勘案し、このような場合には、配当財産の適正な帳簿価額をもって、その他資本剰余金又はその他利益剰余金を減額し、損益を計上しないものとした。</p>
<p style="text-align: center;">自己株式の無償取得の会計処理</p> <p>5-27. <u>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あるが生じた。</u></p>	<p style="text-align: center;">自己株式の無償取得の会計処理</p> <p>39. <u>自己株式を無償で取得した場合、企業会計基準第1号適用前は、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が、企業会計基準第1号の適用により、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あるが生じた。</u></p>
<p>5-28. 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。</p> <p>① 自己株式を時価で測定し、同額を利益とする方法</p>	<p>40. 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。</p> <p>(1) 自己株式を時価で測定し、同額を利益とする方法</p>

現 行	改 正 案
<p>② 自己株式を時価で測定し、同額を資本剰余金とする方法</p> <p>③ 自己株式の数のみの増加として処理する方法</p>	<p>② 自己株式を時価で測定し、同額を資本剰余金とする方法</p> <p>③ 自己株式の数のみの増加として処理する方法</p>
<p>5-29. 前項の①及び②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。</p> <p>(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。</p> <p>(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。</p> <p>(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。</p> <p>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思われる。</p>	<p>41. 前項の(1)及び(2)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。</p> <p>① 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</p> <p>② 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</p> <p>③ 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</p> <p>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思われる。</p>
<p>5-30. 一方、第5-28項の③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より、一般に、株主間の富の移転のみによって当該会社の</p>	<p>42. 一方、第40項の(3)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より、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</p>

現 行	改 正 案
<p>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。</p> <p>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、③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。</p>	<p>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。</p> <p>なお、自己株式等に関する会計基準第6項では「取得した自己株式は、取得原価をもって純資産の部の株主資本から控除する。」としているが、(3)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。</p>
<p>5-31. 「自己株式等に関する会計基準」では、自己株式の取得は、<u>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。</u>その考えとの整合性からは、①及び②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、①及び②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。</p>	<p>43. <u>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、純資産の部の株主資本の控除とする会計処理を採用している。</u>その考えとの整合性からは、(1)及び(2)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、(1)及び(2)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。</p> <p>よって、(3)の自己株式の数のみの増加として処理する方法を採</p>

現 行	改 正 案
<p>よって、③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。</p>	<p>用することとした。</p>
<p>5-32. 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。</p>	<p>44. (同左)</p>
<p><u>吸収合併に関する自己株式の会計処理</u></p> <p>5-33. <u>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。</u></p> <p>① <u>抱合せ株式に合併新株を割り当てた場合</u></p> <p>② <u>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</u></p> <p>③ <u>被合併会社の保有する合併会社の株式</u></p>	<p>(削除)</p>
<p><u>(抱合せ株式に合併新株を割り当てた場合)</u></p> <p>5-34. <u>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</u></p>	<p>(削除)</p>

現 行	改 正 案
<p><u>あり、自己株式の会計処理に関する論点は生じない。</u></p> <p><u>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が生じた。</u></p>	
<p>5-35. <u>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。</u></p>	(削除)
<p>5-36. <u>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。</u></p> <p>① <u>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</u></p>	(削除)

現 行	改 正 案
<p><u>に伴って消滅すべきものである。</u></p> <p>② <u>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。</u></p> <p>③ <u>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。</u> <u>（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5-40項参照のこと。）</u></p>	
<p>5-37. <u>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。</u></p> <p>① <u>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。</u></p> <p>② <u>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</u></p>	(削除)

現 行	改 正 案
<p><u>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。</u></p> <p>③ <u>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。</u></p>	
<p>5-38. <u>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。</u></p> <p><u>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</u></p>	(削除)

現 行	改 正 案
<p><u>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。</u></p> <p><u>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。</u></p>	
<p>5-39. <u>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5-38項に記載したように、この割当ては通常は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。</u></p>	(削除)

現 行	改 正 案
<p>5-40. <u>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。</u></p>	<p>(削除)</p>
<p>5-41. <u>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いがよいか、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。</u></p> <p><u>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</u></p>	<p>(削除)</p>

現 行	改 正 案
<p><u>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。</u></p>	
<p><u>(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)</u></p> <p>5-42. <u>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。</u></p>	(削除)
<p>5-43. <u>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。</u></p>	(削除)

現 行	改 正 案
<p><u>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。</u></p>	
<p><u>(被合併会社の保有する合併会社の株式)</u></p> <p>5-44. <u>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。</u></p>	<p>(削除)</p>
<p>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</p> <p>5-45. <u>「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行なわれたことに伴い、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</u></p>	<p>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</p> <p>45. <u>平成13年の商法改正により、自己株式の取得及び保有規制の見直しが行なわれたことに伴い、子会社及び関連会社においても当該会社の自己株式が相当数長期間にわたり保有されることとなった。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、企業会計基準第1号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が、企業会計基準第1号の適用により、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生じた。</u></p>

現 行	改 正 案
<p data-bbox="304 272 555 300"><u>する必要が生じた。</u></p> <p data-bbox="360 320 1075 400">(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)</p> <p data-bbox="248 421 1075 544">5-46. 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。</p> <p data-bbox="304 564 1075 644">① 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。<u>。</u></p> <p data-bbox="304 665 1075 788">② 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。<u>。</u></p> <p data-bbox="304 809 1075 888">③ 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。<u>。</u></p>	<p data-bbox="1211 320 1971 400">(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)</p> <p data-bbox="1099 421 1971 544">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。</p> <p data-bbox="1155 564 1971 644">(1) 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</p> <p data-bbox="1155 665 1971 745">(2) 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</p> <p data-bbox="1155 766 1971 845">(3) 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</p>
<p data-bbox="248 960 1075 1083">5-47. 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。</p> <p data-bbox="304 1104 1075 1370">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</p>	<p data-bbox="1099 960 1249 987">47. (同左)</p>

現 行	改 正 案
<p>る。</p> <p>5-48. 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。</p> <p>① 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。</p> <p>② 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。</p> <p>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。</p>	<p>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。</p> <p>(1) 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</p> <p>(2) 会社法では、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</p> <p>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。</p>
<p>5-49. 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</p>	<p>49. （同左）</p>

現 行	改 正 案
<p>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。</p> <p>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。</p>	
<p>5-50. <u>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。</u></p>	<p>50. <u>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、過去の損益の修正とするか、当期の損益とするか、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。</u></p>
<p>5-51. 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。<u>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。</u></p>	<p>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。<u>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のれんとすることが適切と思われる。</u></p>
<p>5-52. 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</p>	<p>52. （同左）</p>

現 行	改 正 案
<p>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。</p> <p>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。</p>	
<p>5-53. <u>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。</u></p>	<p>53. <u>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、負債及び純資産の部に変動は生じないと考えられる。</u></p>
<p>5-54. <u>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切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。</u></p>	<p>(削除)</p>
<p>5-55. また、第<u>5-51</u>項及び第<u>5-52</u>項の方法によった場合、例えば</p>	<p>54. また、第<u>51</u>項及び第<u>52</u>項の方法によった場合、例えば連結子会社</p>

現 行	改 正 案
<p>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。</p>	<p>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。</p>
<p>5-56. <u>第5-11項から第5-13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。</u>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。</p>	<p>55. <u>第17項から第19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も増大し、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。</u>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。</p>
<p>(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)</p> <p>5-57. 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</p>	<p>(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)</p> <p>56. 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</p>

現 行	改 正 案
<p>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。</p> <p><u>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。</u>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。</p>	<p>及び一部売却に準じて処理することが適切と思われる。</p> <p><u>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のれん相当額として処理することになる。</u></p> <p>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。</p>
<p>適用時期</p> <p>5-58. <u>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</u></p>	<p>(削除)</p>

現 行	改 正 案
<p><u>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。</u></p>	
<p>5-59. <u>第5-5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。</u></p>	(削除)
<p>設例</p> <p><u>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</u></p> <p><u>ケース1 連結子会社の場合</u> <u>前提</u></p> <p>1. P社（親会社＝上場会社）はS社（子会社）の株式の80%を所</p>	<p>設例</p> <p><u>[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</u></p> <p><u>1. 連結子会社の場合</u> <u><前提></u></p> <p>1. P社（親会社＝上場会社）はS社（子会社）の株式の80%を所有</p>

現 行				改 正 案			
<p>有している。</p> <p>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。</p> <p>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。</p> <p>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。</p>				<p>有している。</p> <p>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。</p> <p>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。</p> <p>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。</p>			
S 社の仕訳		連結修正仕訳		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		(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	P 社株式（その他有価証券）	50	繰延税金負債	20
		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

現 行				改 正 案			
		少数株主 20 持分	券)			少数株主 20 持分	
(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		(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 200 金	P社株式 100 (その他 有価証 券) 有価証券 100 売却益	少数株主 12 損益	少数株主 12 持分	現金預 200 金	P社株式 100 (その他 有価証 券) 有価証券 100 売却益	少数株主 12 損益	少数株主 12 持分
法人税 40 等	未払法人 40 税等	有価証券 80 売却益	<u>法人税等</u> 32	法人税 40 等	未払法人 40 税等	有価証券 80 売却益	<u>法人税等</u> 32 <u>調整額</u> <u>資本剰余</u> <u>金</u> 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				(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 <u>連結財務諸表上、資本剰余金(自己株式処分差益)として処理する</u> <u>金額=60 (P社株式売却益 100-対応する税金 40) ×80%=48</u>			

現 行				改 正 案			
<p>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</p>							
<p>ケース2 持分法適用関連会社の場合</p>				<p>2. 持分法適用関連会社の場合</p>			
<p>前提</p>				<p><前提></p>			
<p>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。</p>				<p>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。</p>			
<p>2. <u>その他の前提は、ケース1と同様とする。</u></p>				<p>2. <u>その他の前提は、「1. 連結子会社の場合」と同様とする。</u></p>			
S社の仕訳		連結修正仕訳		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		(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 50	繰延税 20 金負債	S社株式 9 (関連会社株式)	その他 9 有価証券評価差額金	P社株式 50	繰延税 20 金負債	S社株式 9 有価証券(関連会社株式)	その他 9 有価証券評価差額金
(その他有価証券)	その他 30 有価証券評価差額金	その他 9 有価証券評価差額金	S社株式 9 (関連会社株式)	(その他有価証券)	その他 30 有価証券評価差額金	その他 9 有価証券(関連会社株式)	S社株式 9 有価証券(関連会社株式)
		自己株式 30	S社株式 30 (関連会社株式)			自己株式 30	S社株式 30 有価証券(関連会社株式)

現 行				改 正 案			
		式)				式)	
(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		(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	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	<u>自己株式処分差益(その他資本剰余金)</u> 18		有価証券売却益 100	持分法投資損益 18	<u>資本剰余金</u> 18
法人税等 40	未払法人税等 40			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) 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、 <u>資本剰余金(自己株式処分差益)</u> 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			

現 行	改 正 案		
<p>設例2 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)</p> <p>前提</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. <u>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。</u> 2. <u>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社の間に資本関係はない。</u> 3. <u>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。</u> 4. <u>Y社が使用した代用自己株式の帳簿価額は20であった。</u> 5. <u>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。</u> <p style="text-align: center;">X社のB/S</p> <table border="1" style="margin-left: auto; margin-right: auto;"> <tr> <td style="width: 50%; text-align: center;"> <u>資産 60</u> (時価 100) </td> <td style="width: 50%; text-align: center;"> 資本金 30 資本準備金 20 <u>未処分利益 10</u> </td> </tr> </table>	<u>資産 60</u> (時価 100)	資本金 30 資本準備金 20 <u>未処分利益 10</u>	<p>(削除)</p>
<u>資産 60</u> (時価 100)	資本金 30 資本準備金 20 <u>未処分利益 10</u>		

現 行	改 正 案																								
<p><u>Y社の会計処理</u></p> <p><u>(代用自己株式の処分に関する処理)</u></p> <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 30%;">(借) <u>引継純資産 (40% 部分)</u></td> <td style="width: 10%; text-align: center;">24</td> <td style="width: 30%;">(貸) <u>自己株式</u></td> <td style="width: 10%; text-align: right;">20</td> </tr> <tr> <td></td> <td></td> <td style="text-align: right;"><u>自己株式処分差益</u></td> <td style="text-align: right;">4</td> </tr> <tr> <td></td> <td></td> <td style="text-align: right;"><u>(その他資本剰余金)</u></td> <td></td> </tr> </table> <hr style="border-top: 1px dashed black;"/> <p><u>(新株発行に関する処理)</u></p> <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 30%;">(借) <u>引継純資産 (60% 部分)</u></td> <td style="width: 10%; text-align: center;">36</td> <td style="width: 30%;">(貸) <u>資本金</u></td> <td style="width: 10%; text-align: right;">18</td> </tr> <tr> <td></td> <td></td> <td style="text-align: right;"><u>資本準備金</u></td> <td style="text-align: right;">12</td> </tr> <tr> <td></td> <td></td> <td style="text-align: right;"><u>未処分利益</u></td> <td style="text-align: right;">6</td> </tr> </table> <p><u>(注)</u></p> <ol style="list-style-type: none"> 1. <u>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))</u> = 24 2. <u>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</u> 	(借) <u>引継純資産 (40% 部分)</u>	24	(貸) <u>自己株式</u>	20			<u>自己株式処分差益</u>	4			<u>(その他資本剰余金)</u>		(借) <u>引継純資産 (60% 部分)</u>	36	(貸) <u>資本金</u>	18			<u>資本準備金</u>	12			<u>未処分利益</u>	6	
(借) <u>引継純資産 (40% 部分)</u>	24	(貸) <u>自己株式</u>	20																						
		<u>自己株式処分差益</u>	4																						
		<u>(その他資本剰余金)</u>																							
(借) <u>引継純資産 (60% 部分)</u>	36	(貸) <u>資本金</u>	18																						
		<u>資本準備金</u>	12																						
		<u>未処分利益</u>	6																						

現 行	改 正 案
<p>式の帳簿価額 $20=4$</p> <p>3. <u>増加する資本金 = X社資本金 $30 \times$ (代用自己株式以外に発行する株数 (60株) \div 合併で交付する株式総数 (100株)) = 18</u> <u>(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。)</u></p> <p>4. <u>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。</u></p> <p style="text-align: right;"><u>以 上</u></p>	
<p>設例</p> <p><u>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)</u></p> <p><u>【5号】</u></p> <p><u>前提：</u></p> <p>1. <u>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。</u></p> <p>2. <u>A社の保有するB社株式の簿価は3,000であった。</u></p> <p>3. <u>B社の諸資産は6,000(簿価=時価)であり、資本勘定は資本</u></p>	(削除)

現 行	改 正 案																		
<p><u>金 5,000、利益剰余金 1,000 であった。</u></p> <p>4. <u>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。</u></p> <p>5. <u>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。</u></p> <p>6. <u>A社は、合併後に当該自己株式を 4,000 で処分した。</u></p> <p>7. <u>A社は、他に自己株式を保有していなかったものとする。</u></p> <p>8. <u>個別財務諸表における処理を前提とする。</u></p> <p><u><吸収合併時></u></p> <table border="1" data-bbox="286 842 1077 991"> <tr> <td><u>(借)</u></td> <td><u>諸資産</u></td> <td><u>6,000</u></td> <td><u>(貸)</u></td> <td><u>資本金</u></td> <td><u>3,000</u></td> </tr> <tr> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> <td><u>B社株式</u></td> <td><u>3,000</u></td> </tr> <tr> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> <td><u>式</u></td> <td></td> </tr> </table> <ul style="list-style-type: none"> • <u>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。</u> • <u>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。</u> 	<u>(借)</u>	<u>諸資産</u>	<u>6,000</u>	<u>(貸)</u>	<u>資本金</u>	<u>3,000</u>					<u>B社株式</u>	<u>3,000</u>					<u>式</u>		
<u>(借)</u>	<u>諸資産</u>	<u>6,000</u>	<u>(貸)</u>	<u>資本金</u>	<u>3,000</u>														
				<u>B社株式</u>	<u>3,000</u>														
				<u>式</u>															

現 行	改 正 案																																				
<p>＜自己株式処分時＞</p> <table border="1" data-bbox="284 360 1070 651"> <tr> <td>(借)</td> <td>現金</td> <td>4,000</td> <td>(貸)</td> <td>その他</td> <td>4,000</td> </tr> <tr> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> <td>資本剰</td> <td></td> </tr> <tr> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> <td>余金</td> <td></td> </tr> <tr> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> <td>(自己</td> <td></td> </tr> <tr> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> <td>株式処</td> <td></td> </tr> <tr> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> <td>分差益)</td> <td></td> </tr> </table>	(借)	現金	4,000	(貸)	その他	4,000					資本剰						余金						(自己						株式処						分差益)		
(借)	現金	4,000	(貸)	その他	4,000																																
				資本剰																																	
				余金																																	
				(自己																																	
				株式処																																	
				分差益)																																	
<p>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）</p> <p>【第5号】</p> <p>1. 子会社株式の取得</p> <p>前提：</p> <ol style="list-style-type: none"> 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。 S社の資産、負債に土地等時価評価すべきものはない。 S社の発行済株式数は100株とする。 	<p>[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）</p> <p>(注) 設例中の「のれん」及び「のれん償却費」は、現行会計基準の「連結調整勘定」及び「連結調整勘定償却費」に相当する。</p> <p>1. 子会社株式の取得</p> <p>＜前提＞</p> <ol style="list-style-type: none"> 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。 S社の資産、負債に土地等時価評価すべきものはない。 S社の発行済株式数は100株とする。 																																				

現 行	改 正 案																								
<p>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。</p> <p>5. P社、S社ともに、決算日は3月31日である。</p> <p><X1年3月31日の連結修正仕訳></p> <table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 10%;">(借)</td> <td style="width: 20%;">資本金</td> <td style="width: 10%;">1,000</td> <td style="width: 10%;">(貸)</td> <td style="width: 20%;">S社株式</td> <td style="width: 10%;">1,120</td> </tr> <tr> <td></td> <td>利益剰余金</td> <td>600</td> <td></td> <td>少数株主持分(*1)</td> <td>480</td> </tr> </table> <p>(*1) 少数株主持分=1,600×30%=480</p>	(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	<p>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。</p> <p>5. P社、S社ともに、決算日は3月31日である。</p> <p><X1年3月31日の連結修正仕訳></p> <table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 10%;">(借)</td> <td style="width: 20%;">資本金</td> <td style="width: 10%;">1,000</td> <td style="width: 10%;">(貸)</td> <td style="width: 20%;">S社株式</td> <td style="width: 10%;">1,120</td> </tr> <tr> <td></td> <td>利益剰余金</td> <td>600</td> <td></td> <td>少数株主持分(*1)</td> <td>480</td> </tr> </table> <p>(*1) 少数株主持分=1,600×30%=480</p>	(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
(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																				
(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																				
<p>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</p> <p><u>前提:</u></p> <p>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。</p> <p>2. <u>X2年3月期のS社の利益は0であり、利益処分等は行っていない。</u></p> <p>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。</p> <table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr> <th></th> <th style="text-align: center;">持分比率</th> <th style="text-align: center;">持分額</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>親会社持分</td> <td style="text-align: center;">70株÷(100-10) 株=77.8%</td> <td style="text-align: center;">(1,600-300)× 77.8%=1,011</td> </tr> <tr> <td>少数株主持分</td> <td style="text-align: center;">20株÷(100-10)</td> <td style="text-align: center;">(1,600-300)×</td> </tr> </tbody> </table>		持分比率	持分額	親会社持分	70株÷(100-10) 株=77.8%	(1,600-300)× 77.8%=1,011	少数株主持分	20株÷(100-10)	(1,600-300)×	<p>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</p> <p><u><前提></u></p> <p>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。</p> <p>2. <u>X2年3月期のS社の利益は0であり、剰余金の配当等は行っていない。</u></p> <p>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。</p> <table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr> <th></th> <th style="text-align: center;">持分比率</th> <th style="text-align: center;">持分額</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>親会社持分</td> <td style="text-align: center;">70株÷(100-10) 株=77.8%</td> <td style="text-align: center;">(1,600-300)× 77.8%=1,011</td> </tr> <tr> <td>少数株主持分</td> <td style="text-align: center;">20株÷(100-10)</td> <td style="text-align: center;">(1,600-300)×</td> </tr> </tbody> </table>		持分比率	持分額	親会社持分	70株÷(100-10) 株=77.8%	(1,600-300)× 77.8%=1,011	少数株主持分	20株÷(100-10)	(1,600-300)×						
	持分比率	持分額																							
親会社持分	70株÷(100-10) 株=77.8%	(1,600-300)× 77.8%=1,011																							
少数株主持分	20株÷(100-10)	(1,600-300)×																							
	持分比率	持分額																							
親会社持分	70株÷(100-10) 株=77.8%	(1,600-300)× 77.8%=1,011																							
少数株主持分	20株÷(100-10)	(1,600-300)×																							

現 行			改 正 案				
	株=22.2%	22.2%=289		株=22.2%	22.2%=289		
S 社 の自 己株 式購 入額 300	連結調 整勘定 (のれ ん)109	22.2%=289	77.8%=1,011	S 社 の自 己株 式購 入額 300	のれん 109	22.2%=289	77.8%=1,011
	少数 191	株主持分	親会社持分		少数 191	株主持分	親会社持分
	30%=480		70%=1,120		30%=480		70%=1,120
<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>			

現 行	改 正 案																								
<p><u>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。</u></p> <p>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。</p> <p>①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。</p> <table border="1" style="margin-left: auto; margin-right: auto;"> <tr> <td style="padding: 5px;">(借) 少数株主持分 (*1) S 社 株 式 (*2)</td> <td style="padding: 5px;">90</td> <td style="padding: 5px;">(貸) 自己株式 (子会社)</td> <td style="padding: 5px;">300</td> </tr> <tr> <td></td> <td style="padding: 5px;">210</td> <td></td> <td></td> </tr> </table> <p>(*1) 少数株主持分の減少額=300×30%=90 (*2) S社株式の減少額=300×70%=210</p> <p>②次に、親会社は、①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。</p> <table border="1" style="margin-left: auto; margin-right: auto;"> <tr> <td style="padding: 5px;">(借) 少 数 株 主</td> <td style="padding: 5px;">101</td> <td style="padding: 5px;">(貸) S 社 株 式</td> <td style="padding: 5px;">210</td> </tr> </table>	(借) 少数株主持分 (*1) S 社 株 式 (*2)	90	(貸) 自己株式 (子会社)	300		210			(借) 少 数 株 主	101	(貸) S 社 株 式	210	<p><u>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のれんとして処理する。</u></p> <p>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。</p> <p>① 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。</p> <table border="1" style="margin-left: auto; margin-right: auto;"> <tr> <td style="padding: 5px;">(借) 少数株主持分 (*1) S 社 株 式 (*2)</td> <td style="padding: 5px;">90</td> <td style="padding: 5px;">(貸) 自己株式 (子会社)</td> <td style="padding: 5px;">300</td> </tr> <tr> <td></td> <td style="padding: 5px;">210</td> <td></td> <td></td> </tr> </table> <p>(*1) 少数株主持分の減少額=300×30%=90 (*2) S社株式の減少額=300×70%=210</p> <p>② 次に、親会社は、①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。</p> <table border="1" style="margin-left: auto; margin-right: auto;"> <tr> <td style="padding: 5px;">(借) 少 数 株 主</td> <td style="padding: 5px;">101</td> <td style="padding: 5px;">(貸) S 社 株 式</td> <td style="padding: 5px;">210</td> </tr> </table>	(借) 少数株主持分 (*1) S 社 株 式 (*2)	90	(貸) 自己株式 (子会社)	300		210			(借) 少 数 株 主	101	(貸) S 社 株 式	210
(借) 少数株主持分 (*1) S 社 株 式 (*2)	90	(貸) 自己株式 (子会社)	300																						
	210																								
(借) 少 数 株 主	101	(貸) S 社 株 式	210																						
(借) 少数株主持分 (*1) S 社 株 式 (*2)	90	(貸) 自己株式 (子会社)	300																						
	210																								
(借) 少 数 株 主	101	(貸) S 社 株 式	210																						

現 行	改 正 案																																				
<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="text-align: center;">持分 (*1)</td> <td></td> </tr> <tr> <td style="text-align: center;">連結調整</td> <td style="text-align: right;">109</td> </tr> <tr> <td style="text-align: center;">勘定 (*2)</td> <td></td> </tr> </table> <p>(*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)×7.8%=101</p> <p>(*2) <u>連結調整勘定=210-101=109</u></p>	持分 (*1)		連結調整	109	勘定 (*2)		<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="text-align: center;">持分 (*1)</td> <td></td> </tr> <tr> <td style="text-align: center;"><u>のれん</u></td> <td style="text-align: right;">109</td> </tr> <tr> <td style="text-align: center;">(*2)</td> <td></td> </tr> </table> <p>(*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)×7.8%=101</p> <p>(*2) <u>のれん=210-101=109</u></p>	持分 (*1)		<u>のれん</u>	109	(*2)																									
持分 (*1)																																					
連結調整	109																																				
勘定 (*2)																																					
持分 (*1)																																					
<u>のれん</u>	109																																				
(*2)																																					
<p>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</p> <p><u>前提:</u></p> <ol style="list-style-type: none"> 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。 <u>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。</u> <u>連結調整勘定は20年で償却している。</u> <p><開始仕訳></p> <table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 10%;">(借)</td> <td style="width: 30%;">資本金</td> <td style="width: 10%; text-align: right;">1,000</td> <td style="width: 10%;">(貸)</td> <td style="width: 30%;">S社株式</td> <td style="width: 10%; text-align: right;">1,120</td> </tr> <tr> <td></td> <td>利益剰余金</td> <td style="text-align: right;">600</td> <td></td> <td>少数株主持分 (*1)</td> <td></td> </tr> <tr> <td></td> <td><u>連結調整勘定</u></td> <td style="text-align: right;">109</td> <td></td> <td>自己株式 (子会社)</td> <td style="text-align: right;">300</td> </tr> </table>	(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)			<u>連結調整勘定</u>	109		自己株式 (子会社)	300	<p>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</p> <p><u><前提></u></p> <ol style="list-style-type: none"> 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。 <u>X3年3月期のS社の利益は0であり、剰余金の配当等を行っていない。</u> <u>のれんは20年で償却している。</u> <p><開始仕訳></p> <table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 10%;">(借)</td> <td style="width: 30%;">資本金</td> <td style="width: 10%; text-align: right;">1,000</td> <td style="width: 10%;">(貸)</td> <td style="width: 30%;">S社株式</td> <td style="width: 10%; text-align: right;">1,120</td> </tr> <tr> <td></td> <td>利益剰余金</td> <td style="text-align: right;">600</td> <td></td> <td>少数株主持分 (*1)</td> <td></td> </tr> <tr> <td></td> <td><u>のれん</u></td> <td style="text-align: right;">109</td> <td></td> <td>自己株式 (子会社)</td> <td style="text-align: right;">300</td> </tr> </table>	(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)			<u>のれん</u>	109		自己株式 (子会社)	300
(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)																																	
	<u>連結調整勘定</u>	109		自己株式 (子会社)	300																																
(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)																																	
	<u>のれん</u>	109		自己株式 (子会社)	300																																

現 行	改 正 案																																					
<p>(※1) 少数株主持分=1,300 (子会社純資産) ×22.2% (少数株主比率) =289</p> <p><連結調整勘定の償却></p> <table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 30%;">(借) 連結調整</td> <td style="width: 10%; text-align: center;">5</td> <td style="width: 30%;">(貸) 連結調整勘</td> <td style="width: 10%; text-align: center;">5</td> <td style="width: 10%;"></td> </tr> <tr> <td>勘定償却</td> <td></td> <td>定</td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td colspan="5" style="text-align: center;">(*)</td> </tr> </table> <p style="text-align: center;"><u>S社のX2年3月期発生の連結調整勘定を償却する。</u></p> <p>(※) 109÷20年=5</p> <p><自己株式の少数株主への処分></p> <p>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。</p> <p>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ものと考えることもできる。</p> <p>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。</p> <table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr> <th></th> <th style="text-align: center;">持分比率</th> <th style="text-align: center;">持分額</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>親会社持分</td> <td style="text-align: center;">70株÷(90+10)株 =70%</td> <td style="text-align: center;">(1,300+400)× 70%=1,190</td> </tr> </tbody> </table>	(借) 連結調整	5	(貸) 連結調整勘	5		勘定償却		定			(*)						持分比率	持分額	親会社持分	70株÷(90+10)株 =70%	(1,300+400)× 70%=1,190	<p>(※1) 少数株主持分=1,300 (子会社純資産) ×22.2% (少数株主比率) =289</p> <p><のれんの償却></p> <table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 30%;">(借) のれん償</td> <td style="width: 10%; text-align: center;">5</td> <td style="width: 30%;">(貸) のれん</td> <td style="width: 10%; text-align: center;">5</td> <td style="width: 10%;"></td> </tr> <tr> <td>却費(*2)</td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> </tr> </table> <p style="text-align: center;"><u>S社のX2年3月期発生ののれんを償却する。</u></p> <p>(※2) 109÷20年=5</p> <p><自己株式の少数株主への処分></p> <p>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。</p> <p>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ものと考えることもできる。</p> <p>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。</p> <table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr> <th></th> <th style="text-align: center;">持分比率</th> <th style="text-align: center;">持分額</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>親会社持分</td> <td style="text-align: center;">70株÷(90+10)株 =70%</td> <td style="text-align: center;">(1,300+400)× 70%=1,190</td> </tr> </tbody> </table>	(借) のれん償	5	(貸) のれん	5		却費(*2)						持分比率	持分額	親会社持分	70株÷(90+10)株 =70%	(1,300+400)× 70%=1,190
(借) 連結調整	5	(貸) 連結調整勘	5																																			
勘定償却		定																																				
(*)																																						
	持分比率	持分額																																				
親会社持分	70株÷(90+10)株 =70%	(1,300+400)× 70%=1,190																																				
(借) のれん償	5	(貸) のれん	5																																			
却費(*2)																																						
	持分比率	持分額																																				
親会社持分	70株÷(90+10)株 =70%	(1,300+400)× 70%=1,190																																				

現 行			改 正 案				
少数株主持分	30株 ÷ (90+10)株 =30%	(1,300+400) × 30%=510	少数株主持分	30株 ÷ (90+10)株 =30%	(1,300+400) × 30%=510		
①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。			① 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) その他資 本剰余金	300 100	(貸) 少数株主 持分(*1) S社株式 (*2)	89 311	(借) 自己株式 (子会社) 資本剰余 金	300 100	(貸) 少数株主 持分(*1) S社株式 (*2)	89 311
(*1) 少数株主持分=400×22.2%=89 (*2) 親会社持分=400×77.8%=311			(*1) 少数株主持分=400×22.2%=89 (*2) 親会社持分=400×77.8%=311				
②次に、①の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。			② 次に、①の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 持分変動 損益 (連結調	311 10	(貸) 少数株主持 分(*1) 持分変動損 益 連結調整勘 定(*2)	132 179 10	(借) S社株式 持分変動 損益 (のれん	311 10	(貸) 少数株主持 分(*1) 持分変動損 益 のれん(*2)	132 179 10

現 行	改 正 案																																				
<div style="border: 1px solid black; padding: 5px; margin-bottom: 10px;"> 整勘定償 却相当) </div> <p>(*1) 少数株主持分の増加 = $(1,300 + 400) \times 7.8\% = 132$</p> <p>(*2) <u>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。</u></p> <p style="text-align: center;"><u>連結調整勘定減少額 = $(109 - 5) \times 7.8\% \div 77.8\% = 10$</u></p>	<div style="border: 1px solid black; padding: 5px; margin-bottom: 10px;"> 償却費相 当) </div> <p>(*1) 少数株主持分の増加 = $(1,300 + 400) \times 7.8\% = 132$</p> <p>(*2) <u>売却持分に対応するのれんを償却し、持分変動損益に加減する。</u></p> <p style="text-align: center;"><u>のれん減少額 = $(109 - 5) \times 7.8\% \div 77.8\% = 10$</u></p>																																				
<p>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</p> <p>前提：</p> <p>1. 「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。）</p> <p>2. <u>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。</u></p> <p><開始仕訳></p> <table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 15%;">(借)</td> <td style="width: 35%;">資本金</td> <td style="width: 15%;">1,000</td> <td style="width: 15%;">(貸)</td> <td style="width: 20%;">S社株式</td> <td style="width: 10%;">1,120</td> </tr> <tr> <td></td> <td>利益剰余金</td> <td>600</td> <td></td> <td>少数株主持分(*1)</td> <td>289</td> </tr> <tr> <td></td> <td><u>連結調整</u></td> <td>109</td> <td></td> <td>自己株式</td> <td>300</td> </tr> </table>	(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		<u>連結調整</u>	109		自己株式	300	<p>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</p> <p><前提></p> <p>1. 「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。）</p> <p>2. <u>X2年4月1日に、S社は自社の自己株式10株を、その他利益剰余金を財源として消却した。</u></p> <p><開始仕訳></p> <table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 15%;">(借)</td> <td style="width: 35%;">資本金</td> <td style="width: 15%;">1,000</td> <td style="width: 15%;">(貸)</td> <td style="width: 20%;">S社株式</td> <td style="width: 10%;">1,120</td> </tr> <tr> <td></td> <td>利益剰余金</td> <td>600</td> <td></td> <td>少数株主持分(*1)</td> <td>289</td> </tr> <tr> <td></td> <td><u>のれん</u></td> <td>109</td> <td></td> <td>自己株式</td> <td>300</td> </tr> </table>	(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		<u>のれん</u>	109		自己株式	300
(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																																
	<u>連結調整</u>	109		自己株式	300																																
(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																																
	<u>のれん</u>	109		自己株式	300																																

現 行	改 正 案																																																
<table border="1" data-bbox="275 264 1050 312"> <tr> <td style="text-align: center;">勘定</td> <td style="text-align: center;">(子会社)</td> </tr> </table> <p data-bbox="253 323 1072 403">(*1) 少数株主持分=1,300 (子会社純資産) ×22.2% (少数株主比率) =289</p> <p data-bbox="237 467 488 499"><自己株式の消却></p> <p data-bbox="237 515 1072 691">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。</p> <table border="1" data-bbox="275 748 1050 943"> <tr> <td style="text-align: center;">(借) 自己株式</td> <td style="text-align: center;">300</td> <td style="text-align: center;">(貸)</td> <td style="text-align: center;"><u>未処分利</u></td> <td style="text-align: center;">300</td> </tr> <tr> <td style="text-align: center;">(子会社)</td> <td></td> <td></td> <td style="text-align: center;"><u>益による</u></td> <td></td> </tr> <tr> <td></td> <td></td> <td></td> <td style="text-align: center;"><u>自己株式</u></td> <td></td> </tr> <tr> <td></td> <td></td> <td></td> <td style="text-align: center;"><u>消却額</u></td> <td></td> </tr> </table> <p data-bbox="987 1050 1072 1082" style="text-align: right;">以 上</p>	勘定	(子会社)	(借) 自己株式	300	(貸)	<u>未処分利</u>	300	(子会社)			<u>益による</u>					<u>自己株式</u>					<u>消却額</u>		<table border="1" data-bbox="1135 264 1910 312"> <tr> <td style="text-align: center;">(子会社)</td> </tr> </table> <p data-bbox="1113 323 1968 403">(*1) 少数株主持分=1,300 (子会社純資産) ×22.2% (少数株主比率) =289</p> <p data-bbox="1097 467 1348 499"><自己株式の消却></p> <p data-bbox="1097 515 1968 691">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。</p> <table border="1" data-bbox="1135 748 1910 991"> <tr> <td style="text-align: center;">(借) 自己株式</td> <td style="text-align: center;">300</td> <td style="text-align: center;">(貸)</td> <td style="text-align: center;"><u>その他利</u></td> <td style="text-align: center;">300</td> </tr> <tr> <td style="text-align: center;">(子会社)</td> <td></td> <td></td> <td style="text-align: center;"><u>益剰余金</u></td> <td></td> </tr> <tr> <td></td> <td></td> <td></td> <td style="text-align: center;"><u>による自</u></td> <td></td> </tr> <tr> <td></td> <td></td> <td></td> <td style="text-align: center;"><u>己株式消</u></td> <td></td> </tr> <tr> <td></td> <td></td> <td></td> <td style="text-align: center;"><u>却額</u></td> <td></td> </tr> </table> <p data-bbox="1877 1098 1968 1129" style="text-align: right;">以 上</p>	(子会社)	(借) 自己株式	300	(貸)	<u>その他利</u>	300	(子会社)			<u>益剰余金</u>					<u>による自</u>					<u>己株式消</u>					<u>却額</u>	
勘定	(子会社)																																																
(借) 自己株式	300	(貸)	<u>未処分利</u>	300																																													
(子会社)			<u>益による</u>																																														
			<u>自己株式</u>																																														
			<u>消却額</u>																																														
(子会社)																																																	
(借) 自己株式	300	(貸)	<u>その他利</u>	300																																													
(子会社)			<u>益剰余金</u>																																														
			<u>による自</u>																																														
			<u>己株式消</u>																																														
			<u>却額</u>																																														