

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)(案)

平成14年7月25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。)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の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当てた場合) - 設例1参照

【第一案】

8. a. 吸収合併において、合併会社が保有する被合併会社株式（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、合併の会計処理により付された金額で、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。

【第二案】

8. b. 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、被合併会社株式の簿価の消滅を認識し資本勘定から減額する。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に合併新株を割当てた場合)

【第一案】

9. a. 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、合併の会計処理により付された金額で、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。

【第二案】

9. b. 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、被合併会社の保有する当該会社の自己株式は、合併会社に引継がず消滅させる。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、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に係る連結財務諸表及び財務諸表について適用する。また、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、上記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。

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

18. 「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。

19. 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

20. 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。

21. 一方、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。

22. 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。

23. 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。

24. 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

25. 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性が生じた。

26. 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

27. 及び の自己株式を時価で測定する方法は、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こと、また、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ことなどを論拠とする。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。

28. 一方、 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もみられるように、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。

29. 「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関わらず、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。

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。

30. 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

31. 吸収合併に関連して、自己株式が論点になるのは、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当てた場合)

32. 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当てないときは、合併の処理において抱合せ株式を資本勘定から減額することになり、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発生する。「自己株式等に関する会計基準」適用前は、抱合せ株式に合併新株を割当てた場合、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。

33. 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、以下が考えられる。

<第一案 自己株式の取得を認識した上で、資本の控除とする方法>

第一案による場合、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。この場合の、取得した自己株式の当初の測定金額（例えば抱合せ株式の簿価又は時価など）は、合併の会計処理の問題であり、本適用指針では検討の対象とはしない。

<第二案 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>

第二案による場合、被合併会社株式の簿価の消滅を認識し資本勘定から減額し、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。

34. 第一案の論拠は、以下のとおりである。

抱合せ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ため、取得した自己株式を認識すべきである。すなわち、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株式と基本的に同様の権利を持つため、吸収合併の手續上、他の株主と同様に合併新株の割当てが行われた場合、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。

第二案を採用した場合、抱合せ株式の消滅を認識することになるが、抱合せ株式は合併新株の割当てを通じて自己株式に転換しており、抱合せ株式の消滅を認識するのは適切ではない。

35. 第二案の論拠は、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、自己に対する新株発行と同様の性格のものであり、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。

第一案を採用した場合、連結財務諸表における連結子会社の吸収合併の際の説明が困難である。すなわち、連結財務諸表においては合併する子会社の諸資産はもともと連結貸借対照表に計上されている一方、子会社株式（抱合せ株式）は連結貸借対照表上認識されていないからである。

36. これらの二つの案については、検討の段階では両案ともに支持する意見があったため、さらに慎重を期す上で、公開草案では両論併記とし、最終的にどちらの案を採用するかについては、公開草案に対するコメントも参考にした上で、決定することとした。

37. なお、第二案の方法によると、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。

ただし、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分けていないため、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当てた場合)

38. 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。

39. 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の会計処理の結果いかんにより影響を受ける部分があると思われるため、抱合せ株式への合併新株の割当ての会計処理の両案に則して、ここでも二つの案を提示している。

40. 第一案は、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。

第二案は、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、合併会社に引継がず消滅させる方法である。

なお、抱合せ株式が合併会社では資産に計上されているのに対し、被合併会社の保有する当該会社の自己株式は資本の控除とされている点を強調した場合には、抱合せ株式に合併新株を割当てたケースと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当てたケースとで、必ずしも同様の会計処理になるとは限らない。

(被合併会社の保有する合併会社の株式)

41. 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

42. 「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)

43. 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。

44. 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。

45. 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。

46. 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全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。

47. 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。

48. まず、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。

49. 次に、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。

50. また、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。

51. 第48項及び第49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。

52. なお、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)

53. 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。

設例

設例1 吸収合併に関連する自己株式の処理(抱合せ株式に合併新株を割当てた場合の処理)

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で引継ぐとともに、B社の資本勘定をそのまま引継いだ(資本金5,000、利益剰余金1,000)。合併比率は1:1であった。
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。

【第一案 - 自己株式の取得を認識した上で、資本の控除とする方法による場合】

<吸収合併時>

(借) 諸資産	6,000	(貸) 資本金	5,000
		利益剰余金	1,000
自己株式(資本の部)	3,000	B社株式	3,000

第一案による場合、抱合せ株式と合併新株(自己株式)とが交換されたと考え、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。自己株式の当初の測定金額は、合併の会計処理により決定されるが、本設例ではB社株式の簿価としている。

<自己株式処分時>

(借) 現金	4,000	(貸) 自己株式(資本の部)	3,000
		その他資本剰余金	1,000
		(自己株式処分差益)	

【第二案 - 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による場合】

< 吸収合併時 >

(借)	諸資産	6,000	(貸)	資本金	5,000
	B社株式消滅損 (例えばB社から引継ぐ 資本金から減額する)	3,000		利益剰余金	1,000
				B社株式	3,000

第二案による場合、B社株式の簿価の消滅を認識し資本勘定から減額する。割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)	其他資本剰余金 (自己株式処分差益)	4,000
-----	----	-------	-----	-----------------------	-------

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 = $1,600 \times 30\% = 480$

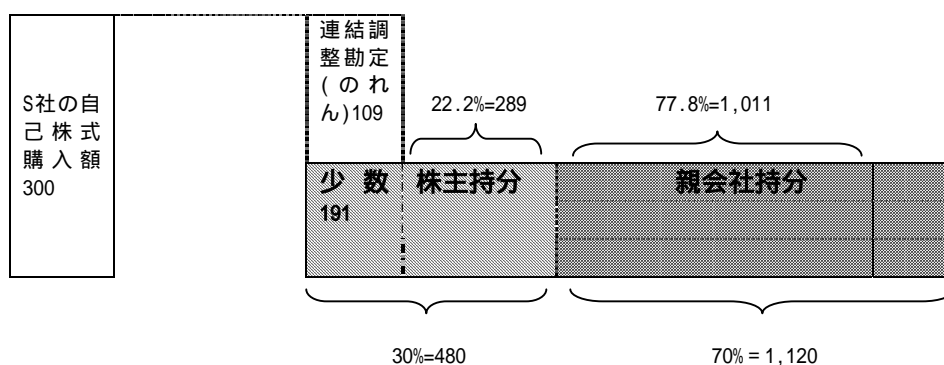
2. 連結子会社における当該連結子会社の自己株式の少数株主からの取得

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、持分額は以下の通りとなる。

	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、 の取引により払戻し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 = $30\% (\text{当初持分比率}) - 22.2\% (\text{自己株式取得後の持分比率}) = 7.8\%$

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. 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。
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 = $1,300 (\text{子会社純資産}) \times 22.2\% (\text{少数株主比率}) = 289$

< 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月期発生の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、持分額は以下の通りとなる。

	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