

平成 25 年 3 月 11 日

実務対応専門委員会における新規テーマの評価

種類株式の会計処理

1. 基準諮問会議への新規テーマの検討の要望

(テーマ)
子会社が発行し外部株主が保有する優先株式を親会社が追加取得した場合の会計処理
(提案理由)
子会社が発行し外部株主が保有する優先株式の会計処理については、日本公認会計士協会の「連結財務諸表における資本連結手続に関する実務指針」第 51 項に定めがあるものの、当該優先株式を親会社が追加取得した場合の会計処理については会計基準上不明確である。
(具体的内容)
親会社が優先株式の形で子会社株式を追加取得したという観点からすれば、「連結財務諸表に関する会計基準」第 28 項に従い、追加取得持分と追加投資額との間に生じた差額は、のれん（又は負ののれん）として処理されると考えられるが、親会社の議決権比率（持株比率）が増減しないという観点からすれば、異なる会計処理が適切ではないかという意見もある。このため、子会社が発行し外部株主が保有する優先株式を親会社が追加取得した場合の会計処理を明確化する必要があると考えられる。

(テーマ)
普通株式と種類株式を発行する子会社・関連会社の連結・持分法の処理
(提案理由)
種類株式を発行している会社等についての連結の範囲は、別途連結の範囲の検討において行われているものと思われるが、子会社・関連会社が発行する種類株式の設計（議決権有無、配当優先権、残余財産分配権など）は多様化されており、当該会社の連結上の、取得時の処理、その後の持分の取り込み、少数株主持分への振替の処理などを整理したほうがよいのではないかと。これに関して、「連結財務諸表における資本連結手続に関する実務指針」第 51 項、第 70 項に扱いはあるが、一定の優先株式の扱いのみであるので、不足しているものと思われる。
(具体的内容)
<ul style="list-style-type: none"> ・ 現行基準における、種類株式を発行する会社に対する子会社、関連会社の判定の考え方 ・ 取得時の処理（少数株主持分への按分額） ・ 取得後の損益の取り込み、少数株主持分への振替の処理など

II. 論点の整理

1. 本提案は種類株式を発行する子会社及び関連会社の連結及び持分法の会計処理のうち、現行の会計基準上取扱いが明示されていないものについての取扱いを明確化すべきかどうかに関する論点である。

III. 論点の分析

現行の会計基準等との関係

2. 子会社が発行し外部株主が保有する優先株式の処理について、日本公認会計士協会 会計制度委員会報告第7号「連結財務諸表における資本連結手続に関する実務指針」(以下、「資本連結実務指針」という。)では以下のように規定されている(資本連結実務指針第51項)。
 - 子会社の資本に計上されている子会社が発行した優先株式のうち外部株主が出資した金額は、連結財務諸表上、少数株主持分に含める。
 - 子会社が発行した優先株式の株主に対して、優先的権利としての配当金又は累積的配当金等の支払義務が生じている場合には、支払決議が行われているかどうかにかかわらず、優先配当額のうち外部株主持分額を少数株主利益として連結損益計算書に計上する。
 - 優先株式の株主が議決権を有しない場合、子会社の資本に含まれている優先株式と優先配当額のうち外部株主に帰属する部分をまず少数株主持分へ振り替え、残額を親会社の個別財務諸表に計上されている優先株式残高と相殺消去する。振替及び相殺消去を行った後の子会社の資本のうち少数株主に帰属する額は、普通株式の少数株主持分比率に基づき算定する。
 - 優先株式の株主が議決権を有する場合、連結財務諸表上、子会社の資本のうち少数株主に帰属する金額は、議決権を有する株式の持分比率に基づき、子会社に対する投資と子会社の資本との相殺消去及び少数株主損益への振替によって少数株主持分に計上する。なお、この場合、当該少数株主に対する優先配当額を含む配当金支

払額は少数株主持分の減少として処理する。

3. しかし、上記資本連結実務指針では、以下のようなケースにおいてどのような会計処理をすべきかが明確ではない。
 - 子会社が発行し外部株主が保有する議決権のない優先株式を親会社が外部株主から取得した場合の会計処理。現行実務においては、優先株式は資本として扱われることから、連結会計基準第 28 項に従えば、優先株式の取得によりのれんが発生すると考えられるが、償還条項が付帯しているもの等、社債に近い性質を持つものまで同様の処理を行うべきか。
 - 劣後配当や残余財産の分配に関する優先権等、優先配当と議決権の有無以外の様々な条項が付帯されている場合、少数株主持分の計上額（種類株式を外部株主が当初取得した時及び取得後の少数株主への利益等の按分時）をどのように算定するか。
 - 議決権のない優先株を外部株主が保有している場合、未実現利益の少数株主持分への按分をどのように行うか。
4. 前回の専門委員会では、以下の意見が聞かれている。
 - 種類株式が資本か負債かという議論は、会計基準レベルの論点ではないか。
 - 判断に迷う事例は、そう多くないのではないか。
 - 種類株の条件は多様化しているため、類型化することは難しいのではないか。

国際的な会計基準との関係

5. IFRS において連結手続を定めている IFRS 第 10 号「連結財務諸表」において、子会社が発行する種類株式を外部株主が保有する場合の取扱いに関する明示的な定めはない。

IV. テーマアップの要否の評価

6. テーマアップの要否に関する分析は次のとおりである。
 - (1) 広範な影響があるか。

近年種類株式の設計が多様化してきており、該当するケースは増加してきていると

のとことであるが、優先株式以外の種類株式を子会社が発行する例はあまり多くないと想定され、影響は限定的とも考えられる。これまでの検討の中でも、事例は余り多くないとの意見も複数聞かれている。

(2)作成者、利用者、監査人等からのニーズはあるか。

本件の提案は、会計基準上、会計処理が明確化されていない領域の明確化の観点で、監査人からなされたものである。

(3)会計実務における多様性はあるか。(多様性の解消により比較可能性の改善が見込まれるか。)

現行の実務運用に多様性があるかどうかは不明であるが、会計処理が明確化されていないので、処理が統一しているとはいえない。

(4)会計基準レベルのものではないか。

本件は、子会社が発行する種類株式を外部株主が保有する場合の連結上の会計処理のガイダンスに関するものであり、その限りにおいては、会計基準レベルのものではない。但し、検討の方向性によっては、優先株式が資本かという、会計基準レベルの議論に及ぶ可能性がある。

(5)適時に実務対応報告等の開発が可能か。

(4)で述べたように、特定の会計基準の限定的な領域について取扱いを整理するものであり、それ以外の会計基準あるいは他の法令等との関係で調整すべき事項は認められないと思われる。しかしながら、設計が多様化してきている種類株式のすべてのパターンについて網羅的に取扱いを明確化することとした場合検討すべき点は広範にわたる可能性がある。また、優先株式は資本か負債かという会計基準レベルの議論に発展した場合、対応がさらに難しくなる。

実務対応専門委員会における評価

- 将来的な検討課題になることがあることは認識しつつ、今回は、新規のテーマとして採りあげないこととする。今後、同様な提案があった場合には、再度検討を行うこととする。

以 上