

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）について

お世話になっております。KPMGコンサルティングの山本と申します。

期限が過ぎてしまったところメールさせていただき大変恐縮なのですが、自己株式等の連結上の処理について疑問に感じた点等をメールさせていただきます。

検討案件の一つとして取り扱っていただければ幸いです。

連結処理上の課題として３点を公開草案の中で挙げられていますが、その課題をベースに公開草案本文・設例、及び他の基準等とのかかわりを明確にしながら、私なりに展開をしております。

疑問として感じた点と致しましては、公開草案では触れられていない「子会社等が親会社等から自己株式を取得した場合の取扱」に関してで御座います。

当初、「子会社等が親会社等から自己株式を取得した場合」については、会計上処理を必要としない（持分変動を認識しない）ことを想定していたのですが、処理を展開していくうちに認識しなければならないのではないかと結論に至りました。

その当りの見解をお示しいただければと思います。

これらに関しては、添付の Excel にて取りまとめておりますので、そちらをご参照いただければ幸いです。

<<公開草案検討.xls>>

また、子会社が計上している「その他資本剰余金」（自己株式処分差益）の資本連結上の取扱についてですが、これについても公開草案では触れられていないかと思いません。

私と致しましては、子会社計上資本剰余金は、これまでの「資本準備金」同様全額消去することとなるかと思えます。（利益剰余金のように取得時、取得後の認識をしない）

それに対して、子会社株式の売却により生じた処分差益については、連結上「損益」として認識するとの見解もあるかと思えます。（子会社による自己株式の処分を「資本取引」ではなく、「損益取引」として認識した場合）

その当りについても何らかのコメントをいただければと思います。

勉強不足のため、検討に値しない、検討はずれな質問等をしているかと思いますが、  
よろしくお願ひ致します。

**【論点】 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？**

**結論 持分比率の変動を認識すべき**

(理由)

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となる商法では、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

親会社持分比率 = 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を控除した数で除して算定

$$\text{親会社持分比率} = \frac{\text{親会社保有株式数}}{\text{発行済株式総数} - \text{自己株式数}}$$

**疑問**

連結子会社が自己株式を少数株主からでなく、親会社から取得した場合、持分変動を認識しなくても良いのか？

- a) 少数株主は減少(増加)していない
- b) 上記算式(「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)」)に基づく親会社持分比率は変動
- c) 「連結財務諸表における資本連結手続に関する実務指針について」10の算式に基づいた場合、親会社持分比率は不変

**想定背景**

持分変動を認識しない : a)、及び連結子会社が自己株式を親会社から取得した場合はb)よりもc)を優先

持分変動を認識する : 取得主体の違いにより適当する算式(根拠指針)を変更することは適当でない(新しい指針を優先)

**[参考]**

「連結財務諸表における資本連結手続に関する実務指針について」10

子会社の資本のうち親会社に帰属する部分(親会社持分額)と少数株主持分に帰属する部分(少数株主持分額)は、議決権を有する株式の持株数に基づく比率(以下「持分比率」という。)を基に算定する。

ただし、以下の場合には、議決権の行使を制限されている株式があっても、当該株式数を含めた発行済株式総数を分母とし、親会社の保有する株式数を分子として親会社の持分比率を計算する。

子会社が自己株式を保有している場合

子会社が他の会社の株式の四分の一超を有する場合において、当該他の会社が子会社の株式を有するとき

**【論点】 連結子会社における少数株主との間の資本取引を、連結上も資本取引として扱うか？**

**結論 連結上資本取引として扱わない(親会社持分変動額を損益として認識)**

(理由)

連結財務諸表原則にて、「親会社説」を採用

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

**【論点】：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？**

**結論 要検討 (既存の連結財務諸表原則に則した場合の処理方法は下記の通り)**

**[連結子会社の自己株式の少数株主からの取得]**

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  
( 少数株主への払戻しにより親会社の持分比率が増加)

連結調整勘定(暖簾)として処理 = 自己株式の取得の対価 - 少数株主持分の減少額

**[連結子会社の少数株主への自己株式の処分]**

親会社による子会社株式の一部売却に準じて処理 = 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  
( 少数株主からの払込みにより親会社の持分比率が減少)

持分変動差額( = 連結子会社による少数株主への第三者割当増資に伴うもの ) = 当期の損益(原則) or 連結剰余金に直接加減(例外)

**[連結子会社による保有自己株式の消却]**

連結B/S上、資産、負債及び資本の変動は生じない = 連結上特に処理なし  
( 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)

**疑問**

連結子会社が自己株式を少数株主から取得した場合、連結調整勘定(暖簾)を認識することは自己創出のれんに該当しないのか？

本文及び設例にあるように、取引を犠牲

- 1) 従来の持分比率により、親会社、少数株主に資本の払戻しを実施
- 2) 親会社は1)の取引により払い戻された現金をもって、少数株主持分から追加取得

**想定背景**

自己創出のれんに該当しない : 取引を擬制することができ、少数株主からの追加取得を重視  
持分変動損益は親会社持分が減少した際のみ認識し、持分比率が増加している以上、取得を擬制  
(「連結財務諸表における資本連結手続に関する実務指針について」47-49)

自己創出のれんに該当する : 第三者割当増資による持分変動とはことなり、取得実態がなく、B/S計上することには疑問

**疑問**

連結子会社が自己株式を少数株主からでなく、親会社から取得した場合、持分変動損益を認識しなくても良いのか？

疑問 の結論に影響

**想定背景**

持分変動損益を認識しない : 持分変動を認識しないため(親会社を中心に取引を擬制)  
持分変動損益を認識する : 持分変動を認識するため(取引擬制に一貫性を持たせる)

**疑問**

連結子会社が自己株式を親会社から取得し、当該自己株式を消却した場合、取得時点で持分変動を認識するのか？

親会社から取得した自己株式を消却した場合、取得時点で持分変動を認識していない以上、持分変動が生じるはず  
(上記において取得時点で持分比率を認識している場合、少数株主から取得した自己株式の消却をした場合については、  
連結子会社の純資産・親会社持分比率の変動は生じないため公開草案本文の前提は成立)

**想定背景**

取得時点で認識 : 疑問 において、持分変動を認識し、疑問 において持分変動損益を認識することとなる  
消却段階で認識 : 消却する自己株式の取得相手により処理方法を代える

**【論点】持分法適用会社における自己株式の取扱をどうすべきか？****結論 連結子会社と同様の取扱とする****[持分法適用会社が自己株式を親会社等以外から取得]**

親会社等による持分法適用会社の株式の追加取得に準じて処理  
( 親会社等以外の株主への払戻しにより親会社等の持分比率が増加)

連結調整勘定相当額(暖簾)として処理 = 自己株式の取得の対価 - 親会社等以外の株主の持分の減少額

**[持分法適用会社の親会社等以外の株主への自己株式の処分]**

親会社等による持分法適用会社株式の一部売却に準じて処理 = 持分法適用会社による親会社等以外の株主への第三者割当増資に準じて処理  
( 親会社等以外の株主からの払込みにより親会社等の持分比率が減少)

持分変動差額( = 持分法適用会社による親会社等以外の株主への第三者割当増資に伴うもの) = 当期の損益(原則) or 連結剰余金に直接加減(例外)

**[持分法適用会社による保有自己株式の消却]**

連結上(持分法上)特に処理なし  
( 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はもたらされない)

**疑問**

連結子会社と同様の疑問が生じる