

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

現物分配の会計処理

I. 基準諮問会議への新規テーマの検討の要望

(テーマ) 現物分配の受取側の会計処理の明確化
(提案理由)
<ul style="list-style-type: none"> ・ 会社法 454 条第 1 項第 1 号により現物分配を実施できることが明確になり、また、平成 22 年税制改正により適格現物分配の制度が設けられたことから、現物分配を行う事例が散見されるようになってきている。 ・ しかしながら、子会社から孫会社株式が親会社に現物分配される場合における、親会社(現物分配の受取側)における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)
<ul style="list-style-type: none"> ・ 完全子会社(100%子会社)から孫会社株式が親会社に現物分配される場合には、「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」第 203-2 項(2) の「完全親子会社関係にある組織再編において対価が支払われない場合の会計処理」における「子会社の事業を親会社に移転する場合」と取引の経済的実態が同一であることから、これと同様に、親会社(現物分配の受取側)では損益は生じないということを明確化する必要があると考えられる。 ・ 完全親子会社関係にない子会社(例えば 95%子会社)から孫会社株式が親会社に現物分配される場合においても、親会社(現物分配の受取側)の会計処理は「完全子会社から孫会社株式が親会社に現物分配される場合」と同一になるのかについてもあわせて明確化する必要があると考えられる。

II. 論点の整理

1. 本提案に関する論点は、子会社から親会社現物分配される場合における、以下の取引に対する親会社(現物分配の受取側)の個別財務諸表における会計処理の明確化である。

完全子会社(100%子会社)から孫会社株式が親会社に現物分配される場合。

完全親子会社関係にない子会社(例えば 95%子会社)から孫会社株式が親会社に現物分配される場合。

III. 論点の分析

現行の会計基準等との関係

<完全子会社(100%子会社)から孫会社株式が親会社に現物分配される場合>

2. 企業会計基準適用指針第10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」(以下「結合分離適用指針」という。)では、完全親子会社関係にある組織再編において対価が支払われない場合の会計処理における、子会社の事業を親会社に移転する場合で、移転する事業に子会社株式(親会社からみて孫会社株式)や関連会社株式が含まれている場合には、親会社は、当該子会社株式等の受入れについて、子会社が他の子会社に分割型の会社分割により事業を移転する場合の株主(親会社)の会計処理に準じて、受入れる当該子会社株式等と、これまで保有していた子会社株式とが実質的に引き換えられたものとみなして処理することとされている(結合分離適用指針第203-2項(2))。
3. この場合、これまで保有していた子会社株式と実質的に引き換えに親会社が受入れた資産は、親会社にとって子会社株式又は関連会社株式に該当するため、いわゆる「投資の継続」として処理される。したがって受入れた子会社株式又は関連会社株式は、減少する子会社株式の帳簿価額に基づき算定されることになる。この結果、親会社では損益は生じない。
4. 完全子会社から孫会社株式が親会社に現物分配される場合は上記取引と経済的実態が同一であることから、これと同様の処理(親会社で損益を出さない)を行う実務における運用がなされているようである。
5. 一方で、企業会計基準第7号「事業分離等に関する会計基準」(以下「事業分離等会計基準」という。)では、株主が現金以外の財産の分配を受けた場合、交換等の一般的な会計処理の考え方に準じて、当該株主は、原則として、これまで保有していた株式と実質的に引き換えられたものとみなして、被結合企業の株主に係る会計処理に準じて処理することとされている(事業分離等会計基準第52項及び第143項)ものの、投資後に生じた利益の分配など、投資が継続しているとみなされる中で当該投資の成果と

して現金以外の財産の分配が行われた場合には、分配された財産の時価をもって収益として計上することが合理的との考え方も示されている（事業分離等会計基準第 144 項また書き）。仮に、完全子会社から孫会社株式が親会社に現物分配される場合にもこの事業分離等会計基準第 144 項また書きの規定の適用範囲内であるとした場合、当該規定の要件を満たす現物分配について当該規定を適用すると親会社で損益が生じることとなり、上記 4. の処理と異なる結果となる¹。

< 検討対象を完全子会社（100%子会社）のみならず完全親子会社関係にない子会社（例えば 95%子会社）から孫会社株式が親会社に現物分配される場合 >

現行の会計基準等との関係

6. 完全子会社の場合と同様であるが、完全親子会社関係にない子会社から孫会社株式が親会社に現物分配される場合には、完全子会社と同一の処理になるのかは、現状明確でない。事例は僅少と思われるが、仮に検討を行う場合には、子会社の持分比率により、一定の切り分けが必要となる可能性がある。

IV. テーマアップの要否の評価

7. 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。

会社法 454 条第 1 項第 1 号により現物分配を実施できることが明確になり、また、平成 22 年税制改正により適格現物分配の制度が設けられたことから、現物分配を行う事例が散見されるが、さほど頻繁に発生する取引ではないとも言われる。

¹ さらに、企業会計基準第 21 号「企業結合に関する会計基準」（以下、「企業結合会計基準」という。）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、移転直前に付されていた適正な帳簿価額により計上することとされており（企業結合会計基準第 41 項）、子会社から親会社に現物分配される場合の親会社の会計処理について、分配された財産の時価をもって収益として計上するという事業分離等会計基準第 144 項また書きの規定は、当該取引が共通支配下の取引に該当する場合には適用されないのではないかという意見がある。

(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、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。)

完全子会社に関する処理は損益を計上しない処理が多く行われているようである。なお、完全子会社でない場合については事例が僅少と思われる。

(4)会計基準レベルのものではないか。

本件は、子会社から親会社に現物分配される場合の親会社の会計処理という部分的な領域について、考え方を整理するものである。

(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、特定の会計基準の部分的な領域について、考え方を整理するものであり、複雑性は比較的低いと考えられる。

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