

議題	実務対応レベルの新規テーマの評価
項目	完全親会社が完全子会社に無対価会社分割で事業を移転する場合の会計処理（実務対応専門委員会による評価）

## I. 基準諮問会議への検討要望の内容

完全親会社が完全子会社に無対価会社分割で事業を移転する場合の会計処理

（提案理由）

完全親会社が完全子会社に無対価会社分割で事業を移転する場合の完全親会社の会計処理（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）①）について、完全親会社はその株主資本を変動させるのではなく、完全子会社株式を追加取得する会計処理に改めるべきである。

（具体的内容）

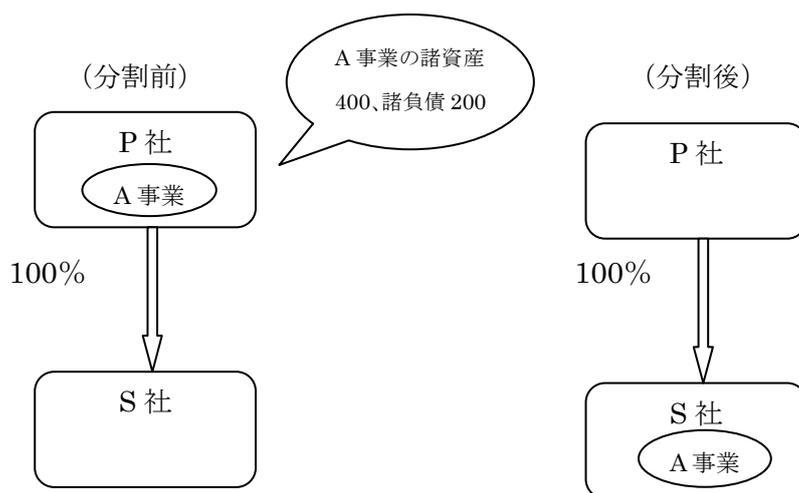
1. 現行の取扱いでは、無対価会社分割で完全親会社の事業を完全子会社に移転する場合には、完全親会社はその株主資本の額を変動させ、完全子会社は完全親会社で変動させた株主資本の額を会計法の規定に基づき計上することとされている（企業結合会計基準及び事業分離等会計基準に関する適用指針第 203-2 項（2）①）。したがって、完全親会社ではその保有する完全子会社の株式の帳簿価額は増加しないことから、いったんこの会計処理により完全子会社の株主資本を増加させた（完全子会社の企業価値を増加させた）後に当該完全子会社の株式を売却した場合には、完全親会社が減少させた株主資本の額を子会社売却益に転嫁させる結果となる。
2. 一方、会社分割の対価として完全子会社株式が完全親会社に交付される場合には、完全親会社において完全子会社を追加取得する会計処理となり、その後完全親会社が子会社株式を売却しても無対価会社分割の場合のような不合理な結果は生じないと考えられる（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 226 項）。
3. しかしながら、完全親会社から完全子会社へ会社分割で事業を移転する場合には、対価として完全子会社株式が完全親会社に交付される時と無対価である時とでは、経済実態に何ら影響がない。したがって、これらの会計処理を整合させ、無対価会社分割の会計処理についても、完全親会社においてその株主資本を変動させるのではなく、完全子会社に対する追加投資とする会計処理に改めるべきである

## II. 取引の概要

1. 本提案の対象となっている取引は、共通支配下の取引のうち、「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」で、親会社の事業を会社分割により子会社に移転し、その対価が支払われない取引である。

(前提)

- 親会社P社は、100%子会社であるS社にA事業を会社分割により移転した。
- 事業の対価の受け渡しは行わないものとした。



(S社は新株を発行しない)

2. 事業分離等の組織再編が行われた場合には、移転した事業に対して現金や株式等の対価の受け渡しが行われるが、それが完全親子会社関係にある会社間で行われる場合には、対価の受け渡しの有無によって企業集団の経済的実態には差異が無いことから、対価の受け渡しを行わないという実務が見られる。
3. 「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、本取引の会計処理を第203-2項(2)において以下のようになっている。

### 3. 共通支配下の取引等に係る対価

#### (2) 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

203-2. 組織再編の対価が支払われない場合であっても、以下の組織再編の形式であって、結合当事企業のすべてが同一の株主に株式のすべてを直接又は間接保有されているとき(完全親子会社関係にあるとき)は、結合当事企業は、次のように処理する(第437-2項及び第437-3項参照)。

(1) 合併の場合(子会社と他の子会社との合併の場合)

(省略)

(2) 会社分割の場合

- ① 親会社の事業を子会社に移転する場合  
吸収分割会社である親会社は、第 233 項<sup>1</sup>に準じて会計処理を行い、株主資本の額を変動させる（第 446 項参照）。  
 吸収分割承継会社である子会社は、親会社で変動させた株主資本の額を、会社法の規定に基づき計上する（第 234 項参照）。  
 なお、親会社の株主は会計処理を要しない。
- ② 子会社の事業を他の子会社に移転する場合  
 （以下 略）

4. この定めによった仕訳は以下の通りとなる。

(P 社)

(借) 諸負債	200	/	(貸) 諸資産	400
	株主資本			200

(S 社)

(借) 諸資産	400	/	(貸) 諸負債	200
				株主資本 200

5. 一方、同様に親会社が子会社に会社分割により事業を移転する場合で、その対価として株式を受渡した場合の会計処理は、結合分離適用指針において以下のように定められている。

**10. 親会社が子会社に会社分割により事業を移転する場合の会計処理（会社分割の対価が子会社株式のみの場合）**

**（1）個別財務諸表上の会計処理**

**親会社（吸収分割会社）の会計処理**

226. 親会社が会社分割により追加取得する子会社株式の取得原価は、企業結合会計基準第 43 項及び事業分離等会計基準第 19 項(1)により、移転事業に係る株主資本相当額（第 87 項(1)①参照）に基づいて算定する。したがって、当該会社分割により移転損益は生じない（第 444 項参照）。[設例 26-2]

（以下 省略）

**子会社（吸収分割承継会社）の会計処理**

<sup>1</sup> 第 233 項は、親会社が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会計処理の定めであり、分割型の会社分割を、分社型の会社分割とこれにより受け取った吸収分割承継会社の株式の分配と考え、親会社の株主資本を変動させる取扱いとしている。

227. 子会社の個別財務諸表上の会計処理は次のように行う。[設例 26-2]

(1) 受け入れた資産及び負債の会計処理

子会社が親会社から受け入れる資産及び負債は、企業結合会計基準第 41 項により、分割期日の前日に付された適正な帳簿価額により計上する。

(2) 増加すべき株主資本の会計処理

移転事業に係る評価・換算差額等（第 87 項(1)②参照）を引き継ぐとともに、移転事業に係る株主資本相当額は、払込資本（資本金又は資本剰余金）として処理する。増加すべき払込資本の内訳項目（資本金、資本準備金又はその他資本剰余金）は、会社法の規定に基づき決定する（第 409 項参照）。

(以下 省略)

6. この定めによった仕訳は以下の通りとなる。

(P 社)

(借) 諸負債	200	/	(貸) 諸資産	400
子会社株式	200			

(S 社側)

(借) 諸資産	400	/	(貸) 諸負債	200
			払込資本	200

### III. 論点の分析

7. 結合分離適用指針の第 203-2 項は、平成 18 年の同適用指針の改正時に追加された。

平成 18 年の改正にあたっては、その公開草案に対するコメントにおいて、「親子会社間では無対価で会社分割を行うケースが増えている中、会社分割による組織再編では対価が伴わない場合、受け入れた資産及び負債の差額のうち、株主資本相当額は負ののれんとして計上されてしまうことから、これらの組織再編について規定を整備すべき」というコメントが複数件寄せられ、それらを受けて対応したものである。

8. 平成 18 年改正結合分離適用指針の公表と同時期に、会社計算規則第 64 条が規定された。平成 21 年の会社計算規則の改正により、現在では当該処理は会社計算規則

第38条第2項に規定されている。

【会社計算規則】

**第三十八条**

(中略)

2 吸収型再編対価が存しない場合であって、吸収分割会社における吸収分割の直前の株主資本等の全部又は一部を引き継ぐものとして計算することが適切であるときには、吸収分割により変動する吸収分割会社の資本金及び資本剰余金の合計額を当該吸収分割承継会社のその他資本剰余金の変動額とし、吸収分割により変動する吸収分割会社の利益剰余金の額を当該吸収分割承継会社のその他利益剰余金の変動額とすることができる。

(以下省略)

9. 会社計算規則第38条第2項では、分割型の分割と同様の経済効果を有するため、子会社(事業の受入側)の株主資本は、事業に係る資産及び負債とともに親会社(事業の譲渡側)から引き継がれたとの考えに基づき、子会社において親会社の株主資本を承継することを認めている。結合分離適用指針の第203-2項の会計処理は、これと整合している。
10. ここで、仮に無対価の会社分割について、親会社において子会社株式を計上する会計処理に変更した場合、会社計算規則第38条第2項が適用されず、子会社において親会社から株主資本を引き継ぐことができなくなると考えられる。

**IV. テーマアップの要否の評価**

11. テーマアップの要件による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。

無対価の会社分割による事業移転は、企業グループ内の組織再編の手法として一般的に行われているが、現行の会計処理における弊害が生じているケースは、さほど多くはないと想定される。

(2) 作成者、利用者、監査人等からのニーズはあるか。

本テーマは、現行の会計処理における不整合の解消を求めて、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。)

適用指針に会計処理が規定されているため、会計処理のばらつきは無いと考えられる。

- (4) 会計基準レベルのものではないか。

適用指針における取扱いの改正を求めているものであり、会計基準レベルのものではない。

- (5) 適時に実務対応報告等の開発が可能か。

論点は明確であるが、会社計算規則と一定の調整が必要となり、適時な開発が難しい可能性がある。

## V. 実務対応専門委員会における評価

12. 本件については、親会社の会計処理のみを考えると、対価の有無により会計処理が異なるため、ケースは多くはないものの、一定の弊害が生じている可能性があると考えられる。しかしながら、現状の会計処理は、吸収分割における会社法上の取扱いと整合的に設定されているものであり、仮にテーマアップされた場合、結論を得ることは容易ではないものと考えられる。

以 上