

平成 18 年 9 月 7 日

企業会計基準委員会 御中

公認会計士 内山晃一

公認会計士 加藤良輔

平成 18 年 8 月 11 日に貴委員会から公表された企業会計基準適用指針公開草案第 18 号(企業会計基準適用指針第 10 号の改正案)企業結合会計基準および事業分離等会計基準の適用指針(以下、「公開草案」という。)について、下記のとおりコメントいたしますのでよろしくご検討ください。

1. 問題の所在

昨今、収益構造の改善や経営の効率化を目的とした企業グループ内の組織再編が行われている。これらの組織再編取引はグループ内で行われるため、公開草案上、共通支配下の取引等に該当する。当該企業の連結財務諸表上では内部取引としてすべての会計処理が消去されるため一切影響はないが、親会社および子会社の個別財務諸表の会計処理が問題になる。

特に、親会社に 100%株式を保有されている子会社(以下、「完全子会社」という。なお、当該親会社を「完全親会社」という。)同士の組織再編取引は、組織再編税制の恩典もあり、実務では頻繁に行われている。完全親子会社間(完全子会社同士も含む)の組織再編取引(合併、会社分割、現物出資等)では、実務上の要請から対価の受け渡しを行わない場合が多い。

公開草案第 247 項(2)なお書きによれば、同一の株主に支配されている子会社同士が合併した場合(完全子会社同士の合併に限らない)には、合併の対価が伴わない場合も、合併対価として吸収合併存続会社の株式が交付されたときと同様の処理(株主資本の増加)に準じて会計処理されることになっている。しかしながら、合併以外の組織再編取引では、対価が伴わない場合は、受け入れた資産および負債の差額のうち株主資本相当額は負ののれん(又はのれん)に計上され、その償却額を損益に計上することになっている(会社計算規則第 13 条)。

完全親子会社間での全部吸収分割を想定すると、対価が伴わない場合、合併では、被合併会社の資産および負債の差額が株主資本の増加として処理されるが、実質的に同様の組織再編取引である全部吸収分割では、負ののれん(負債)として処理される。また、同じ全部吸収分割でも、分割承継会社が 1 株でも株式を発行すると株主資本の増加として処理され、株が発行されないと負ののれん(負債)として処理される。

このように、ほぼ同様の組織再編取引に対し、合併かそれ以外かによって、また、株式を発行したかしなかったかによって、著しく異なる会計処理がなされることになり、個別財務諸表の次期以降の財政状態および経営成績に多大なる影響を与える。

2. 提案

完全親子会社間の合併以外の組織再編取引は、対価を伴わなくても、合併と同様、受け入れ資産および負債の差額を株主資本として会計処理すべきである。そのためには、会社計算規則の改正が必要である。

3. 提案の理由

(ア) 対価の支払いが不要

完全親子会社間の組織再編取引では、対価(株式等)を支払わなくても企業集団の経済実態に影響を与えない。たとえば、会社分割の対価として分割承継会社の株式を受け取らなかったとしても、株式を交付した直後に株式を併合したものと見なすこともできる。このように、実務上、対価の支払いが不要と考えられるため、対価の受け渡しを省略しているのである。したがって、対価の有無は会計処理を判断するための要素とはならない。

(イ) 資産の無償譲渡との違い

完全親子会社間のような完全支配従属の関係があると、他の少数株主を考慮した取引の経済合理性(なぜ、対価が不要なのかの説明)は不要である。他の少数株主がいる場合は、資産の無償譲渡の経済合理性が問われ、ひいては株主間の所得移転問題に発展することもあるが、完全親子会社間の場合は、対価のない資産の移転にそのような問題は生じない。完全親子会社は一体としてひとつの会社と同様であり、会社の本支店間で本支店勘定を經由して資産を移転させるのと同様の処理が望まれる。

(ウ) 同様の組織再編取引は同様の会計処理に

1. で議論したとおり、合併も全部吸収分割も経済実態は同じ取引である。同じ取引が会計上異なる取り扱いを受けることは実務の混乱を招く。完全親子会社間の組織再編取引であれば、実務も同じ取り扱い(資本取引)を望んでいる。

(エ) 会計処理の選択の余地

1株でも株式を発行すると資本取引になり、株式を発行しないと損益取引になるとすると、会計実務者に大きな会計処理の選択の余地を与えることになる。たとえば、債務超過の完全子会社の欠損金を無税(適格再編のため)で剰余金に変えることができる。このような決算操作に使用される余地が高まる。

(オ) (負の)のれんが計上された財務会計の意義

個別財務諸表といえども、多くの利害関係者が当該財務諸表を利用する。財務諸表の利用者が会社の財政状態、経営成績を適切に判断するためには、意味のある明瞭な会計処理が必要である。個別の取引が法令等の制限により、経済実態から乖離して会計処理されてしまうと、財務諸表の有用性が著しく損なわれる。完全親子会社間の組織再編取引で負のれんが計上され、償却額が毎期収益に計上されるといった損益計算書の意味は何か。疑問な点が多い。

(カ) 他の会計基準での処理

米国会計基準では、完全親子会社間での組織再編取引は、原則として資本取引として会計処理される(米国会計基準141号)。

以上