

# 実務対応報告第 21 号「有限責任事業組合及び合同会社に対する出資者の会計処理に関する実務上の取扱い」の解説

専門研究員 江藤 栄作

## I. はじめに

企業会計基準委員会(ASBJ)では、平成 18 年 9 月 8 日に実務対応報告第 21 号「有限責任事業組合及び合同会社に対する出資者の会計処理に関する実務上の取扱い」(以下「本実務対応報告」という。)を公表した<sup>1</sup>。本実務対応報告については、平成 18 年 1 月 27 日に公開草案を公表し、広くコメントの募集を行った後、ASBJ において寄せられたコメントを検討し、公開草案の修正を行った上で公表するに至ったものである。本稿では、本実務対応報告の概要について紹介するが、文中の意見にわたる部分は筆者の私見であることを申し添える。

## II. 公表の経緯

平成 17 年 8 月 1 日から施行されている有限責任事業組合契約に関する法律(以下「有限責任事業組合法」という。)により、有限責任事業組合が定められている。また、平成 18 年 5 月 1 日に公布された会社法では、持分会社の一形態として、新たに合同会社に関する規定が設けられている。

有限責任事業組合や合同会社への会計処理は、他の事業体への出資と同様に、企業会計審議会から公表された「連結財務諸表原則」(以下「連結原則」という。)や当委員会が公表した企業会計基準第 10 号「金融商品に関する会計基準」に基づいて行われることとなる。本実務対応報告は現行の会計基準等に基づくこれらの事業体への出資の取扱いについて、各事業体の特徴に即した形で、これを明確にするものである。

なお、本実務対応報告の検討中に、投資事業組合に係る不適切な会計処理が指摘され、連結原則等の適用に関する取扱いをより明確にすることが必要ではないかという意見があったことから、当委員会においては急遽、投資事業組合に対する支配力基準及び影響力基準の適用について、実務上の取扱いを示すことになった。有限責任事業組合や合同会社に関する支配力基準及び影響力基準の適用についての考え方も、基本的には投資事業組合における考え方と同様であるものと考えられるため、本実務対応報告は、実務対応報告第 20 号「投資事業組合に対する支配力基準及び影響力基準の適用に関する実務上の取扱い」(以下「投資事業組合に関する実務上の取扱い」という。)の検討を待ち、内容的な連携をとったうえで、これと同日に公表を行ったものである。

## III. 有限責任事業組合に対する出資者の会計処理

有限責任事業組合は、有限責任事業組合契約によって成立する組合をいい(有限責任事

---

<sup>1</sup> 本実務対応報告については、ASBJ のホームページ(<http://www.asb.or.jp/html/documents/docs/yugen/>)を参照。

業組合法第 2 条)、組合員の有限責任が法的に担保されている(有限責任事業組合法第 15 条)。既存の民法上の組合は、組合員全員が無限責任を負うことから事業活動を行うにあたって限界があり、出資者全員を有限責任とする組合制度として、有限責任事業組合が定められたものと考えられる。類似する海外の事業体としては、米国のリミテッド・ライアビリティ・パートナーシップ(LLP)などがある。

### 1. 個別財務諸表上の取扱い(Q1 参照)

有限責任事業組合は、組合員の有限責任により組合財産の分配規制が設けられているものの、組合財産は民法第 668 条等の準用(有限責任事業組合法第 56 条)により組合員間の共有となり、民法上の組合と同様に、その持分及び持分から生じる損益は直接的に組合員に帰属する。このため、現行の会計基準等のもとでは、当該有限責任事業組合への出資は、民法上の組合等への出資と同様に、金融商品会計実務指針第 132 項により会計処理を行うことが適当であると考えられる。

また、次に述べるように、有限責任事業組合が出資者の子会社又は関連会社となる場合があるが、この場合においても、出資金又は有価証券として計上する場合には、個別財務諸表上、取得原価ではなく、持分相当額をもって貸借対照表価額とすることに留意する必要がある<sup>2</sup>。

### 2. 連結財務諸表上の取扱い(Q2 参照)

上述のように、有限責任事業組合は民法上の組合などをはじめとする組合形態の一類型であり、その連結財務諸表上の取扱いを考えるにあたっては、まずは既存の組合の取扱いとの整合性を考える必要がある。

この点については、まず、連結原則等では、子会社及び関連会社の範囲には、会社のほか、会社に準ずる事業体が含まれるものとされ、その範囲を、会社、組合その他これらに準ずる事業体(外国の法令に準拠して設立されたものを含む。)としている。

このように、組合は、子会社及び関連会社の範囲に含まれ、これまでも、例えば、投資事業有限責任組合は、会社及び組合その他これらに準ずる事業体に含まれると解されていることから、有限責任事業組合についても同様に、子会社及び関連会社の範囲に含まれる事業体に該当することは明らかである。なお、当該組合の財務諸表に基づいて、当該組合に対する出資等に対応する数値が個別財務諸表に反映されている場合でも、子会社又は関連会社に該当するかどうかについては、あくまでも支配力基準又は影響力基準によって判定することとなる<sup>3</sup>(「連結財務諸表における子会社等の範囲の決定に関する

<sup>2</sup> この点については、日本公認会計士協会 会計制度委員会「金融商品会計に関する Q&A」Q71 の投資事業組合の処理を参照のこと。

<sup>3</sup> 有限責任事業組合に出資した場合、Q1 で述べられている 3 つの方法のいずれをとった場合でも、民法上の組合への出資と同様に、当該組合への出資等に対応する数値(損益の持分相当額等)が個別財務諸表に反映されていることになるが、子会社、関連会社の範囲に該当するかどうかの判

Q&A」 Q12 参照)。

有限責任事業組合では、共同の事業を営むことを約するため、組合員が 1 人の組成は認められておらず、また、原則として総組合員の同意により業務の執行が決定される。しかし、複数の連結会社が同一の有限責任事業組合に出資する場合や、ある組合員の緊密な者に該当する者が組合に対して出資を行っている場合などでは、特定の出資者が当該組合の財務及び営業又は事業の方針の決定を行っているものと認められる場合があり、その場合には当該組合はこの出資者の子会社となることに留意する必要がある。

組合への出資に関する支配力及び影響力の判定に関し、業務執行の権限に着目する考え方については、投資事業組合に関する実務上の取扱いの Q1 において明確にされているところであり、有限責任事業組合への出資に関しても、その考え方を参照することとしている。

また、有限責任事業組合法第 33 条の規定により、総組合員の同意により出資比率と異なる損益分配を行うことを定めた場合には、個別財務諸表上の会計処理を行う場合と同様に、当該損益分配の比率を考慮のうえ、損益の持分相当額を調整することに留意する必要がある。

#### IV. 合同会社に対する出資者の会計処理

合同会社は、合資会社及び合名会社と同様に、定款による内部自治を定めた法人格のある事業体であり、出資者全員の責任を株式会社と同様に有限責任としている点に特徴がある。類似する海外の事業体としては、米国のリミテッド・ライアビリティ・カンパニー (LLC) などがある。

##### 1. 個別財務諸表上の取扱い (Q3 参照)

合同会社への出資については、有価証券 (証券取引法第 2 条第 2 項 (金融商品取引法施行後は同法第 2 条第 2 項)) として、取得原価をもって貸借対照表価額とし、当該合同会社の財政状態の悪化により実質価額が著しく低下したときには、相当の減額を行い、当該評価差額は当期の損失として処理 (減損処理) することが適当と考えられる。

なお、本実務対応報告の検討においては、内部自治が徹底している合同会社への出資は組分的出資の色彩が強いことを考慮し、当該出資の会計処理については、有限責任事業組合への出資と同様に、当該出資者の持分割合に相当する部分を出資金に反映し、合同会社の営業により獲得した損益を当期の損益として計上することも認められるべきではないかという考え方も提起された。

一方、合同会社は法人格を有しており、自ら資産を保有し負債を負い、また、存続期間を定める必要もなく、他の会社形態への組織変更も認められていることなど、事業の永続性や安定性が考慮されている。このように、合同会社の法的性質は必ずしも有限責

---

定は、その結果とは別個に行うことが必要である。

任事業組合の法的性質と同一ではなく、組合よりもむしろ株式会社に近い部分もあるため、本実務対応報告では、子会社株式の会計処理を個別財務諸表上、取得原価にて貸借対照表価額とする現行の会計基準等における体系の下では、上記のような考え方を採ることは困難であると考えられた。

ただし、子会社株式の会計処理を含む現行の会計基準等における体系が変わる場合などにおいては、実際に利用される合同会社の状況なども考慮し、今後、会計処理を見直すことはあり得るものと考えられるとされている。

## 2. 連結財務諸表上の取扱い（Q4 参照）

合同会社は、他の持分会社と同様に、会社法第 2 条第 1 号に定める会社であり、子会社又は関連会社に該当するかどうかについては、支配力基準又は影響力基準によって判定することとなる。この際、合同会社については、原則として株式会社のように出資者が業務執行者を選任するのではなく、意思決定を行う出資者が業務執行の決定も直接行うことから、株式会社における議決権を想定している連結原則を合同会社に適用する場合には、基本的には業務執行の権限を用いることによって、当該合同会社に対する支配力又は影響力を判断することが適当である。このため、合同会社において支配力基準又は影響力基準を判定するときにも、投資事業組合に関する実務上の取扱いの Q1 に記載の、投資事業組合への出資に関する考え方を参照することとされている。

合同会社における業務執行の決定は、社員の過半数をもって行われるとされているが、定款に別段の定めがある場合にはその定めによる（会社法第 590 条）ため、例えば、定款における別段の定め（会社法第 591 条）により他に業務を執行する社員がおらず、ある出資者が業務執行社員として財務及び営業又は事業の方針を決定している場合には、当該出資者が合同会社を支配していることから、当該合同会社は業務執行社員の子会社に該当することとなる。

また、連結上の会計処理は、株式会社と同様に、連結原則に従って行われることとなるが、出資比率と異なる損益分配を行うことを定めた場合（会社法第 622 条）には、有限責任事業組合の場合と同様に、当該損益分配の比率を考慮のうえ、損益の持分相当額を調整することに留意する必要がある。

[図表]

	個別財務諸表上の会計処理	連結財務諸表上の会計処理
有限責任事業組合	原則として、有限責任事業組合の財産の持分相当額を <b>出資金</b> として計上する。	基本的には、業務執行の権限を用いることによって、支配力基準又は影響力基準によっ

<p>合同会社</p>	<p>取得原価をもって<b>有価証券</b>として計上する。ただし、当該合同会社の財政状態の悪化により実質価額が著しく低下したときには、減損処理する。</p>	<p>て判定する。</p>
-------------	---------------------------------------------------------------------------------	---------------

**V. 適用時期等（Q5 参照）**

本実務対応報告は、公表日以後終了する中間連結会計期間及び中間会計期間並びに連結会計年度及び事業年度から適用することとされている。

以 上