

役員のための財務税務会社法ニュース

マネジメントリポート

今回のテーマ： 基本概念で読む連結会計基準

連結決算作業における規範である我が国の現行の「連結財務諸表に関する会計基準」（企業会計基準第22号、以下「基準22号」という）を連結の基本概念である親会社説と経済的単一説の観点から概観してみましょう。

親会社説（連結財務諸表を親会社の財務諸表の延長線上に位置づけて、親会社の株主の持分のみを反映させる考え方）

経済的単一説（連結財務諸表を親会社とは区別される企業集団全体の財務諸表と位置づけて、企業集団を構成するすべての連結会社の株主の持分を反映させる考え方）

連結の範囲	親会社説では法的支配が重視されますが、経済的単一説では、企業集団の業績を重視しますので支配力基準（基準22号6項、7項）を取る現行基準は、経済的単一説と考えられます。	経済的単一説
少数株主損益	少数株主損益調整前当期純利益に少数株主損益を加減して当期純利益を表示する（基準22号39項(3)③）。この処理は、親会社の株主に帰属する持分の増加を示しますので親会社説です。	親会社説
少数株主持分	親会社説では、資本の部に親会社株主持分のみを計上し、少数株主持分を負債又は負債と資本の部の中間に計上します。しかし、基準22号では、少数株主持分を純資産の部の中にも含める処理を要求しています。この処理は親会社説ではないように思われますが、当該処理については、「少数株主持分を純資産の部に記載することとしても、連結財務諸表の作成については、従来どおり、親会社の株主に帰属するもののみを連結貸借対照表における株主資本に反映させる親会社説の考え方による」として親会社説の立場を維持しています（「貸借対照表の純資産の部の表示に関する会計基準」（企業会計基準5号）32項）。	親会社説
未実現利益	親会社説では、親会社持分のみ未実現利益を控除しますが、経済的単一説では企業集団を構成するすべての連結会社の株主の持分を反映させる考え方から次の方法で処理されます。 売手側の子会社に少数株主が存在する場合には、未実現損益は、親会社と少数株主の持分比率に応じて、親会社の持分と少数株主持分に配分する（基準22号38項）。	経済的単一説
子会社の資産・負債の評価差額	親会社説では、子会社の資産・負債のうち親会社持分のみ評価する方法が採用されますが（部分時価評価法）、経済的単一説では企業集団を構成するすべての連結会社の株主の持分を反映させる考え方から、支配獲得日において、子会社の資産及び負債のすべてを支配獲得日の時価により評価します（全面時価評価法）（基準22号20項）。	経済的単一説
子会社株式の追加取得等	経済的単一説では、親会社による子会社株式の追加取得・一部売却（親会社と子会社との支配関係は継続）・子会社の時価発行増資等は、同じ株主持分内での変動であるため損益は認識されず、資本取引と処理されます。しかし、（基準22号28～30項）では損益取引とされています。親会社説の立場からは、親会社株主と少数株主との持分取引は損益取引となるため、当該処理は親会社説といえます。	親会社説

現行「連結財務諸表に関する会計基準」は、「基本的に親会社説による考え方を踏襲」していますが（基準22号50項）、連結実務の影響から上記のとおり一部に経済的単一説をとりいれています。

お見逃しなく！

企業会計基準公開草案第50号「連結財務諸表に関する会計基準（案）」（平成25年1月11日付）では、親会社説で損益取引であった子会社株式の追加取得・子会社株式の一部売却（親会社と子会社との支配関係は継続）・子会社の時価発行増資等による親会社持分変動額と対価との差額が資本剰余金と処理されます。基準は、親会社説を踏襲する立場ですが、IFRSの動向に合わせて親会社説（損益取引）から経済的単一説（資本取引）へ変更したわけです。実務面ではこの処理の変更で、従来、子会社株式の追加取得により発生していた「のれん」・「負ののれん」がなくなります。