

2019年6月号 財務諸表論 つぶ問

2問目

【問題】

連結基礎概念に関する次の文章を読んで、各問に答えなさい。

(文章)

連結財務諸表の作成については、親会社説と経済的単一体説の2つの考え方がある。いずれの考え方においても、単一の指揮下にある企業集団全体の資産・負債と収益・費用を連結財務諸表に表示するという点では変わりはないが、資本に関しては、親会社説は、(A)であるのに対して、経済的単一体説は、()であるという点で異なっている。

(問1) [文章] 中の空欄 (A) にあてはまる表現として、最も適切な文章を次の①～④の中から選びなさい。

- ①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
- ②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、親会社の株主の持分のみを反映させる考え方
- ③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
- ④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、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

(問2) 以下に挙げた処理や取扱いが、[文章]における①親会社説と②経済的単一体説のいずれの考え方に基づくものであるか、番号で答えなさい。なお、双方の考え方に基づくといえる場合には③、いずれの考え方にも基づかない場合には④と解答すること。

1. 連結上の当期純利益に、親会社株主に帰属する当期純利益と非支配株主に帰属する当期純利益の双方を含めること。
2. 資本連結手続きに先立って、子会社の資産および負債のすべてを、支配獲得日の時価で評価すること。
3. 資本連結手続きの結果、親会社株主持分に係る部分だけでなく、非支配株主持分に係るのれんについても計上すること。
4. 子会社から親会社に向けて販売された商品に含まれる未実現利益を全額消去し、当該消去額を持分比率に応じて非支配株主持分にも負担させること。

【解答】

(問 1) ③

(問 2) 1. ② 2. ③ 3. ② 4. ②

【解説】

連結財務諸表作成の基礎的前提となる、連結基礎概念に関する問題です。[文章]の内容は、企業会計基準第 22 号「連結財務諸表に関する会計基準」(以下、連結会計基準) 51 項の引用(一部修正)です。わが国では親会社説を採用しつつも、経済的単一体概念と整合的な取扱いが相当数採用されているという現状にあります。

(問 1) 親会社説と経済的単一体説の説明は、しっかり押さえておきましょう。2 つの立場の違いは、**連結財務諸表による情報提供を誰のために行うか**、という視点の違いを起点として、**連結上の資本や利益の範囲の違い**として表れます。ちなみに、経済的単一体説の説明文は、①です。

(問 2) 各連結手続きと連結基礎概念の関係

1. 親会社説では、**親会社株主に帰属する部分のみが連結上の資本と利益**を構成しますので、連結上の当期純利益も親会社株主に帰属する部分のみからなります。他方、経済的単一体説に立った場合、**すべての連結会社の株主持分が連結資本を構成すること**になるため、連結上の当期純利益も親会社株主だけでなく非支配株主に帰属する部分を含むこととなります。なお、連結会計基準では、経済的単一体説的な当期純利益を表示しつつも、非支配株主に帰属する当期純利益を控除することで、最終的には親会社株主に帰属する当期純利益を表示することとしています。
2. **全面時価評価法**については、**経済的単一体説のみと整合**するように思えますが、**親会社説**に立った場合でも「親会社が支配を獲得した時点で、**子会社の資産および負債もそのすべてが親会社の支配下に入る**」と考えることができます。このため、全面時価評価法は**いずれの基礎概念にも基づく方法**といえます。
3. 設問文はいわゆる**全部のれん法**のことを説明しています。IFRS や米国基準で採用されている方法であり、非支配株主持分に係るのれんが計上されるため、経済的単一体説と整合的であると考えられています。連結会計基準では、**購入のれん法(親会社株主持分に係るのれんのみを計上する方法)**が採用されています。
4. **アップ・ストリーム取引**によって生じた未実現利益を消去した場合、**親会社説**では、**親会社持分相当のみを消去**する(非支配株主持分相当については、**企業集団外部者との取引による実現した利益**とみる)こととなります。他方、設問文にあるような**全額消去・持分按分負担方式**による修正は、**経済的単一体説**に基づく処理ということとなります。