

GLOBAL ACCOUNTING

Chapter 17

連結財務諸表の会計

本章の目的

- 企業結合の会計の一種でもある連結会計について、以下の点を理解する。
 - 企業結合の会計と連結の会計では、何が異なっているか
 - 連結財務諸表は、連結の範囲の決定を含めて、どのような手続きで作成されるか
 - 連結財務諸表は、単体（個別）財務諸表に比べて、どのような意義があるか
-
- 連結会計は、企業の事業活動がグループ化して行われることに伴って、企業グループ全体の財務状況について理解するものであることが明らかになる。

QUESTION 1 企業実体を考える

問1. ソフトバンクグループ(株) (ソフトバンクG) の売上高は、どちらでしょう。

- ① 6,756,500百万円
- ② 20,818百万円

問2. ソフトバンクG の当期純利益は、どちらでしょう。

- ① 209,217百万円
- ② 69,020百万円

・ これらはいずれも2024年3月期の数値

QUESTION 2 企業実体を考える

問1. ソフトバンクG の売上高は、どちらでしょう。

- ① 8,901,004百万円
- ② 46,312百万円

問2. ソフトバンクG の当期純利益は、どちらでしょう。

- ① 1,474,430百万円
- ② 2,745,949百万円

- これらはいずれも2017年3月期の数値
- これ以降、数値は大きく変化した。

純粋持株会社

2024年3月

売上高： 6,756,500百万円

当期純利益： 209,217百万円

ソフトバンクG
(株)

ソフトバンク
(株) 40.7%

Arm Holdings
plc. 88.7%

PayPay銀行(株)
(間接) 46.6%

LINEヤフー(株)
64.4 %

福岡ソフトバ
ンクホークス
(株) 100%

アスクル(株) (間
接) 45.0%

2024年3月

売上高： 20,818百万円

当期純利益： 69,020百万円

サイバートラ
スト(株) 57.6%

(株)ZOZO (間
接) 51.5%

その他を含めて合計
子会社 1,255社
関連会社 572社
共同支配企業 27社
計 1,854社

%での表示は、株式所有比率を示している。

SEC.1 連結財務諸表の制度化

・ 連結財務諸表

- ・ (parent company)およびそのすべての
 (subsidiaries)の資産、負債、持分（資本）、収益、
費用およびキャッシュ・フローを**単一の** **実体**(single
economic entity)のものとして表示する**企業集団の財務諸表**である
- ・ **連結財務諸表**は、アメリカにおいて、1800年代後半より作成および開示されてきた。
 - ・ **反トラスト法**(antitrust law)の制定
 - ・ (holding company)の設立
- ・ **連結財務諸表**は、**証券市場の発展**とともに、アングロ・サクソン諸国を中心に国際的に作成されるようになった。

SEC.2 連結財務諸表の基礎概念 ～報告企業と会計主体観～

- ・一般目的財務報告の目的

- ・ 現在および将来の投資者、貸付者およびその他の債権者に対して、
（ ）(reporting entity)への**資源提供についての意思決定に役立つ**ような、**報告企業に関する財務情報**を提供すること

- ・ **報告企業**

- ・ 一般目的財務諸表の作成を選択するかまたは要求されている企業
- ・ 必ずしも（ ）にとらわれず、企業の一部あるいは複数の企業から構成される。

- ・ **財務諸表**

- ・ **報告企業の**（ ）(boundary)内の一組の**経済活動**により生じる**資産、負債、持分、収益**および**費用**についての情報を提供する。

- 報告企業が作成する**財務諸表**（報告企業の特徴から分類）
 - ① （ ）(consolidated financial statements)
 - 報告企業が、他の企業を**支配する**() (the parent)と**支配される**() (subsidiaries)から構成されている場合
 - ② **非連結財務諸表**(unconsolidated financial statements)
 - 報告企業が、**親会社だけ**である場合
 - ③ （ ）(combined financial statements)
 - 報告企業が**親子関係のない2つ以上の企業**が結合している場合
- **報告企業の範囲の決定**
 - 主要な情報利用者の()によって決定される。
 - すなわち、表現しようとするものを()した、()な情報
- **連結財務諸表**
 - 親会社の現在および将来の投資者、貸付者およびその他の債権者が、()への将来の正味キャッシュ・インフローの見込みを評価するうえで有用

- ・ **会計主体観**(accounting point of view)

- ・ 連結財務諸表を、**誰の立場から作成するか**
- ・ **会計主体観**が異なることによって、作成方法および内容が相違

- ・ 3つの**連結会計主体観**

- ① 資本主説(proprietary theory)
- ② 親会社説(parent company approach)
- ③ 実体説（経済的単一体説）(entity theory, economic unit concept)

IASBは、今日の事業活動が**所有者から分離された実体**により行われていると考えられている点を強調して、**会計主体観として（ ）説**を支持

・ 資本主説

- ・ **所有主ないし出資者（ ）の立場から会計上の判断を行う**という考え方
- ・ 企業あるいは企業集団が所有する資源は、 の資源
- ・ **連結財務諸表**は、報告企業に関する**所有者の資産**、貸付者およびその他の債権者に対する**所有者の負債**、および**正味残余所有者持分**を報告

・ 親会社説

- ・ 連結実務を説明および整理する方法として会計実務から発展した、**資本主説と実体説**の中間の考え方
- ・ の**株主の立場から会計上の判断を行う**という考え方
- ・ 企業集団の資産、負債、収益および費用に関する情報の表示は、**親会社自体に対する株主持分**と、子会社の純資産に対する**親会社株主の 持分**を反映したもの
- ・ **非支配持分**(non-controlling interests)は、親会社持分と考えられないため、 以外で表示
- ・ **連結財務諸表**は、**親会社の株主**といった特定の資本提供者に対して、報告企業に関する有用な情報を提供、および**正味残余所有者持分**を報告

・実体説（経済的単一体説）

- ・ 企業あるいは（ ）の立場から会計上の判断を行うという考え方
 - ・ 企業あるいは企業集団は、出資者から（ ）しており、それ自身の（ ）を有すると考えられる。
- ・ 資本提供者により提供される経済的資源は、企業あるいは企業集団の資源＝資本提供者の資源ではない
- ・ 資本提供者は、企業あるいは企業集団の経済的資源に対する（ ）を与えられる。
- ・ 連結財務諸表は、報告企業が所有する経済的資源と、それらの資源に対する資本提供者の請求権を報告
- ・ その結果、資本提供者の範囲が、親会社株主に限定されない。
- ・ 非支配持分は、親会社持分と同様に、（ ）の中で表示
- ・ 連結財務諸表は、主要な情報利用者およびその他利害関係者の立場から作成されるというよりも、（ ）自身を説明するもの
- ・ 親会社説以上に広範囲のすべての資本提供者に有用な情報を提供

SEC.3 連結の範囲と支配概念～原則主義による規定内容～

- ・ **連結財務諸表**

- ・ **親会社**とそのすべての**子会社**から構成される**企業集団**を**単一の経済的実体**として作成

- ・ **連結の範囲**

- ・ **投資企業**である () が () しているすべての**被投資企業**を包含

- ・ 親会社が他の企業の100%子会社である等、一定の条件を満たした () (intermediate parent)等、一部例外あり

- ・ **連結の範囲の決定** = 連結財務諸表に含まれる**被投資企業**の決定基準

- ① **(過半数) 持株基準**

- ② **支配力基準**

- ・ () を**過半数議決権の所有**だけでなく、それ以外の要因を含めて判断する方法

・ 支配の判定基準

- ① 被投資企業に対する (power) (被投資企業のリターンに影響を及ぼすパワー)
- ② 被投資企業への関与から生じる変動する (variable return) に されているか、あるいは変動するリターンに対する (被投資企業からのリターンへの権利)
- ③ 投資企業のリターンに影響を及ぼすために、**被投資企業に対してパワーを使用する能力** (自らのリターンのために、被投資企業にパワーを使用する能力)

数値基準 (bright lines) 等を定めることなく、**経済的実質**を考慮した (principles-based approach)

TOPIC : IFRSと日本の会計基準間での連結の範囲の相違から生じる問題

- ヤフー（現在LINEヤフー）とアスクルの間での確執（日経産業新聞 2019年10月10日, p.2参照）
 - 会計基準で「親」「子」の認識にずれ
- IFRSと日本の会計基準との間で、連結の範囲に相違（2023年度決算の有価証券報告書を参照）
 - 適用する会計基準
 - LINEヤフー：IFRS ⇒ アスクルを子会社（LINEヤフーは親会社）
 - アスクル：日本の会計基準 ⇒ LINEヤフーを「その他の関係会社」（親会社ではない）＝アスクルはLINEヤフーの「子会社」ではない
 - LINEヤフーは、取得法でアスクルを会計処理＆アスクルとの取引があれば全額相殺消去
 - アスクルは、「子会社」でないので、LINEヤフーとの取引を全額相殺消去する必要がなく、債権・債務の開示の義務もない

SEC.4 連結財務諸表の作成

・連結財務諸表

- ・ 投資者が投資先に対する を獲得した日から作成
- ・ 親会社とその子会社の財務諸表の作成に関して、以下の2点での調整

① の統一

- ・ 類似した状況での同様の取引およびその他の事象に関して、**統一した会計方針**

② **同一** の財務諸表の利用

- ・ 連結財務諸表の作成に用いる親会社および子会社の財務諸表は、原則として、同じ報告日のもの

連結財務諸表の作成手続き

① () 連結

- ・ 親会社とその子会社の資産、負債、持分、収益、費用およびキャッシュ・フローの**類似項目の合算**

② () 連結

- ・ 親会社の各子会社に対する**投資**の帳簿価額と、各子会社の**資本のうち親会社の持分相当額との相殺消去**

③ () 間取引の消去

- ・ **企業集団内での取引**に関する資産および負債、持分、収益、費用並びにキャッシュ・フローの**全額消去**

・ 非支配持分

- ・ 連結財政状態計算書において、()
の中で親会社の所有者持分と区別して表示
- ・ **純損益および包括利益**に関して、親会社の所有者への帰属額と非支配持分への帰属額をそれぞれ表示

・ 子会社に対する親会社の所有持分の変動

- ・ 支配の喪失にならないものは、()

取引として会計処理

概念フレームワークにおける負債の定義を満たさない

会計主体観として()説

CASE STUDY 17-1：連結財務諸表の作成

- P社（取得企業）は、×1年度末にS社（被取得企業）の株式の60%を108,000千円で取得し支配を獲得した。×1年度末における連結財政状態計算書を作成しなさい。会計期間は1年、決算日は12月31日とする。
- ×1年度末のP社およびS社の財政状態計算書は、【資料】のとおりである。S社の資産および負債のうち、売掛金の時価は44,000千円および土地の時価は48,000千円であり、それ以外に時価評価による重要な簿価修正額はない。非支配持分は、被取得企業の識別可能な純資産の比例的な持分割合で測定する。

財政状態計算書

（単位：千円）

	P社 資産	S社 資産		P社 負債及び持分	S社 負債及び持分
現金預金	42,000	60,000	買掛金	115,000	55,000
売掛金	80,000	50,000	借入金	100,000	70,000
貸付金	60,000	35,000	資本金	260,000	100,000
建物	90,000	70,000	剰余金	5,000	30,000
土地	100,000	40,000			
子会社株式	108,000				
	480,000	255,000		480,000	255,000

【解説・解答】 S社の時価評価後財政状態計算書

		(単位: 千円)	
		資産	負債及び持分
現金預金	60,000	買掛金	55,000
売掛金	44,000	借入金	70,000
貸付金	35,000	資本金	100,000
建物	70,000	剰余金	30,000
土地	48,000	再評価剰余金	2,000
	257,000		257,000

連結仕訳

(単位: 千円)				
M/D	Debit	amounts	Credit	amounts
12/31	資本金		子会社株式	
	剰余金			*2)
	再評価剰余金			
		*1)		

*1) のれん=108,000-((100,000+30,000+2,000)×60%)=28,800

*2) 非支配持分=(100,000+30,000+2,000)×(1-60%)=52,800

連結貸借対照表

		(単位: 千円)	
		資産	負債及び持分
現金預金	102,000	買掛金	170,000
売掛金	124,000	借入金	170,000
貸付金	95,000	非支配持分	52,800
建物	160,000	資本金	260,000
土地	148,000	剰余金	5,000
のれん	28,800		
	657,800		657,800

SEC.5 関連会社およびジョイント・ベンチャーの会計処理

(1) 関連会社とジョイント・ベンチャーの意味

・ 関連会社

- ・ 投資企業が**重要な**（ ）**力**(significant influence)を有している企業

・ 重要な影響力

- ・ 被投資企業の財務および営業方針の決定に参加する（ ）

・ 重要な影響力の判定基準

- ① 投資企業が、直接または間接的に保有している被投資企業の議決権割合が（ ）%以上で、明らかな反証が認められない場合
 - ・ ただし、仮に20%未満であっても、以下の1つ以上の方法で証拠づけられる場合
 - ・ 被投資企業の取締役会または同等の経営機関への参加
 - ・ 配当やその他の分配の決定等、方針の決定過程への参加
 - ・ 投資企業と被投資企業間の重要な取引
 - ・ 経営陣の人事交流
 - ・ 重要な技術情報の提供

・ ジョイント・ベンチャー（共同支配企業）

- ・ **取り決め**(arrangement)を（ ）**(joint control)**する**当事者**が、**取り決め**の純資産に対する権利を有している場合の**共同の取り決め**

(2) 持分法の会計処理

・持分法

- ・ 投資を最初に（ ）で認識し、それ以降、被投資企業の純資産に対する投資企業の持分の取得後の変動に応じて、帳簿価額を修正する会計処理方法
- ・ 関連会社またはジョイント・ベンチャーに対する投資に適用

CASE STUDY 17-2：持分法の会計処理

P社は、A社株式の30%を取得し、関連会社としている。

【資料】は、A社の×1年度末の個別損益計算書である。持分法を用いて、P社が連結損益計算書を作成するときの仕訳をしなさい。会計期間は1年、決算日は12月31日とする。

【資料】

損益計算書

A社		(単位：千円)	
売上原価	40,000	売上	80,000
給料	32,000		
支払利息	4,000		
当期純利益	4,000		
	80,000		80,000

(単位：千円)

【解答】

M/D	Debit	amounts	Credit	amounts
12/31				