

## Chapter 17 連結財務諸表の会計 Topics & JPN Comparison

### 【Topic 17-1】アメリカの連結会計基準

アメリカでは、1933 年証券法(Securities Act of 1933)および 1934 年証券取引法(Securities and Exchange Act of 1934)が、初めて連結財務諸表の作成および開示について規定している<sup>1)</sup>。具体的な会計基準では、1953 年に、アメリカ公認会計士協会(AICPA)の会計手続委員会(CAP)が公表した会計研究公報(ARB)第 43 号『会計研究公報の改訂』が最初である<sup>2)</sup>。その後、1959 年に会計研究公報(ARB)第 51 号『連結財務諸表』<sup>3)</sup>が公表された。

アメリカの財務会計基準審議会(FASB)が設立されて以降、連結会計基準の改訂に向けた検討が行われ、数度にわたって公開草案(ED)が公表された。しかし、ARB 第 51 号は、1987 年の財務会計基準ステイトメント(SFAS)第 94 号『すべての過半数所有子会社の連結』<sup>4)</sup>等により若干修正が行われた程度で、長期間にわたってアメリカにおける連結会計基準として適用されてきた。

FASB と IASB は、会計基準の国際的収斂を進める過程において、連結会計基準の収斂に向けた共同プロジェクト(連結会計基準共同プロジェクト)を立ち上げて改訂作業に取り組んできた<sup>5)</sup>。連結会計基準共同プロジェクトの成果として、FASB は 2007 年に SFAS 第 160 号「連結財務諸表における非支配持分」を、IASB は 2008 年に改訂 IAS 第 27 号「連結および個別財務諸表」を公表した。これらは、特別目的会社(Special Purpose Entities, SPE)の連結に関する解釈指針(SIC)第 12 号の内容との矛盾を解消するために公表されたものである。

---

<sup>1)</sup> AISG, 1973, *Consolidated Financial Statements*, AISG, par.16.

<sup>2)</sup> APB, 1953, "Restatement and Revision of Accounting Bulletins," *ARB Chapter 43*, AICPA.

<sup>3)</sup> APB, 1959, ARB No.51, *Consolidated Financial Statements*, AICPA.

<sup>4)</sup> FASB, 1987, SFAS No.94, *Consolidation of All Majority-Owned Subsidiaries*, FASB.

<sup>5)</sup> FASB, 2007, SFAS No.160, *Noncontrolling Interests in Consolidated Financial Statements*, FASB. 現在、SFAS 第 160 号は、会計基準編纂書(ASC)Topic 810 として公表されている。

IASB, 2008, IAS No.27 (Revised), *Consolidated and Separate Financial Statements*, IASB. (企業会計基準委員会・財務会計基準機構監訳, 2009『2009 国際財務報告基準 IFRS』中央経済社。)

## 【JPN Comparison 17-1】日本の連結会計基準

日本では、1975 年に**企業会計審議会**が『連結財務諸表の制度化に関する意見書』を公表して、初めて「連結財務諸表原則」が設定された<sup>6)</sup>。これによって、証券取引法のもと 1977 年 4 月以降に開始する事業年度から、上場企業その他一定の企業に対して、連結財務諸表の提出が義務づけられている。しかし、当時の**基本財務諸表**は依然として**個別財務諸表**であり、**連結財務諸表は有価証券報告書の添付書類**として組み入れられたにすぎなかった。

1995 年以降、企業活動のグローバル化および多角化への対応から、**金融ビッグ・バン**および**会計ビッグ・バン**が進められた（第 3 章第 4 節を参照）。同時に、**独占禁止法**が改正されて、第二次世界大戦以降、財閥解体に併せて禁止されていた**持株会社**の設立が容認された。

企業会計審議会は、1997 年に連結財務諸表制度に関する抜本的な見直しを行い、『連結財務諸表制度の見直しに関する意見書』を公表して、「連結財務諸表原則」を改訂した。そこでは、個別財務諸表にかえて、**連結財務諸表が基本財務諸表**として位置づけられ、有価証券報告書における添付書類であった連結財務諸表は、1999 年度以降、**主要財務諸表**として公表されるようになった。

現在の連結会計基準は、**企業会計基準委員会(ASBJ)**が 2008 年に公表、2013 年に改訂された企業会計基準第 22 号『連結財務諸表に関する会計基準』（**2013 年企業会計基準第 22 号**）である<sup>7)</sup>。

## 【JPN Comparison 17-2】日本の会計主体観の捉え方

2013 年に改訂される前の企業会計基準第 22 号の「結論の背景」では、連結財務諸表の作成には、**親会社説**と**実体説**の 2 つの考え方があることを述べた上で、企業会計基準第 22 号は、**親会社説**の考え方を採用していることを説明していた。

---

<sup>6)</sup> 企業会計審議会, 1975 「連結財務諸表原則」『連結財務諸表の制度化に関する意見書』企業会計審議会。

<sup>7)</sup> 企業会計基準委員会, 2013 『連結財務諸表に関する会計基準』企業会計基準委員会。

**2013 年企業会計基準第 22 号**は、子会社株式の追加取得、子会社への支配が喪失しない所有持分の変動の会計処理等において、IFRS 第 10 号と同様の会計処理へと収斂させている。その結果、会計主体観に関する**親会社説**を支持している旨の記述も行われなくなっている<sup>8)</sup>。

#### 【JPN Comparison 17-3】日本の連結の範囲の決定基準～細則主義～

日本の企業会計基準第22号『連結財務諸表に関する会計基準』における、**親会社**および**子会社**の定義は、以下のとおりである<sup>9)</sup>。

「**親会社**とは、他の企業の財務および営業または事業の方針を決定する機関（**意思決定機関**）を支配している企業をいい、**子会社**とは、当該他の企業をいう。」

他の企業の**意思決定機関**を支配している企業とは、以下の企業をいう<sup>10)</sup>。

- ① 他の企業の**議決権の過半数**を自己の計算において所有している企業
- ② 他の企業の**議決権の 100 分の 40 以上、100 分の 50 以下**を自己の計算において所有している企業であって、かつ以下のいずれかの要件に該当する企業
  - (a) 自己の計算において所有している議決権と、自己と出資、人事、資金、技術、取引等において緊密な関係があることにより自己の意思と同一の内容の議決権を行使すると認められる者および自己の意思と同一の内容の議決権を行使することに同意している者が所有している議決権とを合わせて、他の企業の**議決権の過半数**を占めていること
  - (b) 役員もしくは使用人である者、またはこれらであった者で自己が他の企業の財務および営業または事業の方針の決定に関して影響を与えることができる者が、当該他の企業の**取締役会その他これに準ずる機関の構成員の過半数**を占めていること
  - (c) 他の企業の重要な財務および営業または事業の方針の決定を支配する契約等が存在すること
  - (d) 他の企業の**資金調達額の総額の過半**について**融資**を行っていること
  - (e) その他、他の企業の意思決定機関を支配していることが推測される事実が存在すること

---

<sup>8)</sup> 同基準、第 51 項・第 53-2 項。

<sup>9)</sup> 同基準、第 6 項。

<sup>10)</sup> 同基準、第 7 項。

- ③ 自己の計算において所有している議決権と、自己と出資、人事、資金、技術、取引等において緊密な関係があることにより自己の意思と同一の内容の議決権を行使すると認められる者および自己の意思と同一の内容の議決権を行使することに同意している者が所有している議決権とを合わせて、他の企業の**議決権の過半数**を占めている企業であって、かつ上記②の(b)から(e)間でのいずれかの要件に該当する企業

その上で、「**親会社**は、原則としてすべての子会社を連結の範囲に含める」として、「**子会社**のうち、以下に該当するものは、連結の範囲に含めない」と規定している<sup>11)</sup>。

- ① 支配が一時的であると認められる企業  
② 上記以外の企業であって、連結することにより利害関係者の判断を著しく誤らせるおそれのある企業

IASB では、親会社の支配が及ぶすべての**被投資企業**が連結の範囲に含まれることになる。それに対して、日本では、親会社の支配が及ぶ**子会社**の中でも、一定の要件を満たした子会社は、**連結の範囲から除外**されることになる。

日本の支配の判定基準は、「**議決権の過半数**」および「**取締役会等機関の構成員の過半数**」といった**数値基準**を規定した**細則主義**による内容である。IASB と日本の支配の判定基準に、**原則主義**と**細則主義**という相違が存在することから、連結の範囲の相違ではなく、**子会社の範囲の相違**という解釈も可能である。

#### 【JPN Comparison 17-4】日本の非支配株主持分の表示

2013 年企業会計基準第 22 号は、IFRS 第 10 号における非支配持分を、**非支配株主持分**と呼んでいる。**非支配株主持分**は、IFRS 第 10 号が持分に含めて表示されるのに対して、日本では**純資産の部の株主資本以外**として区分表示される<sup>12)</sup>。

**非支配株主持分**が株主資本に含められない理由について、改訂前企業会計基準第 22 号は、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**の考え方によると説明していたが、2013 年企業会計基準第 22 号

<sup>11)</sup> 同基準、第 13 項および第 14 項。

<sup>12)</sup> 同基準、第 55-2 項。

は、明確に説明していない。

#### 【JPN Comparison 17-5】日本の子会社に対する所有者持分の変動

2013 年企業会計基準第 22 号は、支配の喪失が生じない子会社に対する親会社の所有持分の変動を、IFRS 第 10 号と同様に、**資本取引**として扱うように規定した<sup>13)</sup>。これは、改訂前企業会計基準第 22 号が、のれんおよび子会社株式売却損益を認識する損益取引としていたことからの変更点である。これもまた、日本の連結会計基準が**親会社説**から説明困難となっていることを表す。

#### 【JPN Comparison 17-6】日本の関連会社および共同支配企業の形成の会計処理

日本においても、関連会社およびジョイント・ベンチャーに関して、**持分法**の適用が規定されている。

一方で、IASB では、ジョイント・ベンチャーの会計処理では、2011 年まで**比例連結**(proportionate consolidation)または**持分法**による会計処理が規定されていた。比例連結の適用が廃止された理由は、概念フレームワークにおける資産および負債の定義を満たさない項目が計上される可能性があるからである。

---

<sup>13)</sup> 同基準、第 51-2 項。