

日本基準における異なる連結基礎概念と 統合的な会計処理等の混在

On Mixed Requirements Consistent with Different Concepts of Consolidated
Financial Statements in Japanese Accounting Standards

山下 奨
Sho YAMASHITA

要 旨

日本基準においては、連結会計基準で規定されている典型的な連結財務諸表に関連する会計処理等について、親会社説と統合的な会計処理等と経済的単一体説と統合的な会計処理等が混在していることが指摘されてきた。本稿では、連結会計基準以外の会計基準等で規定される会計処理等においても、同様の混在が見られることを示している。

そのうえで、親会社説と経済的単一体説の混在の意義について、いくつかの可能性を検討している。具体的には、①親会社説から経済的単一体説への代替の途中段階という考え方、②連結基礎概念による基準設定は困難という考え方、③親会社説と経済的単一体説の適切な折衷(の模索段階)という考え方を挙げている。これらについて、①は連結基礎概念のいずれかを選択するもの(すでにある理論に当てはめるもの)、②は連結基礎概念をあきらめるもの(すでにある理論は合理的でない部分があるとするもの)、③は連結基礎概念の新たな形を模索するもの(すでにある理論を拡張・再構成しようとするもの)を示唆している。

キーワード：連結基礎概念、親会社説、経済的単一体説、日本基準、連結財務諸表

1 はじめに

企業会計基準委員会（ASBJ）から、2008年12月に公表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」（企業会計基準委員会2008b：連結会計基準）、および2013年9月に公表された改正企業会計基準第22号「連結財務諸表に関する会計基準」（企業会計基準委員会2013d：改正連結会計基準）では、一部の項目について、米国財務会計基準審議会（FASB）、国際会計基準審議会（IASB）のそれぞれから公表された企業結合会計基準等（FASB 2007a：FASB 2007b：IASB 2008a：IASB 2008b）と整合的な会計処理になるよう、新たな基準開発や改正が行われた¹。

この改正連結基準は、改正企業会計基準第21号「企業結合に関する会計基準」（企業会計基準委員会2013c：企業結合会計基準）、改正企業会計基準第5号「貸借対照表の純資産の部の表示に関する会計基準」（企業会計基準委員会2013e：純資産表示基準）、改正企業会計基準第6号「株主資本等変動計算書に関する会計基準」（企業会計基準委員会2013f：株主資本会計基準）、改正企業会計基準第25号「包括利益の表示に関する会計基準」（企業会計基準委員会2013g：包括利益表示基準）、および改正企業会計基準適用指針第8号「貸借対照表の純資産の部の表示に関する会計基準等の適用指針」（企業会計基準委員会2013h：純資産適用指針）等と同時に公表されたものである²。

2008年開発の連結会計基準および2013年改正の連結会計基準において変更が行われた論点は、主に経済的単一体説に基づくものであるといわれる。そのことから親会社説から経済的単一体説に移行したなどといわれたり、混在しているといわれたりすることもあるが、どのような実態なのであろうか。また、混在している状況において、それが意味することは何であらうか。ここでいう親会社説は、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といわれるものである（企業会計基準委員会2013d, 51項）。経済的単一体説は、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といわれるものである（企業会計基準委員会2013d, 51項）。

本稿では、上述の問題意識から、日本基準における連結財務諸表に関する会計処理等が、どの

1 たとえば、FASB（2007b）およびIASB（2008b）と同様に、支配獲得後の非支配株主との取引に伴う親会社の持分変動による差額は資本剰余金とすることとされた（企業会計基準委員会2013d, 28-30項）。

2 なお、2008年改訂の企業会計基準委員会（2008a）、公開草案の企業会計基準委員会（2013a）での議論を経たうえで、企業結合会計基準では全部のれん方式が採用されていない等、日本基準と米国基準やIFRSとでコンバージェンスされていないものもある。

連結基礎概念と統合的であるのか、連結会計基準の規定だけではなく、同時に改正された企業結合会計基準や包括利益表示基準等における規定にもその範囲を広げながら改めて検討する³。そのうえで、その結果についてどのような意義があるのかを検討する。本稿は、連結基礎概念の混在の再整理、およびその意義の可能性について複数の視点から模索している点に特徴がある。

以下、第2節では、親会社説と経済的単一体説を含めて連結基礎概念を概観する。第3節では、日本基準における諸規定と連結基礎概念の関係を改めて検討する。そのうえで、第4節では、日本基準における親会社説と統合的な会計処理等と経済的単一体説と統合的な会計処理等の混在の意義を検討する。第5節では、結論を述べる。

2 連結基礎概念の概要

2.1 連結基礎概念

連結基礎概念とは、誰のために連結財務諸表を作成するべきかという問題を考えるにあたっての基礎的な考え方である（山地 2014, 121）。連結基礎概念を整理した代表的な文献としては、Baxter and Spinney（1975）と FASB（1991）が挙げられる。ここでは、この2つの文献を中心に連結基礎概念の概要を説明する。

Baxter and Spinney（1975）では、資本主（所有主）説（proprietary concept）、親会社説（parent company concept）、親会社拡張説（parent company extension concept）、実体説（entity concept）の4つが示されている⁴。この4つの説の関係について、Baxter and Spinney（1975, 32）では、次のように説明されている。

資本主説と実体説は、所有者持分（資本）会計の確立されており認識されている2つの一般理論である。両説は、連結財務諸表の表示に関する一般的な基礎を提供するために、過去に用いられた。親会社説と親会社拡張説は、所有者持分会計の一般理論に基づくものではない。それらは、むしろ、現行連結実務を説明し体系化するための基礎として進化してきた。4つの説を1つの連続体の連結理論の表現と考えるならば、親会社説と親会社拡張説は、資本

3 なお、検討対象とする日本基準の範囲は、さしあたり企業会計基準委員会から公表されている企業会計基準および企業会計基準適用指針ならびに日本公認会計士協会から公表されている実務指針とする。ただし、それらの会計基準等における会計処理等を網羅することを意図するものではない。

4 concept は概念と訳される場合も多いが、連結基礎概念の文脈においては親会社説や経済的単一体説等が一般的な用語となっているため、さしあたり「説」で統一する。

主説と実体説の間に位置する。(下線は筆者)

この4つの説は、図表1のとおり、資本主説、親会社説、親会社拡張説、実体説の順に並べることができる⁵。

図表1 連結基礎概念の連続的な位置付け

資本主説	親会社説	親会社拡張説	実体説
(Baxter and Spinney (1975, 32) より引用)			

FASB (1991) では、親会社説 (parent company concept)、経済的単一体説 (economic unit concept)、比例連結説 (proportionate consolidation concept) の3つが示されている。FASB (1991) でも Baxter and Spinney (1975) でも親会社説は同じ名称であるが、FASB (1991) における経済的単一体説は Baxter and Spinney (1975) における実体説に相当し、FASB (1991) における比例連結説は Baxter and Spinney (1975) における資本主説に相当する。ただし、FASB (1991) では、親会社拡張説は取り上げられていない。その代わりに、経済的単一体説のなかで、非支配株主に係るのれんを計上する会計処理に加えて、非支配株主に係るのれんを計上しない会計処理が示されている。そのため、経済的単一体説は、非支配株主に係るのれんを認識するかしないかによって、2つに分けられることもしばしばである (黒川 1998; 大雄 2010; 秋葉 2014 等)⁶。

以下では、Baxter and Spinney (1975) で挙げられた4種類を基礎として、さらに実体説 (経済的単一体説) を2つに分けて、資本主説、親会社説、親会社拡張説、経済的単一体説 I、経済的単一体説 II という合計5種類の連結基礎概念を取り上げる。なお、連結基礎概念における実体説は、必ずしも会計主体論における実体説と対応しない (梅原 2006 等) ため、混乱を回避すべく、本稿では、経済的単一体説という用語を用いる。

ここでは、子会社の識別可能資産負債の認識と測定、およびのれんの認識と測定の差異を例として、連結基礎概念の特徴を記述する⁷。これまでの議論においては、とりわけ、子会社の識別可能資産負債をどこまで認識しどのように測定するのか、のれんをどこまで認識し測定するのか (言い換えれば、非支配株主持分の認識と測定) が連結基礎概念の主な焦点になってきたためである。

図表2は、Baxter and Spinney (1975) や FASB (1991) をもとに、連結基礎概念と識別可能

5 Baxter and Spinney (1975, 32) では、連結理論の連続体 (continuum) という表現が用いられている。

6 論者によって、2つの分け方に関する表現は異なる。

7 他の会計処理等と連結基礎概念の関係については、後述する。

図表 2 連結基礎概念と識別可能資産負債およびのれんの認識測定の関係

	資本主説	親会社説	親会社拡張説	経済的単一体説 I	経済的単一体説 II
①子会社の識別可能資産負債の認識	比例連結	全部連結	全部連結	全部連結	全部連結
②子会社の識別可能資産負債の測定	部分時価評価法	部分時価評価法	全面時価評価法	全面時価評価法	全面時価評価法
③のれんの認識と測定	購入のれん方式	購入のれん方式	購入のれん方式	購入のれん方式	全部のれん方式

①比例連結：親会社持分のみの認識

全部連結：親会社持分と非支配株主持分のすべての認識

②部分時価評価法：親会社持分は公正価値（時価）、（認識する場合）非支配株主持分は帳簿価額での測定

全面時価評価法：親会社持分も非支配株主持分も公正価値（時価）での測定

③購入のれん方式：親会社持分のみの認識と測定

全部のれん方式：親会社持分と非支配株主持分すべての認識と測定

（Baxter and Spinney（1975）や FASB（1991）等をもとに作成）

資産負債およびのれんの認識測定の関係を示したものである。①の子会社の識別可能資産負債の認識については、資本主説では比例連結、他の4つの説では全部連結が採られる。②子会社の識別可能資産負債の測定については、資本主説と親会社説では部分時価評価法、親会社拡張説と経済的単一体説（I・II）では全面時価評価法が採られる。③のれんの認識と測定では、経済的単一体説では全部のれん方式、他の4つの説では購入のれん方式が採られる。

この会計処理だけを見ると、親会社拡張説と経済的単一体説 I は同じになるように見える。しかし、他の会計処理等（たとえば、親会社持分の変動、非支配株主持分の表示等）については異なりうるため、親会社拡張説と経済的単一体説 I は別のものとして取り扱うこととする。

(1) 資本主説

資本主説は、所有主説（概念）とも呼ばれる。資本主説では、会社の資本主（所有者）が最も重要であるとされ、資本主が会社の資産を所有し、会社の負債は資本主の義務であり、会社の純利益は資本主に直接発生するとされる（Baxter and Spinney 1975, 32）。したがって、連結財務諸表は、資本主、すなわち親会社株主のために作成されるべきであるという考え方であるといえる。

資本主説によれば、連結貸借対照表において子会社の資産負債の親会社持分のみを合算する比例連結（proportionate consolidation）が採られることになる。この比例連結は、全部連結（full consolidation）と対立させられる1つの方法である。FASB（1991）のように比例連結説と呼ばれることもあるが、比例連結は、このように子会社の資産負債の連結方法の1つであって、厳密

には概念とは異なるもののようにも思われる。そのため、本稿では、比例連結説ではなく、資本主説という用語を用いることとする。

この説のもとでは、前述のように、子会社の資産負債については親会社持分のみが認識され、非支配株主持分はまったく認識されない。子会社の資産負債の測定については、親会社持分のみを時価評価する部分時価評価法が採られ、のれんも親会社が購入した部分だけを認識測定する購入のれん方式が採られる。

なお、「純粋な」資本主説は、連結目的のために、現行の連結実務においては無視されているともいわれる (Baxter and Spinney 1975, 32)。日本基準を含めた現在の国際的な会計基準の設定においては、資本主説は採られていない。

(2) 親会社説

親会社説は、純粋な資本主的な見方に対するより実用的な代替案として進化してきたものである (Baxter and Spinney 1975, 32)。この説のもとでは、連結財務諸表は、主に親会社株主のために作成される (Baxter and Spinney 1975, 32)。子会社の資産負債について非支配株主持分が認識される点が、資本主説と異なる点である。具体的な会計処理としては、部分時価評価法と購入のれん方式が採られるとされる。

親会社説は、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もいわれる (企業会計基準委員会 2013d, 51 項)。ただし、親会社の株主の持分のみを反映するとされるものの、子会社の資産負債について非支配株主持分相当分も帳簿価額のみだけ計上される。厳密な意味で親会社の株主の持分のみを反映するのは、先述の資本主説である。

(3) 親会社拡張説

親会社拡張説は、連結上の資産、負債、および非支配株主持分の測定において、さらなるバリエーションを含むように親会社説の前提を「拡張」した実質上の「親会社説」と説明される (Baxter and Spinney 1975, 34)⁸。この説のもとでは、連結財務諸表は、親会社説と同じように親会社株主に資するものとされる。あくまで子会社の非支配株主は、資本主集団の外部に存在する。親会社の実務による親会社拡張会計のバリエーションは、実体説の特定の望ましい特徴を採り入れようとする努力であるように見られるが、資本主的な見方を維持するものである。この

8 拡張親会社説とも呼ばれる (たとえば、川本 2002 など)。

説は、1970年代のイノベーションを表しているとも評される（Baxter and Spinney 1975, 36）。

親会社拡張説の具体的な会計処理としては、全面時価評価法と購入のれん方式が採られる。親会社拡張説は、子会社の資産負債の測定（および非支配株主持分の測定）において全面時価評価法が採られる点で、親会社説と異なっている。

親会社拡張説から導かれるこのような会計処理については、FASB（1991）での説明と軌を一にして、経済的単一体説一買入のれん方式（黒川 1998）、経済的単一体説の類型 I（大雄 2010）、広義の経済的単一体説（秋葉 2014）などと、経済的単一体説の亜種として説明されることも少なくない。ただし、全面時価評価法は、親会社拡張説から説明するか、経済的単一体説から説明するかで、その本質は大きく異なりうる。

さらに、親会社説または親会社拡張説を拡張することで、全部のれん方式も説明しうることが示されている（高須 1997, 38; 小形 2005, 117 等）。その場合、親会社拡張説のバリエーションと経済的単一体説は、のれんを含めた子会社資産等の評価について相違がないこととなる（小形 2005, 117）。ただし、のれんについては、当初測定だけではなく、事後測定においても、親会社持分と非支配株主持分を区分する必要がある⁹。

親会社拡張説の本質は、あくまで親会社株主のために連結財務諸表を作成することにあるため、資本主説や親会社説と共通しているように思われる。資本主説、親会社説、および親会社拡張説の3つの概念は、親会社の資本と利益を重視する点で共通しているが、資産の計上額および非支配株主持分の計上の範囲が異なる。

(4) 経済的単一体説

経済的単一体説は、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である（企業会計基準委員会 2013d, 51 項）。実体説（entity theory; entity concept）と呼ばれることもある¹⁰。この経済的単一体説は、親会社株主と子会社の非支配株主を区分しない点で、一般理論の実体説から導かれるとされる（Baxter and Spinney 1975, 35）。

FASB（1991）によれば、経済的単一体説は、単一の経営者によって企業集団全体が支配されている点を強調する考え方であり、連結財務諸表は単一の集団として事業活動を営んでいる法的事業体の集合体（すなわち親会社およびその子会社）について情報を提供しようとするもので、企業集団を構成するさまざまな事業体の資産、負債、収益、費用、利得および損失が、連結事業

9 この視点から、IFRSの減損会計基準に問題があることが示されている（上田 2007 等）。

10 連結における実体概念は、古くは Moonitz（1951）で挙げられている。

体の資産、負債、収益、費用、利得および損失となる（FASB 1991, 63項）。すべての子会社が完全所有の子会社である場合を除いて、連結事業体の純資産は、支配株主持分と非支配株主持分とに区分されるが、支配株主持分と非支配株主持分はどちらも連結事業体の所有者集団を構成する（FASB 1991, 63項）。経済的単一体説では、支配株主持分と非支配株主持分はどちらも連結事業体の所有者集団を構成するとされており、ある意味で持分にも積極的な意義が示されているといえる。

具体的な会計処理としては、全面時価評価法が採られる。のれんについては、全部のれん方式が採られるとされることもあるが、購入のれん方式と全部のれん方式の両方の可能性があることも示されている（FASB 1991）。経済的単一体説では、のれんの測定について2種類存在するが、購入のれん方式を採るほうを経済的単一体説Ⅰ、全部のれん方式を採るほうを経済的単一体説Ⅱと呼ぶこととする。なお、のれんを含めた子会社資産負債の評価にあたっては結果的に同様となるケースもあるため、親会社拡張説と経済的単一体説の違いは、非支配株主持分に関する性質の違いに帰結するとされている（小形 2005, 118）。

2.2 連結基礎概念と会計処理の関係

連結基礎概念と会計処理の関係について整理・考察したものとして、Baxter and Spinney (1975) と FASB (1991) の他に、浅野 (2000)、上田 (2008)、小形 (2004) (2005)、川本 (2002) (2011)、黒川 (1998)、高須 (1998)、山地 (2014) 等、多くの研究がある。FASB (1991) では、連結範囲の決定、非支配株主持分の表示、非支配株主に帰属する利益の表示、未実現利益の消去方法、子会社の資産負債の評価、のれんの測定、支配獲得後の持分の変動等が表に整理されている。山地 (2014) 等をもとに、連結基礎概念に基づく会計処理をまとめると、図表3のとおりである。

図表 3 連結基礎概念に基づく会計処理

	資本主説	親会社説	親会社拡張説	経済的単一体説 I	経済的単一体説 II
連結範囲の決定	持株基準（過半数以下もありうる）	持株基準（過半数）	持株基準（過半数）	支配力基準	支配力基準
非支配株主持分の表示	非支配株主持分は認識されない	負債と資本（株主持分）の中間項目、または負債	負債と資本（株主持分）の中間項目	資本（株主持分）	資本（株主持分）
非支配株主に帰属する利益の表示	非支配株主に帰属する利益は認識されない	純利益の控除項目	純利益の控除項目	純利益の内訳項目	純利益の内訳項目
未実現利益の消去方法	親会社持分相当額消去方式	親会社持分相当額消去方式	ダウン・ストリーム：全額消去・親会社負担方式 アップ・ストリーム：全額消去・持分比率負担方式	ダウン・ストリーム：全額消去・親会社負担方式 アップ・ストリーム：全額消去・持分比率負担方式	ダウン・ストリーム：全額消去・親会社負担方式 アップ・ストリーム：全額消去・持分比率負担方式
子会社の資産負債の評価	部分時価評価法	部分時価評価法	全面時価評価法	全面時価評価法	全面時価評価法
のれんの測定	購入のれん方式	購入のれん方式	購入のれん方式	購入のれん方式	全部のれん方式
支配獲得後の持分の変動	損益取引とみなされ、損益が認識される。	損益取引とみなされ、損益が認識される。	損益取引とみなされ、損益が認識される。	資本取引とみなされ、損益は認識されない。	資本取引とみなされ、損益は認識されない。

（山地 2014, 122 等をもとに作成）

3 日本基準における諸規定と連結基礎概念の関係

3.1 関連する先行研究

日本基準を含む会計基準における諸規定と連結基礎概念の関係を検討した先行研究として、川本（2011）、高須（2010）、向（2007）、山地（2013）（2014）等がある。

日本基準は、親会社説と統合的な会計処理等と経済的単一体説と統合的な会計処理等が混在しているとされる（山地 2013, 75）。歴史的な経緯から、日本基準は、親会社説に依拠しながら経済的単一体説に接近しているといわれることもある（高須 2010, 57）。日本の連結会計基準と連結基礎概念の関係は、特に山地（2013, 72-74）（2014, 132）によくまとめられている。先行研究において検討されている会計処理等の範囲は、おおむね同様である。

図表4 日本の連結会計基準と連結基礎概念の関係

	経済的単一体説	親会社説
連結範囲の決定	○	×
非支配株主持分の表示	×	○
非支配株主に帰属する利益の表示	○	×
未実現利益の消去方法	○	×
子会社の資産・負債の評価	○	×
のれんの測定	×	○
支配獲得後の持分の変動	○	×

(山地 (2014, 132) より引用¹¹⁾)

以下では、先行研究で挙げられてきたような子会社資産負債の評価、のれんの測定等といった連結会計基準における典型的な論点のみならず、関連する会計基準・適用指針等を含めて検討する¹²⁾。

3.2 親会社株主に帰属する資本と利益を重視する考え方と整合的な日本基準の規定

親会社説に代表される親会社株主に帰属する資本と利益を重視する考え方（資本主説、親会社説、または親会社拡張説）と整合的な日本基準の規定は、たとえば、次のとおりである。

(1) 連結貸借対照表関連の規定

①株主資本とそれ以外の区分（純資産表示基準）

純資産表示基準では、貸借対照表は、資産の部、負債の部および純資産の部に区分し、純資産の部は、株主資本と株主資本以外の各項目に区分するとされている（企業会計基準委員会 2013e, 4項）。また、株主資本以外の項目は、連結貸借対照表上、評価・換算差額等、新株予約権および非支配株主持分に区分するとされている（企業会計基準委員会 2013e, 7項(2)）。このように、連結貸借対照表上、非支配株主持分は株主資本とは別に区分されているため、株主資本は親会社株主持分のみを表すことになる。このことは、親会社株主に帰属する資本と利益を重視する考え方と整合的である。

連結会計基準の結論の背景でも、従来と同様に親会社株主に帰属する株主資本のみを株主資本として表示することとしたとされている（企業会計基準委員会 2013d, 51-3項）。この取扱いは、

11 山地 (2013, 74) は、2008年公表の連結会計基準を対象とした表が示されている。

12 なお、本稿の目的は、連結基礎概念が混在しているかどうかを改めて把握することであり、網羅的に論点を挙げることではない。

日本基準における異なる連結基礎概念と統合的な会計処理等の混在

親会社株主に帰属する当期純利益と株主資本との連繋にも配慮したものであるとされている（企業会計基準委員会 2013d, 51-3 項）。このように、親会社説と統合的な表示等が規定されている。

②その他の包括利益累計額、評価・換算差額等（純資産表示基準）

純資産表示基準では、連結貸借対照表において、連結子会社の個別貸借対照表上、純資産の部に計上されている評価・換算差額等は、持分比率に基づき親会社持分割合と非支配株主持分割合とに按分し、親会社持分割合は当該区分において記載し、非支配株主持分割合は非支配株主持分に含めて記載するとされている（企業会計基準委員会 2013e, 7 項なお書き）。包括利益表示基準では、この評価・換算差額等は、連結財務諸表上、その他の包括利益累計額に読み替えるよう要求されている（企業会計基準委員会 2013g, 16 項）。このように親会社持分と非支配株主持分を区分し、さらにその他の包括利益累計額を親会社持分に相当する額として示すことは、非支配株主に係るその他の包括利益累計額が非支配株主持分に含まれる点で、非支配株主持分が相対的に重視されていないともいえるため、親会社説と統合的であるといえよう。

③為替換算調整勘定（純資産適用指針）

純資産表示適用指針では、連結財務諸表の作成または持分法の適用にあたり、外国にある子会社の外国通貨で表示されている財務諸表項目のうち、純資産に属する項目（連結貸借対照表の作成または持分法の適用にあたり子会社の資本とされた評価差額を含む）の換算が示されている。非支配株主持分については、従来どおり、決算時の為替相場による円換算額を付するとされている（企業会計基準委員会 2013h, 7 項(4)）。決算時の為替相場による円換算は、負債の換算と同様である（企業会計基準委員会 2013h, 30 項）。したがって、非支配株主持分は、為替換算会計上は、資本ではなく、負債として扱われているといえる。このことは、親会社説と統合的である。

④購入のれん方式（企業結合会計基準・連結会計基準）

企業結合会計基準では、取得原価が、受け入れた資産および引き受けた負債に配分された純額を上回る場合には、その超過額はのれんとして会計処理し、下回る場合には、その不足額は負ののれんとして会計処理するとされている（企業会計基準委員会 2013c, 31 項）。非支配株主持分に相当する部分についても、親会社の持分について計上した額から推定した額などによって計上すべきであるとする考え方（全部のれん方式）については、推定計算などの方法により非支配株主持分についてののれん（または負ののれん）を計上することにはなお問題が残されていると考えられることや、のれん（または負ののれん）の計上は有償取得に限るべきであるという従来からの立場（購入のれん方式）を踏襲することから、採用されていないとされている（企業会計基準委員会 2013c, 98 項）。

なお、連結会計基準においては、親会社の子会社に対する投資とこれに対応する子会社の資本との相殺消去にあたり、差額が生じる場合には、当該差額をのれん（または負のれん）とする¹³とされている（企業会計基準委員会 2013d, 24 項）。親会社の投資と子会社の資本の差額として生じるものとされているとおり、購入のれん方式が採られている。いずれの基準においても、購入のれん方式が採用されており、親会社説と整合的な会計処理が定められている。

(2) 連結損益計算書等関係の規定

⑤子会社の欠損の負担方法（連結会計基準……）

連結会計基準において、子会社の欠損のうち、当該子会社に係る非支配株主持分に割り当てられる額が当該非支配株主の負担すべき額を超える場合、当該超過額は、親会社の持分に負担させると規定されている（企業会計基準委員会 2013d, 27 項）。さらに、その後当該子会社に利益が計上されたときは、親会社が負担した欠損が回収されるまで、その利益の金額を親会社の持分に加算することが求められている（企業会計基準委員会 2013d, 27 項）。この子会社における非支配株主の負担すべき額は、通常、非支配株主の出資額に限定されるものの、特定の非支配株主と親会社または他の株主や債権者との間で子会社の債務の引受けなどの出資を超えた非支配株主による負担が合意されている場合はその負担額と解釈されている（日本公認会計士協会 2014, 69 項）。この規定は、一般に親会社説と整合的な会計処理であるとされる¹³。

⑥親会社株主に帰属する当期純利益の表示（連結会計基準・包括利益表示基準）

親会社株主に係る成果とそれを生み出す原資に関する情報は投資家の意思決定に引き続き有用であると考えられることから、親会社株主に帰属する当期純利益を区分して内訳表示または付記するとされている（企業会計基準委員会 2013d, 51-3 項）。この取扱いは、親会社株主に帰属する当期純利益と株主資本との連繋にも配慮したものであるとされている（企業会計基準委員会 2013d, 51-3 項）。特に、2 計算書方式（当期純利益を表示する損益計算書と、包括利益を表示する包括利益計算書からなる形式）の表示例では、連結損益計算書のボトムラインには、親会社株主に帰属する当期純利益が表示されている（企業会計基準委員会 2013g, 表示例）。このように、親会社説と整合的な表示等が規定されている。

13 ただし、親会社株主に帰属する純利益を重視する考え方から異なる会計処理を導きうる（山下 2017a）。

(3) 連結株主資本等変動計算書関連の規定

⑦変動事由ごとの表示の必要性（株主資本会計基準）

株主資本会計基準では、貸借対照表の純資産の部における株主資本の各項目は、当期首残高、当期変動額および当期末残高に区分し、当期変動額は変動事由ごとにその金額を表示するとされている（企業会計基準委員会 2013f, 6項）。貸借対照表の純資産の部における株主資本以外の各項目は、当期首残高、当期変動額および当期末残高に区分し、当期変動額は純額で表示するが、当期変動額について主な変動事由ごとにその金額を表示（注記による開示を含む）することができるとされている（企業会計基準委員会 2013f, 8項）。このように、親会社持分たる株主資本のみ変動事由の詳細の表示が要求されている一方で、非支配株主持分については同じレベルでの表示は、容認されているものの、要求はされていない。このことは、親会社説と統合的な規定といえる。

3.3 経済的単一体説と統合的な日本基準の規定

経済的単一体説、または子会社における非支配株主を含めた企業集団全体に帰属する資本と利益を重視する考え方と統合的な日本基準の規定は、たとえば、次のとおりである。

(1) 連結貸借対照表関連の規定

①子会社の資産負債の評価（連結会計基準）

連結会計基準では、連結貸借対照表の作成にあたっては、支配獲得日において、子会社の資産および負債のすべてを支配獲得日の時価により評価する方法（全面時価評価法）により評価するとされている（企業会計基準委員会 2013d, 20項）。連結会計基準の結論の背景において、親会社説による考え方と統合的な部分時価評価法を削除したと明記されている（企業会計基準委員会 2013d, 51項）。ただし、経済的単一体説だけでなく、親会社拡張説とも統合的である。

②段階取得における取得原価（連結会計基準・企業結合会計基準）

企業結合会計基準では、連結財務諸表上、支配を獲得するに至った個々の取引すべての企業結合日における時価をもって、被取得企業の取得原価を算定することが求められ、当該被取得企業の取得原価と、支配を獲得するに至った個々の取引ごとの原価の合計額（持分法適用関連会社と企業結合した場合には持分法による評価額）との差額は、当期の段階取得に係る損益として処理することとされている（企業会計基準委員会 2013c, 25項）。同様に、連結会計基準では、親会社

の子会社に対する投資の金額は、支配獲得日の時価によるとされている（企業会計基準委員会 2013d, 23 項）。このことは、経済的単一体説と整合的である。

ただし、個別財務諸表上は、支配を獲得するに至った個々の取引ごとの原価の合計額をもって、被取得企業の取得原価とすることが求められている（企業会計基準委員会 2013c, 25 項）。段階取得の規定のなかでも、個別個別財務諸表と連結財務諸表とで異なる規定となっており、親会社説と整合的な会計処理と経済的単一体説と整合的な会計処理が混在している。

③非支配株主との取引（連結会計基準）

連結会計基準では、支配獲得後の、子会社株式の追加取得、子会社株式の一部売却（親会社と子会社の支配関係が継続しているとき）、および子会社の時価発行増資等といった非支配株主との取引は、損益取引ではなく資本取引とされ、当該取引に伴う親会社の持分変動による差額は資本剰余金として損益には含めないことが要求されている（企業会計基準委員会 2013d, 28 - 30 項; 53-2 項）。この規定について、「我が国において重視されている親会社株主の視点からは、国際的な会計基準と同様の会計処理を行うことを導き出すことは必ずしも容易ではない」という説明がなされている（企業会計基準委員会 2013d, 51-2 項）。このことから、親会社説ではないことが暗に示されている。

(2) 連結損益計算書等関係の規定

④連結損益計算書等の表示（包括利益表示基準）

包括利益表示基準における 1 計算書方式（当期純利益の表示と包括利益の表示を「損益及び包括利益計算書」という 1 つの計算書で行う形式）の表示例では、非支配株主に帰属する当期純利益を含む当期純利益が表示されたうえで、その内訳として、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が付記されている（企業会計基準委員会 2013g, 表示例）。非支配株主に帰属する当期純利益を含む当期純利益が優先して表示される点では、経済的単一体説と整合的な表示方法といえる。

また、包括利益表示基準では、連結財務諸表において、包括利益のうち親会社株主に係る金額および非支配株主に係る金額を付記することが求められている（企業会計基準委員会 2013g, 11 項）。包括利益表示基準における表示例では、2 計算書方式、1 計算書方式のいずれにおいても、包括利益がボトムラインとして表示され、その内訳として親会社株主に係る包括利益と非支配株主に係る包括利益が付記されている（企業会計基準委員会 2013g, 表示例）。当期純利益と同様、非支配株主に係る包括利益を含む包括利益が優先して表示される点では、経済的単一体説と整合的な表示方法といえる。

4 日本基準における親会社説と統合的な会計処理等と経済的単一体説と統合的な会計処理等の混在の意義

このように、日本基準では、これまでの先行研究（山地 2013, 75 等）で示されている典型的な会計処理等のほか、それ以外の会計処理等においても、親会社説等の親会社株主に帰属する資本と利益を重視する考え方と統合的なものと経済的単一体説と統合的なものが混在しているといえる。それらの混在の意義として、たとえば、次のようなものが考えられる。

4.1 親会社説から経済的単一体説への代替の途中段階という考え方

日本基準は親会社説に依拠しながら経済的単一体説に接近しているという指摘もある（高須 2010, 57）。日本基準における連結会計基準等の改訂の経緯を見ると、経済的単一体説と統合的な会計処理等への改訂が行われてきていることがわかる。このことは、すべての規定が経済的単一体説と統合的な会計処理等へと置き換わろうとしていることを示唆しているようにも見える。

確かに、経済的単一体説を理想とする考え方をとれば、現在の混在の状態は望ましいものではない。向（2007）では、経済的単一体説に基づいた連結会計制度の必要性が述べられている。また、「実証結果に加えて、論理的整合性や国際的競合性を考慮すれば、我が国連結会計基準は、経済的単一体説に基づいて設定されるべきであろう」と主張されることもある（山地 2013, 75）。梅原（2006, 24）では、株主持分を残余請求権と解するかぎり、非支配株主と親会社を同等に扱う経済的単一体説の方が妥当とされている。どちらか一方を採るべきものだとすれば、現行の日本基準は、親会社説からも経済的単一体説からも首尾一貫していないものになっているともいえる（山地 2013, 74 等）。このことについて、経済的単一体説と統合的な会計処理にしたほうがよいとされること（梅原 2006；向 2008；山地 2013 等）もあれば、日本基準において親会社説を残すことに関する説明がないといわれること（高須 2010）もある。

しかし、日本基準の設定のうえでは親会社説が重視されてきていること、FASB および IASB の会計基準設定では連結基礎概念が直接は用いられているわけではなく他の論理で結果として経済的単一体説と統合的な会計処理となっていることなどは、経済的単一体説にのみ基づく会計基準設定の大きな課題となろう。

4.2 連結基礎概念による基準設定は困難という考え方

異なる連結基礎概念から導かれる会計処理等が混在しているように見えることは、そもそも連

結基礎概念からそれらを導く自体に限界があることを示しているのかもしれない（川本 2002；川本 2011 の主張に近いもの）。そうすると、連結基礎概念は、いくつか局面において一意の解を導かないという意味で、連結財務諸表の諸論点に関する統一的な説明理論として十分ではない可能性がある。

たとえば、川本（2002）や川本（2011, 184）では、連結基礎概念に基づく論点の整理が行われており、連結基礎概念から導けるものと導けないものを明示している点が特徴的である（図表 4）。網掛けは、連結基礎概念から導けるものであり、網掛けがないものは、連結基礎概念からは必ずしも導けないものである。

これまで、連結基礎概念から会計処理等を導くことには限界があるとしばしばいわれてきた。親会社説からは、特に決まらないものが多いとされる（川本 2011, 184）。おそらく、親会社説のほうは、親会社株主の資本と利益を重視することを本質とすれば、非支配株主持分の柔軟な取扱いが可能であり、資本主義、親会社説、親会社拡張説などのバリエーションがありうること（高須 1996；小形 2005 等）から、決まらないことも多いのであろう。

たとえば、親会社説では、連結の範囲、識別可能子会社資産、段階取得での資本と投資の相殺消去、子会社のれん、未実現控除（アップストリーム）の繰延などは、一意に決まらない（川本 2011, 184-185 等）。連結の範囲は、持株基準と支配力基準のいずれもありうる。子会社の識別可能資産負債の評価は、全面時価評価法と部分時価評価法などがありうる（高須 1998 等）。段階取得での資本と投資の相殺消去は、段階法も一括法もどちらもありうる（川本 2002 等）。子会社のれん（のれんの範囲）は、全部のれん方式と購入のれん方式のどちらの方式もありうる（高須 1998；小形 2005 等）¹⁴。未実現控除（アップストリーム）の繰延は、どちらの方式もありうる（高

図表 4 連結基礎概念に基づく論点の整理

	A 親会社説	B 経済的単一体説	現行基準
1. 連結資本	親会社株主持分に限るが、少数株主持分を認識する。	少数株主持分を含める。	A
2. 連結決算書の性格	親会社決算書の拡張	企業グループの決算書	
3. 会計主体論との対応	所有主理論	企業主体理論	
4. 連結の範囲	持株基準	支配力基準	A & B
5. 認識可能子会社資産	全部連結（部分時価評価法）	全部連結（全面時価評価法）	B
6. 段階取得での資本と投資の相殺消去	段階法	一括法	A & B
7. 子会社のれん	部分のれん方式	全部のれん方式	A
8. 未実現利益（アップストリーム）の繰り延べ	親会社持分控除方式	全部控除方式	B

（川本 2011, 184 より）

14 かつて英国等で行われていた持分控除方式のように、資産としない方法とも結びつきうる。

須 1998；川本 2002 等)。

経済的単一体説でも、決まらない部分があるとされる。たとえば、経済的単一体説の会計主体論との対応は、企業主体理論ではなく、所有主（資本主）理論であるとされる（梅原 2006；川本 2002 等）。また、子会社のれんは、全部のれん方式と部分（購入）のれん方式のどちらの方式も採られうるとされることもある（FASB 1991；黒川 1998；大雄 2010；秋葉 2014 等）。

この立場からは、親会社説や経済的単一体説といった連結基礎概念から会計処理等を演繹的に導くのは難しいため、親会社説に沿った会計基準にすべきであるとか、経済的単一体説に沿った会計基準にすべきであるという議論は、的を射たものではないということになろう。その場合、別の何が連結会計における会計処理等を決めるのかが問題になる。

4.3 親会社説と経済的単一体説の適切な折衷（の模索段階）という考え方

上述のように、親会社説から決まらないものもあれば、経済的単一体説から決まらないものもある。逆に、子会社資産の評価やのれんの範囲等の一部の項目は、親会社説からも経済的単一体説からも導かれうるものもある。このことは、いずれか一方の説が適切というものではなく、むしろ両説の折衷が可能であることを示しているようにも思われる。そうすると、親会社説と経済的単一体説が混在しているように見える日本基準は、親会社説と経済的単一体説の何らかの折衷の形を模索したもの、または模索している途中段階のものともいえる。日本基準は親会社説に依拠しながら経済的単一体説に接近しているという指摘もあるが（高須 2010, 57）、そうした試みがなされている途中なのかもしれない。

先に述べたように、Baxter and Spinney（1975, 32）では、親会社説や親会社拡張説は、現行実務を体系的に説明しようと発生したものとされている。実際、Baxter and Spinney（1975）によって、親会社拡張説が提唱されたが、現行基準はそれに近いものとなっている。Paton and Littleton（1940）等のように、ベストプラクティスを帰納したものが会計原則だとすれば、会計基準設定主体によって演繹的に1度開発されたら終わりというものではないのかもしれない。

しかし、親会社説の本質に依拠しながら、経済的単一体説の考え方を採り入れるということは、追加取得や一部売却等の非支配株主との取引における資本の取扱いの問題（上田 2014；梅原 2013）や段階取得における即時利得の問題（田中 2016；辻山 2013）等の、日本基準における一部の不整合を見ると、必ずしも容易なことではない。それらの折衷が不整合なくできれば、Baxter and Spinney（1975, 36）のいう「イノベーション」が現代的に達成されることになるのかもしれない。

5 おわりに

日本基準においては、典型的な会計処理等について、親会社説と統合的な会計処理等と経済的単一体説と統合的な会計処理等が混在していることが指摘されてきた（山地 2013, 75 等）。本稿では、連結会計基準だけでなく、純資産表示基準や包括利益表示基準といった、連結会計基準以外の関連する規定がある会計基準等における取扱いも取り上げ、典型的な会計処理等以外にも、同様の混在が見られることを示した。どの連結基礎概念に依るかは、会計処理等に影響を及ぼし、連結財務諸表それぞれにも影響を及ぼす。連結財務諸表の表示の違いは、単に表面的な違いにとどまるものではなく、基本的な考え方の違いをも表すということがいえる。

そのうえで、親会社説と経済的単一体説の混在の意義について、いくつかの可能性を検討した。①親会社説から経済的単一体説への代替の途中段階という考え方、②連結基礎概念による基準設定は困難という考え方、③親会社説と経済的単一体説の適切な折衷（の模索段階）という考え方を挙げた。言い換えれば、①は連結基礎概念のいずれかを選択するもの（すでにある理論に当てはめるもの）、②は連結基礎概念をあきらめるもの（すでにある理論は合理的でない部分があるとするもの）、③は連結基礎概念の新たな形を模索するもの（すでにある理論を拡張・再構成しようとするもの）となる。なお、これらの意義の可能性について、本稿の立場はあくまで中立的である。

なお、FASB や IASB は最近、親会社説か経済的単一体説かを検討していないと指摘されている（向 2008, 31）。むしろ、それらの検討を避け、概念フレームワークとの整合性等を強調することによって、経済的単一体説と統合的な会計処理等を結果的にあまり議論なく採用することができたと考えられる（山下 2017b, 61-62）。今後の課題は、連結基礎概念のより根本にある考え方に遡りながら、親会社説と経済的単一体説の意義をさらに検討すること、および親会社説と経済的単一体説のより調和のとれた折衷を模索すること等である。

参考文献

Baxter, G. C. and J. C. Spinney. 1975. A Closer Look at Consolidated Financial Statement Theory Part I. *CA Magazine* 106 (1): 31-36.

Financial Accounting Standards Board (FASB). 2007a. Statements of Financial Accounting Standards (SFAS) No.141 (Revised 2007). *Business Combinations*. Norwalk, CT: FASB.

Financial Accounting Standards Board (FASB). 2007b. Statements of Financial Accounting Standards (SFAS) No.160. *Noncontrolling Interests in Consolidated Financial Statements - an Amendment of ARB No. 51*. Norwalk, CT: FASB.

- International Accounting Standards Board (IASB). 2008a. International Financial Reporting Standard (IFRS) 3 (Revised 2008). *Business Combinations*. London, U.K.: IASCF.
- International Accounting Standards Board (IASB). 2008b. International Accounting Standard (IAS) 27 (Revised 2008). *Consolidated and Separate Financial Statements*. London, U.K.: IASCF.
- International Accounting Standards Board (IASB). 2011. International Financial Reporting Standard (IFRS) 10. *Consolidated Financial Statements*. London, U.K.: IASCF.
- Moonitz, M. 1951. *The Entity Theory of Consolidated Statements*. Brooklyn, NY: The Foundation Press, Inc. (片野一郎監訳・白鳥庄之助訳注. 1964.『連結財務諸表論』同文館出版.)
- Paton, W. A. and A. C. Littleton. 1940. *An Introduction to Corporate Accounting Standards*. Evanston, IL: American Accounting Association. (中島省吾訳. 1958.『会社会計基準序説(改訳版)』森山書店.)
- 秋葉賢一. 2014. 「経済的単一体説の展開—わが国での対応も含めて」『企業会計』66 (1) : 110-117.
- 浅野敬志. 2000. 「連結基礎概念と連結会計手続に関する諸検討」『年報経営分析研究』16 : 68-75.
- 上田晋一. 2007. 「全部のれん方式と少数株主持分の測定問題—IASB型連結手続の検討」『企業会計』59 (4) : 72-80.
- 上田晋一. 2008. 「連結財務諸表における少数株主持分の表示をめぐる変遷—文献レビューと国際的な会計基準の動向—」『成城大学経済研究』180 : 99-118.
- 上田晋一. 2014. 「子会社株式の一部売却の会計処理における論点—「連結財務諸表に関する会計基準」の改正を手がかりとして—」『成城大学経済研究』204 : 77-95.
- 梅原秀継. 2006. 「会計主体と株主持分—一般理論および連結基礎概念の適用をめぐる—」『会計』169 (4) : 13-28.
- 梅原秀継. 2013. 「連結会計における資本と利益—公開草案第50号の特徴とその影響—」『企業会計』65 (6) : 29-36.
- 大雄智. 2010. 「二つの経済的単一体説」『会計』177 (4) : 75-89.
- 小形健介. 2004. 「連結基礎概念の意義に関する史的アプローチ」『長崎県立大学論集』38 (3) : 71-93.
- 小形健介. 2005. 「連結基礎概念展開の帰結—Baxter = Spinneyの親会社拡張概念に焦点を当てて—」『長崎県立大学論集』38 (4) : 101-119.
- 川本淳. 2002. 『連結会計基準論』森山書店.
- 川本淳. 2011. 「エンティティーと持分」斎藤静樹・徳賀芳弘責任編集『体系 現代会計学 [第1巻] 企業会計の基礎概念』中央経済社. 165-195.
- 企業会計基準委員会. 2008a. 企業会計基準第21号「企業結合に関する会計基準」.
- 企業会計基準委員会. 2008b. 企業会計基準第22号「連結財務諸表に関する会計基準」.
- 企業会計基準委員会. 2013a. 企業会計基準公開草案第49号(企業会計基準第21号の改正案)「企業結合に関する会計基準(案)」.
- 企業会計基準委員会. 2013b. 企業会計基準公開草案第50号(企業会計基準第22号の改正案)「連結財務

諸表に関する会計基準（案）」。

企業会計基準委員会. 2013c. 改正企業会計基準第21号「企業結合に関する会計基準」。

企業会計基準委員会. 2013d. 改正企業会計基準第22号「連結財務諸表に関する会計基準」。

企業会計基準委員会. 2013e. 改正企業会計基準第5号「貸借対照表の純資産の部の表示に関する会計基準」。

企業会計基準委員会. 2013f. 改正企業会計基準第6号「株主資本等変動計算書に関する会計基準」。

企業会計基準委員会. 2013g. 改正企業会計基準第25号「包括利益の表示に関する会計基準」。

企業会計基準委員会. 2013h. 改正企業会計基準適用指針第8号「貸借対照表の純資産の部の表示に関する会計基準等の適用指針」。

黒川行治. 1998.『連結会計』新世社。

高須教夫. 1997.「親会社説の踏襲—「所有」概念と「支配」概念の錯綜」『企業会計』49(13):33-40.

高須教夫. 1998.「連結財務諸表をめぐるイメージの相克」山地秀俊・中野常男・高須教夫『会計とイメージ』神戸大学経済経営研究所. 1-70.

高須教夫. 2010.「連結会計基準の改訂と連結基礎概念」『会計・監査ジャーナル』655:52-57.

田中建二. 2016.「段階取得等に関する会計処理の批判的検討—ソフトバンクグループの事例を中心に—」『会計』190(4):1-15.

辻山栄子. 2013.「現代会計のアポリア—対立する2つのパラダイム—」『早稲田商学』434:163-194.

日本公認会計士協会. 2014. 会計制度委員会報告第7号「連結財務諸表における資本連結手続に関する実務指針」。

向伊知郎. 2007.「経済的単一体説に基づいた連結財務報告制度の必要性」『会計・監査ジャーナル』619:98-105.

向伊知郎. 2008.「連結基礎概念からみた企業結合会計の論点—のれんと少数株主持分の当初測定を中心に」『企業会計』60(6):25-33.

山下奨. 2017a.「子会社の欠損の負担方法の再検討—親会社株主に帰属する資本と利益を重視する考え方に照らして—」『コミュニケーション文化』11:180-189.

山下奨. 2017b.「資産負債アプローチによる経済的単一体説の代替可能性とその示唆—FASBとIASBの基準設定における連結基礎概念の不在をめぐって—」『会計』191(5):54-66.

山地範明. 2013.「連結基礎概念からみたわが国連結会計基準の矛盾」『会計・監査ジャーナル』697:69-75.

山地範明. 2014.「財務報告の主体と範囲」平松一夫・辻山栄子責任編集『体系 現代会計学 [第4巻] 会計基準のコンバージェンス』中央経済社. 119-151.