

# 連結財務諸表入門セミナー

平成 16 年 8 月 28 日

青山公認会計士事務所

## セミナーレジюме公開にあたって

- ・このレジюмеは当会計事務所の連結財務諸表入門セミナーで使用した基本テキストです。
- ・すべての連結財務諸表に関する論点は含んでおらず、基本的な論点を解説しています。
- ・今後も連結財務諸表入門セミナーを行っていき、その都度このテキストの見直しをしていきますが、公開するレジюмеは当初のセミナーで使用したものとし更新はしません。
- ・このテキストは印刷はできますが、編集などはいっさいできないような設定としてあります。

# 目 次

1 . 連結財務諸表の概要 . . . . .	3
2 . 連結財務諸表作成体制の構築 . . . . .	14
3 . 連結財務諸表作成手続 . . . . .	30
4 . 税効果会計 . . . . .	65
5 . セグメント情報 . . . . .	77
6 . 連結キャッシュ・フロー計算書 . . . . .	85
本日のセミナーのまとめ . . . . .	89

## 1 . 連結財務諸表の概要

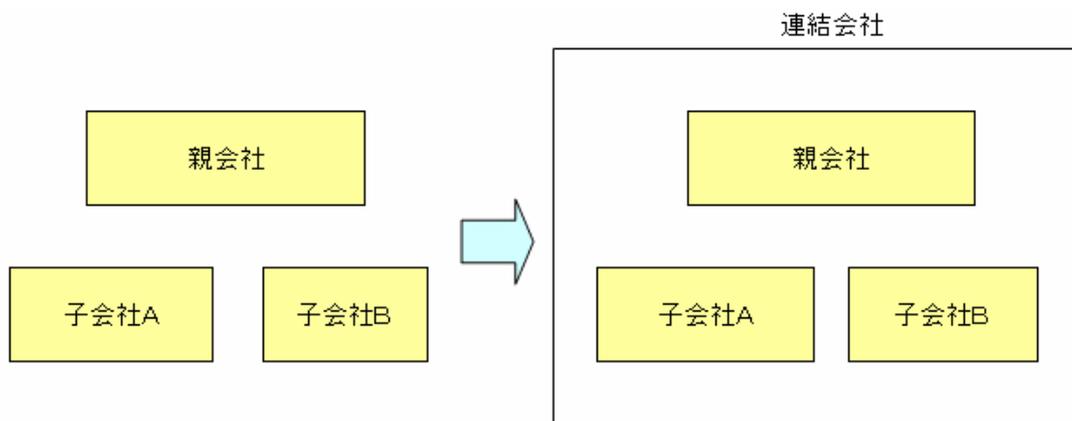
## 連結財務諸表の概要

### 連結財務諸表とは

近年、子会社等を通じての経済活動の拡大及び海外における資金調達活動の活発化など、我が国企業の多角化・国際化が急速に進展し、また、我が国証券市場への海外投資家の参入が増加するなど、我が国企業を取り巻く環境は著しく変化しています。

このような経済活動の複雑化・グローバル化や経営の多角化といった環境の変化に伴い、企業の側において連結経営を重視する傾向が強まるとともに、投資家の側からは、企業集団の抱えるリスクとリターンを的確に判断するため、連結情報に対するニーズが一段と高まってきています。

こうした状況やニーズを背景に、法的には個々の法人格を有する会社をその企業活動の一体性に鑑み、支配従属関係にある二以上の会社(会社に準ずる被支配事業体を含む)からなる企業集団を単一の経済的組織体とみなして、親会社が当該企業集団の財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの状況を総合的に報告するために作成するものが連結財務諸表です。



### 連結財務諸表の内容

(1) 連結財務諸表は連結子会社の財務諸表を合算し、連結修正仕訳を行い、作成します。

(2) 連結子会社には連結法、持分適用会社には持分法を適用します、  
連結子会社：支配関係が認められるため、財務諸表を合算します。

持分法適用会社：支配関係という強いものではなく、影響力を及ぼしうる程度なので  
財務諸表の合算はしません。

## **連結財務諸表の重要性**

投資家などの外部者の視点と、経営管理者などの内部者の視点から連結財務諸表の重要性を指摘しますと次のような点があげることができます。

### (1)投資家などの外部者からの視点

- ・ 組織戦略が異なる企業グループ間の業績比較の確保
- ・ 不良債権のグループ各社への飛ばしの防止
- ・ 親会社がグループ会社を利用しての利益操作の防止
- ・ 事業別の損益情報の開示による企業の成長性分析が可能

### (2)経営管理者など内部者からの視点

- ・ 連結経営によるグループ企業の経営状況をタイムリーに把握可能
- ・ グループ経営資源の効率的再配分の判断資料となる
- ・ 事業別損益情報の把握による戦略的投資の判断資料となる

## 連結財務諸表制度の変遷

### (1) 連結財務諸表制度の変遷

- ・ 昭和 42 年 5 月「連結財務諸表に関する意見書」を公表  
この意見書は連結財務諸表の啓発が目的
  - ・ 昭和 45 年 12 月「企業内容開示制度等の改善整備について」で連結財務諸表を早期に採用することを要望
  - ・ 昭和 50 年 6 月に連結財務諸表原則・同注解が制定
  - ・ 昭和 52 年 4 月より連結財務諸表作成がスタート
  - ・ 昭和 58 年 4 月より持分法が義務化
  - ・ 平成 2 年 4 月よりセグメント情報の開示がスタート
  - ・ 平成 3 年 4 月より連結財務諸表が有価証券報告書本体に組み込まれる
- ~~~~~
- ・ 平成 9 年 6 月に「連結財務諸表制度の見直しに関する意見書」公表  
この意見書で次の方向性が決まった。  
連結財務諸表を主たる財務諸表にする  
連結範囲の拡大  
税効果会計の適用の義務化  
企業の概況等の情報を連結ベースで開示する  
連結キャッシュフロー計算書の導入  
中間連結財務諸表の導入
  - ・ 平成 10 年 3 月「連結キャッシュ・フロー計算書等の作成基準の設定に関する意見書」および「中間連結財務諸表等の作成基準の設定に関する意見書」が公表され、連結キャッシュ・フロー計算書および中間連結財務諸表が導入が決まる
  - ・ 平成 12 年 3 月期より有価証券報告書において連結財務諸表が主たる財務諸表となる
  - ・ 平成 12 年 9 月期より中間連結財務諸表作成が義務づけられる

## 連結財務諸表に係る会計基準

連結財務諸表に係る基準としては次のものがあります。

- ・ 連結財務諸表原則・同注解
- ・ 連結財務諸表規則・同ガイドライン
- ・ 連結財務諸表制度における子会社及び関連会社の範囲の見直しに係る具体的な取扱い
- ・ 連結財務諸表における子会社等の範囲の決定に関する Q&A
- ・ 連結財務諸表における資本連結手続に関する実務指針について
- ・ 株式の間接所有に係る資本連結手続に関する実務指針
- ・ 持分法会計に関する実務指針
- ・ セグメント情報の開示に関する会計手法
- ・ 連結財務諸表等におけるキャッシュ・フロー計算書の作成に関する実務指針

また、連結財務諸表規則に係わって、財務諸表等規則・同ガイドラインもあげられます。

## 連結財務諸表の内容

連結財務諸表としては次の財務諸表の作成が要求されます。

### (1)年度連結財務諸表（連結財務諸表規則 1）

- ・ 連結貸借対照表
- ・ 連結損益計算書
- ・ 連結剰余金計算書
- ・ 連結キャッシュ・フロー計算書
- ・ 連結附属明細表

### (2)中間連結財務諸表

- ・ 中間連結貸借対照表
- ・ 中間連結損益計算書
- ・ 中間連結剰余金計算書
- ・ 中間キャッシュ・フロー計算書

## 連結財務諸表の開示

連結財務諸表は次の報告書で開示されます。

(1)年度の連結財務諸表：有価証券報告書

(2)中間の連結財務諸表：半期報告書

## EDINET

有価証券報告書も半期報告書は平成 16 年 6 月提出分からは電子媒体で提出することが義務づけられました。そして、誰でもインターネットで有価証券報告書などを閲覧することができるようになっていました。url：<http://info.edinet.go.jp/EdiHtml/main.htm>



証券取引法に基づく  
有価証券報告書等の開示書類に関する  
電子開示システム

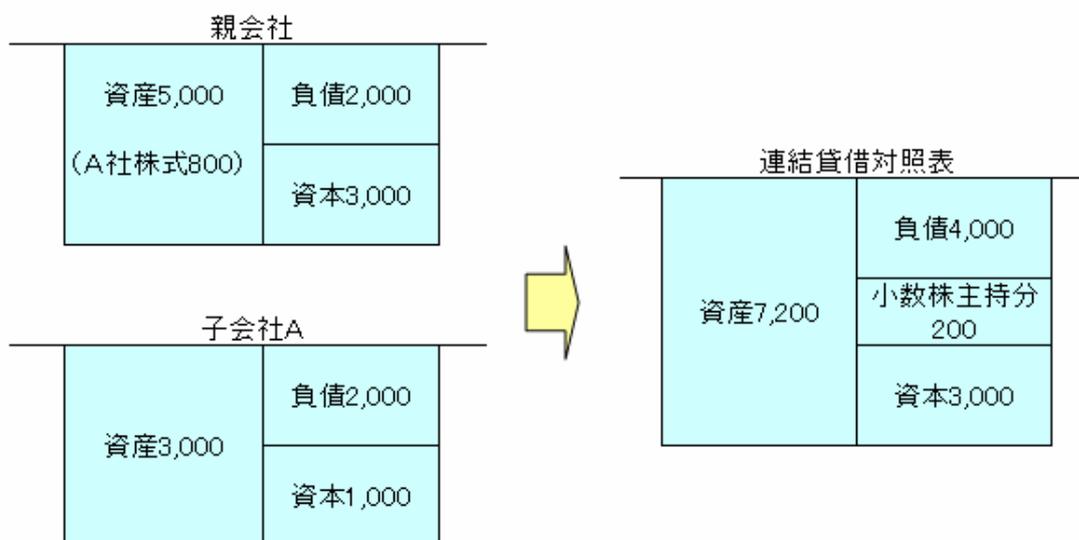
有価証券報告書等の開示書類を閲覧するホームページ

INFORMATION

EDINET (Electronic Disclosure for Investors' Network)とは、『証券取引法に基づく有価証券報告書等の開示書類に関する電子開示システム』のことです。  
当サイトは、金融庁より行政サービスの一環として提供されているものであり、EDINETシステムに提出された開示書類について、インターネット上においても閲覧を可能とするものです。  
EDINETに提出された開示書類は、提出日の翌日より当サイトにおいて閲覧が可能です。但し、有価証券報告書、半期報告書の提出が集中する6月下旬、12月下旬につきましては、閲覧が遅れる場合があります。  
また、当サイトは推奨ブラウザで閲覧いただかないと、画面が遷移しなかったり表示体裁が著しく崩れたり文書の一部が表示できない場合があります。正確な情報の取得に支障をきたす可能性があります。推奨ブラウザで閲覧してください。

## 連結貸借対照表の内容

連結貸借対照表の内容は図で表しますと次のようになります。親会社は子会社株式の80%を所有しているとします。



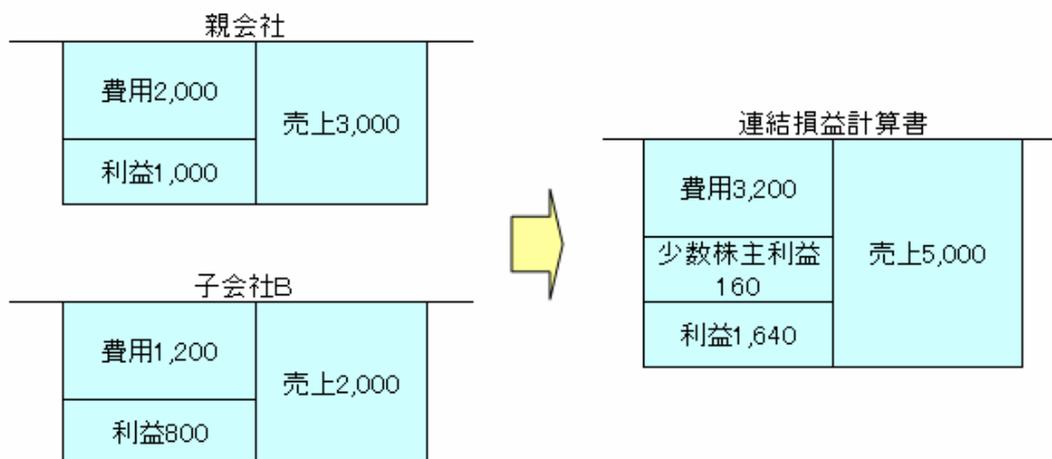
## 連結貸借対照表のポイント

- ・連結貸借対照表は基本的には各連結会社の資産と負債を単純に合算します。  
単純に合算といいますのは、親会社が子会社株式の80%を持っており、完全子会社ではないため、資産項目の80%ならびに負債項目の80%を合算するというわけではないことです。
- ・その代わりに子会社の純資産1000(総資産3,000 - 2,000)の20%は少数株主に帰属するとして、200(=1,000×20%)を貸借対照表の貸方に計上しています。
- ・親会社が連結子会社の株式を極端な例では51%の保有しかなくても合算して親会社の連結貸借対照表に計上できるのはまさに親会社は子会社を「支配」しているからです。
- ・持分法適用会社の資産は同社を「支配」しているわけではないので合算しません。
- ・親会社の所有する子会社株式とそれに対応する子会社の資本は連結貸借対照表作成に際して消去されます。
- ・連結貸借対照表の資本金の額は親会社の個別財務諸表の資本金の額と一致します。

(注) 親会社の貸借対照表と連結貸借対照表の資本が一致しているのは通常は親会社が子会社株式を取得した年度のみです。

## 連結損益計算書

連結損益計算書の内容を図で表しますと次のようになります。親会社は子会社株式の80%を所有しているとします。



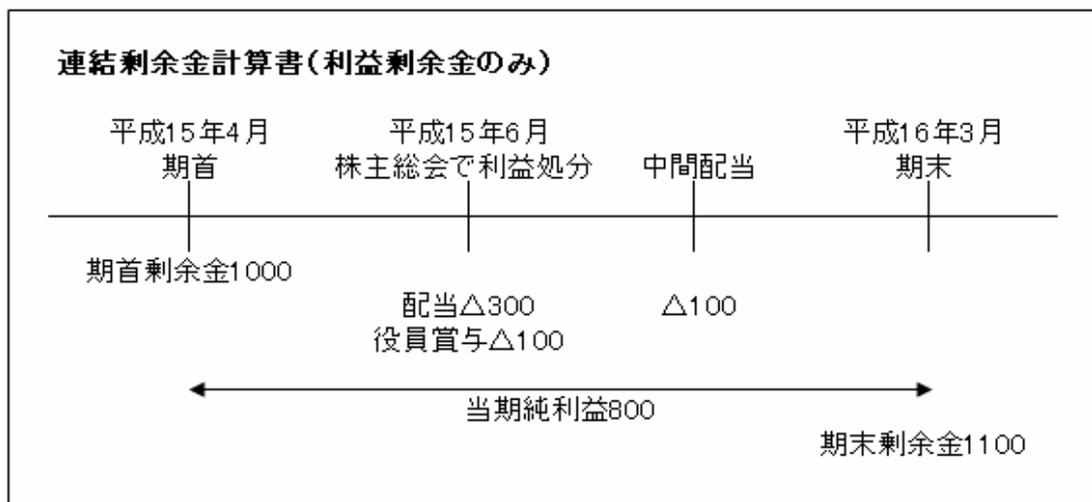
## 連結損益計算書のポイント

- ・連結損益計算書は基本的には各連結会社の収益項目と費用項目を単純に合算します。単純に合算といいますのは、親会社の子会社株式の80%を持っており、完全子会社ではないため、収益項目の80%ならびに費用項目の80%を合算するというわけではないことです。
- ・その代わりに子会社の利益400の20%は少数株主に帰属するとして、80(=400×20%)を少数株主利益として損益計算書の費用項目に計上します。
- ・少数株主利益は連結集団外の子会社株主への帰属分を差し引くための項目です。
- ・連結会社間の取引高は連結損益計算書作成に際して消去されます。
- ・中間配当を行っていた場合、中間配当額は個別財務諸表では損益計算書に表示されませんが、連結上は連結剰余金計算書に表示されます。

## 連結剰余金計算書

連結剰余金計算書は連結財務諸表特有の財務表ですので構成を示しておきます。なお、下図に示したのは確定方式による連結剰余金計算書です。

連結剰余金計算書を作成するには損益計算書から当期純利益や中間配当額、利益処分計算書から配当額や役員賞与などの額を集計します。



連結剰余金計算書(利益剰余金の部)

I	利益剰余金期首残高		1000
II	利益剰余金増加高		
	当期純利益		800
III	利益剰余金減少高		
	配当金	400	
	役員賞与	100	500
IV	利益剰余金期末残高		1300

## **商法の連結計算書類**

なお、商法においても企業集団の情報開示という観点から平成 16 年 4 月から商法上の大会社（資本金 5 億円以上または負債総額 200 億円以上の会社）のうち有価証券報告書提出会社に連結計算書類の作成が義務づけられています。

商法は元々債権者保護を重視する法律であり、そのために配当限度額規制を従来の計算規定には設けていますが、連結計算書類制度では配当規制の機能を持たせず、情報開示に目を向けた計算書類というところに特長があります。

## **連結計算書類の内容**

- (1)作成が義務付けられるのは、連結貸借対照表と連結損益計算書の二つです
- (2)有価証券報告書に比較して簡素化が図られています。

## **具体的規定**

連結計算書類は取締役会の承認後、監査役及び会計監査人の監査を受けなければなりません（商法特例法第 19 条の 2 第 2 項 3 項）。

連結計算書類は定時総会に提出し、その内容を報告しかつ監査の結果を報告しなければなりません（商法特例法第 19 条の 2 第 4 項）。連結計算書類は定時総会の招集通知に含める必要があります（商法特例法第 19 条の 2 第 5 項）。

## 連結財務諸表と個別財務諸表との違い

連結財務諸表と個別（単体）財務諸表もそれぞれ貸借対照表や損益計算書があるということなど基本的な違いはありませんが、次の点で両者は異なります。

### (1)科目表示のくくりの違い

個別財務諸表では貸借対照表を例に取りますと総資産の 1/100 以上残高のある科目は独立科目として表示しますが、連結財務諸表では総資産の 5/100 以上の残高のある科目を独立表示します。

### (2)剰余金計算書

個別財務諸表では利益処分計算書はありますが、連結財務諸表における剰余金計算書はありません。

### (3)連結特有の科目

個別財務諸表ではその体系からは存在しませんが、連結財務諸表特有の科目があります。

具体的には貸借対照表では「連結調整勘定」、「少数株主持分」、「連結剰余金」、「為替換算調整勘定」など。損益計算書では「連結調整勘定償却額」、「少数株主損益」、「持分法投資損益」、「税金等調整前当期純利益」などです。

## 2 . 連結財務諸表作成体制の構築

## **連結財務諸表作成の手順**

### **1．連結範囲の確定**

- (1)連結対象子会社の確定
- (2)持分法適用会社の確定

### **2．連結財務諸表体制の整備**

- (1)会社の決算日の親会社への統一
- (2)会計方針の親会社への統一

### **3．個別財務諸表（親会社・子会社）の修正等**

- (1)不適正な会計処理の修正  
減価償却の過不足、税効果会計の不適用
- (2)親会社と異なる会計方針の修正
- (3)仮決算の調整  
親会社と決算日が3ヶ月以上離れているときの連結会社間の取引の反映
- (4)在外子会社の財務諸表の換算

### **4．個別財務諸表の合算**

### **5．連結修正仕訳**

- (1)資本連結手続  
子会社の資産および負債の時価評価（子会社株式の取得年度のみ）  
全面時価評価法または部分時価評価法  
投資と資本の消去  
投資と資本の消去
- (2)連結会社間取引の相殺消去
- (3)未実現利益の消去（棚卸資産、固定資産）
- (4)連結調整処理
- (5)税効果会計の適用（連結財務諸表特有の税効果会計）
- (6)持分法の適用

### **6．組替仕訳**

### **7．注記情報の作成**

セグメント情報、関連当事者情報など

## 1. 連結財務諸表作成のための体制作り

連結財務諸表作成において個別財務諸表合算以下の手続は親会社が行いますが、連結子会社ならびに持分法適用会社の役割は少なくありません。

特に近年は税効果会計や減損会計など複雑で難解な会計制度も制定されるなか、これまでは税法のみに準拠した決算書を作成してこなかったような連結子会社や持分法適用会社にとってはかなりの負担となることが予想されます。

さらに今後四半決算による開示が証取法の開示制度として義務づけられることも予想され、そうしますと3ヶ月に一度の決算作業が必要となることを考えますと、親会社を中心とした連結財務諸表体制の構築と、連結子会社等に対する十分なサポートが充実させていく必要があります。

### 連結子会社等への要求事項

連結子会社等に要求される事項としては次のものがあります。

- (1)親会社との勘定科目の統一
- (2)会計基準による会計処理
- (3)親会社との会計方針の統一
- (4)親会社との会計期間の統一
- (5)個別財務諸表決算の迅速化
- (6)連結パッケージの迅速で正確な作成

### 親会社のサポート体制の整備

具体的には次の施策があげられます。

- ・新たな会計制度導入時の説明会、通達資料の作成
- ・決算説明会
- ・電話サポート
- ・会計ソフトの入れ替え支援

## 2-1 . 連結範囲の決定

連結範囲となる会社を決定するには次の事項を決める必要があります。

(1)子会社の範囲（定義）

「支配力基準」がキーワードです。

(2)関連会社の範囲（定義）

「影響力基準」がキーワードです。

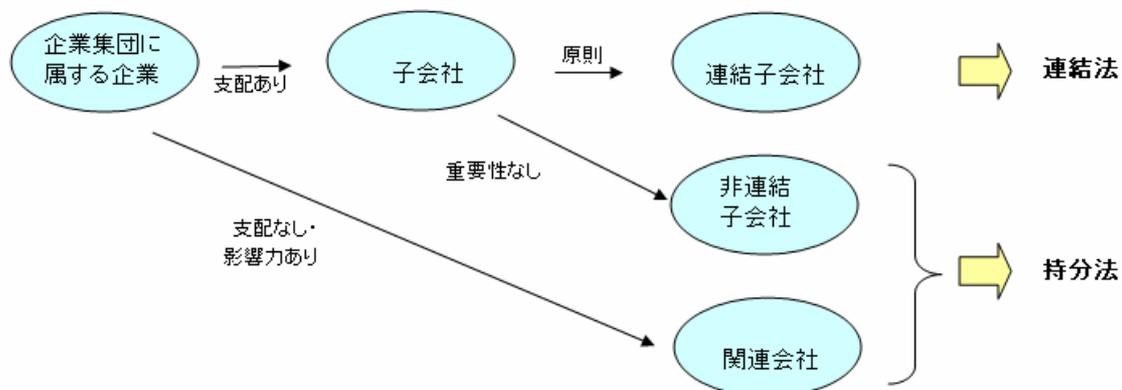
(3)連結対象とする子会社および関連会社と連結対象から除外しなければならない子会社  
および関連会社

(4)連結対象に含めなければならない子会社および関連会社

(5)連結対象に含めるべき「会社に準ずる事業体」

### 連結子会社・持分法適用会社の決定

連結子会社および持分法適用会社の決定プロセスの概略は次の通りです。



## 2-2 . 子会社範囲

### (1)子会社の定義

子会社とは親会社により「財務および事業の方針を決定する機関（株主総会、その他これに準ずる機関。「意思決定機関」という）を支配されている会社をいいます。

### (2)子会社の判定基準

従来は親会社と子会社との関係を**持株基準**で判定してきました。

つまり所有株式数（議決権割合）により、議決権の過半数を有する会社を親会社、議決権の過半数を所有されている会社を子会社としてきました。

しかしながら、持株基準では会社の株式（議決権）を所有しなければ人事・資金・技術・取引等により実質的に支配を行っていても子会社と判定されないケースがでてきます。

そのため、現在では**支配力基準**で子会社の判定を行うようになってきました。支配力基準とは議決権割合をベースにしながらも、実質的な人事・資金・技術・取引等の状況といった「意思決定機関の支配の状況」を考慮して子会社の判定を行うものです。

### (3)「意思決定機関を支配している」場合とは

「意思決定機関を支配している」場合とは、次の3つのパターンのいずれかに該当するケースです。

議決権の過半数を自己の計算において所有している場合。

議決権の40%以上、50%以下を自己の計算において所有し、かつ、下記のいずれかに該当する場合。

- イ)「緊密なる者」及び「同意している者」と合わせて議決権の50%超を占めている。
- ロ) 役員・従業員（現在 or 過去）が、取締役会等の構成員の過半数を占めている。
- ハ) 財務・営業・事業の方針決定を支配する契約等が存在する。
- ニ) 資金調達額の過半について融資・債務保証等を行っている。
- ホ) 意思決定機関を支配していることが推測される事実がある。

自己と「緊密なる者」および「同意している者」とを合わせて議決権の過半数を所有し、かつ、上記（ロ）から（ホ）のいずれかに該当する場合。

- イ) 現又は元役員・使用人が、取締役会等の構成員の過半数を占めている。
- ロ) 重要な財務・営業又は事業決定方針を支配する契約等が存在する。
- ハ) 資金調達額の過半について融資（債務保証含）を行っている。
- ニ) その他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ある。

なお、「緊密なる者」および「同意している者」の定義等は「連結財務諸表における子会社及び関連会社の範囲の決定に関する監査上の取扱い」（監査委員会報告第60号、平成10年12月8日）を参照してください。

#### (4)間接支配のケース

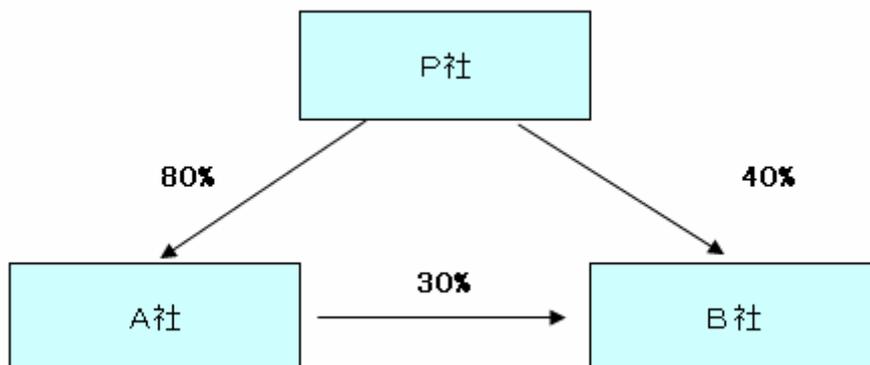
子会社は親会社が直接その会社の意思決定を支配している場合に限られません。次のケースにおいても子会社と判定されます。

親会社と子会社で他の会社の意思決定を支配している。

子会社単独で他の会社の意思決定を支配している。

複数の子会社で他の会社の意思決定を支配している。

の具体的ケース



このケースではA社はP社が80%の株式を所有しているため子会社となります。そして、B社はP社と子会社A社があわせて70%の株式を所有していますのでB社もまたP社の子会社となります。

なお、この70%という割合は「**所有割合**」と呼ばれ、子会社の判定時に用いられます。一方、子会社の損益が連結財務諸表に集計される割合を「**持分割合**」といいます。B社への持分割合は64%( = P社直接保有40% + A社を通じた間接保有80% × 30%)となります。

具体的に言いますと、B社の損益のうち64%がP社の連結財務諸表に集計され、36%が少数株主に帰属する利益となるということです。

#### (5)子会社から除外される会社

次の場合は「意思決定を支配している」3つのケースのいずれかに該当したとしても子会社には該当しません(財務諸表規則8)。

意思決定機関を支配していないことが明らかな場合

更正会社、整理会社等であって、かつ、有効な支配従属関係が存在しないと認められる場合

## 2-3 . 持分法適用会社の判定

### (1) 関連会社の定義

関連会社とは、親会社および子会社が出資、人事、資金、技術、取引等の関係を通じて、会社の財務および営業の方針決定に対して重要な影響を与えることができる会社（子会社以外）をいいます。

### (2) 関連会社の範囲

関連会社の判定においても従来は持株基準により、議決権所有割合が 20%以上 50%以下の会社を関連会社としてきました。

ですが、現在では議決権所有割合が 20%未満でも、財務・営業の方針決定に「重要な影響を与えることができる」会社については関連会社とされることになっています（影響力基準）。

### (3) 「重要な影響を与えることができる」とは次のいずれかのパターンに該当する場合があります。

議決権の 20%以上を所有している場合

議決権の 15%以上、20%未満を所有しており、かつ、次に掲げるいずれかの要件に該当する場合

- イ 役員または使用人（現在 or 過去）で財務及び営業又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、代表取締役等に就任していること。
- ロ 重要な融資を行っていること。
- ハ 重要な技術を提供していること。
- ニ 重要な販売、仕入その他の営業上又は事業上の取引があること。
- ホ 財務及び営業又は事業の方針の決定に対して重要な影響を与えることができることが推測される事実が存在すること。

「緊密な者」および「同意している者」とあわせて 20%以上の議決権を所有しており、かつ、上記（イ）からホ）のいずれかに該当する場合

### (4) 関連会社から除外される会社

次の場合は「重要な影響を与える」3つのケースのいずれかに該当したとしても関連会社には該当しません（財務諸表規則 8）。

重要な影響を与えることができないことが明らかな場合

更正会社、整理会社等であって、かつ、重要な影響を与えることができないと認められる場合

## 2-4 . 連結対象とする子会社および関連会社

子会社等の範囲が確定したら、次に連結子会社ならびに持分法適用会社の確定を行いません。

連結財務諸表原則では、「原則としてすべての子会社を連結の範囲に含めなければならない」としていますが、次に該当するものは連結の範囲から除きます。

### (1) 連結の範囲から除かれる子会社

支配が一時的である子会社

株式取得が支配を目的としたものではなく、短期間で処分することが明らかな場合  
利害関係人の判断を著しく誤らせるおそれがある子会社

重要性の乏しい子会社

### (2) 持分法から除外される非連結子会社・関連会社

影響が一時的である非連結子会社・関連会社

利害関係者の判断を著しく誤らせるおそれがある非連結子会社・関連会社

重要性の乏しい非連結子会社・関連会社

### (3) 重要性の判断基準

資産、売上高等を考慮して、連結の範囲から除いても企業集団の財政状態および経営成績に関する合理的な判断を妨げない程度に重要性の乏しいものは、連結の範囲に含めないことができます。

連結子会社の場合

資産基準、売上高基準、利益基準、利益剰余金基準のいずれもおおよそ5%を上回らないこと

持分法適用会社の場合

利益基準、利益剰余金基準のいずれもおおよそ5%を上回らないこと

具体的な計算式や留意事項は「連結の範囲及び持分法の適用範囲に関する重要性の原則の適用に係る監査上の取扱い」(監査委員会報告52号)を参照してください。

## 2-5 . 連結対象に含めなければならない子会社および関連会社

連結対象に含めるかどうかの判断は重要性の判断基準により、会社規模といった定量的な面からの機械的な判断のみでは適当ではないケースもあります。

個々の子会社などの特性など質的な要件をも加味して決定する必要があるといえます。

そこで、次のような戦略的に重要な会社などは連結子会社に含めなければなりません。

親会社の中・長期の経営戦略上において、重要な子会社

親会社の製造、販売、流通、財務等の業務の全部または重要な一部を実質的に担っている子会社

セグメント情報の開示に重要な影響を与える子会社

多額の含み損や発生可能性の高い重要な偶発事象を有している子会社

## 2-6 . 連結対象の範囲

従来は会社だけでしたが、「会社に準ずる事業体」(組合、SPCなど)連結範囲に含まれています。

「連結財務諸表制度の見直しに関する意見書」では、子会社及び関連会社の範囲に、会社のほか、会社に準ずる事業体が含まれることを明らかにし、財務諸表等規則第8条第3項では、子会社及び関連会社の範囲に、会社、組合その他これらに準ずる事業体が含まれることとしています。

### 組合について

組合は、具体的には民法667条以下の民法上の組合、中小企業等協同組合法による協同組合等が該当します。

### 会社に準ずる事業体の子会社又は関連会社に該当するかどうかの判定について

子会社又は関連会社の範囲に含まれる「会社に準ずる事業体」として、**特定目的会社**(「資産の流動化に関する法律」に基づく特定目的会社)、海外における同様の事業を営む事業体、パートナーシップその他これらに準ずる事業体で営利を目的とする事業体が考えられる。

子会社又は関連会社に該当するかどうかの判定に当たっては、特別目的会社を除いて「子会社の範囲の決定に関する取扱い」または「関連会社の範囲の決定に関する取扱い」における取扱いに準じて行います。

### 3-1 . 決算日の統一

#### 連結決算日

親会社の会計期間に基づいて連結決算日とします。

また、子会社の決算日が連結決算日と異なる場合には、子会社は、原則として連結決算日に正規の決算に準ずる合理的な手続により決算(仮決算)を行わなければなりません。(注解7)

ですが、決算日の差異が三か月を超えない場合には、子会社の正規の決算を基礎として連結決算を行うことができます。

ただし、この場合には、決算日が異なることから生ずる連結会社間の取引に係る会計記録の重要な不一致についてのみ、必要な整理を行うものとします。

#### 3ヶ月の差異について

3ヶ月の差異は解釈上は例えば親会社が3月決算で子会社が6月決算のケースも含まれると考えられます。ですが、親会社では連結財務諸表作成のための集計作業などを行うことを考慮すれば実務上は難しいといえます。

#### 「重要な不一致」の調整例

親会社(3月決算)が子会社(12月決算)に3/1日に土地を売却して1000の売却益を計上した。

このケースでは親会社の個別財務諸表では土地の売却取引は計上されますが、子会社の個別財務諸表では計上されません。よって、このままでは連結修正仕訳で取引高の消去が行われないこととなります。

したがって、土地の売却取引に重要性がない限り、子会社の個別財務諸表に土地の売却取引を取り入れる必要があります

#### 決算日の統一の必要性

連結会社間での決算日の統一は現在四半期決算が東京証券取引所ベースで要請され、やがて証取法でも作成ならびに開示が義務づけられることが十分に予想されます。

そうしますと迅速で正確な開示(ディスクロージャー)が強く求められますので、決算日統一の機運は今後高まっていくと考えられます。

## 3-2. 会計処理の統一

同一環境下で行われた同一性質の取引等について、親会社及び子会社が採用する会計処理の原則及び手続は、原則として親会社に統一しなければならない(連結財務諸表原則 第三. 一般基準)。

「原則として統一しなければならない」とは、統一しないことに合理的な理由がある場合又は重要性がない場合を除いて、統一しなければならないことを意味します。

### 同一環境下で行われた同一性質の取引等

#### (1)同一環境下で行われた同一の性質の取引等の識別

「同一環境下で行われた同一の性質の取引等」に該当するか否かの識別は、以下に示すところによります。

営業目的に直接関連する取引

事業の種類別セグメント単位又は同一セグメント内における製造・販売等の機能別単位その他適当なグループ(事業の種類別セグメント単位等)ごとに判断します。

例えば、売上高の計上基準については、事業の種類別セグメント単位等ごとに識別を行う。

営業目的に直接関連しない取引

それぞれの取引目的等ごとに判断します。例えば、一般事業会社における余資の運用又は長期投資を目的とする有価証券の評価基準については、その保有目的ごとに識別を行う。

引当金

計上基準について、事業の種類別セグメント単位等又は取引目的等に必ずしも直接関連を有しないと考えられるため、各連結会社の状況を踏まえて、企業集団全体として判断することとなります。

### 個別の会計処理基準等に関する取扱い

#### (1)原則として統一すべき会計処理

資産の評価基準、同一の種類別の繰延資産の処理方法、引当金の計上基準及び営業収益の計上基準については、統一しないことに合理的な理由がある場合又は重要性がない場合を除いて、親子会社間で統一すべきものとします。この場合の留意点は、以下のとおりです。

たな卸資産の評価基準

たな卸資産の評価基準については、事業の種類別セグメント単位等ごとに統一するものとします。なお、特定の事業の種類別セグメント単位等において、親会社が低

価基準を採用している場合には、原則として低価基準に統一するものとします。

#### 有価証券の評価基準

有価証券の評価基準については、その保有目的等ごとに統一するものとします。なお、親会社が低価基準を採用している場合には、原則として低価基準に統一するものとします。

#### 営業収益の計上基準

営業収益の計上基準については、原則として事業の種類別セグメント単位等ごとに企業集団内の親会社又は子会社が採用している計上基準の中で、企業集団の財政状態及び経営成績をより適切に表示すると判断される計上基準に統一するものとします。

ただし、請負金額、工事期間等について、親会社及び子会社がそれぞれ合理的な適用基準を定めて工事進行基準を採用している場合には、その適用基準は当面統一を必要としないものとします。

### (2)必ずしも統一を必要としない会計処理

資産の評価方法及び固定資産の減価償却の方法については、本来統一することが望ましいが、事務処理の経済性等を考慮し、必ずしも統一を要しないものとします。

#### 資産の評価方法

たな卸資産及び有価証券の評価方法(先入先出法、平均法等)については、原則として事業の種類別セグメント単位等ごとに統一することが望ましいが、一般に財政状態及び経営成績の表示に重要な影響を及ぼさないと考えられるため、必ずしも統一を必要としないものとします。

#### 固定資産の減価償却の方法

有形固定資産及び無形固定資産の減価償却の方法(定額法、定率法等)については、事業の種類別セグメント単位等に属する資産の種類ごとに統一することが望ましいが、実務上の取扱いとして容認されている事業場単位での償却方法の選択については、連結財務諸表上も認められるものとします。

### **持分法適用会社の会計処理**

持分法の適用対象となる非連結子会社については、一般に重要性が乏しいと考えられるため、必ずしも統一することを要しません。

### 在外子会社の会計処理の統一

在外子会社の会計処理についても、本来、企業集団として統一されるべきものですが、その子会社の所在地国の会計基準において認められている会計処理が企業集団として統一しようとする会計処理と異なるときは、当面、親会社と子会社との間で統一する必要はないものとします。

なお、在外子会社が採用している会計処理が明らかに合理的でないと認められる場合には、連結決算手続上で修正する必要があることに留意します。

### 会計基準

(1)「親子会社間の会計処理の統一に関する当面の監査上の取扱い」(監査委員会報告第 56 号、平成 9 年 12 月 8 日)

(2)「親子会社間の会計処理の統一に関する当面の監査上の取扱い」に関する Q & A

### 3-3 . 連結会計方針の開示

連結財務諸表には次のような連結会計方針を注記事項として開示する必要があります。

#### (1)連結財務諸表作成のための基本となる事項（連結財規 13）

##### 一 連結の範囲に関する事項

- ・連結子会社の数及び主要な連結子会社の名称
- ・非連結子会社がある場合には、主要な非連結子会社の名称及び連結の範囲から除いた理由
- ・他の会社等の議決権の過半数を自己の計算において所有しているにもかかわらず当該他の会社等を子会社としなかつた場合には、当該他の会社等の名称及び子会社としなかつた理由

##### 二 持分法の適用に関する事項

- ・持分法を適用した非連結子会社又は関連会社の数及びこれらのうち主要な会社等の名称
- ・持分法を適用しない非連結子会社又は関連会社がある場合には、これらのうち主要な会社等の名称
- ・持分法を適用しない非連結子会社又は関連会社がある場合には、持分法を適用しない理由
- ・他の会社等の議決権の百分の二十以上、百分の五十以下を自己の計算において所有しているにもかかわらず当該他の会社等を関連会社としなかつた場合には、当該他の会社等の名称及び関連会社としなかつた理由
- ・持分法の適用の手續について特に記載する必要があると認められる事項がある場合には、その内容

##### 三 連結子会社の事業年度等に関する事項

事業年度の末日が連結決算日と異なる連結子会社がある場合において、その内容及び当該連結子会社について連結財務諸表の作成の基礎となる財務諸表を作成するための決算が行われたかどうかを記載するものとする。

##### 四 会計処理基準に関する事項(ガイドライン 13-1-4)

- ・重要な資産の評価基準及び評価方法
- ・重要な減価償却資産の減価償却の方法
- ・重要な引当金の計上基準
- ・連結財務諸表の作成の基礎となった連結会社の財務諸表の作成に当たって採用した重要な外貨建の資産又は負債の本邦通貨への換算の基準
- ・重要なリース取引の処理方法
- ・重要なヘッジ会計の方法
- ・その他連結財務諸表作成のための重要な事項

五 連結子会社の資産及び負債の評価に関する事項

部分時価評価法、全面時価評価法のどちらを採用したかを記載します。

六 連結調整勘定の償却に関する事項

連結調整勘定の償却方法及び償却期間を記載します。

七 利益処分項目等の取扱いに関する事項

- ・利益処分又は損失処理の取扱い方法
- ・連結剰余金計算書の作成の手続について特に記載する必要があると認められる事項がある場合には、その内容

八 連結キャッシュ・フロー計算書における資金の範囲

(2)継続性の変更に関する注記（連結財規第十四条）

- 一 連結の範囲又は持分法適用の範囲を変更した場合には、その旨及び変更の理由
- 二 会計処理の原則及び手続を変更した場合には、その旨、変更の理由及び当該変更が連結財務諸表に与えている影響の内容
- 三 表示方法を変更した場合には、その内容
- 四 連結キャッシュ・フロー計算書における資金の範囲を変更した場合には、その旨、変更の理由及び当該変更が連結キャッシュ・フロー計算書に与えている影響の内容

(3)セグメント情報の注記第（連結財規十五条の二）

事業の種類別セグメント情報、所在地別セグメント情報ならびに海外売上高を注記します。

(4)その他の事項に関する注記

- ・重要な後発事象（連結財規第十四条の二）
- ・追加情報の注記（連結財規第十五条）
- ・リース取引に関する注記（連結財規第十五条の三）
- ・関連当事者との取引に関する注記（連結財規第十五条の四）
- ・税効果会計に関する注記（連結財規第十五条の五）
- ・有価証券に関する注記（連結財規第十五条の六）
- ・デリバティブ取引に関する注記（連結財規第十五条の七）
- ・退職給付に関する注記（連結財規第十五条の八）
- ・継続企業の前提に関する注記（連結財規第十五条の九）

### 3 . 連結財務諸表作成手続

### 3-1 . 子会社財務諸表の修正

#### 個別財務諸表への基準性

連結財務諸表原則では、「連結財務諸表は、企業集団に属する親会社及び子会社が一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に準拠して作成した個別財務諸表を基礎として作成しなければならない。」と定めています。

#### 個別財務諸表が適正でない場合

ただし、「親会社及び子会社の財務諸表が、減価償却の過不足、資産又は負債の過大又は過少計上等により当該会社の財政状態及び経営成績を適正に示していない場合には、連結財務諸表の作成上これを適正に修正して連結決算を行わなければならない。」(同注解2)としています。

#### 個別財務諸表修正のタイミング

この修正は連結修正仕訳としてではなく、個別財務諸表の合算前に行うべきですが、連結修正仕訳の一つとして実務上行われることもあります。

#### 個別財務諸表の修正が必要な場合

(1)子会社の会計処理が適正に行われていないケース

例：減価償却費の過不足、引当金計上もれなど

(2)親会社と異なった会計方針を採用しているケース

基本的には親会社の会計方針に準拠する必要があります。

(3)子会社の決算日が親会社と異なるケース

親子会社間の決算日が3ヶ月を超えない場合には親子会社間の取引に係る重要な不一致を調整する必要があります。

## 3.2 在外子会社の財務諸表換算

### 在外子会社財務諸表の円貨換算

在外子会社の財務諸表は現地通貨で作成されるため、連結財務諸表作成に際しては円貨に換算する必要があります。

換算手続は外貨建取引等会計処理基準に準拠します。

### 在外子会社財務諸表の円貨換算方法の概略

#### (1) 損益計算書項目

期中平均相場（AR）（原則）または決算時の為替相場（CR）で換算します。

#### (2) 剰余金項目

期首剰余金は前連結期間の期末剰余金の円価額を付します。

配当金は配当決議時の為替相場で換算します。

期末剰余金は剰余金項目の円価額の加減算の合計金額を付します。

#### (3) 貸借対照表項目

資産・負債の各項目は決算時の為替相場で円換算します。

資本は項目別に発生時の為替相場（HR）で円換算します。

### 為替換算調整勘定

貸借対照表は統一した為替相場で換算しませんので、円貨ベースでは貸借差額が発生するのが通常です。

この貸借差額を「為替換算調整勘定」といい、資本の部に計上します。

## 在外子会社財務諸表の円貨換算の流れ

在外子会社財務諸表の円貨換算を簡単な説例で示しますと次のようになります。

	ドル金額	レート		円価額
<b>貸借対照表</b>				
資産	2,000	CR	120	240,000
負債	(800)	CR	120	(96,000)
資本金	(600)	HR		(75,000)
利益剰余金	(600)	—		(68,000)
為替換算調整勘定				(1,000)
計	0			0
<b>損益計算書</b>				
収益	(1,000)	AR	100	(100,000)
費用	800	AR	100	80,000
当期純利益	200	AR	100	20,000
<b>剰余金計算書</b>				
期首利益剰余金	(400)	—		(48,000)
当期純利益	(200)	AR	100	(20,000)
期末利益剰余金	600	—		68,000

### 収益および費用の円貨換算

(1)収益および費用は期中平均相場（AR）（原則）または決算時の為替相場（CR）で換算します。決算時の為替相場も適用が可能ですが、月次決算や四半期決算との整合性を考慮すれば期中平均相場によるのが適切と考えられます。

(2)ただし、親会社の取引による収益および費用の円貨換算については、親会社が換算に用いる為替相場により行います。

また、その際に生じる差額は為替差損益として在外子会社の損益計算書に計上します。

### 資産および負債の円貨換算

(1)資産・負債の各項目は決算時の為替相場で円換算します。在外子会社の決算日と連結決算日とが異なる場合には原則として在外子会社の決算日の為替相場で円貨換算します。

(2)親会社に対する債権債務については親会社が換算に用いた為替相場により行い、その差額は為替換算調整勘定として在外子会社の貸借対照表に計上します。

### 3-3 . 開始仕訳

連結財務諸表は継続した会計帳簿に基づき作成されるものではなく、会計年度末の連結会社の財務諸表をもとに作成されます。

そのため、前年度までの連結修正仕訳の履歴を持っていることが必要となります。それが開始仕訳です。

#### 連結剰余金計算書

【2003年度】

	個別財務諸表			連結修正		合計
	P社	S1社	合計	Dr	Cr	
-----						
IV 当期純利益						
V 連結剰余金期末残高	16,000	8,000	24,000	8,600	4,600	20,000

【2004年度】

	個別財務諸表			連結修正		合計
	P社	S1社	合計	Dr	Cr	
I 連結剰余金期首残高	16,000	8,000	24,000	8,600	4,600	20,000
II 連結剰余金増加高						
-----						

上の精算表で2004年度の個別財務諸表の連結剰余金期首残高のP社とS1社の額はそれぞれの会計帳簿から求めることはできますが、連結修正欄の借方8,600ならびに貸方4600の金額はどの連結会社の帳簿にも記録されていません。

そのため、2004年度の連結剰余金期首残高が20,000となるためには2003年度の連結作業が終了したときに2003年度までに発生した連結修正仕訳をまとめて、翌期に引き継がせるようにしなければなりません。

#### 開始仕訳に含まれる連結修正仕訳

- (1)前年度以前の子会社の支配獲得時に行われた投資と資本の消去仕訳
- (2)前年度以前に行われた剰余金に影響を与える連結修正仕訳

## 開始仕訳の具体例

I 資本取引	(資本金) (剰余金) (連結調整勘定)	10,000 5,000 1,000	(S社株式) (少数株主持分)	13,800 3,200
II 取引高の消去	(売上高) (受取利息)	30,000 500	(売上原価) (支払利息)	30,000 500
III 債権債務の消去	(買掛金) (貸倒引当金)	3,000 30	(売掛金) (貸倒引当金繰入額)	3,000 30
IV 未実現利益の消去	(売上原価) (少数株主持分)	400 80	(棚卸資産) (少数株主損益)	400 80
V 少数株主への利益振替	(少数株主損益)	200	(少数株主持分)	200
VI 持分法の適用	(A社株式)	150	(持分法投資損益)	150
VII 連結調整勘定償却	(連結調整勘定償却)	50	(連結調整勘定)	50
翌期開始仕訳	(資本金) (剰余金) (連結調整勘定) (貸倒引当金) (A社株式)	10,000 6,390 950 30 150	(S社株式) (少数株主持分) (棚卸資産)	13,800 3,320 400

翌期開始仕訳は「 」から「 」を集計したものです。その際には損益科目は翌期への繰越となりますので「剰余金(利益剰余金期首残高)」となります。

## 開始仕訳と実現仕訳

### (1) 連結修正仕訳の翌期への繰越

例えば棚卸資産の未実現利益の消去仕訳を次のように処理したとします。

借方：(売上原価) 200 / 貸方：(棚卸資産) 200 . . . . 仕訳 1

この仕訳の結果、連結上の売上原価の増加、当期純利益を減少、そして期末利益剰余金の減少となります。

そうしますと、翌期での連結財務諸表作成時には仕訳 1 を引き継いだ開始仕訳を起こさないと当期の連結利益剰余金期末残高と翌期の連結利益剰余金期首残高が一致しません。

そのために、開始仕訳として次の仕訳をおこします。

借方：(利益剰余金期首残高) 200 / 貸方：(棚卸資産) 200 . . . . 仕訳 2

### (2) 実現仕訳の処理

開始仕訳を起こしますと、前期末の棚卸資産に含まれていた未実現利益が当期にも引き続き消去されることとなりますが、前期末の棚卸資産は今期末ではすでに売却されたものとして開始仕訳の反対仕訳を起こします。これを実現仕訳といいます。

借方：(棚卸資産) 200 / 貸方：(売上原価) 200 . . . . 仕訳 3

## 3. 翌期の未実現利益の消去仕訳

仕訳 3 の処理をした後に翌期末の棚卸資産に含まれる未実現利益の消去仕訳を起こします。このときの未実現利益を 300 として、翌期の未実現利益の消去仕訳にかかる仕訳をまとめますと次のようになります。

### (1) 開始仕訳

借方：(利益剰余金期首残高) 200 / 貸方：(棚卸資産) 200

### (2) 実現仕訳

借方：(棚卸資産) 200 / 貸方：(売上原価) 200

### (3) 翌期分の未実現利益の消去

借方：(売上原価) 300 / 貸方：(棚卸資産) 300

この3つのセットともいえる連結修正仕訳のパターンは債権債務の消去に伴う貸倒引当金の調整においても同じです。

### 3-4 . 資本と投資の消去

#### 資本連結とは

親会社の子会社に対する投資と、子会社の資本(時価評価差額を含む)とを相殺消去し、消去差額が生じた場合にはその差額を連結調整勘定として計上し、また、子会社の資本のうち親会社に帰属しない部分があればこれを少数株主持分に振り替える手続です。

資本連結の手続では通常は次の処理が行われます。

- (1)子会社の資産と負債を時価評価する。
- (2)親会社の子会社の投資勘定と子会社の資本(親会社持分のみ)を消去する。
- (3)子会社の資本のうち少数株主に帰属する分を少数株主持分に振り替える。

#### 資本連結仕訳

- (1)期末に親会社P社が100%子会社A社を新規設立したケース

この場合には新規設立ですので連結調整勘定は考慮する必要はありませんし、100%子会社ですので、少数株主も存在しません。

また、期末設立で設立日=連結決算日ですので、連結財務諸表作成に際して子会社資産および負債の時価評価も考慮しません。

よって、資本連結仕訳は次のようになります。

借方:(資本金) 3,000 / 貸方:(子会社株式) 4,000

借方:(利益剰余金) 1,000

勘定科目	P社	A社	合計	連結修正仕訳	連結財務諸表
現金預金	2,000	1,000	3,000		3,000
受取手形及び売掛金	5,000	2,000	7,000		7,000
棚卸資産	4,000	1,500	5,500		5,500
有価証券	2,000	0	2,000		2,000
建物及び構築物	8,000	3,000	11,000		11,000
子会社株式	4,000	0	4,000	(4,000)	0
支払手形及び買掛金	(3,000)	(1,500)	(4,500)		(4,500)
未払法人税等	(500)	0	(500)		(500)
長期借入金	(3,000)	(2,000)	(5,000)		(5,000)
退職給付引当金	(2,500)	0	(2,500)		(2,500)
資本金	(10,000)	(3,000)	(13,000)	3,000	(10,000)
資本剰余金	(1,000)	0	(1,000)		(1,000)
利益剰余金	(5,000)	(1,000)	(6,000)	1,000	(5,000)
計	0	0	0	0	0

連結財務諸表では資本金と利益剰余金は会社計上額となっていることを確認してください。

(2)期末に親会社P社が80%子会社A社を新規設立したケース

この場合には新規設立ですので連結調整勘定は考慮する必要はありません。ただし、80%子会社ですので、20%の少数株主も存在しますので、少数株主持分の認識が必要となります。

また、期末設立で設立日＝連結決算日ですので、連結財務諸表作成に際して子会社資産および負債の時価評価も考慮しません。

よって、資本連結仕訳は次のようになります。

借方：(資本金) 3,000 / 貸方：(子会社株式) 3,200  
借方：(利益剰余金) 1,000 / 貸方：(少数株主持分) 800

勘定科目	P社	A社	合計	連結修正仕訳	連結財務諸表
現金預金	2,800	1,000	3,800		3,800
受取手形及び売掛金	5,000	2,000	7,000		7,000
棚卸資産	4,000	1,500	5,500		5,500
有価証券	2,000	0	2,000		2,000
建物及び構築物	8,000	3,000	11,000		11,000
子会社株式	3,200	0	3,200	(3,200)	0
支払手形及び買掛金	(3,000)	(1,500)	(4,500)		(4,500)
未払法人税等	(500)	0	(500)		(500)
長期借入金	(3,000)	(2,000)	(5,000)		(5,000)
退職給付引当金	(2,500)	0	(2,500)		(2,500)
少数株主持分				(800)	(800)
資本金	(10,000)	(3,000)	(13,000)	3,000	(10,000)
資本剰余金	(1,000)	0	(1,000)		(1,000)
利益剰余金	(5,000)	(1,000)	(6,000)	1,000	(5,000)
計	0	0	0	0	0

連結財務諸表の負債と資本の間にあらたに少数株主持分が計上されていることを確認してください。

### (3)既存会社を買収してのれん代を計上したケース

既存会社を買収し、買収の際にのれん代として 1000 を計上しました。議決権取得割合は 80%です。

なお、被買収企業の資産および負債の時価は簿価と一致していたとします。

借方:(資本金)	3,000	/	貸方:(子会社株式)	4,200
借方:(利益剰余金)	1,000	/	貸方:(少数株主持分)	800
借方:(連結調整勘定)	1,000			

勘定科目	P社	A社	合計	連結修正 仕訳	連結 財務諸表
現金預金	2,800	1,000	3,800		3,800
受取手形及び売掛金	5,000	2,000	7,000		7,000
棚卸資産	4,000	1,500	5,500		5,500
有価証券	2,000	0	2,000		2,000
建物及び構築物	8,000	3,000	11,000		11,000
子会社株式	4,200	0	4,200	(4,200)	0
連結調整勘定				1,000	
支払手形及び買掛金	(3,000)	(1,500)	(4,500)		(4,500)
未払法人税等	(500)	0	(500)		(500)
長期借入金	(3,000)	(2,000)	(5,000)		(5,000)
退職給付引当金	(2,500)	0	(2,500)		(2,500)
少数株主持分				(800)	(800)
資本金	(10,000)	(3,000)	(13,000)	3,000	(10,000)
資本剰余金	(1,000)	0	(1,000)		(1,000)
利益剰余金	(5,000)	(1,000)	(6,000)	1,000	(5,000)
計	1,000	0	1,000	0	1,000

連結調整勘定は、原則としてその計上後 20 年以内に、定額法その他合理的な方法により償却しなければなりません。ただし、連結調整勘定の金額に重要性が乏しい場合には、当該勘定が生じた期の損益として処分することができます（連結財務諸表原則第四 三）。

### みなし支配獲得日等

投資と資本の消去を行う際に親会社の支配獲得日や株式取得が子会社の決算日以外の日であれば、その日において仮決算を行って投資と資本の消去を行うこととなります。

ただし、実務上の便宜を考慮して支配獲得が実際の日の前後いずれか近い決算日（中間決算日を含む）の行われたものとしてみなして処理することができます。

## 連結子会社の剰余金の帰属

連結子会社の剰余金は次のように3つに分かれて振り替えられます。

いま、次のような剰余金をもつ連結子会社を連結したとします。支配獲得時（連結初年度）の連結子会社の剰余金は2,000です。

この2,000の剰余金のうち、親会社持分に相当する1,600は親会社の投資勘定（子会社株式）と「投資と資本の消去」で相殺されます。また、子会社持分に相当する400は同じく「投資と資本の消去」で少数株主持分に振り替えられます。

そして、親会社の子会社株式を取得して2年経ったとします。この2年間に増加した連結子会社の剰余金が1,000です。

この増加剰余金1,000のうち、親会社持分に相当する800は連結貸借対照表の剰余金を構成します。また、少数株主の持分に相当する200は少数株主持分に振り替えられます。

	取得時剰余金 2,000	取得後剰余金 1,000
親会社持分 80%	親会社の投資勘定 と相殺されます。 1,600	連結財務諸表の 剰余金を構成します。 800
少数持分 20%	少数株主持分に振り 替えられます。 400	少数株主持分に振り 替えられます。 200

## 3-4-2 . 子会社の資産および負債の時価評価

### 子会社の資産および負債の時価評価の概要

現在の連結財務諸表原則では「連結貸借対照表の作成に当たっては、支配獲得日において、子会社の資産及び負債の次のいずれかの方法（部分時価評価法または全面時価評価法）により評価しなければならない。」としています。

なお、子会社の資産および負債の時価評価額と簿価との差額は評価差額として、連結財務諸表作成手続上、子会社の資本の部に計上されます（税効果部分を除きます）。

ただし、「投資と資本の消去」によってこの評価差額も消去されるため、連結貸借対照表に計上されることはありません。

### 部分時価評価法

#### (1)原則法

部分時価評価法とは、連結子会社の資産及び負債のうち親会社の持分に相当する部分については、原則として株式の取得の日ごとに当該取得の日における公正な評価額により評価し、少数株主持分に相当する部分については、当該連結子会社の貸借対照表上の金額により評価する方法をいいます（連結財規第13条6項）。

#### (2)簡便法

ただし、原則法で処理した場合と著しく結果が異なる場合には、支配獲得日に子会社の資産および負債のうち親会社持分に対応する額を一括して時価評価する方法も認められます。

### 全面時価評価法

全面時価評価法とは、連結子会社の資産及び負債のすべてを、支配を獲得した日の公正な評価額により評価する方法をいいます（連結財規第13条6項）。

そして、時価評価差額のうち少数株主持分に対応する額は少数株主持分に振り替えます。

また、支配獲得時まで段階的に株式を取得した場合でも、子会社の資産および負債は支配獲得日で一括して時価評価を行います。

## 全面時価評価法による資本連結のケース

既存会社を買収し、買収の際にのれん代として 1000 を計上しました。議決権取得割合は 80%です。被買収企業の土地は簿価は 2000 ですが、時価は 3000 となっています。

税効果会計を適用する際の法定実効税率は 40%とします。

### a) 資本連結に際して時価評価

借方:(土地) 1,000	/	貸方:(評価差額) 600
	/	貸方:(繰延税金負債) 400

### b) 資本と投資の消去

借方:(資本金) 3,000	/	貸方:(子会社株式) 4,200
借方:(利益剰余金) 1,000	/	貸方:(少数株主持分) 920
借方:(評価差額) 600		
借方:(連結調整勘定) 520		

勘定科目	P社	A社	合計	連結修正 仕訳	連結 財務諸表
現金預金	2,800	1,000	3,800		3,800
受取手形及び売掛金	4,000	2,000	6,000		6,000
棚卸資産	3,000	1,500	4,500		4,500
有価証券	2,000	0	2,000		2,000
建物及び構築物	3,000	1,000	4,000		4,000
土地	6,000	2,000	8,000	1,000	9,000
子会社株式	4,200	0	4,200	(4,200)	0
連結調整勘定				520	520
支払手形及び買掛金	(3,000)	(1,500)	(4,500)		(4,500)
未払法人税等	(500)	0	(500)		(500)
長期借入金	(3,000)	(2,000)	(5,000)		(5,000)
退職給付引当金	(2,500)	0	(2,500)		(2,500)
繰延税金負債				(400)	(400)
少数株主持分				(920)	(920)
資本金	(10,000)	(3,000)	(13,000)	3,000	(10,000)
資本剰余金	(1,000)	0	(1,000)		(1,000)
利益剰余金	(5,000)	(1,000)	(6,000)	1,000	(5,000)
評価差額				0	0
計	0	0	0	0	0

連結調整勘定 520 = 子会社株式 4200

$$- (A社資本 3,000 + 利益剰余金 1,000 + 評価差額 600) \times 0.8$$

### 3-4-3 . 子会社株式の追加取得

ある会社の株式を取得して子会社となった後も 100%の株式を保有していない限り、子会社株式の追加取得を行うこともあります。

#### 全面時価評価法による追加取得

全面時価評価法では子会社の支配獲得時に子会社資産および負債の時価評価を行いました。追加取得に際しては時価評価を行いません。

支配獲得時に算定された評価差額を加味された少数株主持分のうち、追加取得した株式に対応する部分を親会社持分に振り替えます。

親会社持分に振り替えるとは具体的には少数株主持分を減少させるということです。

また、追加取得の投資額と親会社持分に振り替える額との差額は連結調整勘定に振り替える。

## 全面時価評価法による株式追加取得の具体例

P社は平成15年3月末にA社の株式60%を1,800で取得しました。さらにP社は平成16年3月末にA社の株式20%を800で追加取得しました。税効果に伴う法定実効税率は40%とします。なお、平成15年3月末におけるA社所有土地の時価は3,000でした。

また、連結調整勘定の償却は考慮しません。

A社貸借対照表(平成15年3月)		A社貸借対照表(平成16年3月)	
資産5000	負債3000	資産6000	負債3000
	資本金1000		資本金1000
(うち土地2000)	利益剰余金1000	(うち土地2000)	利益剰余金2000
			(うち当期利益1000)

### (1)平成15年連結決算

#### a) A社土地の時価評価

借方:(土地) 1,000	/	貸方:(評価差額) 600
	/	貸方:(繰延税金負債) 400

#### b)資本と投資の消去

借方:(資本金) 1,000	/	貸方:(子会社株式) 1,800
借方:(利益剰余金) 1,000	/	貸方:(少数株主持分) 1,040
借方:(評価差額) 600		
借方:(連結調整勘定) 240		

### (2)平成16年連結決算

#### a)開始仕訳

借方:(資本金) 1,000	/	貸方:(子会社株式) 1,800
借方:(利益剰余金) 1,000	/	貸方:(少数株主持分) 1,040
借方:(評価差額) 600		
借方:(連結調整勘定) 240		

#### b)少数株主への利益の振替

借方:(少数株主持分損益) 400	/	貸方:(少数株主持分) 400
-------------------	---	-----------------

#### c) A社株式の追加取得

借方:(少数株主持分) 720	/	貸方:(子会社株式) 800
借方:(連結調整勘定) 80		

### 3-4-4 . 持分法から連結法への移行

従来は 20%の株式を保有して、持分法を適用していた会社に対して 40%の株式追加取得をしたときには連結子会社となり、持分法から連結法への移行処理を行うこととなります。

#### 持分法から連結法へ移行処理の具体例

P社は平成15年3月末にA社の株式20%を600で取得しました。さらにP社は平成16年3月末にA社の株式40%を1,800で追加取得しました。税効果に伴う法定実効税率は40%とします。なお、平成15年3月末におけるA社所有土地の時価は3,000であり、平成16年3月末における時価は4,000でした。

また、連結調整勘定相当額の償却は10年で行うものとします。

A社貸借対照表(平成15年3月)		A社貸借対照表(平成16年3月)	
資産5000	負債3000	資産6000	負債3000
	資本金1000		資本金1000
(うち土地2000)	利益剰余金1000	(うち土地2000)	利益剰余金2000
			(うち当期利益1000)

#### (1)平成15年連結決算

なし

#### (2)平成16年連結決算

##### a)持分法適用会社の利益の振替

借方:(A社株式) 200 / 貸方:(持分法投資損益) 200

##### b)連結調整勘定相当額の償却

借方:(持分法投資損益) 8 / 貸方:(A社株式) 8

##### c)A社の土地の時価評価

借方:(土地) 2,000 / 貸方:(評価差額) 1,200

/ 貸方:(繰延税金負債) 800

##### d)資本と投資の消去

借方:(資本金) 1,000 / 貸方:(A社株式) 2,592

借方:(利益剰余金) 2,000 / 貸方:(少数株主持分) 1,680

借方:(評価差額) 1,200

借方:(連結調整勘定) 72

### 3-4-5 . 子会社株式の一部売却

個別財務諸表においては子会社株式の貸借対照表計上額は取得価額で保有期間中は評価されます。その結果、子会社株式を売却したときも売却原価は取得価額（個別上の簿価）となります。

一方、連結財務諸表では支配獲得後の子会社の増加利益剰余金なども取り込まれるため、連結上の簿価は個別上の簿価とは異なってきます。

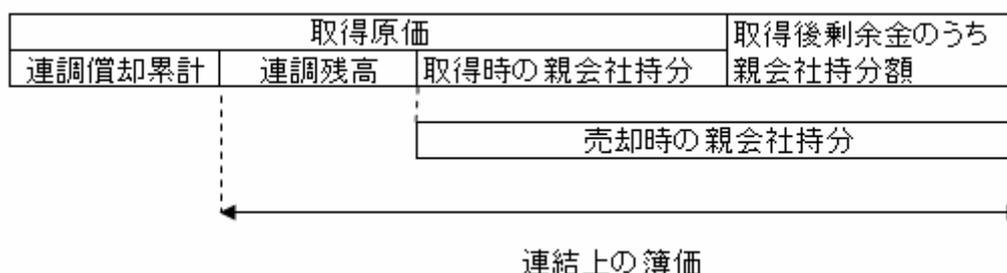
#### 連結上の簿価

連結上の簿価は次の2つの方法で算定することができます。

- (1)子会社株式の取得原価 + 支配獲得後の増加利益剰余金のうち親会社持分額 - 借方連結調整勘定償却累計額
- (2)売却時の子会社資本勘定のうち親会社持分額 + 連結調整勘定残高

「取得時の親会社持分」・「売却時の親会社持分」には評価差額も含まれます。

(1)と(2)とを図で表現しますと次のようになります。



#### 子会社株式一部売却の処理

子会社株式一部売却を行った場合、その連結修正仕訳は次の3つのケースに分けて行います。

- (1)子会社株式一部売却をしても連結子会社にとどまるケース
- (2)子会社株式一部売却を行った結果、持分法適用会社に該当するケース
- (3)子会社株式一部売却を行った結果、持分法適用会社からも外れるケース

今回のセミナーでは(1)のケースのみ解説いたします。

### 子会社株式の一部売却の計算例（連結子会社にとどまるケース）

P社は平成15年3月末にA社の株式80%を2,400で取得しました。そしてP社は平成16年3月末にA社の株式20%を800で売却しました。税効果に伴う法定実効税率は40%とします。なお、平成15年3月末および平成16年3月末におけるA社所有土地の時価は3,000です。

また、連結調整勘定相当額の償却は10年で行うものとします。

A社貸借対照表(平成15年3月)		A社貸借対照表(平成16年3月)	
資産5000	負債3000	資産6000	負債3000
	資本金1000		資本金1000
(うち土地2000)	利益剰余金1000	(うち土地2000)	利益剰余金2000
			(うち当期利益1000)

#### (1)平成15年連結決算

##### a) A社土地の時価評価

借方:(土地) 1,000	/	貸方:(評価差額) 600
	/	貸方:(繰延税金負債) 400

##### b)資本と投資の消去

借方:(資本金) 1,000	/	貸方:(A社株式) 2,400
借方:(利益剰余金) 1,000	/	貸方:(少数株主持分) 520
借方:(評価差額) 600		
借方:(連結調整勘定) 320		

#### (2)平成16年連結決算

##### a)開始仕訳

借方:(資本金) 1,000	/	貸方:(A社株式) 2,400
借方:(利益剰余金) 1,000	/	貸方:(少数株主持分) 520
借方:(評価差額) 600		
借方:(連結調整勘定) 320		

##### b)少数株主への利益の振替

借方:(少数株主持分損益) 200	/	貸方:(少数株主持分) 200
-------------------	---	-----------------

##### c)連結調整勘定の償却

借方:(連結調整勘定償却) 32	/	貸方:(連結調整勘定) 32
------------------	---	----------------

##### d)売却損益修正

借方:(A社株式) 600	/	貸方:(少数株主持分) 720
借方:(A社株式売却益) 192	/	貸方:(連結調整勘定) 72

### 3-5 . 取引高の消去

連結会社（親会社および連結子会社）間の取引は企業集団からみれば内部取引となりますので、連結財務諸表作成手続上相殺消去します。

#### 連結会社間の取引のタイプ

連結会社間での取引タイプとしては次のものがあります。

(1) 製商品の売買取引

(2) サービス取引

リース、不動産の賃貸借、経営指導料

(3) 固定資産の売買取引

固定資産の売買では売り手側で固定資産を売却したとするケースと、商品を売却したとするケースがあります。

(4) 資金の貸付

貸付金と借入金、受取利息と支払利息を消去します。

(5) 配当金

配当金と受取配当金を消去します。

#### 取引高消去の簡単な説例

下の精算表のようにP社と連結子会社A社の損益計算書があり、P社がA社に商品5000を販売し、A社はその商品をすべて企業集団外部へ売却していたとしますと、連結修正仕訳欄で次の仕訳を起こし、結果として連結財務諸表が作成されます。

連結修正仕訳

借方：(売上高) 5,000 / 貸方：(売上原価) 5,000

勘定科目	P社	A社	合計	連結修正仕訳	連結財務諸表
売上高	(20,000)	(8,000)	(28,000)	5000	(23,000)
売上原価	12,000	5,000	17,000	(5,000)	12,000
販売費及び一般管理費	3,000	1,000	4,000		4,000
受取配当金	(500)	0	(500)		(500)
支払利息	1,500	1,000	2,500		2,500
税金等調整前当期純利益	(4,000)	(1,000)	(5,000)		(5,000)
法人税、住民税及び事業税	1,600	400	2,000		2,000
当期純利益	2,400	600	3,000		3,000

### **取引高消去に伴う問題点**

連結会社間の取引高を消去する場合に、両社の取引高の額が一致するとは限りません。取引高が一致しない原因としては次の理由が考えられます。

(1)仕入側において未達取引となっているケース

(2)異なる会計処理方針を採用しているケース

例：販売側は出荷基準で売上計上、仕入側は検収基準で仕入計上

(3)処理もれ（起票もれ） 処理ミス（起票ミス）

（注）起票：伝票を起こすこと。

取引高が一致しない場合には原則としては販売側と仕入側の両社に調査を求め、その差額を調整するような連結修正仕訳を起票するとこととなります。

ですが、実務上は次のような処理を行っていることが多いと考えられます（差額が大きく、財務諸表の信頼性を損なうときは別です）。

(1)親会社の取引高により消去

(2)取引高の大きい方の金額により消去

(3)取引高はそのまま額で消去し、差額をその他流動資産・負債などの勘定に計上

### **取引高の消去に伴う勘定科目の組み替え**

(1)子会社に物流専門会社があり、企業集団の各会社に物流サービスを提供している場合には物流子会社が計上した売上高と、企業集団の各会社が販管費に計上した物流費とを相殺消去します。

また、物流子会社の売上原価は企業集団全体からは物流原価とみなされるため、販管費の物流費に振り替えます。

(2)子会社に機械装置製造会社があり、企業集団の各会社に機械装置を販売している場合があります。この場合、子会社では完成した機械装置は棚卸資産に計上していると考えられますが、企業集団全体からは機械装置とみなされるため、棚卸資産から機械装置勘定に振り替えます。

### 3-6 . 債権債務の消去

連結会社間の取引の結果、連結会計期間末に債権および債務が存在する場合には、連結財務諸表上は内部取引と考えて消去する必要があります。

#### 1 . 相殺消去する債権債務の科目

相殺消去する債権債務は具体的には次の項目があります。

- ・ 売掛金と買掛金
- ・ 受取手形と支払手形
- ・ 未収金と未払金
- ・ 貸付金と借入金

#### 2 . 債権債務消去の簡単な説例

P社は連結子会社A社に商品を販売しており、連結会計期間末にはお互いに対する売掛金と買掛金が1,500残っているというケースです。

勘定科目	P社	A社	合計	連結修正 仕訳	連結 財務諸表
現金預金	2,000	1,000	3,000		3,000
受取手形及び売掛金	6,000	2,000	8,000	(1,500)	6,500
棚卸資産	4,000	1,500	5,500		5,500
有価証券	2,000	0	2,000		2,000
建物及び構築物	8,000	3,000	11,000		11,000
子会社株式	3,000	0	3,000		3,000
支払手形及び買掛金	(3,000)	(1,500)	(4,500)	1,500	(3,000)
未払法人税等	(500)	0	(500)		(500)
長期借入金	(3,000)	(2,000)	(5,000)		(5,000)
退職給付引当金	(2,500)	0	(2,500)		(2,500)
資本金	(10,000)	(3,000)	(13,000)		(13,000)
資本剰余金	(1,000)	0	(1,000)		(1,000)
利益剰余金	(5,000)	(1,000)	(6,000)		(6,000)
計	0	0	0	0	0

### 3. 手形取引の調整

連結会社間で手形を振り出しているケースもあります。手形取引についてケース別の調整方法は次のようになります。

(1) 連結会社が手形を振り出し、他の連結会社はその手形を保有しているケース

借方：(支払手形) 1,000 / 貸方：(受取手形) 1,000

(2) 連結会社が手形を振り出し、他の連結会社はその手形を割り引いたケース

手形を割り引いた場合には、連結財務諸表上は短期借入金として表示します。

借方：(支払手形) 1,000 / 貸方：(短期借入金) 1,000

(3) 連結会社以外の会社が振り出した手形を連結会社に裏書譲渡したケース

仕訳はなし。注記の裏書譲渡手形高をその分減額します。

### 3-7 . 貸倒引当金の調整

#### 貸倒引当金調整の必要性

債権債務の消去により債権が連結財務諸表上減少しますと、その債権に対して引き当てられていた貸倒引当金も不要となるため、消去する必要があります。

#### 貸倒引当金調整の簡単な説例

##### (1)親会社から子会社に商品を販売しているケース

P社は連結子会社A社に対して売掛金1,000を有しており、A社は親会社P社に対して買掛金1,000を有している。  
貸倒引当金の実績繰入率は1%である。

##### 連結修正仕訳

###### (1)債権債務の消去

借方:(買掛金)1,000 / 貸方:(売掛金)1,000

###### (2)貸倒引当金の調整

借方:(貸倒引当金)10 / 貸方:(貸倒引当金繰入額)10

##### (2)子会社から親会社に商品を販売しているケース

A社は親会社P社に対して売掛金1,000を有しており、P社は連結子会社A社に対して買掛金1,000を有している。P社はA社の議決権を80%保有している。  
貸倒引当金の実績繰入率は1%である。

##### 連結修正仕訳

###### (1)債権債務の消去

借方:(買掛金)1,000 / 貸方:(売掛金)1,000

###### (2)貸倒引当金の調整

借方:(貸倒引当金)10 / 貸方:(貸倒引当金繰入額)10

###### (3)少数株主持分の調整

借方:(少数株主損益)2 / 貸方:(少数株主持分)2

### 貸倒引当金調整のパターン

- (1)一括評価債権に対して実績率で貸倒引当金（無税引当）を計上しているケース  
このケースでは債権債務消去に伴い減少した債権額に相当する貸倒引当金および貸倒引当金繰入額を消去します。
  
- (2)連結会社の業績悪化に伴い、連結会社に対する債権に対して個別引当（無税引当）で貸倒引当金を計上している場合で、その債権が債権債務の消去により消滅したケース  
個別引当をした貸倒引当金を全額消去します。

### 貸倒引当金調整と税効果会計

- (1)債権債務の消去に伴い、貸倒引当金は消去された債権に対応する額が減額されます。  
その結果、税効果会計の適用を考慮しますと、将来加算一時差異が生じることになり、原則としては繰延税金負債を計上することになります。
  
- (2)消去された債権に対して貸倒引当金を有税引当で計上し、かつ、繰延税金資産を計上している場合には繰延税金負債を計上するのではなく、繰延税金資産を消去します。

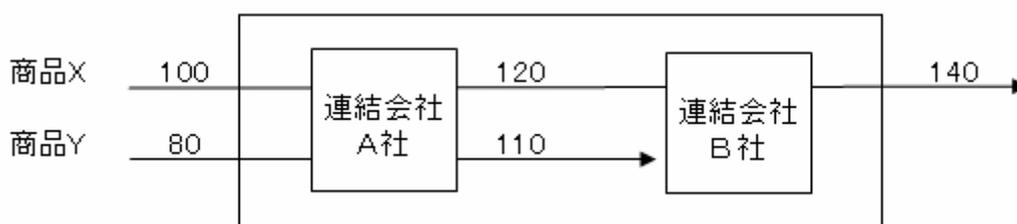
### 3-8 . 未実現損益の消去 ( 棚卸資産 )

連結会社間で商品・製品の売買取引が行われているとき、取引高の消去を行います。そして、連結会計期間末に仕入側に連結会社からの商品・製品がある場合にはその商品・製品に含まれている利益を消去する必要があります。

つまり、連結会社間取引による売買利益は連結財務諸表上、その商品が企業集団外の会社に販売されなければ実現せず、内部取引による生じた利益に過ぎないからです。

例えば下の図で商品 X は連結会社間で売買が行われていますが、最終的には企業集団外部に売却されており、連結会社間の売買取引で付与された利益 20 は実現しています。

しかしながら、商品 Y の方は連結会社 B 社にとどまっており、そのため、連結会社 A 社が計上した利益 30 は実現していません。そのため、B 社の商品 Y の棚卸資産からこの利益 30 を消去する必要があります。



#### 未実現利益消去の処理

##### (1) 基本的な仕訳

下のような仕入勘定で考えてみましょう。棚卸資産期末残高は 1,500 ですがそのなかには 300 の内部利益が含まれているとします。

仕入勘定(内部利益控除前)		仕入勘定(内部利益控除後)	
期首残高1,000	売上原価4,500	期首残高1,000	売上原価4,800
当期仕入高5,000	期末残高1,500	当期仕入高5,000	期末残高1,200

内部利益を控除しますと、上の仕入勘定の対比からもわかりますように、棚卸資産残高が 300 減少します。そして、棚卸資産期末残高が減少しますので売上原価が同額増加することになります。これを仕訳で示しますと次のようになります。

借方 : ( 売上原価 ) 300 / 貸方 : ( 棚卸資産 ) 300 . . . . 仕訳 1

## (2)少数株主持分の調整

親会社が100%連結子会社に商品・製品を販売しているケースは「仕訳1」を行えばOKなのですが、例えば80%子会社が親会社に商品・製品を販売しているケースは新たな要素が追加となります。

つまり、「仕訳1」を80%子会社の連結修正仕訳としますと同子会社の利益は売上原価300の増加に伴い、300減少します。

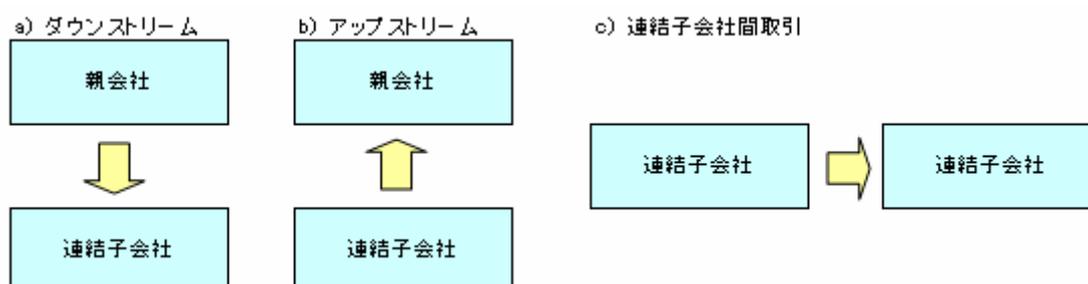
ここでポイントとなるのが同子会社には20%の少数株主の存在です。つまり、連結修正仕訳による利益300の減少のうち20%の少数株主にもその割合に応じて負担させる必要があるということです。

よって、次の仕訳をあらたに処理する必要があります。

借方:(少数株主持分)60 / 貸方:(少数株主持分損益)60 . . . . 仕訳2

## (3)連結会社間取引のパターン

連結会社間の取引は次の3つのパターンに分けることができます。持分法適用会社と関係する取引は「持分法の適用」で後述します。



### a)ダウンストリーム

ダウンストリームとは親会社から連結子会社への販売取引のことをいいます。ダウンストリームのケースでは未実現利益の消去の効果を負担させる少数株主は存在しませんので、未実現利益の消去仕訳は「仕訳1」で完了です。

なお、この未実現利益の消去方法を「全額消去・親会社負担方式」といいます。

借方:(売上原価)300 / 貸方:(棚卸資産)300 . . . . 仕訳1

### b)アップストリーム

これは連結子会社から親会社への販売取引をいいます。(2)で説明した取引と同タイプの取引です。

よって、未実現利益の消去仕訳は「仕訳1」と「仕訳2」とになります。

なお、この未実現利益の消去方法を「全額消去・持分比率負担方式」といいます

借方:(売上原価)300 / 貸方:(棚卸資産)300 . . . . . 仕訳1

借方:(少数株主持分)60 / 貸方:(少数株主持分損益)60 . . . . 仕訳2

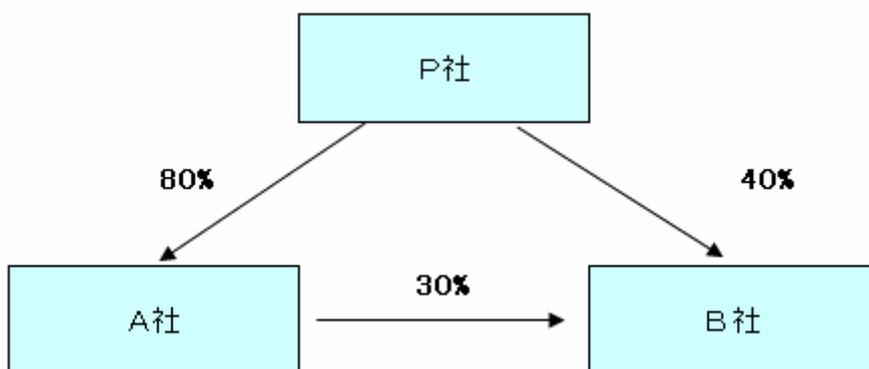
### c) 連結子会社間取引

このケースは基本的には b) と同じ仕訳処理になりますが、少数株主の負担額の算定は販売側連結子会社に対する親会社と少数株主の持分割合に基づいて計算します。

次のような持株関係のケースで連結子会社 B 社が連結子会社 A 社に商品を販売しており、連結決算期末に A 社には B 社から仕入れた商品 1,000 があり、B 社の総損益率は 20% とします。

この場合 B 社の親会社持分比率は 64%、少数持分比率は 36% ですので連結修正仕訳は次のようになります。

借方：(売上原価) 200 / 貸方：(棚卸資産) 200 . . . . . 仕訳 3  
借方：(少数株主持分) 72 / 貸方：(少数株主持分損益) 72 . . . . . 仕訳 4



### 未実現損益の消去を行う利益率

- (1) 棚卸資産に含まれる未実現利益を消去するには総損益率（粗利益率）を使用します。
- (2) 未実現利益を計算する際には棚卸資産をセグメント別等に分類した上で、それぞれの総損益率を用いる必要があります。

### 未実現損失の処理

連結会社間の取引で生じた期末棚卸資産残高に未実現損失が含まれていた場合にはその分も消去することになります。

ただし、消去対象となるのは回収可能と認められる額までであり、回収不能と認められる部分は消去しません（連結原則 第五 三）。

### 3-9 . 未実現損益の消去（固定資産）

連結会社間で固定資産の売却が損益を伴って行われたときも、その固定資産が企業集団外部に売却されない限り、棚卸資産と同様に取得側連結会社の簿価に含まれる未実現損益の消去を行う必要があります。

#### 棚卸資産のケースと異なるポイント

固定資産は棚卸資産と異なり、長期に取得側連結会社で使用されるため、取得時以降耐用年数期間にわたった調整が必要となってきます。

つまり、下表のように取得側連結会社の固定資産の取得価額は売却益の額だけ増加しており、その売却益相当額が取得事業年度以降に減価償却費の差額として影響してくるためです。

換言すれば、取得時の売却益は連結会社間の取引であるために未実現ですが、取得時以降の事業年度に減価償却費として耐用年数に渡り、実現してくるということが出来ます。

P社の取得価額ベース			A社の取得価額ベース			減価償却費 差額
取得価額	減価償却費	簿価	取得価額	減価償却費	簿価	
10,000	2,000	8,000	15,000	3,000	12,000	1,000
8,000	2,000	6,000	12,000	3,000	9,000	1,000
6,000	2,000	4,000	9,000	3,000	6,000	1,000
4,000	2,000	2,000	6,000	3,000	3,000	1,000
2,000	2,000	0	3,000	3,000	0	1,000

#### 固定資産売却に係る未実現利益消去等の処理

上表のように親会社P社が連結子会社A社に対して取得価額10,000の固定資産を15,000で事業年度期首に売却したとします。減価償却は定額法で耐用年数5年、残存価額0とします。

##### (1)売却連結会計年度の仕訳

借方：(固定資産売却益) 5,000 / 貸方：(有形固定資産) 5,000

借方：(減価償却累計額) 1,000 / 貸方：(減価償却費) 1,000

##### (2) 2年目の連結修正仕訳

###### 開始仕訳

借方：(期首利益剰余残高) 4,000 / 貸方：(有形固定資産) 5,000

借方：(減価償却累計額) 1,000 /

###### 減価償却費の修正仕訳

借方：(減価償却累計額) 1,000 / 貸方：(減価償却費) 1,000

### 連結会社から購入した固定資産を外部に売却したとき

(1) 連結会社から購入した固定資産を企業集団外部に売却したとします。このときの連結修正仕訳を考えてみます。

(2) 前述の具体例をもとに仕訳処理をします。なお、売却時期は売却から3年目の期首、売却価額は12,000とします。

3年目の開始仕訳

借方:(期首利益剰余残高) 3,000 / 貸方:(有形固定資産) 5,000

借方:(減価償却累計額) 2,000 /

外部への売却取引にかかる連結修正仕訳

借方:(有形固定資産) 5,000 / 貸方:(固定資産売却益) 3,000

貸方:(減価償却累計額) 2,000

下表のようにA社の固定資産売却益は未実現利益の影響を受け、3,000過小になっています。そのため、その分が修正されるわけです。

P社の取得価額ベース		A社の取得価額ベース	
売却価額	12,000	売却価額	12,000
3年目期首の簿価	6,000	3年目期首の簿価	9,000
固定資産売却益	6,000	固定資産売却益	3,000

### 3-10 . 少数株主持分への当期純損益の振替

連結財務諸表は連結会社の財務諸表をまず合算します。そのため、各連結会社の当期純損益も単純合算されますが、そのままでは少数株主に対してその持分に対応する当期純損益が配分されません。

そのため、次のように連結修正仕訳をおこし、少数株主持分にその持分に応じた連結子会社の当期純損益を振り替える必要があります。

具体例：連結子会社A社（少数株主持分比率 20%）が 1,000 の当期純利益を計上した。

借方：(少数株主持分利益) 200 / 貸方：(少数株主持分) 200

また、上記のように当期純利益ではなく、当期純損失 1,000 が連結子会社で計上された場合には次の仕訳となります。

借方：(少数株主持分) 200 / 貸方：(少数株主持分損益) 200

なお、当期純損失が巨額に発生しますと少数株主持分がマイナス残高となることもあり得ますが、その場合には少数株主持分をマイナスとすることはせず、マイナス分に相当する連結子会社の損失は親会社の負担とします。

つまり、子会社の経営に関する責任は支配株主である親会社に負わせ、少数株主は投資額を限度として責任のみを負えばいいというと考えためです。

### 3-11 . 利益処分の処理

#### 配当金の処理

親会社は当然ながら連結子会社の株式を保有しているため、連結子会社が配当を支払えば親会社は株式の保有分の受取配当があります。

こうした連結子会社の支払配当と親会社の受取配当は連結財務諸表上は内部取引に該当することになりますので消去します。

また、連結子会社に少数株主が存在するときは少数株主への配当が行われることによって、その分の持分が減少したと考えられますので、少数株主持分を配当相当額だけ減少させます。

具体例：連結子会社（80%親会社が株式を保有）が1,000の配当を行った。

このときの配当金に係る連結修正仕訳は次のようになります。

借方：(受取配当金) 800 / 貸方：(配当金) 800

借方：(少数株主持分) 200 / 貸方：(配当金) 200

#### 役員賞与の処理

親会社持分については何も処理は必要ありません。何も連結上、修正仕訳を起こさなくても連結剰余金の当期減少額として計上されるためです。

ただし、少数株主の持分に対応する分はその分について少数株主持分を減少させます。

具体例：連結子会社（80%親会社が株式を保有）が1,000の役員賞与を支払った。

このときの配当金に係る連結修正仕訳は次のようになります。

借方：(少数株主持分) 200 / 貸方：(役員賞与) 200

## 3-12 . 持分法の適用

### 持分法とは

(1)持分法とは、「投資会社が、被投資会社の純資産及び損益のうち当該投資会社に帰属する部分の変動に応じて、その投資の金額を各事業年度ごとに修正する方法」(連結財規8条1項)をいいます。

つまり、次の仕訳は基本となります。

具体例：持分法適用会社A社の当期利益が1,000だった(持分比率20%)

借方：(投資有価証券) 200 / 貸方：(持分法投資利益) 200

(2)非連結子会社および関連会社に対して原則として持分法を適用します。

### 持分法の具体的手続

#### (1)投資差額の処理

持分法適用会社の資産および負債の時価評価し、評価差額を反映した持分法適用会社の純資産のうちの持分相当額を投資額から差し引いて投資差額を算定します。

この投資差額は20年以内に每期定期的に償却します。

具体例：P社はA社の株式20%を3,000で取得した。そのときのA社の資本勘定は次の内容だった。またA社所有の土地の時価は簿価を2,000上回っていた。なお、投資差額は20年で均等償却をする。法定実効税率は40%。

資本金	8,000
剰余金	2,000
計	10,000

このときの投資差額は760 { =投資額 3,000 - {(資本金 8,000 + 剰余金 2,000 + 評価差額 2,000 × (1 - 法定実効税率 40%) × 持分比率 20%) } } となり、次の投資差額の処理を行います。

借方：(持分法投資損益) 38 / 貸方：(投資有価証券) 38

#### (2)持分法適用会社の当期損益の計上

持分法適用会社が計上した損益のうち持分相当額を計上します。

具体例：持分法適用会社の当期損益1000、持分比率20%

借方：(投資有価証券) 200 / 貸方：(持分法投資損益) 200

#### (3)未実現損益の消去

後述します。

#### (4)利益処分（配当金、役員賞与）の処理

##### 配当金の処理

借方：(受取配当金) \*\* / 貸方：(投資有価証券) \*\*

持分法適用会社から配当を受け取った分、持分法適用会社の資産が減少し、投資会社の投資勘定もそれに対応して減少させることが必要です。そのために投資有価証券を減額させます。

##### 役員賞与

借方：(持分法投資損益) \*\* / 貸方：(投資有価証券) \*\*

「持分法会計に関する実務指針」では、役員賞与の持分法上の処理は費用処理することとしています。その結果、借方勘定を持分法投資損益としています。

ただし、借方勘定を「役員賞与」とする方法もあります。

## 持分法適用会社に係る未実現利益の消去

持分法適用会社に対する未実現損益の控除は次のようになります。

(1)親会社から持分法適用会社への販売取引(ダウンストリーム)

連結会社から非連結子会社の販売取引に係る未実現利益の消去  
まず、未実現利益の全額を消去します。

借方:(売上高)\*\* / 貸方:(投資有価証券)\*\*

(注)「売上高」は「持分法による投資損益」でもかまいません。

連結会社から関連会社への販売取引に係る未実現利益の消去

未実現利益のうち連結会社持分に対応する額を消去します。

借方:(売上高)\*\* / 貸方:(投資有価証券)\*\*

(2)持分法適用会社から親会社に販売しているケース(アップストリーム)

親会社の期末棚卸資産のうち、持分法適用会社から仕入れた棚卸資産の額に売上総利益率を乗じ、さらに親会社の持分比率を乗じて消去額を算定します。

借方:(持分法による投資損益)\*\* / 貸方:(棚卸資産)\*\*

### **持分法適用会社が債務超過となった場合**

持分法適用会社が債務超過となった場合は持分法適用会社に対する支配関係があるかどうかに着目して処理を考える必要がありますので、持分法適用会社が非連結子会社か関連会社かで分けて処理をする必要があります。

#### (1)非連結子会社のケース

非連結子会社の場合には子会社である以上、親会社の支配関係があると考えられますので、当該会社に対する投資額を超えてもマイナス分を計上する必要があると考えられます。

#### (2)関連会社のケース

関連会社のケースは影響力こそあれ、支配関係にありませんので、投資額を超えるマイナスが生じても投資額を0とするまで認識するべきであると考えられます。

ただし、当該会社に債務保証を行っている場合には債務保証金額まで達するマイナス分は認識する必要があると考えられます。

## 4 . 税 効 果 会 計

## 4-1．税効果会計の概要

### 税効果会計とは

税効果会計とは一言で表現しますと「納付すべき法人税額を税引前利益と対応関係が持たせるように期間配分する」ための会計処理です。

### 税効果会計の必要性

近年、連結納税制度の導入に伴い、退職給与引当金の新規繰入を税務上認められなくなりました。また、いわゆる会計ビックバン（金融商品会計、退職給付会計、減損会計など）では時価評価が一つのキーワードとなっており、会計で認識する損益に占める時価評価差額の割合も今後ますます増加する傾向にあり、その結果、会計で計算する「利益」と税法で計算する「所得」の乖離も今後大きくなることが予想されます。

そのため、損益計算書の税引前利益と税引後利益との対応関係のある程度保つために、税効果会計の役割が大きくなってきています。

### 金融機関の税効果会計

税効果会計は我が国においては金融機関の不良債権問題で大きな話題となりました。すなわち、金融機関が不良債権を有税償却（税法では損金には認められない部分がある償却）を行ったとき、税効果会計を適用し、多額の繰延税金資産を計上したことです。

有税償却に税効果会計を適用しますと、納付すべき法人税額等を当期の損益計算書から除外し、繰延税金資産に計上することができます（繰延税金資産の回収可能性の問題は残りますが）。そうしますと、損益計算書に計上される法人税等が減少しますので、税引後の当期純利益が増加し、貸借対照表の未処分利益の増加を通じて、資本を増加させることができます。

日本の金融機関の場合、資本に占める税金の繰延分の割合が異常に高かったため、その割合をどこまで認めるか、同じことですが「繰延税金資産は何年分まで認めるか」が大きな話題となったということです。

### 連結財務諸表における税効果会計

連結財務諸表作成においても次のステップで税効果会計の適用が要求されます。

- (1)個別財務諸表作成
- (2)連結財務諸表作成

## 4-2 . 個別財務諸表での税効果会計

### 売上債権の貸倒引当金を設定したとき（平成 16 年 3 月期）

会計上は売上債権の回収状況等から判断して回収不能と判断できますが、税務上は貸倒引当金設定の要件を満たさないケースです。

#### (1) 税効果会計を適用しないとき

売上高	15,000
売上原価	5,000
販管費	
.....	2,000
貸倒引当金繰入額	1,000
販管費計	3,000
営業利益	7,000
税引前当期純利益	7,000
法人税等	3,200
当期純利益	3,800

税引前利益		7,000
加算	貸倒引当金繰入否認	1,000
減算		0
課税所得		8,000
実効税率(40%)		3,200



#### (2) 税効果会計を適用したとき

売上高	15,000
売上原価	5,000
販管費	
.....	2,000
貸倒引当金繰入額	1,000
販管費計	3,000
営業利益	7,000
税引前当期純利益	7,000
法人税等	2,800
当期純利益	4,200

税引前利益		7,000
加算	貸倒引当金繰入否認	1,000
減算		0
課税所得		8,000
実効税率(40%)		3,200

税効果会計の適用

具体的な仕訳は次のようになります。

借方:(繰延税金資産)400 貸方:(法人税等)400

(注) 上記仕訳の貸方科目は正式には「法人税等調整額」となります。

**売上債権の貸倒引当金設定について税務上の要件を満たしたとき（平成17年3月期）**

(1) 税効果会計を適用しないとき

売上高	15,000
売上原価	5,000
販管費	
.....	2,000
貸倒引当金繰入額	0
販管費計	2,000
営業利益	8,000
税引前当期純利益	8,000
法人税等	2,800
当期純利益	5,200

税引前利益		8,000
加算		
減算	貸倒引当金繰入認容	1,000
課税所得		7,000
実効税率(40%)		2,800



(2) 税効果会計を適用したとき

売上高	15,000
売上原価	5,000
販管費	
.....	2,000
貸倒引当金繰入額	0
販管費計	2,000
営業利益	8,000
税引前当期純利益	8,000
法人税等	3,200
当期純利益	4,800

税引前利益		8,000
加算		
減算	貸倒引当金繰入認容	1,000
課税所得		8,000
実効税率(40%)		2,800

税効果会計の適用

具体的な仕訳は次のようになります。

借方: (法人税等) 400 貸方: (繰延税金資産) 400

(注) 上記仕訳の借方科目は正式には「法人税等調整額」となります。

### 4-3 . 税効果会計の適用したときの法人税額への影響

税効果会計を適用した場合、前ページまでのように損益計算書に計上される法人税の金額は法人税申告書で計算された納付すべき法人税額等とは異なってきます。

そうしますと、税効果会計を適用した場合には納付すべき法人税額が増減するのかという疑問が生じますが、下表のように事業年度を通算してみれば税効果会計を適用しようがしまいが納付すべき法人税額は変わりません。

	税効果会計の適用	
	あり	なし
平成16年3月期の税金	2,800	3,200
平成17年3月期の税金	3,200	2,800
合 計	6,000	6,000

つまり、税効果会計を適用したときに変わってくるのは法人税申告書等で計算された法人税額等をどの事業年度の損益計算書に計上するかという点が変わってくるのです。

つまり、法人税等も他の会計上の費用項目と同様に考えて、費用を支出した事業年度とその費用を損益計算書に計上する事業年度は当然のごとく同じと考えないとするのが税効果会計ということになるわけです。

一言でいいますと、法人税等の期間配分を行うのが税効果会計です。

具体的には税引前当期純利益に法定実効税率を乗じた額に近づける狙いがあるといえます。

$$\text{法定実効税率} = \frac{\text{法人税率} \times (1 + \text{住民税率}) + \text{事業税率}}{1 + \text{事業税率}}$$

#### 税効果会計適用時の損益計算書の表示

税効果会計を適用したときの損益計算書の表示は次のようになります。

売上高	15,000
売上原価	5,000
販管費	
.....	2,000
貸倒引当金繰入額	1,000
販管費計	3,000
営業利益	7,000
税引前当期純利益	7,000
法人税等	3,200
法人税等調整額	(400)
当期純利益	4,200

つまり、法人税等は税務で計算された額を計上し、税効果会計による修正分を法人税等調整額で表示することになります。

## 4-4 . 会計と税法との差異

会計と税法との差異は具体的にはつぎのようなケースで発生します。

(1)会計上の費用の計上額が税務で認められる額を超えて計上したとき (aグループ)

- ・ 税務上、認められる貸倒引当金繰入額を超えて決算書に貸倒引当金繰入額を計上したとき
- ・ 税務上の要件を満たさない貸倒損失を計上したとき
- ・ 賞与引当金を計上したとき
- ・ 退職給付費用を計上したとき

(2)「会計上は収益とするが、税務上は益金を認識しない」もしくは「会計上は費用とは認識しないが、税務上は損金として認識する」とき・・・(bグループ)

### 将来減算一時差異と将来加算一時差異

(1)将来減算一時差異

上記の a グループの場合、会計と税法との差異が発生した事業年度では「会計上の費用額 > 税法上の損金の額」という関係が成り立ち、その結果、会計上の費用額の一部が税法では認めないという結果となります。

そのため、会計と税法との差異が発生した年度では税務上では損金否認（会計上の費用をそのまま税務上の損金とは認めないこと）が起き、その差異の解消年度では認容（かつて損金として認めなかった費用を税務上の要件を満たしたために、損金として認めること）となります。

このような会計と税法との差異のうち、その差異が解消する事業年度で税法上の所得を減算させる差異を「将来減算一時差異」といいます。

将来減算一時差異の税効果仕訳は次のようになります。

会計と税法との差異発生時

借方:(繰延税金資産)\*\*\* / 貸方:(法人税等調整額)\*\*\*

会計と税法との差異解消時

借方:(法人税等調整額)\*\*\* / 貸方:(繰延税金資産)\*\*\*

## (2)将来加算一時差異

将来加算一時差異は将来減算一時差異の逆を考えればいいでしょう。

つまり、会計と税法との差異のうち、その際が解消する事業年度で税法上の所得を加算させる差異を「将来加算一時差異」といいます。

具体例としては固定資産の圧縮記帳を利益処分方式で行ったとき、繰越欠損金などがあります。

将来加算一時差異の税効果仕訳は次のようになります。

会計と税法との差異発生時

借方:(法人税等調整額)\*\*\* / 貸方:(繰延税金負債)

会計と税法との差異解消時

借方:(繰延税金負債)\*\*\* / 貸方:(法人税等調整額)\*\*\*

## 4-5 . 永久差異

### 永久差異について

一時差異（将来減算一時差異および将来加算一時差異）を解説しましたが、一時差異に対して永久差異もあります。

永久差異とは、会計と税法との差異が生じるものの、その後その差異が解消しないものです。例えば交際費等は基本的には損金不算入となり、その後認容されませんので交際費等は永久差異となります。

そのため、交際費等の永久差異は税効果会計の適用対象とはなりません。

### 永久差異の具体的項目

- (1)交際費等の損金不算入額
- (2)受取配当金の益金不算入額
- (3)役員賞与の損金不算入額

#### 4-6 . 繰延税金資産の回収可能性

会計と税法との差異、具体的には「会計上の費用 > 税法上の損金」となるとき会計上は法人税等の過大計上と考えて、法人税等を翌事業年度以降に繰り延べるのが将来減算一時差異にかかる税効果会計であり、次のような仕訳をします。

借方：(繰延税金資産) \* \* \* / 貸方：(法人税等調整額) \* \* \*

このときの借方計上の繰延税金資産は会計と税法との差異が解消する年度まで繰り延べられ、差異が解消されるときには次のような仕訳をおこし、その事業年度の法人税等の額を増加させます（法人税等の支払は伴いません）。

借方：(法人税等調整額) \* \* \* / 貸方：(繰延税金資産) \* \* \*

しかし、「差異」が解消する事業年度で所得が赤字となっているとき、将来減算一時差異が持つ減算効果は働きません。

このように「差異」の解消時に将来減算一時差異の「減算」効果が働かないと予測できるときには、税効果会計の適用はできません。

換言しますと、繰延税金資産の回収可能性がないと予測できるときは税効果会計の適用をすることはできないということです。

#### 4-7 . 連結財務諸表での税効果会計

連結財務諸表作成上、様々な連結修正仕訳が行われますが、連結修正仕訳を行った結果連結損益計算書の収益項目や費用項目の計上額が増減し、税金等調整前当期純利益も増減します。

そうしますと、個別財務諸表の段階で税引前利益と法人税等との間に対応関係が図られたとしても、個別財務諸表を合算して、連結修正仕訳を行った結果では対応関係が損なわれてしまいます。

そこで、連結財務諸表での税効果会計の適用場面が出てきます。

##### 連結財務諸表での税効果会計適用の具体例

債権債務の消去により売上債権が減少したとしますと、減少した債権に対応する貸倒引当金繰入額も減少させる必要があります。

そのため、販管費に計上されていた貸倒引当金繰入額 1,000 を減少させたのが下の精算表です。

勘定科目	P社	A社	合計	連結修正仕訳	連結財務諸表
売上高	(20,000)	(8,000)	(28,000)		(28,000)
売上原価	12,000	5,000	17,000		17,000
販売費及び一般管理費	3,000	1,000	4,000	(1,000)	3,000
受取配当金	(500)	0	(500)		(500)
支払利息	1,500	1,000	2,500		2,500
税金等調整前当期純利益	(4,000)	(1,000)	(5,000)	(1,000)	(6,000)
法人税、住民税及び事業税	1,600	400	2,000		2,000
当期純利益	2,400	600	3,000		3,000

貸倒引当金繰入額を減少させた結果、費用が減少しますので税金等調整前当期純利益は 1,000 増加します。

そうしますと、個別財務諸表の段階では税引前利益と法人税等が法定実効税率の 40% に対応関係が崩れ、連結財務諸表の段階では税金等調整前利益当期純利益と法人税等は 33% になってしまいます。

そのため、連結財務諸表上の税効果会計仕訳をおこします。

借方 : (法人税等調整額) 400 / 貸方 : (繰延税金負債) 400

## 4-8 . 子会社資産および負債の時価評価にかかる税効果会計

これまでは会計と税法との差異を損益計算書項目におけるものとして解説してきましたが、子会社の支配獲得時には子会社の資産および負債の時価評価を行うときには損益計算書を通さずに評価差額を認識しますが、この場面でも税効果会計を考慮する必要があります。

具体的な事例で考えてみましょう。子会社の土地が時価の方が簿価より 1,000 多いためこの分につき時価評価をしたとしますと次の仕訳処理になります。

借方:(土地) 1,000	/	貸方:(評価差額) 600
借方:(評価差額) 400	/	貸方:(繰延税金負債) 400

こうしたケースでも土地を時価評価し、評価益を損益計算書に計上したこととある意味で効果は同じです。理解の仕方としては土地の評価益 1,000 を損益計算書計上し、それに法人税等が実効税率 40%の 400 かかり、税引後の利益が 600 となり、その 600 が当期末処分利益となり、資本の部に計上されたと考えればよいと思われます。

そして法人税等の 400 は会計上は認識しているが、税務上は認識されないものですので、税効果会計を適用することになります。

また、このときの差異は貸倒引当金繰入額(有税繰入)と異なり、会計上の利益 > 税務上の利益となりますので、税務上は益金計上されていませんが、会計上は利益を認識することになります。

そして、会計上は利益を認識した分、税引前当期純利益と法人税等の対応を図るために法人税等調整額を借方計上すると考えます。

ただし、繰り返しになりますが、評価差額については損益計算書を通しませんので、借方の計上の法人税等調整額は実際に仕訳をするときには評価差額(借方計上)とすることになります。

## 4-9 . 税効果を適用した連結修正仕訳

税効果会計を適用した連結修正仕訳の具体例を次に示します。

なお、どのケースでも法定実効税率は40%とします

### (1)子会社の資産および負債の時価評価

子会社の土地が時価の方が簿価より1,000多いためにこの分につき時価評価をした

借方:(土地) 1,000	/	貸方:(評価差額) 600
借方:(評価差額) 400	/	貸方:(繰延税金負債) 400

### (2)債権債務の消去

連結会社間の販売取引による売上債権と仕入債務を1,000消去した。貸倒引当金の実績繰入率は1%とします。

借方:(仕入債務) 1,000	/	貸方:(売上債権) 1,000
借方:(貸倒引当金) 10	/	貸方:(貸倒引当金繰入額) 10
借方:(法人税等調整額) 4	/	貸方:(繰延税金負債) 4

### (3)棚卸資産の未実現損益の消去(ダウストリーム)

連結子会社A社には親会社から仕入れた商品があり、そのなかに含まれる未実現利益は100だった。

借方:(売上原価) 100	/	貸方:(棚卸資産) 100
借方:(繰延税金資産) 40	/	貸方:(法人税等調整額) 40

### (4)棚卸資産の未実現損益の消去(ダウストリーム)

親会社P社には連結子会社A社から仕入れた商品があり、そのなかに含まれる未実現利益は100だった。A社に対する親会社の持分比率は80%である。

借方:(売上原価) 100	/	貸方:(棚卸資産) 100
借方:(少数株主持分) 20	/	貸方:(少数株主持分損益) 20
借方:(繰延税金資産) 32	/	貸方:(法人税等調整額) 32

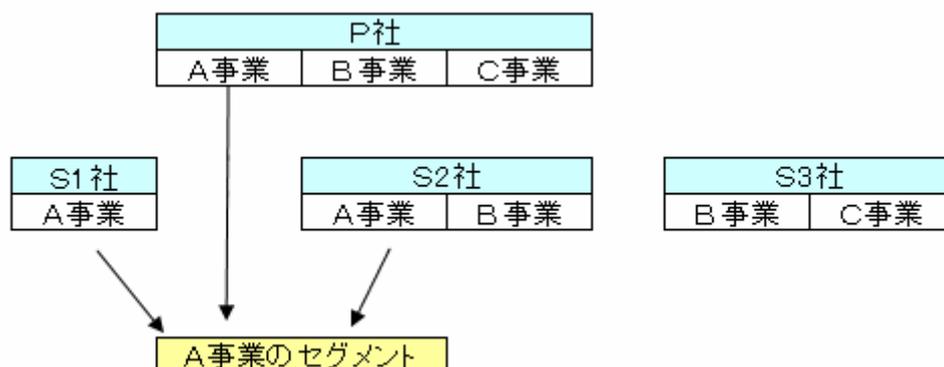
(注) 繰延税金資産 32 = (売上原価 100 - 少数株主持分損益 20) × 40%

## 5 . セ グ メ ン ト 情 報

## 5-1 . セグメント情報の概要

### セグメント情報とは

セグメント情報は企業経営の多角化や国際化の状況を示す注記情報で、事業の種類別セグメント情報、所在地別セグメント情報、海外売上高の3つの情報から構成されています。



### 連結損益計算書とセグメント情報

連結損益計算書は連結会社（親会社および連結子会社）の損益計算書を合算し、連結修正仕訳を行った上で作成されます。

一方、セグメント情報（事業別）は企業集団で行われている事業ごとの損益情報を合算し、セグメント間の取引などを消去して作成します。

当然ながら、連結損益計算書とセグメント情報（事業別）の売上高や営業利益は一致します。

	P社	S1会社	S2会社	S3会社
売上高	10,000	3,000	1,000	5,000
売上原価	6,000	1,200	500	3,000
売上総利益	4,000	1,800	500	2,000
販管費	2,000	1,000	300	1,200
営業利益	2,000	800	200	800

売上高	18,000
売上原価	10,000
売上総利益	8,000
販管費	4,500
営業利益	3,500

	A事業	B事業	C事業	合計
売上高	8,000	4,000	6,000	18,000
営業費用	7,000	3,500	4,000	14,500
営業利益	1,000	500	2,000	3,500

## 5-2 . 事業の種類別セグメント情報

### (1)セグメンテーションの方法

事業の種類別セグメント情報として開示する情報は、製品系列別の情報であり、製品系列別とは、製品(商品または役務を含む。)の種類・性質、製造方法、販売市場等の類似性に基づく同種・同系列の製品グループの別を意味します。

### (2)開示の対象とすべきセグメントの決定手順

開示の対象とすべきセグメントの決定は、次の手順で行います。

#### 製品の識別

企業が収益を得ている個々の製品を識別する。

#### 製品の系列化による事業区分の決定

により識別した製品を製品系列ごとに集約することにより、事業区分を決定する。

#### 開示対象セグメントの決定

これらの事業区分のうち重要性のあるものを選定し、開示の対象とすべきセグメントを決定する。

### (3)製品の系列化による事業区分の決定

#### 基本的な考え方

各企業が行う事業活動は多種多様であり、その実態は経営者により的確に把握されています。したがって、事業区分の決定は、基本的には経営者の判断に委ねられますが、その決定に当たっては、経営の多角化の実態を適切に反映した情報が開示されるように配慮しなければなりません。

経営者がどのような判断により事業区分を行ったのか、また、開示対象セグメントはいかなる内容のものかを明らかにするため、事業区分の方法及び各区分に属する主要な製品の名称又は事業の内容等を開示する必要があります。

#### 事業区分の決定に当たって考慮すべき要素

製品系列によって製品をグループ化し、事業区分を決定するに当たって考慮すべき要素は種々あるが、すべての企業に普遍的に適用できるものではありません。

事業区分の決定に当たっては、それぞれの製品が持つ収益性、成長性及び危険性の異同について考慮することが必要であり、このために、通常、考慮すべき要素としては次のものがあります。

#### a)使用目的の類似性

使用目的に類似性がある製品は関連がある可能性がある。

#### b)製造方法・製造過程の類似性

共通の生産設備又は同じ労働力や用益を使用して生産される製品、同一または類似の原材料を使用して生産される製品等は関連がある可能性がある。

#### c)市場及び販売方法の類似性

## **開示対象セグメントの決定**

次のいずれかに該当するセグメントが開示対象となります。

(1) 当該セグメントの売上高が全セグメント売上高の 10%以上のときのセグメント

この場合の売上高にはセグメント間の内部売上高および振替高は含みますが、セグメント内売上高は含みません。

(2) 当該セグメントの営業利益（損失）が営業利益（損失）が生じているセグメントの営業利益（損失）の合計額の 10%以上のときのセグメント

(3) 当該セグメントの資産金額が全セグメントの資産金額合計額の 10%以上であるときのセグメント

この場合の資産金額はセグメント間の消去前の金額であり、かつ、全社資産の金額は含まない金額です。

## **セグメント情報の開示を省略できるケース**

次のいずれかに該当するセグメント情報の開示を省略することができます。

(1) 1つのセグメントの売上高が全セグメント売上高の 90%以上となっているとき

(2) 1つのセグメントの営業利益（損失）が営業利益（損失）が生じているセグメントの営業利益（損失）の合計額の 90%以上のとき

(3) 1つのセグメントの資産金額が全セグメントの資産金額合計額の 90%以上であるとき

## **営業費用の配分**

営業費用（売上原価および販売費・一般管理費）には各セグメントに直課できる費用と、直課できない共通費用があります。

直課できる営業費用は各セグメントに直課し、直課できない営業費用はそれぞれの費用の性質に応じ各企業の実情に即した合理的な配賦基準に基づき、個々の費用ごとにまたはその性質に応じて集約したグループごとに各セグメントに配賦します。

これらの費用の一部を各セグメントに配賦しなかった場合には、これを配賦不能営業費用とし、その金額及び主な内容については注記で明らかにする必要があります。

## **資産、減価償却費及び資本的支出の配分**

(1) 配分可能資産の識別

セグメント別資産の開示は、セグメント別営業成績を生み出すために使用された資源を明らかにするために有用といえます。

連結財務諸表に記載されている資産には、各セグメントに配分可能な資産と配分不能または特定のセグメントに配分することが適当でない資産が考えられるので、セグメン

トへの配分可能性の観点から資産を識別しなければなりません。

セグメントへの配分可能性は、特定のセグメントへの貢献度および勘定科目の性格から検討することになりますが、最終的には経営者の合理的判断により決定することになります。

資産の配分に関しては、有形、無形、流動、固定を問わず、すべての資産が識別の対象となり、貸倒引当金等の評価性引当金も関連資産に対応して配分されます。

## (2)資産のセグメントへの配分

### 固有の資産

セグメント固有の資産として識別可能なものは、当該セグメントに配分することになります。固有の資産はさらに専用資産と共用資産に分けることができます。

専用資産は、特定のセグメントのみに使用され、または帰属する資産であるため、当該セグメントに直接配分されます。

共用資産は、複数のセグメントに共通して使用される資産であるため、合理的な基準で関係する各セグメントに配賦することになります。

合理的配賦基準を決定するに当たり、考慮すべき事項を例示すると次のようになります。

- a 利用面積
- b 人員数
- c 取扱量(金額)または生産量(金額)

### 全社資産

セグメントに係わりのない資産が識別された場合は、セグメントへの配分は行わず、全社資産とし、その金額および主な内容については、注記で明らかにしなければなりません。

## (3)減価償却費及び資本的支出

セグメント別に減価償却費および資本的支出を開示することは、セグメント別営業成績と設備投資の状況との関連性を明らかにするために有用です。

資本的支出とは、連結財務諸表上の当期における有形固定資産および無形固定資産の増加額をいいますが、償却費が営業費用に含まれる長期前払費用または繰延資産についてもその範囲に含めることができます。

## 事業別セグメント情報の作成資料

事業別のセグメント情報を作成するには次のような資料を作成します。

### (1) 売上高のセグメント別集計表

	P社			A社		B社		合計
	×事業	Y事業	Z事業	×事業	Y事業	Y事業	Z事業	
外部売上高	3,200	2,000	2,000	1,500	2,000	500	800	12,000
セグメント間売上高	2,400	3,500	1,800	400	1,000	400	500	10,000
セグメント内部売上高	1,300	1,500	1,000	1,000	800	600	200	6,400
計	6,900	7,000	4,800	2,900	3,800	1,500	1,500	28,400

### (2) 連結会社別営業費用のセグメント別集計表

勘定科目	直課費用		共通費		小計	配賦不能費用	合計
	×事業	Y事業	×事業	Y事業			
給与	8,000	6,000	500	400	14,900	0	14,900
福利厚生費	1,000	800	400	300	2,500	200	2,700
法定福利費	1,200	1,000	120	80	2,400	40	2,440
旅費交通費	1,800	1,200	300	200	3,500	0	3,500
減価償却費	2,400	2,000	500	500	5,400	800	6,200
広告宣伝費	200	400	800	800	2,200	1,000	3,200
.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....
合計	20,000	12,000	4,000	3,200	39,200	2,400	41,600

### (3) 連結会社別セグメント別資産集計表

勘定科目	専用資産		共用資産		小計	全社資産	合計
	×事業	Y事業	×事業	Y事業			
現金預金	5,000	3,000			8,000	10,000	18,000
売上債権	8,000	6,000			14,000		14,000
棚卸資産	6,000	5,000			11,000		11,000
貸付金	3,000	1,000			4,000	5,000	9,000
有価証券	1,000	1,000			2,000	3,000	5,000
機械装置	4,000	5,000	1,000	1,000	11,000		11,000
.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....
合計	30,000	24,000	3,000	5,000	62,000	21,000	68,000

連結子会社で複数のセグメントを持つケースはあまりないかもしれませんが、もし複数のセグメントを有する連結子会社があれば上記の表のようなデータが正確に期限通りに作成できるよう、親会社は体制を含めたシステムの構築を支援する必要があります。

### 5-3 . 所在地別セグメント情報

#### 所在地別セグメント情報とは

所在地別セグメント情報とは連結会社が所在する国または地域ごとの損益情報であり、いわば「販売元」という切り口の連結情報です。

#### 所在地別セグメンテーションの方法

所在地別セグメント情報は、連結会社の所在する国または地域ごとに開示します。

在外支店については、本支店を合計した連結会社単位で所在地別セグメント情報を開示することが考えられるが、当該在外支店の重要性が高い場合は、支店の所在する国又は地域ごとに区分して開示することとします。

所在地別セグメント情報の開示に際しては、各企業グループの置かれている状況の多様性から、国別にするか地域別にするかは経営者の合理的判断によることになるが、その決定に際しては、国または地域ごとの事業活動がより適切に表し得るよう配慮することが重要であり、地理的近接度、経済活動の類似性、事業活動の相互関連性等が判断基準となります。

#### 開示対象セグメントの重要性の判断

開示対象セグメントの決定における重要性は、事業別セグメント情報に準じて行います。

#### 営業費用の配分

所在地別セグメント情報における国または地域への営業費用の配分は、事業別セグメント情報に準じて行います。

#### 資産の配分

所在地別セグメント情報における資産の配分は、国または地域とそこでの事業活動の関係から配分可能性を検討することになりますが、必ずしも名目的な所在だけで特定の国または地域との係わりを決められない場合もあるので、実体としての事業活動の地域性がより明らかになるように考慮する必要があります。資産配分の最終的決定は、事業の種類別セグメント情報と同様に経営者の合理的判断により行われることとなります。

資産のセグメントへの配分については、事業別セグメント情報に準じて行うこととします。

## 5-4 . 海外売上高

### 海外売上高とは

セグメント情報でいう海外売上高とは、連結会社の売上高のうち我が国以外の外部顧客に対する売上高を意味します。

つまり、海外売上高は次の2つからなります。

- (1)日本国内の連結会社の輸出売上高
- (2)在外子会社の売上高（日本向けを除く）

### 海外売上高のセグメンテーションの方法

海外売上高のセグメンテーション方法は所在地別セグメント情報に準じます。

### 開示対象セグメントの判断

開示対象とするセグメントは各セグメント売上高合計の10%以上となるセグメントです。

## 6 . 連 結 キャッシュ・フロー 計算書

## **連結キャッシュ・フロー計算書とは**

連結キャッシュ・フロー計算書は一会計期間におけるキャッシュ・フローの状況を一定の活動区分別に表示するものであり、貸借対照表および損益計算書と同様に企業活動全体を対象とする重要な情報を提供するものです。

つまり、どのような活動で企業がキャッシュを得て、どのような活動にキャッシュを使って連結集団としての企業価値の向上を図っているのかという情報を提供するものが連結キャッシュ・フロー計算書です。

## **資金の範囲**

キャッシュ・フロー計算書は一定期間におけるキャッシュの動き（フロー）を表示するものですから、キャッシュの範囲を明確にすることが必要となります。

連結キャッシュ・フロー計算書における資金の範囲は、現金および現金同等物です。現金とは手許現金および要求払預金をいいます。

また、現金同等物とは容易に換金可能であり、かつ、価値の変動について僅少なりリスクしか負わない短期投資をいいます。

そのため、上場株式は容易に換金可能ですが、価格変動リスクが高いため、キャッシュ・フロー計算書における資金には該当しません。

なお、現金同等物として具体的に何を含めるかについては、各企業の資金管理活動により異なることが予想されるため、経営者の判断に委ねることが適当です。

そして、経営者の判断に委ねるところがあるため、資金の範囲について会計方針としての記載が求められています。

## **営業キャッシュ・フロー**

「営業活動によるキャッシュ・フロー」の金額は、企業が外部からの資金調達に頼ることなく、営業能力を維持し、新規投資を行い、借入金を返済し、配当金を支払うために、どの程度の資金を主たる営業活動から獲得したかを示す主要な情報となります。

「営業活動によるキャッシュ・フロー」の区分には、営業損益計算の対象となった取引に係るキャッシュ・フロー、営業活動に係る債権・債務から生ずるキャッシュ・フロー並びに投資活動及び財務活動以外の取引によるキャッシュ・フローを記載します。

## **投資活動によるキャッシュ・フロー**

(1)「投資活動によるキャッシュ・フロー」の金額は、将来の利益獲得及び資金運用のためにどの程度の資金を支出し、または回収したかを示す情報となります。

投資活動によるキャッシュ・フロー」の区分には、有形固定資産・無形固定資産の取得・売却、資金の貸付け・回収並びに現金同等物に含まれない有価証券・投資有価証券の取得・売却等の取引に係るキャッシュ・フローを記載します。

(2)「投資活動によるキャッシュ・フロー」では主要な取引ごとに総額表示することが求められています。

例えば有形固定資産の売却収入と取得支出とをそれぞれ表示する必要があります。

### **財務活動によるキャッシュ・フロー**

(1)「財務活動によるキャッシュ・フロー」の金額は、営業活動及び投資活動を維持するためにどの程度の資金が調達又は返済されたかを示す情報となります。

「財務活動によるキャッシュ・フロー」の区分には、借入れ・株式または社債の発行による資金の調達並びに借入金の返済・社債の償還等の取引に係るキャッシュ・フローを記載します。

(2)「財務活動によるキャッシュ・フロー」では主要な取引ごとに総額表示することが求められています。

例えば借入金の新たな借入による収入と返済による支出をそれぞれ表示する必要があります。

### **直接法と間接法**

連結キャッシュ・フロー計算書の作成基準では、営業活動によるキャッシュ・フローの表示方法として、直接法と間接法の選択適用を認めています。いずれの方法を採用しても「営業活動によるキャッシュ・フロー」の合計額は一致します。

直接法とは、営業収入、原材料又は商品の仕入れによる支出等、主要な取引ごとにキャッシュ・フローを総額表示する方法をいいます。

間接法とは、税金等調整前当期純利益に、非資金損益項目、営業活動に係る資産及び負債の増減並びに「投資活動によるキャッシュ・フロー」及び「財務活動によるキャッシュ・フロー」の区分に含まれるキャッシュ・フローに関連して発生した損益項目を加減算して「営業活動によるキャッシュ・フロー」を表示する方法をいう。

### **連結キャッシュ・フロー計算書の作成方法**

#### **(1)原則法**

連結会社の各キャッシュ・フロー計算書を合算し、連結会社間取引によるキャッシュ・フローの増減を控除して作成する方法

#### **(2)簡便法**

連結財務諸表（連結貸借対照表、連結損益計算書など）をもとに連結キャッシュ・フロー計算書を作成する方法

### **連結除外に伴う現金及び現金同等物**

非連結子会社を新たに連結した場合の連結開始時点の現金及び現金同等物の残高、又は連結子会社を非連結子会社としたため連結の範囲から除外した場合の連結除外時点の現金及び現金同等物の残高は、「現金及び現金同等物の期首残高」に加算又は減算する形式で「キャッシュ・フロー計算書」において独立表示します。

なお、当期新たに他の会社の株式等を取得して、当該会社を連結子会社とした場合は、取得に伴い支出した現金及び現金同等物の額から、連結開始時に当該子会社が保有していた現金及び現金同等物の額を控除した額をもって「投資活動によるキャッシュ・フロー」の区分に記載します。

また、連結子会社の持分の譲渡により連結から除外した場合は、譲渡により取得した現金及び現金同等物の額から、連結除外時点の該当子会社の現金及び現金同等物の残高を控除した額をもって「投資活動によるキャッシュ・フロー」の区分に記載します。

## 本日のセミナーのまとめ

### 1. 連結財務諸表の概要

- ・連結財務諸表は企業集団の財政状態、経営成績ならびにキャッシュ・フローの状況を親会社が報告するために作成するものです。
- ・連結財務諸表は連結貸借対照表、連結損益計算書ならびに連結キャッシュ・フロー計算書から構成されます。
- ・連結子会社の財務諸表は親会社の財務諸表と合算します（連結法）。
- ・持分法適用会社の財務諸表はその持分変動のみを親会社の財務諸表に反映させます（持分法）。

### 2. 連結財務諸表作成体制の構築

- ・連結子会社等の個別財務諸表が正確に迅速に作成できるよう親会社は連結子会社等を支援する必要があります。
- ・連結会社（親会社および連結子会社）の決算日は原則として統一します。
- ・連結会社（親会社および連結子会社）の決算日の会計方針は原則として統一します。

### 3. 連結財務諸表作成

- ・連結子会社の支配獲得時には子会社の資産および負債の時価評価を行います。
- ・時価評価の方法には部分時価評価法と全面時価評価法とがあります。
- ・連結子会社の財務諸表は必要があれば修正しなければなりません。
- ・在外子会社の財務諸表換算には一定のルールがあります。
- ・連結会社の財務諸表を合算しましたら、開始仕訳をおこします。
- ・「投資と資本の消去」を行います。
- ・「取引高の消去」を行います。
- ・「未実現損益の消去」を行います。
- ・「債権債務の消去」を行います。
- ・「貸倒引当金の調整」を行います。
- ・「配当金の調整」を行います。
- ・少数株主へ帰属する利益の振替を行います。

### 4. セグメント情報

- ・事業別セグメント情報を作成します。
- ・所在地別セグメント情報を作成します。
- ・海外売上高の情報を作成します。

## 5. 連結キャッシュ・フロー計算書

- ・連結キャッシュ・フロー計算書は「営業活動によるキャッシュ・フロー」、「投資活動によるキャッシュ・フロー」ならびに「財務活動によるキャッシュ・フロー」から構成されます。
- ・連結キャッシュ・フロー計算書の作成方法には原則法と簡便法とがあります。
- ・原則法とは連結会社のキャッシュ・フロー計算書から連結キャッシュ・フロー計算書を作成する方法です。
- ・簡便法とは連結財務諸表から連結キャッシュ・フロー計算書を作成する方法です。
- ・連結キャッシュ・フロー計算書の「営業活動によるキャッシュ・フロー」の表示方法は直接法と間接法とがあります。
- ・直接法とは「営業活動によるキャッシュ・フロー」を営業収入、原材料等の支出など収入または支出項目で表示する方法です。
- ・間接法とは「営業活動によるキャッシュ・フロー」を税金等調整前当期純利益をスタートに、非資金支出や営業活動による資産と負債の増減などを加減して表示する方法です。