

## 「連結会計」シリーズ (1)

# 第1回 連結会計の概要

公認会計士 こんどう まさはる  
近藤 雅治

### 1. はじめに

昭和50年6月に企業会計審議会が公表した「連結財務諸表の制度化に関する意見書」に基づき昭和52年4月以後開始する事業年度から導入された連結財務諸表制度は、以後、有価証券報告書の添付書類であった連結財務諸表の有価証券報告書本体への組入れ、セグメント情報の開示の導入及び監査対象化、関連当事者との取引や連結ベースの研究開発活動等の開示項目の充実、連結範囲の拡大等により、随時、充実・見直しが行われてきた。

この間、我が国企業の多角化・国際化の進展等の環境の著しい変化に伴う連結情報に対するニーズの高まりを受けて、企業会計審議会は、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」を公表し、従来の個別情報を中心としたディスクロージャーから連結情報を中心とするディスクロージャーへ転換が図られた。また、議決権の所有割合以外の要素も加味した支配力基準を導入して連結の範囲を拡大するとともに、連結財務諸表の作成手続を整備するなど、連結情報充実の観点から「連結財務諸表原則」の改訂が行われた。

その後、日本における新しい会計基準の開発機関として平成13年7月に設立された「企業会計基準委員会」(以下「ASBJ」という。)から、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」や企業会計基準第6号「株主資本等変動計算書に関する会計基準」を含む会計基準が公表された。この結果、平成9年6月に改訂された「連結財務諸表原則」(以下「平成9年連結原則」という。)については多くの読替えが必要となっていたことに加え、国際的な動向に鑑み、ASBJは平成20年に企業会計基準第21号「企業結合に関する会計基準」(以下「企業結合会計基準」という。)を改正したことに伴い、平成9年連結原則についても必要な見直しが行われ、平成20年12月に企業会計基準第22号「連結財務諸表に関する会計基準」(以下「連結会計基準」という。)が公表された。

なお、ASBJは、平成20年の改正の検討の対象に含まなかった事項についてもさらに国際的なコンバージェンスを図っていく観点から、引き続き審議を進めるとしており、連結会計基準に関して、平成22年6月に連結損益及び包括利益計算書又は連結包括利益計算書の作成等に関する改正、平成23年3月に一定の要件を満たす特別目的会社についての定めは、資産の譲渡者のみに適用さ

れることとする改正、また平成25年9月には、企業結合会計基準の見直しのステップ2として少数株主持分(非支配株主持分)の取扱い等の改正が行われ、平成27年4月1日以後開始する連結会計年度の期首から適用されている。

このように我が国企業の多角化・国際化の進展、我が国証券市場への海外投資家の参入の増加等の環境の著しい変化に伴い、財務諸表作成者である企業の側においては連結経営重視の傾向、財務諸表利用者である投資者の側からは連結情報に対するニーズが高まっていた状況を鑑み、連結財務諸表中心の国際的にも遜色のないディスクロージャー制度の構築を目的として、連結財務諸表制度は変遷してきていると言える(連結会計基準46項～49-7項参照)。

ここで、連結財務諸表は、支配従属関係にある2つ以上の企業からなる集団(企業集団)を単一の組織体とみなして、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である(連結会計基準1項)。すなわち、連結財務諸表は、親会社及び子会社の個別財務諸表を単純合算したものから、これらの会社間の投資、債権債務、取引等から生じた資産、負債、資本、損益などを相殺消去することによって作成される。

この点、連結会計基準は、連結財務諸表に関する会計処理及び開示を定めることを目的とするとされているが(連結会計基準1項)、適用にあたっては、以下も参照する必要があるとされている(連結会計基準3項)。

- (1) 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」
- (2) 企業会計基準適用指針第15号「一定の特別目的会社に係る開示に関する適用指針」
- (3) 企業会計基準適用指針第22号「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適用指針」
- (4) 日本公認会計士協会 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」
- (5) 日本公認会計士協会 会計制度委員会報告第7号(追補)「株式の間接所有に係る資本連結手続に関する実務指針」

このように、連結会計に関連する会計基準等は多岐にわたり、また、連結の範囲、連結決算日、資本連結の手続、連結財務諸表における表示や開示等に関して、実務

【図表1】連載テーマ

回	テーマ	内容
1	連結会計の概要	・連結財務諸表作成の全体像
2	連結の範囲	・子会社・関連会社の範囲の決定 ・会社に準ずる事業体に関する取扱い
3	連結決算日	・連結決算日及び決算日が異なる場合の取扱い ・決算日を変更した場合の取扱い
4	資本連結の手続	・子会社の資産・負債の評価 ・支配獲得時・支配獲得後における資本連結の手続 ・非支配株主持分の特殊な処理
5	未実現損益の消去	・未実現損益の消去の意義及び会計処理
6	持分法	・持分法の意義及び会計処理
7	在外子会社・関連会社	・在外子会社等の財務諸表の換算 ・在外子会社等の会計処理に関する当面の取扱い
8	開示	・表示 ・注記事項

上、論点となることも多いことから、連結会計に関する基本的な内容について、今号より解説を連載する。

## 2. 連載の主な内容

本連載では、【図表1】に記載のテーマを予定している。以下では、それぞれのテーマの内容を記載する。

### 第1回 連結会計の概要（本号）

連結財務諸表作成の全体像について、本シリーズで取り上げる各テーマと関連付けて解説する。

### 第2回 連結の範囲

連結財務諸表の作成に際しては、連結対象となる子会社の範囲及び持分法を適用する非連結子会社・関連会社の範囲を決定する必要があるため、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基本的な考え方や留意点について、解説を行う。また、会社に準ずる事業体に関する取扱いについても取り上げる。

### 第3回 連結決算日

連結決算日に関する定め及び子会社の決算日が連結決算日と異なる場合の取扱いについて解説を行う。また、決算日を変更した場合の取扱いについても解説を行う。

### 第4回 資本連結の手続

連結財務諸表作成に当たっての子会社の資産及び負債の評価及び支配獲得時・支配獲得後それぞれにおける資本連結の手続に関する基本的な考え方について解説を行う。また、非支配株主持分の特殊な処理についても解説を行う。

### 第5回 未実現損益の消去

連結会社間取引で発生した未実現損益消去に関する基本的な考え方について、未実現損益が発生した取引の態様に解説するとともに、棚卸資産等の未実現損益消去

の実務上の留意点について説例を交えた解説を行う。

### 第6回 持分法

持分法と連結の関係及び会計処理の相違について解説するとともに、持分法の具体的な会計処理について解説を行う。

### 第7回 在外子会社・関連会社

連結財務諸表の作成に際しては、外貨建てで作成されている在外子会社等の財務諸表を換算する必要があるため、在外子会社等の財務諸表項目等の換算方法に関する基本的な考え方や留意点について解説を行う。また、連結決算手続における在外子会社等の会計処理の統一についても解説を行う。

### 第8回 開示

連結財務諸表の種類及び開示（表示及び注記事項）について解説を行う。

## 3. 連結財務諸表作成の全体像

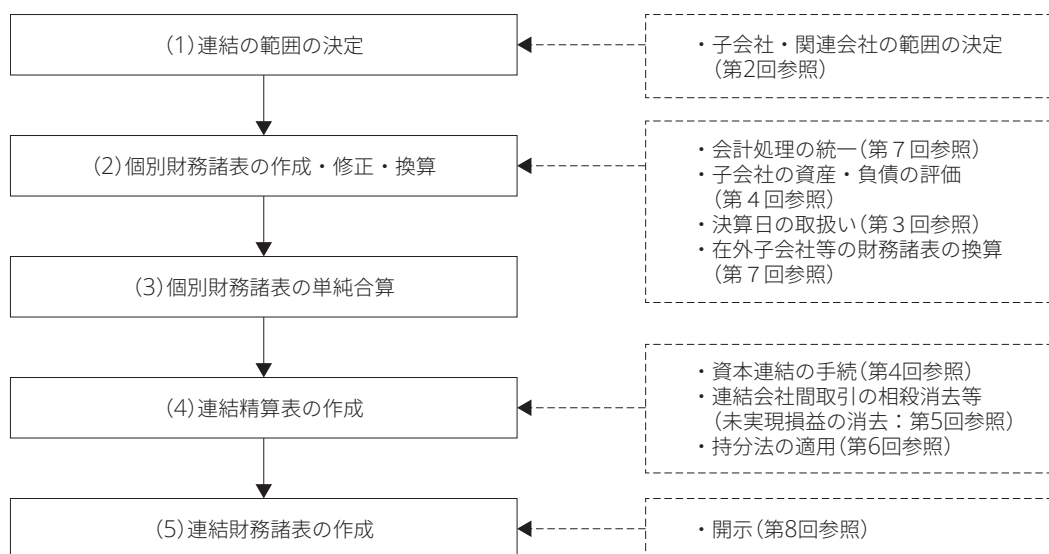
連結財務諸表作成のプロセスは、最初に連結の範囲の決定を行い、連結会社各社で作成された個別財務諸表に必要な修正・換算を行った上で、単純合算を行う。そして、連結修正仕訳を織り込んで連結精算表を作成し、開示の検討を経て、最終的に連結財務諸表を作成するものである。

この連結財務諸表作成の全体像をまとめると【図表2】の通りとなる。

### (1) 連結の範囲の決定

連結財務諸表を作成するためには、まず、連結対象となる子会社及び持分法を適用する非連結子会社・関連会社を決定する必要がある。

【図表2】 連結財務諸表作成の全体像



(注) 本連結会計シリーズでは、連結税効果については基本的に取り扱っていないが、詳細は、本誌2018年11月号・12月号(Vol.507・508)税効果会計シリーズ「連結財務諸表における繰延税金資産及び繰延税金負債の計上」参照。

(連結の範囲)

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必要がある(連結会計基準13項)。ただし、重要性の乏しい子会社は、連結の範囲から除外することができる(連結会計基準(注3))。また、支配が一時的であると認められる企業、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は、連結の範囲に含めない(連結会計基準14項)。

(持分法の適用範囲)

非連結子会社及び関連会社に対する投資については、原則として持分法を適用する。ただし、持分法の適用により、連結財務諸表に重要な影響を与えない場合には、持分法の適用会社としないことができる(持分法に関する会計基準(以下「持分法会計基準」という。)6項)。

なお、重要な子会社について連結せずに持分法を適用することは認められていないことに留意する必要がある(持分法会計に関する実務指針3項)。

**(2) 個別財務諸表の作成・修正・換算**

(個別財務諸表の作成)

同一環境下で行われた同一の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方針は、原則として統一する(連結会計基準17項)とされており、連結会社の個別財務諸表を作成する段階から会計方針を原則として統一しておく必要がある。

(個別財務諸表の修正)

親会社及び子会社の財務諸表が、減価償却の過不足、資産や負債の過大又は過小計上等により当該企業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う(連結会計基準(注2))。

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、子会社の資産及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(連結会計基準20項)。

決算期の異なる子会社がある場合、子会社の決算日と連結決算日の差異が3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る。ただし、この場合には、子会社の決算日と連結決算日が異なることから生じ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、必要な整理を行う必要がある(連結会計基準(注4))。

(個別財務諸表の換算)

連結財務諸表の作成又は持分法の適用にあたり、外国にある子会社又は関連会社の外国通貨で表示されている財務諸表項目について、円貨への換算を行う(外貨建取引等会計処理基準三)。

**(3) 個別財務諸表の単純合算**

親会社の個別財務諸表と連結の範囲に含まれる子会社の個別財務諸表(上記3.(2)で必要な修正・換算を行ったもの)を単純合算する。

**(4) 連結精算表の作成**

連結財務諸表は、企業集団を財務諸表の作成単位とするものであることから、個別財務諸表を単純合算しただけでは、企業集団の財政状態及び経営成績を示していない項目があることから、個別財務諸表を単純合算したものに以下を含めて必要となる連結修正仕訳を織り込んで連結精算表を作成する。

(投資と資本の相殺消去)

親会社の子会社に対する投資とこれに対応する子会社

の資本は、相殺消去する（連結会計基準23項）。当該相殺消去にあたり、差額が生じる場合には、当該差額をのれん（又は負ののれん）とする（連結会計基準24項）。

支配獲得日後に生じた子会社の利益剰余金及び評価・換算差額等のうち親会社に帰属する部分は、利益剰余金及び評価・換算差額等として処理する（連結会計基準（注6））。

子会社の資本のうち親会社に帰属しない部分は、非支配株主持分とする（連結会計基準26項）。

（連結会社相互間の取引高及び債権と債務の相殺消去）

連結会社相互間における商品の売買その他の取引に係る項目及び連結会社相互間の債権と債務は、相殺消去する（連結会計基準31項、35項）。なお、債権と債務の相殺においては、相殺消去された債権に係る貸倒引当金の減額修正等も必要となる（連結会計基準（注10））。

（未実現損益の消去）

連結会社相互間の取引によって取得した棚卸資産、固定資産その他の資産に含まれる未実現損益は、その全額を消去する。ただし、未実現損失については、売手側の帳簿価額のうち回収不能と認められる部分は、消去しない（連結会計基準36項）。

（持分法の適用）

非連結子会社及び関連会社に対する投資については、原則として持分法を適用する（持分法会計基準6項）。持分法の適用に際しては、被投資会社の財務諸表の適正

な修正や資産及び負債の評価に伴う税効果会計の適用等、原則として、連結子会社の場合と同様の処理を行う（持分法会計基準8項）。

## （5） 連結財務諸表の作成

上記3.(1)～(4)に基づき作成された連結精算表について、連結財務諸表規則（連結財務諸表の用語、様式及び作成方法に関する規則）に従った開示の検討を行い、連結財務諸表を作成する。

連結財務諸表は、金融商品取引法に基づく有価証券届出書、有価証券報告書などの財務書類として作成され、次のものから構成される。

- ・連結貸借対照表
- ・連結損益計算書
- ・連結包括利益計算書 \*1
- ・連結株主資本等変動計算書
- ・連結キャッシュ・フロー計算書
- ・連結附属明細表

なお、本連載では、これらのうち、連結貸借対照表と連結損益計算書の作成方法及び連結財務諸表作成のための基本となる重要な事項や連結貸借対照表、連結損益計算書に関する注記事項を中心に解説することとし、その他については必要に応じて解説を行う。

以 上

\*1 包括利益を表示する計算書は、2計算書方式と1計算書方式のいずれかの形式によることとされているが、ここでは2計算書方式による記載としている。なお、2計算書方式とは、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をいい、1計算書方式とは、当期純利益の表示と包括利益の表示を単一の計算書（損益及び包括利益計算書）で行う形式をいう。