

「連結会計」シリーズ (5)

第5回 未実現損益の消去

公認会計士 待鳥 益男 まちどり ますお

1. はじめに

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、投資と資本の相殺消去等、連結財務諸表における開示等に関して、実務上、論点となることも多いことから、連結会計の主要論点に関する基本的な内容について、解説を連載している。

本号の第5回では【図表1】の通り、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別に解説するとともに、棚卸資産に関する未実現損益消去の会計処理について設例を交えた解説を行う。また、未実現損失の取扱いについても取り上げる。

【図表1】 連載テーマ

| 回 | テーマ | 内容 |
|---|----------|---------------------|
| 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 |

以下は、本号「未実現損益の消去」の解説にあたって参照している基準等の一覧であるが、上記の通り、本シリーズでは連結会計の主要論点に関する基本的な内容を解説しており、「未実現損益の消去」のテーマに関する論点を網羅していないため、本号に記載されなかった論点は基準等の原文を参照されたい。

- 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。)
- 企業会計基準第16号「持分法に関する会計基準」(以下「持分法会計基準」という。)
- 会計制度委員会報告第9号「持分法会計に関する実務指針」(以下「持分法実務指針」という。)

2. 未実現損益の消去

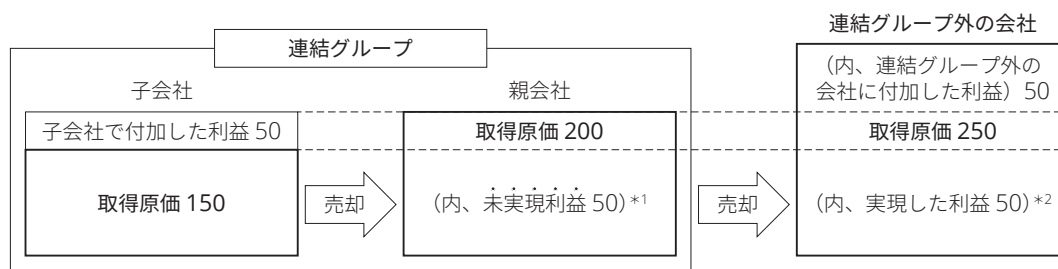
(1) 未実現損益消去の意義

連結損益及び包括利益計算書又は連結損益計算書及び連結包括利益計算書の基本原則は、親会社及び子会社の個別損益計算書等における収益、費用等の金額を基礎とし、連結会社相互間の取引高の相殺消去及び未実現損益の消去等の処理を行って作成することとされている(連結会計基準34項)。未実現損益とは、連結グループ内の取引で付加された損益であり、連結決算上はこれを消去する必要があるため、連結損益計算書作成にあたって、「未実現損益の消去」が重要な手続となる。

(2) 未実現損益消去の概要

未実現損益の消去に関するイメージ図を示すと【図表2】となる。

【図表2】 未実現損益の消去に関するイメージ図



*1：連結グループ内にとどまっており、子会社で付加した利益は実現していないため、連結上、取引の態様に
 応じて、適切な方法によって消去する。

*2：連結グループ外に売却されることにより、子会社で付加した利益が実現する。

(3) 連結会社相互間における未実現損益消去の概要

連結決算上、未実現損益は発生した取引の態様に
 応じて、適切な方法によって消去する必要があるが、未実現
 損益の消去の際に問題となるのは、売手側の子会社に非
 支配株主が存在する場合である。この場合、売手側の子
 会社に非支配株主が存在するため、未実現損益は、親会

社と非支配株主の持分比率に応じて、親会社の持分と非
 支配株主持分に配分することとなる（連結会計基準38
 項）。

連結会社相互間の取引の態様と未実現損益の消去方法
 について、ケース別に整理すると【図表3】の通りとな
 る。

【図表3】 連結会社相互間の取引の態様と未実現損益の消去方法の場合分け

| ケース | 取引の態様 | | 未実現損益の消去方法 | |
|-----|-------|-----|------------|---|
| | 売手 | 買手 | 未実現損益の消去額 | 未実現損益の配分額 |
| 1 | 親会社 | 子会社 | 全額 | 全て親会社負担 |
| 2 | 子会社 | 親会社 | 全額 | 売手側に非支配株主が存在する場合は、持分比率に応じて、親会社持分と非支配株主持分に配分 |
| 3 | 子会社 | 子会社 | 全額 | 売手側に非支配株主が存在する場合は、持分比率に応じて、親会社持分と非支配株主持分に配分 |

(4) 連結会社と持分法の適用会社との間における未実現損益消去の概要

連結会社（親会社及び連結される子会社）と持分法の
 適用会社との間の取引により発生した未実現損益につい
 ても、連結会社間の場合と同様に消去を行う必要がある
 （持分法会計基準13項）。ただし、持分法においては、
 連結子会社とは異なり持分法適用会社の個別財務諸表は
 合算されないため、消去方法及び処理科目が連結と異な
 る。連結会社（親会社及び連結される子会社）と持分法
 適用会社との間の取引の態様、未実現損益の消去方法及
 び処理科目について、ケース別に整理すると【図表4】
 の通りとなる。

【図表4】 持分法適用会社との取引の態様と未実現損益の消去方法

| ケース | 取引の態様 | | 未実現損益の消去方法 | 処理科目 | |
|-----|---------------------------------|---------------------------------|--|---|---|
| | 売手 | 買手 | 未実現損益の消去額 | B/S科目 | P/L科目 |
| 4 | 親会社ないし 子会社 | 持分法適用 関連会社 | (原則) 売手の持分 相当額 ^(注1) (例外) 全額 ^(注1) | 持分法適用会社に 対する投資の額に 加減 | (原則) 売上高等 の損益科目に加減 (例外) 持分法に よる投資損益に加 減 ^(注2) |
| 5 | 親会社ないし 子会社 | 持分法適用 非連結子会社 | 全額 | 持分法適用会社に 対する投資の額に 加減 | (原則) 売上高等 の損益科目に加減 (例外) 持分法に よる投資損益に加 減 ^(注2) |
| 6 | 持分法適用関連会 社ないし持分法適 用非連結子会社 | 親会社ないし 子会社 | 売手の持分相当額 | (原則) 未実現損 益が含まれている 資産に加減 (例外) 持分法適 用会社に対する投 資の額に加減 ^(注3) | 持分法による投資 損益として処理 |
| 7 | 持分法適用関連会 社ないし持分法適 用非連結子会社 | 持分法適用関連会 社ないし持分法適 用非連結子会社 | 売手の持分相当額× 買手の持分相当額 | 持分法適用会社に 対する投資の額に 加減 | 持分法による投資 損益として処理 |

(注1) 売手側である投資会社に生じた未実現損益は、買手側が関連会社の場合、全額消去する方法と当該関連会社に対する投資会社の持分相当額のみ消去する方法が考えられる。買手側が子会社の場合と異なり、関連会社に対しては財務及び営業の方針決定に対して重要な影響を与えているものの、他の支配株主又は主要株主が存在するか、若しくは共同支配を行っているため、未実現損益のうち第三者の持分部分については実現したものと考えられることから、原則として当該未実現損益のうち当該関連会社に対する投資会社の持分相当額についてのみ消去することとした。ただし、他の株主に資金力又は資産がなく投資会社のみが借入金に対し債務保証を行っている場合のように契約上又は事実上、他の株主に実質的な支配力又は影響力がない等、未実現損益のうち他の株主の持分部分が持分法適用上、実質的に実現していないと判断される場合には全額消去することとした（持分法実務指針37項）。

(注2) 利害関係者の判断を著しく誤らせない場合には、未実現損益の消去額を「持分法による投資損益」に加減することができる（持分法実務指針12項）。

(注3) 利害関係者の判断を著しく誤らせない場合には、未実現損益の持分相当額を持分法適用会社に対する投資の額に加減することができる（持分法実務指針13項）。

(5) 棚卸資産に関する未実現損益消去の会計処理

連結上の未実現損益が生じる取引のうち、実務上、発生頻度が高いと考えられる取引が棚卸資産の売買取引といえる。連結子会社との取引を前提にすると、棚卸資産の未実現損益は、通常、売買に関連する棚卸資産の利益率に基づいて算定し、当該棚卸資産に加減するとともに、連結上の売上原価を修正する。ここで、棚卸資産の未実現損益を適切に把握するためには、売手側で売買に関連する棚卸資産の売上総利益率を把握するのみならず、買手側で連結グループ内から購入した棚卸資産の期末残高を購入先別に漏れなく適切に把握する必要がある。なお、複数のグループ会社を経由する場合には、適切な未実現損益の消去額の算定が困難になることがある

ため、留意が必要となる。この場合、取引全体像を把握し、適切に未実現損益を消去するための情報を適時・適切に収集する必要がある。

なお、未実現損益の金額に重要性が乏しい場合には、これを消去しないことができる（連結会計基準37項）。

以下では、【図表3】のケース1及びケース2について、具体的な数値例に基づいて、それぞれのケースの相違点を含め、解説する。

設例1 親会社から子会社へ棚卸資産を販売する場合（【図表3】 ケース1：ダウンストリームのケース）

＜前提条件＞

- X1期に親会社P社は子会社S社に対し、2,000で外部から仕入れた商品を2,500で販売し、子会社S社は当該商品を期末在庫として保有している。
- X2期に子会社S社は親会社P社から仕入れた商品2,500を連結グループ外の会社へ3,000で販売した。
- 子会社S社に対する親会社P社の持分は80%である。
- 決算日は親会社P社、子会社S社ともに3月末である。
- 取引高、債権債務の相殺消去は省略する。
- 税効果会計については考慮しない。

＜会計処理＞

X1期における連結修正仕訳

①子会社S社の保有する商品に対する未実現利益の消去

| | | | |
|--------------------|-------------------|--------|-------------------|
| (借) 売上原価 (期末商品棚卸高) | 500 ^{*1} | (貸) 商品 | 500 ^{*1} |
|--------------------|-------------------|--------|-------------------|

*1：親会社P社売却価額2,500－親会社P社取得原価2,000

X2期における連結修正仕訳

②開始仕訳

| | | | |
|---------------|-----|--------|-----|
| (借) 利益剰余金期首残高 | 500 | (貸) 商品 | 500 |
|---------------|-----|--------|-----|

③未実現利益の実現に係る調整仕訳

| | | | |
|--------|-------------------|----------|-------------------|
| (借) 商品 | 500 ^{*2} | (貸) 売上原価 | 500 ^{*2} |
|--------|-------------------|----------|-------------------|

*2：親会社P社売却価額2,500－親会社P社取得原価2,000

設例2 子会社から親会社へ棚卸資産を販売する場合（【図表3】 ケース2：アップストリームのケース）

＜前提条件＞

- X1期に子会社S社は親会社P社に対し、2,000で外部から仕入れた商品を2,500で販売し、親会社P社は当該商品を期末在庫として保有している。
- X2期に親会社P社は子会社S社から仕入れた商品2,500を連結グループ外の会社へ3,000で販売した。
- 子会社S社に対する親会社P社の持分は80%である。
- 決算日は親会社P社、子会社S社ともに3月末である。
- 取引高、債権債務の相殺消去は省略する。
- 税効果会計については考慮しない。

＜会計処理＞

X1期における連結修正仕訳

①親会社P社の保有する商品に対する未実現利益の消去

| | | | |
|--------------------|-------------------|--------|-------------------|
| (借) 売上原価 (期末商品棚卸高) | 500 ^{*1} | (貸) 商品 | 500 ^{*1} |
|--------------------|-------------------|--------|-------------------|

*1：子会社S社売却価額2,500－子会社S社取得原価2,000

②未実現利益を売手である子会社S社の非支配株主持分へ配分……設例1との相違点

| | | | |
|-------------|-------------------|---------------------|-------------------|
| (借) 非支配株主持分 | 100 ^{*2} | (貸) 非支配株主に帰属する当期純利益 | 100 ^{*2} |
|-------------|-------------------|---------------------|-------------------|

*2：商品に含まれている未実現利益500×非支配株主持分比率20%

X2期における連結修正仕訳

③開始仕訳……設例1との相違点

| | | | |
|---------------|-----|---------------|-----|
| (借) 利益剰余金期首残高 | 500 | (貸) 商品 | 500 |
| (借) 非支配株主持分 | 100 | (貸) 利益剰余金期首残高 | 100 |

④未実現利益の実現に係る調整仕訳

| | | | |
|--------|-------------------|----------|-------------------|
| (借) 商品 | 500 ^{*3} | (貸) 売上原価 | 500 ^{*3} |
|--------|-------------------|----------|-------------------|

*3：子会社S社売却価額2,500－子会社S社取得原価2,000

⑤未実現利益の実現に係る調整仕訳の非支配株主持分への配分……設例1との相違点

| | | | |
|---------------------|-------------------|-------------|-------------------|
| (借) 非支配株主に帰属する当期純利益 | 100 ^{*4} | (貸) 非支配株主持分 | 100 ^{*4} |
|---------------------|-------------------|-------------|-------------------|

*4：未実現利益の実現500×非支配株主持分比率20%

(6) 未実現損失（連結会社間において棚卸資産等を時価で売買することにより生じる内部損失）の取扱い

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）。

そのため、売手側の帳簿価額のうち回収可能と認められる部分は未実現損失を消去することになるが、まずは取引の前提としての連結会社相互間の取引の経済合理性や取引価格の妥当性を慎重に検討することが必要である。そのうえで、取得した棚卸資産、固定資産その他の資産の期末における回収可能価額の妥当性を検討してはじめて回収可能と認められる部分の未実現損失を消去することに留意が必要である。

以 上

デロイト トーマツ メールマガジンのご案内（無料）

www.deloitte.com/jp/mm

デロイト トーマツ グループでは、専門性と総合力を活かしたナレッジや最新情報を、「デロイト トーマツ メールマガジン」として無料で皆さまにお届けしています。

コンテンツは、デロイト トーマツ グループが提供する、会計監査、税務、法務、コンサルティング、ファイナンシャルアドバイザーなどのサービスに関連する内容と、ライフサイエンス、情報・メディア・通信などのインダストリーに関連する内容を中心とした、最新動向や最新のナレッジ、セミナー情報などです。ぜひご購読ください。

■総合メールマガジン

■セミナー・イベント情報メールマガジン

〈サービス別〉

■会計・監査メールマガジン

■IFRSメールマガジン

■ヒューマン キャピタル ニュースレター Initiative

■モニター デロイトニュース

■ファイナンシャルアドバイザー メールマガジン

■チャイナ ニュース

〈インダストリー別〉

■ライフサイエンス ニュースレター

■ヘルスケア メールマガジン

■テクノロジー・メディア・テレコム メールマガジン

- Discover -

お申し込みはこちらから



www.deloitte.com/jp/mm

お問い合わせ先

デロイト トーマツ メールマガジン事務局

info_mailmagazine_jp@tohmatu.co.jp