

第 14 章 連結会計 Part 1

1. 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なければならない。

1.1 子会社の範囲

「連結財務諸表原則」は、子会社の判定基準として**支配力基準**を採用している。

- 支配力基準：
 - (i) 他の会社の議決権の過半数を実質的に所有している。
 - (ii) 議決権の所有割合が 50%以下であっても、高い比率の議決権を有し、かつ、**意思決定機関を支配している一定の事実がある**（取締役会の過半数が親会社から来ている）。
- なお更正会社・整理会社・破産会社等は通常子会社と認定されず（非認定子会社）
また子会社であっても支配が一時的、規模が非常に小さい会社などは、連結の範囲に含めないことができる（非連結子会社）。

1.2 関連会社の範囲

「連結財務諸表原則」は、連結会社の判定基準として**影響力基準**を採用している。

- 影響力基準：
 - (i) 他の会社の議決権の 20%以上を実質的に所有している、
 - (ii) 議決権の所有割合が 20%未満であっても、一定の議決権を有し、かつ、**財務及び営業の方針決定に重要な影響を与えることができる一定の事実がある。**

2. 連結財務諸表 (Consolidated Financial Statements)

連結財務諸表は、支配従属関係にある 2 以上の会社からなる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及び経営成績を総合的に報告するために作成するものである。

3. 連結財務諸表の構成

連結財務諸表は、**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**の 4 つから構成されている。

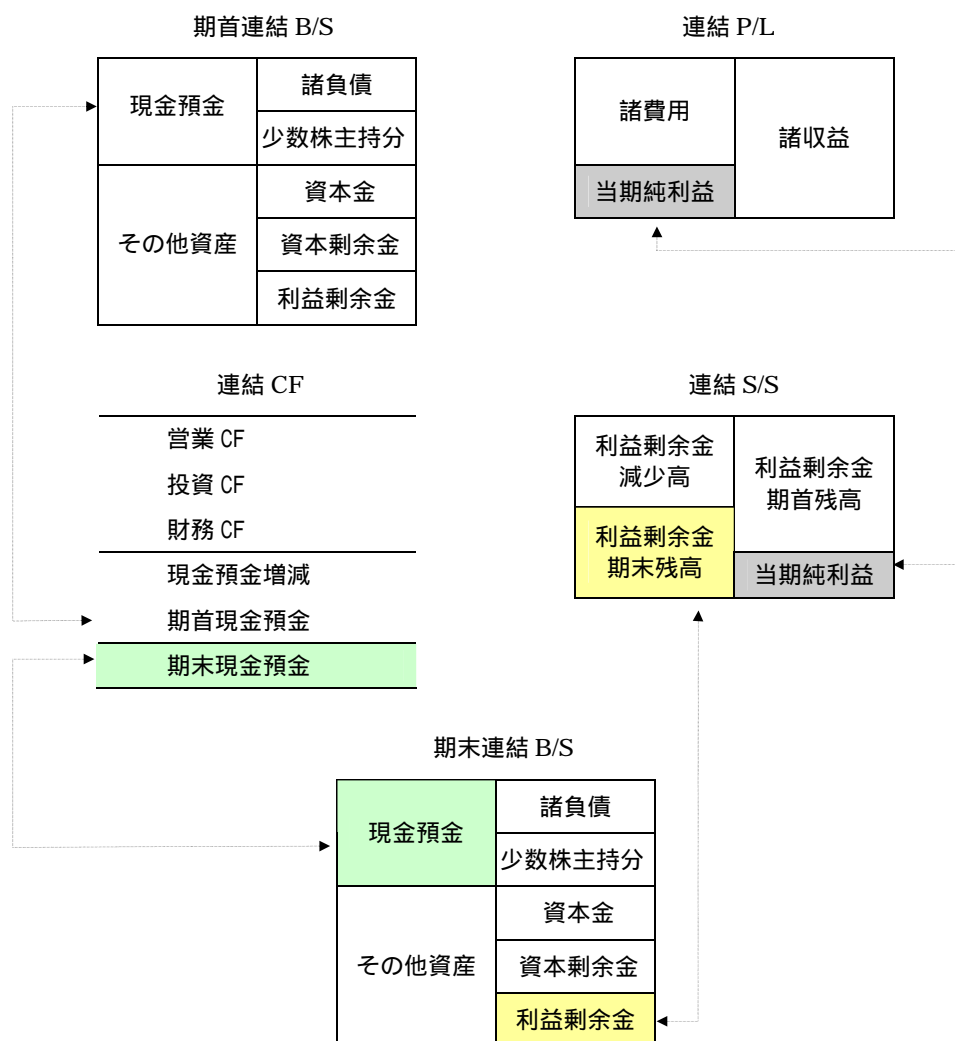
連結貸借対照表 (連結 B/S): 一定時点 (連結決算日) における企業集団の財政状態に関する情報を示すものである。

連結損益計算書 (連結 P/L): 一定期間 (連結会計期間) における企業集団の経営成績に関する情報を示すものである。

連結剰余金計算書 (連結 S/S): 連結貸借対照表に示される連結剰余金の増減を示すものである。

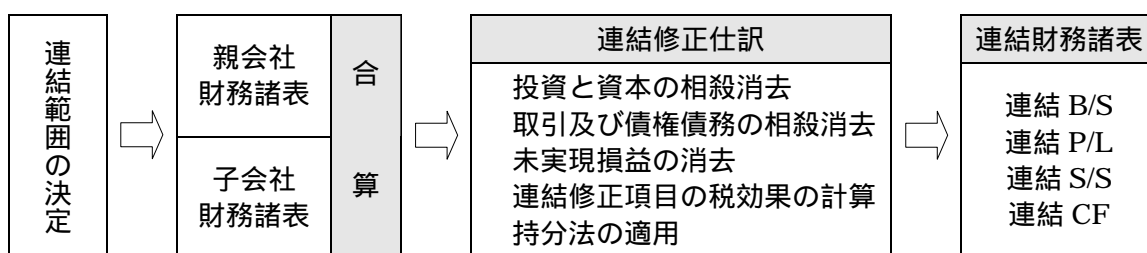
連結キャッシュ・フロー計算書 (連結 CF): 一定期間 (連結会計期間) における企業集団のキャッシュ・フローの状況に関する情報を示すものである。

4. 4つの連結財務諸表の相互関係



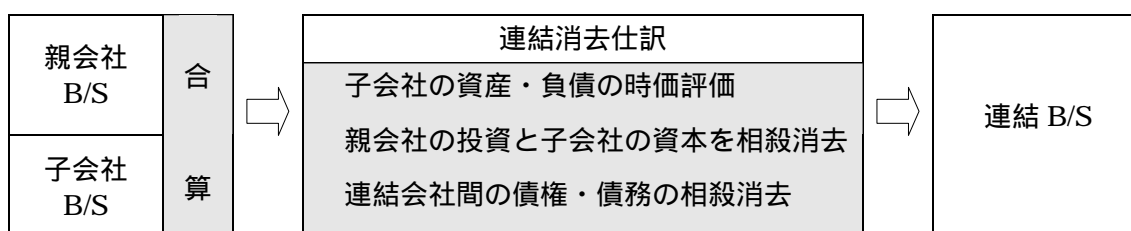
5. 連結財務諸表の作成手続き

連結財務諸表は、親会社の財務諸表と子会社の財務諸表を合算し、これに連結財務諸表作成に必要な修正仕訳を加えて作成する。



6. 連結貸借対照表の作成

連結貸借対照表は、以下の4つのプロセスにより作成される。



以下でその手続き例を示す。

例 P社は、期末にS社発行済株式の60%を1,000円で取得しその支配権を得た。そのときの両社の貸借対照表は以下のようなものである。またS社の諸資産、諸負債の時価評価は、それぞれ1,800円、700円である。

P社(親会社) B/S				S社(子会社) B/S			
諸資産	3,000	諸負債	2,000	諸資産	1,500	諸負債	600
S社株式	1,000	資本金	1,000			資本金	500
		利益剰余金	1,000			利益剰余金	400

6.1 合算

連結貸借対照表の作成手続きとして、最初に、親会社 B/S と子会社 B/S を単純に合算する。

手続	(借) 諸資産	1,500	(貸) 諸負債	600
			資本金	500
			利益剰余金	400

6.2 子会社の資産・負債の時価評価

パーチェス法の考え方にに基づき、子会社の資産・負債を支配獲得日において、時価(公正な評価額)によって評価する。この時価評価の方法には、全面時価評価法と部分時価評価法がある。

- 全面時価評価法：全面時価評価法とは、子会社の資産・負債の全てを、支配獲得日の時価によって評価する方法をいう。

手続	(借) 諸 資 産	300	(貸) 諸 負 債	100
全面時価法			評 価 差 額	200

- 部分時価評価法：部分時価評価法とは子会社の資産・負債の内、親会社の持分に相当する部分のみを時価で評価し、少数株主持分（親会社以外の持分）に相当する部分は子会社の貸借対照表価額で評価する方法をいう。

手続	(借) 諸 資 産	180	(貸) 諸 負 債	60
部分時価法			評 価 差 額	120

6.3 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を相殺消去する。このとき子会社の資本のうち、少数株主に属する部分は、少数株主持分として処理する。そして子会社の資本のうち、親会社に属する部分と親会社の子会社に対する投資との差額は連結調整勘定になる。

- 手続き で全面時価評価法を採用した場合

手続	(借) 資 本 金	500	(貸) S 社 株 式	1,000
	利 益 剰 余 金	400	少 数 株 主 持 分	440
	評 価 差 額	200		
	連 結 調 整 勘 定	340		

$$(\text{資本金} + \text{利益剰余金} + \text{評価差額}) \times 40\% = \text{少数株主持分}$$

- 手続き で部分時価評価法を採用した場合

手続	(借) 資 本 金	500	(貸) S 社 株 式	1,000
	利 益 剰 余 金	400	少 数 株 主 持 分	360
	評 価 差 額	120		
	連 結 調 整 勘 定	340		

$$(\text{資本金} + \text{利益剰余金}) \times 40\% = \text{少数株主持分}$$

連結 B/S (全面時価評価法)				連結 B/S (部分時価評価法)			
諸資産	4,800	諸負債	2,700	諸資産	4,680	諸負債	2,660
連結調整勘定	340	少数株主持分	440	連結調整勘定	340	少数株主持分	360
		資本金	1,000			資本金	1,000
		利益剰余金	1,000			利益剰余金	1,000

- 少数株主持分は、負債の部と資本の部の間に別区分表示される。
- 連結調整勘定が借方発生の場合は無形固定資産の部に、貸方発生の場合は固定負債の部の末尾に表示される。連結調整勘定はまた、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らない。

6.4 連結会社間の債権・債務の相殺消去

連結貸借対照表は、連結グループ全体を 1 つの企業と見なした場合の財政状態を表すことを目的としているため、連結グループ間の債権債務は、なかったものとして相殺消去する。

- 売掛金と買掛金 (借) 買掛金 × × × (貸) 売掛金 × × ×
- 貸付金と借入金 (借) 借入金 × × × (貸) 貸付金 × × ×

6.5 株式取得日後の増加剰余金

子会社の取得日後に生じた子会社の増加剰余金は、個別財務諸表の合算のままでは、全て親会社の利益剰余金に含まれてしまう。そこで、連結 B/S 上では、増加剰余金の少数株主に属する部分を、少数株主持分に振り替える必要がある。

連結 B/S	(借) 利益剰余金	× × ×	(貸) 少数株主持分	× × ×
--------	-----------	-------	------------	-------

ちなみに上の仕訳に伴って、連結損益計算書では以下のような仕訳が必要となる。

連結 P/L	(借) 少数株主損益	× × ×	(貸) 当期純利益	× × ×
--------	------------	-------	-----------	-------

[問題 14-1]

次の連結に関する記述のうち、正しいものには T を、誤っているものには F を記入しなさい。

1. P 社は A 社の株式の 48% を保有しており、P 社以外の株主はいずれも 5% 未満しか保有していない。また A 社の取締役 7 名中 5 名は P 社の元役員である。この場合 A 社は P 社の子会社となる。
2. 親会社は 3 月 31 日が決算日であり、その子会社は 12 月 31 日が決算日であるこの場合には、この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。
3. 棚卸資産の評価基準として、親会社は低価基準を、子会社は原価基準を採用している。それぞれ一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に従った処理であるので、そのまま連結決算を行うことができる。
4. P 社は A 社の株式の 80% を 1,000 円で取得した。取得時点の A 社の純資産は簿価、時価ともに 900 円であった。このとき差額の 100 円は連結調整勘定に計上される。
5. P 社は A 社の株式の 80% を取得した。取得時点の A 社の資産の内、土地は簿価が 500 円、時価が 700 円である。全面時価評価法を採用しているとき、A 社の土地は、連結貸借対照表では、700 円で計算される。

[問題 14-2]

P 社は、期末に S 社発行済株式の 80% を 2,000 円で取得しその支配権を得た。そのときの両社の貸借対照表は以下のものである。また S 社の諸資産、諸負債の時価評価は、それぞれ 3,600 円、1,300 円である。

貸借対照表

資 産	P 社	S 社	負債・資本	P 社	S 社
諸 資 産	4,000	3,000	諸 負 債	3,000	1,200
S 社 株 式	2,000		資 本 金	2,000	1,500
			利益剰余金	1,000	300
	6,000	3,000		6,000	3,000

1. 全面時価評価法によって連結貸借対照表を作成しなさい。

連結貸借対照表

諸 資 産	諸 負 債
連結調整勘定	少数株主持分
	資 本 金
	利益剰余金

2. 部分時価評価法によって連結貸借対照表を作成しなさい。

連結貸借対照表

諸 資 産	諸 負 債
連結調整勘定	少数株主持分
	資 本 金
	利益剰余金