



第9回 連結会計の目的

(何故、企業集団の会計が必要か)

会計と経営のブラッシュアップ
平成24年2月27日
山内公認会計士事務所

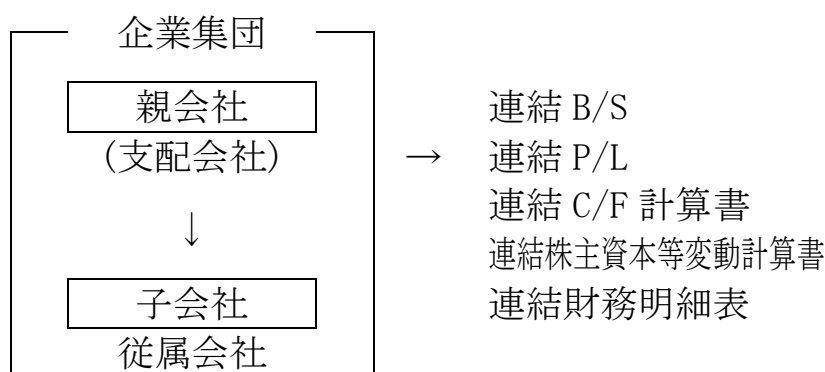
本レジュメは、企業会計基準及び次の各書を参考にさせていただいて作成した。(財務会計論Ⅱ 佐藤信彦外著 H23年4月中央経済社発行)
(ゼミナール現代会計入門第8版 伊藤邦雄著 H22.4 日本経済新聞社発行)(三式簿記の研究 井尻雄士著 S59 中央経済社発行)

企業集団とは何か? 支配従属関係にある2以上のグループ企業

連結会計とは何か? 企業集団の会計である。
企業集団は単一の組織体と同じと見る。

1. 連結財務諸表の目的

企業集団とは支配従属関係にある2以上の企業からなる法人格は異なるが経済的実態である。これを**単一の組織体**とみなして、親会社が**企業集団の経済活動**(財政状態、経営成績及びC/Fの状況)を総合的に開示するものである。



その効果は、

- ①親会社の株主は、子会社を含めた企業集団で**全体を把握**できるので適切な投資判断等の意思決定ができる。(投資情報)
- ②会社相互間の取引と残高が相殺消去されるので、企業集団の**財務の実態**を把握できる。(単一の組織体)
- ③**企業グループ経営**のための適切な意思決定が行える。(経営管理)

本レジュメはブラッシュアップ日迄にホームページに up してあります

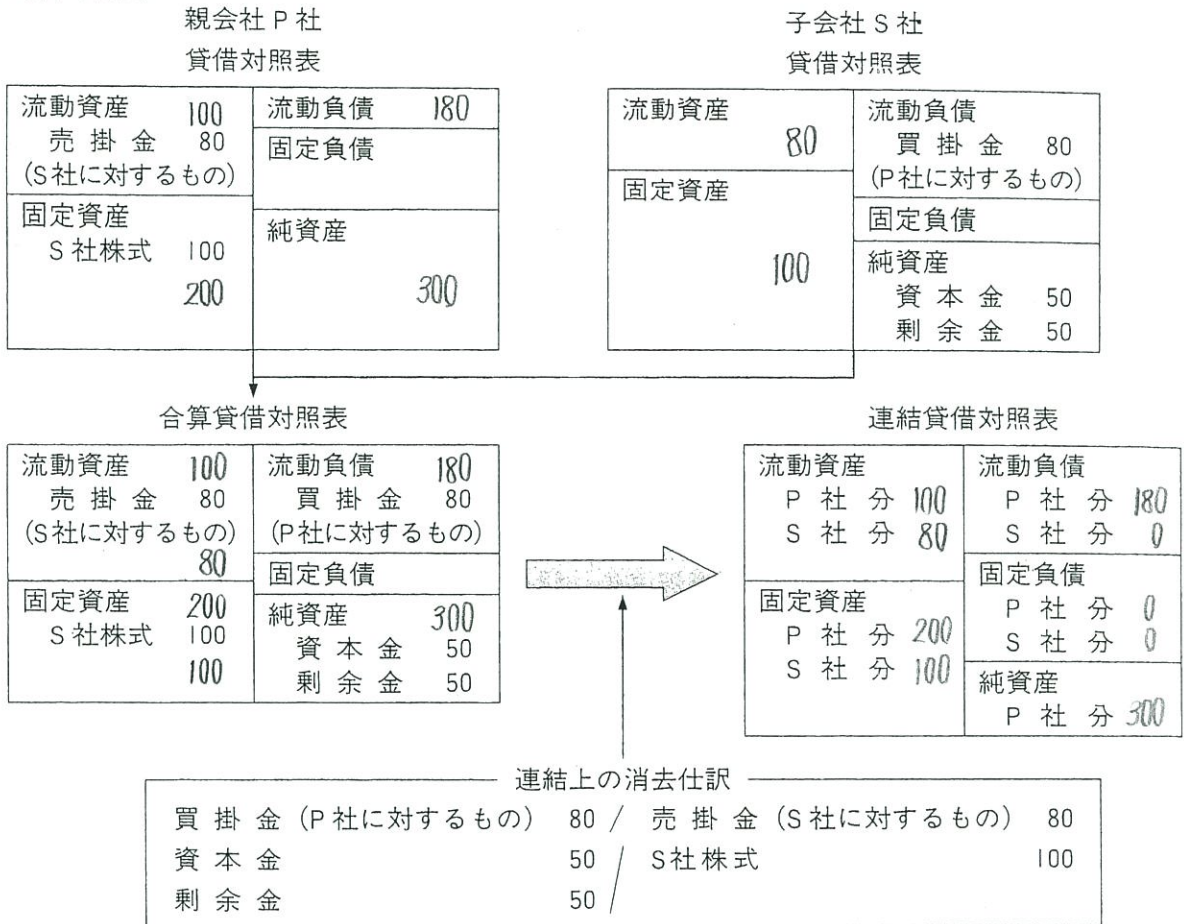
<http://yamauchi-cpa.net/index.html>



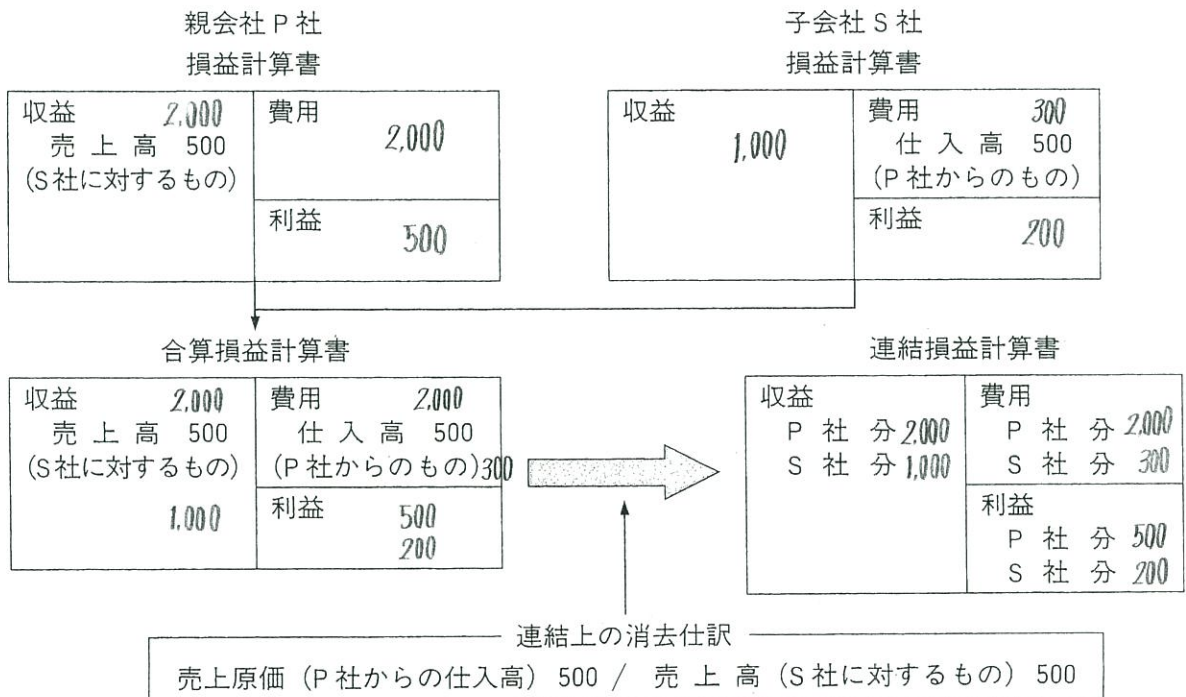
山内公認会計士事務所
yamauchi@cosmos.ne.jp

個別財務諸表から連結財務諸表が作成される概念図

<貸借対照表>



<損益計算書>



2. 連結会計制度とグループ経営

(1) 多角化、国際化とグループ経営

- ・昭和 39 年～40 年(1964～1965)にかけて**親会社の粉飾決算**(子会社利用による)を背景とする関連企業の連鎖的倒産があった。(正確な会計報告)
- ・昭和 52 年(1977)4 月に開始する事業年度より連結財務諸表の開示が要求された。(個別財務諸表の**付属書類**として)
- ・**経済のグローバル化の波**に乗って企業の国際化・多角化とともに、証券市場も国際化し、海外投資家の参入が増加した。(経営環境の変化)
会社経営者も財務諸表の利用者も、個別財務諸表だけでは、**経営実態を把握**し適切な意思決定を行うことが難しくなった。(経営実態の把握)
- ・会計ビッグバン(日本の会計の世界レベルへの修正)
- ・平成 9 年(1997)6 月 6 日「連結財務諸表制度の見直しに関する意見書」が公表、個別決算中心主義から、**連結決算中心主義**に移行することとなった。
- ・日本企業も**グループ連結経営**への取組み。
- ・平成 11 年(1999)の商法改正による株式交換、株式移転、平成 18 年(2006)の会社法改正などによりグループ化が容易になり、**グループ連結経営**及び業績の重要性が高まるなかで多くの企業でグループ組織の再編が進展した。

(2) 連結会計の目的と範囲

連結財務諸表とは、**支配従属関係**にある 2 つ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**がその子会社を含めた、企業集団の財政状態およ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。つまり親会社の投資情報として作成される。

連結の範囲の決定には、持株比率基準と支配力基準の 2 つの考え方があるが、親会社が他の会社に対する実質的な支配力をベースに連結の範囲を決定する**支配力基準**がとられている。

(3) 企業グループの財政状態と経営成績を明らかにするために連結する

- | | | |
|---------|---|-------------------------|
| ①資本連結 | — | 親会社の投資勘定と子会社の株主資本とを相殺消去 |
| ②債権債務連結 | — | 相殺消去 |
| ③収益連結 | — | 連結会社相互間の売上、仕入等の相殺消去 |
| ④損益連結 | — | 未実現利益の相殺消去 |

(4) 連結原則

- ①真実性の原則 ②基準性の原則 ③明瞭性の原則 ④継続性の原則

3. 持分法とは

(1) 持分法とは部分連結である。

投資会社が関連会社（非連結子会社及び関連会社）の純資産及び損益のうち、投資会社に帰属する部分の変動に応じて、その投資の額を連結決算日ごとに修正して計算する方法である。

即ち、関与する度合の強い会社は、その企業集団における一事業単位として子会社に準じた性格を持つと考える。

(2) 会計処理

- ① 関連会社の株式（純資産 100,000 千円）への投資は当初は原価で計上する。
（A 社株式の 30% を 30,000 千円で取得する）

千円			
投資有価証券	30,000	／	現金預金
			30,000
			(30%部分)
（投資残高は 30,000 千円）			

- ② 株式取得後にその関連会社が利益をあげれば、その利益に対する持分だけ投資有価証券を増額させる。

（A 社は年間 50,000 千円の利益をあげる）

投資有価証券	15,000	／	評価益
			15,000
			(30%部分)
（投資残高は 45,000 千円）			

- ③ 配当を受取った場合は配当額だけ投資を減額する。

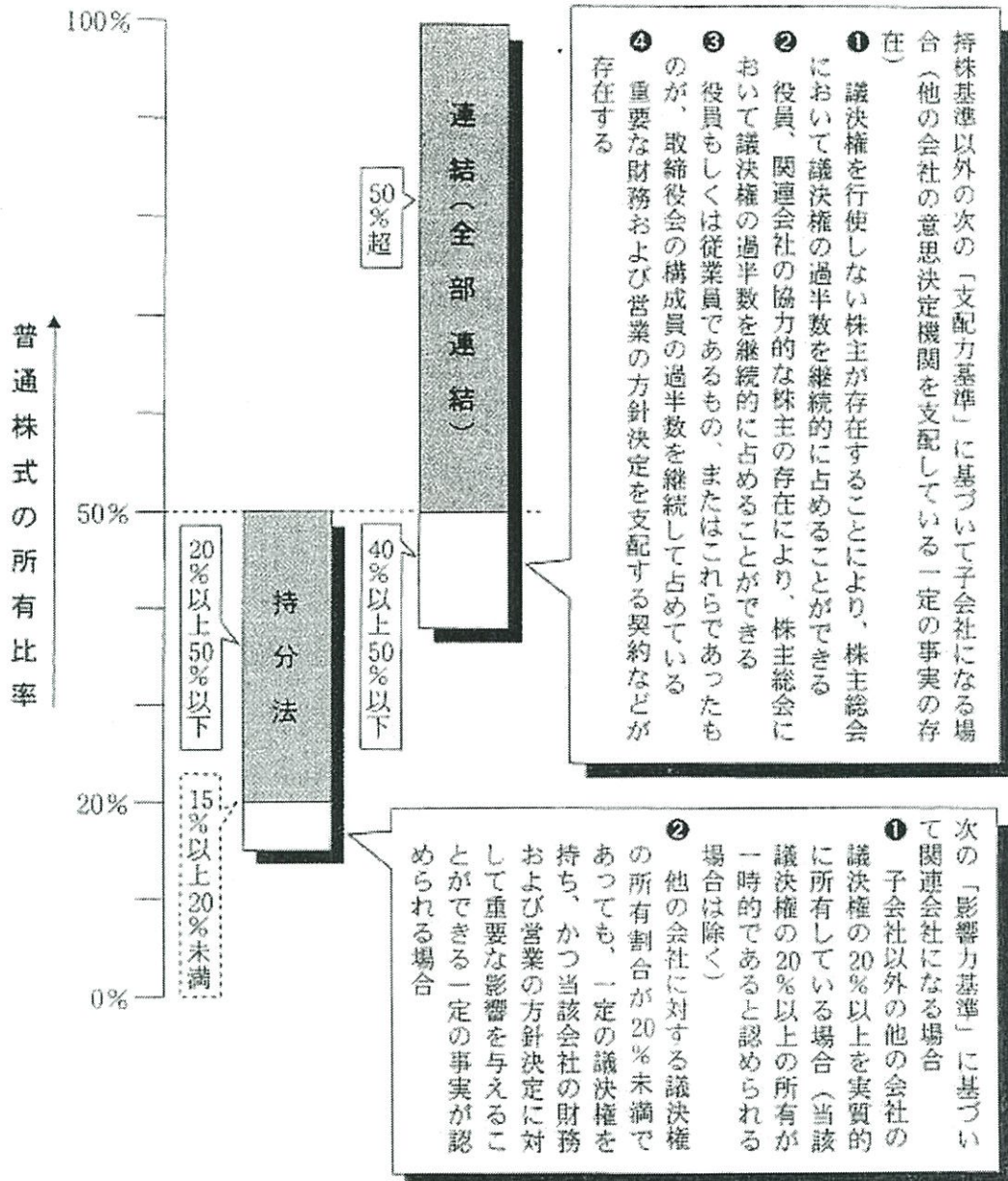
（A 社は 30,000 千円の配当を行う）

受取配当金	9,000	／	投資有価証券
			9,000
			(30%部分)
（投資残高は 36,000 千円）			

(3) 持分法と連結

持分法は、関連会社に対する投資を、その関連会社の純資産と置きかえる。これに対し連結は子会社に対する投資を、その子会社の資産及び負債と置きかえる。即ち持分法は投資を純額で評価し、連結は投資を総額で評価することになる。

「支配力基準」と「影響力基準」の運用



4. 連結の範囲と会計処理方法の統一

(1) 連結の範囲

(2) 連結決算日

連結は一年とし、年1回一定の日を連結決算日とする。(2010.4.1)
 中間決算日(2001.4.1)、四半期報告日(2008.4.1)

(3) 会計処理方法の統一

同一環境下で行われた同一の性質の取引について、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統一する。

5. 連結貸借対照表

(1) 投資勘定と資本勘定の消去

資本金(子)	×××	/	子会社株式(親)	×××
剰余金(子)	×××			

(2) 投資差額勘定(のれん)が生じる場合

資本金(子)	×××	/	子会社株式(親)	×××
剰余金(子)	×××		(のれん(親)	×××
のれん(親)	×××)	

① 投資消去差額の原因分析(公正価値評価)

② 20年以内の効果の及ぶ期間にわたって規則的に償却

(3) 債権と債務の相殺消去

買掛金(子)	×××	/	売掛金(親)	×××
借入金(子)	×××		貸付金(親)	×××

(4) 税効果会計に伴う繰延税金資産

(5) 持分法の適用

6. 資本連結の手続

(1) 全面時価評価法

連結財務諸表に関する会計基準(2008.12)で、子会社資産、負債は少数株主持分に相当する部分も含めてすべて支配獲得時に時価(公正価値)評価するものと一本化された。

(2) 支配獲得時の資本連結

資本金	×××	／	子会社株式(親)	×××
利益剰余金	×××		少数株主持分	×××
評価差額(少)	×××			
のれん(親)	×××			
少数株主損益	×××	／	少数株主持分	×××
のれん償却	×××		のれん	×××

(3) 子会社株式の追加取得

少数株主持分	×××	／	親会社持分	×××
親会社持分	×××	／	投資	×××
のれん	×××			

(4) 子会社株式の一部売却

少数株主損益	×××	／	少数株主持分	×××
のれん償却	×××		のれん	×××

7. 連結損益計算書

(1) 連結会社間の取引高の相殺消去

(2) 未実現利益の消去

(3) のれんの償却

(4) 税効果会計の適用

(5) 少数株主損益の計上

8. セグメント情報の開示

(1) 連結決算と合算

(2) マネジメント・アプローチ

9. 中間、四半期、連結財務諸表

(1) 中間連結財務諸表と四半期連結財務諸表

(2) 実績主義と予測主義

10. 株式持ち合い

$$\text{議決権の所有割合} = \frac{\text{所有する議決権の数}}{\text{行使しうる議決権の総数}} ※$$

※自己株式と持ち合い株式(相互持ち合いによりお互いに25%超の株式を保有している場合に限る)は(会社法308条、規則67条)、控除して連結の範囲を計算する

10. 連結納税

(1) 連結納税制度の目的

平成 14 年度税制改正により導入された制度である。

企業グループの一体性に着目し、あたかも一つの法人であるかのように捉えて損益を通算した上で、法人税を課税する仕組みである。

これは、企業グループの事業と課税を、法人単位のみを捉えて行うことなく、企業グループ全体を一体として取扱うことが、企業活動の実態にも沿っており、課税の公平を図ることになるからである。

(2) メリットとデメリット

① 企業グループ内の損益の通算

財務省の試算によれば、損益通算による企業側のメリットは約 8,000 億円にのぼるとされている。

② 未実現利益の繰延べ

グループ会社間の収益取引において最終の外部売上において課税が起きる。即ち、課税の時期が遅くなる。

③ 子法人の固定資産などの時価評価

連結初年度、あるいは連結グループへ加入時には、子法人の固定資産などの直前事業年度末での時価評価が必要である。(除、組織再編税制の適格要件を満たすもの)

④ 連結親法人に多額の欠損金があり、かつ、連結子法人において課税所得が発生する見込である企業グループに節税効果がある。

(3) 制度の適用範囲

① 100%子会社のすべてに導入する。(除、外国法人)

② 他の内国法人(普通法人または協同組合等)に発行済株式のすべてを保有されている法人は除く。内国法人の 100%子法人は連結親法人にはなれない。

③ 出口のない制度と言われており、いったん選択した後は取り止めることはできない。

(4) 申告期限等

① 連結事業年度終了の日の翌日から 2 ヶ月以内(2 ヶ月内の延長申請可能)

② 住民税、事業税、消費税等の税目については、それぞれの個別法人において確定申告を行う。

(5) 連結納税グループ内における税金の精算

黒字子法人 …… 親法人に向けて子法人が負担する (親法人が赤字の場合)
 赤字子法人 …… 親法人から子法人が受取る (親法人が黒字の場合)

(法人税率 30%として)

	(ケース 1)		(ケース 2)	
	所得(1)	課税(1)	所得(2)	課税(2)
親P社	1,000	300 (支払)	1,000	300 (支払)
子A社	300	90 (支払)	300	90 (支払)
子B社	△500	△150 (受取)	△3,000	△390 (受取)
所得	800		△1,700	
納付		240		0
 (ケース 3)				
親P社	△1,000	△300 (受取)		
子A社	300	90 (納付)		
子B社	2,000	600 (納付)		
所得	1,300			
納付		390		

個別帰属額の計算の過程 (146)

日付：
担当者：

(単位：百万円)

項目		計算	A社	B社	C社	合計	説明	チェック
第1期所得金額		A	△450	△300	△150	△900	A,B,Cとも赤字	
第0期分	連結欠損金(B社又は特定連結欠損金)	B	△200	△100	—	△300	0期の繰欠	
第1期分	連結欠損金個別帰属額(うち特定分)	C=A	△450	△300	△150	△900	1期の△900の各社発生	
第1期末の個別帰属額合計額		D=B+C	△650	△400	△150	△1,200	第1期末の繰欠	

第2期所得金額		E	△160	100	△240	△300	A,C赤、B、所得△300
第2期分	連結欠損金個別帰属額 ←	F	△120	0	△180	△300	2期の赤をA,Cに按分
第1期分	連結欠損金個別帰属額	G=C	△450	△300	△150	△900	1期の繰欠
第0期分	連結欠損金(B社又は特定連結欠損金)	H=B	△200	△100	—	△300	0期の繰欠
第2期末個別帰属額合計額		I=F+G+H	△770	△400	△330	△1,500	連結2期末の繰欠合計

第3期所得金額		J	300	300	300	900	A,B,Cとも黒字
第0期分	(特)連結欠損金繰越控除額	K	—	△100	—	△100	0期の(特)△100控除
第0期分	(特)連結欠損金繰越控除後所得金額	L=J+K	300	200	300	800	控除後3期所得800
第0期分	(非)連結欠損金繰越控除額	M	△200	—	—	△200	0期の(非)△200控除
第0期分	(非)連結欠損金繰越控除後所得金額	N=L+M	100	200	300	600	控除後3期取得600
第1期分	連結欠損金繰越控除額 ←	O	△300	△200	△100	△600	1期G△900の△600を按分
第3期連結欠損金控除後課税所得		P=N+O	△200	0	200	0	控除後3期所得0
第2期分	連結欠損金個別帰属額	Q=F	△120	0	△180	△300	2期の繰欠
第1期分	連結欠損金個別帰属額 ←	R=G-O	△150	△100	△50	△300	1期G△900の△300を按分
第3期末の個別帰属額合計額		S=Q+R	△270	△100	△230	△600	3期末の繰欠合計

特定連結欠損金：各社の個別所得の範囲内で控除可能 (H22改正)

非特定連結欠損金：連結グループ全体の所得から控除可能

取得初年度の連結B/S

第1年度 連結精算表

--> 移記
-> 移記 } 仕訳ではない

--> 移記
-> 移記 } 仕訳ではない

(連結第0年度)

(連結第1年度)

科目	個別財務諸表			連結仕訳			連結貸借対照表	科目	個別財務諸表			連結仕訳			連結財務諸表
	P社	S社	合計	開始仕訳(a)	S社当期純利益の配分(g)	のれんの償却(h)			P社	S社	合計	開始仕訳(a)	S社当期純利益の配分(g)	のれんの償却(h)	
貸借対照表								貸借対照表							
諸資産	67,310	8,300	75,610				75,610	諸資産	92,310	20,300	112,610				112,610
S社への投資	5,190		5,190	(5,190)				S社への投資	5,190		5,190	(5,190)			
のれん				150			150	のれん				150		(30)	120
資産合計	72,500	8,300	80,800	(5,040)	0	0	75,760	資産合計	97,500	20,300	117,800	(5,040)		(30)	112,730
諸負債	(35,000)	(2,000)	(37,000)				(37,000)	諸負債	(35,000)	(12,000)	(47,000)				(47,000)
少数株主持分			0	(1,260)			(1,260)	少数株主持分			0	(1,260)	(400)		(1,660)
資本金	(6,000)	(1,000)	(7,000)	1,000			(6,000)	資本金	(6,000)	(1,000)	(7,000)	1,000			(6,000)
剰余金	(31,500)	(5,300)	(36,800)	→ 5,300			(31,500)	剰余金	(56,500)	(7,300)	(63,800)	→ 5,300	→ 400	→ 30	(58,070)
負債・純資産合計	(72,500)	(8,300)	(80,800)	5,040	0	0	(75,760)	負債・純資産合計	(97,500)	(20,300)	(117,800)	5,040	0	30	(112,730)
損益計算書								損益計算書							
諸収益			0				0	諸収益	(250,000)	(90,000)	(340,000)				(340,000)
諸費用			0				0	諸費用	225,000	88,000	313,000				313,000
のれん償却							0	のれん償却						30	30
少数株主損益							0	少数株主損益					400		400
当期純利益	0	0	0		0	0	0	当期純利益	(25,000)	(2,000)	(27,000)		-- 400	-- 30	(26,570)
利益剰余金								利益剰余金							
期首残高	(31,500)	(5,300)	(36,800)	5,300			(31,500)	期首残高	(31,500)	(5,300)	(36,800)	5,300			(31,500)
当期純利益			0		0	0	0	当期純利益	(25,000)	(2,000)	(27,000)		> 400	> 30	(26,570)
期末残高	(31,500)	(5,300)	(36,800)	← 5,300	0	0	(31,500)	期末残高	(56,500)	(7,300)	(63,800)	← 5,300	← 400	← 30	(58,070)

(1) 第0年度P社のB/S

諸資産	72,500
諸負債	35,000
資本金	6,000
剰余金	31,500
負債資本計	72,500

(2) 第0年度S社のB/S

諸資産	8,300
諸負債	2,000
資本金	1,000
剰余金	5,300
負債資本計	8,300

(3) P社によるS社株式80%の取得直後のB/S (上記)

S社への投資	5,190	現預金	5,190
--------	-------	-----	-------

(4) 第0年度 B/S連結仕訳

S社資本金	1,000	S社への投資	5,190
S社期首剰余金	5,300	少数株主持分	1,260
のれん	150		

(5) 連結仕訳とは、連結消去仕訳のこと

(第1年度の開始仕訳)

(a) S社資本金	1,000	S社への投資	5,190
S社期首剰余金	5,300	少数株主持分	1,260
のれん	150		

(g) S社の当期純利益は200 P/L少数株主損益 400 B/S少数株主持分 400

(h) P/Lのれん償却 30 B/Sのれん 30

(第2年度の開始仕訳)

資本金	1,000	S社への投資	5,190
期首剰余金	7,300	少数持分	1,660
のれん	120	連結剰余金※	1,570

※ 連結剰余金 第1年度増加分によるもの
2,000-400-30=1,570 第1年に稼いだもの
7,300-1,570=5,730 相殺
(当期純利益欄の当期分連結純増減)

第2年度 連結精算表

(連結第2年度)

科 目	個別財務諸表			連結消去仕訳								連 結 財 務 諸 表
	P社	S社	合計	開始仕訳 (a) (第1年度末)	債権・債務の消去 (b)	内部取引高・未実現利益の消去				S社当期純利益の配分 (g)	のれんの償却 (h)	
						内部売上高の消去 (c)	商品に係る内部利益の消去 (d)	備品売却に係る内部利益の消去(e) ※2	減価償却費に含まれる内部利益の実現(f)			
貸借対照表												
諸 資 産	168,010	20,000	188,010									188,010
P社への売掛金		20,000	20,000		(20,000)							
商 品	10,000		10,000				(1,000)					9,000
備 品		5,000	5,000					(1,000)				4,000
S社への投資	5,190		5,190	(5,190)								
のれん				120							(30)	90
資産合計	183,200	45,000	228,200	(5,070)	(20,000)		(1,000)	(1,000)			(30)	201,100
諸 負 債	(59,700)	(33,200)	(92,900)									(92,900)
S社からの買掛金	(20,000)		(20,000)		20,000							
原価償却累計額		(500)	(500)						100			(400)
少数株主持分			0	(1,660)			200			(600)		(2,060)
資 本 金	(6,000)	(1,000)	(7,000)	1,000								(6,000)
剰 余 金	(97,500)	(10,300)	(107,800)	→ 5,730			→ 800	→ 1,000	→ (100)	→ 600	→ 30	(99,740)
負債・純資産合計	(183,200)	(45,000)	(228,200)	5,070	20,000		1,000	1,000	0	0	30	(201,100)
損益計算書												
売 上	(300,000)	(100,000)	(400,000)			50,000						(350,000)
備品売却益	(1,000)		(1,000)					1,000				
売上原価	240,000	90,000	330,000			(50,000)	1,000					281,000
販売費・管理費	20,000	7,000	27,000						(100)			26,900
のれん償却											30	30
少数株主損益							(200)			600		400
当期純利益	(41,000)	(3,000)	(44,000)			0	800	1,000	(100)	600	30	(41,670)
利益剰余金												
期首残高	(56,500)	(7,300)	(63,800)	5,730								(58,070)
当期純利益	(41,000)	(3,000)	(44,000)				→ 800	→ 1,000	→ (100)	→ 600	→ 30	(41,670)
期末残高	(97,500)	(10,300)	(107,800)	5,730			800	1,000	(100)	600	30	(99,740)

(a) 第2年度の修正消去欄の仕訳(開始仕訳)
 S社資本金 1,000 S社への投資 5,190
 S社期首剰余金 7,300 少数株主持分 1,660
 のれん 120 S社期首剰余金 1,570 ※1

(b) 債権債務の相殺消去
 S社からの買掛金 20,000 P社への売掛金 20,000

(c) S社からP社への商品売上50,000(利益10%)
 S社売上高 50,000 P社売上原価 50,000

(d) P社のS社仕入在庫10,000の未実現利益消去(アップストリーム)
 P社原価 1,000 P社商品 1,000
 少数株主持分(B/S) 200 少数株主損益(P/L) 200

(e) P社は備品(5年)4,000を5,000でS社へ売却 ※2
 備品売却益 1,000 備品 1,000

(f) 過大償却分100を戻す(実現分)
 減価償却累計額 100 販管費

(g) S社の利益の少数株主持分を計算する
 少数株主利益(P/L) 600 少数株主持分(B/S) 600

(h) のれんの償却を行う
 のれん償却 30 のれん 30

※1 2,000-400-30=1,570 第1年度に増の連結剰余金

※2 取引は消去しない(債権債務でない、損益取引でない)が、内部利益は消去する

第3年度 連結精算表

(連結第3年度)

科 目	個別財務諸表			連結仕訳								連 結 財 務 諸 表
	P社	S社	合計	開始仕訳 (a)	内部取引高・未実現利益の消去			S社当期純利 益の配分 (g)	のれん の償却 (h)	剰余金処分の調整		
					内部売上 高の消去 (c)	商品に係る 内部利益の 消去(d)	減価償却費に含 まれる内部利益 の実現(f)			受取配当 金の振戻 し(i)	配当金 の調整 (j)	
貸借対照表												
諸 資 産	191,510	51,900	243,410									243,410
商 品	15,000		15,000	(1,000)		(500)						13,500
備 品		5,000	5,000	(1,000)								4,000
S社への投資 のれん	5,190		5,190	(5,190)					(30)			60
資産合計	211,700	56,900	268,600	(7,100)		(500)			(30)			260,970
諸 負 債	(69,700)	(39,900)	(109,600)									(109,600)
原価償却累計額		(1,000)	(1,000)	100			100					(800)
少数株主持分			0	(2,060)		100		(1,000)			60	(2,900)
資 本 金	(6,000)	(1,000)	(7,000)	1,000								(6,000)
剰 余 金	(136,000)	(15,000)	(151,000)	→ 8,060		→ 400	→ (100)	→ 1,000	→ 30		→ (60)	(141,670)
負債・純資産合計	(211,700)	(56,900)	(268,600)	7,100		500	0	0	30		0	(260,970)
損益計算書												0
売 上	(400,000)	(150,000)	(550,000)		60,000							(490,000)
売 上 原 価	330,160	135,000	465,160		(60,000)	500						405,660
販売費・管理費	30,080	10,000	40,080				(100)					39,980
受取配当金	(240)		(240)							240		0
のれん償却									30			30
少数株主損益						(100)		1,000				900
当期純利益	(40,000)	(5,000)	(45,000)		0	400	(100)	1,000	30	240		(43,430)
利益剰余金												0
期 首 残 高	(97,500)	(10,300)	(107,800)	8,060								(99,740)
減少高:												0
配 当 金	1,500	300	1,800							(240)	(60)	1,500
当期純利益	(40,000)	(5,000)	(45,000)		→ 400	→ (100)	→ 1,000	→ 30	→ 240			(43,430)
期 末 残 高	(136,000)	(15,000)	(151,000)	8,060		400	(100)	1,000	30	0	(60)	(141,670)

(a) 第3年度の修正消去欄の仕訳(開始仕訳)

S社資本金	1,000	S社への投資	5,190
S社期首剰余金	8,060	少数株主持分	2,060
のれん	90	商品	1,000
減価償却累計額	100	備品	1,000

(c) S社からP社への内部売上60,000(内部利益10%)

S社売上高	60,000	P社売上原価	60,000
-------	--------	--------	--------

(d) P社のS社仕入期末在庫15,000の未実現利益消去
(前期末仕入在庫10,000)

売上原価	500	商品	500
少数株主持分(B/S)	100	少数株主損益(P/L)	100

(f) 償却資産に含まれる内部利益の実現
(過大償却分の戻し)

減価償却累計額	100	販管費	100
---------	-----	-----	-----

(g) S社当期利益の少数株主持ち分の計算
少数株主利益(P/L) 1,000 少数株主持分(B/S) 1,000(h) のれんの償却を行う
のれん償却 30 のれん 30(i) 受取配当金の二重利益排除(S社からのP社受取分)
受取配当金(P/L) 240 配当金(S/S) 240(j) 受取配当金のS社の少数株主受取分
少数株主持分(B/S) 60 配当金(S/S) 60

連結財務諸表に関する会計基準

(1) 設 定(平成 20 年 12 月 26 日 ASBJ)

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。

(2) 親会社説

単一の支配下にある企業集団全体の資産・負債と収益・費用を連結財務諸表に表示するとともに、資本に関しては、連結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をいう。

(3) 経済的単一体説

企業集団は親会社と少数株主が**ともに支配**しているものであり、連結財務諸表は双方のために作成されるべきとする考え方である。**少数株主持分**は企業集団の内部者とされ、少数株主持分は計上されず資本に含まれ、**少数株主損益**は連結損益計算書上、税金等調整前当期純損益に含まれる。

(4) 親会社

他の企業の財務及び営業又は事業の方針を決定する機関(**意思決定機関**)を**支配している企業**をいい、子会社とは、当該他の企業をいう。

親会社及び子会社又は子会社が、他の企業の意思決定機関を支配している場合における当該他の企業もその親会社の子会社とみなす。

①他の企業の議決権の過半数を自己の計算において所有している企業

②他の企業の議決権の 40%以上を自己の計算において所有している企業であって、次のいずれかの要件に該当する企業

(イ)自己の議決権と自己と同一の議決権を行使すると認められる者等の議決権を合わせて、他の企業の議決権の過半数を占めること

(ロ)他の企業の意思決定に影響を与える者が、当該他の企業の意思決定機関の構成員の過半数を占めていること

(ハ)他の企業の重要な財務及び営業又は事業の方針の決定を支配する契約等が存在すること

(ニ)他の企業の資金調達額の総額の過半について融資を行っていること

(自己と緊密な関係のある者が行う融資の額を合わせて資金調達額の総額の過半となる場合を含む)

- (ホ)その他、他の企業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存在すること
- ③自己の議決権(議決権を有しない場合を含む)と、緊密な関係があることにより自己と同一の議決権を行使すると認められる者等の議決権を含めて、他の企業の議決権の過半数を占めている企業であって、かつ、上記②(ロ)～(ニ)のいずれかの要件に該当する企業

(5) 連結会社

親会社及び連結される子会社をいう。

(6) 連結財務諸表作成における一般原則

(7) 連結の範囲

(8) 連結決算日

(9) 親会社及び子会社の会計処理の原則及び手続

(10) 連結貸借対照表の作成基準

(11) 子会社の資産及び負債の評価と評価差額

(12) 投資と資本の相殺消去

(13) 少数株主持分

(14) 子会社株式の追加取得及び一部売却

(15) 債権と債務の消去

(16) 連結損益計算書の作成基準

(17) 連結株主資本等変動計算書の作成

(18) 連結キャッシュ・フロー計算書の作成

(19) 連結財務諸表の注記事項

(公認会計士試験論文式財務諸表論 第5版 石井和人著から)
(同書を読んで検討して下さい)

問題1 (102)

- 問1 「連結財務諸表作成における在外子会社の会計処理に関する当面の取扱い」によると、在外子会社の財務諸表が、国際財務報告基準又は米国会計基準に準拠して作成されている場合には、当面の間、それらを連結決算手続上利用することができるが、その場合であっても、特定の項目については、連結決算手続上、当期純利益が適切に計上されるよう当該在外子会社の会計処理を修正しなければならいとされている。この特定の項目は、国際財務報告基準又は米国会計基準に準拠した会計処理が、我が国の会計基準に共通する考え方と乖離しているものをいうが、「我が国の会計基準に共通する考え方」を述べ、この特定の項目の一つである「のれんの償却」についてどのような修正を行うべきか述べなさい。
- 問2 連結財務諸表に関する会計基準によると、連結損益計算書における純損益計算の区分の中に、新たに少数株主損益調整前当期純利益を表示することとされている。連結基礎概念及び国際的な会計基準と関連させてその理由を述べなさい。

1. 我が国の会計基準に共通する考え方とは、連結財務諸表上当期利益が適切に計上されない恐れがある場合をいい、6項目についてはその場合には会計処理を修正する必要がある。
 - ①のれんの償却、②退職給付会計における数理計算上の差異の費用処理、③研究開発費の支出時費用処理、④投資不動産の時価評価及び固定資産の再評価、⑤会計方針の変更に伴う財務諸表の遡及修正、⑥少数株主損益の会計処理がある。
 - ①我が国の会計基準では、のれんは規則的に償却するものとされているが、IFRS および米国の会計基準においては、のれんは償却計算を行わず、最低年1回の減損テストを実施するとされている。のれんの償却の有無は、損益に及ぼす影響が大きいと考えられ、IFRS等の基準処理を我が国の会計基準に従った処理に修正することが求められる。
2. 我が国の会計基準は親会社説に基づき作成され、連結当期純利益は親会社の株主持分のみが示される。

国際的な会計基準は、経済的単一説であるための連結当期純利益には少数株主持分も含まれる。

両者の比較を明らかにするため新たに表示することとした。

問題 2 (110)

- 問 1 子会社の判定基準としての(1)持株基準の意義を述べ、あわせて、(2)持株基準の長所及び短所について説明しなさい。
- 問 2 現行の制度会計においては、財務諸表等規則及び連結財務諸表規則の規定により、関連当事者との取引に関して注記しなければならないこととされている。関連当事者との取引の意義を述べた上で、関連当事者との取引はなぜ注記しなければならないのか、その理由を述べなさい。

〈基本問題〉

1. 連結財務諸表に関する会計基準に基づき、「他の企業の意思決定機関を支配している企業」とは、どのような企業をいうのか述べなさい。
 2. 持分法に関する会計基準に基づき、「子会社以外の他の企業の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場合」とは、どのような場合をいうのか述べなさい。
 3. 持分法の適用範囲について述べなさい。
-
1. (1)持株基準とは直接・間接に議決権の過半数を所有しているかどうかにより子会社を判定する基準である。
(2)数量を基準ということでの客観性はあるが、持株比率を変動させ連結の範囲を恣意的に操作する余地がある。
 2. 関連当事者との取引は、対価の有無にかかわらず、対等な立場で行われているとは限らず、会社と関連当事者との取引が財務諸表に与えている影響を財務諸表利用者が把握できるように、適切な情報を提供するために関連当事者との取引に関する注記が必要とされている。

11. 関連当事者の開示に関する会計基準

重要定義のチェック

(1) 設 定 (平成 18 年 10 月 17 日 ASBJ)

財務諸表の注記事項として関連当事者の開示について、その内容を定めることを目的とする。

(2) 必要性

会社と関連当事者との取引は、会社と役員との取引を含め、対等な立場で行われているとは限らず、会社の財政状態や経営成績に影響を及ぼすことがある。これらが、与えている影響を財務諸表利用者が把握できるように、適切な情報を提供する。

(3) 関連当事者との取引

会社と関連当事者との取引をいい、対価の有無にかかわらず、資源若しくは債務の移転、又は役務の提供をいう。

(4) 関連当事者

ある当事者が他の当事者を支配しているか、又は、他の当事者と財務上及び業務上の意思決定に対して重要な影響力を有している場合の当事者等をいい、①親会社、②子会社、③財務諸表作成会社と同一の親会社をもつ会社、④財務諸表作成会社が他の会社の関連会社である場合における当該他の会社(「その他の関係会社」)並びに当該その他の関係会社の親会社及び子会社、⑤関連会社及び当該関連会社の子会社、⑥財務諸表作成会社の主要株主及びその近親者、⑦財務諸表作成会社の役員及びその近親者、⑧親会社の役員及びその近親者、⑨重要な子会社の役員及びその近親者、⑩⑥から⑨に掲げる者が議決権の過半数を自己の計算において所有している会社及びその子会社、⑪従業員のための企業年金をいう。

(5) 主要株主

保有態様を勘案した上で、自己又は他人の名義をもって総株主の議決権の10%以上を保有している株主をいう。

(6) 役員

取締役、会計参与、監査役、執行役又はこれらに準ずる者をいう。

(7) 近親者

二親等以内の親族（配偶者、父母、兄弟、姉妹、祖父母、子、孫及び配偶者の父母、兄弟、姉妹、祖父母並びに兄弟、姉妹、子、孫の配偶者）をいう。

(8) 図 解

(9) 開示内容

(No.7130／ 関連当事者との取引)

会社名 _____

日付:

事業年度 _____

予定時間 _____

担当者:

承認者:

監査場所 _____

実際時間 _____

監査要点						監査手続	日付サイン
実在	網羅	正確	帰属	評価	表示		
	○					1. 関連当事者との取引の調査に係る管理体制が適切に整備され、有効に運用されることにより、関連当事者取引が適切かつ網羅的に把握されていることを確かめるため、質問及び関連文書の閲覧を行う。	
○	○	○				2. 関連当事者の範囲が適切であることを確かめる。 (株主、取締役、重要な契約書など)	
○		○	○	○		3. 関連当事者取引の集計表を入手し、関連証憑と突合するなど、妥当性を検討する。	
	○		○			4. 当期発生額について前年同期と比較し、著しい増減の有無及びその理由が、会社の経営環境等に照らして合理的であることを確かめる。	
					○	5. 財務諸表注記における関連当事者取引の開示が、財務諸表等規則様式第1号及び関連する委員会報告等に照らして適切であることを確かめる。	

留意事項

1. 関連当事者のチェックリストの利用と会社の理解のチェック。
2. 関連当事者の属性による区分は妥当か。
3. 関連当事者との取引条件は妥当なものか。

調書No.

“60秒でサッと読めます”

三行、三面の会計



(仕事に役立つ新しい会計 7)

平成 24 年 2 月 22 日 (水)

ルカ・パチョーリ以来、複式簿記の歴史は500年を超えている。それ以来、簿記会計は変化が無かったのだろうか。借方と貸方への複式記入(double-entry)とは、平面的な借方資産と貸方負債・資本だけなのだろうか。立体感のある借方財産の形成とその説明である貸方の積上げた利益に働きかける第三の力を理解しなければならぬのではなかろうか。

(1) 資産と負債・資本の両面表示の限界を感じる

借方と貸方に記入する、複眼的な視点だけがすべてではない。負債と資本金は資産のマイナス項目であり、一体的に表示すべき形成された純財産(見えるもの)である。剰余金は純財産の形成の理由説明(見えないもの)である。

B/S	
資 産	負 債 資本金
純財産	剰余金

(2) 純財産とそれを形成した剰余金は対面表示すべきである

また、その形成を实践する動的な経営力を明確にすべきである

要するに会計とは、借方がB/S、貸方がP/Lである。そしてそれらの借方・貸方だけではなくて、それを生かすマネジメントが必要である。

(3) 企業の純財産と獲得利益と経営活動の三行、三面的な結合が会計である

(B/S 的) 借方で財産形成	(P/L 的) 貸方で利益説明	(マネジメント) 借方・貸方の経営								
<table border="1"> <tr><td>資 産</td></tr> <tr><td>— 負 債</td></tr> <tr><td>— 資本金</td></tr> <tr><td>純財産</td></tr> </table>	資 産	— 負 債	— 資本金	純財産	<table border="1"> <tr><td>純財産を形成した理由、即ち獲得した損益結果の説明</td></tr> <tr><td>累積利益</td></tr> </table>	純財産を形成した理由、即ち獲得した損益結果の説明	累積利益	<table border="1"> <tr><td>物的経営資源である人・物・金によって利益を獲得</td></tr> <tr><td>経営力</td></tr> </table>	物的経営資源である人・物・金によって利益を獲得	経営力
資 産										
— 負 債										
— 資本金										
純財産										
純財産を形成した理由、即ち獲得した損益結果の説明										
累積利益										
物的経営資源である人・物・金によって利益を獲得										
経営力										
(見えるもの) 物的経営資源 財産の形成は、	(見えないもの) 利益獲得の過程 利益の蓄積であり、	(実践活動そのもの) 経営成果をあげる力 その実践が経営力である。								

即ち、純財産(経営資源)の充実、純財産形成説明としての累積利益、そして企業をマネジメントする経営力が会計の三面性であると考えべきである。