

まえがき

『連結バイブル』は、おかげ様で多くの国家試験受験生の皆様、さらには、連結会計に携わっている多くの実務家の皆様から、幅広いご支持をいただいている。まずこの点につき、深く感謝申し上げる次第である。

1997年6月6日付で『連結財務諸表原則』及び『同注解』が大改訂されたことを突破口として、今日まで、実に様々な実務指針等が数多く公表され続けている。連結決算重視の時代及び会計基準の国際的調和化の時代に突入した今、この流れを全く無視するわけにはいかないと思われる。

本書では、国家試験の出題可能性等に鑑み、受験生の皆さんに過度な負担を強いることのないよう、適度なボリューム&レベルにおさえて編集させていただいたので、適切かつ適量なる情報提供ができているものと確信している。

最後に、本書が、すべての読者の皆様にとって少しでも役に立つものであるならば、これ以上の喜びはない。

資格の大原 公認会計士講座

本書の特徴と構成

最新の会計基準に準拠

・2020年8月現在施行されている会計基準等の内容を反映！

充実した設例

・基礎から応用まで100題を超える設例を掲載！

学習項目の難度を★印
で掲載しています。

★：基礎編
★★：上級編

理解しやすい簡単な数値例で
会計処理を確認できます。

第2章 投資と資本の消去

3 子会社の資産及び負債の評価 ★

親会社が子会社を支配獲得するということは、子会社株式の取得を通じて結果的に子会社の資産及び負債を取得したことになる。

したがって、支配獲得日に取得したこれらの資産及び負債を子会社の個別貸借対照表上の簿価ではなく、公正な評価額（以下「時価」という）によって評価しなければならない。

ただし、重要性が乏しい場合には簿価で評価することが認められている。

なお、子会社の資産及び負債の時価による評価額と当該資産及び負債の個別貸借対照表上の金額との差額（評価差額）は子会社の資本に含まれる。その上で投資と相殺消去されるため投資消去差額は事実上のれんの性格を有することになる。

1. 全面時価評価法

全面時価評価法とは、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である。

この場合、子会社の資産及び負債に存在する含み益（又は含み損）をすべて認識するので、非支配株主持分も時価評価後の子会社の資本の額に基づいて算定されることになる。

このように、全面時価評価法は親会社が子会社を支配した結果、子会社が企業集団に含まれることになった事実を重視する考え方であり、親会社説のもとでも認められ、必ずしも経済的単一体系のみに結びつくものではない。

□ 子会社の資産及び負債の評価

例 P社がS社（資本金80円、利益剰余金20円）株式80%を220円で購入した。

当該日においてS社の所有する土地（簿価50円）の公正な評価額は150円であった。

よって、子会社の資産及び負債の評価及び連結消去・振替仕訳を示さない。

a. 子会社の資産及び負債の評価（土地含み益の認識）

(土地)	100	(評価差額)	100
※ 150 - 50 = 100			

b. 投資と資本の相殺消去

(資本金)	80	(S社株式)	220
(利益剰余金)	20	(非支配株主持分)	40※2
(評価差額)	100		
(のれん)	60※1		

※1 220 - (80 + 20 + 100) × 80% = 60

※2 (80 + 20 + 100) × 20% = 40

S社株式 220	のれん		S社資本 100
	60		
	80	20	
	80	20	(土地の含み益) 評価差額 100
	80	20	

平易な表現かつコンパクトに
内容を解説しています。

解説には図解を加えていますので、
会計処理のイメージがつかめます。

本書の使い方

本書は公認会計士試験のみならず、税理士試験、簿記検定等の各種資格試験において必要となる連結会計の基礎から応用論点までを網羅的に解説したものです。各種の資格試験の合格のためには問題演習が欠かせませんが、近年の資格試験は機械的に問題を解くだけでは合格を勝ち取ることは難しくなっています。試験合格のためには、問題演習と並行して理解を深めることも重要な要素となっています。

本書では、連結会計の理解を深めていただくため、〔基礎編★〕、〔上級編★★〕に分けて掲載しています。連結会計の基礎を固めたい方は〔基礎編★〕を学習してください。〔基礎編★〕を学習したのち、各種資格試験の本試験レベルの内容を掲載している〔上級編★★〕にチャレンジしましょう。

<本書の特徴と構成>でもご紹介したとおり、各項目では平易な本文で内容を紹介したのち、簡単な数値例を用いて理解しやすいように工夫をしています。また、問題演習への橋渡しとして、100題以上の設例を掲載しています。本文を確認したのち、設例にチャレンジしてみましょう。設例をスムーズに解答できるようになっていれば、試験の合格はすぐそこまで来ています。

実践的な問題を100題以上掲載

第2章 ①と資本の消去

設例6 資産・負債の時価評価

P社は、平成13年3月31日にS社の発行済議決権株式の80%を4,000円で取得した。
同日におけるP社及びS社の貸借対照表は次のとおりである。なお、S社の土地（簿価1,000円）の公正な評価額は1,750円である。
以上により、①子会社の資産及び負債の評価額及び②連結消去・振替仕訳を示すとともに、③連結貸借対照表を作成しなさい。

P社		S社	
平成13年3月31日 (単位:円)		平成13年3月31日 (単位:円)	
諸資産 17,000	諸負債 10,200	諸資産 5,000	諸負債 1,800
S社株式 4,000	資本金 9,000	土地 1,000	資本金 3,000
	利益準備金 500		利益準備金 300
	繰越利益 1,300		繰越利益 900
	21,000		6,000

【解】 (単位:円)

- 子会社の資産及び負債の評価
(土地) 750 (評価差額) 750
※ $1,750 - 1,000 = 750$
- 連結消去・振替仕訳
(資本金) 3,000 (S社株式) 4,000
(利益剰余金) 1,200※1 (非支配株主持分) 990※3
(評価差額) 750
(のれん) 40※2
※1 $300 + 900 = 1,200$
※2 $4,000 - (3,000 + 300 + 900 + 750) \times 80\% = 40$
※3 $(3,000 + 300 + 900 + 750) \times 20\% = 990$

□ 子会社の資産及び負債の評価

③ 連結貸借対照表

P社		S社	
平成13年3月31日			
諸資産	22,000	諸負債	12,000
土地	1,750	資本金	9,000
のれん	40	利益剰余金	1,800
		非支配株主持分	990
	23,790		23,790

【解】 (単位:円)

親会社の投資と子会社の資本の相殺	
投資	4,000
のれん	40
親会社持分	600
非支配株主持分	150
親会社持分	3,360
非支配株主持分	840
	S社資本 4,200

評価差額 750

80% ← 80% ← 20%

コンパクトでわかりやすい解説

略 語 一 覧

法 令 等	略 語
連結財務諸表に関する会計基準	連結基準
企業結合に関する会計基準	企業結合基準
企業結合会計基準及び事業分離等会計基準に関する適用指針	指針
連結財務諸表の用語、様式及び作成方法に関する規則	連結財規
連結財務諸表の用語、様式及び作成方法に関する規則の取扱いに関する留意事項について	連結財規ガイドライン
外貨建取引等会計処理基準	外貨基準
財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則	財規
自己株式及び準備金の額の減少等に関する会計基準	自己株式等基準
貸借対照表(Balance Sheet)	B/S
損益計算書(Profit and Loss Statement)	P/L
財務諸表(Financial Statements)	F/S
株主資本等変動計算書 (Statement of Stockholders' Equity)	S/S
キャッシュ・フロー計算書	C/F

第1章 連結財務諸表の基礎知識

1	連結財務諸表の意義	1
	1. 連結財務諸表の必要性	2
	2. 連結財務諸表の種類	3
2	連結の範囲	4
	1. 連結の範囲を決定する基準	4
	2. 支配力基準における「他の企業の意思決定機関を支配している」の意味	5
	3. 間接支配のケース	6
3	連結財務諸表作成のための基本構造	9
4	連結財務諸表の表示（連結C/F・包括利益計算書を除く）	10
	1. 連結貸借対照表	10
	2. 連結損益計算書	11
	3. 連結株主資本等変動計算書	12
5	連結決算日	13
	1. 連結財務諸表の作成期間と決算日	13
	2. 子会社の決算日が親会社の決算日と異なる場合	13
6	親会社及び子会社の会計処理の原則及び手続	14
7	連結財務諸表作成のための個別財務諸表の組替	15
	1. 個別財務諸表の組替	15
	2. 各財務諸表間のつながり	16

第2章 投資と資本の消去

〔基礎編 ★〕

1	株式取得日における連結貸借対照表の作成	17
	1. 総 説	17

	2. 連結貸借対照表の作成原則	17
2	投資勘定と資本勘定の相殺消去	19
	1. 相殺消去仕訳の方法	19
	2. 資本連結の本質	21
	3. 投資消去差額とのれん	24
	4. 非支配株主持分	26
3	子会社の資産及び負債の評価	32
	1. 全面時価評価法	32
4	株式取得日後における連結財務諸表の作成	36
	1. 連結第1年度における開始仕訳	36
	2. 支配獲得日後増加剰余金の非支配株主持分への振替	39
	3. 剰余金の配当	44
5	のれんと非支配株主持分に関する表示	51
	1. のれん	51
	2. のれん償却額	51
	3. 非支配株主持分	51
	4. 非支配株主に帰属する当期純損益	51
6	連結精算表の作成	52
7	連結クウィック・メソッド	56
	1. クウィック・メソッドの考え方	56
	2. クウィック・メソッドの具体的アプローチ	57
8	持分の追加購入	60
	1. 追加購入の形態	60
	2. 追加購入による持分の変動	60
	3. 支配獲得後の追加購入	65
〔上級編 ★★〕		
9	期の途中での取得	69
	1. みなし取得日法	69
10	持分の一部売却	73
	1. 持分の売却の意味	73

2.	株式売却の考え方	73
3.	追加購入がある場合	80
4.	子会社の資産及び負債に評価差額がある場合	84
11	増 資	88
1.	株主割当有償増資	88
2.	資本準備金の資本組入	90
3.	第三者割当増資	92
4.	公募発行増資	98
12	連結株主資本等変動計算書総論	99
1.	意 義	99
2.	作成手順	99
13	評価差額の実現時の処理	121
1.	概 要	121
2.	非償却性資産に係る評価差額の実現	121
3.	償却性資産に係る評価差額の実現	123
14	間接所有	126
1.	概 要	126
2.	株式保有比率と連結持分比率の意義	127
3.	資本連結	130
4.	未実現利益の消去	141

第3章 会社間取引の消去

〔基礎編 ★〕

1	会社間取引の消去仕訳	142
1.	内部取引の相殺消去	142
2.	債権・債務の相殺消去に伴う貸倒引当金の調整	143
2	手形取引の消去	147
1.	手形取引の分類	147
2.	手形債権者と手形債務者がいずれも連結集団内の会社である場合	148

3. 手形債務者か手形債権者のいずれか一方が外部者である場合	154
--------------------------------	-----

〔上級編 ★★〕

3 未達商品がある場合の会社間取引の消去	159
4 連結会社を対象として引当てた引当金の調整	161

第4章 未実現利益の消去

〔基礎編 ★〕

1 連結上の未実現利益	163
1. 未実現利益の消去理由	163
2. 領域	163
2 棚卸資産に係る未実現利益の消去	164
1. 期末棚卸資産に係る未実現利益の消去仕訳	164
2. 前期末棚卸資産に係る開始仕訳と実現仕訳	167
3. 未実現利益の消去方法と負担方法	170
3 非償却性資産（固定資産）に係る未実現利益の消去	176
4 償却性資産に係る未実現利益の消去	179
1. 償却性資産に係る未実現利益の消去が必要な販売形態	179
2. 固定資産から固定資産の場合（①のケース）	179
3. 棚卸資産から固定資産の場合（②のケース）	183
4. 耐用年数到来時と未実現利益の消去	186
5. 償却性資産に係る未実現利益の消去とアップ・ストリーム	189

〔上級編 ★★〕

5 固定資産の使用途中での売却と未実現利益の消去	191
6 実質的な連結会社間取引と未実現利益の消去	195

第5章 持 分 法

〔基礎編 ★〕

1	持分法総論	202
1.	意 義	202
2.	関連会社の具体的内容	202
3.	持分法の考え方	204
2	持分法の適用	210
1.	必要となる仕訳	210
2.	持分法適用会社の評価差額相当額の取扱い	214
3.	持分法におけるクウィック・メソッドの作成	215
3	持分法と株式売却	218
1.	概 要	218
2.	例題による確認	218
4	未実現利益の消去	223
1.	概 要	223
2.	取引形態と消去金額	223
3.	未実現利益の消去仕訳	224
5	持分法適用会社が保有する投資会社株式の取扱い	229
1.	持分法適用会社が保有する投資会社株式の取扱い	229
2.	持分法適用会社が保有する投資会社株式の処分	229

第6章 税効果会計

〔上級編 ★★〕

1	税効果会計の適用	231
1.	税効果会計の意義	231
2.	税効果会計の対象となる差異について	231
3.	税効果会計の方法	235
4.	表 示	236

2	連結における未実現利益と税効果会計	238
3	貸倒引当金の調整に係る税効果会計	244
4	資産・負債の時価評価に係る税効果会計	246
5	持分法における未実現利益と税効果会計	249

第7章 連結キャッシュ・フロー計算書

〔基礎編 ★〕

1	キャッシュ・フロー計算書とは	251
	1. 意義	251
	2. 必要性	251
2	キャッシュ・フロー計算書の概要	253
	1. 概要	253
	2. 表示区分	253
3	営業活動によるキャッシュ・フローの表示方法	255
	1. 直接法	255
	2. 間接法	255
4	間接法によるキャッシュ・フロー計算書の作成	256

〔上級編 ★★〕

5	連結キャッシュ・フロー計算書	258
	1. 連結キャッシュ・フロー計算書の作成方法	258
	2. 連結キャッシュ・フロー計算書特有の内容	259
6	表示様式	277

第8章 特殊論点

〔上級編 ★★〕

1	その他の包括利益累計額が生じている場合の資本連結	281
1.	概要	281
2.	意義	281
3.	会計処理	282
2	配当権利落ち株式	287
1.	意義	287
2.	配当権利落ち株式の取得	287
3.	配当権利落ち株式の一部売却	291
3	自己株式	293
1.	連結子会社が保有する親会社株式	293
2.	子会社が保有する自己株式	295
4	支配獲得時の未実現利益	300
5	未実現損失の消去	301
6	債務超過に係る連結処理	302
1.	連結子会社の債務超過	302
2.	持分法適用会社（関連会社）の債務超過	309
7	連結範囲の変更	313
1.	連結範囲の変更と連結対象財務諸表の範囲	313
2.	当期末に支配を獲得した場合の処理	315
3.	当期末に支配を解消した場合の処理	319
8	在外子会社の連結	328
1.	在外子会社の財務諸表項目の換算	328
2.	評価差額の換算	331
3.	在外子会社の連結	335
9	包括利益	342
1.	包括利益の意義	342
2.	包括利益の表示	342

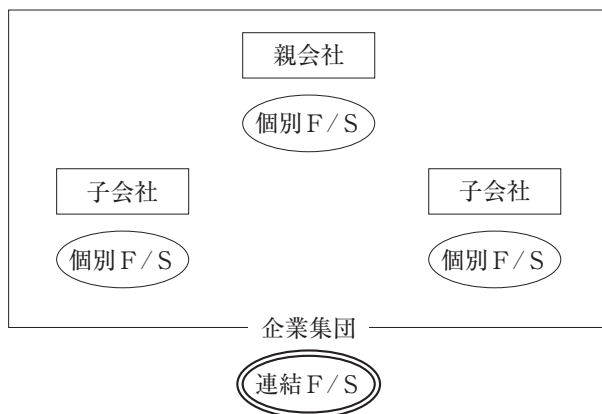
3.	連結財務諸表間の相互関係	343
4.	その他の包括利益累計額	343
5.	連結財務諸表における表示例	344
10	企業結合会計	349
1.	企業結合取引の概要	349
2.	合併	351
3.	株式交換	363
4.	株式移転	369
5.	共通支配下の取引等	378
6.	事業分離等	403
7.	共同支配企業の形成	429
索	引	440

第1章 連結財務諸表の基礎知識

1 連結財務諸表の意義

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。

つまり、連結財務諸表とは、親会社が企業集団の財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの状況を報告するために作成する財務諸表である。



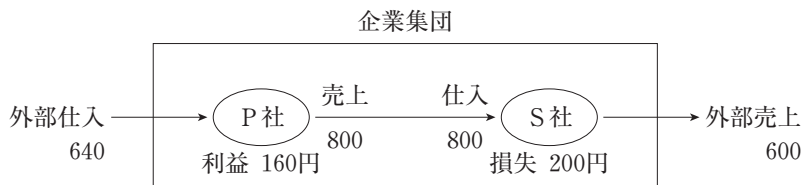
※ 企業集団を一つの会計主体（会社）と考えて作成される財務諸表が連結財務諸表である。

これに対し、個々の会社を会計主体と考えて作成される財務諸表は個別財務諸表と言われる。

1. 連結財務諸表の必要性

(1) 親会社間における経理操作の防止

親会社P社が商品640円を仕入れ、100%子会社S社に800円で販売し、S社は当該商品をすべて外部に600円で販売したとする。この場合、親会社P社の売上総利益は160円であり、子会社S社の売上総利益は△200円である。



親会社の個別財務諸表上の売上総利益は160円となっているが、連結企業集団の観点からは、売上高は600円、売上原価は640円、売上総利益は△40円とみなければならない。

したがって、親会社P社の売上総利益160円は、子会社S社を利用して計上したものであり、これは、「子会社が売れない商品を外部に安く販売する」という犠牲によって計上された“みせかけの利益”に過ぎない。

そこで、親会社P社と子会社S社の個別財務諸表を合算すると、売上総利益は△40円となる。ここに連結財務諸表の必要性が存在することになる。ただし、単純に合算すると売上高は1,400円、売上原価は1,440円になってしまうため、内部売上800円と内部仕入800円を相殺消去しなければならない。これについては後述する。

	P社	S社	合算	消去	連結
売上高	800	600	1,400	△ 800	600
売上原価	640	800	1,440	△ 800	640
売上総利益	160	△ 200	△ 40	0	△ 40

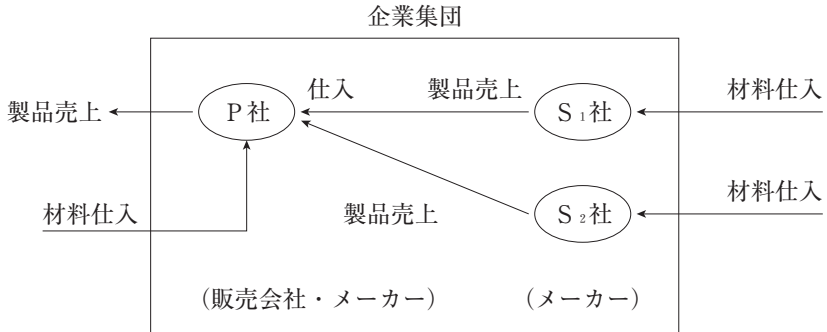
↑ みせかけの利益(実質的にP社の売上総利益は△40円である)

(2) 連結グループ全体を示すことにおける情報の有用性(分社化の例)

親会社P社は企業集団グループ製品の販売を担当し、製品の生産比率は企業集団グループ全体の半分以下であった場合、親会社の個別財務諸表では販

売会社としての情報が提供されてしまい、企業集団グループ全体がメーカーである情報が提供されなくなり、当該親会社の個別財務諸表は、もはや意味をなさなくなっている。

ここに、連結財務諸表の必要性が存在することになる。



2. 連結財務諸表の種類

- (1) 連結貸借対照表 (連結B/S)
- (2) 連結損益計算書 (連結P/L)
- (3) 連結株主資本等変動計算書 (連結S/S)
- (4) 連結キャッシュ・フロー計算書 (連結C/F)
- (5) 連結包括利益計算書

なお、当面の間は(1)~(3)を中心に学習していく。

2. 支配力基準における「他の企業的意思決定機関を支配している」の意味

「他の企業的意思決定機関を支配している企業」とは、次の企業をいう。ただし、財務上又は営業上若しくは事業上の関係からみて他の企業的意思決定機関を支配していないことが明らかであると認められる企業は、この限りでない。

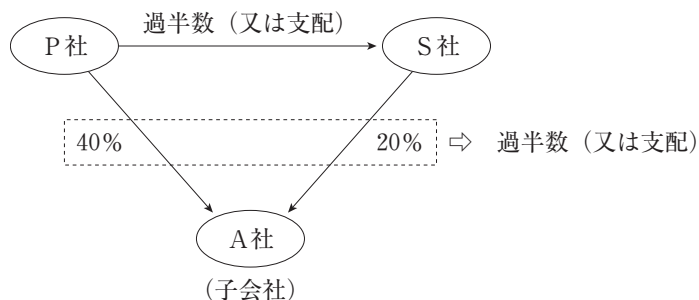
- (1) 他の企業（更生会社、破産会社その他これらに準ずる企業であって、かつ、有効な支配従属関係が存在しないと認められる企業を除く。下記(2)及び(3)においても同じ。）の議決権の過半数を自己の計算において所有している企業
- (2) 他の企業の議決権の100分の40以上、100分の50以下を自己の計算において所有している企業であって、かつ、次のいずれかの要件に該当する企業
 - ① 自己の計算において所有している議決権と、自己と出資、人事、資金、技術、取引等において緊密な関係があることにより自己の意思と同一の内容の議決権を行使すると認められる者及び自己の意思と同一の内容の議決権を行使することに同意している者が所有している議決権とを合わせて、他の企業の議決権の過半数を占めていること。
 - ② 役員若しくは使用人である者、又はこれらであった者で自己が他の企業の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、当該他の企業の取締役会その他これに準ずる機関の構成員の過半数を占めていること。
 - ③ 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。
 - ④ 他の企業の資金調達額（貸借対照表の負債の部に計上されているもの）の総額の過半について融資（債務の保証及び担保の提供を含む。以下同じ。）を行っていること（自己と出資、人事、資金、技術、取引等において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。）。
 - ⑤ その他他の企業的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) 自己の計算において所有している議決権（当該議決権を所有していない場合を含む。）と、自己と出資、人事、資金、技術、取引等において緊密な関係があることにより自己の意思と同一の内容の議決権を行使すると認められる者及び自己の意思と同一の内容の議決権を行使することに同意している者が所有している議決権とを合わせて、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)の②から⑤までのいずれかの要件に該当する企業

3. 間接支配のケース

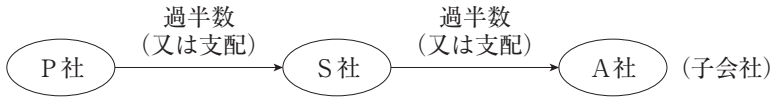
親会社及び子会社又は子会社が、他の企業の意思決定機関を支配している場合における当該他の企業も、その親会社の子会社とみなす。

(1) 親会社及び子会社



- (注) P社とS社との支配従属関係を一つの単位とみれば、それによってA社は株式の過半数を所有されている関係にある。したがって、A社はP社にとって間接支配の子会社となる。

(2) 子会社

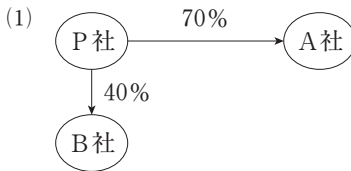


(注) P社とS社との関係は、P社がS社の株式を直接に過半数を所有している関係であるから、S社は直接支配の子会社である。

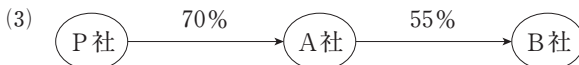
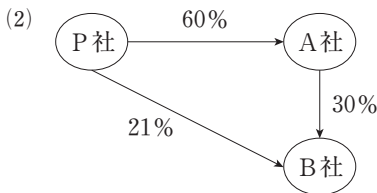
また、A社はS社を通じてP社によって支配されている関係にあるから、A社はP社にとって孫会社である。かかる孫会社はP社にとって間接支配の子会社となる。

設例 1 連結の範囲

次のような株式所有関係が存在する場合に、P社の連結子会社となる会社を判定しなさい。



(注) P社の役員がB社の取締役会の構成員の過半数を継続して占めている。



解 答

(1)	(2)	(3)
A・B社	A・B社	A・B社

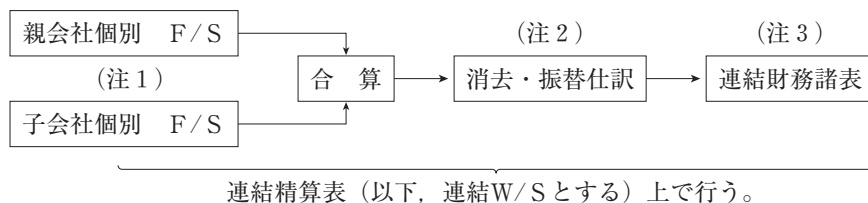
解 説

- (1) P社はB社の40%という高い比率の議決権を有しており、かつP社の役員がB社の取締役会の構成員の過半数を継続して占めている。したがって、B社の意思決定機関を支配している一定の事実が認められるため、B社は連結子会社となる。
- (2) P社及びP社の子会社であるA社がB社の株式を51%所有しているため、B社はP社の連結子会社とみなされる。
- (3) P社の子会社であるA社が、B社の株式を55%所有しているため、B社はP社の連結子会社（孫会社）とみなされる。

3 連結財務諸表作成のための基本構造

連結財務諸表の目的は、支配従属関係にある企業集団を単一の組織体とみなし、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ことにある。

したがって、連結財務諸表は、まず、企業集団を構成する各社の個別財務諸表を合算し、次に、構成会社間の対照項目を消去することによって作成される。



(注1) (個別) 貸借対照表

(個別) 損益計算書

(個別) 株主資本等変動計算書

(注2) 「連結(修正)仕訳」と総称することがあり、基本的に以下の4つに分類される。

- a. 投資と資本の相殺消去
- b. 債権・債務の相殺消去
- c. 内部取引の相殺消去
- d. 未実現利益の消去

(注3) 連結W/Sの連結財務諸表をもとにして、外部公表用の連結財務諸表を作成する。

連結貸借対照表

連結損益計算書

連結株主資本等変動計算書

4 連結財務諸表の表示（連結C/F・包括利益計算書を除く）

1. 連結貸借対照表

連 結 貸 借 対 照 表	
〇〇社	×年×月×日
(単位：千円)	
資産の部	負債の部
I 流動資産	I 流動負債
:	:
II 固定資産	II 固定負債
:	:
1. 有形固定資産	
2. 無形固定資産	純資産の部
のれん	I 株主資本
×××	1. 資本金
:	×××
III 繰延資産	2. 資本剰余金
:	×××
△	3. 利益剰余金
×××	×××
×××	4. 自己株式※1
×××	△×××
×××	II その他の包括利益累計額※2
×××	1. その他有価証券
×××	×××
×××	2. 為替換算調整勘定
×××	×××
×××	III 非支配株主持分
×××	×××
×××	×××

※1 親会社が保有する自己株式に加えて、子会社が保有する親会社株式のうち、親会社持分相当額及び持分法適用会社が保有する投資会社株式のうち、親会社等の持分相当額が表示される。

※2 親会社持分のみが計上、表示される。

2. 連結損益計算書

連結損益計算書

〇〇社	自〇年〇月〇日	至×年×月×日	(単位：千円)
I 売上高			×××
II 売上原価			×××
III 販売費及び一般管理費			
	：		
のれん償却額※1		×××	
	：		×××
営業利益			×××
IV 営業外収益			
	：		
持分法による投資利益※2		×××	
	：		×××
V 営業外費用			
	：		
持分法による投資損失※2		×××	
	：		×××
経常利益			×××
VI 特別利益			×××
VII 特別損失			×××
			×××
税金等調整前当期純利益			×××
法人税等		×××	
法人税等調整額		×××	×××
当期純利益			×××
非支配株主に帰属する当期純利益			×××
親会社株主に帰属する当期純利益			×××

※1 のれん償却額は販売費及び一般管理費の区分に表示する。

※2 持分法による投資損益は、営業外収益又は営業外費用の区分に表示する。

3. 連結株主資本等変動計算書

	株主資本			その他の包括利益累計額				非支配株主持分	純資産合計
	資本金	資本剰余金	利益剰余金	自己株式	株主資本合計	その他有価証券評価差額金	繰上利益		
当期末残高	×××	×××	×××	△×××	×××	×××	×××	×××	×××
当期変動額									
新株の発行	×××	×××			×××				×××
剰余金の配当			△×××		△×××				△×××
親会社株主に帰属する当期純利益			×××		×××				×××
×××××									
自己株式の処分				×××	×××				×××
その他			×××		×××				×××
株主資本以外の項目の当期変動額(純額)						×××	×××	×××	×××
当期変動額合計	×××	×××	×××	×××	×××	×××	×××	×××	×××
当期末残高	×××	×××	×××	△×××	×××	×××	×××	×××	×××

5 連結決算日

1. 連結財務諸表の作成期間と決算日

連結財務諸表の作成に関する期間は1年とし、親会社の会計期間に基づき、年1回一定の日をもって連結決算日とする。

2. 子会社の決算日が連結決算日と異なる場合

この場合の取扱いは以下のとおりである。

(1) 決算日の差異が3カ月を超える場合

子会社が連結決算日に正規の決算に準ずる合理的な手続による決算で作成した財務諸表を連結する。

(2) 決算日の差異が3カ月を超えない場合

① 原則としては、(1)と同様にすべきである。

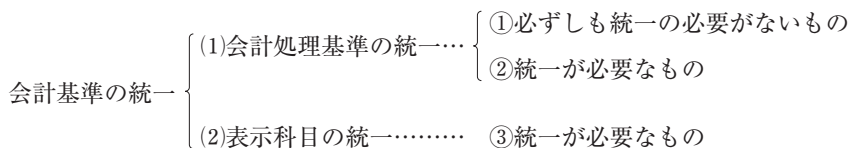
② 子会社の正規の決算を基礎として作成された財務諸表をそのまま連結することができる。いわゆる3カ月ルールとよばれている方法である。

ただし、この場合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は、必要な整理を行う。

6 親会社及び子会社の会計処理の原則及び手続

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処理の原則及び手続は、原則として統一しなければならない。

これは、大別すると次の2つのことを述べている。(1)会計処理基準の統一と、(2)表示科目の統一である。



① 会計処理基準の統一が必ずしも必要でないもの

会社の置かれている環境、事業の種類、棚卸資産の種類によって、会計処理基準が異なるという合理的な根拠がある限り、むしろ統一しないほうがよい。例えば、貸倒引当金の設定基準、棚卸資産の棚卸方法、減価償却方法等が考えられる。

② 会計処理基準の統一が必要なもの

例えば、同一棚卸資産における評価基準、繰延資産の処理基準、引当金の設定基準等は会計処理基準を異にする合理的な根拠がないのが通常である。したがって、統一することが必要である。

③ 表示科目の統一が必要なもの

例えば、親会社で商品として表示しているものを子会社で材料として表示している場合等は、表示を統一することが必要である。

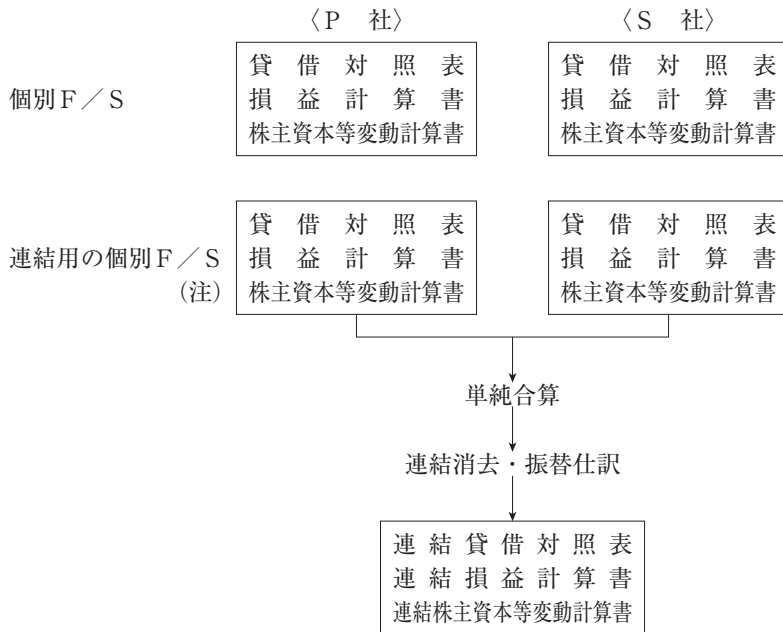
なお、会計処理の統一にあたっては、より合理的な会計処理の原則及び手続を選択すべきであるため、親会社の会計処理を子会社の会計処理に合わせるケースも考えられることになる。

7 連結財務諸表作成のための個別財務諸表の組替

1. 個別財務諸表の組替

連結財務諸表は、親会社と子会社の個別財務諸表を単純合算し、連結仕訳を行い作成する。

ここで、個別の企業で作成する財務諸表（貸借対照表、損益計算書、株主資本等変動計算書）と若干の表示上の違いが出てくるため、個別財務諸表を組替える必要がある。



(注) 連結用の個別B/S

基本的に個別B/Sと同じである。

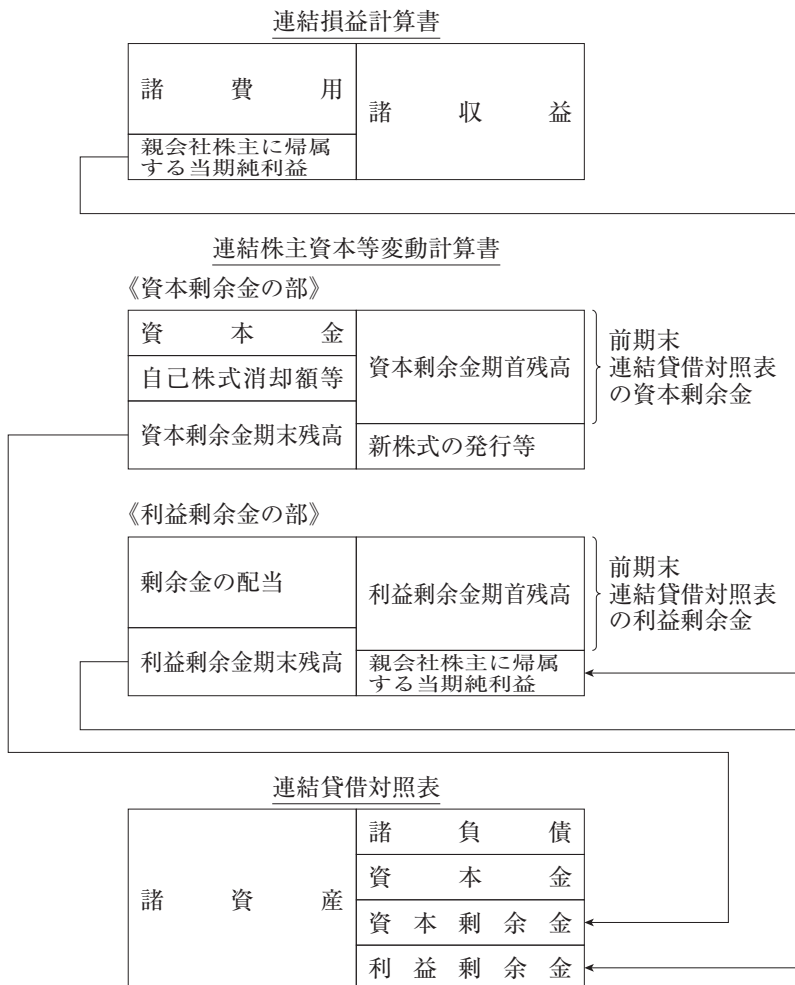
連結用の個別P/L

基本的に個別P/Lと同じである。

連結用の個別S/S

基本的に個別S/Sと同じである。ただし、非支配株主持分の記載がある。

2. 各財務諸表間のつながり



なお、連結株主資本等変動計算書の詳細については第2章⑫参照

第2章 投資と資本の消去

1 株式取得日における連結貸借対照表の作成 ★

1. 総 説

連結貸借対照表は、支配従属の関係にある企業集団の一時点における財政状態を示す計算書である。この「一時点」は連結貸借対照表日と名づけることができるが、それは2つある。1つは親会社の子会社を取得した日であり、もう1つは取得日後の日すなわち、各年度の連結決算日である。

取得日において作成するのは、連結貸借対照表だけであり、取得日後からの連結決算日においては、それ以外の連結財務諸表も作成する。

その意味で連結財務諸表の説明は、取得日現在の連結貸借対照表から始める必要がある。

2. 連結貸借対照表の作成原則

連結貸借対照表は、親会社及び子会社の個別貸借対照表における資産、負債及び資本の金額を基礎とし、子会社の資産及び負債の評価、親会社及び連結される子会社（以下「連結会社」という）相互間の投資と資本及び債権と債務の相殺消去等の処理を行って作成する。

ここでは連結貸借対照表の作成における柱ともいうべき3つの点が述べられている。

第1 親会社及び子会社の個別貸借対照表を基礎とすること。

ただし、「基礎とする」とは、常に「そのまま結合する」ということではない。

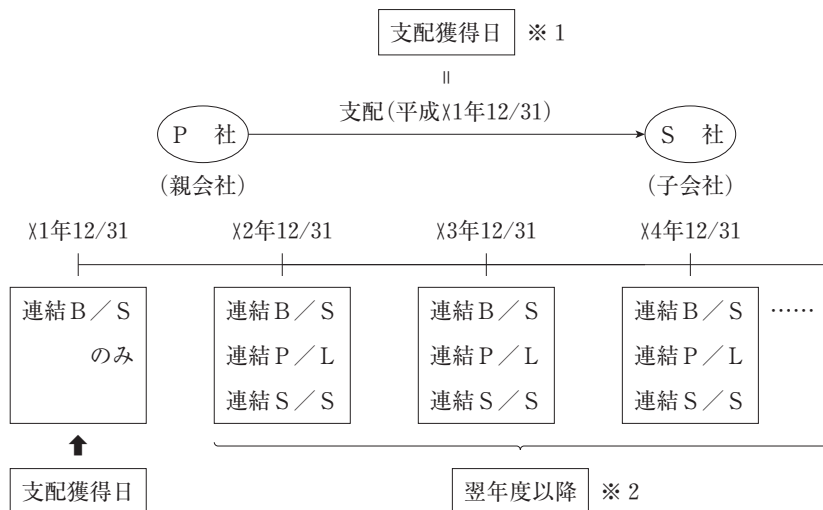
第2 子会社の資産及び負債を評価したあと連結会社相互間の投資と資本を相殺消去すること。これを資本連結手続という。

第2章 投資と資本の消去

第3 連結会社相互間の債権と債務の相殺消去すること。

以上にあげた3つのうち、第1は個別財務諸表への準拠ということで、連結損益計算書にも妥当する基本的要件である。したがって、連結貸借対照表に固有の基本原則は第2と第3である。

親会社が子会社を取得した時点で作成されるのは、連結財務諸表のうち、連結貸借対照表のみである。



※1 支配獲得日とは、S社を支配することになった日。この場合が、いわゆる「株式取得日」となる。

※2 この場合が、いわゆる「株式取得日後」となる。

第2章 投資と資本の消去

③ 単純合算した場合の連結B/S

P社		連結B/S			
資産の 二重計上	諸資産	200	請負債	150	P社B/S分
			資本金	100	
	S社株式	50			S社B/S分
諸資産	50	資本金	50		

P社とS社のB/Sを単純合算しただけでは連結B/S上、S社株式に相当する金額50が二重計上になっているため、消去する必要がある。

④ 投資と資本の相殺消去仕訳

(資本金) 50 (S社株式) 50

この仕訳を、「投資と資本の相殺消去仕訳」という。また、「資本連結(仕訳)」ともいう。

⑤ 資本連結後の連結B/S

P社		連結B/S	
諸資産	250	諸負債	150
		資本金	100

設例 2 全部所有の子会社の連結（純資産簿価での株式取得）

P社は、平成X1年12月31日にS社の発行済議決権株の100%を50,000円で取得した。同日におけるP社及びS社の貸借対照表は次のとおりである。

よって、以下の資料に基づいて、連結貸借対照表精算表を作成しなさい。

貸借対照表		貸借対照表	
P社	平成X1年12月31日(単位:円)	S社	平成X1年12月31日(単位:円)
諸資産 310,000	諸負債 60,000	諸資産 70,000	諸負債 20,000
S社株式 50,000	資本金 200,000	/	資本金 25,000
	利益剰余金 100,000		利益剰余金 25,000
360,000	360,000	70,000	70,000

解 答 (単位:円)

連結貸借対照表精算表

平成X1年12月31日

科 目	P 社	S 社	消去・振替仕訳		連結貸借 対 照 表
			借 方	貸 方	
諸 資 産	310,000	70,000			380,000
S 社 株 式	50,000			50,000	0
資 産 合 計	360,000	70,000			380,000
諸 負 債	(60,000)	(20,000)			(80,000)
資 本 金	(200,000)	(25,000)	25,000		(200,000)
利 益 剰 余 金	(100,000)	(25,000)	25,000		(100,000)
負債・純資産合計	(360,000)	(70,000)	50,000	50,000	(380,000)

解 説 (単位:円)

投資勘定消去の本質は、S社株式50,000を、それに対応する持分の具体的な形（諸資産70,000及び諸負債20,000）に置換することである。

② 投資勘定と資本勘定の相殺消去

S社 貸借対照表				P社 貸借対照表			
平成×1年12月31日				平成×1年12月31日			
諸資産	70,000	諸負債	20,000	諸資産	310,000	諸負債	60,000
		資本金	25,000	S社株式	50,000	資本金	200,000
		利益剰余金	25,000			利益剰余金	100,000
	70,000		70,000		360,000		360,000

相殺消去

(資本金)	25,000	(S社株式)	50,000
(利益剰余金)	25,000		

P社の貸借対照表上のS社株式50,000とS社の貸借対照表上の資本勘定50,000（資本金25,000, 利益剰余金25,000）とは対応関係にあるから、連結上、これらを相殺消去しなければならない。

消去後のB/S項目を合算

↓

連結貸借対照表			
P社 平成×1年12月31日			
諸資産	310,000	諸負債	60,000
諸資産	70,000	諸負債	20,000
		資本金	200,000
		利益剰余金	100,000
	380,000		380,000

投資と資本の相殺消去により、S社株式50,000はそれに対応する持分の具体的な形（諸資産70,000及び諸負債20,000）に置換されることになる。

3. 投資消去差額とのれん

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との相殺消去到り、借方差額が生ずる場合には、当該差額をのれんとする。

のれんは、無形固定資産の区分に表示するものとする。

||||||| 例 |||

P社がS社の発行済株式総数の100%を100円で取得したとする。株式取得日におけるS社の資本勘定は資本金70円、利益剰余金20円であった。

よって、連結消去・振替仕訳を示しなさい。

|||||||

(資本金)	70※1	(S社株式)	100
(利益剰余金)	20※1		
(のれん)	10※2		

※1 資本に占める親会社持分額

$$(70 + 20) \times 100\% = 90$$

※2 投資(100) - 親会社持分額(90) = のれん(10)

設例3 投資消去差額とのれん

P社は、平成X1年12月31日にS社の発行済議決権株の100%を75,000円で取得した。同日におけるP社及びS社の貸借対照表は次のとおりである。

よって、以下の資料に基づいて、連結貸借対照表精算表を作成しなさい。

なお、投資消去差額はのれんとする。

貸借対照表		貸借対照表	
P社	平成X1年12月31日(単位:円)	S社	平成X1年12月31日(単位:円)
諸資産	285,000	諸資産	70,000
S社株式	75,000	諸負債	20,000
		資本金	25,000
		利益剰余金	25,000
	360,000		70,000
	360,000		70,000

解答 (単位：円)

連結貸借対照表精算表

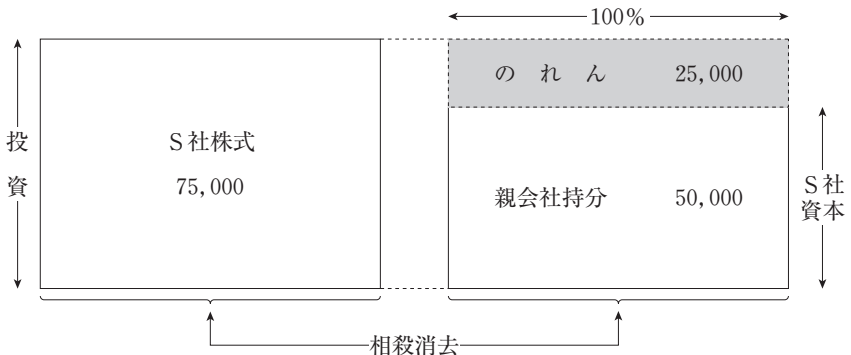
平成×1年12月31日

科目	P社	S社	消去・振替仕訳		連結貸借対照表
			借方	貸方	
諸資産	285,000	70,000			355,000
S社株式	75,000			75,000	0
のれん			25,000		25,000
資産合計	360,000	70,000			380,000
諸負債	(60,000)	(20,000)			(80,000)
資本金	(200,000)	(25,000)	25,000		(200,000)
利益剰余金	(100,000)	(25,000)	25,000		(100,000)
負債・純資産合計	(360,000)	(70,000)	75,000	75,000	(380,000)

解説 (単位：円)

S社株式75,000と、S社の資本に占めるP社（親会社）の持分額50,000との差額は、のれんとして処理される。

(資本金) 25,000 (S社株式) 75,000
 (利益剰余金) 25,000
 (のれん) 25,000



4. 非支配株主持分

100%所有でない子会社を連結する場合、当該子会社の資本のうち親会社に属しない部分は、非支配株主持分とする。

すなわち、株式取得の日又は支配獲得日の当該子会社の資本は、当該取得日又は支配獲得日において、親会社に帰属する部分と非支配株主に帰属する部分とに分け、前者は親会社の投資と相殺消去し、後者は非支配株主持分として処理するものとする。

||||||| 例 |||

P社がS社の発行済株式総数の80%を85円で取得したとする。株式取得日におけるS社の資本勘定は資本金80円、利益剰余金20円であった。

よって、連結消去・振替仕訳を示しなさい。

|||||||

a. 消去仕訳

(資本金)	64※1	(S社株式)	85
(利益剰余金)	16※2		
(のれん)	5※3		

※1 $80 \times 80\% = 64$

※2 $20 \times 80\% = 16$

※3 $85 - (80 + 20) \times 80\% = 5$

b. 振替仕訳

(資本金)	16※1	(非支配株主持分)	20
(利益剰余金)	4※2		

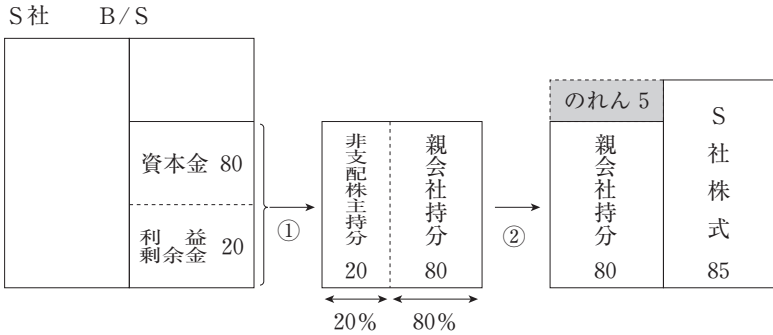
※1 $80 \times 20\% = 16$

※2 $20 \times 20\% = 4$

以上 a + b より連結消去・振替仕訳（資本連結）が求められる。

(資本金)	80	(S社株式)	85
(利益剰余金)	20	(非支配株主持分)	20
(のれん)	5		

上記の連結仕訳を「連結基準」に従って図解すると次のようになる。



① 取得日の資本金及び剰余金を親会社持分と非支配株主持分に分割

(イ) (資本金)	64	(親会社持分)	80※1
(利益剰余金)	16		
(ロ) (資本金)	16	(非支配株主持分)	20※2
(利益剰余金)	4		

※1 $(80 + 20) \times 80\% = 80$

※2 $(80 + 20) \times 20\% = 20$

② 親会社持分は投資と相殺消去

(親会社持分)	80	(S社株式)	85
(のれん)	5		

この①の(イ)と②の合算仕訳が上記例の a 「消去仕訳」であり、①の(ロ)が非支配株主持分への「振替仕訳」である。

設例 4 非支配株主持分（投資消去差額なし）

P社は、平成X1年12月31日にS社の発行済議決権株の90%を45,000円で取得した。同日におけるP社及びS社の貸借対照表は次のとおりである。

よって、以下の資料に基づいて、連結貸借対照表精算表を作成しなさい。

第2章 投資と資本の消去

貸借対照表			貸借対照表		
P社		平成11年12月31日 (単位:円)	S社		平成11年12月31日 (単位:円)
諸資産	315,000	諸負債	60,000	諸資産	70,000
S社株式	45,000	資本金	200,000	/	20,000
/		利益剰余金	100,000	/	25,000
	<u>360,000</u>		<u>360,000</u>		<u>70,000</u>

解 答 (単位:円)

連結貸借対照表精算表

平成11年12月31日

科 目	P 社	S 社	消去・振替仕訳		連結貸借 対 照 表
			借 方	貸 方	
諸 資 産	315,000	70,000			385,000
S 社 株 式	45,000			45,000	0
資 産 合 計	<u>360,000</u>	<u>70,000</u>			<u>385,000</u>
諸 負 債	(60,000)	(20,000)			(80,000)
資 本 金	(200,000)	(25,000)	25,000		(200,000)
利 益 剰 余 金	(100,000)	(25,000)	25,000		(100,000)
非支配株主持分				5,000	(5,000)
負債・純資産合計	<u>(360,000)</u>	<u>(70,000)</u>	<u>50,000</u>	<u>50,000</u>	<u>(385,000)</u>

解 説 (単位:円)

(1) 親会社持分と非支配株主持分

	S社資本勘定	親会社持分(90%)	非支配株主持分(10%)
資 本 金	25,000	22,500	2,500
利 益 剰 余 金	25,000	22,500	2,500
	<u>50,000</u>	<u>45,000</u>	<u>5,000</u>

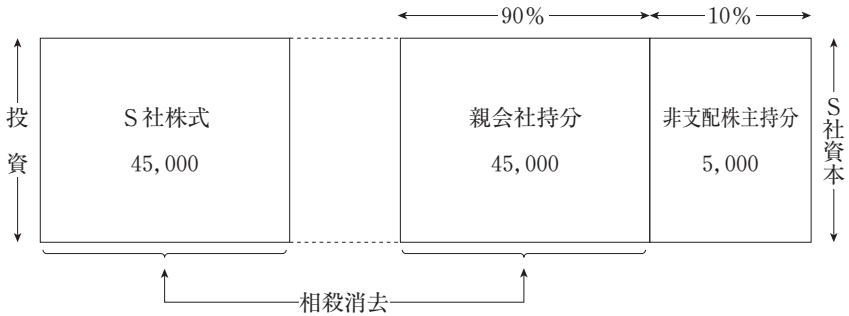
(2) 投資勘定と資本勘定の相殺消去

① 消去仕訳

(資本金)	22,500	(S社株式)	45,000
(利益剰余金)	22,500		

② 振替仕訳

(資本金)	2,500	(非支配株主持分)	5,000
(利益剰余金)	2,500		



設例 5 非支配株主持分（投資消去差額有り）

P社は、平成×1年12月31日にS社の発行済議決権株の90%を65,000円で取得した。同日におけるP社及びS社の貸借対照表は次のとおりである。

よって、以下の資料に基づいて、連結貸借対照表精算表を作成しなさい。

なお、投資消去差額はのれんとする。

P社		S社	
貸借対照表		貸借対照表	
平成×1年12月31日 (単位：円)		平成×1年12月31日 (単位：円)	
諸資産	295,000	諸資産	70,000
S社株式	65,000	諸負債	20,000
		資本金	25,000
		利益剰余金	25,000
	<u>360,000</u>		<u>70,000</u>
諸負債	60,000	資本金	200,000
		利益剰余金	100,000
	<u>360,000</u>		<u>70,000</u>

解 答 (単位：円)

連結貸借対照表精算表

平成X1年12月31日

科 目	P 社	S 社	消去・振替仕訳		連結貸借 対 照 表
			借 方	貸 方	
諸 資 産	295,000	70,000			365,000
S 社 株 式 の れ ん	65,000		20,000	65,000	0
資 産 合 計	360,000	70,000			20,000
諸 負 債	(60,000)	(20,000)			385,000
資 本 金	(200,000)	(25,000)	25,000		(80,000)
利 益 剰 余 金	(100,000)	(25,000)	25,000		(200,000)
非支配株主持分				5,000	(100,000)
負債・純資産合計	(360,000)	(70,000)	70,000	70,000	(5,000)
					(385,000)

解 説 (単位：円)

(1) 親会社持分と非支配株主持分

	S社資本勘定	親会社持分(90%)	非支配持主持分(10%)
資 本 金	25,000	22,500	2,500
利 益 剰 余 金	25,000	22,500	2,500
	<u>50,000</u>	<u>45,000</u>	<u>5,000</u>

(2) 投資勘定と資本勘定の相殺消去

① 消去仕訳

(資 本 金)	22,500	(S 社 株 式)	65,000
(利 益 剰 余 金)	22,500		
(の れ ん)	20,000		

② 振替仕訳

(資 本 金)	2,500	(非支配株主持分)	5,000
(利 益 剰 余 金)	2,500		

② 投資勘定と資本勘定の相殺消去

