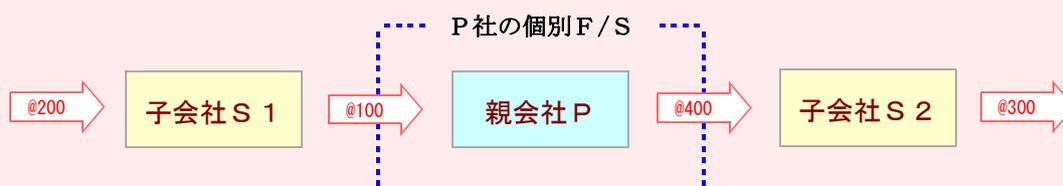


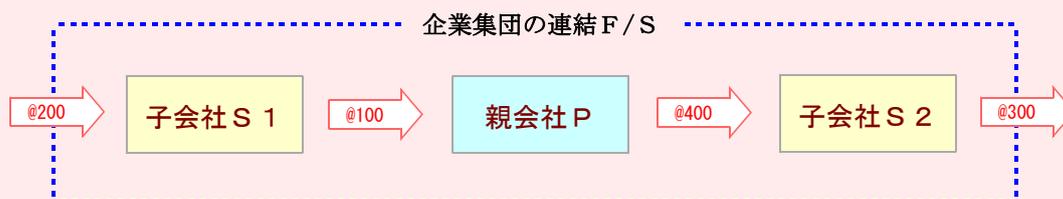
昭和50年代に子会社を利用した利益操作が社会問題となり、子会社を含めた企業集団の財務諸表を作成し、外部公表することになりました。この企業集団の財務諸表を連結財務諸表といいます。

子会社を利用した粉飾決算が可能となる個別財務諸表



親会社Pは、外部から@200で仕入れ@300で販売していた商品について、子会社を利用することで@100で仕入れて@400で販売したかのようなF/Sを作成することができます。

企業集団の経済的実態を反映した連結財務諸表



企業集団を一つの会計単位とし、企業集団と外部との取引を連結F/Sに反映させます。このため、連結F/S上は、@200で仕入れ@300で販売したことになります。

6. 「親会社」とは、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（株主総会その他これに準ずる機関をいう。以下「意思決定機関」という。）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。

8. 「連結会社」とは、親会社及び連結される子会社をいう。

13. 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。

14. 子会社のうち次に該当するものは、連結の範囲に含めない(注3)。

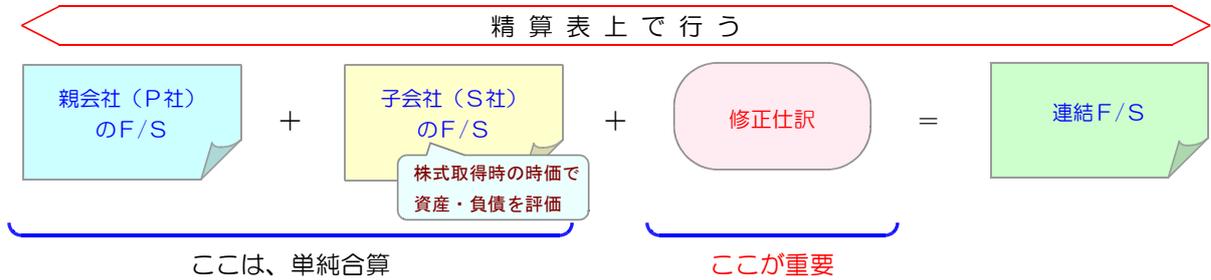
(1) 支配が一時的であると認められる企業

(2) (1)以外の企業であって、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

(注3) 小規模子会社の連結の範囲からの除外について

子会社であって、その資産、売上高等を考慮して、連結の範囲から除いても企業集団の財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの状況に関する合理的な判断を妨げない程度に重要性の乏しいものは、連結の範囲に含めないことができる。

企業集団の中にある個々の会社群は、それぞれが独立した会社としての個別財務諸表を作成しています。そこで、連結財務諸表は、個々の個別財務諸表を連結精算表上で合算して作成します。ただし、単純合算して作成作業が終わるわけではなく、企業集団として適正な財政状態や経営成績を示すために必要な修正が行われます。

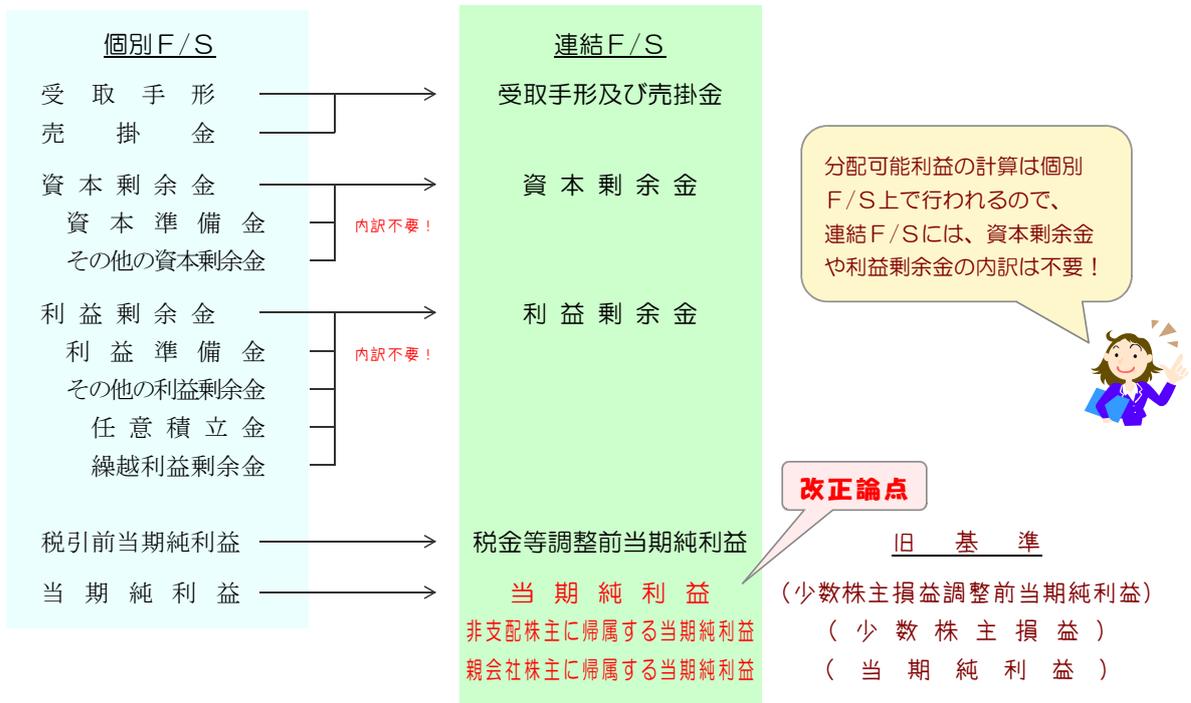


受験上は、修正仕訳が重要となります。もともと連結財務諸表が子会社を利用した利益操作を排除し、企業集団全体の適正な財政状態や経営成績を示すために作成されるものなので、修正仕訳については、「企業集団全体の適正な財政状態や経営成績を示す金額とするためには、単純合算に対してどのような修正を加えるべきか」を考えることになります。

1. 連結財務諸表作成のための準備

(1) 表示の組み替え

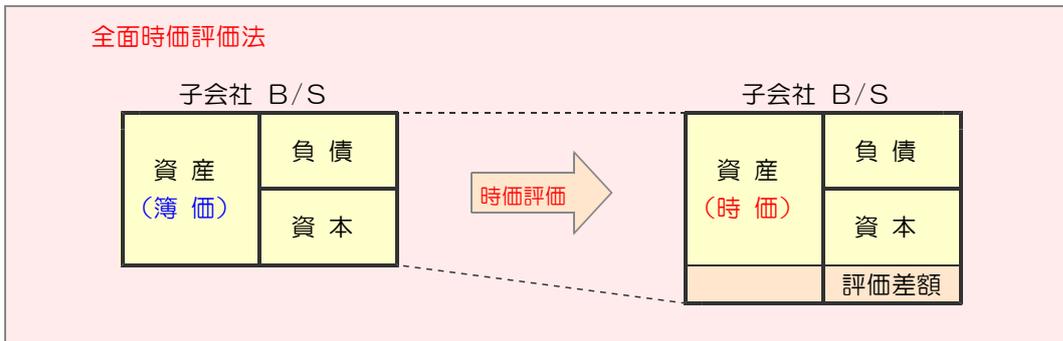
連結F/Sと個別F/Sとは、表示に異なる部分があるため、精算表を作成する段階で、個別F/Sを連結F/Sに合わせるように、組み替えを行います。



10. 連結財務諸表は、企業集団に属する親会社及び子会社が一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に準拠して作成した個別財務諸表を基礎として作成しなければならない(注2)。
- (注2) 連結のための個別財務諸表の修正について
- 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。ただし、連結財務諸表に重要な影響を与えないと認められる場合には、修正しないことができる。

(2) 子会社の資産・負債の評価替え

子会社株式の取得原価は、子会社の諸資産及び諸負債の時価を反映しています。例えば、子会社の唯一の資産が 50年前に 100万円で購入した土地だったとします。子会社のB/Sには、取得原価主義に基づいて、50年前の取得原価 100万で土地が資産計上されています。しかし、親会社が子会社株式を取得した時点で土地の時価が 1 億円だったとすると、親会社は 1 億円で子会社株式を取得することになります。これは、実質的には、親会社が 1 億円で子会社の資産である土地を取得したことを意味しますので、連結F/Sを作成する際には、取得原価主義に基づいて、子会社B/Sの土地を 1 億円に修正する必要があります。つまり、子会社の諸資産及び諸負債の時価評価は、時価会計の導入ではなく、取得原価主義の下で行われていることになります。なお、試験問題では、子会社の土地を評価替えする問題が出題されます。この際、評価替えの対象となる土地の簿価全体を時価に評価替えする方法（全面時価評価法）と親会社の持ち分だけ評価替えする方法（部分時価評価法）がありましたが、平成20年改正を受けて、現在では全面時価評価法のみが適用されることになります。



- ※ 毎年度末の時価で評価替えを行うのではなく、支配獲得時の時価で評価替えを行う（帳簿外）。
- ※ 評価替えを行うのは、子会社のB/Sだけで、親会社のB/Sの評価替えは行いません。

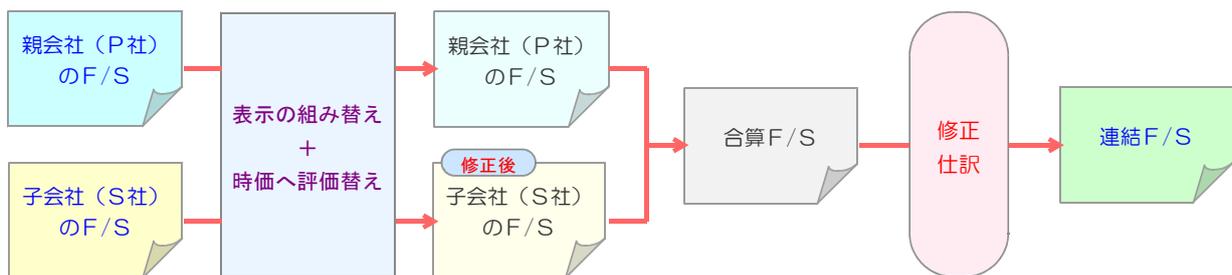
(土地の取得原価を時価へと評価替えを行う仕訳)



20. 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(注5)。

(注5) 支配獲得日、株式の取得日又は売却日等が子会社の決算日以外の日である場合の取扱いについて
支配獲得日、株式の取得日又は売却日等が子会社の決算日以外の日である場合には、当該日の前後いずれかの決算日に支配獲得、株式の取得又は売却等が行われたものとみなして処理することができる。

(3) 連結財務諸表の作成手続き

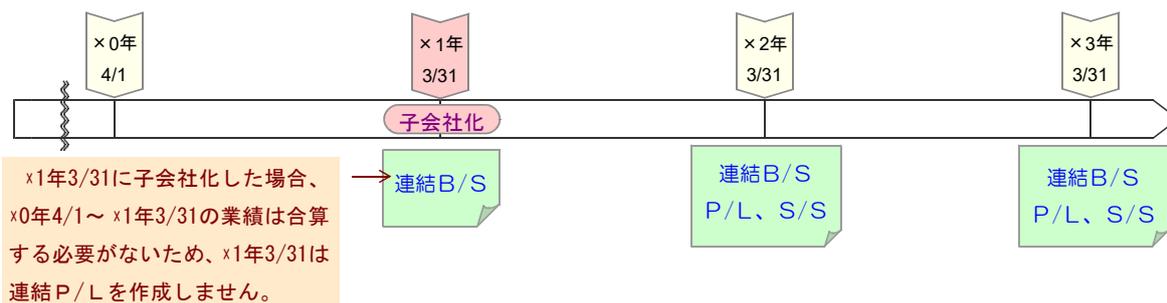


受験上は、このプロセスを省略することが多い。

2. 資本連結（投資と資本の相殺消去）

合算F/Sに連結修正仕訳を加えて、連結F/Sを作成します。連結修正仕訳には、「資本連結に係る仕訳」と「成果連結に係る仕訳」がありますが、まず、「資本連結に係る仕訳」を学習します。

「資本連結に係る仕訳」では、親会社をP社、子会社をS社とすると、P社のB/Sに資産計上されている「子会社（S社）株式」とS社のB/Sに貸方計上されている「資本」とを相殺します。

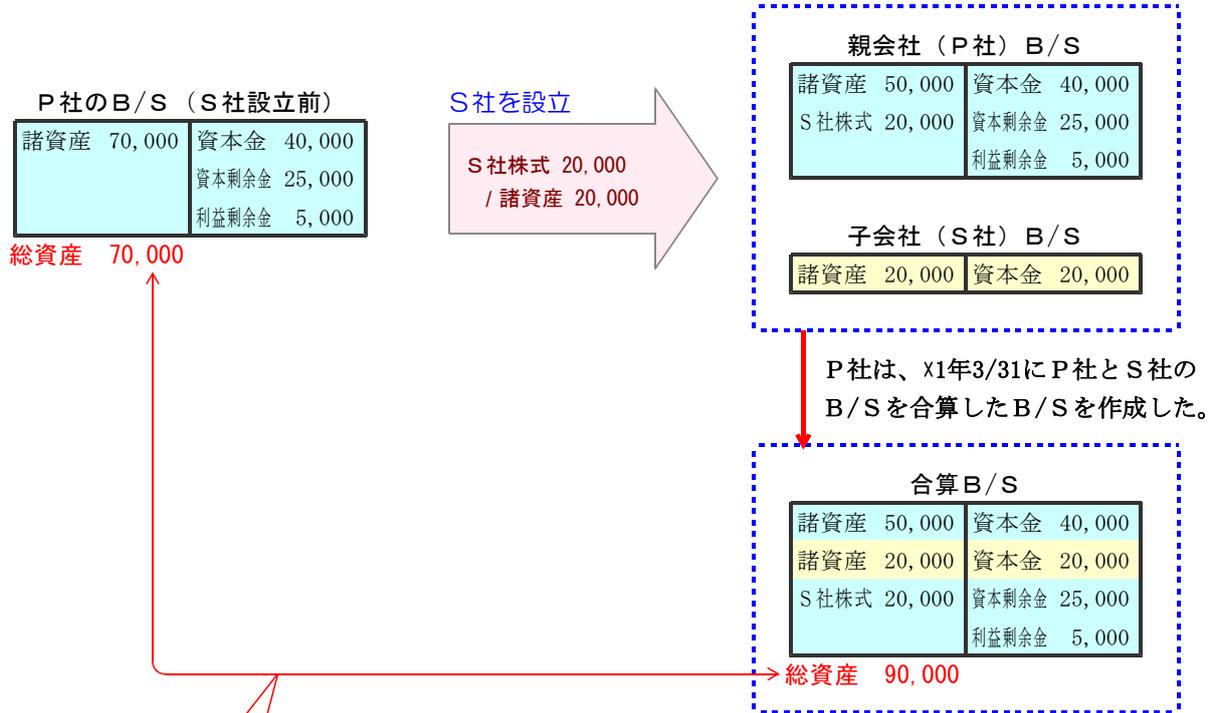


(投資と資本の相殺消去を行う仕訳)

(借) 資本金	× × ×	(貸) S社株式	× × ×
---------	-------	----------	-------

(1) 新たに子会社を設立するケース

P社（3月決算）は、X1年3/31に諸資産 20,000円を元入れて子会社（S社）を設立した。S社は、この全額を資本金としている。



合算B/Sをそのまま連結B/Sとすることは認められていません。子会社の設立は、親会社総資産の子会社への分割がその実態です。ところが、合算B/Sの総資産は、親会社の元々の総資産より増加しています。上の例だと、親会社の元々の総資産は 70,000で、この一部を利用して子会社を設立しているため、企業集団全体の総資産も 70,000のはずですが、合算B/Sの総資産は 90,000となっています。

合算B/Sの借方に計上されているS社株式 20,000は、子会社の諸資産 20,000に対する持分で、その子会社の諸資産も合算B/Sの借方に計上されているため、合算B/Sの総資産が親会社の元の総資産よりも増加してしまっています。

そこで、連結B/Sの作成にあたって、親会社の保有するS社株式 20,000を消去する必要がありますが、その相手勘定とされるのが「子会社の資本金 20,000」です。この場合には、次のような連結修正仕訳を行って、「投資と資本を相殺消去」します。

(連結修正仕訳)

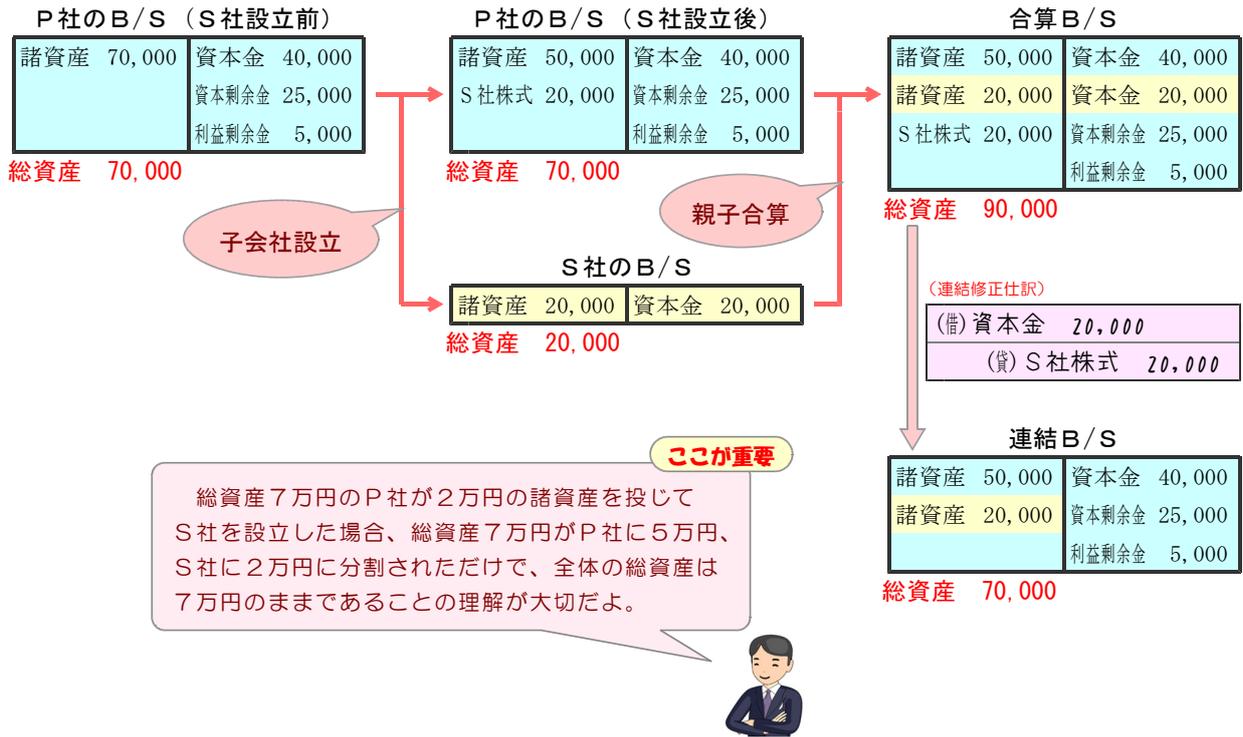
(借) 資本金	20,000	(貸) S社株式	20,000
---------	--------	----------	--------

※ もっとシンプルに、「企業集団全体からすれば、S社への出資は内部取引なので、出資自体がなかった。」と考えることもできます。

企業集団の連結F/S

親会社P	→	子会社S
	設立	

ここまでの流れをまとめると、次のようになります。



〔連結1年目〕

P社(3月決算)は、×1年3/31に子会社S社を設立し、S社株式の100%を20,000円で取得した。P社とS社の貸借対照表は次の通りである。連結B/Sを作成するにあたって、必要となる連結修正仕訳を示しなさい。

貸借対照表 (単位:円)

借方	P社	S社	貸方	P社	S社
諸資産	52,000	20,000	諸負債	20,000	
土地	18,000		資本金	40,000	20,000
S社株式	20,000		資本剰余金	25,000	
			利益剰余金	5,000	
合計	90,000	20,000	合計	90,000	20,000

(連結修正仕訳)

(借)	(貸)
-----	-----

〔解説〕

<P社の仕訳> ~ 出資時

(借) S社株式 20,000	(貸) 諸資産 20,000
-----------------	----------------

<S社の仕訳> ~ 元入時

(借) 諸資産 20,000	(貸) 資本金 20,000
----------------	----------------

<P社+S社の仕訳> ~ 合併B/Sに反映されている仕訳

(借) S社株式 20,000	(貸) 資本金 20,000
-----------------	----------------

<連結会計上あるべき仕訳> ~ 企業集団全体からは、「S社への出資自体が行われていない」と考えます。

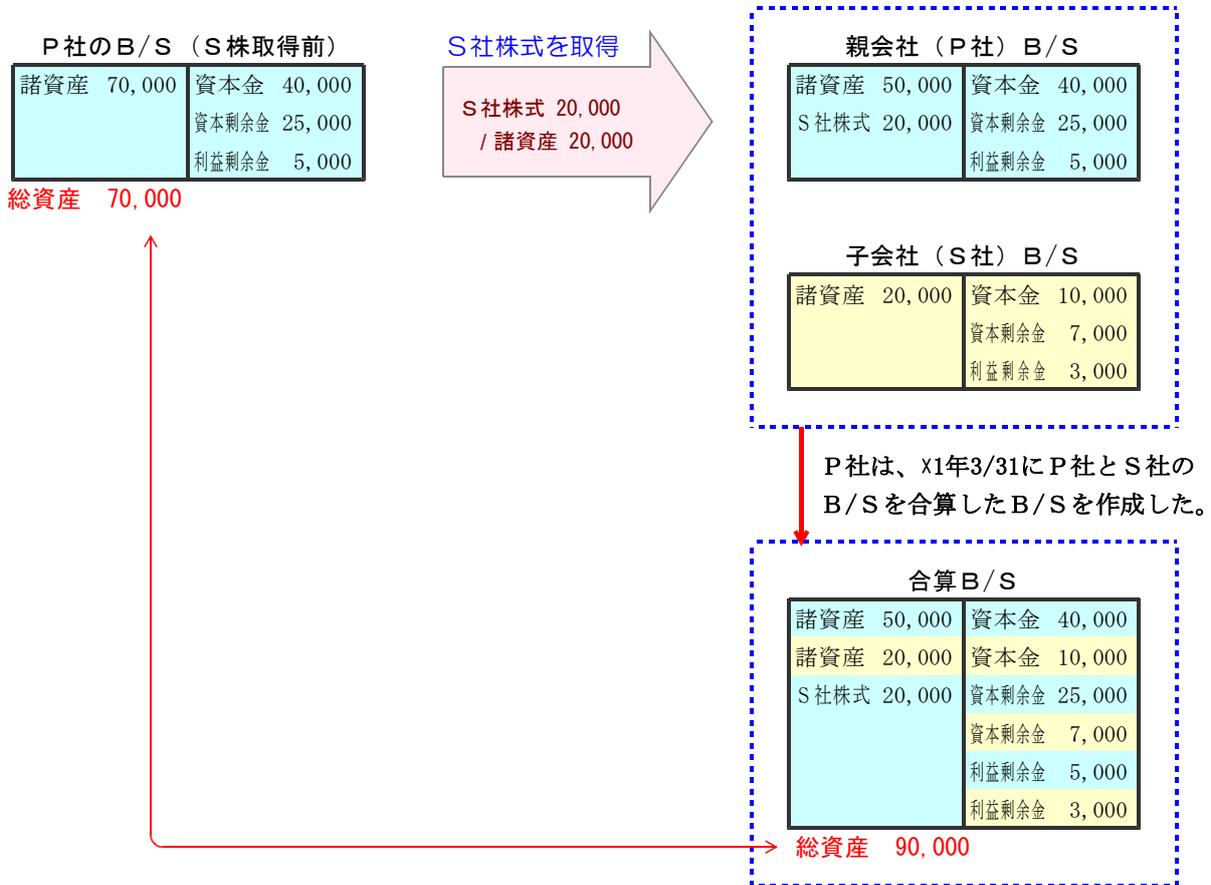
仕訳なし

(連結修正仕訳) ~ 合併B/Sに反映されている仕訳を連結会計上あるべき仕訳に修正する仕訳

(借) 資本金 20,000	(貸) S社株式 20,000
----------------	-----------------

(2) 既存会社の株式を取得して子会社化するケース

P社（3月決算）は、x1年3/31にS社の発行済み株式の100%を20,000円で取得した。P社とS社の貸借対照表は次の通りである。なお、子会社の資産及び負債の時価は帳簿価額と等しい。



合算B/Sをそのまま連結B/Sとすることは認められていません。企業集団全体から見れば、親会社は20,000円の諸資産（現金預金）を支払って、子会社の20,000円の諸資産（諸資産及び諸負債）を購入しただけなので、S社株式取得前のP社総資産とS社株式取得後の企業集団全体の総資産は不変であると考えべきです。従って、連結会計上、S社株式とS社の純資産を相殺消去します。

(連結修正仕訳)

(借) 資本金	10,000	(貸) S社株式	20,000
資本剰余金	7,000		
利益剰余金	3,000		

この結果、連結B/Sは次のようになります。



(注) 子会社を設立した場合は、企業集団全体から見れば出資は内部取引にあたり、出資自体がなかったと考えることができました。これに対し、既存株主からS社株式を購入するのは外部取引にあたるため、S社株式の購入自体がなかった、というロジックをとることはできません。

〔連結1年目〕

P社（3月決算）は、×1年3/31にS社の発行済株式の100%を22,500円で取得した。P社とS社の貸借対照表は次の通りである。連結B/Sを作成するにあたって、必要となる評価差額の計上仕訳、及び連結修正仕訳を示しなさい。

貸借対照表 (単位：円)

借方	P社	S社	貸方	P社	S社
諸資産	67,500	30,000	諸負債	20,000	10,000
土地		2,000	資本金	40,000	15,000
S社株式	22,500		資本剰余金	25,000	5,000
			利益剰余金	5,000	2,000
合計	90,000	32,000	合計	90,000	32,000

※ S社の貸借対照表に計上されている土地の時価は2,500円である。土地以外のS社の諸資産及び諸負債の時価は帳簿価額と等しい。

(評価差額の計上仕訳)

(借)	(貸)
-----	-----

(連結修正仕訳)

(借)	(貸)

〔解説・解答〕

1. 子会社の資産及び負債項目について、時価により評価替えを行う。

(土地の取得原価を時価へと評価替えを行う仕訳)

(借) 土地	500	(貸) 評価差額	500
--------	-----	----------	-----

この仕訳は帳簿外で行われるため、帳簿上の子会社の土地は、もともとの簿価のままである。従って、毎年、評価替えの仕訳を行う必要がある。

子会社の資本
子会社のB/Sに計上されるが、後述する投資と資本の相殺消去の対象となるため、連結B/Sには計上されない。
(資本連結実務指針57)

2. 投資と資本の相殺消去を行う。

(連結修正仕訳)

(借) 資本金	15,000	(貸) S社株式	22,500
資本剰余金	5,000		
利益剰余金	2,000		
評価差額	500		

連結B/S

諸資産 67,500	諸負債 20,000
諸資産 30,000	諸負債 10,000
土地 2,500	資本金 40,000
	資本剰余金 25,000
	利益剰余金 5,000
総資産 100,000	

諸資産と諸負債は親と子の合計 (S社株式は消す)

重要
純資産は、親の純資産だけ (連結初年度)

3. 投資消去差額（のれん又は負ののれん）が生ずるケース

先に示した設例では、S社株式の取得原価は、S社の諸資産の時価から諸負債の時価を控除した金額と一致していました。しかし、S社株式の取得原価は、子会社化される企業の時価総額よりも大きくなるのが一般的です。これは、資産の処分時価では測ることのできないブランド力、優良顧客、あるいは質の高い従業員といった、いわゆる無形資産に対価性が認められるためです。会計では、この「超過収益力」部分を「のれん」という勘定科目で資産計上します。

のれん（又は負ののれん）については、2級の企業結合で学習した会計処理と同様です。

- のれん → 発生時に**無形固定資産**とし、その後、20年以内の効果の及び期間にわたって、定額法その他合理的な方法によって定期的に償却し、償却額は「**のれん償却額**」として、**販売費及び一般管理費**に計上する。
- 負ののれん → 発生年度に「**負ののれん発生益**」として、**特別利益**に計上する。

〔連結1年目〕

1. P社（3月決算）は、x1年3/31にS社の発行済株式の100%を26,500円で取得した。P社とS社の貸借対照表は次の通りである。連結B/Sを作成するにあたって、必要となる評価差額の計上仕訳、及び連結修正仕訳を示しなさい。

貸借対照表 (単位：円)

借方	P社	S社	貸方	P社	S社
諸資産	63,500	30,000	諸負債	20,000	10,000
土地		2,000	資本金	40,000	15,000
S社株式	26,500		資本剰余金	25,000	5,000
			利益剰余金	5,000	2,000
合計	90,000	32,000	合計	90,000	32,000

2. S社の貸借対照表に計上されている土地の時価は2,500円である。土地以外のS社の諸資産及び諸負債の時価は帳簿価額と等しい。

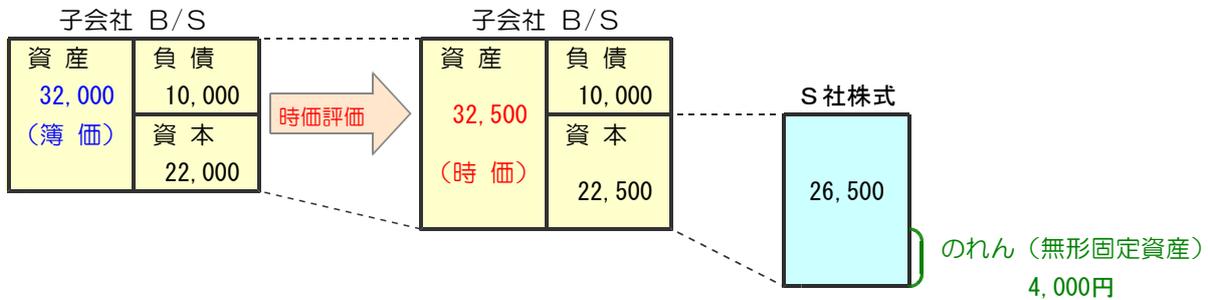
3. のれんは、発生年度の翌年より20年間で均等償却する。

1. 支配獲得日（x1年3/31）における評価差額の計上

(借) 土地	500	(貸) 評価差額	500
--------	-----	----------	-----

2. 投資と資本の相殺消去を行う。

子会社の資産及び負債を時価で評価替えしたあとの純資産額と子会社株式の取得原価が異なる場合に、のれん（又は負ののれん）が計上されます。



(投資と資本の相殺消去)

(借) 資本金	15,000	(貸) S社株式	26,500
資本剰余金	5,000		
利益剰余金	2,000		
評価差額	500		
のれん	4,000		