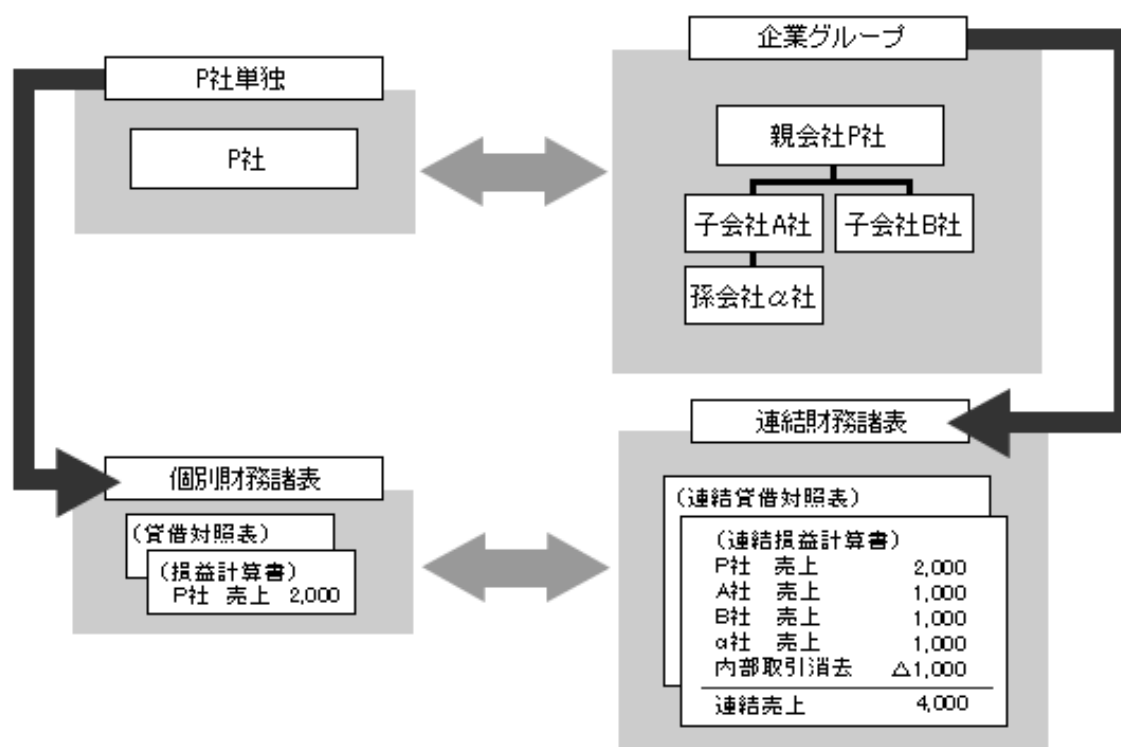


## 1. 連結財務諸表とは

連結財務諸表とは、複数の企業から構成される企業グループの財政状態、経営成績などを総合的に表示するために作成される財務諸表のことです。

図 1-1



大企業では親会社と子会社や孫会社など支配従属関係のある会社から構成される企業グループで事業活動を行っていることが一般的です。

### 例えば

製造業の企業グループであれば、子会社が製品を製造し、親会社が販売を行っているケースなどがあります。また、販売子会社を地域別に展開し、親会社が全国を統括するという管理形態の企業グループもあります。金融業であれば、銀行や信託銀行、証券会社などの子会社を親会社の

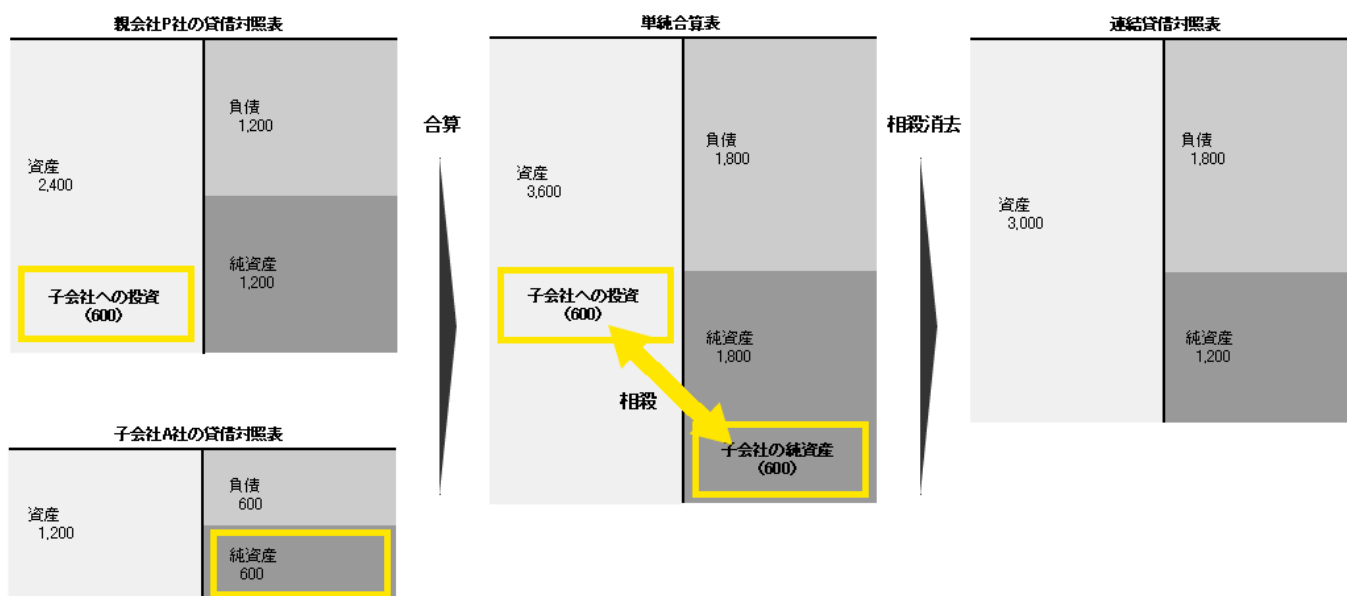
持株会社が総合的に管理している企業グループなどがあります。また国際的な企業グループでは国別に子会社を置き、親会社が統括しているようなケースもあります。

このように企業グループで事業活動を行っている場合には、各企業単独の財政状態や経営成績を開示する個別財務諸表では情報量が限定され、企業グループ全体の経営の実態を把握することができません。この点、企業グループ全体の財政状態や経営成績を報告できる連結財務諸表が重要な意義を持つてくるようになります。

## 2. 連結貸借対照表作成の基本

連結貸借対照表は企業グループの期末時点の資産、負債、純資産の状況を表示するために作成します。

図 1-2



### 連結手続について

(合算について)

連結貸借対照表の作成は、親会社と子会社の貸借対照表を合算することから始まります。例えば親会社が販売、子会社が製造を担当している企業グループでは、合算によって、販売による売掛金、製品や原材料の在庫及び製造設備である工場等の建物・設備などが資産として計上され、企業グループ全体で製品の製造・販売を行っている経営の実態を財務諸表に反映することができます。

(相殺消去について)

親会社と子会社の貸借対照表を合算した後に、親会社の貸借対照表と子会社の貸借対照表で

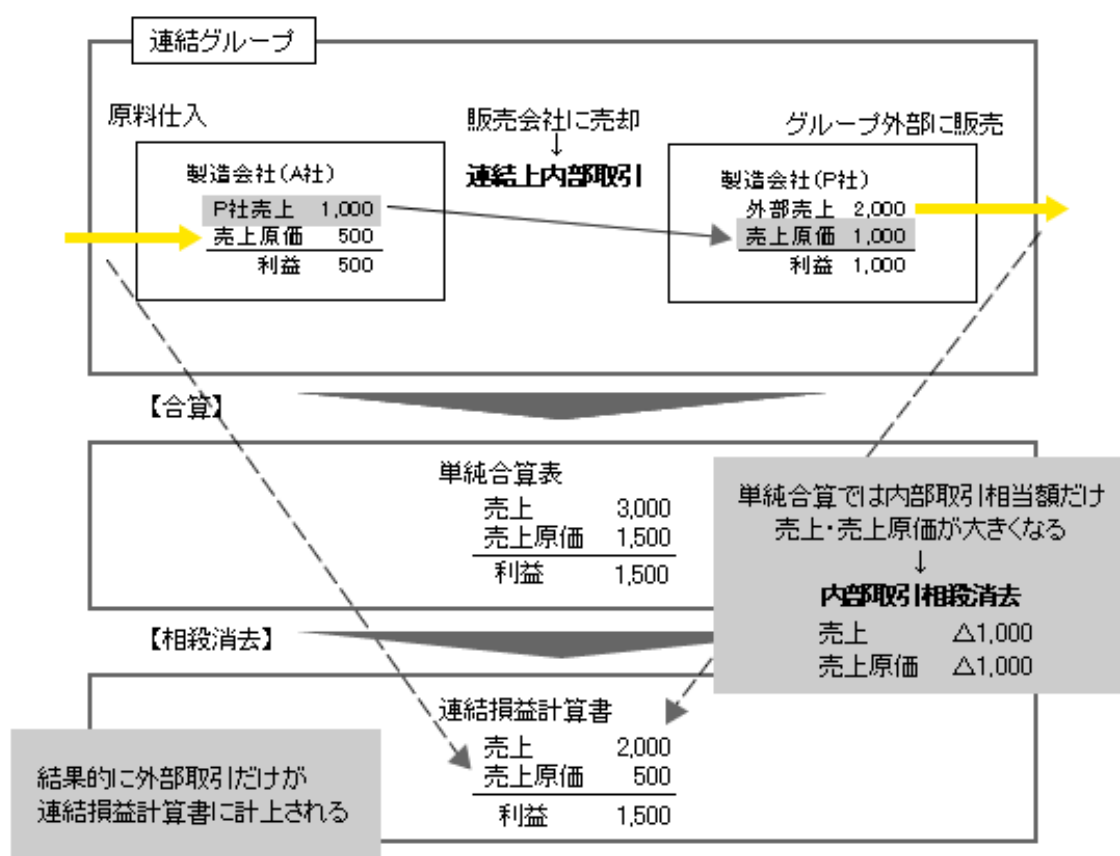
重複している取引などを相殺消去します。親会社の出資により設立された子会社であれば、親会社で計上している子会社への投資額(600)と子会社で計上されていた純資産(600)を消去します。

投資と資本の消去に関しては、本解説シリーズの第2回で詳細に解説します。

### 3. 連結損益計算書作成の基本

連結損益計算書は企業グループの一定期間の売上や費用、損益の状況を表示するために作成します。

図 1-3



#### 連結手続について

(合算について)

連結損益計算書の作成も親会社と子会社の損益計算書を合算することから始まります。例えば、親会社が販売、子会社が製造を担当している企業グループでは、合算によって販売会社による売上と製造会社による売上原価が収益・費用に計上されます。

(相殺消去について)

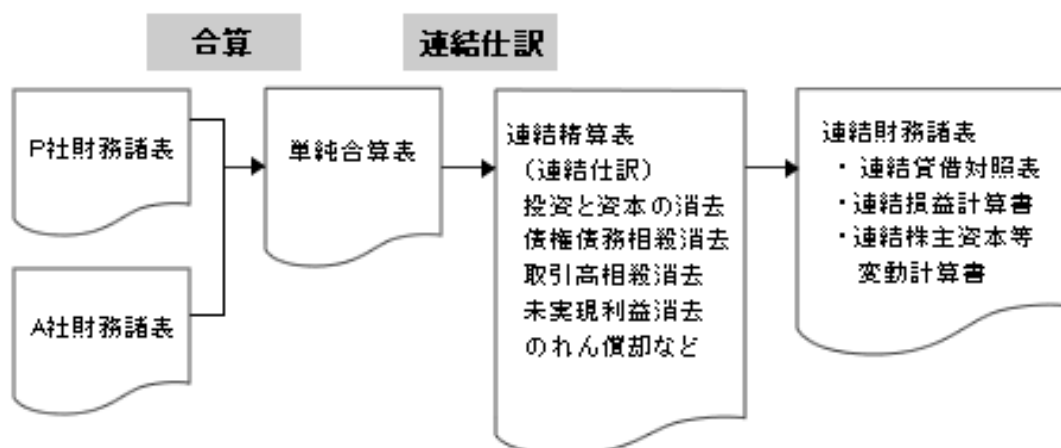
親会社と子会社の損益計算書を合算した後、親会社の損益計算書と子会社の損益計算書で重複している取引などを消去します。相殺消去の対象となるのは、企業グループ単位で内部取引に該当する取引などであり、【図 1-3】では子会社の親会社への売上(1,000)と親会社の売上原価(1,000)が相殺消去の対象となる取引になります。

内部取引の消去に関しては、本解説シリーズの第 3 回で詳細に解説します。

#### 4. 連結財務諸表作成の流れ

連結貸借対照表や連結損益計算書などの連結財務諸表作成の流れを整理すると、【図 1-4】のようになります。

図 1-4



#### 連結財務諸表作成の流れ

連結財務諸表は一般的に単純合算表、連結精算表を基に作成されます。

連結財務諸表作成の第 1 段階では企業グループ各社の財務諸表を合算した単純合算表を作成します。次いで、第 2 段階として、投資と資本の消去や内部取引の消去、未実現利益の消去、のれんの償却などの連結仕訳と単純合算表を整理した連結精算表を作成します。

最後に第 3 段階として連結精算表に基づいて連結貸借対照表、連結損益計算書などの連結財務諸表を作成することになります。

未実現利益の消去に関しては、本解説シリーズの第 4 回で詳細に解説します。

なお、連結財務諸表には、次のような種類があります。

連結財務諸表の種類	作成目的
連結貸借対照表	企業グループの期末日時点の財政状態を表す
連結損益計算書	企業グループの一会計期間(※1)の経営成績を表す
連結包括利益計算書 ※2	企業グループの一会計期間の資本取引以外の純資産の変動額である包括利益を表す
連結株主資本等変動 計算書	企業グループの一会計期間の連結貸借対照表の純資産の増減を表す
連結キャッシュ・フロー 計算書※3	企業グループの一会計期間のキャッシュ・フローの状況を表す
連結注記表	上記各連結財務諸表の注記事項を表す

※1 例えば一事業年度(1年)や四半期会計期間(3カ月)など

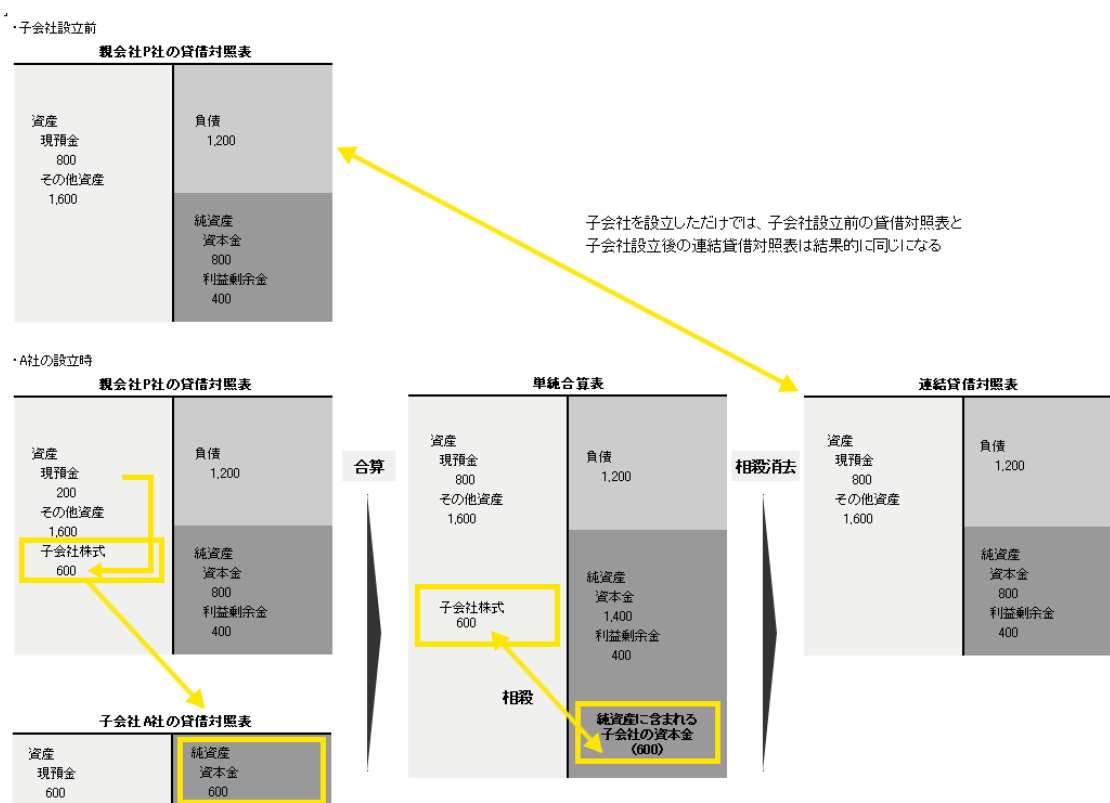
※2 連結包括利益計算書については包括利益の表示に関する会計基準の解説シリーズをご参照ください。

※3 連結キャッシュ・フロー計算書についてはキャッシュ・フロー計算書の解説シリーズをご参照ください。

### 1. 投資と資本の消去－子会社を新設したケース

子会社を新規に設立した場合、当該新設の子会社を設立のあった日の属する連結事業年度において連結の範囲に含めることとなります。

連結財務諸表を作成するに際しては、親会社と子会社の財務諸表を単純合算した後、当該新設子会社への投資額と子会社設立時における当該子会社の払込資本を相殺消去します。



親会社 P 社が子会社 A 社を新設するケースでは、P 社による A 社の支配獲得が A 社の設立時となるので、設立時点の A 社への投資額と A 社の払込資本を相殺消去します。

#### 具体的な手続き

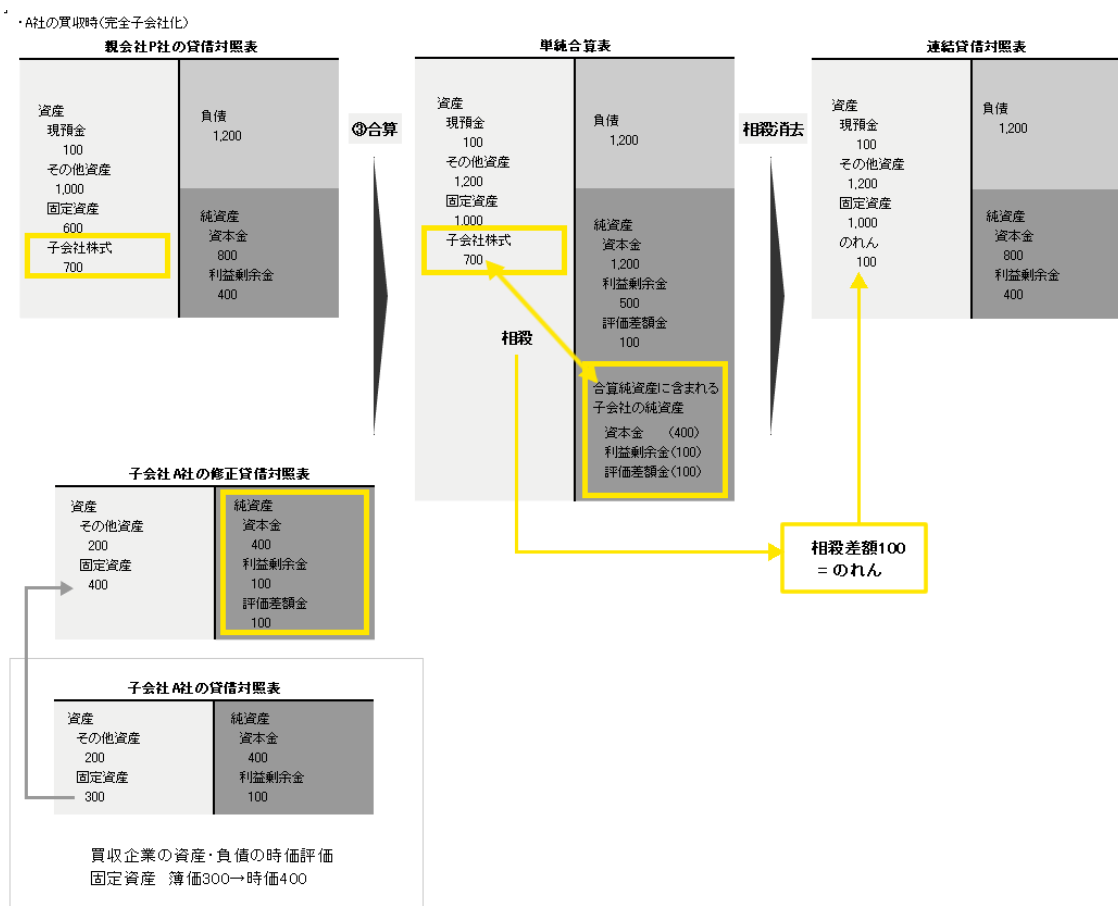
P社の個別財務諸表とA社の個別財務諸表を合算した単純合算表を作成します。単純合算表では、P社の保有する子会社株式と、A社の払込資本額が両建てで計上されていますが、連結グループで考えた場合グループ内の取引となるため、両者間の投資額と払込資本を相殺消去します。

## 2-1. 投資と資本の消去 - 子会社を買収したケース

連結グループの外にある会社を買収により子会社とした場合には、当該買収のあった日の属する連結事業年度において連結の範囲に含めることとなります。

連結財務諸表を作成するに際しては、親会社と子会社の財務諸表を単純合算した後、当該子会社への投資額と買収時点における当該子会社の純資産を相殺消去します。

相殺消去の結果、買収価額(当該子会社に対する投資額)と買収時点における純資産額との差額を、のれんとして処理します。



親会社 P 社が A 社を買収し完全子会社(100%取得)とするケースでは、親会社による A 社の支配獲得が A 社の買収成立時となるので、買収時点の貸借対照表を基礎に、A 社への投資額(買収価額)と A 社の純資産(時価)を相殺消去します。

## 具体的な手続き

以下の説明では、連結事業年度末において買収が行われたものとして解説します。

### ①株式の取得

P 社は A 社の従来株主から全株式を取得します。A 社株式の取得価額は、A 社の将来の収益性や資産の含み損益を考慮したものになるので、通常 A 社の帳簿価額による純資産額と異なります。

### ②A 社の資産・負債を時価に修正

A 社の資産・負債に含み損益が生じているものがあれば、A 社の買収時点の貸借対照表価額を時価金額に修正します。評価差額は、純資産の増減額とします。

### ③単純合算

P 社の個別財務諸表と A 社の個別財務諸表(時価評価修正後)から単純合算表を作成します。

### ④投資と資本の消去

連結グループで考えた場合、単純合算表上 A 社への投資額と A 社の純資産が両建てで計上されていることになるため、両者間の投資額と買収時点の純資産額(時価評価修正後)を相殺消去します。

新規設立の場合と異なるのは、相殺消去する対象が、A 社の払込資本ではなく、買収時点の純資産額(時価評価修正後)であることと、A 社の投資額と A 社の純資産額(時価評価修正後)が一致しない点にあります。

### ⑤のれんの計上

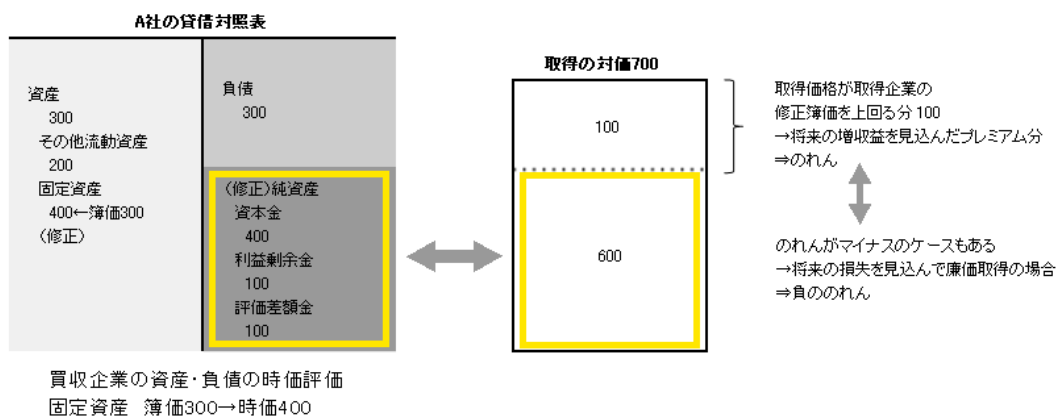
P 社の A 社への投資額及び A 社の純資産が一致していないため相殺消去差額が生じます。当該差額は、のれんとして計上されます。

## 2-2. のれんの算定と償却

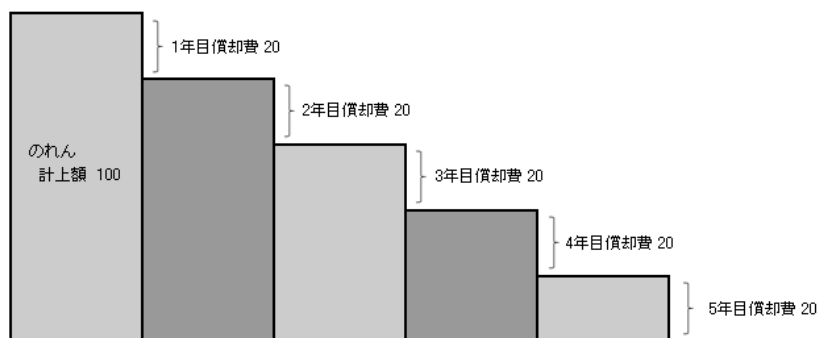
親会社の投資額と投資時点の子会社の純資産の差額は「のれん」として計上されますが、のれんは規則的に償却を行う必要があります。



・のれんの算定  
A社の株式を100%取得



・のれんの償却  
のれんの計上額 100  
償却期間 5年



親会社の投資額（買収価額）と子会社の買収時点の純資産額（時価評価修正後）は通常親会社が経営権プレミアムなどを考慮して買収額を決定するため差額が生じますが、当該差額はのれんとして計上されます。

### のれんの会計処理

のれんは連結上の収益に子会社が貢献すると期待される 20 年以内のその効果の及ぶ期間にわたって、定額法その他の合理的な方法により規則的に償却することになります。

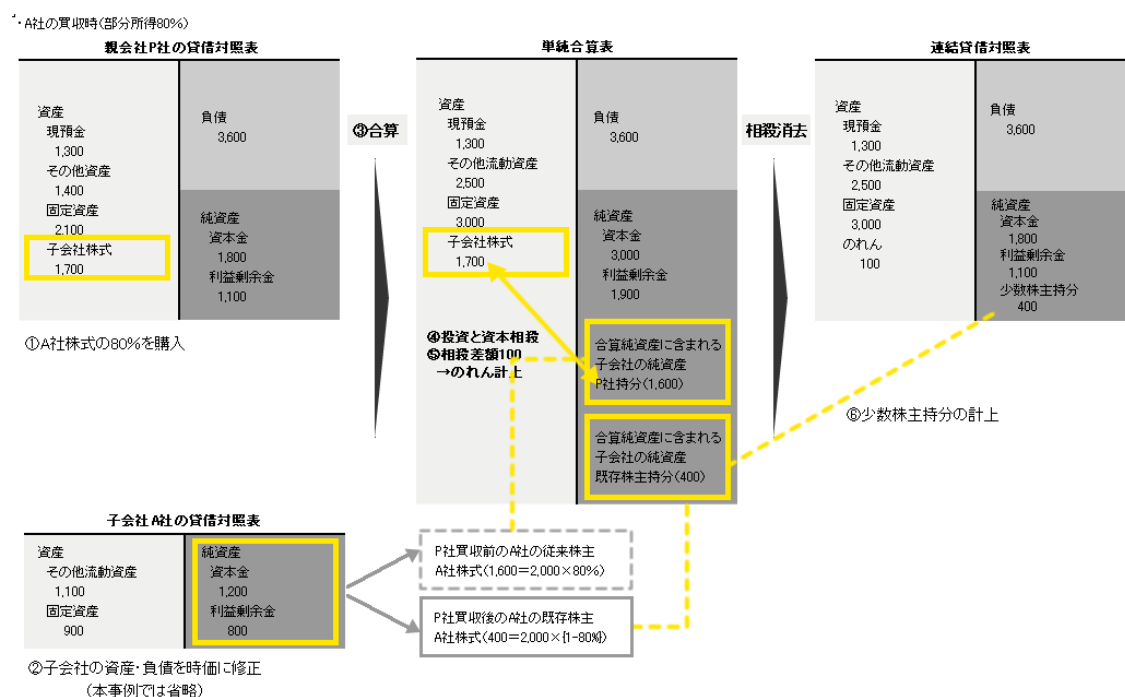
設例のケースでは、投資額 700 に対して修正純資産が 600 であり、投資差額 100 が、のれんとして計上されます。当該のれんは償却期間（5 年）にわたり規則的に償却されるため、翌年以降毎期 20 の償却費が発生することになります。

また、のれんの額がマイナスとなる場合を、負ののれんといいます。負ののれんが生じた場合には、当該負ののれんが生じた事業年度の利益として処理することになります。

### 3. 投資と資本の消去－子会社を買収によって部分取得（80%取得）したケース

連結グループの外にある会社を買収により子会社とした場合には、当該買収のあった日の属する連結事業年度において連結の範囲に含めることとなりますが、買収した子会社の持分が100%未満の部分取得の場合、連結上親会社の株主の持分と買収した子会社の既存の株主の持分を分けて認識する必要があります。

連結財務諸表を作成するに際しては、親会社と子会社の財務諸表を単純合算した後、当該子会社への投資額と買収時点における当該子会社の純資産のうち買収した持分比率に応じた額を相殺消去し、既存の株主の持分比率に応じた額を「少数株主持分」として計上することになります。



親会社 P 社が子会社 A 社を買収するケースで、子会社の株式の全部取得ではなく部分取得のケースでも、親会社による A 社の支配獲得が A 社の買収成立時となるので、買収時点の貸借対照表を基礎に、A 社への投資額（買収価額）と A 社の純資産（時価）を相殺消去するとともに、A 社の既存株主の持分を少数株主持分として計上します。

#### 具体的な手続き

##### ①株式の取得

P 社は A 社の従来株主から株式を取得します。ただし、買収した子会社の持分が 100%ではなく 80%の持分を取得して支配権を獲得したケースです。

②A社の資産を時価に修正

子会社を新規に連結する場合、子会社の資産・負債を連結時点の時価で再評価する必要があります。(本設例では省略)

③単純合算

P社とA社の個別財務諸表を合算した単純合算表を作成します。

④親会社の投資と子会社の資本(親会社持分)の消去

全部取得でない新規連結の場合でも単純合算表上で重複している「子会社への投資」と「子会社の純資産」について相殺消去を行います。この場合消去の対象となる子会社の資本は買収時のA社の純資産にP社の持分比率を乗じた持分相当額になります。なお、P社持分以外の持分相当額については(6)で再度説明しますが、少数株主持分に振り替えることとなります。

⑤のれんの計上

P社のA社への投資額及びA社の持分相当額が一致していない場合、相殺消去差額をのれんとして計上します。

⑥少数株主持分の計上

買収時のA社の純資産のうちP社持分以外の既存株主の持分相当額[買収時のA社の純資産に $(1 - \text{P社の持分比率})$ を乗じた価額]を少数株主持分として計上します。なお、少数株主とは親会社が多数派株主であるのに対応した用語です。

わかりやすい解説シリーズ「連結」

### 第3回:グループ間取引／債権債務の消去、未達取引及び貸倒引当金の調整

2012.06.21

新日本有限責任監査法人 公認会計士 蟹澤啓輔

#### 1. 連結グループ会社間取引の消去

連結損益計算書を作成するに際して、連結会社間の取引については連結上内部取引になるため相殺消去する必要があります。

・20X1年度

子会社A社の損益計算書

費用	収益
売上原価 300	P社への売上 500
支払利息 100	
利益 100	

・20X1年度

親会社P社の損益計算書

費用	収益
売上原価 500 (A社からの仕入原価)	売上 700
利益 300	
	受取利息 100

合算

単純合算表

費用	収益
売上原価 300	売上 700
売上原価 (A社からの仕入原価) 500	
支払利息 100	P社への売上 500
利益 400	受取利息 100

相殺消去

・20X1年度

連結損益計算書

費用	収益
売上原価 300	売上 700
利益 400	

連結グループ会社間の取引は、連結上内部取引になるため、連結損益計算書を作成するに際して、相殺消去する必要があります。

### 設例による解説

例えば、A社からP社に商品を販売したような場合、単純にP社とA社の損益計算書を合算すると、P社－A社間の取引高だけ売上・売上原価が大きく表示されてしまいます。このため、連結グループ間の取引を相殺消去することによって、連結損益計算書は正しいものとなり、連結グループとしての経営成績を表すことができます。

連結グループ会社間の取引は全ての取引を集計し、相殺消去する必要があります。連結会社間では単純な営業取引だけではなく、多くの場合、多様な取引を行っています。このため、全ての連結グループ間取引を網羅的に集計することが重要になります。

設例のケースでは、各社は当該取引を営業取引として認識しており、A社の売上500はP社の売上原価500と対応しているため、両者を相殺消去します。なお、売上原価ではなく販管費で費用を認識しているようなケースであれば、A社の売上に対応するP社の販管費を相殺消去します。

また、連結グループ間貸付によって利息の受払いが行われている場合、貸付会社の受取利息と借入会社の支払利息を相殺消去する必要があります。設例では借入会社であるA社から貸付会社のP社に利息が支払われているため、A社の支払利息とP社の受取利息を相殺消去する必要があります。

なお、上記の他に連結会社間取引には下記のようなものもあります。

- 一方では営業取引として認識、他方では非営業取引として認識しているような取引  
設例では記載していませんが、例えばP社が資産をA社にリースしているような場合、P社がリースを主たる収益として認識せず営業外収益に計上し、A社が支払リース料を営業費用に計上しているケースなどがあります。
- 配当金の受払い  
設例では記載していませんが、連結グループ間で配当金の受払いが行われている場合、親会社の受取配当金と子会社の支払配当金を相殺消去する必要があります。

また、通常、連結グループ会社間取引は各社の金額が一致しますが、下記のような場合は、取引金額が一致しないため、連結上の修正などの調整が必要になります。

- 未達取引（詳細は3. 未達取引の調整参照）  
A社では商品を発送し売上計上したが、P社では商品が未着のため仕入原価を未計上となっているようなケース

- 子会社の個別決算日が連結決算日と異なるケース  
海外子会社などでは子会社の決算日と連結決算日が一致していないケースがあるため、子会社の決算日と連結決算日の相違期間に生じた連結グループ間取引について不一致となります。当該期間に生じた重要な取引については、連結上で調整を行う必要があります。
- 認識ズレ  
P社では受取利息の未収計上を行っているが、A社では重要性がないため支払利息の未払費用計上を行っていないようなケース
- 認識漏れ(取引、相手先誤り)／過大認識  
A社ではP社売上として認識しているが、P社において他社からの仕入取引として誤認識しているようなケース

## 2. 連結グループ会社間債権債務の消去

連結貸借対照表を作成するに際して、連結グループ会社間取引から生じた債権債務は単純合算表上両建てで計上されているため、相殺消去する必要があります。

・20×1年度期末

子会社A社の貸貸対照表

子会社A社の貸貸対照表	
資産	負債
売掛金(P社) 200	買掛金 100
その他資産 800	借入金(P社) 200
	純資産
	資本金 600
	利益剰余金 100

・20×1年度期末

親会社P社の貸貸対照表

親会社P社の貸貸対照表	
資産	負債
売掛金(外部) 300	買掛金(A社) 200
貸付金(A社) 200	その他負債 1200
その他資産 1800	純資産
子会社株式(A社) 600	資本金 800
	利益剰余金 700

合算

・20×1年度期末

単純合算表

単純合算表	
資産	負債
売掛金(外部) 300	買掛金(外部) 100
売掛金(P社) 200	買掛金(A社) 200
貸付金(A社) 200	借入金(P社) 200
子会社株式(A社) 600	その他負債 1200
その他資産 2600	純資産
	P社資本金 800
	A社資本金 600
	利益剰余金 800

相殺消去

・20×1年度期末

連結貸借対照表

連結貸借対照表	
資産	負債
売掛金(外部) 300	買掛金(外部) 100
その他資産 2600	その他負債 1200
	純資産
	資本金 800
	利益剰余金 800



連結グループで考えた場合、連結グループ会社間の取引から生じた債権債務は、連結手続において相殺消去する必要があります。

### 設例による解説

例えば、A社からP社に商品を売却したような場合、A社において売掛金が計上されるのに対し、P社においては買掛金が計上されています。このため、単純合算表では、両建てで資産と負債が膨らんだ状態にあります。対応する債権債務を相殺消去することによって、連結貸借対照表が正しいものとなり、連結グループとしての財政状態を表すことができます。

設例のケースでは各社において営業取引として認識しているA社の売掛金200とP社の買掛金200を相殺消去する必要があります。

また、各社において資金取引として認識しているP社の貸付金200とA社の借入200についても連結グループ間の債権債務であるため相殺消去が必要になります。

なお、上記の他に関係会社取引には主に下記のようなものがあります。

- 一方では営業取引として認識しているが、他方では非営業取引として認識しているような取引  
設例では記載していませんが、例えばP社が資産をA社にリースしているような場合、P社が未収リース料を未収入金に計上し、A社が未払リース料を未払金に計上しているケースなどがあります。

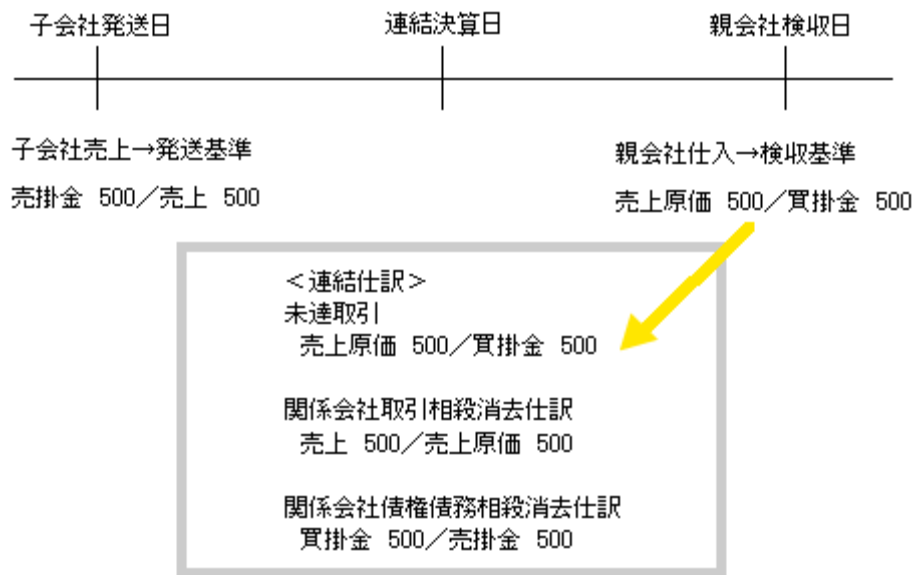
また、連結グループ間債権債務についても、連結グループ間取引と同様に下記のような場合は、各社の残高金額が一致しないため、連結上の修正などの調整が必要になります。

### 不一致の要因

- 未達取引（詳細は3. 未達取引の調整参照）
- 子会社の個別決算日が連結決算日と異なるケース
- 認識ズレ
- 認識漏れ（取引、相手先誤り）／過大認識

### 3. 未達取引の調整

連結グループ間取引でなんらかの要因で取引当事者の片方しか取引を認識していない場合、適切に調整した上で連結財務諸表を作成する必要があります。



取引の認識時点の相違や商品の輸送・(国際)資金決済などにおいてタイムラグが生じる場合、連結グループ会社間取引で片方の会社のみしか取引を認識していないようなケースが生じることがあります。例えば期末日直前に子会社が親会社に出荷を行い売上及び売掛金を認識したものの、親会社に当該製品が到着し検収を行い仕入及び買掛金を認識したのが翌期になるようなケースです。

このような未達取引が生じた場合、連結会社間取引及び債権債務に不一致が生じます。このような場合には、未達取引を認識していない側の会社において当該関係会社間取引を認識する方向への調整を連結決算において行うことが必要になります。

#### 設例による解説

設例のケースの場合、連結決算においてP社において仕入・買掛金を連結上で調整した後に、A社の(P社への)売上及び売掛金とP社の(A社からの)売上原価及び買掛金の相殺消去を行うことになります。

#### 4. 貸倒引当金の調整

個別貸借対照表上、連結会社間取引から生じた売掛金などの金銭債権に対し、貸倒引当金が計上されている場合には、連結会社間の売上債権の相殺消去と同時に、当該債権に対応する貸倒引当金を修正する必要があります。

・20X1年度期末

資産	負債
売掛金(外部)	買掛金(A社)
300	200
貸倒引当金	その他負債
△30	1000
その他資産	純資産
1830	資本金
子会社株式(A社)	800
600	利益剰余金
	700

合算

・20X1年度期末

資産	負債
売掛金(外部)	買掛金(外部)
300	100
売掛金(P社)	買掛金(A社)
200	200
貸倒引当金	その他負債
△50	1200
子会社株式(A社)	純資産
600	P社資本金
その他資産	800
2650	A社資本金
	600
	利益剰余金
	800

相殺消去

・20X1年度期末

資産	負債
売掛金(外部)	買掛金(外部)
300	100
貸倒引当金	その他負債
△30	1200
その他資産	純資産
2650	資本金
	800
	利益剰余金
	820

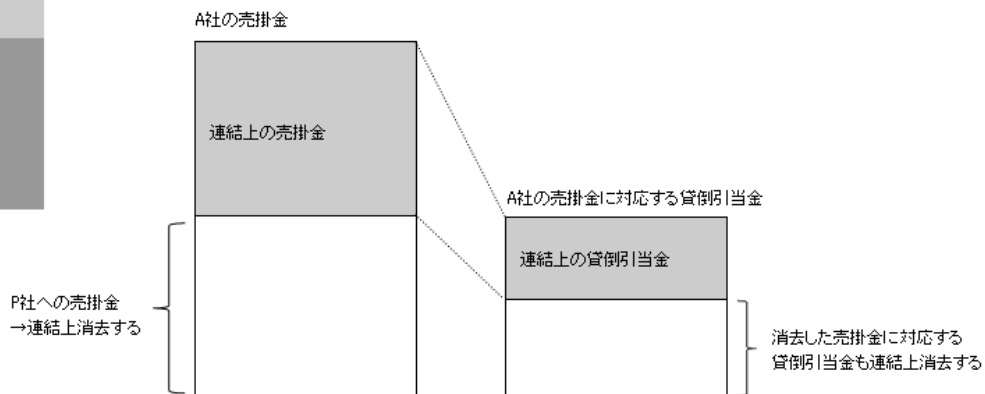
・20X1年度期末

資産	負債
売掛金(P社)	買掛金
200	100
貸倒引当金	その他負債
△20	200
その他資産	純資産
820	資本金
	600
	利益剰余金
	100

・貸倒引当金の調整

貸倒引当金△20

貸倒引当金繰入費用△20 → 利益剰余金+20



連結グループ会社に対する売掛金に対し貸倒引当金を計上している場合、当該貸倒引当金の設定されている連結グループ売掛金の相殺消去を行うと、売掛金に対する貸倒引当金が過大に計上されている状態になってしまうため、相殺消去した連結グループ会社売掛金に係る貸倒引当金を修正する必要があります。なお、当該貸倒引当金に係る連結調整は翌期洗替処理を行います。

### 連結仕訳のイメージ

#### 連結仕訳のイメージ(完全子会社のケース)

(注: 貸倒引当金は売掛金の10%を計上しているものとします)

(当期)		
(債権債務相殺消去)		
(借) 買掛金	200	(貸) 売掛金 200
(貸倒引当金の修正)		
(借) 貸倒引当金	20	(貸) 貸倒引当金繰入 20
(翌期)		
(開始仕訳)		
(借) 貸倒引当金	20	(貸) 期首利益剰余金 20
(翌期における前期計上額の戻入)		
(借) 貸倒引当金繰入(戻入)	20	(貸) 貸倒引当金 20

なお、100%子会社以外の子会社で連結会社に対する売掛金が相殺消去された場合、少数株主持分の調整が必要になる点に留意が必要です。

#### 連結仕訳のイメージ(親会社の持分比率を75%と仮定したケース)

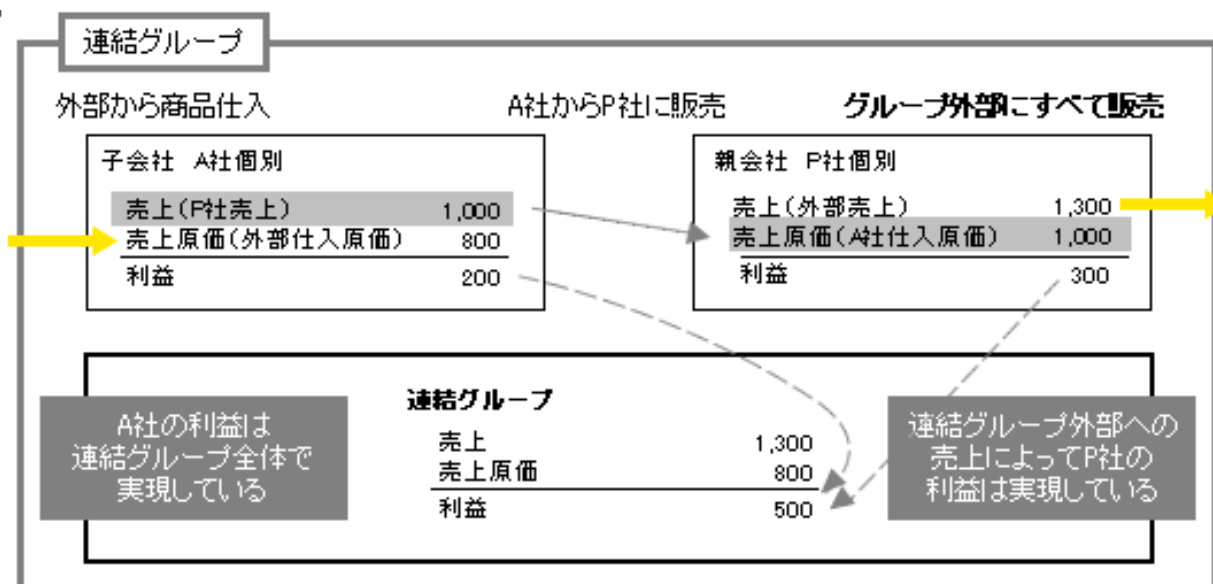
(当期)		
(貸倒引当金の修正)		
(借) 貸倒引当金	20	(貸) 貸倒引当金繰入 20
(少数株主持分の修正)		
(借) 少数株主損益	5	(貸) 少数株主持分 5
(翌期)		
(開始仕訳)		
(借) 貸倒引当金	20	(貸) 期首利益剰余金 15
(借)		(貸) 少数株主持分 5
(翌期における前期計上額の戻入)		
(借) 貸倒引当金繰入(戻入)	20	(貸) 貸倒引当金 20
(借) 少数株主持分	5	(貸) 少数株主損益 5

※少数株主損益の計算式: 貸倒引当金修正額×少数株主持分比率=20×(1-75%)

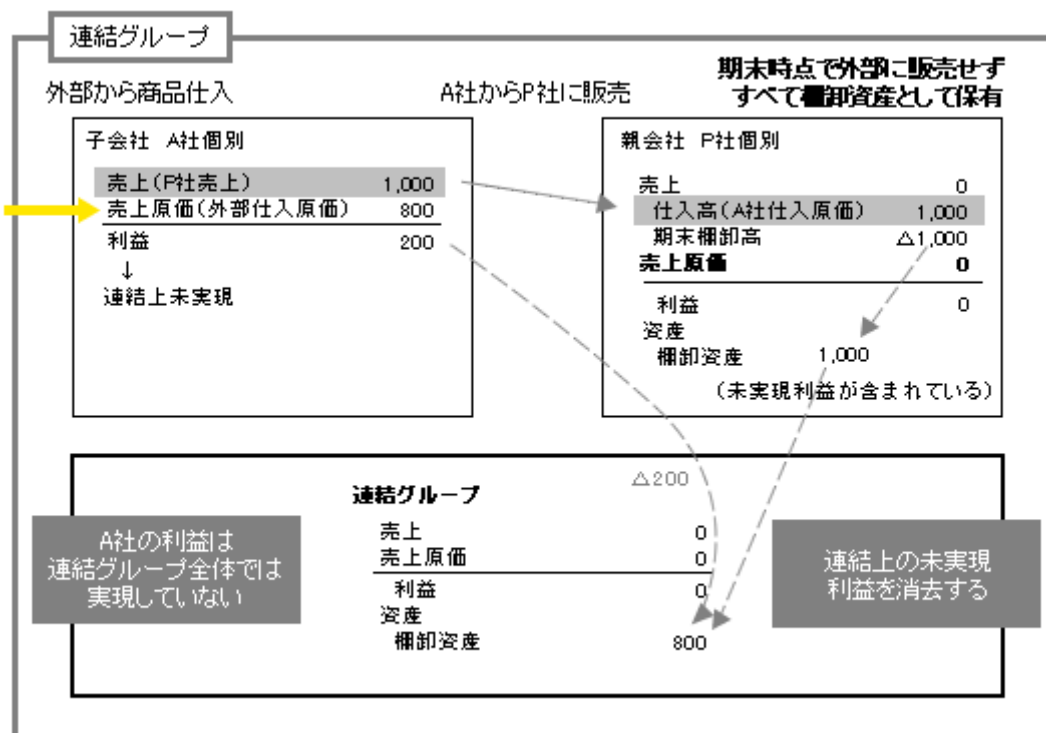
### 1. 未実現利益とは

未実現利益とは、連結グループ会社間の内部取引から生じた利益のうち、期末までに実現していないものをいいます。

#### 連結グループ会社間取引利益がすべて実現しているケース



#### 連結グループ会社間取引利益が実現していないケース



連結グループ会社間で例えば商品の売買取引を行った際に、商品を販売した連結会社が計上した利益は、連結グループにおける内部利益となります。内部利益は、内部取引の対象商品が連結外部に販売されることによって実現します。しかし、期末時点で内部取引の対象商品が棚卸資産として連結グループ内で保有されている場合には、当該内部利益は期末に商品を保有している連結会社の棚卸資産残高に含まれており、期末時点で、まだ実現していません。このように、連結グループ会社間の内部取引から生じた利益のうち、期末までに実現していないものを未実現利益といいます。

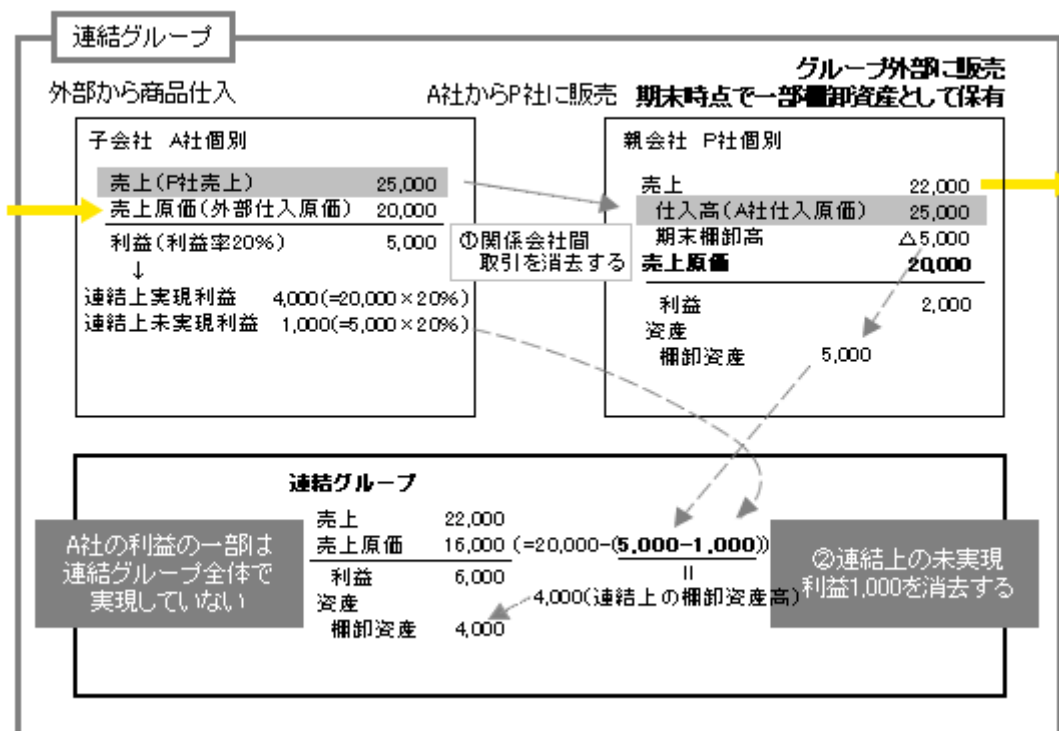
## 未実現利益の消去

内部取引に係る未実現利益が生じている場合、個別財務諸表の単純合算をただけでは、損益計算書の利益が未実現利益に相当する金額だけ過大に計上され、貸借対照表の棚卸資産残高は、連結グループにおける取得原価より未実現利益に相当する金額だけ過大に計上されています。従って、連結上で当該未実現利益を消去する必要があります。

## 2. 棚卸資産の未実現利益の会計処理

未実現利益が計上される典型的な取引は、連結グループ会社間で行われる製商品など棚卸資産の売買取引です。棚卸資産のグループ内部取引で内部利益が計上され、売買取引に係る商品が期末に在庫として保有されている場合には、連結上当該商品に含まれる未実現利益を消去する必要があります。

## 未実現利益が発生しているケース



## 具体的な手続

### ①連結グループ間取引の相殺消去

設例では、A社の売上 25,000 と P社の仕入原価 25,000 を相殺消去します。

(連結仕訳)  
 (借方) 売上                      25,000      (貸方) 売上原価                      25,000

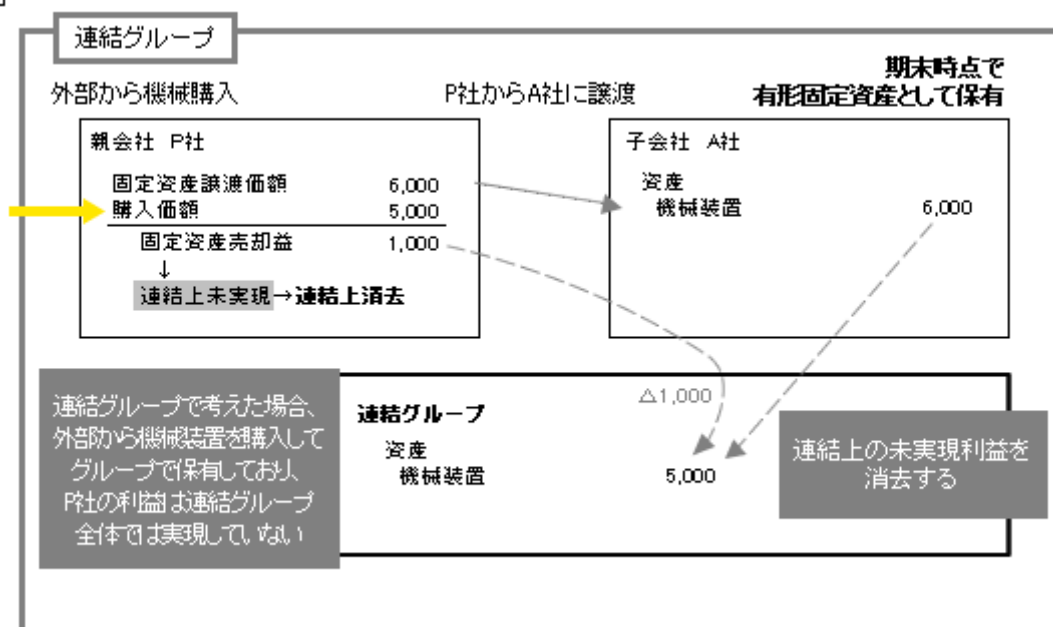
### ②未実現利益を相殺消去

設例では A社が P社に販売した商品 25,000 のうち、5,000 が期末に棚卸資産として資産に計上されます。個別財務諸表に計上されている棚卸資産 5,000 には A社の利益相当額が 1,000 (=5,000 × 利益率 20%) が含まれているため、当該棚卸資産の未実現利益相当額と売上原価の棚卸資産振替額をそれぞれ消去します。結果的に連結損益計算書においては連結グループとして実現している利益 6,000 が計上されることとなります。

(連結仕訳)  
 (借方) 売上原価                      1,000      (貸方) 棚卸資産                      1,000

### 3. 固定資産の未実現利益

連結グループ会社間の固定資産の売買取引によって生じた未実現利益についても、棚卸資産の場合と同様に、連結財務諸表の作成上、当該固定資産に係る未実現利益を消去する必要があります。



図表は機械を親会社が外部より購入し子会社に譲渡した場合を想定しています。当該親会社から子会社への機械の譲渡取引は、連結グループでは内部取引となります。

#### 固定資産の未実現利益の消去(親会社から子会社へ譲渡のケース)

当該固定資産の譲渡により、親会社に計上された固定資産売却益は、当該固定資産が連結外部に売却される時点まで未実現利益となります。期末時点において、子会社により当該固定資産が保有されているのであれば、親会社で計上された固定資産売却益は、未実現利益として連結上消去する必要があります。

固定資産の未実現利益の会計処理は、固定資産の譲渡が行われた期に親会社の固定資産売却益と機械装置に含まれる未実現利益相当額を消去します。

(連結仕訳)

(借方)	固定資産売却益	1,000	(貸方)	機械装置	1,000
------	---------	-------	------	------	-------

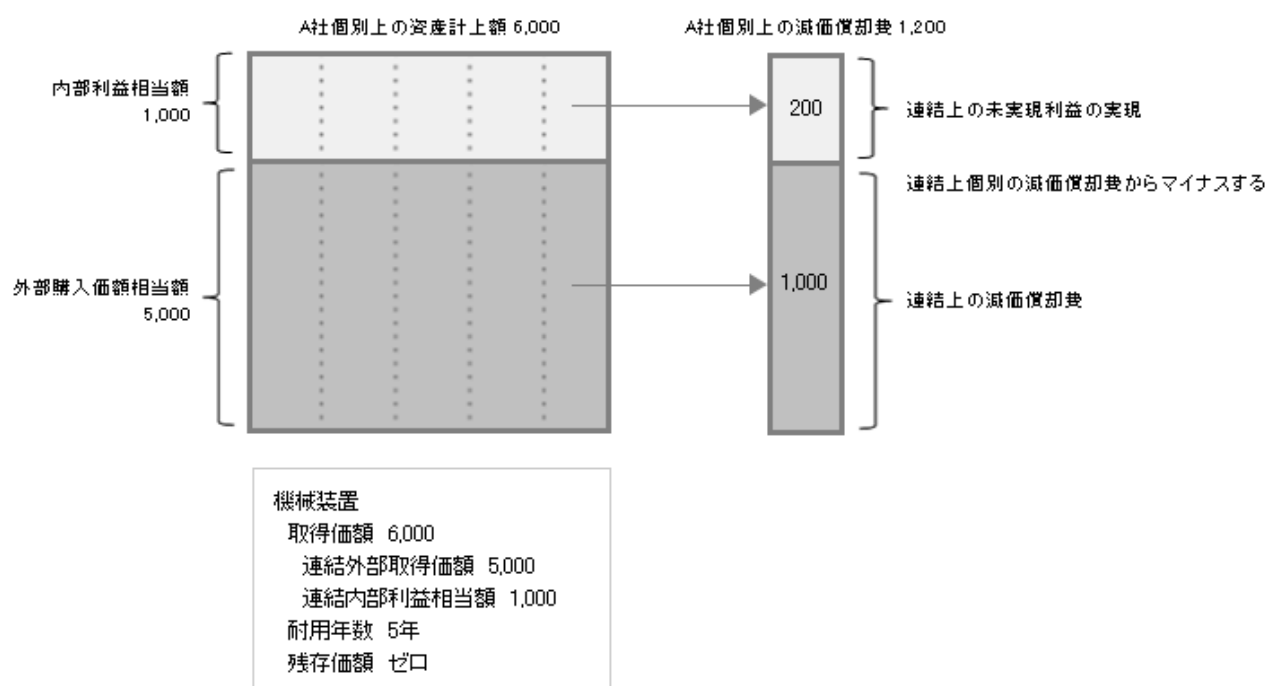
関係会社間取引の対象資産が販売を目的とした棚卸資産の場合は、期末後比較的短期間に連結外部に販売されることから、棚卸資産に含まれる未実現利益もまた比較的短期間で実



現することになります。これに対して、固定資産の場合、売却時点において未実現利益が実現するというのは棚卸資産と同じですが、継続的に使用する目的で保有される固定資産は譲渡先企業に比較的長期間とどまるのが通常です。なお、関係会社間取引の対象資産が償却性資産であれば、減価償却が行われるため、子会社の個別財務諸表上の取得原価に基づいて計算された減価償却費に、未実現利益の消去に係る修正を行い、当該固定資産の計上額と減価償却費額を連結上の金額にする必要があります。消去した未実現利益に関する減価償却の修正については、「4. 減価償却」で解説します。

#### 4. 減価償却

連結上消去した固定資産の未実現利益に関して、子会社の個別財務諸表において計上した減価償却を修正し、連結上の減価償却費計上額を適正額とする必要があります。



#### 連結上の固定資産減価償却費の修正

減価償却とは、固定資産の通常使用に伴う資産価値の減価を、その使用される期間に費用配分するために行われますが、A社の個別財務諸表においては、連結上の未実現利益を含むA社の個別財務諸表上の取得原価が減価償却によって費用化されます。設例のように、A社の個別財務諸表においては、減価償却費に連結上の未実現利益部分が含まれて費用化されることとなります。

このため、個別財務諸表の単純合算をただけでは、減価償却費が連結上の減価償却費の適正額よりも過大となっていることから、未実現利益部分に関する減価償却費の修正が必要になります。

（連結仕訳）					
（借方）	減価償却累計額	200	（貸方）	減価償却費	200