

体系 制度會計 **Ⅵ**

連 結

黒澤 清
番場嘉一郎 監修



編集

新井清光
若杉 明
津曲直躬
武田昌輔

中央經濟社

連 結 体系制度会計〈第6巻〉

昭和53年3月20日 初版発行

監修者 ^{くろ}黒 ^{さわ}澤 ^{きよし}清
^{ばん}番 ^ば場 ^か嘉 ^{いち}一 ^{ろう}郎
発行者 渡 辺 正 一
印刷所 ㈱ 厚 徳 社

発行所 ㈱ 中央経済社

東京都千代田区神田神保町 1-31-2

電話・(293) 3371 (編集部)

(293) 3381 (営業部)

〒101 振替・東京 0-8432

落丁・乱丁本はお取替えいたします

誠製本

3334-101324-4621

序

「制度会計」とは何か。この言葉は、かなりながい間慣用されてきたにもかかわらず、適当な答えが与えられないままに今日にいたった観がある。

さて、わが国の場合、「制度会計」という集合概念が成立する過程において、「企業会計原則」が演出した歴史的役割は、きわめて顕著なものがあったと思う。そのことは何人も否定しえない客観的事実である。

商法にせよ、税法にせよ、証券取引法にせよ、あるいは各種事業法その他の特別法規にせよ、企業会計に関して何らかの規制をしなければならないかぎり、これらの会計的規制のなかに、それらの法条の間を論理的かつ実践的に統一するところの体系的関連としての計理体系が存在することは、けっきょく否定しえないのである。しかし、このような体系的関連は、多くの場合、法条の上に顕在していないで、それらの背後にひそんでいるため、これを認識することは、かならずしも容易でなかったようである。かかる認識の基礎を提供したものが「企業会計原則」であった。

こうして「制度会計とは何か」は、久しく問われてきた問題であったが、諸制定法規のなかにふくまれている複雑多岐な会計に関する諸規範が、すべてを総括する統一原理を認識することによって、はじめて答えが与えられるにいたったのである。制度会計に対する統一原理の役割をはたしたものとして、われわれは、もういちど「企業会計原則」を見直す必要がある。

さて英米におけるいわゆる「一般に認められた会計原則」(generally accepted accounting principles) は、わが国の「企業会計原則」に相当するものとして理解されているようであるが、その成立に関する歴史的由来をたずねてみると、わが国の場合と異なっている点が多い。それにはそれだけの理由がある。(ここでは、その点について述べることはできないが、本文〈第1巻・総論〉のなかでくわし

2 序

くふれている。)

また、ドイツをはじめとしてひろくヨーロッパ諸国に普及しているいわゆる「コンテンラーメン」(Kontenrahmen)は、わが国の「企業会計原則」や「一般に認められた会計原則」とは、まったく異なる外観を呈しているけれども、それらが「公正なる会計慣行」の体系的知覚の一形態であるという見地からいうと、本質的に共通なものがあることを理解できるのである。

たとえば、西ドイツの「コンテンラーメン」の制度は、ながい歴史的発展をとげて今日に及んだのであるが、その本質的内容は、「正規の簿記の諸原則」(商法上の会計規範)の実践的具現と、企業の会計実践に対する一般的指針の提供を目指したもので、外形を異にするけれども、英米の「一般に認められた会計原則」のドイツ版であるといってもさしつかえないようである。

ドイツの「コンテンラーメン」のフランス版ともいべき「プラン・コンタブル・ジェネラル」(Plan Comptable Général)も、やはり同様に理解することができる。その主要内容は、「カドル・コンタブル」(Cadre Comptable)と、「コンタビリテ・ジェネラル」(Comptabilité Général)から成っているが、前者は「コンテンラーメン」を承継した標準勘定組織であり、後者は「一般会計原則」にほかならない。

西ドイツやフランスばかりでなく、ポーランドでも、東ドイツでも、また、オーストリア、イタリア、スウェーデン、スイス等でも、それぞれ独自のコンテンラーメンを開発しているのが実情である。要するに外観はさまざまであるけれども、一般に認められた会計原則が何らかの形態で存在することを物語っているのである。

「一般に認められた会計原則」のあらわれ方が、このように国によって異なる点があるのは、それぞれの国における法制の差異によるのである。それゆえ会計諸原則と、法制との相互関連を検討することは、各国のそれぞれ異なる会計的風土の上で、制度会計の研究者にとって特有の問題を形づくることになるのである。

こうしてわが国の「企業会計原則」は、わが国の法制を背景にしてあらわれ

たのであり、その相互関係を深く掘下げて検討することは、わが国の「制度会計」を研究する上において、きわめて重要な課題でなければならない。しかるに従来、証券取引法、商法、法人税法等に代表される会計諸法令と、それらに対する統一的原理ともいふべき「企業会計原則」とを、相互対照的に吟味検討することが十分に行われていなかったきらいがあったようである。ここに新たに編集する『体系制度会計・全8巻』の目指すものは、企業会計について規制するすべての法令をあますところなくとりあげて、その意味内容を「企業会計原則」と具体的かつ相互対照的に突合せながら解明することである。従来、企業会計法とか、税務会計とか、財務会計とか、原価計算とか、会計監査とか、部門別に研究領域を区別してきた伝統的方法から脱却して、制度会計そのものの統一的総合的見地による新しい方法を用いたのが、本全集の特色である。いわゆる個別的縦断的方法に代わる相互関連的横断的方法これである。「制度会計」に関する最初の総合的文献として、読者諸氏の要望に答えることができるならば、わたくしどもの幸いとするところである。

昭和52年10月

黒 澤 清
番 場 嘉 一 郎

まえがき

『体系制度会計』は、商法、証券取引法、法人税法等の会計法令と、その統一的原理としての企業会計原則によって社会制度的に枠づけられている企業会計領域を「制度会計」として認識し、これを構成する各個別会計領域を企業会計原則と会計法令の両面から相互関連的・横断的に分析・解明することを目的として次の8巻に編集したものである。

第1巻 基礎理論	第5巻 製造原価
第2巻 資産	第6巻 連結
第3巻 負債・資本	第7巻 課税所得
第4巻 収益・費用	第8巻 法定監査

第6巻「連結」は、制度会計における企業集団情報の作成と開示方法について詳述したものであり、その主たる内容は証券取引法にもとづく連結財務諸表の作成と開示問題であるが、このほかに商法および法人税法上における今後の課題も論及されている。

本巻の内容は、他の巻と同様、総論と各論に大別されており、まず総論の部においては、連結財務諸表の制度的背景と基礎的理論を明らかにするため、制度化に至るまでの歴史的経緯、連結財務諸表の必要性和効用、連結財務諸表制度に係る諸法規、日本公認会計士協会作成の「連結財務諸表作成要領」の概要などが論述されている。

各論の部においては、証券取引法にもとづき、有価証券届出書および同報告書に添付される連結財務諸表の作成と開示に係る具体的な問題が詳論されているが、その論述にあたっては、主として、連結財務諸表原則、連結財務諸表規則、および連結財務諸表作成要領が随時適切にとりあげられている。また、最終部分においては、今後の制度会計上の重要課題である税法上の連結納税申告

6 ま え が き

書制度と商法上の連結決算書制度の両者が論究されている。

本書が、個別財務諸表制度と並んで、制度会計の重要領域を構成する連結財務諸表制度の総合的理解のために、読者の方々にいささかなりとも役立つところがあれば、われわれ編集委員としても非常な喜びである。

昭和53年3月

編集委員	新	井	清	光
	若	杉		明
	津	曲	直	躬
	武	田	昌	輔

目 次

I 総 論

1	42年「意見書」から50年「意見書」まで	3
§ 1	企業会計審議会の第一次意見書	3
§ 2	連結の制度化に関する意見書	5
1.	連結制度化の必要性、体制およびタイミング	8
2.	連結財務諸表原則の目的等	10
3.	連結財務諸表制度の運用	11
§ 3	日本公認会計士協会の連結財務諸表作成要領	13
§ 4	連結と税法および商法	14
§ 5	連結制度化によるわが国企業会計水準の向上	15
2	連結財務諸表の必要性および効用	16
§ 1	親会社の株主への役立ち	17
§ 2	親会社の株主および潜在的投資家以外の外部者への役立ち	19
§ 3	親会社の経営者への役立ち	21
§ 4	連結納税申告の基礎	23
§ 5	企業集団監査の充実改善	23
§ 6	連結財務諸表体系の拡充	24
3	連結財務諸表に関する諸法規	25
§ 1	概 説	25
§ 2	連結財務諸表の法的位置づけ	27

2 目 次

§ 3	連結に対する各種法規定	28
1.	職業専門団体の公式意見	28
2.	規制委員会と法規定	29
3.	証券取引所の規制	31
4.	税法の規制	31
§ 4	連結の範囲	32
1.	子会社の支配	32
2.	連結除外理由	33
§ 5	連結方針と連結会計期間	35
1.	連結方針、通貨換算基準および子会社名の開示	35
2.	連結会計期間	36
§ 6	少数株主持分	36
§ 7	持分法の適用	38
1.	アメリカの慣行	38
2.	カナダの慣行	39
3.	イギリスの慣行	40
§ 8	親会社の財務諸表の取扱い	41
§ 9	構成会社の財務諸表の取扱い	42
§ 10	会社間消去	43
4	連結財務諸表原則と国際会計基準（IAS）における 連結基準	45
§ 1	わが国の連結原則と国際会計基準との調和について	45
§ 2	基準適用上の実務問題を巡って	48
1.	連結のための個別財務諸表の修正	48
2.	連結の範囲	50
3.	持分法の適用	51
5	連結財務諸表原則の目的	53
§ 1	企業会計の諸原則の目的・性格	53

1. 企業会計原則のケース	53
2. 原価計算基準のケース	54
3. 原則制定の背景と連結原則のケース	55
§ 2 連結財務諸表原則の目的	55
§ 3 連結財務諸表の目的と連結原則の目的	57
6 連結財務諸表と個別財務諸表	59
§ 1 両概念と二つの課題	59
§ 2 連結財務諸表か個別財務諸表か	60
1. 連結財務諸表の必要性和その限界	60
2. 各国の制度の比較検討	62
§ 3 基準性（または準拠性）の原則と二つの財務諸表	63
7 連結財務諸表作成要領	65
§ 1 「作成要領」の生立ち	65
§ 2 「作成要領」の構成と基本的内容	67
§ 3 「作成要領」の審議過程で問題となった諸点	70
1. 「作成要領」の特色ないし性格	70
2. 「連結の準備」という項目の追加	71
3. 「連結原則」には明示されていない事項であって、連結実務 上は説明しておかねばならないものの取扱いについて	72
4. 「作成要領」の補完について	73
II 各 論	
8 連結の一般原則	77
§ 1 真実性の原則	77
§ 2 個別財務諸表基準性の原則	82
§ 3 明瞭性の原則	85
§ 4 継続性の原則	86

4 目 次

§ 5 重要性の原則	88
9 連結の範囲	89
§ 1 連結範囲の決定基準	89
§ 2 子会社の定義	92
1. 議 決 権	92
2. 議決権の直接所有と間接所有	93
3. 議決権の実質的所有	93
§ 3 連結の範囲から除外される子会社	94
1. 組織の一体性を欠くと認められる会社	94
2. 継続企業と認められない会社	95
3. 議決権の過半数を一時的に所有していると認められる会社	95
4. 連結することにより利害関係人の判断を誤らせるおそれがある と認められる会社	96
§ 4 連結の範囲に対する重要性の原則の適用	97
10 連結決算日	100
§ 1 連結会計期間	100
1. 連結決算日の意義	100
2. 子会社が年2回決算制を採用しているとき	101
§ 2 親子会社の決算日の差異	104
11 会計処理方法の統一化	107
§ 1 統一化の必要性	107
§ 2 統一化へのアプローチ	108
1. 実態の把握	108
2. 会計処理方法の内容の検討と統一の方法	110
3. 会計処理方法の統一ができない場合の措置	112

12 在外子会社等の財務諸表項目の換算	113
§ 1 連結財務諸表の作成と為替換算基準	113
§ 2 換算方法の種類と吟味	114
§ 3 属性法と決算日レート法による換算例	118
13 連結財務諸表作成の基本原則	119
§ 1 連結貸借対照表作成の基本原則	119
§ 2 連結損益計算書作成の基本原則	120
§ 3 連結剰余金計算書作成の基本原則	121
14 資本連結	122
§ 1 資本連結の概要	122
1. 親会社の子会社株式（投資勘定）と子会社の資本勘定	122
2. 取得日における投資と資本の相殺消去	123
3. 連結第1年度の資本連結	125
§ 2 投資消去差額の原因分析と連結調整勘定	125
§ 3 段階法と一括法	129
§ 4 少数株主持分	130
1. 少数株主持分とは	130
2. 孫会社がある場合の少数株主持分	130
3. 当期利益および利益処分に含まれる少数株主持分	131
4. 資本金を上回る欠損を有する会社の少数株主持分	132
5. そ の 他	133
§ 5 連結剰余金	133
1. 連結その他の利益剰余金	134
2. 連結利益準備金	134
3. 連結資本準備金	136
§ 6 子会社の増資および減資	136
1. 子会社の増資	136

6 目 次

2. 子会社の減資	141
§ 7 子会社株式の一部売却	141
1. 持分の一部売却——連結継続の場合	142
2. 持分の一部売却——連結除外の場合	143
§ 8 間接所有または子会社間相互の所有株式の処理	144
1. 間接所有株式	144
2. 子会社における相互所有株式	145
15 債権・債務の相殺消去	147
§ 1 はじめに	147
§ 2 債権、債務の相殺消去のための予備的手続および資料	148
§ 3 債権、債務の相殺消去の手続	149
1. 連結会社間の確定金銭債権、債務の相殺消去	150
2. 連結会社間の手形債権、債務の相殺消去	151
3. 連結会社間の経過勘定項目の相殺消去	154
4. その他の債権、債務の相殺消去	155
§ 4 その他の処理	156
§ 5 おわりに	157
16 内部的取引高の相殺消去	158
§ 1 意 義	158
§ 2 内部的取引高項目	159
1. 売上と仕入（売上原価）	159
2. その他の項目	160
§ 3 中間会社が介在する取引	162
§ 4 親子会社間の会計処理方法と内部的取引高の相殺消去	163
1. 販売基準としての出荷基準と検収基準	163
2. 営業外損益認識にさいしての現金主義と発生主義	164

17	未実現損益の消去	165
§ 1	はじめに	165
§ 2	連結会社間取引と未実現損益	166
§ 3	未実現損益の算定	167
1.	対象資産の把握	167
2.	売上総利益の決定	167
§ 4	連結関係会社間取引の態様	169
§ 5	未実現損益の消去方法とその適用	170
1.	未実現損益の消去方法に関する諸説	170
2.	取引の態様と消去法	171
§ 6	たな卸資産に含まれる未実現損益の消去	173
§ 7	固定資産に含まれる未実現損益	179
§ 8	第三者経由取引	181
§ 9	未実現損益の消去と税金の期間配分	182
§ 10	その他の実務上の諸問題	183
1.	未実現損失の消去	183
2.	子会社になる前の取引	183
3.	連結会社株式の売買	184
18	利益処分連結	185
§ 1	総 論	185
1.	わが国連結原則に認められた二つの基準	185
2.	利益処分連結に関する主要な項目	187
§ 2	確定方式による利益処分連結	190
1.	確定方式の意味と剰余金計算書	190
2.	「作成要領」の設例とその精算表	191
§ 3	繰上方式による利益処分連結	194
1.	繰上方式の意味とその会計処理	194
2.	繰上方式の場合の利益処分に関する精算表	195

8 目 次

§ 4	子会社の利益準備金の処理に関する別法	197
1.	子会社の利益準備金取扱上の二つの方法	197
2.	別法（第2法）の内容とその特徴	198
3.	二つの方式の論評点	199
§ 5	おわりに——若干の問題点	200
19	連結精算表の作成	202
§ 1	連結精算表の機能	202
§ 2	連結精算表の勘定科目	203
§ 3	個別財務諸表の連結精算表への転記	206
§ 4	個別財務諸表の修正	206
§ 5	連結消去仕訳方法	209
§ 6	消去・組替仕訳の転記方法	210
20	連結財務諸表の表示方法	212
§ 1	連結財務諸表の種類	212
§ 2	連結貸借対照表の表示方法	213
1.	連結貸借対照表の区分表示	213
2.	各資産、負債の範囲	213
3.	各資産、負債科目の区分表示	214
4.	手形割引等の表示	216
5.	評価性引当金の表示	216
6.	連結調整勘定	217
7.	少数株主持分	217
8.	資本の部の表示	217
9.	特定引当金の記載	218
10.	資産、負債の事業別区分記載	218
11.	別記事業の資産および負債の記載	219
§ 3	連結損益計算書の表示方法	220
1.	収益および費用の分類	220

2. 連結損益計算書の区分表示	220
3. 売 上 高	221
4. 売 上 原 価	222
5. 販売費および一般管理費	222
6. 営業外収益および営業外費用	222
7. 特別利益および特別損失	223
8. 少数株主持分損益	223
9. 税効果会計を行った場合の表示	223
10. 特定引当金の繰入額または取崩額	224
11. 営業収益、営業費用の事業別区分記載	225
12. 別記事業の収益および費用の記載	225
§ 4 連結剰余金計算書の表示方法	226
1. 連結剰余金計算書の表示	226
2. 連結損益および剰余金結合計算書の表示	226
§ 5 連結会計方針の開示	227
§ 6 注 記 事 項	230
1. 注記すべき事項	230
2. 注記の方法	231
§ 7 連結財務諸表の標準様式	232
21 持 分 法	237
§ 1 持分法の意義	237
1. 持分法のあらまし	237
2. 連結諸原則の準用	238
§ 2 「連結財務諸表原則」における持分法	240
1. 連結制度化と持分法	240
2. 持分法の適用範囲——非連結子会社——	242
3. 持分法の適用範囲——関連会社——	245
4. 未実現損益と持分法	248
5. 投資差額の償却と持分法	249
§ 3 持分法の適用と特殊問題	249