

# 連結財務諸表に関する会計基準

平成 20 年 12 月 26 日

企業会計基準委員会

目 次	項
目 的	1
会計基準	4
範 囲	4
用語の定義	5
連結財務諸表作成における一般原則	9
連結財務諸表作成における一般基準	13
連結の範囲	13
連結決算日	15
親会社及び子会社の会計処理の原則及び手続	17
連結貸借対照表の作成基準	18
連結貸借対照表の基本原則	18
子会社の資産及び負債の評価	20
投資と資本の相殺消去	23
少数株主持分	26
子会社株式の追加取得及び一部売却等	28
債権と債務の相殺消去	31
表示方法	32
連結損益計算書の作成基準	34
連結損益計算書の基本原則	34
連結会社相互間の取引高の相殺消去	35
未実現損益の消去	36
表示方法	39

連結株主資本等変動計算書の作成	41
連結キャッシュ・フロー計算書の作成	42
連結財務諸表の注記事項	43
適用時期等	44
議 決	45
結論の背景	46
経 緯	46
本会計基準及び平成9年連結原則の考え方について	50
基本的考え方	50
本会計基準による新たな取扱い	52
連結の範囲	54
少数株主持分の表示方法	55
税効果会計の適用	56
親子会社間の会計処理の統一	57
資本連結の手続の明確化	59
資本連結以外の連結手続の明確化	68
連結財務諸表における表示区分	71
連結財務諸表の注記事項	73
適用時期等	75
本会計基準の公表による他の会計基準等についての修正	79

## 目 的

1. 本会計基準は、連結財務諸表に関する会計処理及び開示を定めることを目的とする。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. 連結財務諸表の会計処理及び開示並びに親会社及び子会社の定義については、「連結財務諸表原則」（連結財務諸表原則注解を含む。以下同じ。）及び「連結財務諸表制度における子会社及び関連会社の範囲の見直しに係る具体的な取扱い」（平成 10 年 10 月 企業会計審議会）に定めがあるが、当該事項に関しては、本会計基準が優先して適用される。
3. 本会計基準の適用にあたっては、以下も参照する必要がある。
  - (1) 企業会計基準適用指針第 8 号「貸借対照表の純資産の部の表示に関する会計基準等の適用指針」
  - (2) 企業会計基準適用指針第 15 号「一定の特別目的会社に係る開示に関する適用指針」
  - (3) 企業会計基準適用指針第 22 号「連結財務諸表における子会社及び関連会社の範囲の決定に関する適用指針」
  - (4) 日本公認会計士協会 会計制度委員会報告第 7 号「連結財務諸表における資本連結手続に関する実務指針」
  - (5) 日本公認会計士協会 会計制度委員会報告第 7 号（追補）「株式の間接所有に係る資本連結手続に関する実務指針」

## 会計基準

### 範 囲

4. 本会計基準は、連結財務諸表を作成する場合に適用する。

### 用語の定義

5. 「企業」とは、会社及び会社に準ずる事業体をいい、会社、組合その他これらに準ずる事業体（外国におけるこれらに相当するものを含む。）を指す。
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。
7. 「他の企業の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
8. 「連結会社」とは、親会社及び連結される子会社をいう。

## 連結財務諸表作成における一般原則

9. 連結財務諸表は、企業集団の財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの状況に関し

て真実な報告を提供するものでなければならない<sup>(注1)</sup>。

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<sup>(注2)</sup>。
11. 連結財務諸表は、企業集団の状況に関する判断を誤らせないよう、利害関係者に対し必要な財務情報を明瞭に表示するものでなければならない<sup>(注1)</sup>。
12. 連結財務諸表作成のために採用した基準及び手続は、每期継続して適用し、みだりにこれを変更してはならない。

## 連結財務諸表作成における一般基準

### 連結の範囲

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<sup>(注3)</sup>。
  - (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

### 連結決算日

15. 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。
16. 子会社の決算日が連結決算日と異なる場合には、子会社は、連結決算日に正規の決算に準ずる合理的な手続により決算を行う<sup>(注4)</sup>。

---

#### (注1)重要性の原則の適用について

連結財務諸表を作成するにあたっては、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利害関係者の判断を誤らせない限り、連結の範囲の決定、子会社の決算日が連結決算日と異なる場合の仮決算の手続、連結のための個別財務諸表の修正、子会社の資産及び負債の評価、のれんの処理、未実現損益の消去、連結財務諸表の表示等に関して重要性の原則が適用される。

#### (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。

#### (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。

#### (注4)決算期の異なる子会社がある場合の取扱いについて

子会社の決算日と連結決算日の差異が3か月を超えない場合には、子会社の正規の決算を基礎として連結決算を行うことができる。ただし、この場合には、子会社の決算日と連結決算日が異なることから生じ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、必要な整理を行

## 親会社及び子会社の会計処理の原則及び手続

17. 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、原則として統一する。

## 連結貸借対照表の作成基準

### 連結貸借対照表の基本原則

18. 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、負債及び純資産の金額を基礎とし、子会社の資産及び負債の評価、連結会社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。
19. 連結貸借対照表の作成に関する会計処理における企業結合及び事業分離等に関する事項のうち、本会計基準に定めのない事項については、企業会計基準第21号「企業結合に関する会計基準」（以下「企業結合会計基準」という。）や企業会計基準第7号「事業分離等に関する会計基準」（以下「事業分離等会計基準」という。）の定めに従って会計処理する。

### 子会社の資産及び負債の評価

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<sup>(注5)</sup>。
21. 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（以下「評価差額」という。）は、子会社の資本とする。
22. 評価差額に重要性が乏しい子会社の資産及び負債は、個別貸借対照表上の金額によることができる。

### 投資と資本の相殺消去

23. 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は、相殺消去する<sup>(注6)</sup>。
  - (1) 親会社の子会社に対する投資の金額は、支配獲得日の時価による。

---

うものとする。

(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。

(注6) 投資と資本の相殺消去について

支配獲得日において算定した子会社の資本のうち親会社に帰属する部分を投資と相殺消去し、支配獲得日後に生じた子会社の利益剰余金及び評価・換算差額等のうち親会社に帰属する部分は、利益剰余金及び評価・換算差額等として処理する。

- (2) 子会社の資本は、子会社の個別貸借対照表上の純資産の部における株主資本及び評価・換算差額等と評価差額からなる。
24. 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にあたり、差額が生じる場合には、当該差額をのれん（又は負ののれん）とする。なお、のれん（又は負ののれん）は、企業結合会計基準第32項（又は第33項）に従って会計処理する。
25. 子会社相互間の投資とこれに対応する他の子会社の資本とは、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に準じて相殺消去する。

### 少数株主持分

26. 子会社の資本のうち親会社に帰属しない部分は、少数株主持分とする<sup>(注7)</sup>。
27. 子会社の欠損のうち、当該子会社に係る少数株主持分に割り当てられる額が当該少数株主の負担すべき額を超える場合には、当該超過額は、親会社の持分に負担させる。この場合において、その後当該子会社に利益が計上されたときは、親会社が負担した欠損が回収されるまで、その利益の金額を親会社の持分に加算する。

### 子会社株式の追加取得及び一部売却等<sup>(注5)</sup>

28. 子会社株式（子会社出資金を含む。以下同じ。）を追加取得した場合には、追加取得した株式（出資金を含む。以下同じ。）に対応する持分を少数株主持分から減額し、追加取得により増加した親会社の持分（以下「追加取得持分」という。）を追加投資額と相殺消去する。追加取得持分と追加投資額との間に生じた差額は、のれん（又は負ののれん）として処理する<sup>(注8)</sup>。
29. 子会社株式を一部売却した場合（親会社と子会社の支配関係が継続している場合に限る。）には、売却した株式に対応する持分を親会社の持分から減額し、少数株主持分を増額する。売却による親会社の持分の減少額（以下「売却持分」という。）と投資の減少額との間に生じた差額は、子会社株式の売却損益の修正として処理する。また、売却に伴うのれんの償却額についても同様に処理する<sup>(注9)</sup>。

---

#### (注7)少数株主持分について

- (1) 支配獲得日の子会社の資本は、親会社に帰属する部分と少数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、後者は少数株主持分として処理する。
- (2) 支配獲得日後に生じた子会社の利益剰余金及び評価・換算差額等のうち少数株主に帰属する部分は、少数株主持分として処理する。

#### (注8)子会社株式の追加取得について

- (1) 追加取得持分及び減額する少数株主持分は、追加取得日における少数株主持分の額により計算する。
- (2) 子会社株式の追加取得の結果、負ののれんが生じると見込まれる場合でも、企業結合会計基準第33項(1)に定める処理は行わず、当該差額が生じた事業年度の利益として処理する。

#### (注9)子会社株式の一部売却等について

- (1) 売却持分及び増額する少数株主持分については、親会社の持分のうち売却した株式に対応する部分として計算する。なお、子会社株式の売却損益の修正として処理するのれんの償却

なお、子会社株式の売却等により被投資会社が子会社及び関連会社に該当しなくなった場合には、連結財務諸表上、残存する当該被投資会社に対する投資は、個別貸借対照表上の帳簿価額をもって評価する。

30. 子会社の時価発行増資等に伴い、親会社の払込額と親会社の持分の増減額との間に差額が生じた場合には、当該差額を損益として処理する。ただし、利害関係者の判断を著しく誤らせるおそれがあると認められる場合には、利益剰余金に直接加減することができる<sup>(注9)</sup>。

## 債権と債務の相殺消去

31. 連結会社相互間の債権と債務とは、相殺消去する<sup>(注10)</sup>。

## 表示方法<sup>(注11)</sup>

32. 連結貸借対照表には、資産の部、負債の部及び純資産の部を設ける。
- (1) 資産の部は、流動資産、固定資産及び繰延資産に区分し、固定資産は有形固定資産、無形固定資産及び投資その他の資産に区分して記載する。
  - (2) 負債の部は、流動負債及び固定負債に区分して記載する。
  - (3) 純資産の部は、企業会計基準第5号「貸借対照表の純資産の部の表示に関する会計基準」（以下「純資産会計基準」という。）に従い、区分して記載する。
33. 流動資産、有形固定資産、無形固定資産、投資その他の資産、繰延資産、流動負債及び固定負債は、一定の基準に従い、その性質を示す適当な名称を付した科目に明瞭に分類して記載する。特に、非連結子会社及び関連会社に対する投資は、他の項目と区別して記載し、又は注記の方法により明瞭に表示する。

利益剰余金のうち、減債積立金等外部者との契約による特定目的のために積み立てられたものがあるときは、その内容及び金額を注記する。

---

額は、のれんの未償却額のうち売却した株式に対応する部分として計算するものとする。

- (2) 子会社の時価発行増資等に伴い生じる差額の計算については、上記に準じて処理する。

(注10)債権と債務の相殺消去について

- (1) 相殺消去の対象となる債権又は債務には、前払費用、未収収益、前受収益及び未払費用で連結会社相互間の取引に関するものを含むものとする。
- (2) 連結会社が振り出した手形を他の連結会社が銀行割引した場合には、連結貸借対照表上、これを借入金に振り替える。
- (3) 引当金のうち、連結会社を対象として引き当てられたことが明らかなものは、これを調整する。
- (4) 連結会社が発行した社債で一時所有のものは、相殺消去の対象としないことができる。

(注11)連結貸借対照表の表示方法について

連結貸借対照表の科目の分類は、個別財務諸表における科目の分類を基礎とするが、企業集団の財政状態について誤解を生じさせない限り、科目を集約して表示することができる。



## 連結損益計算書の作成基準

### 連結損益計算書の基本原則

34. 連結損益計算書は、親会社及び子会社の個別損益計算書における収益、費用等の金額を基礎とし、連結会社相互間の取引高の相殺消去及び未実現損益の消去等の処理を行って作成する。

### 連結会社相互間の取引高の相殺消去

35. 連結会社相互間における商品の売買その他の取引に係る項目は、相殺消去する<sup>(注12)</sup>。

### 未実現損益の消去

36. 連結会社相互間の取引によって取得した棚卸資産、固定資産その他の資産に含まれる未実現損益は、その全額を消去する。ただし、未実現損失については、売手側の帳簿価額のうち回収不能と認められる部分は、消去しない。
37. 未実現損益の金額に重要性が乏しい場合には、これを消去しないことができる。
38. 売手側の子会社に少数株主が存在する場合には、未実現損益は、親会社と少数株主の持分比率に応じて、親会社の持分と少数株主持分に配分する。

### 表示方法<sup>(注13)</sup>

39. 連結損益計算書は、営業損益計算、経常損益計算及び純損益計算に区分する。
- (1) 営業損益計算の区分は、売上高及び売上原価を記載して売上総利益を表示し、さらに販売費及び一般管理費を記載して営業利益を表示する。
- (2) 経常損益計算の区分は、営業損益計算の結果を受け、営業外収益及び営業外費用を記載して経常利益を表示する。
- (3) 純損益計算の区分は、次のとおり表示する。
- ① 経常損益計算の結果を受け、特別利益及び特別損失を記載して税金等調整前当期純利益を表示する。
- ② 税金等調整前当期純利益に法人税額等（住民税額及び利益に関連する金額を課税標準とする事業税額を含む。）を加減して、少数株主損益調整前当期純利益を表示す

---

(注12)会社相互間取引の相殺消去について

会社相互間取引が連結会社以外の企業を通じて行われている場合であっても、その取引が実質的に連結会社間の取引であることが明確であるときは、この取引を連結会社間の取引とみなして処理する。

(注13)連結損益計算書の表示方法について

- (1) 連結損益計算書の科目の分類は、個別財務諸表における科目の分類を基礎とするが、企業集団の経営成績について誤解を生じさせない限り、科目を集約して表示することができる。
- (2) 主たる営業として製品又は商品の販売と役務の給付とがある場合には、売上高及び売上原価を製品等の販売に係るものと役務の給付に係るものとに区分して記載する。

る。

- ③ 少数株主損益調整前当期純利益に少数株主損益を加減して、当期純利益を表示する。

40. 販売費及び一般管理費、営業外収益、営業外費用、特別利益及び特別損失は、一定の基準に従い、その性質を示す適当な名称を付した科目に明瞭に分類して記載する。

## 連結株主資本等変動計算書の作成

41. 企業会計基準第 6 号「株主資本等変動計算書に関する会計基準」（以下「株主資本等変動計算書会計基準」という。）に従い、連結株主資本等変動計算書を作成する。

## 連結キャッシュ・フロー計算書の作成

42. 「連結キャッシュ・フロー計算書等の作成基準」（平成 10 年 3 月 企業会計審議会）に従い、連結キャッシュ・フロー計算書を作成する。

## 連結財務諸表の注記事項

43. 連結財務諸表には、次の事項を注記する。

(1) 連結の範囲等

連結の範囲に含めた子会社、非連結子会社に関する事項その他連結の方針に関する重要な事項及びこれらに重要な変更があったときは、その旨及びその理由

(2) 決算期の異なる子会社

子会社の決算日が連結決算日と異なるときは、当該決算日及び連結のため当該子会社について特に行った決算手続の概要

(3) 会計処理の原則及び手続等

① 重要な資産の評価基準及び減価償却方法等並びにこれらについて変更があったときは、その旨、その理由及びその影響

② 子会社の採用する会計処理の原則及び手続で親会社及びその他の子会社との間で特に異なるものがあるときは、その概要

(4) 企業集団の財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの状況を判断するために重要なその他の事項<sup>(注14)</sup> <sup>(注15)</sup>

---

### (注14) 重要な後発事象の注記について

連結財務諸表には、連結財務諸表を作成する日までに発生した重要な後発事象を注記する。

後発事象とは、連結決算日後に発生した事象（連結決算日と異なる決算日の子会社については、当該子会社の決算日後に発生した事象）で、次期以後の財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの状況に影響を及ぼすものをいう。

## 適用時期等

44. 本会計基準の適用時期等に関する取扱いは、次のとおりとする。
- (1) 平成 22 年 4 月 1 日以後実施される企業結合及び事業分離等に関する会計処理及び注記事項から適用し、その他連結財務諸表に係る事項については、平成 22 年 4 月 1 日以後開始する連結会計年度の期首から適用する。
  - (2) (1)にかかわらず、平成 21 年 4 月 1 日以後開始する連結会計年度において最初に実施される企業結合及び事業分離等に関する会計処理及び注記事項から適用し、その他連結財務諸表に係る事項については、平成 21 年 4 月 1 日以後開始する連結会計年度の期首から適用することができる。なお、これらの適用は、平成 20 年に改正された企業結合会計基準、平成 20 年に改正された事業分離等会計基準及び平成 20 年に改正された企業会計基準第 16 号「持分法に関する会計基準」（以下「持分法会計基準」という。）を、平成 21 年 4 月 1 日以後開始する事業年度において最初に実施される企業結合及び事業分離等から適用した場合に行うこととする。
  - (3) 本会計基準の適用前に実施された企業結合及び事業分離等に関する会計処理及び注記事項についての従前の取扱いは、本会計基準の適用後においても継続し、本会計基準の適用日における会計処理の見直し及び遡及的な処理は行わない。ただし、従来、部分時価評価法により評価していた子会社については、その他連結財務諸表に係る事項についての適用初年度の期首において、部分時価評価法により計上されてきた評価差額を、全面時価評価法による評価差額の親会社持分額として引き継ぎ、変更により新たに計上すべき評価差額の少数株主持分額は、親会社持分額を基に、当該日における持分比率により算定することとする。
  - (4) 本会計基準の適用初年度においては、会計基準の変更に伴う会計方針の変更として取り扱う。なお、(3)ただし書きによる影響を除き、会計方針の変更による影響額の注記は要しない。

## 議 決

45. 本会計基準は、第 168 回企業会計基準委員会に出席した委員 12 名全員の賛成により承認された。なお、出席した委員は、以下のとおりである。

西 川 郁 生（委員長）

逆 瀬 重 郎（副委員長）

---

### (注15) 企業結合及び事業分離等に関する注記事項

当期において、新たに子会社を連結に含めることとなった場合や子会社株式の追加取得及び一部売却等があった場合には、その連結会計年度において、重要性が乏しいときを除き、企業結合会計基準第 49 項から第 55 項及び事業分離等会計基準第 54 項から第 56 項に定める事項を注記する。

新 井 武 広  
石 井 健 明  
石 原 秀 威  
川 北 英 隆  
小宮山 賢  
中 村 亮 一  
野 村 嘉 浩  
平 松 一 夫  
万 代 勝 信  
山 田 浩 史

## 結論の背景

### 経緯

46. 昭和50年6月に企業会計審議会が公表した「連結財務諸表の制度化に関する意見書」に基づき昭和52年4月以後開始する事業年度から導入された連結財務諸表制度は、以後、有価証券報告書の添付書類であった連結財務諸表の有価証券報告書本体への組入れ、セグメント情報の開示の導入及び監査対象化、関連当事者との取引や連結ベースの研究開発活動等の開示項目の充実、連結範囲の拡大等により、随時、充実・見直しが行われてきた。
47. この間、我が国企業の多角化・国際化の進展、我が国証券市場への海外投資家の参入の増加等の環境の著しい変化に伴い、企業の側においては連結経営重視の傾向、投資者の側からは連結情報に対するニーズが高まっていた。このような状況を反映して、我が国の連結情報に係るディスクロージャーの現状については、多くの問題点が指摘されてきた。
48. 企業会計審議会は、これらの状況に鑑み、平成7年10月以降、連結財務諸表を巡る諸問題について審議を行い、平成9年6月に「連結財務諸表制度の見直しに関する意見書」を公表した。当該意見書では、従来の個別情報を中心としたディスクロージャーから連結情報を中心とするディスクロージャーへ転換を図ることとし、連結ベースでのディスクロージャーの充実が求められている。また、議決権の所有割合以外の要素も加味した支配力基準を導入して連結の範囲を拡大するとともに、連結財務諸表の作成手続を整備するなど、連結情報充実の観点から「連結財務諸表原則」の改訂が行われた。この改訂は、内外の広範な投資者の我が国証券市場への投資参加の促進及び投資者の自己責任に基づく適切な投資判断と企業自身の実態に即したより適切な経営判断を可能にし、また、連結財務諸表中心の国際的にも遜色のないディスクロージャー制度の構築を目的としたものであった。
49. その後、当委員会は、純資産会計基準や株主資本等変動計算書会計基準を含む会計基準を公表しており、この結果、平成9年6月に改訂された「連結財務諸表原則」（以下「平成9年連結原則」という。）については多くの読替えが必要となっていた。こうした技術的な要請に加え、国際的な動向に鑑み、当委員会は平成20年に企業結合会計基準を改正することとし、それに伴い、平成9年連結原則についても必要な見直しを行うこととした。本会計基準は、平成20年6月に公表した公開草案に対して一般から寄せられた意見を参考にしつつ審議を重ね、公開草案の内容を一部修正したうえで公表するものである。

なお、当委員会では、今回の検討の対象に含まれなかった事項についてもさらに国際的なコンバージェンスを図っていくために、引き続き審議を進める予定である。

## 本会計基準及び平成 9 年連結原則の考え方について

### 基本的考え方

50. 平成 9 年連結原則以前の連結原則については、連結の範囲につき持株基準が採用されていることのほか、税効果会計の適用が任意とされていること、親子会社間の会計処理の統一に関するルールが明確になっていないこと、資本連結の手続が明確になっていないこと等の問題点が指摘されていた。

このため、平成 9 年連結原則では、連結情報を中心とするディスクロージャー制度へ移行するにあたって、連結財務諸表が企業集団に関するより適切な投資情報を投資者に提供するものとなるよう、それ以前の連結原則の全面的な見直しを行った。

51. 連結財務諸表の作成については、親会社説と経済的単一体説の 2 つの考え方がある。いずれの考え方においても、単一の指揮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いう点では変わりはないが、資本に関しては、親会社説は、連結財務諸表を親会社の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であるのに対して、経済的単一体説は、連結財務諸表を親会社とは区別される企業集団全体の財務諸表と位置づけて、企業集団を構成するすべての連結会社の株主の持分を反映させる考え方であるという点で異なっている。

平成 9 年連結原則では、いずれの考え方によるべきかを検討した結果、従来どおり親会社説の考え方によることとしていた。これは、連結財務諸表が提供する情報は主として親会社の投資者を対象とするものであると考えられるとともに、親会社説による処理方法が企業集団の経営を巡る現実感覚をより適切に反映すると考えられることによる。

本会計基準においては、親会社説による考え方と整合的な部分時価評価法を削除したものの、基本的には親会社説による考え方を踏襲した取扱いを定めている。

### 本会計基準による新たな取扱い

52. 企業結合会計基準の改正に合わせて公表された本会計基準において、新たな取扱いとなる主な事項は次のとおりである。

- (1) 連結貸借対照表の作成に関する会計処理における企業結合及び事業分離等に関する事項のうち、本会計基準に定めのない事項については、企業結合会計基準や事業分離等会計基準の定めに従って会計処理することを明らかにした（第 19 項及び第 60 項参照）。また、注記事項についても、企業結合会計基準や事業分離等会計基準で定められた注記事項を開示することとした（注 15 及び第 74 項参照）。
- (2) 平成 9 年連結原則では、時価により評価する子会社の資産及び負債の範囲を親会社の持分に相当する部分に限定する方法（部分時価評価法）と全面時価評価法による処理が認められていたが、本会計基準では、全面時価評価法のみとすることとした（第 20 項及び第 61 項参照）。

- (3) 平成 9 年連結原則では、親会社の子会社に対する投資の金額は支配を獲得するに至った個々の取引ごとの原価の合計額に基づいて算定されてきたが、本会計基準では、支配獲得日の時価によることとした（第 23 項(1)及び第 62 項参照）。
- (4) 平成 9 年連結原則において連結調整勘定とされていたのれん（又は負ののれん）について、本会計基準では、今後、企業結合会計基準に従い会計処理することとした（第 24 項及び第 64 項参照）。
53. 前項以外に、既に公表されている他の会計基準等との整合性を図るため、本会計基準において新たな取扱いとなる主な事項は次のとおりである。
- (1) 「親会社」及び「子会社」は、平成 9 年連結原則の公表後、「連結財務諸表制度における子会社及び関連会社の範囲の見直しに係る具体的な取扱い」において定義が設けられていたが、本会計基準では、「連結財務諸表制度における子会社及び関連会社の範囲の見直しに係る具体的な取扱い」及び企業会計基準第 11 号「関連当事者の開示に関する会計基準」を参考に、それらの定義を見直し、「親会社」には会社以外も含むこととした（第 6 項及び第 7 項参照）。
- (2) 資本準備金以外の剰余金は、平成 9 年連結原則において連結剰余金とされていたが、本会計基準における純資産の部は、純資産会計基準に従い、区分して記載することとした（第 32 項参照）。
- (3) 投資と資本の相殺消去により生じた消去差額の名称は、平成 9 年連結原則においては連結調整勘定とされていたが、本会計基準では、企業結合会計基準に従い、のれん（又は負ののれん）に改めた（例えば、第 24 項参照）。
- (4) 少数株主持分は、平成 9 年連結原則において負債の部と資本の部の中間に独立の項目として表示することとされていたが、本会計基準では、純資産会計基準に従い、純資産の部に区分して記載する旨を定めた（第 32 項参照）。
- (5) 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した（第 39 項(3)②参照）。
- (6) 平成 9 年連結原則においては、連結剰余金計算書（又は連結損益及び剰余金結合計算書）を作成することとされていたが、本会計基準では、株主資本等変動計算書会計基準に従い、連結株主資本等変動計算書を作成する旨を定めた（第 41 項参照）。
- (7) 平成 10 年 3 月に公表された「連結キャッシュ・フロー計算書等の作成基準」に従い、連結キャッシュ・フロー計算書を作成する旨を定めた（第 42 項参照）。
- (8) 平成 9 年連結原則に定めがあった、税効果会計、非連結子会社及び関連会社に対する持分法の適用、自己株式及び子会社が所有する親会社の株式の表示方法については、それぞれ、「税効果会計に係る会計基準」、持分法会計基準、企業会計基準第 1 号「自己株式及び準備金の額の減少等に関する会計基準」に同様の定めがあることから、本会計基準においては取り扱わないこととした。

## 連結の範囲

54. 平成 9 年連結原則以前の連結原則では、子会社の判定基準として、親会社が直接・間接に議決権の過半数を所有しているかどうかにより判定を行う持株基準が採用されていたが、国際的には、実質的な支配関係の有無に基づいて子会社の判定を行う支配力基準が広く採用されていた。それまで我が国で採用されていた持株基準も支配力基準の 1 つと解されるが、議決権の所有割合が 100 分の 50 以下であっても、その会社を事実上支配しているケースもあり、そのような被支配会社を連結の範囲に含まない連結財務諸表は、企業集団に係る情報としての有用性に欠けることになる。このような見地から、平成 9 年連結原則では、子会社の判定基準として、議決権の所有割合以外の要素を加味した支配力基準を導入し、他の会社（会社に準ずる事業体を含む。）の意思決定機関を支配しているかどうかという観点から、会計基準を設定した。本会計基準でも、このような従来の取扱いを踏襲した取扱いを定めている（第 6 項及び第 7 項参照）。

## 少数株主持分の表示方法

55. 平成 9 年連結原則以前の連結原則では、少数株主持分は負債の部に表示することとされていたが、平成 9 年連結原則では、少数株主持分は、返済義務のある負債ではなく、連結固有の項目であることを考慮して、負債の部と資本の部の間に独立の項目として表示することとされた。

その後公表された純資産会計基準では、貸借対照表上、少数株主持分は、純資産の部に区分して記載することとされている（第 32 項参照）。

なお、平成 9 年連結原則では、少数株主持分を負債の部と資本の部の間に独立の項目として表示する方法によっても、少数株主損益は、連結損益計算書において損失又は利益として表示し、当期純利益は親会社の株主に帰属する利益の額として計算するものとした。この考え方は、本会計基準においても同様である。

## 税効果会計の適用

56. 平成 9 年連結原則以前の連結原則では税効果会計の適用は任意とされており、税効果会計を適用している企業においても、連結会社間に係る未実現損益の消去等、連結手続上の修正項目のみを対象として部分的に適用しているものと、個別ベースでの税効果会計を含めて全面的に適用しているものとが見られた。しかし、連結手続上の修正項目のみを対象として税効果会計を部分的に適用した場合には、極めて限られた効果しか得られない。このような観点から、平成 9 年連結原則では、税効果会計を全面的に適用することを原則とした。

なお、税効果会計については、平成 10 年 10 月に公表された「税効果会計に係る会計基準」により、個別財務諸表においても適用されている。



## 親子会社間の会計処理の統一

57. 平成 9 年連結原則以前の連結原則では、子会社が採用する会計処理の原則及び手続は、「できるだけ」親会社に統一することとされていた。

親会社と各子会社は、それぞれの置かれた環境の下で経営活動を行っているため、連結会計において親会社と各子会社の会計処理を画一的に統一することは、かえって連結財務諸表が企業集団の財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの状況を適切に表示しなくなるということも考えられる。他方、同一の環境下にあるにもかかわらず、同一の性質の取引等について連結会社間で会計処理が異なっている場合には、その個別財務諸表を基礎とした連結財務諸表が企業集団の財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの状況の適切な表示を損なうことは否定できない。

このような観点から、平成 9 年連結原則では、同一環境下で行われた同一の性質の取引等については、「原則として」会計処理を統一することが適当であるとした(第 17 項参照)。

58. 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り、子会社の会計処理を親会社の会計処理に合わせる場合のほか、親会社の会計処理を子会社の会計処理に合わせる場合も考えられる。

なお、実務上の事情を考慮して、財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの状況の表示に重要な影響がないと考えられるもの(例えば、棚卸資産の評価方法である先入先出法、平均法等)については、敢えて統一を求めるものではない。

## 資本連結の手続の明確化

59. 資本連結とは、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を相殺消去し、消去差額が生じた場合には当該差額をのれん(又は負ののれん)として計上するとともに、子会社の資本のうち親会社に帰属しない部分を少数株主持分に振り替える一連の処理をいう。

資本連結については、企業集団内で行われる資本関連取引の複雑化に伴い、平成 9 年連結原則以前の連結原則には明確な定めのない取引が増加し、また、国際的にみても、資本連結の考え方に変化が現われていた。このようなことから、平成 9 年連結原則では、資本連結に関する基準を大きく見直し、資本連結の手続の明確化を図ることとした。

60. 企業結合及び事業分離等に適用すべき会計基準としては、企業結合会計基準及び事業分離等会計基準と本会計基準がある。平成 9 年連結原則に加え、平成 15 年公表の「企業結合に係る会計基準」及び平成 17 年公表の事業分離等会計基準によって、企業結合及び事業分離等全般に適用される会計基準が整備されたが、その後、会社法の下で合併等対価の柔軟化に関する規定が施行される中で、平成 9 年連結原則が適用されるのか、あるいは、企業結合会計基準や事業分離等会計基準が適用されるのかを区別する必要性が乏しくなってきた。このため、本会計基準では、連結貸借対照表の作成に関する会計処理における企業結合及び事業分離等に関する事項のうち、本会計基準に定めのない事項については、企業結合会

計基準や事業分離等会計基準の定めに従って会計処理することとした（第 19 項参照）。

## **支配獲得時における資本連結の手続**

### **（子会社の資産及び負債の評価）**

61. 時価により評価する子会社の資産及び負債の範囲については、部分時価評価法と全面時価評価法とが考えられる。前者は、親会社が投資を行った際の親会社の持分を重視する考え方であり、後者は、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る。

平成 9 年連結原則以前の連結原則の下では、投資消去差額の原因分析を通じて、結果的には部分時価評価法と同様の処理が行われてきたが、平成 9 年連結原則では国際的な動向をも考慮し、従来の部分時価評価法に加えて、全面時価評価法による処理も併せて認めることとした。

平成 9 年連結原則後、部分時価評価法の採用はわずかであること、また、子会社株式を現金以外の対価（例えば、自社の株式）で取得する取引を対象としていた平成 15 年公表の「企業結合に係る会計基準」では全面時価評価法が前提とされたこととの整合性の観点から、本会計基準では、全面時価評価法のみとすることとした（第 20 項参照）。なお、持分法を適用する関連会社の資産及び負債のうち投資会社の持分に相当する部分については、部分時価評価法により、これまでと同様に、原則として投資日ごとに当該日における時価によって評価する。

### **（子会社に対する投資）**

62. これまで、親会社の子会社に対する投資の金額は、連結財務諸表上で持分法を適用している場合を除き、個別財務諸表上の金額に基づいて算定されてきた。このため、子会社株式の取得が複数の取引により達成された場合（段階取得）、子会社となる会社に対する支配を獲得するに至った個々の取引ごとの原価の合計額が当該投資の金額とされてきた。

本会計基準では、企業結合会計基準第 25 項(2)の定めと同様に、国際的な動向に鑑みて、段階取得における子会社に対する投資の金額は、連結財務諸表上、支配獲得日における時価で算定することとした（第 23 項(1)参照）。この結果、企業結合会計基準における取扱いと同様に、親会社となる企業の連結財務諸表において、支配獲得日における時価と支配を獲得するに至った個々の取引ごとの原価の合計額との差額は、当期の段階取得に係る損益として処理することとなる。

### **（投資と資本の相殺消去）**

63. 子会社の資産及び負債の帳簿価額と時価評価額との差額（評価差額）は、親会社の投資と子会社の資本の相殺消去及び少数株主持分への振替によってすべて消去される。全面時価評価法においては、取得日ごとの子会社の資本を用いて相殺消去を行わず、支配獲得日

における子会社の資本を用いて一括して相殺消去を行う（第 23 項参照）。なお、この処理は、相殺消去の対象となる投資にすでに持分法を適用している場合であっても同様であり、持分法評価額を子会社に対する投資とみなして相殺消去を行うこととなる。

#### **（のれん又は負ののれんの計上）**

64. 投資と資本の相殺消去により生じた消去差額は、のれん（又は負ののれん）とされる。当該差額は、平成 9 年連結原則においては連結調整勘定とされていたが、本会計基準では、企業結合会計基準に従い、当該差額に関する用語をのれん（又は負ののれん）に改めた。また、のれん及び負ののれんに関する会計処理に関しては、企業結合会計基準第 32 項及び第 33 項の定めに従うこととした（第 24 項参照）。この結果、支配獲得時における投資と資本の相殺消去によって負ののれんが生じると見込まれる場合には、子会社の資産及び負債の把握並びにそれらに対する取得原価の配分が適切に行われているかどうかを見直し、見直しを行っても、なお生じた負ののれんは、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となる。

なお、相殺消去の対象となる投資に持分法を適用していた場合には、持分法評価額に含まれていたのれんも含めて、のれん（又は負ののれん）が新たに計算されることとなる。

#### **支配獲得後における資本連結の手続**

##### **（子会社株式を追加取得した場合の処理）**

65. 子会社株式を追加取得した場合には、子会社の資本に対する親会社の持分は増加し、少数株主持分は減少する。この場合には、追加取得した株式に対応する持分を少数株主持分から減額し、追加取得により増加した親会社の持分（追加取得持分）を追加投資額と相殺消去するとともに、追加取得持分と追加投資額との間に生じた差額は、のれん（又は負ののれん）として処理することとした（第 28 項参照）。

なお、子会社株式を追加取得した結果、負ののれんが生じると見込まれる場合でも、支配獲得時における時価評価の見直しは行わないため、企業結合会計基準第 33 項(1)に定める処理は行わず、当該差額が生じた事業年度の利益として処理する。

##### **（子会社株式を一部売却した場合の処理）**

66. 子会社株式を一部売却した場合であって、親会社と子会社の支配関係が継続しているときは、子会社の資本に対する親会社の持分は減少し、少数株主持分は増加する。

この場合には、売却した株式に対応する持分を親会社の持分から減額し、少数株主持分を増額するとともに、売却による親会社の持分の減少額（売却持分）と投資の減少額との間に生じた差額は、子会社株式の売却損益の修正として処理することとした。また、のれんについても、その未償却額のうち売却した株式に対応する額を子会社株式の売却損益の修正として処理することとした（第 29 項参照）。

#### **(子会社の時価発行増資等に伴い親会社の持分が増減した場合の処理)**

67. 子会社の時価発行増資等において、親会社の引受割合が従来の持分比率と異なり、かつ、発行価格が従来の 1 株当たりの純資産額と異なる場合には、親会社の払込額と当該増資等による親会社の持分の増減額との間に差額が生じる。この差額は、当該増資等に伴う持分比率の変化によって、親会社の持分の一部が少数株主持分に、又は少数株主持分が親会社の持分に振り替わることから生じるものである。

平成 9 年連結原則では、連結財務諸表上の払込資本は親会社の株主の払込資本のみであり、子会社の払込資本は連結上の払込資本を構成しないと解釈していることから、親会社の増減資によらないこのような差額は、連結上の払込資本を構成しないこととされた。

この場合、当該差額は、損益として処理することを原則とするが、子会社の時価発行増資等による持分変動は企業集団の業績とは無関係であるとの意見があることに鑑み、発生頻度、金額の異常性等を勘案して、利害関係者の判断を著しく誤らせるおそれがあると認められる場合には、利益剰余金に直接加減することができるとされていたが、本会計基準においても、これと同様に定めている（第 30 項参照）。

### **資本連結以外の連結手続の明確化**

#### **未実現損益の消去方法等**

##### **(少数株主が存在する子会社から親会社への売上取引に係る未実現損益の消去方法)**

68. 平成 9 年連結原則以前には、実務上、全額消去・持分按分負担方式（未実現損益を全額消去し、親会社の持分と少数株主持分とにそれぞれの持分比率に応じて負担させる方法）、全額消去・親会社負担方式（未実現損益を全額消去し、かつ、その金額をすべて親会社の持分に負担させる方法）及び部分消去・親会社負担方式（親会社の持分比率に相当する未実現損益のみを消去し、親会社の持分にこれを負担させる方法）の 3 つの方法が見られたが、平成 9 年連結原則では、全額消去・持分按分負担方式に統一された（第 36 項及び第 38 項参照）。

##### **(減価償却資産に含まれる未実現損益の消去に伴う減価償却費の修正計算方法)**

69. 平成 9 年連結原則以前の連結原則では、減価償却資産に含まれる未実現損益の消去に伴う減価償却費の修正計算方法について、每期修正する方法のほかに、固定資産の除却時又は連結会社以外の会社への売却時に一括して修正する方法も認めていたが、平成 9 年連結原則では、每期修正する方法に統一された。

##### **(連結会社間において棚卸資産等を時価で売買することにより生じる内部損失の消去方法)**

70. 平成 9 年連結原則以前の連結原則では、連結会社間において棚卸資産を時価で売買することにより生じる内部損失について、消去する方法と消去しない方法の双方を認めていたが、売手側の帳簿価額のうち回収不能と認められる部分については、平成 9 年連結原則で

は、消去しないこととした（第 36 項ただし書き参照）。なお、棚卸資産以外の資産についても、これに準じて取り扱うこととした。

## 連結財務諸表における表示区分

### 利益準備金の取扱い

71. 平成 9 年連結原則以前の連結原則では、利益準備金は資本の部に区分して表示することとされていたが、連結財務諸表は、商法上の配当可能利益の算定を直接の目的としているものではないため、平成 9 年連結原則では、個別財務諸表上の処分不可能な利益剰余金である利益準備金を連結財務諸表上表示する必要性が乏しく、表示科目の統合の観点からも、利益の留保額を連結剰余金として一括して表示することが適当とされた。このため、平成 9 年連結原則では、連結財務諸表上、利益準備金の表示区分を廃止し、利益の留保額（利益準備金、任意積立金及び当期未処分利益）を連結剰余金として一括して表示することとされた。

本会計基準では、純資産会計基準の定めに従って記載することとしており、連結財務諸表上、利益の留保額は利益剰余金として一括して表示することとなる。

### 連結損益計算書の表示方法

72. 平成 9 年連結原則において連結損益計算書は、営業損益計算、経常損益計算及び純損益計算に区分しなければならないとされている。本会計基準においても、この損益計算の区分を踏襲している。

本会計基準では、新たに少数株主損益調整前当期純利益（第 39 項(3)②参照）を表示することとした。審議の過程において、この取扱いは、平成 20 年の企業結合会計基準等の改正とは関連しないのではないかという意見や財務諸表の表示全般の検討と合わせて行うべきといった意見もあったが、このような小計を設けることによって国際的な会計基準に基づく連結損益計算書との比較を容易にするため、本会計基準において定めることとした。この結果、売上高、営業損益又は経常損益等には少数株主持分相当額も含まれていることから、これらと整合するとともに、少数株主損益を調整する前後の税引後の利益の関係がより明らかになるものと考えられる。なお、このように少数株主損益調整前当期純利益が小計として表示されることになっても、連結損益計算書における最終行の表示科目が当期純利益であることには変わりはなく、また、その当期純利益が 1 株当たり当期純利益の計算の基礎として用いられることも、これまでと同様である。

### 連結財務諸表の注記事項

73. 連結財務諸表に注記する会計処理の原則及び手続等（第 43 項(3)参照）には、重要な資産の評価基準及び減価償却方法のほか、のれんの償却方法及び償却期間が含まれる。
74. 本会計基準に定めのない事項については、企業結合会計基準や事業分離等会計基準の定

めに従って会計処理することとしたことから（第 19 項参照）、注記事項についても企業結合会計基準や事業分離等会計基準との整合性を図ることとした（注 15 参照）。

## 適用時期等

75. 第 44 項(1)及び(2)における企業結合及び事業分離等に関する会計処理及び注記事項には、部分時価評価法の廃止（第 20 項等）や、子会社株式の段階取得における会計処理（第 23 項(1)）、負ののれん（子会社株式の追加取得の結果生じたものを含む。）の会計処理（第 24 項及び注 8(2)等）、その他本会計基準に定めのない企業結合及び事業分離等に関する事項（第 19 項）、企業結合及び事業分離等に関する注記事項（注 15）が含まれる。また、その他連結財務諸表に係る事項については、連結損益計算書における少数株主損益調整前当期純利益の表示（第 39 項(3)）が含まれる。
76. 本会計基準は、国際的な動向に鑑み、企業結合会計基準の改正に合わせて新たな取扱いを定めたものであるため、第 44 項(2)の適用は、平成 20 年改正の企業結合会計基準等を平成 21 年 4 月 1 日以後開始する事業年度において最初に実施される企業結合及び事業分離等から適用した場合に行うものとした。
77. 本会計基準の適用初年度においては、会計基準の変更に伴う会計方針の変更として取り扱うこととなるが、この場合であっても、企業結合や事業分離等は一般に每期継続して行われるものではないこと、また、本会計基準の適用前に実施された企業結合や事業分離等に係る従前の取扱いは本会計基準の適用後においても継続することとされたこと、さらには、企業結合や事業分離等が行われた時にはその概要等の注記が求められていること（注 15 参照）から、第 44 項(3)ただし書きによる影響を除き、会計方針の変更による影響額の注記は要しないものとした（第 44 項(4)参照）。
78. 本会計基準の適用初年度において、連結会計年度の企業結合及び事業分離等に関する会計処理が当該連結会計年度を構成する中間又は四半期連結会計期間における会計処理と異なることとなる場合であっても、いわゆる中間又は四半期・年度の首尾一貫性が保持されていない場合には該当しない。

ただし、本会計基準の適用日の前後において、経済的に同一の事象と考えられる企業結合及び事業分離等が同一連結会計年度（又は同一中間若しくは四半期連結会計期間）内に行われており、かつ、適用される会計処理が異なる場合には、会計処理の相違が重要なものについて、その旨及びその内容を追加情報として連結財務諸表に注記することが適当である。

## 本会計基準の公表による他の会計基準等についての修正

79. 本会計基準の公表に伴い、当委員会が公表した会計基準等のうち、(1)から(7)の修正を行う（下線は追加部分、取消線は削除部分を示す。）。なお、次の企業会計基準、企業会計基準適用指針及び実務対応報告については、本会計基準及びその他の会計基準等の公表に伴う改正を別途行うことが予定されているため、本会計基準による修正の対象とはしていない。

- ・ 企業会計基準第 5 号「貸借対照表の純資産の部の表示に関する会計基準」
- ・ 企業会計基準第 12 号「四半期財務諸表に関する会計基準」
- ・ 企業会計基準適用指針第 8 号「貸借対照表の純資産の部の表示に関する会計基準等の適用指針」
- ・ 企業会計基準適用指針第 22 号「連結財務諸表における子会社及び関連会社の範囲の決定に関する適用指針」
- ・ 実務対応報告第 20 号「投資事業組合に対する支配力基準及び影響力基準の適用に関する実務上の取扱い」
- ・ 実務対応報告第 21 号「有限責任事業組合及び合同会社に対する出資者の会計処理に関する実務上の取扱い」

### (1) 企業会計基準適用指針第 2 号「自己株式及び準備金の額の減少等に関する会計基準の適用指針」

#### ① 第 49 項

現行の連結財務諸表原則 （連結財務諸表に関しては、平成 20 年 12 月に企業会計基準第 22 号「連結財務諸表に関する会計基準」（以下「連結会計基準」という。）が公表されている。） では、親会社説を採用しており、連結子会社における当該連結子会社の少数株主との取引は、連結上の資本取引とは考えないことが適切と考えられる。

#### ② 第 52 項

なお、連結財務諸表原則会計基準では、連結子会社による少数株主への第三者割当増資に伴う持分変動差額は、原則として当期の損益とされ、例外的に「利害関係者の判断を著しく誤らせるおそれがあると認められる場合には、連結利益剰余金に直接加減することができる」こととされている。

#### ③ 第 55 項

第 17 項から第 19 項に定めた方法は現行の連結財務諸表原則会計基準に則した処理であるが、子会社における自己株式取引は今後増加し、子会社における資本取引の重要性が高まることが想定される。よって、子会社の資本取引により生じた親会社持分の変動額を、どの期の損益に帰属させるべきかという論点については、今後

必要に応じて検討すべき課題であると考えられる。

(2) 企業会計基準適用指針第 15 号「一定の特別目的会社に係る開示に関する適用指針」

① 第 3 項

連結財務諸表に注記しなければならない「連結の範囲等」(連結原則第七~~十~~企業会計基準第 22 号「連結財務諸表に関する会計基準」(以下「連結会計基準」という。))第 43 項(1)及び「その他の重要な企業集団の財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの状況を判断するために重要なその他の事項」(連結原則第七~~五~~会計基準第 43 項(4))には、子会社等の範囲の見直しに係る具体的な取扱い 三により、出資者等の子会社に該当しないものと推定された特別目的会社(この場合において関連会社とされているものも含む。以下「開示対象特別目的会社」という。)に関する次の事項を含む。(以下 略)

② 第 10 項

連結財務諸表を作成するにあたっては、企業集団の財政状態及び経営成績及びキャッシュ・フローの状況に関する利害関係者の判断を誤らせない限り、連結の範囲や持分法の適用範囲の決定等に関して重要性の原則が適用される(連結原則会計基準注解注 1及び企業会計基準第 16 号「持分法に関する会計基準」第 26 項)。(以下 略)

③ 第 11 項

なお、子会社等の範囲の見直しに係る具体的な取扱い 三によらず子会社に該当しないとされたもの(図の③)も、この開示の対象にはならないが、それは、そもそも子会社等の範囲の見直しに係る具体的な取扱い ~~一 3~~ 連結会計基準第 7 項(1)から(3)のいずれにも該当しないものであり、出資者等の子会社に該当しないものと推定された特別目的会社(開示対象特別目的会社(図の②))と異なる理由で子会社に該当しないとされていたものであるため、その会社においては、どの特別目的会社が開示の対象になるかは識別されていたと考えられる。

④ 【図 特別目的会社と子会社の範囲の関係】

子会社等の範囲の見直しに係る具体的な取扱い ~~一 3~~ 連結会計基準第 7 項(1)から(3)のいずれかに該当するもの。

⑤ 参考(開示例) 1. 金融資産の流動化(1)の「想定している取引のイメージ図」

当社(資産譲渡者かつ残存部分の保有者)は、特別目的会社の議決権のある株式等を有していないが、議決権のある株式保有者との関係(当該保有者が緊密な者もしくは同意している者と判断され、当社が出資者と考えられる。)と特別目的会社に対する継続的関与から、当該特別目的会社は子会社等の範囲の見直しに係る具体的な取扱い ~~一 3~~ 連結会計基準第 7 項(3)に該当する。しかし、子会社等の範囲の見直しに係る具体的な取扱い 三で示されているように、当該特別目的会社は適正な価



額で譲り受けた資産から生ずる収益を当該特別目的会社が発行する証券の所有者に享受させることを目的として設立されており、当該特別目的会社の事業がその目的に従って適切に遂行されているため、当該特別目的会社の出資者等にあたる当社にとって、当該特別目的会社は当社の子会社に該当しないものと推定されている。

⑥ 参考（開示例）3. 不動産の流動化(1)の「想定している取引のイメージ図」

当社（資産譲渡者であり匿名組合への出資者かつ借借人）は、特別目的会社の議決権のある出資等を有していないが、議決権のある出資等の保有者との関係（当該保有者が緊密な者もしくは同意している者と判断され、当社が出資者と考えられる。）と特別目的会社に対する継続的関与から、当該特別目的会社は子会社等の範囲の見直しに係る具体的な取扱い—3連結会計基準第7項(3)に該当する。しかし、子会社等の範囲の見直しに係る具体的な取扱い 三で示されているように、当該特別目的会社は適正な価額で譲り受けた資産から生ずる収益を当該特別目的会社が発行する証券の所有者に享受させることを目的として設立されており、当該特別目的会社の事業がその目的に従って適切に遂行されているため、当該特別目的会社の出資者等にあたる当社にとって、当該特別目的会社は当社の子会社に該当しないものと推定されている。

⑦ 参考（開示例）4. 不動産の流動化(2)の「想定している取引のイメージ図」

当社（資産譲渡者であり匿名組合への出資者かつ販売代理人）は、特別目的会社の議決権のある出資等を有していないが、議決権のある出資等の保有者との関係（当該保有者が緊密な者もしくは同意している者と判断され、当社が出資者と考えられる。）と特別目的会社に対する継続的関与から、当該特別目的会社は子会社等の範囲の見直しに係る具体的な取扱い—3連結会計基準第7項(3)に該当する。しかし、子会社等の範囲の見直しに係る具体的な取扱い 三で示されているように、当該特別目的会社は適正な価額で譲り受けた資産から生ずる収益を当該特別目的会社が発行する証券の所有者に享受させることを目的として設立されており、当該特別目的会社の事業がその目的に従って適切に遂行されているため、当該特別目的会社の出資者等にあたる当社にとって、当該特別目的会社は当社の子会社に該当しないものと推定されている。

⑧ 参考（開示例）5. 顧客の資産の流動化(1)の「想定している取引のイメージ図」

当社（信用枠及び流動性枠を供与している者）及び連結子会社（事務代行業務を行っている者）は、特別目的会社の議決権のある出資等を有していないが、議決権のある出資等の保有者との関係と特別目的会社との関係状況から、当該特別目的会社は子会社等の範囲の見直しに係る具体的な取扱い—3連結会計基準第7項(3)に該当する。しかし、子会社等の範囲の見直しに係る具体的な取扱い 三で示されているように、当該特別目的会社は適正な価額で譲り受けた資産から生ずる収益を当該特別目的会社が発行する証券の所有者に享受させることを目的として設立されてお

り、当該特別目的会社の事業がその目的に従って適切に遂行されているため、当該特別目的会社の出資者等にあたる当社にとって、当該特別目的会社は当社の子会社に該当しないものと推定されている。

⑨ 参考（開示例）6. 顧客の資産の流動化(2)の「想定している取引のイメージ図」

当社（貸付を行っている者）は、特別目的会社の議決権のある出資等を有していないが、議決権のある出資等の保有者及び特別目的会社との人事における関係状況から、当該特別目的会社は子会社等の範囲の見直しに係る具体的な取扱い—3連結会計基準第7項(3)に該当する。しかし、子会社等の範囲の見直しに係る具体的な取扱い 三で示されているように、当該特別目的会社は適正な価額で譲り受けた資産から生ずる収益を当該特別目的会社が発行する証券の所有者に享受させることを目的として設立されており、当該特別目的会社の事業がその目的に従って適切に遂行されているため、当該特別目的会社の出資者等にあたる当社にとって、当該特別目的会社は当社の子会社に該当しないものと推定されている。

(3) **企業会計基準適用指針第17号「払込資本を増加させる可能性のある部分を含む複合金融商品に関する会計処理」**

第15項

連結財務諸表上、親会社が発行した新株予約権を親会社が保有している場合及び連結子会社が発行した新株予約権を当該連結子会社が保有している場合は、それぞれの個別財務諸表と同様、自己新株予約権として処理する。一方、親会社又は連結子会社が発行した新株予約権をその他の連結会社が保有している場合は、連結会社相互間の債権と債務の相殺消去(連結財務諸表原則第四一六企業会計基準第22号「連結財務諸表に関する会計基準」第31項及び同注解144注10(4))に準じて処理する。

(4) **実務対応報告第5号「連結納税制度を適用する場合の税効果会計に関する当面の取扱い(その1)」**

① 範囲(図)

連結会社 (連結財務諸表原則第四一三連結会計基準第8項参照)

② Q7のA(1)(注1)

資本連結手続上、子会社の資産及び負債を、株式の取得日又は支配獲得日の時価で評価することにより生じる評価差額 (連結財務諸表原則第四一三企業会計基準第22号「連結財務諸表に関する会計基準」(以下「連結会計基準」という。) 第21項参照)

③ Q9のA

連結納税親会社が、連結会社ではない会社の株式を取得し、新たに連結納税子会社とする場合において、会計上、実際の株式取得日ではなく当該日の前後いずれか

近い決算日を支配獲得日としたとき（連結財務諸表原則注解 9-連結会計基準注 5 参照）には、連結納税制度上はみなし事業年度を設けて実際の株式取得日において連結納税に加入することとなるため、会計期間と法人税法上の事業年度が異なることとなる。（以下 略）

④ Q11 の A

連結納税子会社であっても、連結財務諸表上、重要性の乏しい子会社は連結の範囲に含めないことができる（連結財務諸表原則注解 6-連結会計基準注 3、「連結の範囲及び持分法の適用範囲に関する重要性の原則の適用に係る監査上の取扱い」（日本公認会計士協会監査委員会報告第 52 号）参照）。（中略）なお、連結納税子会社であっても支配が一時的であると認められる会社等企業（連結財務諸表原則第三・一・4-連結会計基準第 14 項参照）は、連結の範囲に含めないことに留意が必要である。

⑤ Q12 の A

会計上は、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重要な不一致について必要な整理を行うことを条件に、決算日の差異が 3 か月を超えない場合には、子会社の正規の決算を基礎として連結決算を行うことができるが（連結財務諸表原則注解 7-連結会計基準注 4 参照）、連結納税制度上は、みなし事業年度の規定により、連結納税親会社の決算日を連結納税子会社の決算日とみなして、法人税を計算することとなる（法人税法第 14 条第 5 項参照）。（以下 略）

(5) 実務対応報告第 15 号「排出量取引の会計処理に関する当面の取扱い」

① 3(2)

また、出資先が子会社又は関連会社に該当する場合には、連結財務諸表上、連結財務諸表原則企業会計基準第 22 号「連結財務諸表に関する会計基準」（以下「連結会計基準」という。）及び企業会計基準第 16 号「持分法に関する会計基準」（以下「持分法会計基準」という。）に従って、連結又は持分法により会計処理する。（以下 略）

② 4(2)

専ら第三者に販売する目的で取得する場合（3(2)参照）と同様に、当該出資は、個別財務諸表上、金融商品会計基準に従って会計処理し<sup>7</sup>、また、出資先が子会社又は関連会社に該当する場合には、連結財務諸表上、連結財務諸表原則会計基準及び持分法会計基準に従って、連結又は持分法により会計処理する。（以下 略）

(6) 実務対応報告第 18 号「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」

① 連結決算手続における在外子会社の会計処理の統一の「原則的な取扱い」

連結財務諸表を作成する場合、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

なければならない（連結財務諸表原則 第三三 企業会計基準第 22 号「連結財務諸表に関する会計基準」（以下「連結会計基準」という。）第 17 項）。

② 本実務対応報告の考え方

同一の環境下にあるにもかかわらず、同一の性質の取引等について連結会社間で会計処理が異なっている場合には、その個別財務諸表を基礎とした連結財務諸表が企業集団の財政状態及び、経営成績及びキャッシュ・フローの状況の適切な表示を損なうことは否定できないため、同一の環境下で行われた同一の性質の取引等については、原則として、会計処理を統一することが適当であるとされている（「連結財務諸表制度の見直しに関する意見書」 第二部 二 4 連結会計基準第 57 項）。

(7) 実務対応報告第 23 号「信託の会計処理に関する実務上の取扱い」

① Q2 の A 脚注 5

このため、信託は、本実務対応報告により子会社及び関連会社に該当する場合を除き、連結財務諸表上、「会社に準ずる事業体」としては取り扱われないこととなる。なお、本実務対応報告では、「連結財務諸表原則 第一 企業会計基準第 22 号「連結財務諸表に関する会計基準」（以下「連結会計基準」という。）第 5 項が示す企業会社に準ずる被支配事業体や、「連結財務諸表制度における子会社及び関連会社の範囲の見直しに係る具体的な取扱い」一 1が示す会社、組合その他これらに準ずる事業体（外国の法令に準拠して設立されたものを含む。）のうち会社以外を、「会社に準ずる事業体」としている。

② Q2 の A3(受益者が複数である金銭の信託が子会社及び関連会社と判定される場合)

上記の考え方を踏まえ、受益者が 2 人以上ある信託における次の受益者（当初受益者のみならず、他から受益権を譲り受けた受益者も含む。）は、「連結財務諸表原則」（以下「連結原則」という。）及び「連結財務諸表制度における子会社及び関連会社の範囲の見直しに係る具体的な取扱い」（以下「子会社等の範囲の見直しに係る具体的な取扱い」という。）連結会計基準に従い、原則として、当該信託を子会社として取り扱うことが適当である<sup>8 9</sup>。

③ Q2 の A3(受益者が複数である金銭の信託が子会社及び関連会社と判定される場合)

(1)

すべての受益者の一致によって受益者の意思決定がされる信託（新信託法第 105 条第 1 項）においては、自己以外のすべての受益者が緊密な者（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意思決定を行うと認められる者）又は同意している者（自己の意思と同一の内容の意思決定を行うことに同意していると認められる者）であり、かつ、子会社等の範囲の見直しに係る具体的な取扱い一 3 連結会計基準第 7 項 (2) の②から⑤までのいずれかの要件に該当する受益者

- ④ Q2のA3(受益者が複数である金銭の信託が子会社及び関連会社と判定される場合)  
(2)

信託行為に受益者集会における多数決による旨の定めがある信託(新信託法第105条第2項)においては、~~子会社等の範囲の見直しに係る具体的な取扱い~~—3-連結会計基準第7項で示す「他の会社等企業の議決権」を、「信託における受益者の議決権」と読み替えて、~~子会社等の範囲の見直しに係る具体的な取扱い~~—3-連結会計基準第7項の会社企業に該当することとなる受益者<sup>10</sup>

- ⑤ Q2のA3(受益者が複数である金銭の信託が子会社及び関連会社と判定される場合)  
(3)

信託行為に別段の定めがあり、その定めるところによって受益者の意思決定が行われる信託(新信託法第105条第1項ただし書き)では、その定めにより受益者の意思決定を行うことができる<sup>11</sup>こととなる受益者(なお、自己だけでは受益者の意思決定を行うことができないが、緊密な者又は同意している者とを合わせれば受益者の意思決定を行うことができることとなる場合には、~~子会社等の範囲の見直しに係る具体的な取扱い~~—3-連結会計基準第7項(2)の②から⑤までのいずれかの要件に該当する受益者)

- ⑥ Q3のA2 脚注12

なお、信託を利用して信託財産となる資産を流動化する場合でも、~~子会社等の範囲の見直しに係る具体的な取扱い~~—3-連結会計基準第7項(1)から(3)(本実務対応報告では、Q2のA3(1)から(3)が該当する。)のいずれにも該当せず、子会社等の範囲の見直しに係る具体的な取扱い三によらず子会社に該当しないとされたものは、当該開示の対象にはならない。

以 上