

## 連結会計処理に関する論点

長谷川 哲 嘉

### はじめに

連結会計の具体的処理は、個別会計とは違った連結会計特有の問題があり複雑なものとなる。本稿では、連結会計の具体的処理における2つの論点（開始仕訳の意味と内部取引による償却資産の連結上の取得原価）をとりあげ検討する。

### 1 開始仕訳の意味

連結会計処理において個別会計と大きな違いは、開始仕訳のもつ意味である。個別会計における開始仕訳（大陸法処理）は、前期末の科目と金額をそのまま使うだけで機械的な処理となる。これに対し、連結会計の開始仕訳の特徴は、①過年度の処理を復活させるということ及び②一部の科目で昨年度用いられた科目が変更されることである。

まず、過年度の処理の復活を考える。×1年末にP社はS社の発行済株式の100%を、1,008百万円で取得したとする。この時点のS社の純資産（資本金のみ）は800百万円とする。連結調整勘定は×2年末より20年間にわたり定額法で償却する。×2年末の連結仕訳は次のとおり（以下、貨幣単位を省略し百万円未満を四捨五入する）。

(借) 資本金(S) 800	
連結調整勘定 208	
	(貸) 子会社株式 1,008

(借) 連結調整勘定償却 10	
	(貸) 連結調整勘定 10

連結調整勘定償却は、 $208 \div 20 = 10.4$ であるが百万円未満の四捨五入により10となる。

論点は、翌×3年末の処理である。×2年末の処理を開始仕訳として復活させる必要がある。個別会計では、総勘定元帳の該当する勘定に過年度の処理は記録されて引き継がれる。しかし、連結の場合には、個別会計の総勘定元帳に該当するものがない。連結精算表は、各年度ごとに作成されるだけである。精算表において過年度分の処理を繰り越すことができない。ここに連結会計の開始仕訳の意味がある。

先の資本連結の仕訳であるが、×3年度末の連結会計における開始仕訳は次のとおり。

(借) 資本金(S) 800	
連結調整勘定 208	
	(貸) 子会社株式 1,008
(借) <u>利益剰余金期首残高</u> 10	
	(貸) 連結調整勘定 10

まとめて次の仕訳でもよい。

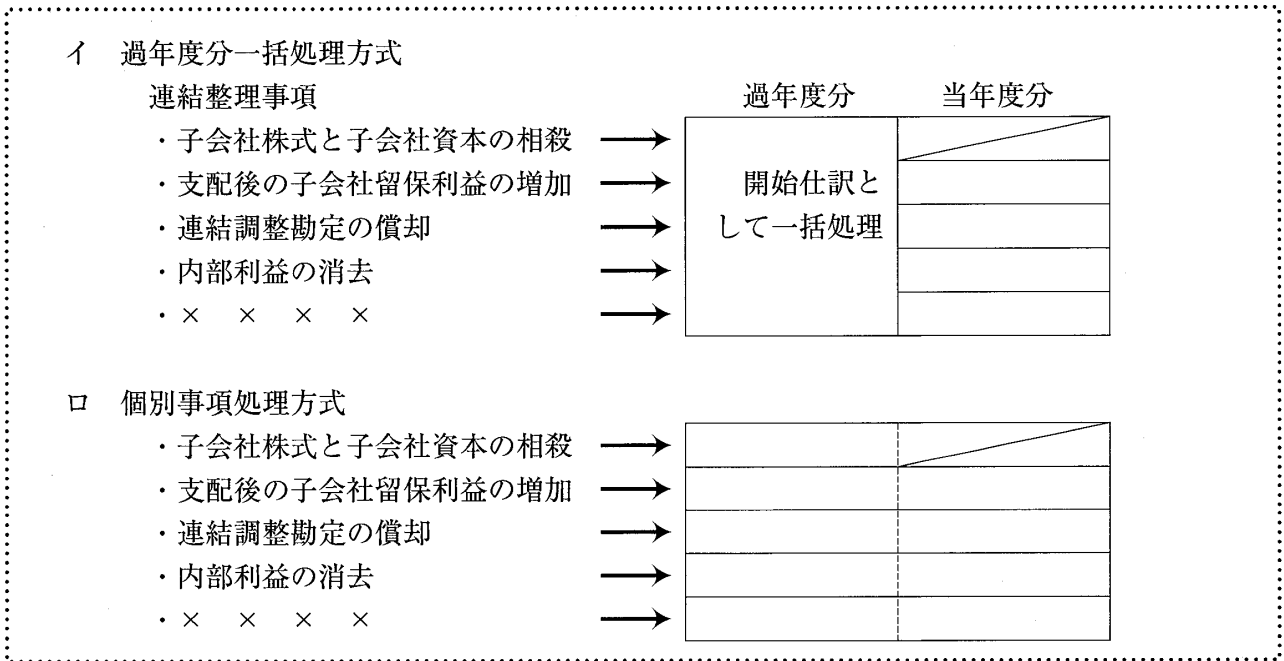
(借) 資本金(S) 800	
連結調整勘定 198	
<u>利益剰余金期首残高</u> 10	
	(貸) 子会社株式 1,008

ここで留意すべきは、×2年の処理で連結調

整勘定償却として費用処理されたものが、×3年の開始仕訳では利益剰余金期首残高の減少として、科目が変更される点である。

ところで、開始仕訳については、連結整理事項に関する開始仕訳を1つにまとめて処理する

方式（イ方式）と、個々の連結整理事項ごとに開始仕訳（と当年度の仕訳）を行う方式（ロ方式）とがある。両者の違いを図解して整理すると次のようになる。<sup>1)</sup>



連結調整勘定の償却に関して考えると、イ方式の仕訳は次のとおりである。

(借)利益剰余金期首残高 10  
 (貸)連結調整勘定 10  
 (借)連結調整勘定償却 10  
 (貸)連結調整勘定 10

上の仕訳は他の開始仕訳と一括して処理され、下の当期の処理だけが個別に処理される。

これに対しロの方式は、連結調整勘定に関する処理を過年度と当年度分を一緒に処理するものである。仕訳は次のとおり。

(借)利益剰余金期首残高 10  
 連結調整勘定償却 10  
 (貸)連結調整勘定 20

この2つの方式について、学習という観点からは個別の連結整理事項ごとに処理するロの方式が分かりやすいように思われる。各整理事項ごとに仕訳を積み上げる形になるからである。

ここで、連結調整勘定償却のように金額の計算上端数の生ずる場合の処理について考えたい。いま、×4年の連結開始仕訳を考える。

イの方式では次の仕訳となる。

(借)利益剰余金期首残高 20  
 (貸)連結調整勘定 20  
 (借)連結調整勘定償却 10  
 (貸)連結調整勘定 10

また、ロの方式では次の仕訳となる。

(借)利益剰余金期首残高 20  
 連結調整勘定償却 10  
 (貸)連結調整勘定 30

ここで、連結調整勘定の年償却額は、10.4であることから、過去2年分の償却額を $10.4 \times 2 = 20.8$ とし、これを四捨五入して21とする処理が考えられる。

・イの方式  
 (借)利益剰余金期首残高 21

(貸)連結調整勘定 21

(借)連結調整勘定償却 10

(貸)連結調整勘定 10

あるいは、今年度も含め3年分の償却額を $10.4 \times 3 = 31.2$ とし、これから31\*とする処理も考えられる。

・ロの方式

(借)利益剰余金期首残高 21

連結調整勘定償却 10

(貸)連結調整勘定 31\*

このようにまとめて計算して端数処理を行うことは問題である。連結会計における開始仕訳が過年度に連結精算表において実際行われた仕訳の復活(復元)であるということを考えれば、このような端数処理が誤りであると理解されよう。過年度の年々の償却額は10であり、その累計額はあくまでも10の年数倍である。

個別会計において、1年間の減価償却費が10.4とする。2年間の減価償却累計額は、 $10 + 10 = 20$ であって、 $10.4 \times 2 = 20.8$ を四捨五入した21とすることはない。個別会計では減価償却累計額勘定に毎年の金額が積み上げられて累積していくことから、このような端数処理は問題とされない。連結会計においては過年度の処理が個別会計のように目に見える形で引き継がれない。しかし、連結会計の開始仕訳は過去の処理の累積であるという本質を忘れてはならない。

ただし、計算は円単位で行い表示は百万円単位とする場合は、端数処理の誤差が生ずる。1年間の連結調整勘定償却額が10,400,000円の場合、開始処理はこの金額を引き継ぐので2年間の金額は20,800,000円である。これを表示上の百万円単位で表わせれば21百万円となる。

テキストにおける説明や試験問題等で、計算も百万円単位で行うことが想定されている(例えば、計算過程で生ずる端数は百万円未満を四捨五入する、といった指示がある)場合、円単位で計算したものをまとめて四捨五入すること(21百万円)は適切といえない。

## 2 償却資産に関する内部取引

償却資産を企業集団内部で売買した場合、連結会計上の取得原価の問題がある。

日本公認会計士協会による「連結財務諸表作成要領」(昭和51年3月)における償却資産に含まれる未実現利益消去の設例は、次のとおりである。

P社は連結子会社A社に機械装置(簿価¥1,000)を¥1,400で売却。A社はこれを10年で定額償却(残存価額は零)する。2年経過後の連結処理は次のとおり。

<開始仕訳>

(借)減価償却累計額	40	
利益剰余金期首残高	360	
	(貸)機械装置	400

<当年度分の減価償却費の処理>

(借)減価償却累計額	40	
	(貸)減価償却費	40

この設例は、P社の原始取得原価が明らかにされず、P社の簿価の1,000しか与えられていないことから連結上の取得原価は、1,000とするしかない。論点は、もしP社の原始取得原価が判明している場合はどのように考えるべきか、という問題である。設例によって考えたい。

[設例]

- ① P社(親会社)の設備に関する資料  
取得日: ×1年末取得  
取得原価: 1,600  
減価償却: 残存価額10%, 耐用年数6年, 定額法  
×3年末(2年間償却済)にS社(子会社)に1,320で売却
- ② S社(子会社)の設備に関する資料  
取得日: ×3年末  
取得原価: 1,320  
減価償却: 残存価額10%, 耐用年数4年, 定額法
- ③ ×5年末の連結整理仕訳を示せ。

ここで連結会計上、設備の取得原価を原始取得原価の1,600とするか、売却時の簿価の1,120(1,600の2年分の減価償却費を控除した金額)とするかが論点となる。

A：原始取得原価で処理する方法

(借) 設	備	280	
利益剰余金	期首残高	200	
	(貸) 減価償却累計額		480
(借) 減価償却累計額		114	
	(貸) 利益剰余金	期首残高	57
	減価償却費		57

B：簿価(1,120)で処理する方法

(借) 利益剰余金	期首残高	200	
	(貸) 設	備	200
(借) 減価償却累計額		90	
	(貸) 利益剰余金	期首残高	45
	減価償却費		45

両方法とも内部利益(200)は除去されるが、設備に関連する科目について連結財務諸表上の金額を比較すると次のとおりである。

	A 法	B 法
設備 (取得原価)	1,600	1,120
減価償却累計額	960	504
減価償却費	240	252

Pahler and Mori は、原始取得原価を積極的に主張する。原始取得原価を old cost basis とし、売却時の簿価(購入企業の取得原価)を new cost basis とする。連結の目的は、old cost basis に基づいた金額で報告することであり、償却資産の歴史的な原価が報告されなければならない、とする。<sup>2)</sup>

Baker 他は、連結の観点からは、減価償却費は連結企業の原価に基づくべきである。この原価は、外部から償却資産を当初購入した企業における原価である、として原始取得原価を主張する。すなわち、内部取引が無かったとすれば表示されたであろう金額によるものとする。<sup>3)</sup>

Beams 他も、原始取得原価が概念的には優れているとする。その理由は、もし内部売却が行われていなかったならば表示されていたであろう金額で償却資産の原価と減価償却累計額を報告することになる、とする。しかし、実務(コスト/ベネフィット)上の観点から、簿価をもって取得原価とする方法も述べている。<sup>4)</sup>

これらに対し、Larsen は簿価をもって取得原価として処理している。その理由は述べられていない。ただ、その設例に若干の特徴がある。P社(親会社)が償却資産をS社(子会社)に売却するが、P社の当初の耐用年数は10年で3年経過後売却している。S社は取得した償却資産の耐用年数を5年としている。P社の想定した耐用年数の残り7年よりも短い期間で償却するものである。<sup>5)</sup>

手許にあるアメリカの会計学のテキストで調べた範囲内であるが、原始取得原価が判明している場合には連結会計上も原始取得原価をもって貸借対照表の取得原価とする考え方が一般的のようである。

註

- 1) この2つの方式は、連結精算表の様式とも関連する。この方式は、かつて日本公認会計士協会によってまとめられた「連結財務諸表作成要領」(昭和51年3月)の連結精算表の作成方法(本法)であり、ロの方式は別法として示されたものである。この両方式と精算表の関係については、拙稿「簿記」『税経通信』(平成4年6月号(286-293頁)、9月号(218-223頁))を参照されたい。
- 2) Arnold J. Pahler and Joseph E. Mori, *Advanced Accounting Fifth Edition*, The Dryden Press 1994, p.386.
- 3) Richard E. Baker, Valdean C. Lembke and Thomas E. King, *Advanced Financial Accounting Fifth Edition*, McGraw-Hill 1999, p.318.
- 4) Floyd A. Beams, J. H. Anthony, R. P. Clement and S. H. Lowensohn, *Advanced Accounting Eighth Edition*, Prentice Hall 2003, p.177.
- 5) E. John Larsen, *Modern Advanced Accounting Ninth Edition*, McGraw-Hill 2003, p.347.