

I. はじめに

今月の Seiwa Newsletter は 2 月号に引き続き「連結決算の実務」がテーマです。今回は連結決算を行うための基本的な方針と必要な体制の整備について紹介しました。今回は決算作業を正確かつ効率的に行ううえで担当者に特に留意してもらいたい事項を、筆者の経験に基づいていくつかピックアップします。

II. 連結決算時の留意点

(1) 連結会社間の債権債務・取引高の相殺消去

たとえば、親会社の試算表には子会社 A に対する売上高が 100 計上されている一方で、その子会社 A の連結パッケージでは親会社からの仕入高が 80 と報告されている、というのはよくあることです。【図 1】は、連結会社間の認識が不一致となった原因の調査・分析方法だけでなく、その後不一致を生じさせない方策についてまとめた表です。

一般的に以下のような会社は、債権債務や取引高の不一致が生じやすい環境にあります。

- 少額・多数の連結会社間取引を行っている
- 請求や決済を本社同士ではなく支店・工場単位で行っている
- 決算期の異なる海外子会社との取引が存在する

(2) 未実現損益の消去

連結会社間で簿価を上回るまたは下回る価格で資産を売買した場合、その取引で生じた損益は連結決算で消去します。

一度認識された未実現損益は、以下の事象により実現するまで毎期消去しなければならないため、継続的に管理する必要があります。

未実現損益が実現する事象

- 売却・除却により取得会社から対象資産が消滅する
- 減価償却により未実現損益の一部が実現する
- 棚卸資産の評価減や固定資産の減損処理が行われる

継続的な管理が必要な情報

- 取引時に発生した未実現損益の金額
- 取得会社での資産計上科目（棚卸資産や固定資産）
- 棚卸資産の場合、取得後に計上した評価減
- 固定資産の場合、取得後に計上した減価償却費や減損

(3) 連結財務諸表固有の税効果会計

連結財務諸表固有の税効果会計には以下のものがあります。

- ① 子会社の資産・負債の時価評価による評価差額
- ② 未実現損益の消去
- ③ 債権債務の相殺消去による貸倒引当金の減額修正
- ④ 子会社・関連会社の留保利益（累積損失）

上記のうち最も気を付けたいのが④です。なぜなら、留保利益（累積損失）に係る繰延税金負債（資産）は、子会社等の売却、清算もしくは当該子会社等から配当を受領するというグループ経営戦略上の意思決定があった際に認識するためです。このような重要な意思決定は、必ずしも連結決算担当者に適時に伝達されるとは限りません。担当者がこの事実を把握できなければ、留保利益等に係る税効果の認識漏れが生じてしまいます。

【図 1】 不一致の調査・分析方法／今後の対応策

不一致の原因	調査・分析方法	不一致を生じさせないための対応策
取引高の集計が漏れる	<ul style="list-style-type: none"> ・ 会計帳簿に記録していない請求書がないか確かめる ・ 会計帳簿からの集計漏れがないか確かめる 	<ul style="list-style-type: none"> ・ 連結会社間の請求や決済を本社同士で一括処理する ・ すべての勘定科目について、取引先コードを用いて取引額や残高を抽出・集計できるようにする
未検収もしくは計上漏れの取引がある	<ul style="list-style-type: none"> ・ 販売側は出荷基準で収益認識しているが、購入側で未検収の取引がないか ・ 発行した請求書が漏れなく購入側で費用計上されているか ・ 締め日から期末日までの売上について請求書の発行漏れがないか 	<ul style="list-style-type: none"> ・ 未検収取引が恒常的に生じる場合、毎期末検収に関する情報を集計し、連結修正仕訳で仕入計上する ・ 請求書を漏れなく、適時に会計帳簿へ記録するための業務フローや決算体制を整備する ・ 事業上の支障がなければ、決算日前数日間の出荷を止める
立替等、一方が損益勘定を通らない取引がある	<ul style="list-style-type: none"> ・ 収集した連結会社間取引の内容を把握して、立替取引等が不一致の原因となっていないか確かめる 	<ul style="list-style-type: none"> ・ 立替取引等についても連結パッケージの報告対象に含める

【図 2】 連結包括利益計算書の仕組み

前提：親会社 A 社の子会社 B 社持分は 80%/ 関連会社 C 社持分は 30%、その他有価証券評価差額金の増減は以下のとおり

	親会社 A 社	連結子会社 B 社			持分法適用関連会社 C 社			連結 貸借対照表
		A 社持分	その他持分	合計	A 社持分	その他持分	合計	
前期末残高	2,100	840	210	1,050	294	686	980	3,234
当期増減額	△ 280	336	84	420	△ 42	△ 98	△ 140	-
当期末残高	1,820	1,176	294	1,470	252	588	840	3,248

表示：連結包括利益計算書の一部

	当期
その他有価証券評価差額金	140
持分法適用会社に対する持分相当額	△ 42

(4) 連結包括利益計算書

これまでは会計処理に関する論点でしたが、ここでは表示する財務諸表の 1 つ「連結包括利益計算書」について触れます。この表の難しいところは、連結子会社と持分法適用関連会社で集計するその他の包括利益の範囲が異なる点です。子会社は親会社持分以外の変動額（【図 2】の 84）も集計範囲に含めますが、関連会社は親会社持分のみを集計します。また関連会社の場合は、異なる貸借対照表科目をまとめて表示するため、非常にわかりづらくなっています。

III. 連結決算システム使用時の留意点

連結決算システムはさまざまな会社から提供されているため、グループの規模や IFRS 導入予定の有無等に合わせて、最も費用対効果が見込めるシステムを見極めて導入することが大事です。連結決算システムには、連結財務諸表を作成するための以下のような利点があります。

- 手作業によるミスを防止する
- 抽出や集計が自動化されることで決算が早期化する

一方で連結決算システムは必ずしも万能な訳ではなく、システムの限界を認識しつつ、上手に使いこなす技術が必要になります。以下では、連結決算システムを使用する際の留意点を紹介します。

(1) 差異分析が疎かになる

連結決算システムは、連結会社間の債権債務・取引高の相殺消去の際に、たとえ不一致があったとしても、親会社側の金額で消去仕訳を起票することがあります。これは、あらかじめ設定したロジックに従い連結仕訳を起票するようにプログラムされているためです。一見すると、連結決算が出来上がったように思えますが、相殺消去差額の原因、たとえば費用の計上漏れは、何ら解決されていません。

同様のことが、キャッシュ・フロー計算書でも起こりえます。たとえば、売上原価に含まれる減価償却費が損益計算書に別掲されないことなどにより、損益計算書と固定資産増減明細の減価償却費が一致しない場合、連結システムでは、損益計算書の減価償却費を正としてキャッシュ・フロー計算書に反映し、増減明細との差額は営業キャッシュ・フロー区分の「その他」に押し込んでしまうことがあります。

当然、細かいものも含めてすべての差異を調査しては連結決算が進まないため、会計監査人の合意を得たうえで、一定額以上の差異は調査する、といった方針を設けておくとういことです。

(2) 会社特有の事象には個別的な対応を要する

連結決算システムの自動仕訳機能は、一般的に発生しうる事象にしか対応していません。グループ特有の修正事項があれば、その情報を把握して、手動仕訳により対応しなければなりません。たとえば、子会社では仕掛品と表示している資産が他の連結会社の建設中の固定資産であるなら、連結上は「建設仮勘定」と表示すべきです。

IV. おわりに

2 回にわたって連結決算のための体制整備や具体的な決算作業の方策を紹介してきました。当法人では、IPO 準備会社に対して監査やアドバイザー業務を提供しています。会計監査としての立場でも、決算支援としての立場でも、連結決算作業のお役に立つことができます。いつでもお問い合わせください。

ご質問等は下記までお願いいたします

メール : research@seiwa-audit.or.jp

ウェブサイト : <http://www.seiwa-audit.or.jp/contact/>