

## 連結集団における会社間取引の処理に関する一考察

|     |   |
|-----|---|
| 著者  | 稲場 建吾   |
| 雑誌名 | 川口短大紀要  |
| 巻   | 35  |
| ページ | 1-13  |
| 発行年 | 2021-12-25  |
| URL | <a href="http://id.nii.ac.jp/1354/00001364/">http://id.nii.ac.jp/1354/00001364/</a> |

# 連結集団における 会社間取引の処理に関する一考察

稲場 建吾

## I はじめに

周知のように、「連結財務諸表に関する会計基準」36項において、「連結会計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。」とされている<sup>(1)</sup>。

当然に、この処理に関しての解説は多数の簿記書、会計書でなされている。そこでは一般的に、商品売買の棚卸資産の未実現利益の消去において、期末商品に対しては、(借) 売上原価×××(貸) 商品×××、と処理するのだとされている。

解説としては、下記が代表的なものとおもわれる。

親会社が子会社に販売するダウン・ストリームとすれば、「子会社の期末棚卸資産は未実現利益の分だけ過大に計上されるとともに、その期末棚卸資産額を当期仕入高から控除して売上原価を算定しているから、売上原価は未実現利益分だけ過小になっている。したがって期末の棚卸資産に係る未実現利益を除去するには、次〔筆者注：ここでは上記〕の仕訳が示すように、未実現利益の額だけ棚卸資産を減額し、売上原価を増額すればよい。」と<sup>(2)</sup>。

たしかに解説通りではあるが、子会社側にある期末棚卸資産に計上されている親会社側の未実現利益が、親会社、子会社を合算した後の一つの連結グループとしての売上原価との相殺で修正されたと考えると、連結会計で必須な税効果会計との関係が不明確になるような気がする。

そこで、本小論では、連結会計における商品売買の未実現利益の消去の処理に関して考察することとする。それにあたってはまず、税効果会計の私的な理解を確認するため、商品売買の分記法を取り上げる。その理解のもと、商品売買の三分法を取り上げる。そして最後に、連結会計の処理の視点を提示できたらと考える。

## Ⅱ 商品売買における分記法と連結処理と税効果会計

### 1 親会社、子会社間の未実現利益の消去の伴う税効果会計の特殊性

具体的な問題を考える前に、連結会計における税効果会計の重要な点を確認しておきたい。

一般的には、税効果会計は、費用・収益の調整に視点をあてた繰延法の見方ではなく、資産・負債の調整に視点をあてた資産負債法の見方が採用されている。しかし連結会計では、商品のある側ではなく、利益を付けた側で税効果会計が適用されるといわれている。親会社が子会社に商品を売却するというダウン・ストリームと仮定するとすれば、一般的な資産負債法であれば税効果会計は、商品の調整に注目して、親会社へではなく子会社へ適用されるであろう。なぜこの逆転があるのであろうか。

ここで、広瀬義州教授の論を少々長いが引用したいとおもう。

「連結財務諸表の作成にあたり、連結会社間の取引で生じた未実現利益は消去しなければならない。しかし、課税の面で考えると、資産を売却し利益を計上した販売サイドの連結会社においては、当該利益に対して課税され法人税が計上されていることになる。すなわち、資産売却益は、連結上は消去されているが、販売サイドの連結会社では資産売却益が課税所得に含められ、消去した利益に対して課税されることになったり……して不合理である。」

(中略)

連結手続上、消去された未実現利益に関する税効果は、……販売サイドで発生した税金額を繰延税金資産として計上」するのだと<sup>(3)</sup>。

このことを踏まえて具体的に見ていこうとおもう。

### 2 例題 1

親会社 P 社は、子会社 S 社（P 社の持ち株比率 80%）へ原価 100 円の商品を 160 円で売却している。ただし、前期以前の取引は存在せず、つまり、期首商品がないということであり、当期はこの 1 取引だけとする。なお、商品売買取引の処理は、親会社、子会社とも分記法でなされるとする。

P 社、S 社それぞれの個別財務諸表は以下の通りである（図表 1 参照）。ただし、検討に必要な部分しか載せていない。

なお、子会社 S 社の期末商品はすべて親会社から仕入れたものである。また、法人税率は 40%

とする。

図表 1

| 親会社 P 社 |    | 子会社 S 社 |       |
|---------|----|---------|-------|
| P/L     |    | P/L     |       |
| 商品売買益   | 60 | :       | :     |
| 税引前純利益  | 60 | :       | :     |
| 法人税等    | 24 | :       | :     |
| 当期純利益   | 36 | :       | :     |
| B/S     |    | B/S     |       |
| :       | :  | 商       | 品 160 |
| :       | :  | :       | :     |
| :       | :  | :       | :     |

(出所) 筆者作成

### 3 未実現利益の取消処理と税効果会計

上記の例では、まず、親会社で付した利益が、商品売買益という目に見える勘定科目で表されているのでこれを未実現利益と認識して取消す処理が必要となる。つぎに、子会社にある商品には未実現利益 60 円が含まれているためこれを取消す処理が必要になる。

それらを踏まえると下記仕訳になることはあきらかであろう。

(借)商品売買益 60 (貸)商 品 60

損益勘定の残高が利益であるという正論から言えば、利益そのものとは言えないが、商品売買益 60 は、商品売買から発生した利益と解釈し直すことができる。それを踏まえると、商品売買益 60 に対して設定された個別財務諸表上の法人税 24 は、その基になる商品売買益が取り消された訳であるから、取消されるべきものとなる。

そして、個別上で確定させた法人税は取消すことはできないため、その法人税に対する調整として次の税効果会計の処理が必要になるということである<sup>(4)</sup>。

(借)繰延税金資産 24 (貸)法人税等調整額 24

この処理によって連結財務諸表は以下のようなになる (図表 2 参照)。

図表 2

| 連結財務諸表  |          |
|---------|----------|
| P/L     |          |
| :       | :        |
| 税引前純利益  | 0        |
| 法人税等    | 24       |
| 法人税等調整額 | 24       |
| 当期純利益   | <u>0</u> |
| B/S     |          |
| 商品      | 100      |
| :       | :        |
| 繰延税金資産  | 24       |
| :       | :        |

(出所) 筆者作成

ここで重要な点は、連結会計では、利益を付けた側で、もっといえばその利益に対して法人税を計上した側で、税効果会計を適用しなければならないということである。本小論では触れないが、このことは、子会社から親会社に商品を売却するアップ・ストリームや、持分法におけるアップ・ストリームを考える点でとても重要になる。

次で議論する三分法で困難なのは、分記法で商品売買益と表されるような商品売買から生ずる利益に相当するものが、つまり売上総利益が期中で勘定科目として存在していないことである。

また、決算時点でも、売上総利益それ自体は簿記の体系のなかでは認識されない。つまり、損益勘定に総収益と総費用とが振替えられ、それらを差し引いて算出される損益勘定の残高は、売上総利益ではなく当期純利益になってしまうのである。しかも、この損益勘定は繰越利益剰余金勘定に振り替えられて消滅してしまう。

では、先述の(借)売上原価×××(貸)商品×××、をどのように考えればよいのであろうか。次項で考察することとする。

### Ⅲ 商品売買における三分法と連結処理と税効果会計

#### 1 例題 2

親会社 P 社は、子会社 S 社 (P 社の持ち株比率 80%) へ原価 100 円の商品を 160 円で売却している。なお、前期以前の取引は存在せず、つまり、期首商品がないということであり、当期はこ

の1取引だけとする。また、商品売買取引の処理は、親会社、子会社とも三分法でなされているとする。

P社、S社それぞれの財務諸表は下記の通りである（図表3参照）。ただし、検討に必要な部分しか載せていない。

なお、子会社S社の期末商品はすべて親会社から仕入れたものである。また、法人税率は40%とする。

図表3

| 親会社 P 社      | 子会社 S 社    |
|--------------|------------|
| P/L          | P/L        |
| 売 上 160      | :        : |
| 売 上 原 価 100  | :        : |
| 税引前純利益 60    | :        : |
| 法 人 税 等 24   | :        : |
| 当 期 純 利 益 36 | :        : |
| -----        |            |
| B/S          | B/S        |
| :        :   | 商 品 160    |
| :        :   | :        : |
| :        :   | :        : |

(出所) 筆者作成

## 2 連結処理と税効果会計

三分法の場合でダウン・ストリームの場合の連結処理は一般的には、①親子間の売上高、売上原価を相殺する、②期末の商品に含まれる未実現利益を消去する（なお、期首商品に含まれる未実現利益を消去するもあるがここでは省略する）、③税効果会計を適用する、である。仕訳で表すと下記の通りとなる。

- ① (借) 売 上 高 160 (貸) 売 上 原 価 160
- ② (借) 売 上 原 価 60 (貸) 商 品 60
- ③ (借) 繰延税金資産 24 (貸) 法人税等調整額 24

なお、親会社、子会社間における未実現利益に対する税効果会計は、利益を付けた側に適用されるとされている。このことは、先に見た分記法の処理からあきらかになったとおもわれる。

連結財務諸表も当然ながら下記のように、分記法で処理された場合と同様になる（図表4参照）。

図表 4

| 連結財務諸表  |     |
|---------|-----|
| P/L     |     |
| :       | :   |
| 税引前純利益  | 0   |
| 法人税等    | 24  |
| 法人税等調整額 | 24  |
| 当期純利益   | 0   |
| B/S     |     |
| 商 品     | 100 |
| :       | :   |
| 繰延税金資産  | 24  |
| :       | :   |

(出所) 筆者作成

ところで、ここで問題としたいのは、①と②の売上原価である。通常は、親会社、子会社を合算した後の一つの連結グループとしての売上原価勘定を修正するというように説明されている気がする。しかし、ここではあえて、親会社、子会社のどこに相当するのかを考えていきたい。その結論から、分記法ではあきらかである、利益を付けた方に税効果会計が適用されるということもここでも示したいとおもう。

### 3 親会社、子会社の勘定科目の考察

後述で確認するように、連結会計は、親会社と子会社の個別財務諸表を単純合算するという考えからなっている。ゆえに、親会社の売上原価と子会社の売上原価を単純合算したものが連結上の売上原価となり、親子間の取引分があれば、その分を加減修正して正しい連結上の売上原価を算定するという手順を連結会計は踏む。

しかし、ここでは、連結財務諸表どころかそれ以前の個別財務諸表を作成する段階の勘定科目にまで戻って考えることとする。

親会社は外部から商品 100 円を仕入れ、これを子会社に 160 円で販売している。決算を迎えた

ので売上勘定と売上原価勘定を損益勘定へ振り替えた。子会社は親会社から商品160円を仕入れ、外部に未販売のまま決算を迎えたので、繰越商品へと振り替えた。

このような状況から考えたい(図表5参照)。なお、親会社にある勘定は厳密に言えば損益勘定であるが、説明上、売上そのものと売上原価そのものが混合勘定になっていると見て頂ければ幸いである。また、仕入勘定は費用であって本来、売上を獲得するための犠牲額を表しているはずなので、仕入勘定と同義として売上原価勘定としている<sup>(5)</sup>。

図表5

[親会社]

| 混合 勘定 |     |
|-------|-----|
| 売上原価  | 売上  |
| 100   | 160 |

[子会社]

| 繰越  | 商品 |
|-----|----|
| 160 |    |

| 売上  | 原価  |
|-----|-----|
| 160 | 160 |

(出所) 筆者作成

この状況下で、①の(借)売上高160 (貸)売上原価160、はそれぞれどこか。売上高は親会社のもので、売上原価は子会社のものである。損益取引の相殺ということを重視した場合は、これは当然とおもえる(図表6参照)。言うなれば、決算整理前で内部取引を相殺消去する本支店会計の処理と同様といえる。



図表 6

| [親会社]       |      | [子会社] |     |
|-------------|------|-------|-----|
| 混合 勘定       |      | 繰越 商品 |     |
| 売上原価<br>100 | 相殺消去 | 160   |     |
|             |      | 売上 原価 |     |
|             |      | 相殺消去  | 160 |

(出所) 筆者作成

つぎに、② (借)売上原価 60 (貸)商品 60, はそれぞれどこか。これは、売上原価は親会社のもので、商品は子会社のものである。商品は子会社にしかないのであるから、仕訳上の商品は子会社のものであるということは異論がないであろう。

ここで問題になるのは、売上原価である。当然に、子会社のものといっても差支えはない。通常に考えたら、この考えの方が分かりやすいとおもう。しかし、税効果会計を考えると親会社の売上原価の修正と考える方に分があるようにおもえる(図表7参照)。親会社の費用つまり売上原価の修正であるから親会社で税効果会計が適用されるのだと。

図表 7

| [親会社] |  | [子会社] |    |
|-------|--|-------|----|
|       |  | 繰越 商品 |    |
|       |  | 160   | 60 |

| 混合 勘定       | 売上 原価 |
|-------------|-------|
| 売上原価<br>100 | 160   |
| 60          |       |

(出所) 筆者作成

ここで、繰延法の税効果会計を適用しているのは、先に述べた通りである。なぜなのか、もう一度振り返ってみる。

費用の修正に対して税効果を適用するという繰延法の考え方は、資産である商品の修正に対して税効果を適用するという一般的な資産負債法の見方からは容認できないとおもわれる。しかし、なぜ、商品のある側（ここでは子会社）ではなく、利益を付けた側（ここでは親会社）で連結会計では例外的に税効果会計が適用されるのか。それは、利益を付けた側の企業で、その利益を基にして算出された法人税が計上されているためである。その法人税の調整が税効果会計であるためだとおもわれるからである。

ところで、親会社にある売上原価の借方 160 (= 100 + 60) と子会社にある売上原価の貸方 160 は、そのままの状態でも相殺されて残高 0 (ゼロ) となるが、敢えて仕訳を入れると (借) 売上原価 160 (貸) 売上原価 100 (= 100 + 60), となる (図表 8 参照)。

図表 8

[親会社]

[子会社]

| 混合 勘定 | 繰越 商品 |
|-------|-------|
| 相殺消去  | 160   |
|       | 60    |

  

| 混合 勘定 | 売上 原価 |
|-------|-------|
| 相殺消去  | 相殺消去  |

(出所) 筆者作成

連結すれば結局は同じ結果になるのにもかかわらず、商品売買の分記法と三分法とでは、複雑さが異なった。なぜ、このような状況になるのか考察をしたい。

#### Ⅳ 連結会計の処理の視点

ここで、連結財務諸表作成のプロセスについて、本質的に捉えられている広瀬義州教授の論をここでも少々長いが引用する。

「連結財務諸表作成手続きのポイントを端的に言えば、親会社の個別財務諸表と子会社の個別財務諸表を単純に合算することにあるとあってよい。もちろん、(中略)単純に合算しただけでは、連結財務諸表を作成できないし、また企業集団の財政状態および経営成績を適正に把握できるとはいえない。ここで重要なことは、企業集団の観点からみた修正仕訳(これを連結消去仕訳という)を行わなければならない、この連結消去仕訳が連結精算表上で行われるという点である。すなわち、連結財務諸表は、個別の財務諸表のように会計帳簿から誘導して作成するわけではなく、連結精算表を用いて、いかえれば帳簿記録に基づかないいわば簿外の手続きとして作成するところに大きな特徴がある。」<sup>⑥</sup>と。

広瀬教授の、①「親会社の個別財務諸表と子会社の個別財務諸表を単純に合算すること」、②「連結財務諸表は、個別の財務諸表のように会計帳簿から誘導して作成するわけはな(い)」こと、③「連結精算表を用いて、いかえれば帳簿記録に基づかないいわば簿外の手続きとして作成する」こと、この明快な指摘が連結会計を考える上で非常に重要である。

また、ここに、連結会計の難解性を発生させる原因があるといえる。

ところで、別の組織を合算するという意味で連結会計と似たものに本支店会計がある。概して本支店会計の処理の方が容易におもえる。なぜなのであろうか。私的には、大きな理由は、簿記における最後の仕訳、つまり、(借)損益××× (貸)繰越利益剰余金×××、がなされてないからだとおもわれる。

他方、連結会計では親会社、子会社それぞれで最後の仕訳がなされている。これが連結会計の処理を難解化させる。連結会計の難解性は、親会社、子会社それぞれの貸借対照表、損益計算書が完全に完成した「後」の合算というところからくるとおもわれる。

最後の仕訳、つまり損益勘定の繰越利益剰余金への振替仕訳が終わった後に、費用勘定、収益勘定を修正しようとした場合は、本来ならば、たとえば次のような仕訳をしなければならない。

- ① (借)商品 売 買 益 30 (貸)商 品 30  
 ② (借)損 益 30 (貸)商品 売 買 益 30  
 ③ (借)繰越利益剰余金 30 (貸)損 益 30

相殺してしまえば、(借)繰越利益剰余金 30 (貸)商 品 30, である。

というわけで、私的には連結会計には特別な視点が必要と考える。それは、親会社、子会社ともに最後の仕訳を入れる「前」の状態と捉えることである<sup>(7)</sup>。その視点があれば、連結会計の難解性は和らぐかとおもう。具体的にはつぎである。

まず、最後の仕訳を入れる「前」であるから損益計算書は損益勘定と、剰余金計算書は繰越利益剰余金勘定と、貸借対照表は残高勘定と読み替えてしまう。つぎに、親会社、子会社のそれぞれを単純合算して、単純合計損益勘定、単純合計繰越利益剰余金勘定、単純合算残高勘定があると想定する。ついで、それに連結修正仕訳を入れて、修正された損益勘定、修正された繰越利益剰余金勘定(ただし、連結なので利益剰余金勘定か)、修正された残高勘定を作成する<sup>(8)</sup>。そして、それらをもとに、外部報告用の連結損益計算書、連結剰余金計算書、連結貸借対照表を作成する。

このように考えれば、上記仕訳の②、③のことは考えなくて済むようになり、直接に勘定科目を修正すればよいということが理解可能となるとおもう。

話は戻るが、未実現利益を取消すといった場合、繰越利益剰余金(連結では利益剰余金)を取消すのではなく、期中に発生している勘定科目を修正することになっている理由は、最後の仕訳を入れる「前」で連結の処理を開始するからと指摘できたのではないかと考える。

## V 結びに代えて

本小論では、まず、親会社、子会社間の取引で生じた期末商品の未実現利益とそれに対する税効果会計を分記法の場合で確認した。

ここでは、まず、親会社が付けた利益が、商品売買益という期中仕訳で発生する収益勘定で表されるため、修正仕訳が、(借)商品売買益××× (貸)商 品×××, と容易にできるということを理解した。つぎに、連結会計では、商品のある側ではなく、利益を付けた側で例外的に税効果会計が適用されることとその理由を取り上げた。理由としては利益に対して個別上ですでに法人税が設定されしまっているため、利益を取消すのであれば、相応の法人税を取消す必要があるためということであった。

つぎに、分記法との比較で三分法の処理を見て、その難解性を指摘した。

ここでは、分記法のように、親会社が付けた利益が、商品売買益という期中仕訳で発生するよ

うな勘定科目がないため、修正仕訳が容易ではないことを理解した。そこで、この修正に必要とされる3本の仕訳、つまり、①(借)売上高×××(貸)売上原価×××、②(借)売上原価×××(貸)商品×××、③(借)繰延税金資産×××(貸)法人税等調整額×××、のそれぞれについて考察した。①と②の仕訳については、親会社、子会社それぞれの個別上の決算整理「後」の勘定科目まで遡って考察した。③の仕訳については、①と②の仕訳の本小論での解釈を補強するものとして位置付けた。

そして、三分法の処理の難解性を解くための、連結会計の処理の視点を示した。

ここでは、難解性を生むのは、連結会計では、完成された財務諸表を合算するからだと指摘した。完成されたとは、簿記で最後の仕訳である(借)損益×××(貸)繰延利益剰余金×××、がなされたということである。そのことに対して、連結で合算するのは、この最後の仕訳の「前」の状態と考えると難解性が和らぐのではないかと述べた。

つまり、親会社と子会社の損益計算書を合算したものを単純合算損益勘定と、貸借対照表を合算したものを単純合算残高勘定と読み替えて、それらに修正仕訳を入れて、連結修正後損益勘定、連結修正後残高勘定を想定して、それらをもとに連結損益計算書、連結貸借対照表を作成すると考えれば、難解性は和らぐのではないかということであった。

未実現利益の含まれる期末商品の処理から連結会計の処理の視点を述べるのはいささか大げさになってしまった感があり、論点が定まらなかったような気もする。

ところで、いままでの議論はあまりされていないとおもわれる。これが当たり前で取るに足りないからか、それともとんでもないからなのか不明である。どうなのかご批判を頂ければ幸いである。

#### 《注》

- (1) 企業会計基準委員会「企業会計基準第8号：連結財務諸表に関する会計基準」第36項、2010年
- (2) 桜井久勝『財務会計講義』(第22版)、中央経済社、2021年、p.358
- (3) 広瀬義州『財務会計』(第8版)、中央経済社、2008年、p.785  
同趣旨を上野清貴教授も述べられている。こちらも少々長いが引用しておくことにする。

「連結手続上、消去された未実現利益に関する税効果は、未実現利益が発生した連結会社と一時差異の対象となった資産を保有する連結会社が異なるという特殊性を考慮し、売却元で発生した税金額を繰延税金資産として計上……[す]ることになる。この売却元で発生した税金は確定した金額であるため、繰延税金資産の計上額は、売却元において未実現利益の金額に対して売却年度の課税所得に適用された法定実効税率を使用して計算した税金の額である。」と(上野清貴『連結会計の基礎』(第3版)中央経済社、2014年、p.228)。

- (4) 先に引用させて頂いた広瀬教授は、法人税等調整額の方ではなく、繰延税金資産の方を取り上げていた。しかし、この問題の限りではその相手勘定である法人税等調整額で議論しても問題ないとおもわれる。

ちなみに、資産負債法、繰延法の議論がなかった時代の解説ではあるが、武田隆二教授は下記のよ  
うに述べられている。

「個別損益計算書における法人税費用が過大に計上されていることとなるため、連結上これを  
減額修正してやる必要が生ずる。」と（武田隆二『連結財務諸表』（第7版）、国元書房、1982年、  
p.275）。

- (5) ここでの議論は、拙稿（「商品の流れと仕訳に関する一考察」『川口短大紀要』第26号、2012年、  
pp.73-80）でなされている。
- (6) 広瀬、前掲書、p.609
- (7) 連結会計は財務諸表の単純合算から作成される。帳簿から作成されないの、簿記ではなく会計な  
のである。帳簿から離れてよいのであるならば、最後の仕訳（借）損益×××（貸）繰越利益剰  
余金×××、がなされない状態を想定してもよいとおもわれる。  
ちなみにここで言う簿記という意味はつぎの引用を想定している。

「複式簿記は、元帳に設けられたすべての勘定が有機的な関連をもって、一つの閉ざされた体系  
的な組織を形成した時に初めて、完成したといえるからです。一つの閉ざされた体系的組織とい  
うのは、具体的には、すべての費用と収益が損益勘定に集められ、そこで求めた利益が資本勘定  
に振替えられ、残高勘定で全勘定の借方と貸方が自動的に等しくなる状態を指しています。」（渡  
邊 泉『会計学の誕生』岩波新書、2017年、p.45）。

つまり、渡邊教授は、最後の仕訳（借）損益×××（貸）繰越利益剰余金×××、がなされな  
いものは、複式簿記ではないと述べられている。

- (8) 本小論では一般論と異なり、法人税等調整額が計上されるのは利益を付けた親会社であるから、親  
会社、子会社の合算後の一つの連結グループとしての売上原価ではなく、「親会社」の売上原価が修正  
されると主張した。しかし、架空の単純合計損益勘定を想定できて、法人税等調整額が、課税された  
親会社の法人税に対して計上されると理解できるのであるならば、ことさらに「親会社」の売上原価  
を修正する、と強調しなくても、一般論と同様に、連結グループ全体としての売上原価を修正する、  
でもよいかもしれない。

（提出日：2021年9月22日）