

連結計算書類の作成プロセスと監査役監査

監査役の連結計算書類監査において、監査対象である連結計算書類がどのようなプロセスや方法によって作成されているかその概要を理解することは必要不可欠である。概要の説明に続き、作成プロセス・方法における監査役の着眼点についても順次触れる。

1. 連結計算書類の作成プロセスの概要

【連結決算プロセスの概要】

(1) 企業集団各社から個別貸借対照表、損益計算書のほか、企業集団各社間での取引明細一覧表などの資料を集める。法人税確定申告書も同時に提出してもらう。これらの資料は連結範囲、持分法適用の範囲の決定を始め、連結決算の基礎資料となる。

(2) 連結会計方針として最重要な連結する子法人等の範囲、持分法適用の範囲を決定する。

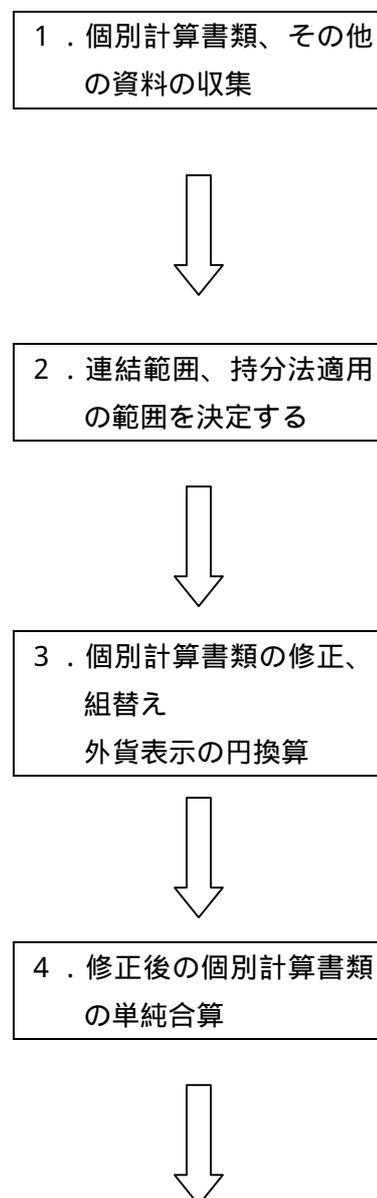
全ての子法人等を連結の対象とするのが原則であるが一部の子法人等については範囲に含めない場合がある。

(3) 各連結対象会社の個別計算書類を合算するに当たり、会計処理方法の統一修正、科目の表示・内容が異なるものの修正、組替え、会計期間が親会社と違う場合には仮決算を行うか、重要な不一致の修正、海外子法人等の計算書類の円換算等を行う。

(4) 修正後の個別計算書類の単純合算をする。

たとえ所有比率が100%未満であっても各社の数値の100%分を単純に合算する。

【フローチャート】



(5) 企業集団を単一の組織体とみなして計算するべく連結決算特有の修正仕訳を行う。

親会社の投資と連結子法人等の資本の相殺消去
連結会社*間の債権・債務の相殺消去
連結会社間の営業・金融取引の相殺消去
連結会社内に滞留している未実現利益の消去
少数株主持分、少数株主損益の計上等

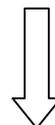
* 連結会社 = 親会社 + 連結子法人等 (商規2 二十六)

(6) 非連結子法人等及び関連会社に対する投資について持分法を適用する。

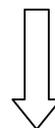
(7) (4) の各勘定科目ごとの単純合算額に(5)及び(6)の連結修正仕訳を加減して連結精算表を作成する。

(8) 連結精算表を連結貸借対照表と連結損益計算書に分解して、商法施行規則等に従った表示方法、様式に組み替える作業を行う。

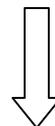
5. 連結決算特有の修正仕訳



6. 持分法の適用



7. 連結精算表の作成



8. 連結計算書類の作成

執行部より、連結計算書類作成のプロセス全般について説明を受ける。

子法人等、関連会社の資料提出等についての協力状況を聴取して、計算書類等の作成に係る内部統制の整備状況を次年度の業務監査のポイントとする。

2. 資料収集プロセスにおける監査役監査のポイント

連結計算書類は、連結会社の個別計算書類の数値を単純合算し、それに連結修正仕訳を施すことによって作成される。したがって、各社の個別計算書類が適正に作成されていることが連結計算書類の適法性の大前提である。

子法人等・関連会社の監査役と連携をとり、各社の経営者が個別計算書類を適正に作成しているかを監査する。

3. 連結範囲、持分法適用範囲の決定プロセスにおける監査役監査のポイント

連結はずし等が行われたりして、連結計算書類が企業集団の財政状態・経営成績の実態を正確に反映したものでないと、企業情報としての価値もないし、ましてや企業集団の健全な発展のための経営管理に資する資料としても使い物にならない。

意図的な「連結はずし」が行われていないか監査する。特に、業績不振の会社や特別目的会社については注意して、連結の範囲に含めるべき会社は全て含まれているか、持分法を適用すべき会社の全てに持分法は適用されているかをチェックする。連結範囲等についての規定及び監査ポイントについては、第2部 を参照されたい。

4. 個別計算書類の修正・組替えプロセスにおける監査役監査のポイント

(1) 統一フォーマット

子法人等から計算書類や資料を提出させるに当たっては、予め親会社の主導のもとに必要な修正や組替えがなされた上で統一フォーマットにより電送される仕組み等の整備が、効率的な連結処理のためには不可欠である。今後さらに、四半期ごとの連結決算開示に対応して各社での工夫が求められる。

(2) 会計処理の統一

連結会社間では会計処理が統一されていることが望ましい。しかし、業種・業態が違っている、海外子法人等は現地の会計基準によっているなど必ずしも親会社のそれと統一されていない。平成9年の改正により、「できるだけ親会社に統一」から、「同一の環境下で行われた同一の性質の取引については原則として統一していなければならない」(連結原則第三・三)とされた。

統一すべき会計処理	必ずしも統一の必要のない会計処理
資産の評価基準。 棚卸資産は事業のセグメントごとに統一の基準(原価法、低価法) 有価証券は保有目的ごとに統一 同一の種類の子延資産の処理方法 各種引当金の計上基準 営業収益の計上基準	資産の評価方法。先入先出法、後入先出法、総平均法などの棚卸資産の評価方法 固定資産の減価償却の方法 海外子会社の会計処理は、当面、所在地国で認められている会計処理で明らかに合理的でないものを除き容認

(3) 決算期の異なる連結子法人等の取扱い

原則：連結決算期（親の会計年度末）と異なる連結子法人等は、連結決算期において再度決算を行うことが要求されている（商規 151 ）。

例外：決算期の差異が 3 ヶ月を超えない場合には、そのままの個別計算書類を連結の基礎として利用してよい（商規 151 ）。ただし、決算期の違いから生ずる連結会社相互間の取引に係る会計記録の重要な不一致については調整をしなければならない（同 ）。

同一の環境下で行われた同一の性質の取引については、統一された会計処理に修正されているか。

会計処理の統一に当たっては、必ずしも親会社のそれに統一すべきとは限らないが、より合理的な方法を選択しているか確認する。

海外子法人等の計算書類については適正な円換算がなされているか、説明を受ける。円換算問題については、第 3 部 を参照されたい。

決算期の異なる子法人等については、仮決算を行うなど規定どおり適切な処置がとられて連結されているか確認する。また、決算期を変更できないものか執行部に検討させる。

5. 単純合算のプロセスにおける監査役監査のポイント

単純合算は通常は電算機の中で行われるので合算そのものについての問題は少ないが、連結子法人等への持分割合の如何にかかわらず、単純に 100%分を合算してしまっているで、少数株主持分・少数株主損益の認識が 100%連結特有の処理として必要になる。

少数株主持分・少数株主損益のよって来るところを分析的に把握し、理解する。

100%連結と少数株主持分等については、第 3 部 を参照されたい。

6. 連結修正仕訳のプロセスにおける監査役監査のポイント

企業集団の各社は、日常において有機的に複雑な取引を活発に行っている。企業集団を一つの組織体とみなす連結決算ではこれら連結会社間の取引及びそれに伴い発生した損益は排除計算される。これらの連結決算特有の修正を必要とする事項は少なくないし、かつ、複雑な会計処理が要求される。

連結特有の処理は監査役の重点監査項目である。特に、次の事項に注目して説明を受ける。

相殺消去の主要な内容・・・投資と連結子法人等の資本、債権と債務、売上と仕入などの主要なもの

消去された未実現利益の内容・・・通常の棚卸資産取引によるものか、固定資産取引によるものか

連結調整勘定・・・その発生原因と償却方法・償却年数

これらの連結会社間取引の中に、親子間の「通例でない取引」(商規133)に該当するものはないかという点に注目して監査する。

未実現損益の消去については、第3部 を参照されたい。

連結調整勘定については、第3部 を参照されたい。

7. 持分法適用のプロセスにおける監査役監査のポイント

持分法は、関連会社及び100%連結の対象としなかった子法人等について、それらの会社の当期純損益に持分割合を掛けた金額のみを連結計算書類に一行で取り込もうとする簡易な連結の方法である。

持分法による投資利益は営業外収益に、損失は営業外費用に計上され、連結経常損益に反映される。特に、マイナスのインパクトをもたらしている投資先あるいは投資効率の悪い投資先については、投資継続の要否の検討を執行部に促す。

持分法の適用については、第3部 を参照されたい。

8. 連結精算表、連結計算書類の作成プロセスにおける監査役監査のポイント

商法施行規則では、連結貸借対照表及び連結損益計算書の表示科目は「連結財務諸表規則」よりも大幅に簡素化されており、細分は会社の任意である(商規160、170など)。

連結計算書類の科目細分や注記事項の記載は、商法施行規則に準拠していることは最低限必須であるが、企業の情報開示として市場が評価するに値するものであるかどうかを監査する。

連結計算書類の科目の表示・様式等については、第3部 、 を参照されたい。

会計監査人監査の相当性判断

連結計算書類の作成には高度な会計専門知識が要求される。したがって、その監査に当たっては、職業的専門家である会計監査人が行った監査に依拠せざるを得ないが、他方、監査役の責務として、専門家の行った監査の相当性を判断して監査役会監査報告書として意見を表明せねばならない。

1. 個別計算書類の監査と連結計算書類の監査

(1) 個別計算書類の監査

大会社の個別計算書類等の監査は、貸借対照表・損益計算書のみならず利益処分案・営業報告書・附属明細書が監査対象とされているので、これらの監査対象を会計事項と非会計事項とに分けて会計監査人と監査役が分担し、さらに監査役が会計監査人の監査の方法と結果の相当性を判断することによって総合的に監査の責任を果たしている（商281の3、商特13、商特14）。

(2) 連結計算書類の監査

連結計算書類の監査には非会計事項の監査がないので、一次的に会計監査人が監査し、監査役は会計監査人の監査の方法と結果の相当性を判断するために監査を行う（商規182、183）。

すなわち、会計監査人の監査の方法が、相当であるか否か、会計監査人の監査の結果が、相当であるか否かの2点について監査を行うこととなる（商規183 一、二）。

2. 会計監査人監査の相当性判断に当たって

(1) 監査役独自の立場からの実態把握

連結計算書類に関する監査役の監査の中心課題は、「会計監査人の監査の方法と結果の相当性」を判断することである（商規183 一）。個別の計算書類の監査で実施しているのと同様に、監査役独自の立場からの実態把握に基づいて、会計監査人の監査の相当性が確認できる程度の監査を行う必要がある。

具体的には、連結計算書類が作成されるプロセスを理解した上で、そのプロセスに内包される監査要点の主要なポイントについては必要に応じ監査役自らもチェックすることが要求される。

(2) 会計監査人に対する報告徴求

個別計算書類の場合と同様に、監査役（もしくは監査委員）は、会計監査人に対して、その監査に関する報告を求めることができ、かつ、会計監査人の監査報告書について説明を求めることもできることとされている（商特8、商規182、188）。このことは、必要と感じた場合には、会計監査人に対して報告を求めて確認することは監査役の善管注意義務であることを意味している。

(3) 会計監査人との連携

監査役と会計監査人は相互に連携を密にして、監査役が業務監査で知り得た情報を会計監査人に伝え、会計監査人からは会計監査に関する情報の提供を受けて、連結計算書類監査の質的向上を図ることが必要である。

(4) 子法人等・関連会社の監査役との連携

連結計算書類の作成は各連結会社の個別計算書類がベースになっていることから、それらの信頼性の確保が連結計算書類の信頼性に直結している。したがって、子法人等・関連会社の監査役との連携に努め、経営状態や会計方針などの情報交換によって全体の連結計算書類の信頼性の確保に寄与すべきである。

3. 会計監査人の監査方法の相当性の判断基準

下記の事項及びその他必要と思われる事項について、監査役自ら監査し、あるいは会計監査人及び執行部門から報告を受けた上で、会計監査人の監査の方法の相当性を総合的に判断する。

会計監査人は適格要件を満たしているか（商法特例法第4条第1項、第7条第1項に抵触していないか）。

会計監査人の独立性は保たれているか

会計監査人の監査報告書に記載されている監査の方法は、企業会計審議会の「監査基準」や日本公認会計士協会の実務指針に準拠しているか

会計監査人の連結計算書類に関する「監査計画」の内容は企業集団の実態に鑑みて妥当か。また監査は「監査計画」に従って行われているか

連結の範囲・持分法適用の範囲については、十分な検討が行われたか。執行部のみならず監査役とも意見交換を行ったか

連結子法人等の計算書類については、どのような検討をしているか

必要あるときには、子会社若しくは連結子会社に対して報告徴求権・調査権を行使した

か(商特7)

連結特有の内部取引の消去、未実現損益の消去、税効果会計の適用等について、適正かつ厳密な監査を行っているか

4. 会計監査人の監査結果の相当性の判断基準

下記の事項及びその他必要と思われる事項について、監査役自ら監査し、あるいは会計監査人及び執行部門から報告を受け、子会社・連結子会社の監査役から情報の提供を受けた上で、会計監査人の監査の結果の相当性を総合的に判断する。

連結の対象としなかった子法人等で、役員派遣・財務支援・取引関係等から見て、実質的に支配していると思われる会社はないか(商特1の2、商規142)

連結の範囲から除かれた非連結子法人等についてはその根拠が相当と判断できるか

連結会社各社の会計処理の原則及び手続は、原則として統一されているか(連結原則第三・三)

連結会計方針の変更は、業務監査の視点から見ても相当であるか

連結子法人等の個別計算書類は、連結に際して必要な修正が適切に行われているか

決算期が連結決算期と異なる連結子法人等の個別計算書類は、必要な対応がなされているか(商規145、151)

必要があるときは、連結子法人等に対して会計に関する報告を求め、業務・財産の調査を行ったか(商274の3、商特19の3)

重要な後発事象(商規154)について、会社又は子法人等の取締役等にその有無を確認したか(商規183 五)

連結貸借対照表、連結損益計算書の記載・区分は、商法施行規則あるいは連結財務諸表規則に従っていることを確認したか(商規158~168、197)

連結計算書類の各科目を前年度と比較して、大きな増減のあるものについてはその内容を確認したか

連結書類における税効果会計、特に繰延税金資産の回収可能性の判断は適正かつ厳密に行われていることを確認したか

監査役会として、会計監査人から連結監査について相当性を判断するに必要な報告・説明を受ける。

会計監査人の監査の相当性の判断に当たっては、次のことを確認して判断したか。

連結範囲、持分法適用範囲の妥当性、連結会計方針の適合性などの基本的判断において、会計監査人の独立性は保持されていたか

連結監査計画は、海外子法人等への往査も含まれていて十分かつ適切か
連結監査は、連結監査計画どおり実施されたか
会計監査人から逐次連結監査の方法・結果、並びに連結子法人等の内部統制の評価等について報告を受け、問題点は解決されたか
会計監査人の監査内容は、監査役自らが実施した監査に照らして相当であるか
連結監査報告書について説明を受け、納得できたか
監査役は、会計監査人との定期会合などを通じ、子法人等・関連会社の監査で検出された内部統制上の問題点・欠陥、改善のための勧告・提言などを聴取し、必要と思われる事項は自らも事実を確認の上、具体的に経営トップないし執行部に提言し、あるいは会計監査人が直接提言することを支援する。

連結計算書類についての監査報告書

監査役会は、個別計算書類等の監査報告書とは別に、監査役の監査報告に基づいて連結計算書類の監査報告書を作成しなければならない（商規 183 、 ）。

委員会等設置会社の監査委員会も同様に連結計算書類に関わる監査報告書の作成義務はあるが、「監査委員の報告に基づく」ことは要件とされていない（商規 189 対照）。独任制を有している監査役と監査委員の違いが現れている。

1. 監査役会（監査委員会）監査報告書の記載事項

（ 1 ） 監査役会において各監査役からの報告に基づき監査報告書が作成される。この場合において、各監査役は監査報告書に自己の意見を付記することが認められている（商規 183 ）。

（ 2 ） 監査役会（監査委員会）の監査報告書への記載事項は法定されている（商規 183 、 189 ）。

（ 3 ） 連結計算書類の監査報告書は、個別監査報告書の記載事項と比べると、次の点で差異がある。

連結計算書類に関する監査報告書なので、会計以外の業務監査等に関する記載がないこと

営業報告書・利益処分案・附属明細書に関する記載がないこと

会計監査人の監査が相当であることの記載を明示的に求められたこと

子会社・連結子会社に対して、連結計算書類に関する会計の報告徴求権・財産調査

権を行使したときの方法与結果を記載すること

(注) 個別の監査報告書では、子会社に対する会計監査に関する報告徴求等は会計監査人の監査報告書に記載され(商特 13 一)、監査役会監査報告書には会計以外の業務監査に関する報告徴求のみを記載することとされている(商特 14 三)。連結計算書類の監査では業務監査が要求されていないことによる。

署名押印を要求している商法施行規則第 134 条は連結監査報告書には準用されていない(商規 183)

(注) したがって、大会社以外の会社の監査役の個別監査報告書と同様、署名押印あるいは電子署名は法的には要求されない。このことは、会計監査人の連結監査報告書についても同様である(商規 182)

しかし、商法施行規則により作成が求められている書類であるので、少なくとも記名捺印を行うことは実務上必要である。

【表】 監査報告書の記載事項

監査役会・監査委員会の監査報告書	会計監査人の監査報告書
1. 会計監査人の監査の方法・結果を相当と認めるときは、その旨	1. 監査の方法の概要
2. 会計監査人の監査の方法・結果を相当でないと認めるときは、その旨、理由、監査役の監査の方法の概要又は結果	2. 連結計算書類が法令・定款に従い企業集団の財産・損益の状態を正しく示しているときは、その旨
3. 子会社・連結子会社に対して会計に関する報告を求め、又は業務・財産の状況を調査したときは、その方法及び結果	3. 正しく示していないときは、その旨及び事由
4. 監査のために必要な調査ができなかったときは、その旨及び理由	4. 会計方針の変更が相当であるかどうか、及びその理由
5. 重要な後発事象について、会社又は子法人等の取締役等から報告があったときは、その事実(会計監査人の監査報告書に記載があるものを除く)	5. 子会社・連結子会社に対して会計に関する報告を求め、又は業務・財産の状況を調査したときは、その方法及び結果
(商規 183 、189)	6. 監査のために必要な調査ができなかったときは、その旨及び理由
	7. 重要な後発事象について、連結計算書類に注記があるときはその旨、会社又は子法人等の取締役等から報告があったときは、その事実
	(商規 182 、188)

2. 監査役会監査報告書の例示

次頁に監査役会の監査報告書の一つの例を示すが、各社においてはこれを参考として、独自の工夫を行い、監査役会としてより詳細な監査の方法及び結果を記載し、説明責任を果たされたい。

なお、前記1(3)で述べたとおり、監査役は(会計監査人も同様)連結計算書類に関する監査を行うため必要があるときには、子会社に対するのと同様に連結子会社に対しても会計に関する報告徴求権や業務・財産状況の調査権限を有しており、監査役がこれらの権限を行使した場合には、当該調査の方法及び結果を監査役会監査報告書に記載しなければならない。しかし、監査報告書上に記載を要する子会社・連結子会社に対するこれらの権限の行使とは、連結計算書類に関するものに限られる(商規183 三)。

以下に、監査報告書上に記載を要する子会社・連結子会社に対する権限の行使がなかった場合(例1)と、子会社・連結子会社に対する調査権限を行使した場合(例2)における監査役会監査報告書の記載例を、それぞれ一例としてお示ししたい。

【例 1】

連結計算書類に係る監査報告書

当監査役会は、平成 年 月 日から平成 年 月 日までの第 期営業年度の連結計算書類（連結貸借対照表及び連結損益計算書）に関して各監査役から監査の方法及び結果の報告を受け、協議の上、本監査報告書を作成し、以下のとおり報告いたします。

1. 監査役の監査の方法の概要

各監査役は、監査役会が定めた監査の方針、業務の分担等に従い、連結計算書類について取締役等及び会計監査人から報告及び説明を受け、監査いたしました。

2. 監査の結果

会計監査人 (監査法人の名称又は公認会計士の事務所名若しくは氏名) の監査の方法及び結果は相当であると認めます。

3. 監査役 の意見（異なる監査意見がある場合）

4. 後発事象（重要な後発事象がある場合）

平成 年 月 日

株式会社 監査役会

監査役（常勤） 印

監査役（常勤） 印

監査役 印

監査役 印

（注）監査役 及び監査役 は、株式会社の監査等に関する商法の特例に関する法律第 18 条 1 項に定める社外監査役であります。

【例 2】

連結計算書類に係る監査報告書

当監査役会は、平成 年 月 日から平成 年 月 日までの第 期営業年度の連結計算書類（連結貸借対照表及び連結損益計算書）に関して各監査役から監査の方法及び結果の報告を受け、協議の上、本監査報告書を作成し、以下のとおり報告いたします。

1. 監査役の監査の方法の概要

各監査役は、監査役会が定めた監査の方針、業務の分担等に従い、連結計算書類について取締役等及び会計監査人から報告及び説明を受け、また、必要に応じて子会社及び連結子会社に対し会計に関する報告を求め、子会社及び連結子会社に赴き、業務及び財産の状況を調査いたしました。

2. 監査の結果

- (1) 会計監査人 (監査法人の名称又は公認会計士の事務所名若しくは氏名) の監査の方法及び結果は相当であると認めます。
- (2) 子会社及び連結子会社調査の結果、連結計算書類に関し指摘すべき事項は認められません。

3. 監査役 の意見（異なる監査意見がある場合）

4. 後発事象（重要な後発事象がある場合）

平成 年 月 日

株式会社 監査役会

監査役（常勤） 印

監査役（常勤） 印

監査役 印

監査役 印

(注) 監査役 及び監査役 は、株式会社の監査等に関する商法の特例に関する法律第 18 条 1 項に定める社外監査役であります。

監査役会としては、連結監査報告書の作成に先だって、
執行部の責任者より連結計算書類に関する重要な会計処理・内容等について説明を聴取する。
会計監査人から連結監査について相当性を判断するに十分な報告・説明を受ける。
各社の監査役会としては、上記の監査報告書の例示を参考として、監査報告書は1年間の監査の成果を示し、監査役会として説明責任（Accountability）を集大成するとのスタンスに立って、積極的に監査の方法及び結果について開示すべきである。
定時総会における監査結果の報告は、取締役の責務として規定されているが（商特19の2、21の32）、少なくとも監査役会の監査結果の報告は、監査主体である監査役会が主体的に行うべきである。大半の会社で行われている監査役の口頭報告に、連結計算書類の監査の方法及び結果についても含めてしかるべきである。

第3部 連結計算書類に特有の処理及び勘定科目についての監査上の留意点

100%連結と少数株主持分

連結計算は親会社の連結子法人等に対する所有割合・議決権割合に関係なく、連結子法人等の資産・負債・資本、収益・費用の100%分を親会社のそれと単純合算することから始まる。したがって、100%未満の所有のものについては取り込み過ぎとなるので、少数株主の持分に相当する部分の調整を行うことが必要となる。

1. 単純合算(100%連結あるいは全部連結)の意味合い

100%連結あるいは全部連結と称されるように、親会社の連結子法人等に対する出資割合に関係なく、100%分（ただし、連結計算上相殺消去されるものを除く）を親会社の各科目と合算・連結する方法が用いられている。

これは、連結子法人等に親会社以外の外部株主（少数株主）が存在していても、親会社は企業集団の構成員である子法人等の経営及び財産のすべてに対して支配力を有するとの考えから、連結子法人等の資産・負債・資本のすべてを連結貸借対照表に取り込み、同様に収益・費用のすべてを連結損益計算書に記載することが、企業集団としての連結計算書

類の真実性及び明瞭性を維持するために必要であると考えられていることによる。

2. 外部少数株主持分の認識

連結計算書類は親会社が作成し、親会社の株主・投資家に情報を開示するためのものである。したがって、親会社株主に対し、連結ベースでの株主に帰属する純資産あるいは利益はどれだけであることを明らかにする必要がある。

しかし、100%連結で外部株主の持分を無視して、100%を親会社の株主のものと認識してしまうのは問題である。少なくとも期末の純資産及び当期利益について外部株主の持分を測定・排除して、連結貸借対照表及び連結損益計算書上で表示されなければならない。

3. 連結貸借対照表の純資産の配分・・・親会社持分と少数株主持分・・・

(1) 親会社持分と少数株主持分

株主の持分である純資産は連結貸借対照表の資本の部（資本勘定）に集約されている。したがって、親会社に帰属する純資産（支配会社持分）と少数株主に帰属する純資産（少数株主持分又は外部株主持分）を明らかにするには、子法人等の資本勘定を持分比率で配分すればよい。

(2) 少数株主持分の連結貸借対照表上の表示

少数株主持分は、連結貸借対照表上負債の部と資本の部の間に独立項目として一本で（資本勘定の内訳に関係なく）記載される。

（商規 158）

従来の連結原則では負債の部の末尾に表示することとされていたが、少数株主持分は返済義務のある負債ではなく、かといって親会社の持分でもないため、負債と資本の間の独立項目とされた。

資産の部	負債の部
	少数株主持分
	資本の部

(3) 債務超過によるマイナス少数株主持分の扱い

子法人等に欠損金が生じ、その子法人等の純資産の金額がマイナスになってしまった場合（債務超過）、少数株主持分はマイナスとなる。しかし、株主の有限責任は投資額を限度とするという理由から、マイナス部分は少数株主持分に負担させず、全額、親会社に負担

させる。すなわち、少数株主持分はゼロを最低限とし、マイナスの認識はしない(連結原則第四・四・2)。

4. 当期純損益の配分…少数株主利益・少数株主損失…

(1) 連結損益計算書の控除項目

売上高や売上原価など収益・費用も、少数株主がいる・いないに係わりなく全額が合算される。この処理のままにしておくと、連結子法人等の最終損益も100%全額が連結されたことになる。そこで、連結子法人等の当期純損益について、少数株主の取り分を、連結損益から控除する項目を連結損益計算書に計上する。

(2) 少数株主利益・損失

この控除項目が、「少数株主利益」あるいは「少数株主損失」である。連結損益計算書の一番下の当期純利益(または当期純損失)のすぐ上で控除(損失の場合は加算)される(商規176 三)。

連結損益計算書	
.....
税金等調整前当期純利益	×××
法人税、住民税及び事業税	×××
法人税等調整額	×××
少数株主持分損益	×××
当期純利益(又は当期純損失)	×××

少数株主に属する持分及び少数株主に帰属する当期損益が、適切に連結貸借対照表及び連結損益計算書に表示されているか確認する。

持分法の適用

非連結子法人等及び関連会社については、持分法という簡易な方式により連結計算の中に取込まれる。

1. 持分法とは…簡易な一行連結…

子法人等を連結する方式は、100%連結とか全部連結というのに対し、非連結子法人等及び関連会社に対する持分法は「一行連結」(One line consolidation)と称される簡便な連結計算方法である。

すなわち、持分法とは、支配権の及んでいる子法人等の数値は 100%取り込んで連結計算書類に反映させるが、影響力は及んでいても支配はしていない関連会社については全面的に取り込むことなく、当期業績の結果だけを反映させることにより実質連結したのと同じような効果を簡便に得ようとする方法である。

2. 持分法の適用

(1) 持分法の適用対象会社

持分法による簡易な連結方法は、非連結子法人等及び関連会社について適用される(商規 150)。

子法人等は連結の範囲に含めるのが原則であるが、重要性がないなどの理由で連結の範囲に含めなかった非連結子法人等並びに関連会社については持分法が適用される。先に述べたように強制的適用除外会社と容認適用除外会社には適用されない。(第2部 の2項・持分法適用の範囲を参照)

(2) 持分法による投資の修正と「持分法による投資利益・投資損失」

持分法とは、投資会社が被投資会社の純資産及び損益のうち投資会社に帰属する部分の変動に応じて、その投資の額を連結決算日ごとに修正する方法である(連結財務諸表原則注解 17)。具体的には、非連結子法人等・関連会社の純資産の当期増減額(当期利益又は損失)のうち連結計算書類の作成会社に帰属する部分(持分割合)を計算して、その金額だけ 連結貸借対照表の投資勘定を修正すると同時に、 連結損益計算書の営業外損益に計上して連結計算に取り込む。

正に一行だけで関連会社等の成果を連結貸借対照表と連結損益計算書に反映させようとするものである。

【例示 A】25%出資の関連会社が、当期に 1,000 百万円の利益を計上した。

(B/S・借方) A社投資 250 (P/L・貸方) 営業外収益・持分法による投資利益 250

【例示 B】25%出資の関連会社が、当期は 1,000 百万円の損失を計上した。

(P/L・借方) 営業外費用・持分法による投資損失 250 (B/S・貸方) A社投資 250

もっとも、実務面での持分法の適用に当たっては、関連会社などの計算書類について、資産・負債の評価とか税効果会計の適用等、原則として正規の連結と同様の処理を行った後に適用される必要があり設例ほど簡単ではない。

(3) 持分法による投資損益の表示

上述したように、関連会社などの当期の業績は、連結貸借対照表の投資勘定の価値を増減させ、他方、連結損益計算書では営業外損益の一項目として計上される。

従前、連結原則において、持分法による投資損益は、連結損益計算書の最終の当期純損益のすぐ上に記載されることとされていた。したがって、連結の経常損益には反映されるシステムになっていなかった。最終損益の段階で初めて関連会社等を含めた企業集団の成績が表示される仕組みだったのが、2000年3月期から改正された。

持分法による投資損益は、投資に係る損益であることから、受取利息や受取配当金と同様に営業外損益へ計上されることとされた。その結果、連結経営時代にふさわしく、関連会社などの業績も連結子法人等並みに連結経常損益に反映されることとなった。

持分法による投資利益と投資損失とが生じる場合には、これらを相殺した後の額を、営業外収益又は営業外費用として記載することができる(商規174)。

持分法投資利益の拡大、持分法投資損失のミニマイズは、連結経営の重要課題である。特に、持分法損失の発生源である関連会社の経営動向については監査役としても関心をもってモニタリングする必要がある。

資本連結と連結調整勘定

商法施行規則において、「連結子法人等の資産・負債の評価並びに連結計算書類作成会社の連結子法人等に対する投資とこれに対応する当該子法人等の資本との相殺消去その他必要とされる連結会社相互間の項目の消去をしなければならない」(商規149)と規定されており、いわゆる資本連結手続といわれる投資と資本の消去が要求されている。これに伴って連結調整勘定など特有の問題が生起する。

1. 支配獲得のパターンと資本連結手続

(1) 子法人等の支配獲得のパターン

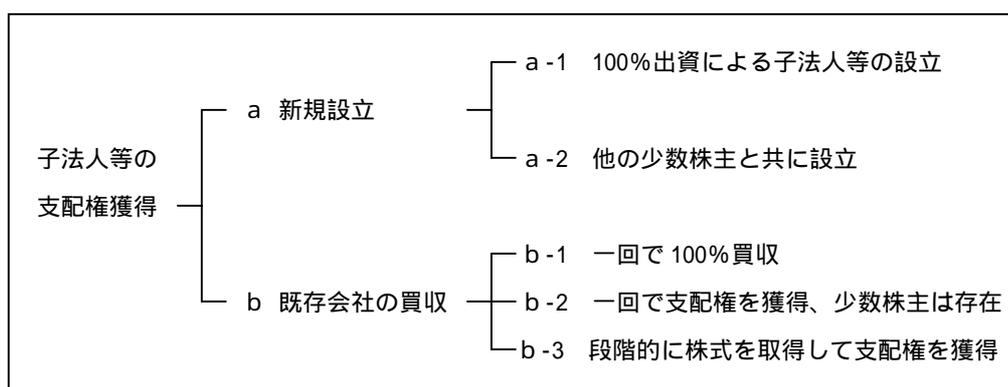
資本に関わる連結手続は、投資勘定とその投資先の資本勘定の相殺消去が中心であるが、投資による子法人等化のパターンにより、具体的手続は多岐にわたる。

子法人等の支配獲得には大別して、

- a . 子法人等を新規に設立して支配権を獲得するケースと、
 - b . 既存の会社の株式を取得して支配権を獲得するケースとがある。
- そして、それぞれがまた幾つかのケースに分かれる。

これらのケースごとに資本連結の手続には差異が生じてきて、「少数株主持分」、「連結調整勘定」とか「一括法・段階法」などの特有の会計処理が出現してくる。

【表 3- -1 子法人等の支配獲得のケース】



(2) 支配獲得パターンと資本連結手続

【 a -1】100%出資による子法人等の新設であるので、出資（投資）は即子法人等の資本金となり、資本連結手続は単純に投資と資本の消去で済んでしまう。

【 a -2】新設であるが 100%出資ではないので、子法人等の資本勘定のうち少数株主に属する部分は「少数株主持分」として分割され計上される。

【 b -1】既存会社を 1 回で 100%買収した場合であるので、資産・負債を買収時の公正評価額(時価)で評価・修正した価額を基に相殺評価が行われる。また、買収価額が時価評価した純資産の価額と異なる場合には、連結調整勘定が発生する。

【 b -2】既存会社を 1 回で支配獲得をしたが、100%買収ではなく少数株主がいる場合で、上記の【 b -1】と【 a -2】が複合した資本連結処理が必要となる。

【 b -3】数回に分けて段階的に出資を増加させて支配獲得に至った場合であり、相殺消去を株式の取得日ごとに行うのか(段階法) 支配獲得日に株式を一括して取得したものとみなして行う(一括法)のか、いずれかの選択肢がある。

【表 3- -2】支配獲得のケースと資本連結特有の手続

：適用 ×：適用なし ：可能性あり

ケース	投資と資本の消去	少数株主持分	時価評価	連結調整勘定	段階法・一括法
a-1		×	×	×	×
a-2			×	×	×
b-1		×			×
b-2					×
b-3					

2. 子法人等の資産・負債の時価評価

(1) 時価による子法人等の資本の修正

新連結原則では、支配獲得日（子法人等とした日）において、子法人等の資産・負債を公正な評価額（時価）で評価しなければならないこととされた（連結原則第四・二）。

新規設立の場合には、通常、評価問題は発生しないが、ケース b-1 から b-3 のような既存企業の買収によって子法人等とした場合には、公正な時価評価は、不可欠なプロセスである。子法人等の土地に含み益があったり、退職給付債務が過少計上だったりする場合がありますからである。

資産・負債の時価評価額と簿価との差額（評価差額）は、子法人等の資本とされる。

(2) 時価評価の二つの方法…部分時価評価法と全面時価評価法…

時価評価の方法には、部分時価評価法と全面時価評価法がある。

部分時価評価法とは、子法人等の資産・負債のうち、親会社の持分に相当する部分のみを株式の取得日ごとに時価評価し、少数株主持分に相当する部分については、簿価によって評価する方法。

全面時価評価法とは、子法人等の資産・負債のすべて（少数株主持分に相当する部分を含めて）を、支配獲得日の時価により評価する方法。

(3) いずれかの方法を選択可能であるが、全ての連結子法人等に同一の方法を適用することが要求される。

(4) 全面時価評価法では、支配獲得日に1回だけ行われ、以降、連結子法人等の株式の追加取得があっても時価評価は行われない。部分時価評価法では、株式の取得の都度、取得した持分に相当する部分を時価評価する。したがって、全面時価評価法の方が実務上の

負担は少なく済むといわれている。

3. 連結調整勘定

(1) 連結調整勘定の発生原因

既存の会社を買収した場合、親会社の投資と子法人等の資本勘定とが一致せず、差額が生じるのが普通である。この差額を「連結調整勘定」という。

連結調整勘定が発生する原因としては、次のようなものがあげられる。

子法人等の資産・負債の帳簿価額と時価が異なっていること

子法人等に超過収益力に基づく暖簾が存在すること

市場の特殊な要因や株式の売買当事者の力関係などによって、売買価格が株式の実質価値とは異なる価額で定まること

上記のうち、の時価の問題は前項で述べたように、連結原則の改定により、時価評価することとされたので、今後は、連結調整勘定には含まれないことになった。

(2) 連結調整勘定の貸借対照表への記載

「投資の金額がこれに対応する資本の金額を超えることによって生じたものである場合 連結貸借対照表の無形固定資産の部に記載する」(商規 165 一)

すなわち、被買収会社の強力な販売網や将来の収益力、成長力を評価して買収価格に反映させることがある。これらの計算根拠が十分明らかでない場合や、株式の売り手・買い手の折衝評価が具体的な資産・負債の評価計算の積み上げでない場合(それぞれの提示価額の間接値で決着したような場合)の投資が資本を超えた差額は「連結調整勘定」として無形固定資産の部に計上される。

「投資の金額がこれに対応する資本の金額に満たないことによって生じたものである場合 連結貸借対照表の固定負債の部に記載する」(商規 165 二)

上記とは逆に、割安に株を取得した場合には、連結調整勘定が反対側(貸方側)に現れ、固定負債の部に計上される。

2以上の連結子法人等に係る投資と資本の相殺消去により、連結調整勘定が資産側と負債側に生ずる場合には、これらを相殺して大きい方に記載することができる(商規 165)。

(3) 連結調整勘定の償却

連結調整勘定は、計上後20年以内に、定額法その他の合理的な方法によって償却される。従来は、5年以内に償却されるのが一般的であったが、今般、国際会計基準並みの

20年以内での償却とされた（連結原則第四・三・2）。もっとも、連結調整勘定の金額に重要性が乏しい場合には、発生した期の損益として一括処理することができる。

資産の部に計上された連結調整勘定の償却額と負債の部に計上された連結調整勘定の償却額とが生じる場合には、これらを相殺した後の額で計上できる（商規174）。

相殺後、
┌ 資産サイドが大きい場合は、販売費及び一般管理費
└ 負債サイドが大きい場合は、営業外収益

として記載する（商規174）。

連結子法人等の支配獲得時の資産・負債の時価評価は、適正に行われたか確認する。

連結調整勘定の発生原因を確認し、その償却方法は適正かチェックする。

連結調整勘定の償却期間は適正で、かつ各期ごとに見直しの必要はないかチェックする。

未実現内部損益の消去

連結会社相互間において、売り・買いなどの取引は頻繁に行われる。棚卸資産の売買はもちろんのこと固定資産の取引もある。企業集団全体を1つの組織体とみなすと、これらの取引は単にA事業所からB事業所への倉庫間の移転と同一にみなされる。また、このような移転に伴って計上された損益は企業集団内部だけの未実現の損益として排除される必要が生じる。

1. 内部取引の消去

（1）親会社と子法人等との間、又は子法人等の相互間で商品の売買などの取引が行われた場合、個別損益計算書では、売手側に売上高などの収益が計上され、買手側では仕入原価（最終的には売上原価になって行く）などの費用が計上されている。しかし、企業集団全体を1つの組織体とみなすと、これらの取引は組織体内部での物品やサービスの振替に過ぎない、あるいは倉庫間の移転に過ぎない。したがって、連結会社間の取引は相殺消去される必要がある。これは、連結貸借対照表の作成に関して連結会社間の債権・債務等が相殺消去されるのと全く同様である。

(2) 内部取引の種類

連結会社間の通例的な内部取引には、次のようなものがある。

- 商品・製品等の売買取引
- 賃貸料、手数料、利息などの役務取引
- 利益配当に係わる取引

これらの取引は、売手あるいはサービスの提供側は売上収益を計上、買手側は仕入高（最終的には売上原価）あるいは費用を計上しており、これらの収益・費用の連結消去仕訳が必要となる。

これらの外に、所有資産である土地や有価証券が連結会社間で売買されることがある。これらは営業取引でないので、個別損益計算書には収益・費用のネットの売却損益だけが計上されている。したがって、収益と費用の相殺を行う必要はないが、売却損益についての未実現損益に関する修正は必要となる。

2. 未実現損益の消去

(1) 未実現損益消去の必要性

「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、その全額を消去しなければならない」(連結原則第五・三)

連結会社間で製品などの棚卸資産の売買が行われた場合、売却側では損益が計上されてしまっている。しかし、それらの棚卸資産が企業集団の外に売れずに未だ集団内に在庫となっている場合には、企業集団を一つの組織体とみなす連結会計の観点からは、製品倉庫から商品倉庫に移動されたに過ぎない。

固定資産が連結会社間で取引された場合は、多くの場合は買手側でその固定資産は利用されていて、企業集団内に残っている。所有者が変わったに過ぎない。したがって、これらの固定資産の売買に伴って売手側に計上された損益は、連結上は実現していない内部損益として消去される必要がある。

(2) 回収不能な未実現損失

連結会社間で出血取引が行われることもある。この場合には、未実現損失が発生する。未実現利益の場合には消去すれば期末に企業集団内に残存する資産の評価額が引き下げられるが、反対に、未実現損失を消去しようとする、残存資産の評価額の引き上げがされてしまう結果となる。

出血取引をしないといけないような市場価額が下落している場合に、未実現損失の消去仕訳によってこれを元の価額にまで引き上げても、将来企業集団外への外販によって全額を回収することは期待できない。したがって、未実現損失のうち回収不能と認められる部分は、消去しないものとされている（連結原則第五・三・2）。

（3）償却資産の未実現損益の消去と減価償却費の修正

土地等の非償却資産の場合には、未実現損益の消去だけで済むが、建物や機械装置などの減価償却資産については、未実現損益の消去に伴って、減価償却費も併せて修正する必要が生じる。

機械等の償却資産の買手側での個別損益計算書では、売却側の利益を含んだ譲受け価額を基礎に減価償却費を算出して費用計上している。そのため消去される未実現利益に係る分だけ減価償却費が過大になっているので、未実現利益分を控除した金額をもって連結上の減価償却費を計算し直さなければならない。

連結会社相互間の取引による棚卸資産・固定資産に含まれる未実現損益は適正に消去されているか
未実現損失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こととされているか

連結への税効果会計の適用

連結計算書類の作成に当たって合算される連結会社各社の個別計算書類は、すでに利益と税金費用の関係を調整する税効果会計が適用されたものである。しかし、連結決算特有の会計手続（連結消去仕訳）を行うことによって、連結利益と税金費用の关系到影響を及ぼす場合には、連結特有の税効果会計が適用される。

1. 連結計算書類における税効果会計の適用

（1）連結上の税効果会計を適用する手順

個別計算書類上の項目に存在する「一時差異」*を認識して税効果会計を適用して作成された個別計算書類を合算することによって連結計算書類の作成プロセスは始まる。連

結会社のうち個別計算書類に税効果会計が適用されていない会社については、その個別計算書類上に存在する一時差異を認識し、税効果会計を適用して個別計算書類を修正した後に合算する。

次に、連結決算に特有の資本連結手続、未実現損益の消去などによって新たに発生した一時差異を認識し、連結計算書類上において税効果会計を適用することになる。

* 一時差異：連結貸借対照表に計上されている資産・負債の金額と課税所得計算上の資産・負債の金額との差額をいう。すなわち、企業会計と税務との認識時期の差異によって、企業会計上は当期の費用・収益と認識されたものが、税法上は当期の損金・益金として認められないことなどにより生じる資産・負債の差異などをいう。

(2) 連結に税効果会計が適用される場合

連結計算書類上の税金等調整前当期利益と法人税等が適切に期間対応していない場合に、税効果会計が連結計算書類に適用される。

具体的には、次の一時差異及び一時差異に類するものが対象となる（連結原則注解 15）。

収益又は費用の帰属年度の相違により生ずる各連結会社の課税所得の合計額と連結計算書類上の税金等調整前当期利益との差額

子法人等の資産及び負債の時価評価により生じた評価差額のうち、課税所得の計算に含まれていないもの

将来の課税所得と相殺可能な繰越欠損金等

上記の、には、個別計算書類上の一時差異と連結計算書類上の一時差異の両者が含まれている。

2. 連結計算書類作成上特有の税効果会計

連結計算書類の作成において税効果会計が必要となるのは、次のケースである。

(1) 連結会社間で行った棚卸資産や固定資産の売買取引から生ずる未実現損益を連結手続上で消去した場合

連結会社間相互の取引から生じた未実現損益は、連結手続上消去される（第2部 参照）。しかし、個別計算書類では、資産を売却し利益を計上した売却元である連結会社において当該利益に対し課税され法人税等が計上されている。つまり、連結計算書類上は資産売却益は消去されるが、税務上は資産売却益に対して課税され、逆に、当該利益が連結上実現

したとき（外部に売却されたとき）には課税されないことになる。

連結損益計算書上の法人税等の額は、個別損益計算書上の法人税等の額を単純合算して算定されているので、未実現損益についての税額もその中に含まれている。その結果、連結損益計算書上において、税金等調整前当期純利益と法人税等の額は、排除した未実現損益に係る税額相当額だけ適切に対応していないことになり、税効果会計の適用が必要となる。

（２）債権・債務の連結手続上の相殺消去によって貸倒引当金を修正した場合

連結会社間の貸付金・借入金などの債権・債務は相殺消去されるので、個別計算書類で貸付側が計上していた貸倒引当金は減額修正される。その結果、貸倒引当金に係る税効果会計の処理が必要になる。

（３）連結会社間の会計方針の統一を連結手続上で行ったことにより、連結損益に影響を与える場合

例えば、有価証券の評価方法について、連結子法人等で低価法を採用せず原価法を採用している会社があって、連結計算書類上、低価法に統一した場合、新たに低価法を採用したことによる評価損相当額だけ、連結損益計算書の税金等調整前純利益の方が、個別損益計算書の税引前当期純利益よりも小さくなり、結果的に、連結損益計算書上の税金等調整前純利益と法人税等が対応しないことになる。低価法への修正による評価損相当額に係る税額について、法人税等を調整する処理が必要となる。

（４）連結子法人等の資産・負債の時価評価により生じた評価差額のうち、課税所得の計算に含まれていないもの

資本連結の手続で、連結子法人等の資産・負債は支配獲得日の時価をもって評価され、その評価差額は資本として処理される（第２部 参照）。この時価評価を行った際に生じた評価差額が税効果会計の対象となる。

例えば、連結子法人等が保有している土地を時価評価し、評価増がなされた場合には、その評価差額が将来の税金を増加されると考えられる。将来、その土地を売却した年度においては、連結子法人等の個別損益計算書上では土地売却益が計上されるのに対して、連結上では、すでに支配獲得時に土地の評価増が行われているので、連結損益計算書上、その評価増相当額については土地売却益は計上されない。

連結子法人等の所有する土地を時価評価した時点では、評価増に対応する税効果額を繰延税金負債に計上する。そしてその土地の売却年度には繰延税金負債を取り崩すことになる。

(5) 将来の課税所得と相殺可能な税務上の繰越欠損金

税務上の繰越欠損金は一時差異ではないが、一時差異と同様の税効果を有する。つまり、税務上の繰越欠損金は、その発生年度の翌期以降繰越期限切れとなるまでの間に課税所得が生じた場合には、課税所得を減額することができる。この軽減効果に対して繰延税金資産を計上する。

3. 繰延税金資産の回収可能性

(1) 回収見込みのチェック

繰延税金資産については、その資産性すなわち回収の見込みについて每期見直しを行わなければならないとされている（連結原則注解 16）。

税率の改正がなされて実効税率が前年度より低くなったような場合には、繰延税金資産として計上されている額を減額修正する必要がある。

(2) 繰越欠損金に対する繰延税金資産の回収可能性

税務上の繰越欠損金は、将来課税所得が発生した場合に所得とオフセットが認められているので、将来の税金支払額を減少させる効果をもたらす。

税務上の繰越欠損金に実効税率を掛けた金額が繰延税金資産として連結貸借対照表に計上される。

税務上の繰越欠損金の繰越期限には5年間という制約があり、この期限が切れると、もはやオフセットの効力はなくなる。すなわち、繰延税金資産の資産性がなくなる。

有効期限内に十分な利益（課税所得）が計上できる見込みがあるのか、あるいは含み益のある資産を売却してでも繰越欠損金を有効に節税に活用するなどのタックス・プランニングがあるかなど回収可能性の厳格なチェックが不可欠である。

未実現内部利益に係る繰延税金資産の算出方法（実効税率の適正性を含め）を理解する。

繰延税金資産の回収可能性については、厳密に分析されていて回収は確実か。

繰延税金資産の回収可能性については、每期見直しが行われているか。特に、連結子法人等の税務上の繰越欠損金に対して繰越税金資産を計上している場合には、執行部に回収可能性の根拠を確認し、会計監査人の見解も質す。

円換算と為替換算調整勘定

海外子法人等は現地通貨によって作成した計算書類を親会社に提出してくる。連結計算書類の作成に当たっては、当然のことながら日本円に換算される必要がある。決算時の為替レートによって円換算するのが基本であるが、勘定科目によっては異なる規定があり、これらに準拠して適正に円換算する必要がある。また、為替相場は変動する。変動に伴って必然的に発生する為替換算差額の処理が問題となる。

1. 勘定科目ごとの円換算ルール

(1) 資産・負債の換算

資産・負債は流動・固定を問わず、決算時の為替レートにより円換算する。

ただし、親会社に対する債権・債務の換算は、親会社が換算に用いる為替レートによる。これにより、親子会社の債権・債務を相殺消去する際の不一致は発生しない。

(2) 資本の部の換算

親会社が海外子法人等の株式を取得した時の資本勘定（資本金、資本剰余金、利益剰余金）は、その株式取得時の為替レートで換算する。

これは、親会社の投資と海外子法人等の資本を対応させて相殺消去させようとするためである。ただ、資本勘定の価値以上又は以下で取得した場合には相殺消去しきれないで連結調整勘定が発生する。（このメカニズムについては、第3部 を参照）

親会社が株式を取得した後に生じた資本勘定に属する項目は、その項目の発生時の為替レートにより換算する。

(3) 収益・費用の換算

収益・費用は、期中平均レート又は決算時のレートで換算する。

ただし、親会社との取引による収益・費用は、親会社が換算に用いる為替レートによる。この結果、生じる差額は当期の為替差損益に含め当期の損益として処理する。

2. 為替換算調整勘定

(1) 為替換算差額の発生理由

上述したように、海外子法人等の資産・負債は決算時の為替レートで換算されるが、資産・負債の一部である親会社に対する債権・債務及び資本勘定は発生時（支配権獲得時）のレートで換算される。決算時の為替相場と発生時の為替相場とは大きく異なる場合が少なくない。

この結果、現地通貨ベースでは、資産 = 負債 + 資本 とバランスしていたものが、円貨ベースではバランスしなくなり、資産 = 負債 + 資本 ± 換算差額となってしまう。

(2) 為替換算調整勘定の貸借対照表への表示

上記の換算差額は、「為替換算調整勘定」として、貸借対照表の資本の部に独立の部を設けて記載することとされている（商規 167 四）。

海外子法人等の計算書類を円換算するに当たっては、「外貨建取引等会計処理基準」（企業会計審議会）に準拠して適正に行われているか確認する。

為替換算調整勘定の発生するメカニズム（どの海外子法人等へのいつ頃の投資によるものか、その当時の為替相場と現在の相場の差異幅など）を理解する。

連結貸借対照表の表示

商法上の連結計算書類である連結貸借対照表の科目の表示区分は、証券取引法上の連結財務諸表としての連結貸借対照表と同じであるが、科目の細分は大幅に簡素化できるとされている。注記事項についても簡素化されている。

1. 連結貸借対照表の記載・区分

(1) 商法施行規則が要求している記載・区分は別表のとおりである（商規 158 から 168）。

資産の部 (商規 158、160、165)	負債の部 (商規 158、161、164、165)
流動資産	流動負債
	固定負債
固定資産	連結調整勘定 (商規 165 二)
(1) 有形固定資産	引当金 (商規 164)
(2) 無形固定資産	負債合計
連結調整勘定 (商規 165 一)	少数株主持分 (商規 158)
(3) 投資その他の資産	資本の部 (商規 158、167)
繰延資産	資本金
	資本剰余金
	利益剰余金
	新株式払込金又は申込証拠金 (商規 167 一)
	土地再評価差額金 (商規 167 二)
	株式等評価差額金 (商規 167 三)
	為替換算調整勘定 (商規 167 四)
	自己株式払込金又は申込証拠金 (商規 167 五)
	自己株式 (商規 167 六、)
	資本合計
資産合計	負債、少数株主持分及び資本合計

(2) 上記の区分以上の記載は要求されておらず、「.....」欄には、内容を示す適当な名称を付した科目を記載できると規定して、科目の細分は会社の任意とされている(商規 160、161)。

(3) 連結計算書類の次の記載内容については、個別計算書類の規定が準用されており、連結財務諸表の規定とも実質的な差異はない。

資産及び負債の範囲(商規 162)

金銭債権等の記載方法(商規 163)

担保資産等の注記(商規 166)

2. 連結貸借対照表等への注記事項

連結貸借対照表又は連結損益計算書の末尾に、次の注記が要求されている。もっとも、個別計算書類の一つである営業報告書に記載があるときは注記を省略することができる（商規 156 ）。

(1) 連結の範囲の注記（商規 152 ）、（ ）

連結子法人等の数、主要な連結子法人等の名称

非連結子法人等の主要なものの名称、連結の範囲から除いた理由

過半数所有の会社を子法人等としなかった場合、その会社の名称、しなかった理由

連結の範囲を変更した場合、その旨、変更の理由

(2) 持分法の適用に関する注記（商規 152 ）、（ ）

持分法を適用した非連結子法人等・関連会社の数、主要な会社の名称

持分法を適用しない非連結子法人等・関連会社の主要な会社等の名称、適用しない理由

議決権の 20% 以上、50% 以下を所有しているにもかかわらず関連会社としなかった会社等の名称、しなかった理由

持分法の適用の手続について特に記載する必要のある事項の内容

持分法の適用の範囲を変更した場合、その旨、変更の理由

(3) 会計方針の注記（商規 153 ）

資産の評価方法

固定資産の減価償却の方法

重要な引当金の計上の方法

連結子法人等の資産・負債の評価方法

連結調整勘定の償却の方法、期間

会計方針を変更した場合、その旨、変更が連結貸借対照表等に与えている影響の内容（変更又は影響が軽微であるときは不要）

記載の方法を変更した場合、その旨、変更が連結貸借対照表等に与えている影響の内容（変更又はその影響が軽微であるときは不要）

(4) 重要な後発事象の注記（商規 154 ）

連結決算期後、連結会社・持分法適用会社の翌年以降の財産・損益の状態に重要な影響を及ぼす事実

決算期の異なる子法人等・関連会社については、その決算期後に発生した事実

(5) 追加情報の注記 (商規 155)

企業集団の財産・損益の状態を正確に判断するために必要な事項

なお、継続企業の前提に関する注記は、この追記情報の一つとされている。

(6) 証券取引法上では要求されているが、連結貸借対照表等では省略できる注記

事業年度等に関する事項 (連規 13 三、)

セグメント情報の注記 (連規 15 の 2)

リース取引に関する注記 (連規 15 の 3)

関連当事者との取引に関する注記 (連規 15 の 4)

税効果会計に関する注記 (連規 15 の 5)

有価証券に関する注記 (連規 15 の 6)

デリバティブ取引に関する注記 (連規 15 の 7)

退職給付に関する注記 (連規 15 の 8)

事業用土地の再評価に関する注記 (連規 34 の 2)

自己株式の保有数の注記 (連規 43 の 2)

契約による積立金の注記 (連規 44)

一株当たりの純資産の注記 (連規 44 の 2)

連結貸借対照表は、商法施行規則に則って作成されていることを確認する。

注記は、脱漏なく的確にされているか確認する。

対前年度で大きな増減を示している勘定科目について、その要因の説明を受ける。

連結損益計算書の表示

商法上の連結計算書類である連結損益計算書の科目の表示区分は、証券取引法上の連結財務諸表としての連結損益計算書と同じであるが、科目の細分は大幅に簡素化できるとされている。注記事項についても簡素化されている。

1. 連結損益計算書の記載・区分

(1) 商法施行規則が要求している記載・区分は別表のとおりである (商規 169 から 178)。

経常損益の部	営業損益の部	売上高 売上原価 販売費及び一般管理費 (連結調整勘定償却額) (商規 174)
		営業利益(又は営業損失)
	営業外損益の部	営業外収益 (連結調整勘定償却額) (商規 174) 持分法による投資利益 (商規 174) 営業外費用 (持分法による投資損失) (商規 174)
		経常利益(又は経常損失)
特別損益の部	特別利益 特別損失	
税金等調整前当期純利益(又は純損失)		
法人税、住民税及び事業税 法人税等調整額 少数株主持分損益 (商規 176 三)		
当期純利益(又は当期純損失)		

(2) 上記の区分以上の記載は、規則上は要求されておらず、科目の細分は会社の任意とされており、営業損益の部及び営業外損益の部は、収益又は費用の性質を示す適当な名称を付した科目に細分することができる(商規 170)。

(3) 売上高等の事業別記載

連結会社が 2 以上の異なる種類の事業を営んでいる場合には、事業の種類ごとに区分して、営業損益の部に記載することができる(商規 171)。

(4) 特別損益の部の記載

特別損益の部には、前期損益修正損益、固定資産売却損益、その他の異常な利益・損失

について、その内容を示す適当な名称を付した科目を設けて記載することができる(商規 175)。

(5) 連結調整勘定の償却額の記載

資産の部に計上された連結調整勘定の償却額と負債の部に計上された連結調整勘定の償却額とが生ずる場合、これらを相殺した額を販売費及び一般管理費あるいは営業外収益として記載することができる(商規 174)。

(6) 持分法投資損益の記載

持分法による投資利益と投資損失とが生ずる場合、これらを相殺した額を、営業外収益又は営業外費用として記載することができる(商規 174)。

(7) 「・・・の部」という記載様式は、この規定にかかわらず、証券取引法上の連結財務諸表規則の様式を用いることもできる(商規 197)。

2. 連結損益計算書への注記事項

(1) 1株当たりの当期純利益(純損失)の注記

1株当たりの当期純利益(純損失)の額は、注記しなければならない(商規 177)。

連結損益計算書は、商法施行規則に則って作成されていることを確認する。
注記は、脱漏なく的確になされているか確認する。
対前年度で大きな変動のある勘定科目、対売上高比率で大きく変動している科目の要因の説明を受ける。

おわりに

連結計算書類の作成は高度な会計技術が要求される。その適正性を監査しなければならない監査役にも相当の専門知識が必要となる。しかし、職業的専門家である会計監査人が監査してくれているのだから監査役はそれに依拠すればよく、監査役は会計監査人と同じ立場で連結会計基準への準拠性や表示の適正性を監査する必要はない。

したがって、会計監査人の連結監査の相当性を判断する義務を課せられている監査役としては、会計監査人との連携を強化し、会計監査人の独立性を始め、その監査計画、監査の体制、監査の手法、子法人等の内部統制のチェック状況などを把握し、連結会計監査が適正に行われているかについての説明を受け、監査の方法及び結果についての確な判断をしなければならない。

連結計算書類の監査結果は、定時株主総会で取締役から報告されることとされているが、監査の主体である監査役としても報告するのが株主に対する説明責任を果たすことになるので、各社においても前向きに検討されたい。

監査役会監査報告書は定時総会の招集通知に添付することは要求されておらず、すべての株主の目には触れることにはなっていない。今後の問題として、連結計算書類の作成を早期化するなどして、連結監査報告書も連結計算書類と共に定時総会の招集通知に載せるように前向きに各社で検討されることが望ましい。

監査役会監査報告書の例も示したが、これを参考として、会社で独自の報告書を工夫され、監査役会としての説明責任を果たされたい。

各社での具体的な連結監査に当たっては、それぞれの会社の業種・業態、連結会社の数、在外会社の数等に応じてふさわしいものとなるよう自ら工夫することによって、効率的かつ適法な監査を実施されたい。この要綱が一つのガイドラインとして活用されれば幸いである。

【 付 録 】

「連結計算書類制度の Q&A」の公表にあたって

平成 15 年 6 月 12 日

会 計 委 員 会

委員長 伊藤 進一郎

平成 14 年の商法等改正に伴い、新たに連結計算書類の制度が導入された。商法特例法上の大会社のうち、当分の間、有価証券報告書の提出を要する会社について作成が義務付けられたものである。連結計算書類は、監査役と会計監査人の監査を受けることとされ、商法施行規則の規定により監査報告書の作成も必要とされている。連結子会社に対する調査権が監査役と会計監査人に付与されるなど、会計監査にかかる監査役の業務範囲の拡大が図られたことから、我々監査役が果たすべき役割も一層高まったといえる。

会計委員会では、この 5 月以降、「連結計算書類への監査役の対応」を新たな研究テーマとして掲げ検討を開始した。ここに至るまでにも、会員諸氏からは早い段階から連結計算書類に関する問い合わせや早急に対応方を検討してほしいとの要望が当協会に寄せられてきており、連結計算書類制度の立法検討過程において内容が徐々に明らかになるにつれ、日増しにその声が高まっていた。

こうした状況の中、会計委員会としては、まず初めに連結計算書類制度について監査役の理解を得ることが必要であり、その上で監査役がどう対応すべきかについて当委員会としての考え方を整理し、提言する必要があるとの認識があった。しかしながらその一方で、日々寄せられる会員からの数多くの疑問や問い合わせに対し当委員会としても早急に応える必要があるとの観点から、連結計算書類制度の制度概要を解説した部分である本資料について、まず取り急ぎリリースすべきであると判断した。したがって、連結計算書類の監査をどのように行えば良いのかの具体的な監査役の対応等については、今後の会計委員会での検討の進捗にあわせてお示ししていくこととし、最終報告を行う際には、先行リリース部分についても必要に応じて更なる検討を深めた上で、最終レポートとして一体化して報告する予定である。

できるだけ平易な表現に努め、また、使い勝手を考慮して Q&A 形式を多分に活用しているので、このレポートを大いに参考にいただければ幸甚である。

なお、本資料は、当会計委員会専門部会のメンバーであり、また当協会のホーム・ページ上で運営している「Net 会員相談室」の回答者として会員からの率直な疑問や相談に日々接し、さらに会計監査実務部会の幹事として同部会で解説を行うなどの経験と会員ニーズの蓄積をされている麻野浅一委員を中心に、当委員会および専門部会において検討を重ねたものであることを申し添えたい。

以 上

平成 15 年 6 月 12 日
 社団法人日本監査役協会
 会 計 委 員 会

目 次

はじめに

第 1	連結計算書類制度の概要	-----	2
第 2	連結計算書類の監査の内容	-----	5
第 3	連結計算書類の記載方法	-----	7
第 4	その他の記載の合理化	-----	11
(付)	連結計算書類制度の用語の説明	-----	12

ここで用いた法令等の略語

商	.....	商法
商特	.....	商法特例法（昭和 49 年法律第 22 号）
商規	.....	商法施行規則
財規	.....	財務諸表等規則（昭和 38 年大蔵省令第 59 号）
連規	.....	連結財務諸表規則（昭和 51 年大蔵省令第 28 号）

会計委員会・専門部会委員（順不同・敬称略）

委員長	伊藤 進一郎	住友電気工業(株)
専門委員	弥永 真生	筑波大学教授
委員・専門部会委員	大橋 博行	加チア・コンパニース・クラブ(株)
委員・専門部会委員	鳩山 勝郎	三井物産(株)
委員・専門部会委員	上野 廣太郎	ヤマト運輸(株)
委員	松田 基	松下電器産業(株)
委員	村松 吉明	トヨタ自動車(株)
委員	中條 邦宏	本田技研工業(株)
委員・専門部会委員	権田 知弘	シャープ(株)
専門部会委員	皆合 達夫	前田建設工業(株)
専門部会委員	麻野 浅一	ポーソー油脂(株)
専門部会委員	大橋 敏次	サイトロック(株)
専門部会打合せ	平野 善照	第一実業(株)
委員	高橋 弘幸	(社)日本監査役協会
事務局	新谷 清	(社)日本監査役協会
事務局	上遠野 恭啓	(社)日本監査役協会

はじめに

平成 14 年の商法特例法の改正（注 1）によって、大会社のうち有価証券報告書を提出すべき会社に対して、連結計算書類の作成と定時総会における株主への報告が義務付けられました。さらに商法施行規則も改正（注 2）されて、連結計算書類に関する規定が新設されたことにより、商法特例法上の連結計算書類制度の内容が明らかとなりました。

この連結計算書類は、監査役及び会計監査人の監査を受けなければならない、監査役会及び会計監査人は監査の結果を、個別の計算書類の監査報告書とは別に連結計算書類の監査報告書に記載して取締役提出しなければならないこととされています。したがって監査役は、この制度の趣旨及び内容を十分に理解して連結計算書類の監査を行う必要があります。

この報告書は、これに資するため、連結計算書類制度の概要を Q & A 方式で纏めたものです（なお、委員会等設置会社についての連結に関する規定の説明は、割愛しております）。

（注 1）商法等の一部を改正する法律（平成 14 年法律第 44 号、平成 15 年 4 月 1 日施行）

（注 2）商法施行規則の一部を改正する省令（平成 15 年法務省令第 7 号、平成 15 年 4 月 1 日施行）

第 1 連結計算書類制度の概要

Q 1 制度の趣旨

この制度が導入されたのは、なぜですか

A 1

近年の大規模企業は、親会社などを中心とした企業集団を形成して、一体となって営業活動を行うことが多くなっていますので、企業の財政状態や経営成績を正確に把握するために、企業集団全体の総合的な情報の開示が望まれています。

そこで、商法特例法上の大会社に対して、**株主等に対する情報開示の充実を図るため**、企業集団全体の財産及び損益の状況を明らかにする連結計算書類を作成して、定時総会で株主に報告することを義務付けることとしたものです。

個別の計算書類の作成等は、株主などに対する情報開示と配当可能限度額の算定という二つの目的から義務付けられていますが、今回の制度では連結計算書類制度の適用を受けない会社との均衡を図る観点から、連結計算書類には配当規制の機能を持たせず、情報開示の充実のみにとどめたものと考えられます（始関正光「平成 14 年改正商法の解説〔 〕」（商事法務 No.1649）8 頁参照）。

Q 2 適用の時期

この制度は、いつから適用になりますか

A 2

連結計算書類制度は、**平成 16 年 4 月決算会社から適用になります。3 月決算会社の場合は、平成 17 年 3 月決算からです。**

これは、改正された商法特例法が平成 15 年 4 月 1 日から施行されていますが、連結特

例規定については、施行後最初に到来する決算期に関する定時総会の終結の時までは適用しないとされているためです（改正法附則 8 条）。

ただし、この制度の導入によって、監査役と会計監査人の監査すべき範囲が、商法上の子会社だけでなく商法特例法上の連結子会社（Q 4 参照）にまで広がるため、監査役の兼任禁止の範囲（商特 18 条）や会計監査人の欠格事由（商特 4 条 二、同 7 条）の対象に連結子会社が含まれることになりました（Q 8、Q 10 参照）。

そのため、この規定に抵触する会社は、施行後最初に到来する決算期に関する定時総会（4 月決算会社は平成 15 年 7 月、3 月決算会社は平成 16 年 6 月）までに、監査役や会計監査人の資格を上記の規制に適合させておくことが必要です。

Q 3 適用を受ける会社

連結計算書類の作成が義務付けられるのは、どんな会社ですか

A 3

連結計算書類の作成が義務付けられるのは、**商法特例法上の大会社で**有価証券報告書を提出している会社に限定されています（商特 19 条の 2、同附則 9 条）。

連結計算書類制度は前記 < Q 1 > の趣旨から言えば、連結対象会社を有するすべての会社に適用することが望ましいのですが、連結計算書類の作成には多くの労力と会計の専門知識を必要とするため、その作成を会計監査人監査が義務付けられている大会社に限定し（商特 19 条の 2）、さらに「当分の間」は、大会社のうち既に連結財務諸表を作成している有価証券報告書の提出会社に限定して（改正法附則 9 条）、会社の作成負担を軽減するとともに、実務上の混乱を回避したものと考えられます（前掲誌 8 頁参照）。

Q 4 連結の範囲

連結の対象となる会社は、どんな会社ですか

A 4

連結の対象となる会社は、**有価証券報告書に記載されている連結財務諸表の対象会社等と同一です**（商特 19 条の 2、同 1 条の 2、商規 142 条、同 2 条 十八、同 144 条）。

商法施行規則では、連結の範囲をすべての子法人等とし（商規 144 条）、「子法人等」とは財務諸表等規則（財規 8 条）で支配力基準によって計算書類作成会社の子会社とされるものをいい（商規 2 条 十八）子法人等のうち商法上の子会社でないものを「連結子会社」というとしています（商特 1 条の 2、商規 142 条）。（付）「連結計算書類制度の用語の説明」参照）

つまり、

連結の範囲 = 子法人等 = 財規上の子会社 = 商法上の子会社（注） + 商特法の連結子会社となり両者の連結の対象は同一ですので、連結計算書類は有価証券報告書の連結財務諸表をもとにして容易に作成することができます。

（注）ただし、商法上の子会社のうち、会社更生手続開始の決定を受けた会社、民事再生手続開始の決定を受けた会社、整理開始の命令を受けた会社、破産宣告を受けた会社その他これらに準ずる会社であって、かつ、有効な支配従属関係が存在しないと認められる会社を除く。

Q 5 連結計算書類の内容

作成が義務付けられている連結計算書類とは、何ですか

A 5

作成が義務付けられるのは、**連結貸借対照表と連結損益計算書の二つです**(商規 143 条)。証券取引法上、作成が義務付けられている連結財務諸表は、イ) 連結貸借対照表、ロ) 連結損益計算書、ハ) 連結キャッシュ・フロー計算書、ニ) 連結剰余金計算書、ホ) 連結附属明細表ですが、商法特例法では、「企業集団の財産及び損益の状況を示すために必要かつ適当なものとして」(商特 19 条の 2) 連結貸借対照表と連結損益計算書の二つだけの作成を義務付けています(商規 143 条)。

また、後述するように、その記載内容についても連結財務諸表より大幅に簡素化することとし、連結計算書類作成会社の営業報告書や附属明細書の記載についても簡素化を許容しています(商規 105 条 、同 156 条 、同 107 条 、同 108 条)。

これらの措置は、連結計算書類が情報開示だけを目的としたものであり、かつ総会招集通知に添付する必要があることから、会社の負担を軽減するとともに、その質量両面からの簡素化を図ったものであると考えられます(前掲誌 6 頁参照)。

Q 6 連結計算書類の日程と手続(1)

連結計算書類の作成から監査報告書提出までの日程と手続は、どうなっていますか

A 6

連結計算書類の作成から定時総会報告までの流れは、次のとおりです。

イ) 連結計算書類の作成(取締役が作成義務)

取締役会の承認

連結計算書類を監査役会、会計監査人に提出(定時総会の 6 週間前までに)

会計監査人の監査報告書を監査役会、取締役に提出(連結書類受領後 4 週間以内)

監査役会の監査報告書を取締役、会計監査人に提出(上記報告書受領後 1 週間以内)

ロ) 連結貸借対照表、連結損益計算書を招集通知に添付、送付(定時総会の 2 週間前までに)

ハ) 定時総会で連結計算書類の内容と監査の結果を、取締役が報告

このうち、**監査報告書提出までの日程と手続**は、次のように規定されています。

イ) 取締役は、連結計算書類を作成し、監査役と会計監査人の監査を受ける前に取締役会の承認を受ける必要があります(商特 19 条の 2)。その手順は、個別の計算書類の場合と同様です。

ロ) 取締役は、上記の書類を定時総会の 6 週間前までに監査役会及び会計監査人に提出し、監査を受けなければなりません(商特 19 条の 2 、商規 181 条)。個別の計算書類の場合は 8 週間前ですが、連結計算書類は個別の計算書類を基にして作成されることを配慮して日程を遅らせたものと考えられます(始関正光「Q&A 平成 14 年改正商法」271 頁参照)。

ハ) 会計監査人は、連結計算書類を受領した日から 4 週間以内に、監査報告書を監査役会及び取締役に提出しなければなりません(商規 182 条)。したがって監査日数は個別の計算書類の場合と同様です。

ニ) 監査役は、連結計算書類に関する監査を終えたときは監査役会に報告し、監査役会は、

会計監査人の監査報告書を受領した日から1週間以内に監査報告書を作成して、取締役提出するとともに、その謄本を会計監査人に交付しなければなりません(商規183条)。これも個別の計算書類の場合と同様です。

ただし、**上記の規定にかかわらず、取締役、監査役会、会計監査人の三者が合意したときは、上記(口)八)二)の期限を延長又は短縮することができます**(商規184条)。

これは、連結計算書類の作成が総会の6週間前でも困難な会社のあることが想定されることと、一方では、招集通知に連結計算書類とともにその監査報告書も添付することを希望する会社のあることを配慮したものと考えられます(前掲書271頁参照)。

Q7 連結計算書類の日程と手続(2)

定時総会までの連結計算書類と監査報告書の取扱いは、どうなっていますか

A7

取締役会の承認を受けた連結計算書類は、監査終了の如何にかかわらず、定時総会の招集通知に添付しなければなりません(商特19条の2、商283条)。

しかし、**監査報告書を招集通知に添付することは日程上の困難さから要求されておらず、会社の任意とされています。**

取締役は、定時総会で連結計算書類の内容と監査役会及び会計監査人の監査報告書の概要を報告しなければなりません(商特19条の2、商規185条)。もちろん、監査役に依頼して自ら監査報告をしてもらうこともできると考えられます(始関正光「平成14年改正商法の解説」(商事法務No.1649)7頁参照)。

なお、連結計算書類は定時総会の報告事項ですので、取締役・監査役は、それに関する質問に対して説明義務を負うこととなります(前掲誌7頁参照)。

連結計算書類を閲覧に供するための備置義務は規定されていません(前掲誌9頁参照)。

第2 連結計算書類の監査の内容

Q8 監査役の特権と資格

連結計算書類の監査に関連して、監査役の特権や資格がどのように変わったのですか

A8

監査役は、従来から子会社に対する**営業の報告徴求**や業務・財産の状況を調査することが認められていましたが(商274条の3)、連結の範囲に子会社のほか連結子会社が含まれることとなったため、**連結子会社に対しても、連結計算書類に関する職務を行うため**必要があるときは、**会計に関する報告**を求め、業務・財産の状況を調査することができるようになりました。なお、連結子会社は、正当な理由があるときは、その報告又は調査を拒むことができます(商特19条の3)。

また、大会社の監査役は、連結子会社を監査対象とするため、会社、子会社の場合(商276条)と同様に、**連結子会社の取締役・執行役・支配人その他の使用人を兼務することが禁じられました**(商特18条)。

Q 9 監査役会の監査報告書

連結計算書類に関する監査役会の監査報告書の内容は、どのようになりますか

A 9

監査役会は、個別の計算書類の監査報告書とは別に、監査役の監査報告に基づいて連結計算書類の監査報告書を作成しなければなりません（商規 183 条 ）。

その記載事項は、次のとおりです（同条 ）。

- イ) 会計監査人の監査の方法及び結果を相当であると認めたときは、その旨
- ロ) 会計監査人の監査の方法又は結果を相当でないと認めたときは、その旨、理由及び監査役の監査の方法の概要又は結果
- ハ) 連結計算書類に関して、子会社、連結子会社に対して会計に関する報告を求め、又は業務・財産の状況を調査をしたときは、その方法及び結果
- ニ) 監査のために必要な調査ができなかったときは、その旨及び理由
- ホ) 重要な後発事象（商規 154 条）について、会社又はその子法人等の取締役等から報告があったときは、その事実（会計監査人の監査報告書に記載があるものを除く）

個別の監査報告書と比べると、イ) 連結計算書類に関する監査報告書なので、会計以外の業務監査等に関する記載がないこと、ロ) 営業報告書・利益処分案・附属明細書に関する記載がないこと、ハ) 「会計監査人の監査の方法及び結果を相当であると認めたときは、その旨」の記載が法令上明示的に求められたこと、ニ) 子会社、連結子会社に対して、連結計算書類に関する会計の報告徴求権・財産調査権を行使したときの方法と結果を記載すること、が異なっています。

二) の差異は、個別の監査報告書では、子会社に対する会計監査に関する報告徴求等は会計監査人の監査報告書に記載し（商特 13 条 一）、監査役会の監査報告書には会計以外の業務監査に関する報告徴求のみを記載すること（商特 14 条 三、商 281 条の 3 十一）とされていますが、連結計算書類の監査では業務監査がないので、監査役会の監査報告書にも会計に関する報告徴求等の記載を求めたものです。

したがって、**連結計算書類に関する監査役の監査は、「会計監査人の監査の方法と結果の相当性」を判断すること**ですので、個別の計算書類の監査で実施しているように、監査役独自の立場からの実態把握に基づいて、会計監査人の監査の相当性が確認できる程度の監査を行う必要があると考えられます。

なお、この監査報告書には商法施行規則 134 条が準用されていないので（商規 183 条 ）、大会社以外の会社の監査役の監査報告書と同様、署名押印あるいは電子署名は要求されていません。このことは、会計監査人の監査報告書についても同様です（商規 182 条 ）。（濱克彦ほか「平成 14 年商法改正に伴う改正商法施行規則の解説〔 〕」（商事法務 No.1661）21, 28 頁参照）しかし、商法施行規則により作成が求められている書類ですので、少なくとも、記名捺印を行うことは実務上必要であると考えられます。

連結計算書類に関する監査役会の監査報告書の「ひな型」については、連結計算書類制度が最も早く適用される 4 月決算会社の監査に間に合うよう、今後、当協会において検討される予定です。

Q 1 0 会計監査人の権限と資格

連結計算書類の監査に関連して、会計監査人の権限や資格がどのように変わったのですか

A 1 0

連結の範囲に子会社のほか連結子会社が含まれるので、会計監査人は、連結計算書類に関する職務を行うために必要があるときは、**連結子会社に対しても**、従来からの子会社に対するのと同様に、会計に関する報告を求め、業務・財産の状況を調査することができるようになりました。なお、連結子会社は、正当な理由があるときはその報告又は調査を拒むことができます（商特7条）。

また、連結子会社を監査対象とするために、子会社の場合と同様、**連結子会社についても会計監査人の欠格事由等の対象とされました**（商特4条 二、同7条）。

Q 1 1 会計監査人の監査報告書

連結計算書類に関する会計監査人の監査報告書の内容は、どのようになりますか

A 1 1

会計監査人も、個別の計算書類の監査報告書とは別に、連結計算書類の監査報告書を作成しなければなりません。**その記載事項は、個別の監査報告書の貸借対照表、損益計算書についての記載事項**（商特13条、商規129条）**と同じです**（商規182条）。個別の監査報告書の記載事項のうち、営業報告書、利益処分案、附属明細書に関する記載がないだけです。

ただし、後発事象については、連結計算書類に関する事項に限って記載されることとなります（商規182条 七、同154条）。

監査役は、会計監査人に対して個別の監査報告書の場合と同様に、その監査報告書について説明を求めることができます（商規182条）。

第3 連結計算書類の記載方法

Q 1 2 連結計算書類と連結財務諸表の比較（1）

連結計算書類と連結財務諸表の内容・記載は同じですか

A 1 2

連結計算書類の記載方法等については、連結財務諸表規則にならって商法施行規則が規定されているので、実質的には同じです。しかし、後述するように、注記事項や科目の細分等については、大幅な簡素化が図られています。

両者の内容に実質的な差異のない主な事項は、次のとおりです。

イ）連結の範囲（商規144条）＝（連規5条）

ロ）連結決算期及び連結会計年度（商規145条）＝（連規3条）（注.1年決算の場合）

ハ）連結計算書類作成の一般原則（商規146条）＝（連規4条）

ニ）連結貸借対照表（商規147条）＝（連規6条）

ホ）連結損益計算書（商規148条）＝（連規7条）

商法施行規則が要求している記載・区分は、次のとおりです（商規 158～168 条）。

(資産の部) (商規 158, 160, 165,) 流動資産 …… 固定資産 (1) 有形固定資産 …… (2) 無形固定資産 …… 連結調整勘定 (商規 165) (3) 投資その他の資産 …… 繰延資産	(負債の部) (商規 158, 161, 164, 165) 流動負債 …… 固定負債 …… 連結調整勘定 (商規 165) (引当金) (商規 164) …… 合 計 (少数株主持分) (商規 158) (資本の部) (商規 158, 167) 資本金 資本剰余金 利益剰余金 新株式払込金又は 新株式申込証拠金 (商規 167 一) 土地再評価差額金 (商規 167 二) 株式等評価差額金 (商規 167 三) 為替換算調整勘定 (商規 167 四) 自己株式払込金又は 自己株式申込証拠金 (商規 167 五) 自己株式 (商規 167 六,)
合 計	合 計

(注) 上記の区分以上の記載は要求されておらず、「……」欄には、内容を示す適当な名称を付した科目を記載することができることと規定して、科目の細分は会社の任意とされています（商規 160 条, 161 条）。

連結計算書類の、資産及び負債の範囲（商規 162 条）、金銭債権等の記載の方法（商規 163 条）、担保資産等の注記（商規 166 条）については、個別の計算書類の規定が準用されており、連結財務諸表の規定とも実質的な差異はありません。

連結貸借対照表の次の注記については、商法施行規則には規定されていないので、注記を省略することができます。

事業用土地の再評価に関する注記（連規 34 条の 2）

自己株式の保有数の注記（連規 43 条の 2）

契約による積立金の注記（連規 44 条）

一株当たりの純資産の注記（連規 44 条の 2）

Q 1 5 連結損益計算書の記載・区分

連結損益計算書の記載は、どのように簡素化されるのですか

A 1 5

連結計算書類の連結損益計算書の科目の区分は、連結財務諸表の連結損益計算書と同じですが、科目の細分を大幅に簡素化できることとしています。

商法施行規則が要求している記載・区分は、次のとおりです（商規 169～178 条）。

経 常 損 益 の 部	営業損益の部	営業収益	売上高
		営業費用	売上原価 販売費及び一般管理費
	営業外損益の部		営業利益（又は営業損失）
		営業外収益	……
		営業外費用	……
		経常利益（又は経常損失）	
特 別 の 損 益 部		特別利益	……
		特別損失	……
		税金等調整前当期純利益（又は純損失）	
		法人税、住民税及び事業税 法人税等調整額 少数株主持分損益	
		当期純利益（又は当期純損失）	

（注）イ）上記の区分以上の記載は要求されておらず、科目の細分は会社の任意とされ、営業外損益の部の「……」欄には、損益の性質を示す適当な名称を付した科目を記載することができますと規定しています（商規 170 条）。

また、特別損益の部の「……」欄には、前期損益修正損益、固定資産売却損益、その他の異常な損益について、その内容を示す適当な名称を付した科目を記載することができますと規定しています（商規 175 条）。

ロ）連結調整勘定償却額がある場合は、その相殺額を販管費又は営業外収益として記載することができます（商規 174 条）。

また持分法による投資損益がある場合は、その相殺額を営業外利益又は営業外損失として記載することができます（商規 174 条）。

ハ）連結損益計算書の「…の部」という記載様式は、この規定にかかわらず、連結財務諸表規則の様式を用いることもできます（商規 197 条）。

一株当たりの当期純利益（純損失）の額は、注記しなければなりません（商規 177 条）。

第4 その他の記載の合理化

Q16 営業報告書の記載の合理化

連結計算書類を作成する会社は、営業報告書の一部を連結ベースで記載してもいいのですか

A16

連結計算書類を作成する会社は、**営業報告書に記載する次の事項については**、「個別ベース」での記載に代えて、有価証券報告書の記載と同じような「連結ベース」で記載することを許容し（商規105条 ）、株主への情報開示の充実と会社の事務負担の軽減を図っています。

イ) 主要な事業内容、事業所、従業員の状況等（株式の状況を除く）（商規103条 一）

ロ) 営業の経過及び成果（商規103条 二）

ハ) 営業成績及び財産の状況の推移（個別ベースでの記載も要求）（商規103条 四）

ニ) 会社が対処すべき課題（商規103条 五）

ホ) 決算期後に生じた会社の状況に関する重要な事実（商規103条 十二）

ヘ) 重要な企業結合の状況については、「個別ベース」で記載する場合も、「重要な子会社」でなく「重要な子法人等」を対象としなければならない（商規103条 三）

ただし、上記の事項のうち一部だけを連結ベースで記載したときは、この規定は適用されず、任意の付加的な記載と見なされるので、「個別ベース」での記載も必要となります（濱克彦ほか「平成14年商法改正に伴う改正商法施行規則の解説〔 〕」（商事法務No.1659）46頁参照）。

連結の範囲に関する事項や重要な後発事象などのように、営業報告書に記載がある事項については、連結計算書類での注記を省略することができます（商規156条 ）。

なお、これは記載の合理化ではありませんが、連結特例規定が適用される会社は、その会社及び子法人等が会計監査人に対して支払った報酬等を、監査報酬、非監査報酬を問わず、営業報告書に記載しなければなりません（商規105条 ）。

Q17 附属明細書の記載の合理化

連結計算書類を作成する会社は、附属明細書についても省略事項がありますか

A17

次の事項の記載を省略することができます。

イ) 子会社に対する出資・債権の明細（商規107条 一）

ロ) 子会社との取引の明細、子会社に対する債権・債務の増減（商規108条 一、同 四）

Q18 その他の記載の合理化

その他についても合理化された事項がありますか

A18

米国のSEC基準に基づいて連結財務諸表を作成・提出することが証券取引法上認められている会社は、連結計算書類においてもこれを使用することを認めています（商規179条 ）。

この場合も、前述のように記載や注記事項を省略することができます（同条 後段）。

有報提出大会社の事務負担軽減のために、連結計算書類だけでなく個別の貸借対照表・

損益計算書に記載する、「子会社、支配株主」に対する金銭債権（商規 55 条、70 条）、金銭債務（商規 80 条、82 条）、保有株式（商規 73 条）、取引高（商規 97 条）について、財務諸表等規則による「関係会社」（財規 8 条）単位で記載することができます。この特例による記載又は注記をするときは、その特例によることができるものについては一貫して特例によらなければなりません（商規 48 条）。

有報提出大会社の連結計算書類又は個別の貸借対照表・損益計算書の「用語又は様式」の全部又は一部について、連結財務諸表規則又は財務諸表等規則によることが許容されます（商規 197 条）。

したがって、連結計算書類、個別の計算書類とも、その用語及び様式を有価証券報告書に掲載する連結財務諸表、個別の財務諸表に合わせることによって、作成会社の事務負担を大幅に軽減することができます。

（付） 連結計算書類制度の用語の説明

有報提出大会社（商規 2 条 15 号）

証券取引法 24 条の規定により、有価証券報告書を提出すべきものとされる大株式会社・特例会社・みなし大株式会社をいいます。

連結特例規定適用会社（同 16 号）

大会社連結特例規定（商特 20 条）及び委員会等設置会社連結特例規定（商特 21 条の 37）の適用がある会社、つまり連結計算書類の作成義務が課せられる株式会社をいいます。当分の間は、有価証券報告書を提出している大会社がこれに該当します。

連結計算書類作成会社（同 17 号）

連結特例規定適用会社のうち、連結対象となる子法人等があるため、実際に連結計算書類を作成しなければならない会社をいいます。

当分の間は、連結財務諸表を記載した有価証券報告書を提出している大会社がこれに該当します。

子法人等（同 18 号）

財務諸表等規則 8 条により計算書類作成会社の子会社とされるものをいいます。つまり、支配力基準によって子会社とされるものをいい、財務諸表等規則、連結財務諸表規則の「子会社」と同義です。

子法人等 = 財規上の子会社 = 商法上の子会社（注）+ 商特法上の連結子会社

（注）ただし、会社更生手続開始の決定を受けた会社、民事再生手続開始の決定を受けた会社、整理開始の命令を受けた会社、破産宣告を受けた会社その他これらに準ずる会社であって、かつ、有効な支配従属関係が存在しないと認められる会社を除く。

子会社（同 19 号）

商法 211 条の 2 に規定されている、議決権の過半数を親会社等が保有している会社で、いわゆる商法上の「子会社」です。

連結子会社（同 142 条）

子法人等のうち、商法上の子会社以外の会社等で、親会社等が議決権の半数以下しか保有していないが、実質的に支配している会社等をいいます。

連結子法人等（同 25 号）

子法人等のうち連結の範囲に含まれるものをいい、連結財務諸表規則 2 条三の「連結子会社」と同義です。

非連結子法人等（同 27 号）

子法人等のうち連結の範囲から除かれるものをいい、連結財務諸表規則 2 条五の「非連結子会社」と同義です。

関係会社（同 2 条 24 号 = 財規 8 条 ）

連結会社（同 26 号 = 連規 2 条四）

関連会社（同 28 号 = 財規 8 条 ）

持分法（同 29 号 = 連規 2 条八）

連結調整勘定（同 30 号 = 連規 2 条九）

少数株主持分（同 31 号 = 連規 2 条十二）

財務諸表等規則、連結財務諸表規則の規定
と同義です。

（注）「子会社」と「連結子会社」は、商法施行規則と連結財務諸表規則では意味が異なるので注意が必要です。

以 上

社団法人 日本監査役協会

Japan Corporate Auditors Association

本 部	〒100-0005	東京都千代田区丸の内 1-9-1 丸の内中央ビル 13 階 電話 03 (5219) 6100 (代)
関西支部	〒530-0004	大阪市北区堂島浜 1-4-16 アクア堂島西館 15 階 電話 06 (6345) 1631 (代)
中部支部	〒460-0008	名古屋市中区榮 2-1-1 日土地名古屋ビル 9 階 電話 052 (204) 2131 (代)