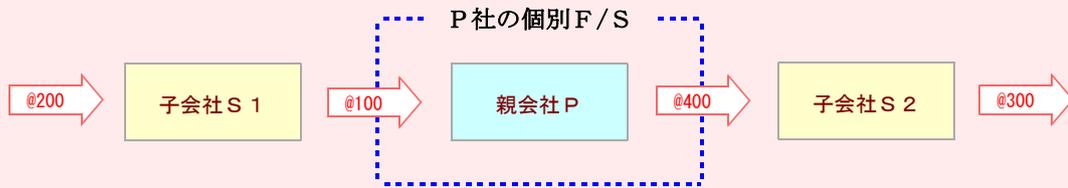


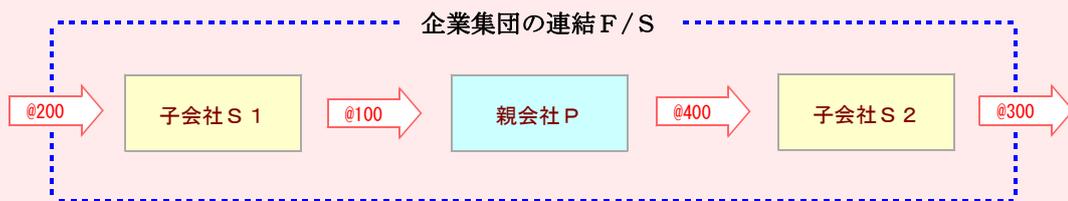
昭和50年代に子会社を利用した利益操作が社会問題となり、子会社を含めた企業集団の財務諸表を作成し、外部公表することになりました。この企業集団の財務諸表を連結財務諸表といいます。

子会社を利用した粉飾決算が可能となる個別財務諸表



親会社Pは、外部から@200で仕入れ@300で販売していた商品について、子会社を利用することで@100で仕入れて@400で販売したかのようなF/Sを作成することができます。

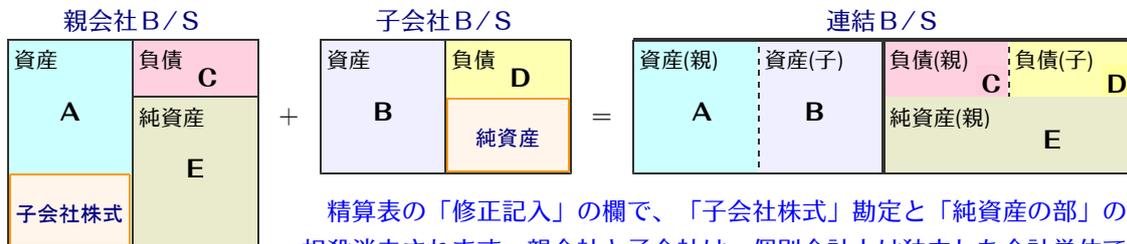
企業集団の経済的実態を反映した連結財務諸表



企業集団を一つの会計単位とし、企業集団と外部との取引を連結F/Sに反映させます。このため、連結F/S上は、@200で仕入れ@300で販売したことになります。

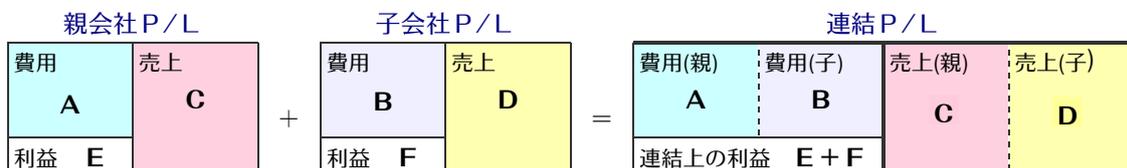
企業集団の中にある個々の会社群は、それぞれが独立した会社としての個別財務諸表を作成しています。そこで、連結財務諸表は、個々の個別財務諸表を連結精算表上で合算して作成します。ただし、単純合算して作成作業が終わるわけではなく、企業集団として適正な財政状態や経営成績を示すために必要な修正が行われます。

【連結B/Sの作成イメージ】～ 100%子会社 + 支配獲得時



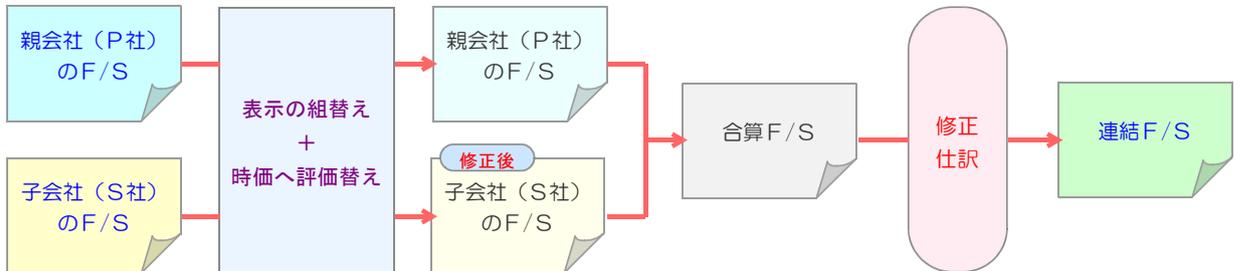
精算表の「修正記入」の欄で、「子会社株式」勘定と「純資産の部」の各勘定は、相殺消去されます。親会社と子会社は、個別会計上は独立した会計単位であっても、連結会計上は、グループ会社として一つの会計単位とされるためです。

【連結P/Lの作成イメージ】～ 100%子会社 + 親子間の取引なし



1-3 連結財務諸表の作成手続き

連結F/Sは、次のようなプロセスで作成されますが、表示の組替え後の資料が与えられるのが一般的なので、まず、子会社の資産・負債を時価評価し、これと親会社のF/Sを単純合算したものに、連結修正仕訳を加えていくイメージです。連結会計の総合問題は、この連結修正仕訳を正確に行うことができれば、満点を取ることができます。



(連結F/Sのフォーム)

<u>連結損益計算書</u>			
I	売上高		×××
II	売上原価		×××
	売上総利益		×××
III	販売費及び一般管理費		
	・	×××	
	・	×××	
	のれん償却額	×××	
	・	×××	×××
	営業利益		×××
IV	営業外収益		
	受取利息配当金	×××	
	・	×××	×××
V	営業外費用		
	支払利息	×××	
	・	×××	×××
	経常利益		×××
VI	特別利益		
	負ののれん発生益	×××	
	固定資産売却益	×××	
	・	×××	×××
VI	特別損失		
	固定資産売却損	×××	
	・	×××	×××
	税金等調整前当期純利益		×××
	法人税、住民税及び事業税		×××
	当期純利益		×××
	非支配株主に帰属する当期純利益		×××
	親会社株主に帰属する当期純利益		×××

連結貸借対照表

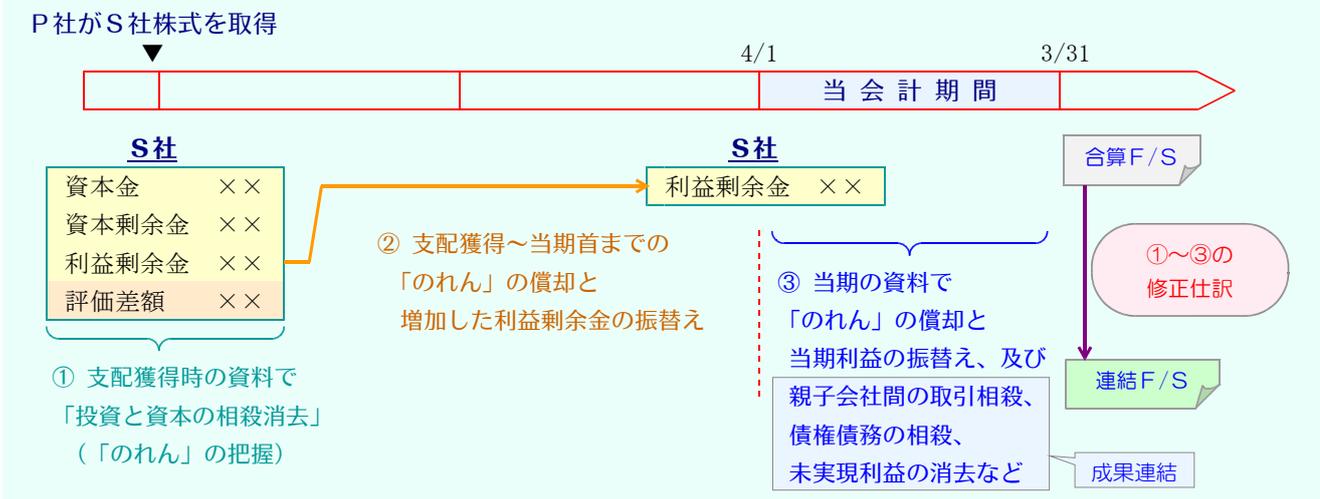
資産の部		負債の部	
I 流動資産		I 流動負債	
現金及び預金	×××	支払手形	×××
売掛金	×××	買掛金	×××
貸倒引当金	△ ×××	短期借入金	×××
商品	×××	未払法人税等	×××
・	×××	・	×××
II 固定資産		II 固定負債	
1. 有形固定資産		長期借入金	
建物	×××	社債	×××
減価償却累計額	△ ×××	・	×××
土地	×××	純資産の部	
2. 無形固定資産		I 株主資本	
のれん	×××	1. 資本金	×××
3. 投資その他の資産		2. 資本剰余金	×××
投資有価証券	×××	3. 利益剰余金	×××
・	×××	II その他包括利益累計額	
III 繰延資産		1. その他有価証券評価差額金	
開発費	×××	・	×××
・	×××	III 非支配株主持分	
合計	×××	合計	×××

※ 連結F/Sには、この他に、連結包括利益計算書や連結株主資本等変動計算書があります。連結株主資本等変動計算書は、第2章以降で簡便的なものを取り扱いますが、連結包括利益計算書は、上級期で学習します。

1-4 連結修正仕訳

合算F/Sに連結修正仕訳を加えて、連結F/Sを作成します。連結修正仕訳は、下図の①～③の3段階に分けて行います。各段階で、どの資料を利用して何を行うのかを覚えて、処理もれがないかをセルフチェックしながら進めるようにして下さい。

【連結F/S作成に必要な3種類の修正仕訳】



ここでは、①～③の連結修正仕訳の概要を簡単に紹介します。

① 支配獲得時の資料で「投資と資本の相殺消去」（「のれん」の把握を含む。）

親会社（P社）のB/S資産「子会社（S社）株式」と支配獲得時の子会社B/S純資産「資本金+資本剰余金+利益剰余金+評価差額」とを相殺消去します。このときの貸借差額が「のれん」です。また、100%子会社ではない場合には、「非支配株主持分」が把握されます。この「投資と資本の相殺消去」を行う理由は、既に学習済みの本支店会計における「支店勘定（投資）と本店勘定（資本）の相殺消去」と同じと考えておけば良いでしょう。

投資と資本の相殺消去（支配獲得時）

資本金	-S/S首-	×××	S社株式	×××
資本剰余金	-S/S首-	×××		
利益剰余金	-S/S首-	×××		
評価差額（2級の範囲外）		×××		
のれん		×××		

② 支配獲得～当期首までの「のれん」の償却と「増加した利益剰余金の振替え」

この段階の連結修正仕訳は難しくありません。①で把握した「のれん」は、償却すべき無形固定資産とされているので、資料に与えられている償却期間で定額法（残存価額ゼロ）による償却を行うだけです。

また、非支配株主がいる場合は、子会社が支配獲得日～当期首にまで獲得した利益剰余金のうち、非支配株主に帰属する分は非支配株主持分へ振り替えます。

のれんの償却（過年度分）

利益剰余金	-S/S首-	×××	のれん	×××
-------	--------	-----	-----	-----

増加利益剰余金の非支配株主への振替え（過年度分）

利益剰余金	-S/S首-	×××	非支配株主持分	-S/S首-	×××
-------	--------	-----	---------	--------	-----

③ 当期の資料で「のれん」の償却と当期利益の振替え、及び親子会社間の取引相殺、債権債務の相殺、未実現利益の消去など

まず、②と同じ内容の仕訳を当期分として行います。

のれんの償却（当年度分）

のれん償却額	×××	のれん	×××
--------	-----	-----	-----

増加利益剰余金の非支配株主への振替え（当年度分）

非支配株主に帰属する当期純利益	×××	非支配株主持分	- 当変 -	×××
-----------------	-----	---------	--------	-----

次に、親子間の取引相殺、債権債務の相殺消去の仕訳などを行います。連結会計では、グループ企業とグループ外部との取引を財務諸表に反映していくため、グループ内の取引は、「なかったもの」とします。

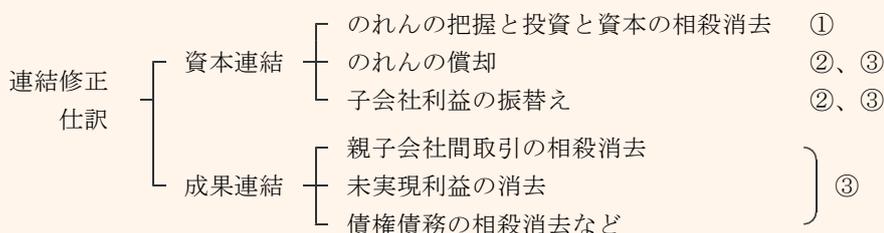
売上高と仕入高の相殺

売上	×××	売上原価	×××
----	-----	------	-----

債権・債務残高の相殺

買掛金	×××	売掛金	×××
-----	-----	-----	-----

①～③の連結修正仕訳は、「資本連結」と「成果連結」に分けて説明されることがあります。



2. 100%子会社の連結

合算F/Sに修正仕訳を加味することによって、連結F/Sを作成することができます。修正仕訳を考えるにあたっては、タイム・テーブルを作成しておくとう便利です。

ここでは、100%子会社で、親子会社間で売買取引等がない設例を利用して、解答プロセスを解説します。

設例1 100%子会社の資本連結

下記の資料にもとづき、20X4年度における連結貸借対照表、連結損益計算書を作成しなさい。なお、P社及びS社は、ともに3月決算である。

1. P社は、20X1年3月31日にS社の発行済株式の100%を100,000千円で取得している。
2. S社の株主資本に関する資料は、次のとおりである。

	資本金	資本剰余金	利益剰余金
20X1年3月31日	50,000千円	10,000千円	30,000千円

のれんは、発生年度の翌年度より、10年間にわたり定額法によって償却する。

3. 20X4年度中において、P社及びS社は配当金を支払っていない。
4. P社およびS社の20X4年度における貸借対照表および損益計算書は、次のとおりである。

貸借対照表

20X5年3月31日現在

(単位：千円)

資産	P社	S社	負債・純資産	P社	S社
現金預金	56,000	39,000	買掛金	36,000	9,200
売掛金	30,000	18,000	短期借入金	56,000	19,000
棚卸資産	19,000	12,000	資本金	100,000	50,000
有形固定資産	70,000	66,000	資本剰余金	23,000	10,000
S社株式	100,000		利益剰余金	60,000	46,800
	275,000	135,000		275,000	135,000

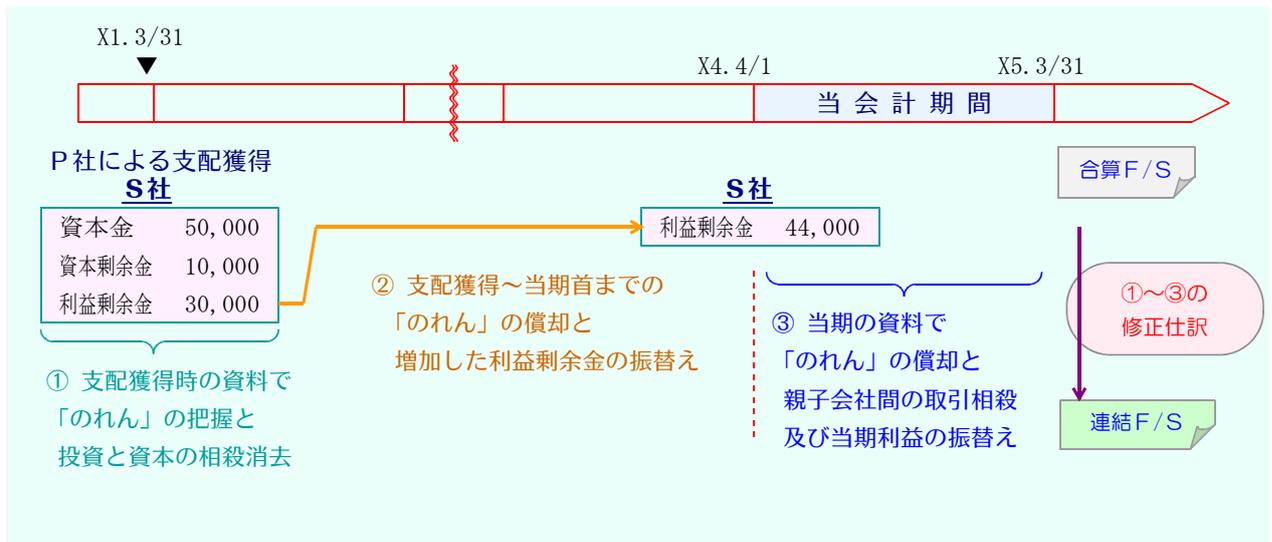
損益計算書

自20X4年4月1日 至20X5年3月31日

(単位：千円)

費用・純利益	P社	S社	収益	P社	S社
売上原価	37,500	22,000	売上高	50,000	30,000
販売費及び一般管理費	8,500	6,000	営業外収益	1,000	2,000
法人税・住民税・事業税	2,000	1,200	特別利益	1,000	
当期純利益	4,000	2,800			
	52,000	32,000		52,000	32,000

2-1 タイム・テーブルの作成



受験上の連結会計の問題を解く際には、下書き用紙にタイム・テーブルを作成します。タイム・テーブルの書き方は、人それぞれですが、上記①や②の仕訳のためには、 の部分は必須です。

【タイム・テーブル】

(単位：千円)

	+100% X1. 3/31	X1～X3年度	X4. 3/31	X4年度	100% X5. 3/31
資本金	50,000		50,000		50,000
資本剰余金	10,000		10,000		10,000
利益剰余金	30,000	利益剰余金の増加 14,000	44,000	当利 +2,800	46,800
合計	90,000		104,000		106,800

A : P社が支配獲得した期のS社の純資産の金額
B : 当期首のS社の利益剰余金
C : 当期末のS社の利益剰余金

上のタイム・テーブルの A と C の金額は、資料に与えられます。これに対し、B の金額は与えられないことが多いので、自分で計算できるようにして下さい。

B の計算方法

期首の利益剰余金に、当期の税引後純利益を加えて、配当金を控除すれば、期末の利益剰余金になります。この関係を利用すれば、期首の利益剰余金を逆算で求めることができます。

$$\text{B} = \text{当期末のS社の利益剰余金 } 46,800 - \text{当期のS社の税引後当期純利益 } 2,800 + \text{当期のS社の支払配当金 } 0 = 44,000 \text{千円}$$

2-2 連結修正仕訳

① 「のれん」の把握 + 投資と資本の相殺消去 P社による支配獲得時

【タイム・テーブル】

	X1. 3/31	X1~X3年度	X4. 3/31	X4年度	X5. 3/31
資本金	50,000		50,000		50,000
資本剰余金	10,000		10,000		10,000
利益剰余金	30,000	利益剰余金の増加 14,000	44,000	当利 +2,800	46,800
合計	90,000		104,000		106,800
P社持分	90,000				
S社株式	100,000				
のれん	10,000	償却 $\Delta 1,000 \times 3$	7,000	償却 $\Delta 1,000$	6,000

(単位：千円)

注：P社が支配獲得した期のS社の純資産の金額：A
 当期首のS社の利益剰余金：B
 当期末のS社の利益剰余金：C

P社は、純資産額 90,000千円 (=50,000+10,000+30,000) のS社の発行済株式の100%を100,000千円で取得しています。この純資産額は、支配獲得時の時価ベースで測定しますが、2級では、時価の資料が与えられないので、「時価と原価は等しい」と考えて下さい。そうすると、P社は時価 90,000千円の資産を100,000千円で取得したことになります。これは、支配獲得時の売却価値よりもS社の企業価値が高く、その差額を10,000千円と算定したことを意味します。この10,000千円の差額は、「超過収益力」と呼ばれ、簿記では、「のれん」として資産計上した上で、発生年度の翌年から均等償却します。何年で償却するかは必ず、資料に与えられます。

この「のれん」10,000千円を利用することで、支配獲得時における「投資と資本の相殺消去」に関する仕訳が貸借バランスします。当期以前の資料を利用した仕訳は、「開始仕訳」と呼ばれます。

開始仕訳：投資と資本の相殺消去（支配獲得時）

-S/S首-	
-S/S首-	
-S/S首-	
※1	

※1 S社株式 100,000 - P社持分 90,000×100% = 10,000

② 当期首までの「のれん」の償却 + 利益剰余金の振替え P社による支配獲得時 ~ 当期首

連結会計では、子会社株式の取得について、期首取得か期末取得を仮定するので、「のれん」の償却費を月数按分することはありません。多くの問題が、期末取得を仮定し、その翌年度から償却を開始します。

本問もX1年3月31日（X0年度期末）に取得し、X1年度から償却を開始しています。償却期間は10年償却で、期首までに3年間（X1~X3年度）経過しているので、次のような仕訳を行います。

のれんの償却（過年度分）

-S/S首-	※1
--------	----

※1 のれん 10,000 ÷ 10年 × 3年 (X1. 4/31~X4. 3/31) = 3,000

「のれん」の償却費は、親会社の費用（販売費及び一般管理費）とされるため、過年度の償却費の計上は、P社の利益剰余金の減少を伴います。

次に、「利益剰余金の振替え」ですが、これは、支配獲得後に子会社（S社）が稼得した利益を非支配株主（後述）に振替える手続です。本問では、S社はP社の100%子会社とされているため、非支配株主は存在しません。従って、「利益剰余金の振替え」に関する仕訳は不要です。

③ 当期分の「のれん」の償却 + 当期純利益の振替え + 親子会社間の取引相殺 当会計期間

当期（X4年度：X4. 4/31～X5. 3/31）の「のれん償却額」の計上仕訳は、以下の通りです。

のれんの償却（当年度分）

※1	
----	--

※1 のれん 10,000 ÷ 10年 = 1,000

次に、「当期純利益の振替え」ですが、これは、S社の税引後当期純利益のうち、非支配株主に帰属する部分を非支配株主持分に振替える手続ですが、本間では、非支配株主が存在しないため、不要です。

また、「親子会社間の取引相殺」ですが、親子会社間で土地や商品を売買した場合、連結会計では、グループ内での売買を「なかった」ものとする必要があるため、親子会社間の取引の相殺や未実現利益の消去を行います（成果連結）。ただし、本間には、親子会社間の取引がないため、成果連結の仕訳は不要です。

2-3 精算表への記入 ~ 株主資本等変動計算書

連結会計の総合問題では、連結損益計算書と連結貸借対照表の他に、連結株主資本等変動計算書を作成する場合があります。複式簿記の仕組みが作られた時代には、損益計算書と貸借対照表しかなかったため、株主資本等変動計算書は、付加的に作成されるイメージですが、株主資本等変動計算書の記載項目を変動させる仕訳については、株主資本等変動計算書に反映させ、同計算書の期末残高を貸借対照表に転記する手続をとります。

それでは、連結修正仕訳を連結精算表に記入していきましょう。

連結損益計算書の作成

	合算P/L	連結修正		連結P/L
		借方	貸方	
売上高	80,000			80,000
売上原価	59,500			59,500
販売費及び一般管理費	14,500			14,500
のれん償却	—			1,000
営業外収益	3,000			3,000
特別利益	1,000			1,000
法人税・住民税等	3,200			3,200
当期純利益	6,800			5,800

連結株主資本等変動計算書の作成

	合算S/S	連結修正		連結S/S
		借方	貸方	
資本金期首残高	150,000			100,000
当期変動額	—			—
資本金期末残高	150,000			100,000
資本剰余金期首残高	33,000			23,000
当期変動額	—			—
資本剰余金期末残高	33,000			23,000
利益剰余金期首残高	100,000			67,000
当期純利益	6,800			5,800
利益剰余金期末残高	106,800			72,800

連結貸借対照表の作成

	合算B/S	連結修正		連結B/S
		借方	貸方	
現金及び預金	95,000			95,000
売掛金	48,000			48,000
商品	31,000			31,000
有形固定資産	136,000			136,000
のれん	—			6,000
S社株式	100,000			0
資産合計	410,000			316,000
買掛金	45,200			45,200
短期借入金	75,000			75,000
資本金	150,000			100,000
資本剰余金	33,000			23,000
利益剰余金	106,800			72,800
負債及び純資産合計	410,000			316,000

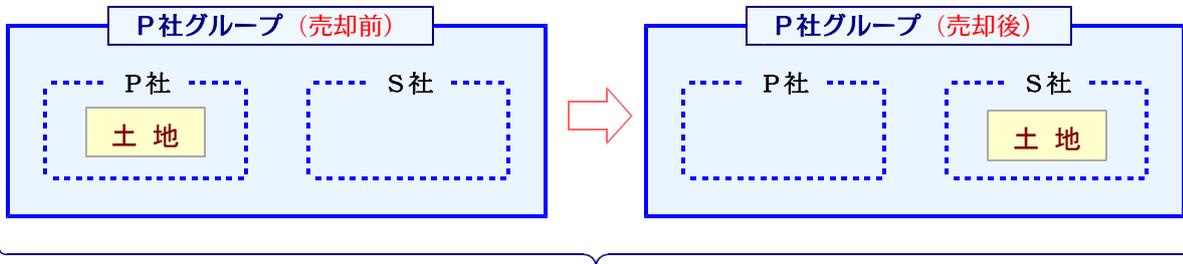
2級で学習する連結F/Sには、次の特徴があります。

- 連結B/Sの「資本金」及び「資本剰余金」の金額は、P社の金額と一致する。
- 連結P/Lの「法人税・住民税等」の金額は、合算F/Sの金額と一致する。

3. 100%子会社 + 土地の売買 (ダウン・ストリーム)

設例2 設例1に親子間の土地の売買に係る追加資料が与えられた場合

5. 20X5年3月1日にP社はS社に土地(帳簿価額 5,000千円)を 6,000千円で売却し(売却益は特別利益に計上している)、購入代金を現金で受け取っている。



土地はグループ内のままなので、連結F/S作成上、親子会社間で取引は、なかったものとする。

個別F/Sの仕訳 → 合算F/Sへの影響 → 連結修正仕訳

P社：現金 6,000 / 土地 5,000	}	土地 1,000 / 売却益 1,000	売却益 1,000 / 土地 1,000
売却益 1,000			
S社：土地 6,000 / 現金 6,000			

それでは、この連結修正仕訳を連結精算表に追加記入していきましょう。

連結損益計算書の作成

	合算P/L	連結修正		連結P/L
		借方	貸方	
売上高	80,000			80,000
売上原価	59,500			59,500
販売費及び一般管理費	14,500			14,500
のれん償却	—	1,000		1,000
営業外収益	3,000			3,000
特別利益	1,000	1,000		0
法人税・住民税等	3,200			3,200
当期純利益	6,800	2,000		4,800

連結株主資本等変動計算書の作成

	合算S/S	連結修正		連結S/S
		借方	貸方	
資本金期首残高	150,000	50,000		100,000
当期変動額	—			—
資本金期末残高	150,000	50,000		100,000
資本剰余金期首残高	33,000	10,000		23,000
当期変動額	—			—
資本剰余金期末残高	33,000	10,000		23,000
利益剰余金期首残高	100,000	33,000		67,000
当期純利益	6,800	2,000		4,800
利益剰余金期末残高	106,800	35,000		71,800

連結貸借対照表の作成

	合算B/S	連結修正		連結B/S
		借方	貸方	
現金及び預金	95,000			95,000
売掛金	48,000			48,000
商品	31,000			31,000
有形固定資産	136,000		1,000	135,000
のれん	—	10,000	4,000	6,000
S社株式	100,000		100,000	0
資産合計	410,000	10,000	105,000	315,000
買掛金	45,200			45,200
短期借入金	75,000			75,000
資本金	150,000	50,000		100,000
資本剰余金	33,000	10,000		23,000
利益剰余金	106,800	35,000		71,800
負債及び純資産合計	410,000	95,000		315,000

アップ・ストリーム：子会社から親会社へ販売している場合
 ダウン・ストリーム：親会社から子会社へ販売している場合