

1. 概要

第2章では、親会社の持分割合が100%ではないケースを取り扱います。例えば、親会社持分が60%の場合、連結貸借対照表や連結損益計算書に、子会社の個別F/Sの金額がどのように反映されるべきでしょうか。

例えば、親会社（P社）の現金が 1,000円、60%子会社（S社）の現金が 100円とした場合、連結B/Sの現金は、次のどちらとなるのでしょうか？

- ① P社の現金 1,000 + S社の現金 100×100% = 連結B/Sの現金 1,100
- ② P社の現金 1,000 + S社の現金 100×60% = 連結B/Sの現金 1,060

また、P社とS社の売上をそれぞれ 10,000円、1,000円とした場合、連結上の売上は、いくらでしょうか？

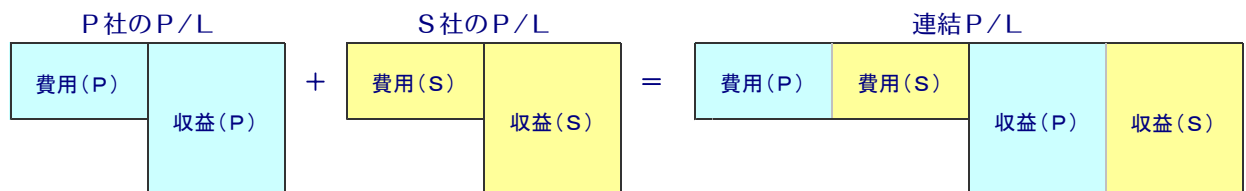
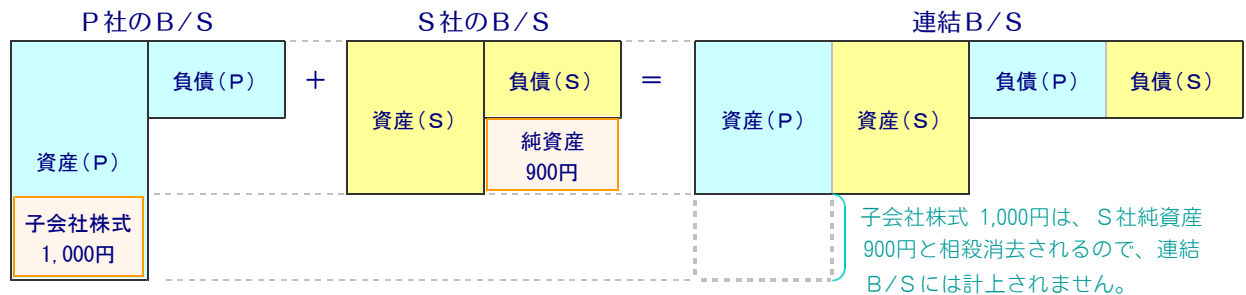
- ① P社の売上 10,000 + S社の売上 1,000×100% = 連結P/Lの売上 11,000
- ② P社の売上 10,000 + S社の売上 1,000×60% = 連結P/Lの売上 10,600

①だと100%子会社と同じになってしまうので、②が正解になりそうですが、実は、①が正解です。

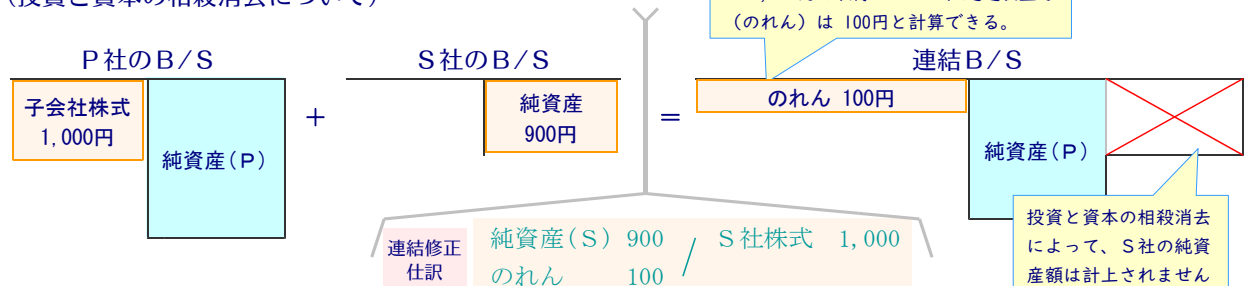
最高意思決定機関である株主総会における採決は、51%の株式を保有している一人の株主が賛成すれば、たとえ49%を保有している100人の株主が反対しても、賛成案が可決されます。つまり、支配獲得をしている株主が、被支配会社の財務諸表項目に100%の影響力を持つこととなります。そこで、連結F/Sを作成する際も、60%子会社の資産・負債・費用・収益項目の金額は、100%取り込むことにしています。

1-1 100%子会社の連結イメージ

P社は、S社（純資産額 900）の発行済株式の100%を 1,000円で取得していたとします。



(投資と資本の相殺消去について)

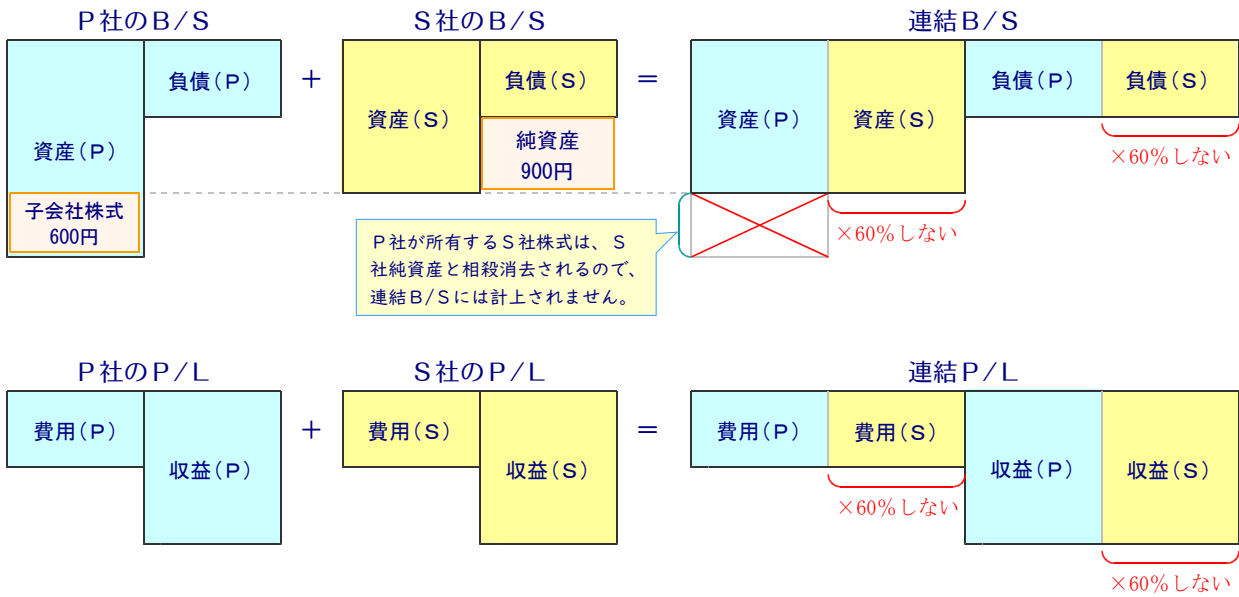


連結会計は、全体像が極めてイメージしづらい分野です。
この2ページで、しっかりとイメージ・トレーニングして下さい。

1-2 60%子会社の連結イメージ

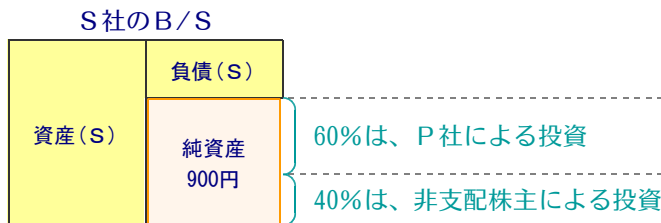
(1) 連結B/Sと連結P/L

P社は、S社（純資産額 900）の発行済株式の60%を 600円で取得していたとします。



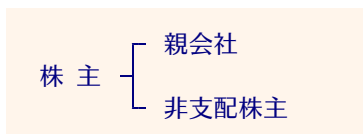
(2) 投資と資本の相殺消去について

上の2つは、100%子会社のケースと同じでしたが、「投資と資本の相殺消去」については、大きく異なります。100%子会社の場合は、子会社（S社）の純資産は、すべて親会社（P社）のものでしたが、60%子会社の場合は、残りの40%は「非支配株主」が投資しているので、「投資 = P社所有の子会社株式 + 非支配株主持分」というイメージになります。

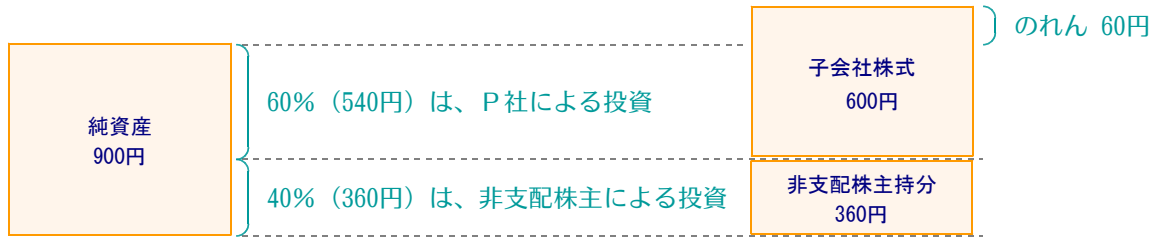


1. 非支配株主

50%超保有している会社を「親会社」、親会社以外の株主を「非支配株主」と呼びます。



2. 投資と資本の相殺消去



① のれんの計算

S社の純資産額は 900円です。その 60% (900×60% = 540円) を 600円で取得したので、超過収益力 (のれん) は、60円 (=600円-900円×60%) と計算されます。

$$\text{のれん 60円} = \text{S社株式の取得原価 600円} - \text{S社の純資産額 900円} \times \text{P社の持株比率 60\%}$$

② 非支配株主持分の計算

非支配株主の S社株式の保有割合が 40%の場合、S社純資産額の40%は非支配株主の持分といえます。

$$\text{非支配株主持分 360円} = \text{S社の純資産額 900円} \times \text{非支配株主の持分比率 40\%}$$

3. 仕訳 (投資と資本の相殺消去)

2. の図は、そのまま「投資と資本の相殺消去」の仕訳となります。

投資と資本の相殺消去 (支配獲得時)

資本金 -S/S首-	} 900	S社株式	600
資本剰余金 -S/S首-		非支配株主持分	360
利益剰余金 -S/S首-			
のれん	60		

(3) 子会社利益の非支配株主持分への振替えについて

100%子会社の場合、子会社が稼得した税引後当期純利益の全額が親会社に帰属しました。これに対し、非支配株主が存在する場合には、子会社の利益を彼らの持分比率に応じて分配するのが合理的です。そこで、子会社の税引後当期純利益に非支配株主の持分比率を乗じた金額を、「非支配株主に帰属する当期純利益」として非支配株主持分へ振替えるとともに、連結損益計算書の当期純利益から当該金額を控除した金額を「親会社に帰属する当期純利益」とします。

P社のP/L		+	S社のP/L		=	連結P/L			
費用(P)	} 収益(P)		費用(S)	} 収益(S)		費用(P)	費用(S)	} 収益(P)	} 収益(S)
利益(P)		利益(S)	利益(S)の40%は非支配株主分 残りがP社に帰属する利益						

×60%しない

非支配株主に対して、S社の税引後当期純利益を持分比率に応じて振り替えることで、非支配株主持分が増加するので、次のような仕訳を行います。なお、S社の税引後当期純利益は 500円であったとします。

当期純利益の非支配株主持分への振替え

非支配株主に帰属する当期純利益 ※1	200	非支配株主持分 -S/S当変-	200
--------------------	-----	-----------------	-----

※1 S社当期純利益 500 × 40% = 200

上記仕訳と同様の仕訳が、支配獲得日～当期首までに子会社が稼得した利益に対しても行われるはずですが。

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-	×××
--------------	-----	----------------	-----

2. 80%子会社 + 土地売買（アップストリーム） + 手形割引 + 手形裏書

それでは、非支配株主が存在する場合の、総合問題を解説していきましょう。ここでは、子会社が親会社に土地を販売し、その購入代金として受け取った2枚の約束手形のうち、一枚を金融機関で割引き、もう一枚を買掛金決済のために裏書譲渡した場合の処理についても学習します。

80%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。

- P社は、20X1年3月31日にS社の発行済株式の80%を75,000千円で取得している。
- 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。

- 20X5年3月1日にS社はP社に土地（帳簿価額5,000千円）を6,000千円で売却した（売却益は特別利益に計上している）。P社は、購入代金のうち3,000千円は現金で支払い、残額は額面1,000千円と2,000千円の2枚の営業外支払手形を振り出した（決済日：20X5年6月30日）。S社は、このうち、額面1,000千円の手形は銀行で割引き（手数料は無視する）、もう1枚の手形は買掛金の決済として仕入先に裏書譲渡した。
- 20X4年度中におけるP社及びS社の支払配当金はそれぞれ2,000千円、0千円であった。
- 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	70,000	35,500	買掛金	33,000	9,200
売掛金	30,000	18,000	営業外支払手形	3,000	
棚卸資産	19,000	12,000	短期借入金	45,000	15,500
営業外受取手形		6,000	資本金	100,000	50,000
有形固定資産	70,000	60,000	資本剰余金	23,000	10,000
S社株式	75,000		利益剰余金	60,000	46,800
	264,000	131,500		264,000	131,500

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	2,000	1,000
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

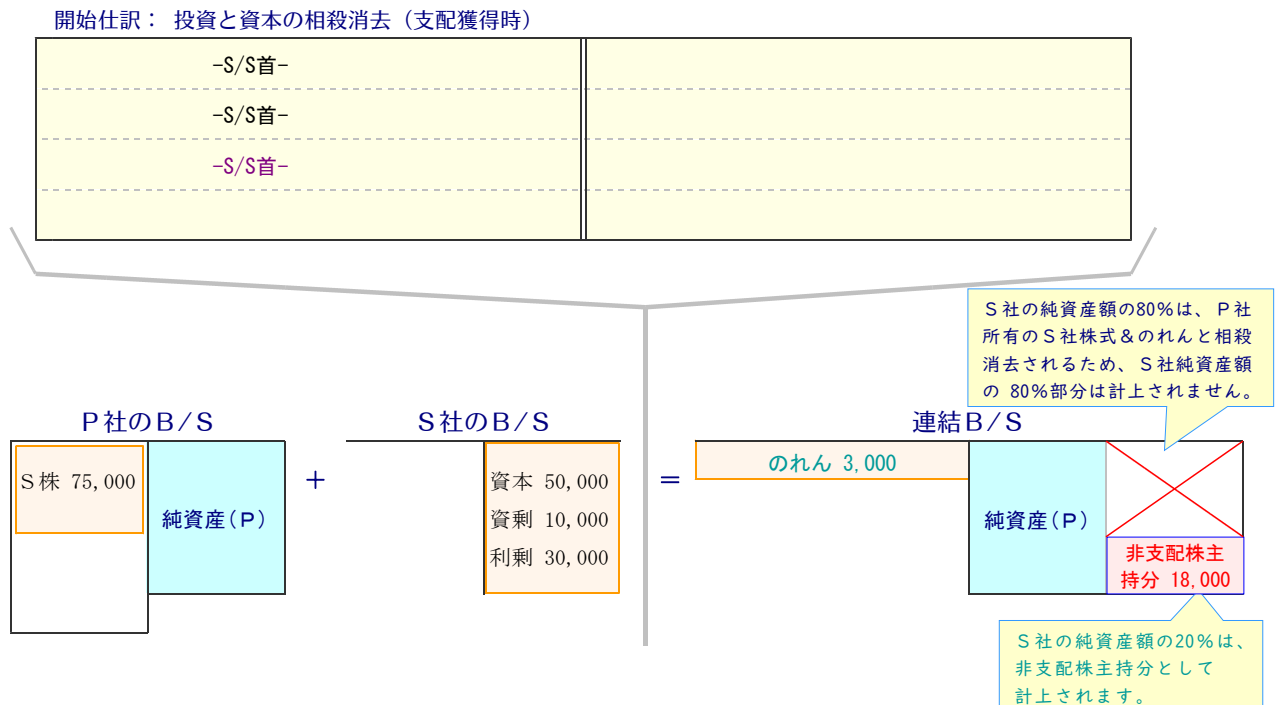
【タイム・テーブル】 (単位：千円)

	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	72,000	×80%		当期首のS社の利益剰余金	当期末のS社の利益剰余金
S社株式	75,000				
のれん	3,000	償却 $\Delta 300 \times 3$	2,100	償却 $\Delta 300$	1,800

P社は、X1年3月31日に、純資産額 90,000千円のS社の株式を 80%取得して、支配獲得しています。S社の純資産額に対するP社の持分は 72,000千円 (= 90,000千円×80%) ですが、これを 75,000千円で取得していることから、P社が測定したS社の超過収益力は、3,000千円 (= 75,000千円-72,000千円) となります。この 3,000千円が「のれん」の金額となります。

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



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

X1年3月31日（X0年度期末）に支配獲得し、X1年度から償却を開始します。償却期間は10年償却で、当期首までに3年間（X1～X3年度）経過しているため、次のような仕訳を行います。

のれんの償却（過年度分）

※1	900	
----	-----	--

※1 のれん $3,000 \div 10年 \times 3年 (X1.4/31 \sim X4.3/31) = 900$

「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。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に振替える手続です。本問では、タイム・テーブルから、S社の利益剰余金は、支配獲得から当期首までの3年間に14,000千円増加していますが、このうち、20%は非支配株主のものなので、利益剰余金から非支配株主持分に振替えます。

増加利益剰余金の非支配株主への振替え（過年度分）

※1	-S/S首-
----	--------

※1 増加利益剰余金 $14,000 (X1.4/31 \sim X4.3/31) \times 20\% = 2,800$

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 $3,000 \div 10年 = 300$

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。本問では、S社の税引後当期純利益が2,800千円なので、その20%にあたる560千円を「非支配株主に帰属する当期純利益」として、非支配株主持分に振替えます。

当期純利益の非支配株主持分への振替え（当年度分）（A）

非支配株主に帰属する当期純利益 ※1	-S/S当変-
--------------------	---------

※1 S社当期純利益 $2,800 \times 20\% = 560$

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」ものとするため、親子会社間の取引とそこから生じている未実現利益を消去します（成果連結）。本問では、土地の売買取引を「なかった」ものとするので、S社が計上した土地売却益（特別利益）1,000千円を取り消すと同時に、P社が土地の取得原価を6,000千円としているので、これを元の5,000千円に戻すための仕訳を行います。

親子会社間の取引相殺（アップ・ストリーム）

--	--

アップ・ストリームの場合、子会社の土地売却益を消去するため、上記の仕訳によって、子会社の税引後当期純利益が1,000千円減少します。ところが、先に、S社の税引後利益が2,800千円であるとして、「当期純利益の非支配株主持分への振替え（A）」を行っているため、（A）を修正する仕訳が必要になります。

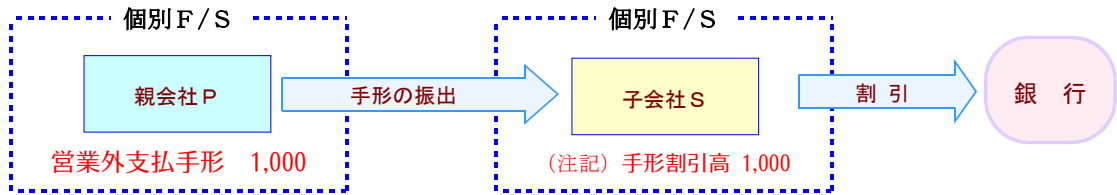
（A）の修正仕訳

-S/S当変-	非支配株主に帰属する当期純利益 ※1
---------	--------------------

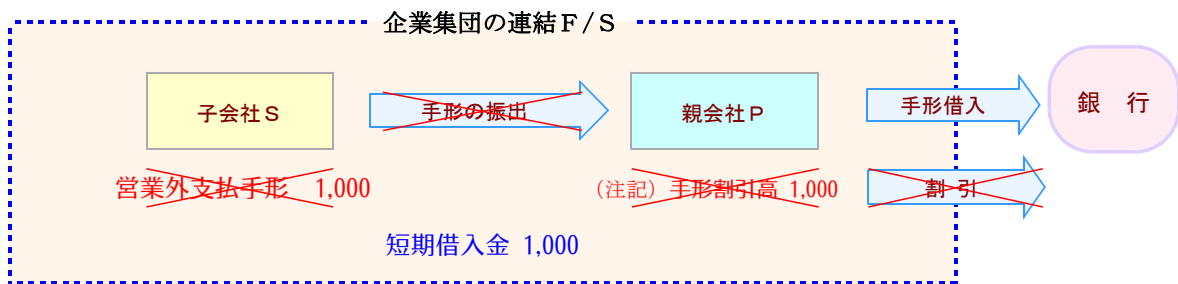
※1 $1,000 \times 20\% = 200$

④ 親子会社間の取引相殺 ～ 連結会社振出手形の割引 当会計期間

1. 連結会社が振り出した手形の割引



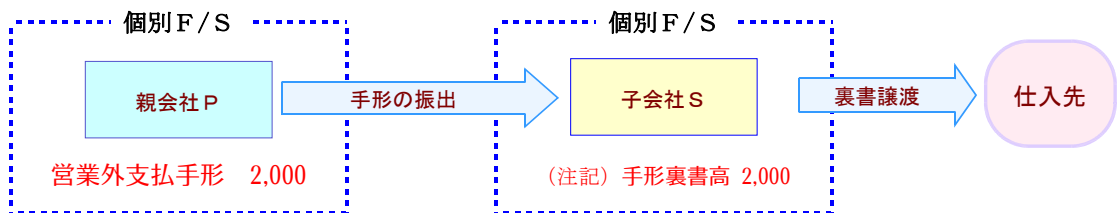
連結会計上は、P社とS社を一体とみなすため、「企業集団が自己振出手形を銀行で割引いた。」と考えます。そこで、連結会計上は、支払手形ではなく、「手形借入金（短期借入金）」とします。また、S社の個別F/Sに手形割引高 1,000が注記されていましたが、連結F/S上は、注記は不要となります。



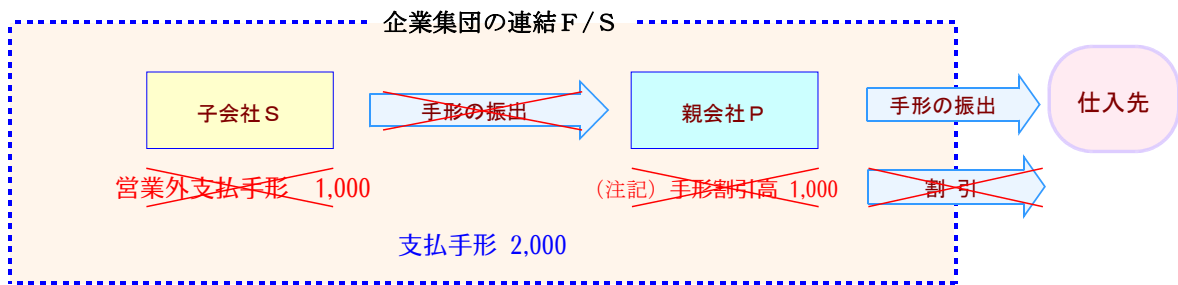
連結会社振出手形の割引

--	--

⑤ 親子会社間の取引相殺 ～ 連結会社振出手形の裏書 当会計期間



連結会計上は、P社とS社を一体とみなすため、「企業集団が仕入先に手形を振り出した。」と考えます。そこで、連結会計上は、営業外支払手形ではなく、「支払手形」とします。また、S社の個別F/Sに手形裏書高 2,000が注記されていましたが、連結F/S上は、注記は不要となります。



連結会社振出手形の裏書

--	--

2-3 連結精算表の作成

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	—			300
営業外収益	3,000			3,000
特別利益	1,000			
法人税・住民税等	3,200			3,200
非支配株主帰属損益	—			360
当期純利益	6,800			5,140

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	102,000			68,300
当期純利益	6,800			5,140
配当金	2,000			2,000
利益剰余金期末残高	106,800			71,440
非支配株主持分期首残高	—			20,800
当期変動額	—			360
非支配株主持分期末残高	—			21,160

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	105,500			105,000
売掛金	48,000			48,000
商品	31,000			31,000
営業外受取手形	6,000			6,000
有形固定資産	130,000			129,000
のれん	—			1,800
S社株式	75,000			0
資産合計	395,500			321,300
買掛金	42,200			42,200
支払手形				2,000
営業外支払手形	3,000			
短期借入金	60,500			61,500
資本金	150,000			100,000
資本剰余金	33,000			23,000
利益剰余金	106,800			71,440
非支配株主持分	—			21,160
負債及び純資産合計	395,500			321,300