

連結会計では、合算財務諸表に対して、連結修正仕訳を行うことによって、連結財務諸表を作成します。連結修正仕訳には、投資と資本の相殺消去に代表される「資本連結」と、親子間の取引があった場合に、(1) 取引高の相殺消去、(2) 債権債務の相殺消去、(3) 未実現損益の消去を行う「成果連結」があります。

成果連結の対象となる取引には、次のようなものがあります。

- ・ 親子間における非償却資産 (ex.土地) の売買 (第1章P10、第2章P06で学習済み)
 - ・ 親子間における手形の振出及び割引・裏書譲渡 (第2章P07で学習済み)
 - ・ 親子間における貸貸借取引
 - ・ 親子間における商品売買 (貸倒引当金の処理を含む)
 - ・ 親子間における配当金の授受
 - ・ 親子間における償却資産 (ex.備品) の売買 (上級)
- } 本章

1. 親子間の貸貸借取引

親子間で貸貸借取引を行った場合、連結会計上は、P社とS社を一体とみなすため、「貸貸借取引はなかった。」ものとして、連結修正仕訳を行います。

〔資金取引〕

P社はX0年6月1日に連結子会社であるS社に対して 15,000を貸し付けた。貸付約定は、貸付期間5年、利率6%、利払日は毎年5月31日と11月30日の後払いとなっている。そこで、X1年3月31日に行うべき連結修正仕訳を示しなさい。なお、P社及びS社は3月決算である。

1. 個別F/S

P社個別F/S				S社個別F/S			
貸付金	15,000	受取利息	750	支払利息	750	借入金	15,000
未収利息	300					未払利息	300

受取利息： $15,000 \times 6\% \times 10/12$ (X0年 6/1~X1年3/31) = 750

未収利息： $15,000 \times 6\% \times 4/12$ (X0年12/1~X1年3/31) = 300

2. 連結会計上は、内部取引とその債権債務の期末残高を「なかったもの」とします。

連結 F/S

3. 連結修正仕訳

(借)	(貸)
(借)	(貸)

〔賃貸借取引〕

P社は×0年6月1日に連結子会社であるS社に対して土地を貸し付けた。貸付約定は、貸付期間5年、賃貸料100円/月、地代支払日は毎年5月31日と11月30日で、前払いとなっている。そこで、×1年3月31日に行うべき連結修正仕訳を示しなさい。なお、P社及びS社は3月決算である。

1. 個別F/S

P社個別F/S	S社個別F/S								
<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="padding: 2px 10px;">受取地代</td> <td style="text-align: right; padding: 2px 10px;">1,000</td> </tr> <tr> <td style="padding: 2px 10px;">前受地代</td> <td style="text-align: right; padding: 2px 10px;">200</td> </tr> </table>	受取地代	1,000	前受地代	200	<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="padding: 2px 10px;">支払地代</td> <td style="text-align: right; padding: 2px 10px;">1,000</td> </tr> <tr> <td style="padding: 2px 10px;">前払地代</td> <td style="text-align: right; padding: 2px 10px;">200</td> </tr> </table>	支払地代	1,000	前払地代	200
受取地代	1,000								
前受地代	200								
支払地代	1,000								
前払地代	200								

受取地代： $100 \times 10\text{ヶ月} (\times 0\text{年}6/1 \sim \times 1\text{年}3/31) = 1,000$

前受地代： $100 \times 2\text{ヶ月} (\times 1\text{年}4/1 \sim \times 1\text{年}5/31) = 200$

2. 連結会計上は、内部取引とその債権債務の期末残高を「なかったもの」とします。

連結F/S

3. 連結修正仕訳

(借)	(貸)

2. 親子間の商品売買（貸倒引当金の処理を含む）

〔商品売買①～期末在庫のないケース〕

P社は外部から現金で仕入れた商品 10,000の全量を連結子会社であるS社に対して 15,000で掛け販売した。S社はこの商品の全量を外部に 18,000で現金販売している。また、前期末及び当期末におけるP社のS社に対する売上債権の残高は、次の通りである。

	前期末	当期末
受取手形	1,000	1,200
売掛金	1,500	1,600

1. 個別F/S

P社個別F/S				S社個別F/S			
仕入	10,000	売上	15,000	仕入	15,000	売上	18,000
受取手形	1,200					支払手形	1,200
売掛金	1,600					買掛金	1,600

2. 連結会計上は、内部取引とその債権債務の期末残高を「なかったもの」とします。

連結F/S			
仕入	10,000	売上	18,000

3. 連結修正仕訳

連結修正仕訳は、合算F/Sを連結F/Sに変換するための仕訳です。このため、内部取引、及び内部取引から生じた親子会社間の債権・債務をすべて相殺消去します。

売上高と仕入高の相殺

(借)	(貸)
-----	-----

連結F/Sでは、売上原価勘定を用いるのが一般的です。しかし、答案用紙のP/Lが「当期仕入高」となっているのであれば、そちらを利用して仕訳を行います。

債権・債務残高の相殺

(借)	(貸)
-----	-----

〔商品売買② ～ 貸倒引当金の調整(ダウン・ストリーム)〕

P社は外部から現金で仕入れた商品を連結子会社であるS社に掛販売している。前期末及び当期末におけるP社のS社に対する売上債権の残高は、次の通りである。

	前期末	当期末
売掛金	30,000	40,000

P社は、期末売上債権に対して、毎期2%の貸倒引当金を設定している。

親子会社間の債権債務の相殺消去に伴い、貸倒引当金の調整を行う必要があります。

1. 個別F/S

P社個別F/S		S社個別F/S	
売掛金	40,000	買掛金	40,000
貸倒引当金繰入額	200	貸倒引当金	800

2. 連結会計上は、内部取引とその債権債務の期末残高を「なかったもの」とします。

連結F/S	

3. 連結修正仕訳

(借) 買掛金	40,000	(貸) 売掛金	40,000
---------	--------	---------	--------

(借) 貸倒引当金	800	(貸) 貸倒引当金繰入額	200
		利益剰余金 -S/S首-	600

まとめると

まず、開始仕訳を導出するために前期中に行われたの連結修正仕訳を考えてみましょう。

前期末P社決算整理仕訳

(借) 貸倒引当金繰入額	600	(貸) 貸倒引当金	600
--------------	-----	-----------	-----

前期末連結修正仕訳 ～ 決算整理仕訳の取り消し

(借) 貸倒引当金	600	(貸) 貸倒引当金繰入額	600
-----------	-----	--------------	-----

当期末開始仕訳

(借) 貸倒引当金	600	(貸) 利益剰余金 -S/S首-	600
-----------	-----	------------------	-----

開始仕訳は、前期中に行われた連結修正仕訳のP/L項目を「利益剰余金 -S/S期首残高-」とするだけです。

当期末P社決算整理仕訳

(借) 貸倒引当金繰入額	200	(貸) 貸倒引当金	200
--------------	-----	-----------	-----

当期末連結修正仕訳 ～ 決算整理仕訳の取り消し

(借) 貸倒引当金	200	(貸) 貸倒引当金繰入額	200
-----------	-----	--------------	-----

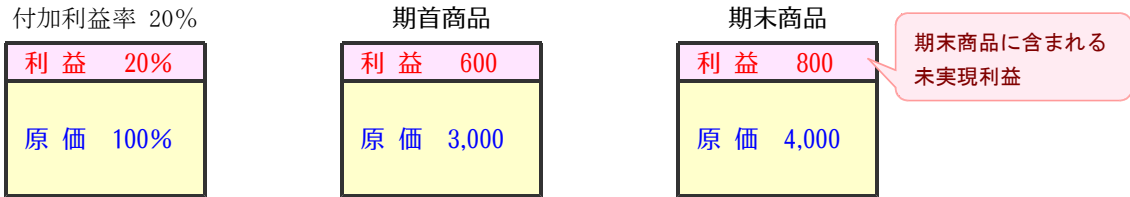
当期の連結修正仕訳は、前期と同様に、個別F/S上の貸倒引当金の計上仕訳を取り消すだけです。

ダウン・ストリーム : 親会社 → 子会社
 アップ・ストリーム : 子会社 → 親会社

〔商品売買③ ～ 棚卸資産に係る未実現損益の消去 ～ ダウン・ストリーム〕

P社は外部から現金で仕入れた商品Aを100,000で連結子会社(持分比率60%)であるS社に掛販売した。なお、P社からS社への商品販売においては、毎期、原価に20%の利益が加算されている。また、P社は、期末売上債権に対して、毎期2%の貸倒引当金を設定している。P社のS社に対する売上債権、及びS社の商品Aの期末残高は、次の通りである。

	売掛金	商品A
前期末	30,000	3,600
当期末	40,000	4,800



(1) 連結修正仕訳① ～ 内部取引の相殺 + 債権・債務の相殺 + 貸倒引当金の調整

売上高と仕入高の相殺

(借) 売上	100,000	(貸) 売上原価	100,000
		- 当期仕入高 -	

債権・債務残高の相殺

(借) 買掛金	40,000	(貸) 売掛金	40,000
---------	--------	---------	--------

貸倒引当金の調整

(借)	(貸)

(2) 連結修正仕訳② ～ ダウン・ストリームにおける未実現利益の調整

期首商品に含まれる未実現利益の調整

(借) 利益剰余金 -S/S首-	600	(貸) 売上原価	600
		- 期首商品棚卸高 -	

合算P/Lでは内部利益を含んだ大きな期首商品を使って売上原価の算定を行っているので、連結会計の観点からは、内部利益の分だけ売上原価が過大となり、これを修正する。

個別会計上、前期は、内部利益600を含んだ大きな期末商品を使って売上原価を算定していたため、連結会計の観点からすると、前期の売上原価は600だけ過小に、前期の利益は同額だけ過大となっている。当然、前期から繰越された利益剰余金も600だけ過大となっているため、これを修正する。

合算B/Sの商品は内部利益が含まれている分だけ、連結会計の観点からは資産が過大になっているため、これを修正する。

期末商品に含まれる未実現利益の調整

(借) 売上原価	800	(貸) 商品	800
	- 期末商品棚卸高 -		

合算P/Lでは内部利益を含んだ大きな期末商品を使って売上原価の算定を行っているので、連結会計の観点からは、内部利益の分だけ売上原価が過小となり、これを修正する。

(3) ダウン・ストリームにおける未実現利益の調整仕訳の解説

期首商品に含まれる未実現利益の調整

(借) 利益剰余金 -S/S首-	600	(貸) 売上原価	600
------------------	-----	----------	-----

まとめると

期末商品に含まれる未実現利益の調整

(借) 売上原価	800	(貸) 商品	800
----------	-----	--------	-----

① 前期末P社決算整理仕訳 (個別会計上の勘定科目)

(借) 繰越商品	3,600	(貸) 仕入	3,600
----------	-------	--------	-------

↓

② 前期末連結修正仕訳 ~ ①の仕訳から未実現利益を取り除く (個別会計上の科目)

(借) 仕入	600	(貸) 繰越商品	600
--------	-----	----------	-----

↓

③ 前期末連結修正仕訳 ~ ②の仕訳を連結F/Sの科目に置き換える

(借) 売上原価	600	(貸) 商品	600
----------	-----	--------	-----

↓

④ 当期末開始仕訳 ~ ③の仕訳を当期末に行われる開始仕訳に置き換える

(借) 利益剰余金 -S/S首-	600	(貸) 商品	600
------------------	-----	--------	-----

当期の期首商品に対して、前期末に決算整理仕訳が行われています。これを連結会計の立場から修正しています。

⑤ 当期末P社決算整理仕訳

(借) 仕入	3,600	(貸) 繰越商品	3,600
--------	-------	----------	-------

↓

⑥ 当期末連結修正仕訳 ~ ⑤の仕訳から未実現利益を取り除く (個別会計上の科目)

(借) 繰越商品	600	(貸) 仕入	600
----------	-----	--------	-----

↓

⑦ 当期末連結修正仕訳 ~ ⑥の仕訳を連結F/Sの科目に置き換える

(借) 商品	600	(貸) 売上原価	600
--------	-----	----------	-----

当期の期首商品に対して、当期末に決算整理仕訳が行われています。これを連結会計の立場から修正しています。

③ 当期末P社決算整理仕訳

(借) 繰越商品	4,800	(貸) 仕入	4,800
----------	-------	--------	-------

↓

当期末連結修正仕訳 ~ ③の仕訳から未実現利益を取り除く (個別会計上の科目)

(借) 仕入	800	(貸) 繰越商品	800
--------	-----	----------	-----

↓

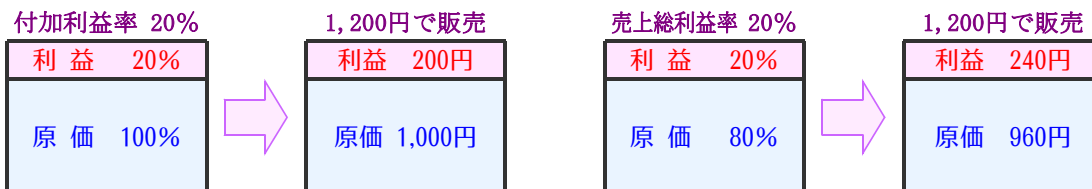
当期末連結修正仕訳 ~ ③の仕訳から未実現利益を取り除く (連結F/Sの科目)

(借) 売上原価	800	(貸) 商品	800
----------	-----	--------	-----

当期の期末商品に対して、当期末に決算整理仕訳が行われています。これを連結会計の立場から修正しています。

付加利益率 (マーク・アップ率) と売上総利益率

本テキストでは、「毎期、原価に20%の利益が加算されている。」として、「付加利益率」を利用しています。これに対して、「P社からS社への販売商品の売上総利益率は、毎期20%である。」とする問題もあり、計算される未実現利益の金額が異なるので、取り違えないように、注意して下さい。



〔商品売買④ ～ 棚卸資産に係る未実現損益の消去 ～ アップ・ストリーム〕

P社は商品Aを連結子会社（持分比率60%）であるS社から100,000で掛仕入れした。なお、S社からP社への商品販売においては、毎期、原価に20%の利益が加算されている。また、S社は、期末売上債権に対して、毎期2%の貸倒引当金を設定している。P社のS社に対する買入債務、及びP社の商品Aの期末残高は、次の通りである。

	買掛金	商品A
前期末	30,000	3,600
当期末	40,000	4,800

ダウン・ストリームとアップ・ストリームとで行われる仕訳の相違を理解するポイントは、2つです。

- 1) ダウン・ストリームで親会社の未実現利益を、アップ・ストリームで子会社の未実現利益を調整する。
- 2) 成果連結によって子会社の純損益が変動する場合、既に行った子会社の純損益の按分仕訳を修正しなければならない。

（当期純利益の按分） S利×40%

（借） 非支配株主帰属純損益	×××	（貸） 非支配株主持分 -S/S当変-	×××
----------------	-----	---------------------	-----

付加利益率 20%

利益 20%
原価 100%

期首商品

利益 600
原価 3,000

期末商品

利益 800
原価 4,000

期末商品に含まれる未実現利益

売上高と仕入高の相殺

（借） 売上	100,000	（貸） 売上原価	- 当期仕入高 -	100,000
--------	---------	----------	-----------	---------

債権・債務残高の相殺

（借） 買掛金	40,000	（貸） 売掛金	40,000
---------	--------	---------	--------

貸倒引当金の調整 → アップ・ストリームの場合、子会社の損益が変動します。

（借）		（貸）		×0.4
-----		-----		
（借） 利益剰余金 -S/S首-	240	（貸） 非支配株主持分 -S/S首-	240	×0.4
（借） 非支配株主帰属純損益	80	（貸） 非支配株主持分 -S/S当変-	80	

期首商品に含まれる未実現利益の調整 → アップ・ストリームの場合、子会社の損益が変動します。

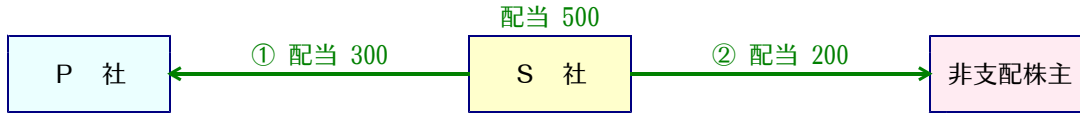
（借）		（貸）	- 期首商品棚卸高 -	×0.4
-----		-----		
（借） 非支配株主帰属純損益	240	（貸） 非支配株主持分 -S/S当変-	240	
（借） 非支配株主持分 -S/S首-	240	（貸） 利益剰余金 -S/S首-	240	

期末商品に含まれる未実現利益の調整 → アップ・ストリームの場合、子会社の損益が変動します。

（借）		（貸）	- 期末商品棚卸高 -	×0.4
-----		-----		
（借） 非支配株主持分 -S/S当変-	320	（貸） 非支配株主帰属純損益	320	

3. 子会社からの配当

60%子会社が利益剰余金を源泉にして500の配当を行った場合、P社はその60%の300を受け取り、非支配株主は残りの200を受け取るようになります。



(1) 連結修正仕訳

(借)	(貸)

(2) 連結修正仕訳の解説

① 子会社から親会社への配当

個別会計上、子会社から親会社への配当は、次のような会計処理が行われています。

P社	(借) 現金預金	300	(貸) 受取配当金	300
S社	(借) 利益剰余金 -S/S配当-	300	(貸) 現金預金	300

連結会計上の仕訳 ~ 親会社への配当は内部取引となるため、「なかったこと」になります。

連結	仕訳なし	
----	------	--

従って、次のような連結修正仕訳が必要となります。

修正	(借) 受取配当金	300	(貸) 利益剰余金 -S/S配当-	300
----	-----------	-----	-------------------	-----

② 子会社から非支配株主への配当

個別会計上、子会社から非支配株主への配当は、次のような会計処理が行われています。

S社	(借) 利益剰余金 -S/S配当-	200	(貸) 現金預金	200
----	-------------------	-----	----------	-----

連結会計上の仕訳 ~ 子会社の利益剰余金は非支配株主持分に振り替えられているため、利益剰余金からの配当ではなく、非支配株主持分からの配当と考えます。

連結	(借) 非支配株主持分 -S/S譲-	200	(貸) 現金預金	200
----	--------------------	-----	----------	-----

従って、次のような連結修正仕訳が必要となります。

	(借) 非支配株主持分 -S/S譲-	200	(貸) 利益剰余金 -S/S配当-	200
--	--------------------	-----	-------------------	-----

①と②をまとめると、子会社が配当を行った場合の連結修正仕訳は、次のようになります。

(借) 受取配当金	300	(貸) 利益剰余金 -S/S配当-	500
非支配株主持分 -S/S当変-	200		

※ B/Sの純資産の金額は、常にS/Sを通して増減させることに留意して下さい。