

簿記トラの穴

日商簿記2級検定向け☆連結特集記事のまとめ

平成29年度の出題範囲改正により、11月に施行される第147回検定試験以降から2級検定でも連結会計が出題されることになりました。

連結という言葉を知っただけで「なんだか難しそう…」と身構えてしまう人も多いかもしれませんが、ポイントを押さえて学習すれば意外と「こんなものなの？」と感じる箇所も多いものです。

このレジュメは簿記塾オッジ公式メルマガ「オッジ通信」に2017年5月26日から2級で出題される範囲の連結会計について全15回に渡って連載された『連結会計☆攻略術』の記事をまとめたものです。

11月の簿記検定で2級受験を予定している人はもちろん、これから1級の勉強に取り組む人にも連結会計の基礎知識として役立つ内容になっています。

このレジュメがあなたの簿記学習に役立てば幸いです。

簿記塾オッジ

目次

- ・「連結会計☆攻略術（第1回）～連結ってナニ？」… p.3
2017/05/26号掲載
- ・「連結会計☆攻略術（第2回）～連結財務諸表作成の流れ」… p.5
2017/06/09号掲載
- ・「連結会計☆攻略術（第3回）～連結の第一歩はココからスタート！」… p.7
2017/06/16号掲載
- ・「連結会計☆攻略術（第4回）～投資と資本の相殺消去では投資消去差額に要注意！」… p.12
2017/06/23号掲載
- ・「連結会計☆攻略術（第5回）～忘れちゃいけない！子会社の時価評価」… p.15
2017/06/30号掲載
- ・「連結会計☆攻略術（第6回）～支配獲得日の連結（まとめ）」… p.19
2017/07/07号掲載
- ・「連結会計☆攻略術（第7回）～支配獲得日後1年目の連結」… p.22
2017/07/14号掲載

- ・「連結会計☆攻略術（第8回）～支配獲得日後1年目の連結 のれんの償却」… p.25
2017/07/21 号掲載
- ・「連結会計☆攻略術（第9回）～支配獲得日後1年目の連結 子会社の当期純損益の振替え」…p.28
2017/07/28 号掲載
- ・「連結会計☆攻略術（第10回）～支配獲得日後1年目の連結 子会社の配当金の修正」… p.31
2017/08/04 号掲載
- ・「連結会計☆攻略術（第11回）～連結会社間取引の相殺消去」… p.35
2017/08/11 号掲載
- ・「連結会計☆攻略術（第12回）～未実現利益の消去(1)ダウンストリーム」… p.39
2017/08/25 号掲載
- ・「連結会計☆攻略術（第13回）～未実現利益の消去(2)アップストリーム」… p.43
2017/09/01 号掲載
- ・「連結会計☆攻略術（第14回）～2級で出題される連結会計の出題パターンは？」… p.46
2017/09/08 号掲載
- ・「連結会計☆攻略術（第15回：最終回）～連結財務諸表の解法手順」… p.49
2017/09/15 号掲載

「連結会計☆攻略術（第1回）～連結ってナニ？」

いよいよ11月施行の第147回検定試験以降から2級検定でも連結会計が出題されるが、そもそも連結って何だろう？

自分が何をやっているのかも分からずに、ただ闇雲に会計処理や計算を憶えようとしても頭に入ってくるはずがない。まずは“**連結会計とは何なのか？**”といった大まかな概要から確認してみよう。

▼キーワードは「親会社」と「子会社」

連結会計では支配従属関係にある2つ以上の企業からなる企業グループ全体の経営成績等を報告するために、親会社が『連結財務諸表』と呼ばれる財務諸表を作成する。

ここで**支配従属関係**という言葉がでてきたが、これは“親会社＝支配している会社”と“子会社＝支配されている会社”の関係を指す言葉だ。

例えばP社がS社の議決権（株主総会での決議に参加し票を入れることができる権利のこと）の60%を保有していたとしよう。

株式会社では取締役の去就や配当、株式の発行などを株主総会の多数決によって決定するため、株主総会の議決権を過半数以上保有しているP社は己の都合の良いようにS社の経営を牛耳ることができる。

このような状態を「**P社はS社を支配している**」といい、両者の間に支配従属関係が生じることになる。このときのP社を親会社、S社を子会社という。

▼なぜ、連結財務諸表を作成しなければならないのか？

上記のような支配従属関係にある企業グループではグループ全体の経営成績、財政状態、キャッシュ・フローの状況を報告するために親会社が連結財務諸表を作成する。

これは利害関係者にグループ全体の情報を開示すると同時に、親会社・子会社の支配従属関係を利用した利益操作（不正な処理）を防止するためである。

例えば支配従属関係にある子会社は実質的に親会社の一部だと考えられるため、子会社の経営成績の良し悪しが親会社の経営成績にも大きな影響を与えることになる。

したがって利害関係者に正確な情報を開示するためにも、親会社だけでなくグループ全体の財務情報が必要となるのだ。

また、支配従属関係を利用して親会社が子会社に対して売れ残った商品を無理やり販売することで親会社の利益を水増しする不正会計が行われる恐れもある（※これは「押し込み」や「バイセル」といわれる手法で悪質な循環取引である）。

このような不正な処理も連結財務諸表を作成しグループ全体の実態を明らかにすることで防止することができるのだ。これらが連結財務諸表を作成する理由だ。

▼連結財務諸表の種類

連結財務諸表は具体的には以下の財務諸表で構成される。

- ◎連結損益及び包括利益計算書（または**連結損益計算書**および連結包括利益計算書）
- ◎**連結貸借対照表**
- ◎連結キャッシュ・フロー計算書
- ◎**連結株主資本変動計算書**
- ◎連結付属明細表

ぱっと見難しそうに見えるが、よくよく見てみると普段作成している損益計算書や貸借対照表に“連結”という冠がついているだけである。

連結といっても簡単に言えば親会社・子会社の個別財務諸表を合算しているだけだ。そう難しく考える必要はないぞ。具体的な内容ならびに作成手順については今後順を追って解説していくのでお楽しみに！

▼まとめ

簿記学習では単純に会計処理方法や解法手順を丸暗記するのではなく、「なぜそのような処理を行うのか？」といった理由を考えながら学習を進めることが大切である。

特に連結会計は学習のボリュームも多いため、単純な丸暗記に頼った学習では本試験レベルの問題に対応することが難しい。

これから連載していく「連結会計☆攻略術」では連結会計の学習ポイントや考え方をできるだけ解りやすく解説していくつもりなので、この連載があなたの学習の参考になれば幸いだ。

「連結会計☆攻略術（第2回）～連結財務諸表作成の流れ」

支配従属関係にある企業グループではグループ全体の経営成績、財政状態、キャッシュ・フローの状況を報告するために親会社が連結財務諸表を作成するという話を前回お話しました。

そこで今回は連結財務諸表がどのような手順で作成されるのか、その大まかな流れを確認してみよう。

▼連結のスタートは親会社・子会社の数値の合算から

連結財務諸表は親会社と子会社の個別財務諸表の数値を合算するところからスタートする。もちろんこの数値の中には親会社・子会社の間で行われた取引などが含まれるため、個別財務諸表の合算後に必要な修正を加えることになる。この修正を行うための仕訳を『**連結修正仕訳**』という。

連結財務諸表作成の大まかな流れは次のようになる。

- (1)親会社の個別財務諸表と子会社の個別財務諸表を合算
- ↓
- (2)連結修正仕訳
- ↓
- (3)連結財務諸表

▼計算は全て連結精算表上で行われるぞ！

個別財務諸表の合算や連結修正仕訳といった連結のための一連の手続きは『**連結精算表**』と呼ばれる集計表上で行われる。

連結精算表には様々な様式があるが、検定試験では下記 URL の画像のような形式が一般的だ。サンプルの個別財務諸表欄に親会社・子会社の個別財務諸表の数値を記入し、これに修正・消去欄の数値を加減して連結財務諸表欄へと書き写していくという流れだ。

◎連結精算表のサンプル

<http://bokijuku.com/wp/wp-content/uploads/2017/06/cdeb88831c9b63378f9d6eee2c5f1953.pdf>

※日商検定公式ウェブサイト（<https://www.kentei.ne.jp/>）のサンプル問題から一部抜粋・引用。

▼連結会計攻略のポイントは連結修正仕訳にあり！

連結会計と言っても要は親会社と子会社の数値を合算して修正するだけなので、連結精算表そのものは至極単純な集計作業となる。

そこで重要になってくるのが『連結修正仕訳』だ。これこそが連結会計の学習ポイントそのものなのである。

連結修正仕訳と一口で言っても、その内容には次のようなものが含まれる。

- 開始仕訳
- 期中仕訳
- 資本連結
- 連結会社間取引の相殺消去

それぞれの仕訳にはどのような意味があるのか？

この点をしっかりと理解したうえで処理を進めることが連携会計攻略のコツとなる。

具体的な内容については今後の連載の中で順に解説していくことになるので楽しみに！

▼まとめ

◎連結財務諸表は次の流れで作成される。

(1)親会社の個別財務諸表+子会社の個別財務諸表

↓

(2)連結修正仕訳

↓

(3)連結財務諸表

◎上記の手続きは『**連結精算表**』と呼ばれる集計表上で行われる。

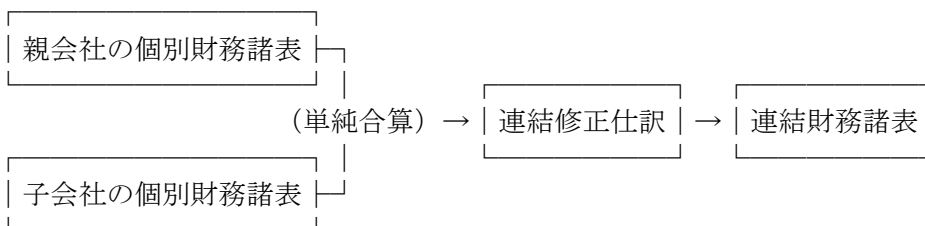
「連結会計☆攻略術（第3回）～連結の第一歩はココからスタート！」

会社が他の会社の株式を取得し支配を獲得することで両者は親会社・子会社の関係となる。
この支配を獲得した日を『**支配獲得日**』と呼び、連結会計はこの支配獲得日がスタートとなるのだ。

▼支配獲得日の連結の流れ

親会社は支配獲得日に親会社・子会社の個別財務諸表を合算して連結貸借対照表を作成する。もちろん、単に合算するだけではなく、合算後に「子会社の資産・負債の時価評価」や「投資と資本の相殺消去」という修正手続き（連結修正仕訳）を行わなければならない。

この一連の流れをイメージすると次図のようになる。



要は「個別財務諸表の合算」→「修正」→「連結財務諸表」というわけだ。

個別財務諸表の合算に関しては両者を単純に合計するだけなので難しいことは何も無い。

ポイントはその後の連結修正仕訳による修正手続きにある。中でも「投資と資本の相殺」は連結の最重要ポイントなので、しっかりと意味と処理手順をマスターしておく必要がある。

今回は投資と資本の相殺にスポットを当てて連結の手順を確認してみよう。

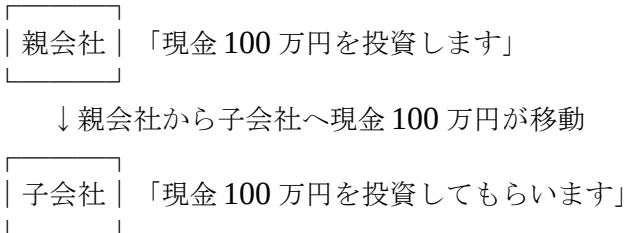
▼投資と資本の相殺消去とは？

親会社の子会社の株式を取得した時、その取得した株式は親会社の個別財務諸表上では「子会社株式」として表示される。

一方、子会社側では上記親会社の投資に対して株式を発行してるため、子会社の個別財務諸表上では株主資本（資本金や剰余金等の勘定）として表示される。

さて、これら両者の個別財務諸表を単純合算すると連結財務諸表上には親会社の投資（子会社株式として表示）と子会社の株主資本（資本金や剰余金として表示）の両方が表示されることになるのだが、はたしてこのままで良いのだろうか？

簡単に言うと投資とは次図のような親会社から子会社への資金の移動である。



もちろん、これらの投資と資本は親会社・子会社のそれぞれの個別財務諸表上では子会社株式や資本金という勘定で表示されることになる。

しかし親会社・子会社を一つのグループにまとめたさい、投資と資本はグループ全体の視点から見ると単にグループ内で資金が移動しているだけに過ぎないのだ。

したがって連結財務諸表を作成する際には、これら投資と資本を相殺消去する必要があるのである。

▼100%子会社の場合

親会社が子会社の全ての株式を取得している場合を 100%子会社とって、この場合の投資と資本の相殺消去は次のようになる。

【例】親会社（P社）はS社株式の 100%を取得し支配を獲得した場合。

[資料]

親会社（P社）の B/S

諸資産	1,000	諸負債	600
S社株式	200	資本金	500
		利益剰余金	100

子会社（S社）の B/S

諸資産	500	諸負債	300
		資本金	150
		利益剰余金	50

◎Step.1 上記の親会社・子会社の個別 B/S を単純合算する

単純合算後の連結 B/S

諸資産	1,500	諸負債	900
S社株式	200	資本金	650
		利益剰余金	150

◎Step.2 投資と資本の相殺消去

P社の投資（S社株式200円）とS社の資本（資本金150円と利益剰余金50円）を相殺する。

（借方）資本金 150 / （貸方）S社株式 200
 （借方）利益剰余金 50

◎Step.3 連結修正後の連結B/S

連結B/S

諸資産	1,500	諸負債	900
		資本金	500
		利益剰余金	100

▼部分所有の場合

親会社の子会社の株式の100%を保有していない場合、親会社の持ち分以外の子会社株主のことを『非支配株主』と呼ぶ。

このような部分所有の場合、投資と資本の相殺消去の連結修正仕訳には注意が必要だ。

例えば親会社の持ち分60%で非支配株主の持ち分が40%の場合だと、下図のイメージのように子会社の純資産のうち親会社の持ち分は子会社株式との相殺となるが、非支配株主の持ち分部分は『非支配株主持分』勘定へ振り替えなければならない。

子会社の純資産

資本金 150円		
利益剰余金 50円		
	親会社分 (60%)	非支配株主分 (40%)
	↓	↓
	投資と相殺	非支配株主持分勘定に振替え
	200円×60%=120円	200円×40%=80円

※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ころからスタートするため、部分所有のケースにおいては子会社の純資産のうち親会社持分と非支配株主持分とを区別して処理しなければならない。

これは個別財務諸表の単純合算が非支配株主持分の分も含んでいるためであり、「親会社持分だけ相殺消去すれば良いのではないのか？」なんて単純な話ではないので注意が必要だ！

それでは先程と同様に例題で確認してみよう。

【例】親会社（P社）はS社株式の60%を取得し支配を獲得した場合。

[資料]

親会社（P社）のB/S

諸資産	1,000	諸負債	600
S社株式	120	資本金	500
		利益剰余金	20

子会社（S社）のB/S

諸資産	500	諸負債	300
		資本金	150
		利益剰余金	50

◎Step.1 上記の親会社・子会社の個別B/Sを単純合算する

単純合算後の連結B/S

諸資産	1,500	諸負債	900
S社株式	120	資本金	650
		利益剰余金	70

◎Step.2 投資と資本の相殺消去

(借方) 資本金 150 / (貸方) S社株式 120
 (借方) 利益剰余金 50 / (貸方) 非支配株主持分 80

◎Step.3 連結修正後の連結B/S

連結B/S

諸資産	1,500	諸負債	900
		資本金	500
		利益剰余金	20
		非支配株主持分	80

▼まとめ

◎連結会計は支配獲得日が計算のスタートとなる。

◎連結財務諸表は次の流れで作成される

(1)個別財務諸表の単純合算

↓

(2)連結修正仕訳

↓

(3)連結財務諸表

◎連結修正仕訳には「**子会社の資産・負債の時価評価**」や「**投資と資本の相殺消去**」という修正手続きがある。

◎投資と資本の相殺消去には **100%子会社**のケースと**部分所有**のケースがある。

◎**100%**子会社の場合は親会社の投資と子会社の資本を相殺するだけでOK。

◎部分所有の場合は子会社の純資産のうち非支配株主の持ち分を『**非支配株主持分**』勘定へ振替える。

▼具体的な計算例

次の例題を使って投資消去差額が生じる場合の投資と資本の相殺消去を行ってみよう。

〔例題〕 P社はS社の発行済株式の60%を150円で取得し支配を獲得した。支配獲得日の連結修正仕訳を行い、連結貸借対照表を作成しなさい。

〔資料〕

P社のB/S			
諸資産	1,000	諸負債	600
S社株式	150	資本金	500
		利益剰余金	50

S社のB/S			
諸資産	500	諸負債	300
		資本金	150
		利益剰余金	50

【考え方&解法手順】

◎Step.1 上記の親会社・子会社の個別B/Sを単純合算する

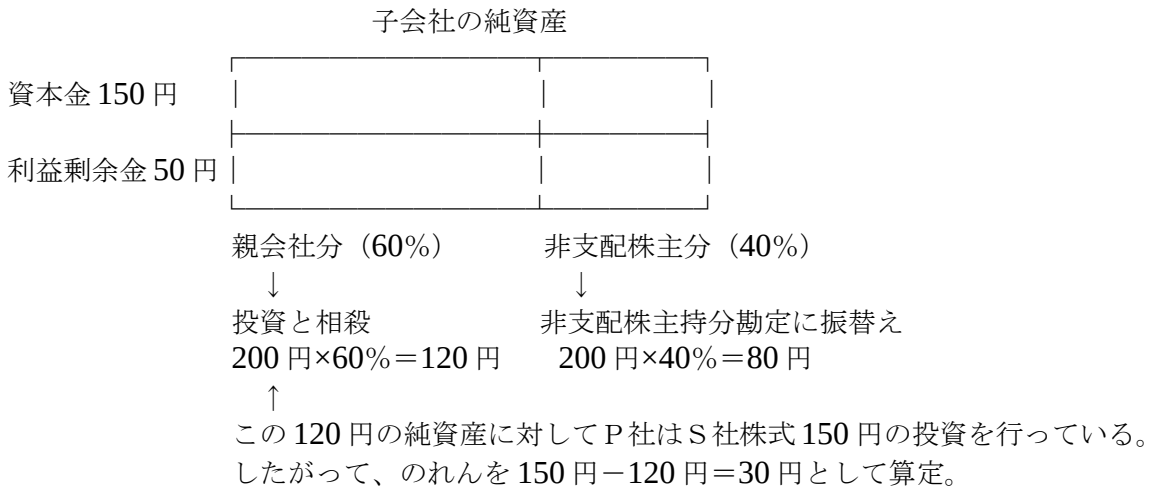
単純合算後の連結B/S			
諸資産	1,500	諸負債	900
S社株式	150	資本金	650
		利益剰余金	100

◎Step.2 投資と資本の相殺消去

(借方) 資本金 150 / (貸方) S社株式 150
 (借方) 利益剰余金 50 / (貸方) 非支配株主持分 80
 (借方) のれん 30※

※非支配株主持分と“のれん”の計算は次頁を参照のこと！

非支配株主持分と“のれん”の計算



◎Step.3 連結修正後の連結 B/S

連結 B/S

諸資産	1,500	諸負債	900
のれん	30	資本金	500
		利益剰余金	50
		非支配株主持分	80

▼まとめ

◎親会社の投資（子会社株式）の金額と子会社の純資産のうち親会社に帰属する部分の金額が異なる場合は、投資消去差額が生じる。

◎投資消去差額は『のれん（または負ののれん）』として処理。

「連結会計☆攻略術（第5回）～忘れちゃいけない！子会社の時価評価」

今まで学習してきた連結の流れをおさらいすると次のようになる。

(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合算

↓

(2)連結修正仕訳

- ・投資と資本の相殺消去
- ・投資消去差額（のれん）の計上

このように、前回までに投資と資本の相殺消去の際に投資消去差額が発生するケースを確認したところまで話を進めている。

ところが上記の流れの中には実は大切な項目が一つ不足しているのだ！

それが今回の『子会社の資産・負債の時価評価』である。

▼子会社の資産・負債の時価評価とは？

上記の流れの(1)に注目してほしい。

連結会計では、まず最初に親会社と子会社の個別財務諸表を単純合算するところからスタートする。この時、合算される子会社の個別財務諸表はもちろん子会社の“帳簿価額”だ。

ところが企業グループ全体の視点から見ると、子会社の資産は“支配獲得日に新たに外部から取得した資産”となるため注意が必要となるのだ。

ここで少しばかり考えてみよう。

通常取引で資産を外部から取得した場合、資産の取得価額は取引時の時価で評価される。

このことは例えばS社が500万円で取得した土地の時価が現在600万円だとした場合、P社がこの土地を“いくらで買うのか”を考えてみれば解りやすいだろう。

そう。

P社の立場で考えると、この土地の評価額は時価の600万円となるはずだ。

つまり、S社がこの土地をもともといくらで買ったのか（S社の取得原価）などはP社にとって関係ないのである。

連結も同じなのだ。

ところが、連結会計では“子会社の個別財務諸表を単純合算”するところから計算がスタートするため、合算後に子会社の資産・負債を支配獲得日の時価に評価替えしなければならず、そのための修正仕訳が必要となるのだ。

(参考) 前頁の修正仕訳後の連結 B/S

単純合算+評価替え後の連結 B/S

諸資産	1,520	諸負債	900
S社株式	150	資本金	650
		利益剰余金	100
		評価差額	20

◎Step.3 投資と資本の相殺消去

(借方) 資本金 150 / (貸方) S社株式 150
 (借方) 利益剰余金 50 / (貸方) 非支配株主持分 88
 (借方) 評価差額 20
 (借方) のれん 18※

※非支配株主持分と“のれん”の計算

※相殺消去される子会社の純資産に評価差額 20 円が加わることに注意!! ←ここがポイント★

子会社の純資産

資本金 150 円		
利益剰余金 50 円		
★評価差額 20 円		

親会社分 (60%)

非支配株主持分 (40%)

↓

↓

投資と相殺

非支配株主持分勘定に振替え

$220 \text{ 円} \times 60\% = 132 \text{ 円}$

$220 \text{ 円} \times 40\% = 88 \text{ 円}$

↑

この 132 円の純資産に対して P 社は S 社株式 150 円として投資を行っている。
したがって、のれんを $150 \text{ 円} - 132 \text{ 円} = 18 \text{ 円}$ として算定。

◎Step.3 連結修正後の連結 B/S

連結 B/S

諸資産	1,520	諸負債	900
のれん	18	資本金	500
		利益剰余金	50
		非支配株主持分	88

▼まとめ

◎子会社の資産・負債は時価評価する。

◎時価評価した際に発生する差額は『**評価差額**』勘定で処理する。

◎評価差額は子会社の純資産の増加分なので、投資と資本の相殺消去の際の計算に加える点に注意が必要←ここがポイント★

◎連結の流れ

(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合算

↓

(2)連結修正仕訳

- ・子会社の資産・負債の時価評価 ← ☆今回学習した箇所はココ！
- ・投資と資本の相殺消去
- ・投資消去差額（のれん）の計上

「連結会計☆攻略術（第6回）～支配獲得日の連結（まとめ）」

会社が他の会社の株式を取得して支配を獲得することで、両者は親会社・子会社の関係となる。そして、この支配を獲得した日に連結貸借対照表を作成するところから連結会計はスタートするのである。

今まで順を追って、この『支配獲得日の連結』の処理方法・手順をステップ・バイ・ステップで学習してきたが、それは支配獲得日の連結こそが“連結の基本”となる重要な箇所だったからだ。

そこで今回はここまでの処理の流れをおさらいしてみることにしよう。復習と同時に具体的な解法手順をもう改めて確認しておいてほしい。

▼支配獲得日の連結

[例題] 次の資料にもとづいて、支配獲得日の連結貸借対照表を作成しなさい。

[資料]

- (1)×1年3月31日 P社はS社の発行済み株式の70%を5,000円で取得し、支配を獲得した。
 (2)支配獲得日のP社ならびにS社の貸借対照表項目の金額は次の通りである。

P社のB/S

諸資産	25,000	諸負債	17,000
S社株式	5,000	資本金	8,000
		利益剰余金	5,000

S社のB/S

諸資産	15,000	諸負債	10,000
		資本金	2,000
		利益剰余金	3,000

- (3)支配獲得日のS社の諸資産の時価は16,000円であり、負債の時価は帳簿価額と一致している。

[解法手順]

(Step.1) P社とS社の個別貸借対照表を単純合算する

単純合算後の連結 B/S

諸資産	40,000	諸負債	27,000
S社株式	5,000	資本金	10,000
		利益剰余金	8,000

(Step.2) 資産・負債の時価評価の仕訳

(借方) 諸資産 1,000 / (貸方) 評価差額 1,000

(Ste.3) 投資と資本の相殺消去

(借方) 資本金 2,000 / (貸方) S社株式 5,000
 (借方) 利益剰余金 3,000 / (貸方) 非支配株主持分 1,800
 (借方) 評価差額 1,000
 (借方) のれん 800

※非支配株主持分ならびに“のれん”の計算は以下のボックス図を用いると計算し易い。

子会社の純資産

資本金 2,000 円		
利益剰余金 3,000 円		
★評価差額 1,000 円		

親会社分 (70%)

非支配株主持分 (30%)

↓

↓

投資と相殺

非支配株主持分勘定に振替え

6,000 円×70%=4,200 円

6,000 円×30%=1,800 円

↑

この4,200円の純資産に対してP社はS社株式5,000円として投資を行っている。
 したがって、のれんを5,000円-4,200円=800円として算定。

(Step.4) 支配獲得日の連結貸借対照表

単純合算後の B/S に上記 Step.2・3 の連結修正を加える (※支配獲得日の連結 B/S は次頁)。

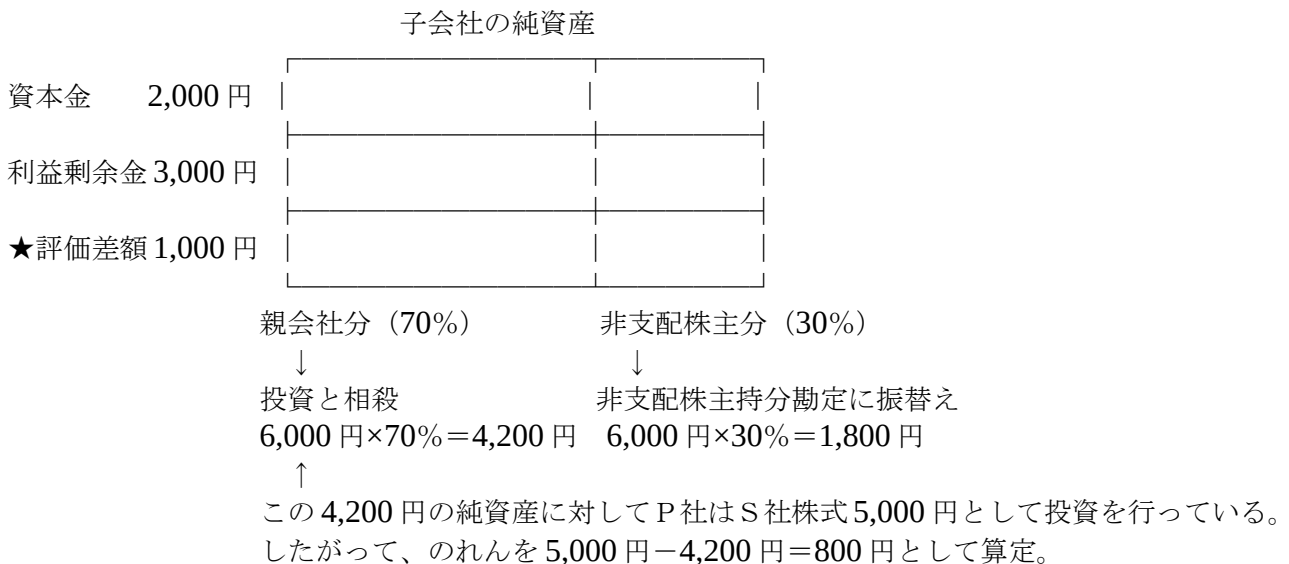
支配獲得日の連結 B/S

諸資産	41,000	諸負債	27,000
のれん	800	資本金	8,000
		利益剰余金	5,000
		非支配株主持分	1,800

▼まとめ

- ◎支配獲得日に連結貸借対照表を作成する ←☆これが連結会計のスタートになる！
- ◎支配獲得日に作成するのは連結貸借対照表のみ（他の連結財務諸表は作成しない）。
- ◎連結財務諸表の作成は親会社・子会社の個別財務諸表を単純合算するところからスタートする。
- ◎支配獲得日に行う連結修正は次の手順で処理する。
 - ・子会社の資産・負債の時価評価
 - ・投資と資本の相殺消去
 - ・投資消去差額（のれん）の計上

※投資と資本の相殺消去の際には下図のようなボックス図を用いると“のれん”や非支配株主持分が計算し易い。



◎単純合算した修正前連結貸借対照表に連結修正仕訳を加減したものが支配獲得日の連結貸借対照表となる。

「連結会計☆攻略術（第7回）～支配獲得日後1年目の連結」

支配獲得日には連結貸借対照表のみを作成するが、それ以降は損益計算書や株主資本等変動計算書も連結する必要がある。

つまり、支配獲得日後は毎期末に連結貸借対照表・連結損益計算書・連結株主資本等変動計算書といった連結財務諸表を作成することになるのだ。

そこで今回からは「**支配獲得日後の連結**」について話を進めることにしよう。

▼連結修正仕訳は「開始仕訳」からスタート！

これまで学習してきたように、連結財務諸表は親会社・子会社の個別財務諸表を合算するところから計算がスタートする。

そしてここが最も重要なところなのだが、当期の個別財務諸表には前期までに行った連結修正仕訳が反映されていないという点に気を付けなければならないのだ。

思い出して欲しい。

個別財務諸表の合算や連結修正仕訳といった連結のための一連の手続きは『連結精算表』と呼ばれる作業表上で行われることになっていたはずだ。

したがって、支配獲得日に行った資産・負債の時価評価や投資と資本の相殺消去といった連結修正仕訳は、あくまで連結精算表上で行われた“帳簿外の作業”だったのである。

※連結精算表については「**連結会計☆攻略術（第2回）～連結財務諸表作成の流れ**」を参照のこと。

ということは、支配獲得日に行われた連結修正仕訳は当然ながら親会社・子会社の個別財務諸表に何ら反映されていないことになる。

したがって、これら親会社・子会社の個別財務諸表を単純合算しただけでは過去の連結の情報が抜け落ちていることになる。

そこで、支配獲得後の連結では前期までに行った連結修正仕訳を当期に改めてもう一度行う必要があるのだ。これを開始仕訳という。

これこそが連結の最大のポイントであり、連結は解り辛いというイメージを生む原因になっている点だ。

でも心配しなくても大丈夫。

実際にやることは同じことの繰り返しなので難易度的にはそう難しいものではないぞ！

簡単に言えば“連結は過去に遡って計算をするもの”と憶えておけば良い。

過去の連結修正仕訳をもう一度行う「開始仕訳」からスタートするのが支配獲得日後の連結なのだ。

▼開始仕訳の注意点はココ！

開始仕訳は過去に行った連結修正仕訳をもう一度行うことだが、仕訳を行う際の勘定科目に注意が必要だ。具体的には資本金や利益剰余金といった純資産の項目については次の勘定科目を用いて仕訳を行うことになる。

- ・資本金 → 資本金当期首残高
- ・利益剰余金 → 利益剰余金当期首残高

なぜ、～期首残高のような勘定科目を用いるのだろうか？

それは理由がある。開始仕訳では過去の資本金や利益剰余金を修正することになるわけなので、「過去の資本金の修正とは、結果として資本金の当期首残高の修正と同義である」と考えるワケだ。

ちなみに資本金期首残高や利益剰余金期首残高という勘定科目は、実のところ株主資本等変動計算書の勘定科目でもある。

連結財務諸表では連結株主資本等変動計算書も作成するため、連結修正仕訳で過去の純資産項目が変動する場合は連結株主資本等変動計算書の勘定科目で処理することになっている。

▼例題でチェック！

[例題] ×1年7月1日、P社はS社の発行済株式の100%を250円で取得し、支配を獲得した。×2年3月31日（決算日）に行われる開始仕訳を示しなさい。なお、×1年7月1日におけるS社の貸借対照表は以下の通りであり、諸資産の時価は520円であり、負債の時価は帳簿価額と一致している。

S社のB/S

諸資産	500	諸負債	300
		資本金	150
		利益剰余金	50

[解答・解説]

◎資産・負債の時価評価

(借方) 諸資産 20 / (貸方) 評価差額 20

※評価差額=520円-500円=20円

◎投資と資本の相殺消去

(借方) 資本金当期首残高 150 / (貸方) S社株式 250
 (借方) 利益剰余金当期首残高 50
 (借方) 評価差額 20
 (借方) のれん 30

※のれん=250円-(150円+50円+20円)=30円

▼まとめ

◎支配獲得日以降の連結は「**開始仕訳**」からスタートする。

◎開始仕訳とは前期までに行った連結修正仕訳を当期に改めてもう一度行うこと。

◎開始仕訳の純資産の項目については「資本金当期首残高」や「利益剰余金当期首残高」などの株主資本等変動計算書の勘定科目で処理する。

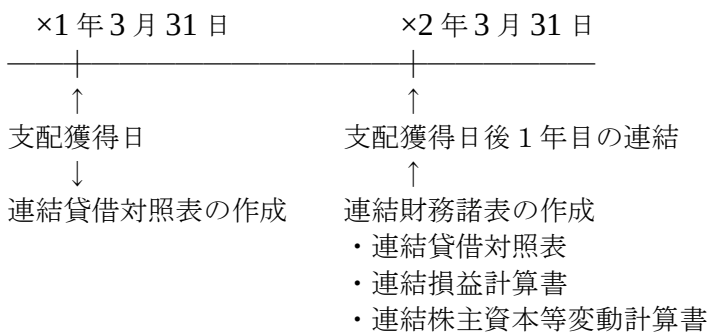
「連結会計☆攻略術（第8回）～支配獲得日後1年目の連結のれんの償却」

前回、支配獲得後の連結は開始仕訳からスタートするという話しをしたが、今回はその後続く処理についてだ。

そこで具体的な処理の話の前に、改めて支配獲得日と支配獲得日後1年目の連結の時間的な関係をここで確認しておくことにしよう。

▼「支配獲得日」と「支配獲得日後1年目の連結」を時系列でチェック！

前回まで学習した内容を時系列を表した線表を使って確認してみると下図のようになる。



まず、支配獲得日（×1年3月31日）には連結貸借対照表を作成するために次の処理を行う。

(1)親会社と子会社の個別貸借対照表を単純合算

↓

(2)連結修正仕訳

- ・子会社の時価評価
- ・投資と資本の相殺消去

続けて、支配獲得日後1年目の連結（×2年3月31日）では次の処理を行う。

(3)親会社と子会社の個別財務諸表を単純合算

↓

(4)連結修正仕訳

- ・開始仕訳（支配獲得日に行った連結修正仕訳を再度行う仕訳）
- ※前回までにここまでを学習

ここで改めて上記の線表を確認してみると、支配獲得日（×1年3月31日）と支配獲得日後1年目の連結（×2年3月31日）との間に1年間の期間が空いていることがわかるだろう。

そこで支配獲得後1年目の連結では上記(4)の開始仕訳の他に、この期間に関する修正も必要となるのだ。

具体的には様々な修正があるのだが、その中でもまず最初にやっておきたい連結修正仕訳を今回紹介しよう。

▼まずは“のれん”の償却！

支配獲得日における投資と資本の相殺消去によって“のれん”が生じている場合は、これを20年以内で定額法等の方法で償却しなければならない。

計算方法等は通常の“のれん”の処理と全く同じだ。

次の例題で具体的な処理の流れを確認してみよう。

〔例題〕×1年3月31日、P社はS社の発行済株式の100%を250円で取得し、支配を獲得した。×2年3月31日（決算日）に行われる開始仕訳を示しなさい。なお、×1年3月31日におけるS社の貸借対照表は以下の通りであり、諸資産の時価は520円であり、負債の時価は帳簿価額と一致している。なお、のれんは発生年度の翌年から10年間で均等額を償却する。

S社のB/S

諸資産	500	諸負債	300
		資本金	150
		利益剰余金	50

〔解法手順〕

(1)開始仕訳

◎資産・負債の時価評価

(借方) 諸資産 20 / (貸方) 評価差額 20

※評価差額=520円-500円=20円

◎投資と資本の相殺消去

(借方) 資本金当期首残高 150 / (貸方) S社株式 250

(借方) 利益剰余金当期首残高 50

(借方) 評価差額 20

(借方) のれん 30

※のれん = 250 円 - (150 円 + 50 円 + 20 円) = 30 円

(2) のれんの償却

(借方) のれん償却 3※ / (貸方) のれん 3

※30 円 ÷ 10 年 = 3 円

今回の“のれん”の償却のように、支配獲得後1年目の連結では開始仕訳に続けて支配獲得日から支配獲得日後1年目の連結までの期間の取引（これを期中取引という）を行わなければならないのだ。

▼まとめ

◎支配獲得日後1年目の連結では開始仕訳の他に期中取引の連結修正仕訳が必要。

◎支配獲得日後1年目の連結では下記の手順で作業を進める。

(1) 親会社と子会社の個別財務諸表を単純合算

↓

(2) 連結修正仕訳

- ・ 開始仕訳
- ・ のれんの償却 ←※今回学習したところがココ！

◎のれんの償却は20年以内で定額法等の方法で償却する（※具体的な計算は問題の指示に従うこと）。

「連結会計☆攻略術（第9回）～支配獲得日後1年目の連結 子会社の当期純損益の振替え」

支配獲得後1年目の連結で行われる期中取引のうち、今回は“のれん”の償却についてその処理方法を学んだ。

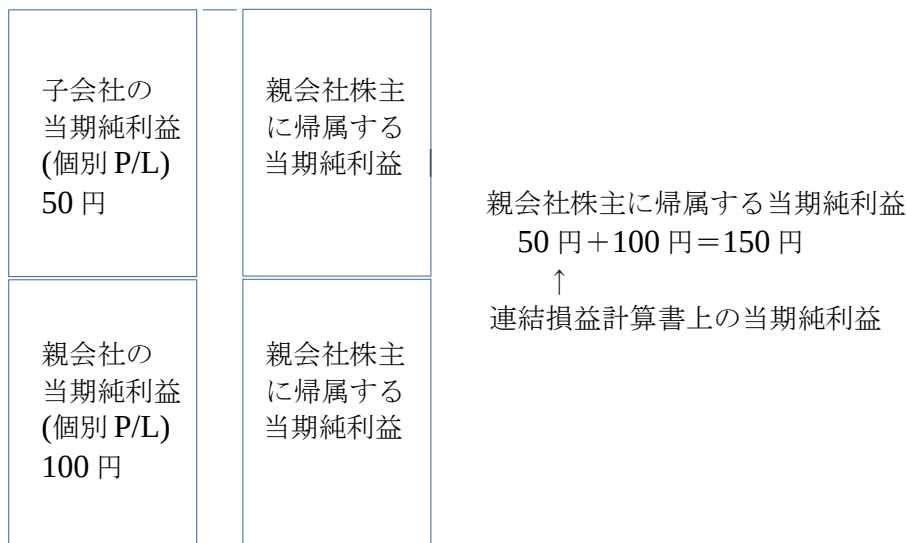
続けて今回は「子会社の当期純損益の振替え」について考えてみよう。

▼発行済み株式の100%を保有する完全子会社の場合

連結損益計算書は親会社と子会社の個別損益計算書を単純合算するところから計算がスタートする。したがって連結する子会社が発行済み株式の100%を保有している完全子会社ならば、子会社の当期純損益の全てが親会社グループのものとなるため特に修正する必要はない。

例えば、親会社の当期純利益が100円で子会社の当期純利益が50円だとすれば、グループ全体の純利益は100円+50円=150円になるというわけだ。

下図のようなイメージで捉えてもらえば解りやすいだろう。



ところが、連結の場合は完全子会社のケースばかりではないので注意が必要になる。それが次のケースだ。

▼非支配株主に帰属する部分がある場合

それでは次に発行済株式の60%を保有している子会社の場合はどうなるだろうか？

この場合、下図のように子会社の当期純利益のうち60%は親会社株主の持ち分になるが、残りの40%は非支配株主の持ち分となる。

子会社の 当期純利益 (個別 P/L) 50 円	40%	非支配株主 に帰属する 当期純利益 20 円	親会社株主に帰属する当期純利益 30 円 + 100 円 = 130 円 ↑ 連結損益計算書上の当期純利益
	60%	親会社株主 に帰属する 当期純利益 30 円	
親会社の 当期純利益 (個別 P/L) 100 円		親会社株主 に帰属する 当期純利益	

連結損益計算書では当期純利益から非支配株主に帰属する部分を控除して『親会社株主に帰属する当期純利益』を表示することになっている。

したがって、子会社の当期純利益のうち非支配株主に帰属する部分（上記の例だと20円）を非支配株主持分の当期変動額として下記仕訳で処理し、親会社株主に帰属する部分と区別をする。

（借方）非支配株主に帰属する当期純損益※ 20 / （貸方）非支配株主持分当期変動額 20

※「非支配株主持分に帰属する当期純損益」は下記の連結損益計算書のように親会社株主に帰属する当期純利益と区別して表示される。一方の「非株主持分当期変動額」は連結株主資本等変動計算書の当期変動額として表示する。

連結損益計算書

諸費用	xx	諸収益	xx
のれん償却額	xx		
法人税等	xx		
非支配株主に帰属する当期純利益	20		
親会社株主に帰属する当期純利益	130		

▼例題にチャレンジ!

[設問]

×1年3月31日 P社はS社の発行済み株式の70%を取得し、支配を獲得した。
×2年3月31日におけるS社の当期純利益は100円であった。×2年3月31日の連結修正仕訳におけるS社の当期純利益のうち、非支配株主に帰属する当期純利益を振替える仕訳を示しなさい。

[解答]

(借方) 非支配株主に帰属する当期純損益 30 / (貸方) 非支配株主持分当期変動額 30

▼まとめ

◎子会社の当期純利益のうち、非支配株主に帰属する部分は非支配株主持分に振替える。

◎連結損益計算書では当期純利益から非支配株主持分に帰属する部分を控除して「親会社株主に帰属する当期純利益」と「非支配株主に帰属する当期純利益」に区分して表示する。

「連結会計☆攻略術（第10回）～支配獲得日後1年目の連結 子会社の配当金の修正」

子会社が配当金を支払っている場合、当然ながら親会社はこの配当金を受け取ることになる。

では、親会社・子会社が連結で一つのグループになった場合、子会社が払った配当金＝親会社を受け取った配当金はどのように処理すればよいのだろうか？

▼企業グループ内の内部取引は相殺消去すべし！

子会社から親会社への配当の支払いは企業グループ内の内部取引となるため、連結修正仕訳で相殺消去する。

例えば子会社の発行済み株式の100%を保有する完全子会社の場合を考えてみよう。

子会社が100円の配当金を決議した時は次の仕訳を行うことになる。

(借方) 繰越利益剰余金 100 / (貸方) 未払配当金 100

その後、実際に配当金を支払った際には次の仕訳で未払配当金を相殺する。

(借方) 未払配当金 100 / (貸方) 現金預金 100

ここまでの仕訳は利益処分の復習だが、大丈夫かな？

ちなみに上記の仕訳は決議時と支払い時のタイミングが異なるため別仕訳としているが、学習の便宜上、わかりやすいように両者を一つにまとめて次の仕訳にしておく。

(借方) 繰越利益剰余金 100 / (貸方) 現金預金 100

では、次に親会社が配当金100円を受け取った際の仕訳を確認しておこう。

(借方) 現金預金 100 / (貸方) 受取配当金 100

これは3級の復習だね。

さて、連結では子会社・親会社の個別財務諸表を単純合算するところから計算がスタートするため、仕訳ベースで考えると上記の二つの仕訳が次のように単純合算された状態になるはずだ。

- ・子会社の仕訳： (借方) 繰越利益剰余金 100 / (貸方) 現金預金 100
- +
- ・親会社の仕訳： (借方) 現金預金 100 / (貸方) 受取配当金 100
- ↓

・連結後の仕訳：（借方）繰越利益剰余金 100 / （貸方）受取配当金 100

子会社・親会社の仕訳を合算した場合、現金預金は互いに相殺される。それこそ子会社から親会社への現金預金の移動は企業グループの内部取引であり、グループ全体からみれば現金預金の増減はなかったことになるはずだ。

同様に子会社から親会社への配当の支払いは企業グループ内の内部取引となるため、最初に述べたように連結修正仕訳で相殺消去する必要がある。

つまり、上記連結後の仕訳を次のように反対仕訳で相殺消去すれば良いのだ。

（借方）受取配当金 100 / （貸方）繰越利益剰余金 100

これが子会社の配当金の修正の基本的な考え方になる。

ただし貸方科目の繰越利益剰余金は純資産の項目なので、次の仕訳のように連結株主資本等変動計算書にしたがって『**剰余金の配当**』という勘定科目で処理する点がポイントだ。

（借方）受取配当金 100 / （貸方）剰余金の配当※ 100

※繰越利益剰余金ではなく『剰余金の配当』という勘定科目を用いること！

連結修正仕訳では純資産項目は株主資本等変動計算書にしたがった勘定科目に置き換えることになっている。この点については当連載の過去分「連結会計☆攻略術（第7回）～支配獲得日後1年目の連結」で触れているのでチェックしておこう。

▼非支配株主がいる場合に注意！

次は非支配株主がいる場合の処理方法だ。

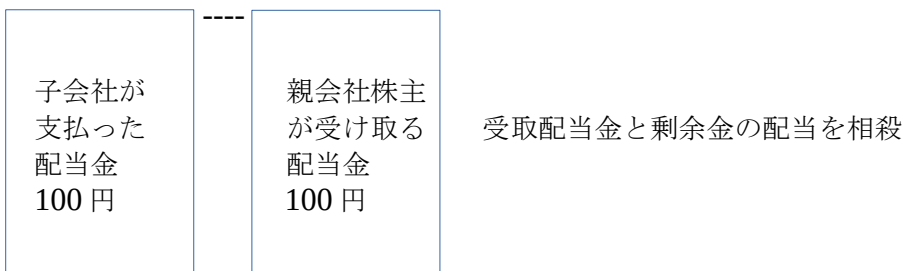
親会社の持ち分が60%で非支配株主の持ち分が40%などの場合は、次の仕訳のように非支配株主持分の減少として処理をする。

（借方）受取配当金 60 / （貸方）剰余金の配当 100

（借方）非支配株主持分当期変動額 40

下図のようにイメージすれば良いだろう。

【持分100%の完全子会社の場合】



【親会社の持ち分が60%で非支配株主の持ち分が40%の場合】

子会社が 支払った 配当金 100円	40%	非支配株主 が受け取る 配当金 40円	← 非支配株主持分の減少として剰余金の配当と相殺※
	60%	親会社株主 が受け取る 配当金 60円	← 受取配当金と剰余金の配当を相殺

※非支配株主持分の減少として処理をする理由だが、これは非支配株主が配当金を受け取った場合は配当金の受取＝非支配株主の投資がその分回収された（投資額が減少した）と考えるためである。要は自分で作ったケーキ（投資）を自分で食べちゃっているようなものだ。

▼例題にチャレンジ！

[設問]

P社はS社の発行済み株式の70%を保有し、S社を支配している。
S社は当期中に100円の配当を行っている。×2年3月31日の連結修正仕訳における配当金の修正仕訳を示しなさい。

[解答]

(借方) 受取配当金 70 / (貸方) 剰余金の配当 100
(借方) 非支配株主持分当期変動額 30

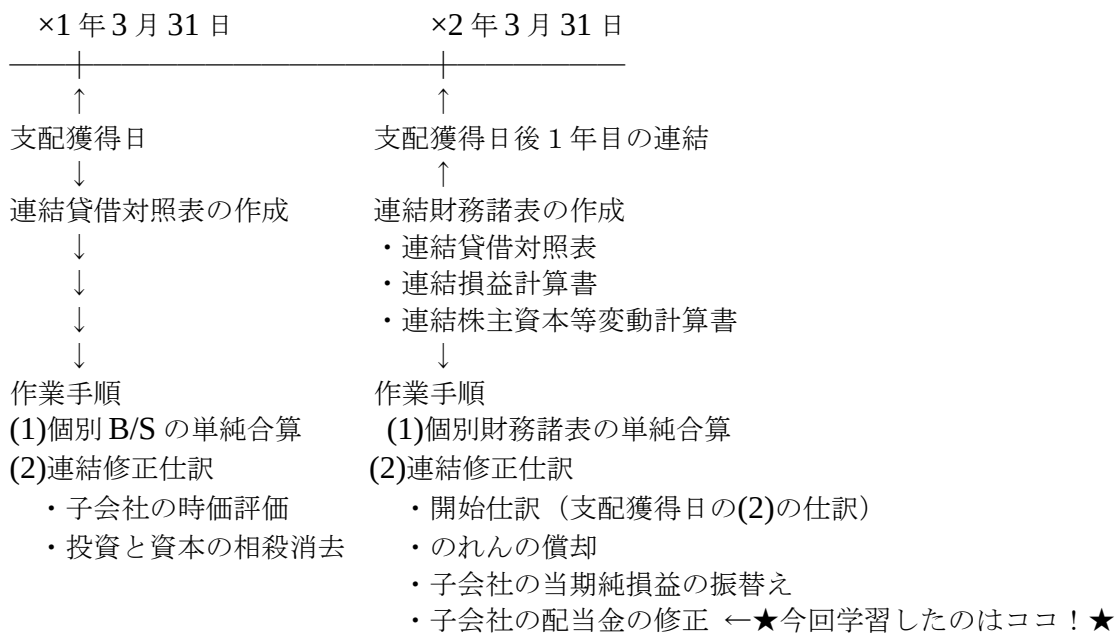
▼まとめ

◎子会社から親会社への配当の支払いは企業グループ内の内部取引となるため、連結修正仕訳で相殺消去する。

◎非支配株主がいる場合は非支配株主持分の減少として処理する。

◎支配獲得日後1年目の連結で行う作業手順の流れ。

今回学習した“子会社の配当金の修正”までをまとめたのが下図。支配獲得日の連結修正からの流れを意識して学習しよう！



「連結会計☆攻略術（第11回）～連結会社間取引の相殺消去」

親会社と子会社の間での売買取引や資金の貸付・借入などの連結会社間取引は、企業グループ全体の観点からみるとグループ内での資産や資金の移動にすぎない。

したがって連結財務諸表を作成する場合は、これらの連結会社間の取引を相殺消去する必要がある。

▼連結会社間取引の相殺消去

連結会社間取引の相殺消去には次のようなものがある。

- ・内部取引高の相殺消去
- ・債権債務の相殺消去
- ・貸倒引当金の修正
- ・未実現損益の消去 など

順を追ってその処理方法を確認してみることにしよう。

▼内部取引高・債権債務の相殺消去

内部取引高・債権債務の相殺消去には以下のようなものがある。

◎内部取引高の相殺消去

売上高 ⇔ 売上原価

受取利息 ⇔ 支払利息

受取配当金 ⇔ 剰余金の配当 ※

※受取配当金と剰余金の配当の相殺消去は前回学習した箇所である。

◎債権債務の相殺消去

買掛金 ⇔ 売掛金

支払手形 ⇔ 受取手形

借入金 ⇔ 貸付金

未払費用 ⇔ 未収収益

前受収益 ⇔ 前払費用

それでは例題を使って具体的な相殺消去の処理を行ってみよう。

【例題1】親会社P社は当期に子会社S社に対して商品10,000円を掛けで売り上げている。P社の個別貸借対照表に計上されているS社に対する売掛金は6,000円である。この取引について当期の連結修正仕訳を示せ。

[解答]

(借方) 売上高 10,000 / (貸方) 売上原価 10,000
 (借方) 買掛金 6,000 / (貸方) 売掛金 6,000

[解説]

親会社の売上と子会社の仕入を相殺する際に以下のような仕訳を切ってしまう人が多いので注意が必要だ。

(借方) 売上 10,000 / (貸方) 仕入 10,000

なぜ、上記の仕訳ではダメなのだろう？

思い出して欲しい、連結会計は個別財務諸表（個別損益計算書や個別貸借対照表）を合算するところからスタートしたはずだ。

つまり、売上や仕入は損益計算書上では「売上高」や「売上原価」として表記されているため、連結修正仕訳では財務諸表上の勘定名で仕訳を行う必要があるのだ。細かい点だが重要な箇所なので注意しておこう！

ちなみに買掛金や売掛金は個別貸借対照表上でも同じ科目名で表示されるため、科目名の置き換えは必要ない。

【例題2】親会社P社の個別財務諸表では子会社S社に対する短期貸付金5,000円が計上されている。また、この貸付金に係る受取利息が150円、未収利息50円が計上されている。この取引について当期の連結修正仕訳を示せ。

[解答]

(借方) 短期借入金 5,000 / (貸方) 短期貸付金 5,000
 (借方) 受取利息 150 / (貸方) 支払利息 150
 (借方) 未払利息 50 / (貸方) 未収利息 50

[解説]

借入金と貸付金、受取利息と支払利息の相殺消去については間違える人は皆無だが、未払利息と未収利息の相殺消去を忘れる人が多いようだ。

未払利息・未収利息は親会社と子会社間の債権債務であることを忘れないように！

▼忘れちゃならない！貸倒引当金の修正

連結会社間取引の売掛金・買掛金の相殺消去を行う際に忘れてはならないのが貸倒引当金の修正だ。先の例題1のケースでは相殺消去で親会社の売掛金6,000円を消去した。すると、消去された売掛金に対して設定されていた貸倒引当金も連動して修正しなければならないはずだ。

それでは例題1に貸倒引当金に関する条件を加えてみよう。

【例題1-1】親会社P社は当期に子会社S社に対して商品10,000円を掛けで売り上げている。P社の個別貸借対照表に計上されているS社に対する売掛金は6,000円である。なお、この売掛金には2%の貸倒引当金を設定されている。この取引について当期の連結修正仕訳を示せ。

[解答]

(借方) 売上高 10,000 / (貸方) 売上原価 10,000
 (借方) 買掛金 6,000 / (貸方) 売掛金 6,000
 (借方) 貸倒引当金 120 / (貸方) 貸倒引当金繰入 120※

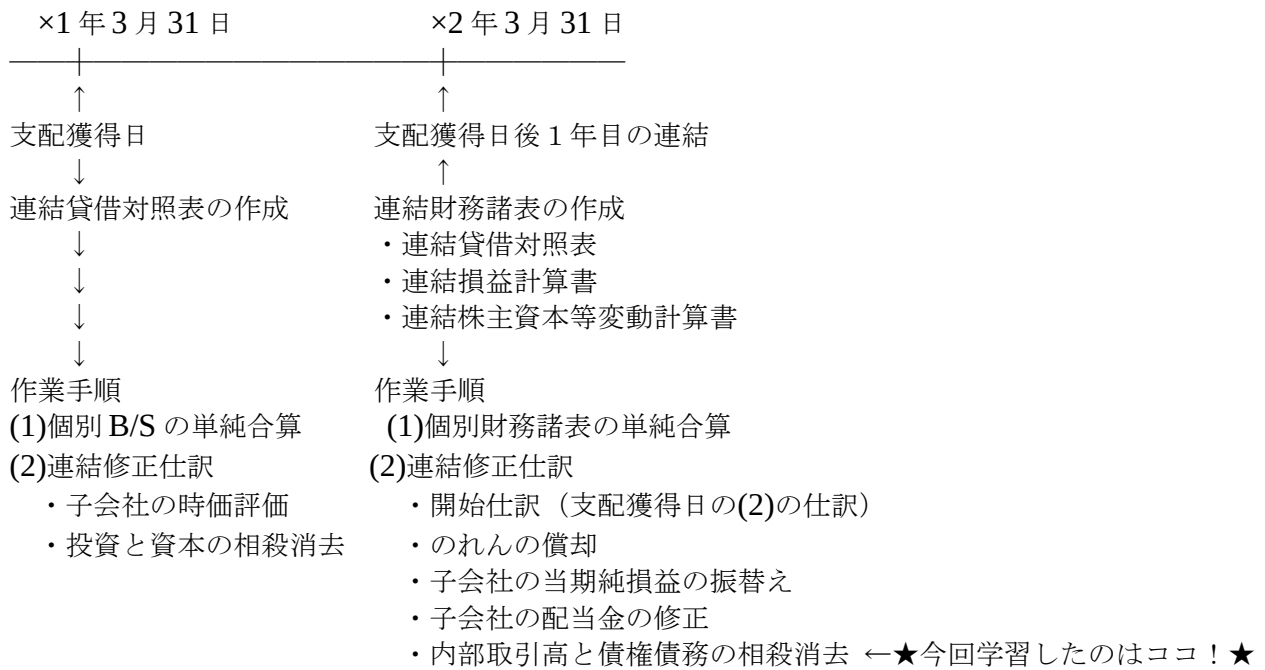
※6,000円×2%=120円

[解説]

親会社が計上していた売掛金の相殺消去にともない、これに対して設定されていた貸倒引当金と貸倒引当金繰入を取り消せば良い。

▼まとめ

- ◎連結会社間の取引は相殺消去する。
- ◎売上と仕入の相殺消去では「売上高」と「売上原価」という科目名になる点に注意。
- ◎売掛金の相殺消去に伴う貸倒引当金の修正を忘れずに！
- ◎連結会社間の経過勘定項目（未収収益・未払費用・前受収益・前払費用）の相殺消去も忘れずに！
- ◎支配獲得日後の連結で行う作業手順の流れ。
 今回学習した“子会社の配当金の修正”までをまとめたのが次頁の図。支配獲得日の連結修正からの流れを意識して学習しよう！



「連結会計☆攻略術（第12回）～未実現利益の消去(1)ダウンストリーム」

連結会社間で商品や棚卸資産等を売買している場合、売買された商品や資産は仕入原価に利益を上乗せした売価で販売されている。

しかし、企業グループの観点からみると企業グループ内の取引は単なる商品等の移動に過ぎないため、連結決算日において連結会社間で売買された取引は相殺消去されることになる。

そしてここからが今回のポイントなのだが、連結会社間で取引された商品等の棚卸資産のうち連結決算日において残っているものについては、そこに含まれる未実現利益を控除する処理が必要となるのだ。

▼未実現利益とは？

未実現利益とは期末棚卸資産に含まれる企業グループ内で上乗せされた利益のことである。

具体的な例として、P社（親会社）が@100円で仕入れた商品10個をS社（子会社）に@110円で販売した場合を考えてみよう。

P社が計上したS社に対する売上高1,100円（@110円×10個）と、この取引でS社が計上した仕入1,100円（@110円×10個）は内部取引となるためこれを次の仕訳で相殺消去する。

（借方）売上高 1,100 / （貸方）売上原価 1,100

とまあ、ここまでは前回学習した内容なので大丈夫だろう。

さて、S社において上記商品のうち1個が期末に残っていたとしよう。するとS社ではこれを期末商品棚卸高110円として計上しているはずだ。

しかし、P社とS社を一つの企業グループとして考えた場合、以下で説明するように連結上は外部企業から仕入れた@100円の商品が期末商品棚卸高として残っていなければならないはずなのだ。

@100円×10個の商品を仕入→ [P社] →10個を@110円でS社へ販売→ [S社] →P社から仕入れた商品のうち9個を販売

上記の場合、P社の期末商品棚卸高はゼロ円、S社の期末商品棚卸高は@110円×1個なので、P社とS社の期末商品棚卸高を単純合算すると@110×1個となる。

しかしP社とS社を一つの企業グループとして考えた場合、下記のように企業グループの期末商品棚卸高は@100円×1個になるはずだ。

@100円×10個の商品を仕入→ [企業グループ] →仕入れた商品のうち9個を販売

つまりP社がこの商品をS社に販売する際に上乗せした@10円の利益は企業グループ全体の視点で見ると企業内の内部利益であり、連結決算時における期末商品などの棚卸資産に含まれるこの内部利益のことを“未実現利益”というのである。

※ちなみに当該資産を外部に売却すれば、そこに含まれる利益は実現する。したがって期末棚卸資産に含まれる内部利益のことを“未だ実現していない利益＝未実現利益”と呼ぶ。

▼未実現利益の消去方法

今回の例題のように親会社から子会社に対して商品その他の資産を販売するケースのことを「**ダウンストリーム**」という。なお、検定試験における未実現利益の消去には次の二つのパターンがあるので注意が必要だ。

- ◎棚卸資産に含まれる未実現利益の消去
- ◎非償却固定資産（土地）に含まれる未実現利益の消去

それぞれのパターンについて、具体的な例題を用いてその消去方法を確認してみよう。

▼棚卸資産に含まれる未実現利益の消去

[例題]

当期、親会社P社は子会社S社に商品3,000円を現金で販売した。S社の個別貸借対照表の商品には、P社から仕入れた商品300円が含まれている。なお、P社はS社に対して原価率80%で商品を販売している。

[解法手順]

Step.1 内部取引高の相殺消去

(借方) 売上高 3,000 / (貸方) 売上原価 3,000

Step.2 未実現利益の消去

(借方) 売上原価 60 / (貸方) 商品 60

※S社の期末商品300円に含まれている未実現利益の計算
 $300 \text{円} \times (100\% - 80\%) = 60 \text{円}$

[解説]

◎未実現利益の消去仕訳で借方側で売上原価を増やし、貸方側で商品を減少させる仕訳の意味とは？

未実現利益の60円は期末商品に含まれているため、連結貸借対照表の商品勘定から控除するとともに連結損益計算書の期末商品からも控除する必要がある。

なお、連結損益計算書では売上原価の内訳表示を行わないため、売上原価勘定に直接加算する形で処理をする。これは売上原価が「売上原価＝期首商品棚卸高＋当期純仕入高－期末商品棚卸高」で算定されるため、期末商品棚卸高の金額が小さくなれば（内部利益を控除すれば）、そのぶん売上原価が増加することになるためである。

よって、上記仕訳のように借方側で売上原価の増加、貸方側で商品の減少として仕訳を行うことになるのだ。

▼非償却固定資産（土地）に含まれる未実現利益の消去

[例題]

当期、親会社P社は子会社S社に対し、土地（帳簿価額 100,000 円）を 120,000 円で現金で販売し、S社はこの土地を期末現在保有している。

[考え方]

S社が保有する土地の取得原価 120,000 円に含まれる未実現利益を消去するとともに、P社の土地の売却益（固定資産売却益）を消去する。

[解答]

（借方）固定資産売却益 20,000 / （貸方）土地 20,000

▼まとめ

◎連結会社間の取引のうち、内部利益が上乗せされた商品や棚卸資産が連結決算日において連結グループ内に残っている場合は、そこに含まれる未実現利益を消去する。

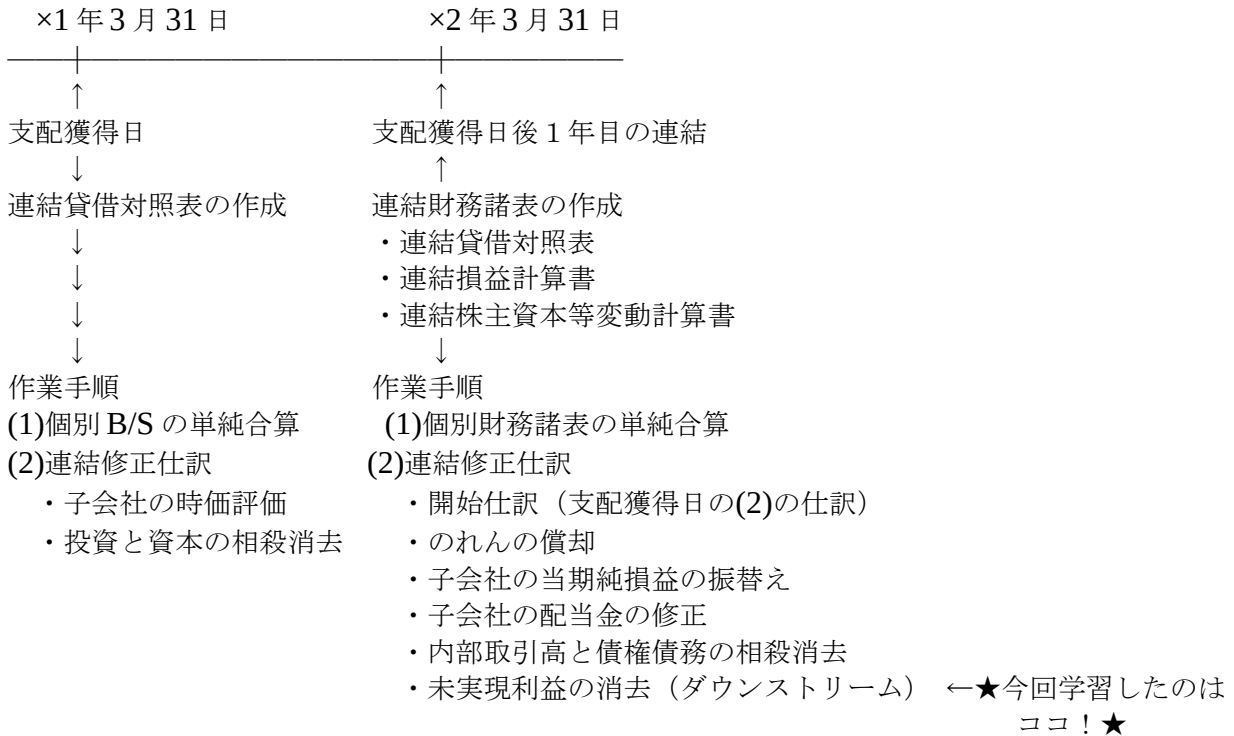
◎親会社から子会社に対して商品その他の資産を販売する場合のことを「ダウンストリーム」という。

◎検定試験における未実現利益の消去には次の二つのパターンがある。

- ・棚卸資産に含まれる未実現利益の消去
- ・非償却固定資産（土地）に含まれる未実現利益の消去

◎支配獲得日後の連結で行う作業手順の流れ。

今回学習した“未実現利益の消去（ダウンストリーム）”までをまとめたのが次頁の図。支配獲得日の連結修正からの流れを意識して学習しよう！



「連結会計☆攻略術（第13回）～未実現利益の消去(2) アップストリーム」

前回は親会社から子会社に対して商品その他の資産を販売するケース（ダウンストリーム）における未実現利益の消去を学習したが、今回はその逆、つまり子会社から親会社に対して商品その他の資産を販売するケースにおける未実現利益の消去についてだ。

今回のように子会社から親会社に対して商品その他の資産を販売するケースを「アップストリーム」という。

▼学習ポイントは一点のみ！

アップストリームの場合も前回のダウンストリームの場合と同様に未実現利益を消去するが、ダウンストリームの場合と異なる点が一つだけある。

それはアップストリームの場合は未実現利益の消去によって変動するのが子会社の利益であるため、非支配株主持分への按分処理が必要となる点である。

思い出して欲しい。

この連載の第9回・第10回で子会社の当期純損益の振替や子会社の配当金の修正を学習した際、非支配株主が存在する場合の注意点と処理方法を学習したはずだ。

アップストリームの学習ポイントは一点のみ、要は子会社の利益が変動するケースにおいて、尚且つ非支配株主が存在する場合は非支配株主持分の変動が生じるといった点に留意することなのだ。

▼解法手順をチェック！

それでは例題を使って解法手順をチェックしてみよう。

[例題]

親会社P社は子会社S社の発行株式の80%を保有し、支配している。

当期、S社はP社に商品3,000円を現金で販売した。P社の個別貸借対照表の商品には、S社から仕入れた商品300円が含まれている。なお、P社はS社に対して原価率80%で商品を販売している。

[解法手順]

Step.1 内部取引の相殺消去

(借方) 売上高 3,000 / (貸方) 売上原価 3,000

Step.2 未実現利益の消去

(借方) 売上原価 60 / (貸方) 商品 60

※ P社の期末商品 300 円に含まれている未実現利益の計算
 $300 \text{ 円} \times (100\% - 80\%) = 60 \text{ 円}$

ここまでは前回と同じだ。

ところが、アップストリームの場合は次の Step.3 で行う非支配株主持分への按分処理が必要となる
 点に留意しなければならない！

Step.3 非支配株主持分への按分 ←★今回の学習ポイントはココ！！

未実現利益の消去により子会社の利益が減少する場合、持ち株割合に応じて非支配株主に帰属する
 当期純利益（当期純損益）を減少させる必要がある。したがって次の仕訳を行う。

(借方) 非支配株主持分当期変動額 16 / (貸方) 非支配株主に帰属する当期純損益 16

ちなみに上記仕訳のように貸方側に「非支配株主に帰属する当期純損益」勘定を記述する理由は、
 連結損益計算書の表示が下記の形式になっているため非支配株主に帰属する当期純損益の増減は次の
 ように処理をしなければならないからだ。

- ・非支配株主に帰属する当期純利益（当期純損益）が増加する場合 → 借方側に記述
- ・非支配株主に帰属する当期純利益（当期純損益）が減少する場合 → 貸方側で記述

連結損益計算書

諸費用	xx	諸収益	xx
のれん償却額	xx		
法人税等	xx		
非支配株主に帰属する当期純利益	20		
親会社株主に帰属する当期純利益	130		

▼非償却固定資産（土地）に含まれる未実現利益の消去

もちろん非償却固定資産（土地）に含まれる未実現利益の消去も同じだ。

[例題]

親会社 P社は子会社 S社の発行株式の 80%を保有し、支配している。

当期、子会社 S社は親会社 P社に対し、土地（帳簿価額 100,000 円）を 120,000 円で現金で販売し、
 P社はこの土地を期末現在保有している。

[考え方]

P社が保有する土地の取得原価 120,000 円に含まれる未実現利益を消去するとともに、S社の土地の売却益（固定資産売却益）を消去する。また、S社の利益（売却益）が消去されるため非支配株主持分への按分処理を行う。

[解答]

(借方) 固定資産売却益 20,000 / (貸方) 土地 20,000

(借方) 非支配株主持分当期変動額 4,000 / (貸方) 非支配株主に帰属する当期純損益 4,000

▼まとめ

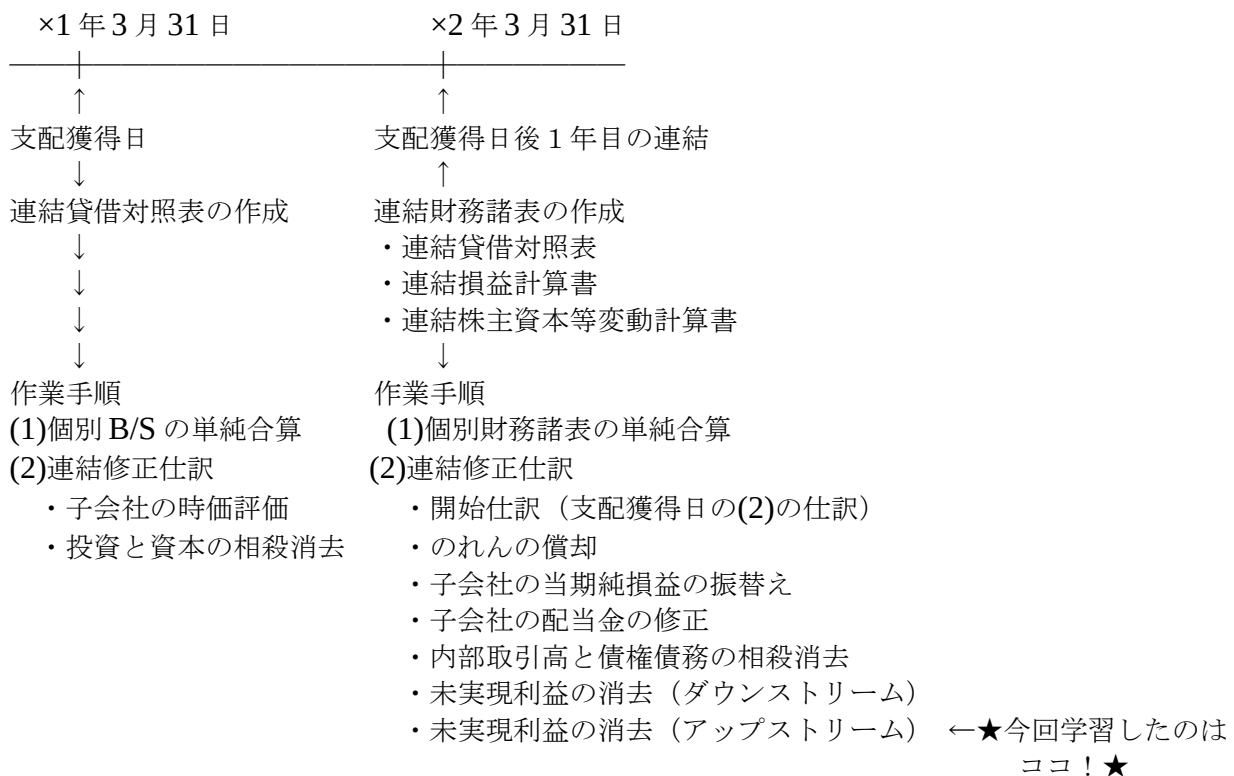
◎子会社から親会社に対して商品その他の資産を販売するケースをアップストリームという。

◎アップストリームの場合、未実現利益の消去によって変動するのは子会社の利益なので、非支配株主持分への按分処理が必要となる

◎未実現利益の消去により子会社の利益が減少する場合、持ち株割合に応じて非支配株主に帰属する当期純利益（当期純損益）を減少させる。

◎支配獲得日後の連結で行う作業手順の流れ。

今回学習したところまでをまとめたのが下図。支配獲得日の連結修正からの流れを意識して学習しよう！



「連結会計☆攻略術（第14回）～2級で出題される連結会計の出題パターンは？」

5月からスタートしたこの連載も次回で最終回を迎える予定だ。

そこで今回・次回の計2回を使って、今までのおさらいを兼ねて2級における連結会計の出題パターンと学習ポイントを確認してみることにしよう。

▼2級で出題される連結会計の出題パターンは？

2級での出題パターンとして考えられるのは次の二つだ。

- ◎第1問で仕訳問題として出題されるパターン
- ◎第3問で連結財務諸表（または連結精算表）を作成させるパターン

このうち今回は前者のパターンについて注意点をチェックしてみよう。

第1問の仕訳問題において、相当の時間を要する複雑な計算や処理が出題されることは考え難い。したがって、出題される内容としては以下のものが考えられる。

- (1) 支配獲得時の連結修正仕訳
- (2) 上記で生じた「のれん」の償却
- (3) 子会社の獲得した利益の非支配株持分への振替え
- (4) 子会社の実施した配当金の処理（非支配株主持分との按分）
- (5) 未実現利益の消去（ダウンストリーム）

それでは各項目ごとのポイントを確認してみよう。

▼支配獲得時の連結修正仕訳のポイント

支配獲得日に行う連結修正は次の手順で処理を行う。

- ・子会社の資産・負債の時価評価
- ・投資と資本の相殺消去
- ・投資消去差額（のれん）の計上

特に「子会社の時価評価」と「投資と資本の相殺消去」には注意が必要だ。

また、投資と資本の相殺消去の際には次図のようなボックス図を用いると“のれん”や非支配株主持分が計算し易いだろう。

子会社の純資産									
資本金 2,000 円									
利益剰余金 3,000 円									
★評価差額 1,000 円									
	<table style="width: 100%; border: none;"> <tr> <td style="width: 50%; text-align: center;">親会社分 (70%)</td> <td style="width: 50%; text-align: center;">非支配株主分 (30%)</td> </tr> <tr> <td style="text-align: center;">↓</td> <td style="text-align: center;">↓</td> </tr> <tr> <td style="text-align: center;">投資と相殺 6,000 円×70%=4,200 円</td> <td style="text-align: center;">非支配株主持分勘定に振替え 6,000 円×30%=1,800 円</td> </tr> <tr> <td style="text-align: center;">↑</td> <td></td> </tr> </table>	親会社分 (70%)	非支配株主分 (30%)	↓	↓	投資と相殺 6,000 円×70%=4,200 円	非支配株主持分勘定に振替え 6,000 円×30%=1,800 円	↑	
親会社分 (70%)	非支配株主分 (30%)								
↓	↓								
投資と相殺 6,000 円×70%=4,200 円	非支配株主持分勘定に振替え 6,000 円×30%=1,800 円								
↑									
	<p>この 4,200 円の純資産に対して P 社は S 社株式 5,000 円として投資を行っている。 したがって、のれんを 5,000 円－4,200 円＝800 円として算定。</p>								

▼のれんの償却のポイント

のれんの償却については特別な注意点は無いが、あるとすれば問題文で指示される償却年数に気を付けるくらいだ。

▼子会社の獲得した利益の非支配株持分への振替えのポイント

子会社の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以下の仕訳をしっかりと練習しておこう。特に勘定科目に注意すること！

(借方) 非支配株主に帰属する当期純損益 xxx / (貸方) 非支配株主持分当期変動額 xxx

▼子会社の実施した配当金の処理 (非支配株主持分との按分) のポイント

子会社から親会社への配当の支払いは企業グループ内の内部取引となるため連結修正仕訳で相殺消去するが、特に非支配株主がいる場合には注意が必要だ。

その場合は非支配株主持分の減少として次の仕訳で処理する。これも仕訳パターンをしっかりと憶えておこう。

(借方) 受取配当金 xx / (貸方) 剰余金の配当 xx
(借方) 非支配株主持分当期変動額 xx

▼未実現利益の消去（ダウンストリーム）のポイント

連結会社間の商品売買・未実現損益の消去は第1問の仕訳問題として出題される可能性が高い。

特に勘定科目の使い方に注意が必要だ。例えば棚卸資産に含まれる未実現利益の消去の仕訳は次のようになるが、この仕訳を単純に丸暗記するのではなく、なぜ借方側で売上原価勘定を用いるのかといった“意味（理由）”を考えることが重要だ（※この理由については8/25号の「連結会計☆攻略術（第12回）～未実現利益の消去(1)ダウンストリーム」を参照のこと）。

（借方）売上原価 60 / （貸方）商品 60

もちろん、商品売買の他にも「土地の売却損益の消去」が出題される可能性も高い。商品売買の未実現利益の消去と併せて何度も練習しておこう。

「連結会計☆攻略術（第15回：最終回）～連結財務諸表の解法手順」

この連載も今回が最終回。

最後は今まで学習してきた内容の総合問題ともいえる連結財務諸表の解法手順を確認してみることにしよう。

▼連結財務諸表とは？

連結財務諸表は以下の財務諸表で構成される。

- ◎連結損益及び包括利益計算書（または連結損益計算書および連結包括利益計算書）
- ◎連結貸借対照表
- ◎連結キャッシュ・フロー計算書
- ◎連結株主資本変動計算書
- ◎連結付属明細表

上記のうち2級検定で出題されるのは**連結損益計算書**、**連結貸借対照表**と**連結株主資本等変動計算書**になる。

▼連結財務諸表作成の流れ

連結財務諸表は親会社と子会社の個別財務諸表の数値を合算するところからスタートする。

この数値の中には親会社・子会社の間で行われた取引などが含まれるため、個別財務諸表の合算後に必要な修正を加えることになる。この修正を行うための仕訳を『連結修正仕訳』という。

連結財務諸表を作成するまでの流れは次の通りだ。

- (1)親会社の個別財務諸表と子会社の個別財務諸表を合算
- ↓
- (2)連結修正仕訳
- ↓
- (3)連結財務諸表

なお、個別財務諸表の合算や連結修正仕訳といった連結のための一連の手続きは『**連結精算表**』と呼ばれる集計表上で行われる。

連結精算表には様々な様式があるが、検定試験では下記 URL の画像のような形式が一般的だ。

サンプルの個別財務諸表欄に親会社・子会社の個別財務諸表の数値を記入し、これに修正・消去欄の数値を加減して連結財務諸表欄へと書き写していくという流れになる。

◎連結精算表のサンプル

<http://bokijuku.com/wp/wp-content/uploads/2017/06/cdeb88831c9b63378f9d6eee2c5f1953.pdf>

※日商検定公式ウェブサイト（<https://www.kentei.ne.jp/>）のサンプル問題から一部抜粋・引用。

▼何はともあれ連結修正仕訳！

連結会計と言っても要は親会社と子会社の数値を合算して修正するだけなので、連結精算表そのものは至極単純な集計作業である。

したがって重要になってくるのが『連結修正仕訳』であり、これこそが連結会計の最重要論点となる。なお、連結修正仕訳には以下のようなものがある。

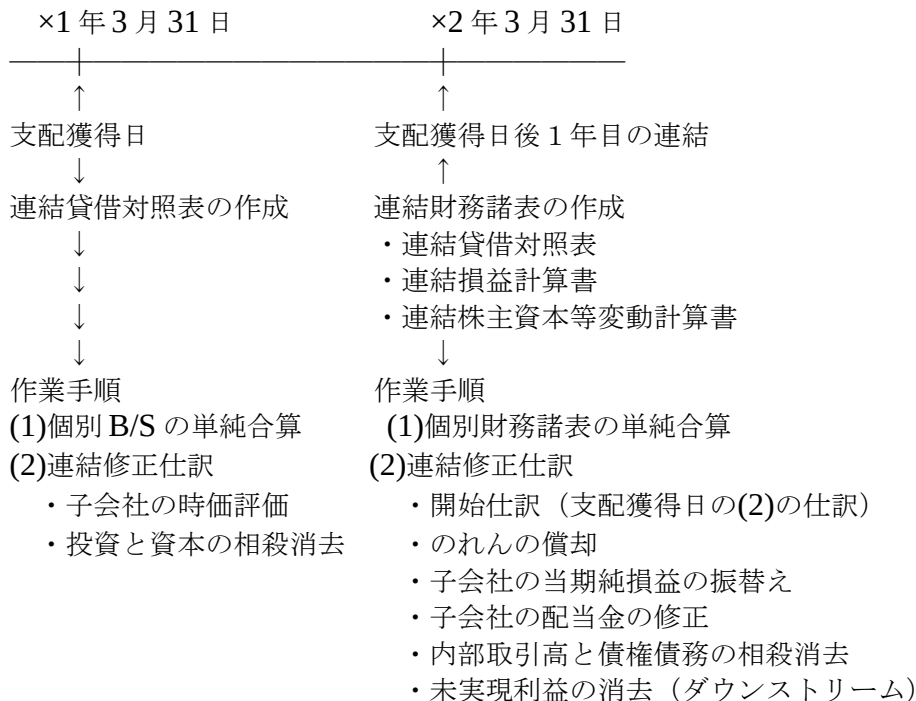
◎支配獲得日の連結修正仕訳

- ・子会社の時価評価
- ・投資と資本の相殺消去

◎支配獲得日後1年目の連結で行う連結修正仕訳

- ・開始仕訳
- ・のれんの償却
- ・子会社の当期純損益の振替え
- ・子会社の配当金の修正
- ・内部取引高と債権債務の相殺消去
- ・未実現利益の消去（ダウンストリーム）

このように支配獲得日と支配獲得日後の連結では連結修正仕訳の内容が異なるので注意が必要だ。そこでこれらを解りやすく時系列順に線表で表したものが下図になる。



▼基本的な解法手順

連結財務諸表（または連結精算表）を作成する基本的な解法手順は次の通りだ。
仕訳だけでなく、上記のような線表を利用して処理の流れを確認しつつ作業するのが理解しやすい。

◎設問に目を通して時系列を確認できる線表を作成する。

↓

◎設問の資料から次の連結修正仕訳を順に行う。

- ・開始仕訳
- ・のれんの償却
- ・子会社の当期純損益の振替え
- ・子会社の配当金の修正
- ・内部取引高と債権債務の相殺消去
- ・未実現利益の消去（ダウンストリーム）

ここまでの基本作業になる。

この後、連結財務諸表を作成する場合は次の手順で作業を進める。

◎親会社・子会社の個別財務諸表を合算する。

↓

◎合算した数字に先の連結修正仕訳の内容を加減しながら解答用紙の連結財務諸表の該当する欄に数字を書き写す。

また、連結精算表を作成する場合は次の手順で作業を進める。

◎親会社と子会社の金額の合計額を合計欄に記入する。

↓

◎連結精算表の修正消去欄に連結修正仕訳を書き写す。

↓

◎個別財務諸表欄の数字に修正消去欄の内容を加減しながら連結財務諸表欄に書き写す。

※連結精算表は意外と時間が掛かるため十分に練習しておこう。

▼まとめ

難しいイメージがある連結会計だが、実際のところ連結修正仕訳の処理内容がパターン化しているため思ったほど難易度は高くない。

もちろん1級レベルになれば難易度はグーンと上がるが、2級はそこまで心配する必要はないだろう。

本試験対策として手持ちの問題集に載っている問題を何度も繰り返し解き直して解き慣れておくことが重要だ。