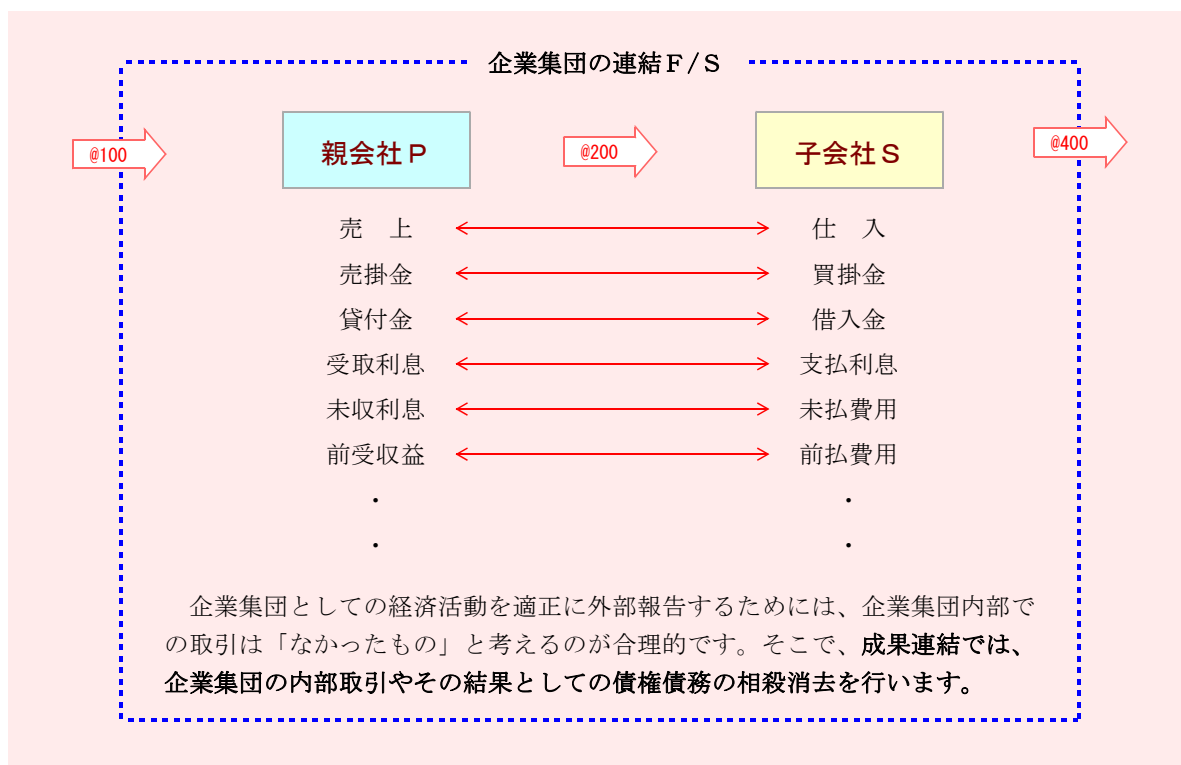


受験用の連結会計の問題は、連結修正仕訳を適正に行えるか否かが問われます。連結修正仕訳には、資本連結と成果連結に関するものがあります。第10章までで資本連結の基礎を学習しました。本章では、成果連結の基礎について学習します。



成果連結の対象

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

31. 連結会社相互間の債権と債務とは、相殺消去する(注10)。

(注10) 債権と債務の相殺消去について

- (1) 相殺消去の対象となる債権又は債務には、前払費用、未収収益、前受収益及び未払費用で連結会社相互間の取引に関するものを含むものとする。
- (2) 連結会社が振り出した手形を他の連結会社が銀行割引した場合には、連結貸借対照表上、これを借入金に振り替える。
- (3) 引当金のうち、連結会社を対象として引き当てられたことが明らかなものは、これを調整する。
- (4) 連結会社が発行した社債で一時所有のものは、相殺消去の対象としないことができる。

〔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) 借入金	15,000	(貸) 貸付金	15,000
(借) 受取利息	750	(貸) 支払利息	750
未払利息	300	未収利息	300

〔賃貸借取引〕

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、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			
		受取地代	1,000	支払地代	1,000		
		前受地代	200	前払地代	200		

受取地代： 100×10 ヶ月 (X0年6/1～X1年3/31) = 1,000

前受地代： 100×2 ヶ月 (X1年4/1～X1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) 受取地代	1,000	(貸) 支払地代	1,000
前受地代	200	前払地代	200

〔商品売買①〕

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) 売上	15,000	(貸) 売上原価	15,000
--------	--------	----------	--------

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、解答用紙の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) 支払手形	1,200	(貸) 受取手形	1,200
買掛金	1,600	売掛金	1,600

35. 連結会社相互間における商品の売買その他の取引に係る項目は、相殺消去する(注12)。

(注12) 会社相互間取引の相殺消去について

会社相互間取引が連結会社以外の企業を通じて行われている場合であっても、その取引が実質的に連結会社間の取引であることが明確であるときは、この取引を連結会社間の取引とみなして処理する。

36. 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、その全額を消去する。ただし、未実現損失については、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。

〔商品売買② ～ 貸倒引当金の調整〕

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		

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期首残高-	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
-----------	-----	--------------	-----

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。

当期末開始仕訳

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

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
-----------	-----	--------------	-----

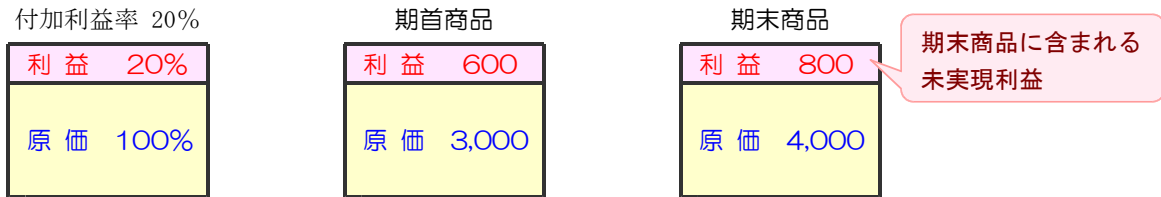
当期の連結修正仕訳は、前期と同様に、個別F/S上の貸倒引当金の計上仕訳を取り消すだけです。

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



(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)

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

合算P/Lでは内部利益が含まれている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っており、これを修正する。

(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期首残高-	600	(貸) 売上原価	- 期首商品棚卸高 -	600
---------------------	-----	----------	-------------	-----

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、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、前期から繰り越される利益剰余金も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	- 期末商品棚卸高 -	800	(貸) 商品	800
----------	-------------	-----	--------	-----

合算P/Lでは内部利益が含まれている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っており、これを修正する。

(借) 利益剰余金 -S/S期首残高-	600	(貸) 売上原価	600
(借) 売上原価	800	(貸) 商品	800

まとめる

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
----------	-------	--------	-------

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
--------	-----	----------	-----

前期末連結修正仕訳 ~ 決算整理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	600	(貸) 商品	600
----------	-----	--------	-----

開始仕訳は、前期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。

当期末開始仕訳

(借) 利益剰余金 -S/S期首残高-	600	(貸) 商品	600
---------------------	-----	--------	-----

当期末P社決算整理仕訳 ①

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

当期末連結修正仕訳 ~ 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) 繰越商品	600	(貸) 仕入	600
----------	-----	--------	-----

当期末連結修正仕訳 ~ 決算整理仕訳の取り消し

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

当期末P社決算整理仕訳 ①

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

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

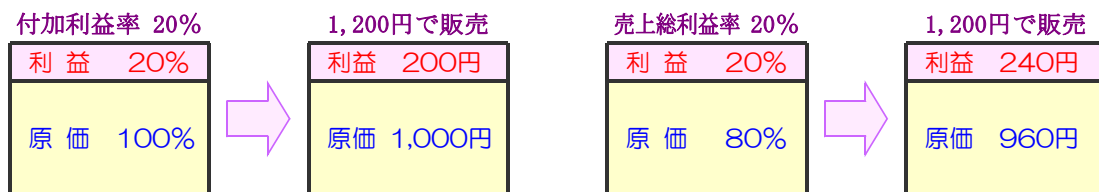
(借) 仕入	800	(貸) 繰越商品	800
--------	-----	----------	-----

当期末連結修正仕訳 ~ 決算整理仕訳の取り消し

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

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、「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。」として、「付加利益率」の資料が与えられています。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。」とされている場合があり、両者は意味が異なります。同じ意味として解答すると、連鎖的に大きな失点となる可能性があるため、大いに注意が必要です。



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 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、資本連結で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当期変動額-	× × ×
----------------	-------	------------------------	-------

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） 貸倒引当金	800	（貸） 貸倒引当金繰入額	200	× 0.4
		利益剰余金 -S/S期首残高-	600	
（借） 利益剰余金 -S/S期首残高-	240	（貸） 非支配株主持分 -S/S期首残高-	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当期変動額-	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。

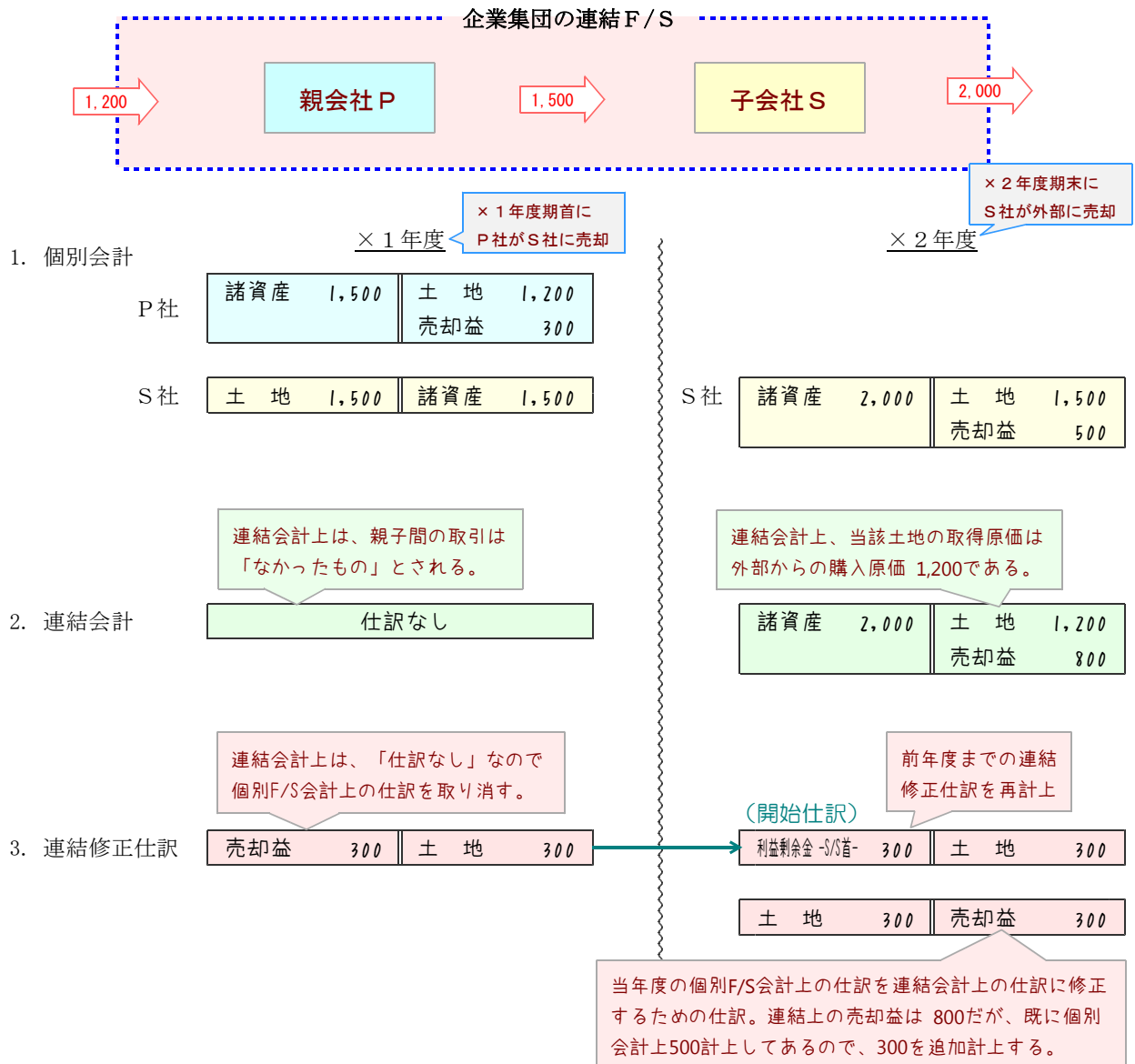
× 0.4	（借） 利益剰余金 -S/S期首残高-	600	（貸） 売上原価	- 期首商品棚卸高 -	600	× 0.4
	（借） 非支配株主帰属純損益	240	（貸） 非支配株主持分 -S/S当期変動額-	240		
	（借） 非支配株主持分 -S/S期首残高-	240	（貸） 利益剰余金 -S/S期首残高-	240		

（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。

× 0.4	（借） 売上原価	- 期末商品棚卸高 -	800	（貸） 商品	800
	（借） 非支配株主持分 -S/S当期変動額-	320	（貸） 非支配株主帰属純損益	320	

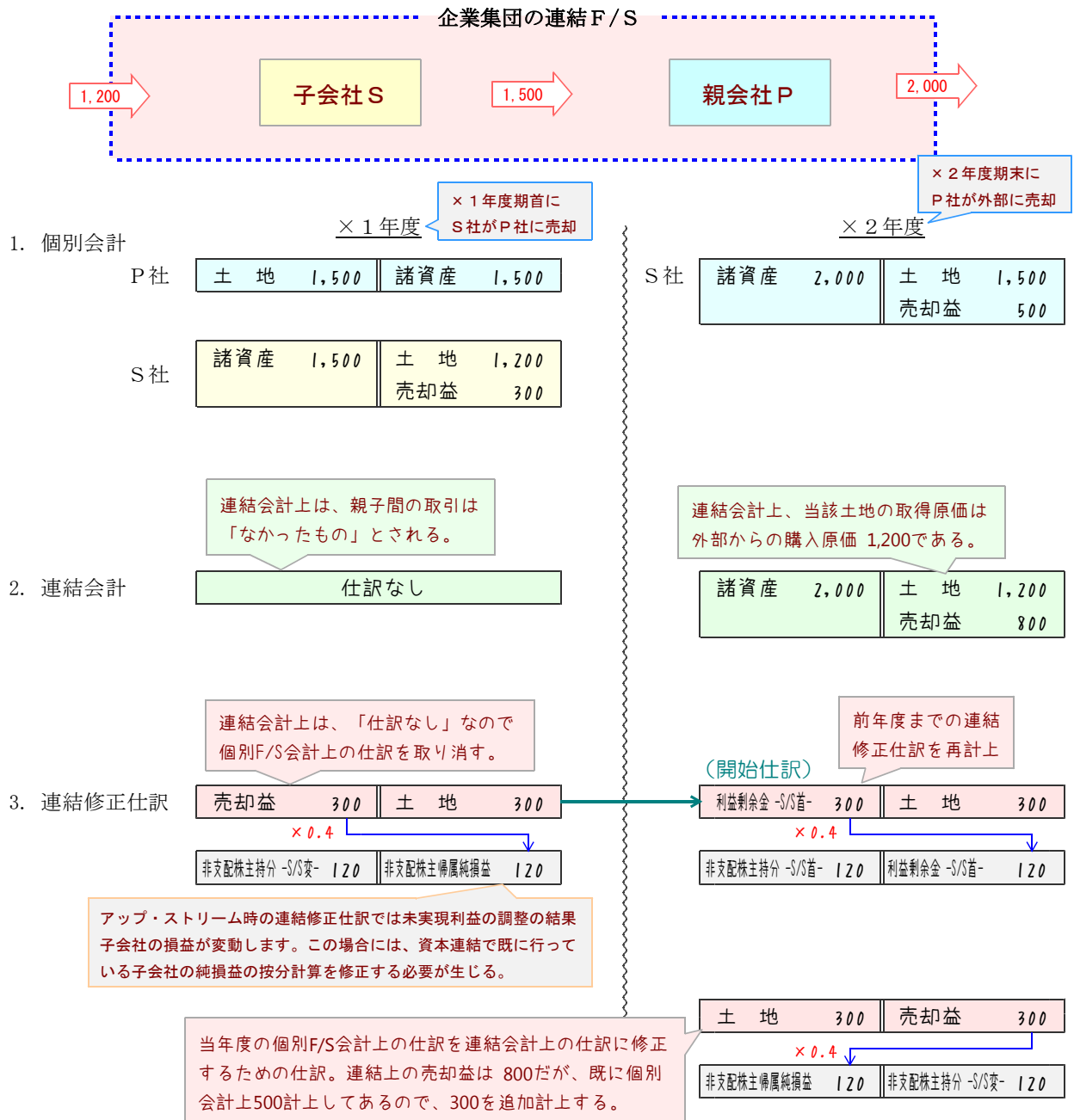
〔非償却資産の売却 ① ～ ダウン・ストリーム〕

P社は、×1年4月1日に連結子会社（持分比率60%）であるS社に土地（簿価1,200）を1,500で売却した。S社は、×3年3月31日に当該土地を外部に2,000で売却した。なお、両社ともに3月決算である。



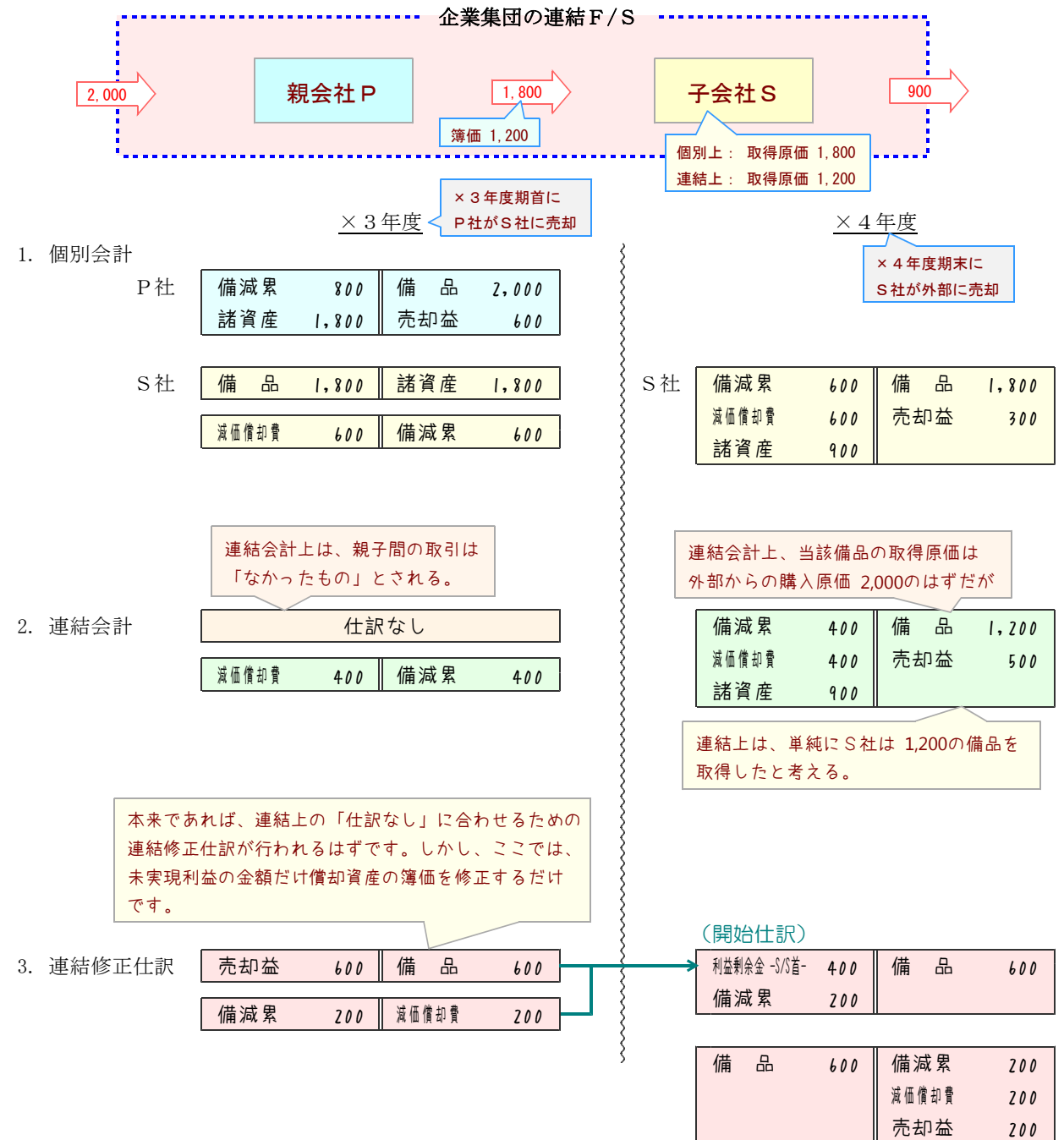
〔非償却資産の売却 ② ～ アップ・ストリーム〕

P社は、×1年4月1日に連結子会社（持分比率60%）であるS社から土地（簿価1,200）を1,500で購入した。P社は、×3年3月31日に当該土地を外部に2,000で売却した。なお、両社ともに3月決算である。



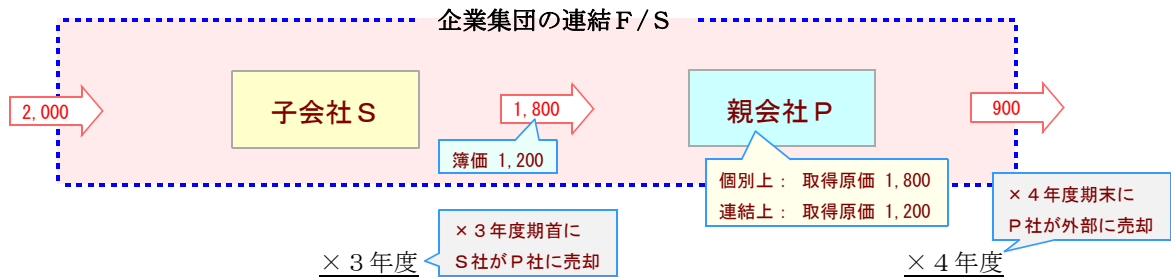
〔償却資産の売却 ① ～ ダウン・ストリーム〕

P社は、×3年4月1日に連結子会社（持分比率60%）であるS社に対し、簿価1,200の備品（×1年4月1日に2,000で取得、償却期間5年、定額法）を1,800で売却した。S社は、当該備品を耐用年数3年の定額法によって償却計算を行っていたが、×5年3月31日に当該備品を外部に900で売却した。なお、両社ともに3月決算である。



〔償却資産の売却 ② ~ アップ・ストリーム〕

P社は、×3年4月1日に連結子会社（持分比率60%）であるS社から、簿価1,200の備品（×1年4月1日に2,000で取得、償却期間5年、定額法）を1,800で購入した。P社は、当該備品を耐用年数3年の定額法によって償却計算を行っていたが、×5年3月31日に当該備品を外部に900で売却した。なお、両社ともに3月決算である。



1. 個別会計

P社	備品	1,800	諸資産	1,800
	減価償却費	600	備減累	600
S社	備減累	800	備品	2,000
	諸資産	1,800	売却益	600

P社	備減累	600	備品	1,800
	減価償却費	600	売却益	300
	諸資産	900		

2. 連結会計

仕訳なし			
減価償却費	400	備減累	400

連結会計上、当該備品の取得原価は外部からの購入原価2,000のはずだが

備減累	400	備品	1,200
減価償却費	400	売却益	500
諸資産	900		

連結上は、単純にS社は1,200の備品を取得したと考える。

本来であれば、連結上の「仕訳なし」に合わせるための連結修正仕訳が行われるはずですが。しかし、ここでは、未実現利益の金額だけ償却資産の簿価を修正するだけです。

3. 連結修正仕訳

売却益	600	備品	600
備減累	200	減価償却費	200
非支配株主持分 -S/S変-	160	非支配株主帰属純損益	160

(開始仕訳)

利益剰余金 -S/S首-	400	備品	600
備減累	200		

非支配株主持分 -S/S首-	160	利益剰余金 -S/S首-	160
----------------	-----	--------------	-----

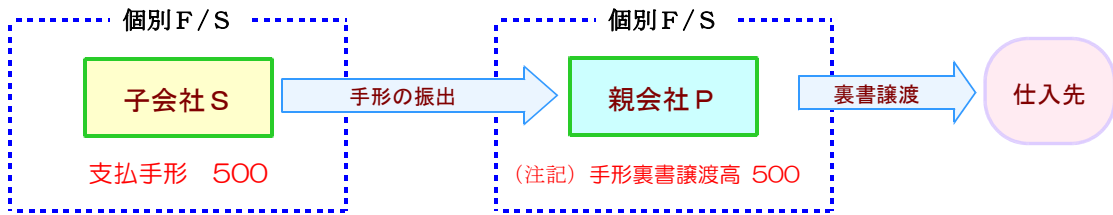
備品	600	備減累	200
		減価償却費	200
		売却益	200

非支配株主帰属純損益	160	非支配株主持分 -S/S変-	160
------------	-----	----------------	-----

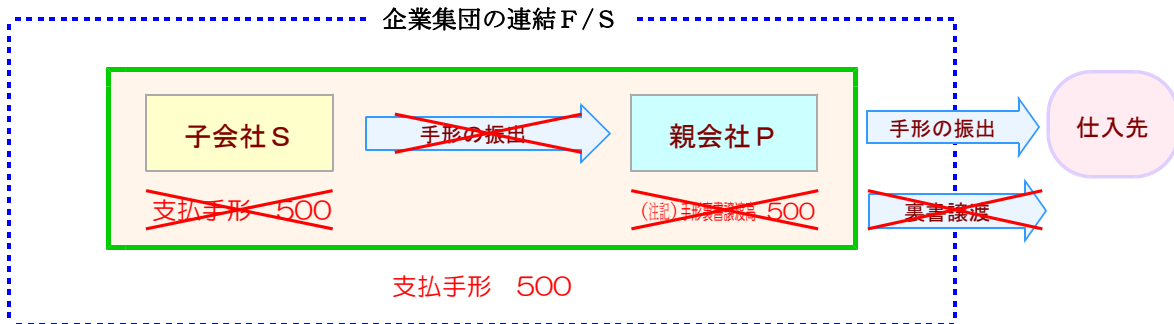
〔連結会社が振り出した手形の裏書譲渡〕

P 社は、約束手形（連結子会社 S 社振出）500 を買掛金を決済するために仕入先に裏書譲渡した。

1. 個別会計上の会計処理は以下の通りです。



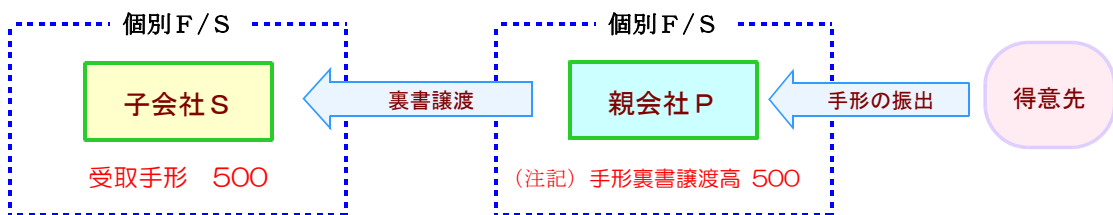
2. 連結会計上は、親会社 P と子会社 S を一体とみなすため、「企業集団が仕入先に手形を振り出した。」と考えます。ここで、合算 F/S でも、あるべき連結 F/S でも支払手形 500 は、B/S に計上されるため、特に連結修正仕訳を行う必要はありません。ただし、P 社の個別 F/S に手形の裏書譲渡高 500 が注記されていますが、連結 F/S 上は、注記は不要となります。



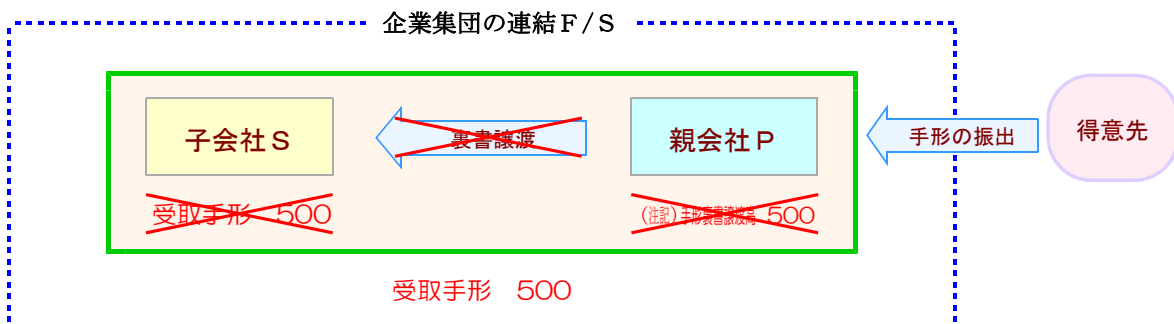
〔連結会社への裏書譲渡〕

P 社は、得意先から受け取った約束手形 500 を子会社 S に裏書譲渡した。

1. 個別会計上の会計処理は以下の通りです。



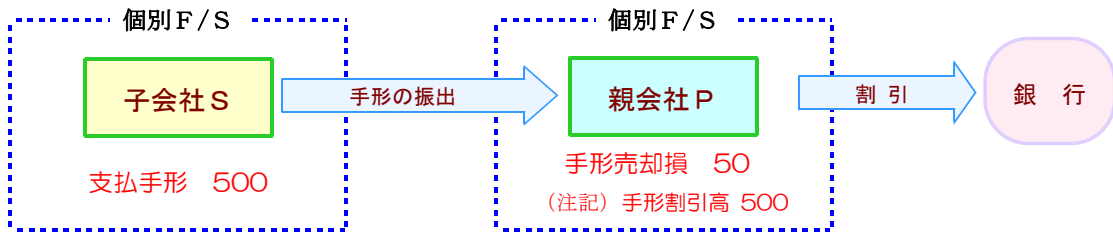
2. 連結会計上は、親会社 P と子会社 S を一体とみなすため、「仕入先が企業集団に手形を振り出した。」と考えます。ここで、合算 F/S でも、あるべき連結 F/S でも受取手形 500 は、B/S に計上されるため、特に連結修正仕訳を行う必要はありません。ただし、P 社の個別 F/S に手形の裏書譲渡高 500 が注記されていますが、連結 F/S 上は、注記は不要となります。



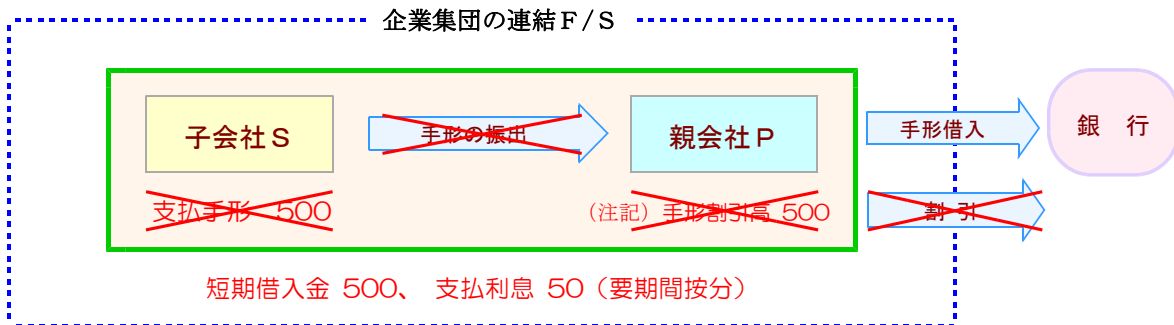
〔連結会社が振り出した手形の割引〕

P社は、連結子会社S社が振り出した約束手形を金融機関にて割引き、当座預金に450を預け入れた。

1. 個別会計上の会計処理は以下の通りです。



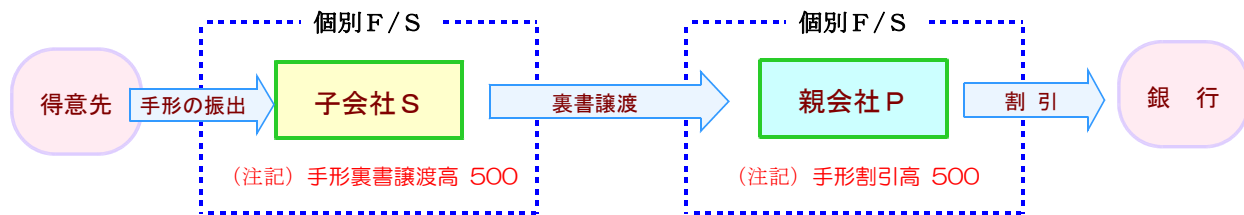
2. 連結会計上は、親会社Pと子会社Sを一体とみなすため、「企業集団が自己振出手形を銀行で割り引いた。」と考えます。そこで、連結会計上は、支払手形ではなく、「手形借入金」を連結B/Sに計上し、手形割引に伴う手形売却損も「支払利息」として期間按分します。また、P社の個別F/Sに手形割引高500が注記されていましたが、連結F/S上は、注記は不要となります。



〔連結会社以外が振り出した手形の割引〕

P社は、子会社Sから裏書譲渡された約束手形500を銀行で割引き、当座預金に500を預け入れた。

1. 個別会計上の会計処理は以下の通りです。



2. 連結会計上は、親会社Pと子会社Sを一体とみなすため、「得意先が振り出した約束手形を銀行で割り引いた。」と考えます。ここで、合算F/Sとあるべき連結F/SのB/Sに違いはないため、特に連結修正仕訳を行う必要はありません。ただし、S社の裏書譲渡高500の注記は、連結上不要となります。

