

評価差額に係わる税効果は認識しないものとする(以下同じ)。

B社貸借対照表

(単位：千円)

借方			貸方		
勘定科目	H16/4/1	H17/3/31	勘定科目	H16/4/1	H17/3/31
	現在	現在		現在	現在
現金	1,000	1,200	買掛金	3,000	4,000
受取手形	1,000	2,000	未払税金	500	400
売掛金	2,000	3,000	貸倒引当金	30	50
商品	3,000	2,500	其他流動負債	470	550
繰延税金資産	250	400	長期借入金	5,000	5,000
其他流動資産	2,700	2,900	其他負債	1,000	1,000
土地	10,000	10,000	資本金	12,000	12,000
其他投資	5,050	5,000	未処分利益	3,000	4,000
合計	25,000	27,000	合計	25,000	27,000

A社及びB社の損益計算書

(単位：千円)

	A社	B社
	H16/4/1~H17/3/31	H16/4/1~H17/3/31
売上高	60,000	20,000
売上原価	48,000	17,300
販売費及び一般管理費	5,700	1,500
営業利益	6,300	1,200
営業外収益	1,500	400
営業外費用	1,000	300
経常利益	6,800	1,300
特別利益	500	200
特別損失	300	100
税金等調整前当期純利益	7,000	1,400
法人税等	3,000	550
法人税等調整額	▲1,000	▲150
当期純利益	5,000	1,000

A社のH16/3月期の利益処分は以下の通りである。

前期繰越利益	8,000千円
配当金	2,000千円
役員賞与金	1,000千円
次期繰越利益	5,000千円

(資料2)

- A社とB社との取引高
A社からB社への売上高 5,000千円

- B社からA社への売上高 15,000千円
- B社からA社への貸付金利息の支払 100千円
- A社が有するB社に対する債権債務
売掛金 500千円 買掛金 2,500千円
長期貸付金 5,000千円
- B社が有するA社に対する債権債務
売掛金 2,500千円 買掛金 500千円
長期借入金 5,000千円
- A社のB社から仕入れた商品の期末在庫 3,000千円
- B社のA社から仕入れた商品の期末在庫 500千円
- A社のB社に対する取引利益率 10%
- B社のA社に対する取引利益率 10%
- A社及びB社は、期末売上債権残高に対して1%の貸倒引当金を設定している。
- A社及びB社の法定実効税率は40%とする。
- 連結調整勘定は5年で償却する。
- A社の課税所得は6,000、B社の課税所得は1,200である。

(1) 資本連結手続き (単位：千円、以下同じ)

① 部分時価評価法

- B社の資産・負債の時価評価

B社の支配獲得日(H16/4/1)の土地に係る評価差額について、その親会社持分額をB社の資本に計上する。

(借)土地 1,200 (貸)評価差額 1,200

※ $(12,000 - 10,000) \times 60\% = 1,200$

- 連結修正仕訳

(借)資本金 12,000 (貸)子会社株式 12,000
未処分利益 3,000 少数株主持分 6,000
評価差額 1,200
連結調整勘定 1,800

少数株主持分： $(12,000 + 3,000) \times 40\% = 6,000$

連結調整勘定： $12,000 - \{(12,000 + 3,000) \times 60\% + 1,200\} = 1,800$

- 連結調整勘定の償却

(借)連結調整勘定償却 360 (貸)連結調整勘定 360

連結調整勘定の償却額： $1,800 \div 5年 = 360$

連結が苦手な人は、連結は単に「親会社と子会社の持分移動」にすぎないということが理解できていないと思います。本稿を通じて、「持分移動」を頭にたたきこんでください。

・少数株主損益の計上

(借)少数株主損益 400 (貸)少数株主持分 400

B社の当期純利益1,000のうち、少数株主の持分40%を少数株主持分として計上する。

② 全面時価評価法

・B社の資産・負債の時価評価

B社の支配獲得日(H16/4/1)の土地に係る評価差額について、その全額をB社の資本に計上する。

(借)土地 2,000 (貸)評価差額 2,000

※ 12,000-10,000=2,000

・連結修正仕訳

(借)資本金 12,000 (貸)子会社株式 12,000
未処分利益 3,000 少数株主持分 6,800
評価差額 2,000
連結調整勘定 1,800

少数株主持分：(12,000+3,000+2,000)×40%
=6,800

連結調整勘定：12,000-(12,000+3,000+2,000)
×60%=1,800

・連結調整勘定の償却（部分時価評価法と同じ）

(借)連結調整勘定償却 360 (貸)連結調整勘定 360

連結調整勘定の償却額：1,800÷5年=360

・少数株主損益の計上（部分時価評価法と同じ）

(借)少数株主損益 400 (貸)少数株主持分 400

B社の当期純利益1,000のうち、少数株主の持分40%を少数株主持分として計上する。

<ポイント>

部分時価評価法と全面時価評価法の違いは、少数株主持分に表われる。

(2) 債権債務の相殺消去

(借)買掛金(B社) 500 (貸)売掛金(A社) 500
買掛金(A社) 2,500 売掛金(B社) 2,500
長期借入金(B社) 5,000 長期貸付金(A社) 5,000

債権債務の相殺消去に係る貸倒引当金の調整を行う。

(借)貸倒引当金(A社) 5 (貸)貸倒引当金繰入額(A社) 5
貸倒引当金(B社) 25 貸倒引当金繰入額(B社) 25

A社：500×1%=5

B社：2,500×1%=25

(借)少数株主損益 10 (貸)少数株主持分 10

上記の修正仕訳に係る税効果の調整を行う。

(借)法人税等調整額(A社) 2 (貸)繰延税金負債(A社) 2
法人税等調整額(B社) 10 繰延税金負債(B社) 10

A社 5×40%=2

B社 25×40%=10

(借)少数株主持分 4 (貸)少数株主損益 4

(3) 取引高の相殺消去

(借)売上高(A社) 5,000 (貸)売上原価(B社) 5,000
売上高(B社) 15,000 売上原価(A社) 15,000
受取利息(A社) 100 支払利息(B社) 100

(4) 未実現利益の消去

(借)売上原価(B社) 300 (貸)商品(A社) 300
少数株主持分 120 少数株主損益 120
売上原価(A社) 50 商品(B社) 50

A社が保有するB社仕入商品：3,000×10%=300

B社の少数株主が負担すべき未実現利益：300×40%
=120

B社が保有するA社仕入商品：500×10%=50

上記の修正仕訳に係る税効果の調整を行う。

(借)繰延税金資産(A社) 20 (貸)法人税等調整額(A社) 20
繰延税金資産(B社) 120 法人税等調整額(B社) 120

A社 50×40%=20

B社 300×40%=120

未実現利益の消去に係る将来減算一時差異の額は、売却元の課税所得の額を超えることはできない。

(借)少数株主損益 48 (貸)少数株主持分 48

A社及びB社とも、一時差異が課税所得を下回っているため、一時差異全額について繰延税金資産を計上することができる。

(5) 連結精算表の作成

上記の結果から連結精算表を作成すると、①部分時価評価法は〔図表1〕、②全面時価評価法は〔図表2〕のようになる。

〔図表 1〕

(単位：千円)

	A社	B社	単純合算	連結仕訳								連結財務諸表								
				(1)			(2)			(3)	(4)									
				時価評価	連結修正仕訳	連結調整勘定償却	少数株主損益の計上	債権債務の消去	貸倒引当金の調整	税効果の調整	取引高の相殺消去		未実現利益の調整	税効果の調整						
B/S																				
現金	5,000	1,200	6,200																	6,200
受取手形	10,000	2,000	12,000																	12,000
売掛金	8,000	3,000	11,000					(3,000)												8,000
商品	12,000	2,500	14,500																(350)	14,150
繰延税金資産	500	400	900																	1,040
その他流動資産	8,000	2,900	10,900																	10,900
建物	30,000	0	30,000																	30,000
土地	0	10,000	10,000	1,200																11,200
連結調整勘定					1,800	(360)														1,440
子会社株式	12,000	0	12,000		(12,000)															0
長期貸付金	5,000	0	5,000					(5,000)												0
その他投資	4,500	5,000	9,500																	9,500
買掛金	(15,000)	(4,000)	(19,000)					3,000												(16,000)
未払税金	(2,000)	(400)	(2,400)																	(2,400)
貸倒引当金	(180)	(50)	(230)							30										(200)
その他流動負債	0	(550)	(550)																	(550)
長期借入金	(10,000)	(5,000)	(15,000)					5,000												(10,000)
その他負債	(820)	(1,000)	(1,820)																	(1,820)
繰延税金負債											(12)									(12)
少数株主持分					(6,000)	(400)			(10)	4			120	(48)						(6,280)
資本金	(50,000)	(12,000)	(62,000)		12,000															(50,000)
資本準備金	(2,000)	0	(2,000)																	(2,000)
利益剰余金	(15,000)	(4,000)	(19,000)		3,000	360	400	0	(30)	12	0	230	(140)	(15,168)						(15,114)
評価差額				(1,200)	1,200				(20)	8			(92)	0						0
P/L																				
売上高	(60,000)	(20,000)	(80,000)									20,000		(60,000)						(60,000)
売上原価	48,000	17,300	65,300									(20,000)	350	45,650						45,650
販売費及び一般管理費	5,700	1,500	7,200			360			(30)					7,530						7,530
営業外収益	(1,500)	(400)	(1,900)									100		(1,800)						(1,800)
営業外費用	1,000	300	1,300									(100)		1,200						1,200
特別利益	(500)	(200)	(700)											(700)						(700)
特別損失	300	100	400											400						400
法人税等	3,000	550	3,550											3,550						3,550
法人税等調整額	(1,000)	(150)	(1,150)								12			(1,278)						(1,278)
少数株主損益							400		10	(4)		(120)	48	334						280
当期純利益	(5,000)	(1,000)	(6,000)			360	400	0	(30)	12	0	230	(140)	(5,168)						(5,168)
									(20)	8			(92)							(5,114)
S/S																				
利益剰余金期首残高	(13,000)	(3,000)	(16,000)		3,000									(13,000)						(13,000)
配当金	2,000	0	2,000											2,000						2,000
役員賞与	1,000	0	1,000						(20)	8			(92)	1,000						1,000
当期純利益	(5,000)	(1,000)	(6,000)			360	400	0	(30)	12	0	230	(140)	(5,168)						(5,168)
利益剰余金期末残高	(15,000)	(4,000)	(19,000)		3,000	360	400	0	(30)	12	0	230	(140)	(15,168)						(15,168)
									(20)	8			(92)							(15,114)

本講座のねらい

日商2級に合格したのち、1級・税理士・会計士試験にチャレンジしている人を対象に、養成に時間のかかる計算力を高めることを目標にして、主要論点を解説します。(編集部)

〔図表2〕

(単位：千円)

	A社	B社	単純合算	連結仕訳								連結財務諸表			
				(1)			(2)		(3)	(4)					
				時価評価	連結修正仕訳	連結調整勘定償却	少数株主損益の計上	債権債務の消去	貸倒引当金の調整	税効果の調整	取引高の相殺消去		未実現利益の調整	税効果の調整	
B/S															
現金	5,000	1,200	6,200												6,200
受取手形	10,000	2,000	12,000												12,000
売掛金	8,000	3,000	11,000					(3,000)							8,000
商品	12,000	2,500	14,500										(350)		14,150
繰延税金資産	500	400	900											140	1,040
その他流動資産	8,000	2,900	10,900												10,900
建物	30,000	0	30,000												30,000
土地	0	10,000	10,000	2,000											12,000
子会社株式	12,000	0	12,000		(12,000)										0
長期貸付金	5,000	0	5,000					(5,000)							0
その他投資	4,500	5,000	9,500												9,500
買掛金	(15,000)	(4,000)	(19,000)					3,000							(16,000)
未払税金	(2,000)	(400)	(2,400)												(2,400)
貸倒引当金	(180)	(50)	(230)						30						(200)
その他流動負債	0	(550)	(550)												(550)
長期借入金	(10,000)	(5,000)	(15,000)					5,000							(10,000)
その他負債	(820)	(1,000)	(1,820)												(1,820)
繰延税金負債															(12)
連結調整勘定					1,800	(360)									1,440
少数株主持分					(6,800)	(400)			(10)	4		120	(48)		(7,080)
評価差額				(2,000)	2,000										0
資本金	(50,000)	(12,000)	(62,000)		12,000										(50,000)
資本準備金	(2,000)	0	(2,000)												(2,000)
利益剰余金	(15,000)	(4,000)	(19,000)		3,000	360	400	0	(30)	12	0	230	(140)	(15,168)	(15,114)
									(20)	8			(92)		
P/L															
売上高	(60,000)	(20,000)	(80,000)								20,000				(60,000)
売上原価	48,000	17,300	65,300								(20,000)	350			45,650
販売費及び一般管理費	5,700	1,500	7,200			360		(30)							7,530
営業外収益	(1,500)	(400)	(1,900)								100				(1,800)
営業外費用	1,000	300	1,300								(100)				1,200
特別利益	(500)	(200)	(700)												(700)
特別損失	300	100	400												400
法人税等	3,000	550	3,550								12				3,550
法人税等調整額	(1,000)	(150)	(1,150)										(140)		(1,278)
少数株主損益							400		10	(4)		(120)	48		280
当期純利益	(5,000)	(1,000)	(6,000)			360	400	0	(30)	12	0	230	(140)	(5,168)	(5,114)
									(20)	8			(92)		
S/S															
利益剰余金期首残高	(13,000)	(3,000)	(16,000)		3,000										(13,000)
配当金	2,000	0	2,000												2,000
役員賞与	1,000	0	1,000						(20)	8			(92)		1,000
当期純利益	(5,000)	(1,000)	(6,000)			360	400	0	(30)	12	0	230	(140)	(5,168)	(5,114)
利益剰余金期末残高	(15,000)	(4,000)	(19,000)		3,000	360	400	0	(30)	12	0	230	(140)	(15,168)	(15,114)
									(20)	8			(92)		

公認会計士
税理士
簿記
簿記1級越え講座

設例2 追加取得により持分比率が10%から60%へ増加したケース

以下の資料に基づいて、平成17年3月期の資本連結の仕訳を示しなさい。

(前提条件)

- A社はB社の株式の10%を2,500千円で平成15年4月1日に取得し、原価法適用会社とした。その後、平成16年4月1日に株式の50%を12,500千円で取得し、連結子会社とした。
- B社の資産のうち、平成15年4月1日現在の土地の簿価は10,000千円であり、平成15年4月1日現在のその時価は13,000千円、平成16年4月1日現在の時価は15,000千円である。
- B社の簡易貸借対照表は以下の通りである。なお、B社は利益処分は行わない方針である。

(単位：千円)

	H15/4/1	H16/4/1
資産(土地を含む)	30,000	35,000
負債	16,000	20,000
資本金	12,000	12,000
未処分利益	2,000	3,000

(1) 原則法——部分時価評価法(単位：千円、以下同じ)

- 土地に係る評価差額の計上

支配獲得日(H16/4/1)の土地の評価差額について、株式取得日(H15/4/1及びH16/4/1)ごとに算定した親会社持分額をB社の資本に計上する。

(備土地 2,800 (貸)評価差額 2,800)

H15/4/1取得分： $(13,000 - 10,000) \times 10\% = 300$

H16/4/1取得分： $(15,000 - 10,000) \times 50\% = 2,500$

- 連結修正仕訳

(備資本金 12,000 (貸)子会社株式 15,000
未処分利益 3,000 少数株主持分 6,000
評価差額 2,800 連結剰余金 100
連結調整勘定 3,300)

少数株主持分： $(12,000 + 3,000) \times 40\% = 6,000$

連結剰余金： $(3,000 - 2,000) \times 10\% = 100$

連結調整勘定：

H15/4/1分： $2,500 - \{(12,000 + 2,000) \times 10\% + (13,000 - 10,000) \times 10\% \} = 800$

H16/4/1分： $12,500 - \{(12,000 + 3,000) \times 50\% + (15,000 - 10,000) \times 50\% \} = 2,500$

(2) 簡便法——部分時価評価法

部分時価評価法は、子会社の資産及び負債のうち、親会社の持分に相当する部分について、株式の取得日ごとに当該日における時価により評価することが原則であるが、支配獲得日における時価を基準として一括して評価するという簡便法も認められている。

- 土地に係る評価差額の計上

支配獲得日(H16/4/1)の土地の評価差額について、H16/4/1に一括して株式を取得したものとみなして、親会社持分額をB社の資本に計上する。

(備土地 3,000 (貸)評価差額 3,000)

$(15,000 - 10,000) \times 60\% = 3,000$

- 連結修正仕訳

(備資本金 12,000 (貸)子会社株式 15,000
未処分利益 3,000 少数株主持分 6,000
評価差額 3,000
連結調整勘定 3,000)

少数株主持分： $(12,000 + 3,000) \times 40\% = 6,000$

連結調整勘定： $15,000 - \{(12,000 + 3,000) \times 60\% + 3,000\} = 3,000$

(3) 全面時価評価法

B社の支配獲得日(H16/4/1)の土地に係る評価差額について、その全額をB社の資本に計上する。

(備土地 5,000 (貸)評価差額 5,000)

$15,000 - 10,000 = 5,000$

- 連結修正仕訳

(備資本金 12,000 (貸)子会社株式 15,000
未処分利益 3,000 少数株主持分 8,000
評価差額 5,000
連結調整勘定 3,000)

少数株主持分： $(12,000 + 3,000 + 5,000) \times 40\% = 8,000$

オススメします

本稿で取り上げられている連結財務諸表は、本号付録「簿記論弱点発見！問題集（応用論点編）」でも取り上げられています。あわせてご利用ください。（編集部）

連結調整勘定：15,000 - (12,000 + 3,000 + 5,000) × 60% = 3,000

設例3 追加取得により持分比率が30%から60%へ増加したケース

以下の資料に基づいて、平成17年3月期の資本連結の仕訳を示しなさい。

（前提条件）

- A社はB社の株式の30%を6,000千円で平成16年3月31日に取得し、持分法適用会社とした。その後、平成17年3月31日に株式の30%を6,000千円で取得し、連結子会社とした。
- B社の資産のうち、平成16年3月31日現在及び平成17年3月31日現在の土地の簿価は10,000千円であり、時価は、平成16年3月31日現在で13,000千円、平成17年3月31日現在で15,000千円である。
- 連結調整勘定の償却は5年間で行う。
- B社の簡易貸借対照表は以下の通りである。なお、B社は利益処分は行わない方針である。

（単位：千円）

	H16/3/31	H17/3/31
資産(土地を含む)	30,000	35,000
負債	16,000	20,000
資本金	12,000	12,000
未処分利益	2,000	3,000

(1) 部分時価評価法（単位：千円、以下同じ）

- 土地に係る評価差額の計上

支配獲得日(H17/3/31)の土地の評価差額について、株式取得日(H16/3/31及びH17/3/31)ごとに算定した親会社持分額をB社の資本に計上する。

(借)土地 2,400 (貸)評価差額 2,400

H16/3/31取得分：(13,000 - 10,000) × 30% = 900 (*)

H17/3/31取得分：(15,000 - 10,000) × 30% = 1,500

- 連結調整勘定の償却

(借)持分法による投資利益 306 (貸)B社株式(子会社株式) 306

H16/3/31に持分180用会社となった時点180
連結調整勘定は以下の通り。

B社の時価修正後の資本の部

資本金	12,000
未処分利益	2,000
評価差額	900 (+) 3,000
合計	14,900 17,000
持分比率	30%
持分相当額	4,470 5,100
取得価額	6,000
連結調整勘定	1,530 900 間での償却額は306 180

- 持分法による投資利益の計上

(借)B社株式(子会社株式) 300 (貸)持分法による投資利益 300

H16/4/1 ~ H17/3/31までの当期利益

3,000 - 2,000 = 1,000

持分相当額は、1,000 × 30% = 300

- 連結修正仕訳

(借)資本金 12,000	(貸)子会社株式 11,994 12,120
未処分利益 3,000	少数株主持分 6,000
評価差額 2,400	
連結調整勘定 594 720	

- ① 子会社株式：6,000 + 6,000 - ~~306~~ + 300 = ~~11,994~~
- ② 少数株主持分：(12,000 + 3 ~~180~~) 40% = ~~12,120~~
- ③ 連結調整勘定：~~11,994~~ - {(12,000 + 3,000) × 60% + 2,400} = ~~594~~ ~~12,120~~ ~~720~~

(2) 全面時価評価法

- 土地に係る評価差額の計上

支配獲得日(H17/3/31)の土地の評価差額について、B社の資本に計上する。

(借)土地 3,000 (貸)評価差額 3,000

(15,000 - 10,000) × 60% = 3,000

- 連結調整勘定の償却

(借)持分法による投資利益 ~~306~~ (貸)B社株式(子会社株式) ~~306~~

計算方法は、部分 ~~180~~ 評価法の場合と同様 ~~180~~

- 持分法による投資利益の計上

(借)B社株式(子会社株式) 300 (貸)持分法による投資利益 300

計算方法は、部分時価評価法の場合と同様。

- 連結修正仕訳

(借)資本金 12,000	(貸)子会社株式 11,994 12,120
未処分利益 3,000	少数株主持分 7,200
評価差額 3,000	
連結調整勘定 1,194 1,320	

- ① 子会社株式：6,000+6,000-300+300=~~11,994~~
 ② 少数株主持分：(12,000+3,000)×40%
 =7,200
 ③ 連結調整勘定：~~11,994~~-(12,000+3,000+3,000)
 ×60%=~~1,194~~-12,120
 1,320

連結調整勘定：9,000-(12,000+2,000)×60%=600
 少数株主持分：(12,000+2,000)×40%=5,600
 ・少数株主損益の計上

(借)少数株主損益 400 (貸)少数株主持分 400
 (3,000-2,000)×40%=400

・時価発行増資に伴う持分変動の処理

A社が全株を引き受けたB社の第三者割当増資額16,000(100株)を、いったん従来の持分比率で少数株主も引き受け(40株分)、その後、A社が少数株主から40株を買い受けたものとみなして処理を行う。

①(借)資本金 16,000 (貸)子会社株式 16,000
 ②(借)子会社株式 6,400 (貸)少数株主持分 6,400
 ③(借)少数株主持分 6,200 (貸)子会社株式 6,400
 連結調整勘定 200

①, ②：A社が60%、少数株主が40%の割合で増資を引き受けたものとして処理を行う。

③：A社が少数株主から40%分を買い取ったものとみなした処理を行う。

少数株主持分の変動額は、増資直後のB社の資本勘定を利用して以下のように計算する。

少数株主持分の変動割合：160株/200株-60株/100株=20%

少数株主持分の変動金額：(28,000+3,000)×20%=6,200

* 所有株式及び持分の変動表

区分	所有株数 持分金額	増資株数 持分金額	持分変動	合計株数 合計持分金額
A社	60株(60%) 9,000	100株 16,000	-6,400+6,200	160株(80%) 24,800
少数株主	40株(40%) 6,000		+6,400-6,200	40株(20%) 6,200
合計	100株 15,000	100株 16,000	0	200株 31,000

設例4 第三者割当増資により持分比率が60%から80%へ増加したケース

以下の資料に基づいて、平成17年3月期の資本連結の仕訳を示しなさい。

(前提条件)

- ・B社は株式を100株発行しており、A社はB社の株式の60%を9,000千円で平成16年3月31日に取得し、連結子会社とした。その後、平成17年3月31日に株式をA社に対して1株160千円で100株発行した。
- ・B社の資産のうち、時価で評価替えすべきものはない。
- ・連結調整勘定の償却は5年で行う。
- ・B社の簡易貸借対照表は以下の通りである。なお、B社は利益処分は行わない方針である。

(単位：千円)

	H16/3/31	H17/3/31 (増資直前)	H17/3/31 (増資直後)
資産	30,000	35,000	51,000
負債	16,000	20,000	20,000
資本金	12,000	12,000	28,000
未処分利益	2,000	3,000	3,000

<平成17年3月期の連結仕訳>(単位：千円,以下同じ)

・開始仕訳

(借)資本金 12,000 (貸)子会社株式 9,000
 未処分利益 2,000 少数株主持分 5,600
 連結調整勘定 600