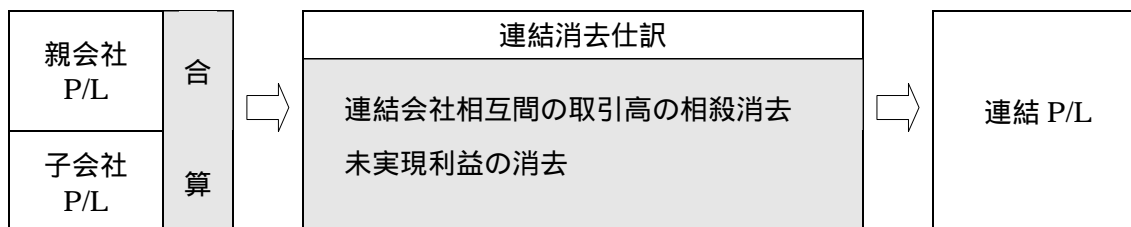


第 15 章 連結会計 Part 2

7. 連結損益計算書の作成

連結損益計算書は、以下の 3 つのプロセスにより作成される。



以下でその手続き例を示す。

例 P 社は、当期首に S 社発行済株式の 60% を取得しその支配権を得た。両社の当期の損益計算書は以下のものである。また当期中に、P 社は S 社に商品 1,500 円を売っており、S 社はそれらを全て外部販売している。さらに P 社は S 社から家賃 400 円、配当金 600 円を受け取っている。

P 社 (親会社) P/L				S 社 (子会社) P/L			
売上原価	7,000	売上	8,000	売上原価	2,200	売上	3,600
当期純利益	2,000	受取家賃	400	支払家賃	400		
		受取配当金	600	当期純利益	1,000		

7.1 合算

連結損益計算書の作成手続きとして、最初に、親会社 P/L と子会社 P/L を単純に合算する。

手続	(借) 売上原価	2,200	(貸) 売上	3,600
	支払家賃	400		
	当期純利益	1,000		

7.2 連結会社相互間の取引高の相殺消去

連結会社相互間における商品の売買その他の取引に係わる項目は、相殺消去する。

- 商品等の売買取引の相殺消去

手続	(借) 売上	1,500	(貸) 売上原価	1,500
----	--------	-------	----------	-------

- 役務取引に係わる相殺消去

手続	(借) 受取家賃	400	(貸) 支払家賃	400
----	----------	-----	----------	-----

- 利益配当に係わる相殺消去

手続	(借) 受取配当金	600	(貸) 当期純利益	600
----	-----------	-----	-----------	-----

7.3 未実現利益の消去

この例では発生しない。未実現利益の消去については次節を参照のこと。

最後に、子会社 S 社が当期純利益 1,000 を計上しているのに、少数株主に属する部分 40% を少数株主損益に振り替える。

(借) 少数株主損益	400	(貸) 当期純利益	400
------------	-----	-----------	-----

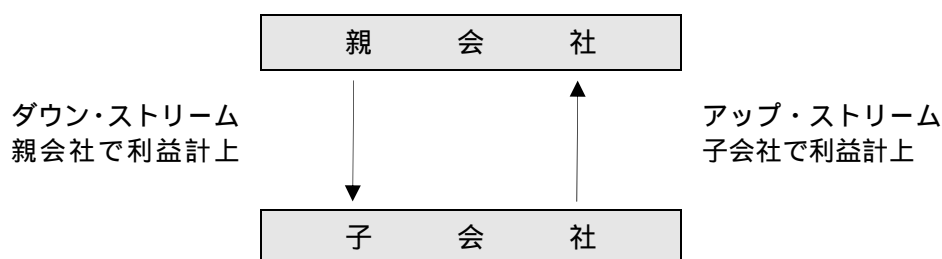
連結 P/L			
売上原価	7,700	売上	10,100
少数株主損益	400		
当期純利益	2,000		

8. 未実現利益の消去

連結会社間で商品の売買等が行われた場合、その対象となった商品等が連結グループ外に売却されていなければ、当該売買に伴う利益は、連結グループ内で生じた内部利益にすぎない。このような連結内部で生じた損益は、未実現損益として連結上消去する。

8.1 ダウン・ストリームとアップ・ストリーム

未実現利益を消去するにあたっては、親会社と子会社のいずれが販売会社となって、未実現利益を計上しているかにより、未実現利益消去の処理が異なる。



- **ダウン・ストリーム**: 親会社から子会社への販売で、親会社で利益を計上している。
- **アップ・ストリーム**: 子会社から親会社への販売で、子会社で利益を計上している。

8.2 ダウン・ストリームの未実現利益の消去

ダウン・ストリームにおいては、親会社が未実現利益を計上している。そして連結財務諸表は親会社の立場から作成されているので、ダウン・ストリームでは、未実現利益を全額消去し、全額親会社が負担する(全額消去・親会社負担方式)。

例 P社は、S社の70%の株式を所有する親会社である。平成1年にP社はS社へ、原価3,000円の商品を5,000円で売上げた。またこの商品の2割が平成1年末にS社の在庫として残っている。

- 商品等の売買取引の相殺消去

手続	(借) 売	上	5,000	(貸) 売	上	原 価	5,000
----	-------	---	-------	-------	---	-----	-------

- 未実現利益の消去

手続	(借) 売	上	原 価	400	(貸) 商	品	400
----	-------	---	-----	-----	-------	---	-----

S社の在庫商品1,000円には、400円の未実現利益が含まれているのでそれを消去する。

上の仕訳は、正確には以下のような仕訳である。

連結 P/L	(借) 売	上	原 価	400	(貸) 当	期 純 利 益	400
連結 S/S	(借) 当	期 純 利 益	400	(貸) 利	益 剰 余 金 期 末 残 高	400	
連結 B/S	(借) 利	益 剰 余 金	400	(貸) 商	品	400	

例 翌年になって、上記のS社の在庫1,000円が1,100円で外部に販売された。

- 未実現利益の実現

(借) 利	益 剰 余 金 期 首 残 高	400	(貸) 売	上	原 価	400
-------	-----------------	-----	-------	---	-----	-----

S社の利益は100円であるが、連結上では未実現利益が実現した400円を含めて500円であるはずである。従って連結上、未実現利益400円を実現させる仕訳が必要となる。

上の仕訳は、正確には以下のような仕訳である。

連結 P/L	(借) 当	期 純 利 益	400	(貸) 売	上	原 価	400
連結 S/S	(借) 利	益 剰 余 金 期 首 残 高	400	(貸) 当	期 純 利 益	400	
連結 B/S	(借)	仕 訳 な し		(貸)	仕 訳 な し		

8.3 アップ・ストリームの未実現利益の消去

アップ・ストリームにおいては、**子会社が未実現利益を計上している**。そこで親会社が子会社の株式を 100% 所有していない場合には、消去する未実現利益は、親会社に帰属する部分と、少数株主に帰属する部分に配分しなければならない。連結財務諸表原則では、未実現利益をいったん全額消去した後、少数株主にも持分比率に応じて負担させる方法を採用している (**全額消去・持分按分負担方式**)。

例 P 社は、S 社の 70% の株式を所有する親会社である。平成 1 年に S 社は P 社へ、原価 3,000 円の商品を 5,000 円で売上げた。またこの商品の 2 割が平成 1 年末に P 社の在庫として残っている。

- 商品等の売買取引の相殺消去

手続	(借) 売	上	5,000	(貸) 売	上	原 価	5,000
----	-------	---	-------	-------	---	-----	-------

- 未実現利益の消去

手続	(借) 売	上	原 価	400	(貸) 商	品	400	
手続	(借) 少	数	株 主 持 分	120	(貸) 少	数	株 主 損 益	120

最初に P 社の在庫商品 1,000 円には、400 円の未実現利益が含まれているのでそれを全額消去する。次にその内 30%、120 円を少数株主の負担にする。

上の仕訳は、正確には以下のような仕訳である。

連結 P/L	(借) 売	上	原 価	400	(貸) 当	期	純 利 益	400
							少 数 株 主 損 益	120
連結 S/S	(借) 当	期	純 利 益	280	(貸) 利	益	剰 余 金 期 末 残 高	280
連結 B/S	(借) 少	数	株 主 持 分	120	(貸) 商	品		400
							利 益 剰 余 金	280

例 翌年になって、上記の P 社の在庫 1,000 円が 1,100 円で外部に販売された。

- 未実現利益の実現

(借) 利	益	剰 余 金 期 首 残 高	400	(貸) 売	上	原 価	400
(借) 少	数	株 主 損 益	120	(貸) 利	益	剰 余 金 期 首 残 高	120

P 社の利益は 100 円であるが、連結上では未実現利益が実現した 400 円を含めなければならないのでいったん未実現利益を全額実現させる仕訳を行う。次にその内、少数株主に帰属

する部分 30%、120 円を少数株主損益に振り替える仕訳を行う。

上の仕訳は、正確には以下のような仕訳である。

連結 P/L	(借) 少数株主損益	120	(貸) 売上原価	400
	当期純利益	280		
連結 S/S	(借) 利益剰余金期首残高	280	(貸) 当期純利益	280
連結 B/S	(借) 仕訳なし		(貸) 仕訳なし	

[問題 15-1]

P 社は、S 社の発行済株式の 60%を所有する親会社である。そして両社の個別損益計算書は以下のものである。この場合、必要な仕訳を行って連結損益計算書を作成しなさい。また連結調整勘定が無形固定資産の部に 2,000 円あり 20 年間で定額償却を行う。

損 益 計 算 書

	P 社	S 社
税引前当期純利益	4,000	3,000
法人税等	2,000	1,500
当期純利益	2,000	1,500

[解答]

(借)	少数株主損益		(貸)	少数株主持分	
(借)	連結調整勘定償却		(貸)	連結調整勘定	

連結損益計算書

連結調整勘定償却	_____
税金等調整前当期純利益	_____
法人税等	_____
少数株主損益	_____
当期純利益	_____

[説明]

一番目の仕訳の正確に示すと以下のようなになる。

連結 P/L	(借)	少数株主損益	600	(貸)	当期純利益	600
連結 S/S	(借)	当期純利益	600	(貸)	利益剰余金期末残高	600
連結 B/S	(借)	利益剰余金	600	(貸)	少数株主持分	600

[問題 15-2]

以下の問題について**連結上必要な消去仕訳**を示しなさい。

- (1) P 社は S 社の株式を 60% 所有する親会社であり、S 社は P 社から商品を購入し、これを外部販売している。S 社の P 社からの当期仕入高は 4,000 円であり、その内 1,500 円が期末商品として残っている。なお P 社の売上総利益率は 30% である。

内部取引 高の消去	(借)	売 上 高		(貸)	売 上 原 価	
--------------	-----	-------	--	-----	---------	--

未実現利 益の消去	(借)	売 上 原 価		(貸)	商 品	
--------------	-----	---------	--	-----	-----	--

- (2) P 社は S 社の株式を 60% 所有する親会社であり、P 社は S 社から商品を購入し、これを外部販売している。P 社の S 社からの当期仕入高は 5,000 円であり、その内 1,000 円が期末商品として残っている。なお S 社の売上総利益率は 20% である。

内部取引 高の消去	(借)	売 上 高		(貸)	売 上 原 価	
--------------	-----	-------	--	-----	---------	--

未実現利 益の消去	(借)	売 上 原 価		(貸)	商 品	
	(借)	少数株主持分		(貸)	少数株主損益	