

第 16 章 連結会計 Part 3

9. 連結剰余金計算書の作成

9.1 連結剰余金計算書の目的

- 個別財務諸表では貸借対照表の末尾と損益計算書の末尾は当期末処分利益で一致するが、連結財務諸表では一致せず、連結剰余金計算書を挟むことによって両者間の接合関係が成立する。
- 連結剰余金計算書は、連結貸借対照表に示される連結剰余金（資本剰余金と利益剰余金の合計額）の増減を示す計算書である。連結剰余金計算書では、主として親会社及び子会社の利益処分に係わる金額を中心に、損益計算書に表されない連結剰余金の増減が記載される。

連結剰余金計算書

I	利益剰余金期首残高		×××
II	利益剰余金減少高（減算）		
	1. 配当金	××	
	2. 役員賞与	××	×××
III	当期純利益（加算）		×××
III	利益剰余金期末残高		×××

9.2 利益処分

利益処分は、利益剰余金減少高のことである。子会社の利益処分をそのまま連結すると、子会社の処分全額を親会社が負担することとなるので、**子会社の利益処分については以下の連結修正仕訳が必要**である。

《例》 P社は、S社発行済株式の60%を所有する親会社である。当期においてS社は利益処分として、配当金300円、役員賞与100円を行った。

9.3 子会社の配当金の修正

- 親会社への配当：親会社への配当は、連結上は単なる資金の移動に過ぎないのでそれを取り消す修正仕訳を行う。

(借) 受取配当金	180	(貸) 利益剰余金減少高	180
-----------	-----	--------------	-----

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) 受取配当金	180	(貸) 当期純利益	180
連結 S/S	(借) 当期純利益	180	(貸) 利益剰余金減少高	180
連結 B/S	(借) 仕訳なし		(貸) 仕訳なし	

- 少数株主への配当：少数株主への配当は、利益剰余金の減少ではなく少数株主持分の減少と考える。

(借) 少数株主持分	120	(貸) 利益剰余金減少高	120
------------	-----	--------------	-----

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) 仕訳なし		(貸) 仕訳なし	
連結 S/S	(借) 利益剰余金期末残高	120	(貸) 利益剰余金減少高	120
連結 B/S	(借) 少数株主持分	120	(貸) 利益剰余金	120

利益剰余金減少高 = 配当金、連結剰余金期末残高 (S/S) = 利益剰余金 (B/S) である。

結局、子会社の配当 = $\begin{cases} \text{親会社にたいするもの} = \text{受取配当金と相殺} \\ \text{子会社にたいするもの} = \text{少数株主持分と相殺} \end{cases}$ となるので、**利益剰余金計算書の「配当金」は、親会社が利益処分した配当分だけ**となる。

9.4 子会社の役員賞与の修正

- 子会社の役員賞与の負担分は、「親会社の負担分」と、「少数株主の負担分」とに分けられる。子会社における会計上の処理 (利益剰余金減少高 100 / 現金 100) では「親会社の負担分」が 100% であるので、「少数株主の負担分」を、少数株主持分に負担させる連結修正仕訳を行う。

(借) 少数株主持分	40	(貸) 利益剰余金減少高	40
------------	----	--------------	----

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) 仕訳なし		(貸) 仕訳なし	
連結 S/S	(借) 利益剰余金期末残高	40	(貸) 利益剰余金減少高	40
連結 B/S	(借) 少数株主持分	40	(貸) 利益剰余金	40

利益剰余金減少高 = 役員賞与、連結剰余金期末残高 (S/S) = 利益剰余金 (B/S) である。

結局、子会社の役員賞与 = $\begin{cases} \text{親会社負担分} = \text{連結S/Sの役員賞与} \\ \text{子会社負担分} = \text{少数株主持分と相殺} \end{cases}$ となる。

10. 持分法

10.1 持分法の意義

持分法は、持分法適用会社の財政状態及び経営成績のうち親会社に属する部分のみを、貸借対照表の投資額 (A 社株式) または損益計算書の持分法による投資損益 (持分法投資損益) に反映させる方法である。このため持分法は **1 行連結** (ワン・ライン・コンソリデーション) と呼ばれることもある。また原則的に損益の結果は、連結も持分法も同じとなる。

10.2 持分法が適用される会社

持分法が適用される会社は、**関連会社**および**非連結子会社**である。

10.3 持分法の手続

- 投資日の処理：通常の有価証券の取引と同様、取得原価で計上する。

(借) A 社 株 式	1,000	(貸) 現 金 預 金	1,000
-------------	-------	-------------	-------

- 投資差額の消去：持分法適用会社 (A 社) の資産・負債を時価評価し、取得原価と較べて差異がある場合には**投資差額**とし、連結調整勘定と同様に **20 年以内に償却**する。

- ① 取得原価 > 純資産持分額 のケース

(借) 持分法投資損益	2	(貸) A 社 株 式	2
-------------	---	-------------	---

- ② 取得原価 < 純資産持分額 のケース

(借) A 社 株 式	3	(貸) 持分法投資損益	3
-------------	---	-------------	---

- 当期純利益の認識：持分法適用会社 (A 社) が当期純利益を計上した場合には、その内、持分比率の分を簿価に加える。

(借) A 社 株 式	50	(貸) 持分法投資損益	50
-------------	----	-------------	----

- 未実現利益の消去：持分法では、ダウン・ストリーム、アップ・ストリームに拘わらず、親会社の持分比率に相当する未実現利益のみを消去する。

(借) 持分法投資損益	10	(貸) A 社 株 式	10
-------------	----	-------------	----

- 受取配当金の処理：持分法適用会社 (A 社) が利益処分を行った場合、親会社は受

取配当金として処理している(現金 40 / 受取配当金 40)。しかしながら親会社は A 社の当期純利益をすでに認識している(A 社株式 50 / 持分法投資損益 50) ので、受取配当金をそのままにしておくと利益の二重計上になる。そこで受取配当金を消去する仕訳が必要になる。

(借) 受取配当金	40	(貸) A 社株式	40
-----------	----	-----------	----

- 役員賞与の処理：持分法適用会社 (A 社) が利益処分において役員賞与を行った場合には、親会社は A 社において費用が発生したものとみなして、持分比率の分だけ簿価を減少させる。

(借) 持分法投資損益	6	(貸) A 社株式	6
-------------	---	-----------	---

- 持分法による投資損益は、利益については営業外収益、費用については営業外費用に計上する。

[問題 16-1]

1. わが国の連結財務諸表原則について述べた次の文章のうち、正しいものを1つ選びなさい。
 - A 親会社が所有している子会社の株式は親会社所有の子会社株式として貸借対照表の資本の部に資本の控除項目として表示される。
 - B 少数株主損益は損益計算書の税金等調整前当期純利益の次に表示される。
 - C 借方発生の連結調整勘定は固定資産の無形固定資産の部に記載される。
 - D 貸方発生の連結調整勘定の当期償却額は損益計算書の特別利益の部に表示される。

2. 被投資会社が親会社に対して現金配当を支払った。原価法と持分法の会計処理方法を利用した場合、親会社の投資勘定にはどのような影響が発生するか。次の組み合わせのうち正しいものを1つ選びなさい。

<u>原価法</u>	<u>持分法</u>
A 減少する	影響なし
B 影響なし	減少する
C 増加する	影響なし
D 影響なし	増加する

3. わが国の連結財務諸表原則について述べた次の文章のうち、正しいものを1つ選びなさい。
 - A 連結貸借対照表の作成に当たっては、支配獲得日において子会社のすべての資産及び負債を時価に評価替しなければならない。
 - B 親会社は、すべての子会社を連結の範囲に含めなければならない。
 - C 資本の部は、資本金、資本準備金、利益準備金及び連結剰余金に区分して記載しなければならない。
 - D アップ・ストリームによる未実現損益の消去は全額消去・持分按分負担方式による。

4. わが国の連結財務諸表原則について述べた次の文章のうち、**正しくない**ものを1つ選びなさい。
 - A 連結貸借対照表の作成に当たっては、支配獲得日において子会社の資産及び負債を部分時価評価法か又は全面時価評価法のいずれかの方法で時価に評価替しなければならない。

- B ダウン・ストリームによる未実現損益の消去は全額消去・親会社負担方式による。
- C 借方発生連結調整勘定は固定資産の無形固定資産の部に記載される。
- D 親会社が所有している子会社の株式は親会社所有の子会社株式として貸借対照表の資本の部に資本の控除項目として表示される。

[問題 16-2]

以下の各取引について、(1) 原価法による場合と (2) 持分法による場合の P 社の仕訳を行ないなさい。なお、投資勘定については「S 社株式」勘定を使用するものとする。

- ① P 社は、S 社の発行済株式 50 株のうち 20 株を 1 株 70 円で現金購入した。この時の S 社の資本勘定（時価も同じ）は 3,000 円である。

原価法	(借)			(貸)	
持分法	(借)			(貸)	

- ② S 社は、当期純利益 500 円を計上した。

原価法	(借)			(貸)	
持分法	(借)			(貸)	

- ③ S 社は、上記②の利益のうち 300 円を現金配当し、P 社は持分相当額の配当金を現金で受け取った。

原価法	(借)			(貸)	
持分法	(借)			(貸)	
	(借)			(貸)	

- ④ さらに S 社は、上記②の利益のうち 100 円の役員賞与金を現金で支払った。

原価法	(借)			(貸)	
持分法	(借)			(貸)	

⑤ 投資消去差額の償却を、20 年均等償却で行った。

原価法	(借)			(貸)		
持分法	(借)			(貸)		