

連結精算表と連結帳簿

池田 幸典

1 はじめに

前稿（池田 [2016b]）では、連結財務諸表を作成するための帳簿，すなわち連結帳簿の基本構造を明らかにした。しかし，通常，連結財務諸表の作成は連結精算表を用いて行う。したがって，連結財務諸表の作成方式として，従来の連結精算表を用いる方法，すなわち「連結精算表方式」のほかに，連結帳簿を用いる方法，すなわち「連結帳簿方式」があるとしても¹，両者の比較を行う必要がある。そして，連結精算表を用いる方法に勝る，連結帳簿を用いる方法の利点を明らかにする必要がある。

そこで本稿では，様々な連結手続において，連結精算表を用いる方法（連結精算表方式）と連結帳簿を用いる方法（連結帳簿方式）とを比較し，両者の異同点を示し，そして連結精算表方式と比べて連結帳簿方式が優れている点を指摘することで，連結帳簿の利点を明らかにしたい²。

1 本章では，連結精算表を用いる方法を「連結精算表方式」と呼び，連結帳簿を用いる方法を「連結帳簿方式」と呼ぶことにする。

2 もちろん，その過程で，連結帳簿の欠陥も明らかになるであろう。

2 連結帳簿とは

(1) 用語の確認³

個別財務諸表を誘導・作成するための基礎となる帳簿を「個別帳簿」、連結財務諸表を誘導・作成するための基礎となる帳簿を「連結帳簿」と呼ぶことにする。そして、帳簿は最低限、主要簿たる仕訳帳と元帳（総勘定元帳）が必要である（沼田 [1956] 51頁）。したがって、個別帳簿は「個別仕訳帳」と「個別元帳」から成り、連結帳簿は「連結仕訳帳」と「連結元帳」から成るものとする。

しかし、連結帳簿は親会社が一元的に保有・管理しているとは限らず、日々の取引の記帳は子会社に任せているというケースも考えられる。そこで、個別に帳簿を作成して日々の取引の記帳を行っている場合には、そのための仕訳帳と元帳が必要となる。これらの仕訳帳や元帳は連結のための合算を行う前段階として個別企業（親会社、子会社）が持つものであり、これらをそれぞれ「合算前仕訳帳」「合算前元帳」と呼ぶことにする。連結に際しては、個別企業の合算前仕訳帳、および個別企業の合算前元帳を合算する必要がある。

他方、親会社のみが持つ、実際に連結手続（連結修正手続など）を行うための親子会社合算後の仕訳帳・元帳を、「合算後仕訳帳」「合算後元帳」と呼ぶことにする。

個別企業の合算前仕訳帳と合算後仕訳帳を合わせて「連結仕訳帳」と呼び、個別企業の合算前元帳と合算後元帳を合わせて「連結元帳」と呼ぶことにする。

これらを整理したものが、図1である。

3 この箇所は、池田 [2016b] 92頁および池田 [2017] 27-28頁を転用している。

連結精算表と連結帳簿

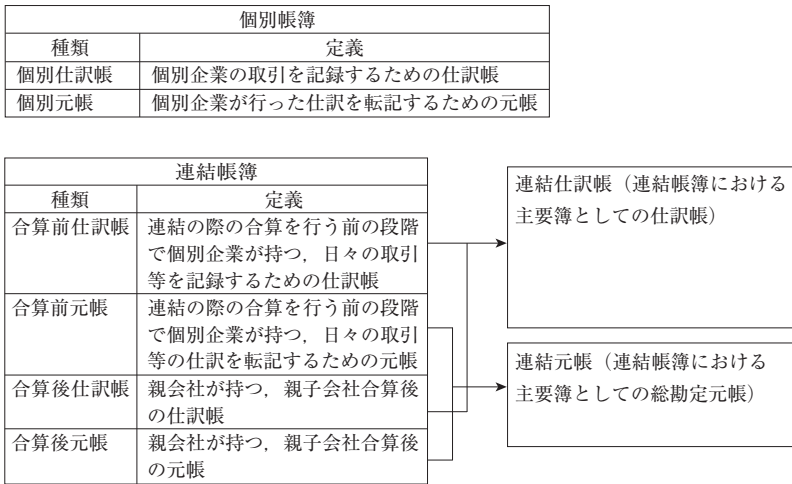


図1 個別帳簿と連結帳簿の定義

出典：池田 [2017] 28頁。

(2) 連結帳簿の必要性⁴

連結帳簿の実務上の必要性としては、国際財務報告基準（IFRS）への対応、連結決算の業務負担の軽減、およびグループ経営管理上の必要性の3点が考えられる。

現在、日本では、IFRSの任意適用に際して、IFRSは連結財務諸表にのみ導入することになっている。個別財務諸表を日本基準で、連結財務諸表をIFRSで作成するとなると、そのベースとなる帳簿を複数持ち、個別帳簿を日本基準で、連結帳簿をIFRSで作成するのが、IFRS対応に伴う決算業務負担の軽減の観点からは望ましい（日本オラクルIFRSシステム研究会 [2011] 122-127頁）。

グループ管理目的でIFRSを導入する企業もあるであろう。とくに子会

⁴ この箇所は池田 [2017] 33-37頁を要約している。

社が多い場合、業績管理の際の業績測定の尺度を統一するためにIFRSを導入することが考えられる。企業が子会社管理のためにIFRSを導入しつつ、子会社管理の精度を高めるために、あるいは連結決算の業務負担の軽減を図るために、IFRS対応の連結帳簿を、日本基準（または現地基準）対応の個別帳簿とは別に作成する可能性もありうる。

また、IFRSに対応しているか否かに関係なく、連結決算業務の負担を軽減する観点からは、連結帳簿があった方が、年次決算や四半期決算における制度上必要な連結（制度連結）や、月次連結などといった経営管理上必要な連結（管理連結）による連結決算回数増加に対応しやすい（広川[2005] 66-67頁）。

他方、学問上は、連結帳簿の研究を行うことにより、連結に必要な諸手続に簿記上の裏付けを与えることができ、連結財務諸表も簿記の到着点であるということを示すことができる。さらに、連結帳簿が会計実務上存在することから、連結帳簿の構造を明らかにすることには、会計実務（この場合は連結帳簿から連結財務諸表を作成するという会計実務）を体系的に説明するための理論的基礎を与えるという意義もある。知識や技術を体系的に説明すること、すなわち体系化することは、学問の役割の1つであり、これまで知られていなかった（あるいは知られてはいたが体系化されていなかった）連結帳簿の知識や技術を体系化することは、学問的に必要であるといえる。

(3) 連結帳簿の手順と前提

ここでは、本稿における連結帳簿の作成手順の概略と、連結帳簿に関する前提を整理しておく。

個別帳簿とは別に連結帳簿を作成するには、図2の(b-1)(b-2)(b-3)の手続による必要がある。すなわち、合算前仕訳帳・合算前元帳から合算後仕訳帳・合算後元帳に合算し、決算修正・連結修正を行う。連結帳簿だけ

連結精算表と連結帳簿

を作成するなら、図2の(c)でもかまわないが、実務上、個別帳簿は必要であるため(池田[2017]39-41頁)、連結帳簿を作成するなら、個別帳簿を別途作成する(b)による方が現実的である。

本稿では、図2の(b-2)の方法によっている。すなわち、個別企業は記帳と合算前元帳への転記を行い、その後合算後元帳へと合算し、それをもとに決算整理および連結修正を行う。図2の(b-1)の方法では、合算前元帳を作成しないため、個別企業の期中取引を集計した結果が示されない点で不完全である。他方、図2における(b-3)の方法では、個別で決算整理まで行うため、合算後に個別企業が行った決算整理の修正が必要になるケースも考えられ、手間がかかり、煩雑である。結果的に(b-2)による方法が、もっとも無難であると考えられる。

なおその際、図2の(b-2)の方法に拠った場合の、決算整理と連結修正を行う順序については、まず決算整理を行ってから連結修正を行う方法と、連結修正を行ってから決算整理を行う方法がある。親子会社の合算後の会計データを基に決算整理を行ってから連結修正を行う場合、親会社が合算後の会計データに対して決算整理を行い、それに連結修正を加えるが、連結修正に伴って先に行った決算整理の修正も必要となる。しかし、これまでの連結精算表方式と同様の方法で連結修正が行えるので、従来の方法との親和性は高い。これに対し、連結修正を行ってから決算整理を行うと、連結修正後の会計データに対して決算整理を行うので、前者の方法よりも決算整理に係る手間は省けるかもしれないが、これまでとは連結修正の方法が変わってしまう。本稿では、分かりやすさの観点から、従来との方法との親和性を重視して、合算後のデータを基に決算整理を行い、その後連結修正を行う方法、すなわち前者の方法によることとする。

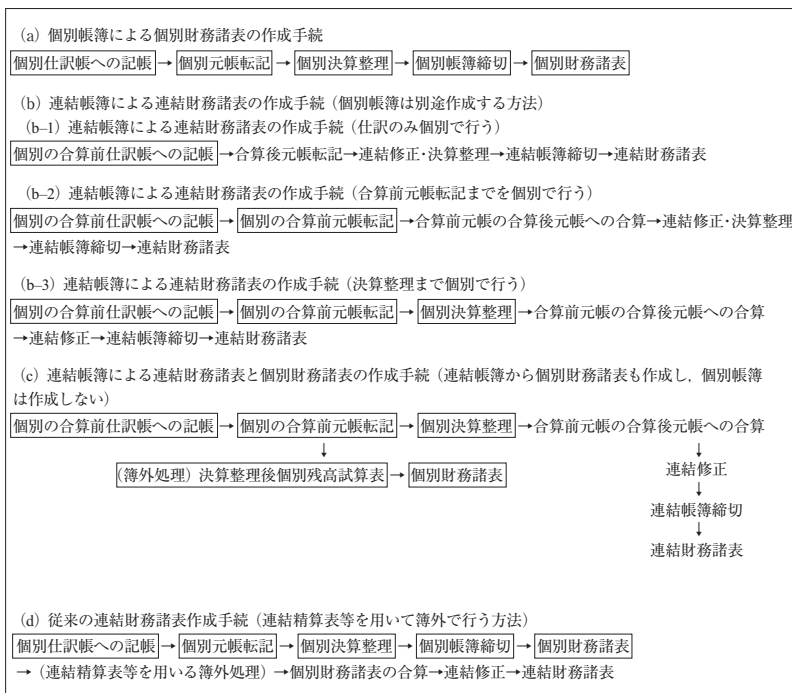


図2 連結帳簿と個別帳簿の関係、および連結帳簿における簿記一巡の手続

- (注1) 四角で囲った部分は、親会社・子会社それぞれが個別で行う項目である。
- (注2) ここでは、説明の都合上、「複式簿記の基本的・骨格的な帳簿組織」たる「単一仕訳帳・元帳制」(沼田 [1956] 219頁) によっている。
- (注3) 上記の(b)(c)においては、各社が日々の取引等を記帳してその後連結のための合算を行う前段階として持つ仕訳帳・元帳をそれぞれ合算前仕訳帳・合算前元帳と呼び、合算前元帳を合算した後で連結修正手続を行うために親会社が持つ仕訳帳・元帳をそれぞれ合算後仕訳帳・合算後元帳と呼ぶ。他方、上記の(a)(d)において、個別仕訳帳とは個別帳簿において個別企業の取引を記録するための仕訳帳を指し、個別元帳とは個別帳簿において個別企業が行った仕訳を転記するための元帳を指す。
- (出典) 坂尾ほか [2011] 78-79頁, および日本オラクル IFRS システム研究会 [2011] 45-47頁を参考に、筆者作成。

3 主要な連結手続の一覧

本稿では、連結精算表方式と連結帳簿方式に拠った場合とで、仕訳がどのように異なるかを示すことを目的とするが、その前提として、主要な連結手続について整理していきたい。

連結会計の教科書（杉山編著 [2006]；齋藤編著 [2013]；山地 [2017] など）においては、主要な連結手続として、次のようなものを挙げている。

- (1) 資本連結（投資と資本の相殺消去）
- (2) 開始仕訳
- (3) 非支配株主に帰属する当期純利益の計上、およびのれんの償却
- (4) 連結会社相互間の債権・債務の相殺消去とそれに伴う貸倒引当金の修正
- (5) 連結会社相互間取引の相殺消去（収益・費用の相殺消去、配当金の修正など）
- (6) 未実現損益の消去
- (7) 支配獲得後の持分変動
- (8) 連結税効果会計
- (9) 在外子会社の財務諸表の換算
- (10) 持分法（持分法適用後の持分変動も含む）

本章では、これらの連結手続のうち、(8)連結税効果会計、(9)在外子会社の財務諸表の換算と(10)持分法を除く、連結財務諸表の作成手続について、連結精算表方式と連結帳簿方式の仕訳や、帳簿記入の方法について、次節以降で比較を行っていく⁵。

5 なお、関連会社株式と非連結子会社株式に対して適用する持分法に関する、

4 連結手続の記入方法の比較 ——連結精算表と連結帳簿の比較——

本節では、前節で列挙した連結手続のうち、(1)投資と資本の相殺消去(資本連結)、(2)開始仕訳、(3)非支配株主に帰属する当期純利益の計上、のれんの償却、(4)連結会社相互間の債権・債務の相殺消去とそれに伴う貸倒引当金の修正、(5)連結会社相互間取引の相殺消去(収益・費用の相殺消去、配当金の修正など)、(6)未実現損益の消去の各事項、(7)支配獲得後の持分変動について、連結精算表方式と連結帳簿方式により仕訳と記入方法を示していく。

(1) 資本連結(投資と資本の相殺消去)

投資と資本の相殺消去とは、支配獲得日に、親会社の投資勘定と、子会社の資本勘定とを相殺消去することを指す。その際、親会社の投資勘定と子会社の資本勘定との間に差額がある場合は、その差額をのれんとする。子会社の資本勘定のうち、非支配株主に帰属する部分を非支配株主持分と呼ぶ。その際、子会社の資産・負債は、簿価ではなく支配獲得日の時価に修正しなければならない。この一連の手続を資本連結という。以下の設例に沿ってみていこう⁶。

例1) 第1期(X1年4月1日~X2年3月31日)末のX2年3月31日、親会社は子会社の発行済み株式の80%を50で取得し、支配を獲得した(両

連結帳簿への記帳方法については、池田[2016a]を参照されたい。また、連結税効果会計、および在外子会社の財務諸表の換算に関する連結帳簿への記帳方法については、別の機会に論じる。

6 なお、以下の設例および表1~3は、池田[2016b]92-94頁によっている。

連結精算表と連結帳簿

社とも決算日は3月31日、会計期間は1年)。この時点での親会社・子会社の個別貸借対照表は表1の通り（支配獲得時に子会社の土地の評価額が20に上昇していた）であった。なお、税効果はさしあたり無視する。

表1 親会社と子会社の個別財務諸表

親会社個別貸借対照表				子会社個別貸借対照表			
現金	20	資本金	60	現金	30	資本金	20
商品	10	利益剰余金	20	土地	10	利益剰余金	20
子会社株式	50						
	80		80		40		40

この際、連結精算表方式を採る場合、次のように仕訳する。

(借方)土地	10	(貸方)評価差額	10	
資本金	20	子会社株式	50	
利益剰余金	20	非支配株主持分	10	
評価差額	10			
のれん	10			…仕訳①

そして、以下の連結精算表を作成する⁷。

連結精算表

勘定科目	親会社		子会社		修正・消去		連結貸借対照表	
	借方	貸方	借方	貸方	借方	貸方	借方	貸方
現金	20		30				50	
商品	10						10	
土地			10		10		20	
子会社株式	50					50		
のれん					10		10	
資本金		60		20	20			60
利益剰余金		20		20	20			20
非支配株主持分						10		10
評価差額					10	10		
	80	80	40	40	70	70	90	90

7 なお、連結精算表は、桜井 [2017] 373頁や山地 [2017] 119頁で紹介されている形式に拠っている。

これに対し、連結帳簿方式においては、親会社・子会社それぞれの個別貸借対照表の基礎となる各勘定の勘定残高を連結帳簿に記入する必要があるため、上記の仕訳①の前に、表2の仕訳と、表3の合算仕訳を要する。その上で、表3の資本連結仕訳（仕訳①と同じ）と残高振替仕訳を行う。

表2 仕訳と合算前元帳

	借方		貸方	
親会社が個別で行う仕訳	現金(親)	20	資本金(親)	60
	子会社株式(親)	50	利益剰余金(親)	20
	商品(親)	10		
子会社が個別で行う仕訳	現金(子)	30	資本金(子)	20
	土地(子)	10	利益剰余金(子)	20

親会社の合算前元帳

現金(親)		商品(親)		子会社株式(親)		資本金(親)		利益剰余金(親)	
3/31		3/31		3/31		3/31		3/31	
30		10		40		60		20	

子会社の合算前元帳

現金(子)		土地(子)		資本金(子)		利益剰余金(子)	
3/31		3/31			3/31		3/31
30		10			20		20

表3 第1期の合算仕訳・資本連結仕訳・残高振替仕訳と合算後元帳

合算仕訳				資本連結の仕訳(仕訳①)			
借方		貸方		借方		貸方	
現金(連結)	50	現金(親)	20	土地(連結)	10	評価差額	10
		現金(子)	30	資本金(連結)	20	子会社株式(連結)	50
土地(連結)	10	土地(子)	10	利益剰余金(連結)	20	非支配株主持分	10
商品(連結)	10	商品(親)	10	のれん	10		
子会社株式(連結)	50	子会社株式(親)	50	残高振替仕訳			
資本金(親)	60	資本金(連結)	80	連結決算残高	90	現金(連結)	50
資本金(子)	20					商品(連結)	10
利益剰余金(親)	20	利益剰余金(連結)	40			土地(連結)	20
利益剰余金(子)	20			資本金(連結)	60	のれん	10
				利益剰余金(連結)	20	連結決算残高	90
				非支配株主持分	10		

この開始仕訳が必要なのは、過年度の損益に影響する連結修正仕訳を行った際に、それを利益剰余金に増減させて次期以降へ繰り越す必要があるにもかかわらず、連結帳簿を作成していないために過年度の連結修正仕訳による損益への影響が利益剰余金の金額に反映されないからである。

したがって、連結帳簿を作成して、連結上の利益剰余金の期末残高を次期以降に繰り越すようにすれば、開始仕訳は必要なくなる。

例2) 第1期(X1年4月1日～X2年3月31日)末のX2年3月31日、親会社は子会社の発行済み株式の80%を50で取得し、支配を獲得した(両社とも決算日は3月31日、会計期間は1年)。この時点での親会社・子会社の個別貸借対照表は表4の通り(支配獲得時に子会社の土地の評価額が20に上昇していた)であった。なお、税効果はさしあたり無視する。X3年3月31日の親会社・子会社の個別財務諸表は表5の通りであった。第2期の連結財務諸表を作成するために必要な仕訳を行う。

表4 X2年3月31日の親会社と子会社の個別財務諸表(表1と同じ)

親会社個別貸借対照表				子会社個別貸借対照表			
現金	20	資本金	60	現金	30	資本金	20
商品	10	利益剰余金	20	土地	10	利益剰余金	20
子会社株式	50						
	80		80		40		40

表5 X3年3月31日の親会社と子会社の個別財務諸表

親会社個別貸借対照表				子会社個別貸借対照表			
現金	40	資本金	60	現金	80	資本金	20
商品	10	利益剰余金	40	土地	10	利益剰余金	70
子会社株式	50						
	100		100		90		90

に振り替え、それに見合うだけの非支配株主持分を計上する。

例2において、表5では、当期の子会社の当期純利益は50であった。このとき、非支配株主の議決権比率が20%である。連結精算表方式では、以下のように仕訳する（仕訳②）。

（借方）非支配株主に帰属する当期純利益 10 （貸方）非支配株主持分当期変動額 10
…仕訳②

ここで貸方の「非支配株主持分当期変動額」は、株主資本等変動計算書に記入する項目を指しており、期首残高の修正とは区別する意味で当期変動額としている。したがって、これは「純資産」の項目ではなく、「純資産の変動」を表す項目である。

これに対し、連結帳簿方式では、資産・負債・純資産・収益・費用のいずれかの勘定により記帳されるので、以下の仕訳を行う。ここでは、非支配株主持分勘定（純資産の勘定）により、合算後仕訳帳に記入し、そして合算後元帳へ転記する。

（借方）非支配株主に帰属する当期純利益 10 （貸方）非支配株主持分 10 …仕訳②'

また、前期末にのれん10を計上したので、これを10年の均等償却により償却すると、以下の通りとなる。これは連結精算表方式でも、連結帳簿方式でも同じである。

（借方）のれん償却額 1 （貸方）のれん 1 …仕訳③

連結帳簿では、仕訳②'と仕訳③を合算後仕訳帳に記入し、合算後元帳に転記する。その結果、この例2については、連結精算表は表6のようになり、合算後元帳は以下の表7のようになる。

連結精算表と連結帳簿

表 6 連結精算表

勘定科目	親会社		子会社		修正・消去		連結財務諸表	
	借方	貸方	借方	貸方	借方	貸方	借方	貸方
現金	40		80				120	
商品	10						10	
土地			10		10		20	
子会社株式	50					50		
のれん					10	1	9	
資本金		60	20	20	20			60
利益剰余金		40	70	31				79
非支配株主持分						20		20
評価差額					10	10		
	100	100	90	90	81	81	159	159
売上		30		60				90
売上原価	10		10				20	
のれん償却					1		1	
非支配株主に帰属する当期純利益					10		10	
親会社株主に帰属する当期純利益	20		50			11	59	
	30	30	60	60	11	11	90	90
資本金期首残高		60		20	20			60
資本金期末残高	60		20			20	60	
利益剰余金期首残高		20	20	20	20			20
親会社株主に帰属する当期純利益		20	50	11				59
利益剰余金期末残高	40		70			31	79	
非支配株主持分期首残高						10		10
非支配株主持分期変動額						10		10
非支配株主持分期末残高					20		20	
	100	100	90	90	71	71	159	159

表 7 合算後元帳

合算後元帳（合算仕訳には「合算」と付し、また連結修正仕訳には仕訳番号を付す。また、残高振替仕訳には「連結残高」と付す。親会社に帰属する当期純利益を「損益」で示している。）

現金(連結)		商品(連結)		土地(連結)		のれん	
期首 50	連結残高 120	期首 10	連結残高 10	期首 20	連結残高 20	期首 10	③ 1
合算 70							連結残高 9

連結精算表と連結帳簿

あたり無視する。

連結精算表を前提にすれば、仕訳⑤を行う。

(借方)買掛金	100,000	(貸方)売掛金	100,000	
(借方)貸倒引当金	2,000	(貸方)貸倒引当金繰入	2,000	…仕訳⑤

しかし、連結帳簿では、個別の決算整理を行ってから合算する場合には上記の仕訳⑤の仕訳が必要であるが、合算後に決算整理を行う場合には、個別の決算整理が行われないため、貸倒引当金の修正は必要なく、仕訳は以下の仕訳⑤の通りとなる。

(借方)買掛金	100,000	(貸方)売掛金	100,000	…仕訳⑤'
---------	---------	---------	---------	-------

この債権・債務が決済された場合、連結精算表方式ではそれについての連結修正仕訳は必要ない。しかし、連結帳簿では、この債権・債務の決済の取引について、個別の合算前仕訳帳・合算前元帳で記入しているため、それらを合算した後に行う連結修正仕訳においては、減少した債権・債務についても相殺消去が必要となる。たとえば、上述の連結上相殺消去された売掛金・買掛金が翌期に決済された場合、個別の合算前仕訳帳には親会社と子会社がそれぞれ次の仕訳を行っている。

(借方)現金	100,000	(貸方)売掛金	100,000	…親会社の仕訳
(借方)買掛金	100,000	(貸方)現金	100,000	…子会社の仕訳

連結上はこの債権・債務は相殺消去されているので、翌期の連結修正仕訳として以下の仕訳が必要となる。

(借方)売掛金	100,000	(貸方)買掛金	100,000	…仕訳⑥
---------	---------	---------	---------	------

(4-2) 手形債権・手形債務の相殺消去

連結会社と別の連結会社との間で手形債権・債務がある場合、連結するに当たりそれを相殺消去しなければならない。

しかし、手形債権の保有者が手形を割り引いて外部から現金預金等を得た場合は、実態としては手形を用いて借入を行っているに等しいので、支払手形勘定から借入金勘定に振り替えなければならない。その際、手形割引により発生した手形売却損は、借入に伴う支払利息に該当すると考えられるため、連結に当たり手形売却損を支払利息に振り替える。

たとえば、親会社が商品売買に際して約束手形¥50,000を振り出し、子会社がその約束手形を保有している場合、それぞれは以下の仕訳を行っている。

(借方)仕入	50,000	(貸方)支払手形	50,000	…親会社の仕訳
(借方)受取手形	50,000	(貸方)売上	50,000	…子会社の仕訳

この際、連結修正に当たっては、以下の仕訳⑦を行う。なお、販売した商品に利益が付されていて当該商品を外部に販売していない場合は、連結に際して未実現利益の控除が必要となるが、この処理については後述する。

(借方)支払手形	50,000	(貸方)受取手形	50,000	
売上	50,000	仕入	50,000	…仕訳⑦

親会社が商品売買に際して約束手形¥50,000を振り出し、子会社がそれを連結集団外部の銀行等で割り引いて現金¥49,800を得た場合、それぞれは以下の仕訳を行っている。

(借方)仕入	50,000	(貸方)支払手形	50,000	…親会社の仕訳
(借方)受取手形	50,000	(貸方)売上	50,000	…子会社の仕訳
現金	49,800	受取手形	50,000	
手形売却損	200			

この際必要になる連結修正仕訳は、通常は以下の仕訳⑧の通りである。

(借方)支払手形	50,000	(貸方)借入金	50,000	
支払利息	200	手形売却損	200	…仕訳⑧

しかし上述の仕訳⑧は、手形振出と手形割引が同一の会計期間に生じた時の処理である。では、手形を振り出した会計期間と、手形を割り引いた会計期間が異なる場合も仕訳⑧と同じ連結修正仕訳が必要になるのである

連結精算表と連結帳簿

うか。

X1年3月1日に親会社が商品売買に際して約束手形¥50,000を振り出し、X1年3月31日に決算を迎え、X1年4月30日に子会社がそれを連結集団外部の銀行等で割り引いて現金¥49,800を得た場合、それぞれは以下の仕訳を行っている。

		借方		貸方	
X1/3/1	親会社	仕入	50,000	支払手形	50,000
	子会社	受取手形	50,000	売上	50,000
X1/4/30	親会社				
	子会社	現金	49,800	受取手形	50,000
		手形売却損	200		

この際のX1年3月31日の連結修正仕訳は仕訳⑦と同じである。

(借方)支払手形 50,000 (貸方)受取手形 50,000
 売上 50,000 仕入 50,000 …仕訳⑦

X2年3月31日において必要な連結修正仕訳は、連結精算表方式では以下の仕訳⑧の通りである。

(借方)支払手形 50,000 (貸方)借入金 50,000
 支払利息 200 手形売却損 200 …仕訳⑧

しかしながら、連結帳簿上は、支払手形と受取手形を相殺消去しており、それをX1年4月1日を期首とする期間に引き継いでいるため、子会社が合算前仕訳帳・合算前元帳で割引の記帳をしているとしても、上述のX1年4月30日の仕訳の貸方項目は受取手形となっている。したがって連結帳簿上は、受取手形を借入金に振り替え、手形売却損を支払利息に振り替えるように、連結修正仕訳(仕訳⑧')が必要となる。

(借方)受取手形 50,000 (貸方)借入金 50,000
 支払利息 200 手形売却損 200 …仕訳⑧'

(4-3) 有価証券と社債の相殺消去

連結会社が発行した社債を別の連結会社が所有する場合、所有している

社債は有価証券（資産）として計上され、発行した社債は負債として計上されている。

例3）X1年4月1日に親会社は社債¥100,000（年利10%，償還期間5年，利払日は3月31日）を発行し，全額を子会社が¥95,000で引き受けた。社債および投資有価証券の取得価額と額面の差額は償却原価法（定額法）によって処理する。

このとき，親会社は以下の仕訳を行い，子会社は以下の仕訳を行う。

(借方)現金	95,000	(貸方)社債	95,000	…親会社の仕訳
社債利息	10,000	現金	10,000	
(借方)投資有価証券	95,000	(貸方)現金	95,000	…子会社の仕訳
現金	10,000	有価証券利息	10,000	

決算整理仕訳として，親会社と子会社は，以下の仕訳を行っている。

(借方)社債利息	1,000	(貸方)社債	1,000	…親会社の仕訳
(借方)投資有価証券	1,000	(貸方)有価証券利息	1,000	…子会社の仕訳

したがって，通常は，連結修正仕訳として以下の仕訳⑨を行う。連結精算表方式の場合はもちろんのこと，連結帳簿を用いつつ個別に決算整理を行う場合も，このように処理する。

(借方)社債	95,000	(貸方)投資有価証券	95,000	
(借方)有価証券利息	11,000	社債利息	11,000	…仕訳⑨

しかし，連結帳簿を用いている場合で，個別で決算整理を行わない場合は，以下の仕訳⑨'によりこの社債と投資有価証券を相殺し，その後に決算整理を行う。そのため，償却原価法の仕訳は行われない。

(借方)社債	95,000	(貸方)投資有価証券	95,000	
(借方)有価証券利息	10,000	社債利息	10,000	…仕訳⑨'

では，連結会社が発行した社債を別の連結会社が外部から取得した場合は，どのような処理が必要になるであろうか。

連結精算表と連結帳簿

例4) X1年4月1日に親会社は社債¥100,000(年利10%,償還期間5年,利払日は3月31日)を¥98,000で発行し,そのうちの50%を子会社が¥49,000で引き受け,現金を支払った。社債および投資有価証券の取得価額と額面の差額は,償却原価法(定額法)によって処理する。

X2年4月1日に,子会社は親会社が発行した社債のうち額面¥30,000を,外部から¥27,000で取得し,小切手を振り出した。

通常は親会社・子会社それぞれで,以下の仕訳を行う。

	親会社の仕訳		子会社の仕訳					
	借方		貸方		借方		貸方	
X1/4/1	現金	98,000	社債	98,000	投資有価証券	49,000	現金	49,000
X2/3/31	社債利息	10,400	社債	400	投資有価証券	200	有価証券利息	5,200
			現金	10,000	現金	5,000		
X2/4/1					投資有価証券	27,000	当座預金	27,000
X3/3/31	社債利息	10,400	社債	400	投資有価証券	950	有価証券利息	8,950
			現金	10,000	現金	8,000		

連結精算書方式を採用する場合, X2年3月31日に必要な連結修正仕訳は以下の仕訳⑩の通りである。連結帳簿方式の場合でも同じである。

(借方)社債 49,200 (貸方)投資有価証券 49,200
有価証券利息 5,200 社債利息 5,200 …仕訳⑩

次に, X3年3月31日に連結財務諸表を作成する際には, 連結精算書方式を採用する場合は, 以下の連結修正仕訳(仕訳⑪)を要する。

(借方)社債 79,040 (貸方)投資有価証券 77,150
有価証券利息 8,950 社債償還益 2,520
社債利息 8,320 …仕訳⑪

しかし, 連結帳簿方式の場合, 決算整理を行ってから連結修正を行った場合と, 連結修正を行ってから決算整理を行った場合とでは, 連結修正仕訳が異なる。

連結修正よりも先に決算整理を行う場合は, X3年3月31日に以下の仕

訳を行う。同時に社債利息10,000を現金で支払ったことと、有価証券利息8,000を現金で受け取ったことを記入する（仕訳⑫）。

(借方)社債利息	200	(貸方)社債	200	
社債利息	10,000	現金	10,000	
投資有価証券	750	有価証券利息	750	
現金	8,000	有価証券利息	8,000	…仕訳⑫

これに対して連結修正を行うと、以下の仕訳⑬の通りとなる。

(借方)社債	29,640	(貸方)投資有価証券	27,750	
		社債償還益	2,520	
有価証券利息	8,750 ⁹	社債利息	8,120 ¹⁰	…仕訳⑬

これに対し、連結修正を行ってから決算整理を行う場合は以下の通りとなる。連結修正・決算整理前の社債の勘定残高は49,200、投資有価証券の勘定残高は27,000であるが、親会社は社債利息10,000を現金で支払い、子会社は親会社から有価証券利息8,000を現金で受け取っている。これらの

9 子会社が現金で受け取った有価証券利息は8,000であり、これは全額相殺消去の対象となる。また、連結帳簿上の投資有価証券は27,000であり、この金額と額面30,000との差額3,000を残存期間4年で償却すると、 $3,000 \div 4 = 750$ となる。この750が有価証券利息として貸方に計上されてその分だけ投資有価証券の貸借対照表価額も増加し、その結果投資有価証券の金額は27,750となる。社債利息と相殺消去される有価証券利息は8,750となる。

10 親会社が現金で支払った社債利息は10,000であるが、このうち前期までに投資有価証券と相殺消去された社債に対する社債利息が5,000が含まれている。また、当期に子会社が追加取得した社債（額面30,000分）に対して現金で支払った社債利息3,000も、相殺消去の対象となる。連結帳簿上社債の期首残高は49,200であり、これと額面50,000との差額800を残存期間4年で償却するので、社債利息は $800 \div 4 = 200$ となる。この200は額面50,000に対するものであるが、額面30,000分については子会社が当期首に追加取得しているため、償却原価法により増加する社債利息200に対し、 $200 \times 30,000 / 50,000 = 120$ は、相殺消去される。この120に、現金で支払った社債利息10,000のうち子会社に対するもの8,000を加えた8,120が、有価証券利息8,750と相殺消去される。

連結精算表と連結帳簿

取引は現金の増減があるため、親会社・子会社それぞれが以下のように仕訳し、合算前元帳に転記し、最終的に合算後元帳に合算されている。

(借方)社債利息	10,000	現金	10,000	
現金	8,000	有価証券利息	8,000	…仕訳⑭

そのうえで連結修正仕訳を行うが、親会社が計上した社債利息10,000のうち8,000は、子会社が計上した有価証券利息8,000と相殺消去される。さらに社債と投資有価証券も相殺消去する。すると、社債が額面20,000の分だけ残るので、それに対して償却原価法の仕訳を行う。それが以下の仕訳⑮である。

仕訳⑮				
(借方)社債	29,520 ¹¹	(貸方)投資有価証券	27,000	
		社債償還益	2,520	
有価証券利息	8,000	社債利息	8,000	…連結修正仕訳
(借方)社債利息	80	(貸方)社債	80	…決算整理仕訳

このように、連結帳簿方式では、連結修正と決算整理の順序を変えるのと、それぞれの仕訳の内容が変化するが、結果は同じになる。

(5) 連結会社相互間取引の相殺消去 (収益・費用の相殺消去、配当金の修正など)

(a) 収益・費用の相殺消去

連結会社間で商品の販売、家賃・利息などの授受などの内部取引を行った場合、それにより生じる収益・費用は相殺消去の対象となる。もちろんそれに伴う債権・債務も相殺消去しなければならない。

ただし、連結会社相互間で一定の利益を付して販売した商品等が外部に販売されずに売れ残っている場合には、未実現利益が生じる。この未実現

11 連結上の社債の期首残高は49,200であり、額面は50,000である。子会社はこのうち額面30,000について27,000で購入したので、相殺消去される金額は $(49,000+200) \times 30,000/50,000 = 29,520$ である。

利益の控除については、後述する。

(b) 配当金の修正

子会社が配当を行い、親会社がそれを受け取った場合、親子会社間での配当の授受は相殺消去の対象になる。しかし、子会社は非支配株主にも配当を行っているので、非支配株主に対する配当額については、非支配株主持分を減少させる。

たとえば、子会社が親会社に配当500を支払い、親会社は受け取った配当を受取配当金400として記帳している場合、非支配株主への配当は100である。これを連結するに当たり修正する仕訳は、連結精算表方式では、連結株主資本等計算書にも記入するため、以下のようになる。

(借方)受取配当金	400	(貸方)配当金	500	
非支配株主持分当期変動額	100			…仕訳⑩

ここで貸方にある「配当金」は、連結株主資本等変動計算書に記入すべき項目であり、単なる純資産の勘定とは異なり、純資産の変動に係る項目である。

これに対し、連結帳簿方式では、以下のように仕訳する。すなわち、連結上は、親子会社間での配当の授受はなかったことになるので、配当の支払いを決定した時に減額した利益剰余金の金額を増額させ、同時に親会社が計上している受取配当金についても消去する。非支配株主への配当については、純資産の変動を指す「非支配株主持分当期変動額」を借方計上するのではなく、純資産の勘定である「非支配株主持分」を借方計上して非支配株主持分を減額させる。

(借方)受取配当金	400	(貸方)利益剰余金	500	
非支配株主持分	100			…仕訳⑩'

(6) 未実現損益の消去

連結会社間で棚卸資産や固定資産などを売買する場合、個別財務諸表（あるいは個別帳簿）では、売却側で売買損益を計上し、取得側ではその売買損益を含んだ価額で当該資産を計上している。しかし、連結会計上はこうした売買損益は、当該資産が企業集団外に売却されるまでは、未実現損益とみなされる。そこで、連結財務諸表の作成においては、こうした未実現損益を消去するとともに、取得側の資産の価額を修正する必要がある。

日本の会計基準上、親会社から子会社へ売却するダウン・ストリームの場合、未実現利益を全額消去し、それに伴う損益を親会社株主が負担する。これに対し、子会社から親会社へ売却するアップ・ストリームの場合、未実現損益を全額消去するが、未実現損益を消去したことに伴う損益を、親会社株主と非支配株主で、持分比率に応じて按分負担する。

(a) 商品の場合(1)——ダウン・ストリームの場合——

親会社から子会社に利益を付して商品を販売し、その商品を子会社が外部に販売していない場合、親会社が計上した売買損益は連結上は未実現利益である。連結上は、この未実現損益を消去し、それに伴って商品の貸借対照表価額を修正する。

例5) P社はS社の発行済み株式の80%を保有している。商品はすべて、1個当たりの価格が10であり、連結会社間では1個あたり2の利益を付して（したがって1個あたり12で）販売している。P社およびS社の商品期首有高はともに50(=10×5個)であり、商品の期首有高には親会社間取引による商品は存在しない。当期仕入高はP社は200、S社は100、売上高はP社が180、S社が100であった。ない、P社の売上のうち60(=12×5個)はS社に対する売上であった。期末商品有高はP社が

90 (=10×9個), S社は90 (=10×3+12×5)であった。なお, 税効果についてはさしあたり無視する。

上記の例5について, 個別財務諸表では, P社は商品90, 売上原価160 (=期首有高50+当期仕入高200-期末有高90), S社は商品90, 売上原価は60 (=期首有高50+当期仕入高100-期末有高90)である。

この際に, 連結修正仕訳は, 以下の通りである。これは連結精算表方式でも連結帳簿方式でも共通である。

(借方)売上原価	10	(貸方)商品	10	
売上	60	売上原価	60	…仕訳⑰

その結果, 連結財務諸表では, 商品170 (=P社90+S社90-連結修正10), 売上原価170 (=P社160+S社60+連結修正10-連結修正60), 売上高は160 (=P社160+S社60-連結修正60)である。

連結精算表方式では翌期以降, 以下の仕訳を要するが, 連結帳簿方式ではこの仕訳⑰は必要ない。

(借方)利益剰余金期首残高	10	(貸方)商品	10	…仕訳⑰'
---------------	----	--------	----	-------

なお, 連結帳簿では, 連結修正を行い未実現利益の消去を行った後で決算整理を行う場合は, 上記の仕訳⑰を行った後で以下の仕訳⑱を行う必要がある。単純合算後(連結修正前)の期首商品有高は100, 期末商品有高は180であるから, 以下のようになる。上述の仕訳⑰を行った後の商品期末有高は170であるが, 商品期末有高の修正前の数値(借方180)と修正の数値(貸方10)を両方とも記入しないと, 修正後の数値(借方170)に

連結精算表と連結帳簿

ならない¹²。決算整理を行ってから連結修正を行う場合でも、連結修正を行ってから決算整理を行う場合でも、どちらも最終的な結果が同じになるようにしなければならない。

(借方)売上原価	100	(貸方)商品	100	
商品	180	売上原価	180	…仕訳 ^⑧

(b) 商品の場合(2)——アップ・ストリームの場合——

ダウン・ストリームの場合と異なり、アップ・ストリームの場合は、未実現利益の消去に伴って非支配株主に帰属する当期純利益を修正し、その分非支配株主持分を増減させる。

例6) P社はS社の発行済み株式の80%を保有している。商品はすべて、1個当たりの価格が10であり、連結会社間では1個あたり2の利益を付して(したがって1個あたり12で)販売している。P社およびS社の商品期首有高はともに50(=@10×5個)であり、商品の期首有高には親子会社間の取引による商品は存在しない。当期仕入高はP社は200、S社は100、売上高はP社が180、S社が100であった。ない、S社の売上のうち60(=@12×5個)はP社に対する売上であった。期末商品有高はP社が90(=@10×3+@12×5)、S社は90(=@10×9個)であった。なお、税効果についてはさしあたり無視する。

上記の例6について、個別財務諸表(あるいは個別帳簿)では、P社は商品90、売上原価160(=期首有高50+当期仕入高200-期末有高90)、S社は商品90、売上原価は60(=期首有高50+当期仕入高100-期末有高90)である。

12 連結修正を先に行ってから決算整理を行う方法と、決算整理を行ってから連結修正を行う方法とは、単に順序が異なるに過ぎない。

この際に、連結修正仕訳は、以下の通りである。これは連結精算表方式では以下の通りである。

(借方)売上原価	10	(貸方)商品	10	
非支配株主持分		非支配株主に帰属する		
当期変動額	2	当期純利益	2	
売上	60	売上原価	60	…仕訳⑱

連結帳簿方式では以下の通りとなる。

(借方)売上原価	10	(貸方)商品	10	
非支配株主持分	2	非支配株主に帰属する		
		当期純利益	2	
売上	60	売上原価	60	…仕訳⑲

その結果、連結財務諸表では、商品170 (=P社90+S社90-連結修正10)、売上原価170 (=P社160+S社60+連結修正10-連結修正60)、売上高は160 (=P社160+S社60-連結修正60)である。

連結精算表方式では翌期以降、以下の仕訳(仕訳⑲′)を要するが、連結帳簿方式ではこの仕訳は必要ない。

(借方)利益剰余金期首残高	8	(貸方)商品	10	
非支配株主持分期首残高	2			…仕訳⑲′

なお、連結帳簿では、連結修正を行い未実現利益の消去を行った後で決算整理を行う場合は、上記の仕訳⑲′を行った後で以下の仕訳⑳を行う必要がある。単純合算後(連結修正前)の期首商品有高は100、期末商品有高は180であるから、以下のようになる。上述の仕訳⑲′を行った後の商品期末有高は170であるが、商品期末有高の修正前の数値(借方180)と修正の数値(貸方10)を両方とも記入しないと、修正後の数値(借方170)にならない。決算整理を行ってから連結修正を行う場合でも、連結修正を

連結精算表と連結帳簿

行ってから決算整理を行う場合でも、どちらも最終的な結果が同じになるようにしなければならない。

(借方)売上原価	100	(貸方)商品	100	
商品	180	売上原価	180	…仕訳⑳

(c) 固定資産の場合(1)——ダウン・ストリームの場合——

固定資産を連結会社間で売買して売却側が売買損益を得るが、その固定資産を取得側が外部に売却（販売）していない場合、売却側の売却損益は未実現損益となる。連結上は外部に売却（販売）しないことにはこの売却損益は実現しないため、消去しなければならない。ダウン・ストリームの場合、この売却損益は親会社側に計上されているため、この売却損益を全額消去し、消去したことに伴う損益は親会社株主が負担する。その際、売買した資産が償却資産である場合には、減価償却の修正が必要となる。

例7¹³⁾ P社はS社の発行済株式のうち80%を、従来から継続的に保有している。P社はX1年4月1日に、S社に対して建物（X1年4月1日に現金1,000で購入したもの）を3,000で売却した。建物の耐用年数は10年、残存価額はゼロ、定額法で減価償却する。S社は3年3月31日に建物を5,000で売却し、現金を受け取った。この間、P社のS社株式の保有比率に変動はなかった。なお、税効果についてはさしあたり無視する。

13 この例7および次の例8と、それらに対する連結修正仕訳については、杉山編著[2006]131-136頁を参考にして作成している。ただし、数値などは変更している。

個別帳簿では以下の仕訳を行っている。なお、同じ仕訳を合算前仕訳帳に記入し、合算前元帳に転記しているものとする。

	P社の仕訳		S社の仕訳	
	借方	貸方	借方	貸方
X1/4/1	建物 1,000 現金 3,000	現金 1,000 建物 1,000 固定資産売却益 2,000	建物 3,000	現金 3,000
X2/3/31			減価償却費 300	減価償却累計額 300
X3/3/31			減価償却費 300 減価償却累計額 600 現金 5,000	減価償却累計額 300 建物 3,000 固定資産売却益 2,600

連結精算表方式の場合は、以下の修正仕訳を行う。

X2年3月31日の修正仕訳

(借方)固定資産売却益 2,000 (貸方)建物 2,000
減価償却累計額 200 減価償却費 200 …仕訳⑳

X3年3月31日の修正仕訳

(借方)利益剰余金期首残高 1,800 (貸方)建物 2,000
減価償却累計額 200
減価償却累計額 200 減価償却費 200
建物 2,000 固定資産売却益 1,600
減価償却累計額 400 …仕訳㉑

連結帳簿方式では、開始仕訳を行わないため、仕訳㉑は連結精算表方式の場合と同じであるが、X3年3月31日には以下の修正仕訳（仕訳㉒）を行う。

(借方)減価償却累計額 200 (貸方)減価償却費 200
建物 2,000 固定資産売却益 1,600
減価償却累計額 400 …仕訳㉒

ここで、X2年4月1日時点での建物の前期繰越高借方1,000に対して、X3年3月31日に貸方3,000が計上されて、一時的に建物の残高がマイナス

連結精算表と連結帳簿

(貸方残高)になる。これについては違和感があるかもしれないが、後に連結修正(仕訳②)を行うことで修正されるので、特に問題はないものと考えられる。

(d) 固定資産の場合(2)——アップ・ストリームの場合——

アップ・ストリームの場合、連結会社間の固定資産の売買による未実現損益は消去しなければならないが、その際、非支配株主持分と、非支配株主に帰属する当期純利益の修正が必要となる。また、減価償却を行った場合も、減価償却費の修正にともなって非支配株主持分と非支配株主に帰属する当期純利益の修正が必要となる。

例 8) P社はS社の発行済株式のうち80%を、従来から継続的に保有している。S社はX1年4月1日に、P社に対して建物(X1年4月1日に現金1,000で購入したもの)を3,000で売却した。建物の耐用年数は10年、残存価額はゼロ、定額法で減価償却する。P社は3年3月31日に建物を5,000で売却し、現金を受け取った。この間、P社のS社株式の保有比率に変動はなかった。なお、税効果についてはさしあたり無視する。

個別帳簿では以下の仕訳を行っている。なお、同じ仕訳を合算前仕訳帳に記入し、合算前元帳に転記しているものとする。

	P社の仕訳				S社の仕訳	
	借方		貸方		借方	貸方
X1/4/1	建物	3,000	現金	3,000	建物 1,000 現金 3,000	現金 1,000 建物 1,000 固定資産売却益 2,000
X2/3/31	減価償却費	300	減価償却累計額	300		
X3/3/31	減価償却費 減価償却累計額 現金	300 600 5,000	減価償却累計額 建物 固定資産売却益	300 3,000 2,600		

通常の連結精算表方式の場合は、以下の修正仕訳を行う。

X2年3月31日の修正仕訳

(借方)固定資産売却益	2,000	(貸方)建物	2,000	
非支配株主持分当期変動額	400	非支配株主に帰属する当期純利益	400	
減価償却累計額	200	減価償却費	200	
非支配株主に帰属する当期純利益	40	非支配株主持分当期変動額	40	…仕訳②

X3年3月31日の修正仕訳(仕訳④)

(借方)非支配株主持分期首残高	360	(貸方)建物	2,000	
減価償却累計額	200			
利益剰余金期首残高	1,440			…開始仕訳
(借方)減価償却累計額	200	(貸方)減価償却費	200	
非支配株主に帰属する当期純利益	40	非支配株主持分当期変動額	40	
建物	2,000	固定資産売却益	1,600	
		減価償却累計額	400	…当期の取引に係る連結修正仕訳
非支配株主に帰属する当期純利益	320	非支配株主持分当期変動額	320	

連結帳簿方式では、開始仕訳を行わないため、仕訳③は連結精算表方式の場合と同じであるが、X3年3月31日には以下の修正仕訳を行う。

(借方)減価償却累計額	200	(貸方)減価償却費	200	
非支配株主に帰属する当期純利益	40	非支配株主持分	40	
建物	2,000	固定資産売却益	1,600	
		減価償却累計額	400	
非支配株主に帰属する当期純利益	320	非支配株主持分	320	…仕訳④

(7) 支配獲得後の持分変動

支配獲得後の親会社の子会社株式に対する持分比率が変動した場合は、以下のいくつかのパターンが考えられる。

(a) 子会社株式の追加取得

連結精算表と連結帳簿

- (b) 子会社株式の売却（連結を継続する場合）
- (c) 子会社株式の売却（連結除外となる場合）
- (d) 子会社の増資等の資本取引による持分変動

(7-1) 子会社株式の追加取得

親会社の子会社株式を追加取得した場合、それに伴う非支配株主持分を減額させ、追加取得により増加した親会社持分と追加投資額を相殺消去する。その際、追加取得により増加した親会社持分と、追加投資額との差額は、資本剰余金とする（企業会計基準第22号、第28項）。

例9）X2年3月31日にP社はS社の発行済み株式の80%を25,000で取得した。X3年3月31日にP社はS社の発行済み株式の10%を4,000で取得した。

なお、S社の純資産は以下の通りであった。便宜上、のれんの償却と税効果会計は行わない。

	資本金	利益剰余金	備考
X2/3/31	17,000	8,000	土地の簿価70,000に対し時価は75,000であった。
X3/3/31	17,000	10,000	土地の簿価70,000に対し時価は80,000であった。

X2年3月31日における資本連結の仕訳は以下の通りである。

(借方)土地	5,000	(貸方)評価差額	5,000
資本金	17,000	非支配株主持分	6,000
利益剰余金	8,000	S社株式	25,000
評価差額	5,000		
のれん	1,000		…仕訳㉕

X3年3月31日における仕訳は以下の通りである。仕訳㉖は連結精算表方式の場合の仕訳であり、仕訳㉗は連結帳簿方式の場合の仕訳である。

(借方)土地	5,000	(貸方)評価差額	5,000	
資本金期首残高	17,000	非支配株主持分期首残高	6,000	
		S社株式	25,000	
利益剰余金期首残高	8,000	非支配株主持分期変動額	400	
評価差額	5,000	S社株式	4,000	
のれん	1,000			
非支配株主に帰属する				
当期純利益	400			
非支配株主持分期変動額	3,200(注1)			
資本剰余金当期変動額	800			…仕訳⑳
(借方)非支配株主に帰属する		(貸方)非支配株主持分	400	
当期純利益	400	S社株式	4,000	…仕訳㉑
非支配株主持分	3,200(注1)			
資本剰余金	800			

注1 追加取得時の資本 $(17,000+10,000+5,000) \times 10\% = 3,200$

X3年3月31日の資本金17,000、利益剰余金10,000、および評価差額5,000に、増加した持分比率10%を乗ずると、S社株式4,000と相殺消去されるべき子会社資本の金額が3,200と算定される。そこで仕訳㉑または仕訳㉑'を行う。

なお、X3年3月31日の土地の評価額はX2年3月31日に比べて5,000増加しているが、日本の会計基準が採用する全面時価評価法では、支配獲得時にすべての評価差額を認識するため、支配獲得後に追加的に発生した評価差額については計上しない(齋藤編著[2013]76頁)。

(7-2) 子会社株式の売却(連結を継続する場合)

子会社株式を一部売却し、親会社間での支配関係が継続している場合には、売却した株式に対応する持分を親会社の持分から減額し、非支配株主持分を増額する。売却による親会社持分の減少額と売却価額との間に生じた差額は、資本剰余金とする(企業会計基準第22号、第29項)。

連結精算表と連結帳簿

例10) P社はX1年3月31日にS社の発行済み株式の80%を8,000で取得し、X2年3月31日にS社の発行済み株式の20%を2,400で売却した。S社の資本金および利益剰余金に関する情報は以下の通りであった。便宜上、税効果会計は行わない。のれんは20年で償却する。

	資本金	利益剰余金
X1/3/31	5,000	4,000
X2/3/31	5,000	6,000

P社は個別帳簿において、X2年4月1日に以下の仕訳を行っている。

(借方)現金 2,400 (貸方)S社株式 2,000
有価証券売却益 400

X1年3月31日の資本連結の仕訳は以下の通りである。これは連結精算表方式の場合も連結帳簿方式の場合も同じである。

(借方)資本金 5,000 (貸方)S社株式 8,000
利益剰余金 4,000 非支配株主持分 1,800
のれん 800 …仕訳㉗

X2年3月31日の連結修正仕訳は以下の通りである。

連結精算表方式の場合は、まず開始仕訳として仕訳㉗を行い、次に以下の仕訳㉘を行う。そのうえで、以下の仕訳㉙を行う。

(借方)資本金期首残高 5,000 (貸方)S社株式 8,000
利益剰余金期首残高 4,000 非支配株主持分期首残高 1,800
のれん 800 …仕訳㉗
(借方)非支配株主に帰属する (貸方)非支配株主持分当期変動額
当期純利益 400 400
のれん償却 40 のれん 40 …仕訳㉘
(借方)S社株式 2,000 (貸方)非支配株主持分当期変動額 2,200
有価証券売却益 200
有価証券売却益 200 資本剰余金当期変動額 200 …仕訳㉙

連結帳簿方式では、X2年3月31日の連結修正仕訳は以下の通りである。

開始仕訳（仕訳⑳）がないこと以外は、仕訳の内容はほぼ同じである。

(借方)非支配株主に帰属する		(貸方)非支配株主持分	400	
当期純利益	400			
のれん償却	40	のれん	40	…仕訳㉑
(借方)S社株式	2,000	(貸方)非支配株主持分	2,200	
有価証券売却益	200			
有価証券売却益	200	資本剰余金	200	…仕訳㉒

(7-3) 子会社株式の売却（連結除外となる場合）

子会社株式を売却して連結除外となる場合、それに伴って非支配株主持分を増額させる。個別財務諸表または個別帳簿で計上した子会社株式の売却損益は、連結に当たり修正される。連結除外となる場合には、損益計算書は作成しなければならないが、貸借対照表を作成する必要はない。

しかし、連結帳簿では、連結除外になるということは、子会社の資産・負債を連結帳簿から切り離さなければならない。そして、それに伴い、のれんや非支配株主持分などといった連結固有の項目も除外する必要がある。

例11) PはX1年度末にS社の発行済み株式の60%を4,800で取得して支配を獲得した。この時点の資本金5,000、利益剰余金2,000であった。のれんはX2年度末から10年にわたり定額法で償却する。税効果については便宜上考慮しない。

X2年度末にP社はS社株式の50%を4,500で売却し、代金は3か月後に受け取ることにした。以下の個別財務諸表（表8）のように、X2年度末の資本金は5,000、利益剰余金は2,200であり、X2年度におけるS社の当期純利益は200であった。

連結精算表と連結帳簿

表 8 X2年度末のS社の個別財務諸表

個別貸借対照表			個別損益計算書		
諸資産	7,200	資本金	5,000	当期純利益	200
		利益剰余金	2,200	諸収益	200
	7,200		7,200		

個別では、X2年度末に以下の仕訳を行っている。

(借方)未収入金 4,500 (貸方)S社株式 4,000
有価証券売却益 500

しかし、S社株式の評価額は連結上、4,860となる。この場合のS社株式の売却損益の修正は、「関連会社になった場合に準じて算定する」(あずさ監査法人編 [2014] 215頁)。すなわち、S社株式を持分法で評価し、それによってS社株式売却損益の修正を行う。

取得原価4,800+S社利益のP社帰属分(200×60%)−のれん償却額60=4,860

これはS社の発行済み株式の60%の評価額であり、このうち50%を売却したので、売却したS社株式の評価額は $4,860 \times (50\% / 60\%) = 4,050$ となる。これを4,500で売却したことになるので、結果的に連結上の有価証券売却益は $4,500 - 4,050 = 450$ となる。

X1年度末に必要な仕訳は以下の通りである。

(借方)資本金 5,000 (貸方)S社株式 4,800
利益剰余金 2,000 非支配株主持分 2,800
のれん 600 …仕訳⑩

連結精算表方式では、X2年度に必要な仕訳は以下の通りである。まず、開始仕訳を行う。

(借方)資本金期首残高 5,000 (貸方)S社株式 4,800
利益剰余金期首残高 2,000 非支配株主持分期首残高 2,800
のれん 600 …仕訳⑩'

次に、非支配株主に帰属する当期純利益の計上と、のれんの償却の仕訳

を行う。

(借方)非支配株主に帰属する	(貸方)非支配株主持分当期変動額		
当期純利益	80	80	
のれん償却	60	60	…仕訳③

さらに、S社資産・負債と非支配株主持分とのれんを、連結財務諸表から除外する。この貸借差額はS社の資本であるが、親会社はこれをS社株式として保有している。したがって、この貸借差額をS社株式の評価額とする。

(借方)非支配株主持分当期変動額	2,880	(貸方)諸資産	7,200
S社株式	4,860	のれん	540
			…仕訳③

そして、S社株式の売却益を500から450に修正し、それに伴いS社株式の評価額を修正する。すると、S社株式の評価額は810になるが、これは持分法評価額であり、これを原価評価に修正するために、S社株式の評価額を810から800に修正する。差額の10は利益剰余金を減額させる¹⁴。

(借方)有価証券売却益	50	(貸方)S社株式	60
利益剰余金当期変動額	10		…仕訳③

その結果、連結損益計算書は以下の通りとなる。なお、親会社の収益・費用は、仮にゼロとする。

非支配株主に帰属する当期純利益	80	諸収益	200
のれん償却	60	有価証券売却益	450
当期純利益	510		
	650		650

14 制度上、この差額10は利益剰余金の修正として処理しているので、本章もこれに従っている。これはS社株式の評価額を、関連会社になった場合に準じて、持分法で行っているからである。しかし実際には関連会社にはなっていないのであるから、この利益剰余金の修正としている10についても、連結除外に係る損失と見ることもできるであろう。

連結精算表と連結帳簿

連結帳簿方式の場合も、以下のように仕訳は連結精算表方式の場合と概ね変わらないが、開始仕訳（仕訳⑩）が必要ないこと、および純資産項目に「期首残高」「当期変動額」の語を付さなくてもよいことが、連結精算表方式とは異なる¹⁵。

X1年度末に必要な仕訳

(借方)資本金	5,000	(貸方)S社株式	4,800	
利益剰余金	2,000	非支配株主持分	2,800	
のれん	600			…仕訳⑩

X2年度末に必要な仕訳

(借方)非支配株主に帰属する		(貸方)非支配株主持分	80	
当期純利益	80			
のれん償却	60	のれん	60	…仕訳⑪
(借方)非支配株主持分	2,880	(貸方)諸資産	7,200	
S社株式	4,860	のれん	540	…仕訳⑫
(借方)有価証券売却益	50	(貸方)S社株式	60	
利益剰余金	10			…仕訳⑬

(7-4) 子会社の増資等の資本取引による持分変動

子会社が増資等の資本取引を行い、それにより親会社の持分比率が変動した場合（ただし支配関係が継続する場合に限る）、親会社の払込額と親会社の持分増減額との間に差額が生じた場合、この差額を資本剰余金として処理する（企業会計基準第22号、第30項）。

時価発行増資等により親会社の持分が増減する場合（ただし支配関係が継続する場合に限る）、追加取得または一部売却に準じた処理を行う。

15 子会社株式を売却して連結除外になる場合の、連結帳簿への詳しい記入方法については、池田 [2017] 97-101 頁を参照。

例12) P社はX1年度末にS社の発行済み株式100株のうち60%に当たる60株を4,800で取得して支配を獲得した。この時点の資本金5,000, 利益剰余金2,000であった。のれんはX2年度末から10年にわたり定額法で償却する。税効果については便宜上考慮しない。

X2年度末にS社は100株について時価発行増資(1株当たりの発行価額100)を行った。払込金額を全額資本金として処理する。P社はS社株式80株を引き受けた。X2年度末の資本金は15,000, 利益剰余金は3,000であり, X2年度におけるS社の当期純利益は1,000であった。

X1年度末の仕訳は以下の通りである。

(借方) 資本金	5,000	(貸方) S社株式	4,800	
利益剰余金	2,000	非支配株主持分	2,800	
のれん	600			…仕訳③

連結精算表方式では, X2年度に必要な仕訳は以下の通りである。まず, 開始仕訳を行う。

(借方) 資本金期首残高	5,000	(貸方) S社株式	4,800	
利益剰余金期首残高		非支配株主持分期首残高		
	2,000		2,800	
のれん	600			…仕訳④

次に, 非支配株主に帰属する当期純利益の計上と, のれんの償却の仕訳を行う。

(借方) 非支配株主に帰属する		(貸方) 非支配株主持分当期変動額		
当期純利益	400	のれん	400	
のれん償却	60		60	…仕訳⑤

さらに, 追加で発行したS社株式100株について, P社が80株を引き受けている。これによりP社の持株比率は60%から70%に増加する。そこで, いったん従来の持株比率(60%)で(つまり60株を)引き受けたと

連結精算表と連結帳簿

みなして処理しておき、そして、P社が引き受けた80株のうち残りの20株(2,000)については、非支配株主から買い取って追加取得したと考える。したがってその分だけ非支配株主持分が減少し、非支配株主持分の減少額と追加取得したS社株式の差額は、資本剰余金として処理する。

(借方)資本金当期変動額	10,000	(借方)非支配株主持分当期変動額	
			4,000
		S社株式	6,000
非支配株主持分当期変動額		S社株式	2,000
	1,800(注1)		
資本剰余金当期変動額	200		…仕訳㉞

注1 X2年度末のS社の純資産 $18,000 \times (70\% - 60\%) = 1,800$

最終的に、親会社株主持分と非支配株主持分は、以下のようになる。

	X1年度末	X2年度末
S社純資産合計	7,000	18,000
親会社株主持分	4,200(60%)	12,600(70%)
非支配株主持分	2,800(40%)	5,400(30%)

連結帳簿方式の場合、開始仕訳(仕訳㉜)が必要ないこと、および純資産項目に「期首残高」「当期変動額」の語を付さなくてもよいことが、連結精算表方式とは異なる。それ以外は連結精算表方式と同じである。必要な仕訳は以下の通りである。

X1年度末の仕訳

(借方)資本金	5,000	(貸方)S社株式	4,800
利益剰余金	2,000	非支配株主持分	2,800
のれん	600		…仕訳㉝

X2年度末に必要な仕訳

(借方)非支配株主に帰属する 当期純利益	400	(貸方)非支配株主持分	400	
のれん償却	60	のれん	60	…仕訳 ³⁵⁾
(借方)資本金	10,000	(借方)非支配株主持分	4,000	
		S社株式	6,000	
非支配株主持分		S社株式	2,000	
	1,800			
資本剰余金	200			…仕訳 ³⁶⁾

(8) 損益振替・資本振替・残高振替の各手続，および帳簿の締切手続と翌期の開始手続

すでに本節の(1)でみたように（池田 [2016b] 92-97頁も参照），連結帳簿方式では，これらの仕訳が必要となる。これに対し，連結精算表方式では，これらの仕訳は必要ない。

5 連結精算表と連結帳簿の比較

ここまでで，主たる連結手続について，連結精算表方式と連結帳簿方式の比較を行ってきた。連結精算表方式と比較した場合，連結帳簿方式では，以下のような特徴がある。

- ①従来は必要でなかった，損益振替・資本振替・残高振替の各手続，および帳簿の締切手続と翌期の開始手続が必要となる¹⁶⁾。
- ②従来の連結精算表方式では必要であった開始仕訳が必要ない。
- ③連結株主資本等変動計算書の項目である「期首残高」「当期変動額」

16 集合勘定として損益勘定と残高勘定を用いる方法，すなわち大陸式決算法を用いた場合には，残高振替仕訳と翌期首の開始手続が必要であるが，集合勘定として損益勘定のみを用いる方法，すなわち英米式決算法に拠った場合は，残高振替仕訳と翌期首の開始仕訳は必要ない。

といった項目を用いて連結修正仕訳をする必要がない¹⁷。

- ④連結帳簿では、期末の資産・負債・純資産の残高を翌期に繰り越さなければならぬ。

これらのことより、連結帳簿方式は、通常の帳簿記入の方法の延長で連結手続を行う方式であるといえる。

しかし、連結帳簿方式では、以下の点に留意する必要がある。

- ①決算整理仕訳と連結修正仕訳の順序を変更すると、仕訳の内容が変わることがある。これについては、決算整理仕訳を先に行ってその後に連結修正仕訳を行った方が、従来の連結手続に関する知識の延長で連結帳簿を作成できるという点で、望ましいと考えられる。
- ②一時的に資産の勘定残高がマイナスになるなど、通常の帳簿では生じないことが生じうる。しかし、この状態は後の連結修正仕訳で解消するので、問題はないはずである。

6 おわりに

本稿では、主たる連結手続について、連結精算表方式と連結帳簿方式の比較を行った。連結精算表方式でも連結帳簿方式でも、両者で同じ連結修正仕訳が必要となることも多い。

しかし、連結帳簿方式では、期末残高はすべて帳簿に記帳されて翌期に繰り越されるため、従来必要であった開始仕訳が必要ない。支配獲得から

17 もちろん、従来の資産・負債・純資産・収益・費用の勘定科目に加えて、純資産変動の勘定科目を設定し、純資産の当期中の変動についてはそこに記帳する方法を採用すれば、連結帳簿から連結株主資本等変動計算書を作成できるかもしれない。したがって学問上は、連結帳簿から連結株主資本等変動計算書を作成できるような勘定体系を検討する必要はあろう。しかし、かかる勘定体系は記帳方法が複雑になり、あまり実用的ではないようにも思われる。

長期間たつと開始仕訳も膨大な量になるが、連結帳簿ではこうした膨大な量の開始仕訳から解放される¹⁸。

連結帳簿方式では、帳簿に記入する関係上、損益振替・資本振替・残高振替の各手続、および帳簿の締切手続と翌期の開始手続が必要となる。しかし、それは連結帳簿だけでなく、通常の個別帳簿でも同じことである。連結帳簿方式では、連結精算表の作成手続が連結帳簿の作成手続に置き換わるだけである。

また、連結帳簿方式では、連結結株主資本等変動計算書の項目である「期首残高」「当期変動額」といった項目を用いて仕訳をする必要がないため、連結帳簿方式は連結手続の理解可能性の向上に役立つものと考えられる。連結会計を初めて学習する者にとって、従来の資産・負債・純資産・収益・費用といった勘定科目のほかに純資産変動の科目が現れることが、連結会計を学習する上でのネックの1つになっていると考えられるが、もしそうであれば¹⁹、連結帳簿方式は、初学者が連結会計を学習する際に有効であると考えられる。

連結帳簿方式では、連結修正仕訳はこれまでと大きな変更はなく、個別財務諸表を前提にした簿記では存在しない開始仕訳や、純資産変動項目の計上など、従来の連結精算表方式で行われている複雑な処理から解放されて、記帳方法が簡略化される。これが連結帳簿方式の利点の1つであると考えられる。

なお本稿では、連結税効果会計、および在外子会社の財務諸表の換算に関する連結帳簿への記帳方法については、取り上げることができなかった。これらの点については、別稿で論じることとする。

18 現在の連結実務はコンピュータが行うため、膨大な量の仕訳も一瞬で処理してしまうが、仕訳のチェックなど、人力で行う必要があるものについては、膨大な作業量を要してしまう。

19 ただしこの点については、実際に検証する必要があると考えられる。

連結精算表と連結帳簿

参考文献

- あずさ監査法人編 [2014] 『連結財務諸表の実務（第6版）』中央経済社。
- 池田幸典 [2016a] 「連結帳簿における持分法の記帳」『愛知経営論集』第173号、17-58頁。
- 池田幸典 [2016b] 「連結帳簿の構造に関する研究」『会計理論学会年報』第30号、91-103頁。
- 池田幸典 [2017] 「連結帳簿の必要性と可能性」『愛知経営論集』第174・175合併号、25-50頁。
- 齋藤真哉編著 [2013] 『ニューベーシック連結会計』中央経済社。
- 坂尾栄治・原幹・青木幹雄・高見亮・竹政昭利 [2011] 『会計士さんの書いた情シスのためのIFRS』翔泳社。
- 桜井久勝 [2017] 『財務会計講義（第18版）』中央経済社。
- 杉山学編著 [2006] 『連結会計の基礎知識（第4版）』中央経済社。
- 日本オラクルIFRSシステム研究会 [2011] 『最適なソリューションがわかるIFRSシステム対応の実務』日本実業出版社。
- 沼田嘉徳 [1956] 『簿記教科書』同文館。
- 広川敬祐 [2005] 『連結会計システムのPLAN-DO-SEE』トムソンラーニング。
- 山地範明 [2017] 『エッセンシャル連結会計』中央経済社。