

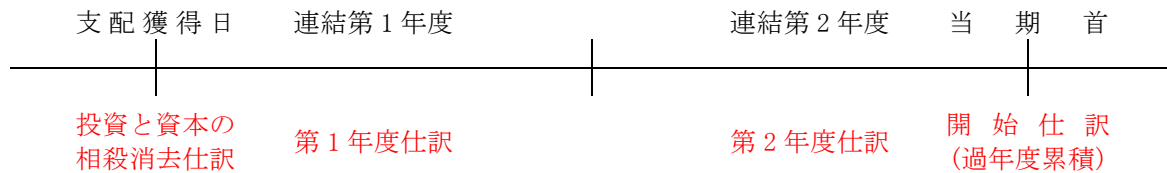
楽しく学ぼう！連結会計 1 開始仕訳を前期末ストックから導く①(のれんがない場合)。

【開始仕訳は難しくない】

学校で学ぶにせよ、独学にせよ、連結会計を学ぶ際の最初の関門、それが開始仕訳です。

仮に、当期首を連結第3年度とした場合、開始仕訳は過去2年間の仕訳を累積して導きます。

◆ 開始仕訳を過年度の仕訳の累積から導く方法（便宜的にフロー・アプローチと呼びます）

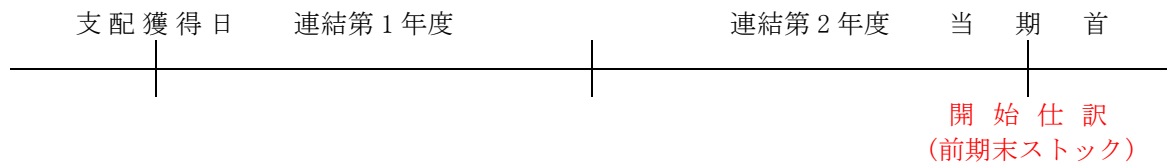


ところで、開始仕訳は支配獲得日～当期首までの「親会社の子会社に対する事業投資の成果」を表すのが目的なので、本来なら(貸方)利益剰余金当期首残高と仕訳する筈です。

ところが、引き算中心の連結会計は、開始仕訳で本来とは逆に(借方)利益剰余金当期首残高?!
これでは、勉強開始早々に開始仕訳でつまずいてしまうのも当たり前です。

では、この関門に有効な処方箋として、開始仕訳をストックから導く方法を紹介します。

◆ 開始仕訳を前期末ストックから導く方法（便宜的にストック・アプローチと呼びます）



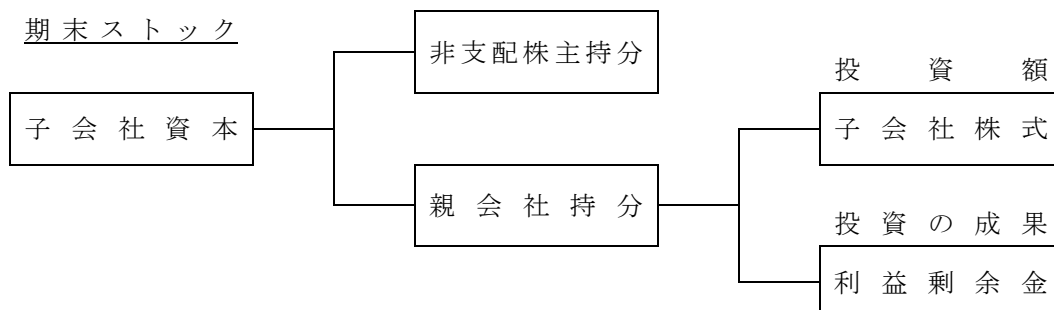
まず、この方法を初めてご覧になる方が相当多いと思いますが、下記基準に基づいています。

『連結貸借対照表の作成基準』投資と資本の相殺消去23.(注6)、非支配株主持分26.(注7)

次に、この方法は「事業投資の成果」が(貸方)利益剰余金として直接現れるので、その意味が理解し易い、導くのが容易なので計算ミスの可能性が低い、更に……。良い事が多いのです。

【開始仕訳を前期末ストックから導く手続き（ストック・アプローチ）】

1. 個別財務諸表の子会社の資本は、連結会計においては非支配株主持分と親会社持分に按分する。
2. 親会社持分は、親会社の子会社に対する投資額（子会社株式取得原価）と支配獲得日後の投資の成果（利益剰余金）に配分する。



以上の処理を仕訳として行くとすれば（貸方）子会社資本から（貸方）各項目への振替となる為、「事業投資の成果」が（貸方）に利益剰余金として現れます。

後はこの期末の表示内容を翌期首の表示内容へ変更するだけで、開始仕訳が導けます。

では、次の問題で確認してみましょう。

【問題】

P社は平成X1年12月31日にS社の発行済議決権付株式総数の80%を320,000円で取得した。
次の資料から【解答欄】で問われている内容を答えなさい。

連結財務諸表作成上の留意事項

1. 平成X1年12月31日(支配獲得日)における投資と資本の相殺消去でのれんは発生していない。
2. 平成X1年12月31日～平成X3年12月31日にP社のS社株式の保有状況に変動はなかった。
3. 平成X1年12月31日～平成X3年12月31日にS社の払込資本に変動はなかった。
4. 資料として与えられている事項以外は考慮しないこと。

平成 X3 年度個別 S 社貸借対照表

S 社 貸 借 対 照 表				平成 X3 年 12 月 31 日				(単位:円)
諸	資	産	1,000,000	諸	負	債	500,000	
				資	本	金	300,000	
				利	益	剰	余	金
							200,000	
			1,000,000				1,000,000	

【解答欄】

- ◆ 連結第2年度末でP社に帰属するS社利益剰余金 _____ 円
- ◆ 連結第3年度の開始仕訳（過年度の仕訳を累積した形式でご記入下さい） (単位:円)

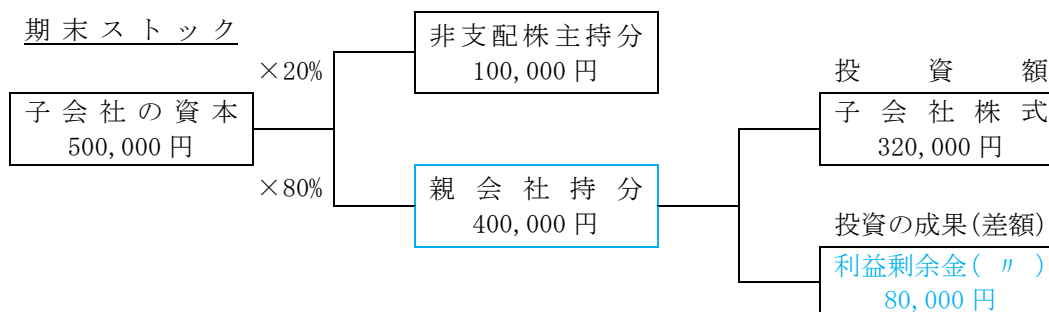
【解答】

- ◆ 連結第2年度末でP社に帰属するS社利益剰余金 80,000 円
- ◆ 連結第3年度の開始仕訳（過年度の仕訳を累積した形式でご記入下さい） (単位:円)

資本金当期首残高	300,000	子会社株式	320,000
利益剰余金当期首残高	120,000	非支配株主持分当期首残高	100,000

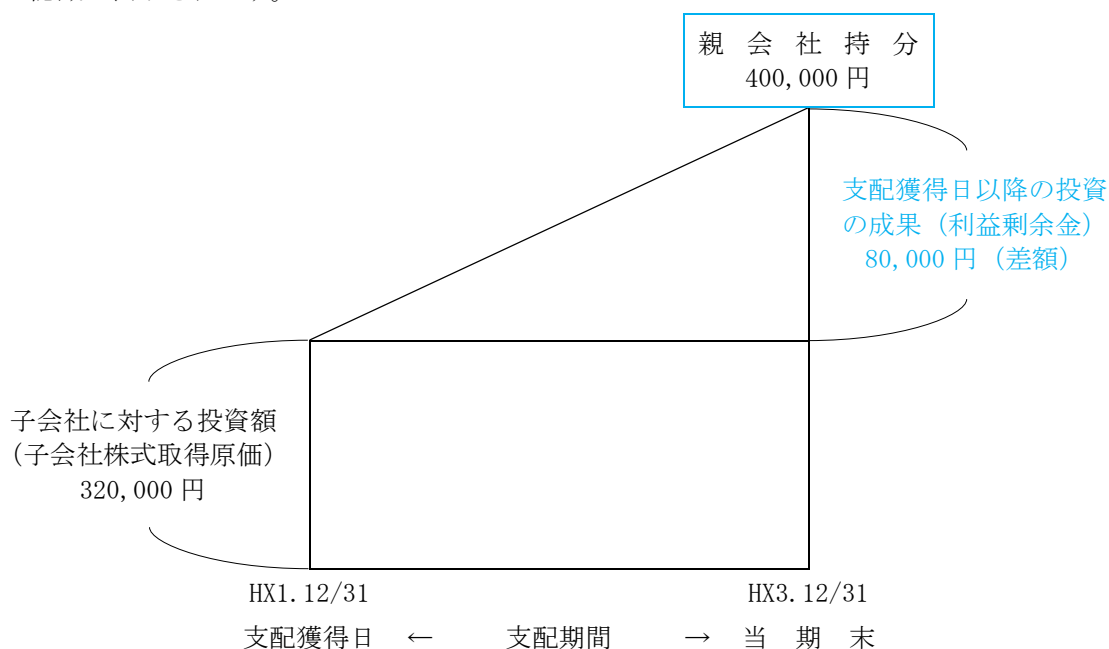
【考え方】

まず、先程の枝分かれ図の各項目に金額を当てはめます。



ここでのポイントは、親会社持分 400,000 円は子会社の資本 500,000 円と同じ当期末時点の平成 X3 年 12 月 31 日の金額なのに対して、その内訳となる子会社株式 320,000 円は、2 年前の平成 X1 年 12 月 31 日時点（支配獲得日）の取得原価であることです。

従って、親会社持分 400,000 円と子会社株式 320,000 円との差額 80,000 円は P 社の支配期間：平成 X2 年 1 月 1 日～平成 X3 年 12 月 31 日に稼得された「事業投資の成果」＝「利益剰余金」として認識・表示されます。



次に、以上の説明を仕訳で示してみます（青枠が親会社持分です）。

(単位：円)

資	本	金	300,000	子	会	社	株	式	320,000		
利	益	剰	余	金	80,000						
				非	支	配	株	主	持	分	100,000

※ 実際にこのような仕訳が期末に行われる訳ではありませんが、説明の便宜上示しています。

続いて、先の仕訳を S 社貸借対照表に反映させると以下の内容となります。

平成 X3 年度修正後 S 社貸借対照表			
S 社貸借対照表			
平成 X3 年 12 月 31 日 (単位:円)			
諸 資 産	1,000,000	諸 負 債	500,000
		子 会 社 株 式 ※	320,000 100%
		利 益 剰 余 金	80,000 25%
		非 支 配 株 主 持 分	100,000
	1,000,000		1,000,000

※ (貸方)子会社株式 320,000 円は、P 社個別貸借対照表との合算によって相殺消去されます。

【実務での活用方法】

表示内容を見れば子会社への投資額 (子会社株式) と投資の成果 (利益剰余金) が並んで示されている為、事業投資の効率が一目で明らかです。この事例での投資効率は 2 年間で 25%です。

【連結第 3 年度開始仕訳】 (仕訳問題の記入は過年度の仕訳を累積した形式で行って下さい)

まず、連結第 3 年度における個別と連結 (P 社ベース)、開始仕訳の関係は下の通りです。

利益剰余金 (S 社株主資本等変動計算書)		利益剰余金 (P 社ベース変動計算書)
当期首残高 200,000 (S 社に固有の成果)	→	開始仕訳で修正 → 当期首残高 80,000 (P 社の投資の成果)

この開始仕訳については二通りの方法が考えられますが、『連結貸借対照表の作成基準』23.(注 6)「利益剰余金」と 26.(注 7)「非支配株主の持分」を明らかにするという目的は同じなので、両者は表裏一体と言えます。

◆ 開始仕訳を前期末ストックから導く方法 (ストック・アプローチ)	(単位:円)
資本金当期首残高 300,000	子 会 社 株 式 320,000
利益剰余金当期首残高 ※200,000	利益剰余金当期首残高 80,000
※ S 社株主資本等変動計算書から全額消去。	非支配株主持分当期首残高 100,000

貸 借 ↓ 相 殺

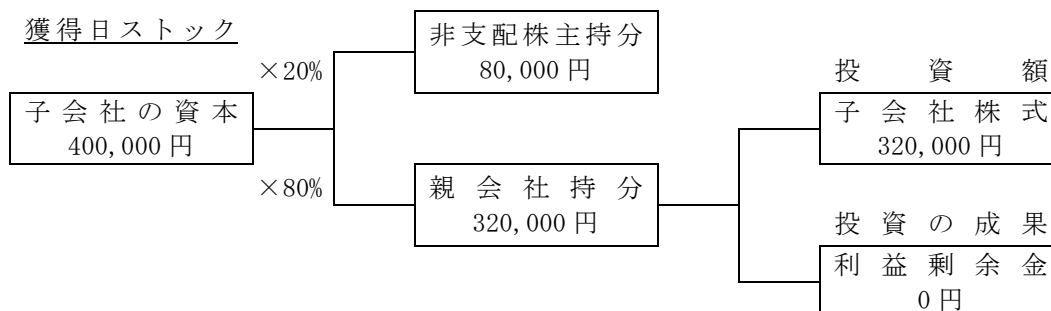
◆ 開始仕訳を過年度の仕訳の累積から導く方法 (フロー・アプローチ)	(単位:円)
資本金当期首残高 300,000	子 会 社 株 式 320,000
利益剰余金当期首残高 ※120,000	非支配株主持分当期首残高 100,000
※ S 社株主資本等変動計算書から 120,000 円のみ消去。	

120,000 円をマイナスする方法の場合、集計されるのは以下の金額です。

<u>200,000 円</u>	: HX4. 1/1 時点の S 社変動計算書における利益剰余金当期首残高(S 社成果)
<u>▲120,000 円</u>	: HX1. 12/31~HX3. 12/31 にかけて計上された P 社に帰属しない利益剰余金
<u>80,000 円</u>	: HX2. 1/1~HX3. 12/31 にかけて得られた P 社に帰属する利益剰余金(P 社成果)

【参考：支配獲得日（HX1.12/31）における投資と資本の相殺消去】

◆ 支配獲得日の枝分かれ図



◆ 支配獲得日のS社個別貸借対照表上の利益剰余金

100,000円 = 支配獲得日のS社の資本：400,000円 - S社資本金：300,000円

◆ 支配獲得日の投資と資本の相殺消去仕訳

(単位：円)

資本金	300,000	子会社株式	320,000
利益剰余金	100,000	非支配株主持分	80,000

【解答欄】

連結第2年度末でP社に帰属するS社利益剰余金（別解）

80,000円 = (200,000円 - 100,000円) × 80%

【根本は同じ】

以上、一般的に開始仕訳は子会社の利益剰余金当期首残高から親会社に帰属しない金額を控除する手続がメインですが、連結会計は持分比率に基づいて按分を行うことが根本的な目的です。このように目的は按分で手続が控除というズレが連結会計を難しくしているように思えます。

本資料ではこの難しさを回避する為、根本に帰って開始仕訳とその説明についてストックを按分する観点からアプローチを行っています。

それでは、今回の内容はここまでです。See You Again!