

第 3 問 答案用紙<1>

(会 計 学)

	受験番号シール貼付欄
1 2	

問題 1

問 1

① 所有権移転ファイナンス・リース	② 長期前受収益	③ 未払利息
④ 39,095 千円	⑤ 5,095 千円	⑥ 長期前受収益償却
⑦ リース投資資産	⑧ 43,000 千円	⑨ 7,624 千円

問 2

借手（買手）の観点からは、所有権移転ファイナンス・リース取引の実態は、所有権移転条項や割安購入選択権の行使等によって、資産の法的所有権が最終的に借手（買手）に移転し、また、その代金支払いの期間が長期にわたり、かつ、分割で支払うという点で、資産の割賦売買取引の実態と類似している。

第 3 問 答案用紙<2>

(会 計 学)

	受験番号シール貼付欄
2 2	

問題 2

問 1

(単位：百万円)

①	16,990	②	10,000	③	3,000
④	238,300	⑤	2,740	⑥	500
⑦	448,500	⑧	5,500	⑨	500

問 2

企業結合が逆取得となる場合、取得企業（消滅会社）の持分は継続しており、これまでの投資がそのまま継続していると考えられるため、取得企業（消滅会社）の資産及び負債は、
存続会社の個別財務諸表において合併直前の適正な帳簿価額により計上する。

第 4 問 答案用紙<1>

(会 計 学)

1 2	受験番号シール貼付欄
--------	------------

問題 1

問 1 自己株式を取得したのみでは発行済株式総数は減少せず、取得後の処分もあり得るため、自己株式の保有は処分又は消却までの暫定的な状態と考え、現行制度は a の方法を採用している。

問 2 a (b) 理由：自己株式の取得の対価として他の種類の自己株式を交付する取引の実態は、純資産の部の株主資本内の移動であって、新たな払込みの事実がなく、払込資本を増加させる必要はないとする考え方が b の方法の基礎にある。

問 3 a b (c) 理由：a 及び b の方法は、自己株式の換金可能な資産としての側面に着目して、自己株式を時価で測定することとしている。しかし、現行制度では、自己株式の取得は、株主との間の資本取引であり、会社所有者に対する会社財産の払戻しと考えられているため、その考えとの整合性からは、a 及び b の方法は適切ではないと考えられる。そのため、現行制度は c の方法を採用している。

問題 2

問 1 a : a の考えは、一時差異等が発生した期において、法人税等の額を法人税等を控除する前の当期純利益に対応した額に調整することが目的である。
b : b の考えは、一時差異等が解消すると見込まれる期における法人税等の支払額に対する影響を貸借対照表に表示することが目的である。

問 2 a (b) 理由：資産とは、過去の取引または事象の結果として、報告主体が支配している経済的資源をいい、経済的資源とは、キャッシュの獲得に貢献する便益の源泉をいう。繰延税金資産は、一時差異等が解消すると見込まれる期における法人税等の支払額の軽減額、すなわち将来キャッシュ・アウトフローのマイナスという意味で経済的資源といえ、資産とされる。そのため、b の考えに基づき、本問の会計処理が行われる。

問 3 a (b) 理由：将来の課税所得と相殺可能な繰越欠損金は、繰越期間に課税所得が生じた場合に当該課税所得を減額でき、法人税等の支払額を軽減できるため、税効果会計の対象となる。この取扱いは、一時差異等が解消すると見込まれる期における法人税等の支払額に対する影響を表示しようとする点で b の考えと整合する。

第 4 問 答案用紙<2> (会 計 学)

	受験番号シール貼付欄
2	2

問題 3

問 1

ヘッジ開始時から有効性判定時点までの期間において、ヘッジ対象の相場変動の累計とヘッジ手段の相場変動の累計を比較し、両者の変動額の比率が概ね80%から125%の範囲内であれば、高い相関関係があり、原則としてヘッジは有効であると判定される。

問 2

原則的な会計処理方法を採用したときには、外貨建金銭債権の換算差額の全部と為替予約の時価評価差額の全部が年度利益に計上される。一方で、振当処理を採用したときには、「直々差額」の全部と「直先差額」の期間配分額の一部が年度利益に計上される。このようなことから、年度利益には相違が生じるが、年度利益の合計は一致する。

問 3

「経過勘定の会計処理」は、支出額や収入額を発生した期間に適切に配分するために行われる。ここで、「直先差額」は、通常、2通貨の金利差を主たる要因とするため、金利調整差額として決済時までの発生した期間にわたって配分する必要があると考えられる。そのため、「経過勘定の会計処理」と共通する考え方にに基づき、現行の会計基準では、「直先差額」を期間配分するための振当処理が認められている。

問題 4

問 1

数理計算上の差異の費用処理年数を「平均残存勤務期間内の一定の年数」とした場合には、例えば、リストラクチャリングによる従業員の大量退職などにより平均残存勤務期間の再検討を行った結果、平均残存勤務期間が費用処理年数より短くなったことを原因として費用処理年数を変更するときは、会計事実の変更に伴う費用処理年数の変更であるため、会計上の見積りの変更となる。一方、これ以外の合理的な理由により費用処理年数を変更する場合は会計方針の変更となる。

問 2

退職給付費用を計算する前提となっている基礎率が、長期国債等の利回りの低下により引き下げなければならない状況になったとしても、基礎率の変更は、平均残存勤務期間に影響を与えるものではないため、直ちに数理計算上の差異の費用処理年数を短縮または延長するための正当な理由とはならないといえる。したがって、基礎率の変更を理由として数理計算上の差異の費用処理年数を変更することはできない。

第 5 問 答案用紙<1> (会 計 学)

1 2	受験番号シール貼付欄
--------	------------

問題 1

a その他の包括利益	b 組替調整	c 51
d 70.2	e 資本剰余金	f 減算
g 売却		

問題 2

(単位：千円)

① 15,300	② 2,368	③ 39,224
④ 6,000	⑤ 7,544	

問題 3

貸方金額には、()を付すこと。

(単位：千円)

ア 36,000	イ 34,600	ウ 15,230
エ 72,000	オ 15,280	カ (47,800)
キ (50,000)	ク (58,533)	ケ (280,000)
コ 140,100	サ 109,200	シ 296
ス (7,200)	セ (4,350)	ソ (6,000)
タ (10,410)	チ 500	ツ 3,420
テ (21,861)	ト (23,309)	ナ (1,352)
ニ (456)	ヌ 305	ネ 4,000
ノ 1,641	ハ (27,643)	

第 5 問 答案用紙<2>

(会 計 学)

	受験番号シール貼付欄
2	
2	

問題 4

- ① P社が関連会社T社を子会社とする取引は段階取得に該当するため、連結財務諸表上、支配を獲得するに至った個々の取引すべての企業結合日における時価をもってT社の取得原価を算定し、持分法による評価額との差額10,410千円を当期の段階取得に係る差益として特別利益に計上している。そのため、連結財務諸表における当期純利益が一時的に変動している。
- ② S社による投資有価証券の一部の売却により、連結財務諸表上、売却益 6,000千円を特別利益に計上しており、また、当該売却益の税効果控除後の金額 3,600千円を組替調整額としてその他の包括利益に計上している。そのため、連結財務諸表における当期純利益とその他の包括利益が一時的に変動している。

問題 5

問 1

子会社に該当するか否かは、実質的な支配関係の有無に基づいて子会社の判定を行う支配力基準により行われる。具体的には、P社はT社の議決権の45%を所有しているため、①緊密な者及び同意している者が所有しているT社の議決権、②T社の取締役会等の構成、③T社の重要な財務及び営業又は事業の方針を支配する契約、④T社に対するP社の融資等、⑤その他T社を支配していることが推測される事実を考慮して、子会社に該当するか否かを判定する。

問 2

仮にT社が20X2年度期末時点においてP社の子会社と判定されていた場合、20X4年度期末におけるP社によるS社株式の譲渡およびT社株式の取得は、段階取得ではなく、子会社株式の追加取得に該当する。そのため、連結財務諸表上、段階取得に係る差損益及びのれんを計上する会計処理ではなく、T社に対する持分増加額 1,980千円とS社に対する持分減少額 4,036千円との差額 2,056千円を資本剰余金とする会計処理を行う。

I 合格ライン

【第3問】

問題 1 **問 1** は、セール・アンド・リースバック取引の借手及び貸手の仕訳問題である。一箇所を除き、いずれも基本的な内容を問うており、しっかりとテキストを学習していれば容易に得点できたであろう。9箇所中8箇所の正答が必須になるとと思われる。

問 2 は、所有権移転ファイナンス・リース取引の借手の会計処理に関する出題である。基本的な内容が問われているため、高得点を獲得して頂きたかったところである。

問題 2 **問 1** は、企業結合（吸収合併）の問題である。こちらも基本的な内容であり、TACでは各種答練において出題してきたため、受講生は戸惑うことなく解答することができたであろう。本試験の緊張を考慮しても、9箇所中7箇所程度は正答しておきたいところである。

問 2 は、逆取得が行われた場合の存続会社の会計処理に関する出題である。多くの受験生は、本問で問われている消滅会社の資産・負債ではなく、存続会社の資産・負債を念頭に答案を作成していると推測されるため、できなかつたとしても合否に大きな影響はないと思われる。持分の継続の観点から適切に記述できていれば、アドバンテージになるであろう。

【第4問】

問題 1 **問 1** は、自己株式を株主資本の控除とする会計処理に関する出題である。論文答練においても出題している基本的な論点であるため、完答が望まれる。

問 2 は、自己株式の取得原価の算定に関する出題である。他の種類の自己株式を交付する場合の会計処理については、基本テキストには掲載されているものの、適用指針で規定されている細かい論点であることから十分な対応ができていなかった受験生も少なくないと思われる。したがって、部分点を獲得できていればよいであろう。

問 3 は、自己株式を無償取得した場合の会計処理に関する出題である。問題文の指示から、資産説と資本控除説の考え方を踏まえた答案作成が求められていたが、多くの受験生は新旧株主間の富の移転の観点から解答を作成したものと思われる。したがって、自己株式の性格を説明することで部分点を獲得できていればよいであろう。

問題 2 **問 1** は、税効果会計における適用税率に関する出題である。基本的な論点であるため、完答して頂きたかった問題である。

問 2 は、税率変更による繰延税金資産の再計算に関する出題である。問題文において解答の制約条件が付されていることから、理由の説明は若干書きにくかったと思われるが、同様の論点を論文答練において出題しているため、高得点の獲得が望まれる。

問 3 は、繰越欠損金の取扱いに関する出題である。基本的な論点であるため、高得点を獲得して頂きたかったところである。

問題 3 **問 1** は、ヘッジ会計の事後テストに関する出題である。80%から125%の範囲内という指摘については、忘れてしまっていた受験生も多いと思われるため、部分点を獲得できていれば十分であろう。

問 2 は、為替予約の独立処理と振当処理に関する出題である。独立処理と振当処理の会計処理は押さえているものの、答案構成が難しいと感じた受験生が多かったと思われる。したがって、それぞれの会計処理を説明することで、部分点を獲得できていればよいであろう。

問 3 は、為替予約の振当処理が認められている理由に関する出題である。論文答練においても出題している論点であるが、本問は、経過勘定の会計処理との整合性の観点から解答することを要求する応用問題となっている。よって、経過勘定の会計処理や、期間配分の考え方を説明することによって部分点を獲得できていればよいであろう。

問題 4 **問 1** は、数理計算上の差異の費用処理年数の変更に関する出題である。適用指針で規定されている細かい論点であるため、正答できなかったとしても合否に影響はないと考えられる。

問 2 は、数理計算上の差異の費用処理年数を変更することできるか否かに関する事例問題である。完答は困難であろうが、自分なりの考えを示すことによって部分点を獲得して頂きたかったところである。

【第5問】

問題 1 は、語句や比率の穴埋め問題である。一部難しいと感じられる箇所もあるが、前後の文章を丁寧に読んでいけば解答が可能であった。この後の問題の難易度を考慮すると、なんとか完答しておきたい問題である。

問題 2 及び **問題 3** は、連結包括利益計算書を含む連結財務諸表の作成問題である。関連会社への子会社株式の譲渡とそれに伴う関連会社の子会社化、支配獲得時における退職給付に係る調整累計額など、資本連結において難解な論点が多く含まれていた。一方、成果連結については基本的な内容であった。しっかりと点数を取るべき箇所を見極めていただきたかった問題である。3割～4割程度正答できていれば、十分合格ラインと考えられる。

問題 4 は、当期純利益とその他の包括利益の一時的な変動要因に関する出題である。資料を参照することによって、段階取得とその他の有価証券の売却のうち、少なくともいずれか1つは指摘して頂きたかったところである。

問題 5 **問 1** は、支配力基準に関する出題である。支配力基準に関する規定をどこまで詳細に記述するかで悩んだ受験生が多かったと思われるが、連結会計に関する基本的な論点であるため、高得点の獲得が期待される。

問 2 は、株式の追加取得の会計処理に関する出題である。具体的な会計処理を詳細に説明することは困難であろうが、支配の獲得に該当する場合の会計処理と支配の継続に該当する場合の会計処理の相違を指摘することで部分点を獲得して頂きたかったところである。

Ⅱ 答練等との対応関係

【第3問】

問題 1

基礎答練 第3回 第1問
応用答練 第2回 第2問
直前答練 第1回 第1問
全国模試 第1回 第5問
アクセス 第11回
アクセス 第12回
アクセス 第15回
アクセス 第23回

問題 2

基礎答練 第1回 第1問
全国模試 第2回 第3問
アクセス 第17回
アクセス 第21回

【第4問】

問題 1

基礎答練 第2回 第3問
直前答練 第1回 第2問

問題 2

応用答練 第2回 第3問

問題 3

直前答練 第2回 第2問

問題 4

全国模試 第2回 第5問

【第5問】

問題 1 ~ **問題 3**

基礎答練 第1回 第3問
応用答練 第1回 第1問
応用答練 第2回 第1問
直前答練 第2回 第3問
全国模試 第1回 第3問
アクセス 第14回
アクセス 第15回
アクセス 第16回
アクセス 第17回
アクセス 第22回
アクセス 第23回

問題 4

基礎答練 第1回 第1問
応用答練 第2回 第1問
直前答練 第1回 第3問

問題 5

基礎答練 第1回 第1問
直前答練 第1回 第3問
直前答練 第3回 第1問

Ⅲ 解答への道

【第3問】

【計算部分】

問題1

問1 について

(1) 年々のリース料43,000千円を、貸手の計算利率(年5%)を用いて割り引くと、リース料総額の現在価値は195,476千円となる。よって、現在価値195,476千円/実際売却価額195,476千円=100%となり、現在価値基準の90%を超える。また、リース期間5年/リースバック時以後の経済的耐用年数5年=100%となり、経済的耐用年数基準の75%を超えることから、当該リース取引は(ファイナンス・リース)取引に該当する。

当該リース取引には、所有権移転条項または割安購入選択権は付与されていない。また特別仕様でないため、当該リース取引は(①所有権移転ファイナンス・リース)取引には該当しない。以上より、当該リース取引は(所有権移転外ファイナンス・リース)取引と判定される。

(2) 及び(3) (単位:千円)

I. A社(借手)の会計処理

1. X2年4月1日(資産売却日・リース取引開始日)

(借) 減価償却累計額	30,000(*1)	(貸) 機械装置	200,000
現金預金	195,476(*3)	②長期前受収益	25,476(*2)
(借) リース資産	195,476(*3)	(貸) リース債務	195,476
(借) リース債務	43,000	(貸) 現金預金	43,000

(*1) $200,000 \times 0.9 \div 6 \text{年} \times \text{経過年数} 1 \text{年}(X1.4 \sim X2.3) = 30,000$

(*2) 売却価額195,476(*3) - 売却時の帳簿価額(200,000 - 30,000(*1)) = 25,476

(*3) 売却価額 = 貸手の購入価額、かつリース料総額の現在価値

(注) 所有権移転外ファイナンス・リース取引において、貸手の購入価額が明らかである場合、リース資産の計上金額は「貸手の購入価額」と「リース料総額の現在価値」とのいずれか低い価額となる。本問の場合、貸手の購入価額 = リース料総額の現在価値であるため、リース資産計上額は195,476となる。

2. X3年3月31日(決算日)

(借) 支 払 利 息	7,624(*4)	(貸) ③未 払 利 息	7,624
(借) 減 価 償 却 費	④ 39,095(*5)	(貸) 減 価 償 却 累 計 額	④ 39,095
(借) 長 期 前 受 収 益	⑤ 5,095(*6)	(貸) ⑥長 期 前 受 収 益 償 却	⑤ 5,095
⑥長 期 前 受 収 益 償 却	⑤ 5,095(*6)	減 価 償 却 費	⑤ 5,095

(*4) $152,476(*7) \times 5\% = 7,623.8 \rightarrow 7,624$ (四捨五入)

(注) X2年4月1日からX3年3月31日の期間にリース取引において利用した資金は152,476(*7)であるから、当該資金に係る利息7,624(*4)を計上する。なお、当該利息7,624(*4)はX3年4月1日に支払うリース料に含まれており、未だ支払期日が到来していないため見越計上を行う。

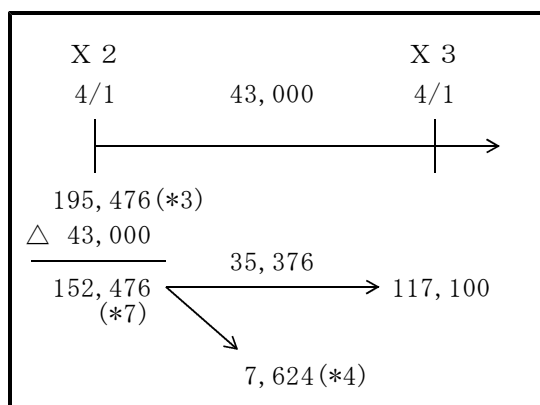
(*5) $195,476(*3) \div \text{リース期間} 5 \text{年} = 39,095.2 \rightarrow 39,095$ (四捨五入)

(注) 所有権移転外ファイナンス・リース取引であるため、リース期間5年、残存価額ゼロにより減価償却を行う。

(*6) $25,476(*2) \div \text{リース期間} 5 \text{年} = 5,095.2 \rightarrow 5,095$ (四捨五入)

(注) 長期前受収益は、毎年のリース資産の減価償却費の割合に応じて償却する。また、長期前受収益の償却額は、減価償却費から控除して表示する。なお、⑥の勘定科目については、長期前受収益取崩益、長期前受収益取崩額等、その内容が分かるものであれば、採点上は一定の考慮がなされるであろう。

(*7) $195,476(*3) - 43,000 = 152,476$



II. B社(貸手)の会計処理

1. X2年4月1日(資産購入日・リース取引開始日)

(借) ⑦リ ー ス 投 資 資 産	195,476(*3)	(貸) 現 金 預 金	195,476
(借) 現 金 預 金	⑧ 43,000	(貸) リ ー ス 投 資 資 産	⑧ 43,000

(注) 貸手はリース取引開始日に、通常の売買取引に係る方法に準じた会計処理により、所有権移転外ファイナンス・リース取引については「リース投資資産」を計上する。

2. X3年3月31日(決算日)

(借) 未 収 利 息	⑨ 7,624	(貸) 受 取 利 息	⑨ 7,624(*4)
-------------	---------	-------------	-------------

問題 2 **問 1** について (単位: 百万円)

I. 仕訳処理

1. 振戻処理

(借) その他有価証券評価差額金	1,600	(貸) その他有価証券 (B社株式)	1,600
------------------	-------	-----------------------	-------

2. 合併仕訳

(借) 現金預金	1,260(*1)	(貸) 買掛金	200(*1)
売掛金	395(*1)	未払費用	325(*1)
有価証券	10,370(*1)	その他流動負債	135(*1)
棚卸資産	375(*1)	長期借入金	50,000(*1)
その他流動資産	750(*1)	退職給付引当金	690(*3)
建物	30,000(*1)	企業結合に係る特定勘定	500(*4)
機械装置	48,000(*1)	資本金	148,500(*5)
土地	35,000(*1)	資本剰余金	148,500(*5)
その他固定資産	4,600(*1)	その他有価証券 (B社株式)	23,200(*6)
無形資産	3,000(*2)		
のれん	238,300(*7)		

(*1) 時価

(*2) 分離して譲渡可能な無形資産の合理的な評価額

(*3) B社個別B/S 450+未認識数理計算上の差異(損失)240=690

(注) 退職給付引当金については、企業結合日において算定した退職給付債務及び年金資産の正味の価額を基礎として取得原価を配分する。したがって、被取得企業における未認識項目は取得企業に引き継がれない。

(*4) 合併後に予定されている再教育費用および割増退職金

(*5) 増加資本の額 $297,000(*8) \times \frac{1}{2} = 148,500$

(*6) B社株式取得原価 $(24,800 - 1,600) = 23,200$ 又は、 $5,400 + 12,000 + 5,800 = 23,200$

(*7) 取得原価 $320,200(*9) - 取得原価の配分額 81,900(*10) = 238,300$

(*8) A社の企業結合日の株価@550円 × {400百万株

− 抱合株式(10百万株 + 20百万株 + 10百万株)} × 合併比率1.5(*11) = 297,000

(*9) $297,000(*8) + 23,200(*6) = 320,200$

(*10) $(1,260(*1) + 395(*1) + 10,370(*1) + 375(*1) + 750(*1) + 30,000(*1) + 48,000(*1)$

$+ 35,000(*1) + 4,600(*1) + 3,000(*2))$

$- (200(*1) + 325(*1) + 135(*1) + 50,000(*1) + 690(*3) + 500(*4)) = 81,900$

(*11) 合併に際して算定された一株当たり企業価値(B社750円 ÷ A社500円) = 1.5

Ⅱ. A社の合併直後の貸借対照表(解答数値の算定)

	金額		金額
流動資産		流動負債	
現金預金	5,060	買掛金	560
売掛金	2,865	未払費用	1,155
有価証券	① 16,990	その他流動負債	725
棚卸資産	2,055	固定負債	
その他流動資産	1,830	長期借入金	80,000
固定資産		退職給付引当金	⑤ 2,740
建物	262,500	企業結合に係る 特定勘定	⑥ 500
機械装置	85,200	純資産	
土地	515,000	資本金	⑦ 448,500
その他有価証券	② 10,000	資本剰余金	298,500
無形資産	③ 3,000	利益剰余金	350,500
のれん	④ 238,300	自己株式	⑧ (5,500)
その他固定資産	35,380	その他有価証券 評価差額金	⑨ 500
合計	1,178,180	合計	1,178,180

【理論部分】

問題 1

問 2

リース会計からの出題である。所有権移転ファイナンス・リース取引と割賦購入取引については、いずれも資産の法的所有権が借手（買手）に移転し、代金が長期・分割払いになる点を指摘すればよいであろう。

[参 考] 「リース取引に関する会計基準」28, 29

問題 2

問 2

企業結合会計からの出題である。企業結合が逆取得になる場合には、消滅会社（取得企業）の持分は継続していると考えられることに着目して答案を作成すればよいであろう。

[参 考] 「企業結合に関する会計基準」34, 79, 113

【第4問】

問題 1

問 1

自己株式会計からの出題である。自己株式の保有が処分・消却までの暫定的な状態である点に着目して答案を作成すればよいであろう。

[参 考] 「自己株式及び準備金の額の減少等に関する会計基準」8, 32

問 2

自己株式会計からの出題である。自己株式の取得の対価として他の種類の自己株式を交付する場合には、新たな払込みが行われていない点に着目して答案を作成すればよいであろう。

[参 考] 「自己株式及び準備金の額の減少等に関する会計基準の適用指針」8, 37

問 3

自己株式会計からの出題である。現行制度においては、資産説ではなく資本控除説が採用されており、このような自己株式の性格との整合性の観点から答案を作成すればよいであろう。

[参 考] 「自己株式及び準備金の額の減少等に関する会計基準」8, 30, 31, 「自己株式及び準備金の額の減少等に関する会計基準の適用指針」14, 39～43

問題 2

問 1

税効果会計からの出題である。税効果会計における2つの目的に着目して答案を作成すればよいであろう。

[参 考] 「税効果会計に係る会計基準の設定に関する意見書」三, 「個別財務諸表における税効果会計に関する実務指針」33

問 2

税効果会計からの出題である。繰延税金資産を討議資料「財務会計の概念フレームワーク」における資産の定義にあてはめることによって、本問の会計処理を説明すればよいであろう。

[参 考] 「税効果会計に係る会計基準の設定に関する意見書」二2, 「税効果会計に係る会計基準」第二・二1, 「討議資料 財務会計の概念フレームワーク」第3章4

問 3

税効果会計からの出題である。繰越欠損金は、繰越期間に課税所得が生じた場合に当該課税所得を減額することができる点に着目して答案を作成すればよいであろう。

[参 考] 「個別財務諸表における税効果会計に関する実務指針」12

問題 3

問 1

金融商品会計からの出題である。ヘッジ対象の相場変動の累計とヘッジ手段の相場変動の累計が概ね80%から125%の範囲内であるという事後テストの具体的な判断基準を指摘すればよいであろう。

[参 考] 「金融商品会計に関する実務指針」156

問 2

外貨換算会計からの出題である。原則的な会計処理方法を採用した場合の損益と振当処理を採用した場合の損益の相違に着目して答案を作成すればよいであろう。

[参 考] 「外貨建取引等会計処理基準」注6, 注7, 「外貨建取引等の会計処理に関する実務指針」3, 8, 50, 53

問 3

外貨換算会計からの出題である。経過勘定と直先差額は、いずれも将来の発生期間に配分される点に着目して答案を作成すればよいであろう。

[参 考] 「外貨建取引等会計処理基準」注7, 「外貨建取引等の会計処理に関する実務指針」8, 53

問題 4

問 1

退職給付会計からの出題である。会計上の見積りの変更と会計方針の変更の判断基準は、数理計算上の差異の費用処理年数の変更が平均残存勤務期間の変更に起因しているか否かによる点に着目して答案を作成すればよいであろう。

[参 考] 「退職給付に関する会計基準の適用指針」104

問 2

退職給付会計からの出題である。長期国債等の利回りの低下による基礎率の変更は、数理計算上の差異の費用処理年数を変更するための正当な理由とはいえない点に着目して答案を作成すればよいであろう。

【第5問】

【計算部分】(単位：千円)

I. **問題 1** の解答

1. 退職給付に係る数理計算上の差異の当期発生額のうち、費用処理されない部分については、連結損益及び包括利益計算書上、(a その他の包括利益)に含めて計上し、費用処理された期において(b 組替調整)を行う。
2. 20X4年度期末においてP社がT社株式を取得することにより、T社に対する持分比率は(c 51(*1))%となるので、T社を子会社として連結することになる。また、P社は、S社株式の20%を譲渡しているが、子会社T社を通じた間接保有の持分を考慮すると、譲渡後におけるP社のS社に対する持分比率は80%から(d 70.2(*2))%に低下するにとどまっている。この持分比率の減少に伴って生ずる持分の減少額と事業が移転したとみなされる額の差額は、(e 資本剰余金)に計上する。当該差額に関連する法人税等相当額については、法人税、住民税及び事業税を相手勘定として(e 資本剰余金)から控除する。
3. 20X4年度期末においてT社株式の取得に際して支払われた外部アドバイザーに対する報酬は、取得関連費用に該当し、税効果会計上の将来(f 減算)一時差異となる。しかしながら、当面の間、T社株式を(g 売却)する予定はないので、当該一時差異に係る税効果は認識しない。

$$(*1) (6,615株 + 1,800株) \div (14,700株 + 1,800株) = 51\%$$

$$(*2) \text{直接所有分} 60\% (*3) + \text{間接所有分} 10.2\% (*4) = 70.2\%$$

$$(*3) 80\% - 20\% = 60\%$$

$$(*4) \text{P社持分比率} 51\% (*1) \times \text{T社保有S社持分比率} 20\% = 10.2\%$$

Ⅱ. タイム・テーブル

1. S 社

	20X1 期末		20X3 期末		20X4 期末
		80%		80%	
		+80%			
資本金	20,000		20,000		20,000
利益剰余金	8,000	3,600 → 900	12,500	6,560 △1,200 1,640 △ 300	19,200
評価・換算差額等	2,400	1,440 → 360	4,200	△3,584 △ 896	△280
評価差額(土地)	1,500(*1)		1,500(*1)	△1,200 △ 300	0
評価差額(退職給付)	△600(*2)	96 → 24	△480(*3)	48 12	△420(*4)
合計	<u>31,300</u>		<u>37,720</u>		<u>38,500</u>
取得持分	25,040				
取得原価	<u>28,000</u>				
のれん	<u>2,960</u>	△296×2	2,368	△296	2,072

(*1) $2,500 \times (1 - \text{実効税率}40\%) = 1,500$

(*2) $\Delta 1,000 \times (1 - \text{実効税率}40\%) = \Delta 600$

(*3) $\Delta 800 \times (1 - \text{実効税率}40\%) = \Delta 480$

(*4) $\Delta 700 \times (1 - \text{実効税率}40\%) = \Delta 420$

(注) 支配獲得時における未認識数理計算上の差異は、支配獲得時における退職給付引当金(退職給付に係る負債)の時価と帳簿価額の差額と同様に考えられるため、評価差額として取り扱う。

2. T 社

	20X2 期末		20X3 期末		(増資前) 20X4 期末
		45%		45%	
	+45%				+6%(*1) (計51%(*2))
資本金	10,000		10,000		10,000
利益剰余金	20,000	450	21,000	4,500 △3,600	23,000
評価・換算差額等	0		0		0
合計	30,000		31,000		33,000
取得持分	13,500				16,830
取得原価	15,000				15,000
取得原価				29,988(*6)	3,528(*3)
持分法による投資増加額					1,050(*4)
段階取得に係る差益					10,410(*5)
のれん	1,500	△150	1,350	△150	—
のれん					13,158

	(増資前) 20X4 期末		(増資後) 20X4 期末		(増資後) 20X4 期末
				51%	
	+6%(*1) (計51%(*2))	(100%)	(△49%)		
資本金	10,000	+8,236(*7) →	18,236		18,236
利益剰余金	23,000		23,000		23,000
評価・換算差額等	0		0	△273	△536(*10)
合計	33,000		41,236	△263	40,700
取得持分	16,830	8,236	-4,036(*8)		
取得原価	15,000				
取得原価	3,528(*3)	8,236	-3,528(*9)		
持分法による投資増加額	1,050(*4)				
段階取得に係る差益	10,410(*5)				
資本剰余金 (法人税等相当額)			△508 (203)		
のれん	13,158				

この解答速報の著作権はT A C (株)のものであり、無断転載・転用を禁じます。

$$(*1) 51\% (*2) - 45\% = 6\%$$

$$(*2) (6,615株 + 1,800株) \div (14,700株 + 1,800株) = 51\%$$

$$(*3) T社時価58,800 (*11) \times 追加取得比率6\% (*1) = 3,528$$

$$(*4) T社T/T(450 + 4,500 - 3,600 - 150 \times 2年) = 1,050$$

$$(*5) 連結上の取得原価29,988 (*6) - (15,000 + 3,528 (*3) + 1,050 (*4)) = 10,410$$

$$\text{又は, } T社時価58,800 (*11) \times 45\% - (15,000 + 1,050 (*4)) = 10,410$$

$$(*6) T社時価58,800 (*11) \times P社持分比率51\% (*2) = 29,988$$

$$(*7) 7,700 (*12) + 536 (*10) = 8,236$$

$$(*8) 8,236 (*7) \times T社非支配株主持分比率49\% = 4,035.64 \rightarrow 4,036 \text{ (四捨五入)}$$

$$(*9) S社株式の時価7,200 \times T社非支配株主持分比率49\% = 3,528$$

(注) 「みなし移転事業額(*9)」は、「(譲渡前保有分を除く)譲渡先企業に対するみなし投資額(*3)」と同額となる。

$$(*10) S社T/T(1,440 + \Delta 3,584) \times \frac{\text{譲渡比率}20\%}{\text{譲渡前持分比率}80\%} = \Delta 536$$

$$(*11) @ 4 (*13) \times 増資前発行済株式数14,700株 = 58,800$$

$$(*12) S社T/T 資本合計38,500 \times 20\% = 7,700$$

$$(*13) T社が新たに発行した株式の時価7,200 \div 1,800株 = @ 4$$

Ⅲ. 20X3年度の連結貸借対照表作成に係る連結修正仕訳等

解答の便宜上、貸借対照表項目により仕訳を示す。

1. P 社

(1) 科目の組替

(借) 評価・換算差額等	6,000	(貸) その他の包括利益累計額	6,000
--------------	-------	-----------------	-------

(2) 退職給付に係る負債の計上

(借) 退職給付引当金	×××	(貸) 退職給付に係る負債	×××
その他の包括利益累計額 (退職給付に係る調整累計額)	1,440(*1)		
繰延税金資産 (P社)	960(*2)		

(*1) 20X3年度期末数理計算上の差異 $2,400 \times (1 - \text{実効税率}40\%) = 1,440$

(*2) 20X3年度期末数理計算上の差異 $2,400 \times \text{実効税率}40\% = 960$

(注) 割引率の引下げに起因する差異であるため、借方差異と判断する。

(注) 本間では、問題の貸借対照表より繰延税金資産及び繰延税金負債の流動固定分類は行っていない。

2. S 社

(1) 評価差額の計上及び実現

① 土地

(借) 有形固定資産 (土地)	2,500	(貸) 繰延税金負債 (S社)	1,000(*1)
		評価差額	1,500

(*1) $2,500 \times \text{実効税率}40\% = 1,000$

② 退職給付

i 評価差額の計上

(借) 繰延税金資産 (S社)	400(*2)	(貸) 退職給付引当金	1,000(*1)
評価差額	600		

(*1) 20X1年度期末数理計算上の差異

(*2) $1,000(*1) \times \text{実効税率}40\% = 400$

ii 評価差額の実現 (20X2年度及び20X3年度)

a 個別上の仕訳

(借) 利益剰余金 (退職給付費用)	200(*1)	(貸) 退職給付引当金	200
-----------------------	---------	-------------	-----

(*1) 数理計算上の差異(20X1年度期末1,000 - 20X3年度期末800) = 200

b 連結上あるべき仕訳

仕訳なし			
------	--	--	--

(注) 個別上は数理計算上の差異を費用処理しているが、連結上、当該差異は時価評価され投資と資本の相殺消去により消去される。したがって、連結上あるべき仕訳は仕訳なしとなる。

c b - a → 評価差額の実現仕訳

(借) 退職給付引当金	200(*1)	(貸) 利益剰余金 (退職給付費用)	200
-------------	---------	-----------------------	-----

d 評価差額の実現に係る税効果

(借) 利益剰余金 (法人税等調整額)	80	(貸) 繰延税金資産 (S社)	80(*2)
------------------------	----	--------------------	--------

(*2) $200(*1) \times \text{実効税率}40\% = 80$

(2) 科目の組替

(借) 評価・換算差額等	4,200	(貸) その他の包括利益累計額	4,200
(借) 退職給付引当金	×××	(貸) 退職給付に係る負債	×××

(3) 投資と資本の相殺消去

(借) 資本金	20,000	(貸) S社株式	28,000
利益剰余金	8,000	非支配株主持分	6,260(*2)
評価差額	900(*1)		
その他の包括利益累計額 (評価・換算差額等)	2,400		
のれん	2,960		

(*1) 土地に係るもの1,500 + 退職給付に係るもの△600 = 900

(*2) S社T/T 資本合計31,300 × S社非支配株主持分比率20% = 6,260

(4) 支配獲得後利益剰余金の按分 (20X2年度及び20X3年度)

(借) 利益剰余金 (非支配株主に帰属する当期純損益)	924(*1)	(貸) 非支配株主持分	924
--------------------------------	---------	-------------	-----

(*1) S社T/T(900+24)=924

(5) のれんの償却 (20X2年度及び20X3年度)

(借) 利益剰余金 (のれん償却額)	592(*1)	(貸) のれん	592
-----------------------	---------	---------	-----

(*1) 296×2年=592

(6) その他の包括利益累計額 (評価・換算差額等) の按分 (20X2年度及び20X3年度)

(借) その他の包括利益累計額 (評価・換算差額等)	360	(貸) 非支配株主持分	360
-------------------------------	-----	-------------	-----

(7) 期末棚卸資産に係る未実現損益の調整

(借) 利益剰余金 (売上原価)	300	(貸) 棚卸資産	300
(借) 繰延税金資産 (P社)	120	(貸) 利益剰余金 (法人税等調整額)	120(*1)

(*1) 300×実効税率40%=120

3. T社

(1) 開始仕訳

仕訳なし			
------	--	--	--

(2) 当期純利益の認識

(借) T社株式	450	(貸) 利益剰余金 (持分法による投資損益)	450
----------	-----	---------------------------	-----

(3) のれんの償却

(借) 利益剰余金 (持分法による投資損益)	150	(貸) T社株式	150
---------------------------	-----	----------	-----

4. 解答数値の算定 (**問題 2** の解答)

① 関連会社株式 (T社株式) : **15,300**(*1)

(*1) T社T/T 資本合計 $31,000 \times$ P社持分比率 $45\% +$ のれん未償却額 $1,350 = 15,300$ 又は,
 $15,000 +$ T社T/T $(450 - 150) = 15,300$

② のれん : **2,368**(*2)

(*2) S社T/T より

③ 利益剰余金 : **39,224**(*3)

(*3) P社 $36,000 +$ S社T/T $(3,600 + 96 - 296 \times 2年) +$ T社T/T $(450 - 150)$
 $+ 商品売買(\Delta 300 + 120) = 39,224$

④ その他の包括利益累計額 : **6,000**(*4)

(*4) P社 {評価・換算差額等 $6,000 -$ 退職給付に係る調整累計額 $(2,400 \times (1 - 実効税率40\%))$ }
 $+ S社T/T 1,440 = 6,000$

⑤ 非支配株主持分 : **7,544**(*5)

(*5) S社T/T 資本合計 $37,720 \times$ S社非支配株主持分比率 $20\% = 7,544$

IV. 20X4年度に係る連結修正仕訳等

1. P 社

(1) 科目の組替

(借) 評価・換算差額等当期首残高	6,000	(貸) その他の包括利益累計額当期首残高	6,000
(借) 評価・換算差額等当期変動額	1,500	(貸) その他の包括利益累計額当期変動額	1,500

(2) 退職給付に係る負債の計上

(借) 退職給付引当金	20,000(*1)	(貸) 退職給付に係る負債	22,100(*2)
その他の包括利益累計額当期首残高 (退職給付に係る調整累計額当期首残高)	1,440(*3)	その他の包括利益累計額当期変動額 (退職給付に係る調整累計額当期変動額)	180(*4)
繰延税金資産 (P社)	840(*5)		

(*1) P社個別B/S 退職給付引当金

(*2) $20,000(*1) + 20X4年度期末数理計算上の差異2,100 = 22,100$

(*3) $20X3年度期末数理計算上の差異2,400 \times (1 - 実効税率40\%) = 1,440$

(*4) $退職給付に係る調整累計額(期首1,440(*3) - 期末1,260(*6)) = 180$

(*5) $20X4年度期末数理計算上の差異2,100 \times 実効税率40\% = 840$

(*6) $20X4年度期末数理計算上の差異2,100 \times (1 - 実効税率40\%) = 1,260$

2. S 社

(1) 評価差額の計上及び実現

① 土地

i 評価差額の計上

(借) 有形固定資産 (土地)	2,500	(貸) 繰延税金負債 (S社)	1,000(*1)
		評価差額	1,500

(*1) $2,500 \times 実効税率40\% = 1,000$

ii 評価差額の実現

(借) 特別利益 (土地売却益)	2,000	(貸) 有形固定資産 (土地)	2,500
特別損失 (土地売却損)	500(*2)		
(借) 繰延税金負債 (S社)	1,000(*1)	(貸) 法人税, 住民税及び事業税 (法人税等調整額)	1,000

(*2) $2,500 - 2,000 = 500$

② 退職給付

i 評価差額の計上

(借) 繰延税金資産 (S 社)	320(*2)	(貸) 退職給付引当金	800(*1)
評価差額	480		

(*1) 20X3年度期末数理計算上の差異

(*2) $800(*1) \times \text{実効税率}40\% = 320$

ii 評価差額の実現

(借) 退職給付引当金	100(*1)	(貸) 販売費及び一般管理費 (退職給付費用)	100
(借) 法人税、住民税及び事業税 (法人税等調整額)	40	(貸) 繰延税金資産 (S 社)	40(*2)

(*1) 数理計算上の差異(20X3年度期末800－20X4年度期末700) = 100

(*2) $100(*1) \times \text{実効税率}40\% = 40$

(2) 科目の組替

(借) 評価・換算差額等当期首残高	4,200	(貸) その他の包括利益累計額当期首残高	4,200
(借) その他の包括利益累計額当期変動額	4,480	(貸) 評価・換算差額等当期変動額	4,480
(借) 退職給付引当金	15,700(*1)	(貸) 退職給付に係る負債	15,700

(*1) S社個別B/S 15,000 + 評価差額(800－100) = 15,700

(3) 開始仕訳

(借) 資本金当期首残高	20,000	(貸) S社株式	28,000
利益剰余金当期首残高	9,396(*1)	非支配株主持分当期首残高	7,544(*4)
評価差額	1,020(*2)		
その他の包括利益累計額当期首残高 (評価・換算差額等当期首残高)	2,760(*3)		
のれん	2,368		

(*1) 支配獲得時利益剰余金 $8,000 + 900 - 96 + 296 \times 2 \text{年} = 9,396$ 又は,
20X3年度期末利益剰余金 $12,500 - (3,600 + 96 - 296 \times 2 \text{年}) = 9,396$

(*2) 土地に係るもの $1,500 + \text{退職給付に係るもの} \Delta 480 = 1,020$

(*3) $2,400 + 360 = 2,760$ 又は, $4,200 - 1,440 = 2,760$

(*4) S社T/T 資本合計 $37,720 \times \text{非支配株主持分比率}20\% = 7,544$

(4) 当期純利益の按分

(借) 非支配株主に帰属する当期純損益	1,352	(貸) 非支配株主持分当期変動額	1,352(*1)
---------------------	-------	------------------	-----------

(*1) S社T/T $(1,640 - 300 + 12) = 1,352$

(5) 剰余金の配当

(借) 営業外収益 (受取配当金)	1,200(*1)	(貸) 剰余金の配当	1,500
非支配株主持分当期変動額	300(*2)		

(*1) $1,500 \times P社持分比率80\% = 1,200$

(*2) $1,500 \times 非支配株主持分比率20\% = 300$

(6) のれんの償却

(借) のれん償却額	296	(貸) のれん	296
------------	-----	---------	-----

(7) その他の包括利益累計額(評価・換算差額等)の按分

(借) 非支配株主持分当期変動額	896	(貸) その他の包括利益累計額当期変動額 (評価・換算差額等当期変動額)	896
------------------	-----	---	-----

3. T社

(1) 科目の組替

(借) 退職給付引当金	10,000(*1)	(貸) 退職給付に係る負債	10,000
-------------	------------	---------------	--------

(*1) T社個別B/S 退職給付引当金

(2) 持分法適用仕訳

① 開始仕訳

(借) T社株式	300	(貸) 利益剰余金当期首残高	300(*1)
----------	-----	----------------	---------

(*1) $T社T/T(450 - 150) = 300$

② 当期純利益の認識

(借) T社株式	4,500	(貸) 持分法による投資利益	4,500
----------	-------	----------------	-------

③ のれんの償却

(借) 持分法による投資利益	150	(貸) T社株式	150
----------------	-----	----------	-----

④ 剰余金の配当

(借) 営業外収益 (受取配当金)	3,600	(貸) T社株式	3,600
----------------------	-------	----------	-------

(3) 持分法から連結への移行 (持分法から連結への移行及び投資と資本の相殺消去)

① T社株式の評価替え

(借) T 社 株 式	10,410	(貸) 特 別 利 益	10,410(*1)
		(段階取得に係る差益)	

(*1) 連結上の取得原価29,988(*2) - (15,000 + 3,528(*3) + 1,050(*4)) = 10,410

又は、T社時価58,800(*5) × 45% - (15,000 + 1,050(*4)) = 10,410

(*2) T社時価58,800(*5) × P社持分比率51% = 29,988

(*3) T社時価58,800(*5) × 追加取得比率6%(*6) = 3,528

(*4) T社T/T(450 + 4,500 - 3,600 - 150 × 2年) = 1,050

(*5) @ 4(*7) × 増資前発行済株式数14,700株 = 58,800

(*6) 51% - 45% = 6%

(*7) T社が新たに発行した株式の時価7,200 ÷ 1,800株 = @ 4

② 取得関連費用

(借) 販売費及び一般管理費	1,500	(貸) T 社 株 式	1,500
(支払手数料)			

(注) 個別上における子会社株式取得時の付随費用は子会社株式の取得原価に含めるが、連結上における子会社株式の取得関連費用 (外部のアドバイザー等に支払った特定の報酬・手数料等) は、発生時の費用として「支払手数料」等で処理する。

③ 連結上の取得原価による投資と資本の相殺消去

(借) 資 本 金	10,000	(貸) T 社 株 式	29,988(*2)
利 益 剰 余 金	23,000	非支配株主持分当期変動額	16,170(*8)
の れ ん	13,158		

(*8) 増資前T社T/T 資本合計33,000 × T社非支配株主持分比率49% = 16,170

④ S社株式の譲渡に係る投資と資本の相殺消去

i 個別上の処理の修正

P社及びT社は個別上、S社株式の譲渡について個別上の帳簿価額に基づき処理しているが、連結の観点では、連結上の帳簿価額により処理すべきである。

a P社

イ 個別上の処理(投資の継続)

(借) T社株式	7,000	(貸) S社株式	7,000
----------	-------	----------	-------

ロ 連結上あるべき仕訳

(借) T社株式	8,236(*11)	(貸) S社株式	7,700(*9)
		その他の包括利益累計額当期変動額 (評価・換算差額等当期変動額)	536(*10)

(*9) S社T/T 資本合計38,500×20%=7,700

(*10) S社T/T(1,440+△3,584)× $\frac{\text{譲渡比率}20\%}{\text{譲渡前持分比率}80\%}$ = △536

(*11) 7,700(*9)+536(*10)=8,236

ハ ローイ → 修正仕訳

(借) T社株式	1,236	(貸) S社株式	700
		その他の包括利益累計額当期変動額 (評価・換算差額等当期変動額)	536(*10)

b T社

イ 個別上の処理(逆取得)

(借) S社株式	7,000	(貸) 新株の発行	7,000
----------	-------	-----------	-------

ロ 連結上あるべき仕訳

(借) S社株式	7,700(*9)	(貸) 新株の発行	8,236(*11)
その他の包括利益累計額当期変動額 (評価・換算差額等当期変動額)	536(*10)		

ハ ローイ → 修正仕訳

(借) S社株式	700	(貸) 新株の発行	1,236
その他の包括利益累計額当期変動額 (評価・換算差額等当期変動額)	536(*10)		

ii 投資と資本の相殺消去

(借) 新株の発行	8,236(*11)	(貸) T社株式	4,708(*12)
非支配株主との取引に係る親会社の持分変動	508(*15)	非支配株主持分当期変動額	3,773(*13)
		その他の包括利益累計額当期変動額 (評価・換算差額等当期変動額)	263(*14)

(*12) $8,236(*11) - 3,528(*3) = 4,708$

(*13) $7,700(*9) \times T社非支配株主持分比率49\% = 3,773$

又は、 $S社T/T資本合計38,500 \times 持分減少比率9.8\%(*16) = 3,773$

(*14) $\Delta 536(*10) \times T社非支配株主持分比率49\% = \Delta 262.64 \rightarrow \Delta 263$ (四捨五入) 又は、

$$S社T/T(1,440 + \Delta 3,584) \times \frac{\text{持分減少比率}9.8\%(*16)}{\text{譲渡前持分比率}80\%} = \Delta 262.64 \rightarrow \Delta 263 \text{ (四捨五入)}$$

(*15) $3,528(*17) - 4,036(*18) = \Delta 508$

又は、 $(S社株式の時価7,200 - 8,236(*11)) \times T社非支配株主持分比率49\% = \Delta 507.64$
 $\rightarrow \Delta 508$ (四捨五入)

又は、 $\{S社時価(7,200 \div 20\%) - 41,180(*19)\} \times 持分減少比率9.8\%(*16) = \Delta 507.64$

$\rightarrow \Delta 508$ (四捨五入)

(*16) $70.2\%(*20) - 80\% = \Delta 9.8\%$

(*17) $S社株式の時価7,200 \times T社非支配株主持分比率49\% = 3,528$

(*18) $8,236(*11) \times T社非支配株主持分比率49\% = 4,035.64 \rightarrow 4,036$ (四捨五入)

(*19) $S社T/T資本合計38,500 - 支配獲得後評価・換算差額等(\Delta 280 - 2,400) = 41,180$

(*20) $直接所有分60\%(*21) + 間接所有分10.2\%(*22) = 70.2\%$

(*21) $80\% - 20\% = 60\%$

(*22) $P社持分比率51\% \times T社保有S社持分比率20\% = 10.2\%$

(注) 上記仕訳は次のように分解して考えると分かり易いであろう。

a 投資と資本の相殺消去 (評価・換算差額等は含まない)

(借) 新株の発行	8,236(*11)	(貸) T社株式	4,708(*12)
非支配株主との取引に係る親会社の持分変動	508(*15)	非支配株主持分当期変動額	4,036(*18)

b 支配獲得後その他有価証券評価差額金の按分

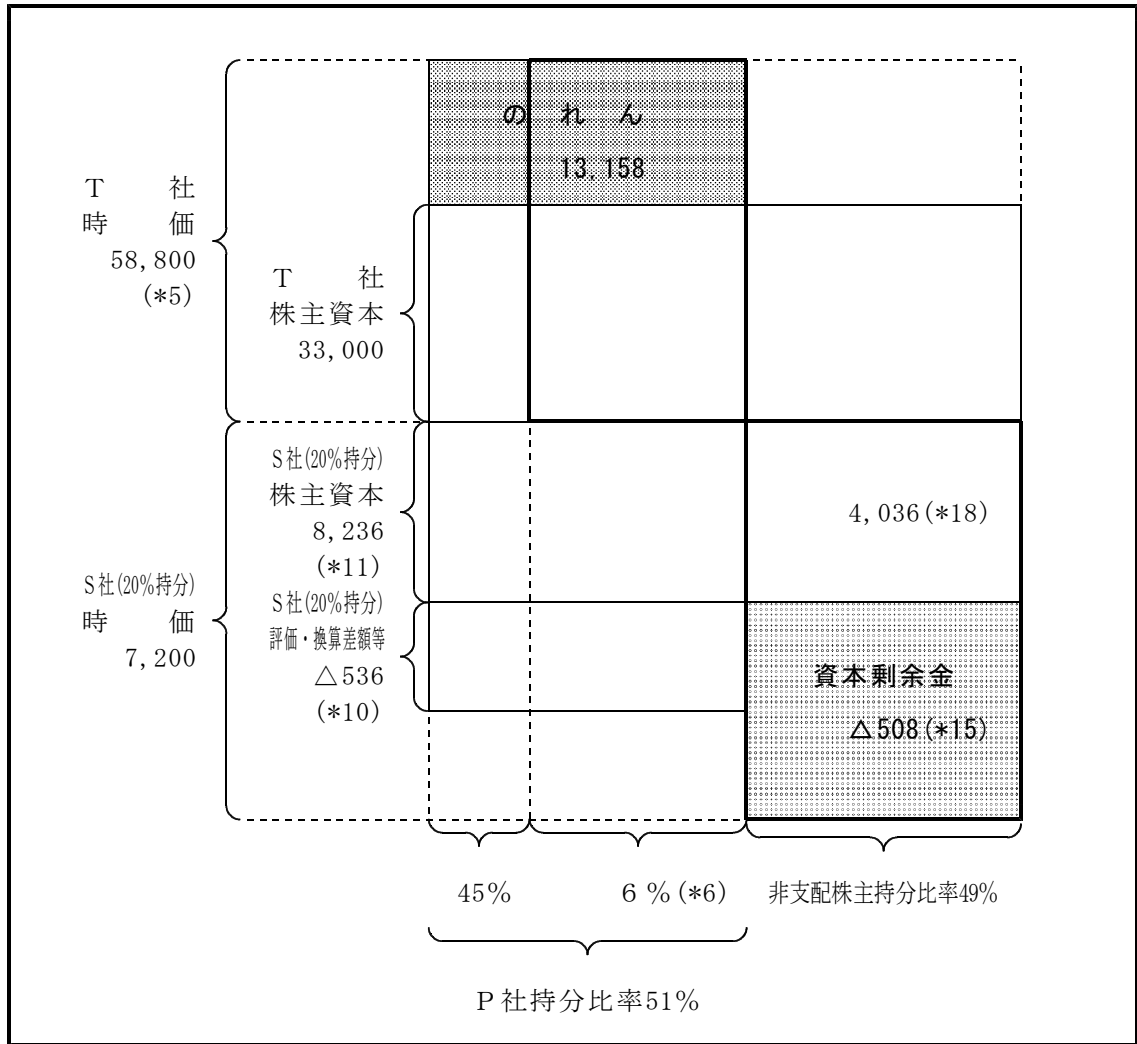
(借) 非支配株主持分当期変動額	263	(貸) その他の包括利益累計額当期変動額 (評価・換算差額等当期変動額)	263(*14)
------------------	-----	---	----------

iii 法人税等相当額の調整

(借) 法人税、住民税及び事業税	203	(貸) 非支配株主との取引に係る親会社の持分変動	203(*23)
------------------	-----	--------------------------	----------

(*23) $資本剰余金508(*15) \times 実効税率40\% = 203.2 \rightarrow 203$ (四捨五入)

(注) P社はS社株式の20%を譲渡しているため、当該部分のみが課税の対象となる。したがって、当該20%分から生じる資本剰余金について法人税等相当額の調整を行うべきと考えられるが、本問では、問題文より、実質的な持分の減少部分である9.8%(*16)分について法人税等相当額の調整を行っている。



4. 商品売買に係る連結修正仕訳

(1) 売上高と仕入高の相殺消去

① P社 → S社

(借) 売	上	高	20,000	(貸) 売	上	原	価	20,000
-------	---	---	--------	-------	---	---	---	--------

② P社 → T社

仕 訳 な し								
---------	--	--	--	--	--	--	--	--

(注) 期末に支配を獲得した場合、支配獲得年度においては、連結財務諸表の作成上、当該会社の損益計算書及び株主資本等変動計算書は合算しないが、貸借対照表は合算する。したがって、T社の損益計算書項目の相殺消去は行わず、貸借対照表項目の相殺消去のみ行う。

(2) 未実現損益の調整 (P社 → S社, ダウン・ストリーム)

① 期首商品

(借) 利益剰余金当期首残高	300	(貸) 売	上	原	価	300
(借) 法人税, 住民税及び事業税 (法人税等調整額)	120(*1)	(貸) 利益剰余金当期首残高				120

(*1) $300 \times \text{実効税率} 40\% = 120$

② 期末商品

(借) 売	上	原	価	400	(貸) 棚	卸	資	産	400
(借) 繰	延	税	金	資	産	(貸) 法人税, 住民税及び事業税 (法人税等調整額)			160(*2)
(P				社)					

(*2) $400 \times \text{実効税率} 40\% = 160$

(3) 債権債務の相殺消去

① P社 → S社

(借) 買	掛	金	8,000	(貸) 売	掛	金	8,000
-------	---	---	-------	-------	---	---	-------

② P社 → T社

(借) 買	掛	金	6,000	(貸) 売	掛	金	6,000
-------	---	---	-------	-------	---	---	-------

5. 繰延税金資産及び繰延税金負債の相殺

(1) P 社

仕 訳 な し	
繰延税金資産	繰延税金負債
個別B/S 6,000	} 7,000
未実現損益(S社保有商品) 160	
未認識数理計算上の差異 840	

(2) S 社

仕 訳 な し	
繰延税金資産	繰延税金負債
個別B/S 4,000	評価差額の実現(退職給付) 40
評価差額の計上(退職給付) 320	評価差額の実現(土地) 1,000
	評価差額の計上(土地) 1,000

(3) T 社

仕 訳 な し	
繰延税金資産	繰延税金負債
個別B/S 4,000	

(注) 納税主体が同一の場合、流動項目に係る繰延税金資産と流動項目に係る繰延税金負債を相殺し、また、固定項目に係る繰延税金資産と固定項目に係る繰延税金負債を相殺して純額で表示する。

6. 20X4年度連結財務諸表 (**問題 3** の解答)

T社は20X4年度期末において子会社となったため、P/L 及びS/S は合算しないが、B/S は合算する。

	個別貸借対照表			連結貸借対照表
	P社	S社	T社	
現金及び預金	6,500	5,000	15,000	26,500
売掛金	30,000	10,000	10,000	ア 36,000
棚卸資産	15,000	12,000	8,000	イ 34,600
有形固定資産	77,000	60,000	30,000	167,000
無形固定資産	50,000	20,000	30,000	100,000
のれん				ウ 15,230
投資有価証券	30,000	20,000	22,000	エ 72,000
S社株式	21,000		7,000	—
T社株式	23,500			—
繰延税金資産	6,000	4,000	4,000	オ 15,280
資産合計	259,000	131,000	126,000	466,610
買掛金	(49,500)	(12,080)	(31,000)	(78,580)
長期借入金	(80,000)	(65,000)	(45,000)	(190,000)
退職給付引当金	(20,000)	(15,000)	(10,000)	—
退職給付に係る負債				カ (47,800)
資本金	(50,000)	(20,000)	(17,000)	キ (50,000)
資本剰余金	(10,000)			(9,695)
利益剰余金	(42,000)	(19,200)	(23,000)	ク (58,533)
評価・換算差額等	(7,500)	280		—
その他の包括利益累計額				(4,359)
非支配株主持分				(27,643)
負債及び純資産合計	(259,000)	(131,000)	(126,000)	(466,610)

	個別損益及び包括利益計算書			連結損益及び 包括利益計算書
	P社	S社	T社	
売上高	(200,000)	(100,000)	(120,000)	ケ (280,000)
売上原価	100,000	60,000	61,000	コ 140,100
販売費及び一般管理費	75,000	32,800	35,000	サ 109,200
のれん償却額				シ 296
営業外収益	(7,000)	(5,000)		ス (7,200)
持分法による投資利益				セ (4,350)
営業外費用	10,000	7,000	4,000	17,000
特別利益		(8,000)		ソ (6,000)
段階取得に係る差益				タ (10,410)
特別損失				チ 500
法人税, 住民税及び事業税	12,000	5,000	10,000	16,203
当期純利益	(10,000)	(8,200)	(10,000)	(24,661)
その他の包括利益当期発生額				(620) (*1)
その他の包括利益組替調整額				ツ 3,420 (*2)
包括利益				テ (21,861)
(付記)				
親会社株主に帰属する当期純利益				ト (23,309)
非支配株主に帰属する当期純利益				ナ (1,352)
親会社株主に係る包括利益				(21,405)
非支配株主に係る包括利益				ニ (456)

(*1) 評価・換算差額等{P社(7,500-6,000)+S社(△280-4,200)}

+退職給付に係る調整累計額(△1,260(*3)-△1,440(*4))

-組替調整△3,420(*2)=620

(*2) (P社・未認識数理計算上の差異の費用処理額△300+S社・投資有価証券売却益6,000)

×(1-実効税率40%)=3,420

(*3) △2,100×(1-実効税率40%)=△1,260

(*4) △2,400×(1-実効税率40%)=△1,440

	個別株主資本等変動計算書			連結株主資本等 変動計算書
	P社	S社	T社	
資 本 金				
当 期 首 残 高	(50,000)	(20,000)	(10,000)	(50,000)
新 株 の 発 行			(7,000)	
当 期 末 残 高	(50,000)	(20,000)	(17,000)	(50,000)
資 本 剰 余 金				
当 期 首 残 高	(10,000)			(10,000)
非 支 配 株 主 と の 取 引 に 係 る 親 会 社 の 持 分 変 動				又 305
当 期 末 残 高	(10,000)			(9,695)
利 益 剰 余 金				
当 期 首 残 高	(36,000)	(12,500)	(21,000)	(39,224)
当 期 純 利 益	(10,000)	(8,200)	(10,000)	—
親 会 社 株 主 に 帰 属 す る 当 期 純 利 益				(23,309)
剰 余 金 の 配 当	4,000	1,500	8,000	ネ 4,000
当 期 末 残 高	(42,000)	(19,200)	(23,000)	(58,533)
評 価 ・ 換 算 差 額 等				
当 期 首 残 高	(6,000)	(4,200)		—
当 期 変 動 額	(1,500)	4,480		—
当 期 末 残 高	(7,500)	280		—
そ の 他 の 包 括 利 益 累 計 額				
当 期 首 残 高				(6,000)
当 期 変 動 額				ノ 1,641
当 期 末 残 高				(4,359)
非 支 配 株 主 持 分				
当 期 首 残 高				(7,544)
当 期 変 動 額				(20,099)
当 期 末 残 高				ハ (27,643)
純 資 産 合 計				
当 期 首 残 高				(112,768)
当 期 変 動 額				(37,462)
当 期 末 残 高				(150,230)

<包括利益の内訳>

利益剰余金	利益剰余金	非支配株主持分		
P社 10,000	S社 3,912(*1) △ 60(*2) T社 750(*3) 10,410(*4) △1,500(*5) △ 203(*6)	S社 1,352(*7)	当期純利益 24,661	包括利益 21,861
評価・換算差額等 P社 1,500(*8)	評価・換算差額等 S社△3,584(*9)	非支配株主持分 S社△ 896(*10)		
退職給付に係る調整累計額 P社 180(*11)			退職給付に係る調整累計額 180	
P社包括利益 11,680			その他の包括利益 △ 2,800	
親会社株主に係る包括利益 21,405		非支配株主に係る包括利益 456		

(*1) S社T/T(6,560-1,200-1,200+48-296)=3,912

(*2) S社商品売買(300-400-120+160)=△60

(*3) T社T/T(4,500-3,600-150)=750

(*4) T社T/T 段階取得に係る差益より

(*5) T社取得関連費用より

(*6) T社T/T 法人税等相当額より

(*7) S社T/T(1,640-300+12)=1,352

(*8) P社(20X4年度期末7,500-20X3年度期末6,000)=1,500

(*9) S/S 当期変動額△4,480×P社持分比率80%=△3,584

(*10) S/S 当期変動額△4,480×S社非支配株主持分比率20%=△896

(*11) P社未認識数理計算上の差異(20X3年度期末2,400-20X4年度期末2,100)

×(1-実効税率40%)=180

【理論部分】

問題 4

企業結合会計及び金融商品会計からの出題である。問題文にある資料を参照して、当期純利益とその他の包括利益の一時的な変動の原因となった会計処理として、段階取得とその他の有価証券の売却を指摘すればよいであろう。

[参 考] 「企業結合に関する会計基準」25, 「企業結合会計基準及び事業分離等会計基準に関する適用指針」46-2, 「包括利益の表示に関する会計基準」7～9, 31(1)

問題 5

問 1

連結会計からの出題である。支配力基準によって子会社に該当するかの判定が行われる旨を指摘したうえで、法令基準集を参照しつつ、他の企業の議決権の45%を保有している場合に関する規定を説明すればよいであろう。

[参 考] 「連結財務諸表に関する会計基準」7, 54

問 2

連結会計および企業結合会計からの出題である。T社がP社の子会社であった場合には、本問の取引が子会社株式の追加取得に該当する点に着目して答案を作成すればよいであろう。

[参 考] 「事業分離等に関する会計基準」19(2), 39, 94