

第3問 答案用紙<1>  
(会 計 学)

問題 1

問 1

①	見積残存価額	②	貸手の計算利率	③	現金販売価額
④	3,664,186 円	⑤	76,315 円	⑥	60,000,000 円
⑦	0 円	⑧	206,339 円	⑨	1,500,000 円

問 2

理由：土地の経済的耐用年数は無限であるため、下記のいずれかに該当する場合を除いては、通常、フルペイアウトのリース取引に該当しないと考えられるためである。

場合・リース契約上、リース物件の所有権が借手に移転することとされている場合

・借手に割安購入選択権が与えられており、その行使が確実に予想される場合

第3問 答案用紙<2>  
(会 計 学)

問題 2

問 1

(単位：万円)

①	6,840	②	52,480	③	152,640
④	746	⑤	0	⑥	2,822
⑦	25,712	⑧	52,480	⑨	144,064

問 2

有形固定資産の減損損失は、減損の存在が相当程度確実な場合に限って認識及び測定  
-----  
することとされており、また、戻入は事務的負担を増大させるおそれがあること等か  
-----  
ら、減損損失の計上後においては、当該減損損失の戻入を行わないこととされている。

## 第4問 答案用紙<1> (会 計 学)

### 問題 1

#### 問 1

32,010 千円

#### 問 2

退職に伴う数量の変動は、環境の変化等の企業が意図しないストック・オプション数の変動であるため、その影響額は見直した期の損益として処理する。他方、条件変更に伴う評価単価の変動は、企業の意図によるものであり、条件変更日以降の会計期間に従業員等から追加的な労働サービスが提供されることが期待されることから、条件変更に伴う評価単価の増加分は、条件変更日以降の会計期間に追加的に費用として配分する。

### 問題 2

#### 問 1

(単位：千円)

(借方)	当座預金	( 7,000 )	(貸方)	< カ >	( 10,000 )
	< ウ >	( 3,000 )			

自己株式の性格は資本の控除として考えられており、自己株式の処分は株主との間の資本取引と考えられている。そして、自己株式の処分が新株の発行と同様の経済的実態を有する点を考慮すると、自己株式処分差損は、資本剰余金の額の減少とすべきであるが、資本準備金からの減額が会社法上の制約を受けるため、その他資本剰余金から減額する。

#### 問 2

(単位：千円)

(借方)	< オ >	( 1,000 )	(貸方)	< ウ >	( 1,000 )
------	-------	-----------	------	-------	-----------

資本剰余金は株主からの払込資本のうち資本金に含まれないものを表し、本来負の残高の資本剰余金という概念は想定されないため、残高が負の値となった場合には利益剰余金で補てんするほかない。また、その他資本剰余金が負の値になった場合に、その都度、繰越利益剰余金で補てんすると、その他資本剰余金の額の増加と減少の発生の順番が異なる場合に結果が異なることから、繰越利益剰余金による補てんは当期末に行う。

## 第4問 答案用紙<2> (会 計 学)

### 問題 3

#### 問 1

(1) 70,695 円

(2) いずれの方法によっても除去費用を各期に費用配分することはできるが、資産除去債務を計上する方法では除去に必要な金額が貸借対照表に計上されるのに対し、引当金を計上する方法では当該金額が貸借対照表に計上されず、負債計上が不十分となる。そのため、引当金を計上する方法ではなく、資産除去債務を計上する方法が採用されている。

#### 問 2

(1) 2,121 円

(2) 時の経過による資産除去債務の調整額は、実際の資金調達活動による費用ではない。また、同種の計算により費用を認識している退職給付会計における利息費用は、退職給付費用の一部を構成するものとされている。そのため、当該調整額は、有形固定資産の減価償却費と同じ区分に含めて計上することとされており、財務費用とはみなされていない。

### 問題 4

#### 問 1

国庫補助金等を受領時の利益として処理すると、それが課税の対象とされることで国または地方公共団体に戻されることになり、また、配当によって特定の株主に分配されることになるという点で不合理である。そこで、国庫補助金等の受領による利益が課税や配当の対象となることを繰り延べるために、圧縮記帳処理が認められている。

#### 問 2

貸借対照表上、圧縮記帳処理では、固定資産を取得に要した支出額に付随費用を加えた金額により表示することができないが、繰延収益処理では、国庫補助金等相当額を取得原価から控除しないため、当該金額により表示することができる。また、損益計算書上、圧縮記帳処理では、当該控除分の減価償却費が減少し、実質的に国庫補助金等の受贈益が営業利益として表示されることになるが、繰延収益処理では、減価償却費は影響を受けず、国庫補助金等の受贈益は特別利益として表示される。そのため、同種の固定資産を使用する企業との比較可能性の観点から、繰延収益処理の方が望ましいといわれることがある。

## 第5問 答案用紙<1> (会 計 学)

### 問 1

(単位：百万円)

①	6,900	②	884
③	1,380	④	1,850
⑤	2,624	⑥	3,884
⑦	546	⑧	4,050

### 問 2

#### 連結貸借対照表

X3年12月31日 (単位：百万円)

資 産 の 部	
流 動 資 産	
現 金 預 金	5,950
売 掛 金	6,000
棚 卸 資 産	( 5,520 )
流 動 資 産 合 計	<u>【 17,470 】</u>
固 定 資 産	
有 形 固 定 資 産	( 16,100 )
無 形 固 定 資 産	( 7,300 )
の れ ん	( 788 )
関 連 会 社 株 式	( 1,740 )
そ の 他 有 価 証 券	2,480
繰 延 税 金 資 産	( 2,120 )
固 定 資 産 合 計	<u>【 30,528 】</u>
資 産 合 計	<u>【 47,998 】</u>
負 債 の 部	
流 動 負 債	
買 掛 金	3,060
流 動 負 債 合 計	<u>3,060</u>
固 定 負 債	
長 期 借 入 金	24,000
固 定 負 債 合 計	<u>24,000</u>
負 債 合 計	<u>27,060</u>
純 資 産 の 部	
株 主 資 本	
資 本 金	10,000
資 本 剰 余 金	( 2,624 )
利 益 剰 余 金	( 4,705 )
株 主 資 本 合 計	<u>【 17,329 】</u>
そ の 他 の 包 括 利 益 累 計 額	( 360 )
非 支 配 株 主 持 分	( 3,249 )
純 資 産 合 計	<u>【 20,938 】</u>
負 債 ・ 純 資 産 合 計	<u>【 47,998 】</u>

#### 連結損益計算書

自 X3年1月1日 至 X3年12月31日

(単位：百万円)

売 上 高	22,500
売 上 原 価	( 15,330 )
売 上 総 利 益	<u>【 7,170 】</u>
販 売 費 及 び 一 般 管 理 費	
販 売 費	3,550
一 般 管 理 費	( 3,230 )
の れ ん 償 却 額	( 96 )
販 売 費 及 び 一 般 管 理 費 合 計	<u>【 6,876 】</u>
営 業 利 益	<u>【 294 】</u>
営 業 外 収 益	( 584 )
持 分 法 に よ る 投 資 利 益	( 720 )
営 業 外 費 用	1,100
経 常 利 益	<u>【 498 】</u>
特 別 利 益	( 372 )
税 金 等 調 整 前 当 期 純 利 益	<u>【 870 】</u>
法 人 税 , 住 民 税 及 び 事 業 税	( 370 )
法 人 税 等 調 整 額	( 272 )
法 人 税 等 合 計	<u>【 98 】</u>
当 期 純 利 益	( 772 )
非 支 配 株 主 に 帰 属 する 当 期 純 利 益	( △549 )
親 会 社 株 主 に 帰 属 する 当 期 純 利 益	<u>【 1,321 】</u>

#### 連結包括利益計算書

自 X3年1月1日 至 X3年12月31日

(単位：百万円)

当 期 純 利 益	<u>【 772 】</u>
そ の 他 の 包 括 利 益	( △294 )
包 括 利 益	<u>【 478 】</u>
(付記)	
親 会 社 株 主 に 係 る 包 括 利 益	( 1,135 )
非 支 配 株 主 に 係 る 包 括 利 益	( △657 )

第5問 答案用紙<2>  
(会 計 学)

問 3

①	65	②	子	③	段階取得	④	35
⑤	資本	⑥	770	⑦	585	⑧	3,815

問 4

本問の取引において、Z社は、関連会社A社への影響力の行使を通じて、移転したZ1事業に関する事業投資を引き続き行っていると考えられる。そのため、Z社は、個別財務諸表上、Z1事業に関する投資が継続しているとみなして、移転損益は認識せず、受け取ったA社株式の取得原価は移転したZ1事業に係る株主資本相当額に基づいて算定する。そして、連結財務諸表上は、関連会社A社に対して持分法を適用し、A社に対して投資したとみなされる額とA社に係るZ社の持分の増加額との間に生じる差額をのれん又は負ののれんとして処理する。また、Z1事業が移転されたとみなされる額とZ1事業に係るZ社の持分の減少額との間に生じる差額は、持分変動差額として処理する。

問 5

- ① A社の業績がさらに悪化した場合、将来の一時差異等加減算前課税所得が生じる可能性が高いとはいえなくなることが考えられるため、A社の個別財務諸表において、繰延税金資産のうち回収可能性がない金額を取り崩す会計処理が検討されるべきである。
- ② A社の業績がさらに悪化した場合、P社が保有するA社株式の時価又は実質価額が著しく下落又は低下することが考えられるため、P社の個別財務諸表において、A社株式の減損処理が検討されるべきである。
- ③ A社の業績がさらに悪化した場合、A社株式取得時に見込まれたA社の超過収益力等が減少していることが考えられるため、P社の連結財務諸表において、A社に係るのれんの減損処理が検討されるべきである。

## I 合格ライン

### 【第3問】

**問題 1** **問 1** は、リース取引からの出題である。見積残存価額がある場合、貸手の現金購入価額と借手に対する現金販売価額に差がある場合、割安購入選択権がある場合の貸手の会計処理は、見慣れない論点であり戸惑った受験生も多かったであろう。その中でも、①～③については、問題文の言葉が解答となっていたため、なんとか正答して頂きたかった。全体として難易度が高いため、9つのうち3つほど正答できれば十分合格点であろう。

**問題 1** **問 2** は、リース取引に関する問題である。土地のリース取引が所有権移転ファイナンス・リース取引以外はオペレーティング・リース取引と推定される理由については、テキストにも掲載されている論点であり、完答は難しくとも、部分点を獲得することは十分に可能だったであろう。また、土地のリース取引が所有権移転ファイナンス・リース取引となる場合についても、テキストにも掲載されている論点であり、二つのうち一つは得点することが望まれる。

**問題 2** **問 1** は、固定資産の減損からの出題である。固定資産の減価償却に始まり、減損の兆候、認識、測定までの一連の流れが問われている。いずれも基本的な内容であり、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。本問はぜひとも完答していただきたい問題である。

**問題 2** **問 2** は、固定資産の減損損失の戻れを行わない理由を問う問題である。基本的な論点であり、高得点の獲得が望まれる。

### 【第4問】

**問題 1** は、ストック・オプションに関する問題である。**問 1** については、基本的な計算問題であるため、必ず正答したい。**問 2** については、退職に伴う数量の変動と条件変更に伴う評価単価の変動の会計処理は、法令基準集を参考にすれば、確実に得点することができたであろう。会計処理の理由まで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。

**問題 2** **問 1** については、自己株式の処分に関する基本的な仕訳が問われており、必ず正答したい。また、本問の処理を行う理由については、TACでは論文答練でも出題している典型論点であるため、高得点を獲得できたであろう。**問 2** については、株主資本に関する整理仕訳が問われており、これも必ず正答したい。また、本問の処理を行う理由については、TACでは直前講義テキストの配付問題にも収録している典型論点であり、これも高得点の獲得が望まれる。

**問題 3** は、資産除去債務に関する問題である。**問 1** (1) 資産除去債務の額の計算については、基本的な計算問題であり、必ず正答したい。(2) の引当金を計上する方法ではなく資産除去債務を計上する方法が採用されている理由については、行数が少ないと感じた受験生も多かったと思われるが、問われている論点としては、TACでは全国模試でも出題している典型論点であるため、高得点の獲得が望まれる。**問 2** (1) 時の経過による資産除去債務の調整額の計算については、基本的な計算問題であり、必ず正答したい。(2) 時の経過による資産除去債務の調整額が財務費用

とはみなされていない理由についても、典型論点であるため、高得点の獲得が望まれる。

**問題 4** は、国庫補助金等の圧縮記帳処理に関する問題である。テキストにも記載されている論点ではあるが、対策が手薄になっていた受験生も多いと思われる。**問 1** および **問 2** ともに、部分点を獲得できれば十分合格ラインと考えられる。

#### 【第5問】

**問 1** は、連結貸借対照表の作成問題である。識別可能資産の認識、その他有価証券評価差額金がある場合の持分比率が減少する増資は、若干の捻りはあったものの、内容自体は決して難しい問題ではなかったと思われる。これらを正しく処理できなかつたとしても、最低2問は正答しておきたい問題であった。

**問 2** は、連結財務諸表の作成問題である。子会社の支配獲得時においてその他有価証券評価差額金が生じており、当該その他有価証券を全て売却する場合や、評価差額の計上されている土地の未実現損益の消去など、難解な論点が多く含まれていた。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つた問題である。3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 3** は、事業分離に関する問題である。関連会社に対する事業分離によって新規子会社となる会計処理が問われていた。事業分離と持分法から連結への移行の考え方を合わせることで、解答が可能であった。また、①～⑤の語句や比率の穴埋め問題は、前後の文章を丁寧に読んでいけば解答が可能であった。他の問題の難易度を考慮すると、可能な限り正答しておきたいところである。

**問 4** は、事業分離における分離元企業の会計処理に関する問題である。個別財務諸表における会計処理については、TACでは全国模試でも出題している典型論点であるため、高得点の獲得が望まれる。連結財務諸表における会計処理についても、法令基準集を参考にすれば、高得点を獲得できたであろう。

**問 5** は、子会社の業績が悪化した場合において検討すべき会計処理についての問題である。検討すべき会計処理をいくつか考えた結果、どれを記載すべきか悩んだ受験生もいると思われる。行数が少ないため、検討すべき会計処理を一つ挙げれば十分であろう。完答は難しかったと思われるが、自分なりの考えを示すことによって部分点を獲得していただきたかつたところである。



## Ⅱ 答練等との対応関係

### 【第3問】

#### 問題 1

基礎答練 第2回 第3問  
応用答練 第1回 第1問  
アクセス 第11回  
アクセス 第12回  
アクセス 第18回

#### 問題 2

基礎答練 第2回 第3問  
基礎答練 第3回 第1問  
基礎答練 第3回 第3問  
応用答練 第2回 第1問  
アクセス 第11回  
アクセス 第12回  
アクセス 第23回

### 【第4問】

#### 問題 1

応用答練 第1回 第1問  
全国模試 第2回 第1問  
全国模試 第2回 第5問  
アクセス 第11回  
アクセス 第20回

#### 問題 2

基礎答練 第2回 第3問  
直前答練 第1回 第3問

#### 問題 3

全国模試 第1回 第4問  
直前答練 第2回 第3問

**【第5問】**

基礎答練 第1回 第1問  
基礎答練 第2回 第1問  
応用答練 第1回 第3問  
全国模試 第1回 第4問  
直前答練 第1回 第1問  
アクセス 第13回  
アクセス 第21回  
アクセス 第24回

### Ⅲ 解答への道

#### 【第3問】

#### 【計算部分】

#### 問題 1

#### 問 1

(1) リース取引(新車A)において、貸手(当社)は借手からのリース料総額と(①見積残存価額)によって、資金の回収を図るため、(②貸手の計算利子率)は、リース料総額と(①見積残存価額)の合計額の現在価値が、(③現金販売価額)と等しくなるように設定される。

(2) (単位:円)

#### I. 新車A

#### 1. ファイナンス・リース取引の判定

#### (1) 現在価値基準による判定

毎年のリース料 960,000 (月額80,000×12ヶ月)と見積残存価額 400,000の合計額を、貸手の計算利子率(年 4.76788%)を用いて割り引くと、リース料総額と見積残存価額の合計額の現在価値は 4,500,000(\*1)となる。

したがって、現在価値 4,500,000(\*1)÷借手に対する現金販売価額 4,500,000 = 100%となり、現在価値基準の90%を超える。

$$\begin{aligned} (*1) \quad & \frac{960,000}{1+0.0476788} + \frac{960,000}{(1+0.0476788)^2} + \frac{960,000}{(1+0.0476788)^3} + \frac{960,000}{(1+0.0476788)^4} \\ & + \frac{(960,000+400,000)(*2)}{(1+0.0476788)^5} = 4,500,000.179\cdots \rightarrow 4,500,000 \text{ (四捨五入)} \end{aligned}$$

#### (\*2) 見積残存価額

#### (2) 経済的耐用年数基準による判定

リース期間5年／経済的耐用年数6年＝約83%となり、経済的耐用年数基準の75%を超える。

∴ (1)又は(2)より、当該リース取引はファイナンス・リース取引に該当する。

(3) 当該リース取引には、所有権移転条項及び割安購入選択権がなく、またリース物件は特別仕様ではないため、所有権移転ファイナンス・リース取引には該当しない。

∴ (1)～(3)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**に該当する。

2. 会計処理 (解答に必要な分のみ示す)

(1) X06年3月31日 (第5回受取日)

(借) 現金 預金	960,000(*1)	(貸) リース投資資産	898,108(*2)
		受取利息	61,892(*3)

(\*1) リース料月額80,000×12ヶ月=960,000

(\*2) 960,000(\*1) - 61,892(\*3) = 898,108

(\*3) X04年度リース投資資産残高1,298,108(\*4) × 4.76788%

= 61,892.231... → 61,892 (四捨五入)

(\*4)  $\frac{960,000(*1) + 400,000}{1 + 0.0476788} = 1,298,107.778... \rightarrow 1,298,108$  (四捨五入)

又は、スケジュール表より

(注) 新車Aのリース取引は所有権移転外ファイナンス・リース取引であるため、勘定科目については「リース投資資産」を用いる。

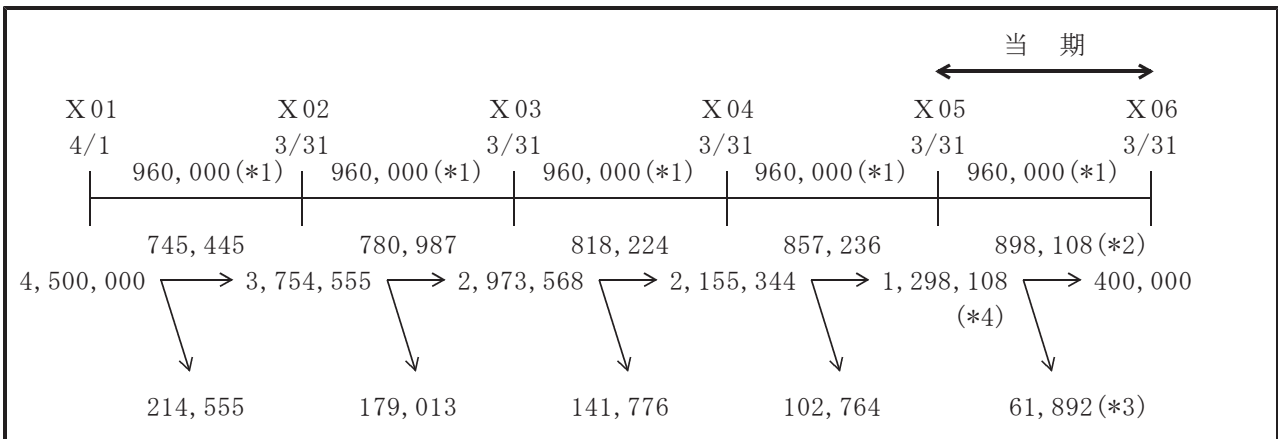
(2) X06年3月31日 (リース期間終了時)

(借) 棚卸資産	400,000	(貸) リース投資資産	400,000
----------	---------	-------------	---------

(注) リース期間の終了により、借手からリース物件の返却を受けた場合は、貸手は当該リース物件を見積残存価額でリース投資資産からその後の保有目的に応じて、振り替える。なお、本問では中古車として販売しているため、棚卸資産に振り替える。

◎ 棚卸資産 (⑥の解答) : 60,000,000(\*5)

(\*5) 59,600,000 + 400,000 = 60,000,000



## II. 新車B

### 1. ファイナンス・リース取引の判定

#### (1) 現在価値基準による判定

毎年のリース料 900,000 (月額75,000(\*1)×12ヶ月) とリース期間終了時における割安購入選択権の行使価額 200,000を貸手の計算利率(年1.426350%)を用いて割り引くと、リース料総額と割安購入選択権の行使価額の合計額の現在価値は 4,500,000(\*2)となる。

したがって、現在価値 4,500,000(\*2)÷借手に対する現金販売価額 4,500,000= 100%となり、現在価値基準の90%を超える。

(\*1) 月額110,000－維持管理費用相当額35,000＝維持管理費用相当額を除いた月額75,000

(注) 維持管理費用相当額はリース物件の取得原価に含まれる性質のものではないため、原則として、割引現在価値の算定に当たり維持管理費用相当額をリース料総額から控除する。

$$\begin{aligned}
 (*2) \quad & \frac{900,000}{1+0.01426350} + \frac{900,000}{(1+0.01426350)^2} + \frac{900,000}{(1+0.01426350)^3} + \frac{900,000}{(1+0.01426350)^4} \\
 & + \frac{(900,000+200,000(*3))}{(1+0.01426350)^5} = 4,500,000.204\cdots \rightarrow 4,500,000 \text{ (四捨五入)}
 \end{aligned}$$

(注) リース契約上に割安購入選択権の取決めがある場合は、割引現在価値の算定に当たり、割安購入選択権の行使価額をリース料総額に含める。

#### (\*3) 割安購入選択権の行使価額

#### (2) 経済的耐用年数基準による判定

リース期間5年／経済的耐用年数6年＝約83%となり、経済的耐用年数基準の75%を超える。

∴ (1)又は(2)より、当該リース取引はファイナンス・リース取引に該当する。

(3) 当該リース取引には、割安購入選択権が与えられており、その行使が確実に予想されるため、所有権移転ファイナンス・リース取引に該当する。

∴ (1)～(3)より、当該リース取引は**所有権移転ファイナンス・リース取引**に該当する。

### 2. 会計処理 (解答に必要な分のみ示す)

#### (1) X05年4月1日 (リース取引開始日)

(借) リース債権	4,500,000(*1)	(貸) 現金預金	3,000,000
		販売益	1,500,000(*2)

(\*1) 借手に対する現金販売価額

(\*2) 4,500,000(\*1)－3,000,000＝1,500,000

(注) 製品又は商品を販売することを主たる事業としている企業が、同時にリース取引の貸手として同一製品又は商品を対象物件としている場合で、貸手(当社)における製作価額又は現金購入価額と借手に対する現金販売価額に差額があるときには、当該差額はリース物件の販売益として扱う。

(注) 新車Bのリース取引は所有権移転ファイナンス・リース取引であるため、勘定科目については「リース債権」を用いる。

◎ リース物件の販売益 (⑨の解答) : 1,500,000(\*2)

(2) X06年3月31日 (第1回受取日)

(借) 現金 預金	1,320,000(*3)	(貸) リース債権	835,814(*4)
		受取利息	64,186(*5)
		受取利息 (維持管理費用分)	420,000(*6)

(\*3) リース料月額110,000×12ヶ月=1,320,000

(\*4) 1,320,000(\*3) - 420,000(\*6) - 64,186(\*5) = 835,814

(\*5) 4,500,000(\*1) × 1.426350% = 64,185.75 → 64,186 (四捨五入)

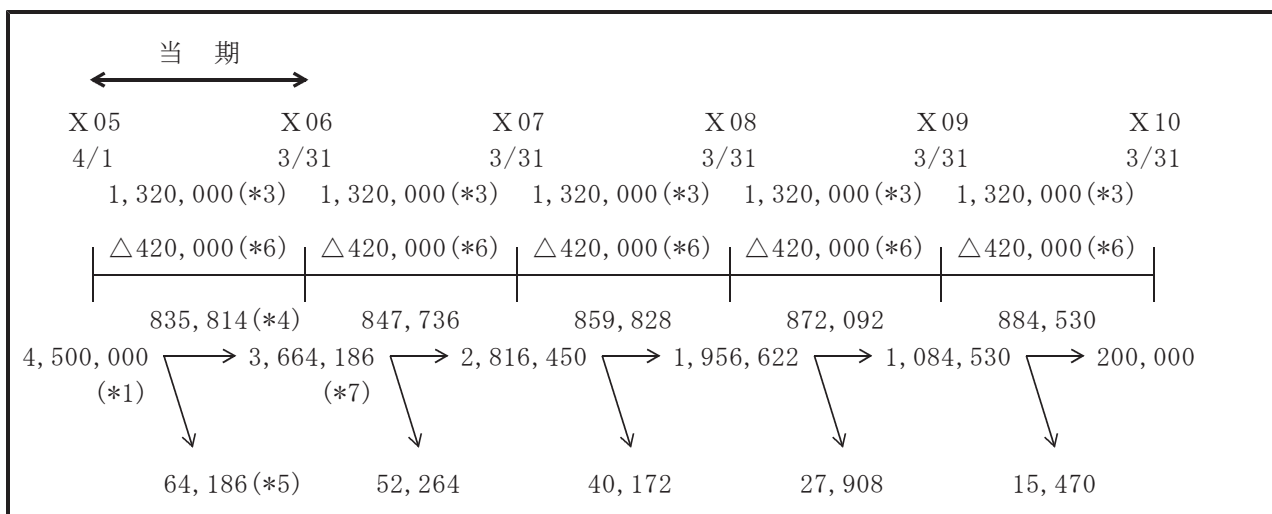
(\*6) 維持管理費用35,000×12ヶ月=420,000

◎ リース債権 (流動資産の部) (④の解答) : 3,664,186(\*7)

(\*7) 4,500,000(\*1) - 835,814(\*4) = 3,664,186

◎ リース債権 (固定資産の部) (⑦の解答) : 0

(注) 当社は新車および中古車の販売を主たる事業としているため、X05年度リース債権の残高すべてが流動資産の部に計上される。



(注) 最終年度で端数調整を行っている。

### Ⅲ. その他のリース取引（修理用工具）

#### 1. ファイナンス・リース取引の判定

##### (1) 現在価値基準による判定

毎年のリース料96,000（月額 8,000×12ヶ月）と残価保証額40,000を、貸手の計算利子率（年 6.96448%）を用いて割り引くと、リース料総額と残価保証額の合計額の現在価値は、450,000(\*1)となる。

したがって、現在価値 450,000(\*1)／借手に対する現金販売価額 450,000＝100%となり、現在価値基準の90%を超える。

$$\begin{aligned} (*1) \quad & 96,000 + \frac{96,000}{1 + 0.0696448} + \frac{96,000}{(1 + 0.0696448)^2} + \frac{96,000}{(1 + 0.0696448)^3} \\ & + \frac{96,000}{(1 + 0.0696448)^4} + \frac{40,000(*2)}{(1 + 0.0696448)^5} = 450,000.027\cdots \rightarrow 450,000 \text{（四捨五入）} \end{aligned}$$

(注) リース契約上に残価保証の取決めがある場合は、割引現在価値の算定に当たり、残価保証額をリース料総額に含める。

##### (\*2) 残価保証額

##### (2) 経済的耐用年数基準による判定

リース期間5年／経済的耐用年数6年＝約83%となり、経済的耐用年数基準の75%を超える。

∴ (1)又は(2)より、当該リース取引はファイナンス・リース取引に該当する。

(3) 当該リース取引には、所有権移転条項及び割安購入選択権がなく、またリース物件は特別仕様ではないため、所有権移転ファイナンス・リース取引には該当しない。

∴ (1)～(3)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**に該当する。

2. 会計処理 (解答に必要な分のみ示す)

(1) X05年4月1日 (再振替仕訳)

(借) 受 取 利 息	24,654(*1)	(貸) 未 収 利 息	24,654
-------------	------------	-------------	--------

(\*1)  $354,000(*2) \times 6.96448\% = 24,654.259\cdots \rightarrow 24,654$  (四捨五入)

(\*2)  $450,000 - 96,000(*3) = 354,000$

(\*3)  $\text{リース料月額}8,000 \times 12\text{ヶ月} = 96,000$

(2) X05年4月1日 (第2回回収日)

(借) 現 金 預 金	96,000(*3)	(貸) リース投資資産	71,346(*4)
		受 取 利 息	24,654(*1)

(\*4)  $96,000(*3) - 24,654(*1) = 71,346$

(注) その他のリース取引 (修理用工具) については所有権移転外ファイナンス・リース取引であるため、勘定科目については「リース投資資産」を用いる。

(3) X06年3月31日 (利息の見越計上)

(借) 未 収 利 息	19,685(*5)	(貸) 受 取 利 息	19,685
-------------	------------	-------------	--------

(\*5)  $282,654(*6) \times 6.96448\% = 19,685.381\cdots \rightarrow 19,685$  (四捨五入)

(\*6)  $354,000(*2) - 71,346(*4) = 282,654$

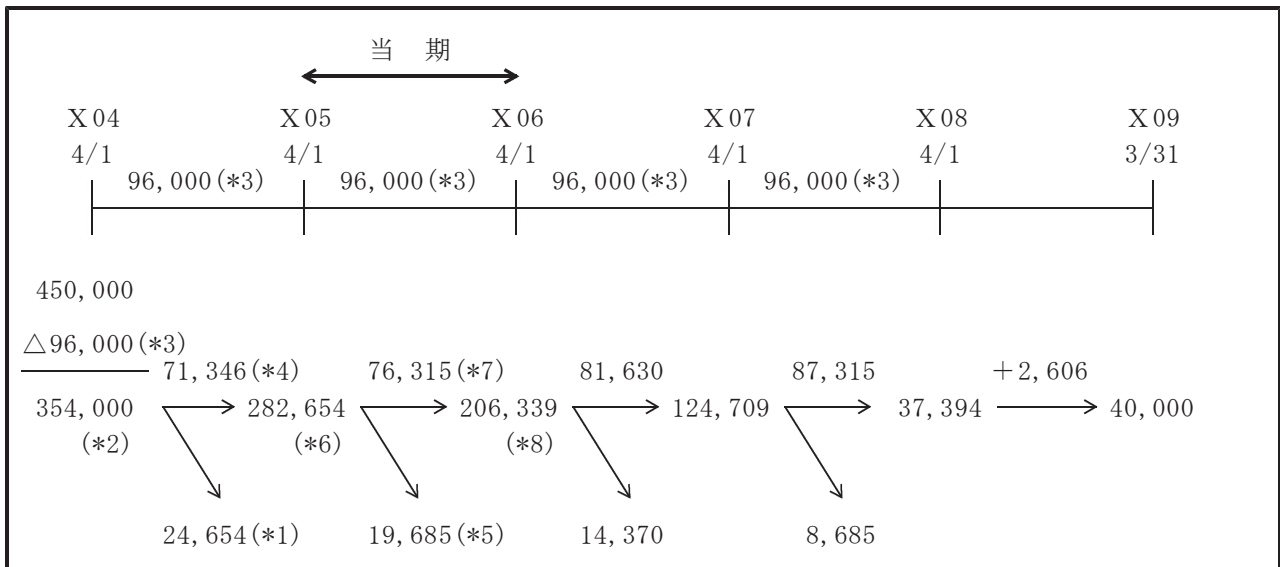
◎ リース投資資産 (流動資産の部) (⑤の解答) : **76,315(\*7)**

◎ リース投資資産 (固定資産の部) (⑧の解答) : **206,339(\*8)**

(\*7)  $96,000(*3) - 19,685(*5) = 76,315$

(\*8)  $282,654(*6) - 76,315(*7) = 206,339$

(注) その他のリース取引 (修理用工具) については、営業の主目的以外の取引であるため、一年基準により流動固定分類を行う。



(注) 最終年度で端数調整を行っている。



**問題 2**

**問 1** (単位：万円)

I. 当期の減価償却費の算定

機械装置A :  $48,000 \times 0.9 \div 10 \text{年} = 4,320$

機械装置B :  $38,000 \times 0.9 \div 5 \text{年} = 6,840$

機械装置C :  $72,000 \times 0.9 \div 8 \text{年} = 8,100$

機械装置D :  $82,000 \times 0.9 \div 10 \text{年} = 7,380$

共用資産E :  $30,000 \times 0.9 \div 10 \text{年} = 2,700$

II. 当期の減価償却費のみ控除した帳簿価額の算定

機械装置A : 期首帳簿価額35,040 - 当期の減価償却費4,320 = 30,720

機械装置B : 期首帳簿価額17,480 - 当期の減価償却費6,840 = 10,640

機械装置C : 期首帳簿価額47,700 - 当期の減価償却費8,100 = 39,600

機械装置D : 期首帳簿価額59,860 - 当期の減価償却費7,380 = 52,480

共用資産E : 期首帳簿価額21,900 - 当期の減価償却費2,700 = 19,200

III. 各機械装置ごとの減損損失の認識の判定及び測定

1. 減損損失の認識の判定

機械装置A : 帳簿価額30,720 > 割引前将来CF 28,800(\*1) → 減損処理を行う

機械装置B : 帳簿価額10,640 > 割引前将来CF 10,200(\*2) → 減損処理を行う

機械装置D : 帳簿価額52,480 < 割引前将来CF 53,200(\*3) → 減損処理を行わない

(\*1)  $4,000 \times 6 \text{年} (\text{X}05 \text{年度} \sim \text{X}10 \text{年度}) + \text{正味売却価額} 4,800 = 28,800$

(\*2)  $\text{X}05 \text{年度} 6,440(*4) + \text{正味売却価額} 3,760 = 10,200$

(\*3)  $8,000 \times 3 \text{年} (\text{X}05 \text{年度} \sim \text{X}07 \text{年度}) + 7,000 \times 3 \text{年} (\text{X}08 \text{年度} \sim \text{X}10 \text{年度})$

$+ \text{正味売却価額} 8,200 = 53,200$

(\*4)  $5,800 \times 10\% + 6,200 \times 30\% + 6,600 \times 50\% + 7,000 \times 10\% = 6,440$

(注) 機械装置Cは減損の兆候がないため、減損損失の認識の判定を行わない。

(注) 減損の兆候がある機械装置についてのみ割引前将来CFを算定している。なお、機械装置Dについては、法律改正のためにこの機械装置から製造される製品の大幅な価格引き下げが実施され、収益性が低下するという経営環境の著しい悪化が生じているため、減損の兆候があると判定する。

2. 機械装置A, Bに係る減損損失の測定

(1) 回収可能価額の算定

① 使用価値の算定

機械装置A :  $4,000 \times \text{年金現価係数}(6\text{年})5.42 + 4,800 \times \text{現価係数}(6\text{年})0.84 = 25,712$

機械装置B :  $(6,440 + 3,760) \times \text{現価係数}(1\text{年})0.97 = 9,894$

② 回収可能価額の算定

機械装置A : 正味売却価額18,800 < 使用価値25,712 → 25,712

機械装置B : 正味売却価額 6,860 < 使用価値 9,894 → 9,894

(2) 減損損失の算定

機械装置A : 帳簿価額30,720 - 回収可能価額25,712 = 5,008

機械装置B : 帳簿価額10,640 - 回収可能価額9,894 = 746

IV. より大きな単位での減損損失の認識の判定及び測定

1. 減損損失の認識の判定

帳簿価額合計152,640(\*1) > 割引前将来CF 149,240 → 減損処理を行う

(\*1) 機械装置A 30,720 + 機械装置B 10,640 + 機械装置C 39,600 + 機械装置D 52,480

+ 共用資産19,200 = 152,640

2. 減損損失の測定

帳簿価額合計152,640(\*1) - 回収可能価額144,064 = 8,576

3. 共用資産を加えることによる減損損失増加額

より大きな単位での減損損失8,576

- (機械装置Aに係る減損損失5,008 + 機械装置Bに係る減損損失746) = 2,822

V. 減損損失増加額の各機械装置への配分 (共用資産への配分額)

共用資産を加えることによる減損損失増加額2,822 < 8,200(\*1) ∴ 2,822

(\*1) 帳簿価額19,200 - 正味売却価額11,000 = 8,200

機械装置A	機械装置B	機械装置C	機械装置D	共用資産E	合計
△ 5,008	△ 746				△ 5,754
				△ 2,822	∴ △ 2,822
					△ 8,576

	期首帳簿価額	当期の減価償却費	当期の減価償却費のみ控除した帳簿価額	当期の減損損失	期末帳簿価額
機械装置A	35,040	4,320	30,720	5,008	⑦ 25,712
機械装置B	17,480	① 6,840	10,640	④ 746	9,894
機械装置C	47,700	8,100	39,600	⑤ 0	39,600
機械装置D	59,860	7,380	② 52,480	0	⑧ 52,480
共用資産E	21,900	2,700	19,200	⑥ 2,822	16,378
合計	181,980	29,340	③ 152,640	8,576	⑨ 144,064

【理論部分】

問題 1

問 2

「リース取引に関する会計基準の適用指針」からの出題である。土地の特徴を踏まえつつ、土地のリース取引がフルペイアウトのリース取引に該当しないことを指摘し、また、土地のリース取引が所有権移転ファイナンス・リース取引となる場合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の適用指針」10, 19, 98

問題 2

問 2

「固定資産の減損に係る会計基準」からの出題である。現行制度における減損損失の認識の考え方を踏まえて、答案を作成すればよいであろう。また、事務的負担の増大の観点からも記述できればよいであろう。

[参考] 「固定資産の減損に係る会計基準の設定に関する意見書」四3(2)

「固定資産の減損に係る会計基準」三2

【第4問】

問題 1

問 1 (単位：千円)

I. X3年度

(借) 株式報酬費用	20,790(*1)	(貸) 新株予約権	20,790
------------	------------	-----------	--------

$$(*1) \text{ @}5,600\text{円} \times 100\text{個} \times (100\text{名} - \text{退職者}1\text{名}) \times \frac{9\text{ヶ月}(X3.7 \sim X4.3)}{24\text{ヶ月}(X3.7 \sim X5.6)} = 20,790$$

II. X4年度 (問 1 の解答)

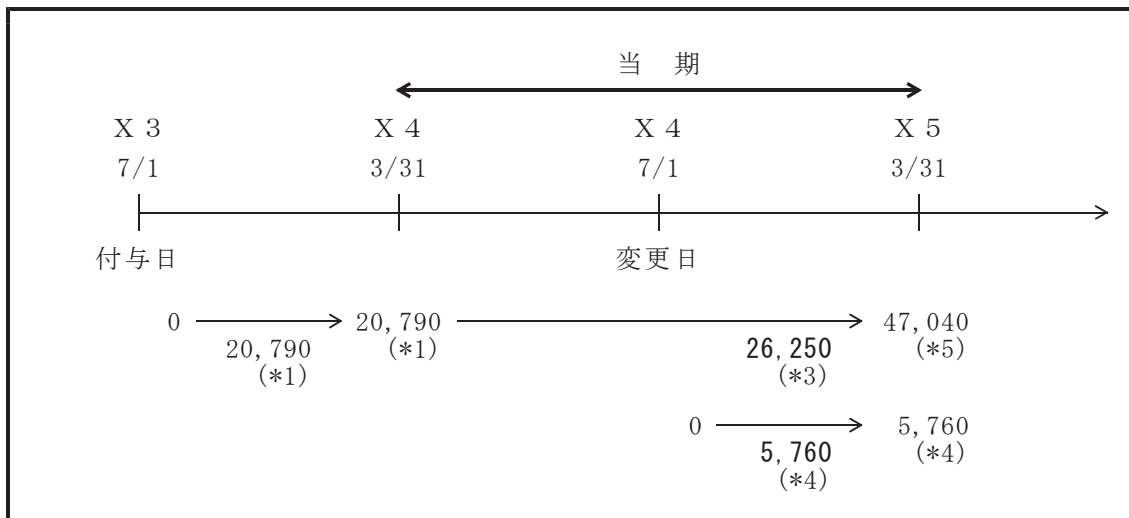
(借) 株式報酬費用	32,010(*2)	(貸) 新株予約権	32,010
------------	------------	-----------	--------

$$(*2) \text{ 付与分}26,250(*3) + \text{条件変更による価値増加分}5,760(*4) = 32,010$$

$$(*3) 47,040(*5) - \text{既計上額}20,790(*1) = 26,250$$

$$(*4) (\text{@}6,400\text{円} - \text{@}5,600\text{円}) \times 100\text{個} \times \{100\text{名} - \text{退職者}(1\text{名} + 3\text{名})\} \times \frac{9\text{ヶ月}(X4.7 \sim X5.3)}{12\text{ヶ月}(X4.7 \sim X5.6)} = 5,760$$

$$(*5) \text{@}5,600\text{円} \times 100\text{個} \times \{100\text{名} - \text{退職者}(1\text{名} + 3\text{名})\} \times \frac{21\text{ヶ月}(X3.7 \sim X5.3)}{24\text{ヶ月}(X3.7 \sim X5.6)} = 47,040$$



問 2

「ストック・オプション等に関する会計基準」からの出題である。法令基準集を参考にしつつ、企業が意図しない会計事象に起因しているのか、企業の意図による会計事象に起因しているのかに着目して答案を作成すればよいであろう。

[参 考] 「ストック・オプション等に関する会計基準」7, 10, 54~57

**問題 2** (単位：千円)

**問 1**

(借) 当座預金	7,000(*1)	(貸) 自己株式	10,000(*2)
その他資本剰余金	3,000(*3)		

(\*1) @700円×10,000株=7,000

(\*2) @1,000円×10,000株=10,000

(\*3) 10,000(\*2)−7,000(\*1)=3,000

「自己株式及び準備金の額の減少等に関する会計基準」からの出題である。自己株式の性格を説明しつつ、自己株式の処分が新株の発行と同様の経済的実態を有す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」10, 39~41

**問 2**

(借) 繰越利益剰余金	1,000(*4)	(貸) その他資本剰余金	1,000
-------------	-----------	--------------	-------

(\*4) 3,000(\*3)−個別貸借対照表のその他資本剰余金2,000=1,000

「自己株式及び準備金の額の減少等に関する会計基準」からの出題である。資本剰余金が株主からの払込資本であることを踏まえて、負の残高の資本剰余金という概念が想定されないことを指摘し、本問の処理を行う理由を説明すればよいであろう。また、本問の処理をその都度行うと生じる問題点を指摘し、本問の処理を当期末に行うことを説明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」12, 42

**問題 3** (単位：円)

**問 1**

- (1)  $75,000 \div (1 + 0.03)^2 = 70,694.693\cdots \rightarrow 70,695$  (四捨五入)
- (2) 「資産除去債務に関する会計基準」からの出題である。引当金を計上する方法と資産除去債務を計上する方法の異同に着目して答案を作成すればよいであろう。

[参 考] 「資産除去債務に関する会計基準」7, 32～34

**問 2**

- (1)  $70,695 \times 3\% = 2,120.85 \rightarrow 2,121$  (四捨五入)
- (2) 「資産除去債務に関する会計基準」からの出題である。実際の資金調達活動を行っていないことや同種の計算により費用を認識している退職給付会計との整合性を踏まえて答案を作成すればよいであろう。

[参 考] 「資産除去債務に関する会計基準」14, 54, 55

**問題 4**

**問 1**

国庫補助金等の圧縮記帳処理に関する出題である。圧縮記帳処理を行わずに、国庫補助金等を受領時の利益として処理した場合の問題点を指摘し、答案を作成すればよいであろう。

[参 考] 「企業会計原則」注24

**問 2**

国庫補助金等の圧縮記帳処理に関する出題である。貸借対照表および損益計算書の表示に関する圧縮記帳処理と繰延収益処理の異同に着目して答案を作成すればよいであろう。

[参 考] 「企業会計原則」注24

【第5問】

【計算部分】（単位：百万円）

I. X2年度（問1）について

1. A社に係る連結修正仕訳等

(1) 評価差額の計上及び実現

① 土地

(借)有形固定資産 (土地)	600(*1)	(貸)繰延税金負債 (A社)	150(*2)
		評価差額 (土地)	450

(\*1) X1年度期末(時価2,600－帳簿価額2,000)＝600

(\*2) 600(\*1)×実効税率25%＝150

② 商標権

(借)無形固定資産 (商標権)	3,000(*3)	(貸)繰延税金負債 (A社)	750(*4)
		評価差額 (商標権)	2,250
(借)一般管理費 (商標権償却)	600	(貸)無形固定資産 (商標権)	600(*5)
(借)繰延税金負債 (A社)	150(*6)	(貸)法人税等調整額	150

(\*3) 識別可能な無形固定資産

(注) 企業結合に関する会計基準と同様に受け入れた資産に法律上の権利など分離して譲渡可能な無形資産が含まれる場合には、当該無形資産は識別可能なものとして取り扱う。

(\*4) 3,000(\*3)×実効税率25%＝750

(\*5) 3,000(\*3)÷有効期間5年＝600

(\*6) 600(\*5)×実効税率25%＝150

(2) タイム・テーブル

	X 1 12/31	80%	X 2 12/31
		—————→	
	+ 80% (*7)		△ 16% (*11)
資 本 金	2,000	- + 3,000 (*13) ⇒	5,000
利 益 剰 余 金	3,200	—————→ 400 100	3,700
その他有価証券評価差額金	150	—————→ 120 30	300
評価差額(土地)	450 (*8)		450 (*8)
評価差額(商標権)	2,250 (*9)	—————→ △ 360 △ 90	1,800 (*12)
合 計	<u>8,050</u>		<u>11,250</u>
取 得 持 分	6,440	2,400 (*14)	- 1,800 (*15)
取 得 原 価	7,200 (*10)	2,400 (*14)	- 2,400 (*16)
その他有価証券評価差額金の取崩			- 24 (*17)
資 本 剰 余 金	<u>          </u>		<u>624</u>
の れ ん	<u>760</u>	△ 76	<u>684</u>

(\*7) X 1 年12月31日取得株式数800千株 ÷ A 社発行済株式総数1,000千株 = 80%

(\*8)  $600(*1) \times (1 - \text{実効税率}25\%) = 450$

(\*9)  $3,000(*3) \times (1 - \text{実効税率}25\%) = 2,250$

(\*10)  $@ 9 \text{ 千円} \times 800 \text{ 千株} = 7,200$

(\*11) 増資後 P 社持分比率64% (\*18) - 増資前 P 社持分比率80% (\*7) = △ 16%

(\*12)  $(3,000(*3) - 600(*5)) \times (1 - \text{実効税率}25\%) = 1,800$

(\*13)  $@ 12 \text{ 千円} \times 250 \text{ 千株} = 3,000$

(\*14) 払込金額3,000(\*13) × 増資前 P 社持分比率80% (\*7) = 2,400

(\*15) T/T 資本合計11,250 × P 社持分減少比率16% (\*11) = 1,800

(\*16)  $2,400(*14) - \text{実際払込金額} 0 = 2,400$

(\*17) 支配獲得後その他有価証券評価差額金120 ×  $\frac{\text{P 社持分減少比率}16\% (*11)}{\text{増資前 P 社持分比率}80\% (*7)} = 24$

(\*18)  $\frac{800 \text{ 千株}}{1,000 \text{ 千株} + 250 \text{ 千株}} = 64\%$



(3) 開始仕訳

(借) 資 本 金	2,000	(貸) A 社 株 式	7,200(*10)
利 益 剰 余 金	3,200	非 支 配 株 主 持 分	1,610(*19)
その他有価証券評価差額金	150		
評 価 差 額 (土 地)	450(*8)		
評 価 差 額 (商 標 権)	2,250(*9)		
の れ ん	760		

(\*19) T/T 資本合計8,050×非支配株主持分比率20% = 1,610

(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	10(*20)	(貸) 非 支 配 株 主 持 分	10
---------------------	---------	-------------------	----

(\*20) 修正後当期純利益50(\*21)×非支配株主持分比率20% = 10 又は、T/T より、100 - 90 = 10

(\*21) 個別上の当期純利益(3,700 - 3,200) - 評価差額の実現600(\*5) × (1 - 実効税率25%) = 50

(注) 商標権償却の修正による損益は非支配株主に按分する必要がある。したがって、商標権償却修正後の当期純利益50(\*21)を非支配株主に按分する。

(注) 上記仕訳は、次のように分解して考えると理解し易いであろう。

① 商標権償却修正前当期純利益の按分

(借) 非支配株主に帰属する当期純損益	100(*22)	(貸) 非 支 配 株 主 持 分	100
---------------------	----------	-------------------	-----

(\*22) 個別上の当期純利益(3,700 - 3,200) × 非支配株主持分比率20% = 100

② 評価差額の実現に係る非支配株主への按分

(借) 非 支 配 株 主 持 分	90	(貸) 非支配株主に帰属する当期純損益	90(*23)
-------------------	----	---------------------	---------

(\*23) 評価差額の実現600(\*5) × (1 - 実効税率25%) × 非支配株主持分比率20% = 90

(5) その他有価証券評価差額金の按分

(借) その他有価証券評価差額金	30	(貸) 非 支 配 株 主 持 分	30
------------------	----	-------------------	----

(6) のれんの償却

(借) の れ ん 償 却 額	76	(貸) の れ ん	76
-----------------	----	-----------	----

(7) 増資に係る連結修正仕訳

① A社個別上の処理

(借) Z 1 事業諸資産	×××	(貸) Z 1 事業諸負債	×××
のれん	200	資本金	3,000(*13)

② 連結修正仕訳

i みなし割当

(借) 資本金	3,000(*13)	(貸) A社株式	2,400(*14)
		非支配株主持分	600(*24)

(\*24) 3,000(\*13) × 増資前非支配株主持分比率20% = 600

ii みなし売却

(借) その他有価証券評価差額金	24(*17)	(貸) 非支配株主持分	1,800(*15)
A社株式	2,400(*16)	資本剰余金	624(*25)
		(連結子会社の増資による持分の増減)	

(\*25) 2,400(\*16) - (1,800(\*15) - 24(\*17)) = 624

iii i + ii → 増資に係る連結修正仕訳

(借) 資本金	3,000(*13)	(貸) 非支配株主持分	2,400(*26)
その他有価証券評価差額金	24(*17)	資本剰余金	624(*25)
		(連結子会社の増資による持分の増減)	

(\*26) 3,000(\*13) - (2,400(\*14) - 1,800(\*15)) = 2,400

(注) 結合企業(A社)の株主(P社)に係る会計処理は、子会社や関連会社を結合企業とする企業結合により、当該結合企業(A社)の株主(P社)の持分比率が減少する場合には、子会社又は関連会社の時価発行増資等における親会社の会計処理に準じて処理する。

2. B社に係る持分法適用仕訳等

(1) タイム・テーブル

	X 1 12/31	30%	X 2 12/31
		—————→	
	+ 30% (*1)		
資 本 金	1,000		1,000
利 益 剰 余 金	3,000	—————→ 180	3,600
合 計	<u>4,000</u>		<u>4,600</u>
取 得 持 分	1,200		
取 得 原 価	<u>960</u>		
負 の の れ ん	<u>240</u>		

(\*1) X 1 年12月31日取得株式数150千株 ÷ B社発行済株式総数500千株 = 30%

(2) 科目の振替

(借) 関 連 会 社 株 式	960	(貸) B 社 株 式	960
-----------------	-----	-------------	-----

(3) 開始仕訳

(借) 関 連 会 社 株 式	240	(貸) 利 益 剰 余 金	240
-----------------	-----	---------------	-----

(注) 負ののれんは発生時に損益として処理する。

(4) 投資後利益剰余金の認識

(借) 関 連 会 社 株 式	180	(貸) 持 分 法 に よ る 投 資 損 益	180
-----------------	-----	-------------------------	-----

3. 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
P社個別	
1,800	1,800

(2) A 社

(借) 繰延税金負債 (A社)	750(*1)	(貸) 繰延税金資産 (A社)	750
--------------------	---------	--------------------	-----

(\*1)

繰延税金資産	繰延税金負債
A社個別	評価差額の実現(商標権)
800	150
800	150
	評価差額(土地)
	750(*1)
	750
	750

(注) 同一納税主体の繰延税金資産と繰延税金負債は、双方を相殺して表示する。

異なる納税主体の繰延税金資産と繰延税金負債は、双方を相殺せずに表示する。

4. X2年度連結貸借対照表 (問1の解答)

P社連結貸借対照表

資 産	金 額	負債・純資産	金 額
現金預金	5,340	買掛金	2,950
売掛金	6,500	長期借入金	23,000
棚卸資産	6,000	資本金	10,000
有形固定資産	14,200	資本剰余金	⑤ 2,624
無形固定資産	① 6,900	利益剰余金	⑥ 3,884
のれん	② 884	その他有価証券評価差額金 (その他の包括利益累計額)	⑦ 546
関連会社株式	③ 1,380	非支配株主持分	⑧ 4,050
その他有価証券	4,000		
繰延税金資産	④ 1,850		
合計	47,054	合計	47,054

Ⅱ. X3年度 (問2) について)

1. A社に係る連結修正仕訳等

(1) 評価差額の計上及び実現

① 土地

(借)有形固定資産 (土地)	600(*1)	(貸)繰延税金負債 (A社)	150(*2)
		評価差額 (土地)	450

(\*1) X1年度期末(時価2,600－帳簿価額2,000)＝600

(\*2) 600(\*1)×実効税率25%＝150

(注) X3年度期首において、X1年度期末時点(支配獲得時)で保有していた土地の2分の1をP社に売却しているが、P社連結グループ内での内部取引のため、評価差額は実現せず、全額未実現損益の調整として取り扱う。

② 商標権

(借)無形固定資産 (商標権)	2,400(*3)	(貸)繰延税金負債 (A社)	600(*4)
		評価差額 (商標権)	1,800
(借)一般管理費 (商標権償却)	600	(貸)無形固定資産 (商標権)	600(*5)
(借)繰延税金負債 (A社)	150(*6)	(貸)法人税等調整額	150

(\*3) 3,000－600(\*5)＝2,400

(\*4) 2,400(\*3)×実効税率25%＝600

(\*5) 3,000÷有効期間5年＝600

(\*6) 600(\*5)×実効税率25%＝150

(2) タイム・テーブル

	X 1 12/31		X 2 12/31		X 3 12/31
		80%		64%	
		----- ----- ----->			
	+80%		△16%		
資本金	2,000	— +3,000 →	5,000		5,000
利益剰余金	3,200	400 ————→ 100	3,700	△256 △256 ————→ △144 △144	2,900
その他有価証券評価差額金	150	120 ————→ 30	300	△96(*7) △96(*8) ————→ △108(*9)	0
評価差額(土地)	450		450		450
評価差額(商標権)	2,250	△360 ————→	1,800	△288 ————→	1,350
合計	<u>8,050</u>	△ 90	<u>11,250</u>	△162	<u>9,700</u>
取得持分	6,440	2,400	—1,800		
取得原価	7,200	2,400	—2,400		
その他有価証券評価差額金の取崩			—24		
資本剰余金			<u>624</u>		
のれん	<u>760</u>	△ 76	<u>684</u>	△ 76	608

(\*7) (支配獲得時時価1,200－取得原価1,000) × (1－実効税率25%) × P社持分比率64% = 96

(\*8) (X2年度期末時価1,400－支配獲得時時価1,200) × (1－実効税率25%)

× P社持分比率64% = 96

(\*9) X2年度期末その他有価証券評価差額金300 × 非支配株主持分比率36% = 108

(3) 開始仕訳

(借) 資 本 金	5,000	(貸) A 社 株 式	7,200
利 益 剰 余 金	3,736(*10)	非 支 配 株 主 持 分	4,050(*12)
その他有価証券評価差額金	204(*11)	資 本 剰 余 金	624(*13)
評 価 差 額 (土 地)	450		
評 価 差 額 (商 標 権)	1,800		
の れ ん	684		

(\*10)  $3,200 + 100 + 360 + \text{のれん償却額}76 = 3,736$

又は、 $3,700 - T/T(400 - 360 - \text{のれん償却額}76) = 3,736$

(\*11)  $150 + 30 + \text{増資による取崩}24 = 204$

又は、 $300 - T/T(120 - \text{増資による取崩}24) = 204$

又は、 $96(*7) + 108(*9) = 204$

(\*12)  $T/T \text{ 資本合計}11,250 \times \text{非支配株主持分比率}36\% = 4,050$

(\*13) T/T より

(4) 当期純損失の按分

(借) 非 支 配 株 主 持 分	306	(貸) 非支配株主に帰属する当期純損益	306(*14)
-------------------	-----	---------------------	----------

(\*14) 修正後当期純損失 $\Delta 850(*15) \times \text{非支配株主持分比率}36\% = \Delta 306$

又は、T/T より、 $\Delta 144 - 162 = \Delta 306$

(\*15) 個別上の当期純損失 $\Delta 400 - \text{評価差額の実現}600(*5) \times (1 - \text{実効税率}25\%) = 850$

(注) 商標権償却の修正による損益は非支配株主に按分する必要がある。したがって、商標権償却修正後の当期純損失  $850(*15)$  を非支配株主に按分する。

(注) 上記仕訳は、次のように分解して考えると理解し易いであろう。

① 商標権償却修正前当期純損失の按分

(借) 非 支 配 株 主 持 分	144	(貸) 非支配株主に帰属する当期純損益	144(*16)
-------------------	-----	---------------------	----------

(\*16) 個別上の当期純損失 $\Delta 400 \times \text{非支配株主持分比率}36\% = \Delta 144$

② 評価差額の実現に係る非支配株主への按分

(借) 非 支 配 株 主 持 分	162	(貸) 非支配株主に帰属する当期純損益	162(*17)
-------------------	-----	---------------------	----------

(\*17) 評価差額の実現 $600(*5) \times (1 - \text{実効税率}25\%) \times \text{非支配株主持分比率}36\% = 162$

(5) のれんの償却

(借) の れ ん 償 却 額	76	(貸) の れ ん	76
-----------------	----	-----------	----

(6) 剰余金の配当

(借) 営 業 外 収 益 (受 取 配 当 金)	256	(貸) 利 益 剰 余 金 (剰 余 金 の 配 当)	400
非 支 配 株 主 持 分	144		

(7) その他有価証券の売却

① 個別上の処理 (A社)

i 期首洗替

(借) 繰延税金負債 (A社)	100(*19)	(貸) その他有価証券	400(*18)
その他有価証券評価差額金	300		

(\*18) X2年度期末時価1,400 - 取得原価1,000 = 400

(\*19) 400(\*18) × 実効税率25% = 100

ii 売却

(借) 現金預金	1,500	(貸) その他有価証券	1,000
		特別利益 (有価証券売却益)	500(*20)

(\*20) 売却価額1,500 - 取得原価1,000 = 500

iii 税金

(借) 法人税等調整額	125(*21)	(貸) 繰延税金負債 (A社)	125
-------------	----------	--------------------	-----

(\*21) 500(\*20) × 実効税率25% = 125

(注) 解説の便宜上、勘定科目として法人税等調整額及び繰延税金負債を用いている。

② 連結上あるべき仕訳

i 期首洗替

(借) 繰延税金負債 (A社)	50(*23)	(貸) その他有価証券	200(*22)
その他有価証券評価差額金	96(*8)		
非支配株主持分	54(*24)		

(\*22) X2年度期末時価1,400 - 1,200(\*25) = 200

(\*23) 200(\*22) × 実効税率25% = 50

(\*24) (200(\*22) - 50(\*23)) × 非支配株主持分比率36% = 54

(\*25) 支配獲得時(X1年度期末)時価

ii 売却

(借) 現金預金	1,500	(貸) その他有価証券	1,200(*25)
		特別利益 (有価証券売却益)	300

iii 税金

(借) 法人税等調整額	75(*26)	(貸) 繰延税金負債 (A社)	75
-------------	---------	--------------------	----

(\*26) 売却益300 × 実効税率25% = 75



iv 支配獲得時その他有価証券評価差額金の非支配株主持分相当額の売却益への振替

(借) 非支配株主持分	54(*27)	(貸) 特別利益	72(*28)
法人税等調整額	18(*29)	(有価証券売却益)	

(\*27)  $(1,200(*25) - \text{取得原価}1,000) \times (1 - \text{実効税率}25\%) \times \text{非支配株主持分比率}36\% = 54$

(\*28)  $(1,200(*25) - \text{取得原価}1,000) \times \text{非支配株主持分比率}36\% = 72$

(\*29)  $(1,200(*25) - \text{取得原価}1,000) \times \text{実効税率}25\% \times \text{非支配株主持分比率}36\% = 18$

(注) その他有価証券評価差額金に係る非支配株主持分額は、その他有価証券が売却により増減した場合には取り崩すとともに、その実現損益が非支配株主に帰属する当期純損益に計上される。したがって、支配獲得時その他有価証券評価差額金のうち、非支配株主持分相当額54(\*27)は連結損益計算書上、一旦、有価証券売却益に実現損益として計上され、同額が非支配株主に帰属する当期純損益に計上されるので、連結上の利益から控除されることになる。

③ 連結修正仕訳(②-①)

i 有価証券売却損益の修正

(借) 特別利益	128(*30)	(貸) 法人税等調整額	32(*31)
(有価証券売却益)		その他有価証券評価差額金	96(*7)

(\*30)  $(1,200(*25) - \text{取得原価}1,000) \times \text{P社持分比率}64\% = 128$

(\*31)  $128(*30) \times \text{実効税率}25\% = 32$

ii 非支配株主持分に含まれるその他有価証券評価差額金の取崩

(借) 非支配株主持分	108(*32)	(貸) その他有価証券評価差額金	108
-------------	----------	------------------	-----

(\*32) (\*9)より 又は、 $54(*27) + 54(*24) = 108$

(注) A社の個別財務諸表において、その他有価証券を全額売却したことに伴い、前期末に計上されていたその他有価証券評価差額金は取り崩され、有価証券売却益が計上されているため、資本連結手続上も、その他有価証券評価差額金の全額を取り崩し、有価証券売却益及び非支配株主持分へ振り替える。

売却価額1,500		
X2年度期末時価1,400	128 (税引後96(*8))	72 (税引後54(*24))
X1年度期末時価1,200 (*25)	有価証券売却損益の修正 128(*30) (税引後96(*7))	72(*28) (税引後54(*27))
取得原価1,000		
	P社持分比率64%	非支配株主持分比率36%

(8) 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

(借) 売 上 高	2,500	(貸) 売 上 原 価	2,500
-----------	-------	-------------	-------

② 期末商品に係る未実現損益の調整 (ダウン・ストリーム)

(借) 売 上 原 価	180(*1)	(貸) 棚 卸 資 産	180
(借) 繰 延 税 金 資 産 (P 社)	45	(貸) 法 人 税 等 調 整 額	45(*2)

(\*1)  $600 \times \text{利益率}30\% = 180$

(\*2)  $180(*1) \times \text{実効税率}25\% = 45$

③ 債権債務の相殺消去

(借) 買 掛 金	1,000	(貸) 売 掛 金	1,000
-----------	-------	-----------	-------

(9) 土地に係る未実現損益の調整 (アップ・ストリーム)

(借) 特 別 利 益 (土 地 売 却 益)	500(*1)	(貸) 有 形 固 定 資 産 (土 地)	500
(借) 繰 延 税 金 資 産 (A 社)	125	(貸) 法 人 税 等 調 整 額	125(*2)
(借) 非 支 配 株 主 持 分	135	(貸) 非 支 配 株 主 に 帰 属 する 当 期 純 損 益	135(*3)

(\*1)  $X3$  年度期首における時価1,500 - 取得原価1,000 = 500

(\*2)  $500(*1) \times \text{実効税率}25\% = 125$

(\*3)  $(500(*1) - 125(*2)) \times \text{非支配株主持分比率}36\% = 135$

(10) 建物に係る未実現損益の調整 (アップ・ストリーム)

(借) 特 別 利 益 (建 物 売 却 益)	500(*1)	(貸) 有 形 固 定 資 産 (建 物)	500
(借) 有 形 固 定 資 産 (建 物 減 価 償 却 累 計 額)	100	(貸) 一 般 管 理 費 (建 物 減 価 償 却 費)	100(*2)
(借) 繰 延 税 金 資 産 (A 社)	100	(貸) 法 人 税 等 調 整 額	100(*3)
(借) 非 支 配 株 主 持 分	108	(貸) 非 支 配 株 主 に 帰 属 する 当 期 純 損 益	108(*4)

(\*1)  $X3$  年度期首における時価1,500 -  $X3$  年度期首における帳簿価額1,000 = 500

(\*2)  $500(*1) \div \text{残存耐用年数}5\text{年} = 100$

(\*3)  $(500(*1) - 100(*2)) \times \text{実効税率}25\% = 100$

(\*4)  $(500(*1) - 100(*2) - 100(*3)) \times \text{非支配株主持分比率}36\% = 108$

2. B社に係る持分法適用仕訳等

(1) タイム・テーブル

	X 1 12/31		X 2 12/31		X 3 12/31
		30%		30%	
	+-----+-----+----->				
	+30%				
資本金	1,000		1,000		1,000
利益剰余金	3,000	180	3,600	720 △360	4,800
合計	<u>4,000</u>		<u>4,600</u>		<u>5,800</u>
取得持分	1,200				
取得原価	<u>960</u>				
負ののれん	<u>240</u>				

(2) 科目の振替

(借) 関連会社株式	960	(貸) B社株式	960
------------	-----	----------	-----

(3) 開始仕訳

(借) 関連会社株式	420	(貸) 利益剰余金	420(*1)
------------	-----	-----------	---------

(\*1) T/T(180+負ののれん240) = 420

(4) 投資後利益剰余金の認識

(借) 関連会社株式	720	(貸) 持分法による投資損益	720
------------	-----	----------------	-----

(5) 剰余金の配当

(借) 営業外収益 (受取配当金)	360	(貸) 関連会社株式	360
----------------------	-----	------------	-----

3. 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				
<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 80%; padding: 5px;">P 社個別</td> <td style="width: 20%; text-align: right; padding: 5px;">1,600</td> </tr> <tr> <td style="border-top: 1px solid black; padding: 5px;">未実現損益(商品)</td> <td style="border-top: 1px solid black; text-align: right; padding: 5px;">45</td> </tr> </table>	P 社個別	1,600	未実現損益(商品)	45	
P 社個別	1,600				
未実現損益(商品)	45				
} 1,645					

(2) A 社

(借) 繰 延 税 金 負 債 (A 社)	600(*1)	(貸) 繰 延 税 金 資 産 (A 社)	600
--------------------------	---------	--------------------------	-----

(\*1)

繰延税金資産	繰延税金負債														
<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 80%; padding: 5px;">A 社個別</td> <td style="width: 20%; text-align: right; padding: 5px;">850</td> </tr> <tr> <td style="border-top: 1px solid black; padding: 5px;">未実現損益(土地)</td> <td style="border-top: 1px solid black; text-align: right; padding: 5px;">125</td> </tr> <tr> <td style="border-top: 1px solid black; padding: 5px;">未実現損益(建物)</td> <td style="border-top: 1px solid black; text-align: right; padding: 5px;">100</td> </tr> </table>	A 社個別	850	未実現損益(土地)	125	未実現損益(建物)	100	<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%; padding: 5px;">評価差額の実現(商標権)</td> <td style="width: 50%; padding: 5px;">評価差額(土地)</td> </tr> <tr> <td style="text-align: right; padding: 5px;">150</td> <td style="text-align: right; padding: 5px;">150</td> </tr> <tr> <td style="border-top: 1px solid black; padding: 5px;">600(*1)</td> <td style="border-top: 1px solid black; padding: 5px;">評価差額(商標権)</td> </tr> <tr> <td></td> <td style="text-align: right; padding: 5px;">600</td> </tr> </table>	評価差額の実現(商標権)	評価差額(土地)	150	150	600(*1)	評価差額(商標権)		600
A 社個別	850														
未実現損益(土地)	125														
未実現損益(建物)	100														
評価差額の実現(商標権)	評価差額(土地)														
150	150														
600(*1)	評価差額(商標権)														
	600														
} 1,075															

(注) 同一納税主体の繰延税金資産と繰延税金負債は、双方を相殺して表示する。

異なる納税主体の繰延税金資産と繰延税金負債は、双方を相殺せずに表示する。

< 包括利益の内訳 >

利益剰余金 P社 2,500(*1)	利益剰余金 A社△1,539(*2) B社 360(*3)	非支配株主持分 A社 △549(*4)	} 当期純利益 772	} 包括利益 478
その他有価証券評価差額金 P社 △90(*5)	その他有価証券評価差額金 A社 △96(*6)	非支配株主持分 A社 △108(*7)		
} P社包括利益 2,410				
親会社株主に係る包括利益 1,135		非支配株主に係る包括利益 △657		

(\*1) P社個別P/L

(\*2) A社T/T( $\Delta 256 - 256 - 96(*8) - 288 - 76$ ) + 商品( $\Delta 180 + 45$ ) + 土地( $\Delta 500 + 125 + 135$ )  
+ 建物( $\Delta 500 + 100 + 100 + 108$ ) =  $\Delta 1,539$

(\*3) B社T/T( $720 - 360$ ) = 360

(\*4) A社T/T( $\Delta 144 - 162$ ) - 土地135 - 建物108 =  $\Delta 549$

(\*5) P社個別B/S(X3年度360 - X2年度450) =  $\Delta 90$

(\*6) (X2年度期末時価1,400 - 支配獲得時時価1,200)  $\times$  (1 - 実効税率25%)  
 $\times$  P社持分比率64% = 96

(\*7) X2年度期末その他有価証券評価差額金300  $\times$  非支配株主持分比率36% = 108

(\*8) (支配獲得時時価1,200 - 取得原価1,000)  $\times$  (1 - 実効税率25%)  $\times$  P社持分比率64% = 96

Ⅲ. X4年度 (問3) について)

1. 個別上の処理

(1) P社 (投資の継続)

(借) 諸	負	債	1,000(*1)	(貸) 諸	資	産	5,800(*1)
	B	社	株				
		式	4,800(*2)				

(\*1) P社におけるP2事業の適正な帳簿価額

(\*2)  $5,800(*1) - 1,000(*1) = P2$  事業の株主資本相当額4,800

(注) 分離元企業 (P社) が受け取った分離先企業の株式 (B社株式) の取得原価は「移転した事業に係る株主資本相当額」に基づいて算定する。したがって、移転損益は認識しない。

(2) B社 (逆取得)

(借) 諸	資	産	5,800(*1)	(貸) 諸	負	債	1,000(*1)
					資	本	金
							4,800(*2)

(注) B社は事業分離によりP2事業を取得し株式を交付しているが、事業分離後における発行済株式数 1,000千株(\*3)のうちP社持株数が 650千株(\*4)となり、P社のB社持分比率が30%から65%(\*5)となる。当該事業分離により株式を交付したB社ではなく実質的にP社がB社を取得した結果となるため (逆取得)、個別上移転する資産及び負債は原則として移転前に付された適正な帳簿価額により計上する。

(\*3) 事業分離前発行済株式数500千株 + 交付株式数500千株 = 1,000千株

(\*4) 当初保有分150千株 + 交付株式数500千株 = 650千株

(\*5)  $\frac{650千株(*4)}{1,000千株(*3)} = 65\%$

2. 連結上の処理

(1) 評価差額の計上

(借) 有	形	固	定	資	産	400(*6)	(貸) 繰	延	税	金	負	債	100(*7)
	(土				地)			(B				社)	
									評	価	差	額	300
								(土				地)	

(\*6) X4年度期首 (時価900 - 帳簿価額500) = 400

(\*7)  $400(*6) \times$  実効税率25% = 100

(2) タイム・テーブル

	X 1 12/31		X 2 12/31		X 3 12/31	
		30%		30%		
		+ 30%				
資本金	1,000		1,000		1,000	
利益剰余金	3,000	180	3,600	720 △360	4,800	
評価差額(土地)	—		—		—	
合計	<u>4,000</u>		<u>4,600</u>		<u>5,800</u>	
取得持分	1,200					
取得原価	<u>960(*8)</u>					
負ののれん	<u>240</u>					
	X 3 12/31		X 4 1/1(分離前)		X 4 1/1(分離後)	
			+ 35% (計65%) (100%) (*9)		(△35%)	
資本金	1,000		1,000	+ 4,800 (*2)	5,800	
利益剰余金	4,800		4,800		4,800	
評価差額(土地)	—		300		300	
合計	<u>5,800</u>		<u>6,100</u>		<u>10,900</u>	
取得持分			3,965	4,800	- 1,680(*14)	
取得原価			960(*8)	} 4,800		
取得原価			2,450(*10)			
持分法による投資増加額			780(*11)		} 4,550(*13)	
段階取得に係る差益			360(*12)			
資本剰余金					<u>770</u>	
のれん			<u>585</u>			

(\*8) @6.4千円×150千株=960

(\*9) 65%(\*5) - P社当初取得比率30% = 35%

(\*10) B社時価7,000(\*16) × P社追加取得比率35%(\*9) = 2,450

(\*11) 負ののれん240 + 投資後利益剰余金のうち投資会社帰属分(180 + 720 - 360) = 780

(\*12) 連結上の取得原価4,550(\*13) - 持分法上の簿価4,190(\*17) = 360

又は、事業分離前保有分(連結上の取得原価)2,100(\*18)

- (960(\*8) + 持分法による投資増加額780(\*11)) = 360

(\*13) 事業分離前保有分(連結上の取得原価) 2,100(\*18)

+ 事業分離による取得分 2,450(\*10) = 4,550

又は、B社時価 7,000(\*16) × P社持分比率 65%(\*5) = 4,550

(注) 分離先企業に対して投資したとみなされる額は、分離元企業が追加的に受け取った分離先企業の株式の取得原価と事業分離前に有していた分離先企業の株式の支配獲得時(事業分離日)の時価との合計額とする。

(\*14) P2事業の株主資本相当額 4,800(\*2) × P2事業に係るP社持分減少比率 35% = 1,680

(\*15) P2事業時価 7,000(\*19) × P2事業に係るP社持分減少比率 35% = 2,450

(注) 「みなし移転事業額(\*15)」は「(分離前保有分を除く) 分離先企業に対するみなし投資額(\*10)」と同額となる。

(\*16) @14千円 × 事業分離前発行済株式数 500千株 = 7,000

(\*17) 個別上の取得原価 (960(\*8) + 2,450(\*10)) + 持分法による投資増加額 780(\*11) = 4,190

(\*18) B社時価 7,000(\*16) × P社当初取得比率 30% = 2,100

(\*19) @14千円 × 交付株式数 500千株 = 7,000

(3) 開始仕訳

(借) B社株式	780	(貸) 利益剰余金	780(*11)
----------	-----	-----------	----------

(4) 段階取得に係る差損益の認識

(借) B社株式	360	(貸) 段階取得に係る差益	360(*12)
----------	-----	---------------	----------

(5) 投資と資本の相殺消去 (B社にパーチェス法を適用)

(借) 資本金	1,000	(貸) B社株式	4,550(*13)
利益剰余金	4,800	非支配株主持分	2,135(*20)
評価差額 (土地)	300		
のれん	585(*21)		

(\*20) 分離前T/T 資本合計 6,100 × 非支配株主持分比率 35% = 2,135

(\*21) B社に対するみなし投資額 4,550(\*13) - P社持分増加額 3,965(\*22) = 585

(\*22) 分離前T/T 資本合計 6,100 × P社持分比率 65%(\*5) = 3,965



(6) 移転事業に係る投資と資本の相殺消去

(借) 資	本	金	4,800(*2)	(貸) B 社 株 式	2,350(*23)
				非支配株主持分	1,680(*14)
				資本剰余金	770(*24)

(\*23)  $6,900(*25) - 4,550(*13) = 2,350$

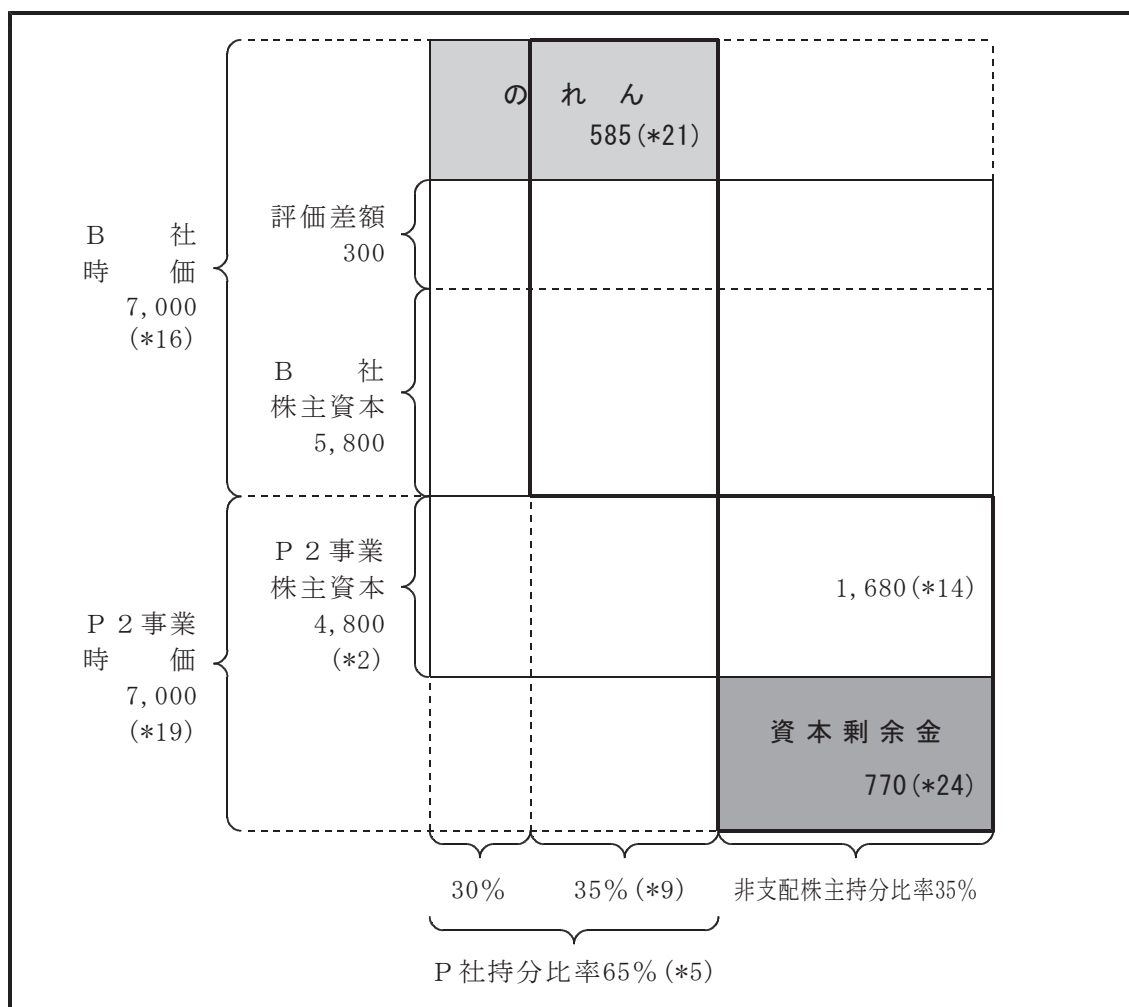
(\*24)  $みなし移転事業額2,450(*15) - P2事業に係るP社持分減少額1,680(*14) = 770$

又は、 $(P2事業時価7,000(*19) - P2事業の株主資本相当額4,800(*2))$

$\times P2事業に係るP社持分減少比率35\% = 770$

(\*25)  $事業分離前保有分(連結上の取得原価)2,100(*18) + 事業分離による取得分4,800(*2)$

$= 6,900$



**問 3** の解答

X4年度期首における会社分割により、P社は、B社に対する持分比率を(①65(\*5))%有することになるので、B社はP社の(②子)会社となる。このとき、従前のB社株式の評価額と時価との差額は、(③段階取得)に係る差益として認識される。

さらに、P社は、P2事業に対する持分を(④35)%喪失することになり、その結果、(⑤資本)剰余金が(⑥770(\*24))百万円だけ増加することになる。なお、P社がB社について新たに計上するのれんの金額は、(⑦585(\*21))百万円である。この会社分割の結果、P社の連結財務諸表における非支配株主持分は、(⑧3,815(\*26))百万円だけ増加する。

ただし、B社に対して投資したとみなされる額は、P2事業の事業分離直前の時価に増加するP社の持分比率を乗じた額に基づいて算定する。

(\*26)分離後T/T 資本合計10,900×非支配株主持分比率35%=3,815

【理論部分】

**問 4**

「事業分離等に関する会計基準」からの出題である。問題文を踏まえて分離先企業であるA社が関連会社となることを把握した上で、個別財務諸表上の会計処理については、投資の継続の観点から答案を作成すればよいであろう。また、連結財務諸表上の会計処理については、法令基準集を参考にしつつ、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」20, 96~99

**問 5**

子会社の業績が悪化した場合において検討すべき会計処理についての問題であり、複数の論点に関連する出題である。A社の業績が悪化した場合、①A社の個別財務諸表、②P社の個別財務諸表、および③P社の連結財務諸表のいずれにおいても、資産の帳簿価額を減額する会計処理が必要となる可能性があることを踏まえて、答案を作成すればよいであろう。