

【第3問】

問題 1

問 1

①	減価償却費	②	法人税等	③	換算差額
④	150 千円	⑤	1,200 千円	⑥	△11,850 千円
⑦	65,550 千円	⑧	△18,000 千円	⑨	△24,000 千円

問 2

表示区分：財務活動によるキャッシュ・フロー

理由：連結の範囲に変更を伴わない子会社株式の取得および売却による親会社の持分変動による差額は資本剰余金に計上される。そのため、当該子会社株式の取得による支出および売却による収入は、非支配株主との取引として、財務活動によるキャッシュ・フローの区分に記載する。

問題 2

問 1

①	3,600 千円	②	2,160 千円	③	1,500 千円
④	3,950 千円	⑤	2,735 千円	⑥	6,400 千円
⑦	2,500 千円	⑧	4,500 千円	⑨	15,295 千円

別解：④3,250 ⑤2,250 ⑨14,810

問 2

- |                                      |
|--------------------------------------|
| ① 機械装置等と同様に製品マスターを利用（複写）して製品を作成すること。 |
| ② 法的権利（著作権）を有していること。                 |
| ③ 適正な原価計算により取得原価を明確化できること。           |

【第4問】

問題 1

問 1

収益の金額：	6,000 円	理由：A社は、商品の法的所有権を顧客に移転される前に一時的に獲得するものの、当該商品に係る在庫リスクを一切負っておらず、また、顧客に販売されるまでのどの時点においても当該商品の使用を指図する能力を有しておらず、当該商品を支配していない。そのため、消化仕入契約である本問の取引において、A社の履行義務は商品が顧客に提供されるように手配することであり、A社は代理人に該当する。したがって、商品販売代金30,000円からB社に支払う24,000円を控除した純額 6,000円を収益として認識する。
--------	---------	---

問 2

高い陳腐化リスク、過去の価格変更の実績、類似する製品Yに係る観察可能なデータ、現在の市場環境等を考慮すると、製品Xを流通させるためには大幅な価格の引下げが必要となる可能性が高いと考えられる。そこで、K氏は、40%の値引きを見込んで見積られた変動対価90,000千円のうち、最大値引き50%を見込んで計算した75,000千円だけを取引価格に含め、この金額で収益を認識すれば、変動対価の額に関する不確実性が事後的に解消される時点までに計上された収益の著しい減額が発生しない可能性が高いと判断した。

問題 2

問 1

利用の事実

問 2

(1) 減価償却の自己金融機能とは、償却資産に投下された資金が収益を認識することを通じて回収され、非現金支出費用である減価償却費を計上することによって、当該償却資産の再調達に要する資金が社外流出せずに企業内に留保される機能である。

(2) 物価上昇時において、償却資産に対する減価償却は、過去の支出額である取得原価を費用化することで名目資本が維持されるため、再調達に要する資金を確保できないが、取替資産に対する取替法は、取替時の支出額である取替費用を費用化することで実体資本が維持されるため、再調達に要する資金を確保できるという点で、両者は異なる。

問 3

時の経過に起因して減価する償却資産は、耐用年数を基準とした原価配分方法が合理的であるが、採取されるに応じて漸次減耗する減耗性資産は、採取量を基準とした原価配分方法が合理的であるため、耐用年数を基準とした原価配分方法が適用されない。

問題 3

問 1

	借 方	金 額	貸 方	金 額
X1年 3月30日	投資有価証券	1,000,000	未 払 金	1,000,000
X1年 3月31日	投資有価証券	10,000	その他有価証券評価差額金	10,000

問 2

通常の商品を購入した場合、契約締結日においては双務未履行であるため、受渡日に当該商品の発生を認識する。他方、有価証券を取得した場合、契約締結日においては双務未履行であるものの、契約締結日から当該有価証券の時価の変動リスクや契約の相手方の財政状態等に基づく信用リスクが生じるため、原則として、契約締結日において当該有価証券の発生を認識する約定日基準による会計処理が求められる。

問 3

約定日から受渡日までの期間が通常の間である場合、B社は、約定日に甲社株式の消滅を認識するため、決算日に行うべき会計処理はない。他方、約定日から受渡日までの期間が通常の間よりも長い場合、B社は、売買契約を先渡契約（デリバティブ取引）として約定日に認識し、決算日にはこれを時価評価して、評価差額を当期の純損益とする。また、甲社株式については、約定日に消滅を認識せず、決算日に時価評価し、評価差額を純資産の部に直入する。

問題 4

問 1

① ウ ② ア ③ ウ ④ ア ⑤ ウ ⑥ ア ⑦ ウ

問 2

採用されている方法 テンポラル法

その理由 在外支店の財務諸表は、本国の本店が作成する個別財務諸表の構成要素となり、本店の外貨建項目の換算基準と整合させることが望ましいためである。

問 3

採用されている方法 決算日レート法

その理由 在外子会社の独立事業体としての性格が強くなり、現地通貨による測定値そのものを重視する傾向が強まっており、また、在外子会社等の増加に伴い、テンポラル法による財務諸表項目の換算が実務的に著しく困難になったためである。

【第5問】

問題 1

①	B	②	1,675,000	③	A	④	44,800
⑤	8,000	⑥	80,000	⑦	喪失	⑧	関連会社
⑨	75,500	⑩	182,700	⑪	13,250	⑫	時価
⑬	1,050,000	⑭	72	⑮	資本	⑯	149,240
⑰	段階取得	⑱	113,200	⑲	40,000	⑳	344,850

問題 2

連結貸借対照表

(単位：千円)

資 産	20X8年度	20X9年度	負債・純資産	20X8年度	20X9年度
諸 資 産	2,143,500	2,802,300	諸 負 債	682,250	765,000
土 地	463,000	866,000	資 本 金	1,250,000	1,250,000
の れ ん	0	210,960	資 本 剰 余 金	254,750	403,990
関 連 会 社 株 式	487,900	185,100	利 益 剰 余 金	788,150	1,093,000
			為替換算調整勘定	7,950	17,250
			非支配株主持分	111,300	535,120
合 計	3,094,400	4,064,360	合 計	3,094,400	4,064,360

問題 3

問 1

子会社株式の一部売却により当該子会社であった会社が子会社及び関連会社のいずれにも該当しなくなる場合には、子会社の企業結合による場合とは異なり、残存投資について、引き続き投資が継続しているとみて、個別貸借対照表上の帳簿価額により評価する。また、残存投資の連結財務諸表上の評価額に基づき個別財務諸表上の子会社株式の売却損益を修正し、当該連結財務諸表上の評価額と個別貸借対照表上の帳簿価額の差額は利益剰余金に計上する。

問 2

20X7年度末にB社がP社の子会社と判断された場合、B社の吸収合併までは、持分法ではなく全部連結により会計処理されるが、親会社株主に帰属する当期純利益及び純資産に及ぼす影響は基本的に同一である。ただし、B社の吸収合併は、段階取得ではなく共通支配下の取引となるため、段階取得に係る差益は計上されず、また、B社に係るP社持分増加額とC社に係るP社持分減少額との差額は資本剰余金とされる。さらに、のれんは、20X7年度末に計上したのれんの未償却額となる。

問 3

連結財務諸表を非支配株主をも含めた企業集団全体の株主の立場から作成するものとみる経済的単一体説によると、親会社株主のみならず、非支配株主も連結財務諸表上の株主と位置付けられる。そのため、連結貸借対照表上、親会社株主持分のみを株主資本とし、連結株主資本等変動計算書上、親会社株主への配当のみを配当金の支払額として表示し、また、親会社株主に帰属する当期純利益のみを表示する我が国の連結財務諸表の会計処理は、経済的単一体説に基づいていないと考えられる。さらに、経済的単一体説によると、親会社株主と非支配株主は同等に扱われるため、親会社株主に帰属するのれんのみを認識する我が国の連結財務諸表の会計処理も、経済的単一体説に基づいていないと考えられる。

## I 合格ライン

### 【第3問】

**問題 1** **問 1** は、キャッシュ・フロー計算書に関する問題である。テキストレベルの非常に平易な問題であった。9箇所ある解答箇所のうち、間違えられる箇所は2～3箇所程度であろう。

**問題 1** **問 2** は、キャッシュ・フロー計算書に関する問題である。連結の範囲に変更を伴わない子会社株式の取得による支出および子会社株式の売却による収入は、連結キャッシュ・フロー計算書における「財務活動によるキャッシュ・フロー」の区分に表示することについては、必ず正答したい。一方で、当該区分に記載する理由については、連結の範囲に変更を伴わない子会社株式の取得および売却による親会社の持分変動による差額が資本剰余金に計上されることを指摘できていればよいであろう。

**問題 2** **問 1** は、ソフトウェアに関する問題である。適用指針レベルの細かい箇所も問われていたものの、部分的にはその場で対応して欲しかった問題である。解答箇所9箇所のうち、4～5箇所の正答が望まれる。

**問題 2** **問 2** は、市場販売目的のソフトウェアに関する問題である。基本的な論点であり、論文答練でも同様の問題を出題しているため、高得点が望まれる。

### 【第4問】

**問題 1** は、収益認識に関する問題である。「収益認識に関する会計基準」については、網羅的に学習していない受験生が多かったことも想定されるため、**問 1** については、収益の金額を正答したうえで、A社が代理人に該当することを説明することによって部分点を獲得できていれば、十分であろう。**問 2** については、法令基準集を参照することで答案を作成することもできるが、限られた時間の中で該当する条文を見つけ出すことは困難であると思われる。したがって、部分点を獲得することができていれば、アドバンテージを獲得できると考えられる。

**問題 2** は、固定資産に関する出題である。**問 1** については、正答してほしい。**問 2** については、(1)は基本的な論点であり、高得点を獲得してほしいが、(2)は応用論点であるため、解答できなかったとしても合否に影響はないであろう。**問 3** については、減耗性資産の特徴を示すことによって、部分点を獲得できていれば十分であろう。

**問題 3** は、金融商品に関する問題である。**問 1** は、基本的な仕訳問題であるため、必ず正答したい。**問 2** についても、基本的な論点であり、高得点が望まれる。**問 3** は、応用問題であるため、先渡契約（デリバティブ取引）の会計処理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** は、外貨換算会計に関する出題である。**問 1** ～ **問 3** のいずれの問題についても、外貨換算会計に関する基本的な理解を問う問題であり、論文答練においても類似の問題を出題しているため、高得点が望まれる。

## 【第5問】

**問題 1** は、連結財務諸表の作成について、会計処理を文章で問う問題である。子会社による関連会社の吸収合併は見慣れない取引であり得点が難しいものの、誘導的な出題がなされているため、全体的には比較的得点しやすかったと思われる。20箇所ある解答箇所のうち、13～14箇所以上の正答が望まれる。

**問題 2** は、2期間にわたる連結貸借対照表の作成問題である。連結の範囲に含まれるか含まれないかを慎重に判断すれば、貸借を合わせるのは難しいにせよ、部分点は取りやすかったと思われる。5～6割程度の正答が望まれるであろう。

**問題 3** は、連結会計に関する問題である。

**問 1** は、論文答練でも出題した支配の喪失の会計処理の考え方をを用いて、売却後の投資の評価額を説明することによって、部分点を獲得できればよいであろう。

**問 2** は、問題文で示されている事例を用いた応用問題である。B社を連結する場合と、B社に対して持分法を適用する場合の会計処理の相違を説明することで、部分点を獲得できればよいであろう。

**問 3** は、連結基礎概念に関する応用問題である。経済的単一体説の考え方を丁寧に説明したうえで、経済的単一体説に基づいていないと考えられる会計処理を1つ示すことができれば、十分であろう。



## 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

直前答練 第3回 第3問

アクセス 第5回

#### 問題 2

基礎答練 第3回 第1問

追加答練 第2回 第2問

アクセス 第5回

### 【第4問】

#### 問題 1

全国模試 第2回 第4問

全国模試 第3回 第4問

#### 問題 2

追加答練 第1回 第1問

#### 問題 3

アクセス 第1回

基礎答練 第3回 第2問

追加答練 第2回 第3問

#### 問題 4

応用答練 第2回 第1問

直前答練 第3回 第3問

【第5問】

**問題 1** 及び **問題 2**

応用答練 第1回 第3問  
応用答練 第2回 第1問  
直前答練 第2回 第1問  
アクセス 第4回  
アクセス 第7回  
アクセス 第11回  
アクセス 第13回  
アクセス 第14回

**問題 3**

基礎答練 第3回 第3問  
応用答練 第2回 第3問  
直前答練 第3回 第1問  
全国模試 第2回 第5問  
追加答練 第1回 第3問

Ⅲ 解答への道

【第3問】

【計算部分】

問題1 問1 について (単位: 千円)

キャッシュ・フロー計算書

自X2年4月1日 至X3年3月31日

I 営業活動によるキャッシュ・フロー	
税引前当期純利益	62,850(*1)
(①減価償却費)	24,600(*1)
貸倒引当金の増減額	④ 150(*2)
退職給付引当金の増減額	⑤ 1,200(*3)
受取利息・受取配当金	△2,400(*1)
支払利息	3,600(*1)
有価証券売却益	△3,000(*1)
有価証券評価損	1,200(*1)
為替差損	1,800(*1)
固定資産売却損	5,400(*1)
売上債権の増減額	⑥ △11,850(*4)
棚卸資産の増減額	13,500(*5)
前払費用の増減額	△600(*6)
仕入債務の増減額	△6,000(*7)
未払費用の増減額	300(*8)
小 計	90,750
利息及び配当金の受領額	3,000(*9)
利息の支払額	△4,200(*10)
(②法人税等)の支払額	△24,000(*11)
営業活動によるキャッシュ・フロー	⑦ 65,550(*12)
II 投資活動によるキャッシュ・フロー	
有価証券の取得による支出	△6,000(*13)
有価証券の売却による収入	21,000
有形固定資産の取得による支出	△90,000(*14)
有形固定資産の売却による収入	54,000
貸付けによる支出	△1,800(*15)
貸付金の回収による収入	4,800
投資活動によるキャッシュ・フロー	⑧ △18,000
III 財務活動によるキャッシュ・フロー	
借入れによる収入	12,000(*16)
借入金の返済による支出	△24,000
株式の発行による収入	6,000
配当金の支払額	△18,000

	財務活動によるキャッシュ・フロー	⑨ $\Delta 24,000$
IV	現金及び現金同等物に係る(③換算差額)	$\Delta 1,800$ (*17)
V	現金及び現金同等物の増減額	21,750
VI	現金及び現金同等物の期首残高	81,000
VII	現金及び現金同等物の期末残高	102,750

(\*1) P/L より

(注) 間接法における税引前当期純利益に対する調整項目に計上される為替差損益は、損益計算書において計上された為替差損益のうち、原則として、「営業活動によるキャッシュ・フロー」の「小計」欄以降(「投資活動によるキャッシュ・フロー」及び「財務活動によるキャッシュ・フロー」の区分を含む)に記載される取引に係る為替差損益である。本問においては、外貨預金の期末の評価替えによる金額であるため、調整が必要となる。

(\*2) B/S 貸倒引当金(X 2年度末1,350 - X 1年度末1,200) = 150

(\*3) B/S 退職給付引当金(X 2年度末54,600 - X 1年度末53,400) = 1,200

(\*4) B/S {X 2年度末(受取手形36,000 + 売掛金47,850)

- X 1年度末(受取手形30,000 + 売掛金42,000)} = 11,850

(\*5) B/S 商品(X 1年度末36,000 - X 2年度末22,500) = 13,500

(\*6) B/S 前払営業費(X 2年度末1,200 - X 1年度末600) = 600

(\*7) B/S {X 1年度末(支払手形30,000 + 買掛金18,000)

- X 2年度末(支払手形18,000 + 買掛金24,000)} = 6,000

(\*8) B/S 未払給料(X 2年度末900 - X 1年度末600) = 300

(注) 増減額として調整される経過勘定項目は「営業活動に係る」資産及び負債の増減であるので、利息等の営業外損益に係る経過勘定は含まれない点に注意すること。

(\*9) P/L 受取利息・受取配当金2,400 + X 1年度末B/S 未収利息1,200

- X 2年度末B/S 未収利息600 = 3,000

(\*10) P/L 支払利息3,600 + X 1年度末B/S未払利息1,800 - X 2年度末B/S未払利息1,200 = 4,200

(\*11) X 1年度末B/S 未払法人税等12,000

+ (P/L 法人税等27,000 - X 2年度末B/S 未払法人税等15,000) = 24,000

又は、P/L 法人税等27,000 - B/S 未払法人税等(X 2年度末15,000 - X 1年度末12,000)

= 24,000

(\*12) 現金及び現金同等物の増減額21,750

- 現金及び現金同等物に係る換算差額 $\Delta 1,800$ (\*17)

- 財務活動によるキャッシュ・フロー $\Delta 24,000$

- 投資活動によるキャッシュ・フロー $\Delta 18,000$  = 65,550

(\*13) X 2年度末B/S 有価証券10,800 + P/L 有価証券評価損1,200

- (X 1年度末B/S 有価証券24,000 - 売却18,000) = 6,000

(\*14) X 2年度末B/S 有形固定資産198,000

- (X 1年度末B/S 有形固定資産180,000 - 売却72,000) = 90,000

(\*15) X 2年度末B/S 貸付金3,000 - (X 1年度末B/S 貸付金6,000 - 回収4,800) = 1,800

(\*16) X 2年度末B/S 借入金30,000 - (X 1年度末B/S 借入金42,000 - 返済24,000) = 12,000

(\*17) P/L 為替差損より

(注) 有価証券に関して、以下の仕訳が行われている。

(借) 有 価 証 券	6,000	(貸) 現 金 預 金	6,000(*13)
(借) 現 金 預 金	21,000	(貸) 有 価 証 券	18,000
		有 価 証 券 売 却 益	3,000(*1)
(借) 有 価 証 券 評 価 損	1,200(*1)	(貸) 有 価 証 券	1,200

(注) 有形固定資産に関して、以下の仕訳が行われている。

(借) 有 形 固 定 資 産	90,000	(貸) 現 金 預 金	90,000(*14)
(借) 減 価 償 却 累 計 額	12,600	(貸) 有 形 固 定 資 産	72,000
現 金 預 金	54,000		
固 定 資 産 売 却 損	5,400(*1)		
(借) 減 価 償 却 費	24,600(*1)	(貸) 減 価 償 却 累 計 額	24,600

(注) 貸付金に関して、以下の仕訳が行われている。

(借) 貸 付 金	1,800	(貸) 現 金 預 金	1,800(*15)
(借) 現 金 預 金	4,800	(貸) 貸 付 金	4,800

(注) 借入金に関して、以下の仕訳が行われている。

(借) 現 金 預 金	12,000(*16)	(貸) 借 入 金	12,000
(借) 借 入 金	24,000	(貸) 現 金 預 金	24,000

**問題 2** **問 1** について (単位: 千円)

I. ソフトウェアA

(注) 本問では、見込販売収益が不明なため見込販売数量に基づいて減価償却費を算定する。

1. X0年度

(借) ソフトウェア仮勘定	6,000(*1)	(貸) 製 造	6,000
---------------	-----------	---------	-------

(\*1) 制作費用

2. X1年度

(1) X1年度中 (追加費用支出時)

(借) 研 究 開 発 費	3,000(*2)	(貸) 現 金 預 金	3,000
---------------	-----------	-------------	-------

(\*2) 追加費用

(注) 著しい改良のために要した制作費は研究開発費として処理する。

(2) X1年10月 (販売開始時)

(借) ソフトウェアA	6,000(*1)	(貸) ソフトウェア仮勘定	6,000
-------------	-----------	---------------	-------

(3) X2年3月31日 (決算整理)

(借) ソフトウェアA減価償却費	2,400(*3)	(貸) ソフトウェアA	2,400
------------------	-----------	-------------	-------

(\*3) (A) 見込販売数量に基づく減価償却費:

$$\text{取得原価}6,000(*1) \times \frac{\text{実績販売数量}200\text{個}}{\text{変更前総販売予想数}500\text{個}} = 2,400$$

(B) 残存有効期間に基づく均等配分額:

$$\text{取得原価}6,000(*1) \times \frac{6\text{ヶ月}(X1.10\sim X2.3)}{36\text{ヶ月}(X1.10\sim X4.9)} = 1,000$$

(A) > (B) → ∴ (A) 2,400

3. X2年度 (決算整理)

(借) ソフトウェアA減価償却費	1,440(*4)	(貸) ソフトウェアA	1,440
------------------	-----------	-------------	-------

(\*4)

(A) 見込販売数量に基づく減価償却費:  $3,600(*5) \times \frac{\text{実績販売数量}50\text{個}}{\text{変更後総販売予想数}200\text{個}} = 900$

(B) 残存有効期間に基づく均等配分額:  $3,600(*5) \times \frac{12\text{ヶ月}(X2.4\sim X3.3)}{30\text{ヶ月}(X2.4\sim X4.9)} = 1,440$

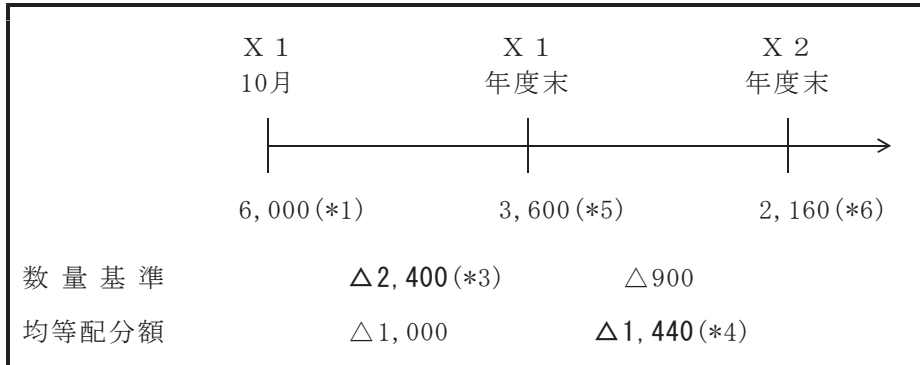
(A) < (B) → ∴ (B) 1,440

(\*5)  $6,000(*1) - 2,400(*3) = 3,600$

4. 解答数値の算定

	X 0 年度末 (X 1 年 3 月 31 日)	X 1 年度末 (X 2 年 3 月 31 日)	X 2 年度末 (X 3 年 3 月 31 日)
A	6,000(*1)	① 3,600(*5)	② 2,160(*6)

(\*6)  $3,600(*5) - 1,440(*4) = 2,160$



## II. ソフトウェアB

(注) 本問では、見込販売数量および見込販売収益が不明であるため、残存有効期間に基づく均等配分額のみにより減価償却費を算定する。

### 1. X1年度

#### (1) X1年4月

(借) 研究開発費	1,000	(貸) 現金預金	1,000
-----------	-------	----------	-------

(注) 最初に製品化された製品マスターの完成までに要した制作費であるため、研究開発費として発生時に費用処理する。

#### (2) X1年9月

(借) ソフトウェアB	3,000(*1)	(貸) 現金預金	3,000
-------------	-----------	----------	-------

(\*1) 製品マスター完成後の機能・強化を行う費用

#### (3) X2年3月31日(決算整理)

(借) ソフトウェアB減価償却費	500(*2)	(貸) ソフトウェアB	500
------------------	---------	-------------	-----

(\*2) 残存有効期間に基づく均等配分額：取得原価3,000(\*1) ×  $\frac{6\text{ヶ月}(X1.10\sim X2.3)}{36\text{ヶ月}(X1.10\sim X4.9)} = 500$

### 2. X2年度(決算整理)

(借) ソフトウェアB減価償却費	625(*3)	(貸) ソフトウェアB	1,000
ソフトウェアB減価償却費	375(*4)		

(\*3) 残存有効期間に基づく均等配分額：2,500(\*5) ×  $\frac{12\text{ヶ月}(X2.4\sim X3.3)}{48\text{ヶ月}(X2.4\sim X6.3)} = 625$

(注) 販売可能な有効期間の見積りは、原則として3年以内の年数とし、合理的な根拠に基づく場合は3年を超える年数とする。本問では、X2年度に入り残存販売可能期間を4年として見積っているため、残存販売可能期間4年(48ヶ月)に基づいて減価償却費を算定する。

(\*4) 通常の償却実施後の未償却残高1,875(\*6)

－ X2年度末におけるその後の総見込販売収益1,500 = 375

(注) 減価償却を実施した後の未償却残高が翌期以降の見込販売収益額を上回った場合、当該超過額は一時の費用又は損失として処理する。

(\*5) 取得原価3,000(\*1) - 500(\*2) = 2,500

(\*6) 取得原価3,000(\*1) - 500(\*2) - 625(\*3) = 1,875

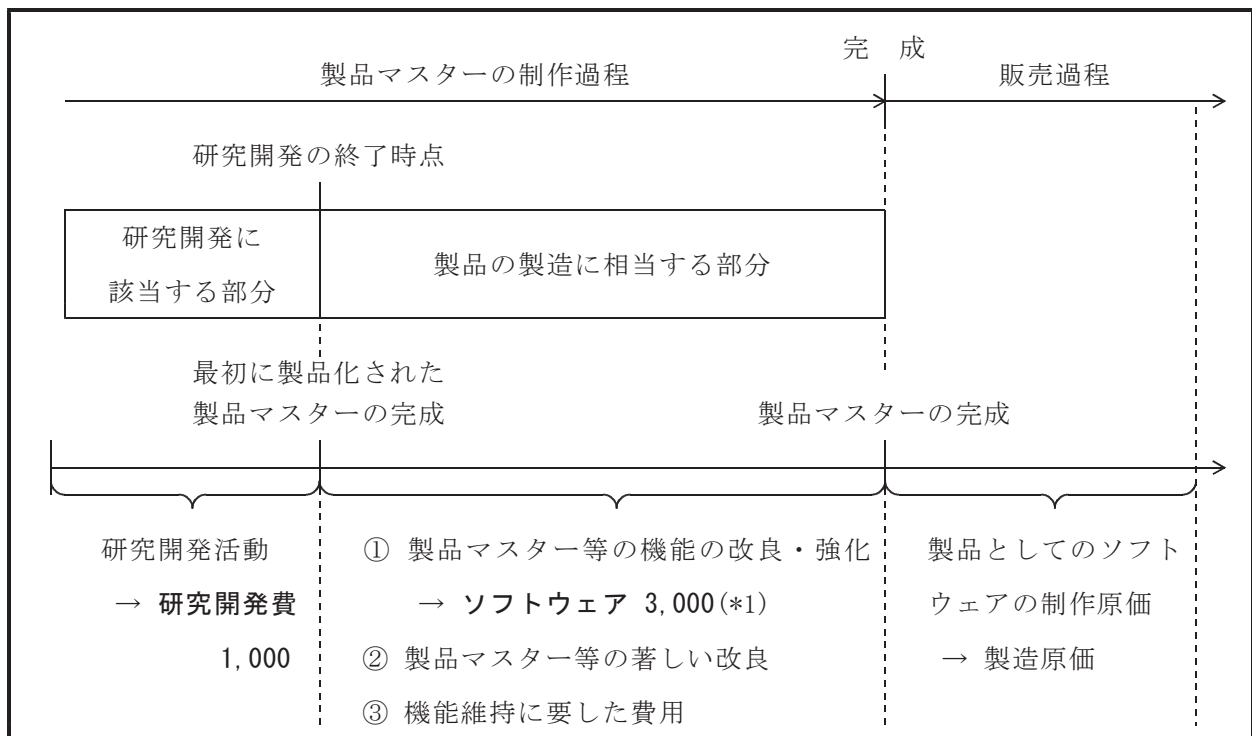
### 3. 解答数値の算定

	X0年度末 (X1年3月31日)	X1年度末 (X2年3月31日)	X2年度末 (X3年3月31日)
B	—	2,500(*5)	③ 1,500(*7)

(\*7) 取得原価3,000(\*1) - 500(\*2) - 625(\*3) - 375(\*4) = 1,500



	X 1 10月	X 1 年度末	X 2 年度末
	3,000(*1)	2,500(*5)	1,875(*6)
			△ 375(*4)
			<u>1,500</u>
均等配分額		△ 500(*2)	△ 625(*3)
見込販売収益			1,500



### Ⅲ. ソフトウェアC

#### 1. X0年度

(1) X0年7月1日(取得日)

(借) ソフトウェアC	5,000	(貸) 現金預金	5,000
-------------	-------	----------	-------

(2) X1年3月31日(決算整理)

(借) ソフトウェアC減価償却費	750(*1)	(貸) ソフトウェアC	750
------------------	---------	-------------	-----

$$(*1) \text{ 取得原価} 5,000 \times \frac{9 \text{ ヶ月 (X0.7} \sim \text{X1.3)}}{60 \text{ ヶ月 (X0.7} \sim \text{X5.6)}} = 750$$

#### 2. X1年度

(1) X2年3月31日(仕様変更費用支出時)

(借) ソフトウェアC	700(*2)	(貸) 現金預金	700
-------------	---------	----------	-----

(\*2) 仕様変更費用

(注) 外部から購入したソフトウェアについて、そのソフトウェアの導入に当たって必要とされる自社の仕様に合わせるために行う付随的な修正作業等の費用は、購入ソフトウェアを取得するための費用として当該ソフトウェアの取得価額に含める。ただし、これらの費用について重要性が乏しい場合には、費用処理することができる。

(2) X2年3月31日(決算整理)

(借) ソフトウェアC減価償却費	1,000(*3)	(貸) ソフトウェアC	1,000
------------------	-----------	-------------	-------

$$(*3) \text{ 取得原価} 5,000 \times \frac{12 \text{ ヶ月 (X1.4} \sim \text{X2.3)}}{60 \text{ ヶ月 (X0.7} \sim \text{X5.6)}} = 1,000 \quad \text{又は,}$$

$$4,250(*4) \times \frac{12 \text{ ヶ月 (X1.4} \sim \text{X2.3)}}{51 \text{ ヶ月 (X1.4} \sim \text{X5.6)}} = 1,000$$

$$(*4) \text{ 取得原価} 5,000 - 750(*1) = 4,250$$

#### 3. X2年度(決算整理)

(借) ソフトウェアC減価償却費	1,215(*5)	(貸) ソフトウェアC	1,215
------------------	-----------	-------------	-------

$$(*5) 1,000(*6) + 215(*7) = 1,215$$

$$(*6) \text{ 取得原価} 5,000 \times \frac{12 \text{ ヶ月 (X2.4} \sim \text{X3.3)}}{60 \text{ ヶ月 (X0.7} \sim \text{X5.6)}} = 1,000 \quad \text{又は,}$$

$$3,250(*8) \times \frac{12 \text{ ヶ月 (X2.4} \sim \text{X3.3)}}{39 \text{ ヶ月 (X2.4} \sim \text{X5.6)}} = 1,000$$

$$(*7) 700(*2) \times \frac{12 \text{ ヶ月 (X2.4} \sim \text{X3.3)}}{39 \text{ ヶ月 (X2.4} \sim \text{X5.6)}} = 215.384 \dots \rightarrow 215 \text{ (四捨五入)}$$

$$(*8) \text{ 取得原価} 5,000 - 750(*1) - 1,000(*3) = 3,250$$

#### 4. 解答数値の算定

	X0年度末 (X1年3月31日)	X1年度末 (X2年3月31日)	X2年度末 (X3年3月31日)
C	4,250(*4)	④ 3,950(*9)	⑤ 2,735(*10)

$$(*9) 4,250(*4) + \text{仕様変更費用} 700(*2) - 1,000(*3) = 3,950$$

$$(*10) 3,950(*9) - 1,215(*5) = 2,735$$

(別 解)

仕様変更費用について、費用処理した場合は以下のとおりになる。

1. X0年度

(1) X0年7月1日(取得日)

(借) ソフトウェアC	5,000	(貸) 現金預金	5,000
-------------	-------	----------	-------

(2) X1年3月31日(決算整理)

(借) ソフトウェアC減価償却費	750(*1)	(貸) ソフトウェアC	750
------------------	---------	-------------	-----

$$(*1) \text{ 取得原価} 5,000 \times \frac{9 \text{ ヶ月 (X0.7} \sim \text{X1.3)}}{60 \text{ ヶ月 (X0.7} \sim \text{X5.6)}} = 750$$

2. X1年度

(1) X2年3月31日(仕様変更費用支出時)

(借) 費用	700(*2)	(貸) 現金預金	700
--------	---------	----------	-----

(\*2) 仕様変更費用

(2) X2年3月31日(決算整理)

(借) ソフトウェアC減価償却費	1,000(*3)	(貸) ソフトウェアC	1,000
------------------	-----------	-------------	-------

$$(*3) \text{ 取得原価} 5,000 \times \frac{12 \text{ ヶ月 (X1.4} \sim \text{X2.3)}}{60 \text{ ヶ月 (X0.7} \sim \text{X5.6)}} = 1,000 \quad \text{又は,}$$

$$4,250(*4) \times \frac{12 \text{ ヶ月 (X1.4} \sim \text{X2.3)}}{51 \text{ ヶ月 (X1.4} \sim \text{X5.6)}} = 1,000$$

$$(*4) \text{ 取得原価} 5,000 - 750(*1) = 4,250$$

3. X2年度(決算整理)

(借) ソフトウェアC減価償却費	1,000(*5)	(貸) ソフトウェアC	1,000
------------------	-----------	-------------	-------

$$(*5) \text{ 取得原価} 5,000 \times \frac{12 \text{ ヶ月 (X2.4} \sim \text{X3.3)}}{60 \text{ ヶ月 (X0.7} \sim \text{X5.6)}} = 1,000 \quad \text{又は,}$$

$$3,250(*6) \times \frac{12 \text{ ヶ月 (X2.4} \sim \text{X3.3)}}{39 \text{ ヶ月 (X2.4} \sim \text{X5.6)}} = 1,000$$

$$(*6) 4,250(*4) - 1,000(*3) = 3,250$$

4. 解答数値の算定

	X0年度末 (X1年3月31日)	X1年度末 (X2年3月31日)	X2年度末 (X3年3月31日)
C	4,250(*4)	④ 3,250(*6)	⑤ 2,250(*7)

$$(*7) 3,250(*6) - 1,000(*5) = 2,250$$

#### IV. ソフトウェアD

##### 1. X0年度

(1) X0年4月1日(取得日)

###### ① 資産計上

(借) ソフトウェアD	16,000(*1)	(貸) 現金預金	16,000
-------------	------------	----------	--------

(\*1) 購入代価15,000+設定作業費1,000=取得原価16,000

(注) 外部から購入したソフトウェアについて、そのソフトウェアの導入に当たって必要とされる設定作業の費用は、購入ソフトウェアを取得するための費用として当該ソフトウェアの取得価額に含める。ただし、これらの費用について重要性が乏しい場合には、費用処理することができる。

###### ② 費用処理

(借) 費用	2,300(*2)	(貸) 現金預金	2,300
--------	-----------	----------	-------

(\*2) データコンバート費用1,500+トレーニング費用800=2,300

(注) 新しいシステムでデータを利用するために旧システムのデータをコンバートするための費用については、発生した事業年度の費用とする。

(注) ソフトウェアの操作をトレーニングするための費用は、発生した事業年度の費用とする。

(2) X1年3月31日(決算整理)

(借) ソフトウェアD減価償却費	3,200(*3)	(貸) ソフトウェアD	3,200
------------------	-----------	-------------	-------

(\*3) 取得原価16,000(\*1)÷利用可能期間5年=3,200

##### 2. X1年度(決算整理)

(借) ソフトウェアD減価償却費	3,200(*3)	(貸) ソフトウェアD	3,200
------------------	-----------	-------------	-------

##### 3. X2年度(決算整理)

(借) ソフトウェアD減価償却費	3,200(*3)	(貸) ソフトウェアD	3,200
------------------	-----------	-------------	-------

##### 4. 解答数値の算定

	X0年度末 (X1年3月31日)	X1年度末 (X2年3月31日)	X2年度末 (X3年3月31日)
D	12,800(*4)	9,600(*5)	⑥ 6,400(*6)

(\*4) 取得原価16,000(\*1)−3,200(\*3)=12,800

(\*5) 12,800(\*4)−3,200(\*3)=9,600

(\*6) 9,600(\*5)−3,200(\*3)=6,400

V. ソフトウェアE

1. X1年度

(借) ソフトウェア仮勘定	8,000(*1)	(貸) 製造	8,000
---------------	-----------	--------	-------

(\*1) X1年度末までに発生した制作費用

2. X2年度

(1) X2年9月 (ソフトウェア完成時)

(借) ソフトウェアE	10,500	(貸) ソフトウェア仮勘定	8,000(*1)
		製造	2,500(*2)

(\*2) 追加制作費用

(2) X2年12月 (除却時)

(借) ソフトウェアE除却損	8,000	(貸) ソフトウェアE	8,000(*1)
----------------	-------	-------------	-----------

(注) 自社利用のソフトウェアについて、利用可能期間の中途でも、その全部又は一部を使用する見込みがなくなった場合には、機械装置等の有形固定資産と同様に、除却処理を行う。なお、本間においては追加制作費用部分は、転用できると判断されているため除却処理は行わない。

(3) X2年3月31日 (決算整理)

仕 訳 な し			
---------	--	--	--

(注) X2年度末において事業の用に供していないため、減価償却は行わない。

3. 解答数値の算定

	X0年度末 (X1年3月31日)	X1年度末 (X2年3月31日)	X2年度末 (X3年3月31日)
E	—	8,000(*1)	⑦ 2,500(*2)

## VI. ソフトウェアF

### 1. X2年度

(1) X2年9月末(取得日)

(借) 工具器具備品	5,000(*1)	(貸) 現金預金	5,000
------------	-----------	----------	-------

(\*1) 機器組込ソフトウェア3,000+サーバー2,000=5,000

(注) 有機的一体として機能する機器組込ソフトウェアは独立した科目として区分するのではなく、当該機器等の取得原価に算入し「工具器具備品」等の科目を用いて処理する。

(2) X3年3月31日(決算整理)

(借) 工具器具備品減価償却費	500(*2)	(貸) 工具器具備品	500
-----------------	---------	------------	-----

(\*2) 取得原価5,000(\*1) ×  $\frac{6\text{ヶ月}(X2.10\sim X3.3)}{60\text{ヶ月}(X2.10\sim X7.9)} = 500$

(注) 解説の便宜上、減価償却方法は直接法で行っている。

### 2. 解答数値の算定

	X0年度末 (X1年3月31日)	X1年度末 (X2年3月31日)	X2年度末 (X3年3月31日)
F	—	—	⑧ 4,500(*3)

(\*3) 取得原価5,000(\*1) - 減価償却費500(\*2) = 4,500

Ⅶ. X2年度末(X3年3月31日)B/Sの無形固定資産に計上される金額の合計額(⑨の解答)

$$A2,160 + B1,500 + C2,735 + D6,400 + E2,500 = 15,295$$

(注) FはB/Sの有形固定資産に計上されるため、⑨の解答に含めない点に注意すること。

	X0年度末 (X1年3月31日)	X1年度末 (X2年3月31日)	X2年度末 (X3年3月31日)
A	6,000	① 3,600	② 2,160
B	—	2,500	③ 1,500
C	4,250	④ 3,950	⑤ 2,735
D	12,800	9,600	⑥ 6,400
E	—	8,000	⑦ 2,500
F	—	—	⑧ 4,500

(別 解)

Cに関して、仕様変更費用700を費用処理した場合、⑨の解答は以下のようになる。

$$A2,160 + B1,500 + C2,250 + D6,400 + E2,500 = 14,810$$

	X0年度末 (X1年3月31日)	X1年度末 (X2年3月31日)	X2年度末 (X3年3月31日)
A	6,000	① 3,600	② 2,160
B	—	2,500	③ 1,500
C	4,250	④ 3,250	⑤ 2,250
D	12,800	9,600	⑥ 6,400
E	—	8,000	⑦ 2,500
F	—	—	⑧ 4,500

【理論部分】

**問題 1** **問 2** について

「連結キャッシュ・フロー計算書等の作成に関する実務指針」からの出題である。子会社株式の追加取得及び一部売却によって生じる親会社の持分変動による差額を資本剰余金とすることに着目して答案を作成すればよいであろう。

[参 考] 「連結財務諸表等におけるキャッシュ・フロー計算書の作成に関する実務指針」9-2

**問題 2** **問 2** について

「研究開発費等に係る会計基準」からの出題である。「研究開発費等に係る会計基準の設定に関する意見書」で示されている説明に基づいて答案を作成すればよいであろう。

[参 考] 「研究開発費等に係る会計基準の設定に関する意見書」三3(3)②



**【第4問】**

**問題 1**

**問 1** について

「収益認識に関する会計基準の適用指針」からの出題である。A社の履行義務は商品が顧客に提供されるように手配することであり、A社が代理人に該当することに着目して答案を作成すればよいであろう。

[参 考] 「収益認識に関する会計基準の適用指針」39～47

**問 2** について

「収益認識に関する会計基準」からの出題である。変動対価の額については、変動対価の額に関する不確実性が事後的に解消される際に、解消される時点までに計上された収益の著しい減額が発生しない可能性が高い部分に限り、取引価格に含めることに着目して答案を作成すればよいであろう。

[参 考] 「収益認識に関する会計基準」54

**問題 2**

**問 1** について

「討議資料 財務会計の概念フレームワーク」からの出題である。「討議資料 財務会計の概念フレームワーク」で列挙されている4つの費用の測定方法のうち、「利用の事実に着目した費用の測定」を示すとよいであろう。

[参 考] 「討議資料 財務会計の概念フレームワーク」第4章51

**問 2** について

固定資産会計からの出題である。(1)については、償却資産に投下された資金が減価償却を通じて回収・留保されることに着目して答案を作成すればよいであろう。また、(2)については、減価償却が名目資本を維持する原価配分の方法であるのに対して、取替法が実体資本を維持する原価配分の方法であることを踏まえて答案を作成すればよいであろう。

[参 考] 「連続意見書第三」第一・七

**問 3** について

固定資産会計からの出題である。減耗性資産は採取量を基準とした原価配分方法が合理的であるといえることに着目して答案を作成すればよいであろう。

[参 考] 「連続意見書第三」第一・五、六

### 問題 3

#### 問 1 について

「金融商品に関する会計基準」からの出題である。約定日基準に基づくと、約定日に有価証券の発生を認識することに留意して答案を作成すればよいであろう。

[参 考] 「金融商品に関する会計基準」 7

#### 問 2 について

「金融商品に関する会計基準」からの出題である。金融資産又は金融負債自体を対象とする取引は、当該取引の契約時から当該金融資産又は金融負債の時価の変動リスクや契約の相手方の財政状態等に基づく信用リスクが契約当事者に生じることに着目して答案を作成すればよいであろう。

[参 考] 「金融商品に関する会計基準」 55

#### 問 3 について

「金融商品会計に関する実務指針」からの出題である。約定日から受渡日までの期間が通常の期間よりも長い場合には売買契約を先渡契約（デリバティブ）として処理することに着目して答案を作成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」 22, 「金融商品会計に関するQ & A」 Q 3

### 問題 4

#### 問 1 について

「外貨建取引等会計処理基準」からの出題である。問題文で示されている4つの方法の換算方法の違いに留意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の設定について」 二 1

#### 問 2 について

「外貨建取引等会計処理基準」からの出題である。在外支店の財務諸表が本国の本店が作成する個別財務諸表の構成要素となること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の改訂について」 二 2

#### 問 3 について

「外貨建取引等会計処理基準」からの出題である。在外子会社の独立性とテンポラル法の煩雑性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の改訂について」 二 3

【第5問】

【計算部分】 (単位：千円)

I. 20X8年度の連結財務諸表作成に係る連結修正仕訳等

1. A社(連結上の処理)

(1) 評価差額の計上

(借) 土 地	30,000	(貸) 評価 差 額	30,000(*1)
---------	--------	------------	------------

(\*1) 20X5年度末(時価230,000－簿価200,000) = 30,000

(注) 持分法では持分法適用会社の財務諸表を合算しないので、持分法適用会社の評価差額に係る仕訳は連結財務諸表に直接反映されないが、参考のために示しておく。

(借) 土 地	9,000	(貸) 評価 差 額	9,000(*2)
---------	-------	------------	-----------

(\*2) 30,000(\*1) × P社持分比率30% = 9,000

(2) 科目の振替

(借) 関 連 会 社 株 式	180,000(*3)	(貸) 関 係 会 社 株 式	180,000
-----------------	-------------	-----------------	---------

(\*3) 取得原価480,000 ×  $\frac{\text{売却後持分比率}30\%}{\text{売却前持分比率}80\%} = 180,000$

(3) タイム・テーブル

	20X5 年度末	20X7 年度末	20X8 年度末(移行前)	20X8 年度末(移行後)
資 本 金	350,000	350,000	350,000	350,000
利益剰余金	150,000	170,000	180,000	180,000
評 価 差 額	30,000(*1)	30,000(*1)	30,000(*1)	—
合 計	530,000	550,000	560,000	530,000
持 分				
評 価 差 額				9,000(*2)
取 得 持 分	424,000		—280,000(*4)	
取 得 原 価	480,000		—300,000(*5)	
の れ ん	56,000	44,800	39,200	
			—24,500(*6)	
			14,700	14,700
売却損益の修正			—4,500(*7)	

(\*4) T/T 資本合計560,000×売却比率50% = 280,000

(\*5) 取得原価480,000× $\frac{\text{売却比率50\%}}{\text{売却前持分比率80\%}}$  = 300,000

(\*6) 39,200× $\frac{\text{売却比率50\%}}{\text{売却前持分比率80\%}}$  = 24,500

(\*7) (16,000+8,000-5,600×3年)× $\frac{\text{売却比率50\%}}{\text{売却前持分比率80\%}}$  = 4,500

又は、(280,000(\*4) + 24,500(\*6)) - 300,000(\*5) = 4,500

(4) 開始仕訳

(借) 資 本 金	350,000	(貸) 関 係 会 社 株 式	480,000
利 益 剰 余 金	165,200(*8)	非 支 配 株 主 持 分	110,000(*9)
評 価 差 額	30,000(*1)		
の れ ん	44,800		

(\*8) 支配獲得時利益剰余金150,000+4,000+5,600×2年 = 165,200

又は、20X7年度末利益剰余金170,000 - (16,000 - 5,600×2年) = 165,200

(\*9) T/T 資本合計550,000×非支配株主持分比率20% = 110,000

(5) 当期純利益の按分

(借) 非支配株主に帰属する当期純損益	2,000	(貸) 非 支 配 株 主 持 分	2,000
---------------------	-------	-------------------	-------

(6) のれんの償却

(借) の れ ん 償 却 額	5,600	(貸) の れ ん	5,600
-----------------	-------	-----------	-------

(7) 支配の喪失を伴う子会社株式の一部売却

① 個別上の仕訳

(借) 諸 資 産	380,000	(貸) 関 係 会 社 株 式	300,000(*5)
(現 金 預 金)		関 係 会 社 株 式 売 却 益	80,000

② 連結上あるべき仕訳

(借) 諸 資 産	380,000	(貸) 非 支 配 株 主 持 分	280,000(*4)
(現 金 預 金)		の れ ん	24,500(*6)
		関 係 会 社 株 式 売 却 益	75,500

③ 連結修正仕訳 (②-①)

(借) 関 係 会 社 株 式	300,000(*5)	(貸) 非 支 配 株 主 持 分	280,000(*4)
関 係 会 社 株 式 売 却 益	4,500(*7)	の れ ん	24,500(*6)

(8) 連結から持分法への移行

(借) 諸	負債	125,000(*10)	(貸) 諸	資産	455,000(*10)
関係会社株式		180,000(*12)	土地		230,000(*11)
関連会社株式		2,700(*13)	のれん		14,700(*14)
非支配株主持分		392,000(*15)			

(\*10) A社個別B/S における金額

(\*11) A社個別B/S 200,000 + 簿価修正額30,000(\*1) = 230,000

(\*12) 取得原価480,000 - 売却分300,000(\*5) = 180,000

(\*13) T/T より,  $(16,000 + 8,000 - 5,600 \times 3 \text{年}) \times \frac{\text{売却後持分比率}30\%}{\text{売却前持分比率}80\%}$

= 未売却分の株式に係る持分法による投資増加額2,700

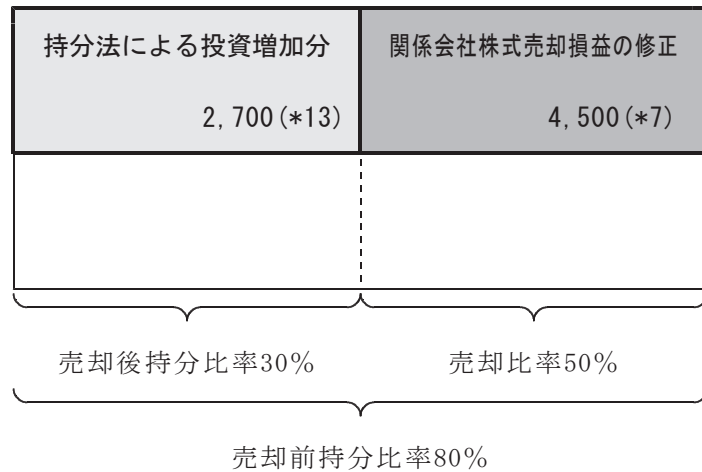
(\*14) 56,000 - 5,600 × 3年 - 24,500(\*6) = 14,700

又は,  $(56,000 - 5,600 \times 3 \text{年}) \times \frac{\text{売却後持分比率}30\%}{\text{売却前持分比率}80\%} = 14,700$

(\*15) T/T 資本合計560,000 × 売却後非支配株主持分比率70% = 392,000

連結上の簿価 487,200  
(\*16)

個別上の簿価 480,000



(\*16) 取得原価480,000 + T/T(16,000 + 8,000 - 5,600 × 3年) = 487,200

又は, 移行前T/T 資本合計560,000 × 80% + のれん未償却額39,200 = 487,200

2. B 社

(1) 評価差額の計上

(注) 持分法では持分法適用会社の財務諸表を合算しないので、持分法適用会社の評価差額に係る仕訳は連結財務諸表に直接反映されないが、参考のために示しておく。

(借) 土地	8,000	(貸) 評価差額	8,000(*1)
--------	-------	----------	-----------

(\*1) 20X7年度末(時価370,000－簿価350,000)×投資会社持分比率40%=8,000

(2) 科目の振替

(借) 関連会社株式	300,000	(貸) 関係会社株式	300,000
------------	---------	------------	---------

(3) タイム・テーブル

	20X7 年度末	40%	20X8 年度末
	+40%		
資本金	500,000		500,000
利益剰余金	180,000	7,200 →	198,000
合計	<u>680,000</u>		<u>698,000</u>
持分	272,000		
評価差額	8,000(*1)		
取得持分	280,000		
取得原価	<u>300,000</u>		
のれん	<u>20,000</u>	△2,000	18,000

(4) 持分法適用仕訳

① 開始仕訳

仕 訳 な し
---------

② 当期純利益の認識

(借) 関連会社株式	7,200	(貸) 持分法による投資損益	7,200
------------	-------	----------------	-------

③ のれんの償却

(借) 持分法による投資損益	2,000	(貸) 関連会社株式	2,000
----------------	-------	------------	-------

### 3. C 社

#### (1) タイム・テーブル

	20X7 年度末	100%	20X8 年度末
		-----	
	+100%		
資本金	500,000		500,000
利益剰余金	—	140,000 →	140,000
合計	<u>500,000</u>	0	<u>640,000</u>
取得持分	500,000		
取得原価	<u>500,000</u>		
のれん	<u>0</u>		

#### (2) 開始仕訳

(借) 資	本 金	500,000	(貸) 関係会社株式	500,000
-------	-----	---------	------------	---------

#### (3) 当期純利益の按分

仕 訳 な し
---------

4. D 社

(1) 個別貸借対照表の換算

貸借対照表

20X8年度

借方科目	千ドル	円/ドル	邦貨建	貸方科目	千ドル	円/ドル	邦貨建
諸資産	2,500	105	262,500	諸負債	450	105	47,250
土地	450	105	47,250	資本金	2,000	100	200,000
				利益剰余金	500	—	50,000 (*1)
				為替換算調整勘定	—	—	12,500 (*2)
合計	2,950	105	309,750	合計	2,950	105	309,750

(\*1) 支配獲得時利益剰余金200千ドル×支配獲得時為替相場100円/ドル

+ 当期純利益(20X8年度末500千ドル-20X7年度末200千ドル)

×20X8年度AR100円/ドル=50,000

(\*2) (資本金2,000千ドル+利益剰余金500千ドル)×20X8年度CR105円/ドル

-(資本金200,000+利益剰余金50,000(\*1))=12,500

(2) 評価差額の計上

(借) 土地	15,750(*3)	(貸) 評価差額	15,000(*4)
		為替換算調整勘定	750(*5)

(\*3) 150千ドル(\*6)×20X8年度CR105円/ドル=15,750

(\*4) 150千ドル(\*6)×支配獲得時為替相場100円/ドル=15,000

(\*5) 150千ドル(\*6)×(20X8年度CR105円/ドル-支配獲得時為替相場100円/ドル)=750

(\*6) 20X7年度末(時価600千ドル-簿価450千ドル)=評価差額150千ドル

(3) 組替修正後貸借対照表

貸借対照表

20X8年度

借方	金額	貸方	金額
諸資産	262,500	諸負債	47,250
土地	63,000	資本金	200,000
		利益剰余金	50,000 (*1)
		評価差額	15,000 (*4)
		為替換算調整勘定	13,250 (*7)
合計	325,500	合計	325,500

(\*7) (資本金2,000千ドル+利益剰余金500千ドル+評価差額150千ドル(\*6))

×20X8年度CR105円/ドル

-(資本金200,000+利益剰余金50,000(\*1)+評価差額15,000(\*4))=13,250



(4) タイム・テーブル

	20X7 年度末	80%	20X8 年度末
	100円	A R 100円	105円
	+80%		△20%
資本金	200,000		200,000
利益剰余金	20,000	24,000	50,000(*1)
評価差額	15,000(*4)	6,000	15,000(*4)
為替換算調整勘定	—	10,600	13,250(*7)
合計	235,000(*8)	2,650	278,250(*12)
取得持分	188,000		—55,650(*13)
取得原価	180,000(*9)		—45,000(*14)
売却損益の取消			—12,750(*15)
為替換算調整勘定の取崩			—2,650(*16)
資本剰余金			4,750
負ののれん発生益	8,000(*10)		
(外貨建)	(80千ドル(*11))		

(\*8) (資本金2,000千ドル+利益剰余金200千ドル+評価差額150千ドル(\*6))

$$\times 20X7\text{年度 C R } 100\text{円} / \text{ドル} = 235,000$$

(\*9) 1,800千ドル×支配獲得時為替相場100円/ドル=180,000

(\*10) 外貨建負ののれん発生益80千ドル(\*11)×支配獲得時為替相場100円/ドル=8,000

(\*11) (資本金2,000千ドル+利益剰余金200千ドル+評価差額150千ドル(\*6))

$$\times P\text{社取得比率}80\% - \text{取得原価}1,800\text{千ドル} = 80\text{千ドル}$$

(\*12) (資本金2,000千ドル+利益剰余金500千ドル+評価差額150千ドル(\*6))

$$\times 20X8\text{年度 C R } 105\text{円} / \text{ドル} = 278,250$$

(\*13) T/T 資本合計278,250(\*12)×売却比率20%=55,650

$$(*14) 180,000 \times \frac{\text{売却比率}20\%}{\text{売却前持分比率}80\%} = 45,000$$

(\*15) 売却価額57,750(\*17)－個別上の簿価45,000(\*14)=12,750

$$(*16) 10,600 \times \frac{\text{売却比率}20\%}{\text{売却前持分比率}80\%} = 2,650$$

(\*17) 550千ドル×売却時為替相場105円/ドル=57,750

(5) 20X8年度連結修正仕訳

① 開始仕訳

(借) 資 本 金	200,000	(貸) 関 係 会 社 株 式	180,000
利 益 剰 余 金	12,000(*18)	非 支 配 株 主 持 分	47,000(*19)
評 価 差 額	15,000(*4)		

(\*18) T/T より,  $20,000 - \text{負ののれん発生益} 8,000(*10) = 12,000$

(\*19) T/T 資本合計235,000(\*8) × 非支配株主持分比率20% = 47,000

② 当期純利益の按分

(借) 非支配株主に帰属する当期純損益	6,000(*20)	(貸) 非 支 配 株 主 持 分	6,000
---------------------	------------	-------------------	-------

(\*20) 利益剰余金(20X8年度末500千ドル - 20X7年度末200千ドル)

× 非支配株主持分比率20% × 20X8年度AR100円/ドル = 6,000

③ 資本合計に係る為替換算調整勘定の按分

(借) 為 替 換 算 調 整 勘 定	2,650(*21)	(貸) 非 支 配 株 主 持 分	2,650
---------------------	------------	-------------------	-------

(\*21)  $(13,250(*7) - 0) \times \text{非支配株主持分比率} 20\% = 2,650$

④ 一部売却

i 個別上の仕訳

(借) 諸 資 産	57,750(*17)	(貸) 関 係 会 社 株 式	45,000(*14)
(現 金 預 金)		関 係 会 社 株 式 売 却 益	12,750(*15)

ii 連結上あるべき仕訳

(借) 為 替 換 算 調 整 勘 定	2,650(*16)	(貸) 非 支 配 株 主 持 分	55,650(*13)
諸 資 産	57,750(*17)	資 本 剰 余 金	4,750(*22)
(現 金 預 金)			

(\*22) 売却価額57,750(\*17) - (非支配株主持分増加額55,650(\*13) - 2,650(\*16)) = 4,750

iii 連結修正仕訳 (ii - i)

(借) 為 替 換 算 調 整 勘 定	2,650(*16)	(貸) 非 支 配 株 主 持 分	55,650(*13)
関 係 会 社 株 式	45,000(*14)	資 本 剰 余 金	4,750(*22)
関 係 会 社 株 式 売 却 益	12,750(*15)		

## 5. 解答数値の算定

### (1) **問題 1** について

20X7年度末において連結の範囲に含まれない会社は、〔① B〕社である。したがって、20X7年度の連結貸借対照表に計上される諸資産（土地、のれん、関連会社株式を除く。）は〔② 1,675,000(\*1)〕千円である。なお、20X7年度の連結貸借対照表に計上されるのれんは〔③ A〕社から生じたもののみであり、その金額は〔④44,800(\*2)〕千円である。また、20X7年度に計上される負ののれん発生益は、〔⑤8,000(\*3)〕千円である。

20X8年度末において、P社はA社株式の50%を売却しているため、P社の個別財務諸表において〔⑥80,000(\*4)〕千円の子会社株式売却益を計上し、A社に対する支配を〔⑦喪失〕している。残存するA社株式は、連結財務諸表上、〔⑧関連会社〕株式となる。この結果、支配の〔⑦喪失〕によって生じる連結財務諸表における損益は〔⑨75,500(\*5)〕千円、A社株式の連結財務諸表上の金額は〔⑩ 182,700(\*6)〕千円となる。なお、D社の財務諸表の換算から為替換算調整勘定が生じることから、20X8年度の連結包括利益計算書においてその他の包括利益〔⑪13,250(\*7)〕千円が計上されることとなる。

$$(*1) \text{ P社}540,000 + \text{A社}420,000 + \text{C社}500,000 + \text{D社}2,150 \text{千ドル} \times 20X7 \text{年度 C R } 100 \text{円} / \text{ドル} \\ = 1,675,000$$

$$(*2) \text{ A社T/T より}$$

$$(*3) \text{ D社T/T より}$$

$$(*4) \text{ 売却価額}380,000 - \text{取得原価}300,000 (*8) = 80,000$$

$$(*5) \text{ 個別上の売却益}80,000 (*4) - \text{売却損益の修正}4,500 = 75,500$$

$$(*6) \text{ 取得原価}(480,000 - 300,000 (*8)) + \text{A社T/T}(16,000 + 8,000 - \text{のれん償却額}5,600 \times 3 \text{年}) \\ - \text{売却損益の修正}4,500 = \text{持分法上の簿価}182,700$$

$$\text{又は、取得原価}(480,000 - 300,000 (*8)) + \text{A社T/T}(16,000 + 8,000$$

$$- \text{のれん償却額}5,600 \times 3 \text{年}) \times \frac{\text{売却後持分比率}30\%}{\text{売却前持分比率}80\%} = \text{持分法上の簿価}182,700$$

$$\text{又は、}\{ \text{取得原価}480,000 + \text{A社T/T}(16,000 + 8,000 - \text{のれん償却額}5,600 \times 3 \text{年}) \}$$

$$\times \frac{\text{売却後持分比率}30\%}{\text{売却前持分比率}80\%} = \text{持分法上の簿価}182,700$$

$$\text{又は、移行後 A社T/T 資本合計}530,000 \times 30\% + \text{評価差額}9,000 + \text{のれん未償却額}14,700 \\ = \text{持分法上の簿価}182,700$$

$$(*7) \text{ 当期末}\{ \text{P社}0 + \text{D社}(10,600 + 2,650) \} - \text{前期末}( \text{P社}0 + \text{D社}0 ) = 13,250$$

$$\text{又は、P社}0 + \text{D社T/T}(10,600 + 2,650) = 13,250$$

$$(*8) \text{ 取得原価}480,000 \times \frac{\text{売却比率}50\%}{\text{売却前持分比率}80\%} = 300,000$$

(注) ⑧については、答案用紙の連結貸借対照表より「投資有価証券」ではなく「関連会社株式」と判断できる。

(2) **問題 2** について

資 産	20X8年度	負債・純資産	20X8年度
諸 資 産	2,143,500(*1)	諸 負 債	682,250(*4)
土 地	463,000(*2)	資 本 金	1,250,000(*5)
の れ ん	0	資 本 剰 余 金	254,750(*6)
関 連 会 社 株 式	487,900(*3)	利 益 剰 余 金	788,150(*7)
		為 替 換 算 調 整 勘 定	7,950(*8)
		非 支 配 株 主 持 分	111,300(*9)
合 計	3,094,400	合 計	3,094,400

(\*1) P社1,066,000 + C社815,000 + D社262,500 = 2,143,500

(\*2) P社400,000 + D社(47,250 + 評価差額15,750) = 463,000

(\*3) A社182,700(\*10) + B社305,200(\*11) = 487,900

(\*4) P社460,000 + C社175,000 + D社47,250 = 682,250

(\*5) P社個別上の金額

(\*6) P社250,000 + D社T/T 4,750 = 254,750

(\*7) P社621,000

+ A社T/T(16,000 + 8,000 - のれん償却額5,600 × 3年 - 売却損益の修正4,500)

+ B社T/T(7,200 - 2,000) + C社T/T 140,000

+ D社T/T(24,000 + 負ののれん発生益8,000 - 売却損益の取消12,750) = 788,150

(\*8) D社T/T 10,600 - 為替換算調整勘定の取崩2,650 = 7,950

(\*9) D社T/T 資本合計278,250 × 売却後D社非支配株主持分比率40% = 111,300

(\*10) A社取得原価(480,000 - 300,000) + A社T/T(16,000 + 8,000

- のれん償却額5,600 × 3年) - 売却損益の修正4,500 = 持分法上の簿価182,700

又は, A社取得原価(480,000 - 300,000) + A社T/T(16,000 + 8,000

- のれん償却額5,600 × 3年) ×  $\frac{\text{売却後持分比率}30\%}{\text{売却前持分比率}80\%}$  = 持分法上の簿価182,700

又は, {A社取得原価480,000 + A社T/T(16,000 + 8,000

- のれん償却額5,600 × 3年)} ×  $\frac{\text{売却後持分比率}30\%}{\text{売却前持分比率}80\%}$  = 持分法上の簿価182,700

又は, 移行後A社T/T 資本合計530,000 × 30% + 評価差額9,000

+ のれん未償却額14,700 = 持分法上の簿価182,700

(\*11) B社取得原価300,000 + B社T/T(7,200 - 2,000) = 持分法上の簿価305,200

又は, B社T/T 資本合計698,000 × 40% + 評価差額8,000 + のれん未償却額18,000

= 持分法上の簿価305,200

## II. 20X9年度の連結貸借対照表作成に係る連結修正仕訳等

### 1. A社(連結上の処理)

#### (1) 評価差額の計上

持分法では持分法適用会社の財務諸表を合算しないので、持分法適用会社の評価差額に係る仕訳は連結財務諸表に直接反映されないが、参考のために示しておく。

(借) 土地	9,000	(貸) 評価差額	9,000(*1)
--------	-------	----------	-----------

(\*1)  $30,000(*2) \times P社持分比率30\% = 9,000$

(\*2)  $20X5年度末(時価230,000 - 簿価200,000) = 30,000$

#### (2) 科目の振替

(借) 関連会社株式	180,000(*3)	(貸) 関係会社株式	180,000
------------	-------------	------------	---------

(\*3)  $取得原価480,000 \times \frac{売却後持分比率30\%}{売却前持分比率80\%} = 180,000$

(3) タイム・テーブル

	20X5 年度末		20X7 年度末		20X8 年度末(移行前)
		80%		80%	
	+80%				△50%
資本金	350,000		350,000		350,000
利益剰余金	150,000	16,000	170,000	8,000	180,000
評価差額	30,000(*2)	4,000	30,000(*2)	2,000	30,000(*2)
合計	<u>530,000</u>		<u>550,000</u>		<u>560,000</u>
持分					
評価差額					
取得持分	424,000				-280,000
取得原価	480,000				-300,000
のれん	<u>56,000</u>	△5,600×2	44,800	△5,600	39,200
					-24,500
					<u>14,700</u>
売却損益の修正					-4,500

	20X8 年度末(移行前)		20X8 年度末(移行後)		20X9 年度末
				30%	
	△50%				
資本金	350,000		350,000		350,000
利益剰余金	180,000	5,400	180,000	△900	195,000
評価差額	30,000(*2)		—		—
合計	<u>560,000</u>		<u>530,000</u>		<u>545,000</u>
持分					
評価差額			9,000(*1)		
取得持分	-280,000				
取得原価	-300,000				
のれん	39,200				
	-24,500				
	<u>14,700</u>		14,700	△2,100	12,600
売却損益の修正	-4,500				

(4) 開始仕訳

(借) 関連会社株式	2,700	(貸) 利益剰余金	2,700(*4)
------------	-------	-----------	-----------

$$(*4) T/T \text{ より } (16,000 + 8,000 - 5,600 \times 3 \text{ 年}) \times \frac{\text{売却後持分比率}30\%}{\text{売却前持分比率}80\%}$$

= 未売却分の株式に係る持分法による投資増加額2,700

(5) 当期純利益の認識

(借) 関連会社株式	5,400	(貸) 持分法による投資損益	5,400(*5)
------------	-------	----------------	-----------

$$(*5) \{20X9\text{年度末利益剰余金}195,000 - (20X8\text{年度末利益剰余金}180,000 - \text{剰余金の配当}3,000)\} \\ \times P \text{ 社持分比率}30\% = 5,400$$

(6) のれんの償却

(借) 持分法による投資損益	2,100(*6)	(貸) 関連会社株式	2,100
----------------	-----------	------------	-------

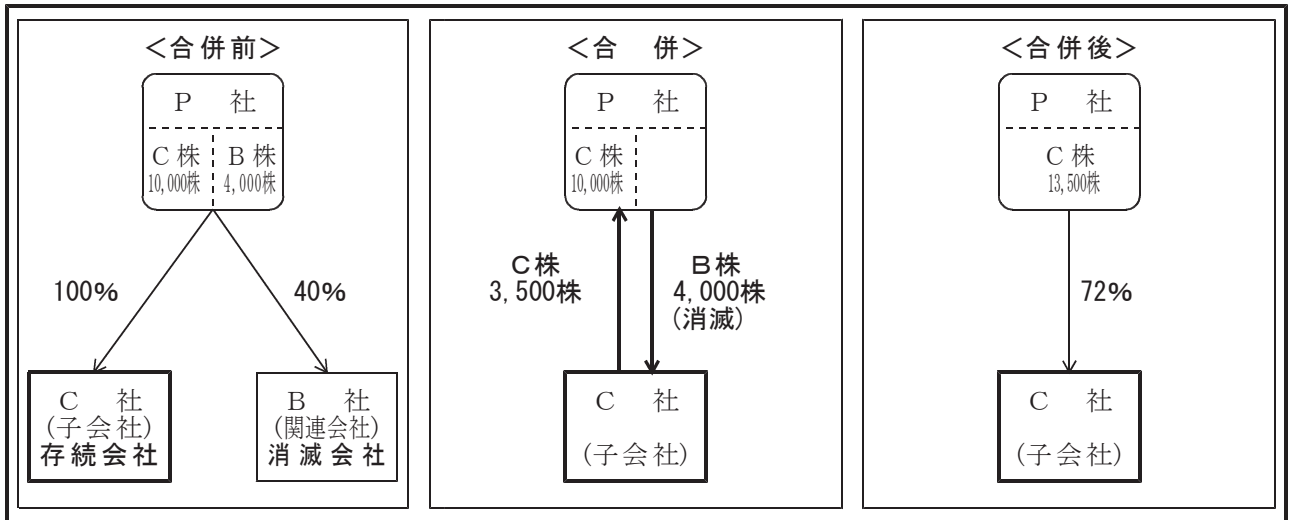
$$(*6) 14,700 \div \text{残存償却年数}(10\text{年} - 3\text{年}) = 2,100$$

(7) 剰余金の配当

(借) 受取配当金	900(*7)	(貸) 関連会社株式	900
-----------	---------	------------	-----

$$(*7) 3,000 \times P \text{ 社持分比率}30\% = 900$$

2. B社及びC社に係る会計処理



(1) 合併後個別貸借対照表作成上の処理

① 合併後持分比率の算定

$$\frac{10,000株 + 3,500株(*1)}{10,000株 + 8,750株} = 72\%$$

(\*1) 交付株式数8,750株×P社によるB社の取得比率40%=3,500株

② P社

i P社における仕訳(投資の継続)

(借) 関係会社株式 (C社株式)	300,000(*2)	(貸) 関係会社株式 (B社株式)	300,000
----------------------	-------------	----------------------	---------

(\*2) B社株式帳簿価額

(注) P社(被結合企業B社の株主)が受け取った結合企業(C社)の株式の取得原価は、引き換えられた被結合企業(B社)の株式に係る企業結合日直前の「適正な帳簿価額」に基づいて算定する。したがって、交換損益は認識しない。

ii 合併後P社貸借対照表

貸借対照表

20X9年度

借方	金額	貸方	金額
諸資産	958,300	諸負債	220,000
土地	400,000	資本金	1,250,000
関係会社株式	1,115,000	資本剰余金	250,000
		利益剰余金	753,300
合計	2,473,300	合計	2,473,300



③ C 社

i C社における合併仕訳(パーチェス法)

(借) 諸	資	産	642,000(*3)	(貸) 諸	負	債	285,000(*3)
土		地	400,000(*3)	資	本	金	1,050,000(*4)
の	れ	ん	293,000(*5)				

(\*3) 20X9年度末における時価

(\*4) B社株主に交付したC社株式の時価

(\*5) 貸借差額

(注) C社の株主であるP社が、B社の支配を獲得したため、取得の会計処理を行う。なお、関連会社との取引は、共通支配下の取引に該当しない。

ii 合併後C社貸借対照表

貸借対照表

20X9年度

借方	金額	貸方	金額
諸資産	1,514,000	諸負債	490,000
土地	400,000 (*3)	資本金	1,550,000
のれん	293,000 (*5)	利益剰余金	167,000
合計	2,207,000	合計	2,207,000

(2) 連結上の処理

① B社(吸収合併消滅会社)

i 評価差額の計上

持分法では持分法適用会社の財務諸表を合算しないので、持分法適用会社の評価差額に係る仕訳は連結財務諸表に直接反映されないが、参考のために示しておく。

(借) 土	地	8,000	(貸) 評	価	差	額	8,000
-------	---	-------	-------	---	---	---	-------

ii 科目の振替

(借) 関	連	会	社	株	式	300,000	(貸) 関	係	会	社	株	式	300,000
-------	---	---	---	---	---	---------	-------	---	---	---	---	---	---------

iii タイム・テーブル

	20X7 年度末		20X8 年度末		20X9 年度末
		40%		40%	
		+40%			
資本金	500,000		500,000		500,000
利益剰余金	180,000	7,200	198,000	15,600 △12,000	207,000
合計	680,000		698,000		707,000
持分	272,000				
評価差額	8,000				
取得持分	280,000				
取得原価	300,000				
のれん	20,000	△2,000	18,000	△2,000	16,000

iv 持分法適用仕訳

a 開始仕訳

(借) 関連会社株式	5,200(*6)	(貸) 利益剰余金	5,200
------------	-----------	-----------	-------

(\*6) 投資後利益剰余金7,200－のれん償却額2,000＝5,200

b 当期純利益の認識

(借) 関連会社株式	15,600	(貸) 持分法による投資損益	15,600(*7)
------------	--------	----------------	------------

(\*7) {20X9年度末利益剰余金207,000－(20X8年度末利益剰余金198,000－剰余金の配当30,000)}  
×合併前P社持分比率40%＝15,600

c のれんの償却

(借) 持分法による投資損益	2,000	(貸) 関連会社株式	2,000
----------------	-------	------------	-------

d 剰余金の配当

(借) 受取配当金	12,000(*8)	(貸) 関連会社株式	12,000
-----------	------------	------------	--------

(\*8) 30,000×合併前P社持分比率40%＝12,000

e 合併に伴う振戻処理

(借) 利益剰余金	6,800(*9)	(貸) 関連会社株式	6,800
-----------	-----------	------------	-------

(\*9) B社投資後利益剰余金のうちP社帰属分(7,200＋15,600－12,000)

－のれん償却額2,000×2年＝6,800

② C社(吸収合併存続会社)

i 個別上のC社における合併仕訳の消去

(借) 諸	負	債	285,000(*3)	(貸) 諸	資	産	642,000(*3)
資	本	金	1,050,000(*4)	土		地	400,000(*3)
				の	れ	ん	293,000(*5)

ii B社の帳簿価額による合併仕訳

(借) 諸	資	産	642,000(*10)	(貸) 諸	負	債	285,000(*10)
土		地	350,000(*10)	資	本	金	707,000(*11)

(\*10) B社における帳簿価額

(\*11) 資本金500,000+利益剰余金207,000=B社株主資本707,000

(注) C社は取得したB社に対してパーチェス法を適用しているが、連結の観点では、受け入れた資産及び負債はB社における合併前の適正な帳簿価額により計上しB社の株主資本相当額を増加資本とすべきである。したがって、連結上におけるC社の増加資本は資本金 707,000(\*11)と考える。

iii 土地の時価評価(B社分)

(借) 土	地	50,000	(貸) 評	価	差	額	50,000(*12)
-------	---	--------	-------	---	---	---	-------------

(\*12) B社20X9年度末時価400,000-帳簿価額350,000(\*10)=50,000

iv タイム・テーブル

	20X7 年度末	100%	20X8 年度末
			+100%
資本金	500,000		500,000
利益剰余金	—	140,000	140,000
		0	
合計	<u>500,000</u>		<u>640,000</u>
取得持分	500,000		
取得原価	500,000		
のれん	<u>0</u>		

	20X8 年度末	100%	(合併前) 20X9 年度末	(合併後) 20X9 年度末
			△28%	(+72%)
資本金	500,000		500,000	1,207,000
利益剰余金	140,000	27,000	167,000	167,000
		0		
評価差額(B社分)	—		—	50,000
合計	<u>640,000</u>		<u>667,000</u>	<u>1,424,000</u>
取得持分			-186,760	545,040(*14)
取得原価				300,000(*2)
取得原価			-336,000(*13)	336,000(*15)
持分法による投資増加額				6,800(*9)
段階取得に係る差益				113,200(*16)
資本剰余金			<u>149,240</u>	
のれん				<u>210,960</u>

(\*13) C社時価1,200,000(\*18) × C社に係るP社持分減少比率28%

= C社に対する持分が交換されたとみなされる額336,000

(\*14) (707,000(\*11) + 50,000(\*12)) × B社に係るP社取得比率72% = 545,040

(\*15) B社時価1,050,000 × B社に係るP社追加取得比率(72% - 40%)

= B社に対するみなし投資額336,000

(注) 「結合企業(C社)に対する持分が交換されたとみなされる額(\*13)」は、「被結合企業(B社)に対するみなし投資額(\*15)」と同額となる。

(\*16) 連結上の取得原価756,000(\*17) - 持分法上の簿価642,800(\*19) = 113,200

又は、支配獲得時B社株価@105(\*20) × 4,000株

- (300,000(\*2) + 持分法による投資増加額6,800(\*9)) = 113,200

又は、(支配獲得時B社株価@105(\*20) - @75(\*21)) × 4,000株

- 持分法による投資増加額6,800(\*9) = 113,200

(\*17) B社時価1,050,000 × B社に係るP社取得比率72% = 756,000

(注) 取引は通常、等価交換が前提となるため、B社時価1,050,000は、譲渡対価であるC社株式の時価1,050,000と同額となる。

(\*18) C社株価@120(\*22) × C社発行済株式総数10,000株 = 1,200,000

(\*19) 300,000(\*2) + 336,000(\*15) + 6,800(\*9) = 642,800

(\*20) B社時価1,050,000 ÷ B社発行済株式総数10,000株(\*23) = 支配獲得時B社株価@105

(\*21) 300,000(\*2) ÷ 4,000株 = 原始取得時B社株価@75

(\*22) B社株主に交付したC社株式の時価1,050,000(\*4) ÷ 交付株式数8,750株 = C社株価@120

(\*23) 4,000株 ÷ B社に係るP社原始取得比率40% = B社発行済株式総数10,000株

v 開始仕訳

(借) 資	本	金	500,000	(貸) 関	係	会	社	株	式	500,000
-------	---	---	---------	-------	---	---	---	---	---	---------

vi 投資と資本の相殺消去 (C社持分減少分)

(借) 関	係	会	社	株	式	336,000(*13)	(貸) 非	支	配	株	主	持	分	186,760(*24)
										資	本	剰	余	金
														149,240(*25)

(\*24) T/T 資本合計667,000 × C社に係るP社持分減少比率28% = 186,760

(\*25) 336,000(\*13) - 186,760(\*24) = 149,240

vii B社の利益剰余金の引継、B社株式の評価替え及び科目の振替

(借) 関	連	会	社	株	式	6,800	(貸) 利	益	剰	余	金	6,800(*9)		
(借) 関	連	会	社	株	式	113,200	(貸) 段	階	取	得	に	係	る	差
														益
														113,200(*16)
(借) 関	係	会	社	株	式	420,000	(貸) 関	連	会	社	株	式	420,000(*26)	

(\*26) 300,000(\*2) + 6,800(\*9) + 113,200(\*16) = 420,000

viii 投資と資本の相殺消去 (B社持分増加分)

(借) 資	本	金	707,000(*10)	(貸) 関	係	会	社	株	式	756,000(*17)								
	評	価	差	額	50,000(*11)					非	支	配	株	主	持	分	211,960(*27)	
				の	れ													210,960(*28)

(\*27) (707,000(\*11) + 50,000(\*12)) × 合併後非支配株主持分比率28% = 211,960

(\*28) 連結上の取得原価756,000(\*17) - 取得持分545,040(\*14) = 210,960

B 社 時価 1,050,000	評価差額 50,000 (*12)	B 社 株主資本 707,000 (*11)	のれん 210,960 (*28)	持分減少比率(C社) 28%
			545,040 (*14)	
C 社 時価 1,200,000 (*18)	C 社 株主資本 667,000			186,760 (*24)
		合併前持分比率(B社) 40%	追加取得比率(B社) 32%	資本剰余金 149,240 (*25)
			P社持分比率72%	
			合併前持分比率(C社)100%	

ix のれんと資本剰余金の算定のまとめ

のれん (0%→72%) : (B社時価1,050,000

− B社株主資本707,000(\*11) + 評価差額50,000(\*12))

× 支配獲得時持分比率72% = 210,960

資本剰余金 (100%→72%) : (C社時価1,200,000(\*18) − C社株主資本667,000)

× C社に係る持分減少比率28% = 149,240(貸方)

(注) 追加取得比率32%からではなく、支配獲得時持分比率72%からのれんが発生する点に注意すること。

3. D 社

(1) 個別貸借対照表の換算

貸借対照表

20X9年度

借方科目	千ドル	円/ドル	邦貨建	貸方科目	千ドル	円/ドル	邦貨建
諸資産	3,000	110	330,000	諸負債	500	110	55,000
土地	450	110	49,500	資本金	2,000	100	200,000
				利益剰余金	950	—	97,250 (*1)
				為替換算調整勘定	—	—	27,250 (*2)
合計	3,450	110	379,500	合計	3,450	110	379,500

(\*1) 支配獲得時利益剰余金200千ドル×支配獲得時為替相場100円/ドル

+20X8年度当期純利益(20X8年度末500千ドル-20X7年度末200千ドル)

×20X8年度AR100円/ドル+当期純利益(20X9年度末950千ドル

-20X8年度末500千ドル)×20X9年度AR105円/ドル=97,250

(\*2) (資本金2,000千ドル+利益剰余金950千ドル)×20X9年度CR110円/ドル

-(資本金200,000+利益剰余金97,250(\*1))=27,250

(2) 評価差額の計上

(借) 土地	16,500(*3)	(貸) 評価差額	15,000(*4)
		為替換算調整勘定	1,500(*5)

(\*3) 150千ドル(\*6)×20X9年度CR110円/ドル=16,500

(\*4) 150千ドル(\*6)×支配獲得時為替相場100円/ドル=15,000

(\*5) 150千ドル(\*6)×(20X9年度CR110円/ドル-支配獲得時為替相場100円/ドル)=1,500

(\*6) 20X7年度末(時価600千ドル-簿価450千ドル)=評価差額150千ドル



(3) 組替修正後貸借対照表

貸借対照表

20X9年度

借方	金額	貸方	金額
諸資産	330,000	諸負債	55,000
土地	66,000	資本金	200,000
		利益剰余金	97,250
		(*1)	
		評価差額	15,000
		(*4)	
		為替換算調整勘定	28,750
		(*7)	
合計	396,000	合計	396,000

(\*7) (資本金2,000千ドル+利益剰余金950千ドル+評価差額150千ドル(\*6))

×20X9年度C R 110円/ドルー(資本金200,000+利益剰余金97,250(\*1)

+評価差額15,000(\*4))=28,750

(4) タイム・テーブル

	20X7 年度末		20X8 年度末		20X9 年度末
	100円	80%	105円	60%	110円
		A R 100円		A R 105円	
	+80%		△20%		
資本金	200,000		200,000		200,000
利益剰余金	20,000	24,000	50,000	28,350	97,250(*1)
評価差額	15,000(*4)	6,000	15,000(*4)	18,900	15,000(*4)
為替換算調整勘定	—	10,600	13,250	9,300	28,750(*7)
合計	235,000	2,650	278,250	6,200	341,000(*8)
取得持分	188,000		—55,650		
取得原価	180,000		—45,000		
売却損益の取消			—12,750		
為替換算調整勘定の取崩			—2,650		
資本剰余金			4,750		
負ののれん発生益 (外貨建)	8,000 (80千ドル)				

(\*8) (資本金2,000千ドル+利益剰余金950千ドル+評価差額150千ドル(\*6))

×20X9年度C R 110円/ドル=341,000

(5) 20X9年度連結修正仕訳

① 開始仕訳

(借) 資 本 金	200,000	(貸) 関 係 会 社 株 式	135,000(*9)
利 益 剰 余 金	30,750(*10)	資 本 剰 余 金	4,750
評 価 差 額	15,000(*4)	非 支 配 株 主 持 分	111,300(*12)
為 替 換 算 調 整 勘 定	5,300(*11)		

(\*9)  $180,000 - 45,000 = 135,000$

又は、 $180,000 \times \frac{\text{売却後持分比率}60\%}{\text{売却前持分比率}80\%} = 135,000$

(\*10) T/T より、 $20,000 - \text{負ののれん発生益}8,000 + 6,000 + \text{売却損益の取消}12,750 = 30,750$

又は、 $50,000 - (\text{負ののれん発生益}8,000 + 24,000 - \text{売却損益の取消}12,750) = 30,750$

(\*11) T/T より、 $2,650 + \text{為替換算調整勘定の取崩}2,650 = 5,300$

又は、 $13,250 - (10,600 - \text{為替換算調整勘定の取崩}2,650) = 5,300$

(\*12) T/T 資本合計278,250 × 非支配株主持分比率40% = 111,300

② 当期純利益の按分

(借) 非支配株主に帰属する当期純損益	18,900(*13)	(貸) 非 支 配 株 主 持 分	18,900
---------------------	-------------	-------------------	--------

(\*13) 利益剰余金(20X9年度末950千ドル - 20X8年度末500千ドル)

× 非支配株主持分比率40% × 20X9年度 A R 105円 / ドル = 18,900

③ 資本合計に係る為替換算調整勘定の按分

(借) 為 替 換 算 調 整 勘 定	6,200(*14)	(貸) 非 支 配 株 主 持 分	6,200
---------------------	------------	-------------------	-------

(\*14)  $(28,750(*7) - 13,250) \times \text{非支配株主持分比率}40\% = 6,200$

#### 4. 解答数値の算定

(1) **問題 1** について

20X9年度末において、C社は、B社を吸収合併した際、B社の資産および負債を〔⑫時価〕で評価するため、C社の個別貸借対照表において追加的に〔⑬ 1,050,000(\*1)〕千円の資本金を計上する。当該吸収合併により、P社は合併後のC社株式を〔⑭72(\*2)〕%保有することになる。この結果、連結財務諸表上、合併前のC社に対する持分の減少から生じる〔⑮資本〕剰余金が〔⑯ 149,240(\*3)〕千円、合併前のB社に対する支配の獲得に伴って生じる〔⑰段階取得〕に係る差益が〔⑱ 113,200(\*4)〕千円となる。なお、20X9年度の連結株主資本等変動計算書において、配当金〔⑲40,000(\*5)〕千円、親会社株主に帰属する当期純利益〔⑳ 344,850(\*6)〕千円が表示される。

(\*1) B社株主に交付したC社株式の時価

$$(*2) \frac{10,000株 + 交付株式数8,750株 \times P社によるB社の取得比率40\%}{10,000株 + 8,750株} = 72\%$$

(\*3) (C社時価1,200,000 - C社株主資本667,000) × C社に係る持分減少比率28% = 149,240

(\*4) 連結上の取得原価756,000 - 持分法上の簿価642,800 = 113,200

又は、支配獲得時B社株価@105 × 4,000株

$$- (300,000 + 持分法による投資増加額6,800) = 113,200$$

又は、(支配獲得時B社株価@105 - @75) × 4,000株

$$- 持分法による投資増加額6,800 = 113,200$$

(\*5) P社計上分

(\*6) P社 {20X9年度末利益剰余金753,300

- (20X8年度末利益剰余金621,000 - 剰余金の配当40,000)}

+ A社T/T(5,400 - 900 - のれん償却額2,100)

+ B社T/T(15,600 - 12,000 - のれん償却額2,000)

+ C社T/T(27,000 + 段階取得に係る差益113,200) + D社T/T 28,350 = 344,850

(2) **問題 2** について

資 産	20X9年度	負債・純資産	20X9年度
諸 資 産	2,802,300(*1)	諸 負 債	765,000(*5)
土 地	866,000(*2)	資 本 金	1,250,000(*6)
の れ ん	210,960(*3)	資 本 剰 余 金	403,990(*7)
関 連 会 社 株 式	185,100(*4)	利 益 剰 余 金	1,093,000(*8)
		為替換算調整勘定	17,250(*9)
		非支配株主持分	535,120(*10)
合 計	4,064,360	合 計	4,064,360

- (\*1)  $P社958,300 + 合併後C社1,514,000 + D社330,000 = 2,802,300$
- (\*2)  $P社400,000 + 合併後C社400,000(*11) + D社(49,500 + 評価差額16,500) = 866,000$
- (\*3) C社T/T より
- (\*4) 取得原価  $(480,000 - 300,000) + A社T/T\{16,000 + 8,000 + 5,400 - 900$   
 $- のれん償却額(5,600 \times 3年 + 2,100) - 売却損益の修正4,500\} = 持分法上の簿価185,100$   
 又は、 $A社T/T 資本合計545,000 \times 30\% + 評価差額9,000 + のれん未償却額12,600$   
 $= 持分法上の簿価185,100$
- (\*5)  $P社220,000 + 合併後C社490,000 + D社55,000 = 765,000$
- (\*6) P社個別上の金額
- (\*7)  $P社250,000 + C社T/T 149,240 + D社T/T 4,750 = 403,990$
- (\*8)  $P社753,300 + A社T/T\{16,000 + 8,000 + 5,400 - 900$   
 $- のれん償却額(5,600 \times 3年 + 2,100) - 売却損益の修正4,500\}$   
 $+ C社T/T(140,000 + 27,000 + 持分法による投資増加額6,800$   
 $+ 段階取得に係る差益113,200) + D社T/T(24,000 + 28,350$   
 $+ 負ののれん発生益8,000 - 売却損益の取消12,750) = 1,093,000$
- (\*9)  $D社T/T 10,600 + 9,300 - 為替換算調整勘定の取崩2,650 = 17,250$
- (\*10) 合併後C社T/T 資本合計1,424,000  $\times$  合併後C社非支配株主持分比率28%  
 $+ D社T/T 資本合計341,000 \times D社非支配株主持分比率40\% = 535,120$
- (\*11) 20X9年度末消滅会社B社土地の時価

【理論部分】

**問題 3**

**問 1** について

「連結財務諸表に関する会計基準」からの出題である。法令基準集の「連結財務諸表に関する会計基準」で示されている被投資会社の子会社及び関連会社に該当しなくなった場合の取扱いを参照して答案を作成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」29, 「連結財務諸表における資本連結手続に関する実務指針」46

**問 2**

「連結財務諸表に関する会計基準」, 「持分法会計に関する実務指針」及び「企業結合に関する会計基準」からの出題である。B社を連結する場合と, B社に対して持分法を適用する場合の会計処理の違いに着目して答案を作成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」20, 23, 「持分法会計に関する実務指針」2, 2-2, 「企業結合に関する会計基準」41~43

**問 3**

「連結財務諸表に関する会計基準」からの出題である。経済的単一体説の考え方を説明したうえで, 第5問で示されている資料を踏まえ, 我が国の会計基準では, ①全部のれん方式ではなく購入のれん方式が採用されていること, ②連結貸借対照表において非支配株主持分が株主資本以外の項目とされていること, ③連結株主本等変動計算書において親会社株主への配当のみを配当金の支払額として表示していること, 及び④連結株主本等変動計算書において親会社株主に帰属する当期純利益のみを表示していることに着目して答案を作成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」24, 51~51-3, 「貸借対照表の純資産の部の表示に関する会計基準」7, 「株主資本等変動計算書に関する会計基準」7, 「連結財務諸表における資本連結手続に関する実務指針」24