公認会計士

論文グレードアップ答練
財務会計論
第9回解説

LEC 東京リーガルマインド

0 000521 201085
EU20108

解答・解説
第３問

■　解　　答　■

問題１

問１　10点

商品の保管管理責任及び商品に関するリスクは仕入先甲社が有しており，顧客へ商品を提供するという履行に関する主たる責任は甲社が有していると考えられる。また，当社は顧客への販売時に一時的に商品に関する所有権を有するのみであり，在庫リスクを負っているとは言えない。さらに，販売価格の決定は仕入先甲社が有しており，当社は価格裁量権を有していない。これらより，財が顧客に提供される前に，その財を当社が支配しているとは言えず，当社は代理人に該当すると考えられる。

問２　６点

問１より当社は代理人に該当すると考えられるため，当社の履行義務は，商品を顧客に提供することではなく，商品が顧客に提供されるように手配することとなる。そのため，当社の収益は，商品αと交換に受取る額から甲社に支払う額を控除した純額で計上する。

問３　７点

240,000　円

問題２

問１　２点×６ヵ所＝12点

（単位：千円）

①	450,000	②	21,600	③	176,000	④	313,600	⑤	52,000
⑥	52,000								

問２　１点×８ヵ所＝８点

（単位：千円）

①	330,000	②	19,200	③	366,000	④	833,000	⑤	210,000
⑥	80,000	⑦	516,000	⑧	12,000				

問３　１点×９ヵ所＝９点

（単位：千円）

①	2,525,000	②	560,000	③	37,200	④	270,000	⑤	652,000
⑥	209,600	⑦	351,000	⑧	71,200	⑨	259,200		

問４　８点

抱合せ株式消滅差額が差益の場合は，投資額を上回る回収額を表し，逆に，差損の場合には投資額を下回る回収額を表すことになるので，合併を契機に，このような子会社を通じた事業投資の成果を親会社の個別損益計算書に反映させることが適当と考えられるため，個別財務諸表上，損益に計上したうえで利益剰余金を増減させることとなる。

■ 出 題 意 図 ■

収益認識(新基準)および組織再編(共通支配下の取引および事業分離)について出題しました。問題１の収益認識に関しては，計算の分量が少ないため，問題２の計算の分量を多くしました。出題形式はここ数年のものを踏襲していますが，今年の本試験が同じ形式を踏襲するとは限りません。条件は皆同じですので，如何なる形式で出題されても冷静に対処するようにしてください。

問題１は「収益認識に関する会計基準」から，消化仕入(本人と代理人の会計処理の相違)を出題しました。論点としては，計算というよりは，理論の要素が強い論点であるため，理論部分を意識して復習してください。ポイントは，①本人と代理人の判断基準，②買取仕入と消化仕入の履行義務の相違になります。また，プレ答練11回目で，数量値引，返品権付売買，ポイント制度を出題していますので，こちらも合わせて確認してください(計算問題としての出題であれば，こちらの方が出題可能性は高いです)。

問題２は，ここまでも数多く出題した組織再編の問題です。難易度はそれ程高くないため，8割程度の正答が必要と考えてください。

第3問作問：影山一人

■　解　　説　■

問題１　解答および下記解説参照

問１～問３

(1)　本人および代理人の会計処理

・　本人に該当 ⇒ 収益は「総額」表示

・　代理人に該当 ⇒ 収益は「純額」表示

(2)　本人か代理人かの判定手順及び要件

①　顧客に提供する財・サービスを識別する。

②　財・サービスのそれぞれが顧客に提供される前に，その財・サービスを企業が支配しているかどうかを判断する。

＜支配しているか否かの判定要件(問１)＞

ⅰ　財・サービスを提供するという約束の履行に対して主たる責任を有していること

ⅱ　在庫リスクを有していること

ⅲ　価格の設定において裁量権を有していること

上記，ⅰ～ⅲの３つの要件を考慮し，要件に当てはまれば，企業は本人と判断され，要件に当てはまらなければ，企業は代理人と判断される。

(3)　本人と代理人の収益認識(問２)

契　約	特　徴	履行義務	本人 or 代理人	収益認識
買取仕入	・当社が商品の検収 ・所有権は当社に移転 ・当社に保管管理責任 ・当社に在庫リスク	**商品を顧客に提供すること**	当社は本人に該当	**総額**で収益認識
消化仕入	・当社は商品の検収なし ・所有権は仕入先 ・仕入先に保管管理責任 ・仕入先に在庫リスク ・仕入先に品揃えや販売価格の決定権	**商品が顧客に提供されるように手配すること**	当社は代理人に該当	**純額**で収益認識

(4)　当社の収益計上額(問３)

代理人と判断された場合，「純額」で収益計上することとなる。

(借) 現　金　預　金	800,000(*1)	(貸) 買　掛　金	560,000(*2)
		手数料収入	∴240,000

(*1)　販売単価@80,000円×10個＝800,000円

（*2）　仕入原価@56,000円×10個＝560,000円

問題２　（単位：千円）

問１

〔タイムテーブル〕

	60% X1.3/31		X2.4/1
資本金	200,000		200,000
資本剰余金	150,000		150,000
利益剰余金	100,000	42,000 / 28,000 →	170,000
評価差額	30,000		30,000
その他有価証券評価差額金	20,000	9,000 / 6,000 →	35,000
合計	500,000		585,000
A社持分	300,000		
取得原価	324,000		
のれん	24,000	△2,400 →	21,600

〔A社個別上の仕訳〕

1.　子会社B社との合併時（X2年4月1日）

（1）　A社持分

（借）	諸資産	426,000（*1）	（貸）	諸負債	267,000（*5）
	土地	126,000（*2）		B社株式	324,000（*6）
	投資有価証券	66,000（*3）		利益剰余金（抱合株式消滅差益）	39,600（*7）
	のれん	21,600（*4）		その他有価証券評価差額金	9,000（*8）

（*1）　710,000×合併直前A社持分60％＝426,000

（*2）　支配獲得時時価210,000×合併直前A社持分60％＝126,000

（*3）　110,000×合併直前A社持分60％＝66,000

（*4）　のれん未償却額（上記タイム・テーブル）

（*5）　445,000×合併直前A社持分60％＝267,000

（*6）　取得原価

（*7）　X1.3/31～X2.4/1の利益剰余金増加額70,000×合併直前A社持分60％－のれん償却額2,400＝39,600

（*8）　X1.3/31～X2.4/1のその他有価証券評価差額金増加額15,000×合併直前A社持分60％＝9,000

(2)　非支配株主持分

(借)	諸資産	284,000(*1)	(貸)	諸負債	178,000(*4)
	土地	84,000(*2)		その他有価証券評価差額金	6,000(*5)
	投資有価証券	44,000(*3)		資本金	252,000(*6)
	資本剰余金	∴24,000			

(*1)　710,000×合併直前非支配株主持分40%＝284,000

(*2)　支配獲得時時価210,000×合併直前非支配株主持分40%＝84,000

(*3)　110,000×合併直前非支配株主持分40%＝44,000

(*4)　445,000×合併直前非支配株主持分40%＝178,000

(*5)　X1.3/31～X2.4/1のその他有価証券評価差額金増加額15,000×合併直前非支配株主持分40%＝6,000

(*6)　2,800株(*7)×合併直前A社株式時価90円/株＝252,000

(*7)　B社発行済株式総数10,000株×合併直前非支配株主持分40%×合併比率0.7＝2,800株

(3)　(1)＋(2)

(借)	諸資産	710,000	(貸)	諸負債	445,000
	土地	210,000(*1)		B社株式	324,000
	投資有価証券	110,000		資本金	252,000
	のれん	21,600		その他有価証券評価差額金	15,000
	資本剰余金	24,000		利益剰余金(抱合株式消滅差益)	39,600

(*1)　支配獲得時時価

(4)　未実現損益の調整

連結財務諸表の作成にあたり，子会社の資産又は負債に含まれる未実現損益を消去している場合には，親会社の個別財務諸表上も，未実現損益消去後の金額で当該資産又は負債を受け入れる。親会社の個別財務諸表上，当該修正に伴う差額は，特別損益に計上する。

(借)	利益剰余金(売上原価)	6,000	(貸)	諸資産(商品)	6,000(*1)

(*1)　A社より仕入商品36,000－36,000÷付加利益率(1＋20%)＝6,000

2.　吸収合併直後におけるA社の貸借対照表

資産	金額	負債・純資産	金額
諸資産	2,034,000	諸負債	1,542,000
土地	① **450,000**	資本金	652,000
投資有価証券	230,000	資本剰余金	③ **176,000**
のれん	② **21,600**	利益剰余金	④ **313,600**
		その他有価証券評価差額金	⑤ **52,000**(*1)
合計	2,735,600	合計	2,735,600

(*1)　取得後その他有価証券評価差額金累計額はその全額を合併後に引き継ぐ

〔連結修正仕訳〕

1.　評価差額の計上

(借) 土　地	30,000(*1)	(貸) 評価差額	30,000

(*1)　支配獲得時Ｂ社土地時価210,000－帳簿価額180,000＝30,000

2.　資本連結に係る開始仕訳

(借) 資本金	200,000	(貸) Ｂ社株式	324,000(*4)
資本剰余金	150,000	非支配株主持分	234,000(*5)
利益剰余金	130,400(*1)		
その他有価証券評価差額金	26,000(*2)		
評価差額	30,000		
のれん	21,600(*3)		

(*1)　支配獲得時利益剰余金100,000＋取得後利益剰余金70,000×合併直前非支配株主持分40％＋のれん償却2,400(＝24,000÷10年)×経過年数1年＝130,400

(*2)　支配獲得時その他有価証券評価差額金20,000＋取得後その他有価証券評価差額金15,000×合併直前非支配株主持分40％＝26,000

(*3)　支配獲得時のれん24,000－のれん償却2,400(＝24,000÷10年)＝21,600

(*4)　取得原価

(*5)　Ｘ2.4/1Ｂ社資本585,000×非支配株主持分40％＝234,000

3.　商品における未実現利益の消去に係る開始仕訳

(借) 利益剰余金	6,000	(貸) 諸資産(商品)	6,000(*1)

(*1)　Ａ社より仕入商品36,000－36,000÷付加利益率(1＋20％)＝6,000

4.　合併に係る仕訳

(1)　評価差額の取崩し

(借) 評価差額	30,000	(貸) 土　地	30,000

(2)　合併による連結除外

(借) Ｂ社株式	324,000	(貸) 資本金	200,000(*1)
利益剰余金(抱合株式消滅差益)	39,600	資本剰余金	150,000(*1)
非支配株主持分	234,000	利益剰余金	170,000(*1)
		その他有価証券評価差額金	26,000(*2)
		評価差額	30,000
		のれん	21,600

(*1)　合併直前Ｂ社個別B/S

(*2)　支配獲得時その他有価証券評価差額金20,000＋取得後その他有価証券評価差額金15,000×合併直前非支配株主持分40％＝26,000

5.　未実現損益の修正に伴う修正差額の相殺消去

(借) 諸資産(商品)	6,000	(貸) 利益剰余金	6,000

6.　吸収合併直後におけるＡ社の連結貸借対照表

資産	金額	負債・純資産	金額
諸資産	2,034,000	諸負債	1,542,000
土地	450,000	資本金	652,000
投資有価証券	230,000	資本剰余金	176,000
のれん	21,600	利益剰余金	313,600
		その他有価証券評価差額金	⑥　52,000
合計	2,735,600	合計	2,735,600

〔連結上の会計処理〕

1.　評価差額の計上

(借) 土地	30,000(*1)	(貸) 評価差額	30,000

(*1)　支配獲得時Ｂ社土地時価210,000－帳簿価額180,000＝30,000

2.　資本連結に係る開始仕訳

(借) 資本金	200,000	(貸) Ｂ社株式	324,000(*4)
資本剰余金	150,000	非支配株主持分	234,000(*5)
利益剰余金	130,400(*1)		
その他有価証券評価差額金	26,000(*2)		
評価差額	30,000		
のれん	21,600(*3)		

(*1)　支配獲得時利益剰余金100,000＋取得後利益剰余金70,000×合併直前非支配株主持分40％＋のれん償却2,400(＝24,000÷10年)×経過年数1年＝130,400

(*2)　支配獲得時その他有価証券評価差額金20,000＋取得後その他有価証券評価差額金15,000×合併直前非支配株主持分40％＝26,000

(*3)　支配獲得時のれん24,000－のれん償却2,400(＝24,000÷10年)＝21,600

(*4)　取得原価

(*5)　Ｘ2.4/1Ｂ社資本585,000×非支配株主持分40％＝234,000

3.　商品における未実現利益の消去に係る開始仕訳

(借) 利益剰余金	6,000	(貸) 諸資産(商品)	6,000(*1)

(*1)　Ａ社より仕入商品36,000－36,000÷付加利益率(1＋20％)＝6,000

4.　吸収合併前におけるＡ社の連結貸借対照表

資　産	金　額	負債・純資産	金　額
諸　資　産	2,034,000	諸　負　債	1,542,000
土　地	450,000	資　本　金	400,000
投資有価証券	230,000	資本剰余金	200,000
の　れ　ん	21,600	利益剰余金	313,600
		非支配株主持分	234,000
		その他有価証券評価差額金	46,000
合　計	2,735,600	合　計	2,735,600

5.　子会社Ｂ社との合併(あるべき仕訳 ⇒ Ｂ社の非支配株主から40％分をすべて取得したと考える仕訳)

上記4. の合併前連結貸借対照表に以下の親会社Ａ社の仕訳を反映することでもＡ社の連結貸借対照表を作成することができる。

(1)　追加取得

(借) 非支配株主持分	234,000(*1)	(貸) 資　本　金	252,000(*2)
資本剰余金	∴18,000		

(*1)　合併前Ｂ社資本585,000×合併直前非支配株主持分40％＝234,000

(*2)　Ａ社交付株式2,800株×Ａ社株式時価@90＝252,000

(2)　その他有価証券評価差額金の引継ぎ

取得後その他有価証券評価差額金累計額のうち非支配株主持分に含められていた部分をその他有価証券評価差額金累計額として引き継ぐ。

(借) 資本剰余金	6,000	(貸) その他有価証券評価差額金	6,000(*1)

(*1)　取得後その他有価証券評価差額金15,000×合併直前非支配株主持分40％＝6,000

6.　吸収合併直後におけるＡ社の連結貸借対照表

資　産	金　額	負債・純資産	金　額
諸　資　産	2,034,000	諸　負　債	1,542,000
土　地	450,000	資　本　金	652,000
投資有価証券	230,000	資本剰余金	176,000
の　れ　ん	21,600	利益剰余金	313,600
		その他有価証券評価差額金	⑥　52,000
合　計	2,735,600	合　計	2,735,600

問２，問３

Ⅰ．　個別上の処理

1.　事業分離日直前の各社における個別貸借対照表は以下のとおりである。

	A社	C社
諸資産	2,100,000	425,000
土地	(　450,000)	90,000
のれん	(　19,200)	—
投資有価証券	270,000	—
諸負債	1,584,200	265,000
資本金	(652,000)	150,000
資本剰余金	(　176,000)	—
利益剰余金	351,000	100,000
その他有価証券評価差額金	76,000	—

2.　C社に対する事業分離

(1)　分離元企業A社

分離先企業が子会社となるため，事業分離後も投資が継続しているものとみなし，受取対価である「分離先企業の株式」を移転事業に係る株主資本相当額により計上し，移転損益は認識しない。

(借)	諸負債(甲事業)	230,000	(貸)	諸資産(甲事業)	408,000
	その他有価証券評価差額金	12,000		土地	120,000
	C社株式	∴366,000(*1)		投資有価証券	80,000

(*1)　甲事業に係る株主資本相当額

(2)　分離先企業C社

A社が企業結合後のC社の議決権比率の60%を占めており，A社を取得企業とする取得(逆取得)に該当する。したがって，移転事業に係る資産及び負債を移転前に移転元(分離元企業)において付されていた適正な帳簿価額により計上し，増加資本を払込資本として処理するとともに，移転事業に係る評価・換算差額等をそのまま引き継ぐ。

(借)	諸資産(甲事業)	408,000(*1)	(貸)	諸負債(甲事業)	230,000(*1)
	土地	120,000(*1)		資本金	366,000(*2)
	投資有価証券	80,000(*1)		その他有価証券評価差額金	12,000(*1)

(*1)　移転前に分離元企業(A社)で付されていた帳簿価額

(*2)　甲事業に係る株主資本相当額

3.　事業分離直後における各社の個別貸借対照表

	A社	C社
諸資産	(1,692,000)	(④ 833,000)
土地	(① 330,000)	(⑤ 210,000)
のれん	(② 19,200)	(0)
C社株式	(③ 366,000)	—
投資有価証券	(190,000)	(⑥ 80,000)
諸負債	(1,354,200)	(495,000)
資本金	(652,000)	(⑦ 516,000)
資本剰余金	(176,000)	—
利益剰余金	(351,000)	100,000
その他有価証券評価差額金	(64,000)	(⑧ 12,000)

Ⅱ．　連結修正仕訳

1.　Ｃ社

〔タイムテーブル〕

	事業分離前		事業分離後		
	60％(*1)				
	X3.3/31		X3.4/1		X3.4/1
資本金	150,000		516,000		516,000
利益剰余金	100,000		100,000		100,000
評価差額	20,000		20,000		20,000
その他有価証券評価差額金	—		—		12,000
合計	270,000		636,000		648,000
Ａ社持分	162,000	(*2)	219,600	(*5)	
取得原価	180,000	(*3)	186,000	(*6)	
のれん	18,000				
資本剰余金			33,600	(*7)	

(*1)　Ｃ社交付株式6,000株÷(Ｃ社交付株式6,000株＋事業分離直前Ｃ社発行株式総数4,000株)＝取得持分60％

(*2)　事業分離直前Ｃ社資本270,000×取得持分60％＝162,000

(*3)　分離先企業に対する追加みなし投資額：事業分離直前Ｃ社時価300,000(*4)×取得持分60％＝180,000

(*4)　事業分離直前Ｃ社発行株式総数4,000株×@75＝300,000

(*5)　Ｃ社増加資本366,000×親会社持分60％＝219,600

(*6)　取得原価366,000－180,000(*3)＝186,000

(*7)　親会社持分増加額219,600(*5)－186,000(*6)＝33,600

(1)　分離先企業に対するのれんの計上(Ｃ社：0％⇒60％)

①　評価差額の計上

(借)	土地	20,000(*1)	(貸)	評価差額	20,000

(*1)　事業分離直前Ｃ社土地時価110,000－帳簿価額90,000＝20,000

②　投資と資本の相殺消去

(借)	資本金	150,000(*1)	(貸)	Ｃ社株式	180,000(*2)
	利益剰余金	100,000(*1)		非支配株主持分	108,000(*4)
	評価差額	20,000(*1)			
	のれん	∴18,000			

(*1)　事業分離前Ｃ社貸借対照表

(*2)　分離先企業に対するみなし投資額：事業分離直前Ｃ社時価300,000(*3)×取得持分60％＝180,000

(*3)　事業分離直前Ｃ社発行株式総数4,000株×@75＝300,000

(*4)　事業分離直前Ｃ社資本270,000(*5)×非支配株主持分40％＝108,000

(*5)　資本金150,000＋利益剰余金100,000＋評価差額20,000＝270,000

(2)　移転事業に係る資本剰余金の計上(甲事業：100％⇒60％)

(借)	資本金	366,000(*1)	(貸)	Ｃ社株式	186,000(*2)
				非支配株主持分	146,400(*3)
				資本剰余金	33,600(*4)

(*1)　甲事業に係る株主資本相当額

(*2)　取得原価366,000－分離先企業に対するみなし投資額180,000(上記(1)②(*2))＝186,000

(*3)　甲事業の帳簿価額(甲事業に係る株主資本相当額)366,000×甲事業に係る親会社持分減少40％＝146,400

(*4)　みなし事業移転額180,000(*5)－移転事業に係る親会社持分減少額146,400(*3)＝33,600

(*5)　甲事業の時価450,000×甲事業に係る親会社持分減少40％＝180,000

(3)　移転事業に係るその他有価証券評価差額金の振替え(甲事業：100％⇒60％)

(借)	その他有価証券評価差額金	4,800(*1)	(貸)	非支配株主持分	4,800

(*1)　移転事業に係るその他有価証券評価差額金12,000×非支配株主持分40％＝4,800

Ⅲ.　連結上の処理

1.　取得企業Ａ社の仕訳(対Ｃ社)

(1)　取得企業(Ａ社)の取得(Ｃ社：0％⇒60％)

(借)	諸資産	425,000	(貸)	諸負債	265,000
	土地	110,000(*1)		支払対価	180,000(*2)
	のれん	∴18,000		非支配株主持分	108,000(*4)

(*1)　支配獲得日(事業分離日)における時価

(*2)　分離先企業に対するみなし投資額：事業分離直前Ｃ社時価300,000(*3)×取得持分60％＝180,000

(*3)　事業分離直前Ｃ社発行株式総数4,000株×@75＝300,000

(*4)　事業分離直前Ｃ社資本270,000(*5)×非支配株主持分40％＝108,000

(*5)　資本金150,000＋利益剰余金100,000＋評価差額20,000＝270,000

(2)　移転事業の持分変動(甲事業：100%⇒60%)

(借) 受　取　対　価	180,000(*1)	(貸) 非支配株主持分	146,400(*2)
		資本剰余金	∴33,600

(*1)　みなし事業移転額：甲事業の時価450,000×甲事業に係る親会社持分減少40%＝180,000

(*2)　甲事業の帳簿価額(甲事業に係る株主資本相当額)366,000×甲事業に係る親会社持分減少40%＝146,400

(3)　移転事業に係るその他有価証券評価差額金の振替え(甲事業：100%⇒60%)

(借) その他有価証券評価差額金	4,800(*1)	(貸) 非支配株主持分	4,800

(*1)　移転事業に係るその他有価証券評価差額金12,000×非支配株主持分40%＝4,800

2.　事業分離直後におけるＡ社連結貸借対照表

諸資産	(① 2,525,000)	諸負債	(1,849,200)
土地	(② 560,000)	資本金	(⑤ 652,000)
のれん	(③ 37,200)	資本剰余金	(⑥ 209,600)
投資有価証券	(④ 270,000)	利益剰余金	(⑦ 351,000)
		その他有価証券評価差額金	(⑧ 71,200)
		非支配株主持分	(⑨ 259,200)
合計	(3,392,200)	合計	(3,392,200)

問４　解答及び別途配布講師レジュメ参照。

解答・解説
第４問

■　解　　答　■

問題１

問１　８点

回収可能価額を用いた場合に計上される減損損失は，固定資産の帳簿価額のうち，収益性の低下により回収不能となった部分であり，投資が継続している固定資産に対する評価減としての性格を有する。一方，時価を用いることは，当該固定資産に対する再投資を意味するため，その場合に計上される減損損失は，当初の投資の清算損失としての性格を有する。

問２　８点

回収可能価額を用いた場合には，割引計算に用いた資本コストに見合うリターンのみが，減損処理後の会計期間の利益として計上されるのに対して，時価を用いた場合には，当該資本コストに見合うリターンに加えて，減損処理時に使用価値が時価を上回っている金額が超過リターンとして，当該利益計算に反映される点で相違する。

問題２

問１　10 点

財務諸表の遡及処理により，表示される過去の各期間の財務諸表には，当該各期間の影響額を反映することになるため，過年度に既に開示された財務諸表と異なる資産又は負債の金額が当期の財務諸表の比較情報として表示されることがある。このような会計上の資産又は負債の額の修正に対して，課税所得計算上の資産又は負債の金額は修正されず，当該差額は通常一時差異に該当するため，表示される過去の各期間の財務諸表において，税効果会計を適用する必要がある。

問２　各６点

（A社）遡及適用した結果，X2年度の期首の企業の分類が変更される可能性がある場合でも，過去の期間における繰延税金資産は，その時点で最善の見積りを行い計上されたものであるため，会計上の見積りの変更として，過去に遡って処理せず，将来にわたりその影響を反映させることが適切である。すなわち，X2年度においてはA社の分類は変更せず，分類の変更による影響額は会計方針の変更を行ったX3年度の損益に反映させることになる。

（B社）売上の過大計上が発見された場合の過去の期間における繰延税金資産は，その時点の合理的な見積りに基づき計上されたものではないため，修正再表示の一環として，修正後の一時差異等加減算前課税所得の見積額や企業の分類を基礎として，当該修正再表示した年度の比較情報に反映させる。すなわち，X2年度の期首において，修正再表示によりB社の分類は（分類5）に変更され，その結果，B社がX2年度の期首において修正再表示前に計上していた繰延税金資産の回収可能性はないものと判断される。

問題３

問１　各５点

⑴株主としての法的地位に対して配当が行われる点を重視し，その支払いを資本取引から生じた剰余金の処分と考える方法である。

⑵本問の優先株式が経済的には返済義務のある負債と同様の性格を有する点を重視し，支払配当金を支払利息と同様に会社の業績に反映させるべき損益取引から生じた費用と考える方法である。

問２　６点

本問の優先株式は，取得条項により払込価額による償還が約定されており，一定の時期に償還されることが確実に見込まれることから，経済的には債券と同様の性格を有すると考えられるため，その配当受領額を受取利息と同様に収益として計上することが可能である。

問題４

問１　８点

第1法によると，使用権資産の減価償却費とリース料債務の利息費用をそれぞれ別個に認識し，リース期間の初期に比較的多額の費用が計上されるため，この方法は，リース取引が使用権の割賦取得と同様の借手に対する資金提供を含む取引としての実態を有する場合に適合する方法である。一方，第2法によると，減価償却費や利息費用は認識されず，リース料支払額が時の経過に応じて定額のリース費用として計上されるため，この方法は，リース取引が均等なリース料と引き換えにリース物件に毎期均等にアクセスする経済的便益を享受する取引としての実態を有する場合に適合する方法である。

問２　８点

第1法を採用した場合，支払リース料のうち，元本返済額部分は，当該リースが資金調達活動の一環として利用されているものと認められることから，「財務活動によるキャッシュ・フロー」の区分に記載し，利息相当額部分については，企業が採用した支払利息の表示区分に従って記載すべきである。一方，第2法を採用した場合，支払リース料のキャッシュ・フローは，通常は営業損益計算の対象に含まれると考えられることから，「営業活動によるキャッシュ・フロー」の区分に記載すべきである。

■ 出 題 意 図 ■

問題1は，固定資産の減損会計に関する理解度を問うものであった。本問は，減損の測定値に関するもので，ほとんどの受験生が重点を置いて学習している論点であるが，本質的な理解が伴っていないと得点は困難である。何度もテキストやレジメで目を通してきた論点であっても，少し切り口を変えられただけでできなくなってしまうのは本質的な理解が伴っていないからだろう。「これはもう大丈夫。」という論点ほど，このような落とし穴に気付かない可能性が高いため，直前期の学習上は注意が必要である。

問題2は，税効果会計に関する理解度を問うものであった。問2では，「繰延税金資産の回収可能性に関する適用指針」における企業の分類のところで止まってしまった方や飛ばしてしまった方も少なくはないと思うが，各分類の内容は参考情報として示されており，解答上はほとんど影響しない。解答すべき内容としては，ほぼ理論問題集において取扱っているものであるため，白紙だけは避けたい問題であった。

問題3は，優先株式の会計処理に関する理解度を問うものであった。株式といった法形式に捉われず，優先株式の内容に着目して，その実質を考えることができれば合格点である。また，株主側の会計処理についても考え方は同じである。

問題4は，リース取引の会計処理に関する理解度を問うものであった。本問では，使用権モデルについて，損益計算の観点から検討が求められている。リース取引の実態として，金融（資金調達）なのか賃借なのかという２つをイメージできたかどうかがポイントとなった。

■ 解　　説 ■

問題1から問題4　解答及び別途配布講師レジュメ参照。

解答・解説
第５問

解　　答

問１

(1)　各２点×６ヵ所＝12点

（単位：千円）

①	9,200	②	3,680	③	3,680	④	1,840
⑤	1,104	⑥	2,576				

(2)　６点

非支配株主を企業集団の内部構成員と位置付ける経済的単一体説によった場合，消去すべき未実現損益は親会社株主に帰属する金額と非支配株主に帰属する金額に按分することとなる。そのため，Ｂ社のＰ社に対する商品売買により，Ｂ社に計上された未実現利益は，その全額が消去され，親会社であるＰ社と非支配株主にそれぞれの持分比率に応じて負担させられる。

問２

(1)　各２点×４ヵ所＝８点

（金額単位：千円）

①	56,000	②	特別利益	③	10,000	④	資本剰余金

(2)　６点

Ｐ社によるＣ社株式の一部売却取引後も，Ｐ社のＣ社への支配は継続しているため，非支配株主を企業集団の内部者と捉える経済的単一体説の立場から，当該売却取引を資本取引と考える。そこで，連結上，売却した株式に対応する持分を親会社の持分から減額し，非支配株主持分を増額するとともに，売却持分と売却価額との間に生じた差額を資本剰余金として処理する。

問３　各２点×16ヵ所＝32点

（単位：千円）

①	4,103,312	②	1,084,000	③	44,875	④	137,760
⑤	241,800	⑥	159,000	⑦	730,949	⑧	△4,104
⑨	693,902	⑩	4,392,000	⑪	180,425	⑫	6,955
⑬	191,972	⑭	3,217,400	⑮	5,925	⑯	25,996

問４　６点

現行制度上，在外子会社の株式取得時に生じるのれんは，決算日の為替相場で換算する方法を採用している。この方法は，のれんは取得した他の識別可能資産と同様に子会社に帰属する資産の一部であり，在外子会社の取得により生じたのれんは現地通貨で発生したものであるため，各期の為替相場の変動を反映させるべきであると考えるものである。

■ 出 題 意 図 ■

連結会計の総合問題を出題しました。間接所有と在外関連会社の一部売却取引がメインテーマとなります。問題自体に捻りはないため，当該論点の復習が進んでいる方は，高得点が期待できますが，復習が進んでいない方は，まったく点数が伸びない，差が付く問題となります。いずれの論点も，手薄な受講生がいますが，本問程度の問題が解けないと出題されたときに致命傷を負う可能性があるため，復習して本問レベルの問題は解答できるようにしましょう。また，プレ答練19回目にも間接所有の問題がありますが，本問よりも難易度は高いため，本問からのステップアップとしてご活用ください。

第3問作問：影山一人

■　解　　説　■

(単位：千円)

問１

(1)

＜説明文の穴埋め＞

Ｂ社はＰ社に対してＸ3年度に商品を186,000千円販売しており，それに伴い，Ｘ3年度期末にＰ社はＢ社から仕入れた商品46,000千円を保有している。当該商品の未実現利益総額は(①：**9,200**(*1))千円であるが，連結修正による未実現利益の消去額を，株主に負担させる必要がある。ここで，Ｂ社の非支配株主に(②：**3,680**(*2))千円，Ａ社に(③：**3,680**(*3))千円，Ｐ社に(④：**1,840**(*4))千円負担させることとなるが，Ａ社が負担する未実現利益の消去額のうち(⑤：**1,104**(*5))千円はＡ社の非支配株主に，(⑥：**2,576**(*6))千円はＰ社が負担することとなる。また，最終的に，Ｐ社は総額で(4,416(*7))千円の未実現利益の消去額を負担し，企業集団の非支配株主が(4,784(*8))千円の未実現利益の消去額を負担することとなる。

(*1)　Ｐ社における当期末Ｂ社仕入商品46,000×売上利益率20％＝9,200

(*2)　未実現利益9,200(*1)×Ｂ社非支配株主40％＝3,680

(*3)　未実現利益9,200(*1)×Ａ社持分40％＝3,680

(*4)　未実現利益9,200(*1)×Ｐ社持分20％(対Ｂ社)＝1,840

(*5)　Ａ社負担未実現利益3,680(*3)×Ａ社非支配株主30％＝1,104

(*6)　Ａ社負担未実現利益3,680(*3)×Ｐ社持分70％(対Ａ社)＝2,576

(*7)　1,840(*4)＋2,576(*6)＝4,416

(*8)　3,680(*2)＋1,104(*5)＝4,784

(2)　解答及び別途配布講師レジュメ参照

問２

(1)

(借)	Ｃ　社　株　式 (55,000)(*1)	(貸)	非支配株主持分 (①**56,000**)(*2)
	(② **特別利益**)(③**10,000**)(*4)		(④ **資本剰余金**)(9,000)(*4)

(*1)　取得原価220,000×Ｐ社売却持分20％/売却前Ｐ社持分80％＝55,000

(*2)　一部売却時Ｃ社資本280,000×売却持分20％＝56,000

(*3)　個別売却益の取消

(*4)　売却価額65,000－売却持分56,000(上記①(*2))＝9,000

(2)　解答及び別途配布講師レジュメ参照

問３

Ⅰ．　Ａ社

1.　評価差額の計上

（借）土　　地	70,000	（貸）評　価　差　額	52,500(*1)
		繰延税金負債（Ａ社）	17,500(*2)

(*1)　支配獲得時評価差益70,000×(1－実効税率25%)＝52,500

(*2)　支配獲得時評価差益70,000×実効税率25%＝17,500

2.　タイム・テーブル

	70% X1.3/31		X3.3/31		X4.3/31
資　本　金	500,000		500,000		500,000
資本剰余金	100,000		100,000		100,000
利益剰余金	340,000	44,184 / 18,936 →	380,000	27,944 / 11,976 →	415,000
Ｂ社連結分	—		23,120(*1)		28,040(*2)
評価差額	52,500		52,500		52,500
合　　計	992,500		1,055,620		1,095,540
Ｐ社持分	694,750				
取得原価	720,000				
のれん	(借)25,250	△2,525×2 →	20,200	△2,525 →	17,675

(*1)　Ｂ社利益のうちＡ社帰属分23,720（下記Ⅱ．Ｂ社タイム・テーブル網掛）－Ｂ社のれん償却額（Ａ社分）600（下記Ⅱ．Ｂ社タイム・テーブル網掛）＝23,120

(*2)　23,120(*1)＋Ｂ社利益のうちＡ社帰属分5,520（下記Ⅱ．Ｂ社タイム・テーブル網掛）－Ｂ社のれん償却額（Ａ社分）600（下記Ⅱ．Ｂ社タイム・テーブル網掛）＝28,040

3.　連結修正仕訳

(1)　支配獲得時の相殺消去

(借)	資本金－当期首残高－	500,000	(貸)	A社株式	720,000(*1)
	資本剰余金－当期首残高－	100,000		非支配株主持分－当期首残高－	297,750(*2)
	利益剰余金－当期首残高－	340,000			
	評価差額	52,500			
	のれん	∴25,250			

(*1)　個別上取得原価

(*2)　支配獲得時Ａ社資本992,500×非支配株主持分30％＝297,750

(2)　支配獲得時から前期末までの利益剰余金の振替およびのれん償却

(借)	利益剰余金－当期首残高－	18,936(*1)	(貸)	非支配株主持分－当期首残高－	18,936
	利益剰余金－当期首残高－	5,050(*3)		のれん	5,050

(*1)　(X1.3/31～X3.3/31Ａ社利益剰余金増加額40,000＋Ｂ社利益剰余金のうちＡ社帰属分23,120(*2))×非支配株主持分30％＝18,936

(*2)　Ｂ社利益のうちＡ社帰属分23,720(下記Ⅱ.Ｂ社タイム・テーブル網掛)－Ｂ社のれん償却額(Ａ社分)600(下記Ⅱ.Ｂ社タイム・テーブル網掛)＝23,120

(*3)　支配獲得時Ａ社のれん25,250÷10年×経過年数2年＝5,050

なお，上記(1)および(2)の仕訳を合算すると開始仕訳となる。

(3)　当期純利益の按分

(借)	非支配株主帰属純損益	14,676(*1)	(貸)	非支配株主持分－当期変動額－	14,676

(*1)　(Ａ社当期純利益44,000＋Ｂ社利益のうち当期Ａ社帰属分4,920(*2))×非支配株主30％＝14,676

(*2)　当期末Ａ社帰属分28,040(Ａ社タイム・テーブル(*2))－前期末Ａ社帰属分23,120(Ａ社タイム・テーブル(*1))＝4,920

　または　Ｂ社利益のうちＡ社帰属分5,520(Ｂ社タイム・テーブル網掛)－Ｂ社のれん償却額(Ａ社分)600(Ｂ社タイム・テーブル網掛)＝4,920

(4)　のれんの償却

(借)	のれん償却額	2,525(*1)	(貸)	のれん	2,525

(*1)　支配獲得時Ａ社のれん25,250÷10年＝2,525

(5)　剰余金の配当

(借)	受取配当金(営業外収益)	6,300(*1)	(貸)	利益剰余金－剰余金の配当	9,000
	非支配株主持分－当期変動額	2,700(*2)			

(*1)　9,000×Ｐ社持分70％＝6,300

(*2)　9,000×非支配株主持分30％＝2,700

Ⅱ．　Ｂ社

1.　評価差額

(1)　評価差額の計上

(借)	土　　地	40,000	(貸)	評　価　差　額	30,000(*1)
				繰延税金負債(Ｂ社)	10,000(*2)

(*1)　支配獲得時評価差益40,000×(1－実効税率25%)＝30,000

(*2)　支配獲得時評価差益40,000×実効税率25%＝10,000

(2)　評価差額の実現

(借)	土地売却益(特別利益)	24,000(*1)	(貸)	土　　地	24,000
(借)	繰延税金負債(Ｂ社)	6,000	(貸)	法人税等調整額	6,000(*2)
(借)	非支配株主持分－当期変動額－	7,200	(貸)	非支配株主帰属純損益	7,200(*3)

(*1)　支配獲得時評価差益40,000×売却60%＝24,000

(*2)　土地売却益の修正24,000(*1)×実効税率25%＝6,000

(*3)　(24,000(*1)－6,000(*2))×非支配株主持分40%＝7,200

2.　タイム・テーブル

Ｐ社20%
Ａ社40%

	X2.3/31		X3.3/31		X4.3/31
資本金	280,000	P社:11,860	280,000	P社:2,760	280,000
利益剰余金	250,000	A社:23,720 → 23,720	315,000	A社:5,520 → 5,520	348,000
未実現利益	—		△5,700(*1)		△6,900(*2)
評価差額の実現	—		—		△18,000(*3)
評価差額	30,000		30,000		30,000
合計	560,000		619,300		633,100
Ｐ社持分	112,000				
取得原価	116,000				
のれん(Ｐ社)	(借)4,000	△400 →	3,600	△400 →	3,200
Ａ社持分	224,000				
取得原価	230,000				
のれん(Ａ社)	(借)6,000	△600 →	5,400	△600 →	4,800

(*1)　売上原価7,600(下記3.(7)①)－法人税等調整額1,900(下記3.(7)①)＝5,700

(*2)　売上原価9,200(下記3.(7)②)－法人税等調整額2,300(下記3.(7)②)＝6,900

(*3)　土地売却益の修正24,000(上記1.(2))－法人税等調整額6,000(上記1.(2))＝18,000

3.　連結修正仕訳

(1)　支配獲得時の投資と資本の相殺消去仕訳(Ｘ2年3月31日)

(借) 資本金－当期首残高－	280,000	(貸) Ｂ　社　株　式	346,000(*1)
利益剰余金－当期首残高－	250,000	非支配株主持分－当期首残高－	224,000(*3)
評　価　差　額	30,000		
の　れ　ん	10,000(*2)		

(*1)　Ｐ社取得20％分取得原価116,000＋Ａ社取得40％分取得原価230,000＝346,000

(*2)　Ｐ社取得20％分のれん4,000(上記2.)＋Ａ社取得40％分のれん6,000(上記2.)＝10,000

(*3)　支配獲得時Ｂ社資本560,000×Ｂ社非支配株主40％＝224,000

(2)　支配獲得時から前期末までの利益剰余金の振替およびのれん償却

(借) 利益剰余金－当期首残高－	26,000(*1)	(貸) 非支配株主持分－当期首残高－	26,000
(借) 利益剰余金－当期首残高－	1,000(*2)	(貸) の　れ　ん	1,000

(*1)　Ｘ2.3/31～Ｘ3.3/31Ｂ社利益剰余金増加額65,000×Ｂ社非支配株主40％＝26,000

(*2)　Ｐ社取得20％分のれん4,000÷10年×経過年数1年＋Ａ社取得40％分のれん6,000÷10年×経過年数1年＝1,000

なお，上記(1)および(2)の仕訳を合算すると開始仕訳となる。

(3)　当期純利益の按分

(借) 非支配株主帰属純損益	16,000(*1)	(貸) 非支配株主持分－当期変動額－	16,000

(*1)　Ｂ社当期純利益40,000×Ｂ社非支配株主40％＝16,000

(4)　のれんの償却

(借) の れ ん 償 却 額	1,000(*1)	(貸) の　れ　ん	1,000

(*1)　Ｐ社取得20％分のれん4,000÷10年＋Ａ社取得40％分のれん6,000÷10年＝1,000

(5)　剰余金の配当

(借) 受取配当金(営業外収益)	4,200(*1)	(貸) 利益剰余金－剰余金の配当	7,000
非支配株主持分－当期変動額	2,800(*2)		

(*1)　7,000×(Ｐ社持分20％＋Ａ社持分40％)＝4,200

(*2)　7,000×非支配株主持分40％＝2,800

(6)　取引高の相殺消去

(借) 売　上　高	186,000	(貸) 売　上　原　価	186,000

(7)　未実現利益の消去(アップ・ストリーム)

①　期首商品(開始仕訳＋未実現利益の実現)

Ａ社の利益も2,280(＝(売上原価7,600(*1)－法人税等調整額1,900(*2))×Ａ社持分40%)減少しているため，Ａ社の非支配株主にも按分する必要があるが，Ａ社の開始仕訳で非支配株主に按分しているため，ここでは考慮しない。

(借) 利益剰余金－当期首残高－	7,600(*1)	(貸) 売上原価	7,600
(借) 法人税等調整額	1,900	(貸) 利益剰余金－当期首残高－	1,900(*2)
(借) 非支配株主持分－当期首残高－	2,280	(貸) 利益剰余金－当期首残高－	2,280(*3)
(借) 非支配株主帰属純損益	2,280(*3)	(貸) 非支配株主持分－当期変動額－	2,280

(*1)　Ｐ社における前期末Ｂ社仕入商品38,000×売上利益率20%＝7,600

(*2)　未実現利益7,600(*1)×実効税率25%＝1,900

(*3)　(売上原価7,600(*1)－法人税等調整額1,900(*2))×Ｂ社非支配株主持分40%＝2,280

②　期末商品(未実現利益の消去)

Ａ社の利益も2,760(＝(売上原価9,200(*1)－法人税等調整額2,300(*2))×Ａ社持分40%)減少しているため，Ａ社の非支配株主にも按分する必要があるが，Ａ社の当期純利益の按分仕訳に含めて非支配株主に按分しているため，ここでは考慮しない。

(借) 売上原価	9,200(*1)	(貸) 商品(諸資産)	9,200
(借) 繰延税金資産(Ｂ社)	2,300	(貸) 法人税等調整額	2,300(*2)
(借) 非支配株主持分－当期変動額－	2,760	(貸) 非支配株主帰属純損益	2,760(*3)

(*1)　Ｐ社における当期末Ｂ社仕入商品46,000×売上利益率20%＝9,200

(*2)　未実現利益9,200(*1)×実効税率25%＝2,300

(*3)　(売上原価9,200(*1)－法人税等調整額2,300(*2))×Ｂ社非支配株主持分40%＝2,760

なお，最終的に未実現利益消去分の52%(下記(*2)(*3)参照)を非支配株主に按分することになるため，Ａ社帰属分をＡ社の当期純利益の按分仕訳に含めずに以下のように仕訳することも考えられる(期首商品についても同様に考えることができる)。

(借) 売上原価	9,200	(貸) 商品(諸資産)	9,200
(借) 繰延税金資産(Ｂ社)	2,300	(貸) 法人税等調整額	2,300
(借) 非支配株主持分－当期変動額－	3,588	(貸) 非支配株主帰属純損益	3,588(*1)

(*1)　(売上原価9,200－法人税等調整額2,300)×非支配株主持分52%(*2)＝3,588

(*2)　Ｂ社非支配株主40%＋Ａ社非支配株主帰属分12%(*3)＝52%

(*3)　Ａ社持分40%×Ａ社非支配株主30%＝12%

Ⅲ.　Ｃ社

1.　評価差額の計上

(借)	土　　地	20,000	(貸)	評　価　差　額	15,000(*1)
				繰延税金負債(Ｃ社)	5,000(*2)

(*1)　支配獲得時評価差益20,000×(1－実効税率25%)＝15,000

(*2)　支配獲得時評価差益20,000×実効税率25%＝5,000

2.　タイム・テーブル

売却価額
65,000
個別売却益
10,000　(*1)

80%　→　　→　△20%

	X2.3/31		X3.3/31		X4.3/31
資本金	150,000	16,000	150,000	12,000	150,000
利益剰余金	80,000	4,000	100,000	3,000	115,000
評価差額	15,000	→	15,000	→	15,000
合計	245,000		265,000		280,000
Ｐ社持分	196,000				56,000
取得原価	220,000				55,000
のれん	(借)24,000	△2,400	21,600	△2,400	19,200
資本剰余金					9,000(*2)

(*1)　売却価額65,000－取得原価220,000×Ｐ社売却持分20%/売却前Ｐ社持分80%＝10,000

(*2)　売却価額65,000－売却時Ｃ社資本280,000×Ｐ社売却持分20%＝9,000

3.　連結修正仕訳

(1)　支配獲得時の投資と資本の相殺消去仕訳

(借)	資本金－当期首残高	150,000	(貸)	C　社　株　式	220,000(*1)
	利益剰余金－当期首残高	80,000		非支配株主持分－当期首残高	49,000(*2)
	評　価　差　額	15,000			
	の　れ　ん	∴24,000			

(*1)　取得原価

(*2)　支配獲得時Ｃ社資本245,000×非支配株主持分20％＝49,000

(2)　支配獲得時から前期末までの利益剰余金の振替およびのれん償却

(借)	利益剰余金－当期首残高	4,000(*1)	(貸)	非支配株主持分－当期首残高	4,000
(借)	利益剰余金－当期首残高	2,400(*2)	(貸)	の　れ　ん	2,400

(*1)　Ｘ2.3/31～Ｘ3.3/31の利益剰余金増加額20,000×非支配株主持分20％＝4,000

(*2)　支配獲得時のれん24,000÷10年×前期末までの経過年数1年＝2,400

なお，上記(1)および(2)の仕訳を合算すると開始仕訳となる。

(3)　当期純利益の按分

(借)	非支配株主帰属純損益	3,000(*1)	(貸)	非支配株主持分－当期変動額	3,000

(*1)　Ｃ社当期純利益15,000×非支配株主持分20％＝3,000

(4)　のれんの償却

(借)	の れ ん 償 却 額	2,400(*1)	(貸)	の　れ　ん	2,400

(*1)　24,000÷10年＝2,400

(5)　一部売却(下記①＋②が**問２**(1)の仕訳となる)

①　売却簿価と売却持分の相殺消去

(借)	C　社　株　式	55,000(*1)	(貸)	非支配株主持分－当期変動額	56,000(*2)
	関係会社株式売却益(特別利益)	∴1,000			

(*1)　取得原価220,000×Ｐ社売却持分20％/売却前Ｐ社持分80％＝55,000

(*2)　一部売却時Ｃ社資本280,000×売却持分20％＝56,000

②　売却損益の資本剰余金への振替

(借)	関係会社株式売却益(特別利益)	9,000	(貸)	資　本　剰　余　金 －非支配株主との取引に係る親会社の持分変動	9,000(*1)

(*1)　売却価額65,000－売却持分56,000(上記①(*2))＝9,000

Ⅳ.　Ｄ社

1.　評価差額

(1)　評価差額の計上

(借)	土　　地	6,300(*3)	(貸)	評　価　差　額	4,860(*1)
	為替換算調整勘定－当期変動額	225(*5)		繰延税金負債(Ｄ社)	1,575(*2)
				為替換算調整勘定－当期首残高	90(*4)

(*1)　株式取得時評価差益240千ドル×(1－実効税率25%)×Ｐ社取得25%×株式取得時108円/ドル＝4,860

(*2)　取得時評価差益240千ドル×実効税率25%×Ｐ社取得25%×Ｘ3年度CR105円/ドル＝1,575

(*3)　株式取得時評価差益240千ドル×Ｐ社取得25%×Ｘ3年度CR105円/ドル＝6,300

(*4)　(株式取得時評価差益240千ドル×(1－実効税率25%)×Ｐ社取得25%×Ｘ2年度CR110円/ドル)－評価差額4,860(*1)＝90

(*5)　(株式取得時評価差益240千ドル×(1－実効税率25%)×Ｐ社取得25%×Ｘ3年度CR105円/ドル)－(株式取得時評価差益240千ドル×(1－実効税率25%)×Ｐ社取得25%×Ｘ2年度CR110円/ドル)＝△225

(2)　一部売却に伴う評価差額の取崩

(借)	評　価　差　額	972(*1)	(貸)	土　　地	1,260(*3)
	繰延税金負債(Ｄ社)	315(*2)		為替換算調整勘定－当期変動額	27(*4)

(*1)　評価差額4,860(上記1.(*1))×売却持分5%/売却前Ｐ社持分25%＝972

(*2)　繰延税金負債1,575(上記1.(*2))×売却持分5%/売却前Ｐ社持分25%＝315

(*3)　土地6,300(上記1.(*3))×売却持分5%/売却前Ｐ社持分25%＝1,260

(*4)　Ｘ4.3/31評価差額に係る為替換算調整勘定△135(上記1.(*4)(*5)の合計)×売却持分5%/売却前Ｐ社持分25%＝△27

2.　タイム・テーブル

売却価額33,600(*16)
個別売却益228(*17)

	25%				△5%	
	X2.3/31(HR108)	(AR112)	X3.3/31(CR110)	(AR107)	X4.3/31(CR105)	
資本金	486,000($4,500)		486,000($4,500)		486,000($4,500)	
利益剰余金	118,800($1,100)(*1)	5,910 →	142,440($1,310)(*4)	6,750 →	169,440($1,560)	(*8)
為替換算調整勘定	—	2,665 →	10,660($ —)	△7,450 →	△19,140($ —)	
合計	604,800($5,600)		639,100($5,810)		636,300($6,060)	
P社持分	151,200($1,400)				△31,815	(*9)
評価差額	4,860($ 45)(*2)		—		△972($ △9)	(*10)
為替換算調整勘定(評価差額)	—	90 →	90(*5)	△225 →	△135	(*11)
					27	(*12)
					△108	
P社持分	156,060($1,445)				△32,787	(*13)
取得原価	166,860($1,545)				△33,372	(*14)
のれん(円貨)	10,800	△1,120(*3) →	9,680	△1,070(*7) →	8,610	
のれん(CR)	10,800($ 100)		9,900($ 90)(*6)		8,400($ 80)	(*15)
為替換算調整勘定(のれん)	0	220 →	220	△430 →	△210	
為替換算調整勘定(のれん・評価差額に係るものを含む)					1,026	(*18)
のれん					△1,680	(*20)

(*1)　1,100千ドル×株式取得時108円/ドル＝118,800

(*2)　株式取得時評価差益240千ドル×P社取得25%×(1－実効税率25%)×株式取得時108円/ドル＝4,860

(*3)　外貨建のれん100千ドル÷10年×X2年度AR112円/ドル＝1,120

(*4)　下記S/S

(*5)　(株式取得時評価差益240千ドル×P社取得25%×(1－実効税率25%)×X2年度CR110円/ドル)－評価差額4,860(*2)＝90

(*6)　(外貨建のれん100千ドル－外貨建のれん100千ドル÷10年×経過年数1年)×X2年度CR110/円ドル＝9,900

(*7)　外貨建のれん100千ドル÷10年×X3年度AR107円/ドル＝1,070

(*8)　下記S/S

(*9)　売却時Ｄ社資本636,300×Ｐ社売却持分5%＝31,815

(*10) 評価差額4,860(*2)×売却持分5%/売却前Ｐ社持分25%＝972

(*11) (株式取得時評価差益240千ドル×Ｐ社取得25%×(1－実効税率25%)×Ｘ3年度CR105円/ドル)－評価差額4,860(*2)＝△135

(*12) 評価差額に係る為替換算調整勘定△135(*11)×売却持分5%/売却前Ｐ社持分25%＝△27

(*13) 売却持分31,815(*9)＋売却持分(評価差額)972(*10)＝32,787

(*14) Ｄ社株式取得原価166,860×売却持分5%/売却前Ｐ社持分25%＝33,372

(*15) (外貨建のれん100千ドル－外貨建のれん100千ドル÷10年×経過年数2年)×Ｘ3年度CR105円/ドル＝8,400

(*16) 外貨建売却価額320千ドル×売却時105円/ドル＝33,600

(*17) 売却価額33,600(*16)－売却簿価33,372(*14)＝228

(*18) (資本に係る為替換算調整勘定△4,785(*19)＋評価差額に係る為替換算調整勘定△135(*11)＋のれんに係る為替換算調整勘定△210(上記タイム・テーブル))×売却持分5%/売却前Ｐ社持分25%＝△1,026

(*19) (Ｘ4.3/31為替換算調整勘定△19,140－Ｘ2.3/31為替換算調整勘定0)×Ｐ社持分25%＝△4,785

(*20) のれん未償却額8,400(*15)×売却持分5%/売却前Ｐ社持分25%＝1,680

3.　Ｄ社利益剰余金の換算(S/S)

(1)　Ｘ2年度

利益剰余金

	外貨額		円換算額		外貨額		円換算額
剰余金の配当	40	(配当時109)	4,360	当期首残高	1,100	(支配獲得時108)	118,800
当期末残高	1,310		142,440	当期純利益	250	(AR112)	28,000
	1,350		146,800		1,350		146,800

(2)　Ｘ3年度

利益剰余金

	外貨額		円換算額		外貨額		円換算額
剰余金の配当	50	(配当時102)	5,100	当期首残高	1,310		142,440
当期末残高	1,560		169,440	当期純利益	300	(AR107)	32,100
	1,610		174,540		1,610		174,540

4.　持分法適用仕訳

(1)　株式取得時から前期末までの利益剰余金，為替換算調整勘定の振替およびのれん償却(開始仕訳)

(借) D　社　株　式	5,910	(貸) 利益剰余金－当期首残高	5,910(*1)
(借) 利益剰余金－当期首残高	1,120(*2)	(貸) D　社　株　式	1,120
(借) D　社　株　式	2,975	(貸) 為替換算調整勘定－当期首残高	2,975(*3)

(*1)　(X3.3/31利益剰余金142,440(上記3.)－X2.3/31利益剰余金118,800(上記3.))×P社持分25%＝5,910

(*2)　外貨建のれん100千ドル÷10年×X2年度AR112円/ドル＝1,120

(*3)　①のれんに係る為替換算調整勘定220＋②評価差額に係る為替換算調整勘定90＋③資本に係る為替換算調整勘定2,665＝2,975

(2)　当期純利益の計上

(借) D　社　株　式	8,025	(貸) 持分法による投資損益	8,025(*1)

(*1)　D社当期純利益32,100(*2)×P社持分25%＝8,025

(*2)　D社外貨建当期純利益300千ドル×X3年度AR107円/ドル＝32,100

(3)　のれんの償却

(借) 持分法による投資損益	1,070(*1)	(貸) D　社　株　式	1,070

(*1)　外貨建のれん100千ドル÷10年×X3年度AR107円/ドル＝1,070

(4)　剰余金の配当

(借) 受取配当金(営業外収益)	1,275(*1)	(貸) D　社　株　式	1,275

(*1)　D社剰余金の配当50千ドル×P社持分25%×配当時102円/ドル＝1,275

(5)　為替換算調整勘定の取込み

(借) 為替換算調整勘定－当期変動額	8,105(*1)	(貸) D　社　株　式	8,105

(*1)　①のれんに係る為替換算調整勘定△430＋②評価差額に係る為替換算調整勘定△225＋③資本に係る為替換算調整勘定△7,450＝△8,105

(6)　一部売却

(借)	関係会社株式売却益(特別利益)	228(*7)	(貸)	D　社　株　式	1,068(*1)
	関係会社株式売却損(特別損失)	1,866(*8)		為替換算調整勘定－当期変動額	1,026(*5)

(*1)　売却持分に係る持分法評価額34,440(*2)－売却持分に係る取得原価33,372(上記タイム・テーブル(*14))＝1,068

(*2)　①　売却時D社資本(評価差額を除く)636,300×売却持分5%＝31,815
　　②　売却持分に係る評価差額のCR換算　＝　945(*3)
　　③　売却持分に係るのれん　＝　1,680(*4)
　　} 34,440

(*3)　売却持分に係る評価差額(外貨)9千ドル×X3年度CR105/ドル＝945

(*4)　のれん未償却額8,400×売却持分5%/売却前P社持分25%＝1,680

(*5)　(資本に係る為替換算調整勘定△4,785(*6)＋評価差額に係る為替換算調整勘定△135(上記タイム・テーブル)＋のれんに係る為替換算調整勘定△210(上記タイム・テーブル))×売却持分5%/売却前P社持分25%＝△1,026

(*6)　(X4.3/31為替換算調整勘定△19,140－X2.3/31為替換算調整勘定0)×P社持分25%＝△4,785

(*7)　<u>個別売却益の取消</u>：(売却価額320千ドル×X3年度CR105/ドル)－売却持分に係る取得原価33,372(上記タイム・テーブル(*14))＝228

(*8)　<u>連結売却損の計上</u>：(売却価額320千ドル×X3年度CR105/ドル)－(連結上の売却簿価34,440(*2)－為替勘定調整勘定の実現△1,026(*5))＝△1,866

Ⅴ．　X3年度のＰ社連結財務諸表(連結貸借対照表および連結損益計算書)

1.　連結貸借対照表

諸資産	①	4,103,312	諸負債		3,232,000
土地	②	1,084,000	資本金		800,000
のれん	③	44,875	資本剰余金	⑥	159,000
D社株式	④	137,760	利益剰余金	⑦	730,949
繰延税金資産	⑤	241,800	為替換算調整勘定	⑧	△4,104
			非支配株主持分	⑨	693,902
合計		5,611,747	合計		5,611,747

2.　連結損益計算書

売上原価	⑭	3,217,400	売上高	⑩	4,392,000
販売費及び一般管理費		972,000	営業外収益	⑪	180,425
のれん償却額	⑮	5,925	持分法による投資利益	⑫	6,955
営業外費用		186,400	特別利益	⑬	191,972
特別損失		268,066	法人税等調整額		12,900
法人税，住民税及び事業税		52,500			
非支配株主に帰属する当期純利益	⑯	25,996			
親会社株主に帰属する当期純利益		55,965			
合計		4,784,252	合計		4,784,252

＜主な解答数値の導出＞（問３の解答）

・諸資産：4,103,312（＝個別合計5,477,000－Ｐ社保有Ａ社株式720,000－Ｐ社保有Ｂ社株式116,000－Ａ社保有Ｂ社株式230,000－Ｐ社保有Ｃ社株式165,000－Ｐ社保有Ｄ社株式133,488－未実現利益消去9,200）

・Ｄ社株式：137,760（＝持分法評価額172,200(*1)×売却後持分20%/売却前Ｐ社持分25%）

(*1)　ⅰ　売却時Ｄ社資本(評価差額を除く)636,300×Ｐ社持分25%＝159,075
　　ⅱ　評価差額のＣＲ換算　＝　4,725(*2)
　　ⅲ　のれん　＝　8,400(*3)

(*2)　評価差額(外貨)45千ドル×Ｘ3年度CR105＝4,725

(*3)　上記Ⅳ.2.Ｄタイムテーブル(*15)

・繰延税金資産：241,800（＝下記Ⅵ.Ａ社108,000＋Ｂ社60,500＋Ｃ社28,300＋Ｄ社45,000）

・利益剰余金：730,949（＝Ｐ社個別631,000＋Ａ社分64,553(*1)＋Ｂ社分13,820(*2)＋Ｃ社分13,200(*3)＋Ｄ社分8,376(*4)））

(*1)　Ａ社タイム・テーブル利益剰余金矢印上72,128－のれん償却額2,525×3年＝64,553

(*2)　Ｂ社タイム・テーブル利益剰余金矢印上（Ｐ社分のみ）14,620－のれん償却額400×2年（Ｐ社分のみ）＝13,820

(*3)　Ｃ社タイム・テーブル利益剰余金矢印上28,000－のれん償却額2,400×2年－個別売却益取消10,000＝13,200

(*4)　Ｄ社タイム・テーブル利益剰余金矢印上12,660－のれん償却額2,190（＝1,120＋1,070）－個別売却益取消228－連結売却損計上1,866＝8,376

・為替換算調整勘定：△4,104（＝資本に係る為替換算調整勘定△4,785（＝2,665－7,450）＋評価差額に係る為替換算調整勘定△135（Ｄ社タイムテーブル）＋のれんに係る為替換算調整勘定△210（Ｄ社タイムテーブル）×売却後持分20%/売却前Ｐ社持分25%）

・非支配株主持分：693,902（＝Ａ社328,662(*1)＋Ｂ社253,240(*2)＋Ｃ社112,000(*3)）

(*1)　Ｘ3年度末Ａ社資本1,095,540×Ａ社非支配株主持分30%＝328,662

(*2)　Ｘ3年度末Ｂ社資本633,100×Ｂ社非支配株主持分40%＝253,240

(*3)　Ｘ3年度末Ｃ社資本280,000×Ｃ社非支配株主持分40%＝112,000

・営業外収益：180,425（＝個別合計192,200－Ａ社受取配当金相殺消去6,300－Ｂ社受取配当金相殺消去4,200－Ｄ社受取配当金消去1,275）

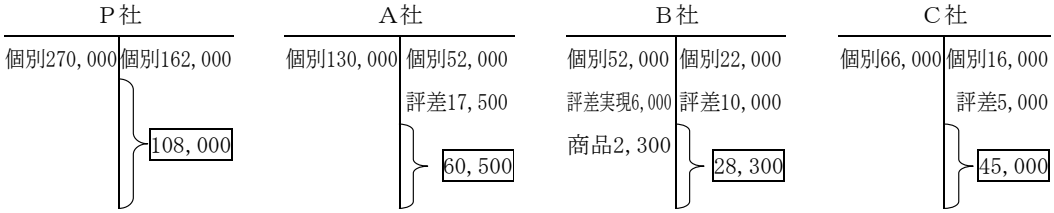
・特別利益：191,972（＝個別合計226,200－Ｂ社評価差額の実現24,000－Ｃ社株式個別売却益消去10,000－Ｄ社株式個別売却益消去228）

・非支配株主に帰属する当期純利益：25,996（＝Ａ社14,676(*1)＋Ｂ社8,320(*2)＋Ｃ社3,000（Ｃ社タイムテーブル矢印下））

(*1)　Ａ社タイムテーブル矢印下11,976＋剰余金の配当による減少2,700＝14,676

(*2)　Ｂ社タイムテーブル矢印下5,520＋剰余金の配当による減少2,800＝8,320

Ⅵ.　繰延税金資産の導出



問４　解答および別途配布講師レジュメ参照。

〈誤りが生じた場合について〉

原則として訂正表を配付致します。なお、答練の最終回終了後に発見した正誤については、ホームページ（原則として訂正表を配付致します。なお、答練の最終回終了後に発見した正誤については、ホームページ（https://www.lec-jp.com/kaikeishi/info/teisei/）への掲載となりますので、あわせてご確認下さいませ。

公認会計士

論文グレードアップ答練
財務会計論
第9回問題

LEC 東京リーガルマインド

0 000521 201078
EU20107

第 3 問　（満点60点）

第３問から第５問まで
時　間　　3　時　間

問題１　以下の〔**資料**〕に基づき，**問１**～**問３**に答えなさい。なお，特に指示がない場合，解答に当たり，企業会計基準第29号「収益認識に関する会計基準」及び「同適用指針」に従うこと。

〔**資料**〕

1.　小売業を営んでいる当社は，仕入れた商品を店舗に陳列し，個人顧客に対し当該商品を販売している。

2.　仕入先である甲社との契約は，消化仕入契約（顧客への商品の販売と同時に商品を仕入れる形態の取引）である。

3.　甲社との契約内容は以下のとおりである。

(1)　消化仕入契約において，当社は商品の検収を行わず，また，商品の保管管理責任及び商品に関するリスクは甲社が有している。

(2)　店舗における商品の法的所有権は甲社が有しており，顧客への商品販売時に，当該所有権は甲社から当社に移転し，同時に顧客へ移転する。

(3)　当社は，店舗に陳列する商品の種類や価格等のマーチャンダイジングについては一定の関与を行うものの，個々の商品の品揃えや販売価格の決定は甲社が有している。

4.　当社は，甲社から仕入れたα商品10個（仕入原価：1個当たり56,000円）を顧客に1個当たり80,000円で現金販売した。

問１　「収益認識に関する会計基準の適用指針」においては，『財・サービスが顧客に提供される前に企業が当該財・サービスを支配している』ときには，企業は本人に該当するとされている。そこで，これを踏まえ，当社が「本人」に該当するか，「代理人」に該当するかを説明しなさい。

問２　**問１**を踏まえ，α商品の販売に関して当社が計上すべき収益の額を，負担する履行義務を明らかにしつつ説明しなさい。なお，具体的な金額を用いる必要はない。

問３　α商品の販売に関して，当社が計上すべき収益の額を答えなさい。

問題２　以下の〔**資料Ⅰ**〕～〔**資料Ⅳ**〕に基づき，組織再編に関する以下の**問１**～**問４**に答えなさい。

〔**資料Ⅰ**〕　Ａ社とＢ社の合併に関する事項

1.　Ａ社はＸ1年3月31日にＢ社の発行済株式総数10,000株の60％を324,000千円で取得し，連結子会社とした。なお，Ａ社はＸ2年4月1日にＡ社を吸収合併存続会社とする吸収合併をＢ社と行った。また，Ｂ社において合併時まで発行済株式総数の変動はない。

2.　合併比率はＡ社：Ｂ社＝1：0.7であり，Ａ社はＢ社株主に新株を交付する。なお，合併期日のＡ社株価は90千円/株である。また，合併により増加すべき株主資本は，全額資本金とする。

3.　Ａ社およびＢ社の個別貸借対照表は次のとおりである。

（単位：千円）

	Ａ社		Ｂ社	
	Ｘ1年3月31日	Ｘ2年4月1日	Ｘ1年3月31日	Ｘ2年4月1日
諸資産	1,300,000	1,330,000	680,000	710,000
土地	240,000	240,000	180,000	180,000
Ｂ社株式	324,000	324,000	―	―
投資有価証券	100,000	120,000	70,000	110,000
諸負債	1,101,000	1,097,000	460,000	445,000
資本金	400,000	400,000	200,000	200,000
資本剰余金	200,000	200,000	150,000	150,000
利益剰余金	230,000	280,000	100,000	170,000
その他有価証券評価差額金	33,000	37,000	20,000	35,000

4.　Ｂ社の諸資産には，Ａ社から仕入れた商品36,000千円が含まれている。なお，Ａ社は付加利益率20％で商品を販売している。

5.　Ａ社およびＢ社の土地において，時価と帳簿価額との間に差額が生じていた。なお，土地の時価は次のとおりである。

（単位：千円）

	Ａ社		Ｂ社	
	Ｘ1年3月31日	Ｘ2年4月1日	Ｘ1年3月31日	Ｘ2年4月1日
時価	255,000	260,000	210,000	220,000

〔資料Ⅱ〕　Ａ社の事業分離に関する事項

1.　Ａ社はＸ3年4月1日に甲事業を企業集団外部のＣ社に移転し，対価としてＣ社株式6,000株(時価75千円/株)を受取った。なお，Ｃ社は新株を発行しており，増加資本はすべて資本金として処理している。また，Ｃ社における事業分離直前の発行済株式総数は4,000株である。

2.　甲事業における事業分離前の帳簿価額

諸資産：408,000千円，土地：120,000千円，投資有価証券：80,000千円

諸負債：230,000千円，その他有価証券評価差額金：12,000千円

事業全体の時価：450,000千円

3.　事業分離日直前のＡ社およびＣ社における個別貸借対照表は以下のとおりである。なお，Ａ社およびＣ社ともに，事業分離日直前の土地の帳簿価額と時価が乖離しており，土地の時価はＡ社465,000千円，Ｃ社110,000千円である。また，Ａ社においてＸ3年3月期中に土地の売買は行っておらず，払込資本の変動もない。

(単位：千円)

	Ａ社	Ｃ社
諸資産	2,100,000	425,000
土地	(　　)	90,000
のれん	(　　)	―
投資有価証券	270,000	―
諸負債	1,584,200	265,000
資本金	(　　)	150,000
資本剰余金	(　　)	―
利益剰余金	351,000	100,000
その他有価証券評価差額金	76,000	―

〔資料Ⅲ〕　事業分離直後における各社の個別貸借対照表（単位：千円）

	A社	C社
諸資産	（　　）	（　④　）
土地	（　①　）	（　⑤　）
のれん	（　②　）	（　　）
C社株式	（　③　）	—
投資有価証券	（　　）	（　⑥　）
諸負債	（　　）	（　　）
資本金	（　　）	（　⑦　）
資本剰余金	（　　）	—
利益剰余金	351,000	100,000
その他有価証券評価差額金	（　　）	（　⑧　）

〔資料Ⅳ〕　事業分離直後におけるA社連結貸借対照表（単位：千円）

諸資産	（　①　）
土地	（　②　）
のれん	（　③　）
投資有価証券	（　④　）
諸負債	（　　）
資本金	（　⑤　）
資本剰余金	（　⑥　）
利益剰余金	（　⑦　）
その他有価証券評価差額金	（　⑧　）
非支配株主持分	（　⑨　）

〔**解答上の留意事項**〕

1. 各社の会計期間は毎年4月1日から3月31日の1年である。
2. 税効果会計は考慮しない。
3. のれんは発生年度より10年間で定額法により償却する。なお，期末に取得したのれんは翌期より償却する。
4. Ａ社は登場する会社以外に連結子会社を有し，連結財務諸表を作成することとなるが，登場する会社以外の連結子会社の影響については一切考慮する必要はない。
5. 解答する金額がゼロとなる場合は「0」と記入すること。
6. 千円未満の端数が生じる場合には，その端数を四捨五入すること。
7. 資料に記載がない事項は考慮しない。

問１　〔**資料Ⅰ**〕に基づき吸収合併後のＡ社個別貸借対照表における①土地，②のれん，③資本剰余金，④利益剰余金，⑤その他有価証券評価差額金およびＡ社連結貸借対照表における⑥その他有価証券評価差額金の金額を答えなさい。

問２　〔**資料Ⅰ**〕および〔**資料Ⅱ**〕に基づき，〔**資料Ⅲ**〕の事業分離直後のＡ社およびＣ社の個別貸借対照表の空欄①～⑧にあてはまる金額を記入しなさい。

問３　〔**資料Ⅰ**〕および〔**資料Ⅱ**〕に基づき，〔**資料Ⅳ**〕の事業分離直後のＡ社の連結貸借対照表の空欄①～⑨にあてはまる金額を記入しなさい。

問４　親会社が吸収合併存続会社であることを前提とする親会社と子会社の合併に伴い発生する抱合せ株式消滅差額(親会社持分相当額とこれに対する投資原価である子会社株式の適正な帳簿価額との差額)は，個別財務諸表上，損益に計上したうえで利益剰余金を増減させることとなる。その理由を説明しなさい。

第 4 問　（満点 70 点）

第３問から第５問まで
時　間　　３　時　間

問題１　我が国の「固定資産の減損に係る会計基準」では，減損損失を認識すべきであると判定された固定資産については，帳簿価額を回収可能価額（正味売却価額と使用価値のいずれか高い方の金額）まで減額し，当該減少額を減損損失として当期の損失とすることとしており，減損処理における資産の評価額として，回収可能価額を用いている。このような方法とは別に，減損処理における資産の評価額として，時価（観察可能な市場価格または市場価格が観察できない場合には合理的に算定された価額）を用いる考え方も存在する。これに関して以下の**問１**及び**問２**に答えなさい。

問１　減損処理における資産の評価額として，回収可能価額を用いた場合と時価を用いた場合において，それぞれのもとで計上される減損損失の性格について説明しなさい。

問２　減損処理における資産の評価額として，回収可能価額を用いた場合と時価を用いた場合において，減損処理後の会計期間に計上される利益について，両者の相違を説明しなさい。

問題２ 税効果会計に関する以下の**問１**及び**問２**に答えなさい。

問１ 財務諸表の遡及処理が行われた場合における税効果会計の必要性について説明しなさい。なお，遡及処理とは，遡及適用，財務諸表の組替え又は修正再表示により，過去の財務諸表を遡及的に処理することをいう。

問２ 次の〔**資料**〕に基づき，A社及びB社における「繰延税金資産の回収可能性に関する適用指針」（以下，「回収可能性適用指針」とする。）における企業の分類及び繰延税金資産の取扱いについて理由とともに説明しなさい。なお，回収可能性適用指針における企業の分類と繰延税金資産の回収可能性については，［**参考**］を参照すること。

〔**資料**〕

1. X1年度及びX2年度の回収可能性適用指針におけるA社の分類は（分類1），B社の分類は（分類3）に該当する（以下，2.及び3.考慮前）。
2. A社は，X3年度に棚卸資産の評価方法を変更した。当該会計方針の変更に伴い，新たな会計方針を遡及適用した結果，表示期間のうち最も古い期間の期首（X2年度の期首）における棚卸資産に係る将来減算一時差異が遡及適用前よりも大きくなった。この結果，X2年度の期首において，将来減算一時差異を十分に上回る課税所得が生じているとはいえない状況となっている。
3. B社は，X3年度において，過去の期間（X2年度以前）の売上の過大計上が発見されたため，修正再表示を行った。当該修正再表示により，表示期間のうち最も古い期間の期首（X2年度の期首）の回収可能性適用指針におけるB社の分類は，（分類5）に該当する。

［**参考**］回収可能性適用指針における企業の分類と繰延税金資産の回収可能性

企業の分類	繰延税金資産の回収可能性
（分類１）	繰延税金資産の全額について回収可能性があるものとする。
（分類２）	一時差異等のスケジューリングの結果，繰延税金資産を見積る場合，当該繰延税金資産は回収可能性があるものとする。
（分類３）	将来の合理的な見積可能期間（おおむね５年）以内の一時差異等加減算前課税所得の見積額に基づいて，当該見積可能期間の一時差異等のスケジューリングの結果，繰延税金資産を見積る場合，当該繰延税金資産は回収可能性があるものとする。
（分類４）	翌期の一時差異等加減算前課税所得の見積額に基づいて，翌期の一時差異等のスケジューリングの結果，繰延税金資産を見積る場合，当該繰延税金資産は回収可能性があるものとする。
（分類５）	原則として，繰延税金資産の回収可能性はないものとする。

問題３　種類株式の会計処理に関する次の〔**資料**〕に基づき，以下の**問１**及び**問２**に答えなさい。

〔**資料**〕

C社は，X1年度の期首（X1年4月1日）に次の条件で種類株式（第一種優先株式）を発行している。

1．第一種優先株式の発行株式数　250,000株の新株を発行する。

2．第一種優先株式の発行価額　　1株あたり8,000円

3．第一種優先株式の内容

項　目	権利等の内容
剰余金の配当	普通株主に対する配当の有無にかかわらず，第一種優先株式1株につき，その払込価額に5%を乗じた金額を支払う。
残余財産の分配	普通株主に先立ち，第一種優先株式1株につき，8,000円を支払う。
議決権	第一種優先株主は，全部の事項につき株主総会において議決権を行使することができない。
取得請求権	第一種優先株主は，C社に対し，X4年4月1日以降いつでも，第一種優先株式1株につき8,000円及び取得日の属する事業年度における優先配当金の額に相当する金額の合計額の現金を対価として，その有する第一種優先株式の全部又は一部を取得することを請求することができる。
取得条項	C社は，X6年4月1日以降のC社取締役会において定める一定の日に，第一種優先株主の意思にかかわらず，その払込価額と同額の金銭を第一種優先株主に対して交付することをもって，第一種優先株式の全部を取得することができる。
譲渡制限条項	譲渡による第一種優先株式の取得については，C社取締役会の承認を要する。

問１　C社における第一種優先株主に対する支払配当金の処理には，⑴剰余金の処分として処理する方法のほか，理論的には，⑵利息の支払いとして費用処理する方法も考えられる。そこで，それぞれの会計処理の考え方を説明しなさい。

問２　C社が第一種優先株主に対してその他資本剰余金を原資とする配当を行った場合，当該優先株式をその他有価証券として保有する株主の側においては，当該配当受領額を収益として計上することが可能であると考えられるが，その理由について説明しなさい。

問題4　リース取引会計に関する次の〔**資料**〕に基づき，以下の**問1**及び**問2**に答えなさい。

〔**資料**〕

D社は，X1年度の期首に事務用機器をリースし，同日より使用を開始している。リース期間は3年，リース料は毎期末1,050千円（総額3,150千円，割引現在価値2,859千円，割引率5%）の均等払いである。なお，リース契約上，所有権移転条項等は付されておらず，リース期間終了後に物件の返却がなされる。

D社のX1年度の期首（リース取引開始日）において，次のような会計処理を行うことが考えられる。

（単位：千円）

（借）	使用権資産	2,859	（貸）	リース料支払債務	2,859

このような会計処理は，借手の貸借対照表が財政状態をより忠実に表現する観点から提案された会計処理であり，これによりあらゆるリース取引の借手がこれらの資産・負債をオンバランスすることになるため，現行の財務報告に一定の改善をもたらすことが期待されている。

一方で，リース期間を通じた損益計算の観点からは議論の余地が残されており，具体的には，D社のX1年度の期末（リース料支払時及び決算時）の会計処理として，理論上，以下の第1法と第2法が考えられる。

（単位：千円）

＜第１法＞

（借）	利息費用	143	（貸）	現金預金	1,050
	リース料支払債務	907			
（借）	減価償却費	953	（貸）	使用権資産	953

＜第２法＞

（借）	リース費用	1,050	（貸）	現金預金	1,050
（借）	リース料支払債務	907	（貸）	使用権資産	907

問１　各方法によった場合のリース期間における費用の計上方法に着目して，それぞれの会計処理が適合するリース取引の実態を明らかにしなさい。

問２　各方法によった場合のキャッシュ・フロー計算書における支払リース料の表示方法について，現行の「連結キャッシュ・フロー計算書等の作成基準」における表示区分を前提にして説明しなさい。

第 5 問　（満点 70 点）

第３問から第５問まで
時　間　　３　時　間

Ｐグループ（Ｐ社，Ａ社，Ｂ社，Ｃ社およびＤ社）に関する以下の〔**資料**〕に基づき，当期（Ｘ3年度：Ｘ3年4月1日からＸ4年3月31日）における次の問１～問４に答えなさい。なお，答案用紙の記入に際して金額ゼロの場合には「0」と記入すること。

＜前提条件＞

- 50％超の株式保有を連結子会社，20％～50％の株式保有を持分法適用会社とすること。
- 各社とも，土地以外の資産および負債について，時価と帳簿価額は一致している。
- のれんは，発生した翌年度から10年間にわたって定額法により償却する。
- 〔**資料**〕の貸借対照表の諸資産には，各社の保有する株式が含まれている。
- 税金および税効果会計については実効税率を25％として適用する。
- 個別財務諸表上の税効果会計は適正に行われているものとする。
- 子会社への投資に係る一時差異については，税効果を認識しないものとする。
- 子会社株式の一部売却に伴う，法人税等の調整は考慮しないものとする。
- 繰延税金資産の回収可能性については問題がないものとする。
- 計算結果に端数が生じる場合，千円未満を四捨五入するものとする。
- その他資料より判明しない事項については，考慮する必要はない。
- 適用すべき為替相場は次のとおりである。

Ｘ2年3月31日　　：1ドル＝108円
Ｘ3年3月31日　　：1ドル＝110円
Ｘ4年3月31日　　：1ドル＝105円
Ｘ2年度配当時　：1ドル＝109円
Ｘ3年度配当時　：1ドル＝102円
Ｘ2年度期中平均：1ドル＝112円
Ｘ3年度期中平均：1ドル＝107円

〔資料〕

1.　Ｐ社の要約貸借対照表は次のとおりである。

（単位：千円）

	X0年度期末	X1年度期末	X2年度期末	X3年度期末
諸資産	2,680,000	2,790,000	2,745,000	2,766,000
土地	450,000	450,000	450,000	450,000
繰延税金資産	260,000	245,000	282,000	270,000
	3,390,000	3,485,000	3,477,000	3,486,000
諸負債	1,744,000	1,779,000	1,767,000	1,743,000
繰延税金負債	140,000	156,000	148,000	162,000
資本金	800,000	800,000	800,000	800,000
資本剰余金	150,000	150,000	150,000	150,000
利益剰余金	556,000	600,000	612,000	631,000
	3,390,000	3,485,000	3,477,000	3,486,000

（注）　繰延税金資産および繰延税金負債は相殺していない。

2.　Ａ社に関する事項は次のとおりである。

(1)　X1年3月31日に，Ｐ社はＡ社株式の70％を720,000千円で取得した。

(2)　支配獲得時において，Ａ社の土地に関して評価差益70,000千円が生じていた。

(3)　Ａ社の要約貸借対照表は次のとおりである。

（単位：千円）

	X0年度期末	X1年度期末	X2年度期末	X3年度期末
諸資産	1,293,000	1,402,000	1,392,500	1,452,000
土地	300,000	300,000	300,000	300,000
繰延税金資産	120,000	160,000	145,000	130,000
	1,713,000	1,862,000	1,837,500	1,882,000
諸負債	725,000	840,000	800,000	815,000
繰延税金負債	48,000	60,000	57,500	52,000
資本金	500,000	500,000	500,000	500,000
資本剰余金	100,000	100,000	100,000	100,000
利益剰余金	340,000	362,000	380,000	415,000
	1,713,000	1,862,000	1,837,500	1,882,000

（注）　繰延税金資産および繰延税金負債は相殺していない。

(4)　当期中に利益剰余金を原資とする配当9,000千円を実施している。

3.　Ｂ社に関する事項は次のとおりである。

(1)　Ｘ2年3月31日に，Ｐ社はＢ社株式の20％を116,000千円で取得した。

(2)　Ｘ2年3月31日に，Ａ社はＢ社株式の40％を230,000千円で取得した。

(3)　支配獲得時において，Ｂ社の土地に関して評価差益40,000千円が生じていた。なお，Ｘ3年度期中において土地の60％を160,000千円で企業集団外部に売却した。

(4)　Ｂ社の要約貸借対照表は次のとおりである。

（単位：千円）

	Ｘ1年度期末	Ｘ2年度期末	Ｘ3年度期末
諸資産	808,000	890,000	855,000
土地	220,000	220,000	88,000
繰延税金資産	46,000	50,000	52,000
	1,074,000	1,160,000	995,000
諸負債	515,000	540,000	345,000
繰延税金負債	29,000	25,000	22,000
資本金	280,000	280,000	280,000
利益剰余金	250,000	315,000	348,000
	1,074,000	1,160,000	995,000

（注）繰延税金資産および繰延税金負債は相殺していない。

(5)　当期におけるＰ社に対する商品売上高は186,000千円であり，売上利益率は20％であった。なお，期末におけるＰ社のＢ社から仕入れた商品の金額は以下の通りである。

・　Ｘ2年度期末：38,000千円

・　Ｘ3年度期末：46,000千円

(6)　当期中に利益剰余金を原資とする配当7,000千円を実施している。

4.　Ｃ社に関する事項は次のとおりである。

(1)　Ｘ2年3月31日に，Ｐ社はＣ社株式の80％を220,000千円で取得した。

(2)　支配獲得時において，Ｃ社の土地に関して評価差益20,000千円が生じていた。

(3)　Ｘ4年3月31日に，Ｐ社はＣ社の発行済株式総数の20％を65,000千円で売却した。

(4)　Ｃ社の要約貸借対照表は次のとおりである。

（単位：千円）

	Ｘ1年度期末	Ｘ2年度期末	Ｘ3年度期末
諸資産	362,000	383,000	404,000
土地	140,000	140,000	140,000
繰延税金資産	50,000	60,000	66,000
	552,000	583,000	610,000
諸負債	300,000	315,000	329,000
繰延税金負債	22,000	18,000	16,000
資本金	150,000	150,000	150,000
利益剰余金	80,000	100,000	115,000
	552,000	583,000	610,000

(注)　繰延税金資産および繰延税金負債は相殺していない。

5.　Ｄ社に関する事項は次のとおりである。

(1)　Ｘ2年3月31日に，Ｐ社はＤ社株式の25％を1,545千ドルで取得した。

(2)　株式取得時において，Ｄ社の土地に関して評価差益240千ドルが生じていた。

(3)　Ｘ4年3月31日に，Ｐ社はＤ社の発行済株式総数の5％を320千ドルで売却した。

(4)　Ｄ社の要約貸借対照表は次のとおりである。

（単位：千ドル）

	Ｘ1年度期末	Ｘ2年度期末	Ｘ3年度期末
諸資産	5,640	5,930	6,190
土地	1,200	1,200	1,200
繰延税金資産	340	360	390
	7,180	7,490	7,780
諸負債	1,400	1,520	1,550
繰延税金負債	180	160	170
資本金	4,500	4,500	4,500
利益剰余金	1,100	1,310	1,560
	7,180	7,490	7,780

(注)　繰延税金資産および繰延税金負債は相殺していない。

(5)　前期中に40千ドル，当期中に50千ドルの配当を，利益剰余金を原資として実施している。

6.　各社のＸ3年度の損益計算書は次のとおりである。

(単位：千円，Ｄ社のみ千ドル)

	Ｐ　社	Ａ　社	Ｂ　社	Ｃ　社	Ｄ　社
売　上　高	1,900,000	1,268,000	820,000	590,000	3,000
売上原価	1,482,000	925,600	582,200	412,000	2,120
販売費及び一般管理費	345,000	242,000	221,000	164,000	550
営業外収益	72,000	52,000	39,200	29,000	90
営業外費用	64,500	41,500	44,400	36,000	60
特別利益	100,500	45,800	51,900	28,000	120
特別損失	147,000	99,700	3,500	16,000	100
法人税等合計(注)	9,000	13,000	20,000	4,000	80
当期純利益	25,000	44,000	40,000	15,000	300

(注)　法人税等合計の内訳は次のとおりである。

(単位：千円，Ｄ社のみ千ドル)

	Ｐ　社	Ａ　社	Ｂ　社	Ｃ　社	Ｄ　社
法人税等	12,000	18,000	16,500	6,000	100
法人税等調整額	△3,000	△5,000	3,500	△2,000	△20

問１　以下の(1)および(2)に答えなさい。

(1)　Ｂ社のＰ社に対するＸ3年度の商品売買に関する次の文章の空欄①～⑥に当てはまる金額を答えなさい。

Ｂ社はＰ社に対してＸ3年度に商品を186,000千円販売しており，それに伴い，Ｘ3年度期末にＰ社はＢ社から仕入れた商品46,000千円を保有している。当該商品の未実現利益総額は（　①　）千円であるが，連結修正による未実現利益の消去額を，株主に負担させる必要がある。ここで，Ｂ社の非支配株主に（　②　）千円，Ａ社に（　③　）千円，Ｐ社に（　④　）千円負担させることとなるが，Ａ社が負担する未実現利益の消去額のうち（　⑤　）千円はＡ社の非支配株主に，（　⑥　）千円はＰ社が負担することとなる。また，最終的に，Ｐ社は総額で（　？　）千円の未実現利益の消去額を負担し，企業集団の非支配株主が（　？　）千円の未実現利益の消去額を負担することとなる。

(2)　上記説明文の＿＿＿＿の会計処理について，整合する連結基礎概念(親会社説，経済的単一体説)を踏まえて説明しなさい。なお，解答にあたり，具体的な金額を用いる必要はない。

問２　以下の(1)および(2)に答えなさい。

(1)　Ｘ3年度におけるＰ社によるＣ社株式の一部売却に係る以下の仕訳の①～④に当てはまる科目および金額を答えなさい。なお，科目については，問題における〔**資料**〕の財務諸表から選ぶこと。

(借) Ｃ社株式	（　　）	(貸) 非支配株主持分	（　①　）
（　②　）	（　③　）	（　④　）	（　　）

(2)　Ｘ3年度におけるＰ社によるＣ社株式の一部売却取引の連結上の会計処理について，整合する連結基礎概念(親会社説，経済的単一体説)を踏まえて説明しなさい。なお，解答にあたり，具体的な金額を用いる必要はない。

問３　下記のＰ社の連結財務諸表における①～⑯次の各項目の金額を答案用紙の所定欄に記入しなさい。なお，＜連結貸借対照表＞における諸資産には，各社の保有する株式を含めないこと。また，＜連結貸借対照表＞に係る金額がマイナスになる場合は金額の前に「△」を付すこと。

＜連結貸借対照表＞

諸資産	①	諸負債	
土地	②	資本金	
のれん	③	資本剰余金	⑥
Ｄ社株式	④	利益剰余金	⑦
繰延税金資産	⑤	為替換算調整勘定	⑧
		非支配株主持分	⑨
合計		合計	

＜連結損益計算書＞

売上原価	⑭	売上高	⑩
販売費及び一般管理費		営業外収益	⑪
のれん償却額	⑮	持分法による投資利益	⑫
営業外費用		特別利益	⑬
特別損失		法人税等調整額	
法人税，住民税及び事業税			
非支配株主に帰属する当期純利益	⑯		
親会社株主に帰属する当期純利益			
合計		合計	

問４　在外子会社の株式取得時に生じるのれんは，①取得時の為替相場で換算する方法と，②決算時の為替相場で換算する方法の２つの方法が考えられる。そこで，現行制度上，採用されている方法について，その基礎にある考え方を，のれんの帰属主体を踏まえて説明しなさい。

ご記入いただいた個人情報は、教材発送、お客様へのご連絡、資格試験の情報提供、当社のサービス・商品等のご案内、成績発表等の目的に使用させて頂きます。
詳細につきましては、当社のプライバシーポリシー（http://www.lec-jp.com/privacy.html）をご確認ください。
〈LEC〉複製・頒布を禁じます

第　3　問　　答　案　用　紙

問題１

問１

問２

問３

円

受験地	受験日	受講証番号	氏　名	評　点					
				第3問		第4問		第5問	

問題２

問１

（単位：千円）

①		②		③		④		⑤	
⑥									

問２

（単位：千円）

①		②		③		④		⑤	
⑥		⑦		⑧					

問３

（単位：千円）

①		②		③		④		⑤	
⑥		⑦		⑧		⑨			

問４

受講証番号

第　4　問　　答　案　用　紙

問題１

問１

問２

問題２

問１

受講証番号

問２

(A社)

(B社)

問題３

問１

(1)

(2)

問２

受講証番号

問題４

問１

問２

受講証番号

第　5　問　　答　案　用　紙

問１

(1)

（単位：千円）

①	②	③	④
⑤	⑥		

(2)

問２

(1)

（金額単位：千円）

①	②	③	④

(2)

受講証番号

問３

（単位：千円）

①	②	③	④
⑤	⑥	⑦	⑧
⑨	⑩	⑪	⑫
⑬	⑭	⑮	⑯

問４

受講証番号

LEC 東京リーガルマインド

著作権者　株式会社東京リーガルマインド
(C) 2020 TOKYO LEGAL MIND K. K. , Printed in Japan
無断複製・無断転載等を禁じます。

EU20108