

第3問 答案用紙<1> (会 計 学)

問 1

(1)

(金額 単位：千円)

①	1,588	②	8,400	③	リース投資資産
④	42,000	⑤	9,600	⑥	1,588

(2)

イ) 双務契約であるリース契約について、双方が未履行の段階にとどまるリース契約締結日にリース資産及びリース債務を認識すると、履行の見込みが不確実な契約からこれらを認識することになり、誤解を招く情報が生み出されるおそれがある。現行のリース会計基準のように、契約が部分的に履行されたといえるリース取引開始日に認識すべきである。

ロ) 所有権移転外ファイナンス・リース取引では、リース物件の耐用年数とリース期間は異なる場合が多く、また、リース物件の返還が行われるため、リース物件の公正な評価額によりリース資産及びリース債務を計上すると、返還されるリース物件の残存価額だけ計上額が過大となってしまう。現行のリース会計基準のように、リース料総額の割引現在価値を考慮すべきである。

第3問 答案用紙<2>
(会 計 学)

問 2

(1)

(単位：千円)

①	160,580	②	-21,120	③	-55,200
④	43,340	⑤	-10,320	⑥	36,000
⑦	-26,840	⑧	-48,440	⑨	22,380
⑩	30,480				

(2)

市場性のある一時所有の有価証券（価値変動リスクを有する株式等の金融商品）は、たとえこれが容易に換金可能な短期投資であっても、価値変動リスクが僅少とはいえず、短期の支払資金を想定した現金及び現金同等物とは異なる投資意図、すなわち投資活動としての性格を有すると考えられる。そのため、これを現金及び現金同等物の概念に含めると、資金の範囲が広くなり、企業における資金管理活動の実態が的確に反映されなくなる。したがって、現行基準においては、市場性のある一時所有の有価証券は、現金及び現金同等物の概念に含まれていない。

第4問 答案用紙<1> (会 計 学)

問 1

(1)

新株予約権の発行者には、権利者の求めに応じて自社の株式を引き渡す義務があるが、これは報告主体が支配している経済的資源を引き渡す義務とは異なるため、新株予約権を負債の部に表示することは適当ではなく、純資産の部に表示する。また、新株予約権は、報告主体の所有者である株主とは異なる新株予約権者との直接的な取引によるものであり、株主に帰属する部分である株主資本に該当しないため、純資産の部の株主資本以外の項目として表示する。

(2)

① 外貨建自己新株予約権を消却した場合、消却した自己新株予約権の取得時の為替相場による円換算額とこれに対応する新株予約権の発行時の為替相場による円換算額との差額を、自己新株予約権消却損(又は消却益)等の適切な科目をもって当期の損益として処理する。

② 外貨建自己新株予約権を処分した場合、受取対価と処分した自己新株予約権の取得時の為替相場による円換算額との差額を、自己新株予約権処分損(又は処分益)等の適切な科目をもって当期の損益として処理する。

問 2

(1)	a	資産負債	法	b	繰延	法
(2)	その他有価証券は、会計上は時価評価され、評価差額が純資産直入されるが、税務上は時価評価されない。そのため、会計上の資産と税務上の資産の間に一時差異は生じるが、会計上の収益又は費用と税務上の益金又は損金の間に期間差異は生じない。したがって、期間差異に基づき税効果を認識する繰延法を採用した場合には、その他有価証券の時価の変動に基づく税効果は認識されず、将来の法人税等の支払額に対する影響が表示されないという問題がある。					
(3)	税効果会計基準で採用されている資産負債法に従った場合には、購入側の連結会社における将来の外部売却時の税率を未実現利益の消去に適用し、その後、税率が変更された場合には税効果額の見直しを行うことになると考えられる。しかし、税効果会計基準では、売却元の連結会社における売却時の税率を適用し、その後、税率が変更された場合であっても税効果額の見直しは行わないこととされており、資産負債法の例外として取り扱われている。					

第4問 答案用紙<2> (会 計 学)

問 3

(1)

a	遅延	b	重要性基準	c	即時
理由：長期的な見積計算であることから重要性による判断を認めることが適切と考えられたため。					

(2)

外部に積み立てられている年金資産を企業の資産として認識することは適当でない。また、当該超過額が将来退職給付費用の減少に繋がるとしても、一般的に年金資産の払戻しには制限があることから、当該超過額の払戻しが行われたい限り、これを利益として認識することは適当でない。平成10年会計基準注解(注1)では、このように考え、年金資産の上限を定めていた。

問 4

(1) (a)決算日レート法は、すべての外貨表示財務諸表項目を決算時の為替相場により換算する単一レート法であり、複数の為替相場を用いる他の3つの換算方法と異なり、換算後も数値の大小・比率関係が保持されるという特徴がある。在外子会社等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たことから、在外子会社等の資産・負債項目の換算に適用されている。

(2) テンポラル法は、外貨表示財務諸表の各項目をそれぞれの外貨測定時の為替相場によって換算する複数レート法であり、単一レート法である(a)決算日レート法とは異なり、換算の前後において数値の大小・比率関係を保持することができない。したがって、為替相場が大きく変動すると、換算のパラドックスが生じる場合がある。

(3) (b)二取引基準は、外貨建取引と決済取引を独立した取引とみなして会計処理を行う考え方であり、為替差異を財務損益とする特徴がある。(c)一取引基準は、外貨建取引と決済取引を1つの取引とみなして会計処理を行う考え方であり、為替差異を営業損益とする特徴がある。

(4) 為替相場の変動による為替差異は、経営者の為替対策の巧拙を示すものであり、外貨建取引とは別の財務活動により生じた財務損益であると考えられることから、現行の「外貨建取引等会計処理基準」では、(c)一取引基準ではなく、(b)二取引基準が採用されている。これは、売上割引・仕入割引を、代金の早期回収・支払という売却・購入取引とは別の財務活動により生じた財務損益とする会計処理と整合するものである。

第5問 答案用紙<1> (会 計 学)

問 1

(1) 資産	
売上高	
利益剰余金	
(2) 連結財務諸表提出会社の中・長期の経営戦略上の重要な子会社は，原則として非連結子会社とすることはできない。	
セグメント情報の開示に重要な影響を与える子会社は，原則として非連結子会社とすることはできない。	
連結財務諸表提出会社の一業務部門，例えば，製造，販売，流通，財務等の業務の全部又は重要な一部を実質的に担っていると考えられる子会社は，原則として非連結子会社とすることはできない。	
多額な含み損失や発生の可能性の高い重要な偶発事象を有している子会社は，原則として非連結子会社とすることはできない。(別解)	
(3) 非連結子会社に	できる できない (どちらかを丸で囲むこと)
理由：S5社の利益とS6社の損失を通算すると損益がゼロとなる予定であるため，両社は全体として重要性が乏しいと考えられる。また，当該利益又は損失は一過性の原因によるものと見込まれているため，両社は翌連結会計年度以降相当期間にわたり重要性の乏しい子会社となつていえ，連結の範囲も継続されると考えられる。したがって，両社を非連結子会社にできる。	

第5問 答案用紙<2> (会 計 学)

問 2

xの項目内容	S3社株式評価損の戻し入れ
--------	---------------

(単位：百万円)

①-1 400	①-2 0	①-3 (400)	①-4 0	①-5 0
②-1 20,700	②-2 0	②-3 0	②-4 0	②-5 20,700
③-1 72	③-2 0	③-3 0	③-4 0	③-5 72
④-1 0	④-2 0	④-3 504	④-4 0	④-5 504
⑤-1 48	⑤-2 0	⑤-3 60	⑤-4 12	⑤-5 120
⑥-1 0	⑥-2 (800)	⑥-3 600	⑥-4 0	⑥-5 (200)
⑦-1 0	⑦-2 0	⑦-3 0	⑦-4 (27)	⑦-5 (27)
⑧-1 0	⑧-2 0	⑧-3 (3,500)	⑧-4 100	⑧-5 (3,400)
⑨-1 0	⑨-2 0	⑨-3 (160)	⑨-4 0	⑨-5 (160)
⑩-1 (1,200)	⑩-2 0	⑩-3 (800)	⑩-4 0	
⑪-1 (224)	⑪-2 0	⑪-3 0	⑪-4 0	⑪-5 (224)
⑫-1 0	⑫-2 90	⑫-3 0	⑫-4 0	⑫-5 90
⑬-1 0	⑬-2 0	⑬-3 (387)	⑬-4 0	⑬-5 (387)
⑭-1 (57,024)	⑭-2 4,500	⑭-3 (15,382)	⑭-4 85	⑭-5 (67,821)

注)金額は借方・貸方を区別するため、貸方金額には()を付すこと。

I 合格ライン

【第3問】

問 1 (1) は、ファイナンス・リース取引の借手及び貸手の仕訳問題である。基本的な内容を問うており、しっかりとテキストを学習していれば容易に得点出来たであろう。ぜひとも完答していただきたい問題であった。

(2) は、所有権移転外ファイナンス・リース取引の借手の会計処理について、認識・測定の考え方を問う応用問題である。認識の問題については、「討議資料 財務会計の概念フレームワーク」で学習した認識の契機の考え方をを用い、また、測定の問題については、所有権移転外ファイナンス・リース取引の特徴に着目して答案を作成し、素点ベースで5割前後の得点を獲得できていれば十分であろう。

問 2 (1) は、個別キャッシュ・フロー計算書（間接法）の作成問題である。こちらも基本的な内容であり、TACでは各種答練において出題してきたため、受講生は戸惑うことなく解答することが出来たであろう。解答箇所10箇所すべての正答も可能だが、本試験での緊張を考慮すると、7～8箇所正答出来ていれば十分であろう。

(2) は、キャッシュ・フロー計算書における資金概念を問う問題である。資金収支表とキャッシュ・フロー計算書の相違を問う古い論点であるため、完答は難しいと思われる。市場性のある一時所有の有価証券は、価値変動リスクが僅少とはいえ、投資活動の性格を有することを指摘し、部分点を獲得すればよいであろう。素点ベースでは、3割前後の得点が望まれる。

【第4問】

問 1 は、新株予約権の会計処理を問う問題である。

(1) については、直前答練や理論補強答練で出題している論点であるため、完答が望まれる。

(2) については、論文直前講義の演習問題で自己新株予約権の会計処理を出題しているため、同様の考え方をを用いて外貨建自己新株予約権の会計処理を記述して頂きたかったところである。レート部分の記述での減点を考慮し、7割前後の得点が望まれる。

問 2 は、税効果会計の資産負債法・繰延法の考え方を問う問題である。

(1) については、基本的な用語であるため、完答が望まれる。

(2) についても、「その他有価証券の評価差額の取扱いを例にとりながら」という若干の捻りがあるものの、内容自体は平易な問題であるため、高得点を獲得して頂きたかったところである。素点ベースでは、8割前後の得点を獲得して頂きたかったところである。

(3) については、細かい論点ではあるものの、問題文で答案作成上のヒントが多分に示されている。基礎答練でも出題した繰延法と資産負債法の違い（適用税率や税率改正の取扱い等）に着目して答案を作成すれば、部分点を獲得できるであろう。素点ベースでは、5割前後の得点が望まれる。

問 3 は、退職給付会計の考え方を問う問題である。

(1) については、**問 2** (1) と同様、基本的な用語であるため、完答が望まれる。

(2) については、我が国の退職給付制度の変遷に関する知識を要する論点であることから完答は難しいと思われる。ただし、国際会計基準におけるアセット・シーリングの考え方をを用いて部分点を獲得することは可能である。素点ベースで3割前後の得点を獲得して頂きたかったところである。

問 4 は、外貨換算会計の考え方を問う問題である。

(1) については、全国模試でも出題していた論点であることから完答が望まれる。

(2) については、問題文で換算のパラドックスの説明が示されているため、これにテンポラル法の複数レート法という特徴をあてはめるだけで高得点を獲得できる。素点ベースで8割前後の得点が望まれる。

(3) については、基礎答練でも出題している典型論点であるため、完答が望まれる。

(4) については、二取引基準の採用論拠を基礎答練で出題しているが、「売上割引・仕入割引の会計処理と比較しながら」という指示があったために、答案を書きにくい問題であったと思われる。売上割引・仕入割引の会計処理を説明し、また、二取引基準が採用されている理由を示すことで部分点を獲得できていればよいであろう。素点ベースで6割程度の得点が望まれる。

【第5問】

問 1 は、連結の範囲に関する出題である。

(1) については、実務のかつ細かい論点からの出題であり、解答は困難であったと思われる。問題文において利益基準が示されているので、それ以外の項目をその場の思いつきで3つ列举し、1つでも（例えば、資産基準）で正答できていれば十分であろう。

(2) についても、(1) と同様に、定性的な重要性としてその場で思いついたものを3つ列举して、1つでも部分点を獲得できていれば十分であろう。仮に得点できなかったとしても、合否に影響はないものと思われる。

(3) については、論点自体は細かいものの、具体的な事例に照らして会計上の判断を問う応用問題である。非連結子会社にできるか否かという結論部分で判断に迷うところであり、得点できなかったとしても大勢に影響はないであろう。

問 2 は、連結財務諸表の作成に関して幅広い論点が出題されている。個々の論点の難易度は、一部を除いてそこまで高くないものの、解答形式が見慣れないものであり、戸惑った受験生も多かったと思われる。その中では、評価差額の実現、子会社の欠損、持分法は基本的であるため、正答すべきであろう。また、改正論点である追加取得や一部売却も出題されていた。基準の改正が行われた場合にはしっかりと準備しておく必要があるだろう。本試験での緊張を考慮すると、5割程度正答出来ていれば、十分合格ラインに達していると考えられる。

Ⅱ 答練等との対応関係

【第3問】

問 1

応用答練 第1回 第3問
全国模試 第2回 第3問
直前答練 第1回 第1問
直前答練 第2回 第2問
アクセス 第14回
アクセス 第22回
理論補強答練 第1回

問 2

応用答練 第1回 第1問
アクセス 第12回

【第4問】

問 1

応用答練 第1回 第2問
直前答練 第3回 第1問
論文直前講義 演習問題

問 2

応用答練 第2回 第3問
理論補強答練 第2回

問 3

論文直前講義 配布問題

問 4

基礎答練 第1回 第2問
基礎答練 第3回 第2問
応用答練 第2回 第2問
全国模試 第2回 第4問

【第5問】

問 1

直前答練 第3回 第3問

問 2

基礎答練 第3回 第1問

直前答練 第1回 第1問

直前答練 第2回 第1問

直前答練 第3回 第3問

全国模試 第1回 第5問

アクセス 第15回

アクセス 第22回

アクセス 第23回

Ⅲ 解 答 へ の 道

【第3問】計算部分

問 1 について（単位：千円）

I. 借手の会計処理

1. X0年4月1日（リース取引開始日）

(借) リース資産	42,000	(貸) リース債務	42,000(*1)
-----------	--------	-----------	------------

(*1) リース料総額の割引現在価値42,737(*2) > 見積現金購入価額42,000 → ∴ 42,000

(注) リース料総額の現在価値が当該リース物件の見積現金購入価額と等しくなる利子率4.6228%が借手の追加借入利子率4%より大きいことから、見積現金購入価額の方が小さくなると判断しても良い。

$$(*2) \frac{9,600(*3)}{1+0.04} + \frac{9,600(*3)}{(1+0.04)^2} + \frac{9,600(*3)}{(1+0.04)^3} + \frac{9,600(*3)}{(1+0.04)^4} + \frac{9,600(*3)}{(1+0.04)^5} = 42,737.494\cdots \rightarrow 42,737 \text{ (四捨五入)}$$

(*3) リース料月額800×12ヶ月＝リース料年額9,600

2. X1年3月31日（第1回支払日）

(借) リース債務	7,658(*4)	(貸) 現金	9,600(*3)
支払利息	1,942(*5)		

(*4) 支払リース料年額9,600(*3)－1,942(*5)＝7,658

(*5) 42,000(*1)×4.6228%＝1,941.576 → 1,942（四捨五入）

3. X1年3月31日（決算整理）

(借) 減価償却費	8,400(*6)	(貸) 減価償却累計額	8,400
-----------	-----------	-------------	-------

(*6) 42,000(*1)÷リース期間5年＝8,400

(注) 所有権移転条項又は割安購入選択権がなく、リース物件は特別仕様ではないため、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。したがって、残存価額ゼロ、リース期間5年で減価償却費を計算する。

4. X2年3月31日（第2回支払日）

(借) リース債務	8,012(*7)	(貸) 現金	9,600(*3)
支払利息	①1,588(*8)		

(*7) 支払リース料年額9,600(*3)－1,588(*8)＝8,012

(*8) (42,000(*1)－7,658(*4))×4.6228%＝1,587.561… → 1,588（四捨五入）

5. X2年3月31日（決算整理）

(借) 減価償却費	②8,400(*6)	(貸) 減価償却累計額	8,400
-----------	------------	-------------	-------

Ⅱ. 貸手の会計処理

1. X0年4月1日(リース取引開始日)

(借)③リース投資資産	48,000	(貸)売	上	高	48,000(*9)			
(借)売	上	原	価	42,000(*10)	(貸)買	掛	金	④42,000

(*9) リース料年額9,600(*3)×5年=リース料総額48,000

(*10) 貸手の購入価額

(注) 所有権移転外ファイナンス・リース取引については、リース取引開始日に「リース投資資産」を計上する。

2. X1年3月31日(第1回回収日)

(借)現	金	9,600	(貸)リース投資資産	9,600(*3)
------	---	-------	------------	-----------

3. X1年3月31日(決算整理)

(借)繰延リース利益繰入	4,058	(貸)繰延リース利益	4,058(*11)
--------------	-------	------------	------------

(*11) 利息相当額総額6,000(*12)－当期利息相当額1,942(*5)=4,058

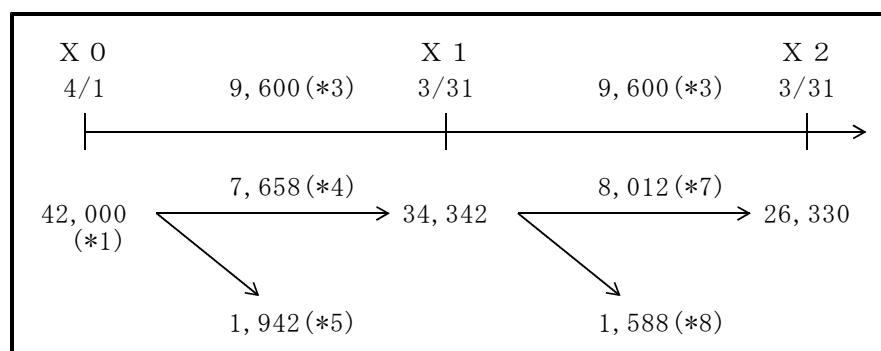
(*12) 48,000(*9)－42,000(*10)=6,000

4. X2年3月31日(第2回回収日)

(借)現	金	9,600	(貸)③リース投資資産	⑤9,600(*3)
------	---	-------	-------------	------------

5. X2年3月31日(決算整理)

(借)繰延リース利益	1,588	(貸)繰延リース戻入益	⑥1,588(*8)
------------	-------	-------------	------------



問 2 について (単位：千円)

I. 決算整理仕訳

1. 商品売買

(借) 仕 入	263,880	(貸) 繰 越 商 品	263,880
(借) 繰 越 商 品	300,000	(貸) 仕 入	300,000
(借) 商 品 低 価 評 価 損	15,000(*1)	(貸) 繰 越 商 品	15,000

(*1) 期末帳簿価額300,000－期末正味売却価額285,000＝15,000

2. 固定資産の減価償却

(借) 減 価 償 却 費	36,000	(貸) 減 価 償 却 累 計 額	36,000
---------------	--------	-------------------	--------

3. 貸倒引当金 (差額補充法)

(借) 貸 倒 引 当 金 繰 入 額	1,440(*2)	(貸) 貸 倒 引 当 金	1,440
---------------------	-----------	---------------	-------

(*2) 貸倒引当金設定額9,000－前T/B 貸倒引当金7,560＝1,440

4. 経過勘定

(借) 前 払 費 用	2,700	(貸) 販 売 費	2,700
-------------	-------	-----------	-------

5. 法人税等

(借) 法 人 税 等	64,232(*3)	(貸) 仮 払 法 人 税 等	25,200
		未 払 法 人 税 等	39,032

(*3) 税引前当期純利益160,580(*4)×実効税率40％＝64,232

(*4) 収益合計1,062,800(*5)－費用合計 (法人税等除く) 902,220(*5)＝160,580

(*5) 次頁P/L より

Ⅱ．損益計算書及び貸借対照表

1．損益計算書

借方科目	金 額	貸方科目	金 額
期 首 商 品 棚 卸 高	263,880	売 上 高	1,062,800
当 期 商 品 仕 入 高	700,200	期 末 商 品 棚 卸 高	300,000
商 品 低 価 評 価 損	15,000		
販 売 費	42,300		
一 般 管 理 費	117,000		
減 価 償 却 費	36,000		
貸 倒 引 当 金 繰 入 額	1,440		
固 定 資 産 売 却 損	12,000		
支 払 利 息	14,400		
法 人 税 等	64,232		
当 期 純 利 益	96,348		
合 計	1,362,800	合 計	1,362,800

2．貸借対照表

借方科目	前期末残高	当期末残高	貸方科目	前期末残高	当期末残高
現 金 及 び 預 金	9,900	41,040	買 掛 金	102,060	49,860
売 掛 金	275,040	321,300	短 期 借 入 金	150,000	123,400
貸 倒 引 当 金	△7,560	△9,000	未 払 費 用	3,600	—
商 品	263,880	285,000	未 払 法 人 税 等	30,000	39,032
前 払 費 用	—	2,700	資 本 金	324,000	324,000
固 定 資 産	540,000	420,000	資 本 剰 余 金	90,000	90,000
減価償却累計額	△270,000	△234,000	利 益 剰 余 金	111,600	200,748
合 計	811,260	827,040	合 計	811,260	827,040

Ⅲ. キャッシュ・フロー計算書の空欄推定 (①～⑩の解答)

キャッシュ・フロー計算書

I 営業活動によるキャッシュ・フロー	
税 引 前 当 期 純 利 益	① 160,580(*1)
減 価 償 却 費	36,000
貸 倒 引 当 金 の 増 加 額	1,440(*2)
支 払 利 息	14,400(*3)
固 定 資 産 売 却 損	12,000(*3)
売 上 債 権 の 増 加 額	－46,260(*4)
棚 卸 資 産 の 増 加 額	② －21,120(*5)
前 払 費 用 の 増 加 額	－2,700(*6)
仕 入 債 務 の 減 少 額	－52,200(*7)
未 払 費 用 の 減 少 額	－3,600(*8)
小 計	98,540
法 人 税 等 の 支 払 額	③ －55,200(*9)
営業活動によるキャッシュ・フロー	④ 43,340
II 投資活動によるキャッシュ・フロー	
定期預金の預入による支出	⑤ －10,320(*10)
定期預金の払戻による収入	1,800(*11)
固定資産の売却による収入	⑥ 36,000(*12)
投資活動によるキャッシュ・フロー	27,480
III 財務活動によるキャッシュ・フロー	
短期借入金 of 返済額	⑦ －26,840(*13)
利 息 の 支 払 額	－14,400(*3)
配 当 金 の 支 払 額	－7,200(*14)
財務活動によるキャッシュ・フロー	⑧ －48,440
IV 現金及び現金同等物の増加額	⑨ 22,380
V 現金及び現金同等物の期首残高	8,100(*15)
VI 現金及び現金同等物の期末残高	⑩ 30,480(*16)

$$(*1) \text{ P/L 当期純利益 } 96,348 + \text{P/L 法人税等 } 64,232 = 160,580$$

$$\text{又は、収益合計 } 1,062,800 - \text{費用合計 (法人税等除く)} 902,220 = 160,580$$

$$(*2) \text{ B/S 貸倒引当金 (当期末残高 } 9,000 - \text{前期末残高 } 7,560) = 1,440$$

$$(*3) \text{ P/L より}$$

$$(*4) \text{ B/S 売掛金 (当期末残高 } 321,300 - \text{前期末残高 } 275,040) = 46,260$$

$$(*5) \text{ B/S 商品 (当期末残高 } 285,000 - \text{前期末残高 } 263,880) = 21,120$$

$$(*6) \text{ B/S 前払費用 (当期末残高 } 2,700 - \text{前期末残高 } 0) = 2,700$$

$$(*7) \text{ B/S 買掛金 (前期末残高 } 102,060 - \text{当期末残高 } 49,860) = 52,200$$

$$(*8) \text{ B/S 未払費用 (前期末残高 } 3,600 - \text{当期末残高 } 0) = 3,600$$

$$(*9) \text{ P/L 法人税等 } 64,232 - \text{B/S 未払法人税等 (当期末残高 } 39,032 - \text{前期末残高 } 30,000) = 55,200$$

$$\text{又は、未払法人税等前期末残高 } 30,000 + \text{仮払法人税等整理前残高 } 25,200 = 55,200$$

$$(*10) \text{ 定期預金 (1年満期) 整理前残高}$$

$$(*11) \text{ 定期預金 (1年満期) 期首残高}$$

(注) 定期預金 (3ヶ月以内満期) の預入及び払戻はキャッシュ・フロー計算書上、現金及び現金同等物の相互間取引であるため、キャッシュ・フロー計算書の記載対象とはならない。

$$(*12) \text{ 売却した固定資産の簿価 } 48,000 (*17) - \text{P/L 固定資産売却損 } 12,000$$

$$= \text{売却による現金収入 } 36,000$$

$$(*13) \text{ B/S 短期借入金 \{前期末残高 } 150,000 - (\text{当期末残高 } 123,400 - \text{当座借越 } 240)\} = 26,840$$

(注) 本問において、当座借越は、企業の日常の資金管理活動において現金同等物とほとんど同様に利用されているため、キャッシュ・フロー計算書上、「負の現金同等物 (現金同等物のマイナス)」として処理する。したがって、当該当座借越の影響を控除した上で短期借入金の返済額を算定する。

(注) 問題文より、短期借入金の増減については純額で表示する。

$$(*14) \text{ 利益剰余金 (前期末残高 } 111,600 - \text{整理前残高 } 104,400) = 7,200$$

$$(*15) \text{ 現金及び預金 (前期末残高 } 9,900 - \text{定期預金 (1年満期) 期首残高 } 1,800 (*11)) = 8,100$$

$$(*16) \text{ 現金及び預金 (当期末残高 } 41,040 - \text{定期預金 (1年満期) 整理前残高 } 10,320 (*10)$$

$$- \text{当座借越 } 240) = 30,480$$

$$(*17) \text{ 売却した固定資産 (取得原価 } 120,000 (*18) - \text{減価償却累計額 } 72,000 (*19)) = 48,000$$

$$(*18) \text{ 固定資産 (期首残高 } 540,000 - \text{整理前残高 } 420,000) = 120,000$$

$$(*19) \text{ 減価償却累計額 (期首残高 } 270,000 - \text{整理前残高 } 198,000) = 72,000$$

(注) 固定資産の売却に係る仕訳は以下のとおりである。

(借) 減価償却累計額	72,000 (*19)	(貸) 固定資産	120,000 (*18)
現金預金	36,000 (*12)		
固定資産売却損	12,000 (*3)		

【第3問】理論部分

問 1 (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。イ) リース資産およびリース債務の認識時点の問題点については、本問の方法が「リース契約が締結された日」にリース資産およびリース債務を認識する点に着目し、「討議資料 財務会計の概念フレームワーク」で示されている認識の契機の考え方を用いて答案を作成すればよいであろう。また、ロ) リース資産およびリース債務の計上価額の問題点については、「リース物件の公正な評価額（時価）」に基づいてリース資産およびリース債務を測定することが当該資産および負債の過大計上につながる点に着目して答案を作成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」105, 「討議資料 財務会計の概念フレームワーク」第4章3, 4

問 2 (2)

「連結キャッシュ・フロー計算書等の作成基準」および「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」からの出題である。価値変動リスクが僅少とはいえない市場性のある一時所有の有価証券は、現金及び現金同等物とは異なる性格を有している点に着目して答案を作成すればよいであろう。

[参 考] 「連結キャッシュ・フロー計算書等の作成基準の設定に関する意見書」三2(1), 「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」27

【第4問】

問 1

- (1) 「貸借対照表の純資産の部の表示に関する会計基準」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」における①負債の定義と②株主資本の定義に着目して、新株予約権については、貸借対照表上、純資産の部の株主資本以外の項目として表示することを説明すればよいであろう。
- (2) 「外貨建取引等の会計処理に関する実務指針」からの出題である。取得時の為替相場で換算されている外貨建自己新株予約権を消却・処分した場合の仕訳をイメージしながら、差額部分を損益として処理することを説明すればよいであろう。

[参 考] 「貸借対照表の純資産の部の表示に関する会計基準」22, 32, 「討議資料 財務会計の概念フレームワーク」第3章5, 7, 「外貨建取引等の会計処理に関する実務指針」19-5-4

問 2

- (1) 「税効果会計に係る会計基準」からの出題である。資産負債法と繰延法というキーワードを記述すればよいであろう。
- (2) 「税効果会計に係る会計基準」からの出題である。その他有価証券を時価評価した場合には、一時差異は生じるが、期間差異は生じないことから、繰延法では税効果が認識されないことになる。このような観点から、繰延法を採用した場合には、将来の法人税等の支払額に対する影響を開示することができないことを指摘すればよいであろう。
- (3) 「連結財務諸表における税効果会計に関する実務指針」からの出題である。問題文で示されているように、連結会社相互間の商品売買取引から生ずる未実現利益を消去する場合、その税効果は資産負債法の例外として取り扱われている。そこで、繰延法と資産負債法の基本的な相違点である適用税率と税率変更があった場合の再計算の有無に着目して答案を作成すればよいであろう。

[参 考] 「税効果会計に係る会計基準の設定に関する意見書」二1, 三, 「個別財務諸表における税効果会計に関する実務指針」33, 「連結財務諸表における税効果会計に関する実務指針」46

問 3

- (1) 「退職給付に関する会計基準」からの出題である。遅延認識、重要性基準および即時認識というキーワードを記述すればよいであろう。また、重要性基準が採用されている理由については、退職給付費用が長期的な見積計算である点に着目して答案を作成すればよいであろう。
- (2) 「退職給付に関する会計基準」からの出題である。「退職給付に関する会計基準」の結論の背景で示されている考え方にしたが、外部に積み立てられている年金資産を企業の資産として認識することは適当でないこと、および一般的に年金資産の払戻しには制限があることから当該超過額の払戻しが行われない限りこれを利益として認識することは適当でないことを指摘すればよいであろう。

[参 考] 「退職給付に関する会計基準」67, 70

問 4

- (1) 「外貨建取引等会計処理基準」からの出題である。決算日レート法は、換算の前後で数値の大小・比率関係が保持されるという特徴があり、現行制度上、在外子会社の資産・負債項目の換算に適用されていることを指摘すればよいであろう。
- (2) 「外貨建取引等会計処理基準」からの出題である。テンポラル法が複数レートを用いる換算方法である点に着目し、換算のパラドックスが生じる場合があることを説明すればよいであろう。
- (3) 「外貨建取引等会計処理基準」からの出題である。一取引基準と二取引基準の定義を踏まえ、本問の為替差異を二取引基準では財務損益とするが、一取引基準では営業損益とする点を指摘すればよいであろう。
- (4) 「外貨建取引等会計処理基準」からの出題である。売上割引と仕入割引はいずれも財務損益として処理されており、このような会計処理は、売上割引と仕入割引を棚卸資産の売却・購入取引とは別個の取引とみなしていると考えることができる。そこで、このような考え方と整合するように、二取引基準が採用されていることを説明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, 「外貨建取引等会計処理基準の改定について」II 3 (1), 「外貨建取引等会計処理基準」一3, 二, 三

【第5問】計算部分

I. 各社に係る連結修正仕訳等

1. S1社に係る連結修正仕訳等

(1) 評価差額の計上（解説の便宜上、実現については後述する）

(借) 土	地	1,200	(貸) 評価差額(土地A)	1,200(*1)
(借) 建	物	500(*2)	(貸) 減価償却累計額	120(*3)
			評価差額(建物B)	380

(*1) X9年3月末土地A(時価5,200－簿価4,000) = 1,200

(*2) X9年3月末建物B(時価2,000－簿価1,500) = 500

(*3) 20(*4) × 経過年数6年(X9.4～X15.3) = 120

(*4) 500(*2) ÷ 残存耐用年数25年(*5) = 20

(*5) 耐用年数50年－経過年数25年 = 25年

(2) 売掛金・売上計上漏れ（個別修正）

(借) 売	掛	金	200	(貸) 売	上	高	200
(借) 売	上	原	価	184	(貸) 商	品	184(*6)

(*6) 計上漏れ売上高200 × (1－売上総利益率8%) = 184

(3) タイム・テーブル

	X 9 3/31		X 15 4/1		X 16 3/31
		60%		75%	
	+60%		+15%		
資本金	10,000		10,000		10,000
利益剰余金	15,300	3,780	21,600	1,512 △600	22,816(*7)
評価差額(土地)	1,200	2,520	1,200	504 △200	1,200
評価差額(建物)	500	△72	380	△15	360
合 計	27,000	△48	33,180	△5	34,376
取得持分	16,200		4,977		
取得原価	21,000		4,950		
資本剰余金			27		
のれん	4,800	△480 × 6	1,920	△480	1,440

(*7) X16年3月期利益剰余金22,800 + 個別修正(200－184(*6)) = 22,816

(4) 開始仕訳

(借) 資本金当期首残高	10,000	(貸) S 1 社 株 式	21,000
利益剰余金当期首残高	20,772(*8)	非支配株主持分当期首残高	13,272(*9)
評価差額(土地A)	1,200(*1)		
評価差額(建物B)	380		
の れ ん	1,920		

(*8) $15,300 + 2,520 + 480 \times 6 \text{年} + 72 = 20,772$

又は、 $21,600 - (3,780 - 480 \times 6 \text{年} - 72) = 20,772$

(*9) T/T 資本合計33,180 $\times$ 非支配株主持分比率40% = 13,272

(注) 上記仕訳を親会社株主に帰属する当期純損益・利益剰余金の計算表の記載に合わせて分解すると以下のとおりとなる。

① 資本連結開始仕訳(建物減価償却に係る調整を除く)(②-1~5の解答)

(借) 資本金当期首残高	10,000	(貸) S 1 社 株 式	21,000
利益剰余金当期首残高	20,700(*10)	非支配株主持分当期首残高	13,320(*11)
評価差額(土地A)	1,200(*1)		
評価差額(建物B)	500(*2)		
の れ ん	1,920		

(*10) $15,300 + 2,520 + 480 \times 6 \text{年} = 20,700$

又は、 $21,600 - (3,780 - 480 \times 6 \text{年}) = 20,700$

(*11) {資本金10,000 + 利益剰余金21,600 + 評価差額(土地A 1,200(*1) + 建物B 500(*2))}

$\times$ 非支配株主持分比率40% = 13,320

② 建物時価評価に係る減価償却開始仕訳(非支配株主按分後)(③-1~5の解答)

(借) 利益剰余金当期首残高	120	(貸) 評価差額(建物B)	120(*3)
非支配株主持分当期首残高	48(*12)	利益剰余金当期首残高	48

(*12) $120(*3) \times$ 非支配株主持分比率40% = 48

(5) 追加取得

(借) 非支配株主持分当期変動額	4,977(*13)	(貸) S 1 社 株 式	4,950
		資本剰余金当期変動額	27(*14)

(*13) T/T 資本合計33,180×追加取得比率15%=4,977

(*14) 4,977(*13) - 4,950 = 27

(注) 上記仕訳を親会社株主に帰属する当期純損益・利益剰余金の計算表の記載に合わせて分解すると以下のとおりとなる。

① 株式追加取得 (棚卸資産未実現利益部分を除く) (⑦-1~5の解答)

(借) 非支配株主持分当期変動額	4,977(*13)	(貸) S 1 社 株 式	4,950
		利益剰余金当期変動額	27(*14)

② 資本剰余金振替

(借) 利益剰余金当期変動額	27(*14)	(貸) 資本剰余金当期変動額	27
----------------	---------	----------------	----

(6) 評価差額の実現及び当期純利益の按分

(借) 減 価 償 却 費	20(*4)	(貸) 減 価 償 却 累 計 額	20
(借) 非支配株主に帰属する当期純損益	499(*15)	(貸) 非支配株主持分当期変動額	499

(*15) 修正後 X 16年 3 月期当期純利益1,996(*16)×非支配株主持分比率25%=499

又は, T/T より, $504 - 5 = 499$

(*16) 修正前 X 16年 3 月期当期純利益2,000+個別修正(200-184(*6))

- 評価差額の実現20(*4) = 1,996

(注) 実現した評価差額に伴う損益は非支配株主に按分する必要がある。したがって, 修正後 X 16年 3 月期当期純利益1,996(*16)を非支配株主に按分する。なお, 上記仕訳を親会社株主に帰属する当期純損益・利益剰余金の計算表の記載に合わせて分解すると以下のとおりとなる。

① 個別修正後当期純利益の非支配株主持分 (④-1~5の解答)

(借) 非支配株主に帰属する当期純損益	504(*17)	(貸) 非支配株主持分当期変動額	504
---------------------	----------	------------------	-----

(*17) {修正前 X 16年 3 月期当期純利益2,000+個別修正(200-184(*6))}

×非支配株主持分比率25%=504

② 建物時価評価に係る当期減価償却費 (非支配株主按分後)

(借) 減 価 償 却 費	20(*4)	(貸) 減 価 償 却 累 計 額	20
(借) 非支配株主持分当期変動額	5	(貸) 非支配株主に帰属する当期純損益	5(*18)

(*18) 20(*4)×非支配株主持分比率25%=5

(7) 受取配当金の消去 (⑥-1~5の解答)

(借) 受 取 配 当 金	600(*19)	(貸) 剰 余 金 の 配 当	800
非支配株主持分当期変動額	200(*20)		

(*19) $800 \times P$ 社持分比率75% = 600

(*20) $800 \times X$ 16年 3 月期非支配株主持分比率25% = 200

(注) X 15年 9 月を基準日とする配当のため、追加取得後の比率で按分する点に注意すること。

(8) のれんの当期償却

(借) の れ ん 償 却 額	480	(貸) の れ ん	480
-----------------	-----	-----------	-----

(9) 棚卸資産に係る未実現損益の調整 (アップ・ストリーム)

① 期首商品

i 追加取得に係る資本剰余金の処理を除く修正仕訳

(借) 利益剰余金当期首残高	80	(貸) 売 上 原 価	80(*21)
(借) 非支配株主持分当期首残高	32	(貸) 利益剰余金当期首残高	32(*22)
(借) 非支配株主に帰属する当期純損益	20(*23)	(貸) 非支配株主持分当期変動額	20

(*21) 期首在庫高1,000 × 売上総利益率8% = 80

(*22) $80(*21) \times X$ 15年 3 月期非支配株主持分比率40% = 32

(*23) $80(*21) \times X$ 16年 3 月期非支配株主持分比率25% = 20

ii 追加取得に係る修正仕訳

(借) 資本剰余金当期変動額	12(*24)	(貸) 非支配株主持分当期変動額	12
----------------	---------	------------------	----

(*24) $80(*21) \times$ 追加取得比率15% = 12

(注) 子会社株式追加取得時に子会社で計上している未実現利益の調整を行う場合、その分取得持分が減少するため、追加取得に伴う資本剰余金の調整が必要となる。なお、当該影響を考慮した子会社株式追加取得の仕訳は以下のようになる。

(借) 非支配株主持分当期変動額	4,965(*25)	(貸) S 1 社 株 式	4,950
		資本剰余金当期変動額	15(*26)

(*25) $(T/T \text{ 資本合計} 33,180 - 80(*21)) \times$ 追加取得比率15% = 4,965

(*26) $4,965(*25) - 4,950 = 15$

② 期末商品

(借) 売 上 原 価	160(*27)	(貸) 商 品	160
(借) 非支配株主持分当期変動額	40	(貸) 非支配株主に帰属する当期純損益	40(*28)

(*27) 期末在庫高2,000 × 売上総利益率8% = 160

(*28) $160(*27) \times X$ 16年 3 月期非支配株主持分比率25% = 40

(注) 上記①及び②の仕訳を親会社株主に帰属する当期純損益・利益剰余金の計算表の記載に合わせて分解すると以下のとおりとなる。

i 棚卸資産の未実現利益の消去(非支配株主按分後・株式追加取得分を含む)

(⑤-1~5の解答)

(借) 利益剰余金当期首残高	80	(貸) 売上原価	80(*21)
(借) 非支配株主持分当期首残高	32	(貸) 利益剰余金当期首残高	32(*22)
(借) 非支配株主に帰属する当期純損益	20(*23)	(貸) 非支配株主持分当期変動額	32(*22)
利益剰余金当期変動額	12(*24)		
(借) 売上原価	160(*27)	(貸) 商品	160
(借) 非支配株主持分当期変動額	40	(貸) 非支配株主に帰属する当期純損益	40(*28)

ii 資本剰余金振替

(借) 資本剰余金当期変動額	12	(貸) 利益剰余金当期変動額	12(*24)
----------------	----	----------------	---------

(10) 解 答

修正項目等	期首利益 剰余金	剰余金の 配当	当期純損益 (親会社株主 に帰属)	その他 調整項目	期末利益 剰余金
(個別修正)					
S 1社 売掛金・売上計上漏れ	0	0	(16)	0	(16)
連 結 修 正 項 目					
S 1社 資本連結開始仕訳(建物減価償却 に係る調整を除く)	20,700 (*10)	0	0	0	20,700
建物時価評価に係る減価償却開始 仕訳(非支配株主按分後)	72 (*29)	0	0	0	72
個別修正後当期純利益の非支配株 主持分	0	0	504 (*17)	0	504
建物時価評価に係る当期減価償却 費(非支配株主按分後)	0	0	15 (*30)	0	15
のれんの当期償却	0	0	480	0	480
棚卸資産の未実現利益の消去(非支 配株主按分後・株式追加取得分を 含む)	48 (*31)	0	60 (*32)	12 (*24)	120
受取配当金の消去	0	(800)	600 (*19)	0	(200)
株式追加取得(棚卸資産未実現利益 部分を除く)	0	0	0	(27) (*14)	(27)

$$(*29) \triangle 120(*3) + 48(*12) = \triangle 72$$

$$(*30) \triangle 20(*4) + 5(*18) = \triangle 15$$

$$(*31) \triangle 80(*21) + 32(*22) = \triangle 48$$

$$(*32) 80(*21) - 20(*23) - 160(*27) + 40(*28) = \triangle 60$$

2. S2社に係る連結修正仕訳等

(1) 組替修正

(借) 現 金 預 金	5,000	(貸) 資 本 金	5,000(*1)
-------------	-------	-----------	-----------

(*1) X16年1月の株主割当増資

(注) 決算日の差異が3ヶ月を超えない場合には、子会社の正規の決算を基礎として連結決算を行うことができる。ただし、決算日が異なることにより生じる連結会社間の取引に係る会計記録の重要な不一致項目について、必要な整理を行う。なお、借入金及び借入に伴う資金調達関連費用は連結外部との取引であるため、反映させない。

(2) タイム・テーブル

本問では、X16年1月に株主割当増資が行われ、その後、X16年2月にS2社株式の一部売却を行っているため、会計処理上も、みなし売却日の第3四半期末日(X15年12月31日)にまず株主割当増資が行われ、その後、一部売却が行われたと考えて処理する。

① その1

	X10 12/31		X14 12/31		(増資前) X15 12/31
		100%		100%	
		+100%			
資本金	20,000		20,000		20,000
利益剰余金	—	$\Delta 16,000$	$\Delta 16,000$	$\Delta 1,000$	$\Delta 17,000$
		0		0	
合計	<u>20,000</u>		<u>4,000</u>		<u>3,000</u>
取得持分	20,000				
取得原価	20,000(*2)				
のれん	<u>0</u>				

(*2) S2社資本金20,000×P社取得比率100%=20,000

	(増資前) X15 12/31		(増資後) X15 12/31		X15 12/31
		+100%			$\Delta 20\%$
資本金	20,000	$+5,000$ (*1)	25,000		25,000
利益剰余金	$\Delta 17,000$		$\Delta 17,000$		$\Delta 17,000$
合計	<u>3,000</u>		<u>8,000</u>		<u>8,000</u>
取得持分			5,000		-1,600(*3)
取得原価			5,000		-5,000(*4)
売却損益の取消					3,500(*5)
資本剰余金			<u>0</u>		<u>$\Delta 100$</u>

(*3) T/T 資本合計8,000×売却比率20%=1,600

(*4) 取得原価(20,000(*2)+株主割当増資5,000)× $\frac{\text{売却比率20\%}}{\text{売却前持分比率100\%}}$ =5,000

(*5) 売却価額1,500—個別上の簿価5,000(*4)=個別上の売却損3,500

② その2

	X10 12/31		X14 12/31		(増資前) X15 12/31		(増資後) X15 12/31	
	-----		-----		-----		-----	
	100%		100%					
	+100%						△20%	
資本金	20,000		20,000		20,000		20,000 - +5,000 ⇒ 25,000	
利益剰余金	—		△16,000		△17,000		△17,000	
	—		—		—		—	
合 計	20,000		4,000		3,000		8,000	
取得持分	20,000				5,000		-1,600(*3)	
取得原価	20,000(*2)				5,000		-5,000(*4)	
売却損益の取消							3,500(*5)	
資本剰余金							△100	
の れ ん	0							

(3) 資本連結開始仕訳

(借) 資本金当期首残高	20,000	(貸) S 2 社 株 式	20,000(*2)
--------------	--------	---------------	------------

(4) 株主割当増資

(借) 資本金当期変動額	5,000(*1)	(貸) S 2 社 株 式	5,000
--------------	-----------	---------------	-------

(5) S 2 社株式の売却 (20%売却)

(借) S 2 社 株 式	5,000(*4)	(貸) 非支配株主持分当期変動額	1,600(*3)
資本剰余金当期変動額	100(*6)	S 2 社 株 式 売 却 損	3,500(*5)

(*6) 売却価額1,500－非支配株主持分増加額1,600(*3) = △100

(注) 上記仕訳を親会社株主に帰属する当期純損益・利益剰余金の計算表の記載に合わせて分解すると以下のとおりとなる。

① S 2 社株式の売却 (⑧－1～5の解答)

(借) S 2 社 株 式	5,000(*4)	(貸) 非支配株主持分当期変動額	1,600(*3)
利益剰余金当期変動額	100(*6)	S 2 社 株 式 売 却 損	3,500(*5)

② 資本剰余金振替

(借) 資本剰余金当期変動額	100	(貸) 利益剰余金当期変動額	100(*6)
----------------	-----	----------------	---------

(6) 解 答

修正項目等	期首利益 剰余金	剰余金の 配当	当期純損益 (親会社株主 に帰属)	その他 調整項目	期末利益 剰余金
連 結 修 正 項 目					
S 2 社 資本連結開始仕訳	0	0	0	0	0
決算日後取引修正(株式の売却を除く)	0	0	0	0	0
S 2 社株式の売却	0	0	(3,500) (*5)	100 (*6)	(3,400)

3. S3社に係る連結修正仕訳等

(1) 修正再表示(個別修正)(①-1~5の解答)

(借) 利益剰余金当期首残高	400	(貸) 販売費及び一般管理費	400
----------------	-----	----------------	-----

(2) S3社株式評価損の戻し入れ(⑩-1~4の解答)

(借) S3社株式	2,000	(貸) 利益剰余金当期首残高	1,200
		S3社株式評価損	800

(注) 親会社が個別上、子会社株式について評価損を計上している場合、連結上は子会社株式は取得原価で子会社の資本勘定と相殺されるので、個別上行った処理を振り戻す必要がある。

(3) タイム・テーブル(修正再表示前)

	X12 3/31		X15 3/31		X16 3/31
		80%		80%	
	+80%				
資本金	2,000		2,000		2,000
利益剰余金	500	△1,360	△1,200	△840	△2,200
合計	2,500	△340	800	△160	△200
取得持分	2,000				
取得原価	2,000				
のれん	0				

(4) 資本連結開始仕訳(個別修正前)

(借) 資本金当期首残高	2,000	(貸) S3社株式	2,000
利益剰余金当期首残高	160(*1)	非支配株主持分当期首残高	160(*2)

(*1) $500 + \triangle 340 = 160$ 又は, $\triangle 1,200 - \triangle 1,360 = 160$

(*2) T/T 資本合計800×非支配株主持分比率20% = 160

(5) 修正再表示前当期純利益の非支配株主持分(⑨-1~5の解答)

(借) 非支配株主持分当期変動額	160(*3)	(貸) 非支配株主に帰属する当期純損益	160
------------------	---------	---------------------	-----

(*3) 修正再表示前当期純損失1,000×非支配株主持分比率20% = 200

> 非支配株主の負担すべき額160(*2) → ∴ 160

(6) 修正再表示の非支配株主持分按分

(借) 非支配株主持分当期首残高	80	(貸) 利益剰余金当期首残高	80(*4)
(借) 非支配株主に帰属する当期純損益	80(*4)	(貸) 非支配株主持分当期変動額	80

(*4) 修正再表示に係る販売費及び一般管理費400×非支配株主持分比率20% = 80

(7) 解 答

修正項目等	期首利益 剰余金	剰余金の 配当	当期純損益 (親会社株主 に帰属)	その他 調整項目	期末利益 剰余金
(個別修正)					
S 3社 修正再表示	400	0	(400)	0	0
連 結 修 正 項 目					
S 3社 資本連結開始仕訳(個別修正前)	160 (*1)	0	0	0	160
修正再表示前当期純利益の非支配 株主持分	0	0	(160) (*3)	0	(160)
修正再表示の非支配株主持分按分	(80) (*4)	0	80 (*4)	0	0
(x S 3社株式評価損の戻し入れ)	(1, 200)	0	(800)	0	(2, 000)

4. S4社に係る持分法適用仕訳等

(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	135	(貸) 評	価	差	額	135(*1)
-------	---	-----	-------	---	---	---	---------

(*1) X14年3月末土地C(時価2,450－簿価2,000)×P社持分比率30%＝135

(2) タイム・テーブル

	X14 3/31		X15 3/31		X16 3/31
		30%		30%	
	+30%				
株主資本	6,230	276	7,150	261 △90	7,720
T1社影響分	—		0	126	420(*2)
評価・換算差額等	120	30	220	9	250
合 計	6,350		7,370		8,390
持 分	1,905				
評 価 差 額	135(*1)				
取 得 持 分	2,040				
取 得 原 価	2,300				
の れ ん	260	△52	208	△52	156

(*2) T1社当期純利益600×S4社持分比率70%＝420

(3) 開始仕訳 (⑪-1~5の解答)

(借) S 4 社 株 式	254	(貸) 利益剰余金当期首残高	224(*3)
		評価・換算差額等当期首残高	30(*4)

(*3) S 4 社T/T より, $276 - 52 = 224$

(*4) S 4 社T/T より

(4) 当期純利益 (⑬-1~5の解答)

(借) S 4 社 株 式	387(*5)	(貸) 持分法による投資損益	387
---------------	---------	----------------	-----

(*5) (S 4 社当期純利益870 + T 1 社影響分420(*2)) × P 社持分比率30% = 387

又は, S 4 社T/T より, $261 + 126 = 387$

(注) 持分法適用関連会社が子会社を有する場合の当該子会社は持分法の適用範囲に含まれないが、当該持分法適用関連会社に持分法を適用するに際して、当該子会社に対する投資について持分法を適用して認識した損益又は利益剰余金が連結財務諸表に重要な影響を与える場合には、当該損益を当該持分法適用関連会社の損益に含めて計算する。

(5) のれんの当期償却

(借) 持分法による投資損益	52	(貸) S 4 社 株 式	52
----------------	----	---------------	----

(6) 配当金

(借) 受 取 配 当 金	90(*6)	(貸) S 4 社 株 式	90
---------------	--------	---------------	----

(*6) $300 \times P \text{ 社持分比率} 30\% = 90$

(注) 上記の仕訳を親会社株主に帰属する当期純損益・利益剰余金の計算表の記載に合わせて分解すると以下のとおりとなる。

① 持分法適用会社からの受取配当金の消去

(借) 受 取 配 当 金	90(*6)	(貸) 剰 余 金 の 配 当	90
---------------	--------	-----------------	----

② 配当金 (⑫-1~5の解答)

(借) 剰 余 金 の 配 当	90(*6)	(貸) S 4 社 株 式	90
-----------------	--------	---------------	----

(7) 評価・換算差額等の認識

(借) S 4 社 株 式	9	(貸) 評価・換算差額等当期変動額	9(*7)
---------------	---	-------------------	-------

(*7) $(250 - 220) \times P \text{ 社持分比率} 30\% = 9$

(8) 解 答

修正項目等	期首利益 剰余金	剰余金の 配当	当期純損益 (親会社株主 に帰属)	その他 調整項目	期末利益 剰余金
連 結 修 正 項 目					
持分法適用会社からの受取配当金の消去	0	(90)	90	0	0
持 分 法 修 正 項 目					
S 4社 開始仕訳	(224) (*3)	0	0	0	(224)
配当金	0	90 (*6)	0	0	90
当期純利益	0	0	(387) (*5)	0	(387)
のれんの当期償却	0	0	52	0	52
持分法修正項目小計 C	(224)	90	(335)	0	(469)

Ⅱ. 解 答

修正項目等	期首利益 剰余金	剰余金の 配当	当期純損益 (親会社株主 に帰属)	その他 調整項目	期末利益 剰余金
(個別財務諸表)					
P社(X16年3月期)	(72,500)	4,500	(12,000)	0	(80,000)
S1社(X16年3月期)	(21,600)	800	(2,000)	0	(22,800)
S2社(X15年12月期)	16,000	0	1,000	0	17,000
S3社(X16年3月期)	1,200	0	1,000	0	2,200
(個別修正)					
S1社 売掛金・売上計上漏れ	0	0	(16)	0	(16)
S3社 修正再表示	400	0	(400)	0	0
個別財務諸表小計 A	(76,500)	5,300	(12,416)	0	(83,616)
連 結 修 正 項 目					
S1社 資本連結開始仕訳(建物減価償却に係る調整を除く)	20,700	0	0	0	20,700
建物時価評価に係る減価償却開始仕訳(非支配株主按分後)	72	0	0	0	72
個別修正後当期純利益の非支配株主持分	0	0	504	0	504
建物時価評価に係る当期減価償却費(非支配株主按分後)	0	0	15	0	15
のれんの当期償却	0	0	480	0	480
棚卸資産の未実現利益の消去(非支配株主按分後・株式追加取得分を含む)	48	0	60	12	120
受取配当金の消去	0	(800)	600	0	(200)
株式追加取得(棚卸資産未実現利益部分を除く)	0	0	0	(27)	(27)
S2社 資本連結開始仕訳	0	0	0	0	0
決算日後取引修正(株式の売却を除く)	0	0	0	0	0
S2社株式の売却	0	0	(3,500)	100	(3,400)
S3社 資本連結開始仕訳(個別修正前)	160	0	0	0	160
修正再表示前当期純利益の非支配株主持分	0	0	(160)	0	(160)
修正再表示の非支配株主持分按分	(80)	0	80	0	0
(x S3社株式評価損の戻し入れ)	(1,200)	0	(800)	0	(2,000)
資本剰余金振替	0	0	0	0 (注)	0
持分法適用会社からの受取配当金の消去	0	(90)	90	0	0
連結修正項目小計 B	19,700	(890)	(2,631)	85	16,264
持 分 法 修 正 項 目					
S4社 開始仕訳	(224)	0	0	0	(224)
配当金	0	90	0	0	90
当期純利益	0	0	(387)	0	(387)
のれんの当期償却	0	0	52	0	52
持分法修正項目小計 C	(224)	90	(335)	0	(469)
連結財務諸表(A+B+C)	(57,024)	4,500	(15,382)	85	(67,821)

(注) 資本剰余金振替は下記のとおりとなる。

(借) 利益剰余金当期変動額	85	(貸) 資本剰余金当期変動額	85(*1)
----------------	----	----------------	--------

(*1) 株式追加取得27－期首商品12－一部売却100＝資本剰余金の負の残高△85

(注) 資本剰余金の残高が負の値となった場合には、資本剰余金をゼロとし、当該負の値を利益剰余金から減額する。

(注) 上記仕訳を親会社株主に帰属する当期純損益・利益剰余金の計算表の記載に合わせて分解すると以下のとおりとなる。

① 資本剰余金振替 (1. (5) (注) ②の逆仕訳)

(借) 資本剰余金当期変動額	27	(貸) 利益剰余金当期変動額	27
----------------	----	----------------	----

② 資本剰余金振替 (1. (9) (注) ii の逆仕訳)

(借) 利益剰余金当期変動額	12	(貸) 資本剰余金当期変動額	12
----------------	----	----------------	----

③ 資本剰余金振替 (2. (5) (注) ②の逆仕訳)

(借) 利益剰余金当期変動額	100	(貸) 資本剰余金当期変動額	100
----------------	-----	----------------	-----

【第5問】理論部分

- (1) 「連結の範囲及び持分法の適用範囲に関する重要性の原則の適用等に係る監査上の取扱い」からの出題である。「連結の範囲及び持分法の適用範囲に関する重要性の原則の適用等に係る監査上の取扱い」において示されている量的基準を列举すればよいであろう。
- (2) 「連結の範囲及び持分法の適用範囲に関する重要性の原則の適用等に係る監査上の取扱い」からの出題である。「連結の範囲及び持分法の適用範囲に関する重要性の原則の適用等に係る監査上の取扱い」において示されている質的基準の例示のうち、3つを列举すればよいであろう。
- (3) 「連結の範囲及び持分法の適用範囲に関する重要性の原則の適用等に係る監査上の取扱い」および「連結財務諸表規則ガイドライン」からの出題である。S5社の利益とS6社の損失を通算すると損益がゼロとなる予定であることと、当該利益又は損失が一過性の原因によるものと見込まれていることに着目し、両社の重要性が低いことを示し、非連結子会社にできることを指摘すればよいであろう。

[参 考] 「連結の範囲及び持分法の適用範囲に関する重要性の原則の適用等に係る監査上の取扱い」4, 「連結財務諸表規則ガイドライン」5-2