

5 6	受験番号シール貼付欄

第 5 問 答案用紙<1> (会 計 学)

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

6 6	受験番号シール貼付欄

第 5 問 答案用紙<2> (会 計 学)

問題 3

問 1

子会社株式の一部を売却し、子会社が連結子会社及び関連会社のいずれにも該当しなくなった場合、連結財務諸表上、残存する当該被投資会社に対する投資は、個別貸借対照表上の帳簿価額(付随費用を含む)をもって評価する。その会計処理は、①まず、売却前の持分80%の評価を投資の修正額として計上した後、②そのうち売却分の70%部分を子会社株式売却損益から控除して取崩し、③最後に残りの10%部分についても取崩して利益剰余金(連結除外に伴う利益剰余金減少高(又は増加高))に振替える。

問 2

20X7年度末にB社がP社の子会社と判断された場合、20X7年度末に土地の評価に関して全面時価評価法が採用され、それ以降時価評価の見直しはされない。のれんについても、20X7年度末に計上されたものが、そのまま償却される。20X9年度末に行われた吸収合併は、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、資本剰余金となる。

問 3

親会社説も経済的単一体説も企業集団全体の資産・負債と収益・費用を連結財務諸表に表示するという点では変わりはないが、資本に関しては、親会社説は、連結財務諸表を親会社の財務諸表の延長線上に位置づけて、親会社の株主の持分のみを反映させる考え方であるのに対して、経済的単一体説は、連結財務諸表を親会社とは区別される企業集団全体の財務諸表と位置づけて、企業集団を構成するすべての連結会社の株主の持分を反映させる考え方であるという点で異なる。このため、経済的単一体説に基づかない会計処理として、①親会社株主持分のみを株主資本としており、非支配株主持分を非支配持分として株主資本に含めていないこと、②親会社株主持分についてのみのれんを計上しており、非支配株主持分についてのれんを計上していないこと、があげられる。

評点

(ICOFィードバック解説)

問題1 20X8年度までの処理及び 問題2 の20X8年度連結貸借対照表 (単位：千円)

1. A社：X5年度末連結 ⇒ X8年度末持分法

(1) 20X8年度末持分法移行前の修正後貸借対照表

① 土地時価評価に係る修正仕訳…全面時価評価法(土地、税効果なし)、株式売却

(借) 土	地 (注)	30,000	(貸) 評 価 差 額 (注)	30,000
-------	-------	--------	-----------------	--------

(注) 230,000 - 200,000 = 30,000

② S社修正後貸借対照表(20X8年度移行前)

資 産		負債・純資産	
諸 資 産	455,000	諸 負 債	125,000
土 地	*230,000	資 本 金	350,000
		繰越利益剰余金	180,000
		評 価 差 額	30,000
	685,000		685,000

* 200,000 + 30,000 = 230,000

(2) タイム・テーブル

	20X5年度 期末	当期純利益 20,000	20X7年度 期末	当期純利益 10,000	20X8年度 期末移行時	20X8年度 期末移行後
取得累計	80%		80%		30%	30%
資本金	350,000		350,000		350,000	350,000
利益剰余金	150,000		170,000		180,000	180,000
計	500,000		520,000		530,000	530,000
評価差額	30,000	(=230,000-200,000)	30,000		30,000	取得割合 × 30%
時価合計	530,000		550,000		560,000	純資産持分 159,000
増減割合	×80%		×80%		×△50%	評価差額 9,000
取得持分	424,000		440,000	売却持分	△280,000	取得持分 168,000
取得原価	480,000			売却原価	300,000 ←480,000÷50%	
のれん	56,000	△5,600×2	44,800	△5,600	39,200	×80%
			↑④の答え	のれん取崩	△24,500	
				のれん残高	14,700	14,700
						持分法評価額 182,700

※支配の喪失を伴う子会社株式の一部売却の連結上の「関係会社株式売却益」の計算

売却価額： 380,000

個別上売却原価： 300,000

個別上の売却益： 80,000 ←⑤の答え

連結上売却原価： 売却持分280,000 + 24,500 = 304,500 (ストック計算)

又は 300,000 + (20,000 + 10,000) × 50% - 5,600 × 2年 × 50% ÷ 80% = 304,500 (フロー計算)

連結上の売却益： 380,000 - 304,500 = 75,500

連結修正額： 75,500 - 80,000 = △4,500

(3) 開始仕訳

① 支配獲得時の投資と資本の相殺消去(20X5年度末)

(借) 資本金当期首残高	350,000	(貸) 関係会社株式	480,000
利益剰余金当期首残高	150,000	非支配株主持分当期首残高(注1)	106,000
評価差額	30,000		
のれん(注2)	56,000		

(注1) $530,000(350,000+150,000+30,000) \times 20\% = 106,000$ (注2) $480,000 - 424,000 (=530,000 \times 80\%) = 56,000$

② 増加剰余金(20X6年度から20X7年度)の按分

(借) 利益剰余金当期首残高	4,000	(貸) 非支配株主持分当期首残高(注)	4,000
----------------	-------	---------------------	-------

(注) $20,000(=170,000-150,000) \times 20\% = 4,000$

③ のれんの償却(20X6年度から20X7年度)

(借) 利益剰余金当期首残高	11,600	(貸) のれん(注)	11,600
----------------	--------	------------	--------

(注) $56,000 \div 10年 \times 2年 = 11,600$

④ 開始仕訳：以上①～③の仕訳をまとめて

(借) 資本金当期首残高	350,000	関係会社(A社)株式	480,000
利益剰余金当期首残高	165,200	非支配株主持分当期首残高	110,000
評価差額	30,000		
のれん	44,800	←④の答え	

(4) 20X8年度(当期分)の連結仕訳

① 当期純利益の按分

(借) 非支配株主に帰属する当期純利益(注)	2,000	(貸) 非支配株主持分当期変動額	2,000
------------------------	-------	------------------	-------

(注) 当期純利益 $10,000 \times 20\% = 2,000$

② のれんの償却

(借) のれん償却額(注)	5,600	(貸) のれん	5,600
---------------	-------	---------	-------

(注) $56,000 \div 10年 = 5,600$

③ A社の連結子会社から持分法適用会社への変更

i) 開始仕訳の振戻し(開始仕訳の反対仕訳)

(借) 関係会社(A社)株式	480,000	(貸) 資本金当期変動額	350,000
非支配株主持分当期変動額	110,000	利益剰余金当期変動額	165,200
		評価差額	30,000
		のれん	44,800

ii) A社の修正後貸借対照表の除外(A社の損益計算書のみを連結し、貸借対照表は連結除外とする)

(借) 諸負債	125,000	(貸) 諸資産	455,000
資本金当期変動額	350,000	土地	230,000
利益剰余金当期変動額	170,000		
利益剰余金連結除外	10,000		
評価差額	30,000		

iii) 持分法適用による評価及び非支配株主持分の振戻し

a. 科目の振替

(借) 関連会社(A社)株式(注)	180,000	(貸) 関係会社(A社)株式	180,000
-------------------	---------	----------------	---------

(注) P社個別貸借対照表に計上されている関係会社株式1,115,000のうちA社分の180,000

b. 開始仕訳分：過年度分に持分法を適用

(借) 関連会社(A社)株式	16,000	(貸) 利益剰余金当期変動額(注1)	16,000
利益剰余金当期変動額(注2)	11,200	関連会社(A社)株式	11,200

(注1) 過年度増加利益剰余金： $20,000 (=170,000 - 150,000) \times 80\% = 16,000$

(注2) 過年度のれん償却額： $\Delta 5,600 \times 2年 = \Delta 11,200$

c. 当期分：当年度分に持分法を適用

(借) 関連会社(A社)株式(注2)	8,000	(貸) 利益剰余金連結除外(注1)	10,000
非支配株主持分変動額(注3)	2,000		
のれん(注4)	5,600	関連会社(A社)株式	5,600

(注1) 増加利益剰余金： $18,000 - 17,000 = 10,000$

(注2) $10,000 \times 80\% = 8,000$

(注3) $10,000 \times 20\% = 2,000$

(注4) 当期のれん償却額5,600

iv) 株式売却損益の修正

…A社株式の投資の修正額のうち、売却持分に対応する持分を株式売却益から控除する仕訳

(借) 株式売却益(注)	4,500	(貸) 関連会社(A社)株式	4,500
--------------	-------	----------------	-------

(注) 売却価額：380,000

個別上売却原価：300,000

個別上の売却益： $\boxed{80,000}$ ←⑥の答え

連結上売却原価：売却持分280,000 + 24,500 = 304,500(ストック計算)

又は $300,000 + (20,000 + 10,000) \times 50\% - 5,600 \times 2年 \times 50\% \div 80\% = 304,500$ (フロー計算)

連結上の売却益： $380,000 - 304,500 = \boxed{75,500}$ ←⑨の答え

連結修正額： $75,500 - 80,000 = \boxed{\Delta 4,500}$

関連会社株式：個別上取得原価180,000 + 16,000 - 11,200 + 8,000 - 5,600 - 4,500

= $\boxed{182,700}$ ←⑩の答え

(5) 20X8年度(当期分)の連結貸借対照表の数値

① 関連会社株式： $180,000 + 16,000 - 11,200 + 8,000 - 5,600 - 4,500 = \boxed{182,700}$

② 利益剰余金： $180,000 - 165,200 - 2,000 - 5,600 + 165,200 - 170,000 + 16,000 - 11,200 - 4,500$
 $= \boxed{2,700}$

2. B社：X7年度末持分法 ⇒ X8年度末持分法

(1) 20X8年度末の評価差額の認識

土地時価評価に係る修正仕訳…部分時価評価法(土地、税効果なし)、株式売却

(借) 仕訳なし(注) (貸)

(注) 持分法適用会社の財務諸表はP社の財務諸表と合算しないため、持分法適用に際しては評価差額に関する仕訳はありません。ただ、のれんの計算のため評価差額の認識(計算)はします。

評価差額：20,000(=時価370,000－簿価350,000)×投資会社P社持分比率40%=8,000

(2) タイム・テーブル

	20X7年度 期末	当期純利益 18,000	20X8年度 期末
取得累計	40%		40%
資本金	500,000		500,000
利益剰余金	180,000		198,000
計	680,000		698,000
取得割合	×40%		×40%
純資産持分	272,000		279,200
評価差額	8,000	(=370,000-350,000)	8,000
取得持分	280,000	×40%	287,200
取得原価	300,000		
のれん	20,000	△2,000	18,000
持分法評価額			305,200

(3) 科目の振替

(借) 関連会社(B社)株式(注) 300,000 (貸) 関係会社(B社)株式 300,000

(4) 開始仕訳

(借) 仕訳なし(貸)

のれんの計算：取得原価300,000－280,000(=(500,000+180,000)×40%+評価差額8,000)
=20,000

(5) 20X8年度(当期分)の連結仕訳

① 当期純利益の認識

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

(注) 当期純利益18,000×40%=7,200

② のれんの償却

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

(注) 20,000÷10年=2,000

(6) 20X8年度(当期分)の連結貸借対照表の数値

① 利益剰余金：7,200－2,000 = 5,200

3. C社：X7年度末連結 ⇒ X8年度末連結

(1) 20X8年度末の修正後貸借対照表

① 土地時価評価に係る修正仕訳…全面時価評価法(税効果なし)

(借)	(注) 仕訳なし	(貸)
-----	----------	-----

(注) 設立時取得なので、評価差額はない。

② S社修正後貸借対照表(20X8年度末)

修正後貸借対照表 (単位：千円)				
資 産		負債・純資産		
諸 資 産	815,000	諸 負 債	175,000	
<div style="border-left: 1px solid black; border-right: 1px solid black; height: 100px; width: 100%; position: relative;"> </div>		資 本 金	500,000	
			繰越利益剰余金	140,000
			評 価 差 額	—
		815,000		815,000

(2) タイム・テーブル

	20X7年度 期 末	当期純利益 140,000	20X8年度 期 末
取得累計	100%		100%
資本金	500,000		500,000
利益剰余金	—		140,000
計	500,000		640,000
取得割合	×100%		×100%
純資産持分	500,000		640,000
評価差額	—		—
取得持分	500,000		640,000
取得原価	500,000		
のれん	—		

(3) 開始仕訳

(借) 資本金 当期変動額	500,000	(貸) 関係会社(C社)株式	500,000
---------------	---------	----------------	---------

(4) 20X8年度(当期分)の連結仕訳

① 当期純利益の認識

(借)	仕訳なし(注)	(貸)
-----	---------	-----

(注) 完全子会社のため。

② のれんの償却

(借)	仕訳なし(注)	(貸)
-----	---------	-----

(注) 設立時取得のため。

4. D社：X7年度末連結 ⇒ X8年度末連結

(1) 評価差額の計上と修正後貸借対照表

① 土地評価差額の計上(20X7年12月31日, 単位：千 F_{L})

(借) 土	地	150 (貸) 評	価	差	額 (注1)	150
-------	---	-----------	---	---	--------	-----

(注) $600\text{千}F_{\text{L}} - 450\text{千}F_{\text{L}} = 150\text{千}F_{\text{L}}$

② S社修正後貸借対照表(20X7年12月31日)

i) 土地：B/S(20X7年12月31日)土地 $450\text{千}F_{\text{L}}$ + 上記土地 $150\text{千}F_{\text{L}}$ = $600\text{千}F_{\text{L}}$

ii) 評価差額：上記評価差額 $150\text{千}F_{\text{L}}$

貸借対照表 (20X7年3月31日)

資 産	外貨 (千\$)	為替相場 (円/\$)	円貨 (千円)	負債・純資産	外貨 (千\$)	為替相場 (円/\$)	円貨 (千円)
諸 資 産	2,150	100	215,000	諸 負 債	400	100	40,000
土 地	600	100	60,000	資 本 金	2,000	100	200,000
				利 益 剩 余 金	200	100	20,000
				評 価 差 額	150	100	15,000
				為替換算調整勘定	—	—	—
合 計	2,750	—	275,000	合 計	2,750	—	275,000

③ S社修正後貸借対照表(20X8年12月31日)

i) 土地：② i) 土地 $600\text{千}F_{\text{L}}$

ii) 評価差額：② ii) 評価差額 $150\text{千}F_{\text{L}}$

貸借対照表 (20X8年12月31日)

資 産	外貨 (千\$)	為替相場 (円/\$)	円貨 (千円)	負債・純資産	外貨 (千\$)	為替相場 (円/\$)	円貨 (千円)
諸 資 産	2,500	105	262,500	諸 負 債	450	105	47,250
土 地	600	105	63,000	資 本 金	2,000	100	200,000
				利 益 剩 余 金	500	*1	50,000
				評 価 差 額	150	100	15,000
				為替換算調整勘定	—	*2	13,250
合 計	3,100	—	325,500	合 計	3,150	—	325,500

*1 ②利益剰余金(円貨) $20,000 + 20X8$ 年度当期純利益 $300\text{千}F_{\text{L}}$ ($= 500\text{千}F_{\text{L}} - 200\text{千}F_{\text{L}}$) $\times 100\text{円}/F_{\text{L}} = 50,000$

*2 $(2,000\text{千}F_{\text{L}} + 500\text{千}F_{\text{L}} + 150\text{千}F_{\text{L}}) \times 105\text{円}/F_{\text{L}} - (200,000 + 50,000 + 15,000) = 13,250$ ←⑩の答え

(2) タイム・テーブル(単位:千^F_円)

	X7年 12/31	X8年年度 当純300	X8年 12/31	X9年年度 当純450	X9年 12/31
	80%		60%		60%
資本金	2,000		2,000		2,000
利益剰余金	200		500		950
純資産の部	2,200		2,500		2,950
評価差額(土地)	150 (=600-450)		150		
合計	2,350	×(1-40%)}	2,650		
取得(売却)割合	×80%		×△20%		
取得(売却)持分	1,880	売却持分	△530		
取得(売却)原価	1,800	売価原価	△450		
負ののれん発生益	*1 80				

*1 円貨: $80 \text{千}^{\text{F}}_{\text{円}} \times 100 \text{円}/^{\text{F}}_{\text{円}}(\text{HR}) = \boxed{8,000}$ 千円 ← ⑤の答え

① 売却持分: $530 \text{千}^{\text{F}}_{\text{円}} \times 105 \text{円}/^{\text{F}}_{\text{円}}(\text{CR}) = 55,650$ 千円

② 売却簿価: $450 \text{千}^{\text{F}}_{\text{円}} \times 100 \text{円}/^{\text{F}}_{\text{円}}(\text{HR}) = 45,000$ 千円

③ 売却持分に相当する為替調整勘定の取崩額: $(13,250 \text{千円} - 0 \text{千円}) \times 20\% = 2,650$ 千円

④ 売却損益の修正: $②45,000 \text{千円} - 53,000 \text{千円} (= ①55,650 \text{千円} - ③2,650 \text{千円}) = 8,000$ 千円

⑤ 資本剰余金: 個別上の株式売却益 $12,750 (= 550 \text{千}^{\text{F}}_{\text{円}} \times 105 \text{円}/^{\text{F}}_{\text{円}} - 1,800 \text{千}^{\text{F}}_{\text{円}} \div 80\% \times 20\% \times 100 \text{円}/^{\text{F}}_{\text{円}}) - \text{売却益修正額} 8,000 = 4,750$ 千円

(3) 開始仕訳

支配獲得時の投資と資本の相殺消去(20X7年度末)

(借) 資本金 当期首残高	200,000	(貸) 関係会社(D社)株式(注1)	180,000
利益剰余金 当期首残高	20,000	非支配株主持分 当期首残高(注2)	47,000
評価差額	15,000	利益剰余金 当期首残高(注3)	8,000
		(負ののれん発生益)	

(注1) $1,800 \text{千}^{\text{F}}_{\text{円}} \times 100 \text{円}/^{\text{F}}_{\text{円}} = 180,000$

(注2) $235,000 (= 200,000 + 20,000 + 15,000) \times 20\% = 47,000$

(注3) 外貨で把握された消去差額を決算時の為替相場で換算して負ののれん発生益を計上する。

$\Delta 80 \text{千}^{\text{F}}_{\text{円}} \{ = 1,800 \text{千}^{\text{F}}_{\text{円}} - (2,000 \text{千}^{\text{F}}_{\text{円}} + 200 \text{千}^{\text{F}}_{\text{円}} + 150 \text{千}^{\text{F}}_{\text{円}}) \times 80\% \} \times 100 \text{円}/^{\text{F}}_{\text{円}}(\text{CR}) = 8,000$

(4) 20X8年度(当期分)の連結仕訳

① 増加剰余金(当期純利益)の按分(20X8年度)

(借) 利益剰余金 当期変動額	6,000	(貸) 非支配株主持分 当期変動額(注)	6,000
-----------------	-------	----------------------	-------

(注) $300 \text{千}^{\text{F}}_{\text{円}} \times 100 \text{円}/^{\text{F}}_{\text{円}}(\text{AR}) \times 20\% = 6,000$

② 為替換算調整勘定の非支配株主持分への振替(20X8年度)

(借) 為替換算調整勘定 当期変動額	2,650	(貸) 非支配株主持分 当期変動額(注)	2,650
--------------------	-------	----------------------	-------

(注) $\{ (2,000 \text{千}^{\text{F}}_{\text{円}} + 500 \text{千}^{\text{F}}_{\text{円}} + 150 \text{千}^{\text{F}}_{\text{円}}) \times 105 \text{円}/^{\text{F}}_{\text{円}}(\text{CR}) - (200,000 + 50,000 + 15,000) \} \times 20\% = \Delta 2,650$

③ 持分変動及び増加剰余金(株式売却益)の修正(20X8年度)

i) 売却簿価と売却持分の相殺消去

(借) 為替換算調整勘定当期変動額(注3)	2,650	(貸) 非支配株主持分当期変動額(注2)	55,650
関係会社(D社)株式(注1)	45,000		
利益剰余金当期変動額(注4)	8,000		
(D社株式売却益)			

(注1) 売却簿価： $450千円 \times 100円/円 = 45,000$

(注2) 売却持分： $278,250 (= 200,000 + 50,000 + 15,000 + 13,250) \times 20\% = 55,650$

(注3) 売却持分に相当する為替換算調整勘定の取崩

$$(13,250 - 2,650) \times \frac{20\%}{80\%} = 2,650$$

(注4) 株式売却益の修正： $売却簿価45,000 - 53,000 (= 売価持分55,650 - 為替換算調整勘定取崩額2,650) = 8,000$

ii) 連結上の株式売却益の資本剰余金への振替

(借) 利益剰余金当期変動額(注)	4,750	(貸) 資本剰余金当期変動額	4,750
-------------------	-------	----------------	-------

(注) 個別上の株式売却益12,750 ($= 550千円 \times 105円/円 - 1,800千円 \div 80\% \times 20\% \times 100円/円$) - 売却益修正額8,000 = 連結上の売却益4,750

(5) 20X8年度(当期分)の連結貸借対照表の数値

- ① 利益剰余金： $50,000 - 20,000 + 8,000 - 6,000 - 8,000 - 4,750 = 19,250$
- ② 為替換算調整勘定： $13,250 - 2,650 - 2,650 = 7,950$
- ③ 非支配株主持分： $47,000 + 6,000 + 2,650 + 55,650 = 111,300$

5. 解答

(1) 問題1 の解答について

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〕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〔④ 44,800〕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、〔⑤ 8,000〕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〔⑥ 80,000〕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〔⑨ 75,500〕千円、A社株式の連結財務諸表上の金額は〔⑩ 182,700〕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〔⑪ 13,250〕千円が計上されることとなる。

- ①：20X7年度末においては、A社は連結、B社は持分法適用会社、C社は連結、D社は連結。
 ②：P社540,000 + A社420,000 + C社500,000 + D社2,150千ドル × X7年度C R 100円/ドル = 1,675,000
 ③：B社は持分法適用会社でなし、C社は設立時取得でなし、D社は負ののれん発生益でなし。
 ④：A社の1. (2) タイム・テーブルを参照。
 ⑤：D社の4. (2) タイム・テーブルを参照。
 ⑥：A社の1. (2) タイム・テーブルを参照。
 ⑦：A社は、20X8年度末に株式を50%売却しているため、子会社から持分法適用会社になっているため。
 ⑧：同上の理由による。
 ⑨：A社の1. (4) ③ iv) 子会社株式売却損益の修正を参照。
 ⑩：A社の1. (4) ③ iv) 子会社株式売却損益の修正を参照。
 ⑪：D社の4. (1) ③ S社修正後貸借対照表を参照。

(2) 問題2 の20X8年度連結貸借対照表の数値の算定について

項目	P社	A社	B社	C社	D社	合計
諸資産	1,066,000	持分法適用	持分法適用	815,000	262,500	2,143,500
土地	400,000	持分法適用	持分法適用	該当なし	63,000	463,000
のれん	—	持分法適用	持分法適用	該当なし	負ののれん発生益	0
関連会社株式	—	182,700	305,200	連結	連結	487,900
諸負債	460,000	持分法適用	持分法適用	175,000	47,250	682,250
資本金	1,250,000	持分法適用	持分法適用	連結	連結	1,250,000
資本剰余金	250,000	該当なし	該当なし	該当なし	4,750	254,750
利益剰余金	621,000	2,700	5,200	140,000	19,250	788,150
為替換算調整勘定	—	—	—	—	7,950	7,950
非支配株主持分	—	持分法適用	持分法適用	100%子会社	111,300	111,300

問題1 の20X9年度の処理及び 問題2 の20X9年度連結貸借対照表

(単位：千円)

1. A社：X8年度末持分法 ⇒ X9年度末持分法

(1) 20X9年度末の評価差額の認識

土地時価評価に係る修正仕訳…部分時価評価法(土地、税効果なし)、株式売却

(借) 仕訳なし(注) (貸)

(注) 持分法適用会社の財務諸表はP社の財務諸表と合算しないため、持分法適用に際しては評価差額に関する仕訳はありません。ただ、のれんの計算のため評価差額の認識(計算)はします。

評価差額：30,000(=時価230,000－簿価200,000)×投資会社P社持分比率30%=9,000

(2) タイム・テーブル

	20X8年度 期末移行後	当期純利益 18,000	20X9年度 期末
取得累計	30%		30%
資本金	350,000	配当	350,000
利益剰余金	180,000	3,000	195,000
計	530,000		545,000
取得割合	×30%		×30%
純資産持分	159,000		163,500
評価差額	9,000	(=230,000-200,000)	9,000
取得持分	168,000	×30%	172,500
のれん残高	14,700	△2,100	12,600
持分法評価額	182,700		185,100

(3) 科目の振替

(借) 関連会社(A社)株式 180,000 (貸) 関係会社(A社)株式 180,000

(4) 開始仕訳

(借) 関連会社(A社)株式 2,700 (貸) 利益剰余金当期首残高 2,700

(5) 20X9年度(当期分)の連結仕訳

① 当期純利益の認識

(借) 関連会社(A社)株式(注) 5,400 (貸) 持分法による投資損益 5,400

(注) 当期純利益18,000(=195,000－(180,000－配当金3,000))×30%=5,400

② のれんの償却

(借) 持分法による投資損益(注) 2,100 (貸) 関連会社(A社)株式 2,100

(注) 14,700÷残存年数7年(10年－3年)=2,100

③ 剰余金の配当

(借) 受取配当金(注) 900 (貸) 関連会社(A社)株式 900

(注) 3,000×30%=900

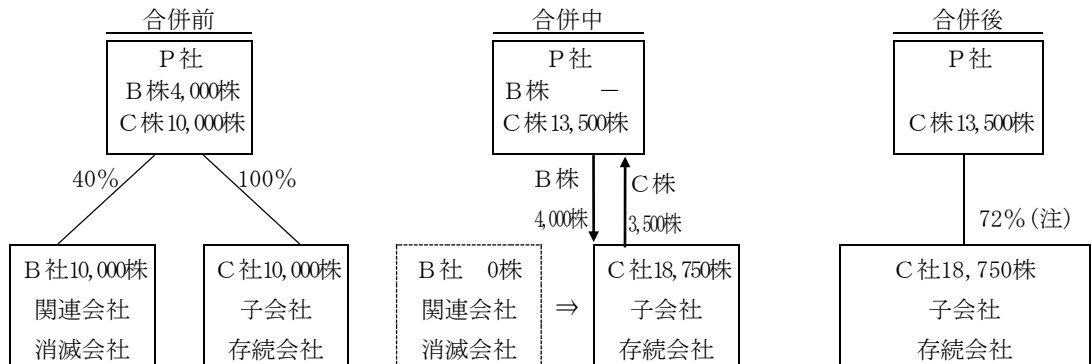
(6) 20X9年度(当期分)の連結貸借対照表の数値

① 利益剰余金：2,700+5,400-2,100-900 = 5,100

2. C社(B社含む) : X8年度末連結 ⇒ X9年度末連結

I. 合併時の個別上の処理

(1) 関係図



(注) P社持分比率 = (10,000株 + 3,500株 (= 交付株式数 8,750株 × 40%)) ÷ (10,000株 + 8,750株) =

72% ← ⑭の答え

(2) P社

① 合併時のP社の仕訳 (事業分離等会計基準第42項)

(借) 関係会社(C社)株式 (注)	300,000	(貸) 関係会社(B社)株式	300,000
--------------------	---------	----------------	---------

(注) 投資が継続しているためB社株式の帳簿価額で計上する。したがって交換差益は認識しない。

② 合併後P社貸借対照表

合併後P社貸借対照表 (単位: 千円)

資 産		負債・純資産	
諸 資 産	958,300	諸 負 債	175,000
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
	2,473,300		2,473,300

(3) C社

① 合併時のC社の仕訳…取得の会計処理であるパーチェス法を採用。関係会社との取引は共通支配下の取引に該当しないため。

(借) 諸 資 産 (注1)	642,000	(貸) 諸 負 債 (注1)	285,000
土 地 (注1)	400,000	資 本 金 (注2)	1,050,000
の れ ん (注3)	293,000		

← ⑮の答え

(注1) 20X9年度末における時価

(注2) B社株主に交付したC社株式の時価

(注3) 貸借差額

② 合併後C社貸借対照表

合併後C社貸借対照表 (単位: 千円)

資 産		負債・純資産	
諸 資 産	1,514,000	諸 負 債	490,000
土 地	400,000	資 本 金	1,550,000
の れ ん	293,000	利 益 剰 余 金	167,000
	2,207,000		2,207,000

II. 連結上の処理

1. B社(吸収合併消滅会社)分: 20X9年度中持分法 ⇒ 20X9年度末連結

(1) 20X9年度末の評価差額の計上(C社計上分)

土地時価評価に係る修正仕訳…全部時価評価法(土地、税効果なし)

(借) 土 地	50,000	(貸) 評価差額	50,000
---------	--------	----------	--------

(注) 時価400,000－簿価350,000=50,000

(2) タイム・テーブル

	B社		B社		C社(B社分)	
	20X8年度 期末	当期純利益 39,000	20X9年度 期末合併前		20X9年度 期末合併後	
取得累計	40%		40%		72%	
資本金	500,000	配当	500,000		500,000	
利益剰余金	198,000	30,000	207,000		207,000	
計	698,000		707,000		707,000	
取得割合	×40%		×40%	評価差額	50,000	
純資産持分	279,200		282,800	時価合計	757,000	
評価差額	8,000	(=370,000-350,000)	8,000	取得割合	×72%	
取得持分	287,200	×40%	290,800	取得持分	545,040	
のれん残高	18,000	△2,000	16,000	取得原価	756,000	
				のれん	210,960	
持分法評価額	305,200		306,800			

(3) 科目の振替

(借) 関連会社(B社)株式	300,000	(貸) 関係会社(C社)株式(注)	300,000
----------------	---------	-------------------	---------

(注) P社の個別上、関係会社(B社)株式を関係会社(C社)株式に振り替えているため。

(4) 開始仕訳

(借) 関連会社(B社)株式	5,200	(貸) 利益剰余金当期首残高	5,200
----------------	-------	----------------	-------

(5) 20X9年度(当期分)の連結仕訳

① 当期純利益の認識

(借) 関連会社(B社)株式(注)	15,600	(貸) 持分法による投資損益	15,600
-------------------	--------	----------------	--------

(注) 当期純利益39,000(=207,000-(198,000-配当金30,000))×40%=15,600

② のれんの償却

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

(注) 18,000÷残存年数9年(10年-1年)=2,000

③ 剰余金の配当

(借) 受取配当金(注)	12,000	(貸) 関連会社(B社)株式	12,000
--------------	--------	----------------	--------

(注) 30,000×40%=12,000

④ B社株式40%の時価評価

(借) 関連会社(B社)株式(注)	113,200	(貸) 段階取得に係る損益	113,200
-------------------	---------	---------------	---------

↑⑩の答え

連結財務諸表上、支配を獲得するに至った個々の取引すべての企業結合日における時価をもって、被取得企業の取得原価を算定する。なお、当該被取得企業の取得原価と、支配を獲得するに至った個々の取引ごとの原価の合計額（持分法適用関連会社と企業結合した場合には、持分法による評価額）との差額は、当期の段階取得に係る損益として処理する。

(企業結合会計基準第25項(2))

(注) 等価交換が前提なので、C社株式の時価1,050,000とB社の時価とは等しい。

B社一株あたりに時価：B社時価1,050,000÷交付株式数10,000株(=4,000株÷40%)=@105
時価：420,000(=@105×4,000株)－持分法評価額：306,800=113,200

⑤ 科目の振替：持分法から連結への移行のため

(借) 関係会社(C社)株式(注)	420,000	(貸) 関連会社(B社)株式	420,000
-------------------	---------	----------------	---------

(注) 300,000+5,200+15,600-2,000-12,000+113,200=420,000

⑥ 支配獲得時の投資と資本の相殺消去(20X9年度末合併後P社持分比率72%)

(借) 資本金当期変動額(注1)	707,000	(貸) 関係会社(C社)株式(注3)	756,000
評価差額(注2)	50,000	非支配株主持分当期変動額(注4)	211,960
のれん(注5)	210,960		

関連会社が株式の段階取得により連結子会社となった場合、持分法適用時における評価差額は、部分時価評価法により会計処理するが、支配獲得時に時価評価をやり直す必要がある(連結会計基準第61項)。したがって、支配獲得日の時価に基づき改めて評価差額を計上し、それを当該日の持分比率に応じて親会社持分額と非支配株主持分額とに按分しなければならない。持分法による投資評価額に含まれていたのれんの未償却額は、支配獲得日の時価に基づき子会社の資産及び負債の評価替えが行われることから、持分法による投資評価額に含まれていたのれんも含めて、のれん又は負ののれんが新たに計算され、のれんの一部として包含されることとなる。

(連結財務諸表における資本連結手続に関する実務指針第35項)

(注1) B社株主資本707,000(=500,000+207,000)

(注2) 400,000-350,000=50,000

(注3) 420,000+P社連結上、B社に対して投資したとみなされる額336,000(=B社時価1,050,000×追加取得比率32%)=756,000

(注4) 757,000(=707,000+50,000)×28%=211,960

(注5) 756,000-545,040(=757,000×72%)=210,960

連結財務諸表上、結合後企業に係る被結合企業の株主としての持分の増加については、子会社となる場合には段階取得により関連会社が連結子会社になった場合における連結手続に準じて会計処理する。

(企業結合会計基準及び事業分離等会計基準に関する適用指針第279項(2))

2. C社(吸収合併存続会社)分：20X8年度末連結 ⇒ 20X9年度末連結

(1) 20X9年度末の修正後貸借対照表

- ① 土地時価評価に係る修正仕訳…全面時価評価法(税効果なし)

(借)	仕訳なし(注) (貸)
-----	-------------

(注) 設立時取得なので、評価差額はない。

- ② S社修正後貸借対照表(20X9年度末合併前)

資 産		負債・純資産	
諸 資 産	872,000	諸 負 債	205,000
		資 本 金	500,000
		繰越利益剰余金	167,000
		評 価 差 額	—
	872,000		872,000

(2) タイム・テーブル

	20X7年度 期末	当期純利益 140,000	20X8年度 期末	当期純利益 27,000	20X9年度 期末合併前	20X9年度 期末合併後
取得累計	100%		100%		100%	72%
資本金	500,000		500,000		500,000	500,000
利益剰余金	—		140,000		167,000	167,000
計	500,000		640,000		667,000	667,000
取得割合	×100%		×100%		×100%	※ ×72%
純資産持分	500,000		640,000		667,000	480,240
評価差額	—		—		—	—
取得持分	500,000		640,000		667,000	480,240
取得原価	500,000		—		—	—
のれん	—		—		—	—

※P社のC社に対する持分比率が100%から72%に減少したことに伴う資本剰余金の計算

合併により、C社の株主P社の連結上、C社に対する持分が交換されたとみなされる額：C社の時価1,200,000(=1,050,000÷8,750株×10,000株)×P社のC社持分減少比率28%=336,000

P社のC社持分の減少額：667,000×28%=186,760

資本剰余金：336,000-186,760=149,240

(3) 開始仕訳

(借) 資本金 当期首残高	500,000	(貸) 関係会社(C社)株式	500,000
---------------	---------	----------------	---------

(4) 20X9年度(当期分)の連結仕訳

- ① 当期純利益の認識

(借)	仕訳なし(注) (貸)
-----	-------------

(注) 完全子会社のため。

- ② のれんの償却

(借)	仕訳なし(注) (貸)
-----	-------------

(注) 設立時取得のため。

③ 持分の減少に伴う持分変動差額の認識

(借) 関係会社(C社)株式(注1)	336,000	(貸) 非支配株主持分当期変動額(注2)	186,760
		資本剰余金当期変動額(注3)	149,240

↑ ⑩の答え

また、結合企業の株主としての持分の減少については、子会社の時価発行増資等における親会社の会計処理に準じ、持分変動差額を認識する。

(企業結合会計基準及び事業分離等会計基準に関する適用指針第279項(2)また書)

(注1) C社の時価1,200,000(=1,050,000÷8,750株×10,000株)×P社のC社持分減少比率28%=336,000

(注2) P社のC社持分の減少額: 667,000×28%=186,760

(注3) 336,000-186,760=149,240

【理解図】

			親会社持分変動 ←△28%	
533,000	383,760		資本剰余金 149,240	
株主資本相当額 667,000	480,240		186,760 非支配株主持分	C社時価 1,200,000
諸資産時価 757,000	302,800	242,240	211,960 非支配株主持分	B社時価 1,050,000
293,000	のれん 117,200	のれん 93,760	82,040	
	親会社P社持分40%	親会社持分変動 ⇒+32%	非支配持分 28%	

□ : B社に対して投資したとみなされる額336,000(=1,050,000×32%)
=C社に対する持分が交換されたとみなされる額336,000(=1,200,000×28%)

□ : 非支配株主持分398,720(=186,720+211,960)

のれん : 117,200+93,760=210,960

(5) 20X9年度(当期分)の連結貸借対照表の数値

① 利益剰余金: 合併後C社分167,000+B社分5,200+B社分15,600-B社分2,000-B社分12,000+B社分113,200 = □287,000

3. D社：X8年度末連結 ⇒ X9年度末連結

(1) 評価差額の計上

① 土地評価差額の計上(20X9年12月31日, 単位：千 F_{L})

(借) 土	地	150 (貸) 評 価 差 額 (注1)	150
-------	---	----------------------	-----

(注) $600\text{千}F_{\text{L}} - 450\text{千}F_{\text{L}} = 150\text{千}F_{\text{L}}$

② S社修正後貸借対照表(20X9年12月31日)

- i) 土地：B/S(20X7年12月31日)土地 $450\text{千}F_{\text{L}}$ + 上記土地 $150\text{千}F_{\text{L}} = 600\text{千}F_{\text{L}}$
- ii) 評価差額：①評価差額 $150\text{千}F_{\text{L}}$

貸 借 対 照 表 (20X9年12月31日)

資 産	外貨 (千\$)	為替相場 (円/\$)	円貨 (千円)	負債・純資産	外貨 (千\$)	為替相場 (円/\$)	円貨 (千円)
諸 資 産	3,000	110	330,000	諸 負 債	500	110	55,000
土 地	600	110	66,000	資 本 金	2,000	100	200,000
				利 益 剰 余 金	950	*1	97,250
				評 価 差 額	150	100	15,000
				為替換算調整勘定	—	*2	28,750
合 計	3,100	—	396,000	合 計	3,100		396,000

*1 (3) 利益剰余金(円貨) $50,000 + \text{当期純利益} 450\text{千}F_{\text{L}} (=950\text{千}F_{\text{L}} - 500\text{千}F_{\text{L}}) \times 105\text{円}/F_{\text{L}} = 97,250$

*2 $(2,000\text{千}F_{\text{L}} + 950\text{千}F_{\text{L}} + 150\text{千}F_{\text{L}}) \times 110\text{円}/F_{\text{L}} - (200,000 + 97,250 + 15,000) = 28,750$

(2) タイム・テーブル(単位：千 F_{L})

	X7年 12/31	X8年年度 当純300	X8年 12/31	X9年年度 当純450	X9年 12/31
	80%		60%		60%
資 本 金	2,000		2,000		2,000
利 益 剰 余 金	200		500		950
純 資 産 の 部	2,200		2,500		2,950
評 価 差 額 (土 地)	150 (=600-450)		150		
合 計	2,350		2,650		
取 得 (売 却) 割 合	$\times 80\%$		$\times \Delta 20\%$		
取 得 (売 却) 持 分	1,880		売 却 持 分 $\Delta 530$		
取 得 (売 却) 原 価	1,800		売 価 原 価 $\Delta 450$		
負 の れ ん 発 生 益	*1 80				

*1 円貨： $80\text{千}F_{\text{L}} \times 100\text{円}/F_{\text{L}} (\text{HR}) = 8,000\text{千円}$

① 売却持分： $530\text{千}F_{\text{L}} \times 105\text{円}/F_{\text{L}} (\text{CR}) = 55,650\text{千円}$

② 売却簿価： $450\text{千}F_{\text{L}} \times 100\text{円}/F_{\text{L}} (\text{HR}) = 45,000\text{千円}$

③ 売却持分に相当する為替調整勘定の取崩額： $(13,250\text{千円} - 0\text{千円}) \times 20\% = 2,650\text{千円}$

④ 売却損益の修正： $② 45,000\text{千円} - ③ 53,000\text{千円} (= ① 55,650\text{千円} - ③ 2,650\text{千円}) = 8,000\text{千円}$

⑤ 資本剰余金：個別上の株式売却益 $12,750 (= 550\text{千}F_{\text{L}} \times 105\text{円}/F_{\text{L}} - 1,800\text{千}F_{\text{L}} \div 80\% \times 20\% \times 100\text{円}/F_{\text{L}}) - \text{売却益修正額} 8,000 = 4,750\text{千円}$

(3) 開始仕訳

① 投資と資本の相殺消去(20X7年12月31日)

(借) 資本金当期首残高	200,000	(貸) 関係会社(D社)株式(注1)	180,000
利益剰余金当期首残高	20,000	非支配株主持分当期首残高(注2)	47,000
評価差額	15,000	利益剰余金当期首残高(注3)	8,000
		(負ののれん発生益)	

(注1) $1,800 \text{千}^{\text{F}}_{\text{L}} \times 100 \text{円}^{\text{F}}_{\text{L}} = 180,000$ (注2) $235,000 (= 200,000 + 20,000 + 15,000) \times 20\% = 47,000$

(注3) 外貨で把握された消去差額を決算時の為替相場で換算して負ののれん発生益を計上する。

$$\Delta 80 \text{千}^{\text{F}}_{\text{L}} \{ = 1,800 \text{千}^{\text{F}}_{\text{L}} - (2,000 \text{千}^{\text{F}}_{\text{L}} + 200 \text{千}^{\text{F}}_{\text{L}} + 150 \text{千}^{\text{F}}_{\text{L}}) \times 80\% \} \times 100 \text{円}^{\text{F}}_{\text{L}} (\text{CR}) = 8,000$$

② 増加剰余金(当期純利益)の按分(20X8年度)

(借) 利益剰余金当期首残高	6,000	(貸) 非支配株主持分当期首残高(注)	6,000
----------------	-------	---------------------	-------

(注) $300 \text{千}^{\text{F}}_{\text{L}} \times 100 \text{円}^{\text{F}}_{\text{L}} (\text{AR}) \times 20\% = 6,000$

③ 為替換算調整勘定の非支配株主持分への振替(20X8年度)

(借) 為替換算調整勘定当期首残高	2,650	(貸) 非支配株主持分当期首残高(注)	2,650
-------------------	-------	---------------------	-------

(注) $\{ (2,000 \text{千}^{\text{F}}_{\text{L}} + 500 \text{千}^{\text{F}}_{\text{L}} + 150 \text{千}^{\text{F}}_{\text{L}}) \times 105 \text{円}^{\text{F}}_{\text{L}} (\text{CR}) - (200,000 + 50,000 + 15,000) \} \times 20\% = \Delta 2,650$

④ 持分変動及び増加剰余金(株式売却益)の修正(20X8年度)

i) 売却簿価と売却持分の相殺消去

(借) 為替換算調整勘定当期首残高(注3)	2,650	(貸) 非支配株主持分当期首残高(注2)	55,650
関係会社(D社)株式(注1)	45,000		
利益剰余金当期首残高(注4)	8,000		
(D社株式売却益)			

(注1) 売却簿価: $450 \text{千}^{\text{F}}_{\text{L}} \times 100 \text{円}^{\text{F}}_{\text{L}} = 45,000$ (注2) 売却持分: $278,250 (= 200,000 + 50,000 + 15,000 + 13,250) \times 20\% = 55,650$

(注3) 売却持分に相当する為替換算調整勘定の取崩

$$(13,250 - 2,650) \times \frac{20\%}{80\%} = 2,650$$

(注4) 株式売却益の修正: 売却簿価45,000 - 53,000 (= 売価持分55,650 - 為替換算調整勘定取崩額2,650) = 8,000

ii) 株式売却益の資本剰余金への振替

(借) 利益剰余金当期首残高(注)	4,750	(貸) 資本剰余金当期首残高	4,750
-------------------	-------	----------------	-------

(注) 個別上の株式売却益12,750 (= $550 \text{千}^{\text{F}}_{\text{L}} \times 105 \text{円}^{\text{F}}_{\text{L}} - 1,800 \text{千}^{\text{F}}_{\text{L}} \div 80\% \times 20\% \times 100 \text{円}^{\text{F}}_{\text{L}}$) - 売却益修正額8,000 = 4,750

⑤ (以上まとめて)開始仕訳

(借) 資本金当期首残高	200,000	(貸) 関係会社(D社)株式	135,000
利益剰余金当期首残高	30,750	資本剰余金当期首残高	4,750
評価差額	15,000	非支配株主持分当期首残高	111,300
為替換算調整勘定当期首残高	5,300		

(4) 20X9年度(当期分)の連結仕訳

① 増加剰余金(当期純利益)の按分

(借) 非支配株主に帰属する当期純利益	18,900	(貸) 非支配株主持分当期変動額(注)	18,900
---------------------	--------	---------------------	--------

(注) $450千^{\text{F}}_{\text{L}} \times 105\text{円}/^{\text{F}}_{\text{L}}(\text{AR}) \times 40\% = 18,900$

② 為替換算調整勘定の非支配株主持分への振替(洗替処理)

i) 20X8年度計上額の戻し

(借) 非支配株主持分当期変動額(注)	5,300	(貸) 為替換算調整勘定当期変動額	5,300
---------------------	-------	-------------------	-------

(注) $13,250 \times 40\% = \Delta 5,300$

ii) 20X9年度発生額の計上

(借) 為替換算調整勘定当期変動額	11,500	(貸) 非支配株主持分当期変動額(注)	11,500
-------------------	--------	---------------------	--------

(注) $28,750 \{ = (2,000千^{\text{F}}_{\text{L}} + 950千^{\text{F}}_{\text{L}} + 150千^{\text{F}}_{\text{L}}) \times 110\text{円}/^{\text{F}}_{\text{L}} - (200,000 + 97,250 + 15,000) \}$
 $\times 40\% = 11,500$

(5) 20X9年度(当期分)の連結貸借対照表の数値

① 利益剰余金 : $97,250 - 30,750 - 18,900 = \boxed{47,600}$

② 為替換算調整勘定 : $28,750 - 5,300 + 5,300 - 11,500 = \boxed{17,250}$

③ 非支配株主持分 : $111,300 + 18,900 - 5,300 + 11,500 = \boxed{136,400}$

4. 解答

(1) **問題1** の解答について

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〕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〔14 72〕%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〕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〕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〔19 40,000〕千円、親会社株主に帰属する当期純利益〔20 344,850〕千円が表示される。

12：B社はP社の関連会社、C社はP社の子会社であるが、関連会社との取引は共通支配下の取引ではないため、パーチェス法が採用され、時価評価される。

13：C社の2. I (3) 合併時の個別上の処理を参照。

14：C社の2. I (1) 合併時の関係図を参照。

15：C社の2. II 2. (4) ③連結仕訳を参照。

16：同上。

17：B社の2. II 1. (5) ④連結仕訳を参照。

18：同上。

19：P社40,000のみ。

20：P社172,300(=753,300-(621,000-40,000))+A社2,400(=5,400-2,100-900)+C社141,800(=C社当期純利益27,000+B社投資損益等1,600+段階取得に係る差益113,200)+D社28,350(=450千 $\frac{F}{L}$ ×105円/ $\frac{F}{L}$ (AR)×60%)=344,850

(2) **問題2** の20X9年度連結貸借対照表の数値の算定について

項目	P社	A社	B社	C社	D社	合計
諸資産	958,300	持分法適用	消滅会社	1,514,000	330,000	2,802,300
土地	400,000	持分法適用	消滅会社	400,000	66,000	866,000
のれん	—	持分法適用	消滅会社	210,960	負ののれん発生益	210,960
関連会社株式	—	185,100	消滅会社	連結	連結	185,100
諸負債	220,000	持分法適用	消滅会社	490,000	55,000	765,000
資本金	1,250,000	持分法適用	消滅会社	連結	連結	1,250,000
資本剰余金	250,000	該当なし	消滅会社	149,240	4,750	403,990
利益剰余金	753,300	5,100	消滅会社	287,000	47,600	1,093,000
為替換算調整勘定	—	—	消滅会社	—	17,250	17,250
非支配株主持分	—	持分法適用	消滅会社	398,720	136,400	535,120

問題3**問1**

支配を喪失して関連会社にも該当しなくなった場合の処理

連結会計基準第29項では、子会社株式の一部を売却し、子会社が連結子会社及び関連会社のいずれにも該当しなくなった場合、連結財務諸表上、残存する当該被投資会社に対する投資は、個別貸借対照表上の帳簿価額をもって評価するとしている。なお、当該個別貸借対照表上の帳簿価額には付随費用が含まれることに留意する。

また、この場合の子会社株式売却損益の修正額は、関連会社になった場合(第45項及び第45項-2)に準じて算定する。

さらに、売却後の投資の修正額を取り崩すことが必要であり、当該取崩額を連結株主資本等変動計算書上の利益剰余金の区分に、連結除外に伴う利益剰余金減少高(又は増加高)等その内容を示す適当な名称をもって計上する。

(連結財務諸表における資本連結手続に関する実務指針第46項)

支配を喪失して関連会社になった場合の処理

持分法を適用する場合でも、資産及び負債の評価並びにのれんの償却は連結の場合と同様の処理を行うとされている(持分法会計基準第8項)。したがって、子会社株式の一部を売却し連結子会社が関連会社となった場合、当該会社の個別貸借対照表はもはや連結されないため、連結貸借対照表上、親会社の個別貸借対照表上に計上している当該関連会社株式の帳簿価額は、当該会社に対する支配を喪失する日まで連結財務諸表に計上した取得後利益剰余金(時価評価による簿価修正額に係る償却及び実現損益累計額を含む。)及びその他の包括利益累計額並びにのれん償却累計額の合計額等(以下「投資の修正額」という。)のうち売却後持分額を加減し、持分法による投資評価額に修正することが必要となる。この場合の取得関連費用の取扱いについては第46-2項に定めがある。売却前の投資の修正額とこのうち売却後の株式に対応する部分との差額(その他の包括利益累計額を除く。)について、個別財務諸表で計上した子会社株式売却損益の修正として処理することとなる。

(連結財務諸表における資本連結手続に関する実務指針第45項)

問2

事業分離等会計基準第38項及び第39項により、吸収合併消滅会社の株主(親会社)は、連結財務諸表上、吸収合併存続会社に係る当該株主(親会社)の持分の増加額(吸収合併消滅会社の株主としての持分比率が増加する場合は、吸収合併消滅会社に係る当該株主(親会社)の持分の増加額)と吸収合併消滅会社に係る株主(親会社)の持分の減少額(吸収合併存続会社の株主としての持分比率が減少する場合は、吸収合併存続会社に係る当該株主(親会社)の持分の減少額)との間に生じる差額を、資本剰余金に計上する。

(企業結合会計基準及び事業分離等会計基準に関する適用指針第249項)

問3

連結財務諸表の作成については、親会社説と経済的単一体説の2つの考え方がある。いずれの考え方においても、単一の指揮下にある企業集団全体の資産・負債と収益・費用を連結財務諸表に表示するという点では変わりはないが、資本に関しては、親会社説は、連結財務諸表を親会社の財務諸表の延長線上に位置づけて、親会社の株主の持分のみを反映させる考え方であるのに対して、経済的単一体説は、連結財務諸表を親会社とは区別される企業集団全体の財務諸表と位置づけて、企業集団を構成するすべての連結会社の株主の持分を反映させる考え方であるという点で異なっている。平成9年連結原則では、いずれの考え方によるべきかを検討した結果、従来どおり親会社説の考え方によることとしていた。これは、連結財務諸表が提供する情報は主として親会社の投資者を対象とするものであると考えられるとともに、親会社説による処理方法が企業集団の経営を巡る現実感覚をより適切に反映すると考えられることによる。平成20年連結会計基準においては、親会社説による考え方と整合的な部分時価評価法を削除したものの、基本的には親会社説による考え方を踏襲した取扱いを定めている。

(連結財務諸表に関する会計基準第51項)

－以上－