

|        |            |
|--------|------------|
| 5<br>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** @2点×4個=8点、@1点×2個=2点 70点満点

**問 1** (単位：百万円)

| 項目    | (借方)勘定科目   | (借方)金額 | (貸方)勘定科目   | (貸方)金額 |
|-------|------------|--------|------------|--------|
| 期末未実現 | 持分法による投資損益 | 20     | 棚卸資産(製品甲)  | 20     |
| 利益の消去 | 投資有価証券     | 5      | 持分法による投資損益 | 5      |
| 売上仕入  | 仕訳なし       |        |            |        |
| 取引の消去 |            |        |            |        |
| 債権債務の | 仕訳なし       |        |            |        |
| 相殺消去  |            |        |            |        |

**問 2** (開始仕訳による利益剰余金期首残高の減少額) 30 百万円

(期首未実現利益の実現処理による繰延税金資産の減少額) 10 百万円

(期末未実現利益の消去処理による繰延税金資産の増加額) 15 百万円

|             |            |            |            |
|-------------|------------|------------|------------|
| <b>問題 2</b> | <b>問 1</b> | <b>問 2</b> | <b>問 3</b> |
| @2点×3個=6点   | 80 百万円     | 105 百万円    | 30 百万円     |

**問題 3** @2点×8個=16点 (単位：百万円)

|   |     |   |     |   |     |   |     |
|---|-----|---|-----|---|-----|---|-----|
| ① | 160 | ② | ×   | ③ | 80  | ④ | 46  |
| ⑤ | ×   | ⑥ | △40 | ⑦ | 488 | ⑧ | 300 |

**問題 4** @2点×8個=16点

|       |                   |     |
|-------|-------------------|-----|
|       | A 2社に関する投資有価証券の残高 |     |
| X 1年度 | 275               | 百万円 |
| X 3年度 | 0                 | 百万円 |

|   |        |   |            |   |     |
|---|--------|---|------------|---|-----|
| ① | 投資有価証券 | ② | 150        | ③ | 貸付金 |
| ④ | 50     | ⑤ | 持分法適用に伴う負債 | ⑥ | 25  |

|        |            |
|--------|------------|
| 6<br>6 | 受験番号シール貼付欄 |
|        |            |

## 第 5 問 答案用紙<2> (会 計 学)

@2点×6個=12点

|      |     |    |   |     |     |     |
|------|-----|----|---|-----|-----|-----|
| 問題 5 | 問 1 | 40 | % | 問 2 | 144 | 百万円 |
|------|-----|----|---|-----|-----|-----|

|     |         |     |       |     |         |     |       |     |
|-----|---------|-----|-------|-----|---------|-----|-------|-----|
| 問 3 | ① 3,000 | 百万円 | ② 250 | 百万円 | ③ 1,500 | 百万円 | ④ 300 | 百万円 |
|-----|---------|-----|-------|-----|---------|-----|-------|-----|

|      |    |
|------|----|
| 問題 6 | 5点 |
|------|----|

|  |         |
|--|---------|
| (注記すべき債務保証の金額の合計)  | 700 百万円 |
| <p>(理由) P社が全額保証している、①の連結子会社S2社のグループ外部金融機関からの借入金残高1,000百万円および③の連結子会社S2社のA3社からの借入金残高500百万円については、連結子会社の貸借対照表は連結されるため、連結貸借対照表に借入金として計上される。</p> <p>しかし、②のP社が全額保証している持分法適用関連会社A1グループ外部金融機関からの借入金残高700百万円は、持分法関連会社の貸借対照表は連結されないため、連結貸借対照表に借入金として計上さない。</p> <p>したがって、P社連結財務諸表において注記すべき債務保証の金額の合計は、②のA1社のグループ外部金融機関からの借入金残高700百万円についてP社が全額保証した額だけである。</p> |         |

|      |    |
|------|----|
| 問題 7 | 5点 |
|------|----|

|  |
|--|
| <p>後発事象とは、連結決算日後に発生した事象（連結決算日と異なる決算日の子会社については、当該子会社の決算日後に発生した事象）で、次期以後の財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの状況に影響を及ぼすものをいう。</p> <p>後発事象には、①修正後発事象(決算日後に発生した会計事象ではあるが、その実質的な原因が決算日現在において既に存在しているため、財務諸表を修正すべき後発事象)と②開示後発事象(決算日後において発生し、当該事業年度の財務諸表には影響を及ぼさないが、翌事業年度以降の財務諸表に影響を及ぼす、財務諸表に注記すべき後発事象)とがある。</p> <p>本問の場合、X4年2月20日に、所有する本社の社屋が火災により焼失した会計事象は、重要な後発事象であるが、見積損失負担金額500百万円程度は、当該事業年度の財務諸表には影響を及ぼさないため、②の開示後発事象として注記として取り扱うべきである。</p> |
|--|

|    |
|----|
| 評点 |
|    |

**【出題内容と合格水準】**

連結会計からの出題である。**問題1**は、持分法適用関連会社の未実現損益の消去及び連結子会社の未実現損益の消去に関する基本的な内容でした。**問題2**は、基本的な連結子会社の取得関連費用の処理と応用的なれんの減損損失に関する内容でした。**問題3**は、基本的な持分法の段階取得簡便法、典型的な持分法から連結法への移行、基本的な子会社株式の追加取得に関する内容でした。

**問題4**は、応用的な持分法適用関連会社の欠損に関する内容でした。**問題5**は、典型的な完全子会社の逆取得による吸収合併に関する出題でした。**問題6**及び**問題7**の理論問題は、内容的には難しくありませんが、計算の方で時間がとられた方は簡単に解答するしかなかったのではないのでしょうか。計算問題が難しくなかったため、高得点が予想されます。

合格ライン：45点

## (ICOフィードバック解説)

## 問題1 (単位：百万円)

## 本問の論点

未実現損益の消去に係る一時差異に関する繰延税金資産又は繰延税金負債の計算に用いる税率は、繰延法が採用されるため、未実現損益が発生した売却元の連結会社に適用された税率による。

(税効果会計に係る会計基準の適用指針137項)

売却元の連結会社に適用されている税率が変更されても、売却元の連結会社において売却年度に未実現損益(資産に係る売却損益)に対して課税されているため、当該税率の変更に伴う繰延税金負債又は繰延税金資産の額の見直しは行わない。

(税効果会計に係る会計基準の適用指針138項(2))

## 問1 A1社：持分法適用関連会社

## 1. 未実現利益の消去…製品甲のアップ・ストリーム

## (1) 開始仕訳…期首の未実現利益の消去

|                    |    |                  |    |
|--------------------|----|------------------|----|
| (借) 利益剰余金当期首残高(注1) | 17 | (貸) 棚卸資産(製品甲)(注) | 17 |
| 投資有価証券(注2)         | 3  | 利益剰余金当期首残高       | 3  |

(注1) P社棚卸資産期首残高200×売上総利益率1/3(=A1社売上総利益150(=P社棚卸資産増加額450-A1社棚卸資産減少額300)÷P社棚卸資産増加額450)×P社持分比率25%=16.666…  
≒17

(注2) 期首の未実現利益17×X2年度A1社法定実効税率20%=3.4≒3

## (2) 期首の未実現利益の実現

|                   |    |                   |    |
|-------------------|----|-------------------|----|
| (借) 棚卸資産(製品甲)(注1) | 17 | (貸) 持分法による投資損益(注) | 17 |
| 持分法による投資損益(注2)    | 3  | 投資有価証券            | 3  |

## (3) 期末の未実現利益の消去

|                    |    |                  |    |
|--------------------|----|------------------|----|
| (借) 持分法による投資損益(注1) | 20 | (貸) 棚卸資産(製品甲)(注) | 20 |
| 投資有価証券(注2)         | 5  | 持分法による投資損益       | 5  |

(注1) P社棚卸資産期末残高240×売上総利益率1/3(=A1社売上総利益150(=P社棚卸資産増加額450-A1社棚卸資産減少額300)÷P社棚卸資産増加額450)×P社持分比率25%=20

(注2) 期末の未実現利益20×X3年度A1社法定実効税率25%=5

## 2. 売上仕入取引の消去

|             |     |
|-------------|-----|
| (借) 仕 訳 な し | (貸) |
|-------------|-----|

(注) 持分法では財務諸表の合算はしないので、取引の相殺消去はない。

## 3. 債権債務の相殺消去

|             |     |
|-------------|-----|
| (借) 仕 訳 な し | (貸) |
|-------------|-----|

(注) 持分法では財務諸表の合算は行われないので、債権債務の相殺消去はない。

**問2** S1社：100%連結子会社

1. 売上仕入取引の消去

|       |   |      |       |       |   |   |   |       |
|-------|---|------|-------|-------|---|---|---|-------|
| (借) 売 | 上 | 高(注) | 1,100 | (貸) 売 | 上 | 原 | 価 | 1,100 |
|-------|---|------|-------|-------|---|---|---|-------|

(注) S1社棚卸資産増加額1,100

2. 未実現利益の消去…製品乙のダウン・ストリーム

(1) 開始仕訳…期首の未実現利益の消去

|                    |    |                  |    |
|--------------------|----|------------------|----|
| (借) 利益剰余金当期首残高(注1) | 40 | (貸) 棚卸資産(製品乙)(注) | 40 |
| 繰延税金資産(P社)(注2)     | 10 | 利益剰余金当期首残高       | 10 |

(注1) S1社棚卸資産期首残高440×売上総利益率100/1,100(=P社売上総利益100(=S1社棚卸資産増加額1,100-P社棚卸資産減少額1,000)÷S1社棚卸資産増加額1,100)=40

(注2) 期首の未実現利益40×X2年度P社法定実効税率25%=10

開始仕訳による利益剰余金期首残高の減少額：△40+10=△ **30**

(2) 期首の未実現利益の実現

|               |    |            |   |   |      |           |
|---------------|----|------------|---|---|------|-----------|
| (借) 棚卸資産(製品乙) | 40 | (貸) 売      | 上 | 原 | 価(注) | 40        |
| 法人税等調整額       | 10 | 繰延税金資産(P社) |   |   |      | <b>10</b> |

(3) 期末の未実現利益の消去

|                |   |   |       |           |                  |    |
|----------------|---|---|-------|-----------|------------------|----|
| (借) 売          | 上 | 原 | 価(注1) | 50        | (貸) 棚卸資産(製品乙)(注) | 50 |
| 繰延税金資産(P社)(注2) |   |   |       | <b>15</b> | 法人税等調整額          | 15 |

(注1) S1社棚卸資産期首残高550×売上総利益率100/1,100(=P社売上総利益100(=S1社棚卸資産増加額1,100-P社棚卸資産減少額1,000)÷S1社棚卸資産増加額1,100)=50

(注2) 期末の未実現利益50×X3年度P社法定実効税率30%=15

**問題2** S1社：100%連結子会社（単位：百万円）

本問の論点

1. 取得関連費用について

連結財務諸表においては、取得関連費用は、発生した連結会計年度の費用として処理することとなる（企業結合会計基準第26項）。一方、個別財務諸表においては、子会社に対する投資額（子会社株式の取得原価）は、企業会計基準第10号「金融商品に関する会計基準」及び会計制度委員会報告第14号「金融商品会計に関する実務指針」に従って算定するため、取得時における付随費用は、取得した金融資産の取得価額に含めることになる（金融商品会計実務指針第56項）。

（連結財務諸表における資本連結手続に関する実務指針8項）

2. のれんの減損損失について

子会社ごとののれんの純借方残高（連結原則に基づいて会計処理している場合には、借方残高（のれん）と貸方残高（負ののれん）との相殺後）について、親会社の個別財務諸表上、子会社株式の簿価を減損処理したことにより、減損処理後の簿価が連結上の子会社の資本の親会社持分額とのれん未償却額（借方）との合計額を下回った場合には、株式取得時に見込まれた超過収益力等の減少を反映するために、子会社株式の減損処理後の簿価と、連結上の子会社の資本の親会社持分額とのれん未償却額（借方）との合計額との差額のうち、のれん未償却額（借方）に達するまでの金額についてのれん純借方残高から控除し、連結損益計算書にのれん償却額として計上しなければならない。

（連結財務諸表における資本連結手続に関する実務指針32項）

**問1**

1. タイム・テーブル

|        | X 1年度<br>期首 | X 1年度<br>期末 | X 2年度<br>期末 | X 3年度<br>期末 |
|--------|-------------|-------------|-------------|-------------|
| 取得累計   | 40%         | 40%         |             |             |
| 純資産    | 50          | ××          | ××          | ××          |
| 計      | 50          | ××          | ××          | ××          |
| 取得割合   | ×100%       | ×100%       | ×100%       | ×100%       |
| 取得持分   | 50          | ××          | ××          | 30          |
| 取得原価   | 150         |             |             |             |
| のれん    | 100         | 90          | 80          | 70          |
| のれんの取崩 |             |             |             | △40         |
| のれん残高  |             |             |             | 30          |

**問2**

2. 個別上の組替処理

(1) X 1年度の科目の振替…個別上資産計上した処理を取得関連費用へ振替

|               |    |               |    |
|---------------|----|---------------|----|
| (借) 取得関連費用(注) | 15 | (貸) S 1 社 株 式 | 15 |
|---------------|----|---------------|----|

(2) X 3年度の科目の振替…個別上行った処理の振戻

|                  |     |                     |     |
|------------------|-----|---------------------|-----|
| (借) S 1 社 株 式(注) | 105 | (貸) S 1 社 株 式 評 価 損 | 105 |
|------------------|-----|---------------------|-----|

(注) 個別上の取得原価165－減損処理後の帳簿価額60＝S 1社株式評価損 105

3. X1年度連結仕訳

(1) 投資と資本の相殺消去

|       |   |       |     |                  |     |
|-------|---|-------|-----|------------------|-----|
| (借) 純 | 資 | 産(注1) | 50  | (貸) S 1 社 株 式(注) | 150 |
| の     | れ | ん(注2) | 100 |                  |     |

(注1) S1社の識別可能な資産150 - S1社の識別可能な負債の時価100 = 50

(注2) S1社株式の取得現金支出165 - 取得関連費用15 = 150

(注3) 150 - 50 = 100

(2) のれんの償却

|                  |    |               |    |
|------------------|----|---------------|----|
| (借) 利益剰余金期首残高(注) | 10 | (貸) S 1 社 株 式 | 10 |
|------------------|----|---------------|----|

(注) 100 ÷ 10年 = 10

4. X2年度連結仕訳

(1) のれんの償却

|                  |    |               |    |
|------------------|----|---------------|----|
| (借) 利益剰余金期首残高(注) | 10 | (貸) S 1 社 株 式 | 10 |
|------------------|----|---------------|----|

(注) 100 ÷ 10年 = 10

問3

5. X3年度連結仕訳(当期)

(1) のれんの償却

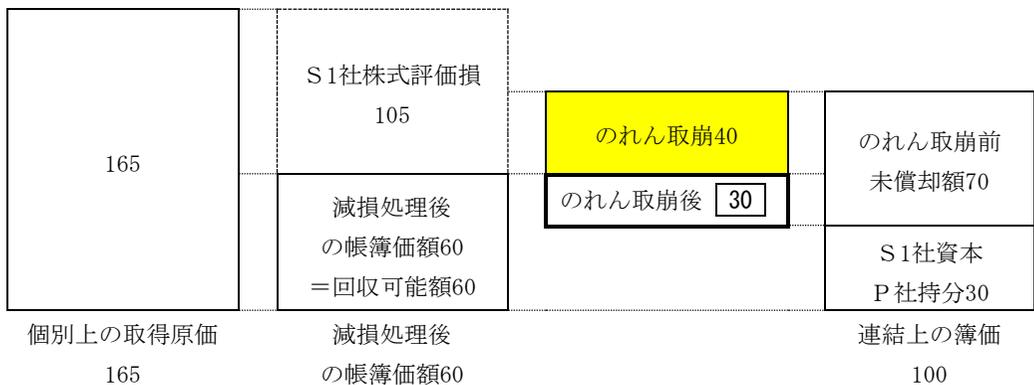
|              |    |               |    |
|--------------|----|---------------|----|
| (借) のれん償却(注) | 10 | (貸) S 1 社 株 式 | 10 |
|--------------|----|---------------|----|

(注) 100 ÷ 10年 = 10

(2) 子会社株式評価損(減損)によるのれんの取崩

|              |    |         |    |
|--------------|----|---------|----|
| (借) のれん償却(注) | 40 | (貸) のれん | 40 |
|--------------|----|---------|----|

(注) S1社株式の減損処理後の帳簿価額60 - 連結上の簿価100 (=連結上のS1社の資本のP社持分額30 + のれん未償却額70) = △40



**問題3** S3社：持分法適用関連会社

段階取得簡便法、持分法から連結への移行、追加取得、80%子会社（単位：百万円）

## 本問の論点

## 1. 持分法段階取得簡便法について

持分法適用関連会社の資産及び負債は、株式の取得日ごとに当該日の時価で評価し、個別貸借対照表上の金額との差額のうち投資会社持分に対応する部分の金額（税効果額控除後）を評価差額として計上する。持分法適用開始日までに株式を段階的に取得している場合には、関連会社の資産及び負債を株式の取得日ごとに当該日（持分法適用開始日に一括取得した場合は、持分法適用開始日）の時価で評価することが原則とされている（「原則法」）。

株式の段階取得に係る計算の結果が原則法によって処理した場合と著しく相違しないときには、持分法適用開始日における時価を基準として、関連会社の資産及び負債のうち投資会社の持分に相当する部分を一括して評価することができる（「簡便法」）。

（持分法会計に関する実務指針6-2、6-3項）

## 2. 取得が複数の取引により達成された場合（段階取得）の会計処理…持分法から連結への移行について

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。

（企業結合に関する会計基準25項(2)）

## 3. 子会社株式の追加取得

子会社株式を追加取得した場合には、追加取得した株式に対応する持分を非支配株主持分から減額し、追加取得により増加した親会社の持分（「追加取得持分」）を追加投資額と相殺消去する。追加取得持分と追加投資額との間に生じた差額は、「のれん（又は負ののれん）」として処理する。

1. タイム・テーブル

|        | X0年度<br>期末 | 当期純利益<br>100 | X1年度<br>期末 | 当期純利益<br>220 | X2年度<br>期末 | 当期純利益<br>280 | X3年度<br>期末   |
|--------|------------|--------------|------------|--------------|------------|--------------|--------------|
| 取得累計   | 10%        |              | 40%        |              | 60%        |              | 80%          |
|        | 原価法        |              | 持分法        |              | 連結         |              |              |
| 資本金    | 500        |              | 500        |              | 500        |              | 500          |
| 利益剰余金  | 100        |              | 200        |              | 420        |              | 700          |
| 小計     | <u>600</u> |              | <u>700</u> |              | <u>920</u> |              | <u>1,200</u> |
| 評価差額   | —          |              | 200        | ←800-600     | 300        | ←900-600     | 300          |
| 合計     |            |              | 900        |              | 1,220      |              | 1,500        |
| 取得割合   | 10%        | 10%+30%→×40% |            |              | ×60%       |              | ×20%         |
| 取得持分   |            |              | 360        |              | 732        |              | 300          |
| 取得原価   | 80         |              | 80+320=400 |              | ※960       |              | 340          |
| 資本剰余金  |            |              |            |              |            |              | <u>△40</u>   |
| 持分法のれん |            |              | 40         | △8           | —          |              |              |
| 連結のれん  | —          |              |            |              | 228        | △46          | 182          |

※ 連結上の取得原価：支配獲得時時価@0.8(=X2年度取得原価320÷X2年度取得株式数400株)×1,200株(=200株+600株+400株)=960

持分法評価額：取得原価720(=80+320+320)+増加剰余金88(=(420-220)×40%)－のれん償却8=800

段階取得に係る差益：連結上の取得原価960－持分法評価額800=160

2. X1年度末連結仕訳…持分法適用(簡便法)

(1) 評価差額(税効果なし)およびのれんの計算

|                 |     |
|-----------------|-----|
| (借) 仕 訳 な し (注) | (貸) |
|-----------------|-----|

(注) 持分法では持分法適用関連会社の財務諸表を合算しないので、評価差額の仕訳はないが、のれんの計算上必要なので計算する。

評価差額：200(=土地の時価800－土地の簿価600)×40%(=10%+30%)=80

のれん：取得原価：80+320=400

取得持分：(500+200)×40%+80=360

差 引：400-360=40

3. X2年度仕訳…持分法から連結法への移行

(1) 評価差額の計上(個別の修正仕訳)…税効果なし

|       |      |     |             |     |
|-------|------|-----|-------------|-----|
| (借) 土 | 地(注) | 300 | (貸) 評 価 差 額 | 300 |
|-------|------|-----|-------------|-----|

(注) 土地の時価900－土地の簿価600＝300

(2) 連結仕訳

① 開始仕訳

|                |     |
|----------------|-----|
| (借) 仕 訳 な し(注) | (貸) |
|----------------|-----|

(注) 過年度は、持分法適用初年度なため仕訳なし。

② 当期純利益の認識…期中は持分法適用なため。

|               |    |                   |    |
|---------------|----|-------------------|----|
| (借) S 3 社 株 式 | 88 | (貸) 持分法による投資損益(注) | 88 |
|---------------|----|-------------------|----|

(注)  $220 \times 40\% = 88$

③ のれんの償却

|                |   |                  |   |
|----------------|---|------------------|---|
| (借) 持分法による投資損益 | 8 | (貸) S 3 社 株 式(注) | 8 |
|----------------|---|------------------|---|

(注)  $40 \div 5年 = 8$

③  $88 - 8 =$  **80**

④ 持分法から連結への移行に伴う段階取得に係る損益の計上

|                  |     |               |              |
|------------------|-----|---------------|--------------|
| (借) S 3 社 株 式(注) | 160 | (貸) 段階取得に係る損益 | ① <b>160</b> |
|------------------|-----|---------------|--------------|

(注) 連結上の取得原価：支配獲得時時価@0.8(＝X2年度取得原価320÷X2年度取得株式数400株)×1,200株(＝200株+600株+400株)＝960

持分法評価額：取得原価720(＝80+320+320)+増加剰余金88(＝(420-220)×40%)－のれん償却8＝800

段階取得に係る差益：連結上の取得原価960－持分法評価額800＝160

⑤ 持分法から連結への移行に伴っての投資と資本の相殺消去

|           |     |                   |     |
|-----------|-----|-------------------|-----|
| (借) 資 本 金 | 500 | (貸) S 3 社 株 式     | 960 |
| 利 益 剰 余 金 | 420 | 非 支 配 株 主 持 分(注1) | 488 |
| 評 価 差 額   | 300 |                   |     |
| の れ ん(注2) | 228 |                   |     |

(注1) 資本合計1,220(＝500+420+300)×非支配株主持分比率40%＝488

(注2)  $960 - 732(＝1,220 \times 60\%) = 228$

4. X3年度仕訳…連結追加取得20%

(1) 評価差額の計上(個別の修正仕訳)…税効果なし

|        |      |     |          |     |
|--------|------|-----|----------|-----|
| (借) 土地 | 地(注) | 300 | (貸) 評価差額 | 300 |
|--------|------|-----|----------|-----|

(注) 土地の時価900－土地の簿価600＝300

(2) 連結仕訳

① 開始仕訳

|              |     |               |              |
|--------------|-----|---------------|--------------|
| (借) 資本金当期首残高 | 500 | (貸) S3社株式(注1) | 720          |
| 利益剰余金当期首残高   | 180 | 非支配株主持分当期首残高  | ⑦ <b>488</b> |
| 評価差額         | 300 |               |              |
| のれん          | 228 |               |              |

(注1)  $88 - 8 + 160 - 960 = \Delta 720$

(注2)  $88 - 8 + 160 - 420 = \Delta 180$

② 当期純利益の按分

|                     |     |                     |     |
|---------------------|-----|---------------------|-----|
| (借) 非支配株主に帰属する当期純損益 | 112 | (貸) 非支配株主持分当期変動額(注) | 112 |
|---------------------|-----|---------------------|-----|

(注)  $280 \times 40\% = 112$

③ のれんの償却

|            |             |              |    |
|------------|-------------|--------------|----|
| (借) のれんの償却 | ④ <b>46</b> | (貸) S3社株式(注) | 46 |
|------------|-------------|--------------|----|

(注)  $228 \div 5 \text{年} = 46$

④ 追加取得

|                      |             |           |     |
|----------------------|-------------|-----------|-----|
| (借) 非支配株主持分当期変動額(注1) | 300         | (貸) S3社株式 | 340 |
| 資本剰余金当期変動額(注2)       | ⑥ <b>40</b> |           |     |

(注1) 追加取得持分：資本合計1,500×追加取得持分比率20%＝300

(注2) 取得原価340－追加取得持分300＝40

⑧  $488 + 112 - 300 = \mathbf{300}$

5. 解答欄：P社連結財務諸表の作成に当たりS3社に関連して計上される金額

(連結消去・修正仕訳により変動する額)

|                   | X0年度     | X1年度     | X2年度         | X3年度         |
|-------------------|----------|----------|--------------|--------------|
| (連結損益計算書)         |          |          |              |              |
| 段階取得に係る損益(貸方)     | ×        | ×        | ① <b>160</b> | ② <b>×</b>   |
| 持分法による投資損益(貸方)    | ×        | ×        | ③ <b>80</b>  | <b>×</b>     |
| のれん償却額(借方)        | ×        | ×        | <b>×</b>     | ④ <b>46</b>  |
| (連結貸借対照表)         |          |          |              |              |
| S3社株式(投資有価証券)(借方) | 80       | 400      | ⑤ <b>×</b>   | <b>×</b>     |
| 資本剰余金(貸方)         | ×        | ×        |              | ⑥ <b>△40</b> |
| 非支配株主持分(貸方)       | <b>×</b> | <b>×</b> | ⑦ <b>488</b> | ⑧ <b>300</b> |

**問題4** A2社：持分法適用関連会社…関連会社の欠損（単位：百万円）

**本問の論点**

1. 関連会社の債務超過額の負担の範囲と会計処理

持分法を適用した関連会社の欠損を負担する責任が投資額の範囲に限られている場合、投資会社は、持分法による投資価額がゼロとなるまで負担する。ただし、他の株主との間で損失分担契約がある場合、持分法適用関連会社に対し 設備資金若しくは運転資金等の貸付金等がある場合、又は契約上若しくは事実上の 債務保証がある場合には、契約による損失分担割合又は持分割合等、債務超過額（本報告ではマイナスの純資産額を意味する。）のうち投資会社が事実上負担することになると考えられる割合に相当する額を投資会社の持分に負担させなければならない。さらに、関連会社であっても、他の株主に資金力又は資産がなく、投資会社のみが借入金に対し債務保証を行っているような場合等、事実上、投資会社が当該関連会社の債務超過額全額を負担する可能性が極めて高い場合には、当該債務超過額については全額、投資会社の持分に負担させなければならない。持分法適用会社の欠損のうち、持分比率により他の株主持分に割り当てられる額が当該株主の負担すべき額を超える場合には、上述のとおり当該超過額は、投資会社の損失として負担するが、その後、当該持分法適用会社に利益が計上されたときは、投資会社が負担した欠損が回収されるまで、その利益の金額を投資会社の持分に加算するものとする。

（持分法会計に関する実務指針20項）

2. 負担した債務超過額の表示方法

投資会社の持分に負担させた関連会社の欠損は、連結貸借対照表上、「投資有価証券」をゼロとした後は、当該関連会社に設備資金又は運転資金等の貸付金等（営業債権であっても、支払期日延長を繰り返し実質的に運転資金等であるものを含む。）がある場合には、投資の額を超える部分について当該貸付金等を減額する。債務超過持分相当額が投資及び貸付金等の額を超える場合は、当該超過部分は「持分法適用に伴う負債」等適切な科目をもって負債の部に計上する。

（持分法会計に関する実務指針21項）

1. タイム・テーブル

|             | X 0 年度<br>期末 | 当期純利益<br>100 | X 1 年度<br>期末 | 当期純損失<br>△500 | X 2 年度<br>期末 | 当期純損失<br>△900 | X 3 年度<br>期末 |
|-------------|--------------|--------------|--------------|---------------|--------------|---------------|--------------|
| 取得累計        | 25%          |              | 25%          |               | 25%          |               | 25%          |
|             | 持分法          |              | 持分法          |               | 持分法          |               | 持分法          |
| 純資産         | 1,000        |              | 1,100        |               | 600          |               | △300         |
| 小計          | 1,000        |              | 1,100        |               | 600          |               | △300         |
| 評価差額        | —            |              | —            |               | —            |               | —            |
| 合計          | 1,000        |              | 1,100        |               | 600          |               | △300         |
| 取得割合        | ×25%         |              | ×25%         |               | ×25%         |               | ×25%         |
| 取得持分        | 250          |              | 275          |               | 150          |               | △75          |
| 取得原価<br>のれん | 250<br>0     |              |              |               |              |               |              |

2. X1年度連結仕訳…持分法適用

(1) のれんの計算

評価差額：0

のれん：取得原価：250

取得持分：純資産1,000×25%+評価差額0=250

差 引：250-250=0

(2) 当期純利益の認識…期中は持分法適用なため。

|               |    |                    |    |
|---------------|----|--------------------|----|
| (借) A 2 社 株 式 | 25 | (貸) 持分法による投資損益 (注) | 25 |
|---------------|----|--------------------|----|

(注) 100×P社持分比率25%=25

(3) X1年度のP社連結B/SにおけるA2社に関する投資有価証券の残高：250+25= **275**

3. X2年度仕訳

(1) 開始仕訳

|               |    |                |    |
|---------------|----|----------------|----|
| (借) A 2 社 株 式 | 25 | (貸) 利益剰余金当期首残高 | 25 |
|---------------|----|----------------|----|

② 当期純損失の認識

|                    |     |               |     |
|--------------------|-----|---------------|-----|
| (借) 持分法による投資損益 (注) | 125 | (貸) A 2 社 株 式 | 125 |
|--------------------|-----|---------------|-----|

(注) 当期純損失△500×P社持分比率25%=△125

4. X3年度仕訳

(1) 開始仕訳

|                |     |               |     |
|----------------|-----|---------------|-----|
| (借) 利益剰余金当期首残高 | 100 | (貸) A 2 社 株 式 | 100 |
|----------------|-----|---------------|-----|

(2) 当期純損失の認識

|                     |     |                             |              |
|---------------------|-----|-----------------------------|--------------|
| (借) 持分法による投資損益 (注1) | 225 | (貸) ① <b>A 2 社 株 式</b> (注2) | ② <b>150</b> |
|                     |     | ③ <b>貸 付 金</b> (注3)         | ④ <b>50</b>  |
|                     |     | ⑤ <b>持分法適用に伴う負債</b> (注4)    | ⑥ <b>25</b>  |

(注1) 当期純損失△900×P社持分比率25%=△225

(注2) 純資産合計600×P社持分比率25%=150

(注3) P社貸付分50

(注4) 225-150-50=25

(3) X3年度のP社連結B/SにおけるA2社に関する投資有価証券の残高：250-100-150= **0**

**問題5** S5社：100%連結子会社…B社吸収合併、逆取得（単位：百万円）

## 本問の論点

## 1. 吸収合併の逆取得

逆取得とは、株式を交付した企業と企業結合会計基準上の取得企業が一致しない取引をいう。吸収合併の場合においては、法律上存続する会社（存続会社）が議決権のある株式を交付するものの、企業結合会計基準上、法律上消滅する会社（消滅会社）が取得企業に該当し、株式を交付した存続会社が被取得企業に該当する場合をいう。

## 2. 逆取得の場合の個別上の処理について

逆取得の場合、吸収合併存続会社S5社（被取得企業）の個別財務諸表上、吸収合併消滅会社B社（取得企業）の合併期日の前日に算定した適正な帳簿価額により資産及び負債を受け入れ、資産と負債の差額のうち、B社の株主資本の額を、原則としてS5社の払込資本とし、適正な帳簿価額を引き継ぐ。なお、新株を発行した場合には、吸収合併消滅会社B社（取得企業）の合併期日の前日の適正な帳簿価額による株主資本の額を資本金又は資本剰余金（本問では問題文の指示により資本剰余金）として処理する。

（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84項）

## 3. 逆取得の場合の連結上の処理（吸収合併存続会社S5社の連結財務諸表（S5社を被取得企業とした連結財務諸表）上の会計処理）について

吸収合併存続会社S5社を被取得企業としてパーチェス法を適用する。具体的には、吸収合併消滅会社B社（取得企業）の合併期日の前日における連結財務諸表上の金額（吸収合併消滅会社が連結財務諸表を作成していない場合には個別財務諸表上の金額をいう。）に、次の手順により算定された額を加算する。

## (1) 取得原価の算定

合併が逆取得となる場合の取得の対価となる財の時価は、吸収合併存続会社（被取得企業S5社）の株主が吸収合併後の企業（結合後企業）に対する実際の議決権比率と同じ比率を保有するのに必要な数の吸収合併消滅会社（取得企業B社）の株式を、吸収合併消滅会社（取得企業B社）が交付したものとみなして算定する。

S5社株主の結合後企業に対する議決権比率：上記より40%

この議決権比率になるように、B社が交付したとみなすB社株式の数(X株)

： $X \div (X + 2,400,000株) = 40\%$   $X = 1,600,000株$

取得原価：B社が交付したとみなすB社株式の数×合併期日における1株当たりのB社株式の株価  
（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85(1)項）

ないし

新株の旧株に対する交付比率S5社：B社＝1：3は、B社：S5社＝1：1/3と書き換えることができるため、取得企業B社はS5社株主（P社）に対し、S5社株式1株につきB社株式1/3株を交付したとみなして算定してもよい。

B社が交付したとみなすB社株式の数：S5社発行済み株式数4,800,000株÷3＝1,600,000株

## (2) 連結上の資本金について

連結上の資本金は吸収合併存続会社（被取得企業S5社）の資本金とし、これと吸収合併消滅会社B社の資本金が異なる場合、その差額を「資本剰余金」に振り替える。

（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85項）

1. 取得企業の判定

(1) P社の議決権比率 **問1**

$$4,800,000株 \div 12,000,000株 (=4,800,000株 + 2,400,000株 \times 3) = \mathbf{40\%}$$

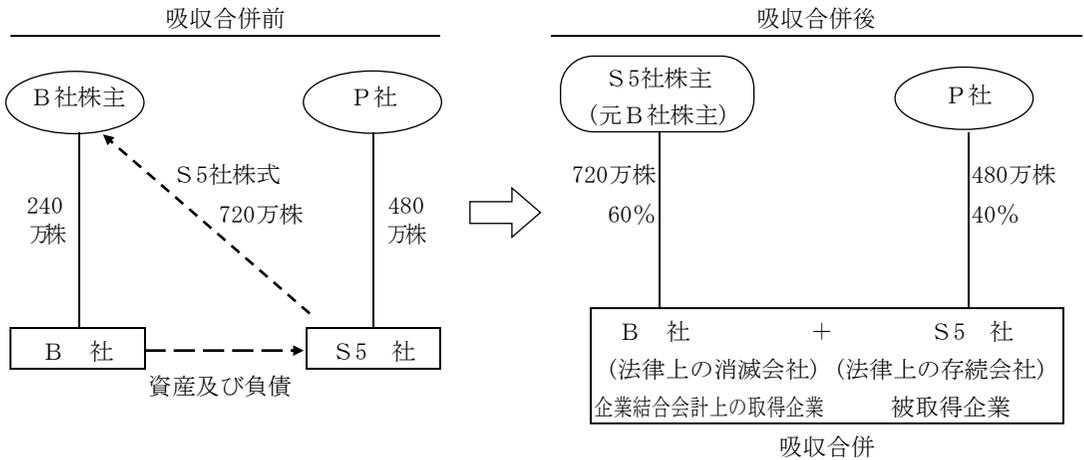
(2) B社株主の議決権比率

$$2,400,000株 \times 3 \div 12,000,000株 (=4,800,000株 + 2,400,000株 \times 3) = 60\%$$

(3) 判定

B社株主がS5社を支配することになるため、取得企業はB社となり、逆取得となる。

《理解図》逆取得となる吸収合併



2. S5社の個別上の処理

(1) 吸収合併の仕訳…逆取得

|       |   |        |       |       |   |        |       |
|-------|---|--------|-------|-------|---|--------|-------|
| (借) 諸 | 資 | 産 (注1) | 2,100 | (貸) 諸 | 負 | 債 (注1) | 600   |
|       |   |        |       |       |   | 資      | 本     |
|       |   |        |       |       |   | 剰      | 余     |
|       |   |        |       |       |   | 金 (注2) | 1,500 |

(注1) B社における適正な帳簿価額。

(注2) 問題文により、資本金1,000+利益剰余金500=1,500全額を資本剰余金とする。

(2) S5社の吸収合併後の個別貸借対照表 **問3**

| S5社個別貸借対照表(合併後) |                |       |                |
|-----------------|----------------|-------|----------------|
| 諸資産             | ① <b>3,000</b> | 諸負債   | 950            |
|                 |                | 資本金   | ② <b>250</b>   |
|                 |                | 資本剰余金 | ③ <b>1,500</b> |
|                 |                | 利益剰余金 | ④ <b>300</b>   |
| 合 計             | 3,000          | 合 計   | 3,000          |

## 3. S5社の連結上の処理

(1) 合併期日前日のB社個別貸借対照表

| B社個別貸借対照表(吸収合併消滅会社・取得企業) |       |       |       |
|--------------------------|-------|-------|-------|
| 諸資産                      | 2,100 | 諸負債   | 600   |
|                          |       | 資本金   | 1,000 |
|                          |       | 利益剰余金 | 500   |
| 合 計                      | 2,100 | 合 計   | 2,100 |

(2) S5社取得の仕訳…パーチェス法

|                |       |                |       |
|----------------|-------|----------------|-------|
| (借) 諸 資 産 (注1) | 1,700 | (貸) 諸 負 債 (注1) | 404   |
| の れ ん (注3)     | 144   | 払 込 資 本 (注2)   | 1,440 |

(注1) 取得原価の配分:時価。

(注2) 取得原価:合併期日B社株価@900円×1,600,000株(=4,800,000株÷3)=1,440  
問題文に指示がないため、「払込資本」(資本金ないし資本剰余金)とした。

(注3) のれん:取得原価1,440-取得原価配分額1,296(=1,700-404)=144

(3) 増加すべき株主資本の会計処理…資本剰余金への振替

|                |       |               |       |
|----------------|-------|---------------|-------|
| (借) 資 本 金 (注1) | 750   | (貸) 資 本 剰 余 金 | 2,190 |
| 払 込 資 本 (注2)   | 1,440 |               |       |

(注1) B社資本金1,000-S5社合併後資本金250=750

(注2) S5社連結上、資本金を250とするため、払込資本は全額資本剰余金に振替える。

(4) 吸収合併後S5社連結貸借対照表 **問2**

| 吸収合併後S5社連結貸借対照表 |            |       |       |
|-----------------|------------|-------|-------|
| 諸資産             | 3,800      | 諸負債   | 1,004 |
| のれん             | <b>144</b> | 資本金   | 250   |
|                 |            | 資本剰余金 | 2,190 |
|                 |            | 利益剰余金 | 500   |
| 合 計             | 3,944      | 合 計   | 3,944 |

**問題6** 解答参照。**1. 債務保証、偶発債務および確定債務について**

債務保証とは、債務者が債務不履行に陥った場合に、保証人が代わりに債務履行する責任を負う契約を締結することである。債務保証が偶発債務とされるのは、当該債務者が債務の履行ができなくなる可能性があり、その際に保証人が保証を行う金額が見積もれないことによる。そして、当該債務者の財政状況が悪化し、保証人となった会社が代わりに債務履行することになり、かつその金額が確定した場合、貸借対照表上の債務に計上することになる。

**2. 偶発債務の注記について**

連結会社に係る偶発債務（債務の保証（債務の保証と同様の効果を有するものを含む。）、係争事件に係る賠償義務その他現実に発生していない債務で、将来において事業の負担となる可能性のあるものをいう。）がある場合には、その内容及び金額を注記しなければならない。ただし、重要性の乏しいものについては、注記を省略することができる。

（連結財務諸表の用語、様式及び作成方法に関する規則39条の2）

**3. 債務保証の注記に関する取扱いについて**

財務諸表における債務保証の注記に関しては、原則として、すべての債務保証について保証先ごとに総額で表示する。

（債務保証及び保証類似行為の会計処理及び表示に関する監査上の取扱い）

**問題7** 解答参照。**1. 重要な後発事象の注記について**

連結財務諸表には、連結財務諸表を作成する日までに発生した重要な後発事象を注記する。後発事象とは、連結決算日後に発生した事象（連結決算日と異なる決算日の子会社については、当該子会社の決算日後に発生した事象）で、次期以後の財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの状況に影響を及ぼすものをいう。

（連結財務諸表に関する会計基準(注14)）

**2. 監査対象となる後発事象の範囲について****(1) 財務諸表を修正すべき後発事象**

財務諸表を修正すべき後発事象（「後発事象の監査に関する解釈指針」における第一の事象、「修正後発事象」）は、決算日後に発生した会計事象ではあるが、その実質的な原因が決算日現在において既に存在しており、決算日現在の状況に関連する会計上の判断ないし見積りをする上で、追加的ないしより客観的な証拠を提供するものとして考慮しなければならない会計事象である。したがって、重要な後発事象については、財務諸表の修正を行うことが必要となる。

**(2) 財務諸表に注記すべき後発事象**

財務諸表に注記すべき後発事象（「後発事象の監査に関する解釈指針」における第二の事象、「開示後発事象」）は、決算日後において発生し、当該事業年度の財務諸表には影響を及ぼさないが、翌事業年度以降の財務諸表に影響を及ぼす会計事象である。したがって、重要な後発事象については、会社の財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの状況に関する的確な判断に資するため、当該事業年度の財務諸表に注記を行うことが必要となる。

（後発事象に関する監査上の取扱い）

－以上－