

第48回法政大学懸賞論文 優秀賞

連結会計の教育法に関する一考察  
～タイムテーブルの有効な描写方法～

経営学部経営学科4年

前川 直輝

## 目次

- I. 本研究の背景及び目的(第 2 項～第 5 項)
- II. 先行研究(第 6 項)
- III. 追加取得及び支配を喪失しない一部売却のケース(第 7 項～第 10 項)
- IV. 評価換算差額等がある場合(第 11 項～第 14 項)
- V. 持分法のケース(第 15 項～)
- VI. 本研究の成果のまとめ(第 22 項)
- VII. 今後の課題(第 23 項)
- VIII. 参考文献及び註(第 24 項～第 25 項)

## 1. 本研究の背景及び目的

公認会計士を目指そうとする者を含め、簿記<sup>1</sup>2級相当以上の学習をする者にとっては、簿記1級を取得するのみならず令和7年公認会計士試験(論文式試験)に挑戦した筆者自身の経験も踏まえながら総合的に判断するに、連結会計<sup>2</sup>は超えなければならない大きな壁となっている。山本達司は『連結会計の教育メソッド —— 資本連結の基礎編 ——』にて「連結会計は複雑であり、学習するポイントも多い。そのため、連結会計の学習においては、最初から完全かつ網羅的な理解を目指さないことが重要である」と述べている。また、同研究では連結会計に関してフローとストックの両面からの理解の重要性を説いている。

確かに、財務会計の学習において最も重要なことは、仕訳を理解し、これを実態と結びつけて捉えることである。しかし、山本の述べたことを考慮すれば、全体的な構造等の理解を深めることは、仕訳をただ眺めているのみでは難しい側面があると言える。

ここで、公認会計士や簿記検定の取得を目指す者はその多くが、TAC や CPA、LEC<sup>3</sup>などといった予備校に通って学習をしていると推定される<sup>4</sup>が、それらの予備校においてはある手法を用いることで、連結会計について、視覚的に分かりやすくかつ効率的に理解し問題を解けるようにしている。その手法は一般に「タイムテーブル」と呼ばれる(以下「TT」と呼ぶ)。

TT は、被投資会社の資本やその増減額等を必要な決算日ごとに描写することを通じて、フローとストックの関係を明示し、連結会計の効率的な理解と解法を提供するツールである。

予備校によって TT の描写の方法は異なるが、まずは大きく相違しない基本的な部分について、一旦予備校間の些細な違いに修正・削除を行いこれを無視<sup>5</sup>、【条件1】をもとに一般的なTTを描写すると【TT1】のようになる。なお、本稿において、金額の単位は円や千円などから1つ選び統一的に用いることを想定しているが、省略する。

### 【条件1】

- ・2025年9月現在の日本基準に基づいて処理を行う。
- ・P社は×0年3月31日にS社の議決権の80%を130,000で取得し、連結子会社として支配を獲得した。
- ・S社の利益剰余金の増減事由については、当期純利益によるものが15,000で、配当によるものが△5,000である(△はマイナスを表す。以下本稿において同じ)。

---

<sup>1</sup> 本稿では、商工会議所の日商簿記検定を指す。

<sup>2</sup> 本稿では、持分法適用の場合も含むものとする。

<sup>3</sup> 順に「株式会社TAC」、「CPAエクセレントパートナーズ株式会社」(CPA会計学院)、「株式会社東京リーガルマインド」が正式名称だが、本稿では略称を用いる。

<sup>4</sup> 2024年の公認会計士試験論文式試験合格者のうち、973名がCPA、335名がTACの受講生(LECは非公表)であり(註一)、また、公認会計士試験の勉強と簿記1級の学習範囲はかなり重複していることから、このように推定されるということである。

<sup>5</sup> 本稿のTTは、各予備校の教材に載っているものと全く同じものではなく、筆者が各予備校の教材を見ながら説明の都合などのため一部を変更して作成したものであるということである。具体的には、第5項の脚注1及び第7項の脚注1を参照。

- ・発生したのれんは、発生日の翌日から 20 年に渡って定額法により償却する。
- ・子会社の資本に関する情報は以下の通りである。

	資本金	利益剰余金	土地の評価差益
×0 年 3 月 31 日	100,000	50,000	10,000
×1 年 3 月 31 日	100,000	60,000	11,110

- ・記載のない事項は、税効果会計を含め考慮しない。

### 【TT1】

	×0 3/31		×1 3/31
	80%		
資本金	100,000	12,000	100,000
利益剰余金	50,000	△ 4,000	60,000
評価差額	10,000	△ 1,000	10,000
	160,000		170,000
P社持分	128,000		
取得原価	△) 130,000		
のれん	2,000	△ 100	1,900

上記の【TT1】を用いて、TT の基本的な描写方法について、会計上の処理と照らし合わせながら確認する。その際、【TT1】で用いられている文字や数値は[]を使って示す(以降の各 TT の説明でも同様)。なお、より一般化した描写のルールについては【前提】にて後述する。

まず、各年度[×0(改行)3/31、×1(改行)3/31]と縦線を書き、突き抜けるように横線を描写する。

次に、株式取得時に対応する縦線の下に、親会社持分[80%]を記入する。

さらに、取得した時点ごとに子会社の資本[資本金、利益剰余金、評価差額]を書き込む(ただし、全面時価評価法により子会社の資産及び負債を支配獲得時の時価で評価する現行制度上においては、評価差額は支配獲得時点以外の時点においても支配獲得時に計算された時価と簿価の差額を用いるため、×1年3月31日時点の評価差益[11,110]を用いることは不適當である)。そしてそれらを合計し資本合計額[160,000 や 170,000]を記入する。

加えて、子会社株式取得日[×0 年 3 月 31 日]に対応する資本合計額[160,000]に親会社持分[80%]を乗じた値である「取得持分」[128,000]を記入する。そこから取得原価[130,000]を差し引き、マイナスの値としてのれんを認識する。これは、×0 年 3 月 31 日時点の以下の会計処理(連結修正仕訳)を示している(借方及び貸方の記入は省略する)。

土地	10,000	評価差額	10,000
資本金	100,000	子会社株式	130,000
利益剰余金	150,000	非支配株主持分	32,000
評価差額	10,000		
のれん	2,000		

なお、描写方法によってはプラスの値としてのれんを認識することもできるが、のれんは償却や減損により将来の費用となること、マイナスの値として求められた金額[△2,000]を償却期間

[20年]で割ればのれん償却額が算出でき、費用はマイナスで表すほうが直感的に理解しやすいこと、取得持分の上に資本合計額が書き込まれている都合上などを総合的に勘案し、マイナスの値として計算されることが妥当と判断した。そのため、本研究ではこの点に関して修正は行わないものとする。

続けて、償却の過程[×0年3月31日時点の2,000ののれんが×1年3月31日時点ではその20分の1が償却され1,900となる]を示す。係る×1年3月31日の仕訳は以下である。

のれん償却額	100	のれん	100
--------	-----	-----	-----

また、増減があった項目[利益剰余金]について、増減要因[当期純利益及び配当]ごとに親会社分と非支配分に分けて矢印の上と下に記入する。係る同年月日の仕訳は以下の通りである。

非支配株主に帰属する当期純利益	3,000	非支配株主持分当期変動額	3,000
受取配当金	4,000	利益剰余金(剰余金の配当)	5,000
非支配株主持分当期変動額	1,000		

以上のように、TTを用いることで、主に連結損益計算書に影響を及ぼすフロー情報や、貸借対照表に影響を及ぼすストック情報が直感的に分かりやすく可視化でき、連結子会社が連結財務諸表に与える影響を容易に算定できる。典型的なものは、【TT1】で言うと、×1年3月31日時点の非支配株主持分[34,000]が、子会社資本合計額[170,000]に非支配株主持分の割合[1-80%]を乗じるだけで求められるというところである。なお、これは当然に仕訳(フロー)ベースで計算した値と一致する。

特に、簿記1級のレベルや会計士試験のレベルになると、仕訳のみを用いて理解し問題を解くことは困難であり、TTの存在は、学習者の理解に大きな影響を与える。

学習者の理解を促進する側面がある一方で、現在のTAC、CPA及びLEC(以下「各予備校」と言うこととする。)のTTは、後述するようにいくつかの問題点も見られる。そのため、その点が学習者の理解の妨げになっていると思われることも事実である。そこで、TTの描写方法を以下の【観点】から検討し、より学習者の理解を促進するTTを模索することに、本研究の意義があると言える。

#### 【観点】

- ① 視覚的な理解のしやすさ
- ② 効率的に描写できる度合い
- ③ 汎用性の高さ(様々な出題パターンに統一的に対応できること)

以降では各予備校のTTの描写方法についてこれらの【観点】をどれほど満たしているか評価し、必要に応じて従来になかった筆者のアイデアも使い、もって**学習者の理解が得られやすいTTはどのようなものなのか**を検討していくこととする。

なお、【TT1】からも分かるように、各予備校に共通するTTの描写のルールがいくつか存在す

るが、その一部(以下に【前提】として示す)を根本的に変えることは、本研究では行わないものとする。

【前提】

- ・線及び二重線は、一行としてカウントしない。
- ・主に【観点】①から、合計時には線、当該合計額より下に別の数字が記入される場合は二重線を記入する。
- ・主に【観点】①から、原則として、同じ行には行の一番左に記入した項目のみを記入する。例えば、原則として「資本金」の行には資本金の金額のみを記入する。
- ・主に【観点】①から、同じ列には同じ時点の項目を記入する。例えば、×1年3月31日時点(「×1(改行)3/31」)の欄には、同年月日の資本金、利益剰余金、評価差額、のれん等を記入する。
- ・主に【観点】③から、子会社の当期純利益と配当について、それぞれ親会社に帰属する金額(以下「親会社分」と非支配株主に帰属する金額(以下「非支配分」)を矢印の上下に分けて表示する<sup>1</sup>。
- ・その他の事項については、原則として【TT1】の方式を前提としつつ、問題が生じた場合は適宜修正していく。

---

<sup>1</sup> これについて、【TT1】を含む本稿のTTでは、TACの方式に近い方法を採用している。なお、CPAの場合は矢印の上に親会社分と非支配分を記入し、矢印の下には何も記入しない。しかし、重要なことは親会社分と非支配分に分けることであり、これと同様に、細目的事項について予備校間の違いを列挙すれば他にもいくつか挙げられるが、【観点】に与える影響は乏しいと判断したため、以降では重要な相違のみ言及する。

## II. 先行研究

I で言及した山本の研究以外でも、これまで多くの者が会計教育のあり方やその方法等としてそれぞれの視点から研究を積み重ねてきた。例えば、福山倫基の『簿記初学者が持つ認知的不協和とその低減に関する考察』では、会計初学者などについて、会計学学習に対する必要性を感じている認知と、会計学学習に対して行っている学習行動に係る認知的不協和について研究されている。他には、清村英之の『中学校・高等学校における簿記・会計教育』が挙げられる。この研究では、企業会計について説明できる時間が限られていることについての問題とその改善策等を提示している。

これらを含むこれまでの研究の中に本研究をあえて位置づけるのであれば、その対象と内容は以下ようになる。まず、対象は、初学者ではなく既に一定以上<sup>1</sup>の簿記・会計教育を受けており、かつ、より深く簿記・会計を学ぼうとする意志がある学習者である。そして内容は、連結会計について効果的かつ効率的に理解を深めるための方法の1つとして TT に限定して考察するものである。

なお、筆者が調べた限りでは、TT それ自体の描写方法について研究した論文は見つからなかった。

論文以外では、TT それ自体は多くの予備校の教材に記載されており、特定の者に係る権利が帰属するという状況にはない。ここで、TAC の講師に話を伺ったところ、公認会計士試験の講座において、TT を最初に開発したのは、TAC で以前講師を務めていた人物であるとのことである。その意味において、先行研究の始まりがその人物であることは確かである。

これについて引き続き情報収集を続けたが、その人物と繋がることはできなかった。たしかに、TT 開発者の意図等を明らかにすることは、本研究に資する可能性があることは否定できない。しかし、本研究の目的は TT の歴史を解き明かすことそれ自体にあるのではなく、あくまで学習者の理解を得られるような TT の描写方法を検討することである。よって、以降ではその歴史等に言及することはせず、各予備校で現在用いられている TT について検討することを主とすることとする。

---

<sup>1</sup> TT が連結会計と深く関わっていることに鑑みれば、少なくとも簿記3級を取得しているあるいはそれと同等程度のレベルに達している段階を想定している。

### Ⅲ. 追加取得及び支配を喪失しない一部売却のケース

では、実際に様々なケースについて、各予備校がどのように TT を描写しているのかを比較し、より【観点】を満たす方法を検討していく。

最初に、【条件 2】をもとに子会社株式を追加取得したケースについて考える。

#### 【条件 2】

- ・主な条件は、【条件 1】と同じとする。
- ・×1 年 3 月 31 日に、P 社は S 社の議決権の 10% を 17,560 で取得した。

この場合、以下の会計処理により、資本剰余金が計上される。

非支配株主持分	17,000	子会社株式	17,560
資本剰余金	560		

ここで、のれんを【TT1】と同様に記入すると、資本剰余金の変動額を記入するスペースがなくなってしまう(ないし離れた場所に記入しなければならない)点が問題となる。

まず、TAC の場合<sup>1</sup>は【TT2-T】のようになる。

#### 【TT2-T】

	×0 3/31		×1 3/31
	80%		+10%
資本金	100,000		100,000
利益剰余金	50,000	12,000	60,000
評価差額	10,000	△ 4,000	10,000
	<u>160,000</u>	3,000	<u>170,000</u>
P社持分	128,000		17,000
取得原価	△ 130,000		△ 17,560
資本剰余金			<u>△ 560</u>
のれん	<u>2,000</u>	△ 100	<u>1,900</u>

このような追加取得の場合、資本取引として資本剰余金が計上される点を、TT に反映させる必要がある。すなわち、追加取得時の子会社の資本合計額[170,000]に追加取得持分[10%]を乗じた金額[17,000]から対応する取得原価[17,560]を差し引き、当該追加取得に係る資本剰余金の変動額[△560]を求める過程を記入する。

この場合、【条件 1】のように追加取得がなければ【TT1】のようにのれんを「取得原価」の行の直下に記入し、【条件 2】のように追加取得があれば【TT2】のようにのれんを「取得原価」の行から「資本剰余金」の行の分だけ一行空けて記入することになり、【観点】②③が低くなる。

一方で、CPA及びLEC の場合は【TT2-C&L】のように描写している。

<sup>1</sup> 「〇〇の場合」等と称して各予備校の TT を紹介するが、教材（註二を参照）に記載されているものと全く同じではない。説明の都合上、相違点等を分かりやすくするための変更であり、議論に影響を与えるものではない。

【TT2-C&L】

	×0		×1	
	3/31		3/31	
	80%			+10%
資本金	100,000			100,000
利益剰余金	50,000	12,000	△ 4,000	60,000
評価差額	10,000	3,000	△ 1,000	10,000
	<u>160,000</u>			<u>170,000</u>
P社持分	128,000			17,000
取得原価	△) 130,000			△) 17,560
のれん	2,000	△ 100		1,900
資本剰余金				△ 560

このように、のれんの位置をフィックスさせて、資本剰余金を一番下に記入している。しかし、この方法は追加取得に係る取得持分と取得原価の差額を資本剰余金とするという事実に対して直下にのれんが記入されており、極めて【観点】①が低くなる。

では上述したような各予備校の方法の問題点を解決するような描写方法は存在するだろうか。ここで、筆者のアイデアとして【条件 1】をもとに作成した【TT1-N】を提示する。

【TT1-N】

	×0		×1	
	3/31		3/31	
	80%			
資本金	100,000			100,000
利益剰余金	50,000	12,000	△ 4,000	60,000
評価差額	10,000	3,000	△ 1,000	10,000
	<u>160,000</u>			<u>170,000</u>
P社持分	128,000			
取得原価	△) 130,000			
のれん	2,000	△ 100		1,900

これは、追加取得がない場合も追加取得がある場合もあらかじめ「資本剰余金」の行が現れることを考慮して、一行を空けておく方法である。なお、【条件 2】をもとにした TT については、【TT2-T】と同じとなる。

この方法を『一行空けの原則』と名付ける。一行空けの原則によった TT は、【観点】①③に適っていると見える一方で、追加取得等が存在しない場合は何も記載されない行が生まれてしまうため、わずかに【観点】②を阻害してしまうという問題がある。しかし、追加取得があるかどうかによって処理が分岐してしまうという TAC の TT の問題を解消することができたという点において、相対的に②を向上させたと考えることもできる。

以上を総合的に勘案し、一行空けの原則を適用した TT がより有効な方法であると判断した。そこで、各予備校の TT に一行空けの原則を組み込んだ場合について、別の条件でも検討していく。

次は、【条件 3】をもとに子会社株式を一部売却した(支配の喪失は伴わない)ケースについて考える。

【条件 3】

- ・主な条件は、【条件 1】と同じとする。
- ・×1年3月31日に、P社はS社の議決権の10%を17,560で売却した。

この場合、以下の会計処理により、資本剰余金が計上される。

子会社株式	16,250	非支配株主持分	17,000
子会社株式売却益	1,310	資本剰余金	560

ここで、一行空けの原則を適用しようとする、資本剰余金の変動額を記入するスペースがなくなってしまう(ないし離れた場所に記入しなければならない)点が問題となる。

まず、TAC(一行空けの原則は組み込まない)の場合は【TT3-T】のようになる。

【TT3-T】

	×0 3/31		×1 3/31
	80%		△ 10%
資本金	100,000		100,000
利益剰余金	50,000	12,000	60,000
評価差額	10,000	3,000	10,000
	<u>160,000</u>		<u>170,000</u>
P社持分	128,000		△ 17,000
取得原価	△ 130,000		△ 16,250
売却損益の取消			△ 1,310
資本剰余金			<u>560</u>
のれん	2,000	△ 100	<u>1,900</u>

教材では、概ねこのようになっている。追加取得の場合と同様に、資本取引として資本剰余金が計上される点を、TTに反映させる必要がある。すなわち、一部売却時の子会社の資本合計額[170,000]に売却持分[△10%]を乗じた金額[△17,000]から売却価額[△17,560](これは個別貸借対照表上の取得価額のうち売却した部分の金額[△16,250]と売却損益の取消額[1,310]に分解できる)を差し引き、当該一部売却に係る資本剰余金の変動額[560]を求める過程を記入する。なお、計算の便宜上及び一部売却は追加取得の逆であるという位置付けとしての直感的な理解の観点から、売却持分などは負の値として表す。

一部売却により、新たに問題が2つ生じた。1つ目は、「売却損益の取消」の行を設けたことにより、一行空けの原則が適用できなくなってしまう、【観点】③が低下する点である。そして2つ目は、売却損益はフロー項目(連結損益計算書項目)であるにもかかわらず、当期純利益やのれん償却などのように、当該フロー項目の発生年度の前年度末のストックと発生年度のストックの間に記入されていないため、【観点】①が低下する点である。

次に CPA の場合<sup>1</sup>、売却損益の取消について、値を明示してこそいるものの、TT の資本剰余金を計算する部分とは完全に孤立した場所に記入しているため、資本剰余金の計算過程が明示できず、【観点】①がかなり低下する。ただし、行数については追加取得と同じになるため、【観点】③は低下しない。

最後に LEC の場合<sup>2</sup>、売却価額を「×1」の上に記入しているものの、売却損益の取消について、値を明示すらしていない。そのため、資本剰余金の計算過程が明示できず、【観点】①が極めて低下する。

では上述したような各予備校の問題点を解決するような描写方法は存在するだろうか。ここで、筆者のアイデアとして【TT3-N】を提示する。

【TT3-N】

	×0 3/31		×1 3/31	
	80%			△ 10%
資本金	100,000			100,000
利益剰余金	50,000	12,000	△ 4,000	60,000
評価差額	10,000	3,000	△ 1,000	10,000
	<u>160,000</u>			<u>170,000</u>
P社持分	128,000			△ 17,000
取得原価	△ 130,000	売却損益の取消 △ 1,310	△	△ 16,250
資本剰余金				560
のれん	2,000	△ 100		1,900

まず、基本的な記入方法については、TAC の場合と同様である。相違点は、売却損益の取消の部分である。「売却損益の取消」の行を設けないことによって、一行空けの原則がそのまま適用でき、【観点】③を維持できる。また、フロー項目としての売却損益の取消を発生年度の前年度末のストックと発生年度のストックの間に記入する（以下この方法を「フロー差込法」と呼ぶこととする）ことができ（なお、これは親会社に帰属する当期純利益や利益剰余金の算定などに役立つことが期待される）。さらに、資本剰余金の算定プロセスも見えやすいため、【観点】①を向上させることができる。

ここで、売却損益の取消をおおよそ「取得価額」の行あたりに記入したことにより、

--主に【観点】①から、原則として、同じ行には行の一番左に記入した項目のみを記入する。

という当初設定した【前提】の例外を認めることになる点が問題となるが、これについては後述する(IVの終盤を参照)。

<sup>1</sup> この場合については、文字だけの説明で十分であると判断したため、TT を図として表示することはしていない。もっとも、ほぼ同じ条件で評価換算差額等がある場合であればIVに記載しているので、そちらを参照。

<sup>2</sup> 上記脚注 1 と同様。

IV. 評価換算差額等がある場合

Ⅲについて、子会社の個別財務諸表に評価換算差額等がある場合、どのようになるだろうか。【条件 4】をもとに子会社株式を一部売却したケースについて考える。なお、Ⅱについて、子会社の個別財務諸表に評価換算差額等がある場合については、特筆すべき論点がないので言及しない。

【条件 4】

- ・主な条件は、【条件 3】と同じとする。
- ・S 社がその他有価証券として保有する資本関係のない U 社の発行する株式について、以下の通りその他有価証券評価差額金が生じている。なお、S 社は取得以降、U 社株式の売却を行っていない。

	その他有価証券評価差額金
×0 年 3 月 31 日	300
×1 年 3 月 31 日	350

この場合、以下の会計処理により、その他有価証券評価差額金がない場合と同様に資本剰余金が計上される。ただし、取り崩されたその他有価証券評価差額金は、非支配株主持分に含めて計上される。

その他有価証券評価差額金	5	非支配株主持分	17,035
子会社株式	16,250	資本剰余金	530
子会社株式売却益	1,310		

この場合も、一行空けの原則の適用は可能だろうか。

まず、TAC(一行空けの原則は組み込まない)の場合は【TT4-T】のようにになっている。なお、スペースの都合上、TT 上ではその他有価証券評価差額金を「差額金」として省略している。

【TT4-T】

	×0 3/31		×1 3/31
	80%		△ 10%
資本金	100,000		100,000
利益剰余金	50,000	12,000	60,000
評価差額	10,000	3,000	10,000
差額金	300	40	350
	<u>160,300</u>	10	<u>170,350</u>
P社持分	128,240		△ 17,035
取得原価	△) 130,000		△) △ 16,250
売却損益の取消			△ 1,310
差額金の取崩			△ 5
資本剰余金			<u>530</u>
のれん	<u>1,760</u>	△ 88	<u>1,672</u>

おおむね、【TT3-T】と同じような形になっている。すなわち、一部売却時の子会社の資本合計額[170,350]に売却持分[△10%]を乗じた金額[△17,035]から売却価額[△17,560](これは個別貸借対照表上の取得価額のうち売却した部分の金額[△16,250]と売却損益の取消額

[1,310]に分解できる)と取り崩されたその他有価証券評価差額金[△5]の合計額[17,565]を差し引くことで、当該一部売却に係る資本剰余金の変動額[530]を求める過程を記入する。

問題点(その他有価証券評価差額金がない一部売却の場合にも生じていたものについては再度言及しない)についてもほぼ同様に、2つ生じている。1つ目は、「差額金の取崩」の行を設けたことにより、一行空けの原則が適用できなくなってしまう、【観点】③が低下する点である。そして2つ目は、その他有価証券評価差額金はフロー項目(連結包括利益計算書項目)である<sup>1</sup>にもかかわらず、当期純利益やのれん償却などのように発生年度の前年度末のストックと発生年度のストックの間に記入されていないため、【観点】①が低下する点である。

次に CPA の場合について、【TT4-C】に示す。

【TT4-C】

	×0 3/31		×1 3/31	
	80%		△ 10%	
資本金	100,000	12,000	100,000	
利益剰余金	50,000	△ 4,000	60,000	
評価差額	10,000	3,000	10,000	
差額金	300	40	350	
	<u>160,300</u>	10	<u>170,350</u>	
P社持分	128,240		△ 17,030	差額金 △5
取得原価	△) 130,000		△) △ 16,250	
のれん	1,760	△ 88	1,672	
資本剰余金			530	

このように、その他有価証券評価差額金の取崩額を、P社持分のうち売却した部分の金額(その他有価証券評価差額金の取崩額調整後)の横に記入している。行数は変わらないため、一行空けの原則を適用しても問題はないものの、TACの場合と同様に、その他有価証券評価差額金はフロー項目(連結包括利益計算書項目)であるにもかかわらず、ストックとストックの間に記入されていないという問題は生じている。

最後に LEC の場合について、【TT4-L】に示す。

【TT4-L】

<sup>1</sup> その他有価証券評価差額金は、連結包括利益計算書以外に貸借対照表にも計上されるため、ストック項目と捉えることもできる。しかし、連結貸借対照表上のその他有価証券評価差額金を求めるにしても、支配獲得時からの子会社のその他有価証券評価差額金の変動額のうち親会社に帰属する部分の合計額の数値を拾うことが一般的であり、フロー項目としての性質が強いと判断した。また、一行空けの原則を貫けるというメリットもある(【TT4-N】の説明を参照)。よって、本稿ではフロー項目として取り扱う。

	×0		×1	
	3/31		3/31	
	80%		△ 10%	
資本金	100,000		100,000	
利益剰余金	50,000	12,000	60,000	△ 4,000
評価差額	10,000	3,000	10,000	△ 1,000
差額金	300	40	350	
	<u>160,300</u>	10	<u>170,350</u>	
P社持分	128,240		△ 17,035	
取得原価	△ 130,000		△ 16,250	△ 5
のれん	1,760	△ 88	1,672	
資本剰余金			530	

このように、売却価額やその他有価証券評価差額金の取崩額について、計算過程の枠外に記入しているため、資本剰余金の計算過程が見えづらく、【観点】①が低下するという問題が生じている。

では、上述したような各予備校の問題点を解決するような描写方法は存在するだろうか。【TT3-N】とほぼ同様の考え方ではあるが、ここで、筆者のアイデアとして【TT4-N】を提示する。【TT4-N】

	×0		×1	
	3/31		3/31	
	80%		△ 10%	
資本金	100,000		100,000	
利益剰余金	50,000	12,000	60,000	△ 4,000
評価差額	10,000	3,000	10,000	△ 1,000
差額金	300	40	350	
	<u>160,300</u>	10	<u>170,350</u>	
取得持分	128,240	売却損益の取消 △ 1,310	△ 17,035	
取得価額	△ 130,000	差額金の取崩 △ 5	△ 16,250	△ 5
資本剰余金			560	
のれん	1,760	△ 88	1,672	

相違点は、フロー差込法が適用されたその他有価証券評価差額金の取崩額の位置である。「差額金の取崩」の行を設けないことによって、一行空けの原則がそのまま適用でき、【観点】③を維持できる。また、フロー項目としてのその他有価証券評価差額金の取崩額をストックとストックの間に記入することができ(なお、これは連結貸借対照表その他有価証券評価差額金の算定などに役立つことが期待される)、さらに、資本剰余金の算定プロセスも見えやすいため、【観点】①を向上させることができる。なお、「原則として、同じ行には行の一番左に記入した項目のみを記入する」という当初設定した【前提】の例外を認めることになる点についても、前述した場合と同様である。

また、フロー差込法は、これまで述べたものだけにとどまらない。例えば、支配獲得時等に取得関連費用が発生する場合や、支配獲得時まで段階的に株式を取得したときに段階取得に係る損益が発生する場合なども、そのフロー項目をフロー差込法により記入することにより、有効な

TTの作成が可能になるのではないだろうか。

ここで、

--主に【観点】①から、原則として、同じ行には行の一番左に記入した項目のみを記入する。

という当初設定した【前提】の例外を認めることになる点が問題となる。例えば、【TT3-N】における「売却損益の取消」であれば、おおよそ「取得原価」の行あたりに記入してしまっているということである。この点、みだりに同じ行に別の項目を記入することは許されないものであると言えるが、上述したように、【観点】①を向上させることができるのであれば、少なくともただちに問題があるとは言えず、最終的にはそれらを比較衡量して判断することになるだろう。

本研究においては、ストック項目とフロー項目を明示的に区分するのはTTが担う大きな役割の一つであることに加え、副次的に一行空けの原則を首尾一貫して適用することによる【観点】③の向上が実現できることから、係るメリットが当該例外を認めることによるデメリットを上回ると判断し、フロー差込法が最適な方法であると結論付けることとする。

## V. 持分法のケース

これまで見てきたように、一行空けの原則は、連結子会社に係る TT の作成において重要な役割を果たす。では、当該原則は持分法適用のケースでも貫くことができるのだろうか。

まずは、予備校によって大きく相違しない基本的なパターンについて考える。【条件 M1】をもとに各予備校の一般的な TT (一行空けの原則の適用は行わない<sup>1)</sup>) を描写すると【M\_TT1+N】(ただし、点線括弧部分については、各予備校の教材に載っているものに筆者が加筆した) となる。

### 【条件 M1】

- ・2025 年 9 月現在の日本基準に基づいて処理を行う。
- ・P 社は×0 年 3 月 31 日に S 社の議決権の 30% を 50,000 で取得し、A 社を持分法適用関連会社とした。
- ・A 社の利益剰余金の増減事由については、当期純利益によるものが 15,000 で、配当によるものが△5,000 である。
- ・発生したのれんは、発生日の翌日から 20 年に渡って定額法により償却する。
- ・子会社の資本に関する情報は以下の通りである。

	資本金	利益剰余金	土地の評価差益
×0 年 3 月 31 日	100,000	50,000	10,000
×1 年 3 月 31 日	100,000	60,000	11,110

- ・記載のない事項は、税効果会計を含め考慮しない。

### 【M\_TT1+N】

	×0 3/31		×1 3/31
資本金	100,000		100,000
利益剰余金	50,000	4,500 → △1,500	60,000
	<u>150,000</u>		<u>160,000</u>
持分	45,000		48,000
評価差額	3,000		3,000
P社持分	48,000		—
取得原価	△50,000		—
のれん	2,000	△100	1,900

各予備校の教材に  
筆者が加筆

基本的な構造は連結子会社の場合 (I) と同様であるが、仕訳の形状等を除く相違点が 2 つ存在する。

すなわち、まず、各年度 [×0(改行)3/31、×1(改行)3/31] と縦線を書き、突き抜けるように横線を描写する。

次に、株式取得時に対応する縦線の下に、投資会社持分 [30%] を記入する。

さらに、取得した時点ごとに子会社の資本 [資本金、利益剰余金] を書き込む。そしてそれらを合計し資本合計額 [150,000 や 160,000] を記入する。

加えて、子会社株式取得日 [×0 年 3 月 31 日] に対応する資本合計額 [150,000] に親会社

<sup>1)</sup> とはいえ、【M\_TT1+N】の場合は一行空けの原則を適用したところで大きな変化はない。

持分[30%]を乗じた値である「持分」[45,000]を記入する。

ここで、1つめの相違点として、評価差額の存在が挙げられる。現行制度上は、子会社の場合と異なり、持分法適用会社の場合は、全面時価評価法ではなく部分時価評価法を適用することから、後述する追加取得や一部売却のケースにも対応し、【観点】③を向上させるため、このように記入していると考えられる。実際に TAC の講師に話を聞いたところ、追加取得や一部売却等による持分の変動がなければ、理論上は評価差額を連結子会社の場合と同様に記入しても問題ないとのことである。いずれにせよ、「持分」[45,000]と「評価差額」[3,000]の合計額である P 社持分[48,000]が算定されることとなる。

そこから取得原価[50,000]を差し引き、マイナスの値としてのれんを認識する。なお、これについて、×0年3月31日時点に行うべき連結修正仕訳は無い。また、プラスの値としてのれんを認識することもできるが、マイナスの値として計算されることが妥当と判断した理由については I で述べたものと同様である。

続けて、償却の過程[×0年3月31日時点の2,000ののれんが×1年3月31日時点ではその20分の1が償却され1,900となる]を示す。係る×1年3月31日の仕訳は以下である。

持分法による投資損益	100	投資有価証券	100
------------	-----	--------	-----

ここで、2つ目の相違点として、増減があった項目[利益剰余金]の記入方法が挙げられる。すなわち、連結子会社の場合、増減要因[当期純利益及び配当]ごとに親会社分と非支配分に分けて矢印の上と下等に記入する。これに対し、持分法適用の場合、増減要因ごとに記入する点は同じだが、非支配分概念がないため、投資会社に帰属する金額[4,500と△1,500]のみを記入する。係る×1年3月31日の仕訳は以下の通りである。

投資有価証券	4,500	持分法による投資損益	4,500
受取配当金	1,500	投資有価証券	1,500

なお、利益剰余金について、×0年3月31日時点の値[50,000]から×1年3月31日の値[60,000]に変動した事由は当期純利益[15,000]と剰余金の配当[△5,000]にあるが、この2つの値を TT 上に表示することも可能である。具体的には、それぞれの投資会社に帰属する金額[4,500と△1,500]の上などに記入すればよいだろう。実際、その記入を行うだけであれば、追加的な手間も少ないため、【観点】②の低下も小さい。ただし、その値自体の重要性はそこまで高くないことから、各予備校は記入する必要がないと判断したものと考えられる。よって、以降でもその2つの値の記入を行わない方法によることとする。

では続いて、筆者が加筆した部分について述べる。当該部分の「持分」の金額すなわち×1年3月31日の資本合計額[160,000]に投資会社持分[30%]を乗じた値[48,000]と、「評価差額」の金額[3,000]と、「のれん」の金額[1,900]の合計額[52,900]は、連結財務諸表上の A 社株式(投資有価証券)の金額と一致する。なお、この金額は、仕訳(フロー)ベースで計算した金額と一致する。よってこの加筆は、ストックベースで縦に合計する(以下「縦計(する)」と呼ぶ)だけで容易に A 社株式の金額について理解し算定することに資すると言え、【観点】①の大きな向上が見込まれる。ここに縦計の優位性があり、本稿ではこれを否定する TT の構造は否定することとする。

では、追加取得(持分法適用は継続する)の場合はどうだろうか。以下の【条件 M\_2】の下で考

える。

【条件 M 2】

- ・主な条件は、【条件 M 1】と同じとする。
- ・×1 年 3 月 31 日に、P 社はS社の議決権の 10%を 18,111 で取得した。

この場合、新たにのれんが計上される。ここで、縦計の崩壊とのれんの位置が問題となる。

まず、TAC の場合(一行空けの原則の適用や縦計の描写の保持は行わない)は【M\_TT2-T】のようになる。

【M\_TT2-T】

	×0 3/31		×1 3/31
	30%		+10%
資本金	100,000		100,000
利益剰余金	50,000	4,500 → △ 1,500	60,000
	<u>150,000</u>		<u>160,000</u>
持分	45,000		16,000
評価差額	3,000		1,111
P社持分	48,000		17,111
取得原価	△ 50,000		△ 18,111
のれん(新)			<u>1,000</u>
のれん	2,000	△ 100	<u>1,900</u>

このように、のれんが新たに計上される点について、連結子会社の追加取得の資本剰余金の算定プロセスと概ね同様に記入している。ここで上記の TT は、一見、一行空けの原則を適用しているように思える。しかし、これはあくまで新たなのれんを記入する行(「のれん(新)」)を設けるためのものであり、その本質は一行空けの原則の適用ではない。例えば、×2 年 3 月 31 日に P 社がさらにS社の議決権の5%を追加で取得した場合、その後の償却の過程を示す必要がある以上、のれんの行を3行設けることとなり、結果2行を空けることになる。このように、一行空けの原則の適用は、これだけを見れば有効でないと言える。

また、この方法は、縦計の描写をすることができないため、否定せざるを得ない。

次に、LEC の場合、【M\_TT2-L】のようになる。

【M\_TT2-L】

	×0 3/31		×1 3/31
	30%		+10%
資本金	100,000		100,000
利益剰余金	50,000	4,500 →	60,000
	<u>150,000</u>	△ 1,500	<u>160,000</u>
持分	45,000		16,000
評価差額	3,000		1,111
P社持分	48,000		17,111
取得原価	△ 50,000		△ 18,111
のれん	2,000		1,000
のれん		△ 100	1,900

このように、のれんが生じる都度、古いのれんを一段下にずらす方式である。もともとあった位置(行)からずらす行為はわずかに【観点】①を低下させるものの、のれんが何度発生しても複雑な操作をせずに対応可能なため、【観点】②③について優れていると言える。

しかし、TAC の場合と同様に縦計の描写をすることができないため、否定せざるを得ない。

最後に、CPA の場合、【M\_TT2-C】のようになる。

#### 【M\_TT2-C】

	×0 3/31		×1 3/31
	30%		+10%
資本金	100,000		100,000
利益剰余金	50,000	4,500 →	60,000
	<u>150,000</u>	△ 1,500	<u>160,000</u>
持分	45,000		16,000
評価差額	3,000		1,111
P社持分	48,000		17,111
取得原価	△ 50,000		△ 18,111
のれん	2,000	△ 100	1,900
のれん(新)			1,000

連結子会社の資本剰余金と同様に、追加取得に係る取得持分と取得価額の差額を新たなのれんとするという事実に対して直下に×0年3月31日に発生したのれんが記入されており、極めて【観点】①が低くなる。

また、縦計の描写をすることができないという問題は、TAC や LEC の場合と同様に生じる。

では、上述したような各予備校の問題点を解決するような描写方法は存在するだろうか。ここで、筆者のアイデアとして【M\_TT2-N】を提示する。

#### 【M\_TT2-N】

	×0 3/31		×1 3/31
	30%		+10%
資本金	100,000		100,000
利益剰余金	50,000	4,500 →	60,000
	<u>150,000</u>	△ 1,500 ↓	<u>160,000</u>
持分	45,000		64,000
評価差額	3,000	1,111 ↓	4,111
P社持分	48,000		—
取得原価	△ 50,000	△ 18,111 ↓	—
のれん	2,000	△ 100 ↓	1,900
のれん(新)			1,000

まず大前提として、縦計の描写を必須とするため、まずはそのスペースを確保する。すなわち、後ほど×1年3月31日時点の「持分」[64,000(=160,000×(30%+10%))]と「評価差額」[4,111(=3,000+1,111)]と「のれん」[1,900 及び 1,000]を記入し、それらの合計額である連結貸借対照表上のA社株式の金額[71,011]が容易に求められるようスペースを確保(予約)しておく。

次に、追加取得のプロセスを描写する必要があるが、上記の各予備校の記入方法を試みても、既にスペースが予約済みである。そこで、空いている左のスペースにそれを記入してみる。まず、数字の並び順自体は、各予備校のものと同じである。ただし、【観点】①の下落防止のため、矢印を2つ追加する。この2つの矢印の直角の部分が、四角い餅の4つの角のうち2つの角に似ていることから、この描写方法を「モチ型追加取得」と呼ぶことにする。モチ型追加取得によると、上述したようなA社株式の金額が容易に求められるようになることのみならず、新たなのれんのために行数を変更する必要がなくなり、【観点】③を向上させることができることがメリットとして挙げられる。さらに、「評価差額」[4,111]については、前述した式のように3,000+1,111というように横並びの2つの金額を足すだけで求めることができ、【観点】①②③が向上する。このように、モチ型追加取得は既存のTTと比較して非常に有効なのである。

最後に一行空けの原則についてだが、本研究ではそれを貫く方法を発見することはできなかった。よって、本研究の結論としては、一行空けの原則は連結子会社の場合のみ適用できるものであり、持分法適用会社の場合は、例外的に適用すべきではないということになる。

では、一部売却(持分法適用は継続する)の場合はどうだろうか。以下の【条件 M\_3】の下で考える。

### 【条件 M\_3】

- ・主な条件は、【条件 M\_1】と同じとする。
- ・×1年3月31日に、P社はS社の議決権の3%を5,200で売却した。

この場合、×1年3月31日に、のれんの一部が取り崩される。ここで、縦計の崩壊とのれんの位置が問題となる。

加えて、P社個別損益計算書上のA社株式の売却損益[200(=5,200△5,000)]の連結損

益計算書上の売却損益[△90]への修正に係る修正額[△290]を明示することが望ましいため、その点も併せて確認する。

まず、TAC 及び LEC の場合(縦計の描写の保持は行わない。なお LEC の場合、売却損益の修正額は表示せず、売却価額を「×1」の上に記入しているという点でわずかに異なるが無視する)は【M\_TT3-T&L】のようになる。

【M\_TT3-T&L】

	×0 3/31		×1 3/31
	30%		△ 3%
資本金	100,000		100,000
利益剰余金	50,000	4,500    △ 1,500	60,000
	<u>150,000</u>		<u>160,000</u>
持分	45,000		△ 4,800
評価差額	3,000		△ 300
P社持分	48,000		
取得原価	△ 50,000		5,000
のれん	2,000	△ 100	1,900
			△ 190
			<u>1,710</u>
売却損益の修正			<u>△ 290</u>

売却損益の修正額を求めるために、ここでは A 社株式について、連結貸借対照表上の簿価と P 社個別貸借対照表上の簿価の差額を計算することで、その金額を求めている。すなわち、①A 社資本合計額[160,000]に売却割合[△3%]を乗じた金額[△4,800]、②評価差額及びのれんのうち売却した株式に対応する部分の金額[△490(=△300+△190)]、③A 社株式の P 社個別貸借対照表上の簿価のうち売却した部分に対応する金額[5,000]、を合計することによって、当該修正額[△290]を求めている。

この方法では、縦計の描写をすることができないという問題に加えて、フロー項目である売却損益の修正額がストックとストックの間に記入されていないという問題も生じる。

次に、CPA の場合、【M\_TT2-C】のようになる。

【M\_TT2-C】

	×0 3/31		×1 3/31
	30%		△ 3%
資本金	100,000		100,000
利益剰余金	50,000	4,500    △ 1,500	60,000
	<u>150,000</u>		<u>160,000</u>
持分	45,000		
評価差額	3,000		
P社持分	48,000		
取得原価	△ 50,000		
のれん	2,000	△ 100	1,900

売却益修正 △290 {
   
     売却額 5,200
   
     個別益 200
   
     連結益 △90

やはり問題は、売却損益の修正についてである。TT の右上にメモのような形で売却額、個別及び連結上の売却損益及び売却損益の修正額が記入されている。ここで、当該修正額の算定プロセスが見えづらく、【観点】①大幅に低下する。さらには、のれんの減少過程が示されていないため、×1 年度以降ののれん償却額の算定や縦計の描写などに際して不都合が生じ、この点においても【観点】①が大幅に低下する。

では、上述したような各予備校の問題点を解決するような描写方法は存在するだろうか。ここで、筆者のアイデアとして【M\_TT3-N】を提示する。

#### 【M\_TT3-N】

	×0 3/31		×1 3/31
資本金	100,000		100,000
利益剰余金	50,000	4,500	60,000
	<u>150,000</u>	△ 1,500	<u>160,000</u>
持分	45,000	△ 4,800	64,000
評価差額	3,000	△ 300	2,700
P社持分	48,000	△ 5,100	—
取得原価	△ 50,000	5,000	—
のれん	2,000	△ 100	1,710
売却損益の修正		△ 190	

まず、追加取得の場合と同様に、縦計の描写を必須とするため、そのスペースを確保しておく。

次に、一部売却のプロセスを描写する必要があるが、上記の各予備校の記入方法を試みても、既にスペースが予約済みである。そこで、追加取得の場合と同様に、空いている左のスペースにそれを記入してみる。まず、数字の並び順自体は、各予備校のものと同じである。ただし、【観点】①の下落防止のため、矢印を2つ追加する。2つの矢印の直角の部分が、追加取得の場合には、四角い餅の4つの角のうち2つが餅のようであったが、その角が1つになってしまった(部分的に餅ではなくなってしまった)ことから、この描写方法を「モチ型一部売却」と呼ぶことにする。モチ型一部売却によると、上述したような A 社株式の金額が容易に求められるようになり、【観点】③を向上させることができることがメリットとして挙げられる。さらに、「評価差額」[2,700]については、3,000△300というように横並びの2つの金額を足すだけで求めることができ、【観点】②③が向上する。加えて、のれんについても同様に、×0 年 3 月 31 日時点の金額[2,000]に対し横並びに、のれん償却額[△100]及び一部売却に係る取崩額[△190]を合計することで、×1 年 3 月 31 日時点ののれんの金額[1,710]を求められる。このように、モチ型一部売却は既存の TT と比較して非常に有効なのである。

## VIII. 本研究の成果のまとめ

TT は、財務会計の学習者に広く利用されており、決算日ごとに子会社の資本とその増減を要因ごとに整理することを通じて、ストックとフローの観点から、被投資会社が連結財務諸表に与える影響を容易に算定することを可能にする。

具体的には、連結子会社の場合は一行空けの原則の適用し、適宜フロー差込法を活用する。一方で持分法適用会社の場合、一行空けの原則の適用は行わない。また、持分法適用の場合は、係る貸借対照表上の投資有価証券勘定の金額を縦計で求められるようにすることが重要であり、モチ型追加取得やモチ型一部売却など、連結子会社の場合とは異なる配慮が必要となる。

逆に言えば、これらの観点をしっかりと学習者に伝え、有用な TT を用いれば、より効果的かつ効率的な理解を促進できると推定される。

## VII. 今後の課題

しかしながら、本研究においては、すべての取引のパターンにおいて、本稿で紹介した TT の描写方法をどの程度貫くことができるかどうかについては確認できていない。例えば、自社のある子会社と自社の別のある子会社が合併する場合にどのような TT を描写するかについて、少なくとも本稿で説明した内容のみでは不明瞭であるか、そもそも描写できないものと考えられる。

また、現在の表示方法が最適かどうかは明らかになっていない項目も存在する。例えば、支配を喪失しない子会社株式の一部売却(Ⅲを参照)においては、連結包括利益計算書のその他有価証券評価差額金に、「差額金の取崩」に係る変動額[△5]を含めないという点が特徴的である。これについて、含める部分(当期発生額)と区別して表示することができるだろうか。この点、本研究の結論としては、文字情報の加筆によりその旨を示すことこそできるものの、位置等を調整することにより視覚的に区別する方法は発見できなかった。

このように、TT の描写方法については、あらゆる議論が生じることが予想され、以降も発展の余地があると言える。今後の課題は、上記で挙げたものを含み、本研究で扱っていないケースについて、あるいは本研究で扱ったケースにおいて別の TT の形を考え、【観点】をできる限り向上させられる描写方法がどのようなものなのかを明らかにすることである。

また、本研究で紹介した各予備校の TT や、その問題点を解決した TT について、実際に学習者がどのように感じるか等のアンケートは実施できていない。学習者の理解が得られやすい TT かどうかを判定するためのより説得力のあるデータを提供するには、そのようなものの実施が不可欠であるため、今後調査を続けていきたい。

## VIII. 註及び参考文献等

註一(閲覧日:2025/08/27)

・[https://www.tac-school.co.jp/kouza\\_kaikei/kaikei\\_jisseki.html](https://www.tac-school.co.jp/kouza_kaikei/kaikei_jisseki.html)  
・ [https://cpa-net.jp/lp/lp2/?utm\\_source=yahoo&utm\\_medium=cpc&utm\\_campaign=yahoo\\_0100\\_0104.big&utm\\_term=0104.big&utm\\_content=RSA-01&yclid=YSS.1001119450.EAIaIQobChMIIYa85N-qjwMVhYCMaX3KHxlFEAAAYASAAEgLZevD BwE&sa\\_p=YSA&sa\\_cc=1001119450&sa\\_t=1756289381107&sa\\_ra=70](https://cpa-net.jp/lp/lp2/?utm_source=yahoo&utm_medium=cpc&utm_campaign=yahoo_0100_0104.big&utm_term=0104.big&utm_content=RSA-01&yclid=YSS.1001119450.EAIaIQobChMIIYa85N-qjwMVhYCMaX3KHxlFEAAAYASAAEgLZevD BwE&sa_p=YSA&sa_cc=1001119450&sa_t=1756289381107&sa_ra=70)

註二

・研究対象とした TAC の TT が記載されている教材は以下である。

・株式会社 TAC(2022)財務会計論研究会「公認会計士講座 財務会計論 テキスト⑤(本店・連結財務諸表(1))」TAC 株式会社教育事業部出版 p.94~155、177、189、430、436、443

・株式会社 TAC(2023)「公認会計士講座 財務会計論 テキスト⑦(連結財務諸表(3))」TAC 株式会社教育事業部出版 p.24

・研究対象とした CPA の TT が記載されている教材は以下である。

・CPA エクセレントパートナーズ株式会社 財務会計論研究チーム(2024)「公認会計士講座 財務会計論 計算(2025/2026 年合格目標) テキスト⑥」CPA エクセレントパートナーズ株式会社出版 p.⑳ I—7~㉑ I—49、㉑ II—10、㉑ II—18、㉑ II—37

・CPA エクセレントパートナーズ株式会社 財務会計論研究チーム(2024)「公認会計士講座 財務会計論 計算(2025/2026 年合格目標) テキスト⑧」CPA エクセレントパートナーズ株式会社出版 p.㉑—1~㉑—33

・研究対象とした LEC の TT が記載されている教材は以下である。

・株式会社東京リーガルマインド(2024)「公認会計士試験 FORESIGHT フォーサイト 簿記 テキスト⑦」株式会社東京リーガルマインド出版 p.2-57、2-65、2-79、6-15、6-25、6-33

・株式会社東京リーガルマインド(2024)「公認会計士試験 FORESIGHT フォーサイト 簿記 テキスト⑧」株式会社東京リーガルマインド出版 p.11-13

以上