

財務会計・計算の講評

財務会計論・計算問題に関しては、個別問題（13 問）に加えて、問題 23 以降、連結会計の総合問題（6 問）という形式で出題されました。

全体的に計算問題のボリュームが多いため、時間内にすべての問題を解ききることは難しかったと思われませんが、問題を取捨選択がしやすかったことや、知識をストレートに問う問題も多かったことから、点数は拾いやすかったのではないかと考えられます。

各問題の特徴は次のとおりです。

1. 個別問題の A ランクについて

問題 3（本支店会計）、問題 5（現金預金）、問題 7（固定資産）、問題 14（ストック・オプション）、問題 15（リース会計）、問題 19（在外子会社）、問題 21（企業結合会計）は基本問題であり、特にひねらずに出題されていますので、確実に得点したい問題といえます。

7 問中 6～7 問の正答が望まれます。

2. 個別問題の B ランクについて

問題 11（個別キャッシュ・フロー計算書）は、理論問題に近い性格を有しており、理論の知識で正答が可能であると考えられます。

問題 16（退職給付会計）は平成 29 年の論文式試験において理論で問われた論点であり、計算問題としては初見だと思われませんが、会計上の見積の変更に該当すると思いつけば正答が可能な問題でした。

2 問中 1 問は正答したいところです。

3. 個別問題の C ランクについて

問題 6（特殊商品売買）は、問題自体は比較的容易ですが、特殊商品売買という論点自体をはじめから切る方も多いため、正答は必須とはいえないと考えられます。また、細かい知識が問われている問題 8（引当金）、問題 13（金融商品会計）及び問題文の読取りが難解で集計も多い問題 18（四半期財務諸表）については、正答できなくても問題ないと考えられます。

4. 総合問題について

連結会計の総合問題（問題 23～28）のうち、確実に正答したいのは、問題 23（売上原価）、問題 24（建物）、問題 28（その他の包括利益）です。

問題 26（非支配株主持分）はアップストリームによる未実現損益が絡んでいるのみですので、正答したいところです。

問題 25（利益剰余金当期首残高）、問題 27（親会社株主に帰属する当期純利益）は、集計項目ですので、解答に要する時間などを考慮すると、正答できなくても問題ないと考えられます。

6 問中 4 問の正答が望まれます。

財務会計・理論の講評

財務会計論・理論問題に関しては、前回の平成 29 年第 II 回の短答式本試験の出題と比較すると、難易度は易しくなっていることから、一定レベルの点数を取ることが可能な問題であると言えます。具体的な問題構成は、次のとおりです。

①会計基準等の規定の読み込みや会計の基本的な考え方を理解していれば、解答することが可能な問題（7 問）

問題 1 問題 2 問題 4 問題 9 問題 17 問題 20 問題 22

②通常、受験生が時間をかけないような細かい内容の肢が含まれており、解答を出すことがやや難しい問題（2 問）

問題 10 問題 12

③判断のかなり困難な肢や適用指針のかなり細かい規定から出題された肢があり、解答を出すことが極めて難しい問題

該当する問題はありません。

上記①については、基準等をしっかりと読みこんでいれば解答を導き出すことが容易な問題なので、7 問中 6 問は正解したいところです。

一方、上記②については非常に細かい内容の規定も含まれているため、解きにくい印象を持たれたと思います。2 問中 1 問程度正答できれば十分で、どちらも正答できなくてもボーダーを取ることは可能と考えられます。

。

したがって、財務会計論・理論問題は、9 問中 6 問～7 問程度がボーダーラインになると考えられます。

近年の短答式試験において、財務会計論・理論問題については、会計基準等の基本的な知識が問われつつも、適用指針等の非常に細かな規定にまで踏み込んだ問題も出題されています。

しかし、重箱の隅をつつくような非常に細かい論点にばかり手を出すことは得策ではありません。まずは、落としてはいけない問題で確実に正答することを目標にして下さい。短答式試験ないしは論文式試験を突破するにあたっては、ただ闇雲に基準等の読み込みを行ったり問題集をたくさん解いたりするのではなく、「どうしてこのような会計処理が行われるのか？」という、その背景にある考え方を常に意識しながら学習することが重要となります。

思うように点数が伸びなかった方は、今までの学習方法を見直し、改善するように心がけて下さい。

ボーダー：120 点～136 点／200 点

平成 30 年第 I 回公認会計士試験

短答式試験

財務会計論・解答解説

問題 1 正解 1 (難易度: A)

- ア. ○ 本肢は、期間利益の算定方法としての財産法と損益法の特徴を説明したものである。
- イ. ○ 本肢は、貸借対照表の作成方法としての棚卸法と誘導法を説明したものである。
- ウ. × 現金主義と発生主義の説明は正しいが、減価償却費の計上は発生に基づく費用の配分であるため、発生主義によるものである。
- エ. × 関連会社株式は金融資産たる有価証券であるが、事業投資としての性格を有するため、取得原価によって評価する。(「金融商品に関する会計基準」17, 74)

問題 2 正解 6 (難易度: A)

- ア. × 本肢は質的特性としての意思決定との関連性を説明したものであるが、情報価値を期待させるのは「情報の理解可能性の存在」ではなく、「情報ニーズの存在」である。(「財務会計の概念フレームワーク」第2章4)
- イ. × 本肢は質的特性としての内的整合性を説明したものであるが、少数の基礎概念に支えられた一つの体系の目標仮説となっているのは「意思決定との関連性」ではなく「意思決定有用性」である。(「財務会計の概念フレームワーク」第2章9)
- ウ. ○ 本肢は質的特性としての比較可能性を説明したものである。(「財務会計の概念フレームワーク」第2章12)
- エ. ○ 本肢は質的特性としての信頼性(中立性)を説明したものである。(「財務会計の概念フレームワーク」第2章7)

問題 3 正解 3 (難易度 A) (金額は全て千円単位とする)

1. 内部利益控除

{825(支店の期末商品棚卸高に含まれる本店仕入れ分)+88(未達商品)}

$$\div 1.1 \times 0.1 = 83$$

2. 売上総利益(解答の金額)

1,200(本店の売上総利益)+463(支店の売上総利益)-83(内部利益控除)=1,580

問題 4 正解 2 (難易度: A)

- ア. ○ (「会社法」431条, 「会社計算規則」3条)
イ. × 連結計算書類には連結キャッシュ・フロー計算書は含まれない。(「会社計算規則」61条1項)
ウ. ○ (「会社法」440条)
エ. × 事業報告は金融商品取引法ではなく会社法において作成が求められるものである。(「会社法」435条)

問題 5 正解 3 (難易度 A) (金額は全て円単位とする)

1. 修正後残高

$$3,021,380(\text{当社側の当座預金}) + 1,035,000((1)\text{の未渡小切手}) \\ - 27,000((2)\text{の誤記入}) + 43,500((5)\text{の売掛金回収}) \\ - 372,500((6)\text{の未預入小切手}) = 3,700,380$$

2. 残高証明書における当座預金(解答の金額)

$$3,700,380(\text{修正後残高}) + 706,600((3)\text{の未取付小切手}) \\ - 645,000((4)\text{の時間外預入}) = 3,761,980$$

問題 6 正解 5 (難易度 C) (金額は全て円単位とする)

1. 原価率の計算

(1) 一般販売の売上原価

$$125,000(\text{前T/Bの繰越商品}) + 2,100,000(\text{前T/Bの仕入}) \\ - 145,000(\text{試用品発送高を含まない当期末の商品有高}) = 2,080,000$$

(2) 一般販売の原価率

$$2,080,000(\text{原価}) \div 3,200,000(\text{前T/Bの一般売上}) = 0.65$$

2. 試用販売

(1) 売上原価

$$2,700,000(\text{前T/Bの試用品売上}) \div 1.2(\text{試用品の売価設定}) \\ \times 0.65(\text{一般販売の原価率}) = 1,462,500$$

(2) 試用品の期末在庫

$$1,550,000(\text{前T/Bの試用品}) - 1,462,500(\text{売上原価}) = 87,500$$

3. 貸借対照表に計上する棚卸資産(解答の金額)

$$145,000(\text{試用品発送高を含まない当期末の商品有高}) + 87,500(\text{試用品}) = 232,500$$

問題 7 正解 4 (難易度 A) (金額は全て円単位とする)

1. 建物

(1) 減価償却費

$$750,000(\text{当期首の減価償却累計額}) \times 2 = 1,500,000$$

(2) 建物の期末帳簿価額

$$45,000,000(\text{取得原価}) - 750,000(\text{当期首の減価償却累計額}) \\ - 1,500,000(\text{減価償却費}) = 42,750,000$$

2. 備品

(1) 減価償却費

$$125,000(\text{当期首の減価償却累計額}) \times 2 = 250,000$$

(2) 備品の期末帳簿価額

$$2,500,000(\text{取得原価}) - 125,000(\text{当期首の減価償却累計額}) \\ - 250,000(\text{減価償却費}) = 2,125,000$$

3. 鉱業権

(1) 減価償却費

$$61,875,000(\text{取得原価}) \div 2,750 \text{ トン}(\text{採掘予定総量}) \times 125 \text{ トン}(\text{採掘量}) = 2,812,500$$

(2) 鉱業権の期末帳簿価額

$$61,875,000(\text{取得原価}) - 2,812,500(\text{減価償却費}) = 59,062,500$$

4. 機械

(1) 減価償却費

$$34,375,000(\text{取得原価}) \div 2,750 \text{ トン}(\text{採掘予定総量}) \times 125 \text{ トン}(\text{採掘量}) = 1,562,500$$

(2) 機械の期末帳簿価額

$$34,375,000(\text{取得原価}) - 1,562,500(\text{減価償却費}) = 32,812,500$$

5. 固定資産の貸借対照表価額(解答の金額)

$$42,750,000(\text{建物}) + 2,125,000(\text{備品}) + 59,062,500(\text{鉱業権}) \\ + 32,812,500(\text{機械}) = 136,750,000$$

問題 8 正解 4 (難易度 C) (金額は全て千円単位とする)

1. 各引当金の金額

(1) 役員賞与引当金

$$2,500(\text{代表取締役}) + 1,000 \times 3 \text{ 名}(\text{取締役}) + 200 \times 3 \text{ 名}(\text{監査役}) = 6,100$$

(2) 工事損失引当金

① A 工事

$$32,500(\text{請負金額}) - \{27,000(\text{未成工事支出金}) + 15,000(\text{実行予算残工事予定額})\} \\ = \triangle 9,500(\text{損失})$$

∴ 工事損失引当金 9,500 を計上する。

② B工事

$$19,200(\text{請負金額}) - \{17,500(\text{未成工事支出金}) + 1,250(\text{実行予算残工事予定額})\} \\ = 450(\text{利益})$$

∴ 工事損失引当金は計上しない。

(3) 損害補償損失引当金

当社側の主張が認められる可能性が高いと判断されるので、引当金は計上しない。

(4) 退職給付引当金

① 当期末の自己都合期末要支給額

$$8,900(\text{前期末の自己都合期末要支給額}) + 1,100(\text{増加}) - 3,000(\text{減少}) = 7,000$$

② 当期末の退職給付引当金

$$7,000 \times 0.8(\text{基準年度の比較指数}) = 5,600$$

2. 貸借対照表に計上すべき引当金の合計額(解答の金額)

$$6,100(\text{役員賞与引当金}) + 9,500(\text{工事損失引当金}) + 5,600(\text{退職給付引当金}) = 21,200$$

問題 9

正解 4 (難易度: A)

- ア. × 売買目的有価証券の取得に要した手数料などの付随費用は、当該有価証券の取得原価に含める。(「金融商品に関する実務指針」56, 57(1))
- イ. ○ 受託者に商品を移送することに伴う移送費と受託者が当該商品を受領するとき生じる検収費用は付随費用であるため、商品の取得原価に算入させる。また、受託者側に生じた付随費用のうち、第三者へ販売した商品に係る分は販売費として処理し、在庫分は在庫商品の取得原価に算入させる。(「連続意見書第四」第一五1)
- ウ. ○ 製造設備の輸送費、輸送中の保険料、設備の設置費用などは、不可避免的な付随費用としての性格をもつ限り、当該設備の取得原価に算入する。一方、新設備を導入したことにより保守点検組織を改編した場合において生じた従業員研修および訓練のための費用は、製造設備の取得に不可避免的に生じる付随費用の性格を有していないといえるため、当該設備の取得原価には算入できない。
- エ. × 買収に当たって必要となったコンサルタント料等の取得関連費用は、発生した事業年度の費用として処理することとされており、企業結合の支払対価に含めることは認められない。(「企業結合に関する実務指針」26)

問題10 正解 6 (難易度: B)

- ア. × 「関連当事者との取引」とは会社と関連当事者との取引をいい、対価の有無にかかわらず、資源若しくは債務の移転、又は役務の提供をいう。よって、対価のない取引であっても関連当事者との取引に該当する。(「関連当事者の開示に関する会計基準 5 (1))
- イ. × 関連当事者との取引による貸倒懸念債権及び破産更生債権等に関する情報は、関連当事者の種類ごとに合算して記載することが認められているため、「必ず個々の関連当事者ごとに開示しなければならない」というわけではない。(「関連当事者の開示に関する会計基準」10(8))
- ウ. ○ (「関連当事者の開示に関する会計基準」9 (1))
- エ. ○ (「関連当事者の開示に関する会計基準」11(2))

問題11 正解 3 (難易度 B) (金額は全て百万円単位とする)

1. 営業活動によるキャッシュ・フロー

$$9,600 + 200 (\text{営業手形の割引}) + 60 (\text{保険金収入}) \\ - 120 (\text{事業税の付加価値割および資本割}) = 9,740$$

2. 投資活動によるキャッシュ・フロー

$$\Delta 2,700$$

3. 財務活動によるキャッシュ・フロー

$$\Delta 5,500 + 100 (\text{自己株式の売却収入}) = \Delta 5,400$$

問題12 正解 2 (難易度: B)

- ア. ○ (「金融商品会計に関する実務指針」91)
- イ. ○ (「金融商品会計に関する実務指針」91)
- ウ. ○ (「金融商品会計に関する実務指針」91)
- エ. × 時価の下落について「回復する見込みがある」と認められるときは、株式の場合、時価の下落が一時的なものであり、期末日後おおむね1年以内に時価が取得原価にほぼ近い水準まで回復する見込みのあることを合理的な根拠をもって予測できる場合をいう。(「金融商品会計に関する実務指針」91)

問題13 正解 6 (難易度 C) (金額は全て円単位とする)

1. 損益計算書に計上される支払利息

$$10,000,000(\text{借入金額}) \times 2\%(\text{固定金利}) = 200,000$$

2. 金利スワップの時価(貸借対照表価額)

(1) 前期末(X2年3月31日)の金利スワップの時価

① X3年3月31日とX4年3月31日の各受払額

$$10,000,000(\text{想定元本})$$

$$\times \{2.20\%(\text{X2年4月1日のLIBOR}) - 2\%(\text{固定金利})\} = 20,000(\text{収入})$$

② 金利スワップの時価

$$20,000 \div (1 + 2.2\%) + 20,000 \div (1 + 2.2\%)^2 \approx 38,718(\text{四捨五入})$$

(2) 当期末(X3年3月31日)の金利スワップの時価

① X4年3月31日の受払額

$$10,000,000(\text{想定元本})$$

$$\times \{2.40\%(\text{X3年4月1日のLIBOR}) - 2\%(\text{固定金利})\} = 40,000(\text{収入})$$

② 金利スワップの時価

$$40,000 \div (1 + 2.4\%) \approx 39,063(\text{四捨五入})$$

(3) 金利スワップ(資産)の時価増加額

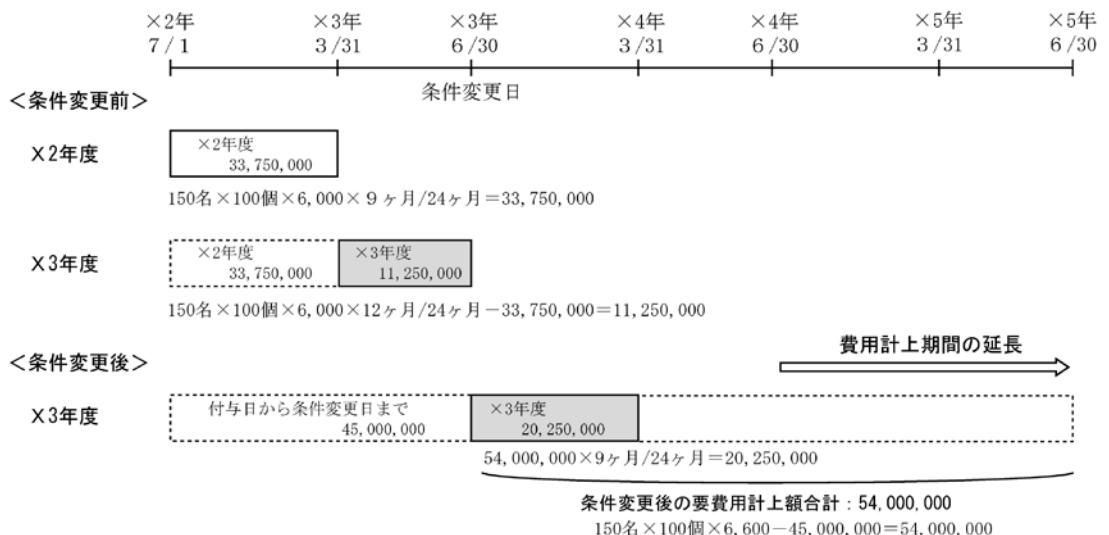
$$39,063(\text{当期末}) - 38,718(\text{前期末}) = 345$$

以上より、選択肢6のみ記述が全て正しい

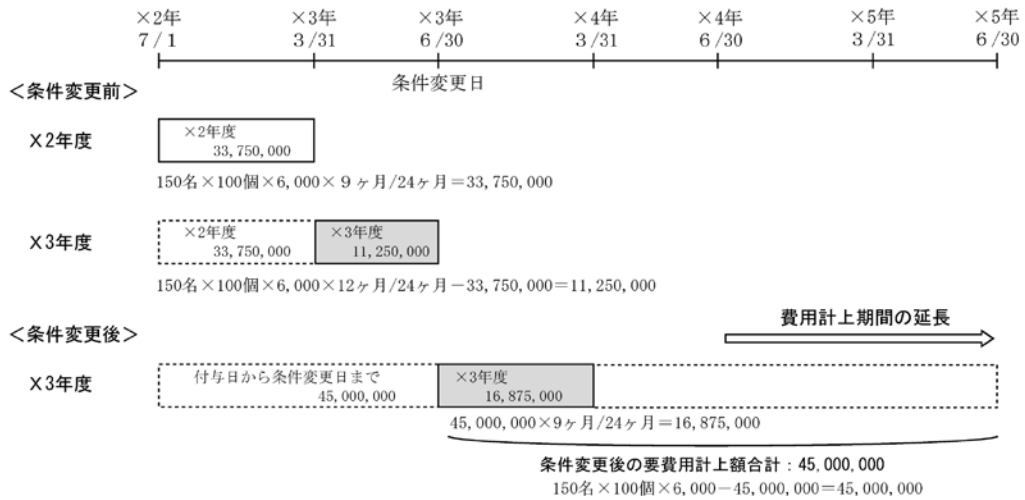
問題14 正解 3 (難易度: A) (金額は全て円単位とする)

1. 分析図

<ケース1>



<ケース 2>



2. X2年度の株式報酬費用（〈ケース1〉及び〈ケース2〉共通）

150名（従業員数）×100個（1名当たりのストック・オプション数）
×6,000（付与日の公正な評価単価）×9ヶ月^{※1}/24ヶ月^{※2}=33,750,000

※1 X2年7月1日（付与日）～X3年3月31日（X2年度末）

※2 X2年7月1日（付与日）～X4年6月30日（権利確定日）

3. X3年度の株式報酬費用

(1) X3年4月1日（X3年度首）～X3年6月30日（条件変更直前）まで（〈ケース1〉及び〈ケース2〉共通）

150名（従業員数）×100個（1名当たりのストック・オプション数）
×6,000（付与日の公正な評価単価）×12ヶ月^{※1}/24ヶ月^{※2}
-33,750,000（X2年度までの費用計上額）=11,250,000

※1 X2年7月1日（付与日）～X3年6月30日（条件変更直前）

※2 X2年7月1日（付与日）～X4年6月30日（権利確定日）

(2) 〈ケース1〉の場合（X3年7月1日（条件変更日）～X4年3月31日（X3年度末））

① 残存期間における要費用計上額

150名（従業員数）×100個（1名当たりのストック・オプション数）
×6,600（条件変更直後の公正な評価単価）
-45,000,000（条件変更時の費用計上額）[※]=54,000,000
※ 33,750,000（X2年7月1日～X3年3月31日）
+11,250,000（X3年4月1日～X3年6月30日）=45,000,000

② X3年度における費用計上額

54,000,000×9ヶ月^{※1}/24ヶ月^{※2}=20,250,000
※1 X3年7月1日（条件変更日）～X4年3月31日（X3年度末）
※2 X3年7月1日（条件変更日）～X5年6月30日（変更後の権利確定日）

(3) 〈ケース 2〉の場合 (X3 年 7 月 1 日(条件変更日)～X4 年 3 月 31 日(X3 年度末))

① 残存期間における要費用計上額

$$150 \text{ 名 (従業員数)} \times 100 \text{ 個 (1 名当たりのストック・オプション数)} \\ \times 6,000 \text{ (付与日の公正な評価単価)} \\ - 45,000,000 \text{ (条件変更時の費用計上額)} * = 45,000,000 \\ * \quad 33,750,000 \text{ (X2 年 7 月 1 日～X3 年 3 月 31 日)} \\ + 11,250,000 \text{ (X3 年 4 月 1 日～X3 年 6 月 30 日)} = 45,000,000$$

② X3 年度における費用計上額

$$45,000,000 \times 9 \text{ ヶ月} *1 / 24 \text{ ヶ月} *2 = 16,875,000 \\ *1 \quad \text{X3 年 7 月 1 日 (条件変更日)～X4 年 3 月 31 日 (X3 年度末)} \\ *2 \quad \text{X3 年 7 月 1 日 (条件変更日)～X5 年 6 月 30 日 (変更後の権利確定日)}$$

4. 解答の金額

$$\langle \text{ケース 1} \rangle : 11,250,000 + 20,250,000 = 31,500,000 \\ \langle \text{ケース 2} \rangle : 11,250,000 + 16,875,000 = 28,125,000$$

問題15

正解 2 (難易度: A) (金額は全て千円単位とする)

1. リース資産及びリース債務の計上価額の算定

本間のリース取引は特別仕様であることから、所有権移転ファイナンス・リース取引に該当し、かつ、Y社において貸手の購入価額 3,800 が明らかであるため、リース資産及びリース債務の計上価額は 3,800 となる。

2. 利息計算に用いる割引率の算定

Y社は貸手の計算利率は 3.5%を知りうるため、割引率は 3.5%を用いる。

3. リース債務返済表

(単位: 千円)

	支払利息	元本返済額	リース債務残高
リース契約時			3,800
第 1 回支払日 (X1 年 3 月 31 日)	*1 ー	*2 1,000	*3 2,800
第 2 回支払日 (X2 年 3 月 31 日)	*4 98	*5 902	*6 1,898

*1 第 1 回支払日の支払利息: ゼロ (前払いとなるため初回支払時には利息は生じない)

*2 第 1 回支払日の元本返済額: 1,000 (リース料支払額) - 0 (支払利息) = 1,000

*3 第 1 回支払後のリース債務残高: 3,800 (支払前残高) - 1,000 (元本返済額) = 2,800

*4 第 2 回支払日の支払利息: 2,800 (リース債務残高) × 3.5% (利率) = 98

*5 第 2 回支払日の元本返済額: 1,000 (リース料支払額) - 98 (支払利息) = 902

*6 第 2 回支払後のリース債務残高 (解答の金額): 2,800 (支払前残高)

- 902 (元本返済額) = 1,898

問題16

正解 5 (難易度: B) (金額は全て百万円単位とする)

1. X1 年度発生分

① X4 年度までの費用処理額

$$12,915(\text{発生額}) \div 15 \text{年}(\text{変更前の平均残存勤務年数}) \times 3 \text{年}(\text{X2 年度} \sim \text{X4 年度}) \\ = 2,583$$

② X4 年度末の未認識残高

$$12,915(\text{発生額}) - 2,583(\text{費用処理額}) = 10,332$$

③ X5 年度の費用処理額

$$10,332(\text{X4 年度末の未認識残高}) \div 7 \text{年}(\text{X5 年度時点の残存勤務年数})_{※} = 1,476$$

$$※ 10 \text{年}(\text{変更後の平均残存勤務年数}) - 3 \text{年}(\text{経過年数: X2 年度} \sim \text{X4 年度}) = 7 \text{年}$$

2. X2 年度発生分

① X4 年度までの費用処理額

$$9,240(\text{発生額}) \div 15 \text{年}(\text{変更前の平均残存勤務年数}) \times 2 \text{年}(\text{X3 年度} \sim \text{X4 年度}) \\ = 1,232$$

② X4 年度末の未認識残高

$$9,240(\text{発生額}) - 1,232(\text{費用処理額}) = 8,008$$

③ X5 年度の費用処理額

$$8,008(\text{X4 年度末の未認識残高}) \div 8 \text{年}(\text{X5 年度時点の残存勤務年数})_{※} = 1,001$$

$$※ 10 \text{年}(\text{変更後の平均残存勤務年数}) - 2 \text{年}(\text{経過年数: X3 年度} \sim \text{X4 年度}) = 8 \text{年}$$

3. X3 年度発生分

数理計算上の差異が生じていないため、X5 年度の費用処理額はゼロとなる。

4. X4 年度発生分

① X4 年度末の未認識残高

$$\Delta 2,070(\text{発生額})$$

② X5 年度の費用処理額

$$\Delta 2,070(\text{X4 年度末の未認識残高}) \div 10 \text{年}(\text{変更後の平均残存勤務年数}) \\ = \Delta 207(\text{費用の減額})$$

5. X5 年度発生分

本問の数理計算上の差異は、発生年度の翌年から費用処理するため、X5 年度の費用処理額はゼロとなる。

6. 解答の金額

$$1,476 + 1,001 - 207 = 2,270$$

問題17 正解 3 (難易度: A)

- ア. ○ (「税効果会計に係る会計基準」第二 一 4, 第二 二 1)
 イ. × その他の包括利益の内訳項目は, 原則として税効果を控除した後の金額で表示する。なお, 本肢にあるような税効果を控除する前の金額から関連する税効果の金額を控除する形式で表示することも認められている。(「包括利益の表示に関する会計基準」8)
 ウ. × 本問の場合, 税率が引き下げられたことに伴って, 繰延税金資産が減少し, 法人税等調整額が借方に発生することから, 当期純利益は減少する。
 エ. ○ (「個別財務諸表における税効果会計に関する実務指針」20)

問題18 正解 5 (難易度: C) (金額は全て千円単位とする)

1. 第3四半期決算整理仕訳

(1) 減価償却費の計上

(借) 減 価 償 却 費	5,000	(貸) 減 価 償 却 累 計 額	5,000
---------------	-------	-------------------	-------

(2) 貸倒引当金繰入額の計上

(借) 貸 倒 引 当 金 繰 入 額	300※	(貸) 貸 倒 引 当 金	300
---------------------	------	---------------	-----

※ 貸倒引当金繰入額: 1,500(設定額) - 1,200(前T/B貸倒引当金) = 300

(3) 原価差異の配賦

(借) 原 価 差 異	3,000	(貸) 売 上 原 価	3,000※
-------------	-------	-------------	--------

※ 四半期決算整理前残高試算表の原価差異 8,000(貸方)のうち, 5,000(貸方)は季節的な変動に起因するものであり, 事業年度末までに解消する見込みであるため, 第3四半期末において繰り延べる必要がある。そのため, 残額である 8,000(貸方) - 5,000(貸方) = 3,000(貸方)について, 売上原価に配賦することになる。

(4) 法人税等の計上

(借) 法 人 税 等	20,895※1	(貸) 未 払 法 人 税 等	20,895
-------------	----------	-----------------	--------

※1 法人税等: 52,395(第3四半期累計期間の法人税等)※2

- 31,500(第2四半期累計期間の法人税等) = 20,895

※2 第3四半期累計期間の法人税等

{141,700(第3四半期累計期間の税引前当期純利益)※3 + 8,000(加算項目)}

× 35%(税率) = 52,395

※3 第 3 四半期累計期間の税引前当期純利益

第 3 四半期累計期間		損益計算書(一部)	
売上原価	*1) 297,000	売上高	500,000
販売費	25,000		
一般管理費	20,000		
減価償却費	*2) 15,000		
貸倒引当金繰入額	*3) 1,300		
税引前当期純利益	141,700		
	500,000		500,000

*1) 売上原価：300,000(前T/B) - 3,000(決算整理仕訳) = 297,000

*2) 減価償却費：10,000(前T/B) + 5,000(決算整理仕訳) = 15,000

*3) 貸倒引当金繰入額：1,000(前T/B) + 300(決算整理仕訳) = 1,300

(5) 法人税等調整額の計上

(借)繰延税金資産	8,000	(貸)法人税等調整額	8,000※
-----------	-------	------------	--------

※ 法人税等調整額：28,000(見積額) - 20,000(前T/B) = 8,000

2. 解答の金額

(1) 第 3 四半期累計期間の当期純利益

141,700(第 3 四半期累計期間の税引前当期純利益(1. (4)※3 参照))

- 52,395(第 3 四半期累計期間の法人税等(1. (4)※2 参照)) + 10,000(法人税等調整額)※
= 99,305

※ 2,000(前T/B) + 8,000(決算整理仕訳) = 10,000

(2) 第 3 四半期会計期間の当期純利益(解答の金額)

99,305(第 3 四半期累計期間の当期純利益)

- 58,500(第 2 四半期累計期間の当期純利益) = 40,805

問題19

正解 6 (難易度：A) (円貨は千円単位とする)

1. のれん(外貨額)の算定

15,000 千ドル(取得価額) - 16,000 千ドル※(20X1 年度期末資本合計) × 80%

= 2,200 千ドル

※ 1,000 千ドル(20X1 年度期末資本金) + 15,000 千ドル(20X1 年度期末利益剰余金)

= 16,000 千ドル

2. 為替換算調整勘定の分析

<のれん以外の為替換算調整勘定の分析>

		支配獲得時資本 16,000千ドル (HR100円・1,600,000)
20X2年度末 17,000千ドル (貸借差額・1,698,000)		20X2年度利益 1,000千ドル (AR98円・98,000)
20X3年度末 20,000千ドル (貸借差額・1,998,000)		20X3年度末 17,000千ドル (貸借差額・1,698,000)
		20X3年度利益 3,000千ドル (AR100円・300,000)
		20X3年度末 20,000千ドル (貸借差額・1,998,000)
(CR120円) 2,280,000	← 為替換算調整勘定 395,000 →	20X4年度末 19,000千ドル (貸借差額・1,885,000)
		20X4年度利益 △1,000千ドル (AR113円・△113,000)

<のれんに伴う為替換算調整勘定>

20X1年度末	20X2年度末	20X3年度末	20X4年度末
2,200千ドル (HR100円)	△440千ドル (AR98円)	△440千ドル (AR100円)	△440千ドル (AR113円)
220,000	△43,120	△44,000	△49,720
			880千ドル (CR120円)
			↑ 20X4年度末 為替換算調整勘定 22,440
			105,600

3. 解答の金額

395,000(のれん以外の為替換算調整勘定)×80%(P社持分)

+22,440(のれんに伴う為替換算調整勘定)=338,440

※ 内部取引からは為替換算調整勘定が生じないため、解説上は考慮外とする。

問題20

正解 2 (難易度:A)

- ア. ○ (「連結財務諸表に関する会計基準」17, 58)
- イ. × 親会社の子会社に対する投資とこれに対応する子会社の資本を相殺消去する際の親会社の投資の金額は、支配獲得日の時価による。(「連結財務諸表に関する会計基準」23(1))
- ウ. ○ (「連結財務諸表に関する会計基準」36)
- エ. × 子会社株式の追加取得に係るキャッシュ・フローについては、連結キャッシュ・フロー計算書上、非支配株主との取引として「財務活動によるキャッシュ・フロー」の区分に記載する。(「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」9-2)

問題21 正解 1 (難易度: A) (金額は全て千円単位とする)

1. 合併仕訳

(借) その他有価証券評価差額金	20,000 ^{※1}	(貸) B 社 株 式	20,000
(借) 現 金	82,000	(貸) 借 入 金	166,000
売 掛 金	151,000	B 社 株 式	60,000 ^{※3}
土 地	617,000 ^{※2}	資 本 金	360,000 ^{※4}
の れ ん	96,000 ^{※6}	資 本 準 備 金	360,000 ^{※4}

※1 その他有価証券評価差額金: 80,000(貸借対照表のB社株式)

$$-400 \text{ 千株} \times @150 \text{ 円 (B社株式取得価額)} = 20,000$$

※2 土地: 617,000(時価)

※3 B社株式: 400 千株 \times @150 円 = 60,000 (B社株式取得価額)

※4 資本金及び資本準備金: 1,800 千株(交付株式数)^{※5} \times @400 円 (A社の株価)

$$\times 1 / 2 = 360,000$$

※5 交付株式数: {4,000 千株 (B社発行済株式) - 400 千株 (抱合せ株式)} \times 0.5

$$= 1,800 \text{ 千株}$$

※6 のれん(解答の金額): 96,000(貸借差額)

問題22 正解 5 (難易度: A)

- ア. \times 識別可能資産及び負債の範囲は、被取得企業の企業結合日前の貸借対照表において計上されていたものに限定されているわけではない。(「企業結合に関する会計基準」99)
- イ. \circ (「企業結合に関する会計基準」注9)
- ウ. \times 本問の場合、分離元企業が受け取った現金等の財産の価額が移転した事業に係る株主資本相当額を上回る場合には、原則として、当該差額を移転利益として認識(受け取った分離先企業の株式の取得原価はゼロとする。)し、下回る場合には、当該差額を受け取った分離先企業の株式の取得原価とするのであり、対価の種類ごとに区々の会計処理を行うわけではない。(「事業分離等に関する会計基準」24(1))
- エ. \circ (「事業分離等に関する会計基準」43)

問題23 ~ 問題28 (金額は全て千円単位とする)

問題23 正解 2 (難易度：A)
売上原価 51,900,000 (解答の金額) 1. (3) 参照)

問題24 正解 4 (難易度：A)
建物 11,211,780 (解答の金額) 2. (3) 参照)

問題25 正解 1 (難易度：C)
利益剰余金当期首残高 8,049,248 (解答の金額) 3. 参照)

問題26 正解 3 (難易度：B)
非支配株主持分 2,152,014 (解答の金額) 4. 参照)

問題27 正解 4 (難易度：C)
親会社株主に帰属する当期純利益 4,102,238 (解答の金額) 5. 参照)

問題28 正解 3 (難易度：A)
その他の包括利益 23,000 (解答の金額) 6. (3) 参照)

タイムテーブル

	×1年 3月31日	70%	×3年 3月31日	70%	×4年 3月31日
70%取得					
資本金	3,500,000		3,500,000		3,500,000
資本剰余金	1,000,000	+ 623,000	1,000,000	+ 711,270	1,000,000
利益剰余金	650,000	+ 267,000	1,540,000	+ 304,830	2,556,100
評価差額金	4,000	+ 9,800	18,000	+ 4,200	24,000
評価差額	100,000	+ 4,200	100,000	+ 1,800	100,000
合計	5,254,000		6,158,000		7,180,100
取得持分	3,677,800				
取得原価	7,000,000				
のれん	3,322,200	△ 1,328,880	1,993,320	△ 664,440	1,328,880

※1 X3年3月31日利益剰余金：2,556,100 (X4.3.31) - 1,016,100 (当期純利益) = 1,540,000

※2 X3年3月31日評価差額金：291,000 (前期末A株時価) + 485,000 (前期末A株以外時価)
- {288,000 (A株取得原価) + 470,000 (A株以外取得原価)} = 18,000

解答の金額

1. 売上原価(問題 23 の解答)

(1) 個別上の金額の単純合算

$$49,760,000(P社) + 10,760,000(S社) = 60,520,000$$

(2) 連結修正仕訳(売上原価に関係するもののみ)

(借) 売	上	高	8,640,000	(貸) 売	上	原	価	8,640,000※1
(借) 利益剰余金－当期首残高			180,000	(貸) 売	上	原	価	180,000※2
(借) 売	上	原	価	200,000※3	(貸) 商		品	200,000

※1 相殺額：P社の売上高のうちS社に対するもの。

※2 期首未実現利益の実現：1,080,000(前期末S社商品のP社からの仕入分)
 $\times 20\%$ (利益加算率) / 120% (原価に対する売価の割合) = 180,000

※3 期末未実現利益の消去：1,200,000(当期末S社商品のP社からの仕入分)
 $\times 20\%$ (利益加算率) / 120% (原価に対する売価の割合) = 200,000

(3) 解答の金額

$$60,520,000(\text{単純合算}) - 8,640,000(\text{相殺}) - 180,000(\text{期首未実現利益の実現}) \\ + 200,000(\text{期末未実現利益の消去}) = 51,900,000$$

2. 建物(問題 24 の解答)

(1) 個別上の金額の単純合算

$$7,718,500(P社) + 3,500,000(S社) = 11,218,500$$

(2) 連結修正仕訳(建物に関係するもののみ)

(借) 利益剰余金－当期首残高		7,200※1	(貸) 建		物		7,200		
(借) 建		物	240	(貸) 利益剰余金－当期首残高			240※2		
(借) 建		物	240	(貸) 減	価	償	却	費	240※2

※1 建物売却益(未実現利益の消去)：131,200(売却額) - 124,000(帳簿価額) = 7,200

※2 減価償却費(未実現利益の実現)：7,200(未実現利益) ÷ 30年(耐用年数) = 240

(3) 解答の金額

$$11,218,500(\text{単純合算}) - 7,200(\text{未実現利益の消去}) + 240(\text{未実現利益の実現}) \times 2年 \\ = 11,211,780$$

3. 利益剰余金当期首残高(問題 25 の解答)

金額	内訳
8,940,000	P 社個別 : 13,015,240 (P 社当期末残高) - 4,075,240 (P 社当期純利益) = 8,940,000
+623,000	取得後剰余金(X1. 4. 1~X3. 3. 31) : タイムテーブル参照
△1,328,880	のれん償却額(X1. 4. 1~X3. 3. 31) : タイムテーブル参照
△180,000	商品・前期末未実現利益 : 180,000※1
△4,872	建物・前期末未実現利益 : 6,960 (前期末未実現利益※2) × 70% (P 社持分割合) = 4,872
8,049,248	

※1 商品・前期末未実現利益 : 1,080,000 (前期末 S 社商品の P 社からの仕入分)
× 20% (利益加算率) / 120% (原価に対する売価の割合) = 180,000

※2 建物・前期末未実現利益 : 7,200 (未実現利益の消去) - 240 (未実現利益の実現)
= 6,960

4. 非支配株主持分(問題 26 の解答)

金額	内訳
7,180,100	S 社資本合計 : タイムテーブル参照
△6,720	建物・当期末未実現利益 : 7,200 (未実現利益の消去) - 240 (未実現利益の実現) × 2 年 = 6,720
7,173,380	未実現利益消去後 S 社資本合計
× 30%	非支配株主持分割合
2,152,014	

5. 親会社株主に帰属する当期純利益(問題 27 の解答)

金額	内訳
4,075,240	P 社当期純利益
+711,270	S 社当期純利益・P 社持分 : タイムテーブル参照
△664,440	のれん償却額(X3. 4. 1~X4. 3. 31) : タイムテーブル参照
△20,000	商品未実現利益 : 180,000 (期首未実現利益の実現※1) - 200,000 (期末未実現利益の消去※2) = △20,000
+168	建物未実現利益 : 240 (未実現利益の実現) × 70% (P 社持分割合) = 168
4,102,238	

※1 期首未実現利益の実現 : 1,080,000 (前期末 S 社商品の P 社からの仕入分)
× 20% (利益加算率) / 120% (原価に対する売価の割合) = 180,000

※2 期末未実現利益の消去 : 1,200,000 (当期末 S 社商品の P 社からの仕入分)
× 20% (利益加算率) / 120% (原価に対する売価の割合) = 200,000

6. その他の包括利益(問題 28 の解答)

(1) A 社株式の売却益について

個別財務諸表においては、その他の包括利益累計額の当期の増減額がその他の包括利益となる。よって、A 社株式売却益については考慮する必要がない。

(2) 個別上の金額

	前期末	当期末	増減(その他の包括利益)
P 社	63,000※	80,000	17,000
S 社	18,000	24,000	6,000

※1 P 社前期末 : 3,863,000(前期末時価) - 3,800,000(取得原価) = 63,000

※2 S 社前期末 : 291,000(前期末 A 株時価) + 485,000(前期末 A 株以外時価)
- {288,000(A 株取得原価) + 470,000(A 株以外取得原価)}
= 18,000

(3) 解答の金額

17,000(P 社その他の包括利益) + 6,000(S 社その他の包括利益) = 23,000

連結修正仕訳

1. X1 年 3 月 31 日

(借) 諸資産(土地)	100,000	(貸) 評価差額	100,000※1
(借) 資本金-当期首残高	3,500,000	(貸) 諸資産(S 社株式)	7,000,000
資本剰余金-当期首残高	1,000,000	非支配株主持分-当期首残高	1,576,200※3
利益剰余金-当期首残高	650,000		
その他有価証券評価差額金-当期首残高	4,000		
評価差額	100,000		
諸資産(のれん)	3,322,200※2		

※1 評価差額 : 2,100,000(X1. 3. 31 時価) - 2,000,000(B/S 計上額) = 100,000

※2 のれん : 7,000,000(S 社株式) - 5,254,000(資本合計) × 70%(P 社持分割合)
= 3,322,200

※3 非支配株主持分 : 5,254,000(資本合計) × 30%(非支配株主持分割合) = 1,576,200

2. X1 年 4 月 1 日 ~ X3 年 3 月 31 日(成果連結を除く)

(借) 利益剰余金-当期首残高	267,000※1	(貸) 非支配株主持分-当期首残高	267,000
(借) その他有価証券評価差額金-当期首残高	4,200※2	(貸) 非支配株主持分-当期首残高	4,200
(借) 利益剰余金-当期首残高	1,328,880※3	(貸) 諸資産(のれん)	1,328,880

※1 利益の按分 : {1,540,000(X3. 3. 31 利益剰余金) - 650,000(X1. 3. 31 利益剰余金)}
× 30%(非支配株主持分割合) = 267,000

※2 その他有価証券評価差額金の按分 :
{18,000(X3. 3. 31 評価差額金) - 4,000(X1. 3. 31 評価差額金)}
× 30%(非支配株主持分割合) = 4,200

※3 のれんの償却 : 3,322,200(のれん計上額) ÷ 5 年(償却年数) × 2 年 = 1,328,880

3. X3 年 4 月 1 日～X4 年 3 月 31 日(成果連結を除く)

(借) 非支配株主持分に帰属する当期純損益	304,830 ※1	(貸) 非支配株主持分-当期変動額	304,830
(借) その他有価証券評価差額金-当期変動額	1,800 ※2	(貸) 非支配株主持分-当期変動額	1,800
(借) 販売費及び一般管理費(のれん償却額)	664,440 ※3	(貸) 諸資産(のれん)	664,440

※1 利益の按分：1,016,100(当期純利益)×30%=304,830

※2 その他有価証券評価差額金の按分：

{24,000(X4.3.31 評価差額金) - 18,000(X3.3.31 評価差額金)}

×30%(非支配株主持分割合) = 1,800

※3 のれんの償却：3,322,200(のれん計上額)÷5年(償却年数) = 664,440

4. 成果連結

(1) 商品売買

(借) 売上高	8,640,000	(貸) 売上原価	8,640,000 ※1
(借) 利益剰余金-当期首残高	180,000	(貸) 売上原価	180,000 ※2
(借) 売上原価	200,000 ※3	(貸) 諸資産(商品)	200,000

※1 相殺額：P社の売上高のうちS社に対するもの。

※2 期首未実現利益の実現：1,080,000(前期末S社商品のP社からの仕入分)

×20%(利益加算率) / 120%(原価に対する売価の割合) = 180,000

※3 期末未実現利益の消去：1,200,000(当期末S社商品のP社からの仕入分)

×20%(利益加算率) / 120%(原価に対する売価の割合) = 200,000

(2) 建物

(借) 利益剰余金-当期首残高	7,200 ※1	(貸) 諸資産(建物)	7,200
(借) 非支配株主持分-当期首残高	2,160	(貸) 利益剰余金-当期首残高	2,160 ※2
(借) 諸資産(建物)	240	(貸) 利益剰余金-当期首残高	240 ※3
(借) 利益剰余金-当期首残高	72	(貸) 非支配株主持分-当期首残高	72
(借) 諸資産(建物)	240	(貸) 販売費及び一般管理費(減価償却費)	240 ※3
(借) 非支配株主に帰属する当期純損益	72	(貸) 非支配株主持分-当期変動額	72

※1 建物売却益(未実現利益の消去)：131,200(売却額) - 124,000(帳簿価額) = 7,200

※2 未実現利益の消去に関する非支配株主持分への按分：

7,200(未実現利益の消去) × 30%(非支配株主持分割合) = 2,160

※3 減価償却費(未実現利益の実現)：7,200(未実現利益) ÷ 30年(耐用年数) = 240

※4 未実現利益の実現に関する非支配株主持分への按分：

240(未実現利益の実現) × 30%(非支配株主持分割合) = 72