

# 令和 2 年度第 II 回公認会計士試験 財務会計論（計算のみ）

アイ・シー・オー

## I C O 短答式試験解答 & 解説

### 令和 02 年度第 II 回【計算】講評

今回の簿記は、4 点問題の連結会計が難しい問題でしたので 4 点問題に時間をかけて得点を伸ばした方が良かったと思います。個別論点は、難しい問題もありますが、標準的な問題が多かったため、得点しやすかった内容でした。8 点問題で確実に得点して欲しい問題は、2、4、8、12、20 の 5 問で 40 点、4 点問題で確実に得点して欲しい問題は、23、27 の 2 問で 8 点、更に 8 点問題のうち問題 5、9、11、14、16、20 のうち半分の 3 問で 24 点は得点して欲しいところです。したがって、合計：40 点 + 8 点 + 24 点 = 72 点が合格ラインだと思います。

#### 計算のみ

問題番号	難易度	出題範囲	攻め時間 or 捨てる
問題 2	D	銀行勘定調整表、貸倒引当金、社債繰上償還、外貨手付	攻める 8 分
問題 4	D	商品有高帳	攻める 6 分
問題 5	C	棚卸資産	攻める 6 分
問題 6	B	賃貸不動産の時価開示	捨てる -
問題 8	D	純資産会計	攻める 6 分
問題 9	C	収益の認識	攻める 6 分
問題 11	C	C F 計算書…直接法	攻める 8 分
問題 12	D	貸倒引当金	攻める 4 分
問題 14	C	リース会計	攻める 6 分
問題 16	C	退職給付会計	攻める 6 分
問題 17	B	連結税効果会計	捨てる -
問題 20	C	外貨建連結	攻める 8 分
問題 21	B	企業結合…合併	捨てる -
問題 23	D	連結会計…のれん	攻める 8 分
問題 24	C	連結会計…非支配株主持分	攻める 6 分
問題 25	B	連結会計…利益剰余金	捨てる -
問題 26	C	連結会計…売上原価	攻める 6 分
問題 27	C	連結会計…販売費及び一般管理費	攻める 6 分
問題 28	B	連結会計…親会社株主に帰属する当期純利益	捨てる -
		合計	90 分



## 3. 選択肢ウ

① X1年4月1日の発行時

(借) 現金 預金	47,500	(貸) 社債 (注)	47,500
-----------	--------	------------	--------

(注)  $50,000 \times @95 \text{円} \div @100 \text{円} = 47,500$ 

② X2年3月31日の利払時…利息の支払いと償却原価法の適用

(借) 社債利息 (注2)	2,451	(貸) 現金 預金 (注1)	2,000
		社債 (注3)	451

(注1) 社債額面  $50,000 \times \text{クーポン利率} 4\% = 20,000$ (注2) 社債の発行価額  $47,500 \times \text{実効利率} 5.16\% = 2,451$ (注3) 実効利息  $2,451 - \text{クーポン利息} 2,000 = \text{償却額} 451$ 

③ X2年4月1日の償還時

(借) 社債 (注2)	19,180	(貸) 現金 預金 (注1)	19,800
社債償還損 (注3)	620		

(注1) 社債額面  $20,000 \times @99 \text{円 (買入価額)} \div @100 \text{円} = 19,800$ (注2)  $(\text{社債の発行価額} 47,500 + \text{償却額} 451) \times \text{社債額面} 20,000 \div \text{社債額面} 50,000 = 19,180$ (注3)  $\text{買入償却原価} 19,180 - \text{買入価額} 19,800 = \text{償却損} 620$ 

選択肢ウは、正しい。

## 4. 選択肢エ

① X1年12月1日の売買契約締結時における手付金の支払

(借) 前渡金 (注)	25,000	(貸) 現金 預金	25,000
-------------	--------	-----------	--------

(注)  $500 \text{千円} \div 2 \times 100 \text{円/円} = 25,000$ 

② X2年3月31日の決算日

仕訳なし			
------	--	--	--

(∴) 前渡金は、既に円価額が確定しているため、期末における換算替えは不要であるため。

選択肢エは、当期末の前渡金の帳簿価額が、30,000ではなく、25,000であるため、誤り。

したがって、正解は【4】である。

## 問題 4 &lt;難易度&gt; D &lt;出題範囲&gt; 商品有高帳 (8 点) タイム 6 分

[解 説] (単位: 千円)

## 1. A 商品

## ① A 商品有高帳

		A 商品有高帳						(単位: 数量は個)		
X2 年	摘 要	受 入			払 出			残 高		
		数量	単価	金額	数量	単価	金額	数量	単価	金額
3 月 1 日	前月繰越	500	100	50,000				500	100	50,000
5 日	仕 入	500	120	60,000				500	100	50,000
								500	120	60,000
10 日	売 上				500	100	50,000			
					200	120	24,000			
								300	120	36,000
15 日	売上戻り	100	120	12,000				400	120	48,000
20 日	仕 入	700	150	105,000				400	120	48,000
								700	150	105,000
25 日	仕入割戻						3,500	400	120	48,000
								700	145	101,500
30 日	売 上				200	120	24,000			
								200	120	24,000
								700	145	101,500
31 日	次月繰越				200	120	24,000			
					700	145	101,500			
		1,800		227,000	1,800		227,000			
4 月 1 日	前月繰越	200	120	24,000						
		700	145	101,500						

## ② A 商品の期末商品棚卸額

$$200 \text{ 個} \times @ 120 + 700 \text{ 個} \times @ 145 = 125,500$$

## 2. B 商品

## ① B 商品有高帳

		B 商品有高帳						(単位：数量は個)		
X2 年	摘 要	受 入			払 出			残 高		
		数量	単価	金額	数量	単価	金額	数量	単価	金額
3 月 1 日	前月繰越	2,000	50	100,000				2,000	50	100,000
5 日	仕 入	1,200	50	60,000				3,200	50	160,000
10 日	仕入戻し				200	50	10,000	3,000	50	150,000
15 日	売 上				2,000	50	100,000	1,000	50	50,000
20 日	仕 入	1,500	60	90,000				2,500	56	140,000
25 日	仕入割戻						5,000	2,500	54	135,000
30 日	売 上				1,200	54	64,800	1,300	54	70,200
31 日	次月繰越				1,300	54	70,200			
		4,700		250,000	4,700		250,000			
4 月 1 日	前月繰越	1,300	54	70,200				1,300	54	70,200

なお、仕入割引 5,000 は、代金支払期日前の支払に対する買掛金の一部免除なので、商品有高帳には影響を与えない。

## ② B 商品の期末商品棚卸額

$$1,300 \text{ 個} \times @54 = 70,200$$

## 3. 期末商品棚卸額の合計

$$A \text{ 商品 } 125,500 + B \text{ 商品 } 70,200 = \boxed{195,700}$$

したがって、正解は【2】である。

**問題 5** <難易度> C <出題範囲> 棚卸資産の評価 (8 点) タイム 6 分

[解 説] (単位: 千円)

1. 商品 X

		帳簿原価 40,000
原価@20.0 (=40,000÷2,000 個)	商品評価損 2,145	
正味売却価額※@18.9	貸借対照表の 「商品」の価額 36,855	棚卸 減耗費 1,000
	期末実地 棚卸数量 1,950 個	期末帳簿 棚卸数量 2,000 個

※販売単価@21×(1-0.1)=@18.9

2. 半製品 B

		帳簿原価 18,000
原価@3.0	未実現利益 ※ 1,200	
未実現利益控除後原価@2.8	材料費 12,000 (=@2.0×6,000 個) 材料費@2.2のうち@0.2は未実現利益	貸借対照表の 「半製品 B」の価額 16,800
	加工費 4,800 (=@0.8×6,000 個)	
		期末帳簿 棚卸数量 6,000 個

※6,000 個×材料 A2 個×材料 A1 個当たりの未実現利益@0.1(=10,000÷10,000 個×10%)=1,200

半製品 B 1 個当たりの材料費は、10,000÷10,000 個×1.1×材料 A2 個=@2.2

半製品 B 1 個当たりの加工費は、18,000÷6,000 個-@2.2=@0.8

3. 製品 Y

		実地原価 70,000	帳簿原価 75,000
原価@50.0		未実現利益	
未実現利益控除後原価@49.4		※ 840	
貸借対照表の 「半製品 B」の価額 69,160	}	材料費 8,400 (=@6.0×1,400 個)	廃棄損
		材料費@6.6のうち@0.6は未実現利益	
		加工費 60,760 (=@43.4×1,400 個)	
		期末実地 棚卸数量 1,400 個	期末実地 棚卸数量 1,500 個

※1,400 個×半製品 B 3 個×材料 A2 個×材料 A1 個当たりの未実現利益@0.1(=10,000÷10,000 個×10%)=840

製品 Y 1 個当たりの材料費は、10,000÷10,000 個×1.1×半製品 B 3 個×材料 A2 個=@6.6

製品 Y 1 個当たりの加工費は、70,000÷1,400 個-@6.6=@43.4

4. 棚卸資産の合計額

商品 X 36,855 + 材料 A 10,000 + 半製品 B 16,800 + 製品 Y 69,160 = 132,815

したがって、正解は【3】である。

## 問題 6 &lt;難易度&gt; B &lt;出題範囲&gt; 賃貸不動産の時価開示 (8 点) 捨てる

[解 説] (単位: 千円)

## 1. 根拠規定

## ① 将来の使用が見込まれていない遊休不動産

企業活動にほとんど使用されていない状態にある遊休不動産のうち、将来の使用が見込まれていない遊休不動産は、売却が予定されている不動産と同様に、処分によるキャッシュ・フローしか期待されていないため、時価が企業にとっての価値を示すものと考えられる。このため、本会計基準では、国際財務報告基準と同様に、当該不動産を賃貸等不動産の範囲に含めることとした。(賃貸等不動産の時価等の開示に関する会計基準 23 項)

## ② 連結財務諸表において賃貸等不動産の時価等の開示を行う場合、賃貸等不動産に該当するか否かの判断は連結の観点から行う。したがって、例えば、連結会社間で賃貸されている不動産は、連結貸借対照表上、賃貸等不動産には該当しないこととなる。(賃貸等不動産の時価等の開示に関する会計基準の適用指針 3 項)

## 2. 賃貸等不動産の時価等開示に関する物件の期末残高と期末時価

用途	前期末残高	当期増減額	当期末残高	当期末時価
賃貸オフィスビル	(注 1) 9, 030	+1, 000 - 700	9, 330	9, 420
賃貸オフィスビル建設用の土地	5, 430	+1, 600 - 1, 280	5, 750	5, 860
賃貸商業施設	(注 2) 4, 300	+750 - 1, 460	3, 590	(注 3) 3, 740
賃貸住宅	7, 800	+900 - 1, 200	7, 500	7, 660
合 計	26, 560	-390	26, 170	26, 680

(注 1) 遊休資産 A ビルは、賃貸等不動産の時価開示の注記対象となる。

(注 2) 子会社 B 社の店舗は連結上消去されるため、注記対象から除かれる。6, 100 - 1, 800 = 4, 300

(注 3) 5, 490 - 1, 750 = 3, 740

## 3. 連結貸借対照表計上額と当期末時価との差額(解答の金額)

当期末時価 26, 680 - 連結貸借対照表計上額 26, 170 = 510

したがって、正解は [5] である。



## 問題 8 &lt;難易度&gt; D &lt;出題範囲&gt; 純資産会計 (8 点) タイム 6 分

[解 説] (単位: 千円)

## 1. 剰余金の配当及び剰余金の処分

(借) その他資本剰余金 (注 2)	25,200	(貸) 資本準備金 (注 1)	1,200
		未払配当金	24,000
繰越利益剰余金 (注 3)	16,800	利益準備金 (注 1)	800
		未払配当金	16,000
繰越利益剰余金	4,000	別途積立金	4,000

(注 1) 資本準備金及び利益準備金

準備金の要積立額: 資本金 700,000 ÷ 4 - {資本準備金 102,000 + 利益準備金 71,000} = 2,000

剰余金の配当の 10 分の 1 : 配当総額 40,000 ÷ 10 = 4,000

上記どちらか小さい方 ⇒ 要積立額 2,000

資本準備金: 要積立額 2,000 ÷ 配当総額 40,000 × その他資本剰余金からの配当 24,000 = 1,200

利益準備金: 要積立額 2,000 ÷ 配当総額 40,000 × 繰越利益剰余金からの配当 16,000 = 800

(注 2) 1,200 + 24,000 = 25,200

(注 3) 800 + 16,000 = 16,800

## 2. 新株発行

(借) 現金預金	100,000	(貸) 資本金 (注 1)	50,000
		資本準備金 (注 2)	50,000

(注 1) 払込金額 100,000 ÷ 2 = 資本金 50,000

(注 2) 払込金額 100,000 - 資本金 50,000 = 50,000

## 3. 自己株式の取得

(借) 自己株式	2,200	(貸) 現金預金	2,220
支払手数料 (注)	20		

(注) 自己株式の取得費用は、取得原価に含めず、期間原価とする。

## 4. 自己株式の処分

(借) 現金預金 (注 1)	2,300	(貸) 自己株式 (注 2)	2,200
		自己株式処分差益 (注 3)	100
		(その他資本剰余金)	

(注) 処分価額 2,300 - 処分原価 2,200 = 差益 100

## 5. 当期純利益の損益振替

(借) 損益	32,000	(貸) 繰越利益剰余金	32,000
--------	--------	-------------	--------

## 6. 当期末残高の合計

① 資本準備金: 当期首残高 102,000 + 剰余金の配当 1,200 + 新株の発行 50,000 = 153,200

② その他資本剰余金: 当期首残高 84,000 - 剰余金の配当 25,200 + 自己株式の処分 100 = 58,900

③ 繰越利益剰余金: 当期首残高 98,000 - 剰余金の配当 16,800 - 別途積立金の積立 4,000

+ 当期純利益 32,000 = 109,200

④ 合計: 資本準備金 153,200 + その他資本剰余金 58,900 + 繰越利益剰余金 109,200 = 321,300

したがって、正解は [5] である。

**問題 9** <難易度> C <出題範囲> 収益の認識 (8 点) 捨てる

[解 説] (単位: 千円)

**1. 取引価格の配分の考え方**

(1) 財又はサービスの独立販売価格の比率に基づき、契約において識別したそれぞれの履行義務に取引価格を配分する。ただし、第 70 項から第 73 項の定めを適用する場合を除く。(収益認識に関する会計基準 66 項)

(値引の配分)

(2) 契約における約束した財又はサービスの独立販売価格の合計額が当該契約の取引価格を超える場合には、契約における財又はサービスの束について顧客に値引きを行っているものとして、当該値引きについて、契約におけるすべての履行義務に対して比例的に配分する。(収益認識に関する会計基準 70 項)

(3) 前項の定めにかかわらず、次の(1)から(3)の要件のすべてを満たす場合には、契約における履行義務のうち1つ又は複数(ただし、すべてではない。)に値引きを配分する。

- ① 契約における別個の財又はサービス(あるいは別個の財又はサービスの束)のそれぞれを、通常、単独で販売していること
- ② 当該別個の財又はサービスのうちの一部を束にしたものについても、通常、それぞれの束に含まれる財又はサービスの独立販売価格から値引きして販売していること
- ③ ②における財又はサービスの束のそれぞれに対する値引きが、当該契約の値引きとほぼ同額であり、それぞれの束に含まれる財又はサービスを評価することにより、当該契約の値引き全体がどの履行義務に対するものかについて観察可能な証拠があること(収益認識に関する会計基準 71 項)

**2. 本問へのあてはめ**

(1) 本契約には、取引全体に対する 40 (=400-360) の値引きが含まれており、仮に会計基準第 70 項に従って取引価格を独立販売価格の比率に基づき配分する場合には、3 つの履行義務すべてに比例的に値引きを配分することになる。しかし、A 社は、通常、製品 Y と Z を組み合わせて 200 で販売し、製品 X を 160 で販売しているため、上記会計基準第 71 項に従って、値引き 40 については製品 Y 及び Z を移転する約束に配分すべきとの証拠がある。

(2) 仮に A 社が製品 Y 及び Z に対する支配を同じ時点で移転する場合には、A 社は、実務上、それらの製品の移転を単一の履行義務として処理することができる。すなわち、A 社は取引価格 360 のうち 200 をその単一の履行義務に配分して、製品 Y 及び Z を同時に B 社に移転する時には 200 の収益を認識することができる。

(3) 一方、仮に A 社が製品 Y 及び Z を異なる時点で移転する場合には、配分された金額 200 は、製品 Y (独立販売価格 150) 及び製品 Z (独立販売価格 90) を移転する約束に配分される(会計基準第 66 項)。

**3. 取引価格の配分**

(1) 製品 X : 製品 X の独立販売価格 @ 160

(2) 製品 Y : 製品 Y と製品 Z へ配分された取引価格  $200 \div$  独立販売価格の合計 240  $\times$  製品 Y の独立販売価格 150 = @ 125

(3) 製品 Z : 製品 Y と製品 Z へ配分された取引価格  $200 \div$  独立販売価格の合計 240  $\times$  製品 Z の独立販売価格 90 = @ 95

**4. 売上高の金額**

製品 X : @ 160  $\times$  100 個 + 製品 Y : @ 125  $\times$  80 個 = 26,000

したがって、正解は [ 4 ] である。

## 問題 11 &lt;難易度&gt; C &lt;出題範囲&gt; C F 計算書…直接法 (8 点) タイム 8 分

[解 説] (単位: 千円)

## 1. 営業収入

## (1) 売掛金の回収

(借) 現 金 預 金 (注 1)	10,800	(貸) 売 掛 金 (注 2)	10,500
		為 替 差 益 (注 3)	300

(注 1)  $100 \text{ 千ドル} \times \text{回収時のレート } 108 \text{ 円/}\text{F}_\text{L} = 10,800$ (注 2)  $100 \text{ 千ドル} \times \text{前期末のレート } 105 \text{ 円/}\text{F}_\text{L} = 10,500$ (注 3)  $100 \text{ 千ドル} \times (108 \text{ 円/}\text{F}_\text{L} - 105 \text{ 円/}\text{F}_\text{L}) = 300$ 

## (2) 売掛金の期末換算

(借) 売 掛 金	500	(貸) 為 替 差 益 (注)	500
-----------	-----	-----------------	-----

(注)  $100 \text{ 千ドル} \times (\text{当期末のレート } 110 \text{ 円/}\text{F}_\text{L} - 105 \text{ 円/}\text{F}_\text{L}) = 500$ 

## (3) 営業収入

営業収入			
売掛金の前期末残高	100,000	売掛金の当期末残高	120,000
前受金の当期末残高	21,000	前受金の前期末残高	29,000
売 上 高	2,000,000	C F : 営業収入	1,972,800
為 替 差 益 (注) 800			
合 計	2,121,800	合 計	2,121,800

(注) 上記仕訳の通り、P/Lの為替差益は売掛金に対するものなので営業収入となる。

## 2. 商品の仕入支出

商品の仕入支出			
商品の前期末残高	70,000	商品の当期末残高	60,000
前払金の前期末残高	11,000	前払金の当期末残高	20,500
買掛金の当期末残高	95,000	前受金の前期末残高	80,000
C F : 商品の仕入支出	1,384,500	売 上 原 価	1,400,000
合 計	1,560,500	合 計	1,560,500

したがって、正解は [5] である。

問題 12 <難易度> D <出題範囲> 貸倒引当金 (8 点) タイム 6 分

[解 説] (単位: 千円)

1. 当期に適用する貸倒実績率の算定

問題文の「過去 2 算定期間に係る貸倒実績率の平均値」とあるため、X1 年度を基準年度とする貸倒実績率は考慮しない点に留意すること。

X2 年度を基準年度とする貸倒実績率:  $96 \div 4,800 = 2.0\%$

X3 年度を基準年度とする貸倒実績率:  $44 \div 8,800 = 0.5\%$

⇒ X4 年度の貸倒実績率:  $(2.0\% + 0.5\%) \div 2 \text{年} = 1.25\%$

2. X4 年度における一般債権に係る貸倒引当金の金額

X4 年度の元本期末残高  $8,400 \times 1.25\% =$

したがって、正解は [6] である。

## 問題 14 &lt;難易度&gt; C &lt;出題範囲&gt; リース会計 (8 点) タイム 6 分

[解 説] (単位: 千円)

貸手の会計処理を「リース取引開始日に売上高と売上原価を計上する方法」により行くと次のとおりである。

## 1. X1/4/1(リース取引開始日)

(借) リース投資資産 (注1)	76,200	(貸) 売上高 (注1)	76,200
売上原価 (注2)	67,530	買掛金	67,530

(注1) 売上高及びリース投資資産は、リース料総額で計上する。

(注2) 売上原価は、リース物件の購入原価で計上する。

## 2. X1/9/30(第1回回収日)

(借) 現金預金	7,620	(貸) リース投資資産	7,620
----------	-------	-------------	-------

## 3. X2/3/31(第2回回収日: 決算日)

(借) 現金預金	7,620	(貸) リース投資資産	7,620
繰延リース利益繰入 (注)	4,786	繰延リース利益 (注)	4,786

(注) リース料総額  $8,670 (=76,200 - 67,530) - 3,884 (=2,026 + 1,858) = 4,786$ 

## リース投資資産の回収スケジュール

回数	返済日	①前回支払後元本	②リース料支払額	③利息分 (=①× 3.0%) 実効利息	④元本分 (=②-③) 元本返済	支払後元本 (=①-④) 帳簿価額
開始日	X1/4/1	—	—	—	—	67,530
1回目	X1/9/30	67,530	7,620	2,026	5,594	61,936
2回目	X2/3/31	61,936	7,620	1,858	5,762	56,174
3回目	X2/9/30	56,174	7,620	1,685	5,935	50,239
4回目	X3/3/31	50,239	7,620	1,507	6,113	44,126
5回目	X3/9/30	44,126	7,620	1,324	6,296	37,830
6回目	X4/3/31	37,830	7,620	1,135	6,485	31,345
7回目	X4/9/30	31,345	7,620	940	6,680	24,665
8回目	X5/3/31	24,665	7,620	740	6,880	17,785
9回目	X5/9/30	17,785	7,620	534	7,086	10,699
10回目	X6/3/31	10,699	7,620	321	7,299	3,400
合計		—	76,200	12,070	64,130	—

## 4. 期末貸借対照表に計上される「リース投資資産」

繰延リース利益はリース投資資産と相殺して表示する。

リース料総額  $76,200 - 1$  回目回収額  $7,620 - 2$  回目回収額  $7,620 -$  実効利息の合計  $4,786 =$  56,174

したがって、正解は [4] である。

## 問題 16 &lt;難易度&gt; C &lt;出題範囲&gt; 退職給付会計 (8 点) タイム 6 分

[解 説] (単位: 千円)

## 1. 退職給付計算表

退 職 給 付 計 算 表

(単位: 百万円)

	期 首 残 高		当 年 度 の 処 理		期 末 残 高	
	借 方	貸 方	借 方	貸 方	借 方	貸 方
退職金資産	9,000		③ 270 ⑥ 930	⑤ 350 ⑧ 80	9,770	
退職給付債務		15,000	⑤ 350	① 900 ② 450 ⑦ 1,800		17,800
未認識数理計算差異		350	④ 70	⑨ 235	1,365	
			⑦ 1,800			
			⑧ 80			
退職給付費用の未収・前受額	6,350		* 1,245	⑥ 930	6,665	
	15,350	15,350			17,800	17,800
退職給付費用				* 1,245		
勤務費用			① 900			
利息費用	※ 189		② 450			
期待運用収益				③ 270		
数理計算差異償却			⑨ 235	④ 70		
			6,330	6,330		

①勤務費用 900

②利息費用 450

③退職金資産期待運用収益 270

④数理計算差異償却:  $350 \div$  短縮後の残りの期間 5 年 (=8 年 - 3 年) = 70

⑤年金給付支給額 350

⑥掛金拠出額 930

⑦退職給付債務の数理計算差異発生額: 期末実際 17,800 - 当期末見積 16,000 (=15,000 + ①900 + ②450 - ⑤350) = 1,800 (借方差異)

⑧退職金資産の数理計算差異発生額: 期末実際 9,770 - 当期末見積 9,850 (=9,000 + ③270 - ⑤350 + ⑥930) = 80 (借方差異)

⑨当期数理計算差異発生額の償却:  $1,880 (=1,800 + 80) \div$  短縮後の期間 8 年 = 235

⑩未認識数理計算差異の期末残高: 期首 350 (貸方) + ④70 (借方) + ⑦1,800 (借方) + ⑧80 (借方) + ⑨235 (貸方) = 期末 1,365 (借方)

したがって、正解は [ 2 ] である。

**問題 17** <難易度> B <出題範囲> 連結税効果会計 (8 点) 捨てる

[解 説] (単位: 千円)

子会社に対する投資に係る連結財務諸表固有の将来加算一時差異のうち、第 24 項に定めた解消事由以外により解消されるものについては、次のいずれも満たす場合を除き、将来の会計期間において追加で納付することが見込まれる税金の額を繰延税金負債として計上する。

- (1) 親会社が子会社に対する投資の売却等を当該自身で決めることができる。
- (2) 予測可能な将来の期間に、子会社に対する投資の売却等を行う意思がない。

(税効果会計に係る会計基準の適用指針 23 項)

1. X3 年 3 月 31 日におけるのれん残高

① 支配獲得時ののれん

P 社取得原価 5,440 - 3,840 (= X1 年 3 月 31 日の S 社資本合計 4,800 × P 社取得比率 80%) = 1,600

② X3 年 3 月 31 日ののれんの未償却残高

1,600 ÷ 20 年 × 18 年 = 1,440

2. X3 年 3 月 31 日における連結上の持分相当額の算定

(資本金 2,400 + 利益剰余金 3,200) × 取得比率 80% + のれん未償却残高 1,440 = 連結上の簿価 5,920

3. 正味の繰延税金負債

(連結上の簿価 5,920 - 個別上の簿価 5,440) × 実効税率 30% = 144

したがって、正解は [4] である。

【参考】税効果会計に係る会計基準の適用指針による解法

「連結財務諸表固有の将来加算一時差異」とは、連結財務諸表固有の一時差異のうち、連結決算手続の結果として連結貸借対照表上の資産の金額 (又は負債の金額) が、連結会社の個別貸借対照表上の資産の金額 (又は負債の金額) を上回る (又は下回る) 場合に、当該連結貸借対照表上の資産 (又は負債) が回収 (又は決済) される等により、当該一時差異が解消する時に、連結財務諸表における利益が増額されることによって当該増額後の利益の額が当該連結会社の個別財務諸表における利益の額と一致する関係を持つものをいう。(税効果会計に係る会計基準の適用指針 4 項 (5) ②)

X3 年 3 月 (S 社株式の売却の意思決定時)

(借) 法人税等調整額	144 (貸) 繰延税金負債 (注)	144
-------------	--------------------	-----

(注) X1 年 3 月期 ~ X3 年 3 月期までの留保利益のうち P 社持分 640 (= (3,200 - 2,400) × 80%) - X3 年 3 月期までののれんの償却累計額 160 (= 1,600 ÷ 20 年 × 2 年) = 利益剰余金の増加額 480

利益剰余金の増加額 480 × 実効税率 30% = 144

## 問題 20 &lt;難易度&gt; C &lt;出題範囲&gt; 外貨建連結 (8 点) タイム 6 分

[解 説] (単位: 千円)

## 1. タイム・テーブル(単位: 千ドル)

	X6 年			X7 年	
	3/31		当純 300	3/31	
P 社割合	70%			70%	
資本金	7,000			7,000	
利益剰余金	2,000			2,300	
計	9,000			9,300	
評価差額	210		= (2,000 - 1,700) × 70%	210	
時 価	9,210			9,510	
取得割合	× 70%				
取得持分	6,447				
取得原価	6,947				
のれん	500		償却*2 △2.5	47.5	
	*1			*3	

のれんの円貨額

\*1: 500 千ドル × 100 円/ドル = 50,000 千円

\*2: △25 千ドル × 107 円/ドル = 2,675 千円

\*3: 475 千ドル × 113 円/ドル = 53,675 千円

## 2. S 社の円貨 B/S : X6 年度末 B/S

貸 借 対 照 表 (X7 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)
その他資産	9,400	113	1,062,200	繰延税金負債	(注2)90	113	10,170
土地	200	113	22,600	資本金	7,000	100	700,000
	(注1)			利益剰余金			
				期首分	2,000	100	200,000
				当期分	300	107	32,100
				評価差額	(注3)210	100	21,000
				為替換算調整勘定	—	(差額)	121,530
合 計	9,600	113	1,084,800	合 計	9,600	113	1,084,800

(注1) 時価

(注2) (200 - 170) × 70% = 210

(注3) (200 - 170) × 30% = 90

## 3. S 社の個別修正…評価差額の計上

(借) 土 地 (注1)	30,000	(貸) 繰延税金負債 (注2)	9,000
		評 価 差 額 (注3)	21,000

(注1) 300 千ドル (= 2,000 千ドル - 1,700 千ドル) × 100 円/ドル = 30,000

(注2) 30,000 × 30% = 9,000



(注 3)  $30,000 \times 70\% = 21,000$

#### 4. 連結仕訳 (X6 年度の連結仕訳)

##### ① 投資と資本の相殺消去

(借) 資本金当期首残高	700,000	(貸) S 社 株 式	694,700
利益剰余金当期首残高	200,000	非支配株主持分(注 2)	276,300
評 価 差 額	21,000		
の れ ん (注 1)	50,000		

(注 1)  $694,700 - 921,000 (= 700,000 + 200,000 + 21,000) \times 70\% = 50,000$

(注 2)  $921,000 \times 30\% = 276,300$

##### ② 増加剰余金の按分

(借) 非支配株主損益	9,630	(貸) 非支配株主持分(注)	9,630
-------------	-------	----------------	-------

(注)  $300 \text{ 千ドル} \times 30\% \times 107 \text{ 円/ドル} = 9,630$

##### ③ のれんの償却

(借) の れ ん 償 却 (注)	2,675	(貸) の れ ん	2,675
-------------------	-------	-----------	-------

(注)  $500 \text{ 千ドル} \div 20 \text{ 年} \times 107 \text{ 円/ドル} = 2,675$

##### ④ S 社個別 B/S で計上された為替換算調整勘定の非支配株主持分への振替

(借) 為替換算調整勘定(注)	36,459	(貸) 非支配株主持分	36,459
-----------------	--------	-------------	--------

(注)  $121,530 \times 30\% = 36,459$

##### ⑤ のれんの換算による為替換算調整勘定の計上

(借) の れ ん (注)	6,350	(貸) 為替換算調整勘定	6,350
---------------	-------	--------------	-------

(注) 期末残高分:  $475 \text{ 千ドル} \times (113 \text{ 円/ドル} - 100 \text{ 円/ドル}) = 6,175$

X1 年の償却分:  $25 \text{ 千ドル} \times (107 \text{ 円/ドル} - 100 \text{ 円/ドル}) = 175$

6,350

##### ⑥ X6 年度末の為替換算調整勘定の金額

S 社個別 B/S 分:  $121,530 \times 70\% = 85,071$

のれん分: 6,350

合 計 91,421

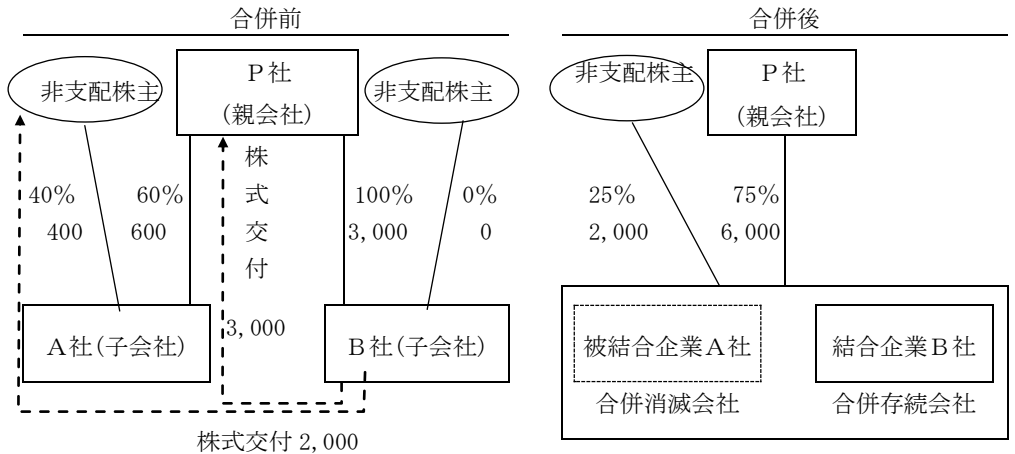
したがって、正解は [5] である。

**問題 21** <難易度> B <出題範囲> 企業結合…合併 (8 点) 捨てる

[解 説] (単位: 百万円)

1. 全体像…共通支配下の取引等・合併

- …同一の株主(企業)により支配されている子会社同士の合併の会計処理
- …合併の対価が子会社株式のみである場合【企業結合適用指針設例 29-2】
- 《理解図》合併の対価が子会社株式のみである場合 (単位: 千株)



2. 吸収合併消滅会社A社の株主P社の個別財務諸表上の会計処理

(1) 個別上の会計処理

(借) 子会社株式(B社)(注)	6,000	(貸)	子会社株式(A社)(注)	6,000
------------------	-------	-----	--------------	-------

(注) P社が受け取ったB社株式の取得原価は、引き換えられたA社の株式に係る企業結合日直前の適正な帳簿価額に基づいて計上する(適用指針 248 項)。

3. 株主P社の連結財務諸表上の会計処理

(1) 吸収合併存続会社B社の個別財務諸表上の会計処理

P社の子会社B社が子会社A社を合併: 共通支配下の取引

(借) 諸	資	産(注1)	6,000	(貸)	株	主	資	本(注2)	6,000
-------	---	-------	-------	-----	---	---	---	-------	-------

(注1) B社がA社から受け入れる資産及び負債は、合併期日の前日に付された適正な帳簿価額により計上する(適用指針 247 項(1))。

(注2) 株主資本項目については、B社は、A社の合併期日前日に付された適正な帳簿価額による株主資本を払込資本として計上する。(適用指針 247 項(2))。

(2) 吸収合併消滅会社A社の個別財務諸表上の会計処理

P社の子会社A社は子会社B社との合併により消滅: 共通支配下の取引

(借) 株	主	資	11,600	(貸)	諸	資	産	11,600
-------	---	---	--------	-----	---	---	---	--------

(3) 連結修正仕訳：合併後の各個別財務諸表に基づいて合併後の P 社連結財務諸表を作成する場合

### A 社分

① 個別の修正：評価差額の計上

i) X1 年 3 月 31 日

(借) 諸 資 産	1,000	(貸) 評 価 差 額	1,000
-----------	-------	-------------	-------

ii) X5 年 3 月 31 日(合併時)

(借) 評 価 差 額	1,000	(貸) 諸 資 産	1,000
-------------	-------	-----------	-------

② 子会社株式 (A 社株式) に関する開始仕訳 (X1 年 3 月 31 日～X5 年 3 月 31 日)

(借) 株 主 資 本 (注 1)	9,680	(貸) 子会社株式 (A 社)	6,000
評価・換算差額等 (注 2)	1,000	非支配株主持分 (注 3)	5,040
の れ ん (注 4)	360		

(注 1)  $8,000 + (11,600 - 8,000) \times 40\% + 600 \div 10 \text{年} \times 4 \text{年} = 9,680$

(注 2)  $9,000 - 8,000 = 1,000$

(注 3)  $\{6,000 - 9,000 (= 8,000 + 1,000) \times 60\% \} \div 10 \text{年} \times 6 \text{年} = 360$

(注 4)  $\{11,600 + (9,000 - 8,000)\} \times 40\% = 5,040$

③ 子会社株式 (A 社株式) に関する開始仕訳の振戻し：A 社は B 社に合併されているため

(借) 子会社株式 (A 社)	6,000	(貸) 株 主 資 本 (注 1)	9,680
非支配株主持分	5,040	評価・換算差額等 (注 2)	1,000
		の れ ん (注 4)	360

### B 社分

① 個別の修正：評価差額の計上…A 社分の引継

(借) 諸 資 産	1,000	(貸) 評 価 差 額	1,000
-----------	-------	-------------	-------

② 子会社株式 (B 社社株式) に関する開始仕訳…100%子会社のため B 社の投資と資本の相殺消去のみ

(借) 株 主 資 本	6,000	(貸) 子会社株式 (B 社)	6,000
-------------	-------	-----------------	-------

③ A 社の P 社に係る支配獲得後利益剰余金の引継

(借) 子会社株式 (B 社) (注)	1,920	(貸) 株 主 資 本 (利益剰余金)	1,920
---------------------	-------	------------------------	-------

(注)  $(11,600 - 8,000) \times 60\% - \text{のれん} 600 \div 10 \text{年} \times 4 \text{年} = 1,920$

④ X5 年 3 月 31 日(合併時)の A 社分の投資と資本の相殺消去 (P 社 60% : 非支配 40%)

(借) 株 主 資 本	11,600	(貸) 子会社株式 (B 社) (注 1)	7,920
評価・換算差額等	1,000	非支配株主持分 (注 2)	5,040
の れ ん	360		

(注 1) A 社株式帳簿価額 6,000 + A 社支配獲得後利益剰余金 1,920 = 7,920

(注 2)  $(11,600 + 1,000) \times 40\% = 5,040$

- ⑤ P社のA社持分の増加(B社株式の追加取得)による資本剰余金の計上(P社増加:60%⇒75%、非支配減少:40%⇒25%)

(借) 非支配株主持分(注1)	1,890	(貸) 子会社株式(B社)(注2)	2,400
資本剰余金差額	510		

(注1) A社の諸資産の適正な帳簿価額12,600×連結上減少する非支配株主持分比率15%=1,890

(注2) A社の時価16,000×連結上増加する親会社持分比率15%=2,400

- ⑥ P社のB社持分の減少(B社株式の売却)による資本剰余金の計上(P社減少:100%⇒75%、非支配増加:0%⇒25%)

(借) 子会社株式(B社)(注1)	2,400	(貸) 非支配株主持分(注2)	1,600
		資本剰余金(注3)	800

(注1) B社の時価9,600(=3.2×3,000千株)×P社の持分減少比率25%=2,400

(注2) B社の諸資産の適正な帳簿価額6,400×非支配株主持分増加比率25%=1,600

(注3) 吸収合併存続会社B社の時価9,600に減少した株主P社の持分比率25%を乗じた額から結合企業B社に係る帳簿価額による株主資本額6,400に減少した株主P社の持分比率25%を乗じた額を差し引いた差額800については、資本剰余金に計上する(適用指針249項)。

【理解図】

	P社持分100%から75%に減少⇒		非支配株主持分25%	
3,200	2,400		資本剰余金800	B社時価
株主資本相当額 6,400	4,800		1,600	9,600
諸資産時価 12,600	7,560	1,890	3,150	A社時価 16,000
3,400	2,040	資本剰余金510	850	
	P社支配獲得60%	P社追加取得15%	非支配株主持分25%	

□ : 非結合企業A社に対して追加投資15%したとみなされる額2,400(=16,000×15%)=結合企業B社の事業が移転されたとみなされる額2,400(=9,600×25%)

したがって、正解は【4】である。

## 問題 23~28 &lt;難易度&gt; 各問に記載 &lt;出題範囲&gt; 連結会計

[解 説] (単位：千円)

## 1. タイム・テーブル

## (1) S1 社

	X1 年 3/31	X2 年 3/31	X3 年 3/31
取得累計 80%		増加剰余金 940	80%
		当期純利益 1,540	80%
資本金	8,000	8,000	8,000
資本剰余金	2,200	2,200	2,200
利益剰余金	<u>5,000</u>	5,940	<u>7,080</u> (注 3)
計	15,200	16,140	17,280
評価・換算差額等	<u>800</u> (注 1)	<u>790</u> (注 2)	<u>640</u>
時価合計	16,000	<u>16,930</u>	<u>17,920</u>
持分割合	<u>×80%</u>		
P 社持分	12,800		
取得原価	<u>14,500</u>		
のれん	<u>1,700</u>	<u>△170</u>	<u>1,530</u>
			<u>△170</u>
			<b>1,360</b>

(注 1)  $500 (=7,000 - 6,500) + 300 (=3,600 - 3,300) = 800$ (注 2)  $500 + 300 - 10 (=300 \div 30 \text{年}) = 790$ (注 3)  $500 + (300 - 10 - 10) \div 2 = 640$ 

## (2) S2 社

	X0 年 3/31	X2 年 3/31	X3 年 3/31
取得累計 100%		増加剰余金 450	100%
		当期純利益 600	100%
資本金	3,000	3,000	3,000
利益剰余金	<u>3,450</u>	<u>3,900</u>	<u>4,500</u>
時価合計	6,450	<u>6,900</u>	<u>7,500</u>
持分割合	<u>×100%</u>		
P 社持分	6,450		
取得原価	<u>7,300</u>		
のれん (注)	<u>850</u>	<u>△170 (2 年分)</u>	<u>680</u>
			<u>△85</u>
			<b>595</b>

(注)  $7,300 - 6,450 = 850$ 

## 問題 23 &lt;難易度&gt; D &lt;出題範囲&gt; 連結会計…のれん (4 点) タイム 8 分

のれん :  $1,360 + 595 = \boxed{1,955}$ 

したがって、正解は [3] である。

## 2. S1 社分

## (1) 評価差額の計上

## ① X1 年 3 月期

(借) 土	地 (注 1)	500	(貸) 評 価 差 額 (注 3)	800
建	物 (注 2)	300		

(注 1)  $7,000 - 6,500 = 500$ (注 2)  $3,600 - 3,300 = 300$ (注 3)  $500 + 300 = 800$ 

## ② X2 年 3 月期(前期分)

(借) 評 価 差 額	10	(貸) 建 物 (注)	10
-------------	----	-------------	----

(注)  $300 \div 30 \text{年} = 10$ 

## ③ X3 年 3 月期(当期分)

(借) 減 価 償 却 費	10	(貸) 建 物 (注)	10
---------------	----	-------------	----

## ④ X3 年 3 月期(当期分)…半分売却による評価差額の実現

(借) 建 物 売 却 益	140	(貸) 建 物 (注 1)	140
---------------	-----	---------------	-----

(注)  $(300 - 10 - 10) \div 2 = 140$ 

## (2) 連結仕訳

## ① 開始仕訳

## i) 支配獲得時 (X1 年 3 月 31 日) における投資と資本の相殺消去

(借) 資本金当期首残高	8,000	(貸) S 社 株 式	14,500
資本剰余金当期首残高	2,200	非支配株主持分当期首残高 (注 2)	3,200
利益剰余金当期首残高	5,000		
評 価 差 額	800		
の れ ん (注 1)	1,700		

(注 1)  $14,500 - 12,800 \{= 16,000 (= 8,000 + 2,200 + 5,000 + 800) \times 80\% \} = 1,700$ (注 2)  $16,000 \times 20\% = 3,200$ 

## ii) 減価償却費の計上に伴う評価差額の実現

(借) 利益剰余金当期首残高 (注 2)	10	(貸) 評 価 差 額 (注 1)	10
非支配株主持分当期首残高 (注 3)	2	利益剰余金当期首残高	2

(注 1)  $300 \div 30 \text{年} = 10$ (注 2)  $10 \times 20\% = 2$ 

## iii) 増加利益剰余金の按分

(借) 利益剰余金当期首残高 (注)	188	(貸) 非支配株主持分当期首残高	188
--------------------	-----	------------------	-----

(注)  $940 (= 5,940 - 5,000) \times 20\% = 188$ 

## iv) のれんの償却

(借) 利益剰余金当期首残高	170	(貸) の れ ん (注)	170
----------------	-----	---------------	-----

(注)  $1,700 \times \frac{1 \text{年}}{10 \text{年}} = 170$

v) たな卸資産の未実現利益の消去(S1社からP社への販売:アップ・ストリーム)

(借) 利益剰余金当期首残高(注1)	80	(貸) 商	品	80
非支配株主持分前期末残高(注2)	16	利益剰余金当期首残高		16

(注1)  $480 \div 1.2 \times 0.2 = 80$

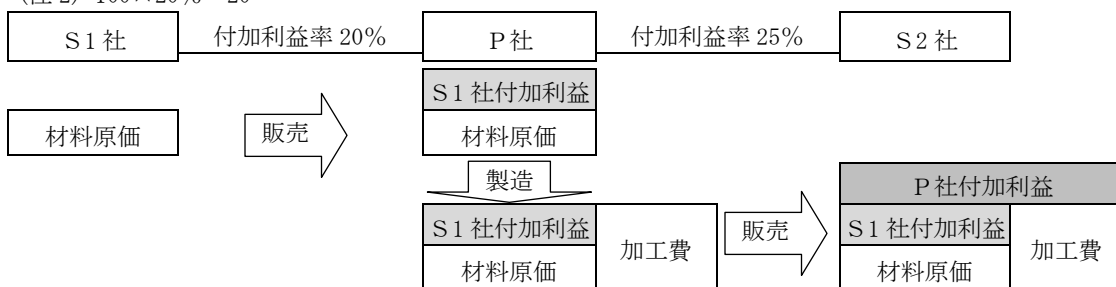
(注2)  $80 \times 20\% = 16$

vi) たな卸資産の未実現利益の消去(P社からS2社への販売でS1社が計上した利益分:アップ・ストリーム)

(借) 利益剰余金当期首残高(注1)	100	(貸) 商	品	100
非支配株主持分前期末残高(注2)	20	利益剰余金当期首残高		20

(注1)  $1,250 \times 60\% \div 1.25 \div 1.2 \times 0.2 = 100$

(注2)  $100 \times 20\% = 20$



vii) i) ~ vi) をまとめると開始仕訳となる。

(借) 資本金当期首残高	8,000	(貸) S社株式	14,500
資本剰余金当期首残高	2,200	非支配株主持分当期首残高	3,350
利益剰余金当期首残高	5,510	商	品
評価差額	790		180
のれん	1,530		

## ② 当年度の連結仕訳

i) 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)	278	(貸) 非支配株主持分当期変動額	278
------------------------	-----	------------------	-----

(注)  $(1,540 - \text{減価償却費に関する建物の評価差額の実現} 10 - \text{建物の売却による評価差額の実現} 140) \times 20\% = 278$

ii) のれんの償却

(借) のれん償却	170	(貸) のれん	170
-----------	-----	---------	-----

(注)  $1,700 \div 10 \text{年} = 170$

iii) 配当金の調整

(借) 受取配当金(注1)	320	(貸) 剰余金の配当	400
非支配株主持分当期変動額(注2)	80		

(注1)  $400 \times 80\% = 320$

(注2)  $400 \times 20\% = 80$

iv) 売上高と売上原価の相殺

(借) 売上高	3,000	(貸) 売上原価	3,000
---------	-------	----------	-------

v) たな卸資産の未実現利益の消去

a. 前期分の実現

イ. S1 社から P 社への販売：アップ・ストリーム

(借) 商 品	80	(貸) 売 上 原 価	80
利益剰余金当期首残高	16	非支配株主持分当期変動額	16

ロ. P 社から S2 社への販売で S1 社が計上した利益分：アップ・ストリーム

(借) 商 品	100	(貸) 売 上 原 価	100
利益剰余金当期首残高	20	非支配株主持分当期変動額	20

b. 当期分の未実現

イ. S1 社から P 社への販売：アップ・ストリーム

(借) 売 上 原 価	90	(貸) 商 品	90
非支配株主持分当期変動額	18	非支配株主に帰属する当期純利益	18

(注 1)  $540 \div 1.2 \times 0.2 = 90$ (注 2)  $90 \times 20\% = 18$ 

ロ. P 社から S2 への販売で S1 社が計上した利益分：アップ・ストリーム

(借) 売 上 原 価	110	(貸) 商 品	110
非支配株主持分当期変動額	22	非支配株主に帰属する当期純利益	22

(注 1)  $1,375 \times 60\% \div 1.25 \div 1.2 \times 0.2 = 110$ (注 2)  $110 \times 20\% = 22$ 

## 3. S2 社分

## (1) 連結仕訳

## ① 開始仕訳

i) 支配獲得時 (X0 年 3 月 31 日) における投資と資本の相殺消去

(借) 資本金当期首残高	3,000	(貸) S 社 株 式	7,300
利益剰余金当期首残高	3,450		
の れ ん (注)	850		

(注)  $7,300 - 6,450 \{=6,450 (=3,000 + 3,450) \times 100\%\} = 850$ 

ii) のれんの償却

(借) 利益剰余金当期首残高	170	(貸) の れ ん (注)	170
----------------	-----	---------------	-----

(注)  $850 \times \frac{2 \text{年}}{10 \text{年}} = 170$ 

iii) たな卸資産の未実現利益の消去 (P 社から S2 社への販売：ダウン・ストリーム)

(借) 利益剰余金当期首残高 (注)	250	(貸) 商 品	250
--------------------	-----	---------	-----

(注)  $1,250 \div 1.25 \times 0.25 = 250$ 

iv) i) ~ iii) をまとめると開始仕訳となる。

(借) 資本金当期首残高	3,000	(貸) S 社 株 式	7,300
利益剰余金当期首残高	3,870	商 品	250
の れ ん	680		



② 当年度の連結仕訳

ii) のれんの償却

(借) のれん償却	85	(貸) のれん	85
-----------	----	---------	----

(注)  $850 \div 10 \text{年} = 85$

iv) 売上高と売上原価の相殺

(借) 売上高	5,800	(貸) 売上原価	5,800
---------	-------	----------	-------

v) たな卸資産の未実現利益の消去

a. 前期分の実現：P社からS2社への販売：ダウン・ストリーム

(借) 商品	250	(貸) 売上原価	250
--------	-----	----------	-----

b. 当期分の未実現：P社からS2社への販売：ダウン・ストリーム

(借) 売上原価	275	(貸) 商品(注)	275
----------	-----	-----------	-----

(注)  $1,375 \div 1.25 \times 0.25 = 275$

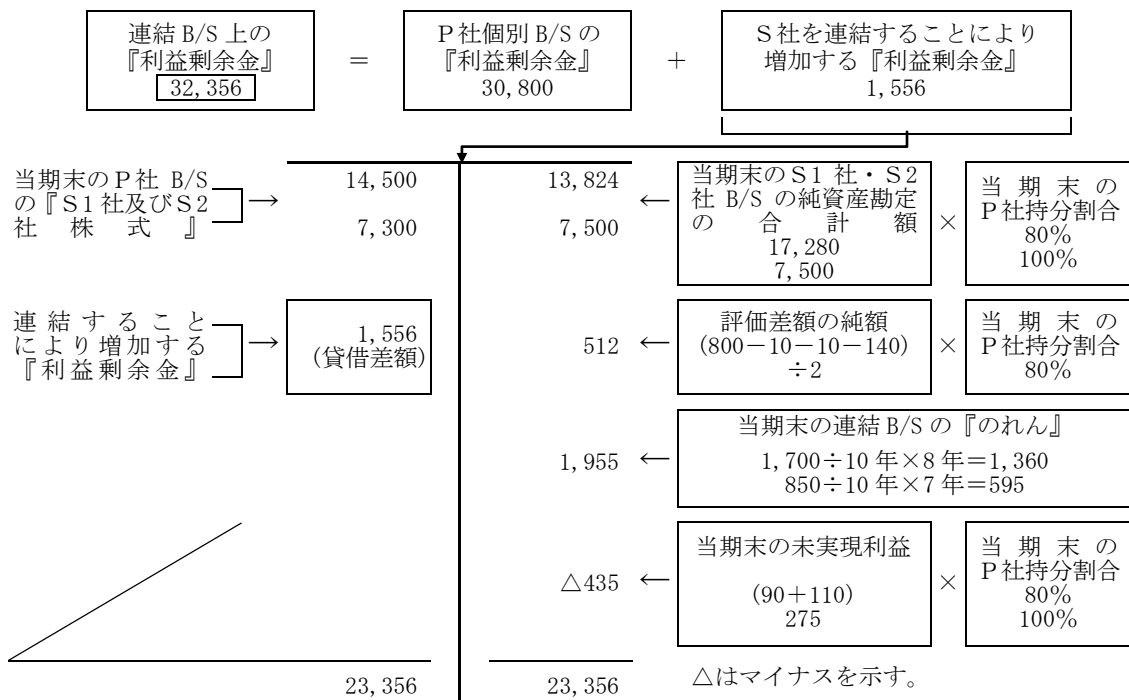
**問題 24** <難易度> B <出題範囲> 連結会計…非支配株主持分 (4点) タイム 8分

X3年 3/31 評価差額修正後純資産時価合計  $17,920 \times 20\% - \text{未実現利益の合計 } 40 (=18+22) = \boxed{3,544}$

したがって、正解は [1] である。

**問題 25** <難易度> B <出題範囲> 連結会計…利益剰余金 (4点) 捨てる

ミラクルBOXを使ったジェット連結による速解法 (IC O固有の解法)



したがって、正解は [2] である。

**問題 26** <難易度> C <出題範囲> 連結会計…売上原価 (4 点) タイム 6 分

売上原価: P 社 37,900 + S1 社 16,700 + S2 社 10,700 - 内部取引高 8,800 (=3,000+5,800) - 前期末の未実現利益 430 (=80+250+100) + 当期末の未実現利益 475 (=90+275+110) = **56,545**

したがって、正解は [6] である。

**問題 27** <難易度> C <出題範囲> 連結会計…販売費及び一般管理費 (4 点) タイム 6 分

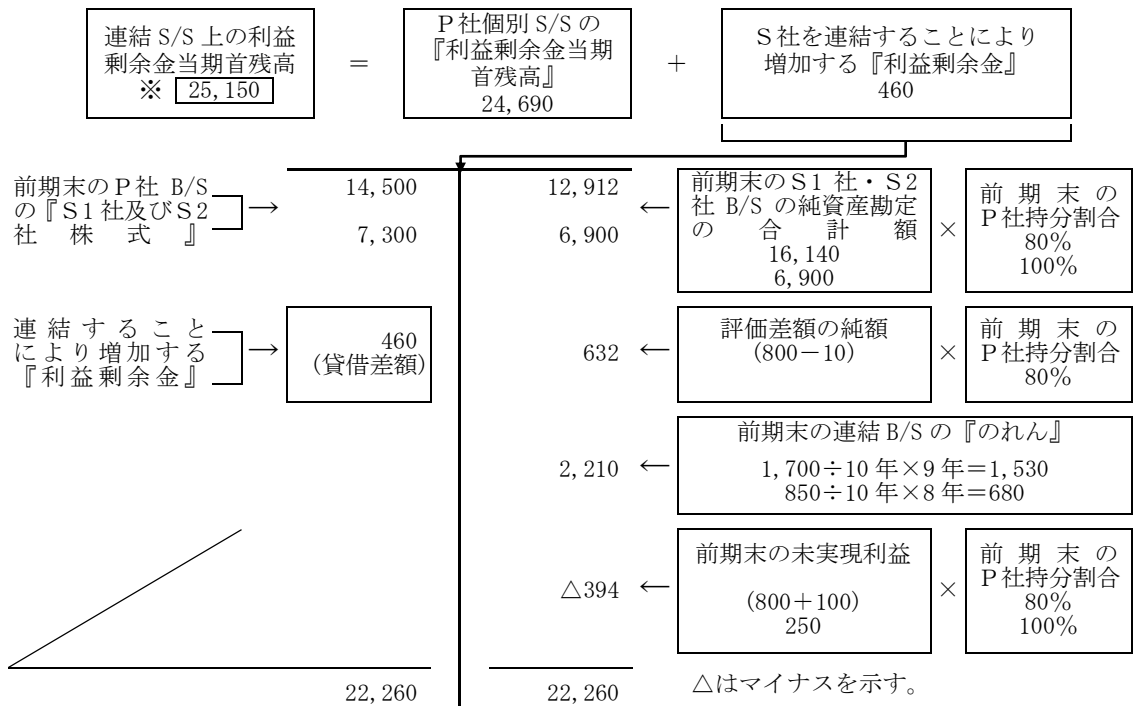
販売費及び一般管理費: P 社 20,810 + S1 社 12,210 + S2 社 6,510 + 減価償却費 10 + のれん償却 255 (=170+85) = **39,795**

したがって、正解は [4] である。

**問題 28** <難易度> B <出題範囲> 連結会計…親会社に帰属する当期純利益 (4 点) 捨てる

連結 B/S 上の利益剰余金 32,356 - 連結 S/S の利益剰余金当期首残高 25,150 ※ = **7,206**

ミラクルBOXを使ったジェット連結による速解法 (IC O 固有の解法)



したがって、正解は [1] である。

- 以上 -