令和６年度第Ｉ回公認会計士試験
財務会計論（計算のみ）
Ｉ（アイ・シー・オー）Ｃ Ｏ短答式試験解答＆解説

令和 06 年度第Ｉ回【計算】講評

今回の簿記は、簡単でした。この場合の対策は、ケアレスミスをしないようにすることです。今回の場合、８点問題 10 問のうち７問は取りたいです。また４点問題６問のうち５問は取れるはずです。また、捨てる問題は１問だけなので、攻めやすかったと思います。８点問題で確実に得点して欲しい問題は、７株主資本等変動計算書、８商品有高帳、10 その他有価証券の評価、12 ストック・オプション、13 リース会計、18 連結包括利益計算書におけるその他の包括利益、22 吸収分割の 10 問のうち７問で５６点、４点問題は６問のうち５問の２０点は得点して欲しいところです。したがって、合計：５６点＋２０点＝７６点/１０４点の７割強が合格ラインといったところでしょうか。

計算のみ

問題番号	難易度	出　題　範　囲	攻め時間 or 捨て
問題４	B	賃貸等不動産	捨てる　－
問題５	D	資産除去債務…資産除去債務が使用の都度発生する場合	攻める　6 分
問題７	D	株主資本等変動計算書…その他資本剰余金の残高が負。	攻める　6 分
問題８	D	商品有高帳…他勘定振替，仕入割引，期末評価	攻める　6 分
問題 10	D	その他有価証券の評価…減損処理	攻める　6 分
問題 12	D	ストック・オプション…権利確定日が明らかでない場合	攻める　6 分
問題 13	D	リース会計…ファイナンス＆オペレーティング・リース取引	攻める　8 分
問題 15	C	リース会計…貸手の製作価額と借手に対する現金販売価額に差がある場合	攻める　8 分
問題 18	D	連結その他の包括利益…子会社及び持分適用会社のその他有価証券評価差額金	攻める　4 分
問題 22	D	吸収分割…子会社、関連会社及び共同支配企業以外となる場合	攻める　6 分
問題 23	D	資本連結会計…利益剰余金当期首残高	攻める　4 分
問題 24	D	資本連結会計…のれん	攻める　6 分
問題 25	D	資本連結会計…非支配株主持分	攻める　6 分
問題 26	D	成果連結会計…売上総利益	攻める　6 分
問題 27	D	成果連結会計…営業外損益	攻める　6 分
問題 28	C	成果連結会計…親会社に帰属する当期純利益	攻める　6 分
		合計	90 分

Ａ～Ｅランクで評価

A	B	C	D	E
難解（解けない）	やや難解（時間が掛る）	普通（上級レベル）	やや容易（入門レベル）	容易

ＩＣＯ解答

問題 01	1	問題 02	1	問題 03	3	問題 04	2	問題 05	5
問題 06	4	問題 07	5	問題 08	5	問題 09	5	問題 10	1
問題 11	4	問題 12	3	問題 13	1	問題 14	2	問題 15	6
問題 16	5	問題 17	6	問題 18	2	問題 19	3	問題 20	5
問題 21	3	問題 22	6	問題 23	3	問題 24	4	問題 25	4
問題 26	1	問題 27	5	問題 28	5				

（ＩＣＯ解説）

問題４ ＜難易度＞Ｂ＜出題範囲＞賃貸等不動産（8 点）捨てる。

［本問のポイント］

１．賃貸等不動産

「賃貸等不動産」とは、棚卸資産に分類されている不動産以外のものであって、賃貸収益又はキャピタル・ゲインの獲得を目的として保有されている不動産（ファイナンス・リース取引の貸手における不動産を除く。）をいう。したがって、物品の製造や販売、サービスの提供、経営管理に使用されている場合は賃貸等不動産には含まれない。

（賃貸等不動産の時価等の開示に関する会計基準 4 項(2)）

２．賃貸等不動産の範囲

賃貸等不動産には、次の不動産が含まれる。

(1) 貸借対照表において投資不動産（投資の目的で所有する土地、建物その他の不動産）として区分されている不動産

(2) 将来の使用が見込まれていない遊休不動産

(3) 上記以外で賃貸されている不動産

（賃貸等不動産の時価等の開示に関する会計基準 5 項）

［解　説］（単位：百万円）

１．連結Ｂ/Ｓにおける賃貸等不動産の帳簿価額の合計額

	前期末残高	期中増減	減価償却費	当期末残高
オフィスビル	6,000		△120	5,840
うちオフィスビルＡ		取得：＋900		
うちオフィスビルＢ		資本的支出：＋160		
うちオフィスビルＣ（注 1）		子会社へ賃貸：△1,100		
商業施設	4,500		△190	2,460
うち商業施設Ｄ		売却：△800		
うち商業施設Ｅ（注 2）		自社利用：△1,050		
うち商業施設Ｆ（遊休不動産）				
住宅	2,500		△35	2,465
合計	13,000	△1,890	△345	10,765

（注1）企業集団としては自社利用となるため，連結貸借対照表上，賃貸等不動産に該当しない。

（注2）自社利用の不動産（商業施設Ｅ）は，賃貸等不動産に該当しない。

２．連結Ｐ/Ｌにおける賃貸等不動産に関する損益の合計額

	営業収益	営業原価	営業利益	その他損益	合計
オフィスビル	(注)(1,800)	500	1,300	－	1,300
商業施設	1,200	420	780	＋60	840
うち商業施設Ｄの売却益				＋70	
うち商業施設Ｆの減価償却費				△10	
住宅	900	180	720	－	720
合計	(3,900)	1,100	(2,800)	(　60)	2,860

(注) オフィスビルＣに係る賃貸収入80は連結会社間の取引であるため相殺されるので，連結損益計算書には計上されない。

したがって、正解は［２］である。

問題 5 **＜難易度＞Ｃ＜出題範囲＞資産除去債務**…資産除去債務が使用の都度発生する場合（8 点）タイム 6 分

［本問のポイント］

１．資産除去債務が使用の都度発生する場合の費用配分

設備Ａの取得時点で発生する資産除去債務を負債として計上する。同時にそれに対応する除去費用と設備Ａの取得原価の合計を資産計上する。なお、資産の使用の都度発生する資産除去債務は、当該設備の取得時には負債に計上しない。

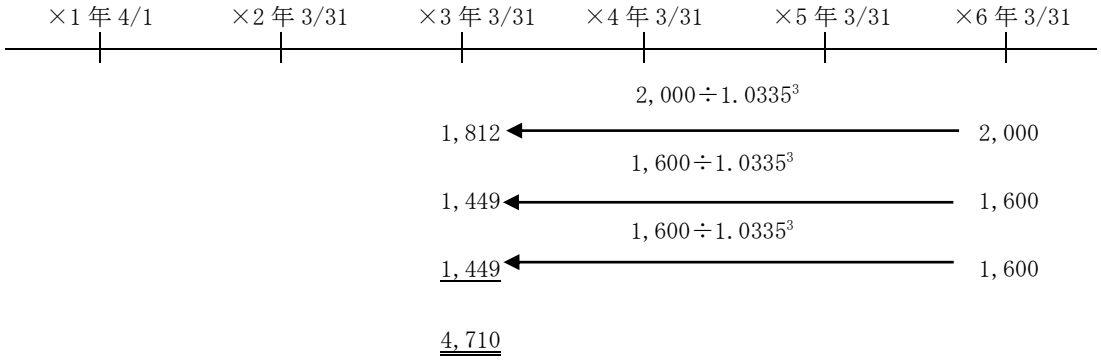
土地の汚染に係る支出は設備Ａの使用の都度発生するため、資産除去債務を各期において負債の増加分として区別して認識する。

資産計上された除去費用の費用配分の合理的な方法として、資産計上された除去費用を資産計上したのと同一の期間に、資産計上額と同一の金額を費用処理する方法による。

（資産除去債務が使用の都度発生する場合の費用配分［設例 4］）

［解　説］（単位：千円）

１．タイム・テーブル



２．Ｘ１年度会計処理

(1)　Ｘ１年４月１日(取得時)

(借) 設　備 (注)	51,696	(貸) 現　金　預　金	50,000
		資 産 除 去 債 務	1,696

(注)$2,000 \div 1.0335^5 = 1,696$

(2)　Ｘ２年３月 31 日（決算時）

①　時の経過による資産除去債務の増加

(借) 利　息　費　用 (注)	57	(貸) 資 産 除 去 債 務	57

（注）1,696×3.35％≒57（四捨五入）

②　設備の減価償却費

(借) 減 価 償 却 費 (注)	10,339	(貸) 減 価 償 却 累 計 額	10,339

（注）51,696÷5 年≒10,339（四捨五入）

③　使用の都度発生する分

(借) 設　備 (注)	1,402	(貸) 資 産 除 去 債 務	1,402

（注）$1,600 \div 1.0335^4 = 1,402$（四捨五入）

④　資産計上された除去費用の費用配分

(借) 減　価　償　却　費 (注)	1,402	(貸) 減 価 償 却 累 計 額	1,402

３．Ｘ２年度会計処理

(1)　Ｘ３年３月 31 日（決算時）

①　時の経過による資産除去債務の増加

(借) 利　息　費　用 (注)	106	(貸) 資 産 除 去 債 務	106

（注）3,155(＝1,696＋57＋1,402)×3.35％≒106（四捨五入）

②　設備の減価償却費

(借) 減　価　償　却　費 (注)	10,339	(貸) 減 価 償 却 累 計 額	10,339

（注）51,696÷5 年≒10,339（四捨五入）

③　使用の都度発生する分

(借) 設　備 (注)	1,449	(貸) 資 産 除 去 債 務	1,449

（注）1,600÷1.0335^3＝1,449（四捨五入）

④　資産計上された除去費用の費用配分

(借) 減　価　償　却　費 (注)	1,402	(貸) 減 価 償 却 累 計 額	1,402

４．解答

資産除去債務＝1,696＋57＋1,402＋106＋1,449＝ $\boxed{4,710}$

したがって、正解は［５］である。

〈メ　モ〉

問題７ **＜難易度＞Ｄ＜出題範囲＞株主資本等変動計算書**…剰余金の配当，自己株式，任意積立金，その他資本剰余金の残高が負の値となった場合（8点）タイム6分

［本問のポイント］

１．その他資本剰余金の残高が負の値となった場合の会計処理

第 10 項自己株式の処分及び第 11 項自己株式の消却の会計処理の結果、その他資本剰余金の残高が負の値となった場合には、会計期間末において、その他資本剰余金を零とし、当該負の値をその他利益剰余金（繰越利益剰余金）から減額する。

（自己株式及び準備金の額の減少等に関する会計基準 12 項）

［解　説］（単位：百万円）

Ⅰ　会計処理

１．自己株式の取得

(借)	自己株式	70	(貸)	現金預金	70

２．株主総会決議

(1)剰余金の配当

(借)	その他資本剰余金	105	(貸)	資本準備金(注)	5
				未払配当金	100
(借)	繰越利益剰余金	105	(貸)	利益準備金(注)	5
				未払配当金	100

(注)　1/10 基準：(100＋100)÷10＝20

1/4 基準：資本金 2,200÷4－資本準備金 300－利益準備金 240＝10

両者を比べて小さい方 10 の準備金の積み立てをすればよい。

配当の割合に応じて配分する。準備金の積み立て額 10÷(その他資本剰余金からの配当 100＋繰越利益剰余金からの配当 100)×100＝5

(2)別途積立金の積立

(借)	繰越利益剰余金	6	(貸)	別途積立金	6

３．自己株式の処分

(借)	現金預金	50	(貸)	自己株式	60
	その他資本剰余金	10			

４．自己株式の消却

(借)	その他資本剰余金	20	(貸)	自己株式	20

５．負のその他資本剰余金の振替…その他資本剰余金の残高が負の値となった場合

(借)	繰越利益剰余金	15	(貸)	その他資本剰余金	15

６．損益振替

(借) 損	益	260	(貸) 繰 越 利 益 剰 余 金		260

Ⅱ　株主資本等変動計算書

当期の株主資本等変動計算書（ 一部）　　（単位： 百万円）

	株主資本							
	資本金	資本剰余金		利益剰余金			自己株式	株主資本合計
		資本準備金	その他資本剰余金	利益準備金	その他利益剰余金			
					別途積立金	繰越利益剰余金		
当期首残高	2,200	300	120	240	90	720	△10	3,660
当期変動額								
剰余金の配当		5	△105	5		△105		△200
別途積立金の積立					6	△6		
当期純利益						260		260
自己株式の取得							△70	△70
自己株式の処分			△10				60	50
自己株式の消却			△20				20	0
その他資本剰余金の振替			15			△15		0
当期変動額合計		5	△120	5	6	134	10	
当期末残高	2,200	305	①　0	②245	96	854	0	③3,700

Ⅲ　解答

①資本剰余金当期末残高 0＋②利益準備金 245＋③株主資本合計 3,700＝ $\boxed{3,945}$

したがって、正解は［５］である。

問題８ **＜難易度＞Ｄ＜出題範囲＞商品有高帳**…他勘定振替，仕入割引，期末評価(8 点)タイム 6 分

［本問のポイント］

１．見本品

見本品は、他勘定振替高(販売費勘定に振替)として売上原価には含めない。

２．仕入割引

買掛金の決済を支払期日より早く行ったことにより，仕入先から掛代金を一部免除された場合には「仕入」の減額にはしないで、「仕入割引」勘定で処理し，損益計算書上，「営業外収益」に表示する。

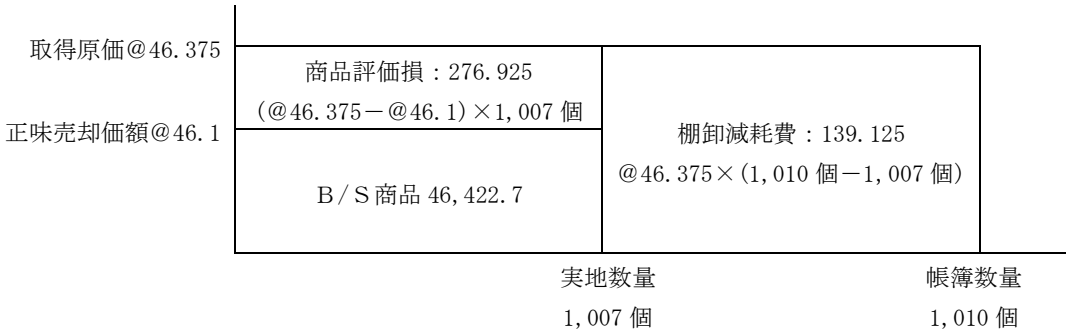
（単位：千円）

(借) 買掛金	18,600	(貸) 現金預金	18,414
		仕入割引(注)	186

(注) 18,600×１％＝186

３．商品評価損

商品評価損は，臨時の事象に起因しておらず，多額であると認められないため，売上原価の内訳として処理する。



［解　説］（単位：千円）

１．商品有高帳…総平均法

商品有高帳　　（総平均法）（単位：千円）

日付	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
3/1	前　繰	800 個	46	36,800				800 個	46	36,800
3/10	売　上				560 個	46.375	25,970	240 個		
3/12	仕　入	400 個	47	18,800				640 個		
3/15	見本費			(注 1)	30 個	46.375	1,391.25	610 個		
3/21	仕　入	400 個	46.5	18,600				1,010 個	46.375	46,838.75
3/31	当期払出			(注 2)	590 個	46.375	27,361.25			
	棚卸減耗費				3 個	46.375	139.125			
	商品評価損				―		276.925			
〃	次　繰				1,007 個	46.1	46,422.7	1,007 個	46.1	46,422.7
		1,600 個	46.375	74,200	1,600 個	46.375	74,200			
4/1	前　繰	1,007 個	46.1	46,422.7						

（注 1）購入代価 18,600（＝@46.5×400 個）＋引取運賃 200＝取得原価 18,800

（注 2）購入代価 18,400（＝@46×400 個）＋引取運賃 200＝取得原価 18,600

２．商品評価減

①　棚卸減耗費

@46.375×（1,010 個－1, 007 個）＝139.125

②　商品評価損

（@46.375－@46.1）×1,007 個＝276.925

３．解答

売上原価＝払出原価 25,970＋棚卸減耗費 139.125＋商品評価減 276.925＝26,386.05＝ 26,386,050 円

したがって、正解は［５］である。

問題 10 **＜難易度＞Ｄ＜出題範囲＞その他有価証券の評価**…全部純資産直入法、時価及び実質価額による減損処理（8 点）タイム 6 分

［本問のポイント］

１．その他有価証券の期末評価

(1)　市場価格のあるその他有価証券

①　その他有価証券は、期末の『時価』をもって貸借対照表価額とする。

②　この他に、その他有価証券の評価として減損処理があります。すなわち、時価が著しく下落した場合、市場価格のあるものについて時価が著しく下落したときは、回復する見込があると認められる場合を除き、時価をもって貸借対照表価額とし、評価差額は『投資有価証券評価損』(当期の特別損失)として処理しなければなりません。

(2)　市場価格のないその他有価証券

①　市場価格のない株式は、『取得原価』をもって貸借対照表価額とする。

②　この他に、その他有価証券の評価として減損処理があります。すなわち、市場価格のない株式等については、発行会社の財政状態の悪化により実質価額が著しく低下したときは、相当の減額をなし、評価差額は『投資有価証券評価損』(当期の損失)として処理しなければならない(減損処理)。なお、この場合には、実質価額を翌期首の取得原価とする。(金融商品会計基準 21 項)

［解　説］(単位：千円)

１．Ａ社株式…市場価格のあるその他有価証券

(借) 繰延税金資産 (注 2)	200	(貸) 投資有価証券 (注 1)	500
その他有価証券評価差額金 (注 3)	300		

(注 1) 期末の市場価格 9,200－取得原価 9,700＝△500

(注 2) 500×実効税率 40％＝200

(注 3) 差額。

２．Ｂ社株式…市場価格のあるその他有価証券

(借) 投資有価証券 (注 1)	800	(貸) 繰延税金負債 (注 2)	320
		その他有価証券評価差額金 (注 3)	480

(注 1) 期末の市場価格 8,800－取得原価 8,000＝800

(注 2) 800×実効税率 40％＝320

(注 3) 差額。

３．Ｃ社株式…市場価格のないその他有価証券

(借)	仕訳なし (貸)

(注) 実質価額：@20×発行済株式数 1,000 株×持分比率 12.5％＝2,500

取得原価 2,000＜実質価額 2,500

⇒実質価額は著しく下落していないため，減損処理の適用無し。

４．**Ｄ社株式**･･･市場価格のあるその他有価証券：時価による減損の適用あり。

(借) 投資有価証券評価損(注)	1,800	(貸) 投資有価証券	1,800

（注）取得原価 3,200×50％＝1,600＞期末の市場価格 1,400→ 減損処理の適用あり。
減損＝取得原価 3,200－期末の市場価格 1,400＝1,800

５．**Ｅ社株式**･･･市場価格のないその他有価証券：実質価額による減損の適用あり。

(借) 投資有価証券評価損(注)	1,000	(貸) 投資有価証券	1,000

（注）取得原価 1,800×50％＝900＞実質価額 800(＝純資産額 8,000×10％)→ 減損処理の適用あり。
減損＝取得原価 1,800－実質価額 800＝1,000

６．**解答**

銘　　柄	(a)その他有価証券	(b)その他有価証券評価差額金
Ａ社株式	9,200	△300
Ｂ社株式	8,800	480
Ｃ社株式	2,000	－
Ｄ社株式	1,400	－
Ｅ社株式	800	－
合計	22,200	180

したがって、正解は［１］である。

問題 12 **＜難易度＞Ｄ＜出題範囲＞ストック・オプション**…権利確定日が明らかでない場合（8 点）タイム 6 分

［本問のポイント］（単位：千円）

１．ストック・オプションに関する権利確定日以前の会計処理

(1) ストック・オプションを付与し、これに応じて企業が従業員等から取得するサービスは、その取得に応じて費用(株式報酬費用などの勘定科目で処理)として計上し、対応する金額を、ストック・オプションの権利の行使又は失効が確定するまでの間、貸借対照表の純資産の部に新株予約権として計上する。(企業会計基準第8号 ストック・オプション等に関する会計基準4項)

(2) 各会計期間における費用計上額は、ストック・オプションの公正な評価額のうち、対象勤務期間を基礎とする方法その他の合理的な方法に基づき当期に発生したと認められる額である。ストック・オプションの公正な評価額は、公正な評価単価にストック・オプション数を乗じて算定する。(同5項)

ストック・オプションの公正な評価額 ＝ ストック・オプションの公正な評価単価 × ストック・オプション数

各会計期間における費用計上額 ＝ ストック・オプションの公正な評価額 × $\dfrac{\text{対象勤務期間のうち各会計期間}}{\text{対象勤務期間}}$

(3) ストック・オプション数を見直した場合には、見直し後のストック・オプション数に基づくストック・オプションの公正な評価額に基づき、その期までに費用として計上すべき額と、これまでに計上した額との差額を見直した期の損益として計上する。

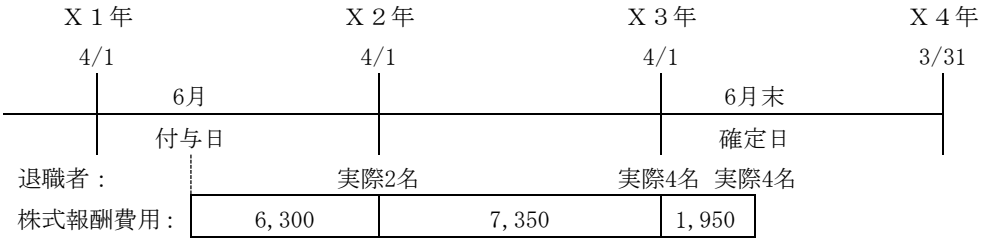
権利確定日の属する期の費用 ＝ ストック・オプションの公正な評価単価 × 修正後のストック・オプション数 － これまでに費用として計上した額

２．ストック・オプションに関する権利確定日後の会計処理

(1) ストック・オプションが権利行使され、これに対して新株を発行した場合には、新株予約権として計上した額（第4項）のうち、当該権利行使に対応する部分を払込資本に振り替えます。

新株を発行の場合 ⇒ 新株予約権の帳簿価額＋その行使に伴う払込金額との合計額 ― 払込資本

３．タイム・テーブル



［解　説］（単位：千円）

１．Ｘ２年３月 31 日（決算整理）

（借）株式報酬費用（注）	6,300	（貸）新株予約権	6,300

（注）＠６×100 個×（30 名－Ｘ２年３月期実際退職者２名※）× $\frac{\text{９ヵ月（X1.7〜X2.3）}}{\text{24 ヵ月☆（X1.7〜X3.6）}}$ ＝6,300

※　当初及び従業員の退職による失効はないものと見込んでいても、実際に退職者がいる場合には付与した従業員から実際退職者を控除して株式報酬費用を計算する。

☆　権利確定日が明らかではない場合には，原則として，ストック・オプションを付与された従業員がその権利を行使できる期間の開始日の前日を権利確定日とみなすため、Ｘ３年７月１日の前日であるＸ３年６月 30 日までの 24 ヵ月に基づき株式報酬費用額の算定を行う。

２．Ｘ３年３月 31 日（決算整理）

（借）株式報酬費用（注）	7,350	（貸）新株予約権	7,350

（注）＠６×100 個×（30 名－Ｘ３年３月期実際退職者合計４名）× $\frac{\text{21 ヵ月（X1.7〜X3.3）}}{\text{24 ヵ月☆（X1.7〜X3.6）}}$ ＝13,650

株式報酬費用：13,650－6,300＝ $\boxed{7,350}$ ←(a) の解答

３．Ｘ３年６月 30 日（権利確定日）

（借）株式報酬費用（注）	1,950	（貸）新株予約権	1,950

（注）＠６×100 個×（30 名－Ｘ４年３月期実際退職者合計４名）× $\frac{\text{24 ヵ月（X1.7〜X3.6）}}{\text{24 ヵ月☆（X1.7〜X3.6）}}$ ＝15,600

株式報酬費用：15,600－6,300－7,350＝1,950

４．Ｘ３年７月１日からＸ４年３月末日（権利行使）

（借）現金預金（注 1）	100,000	（貸）新株予約権	1,950
新株予約権（注 2）	12,000		

（注 1）行使価額＠50×交付株式数 2,000 株（＝交付株式数１株/個×100 個/名×20 名）＝100,000

（注 2）＠６/個×100 個/名×20 名＝12,000

５．Ｘ４年３月 31 日

Ｂ/Ｓ　新株予約権：6,300＋7,350＋1,950－12,000＝ $\boxed{3,600}$ ←(b) の解答

したがって、正解は［３］である。

問題 13 **＜難易度＞Ｃ＜出題範囲＞リース会計**…ファイナンス・リース取引＆オペレーティング・リース取引（8 点）8 分

［解　説］（単位：千円）

Ｉ．契約 No.101

１．リース取引の判定

① 現在価値基準

割引現在価値 17,303（≒6,000×３年の年金現価係数 2.8839）÷見積現金購入価額 18,000＝96.127…％⇒現在価値基準の 90％以上となる。

② 経済的耐用年数基準

リース期間３年÷経済的耐用年数４年＝75％⇒経済的耐用年数基準の 75％以上となる。

③ 所有権移転条項がある

以上、①、②、③より、当該リース取引は所有権移転ファイナンス・リース取引に該当する。

２．リース資産及びリース債務の算定

割引現在価値 17,303 ＜ 見積現金購入価額 18,000 → リース資産及びリース債務 17,303

３．会計処理

(1)　Ｘ１年度

①　Ｘ１年４月１日：リース取引開始時

(借) リース資産	17,303	(貸) リース債務	17,303

②　Ｘ２年３月 31 日：リース料支払時

(借) 支払利息（注 1）	346	(貸) 現金預金	6,000
リース債務（注 2）	5,654		

（注 1）17,303×２％≒246（四捨五入）

（注 2）リース料年額 6,000－246＝5,654

③　Ｘ２年３月 31 日：減価償却費の計上

(借) 減価償却費	4,326	(貸) 減価償却累計額（注 2）	4,326

（注）取得原価 17,303÷経済的耐用年数４年＝4,325.75 → 4,326（四捨五入）

Ⅱ．契約 No.102

１．リース取引の判定

① 現在価値基準

割引現在価値 30,462（≒8,000×４年の年金現価係数 3.8077）÷見積現金購入価額 31,000＝98.264…％⇒現在価値基準の 90％以上となる。

② 経済的耐用年数基準

リース期間４年÷経済的耐用年数７年＝57.142…％⇒経済的耐用年数基準の 75％未満となる。

③ 所有権移転条項または割安購入選択権がなく，またリース物件は特別仕様ではないため，所有権移転ファイナンス・リース取引には該当しない。

以上、①及び③により、当該リース取引は所有権移転外ファイナンス・リース取引に該当する。

２．リース資産及びリース債務の算定

割引現在価値 30,462 ＜ 見積現金購入価額 31,000 → リース資産及びリース債務 30,462

３．会計処理

(1)　Ｘ１年度

①　Ｘ１年４月１日：リース取引開始時

(借) リース資産	30,462	(貸) リース債務	30,462

②　Ｘ２年３月 31 日：リース料支払時

(借) 支払利息 (注 1)	609	(貸) 現金預金	8,000
リース債務 (注 2)	7,391		

(注 1) 30,462×２％≒609 (四捨五入)

(注 2) リース料年額 8,000－609＝7,391

③　Ｘ２年３月 31 日：減価償却費の計上

(借) 減価償却費	4,326	(貸) 減価償却累計額 (注 2)	4,326

(注) 取得原価 30,462÷リース期間４年＝7,615.5 → 7,616 (四捨五入)

Ⅲ．契約 No.103

１．リース取引の判定

① 現在価値基準

割引現在価値 25,955(≒9,000×３年の年金現価係数 2.8839)÷見積現金購入価額 50,000＝51.91%⇒現在価値基準の 90%未満となる。

② 経済的耐用年数基準

リース期間３年÷経済的耐用年数６年＝50%⇒経済的耐用年数基準の 75%未満となる。

以上①及び②により、当該リース取引はオペレーティング・リース取引に該当する。

２．会計処理

(1)　Ｘ１年度

①　Ｘ２年３月３１日：リース料支払時

(借) 支払リース料	9,000	(貸) 現金預金	9,000

Ⅳ．解答

契約 No.	①期末リース債務	②減価償却費
契約 No.101	17,303－5,654＝11,649	4,326
契約 No.102	30,462－7,391＝23,071	7,616
契約 No.103	－	－
合計	34,720	11,942

したがって、正解は［１］である。

問題 15 **＜難易度＞Ｃ＜出題範囲＞リース会計**…貸手の製作価額と借手に対する現金販売価額に差がある場合（8 点）8 分

［本問のポイント］

１．貸手の製作価額又は現金購入価額と借手に対する現金販売価額に差がある場合の処理

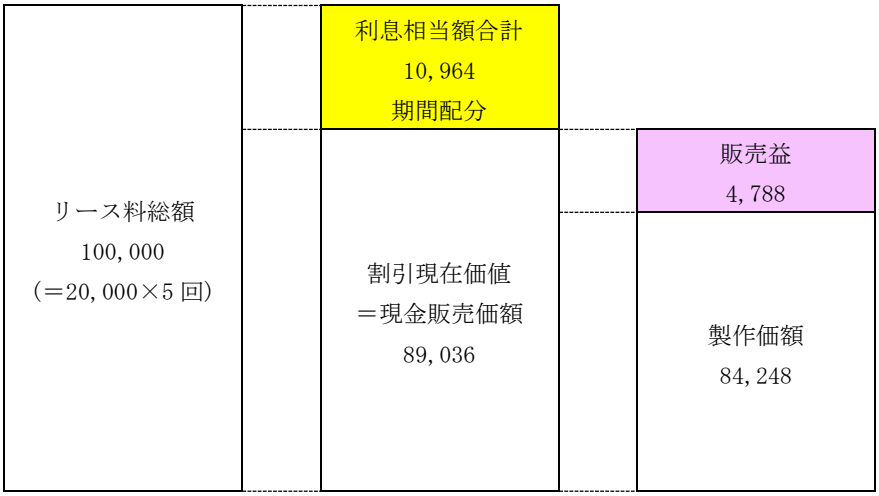
製品又は商品を販売することを主たる事業としている企業が、同時に貸手として同一製品又は商品をリース取引の対象物件としている場合で、貸手における製作価額又は現金購入価額と借手に対する現金販売価額に差があるときには、当該差額はリース物件の販売益として扱う。当該販売益は、販売基準又は割賦基準により処理する。

ただし、当該差額がリース料に占める割合に重要性が乏しい場合は、上記の処理によらず、販売益を利息相当額に含めて処理することができる。

また、当該販売益を割賦基準により処理する場合には、同様に、販売益を利息相当額に含めて会計処理することができる。

（リース取引に関する会計基準の適用指針 56 項）

［理解図］



［解　説］（単位：千円）

１．リース取引の判定

① 現在価値基準

ⅰ）貸手の計算利子率の推定

年金現価係数＝現金販売価額 89,036÷支払リース料 20,000＝4.4518

年金現価係数 4.4518 は、年金現価係数表の期間 5 年を右に沿って見ていくと利子率(年)4%のところが 4.4518 となっているので、貸手の計算利子率は 4%となる。

ⅱ）この計算利子率を用いてリース料総額の現在価値を求める。

割引現在価値＝20,000×計算利子率 4%の年金現価係数 4.4518＝89,036

割引現在価値 89,036÷現金販売価額 89,036＝100%、⇒現在価値基準の 90%以上となる。

② 経済的耐用年数基準

リース期間５年÷経済的耐用年数８年＝62.5%、経済的耐用年数基準の 75%未満となる。

③ 所有権移転条項又は割安購入選択権がなく、またリース物件は特別仕様ではないため、所有権移転ファイナンス･リース取引には該当しない。

したがって、①により、このリース取引はファイナンス･リース取引に該当し、③により、このリース取引は所有権移転外ファイナンス・リース取引に該当する。

２．リース投資資産及びリース債務の算定

割引現在価値 89,036 ＝ 現金販売価額 89,036 → リース投資資産及びリース債務 89,036

３．会計処理…リース貸手の処理については「リース料受取時に受取利息を計上する方法」による。

(1)　Ｘ２年３月期

①　Ｘ１年４月１日：リース取引開始時

(借) リース投資資産	89,036	(貸) 製品	84,248
		販売益(注)	4,788

(注)　借手に対する現金販売価額 89,036 と貸手のリース物件の製作価額 84,248 の差額 4,788 を、リース取引開始日に販売益として計上する。

②　Ｘ２年３月 31 日：リース料受取時

(借) 現金預金	20,000	(貸) 受取利息(注 1)	3,561
		リース投資資産(注 2)	16,439

(注 1) リース投資資産 89,036×4%≒3,561（四捨五入）

(注 2) リース料 20,000－受取利息 3,561＝16,439

(2)　Ｘ３年３月期

①　Ｘ３年３月 31 日：リース料受取時

(借) 現金預金	20,000	(貸) 受取利息(注 1)	2,904
		リース投資資産(注 2)	17,096

(注 1) (89,036－16,439)×4%≒2,904（四捨五入）

(注 2) リース料 20,000－受取利息 2,904＝17,096

したがって、正解は［２］である。

問題 18 **＜難易度＞Ｄ＜出題範囲＞連結包括利益計算書におけるその他の包括利益**…子会社及び持分適用会社のその他有価証券評価差額金(8 点)4 分

［本問のポイント］

１．その他の包括利益の内訳の開示

(1)　「その他の包括利益」とは、包括利益のうち当期純利益に含まれない部分をいう。連 結財務諸表におけるその他の包括利益には、親会社株主に係る部分と非支配株主に係る部分が含まれる。

（包括利益の表示に関する会計基準 5 項）

(2)　その他の包括利益の内訳項目は、その内容に基づいて、「その他有価証券評価差額金」、「繰延ヘッジ損益」、「為替換算調整勘定」、「退職給付に係る調整額」等に区分して表示する。持分法を適用する被投資会社のその他の包括利益に対する投資会社の持分相当額は、「その他有価証券評価差額金」、「繰延ヘッジ損益」、「為替換算調整勘定」、「退職給付に係る調整額」として表示せず，一括して「持分法適用会社に対する持分相当額」として区分表示する。

（包括利益の表示に関する会計基準 7 項）

(3)　その他の包括利益の内訳項目は、税効果を控除した後の金額で表示する。ただし、各内訳項目を税効果を控除する前の金額で表示して、それらに関連する税効果の金額を一括して加減する方法で記載することができる。いずれの場合も、その他の包括利益の各内訳項目別の税効果の金額を注記する。

（包括利益の表示に関する会計基準 8 項）

［解　説］（単位：千円）

１．子会社のタイム・テーブル

	Ｘ２年 3/31	Ｘ３年 3/31	Ｘ４年 3/31
Ｓ社株式の持分比率	80％取得	80％	80％
Ｂ社株式の時価		48,000	49,600
差引：Ｂ社株式の簿価	43,600	43,600	48,000
評価差額	－	4,400	1,600
差引：税率 30％	－	1,320	480
その他有価証券評価差額金	－	3,080	1,120

（コメント）

連結上、子会社のその他有価証券評価差額金の増加分（その他の包括利益）は、親会社分だけでなく非支配株主分も含まれる点に注意すること。

２．持分法適用会社のタイム・テーブル

	Ｘ２年 3/31	Ｘ３年 3/31	Ｘ４年 3/31
Ａ社株式の持分比率		20％取得	20％
Ｃ社株式の時価		25,000	26,200
差引：Ｃ社株式の簿価	21,800	21,800	25,000
評価差額	－	3,200	1,200
差引：税率 30％	－	960	360
その他有価証券評価差額金		2,240	840
持分比率		20％	20％
持分法適用会社分	－	448	168

３．Ｘ４年３月期連結包括利益計算書（一部）

⋮

その他の包括利益	
その他有価証券評価差額金	1,120
持分法適用会社に対する持分相当額	168
その他の包括利益合計	1,288

したがって、正解は［２］である。

問題 22 **＜難易度＞Ｄ＜出題範囲＞吸収分割**…分離先企業が子会社、関連会社及び共同支配企業以外となる場合（8 点）6 分

［本問のポイント］

Ｉ　個別財務諸表上の会計処理

１．分離先企業における企業結合が取得とされた場合の分離元企業の会計処理

…分離先企業が子会社、関連会社及び共同支配企業以外となる場合

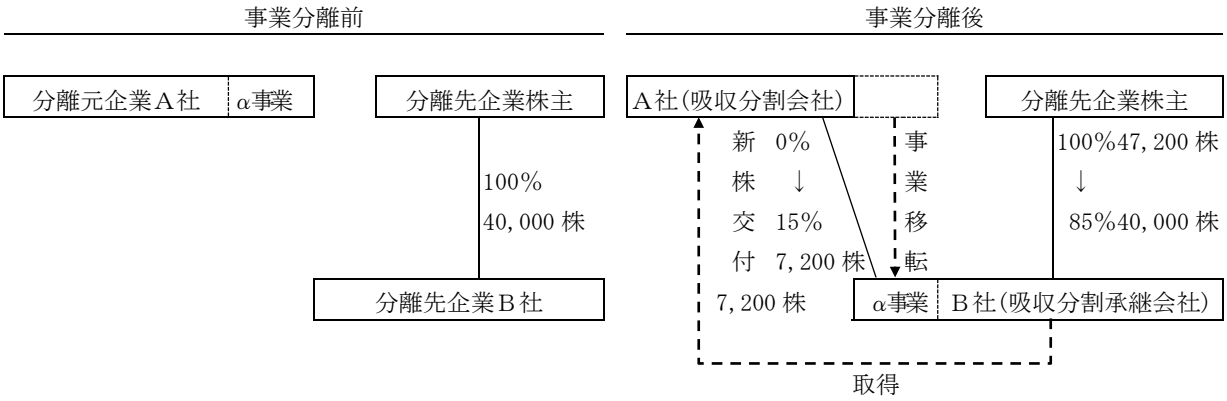
子会社、関連会社及び共同支配企業以外へ事業分離した後も引き続き分離先企業が子会社、関連会社及び共同支配企業以外である場合や事業分離により分離先企業が子会社、関連会社及び共同支配企業以外となる場合（分離先企業の株式がその他有価証券に分類される場合）において、その対価として現金等の財産と分離先企業の株式を受け取った場合、分離元企業は、原則として、移転損益を認識する。

また、当該分離先企業の株式の取得原価は、移転した事業に係る時価又は当該分離先企業の株式の時価のうち、より高い信頼性をもって測定可能な時価に基づいて算定する。なお、その時価が移転した事業に係る時価の場合、当該分離先企業の株式の取得原価は、当該移転した事業に係る時価と対価として受け取った現金等の財産の時価との差額として算定する。

分離先企業から受け取った現金以外の財産（分離先企業の株式を含む。）の取得原価の算定にあたっては、対価性が認められる取得に直接要した支出額を加算することに留意する必要がある。

（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 106 項）

《理解図》吸収分割による事業分離



［解　説］（単位：千円）

１．Ａ社の事業分離後のＢ社の持分比率の計算

$$\text{Ａ社のＢ社に対する持分比率} = \frac{\text{分離前 0 株＋分離時 7,200 株}}{\text{分離後 47,200 株（分離前 40,000＋分離時 7,200）}} \fallingdotseq 15\%$$

よって、事業分離により分離先企業が子会社、関連会社及び共同支配企業以外となる。

したがって、分離元企業は、移転損益を認識する。

分離先企業の株式の取得原価は、移転した事業に係る時価よりも当該分離先企業の株式の時価の方が信頼性が高いので、その時価に基づいて算定する。

２．Ａ社の個別財務諸表上の会計処理

①　個別上の会計処理…α事業の清算

（借）現金（注 1）	44	（貸）諸資産（注 3）	200
投資有価証券（注 2）	216	利益剰余金（注 4）	60

（注 1）　時価

（注 2）　時価 216（＝@30,000 円×Ｂ社株式 7,200 株）

（注 3）　Ａ社におけるα事業の諸資産の適正な帳簿価額による株主資本相当額

（注 4）　差額。移転利益（特別利益）

②　事業分離後のＡ社の個別貸借対照表

Ａ社個別貸借対照表

現金	3,044	諸負債	6,600
諸資産	8,800	資本金	2,000
投資有価証券	216	資本剰余金	400
		利益剰余金	3,060
合計	12,060	合計	12,060

３．Ｂ社の個別財務諸表上の会計処理

①　個別上の会計処理…取得によるパーチェス法の適用

（借）諸資産（注 1）	250	（貸）現金	44
のれん（注 3）	10	資本金（注 2）	216

（注 1）　諸資産の時価

（注 2）　@30,000 円×7,200 株＝216

（注 3）　取得対価 260（＝44＋216）－諸資産の時価 250＝10

②　事業分離後のＢ社の個別貸借対照表

Ｂ社個別貸借対照表

現金	1,456	諸負債	2,500
諸資産	2,250	資本金	1,016
のれん	10	資本剰余金	－
		利益剰余金	200
合計	3,716	合計	3,716

したがって、正解は［６］である。

問題 23～28 **＜難易度＞ 各問に記載 ＜出題範囲＞連結会計**…追加取得, 未実現利益アップ･ストリーム、持分法

［本問のポイント］

１．追加取得…アップ・ストリームの未実現利益がある場合

(借) 非支配株主持分当期変動額 (注)	××	(貸) Ｓ　社　株　式	取得原価
資本剰余金当期変動額	差額		

(注) 非支配株主持分の減少額＝(Ｓ社の純資産合計＋評価差額－棚卸資産の未実現利益－土地の未実現利益)×Ｐ社追加取得持分比率

２．未実現利益の消去…アップ・ストリーム

(1)　商品…未達商品がある場合

(借) 売　上　原　価 (注 1)	××	(貸) 商　品	××
非支配株主持分当期変動額	××	非支配株主に帰属する当期純利益 (注 2)	××

(注 1) 未実現利益＝(期末商品＋未達商品)×売上総利益率

(注 2) 非支配株主に帰属する当期純利益＝未実現利益×非支配株主持分比率

(2)　土地

(借) 土　地　売　却　益 (注 1)	××	(貸) 土　地	××
非支配株主持分当期変動額	××	非支配株主に帰属する当期純利益 (注 2)	××

(注 1) 未実現利益＝Ｓ社が計上した土地売却益の金額。

(注 2) 非支配株主に帰属する当期純利益＝未実現利益×非支配株主持分比率

３．持分法…部分時価評価法

(1)　評価差額の計算

評価差額＝資産時価－資産簿価。

(2)　のれんの計算

のれん＝Ａ社株式の取得原価－取得持分(＝(Ａ社純資産＋評価差額)×投資会社持分比率)

(3)　配当の処理

(借) 受　取　配　当　金 (注)	××	(貸) Ａ　社　株　式	××

(注) 配当金×投資会社持分比率。

［解　説］（単位：百万円）

Ⅰ　Ｓ社

１．Ｓ社タイム・テーブル

	X2 年 3/31	X3 年 3 月期 当純 24,000	X3 年 3/31	X4 年 3 月期 当純 32,000	X4 年 3/31
取得累計	15%		60%		70%
資本金	100,000		100,000		100,000
利益剰余金	40,000		64,000		96,000
純資産の部	140,000		164,000		196,000
評価差額	－		10,000		10,000
合計	140,000		174,000		206,000
未実現利益			－	（注 2）	△17,000
差引			174,000		189,000
取得(追加)割合			×60%		×10%
取得(追加)持分			104,400		18,900
取得原価		（注 1）	147,000		25,000
資本剰余金			－	（注 3）	△6,100
のれん			42,600	償却△4,260（注 4）	38,340

（注 1）　1 回目 15%の取得原価 32,000＋2 回目 45%の取得原価 110,250＋1 回目の段階取得に係る差益 4,750（＝110,250÷45%×15%－32,000）＝147,000

（注 2）　棚卸資産の未実現利益 7,000（＝（期末 25,000＋未達 3,000）×25%）＋土地の未実現利益 10,000＝△17,000

（注 3）　189,000（＝196,000＋10,000－7,000－10,000）×10%－25,000＝△6,100

（注 4）　42,600÷10 年＝4,260

２．Ｓ社個別財務諸表の修正

(1) 支配獲得時（X3 年 3 月 31 日）における土地の時価評価

（借）	土地（注）	10,000	（貸）	評価差額	10,000

（注）時価 47,000－簿価 37,000＝10,000

３．開始仕訳

(1) 段階取得に係る差益の計上（X3 年 3 月 31 日）

（借）	Ｓ社株式（注）	4,750	（貸）	利益剰余金当期首残高	4,750

（注）110,250÷45%×15%－32,000＝4,750

(2) 支配獲得時の投資と資本の相殺消去（X3 年 3 月 31 日）

（借）	資本金当期首残高	100,000	（貸）	Ｓ社株式（注 3）	147,000
	利益剰余金当期首残高（注 1）	64,000		非支配株主持分当期首残高（注 4）	69,600
	評価差額（注 2）	10,000			
	のれん（注 3）	42,600			

（注 1）Ｓ社の純資産の内訳 64,000

（注 2）土地の時価簿価差額 10,000

（注 3）取得原価 147,000（＝32,000＋110,250＋段階取得に係る差益 4,750）－取得持分 104,400（＝174,000×60%）＝42,600

（注 4）（資本金 100,000＋利益剰余金 64,000＋評価差額 10,000）×非支配株主持分比率 40%＝69,600

(3) 開始仕訳：以上(1)～(2)の仕訳をまとめて

(借)	資本金当期首残高	100,000	(貸)	S社株式	142,250
	利益剰余金当期首残高	59,250		非支配株主持分当期首残高	69,600
	評価差額	10,000			
	のれん	42,600			

問題 23　**利益剰余金当期首残高**

P社 63,000（＝当期末 89,000－当期純利益 59,000＋配当 33,000）＋段階取得に係る差益 4,750＝ 67,750

4．当期の連結仕訳

(1) 当期純利益（X3 年 3 月期）の按分

(借)	利益剰余金当期首残高	12,800	(貸)	非支配株主持分当期首残高（注）	12,800

（注）当期純利益（X3 年 3 月期）32,000×非支配株主持分比率 40%＝12,800

(2) のれんの償却（X3 年 3 月期）

(借)	利益剰余金当期首残高	4,260	(貸)	のれん（注）	4,260

（注）42,600÷10 年＝4,260

問題 24　**のれん**

42,600－のれん償却 4,260＝ 38,340

(3) 商品の未実現利益

① 未達の処理

(借)	商品	3,000	(貸)	買掛金（注）	3,000

② 売上高と売上原価の相殺

(借)	売上高	140,000	(貸)	売上原価（注）	140,000

（注）当期商品仕入高 137,000＋未達 3,000＝140,000

③ 売掛金と買掛金の相殺

(借)	買掛金	3,000	(貸)	売掛金（注）	3,000

④ 棚卸資産の未実現利益の消去…アップ・ストームの場合

(借)	売上原価（注 1）	7,000	(貸)	商品	30,000
	非支配株主持分当期変動額	2,800		非支配株主に帰属する当期純利益（注 2）	2,800

（注 1）28,000（＝期末 25,000＋未達 3,000）×売上総利益率 25%＝7,000

（注 2）7,000×非支配株主持分比率 40%＝2,800

(4) 土地の未実現利益の消去…アップ・ストームの場合

(借) 土　地　売　却　益	10,000	(貸) 土　地	10,000
非支配株主持分当期変動額	4,000	非支配株主に帰属する当期純利益 (注)	2,800

(注) 土地売却益 10,000×非支配株主持分比率 40%＝4,000

(5) Ｓ社株式の追加取得

(借) 非支配株主持分当期変動額 (注)	18,900	(貸) Ｓ　社　株　式	25,000
資本剰余金当期変動額 (差額)	6,100		

(注) 189,000(＝資本金 100,000＋利益剰余金 96,000＋評価差額 10,000－棚卸資産の未実現利益 7,000－土地の未実現利益 10,000)×追加取得持分比率 10%＝18,900

問題 25　**非支配株主持分**

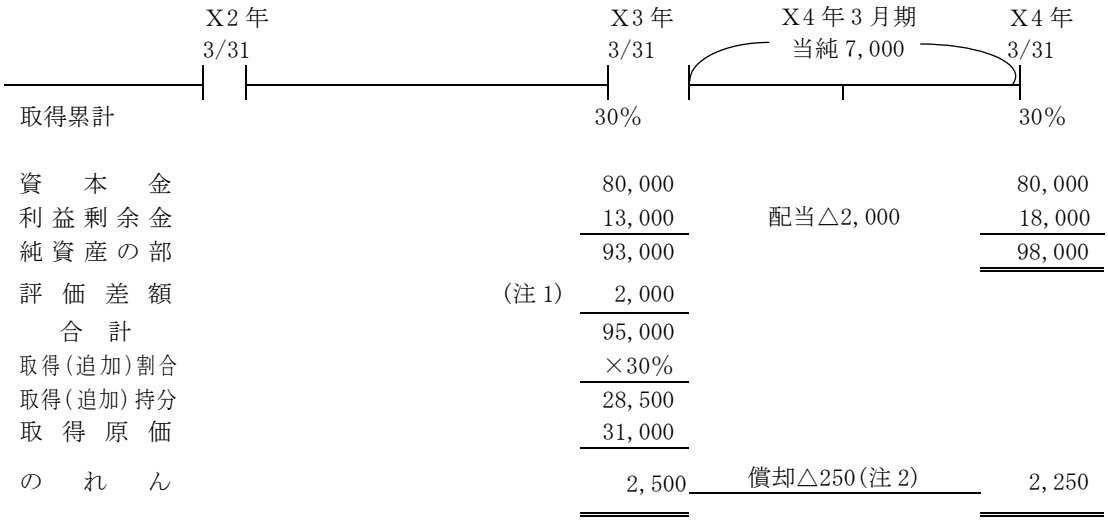
189,000(＝純資産合計 196,000＋評価差額 10,000－商品の未実現利益 7,000－土地の未実現利益 10, 000)×非支配株主持分比率 30%＝ 56,700

問題 26　**売上総利益**

Ｐ社 189,000＋Ｓ社 80,000－商品の未実現利益 7,000＝ 262,000

Ⅱ　Ａ社

1．Ａ社タイム・テーブル



(注 1)　時価 155,000－簿価 153,000＝2,000

(注 2)　2,500÷10 年＝250

2．Ａ社個別財務諸表の修正

(1) 支配獲得時(X3 年 3 月 31 日)における土地の時価評価

(借) 土　地	600	(貸) 評　価　差　額 (注)	600

(注) 評価差額(時価 155,000－簿価 153,000)×取得持分 30%＝600

３．開始仕訳（X3 年 3 月 31 日）

（借）	仕訳なし （貸）

（注）のれん：Ａ社株式取得価額 31,000－28,500｛＝（資本金 80,000＋利益剰余金 13,000）×30％＋評価差額 600｝＝2,500

４．当期の持分法仕訳

(1) 当期純利益の按分

（借）Ａ社株式（注）	2,100	（貸）持分法による投資利益	2,100

（注）当期純利益 7,000×30％＝2,100

(2) 剰余金の配当の調整

（借）受取配当金（注）	600	（貸）Ａ社株式	600

（注）配当金 2,000×30％＝600

(3) のれんの償却

（借）持分法による投資利益（注）	250	（貸）Ａ社株式	250

（注）2,500÷10 年＝250

問題 27　営業外損益

Ｐ社：	営業外収益 14,500－営業外費用 4,600＝	9,900
Ｓ社：	営業外収益 9,500－営業外費用 5,900＝	3,600
持分法投資損益：	当期純利益按分 2,100－のれん償却 250＝	1,850
A社からの受取配当金の修正：		－600
合計：		14,750

問題 28　親会社に帰属する当期純利益

Ｐ社当期純利益：		59,000
Ｓ社当期純利益分：	（当期純利益32,000－商品の未実現利益7,000－土地の未実現利益）×親会社持分比率60％＝	9,000
のれん償却：		－4,260
A社からの受取配当金の修正：		－600
持分法投資損益：	当期純利益按分 2,100－のれん償却 250＝	1,850
合計：		64,990

Ⅲ　解答

問題 23 **＜難易度＞Ｄ＜出題範囲＞連結会計**…利益剰余金当期首残高（４点）タイム４分

Ｘ３年度連結 S/S 利益剰余金当期首残高：67,750

したがって、正解は［３］である。

問題 24 **＜難易度＞Ｄ＜出題範囲＞連結会計**…のれん（４点）タイム６分

Ｘ３年度連結 B/S のれん：38,340

したがって、正解は［４］である。

問題 25 **＜難易度＞Ｄ＜出題範囲＞連結会計**…非支配株主持分（４点）タイム６分

Ｘ３年度連結 B/S 非支配株主持分：56,700

したがって、正解は［４］である。

問題 26 **＜難易度＞Ｄ＜出題範囲＞連結会計**…売上総利益（４点）タイム６分

Ｘ３年度個別 P/L 売上総利益：262,000

したがって、正解は［１］である。

問題 27 **＜難易度＞Ｄ＜出題範囲＞連結会計**…営業外損益（４点）タイム６分

Ｘ３年度連結 P/L 営業外損益：14,750

したがって、正解は［５］である。

問題 28 **＜難易度＞Ｂ＜出題範囲＞連結会計**…親会社株主に帰属する当期純利益（４点）タイム６分

Ｘ３年度連結 P/L 当期純利益：64,990

したがって、正解は［５］である。

－以　上－