

2024年度  
第167回日商簿記検定目標

# 公開模擬試験 解答解説

1 級 — I

商業簿記・会計学

資格★合格クリアール

## 第167回簿記検定 公開模擬試験 模範解答

## 1 級 ①

## 商業簿記

配点 ★：1点×25箇所＝計25点

問1 当期（X8年度＝X8年4月1日～X9年3月31日）に関する次の各金額を答えなさい。解答すべき金額が無い場合は、解答欄に「0」を記入すること（問2・3も同じ）。

商品売上原価の算定要素となる期首商品棚卸高（返品資産は含まない）	★	132,900	千円
決算整理前の一般売上原価勘定残高	★	869,520	千円

問2 X8年度末の貸借対照表を作成しなさい。

## 貸借対照表

X9年3月31日

(単位：千円)

(資産の部)		(負債の部)	
流動資産		流動負債	
現金及び預金	( ★ 263,620 )	買掛金	( 384,960 )
売掛金	( 500,000 )	( 未払金 )	( 3,000 )
商品	( ★ 140,250 )	未払法人税等	( ★ 74,760 )
返品資産	( ★ 14,400 )	契約負債	( 138,000 )
短期貸付金	( 100,000 )	返金負債	( 24,000 )
貸倒引当金	( △12,000 )	受注損失引当金	( ★ 1,200 )
固定資産		固定負債	
有形固定資産		社債	
建物	( 800,000 )	長期借入金	( 60,000 )
減価償却累計額	( △128,000 ) ( ★ 672,000 )	退職給付引当金	( ★ 56,420 )
備品	( 240,000 )	繰延税金負債	( ★ 32,200 )
減価償却累計額	( △216,356 ) ( ★ 23,644 )	負債合計	( 872,540 )
土地	( 460,000 )	(純資産の部)	
無形固定資産		株主資本	
ソフトウェア	( ★ 59,400 )	資本金	( ★ 320,000 )
のれん	( ★ 10,800 )	資本剰余金	
		その他資本剰余金	( ★ 0 )
		利益剰余金	
		その他利益剰余金	
		圧縮積立金	( ★ 205,800 )
		繰越利益剰余金	( ★ 833,774 )
		自己株式	( 0 )
		純資産合計	( 1,359,574 )
資産合計	( 2,232,114 )	負債・純資産合計	( 2,232,114 )

問3 X8年度の損益計算書に計上される次の各項目の金額を答えなさい。

商品売上高	商品売上原価	役務収益	役務原価
★ 1,464,200 千円	★ 947,550 千円	172,000 千円	★ 95,500 千円
貸倒引当金繰入額(注)	退職給付費用	社債償還損	法人税等調整額
★ 7,333 千円	★ 29,420 千円	★ 600 千円	★ 28,200 千円

注：貸倒引当金繰入額は、販売費及び一般管理費の区分に計上される金額を答えなさい。

## 商業簿記 解説 貸借対照表など (単位: 千円)

### 1. 商品の販売に関する事項

決算整理前残高試算表に一般売上原価および積送売上原価の各勘定が計上されているため、一般販売 (A 商品の一部と B 商品) と委託販売 (A 商品の一部) のいずれにおいても、販売のつど売上原価に振り替える方法 (売上原価対立法) が採用されていたものと判断することができる。したがって、商品勘定および積送品勘定のいずれも、決算整理前残高が期末棚卸高となっているものと見ることになる。

#### (1) 各種単位当たり金額の整理

##### ① A 商品の単位当たり売価

決算整理前の一般売上高勘定には A 商品の通常販売による売上高と B 商品に係る売上高が計上されているが、次のような状況となっている。

- ・ A 商品売価は B 商品売価の 75% となっている。
- ・ 決算整理前の一般売上高勘定には、B 商品に係る当期販売分からの返品受入高が反映されている (通常は販売時に返品が見込まれる分を返金負債として計上するが、期中では全額を一般売上高および一般売上原価として計上し、そのうち実際の返品受入分について一般売上高および一般売上原価を取り崩す処理を行っている)。
- ・ B 商品に係る当期販売分からの返品受入数量は、次のとおり。  
当期中の返品受入数量 267 個 - 前期販売分からの返品受入 27 個 = 240 個
- ・ 決算整理前の一般売上高勘定には、前期販売分に係る返品受付期間終了分の収益認識額は含まれていない。なお、前期販売分に係る返品受付期間終了分があるということは、前期末の返金負債を超える前期販売分からの返品受入は生じていないものと推測される。

上記を踏まえ、A 商品の単位当たり売価を  $a$  とした場合、次のような方程式が成立する。

$$a \times \text{A 商品の通常販売数量 } 1,750 \text{ 個} + \frac{a}{0.75} \times (\text{B 商品の販売量 } 1,197 \text{ 個} - \text{当期販売分からの返品受入 } 240 \text{ 個}) = \text{決算整理前の一般売上高 } 1,361,700$$

$\frac{a}{0.75}$  → B 商品の単位当たり売価

この方程式における  $a$  を求めると、次のようになる。

$$1,750a + 1,276a = 1,361,700$$

$$3,026a = 1,361,700$$

$$a = 1,361,700 \div 3,026 = @450 \text{ 円 (A 商品の単位当たり売価)}$$

##### ② A 商品の単位当たり仕入原価

$$@450 \text{ 円} \div (1 + \text{マークアップ率 } 0.5) = @300 \text{ 円}$$

##### ③ A 商品の委託販売による単位当たり売上計上額

$$@450 \text{ 円} - \text{販売委託先に対する報酬 } @20 \text{ 円} = @430 \text{ 円}$$

##### ④ A 商品の単位当たり積送品原価

$$@300 \text{ 円} + \text{積送諸掛 } @15 \text{ 円} = @315 \text{ 円}$$

##### ⑤ B 商品の単位当たり売価

$$\text{A 商品の単位当たり売価 } @450 \text{ 円} \div 75\% = @600 \text{ 円}$$

##### ⑥ B 商品の単位当たり原価

$$@600 \text{ 円} \times \text{売上原価率 } 60\% = @360 \text{ 円}$$

(2) 原価ボックスによる状況整理

決算整理前の一般売上高残高1,361,700

決算整理前の一般売上原価勘定残高869,520

手許商品に係る原価ボックス			対応する売価		
期首棚卸高			一般売上原価		
・ A 商品	200千個 <sup>(*)1</sup>	60,000 <sup>(*)2</sup>	・ A 商品 (直接販売分)		一般売上高
・ B 商品	150千個	54,000	1,750千個	525,000 <sup>(*)8</sup>	・ A 商品 (直接販売分)
		<u>114,000</u>			787,500 <sup>(*)9</sup>
期首返品資産 (B 商品に係る分)			・ B 商品		・ B 商品
	30千個 <sup>(*)3</sup>	10,800 <sup>(*)4</sup>	当期販売	1,197千個	430,920 <sup>(*)10</sup>
			返品受入	△240千個 <sup>(*)12</sup>	△86,400 <sup>(*)13</sup>
当期仕入高 (積送高控除後)			前期販売分	3千個 <sup>(*)3</sup>	1,080 <sup>(*)15</sup>
・ A 商品仕入	2,100千個	630,000 <sup>(*)5</sup>	返品見込	△40千個	△14,400 <sup>(*)17</sup>
・ A 商品積送	△300千個	△90,000 <sup>(*)6</sup>			<u>856,200</u>
・ B 商品仕入	900千個	324,000 <sup>(*)7</sup>			<u>1,339,500</u>
		<u>864,000</u>	期末棚卸高 = 決算整理前の商品勘定残高		
			・ A 商品	250千個	75,000 <sup>(*)19</sup>
			・ B 商品	120千個	43,200 <sup>(*)20</sup>
					<u>118,200</u>
			期末返品資産 (B 商品に係る分)		
				40千個	14,400 <sup>(*)17</sup>
					返金負債
					24,000 <sup>(*)18)</sup>

積送品に係る原価ボックスへ

\*1 A 商品の数量データを用いて、次のように推定することができる。

当期販売数量1,750千個 + 期末棚卸数量250千個 - 当期仕入数量2,100千個 + 当期積送量300千個 = 200千個

\*2 A 商品の単位当たり仕入原価@300円×200千個=60,000

\*3 ① 前期末に返品を見込んでいた分のうち当期中に返品受付期間終了分

決算整理前の返金負債1,800÷B商品の単位当たり売価@600円=3千個

② 期首返品資産の数量

前期販売分からの返品受入27千個 + 3千個=30千個

\*4 @360円×30千個=10,800

\*5 A 商品の単位当たり仕入原価@300円×2,100千個=630,000

\*6 A 商品の単位当たり仕入原価@300円×300千個=90,000

\*7 B 商品の単位当たり原価@360円×900千個=324,000

\*8 A 商品の単位当たり仕入原価@300円×1,750千個=525,000

\*9 A 商品の単位当たり売価@450円×1,750千個=787,500

\*10 B 商品の単位当たり原価@360円×1,197千個=430,920

\*11 B 商品の単位当たり売価@600円×1,197千個=718,200

\*12 当期販売分からの返品受入数量。上記(1)①より

\*13 B 商品の単位当たり原価@360円×240千個=86,400

\*14 B 商品の単位当たり売価@600円×240千個=144,000

\*15 B 商品の単位当たり原価@360円×3千個=1,080 = 決算整理前の返品資産勘定残高

\*16 決算整理前の返金負債より

\*17 B 商品の単位当たり原価@360円×40千個=14,400

\*18 B 商品の単位当たり売価@600円×40千個=24,000

\*19 A 商品の単位当たり仕入原価@300円×250千個=75,000

\*20 B 商品の単位当たり原価@360円×120千個=43,200

積送品（A商品）に係る原価ボックス

期首棚卸高	60千個	18,900 <sup>(※21)</sup>	積送売上原価	
			290千個 <sup>(※24)</sup>	91,350 <sup>(※25)</sup>
当期積送高（積送諸掛を含む）				
・仕入原価	300千個	90,000 <sup>(※22)</sup>		
・積送諸掛	—	4,500 <sup>(※23)</sup>		
		<u>94,500</u>		
			期末棚卸高	<u>70千個<sup>(※28)</sup></u> 22,050 <sup>(※29)</sup>

対応する売価

積送売上高	
・販売高	130,500 <sup>(※26)</sup>
・委託報酬	△5,800 <sup>(※27)</sup>
	<u>124,700</u>
	<u>124,700</u>

↓  
決算整理前の  
積送売上高勘定残高

- \*21 A商品の単位当たり積送品原価@315円×60千個=18,900  
 \*22 A商品の単位当たり仕入原価@300円×300千個=90,000  
 \*23 積送諸掛@15円×300千個=4,500  
 \*24 決算整理前の積送品売上高124,700÷A商品の委託販売による単位当たり売上計上額@430円=290千個  
 \*25 A商品の単位当たり積送品原価@315円×290千個=91,350 = 決算整理前の積送売上原価勘定残高  
 \*26 A商品の単位当たり売価@450円×290千個=130,500  
 \*27 販売委託先に対する報酬@20円×290千個=5,800  
 \*28 期首棚卸数量60千個+当期積送量300千個-当期販売数量290千個=70千個  
 \*29 A商品の単位当たり積送品原価@315円×70千個=22,050 = 決算整理前の積送品勘定残高

(3) 商品販売事業に係る決算整理

① B商品に係る前期販売分の返品受付期間終了に伴う処理

(借) 返 金 負 債	1,800	(貸) 一 般 売 上 高	1,800
(借) 一 般 売 上 原 価	1,080	(貸) 返 品 資 産	1,080

② 当期末におけるB商品の返品見込分に係る修正

(借) 一 般 売 上 高	24,000	(貸) 返 金 負 債	24,000
(借) 返 品 資 産	14,400	(貸) 一 般 売 上 原 価	14,400

(4) 貸借対照表に表示される「商品」

答案用紙に積送品の期末棚卸高を記入する欄が独立して設けられていないことから、貸借対照表上の「商品」には手許商品と積送品をまとめて表示するものと判断することができる。

手許商品の期末棚卸高 118,200+積送品の期末棚卸高 22,050=140,250

(5) 関連する損益計算書表示

① 商品売上高

一般売上高 1,339,500+積送売上高 124,700=1,464,200

② 商品売上原価

期首商品棚卸高	132,900	← 手許商品114,000+積送品18,900
期首返品資産 <sup>(※30)</sup>	10,800	
当期商品仕入高	958,500	← 手許商品864,000+積送品94,500
期末商品棚卸高	(-)140,250	← 手許商品118,200+積送品22,050
期末返品資産 <sup>(※30)</sup>	(-)14,400	
商品売上原価	<u>947,550</u>	= 一般売上原価856,200+積送売上原価91,350

\*30 返品資産の存在は売上原価の算定に影響を及ぼすものであるが、当期中における外部取引先との仕入取引や売上取引による増減には該当しないため、当該項目の内容を示す科目をもって別掲するものと考えられる（参照：財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則\_76条）。ただ、詳細な表示上の取扱いが会計基準等で明確にはなっていないため、受験対策上は問題の指示等に従うものと捉えておけばよい。

2. 商品売買の仲介事業に関する事項

(1) 受注損失引当金

① 決算整理前残高試算表における受注損失引当金の戻入

(借) 受注損失引当金	700	(貸) 受注損失引当金戻入額	700
(借) 受注損失引当金戻入額	700	(貸) 役員原価	700

② 当期末における受注損失引当金の設定

(借) 受注損失引当金繰入額	1,200 (*)	(貸) 受注損失引当金	1,200
(借) 役員原価	1,200	(貸) 受注損失引当金繰入額	1,200

\* 設定額(予想される損失) : (買付金額16,800+当社負担の運送料400) - 顧客からの受取代金16,000 = 1,200

(2) 販売費のうち役員収益の獲得のために直接要した原価

(借) 役員原価	6,000	(貸) その他営業費	6,000
----------	-------	------------	-------

3. 学習塾事業の承継など

(1) 事業承継

(借) 売掛金	12,000 (*1)	(貸) 契約負債	30,000 (*1)
土地	120,000 (*1)	長期借入金	60,000 (*1)
のれん	12,000 (*4)	自己株式	28,800 (*2)
		資本金	20,000
		その他資本剰余金	5,200 (*3)

\*1 時価

\*2 自己株式の単位当たり帳簿価額 :  $44,800 \div 2,800 \text{株} = @16$   
 $@16 \times (\text{交付株式数} 3,000 \text{株} - \text{新株発行} 1,200 \text{株}) = 28,800$

\*3 取得原価 : 交付した株式の時価  $@18 \times 3,000 \text{株} = 54,000$   
 $54,000 - \text{交付した自己株式} 28,800 - \text{資本金計上額} 20,000 = 5,200$

\*4 貸借差額

(2) のれんの償却

(借) のれん償却額	1,200 (*5)	(貸) のれん	1,200
------------	------------	---------	-------

\*5 のれん  $12,000 \div 10 \text{年} = 1,200$

4. 貸倒引当金の設定

(1) 貸倒引当金の設定に係る決算整理

(借) 貸倒引当金繰入額	8,800 (*)	(貸) 貸倒引当金	8,800
--------------	-----------	-----------	-------

\* 売掛金の期末残高 : 決算整理前の売掛金488,000 + 事業承継12,000 = 500,000

売掛金に係る設定額 :  $500,000 \times 2\% = 10,000$

短期貸付金に係る設定額 :  $100,000 \times 2\% = 2,000$

繰入額 :  $(10,000 + 2,000) - \text{決算整理前の貸倒引当金} 3,200 = 8,800$

(2) 貸倒引当金繰入額の損益計算書表示

① 販売費及び一般管理費の区分に表示する金額 :  $8,800 \times 500,000 / (500,000 + 100,000) \approx 7,333$

② 営業外費用の区分に表示する金額 :  $8,800 \times 100,000 / (500,000 + 100,000) \approx 1,467$

5. 建物

(1) 関連する決算整理前残高の推定

① 建物減価償却累計額

建物800,000÷25年×3年分=96,000

② 繰延税金負債

補助金相当額350,000×税率30%=105,000

105,000÷25年×3年分=12,600

105,000-12,600=92,400

③ 圧縮積立金

補助金相当額350,000-繰延税金負債105,000=245,000

245,000÷25年×3年分=29,400

245,000-29,400=215,600

(2) 当期の減価償却

(借) 減 価 償 却 費	32,000 (*1)	(貸) 建物減価償却累計額	32,000
---------------	-------------	---------------	--------

\*1 建物800,000÷25年=32,000

(3) 圧縮積立金の取崩など

(借) 圧 縮 積 立 金	9,800 (*2)	(貸) 繰越利益剰余金	9,800
(借) 繰 延 税 金 負 債	4,200 (*3)	(貸) 法人税等調整額	4,200

\*2 245,000÷25年=9,800

\*3 105,000÷25年=4,200

6. 備品

(1) 一連の減価償却計算

事業年度	X5年3月期 (1年目)	X6年3月期 (2年目)	X7年3月期 (3年目)	X8年3月期 (4年目)	X9年3月期 (5年目)	X10年3月期 (6年目)
期首帳簿価額 <sup>(*1)</sup>	240,000	160,080	106,773	71,218	47,431	23,644
調整前償却額 <sup>(*2)</sup>	79,920	53,307	35,555	23,716	—	—
償却保証額 <sup>(*3)</sup>	23,786.4	23,786.4	23,786.4	23,786.4	23,786.4	23,786.4
改定取得原価 ×改定償却率	—	—	—	23,787 <sup>(*4)</sup>	23,787 <sup>(*5)</sup>	23,643 <sup>(*6)</sup>
減価償却累計額	79,920	133,227	168,782	192,569	216,356	239,999
期末帳簿価額	160,080	106,773	71,218	47,431	23,644	1

\*1 X5年3月期においては取得原価

\*2 期首帳簿価額 (X5年3月期においては取得原価) ×定率法償却率0.333

\*3 取得原価240,000×保証率0.09911=23,786.4

\*4 改定取得原価 (期首帳簿価額) 71,218×改定償却率0.334≒23,787

\*5 X8年3月期 (X7年度) と同じ

\*6 期首帳簿価額23,644-備忘価額1=23,643

(2) 当期の減価償却

(借) 減 価 償 却 費	23,787 (*7)	(貸) 備品減価償却累計額	23,787
---------------	-------------	---------------	--------

\*7 上記(1)より

## 7. ソフトウェア

### (1) 決算整理前残高試算表におけるソフトウェアの償却

(借) ソフトウェア償却額	15,000 (*1)	(貸) ソフトウェア	15,000
---------------	-------------	------------	--------

\*1 決算整理前のソフトウェア60,000÷残存償却期間4年=15,000

### (2) 誤謬の訂正 (法人税等の追加分の処理を含む)

(借) ソフトウェア	19,200 (*2)	(貸) 繰越利益剰余金	19,200
(借) 繰越利益剰余金	5,760 (*3)	(貸) 未払法人税等	5,760

\*2 X7年4月1日 (X7年度期首) に支出したソフトウェアの原価：24,000

X7年度に償却すべきであった金額：24,000÷5年=4,800

24,000-4,800=19,200

\*3 過年度の所得等に対する法人税、住民税及び事業税等について、更正等により追加で徴収される可能性が高く、当該追徴税額を合理的に見積ることができる場合、誤謬に該当するときに除き、原則として、当該追徴税額を損益に計上する。言い換えると、誤謬の訂正によって生じる法人税等の追加分は、誤謬の訂正 (修正再表示) の一環として処理する (参照：法人税、住民税及び事業税等に関する会計基準\_6項)。

### (3) 誤謬の訂正により計上したソフトウェアの償却

(借) ソフトウェア償却額	4,800 (*4)	(貸) ソフトウェア	4,800
---------------	------------	------------	-------

\*4 24,000÷5年=4,800

## 8. 退職給付

### (1) 確定給付企業年金制度

#### ① 決算整理前の退職給付引当金

期首残高：退職給付債務140,000-年金資産84,000=56,000

56,000-年金掛金8,000-退職一時金3,000=45,000

#### ② 当期の退職給付費用

(借) 退職給付費用	11,420 (*1)	(貸) 退職給付引当金	11,420
------------	-------------	-------------	--------

\*1 勤務費用：11,000

利息費用：期首の退職給付債務140,000×割引率1.5%=2,100

期待運用収益：期首の年金資産84,000×長期期待運用収益率2%=1,680

11,000+2,100-1,680=11,420

### (2) 確定拠出年金制度 (要拠出額のうち未拠出分の費用計上)

確定拠出制度については、当該制度に基づく要拠出額をもって費用処理する。当該制度に基づく要拠出額をもって費用処理するため、未拠出の額は「未払金」として計上する (参照：退職給付に関する会計基準\_31項)。

(借) 退職給付費用	3,000 (*2)	(貸) 未払金	3,000
------------	------------	---------	-------

\*2 要拠出額18,000-現金預金による拠出額15,000=3,000

9. 社債

(1) 決算整理前の社債

① 当初予定していた各期の社債利用額

X5年度およびX6年度：発行された額面総額500,000

X7年度：500,000－償還分100,000＝400,000

X8年度：400,000－償還分100,000＝300,000

X9年度：300,000－償還分100,000＝200,000

X10年度：200,000－償還分100,000＝100,000

全期間の利用総額：500,000×2＋400,000＋300,000＋200,000＋100,000＝2,000,000

② 過年度の償却原価法適用額

発行差額：額面総額500,000－発行価額480,000＝20,000

X5年度およびX6年度：20,000×社債利用額500,000／全期間の利用総額2,000,000＝5,000

X7年度：20,000×社債利用額400,000／全期間の利用総額2,000,000＝4,000

③ 決算整理前の社債

発行価額480,000＋償却5,000×2年分＋償却4,000－抽選償還100,000×2回分＝294,000

(2) 当期の償却原価法

(借) 社債利息	3,000 (*1)	(貸) 社債	3,000
----------	------------	--------	-------

\*1 発行差額20,000×社債利用額300,000／全期間の利用総額2,000,000＝3,000

(3) 抽選償還（定時償還）に係る修正

(借) 社債	100,000	(貸) 仮払金	100,000
--------	---------	---------	---------

(4) 繰上償還に係る修正

(借) 社債	99,000 (*2)	(貸) 仮払金	99,600
社債償還損	600		

\*2 当初予定していた抽選償還時までの償却額：20,000×社債利用額100,000／全期間の利用総額2,000,000＝1,000

額面金額100,000－1,000＝99,000

10. 自己株式

(1) 自己株式の処分

(借) 現金預金	4,800 (*1)	(貸) 自己株式	6,400 (*2)
その他資本剰余金	1,600 (*3)		

\*1 @12×400株＝4,800

\*2 帳簿価額@16（上記3.(1)の\*2より）×400株＝6,400

\*3 自己株式処分差額：4,800－6,400＝△1,600（自己株式処分差損）

(2) 自己株式の消却

(借) その他資本剰余金	9,600 (*4)	(貸) 自己株式	9,600
--------------	------------	----------	-------

\*4 帳簿価額@16×600株＝9,600

(3) その他資本剰余金の補填

(借) 繰越利益剰余金	4,800 (*5)	(貸) その他資本剰余金	4,800
-------------	------------	--------------	-------

\*5 決算整理前のその他資本剰余金1,200＋事業承継による計上5,200－自己株式処分差損1,600－消却9,600＝△4,800

11. 法人税等

(借) 法人税、住民税及び事業税	112,000	(貸) 仮払法人税等	43,000
		未払法人税等	69,000 (*)

\* 112,000 - 43,000 = 69,000

12. 税効果

(1) 税効果に係る決算整理 (圧縮積立金に係る税効果以外)

(借) 繰延税金資産	24,000 (*1)	(貸) 法人税等調整額	24,000
------------	-------------	-------------	--------

\*1 貸借対照表に計上すべき繰延税金資産56,000 - 決算整理前の繰延税金資産32,000 = 24,000

(2) 貸借対照表に表示される「繰延税金負債」

同一納税主体の繰延税金資産と繰延税金負債は、双方を相殺して表示する<sup>(\*2)</sup>が、相殺後の純額が繰延税金資産の場合は投資その他の資産の区分に表示し、繰延税金負債の場合は固定負債の区分に表示する(参照:「税効果会計に係る会計基準」の一部改正\_2項)。

繰延税金負債 (圧縮積立金に係る分)	88,200	← 決算整理前92,400 - 取崩4,200
繰延税金資産 (圧縮積立金に係る分以外)	(-)56,000	
貸借対照表上の繰延税金負債 (純額)	<u>32,200</u>	

\*2 一方、異なる納税主体の繰延税金資産と繰延税金負債は、双方を相殺せずに表示する点に留意すること。

## 13. 損益計算書

## 損益計算書

自 X8 年 4 月 1 日 至 X9 年 3 月 31 日 (単位：千円)

売上高		
商品売上高	1,464,200	
役務収益	172,000	1,636,200
売上原価		
商品売上原価	947,550	
役務原価	95,500	1,043,050
売上総利益		593,150
販売費及び一般管理費		
給料手当	32,400	
貸倒引当金繰入額	7,333	
退職給付費用	29,420	
減価償却費	55,787	
ソフトウェア償却額	19,800	
のれん償却額	1,200	
その他営業費	140,300	286,240
営業利益		306,910
営業外収益		
受取利息		6,000
営業外費用		
社債利息	9,000	
貸倒引当金繰入額	1,467	10,467
経常利益		302,443
特別損失		
社債償還損		600
税引前当期純利益		301,843
法人税、住民税及び事業税	112,000	
法人税等調整額	△28,200 <sup>(*)</sup>	83,800
当期純利益		218,043
* 貸方残高		

## 14. 貸借対照表上の繰越利益剰余金

決算整理前残高	597,291	
圧縮積立金の取崩	+9,800	
ソフトウェアに係る誤謬の訂正	+13,440	← ソフトウェア自体の修正19,200－法人税等5,760
その他資本剰余金の補填	△4,800	
当期純利益	218,043	← 上記13. の損益計算書より
貸借対照表上の繰越利益剰余金	833,774	

## 第167回簿記検定 公開模擬試験 模範解答

## 1 級 ②

## 会 計 学

配点 ★：2点×4箇所＝8点 ●：1点×17箇所＝17点 計25点

## 第1問

①	②	③	④	⑤
意思決定	● 内的整合	比較	● セグメント	経営者
⑥	⑦	⑧	⑨	⑩
● 取替	組替調整	● 注記	関連当事者	● 重要

## 第2問

## 問1

① 契約締結時点	2,970 千円	② 決算日 (X5年3月31日)	● 4,590 千円
③ 輸出日	● 7,380 千円	④ 決済日 (権利行使直前)	8,100 千円

## 問2

	X4年度	X5年度
① 売上高	0 千円	● 106,110 千円
② 為替差損益	0 千円	★ △1,080 千円
③ 繰延ヘッジ損益の期末残高	● 1,134 千円	0 千円
④ その他の包括利益 (繰延ヘッジ損益)	1,134 千円	△1,134 千円

## 問3

	X4年度	X5年度
① 売上高	0 千円	● 108,000 千円
② 為替差損益	△1,080 千円	★ △1,890 千円
③ 繰延ヘッジ損益の期末残高	1,890 千円	0 千円
④ その他の包括利益 (繰延ヘッジ損益)	1,890 千円	● △1,890 千円

## 第3問

① X3年3月末の連結貸借対照表に計上されるA社株式	● 73,035 千円
② X3年3月末の連結貸借対照表に計上されるB社株式	● 68,640 千円
③ X4年3月末の連結貸借対照表に計上されるA社株式	★ 78,252 千円
④ X4年3月末の連結貸借対照表に計上されるB社株式	● 44,968 千円
⑤ X4年3月末の連結貸借対照表に計上される利益剰余金	● 2,471,182 千円
⑥ X4年3月期の連結損益計算書に計上される持分法による投資損益	★ 12,937 千円
⑦ X4年3月期の連結損益計算書に計上される関係会社株式売却益	● 4,728 千円
⑧ X4年3月期の連結損益計算書に計上される親会社株主に帰属する当期純利益	● 745,397 千円

注：負の値を示す場合は、金額の前に△を付すこと。

# 会計学 解説

## 第1問 語句の穴埋め

1. 財務報告の目的を達成するにあたり会計情報に求められる最も基本的な特性は、「**意思決定有用性**」である。「**意思決定有用性**」は、「**意思決定との関連性**<sup>(\*1)</sup>」と「**信頼性**<sup>(\*2)</sup>」の2つの下位の特性により支えられる。また、それら3者の階層を支える基礎的な前提条件として、「**内的整合性**<sup>(\*3)</sup>」と「**比較可能性**」がある。

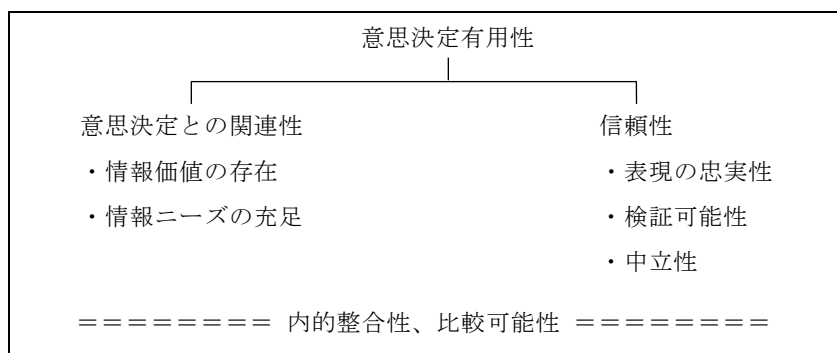
ここで「**比較可能性**」とは、同一企業の会計情報を時系列で**比較**する場合、あるいは、同一時点の会計情報を企業間で**比較**する場合、それらの**比較**に障害とならないように会計情報が作成されていることを意味する。**比較可能性**が確保されるためには、同様の事実（対象）には同一の会計処理が適用され、異なる事実（対象）には異なる会計処理が適用されることにより、事実の同質性と異質性を峻別できるようにしなければならない。

\*1 「**意思決定との関連性**」とは、会計情報が将来の投資の成果についての予測に関連する内容を含んでおり、企業価値の推定を通じた投資家による意思決定に積極的な影響を与えて貢献することを指す。

会計情報が投資家の意思決定に貢献するか否かは、第一に、それが「**情報価値**」を有しているか否かと関わっている。ここでいう**情報価値**とは、投資家の予測や行動が当該情報の入手によって改善されることをいう。ただし、会計基準の設定局面において、新たな基準に基づく会計情報の**情報価値**は不確かな場合も多い。そのケースでは、投資家による「**情報ニーズ**」の存在が、**情報価値**を期待させる。そのような期待に基づいて、**情報価値**の存否について事前に確たることがいえない場合であっても、投資家からの要求に応えるために会計基準の設定・改廃が行われることもある。この意味で、**情報価値**の存在と**情報ニーズ**の充足は、**意思決定との関連性**を支える2つの特性と位置づけられる。

\*2 「**信頼性**」とは、中立性・検証可能性・表現の忠実性などに支えられ、会計情報が信頼に足る情報であることを指す。

\*3 「**内的整合性**」とは、会計情報を生み出すある個別の会計基準が、会計基準全体を支える基本的な考え方と矛盾しないことをいう。



参照：討議資料 財務会計の概念フレームワーク\_第2章\_1～6・9・11 項

2. マネジメント・アプローチ<sup>(\*)</sup>に基づくセグメント情報には、財務諸表利用者が**経営者**の視点で企業を見ることにより、**経営者**の行動を予測し、その予測を企業の将来キャッシュ・フローの評価に反映することが可能になるという長所があると考えられている<sup>(\*\*)</sup>。

\*1 マネジメント・アプローチとは、経営上の意思決定を行い、業績を評価するために、経営者が企業を事業の構成単位に分別した方法を基礎としてセグメント情報を開示する方法をいう。

\*2 マネジメント・アプローチに基づくセグメント情報の長所と短所をまとめると次のようになる。

長所	<p>① 財務諸表利用者が経営者の視点で企業を見ることにより、経営者の行動を予測し、その予測を企業の将来キャッシュ・フローの評価に反映することが可能になる。</p> <p style="text-align: center;">→ 会計情報の質的特性のうち「意思決定との関連性」の観点から長所が認められる</p> <p>② 当該セグメント情報の基礎となる財務情報は、経営者が利用するために既に作成されており、企業が必要とする追加的費用が比較的少ない。</p> <p>③ 実際の企業の組織構造に基づく区分を行うため、その区分に際して恣意性が入りにくい。</p>
短所	<p>① 企業の組織構造に基づく情報であるため、企業間の比較を困難にし、また、同一企業の年度間の比較が困難になる。</p> <p style="text-align: center;">→ 会計情報の質的特性のうち「比較可能性」を損なう可能性がある。</p> <p>② 内部的に利用されている財務情報を基礎とした情報の開示を要求することは、企業の事業活動の障害となる可能性がある</p>

このような長所と短所が見受けられる中、会計情報の質的特性としての「意思決定との関連性」が「比較可能性」の確保に優先すると考えられていることなどの理由により、現行制度上、セグメント情報の開示に際してはマネジメント・アプローチが採用されている。

参照：セグメント情報等の開示に関する会計基準\_45～50項

3. 有形固定資産の取得原価に係る費用配分は、一定の方法に基づく計画的・規則的な減価償却として行うことが原則的であるが、同種の物品が多数集まって一つの全体を構成し、老朽品の部分的**取替**を繰り返すことにより全体が維持されるような固定資産については、部分的**取替**に要する費用を収益的支出として処理する方法（**取替法**）を採用することができる。

※ 取替法は、減価償却法とは全く異なり、減価償却の代りに部分的取替に要する取替費用を収益的支出として処理する方法である。取替法の適用が認められる資産は取替資産と呼ばれ、軌条、信号機、送電線、需要者用ガス計量器、工具器具等がその例である。

参照：企業会計原則\_注20

企業会計原則と関係諸法令との調整に関する連続意見書第三（有形固定資産の減価償却について）\_第一\_七

4. 包括利益を表示する計算書の作成において、当期純利益を構成する項目のうち当期または過去の期間にその他の包括利益に含まれている部分については、その他の包括利益の計算区分から減額する。これをその他の包括利益から当期純利益への**組替調整**という。なお、この**組替調整額**は、その他の包括利益の内訳項目ごとに行われる**注記**において示される。

参照：包括利益の表示に関する会計基準\_9・31項

5. 会社と**関連当事者**との取引のうち、**重要**な取引は開示対象となる。連結財務諸表においては、連結会社と**関連当事者**との取引が開示対象となり、連結財務諸表を作成するにあたって相殺消去した取引は開示対象外となる。なお、無償取引や低廉な価格での取引については、独立第三者間取引であったと仮定した場合の金額を見積った上で、**重要性**の判断を行い、開示対象とするかどうかを決定することになる。

※ 上記に示した内容（問題文として用いた文章）も含め、開示対象となる関連当事者との取引の範囲については、以下の点に留意する必要がある。

基本的な 開示対象範囲	<ul style="list-style-type: none"> <li>・会社と関連当事者との取引のうち、重要な取引が開示対象となる。</li> <li>・連結財務諸表においては、連結会社と関連当事者との取引が開示対象となり、連結財務諸表を作成するにあたって相殺消去した取引は開示対象外となる。</li> </ul>
無償取引および 低廉価格取引	独立第三者間取引であったと仮定した場合の金額を見積った上で、重要性の判断を行い、開示対象とするかどうかを決定する。
形式的・名目的 には第三者との 取引である取引	形式的・名目的に第三者を経由した取引で、実質上の相手先が関連当事者であることが明確な場合には、開示対象に含める。
取引条件が一般 取引と同様であ ることが明白な 取引など	<p>関連当事者との取引のうち、以下の取引は、開示対象外となる。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>① 一般競争入札による取引ならびに預金利息および配当の受取り、その他取引の性質からみて取引条件が一般の取引と同様であることが明白な取引</li> <li>② 役員に対する報酬、賞与及び退職慰労金の支払い</li> </ul>

参照：関連当事者の開示に関する会計基準\_6～9項

第2問 金融商品会計（通貨オプションによる予定取引のヘッジ）（単位：千円）

ヘッジ手段として用いられるオプションの時間的価値については、次の2つの処理方法が考えられるが、いずれの方法によることも認められる（参照：金融商品会計に関する実務指針\_171項）。

- ① 時間的価値を含めたヘッジ手段の時価変動の全体を繰延処理の対象とする方法 → 問2で採用されていた方法  
 ② ヘッジ手段の時価変動のうち時間的価値の変動を除いた部分（本源的価値の変動）のみを繰延処理の対象とし、時間的価値の変動を直ちに当期の純損益に計上する方法 → 問3で採用されていた方法

1. 取引高および通貨オプションの評価額など

	X5年 3/3	X5年 3/31	X5年 4/30	X5年 5/31
	HR@120円	CR117円	HR113円	HR111円
売上取引			売上高 101,700 <sup>(*1)</sup>	差損 1,800 <sup>(*3)</sup> 決済 99,900 <sup>(*2)</sup>
通貨オプション				
本源的価値	—	+2,700 <sup>(*3)</sup> 2,700 <sup>(*5)</sup>	+3,600 <sup>(*3)</sup> 6,300 <sup>(*8)</sup>	+1,800 <sup>(*3)</sup> 8,100 <sup>(*11)</sup>
時間的価値	2,970 <sup>(*4)</sup>	△1,080 <sup>(*3)</sup> 1,890 <sup>(*6)</sup>	△810 <sup>(*3)</sup> 1,080 <sup>(*9)</sup>	△1,080 <sup>(*3)</sup> —
評価額合計	2,970 <sup>(*4)</sup>	+1,620 <sup>(*3)</sup> 4,590 <sup>(*7)</sup>	+2,790 <sup>(*3)</sup> 7,380 <sup>(*10)</sup>	+720 <sup>(*3)</sup> 8,100 <sup>(*11)</sup>

\*1 900千ドル×HR@113円=101,700

\*2 900千ドル×HR@111円=99,900

\*3 差額により計算

\*4 @3.3円×900千ドル=2,970

\*5 (@5.1円-@2.1円)×900千ドル=2,700

\*6 @2.1円×900千ドル=1,890

\*7 @5.1円×900千ドル=4,590

\*8 (@8.2円-@1.2円)×900千ドル=6,300

\*9 @1.2円×900千ドル=1,080

\*10 @8.2円×900千ドル=7,380

\*11 @9.0円×900千ドル=8,100

2. オプションの時間的価値を本源的価値と区別せず一括して処理する（時間的価値を含めたヘッジ手段の時価変動の全体を繰延処理の対象とする）方法による場合

(1) X5年3月3日（輸出および通貨オプションに係る契約締結時点）の会計処理

(借) 通貨オプション	2,970	(貸) 現金預金	2,970
-------------	-------	----------	-------

(2) X5年3月31日の会計処理（X4年度末の決算整理）

(借) 通貨オプション	1,620	(貸) 繰延税金負債	486 (*1)
		繰延ヘッジ損益	1,134 (*2)

\*1 通貨オプションの評価増 1,620 × 法定実効税率 30% = 486

\*2 1,620 - 486 = 1,134

(3) X5年4月30日（輸出日）の会計処理

① 売上高の計上

(借) 売掛金	101,700	(貸) 売上	101,700
---------	---------	--------	---------

② 通貨オプションの時価評価

(借) 通貨オプション	2,790	(貸) 繰延税金負債	837 (*3)
		繰延ヘッジ損益	1,953 (*4)

\*3 X5年4月1日以降における通貨オプションの評価増 2,790 × 法定実効税率 30% = 837

\*4 2,790 - 837 = 1,953

③ 通貨オプションに係る損益（ヘッジ手段に係る損益）の計上

(借) 繰延税金負債	1,323 (*5)	(貸) 売上	4,410 (*7)
繰延ヘッジ損益	3,087 (*6)		

\*5 486 + 837 = 1,323

\*6 1,134 + 1,953 = 3,087

\*7 通貨オプションの評価額 7,380 - 当初計上額 2,970 = 4,410

または、X4年度中の評価増 1,620 + X5年4月1日以降の評価増 2,790 = 4,410

(4) X5年5月31日（売上代金および通貨オプションの決済日）の会計処理

売上計上後は、ヘッジ対象とヘッジ手段のいずれの取引においても、同一期間中における為替相場ないし時価の変動による影響額が為替差損益として計上されるため、ヘッジ会計のための特別な会計処理は不要となる。

① 売上代金の決済（回収）

(借) 現金預金	99,900	(貸) 売掛金	101,700
為替差損益	1,800		

② 通貨オプションの権利行使

(借) 現金預金	8,100 (*8)	(貸) 通貨オプション	7,380 (*9)
		為替差損益	720 (*10)

\*8 (FR@120円 - HR@111円) × 900千ドル = 8,100

\*9 輸出日（X5年4月30日）における時価評価額

\*10 8,100 - 7,380 = 720

(5) その他の包括利益（繰延ヘッジ損益）

① X4年度におけるその他の包括利益（繰延ヘッジ損益）

X4年度期末における繰延ヘッジ損益 1,134 - 期首の繰延ヘッジ損益 0 = 1,134

② X5年度におけるその他の包括利益（繰延ヘッジ損益）

X5年度末における繰延ヘッジ損益：0

0 - X5年度期首（X4年度期末）の繰延ヘッジ損益 1,134 = △1,134

3. オプションの時間的価値を本源的価値と区別して処理する（ヘッジ手段の時価変動のうち、本源的価値の変動のみを繰延処理の対象として、時間的価値の変動を直ちに当期の純損益とする）方法による場合

(1) X5年3月3日（輸出および通貨オプションに係る契約締結時点）の会計処理

(借) 通貨オプション	2,970	(貸) 現金預金	2,970
-------------	-------	----------	-------

(2) X5年3月31日の会計処理（X4年度末の決算整理）

(借) 通貨オプション	1,620	(貸) 繰延税金負債	810 (*2)
為替差損益	1,080 (*1)	繰延ヘッジ損益	1,890 (*3)

\*1 時間的価値の評価減

\*2 本源的価値の評価増  $2,700 \times \text{法定実効税率 } 30\% = 810$

\*3  $2,700 - 810 = 1,890$

(3) X5年4月30日（輸出日）の会計処理

① 売上高の計上

(借) 売掛金	101,700	(貸) 売上	101,700
---------	---------	--------	---------

② 通貨オプションの時価評価

(借) 通貨オプション	2,790	(貸) 繰延税金負債	1,080 (*5)
為替差損益	810 (*4)	繰延ヘッジ損益	2,520 (*6)

\*4 X5年4月1日以降における時間的価値の評価減

\*5 X5年4月1日以降における本源的価値の評価増  $3,600 \times \text{法定実効税率 } 30\% = 1,080$

\*6  $3,600 - 1,080 = 2,520$

③ 通貨オプションに係る損益（ヘッジ手段に係る損益＝本源的価値の変動分のみ）の計上

(借) 繰延税金負債	1,890 (*7)	(貸) 売上	6,300 (*9)
繰延ヘッジ損益	4,410 (*8)		

\*7  $810 + 1,080 = 1,890$

\*8  $1,890 + 2,520 = 4,410$

\*9 本源的価値  $6,300 - \text{当初計上額に含まれる本源的価値 } 0 = 6,300$

または、X4年度中の本源的価値の評価増  $2,700 + \text{X5年4月1日以降の本源的価値の評価増 } 3,600 = 6,300$

(4) X5年5月31日（売上代金および通貨オプションの決済日）の会計処理

売上計上後は、ヘッジ対象とヘッジ手段のいずれの取引においても、同一期間中における為替相場ないし時価の変動による影響額が為替差損益として計上されるため、ヘッジ会計のための特別な会計処理は不要となる。そのため、通貨オプションに係る本源的価値と時間的価値のいずれの変動額も為替差損益として計上され、上記 2. (4) と同じ会計処理になる。

① 売上代金の決済（回収）

(借) 現金預金	99,900	(貸) 売掛金	101,700
為替差損益	1,800		

② 通貨オプションの権利行使

(借) 現金預金	8,100	(貸) 通貨オプション	7,380
		為替差損益	720

(5) その他の包括利益（繰延ヘッジ損益）

① X4年度におけるその他の包括利益（繰延ヘッジ損益）

X4年度末における繰延ヘッジ損益  $1,890 - \text{期首の繰延ヘッジ損益 } 0 = 1,890$

② X5年度におけるその他の包括利益（繰延ヘッジ損益）

X5年度末における繰延ヘッジ損益：0

$0 - \text{X5年度期首（X4年度末）の繰延ヘッジ損益 } 1,890 = \Delta 1,890$

第3問 持分法（単位：千円）

1. S社に係るX4年3月期の連結財務諸表を作成するための連結修正（問題文より合理的に導出できるもののみ）

(1) 資本連結に係る開始仕訳

① 投資と資本の相殺消去

投資額および設立時の資本項目が不明のため省略する。なお、S社株式はS社設立時に取得したものであるため、支配獲得時における利益剰余金は無い。

② 取得後利益剰余金の配分

(借)	利益剰余金 - 当期首残高 -	114,000 (*1)	(貸)	非支配株主持分 - 当期首残高 -	114,000
-----	--------------------	--------------	-----	----------------------	---------

\*1 利益剰余金当期首残高 570,000 × 非支配株主割合 20% = 114,000

(2) 当期純利益の配分

(借)	非支配株主に帰属する当期純利益	42,000 (*2)	(貸)	非支配株主持分 - 当期変動額 -	42,000
-----	-----------------	-------------	-----	----------------------	--------

\*2 当期純利益 210,000 × 非支配株主割合 20% = 42,000

(3) 配当に係る修正

(借)	受取配当金	144,000 (*3)	(貸)	利益剰余金 - 剰余金の配当 -	180,000
(借)	非支配株主持分 - 当期変動額 -	36,000 (*4)	(貸)		

\*3 剰余金の配当 180,000 × P社保有割合 80% = 144,000

\*4 剰余金の配当 180,000 × 非支配株主割合 20% = 36,000

2. A社に係る持分法修正など

(1) A社資本に係るタイムテーブル

A社は、P社が支配を獲得した「子会社」に該当するが、連結の範囲には含めていないため「非連結子会社」に該当する。非連結子会社に持分法を適用する場合、資産および負債の評価（評価差額の算定）に際しては、連結子会社の場合と同様、支配獲得日において全面時価評価法を適用する（参照：持分法会計に関する実務指針\_6項）。

	X1年3月末		X2年3月末		X3年3月末		X4年3月末
資本金	90,000	Ⓟ3,000 ↑×0.3	90,000	Ⓟ6,000 ↑×0.4	90,000	Ⓟ18,000 ↑×0.4	90,000
利益剰余金	50,000	+10,000	60,000	+15,000	75,000	利益45,000 配当30,000 ↓×0.4	90,000
評価差額	6,300 <sup>(*1)</sup>		6,300		6,300	Ⓟへ12,000	6,300
合計	146,300	×0.3	156,300	×0.1	171,300		186,300
取得持分	43,890		+15,630				
取得原価	48,090		+17,500				
のれん	4,200 <sup>(*2)</sup>	△420 <sup>(*3)</sup>	3,780	△420 <sup>(*3)</sup>	3,360	△420 <sup>(*3)</sup>	2,940
			1,870 <sup>(*4)</sup>	△187 <sup>(*3)</sup>	1,683	△187 <sup>(*3)</sup>	1,496

\*1 (土地の時価 30,000 - 土地の簿価 21,000) × (1 - 法定実効税率 0.3) = 6,300

\*2 取得原価 48,090 - 取得持分 43,890 = 4,200

\*3 のれん (当初認識分) 4,200 ÷ 10年 = 420

\*4 持分法適用会社の株式を追加取得した場合には、資本（評価差額を含む）のうち追加取得した株式に対応する持分と追加投資額との間に生じた差額は、のれんまたは負ののれんとして処理する（参照持分法会計に関する実務指針\_16項）。

追加取得原価 17,500 - 追加取得持分 15,630 = 1,870

\*5 のれん (追加取得分) 1,870 ÷ 10年 = 187

(2) A社に係るX4年3月期の連結財務諸表を作成するための連結修正（持分法修正）

① 開始仕訳（未実現利益に係る修正以外）

(借)	A 社 株 式	7,973 (*6)	(貸)	利 益 剰 余 金 - 当 期 首 残 高 -	7,973
-----	---------	------------	-----	----------------------------	-------

\*6 取得後利益剰余金の配分：X2年3月期の利益剰余金増加額 10,000 × P社保有割合 30%

+ X3年3月期の利益剰余金増加額 15,000 × P社保有割合 40% = 9,000

のれん償却額：当初認識したのれんの償却額 420 × 2年分 + 追加取得に係るのれんの償却額 187 = 1,027

9,000 - 1,027 = 7,973

② 当期純利益の配分

(借)	A 社 株 式	18,000 (*7)	(貸)	持分法による投資損益	18,000
-----	---------	-------------	-----	------------	--------

\*7 当期純利益 45,000 × P社保有割合 40% = 18,000

③ 剰余金の配当に係る修正

(借)	受 取 配 当 金	12,000 (*8)	(貸)	A 社 株 式	12,000
-----	-----------	-------------	-----	---------	--------

\*8 剰余金の配当 30,000 × P社保有割合 40% = 12,000

④ のれんの償却

(借)	持分法による投資損益	607 (*9)	(貸)	A 社 株 式	607
-----	------------	----------	-----	---------	-----

\*9 当初認識分の償却額 420 + 追加取得分の償却額 187 = 607

⑤ 商品Cに係る未実現利益の修正（ダウン・ストリーム）

売手側である投資会社に生じた未実現損益は、買手側が非連結子会社である場合には全額消去し、関連会社である場合には原則として当該関連会社に対する投資会社の持分相当額を消去する（参照：持分法会計に関する実務指針\_11項）。

i 開始仕訳

(借)	利 益 剰 余 金 - 当 期 首 残 高 -	600 (*10)	(貸)	A 社 株 式	600
(借)	繰延税金資産（P社）	180 (*11)	(貸)	利 益 剰 余 金 - 当 期 首 残 高 -	180

\*10 X3年3月末におけるP社仕入分の商品在庫 3,000 × 売上総利益率 20% = 600

\*11 600 × 法定実効税率 30% = 180

ii 実現仕訳

(借)	A 社 株 式	600	(貸)	売 上 高	600
(借)	法人税等調整額	180	(貸)	繰延税金資産（P社）	180

iii 当期末における未実現利益の消去

(借)	売 上 高	800 (*12)	(貸)	A 社 株 式	800
(借)	繰延税金資産（P社）	240 (*13)	(貸)	法人税等調整額	240

\*12 X4年3月末におけるP社仕入分の商品在庫 4,000 × 売上総利益率 20% = 800

\*13 800 × 法定実効税率 30% = 240

⑥ 商品Dに係る未実現利益の修正（アップ・ストリーム）

持分法適用会社から連結会社に売却した場合の売手側である持分法適用会社に生じた未実現損益は、持分法適用会社に対する連結会社の持分相当額を消去する（参照：持分法会計に関する実務指針\_11項）。

i 開始仕訳

(借)	利 益 剰 余 金 - 当 期 首 残 高 -	240 (*14)	(貸)	商 品	240
(借)	A 社 株 式	72 (*15)	(貸)	利 益 剰 余 金 - 当 期 首 残 高 -	72

\*14 X3年3月末におけるA社仕入分の商品在庫 3,600 × 付加利益率 0.2 / (1 + 0.2) × P社保有割合 40% = 240

\*15 240 × 法定実効税率 30% = 72

ii 実現仕訳

(借) 商 品	240	(貸) 持分法による投資損益	240
(借) 持分法による投資損益	72	(貸) A 社 株 式	72

iii 当期末における未実現利益の消去

(借) 持分法による投資損益	320 (*16)	(貸) 商 品	320
(借) A 社 株 式	96 (*17)	(貸) 持分法による投資損益	96

\*16 X4年3月末におけるA社仕入分の商品在庫  $4,800 \times \text{付加利益率 } 0.2 / (1 + 0.2) \times \text{P社保有割合 } 40\% = 320$

\*17  $320 \times \text{法定実効税率 } 30\% = 96$

3. B社に係る持分法修正など

(1) B社資本に係るタイムテーブル

持分法適用関連会社に係る資産および負債の評価（評価差額の算定）に際しては、部分時価評価法を適用する（参照：持分法会計に関する実務指針\_6項）。

	X1年3月末		X3年3月末		X4年3月末	
	40%					△12%
資 本 金	90,000	Ⓟ4,000 ↑×0.4	90,000	Ⓟ△3,600 ↑×0.4	90,000	
利 益 剰 余 金	50,000	+10,000	60,000	損失9,000	51,000	
合 計	140,000	×0.4	150,000		141,000	×0.12
評価差額を含まない持分	56,000				△16,920	
評 価 差 額	2,240 <sup>(*1)</sup>				△672 <sup>(*4)</sup>	
取 得 持 分	58,240				△17,592	
取 得 原 価	66,240				△19,872 <sup>(*5)</sup>	
の れ ん	8,000 <sup>(*2)</sup>	△800 <sup>(*3)</sup> × 2年	6,400	△800 <sup>(*3)</sup>	5,600	
					△1,680 <sup>(*6)</sup>	
					3,920	
売却損益の修正					+600 <sup>(*7)</sup>	

\*1 (土地の時価 20,000 - 土地の簿価 12,000) × (1 - 法定実効税率 0.3) × P社保有割合 40% = 2,240

\*2 取得原価 66,240 - 取得持分 58,240 = 8,000

\*3 のれん 8,000 ÷ 10年 = 800

\*4 当初の評価差額 2,240 × 売却割合 12% / 当初のP社保有割合 40% = 672

\*5 取得原価 66,240 × 売却割合 12% / 当初のP社保有割合 40% = 19,872

\*6 のれん未償却残高 5,600 × 売却割合 12% / 当初のP社保有割合 40% = 1,680

\*7 ① 個別財務諸表上の関係会社株式売却益

売却額 24,000 - 個別財務諸表上の売却簿価 19,872 (上記\*5より) = 4,128

② 持分法上の売却簿価

i 方法その1

評価差額を含まない持分のうち売却割合相当額 16,920 + 評価差額のうち売却割合相当額 672 + のれんのうち売却割合相当額 1,680 = 19,272

ii 方法その2

(取得原価 66,240 + X3年3月末までの取得後利益剰余金の配分 4,000 - X4年3月期の当期純損失の配分 3,600 - のれん償却額 800 × 3年分) × 売却割合 12% / 当初のP社保有割合 40% = 19,272

- ③ 持分法上の関係会社株式売却益  
売却額 24,000－持分法上の売却簿価 19,272＝4,728
- ④ 売却損益の修正（売却益の増額）  
持分法上の関係会社株式売却益 4,728－個別財務諸表上の関係会社株式売却益 4,128＝600

(2) B社に係るX4年3月期の連結財務諸表を作成するための連結修正（持分法修正）

① 開始仕訳（未実現利益に係る修正以外）

(借) B社株式	2,400 (*8)	(貸) 利益剰余金 －当期首残高	2,400
----------	------------	---------------------	-------

\*8 取得後利益剰余金の配分：X3年3月期までの利益剰余金増加額 10,000×P社保有割合 40%＝4,000  
のれん償却額：800×2年分＝1,600  
4,000－1,600＝2,400

② 当期純損失の配分

(借) 持分法による投資損益	3,600 (*9)	(貸) B社株式	3,600
----------------	------------	----------	-------

\*9 当期純損失 9,000×P社保有割合 40%＝3,600

③ のれんの償却

(借) 持分法による投資損益	800	(貸) B社株式	800
----------------	-----	----------	-----

④ B社株式の一部売却に係る修正

(借) B社株式	600 (*10)	(貸) 関係会社株式売却益	600
----------	-----------	---------------	-----

\*10 上記(1)のタイムテーブル参照

#### 4. 解答数値

① X3年3月末の連結貸借対照表に計上されるA社株式

個別財務諸表上のA社株式	65,590	← 当初取得原価48,090＋追加取得原価17,500
X3年3月までの取得後利益剰余金の配分	+9,000	← 3,000＋6,000
X3年3月までののれん償却額	△1,027	← △420×2年分＋△187
商品Cに係る未実現利益の修正	△600	
商品Dに係る未実現利益の修正	+72	← 税効果額
	<u>73,035</u>	

② X3年3月末の連結貸借対照表に計上されるB社株式

個別財務諸表上のB社株式（当初取得原価）	66,240	
X3年3月までの取得後利益剰余金の配分	+4,000	
X3年3月までののれん償却額	△1,600	← △800×2年分
	<u>68,640</u>	

③ X4年3月末の連結貸借対照表に計上されるA社株式

個別財務諸表上のA社株式	65,590	← 原始取得原価48,090＋追加取得原価17,500
開始仕訳（未実現利益の修正以外）	+7,973	← 9,000＋△1,027
当期純利益の配分	+18,000	
剰余金の配当に係る修正	△12,000	
のれん償却額	△607	
商品Cに係る未実現利益の修正	△800	
商品Dに係る未実現利益の修正	+96	← 税効果額
	<u>78,252</u>	

④ X4年3月末の連結貸借対照表に計上されるB社株式		
個別財務諸表上のB社株式	46,368	← 当初取得原価66,240－一部売却分19,872
開始仕訳	+2,400	← 4,000+△1,600
当期純損失の配分	△3,600	
のれん償却額	△800	
B社株式の一部売却に係る修正	+600	
	44,968	
⑤ X4年3月末の連結貸借対照表に計上される利益剰余金		
P社の利益剰余金	1,980,000	
S社の利益剰余金	600,000	
S社に係る連結修正		
・資本連結に係る開始仕訳	△114,000	← 本間では取得後利益剰余金の配分のみ
・当期純利益の配分	△42,000	
・剰余金の配当に係る修正	+36,000	← 非支配株主持分の負担額
A社に係る連結修正（持分法修正）		
・開始仕訳（未実現利益の修正以外）	+7,973	
・当期純利益の配分	+18,000	
・剰余金の配当に係る修正	△12,000	
・のれん償却額	△607	
・商品Cに係る未実現利益の修正	△560	← 当期末の未実現利益消去額800－税効果額240
・商品Dに係る未実現利益の修正	△224	← 当期末の未実現利益消去額320－税効果額96
B社に係る連結修正（持分法修正）		
・開始仕訳	+2,400	
・当期純損失の配分	△3,600	
・のれん償却額	△800	
・B社株式の一部売却に係る修正	+600	
	2,471,182	
⑥ X4年3月期の連結損益計算書に計上される持分法による投資損益		
A社に係る連結修正（持分法修正）		
・当期純利益の配分	+18,000	
・のれん償却額	△607	
・商品Dに係る未実現利益の実現	+168	← 実現額240－税効果額72
・商品Dに係る未実現利益の消去	△224	← 消去額320－税効果額96
B社に係る連結修正（持分法修正）		
・当期純損失の配分	△3,600	
・のれん償却額	△800	
	12,937	
⑦ X4年3月期の連結損益計算書に計上される関係会社株式売却益（持分法上の関係会社株式売却益）		
上記3.(1)の*7より、4,728		

⑧ X4年3月期の連結損益計算書に計上される親会社株主に帰属する当期純利益

P社の当期純利益	720,000	
S社の当期純利益	210,000	
S社に係る連結修正		
・当期純利益の配分	△42,000	← 非支配株主に帰属する当期純利益
・剰余金の配当に係る修正	△144,000	← 受取配当金の相殺消去額
A社に係る連結修正（持分法修正）		
・当期純利益の配分	+18,000	
・剰余金の配当に係る修正	△12,000	
・のれん償却額	△607	
・商品Cに係る未実現利益の実現	+420	← 実現額600－税効果額180
・商品Cに係る未実現利益の消去	△560	← 消去額800－税効果額240
・商品Dに係る未実現利益の実現	+168	← 実現額240－税効果額72
・商品Dに係る未実現利益の消去	△224	← 消去額320－税効果額96
B社に係る連結修正（持分法修正）		
・当期純損失の配分	△3,600	
・のれん償却額	△800	
・B社株式の一部売却に係る修正	+600	
	<u>745,397</u>	

以上  
 (製作：公認会計士 山田和宗)