

I C O 2022 年 8 月公認会計士試験合格目標財務会計個別指導説明資料第 2 回

1. 問題 2 : 在外支店の換算…特則
2. 問題 4 : 成果連結…①未達の処理、②売上原価の未実現利益、③貸倒引当金の調整、④税効果会計
3. 問題 6 : 成果連結…①対象となる売上原価、②未実現利益
4. 問題 7 : 資本&成果連結…特別利益 ①固定資産売却益：外部売却に伴う未実現利益の実現化、
②関係会社売却益、③段階取得に係る差益)
5. 問題 9 : 資本&成果連結…使用する実効税率 ①個別上、②連結上の評価差額、③商品の未実現利益、
④貸倒引当金の調整)
6. 問題 10 : 非支配株主持分…①評価差額の対象となった建物を外部売却によって評価差額が実現する場合、②商品及び土地の税効果がある場合の未実現利益、③次年度に変更となる税率がある場合の評価差額。

【ご指摘の問題 2～問題 10 の中の 6 問の攻め方・捨て方】

攻め順	上級生 (論点がすべて把握できているもの)	入門生ないし不得意な方
1	問題 2 :	問題 2 :
2	問題 4 :	問題 4 :
3	問題 6 :	問題 6 :
4	問題 10 :	問題 10 :
5	問題 9 :	問題 9 : 捨てる。
6	問題 7 :	問題 7 : 捨てる。
	捨て問なし、すべて攻める。	捨て問 : 問題 9、問題 7

1. 問題2：在外支店の換算…在外支店の財務諸表項目の換算の特則

【解答にあたっての予備知識】

(1) 財務諸表の換算の特則

B/S項目			
資産及び負債の貨幣項目	⇒	CR	
資産及び負債の非貨幣項目	⇒	HR	非貨幣性資産(建物)、非貨幣性資産(商品)
本店勘定	⇒	本店の支店勘定残高	
P/L項目			
収益及び費用	⇒	AR	
費用性資産の費用化額	⇒	HR	減価償却費
決算日計上額	⇒	CR	支払利息、貸倒引当金繰入
本店より仕入	⇒	本店の支店売上勘定残高	

(2) 為替差損は、円貨建ての決算整理後残高試算表の貸借差額で求める。

【解答手順】

支店決算整理後残高試算表

(単位：ドル・円)

科目	外貨建	レート	換算後	科目	外貨建	レート	換算後
現金預金	1,500	CR115	172,500	買掛金	2,100	CR115	241,500
売掛金	3,000	CR115	345,000	長期借入金	1,800	CR115	207,000
商品	2,900	期末合計	331,400	建物減価償却累計額	1,260	HR100	126,000
建物	2,800	HR100	280,000	貸倒引当金	90	CR115	10,350
期首商品棚	1,600	HR108	172,800	未払利息	30	CR115	3,450
仕入	4,200	AR113	474,600	本店	3,580	-	411,660
期首商品棚	1,100	HR110	121,000	期末商品棚	1,580	HR112	176,960
本店より仕入	3,100	-	352,540	期末商品棚	1,320	HR117	154,440
営業費	1,300	AR113	146,900	売上高	10,000	AR113	1,130,000
減価償却費	140	HR100	14,000	/			
支払利息	30	CR115	3,450				
貸倒引当金繰入	90	CR115	10,350				
為替差損	-	貸借差額	36,820				
合計	21,760	-	2,461,360	合計	21,760	-	2,461,360

2. 問題4：成果連結の売上原価と法人税等調整額

【解答にあたっての予備知識】

(1) 売上原価関係

- ① 決済未達の処理
未達前の売掛金－決済未達＝未達後の売掛金
- ② 未達商品の算定
未達後の売掛金－未達前の買掛金＝未達商品
- ③ 未達商品を含めた商品残高に利益率を乗じて未実現利益を算出する。
- ④ 連結上の売上原価＝P社分＋S社分－売上高と仕入高の相殺－期首の未実現利益
＋期末の未実現利益

(2) 法人税等調整額関係

- ① 商品分：法人税等調整額(借方)＝(期末未実現利益－期首未実現利益)×税率
- ② 貸倒引当金分：法人税等調整額(貸方)＝未達考慮前の期末売掛金－未達考慮前の期首売掛金)
×税率

【解答手順】

(1) 売上原価の計算

- ① 期首商品未達：期首売掛金92,500－期首決済未達1,500＝91,000、91,000－期首買掛金88,000
＝3,000
- ② 期末商品未達：期末売掛金96,500－期末決済未達2,500＝94,000、94,000－期末買掛金92,000
＝2,000
- ③ S社の未達後の期首商品棚卸高(P社仕入分)：65,000＋期首未達3,000＝68,000
- ④ S社の未達後の期末商品棚卸高(P社仕入分)：71,000＋期首未達2,000＝73,000
- ⑤ S社の未達後の当期商品仕入高(P社仕入分)：780,000－期首未達3,000＋期末未達2,000
＝779,000
- ⑥ 売上原価：P社分：156,000＋1,548,000－220,000＝1,484,000
- ⑦ S社分：144,000＋1,550,000－190,000＝1,504,000
- ⑧ 売上高と仕入高の相殺：△779,000
- ⑨ 期首の未実現利益：68,000×0.2＝△13,600
- ⑩ 期末の未実現利益：73,000×0.2＝14,600
- 合計：2,210,000

(2) 法人税等調整額

- ① 商品分：(14,600－13,600)×40%＝貸方400 (売上原価が借方なので法人税等調整額は貸方)
- ② 貸倒引当分：
期末売掛金96,500－期首売掛金92,500＝4,000、4,000×2%×40%＝借方32 (貸倒引当金繰入が貸方なので法人税等調整額は借方)
- ③ 合計：貸方400＋借方32＝貸方368

4. 問題7の特別利益

【解答にあたっての予備知識】

(1) P社&A社分：固定資産売却益

$$\begin{aligned} \text{連結上の固定資産売却益} &= \text{P社個別上の固定資産売却益} \\ &+ \text{P社の外部売却に伴うA社の未実現利益の実現額} \end{aligned}$$

(2) B社分：関係会社株式売却益

連結上の関係会社株式売却益

$$= \text{個別上の売却益} - \text{修正額} \left\{ = \left(\frac{\text{P社に帰属するB社の増加剰余金}}{\text{のれんの償却累計額}} - \frac{\text{のれんの償却累計額}}{\text{償却累計額}} \right) \times \frac{\text{売却持分比率}}{\text{売却前持分比率}} \right\}$$

参考：連結除外に伴う利益剰余金の減少高

$$= \left(\frac{\text{P社に帰属するB社の増加剰余金}}{\text{のれんの償却累計額}} - \frac{\text{のれんの償却累計額}}{\text{償却累計額}} \right) \times \frac{\text{売却後の持分比率}}{\text{売却前持分比率}}$$

(3) C社分：段階取得に係る差益

段階取得に係る差益 = 原始取得時の取得原価を支配獲得時の時価に修正した額。

$$= \text{支配獲得時の取得原価} \times \frac{\text{原始取得時の取得比率}}{\text{支配獲得時の取得比率}} - \text{原始取得時の取得原価}$$

【解答手順】

(1) P社&A社分：固定資産売却益

P社個別上の固定資産売却益：99,800 - 96,000 = 3,800

A社個別上の固定資産売却益：160,000 - 120,000 = 40,000 (= 連結上の未実現利益)

P社の外部売却に伴うA社の未実現利益の実現：40,000 ÷ 160,000 × 96,000 = 24,000

連結上の固定資産売却益：3,800 + 24,000 = 27,800

(2) B社分：関係会社株式売却益

P社に帰属するB社の増加剰余金：96,000 (= 216,000 - 120,000) × 70% = 67,200

のれんの償却累計額：63,000 ÷ 5年 × 2年 = △25,200

差引：67,200 + △25,200 = 42,000

関係会社株式売却益修正額：42,000 ÷ 70% × 売却の持分割合 60% = 36,000

連結上の関係会社株式売却益：個別上の売却益 37,200 - 修正額 36,000 = 1,200

参考：連結除外に伴う利益剰余金の減少高 = 42,000 (= 67,200 - 25,200) ÷ 70% × 10% = △6,000

(3) C社分：段階取得に係る差益

支配獲得時の取得原価 170,000 ÷ 85% × 5% = 10,000、10,000 - 原始取得原価 9,000 = 1,000

(4) 合計

固定資産売却益 27,800 + 関係会社株式売却益 1,200 + 段階取得に係る差益 1,000 = 30,000

5. 問題9の繰延税金資産

【解答にあたっての予備知識】

(1) 使用する実効税率

個別上の実効税率	⇒	<u>変更後</u>	<u>回収または支払が行われると見込まれる期の税率</u> に基づいて計算するため。
連結上の実効税率	評価差額	⇒	<u>変更後</u> 子会社の評価差額に伴う連結上の税効果では、 <u>将来の売却年度に課税関係が生じるため、売却年度の税率を使用するので、変更後の実効税率となる。</u>
	未実現利益	⇒	<u>変更前</u> 連結手続上、消去された未実現利益に関する税効果は、 <u>未実現利益が発生した連結会社と一時差異の対象となった資産を保有する連結会社が異なる</u> という特殊性を考慮し、かつ、従来からの実務慣行を勘案し、売却元で発生した税金額を繰延税金資産として計上し、当該未実現利益の実現に対応させて取り崩すこととする。この売却元で発生した税金は <u>確定した金額であるため、繰延税金資産の計上額は、売却元において未実現利益の金額に対して売却年度の課税所得に適用された法定実効税率を使用して計算した税金の額である。</u> なお、売却元に適用される税率がその後改正されても、未実現利益に関連して認識し測定した繰延税金資産は、 <u>その税率変更の影響を受けないため、税率の変更による見直しは行わないことになる。</u>
	貸倒引当金調整額	⇒	<u>変更前</u> 棚卸資産の未実現利益と同様。

(2) 繰延税金資産と繰延税金負債の表示

<u>同一の納税主体</u>	⇒	繰延税金資産と繰延税金負債は、 <u>相殺して</u> 表示する。
<u>異なる納税主体</u>	⇒	繰延税金資産と繰延税金負債は、 <u>相殺せず</u> に表示する。

〔解答手順〕

(1) P社分：繰延税金負債

個別上の繰延税金負債： $6,200 \times 35\% = 2,170$

連結上の繰延税金負債：なし。

(2) A社分：繰延税金資産

個別上の繰延税金資産： $6,400 \times 35\% = 2,240$

連結上の繰延税金資産：棚卸資産の未実現利益分： $42,000 \times 20\% \times 40\% = 3,360$

土地の未実現利益分： $(40,000 - \text{実現分 } 24,000) \times 40\% = 6,400$

合計： $2,240 + 3,360 + 6,400 = \boxed{12,000}$

(3) B社分：連結対象外なのでなし。

(4) C社分：繰延税金負債

個別上の繰延税金負債：なし。

連結上の繰延税金負債： $2,000 \times \text{変更後の税率 } 35\% = 700$

本問では、繰延税金資産と繰延税金負債は納税主体が異なるので、相殺しないで表示する。

－以上－