

## 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（11 問）、連結会計の総合問題（6 問）という形式で出題されました。

難易度の高い問題が目立っており、特に総合問題の難易度はここ数年で最も高いものでした。ただし、計算問題が減り理論問題が増えたことや、個別問題において得点可能な問題も多く出題されていることから、財務会計論全体としては前回と同等の難易度と思われます。

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 6（社債）、問題 8（繰延資産等）、問題 10（工事契約）、問題 12（分配可能額）、問題 16（退職給付会計）、問題 22（減損会計）は基本問題であり、確実に正答したい問題といえます。

### 2. 個別問題の B ランクについて

問題 2（債権債務）、問題 7（資産除去債務）、問題 14（自己新株予約権）は、一部些末な知識が問われていることや、やや応用的な形式となっているものもあることから、正答しづらかったと思われます。

### 3. 個別問題の C ランクについて

問題 4（固定資産）、問題 18（企業結合会計）は、重要度の低い論点からの出題であるため、正答できなくとも問題ないと思われます。

特に問題 4（固定資産）は土地の処理、植栽の処理について非常に些末な知識が問われているため、正答が難しいと思われます。

### 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、問題 27（売上原価）は、確実に拾いたい問題といえます。

また、問題 23（のれん）、問題 26（非支配株主持分）は確実に拾うべき問題とまでは言い切れないように思われます。特に問題 23（のれん）については条件付取得対価を考慮する必要があるため、正答しづらい問題と思われます。また、問題 26（非支配株主持分）については、S 社・A 社間取引を正しく処理できないと得点できないため、こちらも正答しづらい問題であったといえます。

最後に、問題 24（前期末 A 社株式）、問題 25（前期末利益剰余金）、問題 28（親会社株主に帰属する当期純利益）は、集計が絡む問題であること及び S 社・A 社間取引を正しく処理できないと得点できないことから、正答できなくとも問題ないと思われます。

## 財務会計論・理論の講評

財務会計論・理論問題に関しては、難易度の高くない問題が出題の中心であったため、一定レベルの点数を取ることが可能な問題であったと思われます。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、正答することが可能な問題（7問）

問題 1 問題 3 問題 9 問題 11 問題 17 問題 19 問題 21

- 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、正答をすることがやや難しい問題（3問）

問題 13 問題 15 問題 20

- 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、正答することが極めて難しい問題（1問）

問題 5

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であるため、7問中6問は正答したいところです。

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。3問中1問程度正答できれば十分で、すべて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、11問中7問程度がボーダーラインになると思われます。

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として下さい。短答式試験の突破のためには、ただ闇雲に基準等の読み込みを行ったり、問題をたくさん解いたりするのではなく、「何故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/200点

# 平成 31 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. ○ (討議資料「財務会計の概念フレームワーク」第 1 章 5)

イ. ○ (討議資料「財務会計の概念フレームワーク」第 1 章 2, 3, 8)

ウ. × **構成要素の定義を満たす事象が、おのずとこれらの目的や役割と適合するわけではない。**すなわち、構成要素の定義は、財務報告の目的と財務諸表の役割に適合するかぎりで意味を持つのであり、そうした役割を果たさないものは、たとえ構成要素の定義を充足しても、財務諸表の構成要素とはならない。(討議資料「財務会計の概念フレームワーク」第 3 章 3)

エ. × **会計情報の副次的な利用の事実は、会計基準を設定・改廃する際の制約となることがある。**つまり、会計基準の設定・改廃を進める際には、それが公的規制や私的契約等を通じた利害調整に及ぼす影響も、同時に考慮の対象となり、そうした副次的な利用との関係も検討しながら、財務報告の目的の達成が図られる。(討議資料「財務会計の概念フレームワーク」第 1 章 12)

#### 問題 2

正解 2 (難易度 B)

(単位 : 千円)

##### 1. 3 月中の各取引の仕訳

##### (1) 自己振出の約束手形と他人振出の約束手形

(借) 支 払 手 形	2,000	(貸) 売 上	4,800
受 取 手 形	2,800		

##### (2) 為替手形の振出

(借) 買 掛 金	2,000	(貸) 売 掛 金	2,000
-----------	-------	-----------	-------

##### (3) 自己受為替手形の振出

(借) 受 取 手 形	5,000	(貸) 売 掛 金	5,000
-------------	-------	-----------	-------

##### (4) 約束手形の裏書譲渡

(借) 仕 入	3,200	(貸) 受 取 手 形	2,000
		買 掛 金	1,200

##### (5) 不渡手形

(借) 不 渡 手 形	2,250	(貸) 当 座 預 金	2,250
-------------	-------	-------------	-------

2. 流動資産に属する受取手形の貸借対照表価額

(1) 受取手形の期末残高

$$82,800(2\text{月末}) + 2,800 + 5,000 - 2,000 = 88,600$$

(2) 受取手形に対する貸倒引当金

$$88,600 \times 1\% (\text{貸倒見積高}) = 886$$

(3) 解答の金額

$$88,600 - 886 = 87,714$$

問題 3 正解 6 (難易度: A)

- ア. × 棚卸資産の価格下落が物理的な劣化又は経済的な劣化に起因している場合、収益性の低下に準じて簿価切下げを行うため、**棚卸資産の価格下落が経済的劣化に起因しており物理的な劣化に起因していない場合であっても、簿価切下げを行う。**(「棚卸資産の評価に関する会計基準」47)
- イ. × **製造業においても正味売却価額を用いることが原則であり、再調達原価の適用は許容されているに過ぎない。**(「棚卸資産の評価に関する会計基準」10)
- ウ. ○ (「棚卸資産の評価に関する会計基準」15, 60)
- エ. ○ (「棚卸資産の評価に関する会計基準」14)

問題 4 正解 3 (難易度: C)

(単位: 千円)

1. 各取引の固定資産の取得原価および資本的支出

(1) 自家建設

$$75,000(\text{建築実行予算}) + 3,850(\text{追加人件費}) = 78,850$$

※ 建設期間中に支払った支払利息 250 は取得原価に算入することが容認されているが、特段指示がないこと及び解答の選択肢がないことから、取得原価に算入しないものと判断する。

(2) 現物出資・交換による取得

交換による取得資産は譲渡資産の帳簿価額を取得原価とし、現物出資による取得資産は公正な評価額を取得原価とする。

① 交換

$$13,000(\text{交換に提供した土地の簿価})$$

② 現物出資

$$35,000(\text{受け入れた土地の時価総額}) \times 60\%(\text{交換以外による取得土地の面積割合}) \\ = 21,000$$

(3) 改修等

$$125,550(\text{改修のための支出総額}) - 15,000(\text{補修費}) - 3,550(\text{塗装費用}) \\ + 1,750(\text{緑化のための植栽}) = 108,750$$

※ 補修費及び塗装費用は収益的支出となるため、取得原価を構成しない。緑化のための植栽は構築物として資産計上される。

2. 解答の金額

78,850(自家建設) + 13,000(交換) + 21,000(現物出資) + 108,750(改修等) = 221,600

問題 5 正解 1 (難易度 C)

- ア. ○ (「特別目的会社を活用した不動産の流動化に係る譲渡人の会計処理に関する実務指針」35)
- イ. ○ (「特別目的会社を活用した不動産の流動化に係る譲渡人の会計処理に関する実務指針」37)
- ウ. × 譲渡人が流動化した不動産について、通常の契約条件により不動産管理業務を行っている場合には、**当該不動産のリスクと経済価値のほとんど全てが他の者に移転していると認められるため、売却処理する。**(「特別目的会社を活用した不動産の流動化に係る譲渡人の会計処理に関する実務指針」8)
- エ. × 譲渡人が、流動化した不動産について、買戻しの義務がなく、買戻しの権利または優先買取交渉権を保有している場合、仮に将来再取得が行われたとしても、それは長期間経過後の企業による意思決定の結果であり、流動化した時点における売却処理を妨げる要因とはならない場合もあると考えられる。すなわち、**売却処理が行われることもありうる**(特別目的会社を活用した不動産の流動化に係る譲渡人の会計処理に関する実務指針) 32)

問題 6 正解 4 (難易度 A)

(単位：千円)

1. 前期の会計処理

(1) 発行時(X1年4月1日)

(借)現金	預金	2,910,000	(貸)社債	2,910,000*
-------	----	-----------	-------	------------

※ 3,000,000(額面総額) ÷ 10,000円 × 9,700円 = 2,910,000

(2) 前期末の利払日(X2年3月31日)

(借)社債	利息	38,528* <sup>1</sup>	(貸)現金	預金	24,000* <sup>2</sup>
			社債	債	14,528* <sup>3</sup>

※1 社債利息：2,910,000(発行価額) × 1.324%(実効利率) = 38,528

※2 現金預金：3,000,000(額面金額) × 0.80%(約定利率) = 24,000

※3 社債：38,528 - 24,000 = 14,528

2. 買入消却時の会計処理 (×2 年 11 月 30 日)

(1) 買入消却部分の前期末の償却原価

$$(2,910,000 + 14,528) \times 25\% = 731,132$$

(2) 買入消却部分の償却原価法の適用

(借) 社 債 利 息	6,453 <sup>※1</sup>	(貸) 現 金 預 金	4,000 <sup>※2</sup>
		社 債	2,453 <sup>※3</sup>

※1 社債利息 : 731,132 (償却原価)  $\times$  1.324% (実効利子率)  $\times$  8 / 12  $\doteq$  6,453

※2 現金預金 : 3,000,000 (額面金額)  $\times$  0.80% (約定利子率)  $\times$  8 / 12

$$\times 25\% (\text{消却割合}) = 4,000 (\text{端数利息})$$

※3 社債 : 6,453 - 4,000 = 2,453

(3) 買入消却

(借) 社 債	733,585 <sup>※1</sup>	(貸) 現 金 預 金	734,750 <sup>※2</sup>
社 債 消 却 損	1,165 <sup>※3</sup>		

※1 社債 : 731,132 (前期末の償却原価) + 2,453 (当期の償却額) = 733,585

※2 現金預金

$$3,000,000 (\text{額面金額}) \times 25\% (\text{消却割合}) \div 10,000 \text{円} (1 \text{口あたり額面})$$

$$\times 9,850 \text{円} (1 \text{口あたりの利付相場}) - 4,000 (\text{端数利息}) = 734,750$$

※3 社債消却損 (解答の金額)

$$734,750 - 733,585 = 1,165$$

よって、選択肢の中で最も金額が近似する選択肢 4 (消却損 1,164 千円) が正答となる。

**問題 7** 正解 5 (難易度 B)

(単位 : 千円)

1. 基本的な考え方

資産除去債務の対象が複数の有形固定資産から構成され、そのうち一部の資産については全体の除去以前により短い周期で除去され、再び取得される場合には、当該資産について、より短い周期での除去に係る法律上の義務及びそれに準ずるものはないものの、除去に係る法律上の義務等を有し資産除去債務の対象となる主たる資産があることから、主たる資産の除去に伴い当該構成資産が同時に除去されるものとみて、複数の有形固定資産の資産除去債務を一括して見積り、対応する除去費用を主たる資産の帳簿価額に加えることとする (「資産除去債務に関する会計基準の適用指針」第 6 項)。

また、割引率は、貨幣の時間価値を反映した無リスクの税引き前の利率 (本問の場合は 2%) とする (「資産除去債務に関する会計基準」第 6 項(2))。

2. 解答の金額

(1) 取得時 (X1 年 1 月 1 日) の資産除去債務

$$\{4,500 (\text{機械 A の支出見積額}) + 3,000 (\text{機械 B の支出見積額})\} \\ \times 0.8880 (2\%, 6 \text{ 年の現価係数}) = 6,660$$

(2) X1 年度末の資産除去債務

① 利息費用

$$6,660 \times 2\% \doteq 133$$

② 資産除去債務

$$6,660 + 133 = 6,793$$

(3) X2 年度末の資産除去債務

① 利息費用

$$6,793 (\text{X1 年度末の資産除去債務}) \times 2\% \doteq 136$$

② 資産除去債務 (解答の金額)

$$6,793 + 136 = 6,929$$

(別解)

$$\{4,500 (\text{機械 A の支出見積額}) + 3,000 (\text{機械 B の支出見積額})\} \\ \times 0.9238 (2\%, 4 \text{ 年の現価係数}) \doteq 6,929$$

問題 8

正解 6 (難易度 A)

(単位: 千円)

1. 株式交付費

(1) 基本的な考え方

株式交付費は、企業規模の拡大のためにする資金調達などの財務活動に係るものについて、株式交付のときから 3 年以内にわたって、定額法により償却する。なお、株式分割は企業規模の拡大のためにする資金調達などの行為ではないため、これに係る支出は繰延資産処理ができない。

(2) X1 年度末の費用の繰延額

$$3,000 (\text{株式発行に係る支出}) - 3,000 (\text{株式発行に係る支出}) \\ \times \frac{6 \text{ ヶ月 (第 3 四半期首} \sim \text{当期末)}}{36 \text{ ヶ月}} = 2,500$$

2. 開発費

(1) 基本的な考え方

開発費は、新経営組織の採用のための支出について、支出のときから 5 年以内にわたって、定額法により償却する。なお、製品の改良に係る経常的な支出は開発費に該当しないことから繰延資産処理ができない。

(2) X1 年度末の費用の繰延額

$$4,800(\text{新経営組織の採用のための支出}) - 4,800(\text{新経営組織の採用のための支出}) \\ \times \frac{9\text{ヶ月(第2四半期首～当期末)}}{60\text{ヶ月}} = 4,080$$

3. 臨時巨額の損失の繰延

(1) 基本的な考え方

問題文の指示に従い、法令の対象となる損失のみ繰延処理を行う。

(2) X1 年度末の費用の繰延額

$$8,000(\text{法令の対象となる損失}) - 8,000(\text{法令の対象となる損失}) \\ \times \frac{3\text{ヶ月(第4四半期首～当期末)}}{60\text{ヶ月}} = 7,600$$

4. 解答の金額

$$2,500(\text{株式交付費}) + 4,080(\text{開発費}) + 7,600(\text{臨時巨額の損失}) = 14,180$$

問題 9

正解 6 (難易度: A)

- ア. × **委託者が商品を受託者に積送した時点において売上の計上を許容する規定は存在しない。**(「企業会計原則注解」注 6 (1))
- イ. × 「収益認識に関する会計基準」では、商品販売のように一時点で充足される履行義務について、資産に対する支配を顧客に移転することにより、当該履行義務が充足される時に収益を認識するものとされているため、**割賦販売における回収基準や回収期限到来基準に基づく収益認識は認められない。**(「収益認識に関する会計基準」39)
- ウ. ○ 国債を買戻し条件付で売却した場合、当該国債に対する支配は移転していないため、当該国債の消滅を認識することはできない。よって、当該国債について売却益を認識することはできず、国債を担保とした金融取引として処理することになる。(「金融商品会計に関する実務指針」305)
- エ. ○ セール・アンド・リースバック取引の売り手企業において、対象物件を売却した時点では実現の要件を満たさないため、対象物件の売却に伴う損益は長期前払費用又は長期前受収益等として繰延処理する。(「リース取引に関する会計基準の適用指針」49)

問題10

正解 2 (難易度 A)

(単位: 百万円)

1. 工事 A

(1) X1 年度～X2 年度の仕訳

(借) 工 事 原 価	39,000※1	(貸) 現 金 預 金	39,000
(借) 工 事 未 収 入 金	38,235	(貸) 工 事 収 益	38,235※2
(借) 工 事 原 価	235	(貸) 工 事 損 失 引 当 金	235※3



$$\begin{aligned} \text{※1 工事原価} &: 14,000(\text{X1 年度実際工事原価}) + 25,000(\text{X2 年度実際工事原価}) \\ &= 39,000 \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{※2 工事収益} &: 50,000(\text{工事契約金額}) \times \frac{39,000(\text{実際工事原価合計※1})}{51,000(\text{X2年度末における見積工事原価})} \\ &= 38,235 \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{※3 工事損失引当金} &: 1,000(\text{工事Aからの見積総損失※4}) \\ &\quad - 765(\text{X2 年度末までの損失※5}) = 235 \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{※4 工事Aからの見積総損失} &: 51,000(\text{X2 年度末における見積工事原価}) \\ &\quad - 50,000(\text{工事契約金額}) = 1,000 \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{※5 X2 年度末までの損失} &: 39,000(\text{X2 年度末までの工事原価※1}) \\ &\quad - 38,235(\text{X2 年度末までの工事収益※2}) = 765 \end{aligned}$$

(2) X3 年度の仕訳

(借) 工事原価	12,000	(貸) 現金預金	12,000
(借) 工事未収入金	11,765	(貸) 工事収益	11,765※1
(借) 工事損失引当金	235	(貸) 工事原価	235※2

$$\text{※1 工事収益} : 50,000(\text{工事契約金額}) - 38,235(\text{X2 年度末までの工事収益}) = 11,765$$

$$\text{※2 工事損失引当金} : 235(\text{X2 年度末計上額})$$

(3) X3 年度に計上される工事損益

$$11,765(\text{工事収益}) - 11,765(\text{工事原価※}) = 0$$

$$\text{※} 12,000(\text{X3 年度実際工事原価}) - 235(\text{工事損失引当金取崩額}) = 11,765$$

2. 工事B

(1) X1 年度～X2 年度の仕訳

(借) 工事原価	10,000※1	(貸) 現金預金	10,000
(借) 工事未収入金	11,500	(貸) 工事収益	11,500※2

$$\text{※1 工事原価} : 5,000(\text{X1 年度実際工事原価}) + 5,000(\text{X2 年度実際工事原価}) = 10,000$$

$$\begin{aligned} \text{※2 工事収益} &: 23,000(\text{工事契約金額}) \times \frac{10,000(\text{実際工事原価合計※1})}{20,000(\text{X2年度末における見積工事原価})} \\ &= 11,500 \end{aligned}$$

(2) X3 年度の仕訳

(借) 工事原価	8,000	(貸) 現金預金	8,000
(借) 工事未収入金	5,060	(貸) 工事収益	5,060※1
(借) 工事損失引当金	560	(貸) 工事原価	560※3

$$\begin{aligned} \text{※1 工事収益} &: 23,000(\text{工事契約金額}) \times \frac{18,000(\text{実際工事原価合計※2})}{25,000(\text{X3年度末における見積工事原価})} \\ &\quad - 11,500(\text{X2 年度末までの工事収益}) = 5,060 \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{※2 実際工事原価合計} &: 5,000(\text{X1 年度実際工事原価}) + 5,000(\text{X2 年度実際工事原価}) \\ &\quad + 8,000(\text{X3 年度実際工事原価}) = 18,000 \end{aligned}$$

- ※3 工事損失引当金：2,000(工事Bからの見積総損失※4)  
 $-1,440(X3 \text{ 年度末までの損失} ※5) = 560$
- ※4 工事Bからの見積総損失：25,000(X3年度末における見積工事原価)  
 $-23,000(\text{工事契約金額}) = 2,000$
- ※5 X3年度末までの損失：18,000(X3年度末までの工事原価※2)  
 $-16,560(X3 \text{ 年度末までの工事収益} ※6) = 1,440$
- ※6 X3年度末までの工事収益：11,500(X1年度～X2年度) + 5,060(X3年度)  
 $= 16,560$

(3) X3年度に計上される工事損益

5,060(工事収益) - 8,560(工事原価※) = 3,500(損失)

※ 8,000(X3年度実際工事原価) + 560(工事損失引当金設定額) = 8,560

3. 解答の金額

0(A工事) + △3,500(B工事) = △3,500

問題11

正解 5 (難易度：A)

- ア. × 2計算書方式を採用して連結損益計算書を作成する場合には、**当期純利益に非支配株主に帰属する当期純利益を加減して、親会社株主に帰属する当期純利益を表示する**。本肢のような規定は存在しない。(「連結財務諸表に関する会計基準」39(3)③)
- イ. ○ (「包括利益の表示に関する会計基準」4, 27)
- ウ. × 貸付けを事業目的にしている企業においては、資金の貸付けによる支出は「**営業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」32)
- エ. ○ (株主資本等変動計算書に関する会計基準」20, 21)

問題12

正解 1 (難易度 A)

(単位：百万円)

1. 分配時の剰余金

300(X7年3月31日のその他資本剰余金)  
 $+500(X7年3月31日のその他利益剰余金) = 800$

※ 臨時決算を行っていないことから、自己株式の処分は分配可能額に影響を与えない。そのため、これを無視して計算を行っている。

2. 分配時の自己株式

120(X7年3月31日残高)

※ 臨時決算を行っていないことから、自己株式の処分は分配可能額に影響を与えない。そのため、これを無視して計算を行っている。

3. のれん等調整額の減算額

(1) のれん等調整額の算定

$$6,000(\text{のれん}) \times 1/2 + 800(\text{繰延資産}) = 3,800$$

(2) 資本等金額の算定

$$2,000(\text{X7年3月31日の資本金}) + 1,000(\text{X7年3月31日の資本剰余金}) \\ + 400(\text{X7年3月31日の利益剰余金}) = 3,400$$

(3) のれん等調整額の減算額の判定

$$3,800(\text{のれん等調整額}) > 3,400(\text{資本等金額}) \quad \therefore \text{減算あり}$$

$$6,000(\text{のれん}) \times 1/2$$

$$< 3,400(\text{資本等金額}) + 300(\text{X7年3月31日のその他資本剰余金})$$

$$\therefore \text{減算額} : 3,800(\text{のれん等調整額}) - 3,400(\text{資本等金額}) = 400$$

4. 解答の金額

$$800(\text{剰余金の額}) - 120(\text{自己株式}) - 400(\text{のれん等調整額の減算額}) \\ - 80(\text{その他有価証券評価差額金の負の残高}) = 200$$

問題13

正解 4 (難易度 : B)

ア. × 新株予約権は**貸借対照表の純資産の部**(株主資本以外の区分)に計上する。(「ストック・オプション等に関する会計基準」4)

イ. ○ (「ストック・オプション等に関する会計基準」8, 「自己株式及び準備金の額の減少等に関する会計基準」9, 10)

ウ. ○ (「ストック・オプション等に関する会計基準」10(2))

エ. × スtock・オプションについて、権利不行使の失効が生じた場合、これと引換えに提供されたサービスが既に消費されている以上、**過去における費用の認識自体は否定されない**ため、過去における費用の認識を取り消す目的で特別利益を計上するわけではない。(「ストック・オプション等に関する会計基準」46)

問題14

正解 3 (難易度 B)

(単位 : 円)

1. 新株予約権の帳簿価額

$$3,000 \text{ 個}(\text{発行数}) \times 4,000/\text{個}(\text{発行価額}) = 12,000,000$$

2. 自己新株予約権の帳簿価額

(1) 取得価額

$$600 \text{ 個}(\text{取得数}) \times 4,400/\text{個}(\text{取得価額}) + 60,000(\text{付随費用}) = 2,700,000$$

(2) 自己新株予約権評価損

当期末時価 1,900/個 < 発行価額 4,000/個となるため、発行価額まで減損処理を行う。

$$2,700,000(\text{取得価額}) - 600 \text{ 個}(\text{期末保有数}) \times 4,000/\text{個}(\text{発行価額}) = 300,000$$

(3) 帳簿価額

$$2,700,000(\text{取得価額}) - 300,000(\text{自己新株予約権評価損}) = 2,400,000$$

3. 解答の金額

自己新株予約権評価損：300,000

$$\text{新株予約権}：12,000,000(\text{新株予約権}) - 2,400,000(\text{自己新株予約権}) = 9,600,000$$

問題15 正解 5 (難易度：B)

- ア. × 現在価値基準または経済的耐用年数基準は、あるリース取引がフルペイアウトのリース取引であるか否かを判定するための基準であって、**解約不能のリース取引であるか否かを判定するための基準ではない。**(「リース取引に関する会計基準の適用指針」9)
- イ. ○ (「リース取引に関する会計基準の適用指針」107)
- ウ. × 確かに、貸手の購入価額と借手の見積現金購入価額はリース資産の価値評価の側面が重視された測定値といえるが、**リース料総額の割引現在価値についてはリース債務の評価の側面が重視された測定値といえる。**(「リース取引に関する会計基準の適用指針」105)
- エ. ○ (「リース取引に関する会計基準の適用指針」113)

問題16 正解 4 (難易度 A)

(単位：百万円)

1. 退職給付引当金

(1) 前期末

$$12,000(\text{退職給付債務}) + 1,500(\text{未認識数理計算上の差異}) = 13,500$$

(2) 退職給付費用

$$500(\text{勤務費用}) + 720(\text{利息費用}) - 100(\text{数理計算上の差異の費用処理額※1}) \\ + 60(\text{過去勤務費用の費用処理額※2}) = 1,180$$

$$\text{※1 } 1,500(\text{当期首未認識数理計算上の差異}) \div 15 \text{年}(\text{費用処理年数}) = 100$$

$$\text{※2 } 600(\text{当期首未認識過去勤務費用}) \div 10 \text{年} = 60$$

(3) 退職一時金支払高

問題文から判明しないため考慮外とする。

(4) 当期末

$$13,500(\text{前期末}) + 1,180(\text{退職給付費用}) = 14,680$$

(5) 増加額

$$14,680(\text{当期末}) - 13,500(\text{前期末}) = 1,180$$

(6) 勘定

退職給付引当金	
数理計算上の差異 の費用処理額 100	前期末残高 13,500
当期末残高 14,680	勤務費用 500
	利息費用 720
	過去勤務費用 の費用処理額 60

2. 退職給付に係る負債

(1) 前期末

12,000 (退職給付債務)

(2) 退職給付に係る負債の増加額 (退職給付債務増加額)

600 (過去勤務費用) + 500 (勤務費用) + 720 (利息費用) = 1,820

(3) 退職給付に係る負債の減少額 (退職給付債務減少額)

問題文から判明しないため考慮外とする。

(4) 当期末

12,000 (前期末) + 1,820 (増加額) = 13,820

(5) 増加額

13,820 (当期末) - 12,000 (前期末) = 1,820

(6) 勘定

退職給付債務	
当期末残高 13,820	前期末残高 12,000
	過去勤務費用 600
	勤務費用 500
	利息費用 720

問題17

正解 1 (難易度: A)

ア. ○ (「税効果会計に係る会計基準の適用指針」19)

イ. ○ (「税効果会計に係る会計基準の適用指針」138(2))

ウ. × 税率の変更を伴う法律が決算日後に成立した場合には、**財務諸表を修正すべき後発事象には該当しない**ため、当該変更された税率により計算した繰延税金資産または繰延税金負債の額を当該決算日における財務諸表に反映することはできない。なお、この場合には、その内容及びその影響を注記する。(「税効果会計に係る会計基準」第四4、「税効果会計に係る会計基準の適用指針」47)

- エ. × 本肢の内容は従来の規定である。現行制度上、**繰延税金資産は投資その他の資産の区分に表示し、繰延税金負債は固定負債の区分に表示する。**(「税効果会計に係る会計基準の一部改正」2)

**問題18** 正解 4 (難易度 C)

(単位：千円)

1. 基本的考え方

合併前のB社(消滅会社)がA社(存続会社)に対してパーチェス法を適用したとみなして、連結上あるべき仕訳を行い、合併後の連結貸借対照表の作成を行う。なお、連結貸借対照表の資本金はA社(存続会社)計上額である必要があるため、資本金の額の調整が必要になる。

2. 合併後のA社資本金の算定

(1) 個別財務諸表上の合併仕訳

(借) 諸	資	産	1,428,000 ※1	(貸) 諸	負	債	620,000 ※1
土		地	372,000 ※1	資	本	金	590,000 ※2
				資	本	剰	余
					金		590,000 ※2

※1 合併直前の適正な帳簿価額

※2  $1,180,000$  (合併直前の株主資本相当額)  $\times 1 / 2 = 590,000$

(2) 合併直後のA社資本金

$360,000$  (合併直前)  $+ 590,000 = 950,000$

3. 連結上あるべき合併の会計処理

(1) 連結上あるべき合併仕訳

(借) 諸	資	産	577,000 ※1	(貸) 諸	負	債	172,000 ※1
土		地	159,000 ※1	資	本	剰	余
の	れ	ん	216,000 ※5		金		780,000 ※2

※1 企業結合日における時価

※2 資本剰余金： $2,000$  千株(みなし交付株式数 ※3)  $\times 390$  円(B社株価)  $= 780,000$

※3 みなし交付株式数： $4,000$  千株(A社発行済株式数)  $\times 0.5$  ※4  $= 2,000$  千株

※4 個別上ではB社株式1株につきA社株式2株を交付しているため、A社株式1株につきB社株式を0.5株交付するものとみなす。

※5 のれん： $780,000$  (取得原価)  $- 564,000$  (受入純資産額)  $= 216,000$

(2) 資本金の振り替え

(借) 資	本	剰	余	金	180,000 ※1	(貸) 資	本	金	180,000
-------	---	---	---	---	------------	-------	---	---	---------

※1 資本剰余金： $950,000$  (合併後A社資本金)  $- 770,000$  (B社資本金)  $= 180,000$

(3) 合併直後の連結財務諸表上の資本剰余金(解答の金額)

$$212,000(\text{合併前B社}) + 780,000(\text{連結上あるべき合併仕訳による増加}) \\ - 180,000(\text{資本金の振り替えによる減少}) = 812,000$$

4. 合併直後の連結貸借対照表(参考)

諸	資	産	※1	2,005,000	諸	負	債	※1	792,000		
土		地	※1	531,000	資	本	金	※2	950,000		
の	れ	ん		216,000	資	本	剰	余	金	※3	812,000
					利	益	剰	余	金	※4	198,000
				2,752,000					2,752,000		

※1 A社時価+B社帳簿価額

※2 2.(2)を参照

※3 3.(3)を参照

※4 合併前B社計上額

問題19

正解 2 (難易度:A)

- ア. ○ (「企業結合に関する会計基準」26, 49(3)④)
- イ. × 企業結合日以後の決算において、配分が完了していない場合は、**その時点で入手可能な合理的な情報等に基づき暫定的な会計処理を行う。**(「企業結合に関する会計基準」注6)
- ウ. ○ (「事業分離等に関する会計基準」12)
- エ. × 現金等の財産のみを受取対価とする事業分離において、子会社へ事業分離する場合、分離元企業が受け取った現金等の財産の移転前に付された適正な帳簿価額と移転した事業に係る株主資本相当額との差額を、**移転損益として認識する。**(「事業分離等に関する会計基準」14(1))

問題20

正解 4 (難易度:B)

- ア. × 公募増資は、取引条件が一般の取引と同様であることが明白な取引に該当するため、**関連当事者の開示の対象とはならない。**(「関連当事者の開示に関する会計基準」28)
- イ. ○ (「関連当事者の開示に関する会計基準」5(3)④)
- ウ. ○ 役員を退任してからも経営に強い影響力を持つ者は「役員に準ずる者」に含まれることから、相談役との取引は関連当事者の開示の対象となる。(「関連当事者の開示に関する会計基準」25)
- エ. × 当社の使用人兼務役員が、当社の福利厚生制度による住宅ローン貸付を受ける場合、当該役員が従業員としての立場で行っていることが明らかな取引であるため、**関連当事者の開示の対象とはならない。**(「関連当事者の開示に関する会計基準の適用指針」5)

**問題21** 正解 6 (難易度 : A)

- ア. × 組替調整額は、当期純利益を構成する項目のうち、当期又は過去の期間にその他の包括利益に含まれていた部分であるため、**当期にその他の包括利益に含めた項目が組替調整額として当期純利益を構成することはあり得る。**(「包括利益の表示に関する会計基準」9)
- イ. × その他の包括利益に計上された項目の累計額のうち、非支配株主に係る部分は、連結貸借対照表上、純資産の部の**非支配株主持分に含めて記載される。**(「連結財務諸表に関する会計基準」注7(2))
- ウ. ○ (「包括利益の表示に関する会計基準」32, 「持分法会計に関する実務指針」10-2)
- エ. ○ (「包括利益の表示に関する会計基準」8)

**問題22** 正解 6 (難易度 A)

(単位 : 千円)

1. 個々の資産グループにおける減損損失

(1) 資産グループA

① 減損損失を認識するか否かの判定

$204,000$ (帳簿価額)  $>$   $187,680$ (割引前将来キャッシュ・フロー) ∴認識する

② 減損損失の測定

$204,000$ (帳簿価額)  $- 140,760$ (回収可能価額)  $= 63,240$

(2) 資産グループB

① 減損損失を認識するか否かの判定

$156,000$ (帳簿価額)  $>$   $146,640$ (割引前将来キャッシュ・フロー) ∴認識する

② 減損損失の測定

$156,000$ (帳簿価額)  $- 107,648$ (回収可能価額)  $= 48,352$

(3) 資産グループC

$150,000$ (帳簿価額)  $<$   $171,000$ (割引前将来キャッシュ・フロー)となるため、減損損失は認識しない。

(4) 資産グループD

$90,000$ (帳簿価額)  $<$   $143,020$ (割引前将来キャッシュ・フロー)となるため、減損損失は認識しない。



2. 共用資産を含むより大きな単位での減損損失

(1) より大きな単位の帳簿価額

$$204,000(\text{資産グループ A}) + 156,000(\text{資産グループ B}) + 150,000(\text{資産グループ C}) \\ + 90,000(\text{資産グループ D}) + 72,000(\text{共用資産}) = 672,000$$

(2) 減損損失を認識するか否かの判定

$$672,000(\text{より大きな単位の帳簿価額}) \\ > 652,900(\text{より大きな単位の割引前将来キャッシュ・フロー}) \quad \therefore \text{認識する}$$

(3) 減損損失の測定

$$672,000(\text{より大きな単位の帳簿価額}) - 522,320(\text{より大きな単位の回収可能価額}) \\ = 149,680$$

3. 共用資産への減損損失配分額

(1) 減損損失増加額

$$149,680 - 63,240(\text{資産グループ A}) - 48,352(\text{資産グループ B}) = 38,088$$

(2) 共用資産への配分限度額

$$72,000(\text{共用資産帳簿価額}) - 44,000(\text{正味売却価額}) = 28,000$$

(3) 共用資産への減損損失配分額

(1) > (2) となるため、28,000 となる。

4. 資産グループ C への減損損失配分額

(1) 共用資産への減損損失配分超過額

$$38,088(\text{減損損失増加額}) - 28,000(\text{共用資産への配分額}) = 10,088$$

(2) 資産グループ C への減損損失配分額

$$10,088 \times \frac{150,000(\text{資産グループ C 帳簿価額})}{240,000(\text{超過額を配分する対象資産の帳簿価額合計※1})} = 6,305$$

※1 150,000(資産グループ C) + 90,000(資産グループ D) = 240,000

※2 資産グループ A 及び資産グループ B は、帳簿価額を回収可能価額まで減額済みなので、超過額の配分対象にはならない点に留意すること。

5. 解答の金額

資産グループ C の減損処理後の帳簿価額 : 150,000 - 6,305 = 143,695

共用資産の減損処理後の帳簿価額 : 72,000 - 28,000 = 44,000

問題23～28

問題23 正解 2 (難易度: B)

前期末のれん: 1,241 百万円 (問題 23 の解答 を参照)

問題24 正解 4 (難易度: C)

前期末A社株式: 694 百万円 (問題 24 の解答 を参照)

問題25 正解 4 (難易度: C)

前期末利益剰余金: 12,598 百万円 (問題 25 の解答 を参照)

問題26 正解 3 (難易度: B)

当期末非支配株主持分: 3,654 百万円 (問題 26 の解答 を参照)

問題27 正解 5 (難易度: B)

当期売上原価: 95,060 百万円 (問題 27 の解答 を参照)

問題28 正解 4 (難易度: C)

当期親会社株主に帰属する当期純利益: 10,171 百万円 (問題 28 の解答 を参照)

タイムテーブル

1. S社

	+70%					
	X1/10/1	(70%)	X 3/3	(70%)	X 4/3	
資本金	5,000		5,000		5,000	
資本剰余金	2,300	+690 (483・207)	2,300	利益+1,310 (917・393)	2,300	
利益剰余金	2,000		3,320 <sup>※4</sup>	配当△300 (△210・△90)	4,430	
未実現利益(商品)	—		△600 <sup>※5</sup>		△700 <sup>※6</sup>	
未実現利益(土地)	—	+320 (224・96)	△30 <sup>※7</sup>	+360 (252・108)	△30	
評価・換算差額等	500		820		1,180	
合計	9,800		10,810		12,180	
P社持分	6,860 <sup>※2</sup>					
取得原価	8,280					
取得関連費用	△20					
条件付取得対価 <sup>※1</sup>	60					
のれん	1,460		1,241		1,095	

※1 条件付取得対価によって追加的に認識するのれんは支配獲得時点で認識されたものとするため、タイムテーブル上は便宜的に支配獲得時の取得原価に含めている。

※2 P社持分：9,800(資本合計)×70%(取得比率)=6,860

※3 前期までののれん償却額：1,460(のれん計上額)×18ヶ月(X1.10~X3.3)/120ヶ月  
=219

※4 前期末利益剰余金：4,430(当期末利益剰余金)−1,410(当期純利益)+300(当期配当)  
=3,320

※5 前期末未実現利益(商品)：2,400(前期末乙商品)×25%(利益率)=600

※6 当期末未実現利益(商品)：2,800(当期末乙商品)×25%(利益率)=700

※7 未実現利益(土地)：100(土地売却益)×30%(対A社持分比率)=30

## 2. A社

	X1/4/1		X3/3		X4/3
		(30%)		(30%)	
資本金	1,000		1,000		1,000
資本剰余金	1,020	△1,100 (△330)	1,020	+390 (117)	1,020
利益剰余金	1,300		200 <sup>※3</sup>		590
合計	3,320		2,220		2,610
持分	996 <sup>※1</sup>		666		783
評価差額	△30 <sup>※2</sup>				
P社持分	966				
取得原価	1,076				
のれん	110	△22	88	△11	77

※1 評価差額を含まないP社持分：3,320(資本合計)×30%(取得比率)=996

※2 評価差額：{1,400(土地時価)−1,500(土地簿価)}×30%(取得比率)=△30

※3 前期末利益剰余金：590(当期末利益剰余金)−390(当期純利益)=200

### 問題 23 の解答 前期ののれん

解答の金額：1,241(S社T/T参照)

### 問題 24 の解答 前期のA社株式

#### 1. 成果連結

ダウンストリームの取引においてA社株式の金額が変動するため、成果連結に関しては、S社からA社への土地の売却を加味する。

(借) 特別損益(土地売却益)	30 <sup>※</sup>	(貸) A社株式	30
-----------------	-----------------	----------	----

※ 100(売却益)×30%(持分比率)=30

#### 2. 解答の金額

1,076(取得原価)−330(利益の按分)−22(のれん償却)−30(土地売却益)=694

又は、666(P社持分)−30(評価差額)+88(のれん未償却残高)−30(土地売却益)=694

**問題 25 の解答** 前期の利益剰余金

1. P 社の前期の利益剰余金

$$19,270(\text{当期末利益剰余金}) - 9,510(\text{当期純利益}) + 3,000(\text{配当}) = 12,760$$

2. S 社を連結することによる利益剰余金の増加額

$$483(\text{前期取得後剰余金}) - 20(\text{取得関連費用}) - 219(\text{前期末までののれん償却額}) = 244$$

3. A 社株式に持分法を適用することによる利益剰余金の増加額

(1) 前期末における成果連結(アップストリーム)の仕訳

(借)持分法による投資損益	54※	(貸)棚卸資産	54
---------------	-----	---------	----

$$\text{※ 商品の未実現利益} : 900(\text{前期末商品}) \times 20\%(\text{利益率}) \times 30\%(\text{持分比率}) = 54$$

(2) A 社株式に持分法を適用することによる前期末利益剰余金の増加額

$$\triangle 330(\text{前期取得後剰余金}) - 22(\text{前期末までののれん償却額}) - 54(\text{商品の未実現利益}) \\ = \triangle 406$$

4. 解答の金額

$$12,760(\text{P 社}) + 244(\text{S 社}) - 406(\text{A 社}) = 12,598$$

**問題 26 の解答** 当期の非支配株主持分

解答の金額 : 3,654(S 社 T/T 参照)

**問題 27 の解答** 当期の売上原価

1. 成果連結

(借)売上高	15,800	(貸)売上原価	15,800
(借)利益剰余金－当期首残高	600※ <sub>1</sub>	(貸)売上原価	600
(借)売上原価	700※ <sub>2</sub>	(貸)棚卸資産	700

$$\text{※1 期首未実現利益} : 2,400(\text{前期末乙商品}) \times 25\% = 600$$

$$\text{※2 期末未実現利益} : 2,800(\text{当期末乙商品}) \times 25\% = 700$$

2. 解答の金額

$$74,560(\text{P 社}) + 36,200(\text{S 社}) - 15,800(\text{相殺}) - 600(\text{期首未実現利益}) \\ + 700(\text{期末未実現利益}) = 95,060$$

**問題 28 の解答** 親会社株主に帰属する当期純利益

1. P 社

$$9,510(\text{当期純利益})$$

2. S 社を連結することによる親会社株主に帰属する当期純利益の増加額

$$917(\text{利益の按分}) - 210(\text{受取配当金の消去}) - 146(\text{のれん償却額}) = 561$$

3. A 社株式に持分法を適用することによる親会社株主に帰属する当期純利益の増加額

(1) 成果連結

(借)利益剰余金－当期首残高	54※ <sub>1</sub>	(貸)持分法による投資損益	54
(借)持分法による投資損益	60※ <sub>2</sub>	(貸)棚卸資産	60

$$\text{※1 期首未実現利益} : 900(\text{前期末甲商品}) \times 20\%(\text{利益率}) \times 30\%(\text{持分比率}) = 54$$

$$\text{※2 期末未実現利益} : 1,000(\text{当期末甲商品}) \times 20\%(\text{利益率}) \times 30\%(\text{持分比率}) = 60$$

(2) A社株式に持分法を適用することによる親会社株主に帰属する当期純利益の増加額  
117(利益の按分) - 11(のれん償却額) + 54(期首未実現利益) - 60(期末未実現利益)  
= 100

4. 解答の金額

9,510(P社) + 561(S社) + 100(A社) = 10,171

**連結修正仕訳(参考)**

1. S社(成果連結を除く)

(1) X1年10月1日

(借)利益剰余金-当期首残高	20	(貸)S社株式	20
(借)資本金-当期首残高	5,000	(貸)S社株式	8,260※1
資本剰余金-当期首残高	2,300	非支配株主持分-当期首残高	2,940※3
利益剰余金-当期首残高	2,000		
評価・換算差額等-当期首残高	500		
のれん	1,400※2		

※1 S社株式：8,280(取得原価) - 20(取得関連費用) = 8,260

※2 のれん：8,260※1 - 9,800(資本合計) × 70%(取得比率) = 1,400

※3 非支配株主持分：9,800(資本合計) × 30%(取得比率) = 2,940

(2) X1年10月1日～X3年3月31日

① 利益及び評価・換算差額等の按分

(借)利益剰余金-当期首残高	207※1	(貸)非支配株主持分-当期首残高	207
(借)評価・換算差額等-当期首残高	96※2	(貸)非支配株主持分-当期首残高	96

※1 利益の按分：690(未実現利益考慮後利益) × 30%(非持比率) = 207

※2 評価・換算差額等の按分：320(増加額) × 30%(非持比率) = 96

② のれんの追加認識及びのれん償却

(借)のれん	60※1	(貸)S社株式	60
(借)利益剰余金-当期首残高	219※2	(貸)のれん	219

※1 のれん：60(条件付取得対価)

※2 のれん償却額：{1,400(当初計上額) + 60(追加認識額)}

× 18ヶ月(X1.10～X3.3) / 120ヶ月 = 219

(3) X3年4月1日～X4年3月31日

① 利益及び評価・換算差額等の按分

(借)非支配株主に帰属する当期純損益	393※1	(貸)非支配株主持分-当期変動額	393
(借)受取利息及び配当金	210※2	(貸)利益剰余金-剰余金の配当	300
非支配株主持分-当期変動額	90※3		
(借)評価・換算差額等-当期変動額	108※4	(貸)非支配株主持分-当期変動額	108

※1 利益の按分：1,310(未実現利益考慮後利益) × 30%(非持比率) = 393

※2 受取利息及び配当金：300(配当金) × 70%(P社比率) = 210

※3 非支配株主持分：300(配当金) × 30%(非持比率) = 90

※4 評価・換算差額等の按分：360(増加額) × 30%(非持比率) = 108

② のれん償却

(借) 販売費及び一般管理費(のれん償却額)	146※	(貸) の れ ん	146
------------------------	------	-----------	-----

※ {1,400(当初計上額) + 60(追加認識額)} ÷ 10年 = 146

2. A社(成果連結を除く)

(1) X1年4月1日～X3年3月31日

① のれん

1,076(取得原価) - 966(P社持分) = 110

② 持分法に係る修正仕訳

(借) 利益剰余金-当期首残高	330※ <sup>1</sup>	(貸) A 社 株 式	330
(借) 利益剰余金-当期首残高	22※ <sup>2</sup>	(貸) A 社 株 式	22

※<sup>1</sup> 利益の按分:  $\Delta 1,100(\text{利益剰余金増加額}) \times 30\% = \Delta 330$

※<sup>2</sup> のれんの償却:  $110(\text{のれん計上額}) \div 10年 \times 2年 = 22$

(2) X3年4月1日～X4年3月31日

(借) A 社 株 式	117※ <sup>1</sup>	(貸) 持分法による投資損益	117
(借) 持分法による投資損益	11※ <sup>2</sup>	(貸) A 社 株 式	11

※<sup>1</sup> 利益の按分:  $390(\text{利益}) \times 30\% = 117$

※<sup>2</sup> のれんの償却:  $110(\text{のれん計上額}) \div 10年 = 11$

3. 成果連結

(1) S社からP社への商品販売

(借) 売 上 高	15,800	(貸) 売 上 原 価	15,800
(借) 利益剰余金-当期首残高	600※ <sup>1</sup>	(貸) 売 上 原 価	600
(借) 売 上 原 価	700※ <sup>2</sup>	(貸) 棚 卸 資 産	700

※<sup>1</sup> 期首未実現利益:  $2,400(\text{前期末乙商品}) \times 25\% = 600$

※<sup>2</sup> 期末未実現利益:  $2,800(\text{当期末乙商品}) \times 25\% = 700$

(2) A社からS社への商品販売

(借) 利益剰余金-当期首残高	54※ <sup>1</sup>	(貸) 持分法による投資損益	54
(借) 持分法による投資損益	60※ <sup>2</sup>	(貸) 棚 卸 資 産	60

※<sup>1</sup> 期首未実現利益:  $900(\text{前期末甲商品}) \times 20\%(\text{利益率}) \times 30\%(\text{持分比率}) = 54$

※<sup>2</sup> 期末未実現利益:  $1,000(\text{当期末甲商品}) \times 20\%(\text{利益率}) \times 30\%(\text{持分比率}) = 60$

(3) S社からA社への土地の売却

(借) 利益剰余金-当期首残高	30※	(貸) A 社 株 式	30
-----------------	-----	-------------	----

※  $100(\text{売却益}) \times 30\%(\text{持分比率}) = 30$