

### 財務会計論・計算の講評

財務会計論・計算問題に関しては、個別問題（13問）に加えて、問題23以降、連結会計の総合問題（6問）という形式で出題されました。

個別問題は、難易度が比較的高いものが多く高得点が取りづらい問題でした。一方、総合問題はシンプルな問題であり高得点が可能な問題でした。このような問題であったため、全体としては点差が開きやすい（実力差が反映されやすい）問題であったと言えます。

	難易度A	難易度B	難易度C
個別問題	5問(40点)	6問(48点)	2問(16点)
総合問題	5問(20点)	1問(4点)	—
合計	10問(60点)	7問(52点)	2問(16点)

今後の計算問題の対策としては、下記の2点を意識するようにして下さい。

#### 1. 理解を心がける

単に会計処理を暗記してしまうのではなく、あるべき結論（仕訳を行った結果）の本質を理解する必要があるものと思われます。本質を理解さえすれば、どのような出題がなされたとしても、対応できる能力は身につくと考えられるためです。また、本質の理解は、合格後においても求められる非常に大事な力でもあります。

#### 2. まんべんなく覚える

理解だけでも点数は取れません。合格ボーダーを超えるためには、最終的には会計処理や問題を解く際の注意点を覚える必要があります。

また、財務会計論は他の科目よりも試験範囲が広いのが特徴です。本試験では幅広く出題される傾向にあるため、特定の論点を切るということはおすすめしません。まんべんなく復習を行い、どの論点から出題されたとしても（難易度が高いものでなければ）解けるという状態を目指すようにして下さい。

### 財務会計論・理論の講評

財務会計論・理論の問題に関しては、比較的容易に解答できたり、また、正誤判定しづらい肢が含まれていても、他の肢から正解に辿りつける問題も多く含まれていたため、正答可能な問題が多かったと言えます。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、解答することが可能な問題（7問）

問題 1 問題 2 問題 8 問題 9 問題 14 問題 17 問題 22

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、解答を出すことがやや難しい問題（1問）

問題 19

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、解答を出すことが極めて難しい問題（1問）

問題 10

上記①については、会計基準等をしっかりと読み込んでいれば解答を導き出すことが容易な問題なので、7問中6～7問は正解したいところです。

一方、上記②については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。本問は正解できることに越したことはないですが、①を全問正解していれば失点してしまっても問題は無いと考えられます。

したがって、財務会計論・理論問題は、9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・理論の問題については、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指して下さい。短答式試験ないしは論文式試験を突破するにあたっては、ただ闇雲に基準等の読み込みを行ったり問題集をたくさん解いたりするのではなく、「どうして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：132点～136点／200点

# 令和4年第Ⅱ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 2 (難易度 A)

- ア. ○ 出資者の観点から会計上の判断や財務諸表の作成を行うという考え方である資本主理論に依拠すれば、国庫補助金は出資者以外の者から提供されたものであることから、利益として扱われる。
- イ. × 企業自体の観点から会計上の判断や財務諸表の作成を行うという考え方である企業主体理論に依拠すれば、債権者に対する利息の支払いと株主に対する配当の支払いは**同じ性質を有するもの**とみなされる。
- ウ. ○ 親会社説は、連結財務諸表を親会社の財務諸表の延長線上に位置づけて、親会社の株主の持分のみを反映させる考え方であるため、非支配株主の出資持分は株主資本を構成しない。(「連結財務諸表に関する会計基準」51項)
- エ. × 経済的単一体説に依拠すれば、子会社株式を一部売却した場合は、親会社と子会社の支配関係が継続しているときは、子会社株式の売却取引は**資本取引**の性質を有することとなる。

問題 2 正解 3 (難易度 A)

- ア. ○ (「企業会計原則注解」注1)
- イ. × 前文は正しい。しかし、現行の会社法における配当に関する定めも、**資本剰余金と利益剰余金の混同を禁止する企業会計の原則を変えるものではないため**、当該原則は機能している。(「企業会計原則」第一・三、「企業会計原則注解」注2、「自己株式及び準備金の額の減少等に関する会計基準」60項)
- ウ. × 前文は正しい。しかし、会計処理の原則または手続の変更の内容や影響額等を注記によって適切に開示した場合であっても**任意に会計処理を変更できる訳ではなく、当該内容を変更するためには正当な注意が必要となる**。(「企業会計原則」第一・五、「企業会計原則注解」注3)
- エ. ○ (「企業会計原則」第一・六、「企業会計原則注解」注4)

**問題 3** 正解 1 (難易度 B)

(単位：円)

1. 考え方

本問では、3/31時点の得意先2社の売掛金残高が問われている。よって、各社の売掛金残高の増減分析をすればよい。

2. 3/31時点甲社売掛金残高 (Aの金額)

$$\begin{aligned} &795,000(3/24時点残高) + 240,000(3/25商品販売) + 600,000(3/27商品販売) \\ &\quad - 200,000(3/28小切手回収) - 500,000(3/28手形回収) - 200,000(3/31小切手回収) \\ &= 735,000 \end{aligned}$$

3. 3/31時点乙社売掛金残高 (Bの金額)

$$\begin{aligned} &1,395,000(3/24時点残高※) + 350,000(3/26商品販売) + 770,000(3/30商品販売) \\ &\quad - 900,000(3/31電子記録債権の発生) = 1,615,000 \end{aligned}$$

$$※ 2,190,000(3/24時点合計残高) - 795,000(3/24時点甲社残高) = 1,395,000$$

4. 解答の金額

A : 735,000(甲社売掛金)

B : 1,615,000(乙社売掛金)

**問題 4** 正解 2 (難易度 B)

(単位:円)

1. A商品

(1) 期末帳簿棚卸高

① 数量

$$200 \text{ 個} + 70 \text{ 個} - 50 \text{ 個} + 80 \text{ 個} - 170 \text{ 個} = 130 \text{ 個}$$

② 金額

$$80 \text{ 個} \times @31,900 + (130 \text{ 個} - 80 \text{ 個}) \times @31,500 = 4,127,000$$

※ 先入先出法であるため、後に仕入れた商品が期末在庫を構成する。

(2) 貸借対照表価額

正味売却価額 4,459,000 (=130 個 × @34,300) が帳簿価額 4,127,000 を上回るため、貸借対照表価額は 4,127,000 となる。

2. B商品

(1) 期末帳簿棚卸高

3/1	前月繰越	150 個	@21,800	3,270,000
3/10	仕入	<u>100 個</u>	<u>@22,000</u>	<u>2,200,000</u>
		250 個	@21,880	5,470,000
3/13	売上	<u>△50 個</u>	<u>@21,880</u>	<u>△1,094,000</u>
		200 個	@21,880	4,376,000
3/15	仕入	<u>200 個</u>	<u>@21,500</u>	<u>4,300,000</u>
		400 個	@21,690	8,676,000
3/28	売上	<u>△128 個</u>	<u>@21,690</u>	<u>△2,776,320</u>
		272 個	@21,690	5,899,680

(2) 貸借対照表価額

正味売却価額 @29,800 が帳簿価額 @21,690 を上回るため、貸借対照表価額は @21,690 となる(品質低下 3 個を除く)。

$$3 \text{ 個} \times @10,000 + (\text{実地 } 270 \text{ 個} - 3 \text{ 個}) \times @21,690 = 5,821,230$$

3. C商品

(1) 平均単価

3/1	前月繰越	180 個	@26,000	4,680,000
3/8	仕入	200 個	@25,500	5,100,000
3/17	仕入	<u>100 個</u>	<u>@24,000</u>	<u>2,400,000</u>
		480 個	@25,375	12,180,000

(2) 貸借対照表価額

正味売却価額 @24,900 が帳簿価額 @25,375 を下回るため、貸借対照表価額は @24,900 となる。

$$\text{実地 } 162 \text{ 個} \times @24,900 = 4,033,800$$

4. 解答の金額

$4,127,000(\text{A商品}) + 5,821,230(\text{B商品}) + 4,033,800(\text{C商品}) = 13,982,030$



**問題 5** 正解 2 (難易度 B)

(単位：千円)

1. 実用新案権

40,500 (X5年度末決算整理前残高)

$$-40,500 \times 12 \text{ヶ月} / 27 \text{ヶ月} (\text{X5年4月} \sim \text{X7年6月}) = 22,500$$

2. 鉱業権

鉱業権は生産高比例法を適用できる無形固定資産であるため、生産高比例法を適用する。

$$400,000 (\text{取得原価}) - 400,000 \times 370,000 \text{トン} / 500,000 \text{トン} = 104,000$$

$$\text{※ } 30,000 \text{トン} + 80,000 \text{トン} + 130,000 \text{トン} + 130,000 \text{トン} = 370,000 \text{トン}$$

3. 特許権

$$240 / 8 \text{年} - 240 \times 1 \text{年} / 8 \text{年} = 210$$

$$\text{※ } 80 (\text{出願料}) + 160 (\text{登録料}) = 240$$

4. のれん

(1) 事業取得時ののれん

$$1,500,000 (\text{取得原価}) - \{2,800,000 (\text{B事業資産時価}) - 1,900,000 (\text{B事業負債時価})\} \\ = 600,000$$

(2) 当期末ののれん

$$600,000 - 600,000 \times 22 \text{ヶ月} (\text{X4年6月} \sim \text{X6年3月})$$

$$/ 120 \text{ヶ月} (\text{X4年6月} \sim \text{X14年5月}) = 490,000$$

5. 解答の金額

$$22,500 (\text{実用新案権}) + 104,000 (\text{鉱業権}) + 210 (\text{特許権}) + 490,000 (\text{のれん}) = 616,710$$

問題 6 正解 4 (難易度 B)

(単位：千円)

解答の金額

科目	金額	備考
買掛金	59,380(前 T/B)	
支払手形	1,260(前 T/B)	
借入金	500 千ドル×CR116 円=58,000	※1
未払利息	500 千ドル×3%×5ヶ月/12ヶ月×CR116 円=725	
預り金	5,200	※2
前受金	11,000	※3
賞与引当金	9,600×4ヶ月/6ヶ月=6,400	
特別修繕引当金	—	※4
未払賃借料	1,200	
当座借越	2,600	※5
上記合計	145,765	

※1 借入金 500 千ドルは、返済期日が X2 年 10 月 31 日であるため、流動負債となる。

※2 社内預金は「長期性のもの」とあるため、固定負債と判断する。

※3 前受金は決算日に換算替えを行わない。

※4 前 T/B の特別修繕引当金(前期末までの費用計上額)は 1 年分であるため、特別修繕の実施日は当期末より 2 年後と判明する。よって、流動負債の区分には計上されない。

※5 当座借越は短期借入金として流動負債の区分に計上する。

**問題 7** 正解 4 (難易度 A)

(単位：千円)

1. 考え方

除去するときの支出額の見積りが変更された場合、変更による調整額は固定資産の帳簿価額に加減され、残存耐用年数に基づき減価償却される。よって、当初計上額の減価償却費に、変更による調整額の影響を加減すれば解答の金額となる。

2. 解答の金額

X1年4月1日計上分：94,000(設備A<sub>※</sub>) ÷ 5年 = 18,800

※ 88,300(取得原価) + 5,700(資産除去債務) = 94,000

X3年3月31日調整分：{6,600(変更後) - 5,700(変更前)} ÷ 残存耐用年数3年 = 300

X4年3月31日調整分：{6,200(変更後) - 6,600(変更前)} ÷ 残存耐用年数2年 = △200

合計：18,800 + 300 - 200 = 18,900

問題 8 正解 1 (難易度 A)

- ア. ○ (「自己株式及び準備金の額の減少等に関する会計基準」30, 31項)
- イ. ○ (「自己株式及び準備金の額の減少等に関する会計基準」10, 12項)
- ウ. × 新株発行費用を株主資本から減額していない処理との整合性から、現行制度上、自己株式の取得、処分及び消却に関する付随費用は、損益計算書の**営業外費用**に計上する方法のみが認められる。(「自己株式及び準備金の額の減少等に関する会計基準」14, 51～53項)
- エ. × 自己株式を無償で取得した場合、**自己株式の数のみの増加**として処理する。(「自己株式及び準備金の額の減少等に関する会計基準の適用指針」14項)

問題 9 正解 4 (難易度 A)

- ア. × 包括利益の表示によって提供される情報は、**純資産と包括利益とのクリーン・サ  
ープラス関係を明示**することを通じて、財務諸表の理解可能性と比較可能性を高め  
ることになる。(「包括利益の表示に関する会計基準」21項)
- イ. ○ (「包括利益の表示に関する会計基準」22項)
- ウ. ○ (「包括利益の表示に関する会計基準」9, 31項(2))
- エ. × 会計方針の変更及び誤謬の訂正に関する累積的影響額に係る期首の利益剰余金の  
修正額は、**前期以前に帰属する純資産の変動額を当期に表示しているに過ぎないた  
め、当期の包括利益には含まれない**と考えられる。(「包括利益の表示に関する会計  
基準」26項)

問題10 正解 6 (難易度 C)

- ア. × 当期純損失の場合にも、当期純利益の場合と同様に、**1株当たり当期純損失を算定する**。(「1株当たり当期純利益に関する会計基準」12項)
- イ. × 配当優先株式が累積型の場合、定められた優先配当額に達しなかった過年度の不足額は、過年度の1株当たり当期純利益の算定において既に反映されているため、当該期間の**1株当たり当期純利益の算定上考慮しない**。(「1株当たり当期純利益に関する会計基準」46項)
- ウ. ○ (「1株当たり当期純利益に関する会計基準」14, 15, 29項(2))
- エ. ○ (「1株当たり当期純利益に関する会計基準の適用指針」58項, 「取締役の報酬等として株式を無償交付する取引に関する取扱い」22項)

問題11 正解 4 (難易度 B)

(単位：千円)

1. 考え方

間接法の小計の上に計上される為替差損益は、営業活動に係る債権債務(本問では、売掛金)に伴うもの以外が計上される。よって、損益計算書計上額から売掛金に係る為替差損益を控除すればよい。また、売上債権の増減額は貸借対照表の増減額となる。

2. 解答の金額

(1) 為替差損益(アの金額)

$$4,200(\text{損益計算書計上額}) - 1,400(\text{売掛金に係る為替差損益※}) = 2,800$$

※ 売掛金に係る為替差損益

$$\text{決済差損益} : 200 \text{ 千ドル} \times (\text{決済時 HR111 円} - \text{売上時 HR112 円}) = \Delta 200(\text{損})$$

$$\text{換算差損益} : 300 \text{ 千ドル} \times (\text{CR108 円} - \text{売上時 HR112 円}) = \Delta 1,200(\text{損})$$

$$\text{合計} : \Delta 200 - 1,200 = \Delta 1,400(\text{損})$$

(2) 売掛金の増減額(イの金額)

$$120,000(\text{当期末残高}) - 100,000(\text{前期末残高}) = 20,000(\text{増加} \rightarrow \Delta 20,000)$$

問題12 正解 5 (難易度 C)

(単位：千円)

1. 貸倒引当金の設定対象となる額

$$2,500(\text{売掛金}) + 5,200(\text{電子記録債権}) + 900(\text{短期貸付金}) + 10,000(\text{長期貸付金}) \\ + 7,800(\text{リース債権}) + 3,300(\text{リース投資資産}_{※}) = 29,700$$

※ リース投資資産は、「将来のリース料を収受する権利に係る部分については、金融商品的な性格を有する(リース会計基準41項)」ため、リース投資資産の額から、見積残存価額を除いた額が貸倒引当金の設定対象となる。

2. 貸倒引当金の額

(1) 破産更生債権等

$$900(\text{短期貸付金}) - 500(\text{担保時価}) = 400$$

(2) 貸倒懸念債権

$$10,000(\text{長期貸付金}) - 10,000 \div 1.05^2 \doteq 930$$

(3) 一般債権

$$\{29,700 - 900(\text{破産更生債権等}) - 10,000(\text{貸倒懸念債権})\} \times 3\% = 564$$

3. 解答の金額

$$400(\text{破産更生債権等}) + 930(\text{貸倒懸念債権}) + 564(\text{一般債権}) = 1,894$$



問題13 正解 6 (難易度 B)

(単位：千円)

1. X2年3月期決算整理仕訳

(借)株式報酬費用	8,550	(貸)新株予約権	8,550
-----------	-------	----------	-------

※ (23名-4名)×100個/名×@12

×9ヶ月(X1年7月~X2年3月)/24ヶ月(X1年7月~X3年6月)=8,550

2. X3年3月期決算整理仕訳((a)の金額)

(借)株式報酬費用	12,450	(貸)新株予約権	12,450
-----------	--------	----------	--------

※ (23名-3名)×100個/名×@12×21ヶ月(X1年7月~X3年3月)

/24ヶ月(X1年7月~X3年6月)-8,550(既計上額)=12,450

3. X4年3月期決算整理仕訳

権利確定日(X3年6月)までの実際の退職者数は、[資料Ⅱ] 2. から、AとBの2名とわかる。

(借)株式報酬費用	4,200	(貸)新株予約権	4,200
-----------	-------	----------	-------

※ (23名-2名)×100個/名×@12-8,550(既計上額)-12,450(既計上額)=4,200

4. X5年6月30日権利行使時の仕訳((b)の金額)

(借)現金預金	100,000 <sup>※1</sup>	(貸)資本金	124,000
新株予約権	24,000 <sup>※2</sup>		

※1 払込金額：{23名-2名(不確定)-1名(不行使)}×100個/名×@50=100,000

※2 新株予約権：{23名-2名(不確定)-1名(不行使)}×100個/名×@12=24,000

5. 解答の金額

(a) X3年3月期「株式報酬費用」：12,450

(b) 権利行使時「資本金」：124,000

問題14

正解 1 (難易度 A)

- ア. ○ (「リース取引に関する会計基準」4項)
- イ. ○ (「リース取引に関する会計基準の適用指針」10項(3))
- ウ. × 借手における残価保証額は、**リース料総額に含める**。(「リース取引に関する会計基準の適用指針」15項)
- エ. × 所有権移転外ファイナンス・リース取引の場合のリース資産の償却方法は、**定額法、級数法、生産高比例法等の中から企業の実態に応じたものを選択適用**する。(「リース取引に関する会計基準」39項, 「リース取引に関する会計基準の適用指針」27, 28項)

問題15 正解 5 (難易度 A)

(単位：円)

1. ポイント付与時(商品現金販売時)

(借) 現金	預金	1,200,000	(貸) 売	上	1,153,846※1
			契約	負債	46,154※3

※1 売上：1,200,000×1,200,000(商品独立販売価格)

/ {1,200,000(商品独立販売価格)+48,000(ポイント独立販売価格※2)} ≒ 1,153,846

※2 ポイント独立販売価格：1,200,000÷20×80%=48,000

※3 契約負債：1,200,000×48,000(ポイント独立販売価格)

/ {1,200,000(商品独立販売価格)+48,000(ポイント独立販売価格)} ≒ 46,154

2. ポイント使用時

(借) 契約	負債	26,923	(貸) 売	上	26,923
--------	----	--------	-------	---	--------

※ 46,154(契約負債計上額)×28,000ポイント(使用されたポイント)

/48,000ポイント(使用されると見込むポイント総数) ≒ 26,923

3. 解答の金額

売上：1,153,846(上記1.)+26,923(上記2.)=1,180,769

問題16 正解 2 (難易度 C)

(単位：円)

1. 勤務費用及び利息費用

(1) 前期末退職給付債務

前期末までに発生した退職給付見込額: 307,500 (当初の退職給付見込額)  $\div$  5年  $\times$  3年  
= 184,500

退職給付債務:  $184,500 \div 1.02^2 \approx 177,336$

(2) 当期末退職給付債務(改訂前)

当期末までに発生した退職給付見込額: 307,500 (改訂前退職給付見込額)  $\div$  5年  $\times$  4年  
= 246,000

退職給付債務:  $246,000 \div 1.02 \approx 241,176$

(3) 勤務費用及び利息費用の金額

$241,176$  (改訂前当期末退職給付債務)  $- 177,336$  (前期末退職給付債務) = 63,840

2. 過去勤務費用の償却額

(1) 当期末退職給付債務(改訂後)

退職給付見込額:  $307,500 \times (1 - 30\%) = 215,250$

当期末までに発生した退職給付見込額: 215,250 (改訂後退職給付見込額)  $\div$  5年  $\times$  4年  
= 172,200

退職給付債務:  $172,200 \div 1.02 \approx 168,824$

(2) 過去勤務費用の発生額

$168,824$  (改訂後退職給付債務)  $- 241,176$  (改訂前退職給付債務) = 72,352 (有利差異)

(3) 過去勤務費用の償却額

$72,352 \div 10$ 年  $\approx 7,235$  (有利差異であるため、費用の減額)

3. 解答の金額

$63,840$  (勤務費用及び利息費用)  $- 7,235$  (過去勤務費用の償却額) = 56,605

問題17 正解 6 (難易度 A)

- ア. × 本肢に示されている具体例は、**将来加算一時差異**である。(「税効果会計に係る会計基準注解」注2, 3)
- イ. × 正しくは、**繰延法の場合は、期間差異が生じた年度の課税所得計算に適用された税率を用いるのに対し、資産負債法の場合は、一時差異の解消見込年度に適用された税率を用いる。**(「税効果会計に係る会計基準の適用指針」89項)
- ウ. ○ (「税効果会計に係る会計基準の設定に関する意見書」三1)
- エ. ○ (「繰延税金資産の回収可能性に関する適用指針」46項)

問題18 正解 1 (難易度 A)

(単位：百万円)

1. X0年10月31日(商品販売時)

(借)仕	入	3,060	(貸)買	掛	金	3,060
------	---	-------	------	---	---	-------

※ 30百万ドル(買掛金)×@102(取引時HR)=3,060

2. X0年11月30日(為替予約時)

(借)為	替	差	損	益	60 <sup>※1</sup>	(貸)前	受	収	益	60 <sup>※2</sup>
------	---	---	---	---	------------------	------	---	---	---	------------------

※1 為替差損益(直々差額)：30百万ドル(買掛金)

$$\times \{ @102(\text{取得時HR}) - @104(\text{予約時HR}) \} = \Delta 60$$

※2 前受収益(直先差額)：30百万ドル(買掛金)

$$\times \{ @104(\text{予約時HR}) - @102(\text{FR}) \} = 60$$

3. X0年12月31日(決算整理仕訳)

(借)前	受	収	益	30	(貸)為	替	差	損	益	30
------	---	---	---	----	------	---	---	---	---	----

※ 60(直先差額)×1ヶ月(X0年12月)/2ヶ月(X0年12月～X1年1月)=30

4. 解答の金額

前受収益：60(直先差額)×1ヶ月(X1年1月)/2ヶ月(X0年12月～X1年1月)=30

買掛金：30百万ドル(買掛金)×@102(FR)=3,060

問題19 正解 3 (難易度 B)

- ア. ○ (「持分法に関する会計基準」5, 5-2 項(2))
- イ. × 本肢の場合における連結財務諸表上の関連会社株式の売却損益は、資本のうち売却した株式に対応する持分の減少額と売却価額との差額から、**その他有価証券評価差額金に係る部分を除いた額となるように修正される。**(「持分法会計に関する実務指針」17 項)
- ウ. × 追加取得時において償却期間の決定に影響する要因が既取得分の取得時と同様の場合は、追加取得分の償却期間は、**既取得分の取得時に決定した償却期間と同一の期間としなければならない。**(「持分法会計に関する実務指針」16-2 項)
- エ. ○ (「持分法に関する会計基準」27 項)

問題20 正解 4 (難易度 A)

(単位：百万円)

1. のれんの帳簿価額の分割

事業Ⅳのれん：200(のれん)×500(事業Ⅳ時価)/800(時価合計)＝125

事業Ⅴのれん：200(のれん)×300(事業Ⅴ時価)/800(時価合計)＝75

2. のれんを含まない資産グループの減損損失額(減損の兆候がある資産グループ)

(1) Aグループ

・減損損失の認識の判定

100(帳簿価額) < 105(割引前将来キャッシュ・フロー) ⇒ 認識しない

(2) Bグループ

・減損損失の認識の判定

80(帳簿価額) > 70(割引前将来キャッシュ・フロー) ⇒ 認識する

・減損損失の測定

80(帳簿価額) - 50(回収可能価額) = 30

(3) Cグループ

・減損損失の認識の判定

200(帳簿価額) > 180(割引前将来キャッシュ・フロー) ⇒ 認識する

・減損損失の測定

200(帳簿価額) - 160(回収可能価額) = 40

3. のれんを含むより大きな単位での減損損失額

・減損損失の認識の判定

505(帳簿価額合計※) > 420(割引前将来キャッシュ・フロー) ⇒ 認識する

※ 100(Aグループ) + 80(Bグループ) + 200(Cグループ)

+ 125(事業Ⅳのれん) = 505

・減損損失の測定

505(帳簿価額合計) - 355(回収可能価額) = 150

4. のれんへの減損損失の配分額

・のれんを加えたことによる減損損失の増加額

150(のれんを含むより大きな単位での減損損失額)

- 30(Bグループの減損損失額) - 40(Cグループの減損損失額) = 80

・減損損失の配分額

のれんを加えたことによる減損損失の増加額80は、のれんの帳簿価額125を限度としてのれんに配分する。

よって、80は全額のれんに配分し、事業Ⅳののれんは45(=125-80)となる。

5. 解答の金額

のれん：45(事業Ⅳのれん) + 75(事業Ⅴのれん) = 120



問題21 正解 5 (難易度 A)

(単位：千円)

1. ソフトウェアA

(1) 資産計上額

$$18,000(\text{前々期}) + 80,000(\text{人件費}) \times (1 - 60\%) + 20,000(\text{減価償却費}) \times (1 - 50\%) \\ + 50,000(\text{その他経費}) \times (1 - 40\%) = 90,000$$

※ 著しい改良の8,000は研究開発費として処理するため、資産計上されない。

(2) 当期の研究開発費及びソフトウェア減価償却費

① 研究開発費

当期の費用はゼロ

② ソフトウェア減価償却費

見込販売数量に伴う額：90,000×2,000パッケージ/5,000パッケージ=36,000

均等配分額：90,000÷3年=30,000

減価償却費：36,000 > 30,000 ∴36,000

2. ソフトウェアB

(1) 資産計上額

$$40,000(\text{人件費}) \times (1 - 60\%) + 12,000(\text{減価償却費}) \times (1 - 50\%) \\ + 8,000(\text{その他経費}) \times (1 - 40\%) = 26,800$$

(2) 当期の研究開発費及びソフトウェア減価償却費

① 研究開発費

60,000(諸費用合計) - 26,800(資産計上額) = 33,200

② ソフトウェア減価償却費

見込販売数量に伴う額：26,800×15,300パッケージ/22,500パッケージ=18,224

均等配分額：26,800÷3年×6ヶ月/12ヶ月=4,467

減価償却費：18,224 > 4,467 ∴18,224

3. 解答の金額

$$36,000(\text{ソフトウェアA減価償却費}) + 33,200(\text{研究開発費}) \\ + 18,224(\text{ソフトウェアB減価償却費}) = 87,424$$

問題22 正解 6 (難易度 A)

- ア. × 消滅会社が取得企業となる場合、存続会社の個別財務諸表では、消滅会社の資産及び負債を**合併直前の適正な帳簿価額により計上**する。(「企業結合に関する会計基準」34項)
- イ. × 共同支配企業の形成において、共同支配企業は、共同支配投資企業から移転する資産及び負債を、**移転直前に共同支配投資企業において付されていた適正な帳簿価額により計上**する。(「企業結合に関する会計基準」38項)
- ウ. ○ (「事業分離等に関する会計基準」10項(1))
- エ. ○ (「事業分離等に関する会計基準」14項(1), 15項(1))

**問題23** 正解 3 (難易度 A)  
X3年度の関連会社株式 5,358百万円 (下記**問題23の解答**参照)

**問題24** 正解 2 (難易度 A)  
X4年度の段階取得に係る差益 1,429百万円 (下記**問題24の解答**参照)

**問題25** 正解 4 (難易度 A)  
X4年度ののれん 4,725百万円 (下記**問題25の解答**参照)

**問題26** 正解 2 (難易度 B)  
X5年度の関連会社株式 3,336百万円 (下記**問題26の解答**参照)

**問題27** 正解 2 (難易度 A)  
X5年度の子会社持分 5,730百万円 (下記**問題27の解答**参照)

**問題28** 正解 2 (難易度 A)  
X5年度の土地 29,500百万円 (下記**問題28の解答**参照)

【解説】(単位：百万円)

1. S1社タイムテーブル

			売却額 5,200		
			個別益 400 <sup>※3</sup>		
	<span style="border: 1px solid black; padding: 2px;">+75%</span>		<span style="border: 1px solid black; padding: 2px;">△45%</span>		
	X1年度末		X4年度末		X5年度末
		(75%)		(30%)	
資本金	7,700	+800 (600・200)	7,700	+80 (24)	7,700
利益剰余金	1,400	→	2,200	→	2,280
評価差額	500 <sup>※1</sup>		500		500
合計	<u>9,600</u>	<span style="border: 1px solid black; padding: 2px;">非2,400</span>	<u>10,400</u>	<span style="border: 1px solid black; padding: 2px;">P3,120</span>	<u>10,480</u>
P社持分	7,200 <sup>※2</sup>		△4,680 <sup>※4</sup>		
取得原価	8,000		△4,800 <sup>※5</sup>		
のれん	<u>800</u>	→ △80×3	560		
			<u>△336<sup>※6</sup></u>		
			224	→ △32 <sup>※7</sup>	192

※1 評価差額：X1年度末時価5,000－X1年度末簿価4,500＝500

※2 P社取得持分：X1年度末資本合計9,600×P社取得75%＝7,200

※3 個別益：売却価額5,200－売却簿価4,800<sup>※5</sup>＝400

※4 P社売却持分：X4年度末資本合計10,400×P社売却45%＝4,680

※5 売却簿価：取得原価8,000÷P社取得75%×P社売却45%＝4,800

※6 のれん取消額：X4年度末のれん未償却額560÷P社取得75%×P社売却45%＝336

※7 売却後のれん償却額：売却前のれん償却額80÷P社取得75%×P社未売却30%＝32

2. S2社タイムテーブル

	+30%				+40%		
	X2年度末	X3年度末	X3年度末	X4年度末	X4年度末	X5年度末	
		(30%)	(30%)		(70%)		
資本金	12,000	+1,700	12,000	+2,050	12,000	+1,850	12,000
利益剰余金	1,500	(510)	3,200	(615)	5,250	(1,295・555)	6,600
評価差額	—		—		※3 500	(△350・△150)	500
合計	13,500		15,200		17,750		19,100
持分	4,050 ※1						
評価差額	330 ※2						
P社持分	4,380	+510		+615	12,425 ※4		
取得原価	4,900	△52	5,358	△52	5,921		
段階取得に係る差益					1,429 ※6	支配獲得時時価 17,150 ※5	
取得原価					9,800		
のれん	520		468		416		
のれん		△52		△52	4,725		4,252
						△473	

※1 持分：X2年度末資本合計13,500×X2年度末P社取得30%=4,050

※2 評価差額：(X2年度末時価12,100－X2年度末簿価11,000)

×X2年度末P社取得30%=330

※3 評価差額：X4年度末時価11,500－X4年度末簿価11,000=500

※4 P社持分：X4年度末資本合計17,750×X4年度末P社比率70%=12,425

※5 X4年度末時価：40%分取得原価9,800÷X4年度末P社取得40%

×X4年度末P社比率70%=17,150

※6 段階差益：X4年度末時価17,150 ※5

－(X4年度末持分法評価額5,921+40%分取得原価9,800)=1,429

又は

40%分取得原価9,800÷X4年度末P社取得40%×X2年度末P社取得30%

－X4年度末持分法評価額5,921=1,429

3. 解答の金額

**問題23の解答** X3年度の関連会社株式(→S2社のタイムテーブルから集計)

$30\% \text{分取得原価} 4,900 + \text{利益の計上} 510 - \text{のれん償却額} 52 = 5,358$

又は

$X3 \text{年度末} S2 \text{社資本合計} 15,200 \times 30\% + \text{評価差額} 330 + \text{のれん未償却額} 468 = 5,358$

**問題24の解答** X4年度の段階取得に係る差益(→S2社のタイムテーブルから集計)

$X4 \text{年度末時価} 17,150 - (X4 \text{年度末持分法評価額} 5,921 + 40\% \text{分取得原価} 9,800) = 1,429$

又は

$40\% \text{分取得原価} 9,800 \div X4 \text{年度末} P \text{社取得} 40\% \times X2 \text{年度末} P \text{社取得} 30\%$

$- X4 \text{年度末持分法評価額} 5,921 = 1,429$

**問題25の解答** X4年度ののれん(→S2社のタイムテーブルから集計)

$X4 \text{年度末時価} 17,150 - X4 \text{年度末} S2 \text{社資本合計} 17,750$

$\times X4 \text{年度末} P \text{社比率} 70\% = 4,725$

※ S1社はX4年度末に支配を喪失しているため、S1社に係るのれんは計上されない。

**問題26の解答** X5年度の関連会社株式(→S1社のタイムテーブルから集計)

$X4 \text{年度末持分法評価額} 3,344_{※} + \text{利益の計上} 24 - \text{のれん償却額} 32 = 3,336$

※ (取得原価 8,000 + 取得後剰余金 600 - のれん償却額 80 × 3年)

$\div \text{売却前} P \text{社比率} 75\% \times \text{売却後} P \text{社比率} 30\% = 3,344$

又は

$X5 \text{年度末} S1 \text{社資本合計} 10,480 \times X5 \text{年度末} P \text{社比率} 30\% + \text{のれん未償却額} 192 = 3,336$

**問題27の解答** X5年度の非支配株主持分(→S2社のタイムテーブルから集計)

$X5 \text{年度末} S2 \text{社資本合計} 19,100 \times X5 \text{年度末非持比率} 30\% = 5,730$

※ S1社はX4年度末に支配を喪失しているため、S1社に係る非支配株主持分は計上されない。

**問題28の解答** X5年度の土地

$X5 \text{年度末} P \text{社個別} 18,000 + X5 \text{年度末} S2 \text{社個別} 11,000 + S2 \text{社評価差額} 500 = 29,500$

※ S1社はX4年度末に支配を喪失しているため、S1社に係る土地は計上されない。

**S1社に係る連結修正仕訳(参考)**

1. 個別財務諸表の修正(評価差額の計上)

(借) 土 地	500※1	(貸) 評 価 差 額	500
---------	-------	-------------	-----

※1 土地：X1年度末時価5,000－X1年度末簿価4,500＝500

2. 支配獲得時(X1年度末)

(借) 資本金－当期首残高	7,700	(貸) 関連会社株式(S1社)	8,000
利益剰余金－当期首残高	1,400	非支配株主持分－当期首残高	2,400※1
評 価 差 額	500		
の れ ん	800※2		

※1 非支配株主持分：X1年度末資本合計9,600×非持比率25%＝2,400

※2 のれん：取得原価8,000－X1年度末資本合計9,600×P社取得75%＝800

3. X2年度～X4年度

(1) 利益の按分及びのれんの償却

(借) 利益剰余金－当期首残高	200	(貸) 非支配株主持分－当期首残高	200※1
(借) 利益剰余金－当期首残高	240※2	(貸) の れ ん	240

※1 非支配株主持分：(X4年度末利益剰余金2,200－X1年度末利益剰余金1,400)

×非持比率25%＝200

※2 のれん償却額：のれん計上額800÷10年×3年＝240

(2) 一部売却

① 個別上の仕訳

(借) 現 金 預 金	5,200※1	(貸) 子会社株式(S1社)	4,800※2
		子会社株式売却益	400※3

※1 現金預金：売却価額5,200

※2 子会社株式：取得原価8,000÷売却前P社比率75%×P社売却45%＝4,800

※3 子会社株式売却益：差額

② 連結上あるべき仕訳

(借) 現 金 預 金	5,200※1	(貸) 非支配株主持分－当期首残高	4,680※2
		の れ ん	336※3
		子会社株式売却益	184※4

※1 現金預金：売却価額5,200

※2 非支配株主持分：X4年度末資本合計10,400×P社売却45%＝4,680

※3 のれん：のれん未償却額560÷売却前P社比率75%×P社売却45%＝336

※4 子会社株式売却益：差額

③ 連結修正仕訳

(借) 子会社株式(S1社)	4,800 <sup>※1</sup>	(貸) 非支配株主持分-当期首残高	4,680 <sup>※2</sup>
子会社株式売却益	216 <sup>※3</sup>	のれん	336 <sup>※4</sup>

※1 子会社株式：取得原価 8,000 ÷ 売却前 P 社比率 75% × P 社売却 45% = 4,800

※2 非支配株主持分：X4 年度末資本合計 10,400 × P 社売却 45% = 4,680

※3 子会社株式売却益：(取得後剰余金 600 - のれん償却額 80 × 3 年)

÷ 売却前 P 社比率 75% × P 社売却 45% = 216

※4 のれん：のれん未償却額 560 ÷ 売却前 P 社比率 75% × P 社売却 45% = 336

④ 連結から持分法への移行

(借) 諸 負 債	4,300	(貸) 諸 資 産	9,700
関連会社株式(S1社)	3,344 <sup>※1</sup>	土 地	5,000 <sup>※3</sup>
非支配株主持分-当期首残高	7,280 <sup>※2</sup>	のれん	224 <sup>※4</sup>

※1 関連会社株式：(取得原価 8,000 + 取得後剰余金 600 - のれん償却額 80 × 3 年)

÷ 売却前 P 社比率 75% × 売却後 P 社比率 30% = 3,344

※2 非支配株主持分：X4 年度末資本合計 10,400 × 売却後非持比率 70% = 7,280

※3 土地：X4 年度末 S1 社個別計上額 4,500 + S1 社評価差額 500 = 5,000

※4 のれん：のれん未償却額 560 ÷ 売却前 P 社比率 75%

× 売却後 P 社比率 30% = 224

4. X5年度(利益の計上及びのれんの償却)

(借) 関連会社株式(S1社)	24	(貸) 持分法による投資損益	24 <sup>※1</sup>
(借) 持分法による投資損益	32 <sup>※2</sup>	(貸) 関連会社株式(S1社)	32

※1 利益の計上：(X5年度末利益剰余金 2,280 - X4年度末利益剰余金 2,200)

× P 社比率 30% = 24

※2 のれん償却額：売却後のれん 224 ÷ 未償却年数 7 年 = 32

又は

売却前のれん償却額 80 ÷ 売却前 P 社比率 75%

× 売却後 P 社比率 30% = 32



**S2社に係る連結修正仕訳(参考)**

1. 個別財務諸表の修正(評価差額の計上)

(借) 土 地	500※1	(貸) 評 価 差 額	500
---------	-------	-------------	-----

※1 土地：X4年度末時価11,500－X4年度末簿価11,000＝500

2. X3年度(利益の計上及びのれんの償却)

(借) 子会社株式(S2社)	510	(貸) 利益剰余金－当期首残高	510※1
(借) 利益剰余金－当期首残高	52※2	(貸) 子会社株式(S2社)	52

※1 利益の計上：X3年度利益1,700×P社比率30%＝510

※2 のれん償却額：のれん計上額520※3÷10年＝52

※3 のれん計上額：30%分取得原価4,900－P社持分4,380＝520

3. X4年度

(1) 利益の計上及びのれんの償却

(借) 子会社株式(S2社)	615	(貸) 利益剰余金－当期首残高	615※1
(借) 利益剰余金－当期首残高	52	(貸) 子会社株式(S2社)	52

※1 利益の計上：(X4年度末利益剰余金5,250－X3年度末利益剰余金3,200)

×P社比率30%＝615

(2) 段階取得に係る差益の計上

(借) 子会社株式(S2社)	1,429	(貸) 利益剰余金－当期首残高	1,429※1
----------------	-------	-----------------	---------

※1 段階差益：X4年度末時価17,150※2－(X4年度末持分法評価額5,921

+40%分取得原価9,800)＝1,429

又は

40%分取得原価9,800÷X4年度末P社取得40%

×X2年度末P社取得30%－X4年度末持分法評価額5,921＝1,429

※2 X4年度末時価：40%分取得原価9,800÷X4年度末P社取得40%

×X4年度末P社比率70%＝17,150

(3) 支配獲得時

(借) 資 本 金－当期首残高	12,000	(貸) 子会社株式(S2社)	17,150※1
利益剰余金－当期首残高	5,250	非支配株主持分－当期首残高	5,325※3
評 価 差 額	500		
の れ ん	4,725※2		

※1 子会社株式：X4年度末時価17,150

※2 のれん：子会社株式17,150－X4年度末資本合計17,750

×X4年度末P社比率70%＝4,725

※3 非支配株主持分：X4年度末資本合計17,750×非持比率30%＝5,325

4. X5年度(利益の按分、のれんの償却及び配当金の修正)

(借) 利益剰余金－当期首残高	555	(貸) 非支配株主持分－当期変動額	555※1
(借) 利益剰余金－当期首残高	473※2	(貸) のれん	473
(借) 受取配当金	350※3	(貸) 利益剰余金－剰余金の配当	500
非支配株主持分－当期変動額	150※4		

※1 非支配株主持分：X5年度利益1,850×非持比率30%＝555

※2 のれん償却額：のれん計上額4,725÷10年＝473

※3 受取配当金：配当額500×P社比率70%＝350

※4 非支配株主持分：配当額500×非持比率30%＝150