

## 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。

個別問題は難易度の高い問題もありますが、比較的易しい問題も多く含まれていたため、問題の取舍選択がポイントだったと思われます。

個別に見ていきますと、以下のような特徴が挙げられます。

### 1. 個別問題のAランクについて

- 問題3（現金預金）
- 問題9（会計上の変更）
- 問題11（新株予約権付社債）
- 問題13（リース会計）
- 問題14（退職給付会計）
- 問題21（在外子会社）
- 問題22（株式移転）

上記は基本問題であるため、5問～6問は正答したいです。

### 2. 個別問題のBランクについて

問題5（有形固定資産）は計算の手数がやや多い問題ですが、情報を丁寧に整理することができれば正答可能な問題でした。

問題6（繰延資産）、問題8（引当金）は手薄になりがちな論点であること、引っかけやすい出題がなされたことから、論点の難易度に比して出来が良くなかったと思われます。

問題15（収益認識）は、典型的な出題形式ではなかったことから、現場対応で解く必要がある問題でした。理論の知識も踏まえて計算することで正答可能な問題でした。

上記のうち2問は正答したいです。

### 3. 個別問題のCランクについて

問題4（本社工場会計）、問題17（税効果会計）は細かい論点が問われていますので、得点出来なくても問題ありません。

4. 総合問題について

連結会計の総合問題は、以下の4問は確実に得点したいです。

問題23 (のれん)

問題24 (非支配株主持分)

問題25 (利益剰余金)

問題26 (非支配株主持分)

対して、問題27 (繰延税金資産) は集計が問われること、問題28 (資本剰余金) は、未実現利益や法人税等相当額控除について考慮する必要があったため、得点しづらかったと思われま

す。今後の計算問題の対策としては、仕訳や計算方法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るため、この点を意識して学習を進めていただければと思

### 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、難易度の高くない問題や正誤判定しづらい肢が問題の中に含まれているものの、他の肢から正解に辿りつくことが可能な問題が一定数含まれているため、一定の点数を取ることは可能な問題であると言えます。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（6問）

問題 1 問題 2 問題 7 問題 10 問題 16 問題 19

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（3問）

問題 12 問題 18 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、解答を出すことが極めて難しい問題（0問）

上記①については、会計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なので、6問中5～6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ないと考えられます。

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：124～132点／200点

## 令和4年第I回短答式試験

### 財務会計論

### 解答解説

問題 1

正解 6 (難易度 A)

- ア. × 会計公準は、会計の基礎的前提であるが、**企業の社会的、経済的、法的な環境を分析・検討することにより導き出されたものではない。**
- イ. × 企業実体の公準の下で行われる会計の範囲は、**経済的実体の見地から形成される場合もある。**この具体例は連結財務諸表であり、この場合、会計の行われる範囲は、企業集団全体の経済活動となる。
- ウ. ○ 貨幣額で客観的に測定できないものは、たとえそれが企業活動のために重要な役割を果たす要素であっても、会計の計算対象とすることはできない。
- エ. ○ 継続企業を前提としているからこそ、現行制度において、企業の全存続期間を人為的に定めた一定の会計期間に区切って財務諸表を作成することで、利害関係者に財政状態及び経営成績を報告している。

問題 2 正解 3 (難易度 A)

- ア. ○ 会社法による会計は、株主と会社債権者の利害調整を主たる目的とし、剰余金の分配を規制している。金融商品取引法による会計は、一般投資者の保護を主たる目的とし、企業内容開示が重視されている。
- イ. × 会社法上の大会社のうち有価証券報告書提出会社は、連結計算書類として、**連結貸借対照表、連結損益計算書、連結株主資本等変動計算書、連結注記表**の作成が求められるが、**連結キャッシュ・フロー計算書の作成は求められない**。(「会社計算規則」61条)
- ウ. × 四半期報告の開示時期は、四半期終了後、**最低限 45 日以内**とした上で、できる限りその短縮化を図る。(「四半期財務諸表に関する会計基準」31 項)
- エ. ○ (「会社法」440 条)

問題 3 正解 5 (難易度 A)

(単位:円)

1. 現金実査額の算定

紙幣・硬貨980,000 + X2年3月20日振出の他人振出小切手240,000

+ 配当金領収証66,000 + 郵便為替証書12,000 = 1,298,000

2. 修正後現金帳簿残高の算定

(1) 修正仕訳

① 先日付小切手

(借) 受取手形	48,000*	(貸) 現金	48,000
----------	---------	--------	--------

※ X2年4月20日振出の他人振出小切手48,000

② 郵便為替証書

(借) 現金	12,000	(貸) 売上	12,000
--------	--------	--------	--------

③ 誤記入

(借) 現金	6,000*	(貸) 交通費	6,000
--------	--------	---------	-------

※ 誤記入額66,000 - 実際支払額60,000 = 6,000

(2) 修正後現金帳簿残高

整理前T/B帳簿残高1,310,000 - (1)①48,000 + (1)②12,000 + (1)③6,000 = 1,280,000

3. 解答の金額

1. 現金実査額1,298,000 - 2. (2)修正後現金帳簿残高1,280,000 = 雑益18,000

問題 4 正解 5 (難易度 C)

(単位：千円)

1. 基本的考え方

本社工場間の内部売上高は合併精算表上で相殺されることから、外部に対する売上高と内部利益控除後の当月製品売上原価の差額が本社工場合併損益計算書に計上される売上総利益となる。

本問では、外部に対する売上高は本社整理前T/B売上のみとなるため、内部利益控除後の当月製品売上原価を求めることで解答の算定ができる。

2. 当月製品売上原価の算定 すべて内部利益控除後の金額を基に算定

材料費		仕掛品	
月 初 <sup>(※1)</sup> 15,000		月 初 <sup>(※5)</sup> 73,400	
当月仕入 <sup>(※2)</sup> 147,000	当月消費 136,000	材料費 136,000	当月完成 307,200
	月 末 <sup>(※3)</sup> 26,000	加工費 <sup>(※6)</sup> 155,000	月 末 <sup>(※7)</sup> 57,200

  

製 品	
月 初 <sup>(※9)</sup> 114,200	
当月完成 307,200	売上原価 334,600
	月 末 <sup>(※10)</sup> 86,800

製品は工場の倉庫に保管されるため、本社に在庫がない。  
そのため、工場における製品売上原価が本社工場合併損益計算書における製品売上原価となる。

※1 工場整理前T/B材料18,000－内部利益3,000＝15,000

※2 本社整理前T/B材料仕入147,000

→ 本社における材料仕入の額が内部利益付加前の当月材料仕入となる点に留意すること。

※3 工場材料実地棚卸高16,800－内部利益2,800<sup>※4</sup>＋未達材料12,000＝26,000

※4 工場材料実地棚卸高16,800÷1.2×0.2＝2,800

※5 工場整理前T/B仕掛品80,000－内部利益6,600＝73,400

※6 工場整理前T/B賃金48,000＋工場整理前T/B製造間接費57,000  
＋工場機械減価償却費50,000＝155,000

※7 工場仕掛品実地棚卸高62,000－内部利益4,800<sup>※8</sup>＝57,200

※8 工場仕掛品実地棚卸高に含まれる材料費28,800÷1.2×0.2＝4,800

※9 工場整理前T/B製品125,000－内部利益10,800＝114,200

※10 工場製品実地棚卸高95,000－内部利益8,200<sup>※11</sup>＝86,800

※11 工場製品実地棚卸高に含まれる材料費49,200÷1.2×0.2＝8,200

3. 解答の金額

本社整理前T/B売上高557,000－当月製品売上原価334,600＝222,400



問題 5 正解 3 (難易度 B)

(単位：円)

1. 機械装置 A

(1) 償却率の算定

$$1 \div 5 \times 200\% = 0.4$$

(2) 貸借対照表計上額の算定

(b) と (c) のうち大きい額 (下線を引いている額) が減価償却費となる。

	(a)	(b)	(c)	期末未償却残高
	期首未償却残高	(a) × 償却率	(a) ÷ 残存年数	
X7年3月期	5,000,000	<u>2,000,000</u>	1,000,000	3,000,000
X8年3月期	3,000,000	<u>1,200,000</u>	750,000	1,800,000
X9年3月期	1,800,000	<u>720,000</u>	600,000	1,080,000
X10年3月期	1,080,000	432,000	<u>540,000</u>	<b>540,000</b>

貸借対照表計上額

2. 機械装置 B

(1) 前期末帳簿価額

$$\text{取得原価}15,000,000 - \text{取得原価}15,000,000 \times 90\% \div 12\text{年} \times \text{経過}5\text{年} = 9,375,000$$

(2) 当期の減価償却費

$$(\text{前期末帳簿価額}9,375,000 - \text{残存価額}750,000 \times 1) \div \text{残存年数}3\text{年} \times 2 = 2,875,000$$

$$\text{※1 取得原価}15,000,000 \times 5\% = 750,000$$

$$\text{※2 変更後耐用年数}8\text{年} - \text{当期首までの経過年数}5\text{年} = 3\text{年}$$

(3) 当期末貸借対照表計上額

$$9,375,000 - 2,875,000 = 6,500,000$$

3. 機械装置 C

(1) 前々期末 (X8年3月期末) 帳簿価額

$$\text{取得原価}25,000,000 \times 0.369 = 15,775,000$$

$$\text{※ 購入対価}24,700,000 + \text{引取運賃}300,000 = 25,000,000$$

(2) 前期末 (X9年3月期末) 帳簿価額

$$\text{前々期末帳簿価額}15,775,000 - \text{前々期末帳簿価額}15,775,000 \times 0.369 = 9,954,025$$

(3) 当期末貸借対照表計上額

① 減価償却費

$$\text{前期末帳簿価額}9,954,025 \times 0.369 = 3,673,035$$

② 貸借対照表計上額

$$\text{前期末帳簿価額}9,954,025 - \text{減価償却費}3,673,035 + \text{資本的支出}3,300,000$$

$$= 9,580,990$$

※ 維持・管理のための修繕による支出520,000は収益的支出となり、支出時に費用処理される点に留意すること。

4. 土地D, E

(1) 交換時の仕訳

交換取得資産の取得価額は、等価交換部分(43,000,000)は自己が提供した資産の帳簿価額(土地D12,000,000)をもって算定し、自己が提供した資産の時価を上回る部分(5,000,000)は現金購入したものとして算定する。

(借) 土	地	E 17,000,000 ※1	(貸) 土	地	D 12,000,000
			現	金	預
			金	預	金 5,000,000 ※2

※1 土地E：土地D帳簿価額12,000,000＋交換差金5,000,000＝17,000,000

※2 交換差金：土地E時価48,000,000－土地D時価43,000,000＝5,000,000

(2) 当期末貸借対照表計上額

土地E 17,000,000

5. 解答の金額

機械装置A 540,000＋機械装置B 6,500,000＋機械装置C 9,580,990＋土地E 17,000,000  
＝33,620,990

問題 6 正解 4 (難易度 B)

(単位：千円)

1. 株式交付費関連

繰延資産に該当する株式交付費は、繰延資産の性格から、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費用を前提としているため、株式分割などに係る費用は、繰延資産には該当せず、支出時に費用として処理される点に留意すること。

(1) 資金調達目的の支出

支出額  $7,200 \div 3 \text{年} \times 8 \text{ヶ月} (X1 \text{年} 8 \text{月} \sim X2 \text{年} 3 \text{月}) \div 12 \text{ヶ月} = 1,600$

※ 株式交付費は、株式交付のときから3年以内のその効果の及ぶ期間にわたって、定額法により償却する。

(2) 株式分割に係る支出

支出額 3,600

2. 社債発行費関連

(1) 社債発行費

支出額  $1,680 \div \text{償還期間} 7 \text{年} \times 9 \text{ヶ月} (X1 \text{年} 7 \text{月} \sim X2 \text{年} 3 \text{月}) \div 12 \text{ヶ月} = 180$

(2) 社債利息

額面金額  $100,000 \times \text{クーポン利率} 2\% \times 9 \text{ヶ月} (X1 \text{年} 7 \text{月} \sim X2 \text{年} 3 \text{月}) \div 12 \text{ヶ月}$   
 $= 1,500$

3. 開発費関連

(1) 製品の改良に係る経常的な支出

経常性がある支出であるため、繰延資産となる開発費には該当しない。また、製品の改良のための支出であることから、営業費用(売上原価又は販売費及び一般管理費)となり、営業外費用とはならない。

(2) 新経営組織の採用に係る支出

繰延資産となる開発費に該当するが、開発費の償却額は営業費用(売上原価又は販売費及び一般管理費)となり、営業外費用とはならない。

4. 解答の金額

1. (1)  $1,600 + 1.$  (2)  $3,600 + 2.$  (1)  $180 + 2.$  (2)  $1,500 = 6,880$

問題 7 正解 3 (難易度 A)

- ア. ○ (「金融商品に関する会計基準」26, 脚注5)
- イ. × 償却原価法の適用により算定された調整額は、**受取利息又は支払利息に含めて処理するため、損益計算書に計上される。**(「金融商品に関する会計基準」脚注5)
- ウ. × 社債が途中償還された場合等、社債発行費は**支出の効果が期待されなくなったため、その未償却残高を一時に償却しなければならない。**(「繰延資産の会計処理に関する当面の取扱い」3(6))
- エ. ○ (「財務諸表等規則」47条)

問題 8 正解 2 (難易度 B)

(単位：円)

1. 債務保証損失引当金

債務保証に対する損失の見積額8,000,000

2. 賞与引当金

X3年6月の賞与支給見込90,000,000×4ヶ月(X2年12月～X3年3月)÷6ヶ月  
=60,000,000

3. 製品保証引当金

当期の製品売上高700,000,000×1.2%－当期中に生じた保証費用1,600,000=6,800,000

4. 受注損失引当金

(1) ソフトウェア制作に係る損失見積額

収益総額180,000,000－原価総額の見積額185,000,000=△5,000,000

(2) 当期の受注損失

当期の収益72,000,000※－X3年3月31日までに発生した原価74,000,000  
=△2,000,000

※ 収益総額180,000,000×X3年3月31日までに発生した原価74,000,000

÷修正後原価総額の見積額185,000,000=72,000,000

(3) 受注損失引当金

ソフトウェア制作に係る損失見積額5,000,000－当期の受注損失2,000,000  
=3,000,000

5. 解答の金額

債務保証損失引当金8,000,000＋賞与引当金60,000,000＋製品保証引当金6,800,000  
＋受注損失引当金3,000,000=77,800,000

**問題 9** 正解 3 (難易度 A)

(単位：千円)

1. 商品(会計方針の変更による累積的影響額)

先入先出法による第X7期首商品38,400－総平均法による第X7期首商品27,000  
＝会計方針の変更による累積的影響額11,400

2. 固定資産

(1) 備品

減価償却方法の変更は、会計上の見積りの変更に準じて会計処理を行うため、遡及処理は行われない。

(2) 構築物

取得原価210,000÷6年×6ヶ月(X3年10月～X4年3月※)÷12ヶ月  
＝誤謬の訂正による累積的影響額△17,500

※ X3年10月～X4年3月の減価償却費が計上漏れとなっているため、これを算定する。

3. 解答の金額

商品11,400－固定資産17,500＝△6,100

問題10 正解 5 (難易度 A)

- ア. × 前文は正しい。しかし、普通株式の期中平均株式数を算定するにあたり、期中平均発行済株式数から**期中平均自己株式数を控除する**必要がある。(「1株当たり当期純利益に関する会計基準」12項)
- イ. ○ (「財務諸表等規則」8条の27)
- ウ. × **重要な後発事象には財務諸表を修正すべき後発事象(修正後発事象)**と財務諸表に注記すべき後発事象(開示後発事象)があり、**財務諸表に注記するとは限らない**。(「後発事象に関する監査上の取扱い」3項)
- エ. ○ (「賃貸等不動産の時価等の開示に関する会計基準」23項)

問題11 正解 5 (難易度 A)

(単位：千円)

1. 発行時の仕訳(X1年4月1日)

(借)現金	預金	993,800 <sup>※1</sup>	(貸)社債	963,800 <sup>※2</sup>
			新株予約権	30,000 <sup>※3</sup>

※1 払込金額：額面金額1,000,000×発行価格99.38円÷100円=993,800

※2 社債：額面金額1,000,000×社債の対価部分96.38円÷100円=963,800

※3 新株予約権：額面金額1,000,000×新株予約権の対価部分3円÷100円=30,000

2. X2年3月31日の決算整理仕訳

(借)社債利息	7,132 <sup>※</sup>	(貸)社債	7,132
---------	--------------------	-------	-------

※ 社債利息(償却原価法)：発行価額963,800×実効利子率0.74%

－クーポン利息0≒7,132

3. X3年3月31日の権利行使時の仕訳

(借)社債利息	7,185 <sup>※1</sup>	(貸)社債	7,185
(借)社債	978,117 <sup>※3</sup>	(貸)資本金	1,008,117 <sup>※5</sup>
新株予約権	30,000 <sup>※4</sup>		解答の金額

※1 社債利息(償却原価法)：前期末帳簿価額970,932<sup>※2</sup>×実効利子率0.74%

－クーポン利息0≒7,185

※2 前期末帳簿価額：発行価額963,800+前期償却原価法7,132=970,932

※3 社債：前期末帳簿価額970,932<sup>※2</sup>+償却原価法7,185<sup>※1</sup>=978,117

※4 新株予約権：発行時における払込価額30,000

※5 資本金：社債978,117+新株予約権30,000=1,008,117



問題12

正解 1 (難易度 B)

- ア. ○ (「金融商品会計に関する実務指針」272項)
- イ. ○ (「金融商品会計に関する実務指針」83項)
- ウ. × 売買目的有価証券にも満期保有目的の債券にも該当しない債券で、その市場価格を把握することが極めて困難なものについては、たとえ**観察可能なインプット**を入手できない場合であっても、**入手できる最良の情報に基づく観察できないインプット**を用いて時価を算定し、**当該時価をもって貸借対照表価額とする**。(「金融商品に関する会計基準」81-2項)
- エ. × 債券の現先取引は買戻すことにより取引を完結することがあらかじめ合意されており、支配が移転しているとは認められず、**金融取引として処理**する。よって、**債券の譲渡人は譲渡契約の約定日に当該債券の消滅を認識してはならない**。(「金融商品に関する会計基準」58項(3))

問題13 正解 4 (難易度 A)

(単位：千円)

1. リース資産及びリース債務計上額の算定

リース料総額の割引現在価値167,250※ < 見積現金購入価額172,000 ∴ 167,250

※ 年間リース料36,000 ÷ 1.025 + 36,000 ÷ 1.025<sup>2</sup> + 36,000 ÷ 1.025<sup>3</sup> + 36,000 ÷ 1.025<sup>4</sup>  
+ 36,000 ÷ 1.025<sup>5</sup> ≒ 167,250

2. 1年以内返済予定リース債務の算定(①の解答)

支払日	(a)=前期末(d)	(b)=(a) × 2.5%	(c)=リース料36,000 - (b)	(d)=(a) - (c)
	期首リース債務残高	支払利息	元金返済額	期末リース債務残高
リース開始時				167,250
X4年3月31日	167,250	4,181	31,819	135,431
X5年3月31日	135,431	3,386	32,614	102,817
X6年3月31日	102,817	2,570	<b>33,430</b>	68,387

解答の金額

3. 備品減価償却累計額の算定(②の解答)

X3年12月期減価償却費14,112※<sub>1</sub> + X4年12月期減価償却費18,816※<sub>2</sub>

+ X5年12月期減価償却費18,816※<sub>2</sub> = 51,744

※<sub>1</sub> 167,250 × 90% ÷ 経済的耐用年数8年 × 9ヶ月(X3年4月～X3年12月) ÷ 12ヶ月

≒ 14,112

※<sub>2</sub> 167,250 × 90% ÷ 経済的耐用年数8年 ≒ 18,816

問題14 正解 4 (難易度 A)

(単位:千円)

1. X1年度末退職給付引当金

$$\begin{aligned} X1年度末退職給付債務500,000 - X1年度末年金資産172,000 \\ - X1年度末未認識過去勤務費用18,000 = 310,000 \end{aligned}$$

※ 未認識過去勤務費用は借方差異(不利差異)であるため、積立不足額(退職給付債務－年金資産)からこれを控除することにより退職給付引当金が算定される。

2. X2年度発生数理計算上の差異

(1) 退職給付債務

① X2年度末予測額

$$\begin{aligned} X1年度末退職給付債務500,000 + 勤務費用12,400 + 利息費用15,000 ※ \\ - 年金支払額22,000 = 505,400 \end{aligned}$$

※  $X1年度末退職給付債務500,000 \times 割引率3\% = 15,000$

② 数理計算上の差異の発生額

$$X2年度末実績額505,400 - X2年度末予測額505,400 = 0$$

(2) 年金資産

① X2年度末予測額

$$\begin{aligned} X1年度末年金資産172,000 + 期待運用収益5,160 ※ + 年金掛金拠出額19,500 \\ - 年金支払額22,000 = 174,660 \end{aligned}$$

※  $X1年度末年金資産172,000 \times 長期期待運用収益率3\% = 5,160$

② 数理計算上の差異の発生額

$$X2年度末時価164,160 - X2年度末予測額174,660 = \triangle 10,500 \text{ (借方差異)}$$

3. X2年度末退職給付引当金

$$\begin{aligned} X2年度末退職給付債務実績額505,400 - X2年度末年金資産時価164,160 \\ - X2年度末未認識過去勤務費用16,000 ※1 - X2年度末未認識数理計算上の差異9,450 ※2 \\ = 315,790 \end{aligned}$$

※1  $X1年度末未認識過去勤務費用18,000 - 18,000 \div 残存9年 = 16,000$

※2  $X2年度発生数理計算上の差異10,500 - 10,500 \div 10年 = 9,450$

※3 退職給付引当金を315,790とした選択肢は「4.」しか存在しないため、こちらを算定した段階で正答の選択肢を絞り込むことができる。

4. X2年度退職給付費用

$$\begin{aligned} 勤務費用12,400 + 利息費用15,000 ※1 - 期待運用収益5,160 ※2 \\ + 過去勤務費用の費用処理額2,000 ※3 + 数理計算上の差異の費用処理額1,050 ※4 \\ - 従業員拠出額3,900 = 21,390 \end{aligned}$$

※1  $X1年度末退職給付債務500,000 \times 割引率3\% = 15,000$

※2  $X1年度末年金資産172,000 \times 長期期待運用収益率3\% = 5,160$

※3  $X1年度末未認識過去勤務費用18,000 \div 残存9年 = 2,000$

※4  $X2年度発生数理計算上の差異10,500 \div 10年 = 1,050$

問題15 正解 3 (難易度 B)

(単位：千円)

1. ケース1

(1) 甲社への販売に係る値引きの検討

製品A, 製品B, 製品C, 製品Dおよび製品Eの販売は, (a)製品A, 製品Bの組み合わせ販売と(b)製品C, 製品Dおよび製品Eの組み合わせ販売をさらに組み合わせたものとなるため, (a)と(b)の取引価格の合計額と甲社への販売価格を比較し, 甲社への販売に係る値引きの有無を検討する。

① 製品A, 製品Bの組み合わせ販売の取引価格

製品A独立販売価格280+製品B独立販売価格320-値引額200=400

② 製品C, 製品Dおよび製品Eの組み合わせ販売の取引価格

製品C独立販売価格800+製品D独立販売価格1,000+製品E独立販売価格600  
-値引額400=2,000

③ 甲社への販売に係る値引きの有無の判定

①400+②2,000=2,400となり, 甲社への販売価格2,400と等しくなることから値引は生じていない。

(2) 製品Eに配分される取引価格の算定

甲社への販売に係る値引きがないことから, 製品C, 製品Dおよび製品Eの組み合わせ販売による値引額400をそれぞれの独立販売価格の比率で配分した後に, 製品Eに配分される取引価格を算定する。

① 製品Eに配分される値引額

$400 \times \text{製品E独立販売価格}600 \div \text{独立販売価格合計}2,400 = 100$

※ 製品C独立販売価格800+製品D独立販売価格1,000+製品E独立販売価格600  
=2,400

② 製品Eに配分される取引価格 (解答の金額)

製品E独立販売価格600-値引額100=500

2. ケース2

(1) 製品Fの独立販売価格の見積りにおける残余アプローチ使用の検討

乙社に対する販売は, (a)製品D, 製品Eの組み合わせ販売と(b)製品Fの販売の組み合わせとなる。そのため, 製品Fの独立販売価格の見積りに残余アプローチを使用する場合には, 乙社に対する販売価格から製品D, 製品Eの組み合わせ販売価格を控除することで計算することになる。

① 製品D, 製品Eの組み合わせ販売の取引価格

製品D独立販売価格1,000+製品E独立販売価格600-値引額200=1,400

② 残余アプローチを使用した場合の製品Fの独立販売価格

乙社への販売価格2,000-1,400=600

③ 検討

製品Fに配分された価格が、観察可能な販売価格の範囲内(300千円～800千円)となっているため、製品Fの独立販売価格の見積りに残余アプローチを使用できる。

(2) 製品Eに配分される取引価格の算定

製品Fの独立販売価格の見積りに残余アプローチが使用されることから、製品D、製品Eの組み合わせ販売による値引額200を、それぞれの独立販売価格の比率で配分した後に、製品Eに配分される取引価格を算定する。

① 製品Eに配分される値引額

$$200 \times \text{製品E独立販売価格}600 \div \text{独立販売価格合計}1,600_{※} = 75$$

$$※ \text{製品D独立販売価格}1,000 + \text{製品E独立販売価格}600 = 1,600$$

② 製品Eに配分される取引価格(解答の金額)

$$\text{製品E独立販売価格}600 - \text{値引額}75 = 525$$

問題16

正解 2 (難易度 A)

- ア. ○ (「収益認識に関する会計基準」35項)
- イ. × 原価回収基準により収益を認識するのは、**履行義務の充足に係る進捗度を合理的に見積ることができないが、当該履行義務を充足する際に発生する費用を回収することが見込まれる場合**である。(「収益認識に関する会計基準」45項)
- ウ. ○ (「収益認識に関する会計基準」57項)
- エ. × 返金負債の額は、**各決算日に見直す**。(「収益認識に関する会計基準」53項)

問題17 正解 5 (難易度 C)

(単位：百万円)

1. 賞与引当金

将来減算一時差異150が解消するX11年度の繰越欠損金控除前の課税所得が正であることから、全額回収可能性があるものと判断する。

2. 退職給付引当金

(1) X11～15年度までの解消額

各年度の繰越欠損金控除前の課税所得が正であることから、全額回収可能性があるものと判断する。

(2) X16年度以降の解消額

各年度の解消額は見積れないものの、一時差異が長期にわたって解消され、将来の税金負担額を軽減する効果を有することから、全額回収可能性があるものと判断する。

本問のA社は「繰延税金資産の回収可能性に関する適用指針（企業会計基準適用指針第26号）」に定める（分類3）の企業に相当するものと判断される。

退職給付引当金や建物の減価償却超過額に係る将来減算一時差異のように、スケジュールの結果、その解消見込年度が長期にわたる将来減算一時差異は、企業が継続する限り、長期にわたるが将来解消され、将来の税金負担額を軽減する効果を有することから、（分類3）の企業では、以下のように取り扱うことが規定されている。

「将来の合理的な見積可能期間（おおむね5年）において当該将来減算一時差異のスケジュールを行った上で、当該見積可能期間を超えた期間であっても、当期末における当該将来減算一時差異の最終解消見込年度までに解消されると見込まれる将来減算一時差異に係る繰延税金資産は回収可能性があると判断できるものとする。（繰延税金資産の回収可能性に関する適用指針（企業会計基準適用指針第26号）35項(2)）」

3. 子会社株式評価損

将来減算一時差異550の解消年度を見積もることができないことから、全額回収不能なもの判断する。

#### 4. 繰越欠損金

以下より、X14年度までに全額使用することが見込まれるため、X10年度末の繰越欠損金700に関する繰延税金資産は全額回収可能性があるものと判断する。

	X10年度	X11年度	X12年度	X13年度	X14年度	X15年度
繰越欠損金控除前の課税所得(a)	—	400	500	400	300	300
控除限度額 →(a)×50%	—	200	250	200	150	150
繰越欠損金使用額(b)	—	※1 200	※1 250	※1 200	※2 50	—
繰越欠損金残高(c) →前年度(c)－(b)	700	500	250	50	—	—

※1 前年度繰越欠損金残高>控除限度額となるため、控除限度額を使用する。

※2 前年度繰越欠損金残高<控除限度額となるため、前年度繰越欠損金残高を使用する。

#### 5. 解答の金額

(賞与引当金150+退職給付引当金1,000+繰越欠損金700)×30%=555



問題18 正解 1 (難易度 B)

- ア. ○ (「固定資産の減損に係る会計基準の適用指針」12項(1))
- イ. ○ (「固定資産の減損に係る会計基準」二3,「固定資産の減損に係る会計基準注解」注1. 1,2,4)
- ウ. × 本肢の場合,帳簿価額に基づく比例配分等の合理的な方法により,**共用資産の配分額を含む当該資産グループの各構成資産に配分する**。減損損失を優先的に配分するのは,のれんの取扱いである。(「固定資産の減損に係る会計基準」二7,8)
- エ. × 回収可能価額と時価は異なるものであり,時価として採用することはできない。

問題19 正解 4 (難易度 A)

- ア. × 研究開発費には、研究開発のために費消された**人件費も含まれる**。(「研究開発費等に係る会計基準」二)
- イ. ○ (「研究開発費等に係る会計基準注解」注2)
- ウ. ○ (「研究開発費等に係る会計基準注解」注1)
- エ. × 分離して譲渡可能であった場合には**資産として計上する**。(「企業結合に関する会計基準」101項,「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」367項)

問題20

正解 4 (難易度 B)

- ア. × 年度の財務諸表では棚卸資産の評価方法として先入先出法を適用している会社が  
四半期財務諸表において**総平均法を採用することは認められない**。(「四半期財務諸  
表に関する会計基準」44項)
- イ. ○ (「四半期財務諸表に関する会計基準の適用指針」7項)
- ウ. ○ (「四半期財務諸表に関する会計基準」19項(2), (3), (3-2), 25項(1), (2), (2-2))
- エ. × 前年度末の検討において使用した将来の業績予測やタックス・プランニングを利用  
することができるのは、本肢の要件に加えて、**一時差異等の発生状況について前  
年度末から大幅な変動がないと認められる場合**である。(「四半期財務諸表に関する  
会計基準の適用指針」16項)

問題21 正解 6 (難易度 A)

(単位：千円)

タイムテーブル

	+100%				
	<HR110>	<AR107>	<CR105>	<AR108>	<CR112>
	X1年度末	(100%)	X2年度末	(100%)	X3年度末
資本金	803,000 (\$7,300)		803,000 (\$7,300)		803,000 (\$7,300)
利益剰余金	121,000 (\$1,100)	$\frac{\text{利益}+278,200}{(278,200 \cdot 0)} \rightarrow$	399,200 (\$3,700)	$\frac{\text{利益}+162,000}{(162,000 \cdot 0)} \rightarrow$	561,200 (\$5,200)
為替換算調整勘定	—	$\frac{\Delta 47,200}{(\Delta 47,200 \cdot 0)} \rightarrow$	$\Delta 47,200$	$\frac{83,000}{(83,000 \cdot 0)} \rightarrow$	35,800 (逆算で算定)
合計	<u>924,000 (\$8,400)</u>		<u>1,155,000 (\$11,000)</u>		<u>1,400,000 (\$12,500)</u>
P社持分	924,000 (\$8,400) ※1				
取得原価	924,000 (\$8,400)				
のれん(円貨)	0(\$0)				

解答の金額

※1 P社持分：X1年度末S社資本勘定924,000(外貨8,400千ドル)

× X1年度末P社取得100% = 924,000(外貨8,400千ドル)

※2 当期純利益増加(円貨)：X2年度純利益2,600千ドル×AR107円=278,200

※3 当期純利益増加(円貨)：X3年度純利益1,500千ドル×AR108円=162,000

問題22 正解 3 (難易度 A)

(単位：千円)

1. 子会社株式

(1) A社株式

A社株主資本相当額2,900,000

(2) B社株式

B社株主に交付した株式の時価750,000

(3) 解答の金額

$2,900,000 + 750,000 = 3,650,000$

2. 連結財務諸表上ののれん

取得原価750,000 - B社識別可能純資産650,000※ = 100,000

※ B社諸資産730,000 + B社土地150,000(時価) + B社識別可能無形資産20,000  
- B社諸負債250,000 = 650,000

(参考)

(1) P社個別財務諸表上の仕訳

(借) 子会社株式(A社株式)	2,900,000※ <sup>1</sup>	(貸) 資	本	金	2,000,000
子会社株式(B社株式)	750,000※ <sup>2</sup>	その他資本剰余金	1,650,000※ <sup>3</sup>		

※<sup>1</sup> A社株主資本相当額2,900,000

※<sup>2</sup> B社株主に交付した株式の時価750,000

※<sup>3</sup> 払込資本の増加額2,900,000 + 750,000 - 資本金計上額2,000,000 = 1,650,000

(2) P社連結修正仕訳

① A社

a) 投資と資本の相殺消去

(借) 資	本	金	1,650,000	(貸) 子会社株式(A社株式)	2,900,000
利益剰余金	1,250,000				

b) 利益剰余金の引継ぎ

(借) 資本剰余金	1,250,000	(貸) 利益剰余金	1,250,000
-----------	-----------	-----------	-----------

② B社

a) 評価差額の計上

(借) 土	地	30,000※ <sup>1</sup>	(貸) 評	価	差	額	50,000
無	形	資	産	20,000※ <sup>2</sup>			

※<sup>1</sup> 時価150,000 - 貸借対照表計上額120,000 = 30,000

※<sup>2</sup> 時価20,000

b) 投資と資本の相殺消去

(借) 資	本	金	350,000	(貸) 子会社株式(B社株式)	750,000
利	益	剰	余	金	250,000
評	価	差	額		50,000
の	れ	ん	100,000	※	

※ 取得原価750,000 - (資本金350,000 + 利益剰余金250,000 + 評価差額50,000)

= 100,000

**解答23** 正解 2 (難易度 A)  
のれん 32,000千円 (下記**問題23の解答**参照)

**解答24** 正解 3 (難易度 A)  
非支配株主持分 13,300千円 (下記**問題24の解答**参照)

**解答25** 正解 5 (難易度 A)  
利益剰余金 92,000千円 (下記**問題25の解答**参照)

**解答26** 正解 6 (難易度 A)  
非支配株主持分 26,160千円 (下記**問題26の解答**参照)

**解答27** 正解 4 (難易度 B)  
繰延税金資産 38,200千円 (下記**問題27の解答**参照)

**解答28** 正解 6 (難易度 B)  
資本剰余金 24,396千円 (下記**問題28の解答**参照)

【解説】(単位:千円)

1. S社タイムテーブル

	+80%		(80%)		(80%)		△10%
	X1年度末		X2年度末		X3年度末		
資本金	20,000		20,000		20,000		
資本剰余金	10,000	逆算で算定	10,000	逆算で算定	10,000		
利益剰余金	23,000	(+6,500)	33,000	(+20,700)	53,000		
未実現利益(アップ)	—	(5,200・1,300)	△3,500 <sup>※3</sup>	(16,560・4,140)	△2,800 <sup>※6</sup>	期末の 帰属額	
評価差額	7,000 <sup>※1</sup>		7,000		7,000		
合計	60,000	非12,000	66,500	非13,300	87,200	非26,160	
P社持分	48,000 <sup>※2</sup>				△8,720 <sup>※7</sup>		
取得原価	80,000				△10,000 <sup>※8</sup>		
のれん	32,000	△3,200	28,800	△3,200	25,600		
資本剰余金					6,280 <sup>※9</sup>		
法人税等					△1,884 <sup>※10</sup>		
資本剰余金					4,396 <sup>※11</sup>		

※1 評価差額：(X1年度末時価30,000 - X1年度末簿価20,000) × (1 - 30%) = 7,000

※2 P社取得持分：X1年度末資本合計60,000 × 80% = 48,000

※3 X2年度末未実現利益：建物売却益5,000<sup>※4</sup> × (1 - 30%) = 3,500

※4 建物売却益：(建物売却価額30,000 - 建物帳簿価額25,000) = 5,000

※5 子会社株式売却益：売却価額15,000 - 売却原価10,000<sup>※8</sup> = 5,000

※6 X3年度末未実現利益：(建物売却益5,000<sup>※4</sup> - 建物売却益5,000<sup>※4</sup> ÷ 5年 × 経過1年) × (1 - 30%) = 2,800

※7 P社売却持分：X3年度末資本合計87,200 × 売却割合10% = 8,720

※8 P社売却原価：取得価額80,000 × 売却割合10% ÷ 保有割合80% = 10,000

※9 資本剰余金：売却価額15,000 - 売却持分8,720<sup>※7</sup> = 6,280

※10 法人税等修正額：資本剰余金6,280<sup>※9</sup> × 30% = 1,884

※11 資本剰余金増加額：資本剰余金6,280<sup>※9</sup> - 法人税等修正額1,884<sup>※10</sup> = 4,396



2. 解答の金額

**問題23の解答** のれん

取得原価80,000 - X1年度末資本合計60,000 × 80% = 32,000

**問題24の解答** 非支配株主持分

X2年度末資本合計66,500 × 20% = 13,300

**問題25の解答** 利益剰余金

(1) S社タイムテーブルから集計

X2年度利益の按分5,200 - のれん償却額3,200 = 2,000

(2) 解答の金額

X2年度末P社個別90,000 + (1)2,000 = 92,000

**問題26の解答** 非支配株主持分

X3年度末資本合計87,200 × 30% = 26,160

**問題27の解答** 繰延税金資産

(1) S社繰延税金資産

① S社評価差額から生じる繰延税金負債

評価差額10,000※ × 30% = 3,000

※ X1年度末時価30,000 - X1年度末簿価20,000 = 10,000

② S社未実現利益から生じる繰延税金資産

X3年度末未実現利益4,000※<sub>1</sub> × 30% = 1,200

※<sub>1</sub> X3年度末未実現利益：(建物売却益5,000※<sub>2</sub>

－建物売却益5,000※<sub>2</sub> ÷ 5年 × 経過1年) = 4,000

※<sub>2</sub> 建物売却益：建物売却価額30,000 - 建物帳簿価額25,000 = 5,000

③ 合計

S社個別5,000 - ①3,000 + ②1,200 = 3,200

(2) 解答の金額

P社個別35,000 + (1)3,200 = 38,200

**問題28の解答** 資本剰余金

X3年度末P社個別20,000 + 一部売却による資本剰余金増加額4,396※<sub>4</sub> = 24,396

※<sub>1</sub> S社株式売却益の資本剰余金振替額：売却価額15,000 - 売却持分8,720※<sub>2</sub> = 6,280

※<sub>2</sub> 売却持分：X3年度末資本合計87,200 × 売却割合10% = 8,720

※<sub>3</sub> 資本剰余金振替額からの法人税相当額控除：6,280※<sub>1</sub> × 30% = 1,884

※<sub>4</sub> 一部売却による資本剰余金増加額：6,280※<sub>1</sub> - 1,884※<sub>3</sub> = 4,396

**連結修正仕訳**

1. 個別財務諸表の修正

(1) 評価差額の計上

(借) 土地	10,000※1	(貸) 繰延税金負債(S社)	3,000※2
		評価差額	7,000※3

※1 土地：X1年度末時価30,000－X1年度末簿価20,000＝10,000

※2 繰延税金負債：10,000×30%＝3,000

※3 評価差額：10,000－3,000＝7,000

(2) 繰延税金資産・負債の相殺

(借) 繰延税金負債(S社)	3,000※	(貸) 繰延税金資産(S社)	3,000※
----------------	--------	----------------	--------

※ S社個別財務諸表に計上されている繰延税金資産5,000と評価差額の計上に伴う繰延税金負債3,000を相殺する

2. 支配獲得時(X2年3月31日)

(借) 資本金－当期首残高	20,000	(貸) S社株式	80,000
資本剰余金－当期首残高	10,000	非支配株主持分－当期首残高	12,000※1
利益剰余金－当期首残高	23,000		
評価差額	7,000		
のれん	32,000※2		

※1 非支配株主持分：X1年度末資本合計60,000×20%＝12,000

※2 のれん：取得原価80,000－X1年度末資本合計60,000×80%＝32,000

3. X2年度(X2年4月1日～X3年3月31日)

(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	2,000	(貸) 非支配株主持分－当期首残高	2,000※1
(借) 利益剰余金－当期首残高	3,200※2	(貸) のれん	3,200

※1 非支配株主持分：(X2年度末利益剰余金33,000－X1年度末利益剰余金23,000)×20%＝2,000

※2 のれん償却額：のれん認識額32,000÷10年＝3,200

(2) 未実現利益の消去

(借) 利益剰余金－当期首残高	5,000※1	(貸) 建物	5,000
(借) 繰延税金資産(S社)	1,500※2	(貸) 利益剰余金－当期首残高	1,500
(借) 非支配株主持分－当期首残高	700※3	(貸) 利益剰余金－当期首残高	700

※1 建物売却益：建物売却価額30,000－建物帳簿価額25,000＝5,000

※2 繰延税金資産：建物売却益の消去額5,000※1×30%＝1,500

※3 非支配株主持分への按分額：(建物売却益の消去額5,000※1－税効果額1,500※2)×20%＝700

4. X3年度（X3年4月1日～X4年3月31日）

(1) 利益の按分及びのれんの償却

(借) 非支配株主に帰属する当期純損益	4,000	(貸) 非支配株主持分-当期変動額	4,000 <sup>※1</sup>
(借) 販売費及び一般管理費	3,200 <sup>※2</sup>	(貸) のれん	3,200

※1 非支配株主持分：(X3年度末利益剰余金53,000－X2年度末利益剰余金33,000)  
×20%＝4,000

※2 のれん償却額：のれん認識額32,000÷10年＝3,200

(2) 未実現利益の実現

(借) 減価償却累計額	1,000 <sup>※1</sup>	(貸) 販売費及び一般管理費	1,000
(借) 法人税等調整額	300 <sup>※2</sup>	(貸) 繰延税金資産(S社)	300
(借) 非支配株主に帰属する当期純損益	140 <sup>※3</sup>	(貸) 非支配株主持分-当期変動額	140

※1 減価償却費の修正額：建物売却益の消去額5,000÷5年＝1,000

※2 繰延税金資産：減価償却費の修正額1,000<sup>※1</sup>×30%＝300

※3 非支配株主持分への按分額：(減価償却費の修正額1,000<sup>※1</sup>－税効果額300<sup>※2</sup>)  
×20%＝140

(3) 一部売却

(借) S社株式	10,000 <sup>※1</sup>	(貸) 非支配株主持分-当期変動額	8,720 <sup>※2</sup>
		特別損益	1,280 <sup>※3</sup>
(借) 特別損益	6,280	(貸) 資本剰余金	6,280 <sup>※4</sup>
(借) 資本剰余金	1,884	(貸) 法人税, 住民税及び事業税	1,884 <sup>※5</sup>

※1 S社株式：取得価額80,000×売却割合10%÷保有割合80%＝10,000

※2 非支配株主持分：X3年度末資本合計87,200×売却割合10%＝8,720

※3 S社株式売却益の修正額：個別上の売却原価10,000<sup>※1</sup>－売却持分8,720<sup>※2</sup>  
＝1,280

※4 S社株式売却益の資本剰余金への振替額：売却価額15,000－売却持分8,720<sup>※2</sup>  
＝6,280

※5 法人税等の修正額：S社株式売却益の資本剰余金への振替額6,280<sup>※4</sup>×30%  
＝1,884

連結修正仕訳からの解答(参考)

問題23の解答 のれん

$$32,000 \text{ (連結修正仕訳 2. )}$$

問題24の解答 非支配株主持分

$$12,000 \text{ (連結修正仕訳 2. )} + 2,000 \text{ (連結修正仕訳 3. (1))} \\ - 700 \text{ (連結修正仕訳 3. (2))} = 13,300$$

問題25の解答 利益剰余金

$$X2\text{年度末 P 社個別}90,000 + X2\text{年度末 S 社個別}33,000 \\ - 23,000 \text{ (連結修正仕訳 2. )} - 2,000 - 3,200 \text{ (連結修正仕訳 3. (1))} \\ - 5,000 + 1,500 + 700 \text{ (連結修正仕訳 3. (2))} = 92,000$$

問題26の解答 非支配株主持分

$$12,000 \text{ (連結修正仕訳 2. )} + 2,000 \text{ (連結修正仕訳 3. (1))} \\ - 700 \text{ (連結修正仕訳 3. (2))} + 4,000 \text{ (連結修正仕訳 4. (1))} \\ + 140 \text{ (連結修正仕訳 4. (2))} + 8,720 \text{ (連結修正仕訳 4. (3))} = 26,160$$

問題27の解答 繰延税金資産

$$P \text{ 社個別}35,000 + S \text{ 社修正後個別}2,000 * + 1,500 \text{ (連結修正仕訳 3. (2))} \\ - 300 \text{ (連結修正仕訳 4. (2))} = 38,200$$

$$* S \text{ 社個別}5,000 - \text{評価差額に係る税効果額}3,000 \text{ (連結修正仕訳 1. (2))} = 2,000$$

問題28の解答 資本剰余金

$$X3\text{年度末 P 社個別}20,000 \\ + S \text{ 社株式売却益の資本剰余金への振替額}6,280 \text{ (連結修正仕訳 4. (3))} \\ - \text{法人税等の修正額}1,884 \text{ (連結修正仕訳 4. (3))} = 24,396$$