

平成24年公認会計士試験 第I回短答式試験 財務会計論【講評】

受験生の皆様，本試験おつかれさまでした。

財務会計論は32問出題され，計算問題が23問，理論問題が9問という構成となりました。

* * * * *

財務会計論・計算問題に関しては，個別問題（10問）に加えて，問題19以降，総合問題形式の出題が個別論点の総合問題（7問）と連結財務諸表・組織再編に関する総合問題（6問）の2本立てとなりました。

今回は近年の出題に比べて計算が複雑であり，解きづらい問題が多く，短時間で解答できるような問題も少なかったと思われるため，出題者が全体的に難しい問題を出題しようとしている意図が伺われます。よって，今回の試験では，例年以上に問題の取捨選択が重要といえ，問題の見極めと解いた問題をいかに正確に解けたかが，合否を分けるといっても過言ではありません。

今回の問題を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. 問題8（収益認識），問題12（ストック・オプション），問題14（退職給付），問題15（在外支店・在外子会社），問題16（減損会計）は基本的であり，かつ短時間で解答可能ですので，このような問題は必ず得点する必要があります。ストック・オプション，退職給付，減損会計，リース取引は，過去問において繰り返し出題されている論点であるため，十分に対策する必要があります。

これに対して，問題2（本支店会計），問題3（売上原価）については解くのに時間がかかる問題であるため，解かなかったとしても合否には影響しないものと考えられます。論点的には難しくはありませんが，計算量が圧倒的に多いので，思い切って捨てる決断をする必要がある問題でした。

2. 問題19～25の個別論点に関する総合問題ですが，全体的な難易度はさほど高くありませんが，計算量が非常に多いので，問題19・20の繰延税金資産や問題23の資本金の計算以外を確実に解答する必要があります。

3. 問題26～32の連結財務諸表・組織再編（親子会社の合併）に関する総合問題ですが，前回（平成23年第II回）に比較すると，解きづらい問題が多かったと思います。特に，問題26に関して，推定して求めた金額が選択肢に存在せず，選択肢の数値を代入して再計算して解答を導かざるを得ない問題ですので，作問者の意図に疑問の残る出題でした。また，問題32の子会社による親会社の合併については難易度が高いため，これらの2問以外について，題意を把握し，解答していく必要があります。

今後の計算問題では，「問題を見極める力」と問題を見極めた上で実際に解いた問題につ

いて「時間内に確実に正答していく力」が必要になると思われます。これは、普段から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）の本質を理解するように学習することで身につくものと思われます。そのように学習を行えば、どのような出題がなされたとしても、対応できる能力が身につくもの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います。

* * * * *

財務会計論・理論問題に関しては、日々の勉強において会計基準の読み込みや会計の基本的な理解をしっかりと実践されている受験生であれば、容易に解答可能な問題がほとんどであったと考えられます。

具体的な問題構成は、以下のとおりとなります。

- ① 会計基準に記載ある規定をおさえていれば、ないしは、会計の基本的な考え方を理解していれば比較的容易に解答可能な問題（7問）

問題1・問題6・問題7・問題9・問題11・問題17・問題29

- ② 通常、受験生が時間をかけないような細かな規定にまで踏み込んだ肢が含まれている問題（2問）

問題4・問題18

①については、会計基準の読み込み及び結論の背景や会計の土台となる考え方をしっかり理解していれば容易に解答可能な問題構成となっております。この7問のうち、問題9以外の6問は完答が望まれます。

問題9（財務諸表）については、まず、ウとエの肢が明らかに誤りなので、正解は2か4のいずれかとなります。アの肢も一見正しいように見えますので、この2つで迷ってしまった方が多かったのでと考えられます。正解できない問題ではありませんが、正解できればアドバンテージとなるでしょう。

また、問題17（研究開発費等）については容易に解答できる問題ですが、オの出題意図については、若干疑問符が残ります。（詳細は解説を参照して下さい）

- ②のうち、問題4は負債会計、問題18は四半期財務諸表に関する問題となっております。

問題4は、アとウが財務諸表等規則及びガイドラインからの出題であり、戸惑ってしまった方が多かったかと思えます。しかし、オは「負債のパラドックス」に関する問題であり、この論点を知っていればオは正しいと判断できますので、正解は4か5に絞ることができます。しかし、エも連結財務諸表規則からの出題となっておりますので、正解するのは難しかったかもしれません。

問題18はア、イ、ウ、オが適用指針からの出題となっており、エが四半期財務諸表等規則からの出題となっておりますので、一瞬面食らったかもしれません。しかし、簡便的な会計処理はあくまで容認規定である点をおさえなければオは誤りと判断できます。したがって、正解は4か5のいずれかになりますが、エを知っていなくても、ウが誤りであると気付ければ、何とか解答することはできます。しかし、本試験の会場でここまで冷静に判断するのはなかなか難しかったかもしれません。

上記9問のうち、7問を正答できていれば合格点といえます。正答数が7問未満の方は、基準の読み込みや会計理論の理解が十分にできていないと考えられます。計算問題の分量が多いため、理論問題にあまり多くの時間を割くことができないという気持ちは分かりますが、基本的な箇所ですべて失点することほどもったいないことはありません。近年、財務会計論の理論問題は比較的取りやすい問題が多いため、1問の失点が命取りとなります。できなかった方は、「Aランクの問題は1問も落とすとはならない!!」という意識をもって、今後の学習方針を見直していく必要があるでしょう。

* * * * *

財務会計論 200 点満点中、合格のために必要な得点は 124 点程度（得点率約 62%）と考えます。

平成24年公認会計士試験

第I回短答式試験

財務会計論・解答解説

問題 1

正解 1 (難易度: A)

- ア. ○ 貨幣的測定の公準によると、貨幣額で測定できるもののみが会計の対象となるため、企業における人的資源は貸借対照表上、原則として資産としては計上されない。
- イ. × 財務報告の目的に関する記述は正しい。しかし、『財務会計の概念フレームワーク』においては、「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る。そうした副次的な利用(利害調整機能)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。」と規定されている。すなわち、財務会計の役割は必ずしも情報提供機能に特化されるべきものではなく、企業関係者間の利害を調整することも期待されているのである。(「財務会計の概念フレームワーク」第1章2、12)
- ウ. ○ 収益費用アプローチでは、収益と費用の定義、認識、測定、さらにはそれらの対応関係が重視される。一方、資産負債アプローチでは資産、負債の定義、認識及び測定が重視される。よって、本問の内容は正しい。
- エ. × 包括利益の定義に関する記述は正しい。しかし、クリーン・サープラス関係が成立するのは、包括利益と株主資本との間ではなく、包括利益と純資産との間である。(「財務会計の概念フレームワーク」第3章8、「包括利益の表示に関する会計基準」21)
- オ. × 確かに、現行の制度会計においては企業実体の公準を前提としているが、会計主体論は企業実体理論ではなく、資本主理論が採用されている。これは、資本助成目的の国庫補助金が、現行制度上、利益として会計処理される点等からも明らかである。

問題 2

正解 3 (難易度: C)

1. 未達取引の金額の推定及び仕訳

(1) 本店から東京支店への商品送付高

$$1,770 \text{ 千円 (本店: 東京支店への売上高)} - 1,534 \text{ 千円 (東京支店: 本店からの仕入高)} \\ = 236 \text{ 千円}$$

(2) 東京支店から大阪支店への商品送付高

① 未達事項整理後の東京支店における本店勘定

$$12,364 \text{ 千円 (東京支店: 本店勘定期末残高)} + 236 \text{ 千円} = 12,600 \text{ 千円}$$

② 照合勘定の差異

13,284千円(本店：東京支店勘定期末残高)－12,600千円＝684千円

③ 東京支店から大阪支店への商品送付高

684千円－513千円(東京支店から本店への商品送付高の未達)＝171千円

(3) 仕訳

問題文〔資料I〕(注2)より、本問は本店集中計算制度による会計処理が行われているものと判断する。

① 東京支店における未達事項の整理仕訳

(借) 本店からの仕入高	236千円	(貸) 本店	236千円
--------------	-------	--------	-------

② 本店における未達事項の整理仕訳

(借) 東京支店からの仕入高	513千円	(貸) 東京支店	513千円
(借) 東京支店からの仕入高	171千円	(貸) 東京支店	171千円
(借) 大阪支店	171千円	(貸) 大阪支店への売上高	171千円

③ 大阪支店における未達事項の整理仕訳

(借) 本店からの仕入高	171千円	(貸) 本店	171千円
--------------	-------	--------	-------

2. 売上総利益までの損益計算書(解答の金額)

(単位：千円)

I 売上高		10,700
II 売上原価		
1. 期首商品棚卸高	2,340	
2. 当期商品仕入高	7,100	
小計	9,440	
3. 期末商品棚卸高	2,540	6,900
売上総利益		3,800

(注1) 売上高

本店：5,400千円(外部への売上高)

東京支店：3,700千円(外部への売上高)

大阪支店：1,600千円(外部への売上高)

合計：5,400千円＋3,700千円＋1,600千円＝10,700千円

(注2) 期首商品棚卸高

本店：1,178千円(期首商品棚卸高)－48千円(期首繰延内部利益)＝1,130千円

東京支店：894千円(期首商品棚卸高)－54千円(期首繰延内部利益)＝840千円

大阪支店：421千円(期首商品棚卸高)－51千円(期首繰延内部利益)＝370千円

合計：1,130千円＋840千円＋370千円＝2,340千円

(注3) 当期商品仕入高

本店：4,200千円(外部からの仕入高)

東京支店：2,900千円(外部からの仕入高)

合計：4,200千円＋2,900千円＝7,100千円

(注4) 期末商品棚卸高

本店：570千円(外部からの仕入分)

+ {399千円(東京支店からの仕入分) + 513千円(未達商品)} × 100% / 114%

= 1,370千円

東京支店：420千円(外部からの仕入分)

+ {118千円(本店からの仕入分) + 236千円(未達商品)} × 100% / 118%

= 720千円

大阪支店：295千円(本店からの仕入分) × 100% / 118%

+ {57千円(東京支店からの仕入分) + 171千円(未達商品)} × 100% / 114%

= 450千円

合計：1,370千円 + 720千円 + 450千円 = 2,540千円

問題 3 正解 3 (難易度：C)

1. A商品

(1) 商品有高帳(商品評価前まで)

商 品 有 高 帳

移動平均法

A商品

(単位：個，円)

日	摘要	受 入			払 出			残 高		
		数量	単価	金額	数量	単価	金額	数量	単価	金額
1	前月繰越	1,000	1,000	1,000,000				1,000	1,000	1,000,000
8	仕入	4,000	1,200	4,800,000				5,000	1,160	5,800,000
10	売上				3,000	1,160	3,480,000	2,000	1,160	2,320,000
15	仕入	5,000	1,300	6,500,000				7,000	1,260	8,820,000
20	売上				6,000	1,260	7,560,000	1,000	1,260	1,260,000
26	仕入	3,000	1,200	3,600,000				4,000	1,215	4,860,000

(2) 期末商品棚卸高

4,000個(期末帳簿数量) × 1,215円(単価) = 4,860,000円

(3) 火災による減耗損

1,800個(消失数量) × 1,215円(単価) = 2,187,000円

(4) 棚卸減耗費 → 売上原価に算入

{4,000個(期末帳簿数量) - 1,800個(火災分) - 2,000個(実地棚卸数量)}

× 1,215円(単価) = 243,000円

(5) 商品評価損 → 売上原価に算入

2,000個(実地棚卸数量) × {1,215円(原価) - 1,165円(正味売却価額)}

= 100,000円

2. B商品

(1) 商品有高帳(商品評価前まで)

		商 品 有 高 帳						(単位：個，円)		
先入先出法		B商品								
日	摘要	受 入			払 出			残 高		
		数量	単価	金額	数量	単価	金額	数量	単価	金額
1	前月繰越	2,000	1,500	3,000,000				2,000	1,500	3,000,000
8	仕入	5,000	1,600	8,000,000				2,000	1,500	3,000,000
10	売上				2,000	1,500	3,000,000			
								2,000	1,600	3,200,000
15	仕入	2,000	1,650	3,300,000				3,000	1,600	4,800,000
20	売上				3,000	1,600	4,800,000	2,000	1,650	3,300,000
26	仕入	1,000	1,600	1,600,000				2,000	1,650	3,300,000

(2) 期末商品棚卸高

2,000個(15日仕入分)×1,650円(単価)+1,000個(26日仕入分)

×1,600円(単価)=4,900,000円

(3) 棚卸減耗費 →売上原価に算入

{3,000個(期末帳簿数量)-2,880個(実地棚卸数量)}

×1,650円(15日仕入分の単価)=198,000円

(4) 商品評価損 →売上原価に算入

① 品質低下分

80個(品質低下)×{1,650円(15日仕入分の単価)-800円(正味売却価額)}

=68,000円

② 15日仕入分

{2,000個(15日仕入分の帳簿数量)-120個(減耗)-80個(品質低下)}

×{1,650円(15日仕入分の単価)-1,550円(正味売却価額)}=180,000円

③ 26日仕入分

1,000個(26日仕入分の帳簿数量)

×{1,600円(15日仕入分の単価)-1,550円(正味売却価額)}=50,000円

④ 商品評価損の合計

①+②+③=298,000円

3. C商品

(1) 期末商品棚卸高

300個(帳簿数量)×800円(単価)=240,000円

(2) 商品評価損 →売上原価に算入

翌期に廃棄することが決定しているため、全額商品評価損を計上する。なお、重要な事業部門ではないため、特別損失には計上できない。

4. 売上原価

(1) 当期商品仕入高

398,380 千円(当期仕入高) + 1,215 千円(仕入割引) = 399,595 千円

(2) 期末商品棚卸高

4,860 千円(A商品) + 4,900 千円(B商品) + 240 千円(C商品) = 10,000 千円

(3) 棚卸減耗費

243 千円(A商品) + 198 千円(B商品) = 441 千円

(4) 商品評価損

100 千円(A商品) + 298 千円(B商品) + 240 千円(C商品) = 638 千円

(5) 売上原価(解答の金額)

399,595 千円(当期商品仕入高) - 10,000 千円(期末商品棚卸高)
+ 441 千円(棚卸減耗費) + 638 千円(商品評価損) = 390,674 千円

問題 4

正解 4 (難易度: B)

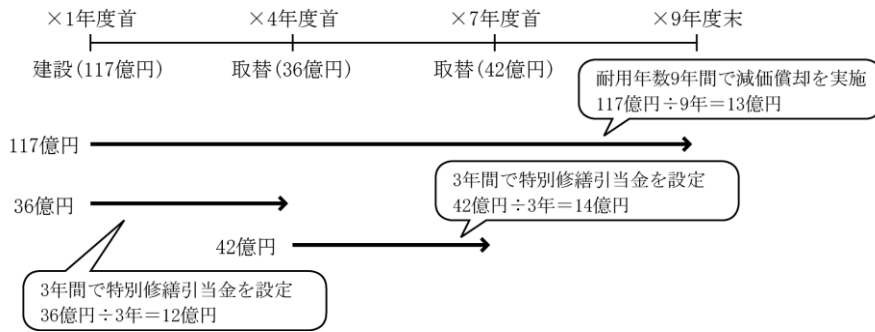
- ア. × 取引内容や最終決済金額が不明な入金を処理するための仮勘定を用いる場合、貸借対照表の流動負債の部に計上する勘定科目は、「預り金勘定」ではなく、通常「仮受金勘定」である。「財務諸表等規則」第47条5号、6号、「財務諸表等規則ガイドライン」47-6 4)
- イ. × 未払費用の定義に関する記述は正しい。しかし、継続的役務の提供が貸借対照表日までに完了している場合、その対価は役務提供の完了時点で債務として確定することになるため、貸借対照表日において当該対価の支払が未了の場合は、未払金勘定を計上する処理を行う。すなわち、未払費用勘定を計上する余地はないため、誤りであるといえる。「企業会計原則注解」(注5)(3)
- ウ. ○ 固定資産の購入取引に基づいて発生した手形債務は、通常の取引に基づいて発生した手形債務である支払手形とは区別して表示しなければならない。なお、当該手形の支払期日は決算日から3カ月後であるので、一年基準を適用し、貸借対照表の流動負債の部に表示しなければならない。「財務諸表等規則」第47条1号、6号、「財務諸表等規則ガイドライン」47-6 1)
- エ. × 連結財務諸表規則においては、本問のような規定は存在しない。「連結財務諸表規則」)
- オ. ○ 例えば、自社が発行した社債の前期末の市場価格が1,000、当期末の市場価格が800であるとき、本問の会計処理によると、当期末に社債を200減額し、貸方に評価益200を計上することになり、純利益が200増加(純損失が200減少)することになる。

問題 5

正解 4 (難易度: B)

1. (A) 特別修繕引当金を設定する場合

(1) 費用計上のスケジュール



(2) 減価償却費

$$117 \text{ 億円 (取得原価)} \div 9 \text{ 年 (耐用年数)} = 13 \text{ 億円}$$

(3) 特別修繕引当金繰入額

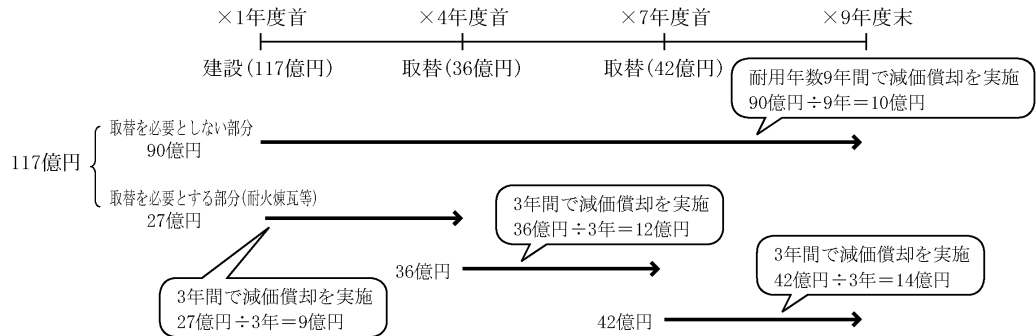
$$42 \text{ 億円 (X7年度期首の支出見積額)} \div 3 \text{ 年 (X4年度～X6年度)} = 14 \text{ 億円}$$

(4) 費用に計上される金額

$$13 \text{ 億円 (減価償却費)} + 14 \text{ 億円 (特別修繕引当金繰入額)} = 27 \text{ 億円}$$

2. (B) 構成部分を耐用年数に応じて減価償却する場合

(1) 費用計上のスケジュール



(2) 取替を要しない部分の減価償却費

$$\{117 \text{ 億円 (取得原価)} - 27 \text{ 億円 (取得原価のうち取替を必要とする部分)}\} \div 9 \text{ 年 (耐用年数)} = 10 \text{ 億円}$$

(3) 取替を要する部分の減価償却費

$$36 \text{ 億円 (X4年度期首の支出見積額)} \div 3 \text{ 年 (X4年度～X6年度の期間)} = 12 \text{ 億円}$$

(4) 費用に計上される金額

$$10 \text{ 億円 (取替を要しない部分)} + 12 \text{ 億円 (取替を要する部分)} = 22 \text{ 億円}$$

問題 6 正解 5 (難易度 : A)

- ア. × その他有価証券は毎期洗替処理されるため、その他有価証券評価差額金はこれに伴い取り崩されるのであって、売却する際に取り崩されるわけではなく、また、全部純資産直入法によっている場合、洗替処理を行ってもそのときに利益が生じることはない。一方、土地再評価差額金については、土地を売却する際のみならず、減損処理を行う際にも取り崩され、土地再評価差額金の取崩額は、当期純利益（損益計算書）には反映されず、その他利益剰余金（株主資本等変動計算書）に直接計上されることになる。（「金融商品に関する会計基準」18, 「土地再評価差額金の会計処理に関するQ&A」Q3）
- イ. × 自己株式の取得に要した付随費用は、自己株式の取得原価に含めるのではなく、損益計算書の営業外費用に計上する。（「自己株式及び準備金の額の減少等に関する会計基準」14）
- ウ. ○ （「貸借対照表の純資産の部の表示に関する会計基準等の適用指針」7(4)）
- エ. × 本問の場合における修正差額は、法人税等調整額に加減するのではなく、評価差額に加減して処理する。（「税効果会計に係る会計基準注解」（注7））
- オ. ○ （「払込資本を増加させる可能性のある部分を含む複合金融商品に関する会計処理」6）

問題 7 正解 2 (難易度 : A)

1. ○ 法人事業税の付加価値割は、企業の活動価値を課税標準としているため、利益に関連する金額を課税標準とする法人税等には含まれず、販売費及び一般管理費として計上することとされている。（「法人事業税における外形標準課税部分の損益計算書上の表示についての実務上の取扱い」1, 2）
2. × 特別償却準備金は、会計上は負債として認識されないが、税務上は負債として取り扱われるため、将来加算一時差異となる。（「個別財務諸表における税効果会計に関する実務指針」10）
3. ○ （「税効果会計に係る会計基準の設定に関する意見書」三1）
4. ○ （「税効果会計に係る会計基準の設定に関する意見書」三2）
5. ○ （「税効果会計に係る会計基準の設定に関する意見書」三3, 「税効果会計に係る会計基準注解」（注5））

問題 8 正解 2 (難易度: A)

ア ○ アにおけるリスクは工事を完成させられるかどうかという点である。ここで、工事の進捗度に応じて当該リスクは減少するため、工事が進捗するだけリスクから解放されるといえる。よって、進捗度に応じて収益を認識するアの肢は正しい。

仕訳は以下のとおりとなる。

(借) 工事未収入金 280,000千円	(貸) 工事収益 280,000千円
----------------------	--------------------

(注) 工事収益: 400,000千円(請負金額)

$\times 210,000$ 千円(工事原価) / $300,000$ 千円(総原価) = $280,000$ 千円

イ ○ その他有価証券のリスクは当該有価証券から経営者の意図したキャッシュが得られるかどうかという点である。ここで、その他有価証券は売却に事業遂行上の制約がある以上、時価が変動した時点であっても依然リスクを伴うため、時価の変動時点ではリスクからは解放されない。そのため、その他有価証券は売却した時点でリスクから解放されるといえる。よって、その他有価証券の売却時に収益を認識するイの肢は正しい。

仕訳は以下のとおりとなる。

X2年3月期末(前期末決算)

(借) D社株式 4,100千円	(貸) その他有価証券評価差額金 4,100千円
------------------	--------------------------

(注) その他有価証券評価差額金

$29,400$ 千円(期末時価) - $25,300$ 千円(取得価額) = $4,100$ 千円

X3年3月期首(期首洗替)

(借) その他有価証券評価差額金 4,100千円	(貸) D社株式 4,100千円
--------------------------	------------------

X3年3月期中(株式売却時)

(借) 現金預金 30,500千円	(貸) D社株式 25,300千円
	(〃) 投資有価証券売却益 5,200千円

(注) 投資有価証券売却益

$30,500$ 千円(売却価額) - $25,300$ 千円(取得価額) = $5,200$ 千円

ウ × 事業に関するリスクは当該事業から経営者の意図したキャッシュが得られるかどうかという点である。ここで、事業分離後に分離先企業が子会社となる場合には、投資が継続しており、分離元企業は事業分離後も当該事業に関する事業リスクを追うことになるため、リスクからは解放されない。よって、事業分離に伴い収益を認識するウの肢は誤りである。

仕訳は以下のとおりである。

(借) G社株式 58,000千円	(貸) 資産 58,000千円
-------------------	-----------------

(注) G社株式: 58,000千円(株主資本合計)

問題 9	正解 4 (難易度 : B)
------	----------------

ア. × 普通株式の期中平均株価がワラントの行使価格を上回る場合(以下、「前者」)に、当該ワラントは希薄化効果を有することになるため、この場合に潜在株式調整後1株当たり当期純利益の開示を行わなければならない。

一方、普通株式の期中平均株価がワラントの行使価格を下回る場合(以下、「後者」)は、「潜在株式が存在しても希薄化効果を有しない場合」に該当するため、潜在株式調整後1株当たり当期純利益の開示は不要となる。

ここで、企業が普通株式の期中平均株価よりも意図的に行使価額を高く設定する場合(「後者」に該当する)があるが、この場合、将来、株価が上がり、権利行使される可能性があったとしても、「1株当たり当期純利益に関する会計基準」では、希薄化効果を有しないものとして、開示不要という取扱いになる。

したがって、「行使される可能性がある」場合ではなく、「前者」の場合において、潜在株式調整後1株当たり当期純利益の算定・開示が必要とされているのである。

(「1株当たり当期純利益に関する会計基準」23(2), 24)

イ. ○ 企業がその営業目的を達成するために所有し、かつ、売却を予定しない財貨は、固定資産に属するものとされる。したがって、本間における不動産も、固定資産に区分されることになる。(「企業会計原則注解」(注16))

ウ. × 営業活動によるキャッシュ・フローの表示方法である直接法と間接法は選択適用であって、両者は原則・例外という関係にあるものではない。(「連結キャッシュ・フロー計算書等の作成基準の設定に関する意見書」三4, 「連結キャッシュ・フロー計算書等の作成基準」第三一)

エ. × 「純資産変動計算書」という名称が使用されなかったのは、本計算書は、主として、株主資本の各項目の変動を示すものとされているためである。すなわち、株主資本以外の項目についても開示の対象になっており、「当期純利益とこれを生み出す株主資本との関係を示すことに役割が限定されている」というわけではない。(「株主資本等変動計算書に関する会計基準」20, 22)

オ. ○ (「会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」8(3), 30, 48)

問題10 正解 5 (難易度: B)

1. (A) 為替換算調整勘定の増減

(1) 前期末の為替換算調整勘定

	イ	ロ	ハ	イ×(ロ-ハ)
	外貨額	C R	H R / A R	為替換算調整勘定
資本金	60千ドル	82	80	120千円
利益剰余金	30千ドル	82	79	90千円
				210千円

(2) 当期末の為替換算調整勘定

	イ	ロ	ハ	イ×(ロ-ハ)
	外貨額	C R	H R / A R	為替換算調整勘定
資本金	60千ドル	84	80	240千円
利益剰余金(期首)	30千ドル	84	79	150千円
当期純利益	15千ドル	84	83	15千円
				405千円

(3) 為替換算調整勘定の増減

$$405 \text{ 千円 (期末)} - 210 \text{ 千円 (期首)} = 195 \text{ 千円 (増加)}$$

∴ 負債が増加しているのと同様に考えて、プラスで調整する。

2. (B) 現金及び現金同等物の換算差額

(1) 現金及び現金同等物の期首残高から生じる換算差額

$$45 \text{ 千ドル} \times \{84 \text{ 円 (期末為替相場)} - 82 \text{ 円 (期首為替相場)}\} = 90 \text{ 千円 (プラス)}$$

(2) 現金及び現金同等物の増加額から生じる換算差額

$$\{64 \text{ 千ドル (期末)} - 45 \text{ 千ドル (期首)}\} \\ \times \{84 \text{ 円 (期末為替相場)} - 83 \text{ 円 (期中平均相場)}\} = 19 \text{ 千円 (プラス)}$$

(3) 現金及び現金同等物の換算差額

$$90 \text{ 千円} + 19 \text{ 千円} = 109 \text{ 千円 (プラス)}$$

(別解)

① 現金及び現金同等物の増加額

$$64 \text{ 千ドル (期末)} \times 84 \text{ 円 (期末為替相場)} - 45 \text{ 千ドル (期首)} \times 82 \text{ 円 (期首為替相場)} \\ = 1,686 \text{ 千円}$$

② 各キャッシュ・フロー項目の円換算額の合計額

$$\{64 \text{ 千ドル (期末)} - 45 \text{ 千ドル (期首)}\} \times 83 \text{ 円 (期中平均相場)} = 1,577 \text{ 千円}$$

※ 本問は内部取引や資本取引がないため、外貨建ての現金増減額に期中平均相場を乗じた金額が、各キャッシュ・フロー項目の円換算額の合計額となる。

③ 現金及び現金同等物の換算差額

$$1,686 \text{ 千円} - 1,577 \text{ 千円} = 109 \text{ 千円}$$

3. (C)営業活動によるキャッシュ・フロー

(1) 売上債権の減少額

$$150 \text{ 千ドル(期首)} - 140 \text{ 千ドル(期末)} = 10 \text{ 千ドル(プラス)}$$

(2) 仕入債務の減少額

$$90 \text{ 千ドル(期首)} - 82 \text{ 千ドル(期末)} = 8 \text{ 千ドル(マイナス)}$$

(3) 営業活動によるキャッシュ・フロー

$$\{15 \text{ 千ドル(当期純利益)} + 10 \text{ 千ドル(売上債権の減少額)}$$

$$- 8 \text{ 千ドル(仕入債務の減少額)}\} \times 83 \text{ 円(期中平均相場)} = 1,411 \text{ 千円(プラス)}$$

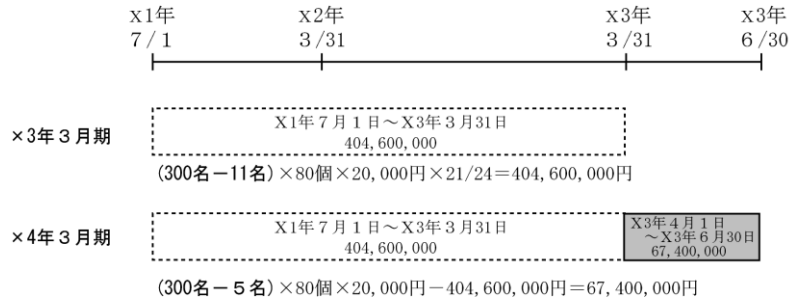
問題11

正解 3 (難易度: A)

- ア. ○ 債権に係るリスクと経済的利益のほとんどすべてが譲渡人から譲受人に移転している場合等一定の要件を充たすものに限り、当該債権の消滅を認識することが認められている。(「金融商品に関する会計基準」42)
- イ. × 前半部分の記述は正しい。後半部分の記述について、実質的ディフィーザンスは法的免責がなければ、債務者にとって債権者からの第一次債務の免責はない点、及び、デット・アサンプションは実質的ディフィーザンスの一種である点も正しいが、デット・アサンプションについては、社債の発行者に対し遡求請求が行われる可能性が極めて低い場合に限り、当該社債の消滅を認識することが認められているため、「デット・アサンプションも社債の消滅を認識することは認められない」という記述は誤りである。(「金融商品に関する会計基準」10, 42, 「金融商品会計に関する実務指針」46)
- ウ. ○ (「金融商品に関する会計基準」42, 「金融商品会計に関する実務指針」46)
- エ. ○ (「金融商品に関する会計基準」42)
- オ. × 社債の発行者に対し遡求請求が行われる可能性が極めて低い場合に限り、当該社債の消滅を認識することが認められているに過ぎず、「当該社債の償還と同様に会計処理行わなければならない」というわけではない。(「金融商品に関する会計基準」42)

問題12 正解 5 (難易度:A)

1. 分析図



2. X3年3月31日(前期末)の新株予約権

(1) X3年3月31日現在のストック・オプション数

$$\{300 \text{名(付与数)} - 11 \text{名(X3年3月31日時点の失効見込数)}\} \times 80 \text{個} = 23,120 \text{個}$$

(2) X3年3月31日現在の新株予約権

$$23,120 \text{個} \times 20,000 \text{円(公正な評価単価)} \times \frac{21 \text{ヶ月(X1年7月～X3年3月)}}{24 \text{ヶ月(勤務対象期間)}} = 404,600,000 \text{円}$$

3. X3年6月30日(権利確定日)の新株予約権

(1) X3年6月30日時点の失効累計数の算定

1名(X1年7月1日～X2年3月31日の退職者数)

+ 2名(X2年4月1日～X3年3月31日の退職者数)

+ 2名(X3年4月1日～X3年6月30日の退職者数) = 5名

(2) X3年6月30日現在のストック・オプション数

$$\{300 \text{名(付与数)} - 5 \text{名(X3年6月30日時点の失効累計数)}\} \times 80 \text{個} = 23,600 \text{個}$$

(3) X3年6月30日現在の新株予約権

$$23,600 \text{個} \times 20,000 \text{円(公正な評価単価)} = 472,000,000 \text{円}$$

4. 解答の金額及び用語

(1) X3年4月1日～X4年3月31日の株式報酬費用(解答アの金額)

$$472,000,000 \text{円(X3年6月30日現在の新株予約権)}$$

$$- 404,600,000 \text{円(X3年3月31日現在の新株予約権)} = 67,400,000 \text{円}$$

(2) 解答イの用語

新株予約権が行使されずに消滅した場合は、失効分を新株予約権戻入益(特別利益)として損益計算書に計上し、留保利益となる。よって、留保利益が当てはまる。

問題13 正解 3 (難易度:A)

1. 会計処理方法A(利息法)による場合

(1) 計算利率

計算利率をX(年利率)とおくと、

$$45,000 \text{千円(元本)} \times X \div 12 \text{ヶ月} = 448 \text{千円(1回目の利息)}$$

$$X = \text{約 } 12\%$$

よって、3回目以降の利息を年12%として計算するものとする。

(2) 第1回から第9回までの返済スケジュール (単位：千円)

回数	返済日	前月末元本	返済合計	元本分	利息分	月末元本
1	X1.4.30	45,000	1,000	552	448	44,448
2	X1.5.31	44,448	1,000	557	443	43,891
3	X1.6.30	43,891	1,000	561	439	43,330
4	X1.7.31	43,330	1,000	567	433	42,763
5	X1.8.31	42,763	1,000	572	428	42,191
6	X1.9.30	42,191	1,000	578	422	41,613
7	X1.10.31	41,613	1,000	584	416	41,029
8	X1.11.30	41,029	1,000	590	410	40,439
9	X1.12.31	40,439	1,000	596	404	39,843

(注) 3回目以降は利息分その都度、四捨五入するものとする

よって、上記のとおり計算されたX1.12.31現在のリース債務(月末元本)39,843千円と近似する39,833千円が解答となる。

2. 会計処理方法B(リース期間定額法)による場合

(1) 第1回から第9回までの利息分

{60,000千円(リース料総額) - 45,000千円(元本相当額)}

÷60ヶ月×9ヶ月=2,250千円

(2) 第1回から第9回までの元本分

1,000千円(リース料)×9回-2,250千円(利息)=6,750千円

(3) X1.12.31現在のリース債務(月末元本)

45,000千円(リース開始時の元本)-6,750千円(返済)=38,250千円

問題14

正解 2 (難易度：A)

1. 勤務費用・利息費用・期待運用収益

(1) 勤務費用

30,000千円(〔資料Ⅱ〕(1))-2,000千円(従業員からの掛金拠出額)=28,000千円

(2) 利息費用

315,000千円(期首の退職給付債務)×3%(割引率)=9,450千円

(3) 期待運用収益

128,000千円(期首の年金資産)×2%(期待運用収益率)=2,560千円

2. 数理計算上の差異の当期償却額

1,350千円(借方差異)÷10年(残存償却期間)=135千円

3. 過去勤務債務の当期償却額

4,050千円(借方差異)÷9年(残存償却期間)=450千円

4. 退職給付費用(解答の金額)

28,000千円(勤務費用)+9,450千円(利息費用)-2,560千円(期待運用収益)

+135千円(数理計算上の差異償却)+450千円(過去勤務債務償却)=35,475千円

問題15 正解 2 (難易度:A)

1. 在外支店の為替差益

(1) 貸借対照表の換算

貸借対照表

(単位:千ドル,千円)

資産	外貨額	レート	円換算	負債及び純資産	外貨額	レート	円換算
現金預金	1,600	CR 117	187,200	借入金	300	CR 117	35,100
繰越商品	400	AR 115	46,000	本店	2,000	HR 110	220,000
備品	1,000	HR 112	112,000	当期純利益	700	(注2)	90,100
	3,000		345,200		3,000		345,200

(注1) 本店勘定はすべて本店からの送金額となっているため、すべて送金時の為替相場場で換算する。

(注2) 貸借差額

(2) 損益計算書の換算

損益計算書

(単位:千ドル,千円)

費用	外貨額	レート	円換算	収益	外貨額	レート	円換算
仕入	5,000	(注1)	574,500	売上	8,200	AR 115	943,000
減価償却費	200	HR 112	22,400	為替差益	—	(注3)	8,500
その他の費用	2,300	AR 115	264,500				
当期純利益	700	(注2)	90,100				
	8,200		951,500		8,200		951,500

(注1) 仕入(売上原価)

500千ドル(期首)×114円(前期平均レート)

+4,900千ドル(仕入)×115円(当期平均レート)

-400ドル(仕入)×115円(当期平均レート)=574,500円

(注2) 当期純利益:貸借対照表より

(注3) 為替差益(解答の金額):貸借差額

2. 在外子会社の為替換算調整勘定

	イ	ロ	ハ	イ×(ローハ)
	外貨額	CR	HR/AR	為替換算調整勘定
資本金	4,000千ドル	117	116	4,000千円
利益剰余金(期首)	400千ドル	117	116	400千円
当期純利益	600千ドル	117	115	1,200千円
配当金	△100千ドル	117	118	100千円
				5,700千円

問題16

正解 3 (難易度: A)

1. 資産グループごとの減損損失の判定

(1) 減損の兆候の有無

問題文より、資産グループC・D・Eに減損の兆候が存在する。

(2) 減損損失を認識するかどうかの判定

資産グループD・Eは割引前将来キャッシュ・フローが帳簿価額を上回るが、資産グループCは割引前将来キャッシュ・フローが帳簿価額を下回るので、資産グループCのみ減損損失を認識する。

(3) 資産グループCの減損損失

$32,200 \text{ 千円 (帳簿価額)} - 18,400 \text{ 千円 (回収可能価額)} = 13,800 \text{ 千円}$

2. 共用資産を含むより大きな単位での減損損失の判定

(1) 減損の兆候の有無

問題文より、共用資産に減損の兆候が存在する。

(2) 減損損失を認識するかどうかの判定

資産グループA～E及び共用資産の割引前将来キャッシュ・フロー200,000千円は帳簿価額合計215,800千円を下回るので、共用資産について減損損失を認識する。

(3) 共用資産に配分される減損損失

① 回収可能価額

$36,600 \text{ 千円 (資産グループA)} + 73,900 \text{ 千円 (資産グループB)} + 18,400 \text{ 千円 (資産グループC)} + 17,000 \text{ 千円 (資産グループD)} + 9,000 \text{ 千円 (資産グループE)} + 10,800 \text{ 千円 (共用資産の正味売却価額)} = 165,700 \text{ 千円}$

② より大きな単位の減損損失

$215,800 \text{ 千円 (帳簿価額)} - 165,700 \text{ 千円 (回収可能価額)} = 50,100 \text{ 千円}$

③ 共用資産に配分される減損損失増加額

$50,100 \text{ 千円 (より大きな単位)} - 13,800 \text{ 千円 (資産グループC)} = 36,300 \text{ 千円}$

④ 共用資産の帳簿価額と正味売却価額の差額(共用資産の減損損失)

$24,000 \text{ 千円 (帳簿価額)} - 10,800 \text{ 千円 (正味売却価額)} = 13,200 \text{ 千円}$

⑤ 共用資産に配分される減損損失のうち、④を超過する金額

$36,300 \text{ 千円} - 13,200 \text{ 千円} = 23,100 \text{ 千円}$

3. 資産グループA・Eの減損損失

(1) 帳簿価額と回収可能価額の差額

① 資産グループA

$45,000 \text{ 千円 (帳簿価額)} - 36,600 \text{ 千円 (回収可能価額)} = 8,400 \text{ 千円}$

② 資産グループB

回収可能価額が帳簿価額を上回るので、配分しない。

③ 資産グループC

回収可能価額まで帳簿価額を減額しているため、配分しない。

④ 資産グループD

$27,600 \text{ 千円 (帳簿価額)} - 17,000 \text{ 千円 (回収可能価額)} = 10,600 \text{ 千円}$

⑤ 資産グループE

$$18,500 \text{ 千円 (帳簿価額)} - 9,000 \text{ 千円 (回収可能価額)} = 9,500 \text{ 千円}$$

(2) 帳簿価額と回収可能価額の差額の比率に基づく再配分

① 資産グループAの減損損失

$$23,100 \text{ 千円} \times \frac{8,400 \text{ 千円 (A)}}{8,400 \text{ 千円 (A)} + 10,600 \text{ 千円 (D)} + 9,500 \text{ 千円 (E)}} = 6,808 \text{ 千円}$$

② 資産グループEの減損損失

$$23,100 \text{ 千円} \times \frac{9,500 \text{ 千円 (E)}}{8,400 \text{ 千円 (A)} + 10,600 \text{ 千円 (D)} + 9,500 \text{ 千円 (E)}} = 7,700 \text{ 千円}$$

(3) 減損処理後の帳簿価額(解答の金額)

① 資産グループA

$$45,000 \text{ 千円 (帳簿価額)} - 6,808 \text{ 千円 (減損損失)} = 38,192 \text{ 千円}$$

② 資産グループE

$$18,500 \text{ 千円 (帳簿価額)} - 7,700 \text{ 千円 (減損損失)} = 10,800 \text{ 千円}$$

問題17

正解 1 (難易度: A)

- ア. × 研究開発費を費用として処理する方法には、一般管理費として処理する方法のみならず、当期製造費用として処理する方法もあるため、「一般管理費として計上しなければならない」という記述は誤りであるといえる。(「研究開発費等に係る会計基準注解」(注2))
- イ. ○ (「研究開発費等に係る会計基準」四5)
- ウ. ○ (「研究開発費及びソフトウェアの会計処理に関する実務指針」5, 「研究開発費及びソフトウェアの会計処理に関するQ&A」Q6)
- エ. × 前半部分の文章は正しい。しかし、著しい改良と認められる場合は、研究開発の終了時点で達していないと考えられるので、新しい製品マスターの取得原価として処理するのではなく、研究開発費として処理することになる。(「研究開発費等に係る会計基準の設定に関する意見書」三3(3)②ロ, 「研究開発費等に係る会計基準」四2)
- オ. ○ 「受注制作のソフトウェアについては、請負工事の会計処理に準じて処理する」という記述は正しい。ここで、「その制作費は棚卸資産として計上する」という記述については、若干疑問符が残る。

なぜならば、当該制作費が棚卸資産として計上されるのは、工事完成基準を適用しており、かつ、期末時点で当該ソフトウェアが未完成、ないしは完成しているが引渡し未了の場合に限られるためである。すなわち、工事完成基準を適用しており、かつ、期末時点で当該ソフトウェアの完成・引渡しが完了している場合や、工事進行基準(原価比例法を前提)を適用している場合は、ソフトウェアの制作費は費用(売上原価)として計上されるため、本問の記述は厳密に考えれば、誤りであ

ると捉えることもできる。

しかし、「一旦、棚卸資産として計上する」と読み替えれば、本問の記述は必ずしも誤りであるとは言えない点、及び、アとエの肢が明らかに誤りである点を勘案すれば、本問の記述は正しいものと判断することができる。（「研究開発費等に係る会計基準」四1、「研究開発費及びソフトウェアの会計処理に関するQ&A」Q24）

問題18 正解 4（難易度：B）

- ア. ○ （「四半期財務諸表に関する会計基準の適用指針」11）
- イ. ○ 企業結合や事業分離などによりセグメント情報に係る報告セグメントの資産の金額に著しい変動があった場合に、その概要を開示することとされている。（「四半期財務諸表に関する会計基準」19(7)①②）
- ウ. × 四半期会計期間末における棚卸高は、前年度に係る実地棚卸高を基礎として、合理的な方法により算定することができる。すなわち、年度決算と同様に、実地棚卸が必要というわけではない。（「四半期財務諸表に関する会計基準」39、「四半期財務諸表に関する会計基準の適用指針」6）
- エ. ○ 関連会社に多額の損益が生じている以上、本問の注記が必要となる。（「四半期財務諸表等規則」第12条）
- オ. × 貸倒実績率等が前年度末に算定したものから著しい変動がないと考えられる場合には、前年度の決算において算定した貸倒実績率等の合理的な基準を使用することができるのであって、開示の迅速性の観点から、前年度の決算において算定した貸倒実績率を使用しなければならないというわけではない。（「四半期財務諸表に関する会計基準の適用指針」3(1), 84）

問題19～25

問題19 正解 1（難易度：C）

解説9(2)参照

問題20 正解 2（難易度：C）

解説9(3)参照

問題21 正解 1（難易度：B）

解説8(6)参照

問題22 正解 3（難易度：A）

解説4(3)参照

問題23 正解 5（難易度：C）

解説10(2)参照

問題24 正解 3 (難易度: A)

解説6(4)参照

問題25 正解 4 (難易度: A)

解説3(8)参照

1. 現金預金

(借) 現金預金	1,800千円	(貸) 為替差損益	1,800千円
----------	---------	-----------	---------

(注1) 外貨預金の発生時の換算

$$600 \text{ 千ドル} \times 118 \text{ 円 (8/20 受取時)} + 300 \text{ 千ドル} \times 115 \text{ 円 (12/10 回収時)} \\ = 105,300 \text{ 千円}$$

(注2) 外貨預金の決算日レートによる換算

$$900 \text{ 千ドル} \times 119 \text{ 円 (決算日レート)} = 107,100 \text{ 千円}$$

(注3) 為替差益

$$107,100 \text{ 千円 (CR換算)} - 105,300 \text{ 千円 (HR換算)} = 1,800 \text{ 千円}$$

2. 売上原価

(借) 仕入	94,400千円	(貸) 繰越商品	94,400千円
(借) 繰越商品	80,500千円	(貸) 仕入	80,500千円

3. 輸出取引の修正仕訳

(1) 8月20日(手付金受取時)

(借) 仮受金	70,800千円	(貸) 前受金	70,800千円
---------	----------	---------	----------

(注) 前受金

$$600 \text{ 千ドル} \times 118 \text{ 円 (8/20 受取時)} = 70,800 \text{ 千円}$$

(2) 9月10日(輸出時)

(借) 前受金	70,800千円	(貸) 売上	105,600千円
(〃) 売掛金	34,800千円		

(注1) 売掛金

$$300 \text{ 千ドル} \times 116 \text{ 円 (9/10 輸出時)} = 34,800 \text{ 千円}$$

(注2) 売上

$$70,800 \text{ 千円 (前受金)} + 34,800 \text{ 千円 (売掛金)} = 105,600 \text{ 千円}$$

(3) 12月10日(回収時)

(借) 仮受金	34,500千円	(貸) 売掛金	34,800千円
(〃) 為替差損益	300千円		

(注1) 仮受金

$$300 \text{ 千ドル} \times 115 \text{ 円 (12/10 回収時)} = 34,500 \text{ 千円}$$

(注2) 為替差損

$$34,800 \text{ 千円 (輸出時)} - 34,500 \text{ 千円 (回収時)} = 300 \text{ 千円}$$

(4) 2月1日(輸出時)

(借) 売掛金	96,800千円	(貸) 売上	96,800千円
---------	----------	--------	----------

(注) 売上

$$800 \text{ 千ドル} \times 121 \text{ 円 (2/1 輸出時)} = 96,800 \text{ 千円}$$

(5) 3月1日(為替予約時)

(借) 売掛金	3,200千円	(貸) 前受収益	4,000千円
(〃) 為替差損益	800千円		

(注1) 売掛金

$$800 \text{ 千ドル} \times \{125 \text{ 円 (予約レート)} - 121 \text{ 円 (2/1 輸出時)}\} = 3,200 \text{ 千円}$$

(注2) 為替差損(直々差額)

$$800 \text{ 千ドル} \times \{121 \text{ 円 (2/1 輸出時)} - 120 \text{ 円 (3/1 予約時)}\} = 800 \text{ 千円}$$

(注3) 前受収益(直先差額)

$$800 \text{ 千ドル} \times \{125 \text{ 円 (予約レート)} - 120 \text{ 円 (3/1 予約時)}\} = 4,000 \text{ 千円}$$

(6) 3月20日(輸出時)

(借) 売掛金	36,900千円	(貸) 売上	36,900千円
---------	----------	--------	----------

(注) 売上

$$300 \text{ 千ドル} \times 123 \text{ 円 (3/20 輸出時)} = 36,900 \text{ 千円}$$

(7) 3月31日の決算整理

① 直先差額の按分

(借) 前受収益	1,000千円	(貸) 為替差損益	1,000千円
----------	---------	-----------	---------

(注) 為替差益

$$4,000 \text{ 千円 (直先差額)} \times \frac{1 \text{ ヶ月 (3月)}}{4 \text{ ヶ月 (3月～6月)}} = 1,000 \text{ 千円}$$

② 売掛金の換算替

(借) 為替差損益	1,200千円	(貸) 売掛金	1,200千円
-----------	---------	---------	---------

(注) 為替差損

$$300 \text{ 千ドル} \times \{123 \text{ 円 (3/20 輸出時)} - 119 \text{ 円 (決算日)}\} = 1,200 \text{ 千円}$$

(8) 損益計算書の為替差損益(問題25の解答)

$$\begin{aligned} &1,800 \text{ 千円 (外貨預金の期末換算益)} - 300 \text{ 千円 (12/10 決済損)} \\ &\quad - 800 \text{ 千円 (3/1 為替差損)} + 1,000 \text{ 千円 (直先差額の按分)} \\ &\quad - 1,200 \text{ 千円 (期末換算損)} = 500 \text{ 千円 (為替差益)} \end{aligned}$$

4. 貸倒引当金

(1) 一般債権

① 売掛金

$$\begin{aligned} &355,600 \text{ 千円 (整理前T/Bの売掛金)} \\ &\quad + 800 \text{ 千ドル (2月1日輸出分)} \times 125 \text{ 円 (予約レート)} \\ &\quad + 300 \text{ 千ドル} \times 119 \text{ 円 (決算日)} - 8,000 \text{ 千円 (貸倒懸念債権)} = 483,300 \text{ 千円} \end{aligned}$$

② 受取手形

$$98,700 \text{ 千円 (整理前T/Bの受取手形)}$$

③ 貸倒見積高

$$\{483,300 \text{ 千円 (売掛金)} + 98,700 \text{ 千円 (受取手形)}\} \times 1.0\% \text{ (実績率)} = 5,820 \text{ 千円}$$

(2) 貸倒懸念債権

① 貸倒見積高

8,000千円(貸倒懸念債権)×50%=4,000千円

② 繰延税金資産

4,000千円×40%=1,600千円

(3) 貸借対照表の貸倒引当金(問題22の解答)

5,820千円(一般債権)+4,000千円(貸倒懸念債権)=9,820千円

(4) 整理仕訳

(借) 貸倒引当金繰入額	6,820千円	(貸) 貸倒引当金	6,820千円
(借) 繰延税金資産	1,600千円	(貸) 法人税等調整額	1,600千円

(注) 貸倒引当金繰入額

9,820千円(B/S計上額)−3,000千円(整理前T/Bの貸倒引当金)

=6,820千円

5. 投資有価証券

(1) 前期末の時価評価に関する整理仕訳(参考)

① S社株式

(借) 繰延税金資産	400千円	(貸) 投資有価証券	1,000千円
(〃) その他有価証券評価差額金	600千円		

(注1) 投資有価証券

3,600千円(時価)−4,600千円(取得価額)=△1,000千円(評価損)

(注2) その他有価証券評価差額金: △1,000千円×(1−40%)=△600千円

② T社株式

(借) 投資有価証券	3,800千円	(貸) 繰延税金負債	1,520千円
		(〃) その他有価証券評価差額金	2,280千円

(注1) 投資有価証券

16,600千円(時価)−12,800千円(取得価額)=3,800千円(評価益)

(注2) その他有価証券評価差額金: 3,800千円×(1−40%)=2,280千円

③ U社株式

(借) 投資有価証券	100千円	(貸) 繰延税金負債	40千円
		(〃) その他有価証券評価差額金	60千円

(注1) 投資有価証券

3,600千円(時価)−3,500千円(取得価額)=100千円(評価益)

(注2) その他有価証券評価差額金: 100千円×(1−40%)=60千円

④ V社株式

(借) 投資有価証券評価損	1,200千円	(貸) 投資有価証券	1,200千円
(借) 繰延税金資産	480千円	(貸) 法人税等調整額	480千円

(注) 繰延税金資産: 1,200千円×40%=480千円

(2) V社株式の損金不算入の当期認容に伴う繰延税金資産の取崩

(借) 法人税等調整額	480千円	(貸) 繰延税金資産	480千円
-------------	-------	------------	-------

(3) 当期末の時価評価に関する整理仕訳

① S社株式

(借) 投資有価証券評価損	1,700千円	(貸) 投資有価証券	1,700千円
(借) 繰延税金資産	680千円	(貸) 法人税等調整額	680千円

(注1) 投資有価証券評価損(減損処理)

$$2,900 \text{ 千円 (時価)} - 4,600 \text{ 千円 (取得価額)} = \Delta 1,700 \text{ 千円}$$

∴ 下落率が $1,700 \text{ 千円} \div 4,600 \text{ 千円} \approx 37\%$ であるので減損処理を行い、評価損は損金不算入となるので、税効果を認識する。

(注2) 繰延税金資産

$$1,700 \text{ 千円 (評価損)} \times 40\% = 680 \text{ 千円}$$

② T社株式

(借) 投資有価証券	5,600千円	(貸) 繰延税金負債	2,240千円
		(〃) その他有価証券評価差額金	3,360千円

(注1) 投資有価証券(評価差益)

$$18,400 \text{ 千円 (時価)} - 12,800 \text{ 千円 (取得価額)} = 5,600 \text{ 千円}$$

(注2) その他有価証券評価差額金

$$5,600 \text{ 千円 (評価差益)} \times (1 - 40\%) = 3,360 \text{ 千円}$$

③ U社株式

(借) 投資有価証券評価損	2,000千円	(貸) 投資有価証券	2,000千円
---------------	---------	------------	---------

(注) 投資有価証券評価損(減損処理)

$$3,500 \text{ 千円 (取得価額)} - 1,500 \text{ 千円 (時価)} = 2,000 \text{ 千円}$$

∴ 下落率が $2,000 \text{ 千円} \div 3,500 \text{ 千円} \approx 57\%$ であるので減損処理を行い、評価損は全額損金算入されるので、税効果は認識しない。

6. 減価償却

(1) 建物

(借) 減価償却費	5,400千円	(貸) 建物減価償却累計額	5,400千円
-----------	---------	---------------	---------

(注) 減価償却費

$$240,000 \text{ 千円 (取得価額)} \times 90\% \div 40 \text{ 年 (耐用年数)} = 5,400 \text{ 千円}$$

(2) 備品

① 前期の減損損失の整理仕訳(参考)

(借) 減損損失	40,000千円	(貸) 備品	40,000千円
(借) 繰延税金資産	16,000千円	(貸) 法人税等調整額	16,000千円

(注) 繰延税金資産: $40,000 \text{ 千円} \times 40\% = 16,000 \text{ 千円}$

② 減損処理前の年間減価償却費(税務上の減価償却費)

$$160,000 \text{ 千円 (取得価額)} \div 8 \text{ 年} = 20,000 \text{ 千円}$$

③ 会計上の減価償却費

$$\{120,000 \text{ 千円 (整理前 T/B の備品)}$$

$$- 60,000 \text{ 千円 (整理前 T/B の備品減価償却累計額)} \} \div 5 \text{ 年 (残存耐用年数)}$$

$$= 12,000 \text{ 千円}$$

④ 繰延税金資産の当期解消

{20,000千円(税務上の減価償却費) - 12,000千円(会計上の減価償却費)}
 $\times 40\% = 3,200$ 千円

⑤ 整理仕訳

(借) 減価償却費	12,000千円	(貸) 備品減価償却累計額	12,000千円
(借) 法人税等調整額	3,200千円	(貸) 繰延税金資産	3,200千円

(3) 車両

① 前期の減価償却費の整理仕訳(参考)

(借) 減価償却費	20,000千円	(貸) 車両減価償却累計額	20,000千円
(借) 繰延税金資産	1,600千円	(貸) 法人税等調整額	1,600千円

(注1) 会計上の減価償却費

 $64,000$ 千円(取得価額) $\times 0.625$ (4年定率法償却率) $\times 6/12 = 20,000$ 千円

(注2) 税務上の減価償却費

 $64,000$ 千円(取得価額) $\times 0.500$ (5年定率法償却率) $\times 6/12 = 16,000$ 千円

(注3) 繰延税金資産

{20,000千円(会計上の減価償却費) - 16,000千円(税務上の減価償却費)}
 $\times 40\% = 1,600$ 千円

② 当期の減価償却費の整理仕訳

(借) 減価償却費	27,500千円	(貸) 車両減価償却累計額	27,500千円
(借) 繰延税金資産	1,400千円	(貸) 法人税等調整額	1,400千円

(注1) 会計上の減価償却費

{64,000千円(取得価額) - 20,000千円(減価償却累計額)}
 $\times 0.625$ (4年定率法償却率) = 27,500千円

(注2) 税務上の減価償却費

{64,000千円(取得価額) - 16,000千円(減価償却累計額)}
 $\times 0.500$ (5年定率法償却率) = 24,000千円

(注3) 繰延税金資産

{27,500千円(会計上の減価償却費) - 24,000千円(税務上の減価償却費)}
 $\times 40\% = 1,400$ 千円

(4) 損益計算書の減価償却費(問題24の解答)

 $5,400$ 千円(建物) + $12,000$ 千円(備品) + $27,500$ 千円(車両) = $44,900$ 千円

7. 賞与引当金

(1) 前期の賞与引当金に関する整理仕訳(参考)

(借) 賞与引当金繰入額	32,000千円	(貸) 賞与引当金	32,000千円
(借) 繰延税金資産	12,800千円	(貸) 法人税等調整額	12,800千円

(注) 繰延税金資産: $32,000$ 千円 $\times 40\% = 12,800$ 千円

(2) 前期の賞与引当金の当期認容に伴う繰延税金資産の取崩

(借) 法人税等調整額	12,800千円	(貸) 繰延税金資産	12,800千円
-------------	----------	------------	----------

(3) 当期の賞与引当金に関する整理仕訳

(借) 賞与引当金繰入額	24,000千円	(貸) 賞与引当金	24,000千円
(借) 繰延税金資産	9,600千円	(貸) 法人税等調整額	9,600千円

(注1) 賞与引当金繰入額

$$36,000 \text{ 千円 (賞与支給見込額)} \times \frac{4 \text{ ヶ月 (12月～3月)}}{6 \text{ ヶ月 (12月～5月)}} = 24,000 \text{ 千円}$$

(注2) 繰延税金資産

$$24,000 \text{ 千円} \times 40\% = 9,600 \text{ 千円}$$

8. 退職給付引当金

(1) 期首現在の未認識の数理計算上の差異

① 第20期発生分(不利差異)

$$16,000 \text{ 千円 (発生額)} \div 5 \text{ 年} \times 2 \text{ 年 (残存償却期間)} = 6,400 \text{ 千円}$$

※ 割引率の引き下げると退職給付債務は増加するため、不利差異となる。

② 第22期発生分(有利差異)

$$2,000 \text{ 千円 (発生額)} \div 5 \text{ 年} \times 4 \text{ 年 (残存償却期間)} = 1,600 \text{ 千円}$$

※ 退職給付債務の実績が減少しているため、有利差異となる。

③ 第23期発生分(不利差異)

$$6,000 \text{ 千円 (発生額)}$$

※ 退職給付債務の実績が増加しているため、不利差異となる。

④ 合計額：①－②＋③＝10,800千円(不利差異)

(2) 期首現在の未認識の過去勤務債務(不利差異)

$$14,000 \text{ 千円 (発生額)} \times \frac{5 \text{ 年} - 1.5 \text{ 年 (X9年10月～X11年3月)}}{5 \text{ 年 (償却期間)}} = 9,800 \text{ 千円}$$

(3) 期首現在の退職給付引当金

$$312,000 \text{ 千円 (期首の退職給付債務)} - 10,800 \text{ 千円 (数理計算上の差異)} \\ - 9,800 \text{ 千円 (過去勤務債務)} = 291,400 \text{ 千円}$$

(4) 期首現在の繰延税金資産

$$291,400 \text{ 千円} \times 40\% = 116,560 \text{ 千円}$$

(5) 退職給付費用

① 利息費用

$$312,000 \text{ 千円 (期首の退職給付債務)} \times 5\% \text{ (割引率)} = 15,600 \text{ 千円}$$

② 数理計算上の差異の当期償却額

$$16,000 \text{ 千円 (第20期発生分)} \div 5 \text{ 年} - 2,000 \text{ 千円 (第22期発生分)} \div 5 \text{ 年} \\ + 6,000 \text{ 千円 (第23期発生分)} \div 5 \text{ 年} = 4,000 \text{ 千円}$$

③ 過去勤務債務の当期償却額

$$14,000 \text{ 千円 (発生額)} \div 5 \text{ 年} = 2,800 \text{ 千円}$$

④ 整理仕訳

(借) 退職給付費用	37,400千円	(貸) 退職給付引当金	37,400千円
(借) 繰延税金資産	14,960千円	(貸) 法人税等調整額	14,960千円

(注1) 退職給付費用

15,000千円(勤務費用)+15,600千円(利息費用)

+4,000千円(数理計算上の差異償却)+2,800千円(過去勤務債務償却)

=37,400千円

(注2) 繰延税金資産

37,400千円(退職給付費用)×40%=14,960千円

(6) 貸借対照表の退職給付引当金(問題21の解答)

291,400千円(期首)+37,400千円(退職給付費用)=328,800千円

9. 税金・税効果

(1) 未払法人税等の計上

(借) 法人税等 160,000千円 (貸) 未払法人税等 160,000千円

(2) 前期末の繰延税金資産の金額(問題19の解答)

一時差異の内訳	金額	備考
賞与引当金	12,800千円	
退職給付引当金	116,560千円	解説8(4)参照
投資有価証券の減損	480千円	解説5(1)④参照
減価償却超過額	1,600千円	解説6(3)①参照
減損損失	16,000千円	
その他有価証券評価差額金	△1,160千円	解説5(1)①②③参照
	146,280千円	

(3) 当期末の繰延税金資産の金額(問題20の解答)

一時差異の内訳	金額	備考
貸倒引当金	1,600千円	解説4(2)②参照
賞与引当金	9,600千円	解説7(3)参照
退職給付引当金	131,520千円	(注1)
投資有価証券の減損	680千円	解説5(3)①参照
減価償却超過額	3,000千円	(注2)
減損損失	12,800千円	(注3)
その他有価証券評価差額金	△2,240千円	解説5(3)②参照
	156,960千円	

(注1) 退職給付引当金

328,800千円(期末計上額, 解説8(6)参照)×40%=131,520千円

(注2) 減価償却超過額

1,600千円(前期末の繰延税金資産)+1,400千円(解説6(3)②参照)

=3,000千円

(注3) 減損損失

16,000千円(前期末の繰延税金資産)-3,200千円(解説6(2)⑥参照)

=12,800千円

10. 資本金

(1) 決算整理前残高試算表の空欄の金額

① 繰延税金資産

146,280千円(問題19の解答)+1,160千円(その他有価証券評価差額金の洗替)
=147,440千円

② 仮受金

70,800千円(解説3(1)参照)+34,500千円(解説3(3)参照)=105,300千円

③ 退職給付引当金

291,400千円(解説8(3)参照)

④ 車両減価償却累計額

20,000千円(解説6(3)①参照)

(2) 決算整理前残高試算表の資本金(問題23の解答)

3,505,600千円(借方合計)-3,093,400千円(資本金以外の貸方合計)=412,200千円

問題26~32

問題26

正解 3 (公認会計士・監査審査会発表解答 2) (難易度: C)

部分時価評価法の原則法を採用しており、持分法適用開始日までに株式を段階的に取得している場合(段階取得)におけるのれんの償却方法について、「持分法会計に関する実務指針」には以下のように定められている。

のれんは、原則として、その計上後20年以内に、定額法その他合理的な方法により償却しなければならない。

なお、のれんの会計処理に当たっては、資本連結実務指針の第30項から第33項及び第40項に基づいて行う。(「持分法会計に関する実務指針 第9項」一部抜粋)

また、資本連結実務指針の第31項には以下の定めがなされている。

のれんの償却開始時期は、原則として、のれんが支配獲得日に発生した場合は当該支配獲得日であり、支配獲得後に株式の追加取得により発生した場合は当該追加取得日である。(「連結財務諸表における資本連結手続に関する実務指針 第31項」)

以上より、持分法適用におけるのれんの償却開始時期は、上記規定に基づく必要があるが、関連会社に対して持分法を適用する場合、支配獲得はなされていないため、上記規定の「支配獲得日」という文言を読み替えて会計処理を行う必要がある。

この点、本問の作問者は「支配獲得日」を「持分法適用開始日」と読み替えていると思われる。すなわち、持分法適用に際し、株式を段階取得している場合には、のれんの償却を、株式取得日ごとに開始するのではなく、持分法の適用開始時から一括して開始するものと判断しているものと思われる。

これに対して、当校が発表した解答例では、「支配獲得日」を「株式取得日」と読み替えている。すなわち、持分法適用に際し、株式を段階取得している場合には、のれんの償却を、株式取得日ごとに開始するものと判断している。

「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 設例12-2」において、持分法適用に際し、株式を段階取得している場合の会計処理が示されており、本設例では「株式取得日」よりのれんの償却が行われている。そのため、当校では「支配獲得日」を「株式取得日」と読み替えるものと判断した。

このように、会計基準の読み方により、のれんの償却開始時期が異なる結果となることから、解答が分かれることになる。そのため、以下では、公認会計士・監査審査会(本問の作問者)の見解に基づく解説と当校の見解に基づく解説の2つを掲載する。

<公認会計士・監査審査会発表の解答に基づく解説>

土地の貸借対照表価額をAとおき、方程式を解くことにより算定する。計算は以下のとおりとなる。

(1) 原始取得分(10%)ののれんの金額

① 株式取得時の資本の金額

1,000百万円(資本金)+300百万円(利益剰余金)

$$+ \{700 \text{ 百万円(土地の時価)} - A\} \times (1 - 40\%) = 1,720 \text{ 百万円} - 0.6A$$

② 株式取得時ののれんの金額

150百万円(取得原価) - (1,720百万円 - 0.6A) × 10%(取得割合)

$$= -22 \text{ 百万円} + 0.06A \quad \cdot \cdot \textcircled{1}$$

(2) 追加取得分(20%)ののれんの金額

① 株式取得時の資本の金額

1,000百万円(資本金)+400百万円(利益剰余金)

$$+ \{900 \text{ 百万円(土地の時価)} - A\} \times (1 - 40\%) = 1,940 \text{ 百万円} - 0.6A$$

② 株式取得時ののれんの金額

350百万円(取得原価) - (1,940百万円 - 0.6A) × 20%(取得割合)

$$= -38 \text{ 百万円} + 0.12A \quad \cdot \cdot \textcircled{2}$$

(3) X3年3月31日におけるのれんの金額

持分法適用開始日より償却を行うと考えるため、X3年3月31日におけるのれんの金額は、『(①+②) × 4年(残存償却年数) ÷ 5年』と計算される。そのため、以下のとおり算定される。

$$(-22 \text{ 百万円} + 0.06A - 38 \text{ 百万円} + 0.12A) \times 4 \text{ 年(残存償却年数)} \div 5 \text{ 年}$$

$$= -48 \text{ 百万円} + 0.144A$$

(4) 土地の貸借対照表価額の算定

$$-48 \text{ 百万円} + 0.144A = 24 \text{ 百万円}$$

$$\therefore A = 500 \text{ 百万円}$$

<当校の解答例に基づく解説>

まず、土地の貸借対照表価額をAとおき、方程式を解くことにより算定する。計算は以下のとおりとなる。

(1) 原始取得分(10%)のX3年3月31日におけるのれんの金額

① 株式取得時の資本の金額

1,000百万円(資本金)+300百万円(利益剰余金)

+ {700百万円(土地の時価) - A} × (1 - 40%) = 1,720百万円 - 0.6A

② 株式取得時ののれんの金額

150百万円(取得原価) - (1,720百万円 - 0.6A) × 10%(取得割合)

= -22百万円 + 0.06A・・・①

(2) 追加取得分(20%)のX3年3月31日におけるのれんの金額

① 株式取得時の資本の金額

1,000百万円(資本金)+400百万円(利益剰余金)

+ {900百万円(土地の時価) - A} × (1 - 40%) = 1,940百万円 - 0.6A

② 株式取得時ののれんの金額

350百万円(取得原価) - (1,940百万円 - 0.6A) × 20%(取得割合)

= -38百万円 + 0.12A・・・②

(3) X3年3月31日におけるのれんの金額

株式取得日から償却を行うと考えるため、X3年3月31日におけるのれんの金額は、『①×3年(残存償却年数)÷5年+②×4年(残存償却年数)÷5年』と計算される。そのため、以下のとおり算定される。

(-22百万円 + 0.06A) × 3年(残存償却年数) ÷ 5年

+ (-38百万円 + 0.12A) × 4年(残存償却年数) ÷ 5年

= -43.6百万円 + 0.132A

(4) 土地の貸借対照表価額の算定

-43.6百万円 + 0.132A = 24百万円

∴ A = 512.121212・・・・・・

上記のとおり、方程式を組み立てて解いた場合、土地の貸借対照表価額が選択肢になり数値となってしまふ。そのため、以下ではこれに近い数値である「500百万円(選択肢2)」と「520百万円(選択肢3)」について実際に金額を当てはめて検討する。

(1) 土地の貸借対照表価額を500百万円とした場合

① タイムテーブル

	X1年3月31日	X2年3月31日	X3年3月31日
取得割合	+10%	+20%	
資本金	1,000	1,000	
利益剰余金	300	400	
評価差額	120	240	
合計	1,420	1,640	

(注1) X1年3月31日の評価差額

$$\{700 \text{ 百万円 (土地の時価)} - 500 \text{ 百万円}\} \times (1 - 40\%) = 120 \text{ 百万円}$$

(注2) X2年3月31日の評価差額

$$\{900 \text{ 百万円 (土地の時価)} - 500 \text{ 百万円}\} \times (1 - 40\%) = 240 \text{ 百万円}$$

② 原始取得時におけるのれんの算定

$$150 \text{ 百万円 (取得原価)} - 1,420 \text{ 百万円} \times 10\% \text{ (取得割合)} = 8 \text{ 百万円}$$

③ 各期における原始取得分ののれん償却

$$8 \text{ 百万円} \div 5 \text{ 年} = 2 \text{ 百万円}$$

④ 追加取得時におけるのれんの算定

$$350 \text{ 百万円 (取得原価)} - 1,640 \text{ 百万円} \times 20\% = 22 \text{ 百万円}$$

⑤ 各期における追加取得分ののれん償却

$$22 \text{ 百万円} \div 5 \text{ 年} = 4 \text{ 百万円}$$

⑥ X3年3月31日におけるのれんの金額の合計

$$\text{原始取得分} : 8 \text{ 百万円} - 2 \text{ 百万円} - 2 \text{ 百万円} = 4 \text{ 百万円}$$

$$\text{追加取得分} : 22 \text{ 百万円} - 4 \text{ 百万円} = 18 \text{ 百万円}$$

$$\text{合計額} : 4 \text{ 百万円} + 18 \text{ 百万円} = 22 \text{ 百万円} \cdots \text{問題の条件である 24 百万円と一致しない。}$$

(2) 土地の貸借対照表価額を520百万円とした場合

① タイムテーブル

	X1年3月31日	X2年3月31日	X3年3月31日
取得割合	+10%	+20%	
資本金	1,000	1,000	
利益剰余金	300	400	
評価差額	108	228	
合計	1,408	1,628	

(注1) X1年3月31日の評価差額

$$\{700 \text{ 百万円 (土地の時価)} - 520 \text{ 百万円}\} \times (1 - 40\%) = 108 \text{ 百万円}$$

(注2) X2年3月31日の評価差額

$$\{900 \text{ 百万円 (土地の時価)} - 520 \text{ 百万円}\} \times (1 - 40\%) = 228 \text{ 百万円}$$

- ② 原始取得時におけるのれんの算定
 $150 \text{ 百万円 (取得原価)} - 1,408 \text{ 百万円} \times 10\% \text{ (取得割合)} \doteq 9 \text{ 百万円}$
- ③ 各期における原始取得分ののれん償却
 $9 \text{ 百万円} \div 5 \text{ 年} \doteq 2 \text{ 百万円}$
- ④ 追加取得時におけるのれんの算定
 $350 \text{ 百万円 (取得原価)} - 1,628 \text{ 百万円} \times 20\% \doteq 24 \text{ 百万円}$
- ⑤ 各期における追加取得分ののれん償却
 $24 \text{ 百万円} \div 5 \text{ 年} \doteq 5 \text{ 百万円}$
- ⑥ X3年3月31日におけるのれんの金額の合計
 原始取得分：9百万円 - 2百万円 - 2百万円 = 5百万円
 追加取得分：24百万円 - 5百万円 = 19百万円
 合計額：5百万円 + 19百万円 = 24百万円・・・問題の条件である24百万円と一致する。

以上より、土地の貸借対照表価額を「520百万円(選択肢3)」としたときに、X3年3月31日におけるのれんが24百万円となることから、520百万円が解答となる。

問題27 正解 2 (難易度：A)

1. タイムテーブル

	X2年3月31日
	┌───────────┐
取得割合	+30%
資本金	1,000
利益剰余金	400
評価差額	150
合計	<u>1,550</u>

(注) 評価差額：{900百万円(土地の時価) - 650百万円} × (1 - 40%) = 150百万円

2. のれん金額の算定

$$\{150 \text{ 百万円 (10\%)} + 350 \text{ 百万円 (20\%)}\} - 1,550 \text{ 百万円} \times 30\% = 35 \text{ 百万円}$$

3. のれんの償却(X2年4月1日～X3年3月31日)

(借) 持分法による投資損益	7百万円	(貸) 諸資産(B社株式)	7百万円
----------------	------	---------------	------

(注) $35 \text{ 百万円} \div 5 \text{ 年} = 7 \text{ 百万円}$

4. 解答の金額(問題27の解答)

$$35 \text{ 百万円} \times 4 \text{ 年} / 5 \text{ 年} = 28 \text{ 百万円}$$

問題28 正解 5 (難易度: A)

厳密には、支配獲得時の持分法評価額を算定し、支配獲得時の時価と当該持分法評価額との差額を段階取得に係る差益として計上する処理が行われるが、本問で問われているのが、支配獲得時に計上されるのれんの金額であるため、上記処理を省略して解答することが出来る。

X4年3月31日の仕訳(問題28の解答)

(借) 諸 資 産	500 百万円	(貸) 諸 負 債	200 百万円
		(〃) 評 価 差 額	300 百万円
(借) 諸資産(B社株式)	×××	(貸) 段階取得に係る差益	×××
(借) 資 本 金	1,000 百万円	(貸) 諸資産(B社株式)	1,400 百万円
(〃) 利 益 剰 余 金	500 百万円	(〃) 少 数 株 主 持 分	540 百万円
(〃) 評 価 差 額	300 百万円		
(〃) の れ ん	140 百万円		

(注1) 諸資産(土地)

$$1,150 \text{ 百万円 (X4年3月31日時価)} - 650 \text{ 百万円} = 500 \text{ 百万円}$$

(注2) 諸負債(繰延税金負債) : $500 \text{ 百万円} \times 40\% = 200 \text{ 百万円}$

(注3) 評価差額 : $500 \text{ 百万円} \times (1 - 40\%) = 300 \text{ 百万円}$

(注4) B社株式 : $800 \text{ 百万円} \times 70\% / 40\% = 1,400 \text{ 百万円}$

(注5) のれん

$$1,400 \text{ 百万円} - \{1,000 \text{ 百万円 (資本金)} + 500 \text{ 百万円 (利益剰余金)} + 300 \text{ 百万円 (評価差額)}\} \times 70\% = 140 \text{ 百万円}$$

問題29 正解 1 (難易度: A)

- ア. × 確かに、「連結損益及び包括利益計算書」の導入により、純資産と包括利益の間のクリーン・サープラス関係が確保されることになった。しかし、「連結損益及び包括利益計算書」の導入前であっても、株主資本と純利益の間のクリーン・サープラス関係は確保されていた。(「貸借対照表の純資産の部の表示に関する会計基準」30, 「包括利益の表示に関する会計基準」21)
- イ. ○ 親会社が保有する連結子会社の株式は、投資と資本の相殺消去により全額消去されるため、連結貸借対照表において計上されない。一方、連結子会社が保有する親会社の株式のうち親会社持分に係るものは、連結貸借対照表上、自己株式として純資産の部に計上され、少数株主持分に係るものは少数株主持分の減額を通じて純資産の部に反映される。(「連結財務諸表に関する会計基準」23, 「自己株式及び準備金の額の減少等に関する会計基準」15)
- ウ. ○ 例えば、更生会社、破産会社その他これに準ずる企業に対する議決権の所有割合が50%超の場合であっても、有効な支配従属関係が存在しないと認められるのであれば、当該企業は子会社に該当しない。したがって、議決権の所有割合が50%超の場合でも、子会社に該当しない場合があるといえる。(「連結財務諸表に関する会計基準」7(1), 54)

- エ. ○ 「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」29, 30)
 オ. ○ 共同支配企業に対する投資であっても、比例連結の適用は現行制度上認められていない。なお、共同支配企業に対する投資については、連結財務諸表上、持分法を適用することとされている。「企業結合に関する会計基準」117)

問題30 正解 5 (難易度: B)

1. 親会社持分相当額(70%)に係る仕訳(問題30の解答)

(借) 諸 資 産	3,010 百万円	(貸) 諸 負 債	1,540 百万円
		(〃) B 社 株 式	1,300 百万円
		(〃) 抱合せ株式消滅差益	170 百万円

(注1) 諸資産

$$\{3,800 \text{ 百万円 (X9 年 3 月期 B 社貸借対照表価額)} + 500 \text{ 百万円 (評価差額)}\} \\ \times 70\% = 3,010 \text{ 百万円}$$

(注2) 諸負債

$$\{2,000 \text{ 百万円 (X9 年 3 月期 B 社貸借対照表価額)} + 200 \text{ 百万円 (繰延税金負債)}\} \\ \times 70\% = 1,540 \text{ 百万円}$$

(注3) 抱合せ株式消滅差益: 貸借差額もしくは以下の計算式による。

① 持分法適用による損益と段階取得に係る差益の合計額

$$1,400 \text{ 百万円 (支配獲得時の時価)} \\ - \{150 \text{ 百万円} + 350 \text{ 百万円} + 800 \text{ 百万円 (個別財務諸表上の取得原価の合計額)}\} \\ = 100 \text{ 百万円}$$

② 支配獲得後の取得後剰余金

$$300 \text{ 百万円 (X5 年 3 月期から X9 年 3 月期までの当期純利益)} \times 70\% \\ = 210 \text{ 百万円}$$

③ のれん償却累計額

$$140 \text{ 百万円} \div 5 \text{ 年} \times 5 \text{ 年 (X9 年 3 月 31 日までの経過年数)} = 140 \text{ 百万円}$$

④ 抱合せ株式消滅差益

$$100 \text{ 百万円} + 210 \text{ 百万円} - 140 \text{ 百万円} = 170 \text{ 百万円}$$

2. 少数株主持分相当額(30%)に係る仕訳

(借) 諸 資 産	1,290 百万円	(貸) 諸 負 債	660 百万円
(〃) の れ ん	120 百万円	(〃) 諸 資 産	750 百万円

(注1) 諸資産

$$\{3,800 \text{ 百万円 (X9 年 3 月期 B 社貸借対照表価額)} + 500 \text{ 百万円 (評価差額)}\} \\ \times 30\% = 1,290 \text{ 百万円}$$

(注2) 諸負債

$$\{2,000 \text{ 百万円 (X9 年 3 月期 B 社貸借対照表価額)} + 200 \text{ 百万円 (繰延税金負債)}\} \\ \times 30\% = 660 \text{ 百万円}$$

(注3) のれん

$$750 \text{ 百万円 (対価の時価)} - (1,290 \text{ 百万円} - 660 \text{ 百万円}) = 120 \text{ 百万円}$$

問題31 正解 5 (難易度:A)

1. 親会社持分相当額(70%)に係る仕訳

問題30 と同様となる。

2. 少数株主持分相当額(30%)に係る仕訳

(借) 諸 資 産	1,290 百万円	(貸) 諸 負 債	660 百万円
(〃) の れ ん	120 百万円	(〃) 株主資本(自己株式)	700 百万円
		(〃) 株主資本(その他資本剰余金)	50 百万円

(注1) 諸資産

$$\{3,800 \text{ 百万円 (X9年3月期B社貸借対照表価額)} + 500 \text{ 百万円 (評価差額)}\} \times 30\% = 1,290 \text{ 百万円}$$

(注2) 諸負債

$$\{2,000 \text{ 百万円 (X9年3月期B社貸借対照表価額)} + 200 \text{ 百万円 (繰延税金負債)}\} \times 30\% = 660 \text{ 百万円}$$

(注3) その他資本剰余金: 750 百万円(対価の時価) - 700 百万円(自己株式帳簿価額) = 50 百万円

(注4) のれん

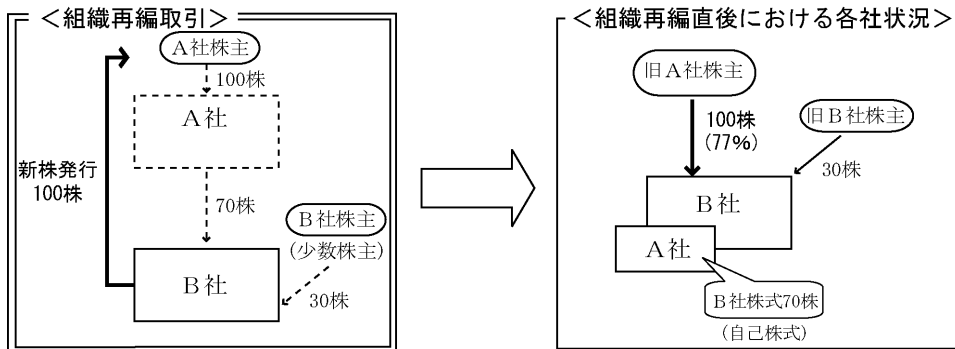
$$750 \text{ 百万円 (対価の時価)} - (1,290 \text{ 百万円} - 660 \text{ 百万円}) = 120 \text{ 百万円}$$

3. 解答の金額(問題31の解答)

$$700 \text{ 百万円 (自己株式)} + 50 \text{ 百万円 (その他資本剰余金)} = 750 \text{ 百万円 (自己株式の時価)}$$

問題32 正解 2 (難易度:C)

1. 組織再編



2. B社の個別財務諸表上の会計処理

(借) 諸資産(B社株式以外)	3,700 百万円	(貸) 諸 負 債	2,950 百万円
(〃) 諸資産(B社株式)	1,300 百万円	(〃) 株主資本(増加資本)	2,050 百万円
(借) 株主資本(自己株式)	1,300 百万円	(貸) 諸資産(B社株式)	1,300 百万円

(注1) 最終的な支配企業はA社株主となることから当該取引は共通支配下の取引に該当する。そのため、移転する資産及び負債は移転前に付された適正な帳簿価額により計上する。

(注2) 吸収合併により受け入れたB社株式は自己株式に振り替える。

3. B社の連結財務諸表上の会計処理

当該吸収合併の連結財務諸表における経済的実態は、A社(親会社)がB社(子会社)を吸収合併した場合と同じとなる。そのため、個別財務諸表上の会計処理を振り戻して、B社の外部株主から30%を追加取得したと考える会計処理を行うことになる。

(1) 個別財務諸表上の処理の振り戻し

(借) 諸 負 債	3,700 百万円	(貸) 諸資産(B社株式以外)	2,950 百万円
(〃) 株主資本(増加資本)	1,300 百万円	(〃) 諸資産(B社株式)	2,050 百万円
(借) 諸資産(B社株式)	1,300 百万円	(貸) 株主資本(自己株式)	1,300 百万円

(2) 追加取得(問題32の解答)

(借) 少 数 株 主 持 分	630 百万円	(貸) 株主資本(増加資本)	720 百万円
(〃) の れ ん	90 百万円		

(注1) 株主資本(増加資本)

$$2,400 \text{ 百万円 (B社の交付した新株の時価)} \times 30\% \text{ (追加取得割合)} = 720 \text{ 百万円}$$

(注2) 少数株主持分

$$\{1,800 \text{ 百万円 (X9年3月期のB社株主資本)}$$

$$+ 300 \text{ 百万円 (支配獲得時の評価差額)}\} \times 30\% \text{ (追加取得割合)} = 630 \text{ 百万円}$$

(注3) のれん

$$720 \text{ 百万円} - 630 \text{ 百万円} = 90 \text{ 百万円}$$