

## 2020 年度第 I 回公認会計士短答式本試験 財務会計論 解答解説

クレアール講師 公認会計士 山田和宗

(出題内容一覧)

問題番号	解答	難易度	出題内容	
問題 1	1	A	理論	企業会計原則
問題 2	4	B	計算	流動資産
問題 3	2	B	計算	有形固定資産
問題 4	4	B	理論	賃貸等不動産の時価等の開示
問題 5	3	A	理論	負債会計
問題 6	5	A	計算	資産除去債務
問題 7	6	A	計算	新株予約権付社債
問題 8	3	A	計算	自己株式など
問題 9	4	A	計算	収益認識 (予約販売および受託販売)
問題 10	1	A	理論	会計上の変更および誤謬の訂正
問題 11	5	A	計算	工事契約および商品売買
問題 12	6	C	理論	金融商品会計
問題 13	2	A	計算	有価証券
問題 14	3	B	理論	リース取引
問題 15	4	B	計算	リース取引
問題 16	2	B	理論	退職給付
問題 17	6	A	計算	固定資産の減損会計
問題 18	4	B	計算	市場販売目的ソフトウェア
問題 19	5	A	理論	四半期財務諸表
問題 20	3	B	理論	企業結合会計
問題 21	2	B	計算	事業分離
問題 22	6	A	理論	税効果会計
問題 23	1	B	計算	連結会計の総合問題 (利益剰余金当期首残高)
問題 24	4	A	計算	連結会計の総合問題 (売上原価)
問題 25	3	A	計算	連結会計の総合問題 (のれん償却額)
問題 26	2	A	計算	連結会計の総合問題 (営業外損益)
問題 27	1	B	計算	連結会計の総合問題 (法人税等調整額)
問題 28	4	C	計算	連結会計の総合問題 (親会社株主に帰属する当期純利益)

※ 計算 18 問、理論 10 問

※ A ランク 15 問、B ランク 11 問、C ランク 2 問

**問題 1** 企業会計原則 解答：1 難易度：A

通常行うべき対策をしていれば、全肢の正誤判別ができると思われる。確実に正答しておきたい。

**ア：正しい**

参照：企業会計原則\_注 1 (3)

**イ：正しい**

参照：企業会計原則\_注 1 (1)・(4)

**ウ：誤り**

仮払金、仮受金は、内容または金額が不確定な事項ではあるが、実際に支払または入金が生じているものである。したがって、重要性が乏しいものであっても、資産または負債として計上しないことは認められない。

参照：企業会計原則\_注 1 (2)

**エ：誤り**

重要性の原則は、財務諸表の表示に関しても適用される。したがって、分割返済の定めのある長期の債権または債務のうち、期限が1年以内に到来するもので重要性の乏しいものについては、固定資産または固定負債として表示する（流動資産または流動負債として表示しない）ことができる。

参照：企業会計原則\_注 1 (5)

**問題2** 流動資産 解答：4 難易度：B (単位：千円)

計算上考慮すべきポイントが多かった。ケアレスミスによる失点も想定される。できれば正答しておきたいが…。

1. 現金預金

現金預金に含まれる「満期日がX2年8月31日の定期預金20,000」は、投資その他の資産の区分に「長期性預金」などとして表示する。

流動資産に区分計上される現金預金： $48,200 - 20,000 = \underline{28,200}$

2. 売掛金

(1) 長期滞留分：5,550

破産更生債権等に該当する場合、1年以内に回収されないことが明らかなものは投資その他の資産の区分に表示する(参照：企業会計原則\_注16、財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則(以下、「財務諸表等規則」)\_15条3号)。しかし、本問では投資その他の資産の区分に表示すべきものか否かは明らかになっていない。いずれにせよ、貸倒引当金を債権金額の全額に設定しているため、流動資産に区分計上される金額からは除かれる。

(2) 上記(1)以外の売掛金： $85,550 - 5,550 = 80,000$

① 貸倒引当金の設定に関する決算整理

(借) 貸倒引当金	50 (*1)	(貸) 貸倒引当金戻入	50
-----------	---------	-------------	----

\*1 設定額： $80,000 \times 0.5\% = 400$

戻入額： $(\text{決算整理前の貸倒引当金 } 6,000 - \text{上記①に係る分 } 5,550) - 400 = 50$

② 流動資産に区分計上される金額

$80,000 - \text{貸倒引当金 } 400 = \underline{79,600}$

3. 有価証券

① 上場株式(売買目的有価証券)の時価評価

(借) 有価証券	7,000 (*2)	(貸) 有価証券評価益	7,000
----------	------------	-------------	-------

\*2 期末時価  $32,000 - \text{帳簿価額 } 25,000 = 7,000$

② 流動資産に区分計上される金額

売買目的有価証券に区分される上場株式はもちろん、翌期中に満期になる社債、親会社株式のうち1年以内に処分されると認められるものについても、流動資産に区分計上される(参照：財務諸表等規則\_15条4号、18条)。親会社株式については「遅滞なく処分予定」とされており、模範解答作成上は「1年以内に処分されると認められるもの」に該当するものとして取り扱った。

上場株式  $32,000$  (期末時価) + 翌期中に満期になる社債  $12,000$  + 親会社株式  $8,000 = \underline{52,000}$

4. 製品および仕掛品

(1) 収益性の低下による簿価切下げ

(借) 棚卸評価損	3,000 (*3)	(貸) 製品・仕掛品	3,000
-----------	------------	------------	-------

\*3 簿価切下げの対象となる製品および仕掛品の簿価：製品 25,000 + 仕掛品 7,000 = 32,000

正味売却価額：販売価格相当額 45,000 × (1 - 0.2) - 予想製造コスト 5,000

- 直接販売費用 2,000 = 29,000

32,000 - 29,000 = 3,000

(2) 流動資産に区分計上される金額

製品 33,000 + 仕掛品 9,000 - 棚卸評価損 3,000 = 39,000

5. 前渡金

(1) 決算整理

工場建設のための 55,000 は、建設仮勘定に該当する。

(借) 建設仮勘定	55,000	(貸) 前渡金	55,000
-----------	--------	---------	--------

(2) 流動資産に区分計上される金額

前渡金 60,000 - 建設仮勘定 55,000 = 5,000

6. 解答数値（流動資産に区分計上される金額の合計額）

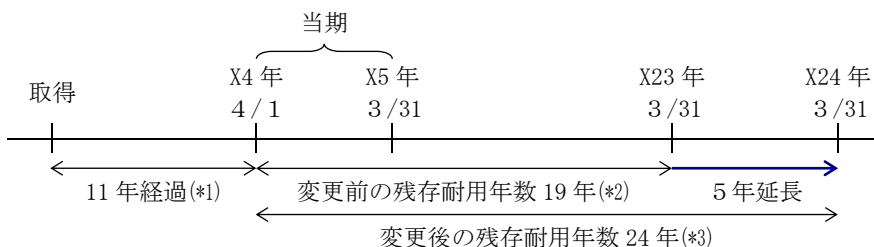
現金預金	28,200
売掛金（貸倒引当金控除後）	79,600
有価証券	52,000
製品および仕掛品	39,000
前渡金	5,000
その他の流動資産	8,000
	<b>211,800</b>

**問題3** 有形固定資産 解答：2 難易度：B (単位：千円)

除却した機械Yの帳簿価額について、「平均耐用年数に基づいて計算する方法」によることとされてきた。通常の対策ではあまり見かけないものであり、問題の指示に基づく現場対応が必要であった。正答できなかったとしても落ち込む必要はない。

1. 建物A

(1) 耐用年数などの状況



\*1 1年あたりの減価償却額：取得原価 32,850,000 ÷ 30年 = 1,095,000

X4年4月1日時点における経過年数：期首減価償却累計額 12,045,000 ÷ 1,095,000 = 11年

\*2 当初の耐用年数 30年 - 11年 = 19年

\*3 (30年 - 11年) + 延長5年 = 24年

(2) 改修工事 (X4年4月1日)

(借) 建	物	450,000 (*4)	(貸) 当	座	預	金	2,160,000
	修	繕	費				1,710,000 (*5)

\*4 資本的支出：工事代金 2,160,000 × 延長5年 / 変更後の残存耐用年数 24年 = 450,000

\*5 収益的支出：工事代金 2,160,000 - 資本的支出 450,000 = 1,710,000

(3) 当期の減価償却

(借) 減	価	償	却	費	885,625 (*6)	(貸) 建	物	減	価	償	却	累	計	額	885,625
-------	---	---	---	---	--------------	-------	---	---	---	---	---	---	---	---	---------

\*6 改修工事後の帳簿価額：取得原価 32,850,000 - 期首減価償却累計額 12,045,000  
+ 資本的支出 450,000 = 21,255,000

21,255,000 ÷ 変更後の残存耐用年数 24年 = 885,625

(4) 貸借対照表価額

① 取得原価：32,850,000 + 資本的支出 450,000 = 33,300,000

② 減価償却累計額：期首 12,045,000 + 減価償却費 885,625 = 12,930,625

③ 貸借対照表価額：33,300,000 - 12,930,625 = 20,369,375

2. 建物B

(1) 引渡時

(借) 建	物	12,000,000	(貸) 建	設	仮	勘	定	7,000,000
					未	払	金	5,000,000

(2) 当期の減価償却

(借) 減	価	償	却	費	200,000 (*7)	(貸) 建物	減	価	償	却	累	計	額	200,000
-------	---	---	---	---	--------------	--------	---	---	---	---	---	---	---	---------

\*7 取得原価 12,000,000 ÷ 耐用年数 30 年 × 6 ヶ月 / 12 ヶ月 = 200,000

(3) 貸借対照表価額

取得原価 12,000,000 - 減価償却累計額 200,000 (= 当期の減価償却費) = 11,800,000

3. 機械 (X・Y・Z)

(1) 平均耐用年数

	要償却額 (=取得原価)	1年当たりの 減価償却費
機械X	8,000,000(*8)	2,000,000(*9)
機械Y	6,000,000(*10)	1,000,000(*11)
機械Z	6,000,000(*12)	1,000,000(*13)
	20,000,000	4,000,000

20,000,000 ÷ 4,000,000 = 5 年

\*8 @2,000,000 × 4 台 = 8,000,000

\*9 8,000,000 ÷ 耐用年数 4 年 = 2,000,000

\*10 @6,000,000 × 1 台 = 6,000,000

\*11 6,000,000 ÷ 耐用年数 6 年 = 1,000,000

\*12 @3,000,000 × 2 台 = 6,000,000

\*13 6,000,000 ÷ 耐用年数 6 年 = 1,000,000

(2) 期首減価償却累計額 : 取得原価合計 20,000,000 ÷ 平均耐用年数 5 年 × 1 年分 = 4,000,000

(3) 当期の減価償却

(借) 減	価	償	却	費	4,000,000 (*14)	(貸) 機械	減	価	償	却	累	計	額	4,000,000
-------	---	---	---	---	-----------------	--------	---	---	---	---	---	---	---	-----------

\*14 取得原価合計 20,000,000 ÷ 平均耐用年数 5 年 = 4,000,000

(4) 機械Yの除却

問題の指示により、除却時の帳簿価額は平均耐用年数に基づいて計算する。

(借) 機械	減	価	償	却	累	計	額	2,400,000 (*15)	(貸) 機	械	6,000,000
	固	定	資	産	除	却	損	3,600,000 (*16)			

\*15 取得原価 6,000,000 ÷ 平均耐用年数 5 年 × 2 年分 = 2,400,000

\*16 除却時の帳簿価額 : 6,000,000 - 2,400,000 = 3,600,000

(5) 貸借対照表価額

① 取得原価：合計 20,000,000－機械 Y 6,000,000＝14,000,000

② 減価償却累計額：減価償却費 4,000,000×2年分－機械 Y に係る分 2,400,000（上記(4)）  
＝5,600,000

③ 貸借対照表価額：14,000,000－5,600,000＝8,400,000

4. 解答数値（建物および機械の貸借対照表価額の合計）

建物 A 20,369,375＋建物 B 11,800,000＋機械 8,400,000＝**40,569,375**

**問題 4** 賃貸等不動産の時価等の開示 解答：4 難易度：B

若干細かい知識も問われており、正答できなかったとしても気にする必要はない。

**ア：誤り**

「賃貸等不動産」とは、棚卸資産に分類されている不動産以外のものであって、賃貸収益またはキャピタル・ゲインの獲得を目的として保有されている不動産（ファイナンス・リース取引の貸手における不動産を除く。）をいう。したがって、物品の製造や販売、サービスの提供、経営管理に使用されている場合は賃貸等不動産には含まれない。

賃貸等不動産には、次の不動産が含まれる。

- ① 貸借対照表において投資不動産（投資の目的で所有する土地、建物その他の不動産）として区分されている不動産
- ② 将来の使用が見込まれていない遊休不動産
- ③ 上記以外で賃貸されている不動産

参照：賃貸等不動産の時価等の開示に関する会計基準\_4項(2)、5項(2)、23項

**イ：正しい**

参照：賃貸等不動産の時価等の開示に関する会計基準\_4項(1)、  
賃貸等不動産の時価等の開示に関する会計基準の適用指針\_11項

**ウ：正しい**

参照：賃貸等不動産の時価等の開示に関する会計基準\_7・29項

**エ：誤り**

賃貸等不動産を保有している場合は、次の事項を注記する。ただし、賃貸等不動産の総額に重要性が乏しい場合は注記を省略することができる。また、管理状況等に応じて、注記事項を用途別、地域別等に区分して開示することができる。

- ① 賃貸等不動産の概要
- ② 賃貸等不動産の貸借対照表計上額及び期中における主な変動
- ③ 賃貸等不動産の当期末における時価およびその算定方法
- ④ 賃貸等不動産に関する損益

参照：賃貸等不動産の時価等の開示に関する会計基準\_8項(4)



**問題5** 負債会計 解答：3 難易度：A

通常行うべき対策をしていれば、イトウが誤りであると判別できるはずである。確実に正答しておきたい。

**ア：正しい**

参照：「財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則」の取扱いに関する留意事項について（以下、「財務諸表等規則ガイドライン」）\_47-6\_4、50\_3

**イ：誤り**

前受収益は、流動負債の部に計上する（固定負債の部には計上しない）。

なお、ここでいう前受収益は、経過勘定項目としての前受収益であることが前提となる。セール・アンド・リースバック取引や為替予約等の振当処理などにおいて計上される長期前受収益は含まれない点に留意する必要がある。

参照：財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則（以下、「財務諸表等規則」）\_48条、  
企業会計原則\_注16

**ウ：誤り**

将来の特定の費用または損失であって、その発生が当期以前の事象に起因し、発生の可能性が高く、かつ、その金額を合理的に見積ることができる場合には、当期の負担に属する金額を当期の費用または損失として引当金に計上する。発生の可能性が不明な項目については、引当金の計上を行うことはできない。

参照：企業会計原則\_注18

**エ：正しい**

参照：財務諸表等規則ガイドライン\_52-1-6

**問題6** 資産除去債務 解答：5 難易度：A (単位：千円)

解答数値は短時間かつ容易に計算できるようになっていた。確実に正答しておきたい。

1. 一連の会計処理

(1) X1年4月1日 (設備Aの取得)

(借) 設 備 A	22,000	(貸) 現金預金など	20,000
		資産除去債務	2,000 (*1)

\*1 除去支出見積額のうち取得時発生分  $2,000 / (1 + 0.00)^5 = 2,000$

→ 割引率が0%のため、見積額がそのまま現在価値となる

(2) X2年3月31日 (決算整理)

① 利息費用 (時の経過による資産除去債務の調整額)

割引率が0%のため、毎期の利息費用は0となる。

仕 訳 不 要
---------

② 減価償却

(借) 減 価 償 却 費	4,400 (*2)	(貸) 減 価 償 却 累 計 額	4,400
---------------	------------	-------------------	-------

\*2 取得原価 22,000 (上記(1)より) ÷ 耐用年数 5年 = 4,400

(3) X3年3月31日 (決算整理)

① 利息費用 (時の経過による資産除去債務の調整額)

仕 訳 不 要
---------

② 使用の都度発生する資産除去債務

(借) 設 備 A	250 (*3)	(貸) 資 産 除 去 債 務	250
-----------	----------	-----------------	-----

\*3 除去支出見積額のうち使用の都度発生分  $1,000 \times 1 / 4 = 250$

③ 減価償却

(借) 減 価 償 却 費	4,650 (*4)	(貸) 減 価 償 却 累 計 額	4,650
---------------	------------	-------------------	-------

\*4 4,400 (上記(1)の\*2と同じ) + 上記②の費用処理 250 = 4,650

(4) X4年3月31日 (決算整理) ← 上記(3)と同じ

① 利息費用 (時の経過による資産除去債務の調整額)

仕 訳 不 要
---------

② 使用の都度発生する資産除去債務

(借) 設 備 A	250	(貸) 資 産 除 去 債 務	250
-----------	-----	-----------------	-----

③ 減価償却

(借) 減 価 償 却 費	4,650	(貸) 減 価 償 却 累 計 額	4,650
---------------	-------	-------------------	-------

(5) X5年3月31日(決算整理) ← 上記(3)と同じ

① 利息費用(時の経過による資産除去債務の調整額)

仕 訳 不 要	
---------	--

② 使用の都度発生する資産除去債務

(借) 設 備 A	250	(貸) 資 産 除 去 債 務	250
-----------	-----	-----------------	-----

③ 減価償却

(借) 減 価 償 却 費	4,650	(貸) 減 価 償 却 累 計 額	4,650
---------------	-------	-------------------	-------

(6) X6年3月31日 ← ①~③については、上記(3)と同じ

① 利息費用(時の経過による資産除去債務の調整額)

仕 訳 不 要	
---------	--

② 使用の都度発生する資産除去債務

(借) 設 備 A	250	(貸) 資 産 除 去 債 務	250
-----------	-----	-----------------	-----

③ 減価償却

(借) 減 価 償 却 費	4,650	(貸) 減 価 償 却 累 計 額	4,650
---------------	-------	-------------------	-------

④ 設備Aの除去

(借) 減 価 償 却 累 計 額	23,000 (*6)	(貸) 設 備 A	23,000 (*5)
(借) 資 産 除 去 債 務	3,000 (*7)	(貸) 現 金 預 金 な ど	5,700
履 行 差 額	2,700 (*8)		

\*5 22,000(上記(1)より) + 使用の都度発生する資産除去債務 1,000 = 23,000

\*6  $4,400 \times 5 \text{年分} + 250 \times 4 \text{年分} = 23,000$

\*7 取得時発生分 2,000 + 使用の都度発生分 1,000 = 3,000

\*8 除去支出 5,700 - 資産除去債務 3,000 = 2,700

## 2. 解答数値

(1) 減価償却費: 上記 1. (6)③より、**4,650**

(2) 資産除去費用: 上記 1. (6)④の履行差額 **2,700**

(補足: 解答への最短ルート)

(1) 減価償却費

取得原価 20,000  
 取得時発生分 2,000

$\left. \begin{array}{l} \text{取得原価 } 20,000 \\ \text{取得時発生分 } 2,000 \end{array} \right\} \div 5 \text{年} = 4,400$

使用の都度発生分の費用処理:  $1,000 \times 1/4 = 250$

**4,650**

(2) 資産除去費用

除去支出 5,700 - 資産除去債務 3,000 = **2,700**

**問題7** 新株予約権付社債 解答：6 難易度：A (単位：千円)

「非分離型」という表現に戸惑った受験生もいたと思われる。しかし、ワラント債については現金払込が行われていることから、権利行使によって社債が減少しない（社債による代用払込が行われていない）ことは容易に把握できたはずである。なお、「非分離型」という表現は、新株予約権と社債を分離して譲渡できないものであることを意味している。  
難易度が高いわけではなく、計算量も多いものとはいえない。確実に正答しておきたい。

1. 新株予約権付社債（非分離型ワラント債）

転換社債型に該当しないため、区分法による会計処理を行う。

(1) X1年4月1日（発行）

(借) 現金預金	1,000,000	(貸) 社債	850,000 (*1)
		新株予約権付社債	150,000 (*2)

\*1 額面総額 1,000,000 × 社債部分 @ 85 円 / @ 100 円 = 850,000

\*2 額面総額 1,000,000 × 新株予約権部分 @ 15 円 / @ 100 円 = 150,000

(2) X2年3月31日

① 新株予約権のうち50%の権利行使

(借) 現金預金	600,000 (*3)	(貸) 資本金など	675,000
新株予約権	75,000 (*4)		

\*3 払込価額 @ 120 円 × 1,000 万株 × 50% = 600,000

\*4 新株予約権 150,000 × 50% = 75,000

② 社債に係る償却原価法（定額法）

(借) 社債利息	30,000 (*5)	(貸) 社債	30,000
----------	-------------	--------	--------

\*5 発行差額：額面総額 1,000,000 - 発行時社債計上額 850,000 = 150,000  
150,000 ÷ 5年 = 30,000

(3) X3年3月31日（社債に係る償却原価法。金額は上記(2)②と同じ）

(借) 社債利息	30,000	(貸) 社債	30,000
----------	--------	--------	--------

2. 新株予約権付社債（転換社債型）

「発行価額の全額を一括して負債に計上する」との指示により、一括法による会計処理を行う。

(1) X1年4月1日（発行）

(借) 現金預金	1,800,000 (*6)	(貸) 社債	1,800,000
----------	----------------	--------	-----------

\*6 額面総額 2,000,000 × 発行価額 @ 90 円 / @ 100 円 = 1,800,000

(2) X2年3月31日（償却原価法（定額法））

(借) 社 債 利 息	40,000 (*7)	(貸) 社 債	40,000
-------------	-------------	---------	--------

\*7 発行差額：額面総額 2,000,000－発行価額 1,800,000＝200,000  
 $200,000 \div 5 \text{年} = 40,000$

(3) X3年3月31日

① 償却原価法（定額法。金額は上記(2)と同じ）

(借) 社 債 利 息	40,000	(貸) 社 債	40,000
-------------	--------	---------	--------

② 50%の権利行使

(借) 社 債	940,000 (*8)	(貸) 資本金など	940,000
---------	--------------	-----------	---------

\*8 社債の帳簿価額：発行価額 1,800,000＋償却 40,000×2年分＝1,880,000  
 $1,880,000 \times 50\% = 940,000$

### 3. 解答数値

(1) X2年度の社債利息

非分離型ワラント債に係る償却額	30,000
転換社債型に係る償却額	40,000
	<b>70,000</b>

(2) X2年度末の社債

非分離型ワラント債	910,000	← 発行時計上額 850,000＋償却 30,000×2年分
転換社債型	940,000	← 発行価額 1,800,000＋償却 40,000×2年分－権利行使 940,000
	<b>1,850,000</b>	

(下書き例)

	X1/4/1	X2/3/31	X3/3/31
非分離型ワラント債			
・社債部分：	発行 850,000	880,000	910,000
	償却 30,000	償却 30,000	
・新株予約権部分：	発行 150,000	150,000	75,000
		行使△75,000	
転換社債型：	発行 1,800,000	1,840,000	1,880,000
	償却 40,000	償却 40,000	行使△940,000

**問題 8** 自己株式など 解答：3 難易度：A (単位：千円)

ボリュームのある問題であったが、問われている内容は基本的なものであった。多少時間をかけてもよいので、確実に正答しておきたい。

1. 自己株式の払出計算 (移動平均法)

	単価	数量	帳簿価額
取得 (資料Ⅱの 2.)	@70	600 株	42,000
処分 (資料Ⅱの 3.)	"	△200 株	△14,000
取得 (資料Ⅱの 4.)	@75	400 株	30,000
移動平均単価の更新	@72.5(*1)	800 株	58,000
処分 (資料Ⅱの 5.)	"	△100 株	△7,250
処分 (資料Ⅱの 6.)	"	△200 株	△14,500
消却 (資料Ⅱの 7.)	"	△100 株	△7,250
期末残高	"	400 株	29,000

\*1  $58,000 \div 800 \text{ 株} = @72.5$

2. 当期中の取引に係る会計処理

(1) 新株発行 (資料Ⅱの 1.)

(借) 当座預金	340,000 (*2)	(貸) 資本金	170,000	} (*3)
		資本準備金	170,000	
(借) 株式交付費	2,400	(貸) 当座預金	2,400	

\*2  $@68 \times 5,000 \text{ 株} = 340,000$

\*3 資本金としない金額 (資本準備金とする金額) :  $340,000 \times 1/2 = 170,000$

資本金計上額 :  $340,000 - 170,000 = 170,000$

(2) 自己株式の取得 (資料Ⅱの 2.)

(借) 自己株式	42,000 (*4)	(貸) 当座預金	42,600
支払手数料	600		

\*4  $@70 \times 600 \text{ 株} = 42,000$

(3) 自己株式の処分 (資料Ⅱの 3.)

(借) 当座預金	16,000 (*5)	(貸) 自己株式	14,000 (*6)
		その他資本剰余金	2,000 (*7)

\*5  $@80 \times 200 \text{ 株} = 16,000$

\*6 上記 1. より

\*7 貸借差額

(4) 自己株式の取得 (資料Ⅱの4.)

(借) 自 己 株 式	30,000 (*8)	(貸) 当 座 預 金	30,400
支 払 手 数 料	400		

\*8 @75×400株=30,000

(5) 自己株式の処分と新株発行 (資料Ⅱの5.)

(借) 当 座 預 金	14,400	(貸) 自 己 株 式	7,250 (*9)
		<u>その他資本剰余金</u>	<u>750 (*10)</u>
		資 本 金	3,200
		<u>資 本 準 備 金</u>	<u>3,200</u>

\*9 上記1.より

\*10 払込価額  $14,400 \times 100 \text{株} / (100 \text{株} + 80 \text{株}) = 8,000$

$8,000 - 7,250 = 750$

\*11 資本金等増加限度額 :  $14,400 \times 80 \text{株} / (100 \text{株} + 80 \text{株}) = 6,400$

資本金としない金額 (資本準備金とする金額) :  $6,400 \times 1/2 = 3,200$

資本金計上額 :  $6,400 - 3,200 = 3,200$

(6) 自己株式の処分 (資料Ⅱの6.)

(借) 当 座 預 金	13,600 (*12)	(貸) 自 己 株 式	14,500 (*13)
<u>その他資本剰余金</u>	<u>900 (*14)</u>		

\*12 @68×200株=13,600

\*13 上記1.より

\*14 貸借差額

(7) 自己株式の消却 (資料Ⅱの7.)

(借) <u>その他資本剰余金</u>	<u>7,250</u> (*15)	(貸) 自 己 株 式	7,250
---------------------	--------------------	-------------	-------

\*15 上記1.より

3. 解答数値（当期中の取引後の資本剰余金の増加額）

(1) 資本準備金の増減額

新株発行（資料Ⅱの1.）	+170,000
自己株式の処分と新株発行（資料Ⅱの5.）	+3,200
	<hr/>
	+173,200

(2) その他資本剰余金の増減額

自己株式の処分（資料Ⅱの3.）	+2,000
自己株式の処分と新株発行（資料Ⅱの5.）	+750
自己株式の処分（資料Ⅱの6.）	△900
自己株式の消却（資料Ⅱの7.）	△7,250
	<hr/>
	△5,400

(3) 当期中の取引後の資本剰余金の増加額：173,200－5,400＝**167,800**



**問題9** 収益認識（予約販売および受託販売） 解答：4 難易度：A （単位：千円）

解答数値は短時間かつ容易に計算できるようになっていた。確実に正答しておきたい。

1. 予約販売

- (1) X1年1月4日からX1年3月20日まで（予約金の受取）

(借) 現金預金	120,000	(貸) 前受金	120,000
----------	---------	---------	---------

- (2) X1年4月1日（上巻1,000部の引渡）

(借) 前受金	55,000 (*1)	(貸) 売上	55,000
---------	-------------	--------	--------

\*1 @55,000円×1,000部=55,000

- (3) X2年4月1日（下巻1,000部の引渡）

(借) 前受金	65,000 (*2)	(貸) 売上	65,000
---------	-------------	--------	--------

\*2 @65,000円×1,000部=65,000

2. 受託販売

- (1) 引取費用の支払

(借) 受託販売	300	(貸) 現金預金など	300
----------	-----	------------	-----

- (2) 受託品の売上

(借) 現金預金など	9,600	(貸) 受託販売	9,600
------------	-------	----------	-------

- (3) 受託販売手数料の認識

X1年度に販売した商品に関する手数料であるため、X1年度の収益として認識する。

(借) 受託販売	2,880	(貸) 受取手数料	2,880
----------	-------	-----------	-------

3. 解答数値（X1年度における予約販売および受託販売に関する収益の合計金額）

予約販売	55,000
受託販売	2,880
	<hr/>
	<b>57,880</b>

**問題 10** 会計上の変更および誤謬の訂正 解答：1 難易度：A

通常行うべき対策をしていれば、ほとんどの肢の正誤判別ができると思われる。確実に正答しておきたい。

**ア：正しい**

参照：会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準\_4項(5)

会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準の適用指針\_8・18項

**イ：正しい**

参照：会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準\_4項(7)・55項

会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準の適用指針\_12・21項

**ウ：誤り**

「表示方法の変更」とは、従来採用していた一般に公正妥当と認められた表示方法から他の一般に公正妥当と認められた表示方法に変更することをいう。

表示方法の変更には、表示形式上の変更や、重要性の増加に伴う表示方法の変更のほか、財務諸表の表示区分を超えた表示方法の変更も含まれる。

しかし、会計処理の変更に伴って表示方法の変更が行われた場合は、会計方針の変更として取り扱う。

参照：会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準\_4項(6)

会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準の適用指針\_7・15項

**エ：誤り**

「誤謬」とは、原因となる行為が意図的であるか否かにかかわらず、財務諸表作成時に入手可能な情報を使用しなかったことによる、またはこれを誤用したことによる、次のような誤りをいう。

- ① 財務諸表の基礎となるデータの収集または処理上の誤り
- ② 事実の見落としや誤解から生じる会計上の見積りの誤り
- ③ 会計方針の適用の誤りまたは表示方法の誤り

参照：会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準\_4項(8)

**問題 11** 工事契約および商品売買 解答：5 難易度：A (単位：百万円)

商品売買に係る仕入諸掛費・仕入値引を計算に反映すること、仕入割引を計算に反映しないことに注意する必要がある。  
 ただし、難易度が高いわけではなく、計算量も多くはないため、確実に正答しておきたい。

1. 工事契約

(1) 期中における工事原価計上額：12,680 (資料 I より)

(2) 工事損失引当金

(借) 工事原価	380	(貸) 工事損失引当金	380
----------	-----	-------------	-----

(3) X1 年度の工事原価：12,680 + 380 = 13,060

2. 商品売買 (建設機械の卸売業)

(1) 原価ボックスによる整理

原価ボックス

期首商品棚卸高		売上原価 (商品評価損考慮前)	
・購入代価	420(*1)		
・仕入諸掛費	20(*2)		<u>3,680</u> (*8)
・仕入値引	△15(*3)		
当期商品仕入高		期末商品棚卸高	
・購入代価	3,560(*4)	・購入代価	440(*7)
・仕入諸掛費	320(*5)	・仕入諸掛費	48(*7)
・仕入値引	△163(*6)	・仕入値引	△26(*7)

- \*1 決算整理前の繰越商品勘定より
- \*2 決算整理前の繰延仕入諸掛費勘定より
- \*3 決算整理前の繰延仕入値引勘定より
- \*4 決算整理前の仕入勘定より
- \*5 決算整理前の仕入諸掛費勘定より
- \*6 決算整理前の仕入値引勘定より
- \*7 資料Ⅱの 1. より
- \*8 差額により計算

(2) 決算整理（売上原価を仕入勘定で算定する方法によるものとする）

① 購入代価部分に係る売上原価の算定

(借) 仕	入	420 (*9)	(貸) 繰	越	商	品	420
(借) 繰	越	商	品	440 (*10)	(貸) 仕	入	440

\*9 期首商品棚卸高。決算整理前の繰越商品勘定より

\*10 期末商品棚卸高

② 仕入諸掛費部分に係る売上原価の算定

(借) 仕	入	諸	掛	費	20 (*11)	(貸) 繰	延	仕	入	諸	掛	費	20
(借) 繰	延	仕	入	諸	掛	費	48 (*12)	(貸) 仕	入	諸	掛	費	48
(借) 仕	入	292 (*13)	(貸) 仕	入	諸	掛	費	292					

\*11 期首商品に対応する仕入諸掛費。決算整理前の繰延仕入諸掛費勘定より

\*12 期末商品に対応する仕入諸掛費

\*13 決算整理前の仕入諸掛費 320+期首商品対応分 20-期末商品対応分 48=292

③ 仕入値引部分に係る売上原価の算定

(借) 繰	延	仕	入	値	引	15 (*14)	(貸) 仕	入	値	引	15
(借) 仕	入	値	引	26 (*15)	(貸) 繰	延	仕	入	値	引	26
(借) 仕	入	値	引	152 (*16)	(貸) 仕	入	292				

\*14 期首商品に対応する仕入値引。決算整理前の繰延仕入値引勘定より

\*15 期末商品に対応する仕入値引

\*16 決算整理前の仕入値引 163+期首商品対応分 15-期末商品対応分 26=152

④ 期末商品の評価

(借) 商	品	評	価	損	280	(貸) 繰	越	商	品	280
-------	---	---	---	---	-----	-------	---	---	---	-----

商品評価損のうち、260は「災害の発生」という臨時の事象に起因し、かつ多額であると認められるため、損益計算書における特別損失の区分に表示する。

そして、残り20(=280-260)は、原則どおり売上原価として扱う。

(3) 売上原価：3,680+商品評価損のうち20=3,700

3. 解答数値（損益計算書に表示される売上原価の合計）

工事原価 13,060+商品に係る売上原価 3,700=16,760

**問題 12** 金融商品会計 解答：6 難易度：C

実務指針の知識も要求されているため、正答できなくても気にする必要はない。

**ア：誤り**

ヘッジ会計は、原則として、時価評価されているヘッジ手段に係る損益または評価差額を、ヘッジ対象に係る損益が認識されるまで純資産の部において繰り延べる方法（繰延ヘッジ）による。

ヘッジ全体が有効と判定され、ヘッジ会計の要件が満たされている場合には、ヘッジ手段に生じた損益のうち結果的に非有効となった部分についても、ヘッジ会計の対象として繰延処理することができる。

なお、非有効部分を合理的に区分できる場合には、非有効部分を繰延処理の対象とせずに当期の純損益に計上する方針を採用することができる。

参照：金融商品に関する会計基準\_32 項、  
金融商品会計に関する実務指針\_172・342 項

**イ：誤り**

その他有価証券をヘッジ対象とするヘッジ取引の会計処理方法として、繰延ヘッジまたは時価ヘッジのいずれかを選択することができる。

時価ヘッジを採用する場合、ヘッジ対象たるその他有価証券の時価の変動要因のうち特定のリスク要素（金利、為替、信用など）のみをヘッジの目的としているときは、ヘッジ取引開始以後に生じた時価の変動のうち当該リスク要素の変動に係る時価の変動額を当期の純損益に計上し、その他のリスク要素の変動に係る時価の変動額は純資産の部に計上する。他方、ヘッジ手段の損益または評価差額は発生時に当期の純損益に計上する。その結果、ヘッジ手段から生ずる時価変動額とヘッジ対象の中のヘッジ目的とされたリスク要素から生ずる時価変動額が当期純損益の計算上相殺される。  
参照：金融商品会計に関する実務指針\_160 項

**ウ：正しい**

参照：金融商品会計に関する実務指針\_156・323 項

**エ：正しい**

参照：金融商品に関する会計基準\_33・109 項

問題 13 有価証券 解答：2 難易度：A (単位：千円)

解答数値は短時間かつ容易に計算できるようになっていた。確実に正答しておきたい。

1. A社株式・B社株式・C社株式

(借) その他有価証券	1,500 (*1)	(貸) 繰延税金負債	600 (*2)
		その他有価証券評価差額金	900 (*3)

\*1 A社株式：期末時価 6,900－取得原価 6,000＝＋900

B社株式：期末時価 5,800－取得原価 5,000＝＋800

C社株式：期末時価 4,000－取得原価 4,200＝△200

$900 + 800 - 200 = 1,500$

\*2  $1,500 \times \text{法定実効税率 } 40\% = 600$

\*3  $1,500 - 600 = 900$

2. D社株式

時価が著しく下落しており、回復する見込みが不明であるため、減損処理を行う。

(借) 投資有価証券評価損	1,600 (*4)	(貸) その他有価証券	1,600
---------------	------------	-------------	-------

\*4 取得原価 3,000－期末時価 1,400＝1,600

3. E社株式

時価を把握することが極めて困難と認められるため、取得原価をもって貸借対照表価額とする。

なお、減損処理の要否については、次のとおりになる。

実質価額：(資産総額 42,000－負債総額 16,000)×保有 120 株／発行済株式総数 2,000 株＝1,560

取得原価 1,500 ≤ 1,560

∴ 減損処理は不要。

仕 訳 不 要
---------

4. 解答数値 (その他有価証券評価差額金)

上記 1. より、**900**

(参考：「時価を把握することが極めて困難と認められる有価証券」の定め削除について)

2019年度において、「時価の算定に関する会計基準」の公表およびそれに伴う関連会計基準（金融商品に関する会計基準を含む）の改正（以下、「2019年改正」）が行われた。

「時価の算定に関する会計基準」においては、時価のレベルに関する概念を取り入れ、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することとしている。このような時価の考え方の下では、時価を把握することが極めて困難と認められる有価証券は想定されない。2019年改正は、時価を用いる場合の時価の算定方法を明らかにするもので、時価評価の範囲の変更を意図するものではないが、時価を把握することが極めて困難と認められる有価証券の定めを残した場合、2019年改正後の会計基準の下でも時価を把握することが極めて困難と認められる有価証券が存在するとの誤解を生じさせかねないため、時価を把握することが極めて困難と認められる有価証券の定めが削除された。

ただし、市場価格のない株式等に関しては、たとえ何らかの方式により価額の算定が可能としても、それを時価とはしないとす従来考え方踏襲し、引き続き取得原価をもって貸借対照表価額とする取扱いとされている。

なお、2019年改正後の会計基準は、2021年4月1日以後開始する事業年度の期首から強制適用となる。ただし、2020年4月1日以後開始する事業年度の期首または2020年3月31日以後終了する事業年度における年度末の財務諸表から適用することもできる。

参照：金融商品に関する会計基準\_41項(5)(6)、81-2項

**問題 14** リース取引 解答：3 難易度：B

計算を含め通常テキストで扱っている知識を徹底していれば、イとウが誤りであることは判別できると思われる。しかし、やや細かい内容が問われていたが、できれば正答しておきたい。

**ア：正しい**

基本的には、現在価値基準と経済的耐用年数基準のいずれかに該当すれば、ファイナンス・リース取引に該当するものと判定する(\*)。

しかし、例外的に、リース物件の内容により、リース期間が経済的耐用年数の概ね 75%以上であっても借手がリース物件に係るほとんどすべてのコストを負担しないこともあるため、リース物件の特性、経済的耐用年数の長さ、リース物件の中古市場の存在等により、それが明らかな場合には現在価値基準のみにより判定を行う。

\* 現在価値基準がフルペイアウトの判定を行う原則的な基準と考えられているが、現在価値の計算をすべてのリース取引について行うことは実務上極めて煩雑と考えられるところから、簡便法としての経済的耐用年数基準を設けられている。

参照：リース取引に関する会計基準の適用指針\_13・94 項

**イ：誤り**

所有権移転外ファイナンス・リース取引のリース資産およびリース債務の計上額は、借手において当該リース物件の貸手の購入価額等が明らかな場合、リース料総額の現在価値と貸手の購入価額とのいずれか低い額による。「借手において貸手の購入価額が明らかな場合、当該価額を用いる」のは所有権移転ファイナンス・リース取引の場合である。

参照：リース取引に関する会計基準の適用指針\_22・37 項

**ウ：誤り**

所有権移転外ファイナンス・リース取引の場合、リース資産の償却は、自己所有の固定資産に適用する減価償却方法と同一の方法により減価償却費を算定する。

所有権移転外ファイナンス・リース取引の場合、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。この場合、自己所有の固定資産に適用する減価償却方法と同一の方法により減価償却費を算定する必要はない。

参照：リース取引に関する会計基準の適用指針\_28・42 項

**エ：正しい**

所有権移転外ファイナンス・リース取引について、リース資産総額に重要性が乏しいと認められる場合の簡便な処理が認められている。なお、所有権移転ファイナンス・リース取引については、このような取扱いが定められていない点に留意する必要がある。

参照：リース取引に関する会計基準の適用指針\_31・32・115・116 項



**問題 15** リース取引 解答：4 難易度：B (単位：千円)

残価保証額と維持管理費用の取扱いが含まれている点が若干応用的であったといえる。しかし、通常はテキストで扱う範囲であり、できれば正答しておきたい。

1. X1 年度における一連の会計処理

(1) X1 年 4 月 1 日 (リース取引開始)

(借) リース資産	60,203 (*1)	(貸) リース債務	60,203
-----------	-------------	-----------	--------

\*1 ① リース料総額の現在価値

貸手の計算利率を知りえないため、借手の追加借入金利率 4% を割引率として用いる。

$$\begin{aligned} & (\text{年額 } 14,400 - \text{維持管理費用 } 1,800) / (1 + 0.04) + (14,400 - 1,800) / (1 + 0.04)^2 \\ & + (14,400 - 1,800) / (1 + 0.04)^3 + (14,400 - 1,800) / (1 + 0.04)^4 \\ & + (14,400 - 1,800 + \text{残価保証 } 5,000) / (1 + 0.04)^5 \approx 60,203 \end{aligned}$$

② 借手の見積現金購入価額：62,691

① < ②

∴ リース資産およびリース債務の当初計上額は 60,203

(2) X2 年 3 月 31 日

① リース料の支払

(借) 維持管理費用	1,800	(貸) 現金預金	14,400
支払利息	2,408 (*2)		
リース債務	10,192 (*3)		

\*2 リース債務をリース料総額の現在価値 (60,203) にしたため、その後の利息相当額も借手の追加借入金利率 4% によって計算する。

$$\text{リース債務 } 60,203 \times 4\% \approx 2,408$$

\*3 年額 14,400 - 維持管理費用 1,800 - 利息相当額 2,408 = 10,192

② リース資産の減価償却

(借) 減価償却費	11,041 (*4)	(貸) リース資産減価償却累計額	11,041
-----------	-------------	------------------	--------

\*4 (リース資産 60,203 - 残価保証 5,000) ÷ リース期間 5 年 ≈ 11,041

2. 解答数値 (所有権移転外ファイナンス・リースに係る費用の合計額)

維持管理費用	1,800
支払利息	2,408
減価償却費	11,041
	<b>15,249</b>

**問題 16** 退職給付 解答：2 難易度：B

イの数理計算上の差異の費用処理年数を短縮するケースについては、対策をしていない受験生も多かったと思われる。ただし、ア・ウ・エについて判別できれば、消去法で解答を2に絞ることが可能となっていた。できれば正答しておきたい。

ア：従業員からの拠出額は、退職給付費用（勤務費用）から差し引かれることになる。

したがって、当期に計上する退職給付費用を**必ず減少させる**。

参照：退職給付に関する会計基準\_注4

イ：問題文柱書の「各期の発生額を平均残存勤務期間にわたって按分した額を～」より、未認識数理計算上の差異は定額法によって費用処理することになる。

定額法による場合の費用処理年数の短縮が行われたときは、未認識数理計算上の差異の期首残高は「短縮後の平均残存勤務期間－既経過期間」にわたって費用処理する。なお、「短縮後の平均残存勤務期間－既経過期間」がゼロまたはマイナスとなる場合は、当期に残高のすべてを一括して費用処理する。

したがって、当期に計上する退職給付費用を**必ず減少させる**。

参照：退職給付に関する会計基準の適用指針\_40 項(1)・104 項

ウ：当期に勤務条件を改善した結果、退職率が改善されたことによる数理計算上の差異が当期に発生することとなる。

しかし、本問では、数理計算上の差異は発生した期の翌期から費用処理するため、退職給付費用の**当期の計上額には影響しない**。

エ：当期末に割引率が上昇したことにより、数理計算上の差異が当期に発生することとなる。

しかし、本問では、数理計算上の差異は発生した期の翌期から費用処理するため、退職給付費用の**当期の計上額には影響しない**。

**問題 17** 固定資産の減損会計 解答：6 難易度：A (単位：千円)

資料が若干読み取りにくいですが、基本的な知識で解答可能であった。多少時間をかけてもよいので、確実に正答しておきたい。

1. 資産グループの帳簿価額

(1) 資産A

減価償却累計額：取得原価 200,000 ÷ 耐用年数 5 年 × 3 年分 = 120,000

帳簿価額：200,000 - 120,000 = 80,000

(2) 資産B

減価償却累計額：取得原価 150,000 ÷ 耐用年数 8 年 × 2 年分 = 37,500

帳簿価額：150,000 - 37,500 = 112,500

(3) 合計：80,000 + 112,500 = 192,500

2. 減損損失の認識の判定

(1) 割引前将来キャッシュ・フロー

主要な資産Bの残存耐用年数である6年分を計算する (X9年度期末まで)。

各年度 60,000 × 6 年分 - 資産Cの再取得 220,000 + X9年度期末における資産Cの正味売却価額 20,000 = 160,000

(2) 判定

帳簿価額 192,500 > 割引前将来キャッシュ・フロー 160,000

∴ 減損損失を認識する。

3. 減損損失の測定

(1) 回収可能価額

① 使用価値

各年度 60,000 × 5.41719 - 資産Cへの再取得 220,000 × 0.94260

+ X9年度期末における資産Cの正味売却価額 20,000 × 0.83748 = 134,409

② 当期 (X3年度) 末の正味売却価額：資産A 40,000 + 資産B 70,000 = 110,000

③ 回収可能価額

使用価値 134,409 > 正味売却価額 110,000

∴ 134,409

(2) 減損損失

帳簿価額 192,500 - 回収可能価額 134,409 = 58,091

4. 減損損失の配分

問題の指示どおり、帳簿価額に基づいて配分する。

(借) 減 損 損 失	58,091	(貸) 資 産	A	24,142
		資 産	B	33,949

\*1 減損損失  $58,091 \times \text{資産Aの帳簿価額 } 80,000 / \text{資産グループの帳簿価額 } 192,500 \approx 24,142$

\*2 減損損失  $58,091 \times \text{資産Bの帳簿価額 } 112,500 / \text{資産グループの帳簿価額 } 192,500 \approx 33,949$

5. 解答数値 (資産Bの減損処理後の帳簿価額)

減損前の帳簿価額  $112,500 - \text{減損損失 } 33,949 = \mathbf{78,551}$

**問題 18** 市場販売目的ソフトウェア 解答：4 難易度：B (単位：千円)

非常に手間のかかる問題であった。できれば正答しておきたいが…。

1. プロジェクトAに係るソフトウェアの償却

(1) X4年度

取得原価 4,500 × 実際販売数量 400 個 / 総見込販売数量 1,000 個 = 1,800

4,500 ÷ 見積有効期間 3 年 = 1,500

1,800 ≥ 1,500

∴ 償却額は 1,800 → 償却後残高：4,500 - 1,800 = 2,700

見込販売価格 @ 8 × (1,000 個 - 400 個) = 4,800

2,700 ≤ 4,800

∴ 一時の費用または損失の計上は不要

(2) X5年度

総見込販売数量を期首に修正しているため、修正後の総見込販売数量を用いて計算する。

未償却残高 2,700 × 実際販売数量 280 個 / 修正後における当年度以降の総見込販売数量 500 個 = 1,512

2,700 ÷ 残存有効期間 2 年 = 1,350

1,512 ≥ 1,350

∴ 償却額は 1,512 → 償却後残高：2,700 - 1,512 = 1,188

見込販売価格 @ 4.5 × (500 個 - 280 個) = 990

1,188 > 990

∴ 一時の費用または損失：1,188 - 990 = 198

	見込販売数量に 基づく償却額	残存有効期間に 基づく均等配分額	一時の費用 または損失	未償却残高	翌期以降の 見込販売収益
X4年度	1,800	1,500	—	2,700	4,800
X5年度	1,512	1,350	198	990	990
:	:	:	:	:	:

2. プロジェクトBに係るソフトウェアの償却 (X5年度)

取得原価 4,800 × 実際販売数量 300 個 / 総見込販売数量 2,400 個 = 600

4,800 ÷ 見積有効期間 3 年 × 6 ヶ月 / 12 ヶ月 = 800

600 < 800

∴ 償却額は 800 → 償却後残高：4,800 - 800 = 4,000

見込販売価格 @ 2.2 × (2,400 個 - 300 個) = 4,620

4,000 ≤ 4,620

∴ 一時の費用または損失の計上は不要

	見込販売数量に 基づく償却額	残存有効期間に 基づく均等配分額	一時の費用 または損失	未償却残高	翌期以降の 見込販売収益
X5年度	600	800	—	4,000	4,620
:	:	:	:	:	:

### 3. プロジェクトCに係るソフトウェアの償却

誤謬の訂正（修正再表示）をした後のソフトウェア計上額に基づいて計算すると、次のようになる。

(1) 誤謬の訂正（修正再表示）をした後のソフトウェア計上額：1,000+2,000=3,000

(2) X4年度

取得原価 3,000×実際販売数量 400 個／総見込販売数量 800 個=1,500

3,000÷見積有効期間 3 年=1,000

1,500 ≥ 1,000

∴ 償却額は 1,500 → 償却後残高：3,000-1,500=1,500

見込販売価格@ 6 × (800 個-400 個)=2,400

1,500 ≤ 2,400

∴ 一時の費用または損失の計上は不要

(3) X5年度

未償却残高 1,500×実際販売数量 260 個／(総見込販売数量 800 個-X4 年度販売 400 個)=975

1,500÷残存有効期間 2 年=750

975 ≥ 750

∴ 償却額は 975 → 償却後残高：1,500-975=525

見込販売価格@ 6 × (800 個-400 個-260 個)=840

525 ≤ 840

∴ 一時の費用または損失の計上は不要

	見込販売数量に 基づく償却額	残存有効期間に 基づく均等配分額	一時の費用 または損失	未償却残高	翌期以降の 見込販売収益
X4年度	1,500	1,000	—	1,500	2,400
X5年度	975	750	—	525	840
:	:	:	:	:	:

### 4. 解答数値 (X5 年度におけるソフトウェアに係る研究開発費、減価償却費その他の費用および損失の合計額)

プロジェクトAに係る減価償却費	1,710	← 通常の償却 1,512+一時の費用または損失 198
プロジェクトBに係る減価償却費	800	
プロジェクトBに係る研究開発費	1,200	
プロジェクトCに係る減価償却費	975	

**4,685**

**問題 19** 四半期財務諸表 解答：5 難易度：A

通常行うべき対策をしていれば、ほとんどの肢の正誤判別ができると思われる。確実に正答しておきたい。

**ア：誤り**

四半期会計期間の四半期連結損益計算書を作成する企業は、期首からの累計期間の四半期連結損益計算書を作成することが求められている。

参照：四半期財務諸表に関する会計基準\_7項(2)・37・37-2項

**イ：正しい**

参照：四半期財務諸表に関する会計基準\_6項

**ウ：誤り**

標準原価計算等を採用している場合において、原価差異が操業度等の季節的な変動に起因して発生したものであり、かつ、原価計算期間末までにはほぼ解消が見込まれるときには、継続適用を条件として、当該原価差異を流動資産または流動負債として繰り延べることができる。

参照：四半期財務諸表に関する会計基準\_12・49・50項

**エ：正しい**

参照：四半期財務諸表に関する会計基準\_15項

**問題 20** 企業結合会計 解答：3 難易度：B

ウ（特定の株式または社債の市場価格に依存する条件付取得対価がある場合）については、対策をしていない受験生も多かったと思われる。ただし、その他の肢については、通常行うべき対策をしていれば、正誤判別できると思われる。できれば正答しておきたいが…。

**ア：正しい**

参照：企業結合に関する会計基準\_99 項

**イ：誤り**

識別可能資産および負債への取得原価の配分額は、企業結合日における次の時価を基礎として算定する。

- ① 観察可能な市場価格に基づく価額
- ② ①がない場合には、合理的に算定された価額

参照：企業結合に関する会計基準\_28・102・103 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\_53・362 項

**ウ：誤り**

特定の株式または社債の市場価格に依存する条件付取得対価がある場合には、条件付取得対価の交付または引渡しが確実となり、その時価が合理的に決定可能となった時点で、次の処理を行う（のれんまたは負ののれんを追加的に認識するわけではない）。

- ① 追加で交付可能となった条件付取得対価を、その時点の時価に基づき認識する。
- ② 企業結合日現在で交付している株式または社債をその時点の時価に修正し、当該修正により生じた社債プレミアムの減少額またはディスカウントの増加額を将来にわたって定期的に償却する。

参照：企業結合に関する会計基準\_27 項(2)・97 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\_47 項(2)

**エ：正しい**

参照：企業結合に関する会計基準\_41・119 項、注9



**問題 21** 事業分離 解答：2 難易度：B (単位：千円)

評価・換算差額等の取扱いに迷った受験生も多くいたと思われる。できれば正答したいが…

1. 事業分離後の資本関係

事業分離後、A社によるB社株式の保有割合は次のようになる。

事業分離による発行600千株 / (600千株 + 事業分離直前の発行済株式総数200千株) = 0.75 → 75%

A社の保有割合が過半数となるため、事業分離後に、B社はA社の子会社になるものと解釈する。

2. 個別財務諸表上の会計処理

(1) A社側 (分離元企業)

移転した事業 (a事業) に対する投資が継続しているものとして処理を行う。

(借) 評価・換算差額等	400	(貸) a事業資産	4,600 (*1)
B社株式	4,200 (*2)		

\*1 負債の金額が不明であったため、識別可能純資産は、すべて資産から構成されるものと仮定している (以下、同じ)。

\*2 移転した事業 (a事業) の株主資本相当額

(2) B社側 (分離先企業)

A社が取得企業となる「逆取得」に該当するものとして処理を行う。

(借) a事業資産	4,600 (*3)	(貸) 評価・換算差額等	400 (*3)
		資本金	4,200 (*4)

\*3 移転前に付された適正な帳簿価額

\*4 移転を受けた事業 (a事業) の株主資本相当額

3. 連結修正仕訳

(1) 移転したa事業に係る資本連結

(借) 資本金	4,200	(貸) B社株式	2,625 (*6)
評価・換算差額等	100 (*5)	非支配株主持分	1,150 (*7)
		資本剰余金	525 (*8)

\*5 a事業に係る評価・換算差額等  $400 \times \text{非支配株主割合 } 25\% = 100$

\*6 B社株式  $4,200 - \underline{\text{a事業の事業時価 } 6,300 \times 25\%} = 2,625$

= 下記(2)②の相殺消去に充てられる金額 1,575

\*7 (株主資本相当額  $4,200 + \text{評価・換算差額等 } 400) \times 25\% = 1,150$

\*8 貸借差額

または、次の図を用いて算定することもできる。

	75%	25%
事業時価 6,300		持分変動差額 525 →資本剰余金として計上
株主資本相当額 4,200		

(2) 事業分離直前のB社の事業に係る資本連結

① 資産および負債の時価評価

(借) 諸 資 産	400 (*9)	(貸) 評 価 差 額	400
-----------	----------	-------------	-----

\*9 時価 1,700 - 帳簿価額 1,300 = 400

② 投資と資本の相殺消去

(借) 資 本 金	1,300	(貸) B 社 株 式	1,575 (*10)
評 価 差 額	400	非 支 配 株 主 持 分	425 (*11)
の れ ん	300 (*12)		

\*10 時価@10,500円×200千株×A社保有割合75%=1,575

または、事業分離直前におけるB社の企業全体の時価2,100×75%=1,575

\*11 (資本金1,300+評価差額400)×非支配株主割合25%=425

\*12 1,575 - (資本金1,300+評価差額400)×A社保有割合75%=300

または、次の図を用いて算定することもできる。

	75%	25%
事業時価 2,100	のれん 300	
純資産時価 1,700		
株主資本相当額 1,300		

4. 解答数値

(1) のれん：上記2.(1)より、**300**

(2) 資本剰余金：上記2.(2)より、**525**

**問題 22** 税効果会計 解答：6 難易度：A

通常行うべき対策をしていれば、ほとんどの肢の正誤判別ができると思われる。確実に正答しておきたい。

**ア：誤り**

法人税等について税率の変更があったこと等により繰延税金資産および繰延税金負債(資本連結に際し、子会社の資産および負債の時価評価により生じた評価差額に係るものを含む)の金額を修正した場合には、修正差額を法人税等調整額に加減して処理するものとする。

ただし、資産の評価替えにより生じた評価差額が直接純資産の部に計上される場合において、当該評価差額に係る繰延税金資産および繰延税金負債の金額を修正したときは、修正差額を評価差額に加減して処理するものとする。つまり、税率変更の影響を受けて、全部純資産直入法により会計処理しているその他有価証券の評価差額に係る繰延税金資産または繰延税金負債の金額を修正する場合、当該修正差額は、その他有価証券評価差額金に加減して処理する。

参照：税効果会計に係る会計基準\_注7、

税効果会計に係る会計基準の適用指針\_51 項

**イ：誤り**

未実現利益の消去に係る連結財務諸表固有の将来減算一時差異については、売却元の連結会社において売却年度に納付した当該未実現利益に係る税金の額を繰延税金資産として計上する。

未実現利益の消去に係る繰延税金資産を計上するにあたっては、その回収可能性を判断しない。なお、繰延税金資産の計上対象となる当該未実現利益の消去に係る将来減算一時差異の額については、売却元の連結会社の売却年度における課税所得の額を上限とする。

参照：税効果会計に係る会計基準の適用指針\_34・35 項

**ウ：正しい**

参照：税効果会計に係る会計基準\_第四\_4、注6、

税効果会計に係る会計基準の適用指針\_46・64・157・158 項

**エ：正しい**

参照：「税効果会計に係る会計基準」の一部改正\_2・12～17 項

**問題 23～28 連結会計の総合問題** (単位：千円)

子会社の決算日と連結決算日が異なる点に動揺した受験生もいたと思われるが、落ち着いて対処したい内容であった。取得関連費用の取扱いについても、最近の本試験（短答式・論文式ともに）では頻出の内容であり、確実な対処が望まれる。

集計項目が非常に多くなる問題 28（親会社株主に帰属する当期純利益）は捨て問として扱っても大丈夫であるが、それ以外の箇所ですすでも多くの点数を稼いでいただきたい（少なくとも、Aランクと判定される問題 24～26 の 3 問は確実に正答したい）。

1. S 社個別財務諸表の修正 → **広い意味での連結修正仕訳に該当する**

S 社の決算日（12 月末日）と連結決算日（2 月末日）の差異が 3 ヶ月を超えないため、S 社の正規の決算（12 月末日を決算日とする財務諸表）を基礎として連結決算を行うことができる。この場合、連結会社間の取引に係る会計記録の重要な不一致について調整が必要となる（下記(3)参照）。

(1) 支配獲得時における資産・負債の時価評価（開始仕訳）

(借) 土 地	10,000 (*1)	(貸) 繰延税金負債 ( S 社 側 )	4,500 (*3)
建 物	5,000 (*2)	評 価 差 額	10,500 (*4)

\*1 時価 60,000－帳簿価額 50,000＝10,000

\*2 時価 35,000－帳簿価額 30,000＝5,000

\*3 (10,000＋5,000)×法定実効税率 30%＝4,500

\*4 (10,000＋5,000)－税効果 4,500＝10,500

(2) 評価差額の実現（時価評価の対象となった建物に係る減価償却費の修正）

① 開始仕訳（X2 年 12 月期および X3 年 12 月期に係る修正）

(借) 利 益 剰 余 金 － 当 期 首 残 高 －	500 (*5)	(貸) 建 物 (または減価償却累計額)	500
(借) 繰延税金負債 ( S 社 側 )	150 (*6)	(貸) 利 益 剰 余 金 － 当 期 首 残 高 －	150

\*5 建物の時価上昇 5,000÷残存耐用年数 20 年＝250  
250×2 年分＝500

\*6 250×法定実効税率 30%＝75  
75×2 年分＝150

S 社利益剰余金に対する 1 年あたり  
影響額は、△250＋75＝△175

② 当期の連結財務諸表作成に用いる会計期間（X4 年 12 月期）に係る修正

(借) 減 価 償 却 費	250 (*7)	(貸) 建 物 (または減価償却累計額)	250
(借) 繰延税金負債 ( S 社 側 )	75 (*8)	(貸) 法 人 税 等 調 整 額	75

\*7 建物の時価上昇 5,000÷残存耐用年数 20 年＝250

\*8 250×法定実効税率 30%＝75

当期純利益に対する影響額は、  
△250＋75＝△175

(3) 子会社の決算日と連結決算日の差異に起因する調整

① S社のP社からの掛仕入高

(借) 売上原価 (当期商品仕入高)	9,000	(貸) 買掛金	9,000
(借) 商品	9,000	(貸) 売上原価 (当期商品仕入高)	9,000

② S社からP社への掛代金の支払高

(借) 買掛金	9,500	(貸) 現金預金	9,500
---------	-------	----------	-------

③ S社からP社への賃借料の支払高

(借) その他の販売費及び一般管理費 (支払賃借料)	800	(貸) 現金預金	800
(借) 繰延税金資産 (S社側)	240 (*9)	(貸) 法人税等調整額	240

\*9 800×法定実効税率 30%=240

→ **S社利益剰余金に対する影響額は、 $\Delta 800+240=\Delta 560$**

2. S社の資本に関するタイムテーブル

	X1 12/31		X3 12/31		X4 12/31
	80%				
資本金	100,000		100,000		100,000
資本剰余金	50,000	非 5,930 ↑×0.2	50,000	非 3,453 ↑×0.2	50,000
利益剰余金	100,000	+30,000 △350(*11)	130,000 △350(*11)	利益 18,000 △735(*12) 配当 7,000 ↓ Pへ 5,600	141,000 △1,085(*13)
評価差額	10,500(*10)		10,500(*10)		10,500(*10)
合計	260,500		290,150	非へ 1,400	300,415
取得持分	208,400(*14)				
取得原価	230,000(*15)				
のれん	21,600	△2,160(*16)×2年分		△2,160(*16)	

\*10 上記1. (1)の\*4より

\*11 評価差額の実現による1年あたり影響額 $\Delta 175$ (上記1. (2)①より)×2年分  
= $\Delta 350$

\*12 評価差額の実現による1年あたり影響額： $\Delta 175$ (上記1. (2)②より)

S社からP社への賃借料支払高に係る影響額： $\Delta 560$ (上記1. (3)③より)

$\Delta 175+\Delta 560=\Delta 735$

\*13  $\Delta 350$ (上記\*11)+ $\Delta 735$ (上記\*12)= $\Delta 1,085$

\*14 資本合計 260,500×P社保有割合 80%=208,400

\*15 個別財務諸表上の取得原価 240,000－取得関連費用 10,000＝230,000

\*16 のれん 21,600÷償却期間 10年＝2,160

### 3. 当期（X5年2月期）の連結財務諸表を作成するための連結修正

#### (1) 資本連結に係る開始仕訳

##### ① 取得関連費用に係る修正

(借) 利益剰余金 －当期首残高－	10,000	(貸) S社株式	10,000
----------------------	--------	----------	--------

##### ② 投資と資本の相殺消去など

(借) 資本金 －当期首残高－	100,000	(貸) S社株式	230,000
資本剰余金 －当期首残高－	50,000	非支配株主持分 －当期首残高－	58,030 (*19)
利益剰余金 －当期首残高－	110,250 (*17)		
評価差額	10,500		
のれん	17,280 (*18)		

\*17 支配獲得時の相殺消去： 100,000

取得後利益剰余金のうち非支配株主持分への振替（※）： 5,930

のれん償却額（上記2.のタイムテーブルより2,160×2年分）： 4,320

110,250

※（X3年12月末までの増加額30,000－個別財務諸表の修正350（上記2.の\*11））

×非支配株主割合20%＝5,930

\*18 のれん 21,600－償却2,160×2年分＝17,280

\*19 X3年12月末資本合計290,150（上記2.のタイムテーブルより）×非支配株主割合20%  
＝58,030

#### (2) 当期純利益の配分

(借) 非支配株主に帰属する当期純利益	3,453 (*20)	(貸) 非支配株主持分	3,453
---------------------	-------------	-------------	-------

\*20（当期純利益18,000－個別財務諸表の修正735（上記2.の\*12））×非支配株主割合20%  
＝3,453

#### (3) 利益剰余金の配当に係る修正

(借) 受取利息及び配当金	5,600 (*21)	(貸) 利益剰余金	7,000
非支配株主持分	1,400 (*22)		

\*21 配当額7,000×P社保有割合80%＝5,600

\*22 配当額7,000×非支配株主割合20%＝1,400

(4) のれんの償却

(借) のれん償却額	2,160 (*23)	(貸) のれん	2,160
------------	-------------	---------	-------

\*23 上記2.のタイムテーブルより

(5) 取引高の相殺消去

① 商品売買取引

(借) 売上高	90,000	(貸) 売上原価	90,000 (*24)
---------	--------	----------	--------------

\*24 S社のP社からの仕入高 81,000 + 個別財務諸表の修正 9,000 (上記1.(3)①より)  
= 90,000 = **P社におけるS社への売上高**

② 賃借料

(借) その他の販売費及び一般管理費 (支払賃借料)	4,800 (*25)	(貸) 受取賃借料	4,800
-------------------------------	-------------	-----------	-------

\*25 S社の個別損益計算書計上額：月額 400 × 10ヶ月分 = 4,000  
個別財務諸表の修正：800 (上記1.(3)③より)  
4,000 + 800 = 4,800

(6) 商品に係る未実現利益 (当期末における未実現利益の消去)

(借) 売上原価	4,000 (*26)	(貸) 商品	4,000
(借) 繰延税金資産 (P社側)	1,200 (*27)	(貸) 法人税等調整額	1,200

\*26 (S社の手許商品棚卸高のうちP社から仕入分 7,000 + 個別財務諸表の修正 9,000)  
× 売上総利益率 25% = 4,000

\*27 4,000 × 法定実効税率 30% = 1,200

(7) 債権債務の相殺消去

(借) 買掛金	15,000 (*28)	(貸) 売掛金	15,000
---------	--------------	---------	--------

\*28 S社のP社に対する買掛金 15,500 + X5年1～2月の掛仕入高 9,000  
- X5年1～2月の掛代金支払高 9,500 = 15,000 = **P社のS社に対する売掛金 15,000**

(8) 貸倒引当金の調整

(借) 貸倒引当金	300 (*29)	(貸) 貸倒引当金繰入額	300
(借) 法人税等調整額	90 (*30)	(貸) 繰延税金負債	90

\*29 売掛金の相殺消去 15,000 × 2% = 300

\*30 300 × 法定実効税率 30% = 90

**問題 23** 利益剰余金当期首残高 解答：1 難易度：B

P社の利益剰余金当期首残高	500,000	← X4年2月28日の残高
S社の利益剰余金当期首残高	130,000	← X3年12月31日の残高
評価差額の実現	△350	← 上記2.の*11参照
資本連結に係る開始仕訳		
・取得関連費用に係る修正	△10,000	← 上記3.(1)①参照
・投資と資本の相殺消去	△100,000	} △110,250 (詳細は上記3.(1)②の*17参照)
・取得後利益剰余金の配分	△5,930	
・のれん償却額(2年分)	△4,320	
	<hr/>	
	<b>509,400</b>	

**問題 24** 売上原価 解答：4 難易度：A

P社の売上原価	600,000	
S社の売上原価	375,000	
決算日の差異に起因する調整	—	← 9,000-9,000=0 (詳細は1.(3)①参照)
取引高の相殺消去	△90,000	← 上記3.(5)参照
商品に係る未実現利益の消去	+4,000	← 上記3.(6)参照
	<hr/>	
	<b>889,000</b>	

**問題 25** のれん償却額 解答：3 難易度：A

上記2.のタイムテーブルより、**2,160**

**問題 26** 営業外損益 解答：2 難易度：A

営業外収益		
・受取利息及び配当金	17,400	← P社15,000+S社8,000-配当に係る修正5,600
・受取賃借料	4,200	← P社9,000-取引高の相殺消去4,800
営業外費用		
・支払利息	△26,000	← P社20,000+S社6,000
	<hr/>	
	<b>△4,400</b>	



**問題 27** 法人税等調整額 解答：1 難易度：B

法人税等調整額

貸倒引当金の調整	90(*34)	P社の個別P/L	3,000
		S社の個別P/L	2,000
		評価差額の実現	75(*31)
		決算日の差異に起因する調整	240(*32)
		商品に係る未実現利益の消去	1,200(*33)
	<b>貸方残高 6,425(*35)</b>		

\*31 上記 1. (2)②参照

\*32 上記 1. (3)③参照

\*33 上記 3. (6)参照

\*34 上記 3. (8)参照

\*35 損益計算書上、「法人税、住民税及び事業税」に対する控除項目という意味で△を付して表示する。

**問題 28** 親会社株主に帰属する当期純利益 解答：4 難易度：C

P社の当期純利益	50,000	
S社の当期純利益	18,000	
評価差額の実現	△175	← 上記 1. (2)②参照
決算日の差異に起因する調整	△560	← 上記 1. (3)③参照
当期純利益の配分	△3,453	← 上記 3. (2)参照
配当に係る修正	△5,600	← 上記 3. (3)参照
のれん償却額	△2,160	← 上記 2. の*16 参照
商品に係る未実現利益の消去	△2,800	← 消去△4,000+税効果 1,200。詳細は上記 3. (6)参照
貸倒引当金の調整	+210	← 調整 300-税効果 90。詳細は上記 3. (8)参照
	<b>53,462</b>	

以 上