

令和 5 年度第Ⅱ回公認会計士試験 財務会計論（計算のみ）

アイ・シー・オー

I C O 短答式試験解答&解説

令和 05 年度第Ⅱ回【計算】講評

今回の簿記は、近年とは違い難問でした。この場合の対策は、簡単な問題を確実にかつスピーディーに正解することです。今回の場合、8点問題 12 問のうち 8 問は取りたいです。また 4点問題 6 問のうち 3 問は取れるはずですが、また、狙う問題と捨てる問題もはっきりしていたので、しっかりと対策をした受験生は狙う問題を間違わないで取り掛かれたと思います。8点問題で確実に得点して欲しい問題は、4 有価証券、5 圧縮記帳、6 繰延資産、8 自己株式、10 個別 C F 計算書、13 リース会計、15 退職給付会計、20 固定資産の減損、21 連結財務諸表のその他の包括利益の 9 問のうち 8 問で 6 4 点、4 点問題は 6 問のうち 3 問の 1 2 点は得点して欲しいところです。したがって、合計：6 4 点 + 1 2 点 = 7 6 点 / 1 2 0 点の 6 割強が合格ラインといったところでしょうか。

計算のみ

問題番号	難易度	出題範囲	攻め時間 or 捨て
問題 3	B	小口現金	捨てる ー
問題 4	C	有価証券…目的変更, 有価証券減損, 外貨建有価証券	攻める 6分
問題 5	C	圧縮記帳…直接減額方式、積立金方式	攻める 6分
問題 6	D	繰延資産	攻める 6分
問題 8	D	自己株式	攻める 4分
問題 10	C	個別キャッシュフロー計算書…直接法と間接法	攻める 8分
問題 13	D	リース会計…残価保証がある場合	攻める 6分
問題 15	C	退職給付会計…未認識数理計算上の差異、過去勤務費用	攻める 8分
問題 16	C	収益の認識…取引価格の配分	攻める 8分
問題 18	C	株式移転…親会社と子会社が株式移転設立完全親会社の設立	攻める 8分
問題 20	D	減損会計…共用資産	攻める 6分
問題 21	C	外貨建連結会計…その他の包括利益	攻める 8分
問題 23	D	資本連結会計…非支配株主持分	攻める 4分
問題 24	D	資本連結会計…利益剰余金	攻める 6分
問題 25	D	資本連結会計…為替換算調整勘定	攻める 6分
問題 26	B	資本連結会計…資産合計	捨てる ー
問題 27	B	資本連結会計…資本剰余金	捨てる ー
問題 28	B	資本連結会計…親会社に帰属する当期純利益	捨てる ー
		合計	90分

A～Eランクで評価

A	B	C	D	E
難解(解けない)	やや難解(時間が掛る)	普通(上級レベル)	やや容易(入門レベル)	容易

I C O 解答

問題 01	2	問題 02	5	問題 03	2	問題 04	4	問題 05	3
問題 06	2	問題 07	1	問題 08	6	問題 09	2	問題 10	2
問題 11	1	問題 12	5	問題 13	3	問題 14	3	問題 15	6
問題 16	2	問題 17	4	問題 18	2	問題 19	3	問題 20	6
問題 21	6	問題 22	1	問題 23	2	問題 24	2	問題 25	4
問題 26	1	問題 27	3	問題 28	5				

(I C O 解説)

問題 3 <難易度> B <出題範囲> 小口現金 (8 点) 捨てる。

[本問のポイント]

1. 小口現金の経費の普通仕訳帳への記入

用度係は小口現金の収支を小口現金出納帳という補助簿に記録しておいて一定期間後にまとめて報告する。そして、経理係が、この報告時に小口現金の収支について普通仕訳帳に仕訳をする。つまり、ここで注意が必要なことは、用度係が実際に経費等を小口現金で支払ったときは小口現金出納帳に記録がされるだけで仕訳はなされないということである。

本問の場合、「毎週月曜日に、前週の支払の報告を受け」とあるため、X2年3月31日(金)現在、普通仕訳帳には経費の記入は行われていない。そこで、決算にあたって経費の仕訳記入の処理をしなければならない。

[解 説] (単位：円)

1. 経費の仕訳記入

(借) 小 口 現 金 (注 1)	5,000	(貸) 旅 費 交 通 費	5,000
旅 費 交 通 費 (注 2)	40,000	小 口 現 金	89,500
消 耗 品 費	31,500		
雑 費	2,500		
消 耗 品 費	15,500		

(注 1) 「交通系 IC カード」を購入したときに、小口現金出納帳の内訳欄の旅費交通費に記入しているの、交通費精算をしたときには、旅費交通費の取消を行うため貸方に計上する。

(注 2) 「10,000 円札を受け取っていたことが判明」とあるが、小口現金出納帳には正しく記録されているので、そのまま普通仕訳帳に仕訳記入をすればよい。

なお、小口現金出納帳の本日補給額は、小口現金勘定残高 150,000 - 前週繰越 50,800 = 99,200 である。

2. 自動販売機

(1) 仮払金処理…処理済み

(借) 仮 払 金	7,500	(貸) 現 金	7,500
-----------	-------	---------	-------

(2) 小口現金への受入

(借) 小 口 現 金	9,500	(貸) 仮 払 金	7,500
		売 上	2,000

(注) 自動販売機売上金等 9,500 - 仮払金 7,500 = 2,000

3. 不渡小切手

(1) 誤記入の修正処理

(借) 現 金	12,000	(貸) 小 口 現 金	12,000
---------	--------	-------------	--------

(2) 不渡小切手への振替

(借) 不 渡 小 切 手	12,000	(貸) 現 金	12,000
---------------	--------	---------	--------

4. 貸借対照表に計上される現金の金額

現金		小口現金		合計
前 T/B	3,658,000	前 T/B	150,000	
+	12,000	+	5,000	
△	12,000	△	89,500	
		+	9,500	
		△	12,000	
<hr/>		<hr/>		<hr/>
	3,658,000	+	63,000	=
				<hr/>
				3,721,000

したがって、正解は [2] である。

問題 4 <難易度> C <出題範囲> 有価証券…保有目的区分の変更, 有価証券の減損処理, 外貨建有価証券 (8 点) タイム 8 分

[本問のポイント]

1. **A 社株式：保有目的区分の変更…**その他有価証券 → 関係会社株式

株式の追加取得により持分比率が増加し、その他有価証券が子会社株式又は関連会社株式に該当することとなった場合には、帳簿価額で振り替える。ただし、その他有価証券の評価差額の会計処理として部分純資産直入法を採用しており、当該有価証券について評価差損を計上している場合には、時価による評価後の価額で振り替える。

(金融商品会計に関する実務指針 88 項)

2. **B 社株式…**その他有価証券

政策保有目的で取得した株式は、その他有価証券に分類されるが、その後政策による保有を解消するため、1 年以内に売却することを決定したとしても、トレーディング目的に変更されたものではないため、売買目的有価証券に振り替えることはできない。したがって、固定資産（投資その他の資産）のままである。

その他有価証券への分類はその取得当初の意図に基づいて行われるものであるから、取得後における売買目的有価証券への振替は認められない。ただし、資金運用方針の変更又は法令若しくは基準等の改正若しくは適用により有価証券のトレーディング取引を開始することとした場合、又は有価証券の売買を頻繁に繰り返したことが客観的に認められる場合には、売買目的有価証券への振替を行わなければならない。この場合、振替時の時価をもって売買目的有価証券に振り替え、振替時の評価差額は、その他有価証券の評価差額について採用していた会計処理方法にかかわらず、振替時の純損益に計上する。

(金融商品会計に関する実務指針 86 項)

3. **C 社株式：保有目的区分の変更…**その他有価証券 → 子会社株式、有価証券の減損処理

売買目的有価証券以外の有価証券（子会社株式及び関連会社株式を含む。）のうち時価のあるものについて時価が著しく下落したときは、回復する見込みがあると認められる場合を除き、当該時価をもって貸借対照表価額とし、評価差額を当期の損失として処理（「減損処理」）しなければならない（金融商品会計基準第 20 項）。なお、その他有価証券については、期末日の時価により帳簿価額を付け替えて取得原価を修正し、以後、当該修正後の取得原価と毎期末の時価とを比較して評価差額を算定することになる。時価のある有価証券の時価が「著しく下落した」ときとは、必ずしも数値化できるものではないが、個々の銘柄の有価証券の時価が取得原価に比べて 50% 程度以上下落した場合には「著しく下落した」ときに該当する。この場合には、合理的な反証がない限り、時価が取得原価まで回復する見込みがあるとは認められないため、減損処理を行わなければならない。

(金融商品会計に関する実務指針 91 項)

4. **D 社株式(外貨建有価証券)…**その他有価証券

外貨建その他有価証券の決算時の会計処理

外貨建その他有価証券の決算時の円貨額は、原則として外貨による時価を決算時の直物為替相場により換算して算定する。(以下省略)

外貨建その他有価証券の換算差額の処理

外貨建その他有価証券の換算差額は、外貨基準一 2 (2) により、原則として、金融商品会計基準第 18 項の評価差額に関する処理方法に従うものとされており、この方法によれば取得原価又は償却原価に係る換算差額も評価差額と同様に処理されることになる。

(外貨建取引等の会計処理に関する実務指針 15 項、16 項)

[解 説] (単位：千円)

1. A社株式…保有目的区分の変更：その他有価証券 → 関係会社株式

(1) X1年12月1日(取得時)…業務提携目的⇒その他有価証券、処理済

(借) 投資有価証券(注)	2,000	(貸) 現金預金	2,000
---------------	-------	----------	-------

(注) @ 1,000円×2,000株=2,000

(2) X2年5月1日(追加取得時)

(借) 投資有価証券(注)	3,900	(貸) 現金預金	3,900
---------------	-------	----------	-------

(注) @ 1,300円×3,000株=3,900

(3) X2年9月30日

① 追加取得…A社の発行済株式数の25%を保有⇒関係会社株式

(借) 関係会社株式(注)	3,000	(貸) 現金預金	3,000
---------------	-------	----------	-------

② 従来の株式の振替

(借) 関係会社株式(注)	5,900	(貸) 現金預金	5,900
---------------	-------	----------	-------

(注) 2,000+3,900=5,900

(4) X3年3月31日(決算時)

(借) 仕訳なし(注)		(貸)	
-------------	--	-----	--

(注) 関係会社株式は、時価評価しない。

(5) 個別貸借対照表の投資その他の資産に計上される金額

追加取得 3,000 + 従来の株式 5,900 = 8,900

2. B社株式…政策保有目的⇒その他有価証券

(1) X1年3月1日(取得時)

(借) 投資有価証券(注)	40,000	(貸) 現金預金	40,000
---------------	--------	----------	--------

(注) @ 2,000円×20,000株=40,000

(2) X3年3月31日(決算時)

(借) その他有価証券評価差額金(注)	10,000	(貸) 投資有価証券	10,000
---------------------	--------	------------	--------

(注) 時価 30,000 (= 当期末の時価 @ 1,500円×20,000株) - 取得原価 40,000 = 10,000

(3) 個別貸借対照表の投資その他の資産に計上される金額

取得原価 40,000 - 評価差額 10,000 = 30,000

3. C社株式…その他有価証券 → 関係会社株式、有価証券の減損処理

(1) X1年8月1日…処理済

(借) 投資有価証券(注)	3,300	(貸) 現金預金	3,300
---------------	-------	----------	-------

(注) @ 1,100円×3,000株=3,300

(2) X2年4月1日(追加取得時)

(借) 投資有価証券(注)	5,200	(貸) 現金預金	5,200
---------------	-------	----------	-------

(注) @ 1,300円×4,000株=5,200

(3) X 2 年 9 月 30 日

① 追加取得… A 社の発行済株式数の 25%を保有⇒関係会社株式

(借) 関係会社株式(注)	2,400	(貸) 現金預金	2,400
---------------	-------	----------	-------

(注) @ 1,200 円 × 2,000 株 = 2,400

② 従来の株式の振替

(借) 関係会社株式(注)	8,500	(貸) 現金預金	8,500
---------------	-------	----------	-------

(注) 3,300 + 5,200 = 8,500

(4) X 3 年 3 月 31 日 (決算時)

(借) 関係会社株式評価損(注)	6,400	(貸) 関係会社株式	6,400
------------------	-------	------------	-------

(注) 取得原価 10,900 (= 2,400 + 8,500) × 50% = 5,450 > 当期末時価 4,500 (= @500 円 × (3,000 株 + 4,000 株 + 2,000 株)) → 減損処理を行う。

関係会社株式評価損 : 当期末時価 4,500 - 取得原価 10,900 = 6,400

(5) 個別貸借対照表の投資その他の資産に計上される金額

当期末時価 4,500 = 4,500

4. D 社株式 (外貨建有価証券)…その他有価証券

(1) X 2 年 4 月 1 日 (取得時)

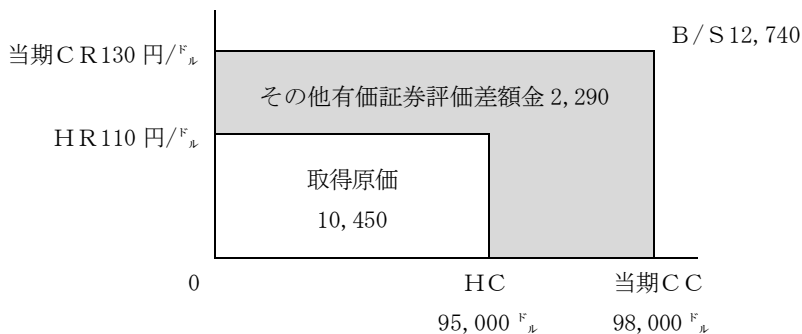
(借) 投資有価証券(注)	10,450	(貸) 現金預金	10,450
---------------	--------	----------	--------

(注) 95,000 ドル × 110 円 / ドル = 10,450

(2) X 3 年 3 月 31 日 (決算時)

(借) 投資有価証券(注)	2,290	(貸) その他有価証券評価差額金	2,290
---------------	-------	------------------	-------

(注) 時価 12,740 (= 当期末時価 98,000 ドル × 当期 C R 130 円 / ドル) - 取得原価 10,450 = 2,290



(3) 個別貸借対照表の投資その他の資産に計上される金額

取得原価 10,450 + 評価差額 2,290 = 12,740

5. 解答 : 個別貸借対照表の投資その他の資産に計上される金額の合計額

A 社株式 8,900 + B 社株式 30,000 + C 社株式 4,500 + D 社株式 12,740 = 56,140

したがって、正解は [4] である。

<メ モ>

問題 5 <難易度> C <出題範囲> 圧縮記帳…直接減額方式、積立金方式 (8 点) タイム 8 分

[本問のポイント]

1. 直接減額方式による圧縮記帳

- ① 国庫補助金受贈益の金額を機械装置圧縮損の金額として計上する。
- ② 直接減額方式による場合、圧縮額を直接減額した後の帳簿価額に基づいて減価償却費を計上する。
- ③ 会計上は、法人税法に基づく耐用年数 10 年ではなく、経済的使用可能予測期間 5 年で減価償却を行う。

2. 積立金方式による圧縮記帳

- ① 土地売却益の金額を建物圧縮積立金の金額として計上する。
- ② 積立金方式による場合、取得原価に基づいて減価償却費を計上する。
- ③ 建物圧縮積立金は、耐用年数に基づいて取崩す。

[解 説] (単位：千円)

1. 機械装置 A …直接減額方式による圧縮記帳

(1) X 1 年 4 月 1 日 (取得時) …処理済

(借) 現金 預金	30,000	(貸) 国庫補助金受贈益	30,000
機械装置	50,000	現金 預金	50,000
機械装置圧縮損	30,000	機械装置	30,000

(2) X 2 年 3 月 31 日 (決算時) …処理済

(借) 機械装置減価償却費	4,000	(貸) 機械装置減価償却累計額	4,000
---------------	-------	-----------------	-------

(注) (取得原価 50,000 - 圧縮損 30,000) ÷ 経済的使用可能予測期間 5 年 = 4,000

(3) X 3 年 3 月 31 日 (決算時) …処理済

(借) 機械装置減価償却費	4,000	(貸) 機械装置減価償却累計額	4,000
---------------	-------	-----------------	-------

(4) X 4 年 3 月 31 日 (決算時) …処理済

(借) 機械装置減価償却費	4,000	(貸) 機械装置減価償却累計額	4,000
---------------	-------	-----------------	-------

(5) X 5 年 3 月 31 日 (当期決算時)

(借) 機械装置減価償却費	4,000	(貸) 機械装置減価償却累計額	4,000
---------------	-------	-----------------	-------

2. 土地B及び建物C…積立金方式による圧縮記帳

(1) X2年3月31日

① 収用時…処理済

(借) 現金預金	70,000	(貸) 土地	30,000
		土地売却益	40,000
建物	70,000	現金預金	70,000

② 決算時…処理済

(借) 繰越利益剰余金	40,000	(貸) 建物圧縮積立金(注)	40,000
-------------	--------	----------------	--------

(注) 土地売却益相当額。

(2) X3年3月31日(決算時)…処理済

(借) 建物減価償却費	3,500	(貸) 建物減価償却累計額	3,500
建物圧縮積立金	2,000	繰越利益剰余金	2,000

(注1) 取得原価 70,000 ÷ 20年 = 3,500

(注2) 圧縮積立金 40,000 ÷ 20年 = 取崩 2,000

(3) X4年3月31日(決算時)…処理済

(借) 建物減価償却費	3,500	(貸) 建物減価償却累計額	3,500
建物圧縮積立金	2,000	繰越利益剰余金	2,000

(4) X5年3月31日(当期決算時)

(借) 建物減価償却費	3,500	(貸) 建物減価償却累計額	3,500
建物圧縮積立金	2,000	繰越利益剰余金	2,000

3. 解答：当期末における有形固定資産の貸借対照表の合計額

機械装置A：4,000(=50,000-30,000-4,000×4年)+建物C：59,500(=70,000-3,500×3年)

= 63,500

したがって、正解は [3] である。

問題 6 <難易度> D <出題範囲> 繰延資産 (8 点) タイム 6 分

[本問のポイント]

1. 株式交付費

- ① 当社の企業規模拡大のための資金調達を目的として発行された株式に係る支出は、繰延資産として計上できる。償却期間 3 年の月割計算で償却する。
- ② X3 年度第 3 四半期期首に実施した株式の分割に係る支出は、繰延資産として計上できない。

2. 開発費

- ① 新経営組織の採用および生産能率向上のための設備の大規模な配置換えに係る X3 年度第 2 四半期期首での支出は、開発費として繰延資産に計上できる。償却期間 5 年の月割計算で償却する。
- ② 製品の著しい改良のために X3 年度期首に支出したものは、開発費ではなく、研究開発費であるため、発生時の費用として処理する。

3. 社債発行費

- ① 社債発行費は、社債の償還期間にわたって月割償却する。
- ② X3 年度第 3 四半期期首に当該社債のうち半額を買入消却した部分に対応する社債発行費は、一時に償却し、繰延資産として計上できない。

[解 説] (単位：千円)

1. 株式交付費

- ① 株式交付費のうち 6,000 を繰延資産として、3年の月割計算で償却する。
 $6,000 - 500 (6,000 \div 3 \text{年} \times 3 \text{ヵ月} \div 12 \text{ヵ月}) = 5,500$
- ② 株式交付費のうち 2,400 は株式の分割に係る支出であるため、繰延資産として計上できない。

2. 開発費

- ① 開発費のうち 8,400 は繰延資産として、5年の月割計算で償却する。
 $8,400 - 1,260 (= 8,400 \div 5 \text{年} \times 9 \text{ヵ月} \div 12 \text{ヵ月}) = 7,140$
- ② 開発費のうち 5,500 は、製品の著しい改良のための支出であるため、繰延資産として計上できない。

3. 社債発行費

- ① 支出の効果が期待できる部分についてのみ繰延資産として計上する。
 $\{ \text{前T/B} 1,440 - 480 (= 1,440 \div (5 \text{年} - 2 \text{年})) \} \div 2 = 480$
- ② 買入消却分の繰延資産は、支出の効果が期待されなくなったため、一時に償却するため、繰延資産として計上できない。

4. 解答：貸借対照表の資産の部に計上される繰延資産の合計額

$$\text{株式交付費 } 5,500 + \text{開発費 } 7,140 + \text{社債発行費 } 480 = \boxed{13,120}$$

したがって、正解は [2] である。

問題 8 <難易度> D <出題範囲> 自己株式の処分…自己株式の処分と新株の発行を同時に行った場合
(8 点) タイム 8 分

[本問のポイント]

1. 自己株式の処分…自己株式の処分と新株の発行を同時に行った場合

自己株式の処分と新株の発行を同時に行い、かつ会社計算規則第 14 条第 1 項第 4 号により算出される額(下記の波線の額)がゼロ以上(正の値)であるケース

通常の場合、ゼロ以上(正の値)の場合には、当該差額は資本金(払込資本)の額の減少として処理する。

しかし、ゼロ以上(正の値)の場合であっても、下記の計算式が零未満の場合には、資本金等増加限度額は、ゼロになり、借方に「その他資本剰余金(自己株式処分差損)」が計上される。

資本金等増加限度額

= 新株の払込金額 {募集株式の払込金額×株式発行割合} - 自己株式処分差損 {自己株式の帳簿価額 - 募集株式の払込金額×自己株式処分割合} = 零未満の場合⇒「0」

(借) 現金 預 金	払込金額 (貸) 自 己 株 式	帳簿価額
その他資本剰余金	差 額	

参考：

法第二編第二章第八節の定めるところにより募集株式を引き受ける者の募集を行う場合には、資本金等増加限度額は、第一号及び第二号に掲げる額の合計額から第三号に掲げる額を減じて得た額に株式発行割合(当該募集に際して発行する株式の数を当該募集に際して発行する株式の数及び処分する自己株式の数の合計数で除して得た割合をいう。)を乗じて得た額から第四号に掲げる額を減じて得た額(零未満である場合~~にあつては、零~~)とする。

一 法第二百八条第一項の規定により払込みを受けた金銭の額(次のイ又はロに掲げる場合における金銭にあつては、当該イ又はロに定める額)

イ 外国の通貨をもって金銭の払込みを受けた場合(ロに掲げる場合を除く。) 当該外国の通貨につき法第九十九条第一項第四号の期日(同号の期間を定めた場合にあつては、法第二百八条第一項の規定により払込みを受けた日)の為替相場に基づき算出された額

ロ 当該払込みを受けた金銭の額(イに定める額を含む。)により資本金等増加限度額を計算することが適切でない場合 当該金銭の当該払込みをした者における当該払込みの直前の帳簿価額

二 法第二百八条第二項の規定により現物出資財産(法第二百七条第一項に規定する現物出資財産をいう。以下この条において同じ。)の給付を受けた場合にあつては、当該現物出資財産の法第九十九条第一項第四号の期日(同号の期間を定めた場合にあつては、法第二百八条第二項の規定により給付を受けた日)における価額(次のイ又はロに掲げる場合における現物出資財産にあつては、当該イ又はロに定める額)

イ 当該株式会社と当該現物出資財産の給付をした者が共通支配下関係にある場合(当該現物出資財産に時価を付すべき場合を除く。) 当該現物出資財産の当該給付をした者における当該給付の直前の帳簿価額

ロ イに掲げる場合以外の場合であつて、当該給付を受けた現物出資財産の価額により資本金等増加限度額を計算することが適切でないとき イに定める帳簿価額

三 法第九十九条第一項第五号に掲げる事項として募集株式の交付に係る費用の額のうち、株式

会社が資本金等増加限度額から減ずるべき額と定めた額

四 イに掲げる額からロに掲げる額を減じて得た額が零以上であるときは、当該額

イ 当該募集に際して処分する自己株式の帳簿価額

ロ 第一号及び第二号に掲げる額の合計額から前号に掲げる額を減じて得た額（零未満である場合にあっては、零）に自己株式処分割合（一から株式発行割合を減じて得た割合をいう。以下この条において同じ。）を乗じて得た額

（会社計算規則第 14 条）

【解 説】（単位：千円）

1. 仕訳

(借) 現金預金(注1)	100	(貸) 自己株式(注2)	140
その他資本剰余金(注3)	40		

(注1) 募集株式の払込金額。

(注2) 処分する自己株式の帳簿価額。

(注3) 差額。内容は、自己株式処分差損。

資本金等増加限度額

= 30 {募集株式の払込金額 100 × 株式発行割合 30% (= 30 株 ÷ 100 株)} - 70 {自己株式の帳簿価額 140 - 募集株式の払込金額 100 × 自己株式処分割合 70% (= 70 株 ÷ 100 株)} = Δ40 ⇒ 零未満であるので「0」

2. 解答：資本金の変動額

増加資本金 0 なので、= 変化なし

したがって、正解は [6] である。

問題 10 <難易度> C <出題範囲> C F 計算書…直接法と間接法 (8 点) タイム 8 分

[本問のポイント] (単位: 百万円)

1. 直接法による商品の仕入れによる支出の金額

商品の仕入れによる支出			
当 期 末 買 掛 金	××	前 期 末 買 掛 金	××
前 期 末 前 渡 金	××	当 期 末 前 渡 金	××
商品仕入による支出	××	当 期 商 品 仕 入 高	××
前 期 末 商 品	××	当 期 末 商 品	××
当 期 商 品 仕 入 高	××	売 上 原 価	××
合 計	××	合 計	××

2. 間接法の営業活動によるキャッシュ・フローの区分で、加算される項目として表示される金額のうち最大のもの

キャッシュ・フロー計算書

I 営業活動によるキャッシュ・フロー

税引前当期純利益	××	
⋮		
受取利息	××	
支払利息	××	
商品の増加額	××	
買掛金の増加額	××	
前渡金の減少額	××	
⋮	××	
小計	××	
利息及び配当金の受取額	××	
利息の支払額	××	
⋮		
営業活動によるキャッシュ・フロー	××	

なお、未収収益及び未払費用は、営業活動に係る資産及び負債であれば計上されるが、本問は営業外損益項目である受取利息及び支払利息であるため、計上されない。

[解 説] (単位：千円)

1. 直接法による商品の仕入れによる支出の金額

商品の仕入れによる支出			
当 期 末 買 掛 金	16,240	前 期 末 買 掛 金	15,680
前 期 末 前 渡 金	350	当 期 末 前 渡 金	120
商品仕入による支出 差額	125,880	当 期 商 品 仕 入 高 移記	126,670
前 期 末 商 品	38,240	当 期 末 商 品	40,560
当 期 商 品 仕 入 高 差額	126,670	売 上 原 価	124,350
合 計	307,380	合 計	307,380

2. 間接法の営業活動によるキャッシュ・フローの区分で、加算される項目として表示される金額のうち最大のもの

キャッシュ・フロー計算書

I 営業活動によるキャッシュ・フロー

税引前当期純利益	×	×	
⋮			
受取利息	△	240	
支払利息	+	810	
商品の増加額	△	2,320	← 当末 40,560 - 前末 38,240
買掛金の増加額	+	560	← 当末 16,240 - 前末 15,680
前渡金の減少額	+	230	← 当末 120 - 前末 350
⋮			
小計			
利息及び配当金の受取額	+	235	← 前未収 15 + P/L 受利 240 - 当未収 20
利息の支払額	△	860	← 前未払 210 + P/L 支利 810 - 当未払 160
⋮			
営業活動によるキャッシュ・フロー		×	×

したがって、正解は [2] である。

問題 13 <難易度> D <出題範囲> リース会計…残価保証がある場合 (8 点) 6 分

[本問のポイント]

1. リース取引の判定

所有権移転条項および割安購入選択権もない。さらに、リース物件は特別仕様でもない。

また、経済的耐用年数基準：リース期間÷経済的耐用年数>75%、

以上より、当該リース取引は所有権移転外ファイナンス・リース取引に該当する。

2. リース資産及びリース債務の算定

(1) リース料総額の割引現在価値…残価保証額をリース料に加算する。

$$\text{割引現在価値} = \frac{\text{年額(注)}}{1.06} + \frac{\text{年額}}{1.06^2} + \frac{\text{年額}}{1.06^3} + \frac{\text{年額}}{1.06^4} + \frac{\text{年額} + \text{残価保証額}}{1.06^5}$$

(注) リース料年払：月額/月×12ヵ月＝年額

(2) 判定

割引現在価値 < 見積現金購入価額 → リース資産及びリース債務＝割引現在価値

3. 減価償却費の計算

① 所有権移転外ファイナンス・リース取引なので、リース期間で償却する。

② 残価保証額は、残存価額とする。

4. 仕訳

(1) X1年度

① X1年4月1日：リース取引開始時

(借) リース資産	××	(貸) 現金預金	××
-----------	----	----------	----

② X2年3月31日：リース料支払時

(借) 支払利息(注1)	××	(貸) 現金預金	××
リース債務(注2)	××		

(注1) 支払利息＝リース債務残高×6% (四捨五入)

(注2) リース債務減少額＝リース料年額－支払利息

② 減価償却費の計上

(借) 減価償却費	××	(貸) 減価償却累計額	××
-----------	----	-------------	----

(注) 減価償却費＝(取得原価－残価保証)÷リース期間 (四捨五入)

(2) X2年度

① リース料支払時

(借) 支払利息	××	(貸) 現金預金	××
リース債務	××		

(注1) 支払利息＝リース債務残高×6%

(注2) リース債務減少額＝リース料年額－リース債務減少額

② 減価償却費の計上

(借) 減価償却費	××	(貸) 減価償却累計額(注2)	××
-----------	----	-----------------	----

(注) 減価償却費＝(取得原価－残価保証)÷リース期間5年 (四捨五入)

[解 説] (単位：千円)

1. リース取引の判定

所有権移転条項および割安購入選択権もない。さらに、リース物件は特別仕様でもない。

また、経済的耐用年数基準：リース期間 5 年 ÷ 経済的耐用年数 6 年 $\approx 83\% > 75\%$ 、

以上より、当該リース取引は所有権移転外ファイナンス・リース取引に該当する。

2. リース資産及びリース債務の算定

(1) リース料総額の割引現在価値…残価保証額をリース料に加算する。

$$\text{割引現在価値} = \frac{2,400(\text{注})}{1.06} + \frac{2,400}{1.06^2} + \frac{2,400}{1.06^3} + \frac{2,400}{1.06^4} + \frac{2,400+2,000}{1.06^5}$$

(注) $200/\text{月} \times 12 \text{ ヶ月} = 2,400$

$\approx 11,604$

(2) 判定

割引現在価値 11,604 < 見積現金購入価額 12,000 → リース資産及びリース債務 11,604

3. 仕訳

(1) X1 年度

① X1 年 4 月 1 日：リース取引開始時

(借) リース資産	11,604	(貸) リース債務(注2)	11,604
-----------	--------	---------------	--------

② X2 年 3 月 31 日：リース料支払時

(借) 支払利息(注1)	696	(貸) 現金預金	2,400
リース債務(注2)	1,704		

(注1) $11,604 \times 6\% \approx 696$ (四捨五入)

(注2) $\text{リース料年額 } 2,400 - 696 = 1,704$

② 減価償却費の計上

(借) 減価償却費	1,921	(貸) 減価償却累計額(注2)	1,921
-----------	-------	-----------------	-------

(注) $(\text{取得原価 } 11,604 - \text{残価保証額 } 2,000) \div \text{リース期間 } 5 \text{ 年} \approx 1,921$ (四捨五入)

(2) X2 年度

① リース料支払時

(借) 支払利息(注1)	594	(貸) 現金預金	2,400
リース債務(注2)	1,806		

(注1) $9,900 (= 11,604 - 1,704) \times 6\% \approx 696$ (四捨五入)

(注2) $\text{リース料年額 } 2,400 - 594 = 1,806$

② 減価償却費の計上

(借) 減価償却費	1,921	(貸) 減価償却累計額(注2)	1,921
-----------	-------	-----------------	-------

(注) $(\text{取得原価 } 11,604 - \text{残価保証額 } 2,000) \div \text{リース期間 } 5 \text{ 年} \approx 1,921$ (四捨五入)

4. 解答

リース債務： $11,604 - 1,704 - 1,806 = \boxed{8,094}$ 、減価償却累計額： $1,921 \times 2 \text{ 年} = \boxed{3,842}$

したがって、正解は [3] である。

問題15 <難易度>C <出題範囲>退職給付会計…未認識数理計算上の差異、過去勤務費用（8点）8分

[本問のポイント]

1. 退職給付費用計算表

留意事項

- ① 数理計算上の差異は、発生翌期から費用処理する方法を採用しているため、前期において費用処理はなされておらず、当期より費用処理する。
- ② 前期に発生した数理計算上の差異は、割引率が引き下げられたことにより生じた差異であるから退職給付債務は増加する。したがって、借方差異となる。
- ③ 当期に発生した過去勤務費用は、退職給付水準を従来よりも引き上げたことにより生じた差異であるから退職給付債務は増加する。したがって、借方差異となる。
- ④ 未認識過去勤務費用は、発生年度より費用処理を開始する。

退職給付費用計算表

	期 首		期 中		期 末	
	借 方	貸 方	借 方	貸 方	借 方	貸 方
年金資産			③	⑤		
			⑥			
			⑦			
退職給付債務			⑤	①		
				②		
				⑧		
過去勤務費用			⑧	⑨		
未認識数理計算上の差異				④		
				⑦		
退職給付引当金			*			
合 計						
退職給付費用				*		
勤務費用			①			
利息費用			②			
長期期待運用収益				③		
未認識数理計算上の差異償却			④			
未認識過去勤務費用償却			⑨			
計						

- ① 勤務費用
 - ② 利息費用
 - ③ 長期期待運用収益
 - ④ 未認識数理計算上の差異償却
 - ⑤ 年金資産からの年金給付支払額
 - ⑥ 年金資産への掛金拠出額
 - ⑦ 未認識数理計算上の差異
 - ⑧ 過去勤務費用
 - ⑨ 過去勤務費用償却
- * 退職給付費用：①+②-③+④+⑨

[解 説] (単位：百万円)

退職給付費用計算表

	期 首		期 中		期 末	
	借 方	貸 方	借 方	貸 方	借 方	貸 方
年金資産	900		③ 23	⑤ 300	843	
			⑥ 200			
			⑦ 20			
退職給付債務		1,400	⑤ 300	① 250		1,496
				② 21		
				⑧ 125		
過去勤務費用	—		⑧ 125	⑨ 8	117	
未認識数理計算上の差異	180			④ 18	142	
				⑦ 20		
退職給付引当金	320	(差額)	*274		394	
				⑥ 200		
合 計	1,400	1,400			1,496	1,496
退職給付費用						
勤務費用			① 250	* 274		
利息費用			② 21			
長期期待運用収益				③ 23		
未認識数理計算上の差異償却			④ 18			
未認識過去勤務費用償却			⑨ 8			
計			1,239	1,239		

① 勤務費用 6,150

② 利息費用： $1,400 \times 1.5\% = 21$ ③ 長期期待運用収益： $900 \times 2.56\% \approx 23$ ④ 未認識数理計算上の差異償却： $180 \div 10 \text{年} = 18$

⑤ 年金資産からの年金給付支払額 300

⑥ 年金資産への掛金拠出額 200

⑦ 未認識数理計算上の差異： $900 \times (4.75\% - 2.56\%) \approx 20$ (貸方)

⑧ 過去勤務費用：125(借方)

⑨ 過去勤務費用償却： $125 \div 15 \text{年} \approx 8$ *退職給付費用： $①250 + ②21 - ③23 + ④18 + ⑨8 = 274$

したがって、正解は [6] である。

問題 16 <難易度> C <出題範囲> 収益の認識…取引価格の配分 (8 点) 8 分

[本問のポイント]

1. 履行義務への取引価格の配分

それぞれの履行義務(あるいは別個の財又はサービス)に対する取引価格の配分は、財又はサービスの顧客への移転と交換に企業が権利を得ると見込む対価の額を描写するように行う。

(収益認識基準第 65 項)

財又はサービスの独立販売価格の比率に基づき、契約において識別したそれぞれの履行義務に取引価格を配分する。ただし、第 70 項から第 73 項の定めを適用する場合を除く。⇒契約 No. 101-1、契約 No. 101-1

(収益認識基準 66 項)

2. 変動対価の配分

次の(1)及び(2)の要件のいずれも満たす場合には、変動対価及びその事後的な変動のすべてを、1つの履行義務あるいは第 32 項(2)に従って識別された単一の履行義務に含まれる1つの別個の財又はサービスに配分する(適用指針[設例 25])。⇒契約 No. 101-1

- (1) 変動性のある支払の条件が、当該履行義務を充足するための活動や当該別個の財又はサービスを移転するための活動(あるいは当該履行義務の充足による特定の結果又は当該別個の財又はサービスの移転による特定の結果)に個別に関連していること
- (2) 契約における履行義務及び支払条件のすべてを考慮した場合、変動対価の額のすべてを当該履行義務あるいは当該別個の財又はサービスに配分することが、企業が権利を得ると見込む対価の額を描写すること

(収益認識基準72項)

3. 変動対価**(1) 意義**

顧客と約束した対価のうち変動する可能性のある部分を「変動対価」という。契約において、顧客と約束した対価に変動対価が含まれる場合、財又はサービスの顧客への移転と交換に企業が権利を得ることとなる対価の額を見積る。(50 項)これには、売上割戻(リベート)や返品権付きの販売など、最終的にいくらの対価を受け取るのか未確定なものが該当する。

(2) 変動対価の額の見積方法

変動対価の額の見積りにあたっては、発生し得ると考えられる対価の額における最も可能性の高い単一の金額(最頻値)による方法又は発生し得ると考えられる対価の額を確率で加重平均した金額(期待値)による方法のいずれかのうち、企業が権利を得ることとなる対価の額をより適切に予測できる方法を用いる。(51 項) ⇒契約 No. 102-1

第 51 項に従って見積られた変動対価の額については、変動対価の額に関する不確実性が事後的に解消される際に、解消される時点までに計上された収益の著しい減額が発生しない可能性が高い部分に限り、取引価格に含める。(54 項)

(収益認識基準 50 項, 51 項, 第 54 項)

4. 契約変更

契約変更について、次の(1)及び(2)の要件のいずれも満たす場合には、当該契約変更を独立した契約として処理する。⇒契約 No. 101-2

- (1) 別個の財又はサービスの追加により、契約の範囲が拡大されること
- (2) 変更される契約の価格が、追加的に約束した財又はサービスに対する独立販売価格に特定の契約の状況に基づく適切な調整を加えた金額分だけ増額されること (収益認識基準30項)

[解 説] (単位：千円)

1. 契約 No. 101-1 (3 月 20 日：製品 X の引渡時)

変動対価は製品 X と製品 Y の両方に配分するのではなく、問題文により、製品 X にのみ配分する。

(借) 売	掛	金 (注)	1,100	(貸) 売	上	1,100
-------	---	-------	-------	-------	---	-------

(注) 固定対価 2,000 については、製品 X と製品 Y の独立販売価格の比率に基づき配分する。

$$\text{固定対価 } 2,000 \times \frac{\text{製品 X の独立販売価格 } 1,100 (=100 \text{ 個} \times @11)}{\text{製品 X の独立販売価格 } 1,100 + \text{製品 Y の独立販売価格 } 1,100} = 1,000$$

変動対価 100 については、そのすべてを製品 X に配分する。

製品 X への取引価格の配分額：固定対価の配分額 1,000 + 変動対価 100 = 1,100

2. 契約 No. 102-1 (4 月 15 日：製品 P の引渡時)

(借) 売	掛	金 (注)	4,000	(貸) 売	上	4,000
-------	---	-------	-------	-------	---	-------

(注) $5,000 \times (1 - \text{最頻値法による引下幅 } 20\%) = 4,000$

3. 契約 No. 101-2 (4 月 30 日：製品 Y の引渡時)

条件変更後の契約の取引価格を製品 Y と製品 Z の独立販売価格の比率に基づき配分する。

(借) 売	掛	金 (注)	700	(貸) 売	上	700
-------	---	-------	-----	-------	---	-----

(注) 条件変更後の契約の取引価格 = 製品 Y への配分額 1,000 + 条件変更により増額された固定対価 400 = 1,400

$$\text{取引価格 } 1,400 \times \frac{\text{製品 Y の独立販売価格 } 1,100 (=100 \text{ 個} \times @11)}{\text{製品 Y の独立販売価格 } 1,100 + \text{製品 Z の独立販売価格 } 1,100} = 700$$

4. 契約 No. 101-2 (5 月 31 日：製品 Z の引渡時)

条件変更後の契約の取引価格を製品 Y と製品 Z の独立販売価格の比率に基づき配分する。

(借) 売	掛	金 (注)	700	(貸) 売	上	700
-------	---	-------	-----	-------	---	-----

(注) 条件変更後の契約の取引価格 = 製品 Y への配分額 1,000 + 条件変更により増額された固定対価 400 = 1,400

$$\text{取引価格 } 1,400 \times \frac{\text{製品 Z の独立販売価格 } 1,100 (=100 \text{ 個} \times @11)}{\text{製品 Y の独立販売価格 } 1,100 + \text{製品 Z の独立販売価格 } 1,100} = 700$$

したがって、正解は [2] である。

問題 18 <難易度> C <出題範囲> 株式移転…株式移転により親会社と子会社が株式移転設立完全親会社を設立する場合の会計処理 (8 点) 8 分

[本問のポイント]

I 個別財務諸表上の会計処理

1. 株式移転設立完全親会社の個別財務諸表上の会計処理 [企業結合適用指針 239 項]

(1) 株式移転完全子会社株式の取得原価の算定

① 株式移転完全子会社株式 (旧親会社の株式)

ア 原則的な取扱い

株式移転完全子会社株式 (旧親会社の株式) の取得原価は、株式移転完全子会社 (旧親会社) の株式移転日の前日における適正な帳簿価額による株主資本の額に基づいて算定する。

② 株式移転完全子会社株式 (旧子会社の株式)

株式移転完全子会社株式 (旧子会社の株式) の取得原価は、株式移転完全子会社 (旧子会社) の株式移転日の前日における持分比率に基づき、旧親会社持分相当額と非支配株主持分相当額に区分し、次の合計額として算定する。

ア 旧親会社持分相当額については、株式移転完全子会社 (旧子会社) の株式移転日の前日における適正な帳簿価額による株主資本の額に基づいて算定する。

イ 非支配株主持分相当額については、企業結合会計基準第 45 項により、取得の対価 (旧子会社の非支配株主に交付した株式移転設立完全親会社の株式の時価相当額) に付随費用を加算して算定する。付随費用の取扱いについては金融商品会計実務指針に従う。株式移転設立完全親会社の株式の時価相当額は、株式移転完全子会社 (旧子会社) の株主が株式移転設立完全親会社に対する実際の議決権比率と同じ比率を保有するのに必要な株式移転完全子会社 (旧親会社) の株式の数を、株式移転完全子会社 (旧親会社) が交付したものとみなして算定する。

(2) 株式移転設立完全親会社の増加すべき株主資本の会計処理

株式移転設立完全親会社の増加すべき株主資本は、払込資本 (資本金又は資本剰余金) として処理する。増加すべき払込資本の内訳項目 (資本金、資本準備金又はその他資本剰余金) は、会社法の規定に基づき決定する。

2. 子会社 (旧親会社である株式移転完全子会社) の会計処理 [同第 239-4 項]

株式移転に際して、株式移転完全子会社 (旧親会社) が、株式移転完全子会社 (旧子会社) の株式と引き換えに受け入れた株式移転設立完全親会社株式の取得原価は、株式移転完全子会社 (旧子会社) 株式の株式移転直前の適正な帳簿価額により計上する。

II 連結財務諸表上の会計処理〔企業結合適用指針 240 項〕

連結財務諸表上の会計処理は、次のように行う。なお、取得関連費用については費用として処理する。

(1) 投資と資本の消去

① 株式移転完全子会社（旧親会社）への投資

株式移転完全子会社（旧親会社）の株式の取得原価と株式移転完全子会社（旧親会社）の株主資本を相殺する。

② 株式移転完全子会社（旧子会社）への投資

企業結合会計基準第 46 項により、株式移転完全子会社（旧子会社）の株式の取得原価と株式移転完全子会社（旧子会社）の株主資本を相殺し、消去差額は資本剰余金に計上する。なお、追加取得持分は、企業結合会計基準第 46 項並びに連結会計基準第 28 項及び同(注 8)に従って算定する。

(2) 連結上の自己株式への振替

株式移転完全子会社（旧親会社）が株式移転完全子会社（旧子会社）の株式との交換により受け入れた株式移転設立完全親会社株式は、連結財務諸表上、自己株式に振り替える。

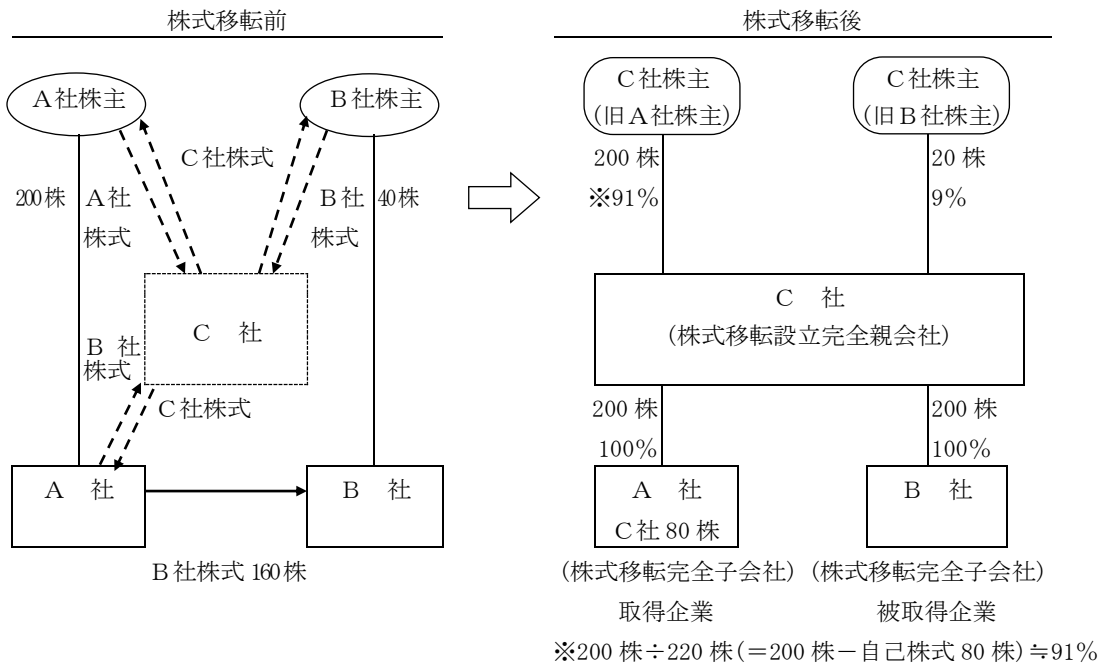
(3) 株主資本項目の調整

株式移転設立完全親会社の株主資本の額は、株式移転直前の連結財務諸表上の株主資本項目に非支配株主との取引により増加した払込資本の額を加算する。

〔解説〕（単位：百万円）

〔企業結合会計基準及び事業分離会計基準に関する適用指針〔設例 28〕〕

《理解図》親会社と子会社が株式移転設立完全親会社を設立する場合の株式移転



1. 株式移転設立完全親会社 C 社の個別財務諸表上の会計処理

① 個別上の会計処理… B 社株式についてはパーチェス法の適用

(借) A 社 株 式 (注 1)	12,000	(貸) 資 本 金 (注 4)	6,000
B 社 株 式 (注 2) (80%)	4,800	資 本 剰 余 金 (差額)	12,300
B 社 株 式 (注 3) (20%)	1,500		

(注 1) 取得企業 A 社の株式移転日の前日における適正な帳簿価額による株主資本の額 12,000(=6,000+6,000)に基づいて、取得企業 A 社株式の取得原価を算定する。〔企業結合適用指針 239 項(1)①ア〕

(注 2) 株式移転完全子会社株式(旧子会社 B 社株式)の取得原価のうち、A 社が所有していた持分相当額(80%)については、B 社の適正な帳簿価額による株主資本の額 6,000 により算定する〔同第 239 項(1)②ア〕。6,000(=3,000+3,000)×80%=4,800

(注 3) 株式移転完全子会社株式(旧子会社 B 社株式)の取得原価のうち、非支配株主持分相当額(20%)の取得原価は、B 社の非支配株主に交付した完全親株式 C 社の時価 1,500 で算定される〔同第 239 項(1)②イ〕。300 千株-200 千株=100 千株、100 千株×20%×@75=1,500

(注 4) 株式移転設立完全親会社の資本の額は、払込資本(資本金又は資本剰余金)を増加させる。増加すべき払込資本の内訳項目(資本金、資本準備金又はその他資本剰余金)は、会社法の規定に基づき決定する。〔同 239 項(2)〕

問題文より、資本金は 6,000、残りの 12,300(=12,000+4,800+1,500-6,000)は資本剰余金。

② 株式移転後の C 社の個別貸借対照表

A 社 株 式	12,000	資 本 金	6,000
B 社 株 式	6,300	資 本 剰 余 金	12,300
合 計	18,300	合 計	18,300

2. A 社の個別財務諸表上の会計処理

(借) C 社 株 式	2,400	(貸) B 社 株 式 (注)	2,400
-------------	-------	-----------------	-------

(注) A 社は株式移転設立完全親会社株式(其他有価証券)を取得することになるが、当該取引は共通支配下の取引として会計処理する。したがって、A 社が取得する C 社の株式の取得原価は、B 社株式の適正な帳簿価額 2,400 とし、株式移転時の株式の交換による損益は認識しない。〔同第 239-4 項〕

3. 株式移転設立完全親会社 C 社の連結財務諸表上の会計処理

① 株式移転完全子会社 A 社（取得企業）に関する会計処理

i) 投資と資本の相殺消去

(借) 資 本 金 (注 2)	6,000	(貸) A 社 株 式 (注 1)	12,000
利 益 剰 余 金 (注 2)	6,000		

(注 1) C 社の個別上で計上された A 社株式の帳簿価額 12,000。

(注 2) 移転日の前日の A 社の各株主資本項目額。6,000+6,000=12,000

したがって、消去差額は生じない。〔同 240 項(1)①〕

ii) 株式移転完全子会社 A 社(取得企業)の純資産の引継ぎ

(借) 資 本 剰 余 金	19,000	(貸) 利 益 剰 余 金 (注)	19,000
---------------	--------	-------------------	--------

(注) C 社の連結財務諸表上、株式移転完全子会社 A 社（取得企業）の利益剰余金を引き継ぎ
ぐ。〔同 240 項(3)〕

iii) 連結上の自己株式への振替

(借) 自 己 株 式	2,400	(貸) C 社 株 式 (注)	2,400
-------------	-------	-----------------	-------

(注) A 社が受け入れた C 社株式は、連結財務諸表上、自己株式に振り替える。〔同 240 項(2)〕

② 株式移転完全子会社 B 社（被取得企業）に関する会計処理

i) 投資と資本の相殺

(借) 資 本 金 (注 2)	3,000	(貸) B 社 株 式 (注 1)	6,300
利 益 剰 余 金	3,000		
資 本 剰 余 金 (注 3)	300		

(注 1) C 社の個別上で計上された B 社株式の帳簿価額 6,300(=4,800+1,500)。

(注 2) 移転日の前日の B 社の各株主資本項目額。3,000+3,000=6,000

(注 3) 投資 6,300-資本 6,000(=3,000+3,000)=300

C 社が保有する B 社株式の取得原価と B 社の株主資本を相殺し、消去差額は資本剰余
金に計上する。〔同 240 項(1)②〕

ii) 株式移転完全子会社 B 社(被取得企業)の純資産の引継ぎ

(借) 資 本 剰 余 金	19,000	(貸) 利 益 剰 余 金 (注)	19,000
---------------	--------	-------------------	--------

(注) C 社の連結財務諸表上、株式移転完全子会社 B 社（被取得企業）の利益剰余金のうち連
結上の利益剰余金を引き継ぎぐ。〔同 240 項(3)〕

③ 株式移転後の C 社の連結貸借対照表

諸	資	産	18,600	諸	負	債	3,000
				資	本	金	(注1)6,000
				資	本	剰	余
				利	益	剰	余
				自	己	株	式
				合	計		(注4)2,400
	合	計	18,600	合	計		18,600

(注 1) C社資本金

(注 2) C社資本剰余金 12,300 - A社利益剰余金の引継 6,000 - B社利益剰余金のうちA社持分の引継 2,400 - 追加取得 300 = 3,600

(注 3) A社 6,000 + 2,400 (= B社 3,000 × A社持分比率 80%) = 8,400

(注 4) 株式移転前A社個別B/SのB社株式 2,400

したがって、正解は [2] である。

<メ モ>

問題 20 <難易度> D <出題範囲> 固定資産の減損…その他有価証券を保有している場合(段階取得) (8 点) タイム 6 分

[本問のポイント]

共用資産に関して、より大きな単位でグルーピングを行う場合には、減損の兆候の把握、減損損失を認識するかどうかの判定及び減損損失の測定は、先ず、共用資産を含まない資産又は資産グループごとに行い、その後、共用資産を含む、より大きな単位で行う。

1. 資産グループごとの減損損失の認識の判定及び測定

(1) 減損損失の認識の判定

減損の兆候がある資産又は資産グループについて、当該資産又は資産グループから得られる割引前将来キャッシュ・フローの総額がこれらの帳簿価額を下回る場合には、減損損失を認識する。

(減損会計意見書四 2. (2)①及び減損会計基準二 2. (1))

(2) 資産グループ A に係る減損損失の測定

減損損失を認識すべきであると判定された資産又は資産グループについては、帳簿価額を回収可能価額まで減額し、当該減少額を減損損失として当期の損失とする。

(減損会計基準二 3.)

回収可能価額とは、資産又は資産グループの正味売却価額と使用価値のいずれか高い方の金額をいう。

(減損会計基準 注解(注1) 1.)

使用価値は、資産又は資産グループの継続的使用と使用後の処分によって生ずると見込まれる将来キャッシュ・フローの現在価値をいう。

(減損会計基準 注解(注1) 4.)

2. より大きな単位での減損損失の認識の判定及び測定

① 減損損失の認識

共用資産を含む、より大きな単位でグルーピングを行う場合には、共用資産を含まない各資産又は資産グループにおいて算定された減損損失控除前の帳簿価額に共用資産の帳簿価額を加えた金額と、割引前将来キャッシュ・フローの総額とを比較することによって、減損損失を認識するかどうかを判定する。(意見書四・2・(7)③) この場合、割引前将来キャッシュ・フローの総額が帳簿価額の合計額を下回る場合には、減損損失を認識する。

(固定資産の減損に係る会計基準の適用指針 48 項(2))

② 減損損失の測定

減損損失を認識すべきであると判定された共用資産を含む、より大きな単位については、共用資産を含まない各資産又は資産グループにおいて算定された減損損失控除前の帳簿価額に共用資産の帳簿価額を加えた金額を、より大きな単位の回収可能価額まで減額する。

(同適用指針項 48 項(4))

③ 共用資産を加えることによって算定される減損損失の増加額

共用資産を加えることによって算定される減損損失の増加額は、原則として、共用資産に配分する。ただし、共用資産に配分された減損損失が、共用資産の帳簿価額と正味売却価額の差額を超過することが明らかな場合には、当該超過額を合理的な基準により各資産又は資産グループに、次のように配分する。

i) 各資産又は資産グループの回収可能価額が容易に把握できる場合

当該回収可能価額を下回る結果とならないように、当該超過額を、各資産又は資産グループの帳簿価額と回収可能価額の差額の比率等により配分する。

(同適用指針 48 項(5))

[解 説] (単位：千円)

1. 資産グループごとの減損損失の認識の判定及び測定

資産グループ A については減損の兆候が認められるため、減損損失の認識を行う。

資産グループ B については減損の兆候が認められないため、減損損失の認識は行わない。

(1) 資産グループ A の減損損失の認識の判定

資産グループ A : 帳簿価額 750,000 > 割引前将来 C F (注) 650,000 ⇒ 減損処理を行う。

(注) $1 \sim 10$ 年の各 1 年間の C F $40,000 \times 10$ 年 + $11 \sim 20$ 年の各 1 年間の C F $24,000 \times 10$ 年 + 20 年経過時点の正味売却価額 $10,000 = 650,000$

(2) 資産グループ A の減損損失の測定

① 回収可能価額

使用価値(注) 499,080 > 当期における正味売却価額 450,000 ⇒ 大きい方 499,080 が回収可能価額。

(注) $1 \sim 10$ 年の各 1 年間の C F $40,000 \times$ 年金現価係数(10 年) 8.5302 + $11 \sim 20$ 年の各 1 年間の C F $24,000 \times$ (年金現価係数(20 年) 14.8775 - 年金現価係数(10 年) 8.5302) + 20 年経過時点の正味売却価額 $10,000 \times$ 現価係数(20 年) 0.5537 $\approx 499,080.2 \rightarrow 499,080$ (四捨五入)

② 減損損失

帳簿価額 750,000 - 回収可能価額 499,080 = 減損損失 250,920

2. より大きな単位での減損損失の認識の判定及び測定

(1) 減損損失の認識の判定

帳簿価額(注) 1,750,000 > 割引前将来 C F 650,000 ⇒ 減損処理を行う。

(注) 減損損失控除前資産グループ A 750,000 + 資産グループ B 650,000 + 共用資産 C 350,000 = 1,750,000

(2) 減損損失の測定

帳簿価額 1,750,000 - 回収可能価額 1,230,000 = より大きな単位での減損損失 520,000

(3) 共用資産を加えることによる減損損失の増加額の共用資産への配分

① 共用資産を加えることによる減損損失の増加額

より大きな単位での減損損失 520,000 - 資産グループ A に係る減損損失 250,920 = 269,080

② 増加額の共用資産への配分

共用資産の帳簿価額 350,000 > 共用資産を加えることによる減損損失増加額 269,080 ⇒ 共用資産に減損損失増加額 269,080 を配分する。

3. 減損損失の仕訳

(借) 減 損 損 失	520,000	(貸) 資 産 グ ル ー プ A	250,920
		共 用 資 産 C	269,080

4. 解答

共用資産に配分される減損損失の金額： 269,080

したがって、正解は [6] である。

問題 21 <難易度> D <出題範囲> 在外子会社…その他の包括利益 (8 点) 6 分

[本問のポイント]

1. 連結上のその他の包括利益

「その他の包括利益」とは、包括利益のうち当期純利益に含まれない部分をいう。連結財務諸表におけるその他の包括利益には、親会社株主に係る部分と非支配株主に係る部分が含まれる。

(包括利益の表示に関する会計基準 5 項)

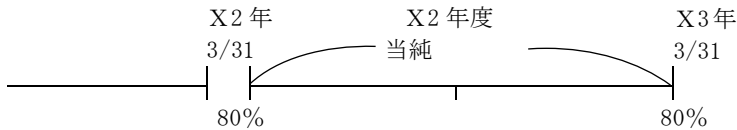
2. S 社修正後個別財務諸表 (X3 年 3 月 31 日)

貸借対照表

(X3 年 3 月 31 日)

資 産	外貨 (千\$)	為替相場 (円/\$)	円貨 (千円)	負債・純資産	外貨 (千\$)	為替相場 (円/\$)	円貨 (千円)
諸 資 産		CR		資 本 金		HR	
				利 益 剰 余 金		HR	
				当 期 純 利 益		AR	
				為替換算調整勘定	-	差額	
合 計		CR		合 計		CR	

3. タイム・テーブル(単位:千ドル)



資 本 金		
利 益 剰 余 金		
純 資 産 の 部	_____	_____
評 価 差 額	-	-
合 計	_____	_____
取得(売却)割合	×80%	
取得(売却)持分	_____	
取得(売却)原価	_____	
の れ ん	_____	_____

のれんの為替換算調整勘定

のれん残高: 外貨 残高 × (CR - HR) = _____

のれん償却: 外貨償却額 × (AR - HR) = _____

合計: _____

3. 解答

その他の包括利益 = S 社修正後個別財務諸表の為替算調整勘定 + のれんに関する為替算調整勘定。

[解 説] (単位：千円)

1. S 社修正後個別財務諸表 (X3 年 3 月 31 日)

貸 借 対 照 表

(X3 年 3 月 31 日)

資 産	外貨 (千\$)	為替相場 (円/\$)	円貨 (千円)	負債・純資産	外貨 (千\$)	為替相場 (円/\$)	円貨 (千円)
諸 資 産	5,850	130	760,500	資 本 金	4,000	120	480,000
				利 益 剰 余 金	1,500	120	180,000
				当 期 純 利 益	350	*1 125	43,750
				為替換算調整勘定	—	*2	56,750
合 計	5,850	130	760,500	合 計	5,850	130	760,500

*1 X3 年 3 月 期 当 期 純 利 益 350 千 $F_{\text{円}}$ \times 125 円/ $F_{\text{円}}$ = 43,750*2 $760,500 - 703,750 \{ = 5,500 \text{ 千}F_{\text{円}} (= 4,000 + 1,500) \times 120 \text{ 円}/F_{\text{円}} + 350 \text{ 千}F_{\text{円}} \times 125 \text{ 円}/F_{\text{円}} \} = 56,750$ 2. タイム・テーブル(単位：千 $F_{\text{円}}$)

	X2 年 3/31	X2 年度 当純 350	X3 年 3/31
資 本 金	4,000		4,000
利 益 剰 余 金	1,500		1,850
純 資 産 の 部	5,500		5,850
評 価 差 額	—		—
合 計	5,500		5,850
取得(売却)割合	$\times 80\%$		
取得(売却)持分	4,400		
取得(売却)原価	5,000		
の れ ん	*1 600	償却*2 $\Delta 60$	*3 540

*1 円貨：600 千 $F_{\text{円}}$ \times 120 円/ $F_{\text{円}}$ (HR) = 7,200 千円*2 円貨： $\Delta 60 \text{ 千}F_{\text{円}} (= 600 \times \frac{1 \text{ 年}}{10 \text{ 年}}) \times 125 \text{ 円}/F_{\text{円}}$ (AR) = $\Delta 7,500$ 千円*3 円貨：540 千 $F_{\text{円}}$ \times 130 円/ $F_{\text{円}}$ (CR) = 70,200 千円

のれんの為替換算調整勘定

のれん残高：540 千 $F_{\text{円}}$ \times (CR 130 円/ $F_{\text{円}}$ - HR 120 円/ $F_{\text{円}}$) = 5,400のれん償却：60 千 $F_{\text{円}}$ \times (AR 125 円/ $F_{\text{円}}$ - HR 120 円/ $F_{\text{円}}$) = 300合計：5,700

3. 解答

S 社修正後個別財務諸表の為替換算調整勘定 56,750 + のれんに関する為替換算調整勘定 5,700 = 62,450

したがって、正解は [6] である。

問題 23～28 <難易度> 各問に記載 <出題範囲> 資本連結会計…追加取得, 分割型の会社分割により
会社が親会社に事業を移転する場合

[企業結合会計基準及び事業分離会計基準に関する適用指針〔設例 25〕]

[本問のポイント]

1. 親会社の個別財務諸表上の会計処理 (第 218 項⇒第 443 項)

(1) 資産及び負債の会計処理

親会社が子会社から受け入れる資産及び負債は、企業結合会計基準第 41 項により、分割期日の前日に付された適正な帳簿価額により計上する。

(2) 増加すべき株主資本の会計処理

親会社は、子会社から受入れた資産と負債との差額のうち株主資本の額を分割期日直前の持分比率に基づき、親会社持分相当額と非支配株主持分相当額に按分し、それぞれ次のように処理する。

ア 親会社持分相当額の会計処理

親会社が分割直前に保有していた子会社株式(抱合せ株式)の適正な帳簿価額との差額を、特別損益に計上する。

イ 非支配株主持分相当額の会計処理

非支配株主持分相当額と、取得の対価(非支配株主に交付した親会社株式の時価)との差額をその他資本剰余金とする。分割により増加する親会社の株主資本の額は、払込資本とし、増加すべき払込資本の内訳項目は、会社法の規定に基づき会社が決定した内訳による。

(企業結合会計基準及び事業分離会計基準に関する適用指針第 218 項、第 206 項)

2. 親会社の連結財務諸表上の会計処理

親会社が減少させた子会社株式(分割に係る抱合せ株式)の適正な帳簿価額及び発生した抱合せ株式消滅差額(第 218 項(2))は、企業結合会計基準第 44 項により、内部取引として消去する。

(企業結合会計基準及び事業分離会計基準に関する適用指針第 222 項)

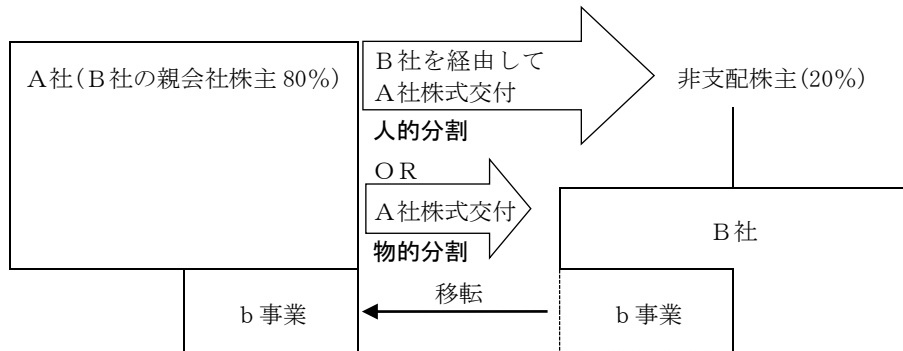
《参考》

分社型分割とは、分割対価が分割法人に交付される会社分割。

分割型分割とは、分割対価が分割法人の株主に交付される会社分割。

吸収分割には、対価の支払い方で分類すると、物的分割と人的分割がある。

この違いは、会社分割で会社を分割する会社が承継した事業の対価を会社自身に割り当てるのか、株主に割り当てるのかにある。会社に割り当てる場合を物的分割、最終的に株主に割り当てる場合を人的分割という。



2006 年 5 月施行の新会社法では人的分割は廃止された。ただし、本問の様に実質的には新会社法においても人的分割と同様のスキームは行える。会社分割を行う会社が事業を承継する会社から交付された株式について、剰余金の配当（現物配当）としてそのまま自社の株主に交付ができるからです。

【解 説】（単位：千円）

1. タイム・テーブル(単位：千円)

	X1 年 12/31	X2 年 12 月期 当純 300,000	X2 年 12/31	X3 年 12 月期 当純 200,000	X3 年 12/31
	60%		80%		80%
資本金	400,000		400,000	400,000	400,000
利益剰余金	100,000		400,000	50,000	250,000
純資産の部	500,000		800,000	450,000	650,000
評価差額	—		—		—
合計	500,000		800,000		650,000
取得(売却)割合	×60%		×20%		
取得(売却)持分	300,000		160,000		
取得(売却)原価	450,000		150,000		
			資本剰余金 10,000		
のれん	150,000	償却 * △15,000	135,000	償却 * △15,000	120,000

* 150,000 ÷ 10 年 = 15,000

2. P 社の個別財務諸表上の会計処理(単位:千円)

① 親会社持分相当額分(80%分)

(借) 研究開発部門事業資産(注1)	280,000	(貸) S 社 株 式(注2)	262,500
		抱合せ株式消滅差益(注3)	17,500

② 非支配株主持分相当額分(20%分)

(借) 研究開発部門事業資産(注1)	70,000	(貸) 資 本 剰 余 金(注4)	78,000
資 本 剰 余 金(注4)	8,000		

(注1) P社がS社から受け入れた研究開発部門事業資産は、分割期日前日に付された適正な帳簿価額 350,000 により計上する(第 218 項(1))。また受け入れた研究開発部門に係る資産及び負債の差額(純資産)のうち株主資本額 350,000 については、親会社持分相当額と非支配株主持分相当額に按分する(第 218 項(2))。

・親会社持分相当額 : $350,000 \times 80\% = 280,000$

・非支配株主持分相当額 : $350,000 \times 20\% = 70,000$

なお、P社は、S社に株式を発行するものの、同時にS社から当該株式が交付されるため、P社は自己株式を保有することになる。会計上、当該株式の発行と自己株式の取得は一体とみて、自己株式の帳簿価額はゼロとなる(第 218 項(2))。

(注2) S社株式の帳簿価額 600,000 のうち、受け入れた資産及び負債と引き換えられたものとみなされる額 262,500

S社株式の簿価 $600,000 \times 43.75\% \ast = 262,500$

\ast 43.75% (=S1 事業に係る株主資本相当額の適正な帳簿価額 350,000 \div S社の分割直前の株主資本の適正な帳簿価額 800,000 (=400,000+400,000))

(注3) 受け入れた資産及び負債の差額のうち株主資本の親会社持分相当額 280,000(注1)と、分割に係る抱合せ株式の帳簿価額のうち、受け入れた資産及び負債と引き換えられたものとみなされる額 262,500(注2)との差額 17,500 を特別損益に計上する(第 218 項(2)⇒第 206 項(2)①ア)。

(注4) 非支配株主に係る増加すべき株主資本は、非支配株主に交付した親会社株式の時価 78,000(=2,000株 \times @39)で算定し(問題文に資本剰余金として計上すると指示あり。)、非支配株主持分相当額 70,000(注1)との差額 8,000 は資本剰余金として処理する(第 218 項(2)⇒第 206 項(2)①イ)。

分割後P社個別貸借対照表

資 産		債 権
諸	産 1,000,000	諸 負 債 200,000
研究開発部門事業資産	350,000	資 本 金 1,000,000
S 社 株 式	337,500	資 本 剰 余 金 70,000
		利 益 剰 余 金 417,500
合 計	1,687,500	合 計 1,687,500

3. S社の個別財務諸表上の会計処理

S社は、事業移転に伴う資産の減少に対応して、利益剰余金を減少させたものと仮定しているため、移転した研究開発部門事業資産の帳簿価額 350,000 に基づき利益剰余金を減少させる。

① 会社分割（物的分割：分社型の会社分割）の会計処理

(借) P 社 株 式 (注)	350,000	(貸) 研究開発部門事業資産 (注)	350,000
(親会社株式)			

(注) P社株式の取得価額は、研究開発部門事業に係る株主資本相当額に基づいて算定する(第221項(1)⇒第226項(1))。

② 現物配当の会計処理(株主に比例的に割当を行う場合)

(借) 利益剰余金 P社分	280,000	(貸) P 社 株 式 (注)	280,000
利益剰余金 非支分	70,000	P 社 株 式 (注)	70,000

(注) S社は受け取ったP社株式の取得価額 350,000 により、株主資本を減少させる。減少させる株主資本の内訳は、取締役会等の企業的意思決定機関において定められた結果に従う(第221項(2))。本問の指示は利益剰余金 350,000 である。

分割後 S社個別貸借対照表

諸 資 産	650,000	諸 負 債	200,000
		資 本 金	400,000
		利 益 剰 余 金	50,000
合 計	650,000	合 計	650,000

4. P社の連結財務諸表上の会計処理

P社とS社の分割日(X3年1月1日)の個別貸借対照表を合算し、下記の連結仕訳を行うことによって連結貸借対照表を作成する。

① 連結開始仕訳

i) 投資と資本の相殺消去

(借) 資 本 金 (注1)	400,000	(貸) S 社 株 式 (注2)	450,000
利 益 剰 余 金 (注1)	100,000	非 支 配 株 主 持 分 (注3)	200,000
の れ ん	150,000		

(注1) 支配獲得時S社の資本：400,000、利益剰余金 100,000

(注2) P社のS社株式の取得原価：450,000

(注3) 支配獲得時S社の資本の40%：500,000(=400,000+100,000)×40%=200,000

(注4) 450,000-500,000×P社持分比率60%=150,000

ii) 支配獲得後剰余金の非支配株主持分への振替

(借) 利 益 剰 余 金 (注)	120,000	(貸) 非 支 配 株 主 持 分	120,000
-------------------	---------	-------------------	---------

(注) S社の支配獲得後剰余金の20%：当期純利益 300,000×40%=120,000

iii) のれんの償却

(借) 利 益 剰 余 金 (注)	15,000	(貸) の れ ん	15,000
-------------------	--------	-----------	--------

(注) 150,000÷10年=15,000

iv) 追加取得

(借) 非支配株主持分(注2)	15,000	(貸) S 社 株 式(注1)	150,000
		資 本 剰 余 金(注3)	10,000

(注1) 追加取得原価 150,000

(注2) 非支配株主持分の減少額: S 資本金合計 800,000 (=400,000+400,000) × 追加取得比率 20% = 160,000

(注3) 160,000 - 150,000 = 10,000

v) 以上まとめると、開始仕訳になる。

(借) 資 本 金	400,000	(貸) S 社 株 式	600,000
利 益 剰 余 金	235,000	非 支 配 株 主 持 分	160,000
の れ ん	135,000	資 本 剰 余 金	10,000

vi) ×2 年度(X2 年 12 月 31 日)の連結貸借対照表

分割前 P 社連結貸借対照表

資 産		負 債	
諸 資 産	1,650,000	諸 負 債	400,000
研究開発部門事業資産	350,000	資 本 金	1,000,000
の れ ん	135,000	資 本 剰 余 金	10,000
		利 益 剰 余 金	565,000
		非 支 配 株 主 持 分	160,000
合 計	2,135,000	合 計	2,135,000

利益剰余金: P 社利益剰余金 400,000 + S 社利益剰余金 400,000 - 開始仕訳 235,000 = 565,000

② 当期連結仕訳

i) 内部取引の消去

(借) S 社 株 式(注)	262,500	(貸) 利 益 剰 余 金	280,000
抱合わせ株式消滅差益(注)	17,500		

(注) P 社が減少させた S 社株式の帳簿価額 262,500 及び抱合わせ株式消滅差益 17,500 は、内部取引として消去する(第 222 項)。

ii) 追加取得に伴う非支配株主持分の減少

(借) 非 支 配 株 主 持 分(注)	70,000	(貸) 利 益 剰 余 金	70,000
----------------------	--------	---------------	--------

(注) 移転した事業に係る持分の追加取得に伴う非支配株主持分の減少 350,000 × 20% = 70,000 (親会社持分の増加) について振替処理を行う。(一種の非支配株主への配当(S 社による P 社株式 10 株の現物分配)が生じていると考えることができるため、非支配株主持分を調整する。)

iii) 分割直後(X3 年 1 月 1 日)の連結貸借対照表

分割後 P 社連結貸借対照表

資 産		負 債	
諸 資 産	1,650,000	諸 負 債	400,000
研究開発部門事業資産	350,000	資 本 金	1,000,000
の れ ん	135,000	資 本 剰 余 金	80,000
		利 益 剰 余 金	565,000
		非 支 配 株 主 持 分	90,000
合 計	2,135,000	合 計	2,135,000

iv) 当期純利益の按分

(借) 非支配株主に帰属する当期純利益 (注)	40,000	(貸) 非支配株主持分	40,000
-------------------------	--------	-------------	--------

(注) 当期純利益 $200,000 \times 20\% = 40,000$

v) のれんの償却

(借) のれん償却 (注)	15,000	(貸) のれん	15,000
---------------	--------	---------	--------

(注) $150,000 \div 10 \text{年} = 15,000$

vi) X3 年度の P 社連結 P/L 親会社株主に帰属する当期純利益

P 社当期純利益 $500,000 + \text{S 社当期純利益 } 200,000 \times \text{P 社持分比率 } 80\% - \text{のれん償却 } 15,000$
 $= \boxed{645,000}$

5. 解答

問題 23 <難易度> D <出題範囲> 連結会計…非支配株主持分 (4 点) タイム 4 分X 2 年度連結 B/S 非支配株主持分: $\boxed{160,000}$

したがって、正解は [2] である。

問題 24 <難易度> D <出題範囲> 連結会計…利益剰余金 (4 点) タイム 6 分X 2 年度連結 B/S 利益剰余金: $\boxed{565,000}$

したがって、正解は [2] である。

問題 25 <難易度> D <出題範囲> 連結会計…資産合計 (4 点) タイム 6 分X 2 年度連結 B/S 資産合計 = $\boxed{2,135,000}$

したがって、正解は [4] である。

問題 26 <難易度> B <出題範囲> 連結会計…抱合せ株式消滅差益 (4 点) 捨てる。X 3 年度個別 P/L 抱合せ株式消滅差益: $\boxed{17,500}$

したがって、正解は [1] である。

問題 27 <難易度> B <出題範囲> 連結会計…資本剰余金 (4 点) 捨てる。X 3 年度連結 B/S 資本剰余金: $\boxed{80,000}$

したがって、正解は [3] である。

問題 28 <難易度> B <出題範囲> 連結会計…当期純利益 (4 点) 捨てる。X 3 年度連結 P/L 当期純利益: $\boxed{645,000}$

したがって、正解は [3] である。

— 以 上 —