

財 務 会 計 論

【科目別講評】

第Ⅰ回短答式本試験は、8点の問題が22問、総合問題が1問であり、2015年第Ⅱ回短答式本試験と比べると計算分野について8点の問題数が増えた。難易度については、ほとんどの問題が基礎的な問題であり、落とすことのできる問題はあまりない試験であろう。本試験での緊張感を勘案して8割程度の正答が求められると考えてよいであろう。

	【配点】	【難易度】	【出題内容】
問題 1	8 点	A	財務会計の概念フレームワーク
問題 2	8 点	A	財務会計の概念フレームワーク
問題 3	8 点	A	現 金
問題 4	8 点	A	棚卸資産の期末評価
問題 5	8 点	A	固定資産の減損
問題 6	8 点	A	社 債（利息法）
問題 7	8 点	A	資産除去債務
問題 8	8 点	A	純資産会計
問題 9	8 点	A	損益会計
問題10	8 点	A	建設業会計（工事損失引当金）
問題11	8 点	A	会計上の変更及び誤謬の訂正
問題12	8 点	C	有価証券
問題13	8 点	A	ストック・オプション
問題14	8 点	A	リース取引
問題15	8 点	A	リース取引（所有権移転外ファイナンス・リース取引）
問題16	8 点	A	退職給付引当金
問題17	8 点	A	研究開発費等
問題18	8 点	B	四半期財務諸表（原価差異の繰延処理）

この解答速報の著作権はTAC(株)のものであり、無断転載・転用を禁じます。

問題19	8点	A	外貨換算会計（独立処理）
問題20	8点	A	連結会計・持分法会計
問題21	8点	A	企業結合（合併，自己株式の処分）
問題22	8点	A	企業結合・事業分離等
問題23	6点	A	建 物
問題24	6点	A	繰延税金資産（流動資産）
問題25	6点	A	繰延税金負債（固定負債）
問題26	6点	B	当期純利益

問題 1

正解

3

難易度

A

【出題内容】

財務会計の概念フレームワーク

【解 説】

ア. 正 「討議資料 財務会計の概念フレームワーク」第1章序文, 1, 2 参照。

イ. 誤 「討議資料 財務会計の概念フレームワーク」第1章7, 17参照。

投資家の中には会計情報の分析能力に優れた者のほか, 自らは十分な分析能力を持たず専門家の助けを必要とする者も含まれているが, 証券市場が効率的であれば, 情報処理能力の差は投資家の間に不公正をもたらさない。それゆえ, 会計基準の設定にあたっては, 原則として, 一定以上の分析能力を持った投資家を想定すればよい。

ウ. 誤 「討議資料 財務会計の概念フレームワーク」第1章11, 12参照。

前段は正しい。しかし, 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。

エ. 正 「討議資料 財務会計の概念フレームワーク」第1章8, 18, 第3章注14参照。

問題 2

正解

1

難易度

A

【出題内容】

財務会計の概念フレームワーク

【解 説】

ア. 正 「金融商品に関する会計基準」15, 「討議資料 財務会計の概念フレームワーク」第4章12, 注4参照。

イ. 正 「固定資産の減損に係る会計基準」二2(1)参照。

ウ. 誤 「固定資産の減損に係る会計基準」二3, 注1, 「討議資料 財務会計の概念フレームワーク」第4章17, 20, 注7参照。

前段は正しい。しかし、減損損失を認識すべきであると判定した場合、減損後の帳簿価額は利用価値(使用価値, Bの値)と正味実現可能価額(正味売却価額, Dの値)のいずれか高い方である。

エ. 誤 「棚卸資産の評価に関する会計基準」7, 10, 「討議資料 財務会計の概念フレームワーク」第4章8, 15, 17参照。

棚卸資産の貸借対照評価額は、正味実現可能価額(正味売却価額, Dの値)と取得原価(Fの値)の小さい方である。そして、一定の条件を満たす場合には、正味実現可能価額(正味売却価額, Dの値)の代わりに再調達原価(Cの値)を適用することも認められる。

問題 3

正解

2

難易度

A

【出題内容】

現金

【解説】(単位：円)

I. 決算整理

(借) 現	金	10,000	(貸) 為 替 差 損 益	10,000(*1)
(借) 受 取 手 形		5,000(*2)	(貸) 現 金	5,000
(借) 当 座 預 金		10,000(*3)	(貸) 現 金	10,000
(借) 貯 蔵 品		5,000(*4)	(貸) 現 金	5,000
(借) 貯 蔵 品		15,000(*5)	(貸) 現 金	15,000
(借) 現 金		20,000(*6)	(貸) ○ ○ ○	20,000
(借) 現 金		10,000	(貸) 販 売 費	10,000(*7)
(借) 現 金		10,000	(貸) 雑 益	10,000(*8)

(*1) $1,000 \text{ドル} \times (\text{C R } 120 \text{円} / \text{ドル} - 110 \text{円} / \text{ドル}) = 10,000$

(*2) 先日付小切手(振出日 X 2 年 4 月 5 日)

(*3) 自己振出小切手

(*4) 収入印紙

(*5) 郵便切手

(*6) 送金為替手形

(注) 相手科目の不明な取引については、「○○○」として表示している。

(*7) $50,000 - 40,000 = 10,000$

(*8) 実際有高560,000(*9) - 帳簿残高550,000(*10) = 10,000

(*9) 日本円405,000 + 米ドル120,000(*11) + A社振出小切手15,000

+ 送金為替手形20,000(*6) = 560,000

(*10) 前T/B 545,000 + 10,000(*1) - 5,000(*2) - 10,000(*3) - 5,000(*4) - 15,000(*5)

+ 20,000(*6) + 10,000(*7) = 550,000

(*11) $1,000 \text{ドル} \times \text{C R } 120 \text{円} / \text{ドル} = 120,000$

	帳簿残高		実際有高
前T/B	545,000	日 本 円	405,000
米ドル換算	+ 10,000(*1)	米 ド ル	120,000(*11)
先日付小切手	△ 5,000(*2)	A社振出小切手	15,000
自己振出小切手	△ 10,000(*3)	送金為替手形	20,000(*6)
収入印紙	△ 5,000(*4)		
郵便切手	△ 15,000(*5)		
送金為替手形	+ 20,000(*6)		
誤 処 理	+ 10,000(*7)		
	<u>550,000</u>	雑益10,000(*8)	<u>560,000</u>

問題 4

正解

5

難易度

A

【出題内容】

棚卸資産の期末評価

【解 説】

ア. 誤 「棚卸資産の評価に関する会計基準」3参照。

棚卸資産は、商品、製品、半製品、原材料、仕掛品等の資産であり、企業がその営業目的を達成するために所有し、かつ、売却を予定する資産のほか、売却を予定しない資産であっても、販売活動及び一般管理活動において短期間に消費される事務用消耗品等も含まれる。

イ. 正 「棚卸資産の評価に関する会計基準」10参照。

ウ. 誤 「棚卸資産の評価に関する会計基準」17, 38, 39参照。

前段は正しい。しかし、その発生原因が物理的劣化や経済的劣化による収益性の低下に基づく簿価切下額は、売上原価に計上する。

エ. 正 「棚卸資産の評価に関する会計基準」14参照。

問題 5

正解

6

難易度

A

【出題内容】

固定資産の減損

【解 説】

ア. 誤 「賃貸等不動産の時価等の開示に関する会計基準」 5, 28参照。

賃貸されているオフィスビルや駐車場などの不動産も「賃貸等不動産の時価等の開示に関する会計基準」の適用を受ける賃貸等不動産に該当する。

イ. 誤 「賃貸等不動産の時価等の開示に関する会計基準」 21参照。

「賃貸等不動産の時価等の開示に関する会計基準」は、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不動産など、開示対象となる賃貸等不動産以外の不動産についても、その時価を開示することを妨げていない。

ウ. 正 「賃貸等不動産の時価等の開示に関する会計基準」 7 参照。

エ. 正 「賃貸等不動産の時価等の開示に関する会計基準」 14, 15参照。

問題 6

正解

2

難易度

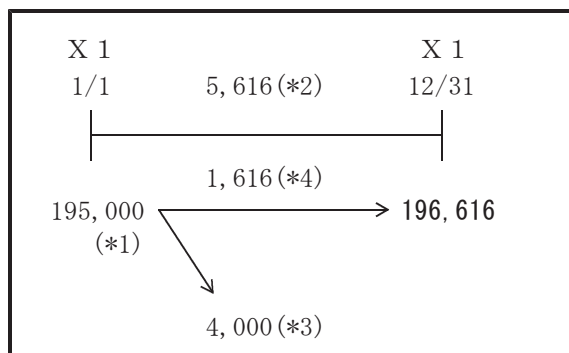
A

【出題内容】

社 債（利息法）

【解 説】（単位：千円）

I. 解答数値の算定



$$(*1) \text{ 額面総額} 200,000 \times \frac{\text{@} 97.5 \text{円}}{\text{@} 100 \text{円}} = 195,000$$

$$(*2) 195,000 (*1) \times \text{実効利子率年} 2.88\% = 5,616$$

$$(*3) \text{ 額面総額} 200,000 \times \text{利率年} 2\% = 4,000$$

$$(*4) 5,616 (*2) - 4,000 (*3) = 1,616$$

II. 仕訳処理（参考）

1. 社債発行日（X1年1月1日）

(借) 現 金 預 金	195,000	(貸) 社 債	195,000 (*1)
-------------	---------	---------	--------------

2. 利払日（X1年12月31日）

(借) 社 債 利 息	5,616 (*2)	(貸) 現 金 預 金	4,000 (*3)
		社 債	1,616 (*4)

問題 7

正解

3

難易度

A

【出題内容】

資産除去債務

【解 説】 (単位：千円)

I. 仕訳処理 (解答上、必要な仕訳のみ示す)

1. X 1 年度

(1) X 1 年 4 月 1 日 (取得日)

(借) 建	物	108,626(*1)	(貸) 現	金	預	金	100,000
						資	産
						除	去
						債	務
							8,626(*2)

(*1) 取得時支出額100,000+8,626(*2)=108,626

(*2) $\frac{10,000}{(1+0.03)^5} = 8,626.087 \dots \rightarrow 8,626$ (四捨五入)

(2) 決算整理 (時の経過による資産除去債務の増加)

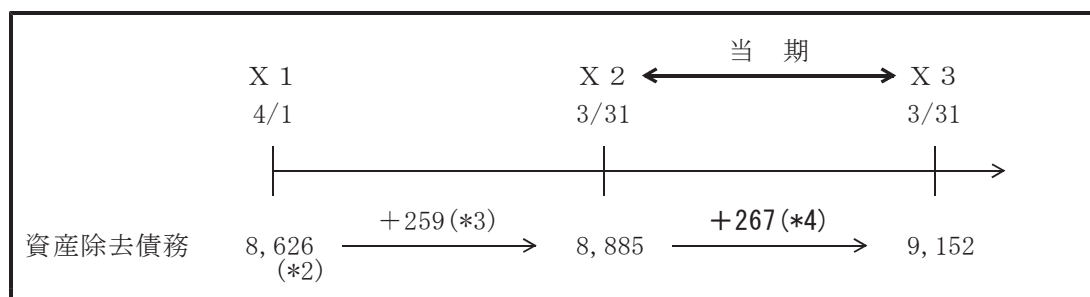
(借) 利	息	費	用	259	(貸) 資	産	除	去	債	務	259(*3)
-------	---	---	---	-----	-------	---	---	---	---	---	---------

(*3) $8,626(*2) \times 3\% = 258.78 \rightarrow 259$ (四捨五入)

2. X 2 年度 (決算整理, 時の経過による資産除去債務の増加)

(借) 利	息	費	用	267	(貸) 資	産	除	去	債	務	267(*4)
-------	---	---	---	-----	-------	---	---	---	---	---	---------

(*4) $(8,626(*2) + 259(*3)) \times 3\% = 266.55 \rightarrow 267$ (四捨五入)



問題 8

正解

3

難易度

A

【出題内容】

純資産会計

【解 説】

ア. 正 「貸借対照表の純資産の部の表示に関する会計基準」27, 28参照。

イ. 誤 「連結財務諸表に関する会計基準」39(3), 51-3参照。

連結損益及び包括利益計算書または連結損益計算書における純損益計算の区分では、当期純利益には非支配株主に帰属する部分を含めて表示する。したがって、当期純利益は、連結貸借対照表における株主資本と対応（連繫）していない。

ウ. 誤 「貸借対照表の純資産の部の表示に関する会計基準」31参照。

「貸借対照表の純資産の部の表示に関する会計基準」では、純資産を株主資本と株主資本以外の各項目に並列的に区分するのではなく、株主資本をより強調するように、純資産を株主資本と「その他純資産」に大きく区分し、「その他純資産」をさらに評価・換算差額等（その他の包括利益累計額）、新株予約権及び非支配株主持分に区分するという考え方も検討された。しかし、株主資本以外の各項目を「その他純資産」として一括りにする意義は薄いと考えられたため、そのような考え方は採用されていない。

エ. 正 「貸借対照表の純資産の部の表示に関する会計基準」8参照。

問題 9

正解

6

難易度

A

【出題内容】

損益会計

【解 説】

ア. 誤 「我が国の収益認識に関する研究報告（中間報告）」ケース17参照。

出版業や製薬業などにおいて、「無条件に返品を受け入れる契約」を結んでいるとき、当期に販売した商品について、次年度以降に返品が予想される数量を合理的に見積もることができる場合には、返品調整引当金を計上することが適切と考えられる。

イ. 誤 「企業会計原則」注6(1)参照。

前段は正しい。しかし、事務手続きの簡便化のため、仕切精算書が販売のつど送付されている場合には、委託者がそれを受け取った日をもって売上収益が実現したとみなして、売上高を計上してもよい。

ウ. 正 「企業会計原則」注6(3)参照。

エ. 正 「工事契約に関する会計基準の適用指針」3参照。

問題10

正解

1

難易度

A

【出題内容】

建設業会計（工事損失引当金）

【解説】（単位：百万円）

I. 解答数値の算定

工事損失総額 $\triangle 300$ (*1)－当期までに計上した損失 $\triangle 228$ (*2)＝ **$\triangle 72$**

(*1) 工事収益総額 $5,100$ －X 2 年度末見積工事原価総額 $5,400$ ＝ $\triangle 300$

(*2) X 2 年度末工事収益累計額 $3,876$ (*3)－X 2 年度末工事原価累計額 $(1,410+2,694)$ ＝ $\triangle 228$

(*3) 工事収益総額 $5,100 \times$ X 2 年度末工事進捗度 76% (*4)＝ $3,876$

(*4) X 2 年度末工事原価累計額 $(1,410+2,694) \div$ X 2 年度末見積工事原価総額 $5,400$ ＝ 76%

問題11

正解

5

難易度

A

【出題内容】

会計上の変更及び誤謬の訂正

【解 説】

ア. 誤 「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(1), 18参照。

受取利息について金額的な重要性が乏しかったため、前期まで簡便的な会計処理である現金基準で処理してきたが、重要性が増したため、当期から本来の会計処理である発生基準による会計処理に変更した場合は、会計方針の変更に該当しない。

イ. 正 「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(2), 18参照。

ウ. 誤 「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」9, 20参照。

キャッシュ・フロー計算書における資金の範囲の変更は会計方針の変更に該当するが、営業活動によるキャッシュ・フローに関する表示の直接法から間接法への変更は表示方法の変更に該当する。

エ. 正 「繰延資産の会計処理に関する当面の取扱い」3(7)②ア参照。

問題12

正解

3

難易度

C

【出題内容】

有価証券

【解説】（単位：円）

ア. 正

(借) 有 価 証 券	20,000	(貸) 有 価 証 券 運 用 損 益	20,000(*1)
-------------	--------	---------------------	------------

(*1) (決算日の時価@502－取得原価@500)×10,000株＝20,000

(注) 修正受渡日基準の場合、有価証券自体は認識せず、約定日から決算日までの時価の変動のみを認識する。

イ. 誤

(1) 取得日

(借) 投 資 有 価 証 券	100,000,000	(貸) 現 金 預 金	100,363,288
有 価 証 券 利 息	363,288(*1)		

(*1) 額面金額100,000,000×1.7%× $\frac{78日(X3.1/1\sim3/19)}{365日}$ ＝363,287.671…
→ 363,288（四捨五入）

(注) 債券利息は、その利息計算期間（約定日からではなく、受渡日から起算される）に応じて算定する。したがって、受渡日までの端数利息を買手が売手に支払う。

(2) 決算日

(借) 未 収 有 価 証 券 利 息	419,178	(貸) 有 価 証 券 利 息	419,178(*2)
---------------------	---------	-----------------	-------------

(*2) 額面金額100,000,000×1.7%× $\frac{90日(X3.1/1\sim3/31)}{365日}$ ＝419,178.082…
→ 419,178（四捨五入）

◎ 有価証券利息：419,178(*2)－363,288(*1)＝55,890

(注) 解説上、日割計算により経過勘定の金額を算定している。なお、月割計算により経過勘定の金額を算定した場合でも、イ. は誤りとなる。

ウ. 誤

(借) 売 付 有 価 証 券	70,000	(貸) 有 価 証 券 運 用 損 益	70,000(*1)
-----------------	--------	---------------------	------------

(*1) (空売り時の時価@3,000－決算日の時価@2,930)×1,000株＝70,000

(注) 空売り時よりも決算日の時価が下落しており、返還義務が減少することから、運用益が生じることとなる。

問題13

正解

2

難易度

A

【出題内容】

ストック・オプション

【解説】 (単位：円)

I. X1年度(決算整理)

(借) 株式報酬費用 10,800,000 (貸) 新株予約権 10,800,000(*1)

$$(*1) \text{ @4,000} \times 7,200 \text{個} \times \frac{9 \text{ヶ月 (X1.7} \sim \text{X2.3)}}{24 \text{ヶ月 (X1.7} \sim \text{X3.6)}} = 10,800,000$$

II. X2年度(決算整理)

(借) 株式報酬費用 12,240,000 (貸) 新株予約権 12,240,000(*2)

$$(*2) \text{ 付与分条件変更前} 3,600,000(*3) + \text{付与分条件変更後} 5,400,000(*4) \\ + \text{条件変更による価値増加分} 3,240,000(*5) = 12,240,000$$

$$(*3) 14,400,000(*6) - \text{既計上額} 10,800,000(*1) = 3,600,000$$

$$(*4) (\text{@4,000} \times 7,200 \text{個} - 14,400,000(*6))$$

$$\times \frac{\text{変更日からの対象勤務期間のうち当期末までの期間} 9 \text{ヶ月 (X2.7} \sim \text{X3.3)}}{\text{変更後の残存対象勤務期間} 24 \text{ヶ月 (X2.7} \sim \text{X4.6)}} = 5,400,000$$

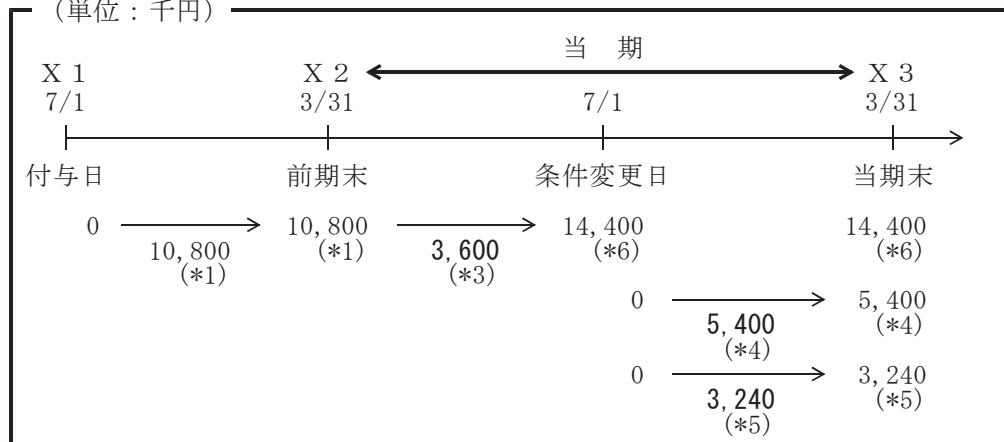
$$(*5) (\text{@5,200} - \text{@4,000}) \times 7,200 \text{個}$$

$$\times \frac{\text{変更日からの対象勤務期間のうち当期末までの期間} 9 \text{ヶ月 (X2.7} \sim \text{X3.3)}}{\text{変更後の残存対象勤務期間} 24 \text{ヶ月 (X2.7} \sim \text{X4.6)}} = 3,240,000$$

$$(*6) \text{ @4,000} \times 7,200 \text{個}$$

$$\times \frac{\text{当初の対象勤務期間のうち条件変更日までの期間} 12 \text{ヶ月 (X1.7} \sim \text{X2.6)}}{\text{当初の対象勤務期間} 24 \text{ヶ月 (X1.7} \sim \text{X3.6)}} = 14,400,000$$

(単位：千円)



問題14

正解

2

難易度

A

【出題内容】

リース取引

【解 説】

ア. 正 「リース取引に関する会計基準の適用指針」47参照。

イ. 誤 「リース取引に関する会計基準の適用指針」43参照。

所有権移転ファイナンス・リース取引において、リース期間終了時にリース物件の帳簿価額がゼロでない場合は、借手は、当該時点でリース資産を自己所有の固定資産に振り替える。

ウ. 正 「リース取引に関する会計基準の適用指針」19参照。

エ. 誤 「リース取引に関する会計基準の適用指針」49参照。

建物を対象としたセール・アンド・リースバック取引におけるリース取引がファイナンス・リース取引に該当する場合、借手は、当該建物の売却に伴う損益を長期前払費用又は長期前受収益等として繰延処理し、リース資産の減価償却費の割合に応じ減価償却費に加減して損益に計上する。ただし、当該建物の売却損失が、当該建物の合理的な見積市場価額が帳簿価額を下回ることにより生じたものであることが明らかな場合は、売却損を繰延処理せずに売却時の損失として計上する。

問題15

正解

3

難易度

A

【出題内容】

リース取引（所有権移転外ファイナンス・リース取引）

【解 説】（単位：百万円）

I. 所有権移転外ファイナンス・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がなく、リース物件は特別仕様ではないとの記載があるため、所有権移転外ファイナンス・リース取引に該当する。

II. リース資産の取得原価の決定

所有権移転外ファイナンス・リース取引において、貸手の購入価額が明らかでない場合、リース資産の計上金額は「借手の見積現金購入価額」と「リース料総額の現在価値」とのいずれか低い価額となる。

見積現金購入価額2,000 > リース料総額の割引現在価値1,818(*1) → ∴ 1,818

(*1) リース料の年額420×5年の年金現価係数4.3295=1,818.39 → 1,818（四捨五入）

(注) 貸手の計算利子率を知り得ない場合には、リース料総額の割引現在価値の算定は「借手の追加借入利子率」を用いる。

III. 仕訳処理

1. X1年度

(1) X1年4月1日（リース開始日）

(借) リース資産	1,818(*1)	(貸) リース債務	1,818
-----------	-----------	-----------	-------

(2) X2年3月31日（リース料支払日）

(借) 支払利息	91(*2)	(貸) 現金預金	420
リース債務	329(*3)		

(*2) $1,818(*1) \times 5\% = 90.9 \rightarrow 91$ （四捨五入）

(*3) $\text{リース料の年額} 420 - 91(*2) = 329$

(3) X2年3月31日（決算整理，減価償却）

(借) リース資産減価償却費	364(*4)	(貸) リース資産減価償却累計額	364
----------------	---------	------------------	-----

(*4) $1,818(*1) \div \text{リース期間} 5 \text{年} = 363.6 \rightarrow 364$ （四捨五入）

(注) 所有権移転外ファイナンス・リース取引であるため、耐用年数は「リース期間」とし、残存価額「ゼロ」として減価償却を行う。

2. X2年度

(1) X3年3月31日(リース料支払日)

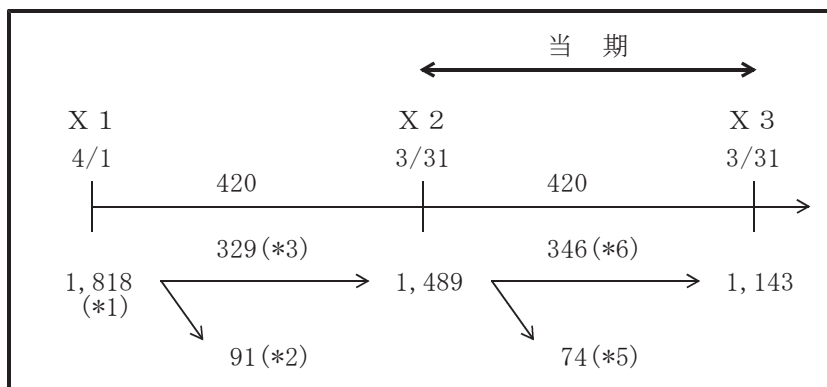
(借) 支 払 利 息	74(*5)	(貸) 現 金 預 金	420
リ ー ス 債 務	346(*6)		

(*5) $(1,818(*1) - 329(*3)) \times 5\% = 74.45 \rightarrow 74$ (四捨五入)

(*6) リース料の年額 $420 - 74(*5) = 346$

(2) X3年3月31日(決算整理, 減価償却)

(借) リース資産減価償却費	364(*4)	(貸) リース資産減価償却累計額	364
----------------	---------	------------------	-----



IV. 解答数値の算定

支払利息 $74(*5) +$ リース資産減価償却費 $364(*2) = 438$

問題16

正解

4

難易度

A

【出題内容】

退職給付引当金

【解説】（単位：千円）

I. X2年度退職給付費用の内訳

勤務費用	21,200
利息費用	∴ 11,700
期待運用収益	△7,500(*1)
数理計算上の差異の当期の費用処理額	△1,800(*2)
過去勤務費用の当期の費用処理額	1,500(*3)
退職給付費用	<u>25,100</u>

(*1) X2年4月1日年金資産の公正な評価額250,000×長期期待運用収益率3.0%=7,500

(*2) X2年4月1日未認識数理計算上の差異18,000(貸方差異)÷10年=1,800

(*3) X2年4月1日未認識過去勤務費用13,500(借方差異)

÷(10年－経過年数1年(X1年度))=1,500

(注) 本問では、数理計算上の差異は発生年度の翌期から費用処理するため、X2年度において新たに発生した数理計算上の差異を考慮する必要はない。

II. 退職給付債務期首残高の算定

退職給付債務期首残高をXとおくと、以下の式が成り立つ。

退職給付債務期首残高X×割引率1.5%=利息費用11,700

∴ X=780,000

問題17

正解

6

難易度

A

【出題内容】

研究開発費等

【解 説】

ア. 誤 「研究開発費等に係る会計基準」注1, 「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」5参照。

特定の研究開発プロジェクトの目的にのみ使用され, 他の研究開発プロジェクトには使用できない機械装置や特許権等を取得した場合の原価は, 取得時の研究開発費として処理する。

イ. 誤 「研究開発費等に係る会計基準」四3, 「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」17参照。

自社利用の目的で, 有機的一体として機能する機器組込みソフトウェアを取得した場合, 独立した科目として区分するのではなく, 当該機械等の取得原価に算入し, 「機械及び装置」等の科目を用いて処理する。

ウ. 正 「研究開発費等に係る会計基準」注3, 「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」9参照。

エ. 正 「研究開発費等に係る会計基準」四1, 「工事契約に関する会計基準」9, 32参照。

問題18

正解

2

難易度

B

【出題内容】

四半期財務諸表（原価差異の繰延処理）

【解説】（単位：百万円）

I. 第1四半期における仕訳

1. 実際原価の発生

(借) 売 上 原 価	36,300	(貸) 製 品	36,300
-------------	--------	---------	--------

2. 原価差異の繰延

(借) 売 上 原 価	3,700(*1)	(貸) 繰 延 原 価 差 額	3,700
		(流 動 負 債)	

(*1) 第1四半期(標準原価40,000－実際発生額36,300)＝3,700

(注) 実際発生額が標準原価を下回る場合の原価差額（貸方差異）は、操業度の季節的変動に起因して発生したものであり、会計期間末までにほぼ解消されると見込まれることから、当該原価差異の売上原価・棚卸資産等への配賦は行わず、流動負債として繰り延べる。

II. 第2四半期における仕訳

1. 実際原価の発生

(借) 売 上 原 価	36,140	(貸) 製 品	36,140
-------------	--------	---------	--------

2. 原価差異の繰延

(1) 第1四半期戻入

(借) 繰 延 原 価 差 額	3,700	(貸) 売 上 原 価	3,700(*1)
(流 動 負 債)			

(注) 第1四半期末での仕訳を戻し入れる。

(2) 第2四半期繰延

(借) 売 上 原 価	7,160(*2)	(貸) 繰 延 原 価 差 額	7,160
		(流 動 負 債)	

(*2) 第2四半期累計{標準原価(40,000＋39,600)－実際発生額(36,300＋36,140)}＝7,160

Ⅲ. 第3四半期における仕訳

1. 実際原価の発生

(借) 売 上 原 価	25,100	(貸) 製 品	25,100
-------------	--------	---------	--------

2. 原価差異の繰延

(1) 第2四半期戻入

(借) 繰 延 原 価 差 額	7,160	(貸) 売 上 原 価	7,160(*2)
(流 動 負 債)			

(注) 第2四半期末での仕訳を戻し入れる。

(2) 第3四半期繰延

(借) 繰 延 原 価 差 額	5,940	(貸) 売 上 原 価	5,940(*3)
(流 動 資 産)			

(*3) 第3四半期累計{標準原価(40,000+39,600+12,000)

－実際発生額(36,300+36,140+25,100)}=△5,940

(注) 実際発生額が標準原価を上回る場合の原価差額(借方差異)は、操業度の季節的変動に起因して発生したものであり、会計期間末までにほぼ解消されると見込まれることから、当該原価差異の売上原価・棚卸資産等への配賦は行わず、流動資産として繰り延べる。

	第1四半期	第2四半期	第3四半期
標準原価	40,000	39,600	12,000
実際発生額	36,300	36,140	25,100
原価差異(3か月)	3,700	3,460	△13,100
原価差異(累計期間)	3,700(*1)	7,160(*2)	△5,940(*3)

問題19

正解

6

難易度

A

【出題内容】

外貨換算会計（独立処理）

【解 説】（単位：千円）

I. 仕訳処理

1. X 1 年度

(1) X 1 年11月 1 日（仕入日）

(借) 仕	入	150,000	(貸) 買	掛	金	150,000(*1)
-------	---	---------	-------	---	---	-------------

(*1) $1,500 \text{千ドル} \times \text{仕入日レート} 100 \text{円} / \text{ドル} = 150,000$

(2) X 1 年12月 1 日（予約日）

仕	訳	な	し
---	---	---	---

(注) 為替予約時においては、デリバティブ取引として認識すべき額がゼロであるから仕訳を行わない。

(3) X 1 年12月31日（決算日）

① 買掛金の換算

(借) 為	替	差	損	益	4,500(*2)	(貸) 買	掛	金	4,500
-------	---	---	---	---	-----------	-------	---	---	-------

(*2) $1,500 \text{千ドル} \times (\text{X 1 年度 C R } 103 \text{円} / \text{ドル} - \text{仕入日レート} 100 \text{円} / \text{ドル}) = 4,500$

② 為替予約の時価評価

(借) 為	替	予	約	6,000	(貸) 為	替	差	損	益	6,000(*3)
-------	---	---	---	-------	-------	---	---	---	---	-----------

(*3) $1,500 \text{千ドル} \times (\text{X 1. 12/31 F R } 109 \text{円} / \text{ドル} - \text{X 1. 12/1 F R } 105 \text{円} / \text{ドル}) = 6,000$

2. X2年度

(1) X2年1月1日(期首)

(借) 為替差損益	6,000(*3)	(貸) 為替予約	6,000
-----------	-----------	----------	-------

(2) X2年3月30日(決済日)

① 買掛金の決済

(借) 買掛金	154,500(*4)	(貸) 現金預金	165,000(*5)
為替差損益	10,500(*6)		

(*4) $1,500 \text{千ドル} \times \text{X1年度C R } 103 \text{円} / \text{ドル} = 154,500$

(*5) $1,500 \text{千ドル} \times \text{決済日レート } 110 \text{円} / \text{ドル} = 165,000$

(*6) $1,500 \text{千ドル} \times (\text{決済日レート } 110 \text{円} / \text{ドル} - \text{X1年度C R } 103 \text{円} / \text{ドル}) = 10,500$

② 為替予約の決済

(借) 現金預金	7,500	(貸) 為替差損益	7,500(*7)
----------	-------	-----------	-----------

(*7) $1,500 \text{千ドル} \times (\text{X2.3/30 F R } 110 \text{円} / \text{ドル} - \text{X1.12/1 F R } 105 \text{円} / \text{ドル}) = 7,500$

II. 解答数値の算定

1. X1年度

買掛金 $\Delta 4,500(*2)$ + 為替予約 $6,000(*3)$ = 為替差益 $1,500$

2. X2年度

買掛金 $\Delta 10,500(*6)$ + 為替予約 $(\Delta 6,000(*3) + 7,500(*7))$ = 為替差損 $\Delta 9,000$

問題20

正解

1

難易度

A

【出題内容】

連結会計・持分法会計

【解 説】

ア. 正 「連結財務諸表に関する会計基準」64参照。

イ. 正 「連結財務諸表に関する会計基準」20, 「持分法に関する会計基準」26-2参照。

ウ. 誤 「連結財務諸表に関する会計基準」69参照。

未実現損益の消去に伴う減価償却費の修正計算方法については、每期修正する方法によることとされ、每期修正せずに固定資産の除却時又は連結会社以外の会社への売却時に一括して修正する方法は認められていない。

エ. 誤 「連結財務諸表に関する会計基準」29, 66-2参照。

子会社株式を一部売却したが、親会社と子会社の支配関係が継続している場合、売却による親会社の持分の減少額と売却価額との間に生じた差額を資本剰余金とする。支配獲得時に計上したのれんの未償却額のうち売却した子会社株式に対応する額は、売却価額から控除しない。

問題21

正解

3

難易度

A

【出題内容】

企業結合（合併，自己株式の処分）

【解説】（単位：千円）

I. 合併比率の算定

$$\frac{\text{B社の1株当たりの評価額}}{\text{A社の1株当たりの評価額}} = \frac{720,000(*3) \div 12,000\text{千株}}{2,400,000(*1) \div 30,000\text{千株}(*2)} = \frac{60\text{円}}{80\text{円}} = 0.75$$

(*1) 時価純資産2,000,000(*4) × 平均自己資本利益率12% ÷ 資本還元率10% = 2,400,000

(*2) 発行済株式数31,000千株 − 自己株式1,000千株 = 30,000千株

(*3) 時価純資産800,000(*5) × 平均自己資本利益率9% ÷ 資本還元率10% = 720,000

(*4) 現金438,000 + 売掛金786,000 + 土地(時価)1,396,000 − 借入金620,000 = 2,000,000

(*5) 現金162,000 + 売掛金268,000 + 土地(時価)658,000 − 借入金288,000 = 800,000

II. 合併仕訳

(借) 現	金	162,000(*6)	(貸) 借	入	金	288,000(*6)
売	掛	金	268,000(*6)	資	本	金
土	地	658,000(*6)	資	本	剰	余
の	れ	ん	370,000(*9)	自	己	株
				式		120,000(*8)

(*6) 時価

$$(*7) (\text{増加資本の額} 1,170,000(*10) - \text{自己株式の帳簿価額} 120,000(*8)) \times \frac{1}{2} = 525,000$$

(注) 増加資本の額（新株の発行と自己株式の処分を同時に行った場合には，新株の発行と自己株式の処分の対価の額）から処分した自己株式の帳簿価額を控除した額を，払込資本の増加として処理する。

(*8) @120円 × 自己株式処分数1,000千株 = 120,000

(*9) 1,170,000(*10) − 取得原価の配分額800,000(*5) = 370,000

(*10) 合併期日におけるA社の株価@130円 × 交付株式数9,000千株(*11) = 1,170,000

(*11) B社発行済株式数12,000千株 × 合併比率0.75 = 9,000千株

III. 解答数値の算定

資本金：1,050,000 + 525,000(*7) = 1,575,000

問題22

正解

5

難易度

A

【出題内容】

企業結合・事業分離等

【解説】

ア. 誤 「企業結合に関する会計基準」20参照。

「連結財務諸表に関する会計基準」における支配概念によっても取得企業が明確でない場合であって、対価の種類が株式である場合のときには、通常は当該株式を発行する企業が取得企業となる。ただし、逆取得の場合もあるため、次のような要素を総合的に勘案して、取得企業を決定する。

- ① 総体としての株主が占める相対的な議決権比率の大きさ
- ② 最も大きな議決権比率を有する株主の存在
- ③ 取締役等を選解任できる株主の存在
- ④ 取締役会等の構成
- ⑤ 株式の交換条件

イ. 正 「事業分離等に関する会計基準」13, 81参照。

ウ. 誤 「事業分離等に関する会計基準」20(1), 96～100参照。

分離先企業の株式のみを受取対価とする事業分離において、分離元企業が新たに関連会社となる場合には、事業分離により分離先企業が新たに子会社となる場合と同様に、移転された事業に関する投資が継続しているとみることが適当と考えられる。したがって、このような場合は、分離元企業において、個別財務諸表上、移転損益は認識されない。

エ. 正 「事業分離等に関する会計基準」72参照。

問題23 正解 4 難易度 A

問題24 正解 6 難易度 A

問題25 正解 3 難易度 A

問題26 正解 6 難易度 B

【出題内容】

連結財務諸表

【解説】（単位：千円）

I. S社の資本連結に係る連結修正仕訳等

1. 評価差額の計上

(借) 諸 資 産 (土 地)	360,000(*1)	(貸) 諸負債(繰延税金負債)	126,000(*2)
		(S社・固定負債)	
		評 価 差 額	234,000

(*1) X1年3月31日(時価1,260,000-B/S 900,000)=360,000

(*2) 360,000×実効税率35%=126,000

2. タイム・テーブル

	X 1 3/31		X 4 3/31		X 5 3/31
		70%		70%	
		+70%			
資 本 金	900,000		900,000		900,000
利益剰余金	303,000	359,100 153,900	816,000 (*3)	176,400 75,600	1,068,000
評 価 差 額	234,000		234,000		234,000
合 計	1,437,000		1,950,000		2,202,000
取得持分	1,005,900				
取得原価	2,100,000				
の れ ん	1,094,100	△218,820×3	437,640	△218,820	218,820

(*3) X5年3月31日1,068,000－当期純利益252,000=816,000

3. 開始仕訳

(借) 資本金当期首残高	900,000	(貸) 諸資産(関係会社株式)	2,100,000
利益剰余金当期首残高	1,113,360(*4)	非支配株主持分当期首残高	585,000(*5)
評価差額	234,000		
のれん	437,640		

(*4) 支配獲得時利益剰余金303,000+153,900+のれん償却額218,820×3年=1,113,360

又は、X4年3月31日利益剰余金816,000(*3)

－(359,100－のれん償却額218,820×3年)=1,113,360

(*5) T/T 資本合計1,950,000×非支配株主持分比率30%=585,000

4. 当期純利益の按分

(借) 非支配株主に帰属する当期純損益	75,600(*6)	(貸) 非支配株主持分当期変動額	75,600
---------------------	------------	------------------	--------

(*6) 当期純利益252,000×非支配株主持分比率30%=75,600

5. のれんの償却

(借) 販売費及び一般管理費(のれん償却額)	218,820	(貸) のれん	218,820
------------------------	---------	---------	---------

6. 商品に関する事項(当期の取引高は不明であるため、省略する)

(1) 期末未達商品

(借) 諸資産(商品)	18,900	(貸) 諸負債(買掛金)	18,900
-------------	--------	--------------	--------

(2) 商品に係る未実現損益の調整(アップ・ストリーム)

解答上は、アップ・ストリームに伴う非支配株主への按分の仕訳は必要ないが示している。

① 期首商品

(借) 利益剰余金当期首残高	72,000(*1)	(貸) 売上原価	72,000
(借) 法人税等調整額	25,200	(貸) 利益剰余金当期首残高	25,200(*2)
(借) 非支配株主持分当期首残高	14,040	(貸) 利益剰余金当期首残高	14,040(*3)
(借) 非支配株主に帰属する当期純損益	14,040(*3)	(貸) 非支配株主持分当期変動額	14,040

(*1) $360,000 \times \frac{0.25}{1+0.25} = 72,000$

(*2) $72,000(*1) \times \text{実効税率}35\% = 25,200$

(*3) $(72,000(*1) - 25,200(*2)) \times \text{非支配株主持分比率}30\% = 14,040$

② 期末商品

(借) 売上原価	88,000(*4)	(貸) 諸資産(商品)	88,000
(借) 諸資産(繰延税金資産) (S社・流動資産)	30,800	(貸) 法人税等調整額	30,800(*5)
(借) 非支配株主持分当期変動額	17,160	(貸) 非支配株主に帰属する当期純損益	17,160(*6)

(*4) $(421,100 + \text{期末商品未達}18,900) \times \frac{0.25}{1+0.25} = 88,000$

(*5) $88,000(*4) \times \text{実効税率}35\% = 30,800$

(*6) $(88,000(*4) - 30,800(*5)) \times \text{非支配株主持分比率}30\% = 17,160$

7. 建物に関する事項（ダウン・ストリーム）

(1) 前期の引継

(借) 利益剰余金当期首残高	16,800	(貸) 諸資産(建物)	21,000(*1)
諸資産(減価償却累計額)	4,200(*2)		
(借) 諸資産(繰延税金資産)	5,880(*3)	(貸) 利益剰余金当期首残高	5,880
(P社・固定資産)			

(*1) 売却価額186,000－P社簿価165,000(*4)＝21,000

(*2) 21,000(*1)÷耐用年数10年×経過年数2年(X2.4.1～X4.3.31)＝4,200

(*3) (21,000(*1)－4,200(*2))×実効税率35%＝5,880

(*4) 取得原価247,500－減価償却累計額82,500＝165,000

(2) 当期の減価償却費の修正

(借) 諸資産(減価償却累計額)	2,100	(貸) 販売費及び一般管理費(減価償却費)	2,100(*5)
(借) 法人税等調整額	735(*6)	(貸) 諸資産(繰延税金資産)	735
		(P社・固定資産)	

(*5) 21,000(*1)÷耐用年数10年＝2,100

(*6) 2,100(*5)×実効税率35%＝735

◎ **問題23** の解答：個別合計(985,800＋867,000)－21,000(*1)＋4,200(*2)＋2,100(*5)
＝1,838,100

8. 売掛金と買掛金の相殺

(借) 諸 負 債 (買 掛 金)	40,000	(貸) 諸 資 産 (売 掛 金)	40,000
---------------------	--------	---------------------	--------

9. 貸倒引当金繰入額に関する事項 (アップ・ストリーム)

解答上は、アップ・ストリームに伴う非支配株主への按分の仕訳は必要ないが示している。

(借) 諸 資 産 (貸倒引当金)	800(*1)	(貸) 利益剰余金当期首残高	600(*2)
		販売費及び一般管理費(貸倒引当金繰入額)	200(*3)
(借) 利益剰余金当期首残高	210(*4)	(貸) 諸 資 産 (繰延税金資産)(注)	280
法 人 税 等 調 整 額	70(*5)	(S 社 ・ 流 動 資 産)	
(借) 利益剰余金当期首残高	117(*6)	(貸) 非支配株主持分当期首残高	117
(借) 非支配株主に帰属する当期純損益	39(*7)	(貸) 非支配株主持分当期変動額	39

(*1) 当期に相殺消去された売上債権 $40,000 \times 2\% = 800$

(*2) 前期に相殺消去された売上債権 $30,000 \times 2\% = 600$

(*3) $800(*1) - 600(*2) = 200$

(*4) $600(*2) \times \text{実効税率}35\% = 210$

(*5) $200(*3) \times \text{実効税率}35\% = 70$

(注) 連結財務諸表上、減額修正された貸倒引当金が税務上損金として認められていないものであれば、その減額修正により個別財務諸表上の将来減算一時差異は消滅するため、個別財務諸表に計上した繰延税金資産を取り崩す。

(*6) $(600(*2) - 210(*4)) \times \text{非支配株主持分比率}30\% = 117$

(*7) $(200(*3) - 70(*5)) \times \text{非支配株主持分比率}30\% = 39$

Ⅲ. 当期連結損益計算書 (**問題26** の解答)

	金 額
売上高	9,285,000(*1)
売上原価	(6,607,300(*2))
販売費及び一般管理費	(1,876,900(*3))
営業外損益	27,000(*1)
特別損益	19,500(*1)
法人税, 住民税及び事業税	(408,780(*1))
法人税等調整額	35,755(*4)
当期純利益	474,275(*5)

(*1) 個別合計

(注) 特別損益は相殺している。

(*2) 個別合計6,591,300+商品の未実現損益の調整($\triangle 72,000+88,000$)=6,607,300

(*3) 個別合計1,660,380+のれん償却額218,820-建物の未実現損益の調整2,100

一貸倒引当金の調整200=1,876,900

(*4) 個別合計30,960+商品の未実現損益の調整($\triangle 25,200+30,800$)

一建物の未実現損益の調整735-貸倒引当金の調整70=35,755

(*5) P社個別当期純利益450,000+T/T($176,400+75,600-218,820$)

+成果連結{商品の未実現損益の調整($72,000-25,200-88,000+30,800$)

+建物の未実現損益の調整($2,100-735$)+貸倒引当金の調整($200-70$)}=474,275

(注) 当期純利益には非支配株主に帰属する当期純利益も含まれる点に注意すること。