

第 3 問 答 案 用 紙＜ 1 ＞
(会 計 学)

問 1

(単位：千円)

①	11,742	②	540	③	31,912
④	426	⑤	104	⑥	393
⑦	453	⑧	12	⑨	12,255
⑩	10,330	⑪	4,680	⑫	952
⑬	1,124	⑭	756	⑮	851
⑯	3,924				

第 3 問 答 案 用 紙< 2 >
(会 計 学)

問 2

(1)

- | |
|---|
| ① リース料総額の割引現在価値を重視する考え方は、リース債務の評価の側面に着目する考え方であり、ファイナンス・リース取引に係るリース資産およびリース債務の当初認識時の測定については、利息相当額を除いた支払義務額を示すリース料総額の割引現在価値を利用することが、取得よりもファイナンス・リース取引を選択した借手の行動を反映すると考えている。 |
| ② 貸手の購入価額または借手の見積現金購入価額を重視する考え方は、リース資産の評価の側面に着目する考え方であり、ファイナンス・リース取引に係るリース資産およびリース債務の当初認識時の測定については、リース物件の取得当初の価値を示す貸手の購入価額または借手の見積現金購入価額を利用することが適当と考えている。 |

(2)

「規則的な償却を行わず、のれんの価値が損なわれた時に減損処理を行う」方法には、のれんが超過収益力を表わすとみると、競争の進展によって通常はその価値が減価するにもかかわらず、競争の進展に伴うのれんの価値の減価の過程を無視することになるという問題点がある。また、超過収益力が維持されている場合においても、それは企業結合後の追加的な投資や企業の追加的努力によって補完されているにもかかわらず、のれんを償却しないことは、追加投資による自己創設のれんを計上することと実質的に等しくなるという問題点がある。

第 4 問 答 案 用 紙< 1 > (会 計 学)

問 1

(1)

a	貨幣・非貨幣	法	b	流動・非流動	法
c	テンポラル	法	d	HR	
e	CR		f	変動リスク	

(2)

外貨表示有形固定資産については、減損処理により時価まで評価減が行われる場合がある。ここで、貨幣項目はCRで換算し、非貨幣項目はHRで換算する貨幣・非貨幣法によると、非貨幣性項目である外貨表示有形固定資産は、たとえ時価まで評価減が行われていたとしても、HRで換算することになるが、外貨測定時のレートで換算するテンポラル法によると、外貨表示有形固定資産が時価まで評価減されている場合にはCRで換算することになる。このように、貨幣・非貨幣法によると金額が持つ意味ないし属性を維持することができないが、テンポラル法によるとそれができるため、貨幣・非貨幣法に比べてテンポラル法が合理的であるとされる。

問 2

(1) 自社が発行した社債の市場価格を推定する際に用いられるのは、リスクを調整した割引率による割引価値である。これは、測定時点で見積った将来のキャッシュ・アウトフローを、その時点における報告主体の信用リスクを加味した最新の割引率で割り引いた測定値をいう。

(2) 自社の倒産可能性が前期末より高まった場合に、(1)で定義した割引価値による評価を行うと、自社の倒産可能性を織り込んだ高い割引率により負債を評価することになる。そのため、その評価を当期末の財務諸表に反映したとすると、負債の評価額が下がり、これに伴う評価益を期間利益に計上することになり、その結果、期間利益を増加させるという影響を及ぼす。

第 4 問 答 案 用 紙< 2 >
(会 計 学)

問 3

子会社株式取得時における資本連結手続上、子会社の超過収益力を考慮した親会社の投資額がこれに対応する時価を反映した子会社の資本を上回っている場合にのれんが発生する。のれんは、税務上の資産の計上もその償却額の損金算入も認められておらず、また、子会社における個別貸借対照表上の簿価は存在しないため、一時差異となる。しかし、のれんに対して子会社が税効果を認識すれば、のれんが変動し、それに対してまた税効果を認識するという際限のない循環が生じることになるため、のれんに対して税効果を認識しない。

問 4

(1)

- ① 一部が除かれた積立状況を示す額を負債又は資産として計上する場合、積立超過のときに負債が計上されたり、積立不足のときに資産が計上されたりすることがあり得るなど、退職給付制度に係る状況について財務諸表利用者の理解を妨げているのではないかという指摘があった。そのため、積立状況を示す額をそのまま負債又は資産として計上することとなった。
- ② 数理計算上の差異には、予測と実績の乖離のみならず予測数値の修正も反映されることから、各期に生じる差異を直ちに費用計上することが退職給付に係る債務の状態を忠実に表現するとはいえない面がある。また、過去勤務費用の発生要因である給付水準の改訂等は、従業員の勤労意欲が将来にわたって向上するとの期待のもとに行われる面がある。このように、両者については、その性格を一時の費用とすべきものとして一義的に決定づけることは難しいため、平均残存勤務期間以内の一定の年数で按分した額を每期費用として処理する。

(2)

無形固定資産については、経済的便益の費消態様を直接観察できないが、合理的な仮定を置いた費用配分の方法として、期間を基礎とした償却という方法が支持されている。ここで、わが国の退職給付会計では退職給付見込額の期間帰属方法を費用配分の方法として捉えており、同じく直接観察できない労働サービスの費消態様に合理的な仮定を置かざるを得ないことを踏まえれば、労働サービスに係る費用配分の方法は一義的に決まらず、勤務期間を基礎とする期間定額基準を否定する根拠は乏しいと考えられる。そのため、わが国の会計基準は期間定額基準も認めている。

第 5 問 答 案 用 紙< 1 >
(会 計 学)

問 1

(1) 経済的単一体説とは、①会計情報は企業集団全体の株主のために作成され提供されるものとみなし、また、②企業利益は最終的に企業集団全体の株主に帰属するものとみなして、連結財務諸表を作成する考え方である。

(2) 連結財務諸表の情報は主として親会社の投資者を対象とするものと考えられるとともに、親会社説による処理が企業集団の経営を巡る現実感覚をより適切に反映すると考えられるため、主として親会社の株主の立場から連結財務諸表を作成する親会社説の考え方に依拠することが合理的と考えられる。

(3) 部分時価評価法とは、時価により評価する子会社の資産及び負債の範囲を親会社の持分に相当する部分に限定する方法であり、親会社が投資を行った際の親会社の持分を重視する方法である。したがって、部分時価評価法は、親会社説と整合的とされる。

問 2

概念フレームワークに基づいた会計基準の形成は、「(B)財務報告の目的」からこれと首尾一貫する会計処理を導き出す演繹的アプローチである。一方で、企業会計原則の形成は、「(A)企業会計の実務」から一般に公正妥当と認められたところを要約する帰納的アプローチである。

問 3

(1) 固定資産の大規模な修繕を要する支出によって、固定資産に発生している摩滅、損耗等の物理的劣化が回復し、次回の修繕までの期間にわたって減価すると考えられるため、当該支出を固定資産の取得原価に加算した上で、次回の修繕までの期間に渡って減価償却を行う。

(2) 製品等の販売時に別途有償の保証契約を締結した場合の当該契約の履行に基づく支出は、無償保証付販売という当期以前の事象に起因するものではなく、当該有償の保証期間にその発生に応じて費用として認識すべきものであるため、当該支出に備えて製品保証引当金を計上することは認められていない。

第 5 問 答 案 用 紙< 2 >
(会 計 学)

問 4

- (1) 取得原価基準における未償却原価は、継続利用している資産について将来に回収されるべき投資の残高を表すため、基本的には回収可能原価と一致する。しかし、収益性が低下し、投資額の回収が見込めなくなった場合には、未償却原価と回収可能原価は乖離する。
- (2) 棚卸資産について、収益性の低下により投資額の回収が見込めなくなった場合には、取得原価基準の下で回収可能性を反映させ、過大な帳簿価額を減額し、将来に損失を繰り延べない処理が必要となる。したがって、収益性が低下した棚卸資産については、簿価切下げを行う。

問 5

(1) B + D + E

(2) ① 372,000 ② 2,000

③ 60,000 ④ 49,000

(3) 理由：現金及び現金同等物の変動には、中性的収支や資本取引に伴う収支、あるいは一時の損益とならない支出といった、当期純利益の計算に関連しない変動もあるためである。

勘定科目：有形固定資産、長期借入金、配当金、短期貸付金、資本金

計算式： $-80,000 + 389,000 - 125,000 + 93,000 + 200,000 - 105,000$

= (①)

問 6

(1) D

(2) (A) 330,428 (B) 766,417

(C) 21,876 (D) 10,086,809

(E) 内容：過去勤務費用の費用処理額 金額： 1,000,000

I 合格ライン

【第3問】

問 1 は、包括利益計算書を含む連結財務諸表作成問題である。基本的な内容を問うており、ボリュームも適量で、受験生の努力が得点に反映されるであろう良問であった。

また、大本命の論点であり、TACでは各種答練において何度も出題してきたため、受講生は戸惑うことなく解答することが出来たであろう。解答箇所16箇所すべての正答も可能だが、本試験の緊張や、1つのミスが複数の解答箇所に連鎖し得ることを考えると、約7割の11箇所を正答出来ていれば十分であろう。

問 2 (1) は、リース会計からの出題である。適用指針の内容を問う問題であるため、ファイナンス・リース取引の借手におけるリース資産及びリース債務の当初認識の会計処理をイメージした上で答案を作成し、部分点を獲得できれば十分であろう。

(2) は、企業結合会計からの出題である。会計基準の「結論の背景」の内容をそのまま答案として記載させる問題であり、また、論文答練でも出題していた論点であるため、満点答案が望まれる。なお、「のれんの価値が損なわれた時に減損処理を行う方法」の問題点については、解答例に示した内容以外にも複数指摘されているため、そのような問題点についても適切に内容が示されていれば、適宜配点されるものと思われる。

【第4問】

問 1 は、外貨換算会計からの出題である。本問は、昭和54年改正「外貨建取引等会計処理基準」にも関連する論点であったことから、完答するのは困難であると思われる。論文答練で出題していた外貨換算会計の考え方をを用いて、穴埋めの箇所で得点を獲得できていれば十分であると思われる。

問 2 は、財務会計の概念フレームワークからの出題である。負債のパラドックスの論点については、論文答練で出題していたため、完答することが望まれる。

問 3 は、税効果会計からの出題である。適用指針の内容を問う問題であるため、完答することは困難であるものの、論文答練で出題していた税効果会計や連結会計の考え方をを用いて、部分点を獲得して頂きたかったところである。

問 4 は、退職給付会計からの出題である。いずれの問題についても、論文答練で出題していた論点であることから、完答することが望まれる。

【第5問】

問 1 は、連結会計からの出題である。いずれも論文答練及び論文直前講義の配布問題で出題していた論点であるため、高得点を獲得することが望まれる。

問 2 は、「企業会計原則」及び財務会計の概念フレームワークからの出題である。帰納的アプローチ・演繹的アプローチの論点については、論文答練で出題していたため、適切な答案を作成して頂きたかったところである。

問 3 は、負債会計からの出題である。(1)については、理論補強答練で出題している論点であるため、完答することが望まれるが、(2)については、事例を用いた応用問題であるため、部分点を獲得できていれば十分であろう。

問 4 は、棚卸資産会計からの出題である。(1)については、日本基準における減損会計の基礎にある考え方を問う問題であり、説明の仕方、書き方が難しいと感じた受験生が多かったものと思われるが、(2)については、論文答練で出題していた論点であるため、完答することが望まれる。

問 5 (1) は、財務会計の概念フレームワークからの出題である。上級テキストに同様の図表が示されており、問われている内容も平易なものであったため、満点を獲得することが望まれる。

(2) (3) は、当期純利益に関連する「資産及び負債の増減表」と現金及び現金同等物との関係を問うている。見慣れない問題であったが、(2) ②③④の3箇所については、資料の貸借対照表から容易に算定可能であるため、多くの受験生が得点出来ていると思われる。(2) ①については、(3)の問題文をヒントとすれば解答可能であったと思われるが、正答出来なくても仕方がないであろう。

問 6 (1) は、退職給付会計からの出題である。論文直前講義の配布問題にあった確定給付債務、累積給付債務及び予測給付債務の比較問題を参考に、適切な記号を導き出して頂きたかったところである。

(2) は、退職給付費用と退職給付引当金の勘定分析を問うている。基本的な内容が問われているものの、出題形式が見慣れないものであり、また四捨五入が必要であるため、自信を持って解答出来なかった受験生も多かったと思われる。A～Eの5箇所すべての正答も可能だが、本試験の緊張を考えると3箇所程度の正答でも十分であろう。

Ⅱ 答練等との対応関係

【第3問】

問 1

基礎答練	第2回	第1問
直前答練	第2回	第1問
直前答練	第3回	第3問
公開模試	第2回	第3問
アクセス	第15回	
アクセス	第16回	
アクセス	第21回	

問 2

応用答練	第2回	第3問
直前答練	第3回	第2問

【第4問】

問 1

応用答練	第2回	第1問
直前答練	第2回	第3問

問 2

公開模試	第1回	第4問
------	-----	-----

問 3

応用答練	第2回	第3問
直前答練	第1回	第3問

問 4

応用答練	第1回	第3問
直前答練	第1回	第2問

【第5問】

問 1

基礎答練 第3回 第2問

直前答練 第3回 第3問

論文直前講義 配布問題

問 2

基礎答練 第1回 第2問

問 3

理論補強答練 第2回

問 4

応用答練 第2回 第2問

理論補強答練 第1回

問 5

論文直前講義 配布問題

問 6

応用答練 第1回 第3問

アクセス 第17回

論文直前講義 配布問題

Ⅲ 解 答 へ の 道

【第3問】(単位：千円)

問 1 について

I. [資料Ⅵ] の空欄推定 (①及び②の解答)

1. P 社B/S

投資有価証券： 3,990 ← X社株式当期末時価38千ドル×当期C R 105円／ドル

①関係会社株式： 11,742 ← S社株式3,452 + A社株式82千ドル×95円／ドル + K社株式500

繰延税金負債： 360 ← (X社株式当期末時価38千ドル×当期C R 105円／ドル
－ X社株式取得原価30千ドル×103円／ドル) ×実効税率40%

その他の資産負債： 15,822 ← 貸借差額

②その他有価証券評価差額金： 540 ← (X社株式当期末時価38千ドル×当期C R 105円／ドル
－ X社株式取得原価30千ドル×103円／ドル)
× (1 - 実効税率40%)

2. S 社B/S

投資有価証券： 1,800 ← Y社株式当期末時価

繰延税金負債： 320 ← (Y社株式当期末時価1,800 - Y社株式取得原価1,000)
×実効税率40%

その他の資産負債： 480 ← 貸借差額

その他有価証券評価差額金： 480 ← (Y社株式当期末時価1,800 - Y社株式取得原価1,000)
× (1 - 実効税率40%)

Ⅱ. S社に係る連結修正仕訳等

1. 評価差額の計上

(借) 土 地	1,400(*1)	(貸) 繰延税金負債 (S社・固定負債)	560(*2)
		評価差額	840

(*1) 時価2,000－簿価600＝1,400

(*2) 1,400(*1)×実効税率40%＝560

2. タイム・テーブル

	X 2 3/31		X 3 3/31		X 4 3/31
		80%		80%	
	+80%				
資 本 金	2,000		2,000		2,000
利 益 剰 余 金	1,000	320 80	1,400	720 △560 180 △140	1,600
その他有価証券評価差額金	300 (*1)	48 12	360 (*2)	96 24	480 (*3)
評 価 差 額	840		840		840
合 計	4,140		4,600		4,920
取 得 持 分	3,312				
取 得 原 価	3,452				
の れ ん	140	△14	126	△14	112

(*1) Y社株式(X2年3月31日時価1,500－取得原価1,000)×(1－実効税率40%)＝300

(*2) Y社株式(前期末時価1,600－取得原価1,000)×(1－実効税率40%)＝360

(*3) Y社株式(当期末時価1,800－取得原価1,000)×(1－実効税率40%)＝480

3. 開始仕訳

(借) 資 本 金	2,000	(貸) 関 係 会 社 株 式	3,452
利益剰余金当期首残高	1,094(*4)	少 数 株 主 持 分	920(*6)
その他有価証券評価差額金	312(*5)		
評 価 差 額	840		
の れ ん	126		

(*4) T/T より, 1,000＋80＋14＝1,094 又は, 1,400－(320－14)＝1,094

(*5) T/T より, 300＋12＝312 又は, 360－48＝312

(*6) T/T 資本合計4,600×少数株主持分比率20%＝920

4. 当期純利益の按分

(借) 少数株主損益	180	(貸) 少数株主持分	180
------------	-----	------------	-----

5. 剰余金の配当

(借) 受取配当金	560(*7)	(貸) 剰余金の配当	700
少数株主持分	140(*8)		

(*7) $700 \times P社持分比率80\% = 560$

(*8) $700 \times \text{少数株主持分比率}20\% = 140$

6. のれんの償却

(借) 販売費及び一般管理費 (のれん償却額)	14	(貸) のれん	14
----------------------------	----	---------	----

7. その他有価証券評価差額金の按分

(借) その他有価証券評価差額金	24	(貸) 少数株主持分	24
------------------	----	------------	----

8. 商品売買 (P社 → S社)

(1) 未達取引の分析

対S社売掛金 (P社)			対P社買掛金 (S社)		
当期首残高	500	回収	2,400	支払	2,500
期首決済未達	△ 100	期首決済未達	△ 100		
未達考慮後	400	期末決済未達	200		
		未達考慮後	2,500		
売上	3,600	当期末残高	1,700		
		期末決済未達	△ 200		
		未達考慮後	1,500		
		当期末残高	1,000		
		期末商品未達	500		
		未達考慮後	1,500		
				仕入	3,100
				期末商品未達	500
				未達考慮後	3,600

(2) 未達取引

① 期首決済未達

仕訳なし

② 期末商品未達

(借) 商品	500	(貸) その他の資産負債金 (買掛金)	500
--------	-----	------------------------	-----

③ 期末決済未達

(借) その他の資産負債金 (現金預金)	200	(貸) 売上債権金 (売掛金)	200
-------------------------	-----	--------------------	-----

(3) 売上高と仕入高の相殺消去

(借) 売	上	高	3,600(*1)	(貸) 売	上	原	価	3,600
-------	---	---	-----------	-------	---	---	---	-------

(*1) P社のS社に対する売上高

(4) 棚卸資産に係る未実現損益の調整

① 期首棚卸資産

(借) 利益剰余金当期首残高	80	(貸) 売	上	原	価	80(*2)
(借) そ の 他 の 損 益 (法人税等調整額)	32	(貸) 利益剰余金当期首残高				32(*3)

(*2) 期首手許商品400×売上高利益率20%=80

(*3) 80(*2)×実効税率40%=32

② 期末棚卸資産

(借) 売	上	原	価	200(*4)	(貸) 商		品	200
(借) 繰延税金資産 (P社・流動資産)			80	(貸) そ の 他 の 損 益 (法人税等調整額)				80(*5)

(*4) (期末手許商品500+期末商品未達500)×売上高利益率20%=200

(注) 未実現損益の調整を行う場合には、未達商品を含めて未実現損益を算定する。

(*5) 200(*4)×実効税率40%=80

(5) 売上債権と仕入債務の相殺消去

(借) そ の 他 の 資 産 負 債 (買掛金)	1,500(*6)	(貸) 売	上	債	権	1,500
		(売	掛	金)		

(*6) 未達考慮後の残高

Ⅲ. A社に係る連結修正仕訳等

1. 株主資本等変動計算書の換算

(1) X2年度

株主資本等変動計算書

自X2年4月1日 至X3年3月31日

科 目	外 貨 (千ドル)	為替レート (円/ドル)	円 貨 (千 円)	科 目	外 貨 (千ドル)	為替レート (円/ドル)	円 貨 (千 円)
資本金当期末残高	80	95(*1)	7,600	資本金当期首残高	80	95(*1)	7,600
剰余金の配当	4	98(*3)	392	利益剰余金当期首残高	16	95(*1)	1,520
利益剰余金当期末残高	20	—	1,904	当 期 純 利 益	8	97(*2)	776
為替換算調整勘定当期末残高	—	—	596 (*4)	為替換算調整勘定当期首残高	—	—	—
				為替換算調整勘定当期変動額	—	—	∴596

(*1) 支配獲得時為替相場(A社株式取得日為替相場)

(*2) X2年度AR

(*3) X2年度配当時為替相場

(*4) (資本金80千ドル+利益剰余金20千ドル)×X2年度CR101円/ドル

—円貨建資本合計(資本金7,600+利益剰余金1,904)=596

(2) X3年度

株主資本等変動計算書

自X3年4月1日 至X4年3月31日

科 目	外 貨 (千ドル)	為替レート (円/ドル)	円 貨 (千 円)	科 目	外 貨 (千ドル)	為替レート (円/ドル)	円 貨 (千 円)
資本金当期末残高	80	95(*1)	7,600	資本金当期首残高	80	95(*1)	7,600
剰余金の配当	4	98(*6)	392	利益剰余金当期首残高	20	—	1,904
利益剰余金当期末残高	32	—	3,144	当 期 純 利 益	16	102(*5)	1,632
為替換算調整勘定当期末残高	—	—	1,016 (*7)	為替換算調整勘定当期首残高	—	—	596 (*4)
				為替換算調整勘定当期変動額	—	—	∴420

(*5) X3年度AR

(*6) X3年度配当時為替相場

(*7) (資本金80千ドル+利益剰余金32千ドル)×当期CR105円/ドル

—円貨建資本合計(資本金7,600+利益剰余金3,144)=1,016

2. タイム・テーブル

	X 2 3/31		X 3 3/31		X 4 3/31
		75%		75%	
	95円	A R 97円	101円	A R 102円	105円
	+ 75%				
資 本 金	7, 600		7, 600		7, 600
利 益 剰 余 金	1, 520	288 96	1, 904	1, 224 △ 294 408 △ 98	3, 144
為替換算調整勘定	—	447 149	596(*6)	315 105	1, 016(*11)
合 計	9, 120(*1)		10, 100(*5)		11, 760(*10)
取 得 持 分	6, 840				
取 得 原 価	7, 790(*2)				
CR換算前のれん (外貨建のれん償却額)	950	△ 97(*4) (△ 1 千ドル)	853	△ 102(*9) (△ 1 千ドル)	751
為替換算調整勘定	—	56	56(*8)	33	89(*13)
の れ ん (外貨建のれん)	950 (10千ドル(*3))		909(*7) (9 千ドル)		840(*12) (8 千ドル)

(*1) (資本金80千ドル+利益剰余金16千ドル) × X 1 年度 C R 95円 / ドル = 9,120

(*2) 82千ドル × 支配獲得時為替相場95円 / ドル = 7,790

(*3) 82千ドル - (資本金80千ドル + 利益剰余金16千ドル) × 75% = 10千ドル

(*4) 1千ドル × X 2 年度 A R 97円 / ドル = 97

(*5) (資本金80千ドル + 利益剰余金20千ドル) × X 2 年度 C R 101円 / ドル = 10,100

(*6) 10,100(*5) - 円貨建資本合計(資本金7,600 + 利益剰余金1,904) = 596

(*7) 9千ドル × X 2 年度 C R 101円 / ドル = 909

(*8) 909(*7) - (950 - 97(*4)) = 56

(*9) 1千ドル × X 3 年度 A R 102円 / ドル = 102

(*10) (資本金80千ドル + 利益剰余金32千ドル) × X 3 年度 C R 105円 / ドル = 11,760

(*11) 11,760(*10) - 円貨建資本合計(資本金7,600 + 利益剰余金3,144) = 1,016

(*12) 8千ドル × X 3 年度 C R 105円 / ドル = 840

(*13) 840(*12) - (950 - 97(*4) - 102(*9)) = 89

3. 開始仕訳

(借) 資 本 金	7,600	(貸) 関 係 会 社 株 式	7,790
利益剰余金当期首残高	1,713(*1)	少 数 株 主 持 分	2,525(*3)
為 替 換 算 調 整 勘 定	93(*2)		
の れ ん	909		

(*1) T/T より, $1,520 + 96 + 97 = 1,713$ 又は, $1,904 - (288 - 97) = 1,713$

(*2) T/T より, $149 - 56 = 93$ 又は, $596 - 447 - 56 = 93$

(*3) T/T 資本合計 $10,100 \times$ 少数株主持分比率 $25\% = 2,525$

4. 当期純利益の按分

(借) 少 数 株 主 損 益	408	(貸) 少 数 株 主 持 分	408
-----------------	-----	-----------------	-----

5. 剰余金の配当

(借) 受 取 配 当 金	294(*5)	(貸) 剰 余 金 の 配 当	392(*4)
少 数 株 主 持 分	98(*6)		

(*4) $4 \text{ 千ドル} \times 98 \text{ 円} / \text{ドル} = 392$

(*5) $392(*4) \times \text{P社持分比率} 75\% = 294$

(*6) $392(*4) \times \text{少数株主持分比率} 25\% = 98$

6. のれんの償却

(借) 販売費及び一般管理費 (の れ ん 償 却 額)	102	(貸) の れ ん	102
---------------------------------	-----	-----------	-----

7. のれんに係る為替換算調整勘定

(借) の れ ん	33	(貸) 為 替 換 算 調 整 勘 定	33
-----------	----	---------------------	----

8. 資本合計に係る為替換算調整勘定の按分

(借) 為 替 換 算 調 整 勘 定	105	(貸) 少 数 株 主 持 分	105
---------------------	-----	-----------------	-----

9. 機械装置

(1) 前期の引継

(借) 利益剰余金当期首残高	120	(貸) 機 械 装 置	120(*1)
(借) 繰 延 税 金 資 産 (P 社 ・ 固 定 資 産)	48	(貸) 利益剰余金当期首残高	48(*2)

(*1) $150(*3) - 30(*4) = 120$

(*2) $120(*1) \times \text{実効税率}40\% = 48$

(*3) $\text{売却価額}10\text{千ドル} \times \text{H R } 96\text{円} / \text{ドル} - \text{簿価}810 = 150$

(*4) $150(*3) \div 5\text{年} = 30$

(2) 減価償却による実現

(借) 機 械 装 置	30	(貸) 販売費及び一般管理費 (機械装置減価償却費)	30(*4)
(借) そ の 他 の 損 益 (法 人 税 等 調 整 額)	12(*5)	(貸) 繰 延 税 金 資 産 (P 社 ・ 固 定 資 産)	12

(*5) $30(*4) \times \text{実効税率}40\% = 12$

IV. K社に係る連結修正仕訳等

1. タイム・テーブル

	X 1 3/31		X 3 3/31		X 4 3/31
		20%		20%	
		+20%			
資 本 金	1,500		1,500		1,500
利 益 剰 余 金	600	64	920	112 △80	1,080
その他有価証券評価差額金	—	60	300 (*1)	12	360 (*2)
合 計	2,100		2,720		2,940
取 得 持 分	420				
取 得 原 価	500				
の れ ん	80	△8 × 2	64	△8	56

(*1) Z社株式(前期末時価2,500－取得原価2,000) × (1－実効税率40%) = 300

(*2) Z社株式(当期末時価2,600－取得原価2,000) × (1－実効税率40%) = 360

2. 表示科目の組替及び開始仕訳

(借) 投 資 有 価 証 券	500	(貸) 関 係 会 社 株 式	500
(借) 投 資 有 価 証 券	108	(貸) 利益剰余金当期首残高	48(*1)
		その他有価証券評価差額金	60(*2)

(*1) T/T より, $64 - 8 \times 2\text{年} = 48$

(*2) T/T より

3. 当期純利益の認識

(借) 投資有価証券	112	(貸) 持分法による投資損益	112
------------	-----	----------------	-----

4. のれんの償却

(借) 持分法による投資損益	8	(貸) 投資有価証券	8
----------------	---	------------	---

5. 剰余金の配当

(借) 受取配当金	80	(貸) 投資有価証券	80
-----------	----	------------	----

6. その他有価証券評価差額金の認識

(借) 投資有価証券	12	(貸) その他有価証券評価差額金	12
------------	----	------------------	----

V. 繰延税金資産及び繰延税金負債の相殺

1. 相殺仕訳

(借) 繰延税金負債	116	(貸) 繰延税金資産	116(*1)
------------	-----	------------	---------

(*1)

繰延税金資産		繰延税金負債	
未実現損益(商品)	80	1,240	P社個別(X社株式)
未実現損益(機械)	48		S社個別(Y社株式)
			評価差額
	116(*1)		
			360
			320
			560

VI. X3年度の要約連結財務諸表

1. 連結損益計算書

科目	金額
売上高	③ 31,912(*1)
売上原価	20,508
販売費及び一般管理費	4,812
受取配当金	④ 426(*2)
持分法による投資利益	⑤ 104(*3)
その他の損益	3,650
少数株主利益	588
当期純利益	2,884

(*1) P社18,750 + S社8,500 + A社(81千ドル × X3年度AR102円/ドル) - 成果連結3,600

= 31,912

(*2) P社1,160 + S社200 - T/T(S社560 + A社294 + K社80) = 426

(*3) K社T/Tより, 112 - 8 = 104

2. 連結包括利益計算書

科目	金額
少数株主損益調整前当期純利益	3,472
その他有価証券評価差額金	⑥ 393(*4)
為替換算調整勘定	⑦ 453(*5)
持分法適用会社に対する持分相当額	⑧ 12(*6)
包括利益	4,330

(*4) 当期末(P社540 + S社480) - 前期末(P社267(*7) + S社360) = 393 又は,

$$P社(当期末540 - 前期末267(*7)) + S社T/T(96 + 24) = 393$$

(*5) 当期末A社(1,016 + 89) - 前期末A社(596 + 56) = 453 又は,

$$A社T/T(315 + 105 + 33) = 453$$

(*6) K社T/T より

(注) 持分法を適用する被投資会社のその他の包括利益に対する投資会社の持分相当額は、包括利益計算書上「その他有価証券評価差額金」として表示せず、一括して「持分法適用会社に対する持分相当額」として区分表示する。

(*7) X社株式{前期末時価(35千ドル×X2年度C R 101円/ドル)

$$- 取得原価(30千ドル×103円/ドル)} \times (1 - \text{実効税率}40\%) = 267$$

3. 連結貸借対照表(一部)

科目	金額
売上債権	⑨ 12,255(*8)
商品	⑩ 10,330(*9)
機械装置	⑪ 4,680(*10)
のれん	⑫ 952(*11)
繰延税金負債	⑬ 1,124(*12)
その他有価証券評価差額金	⑭ 756(*13)
為替換算調整勘定	⑮ 851(*14)
少数株主持分	⑯ 3,924(*15)

(*8) P社5,250 + S社1,040 + A社(73千ドル×X3年度C R 105円/ドル)

－成果連結(未達200 + 相殺消去1,500) = 12,255

(*9) P社3,420 + S社940 + A社(54千ドル×X3年度C R 105円/ドル)

+ 成果連結(未達500－未実現損益の調整200) = 10,330

(*10) P社2,800 + S社500 + A社(14千ドル×X3年度C R 105円/ドル)－成果連結(120－30)

= 4,680

(*11) T/T(S社112 + A社840) = 952

(*12) 繰延税金負債(P社360 + S社320 + 評価差額560)

－繰延税金資産{商品80 + 機械装置(48－12)} = 1,124

(*13) P社540 + T/T{S社(48 + 96) + K社(60 + 12)} = 756

(*14) A社T/Tより, 447 + 315 + 56 + 33 = 851

(*15) S社T/T 資本合計4,920 × S社少数株主持分比率20%

+ A社T/T 資本合計11,760 × A社少数株主持分比率25% = 3,924

問 2 について

- (1) 「リース取引に関する会計基準の適用指針」からの出題である。①については、リース債務の評価の側面に着目していること、②については、リース資産の評価の側面に着目していることを踏まえて答案を作成すればよいであろう。
- (2) 「企業結合に関する会計基準」からの出題である。「のれんの価値が損なわれた時に減損処理を行う方法」について、「企業結合に関する会計基準」の結論の背景に示されている説明をそのまま用いて答案を作成すればよいであろう。なお、解答例に示した内容以外にも、「のれんの価値が損なわれた時に減損処理を行う方法」には様々な問題点が指摘されているため、適切な内容が示されていれば適宜配点がなされるものと思われる。

[参 考] 「リース取引に関する会計基準の適用指針」105, 「企業結合に関する会計基準」106

【第4問】

問 1 について

- (1) 「外貨建取引等会計処理基準」からの出題である。「外貨建取引等会計処理基準の改訂に関する意見書」に示されている外貨建項目の換算の考え方に基づいて答案を作成すればよいであろう。
- (2) 「外貨建取引等会計処理基準」からの出題である。外貨建項目の属性の維持という観点から、テンポラル法の合理性を説明すればよいであろう。

[参 考] 「外貨建取引等会計処理基準の改定に関する意見書」二1

問 2 について

- (1) 「討議資料 財務会計の概念フレームワーク」からの出題である。概念フレームワークで示されている市場価格を推定するための割引価値（時価または公正な評価額）の定義を用いて答案を作成すればよいであろう。
- (2) 「公正価値測定及びその開示に関する論点の整理」からの出題である。負債のパラドックの考え方に基づき、自社の倒産可能性が高まることによって期間利益が増加するという関係を説明すればよいであろう。

[参 考] 「討議資料 財務会計の概念フレームワーク」第4章23, 「公正価値測定及びその開示に関する論点の整理」47

問 3 について

「連結財務諸表における税効果会計の実務指針」からの出題である。子会社の時価純資産を上回る投資額がのれんとして計上されること、のれんに関する会計上の数値と税務上の数値が相違することから一時差異となることを説明し、のれんの税効果を計上することによって生じる循環を指摘すればよいであろう。

[参 考] 「連結財務諸表における税効果会計に関する実務指針」27, 52

問 4 について

- (1) 「退職給付に関する会計基準」からの出題である。①については、一部が除かれた積立状況を示す額を負債又は資産として計上することの問題点に着目して答案を作成すればよいであろう。また、②については、数理計算上の差異及び過去勤務費用の発生要因に着目して答案を作成すればよいであろう。
- (2) 「退職給付に関する会計基準」からの出題である。経済的便益の費消態様を観察できない無形固定資産の償却方法との類似性に着目して、期間定額基準を否定する根拠が乏しいと考えられることを説明すればよいであろう。

[参 考] 「退職給付に関する会計基準」55, 61, 67

【第5問】(単位:円)

問 1 について

- (1) 「連結財務諸表に関する会計基準」からの出題である。経済的単一体説が連結財務諸表を企業集団全体の株主の立場から作成するものとみる考え方であることに着目して答案を作成すればよいであろう。
- (2) 「連結財務諸表に関する会計基準」からの出題である。親会社説の採用論拠について、「連結財務諸表に関する会計基準」の結論の背景に示されている説明を用いて答案を作成すればよいであろう。
- (3) 「連結財務諸表に関する会計基準」からの出題である。(2)と同様に、「連結財務諸表に関する会計基準」の結論の背景に示されている部分時価評価法の考え方に基づいて答案を作成すればよいであろう。

[参 考] 「連結財務諸表に関する会計基準」51, 61

問 2 について

「企業会計原則」及び「討議資料 財務会計の概念フレームワーク」からの出題である。帰納的アプローチ及び演繹的アプローチの意義に着目して答案を作成すればよいであろう。

[参 考] 「企業会計原則の設定について」二1, 「討議資料 財務会計の概念フレームワーク」

問 3 について

- (1) 「引当金に関する論点の整理」からの出題である。国際会計基準で採用されている評価勘定方式の考え方に基づき答案を作成すればよいであろう。
- (2) 「我が国の引当金に関する研究資料」からの出題である。有償の保証契約は、無償保証付販売という当期以前の事象に起因していないという点に着目して答案を作成すればよいであろう。

[参 考] 「引当金に関する論点の整理」37, 「我が国の引当金に関する研究資料」ケース4

問 4 について

- (1) 「棚卸資産の評価に関する会計基準」からの出題である。取得原価基準における未償却原価と回収可能原価は基本的に一致すること及び収益性が低下した場合には両者が乖離することを指摘すればよいであろう。
- (2) 「棚卸資産の評価に関する会計基準」からの出題である。固定資産の減損会計と共通する収益性が低下した場合の簿価切下げの考え方に着目して答案を作成すればよいであろう。

[参 考] 「棚卸資産の評価に関する会計基準」36

問 5 について

- (1) 純利益と包括利益の関係

「討議資料 財務会計の概念フレームワーク」からの出題である。純利益と包括利益の相違に

着目して答案を作成すればよいであろう。

[参 考] 「討議資料 財務会計の概念フレームワーク」第3章12

(2) 当期純利益に関連する資産及び負債の増減表

資産の増減

現金及び現金同等物	∴ ①	372,000(*1)
売掛金		100,000(*2)
(商品)		150,000(*3)
(未収) 利息	②	2,000(*4)
前払営業費		25,000(*5)
有形固定資産		△110,000(*6)
資産増加額		539,000(*7)

負債の増減

(買掛金)	③	60,000(*8)
(未払) 利息		3,000(*9)
未払法人税等		1,000(*10)
前受家賃		△15,000(*11)
負債増加額	④	49,000
当期純利益		490,000

(*1) 資産増加額539,000(*7)

$$-(100,000(*2) + 150,000(*3) + 2,000(*4) + 25,000(*5) - 110,000(*6)) = 372,000$$

(*2) 20X2年3月31日580,000－20X1年3月31日480,000＝100,000

(*3) 20X2年3月31日977,000－20X1年3月31日827,000＝150,000

(*4) 20X2年3月31日3,000－20X1年3月31日1,000＝2,000

(*5) 20X2年3月31日115,000－20X1年3月31日90,000＝25,000

(*6) 減価償却累計額(20X2年3月31日△450,000－20X1年3月31日△340,000)＝△110,000

(注) 当期純利益に関連する増減は、減価償却累計額の増減のみである点に注意すること。

(*7) 負債増加額49,000＋当期純利益490,000＝539,000

(*8) 20X2年3月31日390,000－20X1年3月31日330,000＝60,000

(*9) 20X2年3月31日13,000－20X1年3月31日10,000＝3,000

(*10) 20X2年3月31日12,000－20X1年3月31日11,000＝1,000

(*11) 20X2年3月31日45,000－20X1年3月31日60,000＝△15,000

この解答速報の著作権はT A C (株)のものであり，無断転載・転用を禁じます。

(3)

$$\begin{aligned} & -80,000 + \text{有形固定資産}389,000(*1) - \text{長期借入金}125,000(*2) + \text{配当金}93,000(*3) \\ & + \text{短期貸付金}200,000(*4) - \text{資本金}105,000(*5) = \text{〔資料Ⅱ〕の現金及び現金同等物}372,000 \end{aligned}$$

$$(*1) \quad 20X2\text{年}3\text{月}31\text{日}1,986,000 - 20X1\text{年}3\text{月}31\text{日}1,597,000 = 389,000$$

$$(*2) \quad 20X2\text{年}3\text{月}31\text{日}975,000 - 20X1\text{年}3\text{月}31\text{日}850,000 = 125,000$$

$$(*3) \quad 20X1\text{年}3\text{月}31\text{日利益剰余金}1,187,000 + \text{当期純利益}490,000$$

$$- 20X2\text{年}3\text{月}31\text{日利益剰余金}1,584,000 = 93,000$$

$$(*4) \quad 20X2\text{年}3\text{月}31\text{日}298,000 - 20X1\text{年}3\text{月}31\text{日}98,000 = 200,000$$

$$(*5) \quad 20X2\text{年}3\text{月}31\text{日}730,000 - 20X1\text{年}3\text{月}31\text{日}625,000 = 105,000$$

問 6

- (1) 「退職給付に関する会計基準」からの出題である。累積給付債務と予測給付債務の違いに着目して答案を説明すればよいであろう。

[参 考] 「退職給付に関する会計基準」18, 注5

(2)

I. 第21期末

退職給付費用（第21期）

勤務費用	766,417 (*1)	期待運用収益	330,428 (*2)
利息費用	446,456		

$$\begin{aligned}
 (*1) \text{ 退職給付見込額} & 30,000,000 \times \frac{1 \text{ 年}}{30 \text{ 年}} \div (1 + 0.03)^9 \\
 & = 766,416.732 \cdots \rightarrow 766,417 \text{ (四捨五入)}
 \end{aligned}$$

$$\begin{aligned}
 (*2) \text{ 第20期末の年金資産の公正な評価額} & 8,260,691 \times \text{期待運用収益率 } 4\% \\
 & = 330,427.64 \rightarrow 330,428 \text{ (四捨五入)}
 \end{aligned}$$

退職給付引当金（第21期）

(前期末) 年金資産	8,260,691	(前期末) 退職給付債務	14,881,878
期待運用収益	A 330,428 (*2)		
拠出した掛金	300,000	勤務費用	B 766,417 (*1)
		利息費用	446,456 (*3)

(*3) 退職給付費用（第21期）より

Ⅱ. 第25期末

退職給付費用（第25期）

勤務費用	862,609	期待運用収益	218,756 (*2)
		数理計算上の差異費用	C 21,876 (*3)
利息費用	602,989 (*1)		

(*1) 前期末退職給付債務20,099,622×割引率3%＝602,988.66 → 602,989（四捨五入）

(*2) 第25期首の年金資産の公正な評価額10,937,779

×第24期末に変更された期待運用収益率2%＝218,755.58 → 218,756（四捨五入）

(*3) 未認識数理計算上の差異87,502(*4)÷4年＝21,875.5 → 21,876（四捨五入）

(*4) 第25期末の年金資産の公正な評価額11,544,037

－第25期末の年金資産（予測）11,456,535(*5)＝87,502

(*5) 第25期首の年金資産の公正な評価額10,937,779＋218,756(*2)＋掛金拠出額300,000

＝11,456,535

退職給付引当金（第25期）

（前期末）年金資産	10,937,779	（前期末）退職給付債務	20,099,622
期待運用収益	218,756 (*2)		
数理計算上の差異費用	21,876 (*3)		
拠出した掛金	300,000		
D 10,086,809 (*7)		勤務費用	862,609 (*6)
		利息費用	602,989 (*1)

(*6) 退職給付費用（第25期）より

(*7) 貸借差額 又は、

退職給付引当金（第26期）勘定より、退職給付債務21,565,220－年金資産11,478,411

＝10,086,809

Ⅲ. 第26期末

退職給付費用（第26期）

勤務費用 888,487	期待運用収益 230,881 (*3)
	数理計算上の差異費用 21,876 (*4)
利息費用 646,957 (*1)	
過去勤務費用の費用処理額 1,000,000 (*2)	

(*1) 前期末退職給付債務21,565,220×割引率3%＝646,956.6 → 646,957（四捨五入）

又は、退職給付引当金（第26期）より

(*2) 第26期末の規程の改訂による退職給付債務の増加額3,000,000÷3年＝1,000,000

(*3) 第25期末の年金資産の公正な評価額11,544,037

×第24期末に変更された期待運用収益率2%＝230,880.74 → 230,881（四捨五入）

(*4) 第25期発生未認識数理計算上の差異87,502÷4年＝21,875.5 → 21,876（四捨五入）

退職給付引当金（第26期）

（前期末）年金資産 11,478,411	（前期末）退職給付債務 21,565,220
期待運用収益 230,881 (*3)	
数理計算上の差異費用 21,876 (*4)	
拠出した掛金 300,000	
	勤務費用 888,487 (*5)
	利息費用 646,957
	E 過去勤務費用の費用処理額 1,000,000 (*2)

(*5) 退職給付費用（第26期）より