

(注) 計算部分について、記号は正答すべき目標を示している。

A : 確実に取る B : A, C以外 C : 取れなくてもよい

【第3問】

問題 1

問 1

(単位：百万円)

① A なし	② A 150	③ A 180
④ A 197	⑤ A 290	⑥ A 113
⑦ A 215	⑧ A 763	

問 2

(1) 減損損失の測定は、将来キャッシュ・フローの見積りに大きく依存するが、将来キャッシュ・フローが約定されている金融資産とは異なり、成果の不確定な事業用資産の減損は、測定が主観的にならざるを得ないことから、減損の存在が相当程度に確実な場合に限り減損損失を認識すべきといえる。そのため、割引前将来キャッシュ・フローの金額を用いる。

(2) 企業は、固定資産に対する投資について、売却と使用のうちより多くのキャッシュ・フローの回収が見込まれる方法によって回収する。そのため、減損損失を測定する際には、売却による回収額である正味売却価額と使用による回収額である使用価値のいずれか高い方の金額である回収可能価額が用いられる。

**問題 2**

**問 1**

ソフトウェアの制作費については、その制作目的により、将来の収益との対応関係が異なるため、我が国の会計基準では制作目的別に会計処理を定める方法が採用されている。

**問 2**

(単位：千円)

① A	15,400	② A	9,450
③ A	12,600	④ A	5,200
⑤ A	4,000	⑥ A	6,000

**問 3**

(1) A                      900                      千円

(2) 本問のソフトウェアは、X1年度は20千円、X2年度は15千円であった販売価格が、X3年度に8千円となり、販売期間の経過に伴い著しく下落するが、これが反映されない見込販売数量に基づく減価償却の方法を用いたことが、X3年度に回収不能となった原因である。

【第4問】

問題 1

問 1

(1)

(科目)	A	前払年金費用	(金額)	A	100	百万円
------	---	--------	------	---	-----	-----

(2)

年金資産は退職給付の支払のためのみに使用されることが制度的に担保されていること等から、これを収益獲得のために保有する一般の資産と同様に企業の貸借対照表に計上することには問題があり、かえって、財務諸表利用者に誤解を与えるおそれがあると考えられる。そのため、A社の年金資産 1,080百万円は、退職給付引当金の計上額の計算にあたって差し引くことから、そのまま計上されることはない。

問 2

退職給付見込額の期間帰属方法は費用配分の方法として捉えられており、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費用配分の方法である期間定額基準についても、これを否定する根拠は乏しいと考えられる。そのため、期間定額基準を選択することが認められている。

問 3

前期末に用いた割引率により算定した場合の退職給付債務と比較して、期末の割引率により計算した退職給付債務が10%以上変動すると推定される場合には、「重要な影響」があると判断される。

問題 2

問 1

(1) A 450,000 円

(計算過程)

$2,400,000 \div \text{旧耐用年数} 8 \text{年} \times \text{経過年数} 2 \text{年} = \text{X} 3 \text{年度期首減価償却累計額} 600,000$   
変更後の新耐用年数 6 年 - 経過年数 2 年 = 変更後の残存耐用年数 4 年  
要償却額  $(2,400,000 - 600,000) \div 4 \text{年} = 450,000$

(2) ①の方法は、実質的に過去の期間への遡及適用と同様の効果をもたらす処理であり、新たな事実の発生に伴う会計上の見積りの変更に関する会計処理として適切ではないと考えられるため、現在の日本の会計基準で採用されていない。

問 2

減価償却方法は、所与の複数の会計処理の中から選択する会計方針に該当するが、その変更は、固定資産の経済的便益の消費パターンに関する見積りの変更を伴うことから、会計方針の変更を会計上の見積りの変更と区別することが困難な場合に該当する。そのため、会計上の見積りの変更と同様に取扱い、遡及適用は行わない。

### 問題 3

#### 問 1

(1) 一般債権について、企業が新規業態に進出した場合など、過去の貸倒実績率を用いることができない場合には、同業他社の引当率や経営上用いている合理的な貸倒見積高を採用する方法で貸倒見積高を算定することが考えられる。

(2) キャッシュ・フロー見積法とは、債権の元本及び利息について元本の回収及び利息の受取りが見込まれるときから当期末までの期間にわたり当初の約定利子率で割り引いた金額の総額と債権の帳簿価額との差額を貸倒見積高とする方法である。

この方法は、将来キャッシュ・フローを合理的に見積ることができ、担保処分ではなく債務者の収益を回収原資とする方針である場合に採用することができる。

(3) キャッシュ・フロー見積法の会計処理と固定資産の減損会計は、資産の収益性の低下に伴い投資額の回収が見込めなくなった場合に、将来に損失を繰り延べないために帳簿価額を切り下げる会計処理であるという点で共通する。

#### 問 2

他企業の支配を目的として保有する子会社株式については、事業投資と同じく時価の変動を財務活動の成果とは捉えないという考え方にに基づき、取得原価による評価を行う。また、他企業への影響力の行使を目的として保有する関連会社株式についても、子会社株式の場合と同じく事実上の事業投資と同様の会計処理を行うことが適当であると考えられるため、取得原価による評価を行う。

## 問題 4

### 問 1

- (1) ①の考え方は、自己株式の取得と処分を一連の取引とみた場合に自己株式処分差損は株主資本からの分配の性格を有しており、当該分配が株主に対する会社財産の分配という点で利益配当と同様の性格を有すると考えられることを根拠とする。
- (2) 自己株式の処分が新株の発行と同様の経済的実態を有する点を考慮すると、自己株式処分差損は、払込資本の払戻しと同様の性格を有するものとして資本剰余金の額の減少として処理すべきと考えられるため、②の考え方が採用されている。

### 問 2

- (1) 当社が無償取得した自己株式は、自己株式の数のみの増加として処理する。
- (2) 自己株式の取得は、資本取引であり、株主に対する会社財産の払戻しとみて資本の控除とする考えが採用されていることから、自己株式を換金可能な資産と捉え時価で測定する方法は適切ではないため、(1)の処理方法が採用されている。

【第5問】

問題1

(単位：百万円)

ア	A	109	イ	A	6,284
ウ	B	△3,710	エ	B	22
オ	A	200	カ	A	18
キ	A	0	ク	C	108
ケ	A	15	コ	C	142
サ	C	17	シ	A	250
ス	B	7,550	セ	B	945
ソ	A	1,356	タ	B	4,936
チ	C	5,404	ツ	A	△648
テ	C	2,235			

問題2

問1

「非支配株主持分」は、返済義務のある負債ではないため、連結貸借対照表の純資産の部に表示する。また、「非支配株主持分」は、子会社の資本のうち親会社に帰属していない部分であり、報告主体の所有者である親会社株主に帰属する部分である連結上の株主資本に該当しないため、株主資本以外の項目として表示される。

(150字)

**問 2**

連結処理の場合には、親会社と子会社の収益および費用を合算し、子会社の当期純利益のうち非支配株主の持分相当額を非支配株主に帰属する当期純利益に振り替える処理を経て、「親会社株主に帰属する当期純利益」が計算される。他方、持分法処理の場合には、親会社の当期純利益に、子会社の当期純利益のうち親会社の持分相当額を持分法による投資損益として反映する処理を経て、「親会社株主に帰属する当期純利益」が計算される。その結果、いずれの処理による場合においても、「親会社株主に帰属する当期純利益」は同じ金額になる。

(250字)

**問 3**

本問の吸収合併は、決算日後に行われており、親会社の当期の個別財務諸表には影響を及ぼさないが、連結子会社の個別財務諸表上の資産と負債、収益と費用が親会社とほぼ同規模であるため、翌期以降の親会社の個別財務諸表に重要な影響を及ぼすと考えられる。他方、本問の吸収合併は、共通支配下の取引であり、親会社の連結財務諸表には影響を及ぼさない。そのため、経営者は、会社の財政状態、経営成績およびキャッシュ・フローの状況に関する的確な判断に資する観点から、個別財務諸表には注記が必要だが連結財務諸表には不要と考えた。

(250字)

## I 合格ライン

### 【第3問】

**問題 1** は、固定資産の減損に関する問題である。**問 1** については、答練等で繰り返し出題されてきた論点であり、高得点が望まれる。本番の緊張を考慮しても、8箇所中、7箇所以上は正答してほしい。**問 2** については、(1)、(2)いずれも、基本的な問題であり、論文答練においても出題していたため、高得点が望まれる。

**問題 2** は、ソフトウェアに関する問題である。**問 1** については、記述しづらい内容であり、できなかったとしても合否に大きな影響はないものと思われる。**問 2** 及び **問 3** (1) については、いずれもテキストに記載のある内容であるため、解答箇所7箇所すべての正答が望まれる。

**問 3** (2) については、現場思考型の応用問題であり、できなかったとしても合否に大きな影響はないものと思われる。販売価格が著しく下落していることを読み取ることができれば、アドバンテージを獲得できると考えられる。

### 【第4問】

**問題 1** は、退職給付会計に関する問題である。**問 1** 及び **問 2** については、平易な内容であったため、完答していただきたい問題であった。**問 3** については、細かい規定に関する問題であり、できなかったとしても合否に大きな影響はないものと思われる。

**問題 2** は、固定資産の耐用年数の変更及び減価償却方法の変更に関する問題である。**問 1** については、(1) は、必ず正答していただきたい。(2) は、論文答練においても出題していたため、高得点が望まれる。**問 2** については、記述しづらい内容であり、減価償却方法の変更が会計方針の変更を会計上の見積りの変更と区別することが困難な場合に該当することを指摘することで部分点を獲得できていれば良いであろう。

**問題 3** は、金融商品会計に関する問題である。**問 1** (1) については、「金融商品会計に関する実務指針」における実務的な規定に関する問題であったため、できなかったとしても合否に影響はないものと思われる。(2) については、法令基準集を参考に記述することで高得点を獲得することが望まれる。(3) については、固定資産の減損会計における基本的な考えを示すことで高得点を獲得することが望まれる。**問 2** については、基本的な問題であったため、完答していただきたい問題であった。

**問題 4** は、自己株式に関する問題である。**問 1** については、(1)、(2)いずれも、基本的な問題であるため、高得点が望まれる。**問 2** について、(1) は、必ず正答していただきたい。(2) は、部分点を獲得できていれば良いであろう。なお、(1) の処理方法自体の論拠など、模範解答以外の記述であっても配点される可能性はあると考えられる。

【第5問】

**問題 1** は、連結財務諸表に関して複数の論点が絡む計算問題である。追加取得後の連結除外、持分法から連結への移行時の未実現損益の取り扱いなど見慣れない論点も含まれていたが、社債取引の成果連結、未実現損益が複数回計上された場合、間接所有、在外子会社など答練やアクセスで取り扱った内容も多く出題された。解答数値については、複数の会社が影響し、集計が複雑な解答箇所も多かったが、丁寧に処理をして正解にたどり着いて欲しかった。解答箇所のうち、難易度Aの9箇所全てと難易度Bの5箇所のうち60%の3箇所の計12箇所以上を正答することが望まれるが、本番の緊張を加味すると、解答箇所19箇所中、計9箇所が正答できていれば、合格ラインに達していると考えられる。

**問題 2** は、連結会計に関連する理論問題である。特殊な形式での出題であったため、戸惑った受験生も多かったであろう。**問 1** については、基本的な問題であったため、高得点を獲得することが望まれる。**問 2** については、計算編の知識を活用し、連結処理と持分法処理の計算手続の主要な相違点を記述することにより部分点を獲得できれば良いであろう。**問 3** については、論文答練において類似の出題をしていたものの、難易度が高く、高得点を獲得するのは困難であるといえる。監査論の知識を活用し、部分点を獲得できていれば良いであろう。

## Ⅱ 答練等との対応関係

### 【第3問】

#### 問題 1

基礎答練 第2回 第1問  
応用答練 第1回 第1問  
全国模試 第2回 第3問  
アクセス 第8回  
アクセス 第9回  
アクセス 第10回  
アクセス 第13回

#### 問題 2

直前答練 第3回 第1問  
アクセス 第11回  
アクセス 第14回

### 【第4問】

#### 問題 1

全国模試 第1回 第3問  
アクセス 第7回

#### 問題 2

アクセス 第14回

**【第5問】**

**問題 1**

基礎答練 第1回 第3問  
基礎答練 第2回 第3問  
応用答練 第1回 第3問  
応用答練 第2回 第1問  
応用答練 第2回 第3問  
直前答練 第2回 第1問  
直前答練 第2回 第3問  
全国模試 第2回 第5問  
アクセス 第3回  
アクセス 第4回  
アクセス 第6回  
アクセス 第7回  
アクセス 第11回

**Ⅲ 解答への道**

**【第3問】**

**【計算部分】**

**問題 1**

**問 1** について (単位：百万円)

I. 事業 I

1. 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

- ① 資産グループ A  
 $\text{割引前将来キャッシュ・フロー}290 > \text{帳簿価額}250 \rightarrow \text{減損処理を行わない}$
- ② 資産グループ B  
 $\text{割引前将来キャッシュ・フロー}730 > \text{帳簿価額}700 \rightarrow \text{減損処理を行わない}$
- ③ 資産グループ C  
 $\text{割引前将来キャッシュ・フロー}330 < \text{帳簿価額}400 \rightarrow \text{減損処理を行う}$

(2) 資産グループ C に係る減損損失の測定

$\text{帳簿価額}400 - \text{回収可能価額}250 = \text{減損損失}150$

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

$\text{割引前将来キャッシュ・フロー}1,350 < \text{帳簿価額}1,550 \rightarrow \text{減損処理を行う}$

(2) 減損損失の測定

$\text{帳簿価額}1,550 - \text{回収可能価額}1,220 = \text{減損損失}330$

(3) のれんを加えることによる減損損失増加額

$\text{より大きな単位での減損損失}330 - \text{資産グループ C に係る減損損失}150 = 180$

3. 減損損失増加額ののれんへの配分

のれんを加えることによる減損損失増加額180 < のれんの帳簿価額200  
 $\rightarrow 180$ をのれんへ配分するため、超過額は0となる。

4. 仕訳処理

(借) 減 損 損 失	330	(貸) の れ ん	180
		資 産 グ ル ー プ C	150

資産グループ A	資産グループ B	資産グループ C	の れ ん	合 計	
		$\Delta 150$	—————→	$\Delta 150$	} $\Delta 330$
			$\Delta 180$ ←	$\therefore \Delta 180$	

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。

5. 解答数値の算定

資産または資産グループ		減損損失の額	
事業 I	資産グループ A	①	なし
	資産グループ C	②	150
	のれん	③	180

## II. 事業II

### 1. 共用資産の帳簿価額配分後の各資産グループの帳簿価額

$$\text{資産グループD} : 420 + 400 \times 20\% = 500$$

$$\text{資産グループE} : 550 + 400 \times 30\% = 670$$

$$\text{資産グループF} : 830 + 400 \times 50\% = 1,030$$

### 2. 各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

##### ① 資産グループE

割引前将来キャッシュ・フロー600 < 配分後の帳簿価額670 → 減損処理を行う

##### ② 資産グループF

割引前将来キャッシュ・フロー810 < 配分後の帳簿価額1,030 → 減損処理を行う

#### (2) 配分後の減損損失の測定

##### ① 資産グループE

$$\text{配分後の帳簿価額}670 - \text{回収可能価額}430 = \text{減損損失}240$$

##### ② 資産グループF

$$\text{配分後の帳簿価額}1,030 - \text{回収可能価額}670 = \text{減損損失}360$$

### 3. 減損損失の配分

(注) 問題文に指示がないため、各資産グループに減損損失が生じた場合、共用資産配分前の帳簿価額と共用資産の配分額に基づいて当該減損損失を資産グループと共用資産に配分しているものとする。

#### (1) 資産グループE

$$\text{共用資産} : 240 \times \frac{120(*1)}{\text{配分後の帳簿価額}670} = 42.985\cdots \rightarrow 43 \text{ (四捨五入)}$$

$$\text{グループE} : 240 \times \frac{550}{\text{配分後の帳簿価額}670} = 197.014\cdots \rightarrow 197 \text{ (四捨五入)}$$

(\*1)  $400 \times 30\% =$  資産グループEへの配分額120

#### (2) 資産グループF

$$\text{共用資産} : 360 \times \frac{200(*2)}{\text{配分後の帳簿価額}1,030} = 69.902\cdots \rightarrow 70 \text{ (四捨五入)}$$

$$\text{グループE} : 360 \times \frac{830}{\text{配分後の帳簿価額}1,030} = 290.097\cdots \rightarrow 290 \text{ (四捨五入)}$$

(\*2)  $400 \times 50\% =$  資産グループFへの配分額200

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。

#### 4. 仕訳処理

(借) 減 損 損失	240	(貸) 共 用 資 産	43
		資 産 グ ル ー プ E	197
(借) 減 損 損失	360	(貸) 共 用 資 産	70
		資 産 グ ル ー プ F	290

#### 5. 解答数値の算定

資産または資産グループ		減損損失の額
事業Ⅱ	資産グループE	④ 197
	資産グループF	⑤ 290
	共用資産	⑥ 113(*3)

(\*3)  $43 + 70 = 113$

### Ⅲ. 事業Ⅲ

#### 1. 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

###### ① 資産グループG

割引前将来キャッシュ・フロー2,650 < 帳簿価額3,250 → 減損処理を行う

(注) 減損処理は、固定資産（リース資産を含む）を対象に適用する。

###### ② 資産グループH

割引前将来キャッシュ・フロー1,780 < 帳簿価額2,500 → 減損処理を行う

(注) 減損処理は、固定資産（リース資産を含む）を対象に適用する。したがって、オペレーティング・リース取引で使用している土地は対象に含まれない点に注意すること。

##### (2) 減損損失の測定

###### ① 資産グループG

帳簿価額3,250－回収可能価額1,980＝減損損失1,270

###### ② 資産グループH

帳簿価額2,500－回収可能価額1,440＝減損損失1,060

#### 2. 仕訳処理

(注) 問題文に指示がないため、各資産グループについて認識された減損損失は、帳簿価額に基づき各構成資産に比例配分しているものとする。

##### (1) 資産グループG

(借) 減	損	損	失	1,270	(貸) 土	地	469(*1)	
						建	物	586(*2)
						備	品	215(*3)

$$(*1) \text{ 減損損失}1,270 \times \frac{\text{土地}1,200}{\text{帳簿価額合計}3,250} = 468.923\cdots \rightarrow 469 \text{ (四捨五入)}$$

$$(*2) \text{ 減損損失}1,270 \times \frac{\text{建物}1,500}{\text{帳簿価額合計}3,250} = 586.153\cdots \rightarrow 586 \text{ (四捨五入)}$$

$$(*3) \text{ 減損損失}1,270 \times \frac{\text{備品}550}{\text{帳簿価額合計}3,250} = 214.923\cdots \rightarrow 215 \text{ (四捨五入)}$$

##### (2) 資産グループH

(借) 減	損	損	失	1,060	(貸) 建	物	763(*4)	
						備	品	297(*5)

$$(*4) \text{ 減損損失}1,060 \times \frac{\text{建物}1,800}{\text{帳簿価額合計}2,500} = 763.2 \rightarrow 763 \text{ (四捨五入)}$$

$$(*5) \text{ 減損損失}1,060 \times \frac{\text{備品}700}{\text{帳簿価額合計}2,500} = 296.8 \rightarrow 297 \text{ (四捨五入)}$$

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. 解答数値の算定

資産または資産グループ		減損損失の額	
事業Ⅲ	資産グループGの備品	⑦	215(*3)
	資産グループHの建物	⑧	763(*4)

**問題 2**

**問 2** について (単位: 千円)

I. A 市場販売目的のソフトウェア

1. X1年度

(1) X1年度期首 (販売開始時)

(借) ソフトウェア A	34,300	(貸) ソフトウェア仮勘定	34,300
--------------	--------	---------------	--------

(2) 決算整理 (①の解答)

(借) ソフトウェアA減価償却費	15,400(*1)	(貸) ソフトウェア A	15,400
------------------	------------	--------------	--------

(\*1) (A) 見込販売数量に基づく減価償却額:

$$\text{取得原価}34,300 \times \frac{\text{実績販売数量}2,200\text{個}}{\text{見込販売数量}(2,200\text{個}+1,300\text{個}+1,400\text{個})} = 15,400$$

(B) 残存有効期間に基づく均等配分額:

$$\text{取得原価}34,300 \div 3\text{年} = 11,433.333\cdots \rightarrow 11,433 \text{ (四捨五入)}$$

(A) > (B)  $\rightarrow \therefore$  (A) 15,400

2. X2年度 (決算整理, ②の解答)

(借) ソフトウェアA減価償却費	9,450(*2)	(貸) ソフトウェア A	9,450
------------------	-----------	--------------	-------

(\*2) (A) 見込販売数量に基づく減価償却額:

$$18,900(*3) \times \frac{\text{実績販売数量}1,300\text{個}}{\text{見込販売数量}(1,300\text{個}+1,400\text{個})} = 9,100$$

(B) 残存有効期間に基づく均等配分額:  $18,900(*3) \div (3\text{年} - 1\text{年}) = 9,450$

(A) < (B)  $\rightarrow \therefore$  (B) 9,450

(\*3) 取得原価  $34,300 - 15,400(*1) = 18,900$

3. X3年度 (決算整理)

(借) ソフトウェアA減価償却費	9,450(*4)	(貸) ソフトウェア A	9,450
------------------	-----------	--------------	-------

(\*4)  $18,900(*3) - 9,450(*2) = 9,450$

(注) X3年度においては, X3年度期首の未償却残高を減価償却費として計上する。

	X 1 期首	X 1 期末	X 2 期末	X 3 期末
	34,300	18,900(*3)	9,450(*4)	0
数量基準		$\Delta 15,400(*1)$	$\Delta 9,100$	
均等配分額		$\Delta 11,433$	$\Delta 9,450(*2)$	$\Delta 9,450(*4)$
見込販売収益	83,100(*5)	39,100(*6)	19,600	

(\*5) 見込販売収益 (X 1 年度44,000 + X 2 年度19,500 + X 3 年度19,600) = 83,100

(\*6) 見込販売収益 (X 2 年度19,500 + X 3 年度19,600) = 39,100

#### 4. 解答数値の算定

	X 1 年度	X 2 年度	X 3 年度
A	① 15,400(*1)	② 9,450(*2)	9,450(*4)

## II. B 市場販売目的のソフトウェア

### 1. X1年度

(1) X1年度期首(販売開始時)

(借) ソフトウェアB	37,800	(貸) ソフトウェア仮勘定	37,800
-------------	--------	---------------	--------

(2) 決算整理

(借) ソフトウェアB減価償却費	20,000(*1)	(貸) ソフトウェアB	20,000
------------------	------------	-------------	--------

(\*1) (A) 見込販売収益に基づく減価償却額:

取得原価37,800

$$\times \frac{\text{実績販売収益50,000}}{\text{X1年度期首における変更前の見込販売収益(50,000+28,500+16,000)}}$$

=20,000

(B) 残存有効期間に基づく均等配分額: 取得原価37,800 ÷ 3年 = 12,600

(A) > (B) → ∴ (A) 20,000

### 2. X2年度(決算整理, ③の解答)

(借) ソフトウェアB減価償却費	12,600(*2)	(貸) ソフトウェアB	12,600
------------------	------------	-------------	--------

(\*2) (A) 見込販売収益に基づく減価償却額:

$$17,800(*3) \times \frac{\text{実績販売収益25,200}}{\text{X2年度期首における変更後の見込販売収益(25,200+10,400)}} = 12,600$$

(B) 残存有効期間に基づく均等配分額: 17,800(\*3) ÷ (3年 - 1年) = 8,900

(A) > (B) → ∴ (A) 12,600

(\*3) 取得原価37,800 - 20,000(\*1) = 17,800

### 3. X3年度(決算整理, ④の解答)

(借) ソフトウェアB減価償却費	5,200(*4)	(貸) ソフトウェアB	5,200
------------------	-----------	-------------	-------

(\*4) 17,800(\*3) - 12,600(\*2) = 5,200

(注) X3年度においては、X3年度期首の未償却残高を減価償却費として計上する。

	X 1 期首	X 1 期末	X 2 期末	X 3 期末
	37,800	17,800(*3)	5,200(*4)	0
収益基準	$\Delta 20,000(*1)$	$\Delta 12,600(*2)$		
均等配分額	$\Delta 12,600$	$\Delta 8,900$	$\Delta 5,200(*4)$	
見込販売収益	94,500(*5)	35,600(*6)	10,400	

(\*5) 変更前見込販売収益(X 1年度50,000+X 2年度28,500+X 3年度16,000)=94,500

(\*6) 変更後見込販売収益(X 2年度25,200+X 3年度10,400)=35,600

#### 4. 解答数値の算定

	X 1 年度	X 2 年度	X 3 年度
B	20,000(*1)	③ 12,600(*2)	④ 5,200(*4)

### Ⅲ. C 自社利用のソフトウェア

#### 1. X1年度

##### (1) X1年度期首

(借) ソフトウェアC	20,000	(貸) ソフトウェア仮勘定	20,000
-------------	--------	---------------	--------

##### (2) 決算整理 (⑤の解答)

(借) ソフトウェアC減価償却費	4,000(*1)	(貸) ソフトウェアC	4,000
------------------	-----------	-------------	-------

(\*1) 取得原価20,000 ÷ 5年 = 4,000

(注) 無形固定資産として計上したソフトウェアの取得原価は、その利用の実態に応じて最も合理的と考えられる減価償却方法を採用すべきであるが、一般的には定額法による償却が合理的である。

#### 2. X2年度 (決算整理)

(借) ソフトウェアC減価償却費	4,000(*2)	(貸) ソフトウェアC	4,000
------------------	-----------	-------------	-------

(\*2) 16,000(\*3) ÷ 変更前の残存利用可能期間(5年 - 1年) = 4,000

(\*3) 20,000 - 4,000(\*1) = 16,000

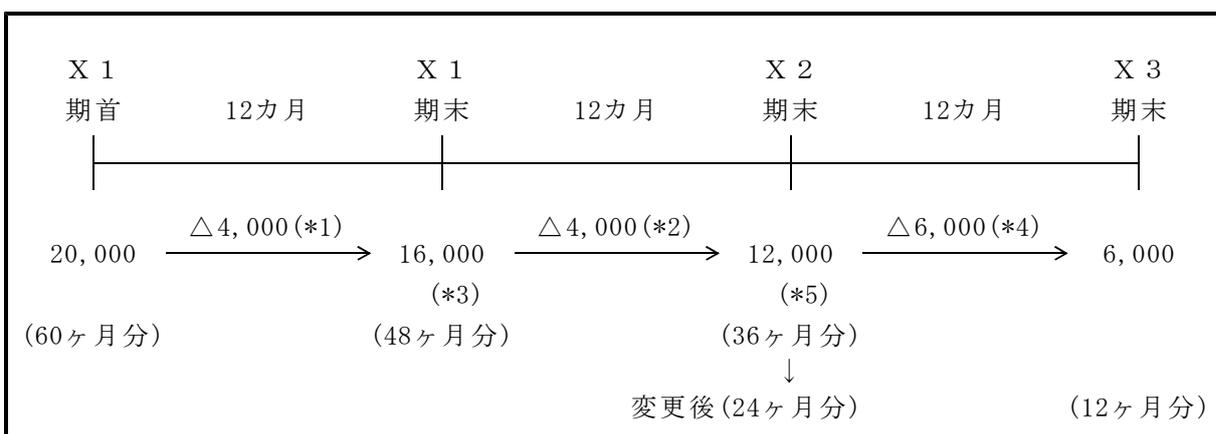
(注) X2年度末にX3年度以降の利用可能期間の見直しを行ったが、X2年度の減価償却費は「変更前の残存耐用年数」を用いて計算する。

#### 3. X3年度 (決算整理, ⑥の解答)

(借) ソフトウェアC減価償却費	6,000(*4)	(貸) ソフトウェアC	6,000
------------------	-----------	-------------	-------

(\*4) 12,000(\*5) ÷ 変更後の残存利用可能期間2年 = 6,000

(\*5) 16,000(\*3) - 4,000(\*2) = 12,000



#### 4. 解答数値の算定

	X1年度	X2年度	X3年度
C	⑤ 4,000(*1)	4,000(*2)	⑥ 6,000(*4)

**問 3** について (単位：千円)

I. X1年度

1. X1年度期首 (販売開始時)

(借) ソフトウェア	31,500	(貸) ソフトウェア仮勘定	31,500
------------	--------	---------------	--------

2. 決算整理

(借) ソフトウェア減価償却費	10,800(*1)	(貸) ソフトウェア	10,800
-----------------	------------	------------	--------

(\*1) (A) 見込販売数量に基づく減価償却額：

$$\text{取得原価}31,500 \times \frac{\text{実績販売数量}1,200\text{個}}{\text{見込販売数量}(1,200\text{個}+1,400\text{個}+900\text{個})} = 10,800$$

(B) 残存有効期間に基づく均等配分額：取得原価31,500 ÷ 3年 = 10,500

(A) > (B) → ∴ (A) 10,800

II. X2年度 (決算整理)

(借) ソフトウェア減価償却費	12,600(*2)	(貸) ソフトウェア	13,500
費用又は損失	900(*3)		

(\*2) (A) 見込販売数量に基づく減価償却額：

$$20,700(*4) \times \frac{\text{実績販売数量}1,400\text{個}}{\text{見込販売数量}(1,400\text{個}+900\text{個})} = 12,600$$

(B) 残存有効期間に基づく均等配分額：20,700(\*4) ÷ (3年 - 1年) = 10,350

(A) > (B) → ∴ (A) 12,600

(\*3) 減価償却実施後の未償却残高8,100(\*5) - X2年度末の見込販売収益7,200 = 900

(注) 減価償却を実施した後の未償却残高が翌期以降の見込販売収益額を上回った場合、当該超過額は一時の費用又は損失として処理する。

(\*4) 31,500 - 10,800(\*1) = 20,700

(\*5) 20,700(\*4) - 12,600(\*2) = 8,100

◎ 未償却残高のうち回収不能金額 ((1)の解答)：900(\*3)

III. X3年度 (決算整理)

(借) ソフトウェア減価償却費	7,200(*6)	(貸) ソフトウェア	7,200
-----------------	-----------	------------	-------

(\*6) 20,700(\*4) - (12,600(\*2) + 900(\*3)) = 7,200

(注) X3年度においては、X3年度期首の未償却残高を減価償却費として計上する。

	X 1 期首	X 1 期末	X 2 期末	X 3 期末
	31,500	20,700(*4)	8,100(*5)	0
			<u>△ 900(*3)</u>	
			7,200(*6)	
数量基準	△10,800(*1)	△12,600(*2)		
均等配分額	△10,500	△10,350	△7,200(*6)	
見込販売収益	52,200(*7)	28,200(*8)	7,200	

(\*7) 見込販売収益 (X 1 年度24,000 + X 2 年度21,000 + X 3 年度7,200) = 52,200

(\*8) 見込販売収益 (X 2 年度21,000 + X 3 年度7,200) = 28,200

**【理論部分】**

**問題 1**

**問 2** について

「固定資産の減損に係る会計基準」からの出題である。(1)については、減損損失の測定が将来キャッシュ・フローの見積りに大きく依存し主観的にならざるを得ない点を考慮して、減損の存在が相当程度に確実な場合に限り減損損失を認識することとされていることを指摘すればよいであろう。(2)については、固定資産に対する投資が使用又は売却のうちいずれか有利な手段によって回収されることを指摘すればよいであろう。

[参 考] 「固定資産の減損に係る会計基準の設定に関する意見書」四2(2)①  
「固定資産の減損に係る会計基準」二2(1)

**問題 2**

**問 1** について

「研究開発費等に係る会計基準」からの出題である。ソフトウェアの制作費は、その制作目的により将来の収益との対応関係が異なることを指摘すればよいであろう。

[参 考] 「研究開発費等に係る会計基準の設定に関する意見書」三3(1)

**問 3** について

「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」からの出題である。ソフトウェアの販売価格が販売期間の経過に伴い著しく下落していることに着目して答案を作成すればよいであろう。

[参 考] 「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」42

【第4問】

問題 1

問 1 (1) について (単位: 百万円)

I. ワークシート

	実 際 当 期 末
退職給付債務	(1,000)
年金資産	1,080
未積立退職給付債務	80
未認識数理計算上の差異	(100)
未認識過去勤務費用	120
前払年金費用	100

II. 解答数値の算定

退職給付債務△1,000+年金資産1,080-未認識数理計算上の差異(貸方)100  
+未認識過去勤務費用(借方)120=前払年金費用100

(注) 年金資産が退職給付債務を超える(積立超過)場合には、「前払年金費用」として貸借対照表上、「投資その他の資産」に計上する。

問 1 (2) について

「退職給付に関する会計基準」からの出題である。年金資産が退職給付の支払のためのみに使用されることが制度的に担保されていることに着目して答案を作成すれば良いであろう。

[参 考] 「退職給付に関する会計基準」69

問 2 について

「退職給付に関する会計基準」からの出題である。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て答案を作成すればよいであろう。

[参 考] 「退職給付に関する会計基準」61

問 3 について

「退職給付に関する会計基準の適用指針」からの出題である。前期末に用いた割引率により算定した場合の退職給付債務と比較して、期末の割引率により計算した退職給付債務が10%以上変動すると推定される場合に「重要な影響」があると判断されることを指摘すればよいであろう。

[参 考] 「退職給付に関する会計基準の適用指針」30

**問題 2**

**問 1** (1) について (単位: 円)

I. 解答数値の算定

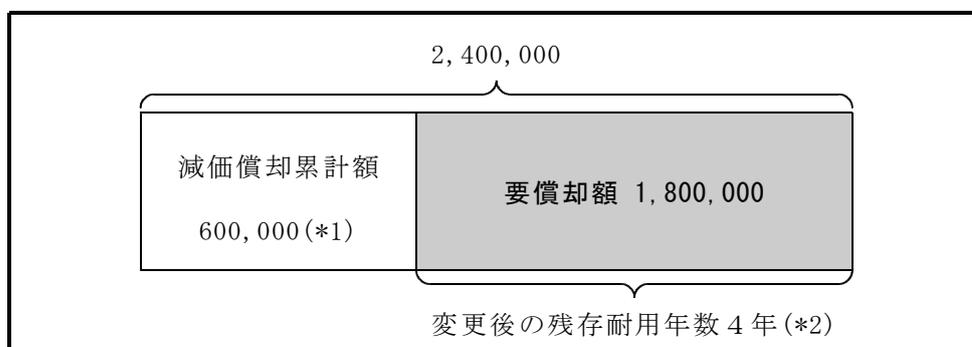
$$(2,400,000 - X3年度期首減価償却累計額600,000(*1)) \div \text{変更後の残存耐用年数}4\text{年}(*2) = 450,000$$

(\*1)  $2,400,000 \div \text{旧耐用年数}8\text{年} \times \text{経過年数}2\text{年}(X1.4 \sim X3.3) = 600,000$

(\*2)  $\text{変更後の新耐用年数}6\text{年} - \text{経過年数}2\text{年}(X1.4 \sim X3.3) = 4\text{年}$

[注] 有形固定資産の耐用年数の変更について、過去に定めた耐用年数が、これを定めた時点での合理的な見積りに基づくものであり、それ以降の変更も合理的な見積りによるものであれば、当該変更は過去の誤謬の訂正には該当せず、会計上の見積りの変更に該当する。

[注] 期首に耐用年数を変更した場合、当期の減価償却費は変更後の耐用年数(新耐用年数)による残存耐用年数に基づいて計算する。



**問 1** (2) について

「会計方針の開示、会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」からの出題である。①の方法が、新たな事実の発生に伴う会計上の見積りの変更に関する会計処理として適切ではないことを指摘すればよいであろう。

[参 考] 「会計方針の開示、会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」57

**問 2** について

「会計方針の開示、会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」からの出題である。減価償却方法の変更は、固定資産の経済的便益の消費パターンに関する見積りの変更を伴うことから、会計方針の変更を会計上の見積りの変更と区別することが困難な場合に該当することを指摘すればよいであろう。

[参 考] 「会計方針の開示、会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」59～62

### 問題 3

#### 問 1 について

「金融商品に関する会計基準」及び「金融商品会計に関する実務指針」からの出題である。

(1) については、同業他社の引当率や経営上用いている合理的な貸倒見積高を採用する方法で貸倒見積高を算定することが考えられることを指摘すればよいであろう。(2) については、配付されている法令基準集の「金融商品に関する会計基準」28項を参考に記述すればよいであろう。

(3) については、いずれの会計処理も、資産の収益性の低下に伴い投資額の回収が見込めなくなった場合に、将来に損失を繰り延べないために帳簿価額を切り下げるものであることを指摘すればよいであろう。

[参 考] 「金融商品に関する会計基準」28, 「金融商品会計に関する実務指針」111, 299,  
「固定資産の減損に係る会計基準の設定に関する意見書」三1

#### 問 2 について

「金融商品に関する会計基準」からの出題である。事業投資と同じく時価の変動を財務活動の成果とは捉えないという考え方にに基づき答案を作成すればよいであろう。

[参 考] 「金融商品に関する会計基準」73, 74

### 問題 4

#### 問 1 について

「自己株式及び準備金の額の減少等に関する会計基準」からの出題である。(1) については、自己株式の取得と処分を一連の取引とみた場合に自己株式処分差損は株主資本からの分配の性格を有しており、当該分配が株主に対する会社財産の分配という点で利益配当と同様の性格を有することに着目して答案を作成すれば良いであろう。(2) については、自己株式の処分が新株の発行と同様の経済的実態を有することに着目して答案を作成すれば良いであろう。

[参 考] 「自己株式及び準備金の額の減少等に関する会計基準」39, 40

#### 問 2 について

「自己株式及び準備金の額の減少等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、自己株式の数のみの増加として処理すること指摘すればよいであろう。(2) については、自己株式の取得は、資本取引であり、株主に対する会社財産の払戻しとみて資本の控除とする考えが採用されていることとの整合性に着目して答案を作成すれば良いであろう。

[参 考] 「自己株式及び準備金の額の減少等に関する会計基準の適用指針」14, 39～43

【第5問】

【計算部分】 **問題1** について (単位: 百万円)

I. A社及びD社

1. 評価差額の計上 (A社)

(借) 評価差額	200(*1)	(貸) 土地	200
----------	---------	--------	-----

(\*1) 01年度末(時価800－簿価1,000) = △200

2. タイム・テーブル

(1) 孫会社D社

	02年 12/31	40% 30%	03年 12/31
	----- ----->		
	+40% (P社)		
	+30% (A社)		
資本金	400		400
		(P社) 80 (A社) 60	
利益剰余金	100	----->	300
合計	500	60	700
P社取得持分	200		
P社取得原価	200		
P社のれん	0		
A社取得持分	150		
A社取得原価	150		
A社のれん	0		

(2) 子会社A社

	01年 12/31	80%	02年 12/31	80%	03年 12/31
	----- ----- ----->				
	+80%				
資本金	1,400		1,400		1,400
利益剰余金	800	80	900	160	1,100
評価差額	△200(*1)	20	△200(*1)	40	△200(*1)
孫会社D社影響分	—		—	48	60
合計	2,000		2,100	12	2,360
取得持分	1,600				
取得原価	2,000				
のれん	400	△80	320	△80	240

### 3. 孫会社D社連結修正仕訳

#### (1) 開始仕訳

(借) 資 本 金	400	(貸) 諸 資 産	350(*2)
利 益 剰 余 金	100	(子 会 社 株 式)	
		非 支 配 株 主 持 分	150(*3)

(\*2) P社取得原価200 + A社取得原価150 = 350

(\*3) T/T 資本合計500 × D社非支配株主持分比率30% = 150

#### (2) 当期純利益の按分

(借) 非支配株主に帰属する当期純損益	60	(貸) 非 支 配 株 主 持 分	60
---------------------	----	-------------------	----

### 4. 子会社A社連結修正仕訳

#### (1) 開始仕訳

(借) 資 本 金	1,400	(貸) 諸 資 産	2,000
利 益 剰 余 金	900(*4)	(子 会 社 株 式)	
の れ ん	320	評 価 差 額	200(*1)
		非 支 配 株 主 持 分	420(*5)

(\*4) 800 + 20 + 80 = 900 又は, 900 - (80 - 80) = 900

(\*5) T/T 資本合計2,100 × A社非支配株主持分比率20% = 420

#### (2) 当期純利益の按分

(借) 非支配株主に帰属する当期純損益	52	(貸) 非 支 配 株 主 持 分	52(*6)
---------------------	----	-------------------	--------

(\*6) (子会社A社当期純利益200(\*7) + 孫会社D社影響分60) × 非支配株主持分比率20% = 52

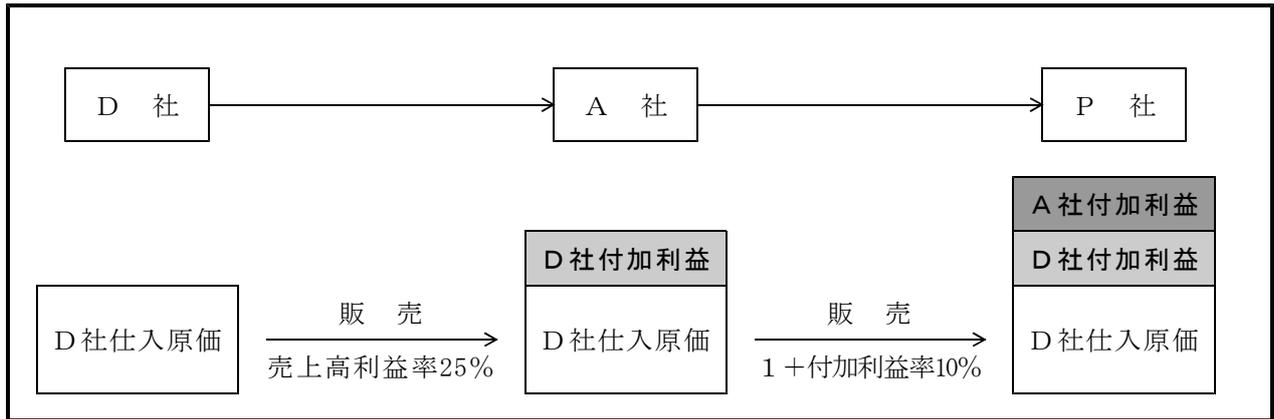
又は, T/T より 40 + 12 = 52

(\*7) A社利益剰余金(03年度末1,100 - 02年度末900) = 200

#### (3) のれんの償却

(借) の れ ん 償 却 額	80	(貸) の れ ん	80
-----------------	----	-----------	----

5. 商品甲



(注) P社の保有する商品には、D社付加利益とA社付加利益が含まれている点に注意すること。

(1) 売上高と仕入高の相殺消去

① D社のA社への売上

(借) 売上高	1,800	(貸) 売上原価	1,800
---------	-------	----------	-------

② A社のP社への売上

(借) 売上高	1,980(*1)	(貸) 売上原価	1,980
---------	-----------	----------	-------

(\*1) (A社仕入高1,800 - A社03年度末棚卸高0) × (1 + A社付加利益率10%) = 1,980

(2) 未実現損益の調整 (P社保有期末商品甲)

① A社付加利益

i 全額消去

(借) 売 上 原 価	20(*2)	(貸) 諸 資 産	20
		(商 品 甲)	

$$(*2) \text{ P社がA社から仕入れた商品甲の棚卸高} 220 \times \frac{\text{A社付加利益率} 10\%}{1 + \text{A社付加利益率} 10\%} = 20$$

ii A社の非支配株主への按分

(借) 非 支 配 株 主 持 分	4	(貸) 非支配株主に帰属する当期純損益	4(*3)
-------------------	---	---------------------	-------

$$(*3) 20(*2) \times \text{A社非支配株主持分比率} 20\% = 4$$

② D社付加利益

i 全額消去

(借) 売 上 原 価	50(*4)	(貸) 諸 資 産	50
		(商 品 甲)	

$$(*4) 200(*5) \times \text{D社売上高利益率} 25\% = 50$$

$$(*5) \text{ P社がA社から仕入れた商品甲の棚卸高} 220 - \text{A社付加利益} 20(*2) = 200$$

ii D社の非支配株主への按分

(借) 非 支 配 株 主 持 分	15	(貸) 非支配株主に帰属する当期純損益	15(*6)
-------------------	----	---------------------	--------

$$(*6) 50(*4) \times \{1 - (\text{P社持分比率} 40\% + \text{A社持分比率} 30\%)\} = 15$$

iii A社の非支配株主への按分

(借) 非 支 配 株 主 持 分	3	(貸) 非支配株主に帰属する当期純損益	3(*7)
-------------------	---	---------------------	-------

$$(*7) 50(*4) \times \text{A社持分比率} 30\% \times \text{A社非支配株主持分比率} 20\% = 3$$

(注) 非支配株主への按分 (ii 及び iii) をまとめて以下のように処理しても良い。

(借) 非 支 配 株 主 持 分	18	(貸) 非支配株主に帰属する当期純損益	18(*8)
-------------------	----	---------------------	--------

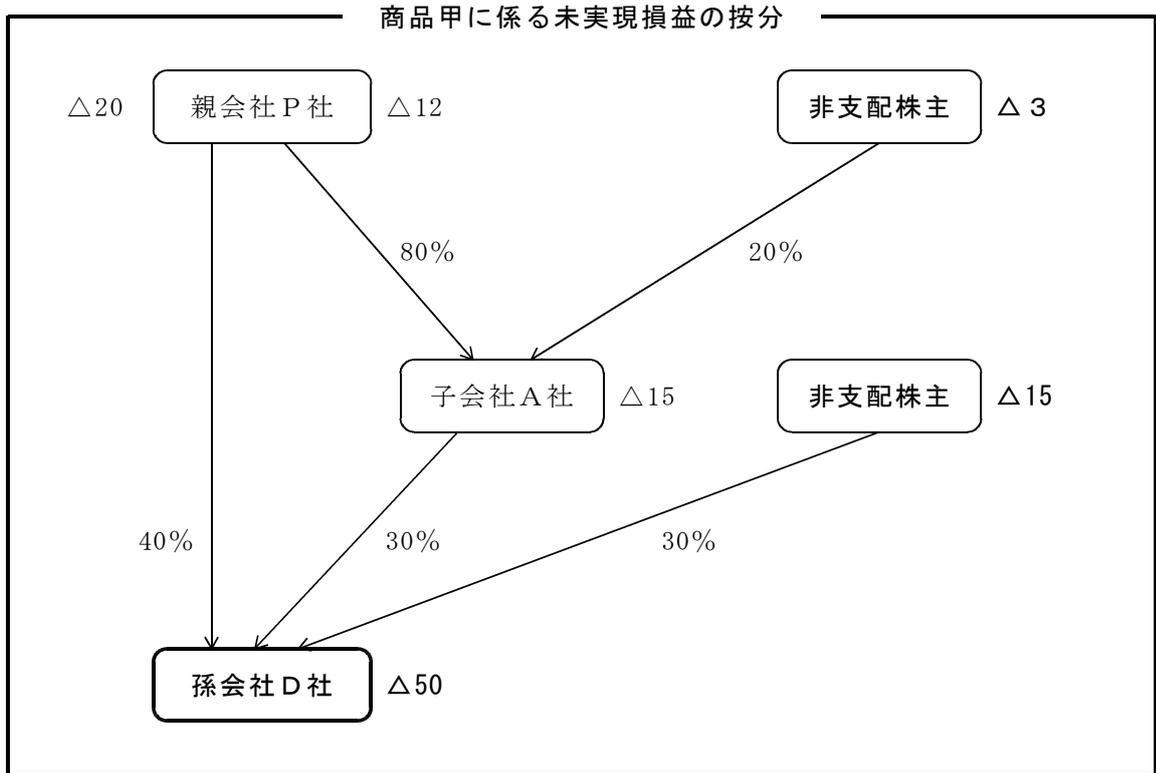
$$(*8) 50(*4) \times 36\%(*9) = 18$$

$$(*9) \text{ 孫会社D社非支配株主持分比率} 30\%$$

$$+ \text{孫会社D社子会社持分比率} 30\% \times \text{子会社A社非支配株主持分比率} 20\% = 36\%$$

$$\text{又は, } 1 - (\text{孫会社D社親会社持分比率} 40\%$$

$$+ \text{孫会社D社子会社持分比率} 30\% \times \text{子会社A社親会社持分比率} 80\%) = 36\%$$



(参考) P社保有商品甲に含まれる内部利益

商品甲 (P社)	
A社付加利益	20(*2)
D社付加利益	50(*4)
原価	150(*10)

(\*10)  $200(*5) - D社付加利益50(*4) = 150$

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。

(参考) アップ・ストリームにおける未実現損益をT/T に反映させた場合

(1) 売上高と仕入高の相殺消去

① D社のA社への売上

(借) 売	上	高	1,800	(貸) 売	上	原	価	1,800
-------	---	---	-------	-------	---	---	---	-------

② A社のP社への売上

(借) 売	上	高	1,980(*1)	(貸) 売	上	原	価	1,980
-------	---	---	-----------	-------	---	---	---	-------

(2) 未実現損益の調整 (P社保有期末商品甲)

① A社付加利益 (全額消去)

(借) 売	上	原	価	20(*2)	(貸) 諸	資	産	20
					(商	品	甲)	

② D社付加利益 (全額消去)

(借) 売	上	原	価	50(*4)	(貸) 諸	資	産	50
					(商	品	甲)	

(3) タイム・テーブル

① 孫会社D社

	02年 12/31	40% 30%	03年 12/31
	+40% (P社)		
	+30% (A社)		
資本金	400		400
		(P社) 80 (A社) 60	
利益剰余金	100	→	300
		60	
		(P社) △20 (A社) △15	
商品売買	—	→	△50(*4)
		△15	
合計	<u>500</u>		<u>650</u>
P社取得持分	200		
P社取得原価	200		
P社のれん	<u>0</u>		
A社取得持分	150		
A社取得原価	150		
A社のれん	<u>0</u>		

② 子会社A社

	01年 12/31	80%	02年 12/31	80%	03年 12/31
	+80%				
資本金	1,400		1,400		1,400
利益剰余金	800	→	900	→	1,100
		80		160	
評価差額	△200	→	△200	→	△200
		20		40	
孫会社D社影響分	—		—	→	60
				48	
				12	
孫会社D社影響分 (商品売買分)	—		—	→	△15
				△12	
				△3	
商品売買	—		—	→	△20(*2)
				△16	
合計	<u>2,000</u>		<u>2,100</u>		<u>2,325</u>
				△4	
取得持分	1,600				
取得原価	2,000				
のれん	<u>400</u>	△80	320	△80	240

## 6. 社債

(借) 諸 負 債	452(*1)	(貸) 諸 資 産	467
(社 債 償 還 損	15(*2)	(投 資 有 価 証 券)	

(\*1) 払込金額(A社取得分)420(\*3) + 償却原価法による償却額(A社取得分)16(\*4) × 2年 = 452  
 又は、償還時におけるP社社債(払込金額1,680 + 償却原価法による償却額64(\*5) × 2年)  
 × A社取得分25%(\*6) = 452

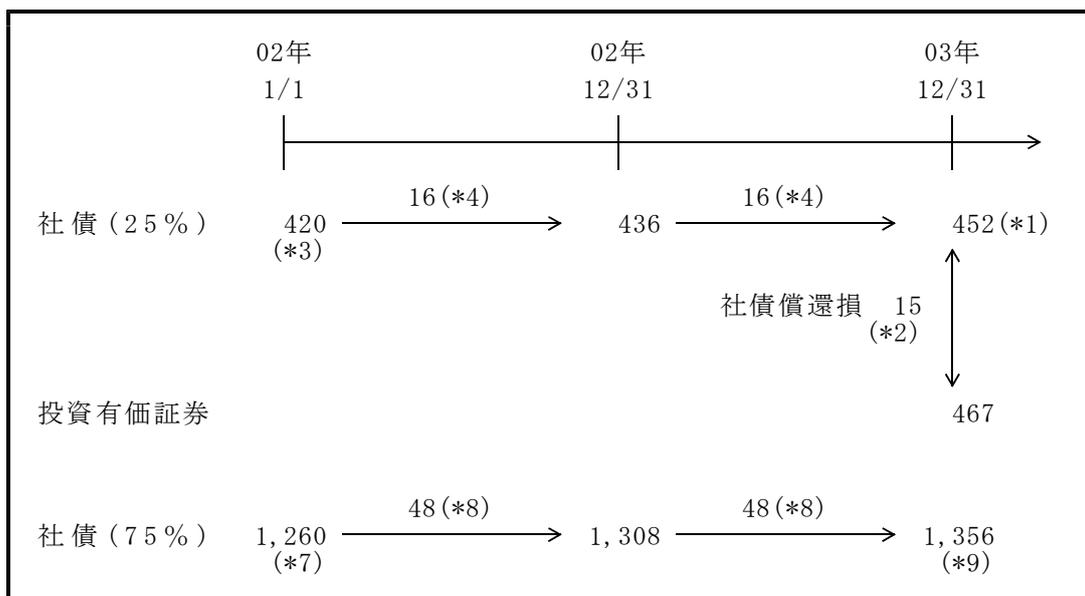
(\*2) 社債償還分452(\*1) - 取得原価467 = △15

(\*3) 払込金額1,680 × A社取得分25%(\*6) = 420

(\*4) 64(\*5) × A社取得分25%(\*6) = 16

(\*5) (額面2,000 - 払込金額1,680) ×  $\frac{12\text{ヶ月}}{60\text{ヶ月}(02.1\sim06.12)}$  = 64

(\*6)  $\frac{\text{額面}(A\text{社取得分})500}{\text{額面}2,000} = 25\%$



(\*7) 払込金額1,680 × (1 - 25%(\*6)) = 1,260

(\*8) 64(\*5) × (1 - 25%(\*6)) = 48

(\*9) 1,260(\*7) + 償却原価法による償却額48(\*8) × 2年 = 1,356

又は、償還時におけるP社社債(払込金額1,680 + 償却原価法による償却額64(\*5) × 2年)  
 × (1 - 25%(\*6)) = 1,356

## II. B 社

### 1. タイム・テーブル

	01年 12/31		02年 12/31		03年 12/31
		60%		70%	
	+60%		+10%		△60%
資本金	500		500		500
利益剰余金	500	180	800	70	900
合計	1,000	120	1,300	30	1,400
取得持分	600		130		-840(*1)
取得原価	870		180		-900(*2)
資本剰余金			△50		
のれん	270	△54	216	△54	162
					-135(*3)
					27(*4)
					-75(*5)

#### 売却損益の修正

(\*1) T/T 資本合計  $1,400 \times \text{売却比率}60\% = 840$

(\*2) 取得原価  $(870 + 180) \times \frac{\text{売却比率}60\%}{\text{売却前持分比率}70\%} = 900$

(\*3) 162 - 支配を喪失して連結子会社に該当しなくなった場合における

のれんの残存する未償却額  $27(*4) = 135$

又は、 $162 \times \frac{\text{支配獲得時持分比率}60\% - \text{売却後持分比率}10\%(*6)}{\text{支配獲得時持分比率}60\%} = 135$

(\*4)  $162 \times \frac{\text{売却後持分比率}10\%(*6)}{\text{支配獲得時持分比率}60\%} = 27$

(注) 問題文の指示より、支配を喪失して連結子会社および関連会社のいずれにも該当しなくなった場合における、のれんの残存する未償却額の算定に当たっては、支配獲得時の持分比率60%に対する残存する持分比率10%(\*6)の割合に基づく方法による。

(\*5) 連結上の簿価  $(840(*1) + 135(*3)) - \text{個別上の簿価}900(*2) = 75$

(注) 非支配株主持分増加額(親会社持分減少額)とのれん減少額から構成される「連結上の簿価」と、「個別上の簿価」との間に生じた差額は、「子会社株式の売却損益の修正」として処理する。なお、支配獲得後に追加取得や一部売却等が行われた後に子会社株式を売却して連結除外をした場合は、以下の式では売却損益の修正額を算定できないので注意すること。

$$(\text{支配獲得後利益剰余金} - \text{のれん償却額}) \times \frac{\text{売却持分比率}}{\text{売却前持分比率}}$$

(\*6) 売却前持分比率70% - 売却比率60% = 10%

## 2. 開始仕訳

(借) 資 本 金	500	(貸) 諸 資 産	1,050
資 本 剰 余 金	50(*7)	(子 会 社 株 式)	
利 益 剰 余 金	674(*8)	非 支 配 株 主 持 分	390(*9)
の れ ん	216		

(\*7) 02年度の追加取得で生じた資本剰余金

(\*8)  $500 + 120 + 54 = 674$  又は、 $800 - (180 - 54) = 674$

(\*9) T/T 資本合計  $1,300 \times B$  社非支配株主持分比率  $30\% = 390$

## 3. 当期純利益の按分

(借) 非支配株主に帰属する当期純損益	30	(貸) 非 支 配 株 主 持 分	30
---------------------	----	-------------------	----

## 4. のれんの償却

(借) の れ ん 償 却 額	54	(貸) の れ ん	54
-----------------	----	-----------	----

## 5. 支配の喪失を伴う子会社株式の一部売却

### (1) 個別上の仕訳

(借) 諸 資 産	1,080	(貸) 諸 資 産	900(*2)
(現 金 預 金)		(子 会 社 株 式)	
		子 会 社 株 式 売 却 益	180

### (2) 連結上あるべき仕訳

(借) 諸 資 産	1,080	(貸) 非 支 配 株 主 持 分	840(*1)
(現 金 預 金)		の れ ん	135(*3)
		子 会 社 株 式 売 却 益	105

### (3) 連結修正仕訳 ((2) - (1))

(借) 諸 資 産	900(*2)	(貸) 非 支 配 株 主 持 分	840(*1)
(子 会 社 株 式)		の れ ん	135(*3)
子 会 社 株 式 売 却 益	75(*5)		

## 6. 連結除外

(借) 諸 負 債	1,400(*10)	(貸) 諸 資 産	2,600(*10)
諸 資 産	150(*11)	土 地	200(*10)
(子 会 社 株 式)		の れ ん	27(*4)
利 益 剰 余 金	17(*12)		
(連結除外に伴う利益剰余金減少高)			
非 支 配 株 主 持 分	1,260(*13)		

(注) 支配を喪失して連結の範囲から除外する場合、子会社株式の追加取得によって生じた資本剰余金は取り崩さず、引き続き連結上、資本剰余金として計上する。

(\*10) B社個別B/Sにおける金額

(\*11) 取得原価  $(870 + 180) - 売却分 900(*2) = 150$

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。

(\*12)  $T/T(180 + 70 - 54 \times 2 \text{年}) - \text{資本剰余金} 50(*7) - \text{売却損益の修正} 75(*5) = 17$

(\*13)  $T/T \text{ 資本合計} 1,400 \times \text{売却後 B 社非支配株主持分比率} 90\% = 1,260$

連結上の簿価 1,142 (*14)	連結除外に伴う利益剰余金減少高	子会社株式売却損益の修正	} 180 70 $\Delta 54 \times 2 \text{年}$ $\Delta 50(*7)$
	17(*12)	75(*5)	
個別上の簿価 1,050	150(*11)	900(*2)	
	} 売却後持分比率10%(*6)		
	} 売却比率60%		
	} 売却前持分比率70%		

(\*14)  $T/T \text{ 資本合計} 1,400 \times 70\% + \text{のれん未償却額} 162 = 1,142$

又は、 $\text{取得原価} (870 + 180) + T/T(180 + 70 - 54 \times 2 \text{年}) - \text{資本剰余金} 50(*7) = 1,142$

### Ⅲ. C 社

#### 1. 評価差額の計上(全面時価評価法)

(借) 土 地	150(*1)	(貸) 評 価 差 額	150
---------	---------	-------------	-----

(\*1) 03年度末(時価450－簿価300)＝150

(注) 支配獲得時(03年度末)において時価評価をやり直す。

#### 2. タイム・テーブル

	02年 12/31		03年 12/31	
		30%		
	+30%		+40%(計70%)	
資 本 金	1,000		1,000	
利益剰余金	700	60	900	
評 価 差 額	—		150(*1)	
合 計	<u>1,700</u>		<u>2,050</u>	
取 得 持 分	510		1,435	
取 得 原 価	750		750	} 1,960(*4)
取 得 原 価			1,120	
持分法による投資増加額			△18(*2)	
段階取得に係る差益			108(*3)	
の れ ん	<u>240</u>	△48	—	
の れ ん			<u>525</u>	

(\*2) 投資後利益剰余金のうち投資会社P社帰属分60－のれん償却額48－未実現損益30(\*5)

＝△18

(\*3) 連結上の取得原価1,960(\*4)－持分法上の簿価1,852(\*6)＝108

又は、2,800(\*7)×原始取得比率30%－(750+持分法による投資増加額△18(\*2))＝108

(\*4) 2,800(\*7)×P社持分比率70%＝連結上の取得原価1,960

(\*5) 土地売却益100×原始取得比率30%＝30

(\*6) 個別上の取得原価1,870(\*8)＋持分法による投資増加額△18(\*2)＝1,852

(注) 投資会社が持分法適用関連会社と企業結合した場合には、支配を獲得するに至った個々の取引ごとの原価は持分法による評価額を指すため、その場合には、企業結合日直前の被取得企業の株式(関連会社株式)の持分法による評価額と企業結合日の時価との差額は、当期の段階取得に係る損益とし、これに見合う金額は、のれん(又は負ののれん)の修正として処理される。なお、企業結合日直前の個別財務諸表上の関連会社株式の帳簿価額と持分法による評価額との差額は、のれん(又は負ののれん)の修正として処理される。また、持分法による評価額には、関連会社株式に含めて処理されているのれんの未償却残高、未実現損益に関する修正額が含まれる。

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。

(\*7) 03年12月31日取得分1,120 ÷ 追加取得比率40% = 支配獲得時時価2,800

(\*8) 750 + 1,120 = 個別上の取得原価1,870

750		750		750
1,120		1,120		1,120
個別上の取得原価 1,870(*8)		持分法上の簿価 1,852(*6)		連結上の取得原価 1,960(*4)

750	持分法による投資増加額 △18(*2)	732	持分法による投資増加額 △18(*2)	段階取得に係る差益 108(*3)	840
				750	

	個別上の取得原価		持分法上の簿価		連結上の取得原価
		持分法による投資増加額 △18(*2)		段階取得に係る差益 108(*3)	
30%	750	→	732	→	840
40%	1,120		1,120		1,120
	<u>1,870(*8)</u>		<u>1,852(*6)</u>		<u>1,960(*4)</u>

### 3. 持分法適用仕訳

(注) 連結子会社としたのは期末であるので、フロー項目は持分法適用仕訳として行う。

#### (1) 開始仕訳 (30%取得)

仕 訳 な し	
---------	--

#### (2) 当期純利益の認識

(借) 諸 資 産 (投 資 有 価 証 券)	60	(貸) 持分法による投資損益	60
----------------------------	----	----------------	----

#### (3) のれんの償却

(借) 持分法による投資損益	48	(貸) 諸 資 産 (投 資 有 価 証 券)	48
----------------	----	----------------------------	----

#### (4) 土 地 (C社 → P社, 未実現損益の調整)

(借) 持分法による投資損益	30(*5)	(貸) 諸 資 産 (投 資 有 価 証 券(注))	30
----------------	--------	-------------------------------	----

(注) 問題文の指示より, 持分法適用関連会社であるC社に生じた未実現損益の処理については,  
C社株式(投資有価証券)の金額を加減する方法による。

### 4. 連結修正仕訳

#### (1) 持分法から連結への移行及びC社株式の評価替え

(借) 諸 資 産 (投 資 有 価 証 券)	18(*2)	(貸) 諸 資 産 (子 会 社 株 式)	18
(借) 諸 資 産 (子 会 社 株 式)	108	(貸) 段階取得に係る差益	108(*3)

#### (2) 連結上の取得原価による投資と資本の相殺消去

(借) 資 本 金	1,000(*9)	(貸) 諸 資 産	1,960(*4)
利 益 剰 余 金	900(*9)	(子 会 社 株 式)	
評 価 差 額	150(*1)	非 支 配 株 主 持 分	615(*10)
の れ ん	525(*11)		

(\*9) C社個別B/Sにおける金額

(\*10) T/T 資本合計2,050×C社非支配株主持分比率30%=615

(\*11) 連結上の取得原価1,960(\*4)－取得持分1,435(\*12)=525

(\*12) T/T 資本合計2,050×P社持分比率70%=1,435

(参考) 仮に、土地をP社に売却していなかった場合(03年度末においてC社に土地売却益と同額の評価差額が生じている場合)でも土地、のれん及び利益剰余金は同じになる。

1. 評価差額の計上(全面時価評価法)

(借) 土	地	250(*13)	(貸) 評	価	差	額	250
-------	---	----------	-------	---	---	---	-----

(\*13) 03年度末(時価450-簿価300) + (売却価額300-簿価200) = 250

(注) 支配獲得時(03年度末)において時価評価をやり直す。

2. タイム・テーブル

	02年 12/31		03年 12/31	
		30%		
	+30%		+40%(計70%)	
資本金	1,000		1,000	
利益剰余金	700	60	800(*14)	
評価差額	—		250(*13)	
合計	<u>1,700</u>		<u>2,050</u>	
取得持分	510		1,435	
取得原価	750		750	} 1,960(*4)
取得原価			1,120	
持分法による投資増加額			12(*15)	
段階取得に係る差益			78(*16)	
のれん	<u>240</u>	△48	—	
のれん			<u>525</u>	

(\*14) 900(\*9) - 売却益100 = 800

(\*15) 投資後利益剰余金のうち投資会社P社帰属分60 - のれん償却額48 = 12

(\*16) 連結上の取得原価1,960(\*4) - 持分法上の簿価1,882(\*17) = 78

又は、2,800(\*7) × 原始取得比率30% - (750 + 持分法による投資増加額12(\*15)) = 78

(\*17) 個別上の取得原価1,870(\*8) + 持分法による投資増加額12(\*15) = 1,882

#### IV. E 社

##### 1. 個別財務諸表の換算

##### (1) 02年度（株主資本等変動計算書）

##### 株主資本等変動計算書

自02年1月1日 至02年12月31日

科 目	外 貨 (百万ドル)	為替相場 (円/ドル)	円 貨 (百万円)	科 目	外 貨 (百万ドル)	為替相場 (円/ドル)	円 貨 (百万円)
資本金当期末残高	14	140(*1)	1,960	資本金当期首残高	14	140(*1)	1,960
利益剰余金当期末残高	9	—	1,250	利益剰余金当期首残高	8	140(*1)	1,120
				当期純利益	∴ 1	130(*2)	130
為替換算調整勘定当期末残高	—	—	△450 (*3)	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	—	—	∴ △450

(\*1) 支配獲得時為替相場

(\*2) 02年度AR

(\*3) (資本金14百万ドル+利益剰余金9百万ドル)×02年度CR120円/ドル

— (資本金1,960+利益剰余金1,250) = △450

(2) 03年度

① 株主資本等変動計算書

株主資本等変動計算書

自03年1月1日 至03年12月31日

科 目	外 貨 (百万ドル)	為替相場 (円/ドル)	円 貨 (百万円)	科 目	外 貨 (百万ドル)	為替相場 (円/ドル)	円 貨 (百万円)
資本金当期末残高	14	140(*1)	1,960	資本金当期首残高	14	140(*1)	1,960
利益剰余金当期末残高	10	—	1,360	利益剰余金当期首残高	9	—	1,250
				当期純利益	∴ 1	110(*4)	110
為替換算調整勘定当期末残高	—	—	△920 (*5)	為替換算調整勘定当期首残高	—	—	△450 (*3)
				為替換算調整勘定当期変動額	—	—	∴ △470

(\*4) 03年度AR

(\*5) (資本金14百万ドル+利益剰余金10百万ドル)×03年度CR100円/ドル

— (資本金1,960+利益剰余金1,360) = △920

② 貸借対照表

貸 借 対 照 表

03年12月31日

科 目	外 貨 (百万ドル)	為替相場 (円/ドル)	円 貨 (百万円)	科 目	外 貨 (百万ドル)	為替相場 (円/ドル)	円 貨 (百万円)
諸 資 産	22	100(*6)	2,200	諸 負 債	8	100(*6)	800
土 地	10	100(*6)	1,000	資 本 金	14	140(*1)	1,960
				利 益 剰 余 金	10	—	1,360
				為替換算調整勘定	—	—	△920 (*5)
合 計	32	100(*6)	3,200	合 計	32	100(*6)	3,200

(\*6) 03年度CR

## 2. タイム・テーブル

	01年 12/31		02年 12/31		03年 12/31
	140円	80%	120円	80%	100円
		A R 130円		A R 110円	
	+80%				△20%
資本金	1,960		1,960		1,960
利益剰余金	1,120	104	1,250	88	1,360
		26		22	
為替換算調整勘定	—	△360	△450(*3)	△376	△920(*5)
合計	3,080	△90	2,760(*7)	△94	2,400(*11)
取得持分	2,464				-480(*12)
取得原価	2,884				-721(*13)
売却損益の取消					71(*14)
為替換算調整勘定の取崩					184(*15)
資本剰余金					△14
CR換算前のれん (外貨建のれん償却額)	420	△78(*8)	342	△66(*16)	276
		(△0.6百万ドル)		(△0.6百万ドル)	
為替換算調整勘定	—	△54(*10)	△54(*10)	△42	△96(*18)
のれん (外貨建のれん)	420		288(*9)		180(*17)
	(3百万ドル)		(2.4百万ドル)		(1.8百万ドル)

(\*7) (資本金14百万ドル+利益剰余金9百万ドル)×02年度C R 120円/ドル=2,760

(\*8) 外貨建のれん償却額0.6百万ドル×02年度A R 130円/ドル=78

(\*9) 外貨建のれん02年度末残高2.4百万ドル×02年度C R 120円/ドル=288

(\*10) 288(\*9) - (420 - 78(\*8)) = △54

(\*11) (資本金14百万ドル+利益剰余金10百万ドル)×03年度C R 100円/ドル=2,400

(\*12) T/T 資本合計2,400(\*11)×売却比率20%=売却した株式に対応する持分480

(\*13) 個別上の取得原価2,884× $\frac{\text{売却比率}20\%}{\text{売却前持分比率}80\%}$  = 721

(\*14) 売却価額650 - 個別上の簿価721(\*13) = △71

(\*15) (△360 + △376)× $\frac{\text{売却比率}20\%}{\text{売却前持分比率}80\%}$  = 資本合計に係る分△184

(\*16) 外貨建のれん償却額0.6百万ドル×03年度A R 110円/ドル=66

(\*17) 外貨建のれん03年度末残高1.8百万ドル×03年度C R 100円/ドル=180

(\*18) 180(\*17) - (420 - 78(\*8) - 66(\*16)) = △96

### 3. 開始仕訳

(借) 資 本 金	1,960	(貸) 諸 資 産	2,884
利 益 剰 余 金	1,224(*19)	(子 会 社 株 式)	
の れ ん	288(*9)	為 替 換 算 調 整 勘 定	36(*20)
		非 支 配 株 主 持 分	552(*21)

(\*19) T/T より,  $1,120 + 26 + 78(*8) = 1,224$  又は,  $1,250 - (104 - 78(*8)) = 1,224$

(\*20) T/T より,  $\Delta 90 - \Delta 54(*10) = \Delta 36$  又は,  $\Delta 450 - (\Delta 360 - 54(*10)) = \Delta 36$

(\*21) T/T 資本合計  $2,760(*7) \times E$  社非支配株主持分比率  $20\% = 552$

### 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	22	(貸) 非 支 配 株 主 持 分	22
---------------------	----	-------------------	----

### 5. のれんの償却

(借) の れ ん 償 却 額	66(*16)	(貸) の れ ん	66
-----------------	---------	-----------	----

### 6. のれんに係る為替換算調整勘定

(借) 為 替 換 算 調 整 勘 定	42	(貸) の れ ん	42
---------------------	----	-----------	----

### 7. 資本合計に係る為替換算調整勘定の按分

(借) 非 支 配 株 主 持 分	94	(貸) 為 替 換 算 調 整 勘 定	94
-------------------	----	---------------------	----

8. 一部売却

(1) 個別上の仕訳

(借) 諸	資	産	650	(貸) 諸	資	産	721(*13)
(現	金	預	金)	(子	会	社	株
							式)
		子会社株式売却損	71(*14)				

(2) 連結上あるべき仕訳

(借) 諸	資	産	650	(貸) 為替換算調整勘定	184(*15)
(現	金	預	金)	非支配株主持分	480(*12)
		資本剰余金	14(*22)		

(\*22) 売却価額650 - 売却持分664(\*23) = △14

(\*23) 非支配株主持分増加額480(\*12) + 184(\*15) = 664

(3) 連結修正仕訳 ((2) - (1))

(借) 諸	資	産	721(*13)	(貸) 為替換算調整勘定	184(*15)
(子	会	社	株	非支配株主持分	480(*12)
			式)	子会社株式売却損	71(*14)
		資本剰余金	14(*22)		

(注) 子会社株式の一部売却等により親会社持分比率が減少した場合、資本合計に係る為替換算調整勘定合計に係る為替換算調整勘定は取り崩され、「非支配株主持分」に含めて計上される。

また、一部売却において、売却分に係るのれんの取崩を行わないので、のれんに係る為替換算調整勘定の取崩も行われぬ。したがって、一部売却によって取り崩される為替換算調整勘定は資本合計に係る為替換算調整勘定のみである。

(注) 上記連結修正仕訳は以下の2つに分解して考えてもよい。

① 為替換算調整勘定の取崩

(借) 非支配株主持分	184	(貸) 為替換算調整勘定	184(*15)
-------------	-----	--------------	----------

② 一部売却

(借) 諸	資	産	721(*13)	(貸) 非支配株主持分	664(*23)
(子	会	社	株	子会社株式売却損	71(*14)
			式)		
		資本剰余金	14(*22)		

V. 解答数値の算定

ア. P社個別損益計算書の「子会社株式売却損益」の合計金額（売却益－売却損の金額）

$$B社株式売却益180 - E社株式売却損71 = 109$$

イ. 開始仕訳による子会社株式の消去額

$$A社株式2,000 + B社株式(870 + 180) + D社株式(200 + 150) + E社株式2,884 = 6,284$$

(注) 「開始仕訳による」子会社株式の消去額であるため、03年度中の子会社株式の取得及び売却については考慮しない点に注意すること。

ウ. 商品甲に関する連結集団内部取引消去と未実現損益消去による

売上原価の修正額（増加額－減少額）

$$\text{未実現損益の調整}(20 + 50) - \text{相殺消去}(1,800 + 1980) = \Delta 3,710$$

エ. 商品甲の未実現損益消去に伴う非支配株主持分の減少額

$$A社付加利益4 + D社付加利益(15 + 3) = 22 \quad \text{又は,}$$

$$\text{アップT/Tより, } A社T/T(4 + 3) + D社T/T 15 = 22$$

オ. 連結損益計算書の「のれん償却額」の金額

$$A社T/T 80 + B社T/T 54 + E社T/T 66 = 200$$

カ. 連結損益計算書の「持分法による投資損失」の金額

$$C社T/T(60 - 48) + \text{土地に係る未実現損益の調整}\Delta 30 = \text{損失}18$$

キ. 連結損益計算書の「土地売却益」の金額：0

(注) C社は期中においては持分法であるため、C社個別損益計算書の土地売却益は連結されない。また、未実現損益の調整においても、土地売却益で調整されないため、解答数値はゼロとなる。

ク. 連結損益計算書の「段階取得に係る差益」の金額

$$C社T/T \text{より, } 108$$

ケ. 連結損益計算書の「社債償還損」の金額

$$\text{社債簿価}452 - \text{投資有価証券取得原価}467 = \text{損}15$$

コ. 連結損益計算書の「非支配株主に帰属する当期純利益」の金額

$$A社T/T(40 + 12) + B社T/T 30 + D社T/T 60 + E社T/T 22$$

$$+ \text{商品甲に係る未実現損益の調整}\{A社付加利益\Delta 4 + D社付加利益(\Delta 15 + \Delta 3)\} = 142$$

$$\text{又は, } A社アップT/T(40 + 12 + \Delta 3 + \Delta 4) + B社T/T 30 + D社アップT/T(60 + \Delta 15)$$

$$+ E社T/T 22 = 142$$

サ. 連結株主資本等変動計算書の「連結除外に伴う利益剰余金減少高」の金額

$$B社T/T(180 + 70 - 54 \times 2年) - \text{資本剰余金}50 - \text{売却損益の修正}75 = 17$$

シ. 連結貸借対照表の「商品甲」の金額

$$P社220 + D社100 - \text{未実現損益の調整}(20 + 50) = 250$$

ス. 連結貸借対照表の「土地」の金額

$$P社5,000 + A社(1,000 - 評価差額200) + C社(300 + 評価差額150) + D社300 \\ + E社1,000 = 7,550$$

(注) B社は期末において支配を喪失しているため、B社個別貸借対照表の土地は連結されない。  
また、C社は期末において連結子会社であるため、C社個別貸借対照表の土地は連結される。

セ. 連結貸借対照表の「のれん」の金額

$$A社T/T 240 + C社T/T 525 + E社T/T 180 = 945$$

ソ. 連結貸借対照表の「社債」の金額

$$P社社債(払込金額1,680 + 償却原価法による償却額64 \times 2年) \\ \times 外部保有分(1 - A社保有分25\%) = 1,356$$

タ. 連結貸借対照表の「資本剰余金」の金額

$$P社5,000 + B社T/T \Delta 50 + E社T/T \Delta 14 = 4,936$$

(注) 支配を喪失して連結の範囲から除外する場合、子会社株式の追加取得及び一部売却等によって生じた資本剰余金は取り崩さず、引き続き連結上、資本剰余金として計上する。

チ. 連結貸借対照表の「利益剰余金」の金額

$$P社5,000 + A社T/T(80 + 160 + 48 - 80 \times 2年) \\ + B社T/T(180 + 70 - 54 \times 2年 - 売却損益の修正75) \\ + C社T/T(60 - 48 + 段階取得に係る差益108) + D社T/T 80 \\ + E社T/T(104 + 88 - 78 - 66 + 売却損益の取消71) \\ - B社の連結除外に伴う利益剰余金減少高17 \\ + 商品甲に係る未実現損益の調整{A社付加利益(\Delta 20 + 4) \\ + D社付加利益(\Delta 50 + 15 + 3)} \\ + 社債償還損\Delta 15 + 土地に係る未実現損益の調整(C社)\Delta 30 = 5,404$$

又は、P社5,000

$$+ アップ・ストリーム反映後A社T/T(80 + 160 + 48 + \Delta 12 + \Delta 16 - 80 \times 2年) \\ + B社T/T(180 + 70 - 54 \times 2年 - 売却損益の修正75) \\ + C社T/T(60 - 48 + 段階取得に係る差益108) \\ + アップ・ストリーム反映後D社T/T(80 + \Delta 20) \\ + E社T/T(104 + 88 - 78 - 66 + 売却損益の取消71) \\ - B社の連結除外に伴う利益剰余金減少高17 \\ + 社債償還損\Delta 15 + 土地に係る未実現損益の調整(C社)\Delta 30 = 5,404$$

ツ. 連結貸借対照表の「為替換算調整勘定」の金額

$$E社T/T(\Delta 360 + \Delta 376 + \Delta 54 + \Delta 42 + 184) = \Delta 648$$

テ. 連結貸借対照表の「非支配株主持分」の金額

$$\begin{aligned} & \text{A社T/T 資本合計}2,360 \times \text{A社非支配株主持分比率}20\% \\ & + \text{C社T/T 資本合計}2,050 \times \text{C社非支配株主持分比率}30\% \\ & + \text{D社T/T 資本合計}700 \times \text{D社非支配株主持分比率}30\% \\ & + \text{E社T/T 資本合計}2,400 \times \text{E社非支配株主持分比率}40\% \\ & + \text{商品甲に係る未実現損益の調整} \{ \text{A社付加利益} \Delta 4 + \text{D社付加利益} (\Delta 15 + \Delta 3) \} \\ & = 2,235 \end{aligned}$$

又は、アップ・ストリーム反映後A社T/T 資本合計2,325×A社非支配株主持分比率20%

$$\begin{aligned} & + \text{C社T/T 資本合計}2,050 \times \text{C社非支配株主持分比率}30\% \\ & + \text{アップ・ストリーム反映後D社T/T 資本合計}650 \times \text{D社非支配株主持分比率}30\% \\ & + \text{E社T/T 資本合計}2,400 \times \text{E社非支配株主持分比率}40\% = 2,235 \end{aligned}$$

**【理論部分】**

**問題 2**

**問 1** について

「貸借対照表の純資産の部の表示に関する会計基準」及び「連結財務諸表に関する会計基準」からの出題である。非支配株主持分が、返済義務のある負債ではないこと、親会社株主に帰属する部分である株主資本でないことに着目し答案を作成すればよいであろう。

[参 考] 「貸借対照表の純資産の部の表示に関する会計基準」 32  
「連結財務諸表に関する会計基準」 55

**問 2** について

「連結財務諸表に関する会計基準」及び「持分法会計に関する会計基準」等からの出題である。連結処理と持分法処理には、連結財務諸表における連結対象科目が全科目か一科目かという違いがあることに着目し、それぞれの処理における、「親会社株主に帰属する当期純利益」の計算過程を簡潔に示すことで答案を作成すればよいであろう。

[参 考] 「持分法会計に関する実務指針」 2

**問 3** について

「後発事象に関する監査上の取扱い」からの出題である。開示後発事象の意義や目的に照らし、翌期以降の親会社の個別財務諸表に重要な影響を及ぼすこと、親会社の連結財務諸表には影響を及ぼさないことを指摘すればよいであろう。

[参 考] 「後発事象に関する監査上の取扱い」