

### 第3問 解答・解説<1>

(会計学)

#### 問題 1

問 1 (正答必要度：A)

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

#### 1. 事業 I

減損損失	330	資産グループ C	②150
		のれん	③180

##### (1) 資産グループ毎の減損処理

資産グループ A：帳簿価額250<割引前将来キャッシュ・フロー290 ∴ 減損認識なし①

資産グループ B：帳簿価額700<割引前将来キャッシュ・フロー730 ∴ 減損認識なし

資産グループ C：帳簿価額400>割引前将来キャッシュ・フロー330 ∴ 減損認識

減損損失②150=帳簿価額400-回収可能価額250

##### (2) より大きな単位での減損処理

帳簿価額1,550 > 割引前将来キャッシュ・フロー1,350 ∴ 減損認識

減損損失330=帳簿価額1,550-回収可能価額1,220

減損損失増加額③180=減損損失330-減損損失150

<のれんの帳簿価額200 ∴全額のれんに優先配分

#### 2. 事業 II

減損損失	240+360	資産グループ E	④197
		資産グループ F	⑤290
		のれん	⑥113

(1) 共用資産帳簿価額配分後帳簿価額：資産グループ D：500=420+400×20%

資産グループ E：670=550+400×30%

資産グループ F：1,030=830+400×50%

資産グループ E：帳簿価額670>割引前将来キャッシュ・フロー600 ∴ 減損認識

減損損失240=帳簿価額670-回収可能価額430

資産グループ F：帳簿価額1,030>割引前将来キャッシュ・フロー810 ∴ 減損認識

減損損失360=帳簿価額1,030-回収可能価額670

(2) 資産グループ Eの減損損失④197.0...=減損損失240×帳簿価額550/670

資産グループ Eの減損損失⑤290.0...=減損損失360×帳簿価額830/1,030

共用資産の減損損失⑥112.8...=減損損失240×帳簿価額400×30%/670

+減損損失360×帳簿価額400×50%/1,030

3. 事業Ⅲ

資産グループG

減損損失	1,270	土地	469
		建物	586
		備品	⑦215

資産グループH

減損損失	1,060	建物	⑧763
		備品	297

- (1) 資産グループG：帳簿価額3,250 > 割引前将来キャッシュ・フロー2,650 ∴ 減損認識

$$\text{減損損失}1,270 = \text{帳簿価額}3,250 - \text{回収可能価額}1,980$$

$$\text{土地の減損損失}468.9 \dots = \text{減損損失}1,270 \times \text{帳簿価額}1,200 / 3,250$$

$$\text{建物の減損損失}586.1 \dots = \text{減損損失}1,270 \times \text{帳簿価額}1,500 / 3,250$$

$$\text{備品の減損損失}⑦214.9 \dots = \text{減損損失}1,270 \times \text{帳簿価額}550 / 3,250$$

- (2) 資産グループH：帳簿価額2,500 > 割引前将来キャッシュ・フロー1,780 ∴ 減損認識

$$\text{減損損失}1,060 = \text{帳簿価額}2,500 - \text{回収可能価額}1,440$$

$$\text{建物の減損損失}⑧763.2 = \text{減損損失}1,060 \times \text{帳簿価額}1,800 / 2,500$$

$$\text{備品の減損損失}296.8 = \text{減損損失}1,060 \times \text{帳簿価額}700 / 2,500$$

問 2

(正答必要度：A)

(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。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。その点を考慮すると、減損の存在が相当程度に確実な場合に限って減損損失を認識することが適当である。よって、減損損失の認識の判定基準として、より金額の大きい割引前将来キャッシュ・フローを用いている。

(2) 企業は、事業資産に対する投資を売却と使用のいずれかの手段によって回収する。経済的合理性から、より多く投資額を回収できる手段が選択されると考えられるため、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が固定資産の回収可能価額になる。よって、減損損失の測定には回収可能価額が用いられる。

### 第3問 解答・解説<2>

(会計学)

#### 問題 2

##### 問 1 (正答必要度：A)

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から、取得形態(自社製作、外部購入)別ではなく、制作目的別に会計処理を定める方法を採用した。

##### 問 2 (正答必要度：A)

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

#### 1. A市場販売目的ソフトウェア

##### (1) X1年度

ソフトウェアA	34,300	ソフトウェア仮勘定	34,300
ソフトウェア減価償却費	①15,400	ソフトウェアA	15,400

\*1：見込販売数量に基づく減価償却費①15,400＝取得原価34,300×2,200個/(2,200+1,300+1,400個)  
 >均等配分額11,433.3...＝34,300×1/3年

∴未償却残高18,900＝取得原価34,300－減価償却費15,400

<翌期以降見込販売収益39,100＝19,500+19,600

##### (2) X2年度

ソフトウェア減価償却費	②9,450	ソフトウェアA	9,450
-------------	--------	---------	-------

\*2：見込販売数量に基づく減価償却費9,100＝期首未償却残高18,900×1,300個/(1,300+1,400個)

<均等配分額②9,450＝18,900×1/2年

∴未償却残高9,450＝期首未償却残高18,900－減価償却費9,450

<翌期以降見込販売収益19,600

##### (3) X3年度

ソフトウェア減価償却費	9,450	ソフトウェアA	9,450
-------------	-------	---------	-------

\*3：期首未償却残高9,450＝減価償却費9,450

2. B市場販売目的ソフトウェア

(1) X1年度

ソフトウェアB	37,800	ソフトウェア仮勘定	37,800
ソフトウェア減価償却費	20,000	ソフトウェアB	20,000

\*1 : 見込販売収益に基づく減価償却費20,000 = 取得原価37,800 × 50,000 / (50,000 + 28,500 + 16,000)  
 > 均等配分額12,600 = 37,800 × 1/3年

∴ 未償却残高17,800 = 取得原価37,800 - 減価償却費20,000

< 翌期以降見込販売収益35,600 = 25,200 + 10,400

(2) X2年度 : X1年度末(X2年度期首)に見込販売数量等の見直し

ソフトウェア減価償却費	③12,600	ソフトウェアB	12,600
-------------	---------	---------	--------

\*2 : 見込販売収益に基づく減価償却費③12,600 = 期首未償却残高17,800 × 25,200 / (25,200 + 10,400)  
 > 均等配分額8,900 = 17,800 × 1/2年

∴ 未償却残高5,200 = 期首未償却残高17,800 - 減価償却費12,600

< 翌期以降見込販売収益10,400

(3) X3年度

ソフトウェア減価償却費	④5,200	ソフトウェアB	5,200
-------------	--------	---------	-------

\*3 : 期首未償却残高5,200 = 減価償却費④5,200

3. C 自社利用目的ソフトウェア

(1) X1年度

ソフトウェアC	20,000	ソフトウェア仮勘定	20,000
ソフトウェア減価償却費	⑤4,000	ソフトウェアC	4,000

\*1 : 定額法による減価償却費⑤4,000 = 取得原価20,000 × 1/5年

∴ 未償却残高16,000 = 取得原価20,000 - 減価償却費4,000

(2) X2年度

ソフトウェア減価償却費	4,000	ソフトウェアC	4,000
-------------	-------	---------	-------

\*2 : 定額法による減価償却費4,000 = 期首未償却残高16,000 × 1/4年

∴ 未償却残高12,000 = 期首未償却残高16,000 - 減価償却費4,000

(3) X3年度 : X2年度末(X3年度期首)に残存利用可能期間の見直し(残存3年→2年)

ソフトウェア減価償却費	⑥6,000	ソフトウェアC	6,000
-------------	--------	---------	-------

\*3 : 定額法による減価償却費⑥6,000 = 期首未償却残高12,000 × 1/2年

∴ 未償却残高6,000 = 期首未償却残高12,000 - 減価償却費6,000

問 3

(正答必要度 : 計算A、理論B)

(1)	900	千円
(2) 本問では見積販売数量に基づく減価償却を行っているが、X3年度に販売価格が大きく下落したことによる販売収益の減少を減価償却費に反映することができていない。このため、X1年度とX2年度における減価償却費が不足し、X3年度において未償却残高が回収不能となった。		

1. 市場販売目的ソフトウェア

(1) X1年度

ソフトウェア	31,500	ソフトウェア仮勘定	31,500
ソフトウェア減価償却費	10,800	ソフトウェア	10,800

\*1 : 見込販売数量に基づく減価償却費10,800 = 取得原価31,500 × 1,200個 / (1,200 + 1,400 + 900個)  
> 均等配分額10,500 = 31,500 × 1/3年

∴ 未償却残高20,700 = 取得原価31,500 - 減価償却費10,800

※ 本来は翌期以降見込販売収益28,200 (= 21,000 + 7,200) との比較をしますが、問題趣旨から省略

(2) X2年度

ソフトウェア減価償却費	12,600	ソフトウェア	12,600
-------------	--------	--------	--------

\*2 : 見込販売数量に基づく減価償却費12,600 = 期首未償却残高20,700 × 1,400個 / (1,400 + 900個)  
> 均等配分額6,300 = 12,600 × 1/2年

∴ 未償却残高8,100 = 期首未償却残高20,700 - 減価償却費12,600

※ 本来は翌期以降見込販売収益7,200 と比較しますが、問題趣旨から省略している。

(3) X3年度

ソフトウェア減価償却費	8,100	ソフトウェア	8,100
-------------	-------	--------	-------

\*3 : 期首未償却残高8,100 = 減価償却費8,100 > 販売収益7,200

∴ 回収不能金額900 = 期首未償却残高8,100 - 販売収益7,200

<参考：回収不能金額をX2年度に見越計上する場合の処理>

(2) X2年度

ソフトウェア減価償却費	12,600	ソフトウェア	12,600
費用又は損失	900	ソフトウェア	900

(3) X3年度

ソフトウェア減価償却費	7,200	ソフトウェア	7,200
-------------	-------	--------	-------

## 第4問 解答<1>

(会計学)

### 問題 1

#### 問 1

(正答必要度：A)

(1)

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

\*1：退職給付引当金△100＝退職給付債務1,000－年金資産1,080

$$\begin{aligned}
 &+ \text{未認識数理計算上の差異(貸方)100} - \text{未認識過去勤務費用(借方)120} \\
 &= \text{前払年金費用100}
 \end{aligned}$$

(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などから、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、財務諸表の利用者に誤解を与えるおそれがあると考えられる。このため、年金資産の額は退職給付に係る負債の計上額の計算にあたって差し引くこととし、資産の部にそのまま計上されることはない。

#### 問 2

(正答必要度：A)

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、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ないといえる。よって、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、その選択が認められている。

#### 問 3

(正答必要度：C)

重要な影響の有無の判断にあたっては、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ときには、重要な影響を及ぼすものと判断される。

問題 2

問 1

(正答必要度：計算A、理論B)

(1) 450,000 円

(計算過程) X3年度期首未償却残高1,800,000=2,400,000×6年/8年  
X3年度減価償却費450,000=X3年度期首未償却残高1,800,000×1/残存耐用年数4年

(2) 臨時諸客は、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となることから、新たな事実の発生に伴う見積りの変更に関する会計処理としては適切な方法ではないとして、日本の会計基準で採用されていない。

問 2

(正答必要度：A)

減価償却方法の変更は、計画的・規則的な償却方法の中での変更であり、**会計方針の変更**ではあるものの、固定資産に関する**経済的便益の消費パターンに関する見積りの変更**を伴うものと考えられる。よって、減価償却方法の変更は、**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**するものとし、会計上の見積りの変更と同様に遡及適用は行わない。



## 第4問 解答<2>

(会計学)

### 問題 3

#### 問 1

(正答必要度：(1) C、(2) A、(3) A)

(1) 企業が新規業態に進出した場合等、過去の貸倒実績率を用いることができない場合又は適切でない場合には、**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算定**することが考えられる。

(2) キャッシュ・フロー見積法は、**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、債権の元本の回収及び利息の受取りに係る**キャッシュ・フローを合理的に見積ることができる債権**について採用することができる。

(3) **資産の収益性が低下した場合に、将来に損失を繰り延べないために行われる会計処理であり、資産の回収可能性を帳簿価額に反映させるための、取得原価基準の下で行われる過大な帳簿価額の臨時的な減額**である点で共通する。

#### 問 2

(正答必要度：A)

子会社株式は、**他企業の支配を目的として保有する株式**であり、**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、取得原価をもって貸借対照表価額とする。関連会社株式は、**他企業への影響力の行使を目的として保有する株式**であることから、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り、取得原価をもって貸借対照表価額とする。

### 問題 4

#### 問 1

(正答必要度：(1) B、(2) A)

(1) 自己株式処分差損については、**自己株式の取得と処分を一連の取引**とみた場合、純資産の部の**株主資本からの分配の性格**を有し、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**であると考え、利益剰余金の額の減少と考える。

(2) 自己株式処分差損は、**自己株式の取得と処分を一連の取引**とみた場合、**払込資本の払戻しと同様の性格**を持つと考えられ、また、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、資本剰余金の額の減少とすることが適切であると考えた。

問 2

(正答必要度：A)

(1) 自己株式数の増加として処理する

(2) 自己株式の取得は、**株主との間の資本取引**であり、会社財産の払戻しとして**株主資本から控除する会計処理**を採用していることとの**整合性**から、**換金可能な資産として時価で測定する方法は適切ではない**。よって、自己株式の数のみの増加として処理する方法が採用される。

## 第5問 解答<1>

(会計学)

### 問題 1

(正答必要度：)

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

### 問題 2

#### 問 1

(正答必要度：A)

非支配株主持分は、非支配株主への返済義務がなく負債には該当せず純資産の部に表示される。また、連結財務諸表は、親会社の株主に帰属するもののみを株主資本に反映するとしており、子会社の資本のうち親会社に帰属しない部分である非支配株主持分は、親会社株主に帰属しないため、株主資本以外の項目として表示される。(150字)

(150字)

#### 問 2

(正答必要度：B)

連結処理の場合、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「非支配株主に帰属する当期純利益」を非支配株主持分に振り替えて、親会社株主に帰属する当期純利益を計算する。他方、持分法処理の場合、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」として計上して、親会社株主に帰属する当期純利益を計算する。そして、両処理によるのれんの償却や未実現損益の計算が当期損益に与える影響も同じであることから、「親会社株主に帰属する当期純利益」は同額になる。(249字)

(250字)

**問 3**

(正答必要度：B)

開示後発事象は、翌事業年度以降の財政状態及び経営成績に重要な影響を及ぼす事象について、財務諸表利用者の会社に関する的確な判断に資するため、当該事業年度の財務諸表に注記を行うものである。本問の後発事象は親会社と財務諸表上同規模の連結子会社との吸収合併であり、翌事業年度以降の親会社個別財務諸表に重要な影響を及ぼすため注記が必要と判断される。しかし、共通支配下の吸収合併であり、連結財務諸表への重要な影響はないと考えられるため連結財務諸表への注記は不要と判断される。(231字)

(250字)