

# 令和5年試験

## 論文式試験問題

### 会計学〔午後〕

#### 注意事項

##### 1 受験上の注意事項

- ・試験官からの注意事項の聞き漏らし／受験案内や試験室及び受験票その他に記載・掲示された注意事項の未確認等、これらを原因とした試験における不利益は自己責任になります。
- ・携帯電話等の通信機器や携行品の取扱いについては、試験官の指示に従ってください。
- ・試験開始の合図があるまで、配付物や筆記用具に触れないでください。
- ・問題に関する質問には、応じません。

##### 2 不正受験や迷惑行為の禁止

- ・不正行為を行った場合／試験官の指示に従わない場合／周囲に迷惑をかける等、適正な試験実施に支障を来す行為を行った場合、直ちに退室を命ずることがあります。

##### 3 試験問題

- ・試験開始の合図後、直ちに頁数(全18頁)を調べ、不備等があれば黙って挙手し、試験官に申し出てください。

##### 4 答案用紙

- ・問題冊子の中ほどに挿入してあります。
- ・試験開始の合図後、直ちに頁数(全6頁)を調べ、不備等があれば黙って挙手し、試験官に申し出てください。
- ・答案作成に当たっては、ボールペン又は万年筆(いずれも黒インクに限る。消しゴム等でインクが消えるボールペンは不可。)及び修正液又は修正テープ(白色に限る。)を使用してください。これらのもの以外を使用した場合／答案用紙に記入した文字(数字を含む。)の判読が困難な場合、採点されないことがあります。
- ・答案用紙の左上をホッチキス留めしてあります。ホッチキス留めを外した場合は、採点されないことがあります。

##### 5 受験番号シールの貼付

- ・配付後、目視で受験番号及び氏名を確認し、不備等があれば黙って挙手し、試験官に申し出てください。
- ・試験開始の合図後、各答案用紙の右上の所定欄へ全頁に貼付してください。

##### 6 試験終了後

- ・試験終了の合図後、直ちに筆記用具を置き、答案用紙は裏返して通路側に置いてください。
- ・試験官が答案用紙を集め終わり指示するまで、絶対に席を立たないでください。
- ・答案用紙が試験官に回収されずに手元に残っていた場合は、直ちに挙手し、試験官に申し出てください。  
試験官に回収されない場合、いかなる理由があっても答案は採点されません。

##### 7 試験問題(該当ある科目は法令基準等)の持ち帰り

- ・試験終了後、持ち帰ることができます。  
なお、中途退室する場合には、持ち出しは認めません。必要な場合は、各自の席に置いておきますので、試験終了後、速やかに取りに来てください。

**令和5年論文式会計学〔午後〕**

(会 計 学)      $\left\{ \begin{array}{l} \text{〔午前〕とあわせ} \\ \text{満点} \quad 300 \text{点} \end{array} \right\} \left\{ \begin{array}{l} \text{第3問から第5問まで} \\ \text{時 間} \quad 3 \text{時間} \end{array} \right\}$

第 3 問 (60 点)

**問題 1**    キャッシュ・フロー計算書に関する次の **問 1** および **問 2** に答えなさい。

**問 1**    [資料Ⅰ]および[資料Ⅱ]に基づき、[資料Ⅲ]に示した当期(X1年4月1日~X2年3月31日)のキャッシュ・フロー計算書を間接法により作成し、①~⑩に当てはまる金額を解答しなさい。なお、金額がマイナスの場合は、その金額の前に△を付すこと。

〔資料Ⅰ〕 財務諸表

貸借対照表

(単位：百万円)

資産	X1年 3月31日	X2年 3月31日	負債・純資産	X1年 3月31日	X2年 3月31日
現金及び預金	5,150	7,410	支払手形	1,040	1,130
受取手形	1,950	1,830	買掛金	4,040	3,280
売掛金	3,410	4,180	1年内返済予定の 長期借入金	—	800
貸倒引当金	△ 120	△ 190	未払法人税等	440	680
棚卸資産	4,720	4,090	未払利息	80	90
未収利息	50	40	長期借入金	4,700	4,900
有形固定資産	5,580	6,440	退職給付引当金	2,170	2,350
減価償却累計額	△ 2,460	△ 1,790	資本金	4,000	4,500
投資有価証券	1,130	690	利益剰余金	2,940	4,970
資産合計	19,410	22,700	負債・純資産合計	19,410	22,700

## 令和5年論文式会計学〔午後〕

### 損益計算書

X1年4月1日～X2年3月31日(単位：百万円)

売上高	30,800
売上原価	<u>25,620</u>
売上総利益	<u>5,180</u>
販売費及び一般管理費	
給料・手当・賞与	1,230
貸倒引当金繰入額	70
旅費交通費	50
退職給付費用	80
減価償却費	170
その他	<u>30</u>
販売費及び一般管理費合計	<u>1,630</u>
営業利益	<u>3,550</u>
営業外収益	
受取利息及び配当金	90
為替差益	230
その他	<u>20</u>
営業外収益合計	<u>340</u>
営業外費用	
支払利息	120
その他	<u>10</u>
営業外費用合計	<u>130</u>
経常利益	<u>3,760</u>
特別利益	
投資有価証券売却益	580
特別損失	
有形固定資産除却損	330
投資有価証券評価損	<u>350</u>
特別損失合計	<u>680</u>
税引前当期純利益	3,660
法人税、住民税及び事業税	<u>1,100</u>
当期純利益	<u><u>2,560</u></u>

## 令和5年論文式会計学〔午後〕

〔資料Ⅱ〕 当期の財務諸表に関する補足情報

1. 有形固定資産Aを除却し、除却時点における帳簿価額330百万円を除却損として計上した(除却時点における減価償却累計額は1,140百万円)。また、有形固定資産Bを取得し、全額預金で支払った。

有形固定資産の減価償却費は、販売費及び一般管理費に計上されている170百万円の他、製造原価に300百万円含まれている。

2. 投資有価証券Cを410百万円で取得し、全額預金で支払うとともに、投資有価証券Dを売却し、売却益580百万円を計上した。売却代金は全額預金に入金された。また、投資有価証券Eについて実質価額が著しく低下したため、期末に評価損350百万円を計上した。

なお、当社の保有する投資有価証券は全て市場価格のない株式である。

3. 長期借入金による資金調達を行い、全額預金に入金された。また、期末に長期借入金のうち1年内返済予定分800百万円を1年内返済予定の長期借入金に振替えた。

4. 増資500百万円を行い、全額預金に入金された。

5. 剰余金の配当を行い、全額預金で支払った。剰余金の配当に係る期首および期末の未払はない。

6. 為替差益は、全て外貨預金の期末の評価替えによるものである。

7. 預金は全て現金及び現金同等物に該当する。

8. 事業税(付加価値割および資本割)については、考慮しないものとする。

## 令和5年論文式会計学〔午後〕

〔資料Ⅲ〕

### キャッシュ・フロー計算書

X1年4月1日～X2年3月31日(単位：百万円)

I 営業活動によるキャッシュ・フロー		
税引前当期純利益	(	)
減価償却費	(	①)
貸倒引当金の増減額	(	)
退職給付引当金の増減額	(	)
受取利息及び配当金	(	)
支払利息	(	)
為替差益	(	)
投資有価証券売却益	(	)
有形固定資産除却損	(	)
投資有価証券評価損	(	)
売上債権の増減額	(	)
棚卸資産の増減額	(	)
仕入債務の増減額	(	②)
小計	(	)
利息及び配当金の受取額	(	)
利息の支払額	(	③)
法人税等の支払額	(	)
営業活動によるキャッシュ・フロー	(	④)
II 投資活動によるキャッシュ・フロー		
有形固定資産の取得による支出	(	⑤)
投資有価証券の取得による支出	(	)
投資有価証券の売却による収入	(	⑥)
投資活動によるキャッシュ・フロー	(	)
III 財務活動によるキャッシュ・フロー		
長期借入れによる収入	(	⑦)
株式発行による収入	(	)
配当金の支払額	(	)
財務活動によるキャッシュ・フロー	(	⑧)

**令和5年論文式会計学〔午後〕**

IV 現金及び現金同等物に係る換算差額	( ⑨ )
V 現金及び現金同等物の増減額	( )
VI 現金及び現金同等物期首残高	( )
VII 現金及び現金同等物期末残高	( ⑩ )

**問 2**

- (1) 連結キャッシュ・フロー計算書等の作成基準では、間接法のキャッシュ・フロー計算書において税金等調整前当期純利益に加減して「非資金損益項目」が表示されるが、売上原価とされる棚卸資産の評価損は「非資金損益項目」として表示されるか否か、答案用紙のいずれかを丸で囲みなさい。また、その理由について説明しなさい。
- (2) 連結キャッシュ・フロー計算書における連結子会社の配当金の支払額の表示について、100 %子会社の場合と非支配株主が存在する場合に分けてそれぞれ説明しなさい。

## 令和5年論文式会計学〔午後〕

**問題 2** リース取引の会計処理に関する次の **問 1** および **問 2** に答えなさい。なお、解答に当たっては、「リース取引に関する会計基準」に従うこと。

**問 1** 次の〔資料〕に基づき、以下の〔問題〕に答えなさい。

〔資料〕 X3年度(X3年4月1日～X4年3月31日)のリース取引と会計処理

1. 当社はX1年4月1日に、甲社から機械装置Aおよび機械装置Bを賃借し、工場で使用している。甲社からの賃借は以下の条件による。

	機械装置A	機械装置B
(1) 所有権移転条項	なし	
(2) 割安購入選択権	なし	
(3) 特別仕様か否か	特別仕様ではない	
(4) 解約不能のリース期間	X1年4月1日から8年間	X1年4月1日から10年間
(5) 見積購入価額 <sup>注1</sup>	85,000千円	220,000千円
(6) リース料	月額1,200千円(1年分をまとめて期末に支払う。)リース料総額115,200千円	月額2,500千円(1年分をまとめて期末に支払う。)リース料総額300,000千円
(7) 取得時の経済的耐用年数	10年	15年
(8) 減価償却方法	定額法(見積残存価額0)	
(9) 追加借入利率	年8% <sup>注2</sup>	

注1：甲社の機械装置Aおよび機械装置Bの購入価額は、当社の見積購入価額に等しいが、当社において甲社の購入価額は明らかではない。

注2：当社は甲社の計算利率を知り得ない。

2. 急激な国際情勢の変化のために、機械装置Aから製造される製品の価格が半値以下になり、減損の兆候が認められた。X4年3月31日における機械装置Aの正味売却価額は20,000千円である。機械装置Aの利用によって各年度に生じる将来キャッシュ・フロー、およびリース期間終了時の正味売却価額は、次のとおりである。なお、各年度の将来キャッシュ・フローは年度末において発生するものとし、使用価値を計算する際の割引率は年10%とする。また、減価償却累計額および減損損失累計額はそれぞれ独立に間接控除形式で表示する。

X4年度	6,000千円
X5年度	6,000千円
X6年度	6,000千円
X7年度	6,000千円
X8年度	6,000千円
リース期間終了時の正味売却価額	10,000千円

## 令和5年論文式会計学〔午後〕

3. 当社は、機械装置Bを使用終了後に除去する法的責任がある。機械装置Bに関する資産除去費用はリース料に含まれていない。機械装置Bを除去するときの支出は、X1年4月1日現在、120,000千円と見積もられた(資産除去債務は取得時にのみ発生するものとする。)。その後、見積りの変更はなされなかった。資産除去債務を算定する際の割引率は年5%とする。なお、機械装置Bに係る減価償却費および支払利息には、資産除去債務に係る利息費用を含まない。

4. 当社はX3年4月1日に、乙社から機械装置Cを賃借し、同時に丙社に転貸している。親会社である当社が一括でリース契約を結び、子会社である丙社に同じ機械装置を導入させている。乙社からの賃借および丙社への転貸は以下の条件による。

機械装置C	乙社からの賃借	丙社への転貸
(1) 所有権移転条項	なし	
(2) 割安購入選択権	なし	
(3) 特別仕様か否か	特別仕様ではない	
(4) 解約不能のリース期間	X3年4月1日から5年間	
(5) 見積購入価額	80,000千円 <sup>注1</sup>	—
(6) リース料	月額1,500千円(1年分をまとめて期末に支払う。) リース料総額90,000千円	月額1,800千円(1年分をまとめて期末に受取る。) リース料総額108,000千円
(7) 取得時の経済的耐用年数	6年	—
(8) 減価償却方法	定額法(見積残存価額0)	—
(9) 追加借入利率	年8% <sup>注2</sup>	—

注1：乙社の機械装置Cの購入価額は、当社の見積購入価額に等しいが、当社において乙社の購入価額は明らかではない。

注2：当社は乙社の計算利率を知り得ない。

5. 4.のリース資産の転貸に係る会計処理は、貸借対照表にリース投資資産およびリース債務の双方を計上し、貸手として受け取るリース料総額と借手として支払うリース料総額の差額を各期に配分する方法による。なお、リース投資資産およびリース債務は利息相当額控除後の金額で計上する。

6. 利息相当額の総額をリース期間中の各期に配分する方法は、利息法による。

7. 当社のリース取引は、機械装置A、機械装置Bおよび機械装置Cが全てである。また、資産除去債務に係る当社の取引は、機械装置B以外に存在しない。

8. X3年度末の決算整理後、リース取引以外の減価償却費は100,000千円および支払利息は100,000千円であった。



## 令和5年論文式会計学〔午後〕

〔問題〕 当社のX3年度の個別貸借対照表に計上される ① リース資産(減価償却累計額および減損損失累計額控除前の金額)、② リース投資資産(流動資産および固定資産の合計額)、③ リース債務(流動負債)、④ リース債務(固定負債)、⑤ 減損損失累計額、⑥ 資産除去債務の金額を答えなさい。また、X3年度の個別損益計算書に計上される ⑦ 減価償却費、⑧ 支払利息、⑨ 転リース差益の金額を答えなさい。なお、該当する金額がない場合は0とし、計算過程で端数が生じる場合は、最終数値の千円未満を四捨五入すること。

### 問 2

- (1) 我が国における現行の会計基準は、リース取引の本質をどのようなものとして考えているか。借手の立場を前提として、次の選択肢①②の中から適切なものを一つ選びなさい。
- ① 法的形式よりも経済的実態を重視する考え方
  - ② リース物件を使用収益する権利の取得をみなし、使用权が移転したとみなす考え方
- (2) オペレーティング・リース取引は、以下のaおよびbの場合、借手の立場を前提として、リース契約時にどのように会計処理がなされるかを借方・貸方それぞれについて説明しなさい。なお、リース料の支払は後払いとする。
- a (1)で選択したリース取引の本質(我が国における現行の会計基準で採用されている考え方)に基づく場合
  - b (1)で選択しなかったリース取引の本質(我が国における現行の会計基準で採用されていない考え方)に基づく場合

令和5年論文式会計学〔午後〕

(会 計 学)  $\left\{ \begin{array}{l} \text{〔午前〕とあわせ} \\ \text{満点 300点} \end{array} \right\} \left\{ \begin{array}{l} \text{第3問から第5問まで} \\ \text{時 間 3時間} \end{array} \right\}$   
第 4 問 (70点)

**問題 1** 従業員賞与および役員賞与の会計処理に関する次の **問 1** ~ **問 3** に答えなさい。

**問 1** 従業員への賞与に関して、賞与引当金が計上される場合があるが、その計上が妥当なものとして認められる理由を、企業会計原則注解〔注 18〕が規定する要件に照らして述べなさい。

**問 2** 従業員への賞与に関して、賞与引当金ではなく未払費用が計上されるのは、いかなる場合であるのかを述べなさい。

**問 3** 役員賞与は、かつては利益処分により利益剰余金(未処分利益)の減少とする会計処理を行うことが一般的であったが、現在は発生した期間の費用として処理することとなっている。これについて、① 費用として処理することとなった理由を述べるとともに、② 役員賞与に関して、役員賞与引当金を計上するのはいかなる場合であるのかを述べなさい。

## 令和5年論文式会計学〔午後〕

**問題 2** 「収益認識に関する会計基準」および同適用指針，次の〔資料Ⅰ〕および〔資料Ⅱ〕に基づいて，**問 1** および **問 2** に答えなさい。

〔資料Ⅰ〕 甲社との契約内容

当社は，甲社との間で，以下の(1)~(3)の内容の契約を締結した。

- (1) 製品Aを甲社に販売し，移転する。
- (2) 追加的な支払なしに，製品Aの操作方法について30時間以内の訓練サービスを受ける権利を提供する。
- (3) 購入日から1年間にわたり，製品Aが合意された仕様に従って機能することを保証する。

〔資料Ⅱ〕 販売形態

1. 当社は，通常，甲社との契約に含まれているような，訓練サービスを受ける権利を付けずに，製品Aを独立して販売している。
2. 当社は，顧客が既に購入した製品Aと組み合わせて，甲社との契約に含まれているような，訓練サービスの提供を受ける権利を販売している。

**問 1** 顧客に約束した財またはサービスは，履行義務の識別において，「収益認識に関する会計基準」に示された二つの要件をいずれも満たす場合には，別個のものとされる。この二つの要件をあげるとともに，〔資料Ⅰ〕に示された甲社との契約内容のうち，(1)の製品Aの販売と(2)の訓練サービスを受ける権利の提供が，各要件を満たすか否かについて，根拠を示した上で判定を行いなさい。

**問 2** 〔資料Ⅰ〕に示された甲社との契約において，保証は，(3)に示された内容のみである。この場合，当該保証に対して，当社がどのような会計処理を行うのかを，説明しなさい。

## 令和5年論文式会計学〔午後〕

**問題 3** 「税効果会計に係る会計基準」および「繰延税金資産の回収可能性に関する適用指針」に基づいて、繰延税金資産の回収可能性に関する次の **問 1** ～ **問 3** に答えなさい。なお、個別財務諸表に適用される税効果会計を前提として解答すること。

**問 1** 将来減算一時差異および税務上の繰越欠損金に係る繰延税金資産の回収可能性については、次の(1)～(3)に基づいて、将来の税金負担額を軽減する効果を有するかどうかを判断する。下記の①、②に当てはまる語句を答えなさい。

- (1) 収益力に基づく一時差異等加減算前課税所得
- (2) ( ① )に基づく一時差異等加減算前課税所得
- (3) 将来( ② )

**問 2** 上記(1)に基づいて判断を行う場合、留意すべきことを述べなさい。

**問 3** 上記(2)に基づいて判断を行う場合、留意すべきことを述べなさい。

## 令和5年論文式会計学〔午後〕

**問題 4** 外貨換算会計に関する次の **問 1** および **問 2** に答えなさい。

**問 1** 外貨建取引によって外貨建金銭債権・債務が生じた場合の会計処理の考え方として、一取引基準と二取引基準があり、「外貨建取引等会計処理基準」は二取引基準を採用している。これらの考え方について、商品売買の会計処理を前提に、為替相場の変動が損益計算に与える影響の相違について、損益の発生源別分類の観点から説明しなさい。

**問 2** 「外貨建取引等会計処理基準」および以下の〔資料〕に基づいて、次の(1)および(2)の方法によって、X2年12月期の在外子会社の外国通貨で表示された財務諸表を円貨へ換算した後の利益剰余金と為替換算調整勘定の金額を答えなさい。

- (1) 収益・費用に関して期中平均相場によって換算した場合
- (2) 収益・費用に関して決算時の為替相場によって換算した場合

〔資料〕

1. 当社はX1年1月1日に、外国に子会社であるS社を設立し、資本金1,000ドルを全額出資した。また、S社は、同日建物を200ドルで購入し、直ちに営業を開始した。当社とS社の会計期間は1月1日から12月31日までの1年である。
2. X1年12月期のS社のドルで表示された貸借対照表および損益計算書は、次のとおりである。なお、X1年12月期中に親子会社間取引はなかった。

貸借対照表 (単位：ドル)				損益計算書 (単位：ドル)			
諸資産	1,320	諸負債	200	売上原価	400	売上	800
建物	180	資本金	1,000	減価償却費	20		
		利益剰余金	300	その他の諸費用	80		
合 計	1,500	合 計	1,500	当期純利益	300		
				合 計	800	合 計	800

## 令和5年論文式会計学〔午後〕

3. X2年12月期のS社のドルで表示された貸借対照表、損益計算書および株主資本等変動計算書は、次のとおりである。なお、S社の剰余金の配当はX2年3月25日の株主総会で決議されたものである。また、X2年12月期中にその他の親子会社間取引はなかった。

貸借対照表 (単位：ドル)				損益計算書 (単位：ドル)			
諸資産	1,620	諸負債	250	売上原価	500	売上	1,000
建物	160	資本金	1,000	減価償却費	20		
		利益剰余金	530	その他の諸費用	100		
合計	1,780	合計	1,780	当期純利益	380		
				合計	1,000	合計	1,000

株主資本等変動計算書 (単位：ドル)

	資本金	利益剰余金	合計
当期首残高	1,000	300	1,300
当期変動額			
剰余金の配当		△ 150	△ 150
当期純利益		380	380
当期変動額合計	0	230	230
当期末残高	1,000	530	1,530

4. 1ドルあたりの為替相場については、次のとおりである。

X1年1月1日	100円	X2年3月25日	110円
X1年12月31日	108円	X2年12月31日	109円
X1年の期中平均相場	105円	X2年の期中平均相場	112円

5. 税効果会計を含め、税金については考慮しなくてよい。

令和5年論文式会計学〔午後〕

(会 計 学)     $\left\{ \begin{array}{l} \text{〔午前〕とあわせ} \\ \text{満点} \quad 300 \text{点} \end{array} \right\} \left\{ \begin{array}{l} \text{第3問から第5問まで} \\ \text{時 間} \quad 3 \text{時間} \end{array} \right\}$

第 5 問 (70 点)

**問題 1** P社は、A社とB社を連結子会社とする3社の企業集団を構成しており、連結決算日および3社の個別決算日はいずれも12月31日である。次の**問 1**～**問 3**に答えなさい。

**問 1** 以下の〔資料Ⅰ〕に記載された02年度(02年1月1日～02年12月31日)の連結財務諸表および3社の個別財務諸表について、〔資料Ⅰ〕～〔資料Ⅲ〕に基づいて、空欄ア～ツに当てはまる各金額を答えなさい。なお、負の値は金額の前に△をつけること。

P社がA社およびB社の支配を獲得する時点では、A社およびB社の資産および負債の簿価と時価に差異はなかった。のれんは、発生の翌年度から5年間で定額法により償却する。A社とB社はいずれも非上場会社であり、発行株式は「金融商品に関する会計基準」に定める市場価格のない株式に該当する。02年度は各社とも剰余金の配当はしていない。税効果は考慮しない。計算結果に百万円未満の端数が生じる場合は、四捨五入して百万円単位で解答すること。

〔資料Ⅰ〕 各社財務諸表

02年度のP社の連結財務諸表、各社の個別財務諸表は以下のとおりである。なお、経過勘定項目は「その他の流動資産」または「その他の負債」に含まれている。一部の数値は「？」としているので、各自推定しなさい。△は負の値である。

(単位：百万円)

	連結貸借 対照表	個別貸借対照表		
		P社	A社	B社
現金預金	3,600	ア	1,800	800
売掛金	3,160	イ	1,160	2,000
商品甲	キ	450	720	
商品乙	ク	1,500		?
貸付金	400	ウ		
その他の流動資産	707	175	220	?
貸倒引当金	△55	エ	△10	△10
機械装置	3,200		3,200	
土地	3,458	2,188	770	500
のれん	?			
子会社株式		オ		
その他の固定資産	2,550	1,550	300	700
資産合計	?	12,590	8,160	5,310

令和5年論文式会計学〔午後〕

買掛金	ケ	1,820	1,550	1,000
未払金		2,940	700	1,340
借入金	?	200	2,000	400
その他の負債		6,230	2,200	2,820
資本金	コ	1,500	800	900
資本剰余金		1,500	1,500	
利益剰余金	サ	4,670	△350	900
非支配株主持分	シ			
負債・純資産合計	?	12,590	8,160	5,310

(単位：百万円)

	連結損益 計算書	個別損益計算書		
		P社	A社	B社
売上高	22,400	15,000	6,500	9,000
売上原価	ス	10,000	4,540	7,200
機械装置減価償却費	セ		600	
のれん償却額(販売費及び一般管理費)	?			
貸倒引当金繰入額	?	?		10
その他の販売費及び一般管理費	3,922	カ	902	990
受取利息	ソ	20		
支払利息	?	10	8	
機械装置減損損失	タ		1,000	
のれん償却額(特別損失)	チ			
子会社株式評価損		?		
当期純利益	?	2,070	△550	800
非支配株主に帰属する当期純利益	ツ			
親会社株主に帰属する当期純利益	?			



## 令和5年論文式会計学〔午後〕

### 〔資料Ⅱ〕 A社関係

1. P社は、00年12月31日に、1,000百万円で、A社株式(発行済株式数5,000株)の全てを第三者から取得した。取得当時のA社の純資産は資本金800百万円のみであった。
2. P社は、01年度期首より、商品甲をグループ外部より仕入れてA社へ掛販売し、A社がさらにグループ外部へ販売する取引を行っている。01年12月31日時点のA社での商品甲の在庫は660百万円であった。02年度は、P社からA社へ計2,000百万円を販売し、そのうち02年12月31日時点のA社での商品甲の在庫は720百万円であった。なお、01年度も02年度も期末未達品はない。

商品甲は、01年度からP社がグループ外部より単価50,000円で仕入れ、02年度の途中まで単価55,000円でA社へ販売していたが、市況が悪化したため、A社への販売単価を02年度の途中で45,000円に変更した。02年度期末時点での正味売却価額も単価45,000円となっている。A社在庫の720百万円は、全て変更後の単価45,000円で仕入れた分であり、P社でその分の損失が発生している。

P社の売掛金のうち500百万円はA社に対するものであり、A社が認識するP社に対する買掛金と金額が一致している。P社はA社の財務内容を評価して、前期まで計上していなかった貸倒引当金を売掛金残高の12%計上した。

3. P社は、01年12月31日に、所有する機械装置一式(取得原価5,000百万円、定額法、耐用年数10年で償却し2年経過、減価償却累計額1,000百万円)を、A社に現金4,800百万円で譲渡し、機械装置売却益800百万円を計上した。A社は、この機械装置一式を、P社と同様の方法および頻度で使用するごととし、02年度から定額法、残存耐用年数8年で償却した。

しかしながら、A社は経営環境の悪化を受けて、02年度末に同機械装置一式の減損処理を行い、減損後の取得原価を3,200百万円とした。この価額は、P社連結財務諸表における減損後の取得原価としても適切な価額である。減損後の機械装置の表示方法は「固定資産の減損に係る会計基準」による原則的な方法(直接控除形式)を用いている。

4. P社は、A社の業績悪化と手元資金が不足するリスクに対応するため、02年9月30日に、A社に対して元本2,000百万円を返済期限03年9月30日、年利1.6%、利払日3か月ごとの後払いで年4回の条件で貸付を行った。

A社は、02年12月31日に最初の利払いを、銀行口座を通じて行ったが、P社口座への入金翌日となり、P社は経過勘定項目で処理している。また、P社はA社の財務内容を評価して、同貸付金について、貸倒引当金を元本の12%計上した。

5. P社は、02年度個別決算において、A社の財務状況に鑑み、A社株式を実質価額に相当するA社の02年度個別貸借対照表上の純資産額まで減損処理した(子会社株式評価損)。また、この減損処理を受けて、連結財務諸表上のA社分ののれんについても必要な対応を行った。

## 令和5年論文式会計学〔午後〕

### 〔資料Ⅲ〕 B社関係

1. P社は、01年12月31日に、900百万円で、B社株式(発行済株式数9,000株)の60%(同5,400株)を第三者から取得した。取得当時のB社の純資産は資本金900百万円と利益剰余金100百万円であった。
2. B社は、02年度期首より、商品乙をグループ外部より仕入れてP社へ掛販売し、P社がさらにグループ外部へ販売する取引を開始した。02年度における、B社の商品乙の仕入額合計は5,800百万円であった。B社はこの商品乙について、P社へ計6,000百万円を販売し(売上高総利益率は20%)、02年12月31日時点のP社での商品乙の在庫は1,500百万円であった。期末未達品はない。P社の買掛金は全額B社に対するものである。なおB社ではP社への債権について、貸倒引当金を計上していない。
3. P社は、02年度期首より、経理業務の一部をB社へ年間委託料100百万円で委託しており、その費用は個別損益計算書上「その他の販売費及び一般管理費」に計上している。これについてB社は、B社の主たる業務を構成するとして、個別損益計算書上「売上高」に100百万円を計上し、人件費等を同「売上原価」に70百万円計上している。P社では、同社の連結会計方針により連結損益計算書上、経理業務の費用は全て「その他の販売費及び一般管理費」として計上するものとしている。なおこの100百万円は、両社間で精算済みであり債権債務はない。

**問 2** P社は、03年度(03年1月1日～03年12月31日)に、所有するB社株式5,400株(60%)のうち、450株(5%)を対価現金にて第三者に売却することにした。B社を連結子会社とすることは継続する。この場合に、P社が03年度にキャッシュ・フロー計算書を作成するならば、売却による現金収入は、営業活動、投資活動、財務活動のうち、どの表示区分に表示されることになるか。個別と連結、それぞれの適切な表示区分を選択して(答案用紙の「営業」「投資」「財務」のいずれかを丸で囲むこと。)、その理由について述べなさい。

**問 3** P社は、現在C社の議決権の100分の17を自己の計算において所有しており、C社を持分法適用会社にも連結子会社にもしていない。A社およびB社は、C社の議決権を有していない。P社はC社を、どのような場合に持分法適用会社とすべきか、またどのような場合に連結子会社とすべきか、それぞれ簡潔に答えなさい。ただし議決権割合に変更はなく、C社の財務数値はP社連結財務諸表において重要性があるものとする。

## 令和5年論文式会計学〔午後〕

**問題 2** 連結財務諸表の作成にあたり、他の企業の資産および負債を時価で評価する場合がある。これについて次の **問 1** および **問 2** に答えなさい。

**問 1** 連結子会社または持分法適用会社の資産および負債の時価評価については、いつの時点の時価を用いて、資産および負債のどの範囲まで行うのか、に関して大きく二つの考え方がある。現行基準では、連結子会社の場合にどちらの考え方が用いられているか、また持分法適用会社の場合にはどちらの考え方が用いられているか、それぞれについて説明しなさい。

**問 2** 時価評価を、いつの時点の時価で行うかについては、子会社の取得を複数の取引により達成した場合に、取得企業における被取得企業の取得原価の算定に関して、個別財務諸表と連結財務諸表とでも違いが生じることになる。どのような違いが生じ、それはどのような考え方によるかを説明しなさい。

**問題 3** 連結財務諸表における税効果について、次の **問 1** および **問 2** に答えなさい。

**問 1** 「税効果会計に係る会計基準」では、連結財務諸表固有の一時差異が生ずる場合として、以下の三つの例を挙げている。

- ① 資本連結に際し、子会社の資産及び負債の時価評価により評価差額が生じた場合
- ② 連結会社相互間の取引から生ずる未実現損益を消去した場合
- ③ 連結会社相互間の債権と債務の相殺消去により貸倒引当金を減額修正した場合

これらの一時差異はなぜ連結財務諸表固有のものなのか、説明しなさい。また、三つの例の他に連結財務諸表固有の一時差異が生ずる場合の例を二つ挙げなさい。

**問 2** 連結財務諸表作成において生じるのれんについては、税効果を認識しない。その理由について、**問 1** の連結財務諸表固有の一時差異との関係から説明しなさい。