

1 6	受験番号シール貼付欄

第 3 問 答案用紙< 1 > (会 計 学)

問題 1 (30 点満点)

問 1 @3 点×8 個=24 点

①	110, 418	②	234, 505	③	147, 253
④	250, 000	⑤	41, 708	⑥	154, 894
⑦	84, 000	⑧	357, 252		

問 2 6 点

のれんは、超過収益力の源泉であるが、のれんを含む、より大きな単位でグルーピングを行って減損損失を認識することとなった場合には、当該判定単位の超過収益力がもはや失われていると考えられるため、のれんを加えることによって算定される減損損失の増加額は、原則として、のれんに配分される。

$\frac{2}{6}$	受験番号シール貼付欄

第 3 問 答案用紙<2> (会 計 学)

問題 2 (30 点満点)

問 1 @3 点×9 個=27 点

① 361	② 1,090	③ 133
④ 250	⑤ 989	⑥ 218
⑦ 4 文字 実地棚卸		
⑧ 5 文字 貸倒実績率		
⑨ 数値 20		

問 2 3 点

わが国の会計基準で採用されている考え方：実績主義
その考え方が採用された理由：
① 四半期財務諸表においても、四半期会計期間の実績を明らかにすることにより、将来の業績予測に資する情報を提供するものと位置付けることが適当と考えられること。
② 「予測主義」によると会社の恣意性が入る可能性があり、「実績主義」による実行面での計算手続の明確化が図られること。

評点

【出題内容と合格水準】**問題1**

固定資産の減損の会計処理に関する出題である。計算については、①経営環境が著しく悪化した場合、②資産除去債務がある場合、③直接減額方式による圧縮記帳を行っている場合、④耐用年数が長い資産と短い資産から構成されている場合、⑤事業の廃止の場合、について各種金額を計算させる内容でした。8つのうち4つは取りたい。また、理論については、典型的な論点なので正解してほしいかったです。

合格ライン：18点

問題2

四半期財務諸表に関する出題である。計算については、簡便的な会計処理として①商品の評価、②固定資産の減価償却費の計上、③原価差異の繰延、④法人税等の計上、を計算させる内容でした。法人税等を除いては、典型的な論点でしたので正解して欲しい。また、理論については、穴埋め問題は簡単なので正解できると思われるが、数値については準備できていなかったのではないのでしょうか。考え方及び理由については基本的な論点なので正解してほしい。

合格ライン：21点

(ICOフィードバック解説)

問題1 固定資産の減損(単位：千円)

問1

1. 機械グループA…経営環境が著しく悪化した場合

(1) 減損の兆候の有無⇒あり。

「国際情勢の変化のために、機械グループAから製造される製品の価格が半値以下となった。」は、「経営環境が著しく悪化した」場合に該当するため、減損の兆候があり、減損の認識の判定を行う。

(減損会計基準二1. ③)

(2) 減損の認識の判定⇒認識する。

①減損前期末帳簿価額の算定

取得原価：期首帳簿価額 350,000 ÷ 残存耐用年数 7年 (=耐用年数 10年 - 経過年数 3年) × 10年
= 500,000

当期償却額：500,000 ÷ 10年 = 50,000

期首帳簿価額：取得原価 500,000 - 期首減価償却累計額 150,000 (= 50,000 × 3年) = 350,000

減損前期末帳簿価額：期首帳簿価額 350,000 - 当期償却額 50,000 = 300,000

②割引前将来キャッシュ・フロー総額：各年度のキャッシュ・フロー 30,000 × 6年 + 耐用年数経過後の正味売却価額 50,000 = 230,000

③判定

減損前期末帳簿価額：300,000 > 割引前将来キャッシュ・フロー総額 230,000 ⇒ 減損処理を行う。

(3) 減損損失の測定

①使用価値の計算

$$\text{使用価値} : \frac{30,000}{1.05} + \frac{30,000}{1.05^2} + \frac{30,000}{1.05^3} + \frac{30,000}{1.05^4} + \frac{30,000}{1.05^5} + \frac{30,000 + 50,000}{1.05^5}$$

$$= 189,581.531 \dots \approx 189,582$$

②正味売却価額：150,000

③回収可能価額

使用価値 189,582 > 正味売却価額 150,000 ⇒ 大きい方 189,582

④減損損失の算定

減損前期末帳簿価額 300,000 - 回収可能価額 189,582 = 110,418

(4) 期末帳簿価額の算定

期末帳簿価額：回収可能価額 189,582

(5) 当期の有形固定資産の状況を示す表

	機械グループA
期首帳簿価額	350,000
当期償却額	50,000
減損前期末帳簿価額	300,000
グループ間振替	-
減損損失	① 110,418
期末帳簿価額	189,582

2. 機械グループB…資産除去債務がある場合

- (1) 減損の兆候の有無⇒問題文に「あり」と明記。
 (2) 減損の認識の判定⇒認識しない。

①減損前期末帳簿価額の算定

取得原価：取得時支出 500,000 + 資産除去債務 86,261 (≒除去時支出 100,000 ÷ 1.03⁵) = 586,261

当期償却額：取得原価 586,261 ÷ 耐用年数 5 年 = 117,252.2 ≒ 117,252

期首帳簿価額：取得原価 586,261 - 期首減価償却累計額 351,756 (= 117,252 × 3 年) = 234,505

減損前期末帳簿価額：期首帳簿価額 234,505 - 当期償却額 117,252 = 117,253

グループ間振替（構成資産 e 3）の期末帳簿価額：50,000 - 50,000 ÷ 10 年 × 4 年 = 30,000

合計：117,253 + 30,000 = 147,253

②割引前将来キャッシュ・フロー総額：×5 年度のキャッシュ・フロー 100,000 + 耐用年数経過後の正味売却価額 60,000 (注) = 160,000

(注) 会計基準適用後の減損会計基準の適用にあたり、資産除去債務が負債に計上されている場合には、除去費用部分の影響を二重に認識しないようにするため、将来キャッシュ・フローの見積りに除去費用部分を含めない。

(資産除去債務に関する会計基準 44 項)

③判定

減損前期末帳簿価額：147,253 < 割引前将来キャッシュ・フロー総額 160,000 ⇒ 減損処理をしない。

(3) 期末帳簿価額の算定

期末帳簿価額：回収可能価額 189,582

(4) 当期の有形固定資産の状況を示す表

	機械グループB	
期首帳簿価額	②	234,505
当期償却額		117,252
減損前期末帳簿価額		117,253
グループ間振替		30,000
減損損失		0
期末帳簿価額	③	147,253

3. 機械グループC…直接減額方式による圧縮記帳を行っている場合

- (1) 減損の兆候の有無⇒問題文に「あり」と明記。
 (2) 減損の認識の判定⇒認識する。

①減損前期末帳簿価額の算定

取得原価：取得時支出 800,000－国庫補助金 400,000＝400,000

当期償却額：取得原価 400,000÷耐用年数 8年＝50,000

期首帳簿価額：取得原価 400,000－期首減価償却累計額 150,000(＝50,000×3年)＝250,000

減損前期末帳簿価額：期首帳簿価額 250,000－当期償却額 50,000＝200,000

③割引前将来キャッシュ・フロー総額：各年度のキャッシュ・フロー40,000×4年＋耐用年数経過後の正味売却価額 20,000＝180,000

④判定

減損前期末帳簿価額：200,000>割引前将来キャッシュ・フロー総額 180,000 ⇒ 減損処理をする。

- (3) 減損損失の測定

①使用価値の計算

$$\begin{aligned} \text{使用価値} &: \frac{40,000}{1.05} + \frac{40,000}{1.05^2} + \frac{40,000}{1.05^3} + \frac{40,000+20,000}{1.05^4} \\ &= 158,292.069\dots \approx 158,292 \end{aligned}$$

②正味売却価額：80,000

③回収可能価額

使用価値 158,292>正味売却価額 80,000⇒大きい方 158,292

④減損損失の算定

減損前期末帳簿価額 200,000－回収可能価額 158,292＝41,708

- (4) 期末帳簿価額の算定

期末帳簿価額：回収可能価額 158,292

- (5) 当期の有形固定資産の状況を示す表

	機械グループC	
期首帳簿価額	④	250,000
当期償却額		50,000
減損前期末帳簿価額		200,000
グループ間振替		－
減損損失	⑤	41,708
期末帳簿価額		158,292

4. 機械グループD…耐用年数が長い資産と短い資産から構成されている場合

- (1) 減損の兆候の有無⇒問題文に「あり」と明記。
- (2) 減損の認識の判定⇒認識する。

①減損前期末帳簿価額の算定

取得原価：d1分：500,000+d2分：300,000=800,000

当期償却額：d1分：500,000÷10年=50,000

d2分：300,000÷5年=60,000

合計：50,000+60,000=110,000

期首帳簿価額：取得原価800,000－期首減価償却累計額330,000(=110,000×3年)=470,000

減損前期末帳簿価額：期首帳簿価額470,000－当期償却額110,000=360,000

- ②割引前将来キャッシュ・フロー総額：×5年度d2売却価額10,000－×5年度d2'取得原価200,000
 +×5年度のキャッシュ・フロー104,000+52,000×5年+耐用年数経過後の正味売却価額30,000=204,000

③判定

減損前期末帳簿価額：360,000>割引前将来キャッシュ・フロー総額204,000 ⇒ 減損処理を行う。

- (3) 減損損失の測定

①使用価値の計算

$$\text{使用価値} : \frac{10,000 - 200,000 + 104,000}{1.05} + \frac{52,000}{1.05^2} + \frac{52,000}{1.05^3} + \frac{52,000}{1.05^4} + \frac{52,000}{1.05^5}$$

$$\frac{52,000 + 30,000}{1.05^5} = 154,893.877 \dots \approx 154,894$$

- ②正味売却価額：150,000

③回収可能価額

使用価値154,894>正味売却価額150,000⇒大きい方154,894

④減損損失の算定

減損前期末帳簿価額360,000－回収可能価額154,894=205,106

- (4) 期末帳簿価額の算定

期末帳簿価額：回収可能価額154,894

- (5) 当期の有形固定資産の状況を示す表

	機械グループD
期首帳簿価額	470,000
当期償却額	110,000
減損前期末帳簿価額	360,000
グループ間振替	—
減損損失	205,106
期末帳簿価額	⑥ 154,894

5. 機械グループE…事業の廃止の場合

(1) 減損の兆候の有無⇒あり。

「機械グループEを用いていた事業の廃止」は、「資産又は資産グループが使用されている範囲又は方法について、当該資産又は資産グループの回収可能価額を著しく低下させる変化が生じた」場合に該当するため、減損の兆候があり、減損の認識の判定を行う。

(減損会計基準二1. ②及び注解(注2))

(2) 減損の認識の判定⇒機械e1は認識しない。機械e2は認識する。

「機械グループEを資産グループとみなさいこととした。」とあるため、機械e1と機械e2を「減損損失を認識するかどうかの判定と減損損失の測定に行われる資産のグルーピングは、他の資産又は資産グループのキャッシュ・フローから概ね独立したキャッシュ・フローを生み出す最小の単位で行う。(固定資産の減損に係る会計基準二6(1))」として、別々に減損処理を行う。

①減損前期末帳簿価額の算定

機械e1取得原価: 機械Eグループ取得原価 300,000 - 機械e2取得原価 150,000 - 構成資産e3取得原価 50,000 = 100,000

当期償却額: 機械e1取得原価 100,000 ÷ 耐用年数 10年 = 10,000

機械e2取得原価 150,000 ÷ 耐用年数 10年 = 15,000

構成資産e3取得原価 50,000 ÷ 耐用年数 10年 = 5,000

合計: 10,000 + 15,000 + 5,000 = 30,000

期首帳簿価額: 機械e1分: 取得原価 100,000 - 当期償却額 10,000 × 3年 = 70,000

機械e2分: 取得原価 150,000 - 当期償却額 15,000 × 3年 = 105,000

構成資産e3分: 50,000 - 当期償却額 5,000 × 3年 = 35,000

合計: 70,000 + 105,000 + 35,000 = 210,000

減損前期末帳簿価額: 機械e1分: 期首帳簿価額 70,000 - 当期償却額 10,000 = 60,000

機械e2分: 期首帳簿価額 105,000 - 当期償却額 15,000 = 90,000

構成資産e3分: 期首帳簿価額 35,000 - 当期償却額 5,000 = 30,000

グループ間振替(構成資産e3)の期末帳簿価額: 30,000

②機械e1分の割引前将来キャッシュ・フロー総額: 各年度のキャッシュ・フロー0 + 当期末時点の正味売却価額 66,000 = 66,000

③判定

減損前期末帳簿価額: 60,000 < 割引前将来キャッシュ・フロー総額 66,000 ⇒ 減損処理をしない。

④機械e2分の割引前将来キャッシュ・フロー総額: 各年度のキャッシュ・フロー0 + 当期末時点の正味売却価額 24,000 = 24,000

⑤判定

減損前期末帳簿価額: 90,000 > 割引前将来キャッシュ・フロー総額 24,000 ⇒ 減損処理をする。

(3) 機械e2についての減損損失の測定

①回収可能額: 使用価値 0 < 当期末時点の正味売却価額 24,000 ⇒ 大きい方 24,000

②減損損失: 減損前期末帳簿価額 90,000 - 回収可能額 24,000 = 66,000

(4) 期末帳簿価額の算定

期末帳簿価額: 機械e1分 60,000 + 機械e2回収可能価額 24,000 = 84,000

(5) 当期の有形固定資産の状況を示す表

	機械グループE (廃止予定)
期首帳簿価額	210,000
当期償却額	30,000
減損前期末帳簿価額	180,000
グループ間振替	△ 30,000
減損損失	66,000
期末帳簿価額	⑦ 84,000

6. 当期の有形固定資産の状況を示す一覧表

	機械グループA	機械グループB	機械グループC	機械グループD	機械グループE (廃止予定)	合計
期首帳簿価額	350,000	② 234,505	④ 250,000	470,000	210,000	1,514,505
当期償却額	50,000	117,252	50,000	110,000	30,000	⑧ 357,252
減損前期末帳簿価額	300,000	117,253	200,000	360,000	180,000	1,157,253
グループ間振替	—	30,000	—	—	△ 30,000	0
減損損失	① 110,418	0	⑤ 41,708	205,106	66,000	423,232
期末帳簿価額	189,582	③ 147,253	158,292	⑥ 154,894	⑦ 84,000	734,021

但し、減損前期末帳簿価額の「行」は、筆者が追加した。

問2 解答参照。

問題2 四半期報告書(単位：百万円)**問1**

1. 第1四半期決算整理仕訳

(1) 商品の評価

(借) 売 上 原 価 (注)	39	(貸) 商 品	39
-----------------	----	---------	----

(注) 単価下落分：@1,000円/個×29,000個(=T/B残高数量30,000個－廃棄分1,000個)＋廃棄分：@10,000円×1,000個=29+10=39

(2) 固定資産の減価償却の計上

問題文に、「固定資産の減価償却費は、年度中の取得、売却又は除却等の見積りを考慮した年間予定額に基づく年間償却予定額を期間按分する方法を採用する。」とあるため、その指示に従って計算する。

①製造原価相当分…月次決算で処理済み

(借) 製 造 経 費 (注)	20	(貸) 固 定 資 産	20
-----------------	----	-------------	----

(注) $120 \div 12 \text{ ヲ月} \times 3 \text{ ヲ月} = 30$ 、 $30 \div 3 (=2+1) \times 2 = 20$

②販売費及び一般管理費分

(借) 販売費および一般管理費 (注)	10	(貸) 固 定 資 産	10
---------------------	----	-------------	----

(注) $120 \div 12 \text{ ヲ月} \times 3 \text{ ヲ月} = 30$ 、 $30 \div 3 (=2+1) \times 1 = 20$

(3) 原価差異の繰延

問題文に、「この発生原因は、季節変動による操業度差異であり、年度末には解消する予定のものであるため、繰延処理する。」とあるため、その指示に従って原価差異を繰延べる。

① 原価差異（貸方）の売上原価への算入…処理済み

(借) 原 価 差 異	50	(貸) 売 上 原 価	50
-------------	----	-------------	----

② 原価差異の繰延

(借) 売 上 原 価	50	(貸) その他の流動負債	50
-------------	----	--------------	----

(4) 法人税等

問題文に、「年度の税引前当期純利益に対する税効果会計適用後の実効税率を合理的に見積り、その見積実効税率を税引前四半期純利益に乗じる方法を採用している。」とあるため、その指示に従って法人税等を計算する。

(借) 法人税等	133 (貸) その他の流動負債	133
----------	------------------	-----

(注) ① 税引前四半期純利益の計算

売上高:	前 T/B 1,700
売上原価: 前 T/B 900 + 商品の評価 39 + 原価差異の繰延 50 =	989
販管費: 前 T/B 300 + 固定資産の減価償却費 10 =	310
特別損失:	前 T/B <u>50</u>
差引: 税引前四半期純利益	<u>351</u>

② 年度の税引前当期純利益に対する税効果会計適用後の実効税率の計算

問題文の「年度の予想年間税引前当期純利益は 500 百万円, 交際費 (損金不算入) 100 百万円, 税額控除 50 百万円である。法定実効税率は, 40%である。」を下記の損益計算書の末尾に当てはめて求めます。

税引前当期純利益	500			
永久差異 (交際費) +	100			
課税所得	600			
法定実効税率	× 40%			
税額控除前税金費用	240			
税額控除 △	50			
税金費用	<u>190</u>			

×実効税率 38%

←

③ 税引前四半期純利益 351 × 実効税率 38% = 133.38 ≒ 133

2. 四半期財務諸表

(1) 四半期貸借対照表

四半期貸借対照表

(単位：百万円)

X1年6月30日

資 産		負債・純資産	
現金及び預金	800	買 掛 金	400
売 掛 金	300	未払法人税等	③ 133
製品及び商品	① 361	その他流動負債	④ 250
固定資産	② 1,090	退職給付引当金	400
繰延税金資産	150	負債合計	1,183
		資 本 金	600
		資 本 準 備 金	100
		利 益 剰 余 金	818
		純資産合計	1,518
資 産 合 計	2,701	負債・純資産合計	2,701

① 前 T/B 製品 100 + 前 T/B 商品 300 - 商品評価損 39 = 361

② 前 T/B1, 100 - 販管費分の減価償却費 10 = 1,090

③ 法人税等 133

④ 前 T/B200 + 原価差異の繰延 50 = 250

利益剰余金：前 T/B 600 + 損益計算書の四半期純利益 218 = 818

(2) 四半期損益計算書

四半期損益計算書

X1年4月1日～X1年6月30日 (単位：百万円)

I	売上高	1,700
II	売上原価	⑤ 989
III	販売費及び一般管理費	310
	営業利益	401
IV	特別損失	50
	税引前四半期純利益	351
	法人税等	133
	四半期純利益	⑥ 218

⑤ 前 T/B900 + 商品評価損 39 + 原価差異の繰延分 50 = 989

販売費及び一般管理費：前 T/B 300 + 販管費分の減価償却費 10 = 310

⑥ 差引により求める 218

問2

当委員会では、「実績主義」と「予測主義」のいずれの考え方によるべきかという点について、国際的な会計基準の動向も踏まえて検討を行った。その結果、本会計基準では、次のような理由から、「実績主義」を基本とすることとした。

- (1) 1998年（平成10年）3月に企業会計審議会から公表された「中間連結財務諸表等の作成基準の設定に関する意見書」において、①中間会計期間の実績を明らかにすることにより、将来の業績予測に資する情報を提供するものと位置付けることがむしろ適当と考えられること、②恣意的な判断の介入の余地や実行面での計算手続の明確化などを理由として、中間財務諸表等の性格付けが「予測主義」から「実績主義」に変更されたこと
- (2) 季節変動性については、「実績主義」による場合でも、十分な定性的情報や前年同期比較を開示することにより、財務諸表利用者を誤った判断に導く可能性を回避できると考えられること
- (3) 当委員会が実施した市場関係者へのヒアリング調査や当委員会等での審議を通じて確認した我が国の市場関係者の意見では、「実績主義」における実務処理の容易さが指摘されただけでなく、「予測主義」によると会社の恣意性が入る可能性があり、また、会社ごとに会計方針が大きく異なると企業間比較が困難になるとの指摘が多かったこと
- (4) 2000年（平成12年）9月に改訂されたカナダ基準では、「予測主義」の弊害を掲げて「実績主義」が望ましいと判断されたこと

（四半期財務諸表に関する会計基準39項）

－ 以上 －