

令和5年
公認会計士論文式試験
【解答速報】
会 計 学
第3問・第4問・第5問

本解答は令和5年8月24日15時に学校法人大原学園が独自に作成したもので、予告なしに内容を変更する場合があります。また、本解答は学校法人大原学園が独自の見解で作成・提供しており、試験機関による本試験結果等について保証するものではありません。

本解答の著作権は学校法人大原学園に帰属します。無断転用・転載を禁じます。

第3問 答案用紙<1>
(会 計 学)

問題 1

問 1

①	470 百万円	②	△670 百万円	③	△110 百万円
④	2,720 百万円	⑤	△2,330 百万円	⑥	1,080 百万円
⑦	1,000 百万円	⑧	970 百万円	⑨	230 百万円
⑩	7,410 百万円				

問 2

(1)

「非資金損益項目」として表示されるか否か： 表示される ・ 表示されない

その理由： 売上原価とされる棚卸資産の評価損は、税金等調整前当期純利益の計算に反映されるとともに、営業活動に係る資産の増減にも反映されていることから、「非資金損益項目」には含まれない。

(2)

100%子会社の場合： 連結子会社の配当金の支払額は、内部取引として親会社の配当金の受取額と相殺消去されるため、連結キャッシュ・フロー計算書には表示されない。

非支配株主が存在する場合： 親会社に対する配当金の支払額は、内部取引として相殺消去されるが、非支配株主に対する配当金の支払額は、「財務活動によるキャッシュ・フロー」の区分に独立掲記する。

第3問 答案用紙<2>
(会 計 学)

問題 2

問 1

①リース資産 357,724 千円	②リース投資資産 59,619 千円	③リース債務(流動負債) 40,535 千円
④リース債務(固定負債) 232,770 千円	⑤減損損失累計額 28,975 千円	⑥資産除去債務 85,283 千円
⑦減価償却費 137,841 千円	⑧支払利息 119,118 千円	⑨転リース差益 3,600 千円

問 2

(1)

我が国における現行の会計基準の考え方	①
--------------------	---

(2)

a ①の考え方では、フルペイアウトの要件を満たさないオペレーティング・リース取引は、リース物件の所有に伴うリスクと経済価値が貸手から借手に実質的に移転したとは認められないため、借方に資産、貸方に負債を計上する処理は行われない。
b ②の考え方では、リース物件を一定期間使用する権利が借手に移転するため、借方に使用权資産を計上し、その対価としてリース料を支払う義務を、貸方にリース負債として計上する会計処理が行われる。

第4問 答案用紙<1>
(会 計 学)

問題 1

問 1

賞与引当金は、翌期における賞与の支給という将来の特定の費用を対象としており、当期の従業員からの労働の提供に基づき支払うものであるため、当期以前の事象に起因している。労働協約や給与規定等に基づき支払われるため発生の可能性が高く、過去の賞与の支給実績や同業他社の賞与の支給状況等に基づき金額を合理的に見積ることができる場合には、計上が妥当なものとして認められる。

問 2

財務諸表の作成時において従業員への賞与支給額が確定しており、当該支給額が支給対象期間に対応して算定されている場合には、当期に帰属する額を未払費用として計上する。

問 3

- ① 役員賞与は、経済的実態としては費用として処理される業績連動型報酬と同様の性格であると考えられるため、費用として処理することが適当である。
- ② 当事業年度の職務に係る役員賞与を期末後に開催される株主総会の決議事項とする場合、当該決議事項とする額を役員賞与引当金として計上する。

問題 2

問 1

(要件1) 財またはサービスが別個のものとなる可能性があること

(判定) 甲社は訓練サービスなしに製品Aから単独で便益を享受することができ、また当社が既に提供した製品Aと組み合わせて訓練サービスから便益を享受することができるため、製品Aと訓練サービスは、別個のものとなり得る。

(要件2) 財またはサービスを顧客に移転する約束が契約の観点において別個のものとなること

(判定) 当社は、製品Aと訓練サービスを統合する重要なサービスを提供しておらず、また、いずれも他方を著しく修正または顧客仕様のものであるものではない。さらに、当社は、製品Aを移転する約束を、その後に訓練サービスを提供する労力とは別に履行することができ、また過去に製品Aを取得した顧客に訓練サービスを提供できるため、これらの相互依存性および相互関連性は高くない。したがって、当社は、製品Aを移転する約束と訓練サービスを提供する約束は結合後のアウトプットの元となるインプットではなく、それぞれ区分して識別できる。

問 2

当社は、当該保証を履行義務としてではなく、企業会計原則注解(注18)における引当金の定めに従い、製品保証引当金を計上する会計処理を行う。

第4問 答案用紙<2>
(会 計 学)

問題 3

問 1	① タックス・プランニング	② 加算一時差異
-----	---------------	----------

問 2	<p>収益力に基づく一時差異等加減算前課税所得の見積額により繰延税金資産の回収可能性を判断する場合、合理的な仮定に基づく業績予測によって、将来の課税所得または税務上の欠損金を見積ることとなる。具体的には、適切な権限を有する機関の承認を得た業績予測の前提となった数値を、経営環境等の企業の外部要因に関する情報や企業が用いている内部の情報（過去における中長期計画の達成状況、予算やその修正資料、業績評価の基礎データ、売上見込み、取締役会資料を含む。）と整合的に修正し、課税所得または税務上の欠損金を見積る。</p> <p>なお、業績予測は、中長期計画、事業計画または予算編成の一部等その呼称は問わない。</p>
-----	---

問 3	<p>タックス・プランニングに基づく一時差異等加減算前課税所得の見積額により繰延税金資産の回収可能性を判断する場合、資産の含み益等の実現可能性を考慮する。具体的には、当該資産の売却等に係る意思決定の有無、実行可能性および売却される当該資産の含み益等に係る金額の妥当性を考慮する。</p>
-----	---

問題 4

問 1	<p>外貨建取引と代金決済取引を連続した1つの取引とみなす一取引基準によれば、為替相場が変動した場合には売上高や商品（売上原価）の金額を修正することになるため、営業損益に影響を与える。一方、外貨建取引と代金決済取引を別個の取引とみなす二取引基準によれば、為替相場が変動した場合には財務的損益とみて為替差損益として計上するため、営業外損益に影響を与える。</p>
-----	--

問 2	(1)	利益剰余金	57,560 円	為替換算調整勘定	9,210 円
	(2)	利益剰余金	57,320 円	為替換算調整勘定	9,450 円

第5問 答案用紙<1>
(会 計 学)

問題 1

問 1

負の値は金額の前に△をつけること。

(単位：百万円)

ア	992	イ	2,320
ウ	2,400	エ	△335
オ	1,350	カ	2,060
キ	1,170	ク	2,200
ケ	2,050	コ	1,500
サ	5,210	シ	600
ス	13,910	セ	500
ソ	12	タ	300
チ	120	ツ	200

問 2

個別キャッシュ・フロー計算書の表示区分： 営業 ・ 投資 ・ 財務

連結キャッシュ・フロー計算書の表示区分： 営業 ・ 投資 ・ 財務

理由：個別上、現金同等物に含まれない有価証券の売却取引に係るキャッシュ・フローに該当するものと捉え「投資活動によるキャッシュ・フロー」の区分に記載する。これに対し、連結上、子会社株式の一部売却（親会社と子会社の支配関係が継続している場合に限る）による親会社の持分変動による差額は、資本剰余金に計上されるため、非支配株主との取引として「財務活動によるキャッシュ・フロー」の区分に記載する。

問 3

P社の役員等がC社の代表取締役等に就任、重要な融資、重要な技術の提供、重要な販売・仕入等の取引がある、のいずれかに該当する場合に持分法適用会社とすべきである。一方、緊密な者や同意している者と合わせてC社の議決権の過半数を占めており、かつ、P社の役員等でC社の取締役会等の構成員の過半数を占める、支配する契約の存在、資金調達額の過半の融資、のいずれかに該当する場合に連結子会社とすべきである。

第5問 答案用紙<2>
(会 計 学)

問題 2

問 1

連結子会社の場合、支配獲得日において、子会社の資産および負債のすべてを支配獲得日の時価により評価する全面時価評価法が用いられている。持分法適用会社（関連会社）の場合、関連会社の資産および負債のうち、投資会社の持分に相当する部分について、株式の取得日ごとに当該日における時価により評価する部分時価評価法が用いられている。なお、非連結子会社の場合には、全面時価評価法が適用される。

問 2

個別財務諸表上、個々の交換取引はその時点での等価交換取引であるという考え方により、支配を獲得するに至った個々の取引ごとの原価の合計額をもって被取得企業の取得原価を算定するのに対し、連結財務諸表上、支配を獲得した時点でいったん投資が清算され、改めて投資を行ったという考え方により、支配を獲得するに至った個々の取引すべての企業結合日における時価をもって被取得企業の取得原価を算定する。

問題 3

問 1

これらの一時差異は、課税所得計算には関係せず、連結決算手続の結果として生じる一時差異であるため、連結財務諸表固有の一時差異とされる。

3つの他に連結財務諸表固有の一時差異が生ずる場合の例としては、①連結決算手続において、親会社および子会社が採用する会計方針を統一した場合に、連結貸借対照表上の資産の額および負債の額と個別貸借対照表上の当該資産の額および負債の額に差異が生じているときの当該差額、②子会社の資本に対する親会社持分相当額およびのれんの未償却額の合計額と親会社の個別貸借対照表上の投資簿価との差額が挙げられる。

問 2

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から連結財務諸表固有の一時差異が生じるが、当該一時差異に対して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循環が生じてしまうため、税効果を認識しない。