

# 会計学(午後)

## 講 評

### (第3問・第4問・第5問)

令和2年度の論文式本試験は、H27年度～R2年度の形式を踏襲しており、6年連続で同形式の出題となりました。例年通り、第3問は2つのテーマの計算問題および当該テーマに関する理論問題、第4問は理論中心の出題、第5問は連結会計の総合問題に理論を絡めての出題でした。

#### 【第3問】

【第3問】は昨年同様、1テーマは易しく、もう1テーマは難しいという出題構成でした。計算問題は、**問題1**個別CFおよび**問題2**ソフトウェアの出題で、個別CFの計算は極めて基本的な問題であり、僅かなとりこぼしが致命傷になるような問題でした。それに対し、ソフトウェアに関しては、判断に迷う実務的な問題もあり、点数は伸びにくいと考えられます。具体的に、個別CFは7/9、ソフトウェアは3～4/9の正答が必要であったと考えられます。理論は、個別CFについては部分点を獲得の程度で構わないですが、製品マスターについては3つの理由を確実に挙げる必要がありました。

#### 【第4問】

**問題1**は収益認識に関する問題であり、早期適用段階ですが本格的な出題となりました。**問1**の本人と代理人の区別については3要件を挙げ、代理人である旨の指摘が出来れば合格ラインです。**問2**については埋没問題です。白紙でも構いません。**問題2**の固定資産に係る問題は、自己金融機能、取替法、減耗償却に絡む出題でした。これらの論点を精度高く記述することは受験生にとって相当厳しいと考えられるため、**問2**の自己金融機能の説明は5割～7割程度の記述が期待されますが、他は書けなくても合否に影響はありません。**問題3**については、**問2**は7割程度、**問3**は約定日から受渡日までの期間が通常の場合を記述できればOKです。**問題4**は、数少ない典型論点(その中でもド典型)なので、精度高い満点解答が求められます。また、**問題2**の**問1**以外は、いずれの問題も仕訳及び金額を導出する部分について完答する必要がありました。

#### 【第5問】

今年度の**第5問**はH27年度からの論文式本試験において最も取り組みやすい問題と言えます。文章の穴埋め形式である**問1**は12～14/20程度、貸借対照表作成問題である**問2**で10～12/20程度の正答は必要になります。また、理論部分(**問題3**)は、ここ数年の形式を踏襲し、計算を絡めた理論が出題されました。難しいとも言えませんが、現場思考型の問題であるため、易しいとも言えず、**問1～問3**については5割程度の記述は必要であると考えられます。

第 3 問 答 案 用 紙 < 1 >  
( 会 計 学 )

問題 1

問 1

①	減価償却費	②	法人税等	③	換算差額
④	150 千円	⑤	1,200 千円	⑥	△11,850 千円
⑦	65,550 千円	⑧	△18,000 千円	⑨	△24,000 千円

問 2

表示区分： 財務活動によるキャッシュ・フロー

理由：親会社と子会社の支配関係が継続している子会社株式の追加取得又は一部売却は、非  
支配株主との資本取引と考えられ、当該取引による持分変動による差額は資本剰余金に計上  
されるため、「財務活動によるキャッシュ・フロー」に区分表示される。

第 3 問 答 案 用 紙 < 2 >  
( 会 計 学 )

問題 2

問 1

①	3,600 千円	②	2,160 千円	③	1,500 千円
④	3,950 千円	⑤	2,735 千円	⑤	6,400 千円
⑦	2,500 千円	⑧	4,500 千円	⑤	15,295 千円

問 2

- ① 機械装置等と同様にこれを利用（複写）して製品を作成すること。
- 
- ② 製品マスターは法的権利（著作権）を有していること。
- 
- ③ 適正な原価計算により取得原価を明確化できること。

# 第4問 答案用紙<1>

## (会 計 学)

### 問題1

#### 問1

収益の金額：	6,000 円	理由：A社はB社より商品を仕入れるものの、商品の提供に係る主たる責任、商品に係る在庫リスク及び価格決定権はB社が有していると考えられる。そのため、A社は代理人に該当し、履行義務は、商品が顧客に提供されるように手配することとなる。従って、「基準」における収益認識額である、約束した財又はサービスの顧客への移転と交換に企業が権利を得ると見込む対価の額は、A社にとっては、商品と交換に顧客から受け取る額からB社に支払う額を控除した純額であり、当該金額でA社は収益を計上することとなる。
--------	---------	---

#### 問2

製品Xは、C社の影響力の及ばない要因の影響を受けやすく、また、流通させるためには大幅な価格の引下げが必要となる可能性が高いと考えられる。そこでK氏は、S氏の見積もった変動対価90,000千円に対して、「基準」における取引価格の要件たる、変動対価の額に関する不確実性が事後的に解消される時点までに計上された収益の著しい減額が発生しない可能性が高い、という結論を下せないと判断した。そのため、現在の市場環境を踏まえ、50%の価格が引下げられた75,000千円を収益認識すべきと判断した。

### 問題2

#### 問1

利用の事実

#### 問2

(1)自己金融機能とは、減価償却費に相当する資金が企業内に留保されるという機能であり、減価償却費が、現金支出を伴わない非資金支出費用であることから生じる。これより、減価償却計算は増資等の資金調達と同様の資金的実態を有すると捉えられる。

(2)償却資産に対する減価償却は、固定資産の取得原価を各期間の費用として処理する方法であり、過去の固定資産への投下資金が費用となるため、名目資本が留保される。それに対し、取替法は、取替に要した支出額を費用として処理する方法であり、現在の固定資産への投下資金が費用となるため、実体資本が留保される。

#### 問3

減耗償却が適用される減耗性資産は、採取されるに応じてその実体が部分的に製品化されるため、物理的減少による減価に着目した費用配分である減耗償却が適切であると考えられ、時の経過による減価に着目する定額法や定率法は採用されない。

第4問 答案用紙<2>  
(会 計 学)

問題3

問1

(単位：円)

	借 方	金 額	貸 方	金 額
X1年 3月30日	投資有価証券	1,000,000	未払金	1,000,000
X1年 3月31日	投資有価証券	10,000	その他有価証券 評価差額金	10,000

問2

通常の商品を購入した場合、履行の見込みが不確実な契約から各種の構成要素を認識することにより、誤解を招く情報が生み出されないよう、契約当事者の一方の履行が求められるため、受渡日にその発生を認識する。それに対し、有価証券の取得の場合、契約締結により売手の当該有価証券に対する支配は実質的に買手に移転し、時価の変動リスクや信用リスク等が買手に生じるため、約定日基準による会計処理が求められる。

問3

約定日から受渡日までの期間が通常の間である場合、B社は、有価証券の消滅を約定日に認識し、帳簿価額とその対価としての受取額との差額を有価証券売却益として計上する。なお、決算日は会計処理を要しない。それに対し、約定日から受渡日までの期間が通常の間よりも長い場合、B社は、売買契約を先渡契約として約定日に認識し、決算日においては、未決済の先渡契約をデリバティブ取引として時価評価し、評価差額を当期の損益として計上する。

問題4

問1

① ウ	② ア	③ ウ	④ ア	⑤ ウ	⑥ ア	⑦ ウ
-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----

問2

採用されている方法	テンポラル法
-----------	--------

その理由 在外支店の財務諸表は個別財務諸表の構成要素となるので、本店の外貨建て項目の換算基準と整合的であることが望ましいと考えられるため。

問3

採用されている方法	決算日レート法
-----------	---------

その理由 在外子会社の独立事業体としての性格が強くなり、現地通貨による測定値そのものを重視する傾向が強まったため、換算前後で財務諸表項目間の比率を維持する必要があり、また、テンポラル法による換算が著しく困難であるため。

# 第 5 問 答 案 用 紙 < 1 >

## ( 会 計 学 )

### 問題 1

①	B	②	1, 675, 000	③	A	④	44, 800
⑤	8, 000	⑥	80, 000	⑦	喪失	⑧	関連会社
⑨	75, 500	⑩	182, 700	⑪	13, 250	⑫	時価
⑬	1, 050, 000	⑭	72	⑮	資本	⑯	149, 240
⑰	段階取得	⑱	113, 200	⑲	40, 000	⑳	344, 850

### 問題 2

#### 連結貸借対照表

(単位：千円)

資 産	20X8年度	20X9年度	負債・純資産	20X8年度	20X9年度
諸 資 産	2, 143, 500	2, 802, 300	諸 負 債	682, 250	765, 000
土 地	463, 000	866, 000	資 本 金	1, 250, 000	1, 250, 000
の れ ん	0	210, 960	資 本 準 備 金	254, 750	403, 990
関連会社株式	487, 900	185, 100	利 益 剰 余 金	788, 150	1, 093, 000
			為替換算調整勘定	7, 950	17, 250
			非支配株主持分	111, 300	535, 120
合 計	3, 094, 400	4, 064, 360	合 計	3, 094, 400	4, 064, 360

第 5 問 答 案 用 紙 < 2 >  
( 会 計 学 )

問題 3

問 1

子会社株式の一部売却により当該子会社の子会社及び関連会社のいずれにも該当しなくなる場合、子会社に対する投資のうち、残存持分については投資が継続しているものとみて、個別貸借対照表上の帳簿価額をもって評価する。また、売却後の投資の修正額を取崩すことが必要であり、当該取崩額を連結株主資本等変動計算書上の利益剰余金の区分に、連結除外に伴う利益剰余金減少高(又は増加高)等その内容を示す適当な名称をもって計上する。

問 2

B社が実質的にP社の子会社であると判断された場合、支配獲得時にB社の土地の帳簿価額と時価の差額を全額時価評価する。また、B社株式を取得した20X7年度末以降、持分法は適用されず連結することとなるため、B社の資産・負債・収益・費用は合算され、連結貸借対照表においては非支配株主持分及びのれんが計上される。さらに、20X9年度末のC社との合併は共通支配下の取引となるため、段階取得に係る差益は計上されず、資本剰余金が減少する。

問 3

経済的単一体説とは、企業集団を構成する全ての連結会社の株主の立場から連結財務諸表を作成し、非支配株主は親会社株主と同様、企業集団の内部構成員と捉える考え方である。本問P社の連結財務諸表において、親会社であるP社に係るのれんのみ計上されるが、経済的単一体説に基づくと、非支配株主に係るのれんについても連結財務諸表に計上すべきであるため、のれんの会計処理については経済的単一体説に基づいていないと考えられる。また、本問P社の連結貸借対照表において、非支配株主持分が株主資本には含まれないが、経済的単一体説に基づくと、非支配株主持分は株主資本に含めて表示されることとなるため、非支配株主持分の表示についても経済的単一体説に基づいていないと考えられる。