

# 令和 4 年度第 II 回公認会計士試験 財務会計論（計算のみ）

アイ・シー・オー

## I C O 短答式試験解答&解説

### 令和 04 年度第 II 回【計算】講評

今回の簿記は、4 点問題の連結会計が前回に引き続き簡単な問題でしたので 4 点問題にあまり時間をかけないで確実に 5 問を狙って欲しかったです。そして、個別論点の解く問題を選別して、じっくりと解いて欲しかったです。8 点問題で確実に得点して欲しい問題は、3 現金及び預金、4 棚卸資産、5 無形固定資産、6 流動負債、7 資産除去債務、11 キャッシュ・フロー計算書、13 ストック・オプションク、15 収益認識、18 為替予約、20 のれんの減損、21 研究開発費とソフトウェアの 11 問のうち 9 問で 7 2 点、4 点問題は 6 問のうち 5 問の 2 0 点は得点して欲しいところです。したがって、合計：7 2 点 + 2 0 点 = 9 2 点 / 1 2 8 点の 7 割強が合格ラインだと思います。

#### 計算のみ

問題番号	難易度	出題範囲	攻め時間 or 捨てる
問題 3	D	現金及び預金	攻める 6 分
問題 4	D	棚卸資産・商品有高帳	攻める 6 分
問題 5	D	無形固定資産	攻める 6 分
問題 6	D	流動負債	攻める 6 分
問題 7	D	資産除去債務	攻める 6 分
問題 11	D	キャッシュ・フロー計算書（間接法）	攻める 6 分
問題 12	B	貸倒引当金	捨てる -
問題 13	C	ストック・オプションク	攻める 7 分
問題 15	D	収益認識・カスタマー・ロイヤルティ・プログラム	攻める 4 分
問題 16	B	退職給付会計	捨てる -
問題 18	D	為替予約・振当処理	攻める 4 分
問題 20	D	のれんの減損	攻める 6 分
問題 21	C	研究開発費とソフトウェア	攻める 7 分
問題 23	D	連結会計・関連会社株式	攻める 4 分
問題 24	D	連結会計・段階取得に係る差益	攻める 4 分
問題 25	D	連結会計・のれん	攻める 4 分
問題 26	C	連結会計・関連会社株式	攻める 6 分
問題 27	D	連結会計・非支配株主持分	攻める 4 分
問題 28	D	連結会計・土地	攻める 4 分

合計

90 分

A～Eランクで評価

A	B	C	D	E
難解(解けない)	やや難解(時間が掛る)	普通(上級レベル)	やや容易(入門レベル)	容易

## I C O 解答

問題 01	2	問題 02	3	問題 03	1	問題 04	2	問題 05	2
問題 06	4	問題 07	4	問題 08	1	問題 09	4	問題 10	6
問題 11	4	問題 12	5	問題 13	6	問題 14	1	問題 15	5
問題 16	2	問題 17	6	問題 18	1	問題 19	3	問題 20	4
問題 21	5	問題 22	6	問題 23	3	問題 24	2	問題 25	4
問題 26	2	問題 27	2	問題 28	2				

《メモ》

**( I C O 解説 )****問題 3** <難易度> D <出題範囲> 現金及び預金 ( 8 点 ) タイム 6 分

[解 説] ( 単位 : 円 )

## 1. 3/25~3/31 の仕訳

3/25

(借) 受 取 手 形	60,000	(貸) 売	上	300,000
売 掛 金 ( 甲 社 ) (注)	240,000			

(注)  $300,000 - 60,000 = 240,000$ 

3/26

(借) 普 通 預 金	150,000	(貸) 売	上	500,000
売 掛 金 ( 乙 社 ) (注)	350,000			

(注)  $500,000 - 150,000 = 350,000$ 

3/27

(借) 現 金	150,000	(貸) 売	上	750,000
売 掛 金 ( 甲 社 ) (注)	600,000			

(注)  $750,000 - 150,000 = 600,000$ 

3/28

(借) 現 金	200,000	(貸) 売 掛 金 ( 甲 社 ) (注)	700,000
受 取 手 形	500,000		

(注)  $200,000 + 500,000 = 700,000$ 

3/29

(借) 仕 訳 な し	(貸)
-------------	-----

3/30

(借) 普 通 預 金	750,000	(貸) 売	上	1,520,000
売 掛 金 ( 乙 社 ) (注)	770,000			

(注)  $1,520,000 - 750,000 = 770,000$ 

3/31

(1)

(借) 現 金	200,000	(貸) 売 掛 金 ( 甲 社 )	200,000
---------	---------	-------------------	---------

(2)

(借) 電 子 記 録 債 権	900,000	(貸) 売 掛 金 ( 乙 社 )	900,000
-----------------	---------	-------------------	---------

## 2. 売掛金勘定

(1) 甲社

		売掛金		(単位：円)
整理前帳簿残高	795,000	3/28		700,000
3/25	240,000	3/31		200,000
3/27	600,000	3/31 残高		735,000
合計	<u>1,635,000</u>	合計		<u>1,635,000</u>

(2) 乙社

		売掛金		(単位：円)
整理前帳簿残高 : $2,190,000 - 795,000 =$	1,395,000	3/31		900,000
3/26	350,000	3/31 残高		200,000
3/30	770,000			1,615,000
合計	<u>2,515,000</u>	合計		<u>2,515,000</u>

## 3. 売掛金明細表

売掛金明細表				
	3月24日		3月31日	
甲社	795,000		A	<u>735,000</u>
乙社	?	1,395,000	B	<u>1,615,000</u>
合計	?	2,190,000		2,350,000

したがって、正解は [ 1 ] である。

**問題 4** <難易度> D <出題範囲> 棚卸資産…商品有高帳 (8 点) タイム 6 分

[解 説] (単位: 円)

## 1. A 商品

(1) A 商品有高帳…先入先出法

商品有高帳(A 商品)

	受入			払出			残高		
	数量	単価	金額	数量	単価	金額	数量	単価	金額
3/1 前期繰越	200	31,300	6,260,000				200	31,300	6,260,000
3/7 仕入	70	31,500	2,205,000				200	31,300	6,260,000
							70	31,500	2,205,000
3/12 売上				50	31,300	1,565,000	150	31,300	4,695,000
							70	31,500	2,205,000
3/21 仕入	80	31,900	2,552,000				150	31,300	4,695,000
							70	31,500	2,205,000
							80	31,900	2,552,000
3/26 売上				150	31,300	4,695,000			
				20	31,500	630,000	50	31,500	1,575,000
							80	31,900	2,552,000

(2) 商品の評価

期末帳簿棚卸数量 130 個 (=50+80) = 期末実地棚卸数量 130 個 ⇒ 棚卸減耗なし。

期末帳簿棚卸単価 @31,500 ないし @31,900 < 期末正味売却価額 @34,300 ⇒ 商品評価損なし。

棚卸資産の B/S 価額 : 1,575,000 + 2,552,000 = 4,127,000

## 2. B 商品

(1) B 商品有高帳…移動平均法

商品有高帳(B 商品)

	受入			払出			残高		
	数量	単価	金額	数量	単価	金額	数量	単価	金額
3/1 前期繰越	150	21,800	3,270,000				150	21,800	3,270,000
3/10 仕入	100	22,000	2,200,000				250	21,880	5,470,000
3/13 売上				50	21,880	1,094,000	200	21,880	4,376,000
3/15 仕入	200	21,500	4,300,000				400	21,690	8,676,000
3/28 売上				128	21,690	2,776,320	272	21,690	5,899,680

(2) 商品の評価

期末帳簿棚卸数量 272 個 > 期末実地棚卸数量 270 個 ⇒ 2 個棚卸減耗あり。

棚卸減耗費 : 2 個 × @21,690 = 43,380

期末帳簿棚卸単価 @21,690 < 期末正味売却価額 @29,800 ⇒ 商品低価評価損なし。

品質低下評価損 : 3 個 × (@21,690 - @10,000) = 35,070

棚卸資産の B/S 価額 : @21,690 × (270 個 - 3 個) + @10,000 × 3 個 = 5,821,230

## 3. C 商品

(1) C 商品有高帳…月次総平均法

商品有高帳(C 商品)

	受入			払出			残高		
	数量	単価	金額	数量	単価	金額	数量	単価	金額
3/1 前期繰越	180	26,000	4,680,000				180	25,375	4,680,000
3/8 仕入	200	25,500	5,100,000				380	25,375	9,780,000
3/9 売上				225	25,375		155	25,375	3,933,125
3/14 売上				90	25,375		65	25,375	1,649,375
3/17 仕入	100	24,000	2,400,000				165	25,375	4,186,876

(2) 商品の評価

期末帳簿棚卸数量 165 個 = 期末実地棚卸数量 162 個 ⇒ 3 個棚卸減耗あり。

棚卸減耗費 : 3 個 × @25,375 = 76,125

期末帳簿棚卸単価 @25,375 > 期末正味売却価額 @24,900 ⇒ 商品評価損あり。

商品評価損 : 162 個 × (@25,375 - @24,900) = 76,950

棚卸資産の B/S 価額 : 162 個 × @24,900 = 4,033,800

## 4. 解答

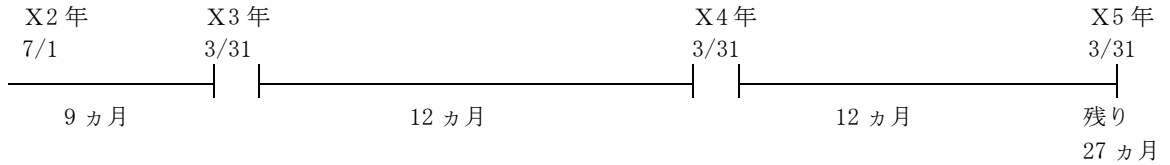
A 商品	4,127,000
B 商品	5,821,230
C 商品	4,033,800
合計 : 棚卸資産の貸借対照表価額	<span style="border: 1px solid black; padding: 2px;">13,982,030</span>

したがって、正解は [2] である。

**問題 5** <難易度> D <出題範囲> 無形固定資産 (8 点) タイム 6 分

[解 説] (単位: 千円)

1. 実用新案権: 貸借対照表価額 22,500



$$\text{X5年度未決算整理前実用新案権残高 } 40,500 \times \frac{15 \text{ ヶ月 } (=27 \text{ ヶ月} - 12 \text{ ヶ月})}{27 \text{ ヶ月}} = \boxed{22,500}$$

2. 鉱業権: 貸借対照表価額 104,000

$$\text{鉱業権取得原価 } 400,000 \times \frac{\text{X6 年年度見込採掘量 } 130,000 \text{ トン}}{\text{推定埋蔵量 } 500,000 \text{ トン}} = \boxed{104,000}$$

3. 特許権: 貸借対照表価額 210

$$\text{特許権 } 240 (= \text{出願料 } 80 + \text{登録料 } 160) \times \frac{\text{未償却年数 } 7 \text{ 年 } (=8 \text{ 年} - 1 \text{ 年})}{8 \text{ 年}} = \boxed{210}$$

4. のれん: 貸借対照表価額 490,000

(1) 事業譲受の仕訳

(借) 資	産 (注)	2,800,000	(貸) 負	債 (注)	1,900,000
のれん	差額	600,000	現金	預金	1,500,000

(注) 時価

(2) のれんの未償却残高

$$\text{のれん取得原価 } 600,000 \times \frac{\text{未償却年数 } 98 \text{ ヶ月 } (=120 \text{ ヶ月} - 22 \text{ ヶ月})}{120 \text{ ヶ月 } (=10 \text{ 年} \times 12 \text{ ヶ月})} = \boxed{490,000}$$

5. 解答

$$\text{実用新案権: } 22,500 + \text{鉱業権: } 104,000 + \text{特許権: } 210 + \text{のれん: } 490,000 = \boxed{616,710}$$

したがって、正解は [2] である。



《メモ》

## 問題 6 &lt;難易度&gt; D &lt;出題範囲&gt; 流動負債 (8 点) タイム 6 分

[解 説] (単位: 千円)

## 1. 外貨建借入金

## (1) 借入金期末換算

(借) 借 入 金 (注 1)	55,000	(貸) 短期借入金(流動負債)	55,000
為 替 差 損 益 (注 2)	3,000	短期借入金(流動負債)	3,000

(注 1) 借入金の返済期日が X2 年 10 月 31 日であるため、一年基準により「短期借入金」に組替。

(注 2)  $500 \text{ 千ドル} \times (\text{C R } 116 \text{ 円} / \text{ドル} - \text{H R } 110 \text{ 円} / \text{ドル}) = 3,000$ 

## (2) 未払利息

(借) 支 払 利 息	725	(貸) 未払費用(流動負債)	725
-------------	-----	----------------	-----

(注)  $500 \text{ 千ドル} \times \text{年利率 } 3\% \times 5 \text{ ヲ月} (= \text{X1 年 11 月} \sim \text{X2 年 3 月}) \div 12 \text{ ヲ月} \times \text{C R } 116 \text{ 円} / \text{ドル} = 725$ 

## (3) 流動負債

短期借入金 58,000 + 未払費用 725 = 58,725

## 2. 預り金

## (1) 組替

(借) 預 り 金	9,700	(貸) 預り金(流動負債) (注 1)	5,200
		預り金(固定負債) (注 2)	4,500

(注 1) 源泉徴収した所得税及び社会保険料は、翌月までに納付するため、流動負債。

(注 2) 従業員の社内預金(長期性のもの)とあるため、固定負債。

## (2) 流動負債

預り金(流動負債) 5,200

## 3. 前受金

## (1) 期末換算

(借) 仕 訳 な し	(貸)
-------------	-----

(注) 前受金は、非貨幣項目であるため、決算において換算替えは不要である。

## (2) 流動負債

預り金(流動負債) 11,000

## 4. 賞与引当金

## (1) 賞与引当金繰入額の計上

(借) 賞 与 引 当 金 繰 入 額 (注)	6,400	(貸) 賞与引当金(流動負債)	6,400
-------------------------	-------	-----------------	-------

(注)  $\text{X2.6 月 10 日 支 給 予 定 額 } 9,600 \times 4 \text{ ヲ月} (\text{X1.12} \sim \text{X2.3}) \div 6 \text{ ヲ月} = 6,400$ 

## (2) 流動負債

賞与引当金(流動負債) 6,400

## 5. 特別修繕引当金

## (1) 特別修繕引当金繰入額

(借) 特別修繕引当金繰入額 (注)	3,500	(貸) 特別修繕引当金(固定負債)	3,500
--------------------	-------	-------------------	-------

(注) 一年を超えて使用される特別修繕引当金は、固定負債。

## (2) 流動負債

なし。

## 6. 賃借料

## (1) 見越計上

(借) 賃借料	1,200	(貸) 未払費用(流動負債)	1,200
---------	-------	----------------	-------

## (2) 流動負債

未払費用(流動負債) 1,200

## 7. 当座借越

## (1) 組替

(借) 当座預金 (注)	2,600	(貸) 短期借入金(流動負債)	2,600
--------------	-------	-----------------	-------

(注) 当座借越は、銀行からの借入金であり、短期的に返済されるものであるため、「短期借入金」に計上。

## (2) 流動負債

短期借入金(流動負債) 2,600

## 8. 解答：流動負債の合計額

$$\begin{aligned} & \text{前T/B買掛金 } 59,380 + \text{前T/B支払手形 } 1,260 + 58,725 + 5,200 + 11,000 + 6,400 + 1,200 + 2,600 \\ & = \span style="border: 1px solid black; padding: 2px;">145,765 \end{aligned}$$

したがって、正解は [4] である。

**問題 7** <難易度> D <出題範囲> 資産除去債務 (8 点) タイム 6 分

[解 説] (単位: 千円)

1. タイム・テーブル

	X 1	X 2	X 3	X 4	X 5	X 6
	4/1	3/31	3/31	3/31	3/31	3/31
設備 A 当初:	94,000	75,200	56,400	37,600	18,800	0
減価償却費:		△18,800	△18,800	△18,800	△18,800	△18,800
設備 A 増加:			900	600	300	0
減価償却費:				△300	△300	△300
			<u>57,300</u>			
設備 A 減少:				△400	△200	0
減価償却費:					+200	+200
				<u>37,800</u>		
各期減価償却費:	18,800	18,800	19,100	18,900		<b>18,900</b>

2. 仕訳

(1) X 1 年 4 月 1 日: 取得日

(借) 設 備 A	94,000	(貸) 現 金 預 金	88,300
		資 産 除 去 債 務	5,700

(注) 取得時支出額 88,300 + 当初除去支出 5,700 = 94,000

(2) X 2 年 3 月 31 日: 決算日…減価償却費の計上

(借) 設 備 A 減 価 償 却 費 (注)	18,800	(貸) 設 備 A 減 価 償 却 累 計 額	18,800
-------------------------	--------	-------------------------	--------

(注) 94,000 ÷ 5 年 = 18,800

(3) X 3 年 3 月 31 日: 決算日

① 減価償却費の計上

(借) 設 備 A 減 価 償 却 費 (注)	18,800	(貸) 設 備 A 減 価 償 却 累 計 額	18,800
-------------------------	--------	-------------------------	--------

(注) 94,000 ÷ 5 年 = 18,800

② 将来キャッシュ・フロー見積額の増加による資産除去債務の調整

(借) 設 備 A (注)	900	(貸) 資 産 除 去 債 務	900
---------------	-----	-----------------	-----

(注) 6,600 - 5,700 = 900

(4) X 4 年 3 月 31 日: 決算日

① 減価償却費の計上

(借) 設 備 A 減 価 償 却 費 (注)	19,100	(貸) 設 備 A 減 価 償 却 累 計 額	19,100
-------------------------	--------	-------------------------	--------

(注) 94,000 ÷ 5 年 + 900 ÷ 3 年 = 19,100

② 将来キャッシュ・フロー見積額の減少による資産除去債務の調整

(借) 資 産 除 去 債 務	400	(貸) 設 備 A (注)	400
-----------------	-----	---------------	-----

(注) 6,200 - 6,600 = △400

(5) X 5 年 3 月 31 日：決算日…減価償却費の計上

(借) 設備 A 減価償却費 (注)	18,900	(貸) 設備 A 減価償却累計額	18,900
--------------------	--------	------------------	--------

(注)  $94,000 \div 5 \text{年} + 900 \div 3 \text{年} + \triangle 400 \div 2 \text{年} = 18,900$

(6) X 6 年 3 月 31 日：決算日

① 減価償却費の計上

(借) 設備 A 減価償却費 (注)	18,900	(貸) 設備 A 減価償却累計額	18,900
--------------------	--------	------------------	--------

(注)  $94,000 \div 5 \text{年} + 900 \div 3 \text{年} + \triangle 400 \div 2 \text{年} = 18,900$

② 除却

(借) 設備 A 減価償却累計額	94,500	(貸) 設	備	A (注)	94,500
資産除去債務 (注)	6,200	現	金	預	金
履行差額	300				6,500

(注)  $6,200 - 6,500 = \triangle 300$

### 3. 解答

当期における設備 A の減価償却費： 18,900

したがって、正解は [ 4 ] である。

**問題 11** <難易度> D <出題範囲> キャッシュ・フロー計算書（間接法）（8 点）タイム 6 分

[解 説]（単位：千円）

## 1. 仕訳

(1) X 1 年 10 月 1 日：売上 500 千ドル

(借) 売 掛 金 (注)	56,000	(貸) 売 上	56,000
---------------	--------	---------	--------

(注) 500 千ドル×取引HR 112 円/ドル=56,000

(2) X 1 年 12 月 1 日：決済 200 千ドル

(借) 現 金 預 金 (注 2)	22,200	(貸) 売 掛 金 (注 1)	22,400
為 替 差 損 益 (注 3)	200		

(注 1) 200 千ドル×取引HR 112 円/ドル=22,400

(注 2) 200 千ドル×決済HR 111 円/ドル=22,200

(注 3) 200 千ドル×(決済HR 111 円/ドル－取引 112 円/ドル)=△200

(3) X 2 年 2 月 1 日：借入 400 千ドル

(借) 現 金 預 金 (注)	44,000	(貸) 短 期 借 入 金	44,000
-----------------	--------	---------------	--------

(注) 400 千ドル×HR 110 円/ドル=44,000

(4) X 2 年 3 月 31 日：決算日

① 外貨預金期末換算

(借) 為 替 差 損 益 (注)	3,600	(貸) 現 金 預 金	3,600
-------------------	-------	-------------	-------

(注) 600 千ドル×(当期CR 108 円/ドル－取引HR 114 円/ドル)=△3,600

② 売掛金期末換算

(借) 為 替 差 損 益 (注)	1,200	(貸) 売 掛 金	1,200
-------------------	-------	-----------	-------

(注) 300 千ドル×(当期CR 108 円/ドル－取引HR 112 円/ドル)=△1,200

③ 短期借入金期末換算

(借) 短 期 借 入 金	800	(貸) 為 替 差 損 益 (注)	800
---------------	-----	-------------------	-----

(注) 400 千ドル×(当期CR 108 円/ドル－取引HR 110 円/ドル)=800

## 2. 為替差損益勘定

為替差損益			
12/1 売掛金	200	3/31 短期借入金	800
3/31 外貨預金	3,600	3/31 P/L 計上額	4,200
3/31 売掛金	1,200		
合 計	<u>5,000</u>	合 計	<u>5,000</u>

間接法において税引前当期純利益に対する調整項目の一つとして為替差損益があるが、当該為替差損益(営業活動によるキャッシュ・フローの区分に計上される為替差損益)は、損益計算書において計上された為替差損益4,200のうち、原則として、「営業活動によるキャッシュ・フロー」の「小計」欄以降（「投資活動によるキャッシュ・フロー」及び「財務活動によるキャッシュ・フロー」の区分を

含む)に記載される取引に係る為替差損益(ア) **2,800** (=3,600-800)である。

### 3. 売掛金勘定

売掛金			
4/1 前期繰越	100,000	12/1 決済額	22,400
10/1 売上	56,000	前期繰越円貨決済額	推定 12,400
		3/31 為替差損益	1,200
		3/31 B/S 計上額	120,000
合 計	<u>156,000</u>	合 計	<u>5,000</u>

売上債権の増減額 : 3/31 B/S 計上額 120,000 - 4/1 前期繰越 100,000 = 売掛金の増加 20,000  
 = (イ) **△20,000**

なお、12/1 売掛金に係る為替決済差損 200 及び 3/31 売掛金に係る為替換算差額 1,200 は、「税引前当期純利益」と「売上債権の増減額」で調整されているため、「税引前当期純利益」の調整項目としての「為替差損益」には含めない。

したがって、正解は [4] である。

**問題 12** <難易度> B <出題範囲> 貸倒引当金 (8 点) 捨てる。

[解 説] (単位: 千円)

1. 一般債権: 売掛金、電子記録債権、リース債権、リース投資資産の一部…貸倒実績法

(借) 貸倒引当金繰入額 (注)	564	(貸) 貸倒引当金	564
------------------	-----	-----------	-----

(注) (売掛金 2,500 + 電子記録債権 5,200 + リース債権 7,800 + リース投資資産 3,300 (=4,800 - 見積残存価額 1,500)) × 3% = 564

リース取引により認識されたリース債権 7,800 及びリース投資資産 4,800 (将来のリース料を収受する権利 3,300 と見積残存価額 1,500 から構成される複合的な資産)のうち将来のリース料を収受する権利に係る部分 3,300 (リース会計基準第 40 項、41 項) は、金融商品的な性格を有すると考えられるため、金融資産として、貸倒引当金を設定する。(金融商品会計に関する実務指針 18 項)

2. 破産更生債権等…財務内容評価法

(借) 貸倒引当金繰入額 (注)	400	(貸) 貸倒引当金	400
------------------	-----	-----------	-----

(注) 短期貸付金 900 - 担保処分見込額 500 = 400

3. 貸倒懸念債権…キャッシュ・フロー見積法

(借) 貸倒引当金繰入額 (注)	930	(貸) 貸倒引当金	930
------------------	-----	-----------	-----

(注) 10,000 - 長期貸付金に係る将来 C F の割引現在価値 9,070 ※ = 930

※ 10,000 ÷ 当初の約定利子率 1.05<sup>2</sup> = 9,070

なお、利払日が年 2 回なので、半年利率として 2.5% で割り引くと、割引現在価値が 9,060 になり、貸倒引当金繰入額 940 になるが、解答の選択肢に該当するものがないので、年利率 5% で計算した。

4. 解答

期末貸借対照表に計上される貸倒引当金: 一般債権 564 + 破産更生債権等 400 + 貸倒懸念債権 930

= **1,894**

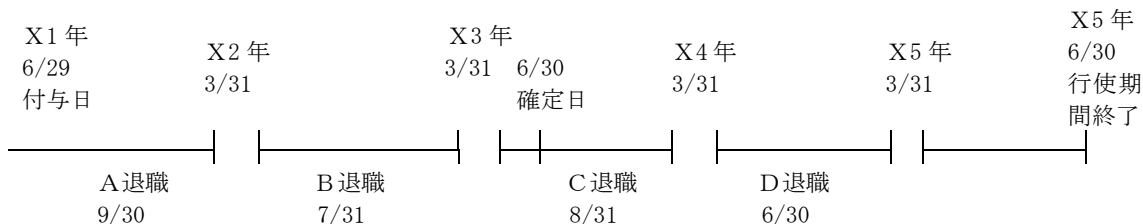
したがって、正解は [5] である。



## 問題 13 &lt;難易度&gt; C &lt;出題範囲&gt; ストック・オプション (8 点) タイム 7 分

[解 説] (単位: 千円)

## 1. タイム・テーブル



## 2. 仕訳

(1) X2 年 3 月 31 日: 決算日

(借) 株式報酬費用 (注)	8,550	(貸) 新株予約権	8,550
----------------	-------	-----------	-------

$$(注) @12 \times 100 \text{ 個} \times (23 \text{ 名} - \text{失効見込} 4 \text{ 名}) \times \frac{9 \text{ カ月 (X1.7} \sim \text{X2.3)}}{24 \text{ カ月 (X1.7} \sim \text{X3.6)}} = 8,550$$

(2) X3 年 3 月 31 日: 決算日、(b) の解答

(借) 株式報酬費用 (注)	12,450	(貸) 新株予約権	12,450
----------------	--------	-----------	--------

$$(注) @12 \times 100 \text{ 個} \times (23 \text{ 名} - \text{失効見込} 3 \text{ 名}) \times \frac{21 \text{ カ月 (X1.7} \sim \text{X3.3)}}{24 \text{ カ月 (X1.7} \sim \text{X3.6)}} - 8,550 = 12,450$$

(3) X2 年 3 月 31 日: 決算日

(借) 株式報酬費用 (注)	4,200	(貸) 新株予約権	4,200
----------------	-------	-----------	-------

$$(注) @12 \times 100 \text{ 個} \times (23 \text{ 名} - \text{実際退職者} 2 \text{ 名}) \times \frac{24 \text{ カ月 (X1.7} \sim \text{X3.6)}}{24 \text{ カ月 (X1.7} \sim \text{X3.6)}} - 8,550 - 12,450 = 4,200$$

(4) X5 年 6 月 30 日: 権利行使日、(b) の解答

(借) 現金預金 (注 1)	100,000	(貸) 資本金 (注 3)	124,000
新株予約権 (注 2)	24,000		

(注 1) 行使価額 @50 × 交付株式数 2,000 株 (= 交付株式数 @ 1 株 × 100 個 × 権利行使者 20 名 ※) = 100,000

※ 権利確定者 21 名 - 権利不行使者 1 名 (C ないし D) = 権利行使者 20 名

(注 2) @12 × 100 個 × 権利行使者 20 名 = 24,000

(注 3) 借方合計。100,000 + 24,000 = 124,000

## 3. 解答

(a) X3 年 3 月期において計上される「株式報酬費用」: 12,450 千円

(b) ストック・オプションの権利行使によって計上される「資本金」: 124,000 千円

したがって、正解は [6] である。

**問題 15** <難易度> D <出題範囲> 収益認識…カスタマー・ロイヤルティ・プログラム (8 点) タイム 4 分

[解 説] (単位: 円)

1. 商品販売時の仕訳

財又はサービスの独立販売価格の比率に基づき、契約において識別したそれぞれの履行義務に取引価格を配分する。(収益認識に関する会計基準 66 項)

当社は、取引価格 1,200,000 円を商品とポイントに独立販売価格の比率で次のとおり配分する。

(借) 現 金 預 金	1,200,000	(貸) 売 上 高 (注 1)	1,153,846
		契 約 負 債 (注 2)	46,154

$$(注 1) 1,200,000 \times \frac{\text{商品の独立販売価格 } 1,200,000}{\text{商品の独立販売価格 } 1,200,000 + \text{ポイントの独立販売価格 } 48,000} \doteq 1,153,846$$

$$\doteq 1,200,000 \div 20 \times 1 \text{ ポイント} \times 80\% \times 1 \text{ 円} = 48,000 \text{ 円}$$

$$(注 2) 1,200,000 \times \frac{\text{ポイントの独立販売価格 } 48,000}{\text{商品の独立販売価格 } 1,200,000 + \text{ポイントの独立販売価格 } 48,000} \doteq 46,154$$

2. 決算時の仕訳

(借) 契 約 負 債 (注)	26,923	(貸) 売 上 高	26,923
-----------------	--------	-----------	--------

$$(注 1) 46,154 \times \frac{\text{決算時まで使用されたポイント } 28,000 \text{ ポイント}}{\text{使用されると見込むポイント総数 } 48,000 \text{ ポイント}} \doteq 26,923$$

3. 解答

当社が計上する売上高:  $1,153,846 + 26,923 = \boxed{1,180,769}$

したがって、正解は [5] である。

**問題 16** <難易度> B <出題範囲> 退職給付費用 (8 点) 捨てる

[解 説] (単位：百万円)

**1. 当初の勤務費用と利息費用の計算**

退職給付見込額307,500円の期間帰属方法は、期間定額基準によるので、1年間の当初の退職給付見込額は、 $307,500円 \div 5年 = 61,500$ となる。

勤務費用と利息費用の計算

(単位：千円)

	3年度	4年度	5年度	6年度(当期)	7年度	累 計
3年度：X3.4～X4.3	56,816	1,137	1,159	1,182	1,206	61,500
4年度：X4.4～X5.3		57,953	1,159	1,182	1,206	61,500
5年度：X5.4～X6.3			59,112	1,182	1,206	61,500
6年度：X6.4～X7.3				60,294	1,206	61,500
7年度：X7.4～X8.3					61,500	61,500
勤務費用と利息費用	56,816	59,090	61,430	63,840	66,324	307,500
退職給付債務(PBO)	56,816	115,906	177,336	241,176	307,500	

PBO：projected benefit obligation(予測給付債務)

	各年度の退職給付債務(=(1)+(2))	(1) 勤務費用	(2) 利息費用
1年度末	$56,816 + 0 \div$ 56,816	$61,500 \div (1.02)^4 \div$ 56,816	—
2 "	$57,953 + 1,137 \div$ 59,090	$61,500 \div (1.02)^3 \div$ 57,953	$56,816 \times 2\% \div$ 1,137
3 "	$59,112 + 2,318 \div$ 61,430	$61,500 \div (1.02)^2 \div$ 59,112	$115,906 \times 2\% \div$ 2,318
4 "	$60,294 + 3,546 \div$ 63,840	$61,500 \div 1.02 \div$ 60,294	$177,336 \times 2\% \div$ 3,546
5 "	$61,500 + 4,824 \div$ 66,324	61,500	$241,176 \times 2\% \div$ 4,824
計	<u>307,500</u>	<u>295,675</u>	<u>11,825</u>

**2. 過去勤務費用の当期償却**

過去勤務費用：当期末の当初退職給付債務  $241,176 \times$  減少  $30\% \div$   $\Delta 72,353$

過去勤務費用償却： $\Delta 72,353 \div 10年 =$  △7,235

**3. 解答**

当期の退職給付費用：勤務費用と利息費用の合計  $63,840 +$  過去勤務費用償却  $\Delta 7,235 =$  56,605

したがって、正解は [2] である。

**問題 18** <難易度> D <出題範囲> 外貨建取引…振当処理 (8 点) タイム 4 分

[解 説] (単位: 百万円)

1. タイム・テーブル

取引日	予約日	決算日	決済日
X 0 10/31	X 0 11/30	X 0 12/31	X 1 1/31
直物為替相場	直物為替相場	直物為替相場	予約日の先物為替相場
102 円/ <sup>F</sup> <sub>ドル</sub>	104 円/ <sup>F</sup> <sub>ドル</sub>	103 円/ <sup>F</sup> <sub>ドル</sub>	102 円/ <sup>F</sup> <sub>ドル</sub>
直々差額△60 当期の損益 (為替差損益)		直先差額+60 期間按分 (当期分: 為替差損益) (翌期分: 繰延処理)	

買掛金の決済金額について取引日後に為替予約をし、その会計処理を振当処理にて行う場合、直々差額(取引日の直物為替相場と予約日の直物為替相場との差額)は当期の損益、直先差額(予約日の直物為替相場との予約日の先物為替相場との差額)は期間按分する。

2. 仕訳

(1) X 0 年 10 月 31 日: 取引日

(借) 仕	入 (注)	3,060	(貸) 買	掛	金	3,060
-------	-------	-------	-------	---	---	-------

(注) 30 百万ドル×取引HR 102 円/<sup>F</sup><sub>ドル</sub> = 3,060

(2) X 0 年 11 月 30 日: 予約日

(借) 為	替	差	損 (注 1)	60	(貸) 買	掛	金	60
買	掛	金	60	為	替	差	益 (注 2)	60

(注 1) 直々差額: 30 百万ドル×(取引HR 102 円/<sup>F</sup><sub>ドル</sub> - 予約HR 104 円/<sup>F</sup><sub>ドル</sub>) = △60

(注 2) 直先差額: 30 百万ドル×(予約HR 104 円/<sup>F</sup><sub>ドル</sub> - F R 102 円/<sup>F</sup><sub>ドル</sub>) = +60

(3) X 0 年 12 月 31 日: 決算日

(借) 為	替	差	益	30	(貸) 前	受	収	益 (注)	30
-------	---	---	---	----	-------	---	---	-------	----

(注) +60 ÷ 2 ヶ月 × 1 ヶ月 = 30

3. 解答

(1) 貸借対照表上の前受収益: 30

(2) 貸借対照表上の買掛金: 取引日 3,060 + 予約日の直々差額計上時 60 - 予約日の直先差額計上時 60  
= 3,060

したがって、正解は [ 1 ] である。

**問題 20** <難易度> D <出題範囲> のれんの減損処理 (8 点) タイム 6 分

[解 説] (単位: 百万円)

1. のれんの分割: のれんの帳簿価額(当期末)の事業Ⅳ及び事業Ⅴへの配分額

(1) 事業Ⅳへの配分額

帳簿価額  $200 \times$  事業Ⅳの時価  $500 \div$  時価合計  $800 (=$  事業Ⅳの時価  $500 +$  事業Ⅴの時価  $300) = 125$

(2) 事業Ⅴへの配分額

帳簿価額  $200 \times$  事業Ⅴの時価  $300 \div$  時価合計  $800 (=$  事業Ⅳの時価  $500 +$  事業Ⅴの時価  $300) =$  75

2. 事業Ⅳののれんの減損損失の計算

事業Ⅴには、減損の兆候は認められないため、事業Ⅳについてのみ減損の対象となる。

摘 要	資産A	資産B	資産C	小計	のれん	大単位合計
帳簿価額	100	80	200	380	125	505
減損の兆候	○	○	○	—	—	○
割引前将来CF	105	70	180	355	—	420
減損損失の認識	×	○	○	—	—	○
回収可能価額	90	50	160	300	—	355
減損損失	—	30	40	70	80	150
減損処理後 帳簿価額	100	50	160	310	<span style="border: 1px solid black; padding: 2px;">45</span>	355

(1) 減損損失の認識

① 資産A: 減損の兆候あり, 帳簿価額  $100 <$  割引前将来CF  $105 \rightarrow \times$

② 資産B: 減損の兆候あり, 帳簿価額  $80 >$  割引前将来CF  $70 \rightarrow \circ$

③ 資産C: 減損の兆候あり, 帳簿価額  $200 >$  割引前将来CF  $180 \rightarrow \circ$

④ のれん: 減損の兆候あり  $\rightarrow$  のれん単独で減損損失の認識の判定は行わず、のれんを含むより大きな単位(グループ)で減損損失の認識の判定を行う。  $\rightarrow$  ⑤へ

⑤ 大単位合計: のれんに減損の兆候あり, 帳簿価額  $505 >$  割引前将来CF  $420 \rightarrow \circ$

(2) 減損損失

① 資産B: 帳簿価額  $80 -$  回収可能価額  $50 = 30$

② 資産C: 帳簿価額  $200 -$  回収可能価額  $160 = 40$

③ 大単位合計: 帳簿価額  $505 -$  回収可能価額  $355 = 150$

④ のれん

i) のれんを加えることによる減損損失増加額: ③大単位合計  $150 -$  ①資産B  $30 -$  資産C  $40 = 80$

ii) 減損損失限度額(帳簿価額): のれんの帳簿価額  $125$

iii) のれんの帳簿価額  $125 >$  のれんを加えることによる減損損失増加額  $80 \rightarrow$  小さい金額  $80$

3. 解答

のれんの減損損失計上後の帳簿価額: 事業Ⅳ  $45 +$  事業Ⅴ  $75 =$  120

したがって、正解は [4] である。

**問題 21** <難易度> C <出題範囲> 研究開発費とソフトウェア (8 点) タイム 7 分

[解 説] (単位: 千円)

1. ソフトウェア制作に関連する諸費用の按分

(1) ソフトウェア A…前々期から制作

ソフトウェア A (X1 年度中に発生)		研究開発費分		製品マスターの制作費分	
人件費	80,000	×60%=	48,000	×40%=	32,000
減価償却費	20,000	×50%=	10,000	×50%=	10,000
その他経費	50,000	×40%=	20,000	×60%=	30,000
X1 年度分合計	150,000		78,000		72,000
X0 年度分	93,000		75,000		18,000
合計	243,000		153,000		90,000
X2 年度分	0		0		0
資産計上分			-		90,000

(2) ソフトウェア B…当期から制作

ソフトウェア B (X2 年度中に発生)		研究開発費分		製品マスターの制作費分	
人件費	40,000	×60%=	24,000	×40%=	16,000
減価償却費	12,000	×50%=	6,000	×50%=	5,000
その他経費	8,000	×40%=	3,200	×60%=	4,800
X2 年度分合計	60,000		33,200		26,800

2. ソフトウェア減価償却費

(1) ソフトウェア A

$$\text{見込販売数量に基づく金額} : 90,000 \times \frac{2,000 \text{ パッケージ}}{2,000 \text{ パッケージ} + 1,500 \text{ パッケージ} + 1,500 \text{ パッケージ}} = 36,000$$

$$\text{残存有効期間に基づく均等配分額} : 90,000 \div 3 \text{ 年} = 30,000$$

大きい方⇒ 36,000

(1) ソフトウェア B

$$\text{見込販売数量に基づく金額} : 26,800 \times \frac{15,300 \text{ パッケージ}}{15,300 \text{ パッケージ} + 5,700 \text{ パッケージ} + 1,200 \text{ パッケージ} + 300 \text{ パッケージ}} = 18,224$$

$$\text{残存有効期間に基づく均等配分額} : 26,800 \div 3 \text{ 年} \times 6 \text{ カ月} \div 12 \text{ カ月} = 4,467$$

大きい方⇒ 18,224

3. 解答 :  $0 + 33,200 + 36,000 + 18,224 =$  87,424

したがって、正解は [5] である。

《メモ》

**問題 23~28** <難易度> 各問に記載 <出題範囲> 資本連結会計

[解 説] (単位：千円)

I. S1 社…評価差額(土地)、支配獲得時取得及び売却(連結から持分法への移行)

1. タイム・テーブル

	X1 年 度末	X2, 3, 4 年度 増剰 800	X4 年 度末	X5 年度 当純 80	X5 年 度末
	75%		30%		30%
資 本 金	7,700		7,700		7,700
利 益 剰 余 金	1,400		2,200		2,280
純 資 産 の 部	9,100		9,900		9,980
評 価 差 額 (土 地)	500 = 5,000 - 4,500		500		500
合 計	9,600		10,400		10,480
取 得 割 合	×75%	売却割合	×45%		
取 得 持 分	7,200	売却持分	4,680		
取 得 原 価	8,000				
の れ ん	800	償却△240(=△80×3年)	560		
		のれん取崩：560÷75%×45%=	△336		
			224	償却△32(=224÷7年)	192

売価 5,200 - 個別上の売却原価 4,800 = 個別上の売却益 400

連結上の売却原価：売却持分 4,680 + 売却分ののれん未償却残高 336 = 5,016

ないし、個別上の売却原価 4,800 + 増加剰余金 360 - のれん既償却額 144 = 5,016

連結上の売却益：売価 5,200 - 連結上の売却原価 5,016 = 184

2. S1 社個別財務諸表の修正…評価差額の計上

(借) 土	地 (注)	500 (貸) 評	価 差 額	500
-------	-------	-----------	-------	-----

(注) X1 年度末土地時価 5,000 - X1 年度末土地簿価 4,500 = 500

3. 支配獲得時(X1 年度末)の投資と資本の相殺消去

(借) 資本金 当期首残高	7,700	(貸) 諸 資 産 ( S 1 社 )	8,000
利益剰余金 当期首残高	1,400	非支配株主持分 当期首残高 (注 1)	2,400
評 価 差 額	500		
の れ ん (注 2)	800		

(注 1) 9,600 (= 7,700 + 1,400 + 500) × 25% = 2,400

(注 2) 8,000 - 7,200 (= 9,600 × 75%) = 800

4. X2 年度～X4 年度の連結仕訳

(1) 増加剰余金の按分

(借) 利益剰余金 当期首残高 (注)	200	(貸) 非支配株主持分 当期首残高	200
---------------------	-----	-------------------	-----

(注) (X4 年度末利益剰余金 2,200 - X1 年度末利益剰余金 1,400) × 非支配株主持分比率 25% = 200



## (2) のれんの償却

(借) 利益剰余金当期首残高	240	(貸) のれん(注)	240
----------------	-----	------------	-----

(注) のれん計上額  $800 \div 10 \text{年} \times 3 \text{年} = 240$

## (3) 一部売却

(借) 諸資産(S1社)(注1)	4,800	(貸) 非支配株主持分当期首残高(注2)	4,680
子会社株式売却益(注4)	216	のれん(注3)	336

(注1) 個別上の売却原価: 取得原価  $8,000 \div \text{売却前P社持分比率} 75\% \times \text{P社売却比率} 45\% = 4,800$

(注2)  $X4 \text{年度末資本合計} 10,400 \times \text{P社売却比率} 45\% = 4,680$

(注3) のれん未償却残高  $560 \div \text{売却前P社持分比率} 75\% \times \text{P社売却比率} 45\% = 336$

(注4) 差額。ないし、 $(\text{増加剰余金} 800 \times 75\% - \text{のれん既償却額} 240) \div \text{売却前P社持分比率} 75\% \times \text{P社売却比率} 45\% = 216$

## (4) 連結から持分法への移行

(借) 諸負債	4,300	(貸) 諸資産	9,700
関連会社株式(S1社)(注1)	3,344	土地(注3)	5,000
非支配株主持分当期首残高(注2)	7,280	のれん(注4)	224

(注1)  $(\text{取得原価} 8,000 + \text{取得後剰余金} 600 - \text{のれん償却額} 80 \times 3 \text{年}) \div \text{売却前P社持分比率} 75\% \times \text{売却後P社持分比率} 30\% = 3,344$

(注2)  $X4 \text{年度末資本合計} 10,400 \times \text{売却後非支配株主持分比率} 70\% = 7,280$

(注3)  $X4 \text{年度末S1社個別計上額} 4,500 + \text{S1社簿価修正額} 500 = 5,000$

(注4) のれん未償却額  $560 \div \text{売却前P社持分比率} 75\% \times \text{売却後P社持分比率} 30\% = 224$

## 4. X5年度の連結仕訳

## (1) 当期純利益の按分

(借) 関連会社株式(S1社)(注)	24	(貸) 持分法による投資損益	24
--------------------	----	----------------	----

(注)  $(X5 \text{年度末利益剰余金} 2,280 - X4 \text{年度末利益剰余金} 2,200) \times \text{P社持分比率} 30\% = 24$

## (2) のれんの償却

(借) 持分法による投資損益	32	(貸) 関連会社株式(S1社)(注)	32
----------------	----	--------------------	----

(注)  $\text{売却後のれんの未償却残高} 224 \div \text{未償却年数} 7 \text{年} = 32$

## II. S2 社…評価差額(土地)、支配獲得時取得及び追加取得(持分法から連結への移行)

## 1. タイム・テーブル

	X2年 度末	当純 1,700	X3年 度末	X4年 度末	当純 1,850	X5年 度末
	30%			70%	配当 500	
資本金	12,000		12,000	12,000		12,000
利益剰余金	1,500		3,200	5,250		6,600
合計	13,500		15,200	17,250		18,600
評価差額	1,100 (注1)		1,100	500 (注2)		500
時価合計	14,600		16,300	17,750		19,100
取得割合	×30%			×70%		
取得持分	4,380			12,425		
取得原価	4,900			時価合計 17,150	←9,800÷40%×70%	
のれん	520	△52	468	416⇒4,725	△473	4,252
					(注3)	

(注1)  $12,100 - 11,000 = 1,100$ (注2)  $11,500 - 11,000 = 500$ 

(注3) 持分法によるのれんは、連結移行時において、新たなのれんに包括される。

なお、移行時において移行時の子会社株式の30%の時価 7,350 ( $=9,800 \div 40\% \times 30\%$ ) と持分法評価額 5,921 ( $=4,900 + (5,250 - 1,500) \times 30\% - 52 - 52$ ) の差 1,429 は、段階取得による差益(特別利益)として計上される。

## 2. S2 社個別財務諸表の修正…評価差額の計上

(借) 土地(注)	500 (貸) 評価差額	500
-----------	--------------	-----

(注)  $X4$  年度末土地時価 11,500 -  $X4$  年度末土地簿価 11,000 = 500

## 3. X3 年度の連結仕訳

## (1) 増加剰余金の按分

(借) 諸資産(S2社)(注)	510 (貸) 利益剰余金当期首残高	510
-----------------	--------------------	-----

(注)  $1,700 \times P$  社持分比率 30% = 510

## (2) のれんの償却

(借) 利益剰余金当期首残高	52 (貸) 諸資産(S2社)(注)	52
----------------	--------------------	----

(注) のれん計上額  $520 \div 10$  年 = 52

## 4. X4 年度の連結仕訳

## (1) 増加剰余金の按分

(借) 諸資産(S2社)(注)	615 (貸) 利益剰余金当期首残高	615
-----------------	--------------------	-----

(注)  $(X4$  年度末利益剰余金 5,250 -  $X3$  年度末利益剰余金 3,200)  $\times P$  社持分比率 30% = 615

## (2) のれんの償却

(借) 利益剰余金当期首残高	52	(貸) 諸資産 ( S 2 社 ) (注)	52
----------------	----	-----------------------	----

(注) のれん計上額  $520 \div 10 \text{年} = 52$ 

## (3) 段階取得に係る差益の計上

(借) 諸資産 ( S 2 社 )	1,429	(貸) 利益剰余金当期首残高 (注)	1,429
-------------------	-------	--------------------	-------

(注) 移行時において移行時の子会社株式の 30% の時価 :  $9,800 \div 40\% \times 30\% = 7,350$ 持分法評価額 :  $4,900 + (5,250 - 1,500) \times 30\% - 52 - 52 = 5,921$ 段階取得による差益 :  $7,350 - 5,921 = 1,429$ 

## 5. 支配獲得時における投資と資本の相殺

(借) 資本金当期首残高	12,000	(貸) 諸資産 ( S 2 社 ) (注 1)	17,150
利益剰余金当期首残高	5,250	非支配株主持分当期首残高 (注 3)	5,325
評価差額	500		
のれん (注 2)	4,725		

(注 1) 子会社株式の X4 年度末時価 17,150

(注 2) 子会社株式 17,150 - X4 年度末資本合計 17,750  $\times$  X4 年度末 P 社持分比率 70% = 4,725(注 3) 非支配株主持分 : X4 年度末資本合計 17,750  $\times$  非支配株主持分比率 30% = 5,325

## 6. X5 年度の連結仕訳

## (1) 当期純利益の按分

(借) 非支配株主に帰属する当期純利益 (注)	555	(貸) 非支配株主持分当期変動額	555
-------------------------	-----	------------------	-----

(注) 当期純利益  $1,850 \times$  非支配株主持分比率 30% = 555

## (2) のれんの償却

(借) のれん償却 (注)	473	(貸) のれん	473
---------------	-----	---------	-----

(注) のれん計上額  $4,725 \div 10 \text{年} = 473$ 

## (3) 配当金の相殺

(借) 受取配当金 (注 1)	350	(貸) 剰余金の配当	500
非支配株主持分当期変動額 (注 2)	150		

(注 1) 剰余金の配当  $500 \times$  P 社持分比率 70% = 350(注 2) 剰余金の配当  $500 \times$  非支配株主持分比率 30% = 150**問題 23** <難易度> D <出題範囲> 連結会計…関連会社株式 (4 点) タイム 4 分X3 年度末連結 B/S 関連会社株式 : 取得原価 4,900 + 増加剰余金 510 - のれん償却 52 = **5,358**

したがって、正解は [3] である。

**問題 24** <難易度> D <出題範囲> 連結会計…段階取得に係る差益 (4 点) タイム 4 分段階取得に係る差益 = **1,429**

したがって、正解は [2] である。

問題 25 <難易度> D <出題範囲> 連結会計…のれん (4 点) タイム 4 分

$$\text{のれん} = 4,725$$

したがって、正解は [4] である。

問題 26 <難易度> C <出題範囲> 連結会計…関連会社株式 (4 点) タイム 6 分

$$\text{連結から持分法への移行時 } 3,344 + \text{当期純利益の按分 } 24 - \text{のれん償却 } 32 = 3,336$$

したがって、正解は [2] である。

問題 27 <難易度> D <出題範囲> 連結会計…非支配株主持分 (4 点) タイム 4 分

$$\text{投資と資本の相殺 } 5,325 + \text{当期純利益の按分 } 555 - \text{剰余金の配当 } 150 = 5,730$$

したがって、正解は [2] である。

問題 28 <難易度> D <出題範囲> 連結会計…土地 (4 点) タイム 4 分

$$P \text{ 社個別土地 } 18,000 + S2 \text{ 社個別土地 } 11,000 + \text{連結上の簿価修正額 } 500 = 29,500$$

したがって、正解は [2] である。

— 以 上 —