令和４年度第Ⅱ回公認会計士試験
財務会計論（計算のみ）
ＩＣＯ（アイ・シー・オー）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・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７２点、４点問題は６問のうち５問の２０点は得点して欲しいところです。したがって、合計：７２点＋２０点＝９２点/１２８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
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・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

ＩＣＯ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》

（ＩＣＯ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	1,635,000	合計	1,635,000

(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	2,515,000	合計	2,515,000

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	735,000
乙社	？	1,395,000	B	1,615,000
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＝ $\boxed{4,127,000}$

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＝ $\boxed{5,821,230}$

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

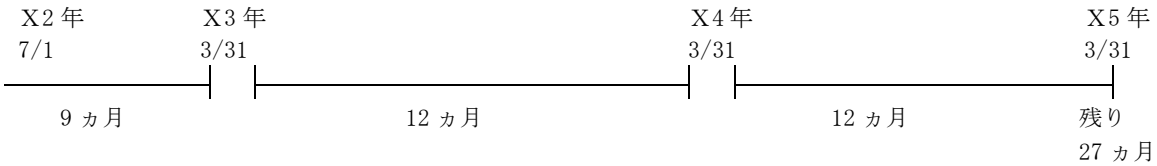
Ａ商品	4,127,000
Ｂ商品	5,821,230
Ｃ商品	4,033,800
合計：棚卸資産の貸借対照表価額	13,982,030

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



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

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

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

５．**解答**

実用新案権：22,500＋鉱業権：104,000＋特許権：210＋のれん：490,000＝ **616,710**

したがって、正解は［２］である。

《メモ》

問題６＜難易度＞Ｄ＜出題範囲＞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) 500千ドル×(ＣＲ116円／ドル－ＨＲ110円／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) 500千ドル×年利率３％×5ヵ月(＝X1年11月～X2年3月)÷12ヵ月×ＣＲ116円／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) X2.6月10日支給予定額9,600×４ヵ月(X1.12～X2.3)÷6ヵ月＝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

前Ｔ/Ｂ買掛金 59,380＋前Ｔ/Ｂ支払手形 1,260＋58,725＋5,200＋11,000＋6,400＋1,200＋2,600

＝ 145,765

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

	Ｘ１ 4/1	Ｘ２ 3/31	Ｘ３ 3/31	Ｘ４ 3/31	Ｘ５ 3/31	Ｘ６ 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
			57,300			
設備Ａ減少：				△400	△200	0
減価償却費：					＋200	＋200
				37,800		
各期減価償却費：		18,800	18,800	19,100	18,900	18,900

２．仕訳

(1)　Ｘ１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)　Ｘ２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)　Ｘ３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)　Ｘ４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)　Ｘ５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÷５年＋900÷３年＋△400÷２年＝18,900

(6)　Ｘ６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÷５年＋900÷３年＋△400÷２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	6,500
履行差額	300		

(注) 6,200－6,500＝△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)　Ｘ１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ＨＲ112円/ドル＝56,000

(2)　Ｘ１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ＨＲ112円/ドル＝22,400

（注2）200千ドル×決済ＨＲ111円/ドル＝22,200

（注3）200千ドル×(決済ＨＲ111円/ドル－取引112円/ドル)＝△200

(3)　Ｘ２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×ＨＲ110円/ドル＝44,000

(4)　Ｘ２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ＣＲ108円/ドル－取引ＨＲ114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ＣＲ108円/ドル－取引ＨＲ112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ＣＲ108円/ドル－取引ＨＲ110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	5,000		合計	5,000

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）$\boxed{2,800}$（＝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
		3/31Ｂ／Ｓ計上額	120,000
合　　計	156,000	合　　計	5,000

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

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ＣＦの割引現在価値9,070※＝930

※ 10,000÷当初の約定利子率1.05^2≒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

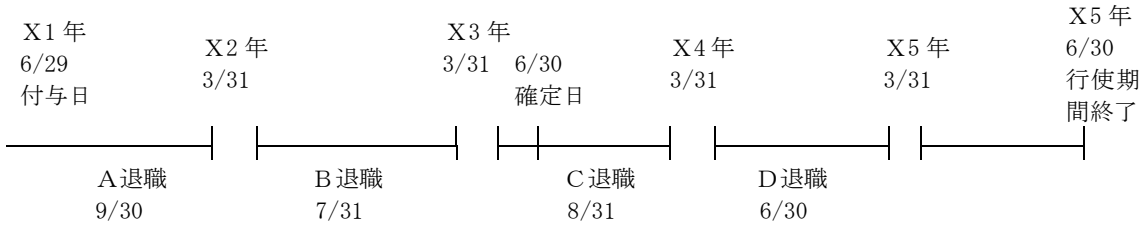
＝ **1,894**

したがって、正解は［５］である。

問題13 ＜難易度＞Ｃ＜出題範囲＞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）@12×100個×(23名－失効見込４名)×$\frac{9ヵ月(X1.7～X2.3)}{24ヵ月(X1.7～X3.6)}$＝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）@12×100個×(23名－失効見込３名)×$\frac{21ヵ月(X1.7～X3.3)}{24ヵ月(X1.7～X3.6)}$－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）@12×100個×(23名－実際退職者２名)×$\frac{24ヵ月(X1.7～X3.6)}{24ヵ月(X1.7～X3.6)}$－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）$1,200,000 \times \dfrac{\text{商品の独立販売価格 } 1,200,000}{\text{商品の独立販売価格 } 1,200,000 + \text{ポイントの独立販売価格 } 48,000※} \fallingdotseq 1,153,846$

※1,200,000÷20×１ポイント×80％×１円＝48,000 円

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

２．決算時の仕訳

（借）契　約　負　債（注）	26,923	（貸）売　上　高	26,923

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

３．解答

当社が計上する売上高：1,153,846＋26,923＝ **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÷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≒ 56,816	61,500÷(1.02)^4≒56,816	—
２　〃	57,953＋1,137≒ 59,090	61,500÷(1.02)^3≒57,953	56,816×2%≒ 1,137
３　〃	59,112＋2,318≒ 61,430	61,500÷(1.02)^2≒59,112	115,906×2%≒ 2,318
４　〃	60,294＋3,546≒ 63,840	61,500÷ 1.02 ≒60,294	177,336×2%≒ 3,546
５　〃	61,500＋4,824≒ 66,324	61,500	241,176×2%≒ 4,824
計	307,500	295,675	11,825

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×減少30%≒△72,353

過去勤務費用償却：△72,353÷10年＝ △7,235

３．解答

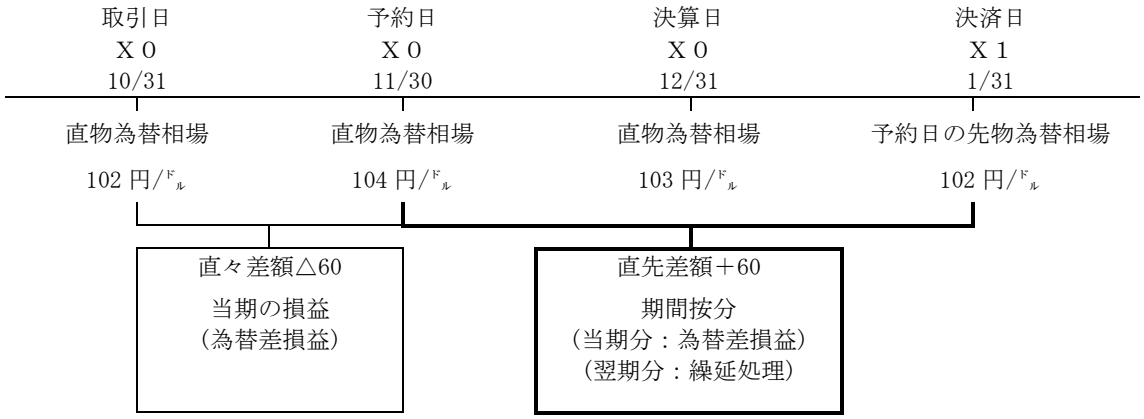
当期の退職給付費用：勤務費用と利息費用の合計63,840＋過去勤務費用償却△7,235＝ **56,605**

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



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) Ｘ０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ＨＲ102 円/ドル＝3,060

(2) Ｘ０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ＨＲ102 円/ドル－予約ＨＲ104 円/ドル）＝△60

（注 2）直先差額：30 百万ドル×（予約ＨＲ104 円/ドル－ＦＲ102 円/ドル）＝＋60

(3) Ｘ０年 12 月 31 日：決算日

(借) 為替差益	30	(貸) 前受収益（注）	30

（注）＋60÷2 ヵ月×1 ヵ月＝30

３．解答

(1) 貸借対照表上の前受収益：$\boxed{30}$

(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
＝ $\boxed{3,060}$

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×事業Ⅳの時価 500÷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×事業Ｖの時価 300÷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	45	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ＣＦ105 → ×

② 資産Ｂ：減損の兆候あり，帳簿価額 80＞割引前将来ＣＦ70 → ○

③ 資産Ｃ：減損の兆候あり，帳簿価額 200＞割引前将来ＣＦ180 → ○

④ のれん：減損の兆候あり → 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。→ 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ＣＦ420 → ○

(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Ｂ30－資産Ｃ40＝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→ 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Ⅳ45＋事業Ｖ75＝ 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

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

残存有効期間に基づく均等配分額：90,000÷3年＝30,000

大きい方⇒ 36,000

(1) ソフトウェアＢ

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

＝18,224

残存有効期間に基づく均等配分額：26,800÷3年×6ヵ月÷12ヵ月≒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。

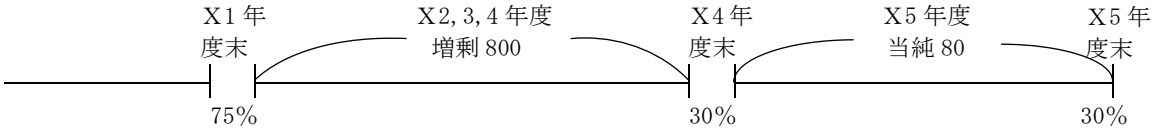
《メモ》

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



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（S1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÷10年×３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÷売却前Ｐ社持分比率75%×Ｐ社売却比率45%＝4,800

(注2) X4年度末資本合計10,400×Ｐ社売却比率45%＝4,680

(注3) のれん未償却残高560÷売却前Ｐ社持分比率75%×Ｐ社売却比率45%＝336

(注4) 差額。ないし、(増加剰余金800×75%－のれん既償却額240)÷売却前Ｐ社持分比率75%×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) (取得原価8,000＋取得後剰余金600－のれん償却額80×３年)÷売却前Ｐ社持分比率75%×売却後Ｐ社持分比率30%＝3,344

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

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

(注4) のれん未償却額560÷売却前Ｐ社持分比率75%×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年度末利益剰余金2,280－X4年度末利益剰余金2,200)×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) 売却後のれんの未償却残高224÷未償却年数７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	△52	416⇒4,725	△473（注3）	4,252

（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÷40%×30%）と持分法評価額5,921（＝4,900＋(5,250－1,500)×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×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÷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）×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÷10 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÷40%×30%＝7,350
持分法評価額：4,900＋(5,250－1,500)×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×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×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×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÷10 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×Ｐ社持分比率 70%＝350
(注 2) 剰余金の配当 500×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

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

連結から持分法への移行時 3,344＋当期純利益の按分 24－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

投資と資本の相殺 5,325＋当期純利益の按分 555－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社個別土地 18,000＋Ｓ2 社個別土地 11,000＋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－