

令和 3 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 03 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満点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、8、11、13、16、17の6問のうち4問で32点、4点問題は6問のうち5問の20点、更に8点問題のうち問題2、6、18、21のうち半分の2問で16点は得点して欲しいところです。したがって、合計：32点+20点+16点=68点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 2	C	売上帳、仕入帳、商品有高帳	攻める 8分
問題 3	D	資産除去債務、耐用年数の見直、車両買替、現金過不足	攻める 6分
問題 5	B	棚卸資産(販売用不動産)	捨てる -
問題 6	C	国庫補助金、工事負担金、圧縮記帳(直接減額方式)	攻める 8分
問題 8	D	分配可能額	攻める 4分
問題 11	D	その他有価証券	攻める 4分
問題 13	D	ストック・オプション	攻める 6分
問題 14	B	リース会計	捨てる -
問題 16	D	収益認識会計	攻める 6分
問題 17	D	ソフトウェア(自社利用目的)	攻める 6分
問題 18	C	固定資産減損	攻める 6分
問題 21	C	連結税効果会計	攻める 8分
問題 23	D	連結会計…資産(のれんを含む)合計金額	攻める 4分
問題 24	D	連結会計…非支配株主持分	攻める 4分
問題 25	D	連結会計…のれん償却額	攻める 4分
問題 26	D	連結会計…為替換算調整勘定	攻める 6分
問題 27	D	連結会計…資本剰余金	攻める 4分
問題 28	D	連結会計…利益剰余金	攻める 6分
		合計	90分

A～Eランクで評価

A	B	C	D	E
難解	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	3	問題 04	5	問題 05	2
問題 06	1	問題 07	4	問題 08	3	問題 09	6	問題 10	3
問題 11	2	問題 12	6	問題 13	5	問題 14	4	問題 15	1
問題 16	4	問題 17	6	問題 18	4	問題 19	6	問題 20	6
問題 21	1	問題 22	5	問題 23	5	問題 24	6	問題 25	3
問題 26	1	問題 27	3	問題 28	1				

(I C O 解説)

問題 2 <難易度> C <出題範囲> 売上帳、仕入帳、商品有高帳 (8 点) タイム 8 分

[解 説] (単位 : 円)

1. A 商品

① A 商品有高帳

		A 商品有高帳						(単位：数量は個)		
X2 年	摘 要	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 月 1 日	前月繰越	500	1,800	900,000				500	1,800	900,000
7 日	仕 入	1,000	2,000	2,000,000				500	1,800	900,000
								1,000	2,000	2,000,000
12 日	売 上				500	1,800	900,000			
					300	2,000	600,000	700	2,000	1,400,000
15 日	仕入戻し	△100	2,000	△200,000				600	2,000	1,200,000
25 日	仕 入	500	2,500	1,250,000				600	2,000	1,200,000
								500	2,500	1,250,000
30 日	売 上				600	2,000	1,200,000			
					100	2,500	250,000	400	2,500	1,000,000
31 日	払出合計				1,500	—	2,950,000			
	災害損失				80	2,500	200,000			
	広告宣伝費				40	2,500	100,000			
	次月繰越				280	2,500	700,000	280	2,500	700,000
	合 計	1,900	—	3,950,000	1,900	—	3,950,000			
4 月 1 日	前月繰越	280	2,500	700,000						

なお、災害損失及び広告宣伝費は、売上原価には関係ないので、あえて計算をする必要はない。

② A 商品の売上総利益

売上高：800 個 × @3,000 + 700 個 × @3,200 = 4,640,000

売上原価：2,950,000

売上総利益：1,690,000

2. B 商品

① B 商品有高帳

		B 商品有高帳						(単位：数量は個)		
X2 年	摘 要	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 月 1 日	前月繰越	1,000	1,500	1,500,000				1,000	1,500	1,500,000
3 日	売 上				500	1,500	750,000	500	1,500	750,000
7 日	仕 入	1,000	1,800	1,800,000				500	1,500	750,000
								1,000	1,800	1,800,000
12 日	売 上				500	1,500	750,000			
					300	1,800	540,000	700	1,800	1,260,000
15 日	売上戻り			(注 1)	△100	1,800	△180,000	800	1,800	1,440,000
25 日	売 上				500	1,800	900,000	300	1,800	540,000
29 日	仕 入	500	2,240	1,120,000				300	1,800	540,000
			(注 2)					500	2,240	1,120,000
30 日	売 上				300	1,800	540,000	500	2,240	1,120,000
31 日	払出合計				2,000	—	3,300,000			
	次月繰越				500	2,240	1,120,000			
		2,500	—	4,420,000	2,500	—	4,420,000			
4 月 1 日	前月繰越	500	2,240	1,120,000				500	2,240	1,120,000

(注 1) 売上戻りの払出単価は、払出単価の方法が先入先出法なので、古いものから売れていると考えるので、最近のものが戻ってきたと考えます。したがって、古い単価の@1,500 円ではなく、新しい単価の@1,800 円で計算します。

(注 2) $(500 \text{ 個} \times @2,200 + 20,000) \div 500 \text{ 個} = @2,240$

② B 商品の売上総利益

売上高：500 個 × @2,500 + 800 個 × @2,700 - 100 個 × @2,700 + 500 個 × @3,000

+ 300 個 × @2,800 = 3,980,000

5,480,000

売上原価：

3,300,000

売上総利益：

2,180,000

3. 売上総利益の合計

A 商品 1,690,000 + B 商品 2,180,000 = 3,870,000

したがって、正解は [3] である。

問題 3 <難易度> D <出題範囲> 資産除去債務、耐用年数の見直、車両買替、現金過不足 (8 点) タイム 6 分

[解 説] (単位：千円)

ア. 正しい。

(借) 減 価 償 却 費 (注 1)	115,670,52	(貸) 減 価 償 却 累 計 額 (注 1)	115,670,52
資産除去債務調整額 (注 2)	3,917,631	資産除去債務	3,917,631
(利息費用)			

(注 1) $[500,000,000 + 78,352,617 \text{ (四捨五入)} \{=100,000,000 \div (1+0.05)^5\}] \div 5 \text{ 年} \approx 115,670,523$
(四捨五入)

(注 2) $78,352,617 \times 5 \% \approx 3,917,631$ (四捨五入)

時の経過による資産除去債務の調整額は、発生時の費用として、通常、『利息費用』として処理するが、本問では『資産除去債務調整額』としている。

イ. 誤り。

(借) 減 価 償 却 費 (注)	6,438,600	(貸) 減 価 償 却 累 計 額	6,438,600
-------------------	-----------	-------------------	-----------

(注) 期首減価償却累計額 = $32,193,000 \div 10 \text{ 年} \times \text{経過年数 } 4 \text{ 年} (= X1.4 \sim X5.3) = 12,877,200$
 $(32,193,000 - 12,877,200) \div \text{変更後の残存耐用年数 } 3 \text{ 年} = 6,438,600$

ウ. 誤り。

(借) 車 両 運 搬 具 (注 4)	4,800,000	(貸) 車 両 運 搬 具 (注 1)	4,000,000
減 価 償 却 累 計 額 (注 2)	3,200,000	車 両 運 搬 具 売 却 益 (注 3)	200,000
		当 座 預 金	3,800,000

(注 1) 旧車両運搬具の取得原価：4,000,000

(注 2) 旧車両運搬具の期首減価償却累計額：3,200,000

(注 3) 時価と簿価との差額は売却損益。

時価 1,000,000 - 帳簿価額 800,000 (= 取得原価 4,000,000 - 減価償却累計額 3,200,000)
= 売却益 200,000

(注 4) 下取価額と時価との差額は値引。

下取り価額 1,200,000 - 時価 1,000,000 = 200,000

新車両運搬具の取得原価：5,000,000 - 値引 200,000 = 4,800,000

旧車両下取価額 1,200,000	旧車両時価 1,000,000	旧車両簿価 800,000	新車両の値引 200,000
			旧車両の売却益 200,000

エ. 正しい。

したがって、正解は [3] である。

問題 5 <難易度> C <出題範囲> 棚卸資産(販売用不動産) (8点) 捨てる

[解 説] (単位: 千円)

1. 販売用借地権付建物: 199,500

- ① 取得原価: 490,000
 ② 正味売却価額: 不動産鑑定評価額 210,000 - 販売経費見込額 10,500 = 199,500

販売用不動産等も、通常の棚卸資産と同様に、取得原価をもって貸借対照表価額とし、期末における正味売却価額が取得原価よりも下落している場合には、当該正味売却価額をもって貸借対照表価額とする。なお、この場合の販売用不動産等の正味売却価額は、販売見込額から販売経費等見込額を控除して算定する。販売用不動産等の販売見込額は、販売公表価格や販売予定価格等を用いるが、当該販売見込額がない場合には、不動産鑑定評価額等を用いる。

- ③ 評価額: ①と②を比べて低い方: 199,500

2. 販売用マンション(建設中): 1,786,500

1戸当たり取得原価: 工事総額 1,800,000 (= 期首簿価 652,000 + 建設仮勘定 1,148,000) ÷ 総数 30戸 = @60,000

※1 の、販売経費は、1戸当たり平均的に発生すものとする。

1戸当たり販売経費見込額 = 販売経費見込額 120,000 ÷ 総数 30戸 = @4,000

※1 の、収益性の低下の有無に係る判断および簿価切下げは1戸ごとに行う。

北向きの3戸の正味売却価額: 販売予定価格 59,500 { = @70,000 × (1 - 値引 15%) } - 販売経費見込額 @4,000 = @55,500

上記以外(27戸: 30戸 - 3戸)の正味売却価額: 販売予定価格 @70,000 - 販売経費見込額 @4,000 = @66,000

	北向きの3戸	北向きの3戸以外(27戸)
①1戸当たり取得原価	@60,000	@60,000
②1戸当たり正味売却価額	@55,500	@66,000
③1戸当たり評価額①と②を比べて低い方	@55,500	@60,000
④戸数	3戸	27戸
⑤評価額 (= ③ × ④)	166,500	1,620,000
⑥合計		1,786,500

3. 販売用中古マンション: 25,500

- ① 取得原価: 25,500

問題文の冒頭に、前期に計上した簿価切下額 5,000 (= 25,500 - 20,500) については、洗替え法(当期において戻入れを行う方法)を採用しているとあるため。

- ② 正味売却価額: 販売見込額 32,000 - 販売経費見込額 1,000 = 31,000

販売用不動産等の正味売却価額は、販売見込額から販売経費等見込額を控除して算定する。販売用不動産等の販売見込額は、販売公表価格や販売予定価格等を用いるが、当該販売見込額がない場合には、不動産鑑定評価額等を用いる。

- ③ 評価額: ①と②を比べて低い方: 25,500

4. ゴルフ場用地 X : 0

預託金方式によりゴルフ会員権を募集販売する予定であるため、ゴルフ場用地自体すなわち棚卸資産の販売を目的としていない。したがって、ゴルフ場用地 X は棚卸資産に該当しない。

5. ゴルフ場用地 Y : 0

履行義務の充足に係る進捗度を合理的に見積ることができないが、当該履行義務を充足する際に発生する費用を回収することが見込まれる場合には、履行義務の充足に係る進捗度を合理的に見積ることができる時まで、一定の期間にわたり充足される履行義務について原価回収基準により処理する。

(収益認識に関する会計基準 45 項)

「原価回収基準」とは、履行義務を充足する際に発生する費用のうち、回収することが見込まれる費用の金額で収益を認識する方法をいう。

(収益認識に関する会計基準 15 項)

したがって、ゴルフ場用地 Y の期首簿価 360,000 及び未成工事支出金 200,000 の合計 560,000 は、販売見込額 750,000 で回収できると見込まれるため、当期の費用として処理され、棚卸資産の金額はなしとなる。

6. 販売用土地（更地）：174,000

① 取得原価：175,000

② 正味売却価額：販売見込額 180,000－販売経費見込額 6,000＝174,000

販売用不動産等の正味売却価額は、販売見込額から販売経費等見込額を控除して算定する。販売用不動産等の販売見込額は、販売公表価格や販売予定価格等を用いるが、当該販売見込額がない場合には、不動産鑑定評価額等を用いる。

また、問題文に、「不動産鑑定評価額は、3年前の路線価による評価額であり、時点修正や地形などによる補正は行っていない。」とあるため、正味売却価額として妥当ではない。

③ 評価額：①と②を比べて低い方：174,000

7. 解答

1. 販売用借地権付建物 199,500＋2. 販売用マンション（建設中）1,786,500＋3. 販売用中古マンション 25,500＋6. 販売用土地（更地）174,000＝2,185,500

したがって、正解は [2] である。

問題 6 <難易度> C <出題範囲> 国庫補助金、工事負担金、圧縮記帳(直接減額方式) (8 点) タイム 8 分

[解 説] (単位: 千円)

1. 機械

(1) X 5 年 10 月 1 日

① 国庫補助金受入

(借) 現金預金	2,000,000	(貸) 国庫補助金受贈益	2,000,000
----------	-----------	--------------	-----------

② 取得

(借) 機械	4,800,000	(貸) 現金預金	4,800,000
--------	-----------	----------	-----------

③ 圧縮記帳

(借) 機械圧縮損(注)	2,000,000	(貸) 機械	2,000,000
--------------	-----------	--------	-----------

(注) 国庫補助金受贈益の金額。

(2) X 6 年 3 月 31 日

(借) 減価償却費(注)	280,000	(貸) 減価償却累計額	280,000
--------------	---------	-------------	---------

(注) (取得原価 4,800,000 - 圧縮損 2,000,000) × 償却率 0.2 ÷ 2 = 280,000

(3) X 7 年 3 月 31 日(当期)

① 減価償却費の計上

(借) 減価償却費(注)	280,000	(貸) 減価償却累計額	280,000
--------------	---------	-------------	---------

(注) (取得原価 4,800,000 - 圧縮損 2,000,000 - 過年度償却額 280,000) × 償却率 0.2 = 504,000

② B/S 価額: 4,800,000 - 2,000,000 - 280,000 - 504,000 = 2,016,000

2. 建物

(1) X 4 年 9 月 30 日

(借) 減価償却累計額(注1)	3,000,000	(貸) 建物	9,000,000
減価償却費(注2)	150,000	保険差益(注3)	150,000
現金	6,000,000		

(注 1) 取得原価 9,000,000 ÷ 耐用年数 30 年 × 期首までの経過年数 10 年 = 3,000,000

(注 2) 取得原価 9,000,000 ÷ 30 年 ÷ 12 ヶ月 × 6 ヶ月 (= X4.4 ~ X4.9) = 150,000

(注 3) 保険金 6,000,000 - 焼失時の簿価 5,850,000 (= 9,000,000 - 3,000,000 - 150,000) = 150,000

(2) X 5 年 4 月 1 日

① 取得

(借) 建物	9,750,000	(貸) 現金預金	9,750,000
--------	-----------	----------	-----------

② 圧縮記帳

(借) 建物圧縮損(注)	150,000	(貸) 建物	150,000
--------------	---------	--------	---------

(注) 保険差益の金額。

(2) X 6 年 3 月 31 日

(借) 減価償却費(注)	320,000	(貸) 減価償却累計額	320,000
--------------	---------	-------------	---------

(注) (取得原価 9,750,000 - 圧縮損 150,000) ÷ 耐用年数 30 年 = 320,000

(3) X 7 年 3 月 31 日 (当期)

① 減価償却費の計上

(借) 減 価 償 却 費 (注)	320,000	(貸) 減 価 償 却 累 計 額	320,000
-------------------	---------	-------------------	---------

(注) (取得原価 9,750,000 - 圧縮損 150,000) ÷ 耐用年数 30 年 = 320,000

② B/S 価額 : 9,750,000 - 150,000 - 320,000 - 320,000 = 8,960,000

3. 土地

(1) X 1 年 5 月 10 日

① 国庫補助金受入

(借) 現 金 預 金	5,000,000	(貸) 国庫補助金受贈益	5,000,000
-------------	-----------	--------------	-----------

② 取得

(借) 土 地	12,000,000	(貸) 現 金 預 金	12,000,000
---------	------------	-------------	------------

③ 圧縮記帳

(借) 土 地 圧 縮 損 (注)	5,000,000	(貸) 機 械	5,000,000
-------------------	-----------	---------	-----------

(注) 国庫補助金受贈益の金額。

(2) X 7 年 2 月 25 日 : 半分売却

(借) 現 金 預 金 (注)	4,000,000	(貸) 土 地 (注 1)	3,500,000
		土 地 売 却 益 (注 2)	500,000

(注 1) (取得原価 12,000,000 - 圧縮損 5,000,000) ÷ 2 = 3,500,000

(注 2) 売却価額 4,000,000 - 売却原価 3,500,000 = 500,000

(3) B/S 価額 : 12,000,000 - 5,000,000 - 3,500,000 = 3,500,000

4. 設備

(1) X 6 年 10 月 : 工事負担金徴収時

(借) 現 金 預 金	30,000,000	(貸) 工事負担金等受入額 (注)	30,000,000
-------------	------------	-------------------	------------

(注) 45,000,000 ÷ 3 × 2 = 30,000,000

(2) X 7 年 1 月 31 日

① 工事終了

(借) 設 備	45,000,000	(貸) 現 金 預 金	45,000,000
---------	------------	-------------	------------

② 圧縮記帳

(借) 設 備 圧 縮 損 (注)	30,000,000	(貸) 機 械	30,000,000
-------------------	------------	---------	------------

(注) 工事負担金等受入額の金額。

(3) X 7 年 3 月 31 日 (当期)

① 減価償却費の計上

(借) 減 価 償 却 費 (注)	125,000	(貸) 減 価 償 却 累 計 額	125,000
-------------------	---------	-------------------	---------

(注) (取得原価 45,000,000 - 圧縮損 30,000,000) ÷ 耐用年数 20 年 × 2 ヶ月 (= X 7. 2 ~ X 7. 3) = 125,000

② B/S 価額 : 45,000,000 - 30,000,000 - 125,000 = 14,875,000

5. 有形固定資産の貸借対照表価額の合計額

機械	2,016,000
建物	8,960,000
土地	3,500,000
設備	<u>14,875,000</u>
合計	<u>29,351,000</u>

したがって、正解は [1] である。

問題 8 <難易度> D <出題範囲> 分配可能額 (8 点) タイム 6 分

[解 説] (単位: 千円)

1. X 1 年 3 月 31 日 (前期末) の剰余金

最終事業年度の末日の貸借対照表(略式)

第一号イ資産の額	第一号ハ負債の額	
	第一号ニ資本金	
	780,000	
	準備金の額の合計額	
	240,000	
	112,000	
	会社計算規則第 149 条 第三号	会社法第 446 条第一号 最終事業年度の末日 における剰余金 <div style="border: 1px solid black; padding: 2px; display: inline-block;">223,000</div>
	その他資本剰余金の額	
	36,000	
	会社計算規則第 149 条 第四号	
	その他利益剰余金の額	
	88,000	
	99,000	
第一号ロ自己株式の 帳簿価額の合計額	7,800	新株式申込証拠金 評価・換算差額等 その他有価証券評価差額金△2,400

2. X 1 年 4 月 1 日～X 1 年 6 月 30 日 (効力発生日) までの株主資本の変動

① 別途積立金の振替

(借) 別 途 積 立 金	28,000	(貸) 繰 越 利 益 剰 余 金	28,000
---------------	--------	-------------------	--------

⇒剰余金は、増減しない。

② 自己株式の取得

(借) 自 己 株 式	9,800	(貸) 現 金 預 金	9,800
-------------	-------	-------------	-------

⇒剰余金は、増減しない。

③ 自己株式の処分

(借) 現 金 預 金	9,000	(貸) 自 己 株 式	7,800
		その他資本剰余金 (注)	1,200

(注) 自己株式の処分の対価 9,000 - 帳簿価額 7,800 = 1,200 ⇒剰余金が 1,200 増加する。

④ 自己株式の消却

(借) そ の 他 資 本 剰 余 金	5,000	(貸) 自 己 株 式	5,000
---------------------	-------	-------------	-------

⇒剰余金が、5,000 減少する。

3. X 1 年 6 月 30 日(効力発生日)の剰余金

第一号 最終事業年度の 末日の剰余金 (=その他資本 剰余金の額+そ の他利益剰余金 の額) 223,000			減 算 項 目	第五号 自己株式消却額 5,000	会社法第 446 条 株式会社の 剰余金の額 219,200
	加 算 項 目	第二号 自己株式処分差額 1,200			

4. のれん等調整額とその他減ずべき額との関係

のれん等調整額<資本等金額の場合

のれん等調整額 691,800(注 1)	⇒	その他減ずべき額 : 0
資本等金額 1,132,000(注 2)		

(注 1) のれん 620,000 ÷ 2 + 繰延資産 381,800 (=株式交付費 1,800 + 開発費 380,000) = 691,800

(注 2) 前期 B/S の(資本金 780,000 + 資本準備金 240,000 + 利益準備金 112,000) = 1,132,000

5. 分配可能額

会社法第 461 条 2 項第一号 剰余金の額 (会社法第 446 条の株式 会社の剰余金の額) 219,200	減 算 項 目	会社法第 461 条 2 項第三号 自己株式の帳簿価額 4,800	会社法第 461 条 2 項 第六号 法務省令(会社計算規則 第 158 条)で定める各勘定科目に 計上した額の合計額 負のその他有価証券評価差額金 △2,400 のれん等調整額 0	会社法第 461 条 2 項 分配可能額 203,000
		会社法第 461 条 2 項第四号 自己株式の処分対価の額 9,000		

したがって、正解は [3] である。

問題 11 <難易度> D <出題範囲> その他有価証券 (8 点) タイム 6 分

[解 説] (単位: 千円)

1. X1 年度

銘柄	①取得原価	②期末時価	その他有価証券評価差額金 (=②-①)
A 社株式	1,000	1,600	600
B 社株式	1,500	600	(注) —
C 社株式	1,700	1,400	△300
D 社株式	2,000	1,500	△500
合計	6,200	5,100	△200

(注) 減損処理を行っているため、その他有価証券評価差額金は計上しない。

2. X2 年度

銘柄	①取得原価	②期末時価	その他有価証券評価差額金 (=②-①)
A 社株式	1,000	1,500	500
B 社株式	(注) 600	900	(注) 300
C 社株式	1,700	1,200	△500
D 社株式	2,000	1,600	△400
合計	5,300	5,200	△100

(注) X1 年度末に減損処理を行った場合には、「切放処理」を採用する(一旦切り下げた簿価は復活させないため翌期首に再振替をしない)ため、X1 年度期末の時価を新たな取得原価として X2 年度末の時価と比較して、評価差額を計算する。

3. 解答

X2 年 3 月 31 日その他有価証券評価差額金: X3 年 3 月 31 日その他有価証券評価差額金:

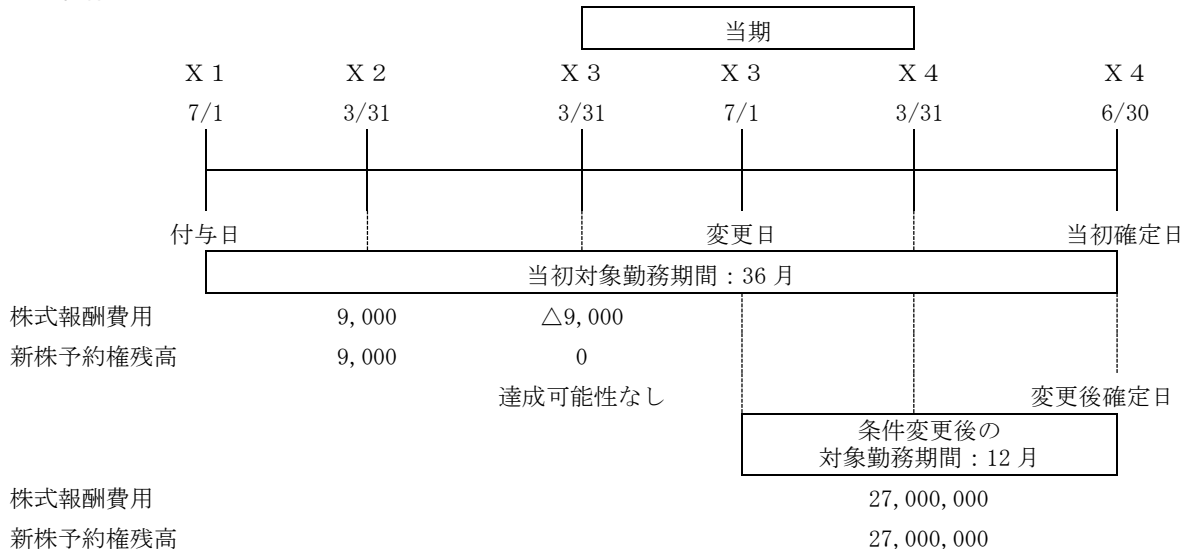
したがって、正解は [2] である。

問題 13 <難易度> D <出題範囲> ストック・オプション (8 点) タイム 6 分

ストック・オプション等に関する適用指針[設例 3-3] ストック・オプション数を変動させる条件変更、より出題

[解 説] (単位: 千円)

1. 全体像



2. X 2 年 3 月 31 日

(借) 株式報酬費用 (注)	9,000,000	(貸) 新株予約権	9,000,000
----------------	-----------	-----------	-----------

(注) $200 \text{ 名} \times 100 \text{ 個} \times @1,800 \times 9 \text{ ヲ月} (X1.7 \sim X2.3) \div 36 \text{ ヲ月} (X1.7 \sim X4.6) = 9,000,000$

権利確定のためには、勤務条件及び業績条件の 2 つの条件をともに満たす必要があり、勤務条件の達成時期は X 4 年 6 月 30 日、業績条件の達成時期は X 4 年 3 月 31 日と見込まれるため、遅い勤務条件の達成時期である X 4 年 6 月 30 日が権利確定日となる。

3. X 3 年 3 月 31 日

(借) 新株予約権	9,000,000	(貸) 株式報酬費用 (注)	9,000,000
-----------	-----------	----------------	-----------

(注) X 3 年 3 月 期末において、業績条件の達成可能性がなく、将来獲得するストック・オプション数がゼロと見込まれたので、X 2 年 3 月 期に計上された株式報酬費用を戻し入れる。

4. X 4 年 3 月 31 日

(借) 株式報酬費用 (注)	27,000,000	(貸) 新株予約権	27,000,000
----------------	------------	-----------	------------

(注) $200 \text{ 名} \times 100 \text{ 個} \times @1,800 \times 9 \text{ ヲ月} (X3.7 \sim X4.3) \div 12 \text{ ヲ月} (X3.7 \sim X4.6) = 27,000,000$

X 3 年 6 月の株主総会における条件変更により、権利確定条件の達成可能性が見込まれることとなり、ストック・オプション数が 0 個から 20,000 個 (=100 個×200 名) に増加する。そのため、条件変更によるストック・オプション数の変動 20,000 個に見合うストック・オプションの公正な評価額の変動額を、条件変更後の費用配分期間の条件変更日以降の残存期間にわたって期間配分する。なお、勤務条件及び業績条件をともに達成することが必要であるため、勤務条件の達成時期の方が業績条件の達成時期より遅いと見込まれるので、勤務条件月数で費用配分する。(ストック・オプション等に関する会計基準第 11 項及び同適用指針第 19 項 (2))

したがって、正解は [5] である。

問題 14 <難易度> B <出題範囲> リース会計 (8 点) 捨てる

[解 説] (単位: 円)

1. リース取引の判定とリース資産およびリース債務の計上金額

所有権移転条項および割安購入選択権が契約に含まれておらず、また特別仕様ではないため、所有権移転外ファイナンス・リース取引となる。

この場合、貸手のリース物件の購入価額は借手に明らかにされているため、リース料総額の割引現在価値と比較し、いずれか低い価額をリース取引開始日においてリース資産およびリース債務の計上金額とする。

しかし、本問ではリース料総額の割引現在価値を算定するための割引率の記載がないため、貸手のリース物件の購入価額 27,750,000 をリース取引開始日においてリース資産およびリース債務の計上金額とする。

2. 適用される利子率

適用される利子率は、選択肢を当てはめて推定する。

$$3\% : \frac{10,000,000}{(1+0.03)} + \frac{10,000,000}{(1+0.03)^2} + \frac{10,000,000}{(1+0.03)^3} = 28,286,113.548 \dots \approx 28,286,114$$

$$4\% : \frac{10,000,000}{(1+0.04)} + \frac{10,000,000}{(1+0.04)^2} + \frac{10,000,000}{(1+0.04)^3} = 27,750,910.332 \dots \approx 27,750,910$$

$$5\% : \frac{10,000,000}{(1+0.05)} + \frac{10,000,000}{(1+0.05)^2} + \frac{10,000,000}{(1+0.05)^3} = 27,232,480.293 \dots \approx 27,232,480$$

以上より、適用される利子率は、4% となる。

3. リース債務返済スケジュール

リース債務返済スケジュール

回数	返済日	①前回支払後元本	②リース料支払額	③利息分 (=①× 4.0%) 実効利息	④元本分 (=②-③) 元本返済	支払後元本 (=①-④) 帳簿価額
開始日	X2/4/1	—	—	—	—	27,750,000
1回目	X3/3/31	27,750,000	10,000,000	1,110,000	8,890,000	18,860,000
2回目	X4/3/31	18,860,000	10,000,000	754,400	9,245,600	9,614,400
3回目	X5/3/31	9,614,400	10,000,000	調整 385,600	9,614,400	0
合計		—	30,000	2,250,000	27,750,000	—

4. 仕訳

(1) X1年4月1日(リース取引開始日)

(借) リース資産	27,750,000	(貸) リース債務	27,750,000
-----------	------------	-----------	------------

(2) X2年3月31日

① リース料の支払

(借) 支払利息	1,110,000	(貸) 現金預金	10,000,000
リース債務	8,890,000		

② 減価償却費

(借) 減価償却費(注)	9,250,000	(貸) 減価償却累計額	9,250,000
--------------	-----------	-------------	-----------

(注) $27,750,000 \div \text{リース期間} 3 \text{年} = 9,250,000$

(3) X3年3月31日

① リース料の支払

(借) 支払利息	754,400	(貸) 現金預金	10,000,000
リース債務	9,245,600		

② リース契約の解約

(借) リース債務	9,614,400	(貸) 現金預金	10,000,000
リース債務解約損(注)	385,600		

(注) リース債務未払残高 9,614,400 と規定損害金 (=解約時点におけるリース料の残額 10,000,000) との差額を、支払額の確定時に損益に計上する。

③ 減価償却費及び解約による除却

(借) 減価償却費(注1)	9,250,000	(貸) 減価償却累計額	9,250,000
減価償却累計額(注2)	18,500,000	リース資産	27,750,000
リース資産除却損(注3)	9,250,000		

(注1) $27,750,000 \div \text{リース期間} 3 \text{年} = 9,250,000$ (注2) $9,250,000 \times \text{経過年数} 2 \text{年} = 18,500,000$

(注3) リース契約を中途解約した場合は、リース資産の未償却残高をリース資産除却損等として処理する。

リース契約を中途解約した場合は、リース資産の未償却残高をリース資産除却損等として処理する。貸手に対して中途解約による規定損害金を一時又は分割払いで支払う必要が生じた場合は、リース債務未払残高(未払利息の額を含む。)と当該規定損害金の額との差額を支払額の確定時に損益に計上する。

(リース取引に関する会計基準の適用指針 30 項)

リース資産除却損とリース債務解約損は、「リース解約損」等の科目で損益計算書上合算して表示することができる。

(リース取引に関する会計基準の適用指針 [設例 1] 3)

リース解約損 : $\text{リース債務解約損} 385,600 + \text{リース資産除却損} 9,250,000 = \boxed{9,635,600}$

したがって、正解は [4] である。

問題 16 <難易度> D <出題範囲> 収益認識基準 (8 点) タイム 6 分

[解 説] (単位: 千円)

1. 工作機械 A とメンテナンス・サービスのセット販売の収益

(1) 取引価格の配分

$$\begin{aligned} \text{工作機械 A} &= @100,000 \times \frac{\text{工作機械 A の独立販売価格 } 98,000}{\text{工作機械 A の独立販売価格 } 98,000 + \text{メンテナンス・サービスの独立販売価格 } 27,000} \\ &= @78,400 \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{メンテナンス・サービス} &= @100,000 \times \frac{\text{メンテナンス・サービスの独立販売価格 } 27,000}{\text{工作機械 A の独立販売価格 } 98,000 + \text{メンテナンス・サービスの独立販売価格 } 27,000} \\ &= @21,600 \end{aligned}$$

$$(2) \text{ 工作機械 A の収益} = @78,400 \times (\text{検収日 } 5/1 : 8 \text{ 台} + \text{検収日 } 10/1 : 4 \text{ 台}) = 940,800$$

(3) メンテナンス・サービスの収益…サービス開始日から 3 年間にわたり収益を認識する。

① サービス提供期間: X1 年 5 月 1 日～X4 年 4 月 30 日分

$$@21,600 \div 36 \text{ ヶ月} \times 11 \text{ ヶ月} \times 8 \text{ 台} = 52,800$$

② サービス提供期間: X1 年 10 月 1 日～X4 年 9 月 30 日分

$$@21,600 \div 36 \text{ ヶ月} \times 6 \text{ ヶ月} \times 4 \text{ 台} = 14,400$$

2. 工作機械 A のみの販売の収益

$$\text{工作機械 A の収益} = \text{独立販売価格} @98,000 \times (\text{検収日 } 6/1 : 2 \text{ 台} + \text{検収日 } 2/1 : 2 \text{ 台}) = 392,000$$

3. メンテナンス・サービスのみの契約の収益…サービス開始日から 3 年間にわたり収益を認識する。

① サービス提供期間: X1 年 5 月 1 日～X4 年 4 月 30 日分

$$\text{独立販売価格} @27,000 \div 36 \text{ ヶ月} \times 11 \text{ ヶ月} \times 1 \text{ 台} = 8,250$$

② サービス提供期間: X2 年 1 月 1 日～X4 年 12 月 31 日分

$$\text{独立販売価格} @27,000 \div 36 \text{ ヶ月} \times 3 \text{ ヶ月} \times 3 \text{ 台} = 6,750$$

4. 解答

$$\begin{aligned} &1. (2) 940,800 + 1. (3) ① 52,800 + 1. (3) ② 14,400 + 2. 392,000 + 3. ① 8,250 + 3. ② 6,750 \\ &= \boxed{1,415,000} \end{aligned}$$

したがって、正解は [4] である。

問題 17 <難易度> C <出題範囲> ソフトウェア (8 点) タイム 8 分

[解 説] (単位: 千円)

1. 全体像

	X 1 4/1	X 1 7/1	X 2 3/31	X 3 3/31	当 期	X 4 3/31
	見込利用可能期間 5 年			残存期間を 2 年に変更		
ソフトウェア A		75,000				
ソフトウェア A'		25,000				
合計・残高		<u>100,000</u>	85,000	65,000		32,500
減価償却費			15,000	20,000		32,500

2. X 0 年度 (ソフトウェア A 購入時)

(借) ソフトウェア仮勘定	75,000	(貸) 現 金 預 金	75,000
---------------	--------	-------------	--------

3. X 1 年度

① ソフトウェア A' 制作時

(借) ソフトウェア仮勘定	25,000	(貸) 現 金 預 金	25,000
---------------	--------	-------------	--------

② X 1 年 7 月 1 日 (無形固定資産計上時)

(借) ソフトウェア (注)	100,000	(貸) ソフトウェア仮勘定	100,000
----------------	---------	---------------	---------

(注) (ソフトウェアを大幅に変更して自社仕様にするための費用の会計処理)

自社で過去に制作したソフトウェア又は市場で販売されているパッケージソフトウェアの仕様を大幅に変更して、自社のニーズに合わせた新しいソフトウェアを制作するための費用は、それによる将来の収益獲得又は費用削減が確実であると認められる場合を除き、研究開発目的のための費用と考えられるため、購入ソフトウェアの価額も含めて費用処理する。将来の収益獲得又は費用削減が確実であると認められる場合には、購入ソフトウェアの価額も含めて当該費用を無形固定資産として計上する。(研究開発費及びソフトウェアの会計処理に関する実務指針 15.)

③ X 2 年 3 月 31 日 (決算時)

(借) ソフトウェア償却 (注)	15,000	(貸) ソフトウェア	15,000
------------------	--------	------------	--------

(注) $100,000 (=75,000 + 25,000) \div 5 \text{年} \div 12 \text{ヵ月} \times 9 \text{ヵ月} (\text{X}1.7 \sim \text{X}2.3) = 15,000$

4. X 2 年度

X 3 年 3 月 31 日 (決算時)

(借) ソフトウェア償却 (注)	20,000	(貸) ソフトウェア	20,000
------------------	--------	------------	--------

(注) $100,000 (=75,000 + 25,000) \div 5 \text{年} \times 1 \text{年} (\text{X}2.4 \sim \text{X}3.3) = 20,000$

5. X 3 年度

X 4 年 3 月 31 日 (決算時)

(借) ソフトウェア償却 (注)	32,500	(貸) ソフトウェア	32,500
------------------	--------	------------	--------

(注) $65,000 (=100,000 - 15,000 - 25,000) \div 2 \text{年} \times 1 \text{年} (\text{X}3.4 \sim \text{X}4.3) = 32,500$

したがって、正解は [6] である。

問題 18 <難易度> C <出題範囲> 固定資産の減損 (8 点) 捨てる

[解 説] (単位: 百万円)

最頻値法とは、生起する可能性の最も高い単一の金額を見積る方法である。

期待値法とは、生起し得る複数の将来キャッシュ・フローをそれぞれの確率で加重平均した金額を見積る方法である。

(固定資産の減損に係る会計基準二 4(3))

使用価値算定に用いられる割引率は、貨幣の時間価値を反映した税引前の利率とする。なぜなら、将来キャッシュ・フローが税引前の数値であることに対応して、割引率も税引前の数値を用いる必要があるからである。

(固定資産の減損に係る会計基準二 5 及び同適用指針 43 項)

1. 耐用年数終了年度における正味売却価額の算定

見積キャッシュ・フロー	50 百万円	60 百万円	80 百万円	100 百万円	合計
生起確率	20%	40%	30%	10%	100%
見積キャッシュ・フロー×生起確率	10 百万円	24 百万円	24 百万円	10 百万円	68 百万円

① 最頻値法: 60

② 期待値法: 68

③ 単純平均: $(60+68) \div 2 =$ 64

2. 使用価値の算定

本問においては、当期末における製造設備 X の正味売却価額が与えられていないため、使用価値が回収可能価額となる。

(1) 税引前の割引率 (税引前加重平均資本コスト) の算定

$$\begin{aligned} \text{割引率} &= 3.0\% \times \frac{\text{借入資本 7}}{\text{借入資本 7} + \text{自己資本 3}} + 5.8\% \div (1 - \text{実効税率 } 40\%) \times \frac{\text{自己資本 3}}{\text{借入資本 7} + \text{自己資本 3}} \\ &= 5.0\% \end{aligned}$$

(2) 使用価値: 割引率は問題分の 5% の現価係数表を用いる。

現在	<u>割引率</u>	1 年後	2 年後	3 年後	4 年後
47.62	× 0.9524	50			
45.35	× 0.9070		50		
38.87	× 0.8638			45	
77.33	× 0.8227				30 + 64
209.17					

(3) 当期の減損損失の金額

帳簿価額 400 - 使用価値 209.17 = 190.83 ≒ 190.1

したがって、正解は [4] である。

問題 21 <難易度> C <出題範囲> 連結税効果会計 (8 点) タイム 8 分

[解 説] (単位: 千円)

1. X 1 年度に係る連結修正仕訳

① 売上高と仕入高の相殺消去

(借) 売 上 高	840	(貸) 売 上 原 価	840
-----------	-----	-------------	-----

② 商品に係る未実現損益の消去…アップ・ストリーム

(借) 売 上 原 価 (注 1)	100	(貸) 商 品	100
繰 延 税 金 資 産 (注 2)	24	法 人 税 等 調 整 額	24

(注 1) X 1 年度期末商品 $350 \times$ 利益 $240 (=$ 売価 $840 -$ 原価 $600) \div$ 売価 $840 = 100$ (注 2) 未実現利益の消去 $100 >$ S 社 X 1 年度課税所得 $80 \rightarrow$ 将来減算一時差異 80 将来減算一時差異 $80 \times$ S 社 X 1 年度法定実効税率 $30\% = 24$

連結消去手続にあたり未実現利益 100 (注 1) が消去されるが、売却元 S 社における実際支払税額 $24 (=$ 課税所得 $80 \times$ 法定実効税率 $30\%)$ を上回って繰延税金資産 $30 (=$ 未実現利益 $100 \times$ 販売時実効税率 $30\%)$ を計上することはできない。したがって、未実現利益の消去に係る将来減算一時差異の額は、売却元 S 社における X 1 年度の課税所得の額 80 となる。なお、連結上、消去された未実現利益に関する税効果は、売却元において売却年度の課税所得に適用された法定実効税率を使用する。

未実現利益の消去に係る繰延税金資産を計上するにあたっては、回収可能性適用指針第 6 項の定めを適用せず、その回収可能性を判断しない。また、繰延税金資産の計上対象となる当該未実現利益の消去に係る将来減算一時差異の額については、売却元の連結会社の売却年度における課税所得の額を上限とする。(税効果会計に係る会計基準の適用指針 35 項)

2. X 2 年度に係る連結修正仕訳

① 売上高と仕入高の相殺消去

(借) 売 上 高	1,400	(貸) 売 上 原 価	1,400
-----------	-------	-------------	-------

② 期首商品に係る未実現損益の実現(開始仕訳+実現化仕訳)…アップ・ストリーム

(借) 利益剰余金当期首残高 (注 1)	100	(貸) 売 上 原 価	100
法 人 税 等 調 整 額 (注 2)	24	利 益 剰 余 金 当 期 首 残 高	24

(注 1) X 1 年度期末商品 $350 \times$ 利益 $240 (=$ 売価 $840 -$ 原価 $600) \div$ 売価 $840 = 100$ (注 2) 未実現利益の消去 $100 >$ S 社 X 1 年度課税所得 $80 \rightarrow$ 将来減算一時差異 80 将来減算一時差異 $80 \times$ S 社 X 1 年度法定実効税率 $30\% = 24$

③ 期末商品に係る未実現損益の消去…アップ・ストリーム

(借) 売 上 原 価 (注 1)	140	(貸) 商 品	140
繰 延 税 金 資 産 (注 2)	25	法 人 税 等 調 整 額	25

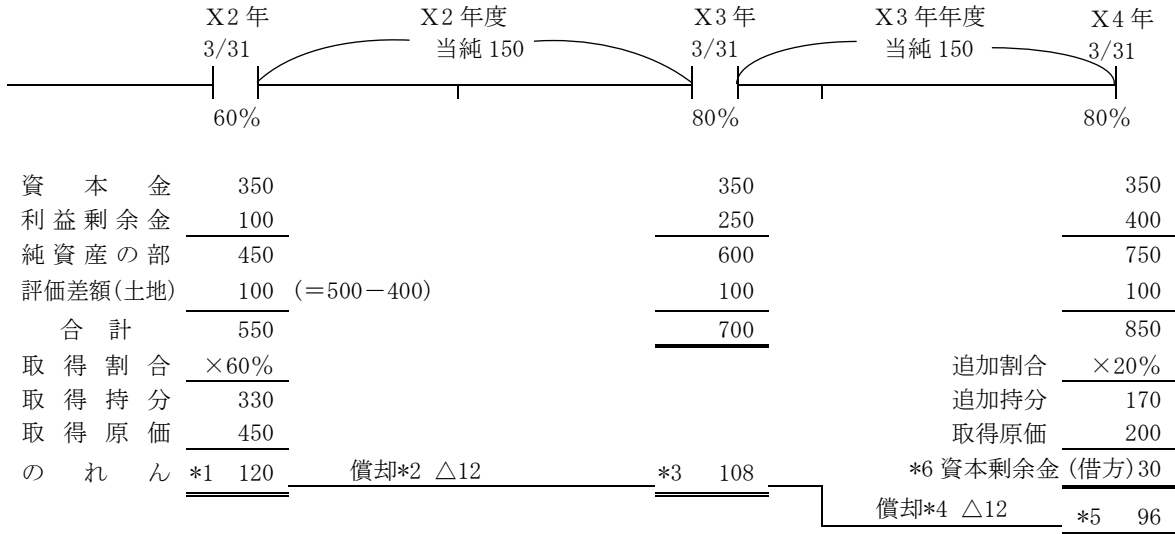
(注 1) X 2 年度期末商品 $490 \times$ 利益 $240 (=$ 売価 $840 -$ 原価 $600) \div$ 売価 $840 = 140$ (注 2) 未実現利益の消去 $140 >$ S 社 X 2 年度課税所得 $100 \rightarrow$ 将来減算一時差異 100 将来減算一時差異 $100 \times$ S 社 X 2 年度法定実効税率 $25\% = 25$

したがって、正解は [1] である。

問題 23~28 <難易度> 各問に記載 <出題範囲> 外貨建連結会計

[解 説] (単位：千円)

1. タイム・テーブル(単位：千^F_円)…評価差額(土地、税効果有)、支配獲得時取得及び追加取得



*1 円貨：120千^F_円 × 100円/^F_円 = 12,000千円

*2 円貨：△120千^F_円 × $\frac{1年}{10年}$ × 110円/^F_円 (AR) = △1,320千円

*3 円貨：108千^F_円 × 120円/^F_円 (CR) = 12,960千円

*4 円貨：△120千^F_円 × $\frac{1年}{10年}$ × 105円/^F_円 (AR) = △1,260千円

*5 円貨：96千^F_円 × 90円/^F_円 (CR) = 8,640千円

*6 円貨：30千^F_円 × 90円/^F_円 (CR) = 2,700千円 (借方資本剰余金)

2. S 社修正後個別財務諸表

(1) 土地評価差額の計上(X1年3月31日, 単位: 千 F_{L})

(借) 資産 (土地)	100	(貸) 評価差額(注)	100
-------------	-----	-------------	-----

(注) $500 \text{千}F_{\text{L}} - 400 \text{千}F_{\text{L}} = 100 \text{千}F_{\text{L}}$ → ① 資産: B/S(X2年3月31日末)資産 $700 \text{千}F_{\text{L}}$ + 上記資産(土地) $100 \text{千}F_{\text{L}} = 800 \text{千}F_{\text{L}}$ ② 評価差額 $100 \text{千}F_{\text{L}}$

(2) S 社修正後貸借対照表(X2年3月31日)

貸借対照表 (X2年3月31日)

資産	外貨 (千\$)	為替相場 (円/\$)	円貨 (千円)	負債・純資産	外貨 (千\$)	為替相場 (円/\$)	円貨 (千円)
資産	800	100	80,000	負債	250	100	25,000
				資本金	350	100	35,000
				利益剰余金	100	100	10,000
				評価差額	100	100	10,000
				為替換算調整勘定	—	—	—
合計	800	—	80,000	合計	800		80,000

(3) S 社修正後貸借対照表(X3年3月31日)

① 資産: B/S(X3年3月31日末)資産 $850 \text{千}F_{\text{L}}$ + (1)資産(土地) $100 \text{千}F_{\text{L}} = 950 \text{千}F_{\text{L}}$ ② 評価差額: (1)② $100 \text{千}F_{\text{L}}$

貸借対照表 (X2年3月31日)

資産	外貨 (千\$)	為替相場 (円/\$)	円貨 (千円)	負債・純資産	外貨 (千\$)	為替相場 (円/\$)	円貨 (千円)
資産	950	120	114,000	負債	250	120	30,000
				資本金	350	100	35,000
				利益剰余金	250	*1	26,500
				評価差額	100	*2	10,000
				為替換算調整勘定	—	*3	12,500
合計	950	120	114,000	合計	950	120	114,000

*1 (2)利益剰余金(円貨) $10,000 + X2$ 年度当期純利益 $150 \text{千}F_{\text{L}}$ ($=250 \text{千}F_{\text{L}} - 100 \text{千}F_{\text{L}}$) $\times 110 \text{円}/F_{\text{L}}$
(AR) $=26,500$ *2 $(500 \text{千}F_{\text{L}} - 400 \text{千}F_{\text{L}}) \times 100 \text{円}/F_{\text{L}} = 10,000$ *3 $84,000 \{=700 \text{千}F_{\text{L}} (350+250+100) \times 120 \text{円}/F_{\text{L}} (\text{CR})\} - 71,500 (=35,000 + 26,500 + 10,000) = 12,500$

(4) S社修正後貸借対照表(X4年3月31日)

- ① 資産：B/S(X4年3月31日末)資産1,000千ドル + (1)資産(土地)100千ドル = 1,100千ドル
- ② 評価差額：(1)② 100千ドル

貸借対照表 (X4年3月31日)

資 産	外貨 (千\$)	為替相場 (円/\$)	円貨 (千円)	負債・純資産	外貨 (千\$)	為替相場 (円/\$)	円貨 (千円)
資 産	1,100	90	99,000	負 債	250	90	22,500
				資 本 金	350	100	35,000
				利 益 剰 余 金	400	*1	42,250
				評 価 差 額	100	*2	10,000
				為替換算調整勘定	—	*3	△10,750
合 計	1,100	90	99,000	合 計	1,100	90	99,000

*1 (3)利益剰余金(円貨)26,500 + 当期純利益150千ドル × 105円/ドル (AR) = 42,250

*2 (500千ドル - 400千ドル) × 100円/ドル = 10,000

*3 $76,500 \{ = 850 \text{千ドル} (= 350 + 400 + 100) \times 90 \text{円/ドル (CR)} \} - 87,250 (= 35,000 + 42,250 + 10,000) = \Delta 10,750$

3. 開始仕訳(単位：千円)

(1) 投資と資本の相殺消去(X2年3月31日)

(借) 資本金当期首残高	35,000	(貸) 資産(S社株式)(注1)	45,000
利益剰余金当期首残高	10,000	非支配株主持分当期首残高(注2)	22,000
評 価 差 額	10,000		
の れ ん (注3)	12,000		

(注1) $450 \text{千ドル} \times 100 \text{円/ドル} = 45,000$

(注2) $(35,000 + 10,000 + \text{評価差額 } 10,000) \times 40\% = 22,000$

(注3) 外貨で把握された消去差額を決算時の為替相場で換算してのれんに計上する。

$120 \text{千ドル} \{ = 450 \text{千ドル} - 550 \text{千ドル} (= 350 + 100 + 100) \times 60\% \} \times 100 \text{円/ドル (CR)} = 12,000$

問題 23 <難易度> D <出題範囲> 連結会計…資産(のれんを含む)合計金額 (4点) タイム4分

資産(のれんを含む)合計金額: P社資産240,000 + S社920千ドル (= 資産700 + 簿価修正額100 + のれん120) × 100円/ドル - S社株式450千ドル × 100円/ドル = 287,000

したがって、正解は【5】である。

問題 24 <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

資産(のれんを含む)合計金額: S社資本合計550千ドル (= 資本金350 + 利益剰余金100 + 評価差額100) × 40% × 100円/ドル = 22,000

したがって、正解は【6】である。

(2) 増加剰余金(当期純利益)の按分(X2年度)

(借) 利益剰余金当期首残高	6,600	(貸) 非支配株主持分当期首残高(注)	6,600
----------------	-------	---------------------	-------

(注) $150 \text{千}^{\text{F}_\text{L}} (=250-100) \times 110 \text{円}^{\text{F}_\text{L}} (\text{AR}) \times 40\% = 6,600$

(3) のれんの償却(X2年度)

(借) 利益剰余金当期首残高	1,320	(貸) のれん(注)	1,320
----------------	-------	------------	-------

(注) S社の支配獲得日(X2年3月31日)に外貨で把握されたのれん $120 \text{千}^{\text{F}_\text{L}}$ についてX2年度から10年間で定額法により償却を行う。

$$120 \text{千}^{\text{F}_\text{L}} \times \frac{1 \text{年}}{10 \text{年}} \times 110 \text{円}^{\text{F}_\text{L}} (\text{AR}) = 1,320$$

(4) 為替換算調整勘定の非支配株主持分への振替(X2年度)

(借) 為替換算調整勘定当期首残高	5,000	(貸) 非支配株主持分当期首残高(注)	5,000
-------------------	-------	---------------------	-------

(注) $12,500 \{ = 700 \text{千}^{\text{F}_\text{L}} (=350+250+100) \times 120 \text{円}^{\text{F}_\text{L}} (\text{CR}) - (35,000+26,500+10,000) \} \times 40\% = 5,000$

(5) のれんに関する為替換算調整額の計上

のれんの換算で発生した為替換算調整勘定を計上する。なお、当該のれんは親会社持分に係るものであるため、S社の非支配株主持分には振り替えない。

(借) のれん(注)	2,280	(貸) 為替換算調整勘定	2,280
------------	-------	--------------	-------

(注) $120 \text{千}^{\text{F}_\text{L}} \times \frac{9 \text{年}}{10 \text{年}} \times (120 \text{円}^{\text{F}_\text{L}} - 100 \text{円}^{\text{F}_\text{L}}) + \text{当期償却額 } 120 \text{千}^{\text{F}_\text{L}} \times \frac{1 \text{年}}{10 \text{年}} \times (110 \text{円}^{\text{F}_\text{L}} - 100 \text{円}^{\text{F}_\text{L}}) = 2,280$

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

のれん償却額:

$$\text{円貨} : \Delta 120 \text{千}^{\text{F}_\text{L}} \times \frac{1 \text{年}}{10 \text{年}} \times 110 \text{円}^{\text{F}_\text{L}} (\text{AR}) = \Delta \boxed{1,320} \text{千円}$$

したがって、正解は [3] である。

問題 26 <難易度> D <出題範囲> 連結会計…為替換算調整勘定 (4点) タイム 6分

為替換算調整勘定:

$$\text{S社計上分} : 84,000 \{ = 700 \text{千}^{\text{F}_\text{L}} (350+250+100) \times 120 \text{円}^{\text{F}_\text{L}} (\text{CR}) \} - 71,500 (=35,000+26,500+10,000) = 12,500$$

$$12,500 \times 60\% = 7,500 \text{ ないし } 12,500 - \text{上記(4)} 5,000 = 7,500$$

のれん分: 上記(5) 2,280

$$\text{合計} : 7,500 + 2,280 = \boxed{9,780}$$

したがって、正解は [1] である。

(6) (以上まとめて) 開始仕訳

(借) 資本金当期首残高	35,000	(貸) 資産 (S 社 株 式)	45,000
利益剰余金当期首残高	17,920	非支配株主持分当期首残高	33,600
評 価 差 額	10,000		
為替換算調整勘定当期首残高	2,720		
の れ ん	12,960		

4. X3 年度分 (当期) 連結仕訳 (単位 : 千円)

(1) 増加剰余金 (当期純利益) の按分

(借) 非支配株主に帰属する当期純利益	6,300	(貸) 非支配株主持分当期変動額 (注)	6,300
---------------------	-------	----------------------	-------

(注) $150 \text{千円} (=400 - 250) \times 105 \text{円/円} (\text{AR}) \times 40\% = 6,300$

(2) のれんの償却

(借) の れ ん 償 却 額	1,260	(貸) の れ ん (注)	1,260
-----------------	-------	---------------	-------

(注) $120 \text{千円} \times \frac{1 \text{年}}{10 \text{年}} \times 105 \text{円/円} (\text{AR}) = 1,260$

(3) 為替換算調整勘定の非支配株主持分への振替 (洗替処理)

① X2 年度計上額の戻し

(借) 非支配株主持分当期変動額	5,000	(貸) 為替換算調整勘定当期変動額 (注)	5,000
------------------	-------	-----------------------	-------

(注) 3. (4) の反対仕訳。

② X3 年度発生額の計上

(借) 非支配株主持分当期変動額	4,300	(貸) 為替換算調整勘定当期変動額 (注)	4,300
------------------	-------	-----------------------	-------

(注) $\triangle 10,750 \{ =76,500 (=850 \text{千円} (=350 + 400 + 100) \times 90 \text{円/円} (\text{CR})) - 87,250 (=35,000 + 42,250 + 10,000) \} \times 40\% = \triangle 4,300$

(4) のれんに関する為替換算調整勘定の調整 (洗替処理)

① X2 年度調整額の戻し

(借) 為替換算調整勘定当期変動額 (注)	2,280	(貸) の れ ん	2,280
-----------------------	-------	-----------	-------

(注) 3. (5) の反対仕訳。

② のれんに関する為替換算調整勘定の計上

(借) 為替換算調整勘定当期変動額 (注)	780	(貸) の れ ん	780
-----------------------	-----	-----------	-----

(注) $120 \text{千円} \times \frac{8 \text{年}}{10 \text{年}} \times (90 \text{円/円} - 100 \text{円/円}) + \text{X2 年の償却額 } 120 \text{千円} \times \frac{1 \text{年}}{10 \text{年}} \times (110 \text{円/円} - 100 \text{円/円}) + \text{X3 年の償却額 } 120 \text{千円} \times \frac{1 \text{年}}{10 \text{年}} \times (105 \text{円/円} - 100 \text{円/円}) = \triangle 780$

(5) S 社株式追加取得に伴う持分変動の処理 (X2 年 3 月 31 日)

(借) 非支配株主持分当期首残高 (注 2)	15,300	(貸) 資産 (S 社 株 式) (注 1)	18,000
資本剰余金当期首残高 (注 3)	2,700		

(注 1) 追加取得原価 : $200 \text{千円} \times 90 \text{円/円} = 18,000$

(注 2) 追加取得した株式に対応する非支配株主持分 : $(35,000 + 42,250 + 10,000 + \triangle 10,750) \times 20\% = 15,300$

(注 3) 外貨で把握された消去差額を決算時の為替相場で換算して資本剰余金に計上する。

$$\{ \text{外貨取得原価 } 200 \text{ 千}^{\text{F}}_{\text{L}} - \text{外貨ベースの純資産 } 850 \text{ }^{\text{F}}_{\text{L}} (=350 \text{ 千}^{\text{F}}_{\text{L}} + 400 \text{ 千}^{\text{F}}_{\text{L}} + 100 \text{ 千}^{\text{F}}_{\text{L}}) \times 20\% \} \times 90 \text{ 円/}^{\text{F}}_{\text{L}} (\text{CR}) = \Delta 2,700$$

問題 27 <難易度> D <出題範囲> 連結会計…資本剰余金 (4 点) タイム 4 分

資本剰余金: $\{ \text{外貨取得原価 } 200 \text{ 千}^{\text{F}}_{\text{L}} - \text{外貨ベースの純資産 } 850 \text{ }^{\text{F}}_{\text{L}} (=350 \text{ 千}^{\text{F}}_{\text{L}} + 400 \text{ 千}^{\text{F}}_{\text{L}} + 100 \text{ 千}^{\text{F}}_{\text{L}}) \times 20\% \} \times 90 \text{ 円/}^{\text{F}}_{\text{L}} (\text{CR}) = \Delta 2,700$
 P 社資本剰余金 $25,000 + \Delta 2,700 = \boxed{22,300}$

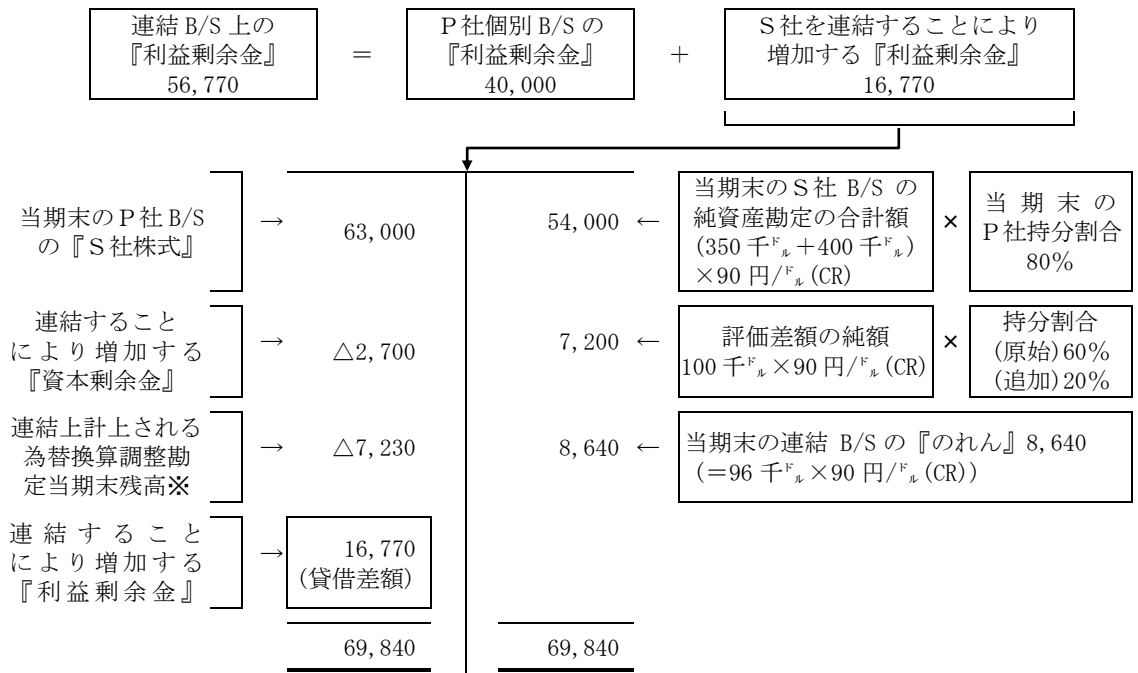
したがって、正解は [3] である。

問題 28 <難易度> D <出題範囲> 連結会計…利益剰余金 (4 点) タイム 8 分

利益剰余金: P 社 $40,000 +$ S 社 $42,250 -$ 開始仕訳 3. (6) $17,920 -$ 4. (1) 非支配株主に帰属する当期純利益 $6,300 -$ 4. (2) のれん償却 $1,260 = \boxed{56,770}$

したがって、正解は [1] である。

5. ミラクルBOXによる連結上の『利益剰余金』の求め方 (単位: 千円)



※ S 社分: $\Delta 10,750 [=76,500 \{=850 \text{ 千}^{\text{F}}_{\text{L}} (=350 + 400 + 100) \times 90 \text{ 円/}^{\text{F}}_{\text{L}} (\text{CR})\} - 87,250 (=35,000 + 42,250 + 10,000)] \times 60\% = \Delta 6,450$

のれん分: $120 \text{ 千}^{\text{F}}_{\text{L}} \times \frac{8 \text{ 年}}{10 \text{ 年}} \times (90 \text{ 円/}^{\text{F}}_{\text{L}} - 100 \text{ 円/}^{\text{F}}_{\text{L}}) + \text{X2 年の償却額 } 120 \text{ 千}^{\text{F}}_{\text{L}} \times \frac{1 \text{ 年}}{10 \text{ 年}}$

$\times (110 \text{ 円/}^{\text{F}}_{\text{L}} - 100 \text{ 円/}^{\text{F}}_{\text{L}}) + \text{X3 年の償却額 } 120 \text{ 千}^{\text{F}}_{\text{L}} \times \frac{1 \text{ 年}}{10 \text{ 年}} \times (105 \text{ 円/}^{\text{F}}_{\text{L}} - 100 \text{ 円/}^{\text{F}}_{\text{L}}) = \Delta 780$

合 計: S 社分 $\Delta 6,450 +$ のれん分 $\Delta 780 = \Delta 7,230$ (借方)

— 以 上 —