

財務会計論・計算の講評

財務会計論・計算問題に関しては、個別問題が9問(54点)、個別の総合問題が6問(32点)、連結会計の総合問題が6問(30点)、合計116点という形式で出題されました。

難易度の構成は以下の通りです。

	難易度A	難易度B	難易度C
個別問題	3問(18点)	4問(24点)	2問(12点)
総合問題	11問(56点)	1問(6点)	0問(0点)
合計	14問(74点)	5問(30点)	2問(12点)

計算の合格ラインとしては80点程度(約70%)と思われます。

問題数の変更があり、また、個別の総合問題が新たに出題されましたが、半分以上の問題が難易度Aでした。そのため、しっかり復習が出来ていた方は、合格ラインを十分に超えられる問題であったといえます。

しかしながら、このような問題こそ実力差がはっきり現れます。少しでも知識が曖昧であれば、引っかかってしまったり、解答数値にたどりつけなかつたりしてしまいます。問題数は増加しましたが、今後の対策としては、今までと大きく変わることはありません。

結局のところ、ボーダーを超えるかどうかは、難易度Cの正答率ではなく、難易度A・Bをいかに正解するかにかかっています。よって、基礎をしっかりと固めること、問題文を読み取る力をつけること、理解したうえで覚えること、重要性を考慮して勉強すること等を意識して学習するようにして下さい。

財務会計論・理論の講評

財務会計論・理論の問題に関しては、比較的容易に解答できたり、また、正誤判定しづらい肢が含まれていても、他の肢から正解に辿りつける問題も多く含まれていたため、正答可能な問題が多かつたといえます。具体的な問題構成は、次のとおりです。

①会計基準等の規定の読み込みや会計の基本的な考え方を理解していれば、解答することが可能な問題（10問）

問題1　問題2　問題5～問題8　問題10　問題12～問題14

②通常、受験生が時間をかけないような細かい内容の肢が含まれており、解答を出すことがやや難しい問題（3問）

問題4　問題9　問題11

③判断のかなり困難な肢や適用指針のかなり細かい規定から出題された肢があり、解答を出すことが極めて難しい問題（1問）

問題3

上記①については、会計基準等をしっかりと読み込んでいれば解答を導き出すことが容易な問題なので、10問中10問は正解したいところです。

一方、上記②については細かい内容の規定も含まれているため、解きにくい印象を持たれたと思います。しかし、比較的判断が容易な肢も含まれていたため、3問中1問は正解したいところです。

したがって、財務会計論・理論の問題は、14問中11問程度がボーダーラインになると思われます。

また、近年の短答式試験において、財務会計論・理論の問題については、会計基準等の基本的な知識が問われつつも、適用指針等の非常に細かな規定にまで踏み込んだ問題も出題されています。

しかし、重箱の隅をつつくような非常に細かい論点にばかり手を出すことは得策ではありません。まずは、落としてはいけない問題で確実に正答することを目標にして下さい。短答式試験ないしは論文式試験を突破するにあたっては、ただ闇雲に会計基準等の読み込みを行ったり問題集をたくさん解いたりするのではなく、「どうしてこのような会計処理が行われるのか？」という、その背景にある考え方を常に意識しながら学習することが重要となります。

思うように点数が伸びなかった方は、今までの学習方法を見直し、改善するように心がけて下さい。

ボーダー：145点／200点

令和8年第1回公認会計士試験

短答式試験

財務会計論・解答解説

問題 1 正解 1 (難易度 A)

- ア. ○ (「包括利益の表示に関する会計基準」20-3, 「連結財務諸表に関する会計基準」39(3)②, 51-3, 「1株当たり当期純利益に関する会計基準」12)
- イ. ○ (「包括利益の表示に関する会計基準」4)
- ウ. × 制度会計上, 当該表示方法は採用されておらず, 当期純利益に, その他の包括利益 (親会社株主に係る部分と非支配株主に係る部分の合計) を加減する方法が採用されている。
(「包括利益の表示に関する会計基準」27~29)
- エ. × 当期純利益を構成する項目のうち, 過去の期間にその他の包括利益に含まれていた部分のみならず, 当期にその他の包括利益に含まれていた部分も, 組替調整額として注記される。
(「包括利益の表示に関する会計基準」9)

問題 2 正解 6 (難易度 A)

- ア. × 会計基準の設定・改廃を進める際、それが公的規制や私的契約等を通じた利害調整に及ぼす影響も、同時に考慮の対象となる。

(討議資料「財務会計の概念フレームワーク」第1章12)

- イ. × 前段は正しい。中立性とは、一部の関係者の利害だけを偏重することのない財務報告が求められるという要件であるが、本肢は検証可能性に関する文章となっている。

(討議資料「財務会計の概念フレームワーク」第2章6, 7)

- ウ. ○ 2つの取引（企業活動）の外形的形式や一般属性が同じであるものの、実質が異なるケースでは、それぞれ異なる会計処理が適用されなければならない。

(討議資料「財務会計の概念フレームワーク」第2章20)

- エ. ○ (討議資料「財務会計の概念フレームワーク」第4章3～5)

問題 3 正解 5 (難易度 C)

- ア. × 前段は正しい。諸勘定を締め切るための閉鎖残高勘定を用いた仕訳と、開始記入のための開始残高勘定を用いた仕訳は、貸借逆に行われる。
- イ. ○ 例えば、取引事実とは異なる金額を、仕訳帳・総勘定元帳の借方および貸方のそれぞれに同額で記帳した場合、試算表の借方合計額と貸方合計額は一致するが、取引事実に基づいた金額ではない以上、一致の事実は記帳の正確性を保証するものではない。
- ウ. × 例えば、備忘記録のために用いられる評価勘定（割引手形勘定など）や対照勘定（保証債務見返勘定と保証債務勘定など）は、貸借対照表や損益計算書には計上されない。
- エ. ○ 内部取引の相殺消去は、本店および支店の仕訳帳・総勘定元帳には記帳されず、本支店合併精算表上で行われる。

問題 4 正解 4 (難易度 B)

- ア. × 前段は正しい。継続性の原則は、財務諸表における企業間の比較可能性を確保するためのものではなく、期間比較可能性を確保するためのものである。
(「企業会計原則」第一・五、注3)
- イ. ○ (「企業会計原則」第一・二、注1)
- ウ. ○ 重要性の原則は、財務諸表の表示に関しても適用される。
(「企業会計原則」第一・四、注1)
- エ. × 前段は正しい。過度に保守的な会計処理が行われると、真実性の原則に反するため、認められない。
(「企業会計原則」第一・六、注4)

問題 5 正解 2 (難易度 A)

- ア. ○ なお、建設に要する借入資本の利子で稼働前の期間に属するものについては、原則として、財務費用として処理する。
(「連続意見書第三」第一・四 2)
- イ. × 企業が現物出資で固定資産を受け入れる場合、当該資産の取得原価は対価として用いた自社の株式の公正な評価額若しくは取得した固定資産の公正な評価額のうち、いずれかより高い信頼性をもって測定可能な評価額で算定する。
(「ストック・オプション等に関する会計基準」15(2))
- ウ. ○ 購入した場合の購入価額が明らかで、自家建設による原価との差額（製作損益）が存在する場合でも、適正な原価計算基準に従って製造原価を計算し、取得原価とするのであり、当該差額を完成した年度の損益とすることはできない。
(「連続意見書第三」第一・四 2)
- エ. × 例えば、有形固定資産を延払取引により取得した場合の割賦代金等の支払は、ファイナンスとしての性格が強いと考えられることから、原則として、「財務活動によるキャッシュ・フロー」の区分に記載する。したがって、新たに取得された有形固定資産の取得原価と一致しない。
(「連結財務諸表等におけるキャッシュ・フロー計算書の作成に関する実務指針」33)

問題 6 正解 3 (難易度 A)

- ア. ○ (「資産除去債務に関する会計基準」 4, 26)
- イ. × 土地の原状回復費用については、一般に当該土地に建てられている建物や構築物等の有形固定資産に関する資産除去債務であると考えられるため、**当該有形固定資産の減価償却を通じて各期に費用配分される。**
(「資産除去債務に関する会計基準」 45)
- ウ. × 前段は正しい。割引前の将来キャッシュ・フローは、自己の支出見積りによる。
(「資産除去債務に関する会計基準」 6)
- エ. ○ (「資産除去債務に関する会計基準」 11, 53)

問題 7 正解 2 (難易度 A)

- ア. ○ (「その他資本剰余金の処分による配当を受けた株主の会計処理」 3, 11)
イ. × 前段は正しい。自己株式処分差益はその他資本剰余金に計上するのであり、資本準備金への
計上は認められない。
(「自己株式及び準備金の額の減少等に関する会計基準」 9)
ウ. ○ (「貸借対照表の純資産の部の表示に関する会計基準」 33)
エ. × 自己株式を無償で取得した場合、自己株式の数のみの増加として処理する。
(「自己株式及び準備金の額の減少等に関する会計基準の適用指針」 14, 43)

問題 8 正解 2 (難易度 A)

- ア. ○ 現金とは、手許現金、要求払預金及び特定の電子決済手段をいい、いわゆるステーブルコインのうち、法定通貨の価値と連動した価格で発行され券面額と同額で払戻しを約するものおよびこれに準ずる性質を有するものが含まれる。
(「連結キャッシュ・フロー計算書等の作成基準」の一部改正 2, BC 1)
- イ. × 資金の範囲に含まれる現金同等物には、取得日から満期日までの期間が 3 か月以内の短期投資である定期預金が含まれる。
(「連結キャッシュ・フロー計算書等の作成基準注解」注 2)
- ウ. ○ (「連結財務諸表等におけるキャッシュ・フロー計算書の作成に関する実務指針」3)
- エ. × 資金の範囲を変更した場合、資金の範囲に含めた現金及び現金同等物の内容並びにその期末残高の内訳のほか、その旨、その理由及び影響額等を注記する。
(「連結キャッシュ・フロー計算書等の作成基準」第四 1, 2)

問題 9 正解 5 (難易度 B)

- ア. × 貸手は、リース料受取時ではなく、リース開始日に、通常の売買取引に係る方法に準じた会計処理により、所有権移転ファイナンス・リースについてはリース債権として、所有権移転外ファイナンス・リースについてはリース投資資産として計上する。
(「リースに関する会計基準」46)
- イ. ○ (「リースに関する会計基準」16)
- ウ. × 借地権の設定に係る権利金等は、使用権資産の取得価額に含め、原則として、借手のリース期間を耐用年数とし、減価償却を行うのであり、「リースに関する会計基準」および同適用指針を適用する。
(「リースに関する会計基準の適用指針」27, BC 6)
- エ. ○ (「リースに関する会計基準」22)

問題 10 正解 1 (難易度 A)

- ア. ○ (「退職給付に関する会計基準」 6, 16, 20)
- イ. ○ (「退職給付に関する会計基準」注3)
- ウ. × 退職給付見込額の見積りにおいて合理的に見込まれる退職給付の変動要因には、予想される昇給等が含まれる。なお、臨時に支給される退職給付等であってあらかじめ予測できないものが、退職給付見込額に含まれない点は正しい。
(「退職給付に関する会計基準」注5)
- エ. × 前段は正しい。連結財務諸表上、負債である場合は「退職給付に係る負債」等の適当な科目をもって固定負債に計上し、資産である場合は「退職給付に係る資産」等の適当な科目をもって固定資産に計上する。
(「退職給付に関する会計基準」27)

問題 11 正解 2 (難易度 B)

- ア. ○ (「収益認識に関する会計基準」 66, 69)
- イ. × ライセンスを供与する約束については、ライセンスを供与する際の企業の約束の性質が、ライセンス期間にわたり存在する企業の知的財産にアクセスする権利である場合には、一定の期間にわたり充足される履行義務として処理する。企業の約束の性質が、ライセンスが供与される時点で存在する企業の知的財産を使用する権利である場合には、一時点で充足される履行義務として処理し、顧客がライセンスを使用してライセンスからの便益を享受できるようになった時点で収益を認識する。すなわち、内容にかかわらず、一定の期間にわたり充足される履行義務として処理するとしている本肢は誤りである。
(「収益認識に関する会計基準の適用指針」 61, 62)
- ウ. ○ (「収益認識に関する会計基準」 62)
- エ. × 前段は正しい。契約資産と顧客との契約から生じた債権を、区分して表示せず、それぞれの残高を注記することも認められている。
(「収益認識に関する会計基準」 79, 159)

問題 12 正解 4 (難易度 A)

- ア. 固定資産の減損処理は、金融商品に適用されている時価評価とは異なり、資産価値の変動によって利益を測定することや、決算日における資産価値を貸借対照表に表示することを目的とするものではなく、取得原価基準の下で行われる帳簿価額の臨時的な減額である。
(「固定資産の減損に係る会計基準の設定に関する意見書」三 1)
- イ. (「固定資産の減損に係る会計基準の設定に関する意見書」四 3 (2), 「固定資産の減損に係る会計基準」三 2)
- ウ. (「固定資産の減損に係る会計基準の設定に関する意見書」四 2 (4)②)
- エ. 将来キャッシュ・フローの見積金額は、生起する可能性の最も高い単一の金額又は生起しう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とする。
(「固定資産の減損に係る会計基準の設定に関する意見書」四 2 (4)③, 「固定資産の減損に係る会計基準」二 4 (3))

問題 13

正解 4 (難易度 A)

- ア. × 満期保有目的の債券については、決算時の為替相場により換算する。なお、子会社株式、売買目的有価証券及びその他有価証券についての記述は正しい。
(「外貨建取引等会計処理基準」一 2 (1)③イ～ハ)
- イ. ○ (「外貨建取引等会計処理基準注解」注 8, 「外貨建取引等の会計処理に関する実務指針」11)
- ウ. ○ (「外貨建取引等会計処理基準の改訂に関する意見書」二 1 (1), 「外貨建取引等会計処理基準」一 2 (1)②)
- エ. × 在外子会社の換算により資産および負債の換算に用いる為替相場と、資本に属する項目の換算に用いる為替相場が異なることにより生じる差額、すなわち、為替換算調整勘定は、貸借対照表の純資産の部に記載する。
(「外貨建取引等会計処理基準」三 4, 「外貨建取引等の会計処理に関する実務指針」41)

問題 14 正解 3 (難易度 A)

- ア. ○ (「連結財務諸表に関する会計基準」23, 62)
イ. × 子会社の時価発行増資等に伴い、親会社の払込額と親会社の持分の増減額との間に生じた差額は、資本剰余金とする。
(「連結財務諸表に関する会計基準」30)
ウ. × 相殺消去の対象となる債権又は債務には、前払費用、未収収益、前受収益及び未払費用で連結会社相互間の取引に関するものを含む。なお、それ以外の記述は正しい。
(「連結財務諸表に関する会計基準」31, 注10(1), (4))
エ. ○ (「連結財務諸表に関する会計基準」39(3)③)

問題15 正解 6 (難易度 B)

(単位: 千円)

1. 空欄ア

発生原則とは、すべての費用および収益を、その発生した期間に正しく割当てられるように処理する考え方である。発生主義会計は損益会計に関する考え方であるため、企業が有する資産や負債の価値の変動を示すものではない。

2. 現金主義会計による利益または損失

(1) 収益または費用

① 備品の売却

当期中の現金収入額である売却額720を、当期の収益とする。

② 製品の製造・販売

当期中の現金支払額である製造原価1,000(=原材料代金支払額800+賃金支払額200)を、当期の費用とする。なお、製品の販売代金は未回収であるため、販売に関する収益は計上されない。

③ 支払利息

当期中(2月末)の現金支払額である支払利息30(=借入金2,000×年利率3%×6ヶ月(X1.9～X2.2)/12ヶ月)を、当期の費用とする。

(2) 利益または損失

720(備品の売却) - 1,000(製品の製造原価) - 30(支払利息) = △310(損失)

3. 発生主義会計による利益または損失

(1) 収益または費用

① 備品の売却

(借) 減価償却累計額	156※1	(貸) 備品	780
減価償却費	117※2	固定資産売却益	213※3
現金	720		

※1 減価償却累計額: 780(取得原価) ÷ 5年 = 156

※2 減価償却費: 780(取得原価) ÷ 5年 × 9ヶ月 (X1.4～X1.12) / 12ヶ月 = 117

※3 固定資産売却益: 213(貸借差額)

② 製品の製造・販売

(借) 材料	800	(貸) 現金	800
(借) 賃金	200	(貸) 現金	200
(借) 仕掛品	1,000	(貸) 材料	800
		賃金	200
(借) 製品	1,000	(貸) 仕掛品	1,000
(借) 売上原価	800※1	(貸) 製品	800
(借) 売上掛金	1,280	(貸) 売上	1,280※2

※1 売上原価: 1,000(製造原価) × 80個(販売数量) / 100個(製造数量) = 800

※2 売上: @16(売価) × 80個(販売数量) = 1,280

③ 支払利息

(借) 支 払 利 息	30	※1 (貸) 現 金	30
(借) 支 払 利 息	5	※2 (貸) 未 払 利 息	5

※1 支払利息(2月末支払) : $2,000 \text{ (借入金)} \times 3\% \text{ (年利率)} \times 6 \text{ ヶ月 (X1.9 \sim X2.2)} / 12 \text{ ヶ月} = 30$

※2 支払利息(決算整理仕訳) : $2,000 \text{ (借入金)} \times 3\% \text{ (年利率)} \times 1 \text{ ヶ月 (X2.3)} / 12 \text{ ヶ月} = 5$

(2) 利益または損失

$$\begin{aligned} \triangle 117 \text{ (減価償却費)} + 213 \text{ (固定資産売却益)} - 800 \text{ (売上原価)} + 1,280 \text{ (売上)} \\ - 35 \text{ (支払利息) }_{\text{※1}} = 541 \text{ (利益)} \end{aligned}$$

※1 支払利息 : $30 \text{ (2月末支払)} + 5 \text{ (未払利息)} = 35$

問題16 正解 2 (難易度 C)

(単位: 千円)

1. 一般販売

(1) 売上原価

委託販売に関して期末一括法を採用しているため、決算整理前残高試算表の仕入勘定は一般販売に係る仕入高となっている。よって、一般販売の売上原価は以下のように算定できる。

$$123,400(\text{前T/B繰越商品}) + 536,800(\text{前T/B仕入}) - 172,800(\text{期末手許商品}) = 487,400$$

(2) 営業利益

$$981,600(\text{前T/B一般売上}) - 487,400(\text{売上原価}) = 494,200$$

2. 委託販売

$$398,300(\text{総売上高}) - 298,725(\text{売上原価}_{\text{※1}}) - 6,485(\text{発送諸掛})$$

$$- 33,349(\text{受託者立替払費用} \cdot \text{販売手数料}_{\text{※2}}) = 59,741$$

※1 売上原価 : $398,300(\text{総売上高}) \times 75\%(\text{原価率}) = 298,725$

※2 受託者立替払費用・販売手数料 : $21,400(\text{倉庫費用})$

$$+ 398,300(\text{総売上高}) \times 3\%(\text{販売手数料}) = 33,349$$

3. 解答の金額

$$494,200(\text{一般販売}) + 59,741(\text{委託販売}) - 145,000(\text{販売費及び一般管理費}) = 408,941$$

問題17

正解 5 (難易度 A)

(単位: 百万円)

1. 当期首その他利益剰余金

$$43,700(\text{別途積立金}) + 12,380(\text{繰越利益剰余金}) = 56,080$$

2. 当期中の取引等

(1) 別途積立金の取り崩し

その他利益剰余金内の振り替えであるため、解答に影響しない。

(借) 別途積立金	5,890	(貸) 繰越利益剰余金	5,890
-----------	-------	-------------	-------

(2) 配当

(借) 繰越利益剰余金	2,330 ^{※2}	(貸) 利益準備金	130 ^{※1}
		未払配当金	2,200

※1 利益準備金: 配当額2,200の1/10である220が、130(=資本金40,000×1/4-資本準備金8,000-利益準備金1,870)を上回るため、利益準備金の積立額は130となる。

※2 繰越利益剰余金: 2,200(配当額) + 130(利益準備金積立額^{※1}) = 2,330

(3) 自己株式の取得

(借) 自己株式	18,350	(貸) 現金預金	18,350
(借) 支払手数料	60	(貸) 現金預金	60

(4) 自己株式の消却

(借) その他資本剰余金	18,350	(貸) 自己株式	18,350
--------------	--------	----------	--------

(5) 当期純利益の計上

当期純利益が与えられているため、8,800には上記(3)の支払手数料が含まれている点に留意すること。

(借) 損益	8,800	(貸) 繰越利益剰余金	8,800
--------	-------	-------------	-------

(6) その他資本剰余金の負の残高の補填

当期末において、その他資本剰余金の残高が△16,350(=期首2,000-自己株式消却18,350)となるため、決算整理仕訳において繰越利益剰余金と相殺する。

(借) 繰越利益剰余金	16,350	(貸) その他資本剰余金	16,350
-------------	--------	--------------	--------

3. 解答の金額

$$56,080(\text{当期首}) - 2,330(\text{配当}) + 8,800(\text{当期純利益})$$

$$- 16,350(\text{その他資本剰余金の負の残高の補填}) = 46,200$$

問題18 正解 3 (難易度 B)

(単位: 千円)

1. 前期まで

(1) ソフトウェア計上額

36,000(製品マスターの完成後に発生した制作費)

(2) 前期償却額

① $36,000 \text{ (取得原価)} \times 70 \text{ 個} / (70 \text{ 個} + 120 \text{ 個} + 60 \text{ 個}) = 10,080$

② $36,000 \text{ (取得原価)} \div 3 \text{ 年} = 12,000$

よって、① < ② であるため、12,000が償却額となる。

(3) 前期末未償却残高

$36,000 \text{ (取得原価)} - 12,000 \text{ (前期償却額)} = 24,000$

2. 当期

(1) 当期償却額

① $24,000 \text{ (前期末未償却残高)} \times 120 \text{ 個} / (120 \text{ 個} + 60 \text{ 個}) = 16,000$

② $24,000 \text{ (前期末未償却残高)} \div 2 \text{ 年} = 12,000$

よって、① > ② であるため、16,000が償却額となる。

(2) 減損処理

上記の結果、未償却残高は8,000(=前期末未償却残高24,000 - 当期償却額16,000)となるが、翌期以降の見込販売収益6,000(=@300×20個)を上回っているため、超過分2,000を追加で償却する。

3. 解答の金額

$16,000 \text{ (通常の償却)} + 2,000 \text{ (減損処理)} = 18,000$

問題19 正解 2 (難易度 C)

(単位: 円)

ア. 直先差額を期間配分しない振当処理(簡便法)

(1) X1年3月31日

(借)為替予約資産	60,000	(貸)繰延ヘッジ損益	60,000※1
-----------	--------	------------	----------

※1 繰延ヘッジ損益: $20,000 \text{ ドル} \times \{150(\text{決算日FR}) - 147(\text{予約日FR})\} = 60,000$

(2) X1年4月1日

(借)繰延ヘッジ損益	60,000	(貸)為替予約資産	60,000
------------	--------	-----------	--------

(3) X1年4月30日

(借)仕入	2,940,000※1	(貸)買掛金	2,940,000
-------	-------------	--------	-----------

※1 仕入を取引実行日の直物為替相場で換算すると直先差額が生じてしまう。よって、「直先差額を期間配分しない振当処理」とは、買掛金だけでなく、仕入についても先物為替相場で換算する方法を指している。

仕入: $20,000 \text{ ドル} \times 147(\text{予約日FR}) = 2,940,000$

(4) 解答の判定

上記(3)より、アは正しい。

イ. 直先差額を期間配分する振当処理(原則処理)

(1) X1年3月31日

(借)為替予約資産	60,000	(貸)繰延ヘッジ損益	60,000※1
-----------	--------	------------	----------

※1 繰延ヘッジ損益: $20,000 \text{ ドル} \times \{150(\text{決算日FR}) - 147(\text{予約日FR})\} = 60,000$

(2) X1年4月1日

(借)繰延ヘッジ損益	60,000	(貸)為替予約資産	60,000
------------	--------	-----------	--------

(3) X1年4月30日

(借)仕入	3,060,000※1	(貸)買掛金	2,940,000
		前受収益	120,000※2

※1 仕入を取引実行日の直物為替相場で換算すると直先差額が生じる。よって、「直先差額を期間配分する振当処理」とは、買掛金のみ先物為替相場で換算し、仕入については取引実行日の直物為替相場で換算する方法を指している。

仕入: $20,000 \text{ ドル} \times 153(\text{取引実行日HR}) = 3,060,000$

※2 前受収益: 120,000(貸借差額)

(4) 解答の判定

上記(3)より、イは誤り。

ウ. 繰延ヘッジ(独立処理)

(1) X1年3月31日

(借)為替予約資産	60,000	(貸)繰延ヘッジ損益	60,000
-----------	--------	------------	--------

※1 繰延ヘッジ損益 : $20,000 \text{ ドル} \times \{150(\text{決算日FR}) - 147(\text{予約日FR})\} = 60,000$

(2) X1年4月1日

(借)繰延ヘッジ損益	60,000	(貸)為替予約資産	60,000
------------	--------	-----------	--------

(3) X1年4月30日

(借)仕	入	3,060,000	※1	(貸)買	掛	金	3,060,000
(借)為替予約資産		100,000		(貸)繰延ヘッジ損益			100,000
(借)繰延ヘッジ損益		100,000		(貸)仕		入	100,000

※1 アトイが振当処理であるため、ウは独立処理と判断する。

仕入 : $20,000 \text{ ドル} \times 153(\text{取引実行日HR}) = 3,060,000$

※2 予定取引が資産の取得に該当するため、繰延ヘッジ損益は資産の取得価額(勘定科目は仕入)に加減する。

繰延ヘッジ損益・仕入 : $20,000 \text{ ドル} \times \{152(\text{取引実行日FR}) - 147(\text{予約日FR})\} = 100,000$

(4) 解答の判定

上記(3)より、ウは正しい。

問題20 正解 6 (難易度 B)

(単位: 円)

1. A備品

A備品はリース期間が12ヶ月以内であるため、短期リースに該当する。よって、使用権資産およびリース負債を計上しないため、解答上、無視する。

2. B機械

(1) X1年4月1日(リース開始日)

(借)使	用	権	資	産	3,116,260	(貸)リ	一	ス	負	債	3,116,260	※1
------	---	---	---	---	-----------	------	---	---	---	---	-----------	----

※1 リース負債: $700,000 \times 4.4518$ (5年の年金現価係数) = 3,116,260

(2) 解答の金額

① リース負債(流動負債)

翌期(X3年度)中に支払うリース負債が、X2年度末の流動負債となる。よって、X2年度末のリース負債とX3年度末のリース負債の差額が解答の金額となる。

$700,000 \times 2.7751$ (3年の年金現価係数) - $700,000 \times 1.8861$ (2年の年金現価係数) = 622,300

② 減価償却費

所有権移転外リースであるため、リース期間にわたり、残存価額ゼロにて減価償却を行う。

$3,116,260 \div 5$ 年(リース期間) = 623,252

問題21 正解 3 (難易度 A)

(単位: 千円)

1. 当期末に発生した数理計算上の差異

(1) 当期末予測額

① 退職給付債務

$$100,000(\text{前期末}) + 5,670(\text{勤務費用}) + 4,100(\text{利息費用}) - 2,800(\text{年金支払額}) = 106,970$$

② 年金資産

$$45,000(\text{前期末}) + 1,320(\text{期待運用収益}) + 6,500(\text{掛金拠出額}) - 2,800(\text{年金支払額}) = 50,020$$

(2) 数理計算上の差異の発生額

$$106,970(\text{退職給付債務実績額}) - 49,220(\text{年金資産時価})$$

$$- \{106,970(\text{退職給付債務予測額}) - 50,020(\text{年金資産予測額})\} = 800(\text{借方差異})$$

2. 解答の金額

$$5,670(\text{勤務費用}) + 4,100(\text{利息費用}) - 1,320(\text{期待運用収益}) - 1,800(\text{従業員拠出額})$$

$$+ 80(\text{過去勤務費用の償却額}_{\text{※1}}) + 371(\text{数理計算上の差異の償却額}_{\text{※2}}) = 7,101$$

※1 過去勤務費用の償却額: $720(\text{前期末}) \div (10\text{年} - 1\text{年}) = 80$

※2 数理計算上の差異の償却額: $\{1,000(\text{前期末}) + 800(\text{当期発生})\} \times 20.6\% \div 371$

問題22 正解 2 (難易度 A)

(単位：百万円)

1. 当期の法人税等

(1) 課税所得

$$100(\text{税引前当期純利益}) + 80(\text{損金不算入・一時差異}) + 50(\text{損金不算入・永久差異}) \\ - 60(\text{損金の当期認容額}) = 170$$

(2) 法人税等

$$170(\text{課税所得}) \times 30\% = 51$$

2. 法人税等調整額

$$\{80(\text{損金不算入・一時差異} \rightarrow \text{将来減算一時差異の発生}) \\ - 60(\text{損金の当期認容額} \rightarrow \text{将来減算一時差異の解消})\} \times 30\% = 6(\text{貸方})$$

3. 解答の金額

$$100(\text{税引前当期純利益}) - \{51(\text{法人税等}) - 6(\text{法人税等調整額})\} = 55$$

問題23 正解 5 (難易度 B)

(単位: 千円)

1. 連結上の取得原価

(1) 合併比率

A社: B社 = 1 : 2 → A社: B社 = 0.5 : 1

(2) みなし交付株式数

36,000株 (A社発行済株式総数) × 0.5 = 18,000株

(3) 取得原価

@1,200円 (B社株価) × 18,000株 = 21,600

2. B社のA社に対するパーチェス法の適用(解答の金額)

(借) 諸	資	産	34,000	(貸) 諸	負	債	21,000
土	地		4,800※1	資本金・資本剰余金			21,600
の	れ	ん	3,800※2				

※1 土地: 4,800 (合併時A社土地時価)

※2 のれん: 3,800 (貸借差額)

問題24

正解 3 (難易度 A)

決算整理後の①現金勘定残高と②当座預金勘定残高 (下記問題24の解答参照)

① 現金勘定残高 : 123,000千円

② 当座預金勘定残高 : 163,000千円

問題25

正解 3 (難易度 B)

損益計算書の売上総利益 341,300千円 (下記問題25の解答参照)

問題26

正解 4 (難易度 A)

決算整理後の貸倒引当金勘定の残高 15,000千円 (下記問題26の解答参照)

問題27

正解 3 (難易度 A)

決算整理後の減価償却費勘定の残高 23,705千円 (下記問題27の解答参照)

問題28

正解 5 (難易度 A)

損益計算書の為替差損益 14,200千円(為替差益) (下記問題28の解答参照)

問題29

正解 2 (難易度 A)

決算整理後の満期保有目的債券勘定の残高 196,674千円 (下記問題29の解答参照)

【解 説】(単位:千円)

1. 解答の金額

問題 24 の解答

① 現金勘定残高

〔現金実査額から求める場合〕

A 社の金庫に保管されていた通貨	5,000
他人振出の小切手(振出日 X3 年 3 月 17 日)	38,000
他人振出の小切手(振出日 X3 年 3 月 22 日)	80,000
	123,000(現金実査額)

〔決算整理前残高を修正して求める場合〕

現金実査額と修正後帳簿残高が一致しているため、雑損益は生じていないものと考える。

$$112,000(\text{前 T/B 現金}) + 38,000(\text{未記帳} \text{※1}) - 27,000(\text{自己振出小切手} \text{※2})$$

$$= 123,000(\text{修正後帳簿残高})$$

※1 未記帳(問題文から勘定科目が判明しないため、貸方は「?」としている)

(借) 現	金	38,000	(貸)	?	38,000
-------	---	--------	-----	---	--------

※2 自己振出小切手

(借) 当	座	預	金	27,000	(貸) 現	金	27,000
-------	---	---	---	--------	-------	---	--------

② 当座預金勘定残高

〔企業側残高から求める場合〕

$$113,000(\text{前 T/B 当座預金}) + 27,000(\text{自己振出小切手} \text{※1}) + 3,000(\text{未渡小切手} \text{※2})$$

$$+ 20,000(\text{通知未達} \text{※3}) = 163,000$$

※1 自己振出小切手(上記※2 と同じ仕訳)

(借) 当	座	預	金	27,000	(貸) 現	金	27,000
-------	---	---	---	--------	-------	---	--------

※2 未渡小切手

(借) 当	座	預	金	3,000	(貸) 買	掛	金	3,000
-------	---	---	---	-------	-------	---	---	-------

※3 通知未達

(借) 当	座	預	金	20,000	(貸) 売	掛	金	20,000
-------	---	---	---	--------	-------	---	---	--------

〔銀行側残高から求める場合〕

$$120,000(\text{当座預金残高証明書の残高}) + 5,000(\text{時間外預入}) + 38,000(\text{未取立小切手}) = 163,000$$

銀行勘定調整表

企業側残高	113,000	銀行側残高	120,000
自己振出小切手	+27,000	時間外預入	+5,000
未渡小切手	+3,000	未取立小切手	+38,000
通知未達	+20,000		
修正後残高	163,000	修正後残高	163,000

問題25の解答 損益計算書の売上総利益

$$\{1,725,000(\text{前T/B売上}) - 18,500(\text{返金負債※1})\} \times \{1 - 80\%(\text{原価率※2})\} = 341,300$$

※1 返金負債 : $15,000 \times 30\% + 18,000 \times 50\% + 25,000 \times 20\% = 18,500$

※2 原価率 : $1,380,000(\text{P/L売上原価}) \div 1,725,000(\text{前T/B売上}) = 80\%$

商品	
期首商品	162,500
P/L売上原価	1,380,000
当期仕入	1,412,100
期末商品	194,600

原価率 80% ← → 前 T/B 売上 1,725,000

問題26の解答 決算整理後の貸倒引当金勘定の残高

$$\text{売掛金(一般債権)} : \{445,000(\text{債権金額}) - 20,000(\text{通知未達})\} \times 1\% = 4,250$$

$$\text{長期貸付金(一般債権)} : 125,000(\text{債権金額}) \times 3\% = 3,750$$

$$\text{長期貸付金(貸倒懸念債権)} : 31,000(\text{債権金額}) - 25,000(\text{割引現在価値※}) = 6,000$$

$$\text{長期貸付金(破産更生債権等)} : 4,000(\text{債権金額}) - 3,000(\text{担保の処分見込額}) = \frac{1,000}{15,000}$$

※ 割引現在価値 : $27,040(\text{回収見込額}) \div 1.04^2 = 25,000$

問題27の解答 決算整理後の減価償却費勘定の残高

① 建物に係る減価償却費

$$\{415,000(\text{資本的支出後取得原価※1}) \times 0.9 - 36,000(\text{期首減価償却累計額})\}$$

$$\div 15 \text{年}(\text{資本的支出後残存耐用年数}) = 22,500$$

※1 資本的支出後取得原価 : $400,000(\text{当初取得原価}) + 15,000(\text{資本的支出※2}) = 415,000$

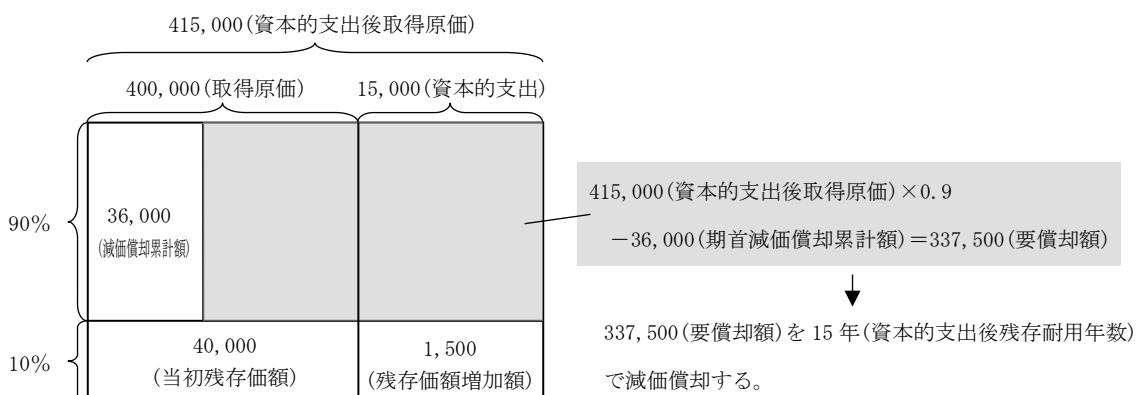
※2 資本的支出 : $37,500(\text{現金支出額})$

$$\times 6 \text{年}(延長耐用年数※3) \div 15 \text{年}(資本的支出後残存耐用年数) = 15,000$$

※3 延長耐用年数 : $15 \text{年}(資本的支出後残存耐用年数)$

$$- 9 \text{年}(資本的支出前残存耐用年数※4) = 6 \text{年}$$

※4 資本的支出前残存耐用年数 : $10 \text{年}(当初耐用年数) - 1 \text{年}(前期首～当期首) = 9 \text{年}$



② 車両に係る減価償却費

1) 旧車両に係る減価償却費

$$6,000(\text{旧車両取得原価}) \div 5 \text{年} \times 11 \text{ヶ月} (\text{X2.4} \sim \text{X3.2}) \div 12 \text{ヶ月} = 1,100$$

2) 新車両に係る減価償却費

$$6,300(\text{新車両取得原価} \text{※1}) \div 5 \text{年} \times 1 \text{ヶ月} (\text{X3.3}) \div 12 \text{ヶ月} = 105$$

$$\text{※1 新車両取得原価} : 6,500 - 200(\text{値引額} \text{※2}) = 6,300$$

$$\text{※2 値引額} : 2,600(\text{下取価格}) - 2,400(\text{時価}) = 200$$

3) 車両に係る減価償却費

$$1,100(\text{旧車両に係る減価償却費}) + 105(\text{新車両に係る減価償却費}) = 1,205$$

③ 決算整理後の減価償却費勘定の残高

$$22,500(\text{建物に係る減価償却費}) + 1,205(\text{車両に係る減価償却費}) = 23,705$$

問題28の解答 損益計算書の為替差損益

(1) X2年7月13日(土地購入時)

(借) 土	地	465,000	※1 (貸) 当	座	預	金	155,000	※2
			未	払	金		310,000	※3

$$\text{※1 土地} : 3,000 \text{千ドル} \times 155 \text{円}(\text{土地購入時 HR}) = 465,000$$

$$\text{※2 当座預金} : 1,000 \text{千ドル} \times 155 \text{円}(\text{土地購入時 HR}) = 155,000$$

$$\text{※3 未払金} : 2,000 \text{千ドル} \times 155 \text{円}(\text{土地購入時 HR}) = 310,000$$

(2) 未払金の換算(決算時)

(借) 未	払	金	16,000	(貸) 為替差損益	16,000
-------	---	---	--------	-----------	--------

$$\text{※ } 2,000 \text{千ドル} \times \{155 \text{円}(\text{土地購入時 HR}) - 147 \text{円}(\text{CR})\} = 16,000(\text{為替差益})$$

(3) X3年2月1日(借入時)

(借) 当	座	預	金	125,280	※2 (貸) 短	期	借	入	金	130,500	※1
支	払	利	息		5,220	※3					

$$\text{※1 短期借入金} : 900 \text{千ドル}(\text{借入額}) \times 145 \text{円}(\text{借入時 HR}) = 130,500$$

$$\text{※2 当座預金} : \{900 \text{千ドル}(\text{借入額}) - 36 \text{千ドル}(\text{利息支払額})\} \times 145 \text{円}(\text{借入時 HR}) = 125,280$$

$$\text{※3 支払利息} : 36 \text{千ドル}(\text{利息支払額}) \times 145 \text{円}(\text{借入時 HR}) = 5,220$$

(4) 借入金の換算(決算時)

(借) 為替差損益	1,800	(貸) 短期借入金	1,800
-----------	-------	-----------	-------

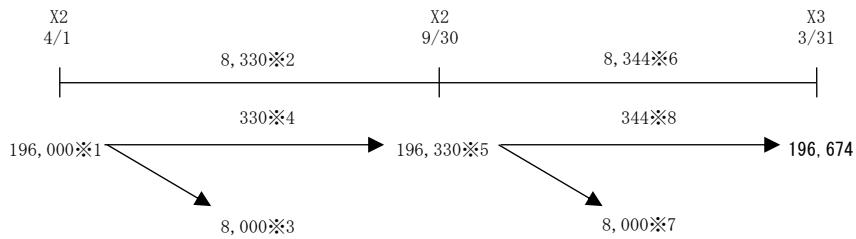
$$\text{※ } 900 \text{千ドル}(\text{借入額}) \times \{145 \text{円}(\text{借入時 HR}) - 147 \text{円}(\text{CR})\} = \triangle 1,800(\text{為替差損})$$

(5) 損益計算書の為替差益

$$16,000(\text{為替差益}) + \triangle 1,800(\text{為替差損}) = 14,200(\text{為替差益})$$

問題29の解答 決算整理後の満期保有目的債券勘定の残高

$$196,000(\text{取得価額}※1) + 330(\text{X2.4} \sim \text{X2.9} \text{ 償却額}※4) + 344(\text{X2.10} \sim \text{X3.3} \text{ 償却額}※8) = 196,674$$



※1 取得価額 : $200,000(\text{額面金額}) \times 98 \text{ 円} / 100 \text{ 円} = 196,000$

※2 X2.4～X2.9 有価証券利息(前 T/B 有価証券利息) : $196,000(\text{取得価額}※1)$

$$\times 8.5\%(\text{実効利子率}) \times 6 \text{ ヶ月} (\text{X2.4} \sim \text{X2.9}) / 12 \text{ ヶ月} = 8,330$$

※3 クーポン利息 : $200,000(\text{額面金額}) \times 8\%(\text{クーポン利子率})$

$$\times 6 \text{ ヶ月} (\text{X2.4} \sim \text{X2.9}) / 12 \text{ ヶ月} = 8,000$$

※4 X2.4～X2.9 償却額 : $8,330(\text{有価証券利息}※2) - 8,000(\text{クーポン利息}※3) = 330$

※5 X2.9/30 償却原価(前 T/B 満期保有目的の債券) : $196,000(\text{取得価額}※1)$

$$+ 330(\text{X2.4} \sim \text{X2.9} \text{ 償却額}※4) = 196,330$$

※6 X2.10～X3.3 有価証券利息 : $196,330(\text{X2.9/30 償却原価}※5) \times 8.5\%(\text{実効利子率})$

$$\times 6 \text{ ヶ月} (\text{X2.10} \sim \text{X3.3}) / 12 \text{ ヶ月} = 8,344$$

※7 クーポン利息 : $200,000(\text{額面金額}) \times 8\%(\text{クーポン利子率})$

$$\times 6 \text{ ヶ月} (\text{X2.10} \sim \text{X3.3}) / 12 \text{ ヶ月} = 8,000$$

※8 X2.10～X3.3 償却額 : $8,344(\text{有価証券利息}※6) - 8,000(\text{クーポン利息}※7) = 344$

問題30 正解 2 (難易度 A)

X1年度の資産の部の合計金額 557,600千円 (下記問題30の解答参照)

問題31 正解 3 (難易度 A)

X2年度ののれん償却額 1,300千円 (下記問題31の解答参照)

問題32 正解 1 (難易度 A)

X2年度の利益剰余金 110,400千円 (下記問題32の解答参照)

問題33 正解 5 (難易度 A)

X2年度の為替換算調整勘定 17,200千円 (下記問題33の解答参照)

問題34 正解 6 (難易度 A)

X2年度の非支配株主持分 12,600千円 (下記問題34の解答参照)

問題35 正解 4 (難易度 A)

X3年度の資本剰余金 117,950千円 (下記問題35の解答参照)

【解説】(単位:千円)

1. タイムテーブル

				売却額 75,000	
				個別益 42,200(*5)	
	+90%			△30%	
	[HR120]	[AR130]	[CR140]	[AR145]	[CR150]
	×1.12	(90%)	×2.12	(90%)	×3.12
資本金	60,000(\$500)	60,000(\$500)	60,000(\$500)	60,000(\$500)	60,000(\$500)
利益剰余金	12,000(\$100)	25,000(\$200)	39,500(\$300)		
評価差額	24,000(\$200)	24,000(\$200)	24,000(\$200)	24,000(\$200)	24,000(\$200)
為替換算調整勘定	—	17,000	26,500		
合計	96,000(\$800)	126,000(\$900)	150,000(\$1,000)		
P社持分	86,400(\$720)	12,600	60,000	37,050(*6)	為調△7,950(*8)
取得原価	98,400(\$820)		32,800(*7)		
のれん(円貨)	12,000(\$100)	10,700(\$90)	9,250(\$80)		
のれん(外貨)	12,000(\$100)	12,600(\$90)	12,000(\$80)		
為替換算調整勘定(のれん)	0	1,900	2,750		
資本剰余金			37,950(*9)		

(*1) X2年度S社利益(円貨) : 100千ドル(S社X2年度利益) × 130円(X2年度AR) = 13,000

(*2) X2年度のれん償却(円貨) : 10千ドル(のれん償却額) × 130円(X2年度AR) = 1,300

(*3) X3年度S社利益(円貨) : 100千ドル(S社X3年度利益) × 145円(X3年度AR) = 14,500

(*4) X3年度のれん償却(円貨) : 10千ドル(のれん償却額) × 145円(X3年度AR) = 1,450

(*5) 個別益 : 75,000(売却額) - 32,800(売却原価*7) = 42,200

(*6) 売却持分 : 150,000(X3.12資本勘定) × 30% (売却割合) - 7,950(為調取崩額*8) = 37,050

(*7) 売却原価 : 98,400(90%分取得原価) ÷ 90% (売却前P社持分) × 30% (売却割合) = 32,800

(*8) 為調取崩額 : {15,300(資本に係る為調X2年度増加額のうちP社持分)}

$$+ 8,550(\text{資本に係る為調X3年度増加額のうちP社持分})$$

$$\div 90\%(\text{売却前P社比率}) \times 30\%(\text{売却割合}) = 7,950$$

(*9) 資本剰余金 : 75,000(売却額) - 37,050(売却持分*6) = 37,950

2. 解答の金額

問題30の解答 X1年度の資産の部の合計金額(→個別財務諸表及び連結修正仕訳から集計)

$$\begin{aligned}
 & 500,000(\text{X1年度 P社資産}) + 84,000(\text{X1年度 S社諸資産} \text{※1}) + 60,000(\text{X1年度 S社土地} \text{※2}) \\
 & \quad - 98,400(\text{子会社株式消去額}) + 12,000(\text{のれん計上額}) = 557,600 \\
 \text{※1 } & \text{X1年度 S社諸資産} : 700\text{千ドル}(\text{X1年度 S社諸資産}) \times 120\text{円}(\text{X1年度HR}) = 84,000 \\
 \text{※2 } & \text{X1年度 S社土地} : \{300\text{千ドル}(\text{X1年度 S社土地簿価}) + 200\text{千ドル}(\text{評価差額})\} \\
 & \quad \times 120\text{円}(\text{X1年度HR}) = 60,000
 \end{aligned}$$

〔投資と資本の相殺消去〕

(借)資本金—当期首残高	60,000	(貸)子会社株式	98,400
利益剰余金—当期首残高	12,000	非支配株主持分—当期首残高	9,600 <small>※2</small>
評価差額	24,000		
のれん	12,000 <small>※1</small>		

※1 のれん : 98,400(子会社株式) - 96,000(X1.12 資本合計) × 90%(P社比率) = 12,000

※2 非支配株主持分 : 96,000(X1.12 資本合計) × 10%(非持比率) = 9,600

問題31の解答 X2年度ののれん償却額(→タイムテーブルから集計)

1,300(T/T参考)

問題32の解答 X2年度の利益剰余金(→個別財務諸表及びタイムテーブルから集計)

$$\begin{aligned}
 & 100,000(\text{X2年度 P社利益剰余金}) + 11,700(\text{X2年度取得後剰余金}) \\
 & \quad - 1,300(\text{X2年度のれん償却額}) = 110,400
 \end{aligned}$$

問題33の解答 X2年度の為替換算調整勘定(→タイムテーブルから集計)

$$\begin{aligned}
 & 15,300(\text{資本に係る為調 X2年度増加額のうち P社持分}) + 1,900(\text{X2年度のれんに係る為調}) \\
 & \quad = 17,200
 \end{aligned}$$

問題34の解答 X2年度の非支配株主持分(→タイムテーブルから集計)

$$126,000(\text{X2.12 資本合計}) \times 10\%(\text{非持比率}) = 12,600$$

問題35の解答 X3年度の資本剰余金(→個別財務諸表及びタイムテーブルから集計)

$$80,000(\text{X3年度 P社資本剰余金}) + 37,950(\text{一部売却}) = 117,950$$

【参考】X3年度連結財務諸表作成のための連結修正仕訳等

1. 評価差額の計上

(借) 土地	200千ドル	(貸) 評価差額	200千ドル
--------	--------	----------	--------

※ 500千ドル(X1年度末外貨建土地時価) - 300千ドル(外貨建土地簿価) = 200千ドル

2. 連結修正仕訳

(1) 開始仕訳

① 投資と資本の相殺消去

(借) 資本金 - 当期首残高	60,000	(貸) 子会社株式	98,400
利益剰余金 - 当期首残高	12,000	非支配株主持分 - 当期首残高	9,600※2
評価差額	24,000		
のれん	12,000※1		

※1 のれん : 98,400(子会社株式) - 96,000(X1.12 資本合計) × 90%(P社比率) = 12,000

※2 非支配株主持分 : 96,000(X1.12 資本合計) × 10%(非持比率) = 9,600

② X2年度利益の按分

(借) 利益剰余金 - 当期首残高	1,300	(貸) 非支配株主持分 - 当期首残高	1,300
-------------------	-------	---------------------	-------

※ 13,000(S社 X2年度利益) × 10%(非持比率) = 1,300

③ X2年度のれんの償却

(借) 利益剰余金 - 当期首残高	1,300	(貸) のれん	1,300
-------------------	-------	---------	-------

※ 100千ドル(のれん計上額) ÷ 10年(償却年数) × 130円(X2年度 AR) = 1,300

④ 資本に係る為替換算調整勘定の増加額の按分

(借) 為替換算調整勘定 - 当期首残高	1,700	(貸) 非支配株主持分 - 当期首残高	1,700
----------------------	-------	---------------------	-------

※ 17,000(資本に係る為替換算調整勘定の増加額) × 10%(非持比率) = 1,700

⑤ のれんに係る為替換算調整勘定の計上

(借) のれん	1,900	(貸) 為替換算調整勘定 - 当期首残高	1,900
---------	-------	----------------------	-------

※ 90千ドル(X2.12 のれん未償却残高) × 140円(X2年度 CR)

— {12,000(のれん計上額) - 1,300(X2年度のれん償却額)} = 1,900

⑥ 開始仕訳(上記仕訳の合算)

(借) 資本金 - 当期首残高	60,000	(貸) 子会社株式	98,400
利益剰余金 - 当期首残高	14,600	非支配株主持分 - 当期首残高	12,600※2
評価差額	24,000	為替換算調整勘定 - 当期首残高	200
のれん	12,600※1		

※1 のれん : 90千ドル(のれん未償却残高) × 140円(X2年度 CR) = 12,600

※2 非支配株主持分 : 126,000(X2.12 資本合計) × 10%(非持比率) = 12,600

(2) X3年度の連結修正仕訳

① X3年度利益の按分

(借) 非支配株主に帰属する当期純損益	1,450	(貸) 非支配株主持分-当期変動額	1,450
---------------------	-------	-------------------	-------

※ $14,500 (\text{S社 X3年度利益}) \times 10\% (\text{売却前非持比率}) = 1,450$

② X3年度のれんの償却

(借) のれん償却額	1,450	(貸) のれん	1,450
------------	-------	---------	-------

※ $100 \text{ 千ドル} (\text{のれん計上額}) \div 10 \text{ 年} (\text{償却年数}) \times 145 \text{ 円} (\text{X3年度 AR}) = 1,450$

③ 資本に係る為替換算調整勘定の増加額の按分

(借) 為替換算調整勘定-当期変動額	950	(貸) 非支配株主持分-当期変動額	950
--------------------	-----	-------------------	-----

※ $9,500 (\text{資本に係る為調 X3年度増加額}) \times 10\% (\text{売却前非持比率}) = 950$

④ のれんに係る為替換算調整勘定の計上

(借) のれん	850	(貸) 為替換算調整勘定-当期変動額	850
---------	-----	--------------------	-----

※ $80 \text{ 千ドル} (\text{のれん未償却残高}) \times 150 \text{ 円} (\text{X3年度 CR}) - \{12,000 (\text{のれん計上額})$

$- 1,300 (\text{X2年度のれん償却額}) - 1,450 (\text{X3年度のれん償却額})\}$

$- 1,900 (\text{のれんに係る為調の X2年度増加額}) = 850$

⑤ 一部売却

〔個別上の仕訳〕

(借) 現金預金	75,000	(貸) 子会社株式	32,800*
			子会社株式売却益 42,200

※ 子会社株式 : $98,400 (90\% \text{分取得原価}) \div 90\% (\text{X1.12 取得}) \times 30\% (\text{売却割合}) = 32,800$

〔連結上あるべき仕訳〕

a) 売却持分(為替換算調整勘定を含まない)による売却

(借) 現金預金	75,000	(貸) 非支配株主持分-当期変動額	37,050*
			資本剰余金-当期変動額 37,950

※ 非支配株主持分 : $150,000 (\text{X3.12 資本合計}) \times 30\% (\text{売却割合}) - 7,950 (\text{為調取崩額}) = 37,050$

b) 為替換算調整勘定の振替

(借) 為替換算調整勘定-当期変動額	7,950	(貸) 非支配株主持分-当期変動額	7,950
--------------------	-------	-------------------	-------

※ $\{15,300 (\text{資本に係る為調X2年度増加額のうち P社持分})$

$+ 8,550 (\text{資本に係る為調X3年度増加額のうち P社持分})\}$

$\div 90\% (\text{売却前 P社比率}) \times 30\% (\text{売却割合}) = 7,950$

〔連結修正仕訳〕

(借) 為替換算調整勘定-当期変動額	7,950	(貸) 非支配株主持分-当期変動額	45,000
子会社株式	32,800	資本剰余金-当期変動額	37,950
子会社株式売却益	42,200		