

第183回 全経簿記検定試験 上級 一商業簿記一 解 説

模範解答・予想配点・解説等は、学校法人高橋学園が独自の見解によって作成しており、検定試験実施機関における本試験の解答並びに出題の意図を保証するものではありません。なお、予告なしにその内容を変更する場合がございます。ご理解いただいたうえで、ご利用ください。

※ 解説中の各仕訳の単位は千円とする。

問題 1 仕訳問題

資産除去債務及びオプション取引に関する仕訳を問われた問題である。資産除去費用の見積りが加重平均によること、またオプション資産について指示が少なかったことから、多少難しい問題である。

1. 資産除去債務

割引前将来キャッシュ・フローの見積金額は、生起し得る複数の将来キャッシュ・フローである場合、それぞれの発生金額をそれぞれの発生確率で加重平均した金額となる。

(1) 01年4月1日（購入日）

取得時点で資産除去債務が生じているため、購入日に資産除去債務を計上する。なお、資産除去債務は将来の債務であることから割引後の金額により算定し、その資産除去債務の金額と同額を投資額の引き上げのため有形固定資産の帳簿価額に加算する。

(借方)	設	備	31,866	(貸方)	当	座	預	金	30,000
	(〃)	資	産	除	去	債	務		1,866

※ 1 割引前将来キャッシュ・フロー：1,800千円×30%+2,300千円×60%+2,400千円×10%=2,160千円

※ 2 資産除去債務：2,160千円÷1.05³≒1,866千円

(2) 02年3月31日（決算日）

① 減価償却費の計上

購入日に計上した資産除去債務の金額を含めて減価償却を行う。

(借方)	減	価	償	却	費	10,622	(貸方)	減	価	償	却	累	計	額	10,622
						※									

※ 31,866千円（設備の帳簿価額、上記(1)）÷3年（耐用年数）=10,622千円

② 利息費用の計上

1年間使用することにより生じる利息部分を計上する。なお、資産除去債務調整額は減価償却費と同じ区分に含めて表示する。

(借方)	資	産	除	去	債	務	調整額	93	(貸方)	資	産	除	去	債	務	93
								※								

※ 1,866千円（資産除去債務計上額、上記(1)）×5%（割引率）≒93千円

(3) 03年3月31日（決算日）

① 減価償却費の計上

(借方)	減	価	償	却	費	10,622	(貸方)	減	価	償	却	累	計	額	10,622

② 利息費用の計上

(借方)	資	産	除	去	債	務	調整額	98	(貸方)	資	産	除	去	債	務	98
								※								

※ {1,866千円（資産除去債務計上額、上記(1)）+93千円（02年3月31日計上分、上記(2)）}×5%（割引率）≒98千円

(3) 04年3月31日（決算日）

① 減価償却費の計上

(借方)	減	価	償	却	費	10,622	(貸方)	減	価	償	却	累	計	額	10,622

② 利息費用の計上

(借方)	資	産	除	去	債	務	調整額	103	(貸方)	資	産	除	去	債	務	103
								※								

※ {1,866千円（資産除去債務計上額、上記(1)）+93千円（02年3月31日計上分、上記(2)）+98千円（03年3月31日計上分、上記(3)）}×5%（割引率）≒103千円

(4) 04年4月1日（除去日）

設備の除去を行うとともに、資産除去債務の支払いについての計上を行う。

(借方)	減 価 償 却 累 計 額	31,866	(貸方)	設 備	31,866
(借方)	資 産 除 去 債 務	2,160	(貸方)	当 座 預 金	2,200
(〃)	履 行 差 額	40			

※ 1 減価償却累計額：10,622千円（1年間分の減価償却費）×3年=31,866千円

※ 2 履行差額：貸借差額

2. オプション取引

(1) 01年2月1日（契約日）

契約日においては、オプション価値に係るオプション料の支払いを行う。

(借方)	オ	プ	シ	ョ	ン	資	産	400	(貸方)	当	座	預	金	400
								※						

※ 100千ドル×4円/ドル（2月1日オプション価値）=400千円

(2) 01年3月31日（決算日）

決算日においては、オプション価値の変動について、損益計上を行う。

(借方)	オ	プ	シ	ョ	ン	資	産	200	(貸方)	オ	プ	シ	ョ	ン	差	益	200
								※									

※ 100千ドル×{6円/ドル（3月31日オプション価値）－4円/ドル（2月1日オプション価値）}＝200千円

(3) 01年4月30日（権利行使日）

権利行使を行った場合、差金決済によりオプション価値の変動分のみの方の決済が行われる。なお、再振替の指示がないことから、再振替仕訳は行われていないものと推定する。

(借方)	当	座	預	金	900	(貸方)	オ	プ	シ	ョ	ン	資	産	600

※ 1 当座預金：100千ドル×9円/ドル=900千円

※ 2 オプション資産：100千ドル×6円/ドル（3月31日オプション価値）=600千円

問題 2 連結会計

連結会計に関する問題である。内容は、資本連結、債権債務の相殺消去、商品・償却資産の未実現利益の消去など、比較的簡単な内容であったが、当期純利益や配当金、期末商品などを解答用紙から読み取らなければならないものもあったため、うまく資料から読み取れるか否かがポイントとなる。

1. 資本連結（01年4月1日）

発行済株式の50%超を取得しているため、連結会計を適用する。なお、01年3月20日に取得しているが、みなし取得日の適用により01年3月31日に取得したものとみなす。

(1) 資産及び負債の時価評価

投資と資本の相殺消去を行う前に、親会社の投資が支配獲得日の時価により計上されていることから、対応する子会社の資本（資産及び負債）の時価評価を行う。

(借方)	土	地	1,000	(貸方)	繰	延	税	金	負	債	300

(〃) 評 価 差 額 700

※ 1 土地：5,000千円（時価）－4,000千円（帳簿価額）＝1,000千円（評価益）

※ 2 繰延税金負債：1,000千円（評価益、上記※1）×30%（実行税率）＝300千円

※ 3 評価差額：1,000千円（評価益、上記※1）－300千円（繰延税金負債、上記※2）＝700千円

(2) 投資と資本の相殺消去

親会社の投資（S社・株式）と時価評価後の子会社の資本（資本金、利益剰余金、評価差額）を相殺することにより、親会社の投資の金額を子会社の資産・負債の金額に置き換える。

(借方)	資本金当期首残高	10,000	(貸方)	S社・株式	9,500
(〃)	利益剰余金当期首残高	2,500	(〃)	非支配株主持分当期首残高	3,960
(〃)	評 価 差 額	700			
(〃)	の れ ん	260			

※1 非支配株主持分：{10,000千円（資本金）+2,500千円（利益剰余金）+700千円（評価差額）}×30%（非支配株主持分）=3,960千円

※2 のれん：9,500千円（S社・株式）－{10,000千円（資本金）+2,500千円（利益剰余金）+700千円（評価差額）}×70%（親会社株主持分）=260千円

2. 支配獲得日後（01年4月1日～02年3月31日）

(1) のれんの償却

資本連結にて計上したのれんについて、1年間分の償却をおこなう。

(借方)	の れ ん 償 却 額	26	(貸方)	の れ ん	26
------	-------------	----	------	-------	----

※ 260千円（のれん計上額、上記1. (2)）÷10年（償却期間）=26千円

(2) 当期純利益の按分

個別財務諸表の単純合算により企業集団の利益の全額を計上し、その後非支配株主に帰属する部分を費用計上し、控除する。

(借方)	非 支 配 株 主 損 益	300	(貸方)	非支配株主持分当期変動額	300
------	---------------	-----	------	--------------	-----

※ 1,000千円（S社連結精算表当期純利益）×30%（非支配株主割合）=300千円

(3) 剰余金の配当の修正

剰余金の配当のうち、親会社持分に係るものについては内部取引であるため受取配当金と相殺消去し、非支配株主に係るものについては非支配株主持分からの配当として負担させる。

(借方)	S社・受取配当金	280	(貸方)	剰 余 金 配 当	400
(〃)	非支配株主持分当期変動額	120			

(4) その他の修正事項

① 債権債務の相殺消去（貸倒引当金の修正）

内部取引により生じた債権債務については相殺消去を行う。また、内部取引により生じた債権について貸倒引当金を設定していた場合、相殺消去に伴い、貸倒引当金の修正も行う。

i 債権債務の相殺消去

(借方)	P社・買掛金	9,000	(貸方)	S社・売掛金	9,000
------	--------	-------	------	--------	-------

※1 P社・買掛金：9,000千円（S社連結精算表P社・買掛金）

※2 S社・売掛金：9,000千円（P社連結精算表S社・売掛金）

ii 貸倒引当金の修正

(借方)	貸 倒 引 当 金	90	(貸方)	利益剰余金当期首残高	70
				(貸倒引当金繰入額)	
			(〃)	貸倒引当金繰入額	20
(借方)	利益剰余金当期首残高	21	(貸方)	繰 延 税 金 負 債	27
	(法人税等調整額)				
(〃)	法 人 税 等 調 整 額	6			

※1 貸倒引当金

A 前期分（利益剰余金当期首残高）：7,000千円（前期末売掛金）×1%=70千円

B 当期分（貸倒引当金繰入額）：9,000千円（当期末売掛金）×1%－70千円（前期末貸倒引当金）=20千円

C 合計：70千円+20千円=90千円

※2 繰延税金負債

A 前期分（利益剰余金当期首残高）：70千円（前期貸倒引当金繰入額）×30%（実効税率）=21千円

B 当期分（法人税等調整額）：20千円（当期貸倒引当金繰入額）×30%（実効税率）=6千円

C 合計：21千円+6千円=27千円

② 商品売買

内部取引により生じた売上・仕入は相殺消去を行う。なお、販売に際して、利益を付加している場合、企業集団でみれば、当該利益は未実現利益に該当するため、消去を行う。

i 売上高と仕入高の相殺消去

(借方)	売 上 高	24,500	(貸方)	売 上 原 価	24,500
------	-------	--------	------	---------	--------

※1 売上高：24,500千円（P社連結精算表売上高）

※2 売上原価：24,500千円（P社連結精算表売上高）

ii 未実現利益の消去

A 前期末商品

前期の利益を消去し、当期の実現により利益を増額させる。

(借方)	利益剰余金当期首残高	600	(貸方)	売 上 原 価	600
	(売 上 原 価)				
(借方)	法 人 税 等 調 整 額	180	(貸方)	利益剰余金当期首残高	180
				(法人税等調整額)	

※1 未実現利益（売上原価）：3,000千円（期首商品）×20%（利益率）=600千円

※2 税効果（法人税等調整額）：600千円（未実現利益、上記※1）×30%（実効税率）=180千円

B 当期末商品

当期の利益を消去し、在庫商品からも同額を控除する。

(借方)	売 上 原 価	500	(貸方)	P 社 ・ 商 品	500
(借方)	繰 延 税 金 資 産	150	(貸方)	法 人 税 等 調 整 額	150

※1 未実現利益：2,500千円（当期末商品、S社連結精算表P社・商品）×20%（利益率）=500千円

※2 税効果：500千円（未実現利益、上記※1）×30%（実効税率）=150千円

③ 償却資産の売却

償却資産を利益を付加して売却した場合、商品売買と同様、未実現利益を消去する。ただし、商品の場合には外部へ売却した時点で未実現利益が実現するが、償却資産の場合、減価償却費の計上により間接的に売上高により回収されていることから、未実現利益により過大に計上された減価償却費の分、未実現利益が実現されたものとする。

i 未実現利益の消去

(借方)	固 定 資 産 売 却 益	150	(貸方)	備 品	150
(借方)	繰 延 税 金 資 産	45	(貸方)	法 人 税 等 調 整 額	45

※1 未実現利益：400千円（売却価額）－{600千円（取得原価）－350千円（減価償却累計額）}=150千円

※2 税効果：150千円（未実現利益、上記※1）×30%（実効税率）=45千円

ii 減価償却費の修正

期首に売却しているためS社で1年間分の減価償却費が計上されることとなるため、未実現利益分、過大に計上された減価償却費について修正を行う。

(借方)	減 価 償 却 累 計 額	30	(貸方)	減 価 償 却 費	30
(借方)	法 人 税 等 調 整 額	9	(貸方)	繰 延 税 金 資 産	9

※1 減価償却費：150 千円（未実現利益、上記 i ※1）÷5 年（耐用年数）＝30 千円

※2 税効果：30 千円（減価償却費、上記※1）×30%（実効税率）＝9 千円

iii i + ii（結論）

(借方)	固 定 資 産 売 却 益	150	(貸方)	備	品	150
(借方)	減 価 償 却 累 計 額	30	(貸方)	減 価 償 却 費		30
(借方)	繰 延 税 金 資 産	36	(貸方)	法 人 税 等 調 整 額		36