

第179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障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。

問題1の企業再編の出題については、払込資本の範囲や取得原価を算定する金額（時価又は簿価）等をきちんと理解しているか、問題2は、総合問題形式により、損益勘定及び閉鎖残高勘定を作成する問題であるが、決算整理前残高試算表に各自推定の場所があるため、当期又は前期の期中取引等を想定できるかが、解答のポイントとなる。

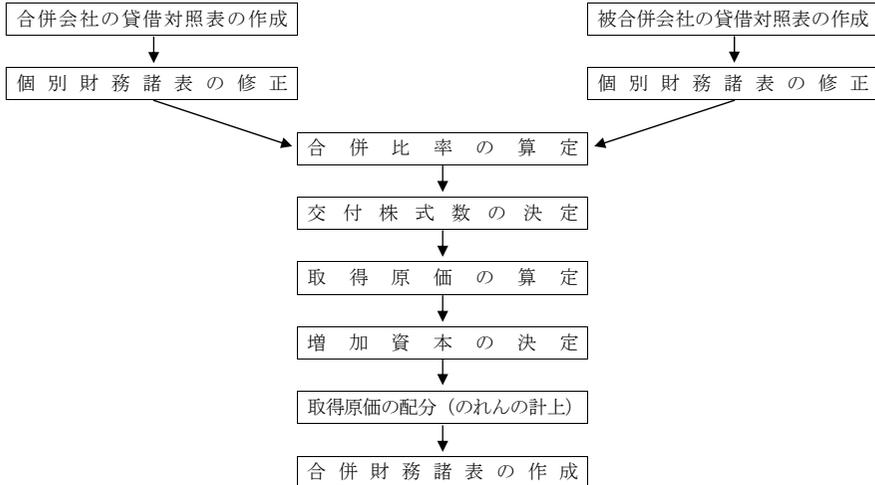
問題1

企業再編（合併等）に関する問題である。なお、取得原価の算定において、支払対価となる財の時価と被取得企業の時価のうち、より高い信頼性をもって測定可能な時価で算定するため（企業結合に関する会計基準23項）、問題文に、「資産および負債の時価よりも、交付した株式の時価が、より高い信頼性をもつものとする。」とあることから、交付した株式の時価により、取得原価の算定を行うこととなる。

問1 吸収合併

A社（取得企業）とB社（被取得企業）との間で吸収合併を行っており、その対価として新株の発行と自己株式の処分を行っている場合である。なお、自己株式処分差額は、通常であればその他資本剰余金とされるが、合併の場合には、合併契約書に従うこととなる。また、B社の諸資産及び諸負債はパーチェス法により時価により引き継ぐ。

[吸収合併の合併手続]



(借方) 諸資産	40,000,000	(貸方) 諸負債	28,000,000
(〃) のれん	4,800,000	(〃) 資本金	5,200,000
		(〃) 資本準備金	7,800,000
		(〃) 自己株式	3,800,000

- ※ 交付株式数の決定：2,500株（B社の発行済株式総数）×0.8（合併比率）=2,000株
  - i 自己株式の交付数：2,000株（交付株式数）×25%（自己株式発行比率）=500株
  - ii 新株の発行数：2,000株（交付株式数）×{1-0.25（自己株式発行比率）}=1,500株
- ※ 取得原価の算定  
2,000株×@8,400円（A社株式時価）=16,800,000円
- ※ 増加資本の決定：16,800,000円（取得原価）-3,800,000円（自己株式簿価）=13,000,000円
  - i 資本金増加額（40%）：13,000,000円×40%=5,200,000円
  - ii 資本準備金増加額（残額）：13,000,000円-5,200,000円（資本金増加額、上記i）=7,800,000円

問2 株式移転

X社（取得企業）とY社（被取得企業）との間で株式移転を行っており、それぞれZ社の完全子会社となった場合である。なお、連結上、投資と資本の相殺消去により、のれんを算出するため、個別上では、のれんを算出しないことに留意すること。

1. X社との取引  
X社は取得企業に該当するため、X社の簿価純資産によりX社株式の取得原価の算定を行う。
2. Y社との取引  
Y社は被取得企業に該当するため、本来であれば、Z社株式の時価を用いるべきであるが、Z社は設立されたばかりで株式の時価がないため、発行したZ社株式の金額は、取得企業であるX社の株式の時価と仮定し、当該価額にてY社株式を取得したものとして計算を行うため、結果的にX社株式の時価によりY社株式の取得原価の算定を行う。

(借方) X社株式	24,000,000	(貸方) 資本金	17,490,000
(〃) Y社株式	10,980,000	(〃) 資本準備金	10,494,000
		(〃) その他資本剰余金	6,996,000

- ※ X社株式：82,000,000円（X社資産簿価）-58,000,000円（X社負債簿価）=24,000,000円
- ※ Y社株式
  - i 交付株式数：2,000株（Y社発行済株式数）×0.9株（移転比率）=1,800株
  - ii 取得原価：1,800株×@6,100円（X社株式時価）=10,980,000円
- ※ 増加資本：24,000,000円（X社株式）+10,980,000円（Y社株式）=34,980,000円
  - i 34,980,000円×50%（資本金増加比率）=17,490,000円
  - ii 34,980,000円×30%（資本準備金増加比率）=10,494,000円
  - iii 34,980,000円×20%（その他資本剰余金増加比率）=6,996,000円

問題2

決算整理前残高試算表から、損益勘定と閉鎖残高勘定を作成する総合問題形式である。なお、仕訳の単位は千円とし、解答用紙にあらかじめ印字されている金額については、「◆ 解答の数値」には表示していない。

1. 売上原価の算定  
棚卸減耗損及び商品評価損は問題の指示より、売上原価の内訳項目とする。売上原価の算定は問題の指示より、仕入勘定により行う。

(借方) 仕入	2,400	(貸方) 繰越商品	2,400
(借方) 繰越商品	3,200	(貸方) 仕入	3,200
(借方) 棚卸減耗損	80	(貸方) 繰越商品	80
(借方) 商品評価損	90	(貸方) 繰越商品	90
(借方) 仕入	80	(貸方) 棚卸減耗損	80

(借方) 仕 入	90	(貸方) 商 品 評 価 損	90
----------	----	----------------	----

- ※ 期末商品帳簿棚卸高：200個×@16千円=3,200千円
- ※ 棚卸減耗損：{200個(帳簿棚卸数量)－195個(実地棚卸数量)}×@16千円=80千円
- ※ 商品評価損：{@16千円(原価)－@10千円(正味売却価額)}×15個=90千円

◆ 解答の数値

仕 入：47,000千円(整理前仕入)＋2,400千円(期首商品)－3,200千円(期末商品帳簿棚卸高)＋80千円(棚卸減耗損)＋90千円(商品評価損)＝46,370千円  
繰越商品：3,200千円(期末商品帳簿棚卸高)－80千円(棚卸減耗損)－90千円(商品評価損)＝3,030千円

2. 貸倒引当金の設定

問題の指示より、外貨建売掛金については、貸倒引当金は設定しないため、注意すること。

(借方) 貸 倒 引 当 金 繰 入	104	(貸方) 受 取 手 形 貸 倒 引 当 金	54
		( 〃 ) 売 掛 金 貸 倒 引 当 金	50

- ※ 受取手形：4,200千円(整理前受取手形)×2.0%－30千円(整理前受取手形貸倒引当金)＝54千円
- ※ 売掛金：3,500千円(整理前売掛金)×2.0%－20千円(整理前売掛金貸倒引当金)＝50千円

◆ 解答の数値

貸倒引当金繰入：104千円  
受取手形貸倒引当金：30千円(整理前受取手形)＋54千円(貸倒引当金繰入)＝84千円  
売掛金貸倒引当金：20千円(整理前売掛金)＋50千円(貸倒引当金繰入)＝70千円

3. 外貨建債権の換算

(1) 期中仕訳の推定(処理済)

① 外貨建売掛金の発生

(借方) 外 貨 建 売 掛 金	936	(貸方) 売 上	936
------------------	-----	----------	-----

- ※ 8,000ドル×@117円(2月1日直物為替相場)＝936千円

② 為替予約

外貨建売掛金はFRで換算し、換算差額は直々差額と直先差額に区分して処理する。直々差額は当期の為替差損益として処理し、直先差額は期間配分するために前払費用又は前受収益として処理する。

(借方) 外 貨 建 売 掛 金	32	(貸方) 為 替 差 損 益	8
		( 〃 ) 前 受 収 益	24

- ※ 直々差額(為替差損益)：8,000ドル×{@118円(3月1日直物為替相場)－@117円(2月1日直物為替相場)}＝8千円
- ※ 直先差額(前受収益)：8,000ドル×{@121円(3月1日先物為替相場)－@118円(3月1日直物為替相場)}＝24千円

◇ 決算整理前残高試算表の数値

外貨建売掛金：936千円(商品売上)＋32千円(為替予約)＝968千円  
為替差損益：8千円(為替予約)

(2) 決算整理事項(直先差額の配分)

(借方) 前 受 収 益	6	(貸方) 為 替 差 損 益	6
--------------	---	----------------	---

- ※ 24千円(直先差額)×1か月(05年3月1日～05年3月31日)/4か月(05年3月1日～05年6月30日)＝6千円

◆ 解答の数値

外貨建売掛金：968千円(整理前外貨建売掛金)  
前 受 収 益：24千円(整理前前受収益)－6千円(直先差額の配分)＝18千円

4. 国債先物の時価評価

デリバティブ取引により生じる正味の債権債務は、時価をもって貸借対照表価額とし、評価差額は原則として当期の損益とされる。本問では、リスクヘッジ目的ではない(ヘッジ対象がない)ことから、原則通りの処理となる。

(借方) 先 物 取 引 差 金	60	(貸方) 先 物 利 益	60
------------------	----	--------------	----

- ※ 3,000千円(額面金額)×{@97円(時価)－@95円(買建価格)}/@100円＝60千円

◆ 解答の数値

先物取引差金：60千円  
先物利益：60千円

5. 減価償却

(1) 備品(耐用年数の変更)

有形固定資産の耐用年数の変更があった場合、変更による影響額は将来にわたって影響させる(プロスペクティブ方式)ため、定額法の場合、未償却残高(取得原価－減価償却累計額)を残存耐用年数で除して算出する。

(借方) 減 価 償 却 費	525	(貸方) 備 品 減 価 償 却 累 計 額	525
----------------	-----	------------------------	-----

- ※ {2,800千円(整理前備品)－700千円(整理前備品減価償却累計額)}÷4年(残存耐用年数)＝525千円

(2) リース資産

① 前期の期中仕訳の推定(処理済)

i リース資産及びリース債務の計上

(借方) 車 両	4,000	(貸方) リ ー ス 債 務	4,000
----------	-------	----------------	-------

- ※ 1,200千円÷1.0771＋1,200千円÷1.0771<sup>2</sup>＋1,200千円÷1.0771<sup>3</sup>＋1,200千円÷1.0771<sup>4</sup>＝4,000千円

ii リース料の支払い

(借方) 支 払 利 息	308	(貸方) 現 金	1,200
( 〃 ) リ ー ス 債 務	892		

- ※ 支払利息：4,000千円(リース債務計上額)×7.71%＝308千円
- ※ リース債務：1,200千円(リース料)－308千円(支払利息)＝892千円

iii 減価償却

所有権移転ファイナンス・リース取引のため、自己所有の固定資産と同様に減価償却を行う。つまり、耐用年数は経済的耐用年数、残存価額は0により減価償却を行う。

(借方) 減 価 償 却 費	800	(貸方) 車 両 減 価 償 却 累 計 額	800
----------------	-----	------------------------	-----

- ※ 4,000千円÷5年＝800千円

◇ 決算整理前残高試算表の数値

リース債務：4,000千円(リース債務計上額)－892千円(前期のリース料支払)＝3,108千円  
車両減価償却累計額：800千円

② 決算整理事項

i リース料の支払い

(借方) 支 払 利 息	240	(貸方) 現 金	1,200
( 〃 ) リ ー ス 債 務	960		

- ※ 支払利息：{4,000千円(リース債務計上額)－892千円(前期リース料支払)}×7.71%＝240千円

- ※ リース債務：1,200千円(リース料)－240千円(支払利息)＝960千円

ii 減価償却

(借方) 減価償却費	800	(貸方) 車両減価償却累計額	800
------------	-----	----------------	-----

※ 4,000千円÷5年=800千円

◆ 解答の数値

支払利息：240千円

減価償却費：525千円（備品減価償却費）+800千円（車両減価償却費）=1,325千円

現金：7,551千円（整理前現金）-1,200千円（リース料の支払）=6,351千円

リース債務：4,000千円（リース債務計上額）-892千円（前期のリース料支払）-960千円（当期のリース料支払）=2,148千円

備品減価償却累計額：700千円（整理前備品減価償却累計額）+525千円（備品減価償却費）=1,225千円

車両減価償却累計額：800千円（整理前減価償却累計額）+800千円（車両減価償却費）=1,600千円

6. 有価証券

(1) 外貨建満期保有目的債券

額面金額と取得原価との差額は、金利の調整額としての性質を有しているため、償却原価法を適用する。また、満期保有目的債券は、債権との類似性を考慮し、換算替えを行うこと。

① 償却原価法

償却原価法に伴う利息調整額は、期中を通じて発生しているため、期中平均相場により換算する。

(借方) 満期保有目的債券	23	(貸方) 有価証券利息	23
---------------	----	-------------	----

※ 利息調整額（外貨）：{20,000ドル（額面金額）-19,200ドル（取得原価）}÷4年（04年4月1日～08年3月31日）=200ドル

※ 利息調整額（円貨）：200ドル×@115円（期中平均相場）=23千円

② 換算

決算時の換算については、償却原価（外貨）に決算時の為替相場を乗じて算出し、帳簿価額との差額は為替差損益として処理する。

(借方) 満期保有目的債券	385	(貸方) 為替差損益	385
---------------	-----	------------	-----

※ 換算差額

i 帳簿価額：1,920千円（整理前満期保有目的債券）+23千円（利息調整額）=1,943千円

ii 決算時価額：{19,200ドル（取得原価）+200ドル（利息調整額）}×@120円（決算時の為替相場）=2,328千円

iii ii - i =385千円（為替差損）

(2) その他有価証券

全部純資産直入法によるため、評価差額は正の値、負の値に関わらず、純資産に直入される。なお、税法上は原価評価のため、税効果会計を適用する必要があるが、損益自体の差異はないため、法人税等調整額は計上しない。

① A社株式

(借方) その他有価証券	20	(貸方) 繰延税金負債	7
		( ) その他有価証券評価差額金	13

※ 評価差額：420千円（時価）-400千円（簿価）=20千円（評価益）

※ 繰延税金負債：20千円×35%（法定実効税率）=7千円

※ その他有価証券評価差額金：20千円（評価差額）-7千円（繰延税金負債）=13千円

② B社株式

(借方) 繰延税金資産	21	(貸方) その他有価証券	60
( ) その他有価証券評価差額金	39		

※ 評価差額：730千円（簿価）-670千円（時価）=60千円（評価損）

※ 繰延税金資産：60千円×35%（法定実効税率）=21千円

※ その他有価証券評価差額金：60千円（評価差額）-21千円=39千円

◆ 解答の数値

有価証券利息：92千円（整理前有価証券利息）+23千円（償却原価法）=115千円

為替差損益：8千円（整理前為替差損益）+6千円（直先差額の配分、上記3. (2)）+385千円（満期保有目的債券の換算替え）=399千円

満期保有目的債券：1,920千円（整理前満期保有目的債券）+23千円（償却原価法）+385千円（満期保有目的債券の換算替え）=2,328千円

その他有価証券：1,130千円（整理前その他有価証券評価差額金）+20千円（A社株式）-60千円（B社株式）=1,090千円

繰延税金資産：21千円

繰延税金負債：7千円

その他有価証券評価差額金：39千円（B社株式）-13千円（A社株式）=26千円（借方残高）

7. 長期貸付金

(1) 長期貸付金の推定

決算整理前残高試算表の受取利息勘定が当期首から利払い日までの2か月分を示しており、利率等が問題に記載されていることから、長期貸付金の金額は受取利息から推定することとなる。なお、以下の計算式は長期貸付金の金額をXとおいた場合の計算である。

◇ 決算整理前残高試算表の数値

長期貸付金：X×6%×2か月（04年4月1日～04年5月31日）/12か月=18千円（整理前受取利息）

$$\therefore 0.01X=18 \text{ 千円}$$

$$X=1,800 \text{ 千円}$$

(2) 受取利息の見越計上

(借方) 未収受取利息	90	(貸方) 受取利息	90
-------------	----	-----------	----

※ 1,800千円（整理前長期貸付金）×6%×10か月（04年6月1日～05年3月31日）/12か月=90千円

◆ 解答の数値

受取利息：18千円（整理前受取利息）+90千円（受取利息の見越計上）=108千円

長期貸付金：1,800千円

未収受取利息：90千円

8. 退職給付

企業年金制度を採用している場合、退職給付引当金を取り崩されるのは、①企業年金に掛金を拠出し、年金資産が増加することによるものと②直接従業員に退職金を支払い、退職給付債務が減少することによるものがある。また、退職給付引当金の増加額は、①退職給付債務の増加（勤務費用、利息費用）による金額から、②年金資産の増加（期待運用収益）による金額を控除して算出する。

(1) 退職金の支払額

(借方) 退職給付引当金	900	(貸方) 当座預金	900
--------------	-----	-----------	-----

※ 400千円（年金掛金拠出額）+500千円（退職一時金支払額）=900千円

(2) 退職給付費用の計上

(借方) 退職給付費用	870	(貸方) 退職給付引当金	870
-------------	-----	--------------	-----

※ 700千円（勤務費用）+8,000千円（期首退職給付債務）×4%（割引率）-5,000千円（年金資産）×3%（期待運用収益率）=870千円

◆ 解答の数値

退職給付費用：870千円

