

第156回 日商簿記検定試験 1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。

問題1

1. 20X9年度中に行われた配当及び中間配当並びに別途積立金の積立て

利益準備金のみ積立てを行っているため繰越利益剰余金からの配当であると考えられる。準備金の積立は、債権者保護の観点から会社法により要請されている。

(借) 繰越利益剰余金	13,200	(貸) 未払配当金	12,000
		(〃) 利益準備金	1,200

別途積立金とは、目的を特定せずに設定された任意積立金をいう。

(借) 繰越利益剰余金	6,000	(貸) 別途積立金	6,000
-------------	-------	-----------	-------

2. 当期純利益の振替

(借) 損益	30,000	(貸) 繰越利益剰余金	30,000
--------	--------	-------------	--------

3. スtock・オプション

Stock・オプションとは、自社株式オプションのうち、特に企業がその従業員に、報酬として付与するものをいう。(Stock・オプション等に関する会計基準2項2)

～会計処理～

Stock・オプションを付与し、これに応じて企業が従業員等から取得するサービスは、その取得に応じて費用として計上し、対応する金額をStock・オプションの権利の行使又は失効が確定するまでの間、貸借対照表の純資産の部の新株予約権として計上する。(Stock・オプション等に関する会計基準4項)

(借) 株式報酬費用	1,800	(貸) 新株予約権	1,800
------------	-------	-----------	-------

4. 自己株式

自己株式の取得は株主との間の資本取引であり、会社所有者に対する会社財産の払戻しと考えられるため、自己株式は資本の控除項目であると考えられる(資本控除説)。よって、貸借対照表上は純資産の株主資本から控除する。

また、当社は自己株式を処分(売却)したことによって自己株式処分差益が生じる。

自己株式処分差益は、自己株式の処分が新株発行と同様の経済的実態を有している。
↓
処分差額も株主からの払込資本と同様の経済的実態を有している。
かつ
資金的裏付けがあり、配当が可能である。

以上のことから、自己株式処分差益はその他資本剰余金として処理する。

(1) 自己株式の取得

(借) 自己株式	4,000	(貸) 現金預金	4,000
----------	-------	----------	-------

(2) 自己株式の処分

(借) 現金預金	3,300	(貸) 自己株式	3,000
		(〃) その他資本剰余金	300

5. 圧縮記帳

積立金方式により圧縮記帳を行っている。税法上は直接減額方式を採用しているため会計上と税法上でズレが生じる。よって、税効果会計の対象となる。

税 法 上		会 計 上	
国庫補助金受入益 (益金)	8,000 千円	国庫補助金受入益 (収益)	8,000 千円
固定資産圧縮損 (損金)	8,000 千円	補助金に係る減価償却費 (費用)	2,000 千円
所 得	0 千円	利 益	6,000 千円

↑ ↑
 ズレ 6,000 千円
 ×30%=1,800 千円 (繰延税金負債)
 ×70%=4,200 千円 (圧縮積立金)

上記のとおり、会計上と税法上のズレは減価償却を通じて解消されていく。

～会計処理～

(8,000千円-2,000千円)×0.25^{*}=1,500千円

↘ 30% : 450千円 (ズレの解消)
 ↘ 70% : 1,050千円 (圧縮積立金の取り崩し)

*200%定率法 : 1 ÷ 8年 × 200% = 0.25

(借) 繰延税金負債	450	(貸) 法人税等調整額	450
(〃) 固定資産圧縮積立金	1,050	(〃) 繰越利益剰余金	1,050

6. 新株予約権の権利行使

新株予約権者が権利行使した場合には、株主の地位が付与されるため、新株予約権として計上した額のうち、権利行使に対応する部分及び権利行使価額を払込資本に振り替える。

～会計処理～

当社は新株の発行に加えて、自己株式の処分も行っている。

払 込 資 本	
新 株 予 約 権	1,000 千円
権 利 行 使 価 額	10,000 千円
計	11,000 千円

↘ 新株の発行×1/2=5,500千円
 ↘ 自己株式の処分×1/2=5,500千円

*自己株式の帳簿価額 5,800千円 ← 払込価額 5,500千円
 300千円(自己株式処分差損) → 資本金等増加限度額から控除

よって資本金及び資本準備金への計上額

5,500千円 (新株発行に伴う払込価額) - 300千円 (自己株式処分差損) = 5,200千円

5,200千円

↘ 資本金×1/2=2,600千円
 ↘ 資本準備金×1/2=2,600千円

(借) 現 金 預 金	10,000	(貸) 資 本 金	2,600
(〃) 新 株 予 約 権	1,000	(〃) 資 本 準 備 金	2,600
		(〃) 自 己 株 式	5,800

株 主 資 本 等 変 動 計 算 書

20X9年×月×日～20X10年×月×日

(単位：千円)

	株 主 資 本										新 株 予 約 権	純 資 産 合 計	
	資 本 金	資 本 剰 余 金			利 益 剰 余 金				自 己 株 式	株 主 資 本 合 計			
		資 本 準 備 金	そ の 他 資 本 剰 余 金	資 本 剰 余 金 合 計	利 益 準 備 金	そ の 他 利 益 剰 余 金							利 益 剰 余 金 合 計
						圧 縮 積 立 金	別 途 積 立 金	繰 越 利 益 剰 余 金					
前期末残高	900,000	100,000	50,000	150,000	100,000	4,200	400,000	228,000	732,200	△30,000	1,752,200	77,000	1,829,200
当期変動額													
新株の発行	2,600	2,600		2,600							5,200		5,200
圧縮積立金の取り崩し						△1,050		1,050	0		0		0
剰余金の配当					1,200			△13,200	△12,000		△12,000		△12,000
別途積立金の積立							6,000	△6,000	0		0		0
当期純利益								30,000	30,000		30,000		30,000
自己株式の取得										△4,000	△4,000		△4,000
自己株式の処分			300	300						8,800	9,100		9,100
株主資本以外の項目の 当期変動額												800	800
当期変動額合計	2,600	2,600	300	2,900	1,200	△1,050	6,000	11,850	18,000	4,800	28,300	800	29,100
当期末残高	902,600	102,600	50,300	152,900	101,200	3,150	406,000	239,850	750,200	△25,200	1,780,500	77,800	1,858,300

問題2 今回は連結損益計算書のみ問われているので、一部開始手続きを省略する。

1. 時価評価差額

支配獲得時	20X2 年度末	20X3 年度末
土地：100,000 千円	左と同じ	左と同じ
商標権：40,000 千円	35,000 千円	30,000 千円
建物：50,000 千円	45,000 千円	40,000 千円

商標権及び建物の連結上の簿価は、個別財務諸表の簿価に評価差額を加えた金額となる。したがって、個別上の減価償却費よりも連結上の減価償却費の金額の方が大きくなるため、時の経過(償却を通じて)により個別上の簿価と連結上の簿価のズレは小さくなる。このことから、評価差額は実現していると考えられるため連結修正が必要になる。また、評価差額のうち20%は非支配株主に帰属するものなので、それに見合う償却額を非支配株主に負担する。

(1) 開始手続

①支配獲得時の子会社の資産及び負債の時価評価

借方記入科目	金額	貸方記入科目	金額
土地	100,000	評価差額	190,000
商標権	40,000		
建物	50,000		

②評価差額の実現 (20X2 年度末)

借方記入科目	金額	貸方記入科目	金額
利益剰余金当期首残高	10,000	商標権	5,000
		建物	5,000
非支配株主持分当期首残高	2,000	利益剰余金当期首残高	2,000

* 商標権：40,000 千円(時価評価差額) ÷ 8年 = 5,000 千円
 建物：50,000 千円(時価評価差額) ÷ 10年 = 5,000 千円

(2) 当期手続

①評価差額の実現

借方記入科目	金額	貸方記入科目	金額
減価償却費	5,000	商標権	5,000
減価償却費	5,000	建物	5,000
非支配株主持分当期変動額	2,000	非支配株主に帰属する当期純利益	2,000

2. のれんの償却(当期手続)

のれんはS社の超過収益力と考えられるため、20年以内の期間にわたり、定額法で償却する。

借方記入科目	金額	貸方記入科目	金額
のれんの償却額	8,000	のれん	8,000

* 160,000 千円(支配獲得時ののれん) ÷ 20年 = 8,000 千円

3. 子会社の利益の按分(当期手続)

連結財務諸表を作成するにあたって、まず、P社の個別財務諸表とS社の個別財務諸表を合算している。したがって、S社の利益のうち20%は非支配株主の投資の成果であるため利益から控除し、非支配株主の持分を増加させる。

借方記入科目	金額	貸方記入科目	金額
非支配株主に帰属する当期純利益	16,000	非支配株主持分当期変動額	16,000

※ 80,000千円（S社の当期純利益）×20%（非支配株主持分割合）=16,000千円

4. 剰余金の配当の取消

S社がP社に行った配当は、内部取引に該当するため取り消す必要がある。また、S社が非支配株主に行った配当は企業集団でみると株主に対する配当であると考えられないため、剰余金の配当を取り崩す。しかし、非支配株主に対して現金の支出を行っている。これは、資本の払戻しと考えられるため、非支配株主の持分が減少する。

借方記入科目	金額	貸方記入科目	金額
受取配当金	40,000	剰余金の配当	50,000
非支配株主持分当期変動額	10,000		

※ 50,000千円（S社の配当金）×80%（P社持分割合）=40,000千円
 ×20%（非支配株主持分割合）=10,000千円

5. 内部取引の相殺(当期手続)

P社とS社の取引は、企業集団でみると取引は行われていないと考えられるため、取引を相殺する必要がある。

- (1) P社がS社に対して商品を販売(ただし、S社はP社から仕入れた商品のうち30,000千円は広告宣伝用に消費した。)

借方記入科目	金額	貸方記入科目	金額
売上高	350,000	売上原価	350,000
売上原価	9,000	広告宣伝費	※ 9,000

※ 30,000千円×30%=9,000千円

- (2) S社がP社に対して支払った手数料

借方記入科目	金額	貸方記入科目	金額
役員収益	7,000	支払手数料	7,000
その他の営業費	5,250	役員原価	5,250

- (3) P社がS社に対して行った貸付

借方記入科目	金額	貸方記入科目	金額
受取利息	9,000	支払利息	9,000

6. 未実現損益

対象となる財	実現するタイミング
棚卸資産	翌期
車両運搬具	減価償却を通じて

ダウン・ストリームの場合はP社が利益を計上しているため、非支配株主には影響はない。しかし、アップ・ストリームの場合はS社が利益を計上しているため、非支配株主に影響がある。したがって、利益の按分の修正を行わなければならない。

(1) 棚卸資産(ダウン・ストリーム)

①前期分

借方記入科目	金額	貸方記入科目	金額
利益剰余金当期首残高	6,000	売上原価	6,000

※20,000千円×30%=6,000千円

②当期分

借方記入科目	金額	貸方記入科目	金額
売上原価	7,200	商品	7,200

※24,000千円×30%=7,200千円

(2) 車両運搬具(アップ・ストリーム)

借方記入科目	金額	貸方記入科目	金額
固定資産売却益	20,000	車両運搬具減価償却費	※① 4,000
非支配株主持分当期変動額	3,200	非支配株主に帰属する当期純利益	※② 3,200

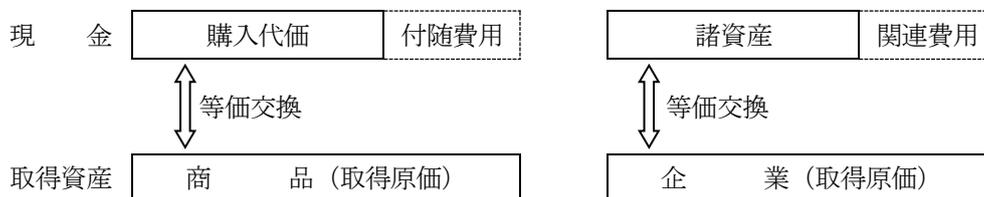
※① 20,000千円÷5年=4,000千円

※② (20,000千円-4,000千円)×20%=3,200千円

7. 取得関連費用の修正

○ 以前の取扱い → 取得関連費用(対価性が認められる)は、取得原価に含める。

以前の考え方 → 取得はあくまでも等価交換取引であるとの考え方を重視している。



※ 商品には付随費用を加えた価格の分だけ価値があると判断したため、現金を支払った。
→付随費用は商品と現金を交換する際に考慮されている。
→取得原価に含めるべき。

※ 購入企業には関連費用を加えた価額の分だけ価値があると判断したため、現金を支払った。
→関連費用は現金と企業を交換する際に考慮されている。
→取得原価に含めるべき。

○ 現行の取扱い → 取得関連費用は、発生した事業年度の費用とする。

現行の立場 → 国際的な会計基準に基づく財務諸表との比較可能性を改善する観点、取得関連費用のどこまでを取得原価の範囲とするかという実務上の問題点の解消の観点

※ 国際的な会計基準の考え方

- ・取得関連費用は事業の売主と買主の間の公正な価値での交換の一部でない別個の取引と考えられる。
- ・取得関連費用のうち直接費が取得原価に含まれる一方で間接費は除かれる点が不合理と考えられる。

借方記入科目	金額	貸方記入科目	金額
支払手数料	60,000	T社株式	60,000

P社のT社に対する連結上の投資額：1,000,000千円－60,000千円＝940,000千円

負ののれん発生益
260,000千円



T社の識別可能純資産の時価のうちP社持分：2,000,000千円×60%＝1,200,000千円

8. 解答の金額

▼ 売上高

2,000,000千円 (P社) + 1,000,000千円 (S社) - 350,000千円 (内部取引の相殺消去) = 2,650,000千円

▼ 役務収益

400,000千円 (P社) - 7,000千円 (内部取引の相殺消去) = 393,000千円

▼ 受取配当金

60,000千円 (P社) - 40,000千円 (S社からの配当の取消) = 20,000千円

▼ 受取利息

20,000千円 (P社) - 9,000千円 (内部取引の相殺消去) = 11,000千円

▼ 固定資産売却益

50,000千円 (P社) + 20,000千円 (S社) - 20,000千円 (未実現損益) = 50,000千円

▼ 売上原価

1,400,000千円 (P社) + 750,000千円 (S社) - 350,000千円 (内部取引の相殺)

+ 9,000千円 (広告宣伝費の修正) - 6,000千円 (期首棚卸資産に含まれる未実現損益の実現)

+ 7,200千円 (期末棚卸資産に含まれる未実現損益) = 1,810,200千円

▼ 役務原価

300,000千円 (P社) - 5,250千円 (その他の営業費用への振替) = 294,750千円

▼ 広告宣伝費

125,000千円 (P社) + 70,000千円 (S社) - 9,000千円 (未実現損益の消去) = 186,000千円

▼ 減価償却費

100,000千円 (P社) + 40,000千円 (S社) - 4,000千円 (車両運搬具に含まれる未実現損益の実現)

+ 10,000千円 (評価差額の実現) = 146,000千円

▼ 支払手数料

25,000千円 (P社) + 20,000千円 (S社) - 7,000千円 (内部取引の相殺)

+ 60,000千円 (T社株式の修正) = 98,000千円

▼ その他の営業費用

100,000千円 (P社) + 40,000千円 (S社) + 5,250千円 (役務原価の振替) = 145,250千円

▼ 支払利息

80,000千円 (P社) + 20,000千円 (S社) - 9,000千円 (内部取引の相殺) = 91,000千円

▼ 非支配株主に帰属する当期純利益

80,000 千円×20% (S社) - (20,000 千円-4,000 千円)×20% (車両運搬具に含まれる未実現損益)
 -5,000 千円×20% (商標権の評価差額の実現) -5,000 千円×20% (建物の評価差額の実現) =10,800 千円

▼ 親会社株主に帰属する当期純利益

400,000 千円 (P社) +80,000 千円×80% (S社) -8,000 千円 (のれん償却) -60,000 千円 (T社株式の修正)
 -40,000 千円 (S社からの配当) +6,000 千円 (期首棚卸資産に含まれる未実現損益の実現)
 -7,200 千円 (期末棚卸資産に含まれる未実現損益) +260,000 千円 (負ののれん発生益)
 - (20,000 千円-4,000 千円)×80% (車両運搬具に含まれる未実現損益)
 -5,000 千円×80% (商標権の評価差額の実現) -5,000 千円×80% (建物の評価差額の実現) =594,000 千円