

# 例解 上級簿記

章末問題 解答・解説

長谷川哲嘉 著

同文館出版

2013年8月30日初版発行  
〔ISBN:978-4-495-19121-4〕

## 【問題1-1】

〔解答〕

## 精 算 表

(単位：円)

勘定科目	残高試算表		整理記入		損益計算書		貸借対照表	
	借方	貸方	借方	貸方	借方	貸方	借方	貸方
現金	160		① 200 ③ 10	② 220			150	
当座預金	660		④ 300	⑤ 80			880	
売掛金	1,800			① 200 ④ 300			1,300	
有価証券	4,500		⑥ 30 ⑦ 50	⑧ 250			4,330	
繰越商品	480		⑩ 675	⑨ 480			675	
建物	10,000						10,000	
土地	8,000						8,000	
社債発行費	20			⑮ 14			6	
仮払金	1,940			⑭ 1,940			0	
買掛金		2,200						2,200
社債		4,920	⑭ 1,984	⑬ 40				2,976
貸倒引当金		10		⑪ 16				26
減価償却累計額		2,000		⑫ 200				2,200
資本金		10,000						10,000
資本準備金		2,000						2,000
繰越利益剰余金		4,430						4,430
売上		(9,500)				9,500		
受取手数料		340	⑯ 140			200		
有価証券利息		80		⑦ 50		130		
仕入	(5,300)		⑨ 480	⑩ 800	4,980			
給料	2,000				2,000			
社債利息	200		⑬ 40		240			
その他費用	420		② 220 ⑤ 80		720			
	(35,480)	(35,480)						
雑損益				③ 10		10		
売買目的有価証券運用損益				⑥ 30		30		
その他有価証券評価損			⑧ 250		250			
棚卸(減耗費)			⑩ 50		50			
商品(評価損)			⑩ 75		75			
貸倒引当金繰入			⑪ 16		16			
減価償却費			⑫ 200		200			
社債償還益				⑭ 44		44		
社債発行費償却			⑮ 14		14			
(前受手数料)				⑯ 140				140
法人税等			⑰ 547		547			
未払法人税等				⑰ 547				547
当期純利益					822			822
			5,361	5,361	9,914	9,914	25,341	25,341

〔解説〕（単位：円）

本問は、2級レベルの知識を問うものである。現金過不足の処理、銀行勘定調整表による当座預金の修正、有価証券の時価評価による評価損益の処理、貸倒引当金の設定（現金過不足と当座預金の修正から生ずる売上債権の調整に注意）、商品の先入先出法による期末簿価の計算、商品評価損と棚卸減耗費の処理、社債の償還に関する処理、損益の整理（前受収益）がポイントとなる。

### I 残高試算表の完成

仕入帳・売上帳の記録から仕入の金額（5,300）と売上の金額（9,500）を求め、精算表の残高試算表の仕入と売上の空欄に記入し合計（35,480）の一致を確かめる。

### II 決算整理

#### 1 現金過不足（次の①と②を現金勘定に記入する）

①	(借) 現	金	200	(貸) 売	掛	金	200	
②	(借) そ	の	他	費	用	(貸) 現	金	220

現 金			
	残高	160	③その他費用
	①売掛金	200	(帳簿残高
			140)

この段階で現金の帳簿残高は140となる。ところが、実際の残高は150なので差額10は利益となる。

③	(借) 現	金	10	(貸) 雑	損	益	10
---	-------	---	----	-------	---	---	----

#### 2 当座預金（資料の2-①は修正不要、②と③について修正を行う。）

銀行勘定調整表					
修 正	{	企業（帳簿残高）	660	銀行口座残高	1,130
		売掛金の振込	300	未取立小切手	△ 250
		その他費用の引落し	△ 80		
		880		880	

④	(借) 当	座	預	金	300	(貸) 売	掛	金	300	
⑤	(借) そ	の	他	費	用	(貸) 当	座	預	金	80

#### 3 有価証券（分類と期末評価については、本書2-3-3を参照）

⑥	(借) 有	価	証	券	30	(貸) 売	買	目	的	有	価	証	券	運	用	損	益	30
⑦	(借) 有	価	証	券	*)	50	(貸) 有	価	証	券	利	息	50					
⑧	(借) そ	の	他	有	価	証	券	評	価	損	250	(貸) 有	価	証	券	250		

\*) (額面2,000-取得額1,850) ÷ 3年 (X3年4月1日~X6年3月31日の3年間)

#### 4 商品（⑨は期首商品、⑩は期末帳簿残高の処理、⑪は原因不明の増加の処理）

⑨	(借) 仕	入	480	(貸) 繰	越	商	品	480
⑩	(借) 繰	越	商	品	675	(貸) 仕	入	800
	商	品	評	価	損	75		
	棚	卸	減	耗	費	50		

期末商品の取得原価（帳簿簿価）は、決算整理事項4、仕入帳の記録および売上帳の記録から次の

ように計算する。

- ・期末数量を求める。期末数量80個 = 期首80個 + 当期仕入650個 - 当期売上650個
- ・原価配分の方法は先入先出法なので、期末の80個は最後に仕入れたものから残ることになる。  
最後の仕入は150個@10なので、80個は@10のものとなり800と計算される。
- ・期末商品について、評価損と棚卸減耗費を含めて図解すると次のようになる。

10円 9	商品評価損 75	棚卸 減耗 費 50	評価損75=75個×(10-9)円 減耗費50=5個×10円
	B/S商品 675		
0		75	80個

5 貸倒引当金 (売掛金の期末残高1,300(1,800-①200-④300)×0.02=26、繰入額16(=26-10)

①	(借) 貸倒引当金繰入	16	(貸) 貸倒引当金	16
---	-------------	----	-----------	----

6 減価償却 (10,000÷50年=200)

②	(借) 減価償却費	200	(貸) 減価償却累計額	200
---	-----------	-----	-------------	-----

7 社債

発行から償還までを図解すると次のようになる。

	X0/4/1	X1/4/1	X2/4/1	X3/4/1	当期	X4/4/1	X5/3/31
社債簿価	4,800	4,840	4,880	4,920		4,960	5,000
社債発行費	----- 20						
買入償還	-----					2,000	

③	(借) 社債利息 *1)	40	(貸) 社債	40
④	(借) 社債 *2)	1,984	(貸) 仮払金	1,940
			社債償還益 *3)	44
⑤	(借) 社債発行費償却 *4)	14	(貸) 社債発行費	14

\*1) 社債の帳簿価額の修正 (定額法による償却原価法)

$$(社債額面5,000 - 発行額4,800) \div 5年 = 40$$

\*2) 償還社債(額面2,000)の帳簿価額: (期首金額4,920 + 当期増額40(\*1)) × 2,000 / 5,000 = 1,984

\*3) 簿価1,984 - 買入償還額1,940 = 償還益44

\*4) 期首社債発行費: 20 ÷ 残り2年 = 10

$$買入償還に伴う一時償却: (20 - 10) \times 2,000 / 5,000 = 4$$

$$当期償却額: 10 + 4 = 14$$

8 前受手数料

⑥	(借) 受取手数料	140	(貸) 前受手数料	140
---	-----------	-----	-----------	-----

9 法人税等 (税引前当期純利益1,369×40%=547)

⑦	(借) 法人税等	547	(貸) 未払法人税等	547
---	----------	-----	------------	-----

法人税等を算出するためには、8までの決算整理事項により精算表を仮に完成し、法人税等を控

除する前の純利益（税引前当期純利益）を計算する必要がある。

### Ⅲ 精算表の完成

決算整理仕訳を精算表の整理記入欄に記入して精算表を完成する。

#### 【問題 1 - 2】

〔解答〕

(借)	売上手数料	9,500	(貸)	損益	9,914
	有価証券利息	200			
	雑損益	130			
	雑損益	10			
	売買目的有価証券運用損益	30			
	社債償還益	44			
(借)	損益	9,092	(貸)	仕入料	4,980
				社債利息	2,000
				その他費用	240
				その他有価証券評価損	720
				棚卸減耗費	250
				商品評価損	50
				貸倒引当金繰入	75
				減価償却費	16
				社債発行費償却	200
				法人税等	14
(借)	損益	822	(貸)	繰越利益剰余金	547
(借)	閉鎖残高	25,341	(貸)	繰越利益剰余金	822
				現金	150
				当座預金	880
				売掛金	1,300
				有価証券	4,330
				繰越商品	675
				建物	10,000
				土地	8,000
				社債発行費	6
(借)	買掛金	2,200	(貸)	閉鎖残高	25,341
	社債	2,976			
	前受収益	140			
	未払法人税等	547			
	貸倒引当金	26			
	減価償却累計額	2,200			
	資本金	10,000			
	資本準備金	2,000			
	繰越利益剰余金	5,252			

〔解説〕

本問の勘定の締切による帳簿決算も3級、2級で学習した内容である。勘定の締切りによって複式簿記の一巡の手続が完了する。精算表の作成は帳簿外で作成されるもので、正規の帳簿決算手続には含まれない。

## 【問題 1 - 3】

〔解答〕

損益計算書		
I 売上高		20,000
II 売上原価		
1 期首商品	2,000	
2 当期仕入高	14,000	
合計	16,000	
3 期末商品	3,000	13,000
売上総利益		7,000
III 販売費及び一般管理費		
給送料	200	
発送費	100	
通信費	100	
光熱費	100	
支払保険料	100	
減価償却費	300	
雑費	100	1,000
営業利益		6,000
IV 営業外収益		
受取利息	100	
受取配当金	100	200
V 営業外費用		
支払利息		250
経常利益		5,950
VI 特別利益		
投資有価証券売却益		1,050
VII 特別損失		
火災損失	2,000	
土地売却損	1,000	3,000
当期純利益		4,000

〔解説〕

〔問題 1 - 3〕と〔問題 1 - 4〕は報告式・区分式の損益計算書と貸借対照表を作成するものである。1 級以上のレベルの簿記（財務会計）の基礎となる知識で、区分を間違えずスラスラと書けるようになることが必要である。なお、純資産の部には III 新株予約権の区分が加わる。詳しくは、本書 131 頁を参照。

示された勘定科目と金額は決算整理後のものなので、「繰越商品 3,000」は期末商品を意味し、「仕入 13,000」は、当期仕入高ではなく売上原価であることに留意する。

## 【問題 1 - 4】

〔解答〕

貸借対照表		
資産の部		
I 流動資産		
現金預金		3,000
受取手形	2,500	
貸倒引当金	50	2,450
売掛金	5,000	
貸倒引当金	100	4,900
商品		5,000
有価証券		2,000
前払保険料		50
流動資産合計		17,400
II 固定資産		
(1) 有形固定資産		
備品	1,600	
減価償却累計額	200	1,400
建物	4,000	
減価償却累計額	1,000	3,000
有形固定資産計		4,400
(2) 無形固定資産		
特許権		500
のれん		4,600
無形固定資産計		5,100
(3) 投資その他の資産		
投資有価証券		3,000
長期貸付金		1,000
投資その他の資産計		4,000
固定資産合計		13,500
資産合計		30,900
負債の部		
I 流動負債		
支払手形		2,700
買掛金		2,500
短期借入金		2,000
未払利息		100
流動負債合計		7,300
II 固定負債		
長期借入金		2,500
退職給付引当金		3,000
固定負債合計		5,500
負債合計		12,800
純資産の部		
I 株主資本		
(1) 資本金		10,000
(2) 資本剰余金		
資本準備金	2,000	
その他資本剰余金	1,200	3,200
資本剰余金合計		3,200
(3) 利益剰余金		
利益準備金		500
その他利益剰余金		
任意積立金	3,000	
繰越利益剰余金	1,000	4,000
利益剰余金合計		4,000
株主資本合計		17,700
II 評価・換算差額等		
その他有価証券評価差額金		400
評価・換算差額等合計		400
純資産合計		18,100
負債及び純資産合計		30,900

## 【問題 1-5】

〔問題 1-5〕から〔問題 1-7〕は、貨幣の時間価値に関するものである。1級レベル以上の簿記においてはこの貨幣の時間価値を理解する必要がある。通常、簿記の問題では現価係数や年金現価係数は与えられ、自分で計算する必要はないが本書では電卓操作を示している。

①

〔解答〕 862,609円

〔解説〕

計算式：1,000,000円 ÷ (1 + 0.03)<sup>5</sup>

- ・ シャープ製：1.03  $\div$   $\square$   $\square$   $\square$   $\square$   $\square$  (現価係数0.8626087…が表示される) ( $\square$  を5回押す)  
 $\times$   $\square$  (862,608.7…)
- ・ カシオ製：1.03  $\div$   $\div$  1  $\square$   $\square$   $\square$   $\square$   $\square$  (現価係数0.8626078…が表示される) ( $\square$  を5回押す)  $\times$   $\square$  (862,608.7…)

②

〔解答〕 X1年 25,878円、X2年 26,655円、X3年 27,454円、X4年 28,278円、X5年 29,126円

〔解説〕

X1年の受取利息：862,609 × 0.03 = 25,878

X2年の受取利息：(862,609 + 25,878) × 0.03 = 26,655

X3年の受取利息：(862,609 + 25,878 + 26,655) × 0.03 = 27,454

X4年の受取利息：(862,609 + 25,878 + 26,655 + 27,454) × 0.03 = 28,278

X5年の受取利息：(862,609 + 25,878 + 26,655 + 27,454 + 28,278) × 0.03 = 29,126

- ・ シャープ製：X1年の受取利息：862,609  $\times$  0.03  $\square$  (25,878.27)  $\square$   
 X2年の受取利息：1.03  $\times$   $\square$   $\square$   $\square$  (26,654.6…)  
 X3年の受取利息： $\square$  (27,454.2…)  
 X4年の受取利息： $\square$  (28,277.8…)  
 X5年の受取利息： $\square$  (29,126.2…)
- ・ カシオ製：X1年の受取利息：862,609  $\times$  0.03  $\square$  (25,878.27)  $\square$   
 X2年の受取利息：1.03  $\times$   $\square$   $\square$   $\square$   $\square$  (26,654.6…)  
 X3年の受取利息： $\square$  (27,454.2…)  
 X4年の受取利息： $\square$  (28,277.8…)  
 X5年の受取利息： $\square$  (29,126.2…)

※ 毎年の利息額と償却原価の両者を計算する場合

・ シャープ製

X1年：①の金額862,608.7…  $\square$   $\square$   $\times$  0.03  $\square$  **25,878.2…**  $\square$   $\square$   $\square$  888,487…  $\square$ X2年： $\square$  0.03  $\square$  **26,654.6…**  $\square$   $\square$   $\square$  915,141.6…X3年： $\square$  0.03  $\square$  **27,454.2…**  $\square$   $\square$   $\square$  942,595.9…X4年： $\square$  0.03  $\square$  **28,277.8…**  $\square$   $\square$   $\square$  970,873.7…X5年： $\square$  0.03  $\square$  **29,126.2…**  $\square$   $\square$   $\square$  999,999.9…・ カシオ製： $\square$  は  $\square$  となる)

## 【問題 1-6】

①

〔解答〕 820,348円

〔解説〕

計算式：1,000,000円 ÷ (1 + 0.02)<sup>10</sup>

- ・ シャープ製：1.02  $\boxed{\div}$   $\boxed{=}$  …… (  $\boxed{=}$  を10回押す )  $\boxed{\times}$  1,000,000  $\boxed{=}$
- ・ カシオ製：1.02  $\boxed{\div}$   $\boxed{\div}$  1  $\boxed{=}$  …… (  $\boxed{=}$  を10回押す )  $\boxed{\times}$  1,000,000  $\boxed{=}$

②

〔解答〕 1,335,547円

〔解説〕

計算式：300,000円 × 年金現価係数 ( i = 0.04、n = 5 ) &gt;

- ・ シャープ製：1.04  $\boxed{\div}$   $\boxed{=}$   $\boxed{=}$   $\boxed{=}$   $\boxed{=}$   $\boxed{=}$   $\boxed{GT}$  (年金現価係数4.451822…) × 300,000
- ・ カシオ製：1.04  $\boxed{\div}$   $\boxed{\div}$  1  $\boxed{=}$   $\boxed{=}$   $\boxed{=}$   $\boxed{=}$   $\boxed{=}$   $\boxed{GT}$  (年金現価係数4.451822…) × 300,000

## 【問題 1-7】

〔解答〕 13,590,326円

〔解説〕

計算式：1,000,000円 × 年金現価係数 ( i = 0.04、n = 20 )

- ・ シャープ製：1.04  $\boxed{\div}$   $\boxed{=}$  …… (  $\boxed{=}$  を20回押す )  $\boxed{GT}$  (年金現価係数13.5903263…) × 1,000,000
- ・ カシオ製：1.04  $\boxed{\div}$   $\boxed{\div}$  1  $\boxed{=}$  …… (  $\boxed{=}$  を20回押す )  $\boxed{GT}$  (年金現価係数13.5903263…) × 1,000,000

この13,590,326円は、年4%で運用することにより1年後に14,133,939円となるが、そこから年金1,000,000円が減少し13,133,939円となる。翌年度この13,133,939円は4%増加し1,000,000円減少する。この繰り返しにより20年後にゼロとなる。

## 【問題 2-1】

〔解答〕

## 精 算 表

勘 定 科 目	残高試算表		整 理 記 入		損益計算書		貸借対照表	
	借 方	貸 方	借 方	貸 方	借 方	貸 方	借 方	貸 方
現 金	100		⑥ 10				110	
繰 越 商 品	200		⑤' 100	⑤ 200			100	
売買目的有価証券	300			① 93			207	
満期保有目的債券	400		③ 24				424	
その他有価証券	500			② 90			410	
未 収 配 当 金	17		⑦' 25	⑦ 17			25	
買 掛 金		300						300
資 本 金		796						796
売 上		2,000				2,000		
受 取 配 当 金		30	⑦ 17	⑦' 25		38		
売買目的有価証券運用損益		105	① 93			12		
有 価 証 券 利 息	3			③④⑥ 42		39		
有 価 証 券 売 却 益		9	④ 8			1		
仕 入	1,500		⑤ 200	⑤' 100	1,600			
給 料	200				200			
交 通 費	20				20			
	3,240	3,240						
その他有価証券評価差額金			② 90				90	
当期純利益					270			270
			567	567	2,090	2,090	1,366	1,366

〔解説〕

本問は、有価証券（売買目的有価証券、満期保有目的債券、その他有価証券）の決算整理に関する問題である。また、社債について期中に購入し売却した場合の端数利息の処理を理解する必要がある。〔問題〕 1-1の社債は裸相場の金額が与えられており端数利息は処理済みとなっている。

・決算整理事項 (①～③) : 有価証券

① (借) 売買目的有価証券運用損益	93	(貸) 売買目的有価証券	93
② (借) その他有価証券評価差額金	90	(貸) その他有価証券	90
③ (借) 満期保有目的債券 *	24	(貸) 有価証券利息	24

\*)  $400 \times 6\% = 24$  (400は償却原価なので、これに6%を乗ずる)

・決算整理事項 (④) : X社社債

④ (借) 有価証券売却益	8	(貸) 有価証券利息	8
---------------	---	------------	---

X社社債について、3月31日の取得金額200には端数利息3 (1/1～3/31の利息:  $200 \times 6\% \times 3/12$ ) が含まれており、取得原価(裸相場)は  $200 - 3 = 197$  となる。取得時の仕訳は次のようになる。残高

試算表に有価証券利息3が計上されている。

(借) その他有価証券	197	(貸) 現金	200
有価証券利息	3		

8月末の売却時には取得原価197と手取額との差額9を売却益に計上している。よって、売却額は206で次の処理が行われていた。

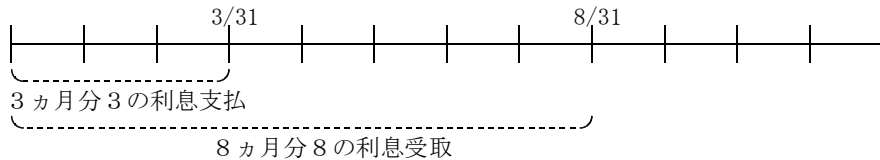
(借) 現金	206	(貸) 有価証券	197
		有価証券売却益	9

この206は、1/1～8/31までの端数利息8 ( $200 \times 6\% \times 8/12$ ) を含んだ金額と考えられる。正しい

処理は次のものとなる。売却時の裸相場は $206 - 8 = 198$ である。

(借) 現金	206	(貸) 有価証券	197
		有価証券利息	8
		有価証券売却益	1

よって、有価証券利息(端数利息)と有価証券売却益についての④修正処理が必要となる。結局、有価証券利息(受取利息)は、保有期間5ヵ月(4月～8月)分の5 ( $200 \times 6\% \times 5 \text{ヵ月} \div 12 \text{ヵ月}$ ) となる。また、売却益も裸相場の $198 - 197$ の1となる。



・決算整理事項 (⑤) : 商品

⑤	(借) 仕入	200	(貸) 繰越商品	200
	繰越商品	100	(貸) 仕入	100

・決算整理事項 (⑥) : 社債の利札

⑥	(借) 現金*	10	(貸) 有価証券利息	10
---	---------	----	------------	----

期日の到来した利札は現金として処理する。

・決算整理事項 (⑦) : 受取配当金の整理

⑦	(借) 受取配当金	17	(貸) 未収配当金	17
	(借) 未収配当金	25	(貸) 受取配当金	25

未収配当金の洗替処理(決算整理前残高試算表に未収配当金17が計上されていることは、期首に再修正仕訳は行われていないと考える。)

【問題 2-2】

本問は、貸付金の時価を求めるものであるが、確定金利による元利のキャッシュ・インフローを市場金利による割引現在価値を求めることになる。

(1)

〔解答〕 1,198百万円

仕訳

(借) 現金預金 *	839	(貸) 貸付金	700
		債権譲渡益	139

\*) 売却による手取額 :  $1,198 \times 70\% = 838.6$

〔解説〕 (単位 : 百万円)

$$\text{貸付金の時価} = \frac{100}{(1+0.03)} + \frac{100}{(1+0.03)^2} + \frac{100}{(1+0.03)^3} + \frac{1,000}{(1+0.03)^3} = 1,198$$

・ シャープ製 :  $1.03 \div \square = \square = \square \times 100 \square \text{ M} + 1.03 \div \square = \square = \square \times 1,000 \square \text{ M} \text{ RM}$   
 (1,198.0...) )

・ カシオ製 :  $1.03 \div \square \div 1 \square = \square = \square \times 100 \square \text{ M} + 1.03 \div \square \div 1 \square = \square = \square \times 1,000 \square \text{ M} \text{ RM}$

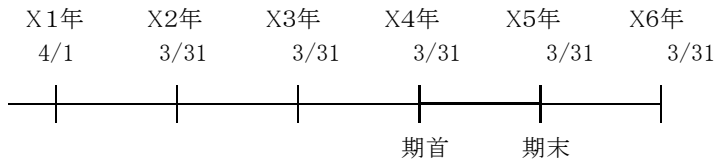
もし、現在の期間3年の貸付金の市場金利が10%ならば、時価は1,000となる。

$$\text{貸付金の時価} = \frac{100}{(1+0.1)} + \frac{100}{(1+0.1)^2} + \frac{100}{(1+0.1)^3} + \frac{1,000}{(1+0.1)^3} = 1,000$$

現在の市場金利が3%なので、10%の金利の実効利回りが3%となる金額まで貸付金は時価が上昇することになる。

(2)

①	(借) 貸倒損失	500	(貸) 貸付金	500
	(借) 貸倒引当金繰入	46	(貸) 貸倒引当金	46
②	(借) 貸倒引当金	23	(貸) 受取利息	23



・ X4/3/31の元本の50%カットによる損失 :  $1,000 \times 50\% = 500$

・ 残りの500元利の現在価値 :  $\frac{0}{(1+0.05)^2} + \frac{0}{(1+0.05)^2} + \frac{500}{(1+0.05)^2} = 454$

シャープ製 :  $1.05 \div \square = \square = \square \times 500 \square \text{ M}$  (453.5...)

カシオ製 :  $1.05 \div \square \div 1 \square = \square = \square \times 500 \square \text{ M}$ 、または  $1.05 \div \square \div 500 \square = \square \text{ M}$  (453.5...)

・ 金利免除による損失 :  $500 - 454 = 46$

計算表は次のとおりとなる。

	a 利息総額 (期首 d × 5%) (貸倒引当金取崩額)	b 受取利息 (減額後の実 際額：計上 済)	c 受取利息 = a - b (受取利息加算額： 貸倒引当金取崩額)	d 償却原価 (期首 d + c)
X4年4/1				454
X5年3/31	23	0	23	477
X6年3/31	23 *)	0	23	500

\*) 利息は最終年度で調整している。

### 【問題 2 - 3】

[解答]

#### 貸借対照表

(単位：千円)

資 産 の 部		負 債 の 部	
流動資産		流動負債	
現 金	660	買 掛 金	5,400
当 座 預 金	4,350	商 品 券	2,670
受 取 手 形	4,400	借 入 金	4,000
貸 倒 引 当 金	220	流動負債合計	12,070
売 掛 金	2,200	負債合計	12,070
貸 倒 引 当 金	110		
有 価 証 券	29,000	純 資 産 の 部	
商 品	13,640	株主資本	
デリバティブ資産	5,100	資 本 金	150,000
流動資産合計	59,020	資本剰余金	20,000
固定資産		利益剰余金	
有形固定資産		利 益 準 備 金	10,000
備 品	2,000	その他利益剰余金	
減価償却累計額	976	別 途 積 立 金	19,000
土 地	113,750	繰越利益剰余金	69,441
有形固定資産合計	114,774	利益剰余金合計	98,441
無形固定資産		株主資本合計	268,441
の れ ん	19,000	評価・換算差額等	
無形固定資産合計	19,000	その他有価証券評価差額金	3,000
投資その他の資産		評価・換算差額等合計	3,000
投資有価証券	74,817		
関係会社株式	15,900		
投資その他の資産合計	90,717		
固定資産合計	224,491	純資産合計	271,441
資産合計	283,511	負債純資産合計	283,511

本問は、金融商品の決算整理に関する問題である。額面額より低い金額で取得した債券（⑥のC社社債）の額面額との取得額との差額について、利息法（利回法）による償却を理解する。また、ヘッジ会計について、本文で説明しなかったので本問で取り上げている。

〔解説〕（単位：千円）

- ① 先日付小切手は、小切手の支払日欄に将来の日付を記入するもので、小切手の振出人が小切手の振出時に資金を用意できない場合に用いられる。手形と違い将来の支払日は法律上効力を持たないので、記入された将来の支払日前に小切手を支払銀行に持参し支払を請求することはできる。しかし、この場合不渡りとなる可能性が考えられる。よって、この先日付小切手は現金勘定から除いて受取手形勘定に振り替える。

また、当社発行の商品券を受け取ったので、負債に計上されている商品券を減額する。

(借) 受取手形	200	(貸) 現金	530
商品券	330		

②

(借) 現金過不足	300	(貸) 売掛金	300
(借) 販売諸経費	400	現金過不足	400
(借) 雑損益	50	現金過不足	50

不一致の調査結果（売掛金の回収と販売所経費の支払）を処理した現金過不足勘定は次のようになる。不明分（借方50）は雑損益に振り替える。

現金過不足			
残高	150	販売諸経費支払	400
売掛金回収	300		

③

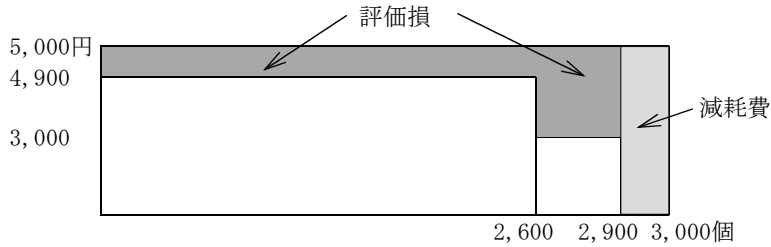
銀行勘定調整表				
修正	帳簿残高	3,600	銀行残高	3,750
	未渡小切手(買掛金)	+ 400	未取付小切手	- 400
	売掛金回収	+ 500	時間外扱い	+ 1,000
	光熱費引落	- 150		
	正しい金額	4,350		4,350

(借) 当座預金	900	(貸) 売掛金	500
		買掛金	400
(借) 光熱費	150	当座預金	150

- ④ 受取手形：試算表金額4,200+先日付小切手200=4,400  
 売掛金：試算表金額3,000-現金過不足の調査による回収300  
     -銀行勘定調整表の調査による回収500=2,200  
 貸倒引当金の期末残高：(4,400+2,200)×0.05=330  
 貸倒引当金繰入額：330-100(期末残高)=230

(借) 貸倒引当金繰入	230	(貸) 貸倒引当金	230
-------------	-----	-----------	-----

⑤

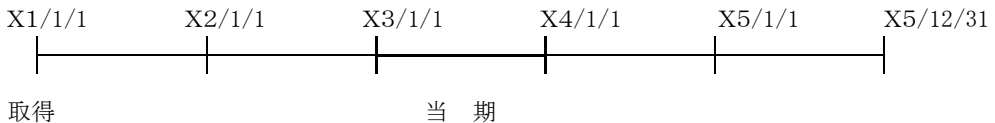


(借) 仕入	10,000	(貸) 繰越商品	10,000
(借) 繰越商品	13,640	(貸) 仕入	15,000
棚卸減耗費	500		
商品評価損	860		

⑥-1 A社株式とB社株式の運用益の計上

④ (借) 売買目的有価証券	1,250	(貸) 売買目的有価証券運用損益	1,250
----------------	-------	------------------	-------

⑥-2 C社社債



計算表

	① 実効利率による受取利息	② 表面利率による受取利息 (クーポン利息)	③ 取得差額の償却 (①-②)	④ 社債の帳簿価額 (前年の④+当年の③)
X1/1/1				9,579
X1/12/31	575	500	75 *)	9,654
X2/12/31	579	500	79 *)	9,733
X3/12/31	584	500	84	9,817
X4/12/31	589	500	89	9,906
X5/12/31	594	500	94	10,000

(借) 満期保有目的債券	238	(貸) 繰越利益剰余金 *	154
		有価証券利息	84

\*) X1年度の75とX2年度の79の合計額。前期損益修正として損益計算書に計上しない。

⑥-3 D社株式とE社株式(その他有価証券)

残高試算表の金額(D社株式30,000とE社株式40,000)は、前期末の時価であり前期末の評価差額に関する振戻処理は次のとおりとなる。D社株式は取得原価32,000となり、下の仕訳によりE社株式も取得原価35,000に振り戻される。

(借) その他有価証券	2,000	(貸) 有価証券評価損益	2,000
(借) その他有価証券評価差額金	5,000	(貸) その他有価証券	5,000

次の仕訳の上のものはD社株式の評価損(32,000-27,000)を損失に計上するもので、下の仕訳はE社株式の評価益(38,000-35,000)を純資産に直入する処理である。

(借) 有価証券評価損益	5,000	(貸) その他有価証券	5,000
(借) その他有価証券	3,000	(貸) その他有価証券評価差額金	3,000

⑥-4 子会社株式

F社株式の評価損の処理。F社株式の実質価額は、F社純資産(30,000)×53%=15,900と算出され、評価損は取得原価32,500-実価15,900=16,600となる。

(借) 子会社株式評価損	16,600	(貸) 子会社株式	16,600
--------------	--------	-----------	--------

⑦ 備品の減価償却費

備品の取得原価をXとすれば： $X - 0.2X - 0.2(X - 0.2X) = 1,280$ 、 $X = 2,000$

または、 $X = 1,280 \div (1 - 0.2)^2$

間接法への修正：取得原価2,000-簿価1,280=720

当期の減価償却費：1,280×0.2=256

(借) 備品	720	(貸) 減価償却累計額	720
(借) 減価償却費	256	(貸) 減価償却累計額	256

⑧ のれん

(借) のれん償却	1,000	(貸) のれん	1,000
-----------	-------	---------	-------

⑨ 本間の借入金の場合、貸借対照表日の翌日から起算すると1年以内に支払期日が到来するので流動負債となる。

⑩ D社株式に対するヘッジ会計

(借) デリバティブ資産	5,100	(貸) ヘッジ利益	5,100
--------------	-------	-----------	-------

ヘッジ対象のD社株式について評価損を計上していることから、ヘッジ手段に生じたヘッジ利益を損益計算書に計上して損失を相殺する(すなわちヘッジする)。これは時価ヘッジ法とされる処理である。

これに対し、D社株式の評価損を、「その他有価証券評価差額金」として貸借対照表の純資産の部の「評価・換算差額等」に直接計上(純資産直入)する場合は、ヘッジ手段の利益も「繰延ヘッジ損益」として「評価・換算差額等」に直接計上する(繰延ヘッジ法)。

この場合の貸借対照表の純資産の部の評価・換算差額等の表示は次のようになる。なお、純資産の部の表示については、本書131頁を参照。

評価・換算差額等	
その他有価証券評価差額金	△5,000
繰延ヘッジ損益	5,100

損益計算書は次のようになる。

## 損益計算書

期首商品	10,000	売上高	404,100
当期仕入高	250,000	受取利息配当金	4,884
販売諸経費	100,400	期末商品	15,000
支払利息	4,000	有価証券運用損益	1,250
研究開発費	14,000	有価証券評価損益(C社株)	2,000
雑損益	50	ヘッジ利益(D社株)	5,100
光熱費	150		
貸倒引当金繰入	230		
商品評価損	860		
棚卸減耗費	500		
有価証券評価損益(D社株)	5,000		
子会社株式評価損	16,600		
減価償却費	256		
のれん償却	1,000		
当期純利益	29,288		
	<u>432,334</u>		<u>432,334</u>

## 【問題 3-1】

〔解答〕

売上高		29,000
売上原価		
期首商品	1,655	
当期仕入高	23,500	
合計	25,155	
期末商品	4,355	
		20,800
棚卸減耗費	1,105	21,905
売上総利益		7,095

〔解説〕 (単位：千円)

本問は、従来、売価還元低価法と呼ばれた処理である。日本の会計基準は、この処理法を「正味値下げ額を除外する方法」としている。仕入品の戻しがある場合、それに対応する売価も控除する必要がある。また、売上値引は、一般に、損傷品や品質低下品に生ずるものとして正常品の原価率（売上総利益率）の計算において、計算要素から除外する。

	原 価		売 価	
期首商品	1,655		2,800	
仕 入	24,000		33,600	
仕入戻し	<u>-500</u>		<u>-700</u> *1)	
原価合計	<u>25,155</u>	←		
値上げ(純額)		低価法原価率(65%) →	3,000	
		→	38,700	
値下げ(純額)		原価法原価率(68.54%) →	-2,000	
販売可能商品売価		→	36,700	インプット側
売 上		30,000		
売上値引		<u><del>1,000</del></u> *2)	30,000	} アウトプット側 36,700
減耗品(売価)		1,700		
期末商品(売価)		<u>5,000</u>		

\*1) 当期の仕入品24,000の売価は33,600なので、戻し品原価500の売価は700となる。

\*2) 減耗品の正常売価を計算するためには、一部商品の値引きを反映させない。

期末商品：売価還元低価法の帳簿残高：4,355 {=(1,700+5,000)×0.65}

売価還元低価法の実地残高：3,250 (5,000×0.65)

棚卸減耗費：4,355-3,250=1,105

※

$$\frac{\text{期首}1,655 + \text{仕入}24,000 - \text{仕入戻し}500}{\text{期首売価}2,800 + \text{仕入原価}24,000 + \text{原始値入額}9,600 - \text{仕入戻し売価}700 + \text{正味値上額}3,000} = 0.65$$

外枠4,355(帳簿上の売価6,700×0.65)

貸借対照表の商品 3,250	減耗費1,105 (減耗品売価1,700×0.65)
-------------------	-------------------------------

以下、〔問題3-2〕～〔問題3-5〕は、特殊商品販売に関する問題である。原価率(利益率)の算定がポイントとなる。特殊商品販売というと割賦販売が主に取り上げられるが、それ以外の未着品販売、積送品販売、試送品販売についても理解する。

**【問題3-2】**

[解答]

損 益 計 算 書

I 売上高			
1	一般売上高	145,000	
2	未着品売上高	62,000	207,000
II 売上原価			
1	期首商品	10,000	
2	当期仕入高	145,000	
	合計	155,000	
3	期末商品		
	手許商品	9,300	
	未着品	3,500	12,800
	売上総利益		64,800

[解説]

- 未着品売上の原価率を求めて、未着品50,000のうち未着品売上62,000に対応する売上原価を求める必要がある。
- 一般販売をすべて未着品販売したものとして原価率を計算する。

原価率： $(期首10,000 + 仕入95,000 - 期末9,300) \div 一般売上145,000 \times (1 - 0.12) = 0.75$

原 価		売 価	
期首	10,000	127,600	一般売上高 $145,000 \times (1 - 0.12)$
当期仕入	95,000		
売上原価 95,700			
期末 9,300			

← 0.75 →

- 未着品売上の売上原価： $62,000 \times 0.75 = 46,500$
- 未着品の期末残高： $50,000 - 46,500 = 3,500$

## 【問題 3-3】

〔解答〕

損 益 計 算 書			
I 売上高			
1	一般売上	77,900	
2	試用品売上	(① 20,000)	
3	積送品売上	(② 36,300)	( 134,200 )
II 売上原価			
1	期首商品	10,000	
2	当期仕入高	(③ 120,000)	
	計	( 130,000)	
3	期末商品		
	手許品	20,000	
	試用品	(④ 8,800)	
	積送品	(⑤ 3,599)	(⑥ 97,601)
	売上総利益		(⑦ 36,599)

〔解説〕

- ・ 残高試算表の積送品30,000は、積送した商品の原価であり、このうち積送品売上36,300に対応する金額が売上原価、残りは繰越商品となる。
- ・ 積送品販売を除いて、一般売上で試用販売の原価率を求める。  

$$\text{払出原価}(\text{期首}10,000 + \text{仕入}90,000 - \text{期末}20,000) \div \text{売価}(\text{一般売上}77,900 + \text{試用品売上}20,000 + \text{試用仮売上}12,100) = 0.727272 \dots (72.73\%)$$
- ・ 試用品の期末原価：12,100 × 0.7273 = 8,800
- ・ 積送品売上の売上原価：36,300 × 0.7273 = 26,401
- ・ 積送品の期末原価：30,000 - 26,401 = 3,599

## 【問題 3-4】

〔解答〕

損 益 計 算 書				(単位：千円)
I 売上高				
1	一般売上高	( 1,003,600 )		
2	試用売上高	( 881,020 )		
3	未着品売上高	( 400,000 )	( 2,284,620 )	
II 売上原価				
1	期首商品			
	手許商品	( 60,000 )		
	試用品	( 18,000 )		
	未着品	( 30,000 )	( 108,000 )	
2	当期仕入高	( 1,770,000 )		
	合計	( 1,878,000 )		
III 期末商品				
	手許商品	( 40,000 )		
	試用品	( 25,700 )		

未着品	( 50,000 )	( 115,700 )
差引		( 1,762,300 )
IV 棚卸減耗費		( 1,000 )
商品評価損	( 3,000 )	( 1,766,300 )
売上総利益		( 518,320 )

〔解説〕（単位：千円）

(1) 未着品

未着品勘定の借方残高380,000は、未着品の当期販売可能原価600,000（期首＋当期仕入）のうち、仕入勘定へ振り替えた残りの金額を表している。期末の未着品は50,000なので未着品売上の売上原価は330,000となる。未着品売上高は400,000である。

未着品				未着品売上	
期首	30,000	仕入へ	220,000	売上 400,000	400,000
当期仕入	570,000	試算表金額	380,000		
		売上原価	330,000		
		期末	50,000		

(借) 仕入	380,000	(貸) 未着品	380,000
未着品（繰越商品）	50,000	仕入	50,000

(2) 前期から繰り越された試用品

試用品			試用仮売上			
期首	18,000	売上原価	15,120	当期売上計上	期首	25,000
		戻り（返送）	2,880			
				戻り		4,000

残高試算表の試用品18,000千円は繰り越された試用品の原価で、その売価は試用未収金（＝試用仮売上）の期首有高25,000千円である。このうち、21,000千円が買い取られ試用売上に計上されている。残り4,000千円は返送され売価対照勘定は消去されている。ここで、返送された商品の原価2,880千円（4,000千円×原価率0.72（18,000千円÷25,000千円））の処理が問題となるが、この返送品については特に処理を必要としない。すでに期首の繰越商品として処理済となっているからである。期末に2,880千円が全額残っていれば、期首18,000千円－期末2,880＝15,120千円が当期に買取の意思表示のあった売上に対する売上原価となる。期末に残っていなければ、2,880千円は当期の売上に対応する売上原価となる。

当期末の試用品（売価対照勘定の35,980千円）の原価を算出して次期に繰り越すこととなるが、その処理は当期末の繰越商品の処理（次の(3)）となる。

期首試用品の仕入への振替

(借) 仕入	18,000	(貸) 試用品	18,000
--------	--------	---------	--------

(3) 期末試用品

試用販売と一般売上から原価率を求める。ここで、前期の試用品のうち未販売分2,880千円は当期

の販売に供されたことから、これを考慮する必要がある。

原 価		売 価	
期首商品 手許品 60,000	払出原価  1,442,880	試用販売の売価 2,020,032	一般売上 1,003,600
期首商品 試用品 2,880			×1.12 = 1,124,032
当期仕入 1,420,000			試用売上 881,020 －前期分 21,000 = 860,020(a)
	期末商品 手許品 40,000		試用仮売上35,980(b)

(a)+(b)は当期の試用仮売上発生額

試用販売の原価率：1,442,880÷2,020,032=5/7

期末試用品の原価：当期発生 of 試用仮売上 of 残35,980×5/7=25,700

以上から、実際の売上高と売上原価は次のようになる。

原 価		売 価	
期首商品 60,000	売上原価 1,417,180	一般売上 1,003,600	一般売上
試用品 2,880			
当期仕入 1,420,000	期末試用品 25,700 期末商品 40,000	試用売上(当期分) 860,020	試用売上
			試用仮売上39,980

(借) 仕 入	60,000	(貸) 繰 越 商 品	60,000
(借) 繰 越 商 品	36,000	(貸) 仕 入	40,000
棚 卸 減 耗 費	1,000		
商 品 評 価 損	3,000		
(借) 試用品(繰越商品)	25,700	(貸) 仕 入	25,700

・損益計算書の当期仕入高

未着品の当期仕入高は、当期購入高570,000－仕入振替額220,000＝350,000（あるいは、残高試算表金額380,000－期首30,000＝350,000）となる。これに残高試算表の仕入1,420,000を加算した1,770,000千円が当期仕入高となる。

## 【問題 3-5】

〔解答〕

X3年度	損 益 計 算 書		(単位：千円)
I 売上高			
1 一般売上高	100,000		
2 割賦売上高	240,000	340,000	
II 売上原価			
1 期首商品	30,000		
2 当期商品仕入高	260,000		
計	290,000		
3 期末商品	40,000	250,000	
差 引			90,000
繰延割賦利益戻入			30,000
繰延割賦利益控除			58,000
売上総利益			62,000

繰延割賦利益 75,000 千円

〔解説〕 (単位：千円)

## I 過年度の繰延割賦利益の処理

- 繰延割賦利益の戻入額の計算

割賦売掛金 (過年度分)		30%	繰延割賦利益													
X1年度分期首 40,000	<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="padding: 2px;">回収</td> <td style="text-align: right; padding: 2px;">30,000</td> </tr> <tr> <td style="padding: 2px;">未回収</td> <td style="text-align: right; padding: 2px;">10,000</td> </tr> </table>	回収	30,000	未回収	10,000	←-----→	<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="padding: 2px;">戻入 *1)</td> <td style="text-align: right; padding: 2px;">9,000</td> </tr> <tr> <td style="padding: 2px;">残高</td> <td style="text-align: right; padding: 2px;">3,000</td> </tr> </table>	戻入 *1)	9,000	残高	3,000	X1年度分期首 12,000				
回収	30,000															
未回収	10,000															
戻入 *1)	9,000															
残高	3,000															
X2年度分期首 120,000	<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="padding: 2px;">回収</td> <td style="text-align: right; padding: 2px;">60,000</td> </tr> <tr> <td style="padding: 2px;">回収不能</td> <td style="text-align: right; padding: 2px;">20,000</td> </tr> <tr> <td style="padding: 2px;">未回収</td> <td style="text-align: right; padding: 2px;">40,000</td> </tr> </table>	回収	60,000	回収不能	20,000	未回収	40,000	←-----→	<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="padding: 2px;">戻入 *2)</td> <td style="text-align: right; padding: 2px;">21,000</td> </tr> <tr> <td style="padding: 2px;">消去</td> <td style="text-align: right; padding: 2px;">7,000</td> </tr> <tr> <td style="padding: 2px;">残高</td> <td style="text-align: right; padding: 2px;">14,000</td> </tr> </table>	戻入 *2)	21,000	消去	7,000	残高	14,000	X2年度分期首 42,000
回収	60,000															
回収不能	20,000															
未回収	40,000															
戻入 *2)	21,000															
消去	7,000															
残高	14,000															

- 繰延割賦利益の戻入れ (\*1)9,000+\*2)21,000)

(借) 繰 延 割 賦 利 益	30,000	(貸) 繰 延 割 賦 利 益 戻 入	30,000
-----------------	--------	---------------------	--------

- 取戻損失 (正しい金額8,000=割賦売掛金20,000-繰延割賦利益7,000-取戻商品評価額5,000) に対する修正処理

実際の処理

(借) 仕 入	5,000	(貸) 割 賦 売 掛 金	20,000
割賦商品取戻損失	15,000		

正しい処理

(借) 仕 入	5,000	(貸) 割 賦 売 掛 金	20,000
繰 延 割 賦 利 益	7,000		
割賦商品取戻損失	8,000		

修正処理

(借) 繰 延 割 賦 利 益	7,000	(貸) 繰 延 商 品 取 戻 損 失	7,000
-----------------	-------	---------------------	-------

## II 当期の割賦販売による未実現利益の繰延べ

### ・繰延割賦利益の控除額の計算

原 価		売 価	
期首商品 30,000	売上原価 250,000	割賦販売売価 366,000	一般売上105,000
当期仕入 262,000			$\times 1.2 = 126,000$
$-2,000 = 260,000$		期末商品 40,000	割賦売上 240,000

- ① 当期に計上され未回収となっている割賦売掛金：183,000
- ② 当期の割賦売上利益率： $(366,000 - 250,000) \div 366,000 = 116/366$
- ③ 繰延割賦利益控除額：① $183,000 \times$  ② $116/366 = 58,000$

(借) 繰延割賦利益控除	58,000	(貸) 繰延割賦利益	58,000
--------------	--------	------------	--------

※ 売上値引は正常品の売上原価率（利益率）の計算において除外する。ただし、損益計算書の売上高からは控除する。売上割引は営業外費用となる。割賦取戻商品については、正常品の利益率で販売に供されたと考える。

### ・繰延割賦利益の繰越額

$$X1\text{年度分}3,000 + X2\text{年度分}14,000 + X3\text{年分}58,000 = 75,000$$

## 【問題 4-1】

〔解答〕 (単位：千円)

	X1年度	X2年度	X3年度
①見込販売数量に基づく減価償却額	12,000	9,000	9,000
②見込販売収益に基づく減価償却額	16,180	6,910	6,910

〔解説〕 (単位：千円)

本問は、ソフトウェアの償却に関する問題である。販売数量や販売単価の見直しが行われた場合、その見直しの数値をどの時点から用いるかに注意する必要がある。また、償却については、残りの期間の均等額償却の金額と比較する。さらに、未償却残高がその後の見込収益を超過していないかもチェックする必要がある。

## ① 見込販売数量に基づく減価償却の方法による場合

	販売数量による償却額	均等額費用
X1年度	$30,000 \times 1,200 \text{個} (*) \div 3,000 \text{個} (**) = 12,000$ (* ) X1年度実績 (** ) 見直しはX1年度末なので販売開始時の見込販売数量 ----- 未償却残高18,000 (30,000 - 12,000) < X2年度とX3年度の見込収益合計22,500  追加償却：不要	$30,000 \div 3 \text{年} = 10,000$
X2年度	$(30,000 - 12,000) \times 900 \text{個} (*) \div (1,100 + 1,100) \text{個} (**) = 7,364$ (* ) X2年度実績 (** ) X1年度末の見直し後の見込販売数量 ----- 未償却残高 9,000 (30,000 - 12,000 - 9,000) < X3年度見込収益11,000 (* ) (* ) X1年度末の見直し後の見込販売数量1,100 × @10 追加償却：不要	$(30,000 - 12,000) \div 2 \text{年} = 9,000$
X3年度	$30,000 - 12,000 - 9,000 = 9,000$	

追加償却：各年度末の未償却残高が、翌期以降の見込販売収益を超える場合、その超過額について一時の費用または損失として処理する（研究開発費及びソフトウェア会計実務指針20項）。

## ② 見込販売収益に基づく減価償却の方法による場合

	販売収益による償却額	均等額費用
X1年度	$30,000 \times 24,000 (*) \div 44,500 (**) = 16,180$ (* ) X1年度実績 (1,200個 × @20) (** ) 見直しはX1年度末なので販売開始時の見込販売収益 ----- 未償却残高13,820 (30,000 - 16,180) < X2年度とX3年度の見込収益合計22,500  追加償却：不要	$30,000 \div 3 \text{年} = 10,000$

X2年度	$(30,000 - 16,180) \times 13,500 (*) \div (16,500 + 11,000) (**) = 6,784 <$ (* )X2年度実績 : 900個 × @15 (**)X1年度末の見直し後の見込販売収益 X2年度 : 1,100個 × @15 = 16,500 X3年度 : 1,100個 × @10 = 11,000 ----- 未償却残高6,910 $(30,000 - 16,180 - 6,910) <$ X3年度見込収益11,000 追加償却 : 不要	$(30,000 - 16,180) \div 2年 = 6,910$
X3年度	$30,000 - 16,180 - 6,910 = 6,910$	

【問題4-2】

[解答]

(借) 減 損 損 失	220	(貸) 資 産	A	70
			B	90
		共 用 資 産		60

[解説]

本問は減損処理の問題である。減損会計の手順を整理する必要がある。①個別の資産グループの減損損失を計算する。②共用資産を含むより大きな単位で減損損失を算定する。③共用資産を含む減損損失(②)から①の減損損失を控除した金額が共用資産の減損損失となる。④共用資産の負担限度額は簿価から正味売却価額を控除した金額となる。⑤共用資産が負担しきれない減損損失は何等かの基準で個別資産グループに負担させる。

資産グループごとの減損損失の認識の判定および測定						
	A	B	C	小計	共用資産	共用資産を含むより大きな単位
(1) 帳簿価額	200	500	300	1,000	300	1,300
(2) 割引前将来キャッシュ・フロー	180	450	N/A	N/A		
(3) 減損損失の認識	する	する	—			
(4) 回収可能価額	130	410	N/Z	N/A		
(5) 減損損失	△70	△90	—	△160		
(6) 減損処理後の帳簿価額	130	410	300	840	300	
共用資産を含むより大きな単位での減損損失の認識の判定及び測定						
(1) 帳簿価額	200	500	300	1,000	300	1,300
(2) 割引前将来キャッシュ・フロー						1,200
(3) 減損損失の認識						する
(4) 回収可能価額						1,080
(5) 減損損失 (1,300 - 1,080)						△ 220
(6) 資産AとBが負担する減損損失						+ 160
(7) 共用資産を加えることによる減損損失増加額(共用資産が負担)						△ 60

## 【問題4-3】

〔解答〕

## 精 算 表

勘定科目	残高試算表		整理記入		損益計算書		貸借対照表	
	借方	貸方	借方	貸方	借方	貸方	借方	貸方
現金預金他	19,000						19,000	
製 品	13,000		12,500	13,000			12,500	
備 品	20,000						20,000	
車 両	15,000						15,000	
建 物	150,000						150,000	
資産グループ甲								
機 械 X	50,000			20,000			30,000	
機 械 Y	15,000						15,000	
機 械 Z	5,000						5,000	
共 用 資 産	25,000			2,226			22,774	
ソフトウェア	46,000			17,644			28,356	
買 掛 金		15,000						15,000
備品減価償却累計額		6,250		4,297				10,547
車両減価償却累計額		3,000		1,800				4,800
建物減価償却累計額		72,500		5,488				77,988
資 本 金	200,000							200,000
繰越利益剰余金		62,000						62,000
売 上		400,000				400,000		
当期製品製造原価	340,000		36,750	15,000	361,750			
営 業 費 用	30,000				30,000			
機械減価償却費	23,750			23,750				
支 払 地 代	7,000				7,000			
	758,750	758,750						
棚卸減耗費			1,000		1,000			
製品評価損			1,500		1,500			
備品減価償却費			4,297		4,297			
車両減価償却費			1,800		1,800			
建物減価償却費			5,488		5,488			
ソフトウェアA減価償却費			7,144		7,144			
ソフトウェアB減価償却費			10,500		10,500			
減 損 損 失			22,226		22,226			
当期純(損失)						52,705	52,705	
			103,205	103,205	452,705	452,705	370,335	370,335

## 〔解説〕

本問は、製造業で、かつ、ソフトウェアを制作している企業を想定したものである。機械の減価償却費は製造原価に算入し、ソフトウェアの減価償却費は期間費用として売上原価に含めることを想定している。

## (1) 製品

(借) 当期製品製造原価	13,000	(貸) 製	品	13,000
(借) 製	品	(貸) 当期製品製造原価		15,000
棚卸減耗費	1,000			
製品評価損	1,500			

機械減価償却費を製造原価に振り替える

(借) 当期製品製造原価	23,750	(貸) 機械減価償却費	23,750
--------------	--------	-------------	--------

## (2) 減価償却

- ・備品：定率法の償却率  $1 \div 8 \times 2.5 = 0.3125$   
減価償却費： $(20,000 - 6,250) \times 0.3125 = 4,297$
- ・車両： $15,000 \times 12,000\text{km} \div 100,000\text{km} = 1,800$
- ・建物：総項数  $40(40 + 1) \div 2 = 820$   
各年度の項数：①40 ②39 ③38 ④37 ⑤36 ⑥35 ⑦34 ⑧33 ⑨32 ⑩31 ⑪30  
減価償却費： $150,000 \times 30 \div 820 = 5,488$

(借) 備品減価償却費	4,297	(貸) 備品減価償却累計額	4,297
(借) 車両減価償却費	1,800	(貸) 車両減価償却累計額	1,800
(借) 建物減価償却費	5,488	(貸) 建物減価償却累計額	5,488

## (3) ソフトウェア

- ・ソフトウェアA (収益基準)

$$16,000 \times \frac{11,520(\text{実績})}{25,800(\text{販売開始時の見込})} = 7,144 > \text{均等割 } 16,000 \div 3 \text{年} = 5,333$$

- ・B 販売数量基準

$$30,000 \times \frac{910(\text{実績})}{2,600(\text{販売開始時の見込*})} = 10,500 > \text{均等割 } 30,000 \div 3 \text{年} = 10,000$$

\*期末の見直しなので販売開始時の見込数量による。

(借) ソフトウェアA減価償却費	7,144	(貸) ソフトウェア	17,644
ソフトウェアB減価償却費	10,500		

## (4) 資産グループ甲の減損

- ・減損会計の適用に関する判定

割引前キャッシュ・フロー： $82,500 (= 24,000 \times 4 + 1,000 - 15,000 + 500) < \text{簿価 } 95,000$   
よって減損会計を適用する。



【問題 5-1】

(1)

〔解答〕 1,198百万円

〔解説〕

$$\text{借入金の時価} = \frac{100}{(1+0.03)} + \frac{100}{(1+0.03)^2} + \frac{100}{(1+0.03)^3} + \frac{1,000}{(1+0.03)^3} = 1,198$$

・シャープ製 :  $1.03 \div \equiv \equiv \equiv \text{GT} \times 100 \equiv \text{M+} 1.03 \div \equiv \equiv \equiv \times 1,000 \equiv \text{M+} \text{RM}$   
 (1,198.0・・・)

・カシオ製 :  $1.03 \div \div 1 \equiv \equiv \equiv \text{GT} \times 100 \equiv \text{M+} 1.03 \div \div 1 \equiv \equiv \equiv \times 1,000 \equiv \text{M+} \text{RM}$

〔問題〕 2-2 (1)の貸付金の時価を参照。

(2)

〔解答〕

(借) 支 払 利 息	232	(貸) 現 金 預 金	1,000
リ ー ス 債 務	768		
(借) 減 価 償 却 費	817	(貸) 減 価 償 却 累 計 額	817

〔解説〕

$$\text{リース資産} : \frac{1,000}{(1+0.06)} + \frac{1,000}{(1+0.06)^2} + \frac{1,000}{(1+0.06)^3} + \frac{1,000}{(1+0.06)^4} + \frac{1,500*}{(1+0.06)^5} = 4,586$$

(リース債務)

\* 残価保証額500を含む

・計算表

	各回のリース代 金と残価補償額	左に含ま れる利息額	リース債務 元本の支払額	リース債務 残 高
リース取引開始時				4,586
第1回支払	1,000	275	725	3,861
第2回支払	1,000	232	768	3,093
第3回支払	1,000	186	814	2,279
第4回支払	1,000	137	863	1,416
第5回支払	1,500	84(*)	916	500
	5,500	914	4,086	

(\*) 端数を調整

・減価償却費 : (取得原価4,586 - 残価保証額500) ÷ リース期間5年 = 817

(3) (単位 : 千円)

〔解答〕

(借) 社 債 利 息 (*)	860	(貸) 社 債	860
(借) 社 債	20,000	(貸) 仮 払 金	20,000

[解説]

	X1年 3/31	X2年 3/31	X3年 4/1	X4年 3/31	X5年 3/31	X6年 3/31	X7年 3/31	X8年 3/31
社債の利用高	100,000	100,000	100,000	80,000	60,000	40,000	20,000	
償還				2,000	2,000	2,000	2,000	2,000

- ・ 社債の総利用高：100,000+100,000+100,000+80,000+60,000+40,000+20,000=500,000
- ・ 社債発行差額の当期の償却：(100,000-95,700)×100,000÷500,000=860(\*)

※ 社債の残高は次のようになる。

- X1年度 95,700+860=96,560
- X2年度 96,560+860=97,420
- X3年度 97,420+860-20,000=78,280
- X4年度 78,280+688-20,000=58,968
- X5年度 58,968+516-20,000=39,484
- X6年度 39,484+344-20,000=19,828
- X7年度 19,828+172-20,000=0

(4)

[解答] 退職給付費用 256 退職給付引当金 46

[解説]

- ・ 退職給付費用：勤務費用200+利息費用68(\*1) - 期待運用収益40(\*2) - 未認識数理差異償却22 + 過去勤務費用償却50(\*3) = 256
- (\*1) 退職給付債務1,360×5%=68
- (\*2) 年金資産1,000×4%=40
- (\*3) 過去勤務費用300÷6年=50
- ・ 退職給付引当金：期首160+退職給付費用256-拠出額370=46

退職給付計算表 (単位：千円)

	期首残高		第2年度の処理		期末残高	
	借方	貸方	借方	貸方	借方	貸方
退職金資産	1,000		③ 45	*3) 130	1,285	
退職給付債務		1,360	*2) 370	① 200		1,498
未認識数理計算上の差異		100	④ 22	③ 5		83
未認識過去勤務費用	300			⑤ 50	250	
退職給付費用の未収(前受)額	160		*1) 256	*2) 370	46	
	1,460	1,460			1,535	1,581
退職給付費用				*1) 256		
勤務費用			① 200			
利息費用			② 68			
退職金資産期待運用収益				③ 40		
未認識数理差異償却				④ 22		
未認識過去勤務費用償却			⑤ 50			

【問題5-2】

[解答]

損益計算書  
自X5年1月1日 至X5年12月31日

諸費用	3,400	収益	18,000
支払利息(リース)	295		
減価償却費(リース資産)	820		
利息費用(設備)	52		
減価償却費(設備)	4,345		
社債利息	852		
退職給付費用	4,587		
当期純利益	3,649		
	18,000		18,000

貸借対照表  
X5年12月31日

諸資産	40,000	諸負債	6,000
リース資産	4,097	リース債務	4,212
設備	17,380	資産除去債務	1,777
		社債	4,335
		退職給付引当金	587
		資本金	31,000
		利益剰余金	13,187
		新株予約権	379
	61,477		61,477

[解説] (単位：千円)

本問は、リース会計、資産除去債務会計、転換社債型新株予約権付社債および退職給付会計という負債に関する処理を問うものである。本問を滞ることなく解ければ本書のレベルをマスターしたことになる。

(1) リース契約

- リース資産およびリース債務の金額

$$\text{年金現価係数} 4.9173 : 1 / (1+0.06) + 1 / (1+0.06)^2 + 1 / (1+0.06)^3 + 1 / (1+0.06)^4 + 1 / (1+0.06)^5 + 1 / (1+0.06)^6$$

よって、リース契約の最初の測定額：4,917 (1,000×年金現価係数4.917)

シャープ製：1.06            (4,917.3・・・)

カシオ製：1.06            (4,917.3・・・)

- 支払利息とリース債務の返済額

支払利息：4,917×6%=295、リース債務の返済額：705(1,000-295)

- リース資産の減価償却：820 (4,917÷6年)

(借) リース資産	4,917	(貸) リース債務	4,917
(借) 支払利息	295	(貸) 支払リース料	1,000
リース債務	705		
(借) 減価償却費	820	(貸) リース資産	820

## (2) 資産除去債務

- 資産除去債務の当初の測定額：1,725 ( $=2,000 \times (1 + 0.03)^5$ )

シャープ製：1.03  $\frac{\square}{\square} \frac{\square}{\square} \frac{\square}{\square} \frac{\square}{\square} \frac{\square}{\square} \frac{\square}{\square} \frac{\square}{\square} \times 2,000 \frac{\square}{\square}$  (1,725)

カシオ製：1.03  $\frac{\square}{\square} \frac{\square}{\square} 1 \frac{\square}{\square} \frac{\square}{\square} \frac{\square}{\square} \frac{\square}{\square} \frac{\square}{\square} \frac{\square}{\square} \times 2,000 \frac{\square}{\square}$  (1,725)

：1.03  $\frac{\square}{\square} \frac{\square}{\square} 2,000 \frac{\square}{\square} \frac{\square}{\square} \frac{\square}{\square} \frac{\square}{\square} \frac{\square}{\square}$  (1,725)

- 利息費用：52 ( $=1,725 \times 3\%$ )
- 減価償却費：4,345 ( $= (20,000 + 1,725) \div 5$ )

(借) 設備	1,725	(貸) 資産除去債務	1,725
(借) 利息費用	52	(貸) 資産除去債務	52
(借) 減価償却費	4,345	(貸) 設備	4,345

## (3) 転換社債型新株予約権付社債

- 償却原価法による社債利息の計算と社債の増額

252 ( $=$ 期首社債14,198  $\times 6\%$   $-$ 15,000  $\times 4\%$ )

(借) 社債利息	252	(貸) 社債	252
----------	-----	--------	-----

なお、社債券面額15,000  $\times 4\%$   $=$ 600は、諸費用として処理済みであるがこれを社債利息に振り替える。

(借) 社債利息	600	(貸) 諸費用	600
----------	-----	---------	-----

## 社債の償却原価の計算

	実効利率(6%) による社債利息	表面利率(4%) による社債利息	社債の発行 差額の償却	償却原価
X5年度期首				14,198
X5年度	852	600	252	14,450
X6年度	867	600	267	14,717
X7年度	883	600	283	15,000

- 新株予約権の行使に伴う新株発行

社債からの振替額：10,115 ( $=$ 期末社債14,198  $+ 252$ )  $\times 70\%$

新株予約権からの振替額：885 ( $=$ 1,264  $\times 70\%$ )

(借) 社債	10,115	(貸) 資本金	11,000
新株予約権	885		

## (4) 退職給付

退職給付計算表 (単位: 千円)

	期首残高		第2年度の処理		期末残高	
	借方	貸方	借方	貸方	借方	貸方
退職金資産	20,000		③ 800 *2) 5,000	*3) 1,000	24,800	
退職給付債務		28,000	*3) 1,000	① 3,000 ② 1,400 差 520		31,920
未認識数理計算上の差異	7,000			③ 200 ④ 700 差 520 ⑤ 87	6,533	
退職給付費用の未収(前受)額	1,000		*1) 4,587	*2) 5,000	587	
	28,000	28,000			31,920	31,920
退職給付費用				*1) 4,587		
勤務費用			① 3,000			
利息費用			② 1,400			
退職金資産期待運用収益				③ 600		
未認識数理差異償却			④ 700 ⑤ 87			

(借) 退職給付費用	4,565	(貸) 退職給付引当金	4,565
(借) 退職給付引当金	5,000	(貸) 退職年金費用	5,000

## 【問題6-1】

〔解答〕

## 貸借対照表

X6年3月31日

諸 資 産	78,700	諸 負 債	33,460
現 金 預 金	2,100	資 本 金	15,670
		資 本 準 備 金	5,150
		そ の 他 資 本 剰 余 金	4,800
		利 益 準 備 金	500
		そ の 他 利 益 剰 余 金	22,100
		自 己 株 式	△1,600
		新 株 予 約 権	2,000
		自 己 新 株 予 約 権	△1,280
	80,800		80,800

当期の株式報酬費用：180

〔解説〕

本問は、増資、自己株式、新株予約権、ストックオプション（新株予約権）に関する問題である。自己株式と自己新株予約権の会計処理について違いを理解する。

## (1) 増資

払込額：8,000（1株当たり160×50株）。割当株50株のうち40株は新株発行、10株は自己株式の処分による。自己株式の取得金額は1,700は、割当額10株×160=1,600を100超過（自己株式の処分損）となるが、この金額はその他資本剰余金の減少とせず、資本金等増加限度額を減少させる。

資本金等増加限度額 6,300	} 新株の交付による払込額6,400(40/50株)
自己株式 1,700	

よって、資本金等増加限度額は6,300(8,000-1,700)となり、その半分3,150を資本金に組み入れず資本準備金とする。

(借) 仮 受 金	8,000	(貸) 資 本 金	3,150
		資 本 準 備 金	3,150
		自 己 株 式	1,700

## (2) 自己株式の処分

(借) 仮 受 金	1,500	(貸) 自 己 株 式	1,700
そ の 他 資 本 剰 余 金	200		

## (3) 新株予約権（手数料は原価に加算）

(借) 自 己 新 株 予 約 権	1,280	(貸) 仮 払 金	1,280
-------------------	-------	-----------	-------



【問題 6-2】

〔解答〕

株主資本等変動計算書

(単位：千円)

	株主資本				評価・換算 差 額 等			新 株 予 約 権	純資産 合 計
	資本金	資 本 剰余金	利 益 剰余金	株主資 本合計	その他 有価証 券評価 差額金	繰 延 ヘッジ 損 益	評価・ 換算差 額 等 合 計		
当期首残高	10,000	2,000	3,000	15,000	-400	490	90	600	15,690
当期変動額									
新株予約権の行使	1,200	1,200		2,400				-600	1,800
当期純利益			1,500	1,500					1,500
株主資本以外の項 目 (純額)					-90	-110	-200		-200
当期末残高	11,200	3,200	4,500	18,900	-490*	380	-110	0	18,790

〔解説〕 (単位：千円)

本問は、純資産項目を横に並べる様式の株主資本等変動計算書の作成問題である。ここでは、ヘッジ会計について繰延ヘッジ法による（〔問題〕 2-3⑩の時価ヘッジ法を参照）。

2 当期末のその他有価証券評価差額金

A 社株式：原価1,500、時価1,410。評価差額-90

B 社株式：原価2,500、時価2,100。評価差額-400 / 計 -490\*

この計を当期末残高に記入すると、当期の増減は-90となる。

B 株式の繰延ヘッジ損益

期首490、期末 380。よって当期増加額（純額）は-110

3 新株予約権に関する取引

(借) 現 金 預 金	1,800	(貸) 資 本 金	1,200
新 株 予 約 権	600	資 本 準 備 金	1,200

【問題 6-3】

〔解答〕

問 1 14,400

問 2 (1)9,400

(2)7,000

問 3 12,400

〔解説〕

本問は、会社法上の分配可能額を算定する問題である。6-7-2に示した図解によって算定できる。なお、最終事業年度末日から配当効力発生日までの自己株式取引について、分配可能額の算定との関係を理解する。

- 問1 剰余金：その他資本剰余金5,000+その他利益剰余金20,000=25,000  
 のれん等調整額：のれん20,000×1/2=10,000+繰延資産5,000=15,000  
 資本等金額：資本金10,000+準備金（資本準備金と利益準備金）2,400=12,400  
 のれん等調整額が資本等金額を超える額：15,000-12,400=2,600  
 分配可能額：剰余金25,000-自己株式6,000-その他有価証券評価差額金2,000-  
 のれん等調整額が資本等金額を超える額2,600=14,400  
 6-7-2(3)の図を参照。

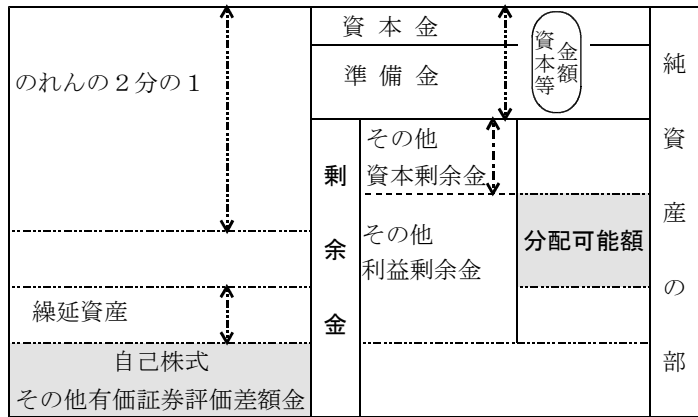
のれんの2分の1  繰延資産  自己株式 その他有価証券評価差額金	のれん等調整額	資本金		資本等金額	純 資 産 の 部
		準備金			
		剰余金	その他資本剰余金	分配可能額	
			その他利益剰余金		

- 問2(1) のれんの2分の1 (15,000) < 資本金等金額+その他資本剰余金 (12,400+5,000)  
 のれん等調整額：のれん30,000×1/2=15,000+繰延資産5,000=20,000  
 のれん等調整額が資本等金額を超える額：20,000-12,400=7,600  
 分配可能額：剰余金25,000-自己株式6,000-その他有価証券評価差額金2,000-  
 のれん等調整額が資本等金額を超える額7,600=9,400  
 ※ 6-7-2(3)の図ハ(1)を参照

のれんの2分の1  繰延資産  自己株式 その他有価証券評価差額金	のれん等調整額	資本金		資本等金額	純 資 産 の 部
		準備金			
		剰余金	その他資本剰余金	分配可能額	
			その他利益剰余金		

- (2) のれんの2分の1 (20,000) > 資本金等金額+その他資本剰余金 (12,400+5,000)  
 分配可能額：剰余金25,000-繰延資産5,000-自己株式6,000-その他有価証券評価差額金  
 2,000-その他資本剰余金5,000=7,000 (その他資本剰余金が分配不能となる)

※ 6-7-2(3)の図ハ(2)を参照



問3 結果的に、最終事業年度の末日から分配発効日までの自己株式の追加取得分を最終事業年度末日の分配可能額から控除することで計算できる。これに対し、会社法上の計算は分配効力発生日の自己株式の帳簿価額から出発する考え方で次のようになる。

最終事業年度の貸借対照表の分配可能額から控除すべき自己株式の計算

分配効力発生日の自己株式の帳簿価額	-3,500 *	
自己株式処分差額	-800	←-----
自己株式消却額	-1,500	-----
自己株式の処分対価額	-2,200	←-----
分配可能額から控除すべき額	<u>-8,000</u>	) 処分簿価3,000

分配可能額：剰余金25,000－自己株式8,000－その他有価証券評価差額金2,000－のれん等調整額が資本等金額を超える額2,600＝12,400

\*) 分配効力発生日の自己株式の帳簿価額3,500は次の自己株式勘定により求められる。

自己株式			
末日	6,000	処分	3,000
追加取得	2,000	消却	1,500
		<b>発効日残高</b>	<b>3,500</b>

会社法の規定は、自己株式勘定の貸方の金額8,000を発行日残高3,500から修正して求めるものである。借方側で8,000を求めることもできる。この場合は最終事業年度末日の自己株式の金額に追加取得の金額を加算することとなる。

## 【問題 7-1】

〔解答〕

(円)

(1)	(借) 売 掛 金	2,000,000	(貸) 売 上	2,000,000
(2)	(借) その他有価証券	3,180,000	(貸) 現金預金	3,180,000
(3)	(借) 建 物	10,400,000	(貸) 現金預金	10,400,000
(4)	(借) 売 掛 金	200,000	(貸) 為替差損益	200,000
	(借) その他有価証券	18,000	(貸) その他有価証券評価差額金	18,000
	(借) 有価証券評価損	74,000	(貸) その他有価証券	74,000
	(借) 減価償却費	165,079	(貸) 減価償却累計額	165,079

〔解説〕 (単位：円)

本問は外貨建取引に関する換算問題である。その他有価証券の評価差額は、外貨の値上り・値下りではなく円貨換算額の差額となる。したがって、外貨が値下がりしても円安ならば評価益となることもある。逆に、外貨が値上りしても円高なら評価損ということもある。

有価証券の期末評価

短期債券	簿価1,060,000	時価9,800ドル×110円=1,078,000	評価差額金+18,000
長期債券	簿価1,060,000	時価9,600ドル×110円=1,056,000	-4,000
株 式	簿価1,060,000	時価9,000ドル×110円=990,000	-70,000

減価償却費

耐用年数は20年であり、総項数は210となる。 $(n(n+1)/2)$ 

減価償却費：10,400,000×20÷210×2ヵ月÷12ヵ月=165,079

※ 次の計算も可

- ・耐用年数20年は240ヵ月。総項数： $n(n+1)/2$ から、 $240(240+1)/2=28,920$
  - ・最初の1ヵ月の減価償却費：¥10,400,000×(240/28,920)=¥86,307
  - ・次の1ヵ月の減価償却費：¥10,400,000×(239/28,920)=¥85,947
- よって、2ヵ月間の減価償却費：¥86,307+¥85,947=¥172,254

## 【問題 7-2】

〔解答〕

貸借対照表				損益計算書			
(千円)				(千円)			
現 金	184	買 掛 金	368	期 首 商 品	50	売 上	960
売 掛 金	460	長 期 借 入 金	920	当 期 仕 入 高	624	期 末 商 品	92
商 品	92	減 価 償 却 累 計 額	270	減 価 償 却 費	135	為 替 差 損 益	557
有 価 証 券	635	本 店	2,638	そ の 他 の 費 用	312		
建 物	2,700	そ の 他 の 有 価 証 券 評 価 差 額 金	△ 125	純 利 益	488		
	<u>4,071</u>		<u>4,071</u>		<u>1,609</u>		<u>1,609</u>

## 〔解説〕

本問は、在外支店の財務諸表（損益計算書と貸借対照表）の換算の問題である。損益計算書と貸借対照表を次に示す決算整理後残高試算表の形で円換算することで換算差損益が計算される。

財務諸表 項目	外貨表示決算整理後残高試算表 (単位：1ドル)		換算 レート	換算後円表示整理後残高試算表 (単位：千円)		損益計算書 (単位：千円)		貸借対照表 (単位：千円)	
現金	2,000		92	184				184	
売掛金	5,000		92	460				460	
商品	1,000		92	92				92	
その他有価証券									
短期債券	2,000		*	175				175	
株式	3,000		*	460				460	
建物	15,000		180	2,700				2,700	
買掛金		4,000	92		368				368
長期借入金		10,000	92		920				920
減価償却累計額		1,500	180		270				270
本店									
開設時		10,000	180		1,800				1,800
増加額		2,500	140		350				350
その他有価証券評価差額金			*	125				125	
売上		10,000	96		960	960			
期首商品	500		100	50		50			
当期仕入高	6,500		96	624		624			
期末商品		1,000	92		92		92		
減価償却費	750		180	135		135			
その他の費用	3,250		96	312		312			
	39,000	39,000		5,317	4,760				
為替差損益					557	557			
当期純利益						488			488
				5,317	5,317	1,609	1,609	4,196	4,196

## その他有価証券

- ・短期債券：時価175千円(1,900<sup>F<sub>レ</sub></sup>×92円)－原価280千円(2,000<sup>F<sub>レ</sub></sup>×140円)＝－105千円(評価差額金)
- ・株式：時価460千円(5,000<sup>F<sub>レ</sub></sup>×92円)－原価480千円(3,000<sup>F<sub>レ</sub></sup>×160円)＝－20千円(評価差額金)
- ・評価差額金合計：－125千円

## 【問題 7-3】

〔解答〕 (千円)

問 1	①	1,480	②	360	③	1,120	④	2,680
-----	---	-------	---	-----	---	-------	---	-------

問 2	繰延税金資産	360	繰延税金負債	1,200
-----	--------	-----	--------	-------

問 3

法定実効税率による法人税等 (調整)	(	1,520)
費途不明金の損金不算入額	(+)	400)
受取配当金の益金不算入	(-	800)
税効果会計適用後の法人税等	(	<u>1,120)</u>

〔解説〕 (千円)

本問は、税効果会計に関する一連の処理に関する問題である。まず、会計上の収益・費用と税務上の益金・損金との違いから、課税所得を計算し納付すべき法人税等の金額を算定する。次に、会計上の資産・負債と税務上の資産・負債との差異を求め、繰延税金資産・繰延税金負債を算定する（前期との増減額を法人税等調整額を相手勘定として処理する）。最後に、「法定実効税率による法人税等」と「税効果適用後の法人税等」の違いについて分析を行う（永久差異がなければ両者は法定実効税率で一致する）。

## I 納付すべき法人税等の算定

納 税 申 告 書			
税引前当期純利益			3,800
加算：貸倒引当金繰入の損金不算入	+	500	
減価償却費の損金不算入	+	400	
使途不明金の損金不算入	+	<u>1,000</u>	+ 1,900
減算：受取配当金の益金不算入			<u>- 2,000</u>
課税所得			<u>3,700</u>
納付すべき法人税等：3,700×0.4=1,480			

(借) 法人税等	1,480	(貸) 未払法人税等	1,480
----------	-------	------------	-------

## II 一時差異と法人税等調整額の算出

将来減算一時差異	会計上の資産	税法上の資産	差 異
受取手形	0	500	500
設 備	<u>5,000</u>	<u>5,400</u>	<u>400</u>
	5,000	5,900	900
将来加算一時差異	会計上の資産	税法上の資産	差 異
その他有価証券	8,000	5,000	3,000

一時差異の当期増減表

	期首	減少	増加	期末
将来減算一時差異				
受取手形(貸倒引当金否認)	0	0	500	500
設備(減価償却限度超過額)	0	0	400	400
合計	0	900		900
税率	40%	40%		40%
繰延税金資産	0	360		360
将来加算一時差異				
その他有価証券	0	3,000		3,000
合計	0	3,000		3,000
税率	40%	40%		40%
繰延税金負債	0	1,200		1,200

(借) 繰延税金資産	360	(貸) 法人税等調整額	360
------------	-----	-------------	-----

将来加算一時差異 $3,000 \times 40\% = 1,200$  (直接、繰延税金負債に計上。法人税等調整額を通さない。)

#### 損益計算書の表示

税引前当期純利益		( 3,800 )	
法人税等	( 1,480 )		
法人税等調整額	<u>( 360 )</u>	<u>( 1,120 )</u>	29.5%
当期純利益		<u><u>( 2,680 )</u></u>	

#### Ⅲ 「法定実効税率による法人税等の金額」と「税効果会計適用後の法人税等の金額」の分析

法定実効税率による法人税等 (調整)	( 1,520 )	40%	税引前純利益 $3,800 \times 0.4$
使途不明金の損金不算入額	(+ 400)	+10.5% (*1)	使途不明金の税金 $1,000 \times 0.4$
受取配当金の益金不算入	<u>(- 800)</u>	-21.0% (*2)	受取配当金の税金 $2,000 \times 0.4$
税効果会計適用後の法人税等	<u><u>( 1,120 )</u></u>	29.5%	←

(\*1)  $400 \div 3,800 \times 100\% = 10.5\%$

(\*2)  $800 \div 3,800 \times 100\% = 21\%$

#### 【問題7-4】

[解答]

問1 588千円

問2 1,355千円

問3 法人税等調整額 1,120千円、税引後の当期純利益 353千円。

## 問4

## 貸借対照表

(単位：千円)

資産の部		負債の部	
I 流動資産		I 流動負債	
現金預金	( 8,096)	買掛金	10,000
売掛金	(17,600)	未払法人税等	( 1,355)
貸倒引当金	( 264)	II 固定負債	
売買目的有価証券	( 9,600)	長期借入金	19,000
繰越商品	( 5,800)	繰延税金負債	( 274)
繰延税金資産	( 80)	負債合計	( 30,629)
流動資産合計	( 40,912)	純資産の部	
II 固定資産		I 株主資本	
(1) 有形固定資産		(1) 資本金	50,000
建物	16,000	(2) 利益剰余金	
減価償却累計額	7,200	別途積立金	10,000
(2) 投資その他の資産		繰越利益剰余金	( 1,973)
関連会社株式	( 10,000)	株主資本合計	
その他有価証券	( 30,500)	II 評価・換算差額等	61,973
売掛金		その他有価証券評価差額金	
貸倒引当金	( 2,000)	評価・換算差額合計	( 410)
繰延税金資産	( 1,600)	純資産合計	( 410)
固定資産合計	( 2,400)	負債純資産部合計	( 62,383)
資産合計	( 52,100)		
	( 93,012)		( 93,012)

〔解説〕 (単位：千円)

本問は税効果会計に関する問題である。問題文のII②の回収が危惧される売掛金2,000の処理であるが、通常、得意先企業が法的整理等により回収不能額が確定するまで1年を超えることを想定し、売掛金を固定資産の投資その他の資産に含める。

## I 未処理の決算整理事項

## 1 当座預金に関する処理

## 銀行勘定調整表

企業の帳簿残高	2,700	銀行残高証明書残高	3,500
売掛金の回収	+ 400	未取付小切手	-500
光熱費の支払	- 100		
	<u>3,000</u>		<u>3,000</u>

(借) 現金預金	300	(貸) 売掛金	400
税引前当期純利益 (光熱費)	100		

## 2 当座預金へ振り込まれた売掛金400千円について修正処理が必要

400千円×1.5%＝6千円を貸倒引当金から減額する。

(借) 貸倒引当金	6	(貸) 税引前当期純利益 (貸倒引当金繰入)	6
-----------	---	---------------------------	---

未処理となっている売掛金2,000千円について1,600千円の貸倒引当金を設定する。

(借) 税引前当期純利益	1,600	(貸) 貸倒引当金	1,600
(貸倒引当金繰入)			

### 3 有価証券

- ・ A株式について有価証券運用益を計上する。

(借) 売買目的有価証券	400	(貸) 税引前当期純利益	400
		(有価証券運用損益)	

- ・ B株式は関連会社株式で取得原価を貸借対照表価額とするので処理は不要。

- ・ あ株式

(借) その他有価証券	800	(貸) 繰延税金負債	320
		その他有価証券評価差額金	480

- ・ い株式

(借) 繰延税金資産	40	(貸) その他有価証券	100
その他有価証券評価差額金	60		

- ・ う社債については、償却原価を求める。

	①受取利息 (実効利率)	②表面利率	③差額の償却額 ①－②	④帳簿価額 前年④＋③
X1年度期首				9,485
X1年度	759	600	159	9,644
X2年度	772	600	172	9,816
X3年度	785	600	185	10,001

当年度償却原価の増額分（上の計算表の③のX2年度分172千円）を処理する。

(借) その他有価証券	172	(貸) 税引前当期純利益	172
		(有価証券利息)	

当期末の償却原価（9,816千円）と時価（9,800千円）を比較して評価差額について処理する。

(借) 繰延税金資産	6	(貸) その他有価証券	16
その他有価証券評価差額金	10		

### 4 商品評価損を計上する。

(借) 税引前当期純利益	200	(貸) 繰越商品	200
(商品評価損)			

以上から、税引前当期純利益は 1,910千円－100千円（光熱費）＋6千円（貸倒引当金戻入）－1,600千円（貸倒引当金繰入）＋400千円（有価証券運用益）＋172千円（社債の受取利息）－200千円（商品評価損）＝588千円。

## II 法人税等、法人税等調整額及び繰延税金資産の関係

修正された税引前当期純利益588千円に対し、課税所得を計算し法人税等の納付額を算出する。この金額はまた未払法人税等に計上される。

## 法人税等納付額の計算 (単位：千円)

税引前当期純利益		588
加算：貸倒引当金限度超過額	+	1,600
商品評価損否認額	+	200
減価償却限度超過額	+	1,400
減算：商品評価損認容額	-	400
課税所得		<u>3,388</u>
法人税等 (実効税率40%)		1,355

これから、法人税等の納付額は1,355千円と計算され、未払法人税等を認識する。

(借) 当期純利益	1,355	(貸) 未払法人税等	1,355
(法人税等)			

## 一時差異の当期増減表

(単位：千円)

	X2年度期首	減少	増加	X2年度末
将来減算一時差異				
商品(商品評価損否認額)	400	400	200	200
建物(減価償却限度超過額)	3,000	0	1,400	4,400
売掛金(貸倒引当金繰入限度超過額)	0	0	1,600	1,600
合計	3,400	2,800		6,200
税率	40%	40%		40%
	1,360	1,120		2,480
その他有価証券				
あ株式(評価益)				+800
税率				40%
繰延税金負債				320
い株式・う社債(評価損)				-116
税率				40%
繰延税金資産				46

(借) 繰延税金資産	1,120	(貸) 当期純利益	1,120
		(法人税等調整額)	

損益計算書の関連する部分を示すと次のように法人税等の金額は税引前当期純利益の40%となる。

税引前当期純利益		588	
法人税等	1,355		40%
法人税等調整額	<u>-1,120</u>	235	← 60%
当期純利益		<u>353</u>	←

繰延税金資産は、貸借対照表の表示において、その発生要因となった資産の分類に基づいて流動固定項目に区分される。商品評価損に関わる繰延税金資産80千円は流動資産となり、それ以外の売掛金(不良債権)と建物に関する繰延税金資産2,400千円は、固定資産の投資その他の資産区分において表示している。なお、その他有価証券に関する繰延税金資産と繰延税金負債は、問題Ⅱ⑥の指示によりまとめて固定負債に表示する。

## 【問題 8-1】

〔解答〕

直接法

キャッシュ・フロー計算書

(単位：千円)

I 営業活動によるキャッシュ・フロー	
営業収入	( 237,300)
商品の仕入れによる支出	(△ 155,100)
人件費の支出	(△ 35,000)
その他営業支出	(△ 29,130)
小計	( 18,070)
利息及び配当金の受領額	( 10,300)
利息の支払額	(△ 1,870)
法人税等の支払額	(△ 4,000)
営業活動によるキャッシュ・フロー	( 22,500)
II 投資活動によるキャッシュ・フロー	
有形固定資産の売却収入	( 5,200)
投資活動によるキャッシュ・フロー	( 5,200)
III 財務活動によるキャッシュ・フロー	
長期借入金の返済支出	(△ 7,000)
配当金の支払額	(△ 8,000)
財務活動によるキャッシュ・フロー	(△ 15,000)
IV 現金及び現金同等物の増加額	( 12,700)
V 現金及び現金同等物の期首残高	( 19,250)
VI 現金及び現金同等物の期末残高	( 31,950)

間接法

キャッシュ・フロー計算書

(単位：千円)

I 営業活動によるキャッシュ・フロー	
税引前当期純利益	( 24,540)
減価償却費	( 3,200)
貸倒引当金の減少額	(△ 600)
受取利息・配当金	(△ 10,360)
支払利息	( 1,770)
固定資産売却益	(△ 1,200)
売上債権の減少額	( 30,000)
棚卸資産の増加額	(△ 13,000)
仕入債務の減少額	(△ 15,100)
前払費用の増加額	(△ 180)
未払費用の減少額	(△ 200)
前受収益の減少額	(△ 800)
小計	( 18,070)
利息及び配当金の受領額	( 10,300)
利息の支払額	(△ 1,870)
法人税等の支払額	(△ 4,000)
営業活動によるキャッシュ・フロー	( 22,500)

〔解説〕 (単位：千円)

本問は、資料からキャッシュ・フロー計算書（営業活動によるキャッシュ・フロー区分について直接法と間接法の両者）を作成する問題である。本問を滞ることなく解くことが本書の想定するレベルである。営業活動によるキャッシュ・フロー区分の「小計」の金額、利息及び配当金の受領額と利息の支払額の計算がポイントなる。

貸借対照表の2期間の差額(当期－前期)

現金	12,700	
売掛金		30,000
商品	13,000	
前払費用	180	
未収収益	60	
商品		8,000
買掛金	15,100	
未払費用	300	
前受収益	800	
未払法人税等		5,816
長期借入金	7,000	
貸倒引当金	600	
減価償却累計額	800	
利益準備金		800
任意積立金		1,800
繰越利益剰余金		4,124
	50,540	50,540

この貸借差額を消去ながら振替処理する。

## 直接法の精算表

現金	12,700			①	12,700	
売掛金		30,000	②	30,000		
商品	13,000			③	13,000	
前払費用	180			④	180	
未収収益	60			⑤	60	
備品		8,000	⑥	8,000		
買掛金	15,100			⑦	15,100	
未払費用	300			⑧	300	
前受収益	800			⑨	800	
未払法人税等		5,816	⑩	5,816		
長期借入金	7,000			⑪	7,000	
貸倒引当金	600			⑫	600	
減価償却累計額	800		⑬	3,200	⑥	4,000
利益準備金		800	⑭	800		
任意積立金		1,800	⑭	1,800		
繰越利益剰余金		4,124	⑭	4,124		
	50,540	50,540				
売上高		200,000	1)	230,000	②	30,000
受取手数料		8,100	⑨	800		
			2)	7,300		
売上原価	127,000		③	13,000	3)	155,100
			⑦	15,100		
給料	34,800		⑧	200	4)	35,000
営業費	28,950		④	180	5)	29,130
貸倒引当金繰戻入	- 600		⑫	600		
減価償却費	3,200				⑬	3,200
受取利息・配当金		10,360	⑤	60		
			6)	10,300		
支払利息	1,770		⑧	100	7)	1,870
備品売却益		1,200	⑥	1,200		
法人税等	9,816				⑩	9,816
純利益	14,724				⑭	14,724
	219,660	219,660				
営業活動によるキャッシュ・フロー						
売上収入				1)	230,000	
受取手数料収入				2)	7,300	
仕入支出			3)	155,100		
人件費支出			4)	35,000		
その他営業支出			5)	29,130		
利息及び配当金の受取額				6)	10,300	
利息の支払額			7)	1,870		
法人税等の支払額			⑩	4,000		
投資活動によるキャッシュ・フロー						
備品売却収入				⑥	5,200	
財務活動によるキャッシュ・フロー						
長期借入金の返済支出			⑪	7,000		
配当金支払額			⑭	8,000		
現金及び現金同等物の増加額			①	12,700		

①～⑭まで、貸借対照表の増減額を消去しながら損益計算書またはキャッシュ・フロー計算書の科目に振り替える。次に、1)～7)は損益計算書の金額をキャッシュ・フローの金額に修正しキャッシュ・フロー計算書に振り替える。

⑥の備品売却に関する処理は次のとおりとなる。

売却時の処理

(借) 現 金	5,200	(貸) 備 品	8,000
減価償却累計額	4,000	備品売却益	1,200

キャッシュ・フロー計算書作成のための処理

(借) 備 品 ×	8,000	(貸) 減価償却累計額 ×	4,000
備品売却益 ×	1,200	備品売却収入 ○	5,200

×：貸借対照表の増減額と消去 ○キャッシュ・フロー計算書に記載

④、⑤、⑧および⑨の損益の整理は、貸借対照表の増減額を対応する損益計算書の収益・費用科目に振り替え、修正されたキャッシュ・フローをキャッシュ・フロー計算書に振り替える。

間接法の精算表

現 金	12,700			①	12,700	
売 掛 金		30,000	②	30,000		
商 品	13,000			③	13,000	
前払費用	180			④	180	
未収収益	60			⑤	60	
備 品		8,000	⑥	8,000		
買 掛 金	15,100			⑦	15,100	
未払費用	300			⑧	200	
				⑧	100	
前受収益	800			⑨	800	
未払法人税等		5,816	*2)	5,816		
長期借入金	7,000			⑩	7,000	
貸倒引当金	600			⑪	600	
減価償却累計額	800		⑫	3,200	⑬	4,000
利益準備金		800	*1)	800		
任意積立金		1,800	*1)	1,800		
繰越利益剰余金		4,124	*1)	4,124		
	50,540	50,540				
キャッシュ・フロー計算書						
営業活動によるキャッシュ・フロー						
税引前当期純利益				*1)	14,724	
				*2)	9,816	
売上債権の減少額			②	30,000		
棚卸資産の増加額			③	13,000		
前払費用の増加額			④	180		
受取利息・配当金			⑤	10,360		
備品売却益			⑥	1,200		
仕入債務の減少額			⑦	15,100		
未払費用の減少額			⑧	200		
支払利息				⑧	1,770	
前受収益の減少額			⑨	800		

貸倒引当金の減少額	⑪	600		
減価償却費			⑫	3,200
利息及び配当金の受取額			⑤	10,300
利息の支払額	⑧	1,870		
法人税等の支払額	*2)	4,000		
投資活動によるキャッシュ・フロー				
備品売却収入			⑥	5,200
財務活動によるキャッシュ・フロー				
長期借入金の返済支出	⑩	7,000		
配当金支払額	*1)	8,000		
現金及び現金同等物の増加額	①	12,700		

損益の整理については、利息と受取配当金の処理が直接法と異なる。

⑤の未収利息（受取利息）の処理

(借) 受取利息・配当金	○	10,360	(貸) 未収利息	×	60
			利息及び配当金の受領額	○	10,300

⑧の未払費用（給料200と支払利息100）の処理

(借) 未払費用の減少額	○	200	(貸) 未払費用	×	200
--------------	---	-----	----------	---	-----

(借) 利息の支払額	○	1,870	(貸) 未払費用	×	100
			支払利息	○	1,770

借方の利息の支払額1,770は、小計の下に記載し、貸方の支払利息は小計の上に記載し税引前当期純利益の修正項目となる。

## 【問題 8-2】

〔解答〕

直接法

キャッシュ・フロー計算書	
I 営業活動によるキャッシュ・フロー	
営業収入	1,560
商品の仕入れによる支出	- 700
小計	- 860
法人税等の支払額	- 71
営業活動によるキャッシュ・フロー	789
II 投資活動によるキャッシュ・フロー	0
III 財務活動によるキャッシュ・フロー	
借入れによる収入	1,000
財務活動によるキャッシュ・フロー	1,000
IV 現金及び現金同等物の増加額	1,789
V 現金及び現金同等物の期首残高	0
VI 現金及び現金同等物の期末残高	1,789

間接法

キャッシュ・フロー計算書	
I 営業活動によるキャッシュ・フロー	
税引前当期純利益	221
為替換算益	- 50
為替換算損	100
貸倒引当金の増加額	- 11
売上債権の減少額	600
小計	860
法人税等の支払額	- 71
営業活動によるキャッシュ・フロー	789
II 投資活動によるキャッシュ・フロー	0
III 財務活動によるキャッシュ・フロー	
借入れによる収入	1,000
財務活動によるキャッシュ・フロー	1,000
IV 現金及び現金同等物の増加額	1,789
V 現金及び現金同等物の期首残高	0
VI 現金及び現金同等物の期末残高	1,789

## 〔解説〕

本問は、貸倒れによる貸倒引当金の取崩しと本文で扱わなかった為替差損益のキャッシュ・フロー計算書における処理を問うものである。為替差損益については、売掛金（買掛金、商品）によるものと借入金（貸付金）によるものとの処理が異なることに注意する。また、貸倒引当金の取崩しについては本文の説明を補足している。

## 直接法

貸借対照表項目	増減額		修正	
現金預金	1,789			① 1,789
売掛金		550	② 550	
貸倒引当金	11			③ 11
未払法人税等		17	④ 17	
長期借入金		1,100	⑤ 1,100	
繰越利益剰余金		133	⑥ 133	
	1,800	1,800		
損益計算書	費用	収益		
売上		1,000	③ 11 1) 1,539	② 550
売上原価	700			2) 700
為替換算益		50	3) 50	
為替換算損	100			4) 100
貸倒引当金繰入	29			5) 29
法人税等	88			④ 88
当期純利益	133			⑥ 133
	1,050	1,050		
キャッシュ・フロー計算書				
営業活動によるキャッシュ・フロー				
営業収入			5) 29	1) 1,539 3) 50
商品の仕入による支出			2) 700	
法人税等の支払額			④ 71	
投資活動によるキャッシュ・フロー				
財務活動によるキャッシュ・フロー				
借入れによる収入			4) 100	⑤ 1,100
現金及び現金同等物の増加額			① 1,789	
			6,089	6,089

これは、上の行から順に処理したものであるが、貸倒損失40(\*1)、為替差益50(\*2)および為替差損100(\*3)を始めに処理すると次のようになる。

## 直接法

貸借対照表項目	増減額		修正	
現金預金	1,789			① 1,789
売掛金		550	(*1) 40	(*2) 50
			② 550	
貸倒引当金	11		③ 29	(*1) 40
未払法人税等		17	④ 17	
長期借入金		1,100	(*3) 100	
			⑤ 1,000	
繰越利益剰余金		133	⑥ 133	
	1,800	1,800		
損益計算書	費用	収益		
売上		1,000	1) 1,550	② 550
売上原価	700			2) 700
為替換算益		50	(*2) 50	
為替換算損	100			(*3) 100
貸倒引当金繰入	29			③ 29
法人税等	88			④ 88
当期純利益	133			⑥ 133
	1,050	1,050		
キャッシュ・フロー計算書				
営業活動によるキャッシュ・フロー				
営業収入				1) 1,550
商品の仕入による支出			2) 700	
法人税等の支払額			④ 71	
投資活動によるキャッシュ・フロー				
財務活動によるキャッシュ・フロー				
借入れによる収入				⑤ 1,000
現金及び現金同等物の増加額			① 1,789	
			6,029	6,029

※ 本書の8-6-2の貸倒損失についても、始めに貸倒損失に関する処理を行うと次のようになる。(本書230頁参照)

貸借対照表項目	増減額		修正	
現金預金	300			① 300
売上債権	50		(*)1 10	② 200
			(*)2 140	
貸倒引当金		1	③ 11	(*)1 10
繰越利益剰余金		349	④ 349	
	350	350		
損益計算書	費用	収益		
売上高		2,000	② 200	
			1) 1,800	
売上原価	1,500			2) 1,500
貸倒引当金繰入	11			③ 11
貸倒損失	140			(*)2 140
当期純利益	349			④ 349
	2,000	2,000		
キャッシュ・フロー計算書				
売上収入				1) 1,800
仕入支出			2) 1,500	
現金及び現金同等物の増加額			① 300	

## 間接法

貸借対照表項目	増減額		修正	
現金預金	1,789			① 1,789
売掛金		550	② 550	
貸倒引当金	11			③ 11
未払法人税等		17	<1> 17	
長期借入金		1,100	④ 1,100	
繰越利益剰余金		133	<2> 133	
	1,800	1,800		
キャッシュ・フロー計算書				
営業活動によるキャッシュ・フロー				
税引前当期純利益				<1> 88
				<2> 133
貸倒引当金減少額			③ 11	
為替換算損				<3> 100
売掛金減少額				② 550
法人税等支払額			<1> 71	
投資活動によるキャッシュ・フロー				
財務活動によるキャッシュ・フロー				
借入れによる収入			<3> 100	④ 1,100
現金及び現金同等物の増加額			① 1,789	
			3,771	3,771

為替換算益50は売上債権の増減に含まれているので別に考慮する必要はなく、②の処理となる。

(借) 売掛金	550	(貸) 売掛金の減少額	550
---------	-----	-------------	-----

これに対し、為替差損100は長期借入金に生じたものなので、④の処理に<3>の修正処理が必要となる。

## 【問題 9-1】

〔解答〕

連結貸借対照表

科 目	金 額	科 目	金 額
売 掛 金	10,800	買 掛 金	14,300
商 品	13,500	諸 負 債	13,000
諸 資 産	89,400	資 本 金	50,000
の れ ん	1,598	利 益 剰 余 金	33,618
		少 数 株 主 持 分	4,380
	115,298		115,298

連結損益計算書

科 目	金 額	科 目	金 額
売 上 原 価	9,600	売 上	21,000
諸 費 用	6,000	受 取 配 当 金	1,200
の れ ん 償 却	94		
少 数 株 主 損 益	300		
当 期 純 利 益	6,206		
	22,200		22,200

連結株主資本等変動計算書

(利益剰余金)

科 目	金 額	科 目	金 額
配 当 金	5,000	当 期 首 残 高	32,412
当 期 末 残 高	33,618	当 期 純 利 益	6,206
	38,618		38,618

〔解説〕 (単位：円)

本間は連結財務諸表作成に関する基本的な問題である。連結仕訳を行い連結財務諸表を作成するオーソドックスな方法と、仕訳抜きで図解により解答を得る方法とがある。なお、子会社の資産と負債の時価評価は、10-2-1(1)を、内部利益の処理は11-2で説明するので現時点ではできなくてもかまわない。

## ・ 支配獲得時の資本連結

①	(借) 諸 資 産	1,400	(貸) 評 価 差 額	1,400
	資 本 金	10,000	子 会 社 株 式	15,000
	利益剰余金(当期首残高)	5,000	少 数 株 主 持 分(当期首残高)	3,280
	評 価 差 額	1,400		
	の れ ん	1,880		

## ・ 利益剰余金の増加額の少数株主持分への振替：5,000×20%=1,000

②	(借) 利益剰余金(当期首残高)	1,000	(貸) 少 数 株 主 持 分(当期首残高)	1,000
---	------------------	-------	------------------------	-------

## ・ のれんの過年度償却と当期償却：1,880÷20年=94 (@)

③	(借) 利益剰余金(当期首残高)	188	(貸) の れ ん	282
	の れ ん 償 却 額	94		

・商品に含まれる未実現利益（上：期首商品400、下：期末商品500）

④	(借) 利益剰余金(当期首残高)	400	(貸) 売 上 原 価	400
	(借) 売 上 原 価	500	(貸) 商 品	500

・S社配当金のP社受取配当金との相殺および少数株主持分負担

⑤	(借) 受 取 配 当 金	800	(貸) 配 当 金	1,000
	(借) 少数株主持分(当期変動額)	200		

・当期純利益の少数株主持分への振替：1,500×20%

⑥	(借) 少 数 株 主 損 益	300	(貸) 少数株主持分(当期変動額)	300
---	-----------------	-----	-------------------	-----

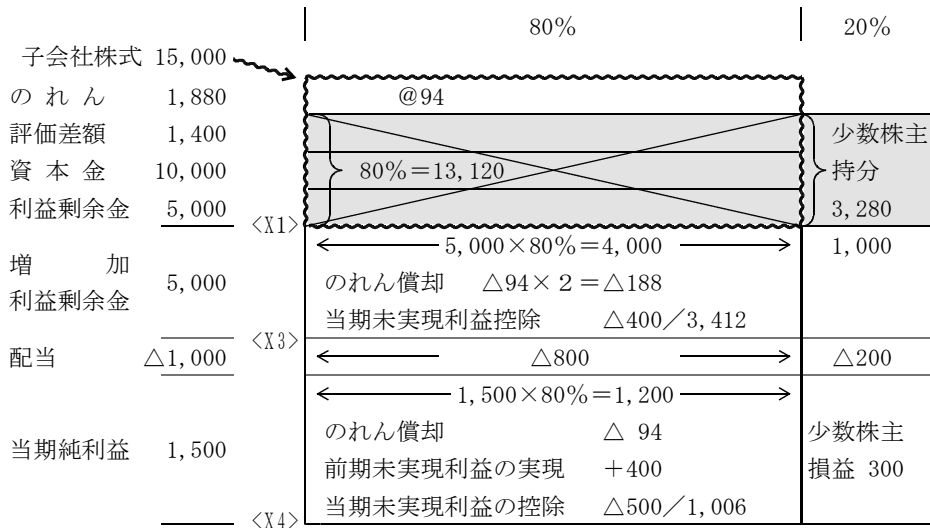
・内部取引に消去

⑦	(借) 売 上 高	7,000	(貸) 売 上 原 価	7,000
---	-----------	-------	-------------	-------

・内部債権債務の消去

⑧	(借) 買 掛 金	2,200	(貸) 売 掛 金	2,200
---	-----------	-------	-----------	-------

図解



- ・少数株主損益：300
- ・当期純利益：1,006 + P社6,000 - 受取配当金800 = 6,206
- ・利益剰余金(首)：3,412 + P社29,000 = 32,412
- ・利益剰余金(末)：3,412 + 1,006 + P社30,000 - 受取配当金800 = 33,618
- ・少数株主持分：3,280 + 1,000 - 200 + 300 = 4,380

これらの金額を直接連結財務諸表に記入し、これ以外の金額も仕訳によらず直接記入する。

## 【問題 9-2】

〔解答〕

X4年

## 連 結 精 算 表

(単位：円)

	P 社		S 社		連結整理		連結財務諸表	
	借方	貸方	借方	貸方	借方	貸方	借方	貸方
損益計算書								
売 上		20,000		8,000	⑦ 7,000			21,000
受取配当金		2,000			⑤ 800			1,200
売上原価	12,000		4,500		④ 100	⑦ 7,000	9,600	
諸費用	4,000		2,000				6,000	
のれん償却額					③ 94		94	
少数株主損益					⑥ 300		300	
当期純利益	6,000		1,500			1,294	6,206	
	22,000	22,000	8,000	8,000	8,294	8,294	22,200	22,200
株主資本等変動計算書								
(利益剰余金)								
当期首残高		29,000		10,000	① 5,000			32,412
					② 1,000			
					③ 188			
					④ 400			
当期純利益		6,000		1,500	1,294			6,206
配当金	5,000		1,000			⑤ 1,000	5,000	
当期末残高	30,000		10,500			6,882	33,618	
	35,000	35,000	11,500	11,500	7,882	7,882	38,618	38,618
(少数株主持分)								
当期首残高						① 3,280		4,280
						② 1,000		
当期変動額					⑤ 200	⑥ 300		100
当期末残高					4,380		4,380	
					4,580	4,580	4,380	4,380
貸借対照表								
売掛金	8,000		5,000			⑧ 2,200	10,800	
商品	10,000		4,000			④ 500	13,500	
S社株式	15,000					① 15,000		
のれん					① 1,880	③ 282	1,598	
諸資産	67,000		21,000		① 1,400		89,400	
買掛金		12,000		4,500	⑧ 2,200		14,300	
諸負債		8,000		5,000			13,000	
資本金		50,000		10,000	① 10,000		50,000	
利益剰余金		30,000		10,500	6,882		33,618	
少数株主持分						4,380	4,380	
	100,000	100,000	30,000	30,000	22,362	22,362	115,298	115,298

〔解説〕 (単位：円)

〔問題 9-1〕 の解説で示した連結整理仕訳を連結整理欄に記入するものである。

## 【問題 9-3】

〔解答〕

X4年

## 連結精算表

	個別財務諸表			〈1〉 開始 仕訳	〈2〉 配当金 の相殺	〈3〉 少数株 主損益 の振替	〈4〉 のれん償 却	〈5〉 未実現 利益の 消去	〈6〉 売上と 仕入の 相殺	〈7〉 債権と 債務の 相殺	連結 財務諸表
	P社	S社	合計								
損益計算書											
売上高	(20,000)	(8,000)	(28,000)						7,000		(21,000)
受取配当金	(2,000)		(2,000)		800						(1,200)
売上原価	12,000	4,500	16,500	(400)				500	(7,000)		9,600
諸費用	4,000	2,000	6,000								6,000
のれん償却額							94				94
少数株主損益						300					300
当期純利益	(6,000)	(1,500)	(7,500)	(400)	800	300	94	500			6,206
株主資本等変動計算書											
(利益剰余金)											
当期首残高	(29,000)	(10,000)	(39,000)	6,588							(32,412)
剰余金の配当	5,000	1,000	6,000		(1,000)						5,000
当期純利益	(6,000)	(1,500)	(7,500)	(400)	800	300	94	500			(6,206)
当期末残高	(30,000)	(10,500)	(40,500)	6,188	(200)	300	94	500			(33,618)
(少数株主持分)											
当期首残高				(4,280)							(4,280)
当期変動額					200	(300)					(100)
当期末残高				(4,280)	200	(300)					(4,380)
貸借対照表											
売掛金	8,000	5,000	13,000							(2,200)	10,800
商品	10,000	4,000	14,000					(500)			13,500
S社株式	15,000		15,000	(15,000)							
のれん				1,692			(94)				1,598
諸資産	67,000	21,000	88,000	1,400							89,400
	100,000	30,000	130,000	(11,908)			(94)	(500)		(2,200)	115,298
買掛金	(12,000)	(4,500)	(16,500)							2,200	(14,300)
諸負債	(8,000)	(5,000)	(13,000)								(13,000)
資本金	(50,000)	(10,000)	(60,000)	10,000							(50,000)
利益剰余金	(30,000)	(10,500)	(40,500)	6,188	(200)	300	94	500			(33,618)
少数株主持分				(4,280)	200	(300)					(4,380)
	(100,000)	(30,000)	(130,000)	11,908	0	0	94	500		2,200	(115,298)

〔解説〕

本問は、過年度の処理を開始仕訳としてまとめ、当年度の処理を横に並べる様式である。

・開始仕訳（〔問題〕 9-1 の解説で示した仕訳のうち網掛けの仕訳をまとめたもの）

〈1〉	(借) 諸 資 産	1,400	(貸) 子 会 社 株 式	15,000
	資 本 金	10,000	少数株主持分(当期首残高)	4,280
	利益剰余金(当期首残高)	6,588	売 上 原 価	400
	の れ ん	1,692		

・ S 社配当金の P 社受取配当金との相殺および少数株主持分負担

〈2〉	(借) 受 取 配 当 金	800	(貸) 配 当 金	1,000
	(借) 少数株主持分(当期変動額)	200		

・ S 社当期純利益の少数株主持分への振替

〈3〉	(借) 少 数 株 主 損 益	300	(貸) 少数株主持分(当期変動額)	300
-----	-----------------	-----	-------------------	-----

・ のれん償却

〈4〉	(借) の れ ん 償 却 額	94	(貸) の れ ん	94
-----	-----------------	----	-----------	----

・ 期末商品に含まれる未実現利益500の処理

〈5〉	(借) 売 上 原 価	500	(貸) 商 品	500
-----	-------------	-----	---------	-----

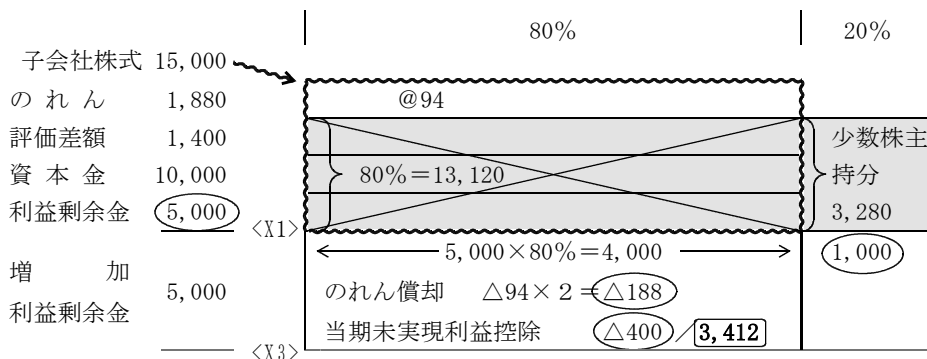
・ 内部取引に消去

〈6〉	(借) 売 上 高	7,000	(貸) 売 上 原 価	7,000
-----	-----------	-------	-------------	-------

・ 内部債権債務の消去

〈7〉	(借) 買 掛 金	2,200	(貸) 売 掛 金	2,200
-----	-----------	-------	-----------	-------

※ 開始仕訳の借方、利益剰余金（当期首残高）6,588は、次の ○ 金額の合計である。



S 社の X 4 年期首の利益剰余金は10,000であり、この借方に6,588を記入すると次のようになる。

利 益 剰 余 金				
X4年 1 月 1 日	開始仕訳	6,588	X4年 1 月 1 日 前期繰越	10,000
	当期首残高	3,412		

この結果、当期首残高3,412が算出されることになるが、この金額は、上の図解において ○ の金額として直接算出することができる。

## 【問題10-1】

〔解答〕

(借) 諸資産(土地)	1,500	(貸) S社株式	20,800
資本金	10,000	少数株主持分(当期首残)	4,940
利益剰余金(当期首残)	12,640	売上原価	300
のれん	1,900		

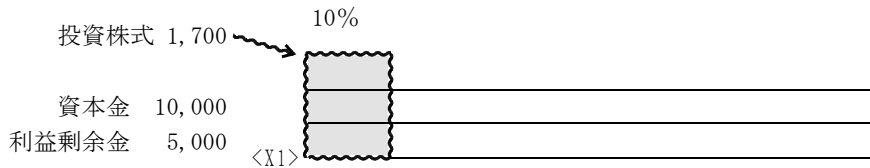
〔解説〕

本問は、段階取得による子会社取得に関する連結処理のうち、取得後の数年経過後の年度の開始仕訳を問うものである。段階取得の場合の資本連結と、過年度分の仕訳をまとめた開始仕訳が要点である。とりわけ利益剰余金の期首残高の調整(減少)を算定する必要がある。

## ・P社の個別会計の処理

X1年12月31日：10%取得(持分法の適用なし)

(借) S社株式	1,700	(貸) 現金預金	1,700
----------	-------	----------	-------

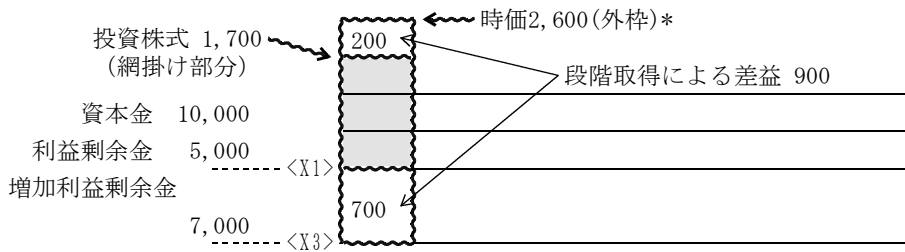


X3年12月31日：70%取得

(借) S社株式	18,200	(貸) 現金預金	18,200
----------	--------	----------	--------

## ・P社の連結処理

X3年12月31日：支配獲得時における10%取得分の時価評価の処理



\*  $18,200 \times 10\% \div 70\% = 2,600$  よって段階取得による利益900 (2,600-1,700)

(借) S社株式	900	(貸) 段階取得による差益	900
----------	-----	---------------	-----

この処理により、S社株式は20,800 (X3年末に80%を取得したとする金額) となる。

X3年12月31日：資本連結の処理

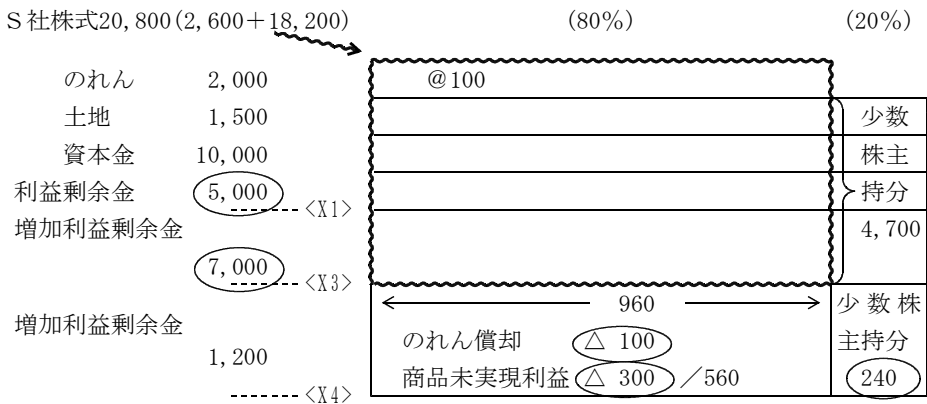
(借) 諸資産(土地)	1,500	(貸) 評価差額	1,500
(借) 資本金	10,000	(貸) S社株式	20,800
利益剰余金	12,000	少数株主持分	4,700
評価差額	1,500		
のれん	2,000		

X4年12月31日：資本連結等の連結整理

(借) 受取配当金	1,600	(貸) 配当金	2,000
少数株主持分	400		
(借) 少数株主損益	640	(貸) 少数株主持分	640
(貸) のれん償却額	100	(貸) のれん	100
(貸) 売上原価	300	(貸) 商品	300

これらX3年末とX4年末の仕訳を1つにまとめたものがX5年度の開始仕訳（解答）となる。  
 なお、○の金額は開始仕訳において利益剰余金(当期首残)（借方12,640）となるものである。

図解によることもできる。



図解の場合、利益剰余金の期首の残高を直接求めることができるが、開始仕訳なので期首残高を算定するための修正金額を求める必要がある。○の金額が利益剰余金(当期首残)の減少金額となる。利益剰余金(当期首残)の減少額（開始仕訳の借方金額）は、5,000 + 7,000 + 100 + 300 + 240 = 12,640となる。

S社の利益剰余金勘定は次のとおりとなる。

利益剰余金					
X5年1月1日	開始仕訳	12,640	X5年1月1日	前期繰越	13,200
	当期首残高	560			

このように、前期繰越13,200から12,640を控除して連結利益剰余金の当期首残高560を求めるものであるが、図で示したように直接560を算出することができる。

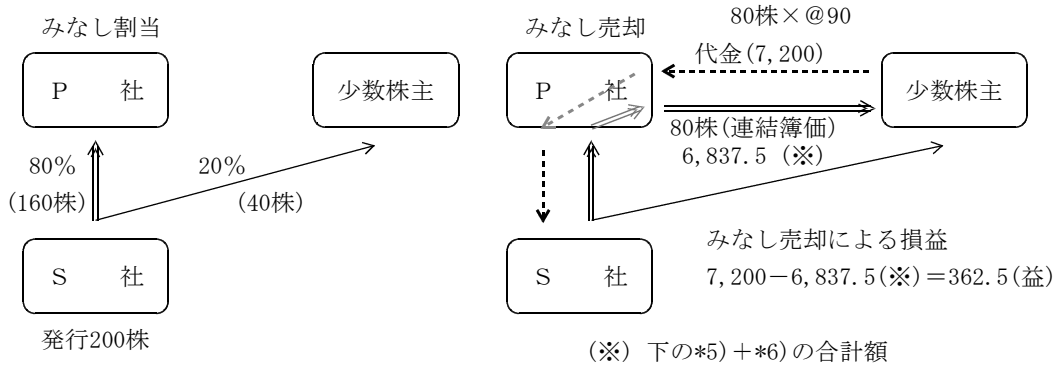
【問題10-2】

[解答]

連結貸借対照表			
諸資産	139,800	諸負債	41,000
のれん	1,662.5	資本金	50,000
		利益剰余金	30,662.5
		少数株主持分	19,800
	141,462.5		141,462.5

[解説]

本問は、子会社の時価発行増資に対する親会社の引受額（払込額）により親会社持分が減少する問題である。子会社株式の売却による持分の減少に準じて持分変動差額が算定される。〔例題10-9〕の条件を変えたものである。



S社の個別処理（増資）

(借) 現金預金	18,000	(貸) 資本金	18,000
----------	--------	---------	--------

X2年3月31日の増資によるP社の持分の変動

増資前の持分比率  $480株 / 600株 = 80\%$  ⇒ 増資後の持分比率  $(480株 + 80株) / (600株 + 200株) = 70\%$

P社の連結処理（X2年3月31日）

・増資に関する処理の除く連結整理

(借) 資本金	30,000	(貸) 子会社株式	34,000
利益剰余金(当期首残高)	10,000	少数株主持分(当期首残高)	8,000
のれん	2,000		
(借) のれん償却額	100	(貸) のれん	100
(借) 少数株主損益	1,600	(貸) 少数株主持分(当期変動額)	1,600

・増資の割当

(借) 資本金	18,000	(貸) P社持分 *1)	14,400
		少数株主持分(当期変動額) *2)	3,600

\*1)  $18,000 \times 80\% = 14,400$

\*2)  $18,000 \times 20\% = 3,600$

・みなし売却

(借) P社持分	14,400	(貸) 子会社株式 *4)	7,200
		少数株主持分(当期変動額) *5)	6,600
		のれん *6)	237.5
		持分変動差額 *7)	362.5

\*4) P社の払込による子会社株式の取得額

\*5)  $(30,000 + 10,000 + 18,000 + 8,000) \times 10\% = 6,600$

\*6) 持分減少によるのれんの一時償却： $(2,000 - 100) \times 10 / 80 = 237.5$

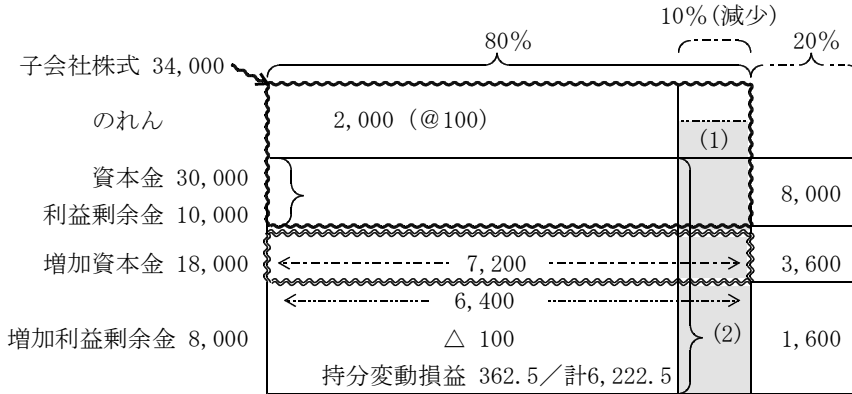
\*7) みなし売却額(P社の割当額)7,200－P社の連結持分簿価(6,600+237.5)

この仕訳処理の結果、連結利益剰余金(P社とS社)の期末残高は、30,662.5となる。

※

連結利益剰余金	
10,000	期首 42,000
1,600	362.5
100	
期末 30,662.5	

この連結利益剰余金(末)を含めて、連結上の金額を図解で直接求めることもできる。



・ 持分変動差額

(A) みなし引受額 (少数株主持分へのみなし売却額) :

$18,000 \text{千円} (200 \text{株} \times 90 \text{千円}) \times 80\% \times 50\% = 7,200 \text{千円}$

(B) 減少した10%(P社の持株比率は80%から70%に減少)のP社の純資産に対する持分額 :

(1) のれん未償却残高(\*5)237.5  $\{ (2,000 - 100) \times 10 / 80 \}$  + (2) 子会社純資産に対する持分 (\*6)6,600  $\{ (30,000 + 10,000 + 18,000 + 8,000) \times 10\% \} = 6,837.5 \text{千円}$

よって、持分変動差額 : (A) - (B) = 362.5千円

・ 利益剰余金(末) : 6,662.5 (=6,400 - 100 + 362.5) + P社24,000 = 30,662.5

・ 少数株主持分 : (8,000 + 3,600 + 1,600) + 6,600(2) = 19,800 (またはS社純資産66,000 × 30%)

【問題10-3】

[解答]

連結損益計算書

諸費用	9,200	諸収益	11,260
のれん償却	33	持分変動損益	53
少数株主損益	190	子会社株式売却益	2
当期純利益	1,892		
	11,315		11,315

## 連結株主資本等変動計算書

配 当 金	1,000	利益剰余金(首)	12,382
利益剰余金(末)	13,274	当 期 純 利 益	1,892
	14,274		14,274

## 連結貸借対照表

諸 資 産	26,515	資 本 金	10,000
諸資産(時価評価分)	900	利 益 剰 余 金	13,274
の れ ん	264	少 数 株 主 持 分	4,405
	27,679		27,679

## 〔解説〕

本問は、子会社株式の一部売却と別の子会社の時価発行増資に対する親会社引受け（持分の変動あり）に関する問題である。本書の想定する標準的レベルの問題である。

## S1社

## ・資本連結

(借) 諸資産(時価評価分)	500	(貸) S1社株式	4,860
資 本 金	3,000	少数株主持分(当期首残高)	510
利益剰余金(当期首残高)	1,600		
の れ ん	270		

## ・増加利益剰余金の少数株主持分への振替：1,000×10%=100

(借) 利益剰余金(当期首残高)	100	(貸) 少数株主持分(当期首残高)	100
------------------	-----	-------------------	-----

## ・のれんの過年度分の償却：270÷15年=18 (@)

(借) 利益剰余金(当期首残高)	18	(貸) の れ ん	18
------------------	----	-----------	----

## ・S1社配当金の処理

(借) 受 取 配 当 金	360	(貸) 配 当 金	400
少 数 株 主 持 分	40		

## ・S1社純利益の少数株主損益への振替：700×10%=70

(借) 少 数 株 主 損 益	70	(貸) 少数株主持分(当期変動額)	70
-----------------	----	-------------------	----

## ・のれんの償却：18 (@)

(借) の れ ん 償 却 額	18	(貸) の れ ん	18
-----------------	----	-----------	----

## ・S1社株式の一部売却

(借) S1社株式	1,620	(貸) の れ ん *1)	78
S1社株式売却益(個別)	380	少数株主持分(当期変動額) *2)	1,920
		子会社株式売却益 *3)	2

\*1) 売却部分に対応するのれんの償却：(270-18×2)×30/90=78

\*2) 少数株主持分への振替：(諸資産500+純資産5,900)×30%=1,920

\*3) 連結上の売却差額：売却額2,000-連結簿価(78+1,920)=2(益)

S<sub>2</sub>社

・資本連結

(借) 諸資産(時価評価分)	400	(貸) S <sub>2</sub> 社株式	2,870
資本金	2,000	少数株主持分(当期首残高)	680
利益剰余金(当期首残高)	1,000		
のれん	150		

・S<sub>2</sub>社純利益の少数株主損益への振替： $600 \times 20\% = 120$

(借) 少数株主損益	120	(貸) 少数株主持分(当期変動額)	120
------------	-----	-------------------	-----

・のれんの償却： $150 \div 10年 = 15$  (@)

(借) のれん償却額	15	(貸) のれん	15
------------	----	---------	----

・S<sub>2</sub>社の時価発行増資：払込額25株 $\times$ @45=1,125

(借) 資本金	1,125	(貸) P社持分*1)	900
		少数株主持分(当期変動額)*2)	225

みなし割当 \*1)  $1,125 \times 80\% = 900$

\*2)  $1,125 \times 20\% = 225$

・P社の持分の変動

増資前の持分比率  $80株 \div 100株 = 80\%$   $\Rightarrow$  増資後の持分比率  $80株 \div (25株 + 100株) = 64\%$

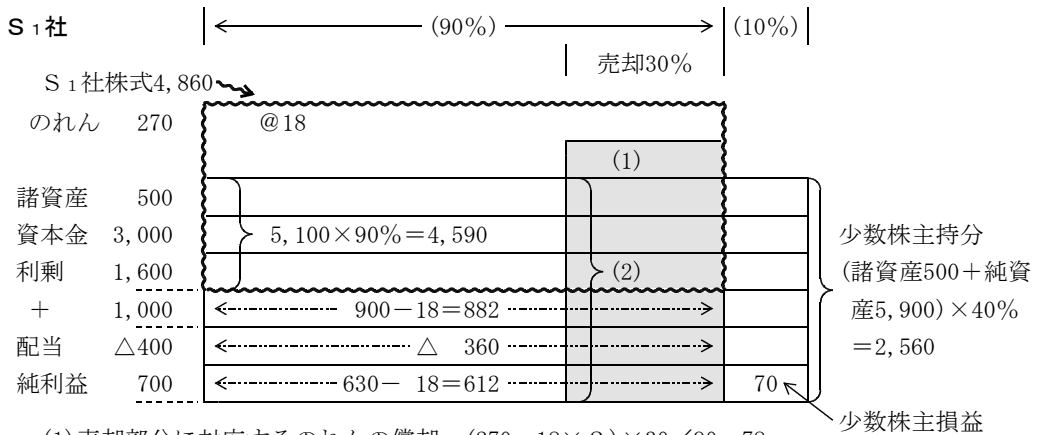
(借) P社持分	900	(貸) のれん*3)	27
		少数株主持分(当期変動額)*4)	820
		持分変動差額*5)	53

\*3) 売却部分に対応するのれんの償却： $(150 - 15) \times 16 / 80 = 27$

\*4) 少数株主持分への振替： $(諸資産400 + 純資産4,725) \times 16\% = 820$

\*5) 持分変動差額：第三者払込額900 - 連結簿価847 (=27 + 820) = 53 (益)

このように仕訳による処理に対し、図解によると次のようになる。



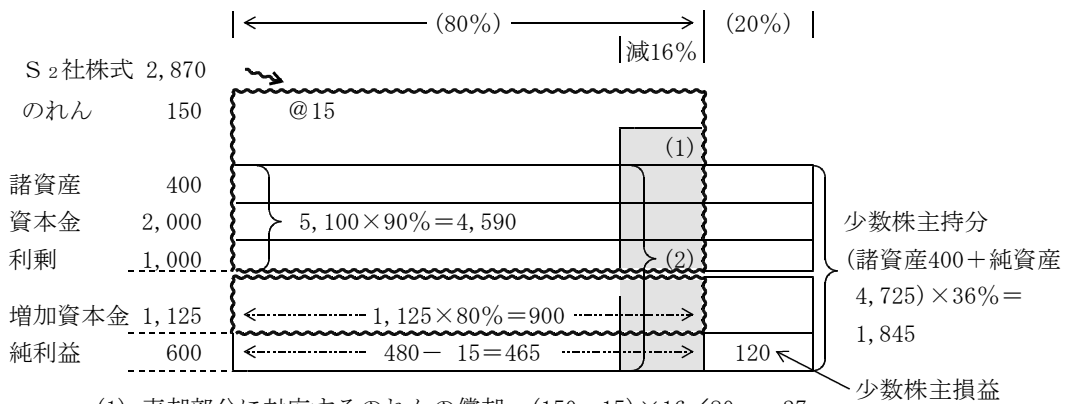
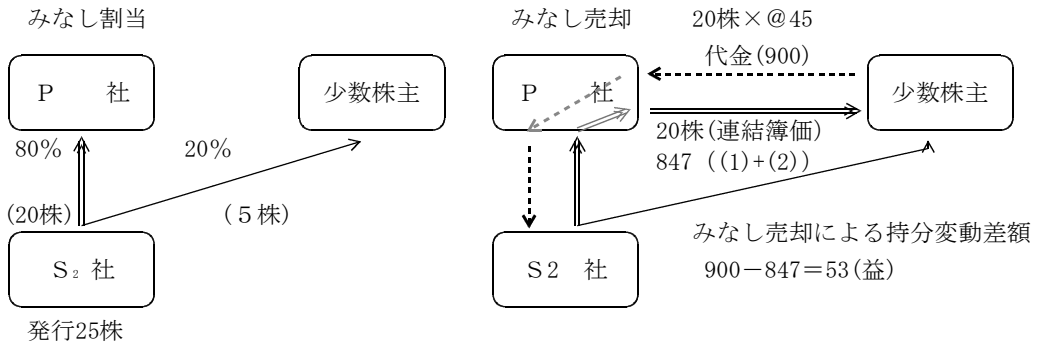
(1) 売却部分に対応するのれんの償却： $(270 - 18 \times 2) \times 30 / 90 = 78$

(2) 少数株主持分への振替： $(諸資産500 + 純資産5,900) \times 30\% = 1,920$

連結上の売却差額：売却額2,000 - 連結簿価(78 + 1,920) = 2 (益)

(借) S <sub>1</sub> 社 株 式	1,620	(貸) の れ ん	78
S <sub>1</sub> 社株式売却益(個別)	380	少数株主持分(当期変動)	1,920
		子会社株式売却益	2

**S<sub>2</sub>社**



(1) 売却部分に対応するのれんの償却： $(150 - 15) \times 16 / 80 = 27$

(2) 少数株主持分への振替： $(\text{諸資産}400 + \text{純資産}4,725) \times 16\% = 820$

持分変動差額：第三者払込額900 - 連結簿価847 (=27 + 820) = 53 (益)

(借) 資 本 金	1,125	(貸) P 社 持 分	900
		少数株主持分(当期変動)	225
(借) P 社 持 分	900	(貸) の れ ん	27
		少数株主持分(当期変動)	820
		持 分 変 動 差 額	53

**連結**

- ・ のれん償却額：S<sub>1</sub>社分18 + S<sub>2</sub>社分15 = 33
- ・ 当期純利益：S<sub>1</sub>社612 + S<sub>2</sub>社465 + 持分変動損益53 + P社1,500 - 受取配当金360 - 個別子会社株式売却益378\* = 1,892 (\*個別で計上されている380を連結上の2に修正する)
- ・ 利益剰余金(首)：S<sub>1</sub>社882 + P社11,500 = 12,382
- ・ 利益剰余金(末)：利益剰余金(首)12,382 + 当期純利益1,892 - 配当金1,000 = 13,274
- ・ 少数株主持分：2,560 + 1,845 = 4,405

## 【問題11-1】

〔解答〕

現金預金	7,000	支払手形	2,000
受取手形	9,000	手形借入金	3,000
売掛金	2,000	社債	35,460
商品	10,000	貸倒引当金	220
その他資産	82,900	資本金	40,000
前払費用	20	利益剰余金	20,786
のれん	1,610	少数株主持分	
	112,530		112,530

〔解説〕

本問は連結会社間の内部取引の相殺消去とそれに伴う修正処理の問題である。連結貸借対照表を作成することから当期の純利益の調整は期末の利益剰余金の調整となる。連結会社間の受取手形と支払手形で、銀行で割引いた場合支払手形は手形借入金となり、個別会計の手形売却損は支払利息となり未経過の前払処理を行う。債権債務の相殺による貸倒引当金の調整が必要となる。連結会社間の社債取引について償還損益の処理が生ずる場合がある。

## ・ 支配獲得時の資本連結

(借) 諸資産	6,000	(貸) 評価差額	6,000
(借) 資本金	20,000	(貸) S社株式	24,000
利益剰余金	5,000	少数株主持分	9,300
評価差額	6,000		
のれん	2,300		

## ・ 増加利益剰余金の少数株主持分への振替：5,880(=10,880-5,000)×30%=1,764

(連結貸借対照表の作成なのでS社の配当金について処理する必要はない。S社の期末剰余金は配当金を控除した金額で、P社の期末利益剰余金には受取配当金が含まれることから連結利益剰余金の増減は生じない。また、S社の配当金の少数株主持分の負担もこの期末利益剰余金の少数株主持分への振り替えに含まれることから、S社の配当金に関する処理は不要となる。)

(借) 利益剰余金	1,764	(貸) 少数株主持分	1,764
-----------	-------	------------	-------

## ・ のれんの償却 @230×3年=690

(借) 利益剰余金	690	(貸) のれん	690
-----------	-----	---------	-----

## ・ 受取手形と支払手形の相殺

(借) 支払手形*1	3,000	(貸) 受取手形	3,000
支払手形	3,000	手形借入金	3,000
利益剰余金(支払利息)	30	利益剰余金(手形売却損)	30
前払利息*2	20	利益剰余金(支払利息)	20

\*1) S社振出の約束手形1,400+Y社振出S社引受済み為替手形1,600=3,000

(S社が引受人となっていることから、S社は支払手形を計上している。この手形の受取人

がP社で受取手形を計上している。）

\*2)  $30 \times 2 \text{ ヲ月} \div 3 \text{ ヲ月} = 20$  (未経過分)

- 売掛金と買掛金の相殺 (S社の買掛金3,000はすべてP社に対するもの)

(借) 買掛金	3,000	(貸) 売掛金	3,000
---------	-------	---------	-------

- P社の貸倒引当金の修正: (受取手形の減少3,000+売掛金の減少3,000) × 2% = 120

貸倒引当金	120	(貸) 利益剰余金(貸倒引当金繰入)	120
-------	-----	--------------------	-----

- S社商品の未実現利益の消去:  $5,200 \div 1.3 \times 0.3 = 1,200$

(借) 利益剰余金	1,200	(貸) 商品	1,200
-----------	-------	--------	-------

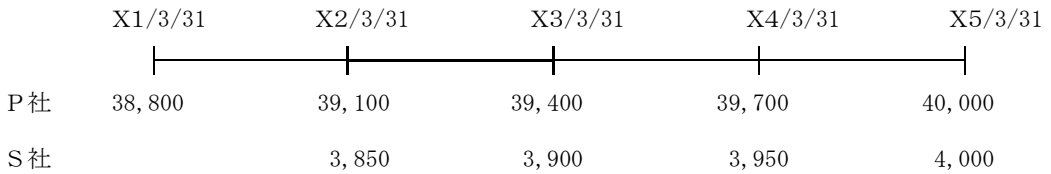
- P社の「社債」とS社の「P社社債」の相殺: P社の社債の10%とS社のP社社債3,900を相殺する。差額は社債償還益と償却原価の償却の調整となる。

(借) 社債	3,940	(貸) P社社債	3,900
		利益剰余金(社債償還益等) *1)	40

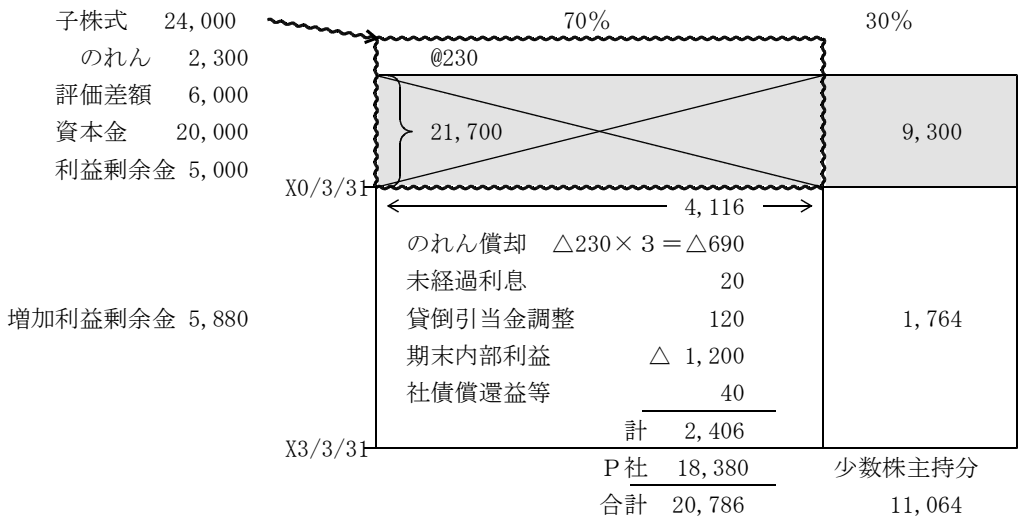
\*1) 社債償還益60 + P社社債利息30 - S社受取利息50 = 40

※ 連結損益計算書の作成も含む場合は次の処理となる。

(借) 社債(P社)	3,910	(貸) P社社債(S社)	3,850
		社債償還益	60
(借) 社債(P社)	30	(貸) 社債利息	30
有価証券利息	50	P社社債(S社)	50



図解



## 【問題11-2】

〔解答〕

X3年度	連 結 精 算 表							
	P 社		S 社		連 結 整 理		連結財務諸表	
損益計算書								
売上高		37,000		18,000	⑤	8,000		47,000
受取配当金		1,200			④	1,200		
売上原価	22,200		12,000		⑦	940	⑤ 8,000 ⑥ 760	26,380
諸費用	7,400		3,000					10,400
減価償却費	1,400		0			⑩	400	1,000
法人税等	2,400		1,200					3,600
少数株主損益					③	360		440
					⑩	80		
当期純利益	4,800		1,800				1,420	5,180
	38,200	38,200	18,000	18,000		10,580	10,580	47,000 47,000
株主資本等変動計算書 (利益剰余金)								
当期首残高		12,900		9,200	①	5,000	⑧ 800	12,620
					②	840	⑨ 400	
					⑥	760		
					⑧	4,000		
					⑨	80		
配当金	2,000		1,500				④ 1,500	2,000
当期純利益		4,800		1,800				5,180
当期末残高	15,700		9,500				9,400	15,800
	17,700	17,700	11,000	11,000			12,100 12,100	17,800 17,800
(少数株主持分)								
当期首残高					⑧	800	① 3,000 ② 840 ⑨ 80	3,120
当期変動額					④	300	③ 360 ⑩ 80	140
当期末残高								
						3,260		3,260
						4,360	4,360	3,260 3,260
貸借対照表								
現金預金	10,000		18,000					28,000
売掛金	15,000		7,000					22,000
商品	10,000		4,000				⑦ 940	13,060
設備	14,000		0				⑧ 4,000	10,000
子会社株式	12,000						① 12,000	
未払法人税等		2,400		1,200				3,600
買掛金		14,800		8,160				22,960
貸倒引当金		300		140				440
減価償却累計額		2,800		0	⑨	400		2,000
					⑩	400		
資本金		25,000		10,000	①	10,000		25,000
利益剰余金		15,700		9,500		9,400		15,800
少数株主持分							3,260	3,260
	61,000	61,000	29,000	29,000		20,200	20,200	73,060 73,060

## 〔解説〕

本問は連結会社間取引から生じた内部利益（未実現利益）に関する問題である。商品についてはダウストリームであるが、償却資産はアップストリームとなっている。償却資産の場合、売却時の内部利益（未実現利益）はその後の減価償却（内部利益を含んだ金額を取得原価として減価償却費を計上すること）を通じて実現することに留意する。

## ① 支配獲得時の資本連結

(借) 資 本 金	10,000	(貸) 子 会 社 株 式	12,000
利益剰余金(当期首残高)	5,000	少数株主持分(当期首残高)	3,000

② 支配獲得後の利益剰余金の増加額の少数株主持分への振替： $(9,200 - 5,000) \times 20\%$ 

(借) 利益剰余金(当期首残高)	840	(貸) 少数株主持分(当期首残高)	840
------------------	-----	-------------------	-----

③ 当期純利益の少数株主持分への振替： $1,800 \times 20\% = 360$ 

(借) 少 数 株 主 損 益	360	(貸) 少数株主持分(当期変動額)	360
-----------------	-----	-------------------	-----

## ④ 配当金の処理

(借) 受 取 配 当 金	1,200	(貸) 配 当 金	1,500
少数株主持分(当期変動額)	300		

## ⑤ 内部取引の消去

(借) 売 上 高	8,000	(貸) 売 上 原 価	8,000
-----------	-------	-------------	-------

⑥ 前期末商品に含まれていた未実現利益： $1,900 \times (37,000 - 22,200) \div 37,000 = 760$ 

(借) 利益剰余金(当期首残高)	760	(貸) 売 上 原 価	760
------------------	-----	-------------	-----

⑦ 当期末商品に含まれている未実現利益： $2,350 \times (37,000 - 22,200) \div 37,000 = 940$ 

(借) 売 上 原 価	940	(貸) 商 品 ( B / S )	940
-------------	-----	-------------------	-----

## ⑧ 固定資産に含まれている内部利益の消去

(借) 利益剰余金(当期首残高)	4,000	(貸) 設 備	4,000
(借) 少数株主持分(当期首残高)	800	(貸) 利益剰余金(当期首残高)	800

## ⑨ 過年度の減価償却費に含まれる内部利益の消去

(借) 減 価 償 却 累 計 額	400	(貸) 利益剰余金(当期首残高)	400
(借) 利益剰余金(当期首残高)	80	(貸) 少数株主持分(当期首残高)	80

## ⑩ 当期の減価償却費に含まれる内部利益の消去

(借) 減 価 償 却 累 計 額	400	(貸) 減 価 償 却 費	400
(借) 少 数 株 主 損 益	80	(貸) 少数株主持分(当期変動額)	80

図解

		80%	20%
子株式12,000			
資本金 10,000			3,000
利益剰余金 5,000	— X1年度末		
增加利益剰余金 4,200			
設備内部利益△ 3,600			
600		← 480 →	120
		前期末商品△760	
		△280	
		P 12,900 / 12,620	
配当 △1,500	— X2年度末		△ 300
当期純利益 1,800		← 1,440 →	
		前期末商品 760	
		当期末商品 △ 940	
		320	
減価償却費 400		1,580	80
	X3年度末	P 4,800—受配1,200=3,600/5,180	

## 【問題11-3】

〔解答〕

X3年度

## 連結精算表

	P 社		S 社		連結整理		連結財務諸表	
損益計算書								
売上高		37,000		18,000	8,000			47,000
受取配当金		1,200			1,200			
売上原価	22,200		12,000		940	8,760	26,380	
諸費用	7,400		3,000				10,400	
減価償却費	1,400		0			400	1,000	
法人税等	2,400		1,200				3,600	
法人税調整額					464	376	88	
少数株主損益					408		408	
当期純利益	4,800		1,800			1,476	5,124	
	38,200	38,200	18,000	18,000	11,012	11,012	47,000	47,000
株主資本等変動計算書								
(利益剰余金)								
当期首残高		12,900		9,200	10,808	2,784		14,076
配当金	2,000		1,500			1,500	2,000	
当期純利益		4,800		1,800	1,476			5,124
当期末残高	15,700		9,500			8,000	17,200	
	17,700	17,700	11,000	11,000	12,284	12,284	19,200	19,200
(少数株主持分)								
当期首残高					480	3,888		3,408
当期変動額					300	408		108
当期末残高					3,516		3,516	
					4,296	4,296	3,516	3,516
貸借対照表								
現金預金	10,000		18,000				28,000	
売掛金	15,000		7,000				22,000	
商品	10,000		4,000			940	13,060	
設備	14,000		0			4,000	10,000	
子会社株式	12,000					12,000		
繰延税金資産					1,976	320	1,656	
未払法人税等		2,400		1,200				3,600
買掛金		14,800		8,160				22,960
繰延税金負債								
貸倒引当金		300		140				440
減価償却累計額		2,800		0	800			2,000
資本金		25,000		10,000	10,000			25,000
利益剰余金		15,700		9,500	8,000			17,200
少数株主持分						3,516		3,516
	61,000	61,000	29,000	29,000	20,776	20,776	74,716	74,716

## 〔解説〕

本問は、前掲〔問題〕11-2の連結取引から生じた内部利益に税効果会計を適用するものである。手順としては、税金調整前の内部利益に実効税率を乗じて税効果の処理を行い、税引後の利益について少数株主に関する処理を行う。

## ① 支配獲得時の資本連結

(借) 資 本 金	10,000	(貸) 子 会 社 株 式	12,000
利益剰余金(当期首残高)	5,000	少数株主持分(当期首残高)	3,000

② 支配獲得後の利益剰余金の増加額の少数株主持分への振替  $(9,200 - 5,000) \times 20\%$ 

(借) 利益剰余金(当期首残高)	840	(貸) 少数株主持分(当期首残高)	840
------------------	-----	-------------------	-----

## ③ 当期純利益の少数株主持分への振替

(借) 少 数 株 主 損 益	360	(貸) 少数株主持分(当期変動額)	360
-----------------	-----	-------------------	-----

## ④ 配当金の処理

(借) 受 取 配 当 金	1,200	(貸) 配 当 金	1,500
少数株主持分(当期変動額)	300		

## ⑤ 内部取引の消去

(借) 売 上 高	8,000	(貸) 売 上 原 価	8,000
-----------	-------	-------------	-------

## ⑥ 前期末商品に含まれていた未実現利益

(借) 利益剰余金(当期首残高)	760	(貸) 売 上 原 価	760
(借) 法 人 税 等 調 整 額	304	(貸) 利益剰余金(当期首残高)	304

## ⑦ 当期末商品に含まれている未実現利益

(借) 売 上 原 価	940	(貸) 商 品 ( B / S )	940
(借) 繰 延 税 金 資 産	376	(貸) 法 人 税 等 調 整 額	376

## ⑧ 固定資産に含まれている内部利益の消去

(借) 利益剰余金(当期首残高)	4,000	(貸) 設 備	4,000
(借) 繰 延 税 金 資 産	1,600	(貸) 利益剰余金(当期首残高)	1,600
(借) 少数株主持分(当期首残高)	480	(貸) 利益剰余金(当期首残高)	480

## ⑨ 過年度の減価償却費に含まれる内部利益の消去

(借) 減 価 償 却 累 計 額	400	(貸) 利益剰余金(当期首残高)	400
(借) 利益剰余金(当期首残高)	160	(貸) 繰 延 税 金 資 産	160
(借) 利益剰余金(当期首残高)	48	(貸) 少数株主持分(当期首残高)	48

## ⑩ 当期の減価償却費に含まれる内部利益の消去

(借) 減 価 償 却 累 計 額	400	(貸) 減 価 償 却 費	400
(借) 法 人 税 等 調 整 額	160	(貸) 繰 延 税 金 資 産	160
(借) 少 数 株 主 損 益	48	(貸) 少数株主持分(当期変動額)	48

図解

子株式12,000 資本金 10,000 利益剰余金 5,000	80%	20%
	12,000	3,000
	X1年度末	
増加利益剰余金 4,200	← 3,360 →	← 840 →
設備内部利益 △4,000－税1,600①＝税後△2,400	△1,920	△480
減価償却累計額 400－税 160②＝税後 240	192	48
前期末商品 △ 760－税 304③＝税後△ 456	△ 456	
	<u>1,176</u>	
配当 △ 1,500	△ 1,200	△300
	X2年度末	
税引後当期純利益 1,800	← 1,440 →	← 360 →
前期末商品 760－税 304④＝税後 456	前期末商品 456	
期末商品 △ 940－税 376⑤＝税後△ 564	当期末商品 △ 564	
減価償却累計額 400－税 240⑥＝税後 160	192	48
	<u>1,524</u>	<u>408</u>
	X3年度末	

繰延税金資産

①	1,600	②	160
③	304	④当期	304
⑤当期	376	⑥当期	160
			( 1,656)

法人税等調整額

④当期	304	⑤当期	376
⑥当期	160		( 88)

- ・少数株主損益：360+48=408
- ・連結当期純利益：1,524+P社4,800-P社受取配当金1,200=5,124
- ・利益剰余金（首）：1,176+P社12,900=14,076
- ・利益剰余金（末）：純利益5,124+利益剰余金（首）14,076-P社配当金2,000=17,200
- ・少数株主持分：3,000+840-480+48-300+360+48=3,516  
(S社資本19,500×20%-480+48+48=3,516)

## 【問題12-1】

〔解答〕

・開始仕訳				(千円)
(借) 関連会社株式(A社株式)	210	(貸) 利益剰余金(当期首残)	156	
		持分法による投資損益	54	

・当期に関する仕訳				(千円)
(借) 関連会社株式(A社株式)	60	(貸) 持分法による投資損益	138	
受取配当金	150	棚卸資産	72	

関連会社株式(A社株式)の帳簿価額：5,070 千円

〔解説〕 (単位：千円)

本問は持分法の適用に関する問題である。関連会社に関する処理は子会社の処理よりも見えにくい。子会社の資産負債を時価評価した場合連結上資産負債を増額するが、持分法の適用では投資有価証券の増額となる。のれんも子会社の場合は独立の勘定で処理されているが、持分法の適用では投資有価証券に含まれる。内部利益については、ダウストリームの場合、内部利益を含んだ資産は関連会社にあるため、子会社の資産と異なり直接控除できない。想像力を働かせることが必要となる。

## 開始仕訳

- ・ A社株式取得後の利益剰余金の増加に対する持分額： $(500+800) \times 30\%$

(借) 関連会社株式	390	(貸) 利益剰余金(当期首残)	390
------------	-----	-----------------	-----

- ・ A社株式に含まれるのれん償却累計額： $@90 \times 2$ 年間

(借) 利益剰余金(当期首残)	180	(貸) 関連会社株式	180
-----------------	-----	------------	-----

- ・ 前期末P社商品に含まれていた未実現利益： $900 \times \text{利益率}20\% \times \text{持分}30\%$

(借) 利益剰余金(当期首残)	54	(貸) 持分法による投資損益	54
-----------------	----	----------------	----

## 当期に関する仕訳

- ・ A社当期純利益に対する持分： $1,000 \times \text{持分}30\%$

(借) 関連会社株式	300	(貸) 持分法による投資損益	300
------------	-----	----------------	-----

- ・ A社からの配当金受取額： $500 \times \text{持分}30\%$

(借) 受取配当金	150	(貸) 関連会社株式	150
-----------	-----	------------	-----

- ・ 関連会社株式に含まれるのれん償却

(借) 持分法による投資損益	90	(貸) 関連会社株式	90
----------------	----	------------	----

- ・ 当期末A社商品に含まれる未実現利益： $1,200 \times \text{利益率}20\% \times \text{持分}30\%$

(借) 持分法による投資損益	72	(貸) 商品	72
----------------	----	--------	----

関連会社株式の勘定記入は次のとおりとなる。

関連会社株式 (A社株式)	
4,800	
210	
60	

図解

A社株式	4,800	30%	900 (@90)
のれん			
土地	3,000	}	3,900
資本金	5,000		
資本剰余金	2,000		
利益剰余金	3,000		
		X1年	150
増加利益剰余金	500	X2年	のれん償却 $\Delta 90 / 60$
			240
増加利益剰余金	800	X3年	のれん償却 $\Delta 90$ 商品未実現利益 $\Delta 54 / 96$
			300
当期純利益	1,000	X4年	のれん償却 $\Delta 90$ 商品実現利益 54 " 未実現利益 $\Delta 72 / 192$

【問題12-2】

[解答]

連結損益計算書	
.....	.....
有価証券売却益	830
少数株主損益調整前当期純利益	3,000
少数株主利益	300
当期純利益	<u>2,700</u>

連結包括利益計算書	
少数株主損益調整前当期純利益	3,000
その他の包括利益	
その他有価証券評価差額金	$\Delta 440$
包括利益	<u>2,560</u>
(内訳)	
親会社に係る包括利益	2,332
少数株主に係る包括利益	228

(注) その他有価証券評価差額金

当期発生額	390 (総額)
組替調整額	$\Delta 830$ (実現額)
	<u><math>\Delta 440</math> (純額)</u>

[解説]

本問は連結包括利益計算書の作成に関する問題である。当期のその他の包括利益の発生額（総額）、組替調整額（実現額）、純額（総額－組替調整額）の関係を整理する。また、少数株主損益調整前当期純利益＋（当期）その他の包括利益＝（当期）包括利益、となる。さらに、包括利益については、親会社に係る金額と少数株主に係る金額を内訳として表示する。

なお、計算表については、本書の331頁と335頁に示したものは、当期の新規または追加取得を考慮していない。当期のその他有価証券の取得原価を考慮した計算表を示す。

計算表

	a	b	c = a + b	d	e = c - d
当期末時価	690	前期末時価 2,030	評価差額	売却額 1,730	評価差額
当期売却額	1,730	当期取得原価 0	(総額)	売却原価 - 900	(純額)
計	2,420	計 2,030	390	実現額 830	- 440

## 【問題12-3】

〔解答〕

キャッシュ・フロー計算書 (単位：千円)	
I 営業活動によるキャッシュ・フロー	
営業収入	169,150
商品の仕入による支出	- 112,210
人件費の支出	- 25,250
その他の営業支出	- 15,070
小計	16,620
配当金の受取額	450
利息の支払額	- 450
法人税等の支払額	- 5,160
営業活動によるキャッシュ・フロー	11,460
II 投資活動によるキャッシュ・フロー	
有価証券の取得による支出	- 2,000
有形固定資産の取得による支出	- 1,000
投資活動によるキャッシュ・フロー	- 3,000
III 財務活動によるキャッシュ・フロー	
短期借入れによる収入	400
配当金の支払額	- 6,000
少数株主への配当金の支払額	- 160
財務活動によるキャッシュ・フロー	- 5,760
IV 現金及び現金同等物の増加額	2,700
V 現金及び現金同等物の期首残高	13,100
VI 現金及び現金同等物の期末残高	15,800

〔解説〕

本問は、連結キャッシュ・フロー計算書（営業活動によるキャッシュ・フロー区分は直接法）の作成問題である。親会社と子会社の個別キャッシュ・フロー計算書を連結する原則法ではなく、連結損益計算書と2期間の連結貸借対照表から連結キャッシュ・フロー計算書を作成する簡便法による。この場合、2期間の連結貸借対照表項目の差額（増減）を算出し、連結損益計算書をキャッシュ・フローに修正することになる。

## 連結貸借対照表

(単位：千円)

	前期金額		増減額		当期金額	
現金預金	13,100		2,700		15,800	
売掛金	21,000		7,000		28,000	
商品	7,000			2,250	4,750	
未収収益	600			100	500	
備品	5,000		1,000		6,000	
建物	30,000				30,000	
投資有価証券	8,000		2,000		10,000	
のれん	1,900			100	1,800	
買掛金		12,820		8,790		21,610
短期借入金		4,600		400		5,000
未払費用		800		200		1,000
未払法人税等		5,160	224			4,936
貸倒引当金		420		140		560
減価償却累計額		5,800		1,650		7,450
少数株主持分		1,574		74		1,648
資本金		35,000				35,000
資本剰余金		7,500				7,500
利益剰余金		12,926	780			12,146
	86,600	86,600	13,704	13,704	96,850	96,850

①	(借) 現金及び現金同等物の増加額	2,700	(貸) 現金預金	2,700
②	(借) 売上高	170,000	(貸) 売掛金	7,000
			売上収入	163,000
③	(借) 商品	2,250	(貸) 売上原価	123,250
	買掛金	8,790		
	商品の仕入支出	112,210		
④	(借) 未収収益	150	(貸) 営業収入	6,150
	受取手数料	6,000		
⑤	(借) 受取配当金	50	(貸) 未収収益	50
⑥	(借) 有形固定資産の購入支出	1,000	(貸) 備品	1,000
⑦	(借) 有価証券の購入支出	2,000	(貸) 投資有価証券	2,000
⑧	(借) のれん	100	(貸) のれん償却	100
⑨	(借) 短期借入金	400	(貸) 短期借入れ収入	400
⑩	(借) 未払費用	250	(貸) 給料	25,500
	人件費支出	25,250		
⑪	(借) 利息の支払額	450	(貸) 未払利息	50
			支払利息	400
⑫	(借) 法人税等の支払額	5,160	(貸) 未払法人税等	224
			法人税等	4,936
⑬	(借) 減価償却累計額	1,650	(貸) 諸費用	16,720
	諸費用支出	15,070		

⑭	(借) 少数株主持分 少数株主への配当金支払額	74 160	(貸) 少数株主利益	234
⑮	(借) 配当金の支払額	6,000	(貸) 利益剰余金 当期純利益	780 5,220

子会社の配当金は、連結整理において次の仕訳で消去されている。

(借) 受取配当金(P社)	1,440	(貸) 配当金(子会社)	1,600
少数株主持分	160		

※ 次の連結貸借対照表項目の差額と連結損益計算書をT勘定で示すことで、連結キャッシュ・フロー計算書を作成することができる。

現金預金	2,700	商品	2,250
売掛金	7,000	未収収益(受取手数料)	150
未収収益(受取配当金)	50	のれん	100
備品	1,000	買掛金	8,790
投資有価証券	2,000		

売上原価	123,250	売上高	170,000
給料	25,500	受取手数料	6,000
		受取配当金	500

売上収入：売上高170,000（貸方）に対し、売掛金の増加7,000は貸方なので、控除することで163,000が算定される。

受取手数料収入：受取手数料6,000（貸方）に対し、未収収益の減少150は貸方なので、加算することで6,150が算定される。

営業収入：163,000+6,150=169,150

商品の仕入収入：売上原価123,250（借方）に対し、商品の減少2,250と買掛金の増加8,790はともに貸方なので控除することで112,210が算定される。

以下：略

## 【問題13-1】

〔解答〕

## 連結損益計算書 (単位：千円)

売上原価	70,894	売上高	93,300
販売管理費	11,540	受取配当金	761
法人税等	5,448	為替差損益	300
法人税等調整額	-182		
少数株主損益	850		
当期純利益	5,811		
	<u>94,361</u>		<u>94,361</u>

## 連結株主資本等変動計算書

(利益剰余金) (単位：千円)

配当金	3,000	当期首残高	31,116
当期末残高	<u>33,927</u>	当期純利益	<u>5,811</u>
	<u>36,927</u>		<u>36,927</u>

(為替換算調整勘定) (単位：千円)

当期末残高	3,424	当期首残高	2,296
		当期変動額	1,128
	<u>3,424</u>		<u>3,424</u>

(少数株主持分) (単位：千円)

当期末残高	8,565	当期首残高	6,779
		当期変動額	1,786
	<u>8,565</u>		<u>8,565</u>

## 連結貸借対照表 (単位：千円)

現金預金	15,570	買掛金	12,680
商品	6,796	未払法人税	1,952
繰延税金資産	182	繰延税金負債	2,440
土地	24,400	資本金	22,000
その他資産	38,040	利益剰余金	33,927
		為替換算調整勘定	3,424
		少数株主持分	8,565
	<u>84,988</u>		<u>84,988</u>

〔解説〕

本問は在外子会社の外貨表示財務諸表を円貨に換算したうえで、親会社の財務諸表と連結するものである。まず、支配獲得時に外貨ベースで子会社の資産と負債を時価評価し貸借対照表を作成する。次に、当期の外貨表示財務諸表を円貨に換算した円貨財務諸表を作成する。そして、連結財務諸表を作成する。換算から生ずる為替換算調整勘定の処理に留意する。

## I 外貨表示財務諸表の修正

(単位：千ドル)

(借) 土 地	50	(貸) 繰延税金負債	20
		評価差額	30

## 修正後外貨表示貸借対照表

F社		貸借対照表 (単位：千ドル)	
土 地	200	諸 負 債	320
土地以外の資産	350	繰延税金負債	20
		資 本 金	100
		利益剰余金	80
		評価差額	30
	<u>550</u>		<u>550</u>

F社の修正後の資本210千ドル。このうち70% (147千ドル) を147千ドルで取得したのでのれんは0となる。

## II 外貨表示財務諸表の換算

## 損益計算書の円貨への換算

科 目	外 貨 千ドル	為替相場 円	円換算額 千円	科 目	外 貨 千ドル	為替相場 円	円換算額 千円
売上原価				売 上 高	300	118	35,400
P社との取引	100	121	12,100	換算差額			300
外部取引	130	118	15,340				
販売管理費	30	118	3,540				
法人税等	16	118	1,888				
当期純利益	24	118	2,832				
	<u>300</u>	—	<u>35,700</u>		<u>300</u>	—	<u>35,700</u>

P社からの仕入高は、100千ドル×121円=12,100千円となり、為替相場121円と118円の差額が換算差額(貸方300)となる。

## 株主資本等変動計算書(利益剰余金)の円貨への換算

科 目	外 貨 千ドル	為替相場 円	円換算額 千円	科 目	外 貨 千ドル	為替相場 円	円換算額 千円
配 当 金	15	118	1,770	期首残高			
期末残高	104	—	*2) 10,657	取 得 時	80	100	8,000
				増 加 額	15	—	*1) 1,595
				当期純利益	24	118	2,832
	<u>119</u>	—	<u>12,427</u>		<u>119</u>	—	<u>12,427</u>

\*1) X1年度：純利益2,600千円(25千ドル×平均相場104円)－配当金1,560千円(15千ドル×平均相場104円)＝1,040千円

X2年度：純利益2,220千円(20千ドル×平均相場111円)－配当金1,665千円(15千ドル×平均相場111円)＝555千円

合計：1,040千円＋555千円＝1,595千円

- \*2) X1年3月31日：8,000千円(80千ドル×100円)  
 X1年度：1,040千円(10千ドル)  
 X2年度：555千円(5千ドル)  
 X3年度：1,062千円{(純利益24千ドル×平均相場118円)－配当金(15千ドル×平均相場118円)}  
 合計：10,657千円(貸借差額で算定してもよい)

## 貸借対照表の円貨への換算

科目	外貨 千ドル	為替相場 円	円換算額 千円	科目	外貨 千ドル	為替相場 円	円換算額 千円
現金預金	85	122	10,370	買掛金	40	122	4,880
商品	25	122	3,050	未払法人税等	16	122	1,952
土地	200	122	24,400	繰延税金負債	20	122	2,440
				資本金	100	100	10,000
				利益剰余金	104	—	10,657
				評価差額	30	100	3,000
				為替換算調整勘定			4,891
	310		37,820				37,820

## ※ 為替換算調整勘定の期首残高

評価差額	30千ドル×100円＝	3,000千円	} 225千ドル×X2年度末115円 ＝25,875千円②
資本金	100 ×100	＝ 10,000	
利益剰余金	80 ×100	＝ 8,000	
X1年度	10 ×104	＝ 1,040	
X2年度	5 ×111	＝ 555	
	225千ドル	22,595①	

②－①＝3,280千円(貸方)

## 為替換算調整勘定

期末	4,891	期首	3,280
		当期増加	1,611

## Ⅲ 在外子会社の連結

## ① 開始仕訳(資本連結)

(借) 資 本 金	10,000	(貸) 子 会 社 株 式	14,700
利益剰余金(当期首残高)	8,000	少数株主持分(当期首残高)	6,300
評 価 差 額	3,000		

## ② 取得後のF社利益剰余金増加額の少数株主持分の振替(利益剰余金の増加1,595×30%＝479)

(借) 利益剰余金(当期首残高)	479	(貸) 少数株主持分(当期首残高)	479
------------------	-----	-------------------	-----

## ③ F社当期純利益のうち少数株主持分の振替(2,832×30%＝850)

(借) 少 数 株 主 損 益	850	(貸) 少数株主持分(当期変動額)	850
-----------------	-----	-------------------	-----

## ④ 配当金

(借) 営業外収益(受取配当金)	1,239	(貸) 配 当 金	1,770
少数株主持分(当期変動額)	531		

## ⑤ P社とF社の内部取引

(借) 売上高	12,100	(貸) 売上原価	12,100
---------	--------	----------	--------

⑥ F社の期末商品に含まれる未実現利益（未実現利益：15ドル×121円×25%=454、  
税効果：454×40%=182）

(借) 売上原価	454	(貸) 商品	454
繰延税金資産	182	法人税等調整額	182

## ⑦ 為替換算調整勘定の少数株主持分の振替（為替換算調整勘定4,891×30%=1,467）

(借) 為替換算調整勘定(当期首残高) *1)	984	(貸) 少数株主持分(当期首残高)	984
(借) 為替換算調整勘定(当期変動額) *2)	483	(貸) 少数株主持分(当期変動額)	483

\*1) 期首3,280×30%=984

\*2) 当期増加1,611×30%=483

## 図解

子会社株式	14,700	( 70 %)	( 30 %)
評価差額	3,000	14,700	6,300
資本金	10,000		
利益剰余金	8,000	X1	
利益剰余金の増加	1,595	X2	1,116
		X3	479
配当	1,770		△1,239
			△531
当期純利益	2,832		1,982
			商品未実現利益△454×60%=△272
		X4	1,710
為替換算調整勘定	4,891		3,424
			1,467

- ・少数株主利益：850
- ・連結当期純利益：S社1,710+P社4,101(=P社純利益5,340-受取配当金1,239)  
=5,811
- ・連結利益剰余金(首)：S社1,116+P社30,000=31,116
- ・連結利益剰余金(末)：S社1,587+P社32,340=33,927
- ・為替換算調整勘定：3,424
- ・少数株主持分：6,300+479-531+850+1,467=8,565

## 【問題13-2】

〔解答〕

直接法

<u>キャッシュ・フロー計算書</u>	
I 営業活動によるキャッシュ・フロー	
営業収入	40,250
商品の仕入による支出	△ 40,250
その他の営業支出	△ 4,600
営業活動によるキャッシュ・フロー	△ 4,600
II 投資活動によるキャッシュ・フロー	
	0
III 財務活動によるキャッシュ・フロー	
	0
IV 現金及び現金同等物の換算差額	2,300
IV 現金及び現金同等物の増加額	△ 2,300
V 現金及び現金同等物の期首残高	27,500
VI 現金及び現金同等物の期末残高	<u>25,200</u>

間接法

<u>キャッシュ・フロー計算書</u>	
I 営業活動によるキャッシュ・フロー	
税引税当期純利益	8,050
売上債権の増加額	△ 5,750
棚卸資産の増加額	△ 1,150
仕入債務の減少額	△ 5,750
営業活動によるキャッシュ・フロー	△ 4,600

〔解説〕

本問は、在外子会社の円換算後の個別キャッシュ・フロー計算書の作成問題である。原則法によれば、在外子会社の外貨キャッシュ・フロー計算書を作成し、それに期中平均レートに乗ずることで円貨キャッシュ・フロー計算書を作成できる。なお、参考として在外子会社の外貨表示個別財務諸表を円貨に換算し、2期間の貸借対照表項目の差額（増減）によって円貨の個別キャッシュ・フロー計算書を作成する方法を示す。

I 貸借対照表項目の増減（ドル）と損益計算書（ドル）

増 減		(ドル)	
売掛金	50	現金預金	40
商品	10	利益剰余金	70
買掛金	50		
	<u>110</u>		<u>110</u>

売上原価	290	売上高	400
諸費用	40		
当期純利益	70		
	400		400

増減と損益計算書から直接法のキャッシュ・フロー計算書（ドル）を作成する。また、増減から間接法のキャッシュ・フロー計算書（ドル）を作成する。

## II 個別キャッシュ・フロー計算書（ドル）の円貨への換算

	ドル	為替相場	円
営業収入	350	× ￥ 115	40,250
仕入支出	△ 350	× ￥ 115	△ 40,250
営業費支出	△ 40	× ￥ 115	△ 4,600
営業活動によるキャッシュ・フロー	△ 40		△ 4,600
現金及び現金同等物に係る換算差額			2,300 (*)
現金及び現金同等物の増減額			△ 2,300
現金及び現金同等物の期首残高	250	× ￥ 110	27,500
現金及び現金同等物の期末残高	210	× ￥ 120	25,200

### 現金及び現金同等物

期首	$250^{\text{ドル}} \times \text{¥}110 = 27,500$	当期減少	$40^{\text{ドル}} \times \text{¥}115 = 4,600$
(*) 貸借差額	2,300	期末残高	$210^{\text{ドル}} \times \text{¥}120 = 25,200$

	ドル	為替相場	円
税引税当期純利益	70	× ￥ 115	8,050
売掛金の増加額	△ 50	× ￥ 115	△ 5,750
商品の増加額	△ 10	× ￥ 115	△ 1,150
買掛金の減少額	△ 50	× ￥ 115	△ 5,750
営業活動によるキャッシュ・フロー	△ 40		△ 4,600

※ 円換算後の財務諸表から子会社キャッシュ・フロー計算書を作成する。

売上原価	$290^{\text{ドル}} \times 115\text{円} = 33,350\text{円}$	売上	$400^{\text{ドル}} \times 115\text{円} = 46,000\text{円}$
費用	$40 \times 115\text{円} = 4,600$		
純利益	$70 \times 115\text{円} = 8,050$		
	<u>46,000円</u>		<u>46,000円</u>



(借) 仕入債務の増加	750	(貸) 現金及び現金同等物に係る換算差額	2,300
為替換算調整勘定	2,550	売上債権の増加額	750
		商品の増加額	250

## 4. 貸借対照表項目の増減（期中平均相場）

貸借対照表項目の増減			
売掛金	5,750	現金及び現金同等物に係る換算差額	4,600
商品	1,150	利益剰余金	8,050
買掛金	5,750		
	<u>12,650</u>		<u>12,650</u>

このような手順で期中平均相場による貸借対照表項目の増減額を求めるのであるが、前掲※の網掛けの増減表において示したように、外貨の増減額に期中平均相場を乗ずることで、直接求めることができる。

【問題14-1】

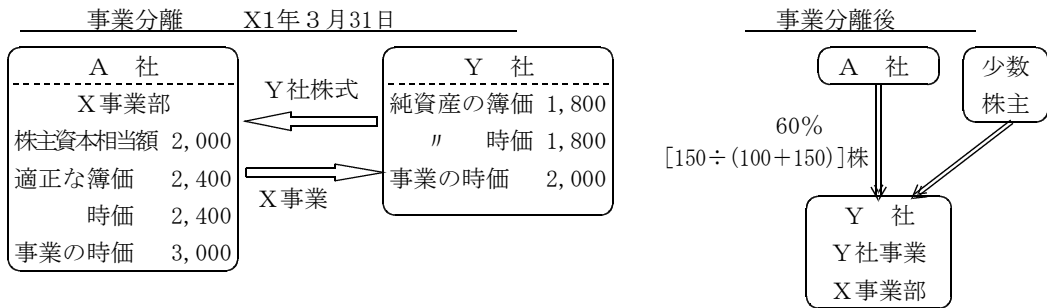
〔解答〕

諸 資 産	13,100	諸 負 債	2,300
の れ ん	120	資 本 金	5,000
		利 益 剰 余 金	3,400
		評 価 ・ 換 算 差 額 等	840
		少 数 株 主 持 分	1,680
	13,220		13,220

〔解説〕

本問は、事業を分離した分離元企業が対価として分離先企業の株式を受け取ることで、分離先企業が子会社となるケースである。まず、分離元企業と分離先企業の個別会計の処理を理解する。次に、分離元企業の連結会計を整理する必要がある。分離先企業の新株の交付以前の「資本」に関する資本連結（これは通常の支配獲得に伴う資本連結）と事業受入に伴う増加した払込資本に関する資本連結とを区別して処理することになる。

I 概況



II 個別会計

① A社のX事業部の分割に関する処理

(借) 子会社 (Y社) 株式	2,000	(貸) 諸資産 (X事業部)	2,400
評価・換算差額等	400		

子会社 (Y社) 株式の取得原価は、簿価ではなく株主資本相当額となる。

② Y社のX事業部の受入に関する処理

(借) 諸資産 (X事業部)	2,400	(貸) その他資本剰余金	2,000
		評価・換算差額等	400

X事業部の取得原価は分離元企業の適正な簿価となるが、新株発行に伴う払込資本の増加はX事業部の株主資本相当額となる。

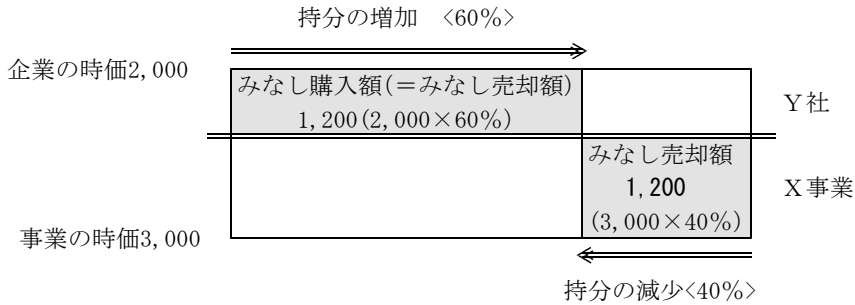
個別会計では、A社の子会社 (Y社) 株式の取得原価とY社の増加払込資本は、2,000で同額となる。

II 連結会計

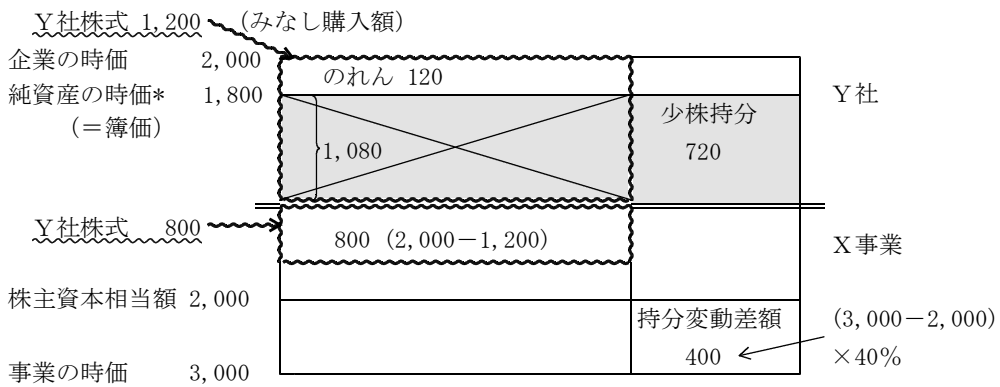
① みなし売却額 (X事業の持分の減少) とみなし購入額 (Y社に対する持分の増加)

A社のY社に対する持分割合：  $150 \text{株} \div (100 \text{株} + 150 \text{株}) = 60\%$

みなし売却額：X事業の時価3,000×40%=1,200（この金額をもってY社を取得したとする）



② Y社取得から生ずるのれんと、X事業の持分減少から生ずる持分変動差額



\* この純資産の時価は、Y社の諸資産と諸負債の時価（本問では適正な帳簿価額と等しい）を意味し、Y社取得に関する「資本」を意味する。その内訳は、資本金1,000、利益剰余金700、評価・換算差額100である。

③ 資本連結1（事業移転前の分離先企業の「資本」に関する資本連結）

前掲の図の上半分から次の連結整理仕訳となる。A社がY社株式の60%を1,200で取得しY社を子会社としたことに関する資本連結処理

(借) 資 本 金 1,000	(貸) B 社 株 式 1,200
利 益 剰 余 金 700	少 数 株 主 持 分 720
評 価 ・ 換 算 差 額 等 *) 100	
の れ ん 120	

\*) 支配獲得時の分離先企業の評価・換算差額は、分離先企業の「資本」に含まれ、資本連結で相殺の対象となる。

④ Y社の増加払込資本（その他資本剰余金2,000）に関する資本連結処理

(A社が所有していたX事業部の持分が100%から60%に減少したことに伴う処理を含む)

この段階でA社の子会社株式とY社の払込資本は次のようになっている。

A 社	Y 社
Y社株式 800	その他資本剰余金 2,000

A社のY社株式800とY社のその他資本剰余金2,000を資本連結により相殺消去する。

その他資本剰余金2,000 (外枠)	子会社株式 800	少数株主持分 800
	持分変動差額 400	

(借) その他資本剰余金	2,000	(貸) B社株式	800
		少数株主持分	800
		持分変動差額	400

⑥ 移転したX事業の評価・換算差額等のうち少数株主持分への振替

(借) 評価・換算差額等	160	(貸) 少数株主持分	160
--------------	-----	------------	-----

※ 少数株主持分は次のようになる (網掛けの部分)。

Y社株式 1,200	のれん 120	720	} 少数株主持分
企業の時価 2,000			
適正な帳簿価額 1,800	1,080	800	
株主資本相当額 1,700			
Y社株式	800 (2,000-1,200)	800	
	持分変動差額400		
株主資本相当額 2,000		160 / 1,680	
適正な帳簿価額 2,400			
事業の時価 3,000			

【問題14-2】

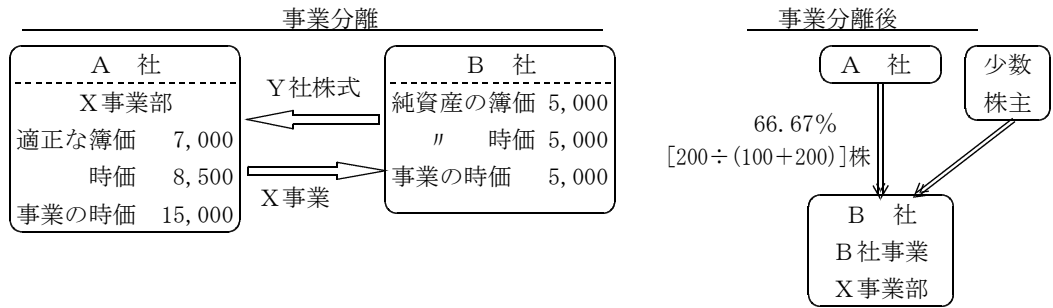
[解答]

諸資産	30,000	諸負債	5,000
のれん	1,667	資本金	10,000
		利益剰余金	12,667
		少数株主持分	4,000
	31,667		31,667

[解説]

本問は、本書6-2-3(4)の〔例題6-5〕で扱った事業分離会計の分離先企業の資本金(株式を交付するので払込資本を処理する)に対し、分離元企業の連結会計処理を問うものである。

I 概況



II 個別会計

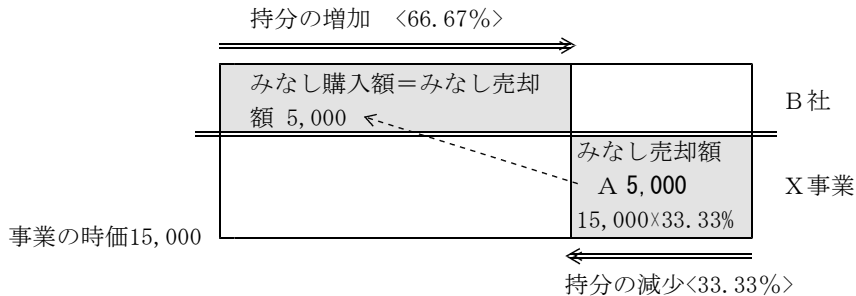
A社				
(借)	B社株式			7,000
(貸)	X事業			7,000

B社				
(借)	X事業			7,000
(貸)	資本金			7,000

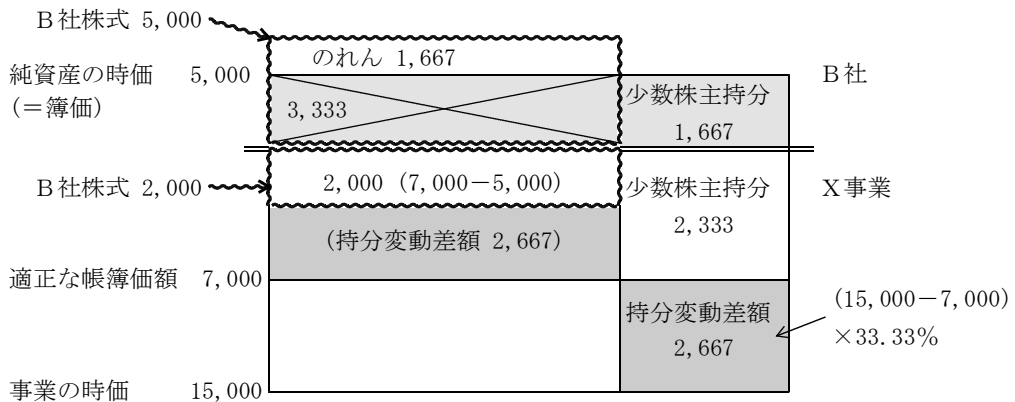
III 連結会計

① みなし売却額とみなし購入額

A社のB社に対する持分割合：200株 ÷ (200株 + 100株) = 66.67%



② B社取得から生ずるのれんと、X事業の持分減少から生ずる持分変動差額



③ A社がB社株式の66.67%を5,000で取得しB社を子会社としたことに関する資本連結処理

(借) 資本金	1,000	(貸) B社株式	5,000
利益剰余金	4,000	少数株主持分	1,667
のれん	1,667		

④ B社の増加資本（資本金7,000）に関する資本連結処理（A社が所有していたX事業部の持分が100%から66.67%に減少したことに関する処理を含む）

資本金7,000(外枠)	子会社株式	2,000	少数株主持分
	持分変動差額	2,667	2,333

(借) 資 本 金	7,000	(貸) B 社 株 式	2,000
		少 数 株 主 持 分	2,333
		持 分 変 動 差 額	2,667

【問題14-3】

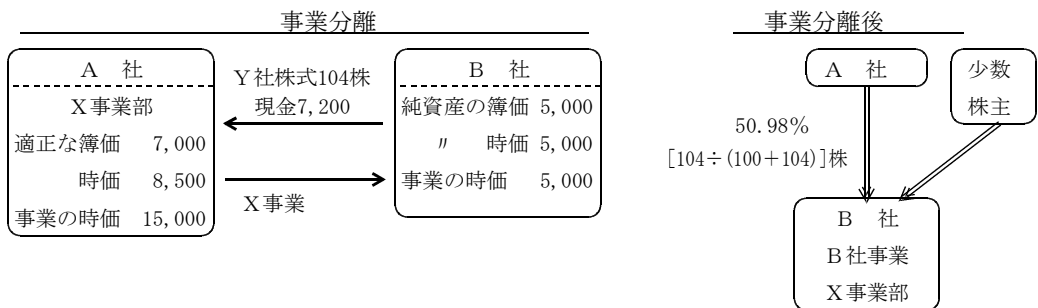
[解答]

諸 資 産	30,000	諸 負 債	5,000
の れ ん	1,373	資 本 金	10,000
		利 益 剰 余 金	13,922
		少 数 株 主 持 分	2,451
	31,373		31,373

[解説]

本問は、前掲の〔問題14-2〕について、分離元企業が分離事業の対価として分離先企業の株式と現金等の財産を受け取るケースである。分離元企業は分離先企業の株式を取得し分離先企業を子会社とする。また、現金等の受領額が分離事業の株主資本相当額を超えるものとする。

I 概況



II 個別会計

A社

(借) 現 金	7,200
B 社 株 式	0
(貸) X 事 業	7,000
X 事 業 移 転 損 益	200

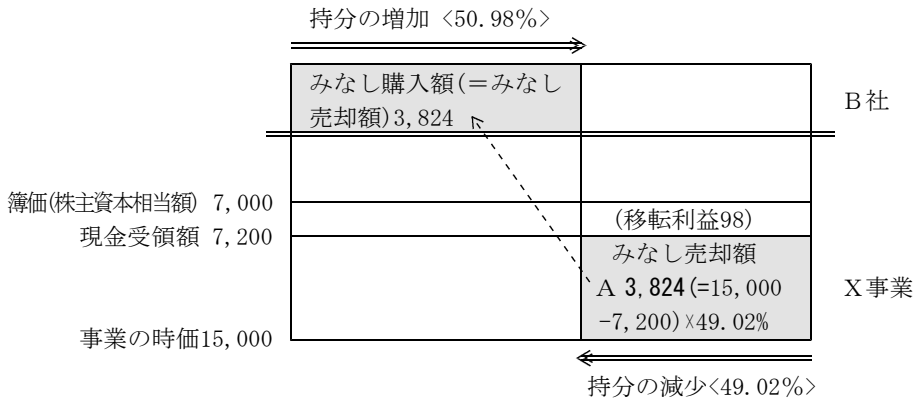
B社

(借) X 事 業 の れ ん	7,000
	200
(貸) 現 金	7,200
資 本 金	0

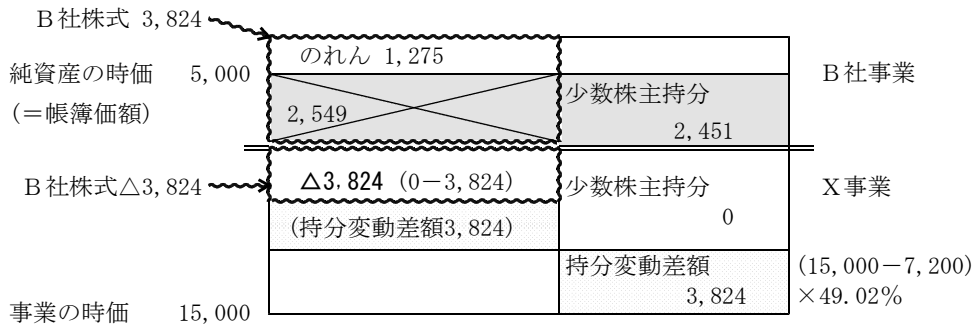
Ⅲ 連結会計

① みなし売却額とみなし購入額

A社の持分割合：104株÷(104株+100株)=50.98%



② B社取得から生ずるのれんと、X事業の持分減少から生ずる持分変動差額



③ A社がB社の50.98%を3,824で取得し子会社としたことに関する資本連結処理

(借) 資 本 金	1,000	(貸) B 社 株 式	3,824
利 益 剰 余 金	4,000	少 数 株 主 持 分	2,451
の れ ん	1,275		

ここで、子会社（B社）株式は、もともと取得原価0であるが、B社を取得したことによる資本連結により、子会社株式を貸方に計上することになる。このため、B社株式は貸方残高3,824となる。

④ B社の増加資本（本問では0）に関する資本連結処理（A社が所有していたX事業部の持分が100%から50.98%に減少したことに関する処理を含む）

資本金 0	B社株式 △ 3,824	少数株主持分
	持分変動差額 3,824	0

(借) B 社 株 式	3,824	(貸) 持 分 変 動 差 額	3,824
-------------	-------	-----------------	-------

⑤ A社とBの個別会計で計上されている移転損益とのれんのうち、親会社持分（50.98%）を内部取引として相殺消去する。この結果、前掲①の図の移転利益98が少数株主に対する実現利益として計上されることになる。

(借) 移 転 損 益	102	(貸) の れ ん	102
-------------	-----	-----------	-----

【問題14-4】

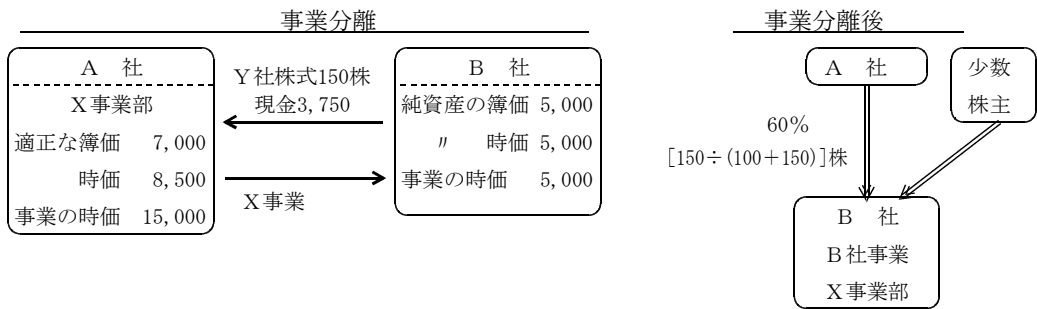
[解答]

X1年3月31日		A社連結貸借対照表		(単位：円)	
諸 資 産		30,000		諸 負 債	5,000
の れ ん		1,500		資 本 金	10,000
				利 益 剰 余 金	13,200
				少 数 株 主 持 分	3,300
		31,500			31,500

[解説]

本問は、前掲の「問題14-3」について、現金等の受領額が分離事業の株主資本相当額未満のケースである。

I 概況



II 個別会計

A社

(借)	現 金		3,750
	B 社 株 式		3,250
	(貸) X 事 業		7,000
	X 事 業 移 転 損 益		0

B社

(借)	X 事 業		7,000
	の れ ん		0
	(貸) 現 金		3,750
	資 本 金		3,250

III 連結会計

- ① みなし売却額とみなし購入額（持分の増加額と減少額）

A社のB社株式に対する持分割合：150株 ÷ (150株 + 100株) = 60%

