

第194回（令和元年5月26日施行）

1級商業簿記・会計学

第1問

本問は、企業会計原則損益計算書原則における損益計算書上の収益と費用の分類についての基礎的な理解を問うている。

（ただし、厳密に言えば、アの仕入戻しとクの売上値引は、収益または費用ではない。）

第2問

1. 受託買付

委託者に代わって商品を買付けた場合には、自己の商品ではないために、仕入勘定は用いず受託買付勘定の借方に記入する。また、仕入先に対しては債務が生じているために、買掛金勘定を用いる。

2. 源泉所得税と社会保険料

社会保険料の企業負担額は法定福利費で処理する。

3. 固定資産の割賦購入

固定資産を割賦購入した場合、一括購入した場合よりも支払額が高くなることもある。このときの差額は、利息の性格を有するために、固定資産の取得原価には含めずに区別して処理する。このとき用いる勘定科目としては前払利息や支払利息がある。本問では購入時に前払利息勘定を用いるケースであり、代金支払時にその都度、支払利息に振り替える。

4. 欠損のてん補

欠損金額は繰越利益剰余金勘定の借方残高になっているので、欠損てん補においては、欠損金額を繰越利益剰余金勘定の貸方に振り替える。また、減少する資本準備金と欠損てん補額との差額は、資本準備金減少差益（その他資本剰余金）勘定で処理する。

5. 社債の処理

12月1日から3月31日までの4か月間の経過社債利息¥60,000（ $15,000,000 \times 0.012 \times 4 \text{月}/12 \text{月}$ ）を計上する。また、償却原価法の適用は定額法によるので、発行差額¥240,000（ $15,000,000 \times (100 - 98.4) / 100$ ）のうち¥16,000（ $240,000 \times 4 \text{月}/60 \text{月}$ ）について社債利息を計上し社債を増額する。

また、社債発行費は、償還期限5年で定額法による償却が求められているので、月割計算を要する。

社債発行費償却  $60,000 \times 4 \text{月}/60 \text{月} = 4,000$

6. 外貨建取引の決済

売却日においては、売却した日の為替レートで換算するので、次のような仕訳となる。

(借) 売 掛 金 2,856,000 (貸) 売 上 2,856,000

また、前期決算日においては、売掛金は決算日レートで換算されている。

(借) 売 掛 金 84,000 (貸) 為 替 差 益 84,000

決済日の為替レートと前期決算日の為替レートとの換算差額は、為替差損（益）として処理する。

### 第3問

本問は、金融商品会計における有価証券の会計処理が問われている。会計上、有価証券は、企業の保有目的によって次の4種類に分類される。

- ① 売買目的有価証券
- ② 満期保有目的の債券
- ③ 子会社株式および関連会社株式
- ④ その他有価証券

これらの会計処理について、設問ごとに解説していく。

#### 1. 満期保有目的の債券の会計処理

満期保有目的の債券の会計処理は、取得原価をもって貸借対照表価額とする。ただし、債券を債券金額より低い価額または高い価額で取得した場合において、取得価額と債券価額との差額の性格が金利の調整と認められるときは、償却原価法に基づいて算定された価額をもって貸借対照表価額としなければならない。

ここで、償却原価法は、有価証券利息をその利息期間（受渡日から償還日まで）にわたって期間配分する方法であり、利息法と定額法の2つの方法がある。原則として利息法によるが、継続適用を条件として、簡便法である定額法を採用することができる。1級の範囲では、この定額法のみを出題範囲とし、利息法は扱わない。

定額法・・・債券の金利調整差額を取得日（または受渡日）から償還日までの期間で除して各期の損益に配分する方法をいい、当該配分額を帳簿価額に加減する。

$$\text{発行差額} \quad 3,000,000 \times (100 - 97.60) / 100 = 72,000$$

$$\text{償却原価法による満期保有目的債券の増加額} \quad 72,000 \times 10 \text{月} / 60 \text{月} = 12,000$$

$$\text{契約（名目）有価証券利息} \quad 3,000,000 \times 0.014 \times 4 \text{月} / 12 \text{月} = 14,000$$

$$\text{実効（実際）有価証券利息} \quad 12,000 + 14,000 = 26,000$$

#### 2. 子会社株式（および関連会社株式）の会計処理

子会社株式および関連会社株式は、取得原価をもって貸借対照表価額とする。なお、子会社株式および関連会社株式のうち、市場価格のあるものについては時価が著しく下落したときは、回復する見込みがあると認められる場合を除き、時価をもって貸借対照表価額とし、評価差額は当期の損失として処理しなければならない。市場価格のない株式については発行会社の財政状態の悪化により実質価額が著しく下落したときは、相当の減額をなし、評価差額は当期の損失として処理しなければならない。前者が強制評価減であり、後者が相当の減額である。本問の場合、熊本会社株式に対して強制評価減を適用する。

$$\text{子会社株式評価損} \quad 6,500 \text{株} \times (2,340 - 1,140) = 7,800,000$$

#### 3. その他の有価証券の処理

その他有価証券は、時価をもって貸借対照表価額とし、評価差額は洗替方式に基づき、次のいずれかの方法により処理する。

- ① 評価差額の合計額を純資産の部に計上する。（全部純資産直入法）
- ② 公正価値が取得原価を上回る銘柄にかかる評価差額は純資産の部に計上し、公正価値が取得原価を下回る銘柄にかかる評価差額は当期の損失として処理する（部分純資産直入法）。

なお、純資産の部に計上されるその他有価証券の評価差額については、「その他有価証券評価差額金」勘定で処理し、かつ税効果会計を適用し、個別財務諸表の場合、純資産の部において評価・換算差額等の内訳項目として記載される。また、連結財務諸表の場合、連結包括利益計算書においてその他の包括利益の内訳項目として記載されるとともに、連結貸借対照表の純資産の部においてその他の包括利益累計額の内訳項目として記載されることになる。

評価差額（愛媛会社株式）  $5,400 \text{ 株} \times (1,250 - 1,200) = 270,000$   
 評価差額（大分会社株式）  $3,700 \text{ 株} \times (1,350 - 1,850) = -1,850,000$   
 正味の評価差額  $270,000 - 1,850,000 = -1,580,000$   
 繰延税金資産  $1,580,000 \times 0.3 = 474,000$   
 その他有価証券評価差額金  $1,580,000 \times (1 - 0.3) = 1,106,000$

#### 第4問

本問は、基本的な連結精算表を作成する問題であり、連結財務諸表作成の第一歩である。

子会社株式の保有を通じてその会社を支配していると考えられる際に、子会社への投資の実質的な内容を明らかにする過程が連結会計であると考えたと理解しやすい。そのためには、次のプロセスを踏む。

まず、①子会社である(株)群馬会社の資産および負債を、支配獲得日（平成31年3月31日）の時価で再評価し、簿価と時価との差額7,000千円（=30,000千円-23,000千円）は「評価差額」勘定（借方）で処理する。

（借） 評 価 差 額      7,000      （貸） 諸      資      産      7,000

次に、②親会社である(株)埼玉会社の投資額である子会社株式30,000千円と、子会社の資本額である資本金50,000千円・資本剰余金12,000千円・繰越利益剰余金△18,000千円、さらに子会社の資産・負債の再評価から生じた評価差額7,000千円を相殺消去する。これらの金額は、実質的には同じものを表しており、そのままだと二重計上になってしまうため、合算時に相殺消去される。

なお、連結時に親会社の投資額が子会社の資本額を上回っている場合、親会社が、子会社に何らかの超過収益力（他の会社に比べて収益を多く生み出す力）があると考え、子会社の純資産より多くの金額を支払っているため、その差額を「のれん」として処理する。また、親会社が子会社の発行済み株式のすべてを保有していない場合には、親会社以外に子会社株式の所有者（非支配株主）が存在することになり、これを「非支配株主持分」勘定で処理する。

本問では、(株)埼玉会社は、(株)群馬会社の発行済株式総数の70%を取得しているだけなので、30%分の非支配株主が存在している。それゆえ、子会社の資本額37,000千円（=資本金50,000千円+資本剰余金12,000千円-繰越利益剰余金18,000千円-評価差額7,000）の30%である11,100千円が非支配株主持分として計上される（なお、非支配株主持分は、連結貸借対照表上、純資産の部に計上される。）また、親会社の投資額30,000千円は子会社の資本額の70%の金額25,900千円を超過しており、差額の4,100千円の「のれん」が生じている。

連結財務諸表の作成は、支配獲得時とその後の連結決算日に行われるが、支配獲得時には連結貸借対照表しか作成されない。

## 第5問

1級商業簿記・会計学は、簿記的処理ができればよいというのではなく、財務諸表の作成能力も問われる。したがって、損益計算書と貸借対照表の基本的な項目の分類・配列、表示上の科目などは理解しておかなければならない。以下、検討事項および決算整理事項に従って、仕訳と必要な計算過程を示す（単位：千円）。

### 〈検討事項〉

#### 1. 現金と当座預金の処理

株主配当金領収証は、指定された金融機関に提示すれば、現金化される通貨代用証券であるから、簿記会計上、現金勘定で処理される。

(借) 現金	60	(貸) 受取配当金	60
(借) 当座預金	500	(貸) 買掛金	500

#### 2. 仮払金の処理

(借) 建設仮勘定	8,000	(貸) 仮払金	28,700
仮払法人税等	3,500		
仮払消費税	16,400		
退職給付引当金	800		

#### 3. 仮受金の処理

(借) 仮受金	25,800	(貸) 前受金	1,200
		仮受消費税	24,600

#### 4. 消費税の処理

(借) 仮受消費税	24,600	(貸) 仮払消費税	16,400
		未払消費税	8,200

### 〈決算整理事項〉

#### 1. 貸倒引当金の計上

(借) 貸倒引当金繰入	394	(貸) 貸倒引当金	394
-------------	-----	-----------	-----

$48,200 \times 0.02 - 570 = 394$

#### 2. 有価証券の評価

(借) 有価証券評価損	1,200	(貸) 有価証券	1,200
有価証券	1,120	有価証券評価益	1,120

損益計算書上は、有価証券評価損と有価証券評価益との相殺額80を有価証券評価損として、営業外費用の区分に表示する。

#### 3. 棚卸資産の評価

(借) 仕入	74,600	(貸) 繰越商品	74,600
(借) 繰越商品	89,100	(貸) 仕入	89,100
棚卸減耗費	2,375	繰越商品	2,375
商品評価損	2,784	繰越商品	2,784
(借) 仕入	2,784	(貸) 商品評価損	2,784

期末帳簿棚卸高  $43,200 (=3,600 \text{ 個} \times 12.0) + 45,900 (=5,400 \text{ 個} \times 8.5) = 89,100$

棚卸減耗費  $(3,600 - 3,480) \times 12.0 + (5,400 - 5,290) \times 8.5 = 2,375$

商品評価損  $(12.0 - 11.2) \times 3,480 = 2,784$

なお、一番下の仕訳は、計算された商品評価損を、売上原価を計算する「仕入」勘定に振り替えている。

#### 4. 未収利息の計上

(借) 未 収 利 息 70 (貸) 受 取 利 息 70

$14,000 \times 0.02 \times 3 \text{ 月} / 12 \text{ 月} = 70$

#### 5. 減価償却

(借) 減 価 償 却 費 22,390 (貸) 建物減価償却累計額 3,140

備品減価償却累計額 19,250

建物  $125,600 \div 40 \text{ 年} = 3,140$

有形固定資産(備品)の期の途中取得の減価償却は、年間の減価償却費を求めて月割り計算する必要がある。

備品  $(106,000 - 6,000 - 25,000) \times 0.250 = 18,750$

$6,000 \times 0.250 \times 4 / 12 \text{ 月} = 500$

$18,750 + 500 = 19,250$

#### 6. 商標権の償却

(借) 商 標 権 償 却 1,200 (貸) 商 標 権 1,200

$11,200 \times 12 \text{ 月} / 112 \text{ 月} = 1,200$

商標権は、前期5月1日に取得したので、当期首残高は前期償却後の未償却残高であることに留意されたい。

#### 7. 退職給付引当金の計上

(借) 退 職 給 付 費 用 1,200 (貸) 退 職 給 付 引 当 金 1,200

#### 8. 前払保険料の計上

(借) 前 払 保 険 料 3,300 (貸) 保 険 料 3,300

$16,500 \times 3 \text{ 月} / 15 \text{ 月} = 3,300$

#### 9. 法人税等の処理

(借) 法 人 税 等 8,400 (貸) 仮 払 法 人 税 等 3,500

未 払 法 人 税 等 4,900