



**全体講評**

商業簿記は、第1問が株主資本等変動計算書、第2問が連結会計からの出題でした。具体的には、第1問は、1. 配当及び中間配当並びに別途積立金の積立て、2. 当期純利益の振替、3. ストック・オプション、4. 自己株式、5. 圧縮記帳、6. 新株予約権の権利行使、でした。第2問は、1. 評価差額の計上、2. 評価差額計上後の処理、3. 商品の用途変更(ダウン・ストリーム)、4. 棚卸資産の未実現利益の消去(ダウン・ストリーム)、5. 役務収益の内部取引高の相殺、6. 利息の相殺、7. 車両運搬具の未実現利益の消去(アップ・ストリーム)、8. 取得関連費用の処理、でした。第1問については解きやすかったと思いますが、第2問については多く、評価差額計上後の処理や取得関連費用の処理がありましたので、連結会計の苦手な受験生は大変だったと思われる。うまく部分点を狙って何とか合格点を取ってほしかったです。

**合格ライン**



**ICO解説** (単位：千円)

**第1問 株主資本等変動計算書**

1. 20X9年度中に行われた配当及び中間配当並びに別途積立金の積立て

(借) 繰越利益剰余金	13,200	(貸) 未払配当金	12,000
		利益準備金	1,200
(借) 繰越利益剰余金	6,000	(貸) 別途積立金	6,000

2. 当期純利益の振替

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

3. ストック・オプション

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

4. 自己株式

(1) 自己株式の取得

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

(2) 自己株式の処分

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

(注) 売却額3,300－売却原価3,000＝自己株式処分差益300

## 5. 圧縮記帳

## (1) 20X8年度圧縮積立金積立時

(借) 繰越利益剰余金	8,000	(貸) 繰延税金負債(注1)	2,400
		固定資産圧縮積立金(注2)	5,600

(注1) 国庫補助金 $8,000 \times$ 法定実効税率 $30\% = 2,400$ (注2)  $8,000 \times (1 - 30\%) = 5,600$ 

## (2) 20X8年度圧縮積立金取崩時

(借) 繰延税金負債	600	(貸) 法人税等調整額(注1)	600
固定資産圧縮積立金	1,400	繰越利益剰余金(注2)	1,400

(注1) 国庫補助金 $8,000 \times$ 償却率 $25\% (= 1年 \div 8年 \times 200\%) = 2,000$   $2,000 \times 30\% = 600$ (注2)  $2,000 \times (1 - 30\%) = 1,400$ 

## (3) 当年度圧縮積立金取崩時(20X9年度)

(借) 繰延税金負債	450	(貸) 法人税等調整額(注1)	450
固定資産圧縮積立金	1,050	繰越利益剰余金(注2)	1,050

(注1)  $(8,000 - 2,000) \times$ 償却率 $25\% (= 1年 \div 8年 \times 200\%) = 1,500$   $1,500 \times 30\% = 450$ (注2)  $1,500 \times (1 - 30\%) = 1,050$ 

## 6. 新株予約権の権利行使

(借) 現金預金	10,000	(貸) 資本金(注)	2,600
新株予約権	1,000	資本準備金(注)	2,600
		自己株式	5,800

(注) ①払込資本の割当

新株発行分： $(払込金10,000 + 新株予約権権利行使分1,000) \div 2 = 5,500$ 自己株式分： $(払込金10,000 + 新株予約権権利行使分1,000) \div 2 = 5,500$ 

②自己株式の処分

自己株式処分差損： $自己株式への払込分5,500 - 自己株式帳簿価額5,800 = 300$ 

③資本金等増加限度額

新株発行分 $5,500 - 自己株式処分差損300 = 5,200$ 

④増加資本金及び増加資本準備金

 $5,200 \div 2 = 2,600$

## 7. 株主資本等変動計算書

## 株主資本等変動計算書

20X9年×月×日～20X10年×月×日

(単位:千円)

	株 主 資 本									自 己 株 式	株 主 資 本 合 計	新 株 予 約 権	純 資 産 合 計
	資 本 金	資 本 剰 余 金			利 益 剰 余 金								
		資 本 準 備 金	そ の 他 資 本 剰 余 金	資 本 剰 余 金 合 計	利 益 準 備 金	そ の 他 利 益 剰 余 金			利 益 剰 余 金 合 計				
						圧 縮 積 立 金	別 途 積 立 金	繰 越 利 益 剰 余 金					
前期末残高	90,000	10,000	50,000	150,000	100,000	4,200	400,000	288,000	732,200	△30,000	1,752,200	77,000	1,829,200
当期変動額													
新株の発行	2,600	2,600	2,600								5,200		5,200
圧縮積立金の取崩						△1,000		1,000	0		0		0
剰余金の充当					1,200			△13,200	△12,000		△12,000		△12,000
別途積立金の積立							6,000	△6,000	0		0		0
当期純利益								30,000	30,000		30,000		30,000
自己株式の取得										△4,000	△4,000		△4,000
自己株式の処分			300	300						8,800	9,100		9,100
株主資本以外の項目の当期変動額												800	800
当期変動額合計	2,600	2,600	300	2,900	1,200	△1,000	6,000	11,800	18,000	4,800	28,300	800	29,100
当期末残高	92,600	10,600	50,300	152,900	101,200	3,150	406,000	289,800	750,200	△25,200	1,780,500	77,800	1,858,300

第2問 連結会計

1. S社のタイム・テーブル

	20X1年 3/31	増剰×××	X2年 3/31	当純80,000	当期末 X3年 3/31
取得累計	80%			↓ 配当	60%
資本金	×××		×××	△50,000	×××
利益剰余金	×××		×××		×××
計	×××		×××		×××
評価差額	190,000		180,000		170,000
時価合計	×××		×××		×××
取得割合	×80%				
取得持分	×××				
取得原価	×××				
のれん	160,000	△8,000	152,000	△ 8,000	144,000

2. 個別修正…評価差額の計上と計上後の処理

(1) 評価差額の計上仕訳…税効果は適用しない。

(借) 土地	100,000	(貸) 評価差額	190,000
商標権	40,000		
建物	50,000		

(2) 評価差額計上後の処理…商標権及び建物に係る評価差額の実現(減価償却費の計上)仕訳(前年度分)

(借) 利益剰余金当期首残高	10,000	(貸) 商標権(注1)	5,000
		建物(注2)	5,000

(注1) 商標権の評価差額40,000÷8年=5,000

(注2) 建物の評価差額50,000÷10年=5,000

(3) 評価差額計上後の処理…商標権及び建物に係る評価差額の実現(減価償却費の計上)仕訳(当年度分)

(借) 減価償却費	10,000	(貸) 商標権(注1)	5,000
		建物(注2)	5,000

3. 連結仕訳

(1) 開始仕訳

① 支配獲得時における投資と資本の相殺消去

(借) 資本金当期首残高	×××	(貸) S社株式	×××
利益剰余金当期首残高	×××	非支配株主持分当期首残高	×××
評価差額	190,000		
のれん	160,000		
利益剰余金当期首残高	10,000	評価差額	10,000

② X1年4月1日～X2年3月31日までの増加利益剰余金の非支配株主持分への振替

(借) 利益剰余金当期首残高	×××	(貸) 非支配株主持分当期首残高(注)	×××
----------------	-----	---------------------	-----

③ X1年4月1日～X2年3月31日までののれんの償却

(借) 利益剰余金当期首残高	8,000	(貸) のれん(注)	8,000
----------------	-------	------------	-------

(注)  $160,000 \div 20年 = 8,000$

④まとめてと開始仕訳となる。

(借) 資本金当期首残高	×××	(貸) S社株式	×××
利益剰余金当期首残高	×××	非支配株主持分当期首残高	×××
評価差額	180,000		
のれん	152,000		

(2) 当期の連結仕訳

① 配当金の修正

(借) 非支配株主持分当期変動額(注1)	10,000	(貸) 剰余金の配当	50,000
受取配当金(注2)	40,000		

(注1)  $50,000 \times 20\% = 10,000$

(注2)  $50,000 \times 80\% = 40,000$

② 当期純利益の按分

(借) 非支配株に帰属する当期純利益(注)	14,000	(貸) 非支配株主持分当期変動額	14,000
-----------------------	--------	------------------	--------

(注)  $(\text{当期純利益}80,000 - \text{商標権及び建物の減価償却費の追加計上額}10,000) \times 20\% = 14,000$

③ のれんの償却

(借) のれん償却額	5,400	(貸) のれん	5,400
------------	-------	---------	-------

(注)  $160,000 \div 20年 = 8,000$

④ 内部取引高の相殺

(借) 売上高	350,000	売上原価	350,000
---------	---------	------	---------

⑤ 棚卸資産の用途変更の未実現利益の消去…ダウン・ストリームのケース

(借) 売上原価(注)	9,000	広告宣伝費	9,000
-------------	-------	-------	-------

(注)  $30,000 \times 30\% = 9,000$

⑥ 棚卸資産の未実現利益の消去…ダウン・ストリームのケース

i) 期首分の未実現利益

(借) 利益剰余金当期首残高	6,000	売上原価	6,000
----------------	-------	------	-------

(注)  $20,000 \times 30\% = 6,000$

ii) 期末分の未実現利益

(借) 売上原価	7,200	商品	7,200
----------	-------	----	-------

(注)  $24,000 \times 30\% = 7,200$

⑥ S社がP社に対して支払った手数料

(借) 役員収益	7,000	支払手数料	7,000
その他の営業費	5,250	役員原価	5,250

⑦ P社のS社に対する貸付金に対する受取利息と支払利息の相殺

(借) 受取利息	9,000	(貸) 支払利息(注)	9,000
----------	-------	-------------	-------

⑧ 車両運搬具の未実現利益の消去…アップ・ストリームのケース

(借) 固定資産売却益(注1)	20,000	(貸) 車両運搬具	16,000
		減価償却費(注2)	4,000
非支配株主持分当期変動額差額	3,200	非支配株主に帰属する当期純利益(注3)	3,200

(注1) 未実現利益：売価70,000－売却原価50,000＝20,000

(注2) 20,000÷5年＝4,000

(注3) (20,000－4,000)×追加取得割合20%＝3,200

4. T社の連結仕訳(判明分のみ)

(1) 取得関連費用の処理

(借) 利益剰余金当期首残高	60,000	(貸) T社株式	60,000
----------------	--------	----------	--------

(注) 取得関連費用は、連結上、取得原価に含めず、期間費用処理をする。

(2) 支配獲得時における投資と資本の相殺消去

(借) 資本金当期首残高	×××	(貸) T社株式	1,000,000
利益剰余金当期首残高	×××	非支配株主持分当期首残高	800,000
評価差額	×××	負ののれん発生益(注)	200,000

(注) T社の識別可能純資産の時価2,000,000×60%－連結上の取得原価1,000,000(取得関連費用は含めない)＝200,000

5. 解答

- ① 売上高：2,000,000 (P社) + 1,000,000 (S社) - 350,000 (内部取引の相殺消去) = 2,650,000
- ② 役員収益：400,000 (P社) - 7,000 (内部取引の相殺消去) = 393,000
- ③ 受取配当金：60,000 (P社) - 40,000 (S社からの配当の取消) = 20,000
- ④ 受取利息：20,000 (P社) - 9,000 (内部取引の相殺消去) = 11,000
- ⑤ 固定資産売却益：50,000 (P社) + 20,000 (S社) - 20,000 (未実現利益) = 50,000
- ⑥ 売上原価：1,400,000 (P社) + 750,000 (S社) - 350,000 (内部取引の相殺) + 9,000 (広告宣伝費の修正) - 6,000 (期首棚卸資産の未実現損益の実現) + 7,200千円 (期末棚卸資産の未実現損益) = 1,810,200
- ⑦ 役員原価：300,000 (P社) - 5,250 (その他の営業費用への振替) = 294,750
- ⑧ 広告宣伝費：125,000 (P社) + 70,000 (S社) - 9,000 (未実現損益の消去) = 186,000
- ⑨ 減価償却費：100,000 (P社) + 40,000 (S社) + 10,000 (評価差額の実現) - 4,000 (車両運搬具の未実現損益の実現) = 146,000
- ⑩ 支払手数料：25,000 (P社) + 20,000 (S社) - 7,000 (内部取引の相殺) + 60,000 (T社株式の修正) = 98,000
- ⑪ その他の営業費用：100,000 (P社) + 40,000 (S社) + 5,250 (役員原価の振替) = 145,250
- ⑫ 支払利息：80,000 (P社) + 20,000 (S社) - 9,000 (内部取引の相殺) = 91,000
- ⑬ 非支配株主に帰属する当期純利益：14,000 (当期純利益の按分) - 3,200 (車両運搬具の未実現利益) = 10,800

# 第156回 日商1級 会 計 学 (令和2年11月15日実施)

**ICO解答**

**第1問**

採点欄

ア	イ	ウ	エ	オ
<input type="radio"/> 株主資本	<input type="radio"/> 組替え	<input type="radio"/> 賃貸等	<input type="radio"/> 時価	<input type="radio"/> 直先差額

**第2問**

(1) 満期保有目的債券	◎ 42,397 千円
(2) 子会社株式	◎ 651,442 千円
(3) 関連会社株式	◎ 75,000 千円
(4) その他有価証券	◎ 196,205 千円
(5) その他有価証券評価差額金 (借方残高の場合は金額の前に△を付すこと)	◎ 13,104 千円
(6) 繰延ヘッジ損益 (借方残高の場合は金額の前に△を付すこと)	○ 1,400 千円

**第3問**

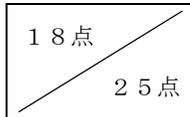
	I 欄 下線部の語句の記号	II 欄 正しいと思われる語句または文章
(1)	(a)	営業活動によるキャッシュ・フロー ◎
(2)	○	○
(3)	(c)	高い ◎
(4)	(c)	退職給付に係る負債 ◎
(5)	(a)	所有権移転外ファイナンス・リース ◎

<b>採点基準</b>	1点/○× 7個 = 7点	2点/◎× 9個 = 18点	<b>満点25点</b>
-------------	---------------	----------------	--------------

## 全体講評

- 第1問は、会計基準等の語句記入問題でした。  
 第2問は、有価証券の評価に関する計算問題でした。  
 第3問は、会計基準等に関する正誤問題でした。

## 合格ライン



## I C O 解説

## 問題1 語句の記入問題

## 1. 事業分離

事業分離前に分離元企業は分離先企業の株式を有していないが、事業分離により分離先企業が新たに分離元企業の子会社となる場合、分離元企業（親会社）は次の処理を行う。

(1) 個別財務諸表上、移転損益は認識せず、当該分離元企業が受け取った分離先企業の株式（子会社株式）の取得原価は、移転した事業に係る(ア) 株主資本相当額に基づいて算定する。

(事業分離等に関する会計基準17項)

## 2. 会計上の変更

「財務諸表の(イ) 組替え」とは、新たな表示方法を過去の財務諸表に遡って適用していたかのように表示を変更することをいう。

財務諸表の表示方法を変更した場合には、原則として表示する過去の財務諸表について、新たな表示方法に従い財務諸表の組替えを行う。

(会計上の変更及び誤謬の訂正の関する会計基準4項(10)、14項)

## 3. 賃貸等不動産

(ウ) 「賃貸等不動産」とは、棚卸資産に分類されている不動産以外のものであって、賃貸収益又はキャピタル・ゲインの獲得を目的として保有されている不動産（ファイナンス・リース取引の貸手における不動産を除く。）をいう。したがって、物品の製造や販売、サービスの提供、経営管理に使用されている場合は賃貸等不動産には含まれない。

(ウ) 賃貸等不動産を保有している場合は、次の事項を注記する。ただし、賃貸等不動産の総額に重要性が乏しい場合は注記を省略することができる。また、管理状況等に応じて、注記事項を用途別、地域別等に区分して開示することができる。

- (1) 賃貸等不動産の概要
- (2) 賃貸等不動産の貸借対照表計上額及び期中における主な変動
- (3) 賃貸等不動産の当期末における(エ) 時価及びその算定方法
- (4) (ウ) 賃貸等不動産に関する損益

(賃貸等不動産の時価等の開示に関する会計基準4項(2)、8項)

#### 4. 為替予約の振当て処理

注解（注7）では、外貨建金銭債権債務等に係る為替予約等の振当処理（当該為替予約等が物品の売買又は役務の授受に係る外貨建金銭債権債務に対して、取引発生時以前に締結されたものである場合を除く。）においては、当該金銭債権債務等の取得時又は発生時の為替相場（決算時の為替相場を付した場合には当該決算時の為替相場）による円換算額と為替予約等による円貨額との差額（以下「為替予約差額」という。）のうち、予約等の締結時までに生じている為替相場の変動による額（以下「直々差額」という。）は予約日の属する期の損益として処理し、残額（以下「(オ)直先差額」という。）は予約日の属する期から決済日の属する期までの期間にわたって合理的な方法により配分し、各期の損益として処理するとされている。これらにより、原則として振当処理では為替予約差額を期間配分する

(外貨建取引等の会計処理に関する実務指針8項)

## 第 2 問 有価証券の評価(単位:千円)

## 1. A 社株式 (外貨建子会社株式)

(借) 仕 訳 な し (注)	(貸)
-----------------	-----

(注) 子会社株式は原価評価であるため。

## 2. B 社株式 (売買目的有価証券→その他有価証券)

(借) 有 価 証 券 評 価 損 (注1)	75	(貸) 売 買 目 的 有 価 証 券	75
(借) そ の 他 有 価 証 券	2,585	(貸) 売 買 目 的 有 価 証 券	2,585
(借) そ の 他 有 価 証 券	300	(貸) 繰 延 税 金 負 債	90
		そ の 他 有 価 証 券 評 価 差 額 金 (注2)	210

(注1)  $2,585$ (振替時時価) -  $2,660$ (振替時簿価) =  $75$ (注2)  $\{2,885$ (期末時価) -  $2,585$ (振替時時価) $\} \times 70\% = 210$ 

## 3. C 社社債 (外貨建満期保有目的債券)

(借) 満 期 保 有 目 的 債 券 (注1)	363	(貸) 有 価 証 券 利 息	75
(借) 現 金 預 金 (注2)	1,728		2,585
(借) 満 期 保 有 目 的 債 券	1,956	(貸) 為 替 差 損 益 (注2)	1,956

(注1)  $\{389,107$ ドル(取得原価) $\times 5\%$ (実効利率) -  $400,000$ ドル(額面金額) $\times 4\%$ (クーポン利率) $\} \times 105$ 円(期中平均相場)  $\approx 363$ (注2)  $400,000$ ドル(額面金額) $\times 4\% \times 108$ 円(利払日の為替相場) =  $1,728$ (注3)  $\{389,107$ ドル +  $3,455$ ドル(償却原価) $\} \times 108$ 円(期末相場) -  $\{40,078$ (取得原価) +  $363$ (償却額) $\} = 1,956$ 

## 4. D 社株式 (その他有価証券)

(借) 繰 延 税 金 資 産 (注)	174	(貸) そ の 他 有 価 証 券	580
そ の 他 有 価 証 券 評 価 差 額 金	406		

(注)  $40,000$ ドル(期末時価) $\times 108$ 円(期末相場) -  $4,900 \times 70\% = 406$ 

## 5. E 社株式 (その他有価証券→関連会社株式)

(借) 関 連 会 社 株 式 (注)	50,000	(貸) そ の 他 有 価 証 券	14,000
		当 座 預 金	36,000

(注) 原価で振替えるため。

## 6. F 社株式 (関連会社株式)

(借) 関 連 会 社 株 式 評 価 損 (注)	60,000	(貸) 関 連 会 社 株 式	60,000
---------------------------	--------	-----------------	--------

(注)  $85,000$ (帳簿価額) -  $100,000$ (F社の純資産価額) $\times 25\%$ (保有割合) =  $60,000$

## 7. G社株式 (関連会社株式→その他有価証券)

(借) 当座預金	175,000	(貸) 関連会社株式	140,000
		関連会社株式売却益	35,000
(借) その他有価証券	70,000	(貸) 関連会社株式	70,000
(借) その他有価証券	21,000	(貸) 繰延税金負債	6,300
		その他有価証券評価差額金(注)	14,700

(注)  $\{273,000(\text{期末時価}) \div 3 - 70,000(\text{期末簿価})\} \times 70\% = 14,700$

## 8. H社株式 (子会社株式)

(借) 仕訳なし(注)	(貸)
-------------	-----

(注) 子会社株式は原価評価であるため。

## 9. 国債 (その他有価証券)

(借) 繰延税金資産	600	(貸) その他有価証券	2,000
その他有価証券評価差額金(注1)	1,400		
(借) 先物取引差金	2,000	(貸) 繰延税金負債	600
		繰延ヘッジ損益(注2)	1,400

(注1)  $\{98,000(\text{期末時価}) - 100,000(\text{帳簿価額})\} \times 70\% = 1,400$

(注2)  $2,000 \times 70\% = 1,400$

## 10. 解答

(1) 満期保有目的債券: C社社債40,078 + C社社債償却額363 + C社社債換算差額1,956 = 42,397

(2) 子会社株式: A社株式1,442 + H社株式650,000 = 651,442

(3) 関連会社株式: E社株式14,000 + E社株式36,000 + F社株式85,000 - F社株式評価損60,000  
= 75,000

(4) その他有価証券: B社株式2,660 - B社株式評価損75 + B社株式評価差額300 + D社株式4,900 - D社株式評価差額580 + G社株式210,000 - G社株式売却原価140,000 + G社株式評価差額21,000 + 国債100,000 - 国債評価差額2,000 = 196,205

(5) その他有価証券評価差額金: B社株式210 - D社株式406 + G社株式14,700 - 国債1,400 = 13,104

(6) 繰延ヘッジ損益: 国債分の 1,400

### 第3問 正誤問題

#### (1) キャッシュ・フロー計算書

①受取利息、受取配当金および支払利息は「営業活動によるキャッシュ・フロー」に記載し、支払配当金は「財務活動によるキャッシュ・フロー」に記載する方法と、②受取利息および受取配当金は「投資活動によるキャッシュ・フロー」の区分に記載し、支払利息および支払配当金は「財務活動によるキャッシュ・フロー」の区分に記載する方法の2つがある。

(連結キャッシュ・フロー計算書等の作成基準三3(6))

#### (2) 資産除去債務

割引前の将来キャッシュ・フローに重要な見積りの変更が生じ、当該キャッシュ・フローが増加する場合、その時点の割引率を適用する。これに対し、当該キャッシュ・フローが減少する場合には、負債計上時の割引率を適用する。なお、過去に割引前の将来キャッシュ・フローの見積りが増加した場合で、減少部分に適用すべき割引率を特定できないときは、加重平均した割引率を適用する。

(資産除去債務に関する会計基準11項)

#### (3) 固定資産の減損

減損損失を認識すべきであると判定された資産又は資産グループについては、帳簿価額を回収可能価額まで減額し、当該減少額を減損損失として当期の損失とすることとした。この場合、企業は、資産又は資産グループに対する投資を売却と使用のいずれかの手段によって回収するため、売却による回収額である正味売却価額と、使用による回収額である使用価値のいずれか高い方の金額が固定資産の回収可能価額になる。

(固定資産の減損に係る会計基準四2(3))

#### (4) 退職給付

積立状況を示す額について、負債となる場合は「退職給付に係る負債」等の適当な科目をもって固定負債に計上し、資産となる場合は「退職給付に係る資産」等の適当な科目をもって固定資産に計上する。

(退職給付に関する会計基準27項)

#### (5) リース取引

所有権移転外ファイナンス・リース取引に係る借手の会計処理

(リース資産及びリース債務の計上価額)

リース物件とこれに係る債務をリース資産及びリース債務として計上する場合の価額は次のとおりとする。(1)借手において当該リース物件の貸手の購入価額等が明らかな場合は、リース料総額を割引率で割り引いた割引現在価値と貸手の購入価額等とのいずれか低い額による。(2)貸手の購入価額等が明らかでない場合は、(1)に掲げる現在価値と見積現金購入価額とのいずれか低い額による。

(リース取引に関する会計基準の適用指針22項)