

第 153 回日商簿記 2 級 第 3 問 解答（太文字箇所各 2 点）

	個別財務諸表		修正・消去		連結財務諸表
	P 社	S 社	借方	貸方	
貸 借 対 照 表					
現 金 預 金	420,000	37,000			457,000
売 掛 金	650,000	282,000		276,000	656,000
製 品 及 び 商 品	445,000	236,000		19,800	661,200
原 材 料		18,000	6,600	1,800	22,800
仕 掛 品		35,000			35,000
未 収 入 金	69,000	36,000		8,000	97,000
前 払 費 用	14,000		160		14,160
土 地	250,000	80,000		8,500	321,500
建 物	180,000	40,000			220,000
建物減価償却累計額	△24,000	△8,000			△32,000
機 械 装 置	36,000	24,000			60,000
機械装置減価償却累計	△12,000	△4,000			△16,000
の れ ん			40,800	2,400	38,400
子 会 社 株 式	270,000			270,000	0
資 産 合 計	2,298,000	776,000	47,560	586,500	2,535,060
支 払 手 形	120,000		50,000		70,000
買 掛 金	324,000	244,000	276,000	6,600	298,600
借 入 金	253,000			50,000	303,000
未 払 金	113,000	120,500	8,000		225,500
未 払 法 人 税 等	30,000	3,000			33,000
未 払 費 用	90,000	58,000			148,000
資 本 金	460,000	150,000	150,000		460,000
資 本 剰 余 金	150,000	37,500	37,500		150,000
利 益 剰 余 金	758,000	163,000	104,600	3,000	780,460
			16,500	1,303,960	
			1,500		
			1,324,900		
非 支 配 株 主 持 分			3,600	62,900	66,500
				7,200	
負 債 純 資 産 合 計	2,298,000	776,000	1,972,600	1,433,660	2,535,060
損 益 計 算 書					
売 上 高	3,326,000	1,507,400	1,273,000		3,560,400
売 上 原 価	2,254,000	1,142,000	6,600	6,600	2,126,600
			19,800	1,273,000	
			1,800	16,500	
				1,500	
販売費及び一般管理費	864,000	311,000			1,175,000
の れ ん 償 却			2,400		2,400
受 取 利 息	2,300	300			2,600
支 払 利 息	6,340		2,600	160	8,780
手 形 売 却 損		2,600		2,600	0
土 地 売 却 益	8,500		8,500		0
法人税、住民税及び事業税	69,800	16,100			85,900
当 期 純 利 益	142,660	36,000	1,314,700	1,300,360	164,320
非支配株主に帰属する当期純利益			7,200 3,000	3,600	6,600
親会社株主に帰属する当期純利益	142,660	36,000	1,324,900	1,303,960	157,720

1. タイムテーブルによる開始仕訳と期中仕訳

	X 0		X 3		X 4
資本金	150, 000		150, 000		150, 000
資本剰余金	37, 500		37, 500		37, 500
利益剰余金	90, 000		127, 000	非株 PL 7, 200	163, 000
合計	277, 500		314, 500		350, 500
非株 0. 2	55, 500		62, 900		70, 100
持分 0. 8	222, 000				
取得原価	270, 000				
のれん	48, 000	7, 200	40, 800	のれん償却 2, 400	38, 400

解法のポイント

タイムテーブルを作成した時点で**のれん償却額 2, 400**と**のれん 38, 400**を答案用紙の**連結 F/S 欄**に記入すること。また、**非株 PL 7, 200**も**修正消去欄**に記入しておく。

さらに、アップストリームの成果連結があるかどうかをチェックして、なければ X 4 年の**非支配株主持分 70, 100**がそのまま解答となる。本問の場合、以下の 3. ②でアップストリームの処理があり、3, 600 の非株持分を減額するため、 $70, 100 - 3, 600 = 66, 500$ が解答である。

本来は、以下の開始仕訳と期中仕訳を行うわけだが、答案要求に答えるだけなら、タイムテーブルさえ書いていればよく、仕訳を書く必要はない。このように、テキストに書かれているような仕訳をすべて書いて集計していくようなスタイルと、実践的な解法スタイルの 2 つがあることを知らないと本問くらいのレベルになると時間内に解けない。理解する際には前者が有効だが、試験で限られた時間内に正確に解いていくためには後者のスタイルが重要である。

開始仕訳

借方科目	金額	貸方科目	金額
資 本 金	150, 000	子 株	270, 000
資 本 剰 余 金	37, 500	非 株	62, 900
利 益 剰 余 金	104, 600		
の れ ん	40, 800		

* 開始仕訳の作り方は、利益剰余金以外の項目についてはタイムテーブルから書き写し、利益剰余金は差額で算定する。なお、利益剰余金は以下のような計算式でも算定できる。

$$\frac{90, 000}{\text{支配獲得時の利益剰余金}} + \frac{(127, 000 - 90, 000) \times 20\%}{\text{支配獲得後の利益剰余金 非株持分}} + \frac{7, 200}{\text{のれん償却額}} = 104, 600$$

期中仕訳

借方科目	金額	貸方科目	金額
の れ ん 償 却 額	2, 400	の れ ん	2, 400
非 株 P L	7, 200*1	非 株	7, 200

* 1 当期純利益 36, 000 × 非株持分 20% = 7, 200

2. 成果連結

資料2

借方科目	金額	貸方科目	金額
土地売却益	8,500	土地	8,500

資料3

借方科目	金額	貸方科目	金額
買掛金	66,000	売掛金	66,000
未払金	8,000	未収入金	8,000
買掛金	210,000	売掛金	210,000
売上高	910,000	売上原価	910,000
売上高	363,000	売上原価	363,000

資料3①（未達の処理）

借方科目	金額	貸方科目	金額
原材料	6,600	買掛金	6,600

考え方

連結会計は、財務諸表（B/S と P/L）に対して直接的に修正仕訳を行うため、仕訳にすると上記のとおりとなるが、これは帳簿上で以下のプロセスが行われた結果の仕訳でもある。

帳簿上での仕訳

	借方科目	金額	貸方科目	金額
期中仕訳	部品仕入	6,600	買掛金	6,600
決算整理仕訳	原材料	6,600	部品仕入	6,600

資料 3 ②（手形取引）

借方科目	金額	貸方科目	金額
支 払 手 形	50,000	借 入 金	50,000
支 払 利 息	2,440	手 形 売 却 損	2,600
前 払 費 用	160		

解法のポイント（連結における手形の問題は以下の解き方を完全にマスターすること）

Step. 1 P社の発行した支払手形 120,000 の行く末を分析する

- ① S社に残ったままの分 : 0
- ② 銀行に行った分（割引分） : 50,000
- ③ 他社に行った分（裏書譲渡） : 70,000

Step. 2 上記、①、②、③について次の仕訳を行う

①：支払手形／受取手形

P社に計上されていた個別上の支払手形の残高はもともとはS社に対するものであったが、連結上（グループ全体で見ると）債権債務は認識すべきではないので、S社にある受取手形の残高とP社の支払手形の残高は相殺消去する。本問の場合は、S社に残っている受取手形はないので、結果的に「仕訳なし」である。

②：支払手形／（短期）借入金

手形を割引いたことで、S社は銀行から資金を調達し、P社は決済時に資金を返済することになる。これをグループ全体で見ると銀行から資金を借りている状態にすぎないので支払手形を借入金に振り替える。

本問の場合は、S社は50,000を割引いたので「支払手形 50,000／借入金 50,000」となる。

③：仕訳なし

P社に計上されていた個別上の支払手形の残高はもともとはS社に対するものであったが、これをS社が裏書譲渡してしまったため、連結上でみるとグループ外部の企業に対する手形に変わる。しかしどのみち、支払手形という状態に変化はないため仕訳をする必要がない。

Step. 3 手形売却損は支払利息に振り替える

Step. 4 支払利息について繰延処理を行う

手形売却損は、受取手形という資産を売却したことによる損失とみなすため期間に関わらず発生したときの費用として処理するが、支払利息は利息なので繰延処理（前払費用への振替）が必要である。

3. 未実現利益の消去仕訳

① P社が付加してS社の在庫に残っている未実現利益（ショートカット仕訳）

借方科目	金額	貸方科目	金額
利益剰余金当期首残高	1,500 ^{*1}	原 材 料	1,800 ^{*2}
売 上 原 価	300 ^{*3}		

* 1 $16,500 \div 1.1 \times 0.1 = 1,500$

* 2 $(13,200 + \text{未達分 } 6,600) \div 1.1 \times 0.1 = 1,800$

* 3 貸借差額

② S社が付加してP社の在庫に残っている利益（ショートカット仕訳）

借方科目	金額	貸方科目	金額
利益剰余金当期首残高	15,000 ^{*1}	製 品 及 び 商 品	18,000 ^{*2}
売 上 原 価	3,000 ^{*3}		
非 支 配 株 主 持 分	3,600	利益剰余金当期首残高	3,000
		非支配株主帰属当期純利益	600

* 1 $65,000 \div 1.3 \times 0.3 = 15,000$

* 2 $78,000 \div 1.3 \times 0.3 = 18,000$

* 3 貸借差額

③ P社が付加してP社の在庫に残っている利益（ショートカット仕訳）

借方科目	金額	貸方科目	金額
利益剰余金当期首残高	1,500 ^{*1}	製 品 及 び 商 品	1,800 ^{*2}
売 上 原 価	300 ^{*3}		

* 1 $65,000 \div 1.3 \times 33\% \div 1.1 \times 0.1 = 1,500$

* 2 $78,000 \div 1.3 \times 33\% \div 1.1 \times 0.1 = 1,800$

* 3 貸借差額

上記②と③の仕訳の意味について

いま、P社に 13,000 円の製品在庫があるとする。この 13,000 円に含まれている未実現利益はいくらか？を考えてみる。

仮に、P社が製造原価 3,000 円の部品をS社に 3,300 円（10%の利益を付加）で販売し、これにS社が 6,700 円の加工費用を加えて合計 10,000 円の製造原価をもって製品を製造したとする。これをP社に 13,000 円（30%の利益を付加）で販売し、これがP社の製品在庫になったものとする。

すると、本当の（未実現利益を控除した）原価は、P社の製造原価 3,000 円とS社の加工費用 6,700 円の合計 9,700 円であり、 $13,000 \text{ 円} - 9,700 \text{ 円} = 3,300 \text{ 円}$ が未実現利益であることが分かる。この 3,300 円の未実現利益の内訳は、P社からS社に引き渡すさいにP社が付加した利益 300 円とS社からP社に引き渡すさいにS社が付加した利益 3,000 円である。

つまり、P社に 13,000 円の製品在庫がある場合、P社が付加した利益 300 円とS社が付加した利益 3,000 円を消去する必要がある。

この金額をどのように導くかだが、S社の付加した利益 3,000 円は以下の式で算定できる。

$$13,000 \div 1.3 \times 0.3 = 3,000 \text{ 円}$$

一方、P社の付加した利益は以下の式で算定できる。

$$13,000 \div 1.3 \times 33\% \div 1.1 \times 0.1 = 300 \text{ 円}$$

S社の製造原価のうちの部品代金

【実践的解法】

1. タイムテーブルによる開始仕訳と期中仕訳を連結精算表に反映させる

	X 0		X 3		X 4
資本金	150,000		150,000		150,000
資本剰余金	37,500		37,500		37,500
利益剰余金	90,000		127,000	③ 非株 PL7,200	163,000
合計	277,500		314,500		350,500
非株 0.2	55,500		62,900		70,100
持分 0.8	222,000				
取得原価	270,000				
のれん	48,000	7,200	40,800	①のれん償却 2,400	②38,400

2. 成果連結を連結精算表に反映させる

資料 2

土 地 売 却 益	④ 8,500	土 地	④ 8,500
-----------	---------	-----	---------

資料 3

買 掛 金	⑤ 276,000	売 掛 金	⑤ 276,000
未 払 金	⑥ 8,000	未 収 入 金	⑥ 8,000
売 上 高	⑦ 1,273,000	売 上 原 価	⑦ 1,273,000

資料 3（未達の処理）

原 材 料	⑧ 6,600	買 掛 金	⑧ 6,600
-------	---------	-------	---------

資料 3（手形取引）

支 払 手 形	⑨ 50,000	借 入 金	⑨ 50,000
支 払 利 息	⑪ 2,440	手 形 売 却 損	⑩ 2,600
前 払 費 用	⑫ 160		

3. 未実現利益の消去仕訳

P 社が付加して S 社の在庫に残っている未実現利益（ショートカット仕訳）

利益剰余金当期首残高	1,500	原 材 料	⑬ 1,800
売 上 原 価	⑮ 300		

S 社が付加して P 社の在庫に残っている利益（ショートカット仕訳）

利益剰余金当期首残高	15,000	製 品 及 び 商 品	⑭ 18,000
売 上 原 価	⑮ 3,000		
非 支 配 株 主 持 分	⑯ 3,600	利益剰余金当期首残高	3,000
		非支配株主帰属当期純利益	⑰ 600

P 社が付加して P 社の在庫に残っている利益（ショートカット仕訳）

利益剰余金当期首残高	1,500	製 品 及 び 商 品	⑭ 1,800
売 上 原 価	⑮ 300		

⑭ : $18,000 + 1,800 = 19,800$

⑮ : $300 + 3,000 + 300 = 3,600$

【実践的な解法】

- ①～⑮までを上記タイムテーブルもしくは仕訳から書き写して連結財務諸表欄を算定する。
- 上記1で算定した科目と純資産科目を除いた他の科目は単純合計で算定する。（グレーの文字の箇所）
- 純資産科目は、資本金と資本剰余金のみ親会社の金額を書き写して、利益剰余金は貸借差額から算定する。ただし、この貸借差額から算定する方法は、利益剰余金以外の B/S 科目がすべて正解していないと意味がない。そのため利益剰余金を正解するのはかなり困難であり（正解できているということは満点ということ）捨てるのが一般的である。

	個別財務諸表		修正・消去		連結財務諸表
	P 社	S 社	借方	貸方	
貸 借 対 照 表					
現 金 預 金	420,000	37,000			457,000
売 掛 金	650,000	282,000		⑤ 276,000	656,000
製 品 及 び 商 品	445,000	236,000		⑭ 19,800	661,200
原 材 料		18,000	⑧ 6,600	1,800	22,800
仕 掛 品		35,000			35,000
未 収 入 金	69,000	36,000		⑥ 8,000	97,000
前 払 費 用	14,000		⑫ 160		14,160
土 地	250,000	80,000		④ 8,500	321,500
建 物	180,000	40,000			220,000
建物減価償却累計額	△24,000	△8,000			△32,000
機 械 装 置	36,000	24,000			60,000
機械装置減価償却累計	△12,000	△4,000			△16,000
の れ ん					② 38,400
子 会 社 株 式	270,000				0
資 産 合 計	2,298,000	776,000			2,535,060
支 払 手 形	120,000		50,000		70,000
買 掛 金	324,000	244,000	⑤ 276,000	⑧ 6,600	298,600
借 入 金	253,000			50,000	303,000
未 払 金	113,000	120,500	⑥ 8,000		225,500
未 払 法 人 税 等	30,000	3,000			33,000
未 払 費 用	90,000	58,000			148,000
資 本 金	460,000	150,000			460,000
資 本 剰 余 金	150,000	37,500			150,000
利 益 剰 余 金	758,000	163,000			貸借差額 より 780,460
非 支 配 株 主 持 分			⑯ 3,600	70,100	66,500
負 債 純 資 産 合 計	2,298,000	776,000			2,535,060
損 益 計 算 書					
売 上 高	3,326,000	1,507,400	⑦ 1,273,000		3,560,400
売 上 原 価	2,254,000	1,142,000	⑮ 3,600	⑦ 1,273,000	2,126,600
販売費及び一般管理費	864,000	311,000			1,175,000
の れ ん 償 却					① 2,400
受 取 利 息	2,300	300			2,600
支 払 利 息	6,340		⑪ 2,440		8,780
手 形 売 却 損		2,600		⑩ 2,600	0
土 地 売 却 益	8,500		④ 8,500		0
法人税、住民税及び事業税	69,800	16,100			85,900
当 期 純 利 益	142,660	36,000			164,320
非支配株主に帰属する当期純利益			③ 7,200	⑰ 600	6,600
親会社株主に帰属する当期純利益	142,660	36,000			157,720