

第189回 全経簿記検定試験 上級 一商業簿記一 解説

模範解答・予想配点・解説等は、学校法人高橋学園が独自の見解によって作成しており、検定試験実施機関における本試験の解答並びに出題の意図を保証するものではありません。なお、予告なしにその内容を変更する場合がございます。ご理解いただいたうえで、ご利用ください。

問題1 仕訳問題

問1 工事契約（工事進行基準）

1. 工事進行基準の会計処理

(1) 工事進捗度（原価比例法）の算定

$$\frac{\text{決算日までの実際工事原価総額}}{\text{工事原価総額}}$$

(2) 工事収益の計算

$$\text{請負金額（工事収益総額）} \times \text{工事進捗度} - \text{過年度計上済工事収益}$$

なお、工事原価総額等の見積りが変更されたときには、その見積りの変更が行われた期に影響額を損益として処理する（工事契約に関する会計基準第16項）。

2. 第1年度

(1) 第1年度末の工事進捗度

$$72 \text{ 億円（実際工事原価）} / \{72 \text{ 億円} + 408 \text{ 億円（工事原価総額）}\} = 0.15$$

(2) 第1年度の半成工事収益計上額

$$600 \text{ 億円（工事収益総額）} \times 0.15 \text{（工事進捗度）} = 90 \text{ 億円}$$

3. 第2年度

(1) 工事進捗度

$$\{72 \text{ 億円（第1年度実際工事原価）} + 183 \text{ 億円（第2年度実際工事原価）}\} / \{72 \text{ 億円} + 183 \text{ 億円} + 255 \text{ 億円（工事原価総額）}\} = 0.50$$

(2) 第2年度の半成工事収益計上額

$$600 \text{ 億円（工事収益総額）} \times 0.50 \text{（工事進捗度）} - 90 \text{ 億円（第1年度の半成工事収益計上額）} = 210 \text{ 億円}$$

4. 第3年度

(1) 工事進捗度

$$72 \text{ 億円（第1年度実際工事原価）} + 183 \text{ 億円（第2年度実際工事原価）} + 210 \text{ 億円（第3年度実際工事原価）} / \{72 \text{ 億円} + 183 \text{ 億円} + 210 \text{ 億円} + 155 \text{ 億円（工事原価総額）}\} = 0.75$$

(2) 第3年度の半成工事収益計上額

$$600 \text{ 億円（工事収益総額）} \times 0.75 \text{（工事進捗度）} - 90 \text{ 億円（第1年度の半成工事収益計上額）} - 210 \text{ 億円（第2年度の半成工事収益計上額）} = 150 \text{ 億円}$$

(3) 工事損失引当金の計上

第3年度において工事原価総額が工事収益総額を超過することとなったため、工事損失引当金の計上が必要となる（工事契約に関する会計基準第19項）。

① 損失の計算

$$600 \text{ 億円（工事収益総額）} - \{72 \text{ 億円} + 183 \text{ 億円} + 210 \text{ 億円} + 155 \text{ 億円（工事原価総額）}\} = \Delta 20 \text{ 億円（損失額）}$$

② 引当金の計上額の計算

$$\Delta 20 \text{ 億円} - \{18 \text{ 億円（第1年度の利益）} + 27 \text{ 億円（第2年度の利益）} - 60 \text{ 億円（第3年度の損失）}\} = 5 \text{ 千円}$$

5. 第4年度

解答参照

問2 会社分割

【D社側（分離先企業）の処理】

「取得」、「共同支配企業の形成」、「共通支配下の取引等」のいずれに該当するかで取り扱いが異なる（企業結合に関する会計基準）。

取 引 形 態		受入資産および負債の評価
取 得	（下記②および③以外の取得形態をいう）	時 価
共同支配企業の形成	（対価のすべてが原則として議決権のある株式であり、またいずれの企業も支配関係を示す一定の事実が存在しない形態をいう）	簿 価
共通支配下の取引等	（組織再編前後で支配企業が同一である形態をいう）	簿 価

※ 当問の場合、組織再編後のD社既存株主の持分割合が60%（1,500千株 / (1,500千株 + 1,000株)）であるため、D社が取得（支配）企業といえる。

【C社側（分離元企業）の処理】

「投資の継続」、「投資の清算」のいずれに該当するかで取り扱いが異なる（事業分離に関する会計基準）。なお、投資の継続、清算については組織再編により受け入れる対価の種類によって見極めることとなる。

対 価 の 種 類	投資の清算		時 価 譲 渡
現金			簿 価 譲 渡
株式	① 子会社となる場合	投資の継続	簿 価 譲 渡
	② 関連会社となる場合	投資の継続	簿 価 譲 渡
	③ ①および②以外の場合	投資の清算	時 価 譲 渡

※ 当問の場合、当該組織再編によりD社はC社の関連会社となったため、簿価譲渡の取り扱いとなる。よって移転損益は認識されない。

問題2 総合問題

1. その他有価証券・ヘッジ会計

(1) その他有価証券の時価評価

（借方）繰延税金資産	90	（貸方）その他有価証券	300
（ ） その他有価証券評価差額金	210		

※ 9,500千円（時価） - 9,800千円（簿価） = Δ300千円（評価損）
300千円 × 30%（法定実効税率） = 90千円（繰延税金資産）

(2) ヘッジ会計

（借方）先物取引差金	200	（貸方）繰延税金負債	60
（ ） 繰延先物損益	140		

※ 9,800千円（整理前T/B その他有価証券） ÷ 98円 = 100千口
100千口 × {97円（取得時先物） - 95円（決算時先物）} = 200千円（評価益）
200千円 × 30%（法定実効税率） = 60千円（繰延税金負債）

2. 関連会社株式

時価を把握することが極めて困難と認められる株式については、発行会社の財政状態の悪化により実質価額が著しく低下したときは、減損処理しなければならない。（金融商品会計基準第21項）

なお、実質価額の算定の基礎となる発行会社の財政状態を算定するに当たっては、原則として、資産等の時価評価に基づく評価差額等を加味して算定する（金融商品会計実務指針第285項）。

よって、当間の場合、土地の含み益が示されているため、この金額を加味して実質価額を算定する。

(借方)	関係会社株式評価損	2,725	(貸方)	関係会社株式	2,725
(〃)	繰延税金資産	818	(〃)	法人税等調整額	818

※1 5,000千円(整理前T/B関係会社株式) - {5,000千円(純資産の簿価) + 1,500千円(含み益)}
×35%(持分割合) = 2,725千円

※2 2,725千円×30%(法定実効税率) ≒818千円

3. 商品

(借方)	棚卸減耗費	30	(貸方)	商品	30
(借方)	商品評価損	49	(貸方)	商品	49
(借方)	売上原価	30	(貸方)	棚卸減耗費	30
(借方)	売上原価	49	(貸方)	商品評価損	49

※1 棚卸減耗費：{100個(帳簿数量) - 97個(実地数量)} × @10千円(取得原価) = 30千円

※2 商品評価損：{@10千円(取得原価) - @3千円(正味売却価額)} × 7個(品質低下数量) = 49千円

4. 資産除去債務

(1) 資産除去債務の計上

(借方)	建物	861	(貸方)	資産除去債務	861
------	----	-----	------	--------	-----

※ 1,000千円(撤去費用) × 0.861(現価率) = 861千円

(2) 決算整理仕訳(減価償却費の計上は5. 参照)

(借方)	資産除去債務調整額	9	(貸方)	資産除去債務	9
------	-----------	---	------	--------	---

※ 861千円 × 1% ≒ 9千円

5. 減価償却

(1) 減価償却費の計上

(借方)	減価償却費	2,090	(貸方)	建物減価償却累計額	1,390
			(〃)	備品減価償却累計額	700

※1 物流センター既存分：5,000千円(取得原価) ÷ 15年(耐用年数) ≒333千円

※2 物流センター増加分：861千円(除去債務計上額) ÷ 15年(耐用年数) ≒57千円

※3 物流センター以外の建物：{35,000千円(整理前T/B建物) - 5,000千円(物流センター)} ÷ 30年(耐用年数) = 1,000千円

※4 備品：3,000千円(整理前T/B備品) × 0.400(※5) × 7ヶ月(2016年9月~2017年3月) / 12ヶ月 = 700千円

※5 備品償却率：1/5年 × 200% = 0.400

6. 退職給付引当金

(借方)	退職給付費用	374	(貸方)	退職給付引当金	374
------	--------	-----	------	---------	-----

※ {450千円(勤務費用) + 7,000千円(退職給付債務) × 1%} - 5,300千円(年金資産) × 2% - 400千円(数理計算上の差異) ÷ 10年 = 374千円

7. 社債の整理仕訳

(借方)	社債利息	60	(貸方)	未払利息	50
			(〃)	社債	10

※1 9,897千円(整理前T/B社債) × 2.42%(実行利率) × 3ヶ月(2017年1月~2017年3月) / 12ヶ月 ≒60千円

※2 10,000千円(額面金額) × 2%(表面利率) × 3ヶ月(2017年1月~2017年3月) / 12ヶ月 = 50千円

8. 外貨建取引(振当処理)

(借方)	為替差損益	5	(貸方)	前払費用	5
------	-------	---	------	------	---

※ 10千円(整理前T/B前払費用) × 2ヶ月(2017年2月~2017年3月) / 4ヶ月(2017年2月~2017年5月) = 5千円

9. 消費税の計上

(借方)	仮受消費税	6,000	(貸方)	仮払消費税	5,000
			(〃)	未払消費税	1,000

10. 長期貸付金(貸倒引当金：キャッシュフロー見積法)

(借方)	貸倒引当金繰入(営業外費用)	44	(貸方)	貸倒引当金	44
------	----------------	----	------	-------	----

※ 1,500千円(整理前T/B長期貸付金) × 1/3 = 500千円

500千円 / 1.02 + 500千円 / 1.03 + 500千円 / 1.04 ≒ 1,456千円

1,500千円 - 1,456千円 = 44千円

11. 売上債権(貸倒引当金：貸倒実績率法)

(借方)	貸倒引当金繰入(販売費)	85	(貸方)	貸倒引当金	85
------	--------------	----	------	-------	----

※ 12,500千円(整理前T/B売掛金) × 1.4%(貸倒実績率) - 90千円(整理前T/B貸倒引当金) = 85千円

12. 費用の繰延

(1) 再振替仕訳

(借方)	支払地代	180	(貸方)	前払地代	180
------	------	-----	------	------	-----

(2) 決算整理仕訳

(借方)	前払地代	60	(貸方)	支払地代	60
------	------	----	------	------	----

※ 240千円(地代支払額) × 6ヶ月(2017年4月~2017年9月) / 24ヶ月(2015年10月~2017年9月) = 60千円