

第197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 会計上の変更

問1 減価償却方法の変更（会計方針の変更 → 会計上の見積りの変更として処理）

減価償却方法の変更は、会計方針の変更に該当するものの、会計上の見積りの変更に合わせて処理し、遡及適用は行わない。従って、当期以降にその影響を反映させるように処理する。

(借方)	減 価 償 却 費	1,600	(貸方)	減 価 償 却 累 計 額	1,600
------	-----------	-------	------	---------------	-------

※1 備品の帳簿価額の推定

- a. 減価償却累計額：8,000千円(取得原価) ÷ 10年(耐用年数) × 2年(経過年数) = 1,600千円
- b. 帳簿価額：8,000千円(取得原価) - 1,600千円(減価償却累計額) = 6,400千円

※2 当期の減価償却費（償却方法の変更後）

6,400千円(帳簿価額) × 0.25(償却率) = 1,600千円

問2 耐用年数の変更（会計上の見積りの変更）

耐用年数の変更は、会計上の見積りの変更にあたるため、当期以降にその影響を反映させるように処理する。従って、過年度の修正額である臨時償却費は計上しない。

(借方)	減 価 償 却 費	2,520	(貸方)	減 価 償 却 累 計 額	2,520
------	-----------	-------	------	---------------	-------

※1 備品の帳簿価額の推定

- a. 減価償却累計額：20,000千円(取得原価) × 90%(残存価額考慮) ÷ 10年(耐用年数) × 3年(経過年数) = 5,400千円
- b. 帳簿価額：20,000千円(取得原価) - 5,400千円(減価償却累計額) = 14,600千円

※2 当期の減価償却費（残存耐用年数の変更後）

誤った仕訳では、取得時から変更後の耐用年数で償却していたかのように処理が行われ、過年度の償却額の差額1,350千円を、次のように当期の損益で一括して認識している。

				当期首 (3年経過)		
従来の耐用年数で償却していた場合	1,800	1,800	1,800	⇒	合計5,400	} 差額(累積的影響額)：1,350 ⇒ 当期の損益で一括調整
変更後の耐用年数で償却していた場合	2,250	2,250	2,250	⇒	合計6,750	

従って、変更後の耐用年数は次のように求められる。

20,000千円(取得原価) × 90%(残存価額考慮) ÷ 2,250年(誤った償却費) = 8年

ただし、本来は過年度の償却費を修正することなく影響額を当期以降（残存耐用年数5年間）の損益に反映させる処理を行うため、正しい償却費は次のように計算できる。

14,600千円(帳簿価額) - 2,000千円(残存価額) ÷ 5年(残存耐用年数) = 2,520千円

＜補足＞ 修正仕訳を解答するべきか否かについて

「影響額を当期以降の財務諸表において正しく認識する方法により正しく処理した場合の仕訳」が求められているため、問題文に与えられている誤った仕訳は単なる推定材料にすぎず、当期の修正仕訳を求められているわけではないと考えられる。

## 問題2 新株予約権

### (1) 新株予約権の発行

新株予約権の発行時には、払込額を「新株予約権（純資産）」として処理する。この時点では、権利を発行しただけであるから、権利行使価格（100株を1株6千円で発行）の情報は必要ない。

(借方)	当座預金	1,000	(貸方)	新株予約権	1,000
------	------	-------	------	-------	-------

※ 10個(新株予約権発行数) × 100千円(1個あたりの払込金額) = 1,000千円

### (2) 新株予約権の権利行使

新株予約権の権利行使時には、権利行使価額（＝株式の払込金額）と新株予約権を払込資本（本問では資本金のみ）に振り替える。なお、新株発行と自己株式の処分を併用した場合、増加する払込資本を新株発行数と自己株式処分数とに割り当て、次のように処理する。

- ・新株発行数に対応する部分 → 資本金となる
- ・自己株式処分数に対応する部分 → 自己株式の帳簿価額との差額は自己株式処分差額となる。

#### 《補足》 自己株式処分差額について

自己株式処分差額は、通常その他資本剰余金で処理するが、本問では使用する勘定科目一覧にその他資本剰余金がないため、自己株式処分差益勘定を用いて処理する必要がある。

(借方)	当座預金	3,600	(貸方)	資本金	3,150
( " )	新株予約権	600	( " )	自己株式	600
			( " )	自己株式処分差益	450

※1 新株予約権行使分：6個(新株予約権行使数) × 100千円(1個あたりの単価) = 600千円

※2 権利行使価額：6個(新株予約権行使数) × 100株(1個あたりの発行株数) × 6千円(1株あたりの払込金額)  
= 3,600千円

※3 増加する払込資本：3,600千円(権利行使価額) + 600千円(新株予約権行使分) = 4,200千円

a. 新株発行数に対応する部分：4,200千円(増加払込資本) ÷ 600株(交付総株式数) × 450株(新株交付数)  
= 3,150千円

b. 自己株式処分数に対応する部分：4,200千円(増加払込資本) ÷ 600株(交付総株式数) × 150株(自己株式処分数)  
= 1,050千円

※4 自己株式処分差益：1,050千円(自己株式処分数に対応する払込資本)

－ {150株(自己株式処分数) × 4千円(自己株式1株あたり帳簿価額)} = 450千円

### (3) 新株予約権の失効

新株予約権の失効時には、新株予約権の帳簿価額を「新株予約権戻入益（収益）」として処理する。

(借方)	新株予約権	400	(貸方)	新株予約権戻入益	400
------	-------	-----	------	----------	-----

※ 4個(新株予約権失効数) × 100千円(1個あたりの単価) = 400千円

問題2 総合問題（損益勘定と閉鎖残高勘定の完成）

《 注意 》 以下、仕訳の単位は千円とし、決算整理前残高試算表は「T/B」と省略する。

1. 外国通貨の換算替え

(借方)	現	金	48	(貸方)	為	替	差	益	48
------	---	---	----	------	---	---	---	---	----

※ 24千ドル(外国通貨) × {111円(当期末レート) - 109円(取得時レート)} = 48千円

2. 債権・債務の整理

(1) 電子記録債権の発生記録

(借方)	電	子	記	録	債	権	220	(貸方)	売	掛	金	220
------	---	---	---	---	---	---	-----	------	---	---	---	-----

(2) 電子記録債権の譲渡記録（買掛金の決済）

(借方)	買	掛	金	70	(貸方)	電	子	記	録	債	権	70
------	---	---	---	----	------	---	---	---	---	---	---	----

(3) 電子記録債権の譲渡記録（売却）

(借方)	当	座	預	金	290	(貸方)	電	子	記	録	債	権	300
( 〃 )	電	子	記	録	債	権	売却	損	10				

(4) 売掛金の貸倒れ

(借方)	貸	倒	引	当	金	180	(貸方)	売	掛	金	180
------	---	---	---	---	---	-----	------	---	---	---	-----

《補足》 売掛金の発生時期について

(4)で貸倒れた売掛金が前期以前発生のものか、当期発生のものか不明のため、貸倒引当金を取り崩す処理（前期以前発生とした場合）も、貸倒損失を計上する処理（当期発生とした場合）も、ともに採点上は正答であると思われる。いずれにしても損益の総額は変わらないが、当校の模範解答では、便宜的に前期以前発生と解釈し、貸倒引当金を取り崩している。

※ 当期発生 of 売掛金と解釈した場合の処理

(借方)	貸	倒	損	失	180	(貸方)	売	掛	金	180
------	---	---	---	---	-----	------	---	---	---	-----

(5) 長期貸付金の科目振替と貸倒引当金の設定

(借方)	貸	倒	懸	念	債	権	1,000	(貸方)	長	期	貸	付	金	1,000	
(借方)	貸	倒	引	当	金	繰	入	300	(貸方)	貸	倒	引	当	金	300

※ {1,000千円(長期貸付金) - 400千円(担保の処分見込額)} × 50% = 300千円

《補足》 貸倒懸念債権の振替について

通常、「貸倒懸念債権」勘定に振替ることはないが、本問では閉鎖残高勘定に当該勘定が印字されているため、振替えが必要となる。

3. 商品売買

(借方)	仕	入	24,000	(貸方)	繰	越	商	品	24,000			
(借方)	繰	越	商	品	20,800	(貸方)	仕	入	20,800			
(借方)	棚	卸	減	耗	費	240	(貸方)	繰	越	商	品	240
(借方)	商	品	評	価	損	176	(貸方)	繰	越	商	品	176
(借方)	仕	入	240	(貸方)	棚	卸	減	耗	費	240		
(借方)	仕	入	176	(貸方)	商	品	評	価	損	176		

※ 期末商品帳簿棚卸高：520個(帳簿数量) × 40千円(取得原価) = 20,800千円

※ 棚卸減耗費：{520個(帳簿数量) - 514個(実地数量)} × 40千円(取得原価) = 240千円

※ 商品評価損：{40千円(取得原価) - 18千円(正味売却価額)} × 8個(品質低下数量) = 176千円

#### 4. 貸倒引当金の設定（一般債権）

(借方)	貸倒引当金繰入	271	(貸方)	貸倒引当金	271
------	---------	-----	------	-------	-----

※ 債権残高：16,600千円(T/B受取手形・売掛金・電子記録債権の合計額)

−70千円(資料2(2))−300千円(資料2(3))−180千円(資料2(4))=16,050千円

※ 貸倒引当金残高：230千円(T/B)−180千円(資料2(4))=50千円

※ 貸倒引当金繰入：16,050千円(債権残高)×2%−50千円(貸倒引当金残高)=271千円

##### 《補足》

※ 資料2(4)で貸倒れた売掛金について、当期発生 of 売掛金と解釈した場合の処理

(借方)	貸倒引当金繰入	91	(貸方)	貸倒引当金	91
------	---------	----	------	-------	----

※ 貸倒引当金繰入：16,050千円(債権残高)×2%−230千円(貸倒引当金残高)=91千円

#### 5. 有価証券

(1) A社株式（売買目的有価証券）

(借方)	売買目的有価証券	600	(貸方)	有価証券評価益	600
------	----------	-----	------	---------	-----

※ 8,200千円(時価)−7,600千円(簿価)=600千円

(2) B社社債（満期保有目的債券）

(借方)	現金	80	(貸方)	有価証券利息	94
( " )	満期保有目的債券	14			

※ 1 利息総額：1,956千円(簿価)×4.8%(実効利率)≒94千円(千円未満四捨五入)

※ 2 利札利息：2,000千円(額面金額)×4%=80千円

※ 3 償却原価法：94千円(利息総額)−80千円=14千円

(3) C社株式（子会社株式）

仕訳不要					
------	--	--	--	--	--

(4) D社株式（その他有価証券）

① 洗替え処理

(借方)	その他有価証券評価差額金	1,200	(貸方)	その他有価証券	1,200
------	--------------	-------	------	---------	-------

※ T/Bに計上されている「その他有価証券評価差額金」を振戻す。

② 期末時価評価

(借方)	その他有価証券	1,600	(貸方)	その他有価証券評価差額金	1,600
------	---------	-------	------	--------------	-------

※ 1 取得原価：5,700千円(簿価)−1,200千円(洗替処理額)=4,500千円

※ 2 評価差額：6,100千円(時価)−4,500千円(取得原価)=1,600千円

## 6. 固定資産（減価償却）

### (1) 建物E

(借方)	減 価 償 却 費	10,800	(貸方)	建物減価償却累計額	10,800
------	-----------	--------	------	-----------	--------

※1 減価償却費：240,000千円(取得原価)×90%(残存価額考慮)÷20年(耐用年数)=10,800千円

※2 T/B建物減価償却累計額(推定)：10,800千円(減価償却費)×16年(期首時点の経過年数)=172,800千円

### (2) 建物F

(借方)	減 価 償 却 費	8,400	(貸方)	建物減価償却累計額	8,400
------	-----------	-------	------	-----------	-------

※1 減価償却費：168,000千円(取得原価)÷20年(耐用年数)=8,400千円

※2 T/B建物減価償却累計額(推定)：8,400千円(減価償却費)×14年(期首時点の経過年数)=117,600千円

#### 《補足》

建物Eと建物Fの上記減価償却累計額を合計し、T/Bの建物減価償却累計額は290,400千円と推定され、差額計算によりT/Bの繰越利益剰余金が32,800千円と推定される。

### (3) 車両運搬具

(借方)	減 価 償 却 費	200	(貸方)	車両運搬具減価償却累計額	200
------	-----------	-----	------	--------------	-----

※ 1,200千円(取得原価)÷×2万Km(当期実際走行距離)÷12万Km(総見積走行可能距離)=200千円

## 7. 固定資産（減損）

### (1) 建物E

(借方)	減 損 損 失	6,400	(貸方)	建 物	6,400
------	---------	-------	------	-----	-------

※1 帳簿価額：240,000千円(取得原価)－183,600千円(当期末の減価償却累計額)=56,400千円

※2 割引前将来キャッシュ・フロー合計(単位：千円)：

2X20年	2X21年	2X22年	合計
10,000	10,000	34,000	54,000

※3 減損の認識：割引前将来キャッシュ・フローが帳簿価額を下回っているため、減損を認識する。

※4 割引後将来キャッシュ・フロー合計(単位：千円)：

2X20年	2X21年	2X22年	合計
9,523.80...	9,070.29...	29,370.47...	47,965

⇒ 最終段階で千円未満四捨五入

※5 使用価値(割引後将来キャッシュ・フロー)47,965千円よりも、正味売却価額50,000千円の方が高いため、回収可能価額は50,000千円となる。

※6 減損損失：56,400千円(帳簿価額)－50,000千円(回収可能価額)=6,400千円

### (2) 建物F

仕訳不要
------

※1 帳簿価額：168,000千円(取得原価)－126,000千円(当期末の減価償却累計額)=42,000千円

※2 割引前将来キャッシュ・フロー合計(単位：千円)：

2X20年	2X21年	2X22年	2X23年	2X24年	合計
8,000	8,000	8,000	8,000	11,000	43,000千円

※3 減損の認識：割引前将来キャッシュ・フローが帳簿価額を上回っているため、減損を認識しない。

8. 社債

(借方)	社債利息	120	(貸方)	社債	120
------	------	-----	------	----	-----

※ 30,000 千円(額面金額) × 2%(金利調整割合) ÷ 5年(償還期間) = 120 千円

9. 消耗品

(借方)	消耗品	8	(貸方)	消耗品費	8
------	-----	---	------	------	---

10. 収益・費用の見越し・繰延べ

(1) 火災保険料

(借方)	前払保険料	10	(貸方)	支払保険料	10
------	-------	----	------	-------	----

※ 130 千円(T/B 支払保険料) ÷ 13 か月(当期4月分~翌期4月分) × 1 か月(翌期4月分) = 10 千円

(2) 借入利息

(借方)	支払利息	50	(貸方)	未払利息	50
------	------	----	------	------	----

※ 5,000 千円(借入額) × 4%(年利率) × 3 か月(当期1月~3月分) ÷ 12 か月 = 50 千円

(3) 土地賃貸料(地代)

(借方)	受取地代	800	(貸方)	前受地代	800
------	------	-----	------	------	-----

※ 960 千円(1年分の受取地代) × 10 か月(翌期4~1月分) ÷ 12 か月 = 800 千円

11. 法人税等

(借方)	法人税等	6,500	(貸方)	仮払法人税等	2,000
			( " )	未払法人税等	4,500

12. 決算振替仕訳(当期純利益の計上)

(借方)	損益	173,179	(貸方)	繰越利益剰余金	173,179
------	----	---------	------	---------	---------