

第70回 税理士試験 財務諸表論

●はじめに

今回の本試験は、第一問及び第二問の基本論点を中心に確実に得点を積み重ねていく必要がある。第三問は、ある程度時間をかけて、満遍なく丁寧に計算し、得点を伸ばせたかがポイントとなる。

Z-70-B [第一問] 解答

(1)

(a)	純資産	(b)	新株予約権	(c)	子会社
(d)	非支配	(e)	当期純利益	(f)	親会社

(2)

①	オ	②	エ	
③	クリーン・サープラス関係とは、資本取引による株主持分の払込や払出がなかった場合、期間損益と純資産の一会計期間における増減額が一致する関係をいう。			

(3)

イ

売買目的有価証券は、売却することについて事業遂行上等の制約がなく、時価の変動にあたる評価差額が企業にとっての財務活動の成果と考えられ、その評価差額は当期の損益として処理すべきであるためである。

(4)

①	リ サ イ ク リ ン グ
②	組替調整を行うことでその他の包括利益に含まれていた項目が当期純利益に振り替えられることから、企業価値評価の基礎となる情報、つまり投資家が将来キャッシュ・フローを予測するのに役立つ企業成果を開示することができるためである。

(5)

包括利益は企業活動に関する最も重要な指標として位置付けることを意味するものではなく、当期純利益に関する情報の有用性を前提としたうえで、当該利益の情報と併せて利用することにより、企業の成果についての情報の全体的な有用性を高めることを目的とするものと位置づけられている。

▶予想配点◀

(1)…各1点 (2)①及び②…各1点 ③…3点 (3)記号…2点 理由…3点 (4)①…2点 ②…3点
 (5)…4点 合計25点

▶合格ライン▶

会計利益の概念に関する出題であった。理論テキストで学習した内容も多く出題されており、日々の努力が反映されやすい問題であったといえる。このような問題では、未学習論点で時間を費やすことなく、基本問題を中心に確実に解答することが出来たかがポイントとなる。

(1)については、4～5点は確保したい。

(2)については、4～5点は確保したい。

(3)については、2～3点は確保したい。

(4)については、名称を解答し、2点は確保したい。

(5)については、2点は確保したい。

以上のことから、予想配点による配点で14～17点が合格ラインになると思われる。

▶解答への道▶

(1)について

「包括利益の表示に関する会計基準」第4項及び第5項の空欄補充問題である。

「包括利益」とは、ある企業の特定期間の財務諸表において認識された純資産の変動額のうち、当該企業の純資産に対する持分所有者との直接的な取引によらない部分をいう。当該企業の純資産に対する持分所有者には、当該企業の株主のほか当該企業の発行する新株予約権の所有者が含まれ、連結財務諸表においては、当該企業の子会社の非支配株主も含まれる。

「その他の包括利益」とは、包括利益のうち当期純利益に含まれない部分をいう。連結財務諸表におけるその他の包括利益には、親会社株主に係る部分と非支配株主に係る部分が含まれる。

(2)について

「包括利益の表示に関する会計基準」第21項では、以下のように規定している。

包括利益及びその他の包括利益の内訳を表示する目的は、期中に認識された取引及び経済的事象（資本取引を除く。）により生じた純資産の変動を報告するとともに、その他の包括利益の内訳項目をより明瞭に開示することである。包括利益の表示によって提供される情報は、投資家等の財務諸表利用者が企業全体の事業活動について検討するのに役立つことが期待されるとともに、貸借対照表との連携（純資産と包括利益とのクリーン・サープラス関係）を明示することを通じて、財務諸表の理解可能性と比較可能性を高め、また、国際的な会計基準とのコンバージェンスにも資するものと考えられる。

したがって、①は「オ」を、②は「エ」を解答することとなる。

また、クリーン・サープラス関係とは、資本取引による株主持分の払込や払出がなかった場合、期間損益と純資産の一会計期間における増減額が一致する関係をいう。

(3)について

その他の包括利益の内訳項目に区分表示される項目として適切でないものは、売買目的有価証券評価損益（イ）である。

なお、理由については「金融商品に関する会計基準」第70項に以下のような記述がある。

時価の変動により利益を得ることを目的として保有する有価証券（売買目的有価証券）については、投資者にとっての有用な情報は有価証券の期末時点での時価に求められると考えられる。したがって、時価をもって貸借対照表価額とすることとした。また、売買目的有価証券は、売却することについて事業遂行上等の制約がなく、時価の変動にあたる評価差額が企業にとっての財務活動の成果と考えられることから、その評価差額は当期の損益として処理することとした。

したがって、上記下線部に基づいて解答することとなる。

(4)について

組替調整(リサイクリング)が行われることによって、その他の包括利益に含まれていた項目が当期純利益に含まれることになる。仮に組替調整を行わなかった場合、当期純利益は正しい企業成果としての指標を示さないことになる。

投資家は企業成果である当期純利益の情報を企業価値の評価、つまり将来キャッシュ・フローを予測するのに役立っているため、組替調整は必要不可欠なものといえる。

[参考文献等]

- ・討議資料「財務会計の概念フレームワーク」第1章3項、第2章1項
- ・「会計基準の研究」(斎藤静樹著)
- ・詳解「討議資料 財務会計の概念フレームワーク」(斎藤静樹編著)

(5)について

「包括利益の表示に関する会計基準」第22項では、以下のように規定している。

包括利益の表示の導入は、包括利益を企業活動に関する最も重要な指標として位置づけることを意味するものではなく、当期純利益に関する情報と併せて利用することにより、企業活動の成果についての情報の全体的な有用性を高めることを目的とするものである。本会計基準は、市場関係者から広く認められている当期純利益に関する情報の有用性を前提としており、包括利益の表示によってその重要性を低めることを意図するものではない。また、本会計基準は、当期純利益の計算方法を変更するものではなく、当期純利益の計算は、従来のとおり他の会計基準の定めに従うこととなる。

したがって、上記下線部を要約して解答することとなる。

Z-70-B [第二問] 解 答

問 1

(1)

①	過去	②	支配	③	経済的資源	④	法律上
---	----	---	----	---	-------	---	-----

(2)

資産負債中心観	別解：資産負債アプローチ
---------	--------------

(3)

オペレーティング・リース取引は、借手がリース物件からもたらされる経済的利益、すなわち当該リース物件を自己所有とするならば得られると期待されるほとんどすべての経済的利益を享受することができるとは考えられないことから、資産の定義を充たしてないと考えられる。
--

【別解】

フルペイアウトの要件を満たしておらず、所有権の実質的な移転がない場合であっても、リース物件を使用する権利の部分的移転があると考えた場合、将来の経済的便益の獲得可能性があると考えられることから、資産の定義を充たしていると考えられる。

問 2

(1)

①	3,000	②	500	③	1,922	④	2,981	⑤	利息費用
---	-------	---	-----	---	-------	---	-------	---	------

(2)

負債（資産除去債務）の測定値

①	資産除去債務はそれが発生したときに、有形固定資産の除去に要する割引前の将来キャッシュ・フローを見積り、割引後の金額（割引価値）で算定することで、資産除去債務の全額が負債に計上される。
---	---

資産（有形固定資産）の取得原価

②	除去費用を取得原価に含めることで、当該有形固定資産への投資について回収すべき額を引き上げることを意味する。すなわち除去時に不可避免的に生じる支出額を付随費用と同様に取得原価に加えることで、資産効率の観点からも有用と考えられる情報を提供するものである。
---	---

▶予想配点◀

問 1 (1)…各 1 点 (2)… 1 点 (3)… 5 点 問 2 (1)…各 1 点 (2)…各 5 点 合計25点

▶合格ライン▶

概念フレームワーク、リース会計及び資産除去債務からの出題である。今まで学習してきた知識を使って解答可能な問題も多く出題されていた。基本的な問題を確実に解答し、得点を伸ばすことができたかどうかポイントとなる。

問1

- (1)については、3～4点は確保したい。
- (2)については、得点できなくても問題ないと思われる。
- (3)については、2点程度確保できていると有利である。

問2

- (1)については、4点は確保したい。
 - (2)については、①で3点、②で3点は確保したい。
- 以上のことから、予想配点による配点で13～16点が合格ラインになると思われる。

▶解答への道▶

問1

(1)について

空欄補充問題である。

第4項

資産とは、**過去**の取引または事象の結果として、報告主体が**支配**している**経済的資源**をいう

ここでいう**支配**とは、所有権の有無にかかわらず、報告主体が**経済的資源**を利用し、そこから生み出される便益を享受できる状態をいう。**経済的資源**とは、キャッシュの獲得に貢献する便益の源泉をいい、実物財に限らず、金融資産及びそれらとの同等物を含む。(経済資源)は市場での処分可能性を有する場合もあれば、そうでない場合もある。

第5項

負債とは、**過去**の取引または事象の結果として、報告主体が**支配**している**経済的資源**を放棄もしくは引き渡す義務、またはその同等物をいう

ここでいう義務の同等物には、**法律上**の義務に準じるものが含まれる。

(2)について

一定期間における資本取引を除く正味財産(総資産マイナス総負債)の増減額として利益を把握する利益観のことを、「資産負債中心観(資産負債アプローチ)」という。

(3)について

「リース取引に関する会計基準」第5項及び第36項では、以下のように規定している。

「ファイナンス・リース取引」とは、リース契約に基づくリース期間の中途において当該契約を解除することができないリース取引又はこれに準ずるリース取引で、借手が、当該契約に基づき使用する物件(以下「リース物件」という。)からもたらされる経済的利益を実質的に享受することができ、かつ、当該リース物件の使用に伴って生じるコストを実質的に負担することとなるリース取引をいう。

…「借手が、当該契約に基づき使用する物件(リース物件)からもたらされる経済的利益を実質的に享受する」とは、当該リース物件を自己所有とするならば得られると期待されるほとんどすべての経済的利益を享受することをいい、…

したがって、上記下線部を要約して解答することとなる。

なお、「資産の定義を充足している」という立場からの解答も認められるものと考えられる(解答参照)。

問2

(1)について

- ①……減価償却方式を採用した場合の要償却額は、12,000百万円（10,000百万円－（－2,000百万円）＝12,000百万円）であるため、毎期の減価償却費は3,000百万円（12,000百万円÷4年＝3,000百万円）となる。
- ②……引当金方式を採用した場合の引当金繰入額は、500百万円（2,000百万円÷4年＝500百万円）となる。
- ③～⑤……両建処理を採用した場合の第1年度期首の資産除去債務は1,922百万円（2,000百万円×0.961＝1,922百万円）となる。また、第1年度の減価償却費は2,981百万円（10,000百万円÷4年＋1,922百万円÷4年＝2,981百万円（端数四捨五入））となり、利息費用は19百万円となる。

(2)について

「資産除去債務に関する会計基準」第6項及び第41項では、以下のように規定している。

資産除去債務はそれが発生したときに、有形固定資産の除去に要する割引前の将来キャッシュ・フローを見積り、割引後の金額（割引価値）で算定する。

資産除去債務を負債として計上する際、当該除去債務に対応する除去費用をどのように会計処理するかという論点がある。本会計基準では、債務として負担している金額を負債計上し、同額を有形固定資産の取得原価に反映させる処理を行うこととした。このような会計処理（資産負債の両建処理）は、有形固定資産の取得に付随して生じる除去費用の未払の債務を負債として計上すると同時に、対応する除去費用を当該有形固定資産の取得原価に含めることにより、当該資産への投資について回収すべき額を引き上げることを意味する。すなわち、有形固定資産の除去時に不可避免的に生じる支出額を付随費用と同様に取得原価に加えた上で費用配分を行い、さらに、資産効率の観点からも有用と考えられる情報を提供するものである。

したがって、負債の測定値については上記下線部_____を、また、資産の取得原価については上記下線部_____を中心に解答することとなる。

本問では、「第3法が第2法とは異にしている大きな特徴」を問うていること、及び「第1法および第2法の特徴について言及する必要はない」との記載があることから、費用配分が行われること及び引当金処理につき負債計上
が不十分であること等の言及はしていない。

Z-70-B [第三問] 解答

問1 貸借対照表及び損益計算書

貸借対照表

2020年3月31日現在

(単位：千円)

資 産 の 部		負 債 の 部	
科 目	金 額	科 目	金 額
I 流動資産	(1,047,388)	I 流動負債	(937,201)
(現金及び預金)	(① 168,508)	支払手形	196,369
(受取手形)	(① 220,000)	買掛金	(① 251,514)
(売掛金)	(① 320,300)	短期借入金	300,000
製品	(① 135,300)	(リース債務)	(4,000)
仕掛品	(71,000)	未払金	(① 88,000)
原材料	(① 131,100)	未払費用	(① 36,000)
短期貸付金	4,000	(未払法人税等)	(① 37,510)
(貸倒引当金)	(① △2,820)	(未払消費税等)	(① 18,400)
II 固定資産	(671,298)	前受収益	(① 48)
有形固定資産	(584,235)	預り金	5,360
建物	(① 186,500)	II 固定負債	(56,400)
機械及び装置	89,990	(長期リース債務)	(① 10,000)
工具、器具及び備品	(① 77,245)	営業保証金	100
土地	(① 216,500)	(関係会社事業損失引当金)	(46,300)
リース資産	(① 14,000)	負債合計	(993,601)
無形固定資産	(18,000)	純資産の部	
(のれん)	(18,000)	I 株主資本	(722,049)
投資その他の資産	(69,063)	資本金	300,000
(投資有価証券)	(① 28,200)	資本剰余金	(109,540)
(関係会社株式)	(① 23,320)	資本準備金	100,000
(破産更生債権等)	(① 160)	(その他資本剰余金)	(① 9,540)
(繰延税金資産)	(① 15,543)	利益剰余金	(337,509)
ゴルフ会員権	(3,000)	利益準備金	30,000
(貸倒引当金)	(△1,160)	繰越利益剰余金	(307,509)
		(自己株式)	(① △25,000)
		II 評価・換算差額等	(2,856)
		(その他有価証券評価差額金)	(① 2,856)
		III 新株予約権	(① 180)
		純資産合計	(725,085)
資産合計	(1,718,686)	負債及び純資産合計	(1,718,686)

損 益 計 算 書

自 2019年4月1日

至 2020年3月31日

(単位：千円)

科 目	金	額
売 上 高		(1 3,484,400)
売 上 原 価		(1 2,358,825)
売 上 総 利 益		(1,125,575)
販 売 費 及 び 一 般 管 理 費		(824,644)
営 業 利 益		(300,931)
営 業 外 収 益		
受 取 利 息 及 び 配 当 金	732	
雑 収 入	(1 408)	(1,140)
営 業 外 費 用		
支 払 利 息	(1 2,964)	
(貸 倒 引 当 金 繰 入 額)	(20)	
(為 替 差 損)	(1 38)	(3,022)
経 常 利 益		(299,049)
特 別 利 益		
固 定 資 産 売 却 益	4,517	4,517
特 別 損 失		
減 損 損 失	(1 78,300)	
(関 係 会 社 株 式 評 価 損)	(1 27,180)	
(貸 倒 引 当 金 繰 入 額)	(1 1,000)	
ゴ ル フ 会 員 権 評 価 損	(1 2,000)	
(関 係 会 社 事 業 損 失 引 当 金 繰 入 額)	(1 46,300)	(154,780)
税 引 前 当 期 純 利 益		(148,786)
(法 人 税 、 住 民 税 及 び 事 業 税)		(1 60,889)
(法 人 税 等 調 整 額)		(1 △6,162)
当 期 純 利 益		(94,059)

問2 販売費及び一般管理費の明細

(単位：千円)

科 目	金 額
報酬及び給与手当	(1) 572,425)
賞与	(1) 38,000)
支払手数料	(28,920)
広告宣伝費	23,410
貸倒引当金繰入額	(350)
(貸倒損失)	(1) 2,640)
旅費交通費	(1) 16,520)
接待交際費	(8,435)
租税公課	(1) 30,634)
減価償却費	(1) 51,620)
(研究開発費)	(1) 18,500)
(のれん償却)	(1) 2,000)
その他経費	31,190
合 計	(824,644)

問3 製造原価明細書

(単位：千円)

科 目	金 額
材 料 費	(1) 1,629,520)
労 務 費	(1) 581,495)
経 費	113,710
当期総製造費用	(2,324,725)
期首仕掛品棚卸高	74,600
合 計	(2,399,325)
期末仕掛品棚卸高	(1) 71,000)
他勘定振替高	(1) 18,500)
当期製品製造原価	(2,309,825)

売上原価明細書

(単位：千円)

科 目	金 額
期首製品棚卸高	185,500
当期製品製造原価	(2,309,825)
合 計	(2,495,325)
期末製品棚卸高	(135,300)
他勘定振替高	(1) 1,200)
売 上 原 価	(2,358,825)

【配点】 1×50カ所 合計 50点

▶予想配点◀

解答中に記載してあります。

▶合格ライン▶

今回の本試験は、ボリューム的には多くはないものの、一部の問題では会計処理に迷いが生じるような部分もあった。
 以上のことから、ケアレスミスを考慮し、予想配点による採点で33点～36点程度が合格ラインになると考えられる。

▶解答への道▶ (仕訳の単位：千円)

1 現金及び預金に関する事項

(1) 表示科目の振替

(現金及び預金)	169,818	(現金)	2,150
		(当座預金)	69,443
		(普通預金)	48,225
		(定期預金)	50,000

※ 定期預金については満期日の記載がないこと及び答案用紙のスペースから判断し、現金及び預金に計上する。

(2) 現金

(旅費交通費)	480	(未払金)	700
<販売費及び一般管理費>			
(接待交際費)	220		
<販売費及び一般管理費>			

(3) 当座預金

(受取手形)	1,000	(現金及び預金)	1,000
--------	-------	----------	-------

(4) 換算

(為替差損)*	310	(現金及び預金)	310
---------	-----	----------	-----

* $\frac{6,670 \text{千円}}{\text{試算表}} - \frac{60 \text{千USドル} \times 106 \text{円/USドル}}{\text{貸借対照表価額}} = 310 \text{千円}$

2 受取手形及び売掛金に関する事項

(1) A1社(値引処理漏れ)

(売上高)*	1,000	(売掛金)	1,100
(仮受消費税等)	100		

* $1,100 \text{千円} \div 1.1 = 1,000 \text{千円}$

(2) A2社

仕訳なし			
------	--	--	--

(3) A3社(売上計上ミス)

(売上高)*	1,000	(売掛金)	1,100
(仮受消費税等)	100		

* $1,100 \text{千円} \div 1.1 = 1,000 \text{千円}$

(4) A4社(貸倒懸念債権)

仕訳なし			
------	--	--	--

(5) A5社(破産更生債権等)

(貸倒引当金)	1,200	(売掛金)	2,600
<試算表>		(受取手形)	1,400
(貸倒損失)*1	2,640		
<販売費及び一般管理費>			
(破産更生債権等)*2	160		
<投資その他の資産>			

*1 $(2,600 \text{千円} + 1,400 \text{千円}) \times 96\% - 1,200 \text{千円} = 2,640 \text{千円}$

*2 $(2,600 \text{千円} + 1,400 \text{千円}) \times (1 - 96\%) = 160 \text{千円}$

3 貸倒引当金に関する事項

(1) 貸付金

(短期貸付金)	4,000	(貸付金)	4,000
---------	-------	-------	-------

(2) 貸倒引当金

① 一般債権及び貸倒懸念債権

(貸倒引当金繰入額)*1 <販売費及び一般管理費>	190	(貸倒引当金)	210
(貸倒引当金繰入額)*2 <営業外費用>	20		

*1 イ 営業債権に係る戻入額

$$\frac{3,810\text{千円} - 1,200\text{千円}}{\text{試算表 上記2(5)}} = 2,610\text{千円}$$

ロ 営業債権に係る繰入額

$$\text{一般債権} : \frac{220,000\text{千円} (\text{※1}) + 320,000\text{千円} (\text{※1})}{\text{受取手形 売掛金}} \times 0.5\% = 2,700\text{千円}$$

$$\text{懸念債権} : \frac{300\text{千円} - 100\text{千円}}{\text{営業保証金}} \times 50\% = 100\text{千円}$$

$$\text{合計} : 2,700\text{千円} + 100\text{千円} = 2,800\text{千円}$$

ハ ローイ = 190千円

$$(\text{※1}) \text{ 受取手形} : \frac{220,400\text{千円} + 1,000\text{千円} - 1,400\text{千円}}{\text{試算表 上記1(3) 上記2(5)}} = 220,000\text{千円}$$

$$\text{売掛金} : \frac{325,100\text{千円} - 1,100\text{千円} - 1,100\text{千円} - 2,600\text{千円} - 300\text{千円}}{\text{試算表 上記2(1) 上記2(3) 上記2(5) 懸念}} = 320,000\text{千円}$$

*2 イ 営業外債権に係る戻入額

$$0\text{千円} (\text{※2})$$

ロ 営業外債権に係る繰入額

$$\text{短期貸付金} : 4,000\text{千円} \times 0.5\% = 20\text{千円}$$

ハ ローイ = 20千円

(※2) 営業外債権に係る戻入額については問題文に貸付金の貸付日及び合理的な按分基準が示されていないため、当期貸付と判断し前期設定額をゼロとしている。

② 破産更生債権等

(貸倒引当金繰入額)* <販売費及び一般管理費>	160	(貸倒引当金)	160
-----------------------------	-----	---------	-----

* イ 破産更生債権等に係る戻入額

$$0\text{千円}$$

ロ 破産更生債権等に係る繰入額

$$160\text{千円}$$

ハ ローイ = 160千円

(3) 貸借対照表表示

$$\text{流動} : \frac{2,700\text{千円} + 20\text{千円} + 100\text{千円}}{\text{一般債権 懸念}} = 2,820\text{千円}$$

$$\text{固定} : \frac{160\text{千円} + 1,000\text{千円}}{\text{破産 ゴルフ}} = 1,160\text{千円}$$

(4) 税効果会計

(繰延税金資産)*	894	(法人税等調整額)	894
-----------	-----	-----------	-----

* ① 会計上の貸倒引当金

$$2,820\text{千円} + 160\text{千円} = 2,980\text{千円}$$

② 税務上の貸倒引当金

$$0\text{千円}$$

$$\text{③ } (\text{①} - \text{②}) \times 30\% = 894\text{千円}$$

4 有価証券に関する事項

(1) B B 株式 (時価のあるその他有価証券)

(投資有価証券)	28,200	(有価証券)	24,120
		(繰延税金負債) *	1,224
		(その他有価証券評価差額金) *	2,856

- * 評価差額 : 28,200千円 - 24,120千円 = 4,080千円
繰延税金負債 : 4,080千円 × 30% = 1,224千円
評価差額金 : 4,080千円 - 1,224千円 = 2,856千円

(2) C C 株式 (子会社株式)

前期末の減損処理により備忘価額 1 円が計上されているが、千円単位の場合は 0 千円となるため、貸借対照表には計上されない。

(3) D D 株式 (子会社株式)

(関係会社株式) *1	23,320	(有価証券)	50,500
(関係会社株式評価損) *2	27,180		
< 特別損失 >			

- *1 500千USドル × 50% = 250千USドル ≥ 220千USドル ∴ 減損処理の適用あり
220千USドル × 106円/USドル = 23,320千円
*2 50,500千円 - 23,320千円 = 27,180千円
※ 問題文の指示により減損処理については回収不能とあるため、税効果会計は適用しない。

(4) 自己株式

(自己株式)	70,000	(有価証券)	70,000
--------	--------	--------	--------

(5) ゴルフ会員権

(ゴルフ会員権)	3,000	(有価証券)	5,000
(ゴルフ会員権評価損) *1	2,000		
< 特別損失 >			
(貸倒引当金繰入額) *2	1,000	(貸倒引当金)	1,000
< 特別損失 >			

- *1 $\frac{5,000千円 - 3,000千円}{取得原価 - 預託金} = 2,000千円$
*2 $\frac{3,000千円 - 2,000千円}{預託金 - 時価} = 1,000千円$
※ 問題文の指示によりゴルフ会員権に対する貸倒引当金及び評価損については回収不能とあるため、税効果会計は適用しない。

5 棚卸資産に関する事項

(1) 製品

① 売上原価

(売上原価)	185,500	(繰越製品)	185,500
(売上原価)	2,309,825	(当期製品製造原価)	2,309,825
(工具器具備品)	1,200	(売上原価)	1,200
		< 他勘定振替高 >	
(売上原価) *2	3,300	(売上原価) *1	138,600
< 製品評価損 >		< 期末製品棚卸高 >	
(製品)	135,300		

- *1 $\frac{6,000千円 + (8,400千円 - 1,200千円) + 125,400千円}{製品F1 + 製品F2 + 其他} = 138,600千円$
*2 正味売却価額 (単価) : 6,000円 - 600円 = 5,400円
∴ $\frac{(12,000円 - 5,400円)}{評価損 (単価)} \times 500個 = 3,300千円$

※ 売上原価

$$\frac{185,500 \text{千円} + 2,309,825 \text{千円} - 1,200 \text{千円} - 138,600 \text{千円} + 3,300 \text{千円}}{\text{期首製品 製造原価 他勘定振替高 期末製品棚卸高 評価損}} = 2,358,825 \text{千円}$$

※ 売上原価明細書の期末製品棚卸高は本来上記*1の138,600千円を記載するが、売上原価明細書に製品評価損が与えられていないため、製品評価損3,300千円を控除した135,300千円を記載する。

② 工具器具備品の減価償却

(減 価 償 却 費) *	240	(工具器具備品減価償却累計額)	240
<販売費及び一般管理費>			

* 1,200千円 × 0.2 = 240千円

(2) 材料

① 材料仕入の計上漏れ

(原 材 料 仕 入 高) *1	1,000	(買 掛 金)	1,100
(仮 払 消 費 税 等) *2	100		

*1 @10,000円 × 100個 = 1,000千円

*2 1,000千円 × 10% = 100千円

② 材料費

(材 料 費)	113,120	(繰 越 原 材 料)	113,120
(材 料 費)	1,647,500	(原 材 料 仕 入 高) *1	1,647,500
(原 材 料) *2	131,100	(材 料 費)	131,100

*1 $\frac{1,646,500 \text{千円} + 1,000 \text{千円}}{\text{試算表 上記①}} = 1,647,500 \text{千円}$

*2 $\frac{(21,000 \text{千円} + 1,000 \text{千円}) + 109,100 \text{千円}}{\text{原材料F3 其他}} = 131,100 \text{千円}$

(3) 仕掛品

(当 期 製 品 製 造 原 価)	74,600	(繰 越 仕 掛 品)	74,600
(当 期 製 品 製 造 原 価)	2,324,725	(材 料 費) *1	1,629,520
		(製 造 労 務 費) *2	581,495
		(製 造 経 費)	113,710
(研 究 開 発 費)	18,500	(当 期 製 品 製 造 原 価)	18,500
<販売費及び一般管理費>		<他勘定振替高>	
(仕 掛 品) *3	71,000	(当 期 製 品 製 造 原 価)	71,000

*1 $\frac{113,120 \text{千円} + 1,647,500 \text{千円} - 131,100 \text{千円}}{\text{期首原材料 原材料仕入 期末原材料}} = 1,629,520 \text{千円}$

*2 $\frac{571,950 \text{千円} - 13,500 \text{千円} + 23,000 \text{千円} + 45 \text{千円}}{\text{試算表 下記8(1) 下記8(2) 下記11(1)}} = 581,495 \text{千円}$

*3 $89,500 \text{千円} - 18,500 \text{千円} = 71,000 \text{千円}$
研究開発費

※ 当期製品製造原価

$$\frac{74,600 \text{千円} + 2,324,725 \text{千円} - 18,500 \text{千円} - 71,000 \text{千円}}{\text{期首仕掛品 総製造費用 他勘定振替高 期末仕掛品}} = 2,309,825 \text{千円}$$

6 有形固定資産に関する事項

(1) 減損処理

① G1支店

(減 損 損 失) *1	63,000	(建 物) *2	23,800
< 特 別 損 失 >		(土 地) *3	39,200

*1 $\frac{42,500 \text{千円} + 70,000 \text{千円}}{\text{建物 土地}} = 112,500 \text{千円} > \frac{87,000 \text{千円}}{\text{将来キャッシュ・フロー}}$ ∴ 減損処理の適用あり

回収可能価額: $\frac{54,000 \text{千円} - 4,500 \text{千円}}{\text{時価 処分費用}} = 49,500 \text{千円} > \frac{45,112 \text{千円}}{\text{正味売却価額 使用価値}}$ ∴ 49,500千円

$\frac{112,500 \text{千円} - 49,500 \text{千円}}{\text{帳簿価額 回収可能価額}} = 63,000 \text{千円}$
減損損失

$$*2 \quad 63,000 \text{千円} \times \frac{42,500 \text{千円}}{112,500 \text{千円}} = 23,800 \text{千円}$$

$$*3 \quad 63,000 \text{千円} \times \frac{70,000 \text{千円}}{112,500 \text{千円}} = 39,200 \text{千円}$$

② G2土地

(減 損 損 失) * < 特 別 損 失 >	15,300	(土 地)	15,300
----------------------------	--------	-------	--------

* $\frac{75,800 \text{千円}}{75,800 \text{千円}} > \frac{0 \text{千円}}{0 \text{千円}} \therefore$ 減損処理の適用あり
 期末帳簿価額 将来キャッシュ・フロー
 将来の使用見込みのない遊休土地であるため、将来キャッシュ・フローはゼロと判断する。

$$\frac{75,800 \text{千円} - 60,500 \text{千円} (\text{※})}{75,800 \text{千円}} = \frac{15,300 \text{千円}}{75,800 \text{千円}}$$

帳簿価額 回収可能価額 減損損失

(※) 回収可能価額：使用価値0千円 < 正味売却価額60,500千円 \therefore 60,500千円

※ 問題文の指示により減損損失については回収不能とあるため、税効果会計は適用しない。

(2) リース取引

(リ ー ス 資 産) *1	16,000	(リ ー ス 債 務)	16,000
(支 払 利 息) *3	100	(支 払 手 数 料) *2	2,100
(リ ー ス 債 務)	2,000		
(減 価 償 却 費) *4	2,000	(リース資産減価償却累計額)	2,000
< 販売費及び一般管理費 >			
(リ ー ス 債 務) *5	10,000	(長 期 リ ー ス 債 務)	10,000

*1 $\frac{16,144 \text{千円}}{16,144 \text{千円}} > \frac{16,000 \text{千円}}{16,000 \text{千円}} \therefore$ 16,000千円
 現在価値 見積現金購入価額

*2 $350 \text{千円} \times 6 \text{カ月} = 2,100 \text{千円}$

*3 利息相当額： $\frac{16,800 \text{千円} - 16,000 \text{千円}}{4} = 200 \text{千円}$
 リース料総額 リース債務

※ 解答上の留意事項の「千円未満の端数の切り捨て」及び「月割計算」に基づき、利息相当額800千円をリース期間の4年(48カ月)で除すると16.66…千円となることから、千円未満の端数を切り捨てると月額利息配分額は16千円となる。当該金額に基づき各期の利息額を算定すると、リース取引に関する資料の問題文①に記載されている「利息相当額はリース期間中の各期に定額で配分する方法によることとする。」に反することとなるため、下記の算式で当期の利息配分額を算定した。

$$800 \text{千円} \times \frac{6 \text{カ月}}{48 \text{カ月}} = 100 \text{千円}$$

*4 本リース取引は所有権移転外ファイナンス・リースに該当するため、リース期間で減価償却を行う。

$$16,000 \text{千円} \times \frac{1 \text{年}}{4 \text{年}} \times \frac{6 \text{カ月}}{12 \text{カ月}} = 2,000 \text{千円}$$

*5 翌期の利息相当額： $800 \text{千円} \times \frac{12 \text{カ月}}{48 \text{カ月}} = 200 \text{千円}$

翌期のリース債務返済額： $350 \text{千円} \times 12 \text{カ月} - 200 \text{千円} = 4,000 \text{千円}$

翌々期以降のリース債務返済額： $16,000 \text{千円} - 2,000 \text{千円} - 4,000 \text{千円} = 10,000 \text{千円}$
 当期返済分 翌期返済分

(3) 貸借対照表価額

$$\text{建物} : \frac{354,000 \text{千円}}{\text{試算表}} - \frac{23,800 \text{千円}}{\text{上記(1)①}} - \frac{143,700 \text{千円}}{\text{減累}} = 186,500 \text{千円}$$

$$\text{工具器具備品} : \frac{141,065 \text{千円}}{\text{試算表}} + \frac{1,200 \text{千円}}{\text{上記5(1)①}} - \left(\frac{64,780 \text{千円}}{\text{減累}} + \frac{240 \text{千円}}{\text{上記5(1)②}} \right) = 77,245 \text{千円}$$

$$\text{リース資産} : \frac{16,000 \text{千円}}{\text{試算表}} - \frac{2,000 \text{千円}}{\text{減累}} = 14,000 \text{千円}$$

$$\text{土地} : \frac{291,000 \text{千円}}{\text{試算表}} - \frac{39,200 \text{千円}}{\text{上記(1)①}} - \frac{15,300 \text{千円}}{\text{上記(1)②}} - \frac{20,000 \text{千円}}{\text{下記10(3)}} = 216,500 \text{千円}$$

7 外貨建取引に関する事項

(1) 直々差額

(買掛金)	80	(為替差益)*	80
-------	----	---------	----

* $(\frac{109\text{円/USドル}}{\text{発生時直物レート}} - \frac{108\text{円/USドル}}{\text{予約時直物レート}}) \times 80\text{千USドル} = 80\text{千円}$

※ 問題文には「材料仕入日に直物為替相場で換算している。」という記述のみであるため、為替予約に関してどのような処理を行っているか判断できないが、試算表に前受収益及び為替差益が計上されていないことから、為替予約については未処理であると判断した。

(2) 直先差額

(買掛金)*1	240	(前受収益)	240
(前受収益)	192	(為替差益)*2	192

*1 $(\frac{108\text{円/USドル}}{\text{予約時直物レート}} - \frac{105\text{円/USドル}}{\text{予約レート}}) \times 80\text{千USドル} = 240\text{千円}$

*2 $240\text{千円} \times \frac{4\text{カ月}}{5\text{カ月}} = 192\text{千円}$

8 従業員賞与に関する事項

(1) 前期末の賞与

(未払費用)	27,000	(賞与)*	13,500
		<販売費及び一般管理費>	
		(労務費)*	13,500

* $27,000\text{千円} \times 50\% = 13,500\text{千円}$

(2) 当期の賞与

(賞与)*	23,000	(未払費用)	36,000
<販売費及び一般管理費>			
(労務費)*	23,000	(未払金)	10,000

* $(36,000\text{千円} + 10,000\text{千円}) \times 50\% = 23,000\text{千円}$
夏季賞与 業績連動賞与

※ 日本公認会計士協会が公表している「未払従業員賞与の財務諸表における表示科目について」では、財務諸表の作成時において従業員への賞与支給額が確定しており、当該支給額が支給対象期間に対応して算定されている場合には、当期に帰属する額を「未払費用」として計上することとされている。また、財務諸表の作成時において従業員への賞与支給額が確定しているが、当該支給額が支給対象期間以外の臨時的な要因に基づいて算定されたもの（例えば、成功報酬の賞与等）である場合には、その額を「未払金」として計上する。

(3) 税効果会計

(繰延税金資産)*	13,800	(法人税等調整額)	13,800
-----------	--------	-----------	--------

* ① 会計上の未払賞与
 $36,000\text{千円} + 10,000\text{千円} = 46,000\text{千円}$
夏季賞与 業績連動賞与
② 税務上の未払賞与
0千円
③ $(① - ②) \times 30\% = 13,800\text{千円}$

9 引当金に関する事項

(関係会社事業損失引当金繰入額)*	46,300	(関係会社事業損失引当金)	46,300
<特別損失>			

* $134,043\text{千円} - 87,743\text{千円} = 46,300\text{千円}$
総負債額 総資産額

※ 問題文の指示により関係会社事業損失引当金については回収不能とあるため、税効果会計は適用しない。

10 事業譲受に関する事項

(1) 当社が行った会計処理

(建物)	35,000	(退職給付引当金)	10,000
(土地)	75,000	(現金及び預金)	120,000
(土地)*	20,000		

* 貸借差額

※ 「企業結合に関する会計基準」では、被取得企業から受け入れた資産及び負債の取得原価について以下の記述がある。

23. 被取得企業又は取得した事業の取得原価は、原則として、取得の対価（支払対価）となる財の企業結合日における時価で算定する。（以下省略）
28. 取得原価は、被取得企業から受け入れた資産及び引き受けた負債のうち企業結合日時点において識別可能なもの（識別可能資産及び負債）の企業結合日時点の時価を基礎として、当該資産及び負債に対して企業結合日以後1年以内に配分する。
31. 取得原価が、受け入れた資産及び引き受けた負債に配分された純額を上回る場合には、その超過額はのれんとして次項に従い会計処理し、下回る場合には、その不足額は負ののれんとして第33項に従い会計処理する。

(2) 正しい会計処理

(建物)	35,000	(退職給付引当金)	10,000
(土地)	75,000	(現金及び預金)	120,000
(のれん)*1	20,000		
(のれん償却)*2	2,000	(のれん)	2,000

*1 貸借差額

*2 $20,000 \text{千円} \times 0.2 \times \frac{6 \text{カ月}}{12 \text{カ月}} = 2,000 \text{千円}$

(3) 修正仕訳

(のれん)	20,000	(土地)	20,000
(のれん償却)	2,000	(のれん)	2,000
<販売費及び一般管理費>			

※ 事業譲渡で引き継いだ退職給付引当金は問題文に「退職給付引当金は当社企業年金へ移行し適切に処理済」とあり、試算表に計上されていないことから、全額を減額したものと判断する。

11 純資産に関する事項

(1) 株式報酬費用

(報酬及び給与手当)*	45	(新株予約権)	90
<販売費及び一般管理費>			
(労務費)*	45		

* 90千円×50%=45千円

(2) 権利行使

(新株予約権)*2	540	(自己株式)*1	45,000
(仮受金)	54,000	(その他資本剰余金)*3	9,540

*1 5,000円/株×9,000株=45,000千円

*2 $\frac{600 \text{円}}{1 \text{個あたり公正評価額}} \times 900 \text{個} = 540 \text{千円}$

*3 貸借差額

12 諸税金に関する事項

(1) 消費税等

(仮受消費税等) *1	278,732	(仮払消費税等) *2	205,680
		(租税公課)	54,600
		<販売費及び一般管理費>	
		(未払消費税等) *3	18,400
		(雑収入) *4	52

*1 $\frac{278,932 \text{千円} - 100 \text{千円} - 100 \text{千円}}{\text{試算表}} = 278,732 \text{千円}$
 上記 2 (1) 上記 2 (3)

*2 $\frac{205,580 \text{千円} + 100 \text{千円}}{\text{試算表}} = 205,680 \text{千円}$
 上記 5 (2) ①

*3 $\frac{73,000 \text{千円} - 54,600 \text{千円}}{\text{年税額}} = 18,400 \text{千円}$
 中間納付額

*4 貸借差額

(2) 法人税、住民税及び事業税

(法人税、住民税及び事業税) *1	60,889	(法人税等)	30,773
(租税公課) *2	7,394	(未払法人税等) *3	37,510
<販売費及び一般管理費>			

*1 $\frac{46,493 \text{千円} + 9,506 \text{千円} + 4,890 \text{千円}}{\text{法人税・住民税}} = 60,889 \text{千円}$
 事業税 (所得割)

*2 $\frac{6,878 \text{千円} + 516 \text{千円}}{\text{事業税 (外形分)}} = 7,394 \text{千円}$

*3 貸借差額

(3) 税効果会計

(繰延税金資産) *	2,073	(法人税等調整額)	2,073
------------	-------	-----------	-------

* ① 会計上の未払事業税
 $\frac{4,890 \text{千円} + 6,878 \text{千円} + 516 \text{千円}}{\text{事業税の年税額}} - \frac{(2,464 \text{千円} + 2,656 \text{千円} + 254 \text{千円})}{\text{事業税の中間納付額}} = 6,910 \text{千円}$

② 税務上の未払事業税
 0千円

③ $(① - ②) \times 30\% = 2,073 \text{千円}$

13 税効果会計

(1) 前期分

(法人税等調整額)	10,605	(繰延税金資産)	10,605
-----------	--------	----------	--------

(2) 財務諸表表示

① 繰延税金資産

$\frac{894 \text{千円} - 1,224 \text{千円} + 13,800 \text{千円} + 2,073 \text{千円}}{\text{上記 3 (4) 上記 4 (1) 上記 8 (3) 上記 12 (3)}} = 15,543 \text{千円}$

② 法人税等調整額

$\frac{894 \text{千円} + 13,800 \text{千円} + 2,073 \text{千円} - 10,605 \text{千円}}{\text{上記 3 (4) 上記 8 (3) 上記 12 (3) 上記 (1)}} = 6,162 \text{千円}$

(貸方残高 ∵ 法人税、住民税及び事業税から減算)

14 繰越利益剰余金

$\frac{213,450 \text{千円} + 94,059 \text{千円}}{\text{試算表}} = 307,509 \text{千円}$
 当期純利益

●おわりに

合計得点でのボーダーラインは、予想配点による採点で60~69点、70点が合格確実と考えられる。