

第 64 回 税 理 士 試 験 財 務 諸 表 論

●はじめに

理論問題は、例年と比べると比較的解答し易い問題であったといえるが、計算はボリュームが多く、難易度のやや高い問題であったといえる。

第一問及び第二問では、基本論点での失点を極力避け、第三問である程度時間をかけて、問題の取捨選択をしながら、基礎的な箇所を確実に解答することが出来たかがポイントとなる。

なお、各問題ごとに「予想配点」、「合格ライン」を示してあるので、今後の方針決定の参考にして欲しい。

Z-64-B〔第一問〕解 答

1

イ	配分
ロ	完了
ハ	確定
ニ	役務の提供
ホ	効果

2

研究開発費は、発生時には将来の収益を獲得できるか否か不明であり、また、研究開発計画が進行し、将来の収益の獲得期待が高まったとしても、依然としてその獲得が確実であるとはいえないからである。また、資産計上の要件を定める場合にも、客観的に判断可能な要件を規定することは困難であり、抽象的な要件のもとで資産計上を行うことは、企業間の比較可能性を損なうこととなるからである。

3

国際的な会計基準においては、研究開発費の取扱いとの整合性よりも、企業結合により受け入れた他の資産の取扱いとの整合性をより重視して、資産として計上することが求められており、これにより、価値のある成果を受け入れたという実態を財務諸表に反映することになると考えられるためである。
--

4

有償取得のれんは、その取得の際に対価を支払うことから恣意性を排除し客観的な評価が行えるため、資産計上が行われるのに対し、自己創設のれんは恣意性の介入により客観的な評価ができないため、資産計上が認められないのである。
また、有償取得のれんを資産計上した場合には、未実現利益である期待利益が計上されることはないが、自己創設のれんを資産計上し、それと同額を当期の利益として計上した場合には未実現利益である期待利益が計上されるため、自己創設のれんの資産計上は認められない。

5

(1)	G	(2)	I	(3)	M	(4)	S	(5)	P
(6)	O	(7)	K	(8)	J	(9)	F	(10)	B

▶予想配点◀

1 各1点

2 4点

3 2点

4 4点

5 各1点

合計25点

▶合格ライン◀

本問は、無形資産を中心とする問題であった。一部難易度の高い問題もあったが、全体的には基本事項からの出題であったと考えられる。

- 1については、4～5点は確保したい。
 - 2については、4点は確保したい。
 - 3については、得点できなくても問題はないと思われる。
 - 4については、1点は確保したい。
 - 5については、8～9点は確保したい。
- 以上のことから、予想配点による採点で17～19点が合格ラインであると思われる。

▶解答への道◀

1について

「企業会計原則」第三の一のD及び「企業会計原則注解」注15の空欄補充問題である。

「企業会計原則」第三の一のD

将来の期間に影響する特定の費用は、次期以後の期間に配分して処理するため、経過的に貸借対照表の資産の部に記載することができる。

「企業会計原則注解」(注15)

「将来の期間に影響する特定の費用」とは、すでに代価の支払が完了し又は支払義務が確定し、これに対応する役務の提供を受けたにもかかわらず、その効果が将来にわたって発現するものと期待される費用をいう。

(以下省略)

2について

「研究開発費等に係る会計基準」三2では、以下のように規定している。

2 研究開発費の発生時費用処理について

重要な投資情報である研究開発費について、企業間の比較可能性を担保することが必要であり、費用処理又は資産計上を任意とする現行の会計処理は適当でない。

研究開発費は、発生時には将来の収益を獲得できるか否か不明であり、また、研究開発計画が進行し、将来の収益の獲得期待が高まったとしても、依然としてその獲得が確実であるとはいえない。そのため、研究開発費を資産として貸借対照表に計上することは適当でないと判断した。

また、仮に、一定の要件を満たすものについて資産計上を強制する処理を採用する場合には、資産計上の要件を定める必要がある。しかし、実務上客観的に判断可能な要件を規定することは困難であり、抽象的な要件のもとで資産計上を求めることとした場合、企業間の比較可能性が損なわれるおそれがあると考えられる。

したがって、研究開発費は発生時に費用として処理することとした。

したがって、上記下線部を中心に解答することになる。

3について

「企業結合に関する会計基準」第101項では、以下のように規定している。

また、平成15年会計基準では、取得企業が取得対価の一部を研究開発費等（ソフトウェアを含む。）に配分した場合には、当該金額を配分時に費用処理することとされていた。これは、「研究開発費等に係る会計基準」（平成10年3月 企業会計審議会）に照らした取扱いと考えられる。他方、国際的な会計基準においては、研究開発費の取扱いとの整合性よりも、企業結合により受け入れた他の資産の取扱いとの整合性をより重視して、識別可能性の要件を満たす限り、その企業結合日における時価に基づいて資産として計上することが求められている。後者の取扱いは、価値のある成果を受け入れたという実態を財務諸表に反映することになると考えられるため、企業結合の取得対価の一部を研究開発費等に配分して費用処理する会計処理を廃止することとした。この結果、会計基準の国際的なコンバージェンスを推進することになると考えられる。

したがって、上記下線部を中心に解答することになる。

なお、「研究開発費に関する論点の整理」第73項に以下のような記述があり、下記規定の下線部分に基づいた解答も別解としては考えられる。

しかし、一般に外部から買入れにより取得した資産については、直ちに費消されるものを除いて、有形資産か無形資産かにかかわらず、取得時においてその取得原価で資産計上することになる。このことは、取得した資産の内容が仕掛研究開発であっても異ならず、我が国の会計基準と国際的な会計基準との間で相違はないと考えられる。独立の当事者間で取引がなされた以上、取得した仕掛研究開発は、たとえ当該資産が将来の収益に結びつく蓋然性が低くても、取引価格はその蓋然性を織り込んで決められているとも考えられ、客観的な評価がなされていない社内の研究開発の成果とは異なっているといえる。

4について

有償取得のれんは、その取得の際に対価を支払うことから恣意性を排除し客観的な評価が行えるため、資産計上が行われるのに対し、自己創設のれんは恣意性の介入により客観的な評価ができないため、資産計上が認められないのである。

また、有償取得のれんを資産計上した場合には、未実現利益である期待利益が計上されることはないが、自己創設のれんを資産計上し、それと同額を当期の利益として計上した場合には未実現利益である期待利益が計上されるため、自己創設のれんの資産計上は認められない。

(例) 自己創設のれんの計上

駐車場として賃貸する目的で土地10,000千円を購入した。

なお、経営者の予測による将来の賃貸料収入に基づき当該土地の評価額を算定したところ、12,000千円であったため、以下のように仕訳した。

(単位：千円)

(借方) 土	地	10,000	(貸方) 現	金	10,000
	<u>自己創設のれん</u>	<u>2,000</u>		<u>期待利益</u>	<u>2,000</u>
	↑			↑	
	客観性なし			未実現利益の計上	

なお、「財務会計の概念フレームワーク」における財務報告の目的の観点から説明した場合でも、部分点にはなるものと考えられる。

5について

のれんの会計処理方法としては、規則的な償却を行う方法と、規則的な償却を行わず、のれんの価値が損なわれた時に減損処理を行う方法が考えられる。規則的な償却を行う方法によれば、企業結合の成果と、その対価の一部を構成する投資消去差額の償却との間での収益と費用の対応が可能になる。また、のれんは投資原価の一部であることから、規則的な償却を行う方法は、投資の回収余剰を利益とみる考え方とも合致する。さらに、のれんが超過収益力を表すとみると、競争の進展等によって時間の経過とともにその価値は減価するのが通常であるにもかかわらず、のれんの価値が損なわれた時に減損処理を行う方法は、この減価の過程を無視することになる。たとえ超過収益力が維持されるとしても、それは企業結合後の追加的な投資や努力によって補完されるからである。言い換えると、のれんの価値が損なわれた時に減損処理を行う方法によると、企業結合により生じたのれんは時間の経過とともに自己創設のれんに入れ替わる可能性がある。これに対して、規則的な償却を行う方法によれば、自己創設のれんの実質的な資産計上を防ぐことができる。

Z-64-B〔第二問〕解 答

1

①	真実	②	正確な会計帳簿	③	会計記録
④	満期保有目的の債券	⑤	払込資本		

2

記号	C	E
----	---	---

3

売買目的有価証券は、時価の変動により利益を得ることを目的に保有するものであることから、期末時点の時価が投資者にとって有用な情報と考えられ、かつ、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されるのである。

4

従業員等に付与されたストック・オプションを対価として、これと引換えに企業に追加的にサービスが提供され、企業に帰属することとなったサービスを消費したと考えられるため、費用認識を行うべきである。

5

ストック・オプションを付与した場合の貸方項目である新株予約権は、将来、権利行使され払込資本になる可能性がある一方、失効して払込資本にならない可能性もある。このように、新株予約権は、権利行使の有無が確定するまでの間、その性格が確定しないことから、仮勘定としての性格を有している。また、新株予約権は、返済義務のある負債ではないことから、負債としての性格は有していない。

▶予想配点◀

1…各1点 2…各2点 3…6点 4…4点 5…6点 合計25点

▶合格ライン◀

「企業会計原則」、「金融商品に関する会計基準」及び「ストック・オプション等に関する会計基準」からの出題であったが、比較的難易度の低い問題であったといえる。基本問題を確実に解答し、得点に結びつけられたかどうかのポイントとなる。

1については、3～4点確保したい。

2については、4点確保したい。

3については、6点確保したい。

4については、2点確保したい。

5については、2点確保したい。

以上のことから、予想配点による採点で17～18点が合格ラインであると思われる。

▶解答への道◀

1について

「企業会計原則」、「金融商品に関する会計基準」及び「ストック・オプション等に関する会計基準」の規定に関する空欄補充問題である。

「企業会計原則」

一 企業会計は、企業の財政状態及び経営成績に関して、真実な報告を提供するものでなければならない。

①

二 企業会計は、すべての取引につき、正規の簿記の原則に従って、正確な会計帳簿を作成しなければならない。

②

七 株主総会提出のため、信用目的のため、租税目的のため等種々の目的のために異なる形式の財務諸表を作成

する必要がある場合、それらの内容は、信頼しうる会計記録に基づいて作成されたものであって、政策の考慮

③

のために事実の真実な表示をゆがめてはならない。

①

「金融商品に関する会計基準」

会計基準

IV 金融資産及び金融負債の貸借対照表価額等

2. 有価証券

(1) 売買目的有価証券

(2) 満期保有目的の債券

④

(3) 子会社株式及び関連会社株式

(4) その他有価証券

「ストック・オプション等に関する会計基準」

8 スtock・オプションが権利行使され、これに対して新株を発行した場合には、新株予約権として計上した

額（第4項）のうち、当該権利行使に対応する部分を払込資本に振り替える。（以下省略）

⑤

2について

「企業会計原則」の損益計算書原則及び貸借対照表原則の内容に関する正誤問題である。

- A：× すべての費用及び収益は、原則として総額により記載しなければならない。
- B：× 有形固定資産は、定額法、定率法、級数法及び生産高比例法等の一定の減価償却の方法によって、その取得原価を各事業年度に配分しなければならない（減価償却の方法として個別法を適用することはできない）。
- C：○
- D：× 取引所の相場のある関連会社株式については、時価が客観的に分かるものであっても未実現収益を計上してはならない（取得原価をもって貸借対照表価額としなければならない）。
- E：○

3について

「金融商品に関する会計基準」では、売買目的有価証券の評価及び評価差額の取扱いの理由について、以下のよう

70 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（第15項参照）。

したがって、上記____部分に基づいて解答することとなる。

4について

「ストック・オプション等に関する会計基準」では、ストック・オプションが報酬として費用認識される理由について、以下のように規定している。

35 費用認識に根拠があるとする指摘は、従業員等に付与されたストック・オプションを対価として、これと引換えに、企業に追加的にサービスが提供され、企業に帰属することとなったサービスを消費したことに費用認識の根拠があると考えられるものである。

企業に帰属し、貸借対照表に計上されている財貨を消費した場合に費用認識が必要である以上、企業に帰属しているサービスを消費した場合にも費用を認識するのが整合的である。企業に帰属したサービスを貸借対照表に計上しないのは、単にサービスの性質上、貯蔵性がなく取得と同時に消費されてしまうからに過ぎず、その消費は財貨の消費と本質的に何ら異なるところはないからである。

したがって、上記____部分に基づいて解答することとなる。

5について

「ストック・オプション等に関する会計基準」では、ストック・オプションを付与した場合の貸方項目である新株予約権の性格について、以下のように規定している。

41 新株予約権は、将来、権利行使され払込資本になる可能性がある（第8項）一方、失効して払込資本にならない可能性もある。このように、発行者側の新株予約権は、権利行使の有無が確定するまでの間、その性格が確定しないことから、これまで、仮勘定として負債の部に計上することとされていた。しかし、新株予約権は、本来は返済義務のある負債ではないことから、公開草案第3号においても費用認識の相手勘定の表示区分が論点となり、この点について特にコメントが求められた。一方、この問題は単にストック・オプションの問題にとどまらない広がりを持つことから、当委員会では、これを契機として、貸借対照表における貸方項目の区分表示のあり方全般について検討を行うプロジェクトを別途立ち上げ、この問題の検討を同プロジェクトに委ねることとした。公開草案第3号に対して寄せられたコメントの中で、この問題に関係するコメントについては、同プロジ

エクトの中で十分に検討された。同プロジェクトの検討結果は、企業会計基準第5号「貸借対照表の純資産の部の表示に関する会計基準」として公表されており、その中で、新株予約権は、負債の部に表示することは適当ではなく、純資産の部に表示することとされた。

したがって、上記____部分に基づいて解答することとなる。

Z-64-B〔第三問〕解 答

(問1)

株式会社エイトライジング(第52期)の貸借対照表及び損益計算書

貸借対照表

平成26年3月31日現在

(単位:千円)

科 目	金 額	科 目	金 額
資 産 の 部		負 債 の 部	
〔流動資産〕	(996,186)	〔流動負債〕	(755,824)
現金及び預金	(① 350,908)	買掛金	(① 258,522)
売掛金	(① 583,106)	短期借入金	120,000
商 品	(① 36,000)	リース債務(短期)	(800)
貯 蔵 品	(① 641)	未払金	(① 163,455)
前払費用	(1,256)	未払費用	(① 117,640)
未収入金	5,500	〔未払法人税等〕	(① 18,519)
その他	(① 226)	〔未払消費税等〕	(① 4,705)
繰延税金資産(流動)	(31,784)	預り金	58,083
貸倒引当金(流動)	(① △ 13,235)	商品券前受金	(① 13,900)
〔固定資産〕	(2,024,747)	商品券引換引当金	(200)
〔有形固定資産〕	(1,475,479)	〔固定負債〕	(1,458,325)
建物	(① 376,117)	社 債	(① 98,355)
構築物	(176,622)	長期借入金	995,000
車両運搬具	(18,790)	リース債務	(① 8,020)
器具備品	(75,205)	退職給付引当金	(① 356,950)
土地	(① 820,225)	負債合計	(2,214,149)
リース資産	8,520	純資産の部	
〔無形固定資産〕	(27,863)	〔株主資本〕	(801,624)
ソフトウェア	15,850	資本金	(① 490,000)
その他の無形固定資産	6,863	〔資本剰余金〕	(77,000)
〔ソフトウェア仮勘定〕	(① 5,150)	資本準備金	(65,000)
〔投資その他の資産〕	(521,405)	その他資本剰余金	12,000
投資有価証券	(① 123,450)	〔利益剰余金〕	(234,624)
〔関係会社株式〕	(① 37,500)	利益準備金	6,545
長期貸付金	15,000	その他利益剰余金	(228,079)
長期前払費用	(① 1,980)	別途積立金	(57,000)
〔破産更生債権等〕	(① 20,000)	〔繰越利益剰余金〕	(171,079)
ゴルフ会員権	(10,000)	評価・換算差額等	(5,160)
〔差入敷金保証金〕	(① 184,075)	〔その他有価証券評価差額金〕	(5,100)
繰延税金資産(固定)	(146,550)	〔繰延ヘッジ損益〕	(① 60)
貸倒引当金(固定)	(① △ 17,150)	純資産合計	(806,784)
資 産 合 計	(3,020,933)	負債及び純資産合計	(3,020,933)

〔流動資産〕 〔固定資産〕 〔有形固定資産〕 〔無形固定資産〕 〔投資その他の資産〕

〔流動負債〕 〔固定負債〕 〔株主資本〕 〔資本剰余金〕 〔利益剰余金〕

上記すべての区分名が正答できて①

損 益 計 算 書

自 平成25年 4 月 1 日

至 平成26年 3 月31日

(単位：千円)

科 目	金 額	
売 上 高		(1,138,750)
売 上 原 価		<u>1</u> (683,909)
〔売 上 総 利 益〕		(454,841)
販売費及び一般管理費		<u>1</u> (255,002)
〔営 業 利 益〕		(199,839)
〔営 業 外 収 益〕		
受取利息及び配当金	<u>1</u> (3,225)	
〔償 却 債 権 取 立 益〕	<u>1</u> (1,250)	
雑 収 入	(6,329)	(10,804)
〔営 業 外 費 用〕		
支 払 利 息	<u>1</u> (2,333)	
貸倒引当金繰入額	<u>1</u> (160)	
〔株 式 交 付 費〕	(1,045)	
社 債 発 行 費	943	
雑 損 失	350	(4,831)
〔経 常 利 益〕		(205,812)
〔特 別 利 益〕		
〔固 定 資 産 売 却 益〕	(50,800)	
そ の 他	725	(51,525)
〔特 別 損 失〕		
固 定 資 産 除 却 損	5,987	
〔固 定 資 産 圧 縮 損〕	<u>1</u> (48,000)	
減 損 損 失	<u>1</u> (11,745)	
投資有価証券評価損	<u>1</u> (31,528)	
貸倒引当金繰入額	(7,000)	
ゴルフ会員権評価損	20,000	(124,260)
〔税引前当期純利益〕		(133,077)
〔法人税、住民税及び事業税〕	<u>1</u> (63,230)	
〔法 人 税 等 追 徴 税 額〕	<u>1</u> (3,655)	
〔法 人 税 等 調 整 額〕	<u>1</u> (△ 16,464)	(50,421)
〔当 期 純 利 益〕		(82,656)

〔売上総利益〕 〔営業利益〕 〔営業外収益〕 〔営業外費用〕

〔経常利益〕 〔特別利益〕 〔特別損失〕 〔税引前当期純利益〕 〔当期純利益〕

上記すべての区分名及び利益名が正答できて1

(問2)

税効果会計に関する注記

繰延税金資産及び繰延税金負債の発生原因別の主な内訳

(単位：千円)

繰延税金資産	
将来減算一時差異	
未払事業税	(1,820)
貸倒引当金	(12,154)
ゴルフ会員権評価損	(8,000)
減損損失	(4,698)
従業員賞与	(24,630)
商品券引換引当金	(80)
退職給付引当金	(142,780)
資産除去債務	(370)
繰延税金資産小計	(194,532)
[評価性引当額]	(12,758)
繰延税金資産合計	(181,774)
繰延税金負債	
将来加算一時差異	
その他有価証券評価差額金	(3,400)
[繰延ヘッジ損益]	(40)
繰延税金負債合計	(3,440)
繰延税金資産の純額	(178,334)

(問3)

イ	ロ	ハ	ニ	ホ
③	⑪	①	②	⑬
ヘ	ト	チ	リ	ヌ
⑥	④	⑧	⑨	⑩

イ 1

ロハニ すべてできて1

ホヘト すべてできて1

チ 1

リヌ 両方できて1

【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、総合問題は未学習項目の出題があったものの解答しやすい箇所もあったことから、いかに解答しやすい箇所です失点を防ぎ得点を確保出来るかがポイントとなる。

以上のことから、ケアレスミス等を考慮して、予想配点による採点で27点～32点程度が合格ラインになると思われる。

▶解答への道◀ (仕訳の単位：千円)

(問1)について

1 現金預金に関する事項

(1) 科目の振替

(現金及び預金)	350,514	(現金)	350
		(預金)	350,164

(2) 金庫の実査

① 貯蔵品への振替え

(貯蔵品)	130	(販売費及び一般管理費) ＜租税公課＞	80
		(販売費及び一般管理費) ＜通信費＞	50

② 未渡小切手

(現金及び預金)	250	(未払金)	250
----------	-----	-------	-----

(3) 当座預金

① 未渡小切手

上記(2)②参照

② 振込未記帳

(現金及び預金)	156	(未収入金)	156
----------	-----	--------	-----

③ 引落とし未記帳

(販売費及び一般管理費) ＜支払手数料＞	12	(現金及び預金)	12
-------------------------	----	----------	----

2 貸倒引当金に関する事項

(1) D社に対する売掛金

貸倒懸念債権に該当するため、貸借対照表上は特別な表示を要しない。

(2) E社に対する貸付金

(破産更生債権等)	20,000	(長期貸付金)	20,000
-----------	--------	---------	--------

(3) 一般債権

(販売費及び一般管理費)*1	1,250	(貸倒引当金)	1,410
<貸倒引当金繰入額>			
(貸倒引当金繰入額)*2	160		
<営業外費用>			

- *1 ① 営業債権に係る戻入額

$$\frac{4,580 \text{千円} - 150 \text{千円}}{\text{D社}} = 4,430 \text{千円}$$
- ② 営業債権に係る繰入額
 $568,000 \text{千円} (\text{※}) \times 1\% = 5,680 \text{千円}$
 ※ 売掛金 : $\frac{583,000 \text{千円} - 15,000 \text{千円}}{\text{D社}} = 568,000 \text{千円}$
- ③ ② - ① = 1,250千円
- *2 ① 営業外債権に係る戻入額
 45千円
- ② 営業外債権に係る繰入額
 $(5,500 \text{千円} + 15,000 \text{千円}) \times 1\% = 205 \text{千円}$
 未収入金 : $\frac{5,656 \text{千円} - 156 \text{千円}}{\text{上記1(3)②}} = 5,500 \text{千円}$
 長期貸付金 : $\frac{35,000 \text{千円} - 20,000 \text{千円}}{\text{E社}} = 15,000 \text{千円}$
- ③ ② - ① = 160千円

(4) 貸倒懸念債権

(販売費及び一般管理費)*	7,350	(貸倒引当金)	7,350
<貸倒引当金繰入額>			

- * ① 貸倒懸念債権に係る戻入額
 150千円
- ② 貸倒懸念債権に係る繰入額
 $15,000 \text{千円} \times 50\% = 7,500 \text{千円}$
- ③ ② - ① = 7,350千円

(5) 破産更生債権等

(貸倒引当金繰入額)*	5,500	(貸倒引当金)	5,500
<特別損失>			

- * ① 破産更生債権等に係る戻入額
 10,000千円
- ② 破産更生債権等に係る繰入額
 $20,000 \text{千円} - \frac{4,500 \text{千円}}{\text{担保}} = 15,500 \text{千円}$
- ③ ② - ① = 5,500千円

(6) 表示

貸倒引当金の表示

流動分 : $\frac{5,680 \text{千円} + 55 \text{千円}}{\text{一般債権}} + \frac{7,500 \text{千円}}{\text{懸念債権}} = 13,235 \text{千円}$

固定分 : $\frac{150 \text{千円}}{\text{一般債権}} + \frac{15,500 \text{千円}}{\text{破産債権}} + \frac{1,500 \text{千円}}{\text{ゴルフ会員権}} = 17,150 \text{千円}$

(7) 税効果会計

(繰延税金資産)*	5,294	(法人税等調整額)*	12,094
<流動>			
(繰延税金資産)*	6,800		
<固定>			

* ① 会計上の貸倒引当金：30,235千円 $(= \frac{5,735\text{千円}}{\text{一般債権}} + \frac{7,500\text{千円}}{\text{懸念債権}} + \frac{15,500\text{千円}}{\text{破産債権}} + \frac{1,500\text{千円}}{\text{ゴルフ会員権}})$

② 税務上の貸倒引当金：0千円

③ 法人税等調整額： $(① - ②) \times 40\% = 12,094\text{千円}$

繰延税金資産(流動)： $\frac{(13,235\text{千円} - 0\text{千円})}{\text{会計}} \times 40\% = 5,294\text{千円}$
税務

繰延税金資産(固定)： $\frac{(17,000\text{千円} - 0\text{千円})}{\text{会計}} \times 40\% = 6,800\text{千円}$
税務

※ 【資料2】16から長期貸付金に対する貸倒引当金に係る繰延税金資産(60千円)の回収可能性が認められないため、処理を省略する。

(8) 償却債権取立益

(仮受金)	1,250	(償却債権取立益)	1,250
-------	-------	-----------	-------

(9) ゴルフ会員権

(ゴルフ会員権評価損)*1	20,000	(ゴルフ会員権)	20,000
(貸倒引当金繰入額)*2	1,500	(貸倒引当金)	1,500
<特別損失>			

*1 $\frac{30,000\text{千円} - 10,000\text{千円}}{\text{取得原価} \quad \text{預託金}} = 20,000\text{千円}$

*2 $\frac{10,000\text{千円} - 8,500\text{千円}}{\text{預託金} \quad \text{時価}} = 1,500\text{千円}$

※ 【資料2】16からゴルフ会員権評価損に係る繰延税金資産(8,000千円)の回収可能性が認められないため、処理を省略する。

3 投資有価証券に関する事項

(1) F社株式(市場価格のある其他有価証券)

(投資有価証券)	31,472	(投資有価証券)	63,000
<投資その他の資産>			
(投資有価証券評価損)*	31,528		

* $63,000\text{千円} \times 50\% = 31,500\text{千円} > 31,472\text{千円} \quad \therefore \text{減損処理の適用あり}$
 $63,000\text{千円} - 31,472\text{千円} = 31,528\text{千円}$

(2) G社株式（市場価格のある外貨建てその他有価証券）

(投資有価証券)*1	52,500	(投資有価証券)	44,000
<投資その他の資産>			
		(繰延税金負債)*2	3,400
		<固定>	
		(その他有価証券評価差額金)*2	5,100
		<評価・換算差額等>	

*1 @25ドル×20,000株×105円／ドル＝52,500千円

*2 評価差額： $\frac{52,500 \text{ 千円}}{\text{評価額}} - \frac{44,000 \text{ 千円}}{\text{YB}} = 8,500 \text{ 千円}$

繰延税金負債： $\frac{8,500 \text{ 千円}}{\text{評価差額}} \times 40\% = 3,400 \text{ 千円}$

その他有価証券評価差額金： $\frac{8,500 \text{ 千円}}{\text{評価差額}} - \frac{3,400 \text{ 千円}}{\text{繰延税金負債}} = 5,100 \text{ 千円}$

(3) H社株式（市場価格のあるその他有価証券）

(受取利息及び配当金)	5,020	(投資有価証券)	5,020
(投資有価証券)*	39,478	(投資有価証券)	39,478

44,498千円－5,020千円＝39,478千円

(4) I社株式（子会社株式）

(関係会社株式)*	37,500	(投資有価証券)	37,500
-----------	--------	----------	--------

* 同社は当社の子会社に該当する。したがって、当該株式は、「関係会社株式」として投資その他の資産に表示する。また、I社株式は、子会社株式及び関連会社株式に該当するため、取得原価をもって貸借対照表価額とする。

4 棚卸資産に関する事項

(1) 仕入販売

(売上原価)	31,382	(繰越商品)	31,382
(売上原価)*1	347,512	(仕入)	347,512
(売上原価)*2	600	(売上原価)*2	36,600
<商品減耗損>			
(商品)*2	36,000		

*1 仕入販売に係る分

*2 ① 原価率

31,382,000円＋347,512,000円

$\frac{31,382,000 \text{ 円} + 347,512,000 \text{ 円}}{186,863,500 \text{ 円} + 347,512,000 \text{ 円} + 238,027,500 \text{ 円} + 25,652,000 \text{ 円} - 21,265,000 \text{ 円} - 24,530,000 \text{ 円} + 14,230,000 \text{ 円}} = 0.6$

② 期末帳簿棚卸高

(631,490,000円－570,490,000円)×0.6＝36,600千円

③ 期末実地棚卸高

60,000,000円×0.6＝36,000千円

④ 減耗損

②－③＝600千円

(2) 総委託販売

① 売上原価への振替え

(売 上 原 価) *	340,948	(仕 入)	340,948
-------------	---------	-------	---------

$$* \frac{688,460 \text{千円} - 347,512 \text{千円}}{\frac{1}{100}} = 340,948 \text{千円}$$

仕入販売分

② スーツ

(売 掛 金)	120	(売 上 高) *1	120
(売 上 原 価) *2	75	(買 掛 金)	75

*1 @40,000円×3着=120千円

*2 @25,000円×3着=75千円

③ スラックス

(売 上 高) *1	14	(売 掛 金)	14
(買 掛 金)	8	(売 上 原 価) *2	8

*1 @14,000円×1着=14千円

*2 @8,000円×1着=8千円

$$\text{※ 売上原価: } \frac{31,382 \text{千円}}{\text{期首}} + \frac{688,460 \text{千円}}{\text{当期仕入}} + \frac{75 \text{千円}}{(2)②} - \frac{8 \text{千円}}{(2)③} - \frac{36,600 \text{千円}}{\text{期末}} + \frac{600 \text{千円}}{\text{減耗}} = 683,909 \text{千円}$$

5 仮払金に関する事項

(1) ソフトウェア制作費

(ソフトウェア仮勘定)	5,150	(仮 払 金)	5,150
-------------	-------	---------	-------

(2) 収入印紙・郵便切手

(販売費及び一般管理費)	500	(仮 払 金)	600
<租 税 公 課>			
(販売費及び一般管理費)	100		
<通 信 費>			

(3) 下記12参照

(4) 下記14参照

(5) 下記15参照

6 有形固定資産に関する事項

(1) 減損会計

(減 損 損 失) *1	11,745	(土 地) *2	6,075
		(建 物) *3	5,670

*1 $\frac{249,500 \text{千円}}{\text{割引前将来CF}} < \frac{261,000 \text{千円} (=135,000 \text{千円} + 126,000 \text{千円})}{\text{土地及び建物の帳簿価額合計}} \therefore \text{減損処理の適用あり}$

$\frac{261,000 \text{千円}}{\text{土地及び建物の帳簿価額合計}} - \frac{249,255 \text{千円} (\text{※})}{\text{回収可能価額}} = 11,745 \text{千円}$

(※) $\frac{205,160 \text{千円}}{\text{使用価値}} < \frac{249,255 \text{千円}}{\text{正味売却価額}} \therefore 249,255 \text{千円}$

*2 $11,745 \text{千円} \times \frac{135,000 \text{千円}}{135,000 \text{千円} + 126,000 \text{千円}} = 6,075 \text{千円}$

*3 $11,745 \text{千円} \times \frac{126,000 \text{千円}}{135,000 \text{千円} + 126,000 \text{千円}} = 5,670 \text{千円}$

※ 【資料2】16から減損損失に係る繰延税金資産（4,698千円）の回収可能性が認められないため、処理を省略する。

(2) 収用

(仮 受 金)	258,000	(土 地)	125,000
		(建 物)	85,000
		(固 定 資 産 売 却 益) *	48,000

* $\frac{258,000 \text{千円} - 210,000 \text{千円} (=125,000 \text{千円} + 85,000 \text{千円})}{\text{収用対価}} = \frac{\text{土地及び建物の帳簿価額合計}}{\text{土地及び建物の帳簿価額合計}} = 48,000 \text{千円}$

(3) 圧縮記帳

(固 定 資 産 圧 縮 損)	48,000	(土 地) *1	32,000
		(建 物) *2	16,000

*1 $48,000 \text{千円} \times \frac{235,200 \text{千円}}{235,200 \text{千円} + 117,600 \text{千円}} = 32,000 \text{千円}$

*2 $48,000 \text{千円} \times \frac{117,600 \text{千円}}{235,200 \text{千円} + 117,600 \text{千円}} = 16,000 \text{千円}$

(4) リース債務

(リ ー ス 債 務)	800	(リ ー ス 債 務 (短 期))	800
-------------	-----	---------------------	-----

(5) 貸借対照表表示

建	物	:	$\frac{1,332,327\text{千円}}{\text{¥}}$	−	$\frac{5,670\text{千円}}{\text{減損損失}}$	−	$\frac{85,000\text{千円}}{\text{収用}}$	−	$\frac{16,000\text{千円}}{\text{圧縮損}}$	−	$\frac{849,540\text{千円}}{\text{減価償却累計額}}$	=	376,117千円
構	築	物	:	$\frac{322,482\text{千円}}{\text{¥}}$	−	$\frac{145,860\text{千円}}{\text{減価償却累計額}}$	=	176,622千円					
車	両	運	搬	具	:	$\frac{93,420\text{千円}}{\text{¥}}$	−	$\frac{74,630\text{千円}}{\text{減価償却累計額}}$	=	18,790千円			
器	具	備	品	:	$\frac{239,375\text{千円}}{\text{¥}}$	−	$\frac{164,170\text{千円}}{\text{減価償却累計額}}$	=	75,205千円				
土	地	:	$\frac{983,300\text{千円}}{\text{¥}}$	−	$\frac{6,075\text{千円}}{\text{減損損失}}$	−	$\frac{125,000\text{千円}}{\text{収用}}$	−	$\frac{32,000\text{千円}}{\text{圧縮損}}$	=	820,225千円		
リ	ー	ス	資	産	:	$\frac{8,520\text{千円}}{\text{¥}}$							

7 税務上の繰延資産に関する事項

(販売費及び一般管理費) *	220	(繰	延	資	産)	2,200
<長期前払費用償却>						
(長期前払費用)	1,980					

$$* 2,200\text{千円} \times \frac{6\text{カ月}}{5\text{年} \times 12\text{カ月}} = 220\text{千円}$$

※ 本来は「共同施設負担金」として表示すべきだが、答案用紙の指示により「長期前払費用」として表示する。

8 為替予約に関する事項

(そ	の	他) *1	100	(繰 延 税 金 負 債) *2	40
<為	替	予 約>		<流 動>	
				(繰 延 ヘ ッ ジ 損 益) *1	60

$$*1 50,000\text{ドル} \times (105\text{円/ドル} - 103\text{円/ドル}) = 100\text{千円}$$

$$*2 100\text{千円} \times 40\% = 40\text{千円}$$

$$*2 100\text{千円} - 40\text{千円} = 60\text{千円}$$

※ 本来は「為替予約」として表示すべきだが、問題文の指示により「その他」として表示する。

9 従業員賞与に関する事項

(1) 賞与に係る会計処理

(販売費及び一般管理費)	43,950	(未	払	費	用) *	43,950
<賞	与>					
(販売費及び一般管理費)	17,625	(未	払	金) *	17,625	
<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」で以下のよう規定している。この規定から、夏期賞与43,950千円についての未払分は「未払費用」として、また、業績連動賞与17,625千円の未払分は「未払金」として表示することとなる。

(2) 税効果会計

(繰延税金資産) ＜流動＞	* 24,630	(法人税等調整額)	24,630
------------------	----------	-----------	--------

- * ① 会計上の簿価 43,950千円+17,625千円=61,575千円
 ② 税務上の簿価 0千円
 ③ (①-②)×40%=24,630千円

1. 支給額が確定している場合の未払従業員賞与

(1) 賞与支給額が支給対象期間に対応して算定されている場合

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。

(2) 賞与支給額が支給対象期間以外の基準に基づいて算定されている場合

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、成功報酬的賞与等）である場合には、その額を「未払金」として計上する。

(注) 従業員への賞与支給額が確定している場合としては、個々の従業員への賞与支給額が確定している場合のほか、例えば、賞与の支給率、支給月数、支給総額が確定している場合等が含まれる。

10 商品券に係る会計処理

(1) 商品券に係る会計処理

(商品券前受金)	5,600	(雑収入)	5,600
----------	-------	-------	-------

(2) 商品券引換引当金に係る会計処理

(販売費及び一般管理費) ＜商品券引換引当金繰入額＞	50	(商品券引換引当金)	50
-------------------------------	----	------------	----

- * ① 当期計上額 $\frac{4,000 \text{千円}}{\text{前々期}} \times 0.50\% + \frac{3,200 \text{千円}}{\text{前期}} \times 1.25\% (\text{※}) + \frac{5,600 \text{千円}}{\text{当期}} \times 2.5\% = 200 \text{千円}$

※ $0.75\% + 0.50\% = 1.25\%$

- ② 残高試算表計上額 150千円

- ③ ①-②=50千円

(3) 税効果会計

(繰延税金資産) ＜流動＞	80	(法人税等調整額)	80
------------------	----	-----------	----

- * ① 会計上の簿価：200千円
 ② 税法上の簿価：0千円
 ③ 税効果額：(①-②)×40%=80千円

11 社債に関する事項

(支払利息)*1	980	(未払費用)*2	625
		(社債)*3	355

$$*1 \quad \frac{98 \text{ 千円} \times 1,000 \text{ 口} \times \frac{2.4\%}{12 \text{ カ月}}}{\text{発行価額}} = 980 \text{ 千円}$$

$$*2 \quad \frac{100 \text{ 千円} \times 1,000 \text{ 口} \times \frac{1.5\%}{12 \text{ カ月}}}{\text{額面金額}} = 625 \text{ 千円}$$

$$*3 \quad 980 \text{ 千円} - 625 \text{ 千円} = 355 \text{ 千円}$$

12 退職給付引当金に関する事項

(1) 期中処理に係る修正

(退職給付引当金)*	31,500	(仮払金)	31,500
------------	--------	-------	--------

* 掛金拠出額

(2) 期末見積

(販売費及び一般管理費)*	38,450	(退職給付引当金)	38,450
<退職給付費用>			

* ① 勤務費用 28,750千円

② 利息費用 12,000千円

$$\frac{600,000 \text{ 千円}}{\text{期首退職給付債務}} \times 2.0\% = 12,000 \text{ 千円}$$

③ 期待運用収益

$$\frac{243,750 \text{ 千円}}{\text{期首年金資産}} \times 1.2\% = 2,925 \text{ 千円}$$

④ 数理計算上の差異の費用処理額

$$\frac{6,250 \text{ 千円}}{\text{借方差異}} \times \frac{1 \text{ 年}}{10 \text{ 年}} = 625 \text{ 千円}$$

⑤ 退職給付費用

$$\frac{28,750 \text{ 千円}}{\text{勤務費用}} + \frac{12,000 \text{ 千円}}{\text{利息費用}} - \frac{2,925 \text{ 千円}}{\text{期待運用収益}} + \frac{625 \text{ 千円}}{\text{数理差異費用処理}} = 38,450 \text{ 千円}$$

(3) 税効果会計

(繰延税金資産)*	142,780	(法人税等調整額)	142,780
<固定>			

* ① 会計上の簿価：356,950千円 $(= \frac{350,000 \text{ 千円}}{1/6} - \frac{31,500 \text{ 千円}}{\text{掛金}} + \frac{38,450 \text{ 千円}}{\text{退職給付費用}})$

② 税法上の簿価：0千円

③ 税効果額：(①-②) × 40% = 142,780千円

13 資産除去債務に関する事項

(1) 敷金償却

(販売費及び一般管理費) *	925	(差入敷金保証金)	925
<敷金償却>			

$$* \quad 4,625 \text{千円} \times \frac{1 \text{年}}{5 \text{年}} = 925 \text{千円}$$

(2) 税効果会計

(繰延税金資産) *	370	(法人税等調整額)	370
<固定>			

- * ① 会計上の簿価 925千円
 ② 税務上の簿価 0千円
 ③ (①-②) × 40% = 370千円

14 増資に関する事項

(仮受金)	30,000	(資本金) *1	30,000
(株式交付費) *2	1,045	(仮払金)	1,045
<営業外費用>			

$$*1 \quad 60 \text{千円} \times 500 \text{株} = 30,000 \text{千円}$$

$$*2 \quad \frac{1,000 \text{千円} + 30 \text{千円}}{\text{支払手数料}} + \frac{15 \text{千円}}{\text{登録免許税}} = 1,045 \text{千円}$$

その他

15 諸税金に関する事項

(1) 修正申告納付税額 (追徴税額)

(法人税等追徴税額)	3,655	(仮払金)	3,655
------------	-------	-------	-------

(2) 法人税、住民税及び事業税

(法人税、住民税及び事業税)	63,230	(法人税等)	44,711
		(未払法人税等) *	18,519

$$* \quad \frac{42,420 \text{千円} + 8,580 \text{千円} + 12,230 \text{千円}}{\text{確定年税額}} - \frac{44,711 \text{千円}}{\text{中間納付額及び源泉税額}} = 18,519 \text{千円}$$

(3) 消費税等

(仮受消費税等)	50,716	(仮払消費税等)	41,449
(販売費及び一般管理費) *2	6	(仮払金)	4,568
<租税公課>			
		(未払消費税等) *1	4,705

$$*1 \quad \text{確定納付税額}$$

$$*2 \quad \text{貸借差額}$$

(4) 税効果会計

(繰延税金資産)*	1,820	(法人税等調整額)	1,820
<流動>	動>		

* ① 会計上の簿価 12,230千円－7,680千円＝4,550千円

② 税務上の簿価 0千円

③ (①－②) × 40% = 1,820千円

16 税効果会計に関する事項

(1) 前期分の解消

(法人税等調整額)	165,310	(繰延税金資産(流動))	21,310
		(繰延税金資産(固定))	144,000

(2) 表示

① 繰延税金資産(流動)

$\frac{5,294千円 - 40千円}{貸倒引当金} + \frac{24,630千円}{為替予約} + \frac{80千円}{賞与} + \frac{1,820千円}{商品引当金} = 31,784千円$
 未払事業税

② 繰延税金資産(固定)

$\frac{6,800千円 - 3,400千円}{貸倒引当金} + \frac{142,780千円}{評価差額} + \frac{370千円}{退職給付引当金} = 146,550千円$
 資産除去債務

③ 法人税等調整額

$\left(\frac{5,294千円 + 6,800千円}{貸倒引当金} + \frac{24,630千円}{賞与} + \frac{80千円}{商品引当金} + \frac{142,780千円}{退職給付引当金} + \frac{1,820千円}{未払事業税} + \frac{370千円}{資産除去債務} \right) - 165,310千円 = 16,464千円$
 上記16(1)

17 販売費及び一般管理費の明細

残高試算表計上額	144,694千円
租税公課	△ 80千円 (収入印紙)
通信費	△ 50千円 (郵便切手)
支払手数料	12千円
貸倒引当金繰入額	8,600千円
租税公課	500千円 (収入印紙)
通信費	100千円 (郵便切手)
長期前払費用償却	220千円
賞与	43,950千円
賞与	17,625千円
商品券引換引当金繰入額	50千円
退職給付費用	38,450千円
敷金償却	925千円
租税公課	6千円 (消費税差額)
	255,002千円

18 繰越利益剰余金

$\frac{88,423千円}{\text{△}} + 82,656千円 = 171,079千円$
 当期純利益

(問 2) について

(1) 未払事業税

1,820千円

(2) 貸倒引当金

$\frac{2,272\text{千円}}{\text{売掛金(一般)}} + \frac{3,000\text{千円}}{\text{売掛金(懸念)}} + \frac{22\text{千円}}{\text{未収入金}} + \frac{60\text{千円}}{\text{長期貸付金}} + \frac{6,200\text{千円}}{\text{破産更生債権等}} + \frac{600\text{千円}}{\text{ゴルフ会員権}} = 12,154\text{千円}$

(3) ゴルフ会員権評価損

8,000千円

(4) 減損損失

4,698千円

(5) 従業員賞与

$\frac{17,580\text{千円}}{\text{夏季賞与}} + \frac{7,050\text{千円}}{\text{業績連動賞与}} = 24,630\text{千円}$

(6) 商品券引換引当金

80千円

(7) 退職給付引当金

142,780千円

(8) 資産除去債務

370千円

(9) 繰延税金資産小計

(1)+(2)+(3)+(4)+(5)+(6)+(7)+(8)=194,532千円

(10) 評価性引当額

$\frac{60\text{千円}}{\text{長期貸付金}} + \frac{8,000\text{千円}}{\text{ゴルフ会員権評価損}} + \frac{4,698\text{千円}}{\text{減損損失}} = 12,758\text{千円}$

(11) 繰延税金資産合計

(9)-(10)=181,774千円

(12) その他有価証券評価差額金

3,400千円

(13) 繰延ヘッジ損益

40千円

(14) 繰延税金負債合計

(12)+(13)=3,440千円

(15) 繰延税金資産の純額

(11)-(14)=178,334千円

(問 3) について

【資料3】「重要な会計方針に係る事項」に関する注記 (一部抜粋)

1 資産の評価基準及び評価方法

(1) 有価証券の評価基準及び評価方法

関係会社株式・・・移動平均法による原価法

③

その他有価証券

時価のあるもの・・・期末日の市場価格等に基づく時価法 (評価差額は全部純資産額直入法により算

⑪

①

②

定)

時価のないもの・・・移動平均法による原価法

⑪

(中略)

(3) 棚卸資産の評価基準及び評価方法

商 品・・・売価還元法による原価法 (貸借対照表価額は収益性の低下による簿価切り下げの方法によ

⑬

⑥

④

り算定)

(中略)

2 固定資産の減価償却の方法

(中略)

(4) リース資産

所有権移転ファイナンス・リース取引に係るリース資産

自己所有の固定資産に適用する減価償却方法と同一の方法を採用しております。

⑧

所有権移転外ファイナンス・リース取引に係るリース資産

リース期間を耐用年数とし、残存価額を零とする定額法を採用しております。

⑨

⑩

●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61～69点、70点が合格確実と考えられる。

【解答速報ご利用にあたっての注意事項】

解答速報のご利用につきましては、以下の内容をご確認・ご了承のうえご利用ください。

- 解答速報はTAC(株)が独自の見解に基づき、サービスとして情報を提供するもので、試験機関による本試験の結果等(合格基準点・合否)について保証するものではありません。
- 解答速報の内容につきましては将来予告なく変更する場合がございます。予めご了承ください。
- 解答速報は、TAC(株)の予想解答です。解答に関するご質問はお受けしておりませんので、予めご了承ください。
- 解答速報の著作権はTAC(株)に帰属します。許可無く一切の転用・転載を禁じます。