

第 66 回税理士試験 財務諸表論 模範解答

## 〔第一問〕

1

イ	B	ロ	A	ハ	C	ニ	D
---	---	---	---	---	---	---	---

(各 1 点× 4 = 4 点) 合格点 4 点

2

E
---

(1 点) 合格点 1 点

3

当期純利益に関する情報の有用性を前提として、その他の包括利益の内訳項目をより明瞭に表示し包括利益を計算表示している。このような包括利益の表示は財務諸表の理解可能性と比較可能性を高め、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。

(6 点) 合格点 2 点

4

売買目的有価証券は売却することについて事業遂行上の制約がなく、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評価差額は当期損益とする。
その他有価証券は、事業遂行上の必要性から直ちに売買、換金を行うことにつき制約を伴う要素もあることから原則として評価差額を純資産の部に表示することとした。ただし、評価損については、従来から保守主義の観点から当期の損失として計上していたことを理由として例外的に当期損失として計上することとした。

(8 点) 合格点 6 点

5

個別財務諸表では当期純利益の額と株主資本の当期変動額（資本取引を除く）が一致する関係をいう。連結財務諸表では親会社株主に帰属する当期純利益の額と株主資本の当期変動額（資本取引を除く）が一致すること及び包括利益の額と純資産の当期変動額（資本取引を除く）が一致する 2 つをいう。
--

(6 点) 合格点 4 点

## 〔第二問〕 問 1

1

①	為替決済損益	②	決済	③	二取引
④	一取引				

(各 1 点× 4 = 4 点) 合格点 3 点

2(1)

イ	D	ロ	B
---	---	---	---

(各 1 点× 2 = 2 点) 合格点 0 点

(2)

在外支店の財務諸表は個別財務諸表の構成要素となるので、本店の外貨建て項目の換算基準と整合的であることが望ましい。在外子会社は独立事業体としての性格が強く、現地通貨による測定値を重視すること及びテンポラル法による換算が実務的に困難であることの理由がある。
--

(4 点) 合格点 0 点

## 問 2

1

⑤	当期純利益
---	-------

(2 点) 合格点 2

2(1)

ヘッジ手段である為替予約等をヘッジ対象である外貨建金銭債権債務等とは独立して時価評価する。為替予約等はデリバティブ取引として正味の債権及び債務の時価を貸借対照表価額とし、評価差額は原則として当期の損益として処理する。
--

(4 点) 合格点 0 点

(2)

方法の名称	振当処理	差額の名称	直先差額
理 由	差額は金利の性格を有することから配分する。		

(各 1 点× 3 = 3 点) 合格点 2 点

(3)

金融商品基準において、キャッシュ・フローを固定させて満期までの成果を確定する「キャッシュ・フロー・ヘッジ」の概念のもと、時価評価損益を繰り延べてその成果を期間配分する「繰延ヘッジ」の会計処理が認められている。
外貨建取引についても共通する考え方に基づき、為替予約等によって円貨でのキャッシュ・フローが固定されているときには、同様の処理が認められる。

(6 点) 合格点 0 点

### 理論総評

〔第一問〕の包括利益を中心とした問題は、テキストでの説明内容であり、答練などでも出題していた内容であったので高得点が期待される。〔第二問〕の外貨建取引等会計処理基準からの問題は細部にわたる問題であり正解を導きだすことが難しく、得点できるところが限られてくるであろう。

#### 〔第一問〕 合格点 17点

1. 2の用語については選択肢が与えられているので、全問正解しなければならない。4.のその他の有価証券に関する全部純資産直入法と部分純資産直入法に関する内容は、ほぼ満点でなければいけない。

5.のクリーン・サープラス関係もやっている内容からの出題であるが、連結財務諸表に関連させているので迷うところがあるかもしれない。2つのクリーン・サープラスを書くところである。

#### 〔第二問〕 合格点 7点

問1. 問2を通じて用語記入での得点が可能な問題かと思われる。

問1の2.は在外支店と在外子会社の財務諸表項目の換算基準の比較問題であるが外貨建取引等会計処理基準を熟読してなければ正解は難しいところである。

問2の2.はヘッジ会計の「独立処理」と「振当処理」についてであるが、計算ではやっているが理論的根拠などについては正解が難しいと思われる。

アドバイス

〔第一問〕

1. 「包括利益の表示に関する会計基準」の4. 定義、8. 税効果の控除、9. 組替調整についての規定の用語選択でありいずれもテキスト等で何回も触れている内容なので全問正解すべきである。
2. その他の包括利益の内容も勉強済みなので該当しない「減損損失」は容易に指摘できるところである。
3. 本問は、当期純利益の表示、その他包括利益の内訳表示、包括利益の表示目的が解答のポイントとなる。

「包括利益の表示に関する会計基準」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包括利益を表示していると述べており、当期純利益を重視している。

また、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としている。

包括利益の表示目的として、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し、その他の包括利益の内訳項目を表示することがあげられる。その結果財務諸表の理解可能性と比較可能性を高め、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に資するものである。

4. 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として保有する有価証券であり、売却することについて事業遂行上の制約がなく、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評価差額は当期損益となる。

その他有価証券は、保有目的が多義的でかつ変遷することから他の有価証券との中間的な性格を有するものであることから一括して時価評価することとした。その他有価証券は事業遂行上の必要性から直ちに売買、換金を行うことにつき制約を伴う要素もあり、評価差額を直ちに当期損益として処理することは適切ではないことから原則として評価差額を純資産の部に表示することとした。（全部純資産直入法）ただし、評価損については、従来から保守主義の観点から低価法による評価損の計上が認められてきたことから当期の損失として計上することを理由として例外的に当期損失として計上することとした。（部分純資産直入法）

5. 個別財務諸表では、純資産の部を株主資本とそれ以外の項目に区分したことにより、当期純利益の額と株主資本の資本取引を除く当期変動額が一致することとなった。

株主に帰属する当期純利益は、企業価値を評価する際の基礎となる将来キャッシュ・フローの予測に用いられるものであり、その情報の主要な利用者は現在及び将来の株主であるため、当期純利益とこれを生み出す株主資本が重視される。そのため両者を一致させるクリーン・サープラス関係を成立させた。

連結財務諸表においても1つは個別財務諸表と同様当期純利益の額と株主資本の資本取引を除く当期変動額のクリーン・サープラス関係が成立するが、親会社説に立つことからその利益は親会社株主に帰属する当期純利益の額となる。2つ目は連結包括利益計算書において包括利益が表示されることから、連結貸借対照表における純資産額の資本取引を除く当期変動額と包括利益が一致するクリーン・サープラス関係が成立することとなる。

〔第二問〕

問 1

2－(2)

在外支店の財務諸表項目の換算基準はテンポラル法による。これは在外支店の財務諸表は個別財務諸表の構成要素となるので、本店の外貨建項目の換算基準と整合的であることが望ましいとされる。他方在外子会社の財務諸表項目の換算基準は決算日レート法による。在外子会社等の独立事業体としての性格が強くなり、現地通貨による測定値そのものを重視する傾向が強まったことと、テンポラル法による財務諸表項目の換算が実務的に困難であることの理由がある。

問 2

2－(1)

決算日レートで換算される外貨建金銭債権債務及び外貨建有価証券について、為替予約等により為替変動リスクのヘッジを行った場合次の 2 つのいずれかの方法で処理することとなる。

- ① デリバティブである為替予約等を金融商品会計基準に従って処理する。
- ② 為替予約等をヘッジ対象である外貨建金銭債権債務等に振り当てる。(振当処理)

一般に①を独立処理といい、為替予約等の処理の原則処理としている。②は振当処理といい当分の間適用が認められる例外的処理である。

本設問は 2 の(1)が上記①の原則処理の問題であり 2 の(2)、(3)が②の例外的処理を聞いている問題である。

①の原則処理について

①による場合ヘッジ手段とヘッジ対象にそれぞれ通常の会計処理を適用することによりヘッジ取引の効果が自動的に当期純損益の計算に反映される。

(イ) ヘッジ手段である為替予約等を「金融商品会計基準」に従って時価評価処理する。

(ロ) ヘッジ対象である外貨建金銭債権債務または外貨建有価証券を「外貨建取引等会計処理基準」の原則処理に従い決算日レートで換算する。

2－(3)

振当処理が認められるのは「当分の間」とされており、ヘッジ会計の要件を満たすことが適用の条件となっている。これは、金融商品基準において、キャッシュ・フローを固定させて満期までの成果を確定する「キャッシュ・フロー・ヘッジ」の概念のもと、時価評価損益を繰り延べてその成果を期間配分する「繰延ヘッジ」の会計処理が認められているため、外貨建取引についてもキャッシュ・フロー・ヘッジと共通する考え方に基づき、為替予約等によって円貨でのキャッシュ・フローが固定されているときには、その円貨額により金銭債権債務を換算し、直物為替相場との差額を期間配分する方法(振当処理)が認められているものである。

なお、ヘッジ会計の要件とは、次の要件を満たすことをいう。

- ① ヘッジ取引時において、ヘッジ取引が企業のリスク管理方針に従ったものであることが客観的に認められること。
- ② ヘッジ取引時以降において、ヘッジ手段の効果が定期的に確認されていること。

〔第三問〕 ★各1点×50個＝50点（A…易 B…普 C…難）

問1 瀬技研工業株式会社（第7期）の貸借対照表及び損益計算書

貸 借 対 照 表

平成28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	( 720,604 )	I 流 動 負 債	( 444,420 )
現 金 及 び 預 金	( ★B 147,340 )	支 払 手 形	( ★A 25,280 )
受 取 手 形	( ★A 78,300 )	買 掛 金	( ★B 63,640 )
売 掛 金	( ★B 261,900 )	[短 期 借 入 金]	( ★B 124,160 )
製 品	( 101,920 )	未 払 金	( ★A 41,070 )
仕 掛 品	( 47,340 )	未 払 費 用	96,750
材 料	( 38,280 )	[未 払 法 人 税 等]	( ★A 32,450 )
前 払 費 用	( ★A 20,920 )	[未 払 消 費 税 等]	( ★A 6,290 )
未 収 入 金	4,010	前 受 金	( ★B 5,330 )
繰 延 税 金 資 産	( ★C 25,044 )	賞 与 引 当 金	( ★A 32,400 )
貸 倒 引 当 金	( ★C △4,450 )	製 品 保 証 引 当 金	( ★B 17,050 )
II 固 定 資 産	( 1,475,352 )	II 固 定 負 債	( 500,680 )
有 形 固 定 資 産	( 1,225,069 )	[長 期 借 入 金]	( ★A 360,000 )
建 物	( ★B 572,482 )	退 職 給 付 引 当 金	( ★A 125,900 )
構 築 物	( ★B 15,233 )	[資 産 除 去 債 務]	( ★B 14,780 )
機 械 装 置	( ★A 194,062 )	負 債 合 計	( 945,100 )
車 両 運 搬 具	( ★A 3,652 )	純 資 産 の 部	
工 具 器 具 備 品	( ★A 50,440 )	I 株 主 資 本	( 1,239,276 )
土 地	389,200	資 本 金	500,000
無 形 固 定 資 産	( 8,340 )	資 本 剰 余 金	50,000
ソ フ ト ウ ェ ア	( ★A 8,340 )	資 本 準 備 金	50,000
投 資 そ の 他 の 資 産	( 241,943 )	利 益 剰 余 金	( 695,216 )
[投 資 有 価 証 券]	( ★A 84,000 )	利 益 準 備 金	( 74,992 )
[関 係 会 社 株 式]	( ★A 64,000 )	そ の 他 利 益 剰 余 金	( 620,224 )
出 資 金	39,150	別 途 積 立 金	( 330,000 )
[長 期 前 払 費 用]	( ★A 2,500 )	越 利 益 剰 余 金	( 290,224 )
[破 産 更 生 債 権 等]	( ★A 10,760 )	自 己 株 式	( △5,940 )
繰 延 税 金 資 産	( ★C 44,083 )	II 評 価 ・ 換 算 差 額 等	( 11,580 )
貸 倒 引 当 金	( ★A △2,550 )	[その他有価証券評価差額金]	( ★A 11,580 )
資 産 合 計	( 2,195,956 )	純 資 産 合 計	( 1,250,856 )
		負 債 及 び 純 資 産 合 計	( 2,195,956 )

損 益 計 算 書

自 平成27年 4 月 1 日

至 平成28年 3 月31日

(単位：千円)

科 目	金 額	
売 上 高		(★B 2,131,220)
売 上 原 価		(★C 1,549,460)
売 上 総 利 益		( 581,760)
販売費及び一般管理費		(★C 470,150)
営 業 利 益		( 111,610)
営 業 外 収 益		
受取利息及び配当金	4,830	
[為替差益]	(★A 100)	
雑 収 入	(★B 1,780)	( 6,710)
営 業 外 費 用		
支 払 利 息	(★A 10,220)	
[支払手数料]	(★A 150)	
雑 損 失	17,150	( 27,520)
経 常 利 益		( 90,800)
特 別 利 益		
固 定 資 産 売 却 益	20,480	
[抱合せ株式消滅差益]	(★B 18,560)	( 39,040)
特 別 損 失		
[貸倒引当金繰入額]	(★A 1,060)	
投資有価証券評価損	(★A 20,800)	( 21,860)
税引前当期純利益		( 107,980)
[法人税、住民税及び事業税]	(★A 53,070)	
[法人税等調整額]	(★C △9,550)	( 43,520)
当 期 純 利 益		( 64,460)

## 問2 製造原価報告書（一部）

（単位：千円）

科 目		金 額	
材 料 費	材 料 費	( 640,680)	(★B 640,680)
労 務 費	賞与引当金繰入額	( 19,440)	
	退職給付費用	( 16,410)	
	その他労務費	( 379,780)	(★B 415,630)
製 造 経 費	減価償却費	( 99,530)	
	ソフトウェア償却	( 3,060)	
	その他製造経費	( 407,520)	(★B 510,110)
当期総製造原価		( 1,566,420)	

## 問3 灘技研工業株式会社(第7期)の株主資本等変動計算書（一部）

## 株 主 資 本 等 変 動 計 算 書

自 平成27年4月1日 至 平成28年3月31日

（単位：千円）

	株 主 資 本					
	利 益 剰 余 金				自己株式	
	利益準備金	その他利益剰余金		利益剰余金 合計		
		別途積立金	繰越利益剰余金			
当期首残高	73,510	310,000	262,646	646,156	△7,020	
当期変動額						
剰 余 金 の 配 当	★B 1,482		△16,302	△14,820		
別途積立金の積立て		20,000	★A △20,000	—		
[当 期 純 利 益]			64,460	64,460		
[自 己 株 式 の 取 得]					△8,928	
[自 己 株 式 の 処 分]			★C △580	△580	★C 10,008	
株主資本以外の項目 の当期変動額（純額）						
当期変動額合計	1,482	20,000	27,578	49,060	1,080	
当期末残高	74,992	330,000	290,224	695,216	△5,940	



〔第三問〕

〔計算問題の講評〕

近年の〔第三問〕は、問題量が多く、かつ、内容的にも難易度の高い問題が続いていましたが、本年は全体的にオーソドックスな問題が多く、分量的にも押さえられていたため、解きやすい問題であったと思われます。正確に資料を把握し、基本的な項目に対し、いかにミスなく仕訳・集計ができていたかがポイントとなります。

なお、今回は製造業であり、かつ、製造原価を集計し原価単価を把握する問題であったため、仕掛品・製品・売上原価については、解答していなくても問題はありません。ただし、製造原価報告書の労務費については解答しなければならず、材料費についても材料受払帳の読み取り及びその修正はありますが得点が望ましく、それに連動した製造経費（減耗損の把握）も得点できていると有利となります。

また、自己株式、税効果会計については、他の項目と比べると解答しにくい箇所でした。

自己株式については、移動平均法による払出単価の算定が必要であり把握しにくいですが、丁寧に行えば解答できる問題であるため、この関連項目を得点している場合には有利となります。付随費用については、問題に「支払手数料として処理する。」と丁寧に指示もあるため、解答してほしいところです。

税効果会計については、集計が多く、注記等による個別問題形式の解答も要求されていないため、繰延税金資産、法人税等調整額はできていなくても問題はありません。ただし、引当金については、すべて、「税務上、〇〇引当金は全額が損金として認められないため、税効果会計を適用する。」といった設定で解答しやすく、貸倒引当金を正確に解答できていれば流動資産の繰延税金資産も解答できるため、得点できた方は有利となります。また、資産除去債務の税効果については答練で何度か出題していますが、ここも合わせにいて、固定資産の繰延税金資産を得点できた方は、更に有利になります。

計算での予想配点箇所の内容は以下のとおりです。

Aランク 26箇所

Bランク 16箇所

Cランク 8箇所

Aランクの点は確実に得点し、Bランクのうち半分の8点を得点したいところです。そのため、計算の合格ラインは34点と予想しました。

【アドバイス】（単位：千円）

## 1 現金預金に関する事項

(1) (現金) 2,340 (売掛金) 2,340

他人振出小切手について未処理であるため修正する。

(2)～(4)

当座預金について、試算表の 61,470 はA銀行とB銀行の合計額であるが、それぞれの帳簿残高が与えられていない。そのため、最初にB銀行の帳簿残高を求め、次に試算表との差額でA銀行の帳簿残高を求めて当座借入の金額を把握しなければならない。

## 【B銀行】

(当座預金) 1,560 (未払金) 1,560

当社帳簿金額 (差額 35,930)	B銀行残高	39,860
未渡小切手 +1,560	未取付小切手	-2,370
修正後残高 37,490	修正後残高	37,490

B銀行の帳簿残高が 35,930 と求められ、A銀行の帳簿残高が 25,540 ( $=61,470-35,930$ ) と求められる。

## 【A銀行】

(買掛金) 29,700 (当座預金) 29,700

A銀行の修正後の帳簿残高が  $25,540-29,700=\triangle 4,160$  と貸方残高となるため、当座借入に関する適正な処理を行う。

(当座預金) 4,160 (短期借入金) 4,160

&lt;表示科目への修正&gt;

(現金及び預金) 108,710	(現金) 16,870
	(当座預金) 37,490
	(普通預金) 54,350

## 2 受取手形に関する事項

(1) (売掛金) 2,130 (売上) 4,260

(前受金) 2,130

売上の計上漏れについて処理を行う。

(2) D社に対する債権（受取手形）

銀行取引停止処分により、実質的な倒産状態となるため破産更生債権等に分類される。

(破産更生債権等) 10,760	(受取手形) 7,600
	(売掛金) 3,160

## (3) E社に対する債権（受取手形）

回収に遅れが生じており、重大な問題が生じる可能性が高いとあるため、貸倒懸念債権に該当する。

## 3 貸倒引当金に関する事項

## &lt;破産更生債権等（D社債権）&gt;

(貸倒引当金繰入額)	1,060	(貸倒引当金)	1,060
— 特別損失 —		— 固定資産 —	

I社債権（破産更生債権等）に対する貸倒引当金及び繰入額

貸倒引当金  $10,760 - 8,210$ （当期末現在の担保の時価） $= 2,550$

繰入額  $2,550 - 1,490 = 1,060$

前期末においてD社債権（貸倒懸念債権）に対し1,490の貸倒引当金を設定しているとあるため、差額を計上する。

## &lt;貸倒懸念債権（E社債権）及び一般債権&gt;

(販売費及び一般管理費)	1,470	(貸倒引当金)	1,470
		— 流動資産 —	

## ① 貸倒懸念債権

貸倒引当金  $(5,200 - 3,000 \text{（担保）}) \times 50\% = 1,100$

## ② 一般債権

受取手形  $85,900 - 7,600 \text{（破更債権）} = 78,300$

売掛金  $265,270 - 2,340 \text{（小切手）} + 2,130 \text{（売上修正）} - 3,160 \text{（破更債権）} = 261,900$

貸倒引当金  $\{78,300 + 261,900 - 5,200 \text{（懸念債権）}\} \times 1\% = 3,350$

## ③ 貸倒懸念債権及び一般債権に対する貸倒引当金繰入額

繰入額  $(1,100 + 3,350) - 2,980 \text{※} = 1,470$

※ 試算表残高  $4,470 - 1,490 \text{（D社債権）} = 2,980$

## &lt;貸倒引当金・繰入額の表示&gt;

貸借対照表			
損益計算書		流動資産	固定資産
	販管費	3,350（一般）	
	(T/B △2,980)	1,100（懸念）	
	営業外費		
	特別損失		2,550（破産）
	(T/B △1,490)		
	合計	4,450	2,550

## &lt; 税効果会計 &gt;

(繰延税金資産)	1,780	(法人税等調整額)	2,800
----------	-------	-----------	-------

— 流動資産 —

(繰延税金資産)	1,020
----------	-------

— 固定資産 —

繰延税金資産(流動) 貸倒引当金  $4,450 \times 40\% = 1,780$

繰延税金資産(固定) 貸倒引当金  $2,550 \times 40\% = 1,020$

## 4 有価証券に関する事項

## &lt; 洗い替え処理 &gt;

(繰延税金資産)	1,440	(有価証券)	3,600
----------	-------	--------	-------

(評価差額金)	2,160
---------	-------

前期末の評価差額 3,600 は、F 社株式 18,500 ( $=64,300 - 45,800$ ) 及び G 社株式  $\Delta 14,900$  ( $=24,800 - 39,700$ ) の合計額である。

## &lt; F 社株式 &gt;

(投資有価証券)	45,800	(有価証券)	45,800
----------	--------	--------	--------

(投資有価証券)	19,300	(繰延税金負債)	7,720
----------	--------	----------	-------

— 固定負債 —

(その他有価証券評価差額金)	11,580
----------------	--------

F 社株式はその他有価証券に該当する。

## &lt; G 社株式 &gt;

(投資有価証券)	39,700	(有価証券)	39,700
----------	--------	--------	--------

(投資有価証券評価損)	20,800	(投資有価証券)	20,800
-------------	--------	----------	--------

— 特別損失 —

G 社株式はその他有価証券に該当する。

減損評価損  $18,900 - 39,700 = \Delta 20,800$

## &lt; H 社株式 &gt;

(関係会社株式)	64,000	(有価証券)	64,000
----------	--------	--------	--------

H 社は子会社に該当する。

## &lt; I 社株式 &gt;

(現金及び預金)	38,630	(有価証券)	20,000
----------	--------	--------	--------

(仮払金)	70
-------	----

(抱合せ株式消滅差益)	18,560
-------------	--------

抱合せ株式消滅差益  $(38,630 - 70) - 20,000 = 18,560$

吸収合併については、I 社株式を100%所有しているため、I 社株式の帳簿価額20,000が I 社の取得原価となる。なお、配分した資産負債の純額38,560(=38,630-70)が J 社の取得原価20,000を超過するため、親会社持分相当額の処理として差額の18,560を「抱合せ株式消滅差益」として特別利益に計上する。

現金預金	38,630	仮払金	70	取得原価
		関係会社株式	20,000	
	配分した純額	抱合せ株式消滅差益	18,560	

### <自己株式>

(自己株式) 7,020 (有価証券) 7,020

期中に行われている、処分と取得の処理が適正に行われていないため修正の必要がある。

自己株式の1株当たり単価  $\frac{7,020}{120株} = @58.5$

なお、自己株式の処分・取得等に係る付随費用は「支払手数料」等の科目で、営業外費用に計上する。

#### ① 平成27年7月の処分

(仮受金) 5,067 (自己株式) 5,850

(支払手数料) 63

— 営業外費用 —

(その他資本剰余金) 720

保有自己株式120株のうち100株を処分している。

自己株式の帳簿価額 @58.5×100株=5,850

自己株式の処分価額 @51.3×100株=5,130

仮受金計上額 5,130-63=5,067

処分差額 5,130-5,850=△720(処分差損)

自己株式残高 @58.5×20株=1,170

#### ② 平成27年10月の取得

(自己株式) 8,928 (仮払金) 8,963

(支払手数料) 35

— 営業外費用 —

自己株式の取得価額 @59.52×150株=8,928

自己株式の1株当たり単価  $\frac{1,170+8,928}{20株+150株} \times 100株 = @59.4$

## ③ 平成 28 年 1 月の処分

(仮 受 金)	4,246	(自 己 株 式)	4,158
(支 払 手 数 料)	52	(そ の 他 資 本 剰 余 金)	140
— 営 業 外 費 用 —			

保有自己株式 170 株のうち 70 株を処分している。

自己株式の帳簿価額 @59.4×70 株=4,158

自己株式の処分価額 @61.4×70 株=4,298

仮受金計上額 4,298-52=4,246

処分差額 4,298-4,158=140 (処分差益)

自己株式残高 @59.4×100 株=5,940

その他資本剰余金残高 △720+140=△580

## 5 棚卸資産及び製造に関する事項

- (1) 問題文に、「払出単価の評価方法は、製品、仕掛品及び材料すべてについて同一の方法によっている。」とある。

- (2) 材料受払帳における残高欄の単価の推移より、評価方法が先入先出法であると判断できる。

- (3) (仕 入) 11,600 (買 掛 金) 11,600

仕入高 500 kg×@200 ドル×116 円 (仕入時の為替相場) =11,600

(買 掛 金) 100 (為 替 差 益) 100

為替差額 11,600-500 kg×@200 ドル×115 円=100 (為替差益)

仕入代金の支払は翌月 4 月末とあるため、買掛金を期末為替相場により換算する。

- (4) (買 掛 金) 19,200 (仕 入) 19,200

二重計上の修正 38,400÷2=19,200 (=1,600 kg÷2×@24)

修正後の材料仕入高 656,910+11,600-19,200=649,310

修正後の材料期末残高 8,800+19,200+11,600=39,600

材料費 30,970+649,310-39,600=640,680

(材 料 仕 入) 30,970 (繰 越 材 料) 30,970

(繰 越 材 料) 39,600 (材 料 仕 入) 39,600

(製 造 経 費) 1,320 (繰 越 材 料) 1,320

修正後の材料期末数量 400 kg+800 kg+500 kg=1,700 kg

材料実地数量 1,640 kg

棚卸減耗損 (1,700 kg-1,640 kg) ×@22=1,320

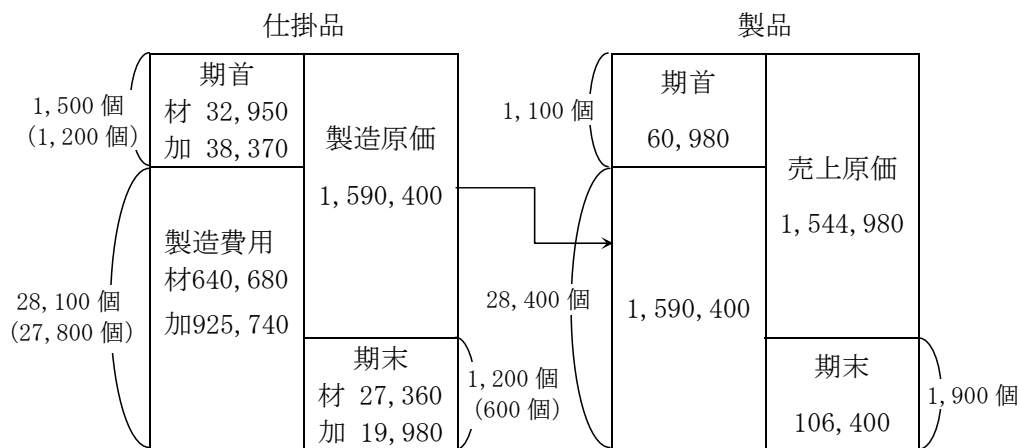
先入先出法を採用しているため、減耗損についても、先に取得している@22 の材料から発生していると考ええる。

## (5)～(7) 製造原価の集計

材料費	材料費	640,680	640,680
労務費	賞与引当金繰入額（9参照）	19,440	
	退職給付費用（11参照）	16,410	
	その他労務費	379,780※1	415,630
製造経費	減価償却費（6参照）	99,530	
	ソフトウェア償却（7参照）	3,060	
	その他製造経費	407,520※2	510,110
当期総製造原価		1,566,420	

※1 T/B397,060－17,280（従業員賞与（9参照））＝379,780

※2 T/B406,200＋1,320（材料減耗損）＝407,520



## &lt; 仕掛品 &gt;

## 期末仕掛品材料費

$$@22.8 \left( = \frac{640,680}{28,100 \text{ 個} (=28,400 \text{ 個} + 1,200 \text{ 個} - 1,500 \text{ 個})} \right) \times 1,200 \text{ 個}$$

$$=27,360$$

## 期末仕掛品加工費

$$@33.3 \left( = \frac{925,740}{27,800 \text{ 個} (=28,400 \text{ 個} + 1,200 \text{ 個} \times 50\% - 1,500 \text{ 個} \times 80\%)} \right) \times 1,200 \text{ 個} \times 50\%$$

$$=19,980$$

$$\text{期末仕掛品} \quad 27,360 + 19,980 = 47,340$$

(製 造 原 価)	1,566,420	(材 料 仕 入)	640,680
		(労 務 費)	415,630
		(製 造 経 費)	510,110
(製 造 原 価)	71,320	(繰 越 仕 掛 品)	71,320
(繰 越 仕 掛 品)	47,340	(製 造 原 価)	47,340

## &lt;製 品&gt;

$$\text{期末製品} \quad @56.0 (= \frac{1,590,400}{28,400\text{個}}) \times 1,900\text{個} = 106,400$$

$$\text{評価損} \quad (@56.0 - @24.0) \times 140\text{個} = 4,480$$

$$(\text{売 上 原 価}) \quad 1,590,400 \quad (\text{製 造 原 価}) \quad 1,590,400$$

$$(\text{売 上 原 価}) \quad 60,980 \quad (\text{繰 越 製 品}) \quad 60,980$$

$$(\text{繰 越 製 品}) \quad 106,400 \quad (\text{売 上 原 価}) \quad 106,400$$

$$(\text{売 上 原 価}) \quad 4,480 \quad (\text{繰 越 製 品}) \quad 4,480$$

## &lt;売上原価&gt;

$$60,980 + 1,590,400 - 106,400 + 4,480 = 1,549,460$$

## 6 有形固定資産に関する事項

## &lt;建物J&gt;

$$(\text{製 造 経 費}) \quad 23,100 \quad (\text{建 物 減 価 償 却 累 計 額}) \quad 23,100$$

$$\text{減価償却費} \quad 550,000 \times 0.042 = 23,100$$

## &lt;建物K&gt;

$$(\text{建 物}) \quad 14,490 \quad (\text{資 産 除 去 債 務}) \quad 14,490$$

$$\text{資産除去債務} \quad 21,000 \times 0.69 = 14,490$$

$$(\text{販売費及び一般管理費}) \quad 290 \quad (\text{資 産 除 去 債 務}) \quad 290$$

$$(\text{販売費及び一般管理費}) \quad 10,308 \quad (\text{建 物 減 価 償 却 累 計 額}) \quad 10,308$$

$$\text{利息費用} \quad 14,490 \times 2.0\% \div 290 \quad (\text{千円未満四捨五入})$$

$$\text{減価償却費} \quad (180,000 + 14,490) \times 0.053 \div 10,308 \quad (\text{千円未満四捨五入})$$

## &lt;税効果会計&gt;

$$(\text{繰 延 税 金 資 産}) \quad 5,912 \quad (\text{法 人 税 等 調 整 額}) \quad 5,912$$

— 固 定 資 産 —

$$\text{繰延税金資産 (固定)} \quad \text{資産除去債務} \quad 14,780 (= 14,490 + 290) \times 40\% = 5,912$$

貸方に負債計上している資産除去債務が将来減算一時差異となる。

$$(\text{法 人 税 等 調 整 額}) \quad 5,489 \quad (\text{繰 延 税 金 負 債}) \quad 5,489$$

— 固 定 負 債 —

$$\text{繰延税金負債 (固定)} \quad (14,490 - 768 (\div 14,490 \times 0.053)) \times 40\% \div 5,489$$

借方に資産計上している資産除去債務費用が将来加算一時差異となる。

※ 有形固定資産の帳簿価額に加算した除去費用の分だけ会計上の帳簿価額と税務上の帳簿価額に差額が生じ、減価償却により解消していくこととなる。

## &lt;構築物 (既存分) &gt;

$$(\text{製 造 経 費}) \quad 1,072 \quad (\text{構 築 物 減 価 償 却 累 計 額}) \quad 1,072$$

$$\text{減価償却費} \quad 16,000 \times 0.067 = 1,072$$



## &lt; 構築物（新規取得分） &gt;

（構築物）	6,000	（販売費及び一般管理費）	6,000
（販売費及び一般管理費）	335	（構築物減価償却累計額）	335
減価償却費	$6,000 \times 0.067 \times \frac{10\text{か月}}{12\text{か月}} = 335$		

## &lt; 機械装置 &gt;

（製造経費）	64,688	（機械装置減価償却累計額）	64,688
減価償却費	$(460,000 - 201,250) \times 0.250 \div 64,688$ （千円未満四捨五入）		

## &lt; 車両運搬具 &gt;

（販売費及び一般管理費）	1,837	（車両運搬具減価償却累計額）	1,837
減価償却費	$11,000 \times 0.167 \times \frac{10\text{か月}}{12\text{か月}} = 1,837$		

## &lt; 工具器具備品 &gt;

（製造経費）	10,670	（工具器具備品減価償却累計額）	19,400
（販売費及び一般管理費）	8,730		
減価償却費	$53,350 \times 0.200 = 10,670$ （製造経費）		
減価償却費	$43,650 (= 29,100 + 14,550) \times 0.200 = 8,730$ （販売費及び一般管理費）		

## &lt; 減価償却費合計 &gt;

製造経費  $23,100 + 1,072 + 64,688 + 10,670 = 99,530$ 販売費及び一般管理費  $10,308 + 335 + 1,837 + 8,730 = 21,210$ 

## &lt; 直接法への修正 &gt;

（建物減価償却累計額）	176,190	（建物）	176,190
（構築物減価償却累計額）	6,767	（構築物）	6,767
（機械装置減価償却累計額）	265,938	（機械装置）	265,938
（車両運搬具減価償却累計額）	7,348	（車両運搬具）	7,348
（工具器具備品減価償却累計額）	46,560	（工具器具備品）	46,560

貸借対照表の表示は、問題の指示により「減価償却累計額を控除した残額のみを記載する方法」となっているため、減価償却累計額を相殺しなければならない。

## 7 ソフトウェアに関する事項

（製造経費）	3,060	（ソフトウェア）	3,690
（販売費及び一般管理費）	630		
生産管理	$6,630 \times \frac{12\text{か月}}{5\text{年} \times 12\text{か月} - 34\text{か月}} = 3,060$ （製造経費）		
事務管理	$5,400 \times \frac{7\text{か月}}{5\text{年} \times 12\text{か月}} = 630$ （販売費及び一般管理費）		

## 8 借入金に関する事項

(1)	(借入金)	180,000	(短期借入金)	120,000 ※
			(長期借入金)	60,000

$$\text{短期借入金} : \frac{180,000}{10,000} \times 12 \text{ 回} = 120,000$$

$$\text{長期借入金} : 180,000 - 120,000 = 60,000$$

※ 「一年以内返済長期借入金」の科目が望ましいが、答案用紙から判断して、「短期借入金」(A銀行に対する当座借越の処理により計上)に含めて表示する。

(2)	(借入金)	300,000	(長期借入金)	300,000
-----	-------	---------	---------	---------

返済日は決算日の翌日から1年を超えるため、長期借入金に表示する。

(支払利息)	1,500	(仮払金)	6,000
--------	-------	-------	-------

(前払費用)	2,000
--------	-------

(長期前払費用)	2,500
----------	-------

$$\begin{aligned} \text{保証料(3年分) } 6,000 & \left\{ \begin{array}{l} \times \frac{9 \text{ か月}}{36 \text{ か月}} = 1,500 \text{ (支払利息)} \\ \times \frac{12 \text{ か月}}{36 \text{ か月}} = 2,000 \text{ (支払利息)} \\ \times \frac{15 \text{ か月}}{36 \text{ か月}} = 2,500 \text{ (支払利息)} \end{array} \right. \end{aligned}$$

## 9 従業員賞与に関する事項

(労務費)	19,440	(賞与引当金)	32,400
-------	--------	---------	--------

(販売費及び一般管理費)	12,960
--------------	--------

$$\text{賞与引当金 } 48,600 \times \frac{4 \text{ か月}}{6 \text{ か月}} = 32,400 \left\{ \begin{array}{l} \times 70\% = 19,440 \text{ (労務費)} \\ \times 30\% = 12,960 \text{ (販売費及び一般管理費)} \end{array} \right.$$

当期に係る4か月分の計上を行なう。

(賞与引当金)	28,800	(労務費)	17,280
---------	--------	-------	--------

(販売費及び一般管理費)	11,520
--------------	--------

当期に支出した従業員賞与と前期計上分の賞与引当金とを相殺する。

$$\text{支出額 } 28,800 \left\{ \begin{array}{l} \times 60\% = 17,280 \text{ (労務費)} \\ \times 40\% = 11,520 \text{ (販売費及び一般管理費)} \end{array} \right.$$

## &lt;税効果会計&gt;

(繰延税金資産)	12,960	(法人税等調整額)	12,960
----------	--------	-----------	--------

— 流動資産 —

$$\text{繰延税金資産(固定)} \quad \text{賞与引当金 } 32,400 \times 40\% = 12,960$$

## 10 製品保証引当金に関する事項

(販売費及び一般管理費) 15,120 (貸倒引当金) 15,120

— 流動資産 —

製品保証引当金  $2,131,220 \times 0.8\% = 17,050$

繰入額  $17,050 - 1,930 = 15,120$

## &lt;税効果会計&gt;

(繰延税金資産) 6,820 (法人税等調整額) 6,820

— 流動資産 —

繰延税金資産(流動) 製品保証引当金  $17,050 \times 40\% = 6,820$

## 11 退職給付引当金に関する事項

(労務費) 16,410 (退職給付引当金) 27,350

(販売費及び一般管理費) 10,940

(退職給付引当金) 12,350 (仮払金) 12,350

簡便法であるため、期首と期末の退職給付引当金を算定し、その差額により退職給付費用を算定しなければならない。

また、退職一時金制度においては自己都合要支給額を退職給付債務に、企業年金制度においては責任準備金を退職給付債務としている旨の指示があり、その差額で引当金を算定する。

期首退職給付債務

年金	34,520	債務
引当金	110,900	$69,170 + 76,250$ $= 145,420$

期末退職給付債務

年金	45,170	債務
引当金	125,900	$80,260 + 90,810$ $= 171,070$
※差額により算定		

退職給付費用：期末退職給付引当金－期首退職給付引当金＋一時金支給額＋年金掛金額

$= 125,900 - 110,900 + 3,140 + 9,210$

$= 27,350$ 
 $\left\{ \begin{array}{l} \times 60\% = 16,410 \text{ (労務費)} \\ \times 40\% = 10,940 \text{ (販売費及び一般管理費)} \end{array} \right.$

## &lt;税効果会計&gt;

(繰延税金資産) 50,360 (法人税等調整額) 50,360

— 固定資産 —

繰延税金資産(固定) 退職給付引当金  $125,900 \times 40\% = 50,360$

## 12 配当に関する事項

(繰越利益剰余金) 16,302 (仮払金) 14,820  
(利益準備金) 1,482

配当額  $1,500 \text{ 円} \times (\text{発行済株式総数 } 10,000 \text{ 株} - \text{自己株式 } 120 \text{ 株}) = 14,820$

積立額の判定

積立上限額  $\text{資本金 } 500,000 \times \frac{1}{4} - (\text{資本準備金 } 50,000 + \text{利益準備金 } 73,510) = 1,490$

配当額  $\times \frac{1}{10} = 1,482 > \text{積立上限額 } 1,490$

$\therefore 1,482$

(繰越利益剰余金) 20,000 (別途積立金) 20,000

## 13 諸税金に関する事項

## (1) 法人税、住民税及び事業税

(法人税、住民税及び事業税) 53,070 (法人税等) 24,360  
(販売費及び一般管理費) 3,740 (未払法人税等) 32,450

	年税額		
	44,030 + 12,780 = 56,810		
	中間納付額	源泉徴収税額	確定納付額
法・住・事(末尾)			
53,070	19,440 + 4,070	850	( 32,450 )
外形(租税公課)	= 23,510		
3,740			
			B/S計上

## &lt;税効果会計&gt;

(繰延税金資産) 3,484 (法人税等調整額) 3,484  
— 流動資産 —  
繰延税金資産(流動) 未払事業税 8,710  $(= 12,780 - 4,070) \times 40\% = 3,484$

## (2) 消費税等

(仮受消費税等)	172,350	(仮払消費税等)	154,260
		(仮払金)	11,740
		(未払消費税等)	6,290
		(雑収入)	60

帳簿上の相殺残高より確定納付税額の方が大きいため差額を租税公課に振り替える。

年税額 18,030			仮払消費税 154,260 (T/B)	仮受消費税 173,250 (T/B)
	中間納付額 11,740 (T/B)			
	実際の納付額 (未払消費税等) 6,290	帳簿上の納付額 $173,250 - 154,260$ $- 11,740 = 6,350$		
	雑収入 60			

## 14 税効果会計に関する事項

(法人税等調整額)	67,297	(繰延税金資産)	67,297
-----------	--------	----------	--------

繰延税金資産 T/B  $65,857 + 1,440$  (その他有価証券評価差額の洗替分)  $= 67,297$

借方		貸方	
流動	貸倒引当金 1,048		
	賞与引当金 12,960		
	製保引当金 6,820		
	未払事業税 3,484		
			⇒ 借方残高 25,044
固定	貸倒引当金 1,020	その他有価 7,720	
	資除去債務 5,912	資除去費用 5,489	⇒ 借方残高 44,083
	退職引当金 50,360		
法人税等調整額 62,797		25,044	
		51,803	⇒ 貸方残高 △9,550

(繰延税金負債)	5,489	(繰延税金資産)	5,489
— 固定負債 —		— 固定資産 —	

その他

## (1) 販売費及び一般管理費

販売費及び一般管理費			
T / B	421,310	6 修繕費	6,000
3 貸引	1,470	9 支払賞与	11,520
6 利息費用	290		
6 減価償却	21,210		
7 ソフト	630	P / L	470,150
9 賞与引当	12,960		
10 製保引当	15,120		
11 退職給付	10,940		
13 租税公課	3,740		

## (2) その他資本剰余金の負の残高の補填

(繰越利益剰余金) 580 (その他資本剰余金) 580

その他資本剰余金の残高が負の値となった場合には、会計期間末において、その他資本剰余金を零とし、当該負の値をその他利益剰余金（繰越利益剰余金）から減額する。

※ 負のその他資本剰余金の振替は、会計期間末において行うものであるため、株主資本等変動計算書においては「株主資本の計数の変動」（剰余金の内訳科目間の振替）等の変動事由に該当すべきものであるが、解答欄の関係から「自己株式の処分」の項目に記載することとなる。

## 第 66 回 税理士試験講評〔合格ライン〕

### ① 合格ライン

#### 簿記論

第一問	13～15 点
第二問	12～14 点
第三問	21～24 点
合 計	46～53 点

#### 財務諸表論

第一問	理論	16～18 点
第二問	理論	6～8 点
第三問	計算	33～35 点
合 計		55～61 点

#### 所得税法

第一問	29～35 点
第二問	37～40 点
合 計	66～75 点

#### 法人税法

第一問	30～35 点
第二問	36～42 点
合 計	66～77 点

#### 相続税法

第一問	35～42 点
第二問	35～39 点
合 計	70～80 点

#### 消費税法

第一問	34～39 点
第二問	30～36 点
合 計	64～75 点

## 2 講評

簿記論	<p>【第一問】</p> <p>問1は商品売買の会計処理、問2は税効果の処理が出題された。問1は3分法、売上原価対立法を中心に正確な解答が要求される。総記法の解答が出来れば有利となるであろう。なお、その都度後入先出法など、手間の掛かる箇所は飛ばして良いものと思われる。問2は税率の変更がポイントとなるが、まずは税率変更が絡まない箇所を中心に点数を確保しておきたい。</p> <p>【第二問】</p> <p>全て仕訳問題で出題され、解答用紙も4枚あるためボリュームは多くなっている。問1のリース会計は多くの箇所が解答可能であるが、ボリュームの関係もあり、最後まで解答するのは容易ではなかったものと思われる。問2のソフトウェアは一部を除き解答し易い問題であった。問3の資産除去債務は割引率の算定などで手が込んでおり、点数を稼ぐのは困難であろう。</p> <p>【第三問】</p> <p>決算整理後残高試算表の空欄補充形式による一般的な総合問題であった。不明な資料を推定する箇所があり、そのあたりで手の込んだ問題となっていた。普通預金、商品、売掛金の処理など、問題の前半は相当に難易度が高くなっている。投資有価証券以降で解答可能な箇所が多く出て来るので、そのあたりを中心に解答して欲しい問題であった。</p>
財務諸表論	<p>(理論)</p> <p>〔第一問〕 包括利益を中心とした問題は、テキストでの説明内容であり、答練などでも出題していた内容であったので高得点が期待される。</p> <p>〔第二問〕 外貨建取引等会計処理基準からの問題は細部にわたる問題であり正解を導きだすことが難しく、得点できるところが限られてくるであろう。</p> <p>(計算)</p> <p>近年の〔第三問〕は、問題量が多く、かつ、内容的にも難易度の高い問題が続いていたが、本年は全体的にオーソドックスな問題が多く、分量的にも押さえられていたため、解きやすい問題であったと思われる。基本的に項目に対し、いかにミスなく、正確に解答できていたかがポイントとなる。</p>
所得税法	<p>〔理 論〕</p> <p>問1は2問出題され、1.「出国の場合の確定申告」と2.「国外転出の場合の譲渡所得の特例」である。1.はズバリ理論問題集の応用第16問の㊦を中心に答えれば合格答案である。授業でも日頃からこの論点を意識するようにする必要があると指摘していた箇所なので、書けたと思われる。反対に2.は未学習分野であったため、書けなかったのではと思われる。平成27年に創設された条文であり、おさえていた受験生は少ないと思われる。問2は「事業上以外の債権の回収不能の取扱い」である。こちらもズバリ理論問題集の基礎第19問の㊦以外を答えれば合格答案になる出題であった。問1の1.及び問2は直前予想のAランクに掲げており、重要理論からの出題であるため、高得点が必要と思われる。</p> <p>〔計 算〕</p> <p>本年度は総合問題が1問と個別問題が1問出題された。問1は、申告納税額までを求める総合問題であり、不動産所得中心の6所得、8所得控除、配当控除、源泉徴収税額の精算などが出題されたが、すべて、基礎論点中心であり、ボリュームも抑えた出題であった。問2は、課税所得金額までを求める総合問題であり、所得は6種類出題された。ただ、ほとんどが転記するだけであり、唯一の論点は、損益通算と雑損控除であるがすべて基本的な出題であった。2問とも、ボリュームも難易度も少なく、高得点が必要と思われる。</p>



法人税法	<p>第一問</p> <p>問 1 プリペイドカード</p> <p>益金の額、損金の額の意義は完璧に記載すべきであり、それらに即した形で収益計上時期など記載することとなる</p> <p>問 2</p> <p>(1) 広告宣伝費、見本品、保険料など前払費用に関連する問題であった。</p> <p>(2) 広告宣伝費、保険料は難易度は高いと思われる。</p> <p>各問に仕訳が出題されたので類推できたかもしれない。</p> <p>第二問</p> <p>資料の読み取りが難しく、また、解答不能のものもあった。</p> <p>問 1 調整項目が少ないため、配点が大きいと思われる。</p> <p>租税公課、譲渡損益調整勘定、資本的支出（冷暖房設備）、所得税額控除など基本的な論点を取りこぼさなければ、合格可能性は高いと思われる。</p> <p>問 2 難解な論点ではないため、正解が望ましい。</p>
相続税法	<p>第一問</p> <p>問 1</p> <p>債務控除についての出題であった。(1)については、適用対象者及び範囲を解答し、(2)については控除すべき債務について解答する。理論問題集のとおり正確に解答できているかどうかポイントになると思われる。</p> <p>問 2</p> <p>各納税義務者における相続税の期限内申告書の納税地及び提出期限についての事例形式の出題であった。(1)は納税地について、(2)は相続税の期限内申告書について解答する。いずれも理論問題集にある内容を解答すれば十分である。また、(3)については、納税義務者の判定及び申告書の提出期限を正確に判断できたかがポイントとなる。</p> <p>第二問</p> <p>難易度としては昨年よりも、全般的に易しくなっている印象を受けるが、問題量が多く、財産評価以外の箇所での解答に手間取る問題が見受けられた。また、答案用紙の形式も少し異なっていたため、その分時間を要したものと思われる。</p> <p>M社株式、贈与税額控除、教育資金及び平成 28 年分の贈与税の計算以外の箇所で、確実に点数を拾えているかがポイントであると考ええる。</p>
消費税法	<p>第一問</p> <p>問 1</p> <p>(1)の「相続があった場合の納税義務の免除の特例」は理論問題集をそのまま解答する問題であったことから解答できたと思う。しかし(2)の役務提供に係る国内取引の判定は施行令の部分は理論問題集にない部分であることから解答できないと思う。(2)については「電気通信利用役務の提供」が解答できているかどうかポイントと思う。</p> <p>問 2</p> <p>事例問題が出題されたがいずれも取引の判断に迷う部分はなかったと思う。各事例の取引の区分が正答できていることがポイントと思う。根拠については(6)を除き解答用紙の行数が少ないことから簡潔に要領よく解答しなければならない。</p> <p>第二問</p> <p>本試験において初めて全額控除の問題が出題されました。また、新設合併、吸収合併が絡む問題となっており難易度の高い問題でした。従って、差引税額を合わせることができないと思う。</p> <p>落ち着いて 1 つ 1 つの内容を丁寧に解答し得点を積み上げた方が合格ラインに達していると思われる。</p>