

第69回税理士試験 財務諸表論
角 説

〔第一問〕

問 1

資産評価に関して討議資料「財務会計の概念フレームワーク」（以下、「概念フレームワーク」という。）に関する理解と各種会計基準との関連性を問うものである。

(1)① 「概念フレームワーク」第4章第53項

② (i)は混合属性アプローチ、(ii)は全面時価会計とも呼ばれる。(i)は第68回第二問においても出題されている。

斎藤静樹著「企業会計とディスクロージャー」（第4版）東京大学出版会P66, P137参照

③ 「金融商品会計に関する会計基準」19項

(2) 「概念フレームワーク」第4章序文第5段落

(3) 「概念フレームワーク」第3章14項の趣旨から

(4) 「金融商品会計に関する会計基準」15項

(5) 「棚卸資産の評価に関する会計基準」7項、15項

(6) 売却することに事業遂行上の制約がなく、公正価値の変動によって利益を獲得することを目的とした金融投資と異なり、本問の投資は「運送業を営む企業が運送目的で利用している一般的な車両」についてである。また、「営業活動は期待どおりの成果を生み出しており」企業が事業の遂行を通じて成果を得ることを目的とした事業投資と判断される。よって、公正価値評価によって損益を認識すべきではなく（投資のリスクから解放されるべきでなく）、投資の成果を取得原価を基礎とした評価によってとらえるのが適切である。

解答は、「金融商品会計の見直しに関する論点の整理」、「固定資産の減損に係る会計基準の設定に関する意見書」三・1などを参考にして作成した。

問 2

引当金の測定値の見積り方法に関する問題である。解答は「引当金に関する論点の整理」90項に基づいて作成している。なお、この点に関連して、以下の会計基準の記述も参考にされたい。

「固定資産の減損に係る会計基準の設定に関する意見書」四2(4)③、「固定資産の減損に係る会計基準の適用指針」120項、同〔設例5〕、「資産除去債務に関する会計基準」39項参照。

このうち、「固定資産の減損に係る会計基準の設定に関する意見書」四2(4)③では、「将来キャッシュ・フローの見積りの方法には、生起する可能性の最も高い単一の金額を見積りする方法と、生起し得る複数の将来キャッシュ・フローをそれぞれの確率で加重平均した金額（期待値）を見積りする方法がある。これらのうち、企業の計画等に基づいて単一の金額を見積り前者の方法が一般的であると考えられるが、企業が固定資産の使用や処分に関して、いくつかの選択肢を検討している場合や、生じ得る将来キャッシュ・フローの幅を考慮する必要がある場合には、期待値を用いる後者の方法も有用であると考えられるため、いずれの方法も適用できることとした。」と述べられている。

〔第二問〕

問 1

会計上の認識・測定等に関する基本的な問題である。

- (1) 「企業会計原則」における各規定参照
- (2) 「発生主義会計」や「収益・費用アプローチ」などの用語もも考えられるが、答案用紙に3文字の字数制限等があるため、「歴史的」原価会計が適切な用語となろう。取得原価は、別名「歴史的」原価とも呼ばれる。斎藤静樹著「企業会計とディスクロージャー」（第4版）東京大学出版会P51、桜井久勝著「財務会計講義」（第20版）中央経済社P82参照。
- (3) 「金融商品会計に関する会計基準」18項、77項

問 2

「リース取引に関する会計基準」に関する基本的な出題である。

- (1) ファイナンス・リース取引の具体的な判定基準に関する問題である。
「リース取引に関する会計基準の適用指針」8項～13項、〔設例1〕
- (2) 所有権移転外ファイナンス・リース取引の減価償却費の算定方法が所有権移転ファイナンス・リース取引の算定方法と異なる理由を問う出題である。「リース取引に関する会計基準」12項、39項
理由を2つ指摘することから、問題文の「所有権移転外ファイナンス・リース取引については、原則として、リース資産の償却期間はリース期間とし、残存価額はゼロとして算定する」点についての理由と、「所有権移転外ファイナンス・リース取引については、自己所有の固定資産とは異なる減価償却方法を選択することできる」点についての理由をそれぞれあげれば良い。

〔第三問〕

1. 預金に関する事項

- (1) 普通預金
 - a 外貨建普通預金の預入時の円貨額
 $246,294\text{千円（整理前T/Bの普通預金）} - 84,424\text{千円（入金用口座）} - 139,846\text{千円（支払用口座）} = 22,024\text{千円}$
 - b 為替差損益の計算
 $\{ 200,000\text{ドル} \times 113.54\text{円（決算日の直物相場）} \} - 22,024\text{千円（整理前T/Bの外貨建普通預金の残高）} = 684\text{千円}$
 - c 整理仕訳
（借）普通預金 684千円（貸）為替差損益 684千円
- (2) 定期預金
 - a 流動・固定の分類
 $\left\{ \begin{array}{l} \text{流動資産：15,000千円（満期日：2019年8月31日）} \\ \text{固定資産（投資その他の資産）：12,000千円（満期日：2020年7月31日）} \end{array} \right.$
* 流動・固定の分類は「1年基準」を適用する。
 - b 整理仕訳
（借）長期預金 12,000千円（貸）定期預金 12,000千円
- (3) 解答の金額
 - ◇ 現金及び預金： $213\text{千円（整理前T/Bの現金）} + 246,294\text{千円（整理前T/Bの普通預金）} + 27,000\text{千円（整理前T/Bの定期預金）} + 684\text{千円（為替差損益）} - 12,000\text{千円（長期性定期預金）} = 262,191\text{千円}$
 - ◇ 長期性預金：12,000千円
 - ◇ 為替差損益：684千円

2. 売上債権に関する事項

(1) 乙社

(借) 売	上	350千円	(貸) 売	掛	金	378千円
(〃) 仮	受 消 費 税 等	28				

(2) 丙社

(借) 貸	倒 引 当 金	798千円	(貸) 売	掛	金	840千円
(〃) 破	産 更 生 債 権 等	42				

(注) 貸倒引当金の補填額及び破産更生債権等

}	貸倒引当金の補填額： 840千円（丙社に対する売掛金）×95% = 798千円
	破産更生債権等： 840千円（丙社に対する売掛金）× 5% = 42千円

(3) 貸倒引当金

(借) 貸	倒 引 当 金 繰 入 額	360千円	(貸) 貸	倒 引 当 金	360千円
-------	---------------	-------	-------	---------	-------

(注) 貸倒引当金繰入額の計算

① 貸倒引当金の残高

2,285千円（整理前T/Bの貸倒引当金）－ 798千円（補填高）＝ 1,487千円

② 貸倒引当金繰入額の計算

$$\{ 185,918千円（整理前T/Bの売掛金） - 378千円（乙社） - 840千円（破産更生債権等） \} \times 1\% - 1,487千円（貸倒引当金の残高） = 360千円$$

* 破産更生債権等については、翌期に回収されているので貸倒引当金の設定は不要である。また、破産更生債権等は「流動資産」に表示する。

(4) 解答の金額

◇ 売掛金： 185,918千円（整理前T/Bの売掛金）－ 378千円（乙社）－ 840千円（破産更生債権等）＝ 184,700千円

◇ 貸倒引当金（流動資産）： $\{ 185,918千円（整理前T/Bの売掛金） - 378千円（乙社） - 840千円（破産更生債権等） \} \times 1\% = 1,847千円$

◇ 破産更生債権等： 42千円

◇ 売上高： 2,230,583千円（整理前T/Bの売上高）－ 350千円（二重計上）＝ 2,230,233千円

◇ 貸倒引当金繰入額： 360千円

3. 有価証券に関する事項

(1) A A A社株式

(借) 投	資 有 価 証 券 評 価 損	553千円	(貸) 投	資 有 価 証 券	553千円
-------	-----------------	-------	-------	-----------	-------

(注) 減損の有無

① 減損の判定

1,380千円（簿価）×70%＝ 966千円

* 時価が30%以上下落しているので減損処理を行う。

② 減損の計算

1,380千円（簿価）－ 827千円（時価）＝ 553千円

(2) B B B社株式

(借) そ	の 他 有 価 証 券 評 価 差 額 金	228千円	(貸) 投	資 有 価 証 券	228千円
-------	-----------------------	-------	-------	-----------	-------

(注) 減損の有無

① 減損の判定

1,890千円（簿価）×70%＝ 1,323千円

* 時価が30%以上下落していないので減損処理は行わない。

② 評価差額の計算

1,890千円（簿価）－ 1,662千円（時価）＝ 228千円

* スケジューリング不能なので税効果の適用は行わない。

(3) C C C社社債

(借) 其他有価証券評価差額金	20千円(貸) 投資有価証券	1,840千円
(〃) 有価証券		1,820

(注) 評価差額の計算

$$1,840千円(簿価) - 1,820千円(時価) = 20千円$$

* 1 償却原価法の適用条件がないので適用しない。

* 2 スケジューリング不能なので税効果の適用は行わない。

(4) D D D社株式

(借) 関係会社株式	37,400千円(貸) 投資有価証券	35,000千円
	(〃) 支払手数料	2,400

* 取得関連費用は取得原価を構成するので、投資有価証券にふくめる。

(5) 解答の金額

- ◇ 投資有価証券：40,110千円(整理前T/Bの投資有価証券) - 553千円(A A A社株式) - 228千円(B B B社株式) - 20千円(C C C社社債) - 35,000千円(D D D社株式) = 4,309千円
- ◇ その他有価証券評価差額金：228千円(B B B社株式) + 20千円(C C C社社債) = 248千円(△)
- ◇ 投資有価証券評価損：553千円

4. 棚卸資産に関する事項

(1) 売上原価の算定

(借) 仕入高	193,952千円(貸) 繰越商品	193,952千円
(借) 繰越商品	203,423千円(貸) 仕入高	203,423千円
(借) 商品評価損	3,454千円(貸) 繰越商品	3,454千円
(借) 仕入高	3,454千円(貸) 商品評価損	3,454千円

(注) 商品評価損の計算

$$6,908千円(簿価) \times 50\% = 3,454千円$$

(2) 解答の金額

- ◇ 商品：203,423千円(実地棚卸原価) - 3,454千円(商品評価損) = 199,969千円
- ◇ 売上原価：193,952千円(期首商品棚卸高) + 1,610,485千円(整理前T/Bの仕入高) - 203,423千円(期末実地棚卸高) + 3,454千円(商品評価損) = 1,604,468千円

5. 有形固定資産に関する事項

(1) 建物

(借) 建物	2,200千円(貸) 修繕費	2,200千円
(借) 減価償却費	66千円(貸) 建物減価償却累計額	66千円

(注) 減価償却費の計算

$$2,200千円(取得原価) \times 10\% \div 15年(耐用年数) \times 6/12(2018年10月 \sim 2019年3月) = 66千円$$

(2) 工具、器具及び備品

(借) 消耗品費	3,456千円(貸) 工具、器具及び備品	3,456千円
(借) 備品等減価償却累計額	720千円(貸) 減価償却費	720千円

(注) 減価償却費の取消

$$3,456千円(取得原価) \times 0.625 \times 4/12(2018年12月 \sim 2019年3月) = 720千円$$

(3) 土地

(借) 仮受金	30,000千円(貸) 土地	21,900千円
	(〃) 固定資産売却益	8,100

(4) 解答の金額

- ◇ 建物：398,851千円（整理前T/Bの建物）+ 2,200千円（修繕費からの振替額）- 267,651千円（整理前T/Bの建物減価償却累計額）- 66千円（当期の減価償却費）= 133,334千円
- ◇ 構築物：72,407千円（整理前T/Bの構築物）- 57,597千円（整理前T/Bの構築物減価償却累計額）= 14,810千円
- ◇ 工具、器具及び備品：184,098千円（整理前T/Bの工具、器具及び備品）- 3,456千円（消耗品費への振替）- 26,461千円（備品等減価償却累計額）+ 720千円（減価償却費）= 154,901千円
- ◇ 土地：240,200千円（整理前T/Bの土地）- 21,900千円（売却簿価）= 218,300千円
- ◇ 修繕費：2,698千円（整理前T/Bの修繕費）- 2,200千円（建物への振替）= 498千円
- ◇ 消耗品費：78千円（整理前T/Bの消耗品費）+ 3,456千円（工具、器具及び備品からの振替額）= 3,534千円
- ◇ 減価償却費：25,808千円（整理前T/Bの減価償却費）+ 66千円（建物）- 720千円（工具、器具及び備品）= 25,154千円
- ◇ 固定資産売却益：8,100千円

6. 借入金

(1) 科目の付替

(借) 長期借入金 152,000千円 (貸) 1年以内返済予定長期借入金 152,000千円
 (注) 短期借入金への振替額
 36,000千円（管理番号2）+ 32,000千円（管理番号3）+ 45,000千円（管理番号4）+ 48,000千円（管理番号5）+ 32,000千円（管理番号6）= 152,000千円

(2) 金利スワップ

a 変動金利の受取額

イ 2018年4月1日～2018年9月30日
 $240,000 \text{千円} (\text{借入元本}) \times 0.7\% \times 6 / 12 = 840 \text{千円}$

ロ 2018年10月1日～2019年3月31日
 $240,000 \text{千円} (\text{借入元本}) \times 1\% \times 6 / 12 = 1,200 \text{千円}$

ハ 合計
 $イ + ロ = 2,040 \text{千円}$

b 固定金利の支払額

イ 2018年4月1日～2018年9月30日
 $240,000 \text{千円} (\text{借入元本}) \times 0.8\% \times 6 / 12 = 960 \text{千円}$

ロ 2018年10月1日～2019年3月31日
 $240,000 \text{千円} (\text{借入元本}) \times 0.8\% \times 6 / 12 = 960 \text{千円}$

ハ 合計
 $イ + ロ = 1,920 \text{千円}$

c 整理仕訳

(借) 受取利息 2,040千円 (貸) 支払利息 2,040千円

(3) 解答の金額

- ◇ 1年以内返済予定長期借入金：152,000千円
- ◇ 長期借入金：513,000千円（整理前T/Bの長期借入金）- 152,000千円（短期借入金への振替額）= 361,000千円
- ◇ 受取利息：2,155千円（整理前T/Bの受取利息）- 2,040千円（金利スワップ）= 115千円
- ◇ 支払利息：40,973千円（整理前T/Bの支払利息）- 2,040千円（金利スワップ）= 38,933千円

7. 社債

(1) 整理仕訳

(借) 仮受金 80,000千円 (貸) 社債 80,000千円
 (借) 社債発行費用 724千円 (貸) 支払手数料 724千円
 (借) 社債利息 380千円 (貸) 未払費用 380千円
 (注) 費用の見越
 $80,000 \text{千円} (\text{額面金額}) \times 2.85\% \times 2 / 12 (\text{2019年2月1日～2019年3月31日}) = 380 \text{千円}$

(2) 解答の金額

- ◇ 支払手数料：4,974千円（整理前T/Bの支払手数料）－ 2,400千円（有価証券の取得関連費用）－ 724千円（社債発行費用）＝ 1,850千円
- ◇ 社債利息：380千円
- ◇ 社債発行費用：724千円

8. 賞与に関する事項

(1) 従業員賞与及び社会保険料の処理

(借) 賞与引当金繰入額	39,412千円	(貸) 賞与引当金	39,412千円
(借) 法定福利費	5,911千円	(貸) 未払費用	5,911千円

(注) 社会保険料の計算
39,412千円（賞与引当金）×15%＝ 5,911千円

(2) 役員賞与引当金

(借) 役員賞与引当金繰入額	1,290千円	(貸) 役員賞与引当金	1,290千円
----------------	---------	-------------	---------

(3) 解答の金額

- ◇ 未払費用：3,201千円（整理前T/Bの未払費用）＋ 380千円（社債利息）＋ 5,911千円（社会保険料）＝ 9,492千円
- ◇ 賞与引当金：39,412千円
- ◇ 役員賞与引当金：1,290千円
- ◇ 法定福利費：53,831千円（整理前T/Bの法定福利費）＋ 5,911千円（未払社会保険料）＝ 59,742千円
- ◇ 賞与引当金繰入額：39,412千円
- ◇ 役員賞与引当金繰入額：1,290千円

9. 退職給付に関する事項

(1) 当期の退職給付費用の計算

34,736千円（当期末の要支給額）－ {29,154千円（整理前T/Bの退職給付引当金）－ 824千円（退職一時金）} ＝ 6,406千円

(2) 整理仕訳

(借) 退職給付引当金	824千円	(貸) 退職金	824千円
(借) 退職給付費用	6,406千円	(貸) 退職給付引当金	6,406千円

(3) 解答の金額

- ◇ 退職給付引当金：29,154千円（整理前T/Bの退職給付引当金）－ 824千円（退職金の支給額）＋ 6,406千円（退職給付費用）＝ 34,736千円
- ◇ 退職給付費用：6,406千円

10. 自己株式

(1) 自己株式の取得に伴う付随費用

(借) 自己株式支払手数料	150千円	(貸) 自己株式	150千円
---------------	-------	----------	-------

(2) 自己株式の処分

(借) 仮受金	1,950千円	(貸) 自己株式	1,800千円
		(〃) その他資本剰余金	150

(注) 自己株式の処分差額の計算

① 自己株式の処分簿価

6,000千円（自己株式の取得価額）×30株（売却株数）÷ 100株（自己株式の保有株数）＝ 1,800千円

③ 自己株式の処分差額

1,950千円（処分差額）－ 1,800千円（自己株式の簿価）＝ 150千円

(3) 解答の金額

- ◇ 自己株式：6,150千円（整理前T/Bの自己株式）－ 150千円（購入に伴う付随費用）－ 1,800千円（自己株式処分簿価）＝ 4,200千円
- ◇ その他資本剰余金：150千円
- ◇ 自己株式支払手数料：150千円

11. 諸税金に関する事項

(1) 消費税

(借) 仮受消費税等	178,418千円	(貸) 仮払消費税等	130,369千円
(〃) 雑損失	3	(〃) 仮払税金	32,859
		(〃) 未払消費税等	15,193

(注1) 仮受消費税等

178,446千円(整理前T/Bの仮受消費税等) - 28千円(売上の取消に係る消費税) = 178,418千円

(注2) 未払消費税等

48,052千円(消費税の年税額) - 32,859千円(中間納付額) = 15,193千円

(注3) 雑損失の計算

130,369千円(仮払消費税等) + 48,052千円(消費税の年税額) - 178,418千円(仮受消費税等) = 3千円

(2) 法人税等

(借) 法人税, 住民税及び事業税	6,830千円	(貸) 法人税等	4,693千円
(〃) 租税公課	6,605	(〃) 未払法人税等	8,742

(3) 追徴法人税等

(借) 追徴法人税等	340千円	(貸) 未払法人税等	340千円
------------	-------	------------	-------

(4) 解答の金額

◇ 未払消費税等: 15,193千円

◇ 未払法人税等: 8,742千円(当期分) + 340千円(追徴法人税等) = 9,082千円

◇ 雑損失: 134千円(整理前T/Bの雑損失) + 3千円(消費税) = 137千円

◇ 租税公課: 6,605千円(事業税の資本割及び付加価値割) = 6,605千円

◇ 法人税, 住民税及び事業税: 6,830千円

◇ 追徴法人税等: 340千円

12. 税効果会計に関する事項

(1) 当期末の繰延税金資産

52,000千円(翌期の一時差異等加減前課税所得の見込額) × 30% = 15,600千円

(2) 整理仕訳

(借) 法人税等調整額	15,000千円	(貸) 繰延税金資産(流動資産)	14,509千円
		(〃) 繰延税金資産(固定資産)	491
(借) 繰延税金資産	15,600千円	(貸) 法人税等調整額	15,600千円

(3) 解答の金額

◇ 繰延税金資産: 15,600千円

◇ 法人税等調整額: 15,600千円(当期発生額) - 15,000千円(当期解消額) = 600千円(△貸残)
の一時差異・流動) - 6,890千円(前期末の一時差異・長期) = 2,026千円(貸残)

13. 繰越利益剰余金

83,991千円(整理前T/Bの繰越利益剰余金) + 197千円(当期純利益) = 84,188千円