

〔第一問〕

1

①	選択適用
②	異なる利益額
③	期間比較
④	不確実性
⑤	入手可能な情報

(各 1 点 × 5 = 5 点) 合格点 3 点

2

真実な報告とは、継続性の原則等に準拠した報告であるという相対的真実性をいう。継続性の原則は財務諸表の期間比較性を確保するため、財務諸表の有用性を高め、利益操作を排除し会計報告の信頼性を確保するため、継続性の原則への準拠が真実な報告であるといえる。

(4 点) 合格点 2 点

3 (1)

区分欄	販売費及び一般管理費
根拠欄	引当額の不足が過去の財務諸表作成時において入手可能な情報に基づき最善の見積りを行った結果であることから、当期中における状況の変化により会計上の
	見積りの変更を行った差額であり、営業債権に対するものであるため。

区分 (2 点) 根拠 (4 点) 合計 6 点

合格点 2 点

(2)

記号欄	C
-----	---

(1 点) 合格点 0 点

訂正欄	除却損
-----	-----

(1 点) 合格点 0 点

4 (1)

①	会計基準等の改正に伴う会計方針の変更
②	上記①以外の正当な理由による会計方針の変更

(各 2 点 × 2 = 4 点) 合格点 4 点

(2)

減価償却の変更の場面においては固定資産に関する経済的便益の消費パターンに関する見積りの変更を伴うものと考えられるためである。
--

(4 点) 合格点 2 点

〔第二問〕

1

(1)

①	支出	②	費用
③	前期以前	④	当期
⑤	資産	⑥	発生

(各 1 点 × 6 = 6 点) 合格点 3 点

(2)

企業会計原則	1、2	資産除去債務	3
--------	-----	--------	---

(各 2 点 × 2 = 4 点) 合格点 2 点

2

	正誤	理由
(1)	×	棚卸資産の価格水準が下落している場合に、先入先出法は先に取得した高い原価が収益と対応するため利益は小さく計算される。
(2)	×	正規の減価償却は、適正な費用配分を行うことで毎期の損益計算を正確に行う目的で、資産の貸借対照表価額は単に将来の費用額を意味する。
(3)	×	毎期の費用が利息法による利息と経済的耐用年数により計算された減価償却費の合計額である場合には、リース料と同額ではなくなる。

(各 3 点 × 3 = 9 点) 合格点 3 点

3

費用収益対応の原則とは、一会計期間に実現した収益と一定の因果関係をもつ費用とを対応させ、期間損益を算定することを要請する原則である。費用配分の原則とは、適正な期間損益計算を行うため資産の取得原価を当期の費用と次期以降の費用とに配分する手続をいう。
費用配分の原則は、収益と一定の因果関係をもつ費用の測定手続であるといえる。

(4 点) 合格点 2 点

4

収益費用の認識は発生主義会計により、その測定は、過去、現在、将来の収支額によるため、収益費用と収入支出に期間的なズレが生じる。したがって今日の利益計算は収入支出すなわちキャッシュ・フローを当期に配分した結果であるといえる。

(3 点) 合格点 0 点

総評

本年の問題は、二問とも企業会計原則を引用しつつ新基準や関連問題の構成であった。全体的に受験生にとっては難しい感触であったと思う。しかし落ち着いて内容を吟味すれば、テキスト、答案練習でやった内容が出題されている部分があるので、そのようなところで得点できていれば合格答案となっているであろう。とくに模範解答を見てわかるように、テキストにある定義を書いてくれば得点できるところが数箇所ある。

アドバイス

〔第一問〕

継続性の原則に関する「企業会計原則注解」の規定と新基準である「会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」（以下基準）を引用した問題である。前者はテキストでの基本的事項として学習しており、後者は新基準対策として答案練習期に学習した内容である。

1 空欄記入

(1) 企業会計原則注解

企業会計上継続性が問題とされるのは、一つの会計事実について二つ以上の会計処理の原則又は手続の選択適用が認められている場合である。・・・・（継続性の原則の前提を規定）

このような場合に、企業が選択した会計処理の原則及び手続を毎期継続して適用しないときは、同一の会計事実について異なる利益額が算出されることになり、財務諸表の期間比較を困難ならしめ、この結果、企業の財務内容に関する利害関係者の判断を誤らしめることになる。・・・・（継続性の原則の目的ないし必要性を規定）

- ① 注解は継続性の原則の目的ないし必要性として財務諸表の期間比較可能性だけを規定しているが、同一の会計処理等の継続適用を強制することで経営者による利益操作を排除することができるという利益操作の排除目的が主張される。（企業会計原則は会社性善説に立ち、利益操作を前提とした規定はしなかった。）
- ② 「企業会計原則」は財務諸表の期間比較可能性のみを規定しているが、「会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」は財務諸表の期間比較可能性及び企業間の比較可能性を向上させるという2つを掲げ、財務諸表の意思決定有用性を高めることを目的としている。

(2) 基準

「会計上の見積り」とは資産及び負債や収益及び費用等の額に不確実性がある場合において財務諸表作成時に入手可能な情報に基づいて、その合理的な金額を算出することをいう。

「会計方針の変更」とは従来採用していた一般に公正妥当と認められた会計方針から他の一般に公正妥当と認められた会計方針に変更することをいう。

- ① 基準は「会計上の見積り」の変更については、その変更による影響を当期以降の財務諸表において認識することとし、遡及適用はしないこととした。(詳細は下記3の解説参照)
- ② 基準は「会計方針の変更」については新たな会計方針を過去の期間のすべてに遡及適用することとしている。
- ③ 基準は「会計方針の変更」に該当するが、会計上の見積りの変更と区別することが困難な場合に該当するときは、会計上の見積りの変更と同様に処理し、遡及適用は求めないこととした。(詳細は下記4の解説参照)

2 企業会計上継続性と真実性の原則

(1) 真実性の原則

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 真実な報告とは、企業の財政状態及び経営成績に関しての報告が一般に公正妥当な企業会計原則に準拠していることをいう。(相対的真実性)
- ② 企業の行った会計処理等が継続性の原則に準拠して行われていれば、それは真実な報告とみなされる。

(2) 継続性の原則

企業会計はその処理の原則及び手続を毎期継続して適用し、みだりにこれを変更してはならない。

- ① 財務諸表の期間比較可能性の確保の目的
企業が選択した会計処理の原則及び手続を毎期継続して適用しないときは、同一の会計事実について異なる利益額が算出されることになり、財務諸表の期間比較を困難ならしめることになるので、継続性の原則が要求される。この期間比較性が確保されれば、経営成績の動向が観察可能となり、財務諸表の有用性が高まる。
- ② 利益操作の排除目的
企業が毎期継続して同一の会計処理等を適用しない場合は、企業の財務政策的効果を配慮した計算表示すなわち利益操作が可能となる。そこで、この利益操作を排除し、会計報告の信頼性を確保するためにこの原則が要求される。

(3) 関係

継続性の原則に準拠していれば財務諸表の有用性、会計報告の信頼性の確保となることから真実な報告であるといえる。

(1) 基準・結論の背景 55 (抜粋)

本会計基準においては、引当額の過不足が計上時の見積り誤りに起因する場合には、過去の誤謬に該当するため、修正再表示を行うこととなる。一方、過去の財務諸表作成時において入手可能な情報に基づき最善の見積りを行った場合には、当期中における状況の変化により会計上の見積りの変更を行ったときの差額、又は実績が確定したときの見積金額との差額は、その変更のあった期、又は実績が確定した期に、その性質により、営業損益又は営業外損益として認識することとなる。

- ① 引当額の過不足が計上時の見積り誤りに起因する場合には、過去の誤謬に該当するため、修正再表示を行うこととなる
- ② 過去の財務諸表作成時において入手可能な情報に基づき最善の見積りを行った場合には当期中における状況の変化による会計上の見積りの変更であり、見積金額との差額はその変更のあった期の営業損益又は営業外損益とする。
- ③ 本問は上記②に該当し、営業債権に対する貸倒引当金繰入額であることから営業費用であり、販売費及び一般管理費に表示される。

(2) 基準・結論の背景 57 (抜粋)

臨時償却は、耐用年数の変更等に関する影響額を、その変更期間で一時に認識する方法（以下「キャッチ・アップ方式」という。）である。これまでは、キャッチ・アップ方式により、見積りの変更の実態により適合した会計処理が可能になると考えられていた。

また、後述するように、仮にそのような場合があったとしても、減損処理の中に耐用年数の変更の影響も含めて処理できることが多いのではないかと指摘があるが、減損処理は、キャッシュ・フローの生成単位で資産をグルーピングした上で行うことから、すべての状況において、必ずしもそのような効果が期待できるわけではないという指摘もある。

一方、キャッチ・アップ方式に関しては、実質的に過去の期間への遡及適用と同様の効果をもたらす処理となることから、新たな事実の発生に伴う見積りの変更に関する会計処理としては、適切な方法ではないのではないかと指摘がある。

また、現在、国際的な会計基準では、その採用は認められていないと解釈されている。さらに、キャッチ・アップ方式による処理が適切と思われる状況があったとしても、その場合には耐用年数の短縮に収益性の低下を伴うことが多く、減損処理の中で両方の影響を含めて処理できるという指摘や、そもそも臨時償却として処理されている事例の多くが、将来に生じる除却損の前倒し的な意味合いが強いのではないかと指摘もある。

検討の結果、本会計基準では、国際的な会計基準とのコンバージェンスの観点も踏まえ、臨時償却は廃止し、固定資産の耐用年数の変更等については、当期以降の費用配分に影響させる方法（プロスペクティブ方式）のみを認める取扱いとすることとした。

(注) 下線部が出題文

① 「キャッチ・アップ方式」

耐用年数の変更等に関する影響額を、その変更期間で一時に認識する方法。従来の臨時償却の計上は実質的に過去の期間への遡及適用と同様の効果をもたらす処理となり、新たな事実の発生に伴う見積りの変更に関する会計処理としては、適切な方法ではないという指摘があった。

② 「プロスペクティブ方式」

基準はキャッチ・アップ方式に上記のような問題点があることから固定資産の耐用年数の変更等については、当期以降の費用配分に影響させるプロスペクティブ方式を採用することとした。

③ 下線部

下線部は、臨時償却は過去の期間への遡及適用というよりは、将来に生じる除却損の前倒し的な性質である旨を述べ、当期以降の費用配分に影響させる方法を採用する根拠を示唆している。

4

(1) 正当な理由による会計方針の変更

基準5 会計方針変更の分類 (抜粋)

会計方針は、正当な理由により変更を行う場合を除き、每期継続して適用する。正当な理由により変更を行う場合は、次のいずれかに分類される。

(1) 会計基準等の改正に伴う会計方針の変更

会計基準等の改正によって特定の会計処理の原則及び手続が強制される場合や、従来認められていた会計処理の原則及び手続を任意に選択する余地がなくなる場合など、会計基準等の改正に伴って会計方針の変更を行うことをいう。会計基準等の改正には、既存の会計基準等の改正又は廃止のほか、新たな会計基準等の設定が含まれる。

なお、会計基準等に早期適用の取扱いが定められており、これを適用する場合も、会計基準等の改正に伴う会計方針の変更として取り扱う。

(2) (1)以外の正当な理由による会計方針の変更

正当な理由に基づき自発的に会計方針の変更を行うことをいう。

① 会計方針

会計方針とは、財務諸表の作成にあたって採用した会計処理の原則及び手続をいう。

会計方針は、正当な理由により変更を行う場合を除き、每期継続して適用する。正当な理由により変更を行う場合は、次のいずれかに分類される。

(イ) 会計基準等の改正に伴う会計方針の変更

(ロ) (イ) 以外の正当な理由による会計方針の変更

② 会計方針の変更

会計方針の変更とは、従来採用していた一般に公正妥当と認められた会計方針から他の一般に公正妥当と認められた会計方針に変更することをいう。

③ 取扱い

新たな会計方針を過去の期間のすべてに遡及適用する。

④ 理由

会計方針の変更において、過去の財務諸表に遡及処理を行うことにより、財務諸表の期間比較可能性及び企業間の比較可能性が向上し、財務諸表の意思決定有用性を高めることができる。

(2) 減価償却方法の変更

基準・結論の背景 62 (抜粋)

減価償却方法の変更は、前項で指摘されているように計画的・規則的な償却方法の中での変更であることから、その変更は会計方針の変更ではあるものの、その変更の場面においては固定資産に関する経済的便益の消費パターンに関する見積りの変更を伴うものと考えられる。

このため本会計基準においては、減価償却方法については、これまでどおり会計方針として位置付けることとする一方、減価償却方法の変更は、会計方針の変更を会計上の見積りの変更と区別することが困難な場合に該当するものとし、会計上の見積りの変更と同様に会計処理を行い、その遡及適用は求めないこととした。

① 考え方

減価償却方法については、これまでどおり会計方針として位置付けることとする一方、減価償却方法の変更は、会計方針の変更を会計上の見積りの変更と区別することが困難な場合に該当するものとし、会計上の見積りの変更と同様に会計処理を行い、その遡及適用は求めないこととした。

② 遡及適用を行わない理由

減価償却方法の変更は、計画的・規則的な償却方法の中での変更であることから、その変更は会計方針の変更ではあるものの、その変更の場面においては固定資産に関する経済的便益の消費パターンに関する見積りの変更を伴うものと考えられるため。

〔第二問〕

企業会計原則の「貸借対照表原則五 資産の貸借対照表価額」より、費用配分の原則を中心とした問題であった。

1. 空欄記入は空欄が多く、かつ類似用語も存在し難解な問題であったと思う。また、(2)も複数解答可とあり、解答に迷うところである。
2. 誤っている文章の修正問題であったが、いずれも理論で勉強している項目についての内容なので記述できるのではないだろうか。
3. 費用収益対応の原則と費用配分の原則との関係についての問題であり、答案構成としてはそれぞれの定義を書くことになるが、関係については書きにくい。
4. 利益計算とキャッシュ・フローの関係であり、収益費用の認識、測定が思い出せれば書けるが、難解な問題である。

1

(1) 費用配分の原則の解釈

本設問は費用配分の原則の機能面に着目すると当該原則は3つに分類されるとしている。

- 1つめ 過去に支出された原価で当期に資産として繰越されてきたもの（の一部）を当期の費用として認識するものである。・・・資産の取得原価の配分による費用計上の場合
- 2つめ 当期に支出された原価（一部）を当期の費用として認識するもの。・・・支出即当期の費用となる場合
- 3つめ 支出が次期以降に行われるものの費用が当期に発生していると認められるために、次期以降の支出の一部（または全部）を当期の費用として認識するもの。・・・引当金などの負債の費用計上の場合

(2)

- ① 企業会計原則は規定の文言から費用配分の原則は資産の取得原価を各事業年度に配分する原則と解釈され、費用の測定原則であるとともに資産の貸借対照表価額を決定する原則と解釈できる。
- ② 上記の説明から、企業会計原則における配分は1つめを指すことになる。2つめも支出→原価→当期の費用という流れでは、企業会計原則の配分に包含されると解釈できる。
- ③ 資産除去債務は負債の計上でありその会計処理における除去費用は引当金と同様将来の支出額であり、3つめが該当する。

2

- (1) 先入先出法は、最も古く取得されたものから順次払出しが行われ、期末棚卸資産は最も新しく取得されたものからなるとみなして期末棚卸資産の価額を算定する方法である。したがって棚卸資産の市場価格が上昇している場合は、古く取得した低い価額が売上高に対応するので利益が計上される。しかし市場価格が下落している場合は古く取得した高い原価が売上高に対応するので、利益は小さく計算されることになる。

- (2) 減価償却とは、費用配分の原則に基づいて有形固定資産の取得原価を、その耐用期間における各事業年度に配分することをいう。減価償却の目的は適正な費用配分を行うことにより、毎期の損益計算を正確に行うことに目的がある。したがって減価償却は所定の減価償却方法に従って毎期計画的、規則的に実施される「正規の減価償却」によることとなる。貸借対照表の資産価額はこれらの償却を行った後の未償却残額もしくは将来費用額を意味するもので適正価値を意味するものではない。
- (3) ファイナンス・リースの借手が毎期計上する費用は、リース資産の減価償却費とリース債務に係る利息相当額である。他方毎期の支払リース料の内訳はリース債務の返済額と利息相当額である。
- ① 減価償却は所有権移転外リースの場合は、経済的耐用年数で行う。
 - ② リース債務に係る利息相当額の計算は利息法により計算される。
 - ③ ①と②の金額の合計額が、借手が毎期計上する費用となることから、毎期のリース料とは異なる金額となる。

3

- (1) 費用収益対応の原則とは、一会計期間に実現した収益と一定の因果関係をもつ費用とを対応させ、期間損益を算定することを要請する原則である。収益の認識を実現主義、費用の認識を発生主義により行う発生主義会計において、一定の因果関係のもとに両者を対応させて期間損益を算定する原則である。
- (2) 費用配分の原則とは、適正な期間損益計算を行うため資産の取得原価を当期の費用と次期以降の費用とに配分する手続をいう。費用配分の原則は、収益と一定の因果関係をもつ費用の測定手続である。
- (3) 費用配分の原則は、費用収益対応の原則が要求する収益に対応する費用の測定手続として作用する原則である。

4

- (1) 今日の利益計算は収益を実現主義、費用は発生主義により期間帰属が決定し費用収益対応の原則により利益が算定される発生主義会計を採用している。
- (2) 費用収益は収支額基準すなわちキャッシュ・フローに係らせて測定される。収支額基準とは、収益は収入額に基づき、費用は支出額に基づき測定する基準をいう。なお、収入額及び支出額は、過去、現在、将来を含む広義の収入額及び支出額を意味する。
- (3) 今日の利益計算では、収益費用の認識と測定に期間的なズレが生じているが、企業会計原則は収支額基準を採用し容認していると解釈される。
- ① 過去の支出額(キャッシュ・アウト)を当期に配分している例としては減価償却費がある。
 - ② 将来の収入額(キャッシュ・イン)を当期に配分している例として売掛金の売上金額がある。
 - ③ 将来の支出額(キャッシュ・アウト)を当期に配分している例としては引当損、資産除去債務の費用処理額などがある。

【第三問】 ★各1点×50個=50点

問1

(1)

貸借対照表

平成23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
流動資産	1,359,743	流動負債	606,759
現金預金	★A 633,827	買掛金	243,039
受取手形	83,610	短期借入金	★A 85,000
売掛金	★B 510,590	未払金	24,100
商品	★B 120,950	未払費用	★A 2,500
前払費用	★A 620	未払法人税等	★A 201,120
繰延税金資産	★C 30,598	未払消費税等	★A 21,300
未収収益	★A 910	預り金	6,700
貸倒引当金	★C △21,362	賞与引当金	★A 23,000
固定資産	463,528	固定負債	229,510
有形固定資産	35,213	長期借入金	★A 160,000
建物	★A 18,180	退職給付引当金	★B 45,810
工具器具備品	★C 17,033	営業保証金	23,700
無形固定資産	24,900	負債合計	836,269
ソフトウェア	★A 24,900	純資産の部	
投資その他の資産	403,415	株主資本	967,751
投資有価証券	★B 131,325	資本金	500,000
関係会社株式	★A 66,500	資本剰余金	100,000
長期性預金	★A 182,000	資本準備金	100,000
破産更生債権等	★A 6,500	利益剰余金	367,751
差入保証金	16,000	利益準備金	25,000
繰延税金資産	★C 6,590	その他利益剰余金	342,751
貸倒引当金	★B △5,500	別途積立金	40,000
		繰越利益剰余金	★C 302,751
		評価・換算差額等	19,251
		その他有価証券評価差額金	★B 19,251
		純資産合計	987,002
資産合計	1,823,271	負債及び純資産合計	1,823,271

(1) (続き)

損益計算書

自平成22年4月1日

至平成23年3月31日

(単位:千円)

科 目	金 額	
売 上 高		★B 3,815,080
売 上 原 価		★B 2,714,000
売 上 総 利 益		1,101,080
販 売 費 及 び 一 般 管 理 費		★C 582,740
営 業 利 益		518,340
営 業 外 収 益		
受 取 利 息	★A 2,967	
受 取 配 当 金	3,982	
雑 収 入	★A 2,160	9,109
営 業 外 費 用		
支 払 利 息	★A 3,800	
為 替 差 損	★B 10,100	
雑 損 失	★A 5,580	19,480
経 常 利 益		507,969
特 別 損 失		
投資有価証券評価損	★A 4,200	
投資有価証券売却損	★B 300	
固定資産除却損	★C 3,030	
貸倒引当金繰入額	★B 2,750	10,280
税 引 前 当 期 純 利 益		497,689
法人税、住民税及び事業税	★A 227,000	
法 人 税 等 調 整 額	★C △17,392	209,608
当 期 純 利 益		288,081

(2)

- ①

2,000

 千円 ★A

- ②

10,000

 千円 ★A

- ③

$\Delta 52,000$

 千円 ★A

- ④

$\Delta 3,144$

 千円 ★B

- ⑤

22,395

 千円 ★B

問2

連結貸借対照表（平成23年3月31日現在）の金額

売掛金	180,800	千円	★A
商品	73,340	千円	★A
資本金	600,000	千円	★A
利益剰余金	916,240	千円	★C

連結損益計算書（自平成22年4月1日 至平成23年3月31日）の金額

売上	946,200	千円	★A
売上原価	684,470	千円	★B

〔第三問〕

〔計算問題の講評〕

総合問題は、税効果会計、有形固定資産等で時間のかかる箇所もありましたが、全体的には基本的な項目が多く難易度としては低めの問題でした。ただし、一つ文章を読み落とすと、そのミスが数箇所連鎖してしまうため、そこを確実に読みとれたかどうかで合否を分けるものと考えられます。

また、個別問題として初めて連結財務諸表の作成問題が出題されましたが、100%子会社であり、のれんも生じていないため、こちらも難易度としては低めの問題でした

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 27 箇所

Bランク 14 箇所

Cランク 9 箇所

Aランクの 27 点は確実に得点し、Bランクのうち半分の 7 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。

各問について、解答上判断を要する点並びに注意しなければならない点は次のとおりです。

(1) 為替予約の処理

売上計上が予定レートで行われているため、売上及び売掛金を売上日のレートに修正しなければならない。その修正後には為替予約の処理を行うこととなる。

(2) 貸倒引当金

破産更生債権等に対する貸倒引当金について、前期設定額（貸倒懸念債権）との差額を繰り入れる。

(3) 関係会社株式

D社株式とF社株式が子会社株式に該当する。当社はE社の議決権 15%保有しているが、それ以外の要件がないため関連会社には該当せず、その他有価証券となる。

(4) 有形固定資産

工具器具備品は、過年度減価償却累計額を推定しなければならないため、やや時間のかかる問題であった。

(5) 退職給付

数理計算上の差異の期首残高が直接与えられていないが、期首退職給付債務の内訳を確認してから始めていれば解答できた問題である。

(6) 税効果会計

税効果会計については、それぞれの項目を個別に集計しなければならないため、繰延税金資産及び法人税等調整額をすべて正解するのは難しいものと思われる。

【アドバイス】(単位：千円)

問 1

1 現金預金

(1) (現金預金) 4,400 (売掛金) 4,400

(2) 小切手未取付 280 は帳簿上修正する必要はない。

(3) (買掛金) 8,800 (現金預金) 8,800

(4) (長期性預金) 192,000 (現金預金) 192,000

(為替差損) 10,000 (長期性預金) 10,000

(未収収益) 910 (受取利息) 910

為替差損：182,000 (=2,000千ドル×91円) - 192,000 (T/B) = △10,000

利息の見越計上：2,000千ドル×2%×91円× $\frac{3\text{か月}}{12\text{か月}}$ = 910

2 受取手形及び売掛金

(1) (売上) 60 (売掛金) 60

(為替差損) 100 (売掛金) 120

(前払費用) 20

予定レートから直物レートへの修正：(95円-94円)×60千ドル=△60

為替予約

直直差額：(94円-93円)×60千ドル=△60(為替差損)

直先差額：(93円-92円)×60千ドル=△60(為替差損)

次期配分額：60× $\frac{1\text{か月}}{3\text{か月}}$ = 20 (前払費用)

(2) (売上) 1,000 (売掛金) 1,000

(3) 次の3(1)を参照

(4) (破産更生債権等) 6,500 (売掛金) 6,500

— 固定資産 —

売掛金残高：522,670-4,400-60-120-1,000-6,500=510,590

3 貸倒引当金

(1)及び(2) 一般債権及び貸倒懸念債権 (B社債権)

(貸倒引当金繰入額)	16,129	貸倒引当金	16,129
—販売費及び一般管理費—		—流動資産—	
貸倒引当金(流動資産)			

一般債権： $\{受取手形(83,610-8,000)+売掛金(510,590-25,000)\} \times 1\% = 5,612$

貸倒懸念債権： $(売掛金 25,000 + 受取手形 8,000 - 営業保証金 1,500) \times 50\% = 15,750$

合計： $5,612 + 15,750 = 21,362$

貸倒引当金繰入額： $(5,612 + 15,750) - 5,233 (=7,983 - 2,750) = 16,129$

試算表の貸倒引当金(短期)7,983は、営業債権に対する前期末残高とあり、そのうちC社債権に対して2,750設定しているため、一般債権及びB社債権に対する貸倒引当金残高は5,233となる。

そのため、貸倒引当金21,362との差額16,129を繰り入れる。

(3) 破産更生債権等 (C社債権)

(貸倒引当金繰入額)	2,750	貸倒引当金	2,750
—特別損失—		—固定資産—	
貸倒引当金(固定資産)：	(破産更生債権等 6,500 - 営業保証金 1,000) = 5,500		

貸倒引当金繰入額： $5,500 - 2,750 (=5,500 \times 50\%) = 2,750$

C社債権は、破産更生債権等に区分が変更し、それに対する貸倒引当金5,500と計算されるが、前期末において当該債権に対し2,750の貸倒引当金を設定しているため、5,500との差額2,750を繰り入れる。

4 有価証券

<D社株式>

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

当社はD社の議決権を80%所有しているため、D社株式は子会社株式となる。

なお、当期末における純資産額が、取得原価の50%以上下落していないため、減損処理は適用されない。

<E社株式>

(投資有価証券評価損)	4,200	(投資有価証券)	4,200
-------------	-------	----------	-------

当社はE社の議決権を15%所有しているが、他の条件が与えられていないため、E社株式はその他有価証券となる。

減損処理

取得原価 $7,500 \times 50\% \geq$ 期末時価 $3,300 (=55,000円 \times 60株) \therefore$ 減損処理の適用

評価損： $3,300 - 7,500 = \Delta 4,200$

< F社株式 >

(関係会社株式) 2,500 (投資有価証券) 2,500

当社はF社の議決権を8%所有し、緊密な者が議決権を48%所有し、合わせて50%超を所有しており、かつ、取締役5人のうち3人は当社の役員であるため、F社株式は子会社株式となる。

なお、当期末における純資産額が、取得原価の50%以上下落していないため、減損処理は適用されない。

< G社株式 >

(投資有価証券) 32,760 (繰延税金負債) 13,104
 — 固定負債 —
 (その他有価証券評価差額金) 19,656

G社株式はその他有価証券に該当するため時価で評価する。

期末時価 124,500 (=4,150円×30,000株) - 取得原価 91,740 = 32,760 (評価益)

繰延税金負債 : 32,760 × 40% = 13,104

< H社株式 >

(投資有価証券) 2,500 (仮払金) 2,500
 (仮受金) 3,900 (投資有価証券) 4,200
 (投資有価証券売却損) 300

一株当たりの単価 : $\frac{5,900 + 2,500}{20,000 + 10,000} = 280$ 円

売却原価 : 280円 × 15,000株 = 4,200

売却差額 : 3,900 - 4,200 = 300 (売却損)

(繰延税金資産) 270 (投資有価証券) 675
 — 固定資産 —
 (その他有価証券評価差額金) 405

H社株式はその他有価証券に該当するため時価で評価する。

期末時価 3,525 (=235円×15,000株) - 取得原価 4,200 (=280円×15,000株) = 675 (評価損)

繰延税金資産 : 675 × 40% = 270

なお、当期末における時価が、取得原価の50%以上下落していないため、減損処理は適用されない。

< その他有価証券評価差額金前期末残高 >

G社株式 : 前期末時価 87,000 (=2,900円×30,000株) - 取得原価 91,740 = 4,740 (評価損)

H社株式 : 前期末時価 5,400 (=270円×20,000株) - 取得原価 5,900 = 500 (評価損)

合計 : 5,240

その他有価証券評価差額金 : 5,240 × (1 - 40%) = 3,144

5 棚卸資産

(1) (仕 入)	138,450	(繰越商品)	138,450
(研究開発費)	8,850	(仕 入)	129,800
—販売費及び一般管理費—			
(繰越商品)	120,950		

$$1 \text{ 台当たりの取得原価} = \frac{138,450 + 2,705,350}{45 \text{ 台} + 919 \text{ 台}} = @2,950$$

$$\text{研究開発費} : @2,950 \times 3 \text{ 台} = 8,850$$

$$\text{期末棚卸商品} : @2,950 \times (35 \text{ 台} + 6 \text{ 台}) = 120,950$$

なお、商品の払出記帳が出荷時点で行われているため、検収時点に修正する（6台）。

また、当期末における1台当たりの正味売却価額4,105（=4,200-95）が、1台当たりの取得原価2,950より下落していないため、収益性の低下による評価損は計上されない。

売上原価

繰越商品	138,450	研究開発	8,850
		繰越商品	120,950
仕 入	2,705,350	売上原価	2,714,000

6 有形固定資産

(1) (減価償却費)	1,620	(建物減価償却累計額)	1,620
—販売費及び一般管理費—			
(減価償却累計額)	17,820	(建 物)	17,820
減価償却費 : $36,000 \times 0.9 \times 0.05 = 1,620$			

(2)既(減価償却費)	660	(工具器具備品減価償却累計額)	660
—販売費及び一般管理費—			
(工具器具備品減価償却累計額)	1,015	(工 具 器 具 備 品)	1,015
過年度減価償却累計額 : $5,000 \times 0.142 \times \frac{6 \text{ か月}}{12 \text{ か月}} = 355$			

$$\text{減価償却費} : (5,000 - 355) \times 0.142 \approx 660 \text{ (四捨五入)}$$

売(減価償却費)	1,160	(工 具 器 具 備 品)	12,000
—販売費及び一般管理費—			
(工具器具備品減価償却累計額)	7,810		
(有形固定資産除却損)	3,030		

過年度減価償却累計額

$$1 \text{ 年目} : 12,000 \times 0.369 \times \frac{4 \text{ か月}}{12 \text{ か月}} = 1,476$$

$$2 \text{ 年目} : (12,000 - 1,476) \times 0.369 \approx 3,883 \text{ (四捨五入)}$$

$$3 \text{ 年目} : (12,000 - 1,476 - 3,883) \times 0.369 \approx 2,451 \text{ (四捨五入)}$$

$$\text{合 計} : 1,476 + 3,883 + 2,451 = 7,810$$

減価償却費：(12,000-7,810)×0.369× $\frac{9\text{か月}}{12\text{か月}}$ =1,160 (四捨五入)

除却損：12,000-7,810-1,160=3,030

新(工具器具備品)	16,000	(建設仮勘定)	16,000
(減価償却費)	2,952	(工具器具備品減価償却累計額)	2,952
-販売費及び一般管理費-			
(工具器具備品減価償却累計額)	2,952	(工具器具備品)	2,952
減価償却費：16,000×0.369× $\frac{6\text{か月}}{12\text{か月}}$ =2,952			

7 ソフトウェア

会計(ソフトウェア償却費)	7,200	(ソフトウェア)	7,200
-販売費及び一般管理費-			
償却費：27,600× $\frac{12\text{か月}}{5\text{年}×12\text{か月}-14\text{か月}}$ =7,200			
営業(ソフトウェア償却費)	2,700	(ソフトウェア)	2,700
-販売費及び一般管理費-			
償却費：7,200× $\frac{12\text{か月}}{5\text{年}×12\text{か月}-28\text{か月}}$ =2,700			

8 借入金

(借入金)	45,000	(短期借入金)	45,000
(前払費用)	600	(支払利息)	600
未経過利息：45,000×2%× $\frac{8\text{か月}}{12\text{か月}}$ =600			
(借入金)	200,000	(短期借入金)	40,000
		(長期借入金)	160,000
(支払利息)	2,500	(未払費用)	2,500
経過利息：200,000×2.5%× $\frac{6\text{か月}}{12\text{か月}}$ =2,500			

元本 200,000、返済回数は5回となるため、200,000÷5回=40,000 は流動負債に、残り160,000 は固定負債に記載する。

9 従業員賞与引当金

(賞与引当金)	21,500	(販売費及び一般管理費)	21,500
(賞与引当金繰入額)	23,000	(賞与引当金)	23,000
-販売費及び一般管理費-			
賞与引当金：46,000× $\frac{3\text{か月}}{6\text{か月}}$ =23,000			

当期に係る3か月分の計上を行なう。

10 退職給付引当金

(退職給付引当金) 3,370 (仮払金) 3,370

(退職給付費用) 1,900 (退職給付引当金) 1,900

—販売費及び一般管理費—

数理計算上の差異

$$21 \text{ 年度 } 3 \text{ 月期発生} : \triangle 8,800 - \triangle 8,800 \times \frac{1 \text{ 年}}{10 \text{ 年}} = \triangle 7,920$$

$$22 \text{ 年度 } 3 \text{ 月期発生} : 5,700$$

$$\text{過去勤務債務} : 872,800 - 64,300 = 8,500$$

退職給付費用

$$\text{勤務費用} : 2,703$$

$$\text{利息費用} : 1,286$$

$$\text{期待運用収益} : 23,300 \times 3\% = 699$$

数理計算上の差異償却

$$21 \text{ 年度 } 3 \text{ 月期発生} : 7,920 \times \frac{1 \text{ 年}}{10 \text{ 年} - 1 \text{ 年}} = 880$$

$$22 \text{ 年度 } 3 \text{ 月期発生} : 5,700 \times \frac{1 \text{ 年}}{10 \text{ 年}} = 570$$

$$\text{過去勤務債務償却} : 8,500 \times \frac{1 \text{ 年}}{5 \text{ 年}} = 1,700$$

$$\text{合計} : 2,703 + 1,286 - 699 + 880 - 570 - 1,700 = 1,900$$

$$\begin{aligned} \text{期末退職給付引当金} &: \text{期首退職給付引当金 } 47,280 + \text{退職給付費用 } 1,900 - \text{年金掛金 } 3,370 \\ &= 45,810 \end{aligned}$$

退職年金規定改訂後退職給付債務

年金	23,300	債務	64,300
引当金	47,280	数理差異	5,700
数理差異	7,920	過去勤務	8,500

退職給付費用

勤務費用	2,703	運用収益	699
利息費用	1,286	差異償却	570
差異償却	880	過勤償却	1,700
		残高	1,900

11 諸税金

<法人税、住民税及び事業税>

(法人税、住民税及び事業税)	227,000	(法人税等)	27,100
(租税公課)	2,000	(仮払金)	780
—販売費及び一般管理費—			
		(未払法人税等)	201,120

	年税額 192,000 + 37,000 = 229,000		
	中間納付額	源泉徴収税額	確定納付額
法・住・事(末尾)			
227,000	23,000 + 4,100	780	(201,120)
外形(租税公課)	= 27,100		
2,000			
			B/S計上

<消費税等>

(仮受消費税等)	177,340	(仮払消費税等)	140,720
(雑損失)	80	(仮払金)	15,400
		(未払消費税等)	21,300

確定納付税額 : $36,700 - 15,400 = 21,300$

相殺残高 : $177,340 - 140,720 - 15,400 = 21,220$

実際と帳簿の差額 : $21,220 - 21,300 = 80$

確定納付税額より帳簿上の相殺残高の方が小さいため雑損失に振り替える。

12 税効果会計

(法人税等調整額)	32,630	(繰延税金資産(短期))	13,718
		(繰延税金資産(長期))	18,912

(繰延税金資産) 30,598 *1 (法人税等調整額) 50,022

— 流動資産 —

(繰延税金資産) 19,424 *2

— 固定資産 —

*1 貸倒引当金： $(21,362 - 767) \times 40\% = 8,238$ (一般債権及び貸倒懸念債権に対する貸倒引当金繰入限度額767を超えた分は損金不算入)

賞与引当金： $23,000 \times 40\% = 9,200$ (賞与引当金繰入額は損金不算入)

未払事業税： $(37,000 - 4,100) \times 40\% = 13,160$ (未払計上額は損金不算入)

*2 貸倒引当金： $\{5,500 - (6,500 - 1,000) \times 50\% \} \times 40\% = 1,100$ (破産更生債権等に係る損金算入額2,750を超えた分は損金不算入)

退職給付引当金： $45,810 \times 40\% = 18,324$ (退職給付費用は全額損金不算入)

(繰延税金負債)	13,104	(繰延税金資産)	13,104
— 固定負債 —		— 固定資産 —	

		借	方	貸	方
流	動	貸倒引当金	8,238		
		賞与引当金	9,200		
		事業税	13,160		
固	定	其他有価	270	其他有価	13,104
		退職引当金	18,324		
		貸倒引当金	1,100		
		(差額6,590)			
法人税等調整額		32,630		50,022	
		(差額 17,392)			

12 剰余金の処分

(繰越利益剰余金) 52,000 (仮払金) 50,000
(利益準備金) 2,000

配当に伴う準備金の積立は、積立上限額と配当額 $\times\frac{1}{10}$ のいずれか少ない額を積立てる。

配当額 $\times\frac{1}{10}$: $50,000 \times \frac{1}{10} = 5,000$

積立上限額 : 基準資本金額 125,000 $\times 1$ - 準備金額 123,000 $\times 1 = 2,000$

※1 資本金 500,000 $\times\frac{1}{4} = 125,000$

※2 資本準備金 100,000 + 利益準備金 23,000 = 123,000

配当額 $\times\frac{1}{10} = 5,000 > 積立上限額 = 2,000$

∴ 2,000

(繰越利益剰余金) 10,000 (別途積立金) 10,000

その他

<為替差損>

為 替 差 損	
1 (4)	10,000
2 (1)	100
	(10,100)

<販売費及び一般管理費の計算>

販売費及び一般管理費			
T/B	536,069	9 賞 与	21,500
3 貸引繰入	16,129		
5 研究開発	8,850		
6 減価償却	6,392		
7 ソフ償却	9,900	P/L	582,740
9 賞与引当	23,000		
10 退職給付	1,900		
7 租税公課	2,000		

問2

- (1) 投資と株主資本の相殺消去に係る開始仕訳

(資 本 金)	25,000	(関 係 会 社 株 式)	50,000
---------	--------	---------------	--------

(資 本 準 備 金)	25,000		
-------------	--------	--	--

前期末支配獲得時に行った、投資と株主資本の相殺消去仕訳を当期に連結財務諸表を作成するに際して再び行う。

- (2) 前期末棚卸資産に係る未実現利益の調整

(繰 越 利 益 剰 余 金)	3,090	(商 品)	3,090
-----------------	-------	-------	-------

— 期 首 残 高 —			
-------------	--	--	--

(商 品)	3,090	(売 上 原 価)	3,090
-------	-------	-----------	-------

— 繰 越 利 益 剰 余 金 —			
-------------------	--	--	--

$$20,600 \times 15\% = 3,090$$

前期末に計上している未実現利益は当期首において開始仕訳を行うが、当期において実現しているため売上原価の減少を通じ調整する。

- (3) 内部取引の相殺

(売 上)	191,400	(売 上 原 価)	191,400
-------	---------	-----------	---------

連結会社間の取引は、連結上は企業集団の内部取引であるため相殺消去する。

- (4) 債権債務の相殺

(買 掛 金)	16,900	(売 掛 金)	16,900
---------	--------	---------	--------

連結上は企業集団の内部取引から生じた債権債務であるため相殺消去する。

- (5) 当期末棚卸資産に係る未実現利益の消去

(売 上 原 価)	3,760	(商 品)	3,760
-----------	-------	-------	-------

— 繰 越 利 益 剰 余 金 —			
-------------------	--	--	--

$$18,800 \times 20\% = 3,760$$

連結会社間の商品売買は、連結外部に売却されないかぎり実現しない。そのため、期末棚卸品には未実現の利益が付加されたままであるので消去しなければならない。

なお、親会社から子会社に販売された商品が期末に残っている場合、消去する未実現利益はすべて親会社が負担することとなる。(ダウン・ストリーム)

- (6) 各科目の算定

$$\text{売 掛 金} : 161,000 + 36,700 - 16,900 = 180,800$$

$$\text{商 品} : 58,300 + 18,800 - 3,760 = 73,340$$

$$\text{資 本 金} : 600,000 + 25,000 - 25,000 = 600,000$$

$$\text{利益剰余金} : 900,000 + 20,000 - 3,090 + 3,090 - 3,760 = 916,240$$

$$\text{売 上} : 924,000 + 213,600 - 191,400 = 946,200$$

$$\text{売 上 原 価} : 682,000 + 193,200 - 191,400 - 3,090 + 3,760 = 684,470$$