

令和 5 年

公認会計士受験生のための
税理士試験 簿・財受験セミナー

資格の大原

公認会計士講座

税理士試験について

1 試験概要

(1) 目的

税理士試験は、税理士となるのに必要な学識及びその応用能力を有するかどうかを判定することを目的として行われます。

(2) 試験科目

試験は、会計学に属する科目（簿記論及び財務諸表論）の 2 科目と税法に属する科目（所得税法、法人税法、相続税法、消費税法又は酒税法、国税徴収法、住民税又は事業税、固定資産税）のうち受験者の選択する 3 科目（所得税法又は法人税法のいずれか 1 科目は必ず選択しなければなりません。）について行われます。

なお、税理士試験は科目合格制をとっており、受験者は一度に 5 科目を受験する必要はなく、1 科目ずつ受験してもよいことになっています。

(3) 合格

合格基準点は各科目とも満点の 60 パーセントです。

合格科目が会計学に属する科目 2 科目及び税法に属する科目 3 科目の合計 5 科目に達したとき合格者となります。

2 受験資格

令和 5 年度の税理士試験（第 73 回（予定））からは、会計学に属する試験科目（簿記論・財務諸表論）については、受験資格の制限がなくなり、どなたでも受験が可能となります。

税法に属する試験科目（所得税法、法人税法、相続税法、消費税法又は酒税法、国税徴収法、住民税又は事業税、固定資産税）については、学識、資格、職歴といった様々な分野の受験資格を定めており、いずれか一つの要件を満たせば、受験資格を有することになります。詳しくは、国税庁のホームページ等でご確認ください。

3 試験について

(1) 筆記用具について

答案の作成には、必ず**黒又は青インキの筆記具**を使用してください。鉛筆、消せるボールペン等の修正可能な筆記具の使用は認められていません。修正液又は修正テープの使用は認められています。黒又は青インキの筆記具以外のもので記入した答案は採点されません。

なお、問題用紙及び計算用紙に限り、鉛筆、色付ペン及びプラスチック製消しゴムの使用が認められています。ホチキスの持込みは認められていません。

(2) その他の持ち物

電卓は普段の学習で使用しているものをそのまま使っていて構いません（使用基準がありますので、確認をお願い致します。）。

※詳細は、税理士試験受験案内をご確認ください。

簿 記 論

1 はじめに

税理士試験は、どの科目も難度の高い出題となっています。

簿記論についても試験問題のボリュームが多く、また、内容的にも簿記全般の知識について深い理解とその応用力が試されることになり、制限時間内に完答するのは相当なスピードと応用力を兼ね備えていなければなりません。

2 税理士試験簿記論の概要

簿記論の試験は2時間で行われます。例年、大問三問（第一問（25点）及び第二問（25点）は学者試験委員が担当、第三問（50点）は実務家試験委員が担当）の出題がなされ、基本的に計算問題が中心です。出題範囲に関しては以下のように税理士試験受験案内に記されています。

また、合格基準点は満点の60%です。

出題範囲
複式簿記の原理、その記帳・計算及び帳簿組織、商業簿記のほか工業簿記を含む。ただし、原価計算を除く。

※工業簿記に関しては、いわゆる商的工業簿記が出題されます。

3 出題傾向と対策

(1) 出題傾向

① 第一問、第二問の出題傾向

基本論点について多角的に理解を問うような問題や小問構成で多くの論点を問う問題など出題形式は様々です。総合問題形式で出題されることもあります。最近の試験傾向としては、公認会計士試験**短答式試験における財務会計論の計算問題に近い問題**が出題されています。

解答時間の目安は**第一問、第二問それぞれ30分程度**ですが、問題の分量は、計算が早い方でも、ようやく完答できるくらいの量が出題されています。

② 第三問の出題傾向

年によって多少の変動はありますが、実務家試験委員の出題内容は、決算修正から後T/B (F/S、又は損益勘定・残高勘定)を作成させる傾向にあります。その内容には一般的な学習参考書等に記載のない**実務的な内容**が含まれていることもあり、それらに慣れておく必要があります。これが税理士試験第三問の特徴といえるでしょう。また、税法の知識が必要な項目が出題されたこともありますが、それが直接合否に結びつくことはないため、あまり気にする必要はありません。万が一出題されたとしても問題上、処理方法の指示が与えられることもあるため、落ち着いて対処することが大切です。税務に係る出題として、**税効果会計や消費税に関する出題が多い**のも特徴の一つです。

解答時間の目安は**60分程度**ですが、完答は困難です。すべて解答するには1時間以上かかるような問題を解答することもあるため、部分点狙いで取り組むことが求められます。

(2) 対策

合格に必要な**論点は学習済み**です。会計士受験生の皆さんが簿記論に合格するためには、試験形式に慣れること、つまり、**時間の使い方や問題の表現に慣れることが必要**です。特に、現行の公認会計士試験では2時間まるまる計算問題という出題はされていないので、2時間という時間をどう使うのかが、合否を決めると言ってもよいでしょう。

4 簿記論合格に必要なこととは

(1) 難関試験と心得よ！

税理士試験は完全なる科目合格制を採用しています。そのため、税理士試験の受験生には複数科目を同時に学習している方もいらっしゃいますが、**1科目に絞って1年間学習している方もいらっしゃいます。**ですから、**各科目の合格者は相当レベルが高い**と考えてください。公認会計士試験は会計系資格試験の最高峰であることは疑いのない事実ですが、科目単位で考えると税理士試験の簿記論は、簿記に関する各種資格試験の中でも最高峰の位置にあるといえます。油断は禁物です。

(2) 時間配分に注意しよう！

先にも触れましたとおり、制限時間は2時間となりますが、大問三問構成であるが故に時間配分に注意が必要です。公認会計士受験生の皆さんも計算問題は数多く練習されていると思いますが、2時間の**大問三問構成の計算問題はほとんど解いた経験がない**と思います。ましてや、税理士試験のような国家試験で、量・内容ともに相当ハイレベルな問題ということであれば尚更です。時間配分は、一般的に、**第一問と第二問をそれぞれ30分、第三問を60分**で解答します。

(3) 簡単なおとこを確実に！三問満遍なく点を稼ぐ!!

これは公認会計士試験と同じです。極端に点数が低い問題があると合格は厳しいものとなります。よって三問ともに全受験生の平均点以上を稼がなければなりません。時間配分に気をつけながら（ある問題に極端に時間を割くのは禁物です。）、自分が解答できと思った箇所を正確に解答していきましょう。公認会計士試験も同じですが、税理士試験でも正確性が要求されます。

以下に、過去5年間の合格率を示します。

	平成30年度	令和元年度	令和2年度	令和3年度	令和4年度
受 験 者 数	11,941	11,784	10,757	11,166	12,888
合 格 者 数	1,770	2,052	2,429	1,841	2,965
合 格 率	14.8%	17.4%	22.6%	16.5%	23.0%

＜参考＞ 令和4年度本試験（抜粋）

〔第一問〕 — 25点—

問1 次の【資料1】～【資料3】に基づき、以下の(1)～(3)の問に答えなさい。

(解答上の留意事項)

- 1 【資料1】～【資料3】から判明すること以外は考慮する必要はない。
- 2 【資料1】及び【資料2】の()については各自推定すること。
- 3 総勘定元帳の諸勘定は、便宜上、千円単位で表示しており、千円未満の端数はない。
- 4 利息の計算は、月割りとする。

【資料1】 キャッシュ・フロー計算書(直接法)

キャッシュ・フロー計算書

自 X1 年 4 月 1 日 至 X2 年 3 月 31 日 (単位：千円)

営業活動によるキャッシュ・フロー	
営業収入	1,100,750
商品の仕入れによる支出	△ 667,000
人件費の支出	△ 276,200
その他の営業支出	<u>△ 68,000</u>
小計	89,550
利息の受取額	2,400
利息の支払額	△ 2,500
法人税等の支払額	<u>△ 22,700</u>
営業活動によるキャッシュ・フロー	66,750
投資活動によるキャッシュ・フロー	
有価証券の取得による支出	△ 12,500
有価証券の売却による収入	11,550
有形固定資産の取得による支出	△ 84,000
有形固定資産の売却による収入	<u>25,000</u>
投資活動によるキャッシュ・フロー	△ 59,950
財務活動によるキャッシュ・フロー	
借入れによる収入	18,000
借入金の返済による支出	△ 20,000
株式の発行による収入	60,000
配当金の支払額	()
財務活動によるキャッシュ・フロー	()
現金及び現金同等物の増減額	()
現金及び現金同等物の期首残高	()
現金及び現金同等物の期末残高	<u>()</u>

【資料2】 総勘定元帳(一部)

開始残高			
支払手形	78,000	現金預金	158,000
買掛金	236,000	受取手形	64,000
未払利息	250	売掛金	296,000
未払法人税等	11,700	有価証券	15,000
借入金	45,000	繰越商品	240,000
退職給付引当金	23,000	前払営業費	2,000
貸倒引当金	9,000	未収利息	400
減価償却累計額	115,000	建物	250,000
資本金	400,000	貸付金	60,000
資本準備金	40,000	繰延税金資産	3,600
利益準備金	24,000		
別途積立金	50,000		
繰越利益剰余金	57,050		
	1,089,000		1,089,000

損益			
仕入 (①)		売上 (⑧)	
商品評価損	6,000	受取利息 (⑨)	
給料	275,000	有価証券売却益	1,750
退職給付費用 (②)		法人税等調整額 ()	
減価償却費 (③)			
貸倒引当金繰入額	5,100		
その他の営業費 ()			
支払利息 (④)			
手形売却損	250		
有価証券評価損 (⑤)			
固定資産売却損 (⑥)			
法人税等 (⑦)			
繰越利益剰余金	52,750		
	()		()

閉鎖残高			
現金預金	182,800	支払手形	76,000
受取手形	49,000	買掛金	259,000
売掛金	315,000	未払金	126,000
有価証券	17,500	未払利息 (⑩)	
繰越商品	254,000	未払法人税等	13,800
前払営業費	1,700	借入金	43,000
未収利息 ()		退職給付引当金	25,100
建物 ()		貸倒引当金	9,100
貸付金	60,000	減価償却累計額 (⑪)	
繰延税金資産	4,900	資本金	450,000
		資本準備金 (⑫)	
		利益準備金	28,000
		別途積立金	55,000
		繰越利益剰余金 (⑬)	
	()		()

【資料3】 その他の事項

- 1 商品売買取引は、全て掛けで行っている。
- 2 当期中、売掛金の支払として、約束手形 217,000 千円の裏書譲渡を受けた。
- 3 当期中、売掛金の支払として受け取っていた約束手形 20,000 千円を取引銀行で割り引き、手取金は当座預金に預け入れた。キャッシュ・フロー計算書では手取額を収入として計上している。
- 4 期首の売掛金の一部が貸し倒れた。金額は各自推定すること。
- 5 当期中、買掛金の支払として、約束手形 186,000 千円を振り出した。
- 6 当期中、買掛金の支払として振り出していた約束手形 188,000 千円が、当座預金で決済された。
- 7 退職一時金 1,150 千円と年金掛金 50 千円を当座預金からの口座振替で支払った。
- 8 当期中、剰余金の処分を行った。それ以外に株主資本間の振替はない。
- 9 X1 年 12 月 1 日、建物 C (取得原価：各自推定、残存価額：0 円、耐用年数：50 年、償却方法：定額法)を取得し、代金の一部は小切手を振り出して支払い、残額 126,000 千円は X2 年度に支払うこととした。
- 10 X1 年 12 月 30 日、建物 A (取得原価：100,000 千円、残存価額：0 円、耐用年数：50 年、償却方法：定額法、使用期間：35 年 9 か月)を売却処分し、代金は当座預金に預け入れた。
- 11 建物 B (取得原価：150,000 千円、残存価額：0 円、耐用年数：50 年、償却方法：定額法)は、当期末までに 16 年間使用している。
- 12 貸付金は、利払日が 7 月及び翌年 1 月末日の年 2 回後払いで貸し付けたもので、X2 年 2 月以降、金利を年 0.5%上げている。
- 13 前払費用は、全てその他の営業費に関するものである。
- 14 借入金 20,000 千円(利率：年 5 %、利払日：6 月及び 12 月末の後払い)を 12 月末に返済し、利息とともに当座預金からの口座振替により支払った。
- 15 X2 年 2 月 1 日、資金を借り入れ(利率：年 5 %、利払日：7 月及び翌年 1 月末の後払い、借入額：各自推定)、当座預金に預け入れた。
- 16 前期末から、25,000 千円を借り入れている(利率：各自推定、利払日：9 月及び翌年 3 月末の後払い)。

- (1) 開始手続及び決算手続において、【資料 2】の諸勘定を使用する方法を何と呼ぶか答えなさい。
- (2) 次に示すのは、上記(1)の方法に基づく期首から期末までの消耗品に関する一連の仕訳である。これらの仕訳が行われる順序を、①→③→②……のように、番号を矢印でつないで示しなさい。なお、XXは金額を意味しており、消耗品に関する勘定以外は記載していない。本問は簿記一巡の手続に関する問であり、上記【資料 1】～【資料 3】の勘定科目及び金額との関係はない。

- | | | | | |
|---|----------|----|----------|----|
| ① | (借)損 益 | XX | (貸)消耗品費 | XX |
| ② | (借)消 耗 品 | XX | (貸)消耗品費 | XX |
| ③ | (借)消 耗 品 | XX | (貸)開始残高 | XX |
| ④ | (借)消耗品費 | XX | (貸)当座預金 | XX |
| ⑤ | (借)閉鎖残高 | XX | (貸)消 耗 品 | XX |
| ⑥ | (借)消耗品費 | XX | (貸)消 耗 品 | XX |

- (3) 【資料 2】の(①)～(⑬)に入る金額を答えなさい。なお、解答金額は千円単位で記入し、3桁ごとにカンマで区切ること。この方法によって解答していない場合には正解としない。

〔第二問〕 ― 25 点―

問 1 次の【資料 1】～【資料 3】に基づき、以下の(1)～(4)の間に答えなさい。金額は全て千円単位とし、計算過程で千円未満の端数が出た場合は、計算の都度、その端数を四捨五入すること。仕訳の中にある()の金額は各自推定し、解答金額は 3 桁ごとにカンマで区切ること。この方法によって解答していない場合には正解としない。

【資料 1】

- 1 当社は A 工場、B 工場及び C 工場の 3 つの工場を所有し、それぞれで異なる製品を製造している。また、工場で製造する全ての製品の開発を行うため、研究施設を所有している。
- 2 工場ごとに資産グルーピングを行い、グルーピング後の帳簿価額は、【資料 2】にあるとおりである。
- 3 A 工場及び B 工場が製造する製品の売上げが激しく落ち込み、減損の兆候が見られる。また研究施設についても減損の兆候が見られる。
- 4 当社は、共用資産について、より大きな単位でのグルーピングを行う方法を採用している。
- 5 減損損失の配分は、帳簿価額を基準として比例配分する。
- 6 減損損失配分後の帳簿価額は、回収可能価額を下回らないものとする。

【資料 2】

各資産グループの帳簿価額、割引前将来キャッシュ・フロー及び回収可能価額は、以下のとおりである。なお、「N/A」は不明であることを示している。

(単位：千円)

資産グループ	A 工場	B 工場	C 工場	研究施設
帳簿価額	487,500	282,500	204,000	243,750
割引前将来キャッシュ・フロー	298,000	395,100	N/A	N/A
回収可能価額	266,500	N/A	N/A	N/A

【資料 3】

資産グループ全体の割引前将来キャッシュ・フロー及び回収可能価額は、以下のとおり見積もられている。

(単位：千円)

資産グループ全体の割引前将来キャッシュ・フロー	956,000
資産グループ全体の回収可能価額	910,000

- (1) 各工場について減損処理の必要の有無を調べ、減損処理の必要がある場合は、減損損失額を算定しなさい。なお、減損処理の必要が無い場合は減損損失額として「0」を記入しなさい。

工場名	減損損失額	
A 工場	①	千円
B 工場	②	千円
C 工場	③	千円

- (2) 共用資産を含む「より大きな単位」での減損処理の必要の有無を調べ、必要がある場合は、全体の減損損失額を算定しなさい。なお、減損処理の必要が無い場合は減損損失額として「0」を記入しなさい。

減損損失額	④	千円
-------	---	----

- (3) 研究施設の正味売却価額が 216,000 千円である時、研究施設の減損損失の超過額の有無を調べ、減損損失の超過額がある場合はその額を算定しなさい。なお、減損処理の必要が無い場合は減損損失の超過額として「0」を記入しなさい。

減損損失の超過額	⑤	千円
----------	---	----

- (4) この減損損失について仕訳をしなさい。

(単位：千円)

借 方		貸 方	
勘 定 科 目	金 額	勘 定 科 目	金 額
減 損 損 失	(⑥)	A 工 場	()
		B 工 場	(⑦)
		C 工 場	(⑧)
		研 究 施 設	(⑨)

〔第三問〕 ― 50 点 ―

甲株式会社(以下「甲社」という。)は、建設業及び不動産賃貸業を営んでいる。甲社の X4 年度(自 X4 年 4 月 1 日 至 X5 年 3 月 31 日)における次の【資料 1】決算整理前残高試算表、【資料 2】決算整理事項等に基づき、【資料 3】決算整理後残高試算表の①から⑳までの金額を答えなさい。

(解答上の留意事項)

- 1 【資料 1】～【資料 3】の()に該当する金額は、各自推定すること。
- 2 解答金額は、3 桁ごとにカンマで区切り、解答金額がマイナスとなる場合には、金額の前に「△」を付すこと。この方法によって解答していない場合には正解としない。
- 3 金額計算において、1 円未満の端数が生じる場合、計算の都度、その端数を切り捨てること。
- 4 解答金額が「0」となる場合には、「0」と記載すること。

(問題の前提条件)

- 1 問題文に指示のない限り、企業会計基準等に示された原則的な会計処理によるものとする。
- 2 日数の計算は、全て月割計算とし、1 ヶ月未満は切り上げて 1 ヶ月として計算する。
- 3 消費税及び地方消費税(以下「消費税等」という。)の会計処理については税抜方式を採用しており、(税込み)と記載されている項目についてのみ税率 10%で税額計算を行うものとする。
- 4 税効果会計については、適用する旨の記載のある項目についてのみ適用するものとする。なお、繰延税金資産の回収可能性及び繰延税金負債の支払可能性に問題はなく、法定実効税率は前期以前より変更はなく当期も 30 %とする。また、繰延税金資産と繰延税金負債は相殺せずに解答すること。
- 5 法人税額及び法人税等調整額の合計額は、税引前当期純利益に法定実効税率を乗じて算出した金額とし、法人税等の金額は逆算で計算する。未払法人税等は中間納付額(決算整理前残高試算表の法人税等中間納付額勘定に計上)を控除して計上する。
- 6 甲社は、建設部門、不動産賃貸部門及び本社部門があり、建設部門では受注した工事に関する業務、不動産賃貸部門では不動産賃貸に関する業務、本社部門では現預金や債権の管理、余剰資金の運用並びに営業活動等を含む建設部門及び不動産賃貸部門の業務以外の業務全般を行っている。

【資料1】 決算整理前残高試算表

(単位：円)

借 方		貸 方	
勘 定 科 目	金 額	勘 定 科 目	金 額
現 金	400,000	買 掛 金	30,590,646
当 座 預 金	11,100,530	前 受 賃 貸 収 入	2,000,000
普 通 預 金	64,069,075	仮 受 消 費 税 等	18,070,000
短 期 貸 付 金	12,600,000	仮 受 金	()
契 約 資 産	50,000,000	契 約 負 債	100,000,000
仮 払 消 費 税 等	34,000,000	預 り 保 証 金	11,000,000
仮 払 金	99,350,000	長 期 借 入 金	32,270,000
材 料	3,880,080	貸 倒 引 当 金	2,500,000
備 品 C	15,000,000	賞 与 引 当 金	1,500,000
土 地	35,000,000	退 職 給 付 引 当 金	21,700,000
長 期 貸 付 金	1,000,000	そ の 他 の 負 債	77,877,500
投 資 有 価 証 券	16,000,000	備品C減価償却累計額	()
繰 延 税 金 資 産	6,300,000	その他の資産減価償却累計額	50,000,000
そ の 他 の 固 定 資 産	220,295,721	資 本 金	380,000,000
材 料 費	145,660,000	資 本 準 備 金	40,000,000
労 務 費	80,000,000	利 益 準 備 金	()
外 注 加 工 費	()	繰 越 利 益 剰 余 金	77,156,600
経 費	64,260,000	不 動 産 賃 貸 収 入	142,463,500
不 動 産 賃 貸 原 価	47,620,560	受 取 利 息	210,008
給 与 手 当	43,215,121	雑 収 入	17,707,760
賞 与	2,900,000		
販 売 費	14,215,925		
支 払 リ ー ス 料	3,000,000		
支 払 利 息	1,063,002		
消費税等中間納付額	1,496,000		
法人税等中間納付額	5,000,000		
合 計	()	合 計	()

【資料 2】 決算整理事項等

1 建設部門

(1) 工事 A

X4 年 12 月 1 日に、工事 A に係る工事契約を締結した。この工事は、履行義務の充足に係る進捗度を合理的に見積もることができる。この工事における工事収益総額は、450,000,000 円であり、施工者である甲社の工事原価総額の当初見積額は、300,000,000 円である。また、工事施工にあたり、100,000,000 円を収受し、契約負債勘定に計上しており、工事代金の残額は、完成・引渡しの際に一括して受け取るになっている。

工事 A の完成は X6 年度中の予定であり、履行義務の充足に係る進捗度の見積りにはコストに基づくインプット法を使用するものとする。なお、X4 年度の実際の工事原価及び X5 年度以降の工事原価の見積りは次のとおりであった（(3)、(4)及び 4(1)を除く）。

（単位：円）

	X4 年度	X5 年度以降
材料費	26,540,000	80,000,000
労務費	20,000,000	70,000,000
外注加工費	21,460,000	40,000,000
経 費	7,565,000	()
合 計	75,565,000	()

(2) 工事 B

X3 年 10 月 1 日に、工事 B に係る工事契約を締結している。この工事は、履行義務の充足に係る進捗度を合理的に見積もることができる。この工事における工事収益総額は、550,000,000 円であり、工事原価総額の X3 年度における見積額は、500,000,000 円であった。また、この工事代金は完成・引渡しの際に一括して受け取るになっている。

工事 B の完成は X5 年度中の予定であり、履行義務の充足に係る進捗度の見積りにはコストに基づくインプット法を使用するものとする。なお、X3 年度及び X4 年度の実際の工事原価並びに X5 年度の工事原価の見積りは次のとおりであった（(4)及び 4(1)を除く）。また、材料費や労務費の高騰により工事原価総額の見積額は 600,000,000 円に増加すると見積りを変更しているが、工事契約金額の見直しは行われていない。これにより生じる工事損失の見積りには税効果会計を適用する。

(単位：円)

	X3 年度	X4 年度	X5 年度
材料費	69,123,000	119,120,000	50,000,000
労務費	40,315,000	60,000,000	40,000,000
外注加工費	30,620,000	72,880,000	20,000,000
経 費	29,942,000	56,695,000	()
合 計	170,000,000	308,695,000	()

(3) 材料に関する事項

工事Aに係る材料の期首棚卸高は1,500,000円であり、期末棚卸高は2,500,000円であるが、会計処理が未処理である。なお、工事Bの材料費は当期消費高で示されているものとする。

(4) 経費に関する事項

備品Cに係る減価償却費(4(1)参照)のうち建設部門に係るものは、当期に発生した労務費の比率で按分して経費に計上する。

2 不動産賃貸部門

不動産賃貸部門では、甲社所有の複数の建物を部屋毎に居住用に賃貸しており、翌月分の賃貸料を当月末までに受け取る契約としている。なお、前期末における前受分2,000,000円及び当期末における前受分2,500,000円があり、当期末において期限の到来している当期分の賃貸料の未収分1,000,000円があるが、それぞれ未処理である。

また、X4年7月1日の新規契約時に受け取った預り保証金420,000円があるが、入金時に仮受金として計上したままとなっている。なお、この預り保証金のうち、50%は退去時に返還されない契約となっており、返還されない部分の金額は5年間(月割で計算)で収益計上(不動産賃貸収入勘定で計上)する。これ以外の預り保証金は適正に処理されているものとする。

3 本社部門

(1) 現金

決算整理に当たって、X5年3月31日時点の残高について金庫を実査したところ、312,000円であった。差額の調査を行ったところ、次の事実が判明した。

イ 外注費の未払分100,000円を現金で支払ったにもかかわらず、10,000円と記入していたことが見つかった。

ロ 仮払金のうち50,000円は、本社部門の担当者に対してX5年3月20日の出張の概算経費として支払われたものであるが、X5年3月30日に出張から帰社していた。その内訳は旅費(販売費勘定で計上)44,000円(税込み)となっており、期末までに差額は現金で戻されていたが、会計処理が未処理であった。

ハ 上記の処理後の差額は、原因が判明しないため、雑収入勘定又は雑損失勘定で計上する。

・・・(略)・・・

【資料 3】 決算整理後残高試算表

(単位：円)

借 方		貸 方	
勘 定 科 目	金 額	勘 定 科 目	金 額
現 金	(①)	買 掛 金	(②⑤)
当 座 預 金	(②)	未 払 金	(②⑥)
普 通 預 金	64,069,075	未 払 法 人 税 等	()
短 期 貸 付 金	(③)	前 受 賃 貸 収 入	()
未 収 入 金	(④)	契 約 負 債	(②⑦)
未 収 消 費 税 等	17,000,000	預 り 保 証 金	(②⑧)
契 約 資 産	(⑤)	リ ー ス 債 務	(②⑨)
材 料	(⑥)	長 期 借 入 金	32,270,000
備 品 C	15,000,000	貸 倒 引 当 金	()
建 物 D	()	賞 与 引 当 金	()
ソ フ ト ウ ェ ア	(⑦)	退 職 給 付 引 当 金	()
土 地	35,000,000	工 事 損 失 引 当 金	(③⑩)
長 期 貸 付 金	1,000,000	繰 延 税 金 負 債	(③⑪)
投資有価証券(その他有価証券)	(⑧)	そ の 他 の 負 債	77,877,500
投資有価証券(子会社株式)	()	備 品 C 減 価 償 却 累 計 額	()
繰 延 税 金 資 産	(⑨)	建 物 D 減 価 償 却 累 計 額	(③⑫)
そ の 他 の 固 定 資 産	220,295,721	その他の固定資産減価償却累計額	50,000,000
工 事 原 価 (材 料 費)	(⑩)	資 本 金	380,000,000
工 事 原 価 (労 務 費)	()	資 本 準 備 金	40,000,000
工 事 原 価 (外 注 加 工 費)	(⑪)	利 益 準 備 金	(③⑬)
工 事 原 価 (経 費)	(⑫)	圧 縮 積 立 金	(③⑭)
工事原価(工事損失引当金繰入)	()	繰 越 利 益 剰 余 金	()
不 動 産 賃 貸 原 価	(⑬)	完 成 工 事 高	(③⑮)
給 与 手 当	()	不 動 産 賃 貸 収 入	(③⑯)
賞 与	()	受 取 利 息	210,008
賞 与 引 当 金 繰 入	(⑭)	雑 収 入	()
退 職 給 付 費 用	(⑮)	国 庫 補 助 金 収 入	(③⑰)
減 価 償 却 費 (備 品 C)	(⑯)	貸 倒 引 当 金 戻 入	(③⑱)
減 価 償 却 費 (ソ フ ト ウ ェ ア)	()		
販 売 費	(⑰)		
貸倒引当金繰入(一般債権)	(⑱)		

財 務 諸 表 論

1 はじめに

税理士試験の財務諸表論は理論問題だけではなく、計算問題も出題されます。

理論については、公認会計士試験の学習内容で対処できますが、計算については、公認会計士試験の受験対策では詳しく学習していない「会社法（会社計算規則）」に基づく計算書類の作成（総合問題）が中心となるため、その対策が必要となります。

2 税理士試験財務諸表論の概要

財務諸表論の試験は、制限時間 2 時間、三問形式（第一問及び第二問は理論問題、第三問は計算問題）、配点は第一問及び第二問は各 25 点・第三問は 50 点（合格基準点は満点の 60%）となります。また、国税庁発表による出題範囲等は次のとおりとなっています。

出 題 範 囲
会計原理、企業会計原則、企業会計の諸基準、会社法中計算等に関する規定、会社計算規則（ただし、特定の事業を行う会社についての特例を除く。）、財務諸表等の用語・様式及び作成方法に関する規則、連結財務諸表の用語・様式及び作成方法に関する規則

（注）適用法令等の基準日は、令和 5 年度（第 73 回）税理士試験受験案内をご確認ください。

【参考】過去 5 年間の合格率

	平成30年度	令和元年度	令和2年度	令和3年度	令和4年度
受験者数	8,817	9,268	8,568	9,198	10,118
合格者数	1,179	1,753	1,630	2,196	1,502
合格率	13.4%	18.9%	19.0%	23.9%	14.8%

3 出題傾向と対策＜理論編＞

(1) 出題内容

①基本項目の出題

税理士試験の財務諸表論の理論問題は、財務諸表論の目的や本質に関連するような会計学上の重要な論点及び基本的な個別論点からの出題が非常に多く、これらは学習上も避けては通れません。具体的には、損益計算の諸原則、資産に係る評価基準と費用配分、金融資産、繰延資産と引当金等の項目があてはまります。国家試験である税理士試験を考えた場合に、税理士として基本的な会計理論が習得できているかを試す出題がされているとも考えられます。

また、企業会計原則、会計基準、意見書等の文章穴埋めからはじまる問題も多く、最低限の知識の習得ができていないか判定する出題がされているともいえます。

②複数の項目に関連する出題

近年の本試験においては、「引当金と偶発債務の関係について保証債務を例に」述べていく問や、「固定資産の減損に係る会計基準における減損処理の考え方と棚卸資産の評価に低価基準が適用される根拠との結びつき」を解答させるような出題があります。

このような問題を正解するためには、「理解」が必要です。この「理解」とは、「ある項目の意味や用語としての使い方、項目同士の相互のつながり、対比などを頭の中で正しくつかんでいること」であり、具体的には、問題文を読んで問われていること、解答すべき内容、逆に解答してはいけない内容を把握することが必要となります。

③新規の会計基準からの出題

財務諸表論の試験範囲はある程度限られており、基本的な項目は出題され尽くしているため、例えば、研究開発・ソフトウェア、金融資産、棚卸資産、純資産会計、企業結合会計、ストック・オプション、資産除去債務、会計上の変更、包括利益の表示、収益認識などのように、近年において新設・改正された会計基準からの出題も多くみられます。

(2) 出題形式

公認会計士試験（論文式）の問題と比較すると、税理士試験の理論問題は、一設問当たりの解答量は少なく、コンパクトな解答が求められています。また、規定の穴埋め問題等も出題されています。

(3) 対策

上記に示すとおり出題形式の面では公認会計士試験と相違する部分がありますが、出題される項目自体は公認会計士試験と大きな相違はありません。したがって、理論問題の対策は、公認会計士講座の財務会計論（理論）テキストを復習すれば充分といえます。

【最近3年間の出題内容】

	第一問	第二問
第70回	【包括利益】 ・ 包括利益、その他の包括利益の定義 ・ 包括利益による情報(5肢1択) ・ 貸借対照表との連携 ・ その他の包括利益の内訳項目(5肢1択) ・ 組替調整の必要性 ・ 包括利益と純利益の関係	【財務諸表の構成要素、資産除去債務】 1 財務諸表の構成要素 ・ 資産、負債の定義 ・ オペレーティング・リース取引に係るリース物件が資産の定義を充たすか 2 資産除去債務 ・ 減価償却方式、引当金方式、資産負債の両建処理による数値算定 ・ 資産負債の両建処理の特徴
第71回	【会計上の見積り】 ・ 財務諸表上での認識対象等(5肢1択) ・ 会計上の見積りの開示情報等(5肢1択) ・ 引当金の計上要件等 ・ 修繕引当金が負債に該当しない理由 ・ 固定資産の減損損失の認識、測定 ・ 事業用固定資産に減損損失の認識が求められる理由	【収益・費用の認識・測定、為替予約】 1 収益・費用の認識と測定 ・ P/Lに記載する収益と費用の範囲 ・ 一致の原則に関する文章の穴埋め ・ 費用の期間帰属決定に必要な原則(基準) 2 為替予約(独立処理と振当処理) ・ 仕入、買掛金、為替差損益の金額(6肢1択) ・ 費用額(仕入高)の測定 ・ 一致の原則との関係
第72回	【収益認識】 ・ 規定の穴埋め ・ 履行義務の充足による収益の認識 ・ 収益認識の5つのステップ ・ 契約の定義、識別要件 ・ 一定の期間にわたり充足される履行義務 ・ 履行義務の充足に係る進捗度 ・ 原価回収基準の利点	【減価償却、資産除去債務】 1 減価償却 ・ 規定の穴埋め ・ 総合償却の名称、償却額・減価償却累計額の算定、除却損益の取扱い 2 資産除去債務 ・ 減価償却累計額、資産除去債務のB/S価額の算定 ・ 利息費用の取扱い、その理由 ・ C/F計算書の表示

4 出題傾向と対策＜計算編＞

(1) 出題内容

税理士試験の財務諸表論の計算問題は、株主総会提出用の正式な計算書類（貸借対照表・損益計算書等）の作成が中心に出題されます。したがって、金額が正しく求められても、法令（会社計算規則等）に従った正式な表示方法（表示区分や表示科目）で解答しなければ正解とは認められません。このように、公認会計士試験の計算問題と比較すると、「表示」が重視されるという特徴があります。しかし、計算書類作成のために必要な決算整理仕訳等の個々の処理は、公認会計士試験の計算で学習している内容と基本的に同じです。

①毎年のように出題されている項目

項 目	主 な 内 容
現金預金	当座借越、未渡小切手、未取付小切手、長期性預金
金銭債権債務	流動・固定の分類、貸倒懸念債権及び破産更生債権等、関係会社に対するもの、営業外の手形
貸倒引当金	一般債権、貸倒懸念債権、破産更生債権等
有価証券	その他有価証券、子会社株式及び関連会社株式の評価、売却
棚卸資産	減耗・評価損、払出処理未済、他勘定振替、返品、廃棄、貯蔵品
売上・仕入控除	値引・割戻
有形固定資産	減価償却の一部未了、減損処理
研究開発費等	研究開発費、ソフトウェア
退職給付引当金	勤務費用及び利息費用、期待運用収益相当額、年金掛金拠出額、一時金支払額、年金からの給付支払額、数理計算上の差異、簡便法
その他の引当金	賞与引当金
株主資本等項目	その他有価証券評価差額金、自己株式
剰余金の配当等	繰越利益剰余金を原資とした配当及び準備金の積立、任意積立金の処理
経過勘定項目	前払費用、長期前払費用、未払費用、未収収益
諸税金	法人税、住民税及び事業税、消費税
税効果会計	減価償却超過額、引当金繰入超過額、未払事業税、その他有価証券の評価差額、交際費(永久差異)
評価勘定	貸倒引当金：一括控除方式 減価償却累計額：一括注記方式
注記事項	取締役等に対する金銭債権債務、関係会社に対する金銭債権債務、担保資産、減価償却累計額、関係会社との取引高

②その他出題の可能性が高いといえる項目

項 目	主 な 内 容
製造業	製造原価の明細(報告書)、仕掛品評価
固定資産	除却・売却、資産除去債務、リース資産の処理及び表示、建設仮勘定
繰延資産等	株式交付費、社債発行費、開発費(支出時の費用処理を含む)
その他の引当金	役員退職慰労引当金
株主資本等項目	自己株式の処分・消却、準備金の減少、合併(企業結合)
剰余金の配当等	その他資本剰余金を原資とした配当
新株予約権等	新株予約権、新株予約権付社債
外貨建項目	外貨建有価証券、為替予約
諸税金	源泉所得税、外形基準による事業税、法人税等追徴税額
注記事項	会計方針(その変更を含む)、後発事象、一株当たり情報、 税効果会計(評価性引当額含む)
規定等の穴埋め	会計基準等
その他	株主資本等変動計算書、キャッシュ・フロー計算書、分配可能額の計算

(2) 出題形式

① 準拠法令

ほとんどが「会社法及び会社計算規則」に基づくものとなっています。

② 業種

商品販売業をもとにした出題が多く、製造業の出題は約3割となっています。

③ 作成計算書類など

貸借対照表と損益計算書を同時に作成する総合問題に加えて、個別問題も出題されることが多いです。総合問題は近年の改正・新設項目に関する内容が組み込まれており、個別問題は販売費および一般管理費の明細や株主資本等変動計算書、注記事項が出題されています。なお、公認会計士試験の計算問題と比較してボリュームが多いといえます。

(3) 対策

税理士試験では、株主総会提出用の正式な計算書類の作成が出題されるため、「会社計算規則」に従った表示上のルールや注記事項に関する知識を補充するとともに、総合問題演習を行うことにより税理士試験の試験形式に慣れることが必要となります。また、財務諸表論の計算では「表示」が重視されるということを念頭におき、公認会計士講座の財務会計論(計算)テキストを復習する際に、貸借対照表の表示・損益計算書の表示という部分も確認するようにしてください。

5 財務諸表論の合格に必要なことは

(1) 時間配分に気をつけること！

実際の本試験を想定した場合、**2 時間で理論・計算の解答を作成していかなければなりません**から、時間配分が重要になります。理論・計算にどれぐらいの時間を配分するかという戦略は、本試験で合格するための最も大事な要素の一つです。理論から解くか計算から解くかは、自分のやりやすい方法でよいと思いますが、下記の手順に従って、解くことをお勧めします。

①理論・計算について問題・答案用紙の全体像を確認し、ボリューム・出題項目・難易度などを簡単に把握する。

②大まかな時間配分、解答手順を考えてから、実際の解答に入る。

ボリューム・難易度は年によってまちまちです。**標準的な時間配分は理論 40～50 分、計算 70～80 分**ですが、理論の難易度や計算のボリュームによって臨機応変に対処してください。

(2) 理論は基本・重要論点を書けるようにすること！

税理士試験の理論問題は、記述式が中心です。また、公認会計士試験（論文式試験）と異なり、法令基準集の配付はなく、**法令基準集を参照して解答することはできません**。したがって、会計基準の規定を含め、**基本・重要論点は実際に書けるように復習・暗記**しなければなりません。

(3) 計算は出題形式とボリュームに慣れること！

税理士試験の計算問題は、公認会計士試験の計算問題よりもボリュームが多いため、公認会計士受験生が税理士試験の財務諸表論に合格するためのポイントは、計算問題をいかに効率よく解答するかにあります。そのためには、**税理士試験対策用の計算問題を解き、ボリュームの多さや出題形式に慣れる**必要があります。

税理士試験では、すべての資料を完璧に解答することは困難です。難しい資料は飛ばしても構いませんので、**比較的簡単な資料を素早く正確に解答して得点を積み重ねていけば合格点に届く**はずです。

< 公認会計士受験生のための税理士簿財受験コースについて >

資格の大原では、税理士試験の簿記論・財務諸表論の合格を目指す公認会計士受験生のために、公認会計士の受験対策では詳しく学習していない表示上のルールや答案作成上のテクニックなどを紹介するプレレクチャー（インプット）と、全国統一公開模擬試験を含む直前対策期の模擬試験（アウトプット）をセットにした「公認会計士受験生のための税理士簿財受験コース」をご用意しております。

詳細につきましては「資格の大原」各校までお問い合わせください。

<参考> 令和4年度本試験(抜粋)

〔第二問〕 — 25 点—

問1 次の文章は、「企業会計原則」及び「企業会計原則と関係諸法令との調整に関する連続意見書(以下『連続意見書』という。) 第三有形固定資産の減価償却について」から引用したものである。これに基づき、以下の(1)~(3)の問に答えなさい。なお、括弧内の用語は各自推定すること。

企業会計原則 第三貸借対照表原則・五

貸借対照表に記載する資産の価額は、原則として、当該資産の取得原価を基礎として計上しなければならない。

資産の取得原価は、資産の種類に応じた費用配分の原則によって、各事業年度に配分しなければならない。有形固定資産は、当該資産の 期間 にわたり、定額法、定率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、…(省略)

連続意見書 第三有形固定資産の減価償却について 第一・十

() 償却は、原則として、個々の資産単位について個別的に減価償却計算および記帳を行なう方法である。…(省略)

償却には2種の方法がある。その1つは、耐用年数を異にする多数の異種資産につき平均耐用年数を用いて一括的に減価償却計算および記帳を行なう方法[㉠]であり、いま1つは、耐用年数の等しい同種資産又は、耐用年数は異なるが、物質的性質ないし用途等において共通性を有する幾種かの資産を()とし、()につき平均耐用年数を用いて一括的に減価償却計算および記帳を行なう方法[㉡]である。

(1) 空欄 及び に入る最も適切な用語を答えなさい。

(2) 文中の下線㉡の方法による償却方法の名称として最も適切なものを1つ選び、記号で答えなさい。

- ア 臨時償却
- イ 特別償却
- ウ 組別償却
- エ 合成償却
- オ 定額償却

- (3) 次の【資料】に示した有形固定資産は、全て X1 期期首に取得し、使用を開始したものである。
また、当社はこれら以外の有形固定資産を保有していない。

これら資産を下線①による b 償却(処理方法：間接法、減価償却費の計算方法：定額法)によって減価償却計算を行う場合、以下のイ～ハの問に答えなさい。なお、各期末における個々の資産の未償却残高は算定できないものとする。

【資料】

有形固定資産	取得原価	耐用年数	残存価額	除却時期
資産 A	3,000 千円	2 年	0 円	X6 期期末
資産 B	7,200 千円	6 年	0 円	X6 期期末
資産 C	12,000 千円	12 年	0 円	X4 期期末

- イ X3 期に計上される減価償却費の金額を答えなさい。
ロ X4 期期末に行われる資産 C の除却処理において除却損益はどのように扱われるか、その理由とともに答えなさい。
ハ X5 期決算整理後における減価償却累計額の金額を答えなさい。

問 2 次の【前提条件】に基づき、資産除去に関連する会計処理に関する以下の(1)～(3)の問に答えなさい。ただし、解答金額で千円未満の端数が生じる場合には、その端数を四捨五入すること。

なお、全ての会計処理は、企業会計基準第 18 号「資産除去債務に関する会計基準」(以下「本会計基準」という。)、企業会計基準適用指針第 21 号「資産除去債務に関する会計基準の適用指針」及び「連結キャッシュ・フロー計算書等の作成基準」に基づいて行われる。

【前提条件】

- ・ 当社は X1 期期首に設備を取得し、使用を開始した。
- ・ 当該設備の取得原価は 30,000 千円、残存価額の見積額は 3,000 千円、耐用年数は 5 年である。
- ・ 当社には、当該設備を 5 年間の使用後に除去する法的義務がある。
- ・ 当該設備を除去するときの支出額は、X1 期期首現在、4,000 千円と見積もられた。
- ・ 当社は当該設備について定額法で減価償却を行う。
- ・ 資産除去債務を算定する際の割引率は 1.0 % であり、期間を 5 年とする場合の現価係数は 0.951 とする。

(1) X2 期決算整理後の①当該設備の減価償却累計額及び②資産除去債務の貸借対照表価額を答えなさい。

(2) 時の経過による資産除去債務の調整額(利息費用)について、これを財務費用として処理する考え方がある。他方で時の経過による調整額の処理については、別の考え方の存在も知られている。それでは、①本会計基準では、損益計算書において、この費用をどのように処理することが求められているか答えなさい。また、②そのような処理の理由を答えなさい。

(3) X5 期期末に、法的義務に基づき当該設備を除去した上で売却した。除去作業に要した実際の支出額は 4,000 千円、売却価額は 3,100 千円であった。この場合に、①除去作業の実際の支出額及び②固定資産売却損益は、それぞれキャッシュ・フロー計算書(間接法)において、どのような方法で表示されるか、最も適切なものを 1 つ選び、記号で答えなさい。

- ア 営業活動によるキャッシュ・フローの区分に表示される。
- イ 投資活動によるキャッシュ・フローの区分に表示される。
- ウ 財務活動によるキャッシュ・フローの区分に表示される。
- エ キャッシュ・フロー計算書には表示されない。

Z-72-B 〔第二問〕 解 答

(財務諸表論)

問 1

(1) 各②×2

a	耐用	b	総合
---	----	---	----

(2)

ウ	①
---	---

(3)

イ	3,700 千円	②
ロ	除却損益の扱いとその理由	除却損益は計上されない①。その理由は、総合償却のもとでは、個々の資産の
		未償却残高は明らかでない②から、平均耐用年数の到来以前に除却される資産に
		ついても、除却損は計上されないで、除却資産原価(残存価額を除く。)がそのま
		ま減価償却累計額勘定から控除される①ためである。
ハ	4,500 千円	②

問 2

(1)

① 設備の減価償却累計額	12,322 千円	②
② 資産除去債務の貸借対照表価額	3,880 千円	②

(2)

① 損益計算書における処理	時の経過による資産除去債務の調整額（利息費用）は、対象となる有形固定資産の減価償却費と同じ区分に含めて計上②する。	
② 処理の理由	時の経過による資産除去債務の調整額（利息費用）は、実際の資金調達活動による	
	費用ではない②こと、また、同種の計算により費用を認識している退職給付会計にお	
	ける利息費用が退職給付費用の一部を構成するものとして整理されている②ことを考	
	慮したためである。	

(3) 各①×2

① 除去作業の支出額	イ	② 固定資産売却損益	ア
------------	---	------------	---

〔第三問〕 — 50 点—

アルファ株式会社(以下「当社」という。)は、国内及び海外から仕入れた各種アパレル製品を小売販売し、首都圏の各種百貨店を中心に出店している。また、一部の得意先に対しては制服の受注販売も行っている。

上記を前提として、【資料 1】、【資料 2】、【資料 3】及び【資料 4】に基づき、次の問 1 ～問 3 に答えなさい。

問 1 当社の第 77 期(自 X3 年 4 月 1 日 至 X4 年 3 月 31 日)における会社法及び会社計算規則に準拠した貸借対照表及び損益計算書を作成しなさい。

問 2 会社計算規則に基づく附属明細書のうち、「販売費及び一般管理費の明細」を作成しなさい。

問 3 【資料 4】は当社の第 77 期における個別注記表(一部抜粋)である。【資料 4】の空欄(A)～(I)に当てはまる金額を答えなさい。

解答上の留意事項

- イ 【資料 1】の決算整理前残高試算表及び【資料 2】の販売費及び一般管理費の内訳は、【資料 3】に記載されている事項を除き、決算整理は適切に終了している。
- ロ 消費税及び地方消費税(以下「消費税等」という。)の会計処理は、税抜方式による。なお、特に指示のない限り、消費税等について考慮する必要はない。
- ハ 税効果会計は、特に指示のない項目については適用しない。その適用に当たっての法定実効税率は、前期及び当期ともに 30 %とする。将来減算一時差異に係る繰延税金資産の回収可能性については問題ないものとする。
- ニ 会計処理及び表示方法については、特に指示のない限り原則的な方法によることとし、金額の重要性は考慮しない。
- ホ 解答金額については、【資料 1】の決算整理前残高試算表における金額欄の数値のように 3 桁ごとにカンマで区切ること。また、解答金額がマイナスとなる場合には金額の前に「△」印を付すこと。この方法によっていない場合には正解としない。
- ヘ 計算の過程で生じた千円未満の端数は、計算の都度、切り捨てること。
- ト 期間配分は、全て月割計算とする。

【資料 1】 当社の決算整理前残高試算表

決算整理前残高試算表

X4 年 3 月 31 日現在

(単位：千円)

勘 定 科 目	金 額	勘 定 科 目	金 額
現 金	29,800	電 子 記 録 債 務	1,020,021
当 座 預 金	6,742,570	買 掛 金	410,212
定 期 預 金	894,850	未 払 金	1,299,920
売 掛 金	1,660,920	未 払 費 用	363,068
繰 越 商 品	3,300,235	仮 受 金	547,500
貯 蔵 品	62,637	仮 受 消 費 税 等	2,002,010
仮 払 金	1,403,250	預 り 金	872,839
前 払 費 用	8,211	前 受 収 益	1,820
前 払 金	212,211	長 期 借 入 金	2,000,000
仮 払 消 費 税 等	1,653,000	貸 倒 引 当 金	18,030
建 物	2,882,000	退 職 給 付 引 当 金	2,355,000
器 具 及 び 備 品	2,582,000	役 員 退 職 慰 労 引 当 金	305,000
土 地	917,391	建 物 減 価 償 却 累 計 額	1,120,000
ソ フ ト ウ ェ ア	142,000	器 具 及 び 備 品 減 価 償 却 累 計 額	1,772,000
投 資 有 価 証 券	207,040	資 本 金	4,000,000
出 資 金	22,100	資 本 準 備 金	500,000
長 期 貸 付 金	200,000	そ の 他 資 本 剰 余 金	500,000
繰 延 税 金 資 産	807,399	利 益 準 備 金	250,000
敷 金 及 び 保 証 金	1,945,113	繰 越 利 益 剰 余 金	3,400,000
火 災 未 決 算	364,100	新 株 予 約 権	10,500
仕 入	6,722,321	売 上 高	21,213,961
販 売 費 及 び 一 般 管 理 費	11,212,180	受 取 利 息	30,956
支 払 利 息	45,010	受 取 配 当 金	2,300
雑 損 失	1,921	雑 収 入	23,122
合 計	44,018,259	合 計	44,018,259

【資料 2】 販売費及び一般管理費の内訳

(単位：千円)

勘 定 科 目	金 額	勘 定 科 目	金 額
販 売 手 数 料	330,210	租 税 公 課	450
広 告 宣 伝 費	838,992	賃 借 料	1,822,392
役 員 報 酬	69,221	店 舗 管 理 費	830,499
報 酬 及 び 給 料 手 当	4,221,231	衛 生 費	54,020
賞 与	402,100	業 務 委 託 費	2,223,121
修 繕 費	21,199	そ の 他	398,490
消 耗 品 費	255	合 計	11,212,180

【資料3】 決算整理の未済事項及び参考事項

1 現金及び預金に関する事項

- (1) 当社の現金の帳簿残高について、当期末に金庫を確認したところ、売掛金の回収として受け取った当座小切手 1,200 千円が見つかったが、未処理である。当該売掛金は、「2 貸倒引当金に関する事項」に記載の「売掛金の内訳」の「その他」に該当する。
- (2) 当社の預金の帳簿残高は次のとおりである。なお、いずれの定期預金も満期日は当期末より 1 年以内となっている。

(単位：千円)

	当座預金	定期預金	合計
AA銀行	1,565,570	230,000	1,795,570
BB銀行	12,000	200,000	212,000
CC銀行	5,165,000	464,850	5,629,850
合計	6,742,570	894,850	7,637,420

① AA銀行について

銀行残高証明書の当座預金の金額は 1,565,080 千円であったので、差異を調査したところ、当社所有のビルの修繕費を X3 年 7 月 1 日に支払ったが、未処理であった。なお、当該支出は収益的支出と考えられる。消費税等を考慮する必要はない。

② BB銀行について

当社はBB銀行との間で当座借越契約を締結している。銀行残高証明書の当座預金残高はマイナス 8,000 千円であった。差異の原因を調査した結果、買掛金 20,000 千円を支払った際の処理が未処理であった。

③ CC銀行について

海外からの仕入れに対して決済を行うために、海外の銀行であるCC銀行に口座を保有しているが、全て外貨預金である。CC銀行の残高証明書では当座預金 50,000 千米ドル、定期預金 4,500 千米ドルと記載されている。

CC銀行の定期預金(契約日：X3 年 4 月 1 日、満期日：X5 年 3 月 31 日)の元金について、X3 年 7 月 1 日に X5 年 3 月 31 日を決済予定日とする為替予約を締結した。

次は円／米ドルの直物レート及び先物レートの表である。

	直物レート	先物レート
契約日：X3 年 4 月 1 日	103.3	104.0
予約日：X3 年 7 月 1 日	103.8	104.5
決算日：X4 年 3 月 31 日	106.3	107.5

なお、当社では利息の処理については適切に処理しているが、元金に関しては契約日以外
の会計処理が未処理であり、為替予約の会計処理は振当処理とすること。為替予約の差額に
ついては、利息の調整項目とし、配分方法は月割りの定額法によるものとする。

2 貸倒引当金に関する事項

当社は売掛金の期末残高に対して貸倒引当金を設定するが、一般債権、貸倒懸念債権及び破産更生債権等に区分して算定している。

一般債権については、過去の貸倒実績率に基づき、期末残高の2%(ただし、各種百貨店に対する売掛金は1%)を引当計上している。破産更生債権等については、債権総額から担保の処分見込額等を控除した残額を引当計上している。

なお、繰入れは差額補充法によることとし、破産更生債権等に対する貸倒引当金繰入額は特別損失に計上する。

売掛金の内訳は次のとおりである。

(単位：千円)

甲社 下記(1)参照	乙社 下記(2)参照	各種百貨店 に対する売掛金	その他	合計
100,220	11,000	844,000	705,700	1,660,920

(1) 当社では甲社の従業員の制服を受注販売している。甲社は、前期までの業績は好調であったが、当期になって深刻な経営難となり、X3年12月をもって破産手続開始の申立てを行った。なお、当該債権に関して、当社では甲社保有の土地に担保を設定しており、担保設定時の時価は14,000千円であり、当期末現在の時価は10,000千円であった。

(2) 当社では乙社の従業員の制服を受注販売している。乙社では当期において業績が悪化しており、当社は乙社に対する売掛金を貸倒懸念債権とする決定をした。当社は乙社の財政状態及び経営成績を考慮した結果、乙社から預かっている営業保証金6,000千円を除いて、60%を貸倒引当金として計上することとした。

(3) 金銭債権としては売掛金のほか、当社には仕入先である丙社に対し長期貸付金があり、決算整理前残高試算表の全額が丙社に対するものである。

当該貸付金について、当期末に約定初回利息の入金後、財務内容の悪化を理由に翌期以降、金利引下要請を受けた。当社はこの要請を受諾し、当該貸付金を貸倒懸念債権とした。当該貸付金に対する貸倒引当金の繰入基準はキャッシュ・フロー見積法を採用する。当該貸倒引当金繰入額については、営業外費用として計上する。なお、当社は当期末、丙社に対して当該貸付金以外の金銭債権債務を有していない。

当該貸付金の内容は次のとおりである。

項目	内容
貸付実行日	X3 年 4 月 1 日
返済期日	X7 年 3 月 31 日 (一括返済)
利払日	毎年 3 月 31 日
金利条件	金利引下げ前：15% 金利引下げ後：5%

なお、計算に当たっては、以下の現価係数表及び年金現価係数表を用いること。

現価係数表

年 \ 割引率	5 %	10 %	15 %
1 年	0.952	0.909	0.870
2 年	0.907	0.826	0.756
3 年	0.864	0.751	0.658

年金現価係数表

年 \ 割引率	5 %	10 %	15 %
1 年	0.952	0.909	0.870
2 年	1.859	1.735	1.626
3 年	2.723	2.486	2.284

(4) 貸倒引当金は税効果会計を適用する。

3 仕入れ及び棚卸資産に関する事項

(1) 当社は棚卸資産の評価基準については、先入先出法による原価法を採用しており、貸借対照表価額は収益性の低下による簿価切下げの方法によって算定している。なお、決算整理前残高試算表に記載されている繰越商品の金額は、前期末残高であり、前期末において棚卸資産の時価の下落はない。

(2) 棚卸資産の内訳は次のとおりである。

種類	帳簿棚卸高			実地棚卸 数量	時価 (単価)
	数量	単価	金額		
A 商品	14,300 着	9.0 千円	128,700 千円	12,350 着	8.5 千円
B 商品	10,200 着	3.0 千円	30,600 千円	9,100 着	3.5 千円
その他商品	(略)	(略)	3,022,050 千円	(略)	(略)

- ・ A 商品について収益性が低下していることが判明した。
- ・ A 商品は販売するにあたり 1 着当たり見積販売直接経費は 500 円となっている。

- ・ A商品の収益性の低下による簿価切下額は売上原価に計上する。
- ・ A商品の棚卸減耗損は原価性が認められることから、「販売費及び一般管理費」の棚卸減耗損として表示する。
- ・ B商品の棚卸減耗損は盗難によるものであることから、原価性は認められず、「営業外費用」の棚卸減耗損として表示する。

(3) 期中にその他商品から500千円分の商品を見本品として使用しているが、会計上未処理である。見本品の費用は「販売費及び一般管理費」の広告宣伝費として表示する。

(4) 商品評価損は税効果会計を適用する。

4 投資有価証券に関する事項

(1) 当社の有価証券の評価基準及び評価方法は、満期保有目的の債券は償却原価法(定額法)、子会社株式及び関連会社株式は移動平均法による原価法によっている。また、その他有価証券については、時価があるものは時価法(評価差額は部分純資産直入法で処理し、税効果会計を適用する。)、時価がないものは原価法によっている。なお、時価が取得原価の50%以上下落した場合には減損処理を行うこととしている。

(2) 決算整理前残高試算表に計上されている投資有価証券の内訳は次のとおりである。

銘柄	保有数	取得原価(単価)	期末時価(単価)	備考
W社株式	15,000株	@ 2,000円	@ 1,980円	(注1)
X社株式	21,000株	@ 4,400円	－	(注2)
Y社株式	5,000株	@ 100英ポンド	@ 105英ポンド	(注3)
Z社社債	20,000円	@ 980円	@ 990円	(注4)
自己株式	200株	@ 2,200円	@ 2,240円	(注5)

(注1) W社は上場会社で当社の得意先であり、関係強化のために株式を保有している。なお、前期末の時価は1株当たり2,020円であった。

(注2) X社は非上場会社であり、その株式は当期以前より保有している。X社の発行済株式総数は25,000株であり、期中は投資有価証券として処理している。

なお、X社は当期において財政状態が著しく悪化し、直近(X3年12月31日現在)の貸借対照表では、資産260,000千円、負債220,000千円、資本金110,000千円、利益剰余金△70,000千円となっている。実質価額が著しく減少したため、X社株式の減損処理を行う。なお、実質価額はX社の直近の貸借対照表を基に算定する。当該減損金額については、税効果会計を適用しない。

(注3) Y社はイギリスにあるカジュアルファッションの非上場の卸業者で、当社には主に女性向けインナーを卸している。

当社は関係強化のためX2年9月1日に5,000株を取得した。

当期に入り、当社ではレディースカジュアルにも力を入れていく方針であることから、その一環としてY社との繋がりをより深く持つべく、残りの全株式を持つ経営陣と交渉を重ね、X3年7月23日に残り全ての株式を取得し完全子会社化した。

以下は、Y社株式の取得状況である。なお、発行済株式数はX2年9月1日の段階で30,000株であり、その後変動はない。

	円／英ポンド	1株当たり取得価額	取得株式数
X2年9月1日	129.2	@ 100 英ポンド	5,000株
X3年3月31日	133.5	－	－
X3年7月23日	136.1	@ 102 英ポンド	25,000株
X4年3月31日	137.0	－	－

当社は当期Y社株式取得時の代金を仮払金として処理したのみである。

また、当社とY社との取引は全て円貨建て取引であり、当社は当期末にY社に対して、前払金8,334千円、買掛金12,542千円の金銭債権債務を有しており、完全子会社化したX3年7月23日以降の商品の仕入高は823,225千円となっている。

(注4) Z社社債は満期保有目的であり、当期首に発行と同時に取得したもので、1口当たり額面は1,000円、償還期間は4年、約定利率は年2%、利払日は3月31日である。

受け取った利息は仮受金として処理している。

(注5) 自己株式については、当期に取得したものであるが、取得時に投資有価証券として処理している。なお、当期中に自己株式の全てを消却し、その他資本剰余金から減額することとしたが、消却の処理は行っていない。

5 有形固定資産に関する事項

(1) 当社の建物、器具及び備品の内訳は次のとおりである。

部門名	資産名	取得日	償却方法	耐用年数	償却率	取得価額(千円)
K支店	建物K	X3年7月1日	定額法	39年	0.026	450,000
L支店	建物L	X3年10月1日	定額法	39年	0.026	112,000
その他	その他の建物	当期以前	定額法	39年	0.026	2,320,000
合計						2,882,000
K支店	器具及び備品K	X3年7月1日	定率法	4年	0.500	250,000
L支店	器具及び備品L	X3年10月1日	定率法	4年	0.500	110,000
その他	その他の器具及び備品	当期以前	定率法	4年	0.500	2,222,000
合計						2,582,000

有形固定資産については、当期の減価償却計算は行われていない。減価償却計算は残存価額はゼロとし、期中に取得したものは月割計算を行う。

(2) K支店について

建物KはK支店に属する有形固定資産である。K支店については、前期に火災により旧建物が全焼しており、新たに建設し、当期7月1日に完成後、同日より営業の用に供している。なお、決算整理前残高試算表の火災未決算勘定は全て旧建物に関するものである。

火災にあった旧建物については火災保険契約が付されていたため、当期中に保険金404,100千円の支払を受けており、自己資金45,900千円と合わせて建物Kを建てている。

当社では建物Kの取得の仕訳については適正に処理しているが、保険金の受領については仮受金と処理したのみである。保険差益相当額については積立金方式により圧縮記帳を行うものとし、減価償却相当額の取崩を実施する。なお、圧縮記帳に関しては税効果会計を適用しないものとする。

(3) L支店について

L支店は当期10月1日より新たに開設した支店である。

建物Lについて、テナント建物の内装工事によるものであるが、テナントとの契約により原状回復義務を負っている。原状回復に係る費用としては25,000千円と見積もられているが、資産除去債務に係る会計処理が未了である。資産除去債務の算定に当たり、割引率は2.4%とし、現在価値に割り引く際の現価係数は0.40とする。なお、時の経過による資産除去債務の調整額は「資産除去債務に関する会計基準」に準拠した適切な科目で処理する。また、資産除去債務は税効果会計を適用しない。

- (4) 当社ではX3年4月1日より、輸送用トラックについてリース契約を締結しており、同日より事業の用に供している。当該リース契約の内容は次のとおりである。

解約不能リース期間	4年
リース物件の経済的耐用年数	5年
リース料	年額8,000千円(総額32,000千円) 第一回支払日をX4年3月末、最終支払日X7年3月末とする毎年3月末日払いである。
所有権移転条項及び割安購入選択権	いずれも該当なし。 なお、当該リース物件は特別な仕様ではない。
リース料総額の現在価値	28,400千円 なお、貸手の計算利子率は不明であり、当社の追加借入利子率は5%である。
リース物件の見積購入価額	30,000千円

当該リース取引については、当年度末に支払ったリース料を仮払金として処理したのみである。リース資産及びリース債務の計上額を算定するに当たっては、リース料総額から、これに含まれる利息相当額の合理的な見積額を控除する方法によることとし、当該利息相当額についてはリース期間にわたり利息法で配分する方法によることとする。

また、減価償却はリース期間を耐用年数とし、残存価額をゼロとする定額法によって行う。リース資産及びリース債務の貸借対照表表示は「リース取引に関する会計基準」に準拠し、原則的な処理によるものとする。

6 ソフトウェアに関する事項

決算整理前残高試算表のソフトウェアの内訳は次のとおりである。

システム名称	利用開始日	取得価額(千円)
店舗管理システム	X2年10月1日	各自推定
事務管理システム	制作途中	25,000

当期の償却計算は未了であるが、いずれも社内利用のソフトウェアであり、その利用により将来の費用削減効果が確実と認められる。償却期間は5年である。

7 借入金及び債務保証に関する事項

- (1) 当社は当期首に運転資金に充てるため125,000千円を借入れており、X5年3月末に一括返済予定であるが、入金額を仮受金として処理している。支払金利は年2.5%で、期末に支払った利息は仮払金として処理している。なお、当該借入れに当たり、当社保有の土地(簿価100,000千円、時価150,000千円)を担保に供している。
- (2) 当社は、得意先の丁社の長期借入金20,000千円に対して、債務保証を行っている。

8 退職給付引当金に関する事項

当社は退職給付会計の適用に当たり、原則法によって処理している。なお、退職給付に関する処理は前期末までの処理は適正に行われているが当期に係る処理については未処理である。

(単位：千円)

前期末退職給付債務	8,575,000
前期末年金資産の評価額	6,125,000
前期末に計算された未認識数理計算上の差異	(借方差異) 95,000
当期の勤務費用	290,000
当期の年金掛け金の支出額	200,000
年金基金からの支払額	230,000

(1) 未認識数理計算上の差異は、発生年度の翌年から平均残存勤務期間 10 年間にわたり定額法により償却計算を行っている。

(2) 割引率は 0.8%、長期期待運用収益率は 2.2%である。

(3) 当期の年金掛け金の支出額は仮払金で処理している。

(4) 退職給付引当金は税効果会計を適用する。

9 スtock・オプションに関する事項

当社は X1 年 6 月に開催された株主総会において、エリア・マネージャー 10 名に対しストック・オプションを付与することを決議した。そのストック・オプションの条件は次のとおりである。

なお、当該ストック・オプションに係る前期末までの処理は適正に行われているが当期に係る処理については未処理である。

ストック・オプションの数	エリア・マネージャー 1 名当たり 2,000 個
ストック・オプション 1 個あたりに付与される株式数	1 株
ストック・オプションの行使時の払込金額	1 株当たり 1,500 円
ストック・オプション付与日のストック・オプションの公正な評価額	1 個当たり 600 円
ストック・オプションの権利確定日	X3 年 6 月 30 日
ストック・オプションの権利行使期限	X4 年 7 月 31 日まで

(1) 決算整理前残高試算表の新株予約権は全てこのストック・オプションに係るものである。

- (2) 権利確定日にエリア・マネージャー10名全員の権利が確定した。
- (3) X3年7月1日にエリア・マネージャー6名が権利行使を行い、権利行使に伴う払込金額全額が、当社の当座預金に振り込まれたが、仮受金として処理したのみである。なお、払込資本となる金額のうち、2分の1を資本準備金に計上する。
- (4) 当該ストック・オプションに係る費用は、「ストック・オプション等に関する会計基準」に準拠した適切な科目で処理し、税効果会計を適用しない。

10 役員退職慰労引当金に関する事項

当社は規定に基づき、期末要支給額を役員退職慰労引当金として計上しており、当期末の要支給額が306,050千円である。決算整理前残高試算表の役員退職慰労引当金は前期末残高のままであり、当期首に退任した役員に対して支払った退職慰労金26,050千円は仮払金として処理している。役員退職慰労引当金は税効果会計を適用する。

11 諸税金に関する事項

- (1) 各税目とも前期末未払計上額と納付額に過不足はなかった。なお、当期に納付した事業税の前期末未払計上額は13,300千円であった。
- (2) 中間納付税額及び源泉徴収税額控除前の当期の確定年税額は、法人税653,000千円、住民税123,900千円、事業税32,100千円(内、付加価値割及び資本割13,200千円)である。
- (3) 決算整理前残高試算表の仮払金には法人税の中間納付額430,000千円、住民税の中間納付額54,000千円、事業税の中間納付額14,000千円、源泉徴収された所得税700千円が含まれている。
- (4) 当期の消費税等の確定年税額は349,000千円である。消費税等の中間納付額320,320千円が仮払金として計上されている。なお、消費税等については、確定納付税額を未払消費税等に計上し、仮払消費税等と仮受消費税等の相殺残高との差額が出た場合、租税公課又は雑収入で処理する。
- (5) 事業税の未払計上額は税効果会計を適用する。

【資料4】 個別注記表(一部抜粋)

(中略)

3. 貸借対照表に関する注記

(1) 担保に供している資産及び担保に係る債務

① 担保に供している資産

土 地	(A)千円
計	(A)千円

② 担保に係る債務

1年内返済予定長期借入金	(B)千円
計	(B)千円

(2) 有形固定資産の減価償却累計額

建物	(C)千円
器具及び備品	(D)千円
リース資産	(E)千円
計	[各自推定]千円

(3) 偶発債務

丁社の長期借入金に対する保証債務	(F)千円
------------------	---------

(4) 関係会社に対する金銭債権・債務

短期金銭債権

前払金	(G)千円
-----	---------

短期金銭債務

買掛金	(H)千円
-----	---------

4. 損益計算書に関する注記

(1) 関係会社との取引高

営業取引による取引高

仕入高	(I)千円
-----	---------

(中略)

Z-72-B 〔第三問〕 解 答

(財務諸表論)

問1 貸借対照表及び損益計算書

貸 借 対 照 表

X4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	(12,776,009)	I 流 動 負 債	(4,428,569)
(現 金 及 び 預 金)	(7,811,330 ①)	電 子 記 録 債 務	(1,020,021)
売 掛 金	(1,559,500 ①)	買 掛 金	(390,212 ①)
商 品	(3,147,650 ①)	短 期 借 入 金	(8,000)
貯 蔵 品	(62,637)	(1年内返済予定長期借入金)	(125,000 ①)
前 払 費 用	(8,211)	(リ ー ス 債 務)	(6,909 ①)
前 払 金	(212,211)	未 払 金	(1,299,920)
貸 倒 引 当 金	(△25,530 ①)	未 払 費 用	(363,068)
		(未 払 法 人 税 等)	(310,300 ①)
II 固 定 資 産	(6,712,006)	(未 払 消 費 税 等)	(28,680 ①)
有 形 固 定 資 産	(3,103,760)	預 り 金	(872,839)
建 物	(1,701,319)	前 受 収 益	(3,620 ①)
器 具 及 び 備 品	(463,750)	II 固 定 負 債	(4,719,431)
土 地	(917,391)	長 期 借 入 金	(2,000,000)
(リ ー ス 資 産)	(21,300)	長 期 リ ー ス 債 務	(14,911)
無 形 固 定 資 産	(116,000)	退 職 給 付 引 当 金	(2,388,350 ①)
ソ フ ト ウ ェ ア	(91,000 ①)	役 員 退 職 慰 労 引 当 金	(306,050)
(ソフトウェア仮勘定)	(25,000 ①)	(資 産 除 去 債 務)	(10,120 ①)
		負 債 合 計	(9,148,000)
投資その他の資産	(3,492,246)	純 資 産 の 部	
投 資 有 価 証 券	(49,400 ①)	I 株 主 資 本	(10,335,215)
(関 係 会 社 株 式)	(445,255 ①)	資 本 金	(4,012,600 ①)
出 資 金	(22,100)	資 本 剰 余 金	(1,012,160)
長 期 貸 付 金	(200,000)	資 本 準 備 金	(512,600)
(破 産 更 生 債 権 等)	(100,220 ①)	そ の 他 資 本 剰 余 金	(499,560 ①)
繰 延 税 金 資 産	(865,938 ①)	利 益 剰 余 金	(5,310,455)
敷 金 及 び 保 証 金	(1,945,113)	利 益 準 備 金	(250,000)
貸 倒 引 当 金	(△135,780)	そ の 他 利 益 剰 余 金	(5,060,455)
		(建 物 圧 縮 積 立 金)	(39,220 ①)
		繰 越 利 益 剰 余 金	(5,021,235)
		II (新 株 予 約 権)	(4,800 ①)
		純 資 産 合 計	(10,340,015)
資 産 合 計	(19,488,015)	負 債 及 び 純 資 産 合 計	(19,488,015)

(財務諸表論)

損 益 計 算 書

自 X3 年 4 月 1 日
至 X4 年 3 月 31 日

(単位：千円)

科 目	金 額	額
売 上 高		(21,213,961)
売 上 原 価		(6,853,556 ①)
売 上 総 利 益		(14,360,405)
販 売 費 及 び 一 般 管 理 費		(11,963,521)
営 業 利 益		(2,396,884)
営 業 外 収 益		
受 取 利 息	(32,306 ①)	
有 価 証 券 利 息	(500 ①)	
受 取 配 当 金	(2,300)	
(為 替 差 益)	(152,250 ①)	
雑 収 入	(23,132 ①)	(210,488)
営 業 外 費 用		
支 払 利 息	(49,555 ①)	
(投資有価証券評価損)	(300 ①)	
棚 卸 減 耗 損	(3,300 ①)	
貸 倒 引 当 金 繰 入 額	(45,560 ①)	
雑 損 失	(1,921)	(100,636)
経 常 利 益		(2,506,736)
特 別 利 益		
(保 険 差 益)	(40,000 ①)	(40,000)
特 別 損 失		
(関係会社株式評価損)	(58,800 ①)	
貸 倒 引 当 金 繰 入 額	(90,220 ①)	(149,020)
税 引 前 当 期 純 利 益		(2,397,716)
(法人税、住民税及び事業税)	(795,800 ①)	
(法 人 税 等 調 整 額)	(△58,539 ①)	(737,261)
当 期 純 利 益		(1,660,455)

(財務諸表論)

問 2 販売費及び一般管理費の明細

(単位：千円)

科 目	金 額
販 売 手 数 料	(330,210)
広 告 宣 伝 費	(839,492)
役 員 報 酬	(69,221)
報 酬 及 び 給 料 手 当	(4,221,231)
(株 式 報 酬 費 用)	(1,500 ①)
賞 与	(402,100)
消 耗 品 費	(255)
棚 卸 減 耗 損	(17,550 ①)
租 税 公 課	(13,650 ①)
減 価 償 却 費	(450,031 ①)
修 繕 費	(21,689 ①)
貸 倒 引 当 金 繰 入 額	(7,500 ①)
役員退職慰労引当金繰入額	(27,100 ①)
退 職 給 付 費 用	(233,350)
貸 借 料	(1,822,392)
店 舗 管 理 費	(830,499)
(利 息 費 用)	(120 ①)
衛 生 費	(54,020)
業 務 委 託 費	(2,223,121)
そ の 他	(398,490)
合 計	(11,963,521)

問 3 個別注記表(一部抜粋)

A	100,000	B	125,000
C	1,190,681	D	2,118,250
E	7,100	F	20,000
G	8,334	H	12,542
I	823,225		

AとB 完答で①

CからF 各①×4

GからI 完答で①