

第 6 8 回 税 理 士 試 験 財 務 諸 表 論

●はじめに

今回の本試験は、第一問及び第二問で解答可能な箇所をできるだけ得点したうえで、第三問である程度時間をかけて、満遍なく丁寧に計算し、得点を伸ばせたかがポイントとなる。

Z－68－B〔第一問〕解 答

1

(1)	エ
(2)	ア
(3)	オ
(4)	ウ
(5)	イ

(6)

報告主体の所有者である普通株主との取引については、資本取引に該当し、純資産を直接増減させる取引であることから、期間損益への影響が及ばない。
一方、報告主体の所有者である普通株主とは異なる新株予約権者との取引については、新株予約権が行使されずに消滅した結果、新株予約権を付与したことに伴う純資産の増加が、普通株主との直接的な取引によらないこととなった場合には、それを利益に計上した上で株主資本に算入することとなることから、期間損益への影響が及ぶこととなる。

2

(1)	イ
(2)	イ
(3)	ウ

(4)

連結財務諸表は、支配従属関係にある2つ以上の企業からなる集団（企業集団）を単一の組織体とみなして、親会社が当該企業集団の財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの状況を総合的に報告するために作成するものである。
我が国企業の多角化・国際化の進展、我が国証券市場への海外投資家の参入の増加等の環境の著しい変化に伴い、企業の側においては連結経営重視の傾向、投資者の側からは連結情報に対するニーズが高まってきていること、従来の個別情報を中心としたディスクロージャーから連結情報を中心とするディスクロージャーへ転換を図ることとし、連結ベースでのディスクロージャーの充実が求められていること等の理由により、企業集団に連結財務諸表の開示が求められているのである。

▶予想配点◀

1 (1)～(5)…各2点 (6)…4点 2 (1)～(3)…各2点 (4)…5点	合計25点
--	-------

▶合格ライン▶

純資産及び連結会計からの出題であった。
記号選択問題のうち、基本問題を確実に得点し、論述問題では部分点を確保できたかがポイントとなる。
1 (1)から(5)については、8点は確保したい。
1 (6)については、1～2点は確保したい。
2 (1)から(3)については、2～4点は確保したい。
2 (4)については、2点は確保したい。
以上のことから、予想配点による配点で13～16点が合格ラインになると思われる。

▶解答への道▶

1 (1)について

ア：× 任意積立金の取り崩し（繰越利益剰余金への戻し入れ）は、純資産の金額を増減させる取引ではない。
イ：× （繰越利益剰余金を原資とする）利益準備金の積み立ては、純資産の金額を増減させる取引ではない。
ウ：× 額面による社債の発行は、純資産の金額を増減させる取引ではない。
エ：○
オ：× 時価に相当する現金の支払いによる商品の購入は、純資産を増減させる取引ではない。
したがって、「エ」を解答することとなる。

1 (2)について

ア：○
イ：× 新株の時価にみあう資産及び同額の資本は増加しない。
ウ：× 発行価額にみあう資産が増加するが、これに伴い同額の収益は発生しない。
エ：× 新株の時価にみあう資産と発行価額にみあう資本は増加せず、差額相当の収益は発生しない。
オ：× 発行価額にみあう資産と新株の時価にみあう資本は増加せず、差額相当の費用は発生しない。
したがって、「ア」を解答することとなる。

1 (3)について

ア：× 自己株式処分差益にみあうその他資本剰余金は減少しない。
イ：× 自己株式処分差損にみあう期間費用は発生しない。
ウ：× 自己株式処分差損にみあうその他資本剰余金は減少しない（処分差益が生ずるケースを前提としているため）。
エ：× 自己株式処分差益にみあう期間利益は発生しない。
オ：○
したがって、「オ」を解答することとなる。

1 (4)について

ア：× 時価が下落した場合は原則として簿価を切り下げない。
イ：× 時価が下落した場合は原則として簿価を切り下げない。
ウ：○
エ：× 上場銘柄の自己株式に限っても時価による継続的な再評価は求められていない。
オ：× 投機目的で保有する場合に限っても時価による継続的な再評価は求められていない。
したがって、「ウ」を解答することとなる。

1 (5)について

ア：× 新株予約権が失効しても拠出資本は減少しない。
イ：○
ウ：× 新株予約権が失効しても負債は減少しない。
エ：× 新株予約権が失効しても拠出資本は減少しない。
オ：× 新株予約権が失効した場合、純資産のうち株主資本以外の要素が減少し、代わりに同額の留保利益は増加するが、期間利益を経由する。
したがって、「イ」を解答することとなる。

1 (6)について

① 普通株主との取引

報告主体の所有者である普通株主との取引については、資本取引、すなわち資本の増加・減少を生じさせる取引であり、純資産を直接増減させる取引であることから、期間損益への影響が及ばない。

② 新株予約権者との取引

報告主体の所有者である普通株主とは異なる新株予約権者との取引については、新株予約権が行使されずに消滅した結果、新株予約権を付与したことに伴う純資産の増加が、普通株主との直接的な取引によらないこととなった場合には、それを利益に計上した上で株主資本に算入することとなることから、期間損益への影響が及ぶこととなる。

2 (1) (2)について

個別財務諸表上、子会社株式は減損の対象とならない限り取得原価のまま据え置くこととされているため、S社株式は時価評価の対象とならず取得原価のまま据え置くことになる。

子会社が優れた業績をあげた場合には、子会社が親会社に配当を行ったときに、親会社の個別財務諸表に反映されることになる。

したがって、子会社株式(S社株式)は10,000で据え置くこととなり、子会社(S社)の親会社(P社)への配当400のみが親会社(P社)の個別財務諸表上に計上する純利益となる。

したがって、「イ」を解答することとなる。

2 (3)について

親会社(P社)が集团外部から1,000で仕入れた商品の時価が800まで下落した商品を販売した場合、親会社(P社)に200の販売損失が生じるはずであったが、子会社(S社)に1,200で販売した場合には当該販売損失を子会社(S社)の個別財務諸表に移転させる効果を有する。

したがって、「ウ」を解答することとなる。

2 (4)について

「連結財務諸表に関する会計基準」第1項では、以下のように規定している。

本会計基準は、連結財務諸表に関する会計処理及び開示を定めることを目的とする。連結財務諸表は、支配従属関係にある2つ以上の企業からなる集団(企業集団)を単一の組織体とみなして、親会社が当該企業集団の財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの状況を総合的に報告するために作成するものである。

また、「連結財務諸表に関する会計基準」第47項及び第48項では以下のように規定している。

この間、我が国企業の多角化・国際化の進展、我が国証券市場への海外投資家の参入の増加等の環境の著しい変化に伴い、企業の側においては連結経営重視の傾向、投資者の側からは連結情報に対するニーズが高まっていた。このような状況を反映して、我が国の連結情報に係るディスクロージャーの現状については、多くの問題点が指摘されてきた。

企業会計審議会は、これらの状況に鑑み、平成7年10月以降、連結財務諸表を巡る諸問題について審議を行い、平成9年6月に「連結財務諸表制度の見直しに関する意見書」を公表した。当該意見書では、従来の個別情報を中心としたディスクロージャーから連結情報を中心とするディスクロージャーへ転換を図ることとし、連結ベースでのディスクロージャーの充実が求められている。また、議決権の所有割合以外の要素も加味した支配力基準を導入して連結の範囲を拡大するとともに、連結財務諸表の作成手続を整備するなど、連結情報充実の観点から「連結財務諸表原則」の改訂が行われた。この改訂は、内外の広範な投資者の我が国証券市場への投資参加の促進及び投資者の自己責任に基づく適切な投資判断と企業自身の実態に即したより適切な経営判断を可能にし、また、連結財務諸表中心の国際的にも遜色のないディスクロージャー制度の構築を目的としたものであった。

したがって、上記下線部をまとめて解答することとなる。

Z－68－B〔第二問〕解 答

1

①	ク	②	ウ
③	キ	④	オ

2

I	A	II	D
---	---	----	---

3

名 称	混合属性測定モデル
理 由	時価による自由な換金・決済等が可能な金融資産については、投資情報としても、企業の財務認識と
	しても、さらに、国際的調和化の観点からも、これを時価評価し適切に財務諸表に反映することが必要
	であると考えられる。
	しかし、金融資産の属性及び保有目的に鑑み、実質的に価格変動リスクを認める必要のない場合や直
	ちに売買・換金を行うことに事業遂行上等の制約がある場合が考えられる。このような保有目的等をま
	ったく考慮せずに時価評価を行うことが、必ずしも、企業の財政状態及び経営成績を適切に財務諸表に
	反映させることにはならないためである。

4

記 号	は
名 称	負債の時価評価のパラドックス（負債のパラドックス）

5

将来キャッシュ・フローの見積金額は、生起する可能性の最も高い単一の金額（最頻値）又は生起しう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）とされているが、いずれの場合でも、使用価値の算定においては、将来キャッシュ・フローが見積値から乖離するリスクについて、将来キャッシュ・フローの見積りと割引率のいずれかに反映させる必要があり、資産又は資産グループに係る将来キャッシュ・フローがその見積値から乖離するリスクが、将来キャッシュ・フローの見積りに反映されていない場合には、割引率に反映させる必要があるため、使用価値の算定に際しては、違う割引率を用いることとなるのである。

6

名 称	給付算定式基準
説 明 と 容 認 理 由	期間定額基準とは、退職給付見込額について全勤務期間で除した額を各期の発生額とする方法である
	が、直接観察できない労働サービスの費消態様に合理的な仮定を置かざるを得ないことを踏まえれば、
	労働サービスに係る費用配分の方法は一義的に決まらず、勤務期間を基礎とする費用配分の方法につい
	ても、これを否定する根拠は乏しいと考えられるためである。

なお、以下の別解も考えられる。

「期間定額基準とは、退職給付見込額について全勤務期間で除した額を各期の発生額とする方法であるが、期間定額基準が最適とはいえない状況があったとしても、これを一律に否定するまでの根拠はないことや、また、国際的な会計基準では、給付算定式に従った方法の適用が不明確なため、この方法の見直しが検討されていることを踏まえ、適用の明確さでより優れていると考えられる期間定額基準についても、給付算定式基準との選択適用という形で認めることとした。」

▶予想配点◀

1…各1点	2…各1点	3…名称2点	理由4点	4…記号1点	名称2点	5…4点
6…名称2点	説明及び容認理由4点					合計25点

▶合格ライン◀

財務会計の概念フレームワーク、金融基準、減損基準及び退職給付基準等からの割引計算に関する出題であり、全体的に難易度の高い問題であった。

基本問題を確実に得点し、難易度の高い問題で部分点を確保することができたかどうかのポイントとなる。

1については、3～4点は確保したい。

2については、得点できなくても問題ないと思われる。

3については、2点は確保したい。

4については、1点は確保したい。

5については、1点は確保したい。

6については、3～4点は確保したい。

以上のことから、予想配点による配点で10～12点が合格ラインになるとと思われる。

▶解答への道◀

1について

空欄補充問題である。

財務会計の**資産負債**アプローチで中心に据えられている資産は、「過去の取引または事象の結果として、報告主体が支配している**経済的資源**」と定義されている（討議資料「財務会計の概念フレームワーク」、第3章、4）。この**経済的資源**の本質は、「キャッシュの獲得に貢献する便益の源泉」であり、また、この資産の能力は**サービ**
スポテンシャルズと呼ばれてきた。こうした資産の定義に従えば、資産の測定に将来キャッシュ・フローを用いることも論理的に整合する。そのため、資産の測定値は、将来キャッシュ・フローを**現在価値**に割り引いた金額である割引価値が妥当なものとなる。

割引価値とは、資産の利用から得られる将来キャッシュ・フローの見積額を、何らかの割引率によって測定時点まで割り引いた測定値をいう。割引価値による測定は、将来キャッシュ・フローを継続的に見積り直すか否か、割引率を継続的に改訂するか否かなどに応じて、いくつかの類型に分けられる。負債の測定についても同様である。

たとえば、負債の測定において割引率を改訂する場合には、リスクフリー・レート（無リスクの金利）を用いることやリスクを調整した割引率を用いることもある。このうち前者のリスクフリー・レートによる割引価値を適用する具体例としては、退職給付債務や資産除去債務などがある。

2について

資産の割引価値の種類の判断基準	各計算技法の測定値例
将来キャッシュ・フローを継続的に見積り直すとともに、割引率も改訂する場合	固定資産に係る減損処理の要否を判定する際の 使用価値
	市場価格を推定するための割引価値 （時価または公正な評価額）
将来キャッシュ・フローのみを継続的に見積り直す場合	償却原価法（利息法）による金銭債権の簿価切り下げの要否を判定する際の評価額

3について

「金融商品に関する会計基準」第 65 項及び第 66 項では以下のように規定している。

また、金融資産の時価情報の開示は、時価情報の注記によって満足されるというものではない。したがって、客観的な時価の測定可能性が認められないものを除き、時価による自由な換金・決済等が可能な金融資産については、投資情報としても、企業の財務認識としても、さらに、国際的調和化の観点からも、これを時価評価し適切に財務諸表に反映することが必要であると考えられる。

しかし、金融資産の属性及び保有目的に鑑み、実質的に価格変動リスクを認める必要のない場合や直ちに売
買・換金を行うことに事業遂行上等の制約がある場合が考えられる。このような保有目的等をまったく考慮せず
に時価評価を行うことが、必ずしも、企業の財政状態及び経営成績を適切に財務諸表に反映させることにならな
いと考えられることから、時価評価を基本としつつ保有目的に応じた処理方法を定めることが適当であると考え
られる。

4について

空欄補充問題である。

信用状態が悪化して割引率が**高く**なれば、割引価値は**小さく**なり、信用状態が悪化する前の割引価値とその悪化後の割引価値との差額は、信用リスクが悪化した分だけ**評価益**が計上されてしまう。つまり、企業の信用悪化で財務的危機に直面しているという実態に反する損益計算書が作成されてしまうことになる。

したがって、選択肢は「は」を選択することとなる。また、当該現象のことを「負債の時価評価のパラドックス（負債のパラドックス）」と呼ぶ。

5について

「固定資産の減損に係る会計基準の適用指針」第 39 項では以下のように規定している。

将来キャッシュ・フローの見積金額は、生起する可能性の最も高い単一の金額（最頻値）又は生起しう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）とされているが、いずれの場合でも、使用価値の算定においては、将来キャッシュ・フローが見積値から乖離するリスクについて、将来キャッシュ・フローの見積りと割引率のいずれかに反映させる必要がある。

また、「固定資産の減損に係る会計基準」二 5 では以下のように規定している。

使用価値の算定に際して用いられる割引率は、貨幣の時間価値を反映した税引前の利率とする。

資産又は資産グループに係る将来キャッシュ・フローがその見積値から乖離するリスクが、将来キャッシュ・フローの見積りに反映されていない場合には、割引率に反映させる。

したがって、上記規定をまとめて解答することとなる。

6について

「退職給付に関する会計基準」第 19 項では以下のように規定している。

退職給付見込額のうち期末までに発生したと認められる額は、次のいずれかの方法を選択適用して計算する。この場合、いったん採用した方法は、原則として、継続して適用しなければならない。

- (1) 退職給付見込額について全勤務期間で除した額を各期の発生額とする方法（以下「期間定額基準」という。）
- (2) 退職給付制度の給付算定式に従って各勤務期間に帰属させた給付に基づき見積った額を、退職給付見込額の各期の発生額とする方法（以下「給付算定式基準」という。）（以下省略）

また、「退職給付に関する会計基準」第 61 項及び第 63 項では以下のように規定している。

期間定額基準を選択適用で認めるべきという意見は、我が国の退職給付会計では退職給付見込額の期間帰属方法を費用配分の方法として捉えており、直接観察できない労働サービスの費消態様に合理的な仮定を置かざるを得ないことを踏まえれば、労働サービスに係る費用配分の方法は一義的に決まらず、勤務期間を基礎とする費用配分の方法（期間定額基準）についても、これを否定する根拠は乏しいという考え方に基づいている。

（中 略）

検討の結果、期間定額基準が最適とはいえない状況があったとしても、これを一律に否定するまでの根拠はないことや、また、国際的な会計基準では、キャッシュ・バランス・プランを含めた一部の制度に対する給付算定式に従った方法の適用が不明確なため、この方法の見直しが検討されていることを踏まえ、適用の明確さでより優れていると考えられる期間定額基準についても、給付算定式基準との選択適用という形で認めることとした。

したがって、上記下線部 _____ をまとめて解答することとなる。なお、容認理由については、上記 _____ も別解として考えられる。

Z-68-B〔第三問〕解 答

問1 貸借対照表及び損益計算書

貸 借 対 照 表

× 5 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	(1,036,996)	I 流 動 負 債	(496,700)
〔現金及び預金〕 1	(410,015)	買 掛 金 1	(183,484)
受 取 手 形	(51,840)	短 期 借 入 金	(22,300)
〔電子記録債権〕 1	(62,640)	一年以内返済予定長期借入金 1	(196,000)
売 掛 金	(231,284)	未 払 金 1	(7,642)
商 品 1	(257,540)	〔未払費用〕 1	(33,792)
前 払 費 用 1	(14,893)	〔未払法人税等〕 1	(6,458)
繰延税金資産 1	(12,241)	〔未払消費税等〕 1	(29,952)
貸倒引当金 1	(△ 3,457)	前 受 金 1	(17,072)
II 固 定 資 産	(547,120)	II 固 定 負 債	(557,300)
有形固定資産	(494,600)	長 期 借 入 金 1	(530,000)
建 物	(64,638)	〔退職給付引当金〕 1	(27,300)
構 築 物	(6,606)	負 債 合 計	(1,054,000)
備 品	(4,056)	純 資 産 の 部	
土 地	(419,300)	I 株 主 資 本	(530,571)
無形固定資産	(12,500)	資 本 金	(260,000)
ソフトウェア 1	(7,700)	資 本 剰 余 金	(200,000)
〔ソフトウェア仮勘定〕 1	(4,800)	資 本 準 備 金	(200,000)
投資その他の資産	(40,020)	1 〔利益剰余金〕	(134,171)
〔投資有価証券〕 1	(23,635)	利 益 準 備 金	(30,852)
〔関係会社株式〕 1	(8,000)	その他利益剰余金	(103,319)
繰延税金資産 1	(8,385)	繰越利益剰余金	(103,319)
		〔自己株式〕 1	(△ 63,600)
		II 評価・換算差額等	(△ 455)
		〔その他有価証券評価差額金〕 1	(△ 455)
		純 資 産 合 計	(530,116)
資 産 合 計	(1,584,116)	負債及び純資産合計	(1,584,116)

損 益 計 算 書

自 × 4 年 4 月 1 日

至 × 5 年 3 月 31 日

(単位：千円)

科 目	金	額
売 上 高	1	(2,615,894)
売 上 原 価	1	(2,044,714)
売 上 総 利 益		(571,180)
販 売 費 及 び 一 般 管 理 費	1	(518,356)
営 業 利 益		(52,824)
営 業 外 収 益		
受 取 利 息	(184)	
雑 収 入 1	(614)	(798)
営 業 外 費 用		
支 払 利 息 1	(2,205)	
[シンジケートローン手数料] 1	(11,000)	
雑 損 失 1	(37)	(13,242)
経 常 利 益		(40,380)
特 別 損 失		
[減 損 損 失] 1	(10,700)	
[投資有価証券評価損] 1	(14,025)	(24,725)
税 引 前 当 期 純 利 益		(15,655)
[法人税、住民税及び事業税] 1	(14,512)	
[法 人 税 等 調 整 額] 1	(△ 2,025)	(12,487)
当 期 純 利 益		(3,168)

問 2 販売費及び一般管理費の明細

(単位：千円)

科 目	金 額
報 酬 及 び 給 料 手 当	318,865
[賞 与]	1(29,910)
[退 職 給 付 費 用]	1(4,785)
法 定 福 利 費	1(47,896)
支 払 手 数 料	(21,358)
賃 借 料	15,698
広 告 宣 伝 費	1(26,662)
貸 倒 引 当 金 繰 入 額	1(3,125)
旅 費 交 通 費	1(5,541)
租 税 公 課	1(6,509)
減 価 償 却 費	1(7,309)
そ の 他	30,698
合 計	(518,356)

問 3 個別注記表（一部抜粋）

a	1	一般債権
b	1	退職給付債務
c	1	61,654
d	1	×4
e	1	1,380
f	1	×5
g	1	1,350
h	1	利益剰余金

【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◀

今回の本試験はボリュームは多くないものの、表示科目等に迷いが生じたため、見た目ほど簡単な問題ではなかった。
以上のことから、ケアレスミスを考慮し、予想配点による採点で34点～37点程度が合格ラインになると考えられる。

▶解答への道◀ (仕訳の単位：千円)

1 現金及び預金に関する事項

(1) 表示科目の振替

(現金及び預金)	415,417	(現金)	92
		(普通預金)	330,325
		(定期預金)	85,000

(2) 現金過不足

(雑損失)	2	(現金及び預金)	2
<現金過不足>			

(3) 旅費交通費

(旅費交通費)	120	(未払金)	120
<販売費及び一般管理費>			

(4) 広告宣伝費の処理漏れ

(広告宣伝費)	5,400	(現金及び預金)	5,400
<販売費及び一般管理費>			

2 売上債権に関する事項

(1) 前受金

① 会社が行っている会計処理

(現金及び預金)	10,260	(売上高)	9,500
		(仮受消費税等)	760

② 正しい会計処理

(現金及び預金)	10,260	(前受金)	10,260
----------	--------	-------	--------

③ 修正仕訳

(売上高)	9,500	(前受金)	10,260
(仮受消費税等)	760		

(2) 電子記録債権

(電子記録債権)	62,640	(受取手形)	62,640
<流動>			

(3) 貸倒引当金

① 貸倒損失

(貸倒引当金)*	3,327	(貸倒損失)	3,327
----------	-------	--------	-------

* 問題文に期首の債権残高に対して生じたものとあるため、貸倒引当金を充当する。

② 貸倒引当金

(貸 倒 引 当 金) *1	332	(貸 倒 引 当 金 戻 入 額)	332
(貸 倒 引 当 金 繰 入 額) *2	3,457	(貸 倒 引 当 金)	3,457
< 販売費及び一般管理費 >			

*1 $\frac{3,659 \text{千円} - 3,327 \text{千円}}{\text{試算表 上記①}} = 332 \text{千円}$

*2 一般債権 345,764千円 (※1) × 1% (※2) = 3,457千円 (千円未満切捨)

(※1) 受 取 手 形 : 114,480千円 - $\frac{62,640 \text{千円}}{\text{電子債権}} = 51,840 \text{千円}$

電子記録債権 : 62,640千円

売 掛 金 : $\frac{231,284 \text{千円}}{\text{合 計 : 345,764千円}}$

合 計 : 345,764千円

(※2) イ 基準となる各算定期間に係る貸倒実績率

× 2年3月期 : 3,880千円 ÷ (105,464千円 + 217,833千円) = 1% (小数第一位未満四捨五入)

× 3年3月期 : 2,610千円 ÷ (106,575千円 + 219,627千円) = 1% (小数第一位未満四捨五入)

× 4年3月期 : 3,327千円 ÷ (109,426千円 + 223,234千円) = 1% (小数第一位未満四捨五入)

ロ 過去3期平均

(1% + 1% + 1%) ÷ 3年 = 1%

③ 税効果会計

(繰 延 税 金 資 産) *	1,037	(法 人 税 等 調 整 額)	1,037
< 流 動 >			

*イ 会計上の貸倒引当金 : 3,457千円

ロ 税務上の貸倒引当金 : 0千円

ハ 税効果額 (イ - ロ) × 30% = 1,037千円 (千円未満切捨)

(4) 財務諸表表示

① 貸借対照表表示

流動分 : 3,457千円

② 損益計算書表示

3,457千円 - 332千円 = 3,125千円

3 有価証券に関する事項

(1) 評価差額の振戻し

(有 価 証 券)	260	(繰 延 税 金 資 産 (固 定)) *	78
		(その他有価証券評価差額金)	182

* $182 \text{千円} \div (1 - 30\%) \times 30\% = 78 \text{千円}$

(2) A A A社株式 (市場価格のあるその他有価証券)

(投 資 有 価 証 券)	5,460	(有 価 証 券)	6,110
(繰 延 税 金 資 産) *	195		
< 固 定 >			
(その他有価証券評価差額金) *	455		

* 評価差額 : $\frac{6,110 \text{千円} - 420 \text{円} \times 13,000 \text{円}}{\text{簿価 時価}} (= 5,460 \text{千円}) = 650 \text{千円}$

繰延税金資産 : $\frac{650 \text{千円}}{\text{評価差額}} \times 30\% = 195 \text{千円}$

その他有価証券評価差額金 : $\frac{650 \text{千円} - 195 \text{千円}}{\text{評価差額}} = 455 \text{千円}$

(3) B B B社株式 (市場価格のあるその他有価証券)

(投 資 有 価 証 券) *1	13,175	(有 価 証 券)	27,200
(投 資 有 価 証 券 評 価 損) *2	14,025		
< 特 別 損 失 >			

*1 $8,500 \text{株} \times 1,550 \text{円} = 13,175 \text{千円}$

*2 $27,200 \text{千円} \times 50\% (= 13,600 \text{千円}) \geq 13,175 \text{千円} \therefore$ 減損処理を行う。

$27,200 \text{千円} - 13,175 \text{千円} = 14,025 \text{千円}$

なお、評価損に係る繰延税金資産は回収不能のため、処理を省略する。

(4) C C C社株式（市場価格のないその他有価証券）

（投 資 有 価 証 券）	5,000	（有 価 証 券）	5,000
---------------	-------	-----------	-------

(5) D D D社株式（子会社株式）

（関 係 会 社 株 式）＊	8,000	（有 価 証 券）	8,000
----------------	-------	-----------	-------

＊ 当社はD D D社の議決権の80％を保有しているため、同社は当社の子会社には該当する。従って、「関係会社株式」として投資その他の資産に表示する。

なお、問題文中に実質価額が著しく低下しているとあるが、取得原価まで回復する見込みが認められるため、減損処理は行わない。

(6) 自己株式

（自 己 株 式）	63,600	（有 価 証 券）	63,600
-----------	--------	-----------	--------

5 棚卸資産に関する事項

（仕 入 高）＊1	4,500	（買 掛 金）	4,860
（仮 払 消 費 税 等）	360		
（売 上 原 価）	250,163	（繰 越 商 品）	250,163
（売 上 原 価）	2,052,091	（仕 入 高）＊2	2,052,091
（売 上 原 価）＊3	295	（売 上 原 価）＊5	259,132
＜ 商 品 減 耗 損 ＞			
（売 上 原 価）＊4	1,297		
＜ 商 品 評 価 損 ＞			
（商 品）＊6	257,540		

＊1 83,947千円－79,447千円＝4,500千円

＊2 2,047,591千円＋4,500千円＝2,052,091千円
仕入計上漏れ

＊3 41,251千円－40,956千円＝295千円
問題文に区分の指示がないが、解答スペースがないため、売上原価に計上する。

＊4 2,594千円×50％＝1,297千円

＊5 $\frac{83,947千円}{E E E} + \frac{66,935千円}{F F F} + \frac{41,251千円}{G G G} + \frac{13,308千円}{H H H} + \frac{53,691千円}{\text{その他}} = 259,132千円$

＊6 259,132千円－295千円－1,297千円＝257,540千円
減耗損 評価損

※ 売上原価： $\frac{250,163千円}{\text{期首商品}} + \frac{2,052,091千円}{\text{当期仕入}} - \frac{259,132千円}{\text{期末商品}} + \frac{295千円}{\text{減耗損}} + \frac{1,297千円}{\text{評価損}} = 2,044,714千円$

なお、評価損に係る繰延税金資産は回収不能なため、処理を省略する。

5 有形固定資産に関する事項

(1) 土地の減損

（減 損 損 失）＊	10,700	（土 地）	10,700
------------	--------	-------	--------

＊ ① 減損損失の認識

イ 帳簿価額：86,500千円

ロ 割引前将来C F：0千円

将来の使用が見込まれていないとあるため、現時点での将来キャッシュ・フローは0と判断する。

ハ イ＞ロ ∴減損損失の認識の必要あり

② 減損損失の測定

$\frac{86,500千円}{\text{帳簿価額}} - \frac{75,800千円}{\text{回収可能価額}} ※ = 10,700千円$

※ 使用価値：0千円

正味売却価額：75,800千円

75,800千円＞0千円 ∴75,800千円

なお、減損損失に係る繰延税金資産は回収不能なため、処理を省略する。

(2) 貸借対照表表示

建 物：64,638千円

構 築 物：6,606千円

備 品：4,056千円

土 地： $\frac{430,000千円}{\text{取得原価}} - \frac{10,700千円}{\text{減損損失}} = 419,300千円$

6 無形固定資産に関する事項

(1) 販売管理システム

(減 価 償 却 費) *	2,500	(ソ フ ト ウ ェ ア)	2,500
< 販売費及び一般管理費 >			

* $12,500 \text{ 千円} \times \frac{1 \text{ 年}}{5 \text{ 年}} = 2,500 \text{ 千円}$

※ 期末に耐用年数を変更した場合、当期は変更前の耐用年数により償却し、翌期から変更後の耐用年数で償却する。また、本来「ソフトウェア償却」とすべきであるが、販売費及び一般管理費の明細にスペースがないため、「減価償却費」に含めて表示するものとする。

(2) 新販売管理システム制作費

(ソ フ ト ウ ェ ア 仮 勘 定)	4,800	(ソ フ ト ウ ェ ア)	4,800
---------------------	-------	---------------	-------

7 借入金に関する事項

(1) 科目の振替

(仮 受 金)	540,000	(一年以内返済予定長期借入金)	180,000
		(長 期 借 入 金) *	360,000

* $540,000 \text{ 千円} - 180,000 \text{ 千円} = 360,000 \text{ 千円}$

(2) 利息

(前 払 費 用) *	2,160	(支 払 利 息)	2,160
-------------	-------	-----------	-------

* $3,240 \text{ 千円} \times \frac{4 \text{ カ月}}{6 \text{ カ月}} = 2,160 \text{ 千円}$

(3) シンジケートローン手数料

(シンジケートローン手数料) *1	11,000	(支 払 手 数 料)	12,000
(前 払 費 用) *2	1,000	< 販売費及び一般管理費 >	

*1 $10,800 \text{ 千円} + 1,200 \text{ 千円} \times \frac{2 \text{ カ月}}{12 \text{ カ月}} (=200 \text{ 千円}) = 11,000 \text{ 千円}$

*2 $1,200 \text{ 千円} - 200 \text{ 千円} = 1,000 \text{ 千円}$

8 従業員賞与に関する事項

(1) 前期分の修正

(賞 与 引 当 金)	26,730	(賞 与)	26,730
-------------	--------	-------	--------

(2) 賞与

(賞 与)	29,750	(未 払 費 用)	29,750
< 販売費及び一般管理費 >			

(3) 法定福利費

(法 定 福 利 費)	4,042	(未 払 費 用)	4,042
< 販売費及び一般管理費 >			

(4) 税効果会計

(繰 延 税 金 資 産) *	10,137	(法 人 税 等 調 整 額)	10,137
< 流 動 >			

*① 会計上の簿価：29,750千円＋4,042千円＝33,792千円

② 税務上の簿価：0千円

③ 税効果額：(①－②) × 30%＝10,137千円 (千円未満切捨)

9 退職給付引当金に関する事項

(1) 期中取引に係る修正

(退 職 給 付 引 当 金)	453	(退 職 金)	453
-----------------	-----	---------	-----

(2) 引当金の計上

(退 職 給 付 費 用) *	4,785	(退 職 給 付 引 当 金)	4,785
< 販売費及び一般管理費 >			

* $\frac{27,300 \text{千円}}{\text{自己都合要支給額}} - \frac{(22,968 \text{千円} - 453 \text{千円})}{\text{引当金の期末残高}} = 4,785 \text{千円}$

(3) 税効果会計

(繰 延 税 金 資 産) *	8,190	(法 人 税 等 調 整 額)	8,190
< 固 定 >			

- *① 会計上の簿価：27,300千円
② 税務上の簿価：0千円
③ 税効果額：(①－②) × 30% = 8,190千円

10 諸税金に関する事項

(1) 消費税等

(仮 受 消 費 税 等)	209,270	(仮 払 消 費 税 等)	169,744
		(仮 払 金)	9,500
		(未 払 消 費 税 等) *1	29,952
		(雑 収 入) *2	74

*1 $\frac{39,452 \text{千円} - 9,500 \text{千円}}{\text{年税額}} = 29,952 \text{千円}$
中間納付額

*2 貸借差額

(2) 法人税、住民税及び事業税

(法人税、住民税及び事業税) *1	14,512	(法 人 税 等)	11,283
(租 税 公 課) *2	3,229	(未 払 法 人 税 等) *3	6,458
< 販売費及び一般管理費 >			

*1 $\frac{10,938 \text{千円} + 1,892 \text{千円} + 1,682 \text{千円}}{\text{法人税・住民税}} = 14,512 \text{千円}$
事業税 (所得割)

*2 $\frac{2,300 \text{千円} + 4,209 \text{千円}}{\text{事業税 (外形分)}} - \frac{(1,150 \text{千円} + 2,130 \text{千円})}{\text{中間申告分}} = 3,229 \text{千円}$

*3 貸借差額

(3) 税効果会計

(繰 延 税 金 資 産) *	1,067	(法 人 税 等 調 整 額)	1,067
< 流 動 >			

- *① 会計上の簿価： $\frac{1,682 \text{千円} + 2,300 \text{千円} + 4,209 \text{千円}}{\text{事業税の年税額}} - \frac{(1,353 \text{千円} + 1,150 \text{千円} + 2,130 \text{千円})}{\text{事業税の中間納付額}} = 3,558 \text{千円}$
② 税務上の簿価：0千円
③ 税効果額：(①－②) × 30% = 1,067千円 (千円未満切捨)

11 税効果会計

(1) 前期分

(法 人 税 等 調 整 額)	18,406	(繰 延 税 金 資 産 (流 動))	11,516
		(繰 延 税 金 資 産 (固 定)) *	6,890

* $\frac{6,968 \text{千円} - 78 \text{千円}}{\text{試算表}} = 6,890 \text{千円}$
AAA社株式

(2) 財務諸表表示

① 繰延税金資産 (流動)

$\frac{1,037 \text{千円} + 10,137 \text{千円} + 1,067 \text{千円}}{\text{貸倒引当金 賞与 未払事業税}} = 12,241 \text{千円}$

② 繰延税金資産 (固定)

$\frac{195 \text{千円} + 8,190 \text{千円}}{\text{AAA社株式 退職給付引当金}} = 8,385 \text{千円}$

③ 法人税等調整額

$\frac{1,037 \text{千円} + 10,137 \text{千円} + 8,190 \text{千円} + 1,067 \text{千円} - 18,406 \text{千円}}{\text{貸倒引当金 賞与 退職給付引当金 未払事業税 上記(1)}} = 2,025 \text{千円}$
(貸方残高 ∴法人税、住民税及び事業税から減算)

12 配当に関する事項

- (1) × 4 年 6 月 26 日に決議された配当
適切に計上されているため、仕訳不要である。
- (2) × 5 年 6 月 26 日に決議された配当
翌期の取引であるため、仕訳不要である。

13 繰越利益剰余金

$$\frac{100,151 \text{千円}}{\text{試算表}} + \frac{3,168 \text{千円}}{\text{当期純利益}} = 103,319 \text{千円}$$

14 個別注記表の一部抜粋

- (1) 貸借対照表に関する注記（有形固定資産の減価償却累計額）
- ① 取得原価の合計： $\frac{89,000 \text{千円}}{\text{建物}} + \frac{28,300 \text{千円}}{\text{構築物}} + \frac{19,654 \text{千円}}{\text{備品}} = 136,954 \text{千円}$
- ② 帳簿価額の合計： $\frac{64,638 \text{千円}}{\text{建物}} + \frac{6,606 \text{千円}}{\text{構築物}} + \frac{4,056 \text{千円}}{\text{備品}} = 75,300 \text{千円}$
- ③ ①－②＝61,654千円
- (2) 株主資本等変動計算書に関する注記
- ① 前期末の発行済株式数
 $\frac{60 \text{株}}{\text{当期の自己株式取得数}} \div \frac{2\%}{\text{議決権割合}} = \frac{3,000 \text{株}}{\text{前期末の発行済株式数}}$
- ② × 4 年 6 月 26 日に決議された配当総額
 $\frac{500 \text{円}}{\text{1株あたり配当額}} \times \left\{ \frac{3,000 \text{株}}{\text{前期末の発行済株式数}} - \left(\frac{300 \text{株}}{\text{当期末の自己株式保有数}} - \frac{60 \text{株}}{\text{当期の自己株式取得数}} \right) \right\} = 1,380 \text{千円}$
- ③ × 5 年 6 月 26 日に決議された配当総額
 $\frac{500 \text{円}}{\text{1株あたり配当額}} \times \left(\frac{3,000 \text{株}}{\text{前期末の発行済株式数}} - \frac{300 \text{株}}{\text{当期末の自己株式保有数}} \right) = 1,350 \text{千円}$

●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57～65点、66点が合格確実と考えられる。