

第 62 回 税 理 士 試 験 財 務 諸 表 論

●はじめに

本年度の本試験は、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。

なお、各問題ごとに「予想配点」、「合格ライン」を示してあるので、今後の方針決定の参考にして欲しい。

Z-62-B〔第一問〕解 答

1

①	重要な会計方針
②	たな卸
③	評価損
④	回収可能価額
⑤	特別損失

【別解】「簿価切下額」、「商品評価損」など

2

区分欄	流動資産
基準欄	正常営業循環基準

3

個別法は、取得原価の異なる棚卸資産を区別して記録し、その個々の実際原価によって期末棚卸資産の価額を算定する方法であることから、個別性が強い、すなわち、比較的高価であり、個別的管理が可能な販売用不動産の評価に適した方法であるためである。

4 (1)

金額欄	50百万円
処理欄	企業会計原則（注解18）の引当金の計上要件を満たす場合には引当金処理が必要とされる。

(2)

値下額等が売価合計額に適切に反映されていることが必要とされる条件である。

5

場合①	貸手によって計上される資産が、企業の主目的たる営業取引により発生したものである場合である。
場合②	貸手によって計上される資産が、企業の営業の主目的以外の取引により発生したもので、貸借対照表日の翌日から起算して1年以内に入金の期限が到来するものである場合である。

▶予想配点◀

1	各1点	2	区分欄	2点	基準欄	2点	3	3点	4(1)	金額欄	2点	処理欄	2点	4(2)	3点
5	各3点													合計	25点

▶合格ライン◀

棚卸資産を中心に問われている問題である。「基準」の記述を前提とした問が多く、「基準」に即した解答が求められる問題であったと言える。

1については、4点～5点は確保したい。

2については、4点は確保したい。

3については、得点できなくても問題はないと思われる。

4(1)については、2点は確保したい。

4(2)については、得点できなくても問題はないと思われる。

5については、得点できなくても問題はないと思われる。

以上のことから、予想配点による採点で10点～11点が合格ラインであると思われる。

▶解答への道◀

1について

個別注記表（一部）

【重要な会計方針に係る事項に関する注記】

①

●**たな卸**資産の評価基準および評価方法

②

販売用不動産は、個別法に基づく原価法によっております。

【損益計算書に関する注記】

●期末たな卸高は収益性の低下に伴う簿価切下げ後の金額であり、13,000百万円の**評価損**が営業原価に含まれています。③

●当事業年度において、当社は保有する「土地」の一部について、所有目的を賃貸から販売に変更した理由により、その帳簿価額を**回収可能価額**まで減額し、当該減少額7,200百万円を減損損失として**特別損失**の区分に計上いたしました。④⑤

なお、上記資産の**回収可能価額**④は、正味売却価額により測定しており、正味売却価額は、収益還元価額または取引事例を勘案して算定しております。

2について

販売用不動産は、企業の主目的たる営業取引により生じた資産であるため、正常営業循環基準に基づき流動資産に表示される。

3について

個別法は、取得原価の異なる棚卸資産を区別して記録し、その個々の実際原価によって期末棚卸資産の価額を算定する方法である。個別法は、個性が強い棚卸資産の評価に適した方法であるため、販売用不動産のような個性が強く、比較的高価であり、個別的管理が可能な資産の評価に適した方法といえる。

4(1)について

「棚卸資産の評価に関する会計基準」では、以下のように記述されている。

（正味売却価額がマイナスの場合）

44. 見積追加製造原価及び見積販売直接経費が売価を超えるときには、正味売却価額はマイナスとなるが、その場合には、棚卸資産の帳簿価額をゼロまで切り下げたとしても、当該マイナス部分については、反映できない。

例えば、売価100、見積追加製造原価及び見積販売直接経費120、仕掛品の帳簿価額30の場合、正味売却価額

はマイナス20であり、簿価切下額は50となる。収益性の低下により仕掛品の帳簿価額30をゼロまで切り下げたとしても、残る20の損失は認識されない。このように、切り下げるべき棚卸資産の帳簿価額が存在しない場合でも、マイナスの正味売却価額を反映させるため引当金による損失計上が行われることがある。これらについては、企業会計原則注解（注18）との関連で別途扱うべき問題であると考えられる。

本間においては、売価100百万円、見積販売直接経費110百万円、期末帳簿たな卸高50百万円であることから正味売却価額はマイナス10百万円（＝100百万円－110百万円）、簿価切下額は60百万円（＝50百万円－△10百万円）となるが、収益性の低下に伴う簿価切下げを認識することができるのは、棚卸資産の帳簿価額50百万円までであることから50百万円を解答することとなる。ただし、工事損失引当金等の会計処理にみられるように、ゼロ以下の切り下げも前提にすると60百万円と考えることも可能であることから、60百万円も別解として認められると考えられる。

また、上記規定の下線部に示すように、マイナスの正味売却価額を反映するために当期末において必要とされる会計処理は引当金処理である。企業会計原則注解（注18）の規定の要件を満たす場合に引当金処理が必要とされるのである。

4(2)について

「棚卸資産の評価に関する会計基準」では、以下のように記述されている。

55. 他方、値下額及び値下取消額を除外した売価還元法の原価率（連続意見書第四に定める売価還元低価法の原価率）を採用している企業がある。値下額及び値下取消額を除外した売価還元法の原価率を適用する方法は、収益性の低下に基づく簿価切下げという考え方と必ずしも整合するものではないが、本会計基準では、これまでの実務上の取扱いなどを考慮し、値下額等が売価合計額に適切に反映されている場合には、当該原価率の適用により算定された期末棚卸資産の帳簿価額は、収益性の低下に基づく簿価切下額を反映したものとみなすことができることとした。

したがって、上記下線部に示すように、値下額及び値下取消額を除外した売価還元法の原価率を用いて算出された期末帳簿たな卸高が、収益性の低下に伴う簿価切下げ後の金額とみなされるために必要とされる条件は「値下額等が売価合計額に適切に反映されている場合」となる。

5について

「リース取引に関する会計基準」では、以下のように記述されている。

（貸手側）

18. 所有権移転ファイナンス・リース取引におけるリース債権及び所有権移転外ファイナンス・リース取引におけるリース投資資産については、当該企業の主目的たる営業取引により発生したものである場合には流動資産に表示する。また、当該企業の営業の主目的以外の取引により発生したものである場合には、貸借対照表日の翌日から起算して1年以内に入金の期限が到来するものは流動資産に表示し、入金の期限が1年を超えて到来するものは固定資産に表示する。

したがって、上記下線部に示すように、ファイナンス・リース取引の貸手によって当該取引の会計処理の際に計上される資産が、貸借対照表においてたな卸資産と同一の区分（流動資産）に表示されるのは、「企業の主目的たる営業取引により発生したものである場合」及び「企業の営業の主目的以外の取引により発生したもので、貸借対照表日の翌日から起算して1年以内に入金の期限が到来するものである場合」である。

Z-62-B〔第二問〕解 答

1

イ	①
ロ	③
ハ	⑤
ニ	②

2

誤っている語句の記号	a
修正した語句	未実現

3

評価	棚卸資産の低価法を、期末に原価と時価とを比較して、いずれか低い方の価額をもって評価する方法として捉える見解である。	
	評価	棚卸資産の低価法を、期末における有効な原価や回収可能な原価を次期へ繰り越すための手段として捉える見解である。
以外		

わが国の会計基準	評価	評価以外
----------	----	------

4①

継続的に評価を行い、回収可能性が回復した場合には、減損損失の戻入れを行うことが望ましい。
--

②

正誤	×
根拠	減損会計は、資産価値の変動によって利益を測定することや、決算日における資産価値を貸借対照表に表示することを目的とするものではなく、取得原価基準の下で行われる帳簿価額の臨時的な減額である。

▶予想配点◀

1：各1点 2 記号：2点 語句：2点 3 評価：4点 評価以外：4点 わが国の会計基準：1点
4①：3点 ② 正誤：1点 根拠：4点 合計 25点

▶合格ライン◀

会計における評価と配分の相違点を問う問題であるが、一般的な受験生のレベルを考えると難易度の高い問題であったといえる。そのため、基本問題を確実に解答し、得点に結びつけられたかどうかのポイントになる。

1については、3点～4点は確保したい。

2については、4点は確保したい。

3については、1点は確保したい。

4①については、得点できなくても問題ないと思われる。

4②については、5点は確保したい。

以上のことから、予想配点による採点で13点～14点が合格ラインであると思われる。

▶解答への道◀

1について

空欄部分の語句を【選択肢】の中から選択させる問題である。

会計において評価とは、広義には、金額を決定することを指す。「棚卸資産の評価方法として移動平均法を採用している」などという場合には、かかる意味で評価という術語が用いられている。

一方、狭義の評価は、資産や負債の価値の変動を測定することによって純資産の変動要因を直接的に把握することを指す。かかる意味での評価は、収支と損益の期間帰属のずれを調整する配分と対比される考え方である。

狭義の評価に基づけば資産や負債は、収益と費用とを適切に対応させるために計上される擬制的なものではなく、実体的な価値を持つものを意味する。また収益や費用は、資産や負債の実体的な価値の変動額を意味する。

2について

下線部分の記述のうち、誤っているものを選択し、正しい語句を解答させる問題である。

(1) 下線部 a : 誤り

資産・負債の評価に基づいて利益を測定した場合に計上される評価益は「未実現」利益である。

(2) 下線部 b～d : 正しい

当該評価差額は、資産・負債の評価と損益の認識との「連携」を前提としない場合には「純資産の部」に直接計上され、両者の「連携」を前提とした場合には「その他の包括利益」として計上される。

したがって、誤っている語句の記号：「a」を記入した上で、修正した語句：「未実現」を解答することとなる。

3について

棚卸資産の低価法については、評価の観点から説明する見解と評価以外の観点から説明する見解の2つがある。

(1) 評価の観点から説明する見解（原価主義の例外的な手続として捉える見解）

当該見解は、棚卸資産の低価法を、期末に原価と時価とを比較して、いずれか低い方の価額をもって評価する方法として捉える見解であり、棚卸資産の低価法を原価主義の例外的な手続として捉える見解である。

これに関して、「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第四」では、以下のように記述されている。

三 低価基準

1 原価時価比較低価法

棚卸資産評価の一般原則たる原価主義に対する例外的な評価原則として低価主義が存在し、広く採用され

ている。低価主義を具体的に適用するための評価基準を低価基準となづける。

低価基準は、価格変動に基づいて、期末棚卸資産の取得原価が時価をこえる事実が発生している場合には、時価をもって期末棚卸資産の評価額とし、取得原価が時価をこえていない場合には、取得原価をもって期末棚卸資産の評価額とする評価基準である。

低価主義は、期間損益計算の見地からすると合理性をもたないが、しかしそれは広く各国において古くから行なわれてきた慣行的評価思考であり、現在でも実務界から広く支持されている。棚卸資産に低価基準を適用することによって、それが通常の営業過程においていくばくの資金に転化するかを示すことも、ある意味では有用である。各国の税法も低価基準の適用に伴う評価損を例外なく課税所得の計算上損金に算入する建前をとっている。このような事情のもとにおいて低価基準を全く否定し去ることはできない。したがって原価基準の例外として低価基準を採用することも容認される。

(2) 評価以外の観点から説明する見解（原価主義の枠内における手続として捉える見解）

当該見解は、棚卸資産の低価法を、期末における有効な原価や回収可能な原価をもって次期へ繰り越すための手段として捉える見解であり、棚卸資産の低価法を原価主義の枠内における手続として捉える見解である。

これに関して、「棚卸資産の評価に関する会計基準」では、以下のように記述されている。

（棚卸資産の簿価切下げの考え方）

36. これまでの低価法を原価法に対する例外と位置付ける考え方は、取得原価基準の本質を、名目上の取得原価で据え置くことにあるという理解に基づいたものと思われる。しかし、取得原価基準は、将来の収益を生み出すという意味においての有用な原価、すなわち回収可能な原価だけを繰り越そうとする考え方であるとみることもできる。また、今日では、例えば、金融商品会計基準や減損会計基準において、収益性が低下した場合には、回収可能な額まで帳簿価額を切り下げる会計処理が広く行われている。

そのため、棚卸資産についても収益性の低下により投資額の回収が見込めなくなった場合には、品質低下や陳腐化が生じた場合に限らず、帳簿価額を切り下げることが考えられる。収益性が低下した場合における簿価切下げは、取得原価基準の下で回収可能性を反映させるように、過大な帳簿価額を減額し、将来に損失を繰り延べないために行われる会計処理である。棚卸資産の収益性が当初の予想よりも低下した場合において、回収可能な額まで帳簿価額を切り下げることにより、財務諸表利用者に的確な情報を提供することができるものと考えられる。

したがって、わが国の会計基準が採用している見解は、「評価以外の観点から説明する見解」となる。

4 ①について

固定資産の減損処理については、以下の3つの考え方がある。

(1) 永久性基準

永久性基準とは、減損が永久的であり確定した場合に、減損損失を認識する考え方をいう。この考え方によれば、固定資産の回収可能価額が帳簿価額を下回り、その状態が永続すると判断される場合に減損処理を行う。

(2) 蓋然性基準

蓋然性基準とは、減損している可能性（蓋然性）が高い場合に、減損損失を認識する考え方をいう。この考え方によれば、固定資産の割引前将来キャッシュ・フローの総額が帳簿価額を下回る場合に減損処理を行う。

(3) 経済性基準

経済性基準とは、資産の回収可能な額が帳簿価額を下回る場合に、減損損失を認識する考え方をいう。この考え方によれば、固定資産の回収可能価額が帳簿価額を下回る場合に減損処理を行う。ただし、その一方で、継続的に評価を行い、回収可能性が回復した場合には、減損損失の戻入れが認められる。

固定資産の減損処理に関して、評価の思考を徹底した場合には、継続的に評価を行い、回収可能性が回復した場合には、減損損失の戻入れを行うことが望ましいと考えられる。

また、「公正価値による評価を行うことが望ましい。」という解答も考えられる。

4②について

「固定資産の減損に係る会計基準の設定に関する意見書」では、以下のように記述されている。

三 基本的考え方

- 1 事業用の固定資産については、通常、市場平均を超える成果を期待して事業に使われているため、市場の平均的な期待で決まる時価が変動しても、企業にとっての投資の価値がそれに応じて変動するわけではなく、また、投資の価値自体も、投資の成果であるキャッシュ・フローが得られるまでは実現したものではない。そのため、事業用の固定資産は取得原価から減価償却等を控除した金額で評価され、損益計算においては、そのような資産評価に基づく実現利益が計上されている。

しかし、事業用の固定資産であっても、その収益性が当初の予想よりも低下し、資産の回収可能性を帳簿価額に反映させなければならない場合がある。このような場合における固定資産の減損処理は、棚卸資産の評価減、固定資産の物理的な滅失による臨時損失や耐用年数の短縮に伴う臨時償却などと同様に、事業用資産の過大な帳簿価額を減額し、将来に損失を繰り延べないために行われる会計処理と考えることが適当である。これは、金融商品に適用されている時価評価とは異なり、資産価値の変動によって利益を測定することや、決算日における資産価値を貸借対照表に表示することを目的とするものではなく、取得原価基準の下で行われる帳簿価額の臨時的な減額である。

したがって、正誤欄に「×」を記入した上で、上記規定の下線部分を解答することとなる。

Z-62-B〔第三問〕解 答

1 セカンド工業株式会社（第48期）の貸借対照表及び損益計算書

貸借対照表

平成24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	3,069,149	流 動 負 債	1,196,485
現 金 預 金	① 1,243,144	買 掛 金	① 181,438
受 取 手 形	① 93,205	短 期 借 入 金	① 411,000
売 掛 金	① 809,825	リ ー ス 債 務	13,272
製 品	419,300	未 払 金	89,040
材 料	① 156,800	未 払 費 用	180,545
仕 掛 品	① 169,650	未 払 法 人 税 等	① 180,830
前 払 費 用	23,520	未 払 消 費 税 等	① 92,300
未 収 入 金	5,880	預 り 金	48,060
繰 延 税 金 資 産	① 154,128	固 定 負 債	1,409,023
貸 倒 引 当 金	①△ 6,303	長 期 借 入 金	① 882,000
固 定 資 産	5,020,821	長期リース債務	① 51,982
有 形 固 定 資 産	4,139,444	退 職 給 付 引 当 金	① 348,760
建 物	① 1,065,705	役員退職慰労引当金	① 114,500
機 械 装 置	① 620,640	資 産 除 去 債 務	① 11,781
工 具 器 具 備 品	① 67,015	負 債 合 計	2,605,508
土 地	1,340,830	純 資 産 の 部	
リ ー ス 資 産	① 65,254	株 主 資 本	5,494,668
建 設 仮 勘 定	980,000	資 本 金	100,000
無 形 固 定 資 産	43,990	資 本 剰 余 金	73,651
ソ フ ト ウ ェ ア	① 36,430	資 本 準 備 金	69,300
ソフトウェア仮勘定	① 7,560	そ の 他 資 本 剰 余 金	① 4,351
投資その他の資産	837,387	利 益 剰 余 金	5,322,997
投 資 有 価 証 券	① 211,900	利 益 準 備 金	8,700
関 係 会 社 株 式	① 98,000	別 途 積 立 金	4,460,700
差 入 保 証 金	83,710	繰 越 利 益 剰 余 金	853,597
保 険 積 立 金	180,365	自 己 株 式	①△ 1,980
破 産 更 生 債 権 等	① 12,810	評 価 ・ 換 算 差 額 等	△ 10,206
金 利 ス ワ ッ プ	① 900	そ の 他 有 価 証 券 評 価 差 額 金	①△ 10,773
繰 延 税 金 資 産	① 259,512	繰 延 ヘ ッ ジ 損 益	① 567
貸 倒 引 当 金	①△ 9,810	純 資 産 合 計	5,484,462
資 産 合 計	8,089,970	負 債 及 び 純 資 産 合 計	8,089,970

損 益 計 算 書

自 平成23年 4 月 1 日

至 平成24年 3 月31日

(単位：千円)

科 目	金 額	
売 上 高		6,463,700
売 上 原 価		4,938,661
売 上 総 利 益		1,525,039
販売費及び一般管理費	1	926,269
営 業 利 益		598,770
営 業 外 収 益		
受 取 利 息 及 び 配 当 金	1	26,670
雑 収 入	1	51,325
77,995		
営 業 外 費 用		
支 払 利 息	1	21,594
為 替 差 損	1	960
雑 損 失		35,900
58,454		
経 常 利 益		618,311
特 別 利 益		
固 定 資 産 売 却 益		4,100
抱 合 せ 株 式 消 滅 差 益	1	23,847
27,947		
特 別 損 失		
固 定 資 産 除 却 損		7,640
貸 倒 損 失	1	3,675
貸 倒 引 当 金 繰 入 額	1	5,535
投 資 有 価 証 券 評 価 損	1	27,300
減 損 損 失	1	13,500
57,650		
税 引 前 当 期 純 利 益		588,608
法 人 税、住 民 税 及 び 事 業 税		289,790
法 人 税 等 追 徴 税 額	1	9,750
法 人 税 等 調 整 額	1	10,716
当 期 純 利 益		278,352

2 製造原価明細書

(単位：千円)

科 目	金 額
材 料 費	① 1,634,800
労 務 費	① 1,967,220
経 費	① 1,356,641
当期総製造費用	4,958,661
期首仕掛品棚卸高	183,500
合 計	5,142,161
期末仕掛品棚卸高	169,650
研究開発費振替高	① 17,550
当期製品製造原価	4,954,961

3 売上原価明細書

(単位：千円)

科 目	金 額
期首製品棚卸高	407,800
当期製品製造原価	4,954,961
合 計	5,362,761
期末製品棚卸高	① 419,300
見本費振替高	① 4,800
売 上 原 価	4,938,661

【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も多くなく、全体的に高得点が望める問題であったといえる。このような問題の場合には、いかに失点を防ぎ、高得点を確保出来るかがポイントとなる。

以上のことから、ケアレスミス等を考慮して、予想配点による採点で35点～40点程度が合格ラインになると思われる。

▶解答への道◀ (仕訳の単位：千円)

1 現金預金に関する事項

(1) 表示科目への振替え

(現金預金)	986,700	(現金)	15,320
		(預金)	971,380

(2) 当座預金の修正

(現金預金)	223,000	(短期借入金)	223,000
--------	---------	---------	---------

(3) 外貨建預金

(為替差損)	472	(現金預金)*	472
--------	-----	---------	-----

$$* \frac{10,384 \text{千円}}{\text{円}} - \frac{118 \text{千ドル} \times 84 \text{円}}{\text{円価額}} = 472 \text{千円}$$

2 貸倒引当金に関する事項

(1) C社債権

貸倒懸念債権に該当するため、貸借対照表上は特別な表示を要しない。

(2) D社債権

(破産更生債権等)	11,550	(受取手形)	8,120
		(売掛金)	3,430

(3) E社債権

(貸倒引当金)	5,250	(受取手形)	7,875
(貸倒損失)*1	3,675	(売掛金)	2,625
<特別損失>			
(仮受金)	315		
(破産更生債権等)*2	1,260		
<投資その他の資産>			

$$*1 \quad \frac{(7,875 \text{千円} + 2,625 \text{千円}) \times 85\%}{\text{切捨分}} - \frac{5,250 \text{千円}}{\text{貸倒引当金}} = 3,675 \text{千円}$$

$$*2 \quad \frac{(7,875 \text{千円} + 2,625 \text{千円}) \times 15\%}{\text{均等返済分}} - \frac{315 \text{千円}}{\text{当期返済分}} = 1,260 \text{千円}$$

※ 貸倒損失は、本来、販売費及び一般管理費に計上すべきものと考えられるが、答案用紙の解答スペースから、特別損失に計上するものと判断する。また、破産更生債権等のうち翌期中に返済される部分は、本来、流動資産に計上すべきものと考えられるが、問題の指示により、投資その他の資産に計上する。

(4) 貸倒引当金

① 一般債権及び貸倒懸念債権

(貸 倒 引 当 金)	1,500	(貸 倒 引 当 金 戻 入 額)	1,500
(貸 倒 引 当 金 繰 入 額) *	6,303	(貸 倒 引 当 金)	6,303

* イ 一般債権に係る繰入額

$$(84,175千円 + 809,825千円) \times 0.2\% = 1,788千円$$

受取手形※ 売掛金※

$$\text{※ 受取手形: } \frac{109,200千円 - 8,120千円}{D社} - \frac{7,875千円}{E社} - \frac{9,030千円}{懸念債権} = 84,175千円$$

$$\text{売掛金: } \frac{815,880千円 - 3,430千円}{D社} - \frac{2,625千円}{E社} = 809,825千円$$

ロ 貸倒懸念債権に係る繰入額

$$9,030千円 \times 50\% = 4,515千円$$

$$\text{ハ イ} + \text{ロ} = 6,303千円$$

② 破産更生債権等

(貸 倒 引 当 金) *1	4,275	(貸 倒 引 当 金 戻 入 額)	4,275
(貸 倒 引 当 金 繰 入 額) *2	9,810	(貸 倒 引 当 金)	9,810

*1 D社に対するもの

$$\text{*2 } \frac{11,550千円 + 1,260千円 - 3,000千円}{D社 \quad E社 \quad D社担保} = 9,810千円$$

③ 財務諸表表示

イ 貸借対照表表示

(イ) 流動資産

$$\frac{1,788千円}{受取手形及び売掛金} + \frac{4,515千円}{懸念債権} = 6,303千円$$

(ロ) 投資その他の資産

$$\frac{9,810千円}{破産更生債権等}$$

ロ 損益計算書表示

(イ) 販売費及び一般管理費

$$\frac{6,303千円}{一般債権及び懸念債権} - \frac{1,500千円}{戻入額} = 4,803千円$$

(ロ) 特別損失

$$\frac{9,810千円}{破産更生債権等} - \frac{4,275千円}{戻入額} = 5,535千円$$

3 投資有価証券に関する事項

(1) F社株式（市場価格のある其他有価証券）

(投資有価証券)	61,400	(投資有価証券)	78,500
<投資その他の資産>		<試算表>	
(繰延税金資産)*	6,327		
<固定>			
(其他有価証券評価差額金)*	10,773		

$$* \text{ 評価差額} : \frac{78,500 \text{ 千円} - 61,400 \text{ 千円}}{\% \text{ 評価額}} = 17,100 \text{ 千円}$$

$$\text{繰延税金資産} : \frac{17,100 \text{ 千円}}{\text{評価差額}} \times 37\% = 6,327 \text{ 千円}$$

$$\text{其他有価証券評価差額金} : \frac{17,100 \text{ 千円} - 6,327 \text{ 千円}}{\text{評価差額} \quad \text{繰延税金資産}} = 10,773 \text{ 千円}$$

(2) G社株式（市場価格のある其他有価証券）

(投資有価証券)	21,400	(投資有価証券)	48,700
<投資その他の資産>		<試算表>	
(投資有価証券評価損)*	27,300		
<特別損失>			

$$* \frac{48,700 \text{ 千円} - 21,400 \text{ 千円}}{\% \text{ 評価額}} = 27,300 \text{ 千円}$$

(3) H社株式（市場価格のない其他有価証券）

(投資有価証券)	30,000	(投資有価証券)	30,000
<投資その他の資産>		<試算表>	

(4) I社株式（関係会社株式）

(関係会社株式)*	98,000	(投資有価証券)	98,000
<投資その他の資産>			

* 当社は、I社の議決権の50%超（70%）を所有しているため、I社は当社の子会社に該当する。したがって当該株式は、「関係会社株式」として投資その他の資産に表示する。また、当該株式は、子会社株式及び関連会社株式に該当するため、取得原価をもって貸借対照表価額とする。

(5) J社株式（関係会社株式）

(現金預金)	33,916	(仮払金)	69
		(投資有価証券)	10,000
		(抱合せ株式消滅差益)*	23,847
		<特別利益>	

* 貸借差額

親会社子が子会社を吸収合併する場合の会計処理について「企業結合会計及び事業分離等会計基準に関する適用指針」では、以下のように規定している。

5. 親会社の子会社を吸収合併する場合の会計処理

(1) 個別財務諸表上の会計処理

子会社（吸収合併消滅会社）の会計処理

205. 子会社は、合併期日の前日に決算を行い、資産、負債及び純資産の適正な帳簿価額を算定する。

親会社（吸収合併存続会社）の会計処理

206. 親会社の個別財務諸表上の会計処理は次のように行う（第438項参照）。

(1) 資産及び負債の会計処理

親会社が子会社から受け入れる資産及び負債は、企業結合会計基準第41項により、合併期日の前日に付された適正な帳簿価額により計上する。

(2) 増加すべき株主資本及びのれんの会計処理

① 株主資本の取扱い

親会社は、子会社から受け入れた資産と負債との差額のうち株主資本の額を合併期日直前の持分比率に基づき、親会社持分相当額と少数株主持分相当額に按分し、それぞれ次のように処理する。

ア 親会社持分相当額の会計処理

親会社が合併直前に保有していた子会社株式（抱合せ株式）の適正な帳簿価額との差額を、特別損益に計上する。

イ 少数株主持分相当額の会計処理

少数株主持分相当額と、取得の対価（少数株主に交付した親会社株式の時価）（第37項から第47項参照）に取得に直接要した支出額（取得の対価性が認められるものに限る。）（第48項及び第49項参照）を加算した額との差額をのれん（又は負ののれん）とする。のれん（又は負ののれん）は、第72項及び第76項から第78項並びに資本連結実務指針第40項に準じて会計処理する（第448項参照）。合併により増加する親会社の株主資本の額は、払込資本とし、第79項から第82項に準じて会計処理する。

(6) K社社債（満期保有目的の債券）

(投資有価証券)	99,100	(投資有価証券)	98,830
<投資その他の資産>		<試算表>	
		(受取利息及び配当金)*	270

$$* \quad (100,000 \text{千円} - 98,830 \text{千円}) \times \frac{9 \text{カ月}}{39 \text{カ月}} = 270 \text{千円}$$

4 自己株式に関する事項

(自己株式)	3,380	(仮払金)	3,380
(仮受金)	11,798	(自己株式)*	11,220
		(その他資本剰余金)	578

$$* \quad \frac{9,820 \text{千円} + 3,380 \text{千円}}{120 \text{株} + 40 \text{株}} = @82,500 \text{円}$$

$$@82,500 \text{円} \times 136 \text{株} = 11,220 \text{千円}$$

5 棚卸資産に関する事項

(1) 製品

(期首製品棚卸高)	407,800	(製品)	407,800
(見本費) ＜販売費及び一般管理費＞	4,800	(見本費振替高)	4,800
(製品)	419,300	(期末製品棚卸高)	419,300

(2) 材料

(期首材料棚卸高)	157,900	(材料)	157,900
(当期材料仕入高)	1,633,700	(材料仕入)	1,639,200
(工具器具備品)	5,500		
(材料)	156,800	(期末材料棚卸高)	156,800
(減価償却費)*	1,375	(減価償却累計額)	1,375
＜製造経費＞			

$$* \quad 5,500 \text{千円} \times \frac{1 \text{年}}{2 \text{年}} \times \frac{6 \text{カ月}}{12 \text{カ月}} = 1,375 \text{千円}$$

(3) 仕掛品

(期首仕掛品棚卸高)	183,500	(仕掛品)	183,500
(研究開発費) ＜販売費及び一般管理費＞	17,550	(研究開発費振替高)	17,550
(仕掛品)*	169,650	(期末仕掛品棚卸高)	169,650

$$* \quad 187,200 \text{千円} - 17,550 \text{千円} = 169,650 \text{千円}$$

(4) 製造原価等

① 当期材料費

$$\frac{157,900 \text{千円}}{\text{期首}} + \frac{1,633,700 \text{千円}}{\text{当期仕入}} - \frac{156,800 \text{千円}}{\text{期末}} = 1,634,800 \text{千円}$$

② 当期労務費

$$\frac{1,905,060 \text{千円}}{\text{人}} + \frac{62,160 \text{千円}}{\text{退職費用}} = 1,967,220 \text{千円}$$

③ 当期製造経費

$$\frac{1,349,600 \text{千円}}{\text{人}} + \frac{2,481 \text{千円 (注)}}{\text{減価償却費}} + \frac{5,760 \text{千円}}{\text{ソフト償却}} - \frac{1,200 \text{千円}}{\text{リース料}} = 1,356,641 \text{千円}$$

$$(注) \quad \frac{1,375 \text{千円}}{\text{器具備品}} + \frac{1,106 \text{千円}}{\text{リース資産}} = 2,481 \text{千円}$$

6 有形固定資産に関する事項

(1) 減損損失

(減 損 損 失) *1	13,500	(建 物) *2	4,860
		(機 械 装 置) *2	2,160
		(工 具 器 具 備 品) *2	810
		(土 地) *2	5,670

*1 $368,000\text{千円} < 371,000\text{千円}$ $\therefore$ 減損処理の適用あり
割引前将来CF 帳簿価額

$\frac{371,000\text{千円} - 357,500\text{千円}}{\text{帳簿価額 回収可能価額}} = 13,500\text{千円}$

*2 建物への配分額： $13,500\text{千円} \times \frac{133,560\text{千円}}{371,000\text{千円}} = 4,860\text{千円}$

機械装置の配分額： $13,500\text{千円} \times \frac{59,360\text{千円}}{371,000\text{千円}} = 2,160\text{千円}$

工具器具備品への配分額： $13,500\text{千円} \times \frac{22,260\text{千円}}{371,000\text{千円}} = 810\text{千円}$

土地への配分額： $13,500\text{千円} \times \frac{155,820\text{千円}}{371,000\text{千円}} = 5,670\text{千円}$

(2) 営業所建物

(建 物)	11,550	(資 産 除 去 債 務) *1	11,550
(利 息 費 用) *2	231	(資 産 除 去 債 務)	231
<販売費及び一般管理費>			
(減 価 償 却 費) *3	385	(減 価 償 却 累 計 額)	385
<販売費及び一般管理費>			

*1 $21,000\text{千円} \times 0.55 = 11,550\text{千円}$

*2 $11,550\text{千円} \times 2\% = 231\text{千円}$

*3 $11,550\text{千円} \times \frac{1\text{年}}{30\text{年}} = 385\text{千円}$

(3) リース資産

(リ ー ス 資 産) *1	66,360	(リ ー ス 債 務)	66,360
(支 払 利 息) *2	94	(製 造 経 費)	1,200
		<リ ー ス 料>	
(リ ー ス 債 務) *3	1,106		
(リ ー ス 債 務) *4	51,982	(長 期 リ ー ス 債 務)	51,982
(減 価 償 却 費) *5	1,106	(減 価 償 却 累 計 額)	1,106
<製 造 経 費>			

*1 $67,680\text{千円} > 66,360\text{千円}$ $\therefore$ 66,360千円
割引価値 見積購入

*2 $(72,000\text{千円} - 66,360\text{千円}) \div 60\text{カ月} = 94\text{千円}$ (1カ月あたりの利息相当額)

*3 $1,200\text{千円} - 94\text{千円} = 1,106\text{千円}$ (1カ月あたりのリース債務返済額)

$$\begin{aligned} *4 \quad & 1,106 \text{千円} \times 12 \text{カ月} = 13,272 \text{千円} \quad (\text{翌期返済額}) \\ & 66,360 \text{千円} - 1,106 \text{千円} - 13,272 \text{千円} = 51,982 \text{千円} \quad (\text{翌々期以降返済額}) \end{aligned}$$

$$*5 \quad 66,360 \text{千円} \times \frac{1 \text{年}}{5 \text{年}} \times \frac{1 \text{カ月}}{12 \text{カ月}} = 1,106 \text{千円}$$

(4) 貸借対照表表示

$$\begin{aligned} \text{建 物} : & \frac{1,765,800 \text{千円}}{\text{取得原価}} + \frac{11,550 \text{千円}}{\text{除去債務}} - \frac{4,860 \text{千円}}{\text{減損損失}} - \frac{(706,400 \text{千円} + 385 \text{千円})}{\text{減価償却累計額}} = 1,065,705 \text{千円} \\ \text{機 械 装 置} : & \frac{1,555,700 \text{千円}}{\text{取得原価}} - \frac{2,160 \text{千円}}{\text{減損損失}} - \frac{932,900 \text{千円}}{\text{減価償却累計額}} = 620,640 \text{千円} \\ \text{工具器具備品} : & \frac{504,300 \text{千円}}{\text{取得原価}} + \frac{5,500 \text{千円}}{\text{当期取得}} - \frac{810 \text{千円}}{\text{減損損失}} - \frac{(440,600 \text{千円} + 1,375 \text{千円})}{\text{減価償却累計額}} = 67,015 \text{千円} \\ \text{土 地} : & \frac{1,346,500 \text{千円}}{\text{取得原価}} - \frac{5,670 \text{千円}}{\text{減損損失}} = 1,340,830 \text{千円} \\ \text{リ ー ス 資 産} : & \frac{66,360 \text{千円}}{\text{取得原価}} - \frac{1,106 \text{千円}}{\text{減価償却累計額}} = 65,254 \text{千円} \end{aligned}$$

7 ソフトウェアに関する事項

(1) 在庫管理

(ソフトウェア償却) * 5,760	(ソフトウェア)	5,760
<製造経費>		

$$* \quad 27,840 \text{千円} \times \frac{12 \text{カ月}}{5 \text{年} \times 12 \text{カ月} - 2 \text{カ月}} = 5,760 \text{千円}$$

(2) 顧客管理

(ソフトウェア償却) * 4,920	(ソフトウェア)	4,920
<販売費及び一般管理費>		

$$* \quad 19,270 \text{千円} \times \frac{12 \text{カ月}}{5 \text{年} \times 12 \text{カ月} - 13 \text{カ月}} = 4,920 \text{千円}$$

(3) 生産管理

(ソフトウェア仮勘定)	7,560	(ソフトウェア)	7,560
-------------	-------	----------	-------

※ 制作途中のソフトウェアの取得原価は、ソフトウェア仮勘定として無形固定資産に計上する。

8 買掛金に関する事項

(買 掛 金)	212	(為 替 差 益)	212
---------	-----	-----------	-----

$$* \quad \frac{9,116 \text{千円}}{\text{円}} - \frac{106 \text{千ドル} \times 84 \text{円}}{\text{円価額}} \div \text{ドル} = 212 \text{千円}$$

9 借入金に関する事項

(1) 運転資金に充てるための借入金

(借 入 金)	90,000	(短 期 借 入 金)	90,000
---------	--------	-------------	--------

(2) 新工場建設資金に充てるための借入金

(借入金)	980,000	(短期借入金)*1	98,000
		(長期借入金)*2	882,000

$$*1 \quad 980,000 \text{千円} \times \frac{2 \text{回}}{20 \text{回}} = 98,000 \text{千円}$$

※ 本来「一年以内返済長期借入金」として表示すべきであるが、答案用紙の解答スペースから、「短期借入金」に含めて表示するものと判断する。

$$*2 \quad 980,000 \text{千円} - 98,000 \text{千円} = 882,000 \text{千円}$$

(3) 金利スワップ

(金利スワップ)	900	(繰延税金負債)*1	333
		<固定>	
		(繰延ヘッジ損益)*2	567

$$*1 \quad 900 \text{千円} \times 37\% = 333 \text{千円}$$

$$*2 \quad 900 \text{千円} - 333 \text{千円} = 567 \text{千円}$$

10 退職給付引当金に関する事項

(1) 期中処理に係る修正

(退職給付引当金)*	63,200	(仮払金)	63,200
------------	--------	-------	--------

$$* \quad \frac{4,200 \text{千円}}{\text{退職金支給額}} + \frac{59,000 \text{千円}}{\text{掛金拠出}} = 63,200 \text{千円}$$

(2) 引当金の計上

(退職給付費用)*2	15,540	(退職給付引当金)*1	77,700
<販売費及び一般管理費>			
(退職給付費用)*2	62,160		
<労務費>			

$$*1 \quad \frac{253,080 \text{千円}}{\text{自己都合要支給額}} + \frac{206,460 \text{千円}}{\text{責任準備金}} - \frac{110,780 \text{千円}}{\text{年金資産}} = 348,760 \text{千円} \quad (\text{※計上額})$$

$$\frac{348,760 \text{千円}}{\text{※計上額}} - \left(\frac{334,260 \text{千円}}{\text{※}} - \frac{4,200 \text{千円}}{\text{退職金支給額}} - \frac{59,000 \text{千円}}{\text{掛金拠出}} \right) = 77,700 \text{千円}$$

$$*2 \quad 77,700 \text{千円} \times 20\% = 15,540 \text{千円} \quad (\text{販売費及び一般管理費})$$

$$77,700 \text{千円} \times 80\% = 62,160 \text{千円} \quad (\text{労務費})$$

11 役員退職慰労引当金に関する事項

(役員退職慰労引当金)	27,400	(販売費及び一般管理費)	27,400
(役員退職慰労引当金繰入額)*	13,600	(役員退職慰労引当金)	13,600
<販売費及び一般管理費>			

$$* \quad \frac{114,500 \text{千円}}{\text{要支給額}} - \left(\frac{128,300 \text{千円}}{\text{※}} - \frac{27,400 \text{千円}}{\text{支払額}} \right) = 13,600 \text{千円}$$

12 諸税金に関する事項

(1) 追徴税額

(法人税等追徴税額)	9,750	(仮払金)	9,750
------------	-------	-------	-------

(2) 法人税、住民税及び事業税

(法人税、住民税及び事業税)	289,790	(法人税等)	108,960
		(未払法人税等)*	180,830

$$* \frac{187,670 \text{千円} + 39,110 \text{千円} + 63,010 \text{千円}}{\text{確定年税額}} - \frac{108,960 \text{千円}}{\text{中間納付額及び源泉税額}} = 180,830 \text{千円}$$

(3) 消費税等

(仮受消費税等)	325,725	(仮払消費税等)	171,850
		(仮払金)	61,550
		(未払消費税等)*1	92,300
		(雑収入)*2	25

*1 確定納付額

*2 貸借差額

13 税効果会計に関する事項

(1) 前期分

(法人税等調整額)	418,362	(繰延税金資産(短期))	144,018
		(繰延税金資産(長期))	274,344

(2) 当期分

(繰延税金資産)*1	154,128	(法人税等調整額)	416,489
<流動>			
(繰延税金資産)*2	262,361		
<固定>			
(法人税等調整額)	8,843	(繰延税金負債)*3	8,843
		<固定>	

$$*1 \quad 395,200 \text{千円} \times 39\% = 154,128 \text{千円}$$

$$*2 \quad 140,300 \text{千円} \times 39\% + 561,200 \text{千円} \times 37\% = 262,361 \text{千円}$$

$$*3 \quad 23,900 \text{千円} \times 37\% = 8,843 \text{千円}$$

(3) 財務諸表表示

① 繰延税金資産(流動)

$$\frac{154,128 \text{千円}}{\text{上記(2)}}$$

② 繰延税金資産(固定)

$$\frac{262,361 \text{千円} - 8,843 \text{千円} + 6,327 \text{千円} - 333 \text{千円}}{\text{上記(2)}} = 259,512 \text{千円}$$

F社株式 金利スワップ

③ 法人税等調整額

$$\frac{418,362\text{千円}}{\text{上記(1)}} - \frac{(416,489\text{千円} - 8,843\text{千円})}{\text{上記(2)}} = 10,716\text{千円}$$

(借方残高 ∴ 法人税、住民税及び事業税に加算)

14 販売費及び一般管理費の明細

残高試算表計上額	891,840千円
見本費	4,800千円
研究開発費	17,550千円
減価償却費	385千円
利息費用	231千円
ソフトウェア償却	4,920千円
退職給付費用	15,540千円
役員退職慰労引当金	△27,400千円
役員退職慰労引当金繰入額	13,600千円
貸倒引当金繰入額	4,803千円
	926,269千円

15 繰越利益剰余金

$$\frac{575,245\text{千円}}{\%} + \frac{278,352\text{千円}}{\text{当期純利益}} = 853,597\text{千円}$$

●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54点、65点が合格確実と考えられる。

【解答速報ご利用にあたっての注意事項】

解答速報のご利用につきましては、以下の内容をご確認・ご了承のうえご利用ください。

- 解答速報はTAC(株)が独自の見解に基づき、サービスとして情報を提供するもので、試験機関による本試験の結果等(合格基準点・合否)について保証するものではありません。
- 解答速報の内容につきましては将来予告なく変更する場合がございます。予めご了承ください。
- 解答速報は、TAC(株)の予想解答です。解答に関するご質問はお受けしておりませんので、予めご了承ください。
- 解答速報の著作権はTAC(株)に帰属します。許可無く一切の転用・転載を禁じます。