

第68回税理士試験 財務諸表論
角 説

〔第一問〕

1 純資産会計に関する出題である。

(1) 純資産の金額を増減させる取引

自己株式の取得は株主資本から控除されるため、純資産を減少させる取引である。「自己株式及び準備金の額の減少等に関する会計基準」7項、30項、31項

(2) 新株の有利発行が財務諸表に及ぼす影響

「ストック・オプション取引等に関する会計基準」37項、「自己株式及び準備金の額の減少等に関する会計基準の適用指針」39項

(3) 帳簿価額を上回る対価による自己株式の処分が財務諸表に及ぼす影響

「自己株式及び準備金の額の減少等に関する会計基準」9項、36項～38項

(4) 保有している自己株式の評価

「自己株式及び準備金の額の減少等に関する会計基準」7項、30項、31項

(5) 自社株式の新株予約権が失効したことの影響

「ストック・オプション取引等に関する会計基準」46項

(6) 米山正樹著「会計基準の整合性分析」中央経済社p228～232を参考に解答を作成した。

2 企業集団の会計（連結財務諸表）に関する出題である。

(1)(2) いずれも、S社への投資に関連してP社が個別財務諸表上に計上する純利益が問われている。これはS社からP社に支払われた配当金400となる。

(3) いわゆる押し込み販売と認定されるウが該当することになる。

(4) 「連結財務諸表に関する会計基準」1項、討議資料「財務会計の概念フレームワーク」第2章1項に基づいて作成した。後半の記述は解答に替えて、「連結財務諸表に関する会計基準」47項、48項の次の記述を用いることも適切だと考える。

また、わが国企業の多角化・国際化の進展、わ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とが連結財務諸表の開示が要請される背景にある。

これは、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するものである。
--

〔第二問〕

資産・負債の測定に関する多方面からの出題である。

1 解答参照

なお、サービスポテンシャルズは、用役潜在力とも呼ばれる。

2 資産の割引価値の類型

討議資料「財務会計の概念フレームワーク」第4章19項～24項、脚注(8)参照

3 名称については、斎藤静樹著「企業会計とディスクロージャー」（第4版）東京大学出版界p66を参考にした。

また、理由については、同著と「金融商品に関する会計基準」66項を参考に解答を作成した。

4 負債（時価）評価のパラドックス

梶田龍三・由井敏範著「現代会計学と会計ビックバン」森山書店p79を参考にした。

5 使用価値の割引率

「固定資産の減損に係る会計基準の設定に関する意見書」四・2・(5)

6 退職給付見込額の期間帰属の方法

「退職給付に関する会計基準」19項(1)、61項参照

〔第三問〕

1. 現金及び預金に関する事項

(1) 現金						
(借) 雑	損	失	2千円 (貸) 現	金		2千円
(2) 旅費交通費						
(借) 旅	費	交	通	費	120千円 (貸) 未	払
					金	120千円
(3) 普通預金						
(借) 広	告	宣	伝	費	5,400千円 (貸) 普	通
					預	金
						5,400千円

(4) 解答の金額

- ◇ 現金及び預金：92千円（整理前T/Bの現金）－ 2千円（雑損失）＋ 330,325千円（整理前T/Bの普通預金）
－ 5,400千円（広告宣伝費の記帳漏れ）＋ 85,000千円（整理前T/Bの定期預金）＝ 410,015千円
- ◇ 未払金：7,522千円（整理前T/Bの未払金）＋ 120千円（旅費交通費の未払分）＝ 7,642千円
- ◇ 広告宣伝費：21,262千円（整理前T/Bの広告宣伝費）＋ 5,400千円（広告宣伝費の記帳漏れ）＝ 26,662千円
- ◇ 旅費交通費：5,421千円（整理前T/Bの旅費交通費）＋ 120千円（旅費交通費の未払分）＝ 5,541千円
- ◇ 雑損失：35千円（整理前T/Bの雑損失）＋ 2千円（現金過不足）＝ 37千円

2. 売上債権に関する事項

(1) 仮受金						
(借) 売		上	9,500千円 (貸) 前	受	金	10,260千円
(〃) 仮	受	消	費	税	等	760
(2) 電子記録債権						
(借) 電	子	記	録	債	権	62,640千円 (貸) 受
					取	手
					形	62,640千円
(3) 貸倒引当金						
(借) 貸	倒	引	当	金	3,327千円 (貸) 貸	倒
					損	失
						3,327千円
(借) 貸	倒	引	当	金	繰	入
					額	
					3,125千円 (貸) 貸	倒
					引	当
					金	3,125千円

a 設定率の計算

- ① x2年3月期
 $3,880千円 (貸倒損失) \div 323,297千円 (売上債権) \approx 0.012$
- ② x3年3月期
 $2,610千円 (貸倒損失) \div 326,202千円 (売上債権) \approx 0.008$
- ③ x4年3月期
 $3,327千円 (貸倒損失) \div 332,660千円 (売上債権) \approx 0.010$
- ④ 貸倒引当金の設定率
 $(1.2\% + 0.8\% + 1\%) \div 3年 = 1\%$

b 貸倒引当金の設定

- ① 貸倒引当金の残高
 $3,659千円 (貸倒引当金) - 3,327千円 (補填額) = 332千円$
- ② 貸倒引当金繰入額の計算
 $\{ 114,480千円 (整理前T/Bの受取手形) + 231,284千円 (整理前T/Bの売掛金) \} \times 1\% - 332千円 (貸倒引当金)$
 $\approx 3,125千円$

(4) 解答の金額

- ◇ 受取手形：114,480千円（整理前T/Bの受取手形）－ 62,640千円（電子記録債権へ振替）＝ 51,840千円
- ◇ 電子記録債権：62,640千円
- ◇ 前受金：6,812千円（整理前T/Bの売掛金）＋ 10,260千円（売上の取消）＝ 17,072千円
- ◇ 貸借対照表の貸倒引当金： $\{ 51,840千円 (受取手形) + 62,640千円 (電子記録債権) + 231,284千円 (売掛金) \} \times 1\%$
 $\approx 3,457千円$
- ◇ 売上：2,625,394千円（整理前T/Bの売上）－ 9,500千円（売上の取消）＝ 2,615,894千円
- ◇ 貸倒引当金繰入額：3,125千円

3. 有価証券に関する事項

(1) A A A社株式

a A A A社株式の洗替処理

(借) 有 価 証 券	260千円 (貸) 繰 延 税 金 資 産 (固定資産)	78千円
	(〃) その他有価証券評価差額金	182

(注1) 評価差額及び税効果会計

① 前期末の評価差額の計算

$$182千円 (整理前T/Bのその他有価証券評価差額金) \div (1 - 0.3) = 260千円$$

② 税効果会計

$$\left\{ \begin{array}{l} \text{繰延税金資産: } 260千円 (評価差額) \times 30\% = 78千円 \\ \text{その他有価証券評価差額金: } 260千円 (評価差額) \times (1 - 0.3) = 182千円 \end{array} \right.$$

b A A A社株式の洗替処理

(借) 投 資 有 価 証 券	5,460千円 (貸) 有 価 証 券	6,110千円
(〃) 繰 延 税 金 資 産 (固定資産)	195	
(〃) その他有価証券評価差額金	455	

(注2) 評価差額及び税効果会計

① 評価差額

$$6,110千円 (簿価) - 5,460千円 (時価) = 650千円$$

② 税効果会計

$$\left\{ \begin{array}{l} \text{繰延税金資産: } 650千円 (評価差額) \times 30\% = 195千円 \\ \text{その他有価証券評価差額金: } 650千円 (評価差額) \times (1 - 0.3) = 455千円 \end{array} \right.$$

(2) B B B株式

(借) 投 資 有 価 証 券	13,175千円 (貸) 有 価 証 券	27,200千円
(〃) 投 資 有 価 証 券 評 価 損	14,025	

(注3) 投資有価証券評価損

$$27,200千円 (簿価) - 13,175千円 (時価) = 14,025千円$$

(3) C C C社株式

(借) 投 資 有 価 証 券	5,000千円 (貸) 有 価 証 券	5,000千円
-----------------	---------------------	---------

(4) D D D社株式

(借) 関 係 会 社 株 式	8,000千円 (貸) 有 価 証 券	8,000千円
-----------------	---------------------	---------

(5) 当社株式

(借) 自 己 株 式	63,600千円 (貸) 有 価 証 券	63,600千円
-------------	----------------------	----------

(6) 解答の金額

◇ 投資有価証券: 5,460千円 (A A A社株式) + 13,175千円 (B B B社株式) + 5,000千円 (C C C社株式) = 23,635千円

◇ 関係会社株式: 8,000千円 (D D D社株式)

◇ その他有価証券評価差額金: 182千円 (整理前T/Bのその他有価証券評価差額金) - 182千円 (洗替法)
+ 455千円 (A A A社株式) = 455千円 (借残)

◇ 自己株式: 63,600千円

◇ 投資有価証券評価損: 14,025千円 (B B B社株式)

4. 棚卸資産に関する事項

(1) 商品の修正事項

(借) 仕 入 高	4,500千円 (貸) 買 掛 金	4,860千円
(〃) 仮 払 消 費 税 等	360	

(2) 売上原価の算定及び商品評価

(借)仕	入	高	250,163千円(貸)繰	越	商	品	250,163千円		
(借)繰	越	商	品	259,132千円(貸)仕	入	高	259,132千円		
(借)棚	卸	減	耗	損	295千円(貸)繰	越	商	品	1,592千円
(〃)商	品	評	価	損	1,297				
(借)仕	入	高	1,592千円(貸)棚	卸	減	耗	損	295千円	
			(〃)商	品	評	価	損	1,297	

(注1) 棚卸減耗損

GGG商品：41,251千円(帳簿棚卸高) - 40,956千円(実地棚卸高) = 295千円

(注2) 商品評価損

HHH商品：2,594千円(簿価) × 50% = 1,297千円

(3) 解答の金額

- ◇ 商品：259,132千円(期末帳簿棚卸高) - 1,592千円(棚卸減耗損及び商品評価損) = 257,540千円
- ◇ 買掛金：178,624千円(整理前T/Bの買掛金) + 4,860千円(記入漏れ) = 183,484千円
- ◇ 仕入高(売上原価)：2,047,591千円(整理前T/Bの仕入高) + 4,500千円(仕入計上漏れ)
+ 250,163千円(期首商品棚卸高) - 259,132千円(期末商品棚卸高)
+ 1,592千円(棚卸減耗損及び商品評価損) = 2,044,714千円

5. 有形固定資産に関する事項

(1) 減損損失

(借)減	損	損	失	10,700千円(貸)土	地	10,700千円
------	---	---	---	--------------	---	----------

(注) 減損損失

86,500千円(帳簿価額) - 75,800千円(正味売却価額) = 10,700千円

(2) 解答の金額

- ◇ 土地：430,000千円(整理前T/Bの土地) - 10,700千円(減損損失) = 419,300千円

6. 無形固定資産に関する事項

(1) 旧販売管理システムの前期末残高

12,500千円(取得原価) - 12,500千円(取得原価) ÷ 5年(耐用年数) = 10,000千円

(2) 新販売管理システムの取扱

(借)ソ	フ	ト	ウ	ェ	ア	仮	勘	定	4,800千円(貸)ソ	フ	ト	ウ	ェ	ア	4,800千円
------	---	---	---	---	---	---	---	---	-------------	---	---	---	---	---	---------

(3) ソフトウェア償却

(借)減	価	償	却	費	2,500千円(貸)ソ	フ	ト	ウ	ェ	ア	2,500千円
------	---	---	---	---	-------------	---	---	---	---	---	---------

(注) ソフトウェア償却

10,000千円(ソフトウェアの前期末残高) ÷ 4年(残存償却年数) = 2,500千円

(4) 解答の金額

- ◇ ソフトウェア：15,000千円(整理前T/Bのソフトウェア) - 4,800千円(ソフトウェア仮勘定へ振替)
- 2,500千円(ソフトウェア償却) = 7,700千円
- ◇ ソフトウェア仮勘定：4,800千円
- ◇ 減価償却費：4,809千円(整理前T/Bの減価償却費) + 2,500千円(ソフトウェア償却) = 7,309千円

7. 借入金

(1) 借入金の修正

(借)仮	受	金	540,000千円(貸)一年	内	返	済	予	定	長	期	借	入	金	180,000千円
			(〃)長	期	借	入	金							360,000

(2) 支払利息の費用の繰延

(借)前	払	費	用	2,160千円(貸)支	払	利	息	2,160千円
------	---	---	---	-------------	---	---	---	---------

(注1) 前払費用の計算

3,240千円(支払利息) × 4/6 (X5年4月1日~X5年7月31日) = 2,160千円

(3) エージェントフィー費用の配分計算

(借)シ	ン	ジ	ケ	ー	ト	ロ	ー	ン	手	数	料	11,000千円(貸)支	払	手	数	料	12,000千円
(〃)前	払	費	用	1,000													

(注2) 期間配分の計算

$$\left\{ \begin{array}{l} \text{当期帰属分: } 1,200 \text{千円 (エージェントフィー費用)} \times 2/12 \text{ (X5年2月1日} \sim \text{X5年3月31日)} = 200 \text{千円} \\ \text{前払費用: } 1,200 \text{千円 (エージェントフィー費用)} \times 10/12 \text{ (X5年4月1日} \sim \text{X6年1月31日)} = 1,000 \text{千円} \end{array} \right.$$

(4) 解答の金額

- ◇ 前払費用: 11,733千円 (整理前T/Bの前払費用) + 2,160千円 (支払利息) + 1,000千円 (エージェントフィー費用) = 14,893千円
- ◇ 一年内返済予定長期借入金: 16,000千円 (整理前T/Bの一年内返済予定長期借入金) + 180,000千円 (期末振替分) = 196,000千円
- ◇ 長期借入金: 170,000千円 (整理前T/Bの長期借入金) + 360,000千円 (期末振替分) = 530,000千円
- ◇ 支払手数料: 33,358千円 (整理前T/Bの支払手数料) - 12,000千円 (シンジケートローン手数料等へ振替) = 21,358千円
- ◇ 支払利息: 4,365千円 (整理前T/Bの支払利息) - 2,160千円 (前払費用) = 2,205千円
- ◇ シンジケートローン手数料: 11,000千円

8. 従業員賞与に関する事項

(1) 前期末の賞与の処理

(借)賞	与	引	当	金	26,730千円	(貸)賞	与	26,730千円
------	---	---	---	---	----------	------	---	----------

(2) 当期の賞与及び社会保険料

(借)賞	与	29,750千円	(貸)未	払	費	用	33,792千円
(〃)法	定	福	利	費	4,042		

(3) 解答の金額

- ◇ 未払費用: 33,792千円
- ◇ 賞与: 26,890千円 (整理前T/Bの賞与) - 26,730千円 (賞与引当金で補填) + 29,750千円 (当期末の賞与) = 29,910千円
- ◇ 法定福利費: 43,854千円 (整理前T/Bの法定福利費) + 4,042千円 (未払社会保険料) = 47,896千円

9. 退職給付に関する事項

(1) 決算整理前残高試算表の「各自推定」は前期末の要支給額を表すので「退職給付引当金」である。

(2) 退職金支払額の処理

(借)退	職	給	付	引	当	金	453千円	(貸)退	職	金	453千円
------	---	---	---	---	---	---	-------	------	---	---	-------

(3) 当期の退職給付費用

(借)賞	与	及	び	退	職	給	付	費	用	4,785千円	(貸)退	職	給	付	引	当	金	4,785千円
------	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---------	------	---	---	---	---	---	---	---------

(注1) 退職給付費用の計算

$$27,300 \text{千円 (当期末の要支給額)} - \{ 22,968 \text{千円 (前期末の要支給額)} - 453 \text{千円 (退職一時金の支払額)} \} = 4,785 \text{千円}$$

(4) 解答の金額

- ◇ 退職給付引当金: 22,968千円 (整理前T/Bの退職給付引当金) - 453千円 (退職一時金の支払) + 4,785千円 (退職給付費用) = 27,300千円
- ◇ 退職給付費用: 4,785千円

10. 諸税金に関する事項

(1) 消費税

(借)仮	受	消	費	税	等	209,270千円	(貸)仮	払	消	費	税	等	169,744千円
							(〃)仮	払	消	費	税	等	9,500
							(〃)未	払	消	費	税	等	29,952
							(〃)雑	収	入				74

(注1) 仮払消費税等

$$169,384 \text{千円 (整理前T/Bの仮払消費税等)} + 360 \text{千円 (商品の購入に係る消費税)} = 169,744 \text{千円}$$

(注2) 仮受消費税等

$$210,030 \text{千円 (整理前T/Bの仮受消費税等)} - 760 \text{千円 (売上の取消に係る消費税)} = 209,270 \text{千円}$$

(注3) 未払消費税等

$$39,452 \text{千円 (消費税の年税額)} - 9,500 \text{千円 (中間納付額)} = 29,952 \text{千円}$$

(注4) 雑収入の計算

$$209,270 \text{千円 (仮受消費税等)} - 169,744 \text{千円 (仮払消費税等)} - 39,452 \text{千円 (消費税の年税額)} = 74 \text{千円}$$

(2) 法人税等

(借) 法人税, 住民税及び事業税	14,512千円 (貸) 法人税等	11,283千円
(〃) 租税公課	3,229 (〃) 未払法人税等	6,458
(注1) 租税公課の計算		
6,509千円 (事業税の資本割及び付加価値割の年税額) - 3,280千円 (事業税の資本割及び付加価値割の中間納付額) =		
3,229千円		
(注2) 未払法人税等の計算		
14,512千円 (法人税, 住民税及び事業税の所得割の年税額) - 11,283千円 (法人税, 住民税及び事業税の所得割の中間納付額) + 3,229千円 (事業税の資本割及び付加価値割の未払額) = 6,458千円		

(3) 解答の金額

- ◇ 未払消費税等: 29,952千円
- ◇ 未払法人税等: 6,458千円
- ◇ 雑収入: 540千円 (整理前T/Bの雑収入) + 74千円 (消費税) = 614千円
- ◇ 租税公課: 3,280千円 (整理前T/Bの租税公課) + 3,229千円 (事業税の資本割及び付加価値割) = 6,509千円
- ◇ 法人税, 住民税及び事業税: 14,512千円

11. 税効果会計に関する事項

(1) 繰延税金資産 (流動資産)

(借) 法人税等調整額	11,516千円 (貸) 繰延税金資産 (流動資産)	11,516千円
(借) 繰延税金資産 (流動資産)	12,242 (貸) 法人税等調整額	12,242千円
(注1) 未払事業税		
8,191千円 (事業税の年税額) - 4,633千円 (事業税の中間納付額) = 3,558千円		
(注2) 繰延税金資産 (流動資産)		

① 前期末の一時差異

{ 4,020千円 (未払事業税) + 26,730千円 (賞与引当金) + 3,980千円 (未払社会保険料) + 3,659千円 (貸倒引当金) } × 30% = 11,516千円

② 当期末の一時差異

{ 3,558千円 (未払事業税) + 29,750千円 (未払賞与) + 4,042千円 (未払社会保険料) + 3,457千円 (貸倒引当金) } × 30% = 12,242千円

(2) 繰延税金資産 (固定資産)

(借) 法人税等調整額	6,890千円 (貸) 繰延税金資産 (固定資産)	6,890千円
(借) 繰延税金資産 (固定資産)	8,190千円 (貸) 法人税等調整額	8,190千円
(注3) 繰延税金資産 (固定資産)		
① 前期末の一時差異		
22,968千円 (退職給付引当金) × 30% = 6,890千円		
② 当期末の一時差異		
27,300千円 (退職給付引当金) × 30% = 8,190千円		

(3) 解答の金額

- ◇ 繰延税金資産 (流動資産): 12,242千円
- ◇ 繰延税金資産 (固定資産): 8,190千円 (期間帰属の相違による税効果) + 195千円 (その他有価証券) = 8,385千円
- ◇ 法人税等調整額: 12,242千円 (当期末の一時差異・流動) + 8,190千円 (当期末の一時差異・固定) - 11,516千円 (前期末の一時差異・流動) - 6,890千円 (前期末の一時差異・長期) = 2,026千円 (貸残)

12. 繰越利益剰余金

100,151千円 (整理前T/Bの繰越利益剰余金) + 3,169千円 (当期純利益) = 103,320千円

13. 個別注記表

a ⇒ 一般債権

b ⇒ 退職給付債務

c ⇒ 61,654千円

* 1 取得原価の合計額

$$89,000\text{千円 (建物)} + 28,300\text{千円 (構築物)} + 19,654\text{千円 (備品)} = 136,954\text{千円}$$

* 2 帳簿価額の合計額

$$64,638\text{千円 (建物)} + 6,606\text{千円 (構築物)} + 4,056\text{千円 (備品)} = 75,300\text{千円}$$

* 3 減価償却累計額

$$136,954\text{千円 (取得原価)} - 75,300\text{千円 (帳簿価額)} = 61,654\text{千円}$$

d ⇒ x4年

e ⇒ 1,380千円

* 1 発行済株式数の計算

$$60\text{株} \div 0.02 = 3,000\text{株}$$

* 2 配当金の計算

$$500\text{円 (1株の配当金の計算)} \times \{ 3,000\text{株 (発行済株式数)} - 240\text{株 (前期末の自己株式数)} \} = 1,380\text{千円}$$

f ⇒ x5年

g ⇒ 1,350千円

* 配当金の計算

$$500\text{円 (1株の配当金の計算)} \times \{ 3,000\text{株 (発行済株式数)} - 300\text{株 (前期末の自己株式数)} \} = 1,350\text{千円}$$

h ⇒ 利益剰余金