

第 64 回税理士試験 財務諸表論 模範解答

〔第一問〕

1

イ	配分
ロ	完了
ハ	確定
ニ	役務の提供
ホ	効果

(各 1 点×5 = 5 点) 合格点 5 点

2

(1) 収益獲得の可能性の観点から、研究開発費は、発生時には将来の収益を獲得できるか否か不明であり、また、研究開発計画が進行し、将来の収益の獲得期待が高まったとしても、獲得が確実であるとはいえない。
(2) 企業間の比較可能性の観点から、資産計上を強制しても、実務上客観的に判断可能な要件を規定することが困難であり、抽象的な要件で資産計上を求めると企業間の比較可能性が損なわれる。

(4 点) 合格点 2 点

3

企業結合により受入れた他の資産の取扱いとの整合性をより重視して、識別可能性の要件を満たす限り、その企業結合日における時価に基づいて資産として計上する。

(2 点) 合格点 0 点

4

自己創設のれんは、自社での開発により高めた超過収益力を自社で客観的に評価することは困難である。
また、自社で評価することを認めてしまうと、財務諸表の恣意的な操作が可能となり、企業間の比較可能性が損なわれることとなる。
自己創設のれんの資産計上は、当該期の利益を過大計上することとなる。

(4 点) 合格点 2 点

5

(1)	G	(2)	I	(3)	M	(4)	S	(5)	P
(6)	O	(7)	K	(8)	J	(9)	F	(10)	B

(各 1 点×10 = 10 点) 合格点 5 点

〔第二問〕

1

①	真実	②	正確な会計帳簿	③	会計記録
④	満期保有目的の債券	⑤	払込資本		

(各 1 点 × 5 = 5 点) 合格点 4 点

2

記号	C	E
----	---	---

(各 1 点 × 2 = 2 点) 合格点 2 点

3

<p>売買目的有価証券とは、時価の変動により利益を得ることを目的として保有する有価証券をいう。売買目的有価証券は、時価の変動を利用して利益を得る目的で保有するものであるため、投資者にとっての有用な情報は期末時価に求められる。</p> <p>また売買目的有価証券は、売却することについて事業遂行上の制約がなく、時価の変動にあたる評価差額が企業にとっての財務活動の成果と考えられることから、評価差額は当期の損益とする。</p>

(8 点) 合格点 4 点

4

<p>従業員等に付与されたストックオプションを対価として、これと引換えに、企業に追加的にサービスが提供され、企業に帰属することとなったサービスを消費したことに費用認識の根拠がある。</p>
--

(4 点) 合格点 4 点

5

<p>貸方は新株予約権とする。新株予約権とは、株式会社に対して行使することにより、当該株式会社の株式の交付を受けることができる権利をいう。新株予約権は、権利行使の有無が確定するまでの間その性格が確定しないが、返済義務のある負債ではないため純資産の部に記載する。</p>
--

(6 点) 合格点 4 点

理論総評

〔第一問〕〔第二問〕共に「企業会計原則」及び「企業会計原則注解」の用語記入が出題され、基本的なところを聞いている問題であった。またそれ以外の部分も、一部を除きテキスト及び答案練習で触れている内容が出題されており、受験生としては見たことがある内容の問題だという感触であったようである。したがって全体的に理論の合格点は高くなるものと予想される。

〔第一問〕 合格点 14 点

繰延資産については単に企業会計原則と注解の用語記入なので全て正解する必要がある。

研究開発費に関してはここ数年で2回出題されている内容であり、費用計上の理由は基本的事項であるが、改正部分は正解が難しいところである。自己創設のれんの資産計上否定の理由は一一般的に言われている理由の記述で正解となるであろう。のれんの会計処理方法に関する用語選択の問題は、選択肢が与えられているので熟読すれば半分以上は正解するであろう。

〔第二問〕 合格点 18 点

「企業会計原則」「金融商品に関する会計基準」「ストック・オプション等に関する会計基準」の用語記入と関連問題であった。一見関連性のない規定の問題と見えるが出題者の意図は伝統的会計から近年の新会計への流れを意識した問題にしたのではないかと推測する。

つまり、企業会計原則の真実な報告は会計記録を前提とした、資産評価の原価基準→収益の実現主義という伝統的損益計算にあると考えられているが、近年の新会計基準は資産負債アプローチに基づき、収入なき評価益の認識、支出なき費用の認識が行われてきているという点にあるように思われる。しかしながら、相互に関連する所はなく応用的な問題ではなかったので合格点は高くなるであろう。

用語記入は忘れている限りほぼ正解できるかと思う。

適切な文章を選択する問題であったが、税理士試験ではあまり見られない出題形式である。内容についてはあまり迷うところはなく、正解できる問題であった。

売買目的有価証券の時価評価の理由については、有価証券の論点として見慣れたところであり、正解できなければいけない。ストック・オプションの借方費用と貸方新株予約権の説明は過去にも出題されており基本的事項なので正解できると思う。

アドバイス

〔第一問〕

1. 将来の期間に影響する特定の費用

従来からある企業会計原則の繰延資産の規定について用語記入させる問題であったが、次の2.の「研究開発費」の発生時費用処理問題との対比として出題されたものであろう。

(1) 企業会計原則の規定

企業会計原則は「将来の期間に影響する特定の費用は、次期以後の期間に配分して処理する

ため、経過的に貸借対照表の資産の部に記載することができる。」

としてその資産計上を任意としていた。

(2) 「繰延資産の会計処理に関する当面の取扱い」の規定

平成 18 年「会社計算規則」の改正に伴い繰延資産の会計処理に関して「繰延資産の会計処理に関する当面の取扱い」が規定され、繰延資産は「株式交付費」「社債発行費等」「創立費」「開業費」「開発費」の 5 項目とし、原則として支出時に費用として処理することとし、例外的に繰延資産として計上ができることとした。したがって現在は、企業会計原則に優先して「繰延資産の会計処理に関する当面の取扱い」の規定が適用となる。

2. 「研究開発費等に係わる会計基準」

研究開発は、企業の将来の収益性を左右する重要な要素であることから、平成 10 年企業の研究開発に関する適切な情報提供、企業間の比較可能性及び国際的調和の観点からこの基準が定められた。

(1) 研究開発費の発生時費用処理の理由

① 収益獲得の可能性

研究開発費は、発生時には将来の収益を獲得できるか否か不明であり、また、研究開発計画が進行し、将来の収益の獲得期待が高まったとしても、獲得が確実であるとはいえない。

② 企業間の比較可能性

資産計上を強制しても、実務上客観的に判断可能な要件を規定することが困難であり、抽象的な要件で資産計上を求めると企業間の比較可能性が損なわれる。

(2) 財務諸表における開示

一般管理費及び当期製造費用に含まれる研究開発費の総額は、財務諸表に注記しなければならない。その理由は、研究開発費の総額は企業の経営方針や将来の収益予測に関する重要な投資情報であり、研究開発の規模について企業間の比較可能性を担保するためである。

3. 「研究開発費等に係わる会計基準」の改正

平成 20 年「企業結合に係わる会計基準」の改正に伴い「研究開発費等に係わる会計基準」も改正された。

(1) 「企業結合に係わる会計基準」の改正

企業結合の取得対価の一部を研究開発費等に配分して費用処理する方法から、取得原価のうち、被取得企業から受入れた研究開発の途中段階の成果で識別可能なものは、資産に配分することとした。

(2) 「研究開発費等に係わる会計基準」の改正

発生時に費用処理する「研究開発費」の範囲から企業結合により被取得企業から受入れた資産を除くこととし、「企業結合に係わる会計基準」の処理と統一した。

(理由) 国際会計基準では、取得対価の一部を配分時に費用処理する研究開発費の取扱いとの整

合性より、企業結合により受入れた他の資産の取扱いとの整

合性をより重視して、識別可能性の要件を満たす限り、その企業結合日における時価に基づいて資産として計上することが求められている。このような取扱いは価値のある成果を受入れたという実態を財務諸表に反映することになると考えられるからである。

4. 自己創設のれん

自己創設のれんの資産計上を否定する理由には自己創設のれんに特化した理由（模範解答・テキスト本文の内容）と「討議資料 財務会計の概念フレームワーク」に述べる資産概念に該当しないという理由（テキストリファレンスの説明・答練8回第二問）の二つがある。設問は特に解答を限定していないことからいずれの解答も正解とされるであろう。

受験生の大半は前者の解答を記述していると思われ、仮に採点者が後者のみを正解として採点した場合には合否に影響はないと考えている。

「討議資料 財務会計の概念フレームワーク」の資産概念

自己創設のれんは、資産の要件（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）は充足するものの、自己創設のれんの計上は経営者による企業価値の自己評価・自己申告を意味し、財務報告の目的（財務会計の概念フレームワーク）に反するため資産には含まれないこととなる。

財務報告の目的は、投資家による企業成果の予測と企業価値の評価に役立つような、企業の財務状況の開示にあると考える。自己の責任で将来を予測し投資の判断をする人々のために、企業の投資のポジションとその成果を開示することである。

そのため、経営者には投資家はその役割を果たすのに必要な情報を開示することが期待されているが、予測は投資家の自己責任で行われるべきであり、経営者が負うべき責任は基本的には事実の開示である。会計情報を開示するうえで経営者自身の予測が必要な場合でも、それを開示する目的は原則として現在までに生じている事実を明らかにすることにある。

5. のれんの「規則的償却」と「減損処理」

(1) 規則的な償却を行う方法（基準）

① のれんは、資産（無形固定資産）に計上し、20年以内のその効果の及ぶ期間にわたって、定額法その他の合理的な方法により規則的に償却する。

② 採用根拠

i 損益計算の観点

企業結合の成果たる収益と、その対価の一部を構成する投資消去差額の償却という費用の対応が可能となる。すなわち、のれんは投資原価の一部であることを考えれば、投資原価を超えて回収された超過額を企業にとっての利益とみる考え方と首尾一貫している。

ii 自己創設のれんの防止

企業の追加的投資や追加的努力により超過収益力が維持されている場合には、企業結合により計上したのれんは時の経過とともに自己創設のれんに入れ替わることとなるが、の

れんの規則的な償却により自己創設のれんの実質的な資産計上を防ぐことができる。

(2) 規則的な償却を行わず、のれんの価値が損なわれた時に減損処理を行う方法

① 根拠（規則的償却に対する反論）

i 回収可能性の観点

のれんは、将来の収益力によって価値が変動する資産であり、規則的な償却ではなく、収益性の低下による回収可能性で評価すべきである。

ii 費用の過大計上の観点

取得したのれんの価値である超過収益力を維持するために費やされた広告宣伝費等の費用と、のれんの償却費の両方が認識されることとなるため、費用の過大計上となってしまう。

② 問題点（採用されていない理由）

i のれんの価値の減価

のれんは超過収益力を表わすものであり、競争の進展によって通常はその価値が減価するものである。そのため、規則的な償却を行わないことは、競争の進展に伴うのれんの価値の減価の過程を無視することになる。

ii 自己創設のれんの計上

超過収益力が維持されている場合においても、それは企業結合後の追加的な投資や企業の追加的努力によって補完されているにもかかわらず、のれんを償却しないことは、追加投資による自己創設のれんを計上することと実質的に等しくなる。

〔第二問〕

1. 規定の用語記入（正確に）

- | | | |
|-----------------|-------------|---------------------|
| (1) 真実性の原則 | 「真実」 | |
| (2) 正規の簿記の原則 | 「正確な会計帳簿」 | ※ 「正確な」を洩らさないこと。 |
| (3) 単一性の原則 | 「会計記録」 | ※ 「会計帳簿」としないこと。 |
| (4) 有価証券 | 「満期保有目的の債券」 | ※ 「・・・の・・・」「債権」に注意。 |
| (5) スtock・オプション | 「払込資本」 | ※ 「資本金」「資本」としないこと。 |

2. 適切な文章の選択

- A × 原則として純額により・・・・・・原則は総額
- B × 個別法・・・・・・・・・・削除（個別法は棚卸資産の費用配分方法）
- C 適切
- D × 関連会社株式に対しては時価による未実現収益の計上は認められない。
- E 適切

3. 売買目的有価証券

(1) 有価証券については、保有目的等の観点から次のように分類し、それぞれ貸借対照表価額及び評価差額等の処理を定めている。

- ① 売買目的有価証券
- ② 満期保有目的債券
- ③ 子会社株式及び関連会社株式
- ④ その他有価証券

(2) 売買目的有価証券の時価評価

時価の変動により利益を得ることを目的として保有する有価証券（売買目的有価証券）については、投資者にとっての有用な情報は有価証券の期末時点での時価に求められると考えられる。したがって、時価をもって貸借対照表価額とすることとした。また、売買目的有価証券は、売却することについて事業遂行上等の制約がなく、時価の変動にあたる評価差額が企業にとっての財務活動の成果と考えられることから、その評価差額は当期の損益として処理することとした。

(3) 未実現損益の計上（実現可能性概念）

売買目的有価証券は、市場が存在すること等により客観的な価額として時価を把握できるとともに、当該価額により換金・決済等を行うことが可能であり、売却することについて事業遂行上等の制約がない有価証券である。

そのため、売買目的有価証券の時価の変動（評価差額）は、実現したものではないが、その発生した期間における企業の財務活動の成果を表すものであり、実現の要件をほぼ満たす（実現の可能性が高い）ものであるため、実現損益に準ずる性格のものとして当期損益に含めるものとした。

※ この考え方を実現可能性概念といい、売買目的有価証券における未実現利益を容認する一般的な根拠となっている。

4. ストック・オプション・株式報酬費用

(1) 費用認識に根拠があるとする考え方（基準の考え方）

① 根 拠

従業員等に付与されたストック・オプションを対価として、これと引換えに、企業に追加的にサービスが提供され、企業に帰属することとなったサービスを消費したと考えられる。

② 対価性

会社財産の流出はないが、株式を時価未満で購入する条件付きの権利を対価としてサービスの提供を受けるものであり、付与したストック・オプションと、これに応じて提供されたサービスとが対価関係にあると考えられる。

③ 企業に帰属したサービスを貸借対照表に計上しない理由

サービスの性質上、貯蔵性がなく取得と同時に消費されてしまうため。

(2) 費用認識に根拠がないとする考え方

① 会社財産の流出の観点

i 根 拠

ストック・オプションを付与しても、企業には現金その他の会社財産の流出が生じない。

ii 反 論

対価としての会社財産の流出が費用認識の必要条件ではない。

② 富の移転の観点

i 根 拠

ストック・オプションの付与は、新旧株主間での富の移転に過ぎない。

ii 反 論

新旧株主間での富の移転だけで費用認識が否定されるわけではない。

5. スtock・オプション・新株予約権

(1) 意 義

新株予約権とは、株式会社に対して行使することにより、当該株式会社の株式の交付を受けることができる権利をいう。新株予約権を発行した会社は、新株予約権者の権利行使により、株式の発行又は自己株式を移転する義務を負う。

(2) 純資産の部に表示される理由（性格）

新株予約権は、権利行使の有無が確定するまでの間その性格が確定しないが、返済義務のある負債ではないため純資産の部に表示される。

(3) 株主資本以外の項目となる理由

新株予約権は、報告主体の所有者である株主とは異なる新株予約権者との直接的な取引によるものであるため株主資本には含めない。

〔第三問〕 ★各1点×50個＝50点（A…易 B…普 C…難）

（問1）

株式会社エイトライジング(第52期)の貸借対照表及び損益計算書

貸 借 対 照 表

平成26年3月31日現在

（単位：千円）

科 目	金 額	科 目	金 額
資 産 の 部		負 債 の 部	
〔流動資産〕①	(996,186)	〔流動負債〕①	(755,824)
現金及び預金	(★B 350,908)	買掛金	(★B 258,522)
売掛金	(583,106)	短期借入金	120,000
商品	(★B 36,000)	リース債務（短期）	(800)
貯蔵品	(★B 641)	未払金	(★B 163,455)
前払費用	(1,256)	未払費用	(★B 117,640)
未収入金	5,500	〔未払法人税等〕	(★A 18,519)
その他	(★C 226)	〔未払消費税等〕	(★A 4,705)
繰延税金資産（流動）	(★C 31,784)	預り金	58,083
貸倒引当金（流動）	(★B △13,235)	商品券前受金	(13,900)
〔固定資産〕①	(2,024,747)	商品券引換引当金	(★C 200)
〔有形固定資産〕②	(1,475,479)	〔固定負債〕①	(1,458,325)
建物	(★C 376,117)	〔社 債〕	(★B 98,355)
構築物	(176,622)	長期借入金	995,000
車両運搬具	(18,790)	リース債務	(★A 8,020)
器具備品	(75,205)	退職給付引当金	(356,950)
土地	(★C 820,225)	負債合計	(2,214,149)
リース資産	8,520	純資産の部	
〔無形固定資産〕②	(27,863)	〔株主資本〕①	(801,624)
ソフトウェア	15,850	資本金	(★A 490,000)
その他の無形固定資産	6,863	〔資本剰余金〕②	(77,000)
〔ソフトウェア仮勘定〕	(★A 5,150)	資本準備金	(65,000)
〔投資その他の資産〕②	(521,405)	その他資本剰余金	12,000
投資有価証券	(★B 123,450)	〔利益剰余金〕②	(234,624)
〔関係会社株式〕	(★A 37,500)	利益準備金	6,545
長期貸付金	15,000	その他利益剰余金	(228,079)
長期前払費用	(★C 1,980)	別途積立金	(57,000)
〔差入敷金保証金〕	(★C 184,075)	〔繰越利益剰余金〕	(171,079)
ゴルフ会員権	(10,000)	評価・換算差額等	(5,160)
〔破産更生債権等〕	(★A 20,000)	〔その他有価証券評価差額金〕	(★B 5,100)
繰延税金資産（固定）	(★C 146,550)	〔繰延ヘッジ損益〕	(★B 60)
貸倒引当金（固定）	(△17,150)	純資産合計	(806,784)
資産合計	(3,020,933)	負債及び純資産合計	(3,020,933)

※ 上記以外に表示区分等に配点 ①の項目をすべて合わせて ★A

②の項目をすべて合わせて ★A

損 益 計 算 書

自 平成25年 4 月 1 日

至 平成26年 3 月31日

(単位：千円)

科 目	金 額	
売 上 高	(★B	1,138,750)
売 上 原 価	(★C	683,909)
[売 上 総 利 益] ③	(454,841)
販売費及び一般管理費	(255,002)
[営 業 利 益] ③	(199,839)
[営 業 外 収 益] ④		
受取利息及び配当金	(3,225)
[償却債権取立益]	(★A	1,250)
雑 収 入	(★A	6,329)
[営 業 外 費 用] ④		
支 払 利 息	(2,333)
貸倒引当金繰入額	(160)
[株 式 交 付 費]	(★A	1,045)
社 債 発 行 費		943
雑 損 失	350	(4,831)
[経 常 利 益] ③		(205,812)
[特 別 利 益] ④		
[固 定 資 産 売 却 益]	(★A	50,800)
そ の 他		725
[特 別 損 失] ④		
固 定 資 産 除 却 損		5,987
[固 定 資 産 圧 縮 損]	(48,000)
減 損 損 失	(★A	11,745)
投資有価証券評価損	(31,528)
貸倒引当金繰入額	(★B	7,000)
ゴルフ会員権評価損	20,000	(124,260)
[税引前当期純利益] ③		(133,077)
[法人税、住民税及び事業税]	(63,230)
[法 人 税 等 追 徴 税 額]	(★A	3,655)
[法 人 税 等 調 整 額]	(★C	△16,464)
[当 期 純 利 益] ③		(82,656)

※ 上記以外に表示区分等に配点 ③の項目をすべて合わせて ★A

④の項目をすべて合わせて ★A

(問2)

税効果会計に関する注記

繰延税金資産及び繰延税金負債の発生原因別の主な内訳

(単位：千円)

繰延税金資産	
将来減算一時差異	
未払事業税	(★A 1,820)
貸倒引当金	(12,154)
ゴルフ会員権評価損	(8,000)
減損損失	(4,698)
従業員賞与	(24,630)
商品券引換引当金	(80)
退職給付引当金	(★B 142,780)
資産除去債務	(★B 370)
繰延税金資産小計	(194,532)
[評価性引当額]	(★C △12,758)
繰延税金資産合計	(181,774)
繰延税金負債	
将来加算一時差異	
その他有価証券評価差額金	(3,400)
[繰延ヘッジ損益]	(40)
繰延税金負債合計	(★B 3,440)
繰延税金資産の純額	178,334

(問3)

イ	ロ	ハ	ニ	ホ
③	⑪	①	②	⑬
ヘ	ト	チ	リ	ヌ
⑥	④	⑧	⑨	⑩

イ・ヘ両方で★A

ロ・ト両方で★A

ハ・チ両方で★A

ニ・リ両方で★A

ホ・ニ両方で★A

〔第三問〕

〔計算問題の講評〕

本年度の計算問題については、昨年同様、貸借対照表の区分名称と損益計算書の区分名称及び利益名称を記入する形式の答案用紙となっており、また、「重要な会計方針に係る事項」の注記について用語選択形式で出題されており、財務諸表の作成に関する基本的な事項について問うている問題であったといえる。

平年と比べると問題のボリュームが多く、それぞれの問題の文章が長いと読むだけで時間がかかってしまうが、結果的に使用しない資料も多くあり、実際に解いてみると資料により解答が簡単に導き出せるような設定となっている問が多かった。

そのため、本年度の第三問は、昨年同様、財務諸表の作成・表示科目に重点をおいた問題であり、問題文の指示を読み取る読解力、残高試算表に計上されている科目や問題の指示、単位を見落とさない等の注意力、会計理論を基礎とした応用力、解けるところから解いていくという判断力等が要求される問題であった。

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 23箇所

B ランク 16箇所

C ランク 11箇所

A ランクの 23 点は確実に得点し、B ランクのうち半分の 8 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 31 点と予想しました。

なお、資料の量等により難しく感じますが、答練で出題されている項目がほとんどであったため、資料を正確に読みとれたかどうかのポイントとなりました。

＜出題箇所＞

ゴルフ会員権（預託保証金方式）	答練 8 回・答練 9 回
資産除去債務（敷金の償却）	答練 9 回
税効果会計の注記（評価性引当額）	答練 3 回
為替予約（予定取引）	答練 7 回

【アドバイス】（単位：千円）

1 現金預金に関する事項

- (1) 「期末日において会社金庫に次のものが保管されていた。」については、現金に関して修正する項目はない。

なお、収入印紙及び郵便切手については「4 棚卸資産及び仕入高に関する事項」の(5)参照

(2)	(預金)	250	(未払金)	250
	(預金)	156	(未収入金)	156
	(支払手数料)	12	(預金)	12
	－販売費及び一般管理費－			
	(現金及び預金)	350,908	(現金)	350
			(預金)	350,558

2 貸倒引当金に関する事項

(2)	(貸倒引当金繰入額)	1,250	(貸倒引当金（流動）)	1,250
	－販売費及び一般管理費－			
	(貸倒引当金繰入額)	10	(貸倒引当金（流動）)	10
	－営業外費用－			
	一般債権（売掛金）			

貸倒引当金 $(583,000 - 15,000(D社：懸念債権)) \times 1\% = 5,680$

貸倒引当金繰入額 $5,680 - (4,580 - 150) = 1,250$

一般債権（未収入金）

貸倒引当金 $5,500 (= 5,656 - 156) \times 1\% = 55$

貸倒引当金繰入額 $55 - 45 = 10$

- (3) (貸倒引当金繰入額) 7,350 (貸倒引当金(流動)) 7,350
 — 販売費及び一般管理費 — — 流動資産 —

貸倒引当金 $15,000 \times 50\% = 7,500$

貸倒引当金繰入額 $7,500 - 150 = 7,350$

D社売掛金は、一般債権から貸倒懸念債権に区分が変更し、それに対する貸倒引当金 7,500 と計算されるが、前期末において当該債権に対し 150 の貸倒引当金を設定しているため、差額 7,350 を繰り入れる。

- (4) (破産更生債権等) 20,000 (長期貸付金) 20,000
 — 固定資産 —

(貸倒引当金繰入額) 5,500 (貸倒引当金(固定)) 5,500

— 特別損失 —

貸倒引当金 $20,000 - \text{担保} 4,500 = 15,500$

貸倒引当金繰入額 $15,500 - 10,000 = 5,500$

E社債権は、貸倒懸念債権から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 15,500 と計算されるが、前期末において当該債権に対し 10,000 の貸倒引当金を設定しているため、差額 5,500 を繰り入れる。

- (5) (貸倒引当金繰入額) 150 (貸倒引当金(流動)) 150
 — 営業外費用 —

貸倒引当金及び繰入額 $15,000 (= 35,000 - 20,000 (\text{E社})) \times 1\% = 150$

- (6) (仮受金) 1,250 (償却債権取立益) 1,250
 — 営業外費用 —

- (7) (ゴルフ会員権評価損) 20,000 (ゴルフ会員権) 20,000

(貸倒引当金繰入額) 1,500 (貸倒引当金(固定)) 1,500

— 特別損失 —

評価損 $30,000 - 10,000 (\text{預託保証金額}) = 20,000$

貸倒引当金・貸倒引当金繰入額 $10,000 (\text{預託保証金額}) - 8,500 (\text{時価}) = 1,500$

預託保証金方式のゴルフ会員権で著しい時価の下落が生じ、回復の可能性が不明であるため、減損処理を行う。

取得価額と時価との差額のうち、預託保証金を上回る部分については評価損を計上し、預託保証金を下回る部分についてはその預託保証金を金銭債権とみなして貸倒引当金を設定する。なお、減損処理としての設定であるため貸倒引当金繰入額は特別損失に計上する。

＜貸倒引当金・繰入額の表示＞

貸 借 対 照 表						
損 益 計 算 書		流動資産		固定資産	合計	
	販管費	(一般・売掛金)	5,680		8,600	
	(T/B △4,580)	(懸念・売掛金)	7,500			
	営業外費	(一般・未収入金)	55	(一般・貸付金)	150	160
	(T/B △45)					
特別損失			(破産)	15,500	7,000	
(T/B △10,000)			(ゴルフ会員権)	1,500		
合計		△13,235		△17,150		

3 有価証券に関する事項

＜F社株式＞

(投資有価証券評価損) 31,528 (投資有価証券) 31,528
 — 特 別 損 失 —

F社株式は其他有価証券に該当する。

減損評価損：63,000－31,472＝△31,528

＜G社株式＞

(投資有価証券) 8,500 (繰延税金負債) 3,400
 — 固 定 負 債 —
 (其他有価証券評価差額金) 5,100

G社株式は其他有価証券に該当する。

評価差額：52,500（＝20,000株×25ドル×105円）－44,000＝8,500（評価益）

繰延税金資産：8,500×40％＝3,400

＜H社株式＞

(受取利息及び配当金) 5,020 (投資有価証券) 5,020

H社株式は其他有価証券に該当する。

其他資本剰余金の処分による配当を受けた場合、其他資本剰余金は株主からの払込資本であり、其他資本剰余金の処分による配当は投資の払戻しの性格を持つため、配当受領額を配当の対象である有価証券の帳簿価額から減額する。

＜I社株式＞

(関係会社株式) 37,500 (投資有価証券) 37,500

4 棚卸資産及び仕入高に関する事項

(3) (仕	入)	31,382	(繰	越	商	品)	31,382
(繰	越	商	品)	36,000	(仕	入)	36,000

売価ベースの商品勘定

期首商品棚卸高	51, 863, 500 円	売	上	高	570, 490, 000 円
当期商品仕入高	585, 539, 500 円				
(347, 512, 000 円 + 238, 027, 500 円)					
値上額	25, 652, 000 円				
値上取消額	△21, 265, 000 円				
値下額	△24, 530, 000 円	期	末	商品	棚卸高
値下取消額	14, 230, 000 円				
期末商品棚卸高		(61, 000, 000 円)			

売価合計 631,490,000 円

原価合計 $31,382 + 347,512 = 378,894$

原価率 $\frac{378,894}{631,490} = 0.6$

商品 (B/S) $60,000 \times 0.6 = 36,000$

なお、売価ベースで棚卸減耗損が 1,000 生じているが、「棚卸減耗損相当額は、営業活動において経常的に生じる範囲のものであり、売上原価として処理するものとする。」とあるため、売上原価の算定においては、期末商品 36,000 を用いればよく、原価ベースでの棚卸減耗損を改めて計算する必要はない。(参考：商品減耗損 $1,000 \times 0.6 = 600$)

(4) (売	掛	金)	120	(売	上)	120
(仕	入)	75	(買	掛	金)	75
スーツの売上修正 売上 $40 \times 3 \text{ 着} = 120$ 、仕入 $25 \times 3 \text{ 着} = 75$						
(売	上)	14	(売	掛	金)	14
(買	掛	金)	8	(仕	入)	8

スラックスの返品修正 売上 $14 \times 1 \text{ 着} = 14$ 、仕入 $8 \times 1 \text{ 着} = 8$

総委託販売については、「当社における総委託販売は、当社店舗にテナントとして出店している仕入先のショップで売上げられたと当社に報告されたときに、ショップでの売上を当社の売上として計上すると同時に、仕入先の当社に対する仕切販売価格（当社における仕入原価）で仕入を計上するという販売方法である。仕入先からの報告は原則として通次であるが、期末日には前回報告以降期末日までの報告がなされる。このような販売形態であるため、総委託販売に係る商品残高はない。」とあるため、売上及び仕入の修正だけ行えばよい。

<売上原価の計算>

仕 入			
T / B	688,460	(3) 期末商品	36,000
		(4) 返品修正	8
(3) 期首商品	31,382	P / L	683,909
(4) 売上修正	75		
(5) (貯 蔵 品)	130	(販売費及び一般管理費)	130
収入印紙期末残高	80		
郵便切手期末残高	50		

資料により「郵便切手や収入印紙については期末の手許残高を販売費及び一般管理費からマイナスするとともに貯蔵品として計上する方法を採用している。」とあるため、「1 現金預金に関する事項」(1)の期末日において会社金庫に保管されていた収入印紙80、郵便切手50を一般管理費から貯蔵品に振替える。

5 仮払金に関する事項

(1) (ソフトウェア仮勘定)	5,150	(仮 払 金)	5,150
— 無形固定資産 —			
(2) (租 税 公 課)	500	(仮 払 金)	600
— 販売費及び一般管理費 —			
(通 信 費)	100		
— 販売費及び一般管理費 —			
(3) (退職給付引当金)	31,500	(仮 払 金)	31,500
(4) (株 式 交 付 費)	1,045	(仮 払 金)	1,045
— 営業外費用 —		— 流動資産 —	
1,000 + 30 + 15 = 1,045			
(5) (法人税等追徴税額)	3,655	(仮 払 金)	3,655
(仮払消費税等)	4,568	(仮 払 金)	4,568

<仮払金残額の振替残>

(そ の 他)	126	(仮 払 金)	126
— 流動資産 —			

$$46,644 - 5,150 - 500 - 100 - 31,500 - 1,045 - 3,655 - 4,568 = 126$$

仮払金が126残るため、「その他」の科目に計上する。

6 有形固定資産に関する事項

(1) (減 損 損 失)	11,745	(土 地)	6,075
— 特 別 損 失 —		(建 物)	5,670

帳簿価額 261,000 (=135,000+126,000) > 割引前将来 C / F 249,500

∴ 減損損失を認識

減損損失：帳簿価額 261,000－回収可能価額 249,225＝11,745

減損損失の配分

$$\text{土 地} = \frac{135,000}{135,000 + 126,000} \times 11,745 = 6,075$$

$$\text{建 物} = \frac{126,000}{135,000 + 126,000} \times 11,745 = 5,670$$

(2) (仮 受 金)	258,000	(土 地)	125,000
		(建 物)	85,000
		(固 定 資 産 売 却 益)	48,000
		— 特 別 利 益 —	

土地及び建物の収用により差益が生じるが、残高試算表に固定資産売却益 2,800 が計上されているため、これと合算して 50,800 を計上しなければならない。

(固 定 資 産 圧 縮 損)	48,000	(土 地)	32,000
— 特 別 損 失 —		— 特 別 利 益 —	
		(建 物)	16,000

圧縮額の配分

$$\text{土 地} = \frac{235,200}{235,200 + 117,600} \times 48,000 = 32,000$$

$$\text{建 物} = \frac{117,600}{235,200 + 117,600} \times 48,000 = 16,000$$

(3) (建 物 減 価 償 却 累 計 額)	849,540	(建 物)	849,540
(構 築 物 償 却 累 計 額)	145,860	(構 築 物)	145,860
(車両運搬具減価償却累計額)	74,630	(車 両 運 搬 具)	74,630
(器具備品減価償却累計額)	164,170	(器 具 備 品)	164,170

貸借対照表の表示は、問題の指示により、減価償却累計額を控除した残額のみを記載するとされているため、減価償却累計額を相殺しなければならない。

(4) (リ ー ス 債 務)	800	(リ ー ス 債 務 (短 期))	800
		— 流 動 負 債 —	

7 税法上の繰延資産に関する事項

(長期前払費用)	2,200	(繰延資産)	2,200
(共同施設負担金償却)	220	(長期前払費用)	220
－販売費及び一般管理費－			
$2,200 \times \frac{6 \text{ か月}}{12 \text{ か月} \times 5 \text{ 年}} = 220$			

税法上の繰延資産に該当する商店街の共用アーケードの負担金については、「共同施設負担金」の科目で「無形固定資産」の区分に計上する場合と、「長期前払費用」の科目で「投資その他の資産」の区分に計上する場合が考えられるが、本問においては、「投資その他の資産」の区分に「長期前払費用」の科目が刷り込まれているため、こちらに計上する。

8 有形固定資産に関する事項

(その他)	100	(繰延税金負債)	40
		－流動負債－	
		(その他有価証券評価差額金)	60

評価差額 (105 円－103 円)×50,000 ドル＝100 (評価益)

繰延税金資産 $100 \times 40\% = 40$

繰延ヘッジ損益は、繰延税金資産・負債の額を控除した額を純資産の部の評価・換算差額等に表示する。

9 従業員賞与に関する事項

(従業員賞与)	43,950	(未払費用)	43,950
－販売費及び一般管理費－			
(従業員賞与)	17,625	(未払金)	17,625
－販売費及び一般管理費－			

支給額が確定している場合の未払従業員賞与については、

① 賞与支給額が支給対象期間に対応して算定されている場合

財務諸表の作成時において従業員への賞与支給額が確定しており、当該支給額が支給対象期間に対応して算定されている場合には、当期に帰属する額を「未払費用」として計上する。

② 賞与支給額が支給対象期間以外の基準に基づいて算定されている場合

財務諸表の作成時において従業員への賞与支給額が確定しているが、当該支給額が支給対象期間以外の臨時的な要因に基づいて算定されたもの（例えば、成功報酬の賞与等）である場合には、その額を「未払金」として計上する。

10 商品券に関する事項

(1)	(商品券前受金)	5,600	(雑収入)	5,600
			— 営業外収益 —	
(2)	(商品券引換引当金繰入額)	50	(商品券引換引当金)	50
	— 販売費及び一般管理費 —		— 流動負債 —	

問題文に、会計方針として、「一定期間経過後に収益計上した未引換の商品券について、将来引き換えられた場合に発生する損失に備えるため、合理的に見積もった将来の引換見込額（使用見込額）を計上しております。」とあり、「使用実績率は雑収入を計上した年度における雑収入計上額に対する割合として計算しており、例えば当期発生分については、 $1.25\% + 0.75\% + 0.50\% = 2.5\%$ が次期以降に利用される可能性があるということになる。」とあるため、以下のように計算する。

当期収益計上分に対する引換見込額 $5,600 \times 2.5\% (= 1.25\% + 0.75\% + 0.50\%) = 140$

前期収益計上分に対する引換見込額 $3,200 \times 1.25\% (= 0.75\% + 0.50\%) = 40$

前々期収益計上分に対する引換見込額 $4,000 \times 0.50\% = 20$

商品券引換引当金 $140 + 40 + 20 = 200$

商品券引換引当金繰入額 $200 - 150 \text{ (T/B)} = 50$

※ 前々期収益計上分に対する引換見込額は、4期後以降の使用実績がないため計算不要となる。

11 社債に関する事項に関する事項

(支払利息)	980	(未払費用)	625
		(社債)	355

実行利息 $98,000 \times 2.4\% \times \frac{5 \text{ か月}}{12 \text{ か月}} = 980$

クーポン利息 $100,000 (= 100 \times 1,000 \text{ 口}) \times 1.5\% \times \frac{5 \text{ か月}}{12 \text{ か月}} = 625$

償却額 $980 - 625 = 355$

12 退職給付引当金に関する事項

(退職給付費用) 38,450 (退職給付引当金) 38,450

－販売費及び一般管理費－

年金掛金の拠出額については「5 増資に関する事項」の(3)参照

退職給付費用の算定

勤務費用	28,750	} 38,450
利息費用	$185,000 \times 2.0\% = 12,000$	
期待運用収益	$\triangle 243,750 \times 1.2\% = \triangle 2,925$	
数理計算上の差異の費用処理額	$6,250 \div 10 \text{年} = 625$	

期末退職給付引当金 (B/S) = 期首退職給付引当金 + 退職給付費用 (P/L) - 年金掛金拠出額
 $= 350,000 + 38,450 - 31,500$
 $= 356,950$

期首退職給付債務

年金 243,750	債務 600,000
引当金 350,000	
数理差異 6,250	

退職給付費用

勤務費用 28,750	運用収益 2,925
利息費用 12,000	
差異償却 625	残高 38,450

13 資産除去債務に関する事項

(敷金償却) 952 (差入敷金保証金) 952

－販売費及び一般管理費－

$4,625 \times \frac{1 \text{年}}{5 \text{年}} = 952$

問題文が長い、最後に「当社は当該敷金の回収が最終的に見込めないと認められる金額を合理的に見積り、そのうち当期の負担に属する金額を費用に計上し、同種の建物への平均的な入居期間で費用配分する方法を会計方針として採用している。」とあることから、資産除去債務に係る会計処理に関する例外処理によることとなる。

資産除去債務とそれに対応する除去費用の会計処理と敷金の会計処理は、本来個別に行う必要があるが、建物等の賃借契約において敷金を支出している場合、賃借建物等に関連する資産除去債務とこれに対応する除去費用を負債及び資産として両建処理すると、敷金と資産除去債務に対応する除去費用が二重に資産計上されるという見方もあるため、資産除去債務に係る実務負担を考慮し、当該敷金の回収が最終的に見込めないと認められる金額を合理的に見積り、そのうち当期の負担に属する金額を費用計上する方法によることができることとしている。

14 増資に関する事項

(仮 受 金) 30,000 (資 本 金) 30,000

$50 \times 600 \text{ 株} = 30,000$

指示により全額資本金に組み入れる。(原則処理)

株式交付費については「5 増資に関する事項」の(4)参照

15 諸税金に関する事項

(1) 修正申告納付税額については「5 増資に関する事項」の(5)参照

(3)(4) (法人税、住民税及び事業税) 63,230 (法 人 税 等) 44,711

(未 払 法 人 税 等) 18,519

年税額		
42, 420 + 8, 580 + 12, 230 = 63, 230		
中間納付額	源泉徴収税額	確定納付額
30, 720 + 6, 150 + 7, 680	161	(18, 519)
44, 711 (資料)		
		B / S 計上

(5) 消費税等の中間納付税額については「5 増資に関する事項」の(5)参照

(仮 受 消 費 税 等) 50,716 (仮 払 消 費 税 等) 46,017

(租 税 公 課) 6 (未 払 消 費 税 等) 4,705

－販売費及び一般管理費－

帳簿上の相殺残高より確定納付税額の方が大きいため差額を租税公課に振り替える。

	仮払消費税 41,449 (T/B)	仮受消費税 50,716 (T/B)
中間納付額 4,568 (T/B)		
実際の納付額 (未払消費税等) 4,705	帳簿上の納付額 $50,716 - 41,449$ $- 4,568 = 4,699$	
	租税公課 6	

16 税効果会計に関する事項

(法人税等調整額)	165,310	(繰延税金資産(流動))	21,310
		(繰延税金資産(固定))	144,000
(繰延税金資産(流動))	31,824	*1 (法人税等調整額)	31,824
— 流動資産 —			
(繰延税金資産(固定))	149,350	*2 (法人税等調整額)	149,350
— 固定資産 —			

*1 繰延税金資産(流動)

未払事業税 $(8,800 - 2,900) \times 40\% = 1,820$ 貸倒引当金 $13,325 \times 40\% = 5,294$ 従業員賞与 $61,575 \times 40\% = 24,630$ 商品券引換引当金 $200 \times 40\% = 80$

合計 31,824

*2 繰延税金資産(固定)

貸倒引当金 $(15,500 + 1,500) \times 40\% = 6,800$ 退職給付引当金 $356,950 \times 40\% = 142,780$ 資産除去債務 $925 \times 40\% = 370$

合計 149,950

※ 長期貸付金に対する貸倒引当金に係る繰延税金資産60 ($=150 \times 40\%$)、ゴルフ会員権評価損に係る繰延税金資産8,000 ($=20,000 \times 40\%$)、減損損失に係る繰延税金資産4,698 ($=11,745 \times 40\%$) については、繰延税金資産の回収可能性がないものとしているため、繰延税金資産の計上は行わない。

(繰延税金負債(流動))	40	(繰延税金資産(流動))	40
(繰延税金負債(固定))	3,400	(繰延税金資産(固定))	3,400

	借	方	貸	方	
流 動	事業税	1,820	繰延ヘッジ	40	⇒ 借方残高 31,784
	貸倒引当金	5,294			
	従業員賞与	24,630			
	貸倒引当金	1,906			
固 定	貸倒引当金	6,800	その他の有価	3,400	⇒ 借方残高 145,510
	退職引当金	142,780			
	資産除去	370			
法人税等調整額		21,310		31,824	⇒ 貸方残高 △16,464
		144,000		149,950	

＜税効果会計に関する注記＞

本問は、原因別内訳において、「評価性引当額」や「回収懸念額」等その内容を示す適当な名称を付し、控除前の繰延税金資産合計額から控除する形式によっているため、長期貸付金に対する貸倒引当金に係る繰延税金資産 60 ($=150 \times 40\%$)、ゴルフ会員権評価損に係る繰延税金資産 8,000 ($=20,000 \times 40\%$)、減損損失に係る繰延税金資産 4,698 ($=11,745 \times 40\%$) についても繰延税金資産の内訳として計上し、その合計額を繰延税金資産合計額から間接的に控除する。

評価性引当額 $60 + 8,000 + 4,698 = 12,758$

なお、貸倒引当金に係る繰延税金資産については、 $(13,235 + 17,150) \times 40\% = 12,154$ となる。

その他

販売費及び一般管理費			
T／B	144,694	4 貯蔵品	130
1 支払手数	12		
2 貸引繰入	8,600		
5 租税公課	500		
5 通信費	100		
7 共同施設	220	P／L	255,002
9 賞 与	43,950		
9 賞 与	17,625		
10 商券引当	50		
12 退職引当	38,450		
13 敷金償却	952		
11 消費税	6		