第76回 税理士試験（熊本会場・再試験）財務諸表論　解答

正誤表（備品 41,246／販売費及び一般管理費 349,415）反映後の数値による。単位：千円。　※配点は当方の予想です。

第一問（25点）

問1（12点）

(1) a	支配	(1) b	履行

(2)	(ア)	(イ)	(ウ)	(エ)
記号	ろ	に	は	い

(ア) 双務未履行＝一方の履行が認識の契機（第4章第3項）／(イ) 発生の蓋然性（同第6項）／(ウ) 金融商品は双務未履行でも認識（同第5項）／(エ) 財務諸表の役割に反する（第3章第3項）

問2（13点）

(1) c	純資産	(1) d	組替調整

(2)	純利益	その他の包括利益	包括利益
第1期	0	200	200
第2期	300	△200	100

(3) ①第1期末：その他有価証券は事業上の制約から直ちに売却できず、時価の変動はまだリスクから解放された投資の成果ではない。そのため評価差額200は純利益に含めず、その他の包括利益とする。
②第2期：売却によりリスクから解放されたので、売却益300を純利益に計上する。過去にその他の包括利益として計上した200は組替調整により控除し、包括利益への二重計上を防ぐ。

第二問（25点）

問1（15点）

(1) a	変動事由	b	利益剰余金	c	その他利益剰余金

(2) 株主資本は資本取引を除き当期純利益によってのみ増減し、株主資本と当期純利益との連繋（クリーン・サープラス関係）が維持される。

(3) 損益計算書には計上せず、純資産の部の「その他資本剰余金」に計上する。自己株式の処分は株主との間の資本取引であり、処分差益は払込資本と同様の性格を持つためである（会社法上の資本準備金にはできないため、その他資本剰余金とする）。

問2（10点）

(1) 交換に供した自己資産の適正な帳簿価額を取得原価とする。同種・同一用途の資産との交換では投資が継続しているとみなされ、交換損益を認識しないためである。

(2) ①鉱山・油田・山林などの天然資源（減耗性資産）で、採取に応じて漸次減耗・涸渇し、実体が部分的に製品化される資産。
②減耗償却により生産高比例法で費用化する。採取に応じて実体そのものが製品化されるため、採取量に比例して原価を配分するのが合理的だからである。



第三問（50点）

個別注記表（ア）～（ケ）

(ア)	電子記録債権譲渡高	7,250	(エ)	利息費用	7,770	(キ)	繰延税金資産・貸倒引当金	8,360
(イ)	担保提供資産 合計	345,000	(オ)	期待運用収益	△7,360	(ク)	同・減損損失	11,599
(ウ)	担保に係る債務 合計	480,000	(カ)	数理差異の費用処理額	△2,200	(ケ)	同・敷金	938

参考（＊＊＊）：退職給付費用 30,710／繰延税金資産：未払事業税 1,506・棚卸資産 1,069・賞与引当金 4,800・退職給付引当金 27,303・投資有価証券 12,946・合計 68,521

貸借対照表（X6年3月31日）資産の部

Ⅰ 流動資産	
現金及び預金	245,281
電子記録債権	270,400
売掛金	334,883
貸倒引当金	△25,246
商品	501,972
未収収益	1,704
流動資産合計	1,328,994
Ⅱ 固定資産　1 有形固定資産	
建物	485,229
減価償却累計額	△230,300
備品	41,116
減価償却累計額	△13,574
土地	493,629
建設仮勘定	435,000
有形固定資産合計	1,211,100
2 無形固定資産	
ソフトウェア	30,000
3 投資その他の資産	
投資有価証券	100,162
長期性預金	430,800
破産更生債権等	7,500
貸倒引当金	△2,620
敷金	1,872
繰延税金資産	68,521
投資その他の資産合計	606,235
固定資産合計	1,847,335
資産合計	**3,176,329**

負債・純資産の部

Ⅰ 流動負債	
電子記録債務	417,749
買掛金	295,343
短期借入金	162,067
1年内返済予定長期借入金	48,000
未払費用	6,714
未払消費税等	25,100
未払法人税等	61,940
賞与引当金	16,000
流動負債合計	1,032,913
Ⅱ 固定負債	
新株予約権付社債	224,000
長期借入金	432,000
退職給付引当金	91,010
固定負債合計	747,010
負債合計	**1,779,923**
Ⅰ 株主資本	
資本金	633,000
資本準備金	225,500
利益準備金	70,000
別途積立金	128,000
繰越利益剰余金	346,112
株主資本合計	1,402,612
Ⅱ 評価・換算差額等	
その他有価証券評価差額金	△30,206
Ⅲ 新株予約権	
新株予約権	24,000
純資産合計	1,396,406
負債及び純資産合計	**3,176,329**

損益計算書（自X5年4月1日　至X6年3月31日）

Ⅰ 売上高	4,287,914
Ⅱ 売上原価	
期首商品棚卸高	312,493
当期商品仕入高	3,766,383
期末商品棚卸高	505,534
商品評価損	3,562
売上原価	3,576,904
売上総利益	711,010
Ⅲ 販売費及び一般管理費	384,035
営業利益	326,975
Ⅳ 営業外収益	
受取利息	13,375
有価証券利息	360
為替差益	19,800
雑収入	779

Ⅴ 営業外費用	
支払利息	8,584
社債利息	18,800
電子記録債権売却損	570
その他営業外費用	1,000
経常利益	332,335
Ⅵ 特別利益　固定資産売却益	1,204
Ⅶ 特別損失	
減損損失	38,664
貸倒引当金繰入額	2,620
税引前当期純利益	292,255
法人税、住民税及び事業税	112,970
法人税等調整額	△11,907
当期純利益	**191,192**

解答が割れうる箇所 ①(ア)：保証不要のファクタリング分を含めると25,000。
②敷金：X6年9月30日に契約満了で返還されるため、1年基準で流動資産とする解答もありうる（金額1,872は同じ）。
③備品減価償却累計額：試算表14,420が営業所N・O分の合計14,741を下回り、資料に不整合がある（B/Sは機械的に計算）。
④未払事業税の税効果：付加価値割・資本割を含む5,020を基礎（所得割のみなら3,760）。

解説

第一問

問1　概念フレームワーク（認識）

⑴ 資産・負債の定義は「報告主体が**支配**している経済的資源」。認識の契機は、契約の少なくとも一方の**履行**です。

⑵ 4つの具体例を、認識の「原則」「例外」「蓋然性」「そもそも構成要素にならない」に振り分ける問題です。

- **(ア) ろ**：仕入契約を結んだだけでは双方とも未履行です。原則（第4章第3項）どおり、商品の引渡しがあるまで認識しません。
- **(イ) に**：偶発損失は、将来事象が一定水準以上の確からしさで生じると見積られたとき（蓋然性・第6項）に引当金として認識します。
- **(ウ) は**：先物契約は双務未履行ですが、金融商品なので約定時に認識します。第3項の原則に対する例外（第5項）です。
- **(エ) い**：自己創設のれんの計上は、経営者による自社の価値の自己申告になります。投資家の企業価値推定に役立つ情報を開示するという財務諸表の役割に反するので、構成要素になりません（第3章第3項）。

選択肢4つに4問なので一対一対応です。(ア)(ウ)の原則・例外の対比を押さえれば、残りは確定しやすい問題でした。

問2　包括利益と組替調整

⑴ 包括利益は「**純資産**の変動額のうち、持分所有者との直接的な取引によらない部分」。過去にOCIだった部分が純利益に移る額は**組替調整**額として注記します。

⑵の計算
第1期：純利益 0（未売却）／OCI 1,200−1,000＝200／包括利益 200
第2期：期首に洗替えで帳簿価額は1,000に戻る。
　純利益 1,300−1,000＝300（売却益）
　OCI＝当期発生額（1,300−1,200）＋100 ＋ 組替調整額 △300 ＝ **△200**
　包括利益 300−200＝100
検算：2期間の包括利益合計300＝2期間の純利益合計300。最終的に成果はすべて純利益に計上されます。

差がつくのは第2期のOCIです。「＋100」（組替調整を忘れる）や「△300」（当期発生額を忘れる）とする誤りが出やすいところです。

⑶ キーワードは「リスクから解放されていない（第1期末）→OCI」「売却でリスクから解放（第2期）→純利益」「組替調整で二重計上を回避」の3点です。

第二問

問1　純資産

⑴ 3つの空欄aはすべて「変動事由」です。当期純利益は、連結では利益剰余金、個別ではその他利益剰余金（又は繰越利益剰余金）の変動事由として表示します。

⑵ 評価・換算差額等は、払込資本でも利益の累積でもありません。これを株主資本と区分することで、株主資本の増減（資本取引を除く）と当期純利益が一致します。この関係がクリーン・サープラスです。

⑶ 自己株式処分差益は資本取引から生じるので、損益には計上しません。払込資本と同じ性格を持ちますが、会社法上資本準備金にはできないため、その他資本剰余金とします。なお、処分差損はその他資本剰余金から減額し、減額しきれない分はその他利益剰余金から減額します。

問2　固定資産

⑴ 同種・同一用途の資産との交換は「投資の継続」の典型です。成果がリスクから解放されていないため交換損益は認識せず、譲渡資産の帳簿価額を引き継ぎます。第一問問2のリスクからの解放と同じ考え方で書けます。

⑵ 減耗性資産は、一般の固定資産のように用役の提供によって価値が減るのではなく、採取によって実体そのものが減ります。そのため採取量に比例して配分する減耗償却を行います（手続は生産高比例法と同じ）。資産の性質まで書けるかで得点が割れます。

第三問

単位：千円。仕訳は未処理事項の修正仕訳です。

1　現金及び預金

借方		貸方	
当座預金	7,800	買掛金	7,800
当座預金	2,067	短期借入金	2,067
支払利息	14	未払費用	14
定期預金	19,800	為替差益	19,800
未収収益	1,404	受取利息	1,404

未渡小切手は取引先に渡っていないので、当座預金を戻し買掛金を復活させます。BB銀行の当座借越△2,067は短期借入金へ振り替えます。
ドル建て定期預金：換算替え 1,800千ドル×(156−145)＝19,800。未収利息は2〜3月の2か月分で、1,800千ドル×3%×2/12×156＝1,404。
円建て定期預金は3月末が利払日なので、未収利息はありません。
定期預金は円建て（X9年9月満期）・ドル建て（X8年7月満期）とも1年超なので、**長期性預金 150,000＋280,800＝430,800**として投資その他の資産に表示します。
現金及び預金＝現金1,834＋当座159,545＋普通83,902＝**245,281**

2・3　売上債権と貸倒引当金

借方		貸方	
買掛金	7,250	電子記録債権	7,250
仮受金 電子記録債権売却損	17,180 570	電子記録債権	17,750
売上	2,808	売掛金	2,808
破産更生債権等	7,500	売掛金	7,500
貸倒引当金繰入額（販管費）	3,370	貸倒引当金	3,370
貸倒引当金繰入額（特別損失）	2,620	貸倒引当金	2,620

(ア) 注記するのは遡求義務（保証）が残る譲渡分です。保証不要のファクタリング分は含めず、買掛金支払に充てた**7,250**のみとなります。
輸出売上：船積みがX6年4月2日なので当期の売上ではありません。18千ドル×156＝2,808を取り消し、原価2,246は期末商品に戻します。
C社（貸倒懸念債権）：(2,538＋1,886−担保2,000)×50%＝1,212
D社（破産更生債権等）：7,500−4,880＝2,620（全額特別損失）
一般債権：電子記録債権 270,400−2,538＋売掛金 334,883−1,886＝600,859 → ×4%＝24,034
※売掛金334,883＝348,590−2,808−3,399（X商品返品、下記4）−7,500
流動分の引当金 24,034＋1,212＝25,246。繰入額 25,246−前期末21,876＝3,370
(キ) (25,246＋2,620)×30%＝**8,360**

4　商品

借方		貸方	
売上 仮受消費税等	3,090 309	売掛金	3,399
仕入 仮払消費税等	1,150 115	電子記録債務	1,265

X商品（返品未処理）：1,030個×3,300円（税込）＝3,399を取り消します。原価 1,030個×2,500円＝2,575を帳簿に戻し、破損品なので全額を評価損とします。廃棄はX6年9月予定で税務上損金にならないため、税効果773。
Y商品：正味売却価額 4,300−250＝4,050。(4,200−4,050)×6,580個＝987。税効果296。
Z商品：税抜 2,530÷1.1＝2,300円×500個＝1,150。発生記録を承諾済みなので、買掛金ではなく**電子記録債務**です。
期末帳簿棚卸高 499,563＋2,246（B）＋2,575（X）＋1,150（Z）＝**505,534**
商品評価損 2,575＋987＝3,562（売上原価の内訳）。B/S商品 505,534−3,562＝**501,972**
繰延税金資産（棚卸資産）773＋296＝1,069

5　有価証券

試算表143,254＝E 5,400＋F 6,240＋G 19,600＋H 112,014（882千ドル×127）
E社株式：実質価額の下落率 (3,600−1,900)÷3,600＝47.2%。50%未満なので減損しません。原価5,400のまま。
F社株式：政策保有から純投資に変えても、売買目的有価証券への振替は認められず**その他有価証券のまま**です。時価5,760、評価差額△480。
G社社債：償却額 (20,000−19,600)×9/60＝60。B/S 19,660。未収クーポン 20,000×2%×9/12＝300。有価証券利息は60＋300＝360。
H社株式：減損判定は外貨ベースで行います。12.70÷25.20で下落率49.6%、50%未満なので減損なし。時価 444.5千ドル×156＝69,342、評価差額△42,672。
評価差額合計△43,152 → 繰延税金資産12,946、その他有価証券評価差額金△**30,206**
投資有価証券 5,400＋5,760＋19,660＋69,342＝**100,162**

E社47.2%、H社49.6%と、どちらも50%の直前に置かれた引っ掛けです。

6(2)　減損（営業所N）

帳簿価額：建物 250,950−139,418−5,019＝106,513／備品 26,988−6,010−7,007＝13,971／土地 300,980　合計421,464
割引前CF 409,800＜421,464 → 減損を認識
回収可能価額＝max（使用価値354,790、正味売却価額 420,600−37,800＝382,800）＝382,800
減損損失 421,464−382,800＝**38,664**
帳簿価額比で配分：建物9,771／備品1,282／土地27,611（取得原価から直接控除）
(ク) 38,664×30%＝**11,599**

6(3)　備品の取得・売却

借方		貸方	
備品 仮払消費税等	6,330 633	仮払金	6,963
減価償却費	878	備品減価償却累計額	878
仮受金 備品減価償却累計額 減価償却費	4,070 1,724 958	備品 仮受消費税等 固定資産売却益	5,178 370 1,204

営業所M：6,330×0.333＝2,108 → ×5/12（11〜3月）＝878
営業所O：前期償却 5,178×0.333＝1,724 → 期首簿価3,454。当期 3,454×0.333＝1,150 → ×10/12＝958。売却時簿価2,496。
売却益＝税抜売価3,700−2,496＝**1,204**

6(4)　敷金

借方		貸方	
敷金償却（販管費）	944	敷金	944

前期末までの償却：当初10年で 2,400÷10×7年＝1,680。契約変更後は残り720を5年で償却し、X1年10月〜X5年3月の3.5年分で504。累計2,184（試算表 5,000−2,184＝2,816と一致）。
当期首の再見積り（2,400→3,600）は見積りの変更なので、将来に向けて処理します。
未償却 (2,400−2,184)＋増加額1,200＝1,416 を残り18か月で償却 → 当期 1,416×12/18＝944
B/S敷金 2,816−944＝**1,872**。**(ケ)** (2,184＋944)×30%＝**938**

X6年9月30日の契約満了で返還されるため、1年基準により流動資産に表示する考え方もあります。解答用紙の科目配置で確認してください。

6(5)・7　借入金と金利スワップ

借方		貸方	
支払利息	360	仮払金	360
仮受金	240	支払利息	240
借入金	640,000	短期借入金 1年内返済予定長期借入金 長期借入金	160,000 48,000 432,000

上期：変動0.65%（0.4＋0.25）＜固定0.8% → 差0.15%を支払 480,000×0.15%×6/12＝360
下期：変動0.9%（0.65＋0.25）＞固定0.8% → 差0.1%を受取 240
特例処理では純額を支払利息に加減し、固定金利0.8%で借りたのと同じ結果になります（1,560＋2,160＋120＝3,840＝480,000×0.8%）。
支払利息 8,450＋14＋120＝**8,584**
返済はX6年9月とX7年3月の2回分48,000が1年内。短期借入金は160,000＋当座借越2,067＝**162,067**
(イ) 担保資産は期末簿価で 210,000＋135,000＝**345,000**　**(ウ)** **480,000**

8　新株予約権付社債（転換社債型・区分法）

借方		貸方	
仮受金	600,000	社債 新株予約権	540,000 60,000
社債利息	6,000	社債	6,000
社債 新株予約権	330,000 36,000	資本金 資本準備金	183,000 183,000
社債利息	8,000	社債	8,000
社債利息	4,800	仮払金	4,800

行使分（60%）：権利行使日までの6か月分を先に償却 60,000×60%×6/36＝6,000。社債 324,000＋6,000＝330,000。
払込額 330,000＋36,000＝366,000の1/2ずつを資本金・資本準備金に計上します。
未行使分（40%）：償却 24,000×12/36＝8,000、クーポン 240,000×2%＝4,800
社債利息 6,000＋8,000＋4,800＝**18,800**。B/S 社債 216,000＋8,000＝**224,000**、新株予約権 **24,000**

行使分の6か月償却（6,000）を落とすと、社債利息・資本金・資本準備金が連鎖して外れます。

9　賞与

借方		貸方	
賞与引当金	19,500	販売費及び一般管理費	19,500
賞与引当金繰入額	16,000	賞与引当金	16,000

X5年7月の支給額29,250を全額費用にしているので、前期末の引当金19,500を取り崩して費用を減らします。
当期繰入 24,000×4/6（12〜3月）＝**16,000**。繰延税金資産4,800

10　退職給付

借方		貸方	
退職給付費用	30,710	退職給付引当金	30,710
退職給付引当金	36,700	仮払金	36,700

(エ) 利息費用 259,000×3%＝**7,770**　**(オ)** 期待運用収益 184,000×4%＝**△7,360**
(カ) 貸方差異なので費用の減少 22,000÷10＝**△2,200**
退職給付費用 32,500＋7,770−7,360−2,200＝30,710
引当金 97,000＋30,710−36,700＝**91,010**
検算：当期の数理差異 債務側 借方2,030、資産側 貸方9,240 → 未認識（貸方）19,800＋7,210＝27,010。
(284,000−220,000)＋27,010＝91,010で一致。年金基金からの支払17,300は仕訳不要です。

11　純資産

借方		貸方	
繰越利益剰余金	27,245	仮払金 利益準備金	25,245 2,000
その他資本剰余金	3,500	自己株式	3,500
繰越利益剰余金	1,500	その他資本剰余金	1,500

配当：(142,000−自己株式1,750)株×180円＝25,245
準備金：配当の1/10＝2,525 と 資本金の1/4−準備金合計＝112,500−(42,500＋68,000)＝2,000 の小さい方 → **2,000**
自己株式の消却でその他資本剰余金が△1,500となるため、期末に繰越利益剰余金で補填して0にします。
繰越利益剰余金 183,665−27,245−1,500＋当期純利益191,192＝**346,112**

12　諸税金・税効果

借方		貸方	
仮受消費税等	408,907	仮払消費税等 仮払金 未払消費税等 雑収入	345,228 37,800 25,100 779
法人税、住民税及び事業税 租税公課	112,970 1,260	仮払金 未払法人税等	52,290 61,940
繰延税金資産	11,907	法人税等調整額	11,907
繰延税金資産	12,946	その他有価証券評価差額金	12,946

消費税：仮払 344,480＋115（Z）＋633（M）＝345,228、仮受 408,846−309（X）＋370（O）＝408,907。差額63,679と確定年税額62,900の差779は雑収入です。
法人税等：85,890＋17,600＋所得割(10,740−1,260)＝112,970。付加価値割・資本割1,260は租税公課（販管費）です。
未払法人税等 114,230−中間52,290＝61,940。未払事業税 10,740−5,720＝5,020 → 繰延税金資産1,506
損益に係る繰延税金資産：未払事業税1,506＋貸倒8,360＋棚卸1,069＋賞与4,800＋減損11,599＋敷金938＋退職27,303＝55,575
法人税等調整額 55,575−期首43,668＝**△11,907**
繰延税金資産合計 55,575＋12,946＝**68,521**

販売費及び一般管理費の内訳

試算表349,415＋貸倒引当金繰入3,370−賞与引当金振替19,500＋賞与引当金繰入16,000＋退職給付費用30,710＋減価償却費1,836＋敷金償却944＋租税公課1,260＝**384,035**