

2012税理士講座

財務諸表論
基礎期
無料体験用テキスト

れっく **LEC** 東京リーガルマインド



0 000821 121823

HU12182

財務諸表論の学習を始めるにあたって

2012年度向け税理士講座が開講しました。学習が長期間にわたるうえ、レベルの高い学習をしていくだけに、幾多の困難があるかも知れません。しかし、努力を続けていけば、いずれは合格できるのが税理士試験です。我々講師陣もスタッフも、全力で応援しますので、合格に向けて頑張りましょう。ここでは今後の学習に際して、いくつかのお願いをしておきます。

1. 講義の受講・ビデオ視聴は、一定のペースを崩さないように心掛ける。

欠席の繰り返しや視聴ペースの乱れは学習進度の遅れにつながるだけでなく、合格への回り道になりかねません。また、学習上難しいと感じるときは、理解の境目にあります。難しいからといって途中で諦めないようにしましょう。

まずは、規則的に講義の受講・ビデオ視聴を続けることを目標としましょう。

2. 復習は迅速・計画的に行い、学習効果を高める。

講義の受講に際して予習は原則として必要ありません。その分、復習に時間をかけて下さい。個人差があるため一概には言えませんが、復習に必要な時間の目安は次のとおりです。

復習1回目 講義終了後、講義時間の1～2倍の所要時間を目安に復習

復習2回目 1～2週間程度空けて、講義時間と同じ所要時間を目安に再度復習

復習3回目 2か月程度経過した後に、忘れていないかを確認する

復習の回数は、最低3回以上というのが税理士受験では常識です。

また、復習はアウトプット（問題練習）に重点をおきます。

特に計算にはテクニックとスピードが必要ですから、個別問題集・総合問題集に収録されている問題で各回講義に対応するものを繰り返し解いてみましょう。

3. 質問は、復習してじっくり考え、試行錯誤した上で、それでも解らないものを。

講義を受けてすぐに質問すると、『納得したつもり』で終わってしまい、すぐに忘れてしまうことがあります。確かな知識を定着させるためにも、まず何が解らないのかを整理してみてください。

4. 苦手意識が出た項目は、最も基礎的な問題に立ち戻る。

誰にでも苦手な項目の一つや二つはあるものです。苦手意識を持った場合、無理して難題に向かうのは必ずしも得策ではありません。いったん退却して体勢を立て直すのも、長期間の学習を続けていく上では重要な要素です。ここで怖いのは、苦手にすることではなく、見るのも嫌な状態になることです。

5. 学習の初期段階では暗記に頼らず、理解に努める。

暗記は、場面によっては有効な学習法の1つです。しかし、理論と計算の学習に関して言えば、暗記するのは試験間際に確認の意味で行うのが効果的です。特に学習の初期段階では暗記に頼らず、理解に努めてください。そうすることで、トータルで見れば、理解するのに費やした時間は、学習時間の短縮という効果を生み出すはずです。特に計算は、問題を繰り返し解くことで自然に覚えてしまうのが理想的です。できる限り、暗記に頼らず理解に努めるようにしましょう。

6. 最後に合否を決めるのは、合格に対する想いである。

本試験では、わずか1点の差が合否を左右することもあり、それは執念の差と言われることもあります。貴方自身が学習を始めたときの合格に対する想いを本試験まで抱き続けましょう。

LEC講師・スタッフ一同、全力で応援します。頑張ってください！

講義の受講・ビデオ視聴に必要なもの

- ① テキスト（該当講義で使用するもの）
- ② 個別問題集（講義の中で、必要に応じて使用）
- ③ 筆記用具（鉛筆またはシャープペン、必要に応じてラインマーカー（蛍光ペン）など。なお、黒または青のペンまたはボールペンは必携。）
- ④ 電卓（12桁以上で、葉書の大きさ程度以上の大きさのもの）
- ⑤ ノート（講義中に板書を写したり、計算の下書きをしったりするためのもの）

月例試験・答案練習の注意点

税理士試験での答案作成はペン書きが要求されます。したがって、税理士講座で実施する試験・演習では、本試験と同様にすべての答案をペン書きで作成することになります。少しでも早くペン書きに慣れるよう日頃から心掛けて下さい。

（注）税理士講座では、鉛筆書きの答案提出は一切受け付けません。

第62回（2012年） 税理士試験日程等

(注) 下記のスケジュールは、例年ほぼ同じ時期です。

確定した日程等は、当局より公表され次第、お知らせします。

願書配布：4月下旬～5月下旬

受験申込：5月中旬～5月下旬

試験日：7月下旬または8月上旬（第61回は2011年8月2日～4日）

開始時刻：例年、初日の午前9時から簿記論、12時30分から財務諸表論が実施されている。

試験時間：各科目2時間

受験資格：疑問点は早めに確認をしてください。

（受験資格に関する照会は、最寄りの国税局または国税庁内の国税審議会へどうぞ。）

- * 受験の申込み手続は、受験者本人による個人申込みのみです（団体申込みはありません）。
- * 税理士試験に関する受験案内、Q&Aなどは、インターネット上の国税庁のホームページ内に掲載されています。国税庁のホームページ内（税理士試験情報のページ）には、受験資格に関する説明や過去の税理士試験の試験結果（受験者数、合格率など）、過去の出題に関する講評等も掲載されています。各自でご覧ください。

《電卓について》

電卓といえば、最近では、量販店などにいろいろな機種が置かれています。

関数まで使用可能な「関数電卓」なども販売されていますが、本試験では、シンプルな機能を持った電卓しか使用が認められません。

また、大きすぎる電卓も本試験では使用が認められません（26cm×18cm以下のもの）。

そこで、本試験で使用が認められる「キー」としては、次のものが限度であると考えておいてください（電卓に付いていて当たり前のキーは省略します。）

%、**√**、**税込**、**税抜**、などは使用できますし、使いこなせると非常に便利です。

また、メモリーキー（**M+** など）もあれば非常に便利です。

なお、電卓とは直接関係ありませんが、簿記論と財務諸表論の計算では、一次方程式を使用した計算をすることがあります（心得ておいてください。）。

ペン書きの答案訂正方法

本試験の答案作成には、黒または青のボールペンまたは万年筆の使用のみが認められており、訂正については、修正液・修正テープの使用は不可となっています。

そこで、下記に代表的な訂正方法を示しているのので、丁寧な答案作成を心掛けて下さい。

1. 数値の訂正（数値全体を二重線で訂正する）

訂 正 前		訂 正 後
200,000	→	$\begin{array}{r} 200,800 \\ \hline \cancel{200,000} \end{array}$

2. 語句の訂正（該当文字のみを二重線で訂正する）

訂 正 前		訂 正 後
原価償却費	→	$\begin{array}{c} \text{減} \\ \hline \text{原価償却費} \end{array}$

3. 答案用紙の枠内の訂正

訂 正 前		訂 正 後
<div style="border: 1px solid black; padding: 5px; display: inline-block;">2,000</div>	→	<p>余白がある場合</p> <div style="border: 1px solid black; padding: 5px; display: inline-block;"> $\begin{array}{r} \cancel{2,000} \quad 2,500 \end{array}$ </div> <p>余白がない場合</p> <div style="border: 1px solid black; padding: 5px; display: inline-block;"> $\begin{array}{r} \cancel{2,000} \quad \cancel{2,700} \\ \quad \quad \quad 2,500 \end{array}$ </div>

矢印でどこの訂正かが分かるようにする

* ただし、枠外に書いたものは採点されない可能性がある（枠外は極力避ける。）。

4. 直線の取り消し

訂 正 前		訂 正 後
—————	→	×————×

税理士試験における財務諸表論の概要

1. はじめに

財務諸表（計算書類）とは

財務諸表（会社法上は「計算書類」という）とは、株主・債権者など企業外部の利害関係者に対して企業の財政状態と経営成績を報告するため、通常、年一回、会社の経営者によって作成される報告書のことをいう。

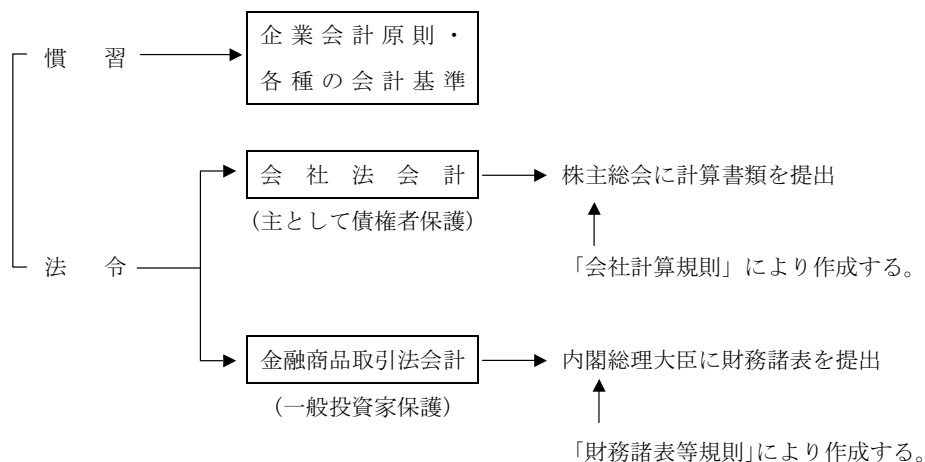
会社法においては、すべての株式会社は各事業年度に係る計算書類を作成し、それを株主総会に提出し、株主の承認を受けなければならないとされている。

また、株式会社のうち一定の会社（上場会社等）については、金融商品取引法の適用も受けることとなり、この場合には、財務諸表を作成し、内閣総理大臣へ提出される。

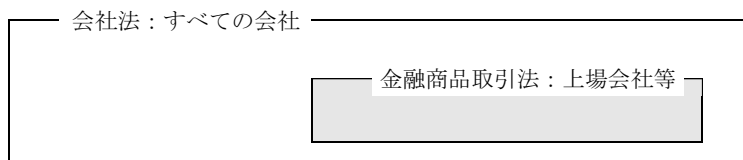
なお、会社法における計算書類は会社計算規則に従って作成され、金融商品取引法における財務諸表は財務諸表等規則に従って作成される。

税理士試験の財務諸表論では、このような計算書類（財務諸表）の具体的な作成が計算問題として、また、その背後にある会計上のものの考え方（会計理論）が理論問題として出題される。

制度会計の概要



会社法と金融商品取引法の適用対象



会社法会計と金融商品取引法会計の概要

趣 旨	会社法会計	金融商品取引法会計
趣 旨	債権者保護・株主保護	投資者保護
対象とする企業	すべての会社	上場会社など
適用規則の名称	会社計算規則	財務諸表等規則
財務諸表(計算書類) の提出先	株主総会	内閣総理大臣
財務諸表(計算書類) の主なもの	貸借対照表 損益計算書 株主資本等変動計算書 個別注記表	貸借対照表 損益計算書 株主資本等変動計算書 キャッシュ・フロー計算書

(注) 上場会社等は、株主総会提出のために会社法の規定による計算書類を作成するほか、金融商品取引法の規定による財務諸表を作成し、有価証券報告書に記載して内閣総理大臣に提出する(大企業の有価証券報告書は、一部の書店でも販売されている)。

2. 財務諸表論の出題範囲

税理士試験の受験案内(国税審議会より交付)に記載されている財務諸表論の出題範囲

- (1) 会計原理
- (2) 企業会計原則
- (3) 企業会計の諸基準
- (4) 会社法の中の計算等に関する規定
- (5) 会社計算規則(ただし、特定の事業を行う会社についての特例を除く。)
- (6) 財務諸表等規則(財務諸表等の用語・様式及び作成方法に関する規則)
- (7) 連結財務諸表規則(連結財務諸表の用語・様式及び作成方法に関する規則)

※ 税理士試験の財務諸表論における計算の試験問題は、ほとんどの場合、会社法と会社計算規則に準拠した計算書類の作成問題が出題されている。

3. 出題形式と合否の判定

出題形式

問題	配点	問題の種類	試験委員	主な出題形式
第一問	25点	理論	会計学者	文章中の語句の穴埋め、1行～5行程度の記述
第二問	25点	理論	会計学者	文章中の語句の穴埋め、1行～5行程度の記述
第三問	50点	計算	実務家	計算書類（財務諸表）の作成その他

財務諸表論の試験問題は、理論問題2題（第一問及び第二問）、計算問題1題（第三問）の計3題の形式で出題される。

理論問題（第一問及び第二問）の配点はそれぞれ25点で、2名の会計学者（大学教授など）によって1問ずつ出題され、また、計算問題（第三問）の配点は50点で、2名の実務家（税理士や公認会計士など）によって総合問題が1問（実施年度によっては、さらに小問題が数問）出題される。なお、試験時間は2時間であり、各試験委員の担当期間は3年間となっている。

合否の判定

受験案内には、理論と計算を合計して100点満点中60点以上で合格と記載されているが、実際の試験問題の分量は3時間分ぐらいあり、制限時間からすれば、80点以上を取るのは困難である。なお、本試験の配点箇所や解答は一切公表されていない（受験学校が出している本試験の模範解答には、各学校独自の予想配点が付されているのが通常である。）。

財務諸表論の合格率は毎年平均して15%前後で安定しており、合格率が大幅に変動することはめったにない。したがって、問題の難易度や分量に左右されずに毎年一定の合格率を保つような配慮がなされていると推測され、実質的にはいわゆる「競争試験」となっている（何点以上が合格というより、上位何%が合格、という試験と考えられる。）。

4. 計算の出題内容

財務諸表論の計算問題は、「会社法」及び「会社計算規則」に基づいた貸借対照表・損益計算書の作成問題を中心に出题されている（下記参考参照）。

したがって、「会社法」の計算規定と「会社計算規則」の重要な規定を正確に理解し、これらに基づく計算書類の作成技術（計算能力）を身につけなければならない。

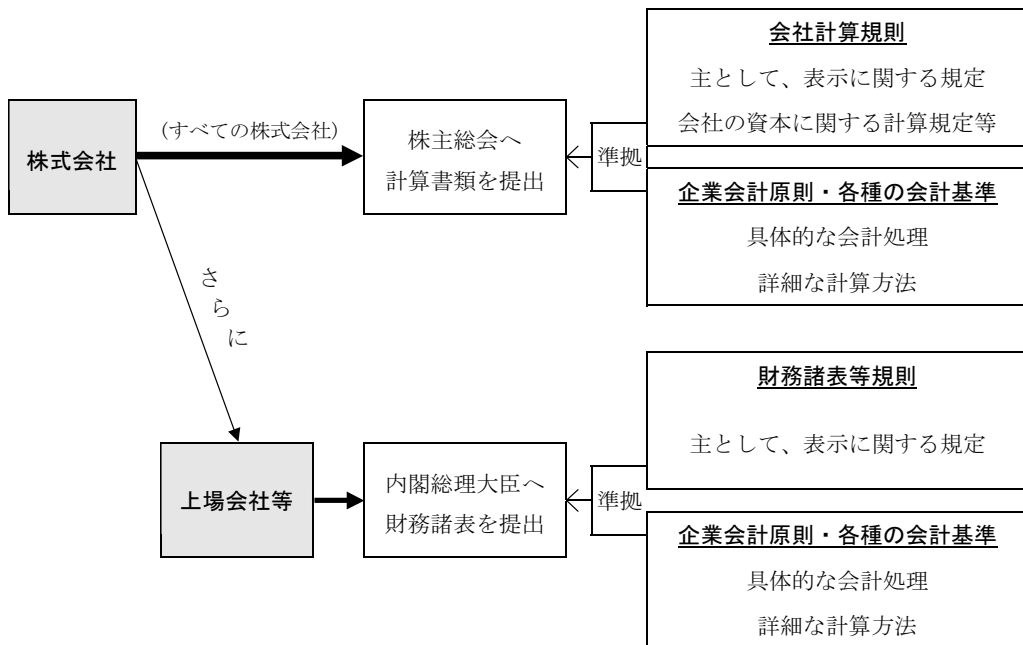
なお、「会社法」と「会社計算規則」では、具体的な会計処理は一般に公正妥当と認められる企業会計の基準・その他の企業会計の慣行に従うものとしているため、具体的な会計処理にあたっては、企業会計審議会で定めた企業会計原則・各種の会計基準及び企業会計基準委員会で定めた各種の会計基準などに従わなければならない。したがって、これらに関する学習も併せて行わなければならない。

参考 税理士試験の財務諸表論の計算問題が主として会社法及び会社計算規則に基づくのはなぜ？

第一に、税理士が実際に関与する企業の多くが中小企業であり、経理の公開については、もっぱら会社法規定（すべての会社に適用される規定）が適用されるためである。

第二に、会社の法人税の申告書は、株主総会の承認を経て確定した計算書類を基礎にして（企業会計上の税引前当期純利益を基礎にして）、これに税務調整を加えて作成されるが、株主総会に提出される計算書類は「会社法」及び「会社計算規則」に基づいて作成しなければならないためである。

準拠すべき規則・基準等





Tea Time 会社の会計期間

我が国の会社の決算日は、大企業の場合、年1回、3月31日とすることが多くなっています。

したがって、会計期間は4月1日～3月31日の1年とする大企業が多いわけです。

これにあわせて、会計学に係る試験問題（日商検定や各種国家試験）も、会計期間は4月1日から1年とするケースが圧倒的に多くなっています。

なお、会計期間を表す場合に「暦年」（れきねん）という言葉が用いられることがありますが、これは暦（こよみ）の1年、すなわち1月1日～12月31日を指しています。

5. 理論の出題内容

財務諸表論の理論問題は、各種会計基準等の文章中の空欄の用語記入と1～5程度の記述式問題数問という組み合わせで出題されており、このうち学習の中心となるものは、記述式の出題に対応するための学習である。記述式の出題の傾向としては、以前に比べて記述量は少なくなっており、要点を簡潔に記述させる傾向となっている。

理論問題の出題範囲は、企業会計原則に基づく伝統的な会計理論と、平成10年以降現在までに公表されている新会計基準の規定に係るものである。

最近においては、新会計基準からの出題が比較的多くなっているほか、従来の出題に比べて、試験委員の特色のある問題はほとんど出題されなくなってきた。

したがって、理論の学習においては、企業会計原則に基づく基礎理論と、新会計基準に基づく応用理論を、通説に基づいて学習し、習得することが必要となる。



Tea Time 会計基準の設定主体など

我が国で各種の会計基準や指針などを設定・公表している団体は、次の2つです。

1. **企業会計基準委員会**（財団法人 財務会計基準機構 平成13年設立）

現在、ほとんどの我が国の会計基準を設定しています。

会計基準の設定とともに、会計基準の解釈や具体的な計算などを示した「適用指針」も作成しています。

2. **金融庁の企業会計審議会**

企業会計基準委員会が設立されるまでは、会計基準のすべてを設定していました。

※ **日本公認会計士協会**

会計基準の解釈や具体的な計算などを示した「実務指針」や「実務対応報告」などを公表しています。

6. 財務諸表論における主な関連法規

財務諸表論の学習に関連する主な会計法規と教材において使用している主な略称の使用例を示せば以下のとおりである（下記に示した略称よりもっと短縮した略称を用いている場合もある。）。

I 会社法・金融商品取引法関係の法規

正式名称	略称
会社法	—
会社法施行規則	施行規則
会社計算規則	計規
金融商品取引法	金商法
財務諸表の用語、様式及び作成方法に関する規則	財務諸表等規則、財規
「財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則」の取扱いに関する留意事項について	財務諸表等規則ガイドライン、財規ガ
連結財務諸表の用語、様式及び作成方法に関する規則	連結財務諸表規則

II 企業会計審議会公表の会計基準

正式名称	略称
企業会計原則	企原
企業会計原則注解	企原注解
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	連続意見書、連意
第三 有形固定資産の減価償却について	連続意見書 第三
第四 棚卸資産の評価について	連続意見書 第四
第五 繰延資産について	連続意見書 第五
外貨建取引等会計処理基準	外貨基準
研究開発費等に係る会計基準	研究開発費等(会計)基準
退職給付に係る会計基準	退職給付(会計)基準
税効果会計に係る会計基準	税効果(会計)基準
連結キャッシュ・フロー計算書等の作成基準	連結キャッシュ・フロー基準
固定資産の減損に係る会計基準	減損(会計)基準

※ 上記略称のうち()内の会計という用語は省略する場合もある。

Ⅲ 企業会計基準委員会公表の会計基準

正式名称	略称
自己株式及び準備金の額の減少等に関する会計基準	自己株式等(会計)基準
1株当たり当期純利益に関する会計基準	1株(会計)基準
役員賞与に関する会計基準	役員賞与(会計)基準
貸借対照表の純資産の部の表示に関する会計基準	純資産(会計)基準
株主資本等変動計算書に関する会計基準	株主資本等変動計算書(会計)基準
事業分離等に関する会計基準	事業分離等(会計)基準
ストック・オプション等に関する会計基準	ストック・オプション等(会計)基準
棚卸資産の評価に関する会計基準	棚卸資産(会計)基準
金融商品に関する会計基準	金融商品(会計)基準
四半期財務諸表に関する会計基準	四半期(会計)基準
リース取引に関する会計基準	リース(会計)基準
工事契約に関する会計基準	工事契約(会計)基準
資産除去債務に関する会計基準	資産除去債務(会計)基準
賃貸等不動産の時価等の開示に関する会計基準	賃貸等不動産(会計)基準
企業結合に関する会計基準	企業結合(会計)基準
連結財務諸表に関する会計基準	連結財務諸表(会計)基準
会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準	会計上の変更等(会計)基準
包括利益の表示に関する会計基準	包括利益(会計)基準
討議資料 財務会計の概念フレームワーク	概念フレームワーク

※ 上記略称のうち()内の会計という用語は省略する場合もある。

[企業会計審議会と企業会計基準委員会の併存]

会計基準の設定主体としては、企業会計審議会（金融庁の中に設置されている公的機関）と企業会計基準委員会（財団法人財務会計基準機構の中に設置されている民間機関）がある。

従来、企業会計審議会が会計基準の設定主体とされていたが、これを民間に移管するため、平成13年7月に財団法人財務会計基準機構が設立され、その中に、会計基準の新たな設定主体として、企業会計基準委員会が設置された。

ただし、財団が設立される以前から既に着手していた会計基準については、企業会計審議会が引き続き担当しているため、現在は企業会計審議会と企業会計基準委員会が併存している状況にある。

7. 財務諸表論の教材で便宜上使用している主な略語・略号・記号

F/S	：	財務諸表
B/S	：	貸借対照表
P/L	：	損益計算書
S/S	：	株主資本等変動計算書
C/S	：	キャッシュ・フロー計算書（C F：キャッシュ・フロー）
C/R	：	製造原価報告書
T/B	：	試算表（前T/B、後T/B）
a/c	：	勘定
CR	：	決算時の直物為替レート
HR	：	取得時または発生時の直物為替レート
AR	：	期中平均為替レート
FR	：	予約為替レートまたは先物為替レート
SR	：	直物為替レート
@	：	単価（一単位あたりの～）
≒	：	近似値（端数処理後の金額など）
∴	：	ゆえに
n	：	年数
r	：	利率
PV	：	現在価値

（注）試験の答案作成（理論の記述など）には、略語・略号を絶対に使用してはいけません。

テキスト 目 次

<計算編>

学 習 項 目	ページ数
第 1 章 「会社計算規則」に基づく計算書類	3
1 貸借対照表及び損益計算書の様式	4
2 個別注記表	8
3 重要項目の表示	20
4 流動・固定の分類基準	27
第 2 章 売上高及び売上原価・棚卸資産の評価	29
1 売上高と売上原価	30
2 棚卸資産の評価	40
3 売価還元法	53
第 3 章 税金・特別損益項目・経過勘定項目	65
1 法人税、住民税及び事業税	66
2 消費税	73
3 その他の租税等（租税公課）	79
4 特別損益項目	80
5 経過勘定項目	81
第 4 章 現金及び預金	87
1 現金	88
2 預金	92
3 銀行勘定調整表	97
4 当座借越	101
第 5 章 債権・債務	103
1 債権・債務の表示	104
2 破産更生債権等	110
3 割引手形と裏書手形	112
4 関係会社に対する金銭債権・債務	116
5 貸借対照表に関する注記	121
第 6 章 貸倒引当金	125
1 金銭債権の貸借対照表価額	126
2 償却原価法	127
3 貸倒見積高の算定	134

第7章 有価証券 I	155
1 有価証券の範囲と分類	156
2 有価証券の評価	158
3 有価証券の減損処理	178
4 有価証券として扱われない項目	183
5 注記事項	184
付録 割引現在価値・現価係数	185

<理論編>

学 習 項 目	ページ数
第1章 企業会計総論	195
1 会計の意義と機能	196
2 制度会計	201
3 会計公準	206
4 会計主体論	209
5 一般に認められた会計原則	211
第2章 一般原則	215
1 真実性の原則	216
2 正規の簿記の原則	220
3 資本取引・損益取引区分の原則	224
4 明瞭性の原則	227
5 継続性の原則	230
6 保守主義の原則	234
7 単一性の原則	239
8 重要性の原則	241
第3章 財務諸表	247
1 損益計算書の意義	248
2 損益計算書の表示（作成原則）	251
3 貸借対照表の意義	254
4 貸借対照表の表示（作成原則）	255
5 会計方針	259
6 後発事象	265
第4章 資産会計総論	267
1 意義	268
2 分類方法	270
3 分類基準	272
4 評価	275

財 務 諸 表 論

テ キ ス ト

計 算 編

第1章

「会社計算規則」に基づく計算書類

【この章で学ぶこと】

- 1-1 貸借対照表及び損益計算書の様式
- 1-2 個別注記表
- 1-3 重要項目の表示
- 1-4 流動・固定の分類基準

1 - 1 貸借対照表及び損益計算書の様式

学習項目

1. 貸借対照表の様式
2. 損益計算書の様式

1 貸借対照表の様式 (計規第73条～第76条)

1 金額欄を1列で表示する場合 (勘定式)

L株式会社		平成×年×月×日現在		(単位：千円)			
科	目	金	額	科	目	金	額
	資 産 の 部				負 債 の 部		
I	流 動 資 産	(	×××)	I	流 動 負 債	(×××)
	現金及び預金		×××		支払手形		×××
	受取手形		×××		買掛金		×××
	売掛金		×××		短期借入金		×××
	有価証券		×××		未払金		×××
	商 品		×××		未払費用		×××
	前 渡 金		×××		未払法人税等		×××
	前払費用		×××		未払消費税等		×××
	未収収益		×××		前受金		×××
	繰延税金資産		×××		預り金		×××
	貸倒引当金	△	×××	II	固 定 負 債	(×××)
II	固 定 資 産	(	×××)		社 債		×××
1	有 形 固 定 資 産	(	×××)		長期借入金		×××
	建 物		×××		退職給付引当金		×××
	車 両		×××		負 債 合 計		×××
	器 具		×××		純 資 産 の 部		
	土 地		×××	I	株 主 資 本	(×××)
	減価償却累計額	△	×××	1	資 本 金		×××
2	無 形 固 定 資 産	(	×××)	2	資 本 剰 余 金	(×××)
	借 地 権		×××	(1)	資 本 準 備 金		×××
	ソ フ ト ウ ェ ア		×××	(2)	そ の 他 資 本 剰 余 金		×××
	の れ ん		×××	3	利 益 剰 余 金	(×××)
3	投 資 そ の 他 の 資 産	(	×××)	(1)	利 益 準 備 金		×××
	投 資 有 価 証 券		×××	(2)	そ の 他 利 益 剰 余 金	(×××)
	関 係 会 社 株 式		×××		別 途 積 立 金		×××
	長 期 貸 付 金		×××		繰 越 利 益 剰 余 金		×××
	長 期 前 払 費 用		×××	4	自 己 株 式	△	×××
	繰 延 税 金 資 産		×××	II	評 価 ・ 換 算 差 額 等	(×××)
	貸 倒 引 当 金	△	×××	1	そ の 他 有 価 証 券 評 価 差 額 金	(△)	×××
III	繰 延 資 産	(	×××)	2	繰 延 ヘ ッ ジ 損 益	(△)	×××
	社 債 発 行 費		×××	III	新 株 予 約 権		×××
	開 発 費		×××		純 資 産 合 計		×××
	資 産 合 計		×××		負 債 及 び 純 資 産 合 計		×××

2 金額欄を2列で表示する場合(勘定式)

貸借対照表

L株式会社

平成×年×月×日現在

(単位:千円)

科 目	金 額		科 目	金 額	
資産の部			負債の部		
I 流動資産			I 流動負債		
現金及び預金		×××	支払手形		×××
受取手形	×××		買掛金		×××
貸倒引当金	△ ×××	×××	短期借入金		×××
貸倒引当金	×××		未払費用		×××
貸倒引当金	△ ×××	×××	未払法人税等		×××
有価証券		×××	未払消費税等		×××
商品		×××	前受金		×××
前払費用		×××	預り金		×××
未収収益		×××	流動負債合計		×××
繰延税金資産		×××	II 固定負債		
流動資産合計		×××	社債		×××
II 固定資産			長期借入金		×××
1 有形固定資産			退職給付引当金		×××
建物	×××		固定負債合計		×××
減価償却累計額	△ ×××	×××	負債合計		×××
車両運搬具	×××		純資産の部		
減価償却累計額	△ ×××	×××	I 株主資本		
器具備品	×××		1 資本金		×××
減価償却累計額	△ ×××	×××	2 資本剰余金		
土地		×××	(1) 資本準備金	×××	
有形固定資産合計		×××	(2) その他資本剰余金	×××	
2 無形固定資産			資本剰余金合計		×××
借地権		×××	3 利益剰余金		
ソフトウェア		×××	(1) 利益準備金	×××	
のれん		×××	(2) その他利益剰余金		
無形固定資産合計		×××	別途積立金	×××	
3 投資その他の資産			繰越利益剰余金	×××	
投資有価証券		×××	利益剰余金合計		×××
関係会社株式		×××	4 自己株式		△ ×××
長期貸付金	×××		株主資本合計		×××
貸倒引当金	△ ×××	×××	II 評価・換算差額等		
長期前払費用		×××	1 その他有価証券評価差額金		(△) ×××
繰延税金資産		×××	2 繰延ヘッジ損益		(△) ×××
投資その他の資産合計		×××	評価・換算差額等合計		(△) ×××
固定資産合計		×××	III 新株予約権		×××
III 繰延資産			純資産合計		×××
社債発行費		×××	負債及び純資産合計		×××
開発費		×××			
繰延資産合計		×××			
資産合計		×××			

【解説】

1 貸借対照表の様式

貸借対照表の様式については、勘定式と報告式があり、勘定式については金額欄が1列の場合と2列の場合がある。本試験での出題形式は、勘定式による1列の場合がほとんどであるが、貸倒引当金や減価償却累計額を科目別に表示する場合は2列となる。また、過去の出題では借方側が2列で貸方側が1列の変則的な様式も見受けられる。なお、報告式は当面は扱わない。

2 金額に△(マイナス符号)を付する項目

自己株式の金額には必ず△を付す。また、純資産の項目は通常は貸方残高であるが、繰越利益剰余金やその他有価証券評価差額金、繰延ヘッジ損益などの、残高が貸借いずれにも生じる項目の場合は、借方残高となるときに、金額に△を付す。

2 損益計算書の様式(計規第88条～第94条)

損 益 計 算 書

自 平成×年×月×日

L株式会社

至 平成×年×月×日

(単位：千円)

科 目	金 額	
I 売 上 高		×××
II 売 上 原 価		×××
売 上 総 利 益		×××
III 販 売 費 及 び 一 般 管 理 費		×××
営 業 利 益		×××
IV 営 業 外 収 益		
受 取 利 息	×××	
有 価 証 券 利 息	×××	×××
V 営 業 外 費 用		
支 払 利 息	×××	
社 債 利 息	×××	×××
経 常 利 益		×××
VI 特 別 利 益		
固 定 資 産 売 却 益	×××	
負 の の れ ん 発 生 益	×××	×××
VII 特 別 損 失		
固 定 資 産 売 却 損	×××	
減 損 損 失	×××	×××
税 引 前 当 期 純 利 益		×××
法 人 税、住 民 税 及 び 事 業 税	×××	
法 人 税 等 調 整 額	(△) ×××	×××
当 期 純 利 益		×××

【各区分の概要】

販売費及び一般管理費：主たる営業活動から経常的に生じる費用

営業外損益：主たる営業活動以外の活動から経常的に生じる損益項目（主として資金の貸借、社債、有価証券の売買などから生じる損益項目）

特別損益：臨時的に発生した損益項目

※ 損益計算書に記載される金額のうち、売上総利益や営業利益、当期純利益など、各段階の損益の金額が零未満（マイナス）となる場合は、「〇〇損失」（売上総損失や営業損失、当期純損失など）とする（金額に△を付すわけではない。）。

売上原価と販売費及び一般管理費の表示方法

売上原価と販売費及び一般管理費の表示方法には、次の2つの方法がある。

このうち(1)の方法（内訳や明細を示さない方法）が、本試験での出題が多い。

(1) 売上原価の内訳と販売費及び一般管理費の明細を表示しない方法

損益計算書		
I 売上高		×××
II 売上原価		×××
売上総利益		×××
III 販売費及び一般管理費		×××
営業利益		×××

(2) 売上原価の内訳と販売費及び一般管理費の明細を表示する方法

損益計算書		
I 売上高		×××
II 売上原価		
期首商品棚卸高	×××	
当期商品仕入高	×××	
合計	×××	
期末商品棚卸高	×××	×××
売上総利益		×××
III 販売費及び一般管理費		
給料手当	×××	
接待交際費	×××	
減価償却費	×××	
⋮	⋮	×××
営業利益		×××

(注) 本試験の答案用紙が上記(1)の方法の場合、損益計算書とは別に、売上原価の内訳科目ごとの金額や販売費及び一般管理費の明細科目ごとの金額が問われる場合もある。

1-2 個別注記表

学習項目

1. 個別注記表の記載事項
2. 重要な会計方針に係る事項に関する注記
3. 会計上の変更及び誤謬の訂正に関する注記
4. 貸借対照表に関する注記
5. 損益計算書に関する注記
6. 関係会社概念

1 個別注記表の記載事項(計規 第98条)

個別注記表は、次の項目に区分して表示する。

- ① 継続企業の前提に関する注記
- ② 重要な会計方針に係る事項に関する注記
- ③ 会計方針の変更に関する注記
- ④ 表示方法の変更に関する注記
- ⑤ 会計上の見積りの変更に関する注記
- ⑥ 誤謬^{ごひょうご}の訂正に関する注記
- ⑦ 貸借対照表に関する注記
- ⑧ 損益計算書に関する注記
- ⑨ 株主資本等変動計算書に関する注記
- ⑩ 税効果会計に関する注記
- ⑪ リースにより使用する固定資産に関する注記
- ⑫ 金融商品に関する注記
- ⑬ 賃貸等不動産に関する注記
- ⑭ 持分法損益等に関する注記^(注)
- ⑮ 関連当事者との取引に関する注記^(注)
- ⑯ 1株当たり情報に関する注記
- ⑰ 重要な後発事象に関する注記
- ⑱ 連結配当規制適用会社に関する注記^(注)
- ⑲ その他の注記^(注)

(注) ⑭、⑮、⑱の注記に関する詳細は扱わない。

※ 基礎期テキスト1では、上記のうち②～⑧についての詳細を学習する。それ以外は該当箇所
で順次学習していく。なお、① 継続企業の前提 については参考として記載するにとどめる。

1 注記事項の意義

注記事項とは、株主等の利害関係者の意思決定に役立たせるために、重要な事項について付された説明をいう。

2 個別注記表

会社法では、注記事項について、特定の計算書類に係る注記事項（貸借対照表に関する注記や損益計算書に係る注記）以外に、企業全体に係る注記事項や貸借対照表と損益計算書の両方及ぶ注記事項などがあるため、注記事項をまとめて1つの計算書類（個別注記表）として作成することを定めている。

3 表示の原則

会社計算規則によれば、計算書類（貸借対照表、損益計算書、個別注記表など）の作成については、それぞれを独立した書面として作成することを、必ずしも強制しているわけではない（計規第57条3項）。

したがって、注記事項については、貸借対照表に関する注記を貸借対照表の末尾に記載し、損益計算書に関する注記を損益計算書の末尾に記載することも認められる。

参考 「計算書類」と「連結計算書類」

単独の企業が作成する財務諸表（計算書類）に対し、複数の企業の集団（親会社と子会社）を単一の組織体とみなして親会社が作成する財務諸表を「連結財務諸表」（連結計算書類）と呼ぶ。

単独の企業が作成する注記表を「個別注記表」と呼び、連結計算書類としての注記表を「連結注記表」と呼ぶ。

当面の間、連結会計は取り上げないため、単独の企業が作成する「計算書類」だけを想定してテキストでは説明していくこととする。

参考 継続企業の前提に関する注記（計規第100条）

継続企業の前提に関する注記は、当該会社の事業年度の末日において、財務指標の悪化の傾向、重要な債務の不履行等財務破綻の可能性その他会社が将来にわたって事業を継続するとの前提（「継続企業の前提」という。）に重要な疑義を抱かせる事象又は状況が存在する場合における次に掲げる事項とする。

- 一 当該事象又は状況が存在する旨及びその内容
- 二 当該事象又は状況を解消し、又は改善するための対応策
- 三 当該重要な不確実性が認められる旨及びその理由
- 四 当該重要な不確実性の影響を計算書類に反映しているか否かの別

2 重要な会計方針に係る事項に関する注記(計規 第101条)

会計方針とは、計算書類の作成に当たって採用する会計処理の原則及び手続をいう。

〔記載例〕

〔重要な会計方針に係る事項に関する注記〕

1 資産の評価基準及び評価方法

(1) 有価証券の評価基準及び評価方法

市場価格のあるその他有価証券は期末日の市場価格に基づく時価法（評価差額は全部純資産直入法により処理し、売却原価は移動平均法により算定）により評価している。

(2) デリバティブの評価基準及び評価方法

デリバティブは時価法により評価している。

(3) 棚卸資産の評価基準及び評価方法

商品は移動平均法による原価法（貸借対照表価額は収益性の低下による簿価切下げの方法により算定）により評価している。

2 固定資産の減価償却の方法

① 有形固定資産

建物は定額法、器具備品は定率法を採用している。

② 無形固定資産

のれんは20年間で定額法により每期均等額の償却を行っている。

3 引当金の計上基準

貸倒引当金は、債権の貸倒れによる損失に備えるため、一般債権については貸倒実績率により回収不能見込額を計上している。

4 収益及び費用の計上基準

割賦販売の収益の認識は回収基準によっている。

5 その他計算書類の作成のための基本となる重要な事項

(1) 繰延資産の処理方法

社債発行費は社債償還期間(○年間)にわたり均等償却している。

(2) ヘッジ会計の処理方法

原則として繰延ヘッジ処理によっている。

(3) 消費税等の会計処理

消費税等の会計処理は、税抜方式によっている。

(注) 注記の文章は、厳密にひな型どおりの文章である必要はない。

会社計算規則では、会計方針に関する次の事項を注記するものとしている。

- ① 資産の評価基準及び評価方法
- ② 固定資産の減価償却の方法
- ③ 引当金の計上基準
- ④ 収益及び費用の計上基準
- ⑤ その他計算書類作成のための基本となる重要な事項
繰延資産の処理方法、ヘッジ会計の処理、消費税等の会計処理など。

3 会計上の変更及び誤謬の訂正に関する注記(計規第102条の2～5)

会計上の変更に関する注記の概要

	会計方針の変更	表示方法の変更	会計上の見積りの変更
変更の内容	注記する	注記する	注記する
変更の理由	注記する	注記する	—
変更の影響	注記する	—	注記する

1. 会計方針の変更に関する注記

会計方針の変更に関する注記は、一般に公正妥当と認められる会計方針を他の一般に公正妥当と認められる会計方針に変更した場合における次に掲げる事項とする。

- ① 当該会計方針の変更の内容
- ② 当該会計方針の変更の理由
- ③ 遡及適用をした場合には、
当該事業年度の期首における純資産額に対する影響額
- ④ 遡及適用をしなかった場合には、
計算書類の主な項目に対する影響額、遡及適用しなかった理由など

2. 表示方法の変更に関する注記

表示方法とは、計算書類の作成に当たって採用する表示の方法をいう。

表示方法の変更に関する注記は、一般に公正妥当と認められる表示方法を他の一般に公正妥当と認められる表示方法に変更した場合における次に掲げる事項とする。

- ① 当該表示方法の変更の内容
- ② 当該表示方法の変更の理由

3. 会計上の見積りの変更に関する注記

会計上の見積りとは、計算書類に表示すべき項目の金額に不確実性がある場合において、計算書類の作成時に入手可能な情報に基づき、それらの合理的な金額を算定することをいう。

会計上の見積りの変更とは、新たに入手可能となった情報に基づき、当該事業年度より前の事業年度に係る計算書類の作成に当たってした会計上の見積りを変更することをいう。

会計上の見積りの変更に関する注記は、会計上の見積りの変更をした場合における次に掲げる事項とする。

- ① 当該会計上の見積りの変更の内容
- ② 当該会計上の見積りの変更の計算書類の項目に対する影響額
- ③ 当該会計上の見積りの変更が当該事業年度の翌事業年度以降の財産又は損益に影響を及ぼす可能性があるときは、当該影響に関する事項

4 誤謬の訂正に関する注記

誤謬とは、意図的であるかどうかにかかわらず、計算書類の作成時に入手可能な情報を使用しなかったこと又は誤って使用したことにより生じた誤りをいう。

誤謬の訂正とは、当該事業年度より前の事業年度に係る計算書類における誤謬を訂正したと仮定して計算書類を作成することをいう。

誤謬の訂正に関する注記は、誤謬の訂正をした場合における次に掲げる事項とする。

- ① 当該誤謬の内容
- ② 当該事業年度の期首における純資産額に対する影響額

4 貸借対照表に関する注記(計規第103条)

貸借対照表に関する注記は、次に掲げる事項とする。

①	資産が担保に供されている場合における次に掲げる事項 ① 資産が担保に供されていること。 ② ①の資産の内容及びその金額 ③ 担保に係る債務の金額
②	資産に係る引当金を直接控除した場合における各資産の資産項目別又は区分ごと一括した引当金の金額
③	資産に係る減価償却累計額を直接控除した場合における各資産の資産項目別又は一括した減価償却累計額
④	資産に係る減損損失累計額を減価償却累計額に合算して減価償却累計額の項目をもって表示した場合には、減価償却累計額に減損損失累計額が含まれている旨
⑤	保証債務、手形遡求債務、重要な係争事件に係る損害賠償義務その他これらに準ずる債務があるときは、当該債務の内容及び金額
⑥	関係会社に対する金銭債権又は金銭債務をその金銭債権又は金銭債務が属する項目ごとに、他の金銭債権又は金銭債務と区分して表示していないときは、当該関係会社に対する金銭債権又は金銭債務が属する項目ごとの金額又は二つ以上の項目について一括した金額
⑦	取締役、監査役及び執行役との間の取引による取締役、監査役及び執行役に対する金銭債権があるときは、その総額
⑧	取締役、監査役及び執行役との間の取引による取締役、監査役及び執行役に対する金銭債務があるときは、その総額
⑨	当該株式会社の親会社株式の各表示区分別の金額*

* 親会社株式を保有している場合には、貸借対照表に「関係会社株式」として表示するとともに、親会社株式の各表示区分別の金額を注記する。

※ 各注記事項の具体的な記載例は、該当する各章で扱う。

5 損益計算書に関する注記(計規第104条)

損益計算書に関する注記は、次の事項とする。

関係会社との営業取引による取引高の総額及び営業取引以外の取引による取引高の総額

《具体例》

関係会社との取引高が次のとおりである場合の記載例を以下に示す。

親会社に対する売上高 10,000 千円 子会社からの仕入高 6,000 千円
 子会社からの受取配当金 200 千円 親会社に対する支払利息 100 千円
 関連会社に対する固定資産譲渡高 2,000 千円
 当社を関連会社とする他の会社からの固定資産購入高 1,000 千円

<記載例>その1

〔損益計算書に関する注記〕

関係会社に対する売上高 10,000 千円
 関係会社からの仕入高 6,000 千円
 関係会社との営業取引以外の取引高 3,300 千円

<記載例>その2

〔損益計算書に関する注記〕

関係会社との取引高
 営業取引による取引高
 売上高 10,000 千円
 仕入高 6,000 千円
 営業取引以外の取引による取引高
 受取配当金 200 千円
 支払利息 100 千円
 固定資産譲渡高 2,000 千円
 固定資産購入高 1,000 千円

〔記載上の留意点〕

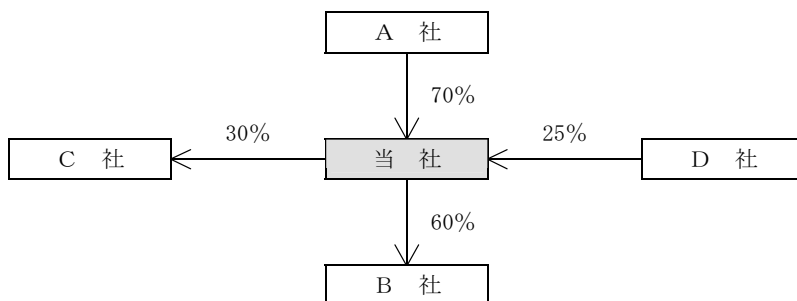
営業取引による取引高と営業取引以外の取引による取引高とは区分して記載する。規定上は「取引高の総額」を注記することとなるが、営業取引による取引高については売上高、仕入高等の内容に応じて区分して記載するのが一般的である。

営業取引以外の取引高には、受取利息、支払利息等の他に有価証券・固定資産等の譲渡取引及び購入取引に係る取引高が含まれる。この場合、「取引高」を注記するのであり、損益の額を注記するのではない点に注意が必要である。例えば、関係会社に対して固定資産1,800千円を2,000千円で売却し、200千円の売却益を計上した場合には、取引価額である2,000千円を注記することになる。なお、営業取引以外の取引高についても、内容に応じて区分して記載してよい。

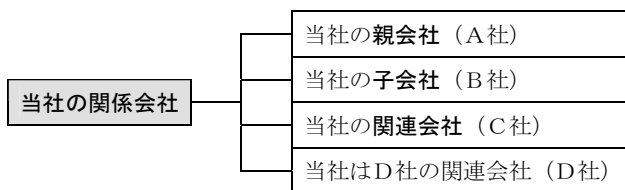
6 関係会社概念

関係会社とは、当社の親会社、子会社及び関連会社並びに当社が他の会社の関連会社となる場合の当該他の会社等をいう。

「関係会社」は特定の会社を指す概念ではなく、上記の会社全部を包括する概念である。



※ %は議決権の所有割合を示す（当社はB社の議決権の60%を所有している。）。



子会社とは、当社が議決権の過半数（発行済株式の50%超）を所有する会社など、当社が経営（財務及び事業の方針の決定）を支配している会社をいう（会社法第2条1項3号）。

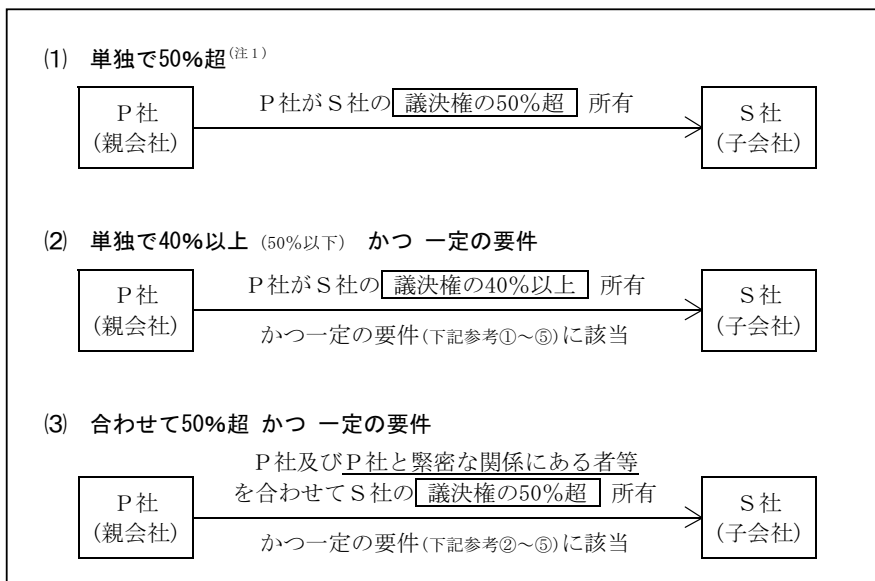
親会社とは、他の会社を子会社とする会社をいう（会社法第2条1項4号）。

関連会社とは、当社が財務及び事業の方針の決定に対して重要な影響を与えることができる会社をいう（計規第2条3項18号）。

支配とは

他の会社の経営（財務及び事業の方針の決定）を支配している会社とは、次のいずれかに該当する会社である。

P社がS社の経営を支配している（S社がP社の子会社となる）ケース



(注1) 上記のほか、P社の子会社が他の会社の議決権の50%超を所有している場合(いわゆる孫会社)やP社とP社の子会社が合わせて他の会社の議決権の50%超を所有している場合にも、当該他の会社が子会社となる。

(注2) 上記(1)～(3)に該当するS社であっても、S社が民事再生会社、更生会社、破産会社等に該当し、P社とS社の間に有効な支配従属関係が存在しないと認められる場合には、S社を子会社として扱わない。

 **参考** 一定の要件 (会社法施行規則 第3条3項2号)

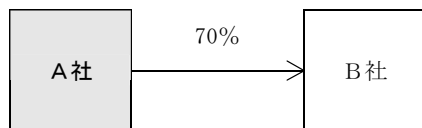
- ① P社の所有する議決権とP社と緊密な関係にある者等(下記参考参照)の所有する議決権とを合わせて、S社の議決権の50%超となる場合。
- ② S社の取締役会の構成員の過半数を、P社からの役員や使用人[※]が占めていること。
※ 過去にP社の役員や使用人であった者を含む。
- ③ P社がS社の重要な財務及び事業の方針の決定を支配する契約等が存在すること。
- ④ P社がS社に対してS社の資金調達額 (S社のB/S上の負債に限る。)の50%超の融資を行っていること (緊密な関係にある者等と合わせて50%超になる場合を含む。)
- ⑤ その他P社がS社の財務及び事業の方針の決定を支配していることが推測される事実が存在すること。

 **参考** 緊密な関係にある者等 (会社法施行規則 第3条3項2号イ(2)・(3))

- ① 自己と出資、人事、資金、技術、取引等において緊密な関係があることにより自己の意思と同一の内容の議決権を行使すると認められる者
- ② 自己の意思と同一の内容の議決権を行使することに同意している者

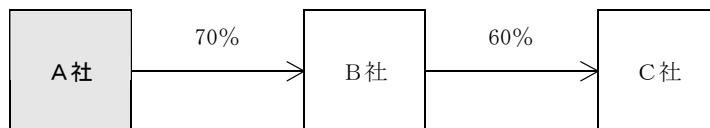
子会社となるケース

<ケース1> 単独で50%超所有



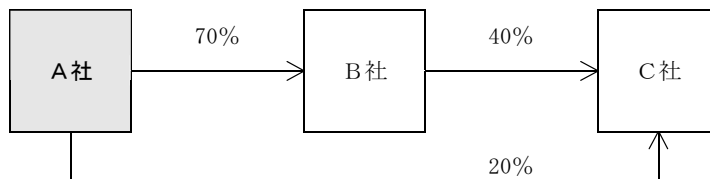
B社はA社の子会社。

<ケース2> 子会社が単独で50%超所有 (いわゆる孫会社)



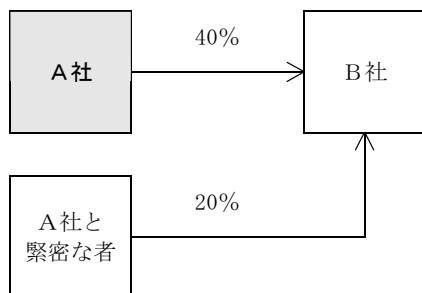
B社はA社の子会社、C社はB社の子会社、したがって、C社はA社の子会社。

<ケース3> 子会社と合わせて50%超



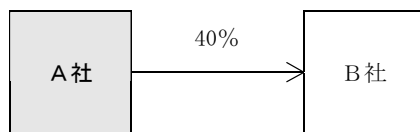
B社はA社の子会社、C社の議決権に対する所有割合は、A社20% + B社 (A社の子会社) 40% = 60%となり、C社はA社の子会社。

<ケース4> 単独で40%超所有 + 一定の要件 (前述参考①のケース)



B社の議決権に対する所有割合は、A社40% + A社と緊密な者20% = 60%となり、B社はA社の子会社。

＜ケース5＞ 単独で40%超所有 + 一定の要件 (前述参考②のケース)

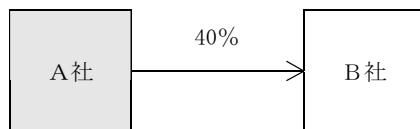


+

B社の取締役会の構成員の50%超はA社の取締役が占めている。

→ B社はA社の子会社。

＜ケース6＞ 単独で40%超所有 + 一定の要件 (前述参考④のケース)

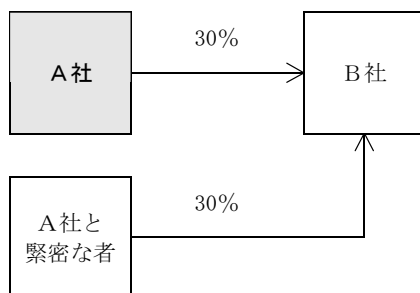


+

B社の借入額の50%超はA社からの借入額である。

→ B社はA社の子会社。

＜ケース7＞ 合わせて50%超所有 + 一定の要件 (前述参考②のケース)



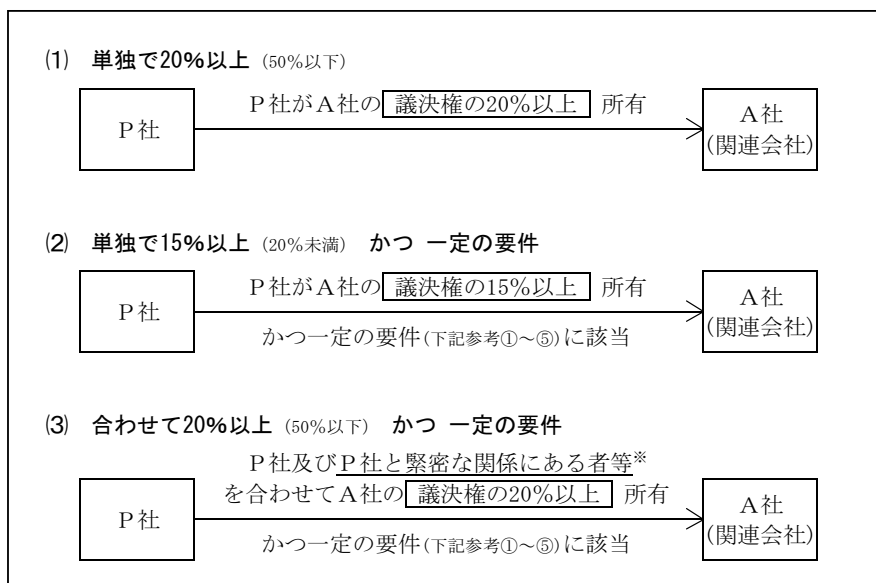
+

B社の取締役会の構成員の50%超はA社の取締役が占めている。

→ B社はA社の子会社。

P社がA社の財務及び事業の方針の決定に対して重要な影響を与えることができる

(A社がP社の関連会社となる) 場合



※ 緊密な関係にある者等は前述の参考を参照。

参考 一定の要件 (会社計算規則 第2条4項2号)

- ① P社の役員や使用人*が、A社の代表取締役や取締役役に就任していること。
※ 過去にP社の役員や使用人であった者を含む。
- ② P社がA社に対して重要な融資を行っていること。
- ③ P社がA社に対して重要な技術を提供していること。
- ④ P社とA社との間に重要な販売、仕入れその他の事業上の取引があること。
- ⑤ その他P社がA社の財務及び事業の方針の決定に対して重要な影響を与えることができると推測される事実が存在すること。

<単独で20%～50%所有>



B社はA社の関連会社。

1-3 重要項目の表示

学習項目

1. 貸借対照表に関する重要項目の表示
2. 損益計算書に関する重要項目の表示

1 貸借対照表に関する重要項目の表示

1 資産に関する重要項目の表示

	項 目		表示科目	表示区分
現金 預金	現金、当座預金、普通預金、別段預金		現金及び預金	流動資産
	定期預金、定期積立金	1年以内	現金及び預金	流動資産
		1年超	長期性預金	投資その他の資産
	期限到来済公社債利札、配当金領収証		現金及び預金	流動資産
金 銭 債 権	商品・製品の販売による受取手形		受取手形	流動資産
	商品・製品の販売代金の未収額		売掛金	流動資産
	固定資産・有価証券の売却など による受取手形	1年以内	短期営業外受取手形	流動資産
		1年超	長期営業外受取手形	投資その他の資産
	貸付金・手形貸付金	1年以内	短期貸付金	流動資産
		1年超	長期貸付金	投資その他の資産
	商品・製品以外の物品等の売却 代金の未収額、各種の請求額	1年以内	未収金	流動資産
		1年超	長期未収金	投資その他の資産
	会社更生法の適用会社・破産し た会社等に対する債権	1年以内	破産更生債権等	流動資産
		1年超		投資その他の資産
有 価 証 券	売買目的有価証券		有価証券	流動資産
	満期保有目的債券	1年以内	有価証券	流動資産
		1年超	投資有価証券	投資その他の資産
	子会社株式・関連会社株式		関係会社株式	投資その他の資産
	その他有価証券(株式)		投資有価証券	投資その他の資産
	親会社株式	1年以内	関係会社株式	流動資産
		1年超		投資その他の資産
	持分会社に対する出資金		出資金	投資その他の資産
	子会社・関連会社である持分会社に対する出資金		関係会社出資金	投資その他の資産

棚卸資産	期末商品		商品	流動資産	
	期末製品		製品		
	期末材料		材料		
	期末仕掛品		仕掛品		
	期末の貯蔵品・消耗品		貯蔵品		
経過勘定	前払利息、前払保険料など	1年以内	前払費用	流動資産	
		1年超	長期前払費用	投資その他の資産	
	未収利息、未収地代など		未収収益	流動資産	
繰延税金	流動項目の将来減算一時差異に係る繰延税金資産		繰延税金資産	流動資産	
	固定項目の将来減算一時差異に係る繰延税金資産			投資その他の資産	
固定資産	建物及び附属設備(暖房、照明、通風など)		建物	有形固定資産	
	貯水池、煙突、道路の舗装など		構築物		
	機械、装置など		機械装置		
	自動車、トラックなど		車両運搬具		
	工具、器具、備品		工具器具備品		
	土地		土地		
	建設中の建物に係る支出額		建設仮勘定		
	遊休(休止)又は未稼働の機械装置		機械装置		
	投資目的で貸与している不動産		投資不動産		投資その他の資産
	土地・建物賃借のための権利金・保証金など	返還の定めのあるもの			敷金	投資その他の資産
返還の定めのないもの		建物の場合	権利金	無形固定資産	
		土地の場合	借地権	無形固定資産	
商品・材料購入代金の前払額		前渡金	流動資産		
除却した有形固定資産の処分価値		貯蔵品	流動資産		
差入保証金	1年以内		短期差入保証金	流動資産	
	1年超		長期差入保証金	投資その他の資産	

〔留意点〕

- 1 現金及び預金は、「現金預金」の科目で表示してもよい。
- 2 短期営業外受取手形は、「短期〇〇売却受取手形」などと表示してもよい(長期も同じ)。
- 3 貸倒懸念債権に該当するものは、通常の債権(受取手形や売掛金など)に含めて表示する。
- 4 貸倒引当金、減価償却累計額を一括して控除する形式(一括間接控除方式)で表示する場合には、金額に△を付して該当区分の末尾に表示する。
- 5 上記のほか、関係会社に対する金銭債権は原則として独立科目で表示する。

2 負債に関する重要項目の表示

	項 目	表示科目	表示区分	
金 銭 債 務	商品・材料の購入代金の未払額	買掛金	流動負債	
	商品・材料の購入支払手形	支払手形	流動負債	
	固定資産・有価証券の購入などによる支払手形	1年以内	短期営業外支払手形	流動負債
		1年超	長期営業外支払手形	固定負債
	借入金(一括返済)	1年以内	短期借入金	流動負債
		1年超	長期借入金	固定負債
	借入金(分割返済)	1年以内	1年以内返済長期借入金 ※「短期借入金」に含める場合もある	流動負債
		1年超	長期借入金	固定負債
	手形借入金	1年以内	短期借入金	流動負債
		1年超	長期借入金	固定負債
	当座借越		短期借入金	流動負債
	商品・材料以外の物品・サービス等の購入代金の未払額	1年以内	未払金	流動負債
1年超		長期未払金	固定負債	
消費税等の確定納付額		未払消費税等	流動負債	
法人税、住民税、事業税の確定納付額		未払法人税等	流動負債	
商品販売代金の前受額		前受金	流動負債	
預り金	1年以内	預り金	流動負債	
	1年超	長期預り金	固定負債	
経過勘定	前受利息、前受地代など		流動負債	
	未払地代、未払利息など			
繰延税金	流動項目の将来加算一時差異に係る繰延税金負債		流動負債	
	固定項目の将来加算一時差異に係る繰延税金負債		固定負債	
従業員賞与の引当金		賞与引当金	流動負債	
役員賞与の引当金		役員賞与引当金		
従業員への退職給付の引当金		退職給付引当金	固定負債	
役員への退職慰労金の引当金		役員退職慰労引当金		
社 債	償還日1年以内	1年以内償還社債	流動負債	
	償還日1年超	社債	固定負債	

〔留意点〕

- 1 短期営業外支払手形は、「短期〇〇購入支払手形」などと表示してもよい(長期も同じ)。
- 2 1年以内返済長期借入金は「1年以内返済予定の長期借入金」、1年以内償還社債は「1年以内償還予定の社債」などと表示してもよい(「1年以内」についてはP28の参考を参照)。
- 3 上記のほか、関係会社に対する金銭債務は、原則として独立科目で表示する。

3 純資産に関する重要項目の表示

項 目	表示科目	表示区分	
株式の払込額（通常の新株発行に係る払込）	資本金	株 主 資 本	株主資本の最初
申込期日経過後で払込期日前の新株式申込証拠金	新株式申込証拠金		資本金の次
株主の払込額のうち資本金としなかった額等	資本準備金		資本剰余金
資本金減少差益、資本準備金減少差益	その他資本剰余金		資本剰余金
自己株式を処分した場合の処分差益			
会社法規定により利益剰余金を積み立てた額	利益準備金		利益剰余金
会社が任意に利益剰余金を積み立てたもの	〇〇積立金		利益剰余金・ その他利益剰余金
処分や積立が行われていない利益	繰越利益剰余金		
期末に保有している自己株式	自己株式		自己株式
その他有価証券の時価評価による評価差額	その他有価証券評価差額金	評価・換算差額等	

※ 純資産の部の項目の詳細については、後日学習する。

[留意点]

- 1 自己株式は金額に△を付して表示する。
- 2 評価差損であるその他有価証券評価差額金は、金額に△を付して表示する。

2 損益計算書に関する重要項目の表示

1 売上高、売上原価に関する重要項目の表示

項 目	表示科目	表示区分
商品・製品の売上高	売上高	売上高
売上値引、売上戻り、売上割戻	売上高から控除	
期首の繰越商品	期首商品棚卸高	売上原価
期首の製品	期首製品棚卸高	
商品の当期中の仕入高	当期商品仕入高	
仕入値引、仕入戻り、仕入割戻	仕入高から控除	
見本品費、火災損失など、販売以外の商品の払出高・減少高	〇〇振替高（他勘定振替高）	
製品の当期の完成品原価	当期製品製造原価	
期末の商品	期末商品棚卸高	
期末の製品	期末製品棚卸高	

2 販売費及び一般管理費に関する重要項目の表示

項 目	表示科目	表示区分
従業員に対する給料	給料、給与、給与手当など	販売費及び一般管理費
従業員に対する賞与引当金繰入額	賞与引当金繰入額	
従業員に対する退職給付費用	退職給付費用	
役員に対する報酬	役員報酬	
役員に対する賞与引当金繰入額	役員賞与引当金繰入額	
役員に対する退職慰労引当金繰入額	役員退職慰労引当金繰入額	
受取手形・売掛金に対する貸倒引当金繰入額	貸倒引当金繰入額	
当期発生の受取手形・売掛金の当期貸倒額	貸倒損失	
営業活動に使用する有形固定資産の減価償却費	減価償却費	
研究開発に係る支出額	研究開発費	
無形固定資産（〇〇権など）の償却額	〇〇権償却など	
見本に供した商品・製品	見本品費	
広告料、宣伝費の支払高	広告宣伝費	
保険料の支払高	保険料	
会社負担の社会保険料の支出額	法定福利費	
福利厚生支出額	福利厚生費	
通信の支出額	通信費	
旅費交通費の支払高	旅費交通費	
固定資産税・収入印紙・事業税(付加価値割・資本割分)などの各種税金	租税公課	
固定資産の修繕に係る支出額	修繕費	
その他の諸費用	雑費	

〔留意点〕

受取手形、売掛金に含まれる貸倒懸念債権に対する貸倒引当金繰入額は、通常、販売費及び一般管理費に表示する。

3 営業外収益、営業外費用に関する重要項目の表示

項 目	表示科目	表示区分
保有株式に係る配当金の受領額	受取配当金	営業外収益
貸付金に係る利息	受取利息	
保有社債その他の債券に係る利息	有価証券利息	
売買目的有価証券の時価評価により生じた評価損益が純額で評価益となった場合	有価証券評価益	
外貨建項目の決済や換算により生じた為替差損益が純額で為替差益となった場合	為替差益	
買掛金の支払期日前の早期決済による割引	仕入割引	
その他の諸収益	雑収入	
借入金に係る利息	支払利息	営業外費用
発行社債に係る利息	社債利息	
売掛金の回収期日前の早期回収による割引	売上割引	
投資目的で貸与する不動産の減価償却費	投資不動産減価償却費 (又は減価償却費)	
貸付金・未収金に対する貸倒引当金繰入額	貸倒引当金繰入額	
当期発生の営業外債権の当期貸倒額	貸倒損失	
遊休(休止)している有形固定資産の減価償却費	遊休(休止)固定資産減価償却費 (又は減価償却費)	
売買目的有価証券の時価評価により生じた評価損益が純額で評価損となった場合	有価証券評価損	
部分純資産直入法によるその他有価証券の評価損	投資有価証券評価損	
外貨建項目の決済や換算により生じた為替差損益が純額で為替差損となった場合	為替差損	
手形を割引した場合の割引料	手形売却損	
手形の裏書・割引に係る遡求義務の時価評価額	保証債務費用 (又は手形売却損)	
その他の諸費用	雑損失	

〔留意点〕

未稼働の固定資産については減価償却は行わない。

4 特別利益、特別損失に関する重要項目の表示

項 目		表示科目	表示区分
固定資産の売却により生じた利益		固定資産売却益	特別利益
投資有価証券の売却により生じた利益		投資有価証券売却益	
資産を無償で取得した場合の当該資産の公正な評価額		〇〇(資産の名称)受贈益	
国からの補助金の受領額		国庫補助金収入	
保険金の受領による差益		保険差益	
固定資産の売却により生じた損失		固定資産売却損	特別損失
固定資産の除却(廃棄)により生じた損失		固定資産除却(廃棄)損	
投資有価証券の売却により生じた損失		投資有価証券売却損	
固定資産の減損による損失		減損損失	
火災による損失		火災損失	
盗難による損失		盗難損失	
損害の賠償額		損害賠償金	
各種有価証券の減損処理による評価損	子会社・関連会社株式	関係会社株式評価損	
	その他有価証券	投資有価証券評価損	
	出資金	子会社・関連会社		関係会社出資金評価損
		その他の会社	出資金評価損

 参考 前期損益修正項目

かつて、特別損益項目は、大きく2つに分類され、臨時損益項目と前期損益修正項目が存在した。

しかし、「会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」の適用開始（平成23年4月1日より）により、前期損益修正項目は、期首の繰越利益剰余金を修正する等の処理を行うこととなり、特別損益に記載されることはなくなった。

5 法人税等の表示

項 目	表示科目	表示区分
法人税、住民税、事業税の確定年税額	法人税、住民税及び事業税	税引前当期純利益の次
税効果会計の適用による法人税等の調整額	法人税等調整額	法人税、住民税及び事業税の次

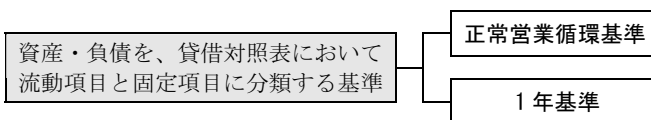
[留意点]

「法人税、住民税及び事業税」として表示する税金は、利益に関連する金額を課税標準とするものである（事業税のうち所得割分を含む。）。

1-4 流動・固定の分類基準

学習項目

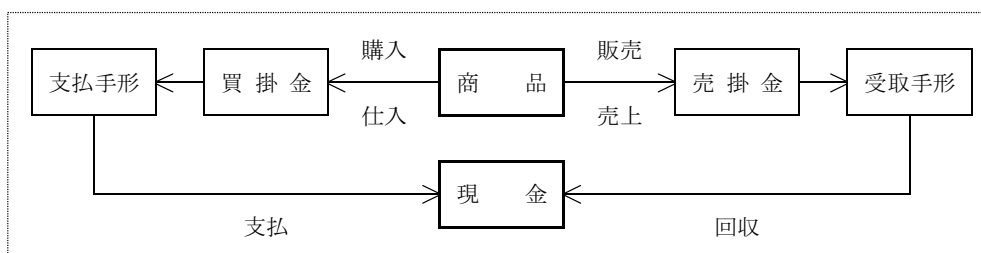
1. 正常営業循環基準
2. 1年基準（ワン・イヤー・ルール）
3. 具体的項目の流動・固定の分類



1 正常営業循環基準

正常営業循環基準とは、企業の正常な営業循環過程を構成する資産・負債は、期間の長短にかかわらず、すべて流動資産・流動負債とする基準をいう。

正常な営業循環過程



2 1年基準（ワン・イヤー・ルール）

1年基準とは、貸借対照表日（＝決算日）の翌日から起算して1年以内に入金又は支払の期限が到来するものを流動資産・流動負債とし、1年を超えて期限の到来するものを固定資産・固定負債とする基準をいう。

分類		具体的な期間
貸借対照表日（＝決算日） の翌日から起算して	1年以内	翌年度の期首から決算日までに期限が到来する
	1年超	翌々年度の期首以降に期限が到来する

3 具体的項目の流動・固定の分類

種 類	分類基準	内 容		表示区分
営業取引 による 債権・債務	正常営業 循環基準	受取手形、売掛金、前渡金（前払金）等		流 動 資 産
		支払手形、買掛金、前受金等		流 動 負 債
	1年基準	破産更生債権等	1年以内に期限到来	流 動 資 産
			1年を超えて期限到来	投資その他の資産
営業取引 以外による 債権・債務	1年基準	貸付金、差入保証 金、未収金等	1年以内に期限到来	流 動 資 産
			1年を超えて期限到来	投資その他の資産
		借入金、預り保証 金、未払金等	1年以内に期限到来	流 動 負 債
			1年を超えて期限到来	固 定 負 債
現金及び預金	1年基準	現金、当座預金、普通預金等		流 動 資 産
		定期預金、積立預 金等	1年以内に期限到来	流 動 資 産
			1年を超えて期限到来	投資その他の資産
有 価 証 券		売買目的有価証券		流 動 資 産
		関係会社の株式 ^(注) 、出資金、関係会社の出資金		投資その他の資産
		債 券	1年以内に期限到来	流 動 資 産
			1年を超えて期限到来	投資その他の資産
		投資有価証券 [上記以外]		投資その他の資産
経過勘定項目	1年基準	前払費用	1年以内に費用化	流 動 資 産
			1年を超えて費用化	投資その他の資産
		未収収益		流 動 資 産
		未払費用・前受収益		流 動 負 債
棚卸資産	正常営業 循環基準	商品、製品、原材料、仕掛品 等 (恒常在庫品、余剰品を含む)		流 動 資 産
固 定 資 産		有形固定資産（建物、車両運搬具、備品等） 上記のうち残存耐用年数1年以下のものを 含む。		有 形 固 定 資 産
		無形固定資産（のれん、特許権、商標権等） 上記のうち残存有効年数1年以下のものを 含む。		無 形 固 定 資 産

(注) 親会社の株式は除く。なお、親会社株式の取扱いについては後日学習する。



参考 「1年内」とは？（財規第8条1項、計規第74条4項2号）

期限を表す場合「〇〇(起算日)から1年以内に…」と言うのが一般的であるが、財務諸表論の学習においては「1年以内に…」と言う場合もある。両者の違いについてはほとんど意識する必要はないが、財務諸表等規則と会社計算規則では、「1年内」について次のように定義している。

「1年内」とは、貸借対照表日(事業年度の末日)の翌日から起算して1年以内の日をいう。

第2章 売上高及び売上原価・棚卸資産の評価

【この章で学ぶこと】

- 2-1 売上高と売上原価
- 2-2 棚卸資産の評価
- 2-3 売価還元法

2-1 売上高と売上原価

学習項目

1. 売上原価の表示
2. 売上高及び仕入高の控除項目等
3. 他勘定振替
4. 原価率・利益率

1 売上原価の表示

以下、当面の間は商企業の場合を前提に学習する。なお、製造業については後日学習する。

1 売上原価の内訳を表示する場合

損益計算書		
I 売上高		×××
II 売上原価		
期首商品棚卸高	×××	
当期商品仕入高	×××	
合計	×××	
期末商品棚卸高	×××	×××
売上総利益		×××

2 売上原価を一括表示する場合

損益計算書		
I 売上高		×××
II 売上原価		×××
売上総利益		×××

参考 売上原価の内訳表示

会社計算規則では、売上原価の内訳表示を強制しているわけではない。

なお、過去の本試験では、損益計算書の作成は売上原価を一括表示で行わせ、それとは別に「売上原価の内訳」の作成が問われたこともある。

【例題1】

次の資料に基づいて、損益計算書の売上総利益まで（売上原価の内訳を示す方法）を示しなさい。

(1) 決算整理前残高試算表（一部）

残 高 試 算 表		(単位：千円)	
繰 越 商 品	500	売	上
仕 入	10,000		12,000

(2) 期末商品棚卸高 700千円

《解答》(単位：千円)

損 益 計 算 書		
I 売 上 高		12,000
II 売 上 原 価		
期首商品棚卸高	500	
当期商品仕入高	10,000	
合 計	10,500	
期末商品棚卸高	700	9,800
売 上 総 利 益		2,200

《解説》(単位：千円)

帳簿上の決算整理仕訳：

(借) 仕 入	500	(貸) 繰 越 商 品	500
(借) 繰 越 商 品	700	(貸) 仕 入	700

表示のための組替え仕訳：

(借) 期首商品棚卸高	500	(貸) 繰 越 商 品	500
(借) 商 品	700	(貸) 期 末 商 品 棚 卸 高	700

(注) 財務諸表論の計算問題では、売上原価に関して言えば、帳簿上の仕訳を考える必要性は低い。それよりも表示につながる処理を考えるほうがよい。

2 売上高及び仕入高の控除項目等

1 控除項目の内容

- (1) 返品（戻り・戻し）：数量過多、品違い等の理由による仕入・売上の取消し
売上側の返品を「戻り」、仕入側の返品を「戻し」という。
- (2) 値引：量目不足、品質不良、破損等の理由による、商品代金の減額
- (3) 割戻：一定額以上又は一定量以上の取引をした取引先に対する、商品代金の減額
- (4) 割引（現金割引）：掛代金を期日前に早期決済した場合の、利息相当分の掛代金の減額

2 処理と表示

	処 理 方 法	
返品(戻り・戻し)	売上高・仕入高から原則として直接控除	
値 引		
割 戻		
割引(現金割引)	売上割引	営業外費用の区分に「売上割引」として計上
	仕入割引	営業外収益の区分に「仕入割引」として計上

3 修正仕訳（例：売上）

(1) 値引・戻り・割戻の例

問題の資料内容	修 正 仕 訳
売上値引が売上高から控除されている	な し
試算表に売上戻り勘定が計上されている	(売 上) ×× (売上戻り) ××
売上割戻しが未処理である	(売 上) ×× (売 掛 金) ××

(2) 割引の例

問題の資料内容	修 正 仕 訳
売上割引が売上高から控除されている	(売上割引) ×× (売 上) ××
試算表に売上割引勘定が計上されている	な し [そのまま営業外費用へ計上]
売上割引が未処理である	(売上割引) ×× (売 掛 金) ××

【例題2】

次の資料に基づいて、損益計算書の一部（売上原価の内訳を示す方法）を作成しなさい。

(1) 決算整理前残高試算表（一部）

繰 越 商 品	500	売	上	13,000
仕 入	9,300			
売 上 戻 り	100			
売 上 割 戻	200			

(2) 期末商品帳簿棚卸高 700千円

(3) 試算表の仕入9,300千円は割戻300千円と値引400千円を控除した後の金額である。

《解答》(単位：千円)

I 売 上 高		12,700	純売上高
II 売 上 原 価			
期首商品棚卸高	500		純仕入高
当期商品仕入高	9,300		
合 計	9,800		
期末商品棚卸高	700		9,100
売 上 総 利 益			3,600

《解説》(単位：千円)

(借) 売 上	300	(貸) 売 上 戻 り	100
		売 上 割 戻	200
(借) 期首商品棚卸高	500	(貸) 繰 越 商 品	500
(借) 商 品	700	(貸) 期 末 商 品 棚 卸 高	700

値引、戻り、割戻については、売上高又は仕入高から直接控除する必要がある。したがって、試算表の売上13,000から売上戻り100及び売上割戻200を控除する。

なお、仕入割戻と仕入値引については、既に仕入から直接控除されているため、特に処理は要しない。

【例題3】

次の資料に基づいて、損益計算書の一部（売上原価の内訳を示す方法）を作成しなさい。

(1) 決算整理前残高試算表（一部）

残 高 試 算 表				(単位：千円)					
繰	越	商	品	500	売	上	12,700		
仕		入		10,000	仕	入	割	引	700

(2) 期末商品帳簿棚卸高 700千円

(3) 売上高から売上割引 300千円が直接控除されている。

《解答》(単位：千円)

損 益 計 算 書								
I 売	上	高	13,000					
II 売	上	原	価					
	期	首	商	品	棚	卸	高	500
	当	期	商	品	仕	入	高	10,000
	合	計						10,500
	期	末	商	品	棚	卸	高	700
	売	上	総	利	益			9,800
	∴							
IV 営	業	外	収	益				
	仕	入	割	引				700
	∴							
V 営	業	外	費	用				
	売	上	割	引				300
	∴							

割引は控除しない

割引は控除しない

《解説》(単位：千円)

(借) 売	上	割	引	300	(貸) 売	上	300			
(借) 期	首	商	品	棚	卸	高	500			
(借) 商	品	700	(貸) 繰	越	商	品	500			
			(貸) 期	末	商	品	棚	卸	高	700

※ 割引については「売上割引」又は「仕入割引」として、独立科目で計上する必要がある。したがって、試算表の売上から直接控除されている売上割引300については修正が必要となり、試算表の売上高に300を加算することで適正な売上高を算出する。仕入割引は試算表に独立科目で計上されているため特に処理は要しない。

3 他勘定振替

商品を見本品として得意先へ無償で提供したり、商品が火災で焼失したりした場合など、仕入商品が期中に販売以外の原因により払出・減少した場合には、帳簿上は、当該減少分を仕入勘定から控除して適当な勘定へ振替えることになる。しかし、損益計算書上は、当該減少分を当期商品仕入高から直接控除して表示すると、損益計算書における当期商品仕入高が企業の本来の仕入高を示さなくなるため、他勘定振替という方法によって仕入高から間接的に控除する形式により表示する。

1 他勘定振替の表示科目の具体例

	販売以外の商品の払出	売上原価の内訳科目
①	商品を見本品として使用した場合	見本品費振替高
②	商品を広告宣伝に使用した場合	広告宣伝費振替高
③	商品が火災により消失した場合	火災損失振替高

2 他勘定振替の表示例 (仕入10,000のうち200を見本品として提供した場合)

損 益 計 算 書		
I 売上高		×××
II 売上原価		
期首商品棚卸高	1,000	
当期商品仕入高	10,000	
合計	11,000	
見本品費振替高	200	
期末商品棚卸高	2,000	8,800
売上総利益		×××
III 販売費及び一般管理費		
見本品費	200	
:		

※ 「見本品費振替高」は「他勘定振替高」としてもよい。

3 会計処理

例：見本品の提供時

(借) 見本品費	200	(貸) 仕入	200
----------	-----	--------	-----

帳簿上は仕入勘定から直接控除する。

よって、上記表示例の数値でいえば、仕入勘定の決算整理前の帳簿残高は、 $10,000 - 200 = 9,800$ となっているはずである。

【例題4】

次の資料に基づいて、損益計算書の一部（売上原価の内訳を示す方法）を作成しなさい。

ケース1

〔資料〕

(1) 決算整理前残高試算表（一部）

残 高 試 算 表		(単位：千円)
繰 越 商 品	6,000	
仕 入	27,500	
見 本 品 費	2,500	

(2) 期末商品棚卸高は4,500千円である。

(3) 当期仕入商品のうち2,500千円を見本品として使用しており、これを仕入勘定から控除している。

ケース2

〔資料〕

(1) 決算整理前残高試算表（一部）

残 高 試 算 表		(単位：千円)
繰 越 商 品	6,000	
仕 入	30,000	

(2) 期末商品棚卸高は、帳簿棚卸7,000千円、実地棚卸4,500千円。この差額の原因は、当期仕入商品のうち2,500千円を見本品として使用したが、未処理となっていることによる。

《解答》（単位：千円）

損 益 計 算 書		
I 売 上 高		×××
II 売 上 原 価		
期首商品棚卸高	6,000	見本品費を控除しない
当期商品仕入高	30,000	
合 計	36,000	
見本品費振替高	2,500	
期末商品棚卸高	4,500	29,000
売 上 総 利 益		×××
III 販 売 費 及 び 一 般 管 理 費		
見 本 品 費	2,500	
：		

※ ケース1及びケース2とも解答は同一である。

《解説》(単位：千円)

ケース 1 及びケース 2 に共通の図解

商 品		
期首商品	6,000	
当期仕入高	売上原価	29,000 (払出)
	見本品	2,500 (払出)
	期末商品	4,500

ケース 1

仕 入		
当期仕入高	見本品費	2,500
	T/B	27,500

(借) 期首商品棚卸高	6,000	(貸) 繰越商品	6,000
(借) 商品	4,500	(貸) 期末商品棚卸高	4,500

見本品として商品を使用した分が仕入勘定から控除されているため、帳簿上は特に修正処理を要しない。しかし、損益計算書に当期商品仕入高として表示される金額は、見本品として使用した分を控除する前の仕入高 (27,500+2,500=30,000) である。

ケース 2

仕 入	
当期仕入高	30,000
T/B	30,000

(借) 見本品費	2,500	(貸) 仕入	2,500
(借) 期首商品棚卸高	6,000	(貸) 繰越商品	6,000
(借) 商品	4,500	(貸) 期末商品棚卸高	4,500

見本品として商品を使用した分が仕入勘定からは控除されていない。したがって、帳簿上は仕入勘定から控除する処理が必要である。

しかし、ケース 1 と同様、損益計算書に当期商品仕入高として表示される金額は見本品として使用した分を控除する前の仕入高 (T/Bの30,000) である。

4 原価率・利益率

1 原価率・利益率

原価率は、売価に占める原価の割合である。利益率は、売価に占める利益の割合である。両者は、一方が判明すれば、もう一方も判明するという関係にある。

「原価率 80%」や「原価率 0.8」などと表現される。

◎ 原価率 = $\frac{\text{原 価}}{\text{売 価}}$	◎ 利益率 = $\frac{\text{利 益}}{\text{売 価}}$
◎ 原価率 + 利益率 = 1	
◎ 売価 × 原価率 = 原価	◎ 売価 × 利益率 = 利益
◎ 原価 ÷ 原価率 = 売価	◎ 利益 ÷ 利益率 = 売価

※ 原価率や利益率は、売価を1（売価を100%）とした割合である。

利益 0.2	}	売価 1
原価 0.8		

2 利益加算率（利益付加率）

利益加算率（利益付加率ともいう。）とは、原価に対する利益の加算割合である。

「売価は原価の25%増し」などと表現される（この場合の利益加算率は25%である。）。

◎ 利益加算率 = $\frac{\text{利 益}}{\text{原 価}}$	
◎ 原価 × 利益加算率 = 利益	◎ 原価 × (1 + 利益加算率) = 売価
◎ 売価 ÷ (1 + 利益加算率) = 原価	

※ 利益加算率は、原価を1（原価を100%）とした割合である。

利益 0.25	}	売価 1.25
原価 1		

【例題5】

次の資料に基づいて、損益計算書の一部を作成しなさい。

(1) 決算整理前残高試算表 (一部)

残 高 試 算 表				(単位：千円)
繰 越 商 品	3,000	売	上	50,000
仕 入	41,000			

(2) 期末商品棚卸高 (売価) 5,000 千円

(3) 原価率は各自推定しなさい。

《解答》(単位：千円)

損 益 計 算 書		
I 売 上 高		50,000
II 売 上 原 価		
期首商品棚卸高	3,000	
当期商品仕入高	41,000	
合 計	44,000	
期末商品棚卸高	4,000	40,000
売 上 総 利 益		10,000

《解説》(単位：千円)

図 解

商品の原価			商品の売価		
期首	3,000		期首		
		売上原価		売上高	50,000
当期仕入	41,000		当期仕入		
		期末	4,000*	期末	5,000
合計(a)	<u>44,000</u>	合計(b)	<u> </u>	合計(c)	<u> </u>
				合計(d)	<u>55,000</u>

(a)=(b) となるはずであり、(c)=(d) となるはずであるため、

$$\text{原価率} = \frac{\text{原価の合計}}{\text{売価の合計}} = \frac{\text{期首商品原価} + \text{当期仕入原価}}{\text{売上高} + \text{期末商品売価}} = \frac{3,000 + 41,000}{50,000 + 5,000} = 0.8 \text{ (80\%)}$$

* 期末商品の原価 = 5,000 (期末商品の売価) × 80% (原価率) = 4,000

2-2 棚卸資産の評価

学習項目

1. 棚卸資産の範囲
2. 会計処理と表示
3. 商品棚卸減耗損
4. 商品評価損
5. 仕入諸掛
6. 棚卸資産（商品）の貸借対照表上の表示
7. 重要な会計方針に係る事項に関する注記

1 棚卸資産の範囲

棚卸資産は、商品、製品、半製品、原材料、仕掛品等の資産であり、企業がその営業目的を達成するために所有し、かつ、売却を予定する資産のほか、売却を予定しない資産であっても、販売活動及び一般管理活動において短期間に消費される事務用消耗品等も含まれる。

参考 棚卸資産の範囲（「連続意見書第四・第一・七」より）

貸借対照表に棚卸資産として記載される資産の実体は、次のいずれかに該当する財貨又は用役である。

- (イ) 通常の営業過程において販売するために保有する財貨又は用役
例：商品、製品
- (ロ) 販売を目的として現に製造中の財貨又は用役
例：仕掛品
- (ハ) 販売目的の財貨又は用役を生産するために短期間に消費されるべき財貨
例：材料
- (ニ) 販売活動及び一般管理活動において短期間に消費されるべき財貨
例：事務用消耗品

(注) 当面の間は、商品売買業の商品を想定して学習する。

2 会計処理と表示

ここでは、通常の販売目的で保有する棚卸資産（主として商品売買業の商品）の評価に係る取扱いを学習する。

1 評価方法

棚卸資産については、原則として購入代価に引取費用等の付随費用を加算して取得原価とする。

参考 棚卸資産の評価方法

「棚卸資産の評価に関する会計基準」で定めている評価方法は、次の5つである。

個別法、先入先出法、平均原価法（総平均法、移動平均法）、売価還元法。

なお、限定的に容認される方法として「最終仕入原価法」がある。

また、かつては「後入先出法」が認められていたが、現在では廃止されている。

2 評価基準

通常の販売目的で保有する棚卸資産は、取得原価をもって貸借対照表価額とし（これを「原価法」という。）、期末における正味売却価額が取得原価よりも下落している場合には、当該正味売却価額をもって貸借対照表価額とする。

この場合において、取得原価と当該正味売却価額^(*)との差額は当期の費用（評価損）として処理する（取得原価より低い価額で評価替することを、評価切り下げ、簿価の切り下げなどという。）。なお、取得原価よりも正味売却価額が高い場合は、評価益を計上せず、評価替なしとする。

（*）正味売却価額は、売価（売却市場の時価を指す）から追加的な製造原価の見積額及び販売に要する直接経費の見積額を控除した額である。

3 洗替え法と切放し法

前期に計上した簿価切下額（評価損）の戻入れに関しては、当期に戻入れを行う方法（洗替え法）と行わない方法（切放し法）のいずれかの方法を棚卸資産の種類ごとに選択適用できる。

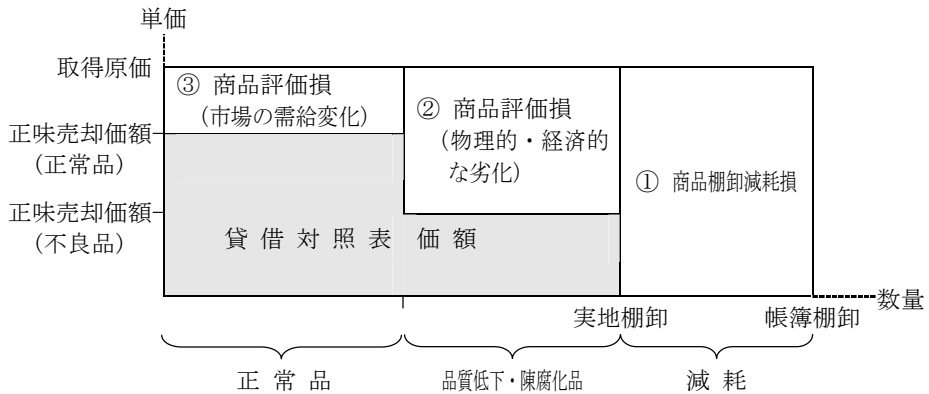
洗替え法による場合、期首の棚卸資産評価損戻入額は期末の棚卸資産評価損と相殺する。なお、特別損失に計上した棚卸資産評価損には、洗替え法を適用することはできない。

4 評価損等の計算と表示

棚卸資産の簿価切下げによって生じた評価損は、原則として売上原価とする。

ただし、製造業における原材料の評価損であって、製品の製造に関連し不可避免的に発生すると認められるときには、製造原価として処理する（詳細は製造業の章で学習）。

(1) 評価損等の計算 BOX



※ ① ⇒ ② ⇒ ③の順番で計算する。

(注) 評価損を正常品の評価損と不良品の評価損とで区別するのは、評価損の金額を計算する必要からであり、会計処理（仕訳と表示）では区別する必要はない。

(2) 商品に係る減耗損・評価損の表示

評価損等		表示区分			
		売上原価	販売費及び一般管理費	営業外費用	特別損失
棚卸減耗損	原価性・有	○	○		
	原価性・無			○	○
評価損		○			○*

※ 下記③参照

[留意点]

- ① 評価損等を売上原価とする場合、売上原価の内訳項目として独立表示するか又は注記による。
- ② 正味売却価額が帳簿価額よりも著しく下落した場合でも、多額であるという理由だけで簿価切下額（評価損）を営業外費用又は特別損失に計上することはできない。
- ③ 簿価切下額が、臨時の事象（重要な事業部門の廃止や災害損失の発生など）に起因し、かつ、多額であるときには、特別損失に計上する。

〔具体的表示例〕

売上高及び売上原価の各項目が次のとおりである場合の表示例を以下に示す。

売上高 50,000、期首商品棚卸高 5,000、当期商品仕入高 30,000、期末商品棚卸高 6,000
商品棚卸減耗損 60（売上原価の内訳科目とする）、商品評価損 40

《評価損を売上原価の内訳科目とする場合の表示》

損 益 計 算 書		
I 売上高		50,000
II 売上原価		
期首商品棚卸高	5,000	
当期商品仕入高	30,000	
合計	35,000	
期末商品棚卸高	6,000	
差引	29,000	
商品棚卸減耗損	60	
商品評価損	40	29,100
売上総利益		20,900

※ 各評価損等は計算と同じ順番で配列する。

《評価損を注記で開示する場合の表示》

損 益 計 算 書		
I 売上高		50,000
II 売上原価		
期首商品棚卸高	5,000	
当期商品仕入高	30,000	
合計	35,000	
期末商品棚卸高	5,960 *	
差引	29,040	
商品棚卸減耗損	60	29,100
売上総利益		20,900

〈注記事項〉

* 期末商品棚卸高は評価損控除後の金額（収益性の低下に伴う簿価切下後の金額）であり、40の商品評価損が売上原価に含まれている。

3 商品棚卸減耗損

1 棚卸減耗

棚卸減耗とは、棚卸資産の保管中に生じた紛失、盗難、蒸発等を原因とする、帳簿棚卸数量と実地棚卸数量との差異をいう。

2 棚卸減耗の計算方法と決算整理仕訳

<計算方法>

$$\begin{aligned}
 \text{商品棚卸減耗損} &= \text{期末帳簿棚卸高（原価）} - \text{期末実地棚卸高（原価）} \\
 &= (\text{期末帳簿棚卸数量} \times \text{単位原価}) - (\text{期末実地棚卸数量} \times \text{単位原価}) \\
 &= (\text{期末帳簿棚卸数量} - \text{期末実地棚卸数量}) \times \text{単位原価}
 \end{aligned}$$

<会計処理> 決算整理仕訳

(借) 商品棚卸減耗損	×××	(貸) 繰越商品	×××
-------------	-----	----------	-----

3 表示科目及び表示区分

表示科目	原価性有無	表示区分
商品棚卸減耗損	原価性あり	売上原価の内訳科目 又は 販売費及び一般管理費
	原価性なし	営業外費用 又は 特別損失

※ 原価性（原価としての性格）

- ┌ 原価性あり：経常的に発生、正常範囲、通常発生程度、不可避免的に発生
- └ 原価性なし：非経常的に発生、異常範囲、管理上のミスによる発生

【例題6】

A商品及びB商品における棚卸減耗損の金額を求めなさい。

(1) A商品

- ① 期末商品帳簿棚卸高 23,000 千円
- ② 期末商品実地棚卸高 22,400 千円

(2) B商品

- ① 期末商品帳簿棚卸高 12,300 個 (原価 : @50 千円)
- ② 期末商品実地棚卸高 12,000 個

《解答》

A商品の棚卸減耗損	600 千円
B商品の棚卸減耗損	15,000 千円

《解説》(単位 : 千円)

- (1) A商品 : $23,000 - 22,400 = 600$
- (2) B商品 : $(12,300 \text{ 個} - 12,000 \text{ 個}) \times @50 \text{ (原価)} = 15,000$

4 商品評価損

1 不良品の評価損

(1) 品質低下による評価損

物理的な劣化・欠陥が生じている状態をいう。

(例) 損傷、店^{たな}ざらし、変色等による品質の低下

(2) 陳腐化による評価損

経済的な劣化が生じている状態をいう。

(例) 季節はずれ、流行遅れ等による経済的な価値の減少

(3) 計算方法と決算整理仕訳

<計算方法>

不良品の評価損（品質低下・陳腐化による評価損）

= 不良品実地棚卸高(原価) - 同商品正味売却価額

= 不良品実地棚卸数量 × 単位原価 - 不良品実地棚卸数量 × 単位正味売却価額

= 不良品実地棚卸数量 × (単位原価 - 単位正味売却価額)

<会計処理> 決算整理仕訳

(借) 商品評価損 ××× (貸) 繰越商品 ×××

2 正常品の評価損（市場価格の変動(市場の需給変化)による評価損)

(1) 計算方法と決算整理仕訳

<計算方法>

正常品の評価損

= 正常品実地棚卸高 - 正常品正味売却価額

= 正常品実地棚卸数量 × 単位原価 - 正常品実地棚卸数量 × 単位正味売却価額

= 正常品実地棚卸数量 × (単位原価 - 単位正味売却価額)

<会計処理> 決算整理仕訳

(借) 商品評価損 ××× (貸) 繰越商品 ×××

3 評価損の表示科目及び表示区分

表示科目	収益性の低下要因等	表示区分
商品評価損	物理的・経済的な劣化 ^{*1}	売上原価
	市場の需給変化 ^{*2}	
	臨時の事象に起因 ^{*3}	特別損失

*1 品質低下、陳腐化

*2 市場価格の下落（著しい下落を含む）

*3 重要な事業部門の廃止、災害損失の発生など

【例題7】

A商品及びB商品における評価損の金額をそれぞれ求めなさい。

(1) A商品

- ① 期末商品帳簿棚卸原価 23,000千円
- ② 期末商品実地棚卸原価 22,400千円（正味売却価額は20,800千円）

(2) B商品

- ① 期末商品帳簿棚卸数量 12,300個（原価：@50千円）
- ② 期末商品実地棚卸数量 12,000個

なお、実地棚卸のうち200個は保管中に変色が生じており、その正味売却価額は1個当たり10千円と見積もられる。

《解答》

A商品の評価損	1,600千円
B商品の評価損	8,000千円

《解説》（単位：千円）

- (1) A商品：22,400－20,800＝1,600（正常品の評価損）
- (2) B商品：200個×(@50－@10)＝8,000（不良品の評価損：品質低下による評価損）

（注）棚卸減耗も生じているが、問われていない。

【例題8】

下記の資料に基づき、商品棚卸減耗損、商品評価損及び商品の貸借対照表価額を求めなさい。なお、商品の評価基準は原価法（収益性の低下による簿価切下げの方法）を採用している。

〔資料〕

- (1) 期末商品帳簿棚卸高 2,300 個（原価：@35 千円）
 (2) 期末商品実地棚卸高 2,200 個（正味売却価額：@32 千円）

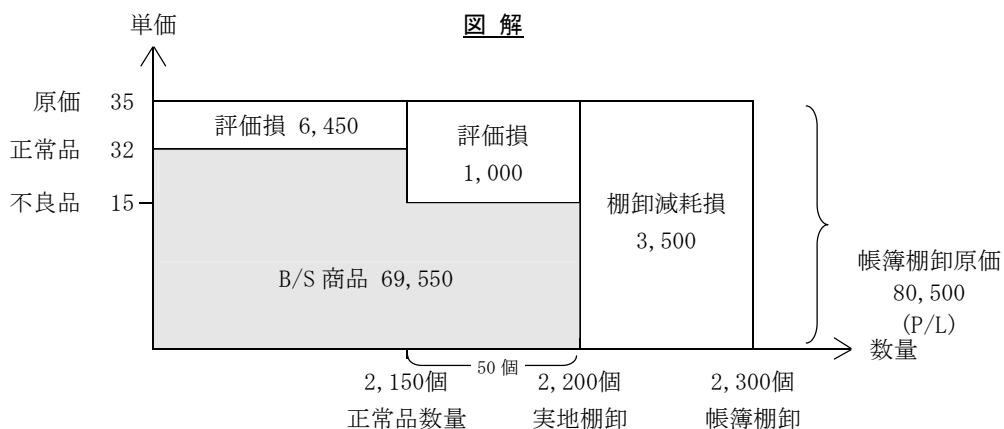
なお、実地棚卸高のうち 50 個については、品質低下が生じており、品質低下品の正味売却価額は@15 千円と見積もられる。

《解答》

商品棚卸減耗損	3,500 千円
商品評価損	7,450 千円
商品の貸借対照表価額	69,550 千円

《解説》（単位：千円）

- (1) 商品棚卸減耗損： $@35(\text{原価}) \times (2,300 \text{ 個}(\text{帳簿棚卸数量}) - 2,200 \text{ 個}(\text{実地棚卸数量})) = 3,500$
 (2) 商品評価損
 ① 不良品の評価損： $(@35(\text{原価}) - @15(\text{正味売却価額})) \times 50 \text{ 個}(\text{不良品数量}) = 1,000$
 ② 正常品の評価損： $(@35(\text{原価}) - @32(\text{正味売却価額})) \times 2,150 \text{ 個}^{*1}(\text{正常品数量}) = 6,450$
 *1 正常品の実地棚卸数量： $2,200 \text{ 個}(\text{期末実地棚卸数量}) - 50 \text{ 個}(\text{不良品数量}) = 2,150 \text{ 個}$
 ③ 評価損の合計： $1,000 + 6,450 = 7,450$
 (3) 商品の貸借対照表価額 $@15 \times 50 \text{ 個} + @32 \times 2,150 \text{ 個}^{*1} = 750 + 68,800 = 69,550$



【例題9】

【例題8】及び下記の資料に基づき、損益計算書の表示を売上総利益まで示しなさい。

決算整理前残高試算表		(単位：千円)
繰越商品	80,000	売上
仕入	520,000	600,000

減耗損及び評価損は売上原価の内訳科目とする。

《解答》(単位：千円)

損益計算書			
I	売上	高	600,000
II	売上原価	価	
	期首商品棚卸高		80,000
	当期商品仕入高		520,000
	合計		600,000
	期末商品棚卸高		80,500
	差引		519,500
	商品棚卸減耗損		3,500
	商品評価損		7,450
	売上総利益		530,450
			69,550

《解説》(単位：千円)

損益計算書の期末商品棚卸高： @原価×帳簿棚卸数量=@35×2,300個=80,500

5 仕入諸掛

仕入諸掛とは、商品の仕入に係る付随費用（商品の仕入に際して支出される引取運賃、購入手数料、運送保険料、関税などの諸費用）をいう。

仕入諸掛は原則として商品の原価に含める。

財務諸表論における出題形式と解法

(1) 出題形式

決算整理前残高試算表の繰越商品（期首商品）には仕入諸掛が含まれており、当期の商品仕入に係る諸掛については仕入勘定とは別科目（仕入諸掛勘定など）で処理されているケースが典型的である。この場合、当期の仕入高に係る諸掛を、期末商品（さらに減耗損）や場合によっては見本品費などに配分する計算が必要となる。

(2) 解法

試算表の仕入諸掛が当期商品仕入高に対応して発生したものである場合、次のような計算で、期末商品に係る部分を期末商品棚卸高に配分する。

$$\text{仕入諸掛の期末商品への配分額} = \text{仕入諸掛} \times \frac{\text{期末商品棚卸数量（又は棚卸高）}}{\text{当期商品仕入数量（又は仕入高）}}$$

【例題 10】

次の資料に基づいて、損益計算書の売上原価の内訳を示しなさい。

[資料]

(1) 決算整理前残高試算表 (一部)

			残 高 試 算 表	(単位：千円)
繰 越 商 品			32,700	
仕 入		入	300,000	
仕 入 諸 掛			24,000	

(2) 決算整理事項

- ① 繰越商品 (期首商品) には仕入諸掛2,700千円が含まれている。
- ② 商品は先入先出法による原価法により評価している。
- ③ 期末商品棚卸高 (仕入諸掛考慮前) は40,000千円 (8,000個) である。

試算表の仕入諸掛は当期仕入数量60,000個に係るものであり、期末商品棚卸高への配分計算は未了である。

《解答》 (単位：千円)

売 上 原 価		
期首商品棚卸高	32,700	
当期商品仕入高	324,000	
合 計	356,700	
期末商品棚卸高	43,200	313,500

《解説》 (単位：千円)

図 解

商 品 (送り状価額)		仕入諸掛	
期首商品		期首商品	
	売上原価		売上原価
当期仕入 300,000		当期仕入 24,000	
	期末商品 40,000		期末商品 3,200 ^{*1}

$$*1 \quad 24,000 \times \frac{8,000 \text{個 (期末商品数量)}}{60,000 \text{個 (当期仕入数量)}} = 3,200 \quad (\text{又は } 24,000 \times \frac{40,000 \text{ (期末商品)}}{300,000 \text{ (当期仕入高)}} = 3,200)$$

当期商品仕入高： 300,000 + 24,000 = 324,000

期末商品棚卸高： 40,000 + 3,200^{*1} = 43,200

6 棚卸資産（商品）の貸借対照表上の表示

表示科目	表示区分
商品	流動資産

〔留意点〕

棚卸資産のうち、販売活動及び一般管理活動において短期間に消費される財貨（事務用品、文房具などの消耗品）は、「貯蔵品」の科目で表示する。

7 重要な会計方針に係る事項に関する注記

棚卸資産の評価基準及び評価方法 ⇒ 「企原注解 注1-2」

「棚卸資産の評価基準及び評価方法」は会計方針に関する注記事項となる。

評価方法	個別法・先入先出法・移動平均法・総平均法・売価還元法
評価基準	原価法（又は原価基準）

《注記の具体例》

商品について先入先出法による原価法（収益性の低下による簿価切下げの方法）を採用している場合の記載例を以下に示す。

＜記載例＞その1

〔重要な会計方針に係る事項に関する注記〕

資産の評価基準及び評価方法

棚卸資産の評価基準及び評価方法

商品は、先入先出法による原価法（貸借対照表価額は収益性の低下による簿価切下げの方法により算定）により評価している。

＜記載例＞その2

〔重要な会計方針に係る事項に関する注記〕

資産の評価基準及び評価方法

棚卸資産の評価基準及び評価方法

商品…先入先出法による原価法（貸借対照表価額は収益性の低下による簿価切下げの方法により算定）

LEC 東京リーガルマインド

著作権者 株式会社東京リーガルマインド

(C) 2011 TOKYO LEGAL MIND K. K. , Printed in Japan

無断複製・無断転載等を禁じます。

HU12182