

第146回 日商簿記検定試験 1級 一 会計学一 解説

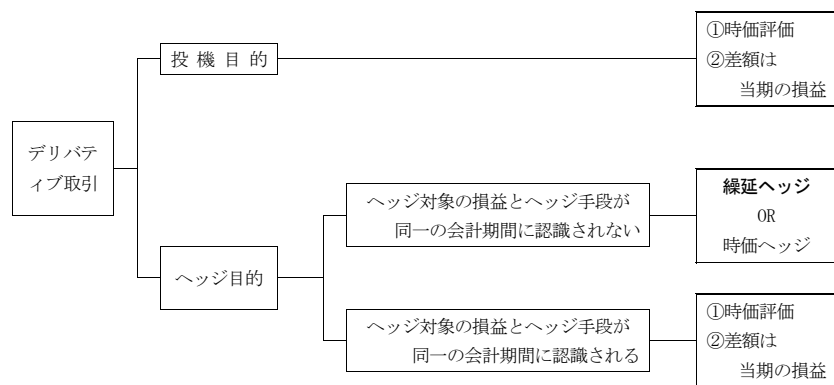
模範解答・予想配点・解説等は、学校法人高橋学園が独自の見解によって作成しており、検定試験実施機関における本試験の解答並びに出題の意図を保证するものではありません。なお、予告なしにその内容を変更する場合がございます。ご理解いただいたうえで、ご利用ください。

第1問

- (1) 「会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」4項 (1)
- (2) 「連続意見書第三 有形固定資産の減価償却について」第一 十 個別償却と総合償却
- (3) 「金融商品に関する会計基準」注5
- (4) 「連結キャッシュ・フロー計算書の作成基準」第三 一 1.
- (5) 「固定資産の減損に係る会計基準」注1 5.

第2問

- (1) デリバティブの意義
「デリバティブ」とは、金融派生商品のことを指し、ここでいう「金融」とは、株式、債券、金利、通貨などを、「派生」とは、先物、先渡、スワップ、オプションを指す。
- (2) デリバティブ取引の種類
 - 先物取引、先渡取引：有価証券等の将来の一定時点の取引価格を現時点で約定する取引
 - スワップ取引：金利等を交換する取引
 - オプション取引：通貨等の商品を一定の価格で売買する「権利」を売買する取引
- (3) デリバティブ取引の利用目的
 - ヘッジ目的：現在の資産・負債や将来予定された取引に係る相場変動リスクを回避する目的
 - 投機目的：少額資金で多額の利益を獲得する目的
- (4) デリバティブ取引の会計処理 (金融商品に関する会計基準25項、32項)



(5) ヘッジ会計 (繰延ヘッジ)

繰延ヘッジとは、時価評価されているヘッジ手段に係る損益又は評価差額を、ヘッジ対象に係る損益が認識されるまで純資産の部において繰り延べる方法をいう。

(6) オプション取引

① オプション取引の意義

オプション取引の対象となる原資産を一定時点で一定の価格で売買する「権利」を売買する取引をいう。買手は売手からオプション (権利) を購入し、その対価としてオプション料を支払う。当該オプション (権利) を行使するかどうかの選択権は買手に委ねられている。売手は、買手が当該オプション (権利) を行使した場合には、それに応じる義務を負っている。

② オプション取引の分類

通貨オプション取引 (本問)
 金利先物オプション取引
 債券先物オプション取引
 株価指数オプション取引

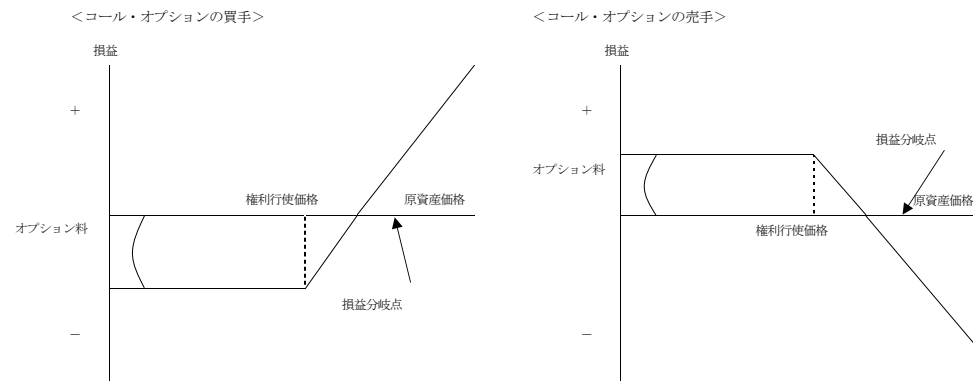
③ 通貨オプション取引の意義

一定量の通貨を他の通貨による一定の価格で売買する「権利」を売買する取引である。

④ 買う権利 (コール・オプション) 及び売る権利 (プット・オプション) の分類

買う権利 (コール・オプション) {
 買う権利の買手 (買建) (本問)
 買う権利の売手 (売建)
売る権利 (プット・オプション) {
 売る権利の買手 (買建)
 売る権利の売手 (売建)

⑤ コール・オプションの損益分岐



⑥ コール・オプションの買手の会計処理

(a) 契約締結時：オプション料を「買建オプション」勘定で資産計上する。

(借) 買建オプション	×××	(貸) 未払金	×××
-------------	-----	---------	-----

(b) オプション料の支払い

(借) 未払金	×××	(貸) 現金預金	×××
---------	-----	----------	-----

(c) 決算時：オプションの時価評価を行い、評価差額を「買建オプション」勘定、「オプション差損益」勘定に計上する。

(借) 買建オプション	×××	(貸) オプション差損益	×××
-------------	-----	--------------	-----

(d) 期首：再振替

(借) オプション差損益	×××	(貸) 買建オプション	×××
--------------	-----	-------------	-----

(e) 権利行使時時：決済差額とオプション料の差額を「オプション差損益」として計上する。

(借) 現金預金	×××	(貸) 買建オプション	×××
		(〃) オプション差損益	×××

(f) 権利行使を放棄した場合

(借) オプション差損益	×××	(貸) 買建オプション	×××
--------------	-----	-------------	-----

(7) 本間の通貨オプション取引による予定取引（参考：ヘッジ会計適用無し、以下、仕訳の単位は千円とする）

(a) 契約締結日（2/28）：オプション料を「買建オプション」勘定で資産計上する。

(借) 通貨オプション	380	(貸) 未払金	380
-------------	-----	---------	-----

※ 100,000ドル×3.8円（1ドルあたりのオプション料）=380千円

(b) オプション料の支払日（3/2）

(借) 未払金	380	(貸) 現金預金	380
---------	-----	----------	-----

(c) 決算日（3/31）：オプションの時価評価を行い、評価差額を「買建オプション」勘定、「オプション差損益」勘定に計上する。

(借) 通貨オプション	390	(貸) 為替差損益	390
-------------	-----	-----------	-----

※ 100,000ドル×{7.7円（決算日のオプションの価格）-3.9円}=390千円

(d) 期首（4/1）：再振替

(借) 為替差損益	390	(貸) 通貨オプション	390
-----------	-----	-------------	-----

(e) 輸出取引日（4/30）：決済差額とオプション料の差額を「オプション差損益」として計上する。

(借) 売掛金	11,100	(貸) 売上	11,100
---------	--------	--------	--------

※ 100,000ドル×111円（直物レート）=11,100千円

(f) 売掛金及びプット・オプションの決済日（5/31）

(借) 為替予約資産	※1 600	(貸) 買建オプション	380
		(〃) 為替差損益	220
(借) 現金預金	※2 11,500	(貸) 売掛金	11,100
(〃) 為替差損益	200	(〃) 為替予約資産	600

※1 100,000ドル×{115円（権利行使価格）-109円（直物レート）}=600千円

※2 100,000ドル×115円=11,500千円

(8) 本間の通貨オプション取引による予定取引（ヘッジ会計適用）

	時間的価値を本源的価値と 区別せずに一括して処理する方法		時間的価値を本源的価値と 区別する処理方法					
	借方	金額	貸方	金額				
契約日 (2/28)	通貨オプション	380	未払金	380	左記と同じ			
オプション料支払日 (3/2)	未払金	380	現金預金	380	左記と同じ			
決算日 (3/31)	通貨オプション	390	繰延ヘッジ損益	390	通貨オプション	500	繰延ヘッジ損益	500
	100,000ドル×(7.7円-3.8円)				為替差損益	110	通貨オプション	110
				本源的価値の増加：100,000ドル×(115円-110円) 時間的価値の減少：100,000ドル×(3.8円-2.7円)				
期首 (4/1)	繰延ヘッジ損益	390	通貨オプション	390	繰延ヘッジ損益	500	通貨オプション	500
				通貨オプション 110 為替差損益 110				
輸出取引日 (4/30)	売掛金	11,100	売上	11,100	売掛金	11,100	売上	11,100
	通貨オプション	110	繰延ヘッジ損益	110	通貨オプション	400	繰延ヘッジ損益	400
				為替差損益 290 通貨オプション 290				
				繰延ヘッジ損益 400 売上 400				
				本源的価値の増加：100,000ドル×(115円-111円) 時間的価値の減少：100,000ドル×(3.8円-0.9円)				
決済日 (5/31)	為替予約資産	600	通貨オプション	490	左記と同じ			
	現金預金	11,500	為替差損益	110				
				為替予約資産 600 売掛金 11,100				
				為替差損益 200				
				為替予約資産：100,000ドル×(115円-109円) 現金預金：100,000ドル×115円				

第3問 (以下、仕訳の単位は千円とする)

1. 個別財務諸表の取扱い

(1) 分離元企業の会計処理の基本的な考え方

分離元企業の会計処理は、一般に事業の成果をとらえる際の「投資の継続」・「投資の清算」という概念に基づいて実現損益を認識するかどうかを考える。「投資の継続」・「投資の清算」を判断するための具体的な要件については、対価が移転した事業と異なるかどうかという「対価の種類」によって判断する。

(2) 分離元企業の会計処理

		分離先企業		
		子 会 社	関 連 会 社	子会社・関連会社以外
分離元企業	損 益	認識しない	認識しない	認 識
	受 取 対 価	簿 価	簿 価	時 価

①-1) 事業分離により分離先企業が新たに分離元企業の子会社となる場合 (先行取得：無)

⇒ 投資は継続。 ⇒ 移転損益は認識されず。
 ⇒ 子会社株式の取得原価は、移転した事業に係る株主資本相当額。

(借) 諸 負 債 ×× (帳簿価額)	(貸) 諸 資 産 ×× (帳簿価額)
(〃) 関係会社株式 (子会社) ×× (差 額)	

①-2) 事業分離により分離先企業が新たに分離元企業の子会社となる場合 (先行取得：売買目的 or 関連 or その他)

⇒ 投資は継続。 ⇒ 移転損益は認識されず。
 ⇒ 子会社株式の取得原価は、移転した事業に係る株主資本相当額。
 処理は、上記の①-1) と同様。

①-3) 事業分離前に分離先企業を子会社とし、事業分離により当該企業の株式を追加取得した場合。 (先行取得：子会社株式)

⇒ 投資は継続 (共通支配下の取引)。 ⇒ 移転損益は認識されず。
 ⇒ 子会社株式の取得原価は、移転した事業に係る株主資本相当額。
 処理は、上記の①-1) と同様。

②-1) 事業分離により分離先企業が新たに分離元企業の関連会社となる場合 (先行取得：無)

⇒ 投資は継続。 ⇒ 移転損益は認識されず。
 ⇒ 関連会社株式の取得原価は、移転した事業に係る株主資本相当額。

(借) 諸 負 債 ×× (帳簿価額)	(貸) 諸 資 産 ×× (帳簿価額)
(〃) 関係会社株式 (関連会社) ×× (差 額)	

②-2) 事業分離により分離先企業が新たに分離元企業の関連会社となる場合 (先行取得：売買目的 or その他)

⇒ 投資は継続。 ⇒ 移転損益は認識されず。
 ⇒ 関連会社株式の取得原価は、移転した事業に係る株主資本相当額。
 処理は、上記の②-1) と同様。

②-3) 事業分離前に分離先企業を関連会社とし、事業分離により当該企業の株式を追加取得した場合。 (先行取得：関連会社)

⇒ 投資は継続。 ⇒ 移転損益は認識されず。
 ⇒ 関連会社株式の取得原価は、移転した事業に係る株主資本相当額。
 処理は、上記の②-1) と同様。

③-1) 分離先企業が子会社や関連会社以外となる場合。

⇒ 投資は精算。
 ⇒ 株式の取得原価は、移転した事業に係る時価又は分離先企業の株式の時価のうち、より高い信頼性をもって測定可能な時価に基づいて算定される。

(借) 諸 負 債 ×× (帳簿価額)	(貸) 諸 資 産 ×× (帳簿価額)
(〃) 投資有価証券 ×× (時 価)	(〃) 移 転 損 益 ×× (差 額)

(3) 本問のP社 (分離元企業) の個別上の会計処理

投資は継続しているとみなせるため、個別財務諸表上、移転損益を認識せず、その事業を分離先企業に移転したことにより受け取る株式の取得原価は、移転した事業に係る株主資本相当額に基づいて算定する。

(借) 諸 負 債	2,000	(貸) 諸 資 産	15,000
(〃) S 社 株 式	13,000		

(4) 本問のS社 (分離先企業) の個別上の会計処理

共通支配下の取引等に該当するため、移転された資産及び負債を事業分離直前の適正な帳簿価額により計上する。また、移転された事業に係る株主資本相当額を資本として計上する。

(借) 諸 資 産	15,000	(貸) 諸 負 債	2,000
		(〃) 資 本 金	5,200
		(〃) 資 本 剰 余 金	7,800

資本金：(15,000千円-2,000千円) × 40% = 5,200千円

2. 連結財務諸表の取扱い

(1) 分離元企業の会計処理の基本的な考え方

分離元企業 (親会社) は、分離先企業 (子会社) を取得することになるため、連結財務諸表上、分離先企業 (子会社) に対してパーチェス法を適用する。この場合、分離先企業 (子会社) に投資したとみなされる額と分離先企業 (子会社) の事業直前の資本との差額は「のれん」又は「負ののれん」として処理する。なお、子会社に対して事業分離する場合、当該差額は「資本剰余金」として処理する。

また、連結財務諸表上、分離元企業 (親会社) の事業が移転されたとみなされる額と移転した事業の分離元企業 (親会社) の持分の減少額との間に生じる差額は、「資本剰余金」として取り扱う。

(2) 連結財務諸表上の処理

① 分離先企業 (子会社) へのパーチェス法の適用 (子会社に対する持分 0% ⇒ 60%)

(借) 諸 資 産	×××	(貸) 評 価 差 額	※1 ×××
(借) 資 本 金	※2 ×××	(貸) 関 係 会 社 株 式	※3 ×××
(〃) 利 益 剰 余 金	※2 ×××	(〃) 非 支 配 株 主 持 分	×××
(〃) 評 価 差 額	×××		
(〃) の れ ん	※4 ×××		

※1：事業分離直前の資産及び負債の時価評価差額

※2：事業分離直前の分離先企業 (子会社) の資本

※3：事業分離直前の分離先企業 (子会社) の時価 × 事業分離後の分離元企業 (親会社) 持分割合

※4：分離先企業 (子会社) へ投資したとみなされる額 - (事業分離直前の分離先企業 (子会社) の資本 + 評価差額) × 事業分離後の分離元企業 (親会社) 持分割合

② 支配獲得後の資本連結（事業に対する持分 100% ⇒ 60%）

(借) 資 本 金	^{**1} ×××	(貸) 関 係 会 社 株 式	^{**2} ×××
(〃) 資 本 剰 余 金	^{**1} ×××	(〃) 非 支 配 株 主 持 分	×××
		(〃) 資 本 剰 余 金	^{**3} ×××

※1：移転した事業に係る増加資本

※2：個別財務諸表上の取得原価－分離先企業（子会社）へ投資したとみなされる額

※3：（移転した事業の時価－移転した事業に係る株主相当額）×売却割合

$$\begin{aligned} & \text{移転した事業の時価} - \text{移転した事業に係る株主相当額} \times \text{売却割合} \\ & \text{移転した事業の時価} - \text{移転した事業に係る株主相当額} \times \text{売却割合} \\ & \text{移転した事業の時価} \times \text{売却割合} - \text{移転した事業に係る株主相当額} \times \text{売却割合} \\ & \text{移転した事業の時価} \times \text{売却割合} - \text{移転した事業に係る株主相当額} \times \text{売却割合} \end{aligned}$$

(3) 本問の連結上の処理

① S社（分離先企業）へのパーチェス法の適用（子会社に対する持分 0% ⇒ 60%）

(借) 諸 資 産	1,000	(貸) 評 価 差 額	^{**1} 1,000
(借) 資 本 金	7,000	(貸) 関 係 会 社 株 式	^{**2} 5,700
(〃) 資 本 剰 余 金	600	(〃) 非 支 配 株 主 持 分	^{**4} 3,600
(〃) 利 益 剰 余 金	400		
(〃) 評 価 差 額	1,000		
(〃) の れ ん	^{**3} 300		

※1：11,000千円（S社の諸資産の時価）－10,000千円（S社の諸資産の簿価）＝1,000千円

※2：100株×@95千円（S社の時価）×60%（事業分離後のP社持分割合）＝5,700千円

※3：5,700千円－{8,000千円（S社の資本）＋1,000千円（評価差額）}×60%（P社持分割合）＝300千円

※4：{8,000千円（S社の資本）＋1,000千円（評価差額）}×40%（非支配株主持分）＝3,600千円

② 支配獲得後の資本連結（事業に対する持分 100% ⇒ 60%）

(借) 資 本 金	5,200	(貸) 関 係 会 社 株 式	^{**1} 7,300
(〃) 資 本 剰 余 金	7,800	(〃) 非 支 配 株 主 持 分	5,200
		(〃) 資 本 剰 余 金	^{**2} 500

※1：13,000千円（個別上の取得原価）－5,700千円（分離先企業（子会社）へ投資したとみなされる額）＝7,300千円

※2：{150株×95千円（甲事業の時価）－13,000千円（甲事業の株主資本）}×40%（売却割合）＝500千円