

第138回 日商簿記検定試験 1級 一会计学一 解説

模範解答・予想記点・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証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 ヘッジ会計とは、ヘッジ取引のうち一定の要件を満たすものについて、ヘッジ対象に係る損益とヘッジ手段に係る損益を同一の会計期間に認識し、ヘッジの効果を会計に反映させる特殊な会計処理のことをいう（「金融商品に関する会計基準」29参照）。

ヘッジ会計の会計処理には、繰延ヘッジと時価ヘッジの2種類の会計処理がある。

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または評価差額を、ヘッジ手段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であり、原則的な評価方法である。

一方、時価ヘッジとは、ヘッジ対象である資産又は負債に係る変動相場等を損益に反映させることにより、その損益とヘッジ手段に係る損益とを同一の会計期間に認識する方法である（「金融商品に関する会計基準」32参照）。現時価ヘッジが適用できるのはヘッジ対象がその他有価証券である場合のみである。

したがって、ヘッジ対象に係る損益をその変動時に計上する方法は時価ヘッジであり、ヘッジ手段の損益計上をヘッジ対象の損益計上時にあわせるのが繰延ヘッジである。

2 正規の簿記の原則とは、企業会計は、すべての取引につき、正規の簿記の原則に従って、正確な会計帳簿を作成しなければならないことを要請する原則である（「企業会計原則」第一、二参照）。

ここで正規の簿記の原則は、第一に会計帳簿を一定の要件（網羅性、検証可能性、秩序性）に従って正確に作成すること、第二に会計帳簿と財務諸表との間において、有機的な関連性を保持すべきことを要求している原則である。

また、本来であれば簿外資産・簿外負債は認められないが、重要性の原則により簡便な会計処理を適用した結果生じた簿外資産・簿外負債である限り、正規の簿記の原則にしたがった会計処理であるとして認められている（「企業会計原則」第三、一、ただし書き参照）。

3 消費税の会計処理には、税抜方式と税込方式の二つの会計処理が存在する。

税抜方式とは、仮受消費税および仮払消費税勘定を用いて処理する会計処理であり、税込方式とは、対価部分と消費税部分を分けない会計処理方法である。

4 割賦販売については、原則として商品を引き渡した時点で現金ないしは現金同等物を受領しているため、この時点で売上収益を計上するのが原則である。しかし、割賦販売については、代金の回収が通常の売掛金に比べて不確実であり、かつ、多額のコストを有することになる。したがって、収益の計上を慎重に行うために、販売基準に変えて割賦基準（回収基準または回収期限到来日基準）により売上収益を計上する方法も認められている。（「企業会計原則注解」注6(4)参照）

割賦基準とは、代金回収時点で収益を認識するのが回収基準であり、代金回収の有無にかかわらず回収期限の到来の日をもって収益を認識するのが回収期限到来日基準（支払期日到来日基準）である。

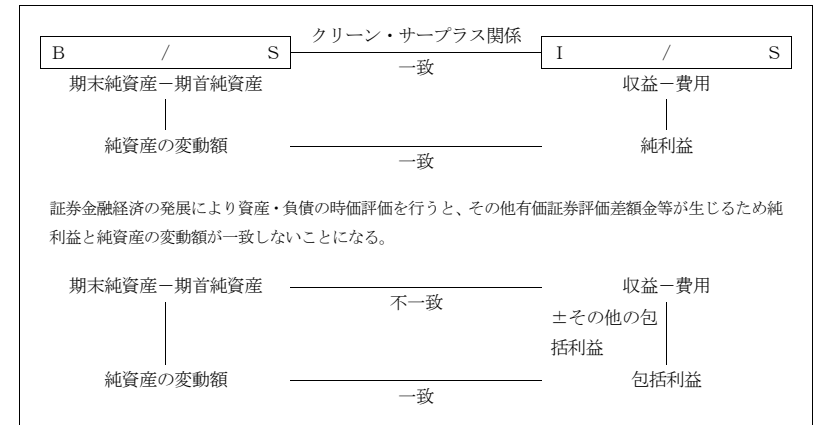
第2問

1. 包括利益の目的

包括利益を表示する目的は、期中に認識された取引及び経済事象（資本取引を除く）により生じた純資産の変動を報告することである。

包括利益の表示によって提供される情報は、①投資家等の財務諸表利用者が企業全体の事業活動について検討するのに役立つことが期待されるとともに、②貸借対照表との連携すなわちクリーン・サープラス関係を明示することを通じて、財務諸表の理解可能性と比較可能性を高め、また、③国際的な会計基準とのコンバージェンスにも資するものと考えられる。（「包括利益の表示に関する会計基準」21参照）

ここで、クリーン・サープラス関係とは、ある期間における資本の増減（資本取引による増減を除く）が当該期間の利益と等しくなる関係をいう。



2. 包括利益の意義

包括利益とは、ある企業の特定期間の財務諸表において認識された純資産の変動額のうち、当該企業の純資産に対する持分所有者との直接的な取引によらない部分をいう。

当該企業の純資産に対する持分所有者には、当該企業の株主のほか当該企業の発行する新株予約権の所有者が含まれて、連結財務諸表においては、当該企業の子会社の少数株主も含まれる（「包括利益の表示に関する会計基準」4参照）。

3. その他の包括利益の意義

その他の包括利益とは、包括利益のうち当期純利益および少数株主損益に含まれない部分をいう。

- (1) 個別財務諸表におけるその他の包括利益
その他の包括利益 = 包括利益 - 当期純利益
- (2) 連結財務諸表におけるその他の包括利益
その他の包括利益 = 包括利益 - 少数株主損益調整前当期純利益

4. 組替調整（リサイクリング）

当期純利益を構成する項目のうち、当期又は過去の期間にその他の包括利益に含まれていた部分は、組替調整額として、その他の包括利益の内訳項目ごとに注記する（「包括利益の表示に関する会計基準」9参照）。

組替調整額を開示することにより、その他の包括利益の内訳項目の分析が容易になる。また、この組替調整額を加味することにより、包括利益の観点から利益の二重計上、または当期純利益と包括利益の間における利益の二重計上を防ぐことができる。

(1) その他有価証券に係る組替調整額
 その他有価証券評価差額金に係る組替調整額は、当期に計上された売却損益および減損損失等、当期純利益に含められた金額による。

(2) 為替換算調整勘定に係る組替調整額
 為替換算調整勘定に係る組替調整額は、子会社に対する持分の減少（全部売却および清算を含む）に伴って取り崩されて当期純利益に含められた金額による（「包括利益の表示に関する会計基準」31 参照）。

<具体例>

- ① 前期に1,000 円の元手によりA社株式（取得価額1,000 円）をその他有価証券として保有する目的で取得した。
- ② 前期末の時価は1,500 円であった。
- ③ A社株式を1,700 円で売却し現金で受け取った。

前期末貸借対照表		当期末貸借対照表	
投資有価証券	1,500	現金	1,700
資本金	1,000	資本金	1,000
その他有価証券評価差額金	500	繰越利益剰余金	700

期末純資産－期首純資産 (1,700－1,500)	不一致	収益－費用 (投資有価証券売却益 700)
純資産の変動額 (200)	一致	±その他の包括利益 △500
		包括利益 (200)

当期発生額 (200)
 組替調整額 (△ 700) (△ 500)

※ 前期にその他の包括利益として500 円が計上されているため、この金額をそのままその他の包括利益として計上したままにすると当期の売却益に含まれている金額が二重計上（500 円（その他の包括利益）＋700 円（投資有価証券の売却益））になるため、組替調整（△500 円）を行うことにより、包括利益の観点から二重計上が回避できることになる。

5. 包括利益の内訳

連結ベースの有価証券明細 (単位：千円)

X2 年度：当期変動額				
保有会社	銘柄	評価差額		
		税効果調整前	繰延税金	税効果調整後
P 社	A社株式	△200	80	△120
	A社株式以外	△200	80	△120
S _i 社	B社株式	△1,000	400	△600
合計		△1,400	560	△840
少数株主持分	×20%	△200	80	△120
合計(親会社分)		△1,200	480	△720

- (1) 少数株主に係る包括利益
 $3,000 \text{ 千円} - 1,000 \text{ 千円} \times 60\% \text{ (B社株式)} \times 20\% = 2,880 \text{ 千円}$
- (2) 親会社株主に係る包括利益
 $7,000 \text{ 千円} - 1,000 \text{ 千円} \times 60\% \text{ (B社株式)} \times 80\% - 120 \text{ 千円 (A社株式)} - 120 \text{ 千円 (A社株式以外)} + 100 \text{ 千円 (為替換算調整勘定)} = 6,380 \text{ 千円}$

6. その他の包括利益の金額の内訳図

	取得時		X1年3/31		X2年3/31
< P社保有 >					
A社株式	1,000千円	その他有価証券評価差額金 200千円	1,200千円	売却 1,080千円	
				当期発生額 △120千円	
				組替調整額	
				△80千円	
A社株式以外	2,000千円	その他有価証券評価差額金 500千円	2,500千円	その他有価証券評価差額金 △200千円	2,300千円
				当期発生額	
				△200	
< S₁社保有 >					
B社株式	600千円	その他有価証券評価差額金 1,000千円	1,600千円	売却 1,400千円	
				当期発生額 △200千円	
				組替調整額	
				△800千円	
< S₂社 >					
為替換算調整勘定			500千円		
< S₃社 >					
為替換算調整勘定			300千円		700千円
				当期発生額	
				400千円	

(1) その他有価証券

① 当期発生額

A社株式：1,080千円（売却価額）－1,200千円（前期末）＝△120千円

A社株式以外：2,300千円（当期末時価）－2,500千円（前期末時価）＝△200千円

S₁社保有B社株式：1,400千円（売却価額）－1,600千円（前期末時価）＝△200千円

② 組替調整額

A社株式：1,000千円（取得価額）－1,080千円（売却価額）＝△80千円

S₁社保有B社株式：600千円（取得価額）－1,400千円（売却価額）＝△800千円

③ 税効果調整額

{520千円(当期発生額)+880千円(組替調整額)}×40%=560千円

(2) 為替換算調整勘定

① 当期発生額

S₃社：700千円（当期末）－300千円（前期末）＝400千円

② 組替調整額

S₂社：500千円

③ 税効果調整額

500千円×40%=200千円

※為替換算調整勘定は、純資産の部に計上されるため、子会社への投資に係る一時差異を構成する。

ただし、税効果会計の適用上、為替換算調整勘定に係る税効果は、主に投資会社が株式を売却することによって実現するものである。このため、子会社株式の売却の意思が明確な場合に限り税効果会計を適用することになる。

なお、税効果会計を適用する場合、純資産の部のその他の包括利益累計額に計上される為替換算調整勘定は、繰延税金資産又は繰延税金負債を控除した額となる。

第3問

「固定資産の減損に関する会計基準」 2 (1)