

日商簿記 1 級

平成 23 年度(2011 年度)試験向け「改正論点」レジュメ

わが国の会計基準設定主体である企業会計基準委員会（A S B J）と国際会計基準審議会（I A S B）との間で、国際的な基準である国際財務報告基準（I F R S）との差異をなくすコンバージェンス・プロジェクトにより、新会計基準等の設定・改正が相次いでいる状況にあります。

簿記検定試験については、新たな会計基準の設定・改正に対応した試験が、平成 23 年 4 月 1 日以降に実施されるものから適用（平成 23 年 6 月施行の第 128 回検定試験から適用）されることとなります。

これに伴い、改正論点について簡単ではありますが、概要をこのレジュメでご案内いたします。

このレジュメは、平成 22 年 11 月現在判明している事項に基づき作成しております。試験の主催者である日本商工会議所から今後公表される内容により、このレジュメの内容も予告なく変更することがございます。あらかじめ、ご了承下さい。

会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準

平成 21 年 12 月 4 日に企業会計基準委員会から、新たな会計基準である「会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」（以下、「基準」という）が公表され、平成 23 年 4 月 1 日以後開始する事業年度から適用されることとなりました。

そのため、平成 23 年度に実施される試験から、この「基準」が適用されることになるのに伴い、一部論点につき会計処理や財務諸表の表示が変更となる箇所があります。

下記の書籍をお持ちの方は、該当箇所につき、このレジュメの内容に読み替えて学習をして頂きますよう、お願いいたします。

対象書籍一覧

対象となる書籍は以下のとおりです。

（なお、下記の書籍のうち、改訂三版については新基準での対応となっております。）

『とおるテキスト商業簿記・会計学（ ）～（ ） 改訂二版』

『とおるゼミ商業簿記・会計学（ ）・（ ） 改訂二版』

『サクッとわかるテキスト 商業簿記・会計学 ～ 改訂二版』

『サクッとわかるトレーニング 商業簿記・会計学 ～ 改訂二版』

『出題パターンと解き方 10年11月(126回)試験対策用』

『全経上級過去問題集 10年7月・11年2月試験用』

『本試験レベル問題集 2010年度版 10.6月・11月試験用』

改正点

(1)用語の定義の変更

従来、「会計方針」といえば「会計処理の原則及び手続き並びに表示方法」とされ、表示方法が含まれていましたが、「基準」の公表により、表示方法は「会計方針」には含まれないこととなりました。

(2)会計方針の変更

1. 会計方針の変更とは

「**会計方針**」とは、財務諸表の作成にあたって採用した会計処理の原則及び手続きをいいます。

会計方針は、継続性の原則により継続適用しなければなりません。しかし、会計基準等の改正や、その他正当な理由がある場合には、従来採用していた一般に公正妥当と認められた会計基準から他の一般に公正妥当と認められた会計基準に変更することがあります。これを「会計方針の変更」といいます。

2. 会計方針を変更した場合の取扱い

会計方針を変更した場合には、原則として新たな会計方針を過去の期間のすべてに**遡及適用**⁰¹⁾します。そして、必要な事項を注記します⁰²⁾。

01)過去からその会計方針を採用していたものとして、財務諸表を作り直すことをいいます。
02)細かい注記事項については、重要性が低いと考えられるため、このレジュメでは割愛します。

(3)会計上の見積りの変更

1. 会計上の見積りの変更とは

「**会計上の見積り**」とは、資産・負債や収益・費用等の額に不確実性がある場合において、財務諸表作成時に入手可能な情報に基づいて、その合理的な金額を算出することを言います⁰³⁾。

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いて、過去の財務諸表を作成するさいに行った会計上の見積りを変更することをいいます。

03)引当金の計算や減価償却のように時期や金額が不確実な計算をイメージしてください。

2. 会計上の見積りを変更した場合の取扱い

会計上の見積りの変更を行った場合⁰⁴⁾は、変更した期にのみ影響する場合には、その変更期間に会計処理を行い、その変更が将来の期間にも影響する場合には、将来にわたり会計処理を行います(遡及適用は行いません)。また、そのさいに必要な事項を注記します。

04) 固定資産の耐用年数の変更などです。なお、耐用年数の短縮については、詳しく後述します。

なお、会計方針の変更を会計上の見積りと区別することが困難な場合⁰⁵⁾には、会計上の見積りの変更と同様に取り扱い、遡及適用は行いません。

05) 減価償却方法は会計方針の1つですが、減価償却方法の変更(定率法から定額法への変更など)がこれに該当します。

(4) 表示方法の変更

1. 表示方法の変更とは

「表示方法」とは、財務諸表の作成にあたって採用した表示の方法(注記による開示も含みます)をいい、財務諸表の科目分類、科目配列及び報告様式をいいます。

表示方法の変更とは、従来採用していた一般に公正妥当と認められた表示方法を他の一般に公正妥当と認められた表示方法に変更することをいいます。

2. 表示方法を変更した場合の取扱い

財務諸表の表示方法を変更した場合は、原則として、表示する過去の財務諸表について、新たな表示方法に従い、財務諸表の組替え⁰⁶⁾を行います。また、そのさいに必要な事項を注記します。

06) 新たに採用した表示方法を過去の財務諸表でも適用していたかのように、表示を変更することです。

(5) 過去の誤謬の訂正

1. 誤謬とは

「誤謬」とは、原因となる行為が意図的であるか否かに関わらず、財務諸表作成時に入手可能な情報を使用しなかったことによる、または、これを誤用したことによる誤り⁰⁷⁾をいいます。

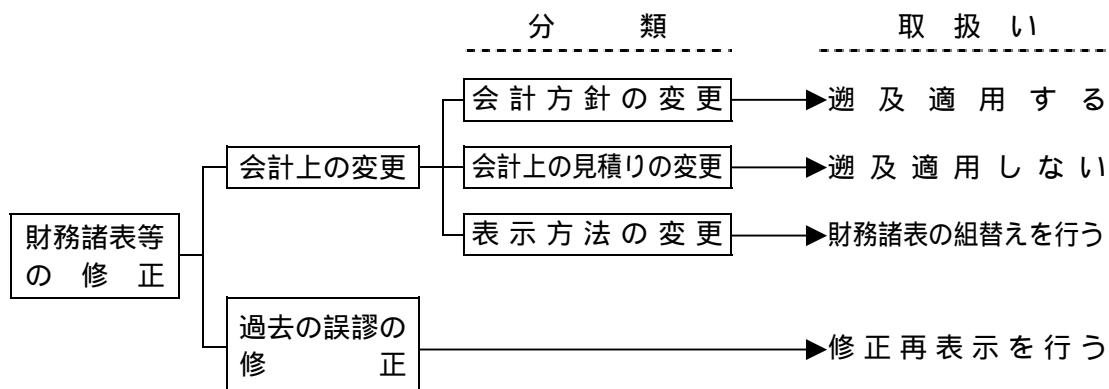
07) 使用可能な情報を正しく使わなかったという点が、新たな情報に基づく会計上の見積りの変更と異なる点です。

2. 過去の誤謬の取扱い

過去の財務諸表で誤謬が発見された場合は、修正再表示を行います。

修正再表示とは、過去の財務諸表における誤謬の訂正を、財務諸表に反映することをいいます。そのさい、必要な事項を注記します。

なお、これまでの内容をまとめると以下のように整理することができます。



(6) 臨時償却の廃止

1. 経緯

従来、固定資産の減価償却にあたって所有する資産が機能的に著しく減価した場合には、耐用年数を短縮して臨時の減価償却費を計上する臨時償却という処理を行っていました。

しかし、「基準」では著しい機能的減価という新たに入手可能となった情報に基づく耐用年数の短縮は会計上の見積りの変更として取り扱うこととし、**臨時償却を廃止**することとなりました。

2. 会計処理

新たな「基準」の下では、耐用年数の短縮が行われた場合、臨時償却費は計上せずに、期首時点での要償却額⁰⁸⁾を短縮後の残存耐用年数にわたって償却するものとして当期の減価償却費を計上します。

また、耐用年数の短縮が行われたとしても、その影響額を従来のように特別損失に計上せずに、減価償却費の全額を通常の計上区分に計上します。

08) 期首時点での要償却額とは、期首時点での今後償却すべき金額であり、「期首時点での簿価 - 残存価額」のことを指します。

設例 1

耐用年数の短縮

以下の事項について、当期の決算整理における仕訳を示しなさい。

当社が前々期首に取得し使用を開始した機械(取得原価:1,000,000円、残存価額:取得原価の10%、定額法で償却)について、前期末まで耐用年数を6年として減価償却を行ってきた。しかし、当期において同種の機械について新技術の発明により当該機械に著しい減価が生じたことから、当期から耐用年数を5年(当期首からの残存耐用年数3年)に短縮することとした。なお、当社は間接法により記帳している。

(借) 減価償却費 200,000 (貸) 機械減価償却累計額 200,000

当期首減価償却累計額: $1,000,000 \text{円} \times 0.9 \times \frac{2 \text{年}}{6 \text{年}} = 300,000 \text{円}$

残存価額: $1,000,000 \text{円} \times 10\% = 100,000 \text{円}$

当期首における要償却額: $\frac{1,000,000 \text{円} - 300,000 \text{円}}{\text{期首時点での簿価}} - \frac{100,000 \text{円}}{\text{残存価額}} = 600,000 \text{円}$

当期の減価償却費: $600,000 \text{円} \div 3 \text{年} = 200,000 \text{円}$

(7) 「基準」の公表による株主資本等変動計算書の変更点

「基準」の公表により過去の財務諸表が修正されることが想定されることから、従来は「前期末残高」と表示していた株主資本等変動計算書の項目が、「当期首残高」と表示されることとなりました。

そのため、弊社の書籍では平成23年度の試験に対応するものより、株主資本等変動計算書の「前期末残高」という表記を「当期首残高」という表記に改めるとともに、財務諸表項目を修正する連結修正仕訳についても、解説上、「前期末残高」としていたものを「当期首残高」に改めることとしました⁰⁹⁾。

09) これは、連結株主資本等変動計算書上の表示が変わったことによる修正であり、連結修正仕訳の金額そのものの計算方法や金額が特に変わる訳ではありません。

包括利益の表示に関する会計基準

平成 22 年 6 月 30 日に企業会計基準委員会から、新たな会計基準である「包括利益の表示に関する会計基準」(以下、「基準」という)が公表され、平成 22 年 3 月 31 日以後終了する連結会計年度の年度末に係る連結財務諸表から適用されることとなりました。

なお、現時点(平成 22 年 11 月現在)において、出題区分表に包括利益に関する項目は明示されていません。しかし、「基準」の内容が出題区分内の「連結財務諸表の作成」に含まれると考えられることから、平成 23 年度の試験において「基準」の知識が必要となる可能性が予想されます。

そのため、「基準」の概要についてこのレジュメにてご案内致します。

対象書籍一覧

対象となる書籍は以下のとおりです。

(なお、下記の書籍のうち、改訂三版については新基準での対応となっています。)

『とおるテキスト商業簿記・会計学 () 連結・企業結合・その他論点編 改訂二版』

『とおるゼミ商業簿記・会計学 () 連結・企業結合・その他論点編 改訂二版』

『サクッとわかるテキスト 商業簿記・会計学 合併・連結・C/F ほか編 改訂二版』

『サクッとわかるトレーニング 商業簿記・会計学 合併・連結・C/F ほか編 改訂二版』

『出題パターンと解き方 10 年 11 月 (126 回) 試験対策用』

『全経上級過去問題集 10 年 7 月・11 年 2 月試験用』

『本試験レベル問題集 2010 年度版 10.6 月・11 月試験用』

改正点

(1) 包括利益の概要

1. 包括利益とは

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⁰¹⁾との直接的な取引⁰²⁾によらない部分**をいいます。

01) 持分所有者とは、株主と新株予約権者、少数株主のことを指します。

02) 新株の発行、剰余金の配当、新株予約権の発行などです。

2. 包括利益の構成

包括利益は、親会社株主に帰属する当期純利益と、子会社の利益のうち少数株主に帰属する少数株主損益と、その他の包括利益から構成されます。

その他の包括利益

包括利益のうち、当期純利益と少数株主損益に含まれない部分を**その他の包括利益**といいます。具体例としては、その他有価証券評価差額金、繰延ヘッジ損益、為替換算調整勘定など、これまで純資産の部の「評価・換算差額等」に計上されていた項目の当期変動額が該当します。

設例 2

包括利益の計算

以下の資料について、当期の包括利益を計算しなさい。ただし、法人税等は考慮しないものとする。

【資料 1】当社の当期の連結損益計算書は以下のとおりであった。

連結損益計算書 (単位：円)	
諸 収 益	2,000
諸 費 用	<u>1,200</u>
少数株主損益調整前当期純利益	800
少数株主利益	<u>200</u>
当期純利益	<u>600</u>

【資料 2】当社の連結貸借対照表上の純資産の当期首(前期末)残高は 700 円、当期末残高は 1,850 円であった。なお、その変動要因は以下のとおりである。

新株の発行による増加額：300 円
当期純利益による増加額：600 円
その他有価証券評価差額金の増加額：50 円
少数株主持分の増加額：200 円

包括利益：850 円

連結財務諸表における包括利益は以下の式により求めることができます。

包括利益 = 少数株主損益調整前当期純利益⁰³⁾ + その他の包括利益

このうち、その他の包括利益はその他有価証券評価差額金の当期変動額(増加額)の 50 円のみであるため、以下のように包括利益を計算することができます。

$$\text{包括利益} = 800 \text{ 円} + 50 \text{ 円} = 850 \text{ 円}$$

また、包括利益の意義より、以下の式により包括利益を計算することもできます。

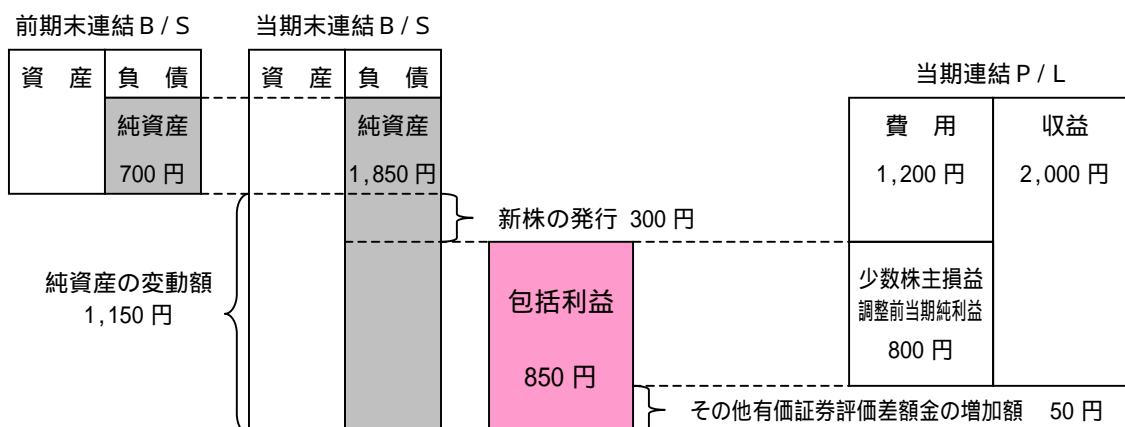
包括利益 = 純資産の増加額 - 持分所有者との直接的な取引による影響額

持分所有者との直接的な取引には新株の発行 300 円が該当するため、純資産の増加額からこの金額を除くことでも、包括利益を計算することができます。

$$\text{包括利益} = \frac{(1,850 \text{ 円} - 700 \text{ 円})}{\text{純資産の増加額}} - 300 \text{ 円} = 850 \text{ 円}$$

03) 少数株主損益調整前当期純利益は、当期純利益と少数株主利益の合計額です。

設例 2 の内容を図にまとめると、以下のようになります。



(2) 包括利益の表示の適用範囲

「基準」は、個別財務諸表及び連結財務諸表の両者に適用されるように公表されています。しかし、実際には連結財務諸表における包括利益の表示のみを先行適用し、個別財務諸表における包括利益の表示の適用については「基準」の公表から 1 年後を目途に判断することとなっています⁰⁴⁾。

04) このため、このレジюмеでは連結財務諸表を前提に解説しています。

(3) 「基準」の公表に伴うその他の論点の変更

「基準」の公表により、連結財務諸表において其他有価証券評価差額金などの当期変動額が「その他の包括利益」として表示されることとなりました。その影響を受けて、個別貸借対照表や個別株主資本等変動計算書で「評価・換算差額等」として表示していたものは、連結貸借対照表や連結株主資本等変動計算書では「**その他の包括利益累計額**」として表示されることとなります⁰⁵⁾。

05) 個別財務諸表上では、引き続き「評価・換算差額等」として表示することに注意してください。

< 連結貸借対照表の記載例 >

連結貸借対照表

資産の部 (省略)	負債の部 (省略)
	純資産の部
	株主資本
	その他の包括利益累計額
	新株予約権
	少数株主持分

(4) 包括利益の表示方法

1. 表示方法

包括利益を表示する形式には大きく分けて2計算書方式と1計算書方式の2つがあり、いずれかの方法を選択して包括利益を表示します⁰⁶⁾。

06) どちらか一方が原則的な方法という訳ではありません。

2. 2計算書方式

2計算書方式では、連結損益計算書において当期純利益を計算し、それとは別に**連結包括利益計算書**を作成し、少数株主損益調整前当期純利益にその他の包括利益を加減することで包括利益を計算・表示します。

連結損益計算書		連結包括利益計算書	
	× × ×	少数株主損益調整前当期純利益	× × ×
税金等調整前当期純利益	× × ×	その他の包括利益 ⁰⁷⁾ ：	
法人税等	× × ×	その他有価証券評価差額金	× × ×
少数株主損益調整前当期純利益	× × ×	繰延ヘッジ損益	× × ×
少数株主利益	× × ×	その他の包括利益合計	× × ×
当期純利益	× × ×	包括利益	× × ×
		(内訳) ⁰⁸⁾	
		親会社株主に係る包括利益	× ×
		少数株主に係る包括利益	× ×

07) その他の包括利益は原則として、税効果を控除した金額で表示します。

08) いずれの形式でも、親会社株主と少数株主に係る包括利益という内訳を付記します。

設例3

2計算書方式による包括利益の表示

以下の資料について、2計算書方式による包括利益計算書を作成し、親会社株主に係る包括利益と少数株主に係る包括利益の金額を付記しなさい。なお、税効果は考慮しないものとし、その他有価証券は親会社のみが保有しているものとする。

【資料1】当期の連結損益計算書は以下のとおりであった。

連結損益計算書 (単位：円)	
諸 収 益	2,000
諸 費 用	900
税金等調整前当期純利益	1,100
法人税等	300
少数株主損益調整前当期純利益	800
少数株主利益	200
当期純利益	600

連結損益及び包括利益計算書(単位：円)

諸 収 益	2,000
諸 費 用	<u>900</u>
税金等調整前当期純利益	1,100
法人税等	<u>300</u>
少数株主損益調整前当期純利益	800
少数株主利益(控除)	<u>200</u>
当期純利益	<u>600⁰⁹⁾</u>
少数株主利益(加算)	<u>200¹⁰⁾</u>
少数株主損益調整前当期純利益	800
その他の包括利益：	
その他有価証券評価差額金	<u>50</u>
包 括 利 益	<u><u>850¹¹⁾</u></u>
(内訳)	
親会社株主に係る包括利益	650
少数株主に係る包括利益	200

09) いったん当期純利益は表示しなければなりません。

10) 当期純利益を計算する過程で一度控除した少数株主利益をもう一度加算することで、当期純利益を少数株主損益調整前当期純利益に戻します。

11) 1 計算書方式と 2 計算書方式は表示形式が異なるだけなので、包括利益の計算過程や結果は同じものになります。