

日商簿記 1 級

平成 22 年度(2010 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（ASBJ）と国際会計基準審議会（IASB）との間で、国際的な基準である国際財務報告基準（IFRS）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、現時点において確定している新会計基準の設定・改正に対応したものになるよう、「出題区分表」に最小限の見直しが行われました。今回の改定は、平成 22 年 4 月 1 日より適用（平成 22 年 6 月施行の第 125 回検定試験から適用）されることになりました。

これに伴い、ネットスクールでは、改定内容に関する対応を次のようにしております。

資産除去債務に関する会計基準

平成 21 年 1 月 7 日に日本商工会議所より簿記検定に関する出題区分の改定が公表されました。その中で新たに「資産除去債務」について、平成 22 年 4 月 1 日付で出題区分表に追加されることになりました。

資産除去債務の早期認識への関心が高まり、除去に関する将来の負担を財務諸表に反映させることは投資情報として役立つ等の理由により、資産除去債務に関する会計基準が整備されました。

下記の書籍をお持ちの方は、該当箇所につき、追加した上でご利用いただきますようお願い申し上げます。

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、改訂二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（Ⅱ）貸借対照表編 改訂新版』
- ◆ 『とおるゼミ商業簿記・会計学（Ⅱ）貸借対照表編 改訂新版』

- ◆ 『サクッとわかるテキスト 商業簿記・会計学①資産・負債会計編 改訂新版』
- ◆ 『サクッとわかるトレーニング 商業簿記・会計学①資産・負債会計編 改訂新版』
- ◆ 『出題パターンと解き方 09年11月(123回)試験対策用』
- ◆ 『全経上級過去問題集 09年7月・10年2月試験用』
- ◆ 『本試験レベル問題集 2009年度版 09.6月・11月試験用』

改正点

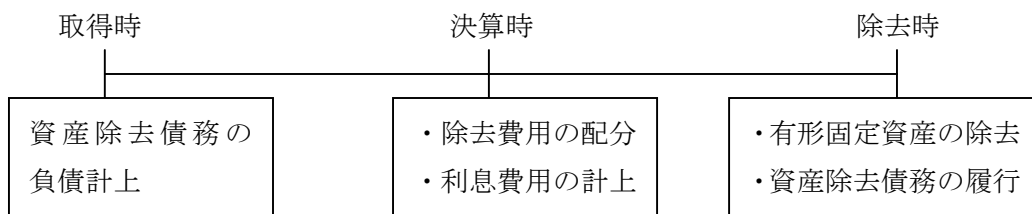
(1) 資産除去債務の意義

「資産除去債務」とは、有形固定資産の取得、建設、開発または通常の使用により生じ、当該有形固定資産の除去⁰¹⁾に関して法令または契約で要求される法律上の義務及びそれに準ずるものをいいます。

01) 除去とは売却、廃棄、リサイクル等をいい、転用、用途変更は含みません。

アスベスト等の法律で処理方法を規定されている有害物質を除去する義務など、債務の履行を免れることがほぼ不可能な義務のことをいいます。

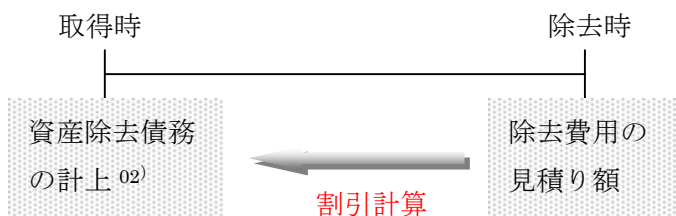
(2) 資産除去債務の会計処理



1. 取得時の処理

資産除去債務は、有形固定資産の取得、建設、開発または通常の使用により生じたときに「**資産除去債務（負債）**」として計上します。

なお、計上する金額は、有形固定資産の除去に要する見積金額を現在価値に割引いて算定します。



02) 債務の金額を合理的に見積もることができない場合には、合理的に見積もることができるようになった時点で負債として計上します。

(借) 有形固定資産 ⁰³⁾	××	(貸) 現金預金	××
		資産除去債務	××

03) 負債計上した資産除去債務と同額を有形固定資産の帳簿価額に計上します。

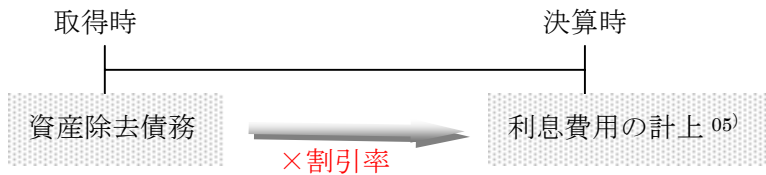
2. 決算時の処理

決算時には、資産計上した資産除去債務に対応する除去費用を有形固定資産の残存耐用年数にわたり各期に費用配分します。

(借) 減価償却費⁰⁴⁾ ×× (貸) 減価償却累計額 ××

04) 除去費用の配分は減価償却費に含めて計上します。

また、割引計上した資産除去債務について、時の経過による調整分を「利息費用」として計上します。



(借) 利息費用 ×× (貸) 資産除去債務 ××

05) 資産除去債務の帳簿価額に、資産除去債務を計上した時の割引率を用いて計算します。

3. 除去時の処理

有形固定資産の除去時には、有形固定資産の帳簿価額を減額します（残存価額をゼロとした場合）。

(借) 減価償却累計額 ×× (貸) 有形固定資産 ××

また、資産除去債務を履行する場合には、資産除去債務を取り崩す処理をします。なお、このとき、除去に係る支出と当初の見積額とに差額が生じる場合には、その差額は「履行差額」として損益計上します。

(借) 資産除去債務 ×× (貸) 現金 預金 ××
履行差額⁰⁶⁾ ××

06) この仕訳では実際の除去費用が見積額よりも多かった場合を想定していますが、少ない場合には貸方に計上されます。

例

A社は×1年4月1日に機械α 70,000千円で購入し、小切手を振り出して支払い、同日より使用を開始した。なお、当該機械は、使用後の除去にあたって法令により2,250千円を支出しなければならない義務がある。

当該機械の耐用年数は3年、残存価額は0円、定額法（記帳は間接法）により減価償却を行う。

以上を踏まえて、次の①～④の日付におけるA社の仕訳を示しなさい。ただし、同社の決算日は毎年3月31日とし、千円未満の端数が生じた場合は千円未満を四捨五入すること。また、割引率は4%とする。

- ① ×1年4月 1日 取得時における必要な仕訳を行う。
- ② ×2年3月31日 決算につき、必要な仕訳を行う。
- ③ ×3年3月31日 決算につき、必要な仕訳を行う。
- ④ ×4年3月31日 機械αを除去した。除去に掛かる支出は2,400千円であり、小切手を振り出して支払った。なお、仕訳上は減価償却累計額を計上後に除去すること。

(単位：千円)

	借方科目	金額	貸方科目	金額
①	機 械	72,000	当 座 預 金 資 産 除 去 債 務	70,000 2,000
②	利 息 費 用 減 価 償 却 費	80 24,000	資 産 除 去 債 務 減 価 償 却 累 計 額	80 24,000
③	利 息 費 用 減 価 償 却 費	83 24,000	資 産 除 去 債 務 減 価 償 却 累 計 額	83 24,000
④	利 息 費 用 減 価 償 却 費 減 価 償 却 累 計 額 資 産 除 去 債 務 履 行 差 額	87 24,000 72,000 2,250 150	資 産 除 去 債 務 減 価 償 却 累 計 額 機 械 当 座 預 金	87 24,000 72,000 2,400

1. ×1年4月1日（取得時）

除去に要する将来キャッシュ・フローの割引現在価値を「資産除去債務」として負債に計上し、同額を機械の帳簿価額に加えます。

資産除去債務： $2,250 \text{ 千円} \div (1.04)^3 \doteq 2,000 \text{ 千円}$

機械（帳簿価額）： $70,000 \text{ 千円} + \underline{2,000 \text{ 千円}} = 72,000 \text{ 千円}$

資産除去債務

2. ×2年3月31日（決算）

（1）時の経過に伴う資産除去債務の増加額を、利息費用として計上します。

利息費用： $2,000 \text{ 千円} \times 4\% = 80 \text{ 千円}$

（2）減価償却費は、資産除去債務を含めた帳簿価額をもとに計算します。

減価償却費： $72,000 \text{ 千円} \div 3 \text{ 年} = 24,000 \text{ 千円}$

3. ×3年3月31日（決算）

前期末に計上した利息費用を含めて計算します。

利息費用： $(2,000 \text{ 千円} + 80 \text{ 千円}) \times 4\% \doteq 83 \text{ 千円}$

4. ×4年3月31日（除去時）

利息費用： $(2,000 \text{ 千円} + 80 \text{ 千円} + 83 \text{ 千円}) \times 4\% \doteq 87 \text{ 千円}$

実際の除去費用と当初の見積りによって計上した資産除去債務との差額は、履行差額として処理します。

履行差額： $2,500 \text{ 千円} - 2,250 \text{ 千円} = 150 \text{ 千円}$

企業結合に関する会計基準

従来の「企業結合に係る会計基準」(以下、「旧基準」)に代わり、新たに「企業結合に関する会計基準」(以下、「新基準」)が公表され、平成 22 年 4 月 1 日以後実施される企業結合から適用されるようになりました。

下記の書籍をお持ちの方は、該当箇所につき、読み替えた上でご利用いただきますようお願い申し上げます。

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、改訂二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(Ⅲ) 連結・企業結合・その他論点編 改訂新版』
- ◆ 『とおるゼミ商業簿記・会計学(Ⅲ) 連結・企業結合・その他論点編 改訂新版』
- ◆ 『サクッとわかるテキスト 商業簿記・会計学③合併・連結・C/Fほか編 改訂新版』
- ◆ 『サクッとわかるトレーニング 商業簿記・会計学③合併・連結・C/Fほか編 改訂新版』
- ◆ 『出題パターンと解き方 09年11月(123回)試験対策用』
- ◆ 『全経上級過去問題集 09年7月・10年2月試験用』
- ◆ 『本試験レベル問題集 2009年度版 09.6月・11月試験用』

改正点

(1)持分プーリング法の廃止

旧基準では、企業結合の経済的実態には「取得」と「持分の結合」が存在し、「取得」については「パーチェス法」、「持分の結合」には「持分プーリング法」で会計処理することにされてきました。しかし、新基準では**持分プーリング法を廃止**し、企業結合のうち共同支配企業の形成と共通支配下の取引に該当するもの以外は「取得」となるものとし、「パーチェス法」を適用することにしました。

(2)取得原価の測定日

企業結合において、株式を取得の対価とする場合の時価の測定日は、旧基準では「企業結合の合意公表前の合理的な期間における株価」を基礎として算定することになっていましたが、新基準では、原則として「**企業結合日における株価**」を基礎として算定することになりました。

(3)負ののれんの会計処理

旧基準では、企業結合により貸方に生じたのれん（負ののれん）は、負債として計上し、決算において借方に生じたのれんと対称的に、規則的な償却を行うことになっていました。しかし、負ののれんについては負債の定義に該当しない等の理由により、新基準では負債としては計上せず、**全額を企業結合が行われた期の特別利益『負ののれん発生益』として計上すること**になりました。

例

A社は×1年3月31日にB社を吸収合併し、B社株主に対し、A社株式を2,500株交付した。なお、当該合併における取得企業はA社である。また、A社株式の時価は@50円であり、払込資本のうち100,000円を資本金とし、残額はその他資本剰余金とすること。

B社		×1年3月31日		(単位：円)	
諸資産	200,000	諸負債	70,000		
		資本金	130,000		
	200,000		200,000		

(注) 諸資産の時価は210,000円、諸負債の時価は70,000円である

(借) 諸資産	210,000	(貸) 諸負債	70,000
		資本金	100,000
		その他資本剰余金	25,000
		負ののれん発生益	15,000

① 取得原価の算定

取得原価：@50円×2,500株=125,000円

資本金：100,000円

その他資本剰余金：125,000円－100,000円=25,000円

② 受入資産・負債の評価

諸資産：210,000円（時価）

諸負債：70,000円（時価）

③ のれんの算定

125,000円－(210,000円－70,000円)＝△15,000円（負ののれん発生益）

連結財務諸表に関する会計基準

従来、連結財務諸表については「連結財務諸表原則」（以下、「連結原則」）にもとづいて作成されていましたが、新たに「連結財務諸表に関する会計基準」（以下、「新基準」）が公表され、平成 22 年 4 月 1 日以後開始する連結会計年度から適用されることになりました。

下記の書籍をお持ちの方は、該当箇所につき、読み替えた上でご利用いただきますようお願い申し上げます。

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、改訂二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（Ⅲ）連結・企業結合・その他論点編 改訂新版』
- ◆ 『とおるゼミ商業簿記・会計学（Ⅲ）連結・企業結合・その他論点編 改訂新版』
- ◆ 『サクッとわかるテキスト 商業簿記・会計学③合併・連結・C/Fほか編 改訂新版』
- ◆ 『サクッとわかるトレーニング 商業簿記・会計学③合併・連結・C/Fほか編 改訂新版』
- ◆ 『出題パターンと解き方 09 年 11 月（123 回）試験対策用』
- ◆ 『全経上級過去問題集 09 年 7 月・10 年 2 月試験用』
- ◆ 『本試験レベル問題集 2009 年度版 09.6 月・11 月試験用』

改正点

(1)子会社株式の取得日・売却日について

連結原則では、子会社株式を子会社の決算日以外の日に取得もしくは売却した場合には、「取得日・売却日の前後いずれか近い決算日に取得もしくは売却が行われたとみなして処理することができる」と定められていましたが、新基準では、「取得日・売却日の前後いずれかの決算日に取得もしくは売却が行われたとみなして処理することができる」という規定に変更されました。

(2) 損益計算書の表示の変更

連結損益計算書の純損益計算の区分において、新基準では税金等調整前当期純利益に法人税等（法人税等調整額を含む）を加減した金額を『少数株主損益調整前当期純利益』として表示し、それに少数株主損益を加減して当期純利益を表示することになりました。

連結損益計算書		
自×1年4月1日 至×2年3月31日		
I	売上高	×××
II	売上原価	<u>×××</u>
	売上総利益	×××
III	販売費及び一般管理費	
	のれん償却額	<u>×××</u>
	営業利益	×××
IV	営業外収益	
	持分法による投資利益	×××
V	営業外費用	
	(持分法による投資損失)	<u>×××</u>
	経常利益	×××
VI	特別利益	
	負ののれん発生益	×××
	段階取得に係る差益	<u>×××</u> ×××
VII	特別損失	
	段階取得に係る差損	<u>×××</u>
	税金等調整前当期純利益	×××
	法人税、住民税及び事業税	×××
	法人税等調整額	<u>×××</u> <u>×××</u>
	少数株主損益調整前当期純利益	×××
	少数株主利益	<u>×××</u>
	当期純利益	<u>×××</u>

(3)資本連結における部分時価評価法の廃止

連結原則では、子会社の資産・負債の評価替えの方法として「全面時価評価法」と「部分時価評価法」の2つの方法を認めていましたが、新たに公表された新基準では、「**全面時価評価法**」のみ認められることになりました。

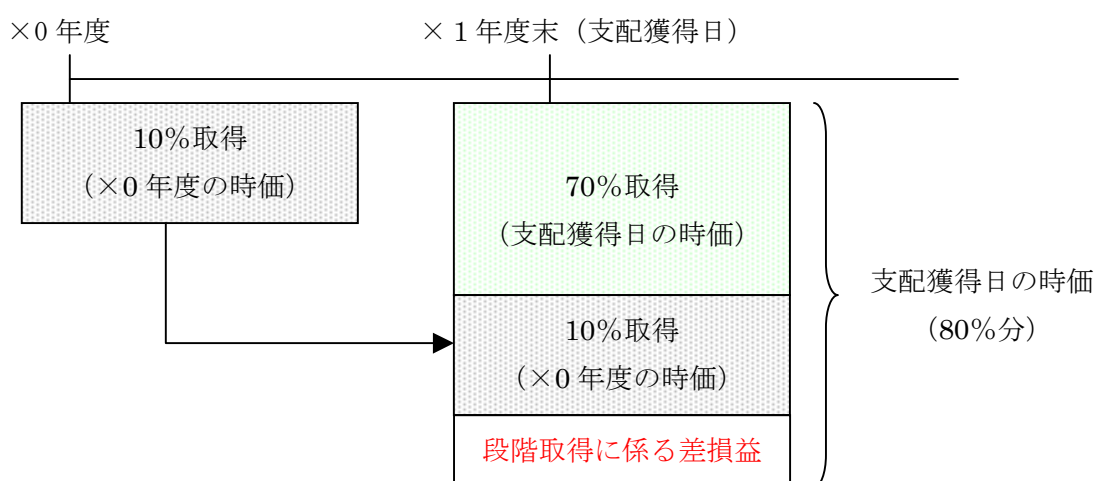
また、それに伴って、株式を数回に分けて取得したのちに支配を獲得した場合（以下、「段階取得」）の子会社資産・負債の評価替えについても、新基準では**支配獲得日に一括して評価替えを行う方法（一括法）のみが認められ、株式取得日ごとに評価替えを行う方法（段階法）は認められないことになりました。**

(4)段階取得における会計処理

新基準では、段階取得における連結上の取得原価（投資と資本の相殺消去における投資の額）の取扱いが変更になります。

具体的には、連結原則では個々の段階における取得原価を単純に合算した金額としていましたが、新基準では過去に所有していた子会社株式も含めて、**保有する子会社株式すべてを支配獲得日における時価で評価替えした後に資本連結を行う**こととなります。

なお、この評価替えに伴って発生する差額は『**段階取得に係る差益（または差損）**』として、支配獲得日における損益で処理します。



(借) 子会社株式 ×× (貸) 段階取得に係る差損益 ××

例

P社は、当期末（×2年3月31日）にS社発行済株式の60%を所有することになり、同社を支配した。次の資料にもとづき、×2年3月31日の①資産・負債の評価替えに係る連結修正仕訳、②S社株式の時価評価に係る仕訳、③投資と資本の相殺消去に係る連結修正仕訳をそれぞれ示しなさい。なお、税効果会計を適用する（法定実効税率40%）。

【資料】

(1) 株式の取得状況

取得日	取得割合	取得原価
×1年3月31日	20%	120,000円
×2年3月31日	40%	250,000円
		<u>370,000円</u>

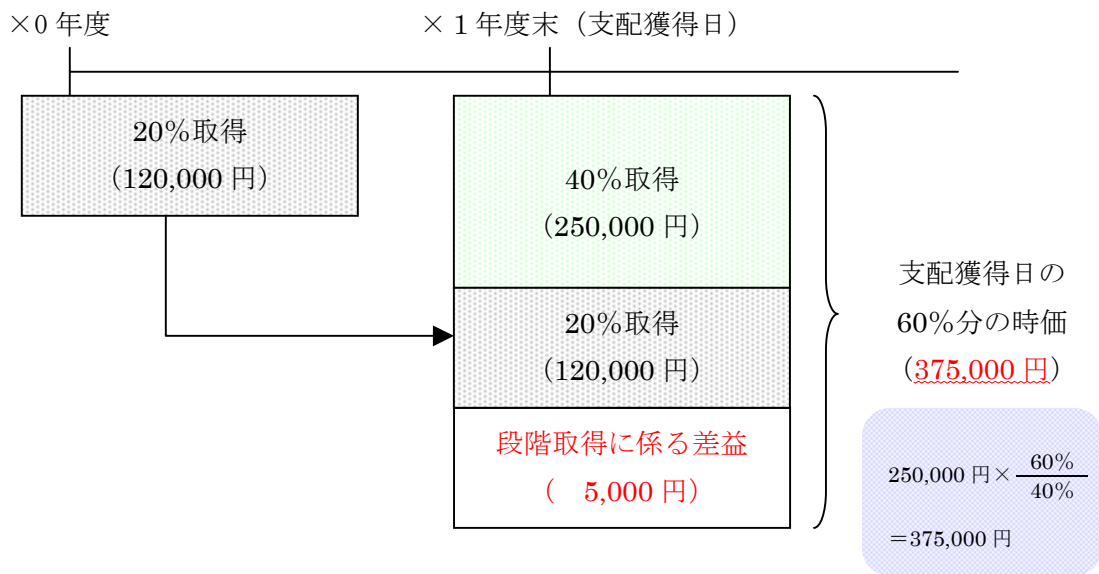
(2) 当期末の個別貸借対照表

貸借対照表

S社		×2年3月31日		(単位：円)	
諸資産	950,000	諸負債	490,000		
土地	40,000	資本金	400,000		
		利益剰余金	100,000		
	<u>990,000</u>		<u>990,000</u>		

(注) S社の土地の時価は、×1年度末46,000円、×2年度末50,000円であった。
なお、その他の諸資産、諸負債の時価については帳簿価額と一致している。

①	(借)	土地	10,000	(貸)	繰延税金負債	4,000
					評価差額	6,000
②	(借)	S社株式	5,000	(貸)	段階取得に係る差益	5,000
③	(借)	資本金	400,000		S社株式	375,000
		利益剰余金	100,000		少数株主持分	202,400
		評価差額	6,000			
		のれん	71,400			



(借) S 社 株 式 5,000 (貸) 段階取得に係る差損益 5,000

(5)負ののれんの会計処理

連結財務諸表上で、親会社の子会社に対する投資差額で負ののれんが生じる場合には、企業結合の場合と同様に、**全額を支配獲得日の利益として処理することとなりました。**

(6)持分法に関する会計処理(持分法に関する会計基準)

負ののれんの会計処理

負ののれんが生じた場合に連結会計と同様に、負ののれんが生じた事業年度の利益として処理します。なお、持分法の場合には、のれんの償却額も負ののれんの利益計上額も『**持分法による投資損益**』として処理することになりました。