公認会計士

論文グレードアップ答練
財務会計論　第9回
影山講師レジュメ

LEC 東京リーガルマインド

0 000521 202594
EU20259

出題論点表

		論　　点	ポイントリスト	重要度(典型度)	難易度
第3問	1-1	「本人」と「代理人」の判定　　【新・収益認識】	―	B	中
	1-2	代理人の履行義務および会計処理【新・収益認識】	―	B	中
	2-4	抱き合わせ株式消滅差益を利益計上する理由	―	A	中
第4問	1-1	減損損失の性格(回収可能価額VS時価)	13-5	A	易
	1-2	減損処理後の利益の性格(回収可能価額VS時価)	13-5	B	中
	2-1	遡及処理における税効果会計の必要性	20-8	A	易
	2-2	遡及処理における税効果会計(具体的事例)	20-8	B	中
	3-1	支払配当金の会計処理の考え方(具体的事例)	(15-13)	A	中
	3-2	その他資本剰余金を原資とする配当の考え方(具体的事例)	(15-13)	A	難
	4-1	リース取引における費用認識の説明	12-4	A	中
	4-2	CF計算書における支払リース料の表示方法	―	A	中
第5問	1 (2)	アップ・ストリームの会計処理の説明(連結基礎概念を踏まえて)	22-20	A	易
	2 (2)	支配が継続している場合の子会社株式一部売却の会計処理の説明(連結基礎概念を踏まえて)	22-13	A	易
	4	決算日の直物為替相場が原則的に用いられる理由	21-10	A	易

計算ランク表

＜第３問＞

問題２

問１

①	A	450,000	②	A	21,600	③	A	176,000	④	A	313,600	⑤	A	52,000
⑥	A	52,000												

問２

①	A	330,000	②	A	19,200	③	A	366,000	④	A	833,000	⑤	A	210,000
⑥	A	80,000	⑦	B	516,000	⑧	B	12,000						

問３

①	A	2,525,000	②	A	560,000	③	A	37,200	④	A	270,000	⑤	A	652,000
⑥	B	209,600	⑦	A	351,000	⑧	B	71,200	⑨	B	259,200			

計算ランク表

＜第５問＞

問１

(1)

①	A	9,200	②	A	3,680	③	A	3,680	④	A	1,840
⑤	A	1,104	⑥	A	2,576						

問２

(1)

①	A	56,000	②	A	特別利益	③	A	10,000	④	A	資本剰余金

問３

①	C	4,103,312	②	A	1,084,000	③	A	44,875	④	B	137,760
⑤	B	241,800	⑥	A	159,000	⑦	C	730,949	⑧	B	△4,104
⑨	B	693,902	⑩	A	4,392,000	⑪	A	180,425	⑫	A	6,955
⑬	C	191,972	⑭	A	3,217,400	⑮	A	5,925	⑯	B	25,996

攻		守	
A	31 カ所/36 カ所	A	26 カ所/36 カ所
B	6 カ所/10 カ所	B	4 カ所/10 カ所
C	0 カ所/ 3 カ所	C	0 カ所/ 3 カ所

＊　Ａ：基本的に落とせない

Ｂ：１/２は獲りたい

Ｃ：無視して構わない

公認会計士

論文グレードアップ答練
財務会計論　第9回
影山講師解説レジュメ

LEC 東京リーガルマインド

■Point List■（13-5）

∵企業は、資産又は資産グループに対する投資を売却と使用のいずれかの手段によって回収するため、正味売却価額と使用価値のいずれか高い方の金額が固定資産の回収可能価額になる

	減損損失の測定における測定値	
	回収可能価額	時価（≒公正価値）
意　義	以下のいずれか高い方 ・売却による回収額である正味売却価額 ・使用による回収額である使用価値 資産又は資産グループの時価から処分費用見込額を控除して算定される金額 資産又は資産グループの継続的使用と使用後の処分によって生ずると見込まれる将来キャッシュ・フローの現在価値	公正な評価額 ↓ ・通常、それは観察可能な市場価格 or ・市場価格が観察できない場合には合理的に算定された価額
論　拠	投資の継続 ‖ 収益性が低下し、帳簿価額を回収できない資産又は資産グループを売却せずに使用するという意思決定は、その形態どおり同じ資産又は資産グループへの投資が続いていると考えられる ↓ ∴資産又は資産グループを回収可能価額で測定し、残りを回収不能な減損損失とすることで取得原価の配分を行うべきである	投資の清算＋再投資 ‖ 収益性が低下し、帳簿価額を回収できない資産又は資産グループを売却せずに使用するという意思決定は、実質的には、その資産又は資産グループへの再投資という新たな経済的意思決定に相当すると考えられる ↓ ∴資産又は資産グループの時価評価額をもって新たな取得原価とすべきである
減損損失の性格	減損処理後も継続的に使用する固定資産に対する評価減	当初の投資の清算損失
減損処理後の期間利益が有する意味	使用価値 ‖ 時価＋のれん価値 ↓ 減損処理後の会計期間においては、当該使用価値を超える金額として利益が算定される ↓ ∴割引計算に用いた資本コストに見合うリターンのみが減損処理後の利益計算に反映される	時　価 ‖ 市場の平均的な期待により決定される価額 ↓ 減損処理後の会計期間においては、当該時価を超える金額として利益が算定される ↓ ∴資本コストに見合うリターンに加えて、減損処理時に使用価値が時価を上回っている金額（のれん価値の実現額）が超過リターンとして減損処理後の利益計算に反映される
現行制度上の取扱い	減損損失を認識すべきであると判定された資産又は資産グループについては、帳簿価額を回収可能価額まで減額し、当該減少額を減損損失として当期の損失とする。 ↓ ∴現行制度上、**回収可能価額**を採用している ・「固定資産の減損に係る会計基準」では、減損処理を取得原価基準の下で行われる帳簿価額の臨時的な減額であると考えているため、回収可能価額を採用することが整合的である ・取得時以降の時価は、市場の平均的な期待の変化により決まるものであり、その時価が変動しても継続的な使用が行われている事業用固定資産の当初の投資価値は、それに伴って変動するものではないため	

＝減損処理は資産の取得原価を回収可能な部分と回収不能な部分に配分する手続と考えている

■Point List■（20-8）

<table>
<tr><th colspan="2"></th><th>会計方針の変更に伴う遡及適用や過去の誤謬の修正再表示が行われた場合の税効果会計</th></tr>
<tr><td colspan="2">税効果会計の必要性</td><td>遡及適用や修正再表示により、表示される過去の各期間の財務諸表には、
当該各期間の影響額が反映される
↓
遡及適用や修正再表示による会計上の資産又は負債の額の修正に対して、課税所得計算上の資産又は負債の金額が修正されず、当該差額は通常一時差異に該当するため、表示される過去の各期間の財務諸表において、税効果会計を適用する必要がある</td></tr>
<tr><td rowspan="2">繰延税金資産の回収可能性の判断</td><td>①遡及適用</td><td>遡及適用に伴い、将来の利益の額が変更されることに対応して、繰延税金資産の回収可能性の判断における将来年度の課税所得の見積額が変更される場合には、会計方針の変更を行った年度以降において、変更後の将来年度の課税所得を前提として、繰延税金資産の回収可能性を判断する
∵（遡及適用における過去の時点での回収可能性の判断は、過去の時点で最善の見積りを行ったものであり、また、本質的な将来年度の会社の収益力は、会計方針の変更によって変わるものではないと考えられるため、会計上の見積りの変更として、将来に向かってその影響を反映させることが適切である）</td></tr>
<tr><td>②修正再表示</td><td>修正再表示の対象となっている財務諸表の作成年度における将来の課税所得の見積額等について修正が必要と考えられるときには、修正後の課税所得の見積額等を基礎として、繰延税金資産の回収可能性を判断し、修正再表示を行う
∵（修正再表示における過去の時点での回収可能性の判断は、過去の時点で合理的な見積り基づくものではないと考えられるため、修正再表示の一環として、過去の年度の繰延税金資産の回収可能性にその影響を反映させることが適切である）</td></tr>
</table>

■**Point List**■（15-13）

		配当を受けた株主の会計処理（金融商品の評価10）	
		その他利益剰余金を配当原資とする場合	その他資本剰余金を配当原資とする場合
配当の性格		その他利益剰余金は利益準備金以外の利益剰余金であり、その内容は原則として留保利益であるため、その他利益剰余金の処分による配当は、投資成果の分配の性格を持つ	その他資本剰余金は資本準備金以外の剰余金であり、その内容は原則として株主からの払込資本であるため、その他資本剰余金の処分による配当は、基本的には投資の払戻しの性格を持つ
現行制度上の取扱い	原則	配当を受けた株主の側では、受取配当金として収益計上する	配当を受けた株主の側では、有価証券の帳簿価額を減額する
	例外	配当受領額を収益として計上することが明らかに合理性を欠くと考えられる場合は、有価証券の帳簿価額を減額処理することが適当である Ex. 帳簿価額に比して実質価額が低下しているものの減損処理に至っていない株式について、投資後に行われた資本金又は資本準備金による欠損てん補の額に満たない留保利益を原資とする配当を受領した場合	① 売買目的有価証券として保有する株主 配当の対象となる有価証券が売買目的有価証券であり、期末に時価評価され評価差額が損益計算書に計上されている場合には、配当に伴う価値の低下が期末時価に反映されているため、配当の原資にかかわらず収益計上することが適切であり、受取配当金（売買目的有価証券運用損益）として処理する ② ①以外の場合でも、配当受領額を収益として計上することが明らかに合理的である場合は、受取配当金に計上できる

Ex.
・配当の対象となる時価のある有価証券を時価まで減損処理した期における配当を受領した場合
・配当の対象となる有価証券が優先株式であって、払込額による償還が約定されており、一定の時期に償還されることが確実に見込まれる場合の当該優先株式に係る配当を受領した場合
・投資先企業を結合当事企業とした企業再編が行われた場合において、結合後企業からの配当に相当する留保利益が当該企業再編直前に投資先企業において存在し、当該留保利益を原資とするものと認められる配当（ただし、配当を受領した株主が、当該企業再編に関して投資先企業の株式の交換損益を認識していない場合に限る。）

■Point List■（12-4）

どちらの方法も、前提に使用権モデルによりすべてのリース取引について使用権資産とリース債務を計上する点は異ならない

	使用権モデルを採用した場合における借手の費用認識パターン	
	単一モデル	２区分モデル
意　義	すべてのリース取引について 単一の費用認識を行う方法	ファイナンス・リース取引とオペレーティング・リース取引で費用認識を区分する方法
採用する 会計基準	国際財務報告基準（IFRS）	米国会計基準
計上される 費用項目	すべてのリース取引 ‖ 使用権資産に係る減価償却費とリース負債に係る金利費用が別個に認識される	ファイナンス・リース取引 ‖ 使用権資産に係る減価償却費とリース負債に係る金利費用が別個に認識される ↕ オペレーティング・リース取引 ‖ 通常、均等な単一のリース費用が認識される
着眼点	オペレーティング・リース取引の性格を使用権の割賦取得と同様の借手に対する資金提供を含む取引として捉える	オペレーティング・リース取引の性格を通常は均等なリース料と引き換えにリース物件に毎期均等にアクセスする経済的便益をもたらす契約と捉える
論　拠	・財務諸表利用者において、オペレーティング・リース取引を企業が実質的に有利子負債で物件を調達又は購入したものと同様であると捉えて、財務諸表の調整を行っていることと整合的である ・リース負債を現在価値で測定するのであれば、損益計算書で金利費用が認識される単一モデルの方が会計処理に関する一貫性がある ・我が国で IFRS 任意適用企業が増加していることを踏まえると、IFRS の採用する方法と整合性を図る方が、企業間の比較可能性が確保される	・オペレーティング・リースの借手が取得する権利及び義務は、残存する資産に対する権利及びエクスポージャーを有せず、使用権資産の帳簿価額はリースの残存期間に原資産に均等にアクセスするという残存する経済的便益を表すため、借手が当該便益の見返りに支払う通常均等なリース料と直接関連する ・リース取引には、原資産の購入に近いものからサービス取引に近いものまで様々な経済的実態のものが含まれる中で、すべてのリースに対して同一の費用認識パターンを適用することは、リースの経済的な実態の多様性を反映しない可能性がある ・典型的なリース取引ではリース料が定額で発生するが、当該均等に発生するリース料は享受する便益のパターンを反映していると考えられ、すべてのリースについて金利費用の要素が考慮され前加重の費用認識とすることは実態を反映しない可能性がある

費用認識だけみれば我が国のリース会計基準も２区分モデルを採用するものであるが、使用権モデルを前提とするものではないため、左記には記載していない

■Point List■（22-20）

<table>
<tr><th colspan="2"></th><th colspan="3">連結会社相互間の取引に係る未実現損益の消去方法</th></tr>
<tr><th colspan="2"></th><th>部分消去・親会社負担方式</th><th>全額消去・親会社負担方式</th><th>全額消去・持分按分負担方式</th></tr>
<tr><td colspan="2">意　義</td><td>親会社の持分比率に相当する未実現損益のみを消去し、親会社の持分にこれを負担させる方法</td><td>未実現損益を全額消去し、かつ、その金額を全て親会社の持分に負担させる方法</td><td>未実現損益を全額消去し、親会社の持分と非支配株主持分とにそれぞれの持分比率に応じて負担させる方法</td></tr>
<tr><td rowspan="2">連結主体論との整合性</td><td>ダウン・ストリーム取引</td><td colspan="2">親会社説
経済的単一体説</td><td>――――
↓
∵個別財務諸表上、未実現損益を計上しているのは親会社であり、その全額が親会社に帰属するため</td></tr>
<tr><td>アップ・ストリーム取引</td><td>親会社説</td><td>――――
↓
∵個別財務諸表上、未実現損益を計上しているのは子会社であり、親会社と非支配株主のそれぞれに帰属するため</td><td>親会社説
・
経済的単一体説</td></tr>
<tr><td colspan="2">現行制度上の取扱い</td><td colspan="3">ダウン・ストリーム取引（親会社から子会社への売却取引）の場合：
連結会社相互間の取引によって取得した棚卸資産、固定資産その他の資産に含まれる未実現損益は、その全額を消去する。
↓
∴現行制度上、ダウン・ストリーム取引から生じた未実現損益の消去方法として、
全額消去・親会社負担方式を採用している
（個別財務諸表上、未実現損益を計上しているのは、売り手である親会社であり、その全額が企業集団の内部構成員である親会社株主に帰属するため）
ただし、未実現損失については、売手側の帳簿価額のうち回収不能と認められる部分は、消去しない。

アップ・ストリーム取引（子会社から親会社への売却取引）の場合：
・連結会社相互間の取引によって取得した棚卸資産、固定資産その他の資産に含まれる未実現損益は、その全額を消去する。
・売手側の子会社に非支配株主が存在する場合には、未実現損益は、親会社と非支配株主の持分比率に応じて、親会社の持分と非支配株主持分に配分する。
↓
∴現行制度上、アップ・ストリーム取引から生じた未実現損益の消去方法として、
全額消去・持分按分負担方式を採用している
（・内部取引高が全額消去されることに対応させるため
・内部取引は全体として支配従属関係にある連結会社間の取引であり、損益を稼得するための決定的事象とはいえないため（支配概念））
ただし、未実現損失については、売手側の帳簿価額のうち回収不能と認められる部分は、消去しない。</td></tr>
</table>

■**Point List**■ (22-13)

	支配が継続している場合の子会社に対する親会社持分の変動の会計処理	
	子会社株式の追加取得の会計処理	
	連結外部者との損益取引として処理する方法	連結内部者との資本取引として処理する方法
意　義	追加取得した株式に対応する持分を非支配株主持分から減額し、追加取得持分を追加投資額と相殺消去 ↓ 相殺消去差額を のれん(又は負ののれん)として処理する方法	追加取得した株式に対応する持分を非支配株主持分から減額し、追加取得持分を追加投資額と相殺消去 ↓ 相殺消去差額を 資本剰余金とする方法
基礎にある考え方(連結主体論)	親会社説	経済的単一体説
従来の会計基準における取扱い	親会社説の考え方を踏襲した取扱いを定めていた従来の会計基準においては、 **連結外部者との損益取引として処理する方法**を採用していた ↓but このような従来の会計処理方法には、以下のような実務上の課題が指摘されてきた ①連結子会社による当該連結子会社の自己株式の取得と処分又は非支配株主への第三者割当増資が繰り返された場合、親会社の投資に生じている評価益のうち、持分比率が上がった部分はのれんに計上され、持分比率が下がった部分は損益に計上されることが実務上起き得る ②連結財務諸表上、支配獲得時に子会社の資産及び負債を全面的に評価替えしている限り、自社の株式を対価とする追加取得では、その前後において資産及び負債に変化はないが、追加的なのれんが計上され、当該のれんの償却がその後の利益に影響する ③子会社の時価発行増資等に伴い生ずる親会社の持分変動差額は、損益として処理することを原則とするが、利害関係者の判断を著しく誤らせるおそれがあると認められる場合には、利益剰余金に直接加減することができるとされている	
現行制度上の取扱い	・子会社株式（子会社出資金を含む。以下同じ。）を追加取得した場合には、追加取得した株式（出資金を含む。以下同じ。）に対応する持分を非支配株主持分から減額し、追加取得により増加した親会社の持分（以下「追加取得持分」という。）を追加投資額と相殺消去する。 ・追加取得持分と追加投資額との間に生じた差額は、資本剰余金とする。 ↓ ∴現行制度上、**連結内部者との資本取引として処理する方法**を採用している このような取扱いは、我が国において重視されている親会社株主の視点からは、国際的な会計基準と同様の会計処理を行うことを導き出すことは必ずしも容易ではないものの、上記のような従来の会計処理に対する指摘に対して最も簡潔に対応するため、損益取引の範囲を狭めることとされている	

子会社の時価発行増資等による持分変動は企業集団の業績とは無関係であると考えられるため、このような親会社説の考え方とは異なる例外的な方法が認められていた

追加取得持分及び減額する非支配株主持分は、追加取得日における非支配株主持分の額により計算する。

会計処理の結果、資本剰余金が負の値となる場合には、連結会計年度末において、資本剰余金を零とし、当該負の値を利益剰余金から減額する。

∴会計処理的には、経済的単一体説に基づくものであるが、連結会計基準が経済的単一体説を採用しているというものではない

	子会社株式の一部売却の会計処理	
	連結外部者との損益取引として処理する方法	**連結内部者との資本取引として処理する方法**
意　義	売却した株式に対応する持分を親会社の持分から減額し、非支配株主持分を増額 ↓ 売却持分と投資の減少額との間に生じた差額を子会社株式の売却損益の修正とする方法	売却した株式に対応する持分を親会社の持分から減額し、非支配株主持分を増額 ↓ 売却持分と投資の減少額との間に生じた差額を資本剰余金とする方法
基礎にある考え方（連結主体論）	親会社説	経済的単一体説
従来の会計基準における取扱い	上記**子会社株式の追加取得の会計処理**：**従来の会計基準における取扱い**の記載と同様	
現行制度上の取扱い	・子会社株式を一部売却した場合（親会社と子会社の支配関係が継続している場合に限る。）には、売却した株式に対応する持分を親会社の持分から減額し、非支配株主持分を増額する。 ・売却による親会社の持分の減少額（以下「売却持分」という。）と投資の減少額との間に生じた差額は、資本剰余金とする。 ↓ ∴現行制度上、**連結内部者との資本取引として処理する方法**を採用している 〔上記**子会社株式の追加取得の会計処理**：**現行制度上の取扱い**の記載と同様〕	

売却持分及び増額する非支配株主持分については、親会社の持分のうち売却した株式に対応する部分として計算する。

子会社株式の一部売却において、関連する法人税等（子会社への投資に係る税効果の調整を含む。）は、資本剰余金から控除する。

会計処理の結果、資本剰余金が負の値となる場合には、連結会計年度末において、資本剰余金を零とし、当該負の値を利益剰余金から減額する。

	子会社の時価発行増資等に伴い親会社の持分が増減した場合の会計処理	
	連結外部者との損益取引として処理する方法	**連結内部者との資本取引として処理する方法**
意　義	子会社の時価発行増資等に伴い、親会社の払込額と親会社の持分の増減額との間に差額が生じた場合には、当該差額を損益として処理する方法	子会社の時価発行増資等に伴い、親会社の払込額と親会社の持分の増減額との間に差額が生じた場合には、当該差額を資本剰余金とする方法
基礎にある考え方（連結主体論）	親会社説	経済的単一体説
従来の会計基準における取扱い	〔上記**子会社株式の追加取得の会計処理**：**従来の会計基準における取扱い**の記載と同様〕	
現行制度上の取扱い	子会社の時価発行増資等に伴い、親会社の払込額と親会社の持分の増減額との間に差額が生じた場合（親会社と子会社の支配関係が継続している場合に限る。）には、当該差額を資本剰余金とする。 ↓ ∴現行制度上、**連結内部者との資本取引として処理する方法**を採用している 〔上記**子会社株式の追加取得の会計処理**：**現行制度上の取扱い**の記載と同様〕	

会計処理の結果、資本剰余金が負の値となる場合には、連結会計年度末において、資本剰余金を零とし、当該負の値を利益剰余金から減額する。

■Point List■（21-10）

		在外子会社株式の取得等により生じるのれんの換算方法（在外事業体の外貨建財務諸表の換算４）	
		ＨＲ換算すべきとする見解	ＣＲ換算すべきとする見解
考え方	のれんの帰属主体	親会社に帰属する資産の一部 ‖ 連結上、親会社の投資と子会社の資本の相殺消去の結果生じるもの	子会社に帰属する資産の一部 ‖ 個別上、認識することができない識別不能資産を構成する ∵自己創設のれん
	為替相場変動の反映の有無	のれんの発生時の為替相場（ＨＲ）により換算 ↓ ∵在外子会社の取得により生じるのれんは、既に親会社の通貨である円貨額で固定されていると考えられるため、為替相場の変動による影響を反映させるべきではない	決算日の為替相場（ＣＲ）により換算 ↓ ∵在外子会社の取得により生じるのれんは、当該在外子会社の他の識別可能資産と同様に在外子会社の現地通貨で発生したものと考えられるため、各期の為替相場の変動による影響を反映させるべき
現行制度上の取扱い		在外子会社株式の取得等により生じたのれんは、在外子会社等の財務諸表項目が外国通貨で表示されている場合には、当該外国通貨で把握し、決算日の為替相場により換算する。 ↓ ∴現行制度上、**ＣＲ換算すべきとする見解**を採用している ・国際的な会計基準とのコンバージェンスを重視したこと ・在外子会社の子会社（在外孫会社）の連結において、親会社が在外孫会社の財務諸表を直接換算する場合と在外子会社の連結財務諸表として換算する場合とを整合的に取り扱うことができること なお、当該外国通貨で把握されたのれんの当期償却額については、当該在外子会社等の他の費用と同様に換算する（＝原則：ＡＲ、容認ＣＲ）	

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) 2020 TOKYO LEGAL MIND K. K., Printed in Japan
無断複製・無断転載等を禁じます。

EU20259