

## 第22回日本簿記学会全国大会

### 簿記実務研究部会最終報告

# 簿記学的観点から見た実務指針等の検討

部会長	横山 和夫 (東京理科大学)		
副部会長	田宮 治雄 (東京国際大学)		
委員	生駒 和夫 (新日本監査法人)	大森 明 (愛知学院大学)	
	神田 聖人 (税理士)	佐藤 信彦 (明治大学)	
	徳田 行延 (西武文理大学)	野村 裕 (税理士)	
	濱本 明 (日本大学)	原 俊雄 (横浜国立大学)	
	門田隆太郎 (公認会計士)	渡辺 雅雄 (東京国際大学)	

# 目 次

I	はじめに	1
II	経過報告	2
III	実務指針等についての検討	6
	1 連結財務諸表における資本連結手続に関する実務指針	6
	2 連結財務諸表等におけるキャッシュ・フロー計算書の作成に関する実務指針	10
	3 自己株式及び準備金の額の減少等に関する会計基準の適用指針	18
	4 退職給付会計に関する実務指針（中間報告）	20
	5 消費税の会計処理について（中間報告）	22
	6 外貨建取引等の会計処理に関する実務指針	25
	7 リース取引の会計処理及び開示に関する実務指針	29
	8 企業結合会計基準及び事業分離等会計基準に関する適用指針	38
	9 金融商品会計に関する実務指針	46
	10 金融商品会計に関する Q&A	51
	11 ローン・パーティシペーションの会計処理及び表示	60
	12 貸借対照表の純資産の部の表示に関する会計基準等の適用指針	63
	13 株主資本等変動計算書に関する会計基準の適用指針	64
	14 会社法による新株予約権及び新株予約権付社債の会計処理に関する実務上の取扱い	70
	15 ストック・オプション等に関する会計基準の適用指針	72
	補足 会社分割に関する会計処理	75
IV	仕訳の形式について	76
V	結びに代えて	88

## I はじめに

周知のとおり，わが国における会計基準は，取引の多様化・国際化等の影響を受けて多くの問題を個別に取り上げるようになった。特に，それらの具体的な解釈指針として日本公認会計士協会から実務指針が，また企業会計基準委員会から会計基準の適用指針が，それぞれ多数公表されている（以下これらを合わせて「実務指針等」という）。

これらの実務指針等は，企業会計実務のみならず，会計教育において指導的な役割を果たしている。当部会では，実務指針等のうち具体的な処理が示されているものを対象とし，簿記上の見地からその処理の検討を行い，問題点を指摘し，あるべき仕訳等を提案することを目的として月1回のペースで合計26回部会を開き，活動を続けてきた。

21世紀はじめの10年は，後年振り返ってみれば，わが国のみならずグローバルに会計基準が大きく変貌を遂げた時期として位置づけられるような様相を帯びてきた。当部会の作業の途中においても，企業会計基準委員会からは多数の会計基準及びその適用指針が公表された。われわれは，これらの新しい会計基準や適用指針を時間が許す限り取り上げ，検討を加えてきた。本報告はその最終報告である。

注) 処理には，仕訳帳への記入すなわち仕訳と，仕訳の形式で説明される簿外の精算表での記入の2つがあるが，当部会では便宜上両者とも仕訳という用語を使用している。

## Ⅱ 経過報告

当部会においてこれまでに検討の対象とした実務指針等は、次の通りである。  
なお、当部会として指摘すべき事項があると判断し「Ⅲ 実務指針等についての検討」  
で取り上げた実務指針等については、最後にⅢにおけるセクション番号を太字で付して  
いる。

## **企業会計基準委員会**

### **《適用指針・実務対応報告関係》**

- ・「自己株式及び準備金の額の減少等に関する会計基準の適用指針（企業会計基準適用指針第2号）」（2005年12月27日）・・・3
- ・「外貨建転換社債型新株予約権付社債の発行者側の処理に関する実務上の取扱い（実務対応報告第11号）」（2003年9月22日）
- ・「固定資産の減損に係る会計基準の適用指針（企業会計基準適用指針第6号）」（2003年10月31日）
- ・「貸借対照表の純資産の部の表示に関する会計基準等の適用指針（企業会計基準適用指針第8号）」（2005年12月9日）・・・12
- ・「株主資本等変動計算書に関する会計基準の適用指針（企業会計基準適用指針第9号）」（2005年12月27日）・・・13
- ・「会社法による新株予約権及び新株予約権付社債の会計処理に関する実務上の取扱い（実務対応報告第16号）」（2005年12月27日）・・・14
- ・「企業結合会計基準及び事業分離等会計基準に関する適用指針（企業会計基準適用指針第10号）」（2005年12月27日）・・・8
- ・「ストック・オプション等に関する会計基準の適用指針（企業会計基準適用指針第11号）」（2005年12月27日）・・・15

## 日本公認会計士協会

### 《連結財務諸表関係》

- ・「連結財務諸表における資本連結手続に関する実務指針（会計制度委員会報告第7号）」  
（1998年5月12日，最終改正2006年5月19日）・・・1
- ・「株式の間接所有に係る資本連結手続に関する実務指針（会計制度委員会報告第7号（追補）」（1999年3月17日，最終改正2006年5月19日）
- ・「持分法会計に関する実務指針（会計制度委員会報告第9号）」  
（1998年7月6日，最終改正2006年5月19日）
- ・「連結財務諸表等におけるキャッシュ・フロー計算書の作成に関する実務指針（会計制度委員会報告第8号）」（1998年6月8日，改正1999年7月1日）・・・2

### 《固定資産関係》

- ・「特別目的会社を活用した不動産の流動化に係る譲渡人の会計処理に関する実務指針（会計制度委員会報告第15号）」（2000年7月31日）

### 《退職給付関係》

- ・「退職給付会計に関する実務指針（中間報告）（会計制度委員会報告第13号）」  
（1999年9月14日，最終改正2005年3月16日）・・・4

### 《税法関係》

- ・「消費税の会計処理について（中間報告）（消費税の処理に関するプロジェクトチーム）」  
（1989年1月18日）・・・5

### 《税効果会計関係》

- ・「連結財務諸表における税効果会計に関する実務指針（会計制度委員会報告第6号）」  
（1998年5月12日，改正2001年4月25日）
- ・「個別財務諸表における税効果会計に関する実務指針（会計制度委員会報告第10号）」  
（1998年12月22日，改正2001年1月17日）

- ・「中間財務諸表等における税効果会計に関する実務指針（会計制度委員会報告第 11 号）」  
（1999 年 1 月 19 日）
- ・「中間財務諸表等における税効果会計の適用に関する Q&A」（改正 2001 年 2 月 14 日）

### 《外貨建取引関係》

- ・「外貨建取引等の会計処理に関する実務指針（会計制度委員会報告第 4 号）」  
（1996 年 9 月 3 日，最終改正 2006 年 4 月 27 日）・・・ 6

### 《金融商品関係》

- ・「金融商品会計に関する実務指針（会計制度委員会報告第 14 号）」  
（2000 年 1 月 31 日，最終改正 2006 年 4 月 27 日）・・・ 9
- ・「金融商品会計に関する Q&A（会計制度委員会）」  
（2000 年 9 月 14 日，最終改正 2006 年 4 月 27 日）・・・ 10
- ・「ローン・パーティシペーションの会計処理及び表示（会計制度委員会報告第 3 号）」  
（1995 年 6 月 1 日）・・・ 11

### 《リース取引関係》

- ・「リース取引の会計処理及び開示に関する実務指針（会計制度委員会）」  
（1994 年 1 月 18 日）・・・ 7
- ・「連結財務諸表におけるリース取引の会計処理及び開示に関する実務指針（会計制度委員会報告第 5 号）」（1997 年 11 月 11 日）

### 《研究報告および研究資料》

- ・  
「株式交換及び株式移転制度を利用して完全親子会社関係を創設する場合の資本連結手続  
（会計制度委員会研究報告第 6 号）」（2000 年 8 月 31 日，最終改正 2001 年 2 月 14 日）
- ・「会社分割に関する会計処理（会計制度委員会研究報告第 7 号）」（2001 年 3 月 30 日）
- ・「配当可能利益の計算（会計制度委員会研究資料第 2 号）」（2001 年 3 月 30 日）

### Ⅲ 実務指針等についての検討

#### 1 「連結財務諸表における資本連結手続に関する実務指針」 (会計制度委員会報告第7号)

##### 1-1 用語としての「連結修正仕訳」

指摘事項	連結財務諸表原則では「相殺消去等」と記述しているが、実務指針では「連結修正仕訳」という用語を使用しており、それぞれの用語が意味する範囲が不明確である。
提案	「相殺消去等」と「連結修正仕訳」について、用語の意味をそれぞれきちんと整理し、明示した上で使用すべきである。
提案理由	実務指針等は企業の処理に重要な影響を与えていることから、用語を正確に使用すべきである。

##### 1-2 少数株主損益について

指摘事項	連結財務諸表を作成するための連結修正仕訳では、「少数株主損益」という科目が使用されているが、別の実務指針（例えば「持分法会計に関する実務指針」）では「〇〇利益」や「〇〇損失」という科目を使用しており、整合性が取れていない。
提案	<p>(監査小六法平成18年版(以下「監査小六法」という) p.1008)</p> <p>下記仕訳において、四角で囲んだ科目を矢印の先の科目に改めるべきである。</p> <p><b>設例1 株式の一括取得により持分比率が0%から60%(連結)になった場合</b></p> <p><b>2. 翌年度</b></p> <p>① 部分時価評価法</p> <p>b. 連結貸借対照表(X2年3月31日)</p> <p>○ 連結修正仕訳</p> <p>・少数株主損益の計上</p> <p>S社X2年3月期の当期純利益のうち少数株主持分額を少数株主持分に振り替える。</p> <p>( <span style="border: 1px solid black; padding: 2px;">少数株主損益</span> )      120      ( 少数株主持分 )      120</p> <p style="text-align: center;">↓</p> <p style="text-align: center;"><b>少数株主利益</b></p>
提案理由	子会社の当期純利益のうち少数株主持分額を少数株主持分に振り替える際に計上される少数株主損益については、貸借両方に計上される可能性があるため、連結修正仕



	<p>訳上、「少数株主損益」という科目が使用されている。</p> <p>事実をそのまま仕訳に反映させるためには、「少数株主損益」ではなく、利益と損失を明確に区別して「少数株主利益」又は「少数株主損失」という科目を使用すべきである。なお、貸借両方に計上される可能性がある点を強調する場合は、「〇〇損益」という科目を使用することも考えられるが、使用するならば実務指針等全体で統一すべきである。</p>
--	--

1

—

3

子会社の時価発行増資等に伴い親会社の持分比率が増加（又は減少）した場合

指 摘 事 項	<p>子会社の時価発行増資等に伴い、親会社の引受割合が増資前の持分比率と異なるために増資後の持分比率に変動が生ずる場合、いったん、従来の持分比率で株式を引き受け、その後に追加取得（又は一部売却）を行ったものとみなして仕訳を示しているが、その仕訳がかえって理解しにくいものになっている。</p>												
提 案	<p>親会社の持分比率が増加した場合について          下記提案の通り仕訳を改めるべきである。          （監査小六法 pp.1036-1040）</p> <p><b>設例 8 時価発行増資により持分比率が増加した場合</b></p> <p><b>1 新規取得年度</b></p> <p>前提条件</p> <p>ア P社はS社株式60%をX1年3月31日に900で取得し、S社を連結子会社とした。</p> <p>イ S社の資産のうち土地は800（簿価）であり、その時価はX1年3月31日1,000である。</p> <p>ウ S社の発行済株式は100株とする。</p> <p>○個別貸借対照表（X1年3月31日）</p> <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr> <th style="text-align: left;">P社貸借対照表</th> <th style="text-align: center;">X1年3月31日</th> <th style="text-align: left;">S社貸借対照表</th> <th style="text-align: center;">X1年3月31日</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td style="border: 1px solid black; padding: 5px;">資 産 4,800</td> <td style="border: 1px solid black; padding: 5px;">負 債 3,000</td> <td style="border: 1px solid black; padding: 5px;">資 産 1,200</td> <td style="border: 1px solid black; padding: 5px;">負 債 500</td> </tr> <tr> <td style="border: 1px dashed black; padding: 5px;">(内数) S社株式 900</td> <td style="border: 1px solid black; padding: 5px;">資 本 金 1,500 繰越利益剰余金 300</td> <td style="border: 1px solid black; padding: 5px;"></td> <td style="border: 1px solid black; padding: 5px;">資 本 金 500 繰越利益剰余金 200</td> </tr> </tbody> </table> <p><b>2 増資年度</b></p> <p>前提条件</p> <p>ア S社の資産のうち土地は800（簿価）であり、その時価はX2年3月31日1,200である。</p> <p>イ S社は、X2年3月31日に親会社に10株を170（1株当たり17）で割</p>	P社貸借対照表	X1年3月31日	S社貸借対照表	X1年3月31日	資 産 4,800	負 債 3,000	資 産 1,200	負 債 500	(内数) S社株式 900	資 本 金 1,500 繰越利益剰余金 300		資 本 金 500 繰越利益剰余金 200
P社貸借対照表	X1年3月31日	S社貸借対照表	X1年3月31日										
資 産 4,800	負 債 3,000	資 産 1,200	負 債 500										
(内数) S社株式 900	資 本 金 1,500 繰越利益剰余金 300		資 本 金 500 繰越利益剰余金 200										

り当てた。

○個別貸借対照表 (X2年3月31日)

P社貸借対照表(増資引受前) X2年3月31日

資 産 5,000	負 債 3,000
(内数)	資 本 金 1,500
S社株式 900	繰越利益剰余金 500

↓ 増資引受 ↓

P社貸借対照表(増資引受後) X2年3月31日

資 産 5,000	負 債 3,000
(内数)	資 本 金 1,500
S社株式 1,070	繰越利益剰余金 500

S社貸借対照表(増資前) X2年3月31日

資 産 1,300	負 債 500
	資 本 金 500
	繰越利益剰余金 300

親会社に対する

↓ 第三者割当増資 170 ↓

S社貸借対照表(増資後) X2年3月31日

資 産 1,470	負 債 500
	資 本 金 670
	繰越利益剰余金 300

①部分時価評価法

b 連結貸借対照表 (X2年3月31日)

○連結修正仕訳

- ・時価発行増資に伴う持分変動の処理

P社で全株引き受けたS社の第三者割当増資170(10株)を、いったん従来の持分比率で少数株主も68(4株)引き受け、その後P社が少数株主から増資引受株式に相当する株式数(4株)を少数株主の引受額で追加取得したものとみなし、追加取得に準じた処理を行う。

① 従来の持分比率による株式の引受に関する連結修正仕訳

(資 本 金)	170	(S社株式)	170
(S社株式)	68	(少数株主持分)	68

② 追加取得に関する連結修正仕訳

(少数株主持分)	35	(S社株式)	68
(評価差額)	15		
(連結調整勘定)	18		

提案

上記の仕訳のうち①については、従来の持分比率による株式の引受(P社の引受額102,少数株主の引受額68)に関する連結修正仕訳である点をより適切に示すため、次のように仕訳すべきである。

(資 本 金)	170	(S社株式)	102
		(少数株主持分)	68

なお、②追加取得に関する連結修正仕訳は上記と同じである。

提案理由

子会社の時価発行増資等に伴い、親会社の引受割合が増資前の持分比率と異

なるために増資後の持分比率に変動が生じるケースで、投資と資本の相殺消去を行うために、いったん従来の持分比率で株式を引き受け、その後に追加取得（又は一部売却）を行ったものとみなしている。これは連結手続の理解を容易にするために、1つの取引を2つに分解して考えるものといえる。しかし、理解可能性を高めるという観点からは、従来の持分比率による株式の引き受けと追加取得（又は一部売却）という2つの内容を区別し、それぞれの内容を適切に示すように仕訳すれば足り、①の仕訳はかえって事実を補足しにくくしているものと思われる。

**【付記】**

『連結財務諸表における資本連結手続に関する実務指針』（2006年5月19日改正）では、「企業結合会計基準の適用により、連結調整勘定は最終的にのれんを含めて表示されることとなるが（企業結合会計基準注解（注19））、連結原則に定めがあるものについては企業結合会計基準の対象取引から除くこととされているため（企業結合会計基準一）、本報告における資本連結手続の説明に当たっては、連結原則における連結調整勘定の用語をそのまま用いることとしている。」とされている。したがって、連結財務諸表原則について「連結調整勘定」を「のれん」に改めるべきである。

2

「連結財務諸表等におけるキャッシュ・フロー計算書の作成に関する実務指針」

(会計制度委員会報告第8号)

2-1 外国子会社の配当金支払とその後の為替レートの変動により発生する「現金及び現金同等物に係る換算差額」の計算方法に関する指摘

指 摘 事 項	<p>設例では、外国子会社の外貨による財務諸表を円貨に換算し、キャッシュ・フロー計算書を作成するために修正を行う際、資本に属する項目であり、当期純利益を損益勘定から振り替えるほかは期中平均為替レートを使用することのない利益剰余金に関わる取引の修正にも、資産負債と同様に、まず期中平均為替レートを適用している。</p> <p>そこで、配当金の支払を振り戻す際にも、貸方の利益剰余金に計上する金額として外貨に期中平均為替レートを適用して換算した金額を用いている。一方、借方の配当金の支払額は配当支払時の為替レートで換算しているため、そこに差が生じる。この差額を「現金及び現金同等物に係る換算差額」の借方に計上しているためである。この金額は、外貨による現金及び預金の減少額をすべて期中平均為替レートで換算した結果、期中の為替相場変動による影響額をキャッシュ・フローの計算から除外するために貸方に計上される「現金及び現金同等物に係る換算差額」と相殺され、純額がキャッシュ・フロー計算書の「現金及び現金同等物の増加額」の直前に記載されることになるが、このような処理を行う理由、効果などが明示されていないので、理解しにくいのではないかとと思われる。</p> <p>&lt;指摘の対象となる修正&gt;</p> <p>a) 配当金の支払額に関する修正（個別キャッシュ・フロー計算書（間接法）を作成する場合）（監査小六法 p.1184）</p> <table style="margin-left: 40px; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="padding-right: 20px;">配当金の支払額 (C/F)</td> <td style="text-align: right; padding-right: 10px;">92</td> <td style="font-size: 2em; vertical-align: middle;">/</td> <td style="padding-right: 20px;">利益剰余金</td> <td style="text-align: right;">100</td> </tr> <tr> <td>現金及び現金同等物に係る換算差額 (C/F)</td> <td style="text-align: right;">8</td> <td></td> <td></td> <td></td> </tr> </table> <p>配当金の支払額を4フラン×23円（配当金支払時の為替レート）で換算し、利益剰余金を4フラン×25円（期中平均為替レート）で換算した差額の8円を「現金及び現金同等物に係る換算差額」の借方に計上している。</p> <p>b) 連結会社内の配当金に関する換算差額の調整（連結数値を基に作成する場合（間接法））（監査小六法 p.1187）</p> <table style="margin-left: 40px; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="padding-right: 20px;">現金及び現金同等物に係る換算差額 (C/F)</td> <td style="text-align: right; padding-right: 10px;">8</td> <td style="font-size: 2em; vertical-align: middle;">/</td> <td style="padding-right: 20px;">利益剰余金</td> <td style="text-align: right;">8</td> </tr> </table>	配当金の支払額 (C/F)	92	/	利益剰余金	100	現金及び現金同等物に係る換算差額 (C/F)	8				現金及び現金同等物に係る換算差額 (C/F)	8	/	利益剰余金	8
配当金の支払額 (C/F)	92	/	利益剰余金	100												
現金及び現金同等物に係る換算差額 (C/F)	8															
現金及び現金同等物に係る換算差額 (C/F)	8	/	利益剰余金	8												

a)と同じ計算に基づくが、親子会社間の配当金の支払額はすでに連結修正仕訳で相殺されているので、為替レートの差の影響のみを「利益剰余金」の貸方と「現金及び現金同等物に係る換算差額」の借方に計上している。

c) 現金及び預金から発生した為替換算差額に関する修正 (監査小六法 p.1184)

現金及び預金	54	/	現金及び現金同等物に係る換算差額 (C/F)	54
--------	----	---	------------------------	----

現金及び預金の増減にかかる取引すべてに期中平均為替レートを適用して換算していることを前提に、現金及び預金の期末残高を期末為替レートで換算するとともに、現金及び現金同等物の期首残高に係る期中の為替相場の変動による影響額すなわち「現金及び現金同等物に係る換算差額」として a)で仕訳された金額との差額をキャッシュ・フロー計算書上に表示するための修正である。

d) 現金及び預金から発生した為替換算差額に関する修正 (監査小六法 p.1186)

現金及び預金	54	/	為替差損 (C/F)	10
			現金及び現金同等物に係る換算差額 (C/F)	44

c)と同じく、現金及び預金の期末残高を期末為替レートで換算し、現金及び現金同等物に係る期中の為替相場の変動による影響額をキャッシュ・フローの計算から除外することを目的とした修正仕訳であるが、連結決算数値を基にしており、c)の仕訳と親会社が保有している外貨預金に発生した為替差損に係る下記の修正仕訳とをまとめて一つの修正仕訳として表している。異なる会社で発生した別の取引にかかる修正がひとつの仕訳でまとめて表現されており、それぞれの修正仕訳が意味するところを理解しにくいのではないかと思われる。

現金及び現金同等物に係る換算差額 (C/F)	10	/	為替差損 (CF)	10
------------------------	----	---	-----------	----

e) 為替レート変動の影響の修正 (監査小六法 p.1184 および p.1187)

貸倒引当金	21	/	現金及び預金	54
減価償却累計額	141	/	売掛金	236

	<table border="0"> <tr> <td>買掛金</td> <td style="text-align: right;">221</td> </tr> <tr> <td>短期借入金</td> <td style="text-align: right;">171</td> </tr> <tr> <td>未払法人税等</td> <td style="text-align: right;">12</td> </tr> <tr> <td>未払利息</td> <td style="text-align: right;">2</td> </tr> <tr> <td>長期借入金</td> <td style="text-align: right;">26</td> </tr> <tr> <td>為替換算調整勘定</td> <td style="text-align: right;">171</td> </tr> <tr> <td>利益剰余金</td> <td style="text-align: right;">8</td> </tr> </table> <p>資産負債及び資本に属する項目の増減について、キャッシュ・フローに該当しない為替相場変動による影響額を計算から除外するための仕訳である。具体的にはそれぞれ下記のような計算の結果である。</p> <p>[資産負債：下記①と②の差額]</p> <p>① 外貨による期中増減額に期中平均為替レートを適用して円換算した金額</p> <p>② 外貨による期末残高を期末為替レートで換算した金額と期首繰越額との差額</p> <p>[資本に属する項目：下記③と④の差額]</p> <p>③ 外貨による期中増減額に期中平均為替レートを適用して円換算した金額</p> <p>④ 期中取引をそれぞれ発生時為替レートで換算し計算した期末残高と期首繰越額との差額</p>	買掛金	221	短期借入金	171	未払法人税等	12	未払利息	2	長期借入金	26	為替換算調整勘定	171	利益剰余金	8	<table border="0"> <tr> <td>たな卸資産</td> <td style="text-align: right;">153</td> </tr> <tr> <td>有形固定資産</td> <td style="text-align: right;">330</td> </tr> </table>	たな卸資産	153	有形固定資産	330
買掛金	221																			
短期借入金	171																			
未払法人税等	12																			
未払利息	2																			
長期借入金	26																			
為替換算調整勘定	171																			
利益剰余金	8																			
たな卸資産	153																			
有形固定資産	330																			
提 案	<p>上記のキャッシュ・フロー計算書作成過程の修正について、会計基準や実務指針の趣旨と整合し、理解も容易と思われる仕訳を示すと、下記の通りとなる。</p> <p>a) 個別キャッシュ・フロー計算書を作成する場合（監査小六法 p.1184）</p> <table border="0" style="width: 100%;"> <tr> <td style="text-align: center;">（ 配当金の支払額（C/F） ）</td> <td style="text-align: center;">92</td> <td style="text-align: center;">（ 利 益 剰 余 金 ）</td> <td style="text-align: center;">92</td> </tr> </table> <p>配当金の支払額の振り戻しを行う際に利益剰余金を発生時為替レート（配当支払時の為替レート）で修正すると、「外貨建取引等会計処理基準」と整合した仕訳となるうえに、配当支払時の為替レートと期中平均為替レートとの差に基づいて利益剰余金と「現金及び現金同等物に係る換算差額」の再修正を行う必要がなくなる。</p> <p>b) 連結数値を基に作成する場合（監査小六法 p.1187）</p> <p style="padding-left: 40px;">修正仕訳なし</p> <p>配当金支払に関する修正に期中平均為替レートを使用せずに直接配当支払時の為替レートを使用するので、再修正のための仕訳は必要ない。</p> <p>c) 現金及び預金から発生した為替換算差額に関する修正（監査小六法 p.1184）</p> <table border="0" style="width: 100%;"> <tr> <td style="text-align: center;">（ 現 金 及 び 預 金 ）</td> <td style="text-align: center;">46</td> <td style="text-align: center;">（ 現 金 及 び 現 金 同 等 物 に 係 る 換 算 差 額 （C/F） ）</td> <td style="text-align: center;">46</td> </tr> </table>		（ 配当金の支払額（C/F） ）	92	（ 利 益 剰 余 金 ）	92	（ 現 金 及 び 預 金 ）	46	（ 現 金 及 び 現 金 同 等 物 に 係 る 換 算 差 額 （C/F） ）	46										
（ 配当金の支払額（C/F） ）	92	（ 利 益 剰 余 金 ）	92																	
（ 現 金 及 び 預 金 ）	46	（ 現 金 及 び 現 金 同 等 物 に 係 る 換 算 差 額 （C/F） ）	46																	

一方、現金及び預金の増減取引から発生した換算差額については、まず配当金支払以外の現金及び預金の増減額（外貨）に期中平均為替レートを乗じた換算額と、配当金の支払（資本に属する項目の増減にかかる取引）による現金及び預金の減少額（外貨）に配当時（発生時）の為替レートを乗じた換算額の合計を求める（下記①）。次に、期末の現金及び預金を期末為替レートで評価した場合の現金及び預金の期中減少額（下記②）を求め、①と②の差額だけ借記して現金及び預金を期末為替レートで換算した金額に修正するとともに、同額を「現金及び現金同等物に係る換算差額」に貸記し、キャッシュ・フロー計算書に表示する仕訳が最も事実をよく表現できると思われる。

注) 設例の「現金及び預金増減額の換算差額」は下記の通り算出される。

外貨での現金及び預金の減少額の内訳

配当金支払以外の増減	9 フランスフラン×@25 円(期中平均為替レート)	=	225 円	
配当金支払による減少	4 フランスフラン×@23 円(配当支払時の為替レート)	=	92 円	
				合計
				<u>317 円</u> ①
期末現金及び預金を期末為替レートで評価した現金及び預金の期中減少額				
期首残高	16 フランスフラン×@22 円 (期首為替レート)	=	352 円	
期末残高	3 フランスフラン×@27 円 (期末為替レート)	=	81 円	
				差引
				<u>271 円</u> ②

$$\text{①} - \text{②} = 46 \text{ 円}$$

d) 現金及び預金から発生した為替換算差額に関する修正（監査小六法 p.1186）

（現金及び預金） 46 （現金及び現金同等物に係る換算差額（C/F）） 46

（現金及び現金同等物に係る換算差額（C/F）） 10 （為替差損（CF）） 10

最初の仕訳は c)と同一である。二つ目の仕訳は親会社が保有している外貨預金で発生した為替差損について、キャッシュ・フローの計算から除外するために「現金及び現金同等物に係る換算差額」に振り替える修正仕訳である。異なる会社で発生した別の取引にかかる修正であるので、別の仕訳を用いて表現したほうが実務指針の読者の理解可能性が高まるものと思われる。

e) 為替レート変動の影響の修正（監査小六法 p.1344 および p.1347）

（貸倒引当金）	21	（現金及び預金）	46
（減価償却累計額）	141	（売掛金）	236
（買掛金）	221	（たな卸資産）	153
（短期借入金）	171	（有形固定資産）	330
（未払法人税等）	12		

	<p>(未払利息) 2  (長期借入金) 26  (為替換算調整勘定) 171</p> <p>期中平均為替レートで修正されていた資産負債を期末為替レートに再修正するための「為替レート変動の影響の修正」では、もはや利益剰余金の再修正は必要ないので取り除くとともに、現金及び預金の修正額を上記 c) または d) の金額とすることになる。</p> <p>これに関連して、X社の財務諸表を外貨から円貨に換算する表(監査小六法 p.1173)における「換算レート変動の影響」の欄の現金及び預金と利益剰余金の行の金額を上記の修正額に変更することになる。</p>					
<p>提案理由</p>	<p>指摘事項で示した a) は、下記の仕訳を振り戻そうとしたものと推察できる(監査小六法 p.1173・X社の剰余金計算書「配当金支払による利益剰余金の減少」)。</p> <table border="0" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%; text-align: center;">利益剰余金</td> <td style="width: 10%; text-align: center;">92</td> <td style="width: 10%; text-align: center;">/</td> <td style="width: 10%; text-align: center;">配当金</td> <td style="width: 10%; text-align: center;">92</td> </tr> </table> <p>実務指針では、この仕訳を振り戻す際に利益剰余金を期中平均為替レートで換算し、配当支払時の為替レートで換算した額との差額を「現金及び現金同等物に係る換算差額」の借方に計上している。すなわち、利益剰余金の振り戻しに、配当金の支払にかかる仕訳に適用した配当支払時の為替レートと異なる、期中平均為替レートを用いているのである。</p> <p>いうまでもなく支払われた配当金は費用とはみなされないので、「外貨建取引等会計処理基準」Ⅲ3でいう期中平均相場による円換算額を付する対象にはならない。加えて、同じ基準のⅢ2で「親会社による株式の取得後に生じた資本に属する項目については、当該項目の発生時の為替相場による円換算額を付する」と規定されているので、資本に属する項目の増減額を換算するためには取引発生時の為替レートを適用しなければならない。一方、現金及び預金の期末残高は期末為替レートで換算されるので、資本に属する項目の増減が現金及び預金の増減を伴う取引については、キャッシュ・フロー計算書を作成する過程で、発生時の為替レートと期末時の為替レートの差額について1件ずつ調整をしなければならない。</p> <p>実務指針の設例では、現金及び預金にかかる修正がすべて期中平均為替レートと期末為替レートの差に基づいて計算されているので、一見簡単な方法のように見えるが、その分利益剰余金の増減額を期中平均為替レートから取引発生時の為替レートに1件ずつ換算する手間をかけなければならず、キャッシュ・フロー計算書作成過程全体を見れば、決して手間が省けているわけではない。</p> <p>また、実務指針15「外貨建の現金及び現金同等物の期中の為替相場の変動による円貨増減額は…現金及び現金同等物に係る換算差額として区分表示することとなる」との規定を読む限り、外貨での配当金の支払が現金及び預金期末残高に与える影響を、配当時の為替レートと期末為替レートの差に基づいて計算し、現金及び預金において</p>	利益剰余金	92	/	配当金	92
利益剰余金	92	/	配当金	92		



	<p>調整することがもっとも素直な処理であり、実務指針の読者にわかりやすいのではないかとと思われる。</p> <p>以上から、会計基準や実務指針と整合し、理解をしやすい修正仕訳を設例に採用すべきであるとする。</p>
--	--

## 2-2 仕訳の理解可能性を高める提案

指 摘 事 項	<p>下記の二つの仕訳は二以上の異なる取引を一つの仕訳にまとめ、同じ科目を集計もしくは相殺してネットの金額で表示しているため、実務指針の読者に理解しがたくなっていると思われる。</p> <p>1. 投資と資本の消去（乙社）（監査小六法 p.1174）</p> <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 40%;">資本金</td> <td style="width: 10%; text-align: right;">400</td> <td style="width: 10%; border-left: 1px solid black; border-right: 1px solid black;"></td> <td style="width: 40%;">子会社株式</td> <td style="width: 10%; text-align: right;">670</td> </tr> <tr> <td>利益剰余金</td> <td style="text-align: right;">250</td> <td style="border-left: 1px solid black; border-right: 1px solid black;"></td> <td>少数株主持分</td> <td style="text-align: right;">130</td> </tr> <tr> <td>連結調整勘定</td> <td style="text-align: right;">150</td> <td style="border-left: 1px solid black; border-right: 1px solid black;"></td> <td></td> <td></td> </tr> </table> <p>前提条件・甲社⑨（監査小六法 p.1171）の設定に基づき、1)X8年10月1日に乙社株式80%を新規取得した株式と、2)X9年3月31日に増資に応じた仕訳とを一つにまとめ集計もしくは相殺表示しているため、取引の内容を把握しにくいと思われる。</p> <p>2. 固定資産の取得に関する修正及び甲社に売却した有形固定資産の乙社減価償却累計額の調整（監査小六法 p.1186）</p> <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 40%;">有形固定資産の取得による支出（C/F）</td> <td style="width: 10%; text-align: right;">1,455</td> <td style="width: 10%; border-left: 1px solid black; border-right: 1px solid black;"></td> <td style="width: 40%;">有形固定資産</td> <td style="width: 10%; text-align: right;">1,350</td> </tr> <tr> <td></td> <td></td> <td style="border-left: 1px solid black; border-right: 1px solid black;"></td> <td>減価償却累計額</td> <td style="text-align: right;">95</td> </tr> </table> <p>固定資産取得のための支払額の振り戻しと、親子会社間で売買された固定資産の取得価額及び減価償却累計額の振り戻しとを一つの仕訳にまとめ純額表示しているため、振り戻しの内容を理解しにくいと思われる。</p>	資本金	400		子会社株式	670	利益剰余金	250		少数株主持分	130	連結調整勘定	150				有形固定資産の取得による支出（C/F）	1,455		有形固定資産	1,350				減価償却累計額	95
資本金	400		子会社株式	670																						
利益剰余金	250		少数株主持分	130																						
連結調整勘定	150																									
有形固定資産の取得による支出（C/F）	1,455		有形固定資産	1,350																						
			減価償却累計額	95																						
提 案	<p>1. 上記の投資と資本の消去（乙社）は、下記の二つの仕訳で表示し、修正したほうが理解しやすいと思われる。</p> <p>1) X8年10月1日に取得した乙社株式にかかる連結仕訳</p> <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 40%;">（資本金）</td> <td style="width: 10%; text-align: right;">300</td> <td style="width: 10%;"></td> <td style="width: 40%;">（子会社株式）</td> <td style="width: 10%; text-align: right;">590</td> </tr> <tr> <td>（利益剰余金）</td> <td style="text-align: right;">250</td> <td></td> <td>（少数株主持分）</td> <td style="text-align: right;">110</td> </tr> <tr> <td>（連結調整勘定）</td> <td style="text-align: right;">150</td> <td></td> <td></td> <td></td> </tr> </table> <p>2) X9年3月31日に増資に応じて追加取得した乙社株式にかかる連結修正仕訳</p> <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 40%;">（資本金）</td> <td style="width: 10%; text-align: right;">100</td> <td style="width: 10%;"></td> <td style="width: 40%;">（子会社株式）</td> <td style="width: 10%; text-align: right;">80</td> </tr> <tr> <td></td> <td></td> <td></td> <td>（少数株主持分）</td> <td style="text-align: right;">20</td> </tr> </table>	（資本金）	300		（子会社株式）	590	（利益剰余金）	250		（少数株主持分）	110	（連結調整勘定）	150				（資本金）	100		（子会社株式）	80				（少数株主持分）	20
（資本金）	300		（子会社株式）	590																						
（利益剰余金）	250		（少数株主持分）	110																						
（連結調整勘定）	150																									
（資本金）	100		（子会社株式）	80																						
			（少数株主持分）	20																						

	<p>2. 固定資産の取得に関する修正と、親子会社間で売買された固定資産にかかる修正は、それぞれ別の修正仕訳として表示したほうが理解しやすいと思われる。</p> <p>1) 固定資産取得のための支出額の振り戻し  (有形固定資産の取得による支出 (C/F) )    1,445    (有形固定資産)    1,445</p> <p>2) 乙社が甲社に売却した固定資産の取得価額及び減価償却累計額の振り戻し  (有形固定資産)    100    (減価償却累計額)    95  (有形固定資産)    5</p> <p>なお、2. 2)の仕訳の貸方(有形固定資産) 5 は甲社の取得価額 25 と乙社の有形固定資産売却益(連結修正仕訳ですでに有形固定資産と相殺している) 20 との差額である。</p>
提案理由	実務指針の設例は、結果として正しければよいのではなく、読者の理解可能性を高める必要がある。

### 2-3 誤植もしくは単純な誤りの修正

指摘事項	<p>下記の仕訳は単純な誤りと思われる。</p> <p>1. 利息支払額把握のための修正 (監査小六法 p.1186)</p> <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 40%;"><u>未収利息</u></td> <td style="width: 10%; text-align: right;">155</td> <td style="width: 10%; border-left: 1px solid black; border-right: 1px solid black;"></td> <td style="width: 30%; text-align: right;">支払利息 (C/F)</td> <td style="width: 10%; text-align: right;">460</td> </tr> <tr> <td>利息の支払額 (C/F)</td> <td style="text-align: right;">305</td> <td style="border-left: 1px solid black; border-right: 1px solid black;"></td> <td></td> <td></td> </tr> </table> <p>2. 営業収入額の把握のための修正 (監査小六法 p.1192)</p> <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 40%;">売上高</td> <td style="width: 10%; text-align: right;">30,650</td> <td style="width: 10%; border-left: 1px solid black; border-right: 1px solid black;"></td> <td style="width: 30%; text-align: right;">売掛金の増加額</td> <td style="width: 10%; text-align: right;">600</td> </tr> <tr> <td></td> <td></td> <td style="border-left: 1px solid black; border-right: 1px solid black;"></td> <td style="text-align: right;"><u>割引手形の増加額</u></td> <td style="text-align: right;">200</td> </tr> <tr> <td></td> <td></td> <td style="border-left: 1px solid black; border-right: 1px solid black;"></td> <td style="text-align: right;">営業収入 (C/F)</td> <td style="text-align: right;">29,850</td> </tr> </table> <p>上記の他、p.1192 連結ベースの仕訳に割引手形に関する同様の誤りがある。</p>	<u>未収利息</u>	155		支払利息 (C/F)	460	利息の支払額 (C/F)	305				売上高	30,650		売掛金の増加額	600				<u>割引手形の増加額</u>	200				営業収入 (C/F)	29,850
<u>未収利息</u>	155		支払利息 (C/F)	460																						
利息の支払額 (C/F)	305																									
売上高	30,650		売掛金の増加額	600																						
			<u>割引手形の増加額</u>	200																						
			営業収入 (C/F)	29,850																						
提案	<p>下記の通り修正すべきである。</p> <p>1. 利息支払額把握のための修正 (監査小六法 p.1186)</p> <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 40%;">(未 払 利 息)</td> <td style="width: 10%; text-align: right;">155</td> <td style="width: 10%;"></td> <td style="width: 30%;">(支払利息 (C/F) )</td> <td style="width: 10%; text-align: right;">460</td> </tr> <tr> <td>(利息の支払額 (C/F) )</td> <td style="text-align: right;">305</td> <td></td> <td></td> <td></td> </tr> </table> <p>2. 営業収入額の把握のための修正 (監査小六法 p.1192)</p> <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 40%;">( 売 上 高 )</td> <td style="width: 10%; text-align: right;">30,650</td> <td style="width: 10%;"></td> <td style="width: 30%;">( 売 掛 金 の 増 加 額 )</td> <td style="width: 10%; text-align: right;">600</td> </tr> <tr> <td></td> <td></td> <td></td> <td style="text-align: right;">( 割 引 手 形 の 減 少 額 )</td> <td style="text-align: right;">200</td> </tr> </table>	(未 払 利 息)	155		(支払利息 (C/F) )	460	(利息の支払額 (C/F) )	305				( 売 上 高 )	30,650		( 売 掛 金 の 増 加 額 )	600				( 割 引 手 形 の 減 少 額 )	200					
(未 払 利 息)	155		(支払利息 (C/F) )	460																						
(利息の支払額 (C/F) )	305																									
( 売 上 高 )	30,650		( 売 掛 金 の 増 加 額 )	600																						
			( 割 引 手 形 の 減 少 額 )	200																						

	( 営業収入 ( C / F ) ) 29,850
提案理由	実務指針等は企業の処理に重要な影響を与えていることから、用語を正確に使用すべきである。

3 「自己株式及び準備金の額の減少等に関する会計基準の適用指針」  
(企業会計基準適用指針第2号)

3-1 科目名称としての「P社株式」

指 摘 事 項	取引の記帳において「P社株式」「S社株式」という科目名称は不適當である。																																
提 案	<p>(監査小六法 p.1873)</p> <p>下記仕訳において、四角で囲んだ科目を矢印の先の科目に改めるべきである。</p> <p><b>設例 1 連結財務諸表における子会社及び関連会社が保有する親会社株式等の取扱い</b> <b>ケース 1 連結子会社の場合</b></p> <p><u>前提</u></p> <ol style="list-style-type: none"> <li>P社(親会社)はS社(子会社)の株式の80%を保有している。</li> <li>平成X1年3月31日(決算日)に、S社の保有するP社株式の帳簿価額は100、時価は150であった。S社はP社株式をその他有価証券に分類した。税率は40%とする。</li> <li>平成X1年5月19日にS社はP社株式全株を200で市場売却し、売却益100を計上した。</li> </ol> <p><u>S社の仕訳</u></p> <p>(1) S社によるP社株式の期末時価評価(平成X1年3月31日)</p> <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%; border: 1px solid black; padding: 2px;">P社株式</td> <td style="width: 10%; text-align: center;">50</td> <td style="width: 30%; border: 1px solid black; padding: 2px;">繰延税金負債</td> <td style="width: 10%; text-align: right;">20</td> </tr> <tr> <td style="border: 1px solid black; padding: 2px;">- その他有価証券 -</td> <td></td> <td style="border: 1px solid black; padding: 2px;">( その他有価証券評価差額金 )</td> <td style="text-align: right;">30</td> </tr> </table> <p style="text-align: center;">↓</p> <p style="text-align: center;"><b>親 会 社 株 式</b> <b>- P 社 株 式 -</b></p> <p>(2) S社によるP社株式の売却(平成X1年5月19日)</p> <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%; border: 1px solid black; padding: 2px;">( 現 金 預 金 )</td> <td style="width: 10%; text-align: center;">200</td> <td style="width: 30%; border: 1px solid black; padding: 2px;">P社株式</td> <td style="width: 10%; text-align: right;">100</td> </tr> <tr> <td></td> <td></td> <td style="border: 1px solid black; padding: 2px;">- その他有価証券 -</td> <td></td> </tr> <tr> <td></td> <td></td> <td style="border: 1px solid black; padding: 2px;">( 有 価 証 券 売 却 益 )</td> <td style="text-align: right;">100</td> </tr> </table> <p style="text-align: center;">↓</p> <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%; border: 1px solid black; padding: 2px;">( 現 金 預 金 )</td> <td style="width: 10%; text-align: center;">200</td> <td style="width: 30%; border: 1px solid black; padding: 2px;">親 会 社 株 式</td> <td style="width: 10%; text-align: right;">100</td> </tr> <tr> <td></td> <td></td> <td style="border: 1px solid black; padding: 2px;">( - P 社 株 式 - )</td> <td style="text-align: right;">100</td> </tr> <tr> <td></td> <td></td> <td style="border: 1px solid black; padding: 2px;">親 会 社 株 式 売 却 益</td> <td></td> </tr> </table>	P社株式	50	繰延税金負債	20	- その他有価証券 -		( その他有価証券評価差額金 )	30	( 現 金 預 金 )	200	P社株式	100			- その他有価証券 -				( 有 価 証 券 売 却 益 )	100	( 現 金 預 金 )	200	親 会 社 株 式	100			( - P 社 株 式 - )	100			親 会 社 株 式 売 却 益	
P社株式	50	繰延税金負債	20																														
- その他有価証券 -		( その他有価証券評価差額金 )	30																														
( 現 金 預 金 )	200	P社株式	100																														
		- その他有価証券 -																															
		( 有 価 証 券 売 却 益 )	100																														
( 現 金 預 金 )	200	親 会 社 株 式	100																														
		( - P 社 株 式 - )	100																														
		親 会 社 株 式 売 却 益																															
提 案 理 由	子会社による親会社株式(P社株式)の保有は限定的に容認されているにすぎず(会社法第135条)かつ、財務諸表等規則第18条においても流動資産区分に「親会社株																																

	式」として独立科目表示が求められている。また、関連会社株式（S社株式）は財務諸表等規則第32条において「関係会社株式」として独立科目表示が求められている。
--	---

### 3-2 「繰延税金資産」「繰延税金負債」

指 摘 事 項	繰延税金負債は短期と長期に分けて記録をする。																									
提 案	<p>（監査小六法 p.1873）</p> <p>下記仕訳において、四角で囲んだ科目を矢印の先の科目に改めるべきである。</p> <p><b>設例1 連結財務諸表における子会社及び関連会社が保有する親会社株式等の取扱い</b></p> <p>設例の内容は、前述の3-1で示したものと同一。</p> <p><u>S社の仕訳</u></p> <p>(1) S社によるP社株式の期末時価評価（平成X1年3月31日）</p> <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 30%;">( P 社 株 式 )</td> <td style="width: 10%; text-align: center;">50</td> <td style="width: 30%;">( 繰 延 税 金 負 債 )</td> <td style="width: 10%; text-align: center;">20</td> <td style="width: 10%;"></td> </tr> <tr> <td></td> <td></td> <td style="text-align: center;">( その他有価証券評価差額金 )</td> <td style="text-align: center;">30</td> <td></td> </tr> <tr> <td colspan="5" style="text-align: center;">↓</td> </tr> <tr> <td>( P 社 株 式 )</td> <td style="text-align: center;">50</td> <td style="text-align: center;">( 短期繰延税金負債 )</td> <td style="text-align: center;">20</td> <td></td> </tr> <tr> <td></td> <td></td> <td style="text-align: center;">( その他有価証券評価差額金 )</td> <td style="text-align: center;">30</td> <td></td> </tr> </table>	( P 社 株 式 )	50	( 繰 延 税 金 負 債 )	20				( その他有価証券評価差額金 )	30		↓					( P 社 株 式 )	50	( 短期繰延税金負債 )	20				( その他有価証券評価差額金 )	30	
( P 社 株 式 )	50	( 繰 延 税 金 負 債 )	20																							
		( その他有価証券評価差額金 )	30																							
↓																										
( P 社 株 式 )	50	( 短期繰延税金負債 )	20																							
		( その他有価証券評価差額金 )	30																							
提 案 理 由	<p>税効果会計に係る会計基準では、繰延税金資産及び繰延税金負債の表示方法として、「繰延税金資産及び繰延税金負債は、これらに関連した資産・負債の分類に基づいて、繰延税金資産については流動資産又は投資その他の資産として、繰延税金負債については流動負債又は固定負債として表示しなければならない。」（税効果会計に係る会計基準第三・1）と規定している。したがって、仕訳を行う場合にも、同会計基準に基づいて繰延税金負債が流動負債に該当するか固定負債に該当するか判断し、適宜「短期繰延税金負債」または「長期繰延税金負債」という科目を付すべきである。この設例の場合には、関連する資産・負債は親会社株式であり、3-1の提案理由で指摘したように親会社株式が流動資産に該当するところから、「短期繰延税金負債」という科目を使用すべきである。</p>																									

4 「退職給付会計に関する実務指針（中間報告）」  
（会計制度委員会報告第13号）

4-1 年金資産返還時の処理

指 摘 事 項	年金資産返還時において「退職給付引当金」を直接増加させているが、年金資産の返還に係る外部取引と、退職給付引当金の設定という内部取引が混同されている。
提 案	<p>（監査小六法 pp.1377-1378）</p> <p>下記仕訳において、四角で囲んだ科目を矢印の先の科目に改めるべきである。</p> <p><b>設例 6 年金資産が返還された場合の処理</b></p> <p>(3) 適用 3 年度</p> <p>X3 年 4 月 1 日に年金財政計算における剰余金 400 が現金で返還された。また、返還額が返還前の年金資産に占める割合が重要ではないと判断されたため、返還した年金資産に対応する未認識数理計算上の差異の損益処理は行わないものとする。</p> <p><b>年金資産返還時における処理</b></p> <p>年金資産 400 の返還を退職給付引当金の増加として処理する。</p> <p>（ 現 金 預 金 ） 400 （ <span style="border: 1px solid black; padding: 2px;">退 職 給 付 引 当 金</span> ） 400</p> <p style="text-align: center;">↓</p> <p style="text-align: center;"><b>過年度退職給付費用修正益</b></p> <p>（ <span style="border: 1px solid black; padding: 2px;">退 職 給 付 引 当 金 繰 入 額</span> ） 400 （ <span style="border: 1px solid black; padding: 2px;">退 職 給 付 引 当 金</span> ） 400</p>
提案理由	上記の仕訳は実務指針 31-2 の規定にもとづいているが、年金資産の返還に起因する現金預金の増加は外部取引であり、他方退職給付引当金の増加は内部取引であるため、外部取引と内部取引が混同された仕訳となっている。したがって、年金資産の返還があったという事実が記録されないことになる。現金預金の受け取りの原因が、年金資産の返還にもとづくか年度の退職給付費用の修正であることを明確化し、外部取引であることを仕訳上明らかにすることも必要と思われる。また、退職給付引当金の設定という内部取引については、改めて引当金設定の仕訳をすることで外部取引と内部取引の区別が明確になる。なお、退職給付引当金の設定にかかわる仕訳については、次の 4-2 「退職給付引当金」の設定を参照されたい。



5 「消費税の会計処理について（中間報告）」  
 (消費税の処理に関するプロジェクトチーム)

5-1 「仮受消費税」と「仮払消費税」について

指摘事項	「仮受消費税」と「仮払消費税」という仮払・仮受科目を用いる妥当性について再検討する必要がある。																																																																								
提 案	<p>(監査小六法 pp.1454-1455)</p> <p>下記仕訳において、四角で囲んだ科目を矢印の先の科目に改めるべきである。</p> <p><b>II 税抜方式の仕訳例 1（取引の都度行う方法）</b></p> <p>1 取引時の処理</p> <p>(1) 販売税の処理</p> <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 30%;">( 売 掛 金 )</td> <td style="width: 10%; text-align: center;">×××</td> <td style="width: 30%;">( 売 上 )</td> <td style="width: 10%; text-align: center;">××</td> </tr> <tr> <td></td> <td></td> <td></td> <td style="text-align: center;">×</td> </tr> <tr> <td></td> <td></td> <td style="text-align: center;">( 仮 受 消 費 税 )</td> <td style="text-align: center;">××</td> </tr> <tr> <td></td> <td></td> <td></td> <td style="text-align: center;">×</td> </tr> <tr> <td colspan="4" style="text-align: center;">↓</td> </tr> <tr> <td colspan="4" style="text-align: center;"><b>預 り 消 費 税</b></td> </tr> </table> <p>(2) 仕入税の処理</p> <p>(例 1)</p> <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 30%;">( 仕 入 )</td> <td style="width: 10%; text-align: center;">×××</td> <td style="width: 30%;">( 買 掛 金 )</td> <td style="width: 10%; text-align: center;">××</td> </tr> <tr> <td></td> <td></td> <td></td> <td style="text-align: center;">×</td> </tr> <tr> <td style="text-align: center;">( 仮 払 消 費 税 )</td> <td style="text-align: center;">×××</td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td colspan="4" style="text-align: center;">↓</td> </tr> <tr> <td colspan="4" style="text-align: center;"><b>立 替 消 費 税</b></td> </tr> </table> <p>2 半期末及び事業年度末の処理</p> <p>(例 1) 納付税がある場合</p> <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 30%;">( 仮 受 消 費 税 )</td> <td style="width: 10%; text-align: center;">×××</td> <td style="width: 30%;">( 仮 払 消 費 税 )</td> <td style="width: 10%; text-align: center;">××</td> </tr> <tr> <td></td> <td></td> <td style="text-align: center;">( 未 払 消 費 税 )</td> <td style="text-align: center;">×</td> </tr> <tr> <td></td> <td></td> <td></td> <td style="text-align: center;">××</td> </tr> <tr> <td colspan="4" style="text-align: center;">↓</td> </tr> <tr> <td style="text-align: center;">( 預 り 消 費 税 )</td> <td style="text-align: center;">×××</td> <td style="text-align: center;">( 立 替 消 費 税 )</td> <td style="text-align: center;">×</td> </tr> <tr> <td></td> <td></td> <td style="text-align: center;">未 払 消 費 税</td> <td style="text-align: center;">××</td> </tr> <tr> <td></td> <td></td> <td></td> <td style="text-align: center;">×</td> </tr> </table>	( 売 掛 金 )	×××	( 売 上 )	××				×			( 仮 受 消 費 税 )	××				×	↓				<b>預 り 消 費 税</b>				( 仕 入 )	×××	( 買 掛 金 )	××				×	( 仮 払 消 費 税 )	×××			↓				<b>立 替 消 費 税</b>				( 仮 受 消 費 税 )	×××	( 仮 払 消 費 税 )	××			( 未 払 消 費 税 )	×				××	↓				( 預 り 消 費 税 )	×××	( 立 替 消 費 税 )	×			未 払 消 費 税	××				×
( 売 掛 金 )	×××	( 売 上 )	××																																																																						
			×																																																																						
		( 仮 受 消 費 税 )	××																																																																						
			×																																																																						
↓																																																																									
<b>預 り 消 費 税</b>																																																																									
( 仕 入 )	×××	( 買 掛 金 )	××																																																																						
			×																																																																						
( 仮 払 消 費 税 )	×××																																																																								
↓																																																																									
<b>立 替 消 費 税</b>																																																																									
( 仮 受 消 費 税 )	×××	( 仮 払 消 費 税 )	××																																																																						
		( 未 払 消 費 税 )	×																																																																						
			××																																																																						
↓																																																																									
( 預 り 消 費 税 )	×××	( 立 替 消 費 税 )	×																																																																						
		未 払 消 費 税	××																																																																						
			×																																																																						



	×× ×
提案理由	<p>消費税は、「製造から販売に至るまで各流通段階における納税義務者（企業：引用者補遺）を通過し、小売段階において最終消費者に負担が求められることを建前とする」（富岡(1989)p. 77）間接税である。そのため決算時まで金額が未確定となることから、消費税の納税義務者である企業においては、「仮払消費税」と「仮受消費税」という科目を用いることは妥当であると考えられる。ただし、実質上、消費税の負担者は消費者であることを考慮すれば、企業は、消費者から徴収した消費税を「預かっている」と考えることができ、「預り消費税」という科目を用いるという意見もある。この見解に沿えば、仕入時に企業が支払った消費税は、将来消費者が負担すべきものを企業が消費者に代わって支払っていると解されるので、会社が最終的な負担者となる控除対象外消費税を除き「立替消費税」という科目を用いることになる。(以上、中野(2000)p.428 および横山(2004)pp.132-133 参照)</p>

## 5-2 控除対象外消費税の取扱いについて

指摘事項	資産に係る控除対象外消費税を資産に計上する場合、個々の資産の取得原価に算入する方法と、長期前払消費税で処理する方法が並列的に取り扱われている。
提 案	<p>(監査小六法 p.1455)</p> <p>下記仕訳において、四角で囲んだ科目を矢印の先の科目に改めるべきである。</p> <p><b>3 控除対象外消費税の仕訳例</b></p> <p>資産に計上する場合</p> <p>①個々の資産の取得原価に算入する場合</p> <p>( 建 物 ) ××× ( 仮 払 消 費 税 ) ×× ×</p> <p>( 機 械 装 置 ) ×××</p> <p>②長期前払消費税で処理する場合</p> <p>( <span style="border: 1px solid black; padding: 2px;">長期前払消費税</span> ) ××× ( 仮 払 消 費 税 ) ×× ×</p> <p style="text-align: center;">↓</p> <p style="text-align: center;"><b>長期繰延消費税</b></p>
提案理由	実務指針は、資産に係る控除対象外消費税について、(1)資産に計上する方法と(2)期間費用とする方法とを認めている。さらに資産に計上する場合、(1)①

個々の資産の取得原価に算入する方法と、(1)②一括して長期前払消費税で処理する方法とを認めている。

問題は資産として処理する場合に、(1)①の取得原価への算入という処理と(1)②の長期前払消費税とする処理が並列に取り扱われている点である。資産に係る控除対象外消費税は、資産の取得過程から生ずる付随費用であるから、原則として上記(1)①に示したとおり、個々の資産の取得原価に算入するのが望ましい。上記(1)②の処理は、金額の重要性の考慮、または個々の資産への跡付けが実務上困難である場合に認められているものと考えられる。したがって、実務指針においては、資産に計上する場合、(1)①の個々の資産の取得原価に算入する方法を原則とし、②の一括して長期前払消費税で処理する方法を例外とすることを明確にすべきである。

また、一括して長期前払消費税で処理する場合、「前払」という用語が包含する継続的な役務提供とは異なると考えられることから、「長期前払消費税」という科目に代えて「長期繰延消費税」を用いることも考えられる。なお、「繰延消費税等」という科目を用いている文献もある。(井上・平野(2004)p.404)

## 6 「外貨建取引等の会計処理に関する実務指針」

(会計制度委員会報告第4号)

### 6-1 予定取引のヘッジにかかる為替予約の処理 (特例)

指 摘 事 項	<p>実務指針では為替予約締結日においてデリバティブ取引として認識すべき額が0という意味でオフ・バランスとなっていると説明されるが、簿記の日常取引の記録においては為替予約を総額処理により記帳すべきである。</p>
提 案	<p>(監査小六法 p.1771)</p> <p>下記の一連の処理においては、為替予約を純額ではなく総額で示すべきである。ただし、貸借対照表上、為替予約債権と為替予約債務は相殺され表示される。</p> <p><b>設例2 外貨建取引の前に為替予約の契約が締結されている場合</b></p> <p>前提条件 A社はX1年4月に予定されているドル建取引に関してヘッジするためにX1年1月末に10百万ドルの為替予約を行った。この為替予約の決済期日は5月末であり、為替予約相場は1ドル=110円であった。単純化のために先物為替相場は直物為替相場と同一であったものとする。また、繰延ヘッジ損益に適用される税効果会計については無視する。</p> <p>決 算 日 (3月31日) 107円          取 引 実 行 日 (4月30日) 112円          為 替 予 約 決 済 日 (5月31日) 114円</p> <p>実務指針の処理 (単位:百万円)</p> <p>(1) 為替予約締結日 (1月31日)          仕訳なし</p> <p>(2) 期末日 (3月31日)          (繰延ヘッジ損益) 30 (為替予約) 30</p> <p>(3) 翌期首 (4月1日)          (為替予約) 30 (繰延ヘッジ損益) 30</p> <p>(4) 取引実行日 (4月30日)          (仕 入) 1,100 (買 掛 金) 1,100</p> <p>(5) 為替予約決済日 (5月30日)          (買 掛 金) 1,100 (現 金 預 金) 1,100</p> <p>提 案 (単位:百万円)</p> <p>(1) 為替予約締結日 (1月31日)          (為 替 予 約 債 権) 1,100 (為 替 予 約 債 務) 1,100</p> <p>(2) 期末日 (3月31日)</p>

	(繰延ヘッジ損失) 30 (為替予約債務) 30
(3) 翌期首(4月1日)	
	(為替予約債務) 30 (繰延ヘッジ損失) 30
(4) 取引実行日(4月30日)	
	(仕入) 1,100 (買掛金) 1,100
(5) 為替予約決済日(5月30日)	
	(買掛金) 1,100 (現金預金) 1,100
	(為替予約債務) 1,100 (為替予約債権) 1,100
提案理由	<p>為替予約の処理は総額処理と純額処理が考えられる。総額処理とは、為替予約取引にかかる契約上の権利と義務のそれぞれを総額で両建て計上することで取引を把握する方法である。一方、純額処理とは、為替予約取引にかかる契約上の権利と義務を比較して同額の部分を相殺消去し、正味額を資産または負債として計上することで取引を把握する方法である。したがって、純額処理に基づく契約時点では正味額が0であるため備忘記録にとどまる。実務指針では純額処理を採用し、(1)為替予約締結日時点の仕訳なしの処理をデリバティブ取引として認識すべき額が0であると説明している。しかし、認識を求められる内容が純額概念であっても元帳勘定記録に基づく取引記録の整備の観点から総額処理による取引の記録が望ましい(佐藤(2000), 原(2000), 徳田(2000))。</p> <p>また、2006年4月27日の改正において実務指針では期末日の為替予約にかかる時価評価差額のヘッジ目的の繰延べを「繰延ヘッジ損失」勘定(資産)から「繰延ヘッジ損益」勘定へ変更したが、これはヘッジの有効性を図るという意味で正味額が重視されるという点、さらに純額処理との整合性の点からは一定の合理性があると認められるが、総額処理による取引記録との整合性の観点からは「繰延ヘッジ損失」勘定・「繰延ヘッジ利益」勘定を提案したい。</p>

【付記】

「金融商品会計に関する実務指針」の設例 19 (監査小六法 pp.1674-1675) の仕訳についても同じ指摘ができる。

## 6-2 外貨建取引の後で為替予約が締結された場合（振当処理）

指 摘 事 項	<p>実務指針では為替予約締結日の直先差額の認識時に前受収益勘定を用いて為替予約の契約締結日が属する期から決済日が属する期までの期間にわたり合理的に配分することを指示しているが、配分の視点から「為替予約差額」勘定を用い、差額の償却を行うことを提案したい。</p>
提 案	<p>(監査小六法 p.1771)</p> <p>下記の一連の処理においては、直先差額の認識の際に「為替予約差額」勘定を用いて、決算日に差額を償却すべきである。</p> <p><b>設例3 外貨建取引の後で為替予約が締結された場合</b></p> <p>前提条件 A社はX1年1月に行ったドル建取引の決済金額の増加を懸念し、X1年2月末にこれをヘッジするために4月末を決済期日とする為替予約10百万ドルを行った。為替予約相場は1ドル=106円であった。</p> <p>取引実行日(1月31日) 105円          為替予約締結日(2月28日) 108円          決 算 日(3月31日) 107円          為替予約決済日(4月30日) 110円</p> <p>実務指針の処理(単位:百万円)</p> <p>(1) 取引実行日(1月31日)          (仕 入) 1,050 (買 掛 金) 1,050</p> <p>(2) 為替予約締結日(2月28日)          (為 替 差 損) 30 (買 掛 金) 30          (買 掛 金) 20 (前 受 収 益) 20</p> <p>(3) 期末日(3月31日)          (前 受 収 益) 10 (為 替 差 益) 10</p> <p>(4) 為替予約決済日(4月30日)          (前 受 収 益) 10 (為 替 差 益) 10          (買 掛 金) 1,060 (現 金 預 金) 1,060</p> <p>提案(単位:百万円)</p> <p>(1) 取引実行日(1月31日)          (仕 入) 1,050 (買 掛 金) 1,050</p> <p>(2) 為替予約締結日(2月28日)          &lt;直々差額の損益認識&gt;          (為 替 差 損) 30 (買 掛 金) 30</p> <p>&lt;直先差額の認識&gt;</p>

	<p>(買掛金) 20 (為替予約差額) 20</p> <p>(3) 期末日 (3月31日)</p> <p>&lt;直先差額の期間配分&gt;</p> <p>(為替予約差額) 10 (為替差益) 10</p> <p>(4) 為替予約決済日 (4月30日)</p> <p>(為替予約差額) 10 (為替差益) 10</p> <p>(買掛金) 1,060 (現金預金) 1,060</p>
提案理由	<p>外貨建金銭債権債務に為替予約等を振当処理した場合の為替予約差額のうち、為替予約締結日の直物相場と予約相場との差額(108円-106円)である直先差額は期間配分することが必要となる。本来デリバティブ取引である為替予約等は独立処理が原則であり、期末に時価評価を行い評価差額を損益とすることが求められる。しかし、外貨基準では金融商品会計基準におけるヘッジ会計の要件を満たすことを条件として振当処理を容認している。振当処理は独立処理に対する合成的処理であり、簿記的視点から振当処理を行っていることを勘定の上で表現するためにも「為替予約差額」勘定を用いることを提案する。</p>

7 「リース取引の会計処理及び開示に関する実務指針」  
(会計制度委員会報告)

7-1 貸手の処理

指 摘 事 項	<p>リース会計実務指針では、割引計算を行ってはいいるが、利息を分離して処理することなく、利息相当額である差額全部を売買益として割り切って取り扱っている。しかし、それではもともと売買益部分ではないものを売買益として取り扱うことになり不合理である。また、第1法でリース債権が売上原価に振り替えられるのは説明が成り立たない。</p>												
提 案	<p>(監査小六法 p.1812)</p> <p><b>設例 1</b></p> <p>前提条件</p> <div style="border: 1px solid black; padding: 5px;"> <p>(1) 所有権移転条項 なし</p> <p>(2) 割安購入選択権 なし</p> <p>(3) 解約不能のリース期間 5年</p> <p>(4) 借手の見積現金購入価額 48,000千円 (貸手のリース物件の購入価額はこれと等しいが、借手において当該価額は明らかではない。)</p> <p>(5) リース料 月額 1,000千円 支払は半年ごと(各半期の期末に支払う。) リース料総額 60,000千円</p> <p>(6) リース物件(機械装置)の経済的耐用年数 8年</p> <p>(7) 借手の減価償却方法 定額法</p> <p>(8) 借手の追加借入利率 年8% ただし、借手は貸手の計算利率を知り得ない。</p> <p>(9) 貸手の見積残存価額は0である。</p> <p>(10) 決算日 3月31日</p> </div> <p>リース実務指針では、次の仕訳が示されている(単位:千円)。</p> <p>第1法(リース物件の売上高と売上原価とに区分して処理する方法)</p> <p>X1年4月1日(リース開始日)</p> <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 30%;">(リース債権)</td> <td style="width: 20%; text-align: right;">48,000</td> <td style="width: 30%;">(買掛金)</td> <td style="width: 20%; text-align: right;">48,000</td> </tr> </table> <p>X1年9月30日(第1回回収日・中間決算日)</p> <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 30%;">(現金預金)</td> <td style="width: 20%; text-align: right;">6,000</td> <td style="width: 30%;">(リース物件売上高)</td> <td style="width: 20%; text-align: right;">6,000</td> </tr> <tr> <td>(リース物件売上原価)</td> <td style="text-align: right;">3,947</td> <td>(リース債権)</td> <td style="text-align: right;">3,947</td> </tr> </table> <p>X2年3月31日(第2回回収日・決算日)</p>	(リース債権)	48,000	(買掛金)	48,000	(現金預金)	6,000	(リース物件売上高)	6,000	(リース物件売上原価)	3,947	(リース債権)	3,947
(リース債権)	48,000	(買掛金)	48,000										
(現金預金)	6,000	(リース物件売上高)	6,000										
(リース物件売上原価)	3,947	(リース債権)	3,947										

(現金預金)	6,000	(リース物件売上高)	6,000
(リース物件売上原価)	4,116	(リース債権)	4,116
以下省略			
第2法(リース物件の売買益等として処理する方法)			
X1年4月1日(リース開始日)			
(リース債権)	48,000	(買掛金)	48,000
X1年9月30日(第1回回収日・中間決算日)			
(現金預金)	6,000	(リース債権)	3,947
		(リース物件売買益)	2,053
X2年3月31日(第2回回収日・決算日)			
(現金預金)	6,000	(リース債権)	4,116
		(リース物件売買益)	1,884
以下省略			
提案			
提案する仕訳は次のとおりである(単位:千円)。			
第1法(リース物件の売上高と売上原価とに区分して処理する方法)			
X1年4月1日(リース開始日)			
(リース棚卸資産)	48,000	(買掛金)	48,000
X1年9月30日(第1回回収日・中間決算日)			
(現金預金)	6,000	(リース物件売上高)	3,947
		(受取利息)	2,053
(リース物件売上原価)	3,947	(リース棚卸資産)	3,947
X2年3月31日(第2回回収日・決算日)			
(現金預金)	6,000	(リース物件売上高)	4,116
		(受取利息)	1,884
(リース物件売上原価)	4,116	(リース棚卸資産)	4,116
以下省略			
第2法(リース物件の売買益等として処理する方法)			
X1年4月1日(リース開始日)			
(リース債権)	48,000	(買掛金)	48,000
X1年9月30日(第1回回収日・中間決算日)			
(現金預金)	6,000	(リース債権)	3,947



	(受取利息) 2,053
	X2年3月31日(第2回回収日・決算日)
	(現金預金) 6,000 (リース債権) 4,116
	(受取利息) 1,884
	以下省略
提案理由	<p>第1法に関しては、もともとファイナンス・リース取引において売買益は存在しないのであるから、利息を区分するとすれば、売上高と売上原価は同額となり、売買益はゼロとなるはずである。つまり、貸手(リース会社)において計上されるのは、受取利息相当額部分の収益のみでなければならない。また、リース会社ではリース取引を割賦販売とのアナロジーで処理しているのであるから、リース債権はまだ販売されていないため、リース棚卸資産として計上すべきである。</p> <p>また、第2法に関しては、貸手が実行した取引は、借手に対する資金の貸付と考えられるので、リース料の受け取りは、債権元本の回収と利息の受け取りとして処理されるべきである。</p>

## 7-2 中途解約時の処理(1)(借手の取扱い)

指摘事項	リース資産除却損とリース債務解約損とを区分して取り扱っているが、これは、ファイナンス・リース契約の中途解約について、資産の除却とリース債務の決済を別個に捉えている。																
提案	<p>(監査小六法 p.1818)</p> <p>前提条件</p> <div style="border: 1px solid black; padding: 5px;"> <p>(1) X4年3月31日に、リース契約が中途解約された。これに伴い、借手は貸手に対し規定損害金 23,000 千円を支払うことになった。</p> <p>(2) その他の条件は、1 及び 2 (設例 1) と同一とする。</p> </div> <p>リース実務指針では、次の仕訳が示されている(単位:千円)。</p> <p>X4年3月31日</p> <p>一部省略</p> <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%;">(減価償却累計額)</td> <td style="width: 10%; text-align: right;">28,800</td> <td style="width: 30%;">(機械装置)</td> <td style="width: 10%; text-align: right;">48,000</td> </tr> <tr> <td>(リース資産除却損)</td> <td style="text-align: right;">19,200</td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>(リース債務)</td> <td style="text-align: right;">21,638</td> <td>(未払金)</td> <td style="text-align: right;">23,000</td> </tr> <tr> <td>(リース債務解約損)</td> <td style="text-align: right;">1,362</td> <td></td> <td></td> </tr> </table> <p>提案</p> <p>提案する仕訳は次のとおりである(単位:千円)。</p> <p>X4年3月31日</p>	(減価償却累計額)	28,800	(機械装置)	48,000	(リース資産除却損)	19,200			(リース債務)	21,638	(未払金)	23,000	(リース債務解約損)	1,362		
(減価償却累計額)	28,800	(機械装置)	48,000														
(リース資産除却損)	19,200																
(リース債務)	21,638	(未払金)	23,000														
(リース債務解約損)	1,362																

	一部省略 (減価償却累計額) 28,800 (機械装置) 48,000 (リース債務) 21,638 (未払金) 23,000 (リース解約損) 20,562
提案理由	すべての損益は中途解約をしたことによって生じたのであるから、中途解約を、資産の除却とリース債務の決済とに分けて捉えるのではなく、すべてをリース契約の解除に起因する一つの取引と考えて、まとめて処理すべきである。

### 7-3 中途解約時の処理(1) (貸手の取扱い)

指摘事項	貸手において 23,000 千円の規定損害金を売上高として計上しているけれども、規定損害金は売上収益ではない。
提案	(監査小六法 p.1818) 前提条件は 7-2 と同じ。 リース実務指針では、次の仕訳が示されている (単位: 千円)。 <b>X4 年 3 月 31 日</b> (売掛金) 23,000 (リース中途解約売上高) 23,000 (貯蔵品) 21,638 (リース債権) 21,638 (リース中途解約売上原価) 21,638 (貯蔵品) 21,638  提案 提案する仕訳は次のとおりである (単位: 千円)。 (売掛金) 23,000 (リース債権) 21,638 (リース解約益) 1,362
提案理由	割賦販売における処理を考えれば、これは戻り商品のケースということになるが、割賦販売との最大の相違点はリース物件を取り戻し、さらに規定損害金も受け取ることができるということである。リース会計実務指針のように規定損害金部分を売上高として計上することに合理性は認められない。なぜならば、リース契約が解除されたということは、割賦販売においては分割的な販売が途中で終了したということであり、未販売に終わった以上、それ以後の売上収益の計上は根拠を失うと考えられるからである。

#### 7-4 残価保証のある場合（設例3）（借手の処理）

指摘事項	残価保証は借手が貸手に対して保証しているものであるから、これは借手が支払うことはあっても受け取ることはない項目である。その意味で「未収入金」という科目には全く合理性を見出すことができない。																																			
提 案	<p>(監査小六法 p.1818)</p> <p>前提条件</p> <div style="border: 1px solid black; padding: 5px;"> <p>(1) リース契約にはリース期間終了時に借手がリース物件の処分価額を <b>5,000</b> 千円まで保証する条項（残価保証）が付されている。</p> <p>(2) 解約不能のリース期間 <b>5</b> 年</p> <p>(3) 借手の見積現金購入価額 <b>53,000</b> 千円 （貸手のリース物件の購入価額はこれと等しいが、借手において当該価額は明らかではない。）</p> <p>(4) リース料 月額 <b>1,000</b> 千円 支払は半年ごと（当半期分を期首に前払い。） リース料総額 <b>60,000</b> 千円</p> <p>(5) リース物件の経済的耐用年数 <b>6</b> 年</p> <p>(6) リース期間終了後にリース物件は <b>2,000</b> 千円で処分された。</p> <p>(7) 借手の減価償却方法 定額法</p> <p>(8) 借手の追加借入利率 <b>8%</b> ただし、貸手の計算利率は借手にとって知り得ない。</p> <p>(9) 決算日 <b>3月31日</b></p> </div> <p>リース実務指針では、次の仕訳が示されている（単位：千円）。</p> <p>[リース物件返還時]</p> <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%;">（減価償却累計額）</td> <td style="width: 10%; text-align: center;"><b>48,000</b></td> <td style="width: 20%; text-align: center;">（機 械 装 置）</td> <td style="width: 10%; text-align: center;"><b>53,000</b></td> <td style="width: 10%;"></td> </tr> <tr> <td>（未収入金）</td> <td style="text-align: center;"><b>5,000</b></td> <td></td> <td></td> <td></td> </tr> </table> <p>[残価保証支払額の確定時]</p> <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%;">（機械装置売却損）</td> <td style="width: 10%; text-align: center;"><b>3,000</b></td> <td style="width: 20%; text-align: center;">（未 払 金）</td> <td style="width: 10%; text-align: center;"><b>3,000</b></td> <td style="width: 10%;"></td> </tr> <tr> <td>（リース債務）</td> <td style="text-align: center;"><b>4,788</b></td> <td>（未収入金）</td> <td style="text-align: center;"><b>5,000</b></td> <td></td> </tr> <tr> <td>（未払利息）</td> <td style="text-align: center;"><b>212</b></td> <td></td> <td></td> <td></td> </tr> </table> <p>提案</p> <p>提案する仕訳は次のとおりである（単位：千円）。</p> <p>[リース物件返還時]</p> <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%;">（減価償却累計額）</td> <td style="width: 10%; text-align: center;"><b>48,000</b></td> <td style="width: 20%; text-align: center;">（機 械 装 置）</td> <td style="width: 10%; text-align: center;"><b>53,000</b></td> <td style="width: 10%;"></td> </tr> <tr> <td>（貯 蔵 品）</td> <td style="text-align: center;"><b>5,000</b></td> <td></td> <td></td> <td></td> </tr> </table> <p>[残価保証支払額の確定時]</p>	（減価償却累計額）	<b>48,000</b>	（機 械 装 置）	<b>53,000</b>		（未収入金）	<b>5,000</b>				（機械装置売却損）	<b>3,000</b>	（未 払 金）	<b>3,000</b>		（リース債務）	<b>4,788</b>	（未収入金）	<b>5,000</b>		（未払利息）	<b>212</b>				（減価償却累計額）	<b>48,000</b>	（機 械 装 置）	<b>53,000</b>		（貯 蔵 品）	<b>5,000</b>			
（減価償却累計額）	<b>48,000</b>	（機 械 装 置）	<b>53,000</b>																																	
（未収入金）	<b>5,000</b>																																			
（機械装置売却損）	<b>3,000</b>	（未 払 金）	<b>3,000</b>																																	
（リース債務）	<b>4,788</b>	（未収入金）	<b>5,000</b>																																	
（未払利息）	<b>212</b>																																			
（減価償却累計額）	<b>48,000</b>	（機 械 装 置）	<b>53,000</b>																																	
（貯 蔵 品）	<b>5,000</b>																																			

	(機械装置売却損) 3,000 (未払金) 3,000 (リース債務) 4,788 (貯蔵品) 5,000 (未払利息) 212
提案理由	本来、残価保証がある場合に、貸手は借手に代わってリース物件の処分を行っていると考えることができよう。なぜならば、リース物件の処分に関するリスクはまだ借手に残っているからである。したがって、残価保証がある場合に残存価額の見積りを適切に行って減価償却を実行していったならば、機械装置とその減価償却累計額との差額は適切な処分価額となっているのであるから、その差額を「貯蔵品」としておき、実際の処分価額との差額である貸手からの請求額を「機械装置売却損」および「未払金」として計上するのが適切である。

#### 7-5 残価保証のある場合（設例3）（貸手の処理）

指摘事項	借手に関連してすでに述べたとおり、リース物件の処分は貸手にとっては借手の代わりに行っていると考えられる。処分価額が5,000千円に満たなければ不足分を借手に請求するだけで、貸手はその処分に関してなんらリスクを負っているわけではない。したがって、「貯蔵品」という勘定を示すのは不適切であるといわざるを得ない。
提案	(監査小六法 p.1818) 前提条件は、7-4と同じ。 リース実務指針では、次の仕訳が示されている（単位：千円）。 〔リース物件返還時〕 (貯蔵品) 5,000 (リース物件売上高) 5,000 (リース物件売上原価) 4,788 (リース債権) 4,788 〔残価保証受取額及び物件処分額の確定時〕 (貯蔵品売却損) 3,000 (貯蔵品) 5,000 (売掛金—物件処分) 2,000 (売掛金—残価保証) 3,000 (貯蔵品売却損) 3,000  提案 提案する仕訳は次のとおりである（単位：千円）。 〔リース物件返還時〕 (売掛金—物件処分) 5,000 (リース債権) 4,788 (受取利息) 212 〔残価保証受取額及び物件処分額の確定時〕 (売掛金—残価保証) 3,000 (売掛金—物件処分) 3,000

提案理由	たとえリース物件が戻ってきたとしても、それは借手がリスクを負っている資産であるから、この段階では、リース物件に関連して総額で <b>5,000</b> 千円が請求できることが確定しており、当然、貸手としてはできるだけリース物件の処分によって回収することを優先するのが道義上求められる。それゆえ、「貯蔵品」ではなく、むしろ「売掛金—物件処分」として処理するのが適切である。また、それにともない、残価保証受取額および物件処分の確定時の仕訳は、「貯蔵品売却損」を計上する必要はなく、残価保証の不足分 <b>3,000</b> 千円を処分先に対する「売掛金」から借手に対する「売掛金」に振り替えればそれでことが足りると考えられる。
------	---

### 7-6 セール・アンド・リースバック（借手の処理）

指摘事項	リース実務指針では、借手の側では、セール・アンド・リースバック取引を、対象となった資産の売却とそのリースによる再利用と考えて処理している。しかし、資産の譲渡価額が当該資産の公正価値であれば問題ないが、譲渡価額が契約により自由に決定されるケースでは、その取引の実態を資産の譲渡と考えることはできない。
提 案	<p>(監査小六法 p.1822)</p> <p>前提条件</p> <p>(1) A社（借手）は、(2)に示す自社所有の工場機械設備を、新規の設備投資の資金を得る目的で、(3)に示す条件により、B社（貸手）に売却するとともに、その全部をリースバックした。</p> <p>(2) 対象資産の内容</p> <p>① 取得年月日 X0年4月1日</p> <p>② 取得価額 180,000千円</p> <p>③ 自己（A社）の固定資産の減価償却償却方法 定額法 取得時の経済的耐用年数 6年 残存価額 10%</p> <p>④ X1年4月1日の簿価 <math>180,000 \text{千円} - 180,000 \text{千円} \times 0.9 \times 1/6 = 153,000 \text{千円}</math></p> <p>(3) セール・アンド・リースバック取引の条件</p> <p>① 契約日 X1年4月1日</p> <p>② 売却価額 170,000千円 固定資産売却益 <math>170,000 - 153,000 \text{((2)の④と同じ)} = 17,000 \text{千円}</math></p> <p>③ 解約不能のリース期間 X1年4月1日から5年間</p>

	<p>④ リース料は毎年1回4月1日に均等払い（X1年4月1日を初回とする。）  年額リース料 40,769 千円  リース料総額 203,845 千円</p> <p>⑤ 貸手の計算利率は10%であり，借手はこれを知り得る。</p> <p>⑥ 資産の所有権はリース期間終了日（X6年3月31日）に無償でA社に移転される。</p> <p>⑦ リースバック時以後の経済的耐用年数は5年である。</p> <p>(4) 決算日はA社，B社ともに3月31日である。</p> <p>リース実務指針では，次の仕訳が示されている（単位：千円）。</p> <p>X1年4月1日（資産売却日・リース開始日）</p> <table border="0"> <tr> <td>（減価償却累計額）</td> <td>27,000</td> <td>（機械装置）</td> <td>180,000</td> </tr> <tr> <td>（現金預金）</td> <td>170,000</td> <td>（長期前受収益）</td> <td>17,000</td> </tr> <tr> <td>（機械装置）</td> <td>170,000</td> <td>（リース債務）</td> <td>170,000</td> </tr> <tr> <td>（リース債務）</td> <td>40,769</td> <td>（現金預金）</td> <td>40,769</td> </tr> </table> <p>以下省略</p> <p>提案</p> <p>提案する仕訳は次のとおりである（単位：千円）。</p> <p>X1年4月1日（資産売却日・リース開始日）</p> <table border="0"> <tr> <td>（現金預金）</td> <td>170,000</td> <td>（借入金）</td> <td>170,000</td> </tr> <tr> <td>（借入金）</td> <td>40,769</td> <td>（現金預金）</td> <td>40,769</td> </tr> </table>	（減価償却累計額）	27,000	（機械装置）	180,000	（現金預金）	170,000	（長期前受収益）	17,000	（機械装置）	170,000	（リース債務）	170,000	（リース債務）	40,769	（現金預金）	40,769	（現金預金）	170,000	（借入金）	170,000	（借入金）	40,769	（現金預金）	40,769
（減価償却累計額）	27,000	（機械装置）	180,000																						
（現金預金）	170,000	（長期前受収益）	17,000																						
（機械装置）	170,000	（リース債務）	170,000																						
（リース債務）	40,769	（現金預金）	40,769																						
（現金預金）	170,000	（借入金）	170,000																						
（借入金）	40,769	（現金預金）	40,769																						
提案理由	取引の実態は，セール・アンド・リースバック取引の対象となった資産を担保とした借入である。																								

### 7-7 セール・アンド・リースバック（貸手の処理）

指摘事項	<p>リース実務指針では、セール・アンド・リースバック取引を、貸手の側では、対象となった資産の譲受とそのリース取引による貸付と考えて処理している。しかし、資産の譲渡価額が当該資産の公正価値であれば問題ないが、譲渡価額が契約により自由に決定されるケースでは、その取引の実態を資産の譲受と考えることはできない。</p>																				
提 案	<p>（監査小六法 p.1822） 前提条件は、7-6と同じ。</p> <p>リース実務指針では、次の仕訳が示されている（単位：千円）。</p> <p>X1年4月1日（資産購入日・リース開始日）</p> <table border="0" style="width: 100%;"> <tr> <td>（リース債権）</td> <td>170,000</td> <td>（現金預金）</td> <td>170,000</td> </tr> <tr> <td>（現金預金）</td> <td>40,769</td> <td>（リース物件売上高）</td> <td>40,769</td> </tr> <tr> <td>（リース物件売上原価）</td> <td>40,769</td> <td>（リース債権）</td> <td>40,769</td> </tr> </table> <p>以下省略</p> <p>提案</p> <p>提案する仕訳は次のとおりである（単位：千円）。</p> <p>X1年4月1日（資産売却日・リース開始日）</p> <table border="0" style="width: 100%;"> <tr> <td>（貸付金）</td> <td>170,000</td> <td>（現金預金）</td> <td>170,000</td> </tr> <tr> <td>（現金預金）</td> <td>40,769</td> <td>（貸付金）</td> <td>40,769</td> </tr> </table>	（リース債権）	170,000	（現金預金）	170,000	（現金預金）	40,769	（リース物件売上高）	40,769	（リース物件売上原価）	40,769	（リース債権）	40,769	（貸付金）	170,000	（現金預金）	170,000	（現金預金）	40,769	（貸付金）	40,769
（リース債権）	170,000	（現金預金）	170,000																		
（現金預金）	40,769	（リース物件売上高）	40,769																		
（リース物件売上原価）	40,769	（リース債権）	40,769																		
（貸付金）	170,000	（現金預金）	170,000																		
（現金預金）	40,769	（貸付金）	40,769																		
提案理由	<p>取引の実態は、セール・アンド・リースバック取引の対象となった資産を担保とした貸付である。</p>																				

8 「企業結合会計基準及び事業分離等会計基準に関する適用指針」  
(企業会計基準適用指針第10号)

8-1 結合当事企業が3社以上の場合における取得と持分の結合の識別について

指摘事項	議決権比率が最上位の結合当事企業を基準として他の各結合当事企業の議決権比率を結合当事企業が2社の場合の比率に還元したうえで、最上位の結合当事企業と議決権比率が等しいと判定された結合当事企業が1社以上あるときは、議決権比率が等しいと判定されなかった結合当事企業も含め当該企業結合を持分の結合とみなす規定は適切な基準とは思えない。																
提 案	<p>(監査小六法 p.2107)</p> <p><b>設例3 取得と持分の結合の識別—結合当事企業が3社以上の場合</b></p> <p>(1) 前提条件</p> <table border="1" data-bbox="376 891 1366 1084"> <thead> <tr> <th></th> <th>議決権比率</th> <th colspan="2">2社の場合に還元した比率</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>ケース1</td> <td>A:B:C =45:40:15</td> <td>A:B =45:40=53:47</td> <td>A:C =45:15=75:25</td> </tr> <tr> <td></td> <td></td> <td colspan="2" style="text-align: center;">(*)</td> </tr> <tr> <td>ケース2</td> <td>以下省略</td> <td></td> <td></td> </tr> </tbody> </table> <p>(*) <math>53\%=45 \div (45+40)</math></p> <p>議決権比率が等しいと判定されなかった結合当事企業を含め当該企業結合を持分の結合とみなす規定は不透明な会計処理であり削除すべきである。</p>		議決権比率	2社の場合に還元した比率		ケース1	A:B:C =45:40:15	A:B =45:40=53:47	A:C =45:15=75:25			(*)		ケース2	以下省略		
	議決権比率	2社の場合に還元した比率															
ケース1	A:B:C =45:40:15	A:B =45:40=53:47	A:C =45:15=75:25														
		(*)															
ケース2	以下省略																
提案理由	<p>「取得」と「持分の結合」の定義に矛盾するみなし規定は、本来「取得」の処理をすべき企業結合（ケース1のC社が該当する）に持分プーリングの処理の適用を容認することになり適切ではないとの議論があった。</p> <p>当該提案は、企業会計審議会「企業結合に係る会計基準」三・1・(1)・②(注3)及び、同前文三・2・(3)・①結合企業が3社以上の場合における取得と持分の議決権比率による判定で示された考え方に従って設例が作成されていることから、「企業結合会計基準」そのものに対する問題提起である。</p> <p>同前文では、議決権比率が等しいと判定されなかった企業の持分の継続性の判定が、議決権が等しいと判定された企業についての最終的な判定に結果として依存するという問題が残るが、裁量の余地をできるだけ縮小することを第一義に考えた結果の結論であると説明する。しかし、持分の結合と識別される企業結合の2社に本来取得と判定されるべき1社を加えた場合に、その結合全体を持分の結合とみなすこと（議決権以外の支配要件を考慮したとしても）の裁量の余地の大きさも無視できない。</p>																

8-2 仕訳の目的の記載について



指摘事項	<p>設例4（監査小六法 p.2108）の「1. 被取得企業の株式をその他有価証券に分類していた場合」の(2)企業結合日における取得企業 A 社個別財務諸表上の以下の仕訳について、単に期首に洗替処理しているものなのか、又は企業結合時特有の処理なのかがわかりにくい。</p> <p>（その他有価証券評価差額金）20 （B 社 株 式）20</p>
提 案	<p>部分純資産直入法による設例に変更するか、又は当該仕訳に洗替処理を行わない旨の記載をする。</p>
提案理由	<p>取得企業側が保有する被取得企業株式の帳簿価額算定方法において、その他有価証券の評価差額の会計処理として部分純資産直入法を採用しており、当該有価証券について評価差損を計上している場合には、時価による評価後の価額により取得の対価を算定するという留意点を明らかにして、実務上の便宜を図るべきである。</p>

### 8-3 処理の理解可能性を高める提案

指摘事項	<p>自己株式処分差損の処理について注書きで「その他資本剰余金」、「その他利益剰余金（繰越利益剰余金）」の順に控除することになると説明がなされているが、仕訳の記載がなされていない。</p>																								
提 案	<p>（監査小六法 p.2113）</p> <p><b>設例9 取得企業の増加資本の処理—新株の発行と自己株式の処分を併用した場合</b></p> <p>(1) 前提条件</p> <p>② 合併の合意公表日直前のA社株式の時価は1株当たり6であり、交付した株式（総数100株）の時価総額は600となった。A社は、B社株主へのA社株式の交付（総数100株）にあたり、自己株式を10株（帳簿価額70）処分し、新株を90株（時価540）発行した。</p> <p>(2) 企業結合日の個別財務諸表上の処理（X1年4月1日）</p> <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 30%;">（ 諸 資 産 ）</td> <td style="width: 10%; text-align: right;">200</td> <td style="width: 30%;">（ 自 己 株 式 ）</td> <td style="width: 10%; text-align: right;">70</td> </tr> <tr> <td>（ 有 価 証 券 ）</td> <td style="text-align: right;">170</td> <td>（ 資 本 金 ）</td> <td style="text-align: right;">200</td> </tr> <tr> <td>（ の れ ん ）</td> <td style="text-align: right;">230</td> <td>（ 資 本 剰 余 金 ）</td> <td style="text-align: right;">100</td> </tr> <tr> <td>（ 自己株式処分差 損 ） *</td> <td style="text-align: right;">10</td> <td>— 資 本 準 備 金 —</td> <td></td> </tr> <tr> <td></td> <td></td> <td>（ 資 本 剰 余 金 ）</td> <td style="text-align: right;">240</td> </tr> <tr> <td></td> <td></td> <td>— その他資本剰余金 —</td> <td></td> </tr> </table> <p>(*) 自己株式処分差損10は、増加資本の額（自己株式の処分対価の額60（@6×10株））から交付した自己株式の帳簿価額70を控除して算定し、「その</p>	（ 諸 資 産 ）	200	（ 自 己 株 式 ）	70	（ 有 価 証 券 ）	170	（ 資 本 金 ）	200	（ の れ ん ）	230	（ 資 本 剰 余 金 ）	100	（ 自己株式処分差 損 ） *	10	— 資 本 準 備 金 —				（ 資 本 剰 余 金 ）	240			— その他資本剰余金 —	
（ 諸 資 産 ）	200	（ 自 己 株 式 ）	70																						
（ 有 価 証 券 ）	170	（ 資 本 金 ）	200																						
（ の れ ん ）	230	（ 資 本 剰 余 金 ）	100																						
（ 自己株式処分差 損 ） *	10	— 資 本 準 備 金 —																							
		（ 資 本 剰 余 金 ）	240																						
		— その他資本剰余金 —																							

	<p>他資本剰余金」,「その他利益剰余金(繰越利益剰余金)」の順に控除することとなる(第80項(1)参照)。</p> <p>追加記載を提案する仕訳  <b>(資本剰余金) 10 (自己株式処分差損) 10</b>  —その他資本剰余金—</p>
提案理由	自己株式の処分を合併等に伴う一体の取引と考えて処理するのであれば,自己株式処分差損の処理の仕訳も合わせて示すべきである。

#### 8-4 仕訳の理解可能性を高める提案

指摘事項	事業の分離と, その他有価証券から関係会社株式への振替とは別個の取引であり, 複数の取引として示すべきである。
提案	<p>(監査小六法 p.2120)</p> <p>下記提案の通り複数の取引として仕訳を改めるべきである。</p> <p><b>設例 12-2 事業分離前に分離元企業が分離先企業の株式をその他有価証券として保有している場合</b></p> <p>(1) 前提条件</p> <p>X1年3月31日に, A社は当該Y社株式40株(取得原価は70)をB社から取得し, その他有価証券としている。・ ・途中省略</p> <p>X2年3月31日に吸収分割により, 分離元企業(吸収分割会社)A社は, a事業(a事業に係る諸資産の適正な帳簿価額は50(株主資本相当額50), a事業に係る諸資産の時価は80, a事業の時価は100)を, 分離先企業(吸収分割承継会社)Y社(諸資産の適正な帳簿価額は650(払込資本400, 利益剰余金250), 諸資産の時価760, 会社の時価は800)に移転する。</p> <p>(2) 考え方(第101項参照)</p> <p>①分離元企業A社の個別財務諸表</p> <p>移転損益は認識されず, 分離先企業Y社の株式の取得原価は, 移転事業に係る株主資本相当額に基づき算定する。</p> <p>(関係会社株式) 120 (その他有価証券) 70  (諸資産) 50</p> <p>提案</p> <p>上記の仕訳は, 事業の分離と, 「その他有価証券」から「関連会社株式」への</p>

	<p>振替と二つの取引に分けて、次のように仕訳すべきである。</p> <p>[事業分離の仕訳]</p> <p>( 関係会社株式 )            70 ( 諸 資 産 )            70</p> <p>["その他有価証券"]から["関係会社株式"]へ振替の仕訳</p> <p>( 関係会社株式 )            50 ( その他有価証券 )            50</p>
提案理由	仕訳の理解可能性を高めるという観点からは、事業の分離と、その他有価証券から関係会社株式への振替とは別々の取引であり、複数の取引として示すべきである。

#### 8-5 抱合株式の消滅の処理について

指 摘 事 項	<p>1. 抱合株式の消滅の処理について、「資本剰余金」「利益剰余金」のいずれから減少するかは、取締役会等の会社の意思決定機関で定められた結果に委ねるとしていた(改定前基準 12 項, 44 項及び 45 項)が、その後には制定された会社計算規則 47 条第 3 項では、その他資本剰余金から控除することとされたため、所要の改正を行うため「自己株式及び準備金の額の減少等に関する会計基準」及び「自己株式及び準備金の額の減少等に関する会計基準の適用指針」の改定案の公開草案が公表された。</p> <p>2. 前提条件④で「B 社株式について、吸収合併消滅会社のその他資本剰余金から控除することを企業結合企業 A 社の取締役会で決定している。」と記載されているが、B 社の個別貸借対照表には「その他資本剰余金」の記載がない。</p> <p>3. 前提条件③その他有価証券の時価 100 (帳簿価額 50) と記載されているが(取得原価 50)の方が適切である。</p>	
提 案	<p>(監査小六法 p.2126)</p> <p><b>設例 16 持分の結合—吸収合併存続会社の処理</b></p> <p>1. 新株を発行した場合</p> <p>(1) 前提条件</p> <p>設例の条件を例えば下記の通り変更すべきである。</p> <p>③合併期日前日の B 社が保有する「その他有価証券」の時価は 100 (取得価額 50 *)であった。 *原文は帳簿価額</p> <p>④A 社は合併直前に B 社株式を 10 (帳簿価額) 所有していた。B 社株式については、吸収合併消滅会社のその他資本剰余金から控除することを企業結合企業 A 社の取締役会で決定している。</p> <p>⑤X1 年 3 月 31 日現在の B 社の個別貸借対照表は次のとおりである。</p> <table border="1" style="margin-left: auto; margin-right: auto;"> <tr> <td style="text-align: center;">B 社の個別貸借対照表 (吸収合併消滅会社)</td> </tr> </table>	B 社の個別貸借対照表 (吸収合併消滅会社)
B 社の個別貸借対照表 (吸収合併消滅会社)		

現 金	200	資 本 金	100
有 価 証 券	100	資 本 準 備 金	100
土 地	150	利 益 準 備 金	10
		その他資本剰余金 *	100
		任 意 積 立 金 *	100
		繰越利益剰余金	40
		その他有価証券評価差額金	50
		土地再評価差額金	△50
合 計	450	合 計	450

\* 原文は任意積立金 200

(2) 企業結合日における A 社の処理

( 現 金 )	200	( 資 本 金 )	(*1)	100	
( 有 価 証 券 )	(*2)	100	( 資 本 準 備 金 )	(*1)	100
( 土 地 )	(*2)	150	( 利 益 準 備 金 )	(*1)	10
( 土地再評価差額金 )	(*2)	50	( その他資本剰余金 )	(*1)	100
			( 任 意 積 立 金 )	(*1)	100
			( 繰越利益剰余金 )	(*1)	40
			( その他有価証券評価差額金 )	(*2)	50

(\*1) 吸収合併消滅会社 B 社の資本金、資本剰余金及び利益剰余金をそのまま引継ぐ(第 134 項(1)参照)。

(\*2) 吸収合併消滅会社 B 社のその他有価証券差額金及び土地の再評価額及び土地再評価差額金をそのまま引継ぐ(第 134 項(2)参照)。また、その他有価証券は時価で引継ぎ土地は再評価額で引継ぐ。

( その他資本剰余金 )	10	( B 社 株 式 )	(*3)	10
--------------	----	-------------	------	----

(\*3) A 社が保有する B 社株式(抱合せ株式)の消滅の取扱いについては、A 社の株主総会での決定(その他資本剰余金から控除)による(第 139 項参照)。

提  
案  
理  
由

1. 抱合株式の消却はどこから引くのかということは、法律も会計も決め手がない問題とされてきた。そこで会社が決めた方法でやると会計基準を定めたが、その後、会社計算規則において、その他資本剰余金から優先的に減額する規定が置かれたため、これに合わせるように改定案(基準 11 項~12 項, 41 項~45 項)が示されるに至っている。従来この問題は、法律学者は会計の問題といい、会計学者は商法の問題として会計上は特段の理由はないとして、問題の擦り合い現象が見られた。そもそも取締役会等が決定しなかった場合にはどのように処理すべきかという問題は卓上の議論と

	<p>しては有り得た訳であり、自己株式の消却及び抱合株式の消却に関わる資本取引、損益取引の問題は会計の問題として、会計サイドが主体的に決めるべき問題であったように思われる。</p> <p>2. 貸借対照表にその他資本剰余金が記載されていないのは、単なる誤謬と考えられる。</p> <p>3. 帳簿価額は貸借対照表計上額を意味する用語である。この設例の場合、時価評価後の帳簿価額が 100 であるから、(帳簿価額 50) の帳簿価額は取得原価もしくは取得価額とする方が正しい表記と考えられる。</p>
--	---

### 8-6 移転損益及び持分変動差額について

指 摘 事 項	<p>「移転損益」及び「持分変動差額」の科目については、「移転損失」、「移転利益」及び「持分変動差損」、「持分変動差益」の科目を使用すべきである。</p> <p>「移転損益」や「移転利益」の科目が設例間で整合性なく使用されている。</p>																												
提 案	<p>(監査小六法 pp.2141-2143)</p> <p><b>設例 26 事業譲渡又は会社分割により親会社の子会社に事業を移転する場合の処理</b> 下記の通り勘定科目を変更すべきである。</p> <p><b>設例 26-1</b></p> <p>(2) 考え方</p> <p>② 分離元企業 P 社の個別財務諸表上の処理</p> <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 30%;">( 現 金 )</td> <td style="width: 10%; text-align: right;">200</td> <td style="width: 30%;">( 諸 資 産 )</td> <td style="width: 10%; text-align: right;">150</td> </tr> <tr> <td>( 評価・換算差額等 )</td> <td style="text-align: right;">50</td> <td>( 移 転 利 益 ) * </td> <td style="text-align: right;">100</td> </tr> </table> <p>*原文は移転損益</p> <p><b>設例 26-2 移転に係る対価が子会社株式のみである場合</b></p> <p>(2) 考え方</p> <p>②イ 分離元企業 P 社の連結財務諸表上の処理</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・ 支配獲得後の資本連結</li> </ul> <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 30%;">( 払 込 資 本 )</td> <td style="width: 10%; text-align: right;">120</td> <td style="width: 30%;">( 子 会 社 株 式 )</td> <td style="width: 10%; text-align: right;">80</td> </tr> <tr> <td></td> <td></td> <td>( 少 数 株 主 持 分 )</td> <td style="text-align: right;">24</td> </tr> <tr> <td></td> <td></td> <td>( 持 分 変 動 差 益 ) * </td> <td style="text-align: right;">16</td> </tr> </table> <p>*原文は持分変動差額</p> <p><b>設例 26-3</b></p> <p>(2) 考え方</p> <p>① 分離元企業 P 社の個別財務諸表上の処理</p> <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 30%;">( 子会社株式 (S 社) )</td> <td style="width: 10%; text-align: right;">0</td> <td style="width: 30%;">( 諸 資 産 )</td> <td style="width: 10%; text-align: right;">100</td> </tr> <tr> <td>( 現 金 )</td> <td style="text-align: right;">150</td> <td>( 移 転 利 益 )</td> <td style="text-align: right;">50</td> </tr> </table>	( 現 金 )	200	( 諸 資 産 )	150	( 評価・換算差額等 )	50	( 移 転 利 益 ) *	100	( 払 込 資 本 )	120	( 子 会 社 株 式 )	80			( 少 数 株 主 持 分 )	24			( 持 分 変 動 差 益 ) *	16	( 子会社株式 (S 社) )	0	( 諸 資 産 )	100	( 現 金 )	150	( 移 転 利 益 )	50
( 現 金 )	200	( 諸 資 産 )	150																										
( 評価・換算差額等 )	50	( 移 転 利 益 ) *	100																										
( 払 込 資 本 )	120	( 子 会 社 株 式 )	80																										
		( 少 数 株 主 持 分 )	24																										
		( 持 分 変 動 差 益 ) *	16																										
( 子会社株式 (S 社) )	0	( 諸 資 産 )	100																										
( 現 金 )	150	( 移 転 利 益 )	50																										

提案理由	<p>事業の移転に伴って生じる「移転損益」については、貸借両方に計上される可能性があるため、移転利益と移転損失を区別せずに「移転損益」の科目を使用しているが、借方に生じる場合は「移転損失」、貸方に生じる場合は「移転利益」の科目を使用すべきである。</p> <p>また、同様に持分の変動に伴って生じる「持分変動差額」についても、連結修正仕訳上、「持分変動差損」、「持分変動差益」という科目を使用すべきであるといえる。</p>
------	---

#### 8-7 誤植もしくは単純な誤りの修正

指摘事項	<p>(監査小六法 p.2155)</p> <p><b>設例 29-4 合併の対価が子会社株式と現金等の財産である場合</b></p> <p>持分変動差額の図表中(時価 200 のうち 100 を現金で交付)とあるが現金等の誤りと思われる。</p> <p>(監査小六法 p.2156)</p> <p><b>設例 30 被結合企業の株主に係る処理—受取対価が結合企業の株式のみの場合</b></p> <p>(2)考え方②ウ</p> <p>・Y社株式の取得によるのれんの算定(30%から32%へ)</p> <p>合併により(途中略)吸収合併存続会社X社に対して追加取得したとみなされる額 16(*1)・・・以下省略</p> <p>及び(*2)追加取得によるA社の持分の増加額 12=合併前X社の追加取得時の資産及び負債の帳簿価額という記述の中のX社は、Y社の記述誤りと思われる。</p>
------	---

#### 8-8 少数株主持分について

指 摘 事 項	設例で示されている仕訳では「少数株主持分」の項目が用いられている。
提 案	少数株主持分を非支配株主持分に改める方が望ましい。
提 案 理 由	少数株主持分の「少数株主」は、持株基準を念頭に置いたものであり、支配力基準の下では「非支配株主」と表現する方が理論的である（黒川(1998)pp.21-22）。

#### 8-9 持分法による投資損益について

指 摘 事 項	設例で示されている仕訳では「持分法による投資損益」や「持分法投資損益」の項目が用いられている。
提 案	連結財務諸表規則に定める「持分法による投資利益」または「持分法による投資損失」に統一するほうが望ましい。
提 案 理 由	実務指針等においては、連結仕訳の項目名称を統一して、教育上・実務上の便宜を図るべきである。

9 「金融商品会計に関する実務指針」  
(会計制度委員会報告第14号)

9-1 修正受渡日基準

指 摘 事 項	修正受渡日基準の決算整理において、評価差額のみでの計上ではなく有価証券自体も計上すべきである。																
提 案	<p>(監査小六法p.1653)</p> <p>下記の決算整理仕訳において有価証券自体も計上すべきである。</p> <p><b>設例1 有価証券売買取引</b></p> <p>前提条件</p> <p>約定日：X1年3月30日 売買価額：10,000</p> <p>決算日：X1年3月31日 時 価：10,010</p> <p>修正受渡日基準による処理</p> <p>約定日：仕訳なし</p> <p>決算日：</p> <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 30%;">( 有 価 証 券 )</td> <td style="width: 10%; text-align: center;">10</td> <td style="width: 30%;">( <span style="border: 1px solid black; padding: 2px;">有価証券運用損益</span> )</td> <td style="width: 10%; text-align: center;">10</td> </tr> <tr> <td></td> <td style="text-align: center;">↓</td> <td style="text-align: center;">↓</td> <td style="text-align: center;">↓</td> </tr> </table> <p>提案</p> <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 30%;">( 有 価 証 券 )</td> <td style="width: 10%; text-align: center;"><b>10,010</b></td> <td style="width: 30%;">( 未 払 金 )</td> <td style="width: 10%; text-align: center;"><b>10,000</b></td> </tr> <tr> <td></td> <td></td> <td style="text-align: center;">( 有価証券運用損益 )</td> <td style="text-align: center;">10</td> </tr> </table>	( 有 価 証 券 )	10	( <span style="border: 1px solid black; padding: 2px;">有価証券運用損益</span> )	10		↓	↓	↓	( 有 価 証 券 )	<b>10,010</b>	( 未 払 金 )	<b>10,000</b>			( 有価証券運用損益 )	10
( 有 価 証 券 )	10	( <span style="border: 1px solid black; padding: 2px;">有価証券運用損益</span> )	10														
	↓	↓	↓														
( 有 価 証 券 )	<b>10,010</b>	( 未 払 金 )	<b>10,000</b>														
		( 有価証券運用損益 )	10														
提 案 理 由	<p>売買取引を受渡日に記帳することは認められるが、決算整理において有価証券・未払金をオフ・バランスとする処理を認めると、ROA等の指標に影響を与えてしまうため容認すべきではない。実務上の便宜から認められているようであるが、運用損益を計上するためには、有価証券自体の把握が不可欠なはずである。</p> <p>なお、有価証券取引の処理において、財務諸表上の科目である「有価証券」「投資有価証券」「関係会社株式・社債」という勘定科目や、保有目的等の観点による分類、「売</p>																



買目的有価証券」「満期保有目的債券」「子会社・関連会社株式」「その他有価証券」という勘定科目が使用されており、簿記教育上、混乱を招いている。少なくとも実務指針等の間では統一を図るべきであろう。

## 9-2 その他有価証券の処理

指 摘 事 項	<p>その他有価証券の決算時の処理については、評価勘定を使用すべきである。</p>																														
提 案	<p>(監査小六法p.1653)</p> <p>下記の決算整理仕訳において、その他有価証券の勘定を直接修正するのではなく、評価勘定を使用する。なお、本設例では、有価証券勘定が使用されているので、ここでも便宜上、有価証券勘定で示している。</p> <p><b>設例1 有価証券売買取引</b></p> <p>前提条件 同上</p> <p>約定日基準による処理</p> <p>決算日</p> <table style="margin-left: 40px;"> <tr> <td style="border: 1px solid black; padding: 2px;">有 価 証 券</td> <td style="padding: 0 10px;">)</td> <td style="padding: 0 10px;">10</td> <td style="padding: 0 10px;">(</td> <td style="padding: 0 10px;">そ の 他 有 価 証 券</td> <td style="padding: 0 10px;">)</td> <td style="padding: 0 10px;">10</td> </tr> <tr> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> <td style="padding: 0 10px;">評 価 差 額 金</td> <td></td> <td></td> </tr> </table> <p style="text-align: center;">↓</p> <p>提案</p> <table style="margin-left: 40px;"> <tr> <td style="padding: 0 10px;">(</td> <td style="padding: 0 10px;">そ の 他 有 価 証 券</td> <td style="padding: 0 10px;">)</td> <td style="padding: 0 10px;">10</td> <td style="padding: 0 10px;">(</td> <td style="padding: 0 10px;">そ の 他 有 価 証 券</td> <td style="padding: 0 10px;">)</td> <td style="padding: 0 10px;">10</td> </tr> <tr> <td></td> <td style="padding: 0 10px;">評 価 修 正 額</td> <td></td> <td></td> <td></td> <td style="padding: 0 10px;">評 価 差 額 金</td> <td></td> <td></td> </tr> </table>	有 価 証 券	)	10	(	そ の 他 有 価 証 券	)	10					評 価 差 額 金			(	そ の 他 有 価 証 券	)	10	(	そ の 他 有 価 証 券	)	10		評 価 修 正 額				評 価 差 額 金		
有 価 証 券	)	10	(	そ の 他 有 価 証 券	)	10																									
				評 価 差 額 金																											
(	そ の 他 有 価 証 券	)	10	(	そ の 他 有 価 証 券	)	10																								
	評 価 修 正 額				評 価 差 額 金																										
提 案 理 由	<p>その他有価証券については洗い替え方式が採用されること、また補助簿である有価証券台帳の単価を修正しないケースを前提とすれば、評価勘定の使用が望ましい(泉(2000)p.182参照)。</p>																														

## 9-3 有価証券貸借取引

指 摘	<p>有価証券の消費貸借については、両者ともに貸付・借入処理を行うべきである。</p>
--------	---

事 項	
提 案	<p>(監査小六法p.1661)</p> <p>下記の有価証券消費貸借の仕訳において、貸手・借手ともに貸付・借入の処理を行う。</p> <p><b>設例7 &lt;ケース2&gt; 借手が自由処分権を有し、当該有価証券を売却した場合</b></p> <p>前提条件</p> <p>3月1日に有価証券を保有(簿価99)しているA社(貸手)とB社(借手)は、額面100(時価101)の有価証券の貸借を約定(受渡日3月4日)した。</p> <p>借時の処理：<span style="border: 1px solid black; padding: 2px;">仕訳なし</span></p> <p style="text-align: center;">↓</p> <p>提案</p> <p>貸手</p> <p style="text-align: center;">( 貸 付 有 価 証 券 )      99 ( 有 価 証 券 )      99</p> <p>借手</p> <p style="text-align: center;">( 保 管 有 価 証 券 )      101 ( 借 入 有 価 証 券 )      101</p>
提 案 理 由	<p>借り入れた有価証券は、担保受入金融資産と異なる取扱いをする合理的な理由はないということから、借手・売手ともに貸借対照表の注記のみでよいとされているが(したがって上記の勘定はすべてオフ・バランスとなる)、借り入れた有価証券の売却時に保管有価証券の発生・消滅を同時に認識するのであれば、借入時に発生を認識するほうが取引の記録としては望ましい。</p>

#### 9-4 割引手形に関する処理

指 摘 事	<p>割引時の処理を区分して示したほうが望ましい。</p>
-------------	-------------------------------

項																																					
提 案	<p>(監査小六法p.1671)</p> <p>下記の手形割引時の処理においては、他の債権の処理と同様に、手形売却取引、遡求義務の見積計上、貸倒引当金の戻入を区分して示し、勘定科目についても従来からの勘定科目を使用する。</p> <p><b>設例16</b></p> <p>前提条件</p> <p>手形額面：1,102,500</p> <p>保証債務（遡求義務）の時価：11,025</p> <p>割引料：66,150</p> <p>割引前日に当該手形に対して貸倒引当金11,025が計上されている。</p> <p>割引時の処理</p> <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 30%;">( 現 金 預 金 )</td> <td style="width: 20%; text-align: right;">1,036,350</td> <td style="width: 30%;">( 受 取 手 形 )</td> <td style="width: 20%; text-align: right;">1,102,500</td> </tr> <tr> <td>( <span style="border: 1px solid black;">保 証 債 務 費 用</span> )</td> <td style="text-align: right;">11,025</td> <td>( <span style="border: 1px solid black;">保 証 債 務</span> )</td> <td style="text-align: right;">11,025</td> </tr> <tr> <td>( 貸 倒 引 当 金 )</td> <td style="text-align: right;">11,025</td> <td>( 貸倒引当金戻入益 )</td> <td style="text-align: right;">11,025</td> </tr> <tr> <td>( 手 形 売 却 損 )</td> <td style="text-align: right;">66,150</td> <td></td> <td></td> </tr> </table> <p style="text-align: center;">↓</p> <p>提案</p> <p>手形の売却</p> <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 30%;">( 現 金 預 金 )</td> <td style="width: 20%; text-align: right;">1,036,350</td> <td style="width: 30%;">( 受 取 手 形 )</td> <td style="width: 20%; text-align: right;">1,102,500</td> </tr> <tr> <td>( 手 形 売 却 損 )</td> <td style="text-align: right;">66,150</td> <td></td> <td></td> </tr> </table> <p>保証債務の見積</p> <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 30%;">( <span style="border: 1px solid black;">債 務 保 証 損 失</span> )</td> <td style="width: 20%; text-align: right;">11,025</td> <td style="width: 30%;">( <span style="border: 1px solid black;">債 務 保 証 損 失</span> )</td> <td style="width: 20%; text-align: right;">11,025</td> </tr> <tr> <td>( <span style="border: 1px solid black;">引 当 金 繰 入 額</span> )</td> <td></td> <td>( <span style="border: 1px solid black;">引 当 金</span> )</td> <td></td> </tr> </table> <p>貸倒引当金の戻入</p> <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 30%;">( 貸 倒 引 当 金 )</td> <td style="width: 20%; text-align: right;">11,025</td> <td style="width: 30%;">( 貸倒引当金戻入益 )</td> <td style="width: 20%; text-align: right;">11,025</td> </tr> </table>	( 現 金 預 金 )	1,036,350	( 受 取 手 形 )	1,102,500	( <span style="border: 1px solid black;">保 証 債 務 費 用</span> )	11,025	( <span style="border: 1px solid black;">保 証 債 務</span> )	11,025	( 貸 倒 引 当 金 )	11,025	( 貸倒引当金戻入益 )	11,025	( 手 形 売 却 損 )	66,150			( 現 金 預 金 )	1,036,350	( 受 取 手 形 )	1,102,500	( 手 形 売 却 損 )	66,150			( <span style="border: 1px solid black;">債 務 保 証 損 失</span> )	11,025	( <span style="border: 1px solid black;">債 務 保 証 損 失</span> )	11,025	( <span style="border: 1px solid black;">引 当 金 繰 入 額</span> )		( <span style="border: 1px solid black;">引 当 金</span> )		( 貸 倒 引 当 金 )	11,025	( 貸倒引当金戻入益 )	11,025
( 現 金 預 金 )	1,036,350	( 受 取 手 形 )	1,102,500																																		
( <span style="border: 1px solid black;">保 証 債 務 費 用</span> )	11,025	( <span style="border: 1px solid black;">保 証 債 務</span> )	11,025																																		
( 貸 倒 引 当 金 )	11,025	( 貸倒引当金戻入益 )	11,025																																		
( 手 形 売 却 損 )	66,150																																				
( 現 金 預 金 )	1,036,350	( 受 取 手 形 )	1,102,500																																		
( 手 形 売 却 損 )	66,150																																				
( <span style="border: 1px solid black;">債 務 保 証 損 失</span> )	11,025	( <span style="border: 1px solid black;">債 務 保 証 損 失</span> )	11,025																																		
( <span style="border: 1px solid black;">引 当 金 繰 入 額</span> )		( <span style="border: 1px solid black;">引 当 金</span> )																																			
( 貸 倒 引 当 金 )	11,025	( 貸倒引当金戻入益 )	11,025																																		
提 案	<p>債務保証に係る費用の見積計上については、これまで債務保証損失引当金勘定が使用されてきた。また、引当金は従来、次期以降に発生する費用を見積計上する際に使用さ</p>																																				

理由	<p>れる貸方勘定であり、関連する取引の記録時に同時に計上する必要性は乏しい。このような処理を行うことは、当期に発生する費用までも、その事象が実際に生じたときではなく、見積時点で引当金を計上するということになる。したがって、上記の取引は分割して処理することが望ましい。(佐藤(2002)pp.162～170参照)。</p> <p>なお、手形に対する支配は移転していないと解釈する立場からは、割引は担保付借入処理となる。</p>
----	---

### 9-5 転換社債の処理

指摘事項	<p>「株式転換権」という科目は誤解を招くので、「新株予約権払込金」という科目を使用すべきである。</p>																								
提案	<p>(監査小六法p.1679)</p> <p><b>設例26 転換社債の処理 (区分処理)</b></p> <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 30%;">(現金預金)</td> <td style="width: 10%; text-align: right;">10,000</td> <td style="width: 30%;">(社債)</td> <td style="width: 10%; text-align: right;">10,000</td> </tr> <tr> <td>(社債発行差金)</td> <td style="text-align: right;">480</td> <td>(<span style="border: 1px solid black; padding: 2px;">株式転換権</span>)</td> <td style="text-align: right;">480</td> </tr> </table> <p style="text-align: center;">↓</p> <p>提案</p> <p>・総額処理</p> <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 30%;">(現金預金)</td> <td style="width: 10%; text-align: right;">10,000</td> <td style="width: 30%;">(社債)</td> <td style="width: 10%; text-align: right;">10,000</td> </tr> <tr> <td>(社債発行差金)</td> <td style="text-align: right;">480</td> <td>(<b>新株予約権払込金</b>)</td> <td style="text-align: right;">480</td> </tr> </table> <p>または</p> <p>・純額処理</p> <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 30%;">(現金預金)</td> <td style="width: 10%; text-align: right;">10,000</td> <td style="width: 30%;">(社債)</td> <td style="width: 10%; text-align: right;">9,520</td> </tr> <tr> <td></td> <td></td> <td>(<b>新株予約権払込金</b>)</td> <td style="text-align: right;">480</td> </tr> </table>	(現金預金)	10,000	(社債)	10,000	(社債発行差金)	480	( <span style="border: 1px solid black; padding: 2px;">株式転換権</span> )	480	(現金預金)	10,000	(社債)	10,000	(社債発行差金)	480	( <b>新株予約権払込金</b> )	480	(現金預金)	10,000	(社債)	9,520			( <b>新株予約権払込金</b> )	480
(現金預金)	10,000	(社債)	10,000																						
(社債発行差金)	480	( <span style="border: 1px solid black; padding: 2px;">株式転換権</span> )	480																						
(現金預金)	10,000	(社債)	10,000																						
(社債発行差金)	480	( <b>新株予約権払込金</b> )	480																						
(現金預金)	10,000	(社債)	9,520																						
		( <b>新株予約権払込金</b> )	480																						
提案理由	<p>株式転換権の「一権」という科目は、これまで無形固定資産で使用されてきた科目であり、純資産の部に計上する科目としては相応しくない。新株予約権者からの払込額とすることを明らかにするため、新株予約権払込金とした方が望ましい。ただし、株主資本となるか収益となるかが未確定の勘定であるため、これまでの慣行にしたがい、新株</p>																								

予約権仮受金とすることも考えられる（中村(1999)p.237, 安藤(2000)p.21参照）。
---

【付記】

本稿脱稿後の 2006 年 3 月に、企業会計基準適用指針第 12 号「その他の複合金融商品（払込資本を増加させる可能性のある部分を含まない複合金融商品）に関する会計処理」が企業会計基準委員会より公表されている。

10 「金融商品会計に関する Q&A」  
(会計制度委員会)

10-1 「信用取引未払金」の科目名称及び信用取引の相殺表示について

指 摘 事 項	<p>1. 信用取引により有価証券の買付を行った場合には、「信用取引未払金」という科目ではなく「信用取引借入金」という科目を用いることを提案する。</p> <p>2. 信用取引の買手が、買い付けた有価証券の反対売買により信用取引を決済する意図を有している場合には、「担保差入有価証券」と「信用取引借入金」は、貸借対照表上、相殺して表示することを提案する。</p>																																																
提 案	<p><b>有価証券の信用取引及び空売りの認識</b> (監査小六法 p.1683)</p> <p>前提条件</p> <p>時価 100 の有価証券を、信用取引で取得し、その後時価が 130 になった時点で売却を行うことで手仕舞う。なお、取引開始時と手仕舞い時の間に決算があり、このときの時価は 112 である。</p> <p>「金融商品会計に関する Q&amp;A」では、信用取引の買手の処理として次の仕訳が示されている。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・ 開始時</li> </ul> <table data-bbox="395 1182 1356 1220"> <tr> <td>(借)</td> <td>担保差入有価証券</td> <td>100</td> <td>(貸)</td> <td>信用取引未払金</td> <td>100</td> </tr> </table> <ul style="list-style-type: none"> <li>・ 期末時</li> </ul> <table data-bbox="395 1279 1356 1317"> <tr> <td>(借)</td> <td>担保差入有価証券</td> <td>12</td> <td>(貸)</td> <td>売買目的有価証券</td> <td>12</td> </tr> </table> <ul style="list-style-type: none"> <li>・ 翌期初</li> </ul> <table data-bbox="395 1375 1356 1413"> <tr> <td>(借)</td> <td>売買目的有価証券</td> <td>12</td> <td>(貸)</td> <td>担保差入有価証券</td> <td>12</td> </tr> </table> <ul style="list-style-type: none"> <li>・ 手仕舞い時</li> </ul> <table data-bbox="395 1471 1356 1552"> <tr> <td>(借)</td> <td>信用取引未払金</td> <td>100</td> <td>(貸)</td> <td>担保差入有価証券</td> <td>100</td> </tr> <tr> <td></td> <td>現 金</td> <td>30</td> <td></td> <td>売買目的有価証券運用損益</td> <td>30</td> </tr> </table> <p>このうち、開始時の処理と手仕舞い時の処理を次のように修正することを提案する。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・ 開始時</li> </ul> <table data-bbox="395 1760 1356 1798"> <tr> <td>(</td> <td>担保差入有価証券)</td> <td>100</td> <td>(</td> <td>信用取引借入金)</td> <td>100</td> </tr> </table> <ul style="list-style-type: none"> <li>・ 手仕舞い時</li> </ul> <table data-bbox="395 1856 1356 1939"> <tr> <td>(</td> <td>信用取引借入金)</td> <td>100</td> <td>(</td> <td>担保差入有価証券)</td> <td>100</td> </tr> <tr> <td>(</td> <td>現 金)</td> <td>30</td> <td>(</td> <td>売買目的有価証券運用損益)</td> <td>30</td> </tr> </table>	(借)	担保差入有価証券	100	(貸)	信用取引未払金	100	(借)	担保差入有価証券	12	(貸)	売買目的有価証券	12	(借)	売買目的有価証券	12	(貸)	担保差入有価証券	12	(借)	信用取引未払金	100	(貸)	担保差入有価証券	100		現 金	30		売買目的有価証券運用損益	30	(	担保差入有価証券)	100	(	信用取引借入金)	100	(	信用取引借入金)	100	(	担保差入有価証券)	100	(	現 金)	30	(	売買目的有価証券運用損益)	30
(借)	担保差入有価証券	100	(貸)	信用取引未払金	100																																												
(借)	担保差入有価証券	12	(貸)	売買目的有価証券	12																																												
(借)	売買目的有価証券	12	(貸)	担保差入有価証券	12																																												
(借)	信用取引未払金	100	(貸)	担保差入有価証券	100																																												
	現 金	30		売買目的有価証券運用損益	30																																												
(	担保差入有価証券)	100	(	信用取引借入金)	100																																												
(	信用取引借入金)	100	(	担保差入有価証券)	100																																												
(	現 金)	30	(	売買目的有価証券運用損益)	30																																												
提案理由	1. 「信用取引借入金」の提案理由																																																

信用取引の買手は信用取引を委託する証券会社から買付代金を借り入れていると解される。伊藤他(2003)によれば、「信用取引は、顧客が有価証券の売買を行うときに、証券会社から当該取引に必要な資金または有価証券を借り入れて行う取引である。有価証券の買付を行う顧客は、資金を借りて有価証券を買い付け、その有価証券を証券会社に担保として差し入れ、通常6か月以内に担保に差し入れた有価証券を売却するか、他から借り入れ、当初の借入資金を返済する。」(p.40, 下線は引用者)と説明される。なお、堀口(1993)pp.306- 307 および河本・大武(1998)p.152 においても、同様の記述が見られる。

また、当該借入れに伴い買手においては利息の支払いも発生する。河本・大武(1998)によれば、「信用取引の買付の場合には、顧客は買付代金を借りたので金利(…中略…)を証券会社に支払う。」(p.155)と説明される。

このように、信用取引の買手は、有価証券の購入代金に係る未払金を支払うのではなく、証券会社から買付代金を借り入れ、手仕舞い時に有価証券の売却代金と借入金とを相殺して決済すると考えられることから、「信用取引未払金」ではなく、「信用取引借入金」という科目名称を用いることにより、資金の借入という事実が適切に表現されると解される。

## 2. 相殺表示の提案理由

「金融商品会計に関する実務指針」によれば、相殺表示が容認されるための要件として次の3つを提示している(140項)。

- ① 同一の相手先に対する金銭債権と金銭債務であること。
- ② 相殺が法的に有効で、企業が相殺する能力を有すること。
- ③ 企業が相殺して決済する意図を有すること。

担保差入有価証券の転売による売却代金と借入金を相殺して決済することに法律上の問題はなく、企業が反対売買による純額決済を意図している場合がある。信用取引の決済方法としては、河本・大武(1998)によれば、次の二通りの方法があるとされる。「一つは、顧客が借りた金銭(買付の場合)または株券(売付けの場合)を証券会社に返して、担保として預けてある株券(買付の場合)または金銭(売付けの場合)の返還を受ける方法(俗に現引き、現渡しという)で、もう一つは、借りた金銭または株券を返さないで証券取引所で同銘柄の株式を反対売買(売った場合は買い、買った場合は売り)することによって決済する方法である。後の方法が圧倒的に多いが、この場合、買付のときは証券会社に担保として預けてある株券を売って(転売して)その売付代金と借入金を相殺して決済し、売付けのときは担保として預けてある売付代金で株式を買い付けて(買い戻して)それを証券会社に返すという方法をとるのである。」(p.156)



	<p>残る問題としては、担保差入有価証券が金銭債権ではないことがある。しかし、相殺表示の趣旨が、金融資産と金融負債を総額で表示し、いたずらに総資産および総負債を大きく表示することを避けること（「金融商品会計に係る実務指針」、312 項）であるから、「担保差入有価証券」と「信用取引借入金」とは、貸借対照表上、相殺して表示することが望ましいと解される。</p>
--	---

### 10-2 「売買有価証券運用損益」及び「有価証券評価差額」の科目名称について

指摘事項	<p>時価ヘッジにより処理する場合において、ヘッジ対象のその他有価証券に係る評価差額を当期利益に計上するときには、「売買有価証券運用損益」ではなく「有価証券評価損益」という科目名称を、また純資産の部に計上される評価差額については「有価証券評価差額」ではなく「その他有価証券評価差額金」という科目名称を用いることを提案する。</p>	
提 案	<p><b>有価証券の信用取引及び空売りの認識（監査小六法 p.1684）</b></p> <p>時価 100 の有価証券を、信用取引で売却し、その後時価が 130 になった時点で取得を行うことで手仕舞う。なお、取引開始時と手仕舞い時の間に決算があり、このときの時価は 112 である。</p> <p>当該信用取引の売手は、保有するその他有価証券（簿価 90）のヘッジとして当該取引をおこない、時価ヘッジにより処理する。</p>	
	現物有価証券	信用取引（売り）
開始時	仕訳なし	(借)担保差入金（預け金） 100 (貸)借入有価証券 100
期末時	(借)その他有価証券 22 (貸) <span style="border: 1px solid black;">売買有価証券運用損益</span> 12 <span style="border: 1px solid black;">有価証券評価差額</span> 10 ↓ (その他有価証券) 22 <b>(有価証券評価損益)</b> 12 <b>(その他有価証券評価差額金)</b> 10	(借) <span style="border: 1px solid black;">売買有価証券運用損益</span> 12 (貸)借入有価証券 12
翌期首	(借) <span style="border: 1px solid black;">売買有価証券運用損益</span> 12 <span style="border: 1px solid black;">有価証券評価差額</span> 10 (貸) その他有価証券 22 ↓	(借) 借入有価証券 12 (貸) <span style="border: 1px solid black;">売買有価証券運用損益</span> 12

		<b>(有価証券評価損益) 12</b> <b>(その他有価証券評価差額金) 10</b> (その他有価証券) 22	
手仕舞い時	(借) その他有価証券 30 (貸) <b>売買有価証券運用損益</b> 30  ↓ (その他有価証券) 30 <b>(有価証券評価損益) 30</b>	(借) 借入有価証券 100 売買有価証券運用損益 30 (貸) 担保差入金 100 (預け金) 現金 30	
提案理由	<p>「金融商品会計に関する実務指針」の設例 5 および 6 では、その他有価証券を時価評価し、その評価差額を純資産の部に計上する際に、「その他有価証券評価差額金」という科目の名称を用いている。また、同実務指針の設例 18 では、その他有価証券の価格変動リスクをヘッジした場合の時価ヘッジによる処理では、その他有価証券の評価差額のうち当期損益に計上される部分は「有価証券評価損益」という科目の名称を用いている。</p> <p>したがって、実務指針間での整合性の観点からは、当期の損益に計上される評価差額については「売買有価証券運用損益」ではなく「有価証券評価損益」とし、純資産の部に計上される評価差額については「有価証券評価差額金」ではなく「その他有価証券評価差額金」とすることが適切であると考えられる。</p> <p>また、前者のその他有価証券の時価評価差額を、たとえそれがヘッジ対象項目の損益として当期の損益に計上されるからといって、「売買目的有価証券運用損益」とすることは、売買目的で保有していない有価証券の評価差額を売買目的有価証券の評価損益であるかのように処理することになり、不適切であると解される。</p> <p>なお、現物証券の期末時の仕訳に関して、ヘッジ対象であるその他有価証券の評価差額とヘッジ手段である売買目的有価証券に係る運用損益を相殺し純額とするために、次のような振替仕訳（「その他有価証券評価差額金」勘定から「売買目的有価証券運用損益」勘定への振替）が省略されていると解することもできる。</p>		

		現 物 有 価 証 券	
期末時	(借) その他有価証券	22	(貸) 売買有価証券運用損益 12 有価証券評価差額 10
↓			
	・その他有価証券の時価評価		
	( その他有価証券 )	22	( その他有価証券 評価差額金 ) 22
	・「売買有価証券運用損益」勘定への振替		
	( その他有価証券 評価差額金 )	12	( 売買有価証券 運用損益 ) 12
<p>ただし、この場合には、時価ヘッジの処理として、ヘッジ対象に係る損益とヘッジ手段に係る損益とを同一の勘定で処理しなければならないか議論する必要があると解される（例えば、「金融商品会計に関する実務指針」設例 18 では、ヘッジ対象に係る損益とヘッジ手段に係る損益とを異なる勘定で処理している）。</p>			

### 10-3 仕訳の理解可能性を高める提案

指摘事項	<p>S 社がその他有価証券を全額売却した場合の資本連結手続における有価証券評価差額金の修正について、「金融商品会計に関する Q&amp;A」では、下記のように説明している。しかし、各項目の算定の根拠が省略されているため、説明を補足する必要があると思われる。</p> <p><b>2. 投資有価証券（その他有価証券）の全額売却に伴う有価証券評価差額金の修正 (JICPA ジャーナル NO.612 (JUL.2006) p.413)</b></p> <p>S 社の個別財務諸表において、投資有価証券（その他有価証券）を全額売却したことに伴い、前期末に計上されていた有価証券評価差額金は取り崩され、有価証券売却損益が計上されているため、資本連結手続上も、有価証券評価差額金の全額を取り崩し有価証券売却損益及び少数株主持分へ振り替える。</p> <table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="border: 1px dashed black;">有価証券売却損益</td> <td style="border: 1px dashed black; text-align: right;">1,000</td> <td style="border: 1px dashed black;">有価証券評価差額金</td> <td style="border: 1px dashed black; text-align: right;">960</td> </tr> <tr> <td style="border: 1px dashed black;">少数株主持分*</td> <td style="border: 1px dashed black; text-align: right;">360</td> <td style="border: 1px dashed black;">法人税等調整額</td> <td style="border: 1px dashed black; text-align: right;">400</td> </tr> </table> <p>* 1,800×20%=360</p>	有価証券売却損益	1,000	有価証券評価差額金	960	少数株主持分*	360	法人税等調整額	400
有価証券売却損益	1,000	有価証券評価差額金	960						
少数株主持分*	360	法人税等調整額	400						
提 案	S 社の個別財務諸表において、投資有価証券（その他有価証券）を 2005 年 3								

月期中に全額売却したことに伴い、2004年3月期末に計上されていたその他有価証券評価差額金は取り崩され、投資有価証券売却損益が計上される。

しかし、資本連結手続上、投資有価証券（その他有価証券として分類）は、支配獲得日（2002年4月1日）前の2002年3月期末の時価により計上され、その他有価証券評価差額金の洗替処理は行われない。そのため、連結財務諸表における投資有価証券の帳簿価額は、個別財務諸表におけるそれより2002年3月期末現在の時価簿価差額1,000だけ大きくなる。いいかえると、連結財務諸表における投資有価証券売却損益は、個別財務諸表におけるそれより1,000小さくなる。また、2002年3月期末現在のその他有価証券評価差額金は取得時利益剰余金に準じて取り扱われるため、投資と資本の相殺消去が行われることになる。

すなわち、2002年3月期末の投資有価証券の時価簿価差額相当額について、一旦、投資有価証券の増加を認識し、これに対応する繰延税金負債とその他有価証券評価差額金を計上する。その後、投資有価証券が売却されているため、これを減少させるとともに同額の投資有価証券売却益を減少させる。また、繰延税金負債を減少させるとともに、同額の法人税等調整額を計上する。なお、貸方に計上されるその他有価証券評価差額金は、投資と資本の相殺消去において消去される。

( 投資有価証券 )	1,000	( 繰延税金負債 )	400
		( その他有価証券 )	600
		( 評価差額金 )	
( 投資有価証券 )		( 投資有価証券 )	1,000
( 売却損益 )	1,000		
( 繰延税金負債 )	400	( 法人税等調整額 )	400

さらに、支配獲得日（2002年4月1日）から前期末（2004年3月31日）までの期間における評価差額の変動は取得後利益剰余金に準じて取り扱われる。すなわち、その他有価証券評価差額金に係る少数株主持分額は、その他有価証券評価差額金の増加額から少数株主持分に直接振り替えられる。そのため、投資有価証券の売却に伴い、その他有価証券評価差額金から少数株主持分への振替仕訳を振り戻す処理が必要になる。

( 少数株主持分 )	360	( その他有価証券 )	360
		( 評価差額金 )	

上記の仕訳を集計したものが、「金融商品会計に関するQ&A」に示される連結修正仕訳になると解される。

なお、当該設例の前提条件を示すと次のとおりである（Q73～Q75から抜粋。ただし、年の表記は和暦から西暦に変更している。）。

前提条件

**2002年3月31日**

- ① S社の2002年3月31日の時価評価前の純資産は8,000（資本金5,000及び繰越利益剰余金3,000）である。
- ② 2002年3月期の決算における、S社の投資有価証券（その他有価証券として分類）の帳簿価額は2,000、時価は3,000、税引後（実効税率40%として計算）の評価差額600は全部純資産直入法により処理されていたものとする。
- ③ S社の2002年3月期の抜粋貸借対照表は以下のとおりである。

投資有価証券	3,000	繰延税金負債	400
(内数)		資本金	5,000
時価簿価差額		繰越利益剰余金	3,000
	1,000	その他有価証券評価差額金	600

**2002年4月1日**

- ④ P社は2002年4月1日をみなし取得日として、S社の発行済株式の60%を5,500で一括取得した。
- ⑤ S社の投資有価証券以外の資産及び負債には、重要な時価評価による簿価の修正額はないものとする。
- ⑥ P社は時価評価の方法として全面時価評価法を採用している。

**2003年3月31日**

- ⑦ S社の2003年3月31日の時価評価前の純資産は9,000（資本金5,000及び繰越利益剰余金4,000）である。
- ⑧ 2003年3月期の決算における、S社の投資有価証券（その他有価証券として分類）の帳簿価額は2,000、時価は4,000、税引後（実効税率40%として計算）の評価差額1,200は全部純資産直入法により処理されていたものとする。
- ⑨ P社は時価評価の方法として全面時価評価法を採用している。
- ⑩ 連結調整勘定は10年で償却するものとする。
- ⑪ S社の2003年3月期の抜粋貸借対照表は以下のとおりである。

投資有価証券	4,000	繰延税金負債	800
--------	-------	--------	-----

(内数)

時価簿価差額	繰越利益剰余金	4,000
	(当期純利益)	1,000
	その他有価証券評価差額金	1,200

**2003年4月1日**

- ① P社は2003年4月1日をみなし取得日として、S社の発行済株式の20%を2,500で一括取得した。
- ② S社の投資有価証券以外の資産及び負債には、重要な時価評価による簿価の修正額はないものとする。
- ③ P社は時価評価の方法として全面時価評価法を採用している。

**2004年3月31日**

- ④ S社の2004年3月31日における時価評価前の純資産は10,000(資本金5,000及び繰越利益剰余金5,000)である。
- ⑤ 2004年3月期の決算における、S社の投資有価証券(その他有価証券として分類)の帳簿価額は2,000、時価は5,000、税引後(実効税率40%として計算)の評価差額1,800は全部純資産直入法により処理されていたものとする。
- ⑥ P社は時価評価の方法として全面時価評価法を採用している。
- ⑦ 連結調整勘定は10年で償却するものとする。
- ⑧ S社の2004年3月期の抜粋貸借対照表は以下のとおりである。

投資有価証券	5,000	繰延税金負債	1,200
(内数)		資本金	5,000
時価簿価差額	3,000	繰越利益剰余金	5,000
		(当期純利益)	1,000
		その他有価証券評価差額金	1,800

**2005年3月31日**

- ① S社の2005年3月31日における時価評価前の純資産は13,000(資本金5,000及び繰越利益剰余金8,000)である。
- ② P社は時価評価の方法として全面時価評価法を採用している。
- ③ 連結調整勘定は10年で償却するものとする。
- ④ S社の2005年3月期の抜粋貸借対照表は以下のとおりである。

投資有価証券	0	繰延税金負債	0
--------	---	--------	---

<table border="1"> <tr> <td>(内数)</td> <td></td> </tr> <tr> <td>時価簿価差額</td> <td>0</td> </tr> </table>	(内数)		時価簿価差額	0	<table border="1"> <tr> <td>資 本 金</td> <td>5,000</td> </tr> <tr> <td>繰越利益剰余金</td> <td>8,000</td> </tr> <tr> <td>(当期純利益)</td> <td>3,000</td> </tr> <tr> <td>その他有価証券評価差額金</td> <td>0</td> </tr> </table>	資 本 金	5,000	繰越利益剰余金	8,000	(当期純利益)	3,000	その他有価証券評価差額金	0																				
(内数)																																	
時価簿価差額	0																																
資 本 金	5,000																																
繰越利益剰余金	8,000																																
(当期純利益)	3,000																																
その他有価証券評価差額金	0																																
<p><b>1. 投資と資本の相殺消去 (開始仕訳)</b></p>																																	
<table border="1"> <tr> <td>(資 本 金)</td> <td>5,000</td> <td>(S 社 株 式)</td> <td>8,000</td> </tr> <tr> <td>(繰越利益剰余金)</td> <td>*2 3,600</td> <td>(少数株主持分)</td> <td>*1 2,360</td> </tr> <tr> <td>(期首残高)</td> <td></td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>(その他有価証券)</td> <td>*3 960</td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>(評価差額金)</td> <td></td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>(連結調整勘定)</td> <td>*4 686</td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>(利益剰余金)</td> <td>*5 114</td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>(期首残高)</td> <td></td> <td></td> <td></td> </tr> </table>		(資 本 金)	5,000	(S 社 株 式)	8,000	(繰越利益剰余金)	*2 3,600	(少数株主持分)	*1 2,360	(期首残高)				(その他有価証券)	*3 960			(評価差額金)				(連結調整勘定)	*4 686			(利益剰余金)	*5 114			(期首残高)			
(資 本 金)	5,000	(S 社 株 式)	8,000																														
(繰越利益剰余金)	*2 3,600	(少数株主持分)	*1 2,360																														
(期首残高)																																	
(その他有価証券)	*3 960																																
(評価差額金)																																	
(連結調整勘定)	*4 686																																
(利益剰余金)	*5 114																																
(期首残高)																																	
<p>*1 <math>(5,000 + 5,000 + 1,800) \times 20\% = 2,360</math></p>																																	
<p>*2 <math>(3,000 \times 60\% + 4,000 \times 20\%) + 5,000 \times 20\% = 3,600</math></p>																																	
<p>*3 <math>(600 \times 60\% + 1,200 \times 20\%) + 1,800 \times 20\% = 960</math></p>																																	
<p>*4 <math>(340 - 34 \times 2) + (460 - 46) = 686</math></p>																																	
<p>*5 <math>34 \times 2 + 46 = 114</math></p>																																	
<p>この開始仕訳の後に、先に示した提案仕訳が行われることになる。</p>																																	
<p>提案理由</p>	<p>実務指針等の設例は、結果として正しければよいのではなく、読者の理解可能性を高める必要がある。</p>																																

1 1 「ローン・パーティシペーションの会計処理及び表示」  
(会計制度委員会報告第 3 号)

1 1 - 1 参加者の貸出債権の貸借対照表価額及び償却原価法について

指 摘 事 項	<p>1. ローン・パーティシペーションを債権譲渡として処理する場合において、参加者は貸出債権を参加元本金額（債権金額）で計上するのではなく、貸出債権を参加利益の対価として支払った金額（取得価額）により計上し、償却原価法を適用することを提案する。</p> <p>2. 償却原価法の計算を便宜的に月数に基づく級数法により行っているが、原則的な方法である利息法による償却原価法の計算を示すことを提案する。</p>																								
提 案	<p><b>設 例</b>（監査小六法 pp.1733-1734）</p> <p>(1) 7 月 1 日に年利 8%の貸出金元本 10,000 百万円の 50%（参加元本 5,000 百万円）について、ローン・パーティシペーション契約を締結した。 ケースⅡ 参加元本&gt;参加利益の売却価額（参加元本：5,000 百万円，参加利益の売却価額：4,800 百万円）</p> <p>(2) 元金の回収は年 2 回（6 月末及び 12 月末）であり、元本は各回 1,000 百万円の均等返済である。</p> <p>(3) 参加に係る事務手数料は、半年間で 4 百万円であり、元金の回収時に支払われる。</p> <p>(4) 原債権者，参加者ともに，決算日は 3 月 31 日である。</p> <p>(5) このローン・パーティシペーション契約は，会計制度委員会報告第 3 号第 4 項の要件（売却処理の要件）をすべて満たしている。</p> <p>会計制度委員会報告第 3 号は，参加者の処理として次の仕訳を示している（単位：百万円）。</p> <p>1. 参加利益の対価支払時（7 月 1 日）</p> <table data-bbox="406 1563 1356 1646"> <tr> <td>（ 貸 出 金 ）</td> <td>5,000</td> <td>（ 預 金 ）</td> <td>4,800</td> </tr> <tr> <td></td> <td></td> <td>（ その他の負債 ）</td> <td>200</td> </tr> </table> <p>2. 元金回収時（12 月 31 日）</p> <table data-bbox="406 1709 1356 1792"> <tr> <td>（ 預 金 ）</td> <td>696</td> <td>（ 貸 出 金 ）</td> <td>500</td> </tr> <tr> <td>（ その他の役務費用 ）</td> <td>4</td> <td>（ 貸 出 金 利 息 ）</td> <td>200</td> </tr> </table> <p>3. 決算時（3 月 31 日）</p> <p>(1) 貸出金利息・事務手数料の決算修正</p> <table data-bbox="406 1899 1356 1982"> <tr> <td>（ 未 収 収 益 ）</td> <td>90</td> <td>（ 貸 出 金 利 息 ） (*1)</td> <td>90</td> </tr> <tr> <td>（ その他の役務費 ）</td> <td>2</td> <td>（ 未 払 費 用 ） (*2)</td> <td>2</td> </tr> </table>	（ 貸 出 金 ）	5,000	（ 預 金 ）	4,800			（ その他の負債 ）	200	（ 預 金 ）	696	（ 貸 出 金 ）	500	（ その他の役務費用 ）	4	（ 貸 出 金 利 息 ）	200	（ 未 収 収 益 ）	90	（ 貸 出 金 利 息 ） (*1)	90	（ その他の役務費 ）	2	（ 未 払 費 用 ） (*2)	2
（ 貸 出 金 ）	5,000	（ 預 金 ）	4,800																						
		（ その他の負債 ）	200																						
（ 預 金 ）	696	（ 貸 出 金 ）	500																						
（ その他の役務費用 ）	4	（ 貸 出 金 利 息 ）	200																						
（ 未 収 収 益 ）	90	（ 貸 出 金 利 息 ） (*1)	90																						
（ その他の役務費 ）	2	（ 未 払 費 用 ） (*2)	2																						



用

(2) 参加元本と参加利益の売却価額との差額の期間配分

( その他の負債 ) 55 ( 貸出金利息 ) (\*3) 55

(\*1)  $9,000 \times 0.5 \times 0.08 \times 3/12 = 90$

(\*2)  $4 \times 3/6 = 2$

(\*3) 利息法により配分するのが原則であるが、ここ(会計制度委員会報告第3号;引用者注)では便宜上、月数に基づく級数法により9ヶ月(7月1日から3月31日)の期間配分額を計算している。

$$200 \times \frac{(60 \times 61 - 51 \times 52)}{(60 \times 61)} = 55$$

提案(単位:百万円)

貸出債権を参加利益の対価として支払った金額(取得価額)により計上する場合には、次のようになる。

1 参加利益の対価支払時(7月1日)

( 貸 出 金 ) 4,800 ( 預 金 ) 4,800

また、利息法による償却原価法を適用する場合には、次のようになる。

2 元金回収時(12月31日)

(1) 貸出金利息の計上

( 貸 出 金 ) 361 ( 貸 出 金 利 息 ) (\*4) 361

(2) 元本回収

( 預 金 ) 696 ( 貸 出 金 ) 700

( その他の役務費 ) 4

(\*4)イ 実効利子率( $r$ )の計算:

$$4,800 = \sum_{i=1}^{10} \frac{700}{(1+r)^i}$$

$r \doteq 0.0752$  (少数点4位未満四捨五入)

□  $4,800 \times 0.0752 \doteq 361$  (四捨五入)

3 決算時(3月31日)

(1) 貸出金利息の計上

( 貸 出 金 ) 165 ( 貸 出 金 利 息 ) (\*5) 165

(2) 事務手数料の決算修正

( その他の役務費用 ) 2 ( 未 払 費 用 ) 2

(\*5)イ 第1回元金回収後の貸出金の簿価:  $4,800 + 361 - 700 = 4,461$

□ 第2回元金回収時(6月末)における現在価値:  $4,461 \times (1 + 0.0752) \doteq 4,796$  (四捨五入)

	<p>ハ 実効利子率 (<math>r</math>) の計算：</p> $4,461 = \sum_{i=1}^6 \frac{4,796}{(1+r)^i}$ <p><math>r \doteq 0.0122</math> (少数点 4 位未満四捨五入)</p> <p>ニ 3 月 31 日現在の貸出金の現在価値：<math>4,461 \times 1.0122^3 \doteq 4,626</math> (四捨五入)</p> <p>ホ <math>4,626 - 4,461 = 165</math></p>
提案理由	<p>「金融商品に係る会計基準」の公表に伴い、ローン・パーティシペーションの参加者の処理も修正されると解される。例えば、2001 年 7 月に全国銀行協会の通達「金融機関の貸出債権に係るローン・パーティシペーションの経理処理について」は改正されており、そこでは参加者の処理が修正されている。</p> <p>すなわち、「金融商品に係る会計基準」第三・一で「受取手形、売掛金、貸付金その他の債権の貸借対照表価額は、<u>取得価額</u>から貸倒見積高に基づいて算定された貸倒引当金を控除した金額とする。ただし、債権を債権金額より低い価額又は高い価額で取得した場合において、取得価額と債権金額との差額の性格が金利の調整と認められるときは、<u>償却原価法</u>に基づいて算定された<u>価額</u>から貸倒見積高に基づいて算定された貸倒引当金を控除した金額としなければならない。」(下線は引用者)と規定されており、この規定に準拠して当該貸出債権を取得価額により「貸出金」勘定に計上し、債権金額と取得価額との差額は償却原価法により帳簿価額を増額または減額させる。</p> <p>なお、上述の「金融商品に係る会計基準」が公表される以前には、債権の貸借対照表価額に関しては、例えば企業会計原則・第三 貸借対照表原則・五・Cの「債権の評価」では、「受取手形、売掛金その他の債権の貸借対照表価額は、<u>債権金額又は取得価額</u>から正常な貸倒見積高を控除した金額とする」(下線は引用者)としているように、債権金額と取得価額のいずれかを基礎に処理されてきたと解される。また、同注解【注 22】では、債権を債権金額より低い価額で取得した場合等には、アキュムレーション法が容認されていた。</p>

1 2 「貸借対照表の純資産の部の表示に関する会計基準等の適用指針」  
(企業会計基準適用指針第 8 号)

1 2 - 1 在外子会社で計上されている新株予約権の勘定科目名称

指 摘 事 項	設例 2 の「2 在外子会社における会計処理」(監査小六法 p.1854) の「新株予約権」という科目名称は妥当ではない。
提 案	新株予約権発行時の仕訳が、次のように行われている。 現金預金           \$ 20,000 / 新株予約権       \$ 20,000 貸方科目の「新株予約権」を「新株予約権払込金」とすべきである。
提 案 理 由	新株予約権は、その多くは将来払込資本となるべきものであり、その性質は未発行株式に関する新株式申込証拠金と同じものとも考えられる。また、権利を表わすものでもない。 その事実を明確にするため「新株予約権払込金」とすべきである。 なお、貸借対照表の純資産の部の「Ⅲ新株予約権」も同様である。

1 2 - 2 在外子会社で計上されている新株予約権戻入益の勘定科目名称

指 摘 事 項	設例 2 の「2 在外子会社における会計処理」(監査小六法 p.1854) の「新株予約権戻入益」という科目名称は妥当ではない。
提 案	新株予約権失効時の仕訳が、次のように行われている。 新株予約権           \$ 2,000 / 新株予約権戻入益       \$ 2,000 相手側では、次のような仕訳が行われる (X4 年 3 月 31 日付の仕訳を参照) ので、これに照応すべきである。 (新株予約権失効損)   ×××           (投資有価証券)   ××× 従って、設例の仕訳は、次のようにすべきである。 (新株予約権払込金)   \$ 2,000       (新株予約権払込金失効益)   \$ 2,000
提 案 理 由	戻入れとは、元へ返し入れるものであり、見積費用の貸方項目である引当金を戻入れる場合「〇〇引当金戻入益」とすることは合理的である。しかし、新株予約権を戻し入れる場所はない。「失効損」の相手側は「失効益」とすることにより、科目名称の一貫性が得られる。

1 3 「株主資本等変動計算書に関する会計基準の適用指針」  
(企業会計基準適用指針第9号)

1 3 - 1 当期純利益に関する仕訳

指 摘 事 項	設例 1 個別株主資本等変動計算書の「2 会計処理」(監査小六法 p.941)では当期純利益に関する仕訳が示されていない。
提 案	設例では「オ X1 年 3 月期の A 社の当期純利益は 2,000 百万円である。」とされているが、これに関して仕訳が示されていない。そこで、次のような仕訳を追加すべきである(単位:百万円)。  (損 益) 2,000 (繰越利益剰余金) 2,000
提 案 理 由	個別株主資本等変動計算書の当期変動額の各項目は、期中における仕訳を通じて記入する設例になっている。当期純利益に関する仕訳を示すことにより記載の一貫性が得られる。

1 3 - 2 投資有価証券の売却に伴う仕訳

指 摘 事 項	設例 2 個別株主資本等変動計算書の「2 会計処理」(監査小六法 p.944)では、その他有価証券評価差額金に関する仕訳が示されていない。															
提 案	設例では「ア……このうち、X1 年 3 月期末に時価対象となっていたその他有価証券の売却益は 100 百万円……。」とされているが、これに関して仕訳が示されていない。  例示されている「株主資本等変動計算書」の記載内容は、次のように示されている。  (単位:百万円)															
	<table border="1"> <thead> <tr> <th></th> <th>その他有価証券 評 価 差 額 金</th> <th></th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>期首残高</td> <td>1,000</td> <td></td> </tr> <tr> <td>その他有価証券売却による増減</td> <td>△60</td> <td></td> </tr> <tr> <td>純資産の部に直接計上されたその他有価証券評価差額金の増減</td> <td>260</td> <td></td> </tr> <tr> <td>当期末残高</td> <td>1,200</td> <td></td> </tr> </tbody> </table>		その他有価証券 評 価 差 額 金		期首残高	1,000		その他有価証券売却による増減	△60		純資産の部に直接計上されたその他有価証券評価差額金の増減	260		当期末残高	1,200	
	その他有価証券 評 価 差 額 金															
期首残高	1,000															
その他有価証券売却による増減	△60															
純資産の部に直接計上されたその他有価証券評価差額金の増減	260															
当期末残高	1,200															
	そこで、次のような仕訳を追加すべきである(以下、本提案において仕訳の単位は百万円とする。)															

(その他有価証券評価差額金)	60	(投資有価証券)	100
(長期繰延税金負債)	40		
(投資有価証券)	433.3	(その他有価証券評価差額金)	260
		(長期繰延税金負債)	173.3

このように仕訳は、例示されている資料からすることは困難である。

この資料の指示どおりに仕訳をすると、次のようになる。

(現金預金)	3,130	(投資有価証券)	3,000
		(投資有価証券売却益)	130

しかし、「株主資本等変動計算書」には、その他有価証券評価差額金が△60百万円となっているので、投資有価証券のうち、前期末に時価評価したものが洗替えされていないと仮定すると、次のような仕訳になる。

(現金預金)	3,130	(投資有価証券)	3,100
		(投資有価証券売却益)	30

この投資有価証券 3,100 百万円の 100 百万円は実現利益となったため、次の仕訳が必要になる。

(その他有価証券評価差額金)	60	(投資有価証券売却益)	100
(長期繰延税金負債)	40		

ただ、資料によると帳簿価額 3,000 百万円とされているので、上記二つの仕訳をすることは不可能に近いと思われる。

X2 年 3 月 31 日のその他有価証券評価差額金の残高は 1,200 百万円であるが、帳簿残高は 1,000 百万円－60 百万円＝940 百万円である。従って 1,200 百万円－940 百万円＝260 百万円を次の仕訳によって追加計上しなければならない。

(投資有価証券)	433.3	(その他有価証券評価差額金)	260
		(長期繰延税金負債)	73.3

しかし、金融商品会計基準では、時価評価に関する仕訳は翌期首に洗替仕訳が求められているので、次のような仕訳が必要になる。

X1 年 3 月 31 日

(投資有価証券)	1,666.7	(その他有価証券評価差額金)	1,000
)		(長期繰延税金負債)	666.7

X1 年 4 月 1 日

(その他有価証券評価差額金)	1,000	(投資有価証券)	1,666.7
(長期繰延税金負債)	666.7		

期中における投資有価証券売却に関する処理は、示されている資料のとおり  
に仕訳すればよい。

(現金預金)	3,130	(投資有価証券)	3,000
		(投資有価証券売却益)	130

X2年3月31日

(投資有価証券)	2,000	(其他有価証券評価差額金)	1,200
		(長期繰延税金負債)	800

(投資有価証券売却益)	100	(其他有価証券評価差額金)	60
		(長期繰延税金負債)	40

このようなことから、「株主資本等変動計算書」への記載は、次のようにな  
るはずである。

(単位：百万円)

		其他有価証券 評価差額金	
前期末残高		1,000	
当期中の減少		△1,000	
当期中の増加		1,200	
当期末残高		1,200	

いずれにしても、この設例の資料による記載方法は、洗替方式を無視してお  
り、かつ、条件不足、説明不足であると思われる。

提案理由 13-1と同じ理由である。

(注) 上記の見解は、財務諸表が総勘定元帳などの記録から誘導して作成されるという前  
提から、簿記学的立場に立ったものである。これに対して実務上の立場から、次のよう  
な反対意見があったので、それを付記することとした。

指摘事項で仕訳が示されていないことが指摘されているが、次の理由で指摘に当たらな  
いのではないか。

(理由) 株主資本等変動計算書を作成するうえで、会社がどのような仕訳を行ったか関係  
なく変動計算書が作成されていること。またそのような仕組みで作成することは以下のこ  
とをそんたくすれば合理的である。

- ① 株主資本以外の各項目の変動額は純額で記載することが原則である。
- ② ただし、主な変動事由ごとにその金額を表示することや注記による開示を認めている  
こと。
- ③ 評価・換算差額等については変動事由ごとに表示することが必ずしも必要とはいえな

いこと。

- ④ 適用指針では、その他有価証券評価差額金について主な変動事由及び金額を表示する場合について12項で原則として2つの方法(i)売却損益等の額に税効果を調整した後の額を表示する方法(ii)売却損益等の額を表示する方法を示している。
- ⑤ 金融商品会計基準では評価差額は洗い替え方式に基づき処理するとされている。
- ⑥ 評価差額金を洗い替え処理する仕訳を前提とした場合、その他有価証券評価差額金の増減は、資料で提案しているようになるが、このような開示は、変動計算書が予定する、主な変動事由ごとの有用な開示ではない。

当期中の減少△1,000

当期中の増加 1,200

- ⑦ 設例の前提条件アにより時価評価の対象となっていたその他有価証券の売却事由（売却益 100 百万円）による表示を④の(i)の方法により別表示し、前期末と当期末のその他有価証券評価差額金全体の変動額からその他有価証券の売却又は減損処理による増減の額を控除してその他ネット増減額を示したものと考えられる（適用指針 21 項の実務的な方法）。

### 1 3 - 3 ヘッジ会計の終了に伴う仕訳の勘定科目

指 摘 事 項	設例 2 の「2 会計処理」で示されている「ヘッジ会計の終了に伴う会計処理」（監査小六法 p.944）の貸方勘定科目が「営業外費用」となっている。																
提 案	<p>設例では「X2 年 3 月期においてヘッジ対象が消滅し、ヘッジ手段に係る繰延ヘッジ利益 90 百万円（税効果 60 百万円調整後）の増減があった」とされている。これに関して次のような仕訳が示されている（単位：百万円）。</p> <table style="margin-left: 40px;"> <tr> <td>繰延ヘッジ損益</td> <td style="text-align: right;">90</td> <td style="border-left: 1px solid black; padding-left: 10px;">営業外費用</td> <td style="text-align: right;">150</td> </tr> <tr> <td>繰延税金負債</td> <td style="text-align: right;">60</td> <td></td> <td></td> </tr> </table> <p>この仕訳は、次のようにすべきである（単位：百万円）。</p> <table style="margin-left: 40px;"> <tr> <td>（繰延ヘッジ損益）</td> <td style="text-align: right;">90</td> <td>（ヘッジ取引利益）</td> <td style="text-align: right;">150</td> </tr> <tr> <td>（繰延税金負債）</td> <td style="text-align: right;">60</td> <td></td> <td></td> </tr> </table>	繰延ヘッジ損益	90	営業外費用	150	繰延税金負債	60			（繰延ヘッジ損益）	90	（ヘッジ取引利益）	150	（繰延税金負債）	60		
繰延ヘッジ損益	90	営業外費用	150														
繰延税金負債	60																
（繰延ヘッジ損益）	90	（ヘッジ取引利益）	150														
（繰延税金負債）	60																
提案理由	「金融商品会計に関する実務指針」の設例 25 では、ヘッジ取引に関する損失を「ヘッジ取引損失」としているの、それに照応する勘定科目とするべきである。																

### 1 3 - 4 新株予約権行使期限到来に伴う仕訳の勘定科目

指 摘 事 項	設例 2 個別株主資本等変動計算書の「2 会計処理」で示されている「新株
---------	--------------------------------------

	予約権の行使期限到来に伴う会計処理」(監査小六法 p.944)の貸方勘定科目が、「特別利益」とされている。										
提 案	<p>設例では「X2年3月期において新株予約権 500百万円が行使されずに行使期限が到来し、B社は特別利益として計上している。」とされている。</p> <p>これに関して次のような仕訳が示されている(単位:百万円)。</p> <table style="margin-left: 40px;"> <tr> <td style="border: 1px solid black;">新株予約権</td> <td style="text-align: right;">500</td> <td style="vertical-align: middle;">/</td> <td style="border: 1px solid black;">特別利益</td> <td style="text-align: right;">500</td> </tr> </table> <p>この仕訳は、次のようにすべきである(単位:百万円)。</p> <table style="margin-left: 40px;"> <tr> <td style="border: 1px solid black;">(新株予約権払込金)</td> <td style="text-align: right;">500</td> <td style="width: 40px;"></td> <td style="border: 1px solid black;">(新株予約権払込金失効益)</td> <td style="text-align: right;">500</td> </tr> </table>	新株予約権	500	/	特別利益	500	(新株予約権払込金)	500		(新株予約権払込金失効益)	500
新株予約権	500	/	特別利益	500							
(新株予約権払込金)	500		(新株予約権払込金失効益)	500							
提案理由	特別利益は、損益計算書の区分名称であり、勘定科目名称として使用すべきではない。										

### 13-5 関係会社株式に関する勘定科目

指 摘 事 項	設例3及び設例4(監査小六法 pp.946-953)において連結子会社であるS1社株式に関する勘定科目で、「S1社株式」としている。																																																
提 案	<p>連結子会社であるS1社株式の相殺消去仕訳(単位:百万円)に関し、勘定科目を「S1社株式」としている。しかし、連結精算表では、「関係会社株式」となっている。</p> <table style="margin-left: 40px;"> <tr> <td style="border: 1px solid black;">〔例〕 資 本 金</td> <td style="text-align: right;">5,000</td> <td style="border-left: 1px solid black; padding-left: 10px;">S 1 社 株 式</td> <td style="text-align: right;">5,000</td> </tr> <tr> <td style="border: 1px solid black;">利益剰余金</td> <td style="text-align: right;">1,100</td> <td style="border-left: 1px solid black; padding-left: 10px;">少数株主持分</td> <td style="text-align: right;">1,980</td> </tr> <tr> <td style="border: 1px solid black;">その他有価証券</td> <td></td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td style="border: 1px solid black;">券</td> <td style="text-align: right;">500</td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td style="border: 1px solid black;">評価差額金</td> <td></td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td style="border: 1px solid black;">のれん</td> <td style="text-align: right;">380</td> <td></td> <td></td> </tr> </table> <p>従って、「S1社株式」は「関係会社株式」として、次のように仕訳すべきである(単位:百万円)。</p> <table style="margin-left: 40px;"> <tr> <td style="border: 1px solid black;">( 資 本 金 )</td> <td style="text-align: right;">5,000</td> <td style="border: 1px solid black;">( 関係会社株式 )</td> <td style="text-align: right;">5,000</td> </tr> <tr> <td style="border: 1px solid black;">( 利益剰余金 )</td> <td style="text-align: right;">1,100</td> <td style="border: 1px solid black;">( 少数株主持分 )</td> <td style="text-align: right;">1,980</td> </tr> <tr> <td style="border: 1px solid black;">その他有価証券</td> <td></td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td style="border: 1px solid black;">( 券 )</td> <td style="text-align: right;">500</td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td style="border: 1px solid black;">評価差額金</td> <td></td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td style="border: 1px solid black;">( の れ ん )</td> <td style="text-align: right;">380</td> <td></td> <td></td> </tr> </table>	〔例〕 資 本 金	5,000	S 1 社 株 式	5,000	利益剰余金	1,100	少数株主持分	1,980	その他有価証券				券	500			評価差額金				のれん	380			( 資 本 金 )	5,000	( 関係会社株式 )	5,000	( 利益剰余金 )	1,100	( 少数株主持分 )	1,980	その他有価証券				( 券 )	500			評価差額金				( の れ ん )	380		
〔例〕 資 本 金	5,000	S 1 社 株 式	5,000																																														
利益剰余金	1,100	少数株主持分	1,980																																														
その他有価証券																																																	
券	500																																																
評価差額金																																																	
のれん	380																																																
( 資 本 金 )	5,000	( 関係会社株式 )	5,000																																														
( 利益剰余金 )	1,100	( 少数株主持分 )	1,980																																														
その他有価証券																																																	
( 券 )	500																																																
評価差額金																																																	
( の れ ん )	380																																																
提案理由	仕訳と連結精算表の勘定科目は統一すべきである。																																																



### 13-6 注記例の年次の記載方法

指摘事項	取引例の年次の記載方法が不統一である。
提 案	注記例 2 の「連結株主資本等変動計算書に関する注記」(監査小六法 p.956) の例示で年次を「X1 年」「X2 年」としているが、3「配当に関する注記例」(監査小六法 p.957) では「X07 年」「X08 年」として不統一である。他の設例と同じように「X07 年」「X08 年」は「X7 年」「X8 年」とすべきである。
提案理由	年次の記載方法は統一すべきである。

## 1 4 「会社法による新株予約権及び新株予約権付社債の会計処理に関する実務上の取扱い」

(実務対応報告 16 号)

監査小六法 p.747 の前提条件の払込金額にかかる記述に下記を追加して考察する。

『払込金額：450,000 千円（割引発行）うち新株予約権部分 50,000 千円』

### 1 4 - 1 発行時の仕訳について

指 摘 事 項	設例 1（監査小六法 pp.747-748）に区分法の仕訳も加え、一括法の場合には新株予約権付社債であることを勘定科目の上で明確にするとともに、区分法の場合には新株予約権に対する払込が行われたことを勘定科目の上で明示すべきである。	
提 案	一 括 法（単位：千円）	区 分 法（単位：千円）
	（現金預金） 450,000 （社債発行差金） 50,000 （新株予約権付社債） 500,000	（現金預金） 450,000 （社債発行差金） 100,000 （社 債） 500,000 （新株予約権払込金） 50,000
提 案 理 由	一括法で記録する場合は学習的見地から新株予約権と社債の一体性を表現するために「新株予約権付社債」勘定に記録すべきである。	区分法で処理する場合は新株予約権について「新株予約権払込金」勘定に記録することが望ましい。

### 1 4 - 2 権利行使時の仕訳について

指 摘 事 項	発行時の仕訳に同じ	
提 案	一 括 法（単位：千円）	区 分 法（単位：千円）
	（新株予約権付社債） 500,000 （資本金） 460,000 （社債発行差金） 40,000	（社 債） 500,000 （新株予約権払込金） 50,000 （資本金） 470,000 （社債発行差金） 80,000
提 案 理 由	実務対応報告第 16 号（監査小六法 p.745）における下記の趣旨の記述による。 旧商法では、従前の転換社債型新株予約権付社債について、社債の発行価額と新株予約権の行使に際して払い込むべき金額が同額でなければならないとされ（旧商法 341 条ノ 3 第 2 項等）、また、新株予約権の発行価額と新株予約権の行使に際して払い込むべき金額の合計が新株の発行価額とみなされる（旧商	

法 341 条ノ 15 第 5 項及び 280 条ノ 20 第 4 項) とされていた。

しかし、会社法にはこれらの定めが存在しない。従って、発行時に一括法を採用している場合は、社債金額（社債発行差金未償却残高加減後）を資本金等に振り替える。また、発行時に区分法を採用している場合は、社債の対価部分（社債発行差金未償却残高加減後）と新株予約権の対価部分の合計額を資本等に振り替える。この結果、新株予約権が行使されたときには、一括法と区分法のいずれを採用している場合にも損益が生じない。

15 「ストック・オプション等に関する会計基準の適用指針」  
(企業会計基準適用指針第11号)

15-1 スtock・オプションに係る条件変更－権利不確定による失効

指 摘 事 項	<p>ストック・オプションの付与，権利不確定による失効時の処理については，下記の科目を使用すべきである。</p>
提 案	<p>(監査小六法p.725)</p> <p>下記の仕訳において，「新株予約権付与額」勘定，「株式報酬費用戻入益」勘定を使用すべきである。</p> <p><b>設例3-3</b></p> <p>&lt;前提条件&gt; (紙幅の都合上，単位：千円)</p> <p>X4年3月期</p> <p>( 株 式 報 酬 費 用 )    8,880 ( 新 株 予 約 権 )    8,880</p> <p>X5年3月期 権利不確定による失効</p> <p>( 新 株 予 約 権 )    8,880 ( 株 式 報 酬 費 用 )    8,880</p> <p style="text-align: center;">↓</p> <p>提案</p> <p>X4年3月期</p> <p>( 株 式 報 酬 費 用 )    8,880 ( 新 株 予 約 権 付 与 額 )    8,880</p> <p>X5年3月期 権利不確定による失効</p> <p>( 新 株 予 約 権 付 与 額 )    8,880 ( 株 式 報 酬 費 用 戻 入 益 )    8,880</p>
提 案 理 由	<p>ストック・オプションの付与は通常の新株予約権の発行とは異なり，未確定の予約権であるため，権利が確定するまでは「新株予約権付与額」等の科目で処理すべきであろう。また，権利不確定による失効に伴う過年度の費用の戻入は過年度損益修正項目であるので，特別利益として計上すべきである。</p> <p><b>【付記】</b></p> <p>ストック・オプションの付与時（および権利の不行使による失効時）の処理には，これまでの一般的な取引要素の結合関係には存在しなかった，「費用の発生－純資産の増加（純資産の減少－収益の発生）」という取引が生じている。</p> <p>ストック・オプション等に関する会計基準の結論の背景においては，国際財務報告基準等と同様に，受け入れたサービスが取得と同時に消費されるとして「資産の増加－純資産の増加」と「費用の発生－資産の減少」という2つの取</p>

	<p>引の結合であると説明されている。これまでの簿記の計算構造上、費用の発生と純資産の増加という結合関係は解釈に苦しむため、教育上は、2つの取引の結合であるという説明が必要であろう。ちなみに、米国のテキストにおいては、</p> <p>付与：（繰延株式報酬費用）××× （新株予約権付与額）×××</p> <p>費用計上：（株式報酬費用）××× （繰延株式報酬費用）×××</p> <p>という処理（繰延株式報酬費用は新株予約権付与額の評価勘定）も説明されている。これは付与した全額を一旦、貸借対照表能力のない資産として処理し（したがって、純資産の減少となり）、その消費に伴い費用を認識していく処理法と考えることもできる。</p> <p>なお、ストック・オプションの費用計上の根拠として、サービスの消費という点を重視するのであれば、</p> <p>「費用の発生－負債の増加」と「負債の減少－純資産の増加」という2つの取引の結合であると解釈することも考えられる（ただし、この場合も負債の定義を満たさないという問題は残る）。</p>
--	---

### 15-2 子会社の従業員等に対する報酬として位置づけられる親会社株式オプションの付与

指摘事項	給与手当（費用）と株式報酬受入益（収益）のという取引は、2つの取引に分割すべきである。																
提案	<p>（監査小六法p.731）</p> <p><b>設例5-2</b></p> <p>前提条件（紙幅の都合上、単位：千円）</p> <p>親会社の子会社の従業員等に、親会社株式のオプションを報酬として付与</p> <p>親会社個別</p> <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 40%;">（株式報酬費用）</td> <td style="width: 20%; text-align: center;">32,640</td> <td style="width: 20%;">（新株予約権）</td> <td style="width: 20%; text-align: center;">32,640</td> </tr> </table> <p>子会社個別</p> <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 40%;">（<span style="border: 1px solid black; padding: 2px;">給料手当</span>）</td> <td style="width: 20%; text-align: center;">32,640</td> <td style="width: 20%;">（<span style="border: 1px solid black; padding: 2px;">株式報酬受入益</span>）</td> <td style="width: 20%; text-align: center;">32,640</td> </tr> </table> <p>連結修正記入</p> <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 40%;">（株式報酬受入益）</td> <td style="width: 20%; text-align: center;">32,640</td> <td style="width: 20%;">（給料手当）</td> <td style="width: 20%; text-align: center;">32,640</td> </tr> </table> <p>提案</p> <p style="text-align: center;">↓</p> <p>親会社個別</p> <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 40%;">（株式報酬費用）</td> <td style="width: 20%; text-align: center;">32,640</td> <td style="width: 20%;">（新株予約権付与額）</td> <td style="width: 20%; text-align: center;">32,640</td> </tr> </table>	（株式報酬費用）	32,640	（新株予約権）	32,640	（ <span style="border: 1px solid black; padding: 2px;">給料手当</span> ）	32,640	（ <span style="border: 1px solid black; padding: 2px;">株式報酬受入益</span> ）	32,640	（株式報酬受入益）	32,640	（給料手当）	32,640	（株式報酬費用）	32,640	（新株予約権付与額）	32,640
（株式報酬費用）	32,640	（新株予約権）	32,640														
（ <span style="border: 1px solid black; padding: 2px;">給料手当</span> ）	32,640	（ <span style="border: 1px solid black; padding: 2px;">株式報酬受入益</span> ）	32,640														
（株式報酬受入益）	32,640	（給料手当）	32,640														
（株式報酬費用）	32,640	（新株予約権付与額）	32,640														

	<p>子会社個別</p> <p>( 給 料 手 当 )      32,640 ( 従 業 員 等 未 払 金 )      32,640</p> <p>( 従 業 員 等 未 払 金 )      32,640 ( 株 式 報 酬 受 入 益 )      32,640</p> <p>または</p> <p>( 有 価 証 券 )      32,640 ( 株 式 報 酬 受 入 益 )      32,640</p> <p>( 給 料 手 当 )      32,640 ( 有 価 証 券 )      32,640</p> <p>連結修正記入</p> <p>( 株 式 報 酬 受 入 益 )      32,640 ( 給 料 手 当 )      32,640</p>
<p>提案理由</p>	<p>上記の子会社の会計処理では、従業員等に対する給料手当の支払取引と、それを親会社が負担した取引とが相殺され、1つの取引として処理されている。その結果、これまで存在しなかった「費用の発生と収益の発生」が結合する取引となっている。取引要素の結合を形式的に考えるのではなく、収益・費用は純利益を増加・減少させる項目であり、原則として資産・負債の変動を伴うという点を重視すれば、簿記教育上、</p> <p>「費用の発生－負債の増加」と「負債の減少－収益の発生」</p> <p>または</p> <p>子会社への新株予約権の付与と当該予約権による給料手当の支払、すなわち</p> <p>「資産の増加－収益の発生」と「費用の発生－資産の減少」</p> <p>という2つの取引に区分して処理すべきであろう。</p>

## 補足

当部会で検討した後に新たな適用指針（企業結合会計基準及び事業分離等会計基準に関する適用指針(企業会計基準適用指針第 10 号)）が公にされ、実務的には適用の余地がなくなったため本報告からは除いたものの、下記についてはその意義を評価すべきであるという委員の声があり、検討の結果ここに付記するものとした。

### 「会社分割に関する会計処理」（会計制度委員会研究報告第 7 号）の研究報告の評価

研究報告 の評価	日本公認会計士協会・会計制度委員会から 2001 年 3 月に公表された研究報告第 7 号「会社分割に関する会計処理」は、会計基準設定活動への日本からの情報発信という意味において高く評価できる。
評価する 理由	(監査小六法平成 17 年版 p.1966) 研究報告第 7 号は、企業会計審議会から「企業結合会計に係る会計基準」（2003 年 10 月 31 日）が制定、企業会計基準委員会から「事業分離等に関する会計基準」及び「企業結合会計基準及び事業分離等会計基準に関する適用指針」（2005 年 12 月 27 日）が公表されたことから、研究報告としての役割を終え監査小六法平成 18 年版からも姿を消したが、我が国に企業結合・分割に関する包括的な会計基準が存在せず、商法の時価以下主義のもと会計慣行として多様な処理が認められていた当時の時代背景の中で、しかも会社分割に関しては、国際的にも参考とすべき会計基準がないことから研究対象となる文献も少ない中であって、商法の会社分割制度（2001 年改正商法第 373 条以下）を利用して会社分割が行われた場合の処理（簿価引継法と売買処理法など）を研究報告として取りまとめ、我が国の会計基準設定に関して一定の提言を行った功績は評価に値する。

## IV 仕訳の形式について

### 1 実務指針等における仕訳の形式

実務指針等における会計処理の検討とともに、実務指針等で採用されている仕訳形式についての調査を行った（2005年7月現在。なお、調査日後に公表された実務指針等の更新は行っていない。）。監査小六法に掲載されている実務指針等では、主に5種類の仕訳の形式が採用されている。これらの仕訳の形式と、それを採用している実務指針等の件数をまとめると表1および表2のとおりである。ここでは形式Dのスラッシュ形式による仕訳が最も多く採用されている。なお、実務指針等では、これら5種類の形式以外にも、精算表や表に記入する形式のものもあるが、表1および表2の集計には含めていない。

表1：仕訳の形式と採用している実務指針等の数

仕訳の形式		件数	備考
A	(借方) 売掛金 100 (貸方) 売上 100	2	「借方」「貸方」を明記する形式
B	(借) 売掛金 100 (貸) 売上 100	4	「借」「貸」と簡略する形式
C	(売掛金) 100 (売上) 100	1	仕訳帳への記帳形式
D	売掛金 100 / 売上 100	16	スラッシュ形式
E	売掛金 100 売上 100	1	無区分形式
計		24	

表2：実務指針等における仕訳の形式

テーマ	公表年月日	仕訳の形式				
		A	B	C	D	E
企業会計基準委員会《適用指針・実務対応報告関係》						
自己株式及び法定準備金の取崩等に関する会計基準適用指針 (企業会計基準適用指針第2号)	2002年2月21日		○			
自己株式及び法定準備金の取崩等に関する会計基準適用指針 (その2)(企業会計基準適用指針第5号)	2002年9月25日		○			
外貨建転換社債型新株予約権付社債の発行者側の会計処理に 関する実務上の取扱い(実務対応報告第11号)	2003年9月22日				○	



固定資産の減損に係る会計基準の適用指針（企業会計基準適用指針第6号）	2003年10月31日								○
<b>日本公認会計士協会委員会報告《連結財務諸表関係》</b>									
連結財務諸表における資本連結手続に関する実務指針（会計制度委員会報告第7号）	1998年5月12日								○
株式の間接所有に係る資本連結手続に関する実務指針（会計制度委員会報告第7号（追補））	1999年3月17日								○
持分法会計に関する実務指針（会計制度委員会報告第9号）	1998年7月6日								○
連結財務諸表等におけるキャッシュ・フロー計算書の作成に関する実務指針（会計制度委員会報告第8号）	1998年6月8日								○
<b>日本公認会計士協会委員会報告《固定資産関係》</b>									
特別目的会社を活用した不動産の流動化に係る譲渡人の会計処理に関する実務指針（会計制度委員会報告第15号）	2000年7月31日								○
<b>日本公認会計士協会委員会報告《退職給付関係》</b>									
退職給付会計に関する実務指針（中間報告）（会計制度委員会報告第13号）	1999年9月14日								○
<b>日本公認会計士協会委員会報告《税法関係》</b>									
消費税の会計処理について（中間報告）（消費税の会計処理に関するプロジェクトチーム）	1989年1月18日								○
<b>日本公認会計士協会委員会報告《税効果会計関係》</b>									
連結財務諸表における税効果会計に関する実務指針（会計制度委員会報告第6号）	1998年5月12日								○
個別財務諸表における税効果会計に関する実務指針（会計制度委員会報告第10号）	1998年12月22日	○							
中間財務諸表等における税効果会計に関する実務指針（会計制度委員会報告第11号）	1999年1月19日								○
中間財務諸表等における税効果会計の適用に関するQ&A（会計制度委員会報告）	2001年2月14日	○							
<b>日本公認会計士協会委員会報告《外貨建取引関係》</b>									
外貨建取引等の会計処理に関する実務指針（会計制度委員会報告第4号）	1996年9月3日								○
<b>日本公認会計士協会委員会報告《金融商品関係》</b>									
金融商品会計に関する実務指針（会計制度委員会報告第14号）	2000年1月31日								○
金融商品会計に関するQ&A（会計制度委員会）	2000年9月14日								○

ローン・パーティシパーションの会計処理及び表示（会計制度委員会報告第3号）	1995年6月1日				○		
<b>日本公認会計士協会委員会報告《リース取引関係》</b>							
リース取引の会計処理及び開示に関する実務指針（会計制度委員会）	1994年1月18日			○			
連結財務諸表におけるリース取引の会計処理及び開示に関する実務指針（会計制度委員会報告第5号）	1997年11月11日			○			
<b>日本公認会計士協会委員会報告《研究報告》</b>							
株式交換及び株式移転制度を利用して完全親子会社関係を創設する場合の資本連結手続（会計制度委員会研究報告第6号）	2000年8月31日					○	
会社分割に関する会計処理（会計制度委員会報告第7号）	2001年3月30日					○	
<b>日本公認会計士協会委員会報告《研究資料》</b>							
配当可能利益の計算（会計制度委員会研究資料第2号）	2001年3月30日					○	

表2の実務指針等について、これらを委員会報告等の区分ごとに分類集計すると表3のとおりである。ここでは日本公認会計士協会から公表されている会計制度委員会報告が17種類と一番多いが、仕訳の形式については4つの形式が採用されている。

また、表2の実務指針等を公表年月日の順に並べ替えると表4のとおりである。これによると仕訳の形式については、必ずしも公表年月日の順に規則性があるとはいえない。

表3：仕訳の形式と委員会報告等の区分

公表機関	委員会報告等の区分	仕訳の形式					計
		A	B	C	D	E	
企業会計基準委員会	企業会計基準適用指針		2		1		3
	実務対応報告				1		1
日本公認会計士協会	会計制度委員会報告	2	2	1	12		17
	会計制度委員会研究報告				1		1
	会計制度委員会研究資料				1		1
	消費税の会計処理に関するプロジェクトチーム					1	1
	計	2	4	1	16	1	24

表4：実務指針等における仕訳の形式（公表年月日の順）

テーマ	公表年月日	仕訳の形式				
		A	B	C	D	E
消費税の会計処理について（中間報告）（消費税の会計処理に関するプロジェクトチーム）	1989年1月18日					○
リース取引の会計処理及び開示に関する実務指針（会計制度委員会）	1994年1月18日		○			
ローン・パーティシパシヨンの会計処理及び表示（会計制度委員会報告第3号）	1995年6月1日			○		
外貨建取引等の会計処理に関する実務指針（会計制度委員会報告第4号）	1996年9月3日				○	
連結財務諸表におけるリース取引の会計処理及び開示に関する実務指針（会計制度委員会報告第5号）	1997年11月11日		○			
連結財務諸表における資本連結手続に関する実務指針（会計制度委員会報告第7号）	1998年5月12日				○	
連結財務諸表における税効果会計に関する実務指針（会計制度委員会報告第6号）	1998年5月12日				○	
連結財務諸表等におけるキャッシュ・フロー計算書の作成に関する実務指針（会計制度委員会報告第8号）	1998年6月8日				○	
持分法会計に関する実務指針（会計制度委員会報告第9号）	1998年7月6日				○	
個別財務諸表における税効果会計に関する実務指針（会計制度委員会報告第10号）	1998年12月22日	○				
中間財務諸表等における税効果会計に関する実務指針（会計制度委員会報告第11号）	1999年1月19日				○	
株式の間接所有に係る資本連結手続に関する実務指針（会計制度委員会報告第7号（追補））	1999年3月17日				○	
退職給付会計に関する実務指針（中間報告）（会計制度委員会報告第13号）	1999年9月14日				○	
金融商品会計に関する実務指針（会計制度委員会報告第14号）	2000年1月31日				○	
特別目的会社を活用した不動産の流動化に係る譲渡人の会計処理に関する実務指針（会計制度委員会報告第15号）	2000年7月31日				○	
株式交換及び株式移転制度を利用して完全親子会社関係を創設する場合の資本連結手続（会計制度委員会研究報告第6号）	2000年8月31日				○	
金融商品会計に関するQ&A（会計制度委員会）	2000年9月14日				○	

中間財務諸表等における税効果会計の適用に関する Q&A(会計制度委員会報告)	2001年2月14日	○				
会社分割に関する会計処理(会計制度委員会報告第7号)	2001年3月30日				○	
配当可能利益の計算(会計制度委員会研究資料第2号)	2001年3月30日				○	
自己株式及び法定準備金の取崩等に関する会計基準適用指針(企業会計基準適用指針第2号)	2002年2月21日		○			
自己株式及び法定準備金の取崩等に関する会計基準適用指針(その2)(企業会計基準適用指針第5号)	2002年9月25日		○			
外貨建転換社債型新株予約権付社債の発行者側の会計処理に関する実務上の取扱い(実務対応報告第11号)	2003年9月22日				○	
固定資産の減損に係る会計基準の適用指針(企業会計基準適用指針第6号)	2003年10月31日				○	

以上、表1から表4によると、実務指針等では形式Dのスラッシュ形式による仕訳が最も多く採用されているが、統一的な取扱いがなされているわけではない。また、会計制度委員会では、仕訳の形式について特に議論がなされたことは無く、慣習的にスラッシュ形式を使用しているようである。

## 2 文献における仕訳の形式

表6に掲げた簿記・会計の文献(対象82冊)を対象として(2005年7月現在)、採用されている仕訳の形式を分類、集計すると表5のとおりとなった。なお、集計に当たっては、同一の著者等による文献が複数ある場合には、同じ仕訳形式を採用している文献については1回のみ、異なる仕訳形式を採用している文献については異なる形式ごとに1回ずつ集計の対象に含めている。また、ここでも精算表や表への記入については、集計の対象に含めていない。

表5：簿記・会計の文献における仕訳の形式と採用数

	仕訳の形式	件数	備考
①	(借方) 売掛金 100 (貸方) 売 上 100	9	「借方」「貸方」を明記する形式(a)
②	(借方) 売掛金 100 / (貸方) 売 上 100	1	「借方」「貸方」を明記する形式(b)
③	(借 方) (貸 方) 売掛金 100 売 上 100	3	「借方」「貸方」を明記する形式(c)
④	借方(売掛金) 100 貸方(売 上) 100	1	「借方」「貸方」を明記する形式(d)
⑤	(借) 売掛金 100 (貸) 売 上 100	20	「借」「貸」と簡略する形式(a)
⑥	(借) 売掛金 100 / (貸) 売 上 100	2	「借」「貸」と簡略する形式(b)
⑦	(売掛金) 100 (売 上) 100	1	仕訳帳への記帳形式(a)
⑧	(売掛金) 100 (売 上) 100	11	仕訳帳への記帳形式(b)
⑨	(借) 売掛金 100 (貸) 売 上 100	1	仕訳帳への記帳形式(c)
⑩	売掛金 100 売 上 100	4	仕訳帳への記帳形式(d)
⑪	売掛金 100 / 売 上 100	10	スラッシュ形式
⑫	売掛金 100 売 上 100	4	無区分形式
⑬	売掛金 100 売 上 (100)	1	貸方金額にカッコを付す形式
⑭	(借方) (貸方) 売掛金 100   売 上 100	1	Tフォーム形式
	計	69	

表 6：簿記・会計の文献における仕訳の形式（「著者等」で形式別に 50 音順）

著者等	簿記・会計の文献名	発行年月	発行所
<b>形式①：「借方」「貸方」を明記する形式(a)</b>			
朝日監査法人	最新 実践連結財務諸表	1994年2月	第一法規出版
伊藤邦雄	ゼミナール現代会計入門	1994年6月	日本経済新聞社
上杉秀文	消費税の課否判定と仕訳処理	2003年10月	税務研究会出版局
亀岡保夫・相磯義明	明快 Q&A 仕訳で示す社会福祉法人会計	2004年3月	厚有出版
小林茂夫	税効果会計の完全解説	1999年9月	財経詳報社
澤田眞史監修 東京北斗監査法人編著	平成16年11月改訂<Q&A>企業再編のための合併・分割・株式交換等の実務	2004年12月	清文社
清水毅・森藤有倫・阿久津裕	投資信託の計理と決算	2000年2月	中央経済社
中村忠	新版 株式会社社会計の基礎	1991年5月	白桃書房
濱田弘作	簿記詳説	1993年7月	税務経理協会
<b>形式②：「借方」「貸方」を明記する形式(b)</b>			
中央青山監査法人 税理士法人中央青山	完全ガイド 連結納税制度と会計実務	2003年3月	税務研究会出版局
<b>形式③：「借方」「貸方」を明記する形式(c)</b>			
デロイト トウシュ トーマツ	米国財務会計基準の実務	2004年4月	中央経済社
監査法人トーマツ	会計処理ハンドブック<第3版>	2004年9月	中央経済社
松岡寿史	よくわかる企業結合会計基準	2004年1月	中央経済社
<b>形式④：「借方」「貸方」を明記する形式(d)</b>			
井上久彌	平成8年版 法人税の計算と理論	1996年6月	税務研究会出版局
<b>形式⑤：「借」「貸」と簡略する形式(a)</b>			
朝日監査法人	新版 英文財務諸表の実務	1996年9月	中央経済社
	経理部長実務ハンドブック	1995年9月	中央経済社
新井清光	新版 財務会計論<第2版>	1994年6月	中央経済社
新井益太郎	税務簿記入門	1991年2月	中央経済社
安生浩太郎監修 ANJO インターナショナル編	英文会計入門	2002年5月	実業之日本社
飯野利夫	財務会計論〔三訂版〕	2003年3月	同文館出版
市川育義	企業結合会計ガイドブック	2004年5月	清文社
稲垣富士男・菊谷正人	上級 学習簿記	1990年5月	同文館出版
加古宜士	財務会計概論〔第4版〕	2003年11月	中央経済社

加古宜士・渡部裕亘	新検定 簿記講義 [3級/商業簿記]	2004年1月	中央経済社
神戸大学 IAS プロジェクト・朝日監査法人 IAS プロジェクト	国際会計基準と日本の会計実務 比較分析/仕訳・計算例/決算処理	2002年8月	同文館出版
桜井久勝	財務会計講義<第5版>	2004年2月	中央経済社
武田隆二	会計学一般教程<第6版>	2004年3月	中央経済社
	法人税法精説 平成15年度版	2003年9月	森山書店
	最新 財務諸表論<第4版>	1992年1月	中央経済社
	連結財務諸表 (第10版)	1990年2月	国元書房
田村雅俊・鈴木義則・佐藤昭雄	第7版・勘定科目別 仕訳処理ハンドブック	2003年7月	清文社
鳥飼重和・大野木孝之監修 鳥飼総合法律事務所・大野木総合 会計事務所・税理士法人渡邊芳樹 事務所 編 著	実践企業組織改革② 株式交換移転・営業譲渡 法務・税務・会計のすべて [改訂版]	2004年10月	税務経理協会
中村忠	新訂 現代簿記 (第3版)	2002年3月	白桃書房
	新稿 現代会計学 [五訂版]	2001年3月	白桃書房
広瀬義州	ビジネスアカウンティング	2004年9月	東洋経済新報社
	財務会計 (第3版)	2002年8月	中央経済社
横山良和	ここまで押さえよう! 『新会計基準』	2001年6月	税務経理協会
吉野昌年	Q&A・建設業の税務と会計処理	1994年3月	清文社
吉野昌年編著 公認会計士桜友共同事務所	[平成16年7月改訂] 最新・会計処理ガイドブック	2004年8月	清文社
和田木松太郎・坂口博	最新簿記提要 [改訂版]	1990年4月	泉文堂
<b>形式⑥: 「借」「貸」と簡略する形式(b)</b>			
安生浩太郎監修 ANJO インターナショナル編	英文会計入門	2002年5月	実業之日本社
中央青山監査法人 税理士法人中央青山	完全ガイド 連結納税制度と会計実務	2003年3月	税務研究会出版局
<b>形式⑦: 仕訳帳への記帳形式(a)</b>			
大藪俊哉	簿記講義Ⅰ 簿記一巡の手続と商品の処理	1997年1月	中央経済社
	簿記講義Ⅱ 簿記一巡の手続と商品の処理	1997年1月	中央経済社
	簿記の計算と理論	1978年4月	税務研究会出版局

形式⑧：仕訳帳への記帳形式(b)			
飯野利夫監修	体系簿記論〔第1巻〕新版	2002年4月	税務経理協会
山口年一・寫村剛雄	体系簿記論〔第2巻〕三訂版	1998年8月	税務経理協会
大原会計士科	ニュー簿記バイブル	2003年3月	東洋書店
菊地和聖	精選簿記問題演習	1993年2月	中央経済社
木下徳明・北村信彦	実務簿記仕訳ハンドブック	1994年10月	中央経済社
久木田重和	簿記の応用	1991年7月	白桃書房
寫村剛雄	簿記の学び方	1971年6月	白桃書房
武田隆二	簿記Ⅰ<簿記の基礎>第4版	2004年5月	税務経理協会
	簿記Ⅱ<決算整理と特殊販売>第4版	2004年6月	税務経理協会
TAC 簿記検定講座	合格テキスト日商簿記1級商業簿記・会計学	2003年6月	TAC
沼田嘉徳	体系 簿記会計問題精説	1969年4月	中央経済社
安平昭二	初・中級簿記問題演習	1990年2月	中央経済社
横山和夫	現代企業簿記会計(第3版)	2004年4月	中央経済社
	図解 簿記論(改訂新版)	2003年7月	大蔵財務協会
形式⑨：仕訳帳への記帳形式(c)			
監査法人太田昭和センチュリー 渋谷道夫・飯田信夫	英和対照 アメリカの会計実務詳解〔第四版〕	2000年6月	中央経済社
形式⑩：仕訳帳への記帳形式(d)			
小島義輝	ビジネス・ゼミナール英文会計入門	1993年12月	日本経済新聞社
平野皓正・鉄耀造 訳者(著者 D.E.キエソ 他)	アメリカ会計セミナー<本編>・本文完訳版 (Intermediate Accounting 11 <sup>th</sup> Edition)	2004年12月	シュプリンガー・フェアラーク東京
広田潤	和英対照 簿記会計実務ハンドブック	1983年9月	中央経済社
山田昭広	アメリカの会計基準〔第5版〕	2004年3月	中央経済社
形式⑪：スラッシュ形式			
安生浩太郎監修 ANJO インターナショナル編	英文会計入門	2002年5月	実業之日本社
伊藤眞・花田重典・荻原正佳	改訂5版 金融商品会計の完全解説	2003年4月	財経詳報社
太田達也	設例と図解でわかる自己株式・法定準備金・新株予約権の法律・会計・税務<第2版>	2003年7月	中央経済社
	設例と図解でわかる金融商品の会計と税務	2001年2月	中央経済社
荻茂生・長谷川芳孝	ヘッジ取引の会計と税務(第2版)	2003年9月	中央経済社
新日本監査法人	連結決算書作成の実務	2004年6月	中央経済社
多賀谷充	退職給付会計基準	2000年5月	税務研究会出版局



中央青山監査法人	アメリカの会計原則 2005年版	2004年12月	東洋経済新報社
	連結財務諸表の作成実務	2000年12月	中央経済社
中東正文・野口晃弘・緑川正博・竹内陽一	新版「資本の部」の実務 —改正商法・会計・税務—	2004年4月	新日本法規出版
長岡勝美	「中小企業の会計」と税務	2004年4月	税務研究会出版局
税理士法人 山田&パートナーズ・優成監査法人	新株予約権の税・会計・法律の実務 Q&A [第2版]	2004年4月	中央経済社
	金庫株の税・会計・法律の実務 Q&A [第2版]	2004年3月	中央経済社
<b>形式⑫：無区分形式</b>			
安藤英義監修 山本清次・長谷川定吉編集	ケース別 勘定科目便覧（九訂版）	2003年12月	ぎょうせい
神森智・倉田三郎	新版企業簿記論	1995年5月	中央経済社
山田昭広	アメリカの会計基準 [第5版]	2004年3月	中央経済社
山本繁	簿記技法	1992年3月	同文館出版
<b>形式⑬：貸方金額にカッコを付す形式</b>			
山田昭広	アメリカの会計基準 [第5版]	2004年3月	中央経済社
<b>形式⑭：Tフォーム形式</b>			
栗山俊弘・菊池今朝義 栗国正樹・中山寿英	実務入門 勘定科目と仕訳がわかる本	2000年1月	日本能率協会 マネジメントセンター

表5における①から⑭までの仕訳の形式について、AからGまでの7つの形式に区分すると表7のとおりである。

表7：7つの区分による仕訳の形式と採用数

区 分	内 容	表 5 での形式番号	件数
A	「借方」「貸方」を明記する形式	① ② ③ ④	14
B	「借」「貸」と簡略する形式	⑤ ⑥	22
C	仕訳帳への記帳形式	⑦ ⑧ ⑨ ⑩	17
D	スラッシュ形式	⑪	10
E	無区分形式	⑫	4
F	貸方金額にカッコを付す形式	⑬	1
G	Tフォーム形式	⑭	1
計			69

表7によると調査対象とした簿記・会計の文献の範囲内では、形式Aや形式Bのように「借方」「貸方」あるいは「借」「貸」を明記する形式が最も多かった。貸借を明記するのは、複数の仕訳が続く場合に、それぞれの仕訳を区分するために行われるものと考えられる。次いで形式Cのように仕訳帳への記帳形式を基礎とするものが多く、米国やフランスの会計等の文献においてもこの形式を採用しているものがみられた。

### 3 仕訳の形式についての分類と集計結果

仕訳の形式について、実務指針等に関する結果（表 1）と簿記・会計の文献に関する結果（表 7）をまとめると表 8 のとおりである。

表 8：実務指針等と簿記・会計の文献における仕訳の形式

区分	内 容	採 用 数					
		実務指針等		簿記・会計 の文献		合 計	
A	「借方」「貸方」を明記する形式	2	(8%)	14	(20%)	16	(17%)
B	「借」「貸」と簡略する形式	4	(17%)	22	(32%)	26	(28%)
C	仕訳帳への記帳形式	1	(4%)	17	(25%)	18	(20%)
D	スラッシュ形式	16	(67%)	10	(15%)	26	(28%)
E	無区分形式	1	(4%)	4	(6%)	5	(5%)
F	貸方金額にカッコを付す形式	—	(—)	1	(1%)	1	(1%)
G	Tフォーム形式	—	(—)	1	(1%)	1	(1%)
	計	24	(100%)	69	(100%)	93	(100%)

表 8 によると調査対象とした実務指針等と簿記・会計の文献の範囲内では、仕訳の形式には主に貸借を明記する形式（形式 A と形式 B）、仕訳帳への記帳形式（形式 C）、スラッシュ形式（形式 D）の 3 種類が採用されている。貸借を明記する形式や仕訳帳への記帳形式は、簿記・会計の文献で多くみられたのに対して、スラッシュ形式は、実務指針等での採用が多いという特徴がある。

なお、形式 C（仕訳帳への記入形式）について、普通仕訳帳では摘要欄に勘定科目だけでなく小書きも記入することになっているので、勘定科目であることを示すために括弧書きが必要とされている。ただし、勘定科目欄が明確な特殊仕訳帳、会計伝票、およびコンピュータ会計などでは、その必要はないと考えられる。

実務指針等では、複数の仕訳形式が採用されており、必ずしも統一的な取扱いがなされていない。実務指針等の企業会計実務および教育における指導的役割を考える場合、仕訳形式についても統一的な取扱いをすべきである。

## V 結びに代えて

以上、実務指針等における処理について、簿記上の見地から検討を行い、問題点を指摘し、提案を行った。一般的に指摘したところを整理すると、以下のようにまとめられる。

- (1) 使用する科目について、実務指針等の中で整合性を保つべきである。また、取引の仕訳や精算表への記入については、その内容を捕捉しやすい科目の名称を使用すべきである。
- (2) 複数の取引に係る仕訳、もしくは複数の精算表記入について、一つの仕訳形式にまとめた上で同じ科目の金額を合計もしくは相殺して一括して示さずに、一つの取引もしくは一つの記入ごとに仕訳の形式で表現し、実務指針等にかかる読者の理解可能性を高めるべきである。
- (3) 実務指針等は、関係する規則や会計基準の改正等に応じて迅速に改定し、読者が相互の矛盾した内容に混乱することのないようにすべきである。
- (4) 仕訳の表示形式の統一を図るべきである。

検討を重ねていく中で、例えば外部取引と内部取引を区別しない仕訳や、従来の取引の 8 要素の組み合わせを超えた仕訳に直面し、伝統的な簿記のルールを越えることの妥当性について判断を迫られた。また、会社法や会社計算規則が施行され、法規と会計基準の関係がこれまでと大きく変わる中で、簿記が果たす役割の変化についても考えを深める必要を感じた。

これらの課題について、われわれが検討した結果は上述した実務指針等の検討結果の報告中に反映されていると思うが、まだ議論が完了したわけではない。おそらく、会計の大きな変革期の中で、今後とも果てしなく議論が続いていくことであろう。時代の流れの中に簿記をいかに位置づけるか、われわれに課された大きな課題であると認識している。

なお、以上の指摘・提案は委員の総意によるものであるが、誤解や検討の不十分な箇所も存在すると思われる。学会員諸氏からのコメント・ご批判をいただければ幸いである。

## 参考文献

- Financial Accounting Standards Board (FASB) (1985), *Statement of Financial Accounting Standards No. 87 Employers' Accounting for Pensions*, FASB
- 安藤英義(2000)「会計の進展と簿記の混乱」森田哲彌編著『簿記と企業会計の新展開』中央経済社
- 泉宏之(2000)「簿記手続の再検討—有価証券の処理を手掛りとして—」森田, 前掲書
- 伊藤 眞・花田重典・荻原正佳編著(2003)『改訂5版 金融商品会計の完全解説』財経詳報社
- 井上久彌・平野嘉秋(2004)『法人税の計算と理論』税務研究会
- 井上良二(2003)『財務会計論』税務経理協会
- 銀行経理問題研究会(2003)『銀行経理の実務 第6版』金融財政事情研究会
- 黒川行治(1998)『連結会計』新世社
- 河本一郎・大武泰南(1998)『証券取引法読本 第3版』有斐閣
- 佐藤信彦(2000)『財務諸表の要点整理 (第3版)』中央経済社
- 佐藤信彦・泉宏之(2002)『ケースブック 簿記会計入門』新世社
- 佐藤信彦(2006)「『リース取引の会計処理及び開示に関する実務指針』の再検討」『会計論叢』第1号, 明治大学大学院会計専門職大学院
- 全国銀行協会(2001)「金融機関の貸出債権に係るローン・パーティシペーションの経理処理について」全国銀行協会
- 田宮治雄(1999)『なぜ作る何に使う・キャッシュ・フロー計算書』中央経済社
- 中央青山監査法人編(2000)『連結財務諸表の作成実務』中央経済社
- 徳田行延(2000)「取引概念の拡張—金利スワップ取引を手がかりとして—」『産業経理』Vol. 59No. 4
- 富岡幸雄編著(1989)『消費税への対応策—企業と国民の知恵—』中央経済社
- 中野常男(2000)『複式簿記会計原理』中央経済社
- 中村忠(1999)『新訂現代簿記 (学習版)』白桃書房
- 原俊雄(2000)「企業会計の展開と対照勘定」森田, 前掲書
- 万代勝信(2000)『現代会計の本質と職能』森山書店
- 堀口亘(1993)『最新証券取引法』商事法務研究会
- 横山和夫(2004)『現代企業簿記会計 (第3版)』中央経済社