令和５年度第Ｉ回公認会計士試験
財務会計論（計算のみ）
ＩＣＯ（アイ・シー・オー）短答式試験解答＆解説

令和 05 年度第Ｉ回【計算】講評

近年の簿記は、軟化傾向にあります。この場合に対策は、簡単で誰もが間違わない問題を確実かつスピーディーに正解することです。今回の場合、8 点問題 11 問のうち 8 問は取れます。また 4 点問題 6 問のうち 5 問は取れました。また、狙う問題と捨てる問題もはっきりしているため、一通り学習済みの方には解く問題を間違わなかっと思います。狙う問題に時間をかけることが出来たと思います。８点問題で確実に得点して欲しい問題は、3 本支店会計、4 流動資産、5 現金及び預金、6 貸倒引当金、7 会計上の変更、誤謬の訂正、12 有価証券、21 持分法、22 株式交換連結の８問で６４点、４点問題は６問のうち５問の２０点は得点して欲しいところです。したがって、合計：６４点＋２０点＝８４点/１１２点の７割強が合格ラインといったところでしょう。

計算のみ

問題番号	難易度	出　題　範　囲	攻め時間 or 捨て
問題３	D	本支店会計	攻める　8 分
問題４	D	流動資産…預金・売掛金・有価証券・棚卸資産	攻める　8 分
問題５	D	現金及び預金	攻める　8 分
問題６	D	貸倒引当金	攻める　8 分
問題７	D	会計上の変更、誤謬の訂正	攻める　8 分
問題 12	D	有価証券	攻める　8 分
問題 14	B	建設協力金	捨てる　－
問題 16	B	ストッ・オプション個別＆連結	捨てる　－
問題 17	B	連結会計…留保利益及び株式売却の税効果	捨てる　－
問題 21	C	持分法…商品の未実現利益の税効果	攻める　4 分
問題 22	D	株式交換連結…一部保有	攻める　8 分
問題 23	D	外貨資本連結会計…のれん	攻める　6 分
問題 24	D	外貨資本連結会計…資産合計	攻める　6 分
問題 25	D	外貨資本連結会計…利益剰余金	攻める　6 分
問題 26	C	外貨資本連結会計…為替換算調整勘定	攻める　8 分
問題 27	D	外貨資本連結会計…非支配株主持分	攻める　4 分
問題 28	B	外貨資本連結会計…当期純利益	捨てる　－
		合計	90 分

Ａ～Ｅランクで評価

A	B	C	D	E
難解（解けない）	やや難解（時間が掛る）	普通（上級レベル）	やや容易（入門レベル）	容易

ＩＣＯ解答

問題 01	6	問題 02	4	問題 03	4	問題 04	4	問題 05	3
問題 06	4	問題 07	6	問題 08	4	問題 09	5	問題 10	2
問題 11	2	問題 12	3	問題 13	1	問題 14	5	問題 15	6
問題 16	5	問題 17	1	問題 18	2	問題 19	2	問題 20	5
問題 21	1	問題 22	3	問題 23	3	問題 24	5	問題 25	4
問題 26	2	問題 27	3	問題 28	3				

（ＩＣＯ解説）

問題３ **＜難易度＞Ｄ＜出題範囲＞本支店会計（８点）タイム８分**

［本問のポイント］

本支店会計の合併損益計算書の売上総利益を求めさせる問題である。

① 売上高：本店の売上＋支店の売上。

② 期首商品棚卸高：本店の前 T/B 繰越商品＋支店の前 T/B 繰越商品－本店の前 T/B 内部利益。

③ 当期商品仕入高：本店の前 T/B 仕入＋支店の前 T/B 仕入。

④ 期末商品棚卸高：本店の期末商品棚卸高＋支店の期末商品棚卸高－内部利益
＝本店の（期首商品棚卸高＋当期仕入高－売上原価）＋支店の（外部仕入分
＋既達本店仕入分＋未達本店仕入分）－内部利益

［解　説］（単位：千円）

１．合併損益計算書の作成

損益計算書　　（単位：千円）

Ⅰ 売上高	：本店分 863,000＋支店分 337,000＝		1,200,000
Ⅱ 売上原価			
1. 期首商品棚卸高	：本店分 60,200＋支店分 21,180－内部利益 975＝	80,405	
2. 当期商品仕入高	：本店分 728,400＋支店分 171,600＝	900,000	
計		980,405	
3. 期末商品棚卸高	：57,000（注 1）＋20,500（注 2）＋6,750（注 3）＝	84,250	896,155
売上総利益			303,845

（注 1）本店売上原価：売上 863,000×0.8＋支店売上 49,440÷1.2＝731,600
期末商品棚卸高:期首商品棚卸高 60,200＋当期仕入高 728,400－売上原価 731,600＝57,000

（注 2）支店外部仕入分：実地 20,500

（注 3）支店本店仕入分：実地振替価格 4,350（＝24,850－20,500）÷1.2＋未達原価 3,125＝6,750

したがって、正解は［４］である。

問題４ **＜難易度＞Ｄ＜出題範囲＞流動資産…預金・売掛金・有価証券・棚卸資産（８点）タイム８分**

［本問のポイント］

流動資産の合計額の合計額を計算させる問題である。

① 預金は、1年基準により、流動資産かどうかを判断する。

② 売掛金は、正常営業循環基準により、流動資産かどうかを判断する。

③ 有価証券は、保有目的によるが、売買目的有価証券と1年以内償還予定社債券が、流動資産となる。

④ 不動産も、保有目的により、流動資産かどうかを判断する。
販売保有目的の場合は棚卸資産。
自社利用目的の場合は有形固定資産。
賃貸事業目的の場合は投資その他の資産。

［解　説］（単位：円）

１．預金…普通預金も当座預金も流動資産

376,285,000

２．売掛金…1年基準ではなく、正常営業循環基準により1年を超えて回収されるものも流動資産

売掛金41,955,000－破産更生債権等930,000＝　41,025,000

３．有価証券

① 売買目的有価証券：Ａ社株式：50,000株×時価@530＝26,500,000

② 1年以内償還予定社債券：Ｂ社社債額面金額30,000,000－未償却残高60,000（＝600,000÷10）
＝29,940,000

③ 合計：26,500,000＋29,940,000＝　56,440,000

なお、Ｃ社株式は、その他有価証券に該当するため、流動資産の金額には含めない。
また、自己株式も、株主資本の控除項目に該当するため，流動資産の金額には含めない。

４．棚卸資産

① 不動産Ｅ：販売保有目的で保有しているため、棚卸資産としての流動資産
正味売却価額が帳簿価額を上回っているため，帳簿価額が流動資産計上額48,000,000

② 不動産Ｇ：販売保有目的で保有しているため、棚卸資産としての流動資産
正味売却価額が帳簿価額を下回っているため，
正味売却価額が流動資産計上額額：29,000,000－900,000＝　28,100,000

なお、不動産Ｄは本社ビルとして使用しているため、棚卸資産ではなく、有形固定資産。
また、不動産Ｆは賃貸事業目的で保有しているため、棚卸資産ではなく，投資不動産として投資その他の資産。

③ 合計：48,000,000＋28,100,000＝76,100,000

５．解答：流動資産の合計額

376,285,000＋41,025,000＋56,440,000＋76,100,000＝ $\boxed{549,850,000}$

したがって、正解は［４］である。

問題５ **＜難易度＞Ｄ＜出題範囲＞現金及び預金（８点）タイム８分**

［本問のポイント］

流動資産に計上される現金預金の合計金額を計算させる問題である。

① 現金…他人振出の小切手の保有は現金。

② 小口現金…定額資金前渡制度を採用している場合には、補給後の定額。

③ 普通預金及び定期預金は、1年基準により、流動資産かどうかを判定。

④ 現金…手許有高が現金。

⑤ 当座預金…当座預金出納帳の残高に未記帳額を減算して期末有高を算定する。
又は、銀行の残高証明書の金額に未取付小切手を減算し及び締め後入金を加算して算定する。

［解　説］（単位：千円）

１．現金未処理…小切手の受取、先日付小切手の受取

① Ａ社小切手の受取：現金 350,000

② Ｂ社先日付小切手：受取手形 280,000

２．小口現金…定額資金前渡制度

小口現金：補給後の残高 200,000

３．普通預金及び定期預金

① 普通預金：1,300,000

② 1年以内満期定期預金：1,500,000

③ 合計：1,300,000＋1,500,000＝2,800,000

なお、1年を超えて満期になる定期預金 1,000,000 は、投資その他の資産。

４．現金：手許有高 469,000

現金勘定調整表

手許有高	469,000	出納帳の残高	428,000
		受取手数料記入漏れ	＋ 30,000
		広告宣伝費誤記入	＋ 9,000
		雑損失	＋ 2,000
合計	469,000	合計	469,000

５．当座預金：調整後残高 827,000

当座預金勘定調整表

当座預金出納帳残高	872,000	残高証明書	794,000
支払利息引落未記帳	△ 45,000	未取付小切手	△ 60,000
		締め後入金未記帳	＋ 93,000
合計	827,000	合計	827,000

６．解答

現金未処理：350,000＋小口現金：200,000＋普通預金及び定期預金：2,800,000＋現金 469,000＋当座預金：827,000＝ **4,646,000**

したがって、正解は［３］である。

問題６　**＜難易度＞Ｄ＜出題範囲＞貸倒引当金（８点）タイム８分**

［本問のポイント］

貸倒引当金の計上額の問題である。

① 一般債権…貸倒実績率法により求める。貸倒引当金＝債権残高×貸倒実績率。

② 貸倒懸念債権…財務内容評価法：貸倒引当金＝(債権金額－保証金)×(1－回収率)。

③ 貸倒懸念債権…キャッシュ・フロー見積法

：貸倒引当金＝額面金額－将来ＣＦを当初の約定利子率によって求めた現在価値。

④ 破産更生債権等…財務内容評価法：貸倒引当金＝債権金額－担保。

［解　説］（単位：千円）

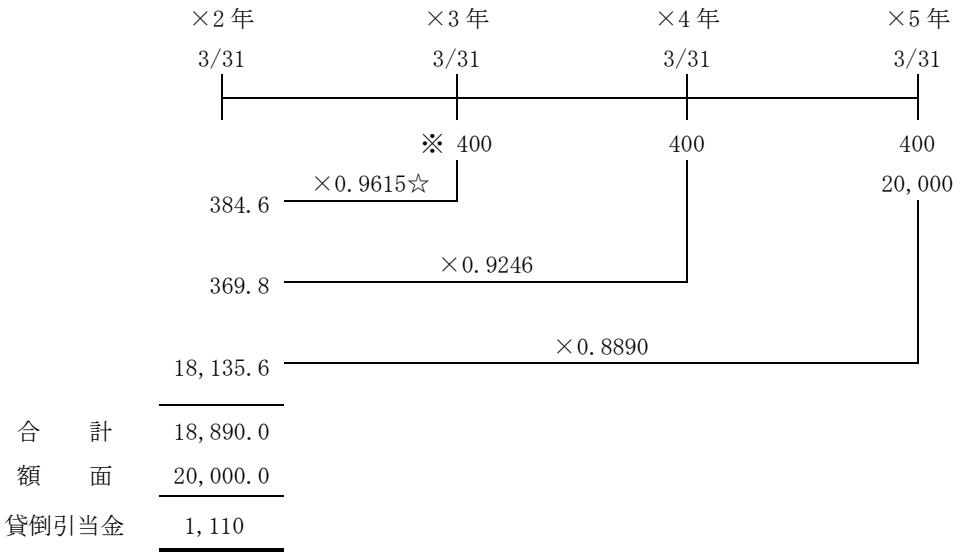
１．一般債権に対する貸倒引当金…貸倒実績率法

債権残高 3,600×貸倒実績率３％＝108

２．貸倒懸念債権（Ｂ社売掛金）に対する貸倒引当金…財務内容評価法

1,100（＝売掛金 1,500－保証金 400）×（１－回収率 40%）＝660

３．貸倒懸念債権（Ｃ社貸付金）に対する貸倒引当金…キャッシュ・フロー見積法



※ 20,000×引下後の利子率 2%＝400

☆ 割引計算に当たっては「当初の約定利子率」である４％の現価係数を用いる。

４．破産更生債権等（Ｄ社売掛金）に対する貸倒引当金…財務内容評価法

売掛金 2,000－担保 600＝1,400

５．解答：貸倒引当金の合計額

一般債権 108＋Ｂ社貸倒懸念債権 660＋Ｃ社貸倒懸念債権 1,110＋Ｄ社破産更生債権等 1,400

＝ $\boxed{3,278}$

したがって、正解は［４］である。

問題 10 **＜難易度＞Ｄ＜出題範囲＞会計上の変更、誤謬の訂正（８点）タイム８分**

［本問のポイント］＆［解　説］（単位：千円）

１．**商品**…会計方針の変更⇒遡及適用あり。

(1) 変更前(先入先出法)の売上原価：期首 400＋仕入 16,300－期末 1,00＝15,700

(2) 変更後(総平均法)の売上原価：期首 300＋仕入 16,300－期末 800＝15,800

(3)変更後の売上原価 15,800－変更前の売上原価 15,700＝×3 年度の当期純利益への利益影響額△100

×2 年度（前々年度）	×2 年 12/31	×3 年度（前年度）	×3 年 12/31	×4 年度（当年度）	×4 年 12/31
利益影響額△100		利益影響額△100			
売原　100　／　商品　100		⇨ 利剰金 100　／　商品　100			
		(累積的影響額)			
		商 品 100　／　売 原 100			
		売 原 200　／　商 品 200		⇨ 利剰金 200　／　商 品 200	
				商 品 200　／　売 原 200	

２．**備品**…減価償却方法の変更⇒遡及適用なし。

したがって、Ｘ３年度の P/L の税引前当期純利益に対する遡及適用および修正再表示による影響額なし。

３．**リース資産**…誤謬の訂正⇒遡及適用あり。

(1)　訂正前の実際の仕訳

所有権移転ファイナンス・リースでは、自己所有の固定資産に適用する減価償却方法と同一の方法により減価償却を行う。

(借) リース資産減価償却費	900	(貸) リース資産減価償却累計額	900

(注) 取得原価 8,000×0.9÷経済的耐用年数８年＝900

(2)　訂正後のあるべき仕訳

所有権移転外ファイナンス・リース取引では、耐用年数は「リース期間」，残存価額を「ゼロ」として減価償却を行う。

(借) リース資産減価償却費	1,600	(貸) リース資産減価償却累計額	1,600

(注) 取得原価 8,000÷リース期間５年＝1,600

(3)　帳簿外の精算表での修正仕訳

(借) リース資産減価償却費 (注)	700	(貸) リース資産減価償却累計額	700

(注) 訂正前 900－訂正後 1,600＝△700

４．**解答**

Ｘ３年度の P/L の税引前当期純利益に対する遡及適用および修正再表示による影響額：

売上原価△100＋リース資産減価償却費△700＝ △800

したがって、正解は［**２**］である。

問題 12 **＜難易度＞Ｄ＜出題範囲＞有価証券（８点）タイム８分**

［本問のポイント］

有価証券の損益計上額の問題である。

① 売買目的有価証券…期末に時価評価して評価差額を当期の損益として処理する。

② その他有価証券…売却価額から取得原価を差引いて売却損益を計算する。

③ 満期保有目的債券…満期保有目的債券に償却原価法を適用する場合には時価評価は行わない。
利息法は、取得原価(帳簿価額)に実効利子率を乗じて償却額を計算する。

［解　説］（単位：千円）

１．**Ａ社株式**…売買目的有価証券：時価評価⇒切放法ないし洗替法選択適用
どちらの方法でも利益に与える影響は同じなので、簡単な切放法で解答すると、
売価益：売却価額 72,428－前期末時価 62,360＝10,068

２．**Ｂ社株式**…売買目的有価証券：時価評価⇒当期の損益
評価損：当期末時価 31,988－取得原価 42,483＝△10,495

３．**Ｃ社株式**…その他有価証券：時価評価⇒洗替処理
洗替処理が強制なので、売却価額と取得原価との差額で売却損益を計算する。
売価益：売却価額 83,835－取得原価 78,429＝5,406

４．**Ｄ社社債**…満期保有目的債券：償却原価法(利息法)⇒時価評価はしない。
有価証券利息：取得原価 96,620×実効利子率 3.2%≒3,092

５．**解答**：税引前当期純利益への影響額
Ａ社株式 10,068＋Ｂ社株式△10,495＋Ｃ社株式 5,406＋Ｄ社社債 3,092＝ $\boxed{8,071}$

したがって、正解は［４］である。

≪メ　モ≫

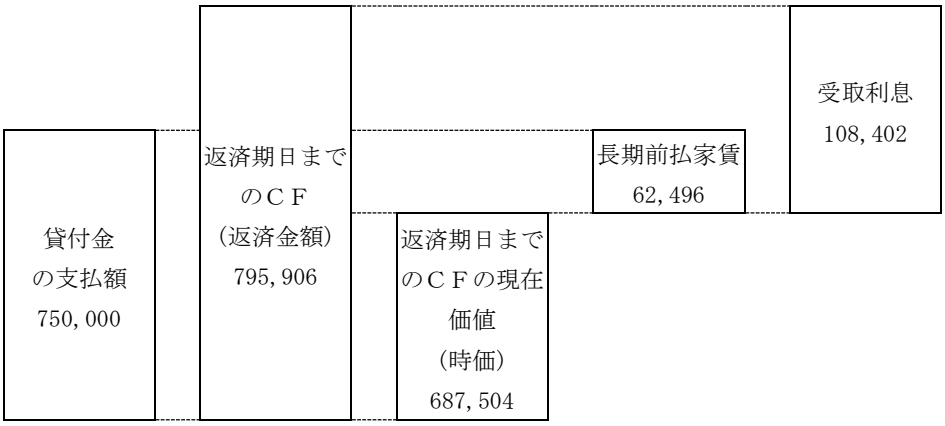
問題14 **＜難易度＞Ｂ＜出題範囲＞建設協力金（８点）捨てる。**

［本問のポイント］

将来返還される建設協力金等の差入預託保証金に係る当初認識時の時価は、返済期日までのキャッシュ・フローを割り引いた現在価値である。

支払額と当該時価との差額は、長期前払家賃として計上し、契約期間にわたって各期の純損益に合理的に配分する。本問の場合、問題文の指示により，毎期均等額を費用化する。

また、建設協力金等の差入預託保証金は返済期日に回収されるため、当初時価と返済金額との差額を契約期間にわたって配分し受取利息として計上する。



［解　説］（単位：千円）

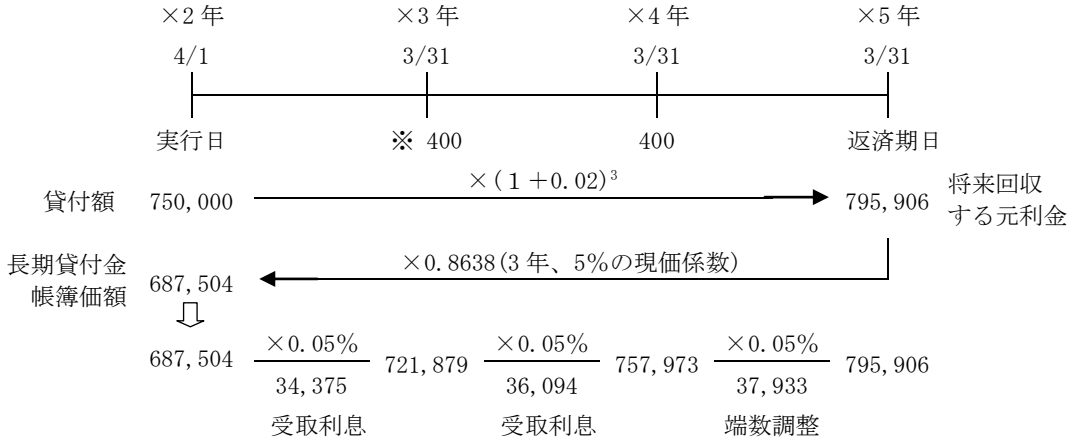
１．建設協力金の貸付日の仕訳

（借）長期貸付金（注1）	687,504	（貸）現金預金	750,000
長期前払賃料（注2）	62,496		

（注1）返済期日までのＣＦ：750,000×（１＋２％）^{3}＝795,906

長期貸付金（時価）：将来回収する元利金795,906×５％・３年の現価係数0.8638≒687,504

（注2）長期前払賃料：貸付額（支払額）750,000－長期貸付金帳簿価額（時価）687,504＝62,496



２．決算日の仕訳…解答

(借)	長期貸付金 (注 1)	34,375	(貸)	受取利息	①	34,375
	支払賃料 (注 2)	② 20,832		長期前払賃料		20,832

(注 1) 受取利息：長期貸付金計上額 687,504×５％≒34,375

(注 2) 支払賃料：長期前払賃料 62,496÷３年＝20,832

したがって、正解は［５］である。

問題16 **＜難易度＞Ｂ＜出題範囲＞連結ストック・オプション（８点）捨てる**

［本問のポイント］

１．個別上の会計処理

親会社が、自社株式オプションを子会社の従業員等に付与した場合には、次の会計処理を行う。

(1)　親会社が自社株式オプションを付与した結果、これに対応して、親会社が子会社において享受したサービスの消費を、親会社の個別財務諸表において費用として計上する（「株式報酬費用」等の科目名称を用いる。）。

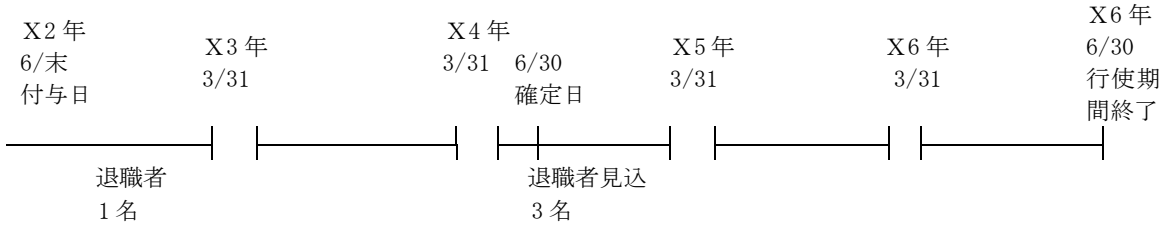
(2)　子会社の従業員等に対する当該親会社株式オプションの付与が子会社の報酬体系に組み入れられている等、子会社においても自社の従業員等に対する報酬として位置付けられている場合には、その付与と引換えに従業員等から提供された上記サービスの消費を、子会社の個別財務諸表においても費用として計上する（「給料手当」等の科目名称を用いる。）。この場合、子会社の個別財務諸表においては、同時に、報酬の負担を免れたことによる利益を特別利益として計上する（「株式報酬受入益」等の科目名称を用いる。）（ストック・オプション適用指針22項(1)、(2)）

２．連結上の会計処理

子会社の従業員等に、親会社株式を原資産とする株式オプションを付与する取引は、企業集団としてみれば、従業員等へのストック・オプションの付与に該当し、会計基準が適用される。（適用指針62項）

［解　説］（単位：千円）

１．タイム・テーブル



２．個別上の仕訳

(1)　Ｐ社：Ｘ３年３月31日：決算日

(借) 株式報酬費用 (注)	8,100,000	(貸) 新株予約権	8,100,000

(注) @800×1,000個×(30名－失効見込３名)×$\frac{9ヵ月(X2.7～X3.3)}{24ヵ月(X2.7～X4.6)}$＝8,110

(2)　Ｓ社：Ｘ３年３月31日：決算日

(借) 給料手当 (注)	8,100,000	(貸) 株式報酬受入益	8,100,000

(注) @800×1,000個×(30名－失効見込３名)×$\frac{9ヵ月(X2.7～X3.3)}{24ヵ月(X2.7～X4.6)}$＝8,110

３．連結修正仕訳

Ｘ３年３月 31 日

(借) 株 式 報 酬 受 入 益 (注)	4,200	(貸) 給　料　手　当	4,200

４．解答

①　Ｐ社のＸ３年３月期の個別 F/S に計上される株式報酬費用：　8,100,000 円

②　Ｐ社のＸ３年３月期の連結 F/S に計上される株式報酬費用：　8,100,000 円

したがって、正解は［５］である。

問題 17 **＜難易度＞Ｂ＜出題範囲＞連結会計…留保利益の税効果、株式の一部売却の税効果（８点）捨てる**

［本問のポイント］

１．留保利益の税効果

留保利益は、連結手続上、子会社の資本の親会社持分額及び利益剰余金に含まれることになる。一方、留保利益は親会社の個別貸借対照表上の投資簿価には含まれていないため、子会社の資本の親会社持分額と投資の個別貸借対照表上の投資簿価との間に差額が存在する。この差額は、将来加算一時差異であり、その消滅時に、例えば親会社が保有する投資を売却する場合、繰延税金負債を計上するものとする。（連結財務諸表における税効果会計に関する実務指針 34 項）

株式の取得後に生じた留保利益については、持分法上の投資価額が、個別貸借対照表上の簿価と比べて留保利益の額だけ多くなるため一時差異が生じることがある。

留保利益は、それが投資会社に配当されたときに追加の税金負担が生じる場合又は当該株式を売却し売却損益として実現した場合に投資会社で課税対象となるから税効果の対象となる。

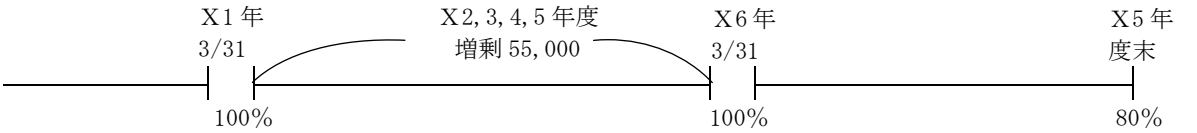
しかし、株式売却に係る留保利益の将来加算一時差異については、投資会社が、その投資の売却を自ら決めることができることを前提として予測可能な将来の期間に売却又は清算する意思がない限り課税が発生しないから、このような場合、投資会社において税効果を認識する必要はない。（持分法会計に関する実務指針 39 項）

２．株式売却の税効果

投資の一部売却後も親会社と子会社の支配関係が継続している場合、連結財務諸表上、売却による親会社の持分の減少額と売却価額との間に生じた差額は、資本剰余金として計上し、関連する法人税等（以下「法人税等相当額」という。）は、資本剰余金から控除する（連結会計基準第 29 項及び（注９）(2)参照）。このため、子会社への投資を一部売却した場合は、親会社の持分変動による差額（売却により生じた親会社の持分の減少額と売却価額との差額）に係る法人税等相当額について、連結仕訳上、法人税、住民税及び事業税を相手勘定として資本剰余金から控除する。（連結財務諸表における税効果会計に関する実務指針 39 項）

［解　説］（単位：千円）

１．タイム・テーブル



資本金	20,000	20,000		20,000
利益剰余金	80,000	135,000		135,000
純資産の部	100,000	155,000		155,000
評価差額(土地)	－	－		－
合計	100,000	155,000		155,000
取得割合	×100%		売却割合	×20%
取得持分	100,000		売却持分	31,000
取得原価	100,000		個別売却原価	20,000
のれん	0		売却損益修正額	△11,000
			個別上の売却益	20,000
			資本剰余金	9,000

個別上の売却益：売価 40,000－個別上の売却原価 20,000＝20,000
連結上の売却原価：売却持分 31,000 ないし、個別上の売却原価 20,000＋増加剰余金 11,000＝31,000
連結上の売却益：売価 40,000－連結上の売却原価 31,000＝9,000

２．解答に必要な連結仕訳

(1)　X6 年 3/31 連結修正仕訳…留保利益の税効果

(借) 法人税等調整額	(注)	3,300	(貸) 繰延税金負債		3,300

(注)増加剰余金 55,000(＝135,000－80,000)×売却割合 20%×実効税率 30%＝3,300

(2)　X7 年 3/31 連結修正仕訳

①　留保利益の税効果

ｉ）開始仕訳

(借) 利益剰余金期首残高	(注)	3,300	(貸) 繰延税金負債		3,300

ⅱ）留保利益の解消

(借) 繰延税金負債	(注)	3,300	(貸) 法人税等調整額		3,300

②　子会社株式の一部売却…税効果

(借) S 社株式	(注 1)	20,000	(貸) 非支配株主持分	(注 3)	31,000
S 社株式売却益	(注 2)	20,000	資本剰余金	(注 4)	9,000
資本剰余金	(注 5)	2,700	法人税，住民税及び事業税		2,700

(注 1) 取得原価 100,000×売却割合 20%＝20,000
(注 2) 個別上の売却益：売却価額 40,000－個別上の簿価 20,000＝20,000
(注 3) 資本合計 155,000×売却割合 20%＝31,000
(注 4) 売却価額 40,000－非支配株主持分 31,000＝9,000
(注 5) 資本剰余金 9,000×実効税率 30%＝2,700

３．解答

Ｘ６年３月期における繰延税金負債：　3,300
Ｘ７年３月期における資本剰余金　：　6,300 (＝9,000－2,700)

したがって、正解は［１］である。

問題 21 **＜難易度＞Ｃ＜出題範囲＞持分法における税効果会計…商品未実現利益（８点）4 分**

［本問のポイント］

１．持分法の未実現利益…ダウン・ストリーム

売手側である連結会社に生じた未実現損益の消去額は、売手側である連結会社の売上高等の損益項目と買手側である持分法適用会社に対する投資の額に加減する。（持分法会計に関する実務指針12項）

２．持分法の未実現利益…アップ・ストリーム

売手側である持分法適用会社に生じた未実現損益の連結会社の持分相当額は、「持分法による投資損益」と買手側である連結会社の未実現損益が含まれている資産の額に加減する。（持分法会計に関する実務指針 13 項）

［解　説］（単位：百万円）

１．持分法の未実現利益…ダウン・ストリーム

（借）	売上高（注 1）	200	（貸）	投資有価証券	200
	繰延税金資産（注 2）	60		法人税等調整額	60

（注 1）未実現利益：Ａ社期末棚卸資産 4,800×付加利益率 20％÷120％×Ｔ社持分比率 25％＝200

（注 2）未実現利益 200×Ｔ社の法定実効税率 30％＝60

２．持分法の未実現利益…アップ・ストリーム

（借）	持分法による投資損益（注 1）	300	（貸）	棚卸資産	300
	投資有価証券（注 2）	84		持分法による投資損益	84

（注 1）未実現利益：Ａ社期末棚卸資産 5,200×付加利益率 30％÷130％×Ｔ社持分比率 25％＝300

（注 2）未実現利益 300×Ｔ社の法定実効税率 28％＝84

３．解答

繰延税金資産：　60

したがって、正解は［１］である。

問題 22 **＜難易度＞Ｃ＜出題範囲＞株式交換…その他有価証券を保有している場合（段階取得）（８点）**

タイム 6 分

［本問のポイント］

１．個別上の処理

(1)　株式交換完全親会社が株式交換直前に株式交換完全子会社の株式を保有していた場合の取得の対価（適用指針 46 項）

株式交換完全親会社が株式交換直前に株式交換完全子会社の株式を保有していた場合の取得の対価 ＝ 支配を獲得するに至った個々の取引ごとの原価の合計額

＝ 取得企業が交付する取得企業の株式の時価 ＋ 株式交換日の株式交換完全子会社の株式の帳簿価額

(2)　増加資本の会計処理

株式交換完全子会社株式の取得原価	株式交換完全親会社の増加すべき株主資本
取得企業が交付する取得企業の株式の時価と株式交換日の株式交換完全子会社の株式の帳簿価額を合算して算定。但し、のれんは計上されない。 評価・換算差額等の各内訳科目は引き継がれない。	払込資本の増加 株主資本の額は、発行した新株の時価

（適用指針 384 項）

２．連結上の処理…投資と資本の消去

株式交換による企業結合が取得とされた場合の資本連結手続は、連結会計基準に従い、次の(1)と(2)を相殺消去します。また、両者の消去差額は、のれん（又は負ののれん）として会計処理します。

(1) 株式交換完全親会社の投資

株式交換完全親会社が株式交換直前に株式交換完全子会社の株式を保有していた場合の取得の対価 ＝ 支配を獲得するに至った個々の取引すべての株式交換日における時価

＝ 取得企業が交付する取得企業の株式の時価 ＋ 株式交換日の株式交換完全子会社の株式の時価

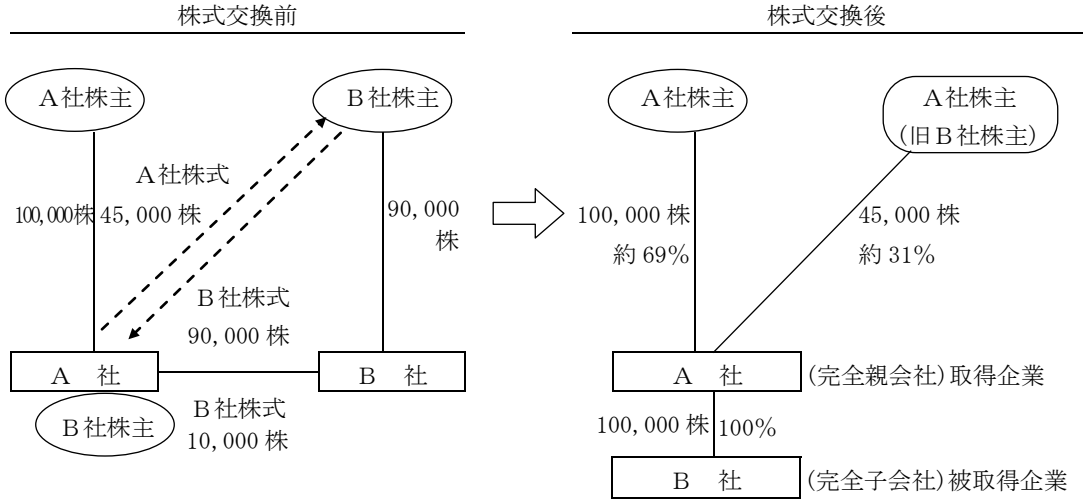
株式交換日の株式交換完全子会社の株式の時価 － 株式交換日直前の株式交換完全子会社の株式の帳簿価額 ＝ 当期の段階取得に係る損益（連結上の損益）

(2) 株式交換完全子会社の資本

株式交換完全子会社の資本は、取得原価の配分方法に準じて算定された識別可能資産及び負債の差額とします。（適用指針 116 項）

［解　説］（単位：千円）

１．全体像



２．Ａ社の個別財務諸表上の会計処理

①　個別上の会計処理

ｉ）株式交換時に受け取ったＢ社株式…パーチェス法の適用

(借) 子　会　社　株　式（注）	1,350,000	(貸) 資　　本　　金	1,350,000

（注）（100,000 株－10,000 株）×交換比率 0.5（＝@15÷@30）×Ａ社株式の時価@30
＝1,350,000

ⅱ）株式交換直前に保有していたＢ社株式…帳簿価額を時価による評価前の価額に修正

(借) 子　会　社　株　式	100,000	(貸) Ｂ　社　株　式	150,000
その他有価証券評価差額金	50,000		

②　株式交換後のＡ社の個別貸借対照表

Ａ社個別貸借対照表

諸　資　産	4,620,000	諸　負　債	1,780,000
子　会　社　株　式	*1：1,450,000	資　本　金	*2：3,850,000
		利　益　剰　余　金	440,000
合　計	6,070,000	合　計	6,070,000

*1　1,350,000＋100,000＝1,450,000

*2　2,500,000＋1,350,000＝3,850,000

３．Ａ社の連結財務諸表上の会計処理…交換後の各個別財務諸表に基づいて作成する場合

① 評価差額の計上と連結仕訳

ｉ）Ｂ社の識別可能な無形資産の評価替え（個別の修正仕訳）

（借）無　形　資　産	225,000	（貸）資本（評価差額）	225,000

ⅱ）その他有価証券の時価評価（連結仕訳）

（借）子　会　社　株　式（注）	50,000	（貸）段階取得に係る差益（利益剰余金）	50,000

（注） Ａ社が保有していたＢ社株式の株式交換日における時価 150,000（＝@15×10, 000 株）－同帳簿価額 100,000＝50,000

ⅲ）投資と資本の相殺消去

（借）資　本　金（注2）	1,000,000	（貸）子　会　社　株　式（注1）	1,500,000
利　益　剰　余　金（注2）	140,000		
資本（評価差額）（注2）	225,000		
の　れ　ん（注3）	135,000		

（注 1） 投資：交換後のＡ社の個別財務諸表上のＢ社株式簿価 1,450,000＋段階取得に係る差益 50,000＝1,500,000

（注 2） 資本：Ｂ社から取得した資産及び引き受けた負債のうち企業結合日時点における識別可能資産及び負債の企業結合日時点の時価の差額 1,365,000（＝1,800,000＋225,000－660,000）である資本 1,365,000（＝1,000,000＋140,000＋225,000）。

（注 3） 投資 1,500,000－資本 1,365,000＝135,000

② 株式交換後のＡ社の連結貸借対照表

Ａ社連結貸借対照表

諸　資　産	*1 6,645,000	諸　負　債	2,440,000
の　れ　ん	135,000	資　本　金	3,850,000
		利益剰余金	*2 490,000
合　計	6,780,000	合　計	6,780,000

*1 Ａ社 4,620,000＋Ｂ社 1,800,000＋無形資産 225, 000＝6,645,000

*2 Ａ社 440,000＋段階取得に係る差益 50,000＝20,000

４．解答

のれん：135,000

したがって、正解は［４］である。

問題 23～28 **＜難易度＞ 各問に記載 ＜出題範囲＞資本連結会計**

［本問のポイント］

１．子会社株式の売却等により被投資会社が子会社及び関連会社に該当しなくなった場合の処理

子会社株式の売却等により被投資会社が子会社及び関連会社に該当しなくなった 場合には、連結財務諸表上、残存する当該被投資会社に対する投資は、個別貸借対照表上 の帳簿価額をもって評価する。

（連結財務諸表に関する会計基準 29 項）

売却前の投資の修正額とこのうち売却後の株式に対応する部分との差額（その他の包括利益累計額を除く。）について、個別財務諸表で計上した子会社株式売却損益の修正として処理することとなる。

（連結財務諸表における資本連結手続に関する実務指針 45 項）

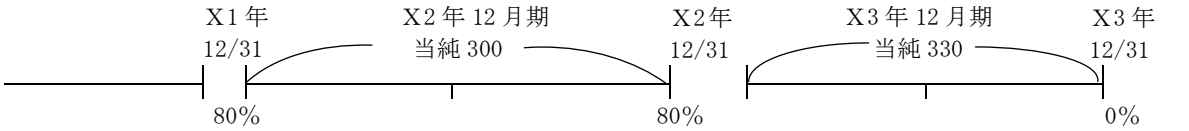
２．連結範囲からの除外に関する取扱い

支配を喪失して連結範囲及び持分法適用範囲から除外されたとしても、過去の追加取得又は一部売却取引で計上された資本剰余金を取り崩さず、結果とし て、資本剰余金は子会社でも関連会社でもなくなってもそのまま計上されることとなる。これは、支配継続中の一部売却等の取引は、親会社と子会社の非支配株主との間の取引で あり、当該取引によって生じた資本剰余金は子会社に帰属するものではないためである。

（連結財務諸表における資本連結手続に関する実務指針 68－2 項）

［解　説］（単位：千円）

１．タイム・テーブル（単位：千ドル）**…評価差額（土地）、株式全部売却**



資　本　金	700		700		700
利益剰余金	200		400		500
純資産の部	900		1,100		1,200
評価差額(土地)	200	{＝(800－600)}	200		200
合　計	1,100		1,300		1,400
取得(売却)割合	×80%				×△80%
取得(売却)持分	880			売却持分	1,120
取得(売却)原価	900				
の　れ　ん	*1　20	償却*2　△2	*3　18	償却*4　△2 売価原価	*5　16

*1 円貨：20 千ドル×100 円/ドル(HR)＝ **2,000 千円** ← **問題 23**〔３〕

*2 円貨：△2 千ドル（＝20×$\frac{1\text{年}}{10\text{年}}$）×95 円/ドル(AR)＝△190 千円

*3 円貨：18 千ドル×90 円/ドル(CR)＝1,620 千円

*4 円貨：△2 千ドル×95 円/ドル(AR)＝190 千円

*5 円貨：16 千ドル×90 円/ドル(CR)＝1,440 千円

２．Ｓ社修正後個別財務諸表

(1) 土地評価差額の計上（X1 年 12 月 31 日，単位：千ドル）

(借) 土　　地	200	(貸) 評　価　差　額 (注)	200

(注) 800 千ドル－600 千ドル＝200 千ドル

① 土地：B/S（X1 年 3 月 31 日末）土地 600 千ドル＋上記土地 200 千ドル＝800 千ドル

② 評価差額：上記評価差額 200 千ドル

簿価修正額及び時価評価は一回限りのため以後、土地の外貨と円換算後の評価差額は変わらない。

(2) Ｓ社修正後貸借対照表（X1 年 12 月 31 日）

貸　借　対　照　表　（X1 年 12 月 31 日）

資　　産	外貨 (千$)	為替相場 (円/$)	円貨 (千円)	負債・純資産	外貨 (千$)	為替相場 (円/$)	円貨 (千円)
諸　資　産	800	100	80,000	諸　負　債	500	100	50,000
土　　地	800	100	80,000	資　本　金	700	100	70,000
				利益剰余金	200	100	20,000
				評価差額	200	100	20,000
				為替換算調整勘定	－	－	－
合　　計	1,600	－	160,000	合　　計	1,600		160,000

Ｐ社資産合計：960,000－Ｓ社株式 90,000＋Ｓ社資産 160,000＋のれん 2,000＝1,032,000

Ｘ１年度連結 B/S 資産合計（のれんを含む）：**1,032,000 千円** ← **問題 24**〔５〕

(3) Ｓ社修正後貸借対照表（X2 年 12 月 31 日）

貸　借　対　照　表　（X2 年 12 月 31 日）

資　　産	外貨 (千$)	為替相場 (円/$)	円貨 (千円)	負債・純資産	外貨 (千$)	為替相場 (円/$)	円貨 (千円)
諸　資　産	1,100	90	99,000	諸　負　債	600	90	54,000
土　　地	800	90	72,000	資　本　金	700	100	70,000
				利益剰余金	400	*1	39,000
				評価差額	200	100	20,000
				為替換算調整勘定	－	*2	△ 12,000
合　　計	1,900	－	171,000	合　　計	3,150		171,000

*1 (2)利益剰余金(円貨)20,000＋X2 年 3 月期当期純利益 200 千ドル（＝400 千ドル－200 千ドル）×95 円/ドル＝39,000

*2 (700 千ドル＋400 千ドル＋200 千ドル)×95 円/ドル－129,000（＝70,000＋39,000＋20,000）＝△5,500

(4) Ｓ社修正後貸借対照表（X3 年 12 月 31 日）

貸　借　対　照　表　（X3 年 12 月 31 日）

資　　産	外貨 (千$)	為替相場 (円/$)	円貨 (千円)	負債・純資産	外貨 (千$)	為替相場 (円/$)	円貨 (千円)
諸　資　産	1,300	120	156,000	諸　負　債	700	120	84,000
土　　地	800	120	96,000	資　本　金	700	100	70,000
				利益剰余金	500	*1	50,000
				評価差額	200	100	20,000
				為替換算調整勘定	－	*2	28,000
合　　計	2,100	－	252,000	合　　計	2,100		252,000

*1 (3)利益剰余金(円貨)39,000＋当期純利益 100 千ドル×110 円/ドル＝50,000

*2 (700 千ドル＋500 千ドル＋200 千ドル)×120 円/ドル－(70,000＋50,000＋20,000)＝28,000

３．開始仕訳

(1) 投資と資本の相殺消去（X1年12月31日）

(借)	資本金	70,000	(貸)	S社株式(注1)	90,000
	利益剰余金	20,000		非支配株主持分(注2)	22,000
	評価差額	20,000			
	のれん(注3)	2,000			

(注1) 900千ドル×100円/ドル＝90,000

(注2) 110,000(＝70,000＋20,000＋20,000)×20%＝22,000

(注3) 外貨で把握された消去差額を決算時の為替相場で換算してのれんに計上する。

20千ドル｛＝900千ドル－(700千ドル＋200千ドル＋200千ドル)×80%｝×100円/ドル(CR)＝20,000

(2) 増加剰余金（当期純利益）の按分（X2年12月31日）

(借)	利益剰余金	3,800	(貸)	非支配株主持分(注)	3,800

(注) 200千ドル×95円/ドル(AR)×20%＝3,800

(3) のれんの償却（X2年12月31日）

(借)	利益剰余金	190	(貸)	のれん(注)	190

(注) S社の支配獲得日（X1年3月31日）に外貨で把握されたのれん20千ドルについてX2年3月期から10年間で定額法により償却を行う。

$$20\text{千ドル}\times\frac{1\text{年}}{10\text{年}}\times 95\text{円/ドル(AR)}=190$$

(4) 為替換算調整勘定の非支配株主持分への振替（X2年12月31日）

(借)	非支配株主持分	2,400	(貸)	為替換算調整勘定(注)	2,400

(注) ｛(700千ドル＋400千ドル＋200千ドル)×90円/ドル(CR)－(70,000＋39,000＋20,000)｝×20%＝△2,400

(5) のれんに関する為替換算調整額の計上⇒（注意）実務指針では、開始仕訳に入れていない！

のれんの換算で発生した為替換算調整勘定を計上する。なお、当該のれんは親会社持分に係るものであるため、S社の非支配株主持分には振り替えない。

(借)	為替換算調整勘定(注)	190	(貸)	のれん	190

(注) $20\text{千ドル}\times\frac{9\text{年}}{10\text{年}}\times(90\text{円/ドル}-100\text{円/ドル})+20\text{千ドル}\times\frac{1\text{年}}{10\text{年}}\times(95\text{円/ドル}-100\text{円/ドル})$

＝△190

(6) (以上まとめて)開始仕訳

(借)	資本金	70,000	(貸)	S社株式	90,000
	利益剰余金	23,990		非支配株主持分	23,400
	評価差額	20,000		為替換算調整勘定	2,210
	のれん	1,620			

X２年度末のＰ社利益剰余金100,000＋同Ｓ社利益剰余金39,000－開始仕訳23,990＝115,010

X２年度連結B/S利益剰余金：**115,010千円** ← **問題25**〔４〕

参考：Ｘ２年度の連結上の『利益剰余金』の求め方(単位：千円)

連結 B/S 上の『利益剰余金』	＝	Ｐ社個別 B/S の『利益剰余金』	＋	Ｓ社を連結することにより増加する『利益剰余金』
115,010		100,000		15,010

当期末のＰ社 B/S の『Ｓ社株式』	→	90,000	79,200 ←	当期末のＳ社 B/S の純資産勘定の合計額 (700 千ドル＋400 千ドル)×90 円/ドル(CR)	×	当期末のＰ社持分割合 80%
連結上計上される為替換算調整勘定当期末残高※	→	△9,790	14,400 ←	評価差額 200 千ドル×90 円/ドル(CR)	×	持分割合 80%
連結することにより増加する『利益剰余金』	→	15,010 (貸借差額)	1,620 ←	当期末の連結 B/S の『のれん』1,620		
		95,520	95,220			

※Ｓ社修正後Ｂ/Ｓ為替換算調整勘定△9,600(＝△12,000×80%)＋のれんの為替換算調整勘定△190(前述)＝△9,790

Ｘ２年度末Ｓ社Ｂ/Ｓ為替換算調整勘定△12,000＋開始仕訳 2,210＝△9,790
Ｘ２年度連結 B/S 為替換算調整勘定：**△9,790 千円** ← **問題 26**〔２〕

Ｘ２年度末資本合計 117,000(＝資本金 70,000＋利益剰余金 39,000＋評価差額 20,000＋為替換算調整勘定△12,000)×20%＝23,400
Ｘ２年度連結 B/S 非支配株主持分：**23,400 千円** ← **問題 27**〔３〕

(7) Ｘ２年度連結 B/S

連結貸借対照表
(X2 年 12 月 31 日現在)　(単位：千円)

資産	円貨金額	負債・純資産	円貨金額
諸資産	1,059,000	諸負債	704,000
土地	72,000	資本金	200,000
のれん	1,620	資本剰余金	100,000
		利益剰余金	115,010
		為替換算調整勘定	△9,790
		非支配株主持分	23,400
資産合計	1,132,620	負債・純資産合計	1,132,620

４．Ｘ3年12月31日(当期分)連結仕訳

(1)　増加剰余金(当期純利益)の按分

(借) 非支配株主に帰属する当期純利益	2,200	(貸) 非支配株主持分(注)	2,200

(注) 100千ドル(＝500千ドル－400千ドル)×110円/ドル(AR)×20%＝2,200

(2) のれんの償却

(借) のれん償却額	220	(貸) のれん(注)	220

(注) 20千ドル×$\frac{1年}{10年}$×110円/ドル(AR)＝220

(3) 為替換算調整勘定の非支配株主持分への振替(洗替処理)

①　Ｘ2年12月31日計上額の戻し

(借) 為替換算調整勘定	2,400	(貸) 非支配株主持分	2,400

②　Ｘ3年12月31日発生額の計上

(借) 為替換算調整勘定	5,600	(貸) 非支配株主持分(注)	5,600

(注)28,000｛＝(700千ドル＋500千ドル＋200千ドル)×120円/ドル－140,000(＝70,000＋50,000＋20,000)｝×20%＝5,600

(4) のれんに関する為替換算調整勘定の調整(洗替処理)

①　Ｘ2年12月31日調整額の戻し⇒(注意)実務指針では、開始仕訳に入れていないため、この戻し記入も行わない。

(借) のれん(注)	190	(貸) 為替換算調整勘定	190

②　Ｘ3年12月31日のれんに関する為替換算調整勘定の計上

(借) のれん(注)	330	(貸) 為替換算調整勘定	330

(注) 20千ドル×$\frac{8年}{10年}$×(120円/ドル－100円/ドル)＋Ｘ2年の償却額：20千ドル×$\frac{1年}{10年}$×(95円/ドル－100円/ドル)＋Ｘ3年の償却額：20千ドル×$\frac{1年}{10年}$×(110円/ドル－100円/ドル)＝330

(5) 株式の全部売却(株式売却益)の修正(Ｘ3年12月31日)

(借) 為替換算調整勘定(注1)	22,400	(貸) 非支配株主持分	22,400
(借) Ｓ社株式(注2)	90,000	(貸) 非支配株主持分(注3)	112,000
為替換算調整勘定(注5)	330	のれん(注4)	1,920
Ｓ社株式株式売却益(注6)	23,590		

(注1) 売却持分に相当する為替換算調整勘定の取崩

28,000×$\frac{80\%}{100\%}$＝22,400

(注2) 売却簿価：900千ドル×100円/ドル＝90,000

(注3) 為替換算調整勘定を除く売却持分：140,000(＝70,000＋50,000＋20,000)×80%＝112,000

(注4) のれんの未償却残高：16千ドル×120円/ドル＝1,920

(注5) のれんの為替換算調整勘定の取崩330

(注6)株式売却益の修正:連結上の売却原価113,590(＝売却持分112,000＋のれんの未償却残高取崩1,920－のれんの為替換算調整勘定の取崩330)－売却簿価90,000＝△23,590

Ｐ社 160,000＋Ｓ社 11,000－のれん償却額 220－売却損益の修正 23,590＝147,190

Ｘ３年度連結 P/L 当期純利益：**147,190 千円** ← **問題 28**〔３〕

（注 1）（120 円/ドル－ 95 円/ドル）×　200 千ドル×80％＝ 4,000

（120 円/ドル－110 円/ドル）×　100 千ドル×80％＝ 800

合計：　4,800

（注 2）30,000（＝200 千ドル×95 円/ドル＋100 千ドル×110 円/ドル）×80％＝24,000

（注 3）190（＝2 千ドル×95 円/ドル）＋220（＝2 千ドル×110 円/ドル）＝410

（注 4）（ 95 円/ドル－100 円/ドル）×2 千ドル＝△10

（110 円/ドル－100 円/ドル）×2 千ドル＝ 20

合計：　10

（注 5）16 千ドル（＝20 千ドル－2 千ドル－2 千ドル）×100 円/ドル＝1,600

（注 6）（120 円/ドル－100 円/ドル）×16 千ドル＝320

（注 7）1,100 千ドル（＝700 千ドル＋200 千ドル＋200 千ドル）×100 円/ドル×80％＝112,000

（注 8）（120 円/ドル－100 円/ドル）×1,100 千ドル×80％＝17,600

連結上の売却益：①54,000＋②410＝54,410

非支配株主持分振替額

（注 1）（120 円/ドル－ 95 円/ドル）×　200 千ドル×80％＝ 4,000

（120 円/ドル－110 円/ドル）×　100 千ドル×80％＝　800

合計：　4,800

（注 8）（120 円/ドル－100 円/ドル）×1,100 千ドル×80％＝ 17,600

（注 7）1,100 千ドル（＝700 千ドル＋200 千ドル＋200 千ドル）×100 円/ドル×80％＝112,000

合計：22,400（＝4,800＋17,600）＋112,000＝134,400

(6) Ｘ３年度連結損益計算書

Ｘ３年度連結損益計算書

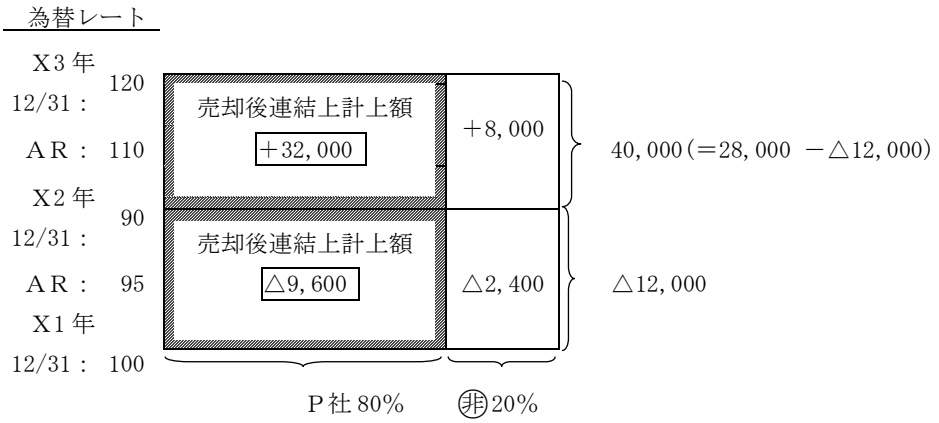
⋮	
のれん償却額	220
⋮	
子会社株式売却益	54,410
⋮	
当期純利益	147,190
非支配株主に帰属する当期純利益	2,200
親会社株主に帰属する当期純利益	144,990

Ｘ３年度連結株主資本等変動計算書

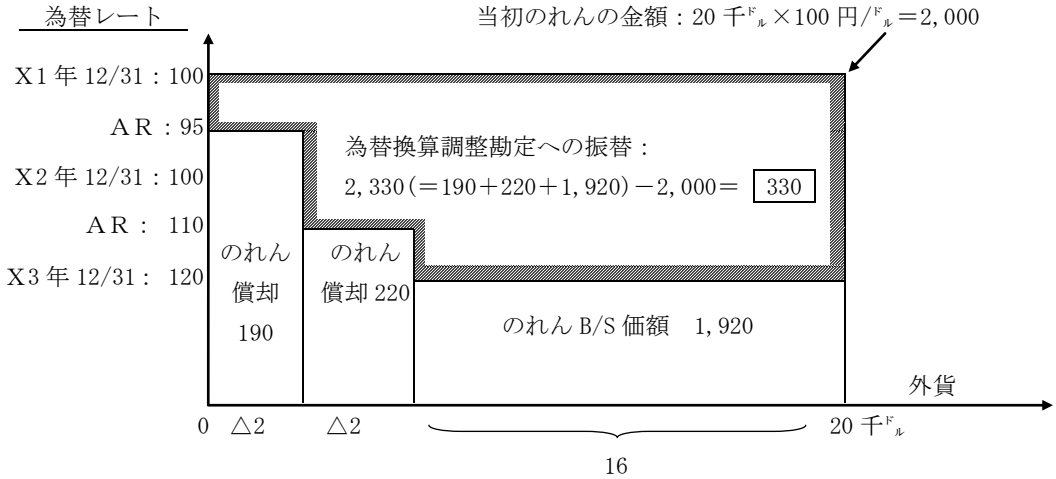
	株主資本				為替換算調整勘定	非支配株主持分	純資産合計
	資本金	資本剰余金	利益剰余金	株主資本合計			
当期首残高	200,000	100,000	115,010	415,010	△9,790	23,400	428,620
当期変動額							
親会社に帰属する当期純利益			144,990	144,990			144,990
株主資本以外の項目の当期変動額					9,790	△23,400	△13,610
当期変動額合計	0	0	144,990	144,990	9,790	△23,400	131,380
当期末残高	200,000	100,000	260,000	560,000	0	0	560,000

【理解図】連結上の為替換算調整勘定の分析

① Ｓ社個別上の純資産に係る為替換算調整勘定の分析



② 連結上ののれんの為替換算調整勘定の分析



③ Ｘ３年度売却直前の連結 B/S 為替換算調整勘定：①32,000＋①△9,600＋②330＝22,730

(5) 連結除外（X3 年 12 月 31 日）

（借）諸　負　債（注 1）	84,000	（貸）諸　資　産（注 1）	156,600
非支配株主持分（注 3）	168,000	土　地（注 2）	96,000

（注 1） Ｓ社個別修正 B/S における金額

（注 2） Ｓ社個別修正 B/S72,000＋簿価修正額 24,000（＝200 千ドル×CR：120 円/ドル）＝96,000

（注 3） 上記、連結仕訳の合計：開始仕訳 23,400＋当期純利益の按分 2,200＋為替換算調整勘定戻し 2,400＋為替換算調整勘定計上 5,600＋株式売却 134,400＝168,000

または、Ｓ社個別修正 B/S 資本合計 168,000×非支配株主持分比率 100％＝168,000

なお、本問の場合、すべての株式を売却したため、例えば 10％の株式を残して連結除外になった場合には、連結上 10％分の増加剰余金が残っているので、これを「連結除外に伴う利益剰余金減少高」として処理しなければならないが、その必要はない。

(6) Ｘ３年度Ｐ社個別 B/S

Ｐ社個別貸借対照表

（X3 年 12 月 31 日現在）　　（単位：千円）

資　産	円貨金額	負債・純資産	円貨金額
諸　資　産	1,260,000	諸　負　債	700,000
		資　本　金	200,000
		資本剰余金	100,000
		利益剰余金	260,000
資産合計	1,260,000	負債・純資産合計	1,260,000

Ｘ３年度末に子会社であるＳ社株式の株式のすべてを売却したのであるから、Ｘ３年度の連結貸借対照表はありません。

５．解答

問題 23 ＜難易度＞Ｄ＜出題範囲＞連結会計…のれん（４点）タイム 6 分

Ｘ１年度連結 B/S のれん：2,000

したがって、正解は［３］である。

問題 24 ＜難易度＞Ｄ＜出題範囲＞連結会計…資産合計（４点）タイム 6 分

Ｘ１年度連結 B/S 資産合計（のれんを含む）：1,032,000

したがって、正解は［５］である。、

問題 25 ＜難易度＞Ｄ＜出題範囲＞連結会計…利益剰余金（４点）タイム 6 分

Ｘ２年度連結 B/S 利益剰余金＝115,010

したがって、正解は［４］である。

問題 26 ＜難易度＞Ｃ＜出題範囲＞連結会計…為替換算調整勘定（４点）タイム 8 分

Ｘ２年度連結 B/S 為替換算調整勘定：△9,790

したがって、正解は［２］である。

問題 27 ＜難易度＞Ｄ＜出題範囲＞連結会計…非支配株主持分（４点）タイム 4 分

Ｘ２年度連結 B/S 非支配株主持分：23,400

したがって、正解は［３］である。

問題 28 ＜難易度＞Ｂ＜出題範囲＞連結会計…当期純利益（４点）捨てる。

Ｘ３年度連結 P/L 当期純利益：147,190

したがって、正解は［３］である。

－以　上－