

公認会計士 修了考查対策講座

会計実務

【基本テキスト1】

*CERTIFIED
PUBLIC
ACCOUNTANT*

2025年度目標



TAC

会計実務 計算基礎編

・本講座は、修了考査における**会計実務**の合格に必要な会計基準及びその理論的背景に関する理解のうち特に**計算力を養う**ことを目的としています。

・会計実務の本試験で問われる内容と必要な能力は例えば以下のようなものが考えられます。

① 会計処理の要件等を答える → 会計基準の正確な知識

例：ヘッジ取引の事後テストについて、有効性評価の実施時期及び実施頻度を答えなさい。

② 会計処理を説明する → 会計基準の知識を前提とした説明力

例：過去の財務諸表に誤謬が発見された場合の企業会計基準上の原則的な取扱いを答えなさい。

③ 会計に関する理論的な考え方を述べる → 理論的な理解を前提とした思考力

例：I F R Sと比較した日本基準における利益概念の考え方を述べなさい。

④ 会計処理に関する判断を行う → 会計基準を具体的な場面にあてはめる判断力

例：資料の状況が減損の兆候にあたるか否か、その理由も併せて答えなさい。

⑤ 会計処理の結果を数値や仕訳で答える → 会計基準の知識を前提とした計算力

例：事業分離の個別財務諸表上の仕訳を示し、連結財務諸表上の資本剰余金を答えなさい

・会計実務の全講義を通じて①から⑤までの内容を、現行制度上重要な論点について網羅しています。

・計算基礎講座では特に⑤について、重要となる論点について扱っていきます。

・扱う内容は以下を基準に選択しています。

◎ 近年の出題実績を考慮して重要性が高くかつ計算要素が強いもの

◎ 解答数値の導出プロセスが長く問題演習をした方がよいもの

◎ 効率的な解答のために下書きの活用が求められるもの

・テキストの分冊はおおむね以下を目安に行っています。

テキスト1：個別論点

テキスト2，3：連結財務諸表

テキスト4：企業結合及び事業分離，連結キャッシュ・フロー計算書

テキスト5：論文式試験までの学習で扱われないが会計実務で重要とされる論点

・本講座とテキストを活用して、受験時代の計算力を取り戻すとともに、知識を実務で得た経験と融合させ理解を深めることで、修了考査の合格のみならず今後の専門家としての活躍に役立てて頂ければ幸いです。

目 次

第 1 章 有価証券

1 保有目的による分類	2
2 決算時の処理	4
3 親会社株式	33

第 2 章 金融商品

1 条件付金融資産の譲渡	36
2 デリバティブ	41

第 3 章 ヘッジ会計

1 ヘッジ取引の意義	66
2 ヘッジ会計の方法	68

第 4 章 固定資産の減損

1 総 論	96
2 会計処理	99
3 共用資産の取扱い	105
4 のれんの取扱い	115

第 5 章 研究開発費とソフトウェア

1 総 論	126
2 ソフトウェア制作費に係る会計処理	128

第 6 章 収益認識に関する会計基準

1 基本的な原則	152
2 収益の額の算定	155
3 特定の状況又は取引における取扱い	170
4 工事契約	180

第 7 章 資産除去債務

1 意 義	196
2 会計処理	197
3 見積りの変更等	202

第 8 章 税効果会計

1 将来減算一時差異と将来加算一時差異	212
2 損益計算書を経由せずに純資産の部に計上される評価差額	240
3 繰延税金資産及び繰延税金負債の計上	247
4 税率の変更	255

第9章 会計上の変更及び誤謬の訂正

1 会計上の変更	264
2 会計方針の変更	266
3 表示方法の変更	277
4 会計上の見積りの変更	279
5 誤 謬	283

第10章 自己株式

1 取 得	292
2 保 有	294
3 処 分	295
4 消 却	302
5 取得, 処分, 消却に係る付随費用	303

第11章 新株予約権

1 総 論	306
2 会計処理	307

第12章 新株予約権付社債

1 総 論	314
2 会計処理	316

第13章 ストック・オプション

1 総 論	324
2 会計処理	325

第14章 取締役の報酬等として株式を無償交付する取引に関する取扱い

1 総 論	348
2 会計処理	350

第15章 1株当たり情報

1 1株当たり当期純利益	364
2 潜在株式調整後1株当たり当期純利益	369
3 1株当たり純資産額	377

[MEMO]

第 1 章

有 価 証 券

【有価証券の出題実績】

(○：計算 ●：理論 ◎：計算及び理論)

	26	27	28	29	30	元	2	3	4	5	出題頻度
保有目的による分類											C
決算時の処理	○	◎		◎		○	○	○	○	◎	A
親会社株式											C

(本章で学ぶこと)

1. 有価証券は保有目的に応じてどのように区分するか。
2. 保有目的に応じて決算時に、どのように処理するか。
3. 親会社株式は、どのように処理するか。

1. 分類

(1) 売買目的有価証券（株式、公社債）

売買目的有価証券とは、時価の変動により利益を得ることを目的として保有する有価証券をいう。

これは、短期間の価格変動により利益を得ることを目的（トレーディング目的）として保有するものであり、同一銘柄に対して相当程度の反復的な購入と売却が行われるものである。

(2) 満期保有目的の債券（公社債）

満期保有目的の債券とは、満期まで所有する意図をもって保有する社債その他の債券をいう。

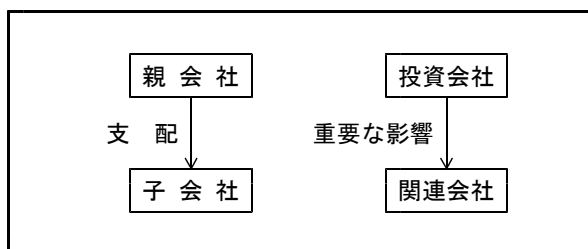
満期保有目的の債券に分類するためには、①あらかじめ償還日が定められており、かつ、②額面金額による償還が予定されていることが必要である。なお、株式には満期という概念がないため、満期保有目的の債券は債券（公社債）に限られる。

(3) 子会社株式及び関連会社株式（株式）

子会社株式とは、子会社が発行する株式をいい、関連会社株式とは、関連会社が発行する株式をいう。

親会社とは他の会社の意思決定機関を支配している会社をいい、子会社とは当該他の会社をいう。また、関連会社とは、親会社及び子会社が、出資、人事、資金、技術、取引等の関係を通じて、子会社以外の他の会社の財務及び営業又は事業の方針決定に対して重要な影響を与える事ができる場合における当該他の会社をいう。

受験上は、議決権の過半数（50%超）を実質的に所有していれば、子会社と判断し、議決権の20%以上を実質的に所有していれば、関連会社と判断して良いであろう。



(4) その他有価証券（株式、公社債）

その他有価証券とは、売買目的有価証券、満期保有目的の債券、子会社株式及び関連会社株式以外の有価証券をいう。

その他有価証券には、長期的な時価の変動により利益を得ることを目的として保有する有価証券や持合株式のように業務提携等の目的で保有する有価証券等が含まれる。なお、その他有価証券は長期的には売却することが想定されている有価証券である。

2. 表示科目及び表示区分

分 類		表 示 科 目	表 示 区 分
売買目的有価証券		有 価 証 券	流 動 資 産
満期保有目的の債券	一年以内に満期の到来する債券	有 価 証 券	流 動 資 産
	上記以外	投資有価証券	投資その他の資産
子会社株式・関連会社株式		関係会社株式	投資その他の資産
そ の 他 有 価 証 券	一年以内に満期の到来する債券	有 価 証 券	流 動 資 産
	上記以外	投資有価証券	投資その他の資産

(1) 有価証券

売買目的有価証券及び一年以内に満期の到来する債券は「**有価証券**」勘定で処理する。

(2) 投資有価証券

満期保有目的の債券及びその他有価証券（一年以内に満期の到来する債券は除く）は「**投資有価証券**」勘定で処理する。

(3) 子会社株式

「**関係会社株式**（又は、**子会社株式**）」勘定で処理する。

(4) 関連会社株式

「**関係会社株式**（又は、**投資有価証券**）」勘定で処理する。

（注）企業会計原則（企業会計の基本原則を定めたもの）では投資その他の資産に属する有価証券は、子会社株式及び流動資産に属しない有価証券、と規定しているので、子会社株式は「子会社株式」、関連会社株式は「投資有価証券」として表示される。しかし、財務諸表等規則（財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則）では投資その他の資産に属する有価証券は、関係会社株式（親会社株式は除く）及びその他流動資産に属しない有価証券、と規定しているので、子会社株式及び関連会社株式は「関係会社株式」として表示される。なお、受験上は、問題に応じて対応すること。

	子 会 社 株 式	関連会社株式
企 業 会 計 原 則	子 会 社 株 式	投資有価証券
財 務 諸 表 等 規 則	関係会社株式	

1. 売買目的有価証券

売買目的有価証券は極めて近い将来に売却されるものであり、その保有によって得られた時価の変動に基づく投資成果を財務諸表に反映させることが適切と考えられる。したがって、決算時において時価評価し、評価差額は損益に計上する。

(1) 会計処理

「時価」をもって貸借対照表価額とし、評価差額は帳簿上、「有価証券評価損益」として仕訳を行い、損益計算書上は「営業外損益」に純額で計上する。

取得原価 < 時価 → 評価差益 → 「有価証券評価益（営業外収益）」

取得原価 > 時価 → 評価差損 → 「有価証券評価損（営業外費用）」

なお、売買目的有価証券の評価損益は「有価証券売却損益」に含めて計上することができる。また、売買目的有価証券に係る損益（売却損益、評価損益、受取配当金、有価証券利息）を一括して「有価証券運用損益」として表示することもできる。

(2) 評価差額の処理

売買目的有価証券に係る評価差額の処理は切放方式又は洗替方式のいずれによることもできる。

① 切放方式

切放方式とは、第1期期末において時価評価したならば、第2期は第1期期末の時価を帳簿価額として処理する方法をいう。したがって、切放方式の場合には、第2期期首において振戻処理は不要である。

② 洗替方式

洗替方式とは、第1期期末において時価評価したとしても、第2期期首において帳簿価額を取得原価に戻して処理する方法をいう。したがって、洗替方式の場合には、第2期期首において振戻処理が必要となる。

	帳 簿 価 額	
	第1期期末	第2期期首
切放方式	第1期期末時価	第1期期末時価
洗替方式		取 得 原 価

(3) 貸借対照表表示

売買目的有価証券は貸借対照表上、「有価証券」として「流動資産」に計上する。

【例題1-1】 売買目的有価証券（取得原価 < 時価 の場合）

A社株式（取得原価30,000円）を売買目的で保有している。第1期期末時価が31,500円であり、第2期において32,000円で当座により売却した場合、①切放方式、②洗替方式それぞれについて第1期における期末評価、第2期における期首及び売却の仕訳を答えなさい。

① 切放方式

i 取得時

(借) 有 価 証 券	30,000	(貸) 現 金 預 金	30,000
-------------	--------	-------------	--------

ii 決算整理前残高試算表

決算整理前残高試算表

有 価 証 券	30,000	
---------	--------	--

iii 第1期期末

(借) 有 価 証 券	1,500	(貸) 有価証券評価損益	1,500(*1)
-------------	-------	--------------	-----------

(*1) 時価31,500－取得原価30,000＝1,500

iv 第2期期首

仕 訳 な し

(注) 切放方式では、第1期期末に計上した評価差額の振り戻しをしないので、第1期期末の時価31,500を第2期期首の帳簿価額とする。

v 第2期期中の売却

(借) 当 座 預 金	32,000	(貸) 有 価 証 券	31,500(*2)
		有価証券売却損益	500(*3)

(*2) 第1期期末時価

(*3) 売却価額32,000－第1期期末時価31,500(*2)＝500

② 洗替方式

i 取得時

(借) 有 価 証 券	30,000	(貸) 現 金 預 金	30,000
-------------	--------	-------------	--------

ii 決算整理前残高試算表

決算整理前残高試算表

有 価 証 券	30,000	
---------	--------	--

iii 第1期期末

(借) 有 価 証 券	1,500	(貸) 有価証券評価損益	1,500(*1)
-------------	-------	--------------	-----------

iv 第2期期首

(借) 有価証券評価損益	1,500(*1)	(貸) 有 価 証 券	1,500
--------------	-----------	-------------	-------

(注) 洗替方式では、第1期期末に計上した評価差額を振り戻し、取得原価30,000を第2期期首の帳簿価額とする。

♪ 1 期首振戻の有価証券評価損益をP/Lに計上するのを忘れないように！

v 第2期期中の売却

(借) 当 座 預 金	32,000	(貸) 有 価 証 券	30,000(*4)
		有価証券売却損益	2,000(*5)

(*4) 取得原価

(*5) 売却価額32,000－取得原価30,000(*4)＝2,000

③ まとめ

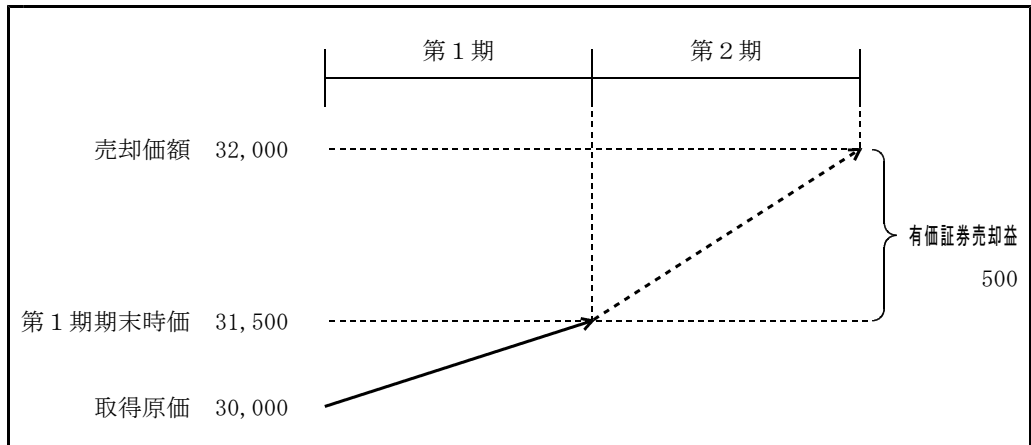
		切 放 方 式		洗 替 方 式	
第 1 期	前T/B	決算整理前残高試算表		決算整理前残高試算表	
		有 価 証 券 30,000		有 価 証 券 30,000	
	決算整理	有 価 証 券 1,500	有価証券評価損益 1,500	有 価 証 券 1,500	有価証券評価損益 1,500
第 2 期	後T/B	決算整理後残高試算表		決算整理後残高試算表	
		有 価 証 券 31,500	有価証券評価損益 1,500	有 価 証 券 31,500	有価証券評価損益 1,500
	期首T/B	期首残高試算表		期首残高試算表	
第 2 期	期 首	仕 訳 な し		有価証券評価損益 1,500	有 価 証 券 1,500
	売却時	当 座 預 金 32,000	有 価 証 券 31,500 有価証券売却損益 500	当 座 預 金 32,000	有 価 証 券 30,000 有価証券売却損益 2,000
	前T/B	決算整理前残高試算表		決算整理前残高試算表	
第 2 期			有価証券売却損益 500	有価証券評価損益 1,500	有価証券売却損益 2,000

(注) 切放方式を採用しても洗替方式を採用しても、損益に与える影響は同じである。

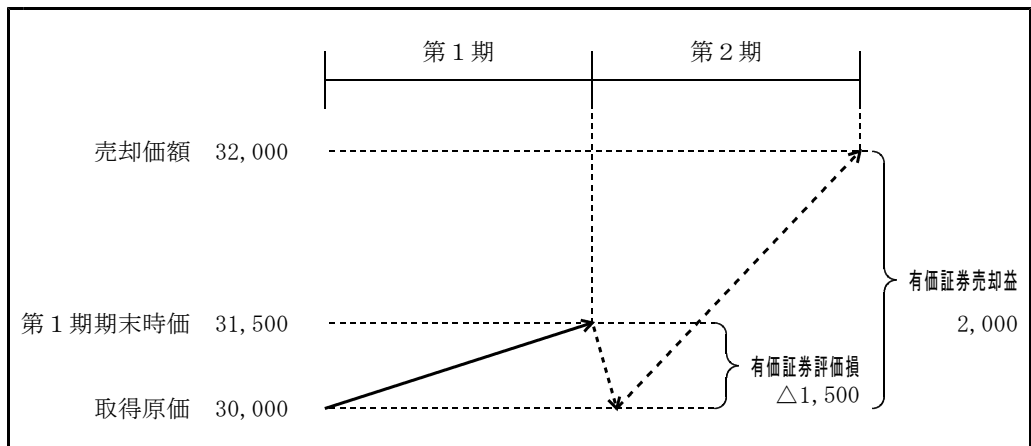
♪ 2 第1期の評価益は、繰越利益剰余金に変わるから、第2期の損益には影響を与えません！

④ 会計処理のイメージ（第2期）

i 切放方式



ii 洗替方式



2. 満期保有目的の債券

満期保有目的の債券は、クーポン利息（利札）と満期償還額の獲得を目的として保有しているものであり、時価の変動を投資活動の成果としてとらえる必要はないので、取得原価で評価する。ただし、額面金額（債券金額）と取得原価の差額である取得差額が金利調整（券面利率と市場金利等との調整）と認められる場合には、利息として期間配分すべきであるから、償却原価法を適用する。

(1) 会計処理

		貸借対照表価額
取得原価 = 額面金額		取得原価
取得原価 ≠ 額面金額	取得差額が金利調整差額でない	
	取得差額が金利調整差額である	償却原価

① 取得原価 = 額面金額

「取得原価」をもって貸借対照表価額とする。

② 取得原価 ≠ 額面金額

i 取得差額が金利調整と認められない債券

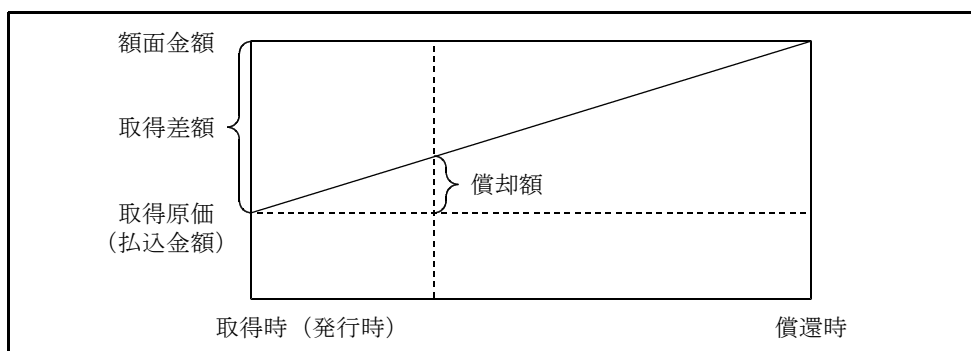
取得差額が金利調整と認められない債券については「取得原価」をもって貸借対照表価額とする。

ii 取得差額が金利調整と認められる債券

取得差額が金利調整と認められる債券については償却原価法に基づいて算定された価額である「償却原価」をもって貸借対照表価額とする。

(注) 社債は額面とは異なった価格で購入することがあり、額面よりも安く購入した場合には投資家にとっての実質的な利率（利回り）を引き上げることとなる。取得差額（取得原価と額面金額との差額）が発生する要因には、投資家の実質的な利率を引き上げるために行われるものと債券の発行体の信用力の変動等によるものがあるが、このうち投資家の実質的な利率を引き上げるために行われるものについては取得から償還に係る金利の調整部分と考える。

(注) 定額法による償却のイメージを図で示すと以下のとおりとなる。



(2) 償却原価法

① 意義

償却原価法とは、債券を額面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、当該差額（取得差額）を償還期に至るまで每期一定の方法で貸借対照表価額に加減する方法をいう。なお、当該加減額は「有価証券利息」に含めて処理する。償却原価法は有価証券利息を取得日から償還日にわたって期間配分する方法であり、利息法と定額法の2つの方法がある。原則は利息法だが、継続適用を条件として、定額法を適用することができる。

② 会計処理（償却額の計上仕訳）

i 取得原価 < 額面金額の場合

(借) 投資有価証券	× × ×	(貸) 有価証券利息	× × ×
		(営業外収益)	

ii 取得原価 > 額面金額の場合

(借) 有価証券利息	× × ×	(貸) 投資有価証券	× × ×
(営業外収益)			

③ 利息法の計算方法

利息法とは、債券のクーポン受取総額と金利調整差額の合計額を債券の帳簿価額に対し、一定率（「実効利率」という）となるように、複利をもって各期の損益に配分する方法をいい、当該配分額とクーポン計上額との差額を帳簿価額に加減する方法である。なお、償却額の算定は以下の式で行う。

i 帳簿価額に実効利率を乗じて、その期間に配分される利息配分額を算定する。

$$\text{帳簿価額} \times \text{実効利率} = \text{利息配分額}$$

ii 額面金額に券面利率を乗じて、利札受取額を算定する。

$$\text{額面金額} \times \text{券面利率} = \text{利札受取額}$$

iii 利息配分額から利札受取額を控除して、償却原価法における償却額を算定する（i - ii）。

$$\text{利息配分額} - \text{利札受取額} = \text{償却額}$$

利息法の場合、償却額の計上は「有価証券利息の計上」と同時に行われる。したがって、利払日に期中仕訳として行われる場合もあれば、決算整理仕訳として「未収有価証券利息」の計上と同時にされる場合もある。

④ 定額法の計算方法

定額法とは、債券の金利調整差額を**取得日から償還日までの期間**で除して各期の損益に配分する方法をいい、当該配分額を帳簿価額に加減する。なお、償却額の算定は以下の式で行う。

$$\text{償却額} = (\text{額面金額} - \text{取得原価}) \times \frac{\text{当期保有期間}}{\text{取得日から償還日までの月数}}$$

定額法の場合、償却額の計上は償還時や売却時等を除き「決算整理仕訳」として行われる。

(3) 貸借対照表表示

満期保有目的の債券は**一年基準**により、貸借対照表上、流動・固定分類される。特に、償還日が決算日の翌日から起算して1年以内になった場合には、「投資有価証券」から「有価証券」に振り替える点に注意すること。

決算日の翌日から起算して、償還日が

- ① 1年以内のもの → 有価証券（流動資産）
- ② 1年を超えるもの → 投資有価証券（固定資産「投資その他の資産」）

♪ 1 問題を解くときは、決算日と償還日のチェックを忘れないように！

【例題1-2】 満期保有目的の債券（定額法）

×1年1月1日にA社社債を75,200円（額面80,000円，満期日×4年12月31日，券面利子率年1%，利払日12月末日）で満期保有目的で取得した。なお，取得原価と額面金額との差額はすべて金利の調整部分である。そこで，定額法によった場合における×1年1月1日から×4年12月31日に係る仕訳を答えなさい。なお，決算日は12月末日であり，計算過程で端数が生じた場合には，円未満を四捨五入すること。

i ×1年1月1日（取得日）

(借) 投資有価証券	75,200	(貸) 現金預金	75,200
------------	--------	----------	--------

ii ×1年12月31日（第1回利払日）

(借) 現金預金	800(*1)	(貸) 有価証券利息	800
----------	---------	------------	-----

(*1) 額面80,000×券面利子率1%=800

iii 決算整理前残高試算表

決算整理前残高試算表

投資有価証券	75,200	有価証券利息	800(*1)
--------	--------	--------	---------

♪2 定額法の場合，前T/Bの投資有価証券と有価証券利息に当期償却額は含まれていません！

iv ×1年12月31日（決算整理）

(借) 投資有価証券	1,200(*2)	(貸) 有価証券利息	1,200
------------	-----------	------------	-------

$$(*2) (\text{額面}80,000 - \text{取得原価}75,200) \times \frac{12\text{ヶ月}}{48\text{ヶ月}(\times 1.1 \sim \times 4.12)} = 1,200$$

(注) 定額法では，決算時に償却額の計上を行う。

♪3 償却額計上分のお金は，償還時に額面金額として受け取るから，それまでは投資有価証券の増加で処理します！貸している金額が増えるイメージです！

♪4 定額法は，クーポン利息と償却額を別々に計上しますね！

v 決算整理後残高試算表

決算整理後残高試算表

投資有価証券	76,400	有価証券利息	2,000(*3)
--------	--------	--------	-----------

(*3) クーポン利息800(*1) + 償却額1,200(*2) = 2,000

vi ×2年12月31日（第2回利払日）

(借) 現金預金	800(*1)	(貸) 有価証券利息	800
----------	---------	------------	-----

vii × 2年12月31日（決算整理）

(借) 投資有価証券	1,200(*2)	(貸) 有価証券利息	1,200
------------	-----------	------------	-------

viii × 3年12月31日（第3回利払日）

(借) 現金預金	800(*1)	(貸) 有価証券利息	800
----------	---------	------------	-----

ix × 3年12月31日（決算整理）

(借) 投資有価証券	1,200(*2)	(貸) 有価証券利息	1,200
(借) 有価証券	78,800	(貸) 投資有価証券	78,800(*4)

(*4) $75,200 + 1,200(*2) \times 3 \text{年} = 78,800$

(注) 償還日が決算日の翌日から起算して1年以内になった場合は「投資有価証券」から「有価証券」に振り替える。

x × 4年12月31日（第4回利払日及び償還日）

(借) 現金預金	800(*1)	(貸) 有価証券利息	800
(借) 有価証券	1,200(*2)	(貸) 有価証券利息	1,200
(借) 現金預金	80,000	(貸) 有価証券	80,000

(注) 償還時には、決算整理仕訳ではなく期中仕訳として償還時に償却額の計上を行う。

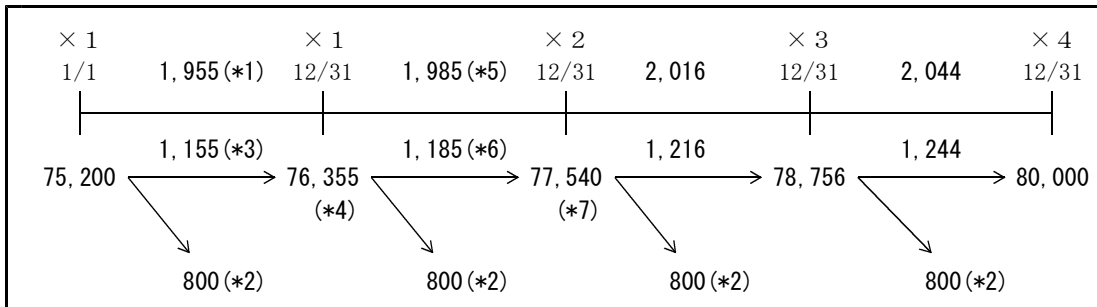
♪ 1 前期末簿価78,800円のままだと、額面金額80,000円の償還仕訳ができないから、償還時はこのタイミングで償却額 1,200円を足してあげて、簿価を額面金額80,000円にした上で償還の仕訳を行います！

× 1 1/1	× 1 12/31	× 2 12/31	× 3 12/31	× 4 12/31
75,200	76,400	77,600	78,800(*4)	80,000
1,200(*2)		1,200(*2)		1,200(*2)
800(*1)		800(*1)		800(*1)

♪ 2 × 1年度でいうと、1,200を償却額、76,400を償却原価と言います！

【例題1-3】 満期保有目的の債券（利息法）

×1年1月1日にA社社債を75,200円（額面80,000円，満期日×4年12月31日，券面利子率年1%，実効利子率年2.6%，利払日12月末日）で満期保有目的で取得した。なお，取得原価と額面金額との差額はすべて金利の調整部分である。そこで，利息法によった場合における×1年1月1日から×4年12月31日に係る仕訳を答えなさい。なお，決算日は12月末日であり，計算過程で端数が生じた場合には，円未満を四捨五入すること。



(注) 計算方法

- ① 帳簿価額×実効利子率2.6%＝利息配分額
- ② 額面金額×券面利子率1%＝利札受取額
- ③ ①利息配分額－②利札受取額＝償却額

(*1) 帳簿価額75,200×実効利子率2.6%＝1,955.2 → 1,955(四捨五入)

(*2) 額面80,000×券面利子率1%＝800

(*3) 1,955(*1)－800(*2)＝1,155

(*4) 75,200＋1,155(*3)＝76,355

(*5) 76,355(*4)×実効利子率2.6%＝1,985.23 → 1,985(四捨五入)

(*6) 1,985(*5)－800(*2)＝1,185

(*7) 76,355(*4)＋1,185(*6)＝77,540

(注) 利払日を基準に計算を行うこと。なお，最終年度において，額面金額と直近の償却原価との差額を償却額として調整している。

♪3 実効利子率は，75,200円ではなく仮に額面金額80,000円で発行した場合の券面利子率で，償却額込みの利子率のイメージになります！

♪4 利息と額面金額を購入時まで実効利子率を用いて割引計算して集計すると，取得原価に一致します！

♪5 投資有価証券の帳簿価額が大きくなるにつれて，毎期の有価証券利息は大きくなっていきますね！貸している金額が増えているから，利息も増えていくイメージです！

i × 1 年 1 月 1 日 (取得日)

(借) 投資有価証券	75,200	(貸) 現金預金	75,200
------------	--------	----------	--------

ii × 1 年 12 月 31 日 (第 1 回利払日)

(借) 現金預金	800(*2)	(貸) 有価証券利息	1,955(*1)
投資有価証券	1,155(*3)		

(注) 利息法では、利息計上時に償却額の計上を行う。

♪ 1 利息法は、クーポン利息と償却額を同時に計上します！

iii 決算整理前残高試算表

決算整理前残高試算表

投資有価証券	76,355(*4)	有価証券利息	1,955(*1)
--------	------------	--------	-----------

♪ 2 利息法の場合、前T/B の投資有価証券と有価証券利息に当期償却額が含まれています！

iv × 1 年 12 月 31 日 (決算整理)

仕 訳 な し

v 決算整理後残高試算表 (前T/B と同じ)

決算整理後残高試算表

投資有価証券	76,355(*4)	有価証券利息	1,955(*1)
--------	------------	--------	-----------

vi × 2 年 12 月 31 日 (第 2 回利払日)

(借) 現金預金	800(*2)	(貸) 有価証券利息	1,985(*5)
投資有価証券	1,185(*6)		

vii × 3 年 12 月 31 日 (第 3 回利払日)

(借) 現金預金	800(*2)	(貸) 有価証券利息	2,016
投資有価証券	1,216		

viii × 3 年 12 月 31 日 (決算整理)

(借) 有価証券	78,756	(貸) 投資有価証券	78,756
----------	--------	------------	--------

(注) 償還日が決算日の翌日から起算して 1 年以内になった場合は「投資有価証券」から「有価証券」に振り替える。

ix × 4 年 12 月 31 日 (第 4 回利払日及び償還日)

(借) 現金預金	800(*2)	(貸) 有価証券利息	2,044
有価証券	1,244		
(借) 現金預金	80,000	(貸) 有価証券	80,000

◎ 利息法と定額法の比較

	利 息 法		定 額 法	
取得日	投資有価証券 75,200	現金預金 75,200	投資有価証券 75,200	現金預金 75,200
第1回 利払日	現金預金 800 投資有価証券 1,155	有価証券利息 1,955	現金預金 800 有価証券利息 800	
前T/B	決算整理前残高試算表		決算整理前残高試算表	
	投資有価証券 76,355	有価証券利息 1,955	投資有価証券 75,200	有価証券利息 800
決算整理	—		投資有価証券 1,200	有価証券利息 1,200
後T/B	決算整理後残高試算表		決算整理後残高試算表	
	投資有価証券 76,355	有価証券利息 1,955	投資有価証券 76,400	有価証券利息 2,000
第2回 利払日	現金預金 800 投資有価証券 1,185	有価証券利息 1,985	現金預金 800 有価証券利息 800	
前T/B	決算整理前残高試算表		決算整理前残高試算表	
	投資有価証券 77,540	有価証券利息 1,985	投資有価証券 76,400	有価証券利息 800
決算整理	—		投資有価証券 1,200	有価証券利息 1,200
後T/B	決算整理後残高試算表		決算整理後残高試算表	
	投資有価証券 77,540	有価証券利息 1,985	投資有価証券 77,600	有価証券利息 2,000
第3回 利払日	現金預金 800 投資有価証券 1,216	有価証券利息 2,016	現金預金 800 有価証券利息 800	
前T/B	決算整理前残高試算表		決算整理前残高試算表	
	投資有価証券 78,756	有価証券利息 2,016	投資有価証券 77,600	有価証券利息 800
決算整理	—		投資有価証券 1,200	有価証券利息 1,200
	有価証券 78,756	投資有価証券 78,756	有価証券 78,800	投資有価証券 78,800
後T/B	決算整理後残高試算表		決算整理後残高試算表	
	有価証券 78,756	有価証券利息 2,016	有価証券 78,800	有価証券利息 2,000
第4回 利払日	現金預金 800 有価証券 1,244	有価証券利息 2,044	現金預金 800 有価証券 1,200	有価証券利息 800 有価証券利息 1,200
償還日	現金預金 80,000	有価証券 80,000	現金預金 80,000	有価証券 80,000

3. 子会社株式及び関連会社株式

子会社株式及び関連会社株式は、その保有が他の会社の支配や影響力の行使を目的としているため、長期的に保有し、売却を想定していないと考えられる。したがって、時価の変動を投資成果ととらえる必要はないので、時価評価せずに取得原価で評価する。

(1) 会計処理

「取得原価」をもって貸借対照表価額とする。したがって、評価差額は生じない。

【例題 1－4】 子会社株式及び関連会社株式

子会社株式（取得原価30,000円）、関連会社株式（取得原価15,000円）の当期末の時価がそれぞれ、31,500円、14,000円であった。

① 取得時

i 子会社株式

(借) 関係会社株式	30,000	(貸) 現金預金	30,000
------------	--------	----------	--------

ii 関連会社株式

(借) 関係会社株式	15,000	(貸) 現金預金	15,000
------------	--------	----------	--------

② 決算整理前残高試算表

決算整理前残高試算表

関係会社株式	45,000
--------	--------

③ 決算整理

i 子会社株式

仕 訳 な し

ii 関連会社株式

仕 訳 な し

④ 決算整理後残高試算表

決算整理後残高試算表

関係会社株式	45,000
--------	--------

【例題1-5】 子会社株式及び関連会社株式の売却

子会社株式（取得原価30,000円）、関連会社株式（取得原価15,000円）を期中にそれぞれ31,500円、14,000円で売却した。

① 子会社株式

(借) 現金預金	31,500	(貸) 関係会社株式	30,000
		関係会社株式売却益 (特別利益)	1,500

② 関連会社株式

(借) 現金預金	14,000	(貸) 関係会社株式	15,000
関係会社株式売却損 (特別損失)	1,000		

③ 損益計算書

損 益 計 算 書

関係会社株式売却損	1,000	関係会社株式売却益	1,500
-----------	-------	-----------	-------

(注) 子会社株式及び関連会社株式の売却損益は「特別損益」に、原則として、売却益と売却損を相殺せずに総額で計上する。

♪ 売却予定がないものだから、臨時的な取引として売却損益は特別損益に計上します！

(2) 貸借対照表表示

子会社株式及び関連会社株式は貸借対照表上、「**関係会社株式**（又は、子会社株式及び投資有価証券）」として「**固定資産（投資その他の資産）**」に計上する。

4. その他有価証券

その他有価証券は長期的には売却することが想定されている有価証券であるため、財政状態を適切に表示するために時価評価を行う。ただし、短期的に売却を行うことが想定されておらず、評価差額を当期の損益として計上すると経営成績が適切に表示されないため、直接、純資産の部に計上する。

(1) 会計処理

「時価」をもって貸借対照表価額とし、評価差額は原則として、「純資産の部」に計上する。

(2) 評価差額の処理

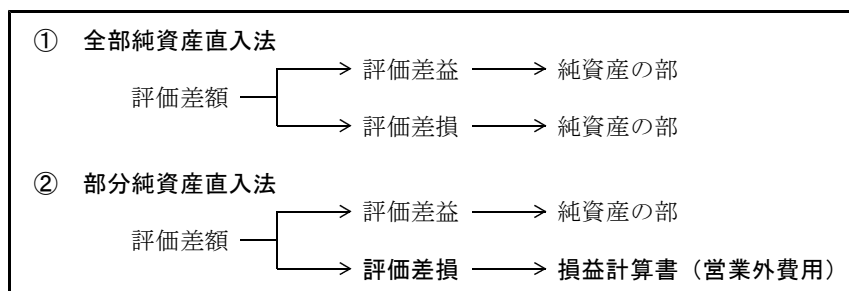
評価差額は原則として、**全部純資産直入法**を適用するが、継続適用を条件として、**部分純資産直入法**を適用することもできる。また、株式、債券等の有価証券の種類ごとに両方法を区分して適用することもできる。なお、その他有価証券に係る評価差額の計上は「洗替方式」によるため、次期期首において必ず振戻処理を行う。

① 全部純資産直入法（原則）

全部純資産直入法とは、評価差額（評価差益及び評価差損）の合計額を純資産の部に計上する方法である。

② 部分純資産直入法（容認）

部分純資産直入法とは、時価が取得原価を上回る銘柄に係る評価差額（評価差益）は純資産の部に計上し、時価が取得原価を下回る銘柄に係る評価差額（評価差損）は当期の損失（営業外費用）として処理する方法である。



（注）その他有価証券の評価差額については税効果会計が適用される（第8章参照）。

(3) 仕訳処理（評価差額の計上仕訳）

純資産の部に計上されるその他有価証券の評価差額は、貸借対照表上、評価・換算差額等の区分に「**その他有価証券評価差額金**」の科目をもって計上する。

① 取得原価 < 時価の場合（全部純資産直入法・部分純資産直入法ともに同じ）

（借）投資有価証券	× × × (*1)	（貸）その他有価証券評価差額金	× × ×
		（純資産の部）	

(*1) 時価－取得原価

② 取得原価 > 時価の場合

i 全部純資産直入法

（借）その他有価証券評価差額金	× × ×	（貸）投資有価証券	× × × (*2)
（純資産の部）			

(*2) 取得原価－時価

ii 部分純資産直入法

（借）投資有価証券評価損益	× × ×	（貸）投資有価証券	× × × (*2)
（営業外費用）			

(4) 貸借対照表表示

① 株 式

その他有価証券に区分される株式は、貸借対照表上、通常「投資有価証券」として「固定資産（投資その他の資産）」に計上する。

② 債 券

その他有価証券に区分される債券は、一年基準により、貸借対照表上、流動・固定分類される。特に、償還日が決算日の翌日から起算して1年以内になった場合には「投資有価証券」から「有価証券」に振り替える点に注意すること。

① 株 式

投資有価証券（固定資産「投資その他の資産」）

② 債 券（満期保有目的の債券と同じ）

決算日の翌日から起算して、償還日が

1年以内のもの → 有 価 証 券（流動資産）

1年を超えるもの → 投資有価証券（固定資産「投資その他の資産」）

貸 借 対 照 表	
資 産 の 部	負 債 の 部
I 流 動 資 産	I 流 動 負 債
⋮	⋮
II 固 定 資 産	II 固 定 負 債
1. 有 形 固 定 資 産	純 資 産 の 部
2. 無 形 固 定 資 産	I 株 主 資 本
3. 投資その他の資産	1. 資 本 金
III 繰 延 資 産	2. 資 本 剰 余 金
	3. 利 益 剰 余 金
	II 評 価 ・ 換 算 差 額 等
	1. その他有価証券評価差額金
	⋮

【例題1-6】 その他有価証券（取得原価 < 時価 の場合）

A社株式（取得原価30,000円）をその他有価証券に区分している。第1期期末時価が31,500円であり、第2期において32,000円で売却した場合、①全部純資産直入法、②部分純資産直入法それぞれについて第1期における期末評価、第2期における期首及び売却の仕訳を答えなさい。なお、税効果会計は無視する。

① 全部純資産直入法

i 第1期期末

(借) 投資有価証券	1,500(*1)	(貸) その他有価証券評価差額金	1,500
------------	-----------	------------------	-------

(*1) 時価31,500－取得原価30,000＝1,500

ii 第2期期首（期首振戻）

(借) その他有価証券評価差額金	1,500	(貸) 投資有価証券	1,500(*1)
------------------	-------	------------	-----------

(注) その他有価証券に係る評価差額の計上は洗替方式によるので、第1期期末に計上した評価差額を振り戻し、取得原価30,000を第2期期首の帳簿価額とする。

♪ その他有価証券は洗替方式なので、問題に指示がなくても期首振戻処理を行います！

iii 第2期期中の売却

(借) 現金預金	32,000	(貸) 投資有価証券	30,000(*2)
		投資有価証券売却損益	2,000

(*2) 取得原価

② 部分純資産直入法（評価差益のケースでは全部純資産直入法と同様となる）

i 第1期期末

(借) 投資有価証券	1,500(*1)	(貸) その他有価証券評価差額金	1,500
------------	-----------	------------------	-------

ii 第2期期首（期首振戻）

(借) その他有価証券評価差額金	1,500	(貸) 投資有価証券	1,500(*1)
------------------	-------	------------	-----------

iii 第2期期中の売却

(借) 現金預金	32,000	(貸) 投資有価証券	30,000(*2)
		投資有価証券売却損益	2,000

<売買目的有価証券とその他の有価証券の比較>

	売買目的有価証券		その他の有価証券	
前T/B	決算整理前残高試算表		決算整理前残高試算表	
	有 価 証 券 30,000		投資有価証券 30,000	
決算整理	有 価 証 券 1,500	有価証券評価損益 1,500	投資有価証券 1,500	その他の有価証券評価差額金 1,500
後T/B	決算整理後残高試算表		決算整理後残高試算表	
	有 価 証 券 31,500	有価証券評価損益 1,500	投資有価証券 31,500	その他の有価証券評価差額金 1,500
損益計算書	損益計算書		損益計算書	
		有価証券評価益 1,500		
貸借対照表	貸借対照表		貸借対照表	
	有 価 証 券 31,500	繰越利益剰余金 1,500	投資有価証券 31,500	その他の有価証券評価差額金 1,500

(注) 売買目的有価証券では有価証券に対する投資の成果として、評価損益を損益計算書に計上した上で純資産の部（繰越利益剰余金）に計上する。

一方、その他の有価証券では投資の成果である評価差額は損益計算書には計上せずに直接純資産の部（その他の有価証券評価差額金）に計上する。

♪ どちらの場合でも、同額だけ純資産が増加している点では共通しています！

【例題1-7】 その他有価証券（取得原価 > 時価 の場合）

A社株式（取得原価30,000円）をその他有価証券に区分している。第1期期末時価は29,000円であり、第2期期末時価は27,000円であった場合、①全部純資産直入法、②部分純資産直入法それぞれについて第1期における期末評価、第2期における期首振戻及び期末評価の仕訳を答えなさい。なお、税効果会計は無視する。

① 全部純資産直入法

i 第1期期末

(借) その他有価証券評価差額金	1,000	(貸) 投資有価証券	1,000(*1)
------------------	-------	------------	-----------

(*1) 取得原価30,000－時価29,000＝1,000

ii 第2期期首（期首振戻）

(借) 投資有価証券	1,000(*1)	(貸) その他有価証券評価差額金	1,000
------------	-----------	------------------	-------

(注) その他有価証券に係る評価差額の計上は洗替方式による。したがって、第1期期末に計上した評価差額を振り戻し、取得原価30,000を第2期期首の帳簿価額とする。

iii 第2期期末

(借) その他有価証券評価差額金	3,000	(貸) 投資有価証券	3,000(*2)
------------------	-------	------------	-----------

(*2) 取得原価30,000－時価27,000＝3,000

② 部分純資産直入法

i 第1期期末

(借) 投資有価証券評価損益	1,000	(貸) 投資有価証券	1,000(*1)
----------------	-------	------------	-----------

(注) 評価差損は第1期の損益とし、営業外費用に計上する。

ii 第2期期首（期首振戻）

(借) 投資有価証券	1,000(*1)	(貸) 投資有価証券評価損益	1,000
------------	-----------	----------------	-------

(注) その他有価証券に係る評価差額の計上は洗替方式による。したがって、第1期期末に計上した評価差額（評価損）を振り戻し、取得原価30,000を第2期期首の帳簿価額とする。

(注) 前期の投資有価証券評価損の戻入によって生じたものであるから、投資有価証券評価損益の貸方残高は損益計算書上「投資有価証券評価損戻入益（又は、戻入額）」として表示される場合もある。

iii 第2期期末

(借) 投資有価証券評価損益	3,000	(貸) 投資有価証券	3,000(*2)
----------------	-------	------------	-----------

③ まとめ

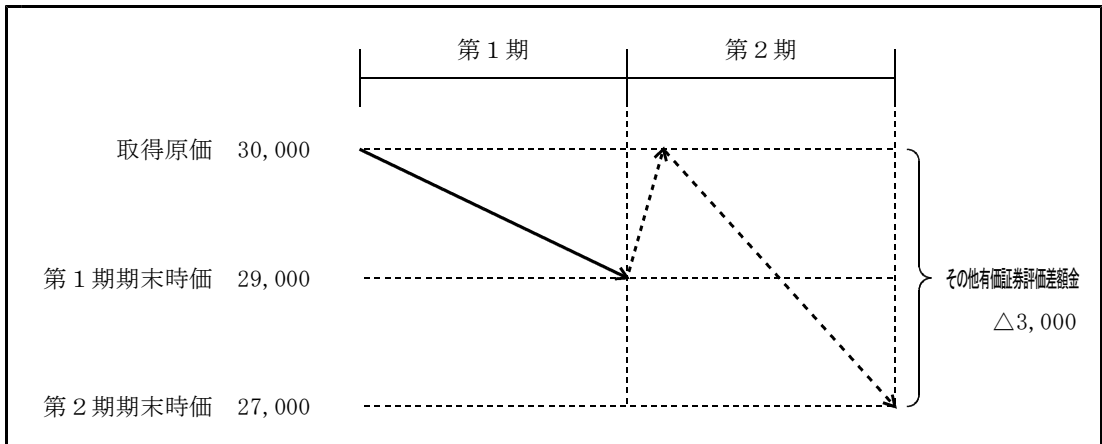
		全部純資産直入法		部分純資産直入法	
第1期	前T/B	決算整理前残高試算表		決算整理前残高試算表	
		投資有価証券 30,000		投資有価証券 30,000	
	決算整理	その他有価証券評価差額金 1,000	投資有価証券 1,000	投資有価証券評価損益 1,000	投資有価証券 1,000
	後T/B	決算整理後残高試算表		決算整理後残高試算表	
投資有価証券 29,000			投資有価証券 29,000		
その他有価証券評価差額金 1,000			投資有価証券評価損益 1,000		
第2期	期首T/B	期首残高試算表		期首残高試算表	
		投資有価証券 29,000		投資有価証券 29,000	
		その他有価証券評価差額金 1,000		繰越利益剰余金 1,000	
	期首	投資有価証券 1,000	その他有価証券評価差額金 1,000	投資有価証券 1,000	投資有価証券評価損益 1,000
	前T/B	決算整理前残高試算表		決算整理前残高試算表	
		投資有価証券 30,000	その他有価証券評価差額金 0	投資有価証券 30,000	投資有価証券評価損益 1,000
		繰越利益剰余金 1,000			
	決算整理	その他有価証券評価差額金 3,000	投資有価証券 3,000	投資有価証券評価損益 3,000	投資有価証券 3,000
後T/B	決算整理後残高試算表		決算整理後残高試算表		
	投資有価証券 27,000		投資有価証券 27,000		
	その他有価証券評価差額金 3,000		繰越利益剰余金 1,000		
			投資有価証券評価損益 2,000		
第3期	期首T/B	期首残高試算表		期首残高試算表	
		投資有価証券 27,000		投資有価証券 27,000	
		その他有価証券評価差額金 3,000		繰越利益剰余金 3,000	

(注) 全部純資産直入法の場合、その他有価証券評価差額金は純資産項目であり前期からそのまま引き継がれるため、期首における振戻処理を行うと相殺されゼロとなる。一方、部分純資産直入法の場合、投資有価証券評価損益は損益項目であり、前期からそのまま引き継がれない（繰越利益剰余金として引き継がれる）ため、期首における振戻処理を行うと投資有価証券評価損益が計上される（前T/B に載る）こととなる。

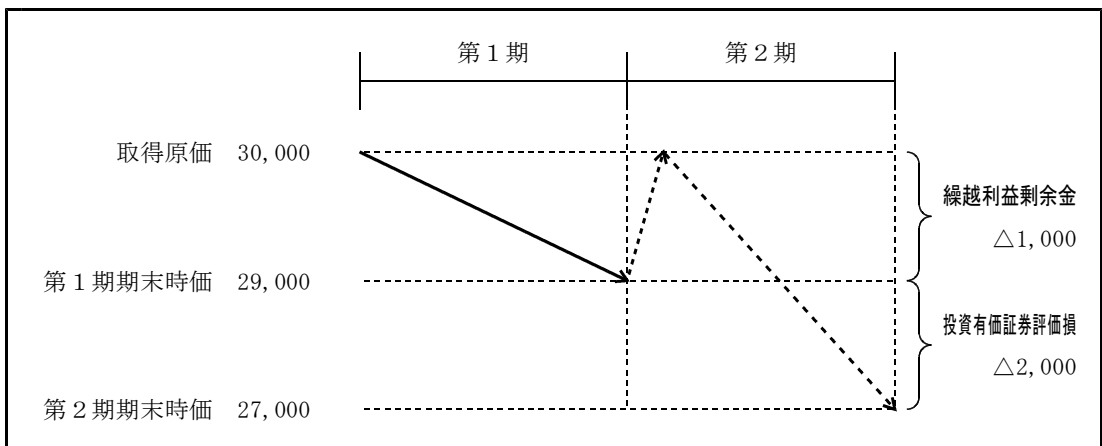
♪1 その他有価証券評価差額金は前T/Bに載らないけど、投資有価証券評価損益は前T/Bに載るので、その違いに気を付けること！

④ 会計処理のイメージ（第2期）

i 全部純資産直入法



ii 部分純資産直入法



♪2 第2期において、全部純資産直入法のその他有価証券評価差額金は取得時からの含み損の合計 3,000が計上されますが、部分純資産直入法の投資有価証券評価損益は、第2期中の時価の変動 2,000しか計上されません（P/L 投資有価証券評価損は 3,000ではありません）！

(5) その他有価証券に分類された債券（償却原価法と時価評価）

その他有価証券のうち、時価があり、かつ、取得差額が金利調整差額と認められる債券については、まず、①償却原価法を適用し、その上で、②償却原価と時価との差額を評価差額として処理する。なお、その他有価証券の評価差額の計上は「洗替方式」によるため、決算日に計上した評価差額について次期期首に振戻処理を行うが、償却原価法による償却額は振り戻さない点に注意すること。したがって、次期期首における簿価は償却原価となる。

取得差額	→ 金利調整差額でない	→ 「取得原価」と時価の差額を評価差額とする
	→ 金利調整差額である	→ 「償却原価」と時価の差額を評価差額とする

【例題 1－8】 その他有価証券に分類された債券

×1年1月1日に取得したAA社社債（満期日×3年12月31日、取得原価18,800円、額面20,000円、その他有価証券、全部純資産直入法）の×1年度末における時価は19,500円であった。また、×2年6月30日に当該AA社社債を19,300円で売却した。そこで、償却原価法（定額法）を適用する場合における×1年度、×2年度期首及び売却時の仕訳を答えなさい。なお、決算日は12月末日である。また、税効果会計は無視する。

i ×1年1月1日（取得日）

(借) 投資有価証券	18,800(*1)	(貸) 現金預金	18,800
------------	------------	----------	--------

(*1) 取得原価

ii ×1年12月31日（決算整理）

(借) 投資有価証券	400(*2)	(貸) 有価証券利息	400
(借) 投資有価証券	300(*3)	(貸) その他有価証券評価差額金	300

(*2) $(\text{額面}20,000 - \text{取得原価}18,800(*1)) \times \frac{12\text{ヶ月}(\times 1.1 \sim \times 1.12)}{36\text{ヶ月}(\times 1.1 \sim \times 3.12)} = 400$

(*3) $\text{時価}19,500 - \text{償却原価}(\text{取得原価}18,800(*1) + 400(*2)) = 300$

◎ B/S 投資有価証券：19,500（時価）

iii ×2年1月1日(期首)

(借) 其他有価証券評価差額金	300	(貸) 投資有価証券	300(*3)
-----------------	-----	------------	---------

(注) その他有価証券の評価差額の計上は洗替方式によるため、決算日に計上した評価差額を振り戻す。ただし、償却原価法による償却額は振り戻さない。したがって、次期期首における簿価は前期末における償却原価19,200(=取得原価18,800(*1)+400(*2))となる。

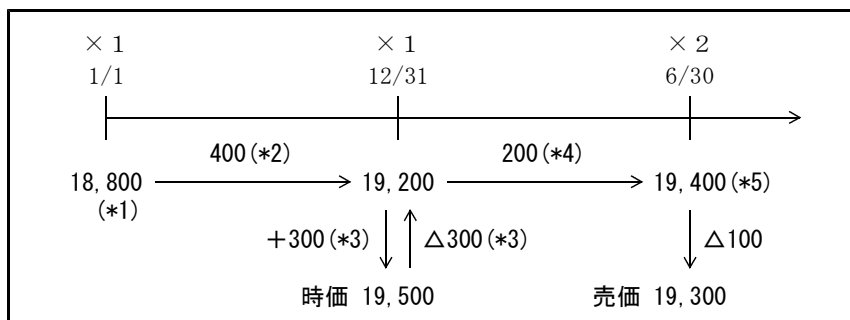
iv ×2年6月30日(売却)

(借) 投資有価証券	200(*4)	(貸) 有価証券利息	200
(借) 現金預金	19,300	(貸) 投資有価証券	19,400(*5)
投資有価証券売却損益	100		

(*4) (額面20,000－取得原価18,800(*1)) × $\frac{6\text{ヶ月}(\times 2.1 \sim \times 2.6)}{36\text{ヶ月}(\times 1.1 \sim \times 3.12)} = 200$

(*5) 取得原価18,800(*1)+400(*2)+200(*4)=売却時の償却原価19,400

(注) 売却日に期首から売却日までの償却額を計上し、償却原価をもって売却損益を算定する。



5. まとめ

保有目的	貸借対照表価額	評価差額等の処理
売買目的 有価証券	時価	当期の損益 (切放 or 洗替方式)
満期保有 目的の債券	取得原価 or 償却原価	—
子会社・関連会社株式	取得原価	—
其他有価証券	時価	全部純資産直入法 or 部分純資産直入法 (洗替方式)

6. 市場価格のない株式等の取扱い

市場価格のない株式は、取得原価をもって貸借対照表価額とする。市場価格のない株式とは、市場において取引されていない株式とする。また、出資金など株式と同様に持分の請求権を生じさせるものは、同様の取扱いとする。これらを合わせて「市場価格のない株式等」という。

7. 有価証券の減損処理

(1) 市場価格のない株式等以外

売買目的有価証券以外の有価証券（満期保有目的の債券、子会社株式及び関連会社株式、その他有価証券）のうち、時価が著しく下落したときは、回復する見込みがあると認められた場合を除き、「時価」をもって貸借対照表価額とし、評価差額を「特別損失」として処理しなければならない。

♪1 市場価格のない株式等以外は、市場価格（時価）がある有価証券のイメージです！

♪2 時価評価しないか、時価評価しても評価差額が損益にならないものを対象とした処理です。

売買目的は常に時価評価されて、常に損益計上されるので対象外になります！

① 要件

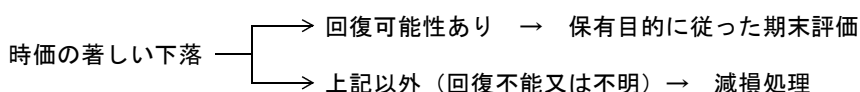
減損処理は i 時価の著しい下落、かつ、ii 回復する見込みがある場合を除く、という2要件を満たした場合に適用されるが、その2要件の具体的内容は以下のとおりである。

i 時価の著しい下落

時価の著しい下落とは、概ね取得原価の50%程度以上の下落と考えれば良いであろう。

ii 回復する見込みがある場合を除く

「回復する見込みがある場合を除く」とは、「回復不能の場合」と「回復不明の場合」がある。なお、時価の下落について「時価の回復する見込みがある」と認められるときとは、時価の下落が一時的なものであり、期末日後おおむね1年以内に時価が取得原価にほぼ近い水準にまで回復する見込みのあることを合理的な根拠をもって予測できる場合をいう。



② 評価差額の会計処理

減損処理を行った場合、「切放方式」により会計処理を行うため期末日の時価により帳簿価額を付け替えて取得原価を修正する。また、その他有価証券に係る評価差額の処理は洗替方式のみであるが、減損処理における評価差額は切放方式となるので、翌期首に振戻処理をしない点に注意すること。

♪3 その他有価証券の通常の決算整理は洗替方式のみですが、減損処理が優先されるので切放方式になります！

③ 適用要件のまとめ

- i 売買目的有価証券以外の有価証券
- ii 時価が著しく下落（概ね取得原価の50%程度以上の下落）
- iii 回復する見込みなしor不明

【例題１－９】 減損処理（市場価格のない株式等以外）

A社株式（取得原価30,000円）をその他有価証券（全部純資産直入法）として区分している。第1期期末の時価は12,000円であり、取得原価まで回復する見込みはない。また、第2期期末の時価は14,000円であった。そこで、第1期及び第2期の仕訳を答えなさい。

① 第1期

i 決算整理前残高試算表

決算整理前残高試算表

投資有価証券	30,000	
--------	--------	--

ii 決算整理

(借) 投資有価証券評価損 (特別損失)	18,000(*1)	(貸) 投資有価証券	18,000
-------------------------	------------	------------	--------

(*1) 取得原価30,000×50%=15,000 > 時価12,000 → 減損処理を行う

∴ 取得原価30,000－時価12,000＝18,000

iii 決算整理後残高試算表

決算整理後残高試算表

投資有価証券	12,000	
投資有価証券評価損	18,000(*1)	

② 第2期

i 期首

仕 訳 な し

(注) 減損処理における評価差額の処理は切放方式であるので、翌期首に振戻処理は行わない。したがって、第1期期末の時価12,000が第2期期首における帳簿価額となる。

ii 決算整理前残高試算表

決算整理前残高試算表

投資有価証券	12,000	
--------	--------	--

iii 決算整理

(借) 投資有価証券	2,000	(貸) その他有価証券評価差額金	2,000(*2)
------------	-------	------------------	-----------

(*2) 時価14,000－修正取得原価12,000＝2,000

iv 決算整理後残高試算表

決算整理後残高試算表

投資有価証券	14,000	その他有価証券評価差額金	2,000(*2)
--------	--------	--------------	-----------

(2) 市場価格のない株式等

市場価格のない株式等は「取得原価」をもって貸借対照表価額とするとされているが、当該株式発行会社の財政状態の悪化により**実質価額**が著しく低下したときは、**相当の減額**を行い、**評価差額は当期の「特別損失」として処理**しなければならない（**実質価額法**）。

① 要件

実質価額が「著しく低下したとき」とは、概ね実質価額が取得原価に比べて50%程度以上の低下と考えれば良いであろう。ただし、回復可能性が十分な証拠によって裏付けられる場合には、期末において相当の減額をしないことも認められる。

② 実質価額の算定

実質価額とは、1株当たりの純資産額に所有株式数を乗じた金額である。したがって、実質価額は以下の式で算定する。

$$\begin{aligned}
 \text{実質価額} &= \frac{\text{発行会社の純資産}}{\text{発行済株式数}} \times \text{所有株式数} \\
 &= \text{発行会社の純資産} \times \frac{\text{所有株式数}}{\text{発行済株式数}} \\
 &= \text{発行会社の純資産} \times \text{持分比率}
 \end{aligned}$$

発行会社の貸借対照表

資 産	負 債
	純 資 産

③ 評価差額の会計処理

減損処理における評価差額の処理は**切放方式**であるので、「**実質価額**」が次期における帳簿価額となる。

④ 適用要件のまとめ

- i 市場価格のない株式
- ii 実質価額が著しく下落（概ね取得原価の50%程度以上の下落）
- iii 回復可能性に関する十分な証拠なし

【例題 1－10】 減損処理（市場価格のない株式等）

A 社株式（取得原価30,000円，市場性なし，当社の持分比率 1 %）をその他有価証券として区分している。そこで，有価証券の期末評価に係る仕訳及び次期期首の仕訳を答えなさい。なお，当期末における A 社の貸借対照表の要約は以下のとおりであり，A 社株式の回復可能性は不明である。

貸 借 対 照 表				(A 社)			
諸	資	産	5,000,000	諸	負	債	4,000,000
				資	本	金	1,200,000
				繰	越	利	益
				剰	余	金	△ 200,000
			5,000,000				5,000,000

① 当 期

i 決算整理前残高試算表

決算整理前残高試算表

投 資 有 価 証 券	30,000	
-------------	--------	--

ii 決算整理

(借) 投資有価証券評価損 (特 別 損 失)	20,000(*1)	(貸) 投資有価証券	20,000
----------------------------	------------	------------	--------

(*1) 取得原価30,000×50%＝15,000 > 実質価額10,000(*2) → 減損処理を行う

∴ 取得原価30,000－実質価額10,000(*2)＝20,000

(*2) 純資産(諸資産5,000,000－諸負債4,000,000)×持分比率 1 %＝10,000

又は，純資産(資本金1,200,000＋繰越利益剰余金△200,000)×持分比率 1 %＝10,000

iii 決算整理後残高試算表

決算整理後残高試算表

投 資 有 価 証 券	10,000(*2)	
投資有価証券評価損	20,000(*1)	

② 次期期首

仕 訳 な し

(注) 減損処理における評価差額の処理は切放方式となるので，実質価額10,000(*2)が次期期首における帳簿価額となる。

♪ 市場価格がある株式の場合は，発行会社の貸借対照表が載っていても，実質価額は算定せず，時価まで減損処理するので気をつけましょう！

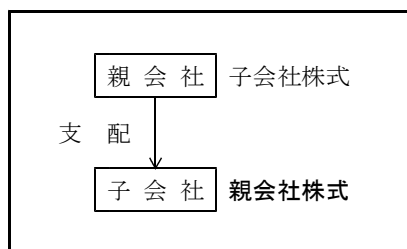
3

親会社株式【C】

1. 意 義

親会社とは他の会社の意思決定機関を支配している会社であり、親会社が発行する株式を「親会社株式」といい、「親会社株式」勘定で処理する。

親会社株式は貸借対照表日後1年以内に処分されると認められるものは「流動資産」、それ以外は「投資その他の資産」に「親会社株式」として計上する。また、親会社株式は通常、その他有価証券に分類されるため、決算において時価評価を行う。なお、子会社株式・関連会社株式と混同しないこと。



【例題1－11】 親会社株式

以下の親会社株式に関する仕訳を答えなさい。なお、その他有価証券は全部純資産直入法で処理する。また、税効果会計は無視する。

- (1) ×1年1月1日に、親会社株式 1,000円を取得し、その他有価証券に分類した。
- (2) ×1年3月31日（決算日）における親会社株式時価は 1,100円であった。なお、当該親会社株式は、決算日から1年以内に処分される予定である。

- (1) ×1年1月1日（取得日）

(借) 親 会 社 株 式	1,000	(貸) 現 金 預 金	1,000
---------------	-------	-------------	-------

- (2) ×1年3月31日（決算整理）

(借) 親 会 社 株 式	100(*1)	(貸) その他有価証券評価差額金	100
---------------	---------	------------------	-----

(*1) 時価1,100－取得原価1,000＝100

- (3) 貸借対照表

貸 借 対 照 表

流 動 資 産		評 価 ・ 換 算 差 額 等	
親 会 社 株 式	1,100	その他有価証券評価差額金	100