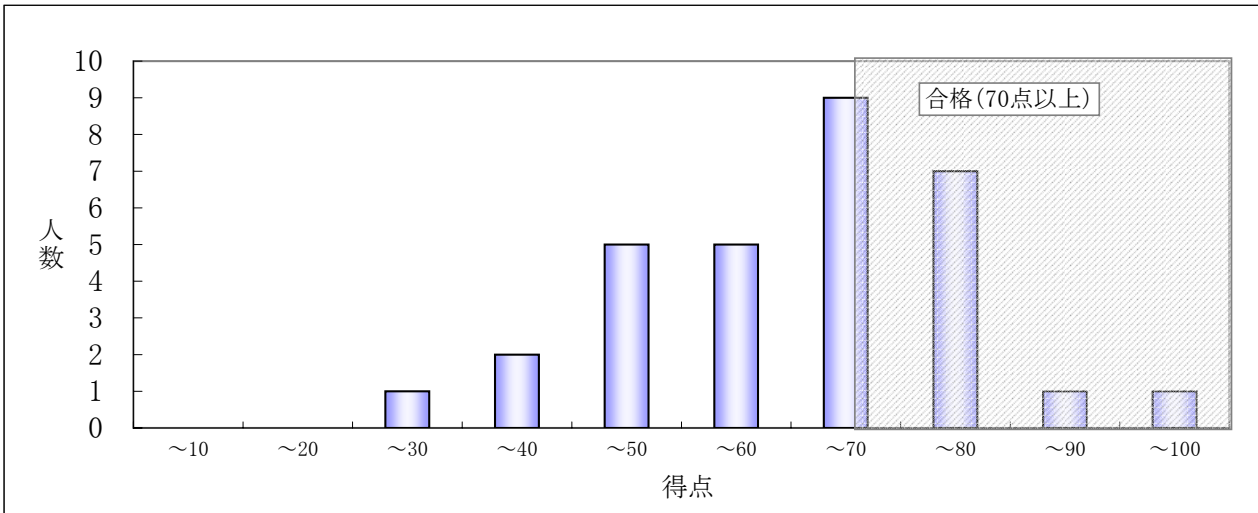


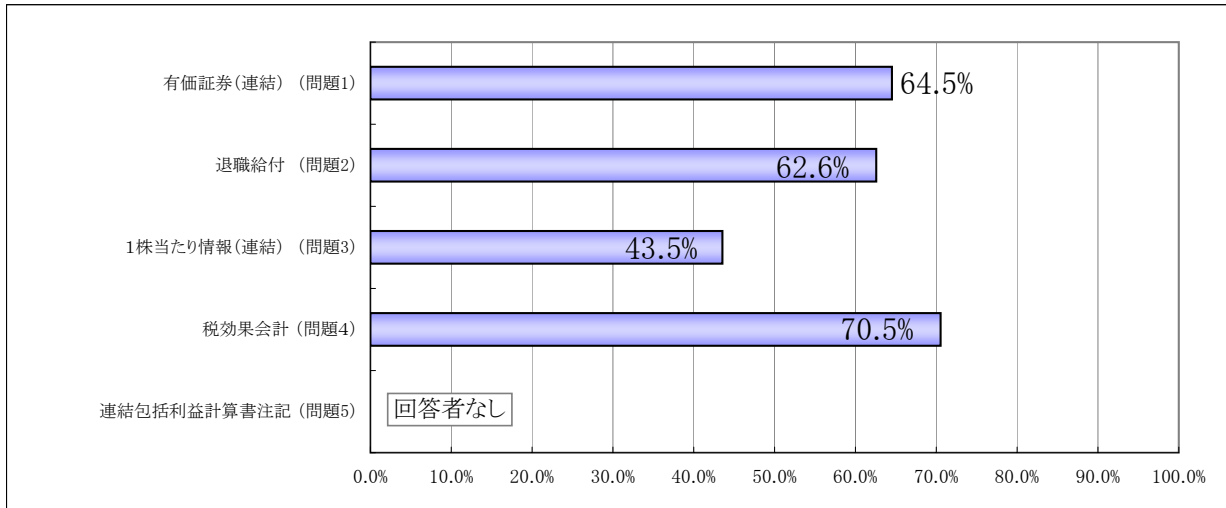
第3回ディスクロージャー経理実務検定（基礎編）試験結果

申込者数	合格者数	平均点	最高点	最低点
44名	10名	61.5	94	30

合計得点 得点分布



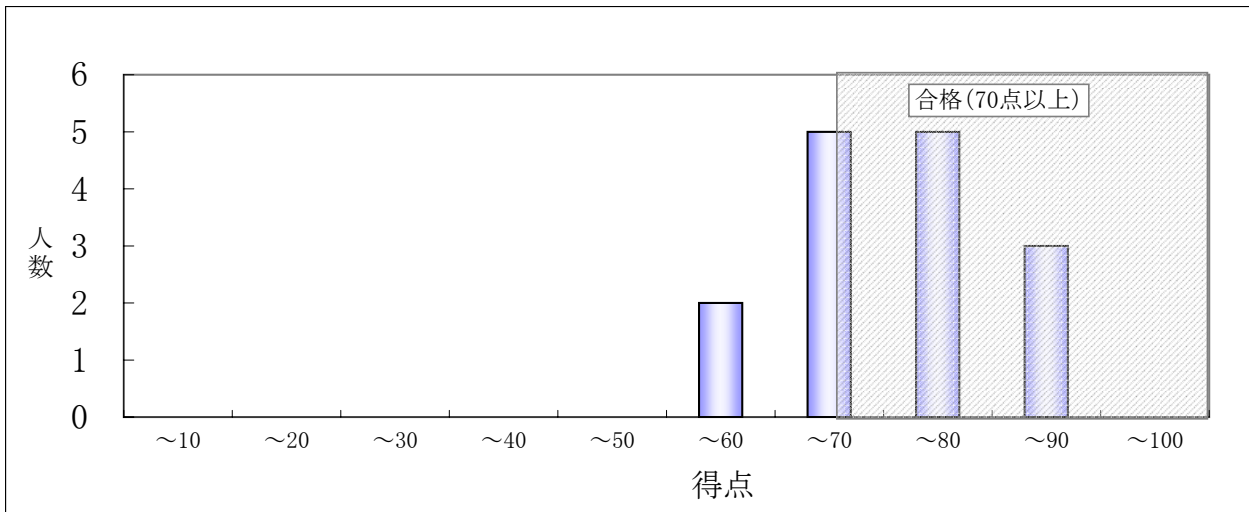
問題別正答率



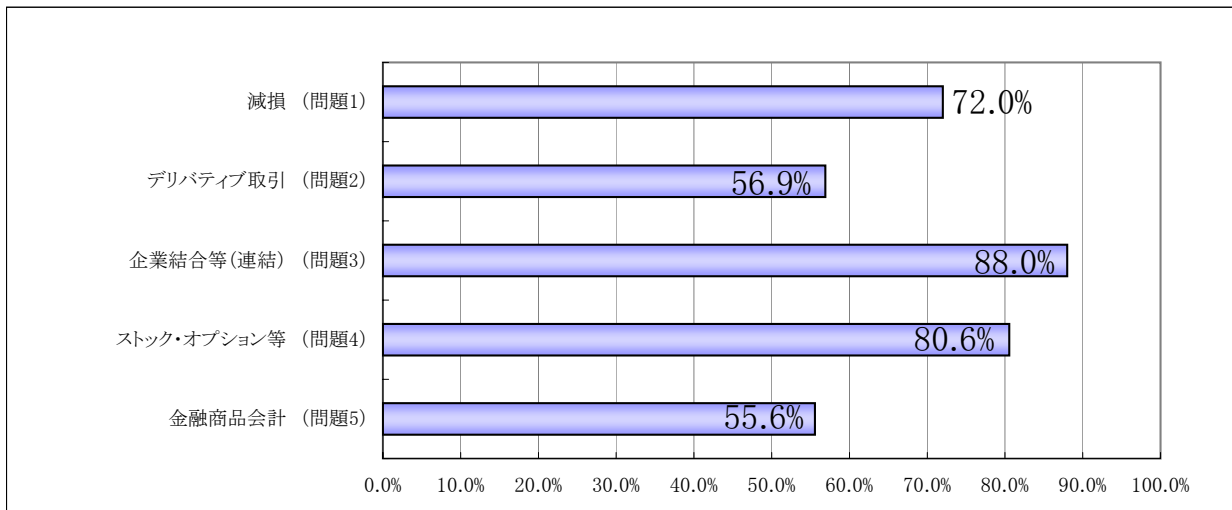
第3回ディスクロージャー経理実務検定（発展編）試験結果

申込者数	合格者数	平均点	最高点	最低点
24名	11名	71.7	86	52

合計得点 得点分布



問題別正答率



問題 1 有価証券関係（連結）

以下の資料等に基づき、有価証券に関する注記（連結財務諸表部分）について、①～⑩に記載すべき事項を解答しなさい。

【解答上の留意事項】

1. 解答にあたっては、千円単位で解答すること。したがって、千円未満の端数は切り捨てて解答すること。
2. 金額がマイナス記入となる箇所については、数字の前に【△】を付すこと（例：△1,000）。
3. 金額が記入されない箇所に関しては、【－】を記入すること。
4. 【資料】から判明しない事項は考慮する必要はない。

【本問を解答する上での前提事項】

1. 当社は、東京証券取引所第一部の上場企業である。
2. 当社は、連結子会社として甲社、関連会社として乙社を保有している。なお、甲社は東京証券取引所マザーズの上場企業であるが、乙社は非上場企業である。
3. 当社の連結会計年度は、当期が第20期（×23年4月1日～×24年3月31日）であり、各社の事業年度は連結会計年度と一致している。
4. 非上場の有価証券には、時価は存在しないものとする。

【資料】

1. 当社が当事業年度末において保有する有価証券は以下のとおりである。

銘柄	取得原価	×24年3月31日時価	保有目的	備考
A社株式	45,900,000円	44,640,500円	売買目的	当事業年度中に取得したものである。
国債	60,000,000円	60,126,000円	満期保有	下記(1)参照。
B社社債	29,481,910円	31,848,302円	その他	下記(2)参照。
C社株式	6,758,000円	6,436,300円	その他	
D社社債	9,789,425円	9,534,795円	満期保有	下記(3)参照。
E社株式	8,000,000円	3,720,000円	その他	下記(4)参照。
甲社株式	275,000,000円	285,329,000円	子会社	
乙社株式	54,000,000円	－	関連会社	持分法を適用しており、連結貸借対照表計上額は57,694,500円である。

(1) 国債

国債は、×21年7月1日に額面金額60,000,000円につき、取得価額60,000,000円で発行と同時に取得したものである。なお、償還期限は×25年6月30日である。

(2) B社社債

B社社債は、×22年4月1日に額面金額30,000,000円につき、取得価額29,481,910円で取得したものであり、発行条件は以下のとおりである。

償還期限：×25年3月31日

クーポン利率：年1.5%

実効利率：年2.1%

利払日：3月31日（年1回後払い）

当該社債について、額面金額と取得価額との差額は金利の性格を有するため、償却原価法（利息法）を採用している。なお、×23年3月31日における償却原価は29,651,030円であった。

(3) D社社債

D社社債は、×23年4月1日に額面金額10,000,000円につき、取得価額9,789,425円で取得したもので

あり、発行条件は以下のとおりである。

償還期限：×28年3月31日

クーポン利率：年1.8%

実効利率：年2.25%

利払日：3月31日

当該社債について、額面金額と取得価額との差額は金利の性格を有するため、償却原価法（利息法）を採用している。

(4) E社株式

当社は、期末における時価が取得原価に比べ50%以上下落した場合には全て減損処理を行い、30~50%程度下落した場合には、回復可能性等を考慮して必要と認められた額について減損処理を行う方針をとっている。よって、E社株式について減損処理を行うこととした。

(5) F社株式

F社株式は、前事業年度以前より保有していたその他有価証券であったが、保有していた全てについて当期に売却を行っている。その際の売却額は36,450,000円、売却原価は28,750,000円である（売却損益の計算にあたっては手数料の存在を無視すること）。

2. 連結子会社甲社が当事業年度末において保有する有価証券は以下のとおりである。

銘柄	取得原価	×24年3月31日時価	保有目的	備考
A社株式	29,835,000円	29,016,325円	売買目的	当事業年度中に取得したものである。
G社社債	15,000,000円	15,310,000円	その他	下記(1)参照。

(1) G社社債

G社社債は、×22年4月1日に額面金額30,000,000円につき、取得価額30,000,000円で発行と同時に取得したものである。なお、償還期限は×26年3月31日である。なお、G社社債については、保有していた一部について、当期に売却額14,481,000円で売却している（売却損益の計算にあたっては手数料の存在を無視すること）。なお、上表に記載されているG社社債に係る取得原価及び×24年3月31日時価は、当事業年度末において甲社が保有しているものに係る金額である。

【注記】

(有価証券関係)

当連結会計年度(×24年3月31日)

1. 売買目的有価証券

当連結会計年度の損益に含まれた評価差額 (①) 千円

2. 満期保有目的の債券

	種類	(②) (千円)	時価(千円)	差額(千円)
時価が(②) を超えるもの	(1)国債・地方債等	()	()	()
	(2)社債	()	()	()
	小計	()	()	(④)
時価が(②) を超えないもの	(1)国債・地方債等	()	()	()
	(2)社債	()	()	()
	小計	()	()	()
合計		(③)	()	()

3. その他有価証券

	種類	連結貸借対照表 計上額(千円)	取得原価(千円)	差額(千円)
連結貸借対照表計上額が 取得原価を超えるもの	(1)株式	(⑤)	()	()
	(2)債券 ①社債	()	(⑥)	()
	小計	()	()	()
連結貸借対照表計上額が 取得原価を超えないもの	(1)株式	()	()	()
	(2)債券 ①社債	()	()	()
	小計	()	()	(⑦)
合計		()	()	()

4. 当連結会計年度中に売却したその他有価証券(自×23年4月1日 至×24年3月31日)

種類	売却額(千円)	売却益の合計額(千円)	売却損の合計額(千円)
(1)株式	()	(⑧)	()
(2)債券 ①社債	()	()	()
合計	(⑨)	()	()

5. 減損処理を行った有価証券

当連結会計年度において、有価証券について(⑩)千円(その他有価証券の株式(⑩)千円)減損処理を行っております。

なお、減損処理にあたっては、期末における時価が取得原価に比べ50%以上下落した場合には全て減損処理を行い、30~50%程度下落した場合には、回復可能性等を考慮して必要と認められた額について減損処理を行っております。

【出題論点】

1. 有価証券に関する注記
2. 有価証券の評価（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、その他有価証券）
3. 有価証券の減損処理

【解説】

1. 売買目的有価証券（A社株式）

A社株式は売買目的有価証券に分類されているので、貸借対照表計上額は時価による評価額となり、評価差額は損益計算書に計上されます。また、有価証券に関する注記においては、「1. 売買目的有価証券 当連結会計年度の損益に含まれた評価差額」への記入が必要になります。

当社保有分：×24年3月31日時価 44,640,500円－取得原価 45,900,000円＝△1,259,500円

甲社保有分：×24年3月31日時価 29,016,325円－取得原価 29,835,000円＝△818,675円

評価差額の合計額：当社保有分△1,259,500円＋甲社保有分△818,675円＝△2,078,175円

以上より、有価証券に関する注記における「1. 売買目的有価証券 当連結会計年度の損益に含まれた評価差額」の金額は△2,078千円となります。

2. 満期保有目的の債券

(1) 国債

国債は満期保有目的の債券に分類されているので、貸借対照表計上額は取得原価か償却原価法による評価額となります。本問においては償却原価法を適用しておりませんので、取得原価にて連結貸借対照表に計上されます。

また、貸借対照表計上額（取得原価）60,000,000円＜時価 60,126,000円であるため、有価証券に関する注記においては、「2. 満期保有目的の債券 時価が連結貸借対照表計上額を超えるもの（1）国債・地方債等」への記入が必要となります。

(2) D社社債

D社社債は満期保有目的の債券に分類されているので、貸借対照表計上額は2. (1)の記載のとおりとなります。本問においては償却原価法を適用しておりますので、償却原価法による評価額で連結貸借対照表に計上されます。

なお、償却原価法（利息法）に関しては、利払日において以下の仕訳を行うこととなります（単位：円）。

（現金預金）	180,000※1	（有価証券利息）	220,262※2
（満期保有目的の債券）	40,262※3		

※1 クーポン利息（現金でもらえる利息）部分です。

$$\begin{array}{rcl} 10,000,000 & \times & 1.8\% & = & 180,000 \\ \text{額面金額} & & \text{クーポン利率} & & \end{array}$$

※2 実質利子の部分です。償却原価法適用前の帳簿価額に実効利率を乗じて求めます。

$$\begin{array}{rcl} 9,789,425 & \times & 2.25\% & = & 220,262 \\ \times 23年4月1日の取得価額 & & & & \end{array}$$

※3 償却額部分です。実質利子からクーポン利息を控除して求めます。

$$220,262 - 180,000 = 40,262$$

本間における償却原価法適用に関するスケジュールは以下の計算表のようになります。

計 算 表

(単位：円)

利払日	クーポン利息 受取額	利息配分額	金利調整差額 の償却額	償却原価
×24.3.31	180,000	220,262	40,262	9,829,687
×25.3.31	180,000	221,168	41,168	9,870,855
×26.3.31	180,000	222,094	42,094	9,912,949
×27.3.31	180,000	223,041	43,041	9,955,990
×28.3.31 (償還日)	180,000	224,010	44,010	10,000,000

また、貸借対照表計上額（償却原価）9,829,687円＞時価9,534,795円であるため、有価証券に関する注記においては、「2. 満期保有目的の債券 時価が連結貸借対照表計上額を超えないもの (2) 社債」への記入が必要となります。

(3) 満期保有目的の債券に係る有価証券に関する注記への記入内容（円単位）

2. (1)及び(2)により、有価証券に関する注記を円単位で示すと以下のようになります。

2. 満期保有目的の債券

	種類	連結貸借対照表 計上額 (円)	時価 (円)	差額 (円)
時価が連結貸借対照表 計上額を超えるもの	(1) 国債・地方債等	60,000,000	60,126,000	126,000
	(2) 社債	—	—	—
	小計	60,000,000	60,126,000	126,000
時価が連結貸借対照表 計上額を超えないもの	(1) 国債・地方債等	—	—	—
	(2) 社債	9,829,687	9,534,795	△294,892
	小計	9,829,687	9,534,795	△294,892
合計		69,829,687	69,660,795	△168,892

3. 子会社株式及び関連会社株式

(1) 甲社株式

甲社株式は子会社株式に該当するために、連結財務諸表の有価証券関係に注記されることはありません。
なお、単体の有価証券関係においては、下記(3)で示す記入が必要となります。

(2) 乙社株式

乙社株式は関連会社株式に該当するために、連結財務諸表の有価証券関係に注記されることはありません。
なお、単体の有価証券関係においては、下記(3)で示す注記が必要となります。

(3) 単体の有価証券関係の注記内容（千円単位）

(有価証券関係)

当事業年度（×24年3月31日）

子会社株式及び関連会社株式

	貸借対照表計上額 (千円)	時価 (千円)	差額 (千円)
子会社株式	275,000	285,329	10,329

(注) 時価を把握することが極めて困難と認められる子会社株式及び関連会社株式

区分	貸借対照表計上額 (千円)
関連会社株式	54,000

これらについては、市場価格がなく、時価を把握することが極めて困難と認められることから、上表の「子会社株式及び関連会社株式」には含めておりません。

4. その他有価証券

(1) B社社債

B社社債はその他有価証券に分類されているので、貸借対照表計上額は時価となります。

なお、本問においては償却原価法を適用しておりますので、償却原価法による評価額が有価証券に関する注記における取得原価となります。

本問におけるB社社債に係る償却原価法適用に関するスケジュールは以下の計算表のようになります。

計 算 表

(単位：円)

利払日	クーポン利息 受取額	利息配分額	金利調整差額 の償却額	償却原価
×23.3.31	450,000	619,120	169,120	29,651,030
×24.3.31	450,000	622,672	172,672	29,823,702
×25.3.31 (償還日)	450,000	626,298	176,298	30,000,000

また、貸借対照表計上額（時価）31,848,302円 > 取得原価（償却原価）29,823,702円であるため、有価証券に関する注記においては、「3. その他有価証券 連結貸借対照表計上額が取得原価を超えるもの (2) 債券 ①社債」への記入が必要となります。

(2) C社株式

C社株式はその他有価証券に分類されているので、貸借対照表計上額は4.(1)に記載のとおりとなります。

また、貸借対照表計上額（時価）6,436,300円 < 取得原価6,758,000円であるため、有価証券に関する注記においては、「3. その他有価証券 連結貸借対照表計上額が取得原価を超えないもの (1)株式」への記入が必要となります。

(3) E社株式

E社株式はその他有価証券に分類されているので、貸借対照表計上額は4.(1)に記載のとおりとなります。

ただし、下落額4,280,000円(取得原価8,000,000円－時価3,720,000円)÷取得原価8,000,000円＝53.5%となっており、時価が取得原価に比べて50%程度以上下落しているため、合理的な反証がない限り、回復する見込みのないほど著しい下落があったものとみなして、減損処理を行わなければなりません。なお、その他有価証券については、減損処理の基礎となった時価により帳簿価額を付け替えて取得原価を修正し、以後、当該修正後の取得原価と毎期末の時価とを比較して評価差額を算定することになります（「金融商品会計に関する実務指針」第91項、第284項）。

よって、貸借対照表計上額（時価）3,720,000円＝修正後の取得原価3,720,000円であるため、有価証券に関する注記においては、「3. その他有価証券 連結貸借対照表計上額が取得原価を超えないもの (1)株式」への記入が必要となります。さらに、減損処理を行っておりますので、「5. 減損処理を行った有価証券」への記入も必要となります。

(4) F社株式

F社株式はその他有価証券に分類されており、期中においてすべて売却が行われているため、有価証券に関する注記においては、「4. 当連結会計年度中に売却したその他有価証券」への記入が必要となります。

なお、売却にあたっては、以下の仕訳を行っております（単位：円）。

(現金預金)	36,450,000	(その他有価証券)	28,750,000
		(投資有価証券売却益)	7,700,000

(5) G社社債（甲社保有）

G社社債はその他有価証券に分類されているため、貸借対照表計上額は4.(1)に記載のとおりとなります。よって、貸借対照表計上額（時価）15,310,000円 > 取得原価15,000,000円であるため、有価証券に関

する注記においては、「3. その他有価証券 連結貸借対照表価額が取得原価を超えるもの (2)債券 ①社債」への記入が必要となります。さらに、期中において一部の売却を行っておりますので、「4. 当連結会計年度中に売却したその他有価証券」への記入も必要となります。

なお、売却にあたっては、以下の仕訳を行っております (単位:円)。

(現金 預 金) 14,481,000 (その他有価証券) 15,000,000※1
 (投資有価証券売却損) 519,000※2

※1 ×22年4月1日取得価額 30,000,000 - 期末保有分取得原価 15,000,000 = 15,000,000

※2 貸借差額

(6) その他有価証券に係る有価証券に関する注記への記入内容 (円単位)

4. (1)~(5)により、その他有価証券に関する注記を円単位で示すと以下のとおりです。

① 「3. その他有価証券 連結貸借対照表計上額が取得原価を超えるもの (2)債券 ①社債」への記入

連結貸借対照表計上額: B社社債 31,848,302円 + G社社債 15,310,000円 = 47,158,302円

取得原価: B社社債 29,823,702円 + G社社債 15,000,000円 = 44,823,702円

差額: 連結貸借対照表計上額 47,158,302円 - 取得原価 44,823,702円 = 2,334,600円

② 「3. その他有価証券 連結貸借対照表計上額が取得原価を超えないもの (1)株式」への記入

連結貸借対照表計上額: C社株式 6,436,300円 + E社株式 3,720,000円 = 10,156,300円

取得原価: C社株式 6,758,000円 + E社株式 3,720,000円 = 10,478,000円

差額: 連結貸借対照表計上額 10,156,300円 - 取得原価 10,478,000円 = △321,700円

3. その他有価証券

	種類	連結貸借対照表 計上額 (円)	取得原価 (円)	差額 (円)
連結貸借対照表計上額が 取得原価を超えるもの	(1)株式	—	—	—
	(2)債券			
	①社債	47,158,302	44,823,702	2,334,600
	小計	47,158,302	44,823,702	2,334,600
連結貸借対照表計上額が 取得原価を超えないもの	(1)株式	10,156,300	10,478,000	△321,700
	(2)債券			
	①社債	—	—	—
	小計	10,156,300	10,478,000	△321,700
合計		57,314,602	55,301,702	2,012,900

4. 当連結会計年度中に売却したその他有価証券 (自×23年4月1日 至×24年3月31日)

種類	売却額 (円)	売却益の合計額 (円)	売却損の合計額 (円)
(1)株式	36,450,000	7,700,000	—
(2)債券			
①社債	14,481,000	—	519,000
合計	50,931,000	7,700,000	519,000

5. 減損処理を行った有価証券

当連結会計年度において、有価証券について 4,280,000円 (その他有価証券の株式 4,280,000円) 減損処理を行っております。

なお、減損処理にあたっては、期末における時価が取得原価に比べ 50%以上下落した場合には全て減損処理を行い、30~50%程度下落した場合には、回復可能性等を考慮して必要と認められた額について減損処理を行っております。

【記入例】

(有価証券関係)

当連結会計年度(×24年3月31日)

1. 売買目的有価証券

当連結会計年度の損益に含まれた評価差額 △2,078千円

2. 満期保有目的の債券

	種類	連結貸借対照表 計上額(千円)	時価(千円)	差額(千円)
時価が連結貸借対照表 計上額を超えるもの	(1)国債・地方債等	60,000	60,126	126
	(2)社債	—	—	—
	小計	60,000	60,126	126
時価が連結貸借対照表 計上額を超えないもの	(1)国債・地方債等	—	—	—
	(2)社債	9,829	9,534	△294
	小計	9,829	9,534	△294
合計		69,829	69,660	△168

3. その他有価証券

	種類	連結貸借対照表 計上額(千円)	取得原価(千円)	差額(千円)
連結貸借対照表計上額が 取得原価を超えるもの	(1)株式	—	—	—
	(2)債券 ①社債	47,158	44,823	2,334
	小計	47,158	44,823	2,334
連結貸借対照表計上額が 取得原価を超えないもの	(1)株式	10,156	10,478	△321
	(2)債券 ①社債	—	—	—
	小計	10,156	10,478	△321
合計		57,314	55,301	2,012

4. 当連結会計年度中に売却したその他有価証券(自×23年4月1日 至×24年3月31日)

種類	売却額(千円)	売却益の合計額(千円)	売却損の合計額(千円)
(1)株式	36,450	7,700	—
(2)債券 ①社債	14,481	—	519
合計	50,931	7,700	519

5. 減損処理を行った有価証券

当連結会計年度において、有価証券について4,280千円(その他有価証券の株式4,280千円)減損処理を行っております。

なお、減損処理にあたっては、期末における時価が取得原価に比べ50%以上下落した場合には全て減損処理を行い、30~50%程度下落した場合には、回復可能性等を考慮して必要と認められた額について減損処理を行っております。

問題 2 退職給付関係

以下の資料に基づき、下記【注記】に示す、個別財務諸表における退職給付に関する注記中の空欄①～⑤に当てはまる数値を答案用紙の所定欄に記入しなさい。

【当社の概要】

1. 当社は東京証券取引所第 1 部の上場企業である。
2. 当社は退職給付制度として、退職一時金制度（社内準備）及び企業年金制度（基金型）を採用している。なお、当社の従業員数は、会社設立以来 300 名を超えている。
3. 当社の事業年度は、当期が第 17 期（×5 年 4 月 1 日～×6 年 3 月 31 日）である。

【資料】

1. 当期首におけるデータ

(1) 当期首残高

退職給付債務 : 7,500 百万円
年金資産 : 3,800 百万円
未認識数理計算上の差異 : 120 百万円 (注 1)
未認識過去勤務債務 : 108 百万円 (注 2)

(注 1) 未認識数理計算上の差異について

未認識数理計算上の差異は、第 14 期末に年金資産の公正な評価額がその帳簿価額を上回ったことにより発生したものである。

(注 2) 未認識過去勤務債務について

未認識過去勤務債務は、第 16 期首に行われた退職金規程の改訂に伴う給付水準の引き下げにより発生したものである。

(2) 基礎率

割引率 : 年 1.8%
期待運用収益率 : 年 2.5%

2. 当期の退職給付会計に関するデータ

- (1) 当期における勤務費用は 555 百万円である。
- (2) 当期における年金基金への掛金拠出額は 280 百万円である。
- (3) 当期における当社からの退職金一時金支払額は 200 百万円である。
- (4) 当期における年金基金からの退職年金支払額は 250 百万円である。
- (5) 当期末における割引率は年 1.6% である。退職給付債務の金額は以下の数値から適切なものを用いること。

なお、当社は「退職給付に係る会計基準」の注解 10 に規定される処理は採用しない。

	1.6%	1.8%
期末時点におけるデータ等に基づいた再計算値	7,960 百万円	7,800 百万円

- (6) 当期末における年金資産の公正な評価額は、3,775 百万円であった。

3. その他の情報

- (1) 未認識数理計算上の差異については、各事業年度における発生額を、翌事業年度から定額法（一定の年数として 10 年間）で費用処理する方法を採用している。
- (2) 未認識過去勤務債務については、各事業年度における発生額を、その発生した事業年度から定額法（一定の年数として 10 年間）で費用処理する方法を採用している。
- (3) 解答にあたっては、下記のワークシートを利用してもよい。

・ワークシート（数値は適宜記入して用いること。）

	期首	退職給付 費用	年金給付 掛金拠出額	退職一時金 支払額	期末 (予測)	数理計算上 の差異	期末 (実績)
退職給付債務		S I	P	P			
年金資産		R	C P				
未積立退職給付債務							
未認識数理計算上の 差異(第14期計上分、 年金資産)		A					
未認識数理計算上の 差異(第17期計上分、 退職給付債務)							
未認識数理計算上の 差異(第17期計上分、 年金資産)							
未認識過去勤務債務		A					
退職給付引当金							

記号の説明

S：勤務費用 I：利息費用 R：期待運用収益 A：未認識過去勤務債務及び未認識数理計算上差異の費用処理額 P：退職年金又は退職一時金支給額 C：年金掛金拠出額

【注記】

1. 採用している退職給付制度の概要
～記載省略

2. 退職給付債務に関する事項

	前事業年度 (×5年3月31日)	当事業年度 (×6年3月31日)
イ 退職給付債務(百万円)	記載省略	(①)
ロ 年金資産(百万円)	記載省略	(②)
ハ 未積立退職給付債務(イ+ロ)(百万円)	記載省略	()
ニ 未認識数理計算上の差異(百万円)	記載省略	(③)
ホ 未認識過去勤務債務(百万円)	記載省略	(④)
ヘ 退職給付引当金(ハ+ニ+ホ)(百万円)	記載省略	(⑤)

3. 退職給付費用に関する事項

	前事業年度 (自×4年4月1日 至×5年3月31日)	当事業年度 (自×5年4月1日 至×6年3月31日)
イ 勤務費用 (百万円)	記載省略	(⑥)
ロ 利息費用 (百万円)	記載省略	(⑦)
ハ 期待運用収益 (百万円)	記載省略	(⑧)
ニ 数理計算上の差異の費用処理額 (百万円)	記載省略	(⑨)
ホ 過去勤務債務の費用処理額 (百万円)	記載省略	(⑩)
ヘ 退職給付費用 (百万円)	記載省略	()

4. 退職給付債務等の計算の基礎に関する事項

	前事業年度 (×5年3月31日)	当事業年度 (×6年3月31日)
イ 退職給付見込額の期間配分方法	期間定額基準	同左
ロ 割引率 (%)	(⑪)	(⑫)
ハ 期待運用収益率 (%)	()	(⑬)
ニ 数理計算上の差異の処理年数 (年)	()	(⑭)
	(各事業年度の発生時の従業員 の平均残存勤務期間以内の一定 の年数による定額法により按分 した額をそれぞれ発生した事業 年度より費用処理することとし ております。)	同左
ホ 過去勤務債務の額の処理年数 (年)	()	(⑮)
	(各事業年度の発生時の従業員 の平均残存勤務期間以内の一定 の年数による定額法により按分 した額をそれぞれ発生した事業 年度より費用処理することとし ております。)	同左

【解答上の留意事項】

1. 解答にあたっては、百万円単位で解答すること。したがって、百万円未満の端数は切り捨てて解答すること。
2. 金額がマイナス記入となる箇所については、数字の前に【△】を付すこと（例：△1,000）。なお、貸方残高となるものはマイナス記入するものとする。
3. 金額が記入されない箇所に関しては、【－】を記入すること。
4. 問題文に記載のある資料から判明しない事項は考慮しないこと。

【出題論点】

1. 退職給付に関する注記
2. 利息費用及び期待運用収益の計算
3. 数理計算上の差異発生額の算定及び各種差異の費用処理

【解説】（単位：百万円）

1. ×5年3月31日の残高に基づく会計処理

×6年3月期においては、×5年3月31日の各残高の金額をもとに勤務費用、利息費用、期待運用収益、期首時点で存在している未認識数理計算上の差異及び未認識過去勤務債務の費用処理を行うことになります。なお、仕訳は、退職給付債務、年金資産、各種差異等をすべて退職給付引当金勘定で、費用額ないし収益額を退職給付費用勘定にて行うことになります。

(1) 勤務費用の計上

勤務費用の計上により退職給付債務を増加させます。

(退職給付費用)	555	(退職給付引当金)	555
		退職給付債務	

(2) 利息費用の計上

利息費用は、期首の退職給付債務に割引率を乗じて求めます。なお、利息費用の計上により退職給付債務を増加させます。

(退職給付費用)	135	(退職給付引当金)	135
		退職給付債務	

$$\begin{array}{l} \text{※ } 7,500 \times 1.8\% = 135 \\ \text{期首債務} \quad \text{割引率} \end{array}$$

(3) 期待運用収益の計上

期待運用収益の計上により年金資産を増加させます。

(退職給付引当金)	95	(退職給付費用)	95
年金資産			

$$\begin{array}{l} \text{※ } 3,800 \times 2.5\% = 95 \\ \text{期首資産} \quad \text{収益率} \end{array}$$

(4) 未認識数理計算上の差異の費用処理

第14期末に生じた数理計算上の差異は、年金資産の時価評価により生じた利益を遅延認識しているものなので貸方残高となります。また、問題文の指示により当社は、未認識数理計算上の差異について翌事業年度から費用処理を開始します。したがって、期首時点の残高はすでに2期分（第15期及び第16期）費用処理されていることとなりますので、残り8年で按分することとなります。

(退職給付引当金)	15	(退職給付費用)	15
未認識数理計算上の差異			

$$\text{※ } 120 \div 8 \text{年} = 15$$

(5) 未認識過去勤務債務の費用処理

第16期首に行われた退職金規定の改訂により生じた過去勤務債務は、退職金の引き下げが行われたことに伴う退職給付債務の減少（利益）を遅延認識しているものなので貸方残高となります。また、未認識過去勤務債務は、発生年度から費用処理します。したがって、期首時点の未処理額はすでに1期分（第16期）費用処理されていることとなりますので、残り9年で按分することとなります。

(退職給付引当金)	12	(退職給付費用)	12
未認識過去勤務債務			

$$\text{※ } 108 \div 9 \text{年} = 12$$

2. 期中における会計処理

(1) 年金給付の支払

年金給付の支払については、退職給付債務と年金資産がともに減少するため、仕訳は必要ありませんが、あえて行くと以下のとおりとなります。内容としては、借方残高の年金資産と貸方残高の退職給付債務の相殺です。

(退職給付引当金)	250	(退職給付引当金)	250
退職給付債務		年金資産	

(2) 退職一時金の支払い

退職一時金制度による退職者への退職一時金の支給を行っているため、退職給付債務が減少します。なお、退職一時金の支給は、当社が直接支給を行うため、年金資産に減少はありません。したがって、退職給付債務を減少させる仕訳が必要になります。

(退職給付引当金)	200	(現金預金)	200
退職給付債務			

(3) 企業年金基金への掛金の拠出

掛金の拠出を行っているため、期中に年金資産を増加させる仕訳が必要になります。

(退職給付引当金)	280	(現金預金)	280
年金資産			

3. ×6年3月31日における会計処理

×6年3月31日においては、退職給付債務、年金資産を実績値に修正するとともに、修正額と同額の未認識数理計算上の差異を把握することになります。なお、本間では未認識数理計算上の差異は翌事業年度から費用処理することになっていますので、この時点で把握した差異の金額を費用処理する必要はありません。

(1) 退職給付債務に係る未認識数理計算上の差異

退職給付債務は、期末予測が7,740(=7,500+555+135-250-200)でしたが、期末時点における割引率1.6%に基づく期末実績は7,960になっています。すなわち、期末予測よりも期末実績が220増加しています。ところが、当該減少額は全額をただちに費用処理しません(遅延認識)。そのため、同額の未認識数理計算上の差異を把握します。期末予測と期末実績との差額については仕訳の必要はありませんが、あえて仕訳を行うとすれば、以下のような仕訳が必要になります。

(退職給付引当金)	220	(退職給付引当金)	220
未認識数理計算上の差異		退職給付債務	

なお、平成20年7月31日に企業会計基準委員会から公表されている「退職給付に係る会計基準」の一部改正(その3)に基づいて、期末時点における割引率に基づいて計算した退職給付債務を用いることに留意してください。また、実務上では「退職給付に係る会計基準」(注解10)に規定されているとおり、割引率等の基礎率に重要な変動(例:前期末に用いた割引率により算定されている退職給付債務と比較して、期末の割引率により計算した退職給付債務が10%以上変動すると推定される場合)が生じていない場合には、これを見直さず従前の基礎率を用いることもできます(本間では適用なし)。

(2) 年金資産に係る未認識数理計算上の差異

年金資産は、期末予測が3,925(=3,800+95-250+280)でしたが、期末実績は3,775になっています。すなわち、期末予測よりも期末実績が150減少しています。ところが、当該減少額も上記の退職給付債務同様にただちに費用処理しません。そのため、同額の未認識数理計算上の差異を把握します。期末予測と期末実績との差額については仕訳の必要はありませんが、あえて仕訳を行うとすれば、以下のような仕訳が必要になります。

(退職給付引当金)	150	(退職給付引当金)	150
未認識数理計算上の差異		年金資産	

4. ワークシート

(単位：百万円)

	期首	退職給付 費用	年金給付 掛金拠出額	退職一時金 支払額	期末 (予測)	数理計算上 の差異	期末 (実績)
退職給付債務	(7,500)	S (555) I (135)	P 250	P 200	(7,740)	(220)	(7,960)
年金資産	3,800	R 95	C 280 P (250)		3,925	(150)	3,775
未積立退職給付債務	(3,700)	(595)	280	200	(3,815)	(370)	(4,185)
未認識数理計算上の 差異(第14期計上分、 年金資産)	(120)	A 15			(105)		(105)
未認識数理計算上の 差異(第17期計上分、 退職給付債務)						220	220
未認識数理計算上の 差異(第17期計上分、 年金資産)						150	150
未認識過去勤務債務	(108)	A 12			(96)		(96)
退職給付引当金	(3,928)	(568)	280	200	(4,016)	—	(4,016)

記号の説明

S：勤務費用 I：利息費用 R：期待運用収益 A：未認識過去勤務債務及び未認識数理計算上差異の費用処理額 P：退職年金又は退職一時金支給額 C：年金掛金拠出額

5. 注記

(1) 退職給付債務に関する事項

退職給付債務に関する事項は、期末の退職給付引当金の内訳を示しています。したがって、4. ワークシートの期末(実績)の金額を記入することになります。なお、引当金の構成要素のうち、貸方残高となるものがマイナス、借方残高となるものがプラスで表示されるのが通常です。

(2) 退職給付費用に関する事項

退職給付費用に関する事項は、仕訳ないしはワークシートにおいて退職給付費用とした金額を記入することになります。なお、退職給付費用の金額を記入するので、仕訳を行った際に借方となるものがプラス、貸方となるものがマイナスで表示されるのが通常です。

(3) 退職給付債務等の計算の基礎に関する事項

問題文を読んで、適切な率を記入してください。なお、退職給付債務にかかる割引率が、当期より変更されているので気をつけて下さい。

【記入例】

・退職給付債務に関する事項

	前事業年度 (×5年3月31日)	当事業年度 (×6年3月31日)
イ 退職給付債務 (百万円)	記載省略	△7,960
ロ 年金資産 (百万円)	記載省略	3,775
ハ 未積立退職給付債務(イ+ロ) (百万円)	記載省略	△4,185
ニ 未認識数理計算上の差異 (百万円)	記載省略	265
ホ 未認識過去勤務債務 (百万円)	記載省略	△ 96
ヘ 退職給付引当金(ハ+ニ+ホ) (百万円)	記載省略	△4,016

・退職給付費用に関する事項

	前事業年度 (自×4年4月1日 至×5年3月31日)	当事業年度 (自×5年4月1日 至×6年3月31日)
イ 勤務費用 (百万円)	記載省略	555
ロ 利息費用 (百万円)	記載省略	135
ハ 期待運用収益 (百万円)	記載省略	△95
ニ 数理計算上の差異の費用処理額 (百万円)	記載省略	△15
ホ 過去勤務債務の費用処理額 (百万円)	記載省略	△12
ヘ 退職給付費用 (百万円)	記載省略	568

・退職給付債務等の計算の基礎に関する事項

	前事業年度 (×5年3月31日)	当事業年度 (×6年3月31日)
イ 退職給付見込額の期間配分方法	期間定額基準	同左
ロ 割引率 (%)	1.8	1.6
ハ 期待運用収益率 (%)	2.5	2.5
ニ 数理計算上の差異の処理年数 (年)	10	10
	(各事業年度の発生時の従業員の平均残存勤務期間以内の一定の年数による定額法により按分した額をそれぞれ発生した事業年度より費用処理することとしております。)	同左
ホ 過去勤務債務の額の処理年数 (年)	10	10
	(各事業年度の発生時の従業員の平均残存勤務期間以内の一定の年数による定額法により按分した額をそれぞれ発生した事業年度より費用処理することとしております。)	同左

問題3 1株当たり情報（連結）

以下の資料に基づき、連結財務諸表における1株当たり情報に関する注記について、①～⑩に記載すべき事項を解答しなさい。

【本問を解答する上での前提事項】

1. 当社は、東京証券取引所第1部の上場企業である。
2. 当社グループの連結会計年度は、当期が第12期（×23年4月1日～×24年3月31日）である。なお、連結グループには、当社以外に連結子会社が1社あるが、各社の事業年度は連結会計年度と一致している。
3. 当社グループは普通株式以外の株式を発行していない。
4. 法定実効税率は、40.0%とする。
5. 1年は365日とし、当社は日数に応じた期中平均株式数を算定する方法を採用している。なお、株式数の算定にあたっては、小数点以下を四捨五入すること。

【資料】

1. 当期末の純資産（連結）に関する情報（単位：円）

- (1) 当期末の連結財務諸表の純資産の部は以下のとおりとなっている。

	当連結会計年度 (×24年3月31日)
株主資本	
資本金	2,000,000,000
資本剰余金	1,803,600,000
利益剰余金	6,188,600,000
自己株式	△171,000,000
株主資本合計	9,821,200,000
その他の包括利益累計額	
その他有価証券評価差額金	12,300,000
その他の包括利益累計額合計	12,300,000
新株予約権	30,000,000
少数株主持分	80,540,000
純資産合計	9,944,040,000

- (2) 当期の税金等調整前当期純利益は465,600,000円、当期純利益は209,520,000円であった。

- (3) 当期における発行済株式総数及び自己株式数の推移に関する情報は以下のとおりである。

月	日	更新日までの日数	発行済株式数	自己株式数
4	1	122日	7,600,000株	152,000株
8	1	122日	7,600,000株	150,000株
12	1		7,600,000株	155,000株

(注) 自己株式を取得した日または処分した日に更新している。

(4) 連結子会社が保有する当社株式数の推移に関する情報は以下のとおりである。

月	日	更新日までの日数	保有株式数
4	1	334日	50,000株
3	1		55,000株

(注) 親会社株式を取得した日に更新している。

なお、当社による子会社株式の持分割合は80%であり、当期中に変動は生じていない。

2. 新株予約権に関する情報

当社は、以下のような新株予約権を発行しており、その条件等は以下のとおりである。

① 第1回新株予約権

行使期間：×20年12月1日～×23年11月30日

目的となる株式の数：500,000株（なお、権利行使されることなく行使期間が満了している。）

1株当たりの権利行使価格：1,250円

② 第2回新株予約権

行使期間：×22年4月1日～×25年3月31日

目的となる株式の数：300,000株（期末日までに権利行使された事実はない。）

1株当たりの権利行使価格：1,400円

3. 転換社債型新株予約権付社債に関する情報

当社は、以下のような転換社債型新株予約権付社債を発行しており、その条件等は以下のとおりである。

① 第1回転換社債型新株予約権付社債

転換請求期間：×21年4月1日～×26年3月31日

発行価額（額面金額）：300,000,000円

目的となる株式の数：250,000株

1株当たりの転換価格：1,200円

利率：年3.92%

会計処理：一括法

② 第2回転換社債型新株予約権付社債

転換請求期間：×23年8月1日～×27年9月30日

発行価額（額面金額）：250,000,000円

目的となる株式の数：200,000株

1株当たりの転換価格：1,250円

利率：年0.80%（利息の計算は日割にて行っている。）

会計処理：一括法

なお、当期末までに新株予約権が行使された事実はない。

4. 平均株価に関する情報

(1) ×23年4月1日～×24年3月31日：1,350円/株

(2) ×23年4月1日～×23年11月30日：1,280円/株

(3) ×23年10月1日～×24年3月31日：1,360円/株

(4) ×23年12月1日～×24年3月31日：1,420円/株

【解答上の留意事項】

1. 1株当たり純資産額、1株当たり当期純利益金額、潜在株式調整後1株当たり当期純利益金額の記載にあたっては、銭未満の端数を四捨五入して解答すること。
2. 1株当たり当期純利益金額及び潜在株式調整後1株当たり当期純利益金額の算定上の基礎の記載にあたっては、千円未満及び千株未満の端数を切り捨てて解答すること。
3. 金額や株式数の記載が不要な箇所には「－」を記載すること。
4. **【資料】** から判明しない事項は考慮する必要はない。

【注記】

(1株当たり情報)

前連結会計年度 (自 ×22年4月1日 至 ×23年3月31日)		当連結会計年度 (自 ×23年4月1日 至 ×24年3月31日)	
1株当たり純資産額	記載省略	1株当たり純資産額	(① 円)
1株当たり当期純利益金額	記載省略	1株当たり当期純利益金額	(② 円)
潜在株式調整後1株当たり当期 純利益金額	記載省略	潜在株式調整後1株当たり当期 純利益金額	(③ 円)

(注) 1株当たり当期純利益金額及び潜在株式調整後1株当たり当期純利益金額の算定上の基礎は、以下のとおりであります。

	前連結会計年度 (自 ×22年4月1日 至 ×23年3月31日)	当連結会計年度 (自 ×23年4月1日 至 ×24年3月31日)
1株当たり当期純利益金額		
当期純利益(千円)	記載省略	(④)
普通株主に帰属しない金額(千円)	記載省略	(⑤)
普通株式に係る当期純利益(千円)	記載省略	(⑥)
期中平均株式数(千株)	記載省略	(⑦)
潜在株式調整後1株当たり当期純利益金額		
当期純利益調整額(千円)	記載省略	()
(うち支払利息(税額相当額控除後))	記載省略	(⑧)
普通株式増加数(千株)	記載省略	()
(うち新株予約権)	記載省略	(⑨)
(うち転換社債)	記載省略	(⑩)
希薄化効果を有しないため、潜在株式調整後1株当たり当期純利益の算定に含めなかった潜在株式の概要	記載省略	記載省略

【出題論点】

1. 1株当たり純資産額の算定
2. 1株当たり当期純利益金額の算定
3. 潜在株式調整後1株当たり当期純利益金額の算定
4. 1株当たり当期純利益金額及び潜在株式調整後1株当たり当期純利益金額の算定上の基礎

【解説】(単位：円)

1. 1株当たり純資産額の算定

1株当たり純資産額の算定は、普通株式に係る期末の純資産額を期末の普通株式（普通株式と同等の株式を含む。以下同じ。）の発行済株式数から自己株式数を控除した株式数で除して算定します。連結財務諸表においては、自己株式数の算定にあたり、子会社が保有する親会社株式につき、親会社持分に相当する株式数を自己株式数に含める点に注意して下さい（「1株当たり当期純利益に関する会計基準の適用指針」（以下、「適用指針」）34項）。また、純資産額の算定にあたり、貸借対照表の純資産の部の合計額から控除する項目があるので注意が必要です（「適用指針」35項）。具体的には、以下の項目を、純資産の部の合計から控除します。

- ① 新株式申込証拠金
- ② 自己株式申込証拠金
- ③ 普通株式よりも配当請求権又は残余財産分配請求権が優先的な株式の払込金額（当該優先的な株式に係る資本金及び資本剰余金の合計額）
- ④ 当該会計期間に係る剰余金の配当であって普通株主に関連しない金額
- ⑤ 新株予約権
- ⑥ 少数株主持分（連結財務諸表の場合）

(1) 純資産額の算定

$$9,821,200,000 + 12,300,000 = 9,833,500,000$$

株主資本合計 その他の包括利益累計額合計

(2) 期末の普通株式数

$$7,600,000 \text{ 株}$$

(3) 期末の自己株式数

$$155,000 \text{ 株} + 55,000 \text{ 株} \times 80\% = 199,000 \text{ 株}$$

親会社株式 持分割合

※ 子会社が保有する親会社株式のうち、親会社持分に相当する株式は自己株式になります。

(4) 算定

$$(1) \div \{(2) - (3)\} = 1,328.67\text{円}$$

2. 1株当たり当期純利益金額の算定

(1) 普通株式に係る当期純利益金額の算定

本問では、普通株式以外の株式は発行していないため、連結損益計算書の当期純利益をそのまま用います。
209,520,000

(2) 普通株式の期中平均株式数の算定

① 発行済株式

	発行済株式数	保有期間	期中平均株式数
×23年4月1日 期首残高	7,600,000株	365日	7,600,000株

② 自己株式

	自己株式数	保有期間	期中平均自己株式数
×23年4月1日～ ×24年3月31日	150,000株	365日	150,000株
×23年4月1日～ ×23年7月31日	2,000株	122日	668 .4 株
×23年12月1日～ ×24年3月31日	5,000株	121日	1,657 ⁸ .5 株
			152,326株

又は

	自己株式数	保有期間	期中平均自己株式数
×23年4月1日～ ×23年7月31日	152,000株	122日	50,805 .4 株
×23年8月1日～ ×23年11月30日	150,000株	122日	50,136 ⁷ .9 株
×23年12月1日～ ×24年3月31日	155,000株	121日	51,382 ⁴ .5 株
			152,326株

③ 親会社株式（自己株式相当分）

	自己株式数	保有期間	期中平均自己株式数
×23年4月1日～ ×24年3月31日	50,000株×80%	365日	40,000株
×24年3月1日～ ×24年3月31日	5,000株×80%	31日	320 ⁴⁰ .7 株
			40,340株

又は

	自己株式数	保有期間	期中平均自己株式数
×23年4月1日～ ×24年2月28日	50,000株×80%	334日	36,602 ³ .7 株
×24年3月1日～ ×24年3月31日	55,000株×80%	31日	3,736 ⁷ .9 株
			40,340株

④ ①－②－③＝7,407,334株

(3) 算定

$$(1) \div (2) \doteq 28.285$$

3. 潜在株式調整後1株当たり当期純利益金額の算定

潜在株式調整後1株当たり当期純利益金額の算定にあたっては、もっとも希薄化した値を求めます。そのため、希薄化効果の高い潜在株式から順に考慮し、希薄化効果が無くなったところで計算を終了します。

(1) 潜在株式の希薄化効果

	当期純利益 調整額	普通株式 増加数	増加普通株式 1株当たりの 当期純利益 調整額	1株当たり 当期純利益	希薄化効果
	円	株	円	円	
第1回 新株予約権	0	7,834 *1	0.00 <	28.29	有する(第1位)
第2回 新株予約権	0				有しない*2
第1回転換社債型 新株予約権付社債	7,056,000 *3	250,000 *4	28.22 *5 <	28.29	有する(第3位)
第2回転換社債型 新株予約権付社債	798,904 *6	133,151 *7	6.00 *8 <	28.29	有する(第2位)

*1 新株予約権は、予約権行使後、ただちにその払込金額をもって普通株式の買い戻しを仮定します(「1株当たり当期純利益に関する会計基準」25、26項)。

そのため、以下の算式で市場に残る株式数を算定します。

$$500,000 \text{株} \times (1,280 \text{円/株} - 1,250 \text{円/株}) \div 1,280 \text{円/株} \doteq 11,719.7 \text{株}$$

→この算式の意味するところは、一度行使価格で払い込まれ、その後時価で買い戻し、結果として市場に残る株式数を普通株式増加数として算定しています。

さらに、期中平均株式数にしなければなりません。本問の場合、当期11月30日に権利行使期間が満了しているため、4月1日から11月30日の日数分の株式数を算定することになります。

$$11,719 \text{株} \times 244 \text{日} \div 365 \text{日} \doteq 7,834.0$$

*2 1株当たりの払込金額(1,400円)が期中平均株価(1,350円)を上回る場合、権利行使されることはないと考えられるので希薄化効果を有しないこととなります。

*3 税引後の当期純利益増加額(社債の転換により、利息の支払を免れる金額)を計算します。

$$300,000,000 \times 3.92\% \times (1 - 40.0\%) = 7,056,000$$

法定実効税率

*4 期首時点から発行しているため、目的となる株式の数(250,000株)がそのまま普通株式増加数となります。

$$*3 \div *4 = 28.224$$

*6 税引後の当期純利益増加額(社債の転換により、利息の支払を免れる金額)を計算します。

$$250,000,000 \times 0.8\% \times (1 - 40.0\%) \times 243 \text{日} \div 365 \text{日} \doteq 798,904.1$$

法定実効税率

$$*7 \quad 200,000 \text{株} \times 243 \text{日} \div 365 \text{日} \doteq 133,150.6$$

$$*8 \quad *6 \div *7 \doteq 5.999$$

(2) 算定

	普通株式に係る 当期純利益 +	普通株式の 期中平均株式数 +	潜在株式調整後 1株当たり 当期純利益	
	当期純利益調整額	普通株式増加数		
1株当たり当期純利益	209,520,000円	7,407,334株	28.29円	
第1回新株予約権	0円	7,834株		
	209,520,000円	7,415,168株	28.26円	希薄化の増加
第2回転換社債型 新株予約権付社債	798,904円	133,151株		
	210,318,904円	7,548,319株	27.86円	希薄化の増加
第1回転換社債型 新株予約権付社債	7,056,000円	250,000株		
	217,374,904円	7,798,319株	27.87円	希薄化の減少

ゆえに、27.86円が注記される潜在株式調整後1株当たり当期純利益金額となります。

4. 1株当たり当期純利益金額及び潜在株式調整後1株当たり当期純利益金額の算定上の基礎

1株当たり当期純利益金額及び潜在株式調整後1株当たり当期純利益金額の算定上の基礎は、これまでの計算過程をそのまま記載することになります。なお、記載の参考となる部分を指摘すると以下のとおりとなります。

1株当たり当期純利益金額	
当期純利益（千円）	連結損益計算書上の当期純利益
普通株主に帰属しない金額（千円）	当社は普通株式以外の株式が存在しないため、該当するものではありません。
普通株式に係る当期純利益（千円）	上記がない場合には、連結損益計算書上の当期純利益の金額となります。
期中平均株式数（千株）	【解説】2. (2)④
潜在株式調整後1株当たり当期純利益金額	
当期純利益調整額（千円）	下記の項目の累計を記入します。
（うち支払利息（税額相当額控除後））	【解説】3. (1)*6 なお、*3は希薄化効果を有しないため含めません。
普通株式増加数（千株）	下記の項目の累計を記入します。
（うち新株予約権）	【解説】3. (1)*1
（うち転換社債）	【解説】3. (1)*7 なお、*4は希薄化効果を有しないため含めません。

【記入例】

(1株当たり情報)

前連結会計年度 (自 ×22年4月1日 至 ×23年3月31日)		当連結会計年度 (自 ×23年4月1日 至 ×24年3月31日)	
1株当たり純資産額	記載省略	1株当たり純資産額	(1,328.67円)
1株当たり当期純利益金額	記載省略	1株当たり当期純利益金額	(28.29円)
潜在株式調整後1株当たり当期 純利益金額	記載省略	潜在株式調整後1株当たり当期 純利益金額	(27.86円)

(注) 1株当たり当期純利益金額及び潜在株式調整後1株当たり当期純利益金額の算定上の基礎は、以下のとおりであります。

	前連結会計年度 (自 ×22年4月1日 至 ×23年3月31日)	当連結会計年度 (自 ×23年4月1日 至 ×24年3月31日)
1株当たり当期純利益金額		
当期純利益(千円)	記載省略	(209,520)
普通株主に帰属しない金額(千円)	記載省略	(—)
普通株式に係る当期純利益(千円)	記載省略	(209,520)
期中平均株式数(千株)	記載省略	(7,407)
潜在株式調整後1株当たり当期純利益金額		
当期純利益調整額(千円)	記載省略	(798)
(うち支払利息(税額相当額控除後))	記載省略	(798)
普通株式増加数(千株)	記載省略	(140)
(うち新株予約権)	記載省略	(7)
(うち転換社債)	記載省略	(133)
希薄化効果を有しないため、潜在株式調整後1株当たり当期純利益の算定に含めなかった潜在株式の概要	記載省略	記載省略

問題 4 税効果会計関係

以下の資料に基づき、下記【注記】に示す、個別財務諸表における税効果会計関係の注記中の空欄①～⑤に当てはまる数値を答案用紙の所定欄に記入しなさい。

【前提】

1. 当社は、東京証券取引所第1部の上場企業（製造業）である。
2. 当社の事業年度は、当期が第31期（×23年4月1日～×24年3月31日）である。
3. 法人税等の法定実効税率は40%とする。なお、ここ数年来税率の変更はない。
4. 当社の繰延税金資産の回収可能性については、『繰延税金資産の回収可能性の判断に関する監査上の取扱い（監査委員会報告第66号）』に照らして判断を行っている。同取扱いに基づくと、当社は「業績は安定しているが、期末における将来減算一時差異を十分に上回るほどの課税所得がない会社等」と判定されている。したがって、一時差異等のスケジューリング結果に基づき、それに係る繰延税金資産を計上している場合には、当該繰延税金資産は回収可能性があるかと判断出来るものとする。また、同取扱いに基づき、退職給付引当金及び減価償却超過額に係る繰延税金資産の回収可能性は問題ないものとして解答すること。

【解答上の留意事項】

1. 解答にあたっては、千円単位で記入すること。したがって、千円未満の端数は切り捨てて解答すること。
2. 不要な解答箇所には「－」を記入すること。
3. 金額や比率（%）がマイナス記入となる箇所については、数字の前に【△】を付すこと（例：△1,000）。
4. 比率（%）の解答にあたっては、%表示で、小数点以下第2位を四捨五入したものを記入すること。
5. 【資料】から判明しない事項は考慮する必要はない。

【資料】

1. 一時差異及び永久差異に関する資料

(1) 一時差異

① 前期末及び当期末の一時差異の明細（単位：円）

	前期末	当期末
未払事業税	82,000,000	94,000,000
賞与引当金及び未払費用（社会保険料）	112,400,000	125,000,000
退職給付引当金	368,400,000	381,500,000
貸倒引当金（売掛金）	24,000,000	21,500,000
貸倒引当金（破産更生債権等）	200,000,000	200,000,000
減価償却超過額（建物）	39,480,000	43,760,000
減損損失	－	300,000,000
圧縮積立金	50,000,000	42,000,000
その他有価証券評価差額金（△は差損）	32,500,000	16,490,000
繰延ヘッジ損益（△は損失）	46,700,000	52,520,000

- ② 当社の売掛金の回収サイクルは平均して2ヶ月である。
- ③ 貸倒引当金（破産更生債権等）は取引先であるA社に対する長期貸付金によるものであり、前期末時点から当期末時点に至るまで入金を受けておらず、その回収時期は不明である。
- ④ 当期に計上した減損損失 300,000,000 円は当社が保有する遊休資産に係るものである。当該資産の一部については現在売却による処分が計画されており、当期に生じた一時差異のうち 80,000,000 円は翌期には損金算入が見込まれる。残額については、損金算入時期が不明である。
- ⑤ 繰延ヘッジ損益に係る税効果は固定項目として表示すること。

(2) 永久差異

当期の課税所得の計算上、以下の金額を申告調整している。

項 目	金 額
交際費等の損金不算入額	3,800,000 円
受取配当金等の益金不算入額	9,200,000 円

2. 当期純利益及びその他諸税金に関する資料

- (1) 当期の税引前当期純利益は 1,200,000,000 円であり、税引後当期純利益は 670,800,000 円であった。なお、法人税等に含まれている住民税均等割等の金額は 43,968,000 円である。なお、事業税の資本割、付加価値割は考慮しない。
- (2) 上記の他、別表一（一）において、試験研究費の税額控除により 80,000,000 円の法人税を控除している。

【注記】

当事業年度 (×24年3月31日)	
1 繰延税金資産及び繰延税金負債の発生 の 主な原因別の内訳	
繰延税金資産 (流動)	(千円)
未払事業税	(①)
賞与引当金	(②)
貸倒引当金	(③)
繰延税金資産合計	()
繰延税金資産 (固定)	
退職給付引当金	(④)
貸倒引当金	(⑤)
減価償却超過額	(⑥)
減損損失	(⑦)
繰延税金資産小計	()
評価性引当額	(⑧)
繰延税金資産合計	()
繰延税金負債 (固定)	
圧縮積立金	(⑨)
その他有価証券評価差額金	(⑩)
繰延ヘッジ損益	(⑪)
繰延税金負債合計	()
繰延税金資産の純額	()
2 法定実効税率と税効果会計適用後の法人税等の負担率との差異の原因とな った主な項目別の内訳	
	(%)
法定実効税率	()
(調整)	
交際費等永久に損金に算入されない項目	(⑫)
受取配当金等永久に益金に算入されない項目	()
試験研究費の税額控除	(⑬)
評価性引当額	(⑭)
住民税均等割等	()
税効果会計適用後の法人税等の負担率	(⑮)

【出題論点】

1. 税効果の計算
2. 繰延税金資産の回収可能性
3. 繰延税金資産及び繰延税金負債の発生の主な原因別の内訳
4. 税率差異調整の注記

【解説】

1. 税効果の計算

税務上の課税所得は、会計上の利益を基礎とし、これに申告調整を行って算定します。この申告調整により会計上の利益と課税所得にズレが生じます。このズレに見合う税金の額を調整し税金費用の金額を会計上の利益に対応させた金額にするための手続が税効果会計です。

(例、法定実効税率は40%とします。)

税引前当期純利益		1,000	
法人税、住民税及び事業税	450		
法人税等調整額	<u>△ 50</u>	<u>400</u>	←税金費用
当期純利益		<u>600</u>	

対応させる手続が税効果会計

上記のズレの金額のことを差異といいます。税効果会計においては差異のすべてを調整するのではなく、将来、会計上の利益計算と課税所得の計算のズレが解消するもののみを対象とします。そのため、差異は永久差異と一時差異に分類されます。さらに一時差異は、課税所得計算への影響により将来減算一時差異と将来加算一時差異に分類されます。差異の内容は以下のとおりとなります。

- ① 永久差異：申告調整される項目のうち、会計上と税務上の差異が将来において解消されないものをいいます。(具体例：交際費等の損金不算入額、受取配当等の益金不算入額)
- ② 将来減算一時差異：会計上と税務上の差異が解消するときその期の課税所得を減額する効果を持つものをいいます。(具体例：貸倒引当金・退職給付引当金等の引当金の損金算入限度超過額、減価償却費の損金算入限度超過額、損金に算入されない棚卸資産等に係る評価損等)
- ③ 将来加算一時差異：会計上と税務上の差異が解消するときその期の課税所得を増額する効果を持つものをいいます。(具体例：積立金方式により圧縮積立金を計上した場合、租税特別措置法上の諸準備金等を計上した場合等)

上記の差異のうち、一時差異に相当する金額の多くは別表五(一)に集約されます(なお、未払事業税に関する部分は納税充当金に含まれてしまうため、利益を課税標準とする事業税部分のみを別途把握することになります)。そこで、別表五(一)の残高に対して実効税率を乗ずることにより繰延税金資産及び繰延税金負債の金額を求めることとなります。算式は以下のとおりとなります。

- A 繰延税金資産 = 将来減算一時差異 × 法定実効税率
- B 繰延税金負債 = 将来加算一時差異 × 法定実効税率

2. 繰延税金資産の回収可能性

将来減算一時差異について、繰延税金資産を計上できるか否かの検討にあたっては、当該資産が将来の税金負担額を軽減する効果を有するか否かの判断が極めて重要になります。当該判断を行う、実務上の指針として『繰延税金資産の回収可能性の判断に関する監査上の取扱い』（監査委員会報告第66号(以下、『第66号』とする))が公表されています。

(1) スケジューリングが不能な一時差異に係る繰延税金資産の回収可能性について

『第66号』では、繰延税金資産を計上する将来減算一時差異について、原則として、その損金算入時期が明確なもののみ、繰延税金資産の計上を認めています。すなわち、期末に、将来の一定の事実の発生が見込めないこと又は会社による将来の一定の行為の実施についての意思決定又は実施計画等が存在しないことにより、税務上損金又は益金算入の要件を充足することが見込めない場合には、当該一時差異は税務上の損金又は益金算入時期が明確でないため、スケジューリングが不能な一時差異となります。このようなスケジューリングが不能な一時差異のうち、将来減算一時差異については、原則として、税務上の損金算入時期が明確になった時点で、繰延税金資産を計上できることとなります。

例えば、破産更生債権等に個別引当による貸倒引当金を計上した場合は、回収・債権放棄等により当該貸倒引当金が損金算入される時期が明確にならない限り、この将来減算一時差異に係る繰延税金資産は計上できません。また、本間における減損損失の対象となった遊休資産の一部も売却時期が不明なことから、将来減算一時差異に係る繰延税金資産は計上できません。

本間では、以下の項目については、将来減算一時差異が生じているものの、その損金算入時期が明確ではない、スケジューリングが不能な一時差異として、当該差異に係る繰延税金資産は計上しないこととなります。

- ・貸倒引当金（破産更生債権等）：200,000,000円
- ・減損損失（固定）：220,000,000円(=300,000,000円－80,000,000円)

なお、将来加算一時差異については、当該規定に服さないため、本間のように売却予定がない場合であっても、原則として、繰延税金負債を計上することとなります(ただし、『個別財務諸表における税効果会計に関する実務指針第24項』)。

(2) 会社区分について

繰延税金資産は、将来、課税所得を減額させる効果を持つ一時差異について計上するため、一時差異が解消される将来年度には課税所得がプラスの値で計上される見込みがなければなりません。この点について、『第66号』は、会社を以下の6つに分類して、その回収可能性の範囲内で繰延税金資産の計上を認めています(『第66号』5.(1))。

なお、退職給付引当金や建物の減価償却超過額に係る将来減算一時差異のように、スケジューリングの結果、その将来解消年度が長期となる将来減算一時差異については、企業が継続する限り、長期にわたるが将来解消され将来の税金負担額を軽減する効果を有すると考えられますので、下記のとおり、別途規定が置かれています(『第66号』5.(2))。

また、建物のような償却性資産に減損損失が計上された場合、当該減損損失は減価償却等を通じて損金に算入されます。しかし、減損損失は、その本質が減価償却とは異なる性質のものであり、臨時性が極めて高く、かつ、金額も巨額になる可能性が高いことから、減損損失に係る将来減算一時差異については、『第66号』5.(2)における、建物の減価償却超過額に係る将来減算一時差異と同様な取扱いは適用されないことに注意して下さい(『その他有価証券の評価差額及び固定資産の減損損失に係る税効果会計の取扱い』（監査委員会報告第70号)、以下『第70号』とする)。

会社区分	適用会社	将来の課税所得の見積額と繰延税金資産の計上が認められる場合	スケジューリング不能差異の取扱い	将来解消年度が長期にわたる将来減算一時差異
会社区分①	期末における将来減算一時差異を十分に上回る課税所得を每期(当期及びおおむね過去3年以上)計上している会社等で、その経営環境に著しい変化がない会社	一般的に、繰延税金資産の全額について、その回収可能性があると判断される。	繰延税金資産の計上が認められる。	繰延税金資産の計上が認められる。
会社区分②	業績は安定(おおむね3年以上)しているが、期末における将来減算一時差異を十分に上回るほどの課税所得がない会社等	一時差異等のスケジューリングの結果に基づき繰延税金資産を計上している場合	繰延税金資産の計上は認められない。	
会社区分③	過去の業績が不安定な会社等	将来の合理的な見積もり可能期間(おおむね5年)内の課税所得の見積額を限度として、当該期間内の一時差異等のスケジューリングの結果に基づき繰延税金資産を計上している場合		
会社区分④	期末において重要な税務上の繰越欠損金が存在する会社、過去(おおむね3年以内)に重要な繰越欠損金の繰越期限切れとなった事実があった会社、又は当期末において重要な税務上の欠損金の繰越期限切れが見込まれる会社(注1)	原則として、翌期に課税所得の発生が確実に見込まれる場合で、かつ、その範囲内で翌期の一時差異等のスケジューリングの結果に基づき繰延税金資産を計上している場合		翌期の将来減算一時差異の解消額について、繰延税金資産の計上が認められる。
会社区分④ 但書	会社区分④に該当される場合においても、重要な税務上の繰越欠損金や過去の経常的な利益水準を大きく上回る将来減算一時差異が、非経常的な特別の原因により発生したものであり、それを除けば課税所得を每期経常している	将来の合理的な見積もり可能期間(おおむね5年)内の課税所得の見積額を限度として、当該期間内の一時差異等のスケジューリングの結果に基づき繰延税金資産を計上している場合(会社区分③と同様)		繰延税金資産の計上が認められる。

	会社		
会社区分⑤	過去（おおむね 3 年以上）連続して重要な税務上の欠損金を計上している会社で、かつ、当期も重要な税務上の欠損金の計上が見込まれる会社（注 2）	通常、将来減算一時差異及び税務上の繰越欠損金等に係る繰延税金資産の回収可能性はないと判断される。	繰延税金資産の計上は認められない。

（注 1）会社区分④について

過去の経常的な利益水準を大きく上回る将来減算一時差異が期末に存在する会社について、翌期末において重要な税務上の繰越欠損金の発生が見込まれる場合には、期末において重要な税務上の繰越欠損金が存在する会社と同様に取り扱う。

（注 2）会社区分⑤について

債務超過の状況にある会社や資本の欠損の状況が長期にわたっている会社で、かつ、短期間に当該状況の解消が見込まれない場合も同様に取り扱われる。

これらを反映すると、本問における繰延税金資産及び繰延税金負債の金額（Dの列に示してあります）は以下ようになります。なお、一時差異の△は将来加算一時差異を示しています。

（単位：円）

項目	期首一時差異 (A)	期首税効果 (B) (*1)	期末一時差異 (C)	期末税効果 (D) (*2)	増減額 (D) - (B)	回収 or 不能	減算 or 加算
（繰延税金資産－流動項目）							
未払事業税	82,000,000	32,800,000	94,000,000	37,600,000	4,800,000	回収	減算
賞与引当金	112,400,000	44,960,000	125,000,000	50,000,000	5,040,000	回収	減算
貸倒引当金（売掛金）	24,000,000	9,600,000	21,500,000	8,600,000	△1,000,000	回収	減算
（繰延税金資産－固定項目）							
退職給付引当金	368,400,000	147,360,000	381,500,000	152,600,000	5,240,000	回収	減算
貸倒引当金（破産更生債権等）	200,000,000	80,000,000	200,000,000	80,000,000	0	不能	減算
減価償却超過額	39,480,000	15,792,000	43,760,000	17,504,000	1,712,000	回収	減算
減損損失（スケ可能）	—	—	80,000,000	32,000,000	32,000,000	回収	減算
減損損失（スケ不能）	—	—	220,000,000	88,000,000	88,000,000	不能	減算
（繰延税金負債－固定項目）							
圧縮積立金	△50,000,000	△20,000,000	△42,000,000	△16,800,000	3,200,000	回収	加算
その他有価証券評価差額金	△32,500,000	△13,000,000	△16,490,000	△6,596,000	6,404,000	回収	加算
繰延ヘッジ損益	△46,700,000	△18,680,000	△52,520,000	△21,008,000	△2,328,000	回収	加算

合計 143,068,000

うち、評価差額（純資産直入）調整額 4,076,000

うち、評価性引当額増減額 88,000,000

差引：法人税等調整額 50,992,000

*1 期首一時差異×40%

*2 期末一時差異×40%

また、本問を解答する上では直接関係ありませんが、損益計算書における法人税等調整額の金額は、繰延税金資産及び繰延税金負債を増減させる際の相手勘定であるため、未払事業税、賞与引当金、貸倒引当金（売掛金）、退職給付引当金、減価償却超過額、減損損失（スケジューリング可能）、圧縮積立金の「増減額」を集計することになります。上記の表においては「差引：法人税等調整額」として示しています。なお、純資産直入された一時差異（本問でのその他有価証券評価差額金及び繰延ヘッジ損益）に係る繰延税金資産及び繰延税金負債は、当該一時差異を相手勘定として計上するため、「増減額」は法人税等調整額の金額には含まれません。また、「評価性引当額増減額」が存在する場合、その増減額も繰延税金資産が計上されない金額であるため、法人税等調整額の金額に含まれませんのでご注意ください。

3. 繰延税金資産及び繰延税金負債の発生の主な原因別の内訳

繰延税金資産及び繰延税金負債の発生の主な原因別の内訳の注記は、上記の表から期末の税効果額（D）を参照して記入していきます。なお、注記の方法は様々なパターンが認められておりますが、少なくとも繰延税金資産と繰延税金負債は区分して記入を行います。また、繰延税金資産と繰延税金負債は、貸借対照表上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または投資その他の資産として、繰延税金負債は流動負債または固定負債として表示し、流動資産に属する繰延税金資産と流動負債に属する繰延税金負債がある場合及び投資その他の資産に属する繰延税金資産と固定負債に属する繰延税金負債がある場合には、それぞれ相殺して表示します。そのため、注記においても相殺された金額を開示することになります。

なお、回収可能性がないと判断され、計上されない繰延税金資産については、繰延税金資産及び繰延税金負債の発生の主な原因別内訳に関する注記において、**評価性引当額、回収懸念額等**その内容を示す適当な名称を付し、控除前の繰延税金資産合計額から一括して控除する形式にすることが出来ます（個別財務諸表における税効果会計に関する実務指針第31項）。

4. 税率差異調整の注記

本来、税効果会計を適用した場合には、税引前当期純利益に対する法人税等（法人税等調整額加減後）の割合は、法定実効税率の割合で一致します。しかし、①交際費等の損金不算入額など税効果会計の対象とならない永久差異がある場合、②別表一（一）で法人税が控除される項目（具体例：試験研究費の税額控除）や住民税均等割がある場合、③評価性引当額のように一時差異でありながら、繰延税金資産が計上されないもの（法人税等調整額が発生しないもの）が存在する場合等、会計上の利益の額と関係なく法人税等の額が増加または減少する項目が存在する場合には、税引前当期純利益に対する法人税等（法人税等調整額加減後）の割合は、法定実効税率の割合と一致しません。

そこで、法定実効税率と税効果会計適用後の法人税等の負担率との間に差異がある場合、その差異の原因を示すこととなります（ただし、その差異が法定実効税率の100分の5以下である場合には、注記を省略することができます）。

当該注記は、税引前当期純利益に対する割合で差異の原因を示すことになるので、以下のように計算することとなります。

① 永久差異

永久差異は法定実効税率を乗じた後の金額が、法人税等として増加または減少しているため、当該永久差異の金額に法定実効税率を乗じた金額を税引前当期純利益で除して算定します。本問においては、交際費等の損金不算入額及び受取配当等の益金不算入額が該当します。

② 別表一（一）で法人税が控除される項目、住民税均等割

別表一（一）で法人税が控除される項目（本問での試験研究費の税額控除）、住民税均等割額は当該金額がそのまま法人税等として減少または増加しているため、調整割合は当該金額を税引前当期純利益で除して算定します。

③ 評価性引当額

評価性引当額は、永久差異と同様に対象となる一時差異の金額に法定実効税率を乗じた金額が、法人税等として増加しているため、調整割合は当該一時差異の金額に法定実効税率を乗じた金額（すなわち評価性引当額）を税引前当期純利益で除して算定します。

また、前期以前に評価性引当額が存在する場合には、評価性引当額の増減額が「申告調整したものの繰延税金資産が増減しない金額」となるため、調整割合は当該増減額を税引前当期純利益で除して算定します。

本間においては、スケジューリング不能な減損損失、破産更生債権等に係る貸倒引当金が該当します。

以上を本間にあてはめると以下のとおりとなります。

法定実効税率	40.0%
(調整)	
交際費等永久に損金に算入されない項目	0.1% *1
受取配当金等永久に益金に算入されない項目	△0.3% *2
試験研究費の税額控除	△6.7% *3
評価性引当額	7.3% *4
住民税均等割等	<u>3.7% *5</u>
税効果会計適用後の法人税等の負担率	<u>44.1% *6</u>

*1 $3,800,000 \times 40\% \div 1,200,000,000 \approx 0.1\%$

*2 $9,200,000 \times 40\% \div 1,200,000,000 \approx 0.3\%$

*3 $80,000,000 \div 1,200,000,000 \approx 6.7\%$

当該項目は、法人税等が減額された金額であるため、マイナスの調整を行います。

*4 $88,000,000 \div 1,200,000,000 \approx 7.3\%$

評価性引当額の増減額

*5 $43,968,000 \div 1,200,000,000 \approx 3.7\%$

*6 $(1,200,000,000 - 670,800,000) \div 1,200,000,000 = 44.1\%$

法人税等（法人税等調整額加減後）の金額

【記入例】

当事業年度 (×24年3月31日)	
1 繰延税金資産及び繰延税金負債の発生の主な原因別の内訳	
繰延税金資産（流動）	(千円)
未払事業税	37,600
賞与引当金	50,000
貸倒引当金	<u>8,600</u>
繰延税金資産合計	96,200
繰延税金資産（固定）	
退職給付引当金	152,600
貸倒引当金	80,000
減価償却超過額	17,504
減損損失	<u>120,000</u>
繰延税金資産小計	370,104
評価性引当額	<u>△168,000</u>
繰延税金資産合計	<u>202,104</u>
繰延税金負債（固定）	
圧縮積立金	△16,800
その他有価証券評価差額金	△6,596
繰延ヘッジ損益	<u>△21,008</u>
繰延税金負債合計	<u>△44,404</u>
繰延税金資産の純額	<u>253,900</u>
2 法定実効税率と税効果会計適用後の法人税等の負担率との差異の原因とな った主な項目別の内訳	
	(%)
法定実効税率	40.0
(調整)	
交際費等永久に損金に算入されない項目	0.1
受取配当金等永久に益金に算入されない項目	△0.3
試験研究費の税額控除	△6.7
評価性引当額	7.3
住民税均等割等	<u>3.7</u>
税効果会計適用後の法人税等の負担率	<u>44.1</u>

問題5 連結包括利益計算書関係の注記

以下の資料に基づいて、連結包括利益計算書及び連結包括利益計算書関係の注記である「その他の包括利益の内訳」(組替調整額及び税効果額)を完成させなさい。

【前提】

1. 当社は、東京証券取引所第1部の上場企業である。
2. 当社は、国内連結子会社として甲社、海外持分法適用関連会社として乙社を保有しており、いずれも設立時より、それぞれ100%と40%の株式を保有している。
3. 当社の連結会計年度は、3月31日であり、甲社及び乙社の決算日も同日である。
4. 当連結会計年度は×22年4月1日～×23年3月31日であり、当連結会計年度より、連結財務諸表規則第69条の6の規定に基づき、「その他の包括利益の内訳の注記」(組替調整額及び税効果額の注記)を行う。
5. 法人税等の法定実効税率は40%とし、繰延税金資産は全額回収可能とする。
6. 当社の連結包括利益計算書は、2計算書方式を採用し、その他の包括利益の内訳の注記(組替調整額及び税効果額の注記)は一括して記載する方法(各内訳項目を税効果を控除する前の金額で表示して、それらに関連する税効果の金額を一括して加減する方法)で記載するものとする。

【資料】

1. 当社は、甲社株式及び乙社株式のほかに、前連結会計年度末時点で、上場株式であるA社株式及びC社株式を保有していたが、A社株式は、当連結会計年度中に売却し、C社株式は、そのまま当連結会計年度末も保有している。甲社は、前連結会計年度末時点で、上場株式であるB社株式のみを保有し、当連結会計年度末に時価が著しく下落したことから、減損処理を実施した。なお、乙社は、時価のある有価証券は、保有していない。
2. 当社は、甲社及び乙社株式の売却予定はない。
3. 連結貸借対照表及び連結株主資本等変動計算書に関する情報は、以下のとおりである。

【連結貸借対照表】(抜粋)

(単位:百万円)

	前連結会計年度 (×22年3月31日)	当連結会計年度 (×23年3月31日)
その他の包括利益累計額		
その他有価証券評価差額金	204	△12
為替換算調整勘定	△20	△24
その他の包括利益累計額合計	184	△36

【連結株主資本等変動計算書】(抜粋)

(単位:百万円)

	前連結会計年度 (自 ×21年4月1日 至 ×22年3月31日)	当連結会計年度 (自 ×22年4月1日 至 ×23年3月31日)
その他有価証券評価差額金		
前期末残高	記載省略	204
当期変動額		
株主資本以外の項目の当期変動額(純額)	記載省略	△216
当期変動額合計	記載省略	△216
当期末残高	204	△12
為替換算調整勘定		
前期末残高	記載省略	△20
当期変動額		
株主資本以外の項目の当期変動額(純額)	記載省略	△4
当期変動額合計	記載省略	△4
当期末残高	△20	△24

4. 当連結会計年度における「その他有価証券」に関する取得原価、時価、評価損益及びそれらの増減の明細に関する情報(当社及び甲社の連結ベース)は、以下のとおりであった。

(単位:百万円)

銘柄		期首	増加	減少	期末
A社株式 ※1	取得価額	300	-	300	-
	時価	600	120	720	-
	評価差額(税効果前)	300	120	420	-
	税効果	△120	△48	△168	-
	評価差額(税効果後)	180	72	252	-
B社株式 ※2	取得価額	400	-	220	180
	時価	450	-	270	180
	評価差額(税効果前)	50	-	50	-
	税効果	△20	-	△20	-
	評価差額(税効果後)	30	-	30	-
C社株式	取得価額	100	-	-	100
	時価	90	-	10	80
	評価差額(税効果前)	△10	-	10	△20
	税効果	4	-	△4	8
	評価差額(税効果後)	△6	-	6	△12
合計	取得価額	800	-	520	280
	時価	1,140	120	1,000	260
	評価差額(税効果前)	340	120	480	△20
	税効果	△136	△48	△192	8
	評価差額(税効果後)	204	72	288	△12

※1 A社株式については、投資有価証券売却益 420 百万円を計上している。

※2 B社株式については、減損により投資有価証券評価損 220 百万円を計上している。

※3 上記表における評価差額のプラス表示は、含み益を意味する。

【解答上の留意事項】

1. 連結包括利益計算書及びその他の包括利益の内訳の注記の項目については、以下の語群から適切なものを選び、記号を解答用紙に記入すること。

【語群】

- | | |
|-------------------|---------------------|
| ア: 其他有価証券評価差額金 | イ: 税金等調整前当期純利益 |
| ウ: 少数株主損益調整前当期純利益 | エ: 持分法適用会社に対する持分相当額 |
| オ: 為替換算調整勘定 | カ: 持分法による投資利益 |
| キ: 繰延ヘッジ損益 | ク: 包括利益 |

2. 解答にあたっては、百万円単位で解答すること。したがって、百万円未満は切り捨てて解答すること。
3. 金額がマイナス記入となる箇所については、数字の前に【△】を付すこと(例: △1,000)。
4. 金額が記入されない箇所に関しては、【-】を記入すること。
5. 株式の売買手数料等は、無視するものとする。
6. 問題文に記載のある資料から判明しない事項は考慮しないこと。
7. 解答にあたっては、下記のワークシートを使用してよい。

(注記情報集計ワークシート)

(単位: 百万円)

その他有価証券 評価差額金	期首残高	組替調整額(※)			当期発生額 (差額)	期末残高
		売却	減損	小計		
評価差額 (税効果調整前)	()	()	()	()	()	()
税効果額	()	()	()	()	()	()
評価差額 (税効果調整後)	()	()	()	()	()	()
うち、親会社持分	()	()	()	()	()	()
うち、少数株主持分	-	-	-	-	-	-

(※) 利益の場合は、△で記載する。

【連結包括利益計算書】

(単位:百万円)

	前連結会計年度 (自 ×21年4月1日 至 ×22年3月31日)	当連結会計年度 (自 ×22年4月1日 至 ×23年3月31日)
(①) その他の包括利益	記載省略	1,020
(②)	記載省略	※1(⑤)
(③)	記載省略	※1(⑥)
その他の包括利益合計	記載省略	()
(④)	記載省略	(⑦)
(内訳)		
親会社株主に係る包括利益	記載省略	(⑧)
少数株主に係る包括利益	記載省略	(⑨)

(連結包括利益計算書関係)

※1 その他の包括利益に係る組替調整額及び税効果額

当連結会計年度 (自 ×22年4月1日 至 ×23年3月31日)	
(②)	
当期発生額	(⑩)百万円
組替調整額	(⑪)百万円
税効果調整前	()百万円
税効果額	(⑫)百万円
その他有価証券評価差額金	(⑬)百万円
(③)	
当期発生額	(⑭)百万円
その他の包括利益合計	(⑮)百万円

【解答用紙】

①から④までは、記号で解答すること。

⑤～⑮までは金額(百万円)を解答すること。

①	②	③	④	⑤
⑥	⑦	⑧	⑨	⑩
⑪	⑫	⑬	⑭	⑮

【解答】

①から④までは、記号で解答すること。

⑤～⑮までは金額(百万円)を解答すること。

①	②	③	④	⑤
ウ	ア	エ	ク	△216
⑥	⑦	⑧	⑨	⑩
△4	800	800	-	△160
⑪	⑫	⑬	⑭	⑮
△200	144	△216	△4	△220

【出題論点】

1. 連結包括利益計算書の作成
2. 連結包括利益計算書の注記

【解説】(単位:百万円)

平成23年3月31日以降終了する連結会計年度の年度末に係る連結財務諸表から、「包括利益の表示に関する会計基準」(企業会計基準第25号 平成22年6月30日、以下、会計基準という。)が適用され、連結包括利益計算書(又は連結損益及び包括利益計算書)の開示が開始されました。また、平成24年3月31日以降終了する連結会計年度の年度末に係る連結財務諸表から、その他の包括利益の内訳項目別の組替調整額及び税効果額の注記が要求されることとなっています。

1. 包括利益及びその他の包括利益とは

「包括利益」とは、ある企業の特定期間の財務諸表において認識された純資産の変動額のうち、当該企業の純資産に対する持分所有者との直接的な取引によらない部分をいいます。当該企業の純資産に対する持分所有者には、当該企業の株主のほか当該企業の発行する新株予約権の所有者が含まれ、連結財務諸表においては、当該企業の子会社の少数株主も含まれます(会計基準第4項)。

(算定イメージ) 包括利益 = 純資産の変動額 - 持分所有者との直接的な取引部分

また、「その他の包括利益」とは、包括利益のうち当期純利益および少数株主損益に含まれない部分をいいます(会計基準第5項)。

(算定イメージ) その他の包括利益 = 包括利益 - (当期純利益 + 少数株主損益)

また、その他の包括利益の内訳項目は、その内容に基づいて、その他有価証券評価差額金、繰延ヘッジ損益、為替換算調整勘定等に区分して表示し、持分法を適用する被投資会社のその他の包括利益に対する投資会社の持分相当額は、一括して区分表示するものとされています(会計基準第7項)。

2. 各連結財務諸表における「その他の包括利益」の概念等の特徴

その他の包括利益の内訳項目である「その他有価証券評価差額金」を例にして、連結貸借対照表、連結株主資本等変動計算書及び連結包括利益計算書におけるその他有価証券評価差額金の特徴を一覧にすると下記ようになります。

	ストックかフローか	少数株主持分	持分法適用会社分
連結貸借対照表	時価のある有価証券の含み損益の残高	含まない	含む
連結株主資本等変動計算書	時価のある有価証券の含み損益の変動と残高の両方	含まない	含む
連結包括利益計算書	時価のある有価証券の含み損益の変動額	含む	含まない (区分表示)

上記の表より、内訳項目別に見た場合、連結包括利益計算書でのその他の包括利益は、連結貸借対照表及び連結株主資本等変動計算書でのその他の包括利益累計額の前期からの変動額と一致しないこともあることがわかります。つまり、連結包括利益計算書でのその他の包括利益には、その他の包括利益に対する少数株主持分も含まれること、及び持分法適用会社のその他の包括利益については区分表示するために、両者が不一致となることがあるのです。本問では、連結子会社である甲社に少数株主はいない、かつ、持分法適用会社である乙社はその他有価証券を保有していないため、連結貸借対照表及び連結株主資本等変動計算書の当期変動額と連結包括計算書の金額は一致することとなります。

このことを前提に、連結包括利益計算書と連結貸借対照表及び連結株主資本等変動計算書の関係から連結包括利益計算書を完成させていきます。数字の関係を図示すると以下のようになります。

【連結包括利益計算書】(抜粋)

	当連結会計年度 (自 ×22年4月1日 至 ×23年3月31日)
(少数株主損益調整前当期純利益)	1,020
その他の包括利益	
(その他有価証券評価差額金)	※1(216)
(持分法適用会社に対する持分相当額)	※1(Δ4)
その他の包括利益合計	(Δ220)
(包括利益)	(800)
(内訳)	
親会社株主に係る包括利益	(800)
少数株主に係る包括利益	(-)

【連結株主資本等変動計算書】(抜粋)

	当連結会計年度 (自 ×22年4月1日 至 ×23年3月31日)
その他有価証券評価差額金	
前期末残高	204
当期変動額	
株主資本以外の項目の当期変動額(純額)	Δ216
当期変動額合計	Δ216
当期末残高	Δ12
為替換算調整勘定	
前期末残高	Δ20
当期変動額	
株主資本以外の項目の当期変動額(純額)	Δ4
当期変動額合計	Δ4
当期末残高	Δ24

【連結貸借対照表】(抜粋)

(単位:百万円)

	前連結会計年度 (×22年3月31日)	当連結会計年度 (×23年3月31日)	差額
その他の包括利益累計額			
その他有価証券評価差額金	204	Δ12	Δ216
為替換算調整勘定	Δ20	Δ24	Δ4
その他の包括利益累計額合計	184	Δ36	Δ220

3. 注記情報集計シートの作成

連結貸借対照表、連結株主資本等変動計算書及び連結包括利益計算書のつながりを理解した上で、下記の手順で注記情報集計シートを作成します。

手順1: 問題文の銘柄別の有価証券明細の合計欄から期首残高及び期末残高を記入します。記入後、評価差額(税効果調整後)の親会社持分の金額(期首残高 204 百万円、期末残高△12 百万円)が連結貸借対照表と整合することを確認します。

手順2: 次に組替調整額の欄を記入します。組替調整額とは、当期純利益を構成する項目のうち、当期又は過去の期間にその他の包括利益に含まれていた部分をいいます。本問では、その他有価証券評価差額金のうち、売却及び減損により連結損益計算書に計上された損益金額を売却及び減損欄に記入します。

手順3: 最後に当期発生額の欄を記入します。当期発生額は、当期中に変動した時価のある有価証券の時価変動額(含み損益の変動額)となります。当期発生額欄は、期首残高、期末残高及び組替調整額の差額として記入します。

連結包括利益計算書との整合性を確認するため、評価差額(税効果調整後)の小計欄と当期発生額(差額)の合計(△120 百万円+△96 百万円=△216 百万円)が連結包括利益計算書のその他有価証券評価差額金と一致することを確認します。

(注記情報集計ワークシート)

(単位: 百万円)

その他有価証券 評価差額金	期首残高	組替調整額(※)			当期発生額 (差額)	期末残高
		売却	減損	小計		
評価差額 (税効果調整前)	(340)	(△420)	(220)	(△200)	(△160)	(△20)
税効果額	(△136)	(168)	(△88)	(80)	(64)	(8)
評価差額 (税効果調整後)	(204)	(△252)	(132)	(△120)	(△96)	(△12)
うち、親会社持分	(204)	(△252)	(132)	(△120)	(△96)	(△12)
うち、少数株主持分	-	-	-	-	-	-

(※) 利益の場合は、△で記載する。

4. その他の包括利益の内訳の注記

3. で作成した(注記情報集計ワークシート)に基づいて、注記事項を作成していきます。

手順1: 評価差額(税効果調整前)の当期発生額△160 百万円と組替調整額の合計△200 百万円を注記情報へ転記します。

手順2: 税効果額の当期発生額 64 百万円と組替調整額の合計 80 百万円の合計 144 百万円を注記情報の税効果額へ転記します。

手順3: 注記情報のその他有価証券評価差額金(△216百万円)と連結包括利益計算書のその他有価証券評価差額金の金額(△216百万円)が一致していることを確認します。

なお、組替調整額と税効果額の開示方法には、①別個に開示する方法と②あわせて開示する方法がありますが、本問では②の方法によっています。

(連結包括利益計算書関係)

※1 その他の包括利益に係る組替調整額及び税効果額

当連結会計年度 (自 ×22年4月1日 至 ×23年3月31日)	
(その他有価証券評価差額金)	
当期発生額	(△160)百万円
組替調整額	(△200)百万円
税効果調整前	(△360)百万円
税効果額	(144)百万円
その他有価証券評価差額金	(△216)百万円
(持分法適用会社に対する持分相当額)	
当期発生額	(△4)百万円
その他の包括利益合計	(△220)百万円

5. 為替換算調整勘定(持分法適用会社に対する持分相当額)

為替換算調整勘定は、在外子会社等の貸借対照表を円換算した際に発生する差額で、その増減は、その他の包括利益となります。その他の包括利益の内訳項目は、在外子会社の場合は、その内容に基づいて、その他有価証券評価差額金、繰延ヘッジ損益、為替換算調整勘定等に区分して表示し、持分法を適用する被投資会社のその他の包括利益に対する投資会社の持分相当額は、一括して区分表示するものとされています(会計基準第7項)。本問では、乙社のみが在外事業体であり、連結株主資本等変動計算書の為替換算調整勘定の当期変動額△4百万円が、そのまま連結包括利益計算書上の「持分法適用会社に対する持分相当額」の金額となります。

問題 1 減損会計

当社（商品販売業）は東京証券取引所第 1 部の上場企業である。以下の資料に基づき、下記【注記】に示す、個別財務諸表の損益計算書に関する注記（減損会計）中の空欄①～⑩に当てはまる数値を答案用紙の所定欄に記入しなさい。なお、計算上の端数は、千円未満を四捨五入すること。

【解答上の留意事項】

解答箇所①、④、⑥、⑨、⑩の記入にあたっては、以下の語群から適切なものを選択すること。

ア. A イ. B ウ. C エ. 勘定科目 オ. 種類 カ. 所有者 キ. 回収価格
 ク. 回収可能価格 ケ. 回収可能価額 コ. 使用価値 サ. 正味売却価額
 シ. 将来キャッシュ・フローを 7% で割り引いて算定しております
 ス. 建物、備品については売却見込額を合理的に調整した価額により評価しております

【資料】減損会計に関する資料

1. 当社は、自社商品の販売店舗として店舗 A、店舗 B、店舗 C を有しており、各店舗はキャッシュ・フローを生み出す最小の単位であると認められる。このため、減損会計の適用にあたり、各店舗を資産グループとして取り扱う。
2. 当社は、上記 3 店舗の統括管理を行うために X 施設（自社所有の本社建物のみから構成される）を有しており、減損会計の適用にあたり、同施設を共用資産として取り扱う。
3. 当期末現在における各資産グループの減損の兆候の状況及び帳簿価額は以下のとおりである。決算に際して計上された減損損失は、帳簿価額を基準として、資産グループ内の各資産に配分する。

（単位：千円）

	店舗 A	店舗 B	店舗 C
減 損 の 兆 候	あり	なし	あり
帳 簿 価 額	200,000	300,000	150,000
（内、建物）	150,000	225,000	100,000
（内、備品）	50,000	75,000	50,000

4. 各資産グループにおける資産のうち、将来キャッシュ・フロー生成能力にとって最も重要な構成資産は建物である。当期末時点における、各資産グループの建物の経済的残存使用年数は以下のとおりである。

項 目	年 数
店 舗 A	5 年
店 舗 B	6 年
店 舗 C	4 年

5. 下記 6. で判明する事項を除き、各資産グループが稼働することにより得られる年間の将来キャッシュ・フローの見積は以下のとおりである。なお、稼働により得られる将来キャッシュ・フローは、每期一定であるものとする。また、将来キャッシュ・フローは、毎期末に生じるものとして計算する。

（単位：千円）

項 目	金 額
店 舗 A	28,000
店 舗 B	69,000
店 舗 C	35,000

6. 当期末時点及び経済的残存使用年数到来時における上記資産グループの処分見込額は以下のとおりである。
なお、各時点における処分費用は考慮しない。

(単位：千円)

項目	当期末	経済的残存 使用年数到来時
店舗 A	110,000	35,000
店舗 B	160,000	70,000
店舗 C	80,000	40,000

7. 使用価値を算定する際に用いる割引率は年7%とする（現価係数は、1年目：0.935、2年目：0.873、3年目：0.816、4年目：0.763、5年目：0.713、6年目：0.666）。
8. 資産グループ及び共用資産を含む、より大きな単位での減損損失の計算に必要な資料は以下のとおりである。

(単位：千円)

	資産グループ 合計	共用資産	共用資産を含む 資産グループ計
(1) 帳簿価額	650,000	1,000,000	1,650,000
(2) 減損の兆候			あり
(3) 割引前将来キャッシュ・フロー			1,450,000
(4) 正味売却価額			1,012,000
(5) 使用価値			1,382,000

9. 共用資産の正味売却価額は662,000千円である。
10. 当社の事業年度は、当期が第24期（×23年4月1日～×24年3月31日）である。

【注記】損益計算書に関する注記（抜粋）

当事業年度 （自 ×23年4月1日 至 ×24年3月31日）			
※ 減損損失 当事業年度において、当社は、以下の資産グループについて減損損失を計上しました。			
場所	用途	(①)	減損損失 (千円)
〇〇県△△市	共用資産	()	(②)
××県◎◎市	店舗資産	()	(③)
当社は、各店舗別に資産のグルーピングを行い、遊休資産については施設単位によってグルーピングを行っております。また、本社等に関しては共用資産としてグルーピングを行っております。			
予想し得ない市況の変化に伴う取扱商品の急激な価格低下により、共用資産である本社建物及び店舗に係る資産グループの帳簿価額を、共用資産を含むより大きな単位で(④)まで減額し、当該減少額を減損損失(⑤)千円として特別損失に計上いたしました。			
減損損失の内訳は、本社建物()千円、店舗(⑥)建物(⑦)千円、店舗(⑥)備品(⑧)千円であります。			
なお、当資産グループの(④)は(⑨)により測定しており、(⑩)。			

【出題論点】

1. 減損の兆候
2. 減損の認識
3. 減損損失の測定
4. 共用資産があるケース
5. 注記事項

【解説】（以下、単位：千円）

1. 減損の兆候

資産又は資産グループについて減損会計の適用を行うにあたり、減損の兆候のあるものについて、減損の認識の判定を行うこととなります。「固定資産の減損に係る会計基準」（以下、「会計基準」）によると、減損の兆候としては、下記の事象が考えられます（「会計基準」二 1.）。

- ・ 資産又は資産グループが使用されている**営業活動から生ずる損益又はキャッシュ・フローが、継続してマイナス**となっているか、あるいは、継続してマイナスとなる見込みであること
- ・ 資産又は資産グループが使用されている**範囲又は方法**について、当該資産又は資産グループの**回収可能価額を著しく低下させる変化**が生じたか、あるいは、生ずる見込みであること
- ・ 資産又は資産グループが使用されている**事業に関連して、経営環境が著しく悪化**したか、あるいは、悪化する見込みであること
- ・ 資産又は資産グループの**市場価格が著しく下落**したこと

2. 減損の認識

減損損失の測定は、将来キャッシュ・フローの見積りに大きく依存します。将来キャッシュ・フローが約定されている場合の金融資産と異なり、成果の不確定な事業用資産の減損は、測定が主観的にならざるを得ません。その点を考慮すると、減損の存在が相当程度確実な場合に限って減損損失を認識することが適当であると考えられます。

よって、「会計基準」では、減損の兆候がある資産又は資産グループについて、これらが生み出す**割引前の将来キャッシュ・フローの総額がこれらの帳簿価額を下回る**ときには、減損の存在が相当程度に確実であるとし、そのような場合には減損損失を認識することを求めています（「会計基準」二 2.）。なお、本問の場合、将来キャッシュ・フローの見積期間は、資産グループにおける主要な資産（資産グループの将来キャッシュ・フロー生成能力にとって最も重要な構成資産）の経済的残存使用年数となります（詳細は、「固定資産の減損に係る会計基準の適用指針」第18項を参照してください）。

3. 減損損失の測定

減損損失を認識すべきであると判定された資産又は資産グループについては、**帳簿価額を回収可能価額まで減額**し、当該減少額を減損損失として**当期の特別損失に計上**することとなります（「会計基準」二 3.）。

ここで、回収可能価額とは、**正味売却価額（資産又は資産グループの時価から処分費用見込額を控除して算定される金額）と使用価値（資産又は資産グループの継続的使用と使用後の処分によって生ずると見込まれる将来キャッシュ・フローの現在価値）のいずれか高い方の金額**と定義されています（「会計基準」（注1）1. 2. 4.）。

これは、企業は、資産又は資産グループに対する投資を売却と使用のいずれかによって回収すると考えられるためです。

なお、資産グループについて認識された減損損失は、帳簿価額に基づく比例配分等の合理的な方法により、当該資産グループの各構成資産に配分することとなります（「会計基準」二 6. (2)）。

4. 共用資産があるケース

(1) 共用資産の定義

共用資産とは、**複数の資産又は資産グループの将来キャッシュ・フローの生成に寄与する資産**をいい、のれんを除きます（「会計基準」（注1）5.）。

例えば、本問のX施設のように、商品販売業における店舗管理部は、商品の販売を行っているわけではないため、それ自体単独で将来キャッシュ・フローを生み出すわけではありません。しかし、各店舗の販売活動の管理を通じて、企業全体のキャッシュ・フローの生成に寄与しているため、共用資産に該当することになります。

(2) 減損の兆候（共用資産がある場合）

「適用指針」によると、下記のいずれかに該当する場合は、共用資産に減損の兆候があると判断されます（「適用指針」第16項）。

① 共用資産とそれに関連する資産又は資産グループを含む、より大きな単位について下記のいずれかに該当する場合

- ・ 資産又は資産グループが使用されている**営業活動から生ずる損益又はキャッシュ・フローが、継続してマイナス**となっているか、あるいは、継続してマイナスとなる見込みであること
- ・ 資産又は資産グループが使用されている**範囲又は方法について、当該資産又は資産グループの回収可能価額を著しく低下させる変化**が生じたか、あるいは、生ずる見込みであること
- ・ 資産又は資産グループが使用されている**事業に関連して、経営環境が著しく悪化**したか、あるいは、悪化する見込みであること
- ・ 資産又は資産グループの**市場価格が著しく下落**したこと

② 共用資産そのものについて、下記のいずれかに該当する場合

- ・ 資産又は資産グループが使用されている**範囲又は方法について、当該資産又は資産グループの回収可能価額を著しく低下させる変化**が生じたか、あるいは、生ずる見込みであること
- ・ 資産又は資産グループの**市場価格が著しく下落**したこと

(3) 減損の認識

共用資産に減損の兆候がある場合、減損損失の認識の判定は、原則として、以下のように、共用資産が関連する複数の資産又は資産グループに共用資産を加えたより大きな単位で行います（「適用指針」第48項）。

① 減損損失を認識するかどうかの判定は、**まず、共用資産が関連する資産又は資産グループに減損の兆候がある場合、当該資産又は資産グループごとに行い、その後、より大きな単位で行います。**共用資産を含まない資産及び資産グループに減損の兆候がない場合でも、共用資産に減損の兆候があるときには、より大きな単位で減損損失を認識するかどうかの判定を行います。

② 共用資産を含む、より大きな単位について減損損失を認識するかどうかを判定するに際しては、**共用資産を含まない各資産又は資産グループにおいて算定された減損損失控除前の帳簿価額に共用資産の帳簿価額を加えた金額と、より大きな単位から得られる割引前将来キャッシュ・フローの総額とを比較**します。割引前将来キャッシュ・フローの総額が帳簿価額の合計額を下回る場合には、減損損失を認識することになります。

これらを、本問にあてはめると以下のとおりとなります。

【資産又は資産グループごとの減損損失の認識】

《店舗A》

- ① 帳簿価額：200,000
- ② 割引前将来キャッシュ・フロー： $28,000 \times 5 \text{年} + 35,000 = 175,000$
- ③ 減損損失の認識：① > ②より減損損失の認識を行います。

《店舗B》

店舗Bについては、減損の兆候が存在しないため、減損損失を計上する余地はありません。

《店舗C》

- ① 帳簿価額：150,000
- ② 割引前将来キャッシュ・フロー： $35,000 \times 4 \text{年} + 40,000 = 180,000$
- ③ 減損損失の認識：① < ②より減損損失の認識は行いません。

【共用資産を含めた、より大きな単位での減損損失の認識】

- ① 帳簿価額：1,650,000
- ② 割引前将来キャッシュ・フロー：1,450,000
- ③ 減損損失の認識：①>②より減損損失の認識を行います。

(4) 減損の測定

減損損失の測定は、まず、資産又は資産グループごとに行い、その後、より大きな単位で行います（「適用指針」第48項）。

共用資産を加えることによって算定される減損損失の増加額は、原則として、共用資産に配分します（ただし、「適用指針」第48項(5)参照）。

これらを、本問にあてはめると以下のとおりとなります。

【資産又は資産グループごとの減損損失の測定】

《店舗A》

- ① 正味売却価額：110,000
- ② 使用価値：139,755(=28,000×(0.935+0.873+0.816+0.763+0.713)+35,000×0.713)
- ③ 回収可能価額：①<②より使用価値が回収可能価額となります。
- ④ 減損損失の測定：200,000-139,755=60,245
- ⑤ 減損損失の配分
 - ・建物：60,245× $\frac{150,000}{200,000}$ ≒45,184
 - ・備品：60,245× $\frac{50,000}{200,000}$ ≒15,061

《店舗B》

店舗Bについては、減損の兆候が存在しないため、減損損失の測定は行いません。

《店舗C》

店舗Cについては、割引前将来キャッシュ・フローが帳簿価額を上回っているため、減損損失の測定は行いません。

【共用資産を含めた、より大きな単位での減損損失の認識】

- ① 正味売却価額：1,012,000
- ② 使用価値：1,382,000
- ③ 回収可能価額：①<②より使用価値が回収可能価額となります。
- ④ 減損損失の測定：1,650,000-1,382,000=268,000（より大きな単位での減損損失）
- ⑤ 減損損失の配分
 - 268,000-60,245=207,755（共用資産を含めることによる減損損失の増加額）
 - 全体減損 A減損

5. 注記事項

減損損失を認識した資産又は資産グループがある場合には、重要性がないものを除き、当該資産又は資産グループごとに、次の項目に掲げる事項を注記することになります（財務諸表等規則第95条の3の2）。

- (1) 当該資産又は資産グループについて、次に掲げる事項の概要
 - ・用途
 - ・種類
 - ・場所
 - ・その他当該資産又は資産グループの内容を理解するために必要と認められる事項がある場合には、その内容
- (2) 減損損失を認識するに至った経緯
- (3) 減損損失の金額及び主な固定資産の種類ごとの当該金額の内訳
- (4) 資産グループがある場合には、当該資産グループに係る資産をグループ化した方法

- (5) 回収可能価額が正味売却価額の場合にはその旨及び時価の算定方法、回収可能価額が使用価値の場合にはその旨及び割引率

【記入例】

当事業年度 (自 ×23年4月1日 至 ×24年3月31日)			
<p>※ 減損損失</p> <p>当事業年度において、当社は、以下の資産グループについて減損損失を計上しました。</p>			
場 所	用 途	種 類	減損損失 (千円)
〇〇県△△市	共用資産	建物	207,755
××県◎◎市	店舗資産	建物、備品	60,245
<p>当社は、各店舗別に資産のグルーピングを行い、遊休資産については施設単位によってグルーピングを行っております。また、本社等に関しては共用資産としてグルーピングを行っております。</p> <p>予想し得ない市況の変化に伴う取扱商品の急激な価格低下により、共用資産である本社建物及び店舗に係る資産グループの帳簿価額を、共用資産を含むより大きな単位で回収可能価額まで減額し、当該減少額を減損損失 268,000 千円として特別損失に計上いたしました。</p> <p>減損損失の内訳は、本社建物 207,755 千円、店舗A建物 45,184 千円、店舗A備品 15,061 千円であります。</p> <p>なお、当資産グループの回収可能価額は使用価値により測定しており、将来キャッシュ・フローを7%で割引いて算定しております。</p>			

問題2 デリバティブ取引関係

P R社は東京証券取引所第1部の上場企業である。以下のP R社に関する資料に基づき、有価証券報告書のデリバティブ取引に関する注記について、①～⑤に記載すべき事項を解答しなさい。なお、P R社の当連結会計年度は×23年4月1日より始まる1年間である。また、P R社には複数の子会社が存在しており、P R社は連結財務諸表提出会社である。

【資料】

1. P R社グループの海外取引等に関する事項

(1) 輸入取引

ある子会社では、以前より海外より一部の商品を輸入し、国内にて販売を行っている。また、輸入商品の決済金額に係る為替変動リスクを回避するため、α銀行と為替予約取引を行っており、当期末における為替予約取引は下記のとおりである。

① 当期輸入済み債務について

当期輸入代金100,000千米ドル（翌期5月末日決済期日、先物為替相場81円/米ドル）について、円売りドル買いの為替予約取引を行っている。なお、当期末における為替予約残高は40,000千米ドルであり、当期末においてα銀行より入手した当該デリバティブ資産の時価は△500千円（評価損益：△500千円）であった。また、当該為替予約取引については、ヘッジの有効性が否定されている。

② 翌期以降輸入予定取引に係る債務について

当期末において、今後の数年間の輸入取引に使用する目的で、毎月同額、同一レートで円売りドル買いの為替予約を包括的な取引として行っている。なお、当社には為替相場の合理的な予測に基づく売上と輸入に係る合理的な経営計画（当期末より2年）が存在しており、かつ、損失が予想されない。よって、当該経営計画に基づく予定取引の発生可能性については極めて高いと判断され、ヘッジの有効性が認められている。また、P R社では、合理的な経営計画の範囲において原則的処理方法を採用している。

為替予約決済期間	為替予約契約金額	先物為替相場	当期末時価	当期評価損益
×23年4月1日 ～×24年3月31日	240,000千米ドル	80円/米ドル	△920千円	△920千円
×24年4月1日 ～×25年3月31日	240,000千米ドル	80円/米ドル	△1,050千円	△1,050千円
×25年4月1日 ～×26年3月31日	240,000千米ドル	80円/米ドル	△1,220千円	△1,220千円
×26年4月1日 ～×27年3月31日	240,000千米ドル	80円/米ドル	△1,380千円	△1,380千円
×27年4月1日 ～×28年3月31日	240,000千米ドル	80円/米ドル	△1,530千円	△1,530千円

（注）期末時価及び評価損益の金額は、α銀行より提示された金額である。

(2) 輸出取引

P R社では、以前より海外に対し国内業者から仕入れた商品の一部を輸出し、海外の得意先に販売を行っている。また、輸出商品の決済金額に係る為替変動リスクを回避するため、β銀行と為替予約取引を行っており、当期末における為替予約取引は下記のとおりである。

当期輸出代金300,000千ユーロ（翌期4月末日決済期日、先物為替相場120円/ユーロ）について、円買いユーロ売りの為替予約取引を行っている。なお、当期末における為替予約残高は30,000千ユーロであり、当期末においてβ銀行より入手した当該デリバティブ資産の時価は1,800千円（評価損益：1,800千円）であった。また、当該為替予約取引については、ヘッジの有効性が否定されている。

2. P R社グループの借入金等に関する事項

(1) 金融機関からの借入について

P R社グループでは、親会社であるP R社が各社の資金状況を勘案し、金融機関より借入を実施し各社の資金状況を管理している。なお、P R社の当期末における金融機関別借入金残高は下記のとおりである。

借入先	金利条件	1年内返済金額	1年超返済金額	借入金残高合計
A銀行	借入金利息引落日の Liborに基づく 変動金利	120,000千円	480,000千円	600,000千円
B銀行	借入金利息引落日の Liborに基づく 変動金利	200,000千円	20,000千円	220,000千円
C銀行	借入金利息引落日の Liborに基づく 変動金利	360,000千円	2,080,000千円	2,440,000千円

(2) 金融機関との金利スワップ契約について

P R社では、長期借入金の金利変動リスクを回避するため、複数の金融機関と金利スワップ契約を行っている。なお、当期末における金利スワップの状況は下記のとおりである。また、金利スワップの当期末契約元本と、借入金の残高合計は全て一致している。

契約先	支払金利条件	受取金利条件	当期末における 金利スワップの 時価	当期末における 金利スワップの 評価損益
A銀行	年間固定金利 2.5%	借入金利息引落日の Liborに基づく 変動金利	△1,800千円	△1,800千円
B銀行	年間固定金利 1.8%	借入金利息引落日の Liborに基づく 変動金利	△250千円	△250千円
C銀行	年間固定金利 1.5%	借入金利息引落日の Liborに基づく 変動金利	1,360千円	1,360千円

(注1) A銀行との金利スワップ契約については、金利スワップの想定元本、契約期間が借入元本、借入期間とほぼ一致しており、ヘッジの有効性が認められていることから、金利スワップの特例処理を適用している。

(注2) B銀行との金利スワップ契約については、ヘッジの有効性が否定されている。

(注3) C銀行との金利スワップ契約については、ヘッジの有効性が認められているため、ヘッジ会計を適用している。

(注4) 上記における期末時価及び評価損益の金額は、各銀行より提示された金額である。

【解答上の留意事項】

- 金額の記入が不要な解答箇所には「-」を記入すること。
- 金額がマイナス記入となる箇所については、数字の前に「△」を付すこと（例：△1,000）。
- 税効果会計の適用は無いものとする。

【注記】

当連結会計年度（自 ×23年4月1日 至 ×24年3月31日）

1. ヘッジ会計が適用されていないデリバティブ取引

(1) 通貨関連

区分	取引の種類	当連結会計年度（×24年3月31日）			
		契約額等 （千円）	契約額等の うち1年超 （千円）	時価 （千円）	評価損益 （千円）
市場取引 以外の取引	為替予約取引 買建				
	米ドル	(①)	(②)	()	(③)
	売建				
	ユーロ	()	()	(④)	()
合計		()	()	()	()

(注) 時価の算定方法

取引先金融機関等から提示された価格等に基づき算定しております。

(2) 金利関連

区分	取引の種類	当連結会計年度（×24年3月31日）			
		契約額等 （千円）	契約額等の うち1年超 （千円）	時価 （千円）	評価損益 （千円）
市場取引 以外の取引	金利スワップ取引 変動受取・固定支払	(⑤)	(⑥)	()	(⑦)
合計		()	()	()	()

(注) 時価の算定方法

取引先金融機関等から提示された価格等に基づき算定しております。

2. ヘッジ会計が適用されているデリバティブ取引

(1) 通貨関連

ヘッジ会計の方法	取引の種類	主なヘッジ対象	当連結会計年度（×24年3月31日）		
			契約額等 （千円）	契約額等の うち1年超 （千円）	時価 （千円）
原則的処理方法	為替予約取引 買建 米ドル	買掛金	(⑧)	(⑨)	(⑩)
合計			()	()	()

(注) 時価の算定方法

取引先金融機関等から提示された価格等に基づき算定しております。

(2) 金利関連

ヘッジ会計の方法	取引の種類	主なヘッジ対象	当連結会計年度（×24年3月31日）		
			契約額等 （千円）	契約額等の うち1年超 （千円）	時価 （千円）
原則的処理方法	金利スワップ取引 変動受取・固定支払	長期借入金	(⑪)	(⑫)	(⑬)
金利スワップの特 例処理	金利スワップ取引 変動受取・固定支払	長期借入金	(⑭)	(⑮)	注2
合計			()	()	()

(注) 1. 時価の算定方法

取引先金融機関等から提示された価格等に基づき算定しております。

2. 金利スワップの特例処理によるものは、ヘッジ対象とされている長期借入金と一体として処理されているため、その時価は、当該長期借入金の時価に含めて記載しております。

【出題論点】

1. 通貨関連のデリバティブ（為替予約）について、注記金額等の算定
2. 金利関連のデリバティブ（金利スワップ）について、注記金額等の算定
3. ヘッジ会計が適用されていないデリバティブ取引の注記の作成
4. ヘッジ会計が適用されているデリバティブ取引の注記の作成

【解説】

1. デリバティブ取引に関する注記

財務諸表等規則第8条の8第1項（連結財務諸表等規則15条の7第1項）によると、デリバティブ取引に関する注記としては、以下の事項を注記することが必要になります。

(1) ヘッジ会計が適用されていないデリバティブ取引

（取引の種類、市場取引又は市場取引以外の取引、買付約定に係るもの又は売付約定に係るもの、貸借対照表日から取引の決済日又は契約の終了時までの期間及びその他の項目に区分して記載）

取引の対象物（通貨、金利等）の種類ごとの次に掲げる事項

- イ 貸借対照表日における契約額又は契約において定められた元本相当額
- ロ 貸借対照表日における時価及び評価損益
- ハ 時価の算定方法

(2) ヘッジ会計が適用されているデリバティブ取引

（ヘッジ会計の方法、取引の種類、ヘッジ対象及びその他の項目に区分して記載）

取引の対象物（通貨、金利等）の種類ごとの次に掲げる事項

- イ 貸借対照表日における契約額又は契約において定められた元本相当額
- ロ 貸借対照表日における時価
- ハ 時価の算定方法

以前は、「1. 取引の状況に関する事項」に定性的情報を記載し、「2. 取引の時価等に関する事項」に定量的情報を注記していましたが、平成22年3月31日以後終了する事業年度の年度末から『企業会計基準第10号「金融商品に関する会計基準」及び企業会計基準適用指針第19号「金融商品の時価等の開示に関する適用指針」』が適用されたことに伴い、上記の事項を注記することとなりました。

なお、当該改正により、定性的情報は金融商品関係の注記に記載され、定量的情報は、金融商品関係の注記及びデリバティブ関係の注記に記載されることとなっています。

2. 通貨関連（注記金額等の算定）

為替予約取引については、ヘッジ会計が適用されていないデリバティブ取引とヘッジ会計が適用されているデリバティブ取引に区分します。また、「売建」と「買建」とに分類し、かつ通貨ごとに時価等を記載します。なお、金額の算定は以下のとおりです。

(1) ヘッジ会計が適用されていないデリバティブ取引 買建（米ドル）

契約額等：① 輸入済み債務 40,000 千米ドル×@81=3,240,000 千円（問題文1. (1)①より）
先物相場

② 翌期以降輸入予定債務 240,000 千米ドル×3年×@80=57,600,000 千円
先物相場

(注)「金融商品会計に関する実務指針 331 項」及び「金融商品会計に関する Q & A Q55-2」によれば、予定取引発生時までの期間が1年以上のものは、原則として投機目的として考えられます。ただし、1年以上の予定取引についても、為替相場の合理的な予測に基づく売上と輸入取引に係る合理的な経営計画があり、かつ、損失が予測されない場合には、当該予定取引を妥当と認められる場合も考えられます。したがって、本問では、問題文1. (1)②に記載の合理的な経営計画の範囲(2年)を超える為替予約取引(×25年4月1日以降の3年分)については、予定取引に該当しないため、ヘッジ会計を適用することが出来ないことに留意が必要です。

③ ①+②=60,840,000

1年超の契約金額：上記②57,600,000 千円

時 価：① 輸入済み債務 △500 千円

② 翌期以降輸入予定債務 △1,220 千円+△1,380 千円+△1,530 千円=△4,130 千円

③ ①+②=△4,630 千円

評価損益：△4,630 千円(上記時価③と同様)

(2) ヘッジ会計が適用されていないデリバティブ取引 売建（ユーロ）

契約額等：30,000 千ユーロ×@120=3,600,000（問題文1. (2)より）
先物相場

時 価：1,800 千円（問題文1. (2)より）

評価損益：1,800 千円（上記時価と同様）

(3) ヘッジ会計が適用されるデリバティブ取引 買建（米ドル）

契約額等：翌期以降輸入予定債務 240,000 千米ドル×2年×@80=38,400,000 千円
先物相場

(注)上記2. (1)②記載のとおり、予定取引に該当するのは、合理的な経営計画期間の2年分だけとなることに留意が必要です。

1年超の契約金額：240,000 千米ドル×@80=19,200,000 千円(為替予約決済期間が×24年4月1日～×25年3月31日の金額のみ)

時 価：△920 千円+△1,050 千円=△1,970 千円

3. 金利関連（注記金額等の算定）

金利スワップについては、ヘッジ会計が適用されていないデリバティブ取引とヘッジ会計が適用されているデリバティブ取引に区分します。また、「固定受取・変動支払」・「変動受取・固定支払」というように受取金利と支払金利の種類により区分して記載します。なお、本間における金利スワップ契約をまとめると、下記のとおりとなります。

契約先	会計処理方法	契約額等	1年超契約額等	時価	評価損益
A銀行	金利スワップの特例処理	600,000千円	480,000千円	(注2)	(注2)
B銀行	ヘッジ会計が適用されていない	220,000千円	20,000千円	△250千円	△250千円
C銀行	原則的処理方法	2,440,000千円	2,080,000千円	1,360千円	1,360千円

（注1）契約額等・1年超契約額等については、問題文2.（1）の表に記載の借入金残高を記載する。

（注2）A銀行との金利スワップ契約については、問題文より金利スワップの特例処理を採用するため、時価及び評価損益は計上されないことに留意が必要です。

【記入例】

当連結会計年度（自 ×23年4月1日 至 ×24年3月31日）

1. ヘッジ会計が適用されていないデリバティブ取引

(1) 通貨関連

区分	取引の種類	当連結会計年度（×24年3月31日）			
		契約額等 （千円）	契約額等の うち1年超 （千円）	時価 （千円）	評価損益 （千円）
市場取引 以外の取引	為替予約取引 買建 米ドル	(60,840,000)	(57,600,000)	(△4,630)	(△4,630)
	売建 ユーロ	(3,600,000)	(—)	(1,800)	(1,800)
	合計	(64,440,000)	(57,600,000)	(△2,830)	(△2,830)

(注) 時価の算定方法

取引先金融機関等から提示された価格等に基づき算定しております。

(2) 金利関連

区分	取引の種類	当連結会計年度（×24年3月31日）			
		契約額等 （千円）	契約額等の うち1年超 （千円）	時価 （千円）	評価損益 （千円）
市場取引 以外の取引	金利スワップ取引 変動受取・固定支払	(220,000)	(20,000)	(△250)	(△250)
	合計	(220,000)	(20,000)	(△250)	(△250)

(注) 時価の算定方法

取引先金融機関等から提示された価格等に基づき算定しております。

2. ヘッジ会計が適用されているデリバティブ取引

(1) 通貨関連

ヘッジ会計の方法	取引の種類	主なヘッジ対象	当連結会計年度（×24年3月31日）		
			契約額等 （千円）	契約額等の うち1年超 （千円）	時価 （千円）
原則的処理方法	為替予約取引 買建 米ドル	買掛金	(38,400,000)	(19,200,000)	(△1,970)
合計			(38,400,000)	(19,200,000)	(△1,970)

(注) 時価の算定方法

取引先金融機関等から提示された価格等に基づき算定しております。

(2) 金利関連

ヘッジ会計の方法	取引の種類	主なヘッジ対象	当連結会計年度（×24年3月31日）		
			契約額等 （千円）	契約額等の うち1年超 （千円）	時価 （千円）
原則的処理方法	金利スワップ取引 変動受取・固定支払	長期借入金	(2,440,000)	(2,080,000)	(1,360)
金利スワップの特 例処理	金利スワップ取引 変動受取・固定支払	長期借入金	(600,000)	(480,000)	注2
合計			(3,040,000)	(2,560,000)	(1,360)

(注) 1. 時価の算定方法

取引先金融機関等から提示された価格等に基づき算定しております。

2. 金利スワップの特例処理によるものは、ヘッジ対象とされている長期借入金と一体として処理されているため、その時価は、当該長期借入金の時価に含めて記載しております。

問題3 企業結合等関係（連結）

以下の資料に基づき、連結財務諸表における企業結合等関係に関する注記について、①～⑩に記載すべき事項を解答しなさい。

【解答上の留意事項】

1. 金額や株式数の記載が不要な箇所には「－」を記載すること。
2. 【資料】から判明しない事項は考慮する必要はない。

【本問を解答する上での前提事項】

1. 当社（A株式会社）は、東京証券取引所第1部の上場企業である。
2. 当社グループの連結会計年度は、当期が第20期（×23年4月1日～×24年3月31日）である。なお、連結グループには、当社以外に連結子会社があるが、各社の事業年度は連結会計年度と一致している。
3. 当社は当期中に、B株式会社を吸収合併している。なお、当該合併は当社が取得企業となっている。

【資料】

1. 合併当事会社の概要（一部）

商号	×23年3月31日現在	×23年3月31日現在
	A株式会社 (合併会社)	B株式会社 (被合併会社)
資本金	122,000百万円	1,000百万円
発行済株式数	1,000,000,000株	20,000,000株
純資産	531,635百万円	4,231百万円
総資産	2,619,500百万円	21,800百万円
決算日	3月31日	3月31日

2. 合併の要旨

- (1) 合併の日程

合併決議取締役会 ×23年6月10日

合併期日（効力発生日） ×23年10月1日

- (2) 合併方式

A株式会社を存続会社とする吸収合併方式である。

- (3) 株式の割当比率

B株式会社の普通株式1株に対して、A株式会社の普通株式0.5株を割当て交付する。

- (4) 合併により発行する新株式数

普通株式9,000,000株

なお、合併期日におけるA株式会社株式の時価は500円/株であった。

- (5) 合併交付金

合併交付金は交付しないものとする。

3. ×23年10月1日時点のB株式会社の資産及び負債の簿価及び時価

(単位：百万円)

	簿価	時価
流動資産	3,421	3,821
固定資産	5,824	5,929
流動負債	3,321	3,321
固定負債	1,693	1,693

なお、これらはすべて識別可能資産及び負債としての要件を満たしているものとする。

4. その他の資料

- (1) 当該吸収合併を行うにあたり、A株式会社はアドバイザー費用等として50百万円を支払っている。
- (2) A株式会社によるB株式会社株式の先行持分は、普通株式2,000,000株（簿価440百万円）であった。なお、合併期日におけるB株式会社株式の時価は250円/株であった。

【注記】

当連結会計年度（自 ×23年4月1日 至 ×24年3月31日）

取得による企業結合

1. 企業結合の概要

(1) 被取得企業の名称及びその事業の内容

被取得企業の名称 B株式会社

事業の内容 卸売事業

(2) 企業結合を行った主な理由

卸売事業の規模の拡大と間接業務の一体的運用による効率化を図り、卸売事業の競争力を高めるため。

(3) 企業結合日

×23年10月1日

(4) 企業結合の法的形式

合併

(5) 結合後企業の名称

A株式会社

(6) 取得した議決権比率

合併直前に所有していた議決権比率 10%

企業結合日に追加取得した議決権比率 90%

取得後の議決権比率 100%

(7) 取得企業を決定するに至った根拠

対価の種類が株式であるため、当該株式を交付した当社を取得企業と決定いたしました。

2. 連結財務諸表に含まれる被取得企業の業績の期間

×23年10月1日から×24年3月31日まで

3. 被取得企業の取得原価及びその内訳

取得の対価 合併直前に保有していたB株式会社の企業結合日における時価 (①) 百万円

企業結合日に交付したA株式会社の普通株式の時価 (②)

取得に直接要した費用 アドバイザリー費用等 (③)

取得原価 ()

4. 株式の種類別の交換比率及びその算定方法並びに交付した株式数

(1) 株式の種類別の交換比率

A株式会社の普通株式1株：B株式会社の普通株式 (④) 株

(2) 株式交換比率の算定方法

A株式会社は α 証券株式会社を、B株式会社は β 証券株式会社をそれぞれ第三者機関として選定して株式交換比率の算定を依頼し、その算定結果をもとに当事者間で協議の上、算定しました。

(3) 交付した株式数

(⑤) 株

5. 被取得企業の取得原価と取得するに至った取引ごとの取得原価の合計額との差額

() 百万円

6. 発生したのれんの金額、発生原因、償却方法及び償却期間

(1) 発生したのれん金額

(⑥) 百万円

(2) 発生原因

主としてB株式会社が卸売事業を展開する地域における間接業務の効率化によって期待される超過収益力であります。

(3) 償却方法及び償却期間

5年間にわたる均等償却

7. 企業結合日に受け入れた資産及び引き受けた負債の額並びにその主な内訳

流動資産	(⑦) 百万円
固定資産	(⑧)
資産合計	()
流動負債	(⑨)
固定負債	(⑩)
負債合計	()

8. 企業結合が連結会計年度開始の日に完了したと仮定した場合の当連結会計年度の連結損益計算書に及ぼす影響の概算額及びその算定方法

売上高	4,050 百万円
営業利益	155 百万円
経常利益	120 百万円
税金等調整前当期純利益	86 百万円
当期純利益	51 百万円
1株当たり当期純利益	5.10 円

(概算額の算定方法)

企業結合が当連結会計年度開始の日に完了したと仮定して算定された売上高及び損益情報と取得企業の連結損益計算書における売上高及び損益情報との差額を、影響の概算額としております。

なお、当該注記は監査証明を受けておりません。

【出題論点】

1. 取得による企業結合の場合の注記（吸収合併のケース）

【解説】（単位：百万円）

1. 取得による企業結合

企業結合が「取得」に該当する場合、その会計処理は「パーチェス法」によることとなります（企業結合会計基準第17項）。その概要は以下のとおりとなります。

- ・ 結合当事企業のいずれかを取得企業とします。
- ・ 取得企業は、被取得企業または被取得企業から受け入れた事業の取得原価を、原則として、取得の対価として交付した現金及び株式等の時価とします。
- ・ 取得原価は、被取得企業から受け入れた資産及び引き受けた負債に配分されます。
- ・ 取得原価が、被取得企業から受け入れた資産及び引き受けた負債に配分された純額と異なった場合、のれん又は負ののれんが発生します。

2. 取得企業の決定

取得企業を決定するためには、基本的に企業会計基準第22号「連結財務諸表に関する会計基準（以下、連結会計基準といいます。）の考え方をを用いることになっています（企業結合会計基準第18項）。これは、企業結合が「取得」に該当するためには「支配」を獲得することが必要となりますが、その「支配」の概念を連結会計基準が規定（連結会計基準第7項）しており、かつ、連結会計基準の概念をそのまま利用することによって基準間の整合性を保つ事ができるためです。

なお、本問では取得企業は所与（問題文にてA株式会社と記載）となっているため、皆さんが判断する必要はありません。

3. 取得原価の決定

- (1) 基本的な考え方

被取得企業（本問においては吸収合併消滅会社）の取得原価は、取得の対価に、取得に直接要した支出額（取得の対価性が認められるものに限る。）を加算して算定します。

支払対価として取得企業の株式が交付された場合の取得の対価の算定は、取得企業の株式に市場価格がある場合には、「企業結合日における株価」に交付株式数を乗じた額で行います。

また、取得に直接要した支出額とは、次の(1)及び(2)を満たしたものをいいます。

- ① 企業結合に直接要した支出額

企業結合を成立させるために取得企業が外部のアドバイザー（例えば投資銀行のコンサルタント、弁護士、公認会計士、不動産鑑定士等の専門家）に支払った交渉や株式の交換比率の算定に係る特定の報酬・手数料等をいいます。

- ② 取得の対価性が認められるもの

現実に契約に至った企業結合に関連する支出額のことをいいます。したがって、契約に至らなかった取引や単なる調査に関連する支出額は、企業結合に直接要した費用であっても取得原価に含めることはできません。

- (2) 取得が複数の取引により達成された場合

- ① 個別財務諸表上の会計処理

取得が複数の取引により達成された場合、個別財務諸表上は、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をもって、被取得企業の取得原価とします（企業結合会計基準第25項（1））。

- ② 連結財務諸表上の処理

連結財務諸表上は、支配を獲得するに至った個々の取引すべてについて、企業結合日における時価を

もって、被取得企業の取得原価を算定します。そして、当該被取得企業の取得原価と、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（持分法適用関連会社ではない場合には個別財務諸表上の取得原価）との差額は、当期の段階取得に係る損益として処理することになります（企業結合会計基準第25項（2））。また、これに見合う金額は、個別財務諸表において計上されたのれん（又は負ののれん）の修正として処理されます。

投資会社が持分法適用関連会社と企業結合した場合には、支配を獲得するに至った個々の取引ごとの原価は持分法による評価額を指すこととなります（企業結合会計基準第25項（2）なお書き）。その場合には、企業結合日直前の被取得企業の株式（関連会社株式）の持分法による評価額と企業結合日の時価との差額を当期の損益とし、これに見合う金額をのれん（又は負ののれん）の修正として処理します。

以上より、本間における取得原価は、以下のように算定することになります。

（個別財務諸表）

取得の対価： $500 \text{ 円/株} \times 9,000,000 \text{ 株} + 440 = 4,940$
交付株式の時価 先行持分簿価

取得に直接要した支出額：50

取得原価： $4,940 + 50 = 4,990$

（連結財務諸表）

取得の対価： $500 \text{ 円/株} \times 9,000,000 \text{ 株} + 250 \text{ 円/株} \times 2,000,000 = 5,000$
交付株式の時価 先行持分時価

取得に直接要した支出額：50

取得原価： $5,000 + 50 = 5,050$

なお、この個別財務諸表と連結財務諸表の取得原価の差額は、【注記】「5. 被取得企業の取得原価と取得するに至った取引ごとの取得原価の合計額との差額」となります。

4. 取得原価の配分

事業等に含まれていた資産及び負債のそれぞれの取得原価は、事業等の取得原価が決まったとしても当然に決まるものではありません。そこで、これらを決定する手続きが必要になります。これを企業結合会計基準では取得原価の配分と呼んでいます（企業結合会計基準第28項）。原則としては、企業結合日における時価を基礎として、取得原価を配分していきます。

被結合企業から受け入れた資産及び引き受けた負債のうち企業結合日において識別可能なものを識別可能資産及び負債といいます。企業結合においては、この識別可能資産及び負債を、取得した事業等の資産及び負債として計上することになります。そして、配分とは言うものの、実際には識別可能資産及び負債の時価等をそのまま取得原価とします。このため、事業等の取得原価と識別可能資産及び負債の取得原価とは差額が生じ、その差額をのれん又は負のれんとして処理することになります。なお、どのようなものを識別可能資産及び負債とするかが問題となりますが、これについては、被取得企業の企業結合前の貸借対照表に計上されていたかどうかにかかわらず、企業がそれらに対して対価を支払って取得した場合、原則として我が国において一般に公正妥当と認められる企業会計の基準の下で認識されるものに限定しています（企業結合会計基準第99項）。

5. のれんの会計処理

取得原価と取得原価の配分額との差額はのれん（又は負ののれん）として資産に計上（又は利益として処理）します。

なお、負ののれんが見込まれる場合には、取得企業は、すべての識別可能資産及び負債が把握されているか、また、それらに対する取得原価の配分が適切に行われているかを見直す必要があります。その上で、この見直しを行っても、取得原価が受け入れた資産及び引き受けた負債に配分された純額を下回る場合には、当該不足額を生じた事業年度の利益として処理することになっています（企業結合会計基準第 33 項）。ただし、当該下回る金額に重要性が乏しい場合には、上記のような見直しを行うことなく下回る金額を当期の利益として処理することができます。

6. 本間における合併の仕訳

上記を踏まえると、本間における合併の仕訳は以下のとおりとなります。

（個別財務諸表）

（流動資産）	3,821※1	（流動負債）	3,321※1
（固定資産）	5,929※1	（固定負債）	1,693※1
（のれん）	254※5	（資本金）	4,500※2
		（B株式会社株式）	440※3
		（現金預金）	50※4

※1 企業結合日時点の時価

※2 500円/株×9,000,000株＝4,500（交付した株式の時価）

※3 A株式会社が保有していたB社株式の簿価

※4 アドバイザリー費用等

※5 貸借差額

（連結修正）

（のれん）	60	（段階取得に係る差益）	60
-------	----	-------------	----

※ 250円/株×2,000,000株－440＝60（先行持分の簿価と時価の差額）

なお、上記ののれんの合計が【注記】「6. 発生したのれんの金額」となります。

【記入例】

当連結会計年度（自 ×23年4月1日 至 ×24年3月31日）

取得による企業結合

1. 企業結合の概要

(1) 被取得企業の名称及びその事業の内容

被取得企業の名称 B株式会社

事業の内容 卸売事業

(2) 企業結合を行った主な理由

卸売事業の規模の拡大と間接業務の一体的運用による効率化を図り、卸売事業の競争力を高めるため。

(3) 企業結合日

×23年10月1日

(4) 企業結合の法的形式

合併

(5) 結合後企業の名称

A株式会社

(6) 取得した議決権比率

合併直前に所有していた議決権比率 10%

企業結合日に追加取得した議決権比率 90%

取得後の議決権比率 100%

(7) 取得企業を決定するに至った根拠

対価の種類が株式であるため、当該株式を交付した当社を取得企業と決定いたしました。

2. 連結財務諸表に含まれる被取得企業の業績の期間

×23年10月1日から×24年3月31日まで

3. 被取得企業の取得原価及びその内訳

取得の対価 合併直前に保有していたB株式会社の企業結合日における時価 (500) 百万円

企業結合日に交付したA株式会社の普通株式の時価 (4,500)

取得に直接要した費用 アドバイザリー費用等 (50)

取得原価 (5,050)

4. 株式の種類別の交換比率及びその算定方法並びに交付した株式数

(1) 株式の種類別の交換比率

A株式会社の普通株式1株：B株式会社の普通株式 (0.5) 株

(2) 株式交換比率の算定方法

A株式会社は α 証券株式会社を、B株式会社は β 証券株式会社をそれぞれ第三者機関として選定して株式交換比率の算定を依頼し、その算定結果をもとに当事者間で協議の上、算定しました。

(3) 交付した株式数

(9,000,000) 株

5. 被取得企業の取得原価と取得するに至った取引ごとの取得原価の合計額との差額

(60) 百万円

6. 発生したのれんの金額、発生原因、償却方法及び償却期間

(1) 発生したのれん金額

(314) 百万円

(2) 発生原因

主としてB株式会社が卸売事業を展開する地域における間接業務の効率化によって期待される超過収益力であります。

(3) 償却方法及び償却期間

5年間にわたる均等償却

7. 企業結合日に受け入れた資産及び引き受けた負債の額並びにその主な内訳

流動資産	(3,821) 百万円
固定資産	<u>(5,929)</u>
資産合計	<u>(9,750)</u>
流動負債	(3,321)
固定負債	<u>(1,693)</u>
負債合計	<u>(5,014)</u>

8. 企業結合が連結会計年度開始の日に完了したと仮定した場合の当連結会計年度の連結損益計算書に及ぼす影響の概算額及びその算定方法

売上高	4,050 百万円
営業利益	155 百万円
経常利益	120 百万円
税金等調整前当期純利益	86 百万円
当期純利益	51 百万円
1株当たり当期純利益	5.10 円

(概算額の算定方法)

企業結合が当連結会計年度開始の日に完了したと仮定して算定された売上高及び損益情報と取得企業の連結損益計算書における売上高及び損益情報との差額を、影響の概算額としております。

なお、当該注記は監査証明を受けておりません。

問題4 ストック・オプション等関係

A社は製造業を営む東京証券取引所第1部の上場企業である。以下のA社の資料に基づき、A社の×24年3月期にかかる有価証券報告書上のストック・オプション等関係に係る注記について、①～⑫に記載すべき事項を解答しなさい。なお、A社は以前よりB社及びC社を子会社として連結範囲に含め、連結財務諸表を提出しているものとする。

【資料】

1. A社は下記の株主総会決議に基づき、2種類のストック・オプションを発行している。その際の株主総決議通知（抜粋）は以下のとおりである。

(1) ×20年7月1日に付与されたストック・オプション

- ① ストック・オプションの付与対象者：取締役10名
- ② 1名当たり付与ストック・オプション数：45,000個
(注) 権利行使に際し、取締役1名当たりの一部権利行使は認められない。
- ③ 新株予約権の目的となる株式の種類及び数：当社普通株式450,000株
- ④ 発行する新株予約権の総数：450,000個（新株予約権1個あたりの目的となる株式数は1株）
- ⑤ 新株予約権と引換えに払い込む金銭の額：1株当たり30千円
- ⑥ 付与されたストック・オプションの譲渡の可否：否
- ⑦ 付与時におけるストック・オプションの公正な評価単価：25千円/個
- ⑧ ストック・オプションの権利確定日：×23年6月末日
- ⑨ ストック・オプションの行使期間：×23年7月1日から×28年6月30日
- ⑩ 新株予約権の行使により株式を発行する場合において増加する資本金等の額：全額資本金とする
- ⑪ 新株予約権の権利行使条件：権利行使時においてA社の役員又はA社の従業員であること

(2) ×21年7月1日に付与されたストック・オプション

- ① ストック・オプションの付与対象者：マネージャー以上の従業員60名
- ② 1名当たり付与ストック・オプション数：2,000個
(注) 権利行使に際し、従業員1名当たりの一部権利行使は認められない。
- ③ 新株予約権の目的となる株式の種類及び数：当社普通株式120,000株
- ④ 発行する新株予約権の総数：120,000個（新株予約権1個あたりの目的となる株式数は1株）
- ⑤ 新株予約権と引換えに払い込む金銭の額：1株当たり40千円
- ⑥ 付与されたストック・オプションの譲渡の可否：否
- ⑦ 付与時におけるストック・オプションの公正な評価単価：20千円/個
- ⑧ ストック・オプションの権利確定日：×26年6月末日
- ⑨ ストック・オプションの行使期間：×26年7月1日から×36年6月30日
- ⑩ 新株予約権の行使により株式を発行する場合において増加する資本金等の額：全額資本金とする
- ⑪ 新株予約権の権利行使条件：権利行使時においてA社の役員又はA社の従業員であること

2. ストック・オプション数の変動実績

(単位：個)

	未行使数（残数）		行使分（累計）		失効分（累計）		適用
	従業員	取締役	従業員	取締役	従業員	取締役	
×20年7月1日	—	450,000	—	—	—	—	
×21年3月31日	—	450,000	—	—	—	—	
×21年7月1日	120,000	450,000	—	—	—	—	
×22年3月31日	100,000	450,000	—	—	20,000	—	退職10名
×23年3月31日	96,000	360,000	—	—	24,000	90,000	退職2名、退任2名
×23年7月1日	96,000	360,000	—	—	24,000	90,000	
×24年3月31日	82,000	135,000	—	180,000	38,000	135,000	行使4名、退職7名、 退任1名

(注) A社の退任役員について、退任後A社の従業員に就いた者はいない。また、A社の退職従業員について、退職後A社の役員に就任した者はいない。

3. A社は、将来の失効数の合理的な見積りは困難であるため、実績の失効数のみ反映させる方法を採用している。
4. 子会社であるB社及びC社は、ストック・オプションを発行していない。
5. A社の人件費について、売上原価に20%、販売費及び一般管理費に80%を計上する。
6. A社の当連結会計年度は、当期が第30期（×23年4月1日～×24年3月31日）である。
7. 会社法施行日以前において、A社の付与したストック・オプションは存在しない。
8. 金額の算定にあたり、期間按分を行う際は月割にて計算すること。

【注記】

当連結会計年度（自 ×23年4月1日 至 ×24年3月31日）

1. ストック・オプションに係る当連結会計年度における費用計上額及び科目名

売上原価 (①) 百万円

販売費及び一般管理費 (②) 百万円

2. 権利不行使による失効が生じ、利益として計上した金額

特別利益（新株予約権戻入益） (③) 百万円

3. ストック・オプションの内容、規模及びその変動状況

(1) ストック・オプションの内容

	×20年ストック・オプション	×21年ストック・オプション
付与対象者の区分及び人数	当社取締役 (④) 名	当社従業員 () 名
株式の種類別のストック・オプションの数（注）	普通株式 () 株	普通株式 (⑤) 株
付与日	×20年7月1日	×21年7月1日
権利確定条件	付与日（×20年7月1日）以降、権利確定日（×23年6月30日）まで継続して勤務していること。	付与日（×21年7月1日）以降、権利確定日（×26年6月30日）まで継続して勤務していること。
対象勤務期間	自×20年7月1日 至×23年6月30日	自×21年7月1日 至×26年6月30日
権利行使期間	自×23年7月1日 至×28年6月30日	自×26年7月1日 至×36年6月30日

（注）株式数に換算して記載しております。

(2) ストック・オプションの規模及びその変動状況

当連結会計年度（×24年3月期）において存在したストック・オプションを対象とし、ストック・オプションの数については、株式数に換算して記載しております。

①ストック・オプションの数

	×20年ストック・オプション	×21年ストック・オプション
権利確定前 (株)		
前連結会計年度末	(⑥)	(⑪)
付与	—	—
失効	—	(⑫)
権利確定	()	—
未確定残	—	(⑬)
権利確定後 (株)		
前連結会計年度末	—	—
権利確定	(⑦)	—
権利行使	(⑧)	—
失効	(⑨)	—
未行使残	(⑩)	—

②単価情報

	×20年ストック・オプション	×21年ストック・オプション
権利行使価格 (円)	(⑭)	()
行使時平均株価 (円)	62,000	—
付与日における公正な評価単価 (円)	()	(⑮)

4. スtock・オプションの公正な評価単価の見積方法

記載省略

5. スtock・オプションの権利確定数の見積方法

記載省略

【出題論点】

1. 権利確定日以前の会計処理
2. 権利確定日後の会計処理（権利行使時、失効時）

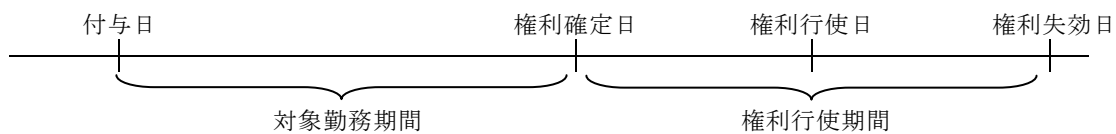
【解説】（単位：円）

1. 基礎概念の確認

ストック・オプションは、企業がその従業員等に報酬として、すなわち、企業が従業員等から受けた労働や業務執行のサービスの対価として、従業員等に給付されるものとして付与するものをいいます。ストック・オプションには、権利確定条件が付されているものが多く、当該権利確定条件には、勤務条件や業績条件があります。

勤務条件とは、従業員等の一定期間の勤務や業務執行に基づく条件をいいます。また、業績条件とは、一定の業績（株価を含む）の達成又は不達成に基づく条件をいいます。いずれも、その条件を充たさなかった場合にはストック・オプションは従業員等に与えられないことになります。

ストック・オプション取引に係る一連の流れは以下のとおりです。



付与日においては、会社は従業員等に対して対象勤務期間に対応する追加的な労働の対価としてストック・オプションを付与することを決定しただけですので、実際に与えるかどうかは権利確定日までわかりません。企業は、対象勤務期間に対応する追加的な労働の対価としてストック・オプションを従業員等に付与しているため、権利確定日まで勤務を続けた従業員等に対してストック・オプションを与えることになります。

ストック・オプションは、権利確定日をターニング・ポイントとして、権利確定日以前と権利確定日後で異なる会計処理が行われます。それぞれの会計処理については、該当する出題論点の解説部分で記述します。

各用語の意味は以下のとおりです。

用語	定義
付与日	ストック・オプションが付与された日をいう。
権利確定条件	ストック・オプションの権利の確定についての条件をいう。
権利の確定	権利行使により対象となる株式を取得することができるというストック・オプション本来の権利を獲得することをいう。
対象勤務期間	ストック・オプションと報酬関係にあるサービスの提供期間であり、付与日から権利確定日までの期間をいう。
権利確定日	権利の確定した日をいう。権利確定日が明らかでない場合には、原則として権利行使期間の開始日の前日を権利確定日とみなす。
権利行使期間	ストック・オプションを付与された従業員等がその権利を行使できる期間をいう。
失効	ストック・オプションが付与されたものの、権利行使されないことが確定することをいう。失効には、権利不確定による失効と、権利不行使による失効とがある。
行使価格	ストック・オプションの権利行使にあたり、払い込むべきものとして定められたストック・オプションの単位当たりの金額をいう。
条件変更	付与したストック・オプションに係る条件を事後的に変更し、ストック・オプションの公正な評価単価、ストック・オプション数又は合理的な費用の計上期間のいずれか1つ以上を意図して変動させることをいう。

2. 会計処理

企業は、従業員等の対象勤務期間に対応する追加的な労働の対価として、ストック・オプションを従業員等に付与しています。そのため、権利確定日以前の会計処理としては、従業員等から対象勤務期間において追加的に労働を提供してもらい、企業がその労働を消費しているので、費用を計上します。また、お金を払う代わりに、企業は労働の対価として従業員等に対してストック・オプションを付与しているので、費用計上に対応する金額を、ストック・オプションの権利の行使又は失効が確定するまでの間、貸借対照表の純資産の部に新株予約権として計上します。

したがって、仕訳の基本形は以下のとおりとなります。

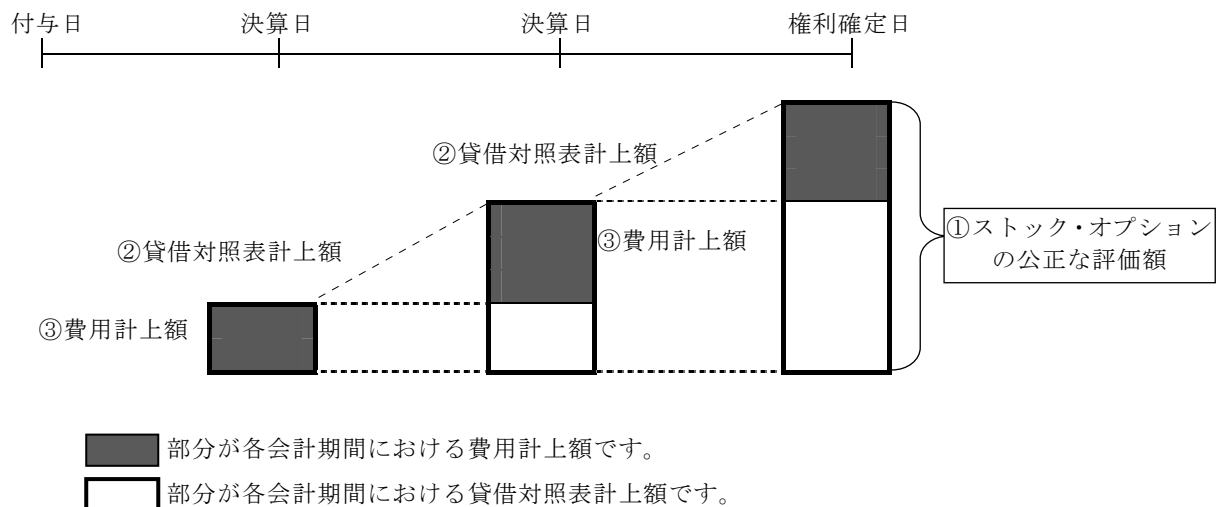
(株 式 報 酬 費 用)	×××	(新 株 予 約 権)	×××
----------------	-----	--------------	-----

各会計期間における費用計上額は、ストック・オプションの公正な評価額のうち、対象勤務期間を基礎とする方法その他の合理的な方法に基づき当期に発生したと認められる額となります。

各会計期間における費用計上額の算定にあたっては、以下の3ステップを踏んで計算するとよいでしょう。

- STEP 1 ストック・オプションの公正な評価額（＝権利確定日において計上する新株予約権の金額）のうち、
- STEP 2 各決算日時点までの期間に対応する金額を貸借対照表に新株予約権として計上し、
- STEP 3 各決算日において貸借対照表に新株予約権として計上する金額のうち、当期増加額を当期の費用（株式報酬費用）として計上します。

図解すると、以下のとおりです。



以下、それぞれのステップでの計算方法です。

STEP 1 ストック・オプションの公正な評価額（＝権利確定日において計上する新株予約権の金額）を計算する。

1. 権利確定日において何人の従業員等が会社に残っているかを考えます。

会社を退職した人に対してはストック・オプションを付与しないので、権利確定日に会社に残っている人の分だけ新株予約権を計上すればよいからです。

2. 失効（見込）人数を見積ります。

各決算日においては、将来の権利確定日時点で何人退職しているか確定していないため、失効（見込）という形で退職する人数を考慮し、見積計算をします。

$$\text{ストック・オプションの公正な評価額} = \text{公正な評価単価} \times \text{ストック・オプション数}$$

$$\text{1人当たり}に付与される\text{ストック・オプションの数} \times \{\text{対象人数} - \text{失効(見込)人数}\}$$

本問においては、「A社は、将来の失効数の合理的な見積りは困難であるため、実績の失効数のみ反映させる方法を採用している。」という問題文の指示があったので、失効人数は、各決算日における実際に退職した人数を用いればよかったということになります。

また、公正な評価単価については、条件変更等がない限り、その後に変動したとしても、付与日時点のものを用います。

STEP 2 各決算日時点までの期間に対応する金額（新株予約権として計上する金額）を計算する。

$$\text{各決算日時点までの期間に対応する金額} = \text{ストック・オプションの公正な評価額} \times \frac{\text{付与日} \sim \text{各決算日までの期間}}{\text{対象勤務期間}}$$

STEP 3 当期増加額（株式報酬費用となる金額）を計算する。

$$\text{当期の株式報酬費用} = \text{当期末における新株予約権の金額} - \text{前期末における新株予約権の金額}$$

本問への当てはめは、以下のとおりになります。

(1) ×20年7月付与ストック・オプション

① 前期末の新株予約権計上額の算定

STEP 1 スtock・オプションの公正な評価額の算定

$$25,000 \text{ 円/個} \times \{45,000 \text{ 個/名} \times (10 \text{ 名} - 2 \text{ 名})\} = 9,000,000,000$$

退職者

STEP 2 前期決算日時点までの期間に対応する金額の算定

・対象勤務期間：36ヶ月（×20年7月～×23年6月）

・対象勤務期間のうち×23年3月末までの期間：33ヶ月（×20年7月～×23年3月）

$$9,000,000,000 \times \frac{33 \text{ ヶ月}}{36 \text{ ヶ月}} = 8,250,000,000$$

② 当期の費用計上額（株式報酬費用となる金額）の算定

STEP 1 スtock・オプションの公正な評価額の算定

$$25,000 \text{ 円/個} \times \{45,000 \text{ 個/名} \times (10 \text{ 名} - 2 \text{ 名})\} = 9,000,000,000$$

退職者

STEP 2 権利確定日までの期間に対応する金額の算定

$$9,000,000,000 - 8,250,000,000 = 750,000,000$$

③ 権利確定日後の会計処理（権利行使時）

権利確定日後の会計処理については、ストック・オプション特有のものではなく、通常の新株予約権と同様に処理すればよいことになります。

ストック・オプションが権利行使され、これに対して新株を発行した場合には、新株予約権として計上した額のうち当該権利行使に対応する部分を払込資本に振り替えます。

（現金預金） 5,400,000,000※1 （資本金） 9,900,000,000※3

（新株予約権） 4,500,000,000※2

※1 30,000円/株×45,000株/名×4名=5,400,000,000（払込価額）

※2 25,000円/個×45,000個/名×4名=4,500,000,000（権利行使に対応するストック・オプション）

※3 5,400,000,000+4,500,000,000=9,900,000,000

④ 権利確定日後の会計処理（失効時）

新株予約権のうち、権利行使期間中に権利行使されなかった（権利不行使による失効）分については、新株予約権として計上した額のうち、当該失効に対応する部分を新株予約権戻入益として利益に計上します。

（新株予約権） 1,125,000,000 （新株予約権戻入益） 1,125,000,000

※ 25,000 円/個×45,000 個/名×1 名=1,125,000,000

(2) ×21 年 7 月付与ストック・オプション

① 前期末の新株予約権計上額の算定

STEP 1 ストック・オプションの公正な評価額の算定

$20,000 \text{ 円/個} \times \{2,000 \text{ 個/名} \times (60 \text{ 名} - 12 \text{ 名})\} = 1,920,000,000$
退職者

STEP 2 決算日時点までの期間に対応する金額の算定

・対象勤務期間：60 ヶ月（×21 年 7 月～×26 年 6 月）

・対象勤務期間のうち×23 年 3 月末までの期間：21 月（×21 年 7 月～×23 年 3 月）

$1,920,000,000 \times \frac{21 \text{ ヶ月}}{60 \text{ ヶ月}} = 672,000,000$

② 当期の費用計上額（株式報酬費用となる金額）の算定

STEP 1 ストック・オプションの公正な評価額の算定

$20,000 \text{ 円/個} \times \{2,000 \text{ 個/名} \times (60 \text{ 名} - 19 \text{ 名})\} = 1,640,000,000$
退職者

STEP 2 決算日時点までの期間に対応する金額の算定

・対象勤務期間：60 ヶ月（×21 年 7 月～×26 年 6 月）

・対象勤務期間のうち×24 年 3 月末までの期間：33 月（×21 年 7 月～×24 年 3 月）

$1,640,000,000 \times \frac{33 \text{ ヶ月}}{60 \text{ ヶ月}} = 902,000,000$

STEP 3 当期増加額（株式報酬費用となる金額）の算定

$902,000,000 - 672,000,000 = 230,000,000$

(3) 売上原価と販売費及び一般管理費に計上される費用金額の算定

×20 年 7 月 1 日付与ストック・オプションに係る当期費用計上額：750,000,000

×21 年 7 月 1 日付与ストック・オプションに係る当期費用計上額：230,000,000

合 計 980,000,000

うち、売上原価計上分 : $980,000,000 \times 20\% = 196,000,000$

うち、販売費及び一般管理費計上分 : $980,000,000 \times 80\% = 784,000,000$

【記入例】

当連結会計年度（自 ×23年4月1日 至 ×24年3月31日）

1. ストック・オプションに係る当連結会計年度における費用計上額及び科目名

売上原価 (196) 百万円

販売費及び一般管理費 (784) 百万円

2. 権利不行使による失効が生じ、利益として計上した金額

特別利益（新株予約権戻入益） (1,125) 百万円

3. ストック・オプションの内容、規模及びその変動状況

(1) ストック・オプションの内容

	×20年ストック・オプション	×21年ストック・オプション
付与対象者の区分及び人数	当社取締役 (10) 名	当社従業員 (60) 名
株式の種類別のストック・オプションの数（注）	普通株式 (450,000) 株	普通株式 (120,000) 株
付与日	×20年7月1日	×21年7月1日
権利確定条件	付与日（×20年7月1日）以降、権利確定日（×23年6月30日）まで継続して勤務していること。	付与日（×21年7月1日）以降、権利確定日（×26年6月30日）まで継続して勤務していること。
対象勤務期間	自×20年7月1日 至×23年6月30日	自×21年7月1日 至×26年6月30日
権利行使期間	自×23年7月1日 至×28年6月30日	自×26年7月1日 至×36年6月30日

（注）株式数に換算して記載しております。

(2) ストック・オプションの規模及びその変動状況

当連結会計年度（×24年3月期）において存在したストック・オプションを対象とし、ストック・オプションの数については、株式数に換算して記載しております。

①ストック・オプションの数

	×20年ストック・オプション	×21年ストック・オプション
権利確定前 (株)		
前連結会計年度末	(360,000)	(96,000)
付与	—	—
失効	—	(14,000)
権利確定	(360,000)	—
未確定残	—	(82,000)
権利確定後 (株)		
前連結会計年度末	—	—
権利確定	(360,000)	—
権利行使	(180,000)	—
失効	(45,000)	—
未行使残	(135,000)	—

②単価情報

	×20年ストック・オプション	×21年ストック・オプション
権利行使価格 (円)	(30,000)	(40,000)
行使時平均株価 (円)	62,000	—
付与日における公正な評価単価 (円)	(25,000)	(20,000)

4. スtock・オプションの公正な評価単価の見積方法

記載省略

5. スtock・オプションの権利確定数の見積方法

記載省略

問題5 金融商品会計関係

A社は東京証券取引所第1部の上場企業である。以下の期末決算に関する資料に基づき、X23年3月期の連結財務諸表における金融商品関係の注記のうち、「金融商品の時価等に関する事項」を完成させなさい。

【資料】

1. A社及び連結子会社の保有する金融商品について以下の結果が報告された。

- ① 現金及び預金 期末残高 200,000千円
- ② 受取手形及び売掛金 期末残高 500,000千円
- ③ 有価証券(売買目的有価証券) 取得原価 40,000千円、期末時価 50,000千円
- ④ 投資有価証券(その他有価証券) 取得原価 280,000千円、期末時価 250,000千円
- ⑤ 投資有価証券(非上場株式) 取得原価 15,000千円
- ⑥ 長期貸付金

当期首に90,000千円の貸付を行った。貸付条件:固定金利5%、満期3年、毎期末元本30,000千円の返済と利息分を受取る。当期末に同様の条件で新規貸付を行った場合の利率は4%である。

- ⑦ 貸倒引当金 期末残高 300千円(長期貸付金に個別に計上しているもの)
- ⑧ 支払手形及び買掛金 期末残高 350,000千円
- ⑨ 短期借入金 期末残高 120,000千円
- ⑩ 社債

当期首に額面金額150,000千円、固定金利3%、満期3年の社債を142,000千円で発行した。貸借対照表は原則的な償却原価法で算定する(実効利率4.96%)。市場価格はない。信用リスクを加味した利率は5%である。

2. 金融商品関係の注記のうち、「金融商品の時価等に関する事項」の(注)1において以下の記載がなされている。

金融商品の時価の算定方法並びに有価証券及びデリバティブ取引に関する事項

資産

(1) 現金及び預金、(2) 受取手形及び売掛金

これらは短期間で決済されるものであるため、時価は帳簿価額と近似していることから、当該帳簿価額によっております。

(3) 有価証券及び投資有価証券

これらの時価については、株式等は取引所の価格によっております。

(4) 長期貸付金

時価は、貸付金の将来キャッシュ・フロー(元利金)を、同様の新規貸付を行った場合に想定される利率により割り引いた現在価値により算定しております。

負債

(1) 支払手形及び買掛金、(2) 短期借入金

これらは短期間で決済されるものであるため、時価は帳簿価額と近似していることから、当該帳簿価額によっております。

(3) 社債

当社の発行する社債の時価は、市場価格のあるものは市場価格に基づき、市場価格のないものは、元利金の合計額を当該社債の残存期間及び信用リスクを加味した利率で割り引いた現在価値により算定しております。

【解答上の留意事項】

(1) 「金融商品の時価等に関する事項」の内訳項目については、以下の語群から適切なものを選び、記号を解答用紙に記入すること。

【語群】

ア: 売買目的有価証券	イ: 支払手形及び買掛金	ウ: 現金及び預金
エ: 社債	オ: 有価証券及び投資有価証券	カ: 短期借入金
キ: 非上場株式	ク: 貸倒引当金	ケ: 受取手形及び売掛金
コ: その他有価証券	サ: 長期貸付金	

(2) 注記金額は千円未満を切り捨て、千円単位で解答すること。

(3) 貸倒引当金及び連結貸借対照表計上額よりも時価が小さくなる場合は数字の前に【△】を付すこと(例: △1,000)。

(4) 金額が記入されない箇所に関しては、【－】を記入すること。

(5) 問題文に記載のある資料から判明しない事項は考慮しないこと。

(6) 長期貸付金及び社債の帳簿価額及び時価を算定するにあたっては、下記のワークシートを使用してよい。

(7) 端数処理について

- ① 償却原価法による社債金額の償還時の帳簿価額と額面金額との間に、計算上の端数差額が生じる場合は、償還年度の「金利調整差額」で調整すること。
- ② 時価算定のための、割引率の算定にあたっては、百分率で表された数値の小数点第2位未満を四捨五入すること。
- ③ 時価算定を行うにあたり、各期別のキャッシュ・フローの現在価値を算定し(千円未満切り捨て)、この合計額として時価を算出すること。

・ワークシート

長期貸付金時価の算定(同様の新規貸付を行った場合の利率:4%)

年月日	受取利息	元本回収額	キャッシュ・フロー総額	割引率	現在価値
X24年3月31日	()	()	()	()	()
X25年3月31日	()	()	()	()	()
合計	()	()	()	—	()

社債の帳簿価額(償却原価法による。実効利率は4.96%とする)

年月日	期首帳簿価額	社債利息	利息配分額	金利調整差額の償却額	元本償還額	期末帳簿価額
×23年3月31日	()	()	()	()	()	()
×24年3月31日	()	()	()	()	()	()
×25年3月31日	()	()	()	()	()	()

社債時価の算定(信用リスクを加味した利率:5%)

年月日	社債利息	元本償還額	キャッシュ・フロー総額	割引率	現在価値
X24年3月31日	()	()	()	()	()
X25年3月31日	()	()	()	()	()
合計	()	()	()	—	()

金融商品の時価等に関する事項

×23年3月31日における連結貸借対照表計上額、時価及びこれらの差額については、次のとおりであります。なお、時価を把握することが極めて困難と認められるものは含まれておりません(注) 2. 参照)。

	連結貸借対照表 計上額(千円)	時価 (千円)	差額(千円)
(1)()	()	()	()
(2)()	(⑤)	()	()
(3)(①)	(⑥)	()	(⑦)
(4)(②)	(⑧)		
() (※)	(⑨)		
	()	(⑩)	()
資産計	()	(⑪)	()
(1)()	()	()	()
(2)()	()	()	()
(3)(③)	(⑫)	(⑬)	()
負債計	()	(⑭)	()

(※)長期貸付金に個別に計上している貸倒引当金を控除しております。

(注) 1. 金融商品の時価の算定方法並びに有価証券及びデリバティブ取引に関する事項
～ 記載省略(【資料】2を参照)～

2. 時価を把握することが極めて困難と認められる金融商品

区分	連結貸借対照表計上額(千円)
(④)	(⑮)

これらについては、市場価格がなく、時価を把握することが極めて困難と認められることから、「有価証券及び投資有価証券」には含めておりません。

3. 金銭債権及び満期のある有価証券の連結決算日後の償還予定額
～ 記載省略～

4. 社債の連結決算日後の返済予定額
～ 記載省略～

【解答用紙】

①から④までは、記号で解答すること。

⑤から⑮までは、金額(千円)を解答すること。

①	②	③	④	⑤
⑥	⑦	⑧	⑨	⑩
⑪	⑫	⑬	⑭	⑮

【解答】

①	②	③	④	⑤
才	サ	エ	キ	500,000
⑥	⑦	⑧	⑨	⑩
300,000	—	60,000	△300	60,853
⑪	⑫	⑬	⑭	⑮
1,060,853	144,543	144,416	614,416	15,000

【出題論点】

1. 償却原価法による社債の帳簿価額算定
2. 将来キャッシュ・フローの割引計算による長期貸付金及び社債の時価評価
3. 時価を把握することが極めて困難と認められる金融商品

【解説】(単位:千円)

金融取引を巡る環境が変化する中で、金融商品の時価情報に対するニーズが拡大していること等を踏まえて、平成20年に企業会計基準第10号「金融商品に関する会計基準」(以下、金融商品基準という。)が改正され、企業会計基準適用指針第19号「金融商品の時価等の開示に関する適用指針」とともに、平成22年3月31日以降終了する事業年度の年度末にかかる財務諸表から適用されています。この結果、従来、デリバティブ取引を対象として開示を行っていた金融商品に関する事項は、現預金、金銭債権、金銭債務、有価証券、及びデリバティブ取引から生じる正味の債権債務等、広く金融商品全般を対象として、金融商品の状況に関する事項及び金融商品の時価等に関する事項の注記が行われることとなりました。以下、項目毎に要求される貸借対照表価額及び注記上の時価についての取り扱いは次のとおりです。

1. 受取手形及び売掛金

取得価額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を貸借対照表価額とします。ただし、債権を債権金額より低い金額又は高い金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、償却原価法に基づいて算定された価額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りません(金融商品基準第14項、償却原価法については、社債の項参照)。

受取手形や売掛金は、通常、短期的に決済されることが予定されており、帳簿価額が時価に近似しているものと考えられることから、貸借対照表価額算定上、原則として時価評価は行わないこととされました(金融商品基準第68項)。

注記で求められる時価については、本問の資料2.(2)に、時価は帳簿価額と近似していることから、当該帳簿価額によっている旨の記載があり、貸借対照表価額と時価は同一の金額となります。

- 連結貸借対照表価額 500,000千円(時価も同額)

2. 有価証券

有価証券については、保有目的等の観点からそれぞれ貸借対照表価額及び評価差額等の処理が定められています(金融商品基準第15項以下)。

- (1) 売買目的有価証券:時価をもって貸借対照表価額とします(金融商品基準第15項)。
- (2) 満期保有目的の債券:取得原価をもって貸借対照表価額とします。ただし、債券を債券金額より低い金額又は高い金額で取得した場合において、取得価額と債券金額との差額の性格が金利の調整と認められるときは、償却原価法に基づいて算定された価額をもって貸借対照表価額とします(金融商品基準第16項)。
- (3) 子会社及び関連会社株式:取得原価をもって貸借対照表価額とします(金融商品基準第17項)。
- (4) その他有価証券:時価をもって貸借対照表価額とします(金融商品基準第18項)。
- (5) 時価を把握することが極めて困難と認められる有価証券:時価を把握することが極めて困難と認められる有価証券のうち、社債その他の債券は、債権の貸借対照表価額に準じ、社債その他の債券以外の有価証券は、取得原価をもって貸借対照表価額とします(金融商品基準第19号)。なお、時価を把握することが極めて困難と認められるため、時価を注記していない金融商品については、当該金融商品の概要、貸借対照表計上額及びその理由及びを注記することとされています(金融商品基準第40-2項)。

有価証券の時価は、資料2.(3)より取引所の価格となっており、資料1の時価を注記します。

- 連結貸借対照表価額 300,000千円(50,000 + 250,000)(時価も同額)

- 非上場株式は、時価を把握することが極めて困難な金融商品として注記します。

3. 長期貸付金

受取手形、売掛金と同様、取得価額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、又は、償却原価法に基づいて算定された価額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を貸借対照表価額とします(金融商品基準第 14 項)。

貸付金等の債権は、時価を容易に入手できない場合や売却することを意図していない場合が少なくないと考えられるためです(金融商品基準第 68 項)。

注記上求められる時価の算定にあたっては、資料 2.(4)より、将来キャッシュ・フローを割引いて現在価値を算定する方法によります(金融商品会計に関する実務指針(以下、実務指針という。)第 54 項(2)、適用指針 開示例参照)。

(1) 連結貸借対照表計上額の算定

	期首 帳簿価額	受取利息 期首帳簿価額 ×クーポン 5%	元本回収額	期末 帳簿価額
×23年3月31日	90,000	4,500	30,000	60,000
×24年3月31日	60,000	3,000	30,000	30,000
×25年3月31日	30,000	1,500	30,000	0

(2) 時価の算定(同様の新規貸付を行った場合の利率:4%)

	受取利息 期首帳簿価額 ×クーポン 5%	元本 回収額	キャッシュ・ フロー総額	割引率	現在価値
×24年3月31日	3,000	30,000	33,000	$96.15\% = 1/(1+0.04)$	31,729
×25年3月31日	1,500	30,000	31,500	$92.46\% = 1/(1+0.04)^2$	29,124
合計	4,500	60,000	64,500	—	60,853

資料より、満期までの、×24年3月期及び×25年3月期のキャッシュ・フローを見積ることができるため、当該キャッシュ・フローを×24年3月31日に同様の契約であったならば適用されるであろう利率で割引いて算定された現在価値により時価を算定します。この方法は、「合理的に算定された価額」の一方法です。

4. 支払手形及び買掛金、短期借入金

債務額をもって貸借対照表価額とします。ただし、社債を社債金額よりも低い価額又は高い価額で発行した場合など、収入に基づく金額と債務額とが異なる場合には、償却原価法に基づいて算定された価額をもって貸借対照表価額とします(金融商品基準第 26 項)。

5. 社債(償却原価法による貸借対照表価額の算定)

償却原価法とは、債権や公社債等を額面額より低い価額又は高い価額で取得した場合において、取得価額と額面額との差額の性格が金利の調整と認められるとき、当該差額を取得時から償還期までに一定の方法で配分し、帳簿価額を増減させる方法です(金融商品基準第16項(注5))。ここでは、償却原価法のうち、原則的な方法である利息法によって貸借対照表価額を算定します(実務指針第105項)。

社債の時価は、信用リスクを加味した利率で現在価値の割引計算を行い算定します。

(1)実効利率の算定

$$\frac{4,500}{1+r} + \frac{4,500}{(1+r)^2} + \frac{154,500}{(1+r)^3} = 142,000$$

∴r=4.96%(百分率小数点第2位未満四捨五入)

(2)連結貸借対照表計上額の算定

	期首 帳簿価額(A)	社債利息	利息配分額 (A)×実効利 子率	金利調整差 額の償却額	元本 償還額	期末 帳簿価額
×23年3月31日	142,000	4,500	7,043	2,543	0	144,543
×24年3月31日	144,543	4,500	7,169	2,669	0	147,212
×25年3月31日	147,212	4,500	7,301	2,788	150,000	0

(注)いったん償却原価法による調整額2,801(=147,212×4.96%−4,500)を算出した後、端数13の調整を行っています(2,788=2,801−(147,212+2,801−150,000))。

(3)時価の算定(信用リスクを加味した利率5%)

	社債利息	元本償還額	キャッシュ・ フロー総額	割引率	現在価値
×24年3月31日	4,500	0	4,500	95.24%=1/(1+0.05)	4,285
×25年3月31日	4,500	150,000	154,500	90.70%=1/(1+0.05) ²	140,131
合計	9,000	150,000	159,000	—	144,416

以上をまとめると、時価等に関する事項は次のようになります。

金融商品の時価等に関する事項

×23年3月31日における連結貸借対照表計上額、時価及びこれらの差額については、次のとおりであります。なお、時価を把握することが極めて困難と認められるものは含まれておりません(注)2参照)。

	連結貸借対照表 計上額(千円)	時価 (千円)	差額(千円)
(1) (現金及び預金)	(200,000)	(200,000)	(-)
(2) (受取手形及び売掛金)	(500,000)	(500,000)	(-)
(3) (有価証券及び投資有価証券)	(300,000)	(300,000)	(-)
(4) (長期貸付金)	(60,000)		
(貸倒引当金)(※)	(△300)		
	(59,700)	(60,853)	(1,153)
資産計	(1,059,700)	(1,060,853)	(1,153)
(1) (支払手形及び買掛金)	(350,000)	(350,000)	(-)
(2) (短期借入金)	(120,000)	(120,000)	(-)
(3) (社債)	(144,543)	(144,416)	(△127)
負債計	(614,543)	(614,416)	(△127)

(※)長期貸付金に個別に計上している貸倒引当金を控除しております。

(注) 1. 金融商品の時価の算定方法並びに有価証券及びデリバティブ取引に関する事項
～ 記載省略(【資料】2を参照)～

2. 時価を把握することが極めて困難と認められる金融商品

区分	連結貸借対照表計上額(千円)
(非上場株式)	(15,000)

これらについては、市場価格がなく、時価を把握することが極めて困難と認められることから、「有価証券及び投資有価証券」には含めておりません。

3. 金銭債権及び満期のある有価証券の連結決算日後の償還予定額
～ 記載省略～

4. 社債の連結決算日後の返済予定額
～ 記載省略～