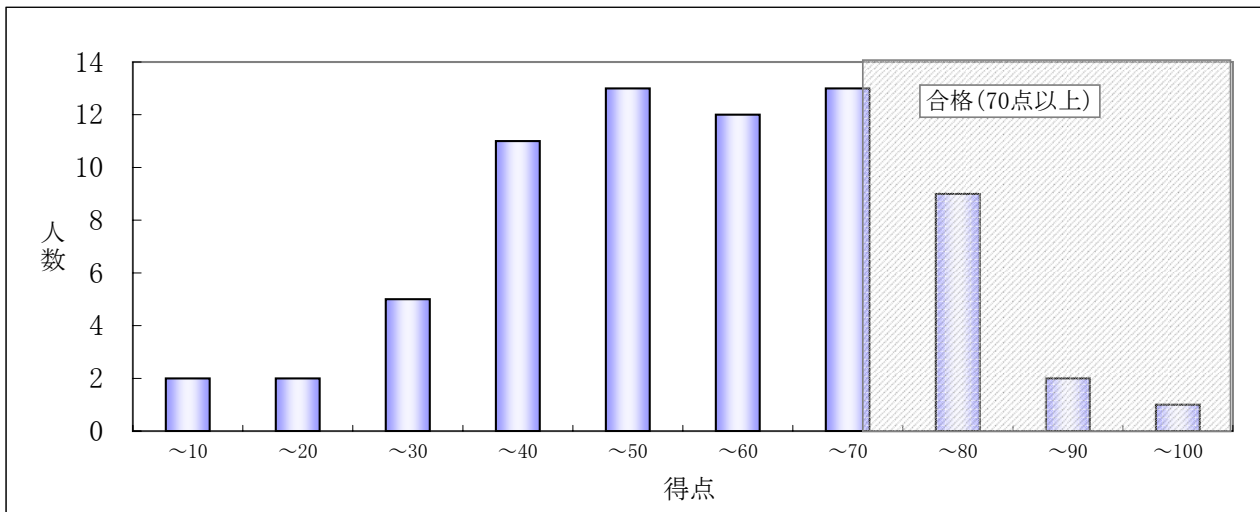


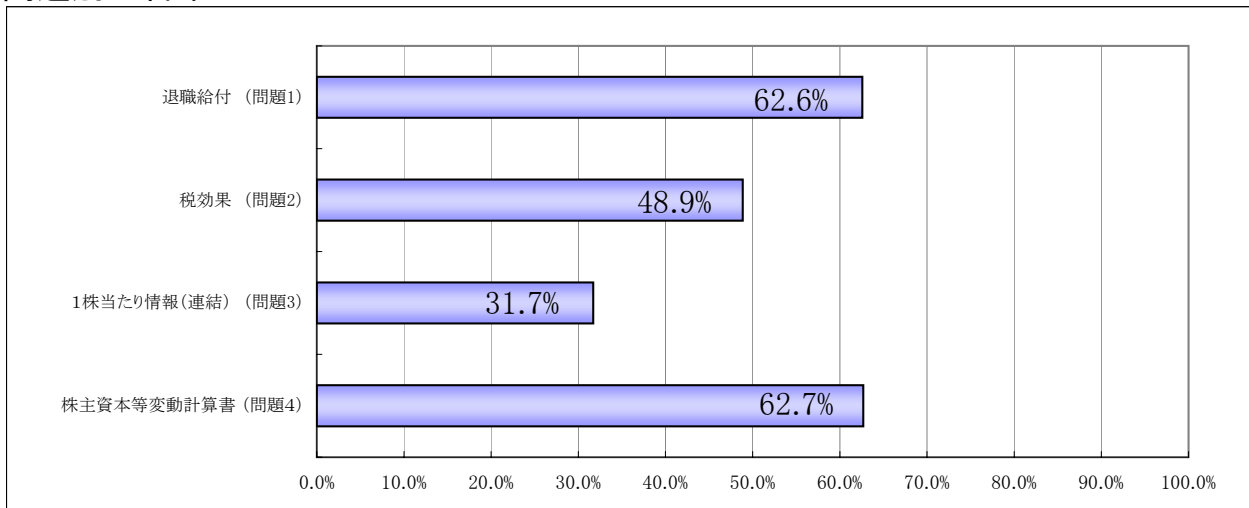
第2回ディスクロージャー経理実務検定（基礎編）試験結果

申込者数	受験者数	合格者数	平均点	最高点	最低点
92名	70名	12名	51.5	97	0

合計得点 得点分布



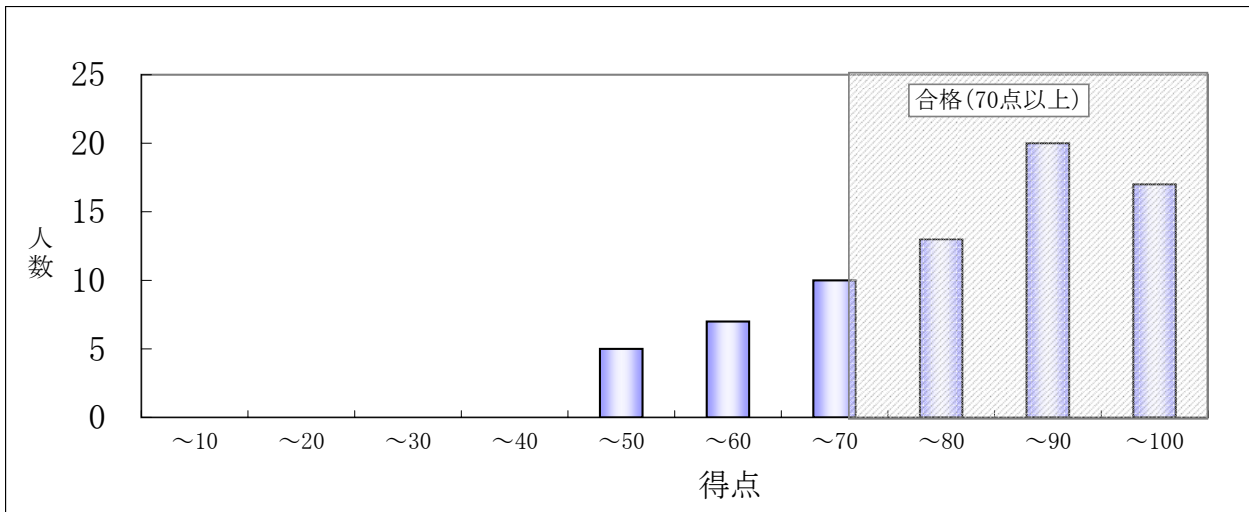
問題別正答率



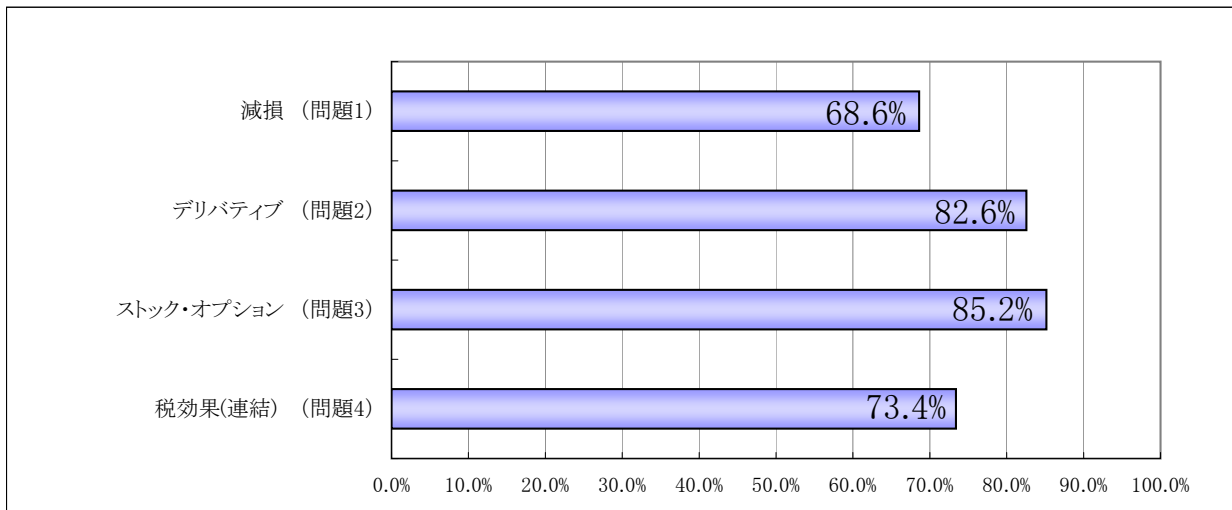
第2回ディスクロージャー経理実務検定（発展編）試験結果

申込者数	受験者数	合格者数	平均点	最高点	最低点
88名	72名	50名	77.4	99	41

合計得点 得点分布



問題別正答率



問題 1 退職給付関係

以下の資料に基づき、個別財務諸表における退職給付に関する注記を完成させなさい。

【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、退職一時金制度及び確定給付型適格退職年金制度である従業員非拠出の企業年金基金制度（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1,000名を超えている。
3. 当社の事業年度は、当期が第20期（×22年4月1日～×23年3月31日）である。

【資料】

1. 退職給付引当金の過去3会計期間末残高に関する情報 （単位：百万円）

	第17期末	第18期末	第19期末
退職給付債務の残高	12,800	13,200	14,000
年金資産の公正な評価額 （注1）	7,720	7,900	8,000
会計基準変更時差異の未処理残高 （注2）	120	105	90
未認識数理計算上の差異の残高 （注3）	—	90	80

（注1） 年金資産の積立超過は生じていない。

（注2） 会計基準変更時差異について

会計基準変更時差異は、全て第16期の期首において『退職給付に係る会計基準』を新たに採用した際に、退職給付債務の超過額（退職給付債務から年金資産の公正な評価額及び退職給与引当金を控除した残額）として算出されたものである。

（注3） 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、全て第18期に年金資産の期末予測額を公正な評価額が下回ったことにより発生したものである。

2. 第20期の経理処理に関する情報

(1) 退職給付債務の割引率（第19期末）	： 年2.5%
(2) 第20期における勤務費用	： 450百万円
(3) 企業年金基金における年金資産の期待運用収益率	： 年0.8%
(4) 当期における企業年金基金からの年金給付額	： 170百万円
(5) 当期定年退職者への退職一時金支払額	： 96百万円
(6) 当期における企業年金基金への掛金拠出額	： 60百万円

3. 退職給付引当金の第20期末残高に関する情報

(1) 第20期末における退職給付債務の数理計算にあたり、退職給付債務の数理計算に用いた割引率を見直したところ、割引率に変動が生じている。このため、割引率を年2.5%から年3.0%に変更し、当期末における退職給付債務の金額は14,320百万円と計算された。

(2) ×23年3月31日における年金資産の公正な評価額は、7,870百万円であった。なお、第18期を除き前期以前においては、簡便的に年金資産の期待運用収益率と実際運用収益率は等しかったものとする。

4. 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、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。
- (2) 会計基準変更時差異については、発生年度における平均残存勤務期間にわたり定額法で費用処理する方法を採用している。なお、当社の平均残存勤務期間は、ここ数年10年で一定である。
- (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

(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	(14,000)	S() I()	P	P	()		(14,320)
年金資産	8,000	R	C P()			()	7,870
未積立退職給付債務	(6,000)	()			()		(6,450)
会計基準変更時差異	90	A()					
未認識数理計算上の 差異	80	A()				() A	()
退職給付引当金	(5,830)	()			()		()

記号の説明

S：勤務費用 I：利息費用 R：期待運用収益 A：会計基準変更時差異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

【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）。
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。

【答案用紙】

(退職給付関係)

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 (×22年3月31日)	当事業年度 (×23年3月31日)
イ 退職給付債務(百万円)	記載省略	()
ロ 年金資産(百万円)	記載省略	()
ハ 未積立退職給付債務(イ+ロ)(百万円)	記載省略	()
ニ 会計基準変更時差異の未処理額(百万円)	記載省略	()
ホ 未認識数理計算上の差異(百万円)	記載省略	()
ヘ 退職給付引当金(ハ+ニ+ホ)(百万円)	記載省略	()

3 退職給付費用に関する事項

	前事業年度 (自×21年4月1日 至×22年3月31日)	当事業年度 (自×22年4月1日 至×23年3月31日)
イ 勤務費用(百万円)	記載省略	()
ロ 利息費用(百万円)	記載省略	()
ハ 期待運用収益(減算)(百万円)	記載省略	()
ニ 会計基準変更時差異の費用処理額(百万円)	記載省略	()
ホ 数理計算上の差異の費用処理額(減算)(百万円)	記載省略	()
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 (×22年3月31日)	当事業年度 (×23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(%)	()	()
ハ 期待運用収益率(%)	()	()
ニ 数理計算上の差異の処理年数(年)	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。)	10 同左
ホ 会計基準変更時差異の処理年数(年)	10	同左

【解答】

(退職給付関係)

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 (×22年3月31日)	当事業年度 (×23年3月31日)
イ 退職給付債務(百万円)	記載省略	(△14,320)
ロ 年金資産(百万円)	記載省略	(7,870)
ハ 未積立退職給付債務(イ+ロ)(百万円)	記載省略	(△6,450)
ニ 会計基準変更時差異の未処理額(百万円)	記載省略	(75)
ホ 未認識数理計算上の差異(百万円)	記載省略	(△47)
ヘ 退職給付引当金(ハ+ニ+ホ)(百万円)	記載省略	(△6,422)

3 退職給付費用に関する事項

	前事業年度 (自×21年4月1日 至×22年3月31日)	当事業年度 (自×22年4月1日 至×23年3月31日)
イ 勤務費用(百万円)	記載省略	(450)
ロ 利息費用(百万円)	記載省略	(350)
ハ 期待運用収益(減算)(百万円)	記載省略	(△64)
ニ 会計基準変更時差異の費用処理額(百万円)	記載省略	(15)
ホ 数理計算上の差異の費用処理額(減算)(百万円)	記載省略	(△3)
ヘ 退職給付費用(百万円)	記載省略	(748)

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 (×22年3月31日)	当事業年度 (×23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(%)	(2.5)	(3.0)
ハ 期待運用収益率(%)	(0.8)	(0.8)
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ます。)	同左
ホ 会計基準変更時差異の処理年数(年)	10	同左

【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：円）

1. ×22年3月31日の残高に基づく会計処理

×23年3月期においては、×22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差異等の費用処理を行うこととなります。なお、仕訳は、退職給付債務、年金資産、各種差異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となります。

(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)	450,000,000	(退職給付引当金)	450,000,000
		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)	350,000,000	(退職給付引当金)	350,000,000
		退職給付債務	

$$\begin{array}{l} \text{※ } 14,000,000,000 \times 2.5\% = 350,000,000 \\ \text{退職給付債務期首残高} \quad \text{割引率} \end{array}$$

(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)	64,000,000	(退職給付費用)	64,000,000
年金資産			

$$\begin{array}{l} \text{※ } 8,000,000,000 \times 0.8\% = 64,000,000 \\ \text{年金資産期首残高} \quad \text{期待運用収益率} \end{array}$$

(4) 会計基準変更時差異の費用処理

『退職給付に係る会計基準』を新たに採用した際に、従来の未積立であった退職給付債務の金額（退職給付債務から年金資産及び退職給与引当金等を控除した残額）である会計基準変更時差異は、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4期分（第16期から第19期まで）費用処理されていることとなりますので、残り6年で按分することとなります。

なお、仕訳としては借方残高として生じた差異の費用処理になります。

(退職給付費用)	15,000,000	(退職給付引当金)	15,000,000
		会計基準変更時差異	

$$\text{※ } 90,000,000 \div 6 \text{年} = 15,000,000$$

(5) 未認識数理計算上の差異の費用処理

問題文の指示により当社は、未認識数理計算上の差異を発生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18期及び第19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。

なお、仕訳としては借方残高として生じた差異の費用処理になります。

(退職給付費用)	10,000,000	(退職給付引当金)	10,000,000
		未認識数理計算上の差異	

$$\text{※ } 80,000,000 \div 8 \text{年} = 10,000,000$$

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)	170,000,000	(退職給付引当金)	170,000,000
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)	96,000,000	(現金預金)	96,000,000
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)	60,000,000	(現金預金)	60,000,000
年金資産			

3. ×23年3月31日における会計処理

×23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、本問では未認識数理計算上の差異は発生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一定の年数(本問では10年)で費用処理します。

(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14,534,000,000(=14,000,000,000+450,000,000+350,000,000-170,000,000-96,000,000)でしたが、期末実績は14,320,000,000になっています。すなわち、期末予測よりも期末実績が214,000,000減少しています。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、一定の年数(本問では10年)に基づく定額法により費用処理(本問では費用のマイナス計上)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。なお、下記2段目の当期発生差異の費用処理の仕訳は必要になります。

(退職給付引当金)	214,000,000	(退職給付引当金)	214,000,000
退職給付債務		未認識数理計算上の差異	

(退職給付引当金)	21,400,000	(退職給付費用)	21,400,000
未認識数理計算上の差異			

※ 214,000,000 ÷ 10年 = 21,400,000

(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7,954,000,000(=8,000,000,000+64,000,000-170,000,000+60,000,000)でしたが、期末実績は7,870,000,000になっています。すなわち、期末予測よりも期末実績が84,000,000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、一定の年数(本問では10年)に基づく定額法により費用処理します。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。なお、下記2段目の当期発生差異の費用処理の仕訳は必要になります。

(退職給付引当金)	84,000,000	(退職給付引当金)	84,000,000
未認識数理計算上の差異		年金資産	

(退職給付費用)	8,400,000	(退職給付引当金)	8,400,000
		未認識数理計算上の差異	

※ 84,000,000 ÷ 10年 = 8,400,000

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	(14,000)	S(450) I(350)	P 170	P 96	(14,534)	214	(14,320)
年金資産	8,000	R 64	C 60 P(170)		7,954	(84)	7,870
未積立退職給付債務	(6,000)	(736)	60	P 96	(6,580)		(6,450)
会計基準変更時差異	90	A(15)			75		75
未認識数理計算上の 差異	80	A(10)			70	(130) A 13	(47)
退職給付引当金	(5,830)	(761)	60	96	(6,435)	13	(6,422)

(*) 未認識数理計算上の差異の把握金額、費用処理額は、退職給付債務から生じたものと、年金資産から生じたものを相殺し、純額表示しています。

記号の説明

S：勤務費用 I：利息費用 R：期待運用収益 A：会計基準変更時差異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払額 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ます。

(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ます。

(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。

問題2 税効果会計関係

以下の資料に基づき、個別財務諸表における税効果会計に関する注記を完成させなさい。

【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. 当社の事業年度は、当期が第100期（×22年4月1日～×23年3月31日）である。
3. 法人税等の法定実効税率は41.8%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」とであると判定されている。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とは判断出来るものとする。

【資料】

1. 当期の業績等

- (1) 当期の税引前当期純利益は2,000,000,000円であり、税引後当期純利益は1,050,921,642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44,500,000円である。
- (2) 法人税等の金額には、住民税均等割の他に事業税（所得割、地方法人特別税含む、全て翌期納付）が195,859,000円含まれている。また、前期において法人税等として計上した事業税142,000,000円については、全て当期に納付済みである。なお、事業税の資本割、付加価値割は考慮しない。

2. 有価証券に関する資料

- (1) 当社は、前期以前よりA社株式（保有目的区分：その他有価証券）を保有している。A社株式の取得原価は、100,000,000円であり、前期末の時価は106,000,000円、当期末の時価は113,000,000円であった。
- (2) 当社は、前期以前より非上場企業であるC社の株式（保有目的区分：関係会社株式）を保有している。なお、当期にC社の存在する地区で災害が生じ、C社の財政状態が著しく悪化したため、当社は取得原価100,000,000円に対し60%の評価損を計上し、有税で処理した。なお、当該評価損に係る繰延税金資産はスケジューリングが不能な一時差異として扱う。

3. 人件費に関する資料

- (1) 当社の人件費に係る前期末及び当期末における貸借対照表計上額は、下記のとおりである。

（単位：円）

	第99期 事業年度末残高	第100期 事業年度末残高
未払給料	28,000,000	31,000,000
従業員賞与引当金	72,000,000	75,000,000
役員賞与引当金	100,000,000	125,000,000
退職給付引当金	1,400,000,000	1,480,000,000
役員退職慰労引当金	420,000,000	350,000,000

- (2) 上記資料のうち、従業員賞与引当金、退職給付引当金、役員退職慰労引当金については、支給時期が予測可能であり、支給時において税務上損金算入が認められるため、一時差異に該当する。
- (3) 役員賞与引当金については、支給時においても税務上損金算入が認められないため、永久差異として扱う。
- (4) 当期減少分のうち、支給に関するものは前期の見込みと同額であった。また、会社負担の社会保険料は簡便的に無視するものとする。

4. 貸倒引当金に関する資料

(1) 当社の売上債権に対する貸倒引当金の貸借対照表計上額は、下記のとおりである。

(単位：円)

	第 99 期 事業年度末残高	第 100 期 事業年度末残高
売上債権（一般債権）に対する貸倒引当金	80,000,000	90,000,000
売上債権（貸倒懸念債権）に対する貸倒引当金	—	5,000,000

(2) 売上債権（一般債権）に対する貸倒引当金については、毎期洗替法により会計処理している。なお、前期における貸倒引当金繰入超過額は 15,000,000 円であり、当期に全額損金算入が認められている。また、当期における貸倒引当金繰入超過額は 20,000,000 円である。

(3) 売上債権（貸倒懸念債権）に対する貸倒引当金については、その全額について損金算入が認められなかった。なお、当該売上債権に関する回収時期は不明である。

5. 固定資産に関する資料

(1) 当社は、前期末において賃貸用土地について、減損会計を適用している。なお、前期において計上した減損損失の金額は 400,000,000 円であった。

(2) 前期末時点及び当期末時点において、減損会計の適用対象となった土地の処分にかかる事業計画は作成されていなかった。したがって、当該減損損失に係る繰延税金資産はスケジューリングが不能な一時差異として扱う。

(3) 上記土地のうち一部を当期中に売却した。これに伴い、前期において損金算入が認められなかった減損損失の金額のうち、59,900,000 円の損金算入が認められた。なお、残りの土地について、処分する予定時期等は不明である。

(4) 当期末においては、減損会計の適用の必要性は生じていなかった。

6. 永久差異に関する資料（その他資料より判明するものを除く）

当期に発生した永久差異として以下の金額を申告調整している。

(単位：円)

項 目	金 額
交際費等の損金不算入額	46,200,000
受取配当等の益金不算入額	12,100,000

【解答上の留意事項】

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」の項目については、以下の【語群】から適切なものを選び解答すること。なお、同じものを複数回使用してもよい。

【語群】

貸倒引当金	未払事業税等	関係会社株式評価損	有価証券評価益
有価証券利息	未払費用	未払給料	従業員賞与引当金
役員賞与引当金	退職給付引当金	役員退職慰労引当金	減損損失
其他有価証券評価差額金	交際費	受取配当金等	評価性引当額

2. 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。
3. 不要な解答箇所には「-」を記入すること。
4. 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）。
5. 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。
6. 【資料】から判明しない事項は考慮する必要はない。

当事業年度 (×23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)
()	()
()	()
()	<u>()</u>
繰延税金資産小計	()
評価性引当額	()
繰延税金資産合計	()
繰延税金資産（固定）	
()	()
()	()
()	()
()	<u>()</u>
繰延税金資産小計	()
評価性引当額	()
繰延税金資産合計	()
繰延税金負債（固定）	
()	<u>()</u>
繰延税金負債合計	<u>()</u>
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	()
役員賞与引当金	()
受取配当金等永久に益金に算入されない項目	()
評価性引当額	()
住民税均等割等	()
その他	<u>()</u>
税効果会計適用後の法人税等の負担率	<u>()</u>

【解答】

当事業年度 (×23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)
（貸倒引当金）	(10,450)
（未払事業税等）	(81,869)
（従業員賞与引当金）	<u>(31,350)</u>
繰延税金資産小計	(123,669)
評価性引当額	(△2,090)
繰延税金資産合計	(121,579)
繰延税金資産（固定）	
（関係会社株式評価損）	(25,080)
（減損損失）	(142,161)
（退職給付引当金）	(618,640)
（役員退職慰労引当金）	<u>(146,300)</u>
繰延税金資産小計	(932,181)
評価性引当額	(△167,241)
繰延税金資産合計	(764,940)
繰延税金負債（固定）	
（その他有価証券評価差額金）	<u>(△5,434)</u>
繰延税金負債合計	<u>(△5,434)</u>
繰延税金資産の純額	(759,506)
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つた主な項目別の内訳	
	(%)
法定実効税率	(41.8)
（調整）	
交際費等永久に損金に算入されない項目	(1.0)
役員賞与引当金	(2.6)
受取配当金等永久に益金に算入されない項目	(△0.3)
評価性引当額	(0.1)
住民税均等割等	(2.2)
その他	<u>(0.1)</u>
税効果会計適用後の法人税等の負担率	<u>(47.5)</u>

【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. 税効果会計に関する注記
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)

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		600	

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、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になります。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、本問における関係会社株式の売却時期、減損損失の対象となった土地の売却時期も不明なことから、将来減算一時差異に繰延税金資産は計上できません。

本問では、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（流動） : 5,000,000 円
 - ・関係会社株式評価損（固定） : 60,000,000 円
 - ・減損損失（固定） : 340,100,000 円 (400,000,000 円－59,900,000 円)
- （なお、前期においては400,000,000 円）

なお、繰延税金負債については、当該規定に服さないため、本問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)）。本問においては、「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」とであると判定されています。よって、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と判断できることとなります。

(3) 退職給付引当金について

退職給付引当金に係る将来減算一時差異は、スケジュールリングの結果、その将来解消年度が長期となる将来減算一時差異となりますが、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します。これらの将来減算一時差異に関しても、上記会社区分に応じて回収可能性を判断することになります。本間においては、「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」であると判定されているため、その回収可能性があると判断できることとなります。

(4) 役員退職慰労引当金について

役員退職慰労引当金は、権利確定時または実際の支給時に損金計上されるため、将来減算一時差異となり、繰延税金資産の回収可能性が問題となります。従って、繰延税金資産の回収可能性の判断は、将来減算一時差異の将来解消見込年度のスケジュールリングを実施した上で、『第 66 号』の会社区分に応じて判断することになり、本間においては、「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」であると判定されており、【資料】3. (2)により支給時期も予測可能（スケジュールリング可能）であるため、その回収可能性があると判断できることとなります。

(5) 役員賞与引当金について

会計上費用処理された役員賞与（役員賞与引当金繰入を含む）のうち、将来にわたって損金算入されないものは、将来減算一時差異に該当しないため、税効果会計の対象にはならないことに留意が必要です。

これらを反映すると、本間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、△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)	減算差異 or 加算差異
(流動項目)						
貸倒引当金	15,000,000	6,270,000	(*4)25,000,000	10,450,000	4,180,000	減算差異
未払事業税等	142,000,000	59,356,000	195,859,000	81,869,062	22,513,062	減算差異
従業員賞与引当金	72,000,000	30,096,000	75,000,000	31,350,000	1,254,000	減算差異
(固定項目)						
退職給付引当金	1,400,000,000	585,200,000	1,480,000,000	618,640,000	33,440,000	減算差異
役員退職慰労引当金	420,000,000	175,560,000	350,000,000	146,300,000	△29,260,000	減算差異
固定資産(減損損失)	400,000,000	167,200,000	340,100,000	142,161,800	△25,038,200	減算差異
関係会社株式	—	—	60,000,000	25,080,000	25,080,000	減算差異
その他有価証券評価差額金(*3)	△6,000,000	△2,508,000	△13,000,000	△5,434,000	△2,926,000	加算差異

合計 29,242,862

うち、評価差額(純資産直入)調整額 △2,926,000

うち、評価性引当額増減額 2,131,800 *5

差引：法人税等調整額 30,037,062

*1 期首一時差異×41.8%

*2 期末一時差異×41.8%

*3 期末/期首時価－取得原価

*4 一般債権 20,000,000＋貸倒懸念債権 5,000,000＝25,000,000

*5 貸倒引当金 2,090,000(貸倒懸念債権 5,000,000×41.8%)＋固定資産△25,038,200

＋関係会社株式 25,080,000＝2,131,800

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、繰延税金を増減させる際の相手勘定であるため、貸倒引当金(一般債権のみ、流動)、未払事業税、従業員賞与引当金、退職給付引当金、役員退職慰労引当金の「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、評価差額に係る繰延税金資産及び繰延税金負債は、当該評価差額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. 税効果会計に関する注記

税効果会計に関する注記は、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することになっております。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。

本間においては、固定項目について相殺が行われるので、相殺された金額を開示することになります。

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になります。

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。本間においては、役員賞与引当金、交際費等及び受取配当金等が該当します。

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、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の金額）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、減損損失、関係会社株式、貸倒懸念債権に係る貸倒引当金が該当します。

以上を本問にあてはめると以下のとおりとなります。

法定実効税率	41.8%
(調整)	
交際費等永久に損金に算入されない項目	1.0% *1
役員賞与引当金	2.6% *2
受取配当金等永久に益金に算入されない項目	△0.3% *3
評価性引当額	0.1% *4
住民税均等割等	2.2% *5
その他	<u>0.1% *6</u>
税効果会計適用後の法人税等の負担率	<u>47.5% *7</u>

*1 $46,200,000 \times 41.8\% \div 2,000,000,000 \doteq 1.0\%$

*2 $125,000,000 \times 41.8\% \div 2,000,000,000 \doteq 2.6\%$

*3 $12,100,000 \times 41.8\% \div 2,000,000,000 \doteq 0.3\%$

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 $2,131,800 \div 2,000,000,000 \doteq 0.1$
評価性引当額の増減額

*5 $44,500,000 \div 2,000,000,000 \doteq 2.2\%$

*6 $47.5\% (*7) - (41.8\% + 1.0\% (*1) + 2.6\% (*2) - 0.3\% (*3) + 0.1\% (*4) + 2.2\% (*5)) = 0.1\%$

*7 $(2,000,000,000 - 1,050,921,642) \div 2,000,000,000 \doteq 47.5\%$
法人税等（法人税等調整額加減後）の金額

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を完成させなさい。

【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、潜在株式調整後1株当たり当期純利益金額の算定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。

【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. 当社グループの連結会計年度は、当期が第11期（×22年4月1日～×23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S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。

【資料】

1. 当期末の純資産（連結）に関する情報（単位：円）

	当連結会計年度 (×23年3月31日)
株主資本	
資本金	1,800,000,000
資本剰余金	1,500,000,000
利益剰余金	5,399,000,000
自己株式	△257,000,000
株主資本合計	<u>8,442,000,000</u>
評価・換算差額等	
その他有価証券評価差額金	<u>486,000,000</u>
評価・換算差額等合計	<u>486,000,000</u>
新株予約権	15,000,000
少数株主持分	<u>7,200,000</u>
純資産合計	<u><u>8,950,200,000</u></u>

2. 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

(1) 当社に関する情報

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	10,000,000株	0株
8	1	212日	10,200,000株(注2)	0株
3	1		10,200,000株	250,000株

(注1) 新株発行の効力が発生した日(ないし自己株式を取得した日)に更新している。

(注2) 増加分は、新株予約権の行使(4.①参照)に伴うものである。

(2) 連結子会社S社に関する情報

月	日	更新日までの日数	発行済株式数
4	1	183日	500,000株
10	1		750,000株

(注) 新株発行の効力が発生した日に更新している。

3. 連結子会社S社による当社株式の取得に関する情報

(1) 連結子会社S社による当社株式の取得状況

月	日	更新日までの日数	保有株式数
4	1	334日	0株
3	1		50,000株

(2) 当社によるS社株式の持分割合は90%である。

4. 新株予約権に関する情報

当社は、当期末時点で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

発行日：×21年12月1日

目的となる株式の数：1,000,000株(うち、200,000株分は、当期8月1日に権利行使され、新株発行を行っている。)

1株当たりの権利行使価格：900円

② 第2回新株予約権

発行日：×22年4月1日

目的となる株式の数：500,000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：1,200円

なお、発行日から直ちに権利行使可能なものとして期中平均株式数の計算を行うものとする。

5. 転換社債型新株予約権付社債に関する情報

当社は、当期末時点で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

発行日：×20年4月1日

発行価額（額面金額）：47,500,000円

目的となる株式の数：50,000株

1株当たりの転換価格：950円

利率：年3.0%

会計処理：一括法

② 第2回転換社債型新株予約権付社債

発行日：×21年10月1日

発行価額（額面金額）：880,000,000円

目的となる株式の数：800,000株

1株当たりの転換価格：1,100円

利率：年5.0%

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。

6. その他解答に必要な情報

- (1) 当社グループの当期純利益は337,720,000円である。
- (2) 当社の期首から期末までの期中平均株価は1,100円/株であった。
- (3) 当社の期首から新株予約権の権利行使時までの期中平均株価は1,180円/株であった。

【答案用紙】

(1株当たり情報)

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株当たり純資産額	記載省略	1株当たり純資産額	(. 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	(. 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	(. 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 ×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株当たり当期純利益金額		
当期純利益(千円)	記載省略	()
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	()
期中平均株式数(千株)	記載省略	()
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	()
普通株式増加数(千株)	記載省略	()
(うち新株予約権)	記載省略	()
(うち転換社債)	記載省略	()
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

【解答】

(1株当たり情報)

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株当たり純資産額	記載省略	1株当たり純資産額	(901.36 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	(33.41 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	(32.81 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 ×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株当たり当期純利益金額		
当期純利益(千円)	記載省略	(337,720)
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	(337,720)
期中平均株式数(千株)	記載省略	(10,108)
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	(855)
(うち支払利息(税額相当額控除後))	記載省略	(855)
普通株式増加数(千株)	記載省略	(211)
(うち新株予約権)	記載省略	(161)
(うち転換社債)	記載省略	(50)
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

$$8,442,000,000 + 486,000,000 = 8,928,000,000$$

株主資本合計 評価・換算差額等合計

(2) 期末の普通株式数

10,200,000株

※ 子会社が発行している株式については、一切考慮する必要はありません。

(3) 期末の自己株式数

$$250,000株 + 50,000株 \times 90\% = 295,000$$

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

$$(1) \div \{(2) - (3)\} \doteq 901.362$$

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。

337,720,000

(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	期末までの期間	期中平均株式数
×22年4月1日 期首残高	10,000,000株	365日	10,000,000株
×22年8月1日	200,000株	243日	133,151株
×23年3月31日 期末残高	10,200,000株		10,133,151株

又は

	発行済株式数	期間	期中平均株式数
×22年4月1日～ ×22年7月31日	10,000,000株	122日	3,342,466株
×22年8月1日～ ×23年3月31日	10,200,000株	243日	6,790,685株
		365日	10,133,151株

② 自己株式

	自己株式数	期末までの期間	期中平均自己株式数
×23年3月1日～ ×23年3月31日	295,000株	31日	25,055株

③ ①－②＝10,108,096株

(3) 算定

(1) ÷ (2) ≒ 33.410

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		1株当たり 当期純利益	希薄化効果
			当期純利益 調整額	円		
第1回 新株予約権	0	161,318 *1	0.00	<	33.41	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	855,000 *3	50,000 *4	17.10 *5	<	33.41	有する(第2位)
第2回転換社債型 新株予約権付社債	26,400,000 *6	800,000 *7	33.00 *8	<	33.41	有する(第3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。

$$\langle \text{権利未行使分} \rangle = 800,000 \text{株} \times (1,100 \text{円/株} - 900 \text{円/株}) \div 1,100 \text{円/株} = 145,454.5 \text{株}$$

$$\langle \text{権利行使分} \rangle = 200,000 \text{株} \times (1,180 \text{円/株} - 900 \text{円/株}) \div 1,180 \text{円/株} = 47,457.6 \text{株}$$

→この算式の意味するところは、一度行使価額で払い込まれ、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8月1日に権利行使がなされているため、権利行使分については、4月1日から7月31日の日数分の株式数を算定することになります。

$$47,458 \text{株} \times 122 \text{日} \div 365 \text{日} = 15,862.6$$

ゆえに、145,455株 + 15,863株 = 161,318株が増加株式数になります。

*2 1株当たりの払込金額（1,200円）が期中平均株価（1,100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になります。

*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。

$$47,500,000 \times 3.0\% \times (1 - 40.0\%) = 855,000$$

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（50,000株）がそのまま普通株式増加数となります。

$$*3 \div *4 = 17.10$$

*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。

$$880,000,000 \times 5.0\% \times (1 - 40.0\%) = 26,400,000$$

法定実効税率

*7 期首時点から発行しているため、目的となる株式の数（800,000株）がそのまま普通株式増加数となります。

$$*6 \div *7 = 33.00$$

(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	337,720,000円	10,108,096株	33.41円	
第1回新株予約権	0円	161,318株		
	337,720,000円	10,269,414株	32.89円	希薄化の増加
第1回転換社債型 新株予約権付社債	855,000円	50,000株		
	338,575,000円	10,319,414株	32.81円	希薄化の増加
第2回転換社債型 新株予約権付社債	26,400,000円	800,000株		
	364,975,000円	11,119,414株	32.82円	希薄化の減少

ゆえに、32.81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)③
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)*3 なお、*6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)*4 なお、*7は希薄化効果を有しないため含めません。

問題4 株主資本等変動計算書（個別）

以下の資料に基づき、個別財務諸表における株主資本等変動計算書、株主資本等変動計算書関係に関する注記について、①～④に当てはまる金額を解答しなさい。なお、金額がマイナスの箇所は金額の前に「△」を付し、不要な箇所には「－」を付すこと。

【解答上の留意事項】

1. 【資料】から判明しない事項は考慮する必要はない。

【前提】

1. 当社は、東京証券取引所第1部の上場企業である。なお、当社には連結子会社が存在しないため、連結財務諸表は作成していない。
2. その他有価証券の評価基準及び評価方法は、期末日の市場価格等に基づく時価法を採用している。なお、評価差額は全部純資産直入法により処理し、売却原価は移動平均法により算定している。
3. 自己株式の評価基準及び評価方法は移動平均法による原価法を採用している。
4. 当社が発行している株式は普通株式のみである。
5. 法定実効税率は40.0%とする。
6. 当社の事業年度は、当期が第11期（×22年4月1日～×23年3月31日）である。

【資料】

1. 前期末の純資産の金額（単位：円）

	前事業年度 (×22年3月31日)
純資産の部	
株主資本	
資本金	890,000,000
資本剰余金	
資本準備金	101,250,000
その他資本剰余金	10,500,000
資本剰余金合計	111,750,000
利益剰余金	
利益準備金	79,350,000
その他利益剰余金	
繰越利益剰余金	4,110,210,000
利益剰余金合計	4,189,560,000
自己株式	△133,050,000
株主資本合計	5,058,260,000
評価・換算差額等	
その他有価証券評価差額金	720,000
評価・換算差額等合計	720,000
新株予約権	7,112,000
純資産合計	5,066,092,000

2. 前期末の純資産に関する情報

- (1) 発行済株式総数は 7,000,000 株であった。
- (2) 自己株式数は 150,000 株であった。
- (3) 発行している新株予約権は以下のとおりであった。なお、当該新株予約権は、ストック・オプションではない。また、自己新株予約権は存在しない。

内訳	新株予約権の目的となる株式の種類	新株予約権の目的となる株式の数	金額	行使時の払込価額
第 1 回新株予約権	普通株式	192,000 株	2,304,000 円	1 株当たり 900 円
第 2 回新株予約権	普通株式	400,000 株	4,808,000 円	1 株当たり 900 円

- (4) 保有している投資有価証券は A 社株式（その他有価証券に分類）のみである。なお、取得原価は 15,000,000 円であり、保有株式数は 125,000 株であった。

3. 期中における純資産の変動に関する情報

- (1) ×22 年 6 月 25 日に一株あたり 20 円で繰越利益剰余金からの株主へ配当の決議を行っている。なお、これに伴い利益準備金への繰入 13,700,000 円を行っている。
- (2) ×22 年 8 月 1 日に、第 1 回新株予約権につき、100,000 株分が権利行使され、新株発行を行っている。なお、新株発行に関する会計処理にあたっては、新株予約権の発行に伴う払込額（会社法第 238 条第 1 項第 3 号）と新株予約権の行使に伴う払込金額（会社法第 236 条第 1 項第 2 号）の合計のうち、半額を資本金、残額を資本準備金とする。
- (3) ×22 年 11 月 1 日に、自己株式 10,000 株を 9,200,000 円にて処分している。
- (4) ×22 年 12 月 10 日、A 社株式を 25,000 株売却している。
- (5) ×23 年 1 月 15 日に、自己株式 12,000 株を、10,200,000 円にて取得している。

4. その他の情報

- (1) 期末時点における A 社株式の時価は、1 株当たり 125 円であった。
- (2) 税引後当期純利益の金額は、245,200,000 円であった。

5. 株主資本等変動計算書

【株主資本等変動計算書】

(単位：千円)

	前事業年度 (自 ×21年4月1日 至 ×22年3月31日)	当事業年度 (自 ×22年4月1日 至 ×23年3月31日)
株主資本		
資本金		
前期末残高	記載省略	890,000
当期変動額		
新株の発行（新株予約権の行使）	記載省略	(①)
当期変動額合計	記載省略	()
当期末残高	890,000	()
資本剰余金		
資本準備金		
前期末残高	記載省略	101,250
当期変動額		
新株の発行（新株予約権の行使）	記載省略	()
当期変動額合計	記載省略	()
当期末残高	101,250	()
その他資本剰余金		
前期末残高	記載省略	10,500
当期変動額		
自己株式の処分	記載省略	(②)
当期変動額合計	記載省略	()
当期末残高	10,500	()
資本剰余金合計		
前期末残高	記載省略	111,750
当期変動額		
新株の発行（新株予約権の行使）	記載省略	()
自己株式の処分	記載省略	()
当期変動額合計	記載省略	()
当期末残高	111,750	()
利益剰余金		
利益準備金		
前期末残高	記載省略	79,350
当期変動額		
剰余金の配当	記載省略	(③)
当期変動額合計	記載省略	()
当期末残高	79,350	()

その他利益剰余金		
繰越利益剰余金		
前期末残高	記載省略	4,110,210
当期変動額		
剰余金の配当	記載省略	(④)
当期純利益	記載省略	(⑤)
当期変動額合計	記載省略	()
当期末残高	4,110,210	()
利益剰余金合計		
前期末残高	記載省略	4,189,560
当期変動額		
剰余金の配当	記載省略	(⑥)
当期純利益	記載省略	()
当期変動額合計	記載省略	()
当期末残高	4,189,560	()
自己株式		
前期末残高	記載省略	△133,050
当期変動額		
自己株式の取得	記載省略	(⑦)
自己株式の処分	記載省略	(⑧)
当期変動額合計	記載省略	()
当期末残高	△133,050	()
株主資本合計		
前期末残高	記載省略	5,058,260
当期変動額		
新株の発行（新株予約権の行使）	記載省略	(⑨)
剰余金の配当	記載省略	()
当期純利益	記載省略	()
自己株式の取得	記載省略	()
自己株式の処分	記載省略	()
当期変動額合計	記載省略	()
当期末残高	5,058,260	()
評価・換算差額等		
その他有価証券評価差額金	記載省略	720
前期末残高		
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	(⑩)
当期変動額合計	記載省略	()
当期末残高	720	()

評価・換算差額等合計			
前期末残高	記載省略		720
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	()
当期変動額合計	記載省略	()
当期末残高	720	()
新株予約権			
前期末残高	記載省略		7,112
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	(⑪)
当期変動額合計	記載省略	()
当期末残高	7,112	()
純資産合計			
前期末残高	記載省略		5,066,092
当期変動額			
新株の発行(新株予約権の行使)	記載省略	()
剰余金の配当	記載省略	()
当期純利益	記載省略	()
自己株式の取得	記載省略	()
自己株式の処分	記載省略	(⑫)
株主資本以外の項目の当期変動額(純額)	記載省略	()
当期変動額合計	記載省略	()
当期末残高	5,066,092	()

6. 株主資本等変動計算書関係注記

(株主資本等変動計算書関係)

前事業年度(自 ×21年4月1日 至 ×22年3月31日)

記載省略

当事業年度(自 ×22年4月1日 至 ×23年3月31日)

1. 発行済株式の種類及び総数並びに自己株式の種類及び株式数に関する事項

	前事業年度末 株式数 (千株)	当事業年度 増加株式数 (千株)	当事業年度 減少株式数 (千株)	当事業年度末 株式数 (千株)
発行済株式				
普通株式(注)1	()	(⑬)	(⑭)	()
合計	()	()	()	()
自己株式				
普通株式(注)2,3	()	(⑮)	(⑯)	()
合計	()	()	()	()

(注) 1. 普通株式の発行済株式総数の増加は、新株予約権の権利行使による新株の発行による増加 100 千株であります。

2. 普通株式の自己株式の株式数の増加は、取締役会決議による自己株式の取得によるものであります。

3. 普通株式の自己株式の株式数の減少は、自己株式の処分によるものであります。

2. 新株予約権及び自己新株予約権に関する事項

区分	新株予約権の内訳	新株予約権の目的となる株式の種類	新株予約権の目的となる株式の数(株)				当事業年度末残高(千円)
			前事業年度末	当事業年度増加	当事業年度減少	当事業年度末	
提出会社	第1回新株予約権(注)1	普通株式	()	()	(⑰)	()	(⑱)
	第2回新株予約権	普通株式	()	()	()	()	(⑲)
合計		—	()	()	()	()	()

(注) 1. 第1回新株予約権の当事業年度減少は、新株予約権の行使によるものであります。

3. 配当に関する事項

(1) 配当金支払額

(決議)	株式の種類	配当金の総額(千円)	1株当たり配当額(円)	基準日	効力発生日
×22年6月25日 定時株主総会	普通株式	()	(⑳)	×22年3月31日	×22年6月26日

(2) 基準日が当期に属する配当のうち、配当の効力発生日が翌期となるもの
記載省略

【答案用紙】

①		②		③		④	
⑤		⑥		⑦		⑧	
⑨		⑩		⑪		⑫	
⑬		⑭		⑮		⑯	
⑰		⑱		⑲		⑳	

【解答】

①	45,600	②	330	③	13,700	④	△150,700
⑤	245,200	⑥	△137,000	⑦	△10,200	⑧	8,870
⑨	91,200	⑩	△420	⑪	△1,200	⑫	9,200
⑬	100	⑭	—	⑮	12	⑯	10
⑰	100,000	⑱	1,104	⑲	4,808	⑳	20

【出題論点】

1. 株主資本等変動計算書の作成
2. 株主資本等変動計算書関係の注記の作成
3. 配当に関する会計処理
4. 新株予約権の権利行使に関する会計処理
5. 自己株式に関する会計処理
6. その他有価証券に分類される有価証券の会計処理

【解説】（単位：円）

1. 株主資本等変動計算書の作成

株主資本等変動計算書の作成方法が良くわからないという方がいらっしゃいますが、記載されている内容の本質が理解できればそれほど難しいことはありません。

イメージして頂きたいのは、単なる勘定記入と同じという点です。例えば、以下のような新株発行の仕訳があったとします。

(現金預金) 1,000 (資本金) 1,000

この場合の資本金勘定への記入は、

資本金	
4/1 前期末残高	×××
X/X 現金預金	1,000

となるはずですが。

これを株主資本等変動計算書では、

該当する勘定科目の部分に記載します。

勘定記入では、相手勘定科目名が入ります。

前期末残高	×××
当期変動額	
新株の発行	1,000

勘定記入で、相手勘定科目名だった部分を、取引の内容にするだけです。

と表示します。つまり、勘定口座では貸借になっていたものを、単純に縦に並べて表示しているにすぎないわけですが。したがって、純資産に関する仕訳さえできれば、株主資本等変動計算書は作成することができます。

2. 株主資本等変動計算書関係の注記の作成

財務諸表における株主資本等変動計算書関係の注記は、財務諸表等規則によると、

- ① 発行済株式に関する注記
- ② 自己株式に関する注記
- ③ 新株予約権等に関する注記
- ④ 配当に関する注記

を記載することになっています。

3. 配当に関する会計処理

本問では、繰越利益剰余金から剰余金の配当が行われています。なお、自己株式として保有している部分に対しては配当金は支払われることはありませんので注意して下さい。仕訳は以下のとおりとなります。

(繰越利益剰余金) 150,700,000※3 (利益準備金) 13,700,000※1
(未払配当金) 137,000,000※2

※1 問題文(3.(1))より

※2 $(7,000,000 \text{ 株} - 150,000 \text{ 株}) \times 20 / \text{株} = 137,000,000$
自己株式

※3 貸方合計

上記の仕訳のうち、株主資本等変動計算書に登場するのは、「繰越利益剰余金」と「利益準備金」ですので、「剰余金の配当」という取引の内容を示した上で、「繰越利益剰余金」は減少の記入を、「利益準備金」は増加の記入を行います。

4. 新株予約権の権利行使に関する会計処理

本問では、第1回新株予約権の権利行使が行われています。権利行使は、100,000株分、行使価額は1株あたり900円なので、払込金額は90,000,000(=100,000株×900/株)となります。また、このとき株主資本に振り替えられる新株予約権は、1株あたり12(=2,304,000÷192,000株)なので、1,200,000(=100,000株×12/株)となります。仕訳は以下のとおりとなります。

(現金預金) 90,000,000 (資本金) 45,600,000※
(新株予約権) 1,200,000 (資本準備金) 45,600,000※

※ $(90,000,000 + 1,200,000) \div 2 = 45,600,000$ (問題文(3.(2))より)

上記の仕訳のうち、株主資本等変動計算書に登場するのは、「資本金」「資本準備金」「新株予約権」ですので、「新株の発行」という取引の内容を示した上で、「資本金」「資本準備金」は増加の記入を、「新株予約権」は減少の記入を行います。なお、「新株予約権」は株主資本以外の項目であるため、「株主資本以外の項目の当期変動額(純額)」に記入されます。

5. 自己株式に関する会計処理

(1) 自己株式の処分

本問では、自己株式の処分を行っています。自己株式の処分を行った場合には、処分の対価と自己株式の帳簿価額の差額は、その他資本剰余金として処理します(自己株式及び準備金の額の減少等に関する会計基準第9項、第10項)。なお、その他資本剰余金の残高が負の値となった場合には、会計期間末において、その他資本剰余金をゼロにして、差額の負の値をその他利益剰余金(繰越利益剰余金)から減額することになります(同第12項)。本問においては、処分差益が生じているケース(処分の対価が自己株式の帳簿価額を上回っているケース)であるため、差額はそのままその他資本剰余金とするだけで問題ありません。仕訳は以下のとおりとなります。

(現金預金) 9,200,000※1 (自己株式) 8,870,000※2
(その他資本剰余金) 330,000※3

※1 問題文(3.(3))より

※2 処分時まで、期首時点の自己株式に変動はありません。したがって、以下の算式で処分原価を求めます。 $133,050,000 \div 150,000 \text{ 株} \times 10,000 \text{ 株} = 8,870,000$

※3 貸借差額

上記の仕訳のうち、株主資本等変動計算書に登場するのは、「自己株式」と「その他資本剰余金」ですので、「自己株式の処分」という取引の内容を示した上で、「自己株式」「その他資本剰余金」はともに増加の記入を行います。自己株式は減少していますが、純資産の控除項目の減少となるため、増加の記入になる点に注意して下さい。

(2) 自己株式の取得

本問では、自己株式の取得が行われています。取得については、手数料が発生した場合に費用処理する点で通常の有価証券の処理と大きく異なりますが、本問では特に手数料に関する指示がないため考慮する必要はありません。仕訳は以下のとおりとなります。

(自 己 株 式) 10,200,000 (現 金 預 金) 10,200,000

上記の仕訳のうち、株主資本等変動計算書に登場するのは、「自己株式」のみですので、「自己株式の取得」という取引の内容を示した上で、「自己株式」に減少の記入を行います。自己株式は増加していますが、純資産の控除項目となるため、減少の記入になる点に注意して下さい。

6. その他有価証券に分類される有価証券の会計処理

(1) 期首の洗い替え

(繰 延 税 金 負 債) 480,000※2 (投 資 有 価 証 券) 1,200,000※3
(その他有価証券評価差額金) 720,000※1

※1 期首残高

※2 $720,000 \div (1 - 40.0\%) \times 40.0\% = 480,000$

※3 借方合計 または、 $720,000 \div (1 - 40.0\%) = 1,200,000$
法定実効税率 法定実効税率
法定実効税率

(2) 期中の売却

売却価額と売却原価の差額を売却損益として処理します。本問では、期末の時価評価に絡むため、売却原価の算定のみ注意して下さい。仕訳は以下のとおりとなります。

(現 金 預 金) 不明 (投 資 有 価 証 券) 3,000,000※
(投資有価証券売却損 or 益) 不明

※ 問題文(2.(4))より、A社株式の取得原価が判明します。よって、売却原価は、 $3,000,000 (= 15,000,000 \div 125,000 \text{株} \times 25,000 \text{株})$ となります。

(3) 期末評価

その他有価証券は期末に時価評価します。税効果会計の適用があるのを忘れないで下さい。仕訳は以下のとおりとなります。

(投 資 有 価 証 券) 500,000※1 (繰 延 税 金 負 債) 200,000※2
(その他有価証券評価差額金) 300,000※3

※1 期末時点で保有しているA社株式は、100,000株(=125,000株-25,000株)になります。

また、期末時点の時価は12,500,000(=125円/株×100,000株)であり、期末時点の帳簿価額は、12,000,000(=15,000,000-3,000,000)となります。

よって、時価評価差額は、500,000(=12,500,000-12,000,000)となります。

※2 $500,000 \times 40.0\% = 200,000$
法定実効税率

※3 貸借差額

(4) 株主資本等変動計算書の記入

上記の仕訳のうち、株主資本等変動計算書に登場するのは、「その他有価証券評価差額金」のみです。「その他有価証券評価差額金」は株主資本以外の項目であるため、その変動額の純額を「株主資本以外の項目の当期変動額(純額)」に記入します。本問では、 $\Delta 420,000 (= \Delta 720,000 + 300,000)$ となります。

7. 実際に記入された株主資本等変動計算書

【株主資本等変動計算書】

(単位：千円)

	前事業年度 (自 ×21年4月1日 至 ×22年3月31日)	当事業年度 (自 ×22年4月1日 至 ×23年3月31日)
株主資本		
資本金		
前期末残高	記載省略	890,000
当期変動額		
新株の発行（新株予約権の行使）	記載省略	(45,600)
当期変動額合計	記載省略	(45,600)
当期末残高	890,000	(935,600)
資本剰余金		
資本準備金		
前期末残高	記載省略	101,250
当期変動額		
新株の発行（新株予約権の行使）	記載省略	(45,600)
当期変動額合計	記載省略	(45,600)
当期末残高	101,250	(146,850)
その他資本剰余金		
前期末残高	記載省略	10,500
当期変動額		
自己株式の処分	記載省略	(330)
当期変動額合計	記載省略	(330)
当期末残高	10,500	(10,830)
資本剰余金		
前期末残高	記載省略	111,750
当期変動額		
新株の発行（新株予約権の行使）	記載省略	(45,600)
自己株式の処分	記載省略	(330)
当期変動額合計	記載省略	(45,930)
当期末残高	111,750	(157,680)
利益剰余金		
利益準備金		
前期末残高	記載省略	79,350
当期変動額		
剰余金の配当	記載省略	(13,700)
当期変動額合計	記載省略	(13,700)
当期末残高	79,350	(93,050)

その他利益剰余金		
繰越利益剰余金		
前期末残高	記載省略	4,110,210
当期変動額		
剰余金の配当	記載省略	(150,700)
当期純利益	記載省略	(245,200)
当期変動額合計	記載省略	(94,500)
当期末残高	4,110,210	(4,204,710)
利益剰余金合計		
前期末残高	記載省略	4,189,560
当期変動額		
剰余金の配当	記載省略	(137,000)
当期純利益	記載省略	(245,200)
当期変動額合計	記載省略	(108,200)
当期末残高	4,189,560	(4,297,760)
自己株式		
前期末残高	記載省略	△133,050
当期変動額		
自己株式の取得	記載省略	(10,200)
自己株式の処分	記載省略	(8,870)
当期変動額合計	記載省略	(1,330)
当期末残高	△133,050	(△134,380)
株主資本合計		
前期末残高	記載省略	5,058,260
当期変動額		
新株の発行（新株予約権の行使）	記載省略	(91,200)
剰余金の配当	記載省略	(137,000)
当期純利益	記載省略	(245,200)
自己株式の取得	記載省略	(10,200)
自己株式の処分	記載省略	(9,200)
当期変動額合計	記載省略	(198,400)
当期末残高	5,058,260	(5,256,660)
評価・換算差額等		
その他有価証券評価差額金	記載省略	720
前期末残高		
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	(420)
当期変動額合計	記載省略	(420)
当期末残高	720	(300)

評価・換算差額等合計			
前期末残高	記載省略		720
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	（	△420）
当期変動額合計	記載省略	（	△420）
当期末残高	720	（	300）
新株予約権			
前期末残高	記載省略		7,112
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	（	△1,200）
当期変動額合計	記載省略	（	△1,200）
当期末残高	7,112	（	5,912）
純資産合計			
前期末残高	記載省略		5,066,092
当期変動額			
新株の発行（新株予約権の行使）	記載省略	（	91,200）
剰余金の配当	記載省略	（	△137,000）
当期純利益	記載省略	（	245,200）
自己株式の取得	記載省略	（	△10,200）
自己株式の処分	記載省略	（	9,200）
株主資本以外の項目の当期変動額（純額）	記載省略	（	△1,620）
当期変動額合計	記載省略	（	196,780）
当期末残高	5,066,092	（	5,262,872）

8. 実際に記載された株主資本等変動計算書関係注記

(株主資本等変動計算書関係)

前事業年度（自 ×21年4月1日 至 ×22年3月31日）

記載省略

当事業年度（自 ×22年4月1日 至 ×23年3月31日）

1. 発行済株式の種類及び総数並びに自己株式の種類及び株式数に関する事項

	前事業年度末 株式数 (千株)	当事業年度 増加株式数 (千株)	当事業年度 減少株式数 (千株)	当事業年度末 株式数 (千株)
発行済株式				
普通株式（注）1	7,000	100*1	—	7,100*2
合計	7,000	100	—	7,100
自己株式				
普通株式（注）2,3	150	12*3	10*4	152*5
合計	150	12	10	152

- (注) 1. 普通株式の発行済株式総数の増加は、新株予約権の権利行使による新株の発行による増加 100 千株であります。
2. 普通株式の自己株式の株式数の増加は、取締役会決議による自己株式の取得によるものであります。
3. 普通株式の自己株式の株式数の減少は、自己株式の処分によるものであります。

- *1 問題文 (3. (2)) より
- *2 前事業年度末株式数+*1
- *3 問題文 (3. (5)) より
- *4 問題文 (3. (3)) より
- *5 前事業年度末株式数+*3-*4

2. 新株予約権及び自己新株予約権に関する事項

区分	新株予約権の内訳	新株予約権の目的となる株式の種類	新株予約権の目的となる株式の数 (株)				当事業年度末残高 (千円)
			前事業年度末	当事業年度増加	当事業年度減少	当事業年度末	
提出会社	第1回新株予約権 (注)1	普通株式	192,000	—	100,000*1	92,000*2	1,104*3
	第2回新株予約権	普通株式	400,000	—	—	400,000	4,808
合計		—	592,000	—	100,000	492,000	5,912

(注) 1. 第1回新株予約権の当事業年度減少は、新株予約権の行使によるものであります。

- *1 問題文 (3. (2)) より
- *2 前事業年度末株式数-*1
- *3 $2,304,000 - 1,200,000 = 1,104,000$
4. 参照

3. 配当に関する事項

(1) 配当金支払額

(決議)	株式の種類	配当金の総額 (千円)	1株当たり配当額 (円)	基準日	効力発生日
×22年6月25日 定時株主総会	普通株式	137,000*1	20	×22年3月31日	×22年6月26日

- (2) 基準日が当期に属する配当のうち、配当の効力発生日が翌期となるもの
記載省略

- *1 3. 参照

問題1 減損会計

当社（製造業）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、減損会計に係る損益計算書に関する注記を完成させなさい。なお、計算上の端数は、千円未満を四捨五入すること。

【資料】

1. 製造業を営む当社は、主幹事業として、甲事業及び乙事業並びに丙事業を運営している。
2. 甲事業は、A工場（自社所有）にて製品の製造を行っている。
3. 乙事業は、B工場（自社所有）にて製品の製造を行っている。
4. 丙事業は、C工場（自社所有）にて製品の製造を行っている。
5. 減損会計の適用は、各工場を資産グループとして取り扱うものとし、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。

(単位：千円)

	資産グループA (A工場)	資産グループB (B工場)	資産グループC (C工場)
減損の兆候	あり	あり	なし
帳簿価額	800,000	600,000	1,200,000

6. 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機械装置である。当期末時点における、各資産グループの機械装置の経済的残存使用年数は以下のとおりである。

項目	年数
資産グループA	4年
資産グループB	3年
資産グループC	5年

7. 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
資産グループA	720,000	100,000
資産グループB	200,000	8,000
資産グループC	1,250,000	150,000

8. 上記7. 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
資産グループA	180,000
資産グループB	90,000
資産グループC	320,000

9. 使用価値を算定する際に用いる割引率は年6%とする（現価係数は、1年目：0.943、2年目：0.890、3年目：0.840、4年目：0.792、5年目：0.747）。
10. 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。各資産グループにおける各資産の減損会計適用前帳簿価額は以下のとおりである。

（単位：千円）

項目	A工場	B工場	C工場
備品	150,000	100,000	250,000
機械装置	250,000	300,000	500,000
土地	400,000	200,000	450,000

11. 当社の事業年度は、当期が第8期（×4年4月1日～×5年3月31日）である。

【解答上の留意事項】

注記の完成に際して、金額以外の文言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. 甲 イ. 乙 ウ. 丙 エ. 正味売却価額 オ. 正味回収可能価額 カ. 使用価値 キ. 利用価値
ク. 将来キャッシュ・フローを6%で割引いて ケ. 備品、機械装置については売却見込額、土地については不動産鑑定評価額等を合理的に調整した価額により

【答案用紙】

当事業年度 (自 ×4年4月1日 至 ×5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	種 類	減損損失 (千円)
〇〇県△△市	() 事業製品製造設備	備品、機械装置、 土地	()
当社は、事業の種類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。			
予想し得ない市況の変化に伴う同事業製品の急激な価格低下により、同製品を製造する上記設備に係る資産グループの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特別損失に計上いたしました。			
減損損失の内訳は、備品()千円、機械装置()千円、土地()千円であります。			
なお、当資産グループの回収可能価額は()により測定しており、()算定しております。			

【解答】

当事業年度 (自 ×4年4月1日 至 ×5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	種 類	減損損失 (千円)
〇〇県△△市	(イ)事業製品製造設備	備品、機械装置、 土地	(352,710)
当社は、事業の種類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。			
予想し得ない市況の変化に伴う同事業製品の急激な価格低下により、同製品を製造する上記設備に係る資産グループの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特別損失に計上いたしました。			
減損損失の内訳は、備品(58,785)千円、機械装置(176,355)千円、土地(117,570)千円であります。			
なお、当資産グループの回収可能価額は(カ)により測定しており、(ク)算定しております。			

【出題論点】

1. 減損損失を認識するか否かの判定
2. 減損損失の測定
3. 減損損失の資産グループへの配分
4. 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り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）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）。

これらを、本問にあてはめると以下のとおりとなります。

(1) 資産グループA（A工場）

- ① 帳簿価額：800,000
- ② 割引前将来キャッシュ・フロー： $180,000 \times 4 \text{年} + 100,000 = 820,000$
- 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。

(2) 資産グループB（B工場）

- ① 帳簿価額：600,000
- ② 割引前将来キャッシュ・フロー： $90,000 \times 3 \text{年} + 8,000 = 278,000$
- ③ 減損損失の認識：①>②より減損損失の認識を行います。

(3) 資産グループC（C工場）

C工場については、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。

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)のいずれか高い額と定義されています。

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になります(「会計基準」二 6.(2))。

これらを、本問にあてはめると以下のとおりとなります。

(1) 資産グループA (A工場)

A工場については、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。

(2) 資産グループB (B工場)

① 正味売却価額：200,000

② 使用価値：247,290(=90,000×(0.943+0.890+0.840)+8,000×0.840)

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：600,000-247,290=352,710

⑤ 減損損失の配分

$$\cdot \text{備品} : 352,710 \times \frac{100,000}{600,000} = 58,785$$

$$\cdot \text{機械装置} : 352,710 \times \frac{300,000}{600,000} = 176,355$$

$$\cdot \text{土地} : 352,710 \times \frac{200,000}{600,000} = 117,570$$

(3) 資産グループC (C工場)

C工場については、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。

4. 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

問題2 デリバティブ取引関係

D社は東京証券取引所第1部の上場企業である。以下のD社の資料に基づき、有価証券報告書のデリバティブ取引に関する注記事項を完成させなさい。

【資料】

1. D社のデリバティブ（為替予約）取引に関する事項

(1) 取引の概要

当社は外貨建金銭債務の為替変動リスクを回避する目的で複数の為替予約取引を行っている。

(2) D社が契約しているデリバティブ（為替予約）取引の一覧（×22年3月31日現在）

名称	契約額	仕入取引実行日	為替予約締結日	為替予約決済日
為替予約A	30,000 ユーロ	×22年2月10日	×22年2月10日	×22年4月10日
為替予約B	14,000 英ポンド	×22年2月10日	×22年2月10日	×22年4月10日
為替予約C	45,000 米ドル	×22年3月20日	×22年3月20日	×22年5月20日
為替予約D	15,000 英ポンド	——	×22年3月20日	×22年5月20日
為替予約E	35,000 ユーロ	——	×22年3月20日	×22年5月20日

(3) 直物為替相場一覧

日付	米ドル（\$）	ユーロ（€）	英ポンド（£）
×22年2月10日	1\$ = 90円	1€ = 120円	1£ = 140円
×22年3月20日	1\$ = 96円	1€ = 122円	1£ = 135円
×22年3月31日	1\$ = 100円	1€ = 125円	1£ = 130円

(4) 先物為替相場一覧

日付	米ドル（\$）	ユーロ（€）	英ポンド（£）
×22年2月10日における×22年4月10日決済相場	1\$ = 116円	1€ = 140円	1£ = 120円
×22年3月20日における×22年5月20日決済相場	1\$ = 123円	1€ = 143円	1£ = 116円

(5) 決算日（×22年3月31日）におけるデリバティブ（為替予約）の時価及び評価損益

名称	時価	評価損益
為替予約A	200,000円	200,000円
為替予約B	△80,000円	△80,000円
為替予約C	100,000円	100,000円
為替予約D	△50,000円	△50,000円
為替予約E	110,000円	110,000円

※ 期末の時価及び評価損益は金融機関等から提示された価格等である。

(6) デリバティブ（為替予約）取引の会計処理に関する事項

D社は上記デリバティブ取引のうち、ヘッジ会計の要件を充たすものについては、振当処理により会計処理を行っている。なお、D社のデリバティブ取引は、適切な内部統制により執行・管理されており、また、「金融商品に関する実務指針」に規定する事後テストにより検討した結果上記(2)のうち為替予約A、B及びCに関してヘッジの有効性が確認された。

2. D社のデリバティブ（金利スワップ）取引に関する事項

(1) 取引の概要

当社は、長期借入金の将来の金利市場における変動リスクを回避する目的で複数の金利スワップ取引を行っている。

(2) D社が契約しているデリバティブ（金利スワップ）取引の一覧（×22年3月31日現在）

（単位：円）

名 称	契約日	契約 期間	固定金利 支払	変動金利 支払	契約額 ×22年3月31日残高 (うち一年内返済予定残高)	×22年 3月31日時価
金利スワップA	×19年6月1日	4年	金融機関	D社	150,000,000 (75,000,000)	-2,400,000
金利スワップB	×19年9月1日	3年	金融機関	D社	120,000,000 (120,000,000)	-3,380,000
金利スワップC	×19年12月1日	5年	D社	金融機関	200,000,000 (100,000,000)	-6,300,000
金利スワップD	×20年3月1日	3年	金融機関	D社	60,000,000 (60,000,000)	-1,280,000
金利スワップE	×20年6月1日	4年	D社	金融機関	240,000,000 (80,000,000)	7,248,000
金利スワップF	×20年9月1日	4年	D社	金融機関	360,000,000 (120,000,000)	9,800,000
金利スワップG	×20年12月1日	3年	D社	金融機関	240,000,000 (120,000,000)	4,231,000
金利スワップH	×21年3月1日	5年	金融機関	D社	400,000,000 (100,000,000)	-12,739,000
金利スワップI	×21年6月1日	3年	D社	金融機関	270,000,000 (90,000,000)	3,120,000
金利スワップJ	×21年9月1日	4年	D社	金融機関	200,000,000 (50,000,000)	5,549,000
金利スワップK	×21年12月1日	2年	D社	金融機関	240,000,000 (120,000,000)	2,120,000
金利スワップL	×22年3月1日	5年	D社	金融機関	450,000,000 (90,000,000)	-15,600,000

(3) デリバティブ（金利スワップ）取引のヘッジ会計に関する事項

D社はデリバティブ取引を利用してヘッジ会計を適用している。ヘッジ会計の方法は繰延ヘッジ処理を採用しており、長期借入金の金利変動によるリスクを金利スワップによりヘッジしている。なお、D社のデリバティブ取引は、適切な内部統制により執行・管理されており、「金融商品に関する実務指針」に規定する事後テストにより検討した結果上記(2)のうち金利スワップA、B、C、E、F、H、J及びLにつきヘッジの有効性が確認された。また、そのうち金利スワップH及びLは金利スワップの特例処理の要件を満たすため金利スワップの特例処理を採用する。

【解答上の留意事項】

1. 当事業年度は×21年4月1日から×22年3月31日に終了する1年間とする。
2. 金額の解答にあたっては、千円単位で記入すること。なお、千円未満の端数が生じた場合には、千円未満を切り捨てて解答すること。
3. 金額の記入が不要な解答箇所には「－」を記入すること。
4. 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）。
5. 【資料】から判明しない事項は考慮しないこと。

【答案用紙】

前事業年度（自 ×20年4月1日 至 ×21年3月31日）

記載省略

当事業年度（自 ×21年4月1日 至 ×22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	当事業年度（×22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				
	ユーロ	()	()	()	()
	英ポンド	()	()	()	()
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	当事業年度（×22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	()	()	()	()
	固定受取・変動支払	()	()	()	()
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	当事業年度（×22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）
為替予約等の 振当処理	為替予約取引 買建				
	ユーロ	買掛金	()	()	注2
	英ポンド	買掛金	()	()	注2
	米ドル	買掛金	()	()	注2
合計			()	()	注2

(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. 為替予約等の振当処理によるものは、ヘッジ対象とされている買掛金と一体として処理されているため、その時価は、当該買掛金の時価に含めて記載しております。

(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	当事業年度（×22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	()	()	()
	固定受取・変動支払	長期借入金	()	()	()
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	()	()	注2
	固定受取・変動支払	長期借入金	()	()	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。

【解答】

前事業年度（自 ×20年4月1日 至 ×21年3月31日）

記載省略

当事業年度（自 ×21年4月1日 至 ×22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	当事業年度（×22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				
	ユーロ	(5,005)	(——)	(110)	(110)
	英ポンド	(1,740)	(——)	(△50)	(△50)
合計		(6,745)	(——)	(60)	(60)

(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	当事業年度（×22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	(750,000)	(420,000)	(9,471)	(9,471)
	固定受取・変動支払	(60,000)	(——)	(△1,280)	(△1,280)
合計		(810,000)	(420,000)	(8,191)	(8,191)

(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	当事業年度（×22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）
為替予約等の 振当処理	為替予約取引 買建				
	ユーロ	買掛金	(4,200)	(——)	注2
	英ポンド	買掛金	(1,680)	(——)	注2
	米ドル	買掛金	(5,535)	(——)	注2
合計			(11,415)	(——)	注2

(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. 為替予約等の振当処理によるものは、ヘッジ対象とされている買掛金と一体として処理されているため、その時価は、当該買掛金の時価に含めて記載しております。

(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	当事業年度（×22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	(1,000,000)	(650,000)	(16,297)
	固定受取・変動支払	長期借入金	(270,000)	(75,000)	(△5,780)
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	(450,000)	(360,000)	注2
	固定受取・変動支払	長期借入金	(400,000)	(300,000)	注2
合計			(2,120,000)	(1,385,000)	(10,517)

(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」およ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) 為替予約A（ユーロ）

契約額等： $30,000 \times \text{¥}140/\text{€} = 4,200,000$
×22/2/10 先物

時 価：【資料】1. (5)より 200,000

(2) 為替予約B（英ポンド）

契約額等： $14,000 \times \text{¥}120/\text{£} = 1,680,000$
×22/2/10 先物

時 価：【資料】1. (5)より △80,000

(3) 為替予約C (米ドル)

契約額等: $45,000 \times \text{¥}123 / \$ = 5,535,000$
×22/3/20 先物

時 価:【資料】 1. (5)より 100,000

(4) 為替予約D (英ポンド)

契約額等: $15,000 \times \text{¥}116 / \text{£} = 1,740,000$
×22/3/20 先物

時 価:【資料】 1. (5)より △50,000

評価損益:【資料】 1. (5)より △50,000

(5) 為替予約E (ユーロ)

契約額等: $35,000 \times \text{¥}143 / \text{€} = 5,005,000$
×22/3/20 先物

時 価:【資料】 1. (5)より 110,000

評価損益:【資料】 1. (5)より 110,000

なお、本問においては、【資料】 1. (1)より外貨建金銭債務の為替変動リスクを回避する目的で為替予約取引を行っていること記載されていることから、「買建」となります。

3. 通貨関連 (注記へのあてはめ)

(1) ヘッジ会計が適用されていないデリバティブ取引

【資料】 1. (6)より為替予約D及び為替予約Eが該当します。したがって、上記2. より注記金額をまとめると以下のとおりになります。

(市場取引以外の取引)

(単位: 千円)

名 称	取引の種類	契約額等	契約額等 のうち1年超	時 価	評価損益
為替予約D	為替予約 (買建) 英ポンド	1,740	—	△50	△50
為替予約E	為替予約 (買建) ユーロ	5,005	—	110	110
合 計		6,745	—	60	60

(2) ヘッジ会計が適用されているデリバティブ取引

【資料】 1. (6)より為替予約A、為替予約B及び為替予約Cが該当します。したがって、上記2. より注記金額をまとめると以下のとおりになります。

(為替予約等の振当処理)

(単位: 千円)

名 称	取引の種類	契約額等	契約額等 のうち1年超	時 価
為替予約A	為替予約 (買建) ユーロ	4,200	—	—
為替予約B	為替予約 (買建) 英ポンド	1,680	—	—
為替予約C	為替予約 (買建) 米ドル	5,535	—	—
合 計		11,415	—	—

4. 金利関連（注記へのあてはめ）

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。【資料】 2. (2)より区分すると以下のとおりになります。

(1) ヘッジ会計が適用されていないデリバティブ取引

【資料】 2. (3)より金利スワップD、G、I及びKが該当します。したがって、【資料】 2. (2)より注記金額をまとめると以下のとおりになります。

なお、スワップ取引については、通常、契約した時点では同等の価値のキャッシュ・フローの交換であり支払う価値と受け取る価値との差はありません。その契約が期末時点の市場金利や為替相場で考えた場合に有利あるいは不利となったキャッシュ・フローの現在価値が時価であり、時価そのものが契約時と比較した損益であることから「評価損益」欄には時価を記載することになります。

(市場取引以外の取引)

(単位：千円)

名 称	取引の種類	契約額等	契約額等 のうち1年超	時 価	評価損益
金利スワップG	金利スワップ 変動受取・固定支払	240,000	120,000	4,231	4,231
金利スワップI	金利スワップ 変動受取・固定支払	270,000	180,000	3,120	3,120
金利スワップK	金利スワップ 変動受取・固定支払	240,000	120,000	2,120	2,120
小 計	金利スワップ 変動受取・固定支払	750,000	420,000	9,471	9,471
金利スワップD	金利スワップ 固定受取・変動支払	60,000	—	△1,280	△1,280
小 計	金利スワップ 固定受取・変動支払	60,000	—	△1,280	△1,280
合 計		810,000	420,000	8,191	8,191

(2) ヘッジ会計が適用されているデリバティブ取引

【資料】 2. (3)より金利スワップA、B、C、E、F、H、J、及びLが該当します。また、スワップH及びLは金利スワップの特例処理の要件を満たしています。したがって、【資料】 2. (2)より注記金額をまとめると以下のとおりになります。

(原則的処理方法)

(単位：千円)

名 称	取引の種類	契約額等	契約額等 のうち1年超	時 価
金利スワップC	金利スワップ 変動受取・固定支払	200,000	100,000	△6,300
金利スワップE	金利スワップ 変動受取・固定支払	240,000	160,000	7,248
金利スワップF	金利スワップ 変動受取・固定支払	360,000	240,000	9,800
金利スワップJ	金利スワップ 変動受取・固定支払	200,000	150,000	5,549
小 計	金利スワップ 変動受取・固定支払	1,000,000	650,000	16,297
金利スワップA	金利スワップ 固定受取・変動支払	150,000	75,000	△2,400
金利スワップB	金利スワップ 固定受取・変動支払	120,000	—	△3,380
小 計	金利スワップ 固定受取・変動支払	270,000	75,000	△5,780
合 計		1,270,000	725,000	10,517

(金利スワップの特例処理)

(単位：千円)

名 称	取引の種類	契約額等	契約額等 のうち1年超
金利スワップL	金利スワップ 変動受取・固定支払	450,000	360,000
小 計	金利スワップ 変動受取・固定支払	450,000	360,000
金利スワップH	金利スワップ 固定受取・変動支払	400,000	300,000
小 計	金利スワップ 固定受取・変動支払	400,000	300,000
合 計		850,000	660,000

問題3 ストック・オプション等関係

甲社は東京証券取引所第1部の上場企業である。以下の甲社の資料に基づき、有価証券報告書のストック・オプション等関係の注記を完成させなさい。

【資料】

1. 甲社がストック・オプションを発行した際にホームページで発表したニュースリリースの内容（抜粋）は以下のとおりである。
 - (1) 第1回ストック・オプション

当社取締役に対するストック・オプションとしての新株予約権の発行に関するお知らせ
×5年6月24日開催の当社取締役会において、当社取締役に対しストック・オプションとして発行する新株予約権について決議いたしましたので、下記のとおりお知らせいたします。

記

1. 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 400,000 株とする。
2. 発行する新株予約権の総数
400,000 個（新株予約権 1 個あたりの目的となる株式数は 1 株）とする。
3. 新株予約権の割当日
×5年7月1日
4. 新株予約権と引換えに払込む金銭の額
新株予約権と引換えに金銭を払込むことを要しない。
5. 新株予約権の行使に際して出資される財産の価額
各新株予約権の行使に際して出資される財産の価額は、新株予約権の行使により交付を受けることができる株式 1 株あたりの払込金額（以下、「行使価額」という。）に付与株式数を乗じた金額とする。行使価額は、以下のとおりとする。
新株予約権割当日の属する月の前月各日（取引が成立しない日を除く）における東京証券取引所の当社普通株式の普通取引の終値の平均値に 1.05 を乗じた金額とし、1 円未満の端数は切り上げる。ただし、その価額が新株予約権割当日の終値（取引が成立しない場合は、それに先立つ直近日の終値）を下回る場合には、当該終値の価額とする。
6. 新株予約権の行使期間
×8年7月1日から×10年6月30日までとする。
7. 新株予約権の行使により株式を発行する場合における増加する資本金及び資本準備金
 - 1) 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の額は、会社計算規則第 17 条第 1 項に従い算出される資本金等増加限度額の 2 分の 1 の金額とし、計算の結果 1 円未満の端数が生じたときは、その端数を切り上げるものとする。
 - 2) 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準備金の額は、前記 1) の資本金等増加限度額から前記 1) に定める増加する資本金の額を減じた額とする。
8. 新株予約権の割当てを受ける者及び割当てる新株予約権の数
当社取締役 8 名 400,000 個（1 名あたり 50,000 個）

以上

(2) 第2回ストック・オプション

当社取締役に対するストック・オプションとしての新株予約権の発行に関するお知らせ
×9年6月26日開催の当社取締役会において、当社取締役に対しストック・オプションとして発行する新株予約権について決議いたしましたので、下記のとおりお知らせいたします。

記

1. 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 240,000 株とする。
2. 発行する新株予約権の総数
240,000 個（新株予約権 1 個あたりの目的となる株式数は 1 株）とする。
3. 新株予約権の割当日
×9年7月1日
4. 新株予約権と引換えに払込む金銭の額
新株予約権と引換えに金銭を払込むことを要しない。
5. 新株予約権の行使に際して出資される財産の価額
各新株予約権の行使に際して出資される財産の価額は、新株予約権の行使により交付を受け
ることができる株式 1 株あたりの払込金額（以下、「行使価額」という。）に付与株式数を乗じ
た金額とする。行使価額は、以下のとおりとする。
新株予約権割当日の属する月の前月各日（取引が成立しない日を除く）における東京証券取
引所の当社普通株式の普通取引の終値の平均値に 1.05 を乗じた金額とし、1 円未満の端数は切
り上げる。ただし、その価額が新株予約権割当日の終値（取引が成立しない場合は、それに先
立つ直近日の終値）を下回る場合には、当該終値の価額とする。
6. 新株予約権の行使期間
×12年7月1日から×14年6月30日までとする。
7. 新株予約権の行使により株式を発行する場合における増加する資本金及び資本準備金
 - 1) 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の額は、会社計算規
則第 17 条第 1 項に従い算出される資本金等増加限度額の 2 分の 1 の金額とし、計算の結果
1 円未満の端数が生じたときは、その端数を切り上げるものとする。
 - 2) 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準備金の額は、前記 1)
の資本金等増加限度額から前記 1) に定める増加する資本金の額を減じた額とする。
8. 新株予約権の割当てを受ける者及び割当てする新株予約権の数
当社取締役 8 名 240,000 個（1 名あたり 30,000 個）

以上

2. その他ストック・オプションの内容

(1) 第1回ストック・オプション

- ① 付与日におけるストック・オプションの公正な評価単価は、480 円/個である。
- ② 付与されたストック・オプションは、他者に譲渡できない。
- ③ 当期までのストック・オプション数の実績は以下のとおりである。 (単位：個)

	未行使数 (残数)	失効分 (累計)	行使分 (累計)	摘 要
付 与 時	400,000	—	—	
×6 年 3 月期	350,000	50,000	—	退職者 1 名
×7 年 3 月期	350,000	50,000	—	退職者 0 名
×8 年 3 月期	300,000	100,000	—	退職者 1 名
×9 年 3 月期	200,000	100,000	100,000	×8 年 4～6 月の退職者 0 名、行使 2 名
×10 年 3 月期	150,000	100,000	150,000	行使 1 名
×11 年 3 月期	—	150,000	250,000	行使 2 名、失効 1 名

- ④ 第1回ストック・オプションの行使を受け、甲社は新株を発行した(行使価額は、1株当たり2,962円である)。

(2) 第2回ストック・オプション

- ① 付与日におけるストック・オプションの公正な評価単価は、1,152 円/個である。
- ② 付与されたストック・オプションは、他者に譲渡できない。
- ③ 当期までのストック・オプション数の実績は以下のとおりである。 (単位：個)

	未行使数 (残数)	失効分 (累計)	行使分 (累計)	摘 要
付 与 時	240,000	—	—	
×10 年 3 月期	240,000	—	—	退職者 0 名
×11 年 3 月期	210,000	30,000	—	退職者 1 名

- ④ 甲社の株式は全体的な株式相場の下落の影響を受け、ストック・オプションの付与日から×10年5月まで株価が一度も行使価額7,436円を上回らないだけでなく、その間の甲社の平均株価は4,868円であり、インセンティブ効果が大幅に失われたと考えられた。そこで、ストック・オプションの価値を復活させ取締役のインセンティブを高めるために、×10年6月の株主総会において行使価額を1株当たり7,436円から1株当たり3,587円に行使条件の一部変更を行った。
- ⑤ 条件変更日(条件変更の直後)におけるストック・オプションの公正な評価単価は、144円/個である。

3. 甲社は、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. 甲社の連結会計年度は、当期が第10期(×10年4月1日～×11年3月31日)である。

5. 会社法施行日以前において、甲社の付与したストック・オプションは存在しない。

【答案用紙】

当連結会計年度（自 ×10年4月1日 至 ×11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

販売費及び一般管理費 () 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） () 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

	第1回ストック・オプション	第2回ストック・オプション
付与対象者の区分及び人数	当社取締役 () 名	当社取締役 () 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 () 株
付与日	×5年7月1日	×9年7月1日
権利確定条件	付与日（×5年7月1日）以降、権利確定日（×8年6月30日）まで継続して勤務していること。	付与日（×9年7月1日）以降、権利確定日（×12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×5年7月1日 至×8年6月30日	自×9年7月1日 至×12年6月30日
権利行使期間	自×8年7月1日 至×10年6月30日	自×12年7月1日 至×14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（×11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

	第1回ストック・オプション	第2回ストック・オプション
権利確定前 (株)		
前連結会計年度末	—	()
付与	—	—
失効	—	()
権利確定	—	—
未確定残	—	()
権利確定後 (株)		
前連結会計年度末	()	—
権利確定	—	—
権利行使	()	—
失効	()	—
未行使残	—	—

②単価情報

	第1回ストック・オプション	第2回ストック・オプション
権利行使価格 (円)	()	(注) ()
行使時平均株価 (円)	3,511	—
付与日における公正な評価単価 (円)	—	()

(注) ×10年6月28日の株主総会決議において権利行使価格の引下げの決定を行っております。×10年6月28日の株主総会決議における権利行使価格に基づく公正な評価単価は、付与日における公正な評価単価を下回っているため、条件変更による費用計上はありません。

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

【解答】

当連結会計年度（自 ×10年4月1日 至 ×11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

販売費及び一般管理費 （ 72 ） 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） （ 24 ） 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

	第1回ストック・オプション	第2回ストック・オプション
付与対象者の区分及び人数	当社取締役 （ 8 ） 名	当社取締役 （ 8 ） 名
株式の種類別のストック・オプションの数（注）	普通株式 （ 400,000 ） 株	普通株式 （ 240,000 ） 株
付与日	×5年7月1日	×9年7月1日
権利確定条件	付与日（×5年7月1日）以降、権利確定日（×8年6月30日）まで継続して勤務していること。	付与日（×9年7月1日）以降、権利確定日（×12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×5年7月1日 至×8年6月30日	自×9年7月1日 至×12年6月30日
権利行使期間	自×8年7月1日 至×10年6月30日	自×12年7月1日 至×14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（×11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

	第1回ストック・オプション	第2回ストック・オプション
権利確定前 (株)		
前連結会計年度末	—	(240,000)
付与	—	—
失効	—	(30,000)
権利確定	—	—
未確定残	—	(210,000)
権利確定後 (株)		
前連結会計年度末	(150,000)	—
権利確定	—	—
権利行使	(100,000)	—
失効	(50,000)	—
未行使残	—	—

②単価情報

	第1回ストック・オプション	第2回ストック・オプション
権利行使価格 (円)	(2,962)	(注) (3,587)
行使時平均株価 (円)	3,511	—
付与日における公正な評価単価 (円)	—	(1,152)

(注) ×10年6月28日の株主総会決議において権利行使価格の引下げの決定を行っております。×10年6月28日の株主総会決議における権利行使価格に基づく公正な評価単価は、付与日における公正な評価単価を下回っているため、条件変更による費用計上はありません。

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】

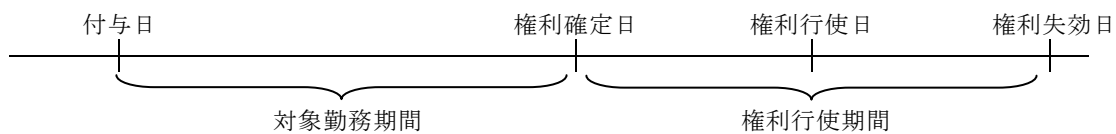
1. 権利確定日以前の会計処理（条件変更含む）
2. 権利確定日後の会計処理（権利行使時）
3. 権利確定日後の会計処理（失効時）

【解説】（単位：円）

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となります。

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ので、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となります。

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。

1. 権利確定日以前の会計処理（条件変更含む）

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。

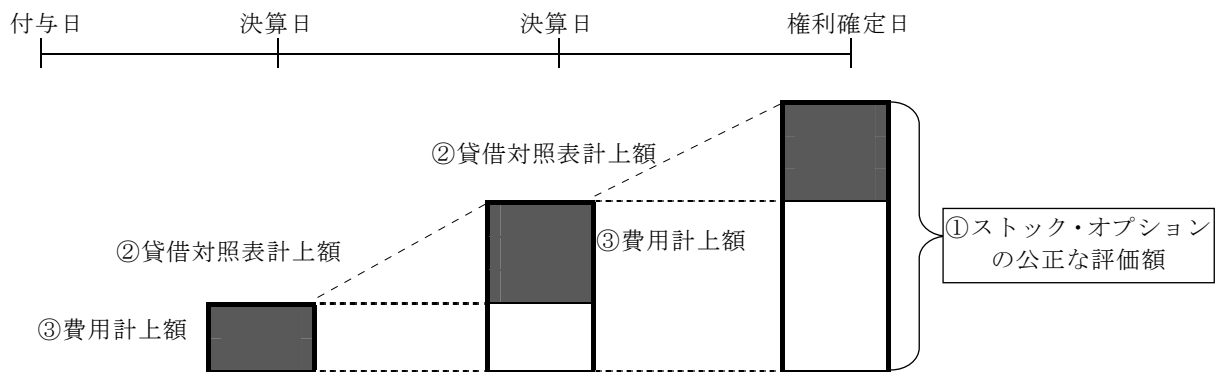
(株 式 報 酬 費 用)	×××	(新 株 予 約 権)	×××
----------------	-----	--------------	-----

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。



- 部分が各会計期間における費用計上額です。
- 部分が各会計期間における貸借対照表計上額です。

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。

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

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

本問においては、「甲社は、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。

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

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) 第2回ストック・オプション

① 前期の費用計上額の算定

STEP 1 スtock・オプションの公正な評価額の算定

$$1,152 \text{ 円/個} \times \{30,000 \text{ 個/名} \times (8 \text{ 名} - 0 \text{ 名})\} = 276,480,000$$

退職者

STEP 2 各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（×9年7月～×12年6月）

・対象勤務期間のうち×10年3月末までの期間：9ヶ月（×9年7月～×10年3月）

$$276,480,000 \times \frac{9 \text{ ヶ月}}{36 \text{ ヶ月}} = 69,120,000$$

STEP 3 当期増加額（株式報酬費用となる金額）の算定

$$69,120,000 - 0 = 69,120,000$$

② 当期の費用計上額の算定

条件変更日のストック・オプションの公正な評価単価（144円/個）が、付与日のストック・オプションの公正な評価単価（1,152円/個）を下回るため、付与日の公正な評価単価（下限）に基づく費用計上を継続します。

つまり、前期における費用計上額の算定と何ら変わらずに計算すればよいことになります。

STEP 1 スtock・オプションの公正な評価額の算定

$$1,152 \text{ 円/個} \times \{30,000 \text{ 個/名} \times (8 \text{ 名} - 1 \text{ 名})\} = 241,920,000$$

退職者

STEP 2 各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（×9年7月～×12年6月）

・対象勤務期間のうち×11年3月末までの期間：21ヶ月（×9年7月～×11年3月）

$$241,920,000 \times \frac{21 \text{ ヶ月}}{36 \text{ ヶ月}} = 141,120,000$$

STEP 3 当期増加額（株式報酬費用となる金額）の算定

$$141,120,000 - 69,120,000 = 72,000,000$$

2. 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。

(1) 第1回ストック・オプション

(現金預金) 296,200,000※1 (資本金) 172,100,000※3

(新株予約権) 48,000,000※2 (資本準備金) 172,100,000※3

※1 2,962円/株×50,000株/名×2名=296,200,000（払込価額）

※2 480円/個×50,000個/名×2名=48,000,000（権利行使に対応するストック・オプション）

※3 (296,200,000+48,000,000)÷2=172,100,000

3. 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。

(1) 第1回ストック・オプション

(新株予約権) 24,000,000 (新株予約権戻入益) 24,000,000

※ 480円/個×50,000個/名×1名=24,000,000

問題4 税効果会計関係（連結）

以下の資料に基づき、連結財務諸表における税効果会計に関する注記を完成させなさい。

【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、国内会社であるA社を連結子会社としている。なお、A社には少数株主は存在しない。
3. 当企業集団の連結会計期間は、当期が第4期（×5年4月1日～×6年3月31日）である。
4. 各社の法人税等の法定実効税率は、前期及び当期ともに40.0%とする。
5. 当企業集団では、繰延税金資産の回収可能性を『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）』に照らして判断している。当該監査上の取扱いに照らし、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とは判断できるものとする。

また、A社は「過去連続して重要な税務上の欠損金を計上している会社等」と判定されている。したがって、将来減算一時差異に係る繰延税金資産の回収可能性はないと判断されることとなる。ただし、当期においてA社には課税所得が発生している。

【資料】

1. 一時差異等に関する情報

当社及びA社の当期における一時差異等の金額は以下のとおりである。

（単位：千円）

	当 社		A 社	
	期 首	期 末	期 首	期 末
（流動項目）				
未払事業税（地方法人特別税含む）	56,000	62,000	800	950
賞与引当金	43,200	59,600	6,000	5,400
（固定項目）				
減価償却超過額（注1）	3,000	4,500	2,150	2,800
減損損失（注2）	120,000	120,000	—	—
退職給付引当金	64,700	71,900	38,400	45,000
子会社株式評価損（注3）	40,000	40,000	—	—
繰越欠損金（注4）	—	—	20,000	—
その他有価証券評価差額金（注5）	2,400	3,800	—	—

（注1）各社とも建物の減価償却費に係るものである。

（注2）当社が保有する土地に係る減損損失であり、当期末現在売却見込はない。

（注3）A社株式の実質価額が著しく下落した際に計上したものであり、当期末現在売却見込等はない。

（注4）前期、前々期に期限切れとなったものがあるが、当期において期限切れとなったものはない。

（注5）取引先との持合株式であり、当期末現在売却見込等はない。なお、いずれも貸方残高である。

2. その他税務調整項目

当期の課税所得計算上、以下の金額を申告調整している。

(単位：千円)

	当 社	A 社
交際費等の損金不算入額	8,500	750
受取配当等の益金不算入額 (注)	1,200	—

(注) A社から受け取ったものはない。

3. 連結調整項目

連結財務諸表の作成にあたり、連結修正仕訳として以下の項目を調整している。なお、当社及びA社との取引は当期より開始しており、前期以前において未実現利益は生じていなかった。

(単位：千円)

項目	金 額
土地時価評価 (注1)	54,000
未実現利益 (注2)	1,450
未実現利益 (注3)	800
のれん償却額	2,800

(注1) A社株式を取得し、連結子会社とした時点における時価評価差額 (評価益) である。

(注2) 当社がA社に対して付加した棚卸資産に係る未実現利益である。

(注3) A社が当社に対して付加した棚卸資産に係る未実現利益である。

4. その他解答に必要な事項

当期の連結損益計算書における税金等調整前当期純利益は150,000千円であり、法人税等 (税効果会計適用後) 控除後の当期純利益は90,900千円であった。

【解答上の留意事項】

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」の項目については、以下の【語群】から適切なものを記号で解答すること。なお、同じ記号を複数解答してもよい。

【語群】

ア. 未払事業税 イ. 賞与引当金 ウ. 連結会社間内部利益消去 エ. 減価償却費 オ. 減損損失
カ. 退職給付引当金 キ. その他有価証券評価差額金 ク. 土地評価差額 ケ. 評価性引当額

2. 金額の解答にあたっては、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。
3. 記号や金額が不要な解答箇所には「—」を記入すること。
4. 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)。
5. 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。
6. 【資料】から判明しない事項は考慮しないこと。

当連結会計年度 (×6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	
	(千円)
繰延税金資産（流動）	
()	()
()	()
()	()
()	()
計	()
繰延税金資産（固定）	
()	()
()	()
()	()
()	()
計	()
繰延税金負債（固定）	
()	()
()	()
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 った主要な項目別の内訳	
	(%)
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	()
受取配当金等永久に益金に算入されない項目	()
評価性引当額	()
のれん償却額	()
税効果会計適用後の法人税等の負担率	()

【解答】

当連結会計年度 (×6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	
	(千円)
繰延税金資産(流動)	
(ア)	(25,180)
(イ)	(26,000)
(ウ)	(900)
(ケ)	(<u>△ 2,540</u>)
計	(49,540)
繰延税金資産(固定)	
(エ)	(2,920)
(オ)	(48,000)
(カ)	(46,760)
(ケ)	(<u>△ 67,120</u>)
計	(30,560)
繰延税金負債(固定)	
(キ)	(△ 1,520)
(ク)	(<u>△ 21,600</u>)
計	(<u>△ 23,120</u>)
繰延税金資産の純額	(56,980)
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 った主要な項目別の内訳	
	(%)
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	(2.5)
受取配当金等永久に益金に算入されない項目	(△ 0.3)
評価性引当額	(△ 3.5)
のれん償却額	(<u>0.7</u>)
税効果会計適用後の法人税等の負担率	(<u>39.4</u>)

【出題論点】

1. 繰延税金の金額の算定
2. 繰延税金資産の回収可能性
3. 繰延税金の注記
4. 税率差異調整の注記

【解説】

1. 繰延税金の金額の算定

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)

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		600	

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、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繰延税金資産は計上できません。

本問では、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不能差異として、繰延税金資産は計上しないこととなります。

- ・減損損失：120,000 千円
- ・子会社株式評価損：40,000 千円

なお、繰延税金負債については、当該規定に服さないため、本問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))。

本問においては、親会社が「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」とであると判定されているため、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できることとなります。また、連結子会社A社は「過去連続して重要な税務上の欠損金を計上している会社等」と判定されているため、原則として、将来減算一時差異に係る繰延税金資産の回収可能性はないと判断されることとなります。

これらを反映すると本問における繰延税金の額(Dの列に示してあります)及び評価性引当額は以下のようになります。なお、△は将来加算一時差異を意味しています。また、評価性引当額は□で示しています。

① 親会社

(単位：千円)

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)	減算差異 or 加算差異
(流動項目)						
未払事業税	56,000	22,400	62,000	24,800	2,400	減算差異
賞与引当金	43,200	17,280	59,600	23,840	6,560	減算差異
(固定項目)						
減価償却超過額	3,000	1,200	4,500	1,800	600	減算差異
減損損失	120,000	48,000	120,000	48,000	0	減算差異
退職給付引当金	64,700	25,880	71,900	28,760	2,880	減算差異
子会社株式評価損	40,000	16,000	40,000	16,000	0	減算差異
その他有価証券 評価差額金	△2,400	△960	△3,800	△1,520	△560	加算差異

合計 11,880

内、法人税等調整額影響額 12,440

内、評価差額調整額 △560

内、評価性引当額の増減額 0

*1 期首一時差異 (A) ×40.0%

*2 期末一時差異 (C) ×40.0%

② A社

(単位：千円)

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)	減算差異 or 加算差異
(流動項目)						
未払事業税	800	320	950	380	60	減算差異
賞与引当金	6,000	2,400	5,400	2,160	-240	減算差異
(固定項目)						
減価償却超過額	2,150	860	2,800	1,120	260	減算差異
退職給付引当金	38,400	15,360	45,000	18,000	2,640	減算差異
繰越欠損金	20,000	8,000	-	-	-8,000	減算差異

合計 △5,280

内、法人税等調整額影響額 0

内、評価差額調整額 0

内、評価性引当額の増減額 △5,280

*1 期首一時差異 (A) ×40.0%

*2 期末一時差異 (C) ×40.0%

③ 連結調整

のれん償却額に対しては税効果会計を適用しないことに留意してください(『連結財務諸表における税効果会計に関する実務指針第27項』)。また、親会社で計上されている子会社株式評価損に係る繰延税金(評

価性引当額)も連結調整されます(結果として、連結上は、子会社株式評価損に係る税効果は認識しないことと同様になります)。

連結会社間取引の内部利益の調整から生じる一時差異については、『第66号』の会社区分の規定は適用されず、売却年度において課税所得が生じている場合(売却円で発生した税金は確定済み)には、未実現利益が実現するまで繰延税金資産を計上します(『連結財務諸表における税効果会計に関する実務指針第13項、第16項』)。

(単位：千円)

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)	減算差異 or 加算差異
(流動項目)						
未実現利益 (当社→A社)	—	—	1,450	580	580	減算差異
未実現利益 (A社→当社)	—	—	800	320	320	減算差異
(固定項目)						
土地評価差額	△54,000	△21,600	△54,000	△21,600	0	加算差異
子会社株式評価損	△40,000	△16,000	△40,000	△16,000	0	加算差異
				合計	900	
				内、法人税等調整額影響額	900	
				内、評価差額調整額	0	
				内、評価性引当額の増減額	0	

*1 期首一時差異 (A) × 40.0%

*2 期末一時差異 (C) × 40.0%

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、減価償却超過額、退職給付引当金の「増減額」を集計することになります。上記の表においては「内、法人税等調整額影響額」として示しています。なお、評価差額にかかる繰延税金は、当該評価差額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. 繰延税金の注記

繰延税金の注記は、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することになります。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。

本問においては、固定項目について相殺が行われるので、相殺された金額を開示することになります。

4. 税率調整の注記

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(1.(例)参照)。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、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となりますので、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ますので、調整割合は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。

② 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ので、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の金額）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」となりますので、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。

以上を本問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	2.5% *1
受取配当金等永久に益金に算入されない項目	△0.3% *2
評価性引当額	△3.5% *3
のれん償却額	<u>0.7% *4</u>
税効果会計適用後の法人税等の負担率	<u>39.4% *5</u>

*1 $(8,500 + 750) \times 40.0\% \div 150,000 \doteq 2.5\%$

*2 $1,200 \times 40.0\% \div 150,000 \doteq 0.3\%$

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。

*3 $\triangle 5,280 \div 150,000 \doteq \triangle 3.5\%$
評価性引当額の増減

*4 $2,800 \times 40.0\% \div 150,000 \doteq 0.7\%$

*5 $(150,000 - 90,900) \div 150,000 \doteq 39.4\%$
法人税等（法人税等調整額加減後）の額