

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）

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

×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）

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

×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】

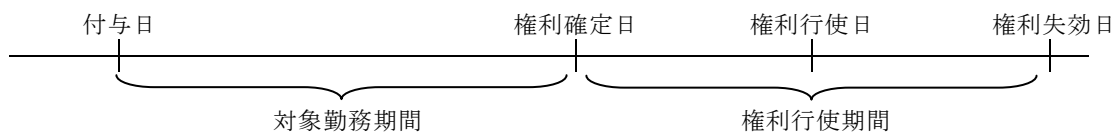
1. 権利確定日以前の会計処理（条件変更含む）
2. 権利確定日後の会計処理（権利行使時）
3. 権利確定日後の会計処理（失効時）

【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。

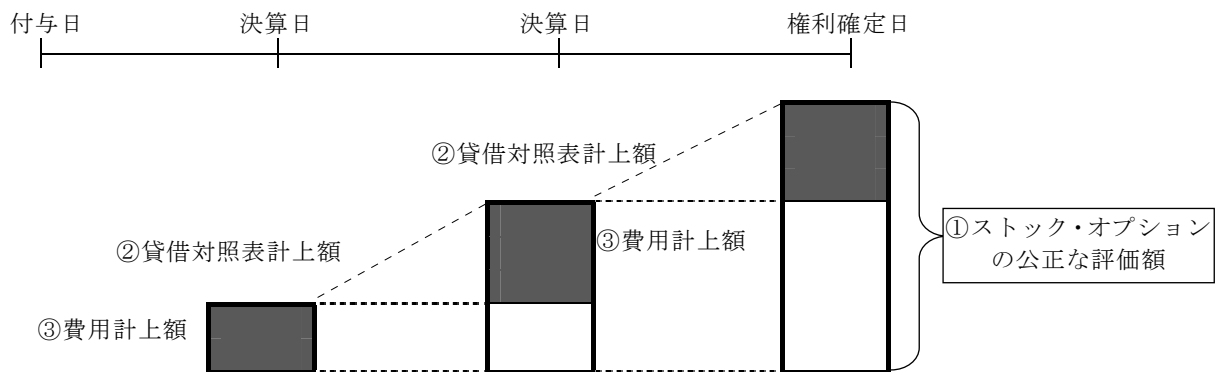
(株 式 報 酬 費 用)	×××	(新 株 予 約 権)	×××
----------------	-----	--------------	-----

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 $2,962 \text{ 円/株} \times 50,000 \text{ 株/名} \times 2 \text{ 名} = 296,200,000$ (払込価額)

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

※3 $(296,200,000 + 48,000,000) \div 2 = 172,100,000$

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

※ $480 \text{ 円/個} \times 50,000 \text{ 個/名} \times 1 \text{ 名} = 24,000,000$

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つ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