

[2023年度 問題]

連結財務諸表に関する次の問い合わせに答えなさい。

- (1) 連結財務諸表の意義について、連結財務諸表の会計主体に関する二つの見解（親会社説、経済的单一体説）に言及しつつ、説明しなさい。
- (2) 連結会計基準における連結の範囲について説明しなさい。

[解答のポイント]

連結財務諸表の意義はできる限り連結会計基準に近い形で書くことが望ましい。連結財務諸表の会計主体に関する親会社説と経済的单一体説は難易度が高い論点であり、数行程度でも書ければ十分である。連結の範囲については、親会社、子会社の意義、持ち株基準と支配力基準、非連結子会社の規定などバランスよく書くことが望ましい。解答例は多めの分量となっており、この6割程度書ければ十分であろう。

[解答例]

- (1) 連結財務諸表は、支配従属関係にある二つ以上の企業からなる集団（企業集団）を单一の組織体とみなして、親会社が当該企業集団の財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの状況を総合的に報告するために作成する財務諸表である。

連結財務諸表は、親会社・子会社の株主、債権者その他の利害関係者に対して当該企業集団に関する会計情報を提供すること、主として親会社の経営者に対して企業集団全体に関する必要な会計情報を提供すること、親子関係にある会社の財務諸表監査を充実させ、粉飾決算を防止するため、等の目的のために作成される。

連結財務諸表の会計主体は、連結財務諸表を誰のために作成するか、また、作成するまでの会計上の判断を誰の観点から行うかを意味しており、連結会計主体論あるいは連結基礎概念という。連結財務諸表の会計主体の考え方には、親会社説と経済的单一体説という二つの考え方がある。

親会社説は、連結財務諸表は親会社の株主の立場から作成するものとみる考え方をいう。それに対して経済的单一体説は、連結財務諸表は非支配株主をも含めた企業集団全体の株主の立場から作成するものとみる考え方をいう。日本の会計基準は、従来は親会社説に立脚してきたが、国際的な会計基準が経済的单一体説であることから、経済的单一体説の考え方を段階的に取り込みつつある。

- (2) 連結財務諸表は、親会社と子会社からなる企業集団を一つの会計単位とみなして作成するが、連結の範囲とは、連結財務諸表に含められる企業の範囲のことをいう。連結の範囲に含められるか否かは、親会社と他の企業との間に支配従属関係が存在するか否かによって決定される。

支配従属関係の存否の判断基準には、持株基準と支配力基準がある。持株基準は、親会社が直接・間接に他企業の議決権株式の過半数を保有していた場合には、株主総会での議決権行使を通じてその企業を支配下に置くことができるため、支配従属関係が存在すると考える基準である。

これに対して、支配力基準は、株式などの保有比率が過半数以下であっても、取締役派遣などを通じて財務や経営の方針を実質的に支配していれば支配従属関係が存在すると考える基準である。

持株基準は、支配従属関係の存在を客観的に判断できるという点で優れているが、形式的な判断となるため企業集団の実態を把握できないという欠点がある。したがって、現行制度では、支配力

基準が採用されている。

親会社は、原則としてすべての子会社を連結の範囲に含める。親会社とは、他の企業の財務及び営業又は事業の方針を決定する株主総会などの機関（意思決定機関）を支配している企業をいい、子会社とは、当該他の会社をいう。なお、親会社及び子会社が、他の企業の意思決定機関を支配している場合における当該他の企業も、その親会社の子会社とみなす。

ただし、子会社のうち、支配が一時的であると認められる会社や連結することにより利害関係者の判断を著しく誤らせるおそれのある会社は連結の範囲に含めない。

また、子会社のうち小規模なもの（資産、売上高等を考慮して、連結の範囲から除いても企業集団の財政状態及び経営成績に関する合理的な判断を妨げない程度に重要性の乏しい企業）は、連結の範囲に含めないことができる。

以上

[2022年度 問題]

企業会計における期間損益計算の計算構造は、時代の経過とともに現金主義会計から発生主義会計へと移行してきている。これに関し、次の問い合わせなさい。

- (1) 損益計算書における収益と費用の概念について簡単に述べなさい。
- (2) 現金主義会計及び発生主義会計について、それぞれ利点と欠点にも触れながら説明しなさい。
- (3) 時代の経過とともに、企業会計が現金主義会計から発生主義会計へと移行してきている主な要因について説明しなさい。

[解答のポイント]

本年度の国税専門官会計学記述は損益会計に関するものであった。損益会計からの出題は出題予想の上位論点であり、出題内容もノーマルなものであるため、きちんと学習してきた受講生は、一定以上記述できたものと思われる。

記述のポイントとしては、以下となる。

(1)の収益・費用の概念は、意外に書きにくい論点であり、例などを挙げてごまかしつつ書いてもよいと思われる。「財務会計の概念フレームワーク」などに従って記述してもよい。解答例では「損益計算書原則一」を記述しているが必須ではないと思われる。

(2)の現金主義の意義は「現金収支の時点」、利点は「客観性と確実性」、欠点は「適正な期間損益計算が行えないこと」、発生主義の意義は「経済的価値の増減」、利点は「適正な期間損益計算が行えること」、欠点は「(収益に関して)客観性と確実性がないこと」などがキーワードとなる。もちろん、内容さえ適切であればキーワードが多少ずれっていても問題はないであろう。また、処分可能性や半発生主義（権利・義務確定主義）などについて述べてもよいと思われる。

(3)の要因については、現代社会においては現金主義では適正な期間損益計算が行えない、という点を書くこととなる。内容的には(2)の現金主義の欠点と重なるため、記述がある程度、重複するのはやむを得ないと考えられるが、できる限り同じ文章とならないようにしたいところである。

[解答例]

(1) 企業会計原則（損益計算書原則一）では、「損益計算書は、企業の経営成績を明らかにするため、一会计期間に属する全ての収益とこれに対応する全ての費用とを記載して経常利益を表示し、これに特別損益に属する項目を加減して当期純利益を表示しなければならない。」としている。すなわち、損益計算書では、収益から費用を差し引いて純利益を計算する。

収益とは、純利益を増加させる項目であり、通常、資産の増加や負債の減少を伴って生じるものである。それに対して、費用とは、純利益を減少させる項目であり、通常、資産の減少や負債の増加を伴って生じるものである。

(2) 現金主義会計とは、現金主義に基づいて収益・費用を認識し、両者の差額で利益を計算する会計の体系をいう。現金主義とは、収益及び費用の計上を、現金収支の事実に基づいて行う考え方をいう。すなわち、現金主義では、収益は現金収入時に、費用は現金支出時に計上される。

発生主義会計とは、発生主義に基づいて収益・費用を認識し、両者の差額で利益を計算する会計の体系をいう。発生主義とは、収益及び費用の計上を、経済的価値の増減に基づいて行う考え方をいう。すなわち発生主義では、収益は経済的価値が増加した時に、費用は経済的価値が減少した時

に計上される。

現金主義は、期間損益計算が、現金の収支という明確な事実に基づいて行われるため、損益の計上に判断や主觀が混入する余地がなく、また、未実現利益が計上される余地がないことから、客觀性や確實性などの点では優れているという利点がある。しかし、業績評価のための適正な期間損益計算を行うことができないという欠点がある。

発生主義は、経済的価値の増減によって収益・費用を認識することにより適正な期間損益計算を行うことができるという利点がある。しかし、特に収益の計上に関して、客觀性や確實性などを有しないという欠点がある。

(3) 現金主義会計は、収益・費用の客觀性・確實性という点では優れているが、経済社会や企業の発展に伴い、業績評価のための適正な期間損益計算を行うことができないという限界が指摘されることとなり、発生主義会計へと移行していくこととなった。具体的な要因としては、以下の三つを挙げることができる。

第一に、信用経済制度の発展（信用取引の増加）である。経済社会の発展に伴い、商取引は現金取引から信用取引中心に移行した。信用取引では、商製品の顧客への引き渡しが成果獲得のための最も重要な活動であり、代金回収は付隨的な活動に過ぎない。現金主義は、付隨的な活動である現金収入時点で収益を計上するため、業績評価の観点からは不合理と考えられるようになった。

第二に、棚卸資産の恒常在庫の増加である。商製品は、販売時に費用を認識するべきであるが、現金主義では、販売前であっても仕入代金を現金で支払った時点で費用となるため、棚卸資産の恒常在庫を持つ企業にとっては、業績評価の観点からは不合理と考えられるようになった。

第三に、固定資産の増加とその結果生ずる減価償却費の存在である。固定資産は、使用する期間にわたり費用とすべきであるが、現金主義では、購入対価を現金で支払った時点で費用となるため、多額の固定資産を保有する企業にとっては不合理と考えられるようになった。

以上

[2021年度 問題]

我が国の企業結合に関する次の問い合わせに答えなさい。

- (1) 企業結合とはどのようなものか簡潔に説明しなさい。
- (2) 企業結合の経済的実態には「取得」と「持分の結合」がある。それぞれの経済的実態について説明しなさい。
- (3) 企業結合の経済的実態のうち「取得」における会計処理について答えなさい。
 - ① 「取得」の会計処理に用いる方法について簡潔に説明しなさい。
 - ② 上記①の方法による会計処理の結果、「のれん又は負ののれん」が生じることがある。「のれん」及び「負ののれん」について説明しなさい。

[解答のポイント]

企業結合は非常に難易度の高い論点であり、記述式試験ではここ30年余りで初めての出題であるため、多くの受講生は記述することが難しかったと思われる。したがって、最低限いくつかの用語の説明がしてあればそれなりに配点があるものと思われる。

(1)については、「企業結合に関する会計基準」に近い形で書ければよいが、難しければ、最低限、合併などの例を挙げておけるとよいだろう。(2)については、「持分の結合」は内容的に難しいため、企業結合のうち「取得」について記述できれば十分と思われる。(3)①については「パーチェス法」というキーワードを書くことが必要である。(3)②はのれんの意義、表示区分、償却などについては書ける必要がある。負ののれんについては、発生した事業年度の利益である点を書ければ十分であろう。

企業結合は、細かな規定が多数あるが、あまり細部にはこだわらず、総論的な部分をきちんと記述できるとよいであろう。

[解答例]

(1) 企業結合とは、ある企業又はある企業を構成する事業と他の企業又は他の企業を構成する事業とが1つの報告単位に統合されることをいい、合併、株式交換、株式移転、共同支配企業の形成、子会社株式の取得（連結）などが該当する。

(2) 企業結合は、経済的実態の違いから「取得」と「持分の結合」に分類される。

「取得」とは、ある企業が他の企業（被取得企業）または企業を構成する事業に対する支配を獲得して一つの報告単位となることをいう。

「持分の結合」とは、いずれの企業の株主も他の企業を支配したとは認められず、結合後企業のリスクや便益を引き続き相互に共有することを達成するため、それぞれの事業の全て又は事実上の全てを結合して一つの報告単位となることをいう。

(3) ①現行制度では、共同支配企業の形成及び共通支配下の取引以外の企業結合は取得となり、取得の場合における会計処理は、いわゆる「パーチェス法」による。

取得とされた企業結合では、まず、いずれかの結合当時企業を取得企業として決定する。取得企業とは、ある企業又は企業を構成する事業を取得する企業をいい、当該取得される企業を被取得企業という。

取得とされた企業結合における取得原価は、基本的には、取得の対価（支払対価）となる財の企業結合日における時価で算定する。

取得原価は、被取得企業から受け入れた資産及び引き受けた負債のうち企業結合日時点において識別可能なもの（識別可能資産及び負債）の企業結合日時点の時価を基礎として、当該資産及び負債に対して企業結合日以後1年以内に配分する。

②取得原価が、受け入れた資産及び引き受けた負債に配分された純額を上回る場合には、その超過額はのれんとし、下回る場合には、その不足額は負ののれんとする。

のれんは、無形固定資産に計上し、20年以内のその効果の及ぶ期間にわたって、定額法その他の合理的な方法により規則的に償却する。ただし、のれんの金額に重要性が乏しい場合には、当該のれんが生じた事業年度の費用として処理することができる。のれんの当期償却額は販売費及び一般管理費の区分に表示する。

負ののれんは、当該負ののれんが生じた事業年度の利益（原則として特別利益）として処理する。

以上

[2020年度 問題]

引当金について、次の問い合わせに答えなさい。

- (1) 引当金の意義について説明しなさい。
- (2) 引当金の計上要件について説明しなさい。
- (3) 評価性引当金と負債性引当金について、それぞれ具体例を挙げて説明しなさい。

[解答のポイント]

引当金は会計学の基本論点であり、難易度としては易しめの問題であったため、まじめに学習した受講生は記述することができたと思われる。引当金の4要件や引当金の分類などは記述する必要がある。引当金の設定論拠については、解答例以外にも発生主義や保守主義などで記述してもよい。また、個々の引当金の説明、貸倒引当金の表示などについて詳しく述べてもよいと思われる。

[解答例]

- (1) 引当金とは、適正な期間損益計算の見地から、将来の特定の費用・損失を当期の費用・損失としてあらかじめ見越し計上した場合に生じる貸方項目をいう。

引当金の設定論拠は、一般に費用収益対応の原則にもとめることができる。費用収益対応の原則とは、一般に収益と費用との間に因果関係を見出そうとするものであり、通常は費用の発生が収益の発生よりも時間的に先行するものと考えられる。しかし、収益の発生が費用の発生よりも先行する場合は、費用と収益を対応させるために、収益が認識された期に費用を計上するのである。

- (2) 引当金の計上要件としては以下の4つを挙げることができる。すなわち、将来の特定の費用または損失に対するものであること、その発生が当期以前の事象に起因していること、発生の可能性が高いこと、その金額を合理的に見積もることができることという4つの要件である。こうした4つの要件をすべて満たす場合には、重要性が低い場合を除いて、原則として引当金を設定しなければならない。

- (3) 引当金は、まず、評価性引当金と負債性引当金に分類することができる。評価性引当金とは、貸倒引当金のようにある特定の資産に対して控除的な評価勘定としての性格を持つものをいい、貸借対照表の資産の部のマイナス項目として計上されることになる。それに対し、負債性引当金とは、資産の評価勘定ではなく、独立的負債項目としての意義を見いだしうるものをいい、貸借対照表の負債の部に計上される。

次に、負債性引当金は、債務性引当金と非債務性引当金に分類することができる。債務性引当金とは、売上割戻引当金、製品保証引当金、賞与引当金、退職給付引当金などのように引当金設定の背景に条件付き債務が存在し、引当金が法的債務としての性格を有しているものをいう。

それに対し、非債務性引当金とは、修繕引当金や特別修繕引当金などのように債務性がなく、費用または損失を見越計上するのに伴って会計技術上の貸方項目として計上されたものをいう。

なお、負債性引当金は1年基準により貸借対照表の流動負債または固定負債に記載される。

以上

[2019年度 問題]

会計公準として一般的に考えられているものを三つ挙げ、それについて説明しなさい。

[解答のポイント]

会計公準については過去30年の中で2010年に出題されたのみである。会計公準自体は内容的には基礎的事項であり、難しいとは言えないが、ボリュームをいかに多く書くかということが難点である。2010年に出題された時は小問2題のうちの1題が会計公準であったが、本年は会計公準だけで1題であり、普通に記述すると500字程度で十分な論点である。しかし、出題者もそれは承知しているであろうし、文字数が少なくとも、いわゆる三公準について過不足なく説明していれば記述の解答としては及第点であろう。解答例では多少の装飾を加えてそれなりのボリュームにしているが、三公準のポイントさえ外していなければ十分であると思われる。

[解答例]

会計公準とは、会計が行われるための基礎的前提をいう。会計公準は一定の社会的・経済的環境のもとで成立するものであり、環境自体が変化すれば会計公準も変化するため不变のものではない。

一般に会計公準とは、企業実体の公準、継続企業の公準、貨幣的評価の公準の三つをいう。

第一に、企業実体の公準とは、企業をその出資者から分離した別個の会計単位とする前提である。この公準は会計が行われる範囲を企業に限定する公準である。企業実体の公準によって、株主など出資者の個人的な財産や債務とは別に企業の資産や負債が識別されることになる。

なお、会計の対象となる一般的な企業実体は、法的に独立した個別企業であるが、連結財務諸表の作成においては、企業グループ全体を一つの企業実体として取り扱うことになる。

第二に、継続企業の公準とは、企業は人為的に定めた一定の期間に区切って期間計算が行われるとする前提である。この公準では、現代企業を倒産や解散を予定せず半永久的に継続して事業を営むもの（ゴーイング・コンサーン）と仮定している。したがって、期間損益計算にあたっては人為的に定めた一定の期間に区切ることが必要となる。

第三に、貨幣的評価の公準（貨幣的測定の公準）とは、企業はその経済活動を貨幣単位で記録・計算・表示するという前提である。現代は貨幣経済であり、財貨を測定する尺度として貨幣が用いられている。したがって、貨幣を共通の尺度として用いれば、企業に属する様々な財貨を統一的に、記録・計算・表示することが可能となる。なお、貨幣額で測定された資産の評価額などは測定時点が異なっても一般的にそのまま用いられる。すなわち、現代の会計は貨幣価値の変動を無視してそのまま計算に用いていることから、貨幣的評価の公準は、貨幣価値は変化しないという仮定を意味しているといわれることがある。

以上

[2018年度 問題]

固定資産に関する次の問い合わせに答えなさい。

- (1) 有形固定資産及び無形固定資産の意義について、それぞれ具体例を三つ挙げながら説明しなさい。
- (2) 有形固定資産に関して行われる支出には、資本的支出及び収益的支出がある。それぞれの支出について「有形固定資産の取得原価」という語句を用いて説明しなさい。
- (3) 有形固定資産の減価償却の意義に触れつつ、定額法及び生産高比例法について、それぞれの計算方法と特徴を説明しなさい。なお、残存価額はゼロとする。

[解答のポイント]

(1)については、それぞれの定義を書きつつ、具体例は、指示通り3つは書いておきたいところであるが、誤って繰延資産などを挙げないようにしてもらいたい。(2)については「有形固定資産の取得原価」というキーワードが明示されており、それぞれの支出を取得原価に算入するのか、しないのかを中心に書く必要がある。(3)については、易しめの論点であり、正確に記述してもらいたい。

[解答例]

(1) 有形固定資産とは、企業が、経営活動に利用するために1年を超えて保有する資産のうち、具体的な形態をもつものであり、具体例としては、建物、備品、車両運搬具などがある。

無形固定資産とは、企業が、経営活動に利用するために1年を超えて保有する資産のうち、具体的な形態をもたないものであり、具体例としては、特許権、借地権などの法律上の権利やのれんのような経済上の優位性を表す資産などがある。

(2) 有形固定資産の取得時及び取得後の支出は、資本的支出と収益的支出に分類することができる。

資本的支出とは、「有形固定資産の取得原価」に算入すべき支出をいい、収益的支出とは、「有形固定資産の取得原価」に算入せず、支出時の費用とすべき支出をいう。

有形固定資産の取得時の支出は、通常、取得に要した付随費用も含めて、資本的支出として有形固定資産の取得原価に算入する。

それに対して、有形固定資産の取得後の支出は、資本的支出と収益的支出に分けられる。

有形固定資産の取得後の支出のうち、当該有形固定資産の耐用年数の延長や価値が増加する支出、すなわち、改良のための支出は、資本的支出として処理し、有形固定資産の取得原価に算入する。

有形固定資産の取得後の支出のうち、定期的な修繕といった単なる維持管理のための支出、すなわち、修繕のための支出は、収益的支出として処理し、有形固定資産の取得原価に算入せず、支出時の費用として処理する。

(3) 減価償却とは、費用配分の原則に基づいて、有形固定資産の取得原価をその耐用期間における各事業年度に費用として配分する手続きであり、費用配分後の残余部分が各事業年度末における有形固定資産の貸借対照表価額となる。

有形固定資産の減価償却の方法としては、定額法、定率法、級数法、生産高比例法が挙げられる。

定額法とは、固定資産の耐用期間中、毎期均等額の減価償却費を計上する方法である。定額法

は、毎期均等額償却であるため、期間比較性が確保できるという特徴がある。

生産高比例法とは、固定資産の耐用期間中、毎期当該資産による生産又は用役の提供の度合に比例した減価償却費を計上する方法である。生産高比例法は、鉱業用設備、航空機、自動車など、当該固定資産の総利用可能量が物理的に確定でき、かつ、減価が主として固定資産の利用に比例して発生するものについて適用することが認められるという特徴がある。また、生産高比例法は、収益と費用の対応が合理的に行えるという特徴がある。

なお、定額法は、定率法や級数法と同様に期間を配分基準とする減価償却方法であるのに対して、生産高比例法は生産高または利用高を配分基準とする減価償却方法であるという違いがある。

以上

[2017年度 問題]

縹延資産に関する次の問い合わせに答えなさい。

- (1) 縹延資産について、その意義を説明しなさい。
- (2) 縹延資産のうち、具体例を三つ挙げた上で、その縹延資産の償却方法や償却期間に触れながら、それぞれについて説明しなさい。

[解答のポイント]

- (1)の縹延資産の意義については、基礎的事項からの出題であり、将来の期間に影響する特定の費用の要件を中心にある程度記述してもらいたい。
- (2)は解答例では創立費、開業費、株式交付費について述べているが、もちろん開発費や社債発行費等について書いててもよい。

[解答例]

- (1) 縹延資産とは、すでに代価の支払いが完了し、または支払義務が確定し、これに対応する役務の提供を受けたにもかかわらず、その効果が将来にわたって発現するものと期待される費用（将来の期間に影響する特定の費用）を、その効果が及ぶ数期間に合理的に配分するために経過的に貸借対照表上の借方項目として計上したものである。

将来の期間に影響する特定の費用が縹延経理される理由は、一般に費用収益対応の原則に求められる。すなわち、期間損益計算を適正に行うには、成果とその獲得のために払われた犠牲の間に因果関係を見いだし、これを各会計期間において収益・費用として計上していくことが求められる。言い換えれば、当期に発生した費用であっても当期計上された収益獲得には貢献しておらず、将来の収益の獲得に貢献すると予想されるものは、将来の費用とするためにこれを資産として繰り延べる必要があることとなる。

- (2) 現行制度で認められている縹延資産の例としては、創立費、開業費、株式交付費を挙げることができる。

創立費とは、会社の負担に帰すべき設立費用であり、具体的には、定款の作成費用、株式募集のための広告費、設立登記の登録税、証券会社の取扱手数料などが該当する。創立費は、原則として支出時の費用（営業外費用）として処理するが、縹延資産として計上した場合には、会社の成立後5年以内のその効果が及ぶ期間にわたり定額法により償却しなければならない。

開業費とは、会社設立後営業開始までの開業準備のための支出額であり、具体的には、開業準備にあたっての店舗の賃借料、広告宣伝費などが該当する。開業費は、原則として支出時に費用（営業外費用）として処理するが、縹延資産として計上した場合には、開業後5年以内のその効果が及ぶ期間にわたり定額法により償却しなければならない。

株式交付費とは、会社設立後における新株の発行及び自己株式の処分のための直接の支出額であり、具体的には、株式募集の広告費、証券会社の手数料などが該当する。株式交付費は、原則として支出時に費用（営業外費用）として処理するが、縹延資産として計上した場合には、株式交付時から3年以内のその効果が及ぶ期間にわたり定額法により償却しなければならない。

以上

[2016年度 問題]

企業会計において報告される計算書に関する次の問い合わせに答えなさい。

- (1) 損益計算書の意義について説明しなさい。また、そこで報告される以下の各項目について、具体的な勘定項目を挙げながら説明しなさい。
 - ① 営業利益
 - ② 経常利益
 - ③ 当期純利益
- (2) キャッシュ・フロー計算書の意義について説明しなさい。また、そこで報告される三つのキャッシュ・フローについて、具体例を挙げながら説明しなさい。

[解答のポイント]

(1)の損益計算書の意義などについては、基礎的事項からの出題であり、ある程度記述してもらいたい。具体的な勘定科目を最低一つずつは書きたいところである。(2)は難易度の高い論点であり、意義や3つのキャッシュ・フローの名称だけでも書ければ十分であろう。

[解答例]

- (1) 損益計算書とは、企業の会計期間における経営成績を明らかにするための財務諸表である。企業会計原則では、「損益計算書は、企業の経営成績を明らかにするため、会計期間に属するすべての収益とこれに対応するすべての費用とを記載して経常利益を表示し、これに特別損益に属する項目を加減して当期純利益を表示しなければならない。」と規定している。
 - ① 営業利益とは、売上高から売上原価を控除して求めた売上総利益から、さらに、販売費及び一般管理費を控除した差額である。販売費及び一般管理費には、例えば、給料、減価償却費などが該当する。
 - ② 経常利益とは、営業利益に営業外収益を加え、営業外費用を控除した差額である。営業外収益及び営業外費用には、例えば、利息及び割引料、有価証券売却損益その他営業活動以外の原因から生ずる損益であって特別損益に属しないものが該当する。
 - ③ 当期純利益は、経常利益に特別利益を加え、特別損失を控除して求めた税引前当期純利益から、さらに、当期の負担に属する法人税額、住民税額等を控除した差額である。なお、特別利益及び特別損失には、例えば、固定資産売却損益や災害損失などが該当する。
- (2) キャッシュ・フロー計算書は、企業の会計期間におけるキャッシュ・フローの状況を報告するための財務諸表である。

キャッシュ・フロー計算書が対象とする資金（キャッシュ）の範囲は、現金及び現金同等物である。

現金とは、手許現金及び要求払預金をいう。要求払預金には、例えば、当座預金、普通預金、通知預金が含まれる。現金同等物とは、容易に換金可能であり、かつ、価値の変動について僅少なりスクしか負わない短期投資をいい、例えば取得日から満期日または償還日までの期間が3か月以内の短期投資である定期預金、譲渡性預金、コマーシャル・ペーパー、売戻し条件付現金、公社債投資信託が含まれる。

キャッシュ・フロー計算書には、営業活動によるキャッシュ・フロー、投資活動によるキャッシ

ユ・フロー、財務活動によるキャッシュ・フローの区がある。

営業活動によるキャッシュ・フローの区分には、営業損益計算の対象となった取引のほか、投資活動及び財務活動以外の取引によるキャッシュ・フローを記載する。具体的には、商品及び役務の販売による収入、商品及び役務の購入による支出、従業員及び役員に対する報酬の支出、災害による保険金収入、損害賠償金の支払などのほか、法人税等に係るキャッシュ・フローなどが該当する。

投資活動によるキャッシュ・フローの区分には固定資産の取得及び売却、現金同等物に含まれない短期投資の取得及び売却等によるキャッシュ・フローを記載する。具体的には、有形固定資産及び無形固定資産の取得による支出、有形固定資産及び無形固定資産の売却による収入、有価証券（現金同等物を除く）及び投資有価証券の取得による支出、有価証券（現金同等物を除く）及び投資有価証券の売却による収入、貸付けによる支出、貸付金の回収による収入などが該当する。

財務活動によるキャッシュ・フローの区分には、資金の調達及び返済によるキャッシュ・フローを記載する。具体的には、株式の発行による収入、自己株式の取得による支出、配当金の支払い、社債の発行及び借入れによる収入、社債の償還及び借入金の返済による支出などが該当する。

以上

[2015年度 問題]

棚卸資産について、次の問い合わせに答えなさい。

- (1) 棚卸資産はどのような資産であるか、棚卸資産に該当するものの具体例を挙げながら説明しなさい。
- (2) 棚卸資産を以下の①～③の方法で取得した場合、どのように取得原価を決定するか説明しなさい。
 - ① 購入した場合
 - ② 自社で生産した場合
 - ③ 無償で譲渡を受けた場合
- (3) 棚卸資産の評価について、低価基準の意義に触れつつ、通常の販売目的で保有する棚卸資産の期末評価を説明しなさい。

[解答のポイント]

本年度の会計学記述は棚卸資産であった。(1)、(2)①、(3)は会計学の基本事項からの出題であり、きちんと学習していた受講生は書けたと思われる。本問は問われている量が多いため、答案構成をしっかり行き冗長な文章にならないように留意する必要がある。

(1)については、具体例を最低一つずつは書きたいところである。(2)②③は難易度の高い論点であるが、有形固定資産の取得原価の決定の自家建設と無償取得の知識を応用すれば書くことができる。(3)については、低価基準と、期末評価について書くことになるが、受験生の中には、単価計算や数量計算の方法を記述した者もいたと思われる。これは、誤りではないが、問われている内容からすると、少し本筋から離れてしまう印象である。

[解答例]

(1)棚卸資産とは、企業が販売収益を獲得するために短期的に保有する売却目的の資産及び売却を予定しないが販売活動及び一般管理活動において短期間に消費することを目的に保有する短期消費目的資産である。

具体的には以下の4つのいずれかに該当するものが棚卸資産である。第1に、通常の営業過程において販売するために保有する財貨又は用役であり、具体的には商品・製品が該当する。第2に、販売を目的として現に製造中の財貨又は用役であり、具体的には仕掛品・半製品が該当する。第3に、販売目的の財貨又は用役を生産するために短期間に消費される財貨であり、具体的には原材料が該当する。第4に、販売活動及び一般管理活動において短期的に消費されるべき財貨であり、具体的には事務用消耗品が該当する。

(2)①棚卸資産を購入によって取得した場合には、購入代価に、引取運賃、購入手数料、関税、購入事務費、保管費などの付随費用（副費）の全部または一部を加算した価額をもって取得原価とする。なお、仕入値引や仕入割戻を受けた場合には、その金額を購入代価から控除する。

②棚卸資産を自社で生産した場合には、適正な原価計算の基準に準拠して算定された製造原価をもって取得原価とする。なお、製造原価の算定に当たっては、実際製造原価だけでなく、予定原価や標準原価などを用いることも認められる。

③棚卸資産について無償で譲渡（贈与）を受けた場合には、時価等を基準として公正に評価した

額をもって取得原価とする。

(3)通常の販売目的（販売するための製造目的を含む。）で保有する棚卸資産は、取得原価をもって貸借対照表価額とし、期末における正味売却価額が取得原価よりも下落している場合には、当該正味売却価額をもって貸借対照表価額とする。この場合において、取得原価と当該正味売却価額との差額は当期の費用として処理する。なお、正味売却価額とは、売価から見積追加製造原価及び見積販売直接経費を控除したものをいう。

こうした評価の考え方は、低価基準（低価法）とよばれることがある。低価基準とは、決算時に原価と時価とを比較して、どちらか低い価額で評価する考え方をいう。低価基準は、時価が原価よりも低い場合のみ時価で評価する方法であるため、評価の首尾一貫性に欠け、期間損益計算の見地からすると合理性をもたないという批判がある。しかし、低価基準は、広く各国において古くから行われてきた慣行的評価思考であり、実務界からも広く支持されており、保守主義の見地から見ても有用であるため、これらを根拠として原価基準の例外としてその採用が認められている。

以上

[2014年度 問題]

有形固定資産の減価償却に関する次の問い合わせに答えなさい。

- (1) 減価償却の目的及び効果について説明しなさい。
- (2) 減価償却費の計算は、耐用年数又は利用度を配分基準として実施されるが、そのうち、耐用年数を配分基準とする方法について説明しなさい。
- (3) 減価償却は、その償却単位の設定について個別償却と総合償却の二つに分類される。これに関して、次の①及び②に答えなさい。
 - ① 個別償却と総合償却のそれぞれについて説明しなさい。
 - ② 個別資産の耐用年数到来前に除却した場合と耐用年数を超過して固定資産を使用した場合の個別償却と総合償却との相違点について説明しなさい。

[解答のポイント]

本年度の会計学記述は有形固定資産の減価償却であった。(1)(2)は会計学の基本事項からの出題であり、また、本年度の国税専門官の模試で出題していたテーマでもあり、きちんと学習していた受験生は書けたと思われる。(1)については、問題文にはないものの減価償却の意義から書き始めるのがよいであろう。(2)は耐用年数（期間）を配分基準とする方法とあるため、定額法、定率法、級数法について書くこととなる。利用度を配分基準とする生産高比例法については書く必要はない。(3)は難易度の高い論点であり、ほとんどの受講生が記述できなかったものと思われる。

[解答例]

- (1) 減価償却とは、費用配分の原則に基づいて、有形固定資産の取得原価をその耐用期間における各事業年度に費用として配分する手続きであり、費用配分後の残余部分が各事業年度末における有形固定資産の貸借対照表価額となる。減価償却の主たる目的・効果は、適正な費用配分を行うことによって、毎期の損益計算を正確にすることにある。このためには、減価償却は所定の減価償却方法に従い、計画的、規則的に実施されなければならない。これを正規の減価償却という。

減価償却の副次的な効果としては、固定資産の流動資産化と自己金融の2つが挙げられる。固定資産取得のために投下された資本は、減価償却の手続きによって、貨幣性資産の裏付けのある収益により回収される。すなわち、減価償却の手続きにより、有形固定資産に投下されていた資本が流動資産に転化する。これを固定資産の流動資産化という。また、減価償却費は支出を伴わない費用であるため、減価償却の手続きによって、資金的には当該金額分だけ企業内に留保され、取替資金の蓄積が行われる。これを自己金融という。

- (2) 有形固定資産の減価償却の方法としては、定額法、定率法、級数法、生産高比例法があるが、このうち耐用年数（期間）を配分基準とするのは定額法、定率法、級数法である。

定額法とは、固定資産の耐用期間中、毎期均等額の減価償却費を計上する方法である。定率法とは、固定資産の耐用期間中、毎期期首未償却残高に一定率を乗じた減価償却費を計上する方法である。級数法とは、固定資産の耐用期間中、毎期一定の額を算術級数的に通減した減価償却費を計上する方法である。

- (3) ①個別償却とは個々の有形固定資産ごとに減価償却の計算・記帳を行う方法である。総合償却とは2以上の有形固定資産を一括して減価償却の計算・記帳を行う方法であり、通常は平均耐用年数

を求めて計算を行う。

②固定資産の耐用年数到来前に除却した場合、個別償却では、除却時の資産の簿価と処分価額の差額を固定資産除却損益として計上する。それに対して総合償却では、個々の資産ごとの未償却残高は明らかでないため、固定資産除却損益は計上せず、除却した資産の簿価を処分価額と同額として処理することが一般的である。

また、耐用年数を超過して固定資産を使用した場合、個別償却では耐用年数到来時に未償却残高はなくなるため、耐用年数到来後において減価償却は行われない。それに対して総合償却は、更新による再取得を前提としており、平均耐用年数到来後もいづれかの資産が残存することが一般的であり、資産が残存する限り、通常は未償却残高も残存する。そのため総合償却単位を構成するすべての資産が除却されるまでは、減価償却は継続して行われる。

以上