

不動産鑑定士論文式試験

令和4年 本試験問題一 会計学

※問題は、国土交通省ホームページをご覧ください。

<https://www.mlit.go.jp/totikensangyo/kanteishi/shiken02.html>

〔問題1〕（50点）

次の文章は、のれんの会計処理方法について述べたものである。以下の各問に答えなさい。

のれんの会計処理方法としては、その効果の及ぶ期間にわたり「規則的な〔ア〕を行う」方法と、「規則的な〔ア〕を行わず、のれんの価値が損なわれた時に〔イ〕を行う」方法が考えられる。「規則的な〔ア〕を行う」方法によれば、企業結合の成果たる〔ウ〕と、その対価の一部を構成する投資消去差額の〔ア〕という〔エ〕の対応が可能になる。また、のれんは投資原価の一部であることに鑑みれば、のれんを規則的に〔ア〕する方法は、投資原価を超えて回収された超過額を企業にとっての利益とみる考え方とも首尾一貫している。（中略）

「規則的な〔ア〕を行う」方法と、「規則的な〔ア〕を行わず、のれんの価値が損なわれた時に〔イ〕を行う」方法との選択適用については、〔オ〕の手段として用いられる可能性もあることから認めないこととした。

（企業会計基準第21号「企業結合に関する会計基準」第105項、第108項より一部を抜粋し再構成）

- (1) 文中の空欄〔ア〕から〔オ〕までに入る適切な語句を答えなさい。
- (2) 下線部の「効果の及ぶ期間」について、企業会計基準では最長何年以内と想定されているか答えなさい。
- (3) のれんとはどのようなものか、また、それが貸借対照表に計上される根拠について答えなさい。
- (4) 負ののれんとはどのようなものか、また、それが発生する原因について簡潔に答えなさい。
- (5) 買入れによるのれんが貸借対照表への計上を認められる一方で、自己創設によるのれんの計上が認められない理由について簡潔に答えなさい。

【解答例】※赤字は予想配点です

問 1

(1) 3点×5

(ア)償却	(イ)減損処理
(ウ)収益	(エ)費用
(オ)利益操作	

(2) 5点

20	年
----	---

(3) 12点

のれんとは，取得した企業又は事業の取得原価が，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の，当該超過額をいう。のれんは，その資産を利用して将来に獲得しうると経営者が判断したキャッシュ・インフローに基づいて評価されるものである。そのため，過去取引または事象の結果として，報告主体が支配している経済的資源に該当するため貸借対照表に計上される。

（別解）のれんの定義は，以下の記載も認められると考えられる。

のれんとは，ある企業が経営に成功して，その平均超過収益力が同種他企業の平均収益力よりも大きい場合の，当該収益力の原因をいう。

(4) 9点

負ののれんとは，取得原価が受け入れた資産及び引き受けた負債に配分された純額を下回る場合の，当該差額をいう。発生原因は，認識不能な項目やバーゲン・パーチェス等が挙げられる。

(5) 9点

自己創設のれんの計上は，経営者による企業価値の自己評価・自己申告を意味するため，資産の定義は充足するものの，財務報告の目的の観点から，資産に含まれない。

（別解）自己創設のれんの計上は，取得原価主義及び実現主義に反し認められない。自己創設のれんは，取得原価に基づかない金額で計上され，また未実現利益である評価益が計上されるためである。

以上

この解答・解説の著作権はTAC（株）のものであり，無断転載・転用を禁じます

I 合格ライン

合格ラインは6割程度と考えられる。

15点+5点+4点+0点+6点=30点

II 答練等との対応関係

上級答練 第2回問題2

アクセスβ 第2回

この解答・解説の著作権はTAC（株）のものであり、無断転載・転用を禁じます

【解答への道】

問 1

小問(1)について

基本的な語句の空欄補充であり、企業結合についての知識が無くとも、他の学習範囲の知識を用いて解答できるため、諦めずに考えられたかどうかに分かれ目となるであろう。

小問(2)について

のれんの会計処理方法としては、その効果の及ぶ期間にわたり「規則的な償却を行う」方法と、「規則的な償却を行わず、のれんの価値が損なわれた時に減損処理を行う」方法が考えられる。「企業結合基準」では、「のれんは、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。」と規定しており、前者の方法が採用されている。

小問(3)について

のれんの説明は、「企業結合に関する会計基準（以下、「基準」）」に示されるものと会計学で一般的に説明されるもの、いずれでも問題無いと考えられる。貸借対照表に計上される根拠は、「討議資料『財務会計の概念フレームワーク』」の資産の定義を用いている。

小問(4)について

負ののれんとは、取得原価が受け入れた資産及び引き受けた負債に配分された純額を下回る場合の、当該差額をいう。発生原因は、認識不能な項目やバーゲン・パーチェス等が挙げられる。

バーゲン・パーチェスとは、売却側に当該企業又は事業を時価よりも低い価格で処分せざるを得ないという通常の状況下では起こりにくい理由がある企業結合をいう。

小問(5)について

自己創設のれんとは、経営者の恣意的判断に基づいて企業価値を評価し表現したものをいう。例えば、購入した資産を、その資産を利用して将来に獲得しうると経営者が判断したキャッシュ・インフローに基づいて評価したとするならば、その評価額と取得原価の差額が「自己創設のれん」となる。

自己創設のれんの計上は、経営者による企業価値の自己評価・自己申告を意味するため、財務報告の目的に反する。したがって、自己創設のれんは、資産の定義は充足するものの、財務報告の目的の観点から、資産に含まれない。これも「討議資料『財務会計の概念フレームワーク』」での言及を用いている。

〔問題 2〕（50点）

次の文章は、企業会計基準第 10 号「金融商品に関する会計基準」からの抜粋である。これに関連して、以下の各問に答えなさい。

15. 時価の変動により〔ア〕を得ることを目的として保有する有価証券（以下「売買目的有価証券」という。）は、時価をもって貸借対照表価額とし、評価差額は当期の損益として処理する。
16. 満期まで所有する意図をもって保有する〔イ〕（以下「満期保有目的の債券」という。）は、取得原価をもって貸借対照表価額とする。ただし、債券を債券金額より低い価額又は高い価額で取得した場合において、取得価額と債券金額との差額の性格が〔ウ〕と認められるときは、〔エ〕に基づいて算定された価額をもって貸借対照表価額としなければならない。

（略）

18. 売買目的有価証券、満期保有目的の債券、子会社株式及び関連会社株式以外の有価証券（以下「その他有価証券」という。）は、時価をもって貸借対照表価額とし、評価差額は〔オ〕に基づき、次のいずれかの方法により処理する。
- (1) 評価差額の合計額を純資産の部に計上する。
- (2) 時価が取得原価を上回る銘柄に係る評価差額は純資産の部に計上し、時価が取得原価を下回る銘柄に係る評価差額は当期の損失として処理する。

（略）

- (1) 空欄〔ア〕から〔オ〕にあてはまる適切な語句を答えなさい。
- (2) 売買目的有価証券とその他有価証券はいずれも時価評価されるが、時価評価差額の処理は異なる。これに関して、次の問に答えなさい。
- ① いずれも時価評価される根拠について、説明しなさい。
- ② その他有価証券に対しては、〔オ〕のみが採用されるが、売買目的有価証券には他の方法も採用できる。その会計処理の相違について、説明しなさい。
- ③ 時価評価差額の処理が異なる理由について、説明しなさい。
- ④ その他有価証券の評価差額について、時価が取得原価を下回る銘柄に係る評価差額を当期の損失として処理する方法も認められているが、その理由を簡潔に述べなさい。

【解答例】※赤字は予想配点です

問 1

(1) 3点×5

(ア)利益	(イ)社債その他の債券
(ウ)金利の調整	(エ)償却原価法
(オ)洗い替え方式	

(2)

① 10点

売買目的有価証券が時価評価される根拠は，投資家にとって有用な投資情報は有価証券の期末時点での時価に求められることである。その他有価証券が時価評価される根拠は，その他有価証券は，保有目的が多岐にわたり，保有目的に即して逐一評価方法を対応させることは困難であるため，金融資産の評価基準に関する基本的な考え方にに基づき時価評価することである。

② 10点

洗い替え方式とは，前期に計上した時価評価差額について，当期に戻入を行う方法である。この方法によると毎期末の時価と取得原価の比較により時価評価差額が算定される。売買目的有価証券に採用できる切り放し方式は，前期に計上した時価評価差額について，当期に戻入を行わない方法である。期中に売却した場合，洗い替え方式では，取得原価と売却価額の差額が売買損益となり，切り放し方式では，前期の時価と売却価額の差額が売買損益となる。

③ 10点

売買目的有価証券は，売却することについて事業遂行上等の制約がなく，評価差額が企業の財務活動の成果と考えられることから，評価差額は当期の損益として処理する。他方，その他有価証券は，事業遂行上の必要性から直ちに売買・換金を行うことに制約を伴う要素もあり，評価差額を直ちに当期の損益として処理することは適切ではない。よって，両者の時価評価差額の処理は異なる。

④ 5点

従来，保守主義の観点から，低価法に基づく銘柄別の評価差額の損益計算書への計上が認められてきたことが考慮され，本問の方法も認められている。

以上

この解答・解説の著作権はT A C（株）のものであり，無断転載・転用を禁じます

I 合格ライン

合格ラインは6割程度と考えられる。

12点+6点+2点+6点+4点=30点

II 答練等との対応関係

応用答練 第4回問題1

直前答練 第2回問題1

この解答・解説の著作権はTAC（株）のものであり、無断転載・転用を禁じます

【解答への道】

問 1

小問(1)について

基本的な語句の空欄補充であり、定義等をしっかりと覚えていた受講生であれば対応できたであろう。

小問(2)

①について

金融資産の評価基準に関する基本的な考え方である、時価評価の根拠を記載するには解答欄が不十分であるため、簡潔に、両者が時価評価される根拠を示すべきであろう。

- ・売買目的有価証券；投資家にとっての有用な情報は有価証券の期末時点での時価に求められると考えられているため
- ・その他有価証券；保有目的が多岐にわたり、保有目的に即して評価することは困難である。そのため、金融資産の評価基準に関する基本的な考え方に基づき、時価評価をすることとした

②について

売買目的有価証券とその他有価証券の性質の違いについては③で記述することが適切であるため、洗い替え方式と切り放し方式の相違について解答すべきであろう。

洗い替え方式；前期に計上した時価評価差額について、当期に戻入を行う方法

切り放し方式；前期に計上した時価評価差額について、当期に戻入を行わない方法

期中に売却した場合、洗い替え方式では、取得原価と売却価額の差額が売買損益となり、切り放し方式では、前期の時価と売却価額の差額が売買損益となる。

③について

本問も解答欄が十分では無いため、簡潔に解答を作成するよう、しっかりと答案構成を行なえたかどうかのポイントである。

売買目的有価証券は、売却することについて事業遂行上の制約がなく、評価差額が企業の財務活動の成果と考えられることから、評価差額は当期の損益として処理する。

他方、その他有価証券は、事業遂行上の必要性から直ちに売買・換金を行うことに制約を伴う要素もあり、評価差額を直ちに当期の損益として処理することは適切ではない。よって、両者の時価評価差額の処理は異なる。

④について

本問の処理方法（部分純資産直入法）が認められているのは、従来、保守主義の観点から、低価法に基づく銘柄別の評価差額の損益計算書への計上が認められてきたことが考慮されたからである。