

不動産鑑定士論文式試験

平成26年 本試験問題一 会計学

〔問題 1〕（50点）

収益認識等に関する次の問に答えなさい。

- (1) 基本的な収益認識基準である実現主義について、その論拠とともに説明しなさい。
- (2) 土地や建物の賃貸契約に係る収益の認識基準について、その論拠とともに説明しなさい。
- (3) 土地の賃貸契約に際し、法人が地主として事業用定期借地権を設定した際に受領した金銭について、どのように会計処理すべきか説明しなさい。

【解答例】

小問(1)

実現主義とは、企業外部の第三者に財貨又は役務を提供し、その対価としての現金又は現金等価物を受領した時点で収益を認識する考え方をいう。

企業会計は多数の利害関係者の利害を調整する機能を担っているため、期間損益計算上認識される収益には客観性と確実性が要求される。客観性とは測定にあたって恣意性が介入する余地のないことを意味し、確実性とは、その経済的果実が将来も消失しないという不可逆性を意味する。

ここで、実現主義による収益認識は、第三者との取引による対価に基づいて収益を認識するため、客観性を充たし、また、実現の二要件を充足した時点で認識される収益は後で取り消されることはないと考えられるため、確実性も充たす。

また、実現主義は、販売時点で収益を認識するものであるが、市場販売を見込んでの投資活動を前提とすると、その目的達成時点である販売時点での収益の認識は、投資活動の成果の把握に適しているといえる。

そのため、客観性と確実性を確保し、投資成果を適切に把握する観点から、基本的な収益認識基準として実現主義が採用されている。

小問(2)

土地や建物の賃貸契約に係る収益は、発生主義に基づき、時間を基準として認識する。

ここで、基本的な収益認識基準である実現主義ではない発生主義に基づく収益認識が行われる理由が問題となる。

土地や建物の賃貸契約は、予め締結した契約に基づき、継続して役務を提供する、継続的役務提供契約であり、時間の経過に基づく収益の認識が投資成果の把握に適していると考えられる。

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

また，予め契約が結ばれることで対価が確定しているため，時間の経過に基づいて認識された収益は客観性と確実性を備えている。

以上より，土地や建物の賃貸契約に係る収益は，発生主義に基づき，時間を基準として認識する。

小問(3)

事業用定期借地権を設定した際に受領した金銭は，原則として，受領した期に収益として計上する。ただし，定期借地権の設定時において，借地権者が借地権設定者に対して，借地に係る契約期間の賃料の一部又は全部を一括前払いの一時金として支払うことを取り決めた上で，両者間で本件一時金の授受を行う場合には，権利金等の授受とは別に，前受収益として処理し，期間到来時に収益計上することができる。

以上

〔問題 2〕（50点）

有形固定資産の減価償却について、次の問に答えなさい。

- (1) 減価償却の定義及び目的を述べなさい。
- (2) 減価償却がもたらす効果を2つ挙げ、それぞれ説明しなさい。
- (3) 取得原価100万円、残存価額0円、耐用年数5年の機械装置（平成26年1月1日購入）の減価償却を定率法で行う。決算は年1回（12月末日）、減価償却計算は毎期末に行う。平成26年12月31日から平成30年12月31日までの毎年計上すべき減価償却費を計算しなさい。
- (4) 減価償却の方法を定額法から定率法へ、あるいは定率法から定額法へ変更する場合に留意すべきことを説明しなさい。

【解答例】

小問(1)

減価償却とは、有形固定資産の原価を使用できる各会計期間に、あらかじめ定められた一定の計画に基づいて、計画的・規則的に配分するとともに、同一価額だけ資産価額を減少させてゆく会計手続である。

減価償却の目的は、固定資産の使用当初において決定された償却計画に従って計画的・規則的に費用配分を行うことにより恣意性を排除し、適正な期間損益計算を行うことである。

小問(2)

減価償却がもたらす効果は、減価償却の資金留保効果及び固定資産の流動化である。

減価償却費は、有形固定資産の取得原価を、会計上、各期に費用配分して計上したものであって、毎期の減価償却費に相当する金額については現金支出を伴わない、非現金支出費用である。

現行の企業会計において、収益は原則として実現主義により認識されるため、当該収益に対応して計上される減価償却費の額に相当する資金は、収益により資金として回収されるといえる。そのため、収益の認識に伴い企業内に資金が流入する一方で、減価償却費は非現金支出費用であり、資金の流出を伴わない。よって、減価償却費の額に相当する資金については、利益の分配等により社外流出することなく企業内に留保されるといえる。このように、減価償却費計上額だけ企業内部に資金が留保されることを資金留保効果という。

また、減価償却に伴い、固定資産に投下された資金が、貨幣性資産により回収されることを固定資産の流動化という。

上記の減価償却の効果は、あくまでも事後的に指摘されるものであり、減価償却は適正な期間損益計算を目的として行われるものであって、かかる効果を直接の目的として減価償却を行ってはならない。

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

小問(3) ※解説あり

平成26年12月31日 400,000円

平成27年12月31日 240,000円

平成28年12月31日 144,000円

平成29年12月31日 108,000円

平成30年12月31日 108,000円

小問(4)

減価償却の方法を変更する場合には，以下の事項に留意すべきである。

減価償却方法の変更は会計方針の変更に該当する。ここで，会計方針とは，財務諸表の作成にあたって採用した会計処理の原則及び手続をいう。

会計方針は，正当な理由により変更を行う場合を除き，每期継続して適用しなければならないため，正当な理由が存在しない場合，減価償却方法の変更は認められない。また，正当な理由により減価償却方法の変更を行った場合，変更が行われた旨，変更の理由及び当該変更が財務諸表に与えている影響の内容を注記する必要がある。

なお，減価償却方法の変更は会計方針の変更に該当するが，当該変更の影響は過年度に遡及せず，将来にわたり変更後の減価償却方法に基づき会計処理を行う。

以上

※問題2 小問(3)についての解説

減価償却に関連する計算問題である。まずは、【解答例】に示した数値の計算方法を示す。なお、解答にあたって、計算過程を示した受験生もいると思うが、計算過程が複雑である点を考慮して、【解答例】では計算結果のみを示した。

本問の計算は、税法上認められている「200%定率法」で行うと考えられる。

ただし、税法上の「200%定率法」は、「耐用年数経過時に残存簿価1円まで償却」するものであるため、本問が「200%定率法」を意図しているのであれば、残存価額0円とする指示とは整合性がとれていない。

(単位：円)

	普通償却額	均等償却額	実際償却額	期末簿価
平成26年12月31日	400,000	200,000	400,000	600,000
平成27年12月31日	240,000	150,000	240,000	360,000
平成28年12月31日	144,000	120,000	144,000	216,000
平成29年12月31日	86,400	108,000	108,000	108,000
平成30年12月31日	43,200	108,000	108,000	0

普通償却額：簿価×普通償却率 普通償却率： $1 \div \text{耐用年数} \times 200\%$

本問の場合 $0.4 (= 1 \div 5 \text{年} \times 200\%)$

均等償却額：簿価÷残存年数

毎期の償却費は普通償却額と均等償却額のいずれか大きい金額を計上する。

■平成26年12月31日

普通償却額 $1,000,000 \times 0.4 = 400,000 \cdots \textcircled{1}$ 、均等償却額 $1,000,000 \div 5 \text{年} = 200,000 \cdots \textcircled{2}$

∴ $\textcircled{1} > \textcircled{2}$ のため、本年度の減価償却費計上額は $\textcircled{1}$ 400,000円（期末簿価 600,000円）

■平成27年12月31日

普通償却額 $600,000 \times 0.4 = 240,000 \cdots \textcircled{1}$ 、均等償却額 $600,000 \div 4 \text{年} = 150,000 \cdots \textcircled{2}$

∴ $\textcircled{1} > \textcircled{2}$ のため、本年度の減価償却費計上額は $\textcircled{1}$ 240,000円（期末簿価 360,000円）

■平成28年12月31日

普通償却額 $360,000 \times 0.4 = 144,000 \cdots \textcircled{1}$ 、均等償却額 $360,000 \div 3 \text{年} = 120,000 \cdots \textcircled{2}$

∴ $\textcircled{1} > \textcircled{2}$ のため、本年度の減価償却費計上額は $\textcircled{1}$ 144,000円（期末簿価 216,000円）

■平成29年12月31日

普通償却額 $216,000 \times 0.4 = 86,400 \cdots \textcircled{1}$ 、均等償却額 $216,000 \div 2 \text{年} = 108,000 \cdots \textcircled{2}$

∴ $\textcircled{1} < \textcircled{2}$ のため、本年度の減価償却費計上額は $\textcircled{2}$ 108,000円（期末簿価 108,000円）

■平成30年12月31日

普通償却額 $108,000 \times 0.4 = 43,200 \cdots \textcircled{1}$ 、均等償却額 $108,000 \div 1 \text{年} = 108,000 \cdots \textcircled{2}$

∴ $\textcircled{1} < \textcircled{2}$ のため、本年度の減価償却費計上額は $\textcircled{2}$ 108,000円（期末簿価 0円）