

不動産鑑定士論文式試験

平成28年 本試験問題 一会計学

〔問題 1〕 (50点)

以下は「企業会計原則」の文章の一部である。下記の各問に答えなさい。

- 「損益計算書は、企業の（A）を明らかにするため、(a)一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。」
- 「すべての費用及び収益は、その支出及び収入に基づいて計上し、その（B）した期間に正しく割当てられるように処理しなければならない。ただし、（C）は、原則として、当期の損益計算に計上してはならない。」
- 「貸借対照表は、企業の（D）を明らかにするため、貸借対照表日におけるすべての(b)資産、負債及び資本を記載し、株主、債権者その他の利害関係者にこれを正しく表示するものでなければならない。ただし、（E）の原則に従って処理された場合に生じた簿外資産及び簿外負債は貸借対照表の記載外におくことができる。」
- 「貸借対照表に記載する資産の価額は、原則として、当該資産の取得原価を基礎として計上しなければならない。資産の取得原価は、資産の種類に応じた（F）の原則によって、各事業年度に配分しなければならない。」

- (1) 空欄（A）～（F）に入る適切な語句を答えなさい。
- (2) 下線部(a)のように、現行制度における損益計算書では、段階的に利益を計算・表示する。この現行制度の損益計算書で表示される経常利益と当期純利益の違いを説明しなさい。
- (3) 下線部(b)に対して、現行制度における貸借対照表の区分は、資産、負債及び純資産である。この純資産について説明しなさい。なお、純資産の部については連結貸借対照表を前提とし、非支配株主持分はないものとして解答すること。
- (4) 現行制度では、上場会社の連結財務諸表として、包括利益を表示する計算書の作成が求められている。この包括利益について説明しなさい。
- (5) 現行制度における貸借対照表には、平成10年に公布された「土地の再評価に関する法律」の適用によって計上された土地再評価差額金が記載されている場合がある。この土地再評価差額金のように、固定資産を時価評価した場合に計上される評価差額の会計上の性質について説明しなさい。なお、解答にあたっては、時価が上昇し、評価益相当額が計上されるケースに限定してよい。

【解答例】

(1)

(A) 経営成績	(B) 発生	(C) 未実現収益
(D) 財政状態	(E) 正規の簿記	(F) 費用配分

(2) 損益計算書は、収益と費用の発生原因に従い、営業損益計算の区分、経常損益計算の区分及び純損益計算の区分に区分して作成する。具体的には、営業損益計算の区分において営業利益を計算・表示し、経常損益計算の区分において、営業利益に営業外収益を加え、営業外費用を控除して経常利益を計算・表示する。そして、純損益計算の区分では、まず、経常利益に特別利益を加え、特別損失を控除して税引前当期純利益を計算・表示し、さらに、税引前当期純利益から当期の負担に属する法人税額、住民税額等を控除して、当期純利益を計算・表示する。

ここで、経常利益は、企業の主たる営業活動から得た正味成果を示すものである営業利益に、経常的な収益及び費用のうち、当該企業の主たる営業活動以外の種々の活動から生ずる営業外収益及び営業外費用を加減算して計算・表示する。よって、経常利益は、企業の本来の業務の他、財務活動等を含めて、每期経常的に得ることのできる利益を示す。

当期純利益は、経常利益に、固定資産売却損益等の臨時的偶発的な損益である特別損益を加減算し、当期の負担に属する法人税額・住民税額等を控除して計算・表示する。

このように、経常利益と当期純利益は、特別損益に属する項目及び当期の負担に属する法人税額・住民税額等が含まれるか否かで異なる。

(3) 貸借対照表上、資産性又は負債性をもつものを資産の部又は負債の部に記載し、これらに該当しないものは資産と負債との差額として純資産の部に記載する。純資産の部は、株主資本と株主資本以外の各項目に区分する。株主資本以外の各項目は、非支配株主持分がない連結貸借対照表においては、評価・換算差額等及び新株予約権に区分する。

(4) 包括利益とは、ある企業の特定期間の財務諸表において認識された純資産の変動額のうち、当該企業の純資産に対する持分所有者との直接的な取引によらない部分をいう。連結財務諸表においては、当期純利益に、その他の包括利益の内訳項目を加減して包括利益を表示する。その他の包括利益とは、包括利益のうち当期純利益及び非支配株主に帰属する当期純利益に含まれない部分をいう。

(5) 本問の評価差額の会計上の性質は、未実現収益である。これは、固定資産の時価が上昇した場合であっても、企業外部の第三者に対する財貨の提供及びその対価としての現金又は現金等価物の受領がなされていないためである。そのため、当該評価差額については、損益計算に計上せず、直接、純資産の部 評価・換算差額等に計上する。

以上

【解答への道】

小問(1)について

基本的な用語の穴埋め問題であるが、正確に全てを解答できた受験生は少ないであろう。できなくても、気にする必要は無い。

小問(2)について

損益計算書は、収益と費用の発生原因に従い、① 営業損益計算の区分、② 経常損益計算の区分、③ 純損益計算の区分に区分して、作成しなければならない。

本問は② 経常損益計算の区分と③ 純損益計算の区分の違いについて問われたものだが、両者について丁寧に説明ができれば十分であろう。

① 営業損益計算の区分

営業損益計算の区分は、一般に、売上高、売上原価、販売費及び一般管理費によって構成される。そして、まず、売上高から売上原価を差し引いて売上総利益を計算表示し、次にそれから販売費及び一般管理費を差し引いて営業利益を計算表示する。ここで、営業利益は、企業の本業から得た正味成果を示す。

② 経常損益計算の区分

経常損益計算の区分では、営業損益計算の区分で算定された営業利益に営業外収益を加え、営業外費用を控除して経常利益を計算表示する。ここで、経常利益は、企業の本来的業務の他、財務活動等を含めて、每期経常的に得ることのできる利益を示す。

営業外収益及び営業外費用とは、経常的な収益及び費用のうち、当該企業の主たる営業活動以外の種々の活動から生ずる収益及び費用をいう。代表的なものとしては、資金調達及びその返済という財務活動に伴う損益がある。具体的には、各々次のようなものが含まれる。

営業外収益に属するもの	営業外費用に属するもの
受取利息・有価証券利息・受取配当金 有価証券売却益・仕入割引等	支払利息・社債利息 有価証券売却損・売上割引等

③ 純損益計算の区分**i 税引前当期純利益の計算表示**

純損益計算の区分では、まず、経常利益に特別利益を加え特別損失を控除して税引前当期純利益を計算表示する。特別損益項目には、臨時的偶発的な損益等が含まれる。

ただし、特別損益項目であっても、金額の僅少なもので、每期経常的に発生するものは、経常損益計算に含めることができる。

ii 当期純利益の計算表示

純損益計算の区分では、さらに、税引前当期純利益から当期の負担に属する法人税額、住民税額等を控除して、当期純利益を計算表示する。

小問(3)について

企業会計基準第5号「貸借対照表の純資産の部の表示に関する会計基準」からの出題である。純資産が資産と負債の差額として位置づけられている旨が解答できれば十分であろう。

なお、非支配株主持分は、従来の少数株主持分のことであり、平成27年4月1日以降開始連結会計年度より名称変更されたものである。

小問(4)について

包括利益に関する基本的な出題であるが、連結財務諸表を前提とするところがネックだったと思われる。包括利益の定義が丁寧に書けていれば十分であろう。なお、包括利益の定義は、「討議資料 財務会計の概念フレームワーク」の定義でも問題は無い。

① 包括利益

包括利益 : ある企業の特定期間の財務諸表において認識された純資産の変動額のうち、当該企業の純資産に対する持分所有者との直接的な取引によらない部分

なお、討議資料「財務会計の概念フレームワーク」では、「包括利益とは、特定期間における純資産の変動額のうち、報告主体の所有者である株主、子会社の少数株主、及び将来それらになりうるオプションの所有者との直接的な取引によらない部分をいう。」とされているが、いずれも資本取引以外による純資産の変動として包括利益を定義するものであり、基本的には同義と考えられる。

② その他の包括利益

その他の包括利益 : 包括利益のうち当期純利益及び少数株主損益に含まれない部分をいう。

その他の包括利益は、個別財務諸表においては包括利益と当期純利益との間の差額であり、連結財務諸表においては包括利益と当期純利益（従来の少数株主損益調整前当期純利益）との間の差額である。連結財務諸表におけるその他の包括利益には、親会社株主に係る部分と被支配株主に係る部分が含まれる。

③ 包括利益の計算の表示

包括利益の計算の表示は、次による。

a. 個別財務諸表

個別財務諸表においては、当期純利益にその他の包括利益の内訳項目を加減して包括利益を表示する。

b. 連結財務諸表（本問）

連結財務諸表においては、当期純利益にその他の包括利益の内訳項目を加減して包括利益を表示する。

小問(5)について

「土地再評価差額金」という見慣れないものが例に挙げられていたため戸惑ったかもしれないが、問題文を最後まで読むと、「時価の上昇に伴う評価益相当額」の会計上の性質が問われている。また、(1)の穴埋め問題(C)に「未実現収益」が入ることも解答する上での方向性を決めるものとなる。

具体的には、評価益は実現主義の二要件を充たさないため、損益計算に計上されない旨を記載すれば良い。なお、解答例では問題に合わせて実現主義の二要件の文言を修正しているが、特に気にする必要はないであろう。

(実現の二要件)

1. 企業外部の第三者に対する財貨（商品や製品）又は役務（サービス）の提供
2. その対価としての現金又は現金等価物の受領

I 合格ライン

企業会計原則を題材としているが、包括利益や純資産の概念等も含まれた総合的な出題である。内容的には、基本的なものが多いのだが、昨今の出題傾向から鑑みると、対策が手薄になっていた受験生が多いと考えられる。穴埋め問題も、基準の文言通りの正確な解答が要求されるため、正答率は予想以上に低いと想定される。また、問題文中に「連結」という単語が出てきているが、実質的な影響は乏しいため、気圧されずに解答を作成したかどうかポイントとなるであろう。

本試験での緊張も加味すると、合格ラインは4割程度と考えられる。

II 答練等との対応関係

ミニテスト⑪

アクセスα 第2回 問題1, 問題3

アクセスα 第6回 問題1

〔問題 2〕（50 点）

問 1 棚卸資産について，次の各問に答えなさい。

- (1) 棚卸資産とは何か説明しなさい。
- (2) 評価方法（売上原価等の払出原価と期末棚卸資産の価額を算定する方法）として選択することが認められている方法を挙げ，それぞれについて説明しなさい。
- (3) 通常の販売目的で保有する棚卸資産の期末の評価基準を説明しなさい。
- (4) A 商品について期末実地棚卸を行ったところ8,222個あった。A 商品の帳簿期末棚卸数量は8,516 個，取得原価は 1 個当たり693円である。A 商品の期末の正味売却価額は 1 個当たり685円である。A 商品の棚卸減耗損及び商品評価損を答えなさい。

問 2 土地・建物などの不動産に関する以下の文章の空欄（ア）～（カ）に入る適切な語句を答えなさい。

本社・工場など自社使用目的で保有する不動産は，貸借対照表上，固定資産のなかの（ア）資産に分類され，期末の帳簿価額が（イ）より低い場合には（ウ）損失を認識する。一方，通常の販売目的で保有する不動産は，（エ）資産であるため貸借対照表上，（オ）資産に分類される。また，賃貸等投資の目的で保有する投資不動産は，貸借対照表上，（カ）資産のなかの投資その他の資産に分類される。

【解答例】

問 1

- (1) 棚卸資産は、商品、製品、半製品、原材料、仕掛品等の資産であり、企業がその営業目的を達成するために所有し、かつ、売却を予定する資産のほか、売却を予定しない資産であっても、販売活動及び一般管理活動において短期間に消費される事務用消耗品等も含まれる。
- (2) 評価方法として選択することが認められている方法には、個別法、先入先出法、平均原価法及び売価還元法があり、事業の種類、棚卸資産の種類、その性質及びその使用方法等を考慮した区分ごとに選択し、継続して適用しなければならない。

個別法とは、取得原価の異なる棚卸資産を区別して記録し、その個々の実際原価によって期末棚卸資産の価額を算定する方法である。個別法は、個別性が強い棚卸資産の評価に適した方法である。

先入先出法とは、最も古く取得されたものから順次払出しが行われ、期末棚卸資産は最も新しく取得されたものからなるとみなして期末棚卸資産の価額を算定する方法である。

平均原価法とは、取得した棚卸資産の平均原価を算出し、この平均原価によって期末棚卸資産の価額を算定する方法である。なお、平均原価は、総平均法又は移動平均法によって算出する。

売価還元法とは、値入率等の類似性に基づく棚卸資産のグループごとの期末の売価合計額に、原価率を乗じて求めた金額を期末棚卸資産の価額とする方法である。売価還元法は、取扱品種の極めて多い小売業等の業種における棚卸資産の評価に適用される。

- (3) 通常の販売目的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する。ただし、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。そして、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。ここで、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。
- (4)

棚卸減耗損 203,742円

計算過程：(8,516個－8,222個)×693円＝203,742円

商品評価損 65,776円

計算過程：8,222個×(693円－685円)＝65,776円

問 2

(ア) 有形固定	(イ) 回収可能価額	(ウ) 減損
(エ) 棚卸	(オ) 流動	(カ) 固定

以上

【解答への道】

問 1

小問(1)～小問(3)について

「棚卸資産の評価に関する会計基準」における以下の該当箇所からの出題である。やや細かいところも含まれるため、完答する必要はないが、ある程度の得点は望まれる。

「棚卸資産の評価に関する会計基準」より一部抜粋

範囲

3. 本会計基準は、すべての企業における棚卸資産の評価方法、評価基準及び開示について適用する。棚卸資産は、商品、製品、半製品、原材料、仕掛品等の資産であり、企業がその営業目的を達成するために所有し、かつ、売却を予定する資産のほか、売却を予定しない資産であっても、販売活動及び一般管理活動において短期間に消費される事務用消耗品等も含まれる。

なお、売却には、通常の販売のほか、活発な市場が存在することを前提として、棚卸資産の保有者が単に市場価格の変動により利益を得ることを目的とするトレーディングを含む。

棚卸資産の評価方法

6-2. 棚卸資産については、原則として購入代価又は製造原価に引取費用等の付随費用を加算して取得原価とし、次の評価方法の中から選択した方法を適用して売上原価等の払出原価と期末棚卸資産の価額を算定するものとする。

(1) 個別法

取得原価の異なる棚卸資産を区別して記録し、その個々の実際原価によって期末棚卸資産の価額を算定する方法。個別法は、個別性が強い棚卸資産の評価に適した方法である。

(2) 先入先出法

最も古く取得されたものから順次払出しが行われ、期末棚卸資産は最も新しく取得されたものからなるとみなして期末棚卸資産の価額を算定する方法。

(3) 平均原価法

取得した棚卸資産の平均原価を算出し、この平均原価によって期末棚卸資産の価額を算定する方法。なお、平均原価は、総平均法又は移動平均法によって算出する。

(4) 売価還元法

値入率等の類似性に基づく棚卸資産のグループごとの期末の売価合計額に、原価率を乗じて求めた金額を期末棚卸資産の価額とする方法。

売価還元法は、取扱品種の極めて多い小売業等の業種における棚卸資産の評価に適用される。

6-3. 棚卸資産の評価方法は、事業の種類、棚卸資産の種類、その性質及びその使用方法等を考慮した区分ごとに選択し、継続して適用しなければならない。

通常の販売目的で保有する棚卸資産の評価基準

7. 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。

小問(4)について

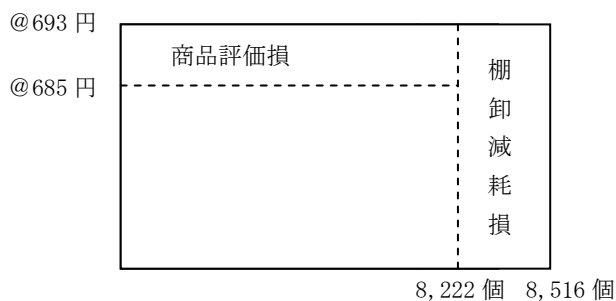
落ち着いて状況を整理すれば解答できるレベルの計算問題である。しかし，初見である受験生も多いと考えられるため，できなくても気にする必要はないであろう。

棚卸減耗損 203,742円

計算過程： $(8,516個 - 8,222個) \times 693円 = 203,742円$

商品評価損 65,776円

計算過程： $8,222個 \times (693円 - 685円) = 65,776円$



問2について

基本的な用語の穴埋め問題である。問題1に比べると平易であるため，6問中5問は正答して頂きたい。

I 合格ライン

棚卸資産と不動産からの基本的な出題である。棚卸資産の(2)は，やや細かいが，ある程度の解答は可能であろう。また，(4)の計算問題も落ち着いて考えれば正解を導けると思われるが，本試験の緊張を考えると，できなくても気にする必要はない。

合格ラインは6割程度と考えられる。

II 答練等との対応関係

基礎答練 第2回 問1

応用答練 第3回 問題1

直前答練 第1回 問題1・問題2

直前答練 第2回 問題2

アクセスα 第7回 問題1