

出題の意図

[I]

この問題の出題の趣旨は、棚卸資産の評価方法の基礎知識を確認するとともに、棚卸資産会計を通じて資産の意義や現行の会計制度が採用する取得原価と時価の混合測定モデルの論理構造の理解を問うものである。

[II]

損益計算書に示される 5 種類の利益の違いを理解することは、企業の経営成績を理解するために不可欠の要件である。この知識が不十分であれば、「当該企業のどこに問題があるのか」「経常的な収益力はどの程度であろうか」などといった判断を下すことができない。

5 種類の利益のうちでどれが重要であると捉えるかについてはさまざまな考え方があろうが、この利益を挙げれば正解などといったことではなく、なぜ受験者が選択した利益はほかの利益と比べて経営状態を判断するさいにより適切であるのかを、経営分析と関わらせて合理的に説明することができるかどうかを問うものである。問題のレベルとしてはごく基本的なものであるといえよう。

棚卸資産の会計に関して、次の全ての小問に答えなさい。

- (1) 棚卸資産の評価（払出単価の決定）方法である個別法、先入先出法、最終仕入原価法のそれぞれについて、①計算方法の概要、②その方法の利点、③その方法の欠点を説明しなさい。

配点：計 60 点

個別法（計 20 点：①は 10 点、②及び③は各 5 点）

① 計算方法の概要

単位当たりの取得原価が異なる個々の資産を受け入れるつど区別して記録しておき、払出し時にはその資産の取得原価を払出単価とするとともに、残存する個々の資産の実際の取得原価により期末在庫金額を算定する方法

② その方法の利点

個々の資産の取得原価が費用計上額または資産計上額と 1 対 1 対応するため、現実に個品管理が行われている在庫品に適合する。

③ その方法の欠点

大量に取得する規格品に適用した場合、多大な手間を要するほか、払出品の恣意的な選択により利益操作に利用されるおそれがある。

先入先出法（計 20 点：①は 10 点、②及び③は各 5 点）

① 計算方法の概要

最も古く取得したものから順次払出しが行われ、期末棚卸品は最も新しく取得されたものからなると見なして、払出単価を計算する方法

② その方法の利点

一般的に在庫品の物理的な流れと合致している。

③ その方法の欠点

物価水準を反映した売上収益に対して、売上原価には過去からの物価水準の変動による対象資産の保有損益が含まれるため、物価水準ベースからみた費用収益の対応関係が維持できないおそれがある。

最終仕入原価法（計 20 点：①は 10 点、②及び③は各 5 点）

① 計算方法の概要

期末に最も近い時点で最後に棚卸資産を取得したときの単位当たり取得原価をもって、期末棚卸資産の評価を行う方法

②その方法の利点

実務的に最も簡便である。

③その方法の欠点

期末在庫数量が最終受入数量を超過する部分は、取得原価ではなく時価に近い価額で評価されるため、取得原価主義に反するおそれがある。

(2) 販売目的で保有する棚卸資産の期末評価について、低価基準にて棚卸評価損の計上が強制される根拠を説明しなさい。

配点:20点

- ・低価基準にて棚卸評価損の計上を行わない場合、市場価格が低下して棚卸資産に含み損失が生じていても、評価損の計上が先送りされるという問題が生じること。
- ・原価基準と低価基準の間で選択できる場合、比較可能性に問題が生じることに加えて、国際的な会計基準では低価基準が妥当な期末評価の基準とされてきたこと。
- ・企業会計原則の一般原則における保守主義の原則に適合していること。

(3) トレーディング目的で保有する棚卸資産の期末評価について、期末の時価で評価して貸借対照表に計上するとともに、取得原価との差額を当期の損益として処理する根拠を説明しなさい。

配点:20点

- ・トレーディング目的で保有する資産は、企業が当初から販売の努力を行う意図を持たず、単に時価の変動によって利益を得る目的であること。
- ・トレーディング目的で保有する資産は、事業の遂行を妨げることなくいつでも市場価格での換金が可能であり、転売して換金する以外に保有目的を達成する方法がないこと。
- ・市場で成立している時価こそが適切な評価額であり、期末時点の時価で評価して貸借対照表に計上するとともに、評価差額は当期の損益として処理することは、売買目的有価証券の会計処理との内的整合性の維持の観点から妥当であること。

以上

日本基準の損益計算書では5種類の利益が段階別に表示されている。これに関して以下の小問すべてに答えなさい。

- (1) 5種類の利益の名称を記し(順不同でかまわない)、各利益の意味についてそれぞれ50字程度で説明しなさい。
 - (2) あなたが企業の経営成績を判断するにあたって最も重要であると考える利益を1つ選んで記したうえで、その理由を200字程度で説明しなさい。
-

採点基準

- (1) 売上総利益：企業の主たる営業活動を通して得られた売上高から、それを得るために要した売上原価を差し引いた差額のこと。粗利益ともいう。

営業利益：上記の売上総利益から、販売費および一般管理費を差し引いたもの。企業の主たる活動から得られた成果を表す。

経常利益：営業利益に、営業活動に付随する金融活動に起因する営業外収益・営業外費用を加減したもの。企業の経常的な収益力を示す。

税引前当期純利益：経常利益から、臨時的・例外的に発生した損益項目を加減したもの。当期の経営活動の成果すべてが集計されている。

当期純利益：税引前当期純利益から法人税・住民税・事業税を控除して得られるところの、株主に帰属する利益額のこと。

※ 利益の名称を記してあれば3点。その内容説明については7点。
それぞれの利益について合計10点 × 5

- (2) おそらくは「主たる営業活動からの成果を示す利益」としての営業利益か、「主たる活動に加えてそれに付随する金融活動の成果も含めた経常的な利益」である経常利益のいずれかを選択して答えるものと思われるが、受験者がそれ以外の利益を取り上げたとしても説明に合理性があればある程度の得点を与えるものとする。

※ 50点満点。

出題の意図

[I]

この問題の出題の趣旨は、減価償却費の計算方法の基礎知識を確認するとともに、固定資産会計を通じて資産の意義や現行の発生主義会計の根幹にある費用配分の原則及び費用収益対応の原則の理解を問うものである。

[II]

株主資本を構成する 4 つの項目の意味を説明するという、ごく基本的な問題である。とくに小問(1)・(2)・(3)は、会計学を学習してきた受験生にとっては平易であろう。しかし、小問(4)の自己株式については、「いったん発行した自社の株式を保有している」という程度の説明に終わるのか、それともたとえば「資本充実に反するとして長らく原則禁止されていた」「資産説と資本減少説があるが多数説は後者である」(あるいは自己株式を取得する目的)といったあたりにまで言及するのかによって、受験生の学力が明確に現れるであろうと考えて出題した。

解 答 例

〔 I 〕

小問（１）

耐用年数を配分基準とする方法は、固定資産の経済的便益が時間の経過に応じて消費されると考え、耐用年数を基礎として取得原価を各会計期間に配分する方法である。代表的なものとして定額法、定率法などがある。

利用度を配分基準とする方法は、固定資産の実際の利用量や生産量に応じて経済的便益が消費されると考え、その利用度を基礎として取得原価を配分する方法である。例えば、機械の総予定生産数量を見積もり、当期の実際の生産数量に応じて減価償却費を計算する生産高比例法などがある。

小問（２）

減価償却の意義は、第一に発生主義会計の観点から説明できる。固定資産は、通常、複数の会計期間にわたって収益の獲得に利用される。そのため、取得時の支出を一時に費用として認識するのではなく、固定資産の利用によって経済的便益が消費される各会計期間にわたって費用として認識する。減価償却は、固定資産の取得原価を、その固定資産が収益の獲得に貢献する期間にわたって各期間の費用として配分する手続であり、現金の支出時点ではなく、費用の発生に基づいて認識するという発生主義会計と整合する。また、収益とそれを生み出すために費消された資産の原価を同じ期間に対応させるという費用収益対応の考え方とも結びついている。

第二に、減価償却の意義は、自己金融機能の観点から説明できる。固定資産を利用して収益を獲得する過程で減価償却費は費用計上されるが、費用計上時点では新たな現金支出を伴わない。そのため、減価償却費に対応する収益相当額が企業内部に資金として留保される。この意味で、減価償却には、固定資産の投下資金を営業活動を通じて回収し、固定資産の更新・再投資のための資金を企業内部に蓄積する自己金融的な機能がある。

小問（３）

固定資産の減損の兆候が認められる場合は、まず減損損失を認識する必要があるかどうかを検討する。減損の兆候としては、営業活動から生ずる損益またはキャッシュ・フローが継続してマイナスの場合、経営環境が著しく悪化した場合、市場価格が著しく下落した場合などが挙げられる。減損の兆候が認められた場合には、当該資産について、減損損失を認識するかどうかを判定する。具体的には、資産から得られる将来キャッシュ・フローの総額と帳簿価額を比較し、将来キャッシュ・フローの総額が帳簿価額を下回る場合には減損損失を認識する。その場合、帳簿価額を回収可能価額まで減額し、その差額を減損損失として当期の損失に計上する。回収可能価額は、正味売却価額と使用価値のいずれか高い方によって測定される。

減価償却だけではなく、減損の会計処理が必要な理由は、減価償却は固定資産の取得原価をその使用期間にわたって規則的に配分するものに対して、減損は資産の回収可能性が著しく低下した場合に、その帳簿価額を回収可能価額まで切り下げるものであり、両者の目的は異なるためである。通常、減価償却を続けるだけでは、資産の帳簿価額が、その資産から回収できる金額を上回ったままになる可能性がある。そこで、減価償却では反映できない資産価値の回収可能性の著しい低下を、減損損失として臨時的に帳簿価額に反映する必要がある。減価償却による規則的な費用配分に加えて減損処理を行うことによって、固定資産の帳簿価額が、その資産から将来回収できる経済的便益を適切に反映することが可能となる。

〔Ⅱ〕

小問（１）

会社を設立・運営するために株主が払い込んだ資金のこと。ただし株式の払込金額は、その全額を資本金として扱うことが原則であるが、2分の1までは資本金に組み入れないことができる。なお、現在は1円以上の資本金があれば会社設立が可能である。(115字)

小問（２）

- ・資本準備金：株主の払込資金のうち、資本金に組み入れなかったところの出資額の２分の１以下の部分のこと。損失が発生したときに資本準備金を充てる場合には株主総会の普通決議だけで済むので、特別決議などが必要な資本金よりもスムーズな赤字補填が可能となる。（116 字）
- ・減資差益：会社が減資を行なったさいに、減少させた資本金の額が、株主へ払い戻された会社の資産額や、欠損補填に充てた額を上回った場合に生じる差額のこと。なお、払い戻しや損失補填等の合計額は、資本金の減少額を越えてはならない。（105 字）など

小問（３）

- ・利益準備金：会社が株主へ配当するさいには、財産の流出を制限して財務基盤を安定させるために、利益の一部を利益剰余金として留保することを会社法は求めている。この留保は利益準備金と資本準備金の合計額が資本金の４分の１に達するまで行なう。（109 字）
- ・繰越利益剰余金：企業が創業以来積み上げてきた当期純利益(および当期純損失)のなかから、配当の支払いや利益準備金への積立てを行なったのちに、最終的に会社に残ったものの累計額のこと。しばしば「内部留保」などと呼ばれたりする。（102 字）など

小問（４）

- (4)自ら発行した株式のうち、買い戻して保有している部分のこと。かつては資本充実に反するとして原則禁止されていたが、現在では自由に保有することができる。自己株式の本質については資産説と資本減少説があるが、多数説は後者である。（109 字）