

設問番号	(1)
解答又は 解答例	「企業会計原則」の一般原則における真実性の原則は、「企業会計は、企業の財政状態及び経営成績に関して、真実な報告を提供するものでなければならない」とするものであり、財務諸表が企業の経済的実態を適正に表示することを求める最高規範としての性格を有する。ただし、ここでいう真実は唯一絶対の真実を意味するものではなく、一般に公正妥当と認められた会計処理の原則や手続に従って導かれる「相対的真実」と解される。 一方、正規の簿記の原則は、企業会計がすべての取引について正規の簿記の原則に従って正確な会計帳簿を作成することを要求するものである。一般に、網羅性、秩序性、検証可能性などを備えた記録が求められ、財務諸表はこうした信頼できる会計帳簿を基礎として作成されなければならない。 両者は、真実性の原則が財務報告の最終的な目的を示すのに対し、正規の簿記の原則がその目的を実現するための記録・計算上の基礎を提供するという関係にある。したがって、取引を適切かつ検証可能な形で記録し、その帳簿に基づいて財務諸表を作成することによって、恣意的な会計処理を抑制し、財務諸表の信頼性が確保されるのである。
出題の意図	企業会計の伝統的な基礎概念についての理解を問うた出題である。なお、設問の内容は2つあり、ひとつは企業会計原則の理解を確認すること、いまひとつは、本論点に対する解答者自身の見解を問うたものであるが、後者については、回答者によって多様な見解が存在することになるので、解答例の提示は行っていない。

設問番号	(2)
解答又は 解答例	「討議資料 財務会計の概念フレームワーク」では、会計情報が有用であるための基本的特性として、意思決定との関連性と信頼性が求められる。意思決定との関連性とは、会計情報が投資家による企業成果の予測や企業価値の評価などの意思決定に影響を及ぼし得ることを意味し、「情報価値を有すること」と「情報ニーズを充足すること」によって支えられる。 一方、信頼性とは、会計情報が信頼に足る情報であることを意味し、そのためには、中立性、検証可能性、表現の忠実性が確保されなければならない。すなわち、特定の利害関係者に偏らず、一定の根拠に基づいて検証でき、企業の経済的事実を適切に表現することが求められる。 しかし、両者は常に同時に最大化できるとは限らない。例えば、金融資産等について時価を用いれば、取得原価よりも現在の企業価値評価に関連する情報を提供できる場合があるが、活発な市場が存在せず経営者の見積りに依存する場合には、検証可能性が低下し得る。反対に、客観的に確認しやすい取得原価を重視すれば信頼性は高まる一方、現在の経済価値との乖離によって関連性が低下する可能性がある。したがって、有用な会計情報を提供するには、両者の適切な均衡を図ることが重要となる。
出題の意図	企業会計の現代的な基礎概念を表明と思われる「概念フレームワーク」について

	の理解を問うた問題である。なお、設問の内容は 2 つあり、ひとつは現代の会計基準の前提についての理解を確認すること、いまひとつは、本論点に対する解答者自身の見解を問うたものであるが、後者については、回答者によって多様な見解が存在することになるので、解答例の提示は行っていない。
--	---

設問番号	(3)
解答又は 解答例	商品売買取引における利益計算では、商品を販売し、収益が実現した時点で売上高を認識するとともに、その売上高を獲得するために費消された商品の原価を売上原価として対応させる。これは、収益については実現概念を基礎とし、費用については発生主義および費用収益対応の原則に基づいて期間損益を計算する仕組みである。 このとき、当期に仕入れた商品のすべてが直ちに費用となるわけではない。未販売の商品は期末棚卸資産として翌期に繰り越され、期首商品棚卸高と当期商品仕入高の合計から期末商品棚卸高を控除することによって売上原価が算定される。したがって、期末商品の評価額が高ければ当期の売上原価は小さくなり、売上総利益は大きくなる。反対に評価額が低ければ、売上原価は増加し、利益は減少する。このため棚卸資産の評価は、当期と将来の期間との間で商品原価を配分する機能を有している。 さらに、商品の収益性が低下し、期末における正味売却価額が取得原価を下回った場合に帳簿価額を切り下げることは、予想される損失を早期に利益計算へ反映するという保守主義の考え方とも整合する。これにより未実現の利益計上を抑制し、過大な資産・利益の計上を防止する役割が果たされる。
出題の意図	企業活動で最も重要な商品売買に関する会計処理の原理についての基本理解を問うた問題である。さらに解答者には最近導入された収益認識基準についての相対的な見解を求めている。

設問番号	(4)
解答又は 解答例	企業結合によって取得したのれんは、取得原価が被取得企業から受け入れた識別可能資産および引き受けた負債に配分された純額を上回る場合に、その差額として資産に計上される。日本基準では、こののれんについて、原則として 20 年以内のその効果の及ぶ期間にわたり、定額法その他の合理的な方法によって規則的に償却する。また、減損の兆候がある場合には減損処理の対象ともなる。 のれんを償却する理論的根拠は、取得時に支払った超過収益力等の価値が永久に維持されるとは考えにくく、企業結合後の収益獲得を通じて次第に費消されると考える点にある。したがって、その取得原価を効果の及ぶ期間にわたって費用配分することは、投資原価とそれによって獲得される収益との対応という観点から合理性を有する。また、償却しなければ、取得したのれんが時間の経過とともに自己創設のれんに実質的に置き換えられるにもかかわらず、資産として残存し続けるという問題も生じる。 これに対し、IFRS や米国基準では、のれんを規則的には償却せず、減損テストによ

	て価値の低下を反映する。私は、減損のみの処理には経営者の見積りへの依存や損失認識の遅れという問題があるため、一定期間で規則的に費用化しつつ必要に応じて減損を認識する日本基準は、期間損益計算と慎重性の観点から一定の合理性を有すると考える。
出題の意図	企業会計についての日本でのホットトピックである「のれん」について問うた問題である。基本的な会計処理と、国際的な相違がもたらす制度的な論点を含めた解答を期待した出題である。