

第223回 全経簿記検定試験 上級 一財務会計一

解 説

模範解答・予想配点・解説等は、学校法人高橋学園が独自の見解によって作成しており、検定試験実施機関における本試験の解答並びに出題の意図を保証するものではありません。なお、予告なしにその内容を変更する場合がございます。ご理解いただいたうえで、ご利用ください。

問題1 正誤問題

<参照規定>

1. 「企業会計原則」注5
2. 「金融商品に関する会計基準」28項(3)
3. 「研究開発費等に係る会計基準」注解1
4. 「固定資産の減損に係る会計基準」二2(2)
5. 「繰延資産の会計処理に関する当面の取扱い」3(1)
6. 「資産除去債務に関する会計基準」9項
7. 「貸借対照表の純資産の部の表示に関する会計基準」5項
8. 「自己株式及び準備金の額の減少等に関する会計基準」14項
9. 「収益認識に関する会計基準」45項
10. 「企業結合に関する会計基準」33項

問題2 「棚卸資産の評価に関する会計基準」(以下、「棚卸資産基準」)

問1 正味売却価額を使用しようする理由

棚卸資産基準 40、41項

40. 前述したように本会計基準では、棚卸資産の場合、販売により投下資金の回収を図るため、正味売却価額が帳簿価額よりも低下しているときには、収益性が低下しているとみて、帳簿価額を正味売却価額まで切り下げる(第37項参照)が他の会計基準における考え方とも整合的であると考えている。
41. 棚卸資産への投資は、将来販売時の売価を想定して行われ、その期待が事実となり、成果として確定した段階において、投資額は売上原価に配分される。このように最終的な投資の成果の確定は将来の販売時点であることから、収益性の低下に基づく簿価切下げの判断に際しても、期末において見込まれる将来販売時点の売価に基づく正味売却価額によることが適当と考えられる。

問2 再調達原価について

棚卸資産基準 50項

50. 製造業における原材料は、製品を構成することとなり、完成後の製品売価に基づく正味売却価額が帳簿価額を上回っていれば、帳簿価額を切り下げる必要はない。しかし、通常は、再調達原価の方が把握しやすいと考えられるため、正味売却価額が再調達原価に歩調を合わせて動く想定されるときには、再調達原価によることができるものとした。再調達原価の方が把握しやすいという点は、原材料等に限らず他の購入品の場合でも同様と考えられるため、本会計基準では、正味売却価額が再調達原価に歩調を合わせて動く想定されるときには、継続して適用することを条件に、正味売却価額の代理数値として再調達原価によることができるものとした(第10項参照)。再調達原価には、購入に付随する費用が含まれるが、重要性等を考慮して、含めないものとするができる。

問3 トレーディング目的で保有する棚卸資産

棚卸資産基準 60、61 項

60. 当初から加工や販売の努力を行うことなく単に市場価格の変動により利益を得るトレーディング目的で保有する棚卸資産については、投資者にとっての有用な情報は棚卸資産の期末時点の市場価格に求められることから、市場価格に基づく価額をもって貸借対照表価額とすることとした（第 15 項参照）。その場合、活発な取引が行われるよう整備された、購買市場と販売市場とが区別されていない単一の市場（例えば、金の取引市場）の存在が前提となる。また、そうした市場でトレーディングを目的に保有する棚卸資産は、売買・換金に対して事業遂行上等の制約がなく、市場価格の変動にあたる評価差額が企業にとっての投資活動の成果と考えられることから、その評価差額は当期の損益として処理することが適当と考えられる。
61. トレーディング目的で保有する棚卸資産に係る会計処理は、売買目的有価証券の会計処理と同様であるため、その具体的な適用は、金融商品会計基準に準ずることとしている（第 16 項参照）。したがって、金融商品会計基準のほか、その具体的な指針等も参照する必要がある。

問題3 「退職給付に関する会計基準」（以下、「退職給付基準」）

問1 年金資産を退職給付債務から控除して表示する理由

退職給付基準 69 項

69. 企業年金制度を採用している企業などでは、退職給付に充てるため外部に積み立てられている年金資産が存在する。この年金資産は退職給付の支払のためのみに使用されることが制度的に担保されていることなどから、これを収益獲得のために保有する一般の資産と同様に企業の貸借対照表に計上することには問題があり、かえって、財務諸表の利用者に誤解を与えるおそれがあると考えられる。また国際的な会計基準においても年金資産を直接貸借対照表に計上せず、退職給付債務からこれを控除することが一般的である。したがって、年金資産の額は退職給付に係る負債の計上額の計算にあたって差し引くこととしている。この場合、年金資産の額が退職給付債務の額を上回る場合には、退職給付に係る資産として貸借対照表に計上することになる（第 13 項ただし書き及び第 27 項参照）。

問2 連結財務諸表における未認識の差異の取扱い

退職給付基準 55 項

55. 平成 10 年会計基準は、数理計算上の差異及び過去勤務費用を平均残存勤務期間以内の一定の年数で規則的に処理することとし、費用処理されない部分（未認識数理計算上の差異及び未認識過去勤務費用）については貸借対照表に計上せず、これに対応する部分を除いた、積立状況を示す額を負債（又は資産）として計上することとしていた。しかし、一部が除かれた積立状況を示す額を貸借対照表に計上する場合、積立超過のときに負債（退職給付引当金）が計上されたり、積立不足のときに資産（前払年金費用）が計上されたりすることがあり得るなど、退職給付制度に係る状況について財務諸表利用者の理解を妨げているのではないかという指摘があった。

このため、平成 24 年改正会計基準では、国際的な会計基準も参考にしつつ検討を行い、未認識数理計算上の差異及び未認識過去勤務費用を、税効果を調整の上、純資産の部（その他の包括利益累計額）に計上することとし、積立状況を示す額をそのまま負債（又は資産）として計上することとした（第 13 項、第 24 項また書き及び第 25 項また書き参照）。なお、個別財務諸表においては、当面の間、これらの取扱いを適用しないことに留意が必要である（第 39 項(1)及び(2)並びに第 86 項から第 89 項参照）。