

**【財表・短答 問1（Aタイプ） 概念フレームワークから出題】（9月8日出題）**

例えば、当期に棚卸資産を購入する契約を結び、翌期に当該資産の受渡を行ったとする。概念フレームワークの考え方に従うと、棚卸資産の種類によって、貸借対照表に棚卸資産を認識する時点は異なることになる。

（注）論文受験生は、○か×という結果だけでなく、その理由も考えてみてください。

**【財表・論文 問1（Aタイプ） 純資産と包括利益から出題】（9月9日出題）**

利益には、当期業績主義利益、包括主義利益、包括利益がある。これらはどのような資本とクリーン・サープラス関係にあるのか、もしくはないのか？（3行）

**【監査・短答 問1（Aタイプ） 財務諸表監査総論から出題】（9月12日出題）**

監査人が財務諸表の監査を行っていたにもかかわらず、監査人が財務諸表における重要な虚偽の表示を発見できなかった場合、経営者は、重要な虚偽の表示がある財務諸表を作成・開示したことについての責任を監査人に負わせる事が認められている。

（注）論文受験生は、○か×という結果だけでなく、その理由も考えてみてください。

**【監査・論文 問1（Aタイプ） 財務諸表監査総論から出題】（9月12日出題）**

財務諸表利用者の意思決定に有用かつ信頼しうる情報を提供するためには、監査人は財務諸表の作成に積極的に関与し、経営者は監査人の指導を忠実に順守して財務諸表を作成す

べきという見解がある。しかし、一般にこのような考え方は支持されていない。その理由を述べなさい。(3行)

【財表・短答・問1 (Aタイプ)】 (9月8日出題) <本試験的重要性: 高い>

解答 ○ (理由は、解説を参照)

配点 1点

解説 概念フレームワークによると、認識の契機は、通常の場合、双方履行か一方の履行が求められているが、例外として、時価の変動を投資の成果とするものについては、双方未履行の段階でも認識の契機を満たすと考えられている。棚卸資産には販売目的棚卸資産とトレーディング目的の棚卸資産があるが、販売目的棚卸資産は双方履行(例: 商品・製品)か一方の履行(例: 工事契約の進行基準)により認識の契機を満たすので、約定日基準でなく受渡日基準により資産を認識する。一方、トレーディング目的の棚卸資産については契約と同時にリスクとリターンが購入者側に移転するので、受渡日基準でなく約定日基準により資産を認識することになる。

出題意図 資産のリスクとリターンがいつ移転するかについては、資産の種類により異なります。これは資産の種類によりリスクとリターンが異なるためです。リターンが営業収益か時価の上昇か、リスクが収益性の低下か時価の下落かにより、受渡日基準が妥当するものと、約定日基準が適当なものに分かれます。本問は、棚卸資産を題材にして、このような考え方を問うてみました。

【財表・論文・問1（Aタイプ）】（9月9日出題）＜本試験の重要性：高い＞

**解答** 当期業績主義利益には、特定の資本との間にクリーン・サープラス関係はない。包括主義利益には、株主資本との間にクリーン・サープラス関係がある。包括利益には、純資産との間にクリーン・サープラス関係がある。

**配点** 3点（各種利益について1点ずつ）

**解説** 当期業績主義利益とは経常利益のことであり、企業会計原則が特に重視していた利益である。これは特別損益を除くことに特徴がある。包括主義利益とは当期純利益のことであり、概念フレームワークが特に重視している利益である。個別ベースの損益計算書の最終利益に相当する。包括利益は、海外が特に重視している利益である。連結ベースの利益計算書の最終利益に相当する。

なお、包括主義利益の包括は、特別損益を包括するという意味だが、包括利益の包括は、その他の包括利益（未実現利益）も包括するという意味である。

資本には株主資本と株主持分（純資産のこと）があり、株主資本の当期増加額は当期純利益と一致し、純資産の当期増加額は包括利益と一致する。しかし、いかなる資本を想定しても、その資本の当期増加額は経常利益と一致しない。

**出題意図** 現在、我が国は当期純利益と株主資本のクリーン・サープラス関係を重視し、海外は包括利益と純資産（株主持分）のクリーン・サープラス関係を重視しています。我が国と海外は重視する利益と資本に違いがありますが、少なくとも利益と資本のクリーン・サープラス関係を重視するという点では共通するものがあります。

しかし、企業会計原則が重視していた経常利益は、特定の資本との間にクリーン・サープラス関係がありません。今日、当期業績主義利益が重視され無くなってきた理由の一つは、この点にあります。

問1には、このような出題趣旨と背景がありますので、論文式本試験でも類似する概念は過去に出題されています。また、短答式本試験でも類似問題が出題されています。

【監査・短答・問1（Aタイプ）】（9月12日出題）＜本試験的重要性：高い＞

解答 × （理由は、解説を参照）

配点 1点

解説 二重責任の原則がある以上、監査人と経営者の責任は分離される。したがって、たとえ監査人が財務諸表における重要な虚偽の表示を発見できず、誤った意見を表明することになったとしても、重要な虚偽の表示のある財務諸表を作成・開示した責任を、経営者から監査人に転嫁することはできない。

出題意図 本問は、二重責任の原則の考え方によると、責任転嫁は認められない、という趣旨の問題です。

この責任転嫁論は、短答式試験及び論文式試験において、何回か出題されている概念で、出題趣旨や背景がきちんと存在する問題ですから、ある程度深く掘り下げた理解が必要となります。今後も、繰り返し出題される可能性は十分あります。財表だけでなく、監査論においても、重要な概念は繰り返し出題されます。題材が同じか異なるかという違いはありますが、しっかり押さえておいてください。

【監査・論文・問1（Aタイプ）】（9月12日出題）＜本試験的重要性：高い＞

**解答** 本問の見解は、二重責任の原則に反するため、一般に支持されていない。経営者と監査人の責任の分離を求める二重責任の原則によると、本問のように、監査人が実質的に会計顧問として財務諸表の作成に関与することや、経営者が自らの財務諸表作成責任を放棄することは認められないことになる。

**配点** 3点（結論：1点、経営者の問題点：1点、監査人の問題点：1点）

**解説** 本問のような過度な指導機能が行われると、監査人は実質的に自己監査を行ってしまうことになるとともに、経営者は財務諸表の作成責任を放棄していることとなります。過度な指導機能は、責任分離を本質とする二重責任の原則を崩壊することになるため、本問のような見解は支持されていないのです。

**出題意図** 過度な指導機能の発揮が、二重責任の原則に反することになるという問題です。指導機能については、＜A説＞批判機能に付随するもので、批判機能を超えてならないという見解と、＜B説＞重要な虚偽の表示がない財務諸表を財務諸表利用者に開示するためには、批判機能よりも指導機能の方を重視すべきであるという見解があります。通説及び監査基準は、＜A説＞を採用します。理由は、二重責任の原則と整合する見解は＜A説＞であり、＜B説＞は自己監査になってしまい二重責任の原則に反すると考えたからです。

論文試験だけでなく、短答式試験においても、指導機能については、適切に発揮される限り望ましいとみる視点と、過度に発揮される場合には監査の前提を崩壊するおそれがあるという視点の両方が出題されています。重要な概念で、今後も繰り返し出題されるでしょうから、しっかり押さえておいてください。