

第167回簿記検定試験

1級 出題の意図・講評

[商業簿記]

(出題の意図)

今回の商業簿記では、収益認識、売価還元法、金融商品、退職給付、ソフトウェア、減価償却・減損処理などの代表的な個別財務諸表作成問題に、簡単な連結財務諸表の作成問題を結合させた総合問題を出題しました。個別財務諸表の作成の局面では、それぞれの会計処理の理解を問うことを主眼としています。連結財務諸表の作成の局面では、個別財務諸表における会計処理が連結財務諸表に及ぼす影響についての理解も問われることとなります。

(講評)

出題した事項のうち、ソフトウェア、退職給付、減損処理、有価証券などについては、採点結果は良好でした。収益認識において取引価格の複数の履行義務への配分は、必ず理解しておかなければならない事項ですが、採点結果は良好ではありませんでした。収益性の低下を反映する原価率を用いた売価還元法を適用することによって、正味売却価額を別途算定する必要がないことから、この方法を適用することには実務的なメリットがあると考えられます。その結果、商品の簿価切下額は、自動的に売上原価に含められることとなります。

なお、売価還元法における原価率の算定は、仕入商品に対して利益が付加されるタイミングを基礎として行われます。したがって、利益を付加した後に行われる値引き等は、原価率の算定には影響を及ぼしません。本問では利益の付加後にポイントの付与が行われていますが、ポイントの発生や使用・失効等の影響は原価率の算定とは切り離されると考えられます。損益計算書に計上される売上高は、(利益付加時に設定した)売価の一部を(売上認識時に付与した)ポイントの対価(契約負債)として次期に繰り延べ、逆に前期から繰り延べられたポイントの対価が、ポイントの使用に伴って、当期の売上高に加算されることによって算定されます。したがって、期首商品および当期仕入商品に係る売価の総額と、損益計算書に計上される売上高と商品期末棚卸高(売価)の合計額とが(減耗等がなくとも)一致しないことには、留意が必要です。

連結財務諸表に関連する基本的な事項については、採点結果は良好でした。商品の未実現利益に関連する部分は、個別財務諸表の金額と連動するため、解答することが難しくなっていました。

[会計学]

(出題の意図)

第1問では、会計学の学習を深めていく上で必要となる、理論、制度、処理および計算等に関する専門用語や処理方法などの知識を問うことで、各論点の理解度を問うことに主眼をおきました。出題にあたっては、オーソドックスな論点から新しい論点まで、特定の領域に偏ることなく幅広く網羅するよう心がけています。

第2問では、分配可能額と1株当たり純利益についての理解を問う設問を出題しました。会社法では、株主と債権者との利害調整のため、株主へ交付する金銭等の総額に限度を設けています。本問では、まず、その基本となる考え方と、計算方法に関する理解を問いました。また、企業間の利益や、同一企業の時系列的な利益を比較分析する上で1株当たり純利益は有益な情報となります。本問の後半では、会計情報の活用という観点から、この1株当たり純利益の算出方法とその意義に関する理解を問いました。

第3問では事業分離に関する個別財務諸表上の処理と連結財務諸表上の処理についてそれぞれ出題しました。個別財務諸表上の処理では、事業分離後に投資が精算している事業と、継続している事業の処理の違いが理解できているかを問いました。連結財務諸表上の処理では、いわゆる逆取得の処理を出題しています。いずれも事業分離についての基本的な論点ですので、満遍なく学習しておく必要があります。

(講評)

第1問は、古典的な領域から新しい論点まで偏ることなく会計学の学習上で必要となる知識を問う設問でした。基本的水準の知識を問うものでしたので、比較的正答率は高かったようです。ただし、毎回の指摘になりますが、誤字・脱字の類いのミスが数多く見られました。ケアレス・ミスが多発する設問ですので、改めて注意を喚起したいと思います。

第2問は、会計の利害調整機能と情報提供機能の知識の一端を問う設問です。会社法では、剰余金から、分配時の自己株式、自己株式の処分対価およびのれん等調整額などの分配制限額を控除して分配可能額を算定し、この金額を超過した分配を規制しています。のれん等調整額の正答率はまずまずでしたが、分配可能額まで算出できている答案はかなり限られていました。この種の問題を処理するためには、制度の基本的な考え方を理解しておく必要があります。

1株当たり当期純利益は、当期純利益を発行済株式数で除して標準化することによって、企業間または時系列的な比較を容易にするために注記が要求されています。ただし、新株予約権のような潜在株式に係る権利の行使を仮定して算定した1株当たり当期純利益が、1株当たり当期純利益を下回る場合には、潜在株式調整後1株当たり当期純利益も注記しなければなりません。1株当たり純利益の正答率は悪くはありませんでした。しかし、潜在株式調整後1株当たり当期純利益まで求められている答案は希でした。こうした情報の注記が求められている理由を踏まえた上で、その算出方法を理解していかなければ、本質的な理

解には繋がりません。

第3問の事業分離に関する個別財務諸表上の処理では、事業分離後に投資が精算している場合は分割会社も承継会社も売買処理法で処理しますが、事業分離後も投資が継続している場合は簿価引継法で処理します。売買処理法についてはまずまずの正答率でしたが、簿価引継法の処理で戸惑う答案が少なからず見られました。また、連結財務諸表上の処理では、まず乙社の資産・負債を時価評価し、その既存事業に係る投資と資本の相殺を行い、最後に移転事業の一部売却に関する処理を行います。ただ、ここまでたどり着けた答案は極めて限られていました。連結の学習範囲はかなり広範にわたりますが、会計学の理解に連結の網羅的な学習は不可欠と認識する必要があります。

[工業簿記]

(出題の意図)

今回の工業簿記は、組別総合原価計算における一連の勘定のフローを基礎資料から組み立てていくことができるかを問う問題です。

資料の量に圧倒されてしまうかもしれませんが、資料を俯瞰して見れば、在庫数量や作業時間、製造実績が全て同一になっていることにすぐに気がつくでしょう。実際に解きはじめれば、見た目ほど計算は大変ではなかったと思います。できるだけ計算の負担を少なくするように配慮したつもりです。この問題は単に計算や集計が早くできるかを見ることを意図した問題ではありません。最初に各資料の意味を掴み、どのような手順でどの資料を利用すれば良いかという方針を立てられかがポイントです。基礎力のない人はどこから手をつけたら良いか分からず途方に暮れるかと思います。しかし基礎のしっかりしている人は、効率よく与えられた資料から必要な情報を抽出していくことができたと思います。

補助材料費を逆算で求めることを要求していますが、それは問1の正解不正解が問4、問5の解答に影響を与えないようにするためです。

材料勘定に間接材料費になるものを通すのかどうかはさまざまなケースが考えられます。作問者としては材料元帳に現れているもののみを統制勘定としての材料勘定に記入することを想定していました。しかしその旨を明示していなかったので専門学校の解答が分かれてしまいました。採点上はどのように解釈しても点数が変わらないように配慮いたしました。

(講評)

満点に近い人がそれなりにいるのに対し、まったく歯が立たなかったと思われる答案も見られました。工業簿記の基礎的な実力があるかが得点に反映された結果と思います。この問題は、基礎的な理解ができているかを判別するのに良い問題だったと思います。問1や問2は比較的できている人が多かったと思います。それに対し、問5の正答率、特に仕掛品勘定の正答率が低かったです。問1と問2の配点を多くしたため、結果的には、工業

簿記の平均点は高めになりました。

[原価計算]

(出題の意図)

第167回の原価計算は、第1問で予算実績差異分析、第2問で最適セールス・ミックスからの出題でした。第1問の予算実績差異分析では、[資料]に予算と実績のみが示されていますが、差異分析は変動予算を使って進めます。[資料]には、変動予算を作成するうえで足りないデータ(特に実際販売量)がありますので、そのデータを推定したうえで変動予算を作成できるかどうかポイントになります。

実際販売量を推定するうえで、もう一つポイントになるのが、直接標準原価計算が使用されており、変動費に標準原価差異([資料]では「標準変動製造原価差異」としている)が出ることです。標準原価差異は、実際生産量に対する標準原価と実際原価の差異です。実際生産量をもとに差異を出す標準原価差異と、実際販売量をもとに差異を出す予算実績差異という違いについて理解できているかが問われます。

第2問は最適セールス・ミックスの問題ですが、リニアプログラミングを使用する問題は久しぶりの出題になりました(とはいえ1級の標準的なテキストには必ず載っている論点です)。問1がもっとも基本的なリニアプログラミングの問題、問2と問3は条件を変化させる応用問題になっています。生産能力の向上や変動費の上昇は頻繁に起こる変化であり、その変化にあわせてセールス・ミックスを見直していくという考え方は、(リニアプログラミングを使うかどうかは別として)経営実践において重要です。

(講評)

残念ながら低い得点率になりました。第1問では、【出題の意図】でポイントとしていた実際販売量の推定につまずいてしまう答案が多く見られました。[資料]2の※にあるように、変動売上原価には標準変動原価差異が含まれていますが、これは逆にいえば、標準変動製造原価差異を除くとあとは「標準変動売上原価」になるということです。ここを見極められたかどうか、高得点への鍵になったようです。

第2問では、出題側の意図に反して、基本的なはずの問1から不正解になる答案が頻出しました。リニアプログラミングはボトルネックの改善を考慮するうえでも有用ですので、1級レベルの受験者にはしっかり押さえておいてほしい論点の一つです。