第１６８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）

決算処理全般および財務諸表作成を問う出題をしました。主な論点のポイントは次のとおりです。

商品売買取引のうち最初のリベートについては、収益認識基準にもとづく処理を理解しているかに加えて、取引条件や既に計上済の金額を正確に読み取れるかがポイントとなります。売上総額を帳簿上で把握する目的で、リベートを売上勘定から直接控除するのではなく別の借方勘定（本問では売上割戻）で処理することもあり、損益計算書の売上高から控除し忘れないことにも注意が必要です。

売掛金の照合による検収基準の処理は、売上だけでなく売上原価・期末商品にも影響します。売上と売上原価・期末商品の連動は割賦販売の対照勘定法等で気をつけるべきところでしたが、収益認識基準適用後の現在も留意が必要です。

減価償却については、備品について前期から改訂償却率を用いた償却に移っていることがポイントです。取得１年目から計算したとしても、電卓の機能を使いこなせば計算に時間はかからないものと思われます。

社債については、私募社債では定時償還がみられます。平価発行で臨時償還もありませんので、落ち着いて解けばそれほど難しくないと思われます。

税効果会計は税金の知識が必要となりますが、１級では本問程度のレベルは理解しておくことが望まれます。最後の課税所得の計算は過去にあまり出題されていないものの、２級の出題範囲であるとともに税効果会計を理解する前提となる知識として理解しておく必要があります。

最後に財務諸表作成に関して、金額の△の有無はその科目が５分類のどれに属するのかという基本に立ち返れば正しく答えられるため、簿記学習の中で確認しておくべき論点として出題をしました。

（講評）

基本的な出題であった減価償却（備品除く）、有価証券、社債等はよくできていた一方で、商品売買とこれに関連する項目は正答率が低くなりました。

商品売買については問題文(1)の取引条件や(2)の各取引の状況を読み取れていないことによる誤答が多いように見受けられました。収益認識基準の論点のうち１級で想定する高度な内容の会計処理にあたっては、取引条件の理解が重要となります。日頃の学習においてもパターンを覚えるだけではなく会計処理の対象である取引を理解することも意識して学習すると、実務や税理士・会計士試験へのステップアップに役立ちます。

備品の減価償却については、事前の想定よりも得点率が低くなりました。定率法の計算方法を正確に身につけてさえいれば、出題の意図でも述べたように１年目からパターンに当てはめて計算することで答えを導けます。減価償却の定率法は中小企業でも行う基本的な会計処理であるため、時間不足の場合は仕方ないですが１級受験者の方々にはぜひ身につけてもらいたい論点です。

最後に全体としては、総合問題であったことから点数が広く散らばっていました。結果から見ると、学習がまだ進んでいない方でも解ける論点に取り組み点数を重ねる一方で、学習が進んでいる方でも制限時間内にすべての問題を正確に解くのは難しかったようです。残念な結果だった方だけでなく合格できた方も、ぜひ復習していただければと思います。

［会計学］

（出題の意図）

今回の会計学では、まず第１問において、会計学（財務会計）に関する正誤問題を幅広い分野から出題しました。この出題をした趣旨は、幅広い領域について正確な知識を有しているかどうかを確認することにあります。それぞれの選択肢は、会計基準等の内容を正確に理解していないと間違いやすいところから出題しています。

続いて第２問において、連結貸借対照表の作成問題を出題しました。連結財務諸表に関する領域のうち、投資と資本の相殺消去に関連する主要な論点を網羅的に取り上げています。具体的には、のれんの償却、持分法、子会社株式の段階取得・一部売却などを取り上げています。また、継続する３か年の連結貸借対照表を作成することによって、過去に行った会計処理がどのように引き継がれていくかを理解しているかを問う形式ともなっています。とりわけ、持分法から全部連結へ接続する会計処理を理解しているかどうかが大きなポイントとなります。

（講評）

会計学の第１問は、比較的正誤の判断が容易な問題となっていたとは思いますが、全問を正確に回答した答案はそれほど多くはありませんでした。ともすると計算問題への対処に終始するような学習を行ってきた受験者にとっては、取り残しがちな領域から出題されていたのかもしれません。

第２問の連結貸借対照表を作成する問題については、主要な論点について正確に理解している受験者にとっては満点を得ることが比較的容易だったかもしれません。想定していたよりも多くの受験者が第２問を完答していました。逆に、連結財務諸表に関する理解が不十分な受験者にとってはほとんど得点できない結果になっていたようですので、ある意味では大きく得点差がつく問題となってしまったようです。

［工業簿記］

（出題の意図）

第 168 回の工業簿記は、材料費・労務費・経費といった費目別計算および製造間接費の配賦計算から出題しました。ほとんど費目別計算のみからなる総合問題は、久しぶりの出題になりました。

費目別計算は２級の仕訳問題でしばしば出題されています。２級では、仕訳するための金額はそのまま与えられるか、そうでなくても少ない計算で算出することができます。１級では、今回のように、仕訳する金額を資料から読み取り、様々な計算知識をもとに算出していくことになるでしょう。計算量は確実に増えますが、必要な計算知識は２級とそれほど変わるわけではありません。今回であれば、材料副費の予定配賦、外部材料副費と内部材料副費の区別、継続記録法と棚卸計算法の違い、原料費（直接材料費）と補助材料費（間接材料費）の区別、予定価格の使用、先入先出法、棚卸減耗損の計算といった計算知識は、いずれも２級の学習内容です。当然のことですが、１級受験者は、２級レベルの基本知識はしっかり身につけておく必要があります。

問２の労務費については、賃金・給料勘定を完成させる問題でした。この問題でも、必要な計算知識はほとんど２級の学習内容です。ただし、支払賃金に時間外作業手当があるケースはほとんど２級で出題されることがないため（時間外作業手当が賃金に含まれることだけなら２級の学習内容）、１級レベルの計算力が求められる問題といえるでしょう。

（講評）

出題の意図に書いたように、出題された論点はほとんどが２級の学習内容に含まれるものでしたが、全般的な正答率は予想以上に低くなりました。とくに問１の正答率が低かったのですが、その原因の一つとして考えられるのが、仕訳という出題形式に対応できていないことです。繰り返すようですが、①～④の仕訳は２級でもしばしば出題されています。しかし、①の材料の購入では材料副費勘定を使っていない、③の材料副費差異の仕訳を貸借逆にしてしまう、④の消費価格差異では製造間接費勘定を使ってしまう、といった不正答パターンが多くみられました。一方で、②や⑤は、比較的高い正答率になりました。

今回は問１で仕訳、問２で勘定記入を出題しましたが、こうした出題で問われるのは、正確な計算力に加えて、工業簿記に使われる勘定機構（コストフロー）全体の理解度です。工業簿記では、インプットの経済的資源がアウトプットの製品に変換されているプロセスに沿って、それを金額の流れで記録する勘定機構がつくられています。会計ソフトなどのテクノロジーが発達した現在では、仕訳を自動で作成できることもあるため、仕訳は必要のない知識であるという誤解がありますが、仕訳で問われるのは、１つ１つの仕訳をつくることよりも勘定機構全体の理解であることを忘れてはいけません。勘定機構全体をどのようにデザインしていくのかは、テクノロジーではなく、人間が取り組まなければならない領域です。

［原価計算］

（出題の意図）

原価計算の問題２の計算問題は業務意思決定の基本的知識とその応用を問うために出題しました。

問題１は、CVP 分析の理論的基礎の理解を問う問題です。変動費、固定費とはそもそもどのようなものかその本質を意識してもらうために出題しました。語群は、どれを選んでも日本語として不自然にならないように設定したので、日本語として文章の続きかただけを判断基準に選ぶと間違えてしまいます。

変動費と固定費という概念は、利益計画のための概念です。利益計画というのは、無数にある生産販売量の選択肢（代替案）から一つの選択肢（代替案）を選ぶという行為です。その意味で一種の意思決定です。変動費、固定費に関しては、「コスト・ビヘイビア」という言葉や「変動費」という言葉自体が、生産販売量の変化を示唆しますが、決して変化自体が変動費、固定費の本質ではありません。代替的生産販売量に対応するコストが予定されているだけです。コストが変動しているように見えるのは、さまざまな生産販売量とコストの関係をわかりやすく図示するための表示形式によるものに過ぎません。原価線は連続的である必要はありません。原価予測においては、今現在どのような意思決定がなされているかが一番重要です。経営者が明確な意思を持って意思決定を行い、それが原価の発生に影響しているのです。自然現象を推定しているわけでもなく、直接観察が不可能な誰かの行った意思決定を、その結果が反映された原価データを統計的に分析して推定しているわけでもありません。過去の実績データを使ったとしても、それは、将来を予測するための参考にすぎません。過去の実績を参考にするにしても状況が変われば、過去の実績は修正されなければなりませんし、過去の実績に基づいて統計的に推測した結果が無相関になるような状況では、そもそも過去の実績は役に立たないのであり、環境の変化に基づいて実績を修正することさえできません。

（講評）

今回は全体的によくできており、その結果、原価計算の平均点が高くなりました。特に問題１の④の正答率が低かったです。問題１の計算問題と問題２の計算問題の出来は比較的良かったです。

ただ、計算問題は、できている人とできていない人の差が大きく、満点の人がそれなりにいる一方で０点の人も少なからずいました。

正答率の低い問題は、配点は高いものではありませんでしたが、今後は、計算だけでなく、この問題で問われている変動費・固定費の本質的理解にも意識を払って勉強していただければと思います。