

第162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)

第162回では、決算整理前残高試算表に基づいて決算整理手続を経て、貸借対照表を作成するとともに、損益計算書の主要な項目の金額等を求める問題を出題しました。貸借対照表を中心に解答させる問題は、これまであまり出題されてこなかったもので、若干戸惑った受験者もいたかもしれません。出題にあたっては、収益認識を中心に据えて、割引時に保証債務の計上をとまなう手形の割引の処理、為替予約の振当処理、営業外支払手形の金利部分の処理、減損会計、自己株式の処分など、偏ることなく出題しています。ひとつひとつの処理の難易度は高くありませんが、収益認識基準から新たな論点を追加したことで、一見すると難しさを感じたかもしれません。

返品権を付して商品を販売した場合、従来はいったん全額を売上として計上し、返品される可能性のある部分に対しては返品調整引当金を設定して処理していました。収益認識基準のもとでは、顧客と約束した対価のうち変動する可能性のある部分を変動対価として位置づけ、変動対価については売上として計上せずに、返金負債として処理することとなりました。今回の出題にあたっては、こうした新たな論点の理解が進んでいるかを問う設問も含めました。

収益認識基準については、導入されてさほど時間が経過していないため、出題にあたって難易度を調整するための配慮を加えてはいますが、変動対価についての基本的な処理について理解していなければ、解答を導き出すことはできません。出題頻度の高い論点を繰り返し練習しておくことも重要ですが、新しい論点に積極的にチャレンジして守備範囲を広げておくことも重要です。

(講評)

収益認識基準のもとでは、変動対価については、変動対価に関する不確実性が事後的に解消する際に、解消されるまでに計上された収益の著しい減額が発生しない可能性が高い部分しか売上として計上することができません。そのため、返品されるものと見積もられた部分については売上として計上できないので、返金負債として計上してそれに対応する原価を返品資産として計上しておきます。そして、返品期限までに返品されてきた場合は返品処理を行い、返品されてこなかった部分については、返金負債を売上に振り替えるとともに、返品資産を売上原価に振り替えます。

返品権付き販売については盲点だったようで、基本的な処理に限ってみても、

学習を進めていた受験生は決して多くはありませんでした。そのため、返品されてきた商品や返品されてこなかった商品の原価から売上原価を推定し、さらに売上まで推定できた受験生は極めて限られていました。

減損処理や見積返品率の算定ではとりわけケアレスミスが目立ちました。減損会計では、回収可能価額として使用価値が採用されることが多いためか、帳簿価額を使用価値まで減額している答案が目立ちました。ただ、回収可能価額は、使用価値と正味売却価額のいずれか大きい方ですので、しっかりと両者を確認しておくことが必要です。見積返品率でも、返品されない割合を見積返品率として解答している答案も少なからず見られました。落ち着いて対応すれば防げる失点ですので、普段の学習から心がけておくことが重要です。

新しい基準が設定されることで新たに加わった論点については、折を見てこれからも取り上げていくことになります。そのため、新たな領域にも積極的に学習を進めていく姿勢が求められます。

[会計学]

(出題の意図)

会計学では、まず、広く会計学の基礎理論、会計基準・会計制度に関する知識を問う多肢選択問題を出題しました。簿記の学習は、ともすると形式の決まった問題を機械的に解くだけの学習になりがちです。計算問題でもその背景にある理論や会計基準・会計制度の知識の裏付けが必要です。また、実務においても、財務諸表の作成者として会社法や金融商品取引法の基本的な知識が必要となることはもちろん、利用者としてもどのような情報がどこに開示されているのかについて理解しておくことは極めて重要です。

次に、幅広い領域から、基本的な内容の計算問題および空欄補充問題を出題しました。空欄補充問題では、基本的な用語に関する知識を問うています。例えば、収益認識に関する会計処理では、「履行義務」という用語を理解することは必須です。計算問題の内容は、それぞれの領域における基本的事項の次に理解を深めるべき論点というイメージで出題しております。

(講評)

会計学の多肢選択問題は、幅広くて正確な知識が要求されているので、採点結果をみる限り、正答率は低くなっています。選択肢の中には誤りであることが明確なものも含まれていますので、4肢1択の問題でも、実質的には3肢1択や2肢1択の問題にみえることもあったと思います。その中でも、正確に正誤を判断することは簡単ではありません。アドバイスを一つ申し上げると、教科書を読む

にあたって、日ごろから正誤問題をイメージして読むとよいのではないかと思います。

計算問題のうち、類題の蓄積が豊富な問題については、計算の内容が高度であっても正答率が非常に高かったと思います。逆に比較的新しい会計基準を取り扱った問題などは、計算の内容が簡素なものであっても正答率が低い傾向がありました。とくに収益認識に関する会計は、実務的にも重要であり、企業の損益計算書のトップラインを決める重要なものです。今後も商業簿記・会計学において頻繁に出題していきますので、学習を深めておいてください。

[工業簿記]

(出題の意図)

部門別計算における第2次集計（補助部門費の配賦）、活動基準原価計算および製品別計算から出題しました。問1における補助部門費の配賦基準は直接作業時間です。まず各製造部門の直接作業時間を求め、次にこれを使って補助部門費を直接配賦法により製造部門に配賦します。問2における各製造部門製造間接費の製品への配賦は直接労務費を配賦基準として行います。問5では活動基準原価計算によりコスト・プール別に適切なコスト・ドライバーを用いて製造間接費を製品に配賦します。

(講評)

基本的な論点を問う問題であったので、総じて高い得点の受験生が多かったようです。また、部門別計算における第2次集計が理解できていない場合も、製造直接費の計算は理解していることがわかる答案、あるいは活動基準原価計算は理解していることがわかる答案もありました。

桁違いや計算条件を満たしていないなどのケアレスミスがみられました。日頃から注意が必要です。

[原価計算]

(出題の意図)

第1問は理論問題ですが、(1)と(2)は、よく利用している専門用語の本質的理解を問うものです。完成品量と仕掛品量は、それぞれ単位あたりの価値が異なるので単純に足し算することができません。単位あたりの価値が異なる完成品と仕掛品を、仕掛品量×数量が同じ金額になるように、数量のほうを調整しようとするということを理解する必要があります。

(5) は一見条件が足りないのではないかと思われるかもしれませんが、この条件で十分で、固定費の金額がいくらであっても同じ答えになります。固定費を F など記号で表すとよいでしょう。

第 2 問は、業務的意思決定の問題ですが、歩留まりと機械作業時間が異なる材料 x と材料 y という 2 種類の材料があったとき、それぞれを使ったさいの財務的帰結の比較を問う問題です。問 3 は、材料 x の在庫がないことを前提にしていますが、問 4 と問 5 では材料 x はすでに購入済なので、材料 x の消費にかかわる差額原価は生じないことに注意する必要があります。

この種の問題に対応できるようにするためには、代替案がなんであるかを正確に理解して、それぞれの代替案によって何がどう変わってくるかを漏れなく把握できるようにできるようになる必要があります。

(講評)

第 1 問では、(1) アの正答率が低かったです。(1) は、() 内には専門用語がはいるという先入観があって解答しにくかったかもしれません。「進捗率」という解答が多くみられましたが、進捗率は価値の違いを表現する手段にすぎません。「価値の異なる完成品と仕掛品を統一的に扱うことができるように」するためには、進捗率 50% の仕掛品が 100 個あるとき、完成品 50 個分の価値と同じなるといふ考え方は、1 個あたりの価値の違いを数量の違いに置き換えていることにほかなりません。

第 2 問は、問 1 と問 2 の出来は非常によかったですが、問 4 と問 5 の出来が非常によくなかったです。2 つの種類の機会原価を正しく理解できなかったひとが多かったのではないかと思います。問 4 では 2 つの種類の機会原価を考慮する必要があります。材料 x ではなく材料 y を使ったら得られたであろう差額利益と、購入済みの材料 x を売却したら得られる売却収入です。