

第138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138回では、決算整理前残高試算表から、期末整理事項等にもとづいて決算整理後残高試算表を作成する総合問題を出題しました。いくつか過去に出題実績のない処理も出していますが、指示どおりに処理していけば、解答を導き出せるようになっていきます。特定の領域に偏ることなく、幅広く学習し、一つ一つの論点を確実に理解しておくことが重要です。また、設問によっては若干計算に時間のかかるものもあるため、時間の割り振りも鍵になります。

今回の出題の主要論点は、次のとおりです。

- (1) 為替予約の処理
- (2) 売価還元法
- (3) 貸倒引当金における過年度の誤謬の訂正
- (4) 貸倒懸念債権に対する貸倒引当金の取崩
- (5) 新定率法による減価償却費の計算
- (6) リース取引の解約とリース資産の除却
- (7) 代用払込の認められる新株予約権付社債の新株予約権の行使
- (8) 退職給付費用の計算

(講評)

決算整理前残高試算表で5カ所ほど金額を推定しなければならないため、計算量はやや多めだったかもしれません。また、リースの中途解約などのように新たな問題も出題しましたが、問題文で詳細に指示を記しており、答案に必要な勘定も与えているので、しっかりと問題文を読み、冷静に処理を進めていけば解答を導けたはずですが、しかし、指示を読み取れていない答案や、答案用紙の内容まで視野に入っていない答案が目立ちました。

意外だったのは、売価還元法などのようなオーソドックスな論点を苦手として失点している答案が目立ったことです。売価還元法については、大半は仕入戻しを含めずに原価率を算定したり、期末商品の推定に失敗して、失点していたようです。また、為替予約の処理、減価償却費の計算、新株予約権付社債の処理や退職給付費用の算定などでも、問われているのはいずれも基本的な処理なので、確実に処理していくことが重要です。

もちろん、練習を繰り返すことは大切ですが、過去問題や類題を機械的に解くだけでは、実力はつきません。それぞれの処理の基本となる考え方を理解し

ておくことが重要で、そのような学習を積み重ねておけば、問われる角度が多少変わっても十分対応できるようになるはずです。

[会計学]

(出題の意図)

今回は、穴埋め問題が2問と、財務諸表表示問題が1問の、計3問を出題しました。

第2問では、初めて包括利益計算書を出題したため、面食らった受験生も多かったと思いますが、その他包括利益の増減を、いつも出てくるその他有価証券評価差額金と為替換算調整勘定に限定したため、計算としてはそれほど難しくなく、よく考えて解答すれば、四角の中の文字や()の中の数字は、容易に見つけ出せると思います。しかし、財務諸表といえば貸借対照表と損益計算書しか作成したことがないため慌ててしまうと、解答できなくなります。実務では、連結包括利益計算書は必ず作成されているため、この機会に学習しておくとい良いでしょう。

第1問は、非常に基本的なところを聞いた問題であり、問題の数から見ても、大量得点を狙えます。専門用語をきちんと覚えているか、またその漢字を正確に書けるかが、合否の分かれ目になります。

第3問は、今まで計算問題として出題していた減損会計を文章問題として出題したものであり、このような問題については、正確に解答してこそ意味があります。計算はできるが、文章問題は解けないというのでは、もったいない限りです。

もし第2問が解けなくとも、第1問と第3問が解答できれば、科目ごとの合格基準に達することはできるでしょうから、日頃から基礎的な事項については、きちんと頭の中に整理しておく必要があります。

(講評)

全般的に出来は悪かったです。

まず第1問ですが、1はヘッジ会計、2は正規の簿記の原則に関する問題、3は消費税に関する問題、4は割賦販売の収益認識基準に関する問題です。このうち3の消費税に関する問題は、そもそも2級で取り扱われている問題です。この第1問で8割ぐらいの正答率がほしいところですが、現実には5割弱というところでした。

第2問については、初めての出題ということもあって、できている答えは非常に少なかったです。連結財務諸表としては、実務上常に作成されている財務諸表であり、また、包括利益の大きさを知るためにも重要なものであるため、

この機会によく学習しておいてほしいと思います。

第3問は、第2問の得点の低さを補うために出題されています。いつも計算問題で出題されている減損の処理を、文章形式で出題したにすぎません。このような問題は、きっちりと得点するようにしてほしいです。

最近、会計学は、計算中心の出題に加え、財務諸表の作成や理論問題もよく出題しています。計算だけでできれば1級は受かるというこれまでの考え方を捨てて、きちんと理論的思考も身につけておかなければなりません。

【工業簿記】

(出題の意図)

第1問は標準原価計算の計算、第2問は標準原価計算の理論からの出題でした。

複数の原料を配合して製品を製造する企業においては、あらかじめ標準配合割合が設定されます。第1問では、そのような企業を想定して、問1で原料勘定の完成と購入原料価格差異、問2で原価標準、問3で原料消費量差異（配合差異と歩留差異）、直接労務費総差異（賃率差異、能率差異、歩留差異）、製造間接費総差異（予算差異、不働能力差異、能率差異、歩留差異）について問うています。原料の購入原価の計算、能率差異と歩留差異の計算、原価標準の意味については問題文と資料に指示があるので、それに従って解答すればよい問題でした。

第2問は標準原価計算の勘定記入の方法を問うています。勘定記入の方法と原価差異の把握方法（時点）とを混同しないように注意してください。また、標準原価計算の目的の1つは原価管理にありますので、原価管理と責任会計における管理可能性の基本的な考え方について理解してください。

(講評)

平年に比べ出来はよかったです。

第1問では、問1の問題文に「購入原料価格差異は、借方または貸方のいずれか一方に記入すること」という注意書きがあるにもかかわらず、両方に記入されている答案がありました。この問題では購入原料価格差異の会計処理については問うていません。原料購入時の勘定の流れを理解してください。

問2では、問題文に原価標準（製品 X 1kg 当たりの標準原価）はいくらか、と記載されているにもかかわらず、製品 X 8kg 当たりの標準原価を解答している答案が相当数ありました。原価標準とは何かについて、ならびに原価標準と標準原価の違いについて理解してほしいと思います。

問3では、過去にも出題されている原料配合差異、原料歩留差異、労働賃率

差異、労働能率差異、労働歩留差異、製造間接費については予算差異、不動能力差異、能率差異、歩留差異が問われています。これは出来不出来が大きく分かれました。できなかった受験者はしっかり学習してください。

第2問は記述式の問題のため、専門用語をうろ覚えの方はケアレス・ミスが多かったようです。また、誤字・脱字が目立ちました。

答案用紙の注意書きにあるように、誤字・脱字には注意してください。また、数字についても丁寧に書かれていないため、判読不能な答案がみられました。日ごろから丁寧に正しく書くように心がけてください。

【原価計算】

（出題の意図）

2問とも直接原価計算に関する問題でした。

第1問の文章は、『原価計算基準』の30です。問題文全体の記述から、直接原価計算についての内容であることを把握できるかを問うた出題です。

第2問は、直接標準原価計算の計算問題です。資料Ⅰで年間の利益計画を作成した上で、資料Ⅱで月次の予算・実績差異分析をすることになる一連の流れを理解できていることが重要なポイントです。当月の実際販売量が予算を下回ったため、直接原価計算では実際営業損失になりますが、在庫量増加の影響があり、全部原価計算では実際営業利益が計上できていたというストーリーの出題でした。問2はいわゆる販売量差異ですが、実際販売量に見合う予算とは、業績の良し悪しを判断するための業績測定予算である点にも注意してほしいところです。問3は、単に差異分析の計算能力だけではなく、文章の読解力も問うてみました。問4は、新たに全部標準原価計算で営業利益を算定することもできますが、問3までの流れから、固定費調整で計算することが可能なことに気づいてほしいという意図がありました。

（講評）

第1問は、直接原価計算に関する文章と分かったか否かで、点数が大きく分散したようです。

第2問の問1は比較的良好にできていました。ただし、(1)において、変動販売費まで含めたと思われる答案が散見されました。(2)や(3)では変動費率あるいは貢献利益率を用いますから変動販売費も含める必要がありますが、(1)の原価標準は、問題文にも明記されているように、製造原価のみです。注意しましょう。問2では、計算はできているのに、有利か不利かの選択で誤っている答案がありました。問3も同様ですが、有利・不利、借方・貸方で理解度に混乱があるようです。問4の出来はよくありませんでした。全部原価計算による実際

営業利益は、直接原価計算による実際営業損失に固定費調整を施した数値と一致します。確認しておくといいでしょう。