

## 第149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)

今回は、連結財務諸表を作成する総合問題を出題しました。連結損益計算書、連結包括利益計算書、連結株主資本等変動計算書および連結貸借対照表の相互の関連性について、正確な理解が求められます。現在の連結財務諸表は、純利益と包括利益の2つの観点から連携していますので、財務諸表相互の関連性も複雑になっています。また、その他の包括利益に関する部分は、いわゆる連単分離の論点に該当しますので、個別財務諸表と連結財務諸表のそれぞれについて財務諸表相互の関連性の理解も必要になります。

連結仕訳が求められている論点としては、子会社の資産および負債の時価評価、のれん、非支配株主持分への振替え、追加取得などの典型的な資本連結の論点に加えて、連結会社間における損益の相殺、債権債務の相殺、未実現利益の消去などの論点も含まれています。

#### (講評)

連結財務諸表の作成に関する知識と応用能力を備えた受験者にとっては、解きやすい問題であったと思います。とくに財務諸表相互の関連性について正確に理解をしていれば、ほぼ自動的に解答が導き出されるような部分もあり、一定程度の高得点者が存在しました。

一方で、追加取得、未実現利益、その他の包括利益などに関する知識があいまいだと、多くの箇所を連続的に間違えることになり、なかなか高得点を挙げるのが難しかったようです。その結果、得点に大きなばらつきが見られました。

商業簿記では、あいまいな知識のままではなかなか高得点に結びつけることができません。一つの会計処理でも、単にそれを再現できるだけでなく、その意味を多面的にかつ深く掘り下げて理解するように心がけてほしいところです。

### [会計学]

#### (出題の意図)

第1問では、為替予約、新株予約権付社債、その他有価証券評価差額金、棚卸資産およびリース会計の各分野から基本的な処理方法や表示方法についての知識を問う問題を出題しました。いずれも、これまでに何度か出題実績のある領域で、会計学を学習していくうえで基本となる専門用語の理解を問う設問です。

第2問では、過去勤務費用や数理計算上の差異が発生した場合に、個別財務諸表上と連結財務諸表上で処理が異なってくる点について理解しているかどうか問う問題を出題しました。個別財務諸表では各期の発生額を従業員の平均残存勤務期間以内の一定の年数で按分して、将来の年度に分割して調整していきます。これに対して、連結財務諸表では、過去勤務費用や数理計算上の差異に起因して年金資産が退職給付債務に満たない不足額が生じた場合、その不足額を退職給付に係る負債として追加計上します。

第3問では、企業結合時に生じたのれんに減損が生じた場合の処理についての理解を問う問題を出題しました。のれんに減損の兆候がある場合には、のれんを各事業に配分した後、のれんとこれに関連する資産グループを再グルーピングしたうえで、減損損失の認識の判定を行う必要があります。再グルーピングの方法には、のれんに関連する資産または資産グループにのれんを加えて、より大きな単位で減損の認識の判定を行う方法と、のれんの帳簿価額を関連する資産または資産グループに配分したうえで、減損損失の認識の判定を行う方法の2つがあります。いずれの処理方法についても理解しておく必要がありますが、本問では前者の方法にもとづく処理を求めています。

#### (講評)

第1問は、従来どおり会計基準の内容や会計処理についての知識を問う設問です。学習を進めていくうえで触れることの多い項目に絞って出題したのですが、すべてを正確に理解している受験生は予想していたほど多くはありませんでした。専門用語は、おおよそのイメージで捉えるのではなく、ひとつひとつの用語の意味をかみしめながら、理解していく必要があります。また、今回に限ったことではありませんが、誤字・脱字や要求されていない部分まで解答している答案が少なからず見受けられました。

第2問では、退職給付の個別財務諸表上の処理についてはかなり正答率が高かったものの、後半の連結財務諸表上の処理になると学習の進捗の差が顕著に現れて低い正答率にとどまりました。数理計算上の差異と過去勤務費用については、個別財務諸表上の処理と連結財務諸表上の処理とは異なっています。この相違点がしっかりと理解できていたか否かで正答率が分かれていました。

第3問ののれんの減損処理については、のれんの帳簿価額を関連する各事業の時価などを基準として配分する手続きの部分は特有の処理ですが、配分後は共用資産の場合と同様に処理していきます。配分方法については設問で指示していますので、あとは各事業を構成する資産とのれんの帳簿価額を丹念に計算していけば、それほど難易度の高い問題ではありません。しかしながら、答案の中には、企業結合が出てきただけで問題をよく読まずに解答を断念してしま

っているものも少なからず見られました。少しもったいない気がします。逆に、一度でもこの種の問題を解いたことがあると思われる受験者はかなり得点を稼げたようです。

## **[工業簿記]**

### **(出題の意図)**

工場独立会計の月次決算を標準原価計算と融合させた問題です。リード文から、H I T社の勘定体系をしっかりと把握してから問題に取り掛かることが重要です。なお、第140回にも類似の出題がありました。

問1から問3までは単に標準原価計算の問題です。継続的に標準原価計算を採用しています。[資料]1の工場側残高試算表においては、原価差異が把握されている点、および棚卸資産は期末の帳簿価額である点を押さえる必要があります。問4では、原価差異を売上原価に加減することと同時に、棚卸減耗費と貸倒引当金繰入を含む販売費と一般管理費を合計した額が営業費になることにも注意を払いましょう。問5では、まず本社独自の損益を測定しますが、全社的な営業利益を測定するために、A製品の月末棚卸高に含まれる内部利益を控除する点に気づいてほしいところです。

### **(講評)**

工場独立会計の月次決算に関する基礎的な出題でした。標準原価計算と絡めていますが、順に解答していけばよい形式でしたので、高得点を期待していましたが、結果としては、できている答案とそうでない答案とで差がありました。受験者の不得意な分野であるという印象です。勘定記入は工業簿記の基本ですから、できなかった受験者はぜひ復習しておきましょう。問題文全体を的確に読みこなす力も必要です。

問1から問3までは標準原価計算の問題でしたが、問1と問2は比較的良好にできていました。ただし、問2では、借方差異と貸方差異の意味が十分理解できていないと思われる計算ミスによる誤答も若干ありました。問3の推定では、①と②ができないと連動して③も不正解になります。問4では、営業費が単に残高試算表の販売費と一般管理費の合計額ではなく、月次決算における棚卸減耗費と貸倒引当金繰入も加算する必要があることを忘れたと思われる答案が散見されました。問5の月次損益勘定は、いったん本社独自の営業利益を測定したうえで、全社的な利益を測定する様式です。全社的な営業利益の計算は、それまでのすべてを正答にすることが前提となります。なお、今回は問うていませんが、月初棚卸資産に内部利益が含まれている場合の全体損益の計算プロセスを再確認しておくことをおすすめします。

## 【原価計算】

### （出題の意図）

問題 1 は、価格決定と原価計算からの出題です。製品価格の決定に際して原価情報はどのように使われているのでしょうか。これは、大きく 2 つに分けられます。1 つは、原価にもとづいて製品の販売価格を決定する方法です。販売価格を設定するために原価情報を用います。具体的にいえば、何らかのコストをコスト・ベースとして、そのコスト・ベースにマークアップを加算して製品の期待販売価格を求めます。もう 1 つは、製品の販売価格は、顧客が当該製品に対して支払うであろう価格あるいは競合価格などを参考にして決定します。これをマーケット・ベースの価格決定といいます。この価格から目標利益を控除して目標原価を求め、この原価を実現することが企業にとっての課題となります。このアプローチを目標原価計算といいます。本問ではこれら 2 つのアプローチに関連する原価計算の知識を問いました。

問題 2 は、製造原価、販売費、一般管理費にはどのような原価要素が含まれるか、また製造原価の形態別分類のうち、労務費には何が含まれるのかを問いました。2 級の工業簿記で学ぶ内容のため、高得点をとることを期待した基礎的な問題です。

### （講評）

第 149 回原価計算の問題 1 は、価格決定と原価計算、および目標原価計算という、比較的新しい分野からの出題でした。一方、問題 2 は、原価要素が製造原価、販売費及び一般管理費のいずれに分類されるか等を問う、基礎的な問題でした。

全体的には高得点の答案が多かったようですが、問題 1 に関しては問 1 ②のマークアップ率の正答率が低かったようです。マークアップ率とは何か、また、マークアップ率と売上高営業利益率の関係についても、よく復習しておいてください。

問題 1 が高得点の受験者の中には、問題 2 を苦手とする方が少なくない一方、問題 2 で高得点をとった方が問題 1 で得点できていないという現象が見られました。

問題 2 は基礎的な問題ですが、実務では、ある原価要素を製造原価に含めるべきか、それとも販売費に含めるべきか、あるいは一般管理費とすべきかについて判断を求められることも少なくありません。原価計算の基本をしっかりとマスターしてください。また、伝統的な分野のみならず、戦略の策定と遂行のための原価計算等についても、学習を進めてください。