

第161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、決算整理前残高試算表から決算整理手続を加え、損益計算書と貸借対照表を作成する総合的な問題を出題しました。学習内容が高度になってくると、問題の全体をとらえることが難しくなるので、今回のような総合的な問題に取り組む機会は少なくなりがちです。個々の決算整理事項が相互に関連しあっているようなところもありますので、それらの相互関係も把握しておく必要があります。

出題内容としては、収益認識、金融商品、固定資産、退職給付、税効果会計などを取り上げています。とくに収益認識は、新しい基準が適用されたばかりの段階ですので、複数要素契約、本人と代理人の区別などの基本的な事項のみに絞って出題しました。履行義務の充足に伴って収益を認識するという考えのもと、まだ充足していない履行義務を契約負債として貸借対照表に計上する処理が重要となります。

税効果会計の適用に伴う繰延税金資産および繰延税金負債の計上に際しては、それが損益に影響を及ぼすものと純資産を直接増減させるものとを区別する必要があります。財務諸表を作成する観点からも、利用する観点からも、税効果会計に関する理解は非常に重要です。

(講評)

今回の出題内容のうち収益認識については、新しい基準の内容でもあり、受験者の理解が定着している印象はあまり受けませんでした。しかし、どのような会計処理を行うかについて問題文において具体的な指示を付しておきましたので、本人と代理人の区別などについては正答率が高かったように思います。

その他有価証券については、いわゆるクロス取引と税効果会計を組み合わせた問題となっており、解答が難しかったようです。

今回のような総合問題では、決算整理事項間の関連についての見落としや金額集計のミスなどで正答にたどり着けないことが往々にして起こります。決算整理仕訳をしっかりと行って、資料を整理整頓することがミスを減らすうえで重要となります。

[会計学]

(出題の意図)

第1問では、連結財務諸表と個別財務諸表における表示区分の相違、時価評価の適用方法、金融商品取引の記帳のタイミング、棚卸資産の期末評価の方法および営業活動によるキャッシュ・フローの表示方法についての知識を問う問題を出題しました。会計学を学習していく上で基本となる専門用語の理解を問う設問で、特定の領域に偏ることなく網羅的に出題しました。

第2問はリース取引の処理について貸し手側の処理を問う問題です。リース取引の貸し手の会計処理には、(1)リース取引開始時に売上高と売上原価を計上する方法、(2)リース料受領時に売上高と売上原価を計上する方法、および(3)売上高を計上せずに利息相当額を各期へ配分する方法、の3つが定められています。こうした処理方法は、リース取引の持ついくつかの特徴に焦点を当ててそれぞれ定められています。もちろんいずれの方法によっても各期の利益は等しくなりますが、本問ではこうした会計基準の意図がしっかりと理解できているかを問いました。

第3問は在外子会社を連結する場合の処理についての理解を問う問題です。在外子会社を連結する場合には、まず在外子会社の財務諸表を円貨に換算しなければなりません。本問の前半では、財務諸表の換算手順と、換算にあたって換算差額が生じた場合の処理方法についての理解を問うことを目的としました。在外子会社の連結の処理も基本的には国内子会社のそれと同じですが、在外子会社が完全子会社でない場合、為替換算調整勘定については非支配株主持分にも配分する必要があります。また、のれんが生じている場合、のれんの未償却残高の換算方法と償却額の換算方法が異なるため、のれんの前期末残高からのれん償却額を差し引いても、必ずしものれんの当期末残高と一致するとは限りません。本問の後半ではこうした点が理解できているかを問いました。

(講評)

第1問では、会計学の学習上で幾度となく取り組むこととなる会計処理方法や表示方法に関する知識を問う設問でした。いずれも基本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、専門用語ですので正確な知識が要求されますので、誤字・脱字の類いのミスが数多く見られたのも事実です。また、回答として要求されていない部分まで記述して失点する答案も目立ちました。ケアレス・ミスの有無が明暗を分けたという印象です。

第2問では所有権移転ファイナンス・リース取引における貸し手の処理を問う設問でした。これまでに何度か出題された論点ではありますが、認められているすべての処理方法を網羅的に問う設問は初めてでしたので、意表を突かれた受

験生も少なかったようです。ただ、借手の処理方法がしっかりと理解できていれば全く対応できない設問ではなかったせいか、正解率は予想よりも良好でした。普段から取引当事者の処理だけでなく、取引相手の会計処理までイメージしながら学習を進めていけば、十分対応できたのではないかと推測します。

第3問の在外子会社を連結する処理については、学習の進捗度と理解の差が明確に現れていました。在外支店の換算手順と明確に区別できていない答案も少なからず見受けられましたが、完全ではないにせよ、在外子会社の財務諸表の換算までは何とか理解できている答案が多かったようです。ただし、連結修正仕訳まで正確に理解できている答案は多くありませんでした。在外子会社であっても、財務諸表を邦貨に換算した後の連結の手続は、国内の子会社のそれと大きな違いはありませんので、未だ連結の処理自体を苦手とする受験者が少なくないのかもしれませんが。

[工業簿記]

(出題の意図)

部品の親子関係がある場合の複数工程・複数部門の標準原価計算の問題です。問1と問2は原価標準を計算する問題ですが、部門ごとの能率の良否を分離するためには自製部品の原価標準を先に計算してそれを使って製品の原価標準を計算する必要があります。問3は部品の親子関係を前提にした所要量計算、問4は部品の親子関係を前提にした必要直接作業時間の計算であり、問5と問6が部門ごとの消費量差異、作業時間差異、能率差異の計算です。

この問題の一番のポイントは、消費量差異や作業時間差異、能率差異の計算のさいに、部門ごとの責任を反映した差異分析を行うところにあります。月初・月末に自製部品の在庫がないことから、製品製造部門における自製部品の実際消費量は、部品製造部門における生産量と等しくなります。部品製造部門は、製品製造部門における自製部品の実際消費量を実際生産量として標準消費量、標準作業時間を計算し、買入部品の実際消費量、実際直接作業時間と比較することになります。なお、部品組立部門における自製部品の自家消費がありますが、それは部品製造部門の責任なので、部品組立部門の自製部品の実際生産量には含まれないで計算しなければなりません。

(講評)

問3と問4が比較的良好にできていました。ただ、問4については、部品製造部門と製品製造部門を取り違えて解答しているひとが散見されました。問1と

問2があまりできていなかったのが意外でした。問1で自製部品の原価標準を計算し、それを使って問2で製品の原価標準を計算すればよいので、悩むところはないと思っていました。

問5と問6の出来が悪かったのは予想どおりでした。とくに問5の出来が悪かったです。部品製造部門と製品製造部門の能率の良否を分離するという考え方がよく理解できていないひが多かったのではないかと思います。

資料6の実際消費量における自製部品の実際消費量は、部品製造部門での消費を除いて、製品製造部門からみると消費量ですが、部品製造部門から見ると実際生産量であることに気付かなかったひも多かったのではないかと思います。

[原価計算]

(出題の意図)

第1問は予算編成に関する総合問題を出題しました。与えられた資料から、販売予算、製造予算、直接材料費予算、購買予算、直接労務費予算、製造間接費予算配賦額、期末在庫予算、売上原価予算、販売費及び一般管理費予算と研究開発費予算、予算損益計算書、現金収支予算、事業部投下資本予算を作成できるか、基本的な能力を問いました。

計算の簡略化のための工夫をしましたが、工業簿記の後に原価計算を解答した受験生にとっては時間が足りなかったかもしれません。

ROI Cという耳慣れない用語が問題に出ているので戸惑った受験生がいたかもしれませんが、これは投下資本税引後営業利益率であると明記されています。また、計算条件にて、本問における事業部投下資本は運転資本と固定資産からなることと、運転資本は流動資産から買掛金を控除して計算する、と明記されています。ROI Cは、全社的な財務的目標および事業部の財務的目標として実務で実際に採用されている指標です。これを機に学んで欲しいと思います。

第2問は個別原価計算と戦略の策定と遂行のための原価計算から理論問題を出題しました。いずれも基本的な論点を問いました。ライフサイクル・コストリングからの出題ははじめてのため戸惑った受験生がいたかもしれません。

(講評)

問1は全部標準原価計算を採用している企業の売上原価予算という基本的な論点を問うているので高い正答率を期待していました。①直接材料費予算について材料購買予算と勘違いしている受験生が思いのほか多かったようです。

ただし、そこで間違えたとしても、[資料]2. ①の1文目と2文目から売上原

価の計算と予定操業度差異の計算は容易にできます。そのため実際に売上原価予算⑤を正当している受験生は多かったです。

予算損益計算書、現金収支予算および事業部投下資本予算の作成と計算量が多いと感じた受験生が少なくないと思われます。[資料]からそれぞれに必要なデータを素早く抜き出せる能力を身に着けるには、類似問題の反復学習が不可欠です。本問は計算の簡略化がなされていますので、もう少し条件の多い問題を選んで繰り返し解くことでその能力をみがいてください。

理論問題については文脈を理解できていない答案が多数ありました。「この間にかかるコストは」とあるので、それに続く文章は「…コスト」と呼ばれる、と考えるのが一般的です。出題の意図ではなかったのですが、コスト (cost) とコストイング (costing) の違いについて理解していない受験生が多いことに驚きました。ライフサイクル・コストイングは、製品やサービスのライフサイクル全体で発生するコストを対象としています。ライフサイクル・コストを、製品やサービスを生産する企業側で発生するコストに限定する考え方もありますが、実際には製品やサービスの顧客 (消費者、利用者) の側で発生するコストもあり、顧客 (消費者、利用者) はこれらのコストを考えて製品やサービスを購入すると考えられます。そのため顧客側で発生するコストも含める考え方があります。ライフサイクル・コストの原価要素にはどのようなものがあるか、簿記検定1級の勉強・試験を通じて学習してください。