

第158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、金融商品会計を主たる題材とする決算整理後残高試算表の作成問題（第1問）と持分法を含む連結財務諸表の作成問題（第2問）の2問を出題しました。

第1問では、キャッシュ・フロー見積法や償却原価法（満期保有目的の債券と社債）などの割引計算を必要とする論点を出題しています。金融商品会計では、利息や時間価値の考え方が重要となりますが、具体的には割引計算に反映されるものが多く、本問では、それらの理解を計算問題の形式で問うていました。

第2問では、被投資企業に対する持分比率の変動に関する論点を中心に出題していて、持分法が適用される関連会社から連結の対象となる子会社になったケースと、逆に子会社から関連会社になったケースの両方を出題しています。持分法と連結の関係は、非常に密接なものがありますが、また両者には微妙な考え方の差異も存在します。これらに関する総合的な理解を計算問題の形式で問うことが本問の趣旨でした。

(講評)

第1問は、正答することが容易な箇所と逆に困難な箇所が混じっていますが、割引計算が関係しない論点（自己株式、新株予約権など）については、比較的正答率が高かったと思われます。逆に、割引計算が関係する論点については、正確に解答することが難しかった印象を持ちました。

第2問は、連結財務諸表の作成の基本的な手続を理解していればベースとなる得点ができたと思われますが、実務的にも重要な論点である段階取得と取得関連費用に関する会計処理を正確に行うことかできないと合格が見込まれる点数まで到達することが難しかったように思います。

総じて、商業簿記において正答にたどり着くためには、細かな論点の知識を正確に持つことが重要です。全体を大づかみに理解することと同時に細部を正確に理解することが求められますので、そのための学習は決して容易なものではありませんが、引き続き受験者の皆さんの健闘を期待しております。

[会計学]

(出題の意図)

第158回の出題では、理論と計算の両方についてバランス良く理解度を確認することに重点をおきました。

第1問では、会計学の学習上不可避となる概念、接近法、定義等に関する専門用語などの知識を問うことで、各論点の理解度を問うことを企図しました。出題にあたっては、古くからある論点から比較的新しい論点まで、幅広く網羅することを心がけました。

第2問では、過年度遡及修正についての計算問題を出題しました。会計方針の変更、誤謬の訂正および見積りの変更に関する論点の一つの問題に含まれますので、これらの処理方法の正確な理解が求められています。会計方針を変更した場合には、新たな会計方針を遡及適用します。過去の誤謬を発見したときは、修正再表示します。

遡及適用または修正再表示を行う場合、表示する過去の各期間の財務諸表には各期間の影響額を反映します。また、表示期間以前の期間についての累積的影響額は、表示する財務諸表のうち最も古い期間の期首の資産、負債および純資産（利益への影響額は利益剰余金）の額に反映します。見積りの変更については、それが変更した期のみに影響を与える場合は変更期の財務諸表に反映させますが、将来にも影響を与える場合は、当期以降の財務諸表に反映させます。

第3問では、文章中の誤りを指摘して訂正するタイプの設問を出題しました。何度か出題しているタイプの問題ですので、準備はできていたのではないかと推測します。単純な正誤問題よりは、会計ルールや概念についてより深い理解が求められますので、普段からの学習姿勢が明暗を分けます。出題項目も特定の分野に偏ることなく、棚卸資産の評価、企業結合、税効果会計、四半期財務諸表および繰延資産の処理といったいずれも理解が浅いと確信をもって訂正できない領域から出題しています。

(講評)

今回も計算問題の出題は1問でしたので、時間的には余裕があったのか、解答欄が空欄のままとなっている答案は少なかったという印象です。ただ、想定していたほど平均点は高くありませんでした。理論問題の出来が、合否を分けたのではないかと思います。

第1問は、これまで何度か出題されてきたように、会計学の学習で基本となる考え方、会計処理や表示方法などについての知識を問うタイプの設問でした。3つの問の中では、最も基本となる設問との位置づけでしたが、ここで失点している答案が非常に目立ちました。中でも、未実現損失の処理や報告セグメントの決

定方法についてまで学習が進んでいないと思われる受験生が数多く見受けられました。また、これらの設問以外でもケアレス・ミスや誤字などで失点している答案も目立ちました。

第2問は、前半で会計方針変更、誤謬の訂正、会計上の見積りの変更を反映させた後の損益計算書を作成させ、後半ではこれらの累積的影響額や遡及処理後の当期純利益や繰越利益剰余金を求めさせる形式で出題しました。

前半では、減価償却費の算定にやや戸惑っている答案も見受けられましたが、全体的に正答率は高かったようです。後半の累積的影響額については当初の予想していたより正解者は多かったです。遡及処理後の当期純利益や繰越利益剰余金の期末残高までたどり着いた答案は限られていました。過年度遡及修正による時系列的影響を捉えるトレーニングをしっかりと積んでおく必要があります。

第3問は、設問の文章中の誤りを訂正する設問で、全体的に正答率は高かったようです。ただし、税効果会計や開発費の処理については、他の設問と比較すると、苦手とする受験生がやや目立ちました。この種のタイプの問題に対応するために、会計処理のそもそもの目的をしっかりと把握しておく必要があります。その目的と照らし合わせれば、それに対応する会計処理や表示方法は自ずと決まってくるからです。

【工業簿記】

(出題の意図)

第1問は製造間接費の部門別計算に関する問題です。補助部門費の動力部門への配賦で用いる予定配賦率と、製品への正常配賦で用いる予定配賦率との区別が重要なポイントです。問2の実際発生額を計算する際には、動力部の変動費に予定配賦率を用いることとなりますが、問4がある程度ヒントになっている点にも気づいてほしいところです。問7では、補助部門費配賦の諸方法の構造を理解しているか否かを問うてみました。

第2問は月次決算における材料勘定の記入に関する問題です。受入価格差異と消費価格差異を別々の時点で把握していることに注目してほしいところです。棚卸減耗費を月割経費として処理している点にも注意が必要です。受入価格差異勘定、消費価格差異勘定および棚卸減耗引当金勘定への記入も考えて解くとよいでしょう。

(講評)

第1問は製造間接費の部門別計算に関する問題でした。問1は単に正常(予定)

配賦率に実際作業時間を乗じて計算するだけの問題ですが、予想に反してあまりできていませんでした。問2と問3は問5とも連動していますが、いずれも正答率はかなり低めでした。問4はやや独立して答えられる問題でしたので、比較的よくできていました。問6はできている答案とそうでない答案が分かれましました。予算差異と操業度差異を部門ごとに計算した上で合計する必要がありますので、借方差異と貸方差異に関して細心の注意が必要です。問7の正誤判断では、本問の状況把握が重要です。正しいと思われる番号をすべて選んだ答案はごくまれでした。

第2問では月次決算における材料勘定記入を問うてみました。総仕入高、直接材料費、間接材料費の計算は比較的できていたようです。一方、受入価格差異と消費価格差異の把握時点が異なることを理解していないと思われる答案が多いという印象でした。棚卸減耗費の月割処理についても同様です。受入価格差異勘定と棚卸減耗引当金勘定の記入も含めて、月次決算においてどのように会計処理しているのかを復習しておくことをおすすめします。

【原価計算】

(出題の意図)

原価計算の第1問では、CVP分析と予算管理から総合問題を出題しました。CVP分析は利益計画の策定段階で使われる技法です。損益分岐点販売量と売上高、目標営業利益を獲得するための販売量と売上高、安全(余裕)度と安全(余裕)率、損益分岐点比率、経営レバレッジなど、基礎概念を理解しそれを活用する能力が求められます。日頃の学習でこれらの理解を深めてください。

伝統的な予算管理の理論において、差異分析は実績が確定してから事後的に行われます。しかしながら、このタイミングで差異分析を行うのでは遅すぎて役立たないという批判が実務で生じてきたのも事実です。この批判に対して複数の方策が工夫されていますが、第1問問2では、期中の環境変化が激しいときには当初予算を見直して修正予算を編成し、それを当初予算と比較して差異分析をする問題を出題しました。直接標準原価計算を採用している企業の分析であり、これを理解している受験生は問題文を読んですぐに解答できる箇所がありました。

第2問では異常仕損と異常仕損費ならびに原価標準の設定の理解度を問いました。いずれも基本的な内容です。選択肢をよく読めば解答できるレベルの問題ですが、概念の理解が曖昧だと解答を導き出せない場合もあります。原価計算の基礎的な概念をしっかりと学習してください。

(講評)

第1問問1は伝統的なCVP分析からの出題でしたが、必ずしも正答率は高くありませんでした。CVP分析は第157回でも出題されていますが、基礎概念を理解して活用できるようにするために、テキストの精読のみならず、練習問題を何度も解いて学習をしてください。

第1問問2は実務において予算管理と呼ばれる内容をはじめて出題しました。出題の工夫をしたこともあって正答率が思いのほか高かったようです。見慣れない問題が出た時にも、何を問われているのか、問題全体を見て理解してから解答を開始するようにしてください。これができる受験生は高得点が取れていると思います。

第1は、答案用紙に千円と書かれていることに気が付かずにケアレスミスをした受験者がいました。答案用紙をしっかりと見てから落ち着いて解答をすること、提出前に必ず見直すことを常に心掛けてください。

第2問は異常仕損および標準原価計算制度のなかでもとくに重要な原価標準の設定を問いましたが、正答率は高くありませんでした。減損とは何か。その分離計算と処理についても、『原価計算基準』にとらわれすぎないように、むしろそこで規定された背景や目的を理解するとともに、現代の環境において理論的な方法を学習してください。標準原価計算制度についても同様のことが言えます。