

第159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、本店と海外にある支店との合併財務諸表を作成させる問題を出題しました。最近、在外支店の財務諸表の本格的な換算は出題されていませんので、意表を突かれた受験生も少なくなかったかもしれません。

支店が海外にある場合、まず外国通貨で表示されている財務諸表項目を本邦通貨に換算しなければなりません。海外の支店といっても本店との一体性は強いいため、換算方法は基本的に本店の資産や負債の換算方法と同じです。収益性負債（前受収益など）の収益化額については負債発生時の為替レートで、また費用性資産の費用化額については資産取得時の為替レートで換算しますが、その他の収益と費用については計上時の為替レートまたは期中平均為替レートで換算します。

在外支店を含む合併財務諸表の作成のポイントは、その作成手順にあります。在外支店の財務諸表の換算にあたっては、まず資産、負債、収益及び費用をそれぞれ換算し、まず支店の貸借対照表から作成します。このとき、支店の本店勘定は本店の支店勘定にあわせませす。そして、貸借対照表上で算定された当期純利益をそのまま損益計算書の当期純利益とし、貸借差額は為替差損益として処理します。本問の主要な目的は、こうした手順をしっかりと理解できているかどうかを問うことにあります。

在外支店に限らず、本支店間で利益を付加して商品のやりとりがある場合には、未実現利益の消去が必要となりますが、これは連結財務諸表作成手順を理解するための基礎となるので、本支店会計のところでしっかりと理解しておきたいところです。

(講評)

解答に当たっては、決算整理前残高試算表を推定した上で、決算整理事項等を処理し、支店の財務諸表の換算を経て合併財務諸表を作成していかなければならないため、計算量は多めだったかと思います。ただ、在外支店の換算の手順のひとつひとつはそれほど難易度の高いものではありませんので、しっかりと準備を整えてきた受験者にとっては、比較的高得点を狙えたのではないかと思います。全体的に出来はよかったという印象です。しかし、換算手順の理解が不十分な受験者は、うまく段取りをつけることができずに無駄に時間をとられ、得点が伸び悩んでしまったようです。

支店の財務諸表項目の換算にあたっては、まず貸借対照表項目の換算から着手していくため、問2の合併損益計算書が完成していなくとも、本店の決算整理事項等が正確に処理できていれば、問3の多くを解答することができます。この点を理解できていた受験者は、問1と問3から着手して、残りの時間を問2に充てるという手順で解答して得点を伸ばしている形跡が窺えました。

本問では、為替予約の振当処理、有価証券の期末評価および退職給付引当金の設定など、必ずしも在外支店の換算処理を理解していなくても解答できる論点も含めていましたが、こうしたオーソドックスな論点にも取り組めていない受験者も少なからず見受けられました。頻繁に出題される論点を確実に処理できるようにしておかないと、なかなか高得点は望めません。また、今回は、解答を記入する欄を間違えるといったタイプのケアレス・ミスが目立ちました。こうしたミスを回避するトレーニングを普段から積んでおくことも重要です。

[会計学]

(出題の意図)

第1問では、会計基準のみならず、会社法および金融商品取引法に基づいた開示制度を対象として、四肢択一問題を出題しました。会計基準の内容を正確に理解しているのみならず、それが財務諸表に及ぼす影響についても理解しておくことが重要です。さらに、会計実務は、会計基準のみならず、様々な法令によっても規制されていますので、会社法および金融商品取引法における開示の実務についても基本的な内容について知識を持っておきたいところです。

第2問では、研究開発費・ソフトウェア、株主資本、および企業結合を題材に、語句の穴埋めと簡単な金額計算に関する問題を出題しました。問題の形式は、一般的なものであったと思います。ソフトウェアは、無形固定資産として貸借対照表に計上される場合がありますが、その費用配分に関するルールを理解しているかどうかを問う内容としています。株主資本については、分配可能額に関する会社法の規制を含めて、実務的に重要な事項を出題の対象としました。企業結合については、会社分割によって会社を新設するケースを題材としました。それぞれの設問において、金額計算の内容はシンプルにして、背景にある理論や制度に関する理解の程度を問おうとしています。

(講評)

第1問は、四肢択一問題というシンプルな形式でしたが、採点の結果はばらついており、問題によって難易度が大きく変わるということはなかったようです。一肢ごとに正誤を問う問題よりも時間を要したと思われ、全体として決して易

しい問題ではなかったかと思えます。

第2問は、難しいと予想していた分配可能額の計算、企業結合の連結財務諸表上の処理については、予想よりも良好な採点結果であったと思えます。会社法固有の論点、企業結合・事業分離などは、従来、難しい論点の一つと考えられていたと思えますが、受験者の対応が進んでいることを印象付けました。

今後も、順次、新しい会計基準に対応した出題を行っていきますが、現代の会計実務のトレンドにキャッチアップしていくことができるように学習を進めていただければと思えます。

[工業簿記]

(出題の意図)

修正パーシャル・プランの工程別標準総合原価計算から計算問題と理論問題からなる総合問題を出題しました。

第1問・問1では修正パーシャル・プラン勘定連絡図、正常仕損費と異常仕損費の計算と会計処理の理解度を問いました。各工程の作業が2つに分かれていることから難しい問題であると感じた受験生がいるかもしれませんが、問われているのは基本的な論点です。

第1問・問2では標準原価差異の原因分析を出題しています。修正パーシャル・プランを採用しているため、これを理解していれば計算量もさほど多くはありません。

問3では、理論問題として大きく2つの論点の理解度を問いました。1つは、標準原価の勘定記入法としてパーシャル・プラン、修正パーシャル・プラン、シングル・プランの違いの理解度です。もう1つは、正常仕損費を原価標準に含めるべきか否かと、含める場合の代替的な方法の理解度です。

(講評)

今回の工業簿記では、満点を含む高得点をとった受験生がいる一方で、白紙や答案用紙に記入はされていてもほとんどできていない受験生も多くいました。

累加法による工程別総合原価計算では、実際原価計算に比して標準原価計算は計算量が少なく、標準原価計算を理解していれば少なくとも仕掛品第1工程勘定の月初有高と月末有高、および完成品は計算できると予想していたのですが、思いのほか点数が伸び悩みました。また、修正パーシャル・プランを理解できていれば仕掛品勘定第1工程直接材料費と問2の価格差異と賃率差異はすぐに計算できますが、これについても理解が十分でない受験生がみられました。

総合問題では、これまで受験生が学習してきた論点が複数出題されています。

落ち着いて解答してください。また、日頃から体系的に論点整理をしておくことが必要かと思えます。そうすれば、何を問われているのかが限られた試験時間の中で、問題をみて適時的確に理解できるようになります。

第 158 回原価計算の講評でも書かれていますが、解答に際して単位を間違えるというケアレスミスにも注意をしていただきたいと思えます。

【原価計算】

(出題の意図)

第 1 問の本文は、『原価計算基準』二からの抜粋文章です。原価計算制度が実際原価計算制度と標準原価計算制度に分類できることが分かれば、解答しやすい基礎的な問題だったのではないのでしょうか。

第 2 問は標準原価計算の差異分析に関する典型的な問題です。複数の原料を配合して製品を製造する場合、歩留差異の計算も必要になる点に注意が必要です。

第 3 問は事業部の業績測定に関する問題です。問 1 は直接原価計算が理解できていれば容易なはずですが、問 2 と問 3 では内部振替価格を問うてみました。HIT 社全体の立場からは、余剰生産能力がある場合に、さらに内部で加工すべきか否かの意思決定問題とも関連することになる点に気づいてほしいという意図がありました。

(講評)

第 1 問は原価計算制度の基本的な概念について問いました。問 1 は択一式ですので、全問正解の答案を期待していました。①と②は比較的できていましたが、③の正答率はやや低めでした。さらに、問 2 の正誤問題は若干難しかったかもしれませんが、ふさわしいものをすべて選んだ答案はごくまれでした。

第 2 問は標準原価計算における原価差異分析でした。配合差異と歩留差異を計算する典型的な出題でしたが、想定していたほど平均点は高くありませんでした。特に問 5 の正答率はかなり低めでした。また、数値はできているのに借方差異と貸方差異の選択を誤っている答案も散見されました。

第 3 問は事業部業績測定問題でしたが、でき具合の差が大きかったという印象です。特に問 3 の正答率は極めて低めでした。直接原価計算方式と内部振替価格についての理解が不足していると思われる。文章をよく読み復習しておくことをおすすめします。