

第165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165回の出題では、売価還元法に基づく棚卸資産の評価方法と収益認識基準を中心に据えて、為替予約の振当処理、外貨建売買目的有価証券の期末評価、資産除去債務の会計処理、社債の償還および退職給付引当金の処理などの理解を問う出題をしました。

売価還元法については古典的な論点ですので、商品売買に関して一通り学習していれば、それほど勞せず解答を導くことができたのではないかと推測します。

収益認識基準では、履行義務の識別と独立販売価格に基づく取引価格の配分、ならびに一定期間にわたって充足される履行義務と一時期に充足される履行義務における収益の認識に関する理解を問いました。こちらは一部新しい論点を含んでいますので、収益認識についての確に学習を進めていなければ、対応できなかったのではないかと思います。顧客と約束した財またはサービスが別個の場合は、別々の履行義務として取り扱い、それぞれに取引価格を割り当てて収益を認識していく必要があります。この点がしっかりと理解できていたかがポイントになります。

収益認識基準以外はいずれもこれまで何度か出題されてきた領域ですので、論点の本質を理解した上で練習を積んでいれば、解答を導き出せたと思います。ただし、解法の丸暗記に頼っていると、出題の角度を変えられると対応できなくなりますので、注意が必要です。収益認識基準は新しい基準で、未だ出題されていない領域もあります。苦手意識を持たずに、新しい領域に積極的に取り組むことによって、着実に守備範囲を広げていきましょう。

(講評)

収益認識基準のもとでは、契約の中に複数の履行義務が含まれている場合、各履行義務に算定された取引価格を配分した上で、それぞれの履行義務の充足に応じて、収益を認識していきます。今回は、未着品売買の処理を通じて、この点が理解できているかどうかを問いました。未着品売買の処理は、一時点で履行義務を充足する商品の販売と一定期間にわたって履行義務を充足する保守点検サービスから構成されています。そのため、これら各履行義務に取引価格を配分した上で、一時点で履行義務を充足する未着品の販売については、販売時に売上を計上し、一定期間にわたって充足する保守点検サービスについては、決算時まで履行義務を充足した分(当年度分)のみを当期の売上として計上し、充足していない分は契約負債として処理します。

収益認識基準関係の問題については、まだ準備が充分整っていない受験生が多かったためか、売上高や契約負債を正確に導くことのできた答案は限られていました。しかし、売価還元法による売上原価の算定、外貨建売買目的有価証券の期末評価、社債の償還および退職

給付引当金の処理などはこれまで何度も出題されていたため、トレーニングを積んでいる受験生は得点を積み上げることができたようです。ただ、為替予約の処理では問題文の指示を見逃している受験生が目立ちました。また、資産除去債務の見積りの変更においては、その見積りが増加する場合と減少する場合とで適用する割引率が異なるので注意を要します。問題文を注意深く読み込み、出題の意図を捉えながら解答していくことが重要です。

全体的に計算量は多めでしたが、難解に見える論点もひとつひとつ解きほぐしていけば、個々の処理は平易な計算から成り立っていることがほとんどです。またこれまでも出題頻度が高く、練習を積んでいれば容易に解答を導くことのできる単独の論点もいくつか出題していました。そのため、見覚えのある設問に諦めずに根気よく取り組みながら、新しい論点にも怯まずに挑戦できたかどうか、結果の明暗を分けたように感じます。

[会計学]

(出題の意図)

問題1では、会計基準の理解について、広範な論点を穴埋め形式で出題しました。税効果会計、貸倒見積高の算定といった、実務でも従前から重要と考えられてきた会計処理、さらに、それらが会計上の見積りに支えられていることを踏まえた開示の意義についての理解を問う意図で出題しました。会計上の見積りの開示は、近年の会計実務における中心的な話題の一つでした。

問題2では、連結株主資本等変動計算書の作成問題を出題しました。連結貸借対照表における純資産の部に関する理解を基礎として、連結損益計算書と連結株主資本等変動計算書が連結貸借対照表とどのように連繫しているかに関する理解の程度を問う問題となっています。

(講評)

問題1では、税効果会計と貸倒見積高の算定に関する正答率は高く、基本的な知識を備えて受験に臨んでいることがよくわかりました。会計上の見積りの開示は、最近の会計基準や会計実務の動向について多少の情報を得ていればある程度の正解は見込まれるところでしたが、あまり正答率は高くなかったと思います。

問題2では、連結貸借対照表に関する知識があれば、純資産の部の各項目の当期首残高と当期末残高を算定することはできたはずですが。建物に係る簿価修正額の処理を踏まえる必要がありましたが、それでも良好な正答率であったと思います。また、実質的に個別財務諸表における株主資本等変動計算書の知識を問う箇所も多く、その部分は高い正答率であったと思います。株主資本以外の各項目の変動額を純額で表示することに伴う、親会社株主に帰属する当期純利益や(親会社株主に帰属する)剰余金の配当などの表示についてもおおむね理解されていると思われました。子会社株式の一部売却に伴う資本剰余金の変動は、その他の包括利益累計額の調整を含めて、難しかったと思われませんが、正答に及ばないものの

正答に近い答案が多く見られました。

[工業簿記]

(出題の意図)

第 165 回は、ロット別標準原価計算からの出題です。標準原価計算は複式簿記機構と結びついて、財務諸表の作成にも役立てられるものであることから、今回は仕掛品勘定の作成、差異分析、損益計算書の作成、原価差異の会計処理といった一連の会計処理を幅広く問う問題としました。ロット別という点を除けば、個々の会計処理は比較的平易なものとしています。全体の得点率も良好でした。

ロット別標準原価計算と通常の標準原価計算の違いは、生産状況の把握方法です。ロット別標準原価計算では、ロット単位で完成か未完成かを区別します。ロット内に一部完成品が存在したとしても、ロット全体が完成していなければ、そのロットに集計された原価は仕掛品原価となります。

今回の問題では、[資料] 2.の生産状況から、どのロットが仕掛品か、どのロットが完成品かを区別します。118～122 が完成品原価、123 が月末仕掛品原価となるのは、容易に見分けられるでしょう。

今回の問題では、投入時点の異なる 2 種類の原料が使用されていることにも注意が必要です。原料 A は通常の始点投入ですが、原料 B は途中点投入ですから、その途中点を通していない仕掛ロットには、原料 B の直接材料費は計上されません。この点を間違えると、他の多くの問題に正解できないこととなりますが、問 1 の説明文を読めば、正解にたどり着くのはそれほど困難ではなかったはずです。

(講評)

全体に得点率が高いなかで、やや不正解が多くみられたのは、問 2 仕掛品勘定の借方、問 3 の時間差異や能率差異、問 4 の当期製品製造原価、問 5 の②購入原料価格差異でした。問 2 はシングル・プランとパーシャル・プランの区別ができていないこと、問 3 は標準作業時間が算出できていないことという、いずれも基本論点に関係するところです。2 級レベルの論点であるから、改めて基本を徹底してほしいです。問 4 は、問 2 の当月完成高をそのまま記入すればよいだけのはずですが、なぜか月初製品棚卸高を含めた金額にしてしまうとか、逆に月末製品棚卸高を除いた金額にしてしまうといったミスがみられました。問 5 の②は、もっとも正解率が低い問題でしたが、ほとんどの間違いが原料 A のみで計算してしまったことによるものでした。

[原価計算]

(出題の意図)

この問題は、設備の取替投資の計算問題です。合わせて、DCF 法 (割引現在価値法)、特

に正味現在価値における再投資の仮定について理解を深めてもらうことを意図した問題です。ついでに回収期間法についても理解を問うています。

取替投資の問題は、旧設備の売却損による節税額や、旧設備の減価償却による節税額を享受できなくなる影響を考慮しなければならないなど、難しいところがあり、普通の出題形式によると、完全に正解できる人が非常に少なくなることが予想されます。そこで第 164 回の工業簿記の出題のように、解答に到達するまでのプロセスを穴埋め問題形式で出題することにしました。

理解が不確かな受験生でもその場で問題文をよく読めば正答に辿り着くことができるように工夫しました。この問題を利用して理解を深めて貰えばいいと思います。

(講評)

よく問題文を読めば正答に辿り着くことができるようにしてあるため、点数は比較的良かったです。得点分布は正規分布ではなく、一様分布に近いものになり、0点から25点まで均等に散らばりました。問題文をよく読めば回答できると言っても、ある程度の基礎力がないと問題文自体の意味がわからなかったと思います。逆に、じっくり問題文を読んで、理解しようとした人は高い点数をとれたようです。その意味で単に解法を覚えているかどうかではなく、真の実力を反映できる問題になったと考えております。