

第 171 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)

今回の 1 級商業簿記では、複数年度の連結財務諸表の作成問題を出題しました。

連結財務諸表の作成手続は、一般に、親会社と子会社の個別財務諸表を合算して連結消去仕訳を行う方法によります。連結消去仕訳は帳簿外で行う手続ですので、その繰越手続は帳簿外で仕訳を累積していきます。過年度の連結消去仕訳を累積したものが開始仕訳です。今回の出題では、連結財務諸表の作成手続に関する理解を問う意味で、開始仕訳について問いました。

本問では、連結消去仕訳のうち、投資と資本の相殺消去、債権と債務の相殺消去、未実現利益の消去、貸倒引当金の調整などが出題されています。さらに、子会社株式の一部売却、税効果会計、連単分離の会計処理（取得関連費用、段階取得に係る損益、包括利益の報告など）も出題されています。このような意味で、連結財務諸表の作成に係る総合問題となっています。

(講評)

今回の 1 級商業簿記においては、合格水準に到達するためには、連結財務諸表に係る税効果会計に関する理解が必要でした。とくに、子会社の資産の時価評価において、繰延税金負債を計上する処理を行わないと、のれんや非支配株主持分の金額が正しく計算されません。

債権と債務の相殺消去、未実現利益の消去、貸倒引当金の調整などの基本的な論点については、採点結果は比較的良好でした。

一方で、開始仕訳に関する理解は、あまり良好ではありませんでした。他の包括利益累計額については、子会社株式の一部売却時に過年度において認識した額を消去する手続が必要となります。そのための段階での計算を理解していた答案はあまり多くなかったと思います。

連結財務諸表を学習するうえでは、その作成手続の具体的な内容とともに、会計理論や会計基準の理解が不可欠です。現行の会計基準に従った処理について、過去の基準設定の経緯を知らずに理解することは困難です。商業簿記と会計学の一体化的な学習を行うことを推奨します。

[会計学]

(出題の意図)

第1問は、会計学における理論、計算方法や会計処理、および制度などの理解を深めていく上で必要となる専門用語や処理方法についての理解を問う設問です。取締役の報酬等としての株式無償交付取引については比較的馴染みが薄かったかもしれません、それ以外はいずれも過去に何度か出題された論点ばかりです。どれも学習を進めていく上で必要となる知識ばかりですし、専門用語なので正確に理解しておく必要があります。

第2問では、キャッシュ・フロー計算書の作成に関する設問を出題しました。今回は、直接法による営業活動からのキャッシュ・フローの区分の作成を求めましたが、もちろん間接法による作成方法についても習得しておく必要があります。直接法では、2期間の貸借対照表（あるいは試算表）から得られた現金以外の資産、負債および資本の増減額を、収益に加減することによって収入を割り出し、費用に加減することによって支出を割り出して、現金及び現金同等物の増減額を営業活動によるキャッシュ・フロー、投資活動によるキャッシュ・フローおよび財務活動によるキャッシュ・フローの3つの区分ごとに算出します。問題文で与えられた情報を咀嚼して、これらの一連の処理を行う能力が備わっているかどうかを確認するために出題しました。

第3問では、ソフトウェア制作費を無形固定資産として計上した場合の償却方法に関する知識と理解を問う設問です。基本的に償却額は、未償却残高に総見込販売収益に対する当期販売収益の比率、または総見込販売数量に対する当期販売数量の比率を乗じて求めていきます。ただし未償却残高を残存耐用年数で除した金額がこれらの金額を上回る場合には、より高い金額を償却額としなければならない点に注意が必要です。

(講評)

第1問は、すでに過去に何度か出題されている領域から新しい論点まで偏ることなく会計学の学習上で必要となる知識を問う設問でした。（1）については、導入されたのが比較的最近だったため、こうした取引にまで学習が及んでいない受験生が多数見受けられました。それ以外はどこかで学習したという記憶の残っている受験生が多かったようですが、知識として正確に備わっている受験生は予想よりは少ないように感じます。普段の学習から、専門用語については正確に理解し、確実に記述できるようにしておくことの重要性を改めて痛感しました。

第2問のキャッシュ・フロー計算書の作成については、準備の整っていた受験生と、そうでない受験生とで、特に営業活動によるキャッシュ・フローの部分で明暗がはっきりと分かれました。「営業収入」と「商品の仕入れによる支出」が導き出せるか出せないかで、キャッシュ・フロー計算書に関する理解度を明確に判別できたように感じます。ただ、投資活動によるキャッシュ・フローと財務活動によるキャッシュ・フローの部分は、資料の内容が理解できればそれなりに解答が導き出せたので、諦めないで資料を読み込めばある程度得点できたのではないかと推測します。

第3問のソフトウェア制作費の償却については、多くの受験生が学習していたようで、ここで得点できた受験生は、総合得点を伸ばすことができたようです。3問の中では一番得点率の高かった設問でした。ただし、ケアレスミスが一番目だったのもこの設問です。資料の読み込みが浅いためか、償却率の計算を誤ったり、算定された償却額とソフトウェア制作費の未償却残高を残存耐用年数で除した金額との比較を失念したりして、失点をしている答案が少なからず見受けられました。限られた時間であっても、正確に解答を導き出すためには、普段の練習から本番を想定した緊張感をもって問題に取り組む必要があります。

[工業簿記]

(出題の意図)

今回は部門費計算からの出題で、とくに補助部門費の配賦を中心とした問題になっています。問1と問2は、補助部門費の配賦方法としてはもっともシンプルな直接配賦法を前提とします。2級でもしばしば出題される計算になっています。計算が組み合わされる分だけ量は多くなりますが、確実に正解していただきたい問題です。

問2は仕訳の問題でした。仕訳は第168回にも出題されましたが、正答率は低かったです。2級で学習した基礎知識は1級でも必要になりますので、復習を怠らないようにしましょう。

問3と問4では、相互配賦法（連立方程式法）の理解が求められます。問4の計算結果からわかるように、今回の問題では、直接配賦法でも相互配賦法でも計算結果は同じになります。それでは、計算の手間が増える相互配賦法を使う必要はないのでしょうか。そうではありません。相互配賦法は、問3にあるような差額原価収益分析の基礎データとして有用です。

問3では、外部業者への切り替えが有利になるか不利になるかの結論までは問われていませんが、相互配賦法の考え方を反映した分析によれば、1,800円で供給してくれる外部業者のほうが有利となります（Bサービス内製の場合は1単位当たり2,000円）。会話文にあらわすように、補助部門同士のサービス授受を考慮しないと、外部業者への切り替えが不利であるかのようにみえてしまいます。相互配賦法の考え方を取り入れることで、合理的な意思決定のための基礎データが得られます。

(講評)

全体として点数はとれているようでした。出題の意図に書いたように、連立方程式法の理解が今回のポイントでしたが、問3の文章を読みながら正解にたどり着けた受験生も多かったようです。今後の連立方程式法の学習においても、問3を参考にしていただけるといいでしょう。

一方で、点数がとれていらないのが問2の仕訳問題でした。借方・貸方の科目よりも金額で不正解になっている答案が多くみられました。とくに、①は補助部門費予定配賦の問題でしたが、これは予定配賦率に実際消費量を掛けて計算されます。予算段階（予定配賦率を求める段階）の計算と、実際段階での予定配賦を区別できていないことに起因する誤答といえます。2級の範囲にも近い基本論点ですので、改めて基本の学習を怠らないようにしましょう。

[原価計算]

(出題の意図)

今回の原価計算は、設備投資の意思決定について基礎的な知識を網羅的に習得できているかを問う問題でした。設備投資の意思決定について学習すべき論点をできるだけ広く取り上げました。

問題1、問題2、問題3と、それぞれ、単純な投資案の評価の場合、取替投資の場合、税金のない場合を取り上げています。それぞれ別の企業であるとして、独立して解答できるようにしてありますが、数字は可能な限り共通のものを使っており、その意味では、うまく計算すれば、計算の手間を大きく減らすことができるよう配慮しました。

問題2が取り替え投資で、取り替える設備に関わる節税効果が享受できなくなる点も考慮しなければならず、一番難しい問題だと思います。

問題3の税金の影響を無視する問題は、見慣れない問題だったかと思いますが、実際には節税効果を考えなくて良いので考え方方がわかれば簡単です。資本コスト率の計算においても税金の影響を無視しなければならない点は注意が必要です。

問題4は、相互排他的投資案の評価において、IRRではなく、NPVを使わなければならぬということを理解しているかを確認する問題でした。IRRは数字が与えられていますが、NPVは自分で計算する必要がありますが、税金の影響も無視するため簡単な計算でNPVを計算することができます。

(講評)

非常に基礎的な問題なので、高得点の答案を予想していました。各専門学校の講評でも、非常にやさしいというコメントが多かったのですが、しかし、実際には、平均点は予想よりかなり低くなりました。満点もそれなりにいたのですが、10点未満の人の数も多く、0点の数也非常に多かったです。設備投資の意思決定という論点自体が、苦手な受験生が多いのではないかと思います。今回の試験問題は基本的な問題で設備投資の意思決定の範囲を網羅しているので、今回の問題を繰り返し解いて、設備投資の意思決定の論点の知識を定着していただければと思います。

正答率的には、予想通り、問題1の正答率が一番高く、問題2の正答率が一番低かったです。問題3は、税金の影響を受けないケースで、見慣れない問題だったためか、問題3より正答率は高いものの、問題1と比べると明確に正答率が低くなりました。