

第 217 回 上級商業簿記 採点を終えて

問題 1 は、固定資産の割賦購入に関する問題で、支払総額に含まれる支払利息相当額の処理に関する簿記処理（仕訳方法）について 2 つの仕訳方法を問う問題でした。また、2 つの仕訳方法に加え、元金均等払いにおける利息の計算がもう一つのポイントでした。

全体的に(1)の購入時の仕訳に比べて、(2)の利息の計算が必要となる代金支払時の仕訳の正答率が低かったです。しかし、第 1 法と第 2 法は同じ取引であるので、(2)で計上される元金と利息は同額になります。一方で正しく計算できているにもかかわらず、もう一方の金額が異なっている答案が散見されたことが、やや残念に感じました。

また、買掛金と未払金を混同している答案も意外に多かったです。上級においては上級で学ぶ論点のみが出題されるのではなく、基礎的な論点の上に上級レベルの論点があるということを忘れないでください。

問題 2 は、企業再編における株式移転と株式交換の企業再編時の親会社の簿記処理を問う問題でした。株式移転・株式交換とも、親会社としては子会社となる会社の株式を取得する取引です。その点を理解していても、3 つの設問の中でも、共同持株会社を設立する(2)の正答率が低かったです。また、その他に多くみられた誤りとしては、合併と混同したのでしょうか、諸資産や諸負債を用いた仕訳がありました。

問題 3 は、過去に何度も出題されている決算整理前残高試算表から損益勘定と閉鎖残高勘定を完成させる問題です。現金過不足、商品売買（総平均法による原価配分等）、金銭債権（貸倒引当金）、有価証券（満期保有目的の債券、その他有価証券）、固定資産（減価償却、資本的支出の処理）、社債、退職給付、剰余金の配当、収益・費用の見越し・繰延べなど多くの論点について出題しています。

問題 1 と 2 に比べ、全体的な正答率は高かったです。その中でも誤りが多かったのは、固定資産の改良費（資本的支出）の処理とそれに伴う減価償却費の計算でした。また、金額はあっているものの、満期保有目的「債券」とすべき箇所を「債権」としている答案も散見されました。このような誤字だけでなく、勘定科目について文字を略して書かず丁寧に書いて下さい。

これまでも、この「採点を終えて」において、数字などを略さず、金額がはっきりわかるように解答するよう強く注意喚起してきましたが、今回も 0 なのか 6 なのか 9 なのか判別できないもの、00 が UU や VV に見えてしまうものが散見されました。解答は誤読されない文字・数字で書くことを強く意識してほしいと思います。

第 217 回 上級財務会計 採点を終えて

全体的にいえることは、次の 3 点です。まず、日頃の勉強の仕方として、各会計基準の「結論の背景」に示された論点をおさえておくことをおすすめします。この「結論の背景」には、なぜこのような基準の処理になったのか（なぜ他の処理が採用されなかったのか）といった理由や考え方が述べられています。このような背景を理解することは、基準の内容の理解にとってとても重要です。次に、解答にあたっては、問題で問われていることは何なのかをじっくりと考えてください（概念の説明を求められているのか、処理の理由を求められているのかなど）。覚えていることを闇雲に書き出すのではなく、問われていることは何なのかを考えることによって、解答の精度も上がるはずです。また、しっかりと日本語を書くように心掛けましょう。主語と述語が対応していなかったり、「てにをは」が間違っていたりすると、本人はちゃんと解答したつもりでも、それでは採点者にはわかりません。

問題 1 は、いつもどおりの正誤問題です。過去問の類似問題も含め、基本的な論点ばかりでしたが、正答率が伸びなかったのは意外でした。また、×の理由欄に、誤っている箇所を含む問題文の一部を正しく修正したうえで書き出している答案が散見されましたが、このような解答の仕方はおすすめできません。というのも、このような解答では、書き出されていない部分は、正しいためにあえて書き出すことはしていないのか、あるいは正しくないために削除するという意味なのかは採点者からは判断できないことが多いからです。

問題 2 は、棚卸資産の期末評価に関する問題です。問 1 および問 2 の問題形式としては基準の穴埋めですが、いずれの箇所も基準の内容を理解するうえで重要なところですので、正解できなかったところは今回の試験を契機にしっかりとおさえておきましょう。また問 3 では、取得原価の本質の考え方を答えなければならないのですが、「・・・から。」と、理由を述べている答案が散見されました。まったく関係のない内容であるとまではいいませんが、不必要なことまで書かれており、ピントのズレた答案であるといわざるを得ません。

問題 3 は、資産除去債務に関する資産負債の両建処理に関する問題です。問 1 の (1) では、資産負債の両建処理と引当金処理の共通点が問われているのですが、(2) で引当金処理の特徴（問題点）が問われていることに引っ張られた（対比で考えた）のか、(1) で資産負債の両建処理の特徴のみを答えている答案がありました。問われているのは両処理の共通点ですから、問題文をしっかりと読みましょう。また、問 2 に限った話ではないのですが、「資産除去債務を負債として計上した時に、当該負債の計上額と同額を関連する有形固定資産の帳簿価額に加える根拠は、・・・」といったように、設問を繰り返している答案が散見されました。繰り返すこと自体が悪いわけではありませんが、今回は解答欄が 2 行であるため、このように繰り返すと解答欄の 1 行分を使ってしまい、本来解答すべき内容を書ききれなくなってしまうかもしれません。このような場合には、わざわざ設問を繰り返すべきではありません。

問題 1 は等級別総合原価計算の基本的な問題です。等級製品毎に仕掛品を把握する方法では、単純総合原価計算に近い方法と組別総合原価計算に近い方法とがありますが、今回の問題は組別総合原価計算に近い方法です。各等級製品に結合している当月製造費用を原価要素の投入量の積数で等級製品別に配分し、それぞれの等級製品で単純総合原価計算を行うという方法です。留意すべき点は、3つの等級製品では、正常減損の発生の仕方が異なることです。等級製品 A が工程の途中、等級製品 B が工程の始点、等級製品 C が工程を通じて平均的に発生しています。それぞれ分離した正常減損費の良品への追加負担の方法が異なります。問 1 から問 4 までは、この計算のステップを一つ一つ答えていくことになりますが、全体として悪くない正答率でした。問 5 の解答で留意すべき点は、減損費には正常なものと異常なものがあるということです。それぞれ処理方法が違う、ということを説明しなければならないのですが、異常減損費について述べている解答はあまり多くありませんでした。

問題 2 は直接原価計算による損益計算書の作成と固定費調整を問う問題でした。問 1 は直接原価計算方式で損益計算書を作成する問題でしたが、正答はあまり多くありませんでした。期首製品と当期製品では変動製造原価の単価が異なっているので、問題の条件どおり売上原価は先入先出法で計算しなければなりません、多くの解答では売上原価を当期の変動製造原価の単価に当期の販売量を乗じて計算していました。問 2 と問 3 は直接原価計算の営業利益を全部原価計算の営業利益に調整するための固定費調整を仕訳する問題でした。仕訳の結果、期首と期末での繰延固定製造間接費の差額が固定費調整の金額となります。固定費調整については算出する数式を単に暗記しているだけの受験者が多かったのか、この仕訳の問題はあまり出来がよくありませんでした。特に多かったのが、仕訳の貸借を逆に書いている解答でした。問 4 では固定費調整を行った結果である全部原価計算での営業利益を問いましたが、問 1 が不正解のためにここも不正解である解答が多くありました。問 5 では全部原価計算と比較した場合の直接原価計算のデメリットを 3 つ問いましたが、正確な解答はあまりありませんでした。特に目立った誤答は、デメリットを問うているのにメリットを書いている解答、全部原価計算のデメリットを書いている解答、同じ内容を表現を変えて 3 つ解答しているもの、などでした。直接原価計算の構造やその意義と限界を正しく理解していないと正解にはたどり着きません。

全体を通じて、文字・数字が読み取りにくい答案がかなりありました。極端に小さい文字・数字、薄い文字・数字、判読できない文字・数字等です。今回は特に小さい字での解答が多くありました。また、下 3 桁のゼロを－(バー)で省略していると推測される解答がありましたがその意味が明確ではないのでそれは不正解としました。判読できないものは正答とはなりません。簿記・会計は人に読んでもらう記録です。人に読んでもらう、ということを意識して解答しましょう。

問題 1 は、事業部制組織を採用している企業における短期利益計画を題材としていました。問 1 では、全社および事業部の損益分岐点売上高を要求しています。簡単に計算できるものであったので、正答率は高くなりました。事業部別損益分岐点売上高は、これを上回る場合に当該事業部が全社的営業利益に貢献できていることになる点を理解してください。問 2 は、全社の損益分岐点売上高を計算する際、事業部別の売上高の割合が一定であるという仮定を置いていることについての理解を確認しています。この点は過去の試験でも問うているので正答率は比較的高くなりました。なお、問 1 および問 2 の解答においては、割り切れない場合に、「四捨五入」ではなく「切り上げ」を求めています。これは、損益分岐点売上高は少なくとも損失をもたらしてはならないという考え方に基づいた条件です（小数点以下を切り捨てた場合には損益がマイナスになります）。切り捨てている場合には、解答上の条件を無視しているので減点しています。

問 3 および問 4 の正答率は問 1 および問 2 と比較してかなり低くなりました。これを正解するためには、直接原価計算方式の損益計算の本質が、固定費の回収計算であることを理解したうえで、与えられた条件を正確に反映しながら計算を進める必要があります。回収計算という単純な計算構造を意識していると条件を整理することができると思います。問 5 は事業部の業績評価と事業部長の業績評価の相違を問うものでした。典型的な論点なのですが、思いのほか正答率は低くなりました。

問題 2 は、マテリアルフローコスト会計に関する問題でした。問 1 および問 2 は伝統的な原価計算の枠内の問いでしたので、正答率は高くなりました。なお、問 2 については、資料 3 の追加調査のタイミングをどのように解釈するかで解答の仕方が分かれていることが判明しましたので、いずれの解答も正解としました。問 3 および問 4 はマテリアルフローコスト会計における典型的な論点に関する出題なので、確実に理解してください。

問題 3 は、原価企画に関する正誤問題でした。このテーマに関しては、これまで複数回にわたって出題していますが、想定外に正答率は低くなりました。出題内容は基本的なもので、原価企画に関して学習していれば解答できると思います。試験対策のために管理会計の出題範囲の一部だけを学習するのではなく、管理会計の能力をつけるために広く学習するようにしてください。

採点をしていると、0 と 6 や 1 と 7 が区別できない、消しゴムで消しても跡が残ってしまったり後で書いた文字が読めない、文字が薄すぎて読めないといった答案がありました。答案を読みやすく書くことも試験対策のひとつと考えてください。