

第 219 回 上級商業簿記 採点を終えて

問題 1 は、親子会社間で固定資産の売買を行った場合の連結処理を問うものです。まず個別の仕訳を求めましたが、親会社 P 社が当該備品を購入してから子会社 S 社に売却するまでの期間を間違えた受験者がかなりいました。この期間の誤りは問題 1 の解答全体に影響しますので、ちょっとした不注意が大きな減点に結びついてしまいました。また、中古の備品の売買であっても消費税は課税されますので、売却側の P 社では仮受消費税等を計上する必要があります。P 社が当該備品を売却し売却損益（本問の場合は損失）を計上した取引の仕訳に仮受消費税等を計上しなかった答案が目につきました。

次に、連結調整ではグループ内部の売買取引は行われなかったように修正する必要がありますので、上記固定資産売却損益勘定に貸記するとともに、S 社が購入した金額で計算された当該年度の減価償却費を P 社が購入した金額に基づく減価償却費に訂正する必要があります。さらに、これらの修正は個別企業の課税所得には影響しませんので、税効果会計を適用する必要があります。多くの受験者がこれらを理解し、正しい調整仕訳を解答してくれましたが、類似の問題では売却側で売却益が計上される出題が多いせいか、調整仕訳が貸借逆である解答がかなり見られました。

2 期目の開始仕訳は、1 期目の調整仕訳のうち損益科目を利益剰余金に置き換えて集計すればいいのですが、減価償却費など損益科目が計上されている解答がありました。開始仕訳の意味をよく理解してください。また、2 期目の期中にこの固定資産をグループ外部に売却した取引に関する連結調整では、売却に至るまで 6 か月間の減価償却費の調整を行うこと、外部に売却した時点で連結上未実現であった売却損を実現させること、それにこれらに関連する税効果会計の解消を行う必要があります。

問題 2 は、資料に基づき決算整理前残高試算表から決算整理後残高試算表を作成する問題です。まず、収益認識基準では委託販売について売上計算書到達基準などの例外処理を認めていませんので、委託先が第三者に販売した 3 月 30 日に売上を計上します。期末に積送売掛金を計上せず、貸倒引当金を算定する際にも積送売掛金を考慮していない答案が目立ちました。また引取運賃と販売手数料をその他の営業費用に加算していない解答や、消費税まで含めて加算している解答がありました。

商品については、期中の取引に移動平均法を適用して期末帳簿額を算定し正味売却価額と比較をして評価損を計上する問題でしたが、比較的簡単な計算であったにもかかわらず商品評価損や売上原価の正答率はあまり高くありませんでした。一方で、外貨建取引の振当処理や、有形固定資産の資産除去債務の計算が正しくできた受験者は多く、よく勉強されていることがわかりました。テキストなどに従って解答すれば正解できる問題だけではなく、題意に合わせて知識を組み合わせ一つの解答を得る問題についてもしっかり解答できるように努力をしてください。

最後に、読み取ることが難しい数字や文字について、採点者が多分この字だろうと推測することはありませぬので、解答用紙には数字や文字をはっきりと書いてください。

第 219 回 上級財務会計 採点を終えて

問題 1 は、過去の出題と同じく、会計諸基準に関する記述の正誤判断と、誤っている場合はその理由を問う問題でした。今回から、すべてを「○」とした場合と、理由欄に記入のない「×」を不正解とするように変わりました。

そのため、「×」とした解答には何らかの理由が書かれていましたが、その理由として、これまでもこの「採点を終えて」で指摘されているように、問題文の特定の箇所を単に否定するような形ではなく、具体的にどこが誤っているのかがわかるように記述することが必要です。たとえば、3 の資産除去債務に関する問題では、「取得、建設、開発以外によっても発生する」とした解答が多くありましたが、「取得、建設、開発以外」の発生理由が示されていないため、具体的な記述がなされているとはいえません。

また、具体的に記述されていても、誤りとして多かった解答は、1 の会社設立時の資本準備金とする金額と 10 の研究開発費の処理に関するものでした。1 については、「最低 2 分の 1 とする」あるいは「2 分の 1 は任意である」としたものの、10 については、「販売費及び一般管理費とする」あるいは「繰延資産処理する」としたものでした。この 2 つに限らず、理由欄の記述は、具体的かつ正確に記述できるよう学習してほしいと思います。

問題 2 は、「収益認識に関する会計基準」に関する問題でした。問 1 は収益認識に関する基本原則に関する穴埋め問題で、全体的に正答率は高くありませんでした。問 2 および問 3 は、取引価格に関連する変動対価および金融要素に関する計算問題でした。問 2 では最頻値による方法の正答率が高かったです。問 3 については、利息控除後の金額で販売収益を計上するもので、特に新しい論点ではありませんが、正答率があまり高いとはいえませんでした。いずれも取引価格に関する基本的な理解を問うものであり、また商業簿記の計算問題としても出題される可能性が高い論点ですので、きちんと押さえておいてほしいと思います。

問題 3 は、財務分析の問題で、ROA と ROE の理解を問うものでした。問 1 の穴埋め問題のうち、過去にも出題された論点である ROA と ROE の観点に関する

 と

は、ROA と ROE の分解に関する

 以降と比較して、正答率が高かったです。しかし、財務レバレッジ効果に関する問 2 については、正答率がかなり低い結果となりました。

過去の「採点を終えて」との繰り返しになりますが、極端に小さい、薄い、省略されている等、判読できない文字・数字の場合は、採点不能として不正解として扱っています。誤字も散見されましたので、この点にも気をつけてください。

第 219 回 上級原価計算 採点を終えて

今回は実際個別原価計算の問題（問題 1）、材料副費の処理の問題（問題 2）、操業度に関する理論問題（問題 3）を出題しました。全般的な傾向としては、問題 2 や問題 3 と比べて、問題 1 で正解が多く見られました。これは、実際個別原価計算が学習上の主要なテーマの一つであり、多くの受験者が総じて学ぶためであると考えられます。また、受験者の中で正答率に大きな差が見られました。これは、きちんと準備した上で試験に挑んだ受験者がいる程度いた一方で、基本的な内容をあまり理解しないで試験に挑んだ受験者が多くいたためであると考えられます。

次に、それぞれの問題についてですが、問題 1 では、問 1（実際消費賃率の算定）や問 2（予定配賦率の算定）で正解が多く見られました。これに対して、問 3 以降では、受験者の間でばらつきが見られました。問 5（相互配賦法・連立方程式法）については計算がやや複雑であり、問 6（部門費の差異分析）については計算上の判断が必要であるため、受験者の間で差が生じたと判断できます。しかし、問 3（原価計算表の作成）と問 4（部門費の区分）は、複雑な内容ではないにもかかわらず差が見られました。これについては、上述のように、基本的な内容を理解しないで試験に挑んだ受験者が多くいたためであると考えられます。

中でも、問 3 の個別原価計算における原価計算表は、さまざまな原価計算・管理会計のテキストで紹介されています。また、原価計算表の作成は、仕損費（代品生産の場合や補修の場合）の処理を含めて全経上級のテキストで詳細に説明され、過去の全経上級の試験においても出題されています。全経上級テキストの該当箇所などを参考にしてください。

問題 2 は、問 1 や問 2 の計算問題と問 3 の論述問題ともに基本的な内容を問うものでした。問題 3 も、原価計算の基礎を問うものでした。しかし、解答の状況をふまえると、材料副費の区分、材料の購入原価の計算、操業水準の区分といった内容を見落としていた受験者が多くいたことが分かります。原価計算・管理会計のテキストを軽く読むのではなく、内容を確認しながらテキストを丁寧に読むように心がけましょう。

最後に、今回も判読が難しい数字や文字がかなり見られました。数字については 1 と 3 と 7、0 と 6 と 9 の判別がつかないものが多く見られました。採点後に毎回指摘していますが、解答は読みやすい文字や数字で丁寧に書くようにしましょう。また、問題文の指示に従わない解答や、記入場所を間違えた解答がある程度見られました。解答用紙は下書き用紙ではありません。採点者が評価することを念頭に置いて解答するようにしましょう。

第 219 回 上級管理会計 採点を終えて

問題 1 は品質原価計算の問題でした。問 1 は品質原価を予防コスト、評価コスト、内部失敗コスト、外部失敗コストに分類して計算する問題でしたが、それぞれの要素を正しく分類できていない解答が見受けられました。特に、外部失敗コストを間違えている解答が多く見受けられました。その中でも多かったのが、＜資料＞に、「外部失敗コストには逸失利益も含める」とありましたが、この逸失利益が含まれていないという解答でした。この逸失利益は、品質不良起因の推測逸失販売量と単位当たり貢献利益から計算されます。このほかにも、予防コストと評価コストを逆に書いている解答も少なからず見受けられました。

問 2 は品質改善案とその影響を問う問題でした。案 1 は予防コストをよりかけることで品質原価合計を下げようとするものであり、案 2 は評価コストをよりかけることで品質原価合計を下げようとするものです。それぞれの案で増加するコストと、その対策によって減少する失敗コストを見積もる必要がありましたが、ここでも外部失敗コストの計算を間違っている解答が少なからずありました。

問題 2 は製品の最適組み合わせの問題でした。製品の需要上限、原材料の調達上限を制約条件として、貢献利益の合計が最大となる製品の組み合わせを求めます。問 1 から問 3 は、2 つの製品の販売単価の変化に応じて製品の組み合わせを求める問題でした。販売単価が変わることで、目的関数である貢献利益線の傾きが変わります。それに対応した製品の組み合わせを求めることになります。全般的にこの問題はあまり出来がよくありませんでした。製品の組み合わせは合っているものの、貢献利益の合計が間違っている、という解答が少なからずありました。

問題 3 は文章の穴埋め問題でした。(1)は原価企画に関する文章でしたが、アとイの解答を逆に書いているものが少なからずありました。(2)はマテリアルフローコスト会計に関する文章でしたが、解答のほとんどが不正解でした。(3)はライフサイクルコストニングに関する文章でしたが、これは正解が多かったです。

全体を通じて、文字・数字が読み取りにくい解答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、乱雑な文字・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や、波線のように書いてい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。桁区切りのカンマ(,)がスラッシュ(/)のように見えるものもありました。判読できないものは正答とはなりません。また、今回は穴埋め問題を出題しましたが、誤字が非常に多かったです。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。