

第199回 上級 商業簿記

問題1はセール・アンド・リースバック取引の借手の会計処理についての仕訳問題でした。重要な点は、リース物件の売却損益を未実現損益として繰り延べ処理し、この繰り延べた損益を、每期償却し、決算時の減価償却費に加減することです。一連の取引の仕訳が求められていたので、まず、この処理が理解できているか否かで、出来不出来がはっきりわかりました。『全経簿記上級商業簿記・会計学テキスト(第7版)』(以下、公式テキスト)の102-104頁を参照してください。

問題2は、直接的には株主資本等変動計算書に関する問題でしたが、株主資本等変動計算書の作成に必要な株主資本等に係る処理の理解も問われています。株主資本等に係る処理の多くは複雑なものではなかったと思っていますが、剰余金の処分の際の利益準備金の積立額の計算には注意が必要でした。すなわち、取引に日付が明示されており、剰余金の処分に先立って新株予約権の行使による新株発行が行われ、資本準備金残高が増えている点に注意して、利益準備金の積立額を計算する必要がありました。株主資本等変動計算書の作成については、公式テキストのXII章を、また株主資本等に係る処理についてはX章を参照してください。

問題3は、前回や前々回と同じく、損益勘定と閉鎖残高勘定を求める問題でした。

商品売買(売上原価の算定)、貸倒引当金の設定、減価償却等、基本的な論点については取りこぼしが少なかったと思います。

社債については、打歩発行・社債発行差金を用いるという出題で戸惑った方も多いかもかもしれません。確かに打歩発行の実際の事例は少ないかもしれませんが、2019年にはトヨタ自動車グループのトヨタファイナンスが社債を打歩発行しましたので、皆無ではありません。また社債発行差金勘定を用いる方法についても、「簿記処理」としては、総額で記帳するのか純額で記帳するのかという違いですので、償却原価法の基本に忠実に計算すればよく、計算自体は難しくなかったと思います。

その他有価証券の1銘柄については、市場価格がなく、時価を合理的に算定できない株式に対し、実質価額が著しく下落しているために減損処理を求めています。減損として計上すべき金額の計算はあっても、投資有価証券評価損勘定で処理すべきところを減損損失勘定で解答している割合が多くありました。計算があっただけに、残念に思います。

最後に、これまでの「採点を終えて」でも言及されているように、判読しにくい(できない)文字や数字がありました。漢字を略す(線の一部を書かない)、数字の0がきちんと閉じられていないために6に見えるなどがその例です。これらの点にも気をつけてほしいと思います。

第199回 上級 会計学

まず総論として指摘すべきことが二点あります。

第一には、文章や単語を覚えるにあたって、その意味を正確に理解しながら覚えることが重要だということです。ある問いに対する解答となるはずの文章等が他の問いの解答として書かれていることがあり、まったく知らないわけではないはずなのに正解にたどり着けていないということは、その文章等の意味を理解できていないことが原因であると思われれます。

第二には、問いに答えるという姿勢（問いと答えの文章が対応しているかということ）を常に意識することが重要だということです。「…の理由を答えなさい。」と問われれば「…だから。」という文末になるか、あるいは「…の理由は、…である。」といった文章になるはずなのですが、普通に定義のようなものが書き出してあるだけの答案が散見されました。また逆に、「…について説明しなさい。」という問いに対して、「…だから。」と理由を答えているかのような答案も見られました。

次に各論としては、以下のとおりです。

問題1については注意すべきは、理由欄で問われているのは誤とする理由であって、「正しく書き直しなさい」と指示されているわけではないということです。当然、正しく書き直しただけの解答であっても内容としてあっていれば正解にはなるはずですが、ただし、解答者本人は正しく書き直したつもりでも、他者にはそのように伝わらない可能性があります。たとえば本問の2の引当金の設定要件に関する問題で「将来の特定の費用又は損失であって、その発生が当期以前の事象に起因することが条件である。」という答案がありました。一見すると正解のようにも思われますが、2つめの要件に誤りがあったということだけでなく3つめと4つめの要件はいらぬといっていると解釈されて誤答になりかねません。したがって、解釈の余地が生じますので、正しく書き直すというのをお勧めできません。

問題2については、ストック・オプションの会計基準の穴埋めを出題しましたが、これは出題者が作文した文章の穴埋めを出題するよりも基準の穴埋めのほうが正解しやすいだろうとの配慮によるものであって、基準の丸暗記を推奨しているわけでは決してありません。本問では、穴埋めになっている個所の内容的な理解が問われているのであって、必ずしも基準通りの用語を正確に解答することが求められているわけではありません（正確に解答できれば、それに越したことはありません）。

問題3については、さまざまな比率（財務指標）を計算できることも重要ですが、その比率が何を意味しているのか、なぜそのような計算方法になるのかといったことをしっかりと理解しておかなくては、闇雲に計算だけできていても意味がありません。この点、株主と同義で投資家という用語を使っていたり、純資産自体が負債の返済に充てることのできる実物財であるかのように考えていたり、繰延資産が流動資産に含まれると考えていたり

と、比率やその構成要素の意味を正確に理解できていないと思われる答案が散見されました。

第199回 上級 工業簿記

今回の上級工業簿記では、問題1で等級別総合原価計算、問題2で工場会計の独立、問題3で標準原価計算における原料配合差異と原料歩留差異を出題しました。

全体を見渡すと、問題1は概ねよくできていました。高得点がとれるかどうかは、問題2と問題3の出来にかかっていたようです。

問題1はごく基本的な問題です。あらかじめ投入量の積数の比で各等級製品に結合している当月製造費用を配分したのち、各等級製品ごとに総合原価計算を行うこととなります。問1での積数の計算、問2での各等級製品への当月製造費用の按分を間違えなければ、最後まで解答できるはずですが、等級製品Bについては正常減損が工程を通じて平均的に発生しているため、正常減損費の良品への追加配賦は加工進捗度を加味して行わなければならないと思いますが、解答の中には定点発生の場合と同じ計算を行っているものも散見されました。

問題2はあまりできていませんでした。「工場側の仕訳」と指定しているにもかかわらず、本社側の仕訳をしているもの、貸借が逆になっているもの、指定の勘定科目を使っていないもの、本社を本店と記入しているなどの単純な誤記、解答方法の指定（仕訳が不要な場合は「仕訳なし」と借方の金額欄に書く）に従わないもの、などが目立ちました。特に正答率が低かったのは、(3)の仕訳です。預り金の処理は工場ではなく本社が行っているため、工場側では仕訳をしません。また、(4)の仕訳では、内部売上（内部利益）の計算を間違えている解答も多数ありました。

問題3に関しては、原料配合差異と原料歩留差異を逆に書いている答案が少なからずありました。これは内容を間違えて覚えているのか、単に記入する欄を間違えたのか判然としませんが、まったくもったいないミスです。また、数字はあっているのに差異の不利・有利を間違えている答案も散見されました。ここでも問題の指示（数字にはプラスマイナスをつけない）を無視した解答がありました。

全体を通して、先にも指摘しましたが、問題文の指示を守っていないものがありました。また、薄い字、小さい字、判読不能な字の答案も少なからずありました。1と7、4と9、0と6など、判別しがたい数字も結構ありました。ゼロが続く場合、オメガ（ ω ）の連続のように書いているものや、ゼロが三つ続く場合に一（ダッシュ）で書いてあるものなどがありました。これらは採点の対象外としました。簿記は人に見せる記録です。誰もが読めるわかりやすい数字を書くように心がけてほしいものです。

第199回 上級 原価計算

問題1はこれまで出題したことがないM&Aに関する問題でした。そのため、この領域について学習していた受験生とそうでない受験生の間で正答率に差が出た可能性があります。なお、この領域については『全経簿記上級原価計算・工業簿記テキスト』の176ページから178ページにおいて解説されています。

問1は加重平均資本コスト(WACC)の理解を問うもので、思いのほか正答率は高くありませんでした。WACCは構造的意思決定における基準となるものなので、必ず理解しておくべき事項です。なお、この問いで誤っても後続の解答には影響しないようになっています。問2の企業価値の推定は初めての出題だったため計算過程を問題文で与えたので正答率は高くなりました。問3は上記テキストに掲載されているものですので、確認してください。問4および問5は、基本的には、設備投資問題と同様の構造をもつ問題となっています。問5においては、問4の増分キャッシュフローが株主(当社)とM社債権者の両者に帰属するキャッシュフローと解するか、株主のみに帰属するキャッシュフローと解するかによって解答がわかれましました。この点については、問題中の追加資料の読み方に依存すると考え、採点においては両者を正解とすることにしました。

問題2は、セグメント情報をベースとした短期利益計画の問題です。問1および問2は基本的な問題なので、正答率は高くなりました。問3は直接原価計算方式の損益計算が固定費の回収計算として理解できることを確認してください。また、問4については問題文の条件を正確に理解することに加えて、B事業部およびC事業部全体の変動費率が、各事業部の変動費率を売上高をウェイトとして加重平均したものになること(本問では、売上高のウェイトが1:1なので、各変動費率の単純平均になる)を理解している必要があります。本問については、上記テキスト第7章において解説されています。

問題3は機会原価の内容を問うものです。逸失利益であることまでは指摘できていますが、そのなかで最大のものであることを説明できる受験生はかなり少なかったようです。機会原価は、経済合理的な意思決定の原理を説明する、重要な特殊原価概念なので、必ず理解しておいてください。本問については、上記テキスト154ページを参照してください。