

## 第191回 上級 商業簿記

問題1は、いわゆる仕訳問題でした。

問1は、これまで出題例のない、会社の清算の問題でした。清算の会計処理は、すべての財産を現金化し、それを優先順序に従って返済もしくは配当をしていくことが基本です。びっくりしたと思いますが、問題で順序をガイドしていますので、慣れていなくても取り組めた受験者が多数いました。本問は公式テキスト（全国経理教育協会「全経簿記上級商業簿記・会計学テキスト第6版」）の問題10-7に準拠して出題されていますが、担保が付された土地の売却について、代金は債権者が受け取るので清算会社には現金が入らずに借入金を減少させる仕訳も正解としています。ただ、資金が不足し返済しきれなかった買掛金や借入金を清算損益勘定に振り替え忘れた受験者が多かったのは残念でした。

問2は連結2年目の連結財務諸表作成にかかる修正を仕訳の形式で問う問題でした。きわめてオーソドックスな問題で、上級の受験者には難しくはなかったと思います。それでも、出題者の予想を超える正答率に、受験者の間で連結会計の理解が進んでいると感じ、うれしく思いました。また、子会社株式の一部売却については、開始仕訳と個別会社の帳簿とが連結財務諸表にどのようにつながるか正しく理解をしている必要がありますが、非支配株主持分への振替額をはじめ、かなりの数の受験者が正確に答えてくれました。

問題2は、いつものとおり損益勘定と開始残高勘定を求める問題でした。

まず商品について、今回は減耗損や評価損の売上原価算入に加えて、未着品を到着前に売却した取引を絡めて売上原価を計算する問題でしたが、正答率が低かったのは意外でした。さして難しくない問題の組み合わせを正確に処理していくことは会計のプロになる皆さんにとり必要な素養です。今後の健闘を期待します。

貸倒引当金については、一般債権の貸倒率を計算で求める問題でした。当然のことですが、期末債権残高から貸倒れが発生してしまうのは翌年度以降です。直感で期末債権と同じ年度の貸倒実績を用いて貸倒率を計算してしまった受験者は、時間との戦いの中でもビジネスの常識や会計理論を念頭に置く必要があることを再認識してください。

その他有価証券の会計処理では、ドル建てでは債券価格が下がっているものの、ドル高で為替差益が発生するケースについて、為替変動による部分を為替差損益として計上する特例を使用し、価格変動による部分と為替変動による部分それぞれに税効果会計を適用して解答することを求めました。複雑に見えますが、図に書くなどして、明確に2つの部分に分けて考えた受験者の中では、正解した人が多かったと思います。

減価償却については、総じてよくできていたと思います。また、リース会計についても、型どおりの問題であったとはいえ、一定の正答率があり、受験者の努力を垣間見ることができました。その中で、未払消費税の正答率が低かったのは少し意外でした。社内販売や未着品の取引にかかる部分を忘れてしまった人が多かったのではないかと思います。

最後に、第189回の「採点を終えて」でも指摘されていましたが、今回も判読しにくい（できない）文字や数字がありました。手で字を書く機会が減少している今だからこそ、文字や数字をしっかりと書くことの大切さを認識してください。

## 第191回 上級 会計学

問題1は、これまでと同様の正誤問題でした。それぞれの設問の誤っている箇所は基礎的な論点ばかりであったと思います。1.について、「洗替方式によって処理をしない」と解答しているものが散見されました。これまでから指摘されてきたように、問題文を否定しただけの解答は正誤欄の×以上の情報を持ちませんので、洗替方式でなければ何方式になるのかを明確にする必要があります。また、正誤欄には×と記入しているのに、その理由が書かれていない答案が散見されました。×にする箇所はあっているのに、その理由が書けないのは理解に苦しみます。また、誤った箇所を正しく修正した文章をそのまますべて書きだしている解答も散見されました。設問は、理由を述べなさいというものであって、正しく書き直ささいというものではありませんので、答え方にも注意が必要です。

問題2は減損会計に関する理解を問うものでした。問1について、用語は思いついているにも拘わらず、別の箇所の解答として用いているものが散見されました。基準の用語や文言を暗記することも重要かもしれませんが、それ以上に、内容的に正しく理解しておくことが重要です。問2及び問3は、「固定資産の減損に係る会計基準の設定に関する意見書」からの出題です。減損会計にかぎらず、基準の前後に載っている意見書には、基準の内容がなぜそのようなになったのかといった根拠が説明されており、基準の理解にとってきわめて重要です。学習の際には、基準の内容だけでなく、意見書に書かれた根拠もしっかりと理解しておく必要があります。

問題3は、基本的な財務諸表分析の問題です。式はあっているのに答えが間違っている答案が多少見受けられました。制限時間内で解答しなければならないため焦る気持ちはわかりますが、計算の正確さが求められます。また、その逆で、式は間違っているのに答えはあっているものもわずかですがありました。どうして、このようなことができるのか理解に苦しみます。学習にあたっては、たんに指標の計算の仕方のみを覚えるのではなく、数値は高いほうがいいのかあるいは低いほうがいいのか、また、〇%を越えたらよいと判断されるといった目安があるのかといった指標の使い方も理解しておく必要があります。

これまでから何度も指摘されてきたことですが、以下のことは改めて肝に銘じておくことが必要です。短期間でできることとして、試験直前に徹夜で勉強するよりも、以下のことに注意して解答するほうが得点アップにつながります。

- ・ 字は大きく丁寧に書く：乱雑に書かれた答案や小さな文字の答案があまりにも多く、そもそも読み取れないために×にせざるをえなかったものもありました。
- ・ 誤字・脱字に注意する：そもそも日本語になっていない答案や、漢字の誤りがあるものは採点上、不利に扱われます。

## 第191回 上級 工業簿記

今回の出題は、問題1が等級別総合原価計算、問題2が標準原価計算でした。いずれも基本的な問題でした。

問題1は総じて出来があまりよくありませんでした。月初仕掛品原価と当月製造費用の、完成品、月末仕掛品、正常減損、異常減損への配分と等級製品別の原価配分を並行して行う方式でしたが、方法そのものを理解していない答案が目立ちました。公式テキスト（全国経理教育協会編『全経簿記上級 原価計算・工業簿記テキスト 第3版』中央経済社）の89-90頁を参照してください。

等級製品Pでは異常減損が発生していますが、正常減損の発生点を通過しているため、正常減損費は完成品、月末仕掛品、異常減損が負担することになります。

問4の当月製造費用ですが、この計算方法では、アウトプットに集計された原価の合計から月初仕掛品原価を控除して求めます。ほとんどの答案がこれを理解していませんでした。

また、異常減損費の仕訳を問うているのに異常仕損費と書いている答案も目立ちました。

問題2は、標準原価計算の基本論点を問う問題でした。問2ではパーシャルプランとシングルプランでの記帳を出題しましたが、両者を逆に解答している答案も少なからずありました。また、問3では不利な差異か有利な差異か明示してないもの、プラスマイナスの記号をつけるなどという指示があるにも関わらずつけているもの、解答欄を間違えているもの、などが多々見受けられました。当然これらは不正解です。

問4では標準原価計算の目的を問いましたが、多くの人が正確に解答できていませんでした。原価計算は目的をもって行われるものです。その計算はなんのためにやるのか？ということをしっかり理解してから計算技法の習得に進んでほしいものです。単に計算技法だけを習得しても、目的がわかっていなければ、実際に使うことはできません。技法の習得が全く意味をなさないものになってしまいます。公式テキスト第七章を確認してください。

全体に、今回も字(数字)が汚い、薄い、小さいという採点者泣かせの答案が目立ちました。採点不能で0点にせざるをえない答案もありました。1と7, 4と9, 0と6, など判別しがたい数字もありました。簿記の結果は他人に見せるものです。他人が見てわかるものでなければなりません。大きく濃くハッキリ丁寧に書かなければなりません。読みやすい答案を書いてほしいと思います。

## 第191回 上級 原価計算

問題1は事業部制に関するものでした。問1は会計の主体として会社全体を想定した場合の売上高と営業利益を問うもので、財務会計上の会計数値の解答を求めています。問2以降の内部的な会計数値を問うことと対照的な問いになっているためか、正答率は予想よりもかなり低くなりました。問2から問7までは責任会計の観点からの出題でした。管理可能性基準、ROI、残余利益などの典型的な論点についての基本的な理解があれば対応できたと思われます。なお、問8は、一定の利益率を達成するための売上高の計算にCVP分析を適用することができることに気付くかどうかで正答できたか否かを分けたと思います。ちなみに、問8は他の問いとは独立に解答できる問題でしたが、途中であきらめて解答していない人が非常に多かったことは残念です。本問については、公式テキスト『全経簿記上級 原価計算・工業簿記テキスト(第3版)』125頁から138頁および207頁から209頁を参照してください。

問題2は活動基準原価計算に関する問題でした。資料の構造を読み取ることができれば計算プロセスが理解できるようになっています。ただし、伝統的な原価計算から活動基準原価計算への移行という状況を想定した問題になっている点は、これまで出題していなかったところなので、戸惑った人もいたようです。一定の手間がかかる計算を効率的にこなせるかどうかでも正解にたどり着くためには重要であったと思われます。本問については、公式テキスト『全経簿記上級 原価計算・工業簿記テキスト(第3版)』194頁から202頁を参照してください。

最後に、文章での説明を求める問いへの解答の仕方について気になる点を指摘しておきます。たとえば、「・・・について説明しなさい」という問いに文章ではなく単語(キーワードと思われるもの)だけを記入している人がいます。時間が足りないのはわかりますが、「・・・はなぜですか」あるいは「・・・について説明しなさい」といった問いに対して単語だけでは答えになっていないので文章で記述してください。