

## 第 205 回上級 商業簿記 採点を終えて

全体的にみて、得点に大きく影響したのは、問題 1 と 2 の仕訳問題でした。仕訳問題では、金額だけでなく、勘定科目も重要なポイントとなります。そのため、出来不出来の差がはっきりつきました。他の級のように示された勘定科目の中から選ぶ形式になっていないためか、似たような、「なんとなくそれっぽい」勘定科目を使用した答案が相当数ありました。当然ですが、金額が正しくても、勘定科目が間違っていると正解にはなりません（その逆もしかりです）。その一方で、問題 3 は、一部では勘定科目の記入も求められますが、多くは金額のみのため、解答しやすかったようです。

問題 1 のストック・オプションに関して、特に目についたのは、株式報酬費用勘定ではなく株式交付費勘定を用いた仕訳でした。また、新株予約権勘定ではなくストック・オプション勘定を用いた仕訳も一定数ありました。

金額については、株式報酬費用の期間配分計算がポイントになります。出題の趣旨でも記述しましたが、公正な評価単価に付与数を乗じた公正な評価額をもって株式報酬費用の総額を計算します。本問ではこの付与数に関する見積りが変動するので、総額を修正し、当期までに計上すべき総額から前期までの既計上額を控除して、当期の株式報酬費用とします。ストック・オプションについては、公式テキストの 94-95 頁を参照してください。

なお、このような当期までに計上すべき金額から前期までの既計上額を控除して当期の計上額を算定する方法は、次の論点である工事契約の会計における工事進行基準の収益計上額についても使用されます。

問題 2 の工事契約の会計では、特有の勘定科目を使わなければならないが、また許容される代替的な勘定科目があるため、どの勘定科目を使うべきか迷ったかもしれません。その際大切なのは、一連の取引において使用する勘定科目が一貫していることです。実際、各ケースにおいて(1)の工事原価を集計するときと(2)の売上原価に振り替えるときとで勘定科目が異なる(一貫していない)答案も少なからず見られました。

全体的には、「収益認識に関する会計基準」で新たに導入されたケース 2 の原価回収基準よりも、従来から認められていたケース 1 の工事進行基準の方が良くできていました。同じ工事契約額・原価額等のデータによっているため、両方法の相違は収益計上額となります。しかし、工事原価の集計段階で金額が誤っている解答も一定数ありました。工事契約の会計については、公式テキストの 61-64 頁を参照してください。

問題 3 は、これまで何度も出題されている決算整理前残高試算表から閉鎖残高勘定と損益勘定を導出する問題です。解答用紙の不備がありましたが、その点については、受験者の不利にならないように配慮して採点しています。

決算整理前残高試算表における一部の金額の推定を除けば、出題されている論点もこれまで何度も出題されている決算整理事項等を中心としたものですので、問題 1・2 に比較して良くできていました。各論点については、公式テキストの該当箇所を参照してください。

## 上級 会計学 採点を終えて

問題1は、これまでと同形式の正誤問題でした。過去問を勉強していた人は気づいたかもしれないませんが、全10問のうち、約半分が過去問と同じか一部アレンジした設問であり、残りが新作の設問でした。いずれも、重要な論点ですのでしっかりと復習してほしいと思います。あらゆる会計基準についてすべての規定を覚えることなど、現実的には不可能ですが、重要な論点は比較的限られています。ですので、正誤問題の対策としては、過去問を解いてしっかりと理解することをお勧めします。

この問題1を採点していて気になった点が2つあります。1つは、「減価償却」と「減価償却費」との区別があいまいな答案が散見されたことです。「減価償却」は取得原価を費用配分していく手続きを意味するのに対して、「減価償却費」は当該手続きによって配分された費用自体を意味します。これらは専門用語ですので、明確に区別して使うようにしてください。もう1つは、解答欄がずれている答案が少なからずあったことです。いくら正しいことを書いていても、違う番号の欄に書かれたものは当然誤答になってしまいます。落ち着いて解答することが重要です。

問題2は、概念フレームワークの記述に絡めて金融商品の処理について問うた問題です。概念フレームワークが出題されるとは思っていなかったと面食らった人が多かったかもしれません。ただ、問題をよく見直してほしいと思いますが、本問は、「リスクからの解放という用語や考え方を使わずに」という指示からも想像されるように、概念フレームワークの記述自体を答えてもらうことを意図したものではありません。売買目的有価証券や子会社株式の会計処理の根拠や実現可能性の意味を、金融商品会計基準の定めではなく、概念フレームワークの記述に絡めて問うているだけです。設問の文章の概念フレームワークに関する部分を隠すと、「■■■■■■■■■■売買目的有価証券の時価評価差額を当期の損益として処理する理由を■■■■■■■■■■簡潔に説明しなさい。」となります。有価証券の期末評価は典型論点ですから、「あれ？これなら解ける」と思った人は少なくないのではないのでしょうか。概念フレームワークの記述内容を事前に覚えていないので解答を諦めたと思われる白紙の答案もありました。たしかに概念フレームワークが引用されていますから、概念フレームワークの記述内容に基づいて解答しないといけないと考えるのは自然な発想ですが、論点はそこではありませんでした。また、たとえ概念フレームワークの勉強ができていなかったとしても、金融商品会計基準の知識を使って何とか解こうとする姿勢が、ここでは重要です。わが国に限らず、会計基準間では論理整合性が要請されますので、別々の会計基準の中に同じ基本的な考え方や発想が潜んでいることがしばしばあります。「問題を解く＝覚えている規定を書くこと」という発想から抜け出し、持っている知識を使って何とか解答しようとする姿勢が重要で、理論の勉強は暗記だと思っているような人は、ぜひ勉強の姿勢を改めてほしいと思います。

問題3は、財務諸表分析についての問題ですが、たんに指標を計算できればよいというわ

けではなく、指標の意味が的確に理解できているかが問われています。問1では、「電力会社は総資産に占める固定資産の割合が大きいため、総資産回転率が低くなる」といった趣旨の解答が散見されました。一見、正解のようにも思われますが、固定資産の割合が大きくても、総資産の金額自体が小さい場合には、売上高を一定額とすれば、総資産回転率は高くなります。ここから、総資産に占める固定資産の割合ではなく、総資産の金額が大きいことが重要ポイントであることがわかります。上述の解答は、この点の理解が怪しいのではないかと疑われます。また、「総資産回転率が高い」と解答し、指標の分母・分子を逆に考えているような解答も散見されました。また問2では、売上高を用いる見解の問題点が問われているのに、売上原価を用いる見解の問題点を答えている解答がありました。問題を正確に理解し、問われている論点に関して的確に解答することが重要です。

## 上級工業簿記 採点を終えて

今回は問題1で工程別総合原価計算を、問題2で直接原価計算を出題しました。一般的に言えることは、問題の条件をよく読まずに解答した答案が多かったということです。

問題1は工程別総合原価計算でした。第1工程では正常仕損が工程を通じて平均的に発生しています。そのため、完成品と月末仕掛品への正常仕損費の配分は加工進捗度を考慮して行う必要があります。また、仕損品は売却できるので、正常仕損費は売却益を除いた金額になります。この売却額を控除していない解答が少なくありませんでした。

第2工程では、原材料の追加投入がありますが、これは加工の進捗に応じて工程に投入されるので、計算に当たっては月末仕掛品の数量は完成品に換算する必要があります。この条件を見落として、工程の始点投入で計算している解答が少なからずありました。また、第2工程では異常仕損が発生し、正常仕損費をこれに配分する必要がありましたが、この配分を行っていない解答も見受けられました。問題1は、一つ一つの条件を丁寧に確認し計算していけば確実に点数が取れる問題でしたが、条件を見落として解答している受験者が多かったように思います。

問題2は、直接原価計算による損益計算書の作成と、固定費調整が論点でした。

問1の直接原価計算による損益計算書の作成では、期首期末に在庫品があり、期首製品の単位当たり変動費が当期の単位当たり変動費と異なるため、先入先出法で当期の売上原価を計算する必要があります。しかしながら、多くの解答で、単純に当期の販売量に当期の単位当たり変動費を乗じて変動売上原価を求めていました。

問2と問3は、固定費調整のプロセスを仕訳で考えるという問題でした。固定費調整については、ころがし調整法の公式を、原理を考えずに丸暗記している受験者も多いかと思えます。この問題では、その原理、つまり、期首製品と期末製品とに含まれる固定製造間接費を比較し、直接原価計算の利益を全部原価計算の利益に調整するプロセスを問いました。残念ながら、この問題の正答率は非常に低いものでした。仕訳の貸借が逆になっている解答も散見されました。固定費調整の仕訳については、公式テキスト137頁を参照してください。

冒頭でも指摘しましたが、今回は特に問題条件の見落としによる誤答が数多く見受けられました。問題を解く際には、最初にきちんと問題の全文を読み、一つ一つの条件を確実に読み取ってから解答を始めるようにしてほしいと思います。

また、毎回指摘しているのですが、文字・数字が読み取りにくい答案がかなりあります。小さい字、薄い字、判別に困る数字等です。今回は特に小さい字での解答が多くありました。簿記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。

## 第205回 上級 原価計算 採点を終えて

問題1では、複数種類の製品を製造販売している企業を題材として、売上総利益率に関する予算実績差異分析に関する理解を確認しました。問1および問2では、製品別および全社における売上総利益率とそれらの関係について問いました。問1の正答率は高いものでしたが、問2は予想外に低く、全社的な売上総利益率と製品別売上総利益率が、製品別売上構成比率を介して関係づけられることを理解している受験者は比較的少数でした。この点は、きわめて基本的なことなので理解しておいてほしいところです。問3から問5は、全社的な売上総利益の予算額と実績額の差異を計算し、これらを分析することを要求しています。問3は差異総額の計算であり、資料をベースに単純に計算できるものなので、必ず正解してほしいところですが、有利差異と不利差異を逆に解答している答案もある程度見受けられました。予算実績差異分析においては、利益への影響を基準に、差異が有利か不利かを判断しなければならないことを再確認してください。問4および問5は、問3の解答を詳細に分析することを要求するものですが、正答率はかなり低いものとなりました。単位当たり売上総利益、販売ミックス、販売総量の3つの要因における予算と実績の差に起因する差異を的確に計算する必要があります。

問題2は、事業部制組織の業績評価に関する問題でした。問1は、事業部間の振替分を含む事業部売上高の計算を要求しており、問題文を正確に理解すれば必ず正答できるものです。問2は、全部原価計算方式の事業部別損益計算書の作成を要求しており、正答率は高くなりました。問3は、直接原価計算方式の事業部損益計算書を理解しているか、さらに、事業部の業績評価にとって適切な振替価格について理解しているかを問うものでした。各事業部の業績を適切に把握するための振替価格については典型論点なので、基本的には理解している受験者が多かったようですが、振替分についてはX事業部で変動販売費が生じない点を振替価格に反映できていない答案が多く見受けられました。問4については、固定費の回収にY事業部が貢献しているか否かがその閉鎖に関する判断をする上でのポイントであることを理解する必要があります。解答はこの点を要領よく説明してほしいのですが、不明確な答案が多く見受けられました。「・・・を述べなさい。」という問いなので、少なくとも文章で解答してください。単語を羅列するだけでは解答として成立しないので加点すらできません。なお、問3および問4の採点においては、一定の根拠で意義があると認められる解答については加点しました。

問題3は、意思決定問題において重要な原価概念のひとつである埋没原価に関する説明を要求しています。この原価概念について十分な理解があれば、4.0文字の制限の中でうまく説明することができるはずです。埋没原価に限らず、原価概念については、簡潔に基本的な特質を説明できるようにしておくことが、効率的な学習につながると考えてください。なお、問題3があたかも問題2の一部であるかのように解答している答案、すなわち、問題2の設定を利用して説明している答案がある程度存在していました。言うまでもありませんが、問題3は問題2の問5ではないので、まったく別の問題として解答する必要があります。

以上