

2013 年度

公認会計士論文式試験

2013
特別
座談会

本試験を ふりかえる



2013年8月23日(金)、24日(土)、25日(日)の3日間で公認会計士論文式試験が行われ、全国で熱い戦いが繰り広げられた。受験生が本試験会場で奮闘している中、TACでは本試験問題を入手した科目から直ちに解答作成に取りかかった。夜を徹した作業で本試験の徹底解明が行われ、刻々と今年の本試験の全貌が解き明かされていった。最後の選択科目の試験問題を入手後、早速講師による論文式試験検討会を開き、傾向の分析を行った。合格ラインは何点か、法改正は出題されたのか、新しい出題傾向の問題はあったのか、論文式試験傾向が克明に解き明かされた。

論文式試験 特別座談会 出席講師

監査論 大澤 豊 講師

租税法 宮尾 祥平 講師

会計学(管理会計論) 岡部 裕平 講師

会計学(簿記) 下仮屋 貴志 講師

会計学(財務諸表論) 久保 慎悟 講師

企業法 木村 弘行 講師

経営学 田畑 文子 講師

経済学 鏡 泰史 講師

民法 多賀 潤 講師

統計学 高久保 克典 講師

司会 久野 元靖 講師

本試験をふりかえる



司会
久野 元靖 講師

はじめに

久野 それでは、2013年8月23日(金)、24日(土)、25日(日)に行われた平成25年公認会計士試験論文式試験を振り返っていきます。

2013年も暑い夏が過ぎ去ろうとしています。この一年間、受験生の皆さんは公認会計士試験の合格を目指してきました。この一年、日本では、個人的には、気候が印象に残っていますね。昨年11月には北海道で猛吹雪による大規模停電が発生しました。今年3月には野球のワールド・ベースボール・クラシックがありました。過去2回は優勝だったんですが、今回は3位でした。各地で使用されている10種類の交通系ICカードの相互利用が開始されたのも3月です。個別成績相談で各校舎に出張する時に便利になるなと思ったのですが、一ヶ所、普段使っているICカードが使えない交通機関がありました。公認会計士試験に合格されて出張の多くなる方もいらっしゃると思いますが、自分の持っているICカードが、現時点で、すべての交通機関で使えるとは限らないことも知っておいてください。5月には野球の長嶋茂雄さん、松井秀喜さんに対する国民栄誉賞の授与式が行われています。6月には世界遺産、世界文化遺産ですか、に富士山が登録されています。7月には東京証券取引所と大阪証券取引所の現物株市場が統合されました。7月から8月にかけて、山口県・島根県・秋田県・岩手県・北海道などで短時間にひと月分の雨量を超えるなどの豪雨がありました。気温はというと、高知県四万十市で日本国内観測史上最高気温となる41.0度が観測されていましたね。

公認会計士試験受験生を取り巻く環境は、2006年の試験制度変更以降、合格者の就職問題が存在していましたが、2012年1月に金融庁が公表した「公認会計士試験については、公認会計士・監査審査会において運用され、平成23年の合格者数は1千5百人程度であったところであるが、合格者等の活動領域の拡大が依然として進んでいないこと、監査法人による採用が低迷していることに鑑み、平成24年以降の合格者数については、なお一層抑制的に運用されることが望ましいものとする。」の効果もあり、昨年の合格者数は1,300名程度でした。また経済環境の好転傾向も影響し、この就職問題については落ち着きを見せ始めています。また、「公認会計士試験合格者等の育成と活動領域の拡大のための当面のアクションプラン」が金融庁、公認会計士・監査審査会、日本公認会計士協会、経団連、銀行・証券・生保・損保の金融4団体により継続的に行われています。

今年度の公認会計士試験からは「受験者に対する試験結果に係る情報の提供を一層拡充するとの観点」から、短答式試験においては「試験問題」「答案用紙」さらに「答案提出者数」「欠席者数」「総合平均得点比率・科目別平均得点比率」「得点階層分布表(総合得点比率)」が公表されました。論文式試験でも、おそらく、8月26日(月)に「試験問題」「答案用紙」が公認会計士・監査審査会のHP上に公表されるのではないのでしょうか(注:公表されています)。11月15日(金)の合格発表時にはさらなる情報が公表される可能性があります。

今年の論文式試験期間中の天候、8月上旬・中旬ほどの暑さが長引かなくて良かったですね。まあ暑いんですけど。なんか、雨は突然大量に降ることが当たり前になってきてるかな。札幌・仙台・東京・金沢、あ、那覇も、は暑くないよねって言っても大丈夫だったかな。名古屋から西、大阪・広島・高松・福岡・熊本は試験期間前半は暑かったようです。特に大阪は38℃までいった日がありましたし、豪雨もあったようです。

2013年公認会計士試験論文式試験は、第Ⅰ回短答式試験願書提出者9,984人中の合格者1,071人、第Ⅱ回短答式試験願書提出者7,966人中の合格者695人、2011年または2012年の短答式試験合格者1,166人、短答式試験免除者137人、そして、経過措置受験者208人の合計3,277人が受験することになると公表されています。今年の論文式試験受験者は当年度短答式試験合格者のほうがいわゆる短答免除者よりも多くなっていますね。

論文式試験の合格基準は、標準偏差を用いて採点格差の調整を行ったうえでの「得点比率52%を基準として公認会計士・監査審査会が相当と認めた得点比率」とされています。論文式試験での得点比率は「偏差値」的なものと考えれば良いでしょう。合格得点比率は2006年が52.0%、2007年・2008年は51.0%、そして2009年・2010年は52.0%、合格者数の抑制が言われ始めた2011年は52.5%、昨年2012年は52.0%でした。ただし、特定の1科目につき得点比率40%未満のものがある場合には不合格とされる場合もあります。論文式試験受験者の合格率は2006年が32.3%、2007年は44.8%、2008年は42.8%、そして2009年が36.1%、2010年が37.0%、合格得点比率の上昇があった2011年は32.6%、昨年2012年は38.0%でした。

論文式試験に不合格となった場合には、科目合格制度により、2年間の有効期限付きではありますが、科目合格を得ることができます。科目合格基準は、合格者平均得点比率であると言われ、2006年は56.2%、2007年は55.2%、2008年は55.0%、2009年は55.5%、2010年は55.4%、2011年は55.9%、昨年2012年は55.4%となっています。

なお、2009年以降、試験場にて受験者個人のカナ氏名・局名・受験番号およびバーコードを印字したシールが配付されており、受験生は当該シールを答案用紙所定の欄に貼り付けることになります。

- 久野** さて、今年の論文式試験をざっと概観しましょう。先生方、試験実施順に、それぞれの科目の概観をお願いします。
- 大澤** 監査論は、第1問が「総論」、第2問が「不正」からの出題でしたが、「総論」のウェイトがやや多いのと、解答行数も例年より多めなのが、ここ数年の傾向から見ると目立った点でしょうか。
- 宮尾** 租税法は、量、質ともに難化しており、2時間という制限時間ではかなり厳しいという印象です。
- 岡部** 管理会計論は、相変わらずボリュームが多かったですね。また、第1問の問題2が非常に難しい問題でした。
- 下仮屋** 財務会計論－計算は、解きやすく、素点を稼げる問題であったと言えます。
- 久保** 財務会計論－理論は、理論っぽい問題が増えたのかなあ～という印象ですね。
- 木村** 企業法は、今年は基本的な問題が多く、また、TACの的中率もズバリ的中だけで4打数3安打、関連しているものも含めると4打数4安打でパーフェクトに近い結果でした。
- 田畑** 経営学は、第1問に関しては、例年よりも記述が多くなりました。中には、講義で扱っておらず埋没になりそうな問題もありますが、講義で取り上げた典型的な論点が多く、それらの問題が取れていれば十分合格点に達したでしょう。第2問に関しては、例年に比べて問題数が少なくなりました。内容的にも解きやすい問題が多かったので、高得点を狙えたであろうな、という印象です。
- 鏡** 経済学は、分量が多いことを除けば、第3問のミクロ・第4問のマクロのいずれについても、いわゆる埋没のような問題がなく、きちんと勉強していれば点数も伸びる良問だったと思います。
- 多賀** 民法は、過去3年と比べると取り組みやすい問題でした。昨年までと同様に基本論点と思考力、応用力がともに問われているところは変わらないのですが、昨年までと異なり、典型的な事例で出題されており、受験生も何が問われているかを比較的容易に理解できたのではないかという印象です。
- 高久保** 統計学は、昨年よりも難易度が若干上がりましたが、TACの答練を丁寧に復習して、統計学の基礎理論を十分に理解していれば、確実に合格の扉を開けることができると思われる良問でした。
- 久野** ありがとうございます。

久野 さて、「公認会計士・監査審査会」の公表する「出題範囲の要旨について」(論文重点出題項目)によれば、『論文式試験は「出題項目の例」の網掛け部分を重点的に出題することとし、公認会計士になろうとする者に必要な学識及

び応用能力を最終的に判定する試験とすべく、特に、受験者が思考力、判断力、応用能力、論述力等を有するかどうか
に評価の重点を置く』とされています。今年の論文式試験問題を見て、何か言及すべきことはありますか。

宮尾 租税法では、今年から試験範囲に新たに追加された、正確に言うと昨年までであった除外する旨の記述が突然なくな
った「留保金課税」については、今年度は出題されませんでした。「出題範囲の要旨」に記載のものから順当に出題さ
れています。

岡部 管理会計論では、第1問の問題1で、「論文重点出題項目」ではない「費目別計算」からの出題がありました。これ
までも基本的な計算は出題されていますので、出題されること自体は想定通りです。ただ今年は、解答行数が5行ある理
論問題や、細かい知識が必要な計算が出題され、しかも問題の配点の3割程度に影響すると思われるので驚きまし
た。でも理論は基本的な内容でしたので、満点とはいかないまでもかなりの点数は取れたと思います。

下仮屋 財務会計論－計算は、「論文重点出題項目」からの出題でした。

久保 財務会計論－理論では、概ね「論文重点出題項目」から出題されていたと思われます。一部、例えば、第5問の間
6(1)では、「棚卸資産の期末評価」に関連する出題がされていましたが、これは「論文重点出題項目」には含まれてい
ないですね。また、帰納的アプローチ・演繹的アプローチといった会計基準を設定する方法論については、「出題範囲の
要旨」のどこに含まれるのか明らかではありませんでしたが、第5問の間1で出題されていたので、「論文重点出題項
目」に含まれるものと考えられるべきかと思われます。

田畑 経営学では、例年通り、発表されている「出題範囲の要旨」の中からの出題でした。

鏡 経済学では、概ね、「出題範囲の要旨」に沿った出題であり、TACのカリキュラムでもカバーされている範囲内での
出題だったと考えております。

高久保 統計学では、例年、「出題範囲の要旨」で示されている内容からの出題となっていますが、その中から今回初め
て、「分散に関する区間推定」と「分散・分散比の検定」が出題されました。

久野 毎年、「出題範囲の要旨」（論文重点出題項目）からの出題であったかどうかを検討していますが、時々、その範
囲外の内容も出題されているようですね。受験生の皆さんは、論文式試験を受験する際に、そういうものなんだという意
識を持っておいたほうが良いかもしれませんね。ありがとうございました。

久野 論文式試験では、監査論・租税法・会计学〔午後〕（財務会計論）・企業法・民法において「法令基準等」が配付
されますが、それとの関係で指摘すべきことはありますか。

大澤 監査論では、一部法令基準集の内容をそのまま組み合わせる形で答案構成しても相当の評価が与えられるかと思われ
る出題がありました。

宮尾 租税法では、昨年同様、理論問題は根拠条文を指摘させる形式でしたので法令基準集から根拠条文を拾っていく
という作業が必要でした。TACでは同様の形式で答練、アクセス答練を出題していましたので、特に違和感なく入れたの
ではないでしょうか。

下仮屋 財務会計論－計算では、昨年は、法令基準集を確認したうえで解答する必要のある計算問題が出題されたので
すが、今回は法令基準集を参照しなくても解答できる問題でした。

久保 財務会計論－理論では、昨年以前は、法令基準集を使い、会計基準の項数などを問う問題が出題されていま
したが、今年はそのような問題は出題されませんでした。その代わりなのかも知れませんが、第5問の間3(2)の負債計
上を行うための要件については、法令基準集を使うとほぼ満点の解答を作ることができるようになっていました。今後も
法令基準を配付し続ける以上は、このような法令基準集を使うことにより解答ができる出題は続くのかなと個人的には
考えています。

久野 ありがとうございました。

久野 近年の出題傾向、質、量と比較して、今年の論文式試験で指摘しておくべきことはありますか。

大澤 監査論は、後でも言いますが、今回は全般的に得点源となるので、時間がなくなっちゃったなら仕方ないですけど、全く白紙の解答欄はできれば作りたくなかったところです。

宮尾 租税法は、問題の構造は第1問が理論問題、第2問が計算問題と昨年同様ですが、量が増えた印象です。また、質的に難しい問題もありましたので、昨年と比べて確実に難化しています。

岡部 管理会計論は、例年通り、計算と理論からなる総合問題4問という構成で、ボリュームは相変わらず多かったです。

変化した点は、昨年の理論問題の解答行数はほぼ1～2行だったのですが、今年は半分以上が3行以上でした。基本的な知識を問う問題であっても、行数が多くなると、知識のあいまいな部分が出てしまいやすいので、差がつきやすい問題であったと思います。ただ応用的な問題も少なからずありましたから、それらは実力のある方でも厳しかったでしょうね。

下仮屋 財務会計論-計算ですが、第3問は計算中心の問題で、数値を用いる配点箇所は昨年と同様、16箇所でした。第5問は理論中心、計算は少なめの問題で、数値を用いる配点箇所は昨年と同様、6箇所でした。問題のボリュームも昨年と同じくらいで、しっかり問題演習を積み重ねてきた受験生は、時間内に解ききることが可能だったと思います。

久保 財務会計論-理論ですが、出題数や量としては、財務会計論全体では大きくは変化していないと思われます。ただ、第5問の計算部分については、昨年は会話形式の出題で財務諸表作成のための数値を問う問題がほとんどでしたが、今年は、理論的な考察を踏まえて数値の算定を行わせる問題がほとんどでした。

その結果として、計算数値を出すこと自体は易しいのですが、その前提となる資料の読解やそもそも何の数値が問われているのかという問題文の読解に、理論的な知識が求められるようになっていました。

そういう意味では、第5問における理論部分の比重は、昨年に比べると増している印象ですね。

木村 企業法は、大問中に小問が2問という大きな枠組みは変わりません。ただ、小問の中にさらに小問を設定してきているのは近年あまり見られない傾向です。それと、あえて指摘するなら、近年、制度説明問題が大きいウェイトを占めていたのですが、今年に限ってかはさておき、論点問題のウェイトが増えています。

田畑 経営学は、昨年に比べて第1問については、論述問題がやや増加しました。一方で、第2問については、問題量が例年の8割程度となりました。

鏡 経済学は、ここ数年、第3問のミクロ経済学から小問4問、第4問のマクロ経済学から小問3問という形式です。今年、第4問のマクロについては、小問4問という形式に変わりましたが、一問一問の分量が減ったため、トータルで考えれば、例年の量とあまり変わりません。ただ、例年と変わらないというだけで、毎年、トータルの分量が多い印象があります。

多賀 民法では、先ほども触れましたが、今年の問題は、判例をベースにした典型的な事例での出題でした。しかも、基本論点を問われている問題と応用論点を問われている問題がはっきり分かれているというのが今年の問題の特徴です。そのため、受験生も論述しやすかったと思いますが、その反面、基本論点の部分をしっかり論述できたかどうかによって、例年以上に差が出てくると考えられます。

高久保 統計学は、例年通り、今年も第7問と第8問の各大問の中に、問題1から問題3までの小問3問が出題されています。また、全体的な問題の分量は、一問一問丁寧に解いたとしても時間内に全問解答可能な適量であったと思います。

久野 ありがとうございます。租税法が特に難化した気配ですね。それでは、個別の科目ごとに伺っていきましょう。

監査論



監査論担当
大澤 豊 講師

本試験を振り返って ～出題傾向・合格ライン等～

久野 さて、8月23日(金)、第1日第1限に行われた監査論です。多くの受験生にとって最初の科目になるのですが、大澤先生、先ほどは、「総論、不正からの出題」ということでした。量的な面、難易度的な面ではいかがでしたか。

大澤 第1問が総論、第2問が不正からの出題でしたが、総論のウェイトがやや多いのと、解答行数も例年より多めなのが、ここ数年の傾向から見ると目立った点でしょうか。ただ難度としては、論文式試験受験生レベルの方ならそれらしい内容で結構書いてきそうな気がするので、採点が大変かもしれませんね。

久野 書ける内容が出題された場合って時間配分とかも大きな要素になりそうですね。

大澤 今回は全般的に得点源となるので、時間がなくなってしまったなら仕方ないですけど、全く白紙の解答欄はできれば作りたくなかったところです。今年は、全体的にそれなりの内容である程度埋めてやり過ぎるのが戦略的には正しかったかと思います。

久野 それでは、各問について、まず第1問からお話いただけますか。「昭和25年」という文字を目にして、率直に、私も生まれていませんなんて思ってしまったのですが、ほとんどの受験生さんも生まれてないですよね。この設定前文って会計法規集等に掲載されているものでしたっけ？なんて思わず確認してしまいました。

大澤 まず、第1問は、「監査基準の前文を題材とした伝統的な議論」を中心とした問題です。まだ委員会報告書も充実していない時代の公認会計士試験の空気を感じますね。ただ、内容的には決して古くさいものではなく、考え方として重要な論点が立て続けに問われています。

問題1では「外部監査の意義」、問題2では「監査の制度的な意義」、飛んで問題4ではいわゆる「プロフェッショナルが担い手となる必要性」が問われました。問題4は少し書きづらかったかもしれませんが、問題1と問題2はしっかり守りたいですね。

問題3は多少点差が出るかもしれません。13行も解答行数がありますので、解答として示す「経営者の判断が必要となる具体的事例」に則してどこまで具体的に、かつある程度網羅的に書けるかで点差がつきます。もちろんパーフェクトに書ける必要はないでしょうが、それなりには書いておきたいですね。

続く問題4については、結論は実効性(ないし公正性)と信頼性の2点に収束するでしょう。解答例としては、伝統的な議論からの出題である点を尊重というか、考慮して、基準の前文を材料として結論を導いています。ただ、結論までの流れはある程度幅が認められるかと思います。問題文の前文2段落目の内容を要約・引用しつつ、質的水準を維持した監査は、監査プロパーでやってる人じゃないと無理、って流しても良いかもしれません。

久野 第2問はいかがでしょう。先ほど「一部法令基準集の内容そのまま組み合わせで答案構成しても相当の評価が与えられるか」という問題があったということでしたが、ここかな。

大澤 第2問は、「不正」からの出題です。今年の試験では「監査における不正リスク対応基準」が出題範囲外であることが4月になって公表されましたが、逆に、不正から素直に問われる可能性もあるので、論文直前答練の、本当の直前、第4回でも注意を喚起していた分野です。ただ丸々1問実務ではなく、半分は理論です。去年の内部統制監査の問題で、受験生の出来が悪すぎたせいかどうかは分かりませんが、いずれにしても不正はデリケートというかややこしいというか、実務1問だとキツイ問題になりかねない分野なので、半分理論なのは受験生としても良かったかもしれません。もっともその分書けないとマズイのはそうなんですけど。

で、その理論問題の問題1ですが、全般的に法令基準等を使って答案構成できる要素が強いようです。そうした出題

意図かどうかは分かりませんが。ただ問1は、のっけから少し悩ましいですね。区別の理由、区別されていることの意義、役立ち、もっと言うと、区別されていることで、区別されていない場合と比べてどんな良いことがあるのか、ということになると、ウ～ン…ってなります。区別されているのは両者が違うものだからなわけで、違うものである以上、違った対応が必要でしょうし、そうした対応がとられるように、といったところを模範解答としては用意しました。ひょっとしたら両者の実行者や影響、生じる背景とかを法令基準集から拾って答案構成すれば十分な問題だったのかもしれませんが、なにぶん短い問題文で、確信できなかったのので解答例は純理論的に考えたところでの内容としました。続く問2と問3は、受験生としては法令基準集から拾って答案構成すれば良いかと思えます。ただ、論文式試験は、特に、受験者が思考力、判断力、応用能力、論述力等を有するかどうかの評価の重点を置くこととされていることからすれば、制度試験としては、法令基準集からうまいこと丸写しした人のほうが一方的に良い点数になってしまわないような採点を期待したいところです。頑張って考えて書いた人が可哀想とか感情論じゃないですけど、内容的に同等のものが示されていれば同等の配点となって欲しいなあと思います。



最後の問題2は実務問題、実務色が強いのはそうなんですけど、受験生レベルでもある程度想像できる範囲だと思うので、全部バッチリとはいかなくても、2つくらいはしっかり取っておきたいですね。解答作成上は、問題文ただし書きの解答上の条件、記述と手口の整合性、手口と実証手続の整合性に気をつけることがポイントになるでしょう。ただ、解答例の作成に当たって意見が分かれたのは、イ、ウはともかく、残りの1つをエとオのどちらにするかです。記述中から手口を導くことを重視するならエを選ぶところですし、そのほうがイ、ウと同じ空気感で解答を作れます。ただ、オはいわゆる不正リスク要因ということで、「これは見逃しちゃダメでしょ」って考えて出題されている可能性も恐いとこなんです。もっとも「不正リスク要因はあくまで不正を示唆するだけだから、それだけで『不正リスクが高い』とは言えないでしょ」って考えて出題されている可能性も一方ではあるわけで。もっと言えば、どちらでも良いってことかもしれないんで、結局、解答例としては並べて4つ示すことにしました。

久野 第2問は書きづらそうですね。監査論で合格レベル、他者に対するアドバンテージも少しはあるよって感覚ですと、どれくらい書けていると良いのでしょうか。

大澤 合格レベルとしては、理論6割、実務4割、全体で5割といったところでしょうか。

久野 今回の監査論は受験生の皆さん、ある程度、書けてるんでしょうね。今年の論文式試験を受験された方へは何かありますか。

大澤 「監査論で受かれ」って科目ではないですから、「まあ善戦したな」と思っているなら監査論に関しては特段不安に思う必要はないでしょう。

来年以降の受験生にアドバイス

久野 さて、監査論について、今年、ここ数年の出題傾向を見て、来年以降の出題傾向をどのように予想しますか。昨年、この場で理論は「横断的な出題」、実務は「不正だったり」なんて言われてましたが。

大澤 ここ数年、理論問題としては総論から毎年出題されていますが、今年は監査の必要性ということで、行き着いた感がありますね。来年からは総論の出題割合も少し抑えめになるかもしれません。ただ理論1問実務1問の基本形はいずれ

にしても維持されるかと思います。対策方法も何かこうしていかなくちゃいけないといったことはないでしょう。

久野 肃々と、監査論について基礎的思考を確認し知識を蓄積し理解を深めていくってことなんですかね。来年度の短答式試験・論文式試験に向けて上級期の学習を開始されている方、あるいは、リスタートされる方にはどんなアドバイスになりますか。

大澤 論文式試験では基本・考え方が重視されます。短答式試験を気にし過ぎて細かい知識ばかり追いかけていると、短答式試験は合格してもその後相当苦労すると思います。実際にそういう人もチラホラ見かけます。入門・基礎期の理解を大切に、上級期もまずは概要を捉えて少しずつ守備範囲を広げて細かいところもある程度、といった心持ちで学習を進めていくと良いでしょう。

監査論は科目の性質上苦手と思う人も少なくないのですが、実際にそうである以上に苦手を感じてしまっている人も多いようです。偏差値勝負なわけですから、そういう方は、とにかく「取れるところを確実に」という、ただ一点だけ見続けるようにしてほしいですね。

久野 そうですね。まったく同感です。一気に短答式試験・論文式試験に合格をしていくために、学習を進めていっていただきたいですね。

大澤先生、ありがとうございました。

租税法



租税法担当
宮尾 祥平 講師

本試験を振り返って ～出題傾向・合格ライン等～

久野 次に、第1日第2限に行われた租税法です。宮尾先生、先ほどから、「難化」「かなり厳しい」という表現が続いていますが、改めて、租税法の全体的な印象はいかがでしたか。

宮尾 何度も言いますが難しいです。出題内容としてはTACでも最重要論点として何度も答練等で出題した論点が順当に出題されていますが、資料の与え方が特殊ですし、高度な知識を要する内容となっています。この分量でこの難易度ですから、受験生はかなりきつかったのではないかと思います。しかも初日ですし。

久野 沈んだ気持ちになられた方が多いかもしれません。でも、論文式試験の特徴は「相対評価」ですからね。うまく気持ちを切り替えていただけていたら良かったのですが。それでは、第1問からコメントをお願いします。

宮尾 第1問は理論問題で形式や根拠条文を指摘させる点は昨年と同様です。

まず、問題1ですが、TACの答練等で出題したものも多くあり、比較的点数は取りやすかったのではないのでしょうか。

問1は、「法人税法から益金及び損金と圧縮記帳に関する問題」です。益金及び損金の基本的な内容を問う問題は答練等でかなり出題していましたので、問題なく解答できたでしょう。③の圧縮記帳についても、「課税繰延」から推測して欲しかったところです。

問2は、「消費税法から対価性のない取引が不課税取引に該当することを問う問題」です。こちらは論文式全答練でも出題していますので、根拠条文まで含めてしっかり解答して欲しかったです。

問3は、「法人税法から公益法人の課税関係を問う問題」です。公益法人は収益事業にのみ課税されるという点がポイントでしたが、細かい内容ですし、時間的な制約もありますので、こちらは解答できなくても仕方ないかと思います。

問4は、「所得税法から譲渡対価の総収入金額算入時期を問う問題」です。いわゆる権利確定基準により総収入金額を認識するという論点ですが、同じような問題を答練やアクセス答練で出題していますので、根拠条文も含めて解答して欲しかったと思います。

次に問題2ですが、こちらも内容的には標準的なものでしたが、登場人物が多く事実関係が少々複雑ですので、時間がかかったかもしれません。事実関係をうまく整理できたかがポイントでした。

①については、「所得税法から同一生計親族に対する対価の支払いと法人税法から役員給与の課税関係を問う問題」です。いずれも重要論点として答練等でも出題していましたので、事実関係さえ整理できれば解答できたのではないのでしょうか。

②については、①の事実について、「所得税法から対価（報酬）を受け取った側の所得税法の課税関係を問う問題」です。こちらも根拠条文を含めて解答して欲しかったです。

③については、「個人と法人が配当金を受け取った場合の、所得税法と法人税法の課税関係を問う問題」です。こちらは計算の知識で結論は導ける問題ですので、根拠条文を探せたかがポイントでした。

④については、「個人と法人が金銭の贈与を受けた場合の所得税法と法人税法の課税関係を問う問題」です。法人が資産の贈与を受けた場合は、法人税法22条2項より受贈益として課税されますので、○×判定はできたのではないのでしょうか。

⑤については、「個人から法人への資産の贈与と法人から法人への資産の贈与についての課税関係を問う問題」です。それぞれ、所得税法59条1項のみなし譲渡、法人税法22条2項の無償譲渡に該当するものですが、こちらも答練等でかなり出題していますので解答できたかと思います。

以上のように、理論問題は内容的には標準的なものですが、事実関係が複雑であることと時間的な制約、計算問題にかなり時間を取られることを考えると4割くらいが合格ラインかと思います。

久野 第2問はいかがですか。

宮尾 第2問は計算問題です。問題1：法人税法，問題2：所得税法，問題3：消費税法という構成は例年通りでしたが、質・量ともに確実に難化しています。まともに解けば第2問だけで2時間近くかかったのではないかと思います。

問題1は「法人税法の総合問題」です。出題された論点としては、「役員給与，受取配当等，所得税額控除，減価償却，租税公課，交際費等，グループ法人税制及び寄附金」であり，最重要論点から順当に出題されたイメージです。税制改正のあった復興特別法人税や貸倒引当金が出題されなかったのは，個人的には予想外でした。「役員給与」については，論文直前答練等で出題したものと似た問題でしたので，しっかり解答して欲しかったと思います。「受取配当等」については，控除負債利子の原則法が初めて出題されました。こちらも論文直前答練等で出題していましたので，対応できたかと思いますが，指示が読み取りにくいと難しく感じたかもしれません。こちらは部分点が取れていれば十分でしょう。「所得税額控除」については，基本的な内容ですので，正解して欲しかったと思います。「減価償却」についても基本的な内容ですが，時間の制約を考えると5つのうち3～4つ



正解できていれば良いでしょう。「租税公課」については，資料の与え方が特殊でしたので，会計処理をしっかりと読み取れたかがポイントでした。「交際費等」については少々難しい内容が含まれていましたので，2つのうちどちらか1つ正解できていれば良いでしょう。「関係会社取引」は難問です。完全支配関係のある内国法人間の自己株式の譲渡と完全支配関係のある内国法人からの解散分配金の課税関係ですが，高度な知識を要する内容ですので解答できなくても仕方ないと思います。また，これらの論点が寄附金の計算にも影響しますので，「寄附金」も完答は厳しいと思います。部分点としていくつか正解できれば十分でしょう。問題1

は内容としては標準的な問題も多いため素点ベースで7割くらいは取れるでしょうが，これは時間が無限にある場合です。時間的な制約を考えると5割取れば合格点と考えます。

問題2は「所得税法の総合問題」です。「各種所得の金額」と「所得控除」をメインで問うという点は例年通りです。「不動産所得」，「給与所得」とともに一部難しい内容が含まれていますので，間違えても仕方ないと思います。また，「所得控除」についても点を取りづらいですので，問題2は素点ベースで4割くらいできていれば十分でしょう。

問題3は「消費税法の総合問題」です。「課税仕入れの区分」がかなり問われていますので，区分の仕方をしっかり理解していた方はかなりの高得点が望めると思います。また，「持分の譲渡」という細かい内容が問われていましたが，こちらは課税売上割合のヒントから正解に辿り着けたのではないのでしょうか。問題3はTACできちんと学習されていた方は，素点ベースで8割くらいは取れたでしょうが，量が少々多いため，6割くらい取れていれば十分と思います。

以上より，第2問は全体として5割確保していれば合格点と考えます。

久野 今年は租税法が質・量とも大変な感じですね。計算に時間をとられたら理論が書ききれない，時間配分は一つのキーになっているかもしれませんね。

久野 さて、租税法について、今年の難易度変化を踏まえて、来年の受験に向けて、どんな点に注意して学習していけば良いでしょうか。今年の傾向はどう考えれば良いでしょうね。

宮尾 ここ2、3年は良心的な問題が出題されていましたが、2013年は量・質ともに過去最高難易度だったような気がします。過去の本試験傾向を見てみると、2006年から租税法の本試験が始まり、2009年と2013年に難易度の高い問題が出題されていますので、ちょうど3年おきに難しい問題が出題されていることになります。したがって、個人的には2014年本試験は良心的な問題に戻るのではないかなーと勝手に思っています。いずれにせよ、本試験で重要なことは取れるところをしっかりとること。2013年度の本試験でも満点を目指して全部解こうとするものすごい難問ですが、部分点を積み重ねるという観点で問題を見ると意外と点が取れると思います。そして、部分点を積み重ねるためには、効率的に点数を取る術を知らなければなりません、これは付け焼き刃の学習ではなく、答練やアクセス答練といった実践的な問題を何回も繰り返し解くことで備わるものだと思います。「租税法は一日にしてならず、どの科目もそうですが」。毎日コツコツ学習し、「テキストから答練・アクセス答練、分からなかったらテキストに戻る」ことをとにかく繰り返すことが、基本ですが一番大事だと思います。

久野 以前は、所得税法は優先順位が低いなんてことを言われていましたが、今は違いますよね。現制度において、公認会計士試験に合格し、修了審査を経て、公認会計士登録をした際には、税理士登録も可能となります。このことも頭の片隅に置いておいても良いんじゃないかって思いますが、まあ、あくまでも公認会計士試験の話としては、基本をしっかり、でしょうね。

宮尾先生、ありがとうございました。

会計学

午前



管理会計論担当
岡部 裕平 講師

本試験を振り返って ～出題傾向・合格ライン等～

久野 8月24日(土)、第2日第1限に行われた会計学(午前)、管理会計論です。岡部先生、先ほどは、「相変わらずボリュームが多かった」ということでしたが、望ましい時間配分が気になりますね。

岡部 昨年は総合問題4問すべてで満遍なく点を取る必要がありましたが、今年は第1問の問題2がかなりの難問でした。全体としてのボリュームは問題用紙の枚数を含め相変わらず多かったので、第1問の問題2をなるべく早く切り上げて、残りの3問に時間を配分できれば良かったですね。

久野 それでは各問題についてのコメントをお願いします。一部、「論文重点出題項目」ではない部分、いわゆる「網掛け」ではない部分の出題があったようですが。

岡部 第1問の問題1は、「費目別計算と仕損・作業屑の処理を中心とした部門別個別原価計算」からの出題です。費目別計算や部門別計算と絡めた製品別計算の問題は第1回論文式全答練でも出題しているのでビックリしなかったと思いますが、費目別計算の分量が多かったので取り組みにくさはあったでしょうね。ただ、短時間で解答できる問いがいくつかありましたので、そういった問いを探してそこから解く、という方針を持っていれば、合格点の確保は十分に可能ですね。

各問について見ていくと、問1は、いわゆる「網掛け部分」ではないものの基本的な内容ですので、ほぼTAC解答例に近い解答ができたのではないのでしょうか。問2は、②～④の金額を求めるためには1つないし複数の製造指図書原価を計算する必要がありますが、①の金額は直接材料費のみ、しかも、購入原価総額から期末在高を控除することによって簡単に計算できますので、①のみ答えを出して、②～④については後回しが得策ですね。とは言え、おそらく後で戻ってくる時間はないと思いますから、結果的に解けなくても問題ありません。問3と問4は、補助部門費と製造間接費の総差異を求める問題ですが、本来、複雑な計算処理が必要となるはずの実際発生額が、なんと、資料に載っているんですよ。問いを見て「めんどくさそ～」と思った受講生さんも、資料を見て「おおおお!!」と思われたのではないのでしょうか。

久野 あはは。岡部先生、落ち着いて。試験委員の先生のおやささですよ。でも、判断に戸惑う部分もあるんですよ。続けてくださいませ。

岡部 問4については、問題文中の「製造間接費」の捉え方によって2通りの解答が考えられます。というのも、[資料]4.①での「製造間接費」は製造間接費全体を指していますが、[資料]4.②～④での「製造間接費」は、〈製造部門費〉を指しているんです。そのため、製造間接費総差異は、前者と捉えると製造部門費総差異と補助部門費総差異の合計200円(貸方差異)となり、後者と捉えると製造部門費総差異1,600円(貸方差異)となります。

問5と問6はテキストで扱っている内容ですが、やや細かい内容ですので、書いた内容が多少なりともカスっていれば良かったですね。できなくても致命傷にはならない問いです。

久野 問4については受験指導校間で解答数値が異なる可能性がありますね。どちらの解答数値でも、まあ個人的には、正解としていただけそうに思います。あくまでも個人的見解ですからね。第1問・問題2はいかがですか。

岡部 第1問の問題2は、「総合原価計算」からの出題です。具体的には、エレクトロニクス用粘着テープの製造工程を題材として、仕損・減損を含む総合原価計算が出題されました。実務を意識した非常に考えさせる問題となっていて、さすがは試験委員の先生だなと思わせる問題ですね。その反面、2時間という試験時間の中で十分に考えて問題を解けるかという、かなり厳しいですよ。他の問題のボリュームを軽くしたり、第1問の問題1のように計算結果の一部を資料で与えたり、そのような工夫があれば、さらに素晴らしい問題になったと思います。

久野 う～ん。管理会計論は、短答式試験もそうなんですが、論文式試験でも制限時間に対して解くボリュームが多いですよ。なんとか解ききれぬボリュームで受験生さんの普段の力が発揮されるようにしていただけたらな～なんて思います。現実的に行われている「問題の取舍選択」の能力をも試されているのであれば別ですが。続けてください。

岡部 各問について見ていくと、問1は、「計算の簡便性」の観点から記述できればOKです。ちなみに、[資料Ⅱ]2.(2)④で「実際工程別総合原価計算」と表現されているのに対し、[資料Ⅰ]で「実際単純総合原価計算」と表現されていることから、おそらく後者は「実際“単一工程”総合原価計算」ないし「実際“純粹”総合原価計算」を指しているものと思われます。こう捉えると、理由付けに使っても良い箇所になってきますが、よく勉強されている方ほど迷ったかもしれませんね。問3は、題意の把握がやや難しいです。仕損費の“計算方法”つまり、仕損費を計算する際に仕損品原価になにか加減算するものはないかという視点での解答が求められています。制限時間の中で題意を把握して十分な解答をすることは難しいでしょうね。残りは計算問題ですが、問2、問4、問5全体として、問題の状況設定を読み取ることが難しく、どの資料を使って計算すれば良いのか分からなかった方がほとんどだと思います。総合原価計算でありながら、マテリアルフローコスト会計的な思考での計算が要求されている点も特徴的でした。結果として、計算問題はすべて解けなくとも合否に影響はないでしょうね。

久野 第2問は、あれっ、来ましたか、って感じがありましたけれど。

岡部 第2問の問題1は、「設備投資意思決定」からの出題です。ここ数年「設備は2年に1回！」というような傾向にあり、昨年度で出題がありましたから、「なあにいい！！」という感じだったかもしれません（笑）。ただ、ボリューム、難易度ともに標準的であり、これまでのアクセス答練や答練を受講された皆さんであれば十分に得点できたのではないでしょう。

各問について見ていくと、問1および問2は、基本的なものでなんとか正答したいですね。とは言え、4年間のプロジェクトなのに設備の耐用年数が5年であったり、[資料]の共通固定費に減価償却費が含まれていたり、減価償却費の扱いがイラシイです。この計算を間違えると、「正味キャッシュ・フロー」以降の計算がすべて雪崩式に間違えてしまいますのでかなり痛いですね。でも、他の問題でカバーできていれば致命傷とまではいえないと思います。他の問題でもミスをしているようだと、もちろん相当厳しいですね。問3は、回収期間の計算で少し迷ったかもしれません。というのも、多くの場合、回収期間は、正味キャッシュ・フローが「年間を通じて平均的に発生する」ものとして計算しますので、こう考えると回収期間は2.36…年となります。しかし、[資料]（計算条件）に「各期間のキャッシュ・フローは各年度末に発生する」とあること、また、端数処理に関する指示がないことから、「3年」という解答が要求されているのだと思います。ただ仮に〈2.36…年〉と解答しても誤りとは言いきれませんので部分点はつくのではないのでしょうか。最後は問4。理論については模範解答に近い解答が書けたと思います。正味現在価値の計算は、初期投資額と正味キャッシュ・フローを正しく計算したうえで、さらに資本コストや現価係数の計算が必要になりますので、正解できなくても仕方がないですね。

久野 最後、第2問の問題2です。

岡部 第2問の問題2は、「事業部の業績測定および内部振替価格」からの出題です。分権組織とグループ経営がらみの問題も2年連続で出題されました。全体として文章量が多くてかなりシンドイ問題に見えますが、このように文章量の多い問題は答練やトレーニング総合問題編で十分に練習していますから、久野さんが思うより受講生さんは解けていると思います（笑）。

久野 いやいや、た～まに、答練とかの問題文は見てますから（笑）、受講生さんがしっかり取り組んだことは想像できますよ。

岡部 ちょっと久野さん、ここから大事な話をしますので聞いてくださいよ。

久野 はい。

岡部 問題冒頭の4行目に「製品Y1個につき」という記述があるのですが、[資料Ⅲ]ではその製品Yの単位が「台」になっているんですよ。誤植だと思うのですが、ここで迷った受講生さんがいると思うと残念ですね。

久野 見逃してました。う～ん、過去のある例を思い出してしまったんですが、あの時は……、ここでは言わないほうがいいのかな～。判断は「公認会計士・監査審査会」がなされることだし。続けてください。

岡部 各問について見ていくと、問1、問3および問4の計算問題は、要求される計算処理が単純ですので、文章を丁寧に読んで必要なデータをピックアップできればすべて正答可能です。しかし、答案用紙に記入する際の金額単位が『円』であるため、かなり大きな数値を記入する必要があります。この点で不安になり、少なからずミスをしてしまった受講生さんも多くいらっしゃると思います。また、原価基準での内部振替価格は前年度データを、市価基準での内部振替価格は当年度データを使う必要がありますので、多少のミスは仕方がないでしょうね。問2および問5の理論問題は、両方とも論理的な解答を心懸けて部分点が取れば万々歳という問いです。問2は、「内部振替価格の変更が部品事業部の業績評価に与える影響に着目し、なぜ積極的にコスト削減に取り組むようになったのか」の理由を問うものでしたが、従来の原価基準が前年度の一個当たり総原価をベースにしていたり、市価基準導入のきっかけが社外販売であったり、設定状況を踏まえると色々な解答ができそうなので、ロジカルな解答であればいくらかの得点が見込まれるのではないかと思います。問5は、「管理可能性原則に触れながら」という部分の解釈が難しいので、これも論理的な記述であれば点がつくのではないのでしょうか。

久野 他者に遅れをとらないようには素点レベルでどれくらい必要でしょう。

岡部 第1問の合格ラインは3割程度、第2問は6割弱、全体としての合格ラインは4割弱ですね。

久野 現実的な問題の取捨選択をしつつ、食欲に素点を積み重ねていけばOKって感じかな。

来年以降の受験生にアドバイス

久野 さて、管理会計論について、近年の出題傾向を見て、来年以降どんなふう学習を進めていけば良いでしょう。

岡部 近年の合格ラインは4割あるいはそれよりも少し低い水準と想定されます。おそらく来年もそのような問題、つまり、質・量ともにかなり厳しい問題が出題されることが予想されますので、短答式対策においても口を酸っぱくして言っていることですが、問題を取捨選択、つまり、基本的な問題を見つけて、その基本的な問題を確実に正答できる能力を身につけることが重要となります。これらを身につけていただけるように答練等を作成していますので、皆さんは毎回、逃げずに、日程表通り答練を受講してください。

久野 問題の取捨選択の話を受験生さんすると、その判断基準が「自分が解けるか解けないか」になっている場合がありますね。判断基準は「難問なのか基本問題なのか」が基礎になるべきだと思うんですけどね。基本問題は、好き嫌い、得手不得手に起因する解ける解けないとは関係なく、解けなきゃだめです。

来年度の公認会計士試験の受験を予定される方へのアドバイスはどのようになるでしょう。

岡部 改めて全般的なアドバイスをさせていただくと、短答式試験、論文式試験ともに、基本的な問題の出来が合否を左右します。特に、各教材に示してある重要性（A、B、C）のうち、重要性の高いA、次に高いBの内容が捻りなく出題された場合には、確実に正答する必要があります。重要性の高いA、次はBというように、重要性の高い分野からマスターしていきましょう。重要性の低い難解な論点や保険的な論点は後回しが得策です。

なお、各論の勉強にはトレーニング問題集や理論問題集を利用し、実践練習には答練を利用してください。その実践練習の中で、特に基本的な問題を確実に正答できる能力を身につける練習にはアクセス答練を活用してください。また、問題の取捨選択の練習には、論文式試験と同様の問題構成・制限時間で実施する答練を活用してください。

もちろん、余裕のある方は、是非上位合格を狙って欲しいですね。成績が良くなってくると、勉強意欲がさらに出てきて、気付いたら上昇スパイラルの中にいます。そうなったらもう勉強が楽しくて仕方がなくなりますから。特に、勉強時間を確保できる学生さんや受験に専念されている方は、もっともっと上を狙って勉強して欲しいですね。

久野 あ、補足させてください。「後回し」にするのと「切る」のとは、個人的には、違うと思っています。優先順位の問題ですからね。

岡部先生、ありがとうございました。