

平成27年

公認会計士論文式試験

平成27年

特別
座談会

本試験を ふりかえる



2015年8月21日(金)、22日(土)、23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説明が行われ、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 下仮屋 貴志 講師

会計学(管理会計論) 岡部 裕平 講師

会計学(簿記) 尾崎 智史 講師

会計学(財務諸表論) 吉野 真治 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

本試験を振り返る



司会
久野元靖 講師

はじめに

久野 それでは、2015年8月21日(金)、22日(土)、23日(日)に行われた平成27年公認会計士試験論文式試験を振り返っていきます。

2015年の夏、8月上旬はまさに猛暑でしたが、8月中旬からは一気に秋の気配になりましたね。受験生の皆さんは、この一年間、公認会計士試験の合格を目指してきました。この一年間、昨年も一昨年も天候のことを話した覚えがあるのですが、今年も天候・自然現象、地震とか噴火ですよね。昨年2014年9月、御嶽山が7年ぶりに噴火し、50人以上の方が亡くなられています。11月には長野県北部でM6.8の長野県神城断層地震が発生しました。2015年5月には箱根山の噴火警戒レベルが1から「火口周辺規制」の2へ上がり、5月29日には口永良部島新岳が爆発的噴火をし、噴煙の高さ9,000m以上となり、火砕流が海岸まで到達しました。翌日5月30日には、小笠原諸島西方沖、震源の深さ682kmでM8クラスの地震が発生しました。この地震では異常震域現象が発生し、震度1以上の揺れを47都道府県全てで観測したそうです。8月15日には鹿児島県・桜島の噴火警戒レベルを「入山規制」の3から「避難準備」の4に引き上げられました。

天候・自然現象以外では、昨年2014年の秋にはノーベル物理学賞受賞者に赤崎勇・天野浩・中村修二の3氏が決定しました。2015年3月に「北陸新幹線」が長野から金沢まで開業しましたね。一方で「トワイライト・エクスプレス」や「北斗星」といった寝台特急が定期運行を終えました。2009年10月から行われた「平成の大修理」を終えた世界遺産・国宝姫路城天守閣の一般公開が再開されています。7月には「明治日本の産業革命遺産：製鉄・製鋼、造船、石炭産業」が世界遺産に登録されることになりました。

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、金融庁の方針・経済環境の好転傾向も影響し、現状において合格者サイドからの就職問題があるとは言えないでしょう。また、近年の願書提出者数減少傾向や監査報酬の低減傾向といった新たな課題を含め「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。また、2013年12月の「金融・資本市場活性化に向けての提言」(金融・資本市場活性化有識者会合)において「監査の質を向上し、我が国の監査制度に対する国際的な信用を維持・確保する必要がある。そのためには、公認会計士資格の魅力の向上を図ることも肝要である。」との提言を受け、公認会計士資格の魅力の向上に向けた取組が進められつつあります。

一昨年平成25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)」, 論文式試験でも「試験問題」「答案用紙」さらに「答案提出者数」「欠席者数」「得点階層分布表(総合得点比率)」が公表されました。

なお「公認会計士試験受験者等の利便性の向上」の観点から、平成29年第Ⅰ回短答式試験から受験申込等におけるオンライン申請が導入されるようです。当面の間は郵送申込も並存されるようですけどね。

今年2015年の論文式試験期間中の天候、30℃前半あたりまで気温が上昇した地域が多かったようです。昨年のように局地局地での大雨もなかったようです。那覇では台風15号の影響があったようですが、なんとか試験期間中は大丈夫だったのかな。

2015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7,207人中の合格者883人、第Ⅱ回短答式試験願書提出者6,058人中の合格者624人、2013年または2014年の短答式試験合格者1,298人、短答式試験免除者

151人、そして、旧第二次試験合格者130人の合計3,086人が受験することになると公表されています。

論文式試験の合格基準は、標準偏差をもちいて採点格差の調整を行った上での「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%、2012年・2013年・2014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%、2012年は38.0%、2013年は35.9%、昨年2014年は36.8%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%、2012年は55.4%、2013年は55.8%、昨年2014年は55.6%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布されており、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、難易度としては、いずれも例年と比べれば若干ですが易しくなっているというか、書きやすくなっている印象を受けました。合格レベルの受験者であれば、それなりに書けたと思います。

下仮屋 租税法は、相変わらず全体のボリュームが多く、全て解ききるのは難しいものの、内容としてはここ数年の中では解き易い問題でした。

岡部 管理会計論は、全体としてのボリュームが多いため、全ての問に取り組むことはできませんが、総合問題4問にそれぞれ解きやすい問が含まれています。そのような問を見つけて、慎重に解答できれば良かったですね。

尾崎 財務会計論・計算について、第3問は非常に基本的な問題で、満点も十分狙えました。一方、第5問については解きにくい印象を持たれた受験生も多いと思います。

吉野 財務会計論・理論は、昨年の論文式試験よりも難易度は高くなったと思います。

木村 企業法は、第1問・第2問共に基本的な良問だったと思います。

田畑 経営学は、第1問の組織論・戦略論に関しては、学習していない論点からの出題があったので、難しく感じたかも知れませんが、第2問のファイナンス理論に関しては、基本的な内容からの出題が多く、TACのテキストや答練でしっかり学習されていた方は高得点を取れたのではないのでしょうか。

鏡 経済学は、ここ数年、計算問題がほとんどでしたが、今年は計算問題が減っていて、経済理論の主要な結論を言葉で説明する問題が多くなっているのが印象的でした。

多賀 民法は、典型的な事例をベースにした出題でした。これまで以上に多くの基本論点が問われており、しっかり勉強した人であれば確実に得点を積み上げることができたと思います。そのため、博打的な要素が排除された良問だったという印象です。この傾向が続いてほしいものです。

高久保 統計学は、標準的な内容の問題が多くを占めており、昨年の難易度よりも低くなっています。また、昨年のような数学レベルが高い問題も出題されていません。

久野 ありがとうございます。それでは、個別の科目ごとにうかがっていきましょう。

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21日(金)、第1日第1限に行われた監査論です。試験日程最初の時間ですので、多くの受験生に緊張感がただよいますね。先ほどは、「書きやすくなっている印象」ということでしたが、内容であるとか難易度についてどんな印象をもたれていますか。

大澤 理論問題は、監査の目的を軸に、総論、監査の実施や監査報告、さらには監査基準の平成26年改訂論点を横断的に問う出題でした。もう一方の実務問題は、監査上の重要性をテーマとして、監査を実施する過程での位置付けに対する理解を試す出題でした。難易度としては、いずれも例年と比べれば若干ですが易しくなっているというか、書きやすくなっている印象を受けました。合格レベルの受験者であれば、それなりに書けたと思いますけど、ある程度ちゃんと得点しておかないと怖い問題でもありますね。

久野 形式・量的な側面・「出題範囲の要旨」との関係はいかがでしたか。

大澤 例年同様、理論と実務、1問ずつの出題でした。それぞれの小問の数も大きな変化はなく、解答行数トータルもほぼ例年同様でした。

出題範囲の要旨から逸脱した問題も、重点出題範囲以外の内容を問うものもありませんでした。

久野 ここ数年、試験時間に配布される「法令基準集」の利用の仕方が一つのキーにもなっているように感じますが、この点はいかがでしたか。

大澤 例年同様、法令基準等を参考にした方が高得点を期待できそうな問題が一定程度出題されました。具体的な該当箇所は後ほど触れますが、例年との違いでいうと、例年は専ら実務問題でそうした問題があったところ、今年は理論問題でもそうした出題がありました。あと、例年は遠回しに聞いてきていたところが、今年は大分直接的に聞いてくるようになっている印象を受けましたね。

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。

大澤 第1問・問題1は、「年度の財務諸表の監査と四半期レビューとの比較」問題です。第2回全国公開模試で「四半期レビューの目的と年度監査(年度の財務諸表の監査)の目的との共通点及び相違点をそれぞれ説明しなさい。」という問題を出題しているので、ズバリ的中と言って良いかと思います。もっとも中したせい(?)でバッチリ書いても余り差はつかなかったかもしれません。反対に、ちゃんと書けてないと厳しいところでもあります。

問題2は、「監査証拠の量についての基本的な理解」を試す出題で、委員会報告書を参考にできる問題です。「委員会報告書500」のA4項が該当するのですが、さっき話したように随分直接聞いてくるなという印象を受けました。適用指針だから探しきれなかった人もいたかもしれませんが、基本的な内容なので合格レベルの方であれば参照しなくとも同じような内容は示せたかと思います。この問題も書けないとマズイですが、解答が判を押したような内容になってしまい合否を争う受験生の間で差はつかないかと思います。

問題3は、「状況に応じた監査報告書上の対応」を問う問題です。問1については、指導が受け入れられなかったとしても重要性は認められなかったということですから、Aの無限定適正意見で特に問題はないかと思うのですが、問2はちょっと厄介ですね。特に最後の1文をどう読むかで答えが割れてきます。

まず、素直な文章の読み方として、「重要性が認められるものであるが」というように、「～が」と逆説を用いつつ「売上高の修正は行われていない」とされていることからすれば、本来的には売上高は修正される必要があることを示唆しているように受け止められます。このように読めば、答えはBの会計基準準拠性違反による限定付適正意見かDの不適正意

見になりますが、影響が広範であると明記されていないので、どちらかと言えばBですかね。

ただ、払拭できない違和感は、問題文の2文目です。何のためにこの1文があるのかと。そこで頭をよぎるのが「違法行為それ自体は必ずしも虚偽表示ではないし、その影響が財務諸表に適切に反映されている限り財務諸表に問題はなく、意見を限定する理由にもならない。」という考え方です。

例えば、談合で受注契約を取り付けて売上が計上された場合、独占禁止法違反にはなりますが、だからといって売上をなかったことにせよ、ということには必ずしもならないでしょう。不当利得があるとしても、それを没収する観点も込みで課

徴金の支払いが命じられていますし、財務諸表上売上取引自体をなかったことにしなければならないわけでもないのでは？と考えることができるのです。このように考えてみると問題文2文目は、財務諸表自体に問題はないことを示すものであり、最後の1文末尾の「修正は行われていない」という記述も、修正の必要性に対する価値判断を一切込めず、フラットに「計上額を変えるようなことはなかった」という事実を示しているだけと捉えることができます。つまり、監査意見は無限定適正となり、答えはAかFということになります。で、どちらかということになりますが問1がA



だったことからすれば、問2もAとするのは抵抗がありますね。この辺りは作問者としての感覚的な話になりますが、問題文2文目の「注記で適切に記載」とする記述も強調事項を選ばせるための呼び水のようにも思えますから、「金額的に重要な違法な取引の存在については利用者の注意を喚起する必要性が認められる」との価値判断に基づき、Fの無限定適正意見＋強調事項が、出題者として最も想定している可能性の高い解答と考えられることになります。

ただ、受験勉強で扱った知識をちりばめてFという結論を導くことができるとしても、Fのみを唯一の解答として、それ以外の解答が一律0点というのは厳しいですね。最後の1文の読み方の問題がある以上は。なので、模範解答としては別解としてBの場合も用意しています。Bを選択した答案が満点になることはないかもしれませんが、かといって一律0点とされてしまうようなことがないことを期待したいところです。

少し長くなりましたが、最後の問題4は、「監査基準の平成26年改訂」からの出題です。この論点については、論文直前講義でも重点対策しましたし、第3回の論文直前答練の、準拠性に関する意見表明に当たり、「財務諸表の表示方法の適切性の判断については、適正性に関する意見と相違ない。」という誤った記述の理由説明を求める出題がズバリ的中しているので、TACの受講生であれば問題なく解答を用意できたかと思います。

久野 判断が難しい点もありますが、全国公開模試を含めて答練での的中問題があったようですね。

第2問はいかがでしょう。

大澤 第2問・問題1では、「重要性の基準値を決定する意義と方法」が問われています。意義については、第1回の全国公開模試で、ほぼこれに近い出題をしています。模試では計画策定に当たり重要性を勘案する必要性を問いましたが、求められる理解は同じです。つまり、どのレベルの虚偽表示を重要と判断するかの基準が定まっていることは、重要な虚偽表示を看過しないために必要な作業を決定するための前提として位置づけられるということです。決定方法については、一部ヒントが問題文中にも示されていますが、「委員会報告書320」のA2項からA6項を参照すれば良いでしょう。

問題2は、「重要性の基準値を改訂する必要性」に対する理解が問われています。これは論点として覚えているかどうかというよりも、考えれば分かることですね。大多数の受験生が模範解答通りでないとしてもある程度は書いてくるところでしょうね。

問題3は、「見積りの許容範囲と手続実施上の重要性との関連」についての理解を問うものです。「どのような問題があ

るか」が問われているので、許容範囲に問題があることを前提に、その幅が200であり、150を超えていることに着目すれば良いことになります。このことにどのような問題があるかについては、探し出せなかったかもしれませんが、「委員会報告書540」のA93項で示されています。通常、許容範囲が手続実施上の重要性以下であれば経営者の見積額の合理性を評価するのに適切とありますから、これを超えているということは、経営者の見積額の合理性を評価するのに適切でない、という問題があることになるのです。ただ、この報告書のボリューム感からすると、そこまでフォローできていた受験生は合格者の中でもごく一握りと考えて良いでしょう。ここまで書けなくても合否に影響はないでしょうね。

問題4は、「重要性の基準値が重要性判断の画一的な尺度でないこと」についての理解を試す問題です。理由を2つ求められていますが、虚偽表示の内容、つまり質については触れておきたいところです。「委員会報告書320」の6項に示されている内容ですが、質的に重要であれば基準値未満でも重要と判断される場合があるという点です。もう一つ何を挙げるか悩んだかもしれませんが、他の虚偽表示と併せて検討したときに重要と判断される場合が解答として想定されていたものと考えられます。この点は、「委員会報告書450」のA15項に示されています。例えば、見積りについて他にも許容範囲を逸脱するものが複数あって、いずれも利益を増加させるようなものであった場合には重要と判断することが考えられます。理由を2つともバッチリ書くのは難しいとしても、どちらか1つは挙げておきたいところですね。

久野 お話を聞いていても、確かに、例年より書きやすそうな、ただ、多くの受験生が書ける部分はしっかり書かなくてはというイメージですね。

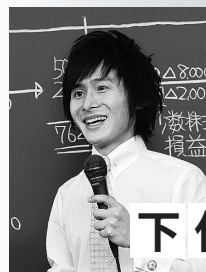
来年以降の受験生にアドバイス

久野 さて、監査論について、今年、ここ数年の出題傾向をみて、来年以降の受験のためどんな点に注意を払っておけば良いでしょうか。

大澤 ここ数年の傾向が維持されているので、来年以降も大きく変わるようなことは考えにくいでしょう。来年以降も理論中心と実務中心の出題となるでしょうし、問題数も小問4問程度ずつでしょう。改訂論点のようにヤマになるような論点は確実にしておくとしても、基本的に全方位防御で備えておく必要があります。委員会報告書については、ここ数年、参考にできるような出題に備えて前フリ部分や要求事項は目を通しておくように指導してきましたが、今年は適用指針を参考にさせるような出題もありました。そのため、来年以降に向けては、短答対策の段階から、要求事項であるか適用指針であるかを問わず、適宜辞書的に引く習慣を身に付けておくとう良いでしょう。

久野 大澤先生、ありがとうございました。

租税法



租税法担当

下 仮 屋 貴 志 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。下仮屋先生、先ほどは「全体のボリュームが多く、全て解ききるのは難しいものの、内容としてはここ数年の中では解き易い問題」ということでしたが、理論・計算に分けて考えるといかがでしたか。

下仮屋 第1問の理論問題は、分量に変化はありませんでした。

第2問の計算問題は、配点60点に対して空欄60箇所という構成は昨年と同じでした。分量は近年の試験の中では若干抑えめに感じましたが、依然として制限時間内に解き終わるのは難しいですね。

久野 試験時間に配布される「法令基準集」の使い方は例年通りですかね。

下仮屋 昨年までと比較して大きく変わった点はありません。第1問の理論問題は、すべて根拠条文を解答させるものになっていましたので、これらを「法令基準集」から素早く探し出して、計算問題の方に時間を確保することが大事だったと思います。

久野 改めて、今年の租税法全体について印象をお願いします。

下仮屋 基本的な出題形式はここ数年と同様でした。第1問は理論問題で配点40点、第2問は計算問題で配点60点です。答練で同じような出題を繰り返してきましたので、受講生の皆さんは違和感なく解答することができたと思います。

第1問の理論問題は、小問2問に分かれており、問1は事例に対して税法上の取扱いについて解答する問題、問2は事例についての記述の正誤を判定し、説明する問題で、いずれも根拠条文の指摘が必要です。

第2問の計算問題は、配点60点に対して空欄60箇所。その内訳は、法人税法32箇所、所得税法13箇所、消費税法15箇所でした。単純に考えると、空欄1箇所につき素点1点という構成ですね。基本的な出題形式は昨年と同じなのですが、今年の問題は、各税目それぞれにつき、小問が2つずつ用意されている点が昨年と違うところです。計算問題全体としての分量は多いものの、過去数年間の本試験の中ではまだ良い方になった印象でした。

内容は理論・計算共に昨年より易しめで、しっかり準備をして本試験に臨んだ受験生はある程度の得点ができたのではないのでしょうか。努力の差が得点差として反映され易い問題であったと思います。

久野 それでは、第1問・理論からコメントをお願いします。

下仮屋 第1問・問題1・問1と問2では「法人税法・グループ法人税制」について問われています。ここはしっかり正答したいところです。

第1問・問題1・問3では「所得税法・譲渡所得・みなし譲渡」について問われています。時価で課税されるのかどうか、取得費はどのような金額になるのか、色んなパターンがあり、分かりづらい論点ですが、テキストや答練などでしっかり対策済みですから、ここも迷わず正答してほしいところです。

第1問・問題1・問4では「消費税法・課税の対象」について問われています。資産の譲渡等が国内において行われたかどうかの判定について、しっかりと押さえられていたかどうかのポイントとなります。問1から3と比べると、少し答えるのが難しかったかもしれません。

第1問・問題2①は「法人税法・外国子会社から受ける配当等の益金不算入」からの出題。問題文から、『95%部分だけが損金に算入されない、と言っているのかな?』という疑問も湧きますが、「だけ」とは書いてありませんし、ここは深読みせずに○が正解と判断しました。

第1問・問題2②は「消費税法・国内取引の非課税」からの出題です。基本的内容ですから、しっかり条文指摘してほしいです。

第1問・問題2③は「消費税法・課税の対象」からの出題です。麻薬販売に消費税は課されるのか？これはちょっと判断しづらいですね(笑)。法律で禁止されている取引であっても、通常取引と同じように取引の分類を行うこととなります。この取引も「資産の譲渡等」に該当するので、受け取った対価には消費税が課される、というのが正解となります。

第1問・問題2④が「法人税法・みなし配当」からの出題、第1問・問題2⑤が「所得税法・所得控除」からの出題です。こちらも基本的内容ですから、正答したいですね。

久野 第2問・計算はいかがですか。

下仮屋 第2問・問題1は「法人税法」からの出題です。問1では、「受取配当等の益金不算入額」「所得税額控除」「減価償却」「繰延資産」「交際費等」「租税公課」「退職給付引当金」「雇用者給与等支給額が増加した場合の特別控除」、問2では「資産除去債務」「外貨建取引」が出題されました。

「受取配当等の益金不算入額」では、控除負債利子の計算における支払利子の金額を算定するにあたって、迷ってしまう項目があったので、配点箇所3箇所のうち、完全子法人株式等以外の2箇所は落としてしまっても仕方ないと思います。

「交際費等」では、改正点の一つである「接待飲食費」の金額の算定に関して、細かい知識が問われていました。そのため、配点箇所3箇所のうち、控除対象外消費税額等に係るもの以外の2箇所は取れなくても仕方ないです。

「退職給付引当金」「資産除去債務」については、解答を見れば、な～んだ、という内容ですが、租税法のカリキュラムの中で扱ってはいなかったため、正答率は低いでしょう。

「雇用者給与等支給額が増加した場合の特別控除」は、論文直前講義で扱いました。この特別控除を適用するためには一定の要件を満たす必要があり、その判定までは扱っていませんでしたが、適用されるものと決め打ちして計算していただければ、得点することができたと思います。

これら以外の箇所については、十分に解答可能です。その中からどれだけ正答できたかの勝負だったように感じます。

第2問・問題2は「所得税法」からの出題です。問1では「各種所得の計算」が問われました。給与所得の金額の算定に関して、迷わせるような資料が含まれていましたし、一時所得の金額の計算にあたり、支払保険料に係る剰余金の分配の処理も、確信をもって解答できなかったかもしれません。4箇所中、半分取ればOKでしょう。

問2では、「損益通算」「所得控除」「税額計算」が問われました。所得税法についてしっかり対策してきた方は、得点できたと思います。

第2問・問題3は「消費税法」からの出題です。ここ数年、消費税は難易度の高い出題が続いていたのですが、今年は解き易い問題でした。完答できた受験生もいらっしゃると思います。まあ、いくつかの注意点はありますが。

問1では、まず、「通勤に通常必要と認められる部分の金額であるが、所得税法の非課税限度額を超えている通勤手当」の取扱いの判断がしづらいですね。所得税の非課税限度額を超えていても、当該通勤手当は課税仕入れとなります。

また、課税売上割合の算定にあたり、「国内商品販売から生じた売上債権の売却」に係る売却価額は計算に含めず、「国内の仕入先貸付債権の売却」に係る売却価額は5%を乗じた金額を非課税売上高として計算に含める点に注意が必要でした。

問2は、「消費税率5%適用分と8%適用分がある場合の計算」が問われました。素直に計算していけば、正解にたどり着ける問題だったと思います。

久野 他者に対するアドバンテージを確保できる素点はどれくらいでしょう。

下仮屋 第1問・理論問題ですが、問題1では問4が難しい。問題2では①と③は迷ってしまうかなと思いますので、それ以外の箇所をどれだけしっかり書けたか、が勝負の分かれ目になるような気がします。租税法は論文式試験のみの科目なので、しっかり準備しきれていない受験生も多いことや、制限時間のこと等を考えると、全体として5割程度の正答ができていれば合格ラインにいるのではないかな、と思います。

第2問・計算問題では、全体としての分量は、制限時間との兼ね合いではやや多めかと。すべて解ききるのは難しいでしょう。そういった分量の問題も考慮した上で、配点箇所60箇所のうち5割程度を正答できていれば、合格ラインといえそうです。

久野 第1問・第2問とも半分程度の素点があればアドバンテージのある得点・得点比率になりそうですね。

来年以降の受験生にアドバイス

久野 さて、租税法について、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よいでしょうか。

下仮屋 租税法の出題形式はここ数年、変わっていませんから、この傾向が続く前提で、テキストで各論点を理解し、答練で出題形式に対応した問題演習を重ねる…という方針で学習を進めていただければ良いと思います。

久野 消費税法の計算問題が今年は取り組みやすかったようですが、この点をふまえて、来年度に受験される方へのアドバイスはどのようになるでしょう。

下仮屋 最近、「消費税法は頑張っても得点できないような問題が出るから、控除過大調整税額や売上返還などの簡単な箇所だけ解答して、他は手をつけない」という方針が流行っているのを、各校で質問・相談を受けていて感じます。確かに、過去何年か、とても解ききれないような、努力の報われにくい出題が多かったのは事実で、そのような対策に行き着いてしまう気持ちも分かります。ただ、その作戦は、あくまで難問が出題された場合にやむを得ず採るものであって、今年の問題のような基本的な出題であったときにも同じことをやってしまうと、しっかり対策してきた受験生に大きな差を付けられてしまう結果になってしまいます。

例え本試験でそのような作戦を採る可能性があったとしても、基本的な問題が出題されたときには対応できるくらいの準備はしておくべきと、相談にいらっしゃった受講生には話しています。

全科目一括合格するにあたって、租税法は対策を立て易く、準備不足の受験生に大きな差を付け易い戦略科目だと思います。短答式試験受験を控える方も、毎日30分ずつでも、一日おきでも構わないので、租税法の勉強をする時間を確保してほしいなあ、と思います。

久野 そうですね。どんな科目のどんな問題でも差をつけられないようにする姿勢って必要だと思います。

下仮屋先生、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22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。先ほどは、例年同様、「全体としてのボリュームが多い」ということでしたが、形式面を概観するとどのように表現できますか。

岡部 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。計算の解答箇所が昨年増加しましたが、今年も、一昨年以前に比べると多くなっています。理論は解答行数など例年通りでした。

久野 ボリュームの多さという点から、今年は、今年もかな、どんな解き方が望ましかったんでしょう。

岡部 全体としてのボリュームが多いため、全ての問に取り組む充分な時間はありませんが、総合問題4問にそれぞれ解きやすい問が含まれています。そのような問を見つけて、慎重に解答できれば良かったですね。

久野 「出題範囲の要旨」との関係ではいかがでしたか。

岡部 第1問の問題1で、網掛け部分(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。「費目別計算」からはこれまでも数回出題されていますし、標準的な内容が出題されていたので、問題なく解答できたのではないのでしょうか。

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。

岡部 第1問・問題1は、「費目別計算、部門別計算、総合原価計算」からの出題です。出題パターンが同じ問題が総合問題集に収載されていることもあり、他に比べると取り組みやすかったと思います。

まず、**計算問題**について、問4は、補助部門費の配賦が、連立方程式法、複数基準配賦法の組み合わせなので多少面倒に見えますが、予定配賦ではなく実際配賦で出題されているので、ここは正答したい所です。

他方で、問6は、時間的に厳しく、また、問4の計算を踏まえた問なので、正答できなくても大丈夫でしょう。

次に、**理論問題**について、全般的に答練や論文理論問題集で出題した内容と類似する問題が多いので、多くの方がそれに埋められたのではないかと思います。

個別的に見ていくと、問1は、「計算が迅速化する利点」以外の、予定価格利用の利点が問われていますから、難なく正答できたと思います。“材料費の計算”は網掛け論点ではありませんが、講義等において、頻出であると常々言ってきましたし、あえて答練でも出題していますので、正答すべき箇所になりますね。

問2は、単一基準配賦法の欠陥が問われており、原価管理の視点から“特定部門への配賦額が他の用役消費部門の用役消費の多少(特定部門にとって管理不能)の影響を受けてしまう”といった記述が出来ていれば十分でしょう。

問3は、おそらく、挽文子試験委員の著書(共著)である『原価計算論(第3版)』(2015)中央経済社からの出題と思われ、模範解答は(1)を①因果基準、②便益基準、③負担力基準、(2)はこのうち②便益基準に合致した配賦基準であることを根拠に合理的であるとしてしました。ただし、講義では扱っていない内容ですので、記述できなくても問題ないでしょう。

問4は、平易なので正答したいです。

問5は、問題文に「原価計算基準」に照らして」と記載されているので、これに則した文言を使うべきですが、単純に“原価管理”、“製品原価の正確な計算”と記載しても大きな問題はないでしょう。

最後、問7は、仕損品について個別に補修指図書を作成し原価計算を行う理由ですが、“補修に関する原価を把握できるため原価管理に役立つ資料となる”という記載ができればよかったですね。

第1問・問題2は、「仕損・減損の発生と標準原価計算」からの出題です。この論点は捻った内容がよく出題される傾向にあるので論文直前講義でも対策してきましたが、そのなかでもやや細かい、仕損と減損が両方発生する場合の計算が問われました。とはいえ、全体が細かいわけではなく、計算、理論ともに基本的な内容も多く出題されていますので、いかに部分

点を積み重ねられたかがポイントになりますね。

まず、**計算問題**について、仕損と減損の両方が含まれているので、それに気付いた時点で諦めるという判断をした方もいらっしゃると思いますが、既存の知識で対応できる箇所も含まれています。

問1(1)は、比較的平易なので慎重に解いてなんとか正答したいですね。

他方で、問2は、仕損差異、減損差異の計算ですので、解かないか、解いたとしても時間をかけすぎないことがポイントです。正答できなくても大丈夫でしょう。

問3は、歩留能率差異の計算で、こちらは正答したい所です。

次に、**理論問題**について、問1(2)は、混合差異の扱いという基本的な内容で、直前答練第3回でも出題していましたので、正答できたのではないかと思います。

問4は、ある程度記述できていれば充分ですね。

最後に問5は、不利差異の大きな労働歩留差異を選択できれば十分でしょう。

久野 第2問ですね。

岡部 第2問・問題1は、「資金管理(キャッシュ・サイクル)」からの出題です。資金管理は論文式で過去1回しか出題されていませんので、出題可能性の観点から、対策が不十分であった方も少なくないと思いますが、キャッシュ・サイクルについては基本的な内容をアクセス答練で出題しています。結果として、本問も部分点を積み重ねることである程度の点数を獲得できる問題であったと思います。ただし、問題用紙や文章が多いので、読んでいくだけでも時間のかかる問題ですね。

まず、**計算問題**について、実質的に問2のみですが、一部を除いては平易な問でした。平易でないのは、設問1(ウ)です。「1日当たり仕入高」を計算させる設問ですが、「商品の期首残高と期末残高の平均額および売上原価の計上額から推定される」と記載されていました。ここが悩ましい所で、「商品の期首残高と期末残高の平均額」を利用するということは、実際の期首残高と期末残高を別個に利用しない、ということだと思いますので、商品残高は期首も期末も平均額(同一金額)を利用すると考えられます。商品残高が期首期末で同じであれば、仕入高と売上原価は一致するので、結果として“仕入高＝売上原価”として計算すれば良いのではないのでしょうか。ただし、「商品の期首残高と期末残高の平均額および売上原価の計上額から推定される」という箇所の読み取り方がハッキリしませんので、実際の期首残高と期末残高を別個に利用して計算しても、その解答にいくらかの点数がついて欲しいと思います。この解答は設問2にも影響しますので、こちらも同様です。なお、このほか、問2の計算条件として「小数点以下第1位を四捨五入」との指示がありましたが、金額について資料では“千円”単位で示されており、答案用紙の一部にも“千円”単位で答えさせる部分があるので、端数も千円単位で行うと読み取る必要があると推測されますが、もしかしたら、円単位で端数処理を行うのでは?と考えた方もいらっしゃるかもしれません。“空気を読んで”ということなのかもしれませんが、このあたりがもう少しわかりやすかったら、他に充てる時間が増え、管理会計論の知識の有無をより確認できる問題になったのかな、と思いました。

次に、**理論問題**については、全般的に何を書けば良いかが、問題文や資料から推測のしやすい内容でしたので、ある程度の点数を獲得できたのではないのでしょうか。詳しくは解答・解説をご確認頂ければと思います。

第2問・問題2は、「予算管理、分権組織とグループ経営(事業部の業績測定)、設備投資意思決定」からの出題です。論点的には公開模試でも出題しており、“ヤマが当たった”ということもできますが、特に計算については、解答までのプロセスが複雑な箇所が多く、全般的に難しい問題でした。

まず、**計算問題**について、問1は、予算・実績損益計算書に関する問題ですが、ア、ウ、オ、カは、比較的平易なので正答したいです。他方、イ、エ、キ、クは、やや難しいので、正答できなくても大丈夫でしょう。このうち、質的に難しい部分はキ(資本コスト)です。

残余利益の計算ですが、法人税等を考慮するため、EVAの計算式で考えてみると…すみません、ホワイトボードを使わせて頂きます。



EVA: 営業利益 $\times$ (1 - 税率) - 税引後WACC $\times$ 投下資本… (a)

という計算式となります。ただし、本問の損益計算書では、資本コストを引いてから法人税等を差し引く形式なので、(a)式を以下のように変形して考える必要があります。

$$\begin{aligned} \text{EVA} &= \{ \text{営業利益} - \text{税引後WACC} \times \text{投下資本} \div (1 - \text{税率}) \} \times (1 - \text{税率}) \\ &= \{ \text{営業利益} - \text{税引後WACC} \div (1 - \text{税率}) \times \text{投下資本} \} \times (1 - \text{税率}) \dots (b) \end{aligned}$$

この (b) 式に基づいて計算を進めると、本問の題意に沿った解答になると考えています。詳しい解説は解答・解説に記載しますので、ご確認頂ければと思います。

問2・問4では、ケを正答すれば大丈夫でしょう。

次に、理論問題について、問1の設問2と設問3は平易なので、適切に解答できた方が多いと思います。他方、問3は、順位付けの判断方法自体が見慣れない内容ですので、設問1と設問2ともに正答できなくても大丈夫でしょう。

久野 管理会計論は、問題文の解釈によって、適切であろう計算結果が異なってきますよね。採点上、そのあたりについて配慮していただけるとありがたいですね。いや、しかし、久々にホワイトボード使用座談会になりました。

さて、どれくらいの素点で、管理会計論でアドバンテージがえられるでしょう。

岡部 以上から合格ラインを予想してみます。

第1問・問題1は、問1、問2、問4及び問5は正答が望まれます。問7は何とか部分点をとっておきたい所です。問題2は、問1と問3の計算を正答し、理論は問1を正答し、他の理論では何とか部分点をとって欲しいです。

第2問・問題1は、問1と問2の設問1 (ア) (イ) を正答し、その他の理論問題では、記載すべき内容を大きく外さない解答をして欲しかったです。問題2は、問1のア、ウ、オ、カおよび問2のケの計算は正答しておきたいです。理論は、問1の設問2と設問3を正答したい所です。

以上を単純に合計すると、第1問、第2問ともに5割程度なので、全体としても5割程度ですね。

久野 臨機応変な時間配分をして、とらなきゃいけないところはしっかりとって、それぞれの大問で半分とればアドバンテージあり、なんでしょうね。でも…… (中略) ……本試験の緊張感などを考慮すると、他者に遅れをとらないラインは4割程度に落ち着く……んじゃないかな、例年の雰囲気だと。

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、近年の出題傾向をみて、来年以降どんなふうに学習を進めていけばよいでしょう。

岡部 近年の合格ラインは4割ないしそれより少し低い水準と想定されます。何か強い意図が働かない限り、来年も同じような水準になるはずなので、平易な問を見つけて、その問を確実に正答できる能力を身につけることが重要です。難しいと思ったら飛ばすことも大事ですね。この練習ができるよう答練や公開模試を作成していますので、みなさんは毎回、逃げずに、日程表通り答練を受講してください。

久野 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 短答式試験、論文式試験ともに、平易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。まずは、A, Bランクの分野からマスターしていきましょう。Cランクの分野は後回しで構いません。

なお、各分野の勉強にはトレーニングや理論問題集を利用し、実戦練習には答練を利用してください。その実戦練習のなかで、特に平易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下さい。そして、難しい問を飛ばすことを含めた取捨選択の練習には、本試験と同様の問題構成・制限時間で実施する短答答練と論文答練を活用して下さい。

久野 「切る」という言葉を多用される受験生さん、多いですね。公認会計士試験は、アナをなくしていかに守りきれるか、という意識を持った方々のほうが早く合格されるように感じます。「後回し」にするのと「切る」のとは違いますよね。

岡部先生、ありがとうございました。

平成27年

公認会計士論文式試験

特別座談会

会計学

午後



会計学(簿記)担当

尾崎 智史 講師

本試験を振り返って ～出題傾向・合格ライン等～

久野 第2日第2限に行われた会計学[午後]、財務会計論です。尾崎先生、財務会計論・計算では、先ほどは「第3問は非常に基本的、第5問については解きにくい印象」ということでしたが、内容的に・量的にはどのようなものでしたか。

尾崎 第3問ではリース取引の仕訳問題とキャッシュ・フロー計算書(間接法)が出題されました。いずれの問題も基本的で、しっかり勉強していた受験生なら高得点を取ることができたでしょう。量的には例年どおりか少し減った程度です。

一方の第5問は、連結財務諸表の総合問題でしたが、出題内容、出題形式ともにやや難解で、解きにくい印象でした。計算割合も大きく増加しました。解答箇所が70箇所もあり、戸惑ってしまった受験生もいるかもしれません。

久野 吉野先生、先ほどは「難易度は高くなった」ということですが、内容面・傾向についてどんな印象をもたれましたか。

吉野 第3問については、ここ数年の論文式試験と同様に計算多め・理論少なめの出題でした。理論部分は、リース会計とキャッシュ・フロー計算書からの出題でした。いずれも完答は難しい問題ですので、上手に部分点を積み上げられたかがポイントになると思います。

第4問については、これも例年どおり、理論のみの問題で、純資産会計、税効果会計、退職給付会計、外貨換算会計からの出題でした。書きにくい問題もありましたが、全体としては得点を獲得しやすい問題だったと思います。

第5問については、これまでの本試験と出題傾向が大きく変わり、第3問と同様の計算多め・理論少なめの出題でした。理論部分は、連結会計から出題されていましたが、非連結子会社の重要性を問う実務的な問題であり、かなり厳しかったと思います。

久野 理論のボリュームはどのように感じられましたか。

吉野 理論部分単独でみると、出題のボリュームは、昨年、一昨年と比べて少なくなった印象です。第4問の解答行数は、昨年、一昨年と比べて増えています。それ以上に第5問の理論部分の解答行数が例年よりも少なくなっていますので、トータルで考えると、理論部分の出題は減少していると言えます。理論部分が減少した分だけ、計算部分の比重が増えた感じでしょうか？

久野 計算部分の比重は増えているようですね。理論の「出題範囲の要旨(論文重点出題範囲)」との関係はいかがでしたか。

吉野 昨年までの論文式試験においては、「論文重点出題範囲」とされていない論点からの出題も見受けられましたが、今年の論文式試験では、「出題範囲の要旨」沿った形での出題でした。

久野 監査論では「法令基準集」の利用の仕方が変化しているようにも思われますが、財務会計論・理論ではいかがですか。

吉野 昨年・一昨年の論文式試験と同様、基本的に「法令基準集」を使用しなければ解答できないような出題は見受けられませんでした。問われていたのは、試験時に「法令基準集」として配布される会計基準の本文ではなく、そこには掲載されていない結論の背景や意見書等に示されている会計処理の考え方・実務指針・適用指針の規定等です。一時期の論文式試験では、会計基準の条文番号を答えさせる問題が繰り返し出題されていましたが、最近の論文式試験では出題されていませんね。

久野 それでは、各問についてコメントをいただいきます。第3問の間1は尾崎先生ですね。

尾崎 第3問・間1(1)は「リース取引」の問題です。借手および貸手のそれぞれの仕訳を答える問題で、テキストの例題そのままのような問題でした。貸手の勘定科目については、所有権移転外ファイナンス・リースでしたので、「リース債権」ではなく「リース投資資産」ですね。こちらはぜひ満点を取っていただきたい内容でした。

吉野 第3問・間1(2)は、「リース会計」からの出題です。

会計学

午後



会計学(財務諸表論)担当

吉野 真治 講師

本試験を振り返って ～出題傾向・合格ライン等～

昨年同様、今年の試験委員には、リース会計の論文や書籍を多数執筆している先生が複数名いらっしゃいますので、この分野からの出題は予想通りです。

本問では、問題文で示されている所有権移転外ファイナンス・リース取引の会計処理の問題点を①認識に関する論点と②計上価額に関する論点に分けて解答することを求めています。

①認識に関する論点については、応用答練で出題している「討議資料 財務会計の概念フレームワーク」の認識の契機の考え方をういて解答すれば良いでしょう。こちらは、問題文の「リース契約が締結された日において」という記述から読み取って頂きたかったところです。

②計上価額に関する論点については、所有権移転外ファイナンス・リース取引の特徴に着目して、公正な評価額で計上すると、リース資産・リース債務の評価額が過大になってしまうことを指摘すれば良いでしょう。本問は、おそらく国際会計基準の設定を巡る議論の中で出ていた「全資産アプローチ」と呼ばれる方法を題材にして作成されたのではないかと推測されます。全資産アプローチを知らなかったとしても、じっくりと時間をかけて考えれば、ある程度の解答を作成できるかもしれませんが、時間制限のある本試験の中で熟考するというのは無理な話ですし、本試験での緊張等を考慮すると、完答を求めるのは酷だと思います。(2)は全体として、部分点を獲得することで5割程度とれば十分でしょう。

尾崎 第3問・問2(1)は「キャッシュ・フロー計算書(間接法)」の問題です。実はこれ、2007年の論文式試験とそっくりの問題なんですよ。私が受験した年なのではっきり覚えています。通知預金とかまさにそのまんまでした。こちらの問題も非常に易しい問題でしたので、満点を取れた受験生もいらっしゃるでしょう。ただ、理論との時間の兼ね合いもありますし、本番の緊張もありますから、7～8割取れていれば合格ラインなのではないでしょうか。ただ、第5問の難しさを考えると、時間をかけてでもこちらはなるべく完答して欲しかったというのが本音です。

吉野 第3問・問2(2)は、「キャッシュ・フロー計算書」からの出題です。日本の開示制度の下で、かつて開示されていた資金収支表と現在開示されているキャッシュ・フロー計算書の資金概念の違いに関連して、市場性のある一時所有の有価証券の取扱いが問われていました。ただし、これもかなり昔に議論されていた論点であり、現在の制度会計の規定を中心に学習している受験生の方々にとっては、解答を作成するのは難しい問題だったと思います。市場性のある有価証券がキャッシュ・フロー計算書において現金同等物に含まれない理由を示した上で、当該有価証券は投資活動の性格を有することを指摘できていれば十分だと思います。こちらも部分点を積み上げ、素点ベースで3割程度とれていれば良いでしょう。

久野 第4問は、例年通り、全て理論問題です。

吉野 第4問・問1は、「純資産会計」と「外貨換算会計」からの出題でした。

(1)は、以前は負債の部に表示されていた新株予約権が現行の表示区分に変更された理由が問われています。答案作成上は、「討議資料 財務会計の概念フレームワーク」における財務諸表の構成要素の定義を踏まえて、①負債に該当しないことと②株主資本に該当しないことを説明すればよいでしょう。本問は、論文答練で出題済みの論点ですから、必ず完答しなければなりません。

(2)は、外貨建自己新株予約権の消却と処分の会計処理が問われていました。自己新株予約権の会計処理については、論文直前講義の演習問題として解答を作成して頂いていますので、資本ではなく損益として処理するという答案作成上最も重要な点は外さなかったと思います。ただし、細かいレートの記述のところでミスしてしまった受験生も多かったことでしょうか。これらの減点を考慮して素点ベースで7割程度とれていれば良かったのではないのでしょうか。

第4問・問2は、「税効果会計」からの出題でした。

(1)の穴埋め問題については、(2)と(3)の前提となる基本問題ですので、必ず正答しなければなりません。

(2)は、税効果会計の必要性に照らして繰延法の問題点を説明させる問題です。これだけなら税効果会計の典型的な問題ですが、本問では、「その他有価証券の評価差額の取扱いを例にとりながら」という指示によって少しだけ難易度は上がっています。答案作成上は、その他有価証券の評価差額の計上によって一時差異は生じるが期間差異は生じないことを指摘し、期間差異に基づき税効果を認識する繰延法では、将来の法人税等の支払額に対する影響が表示されないという問題点を示せばよいでしょう。基本的な問題であるため、若干の書きにくさを考慮しても、素点ベースで8割程度の解答を作成して頂きたいところです。

(3)は、連結会社間の商品売買取引から生じる未実現損益の消去の税効果が、資産負債法の例外といわれることを説明させる問題です。これは、日本基準と国際的な会計基準との差異として議論されている論点ですが、過去の短答式試験と論文式試験の出題内容に鑑みると若干細かい論点であり、応用問題としての位置づけでしょう。ただし、問題文でかなりのヒントが与えられており、そこから資産負債法VS繰延法という税効果会計の典型論点に還元することができます。このように考えると、未実現損益消去の税効果の論点を知らなかったとしても、冷静に適用税率と税率改正の取扱を指摘することができます。細かい表現での減点を考慮して、5割程度の得点を獲得できれば良いでしょう。

第4問・問3は「退職給付会計」からの出題です。

(1)の穴埋め問題は、遅延認識、重要性基準、即時認識という退職給付会計の基本的な用語ですから、必ず正答しなければなりません。また、日本基準で重要性基準が採用されている理由についても同様に完答が望まれます。

(2)は、平成10年に公表された「退職給付に係る会計基準」において、年金資産の上限の定めが設けられていた理由が問われていました。これは、平成17年の基準改正によって廃止されており、会計基準の結論の背景をコピーするだけの問題ですが、現在までの日本の退職金制度の変遷についての知識が必要であり、現在の制度会計を中心に学習している受験生にとっては、完答は難しいでしょう。国際会計基準のアセット・シーリングの考え方をを用いて、部分点を獲得できていればアドバンテージを獲得できたのではないのでしょうか。素点ベースで3割程度獲得できていれば十分でしょう。

第4問・問4は、「外貨換算会計」からの出題です。

昨年の論文式試験でも、昭和54年の「外貨建取引等会計処理基準」の公表からの我が国の制度規定の変遷に関する出題がありました。穴埋めと理論の問題を組み合わせた出題形式も昨年の問題と類似しており、外貨換算会計の論文を多数執筆されている試験委員の先生がいらっしゃるので、おそらく今年もその先生が出題されたのだと思います。リース会計同様に、この分野からの出題は予想通りでした。

(1)は、決算日レート法の特徴と現行の「外貨建取引等会計処理基準」において決算日レート法が適用される範囲と理由が問われていました。決算日レート法の特徴については、定義を示したうえで、換算の前後で数値の大小・比率関係が保持されることを説明すればよいでしょう。また、決算日レート法が適用される範囲と理由については、「外貨建取引等会計処理基準の改定に関する意見書」の記載に準拠して、在外子会社の独立事業体としての性格が強くなり、現地通貨による測定値そのものを重視する傾向が高まったことを示し、決算日レート法は、在外子会社等の換算に適用されていることを説明すればよいでしょう。本問は全国公開模試でも出題していた論点ですから、完答しなければまずいでしょう。

(2)は、テンポラル法によると「換算のパラドックス」が生じる理由を決算日レート法と比較しながら説明することが求められています。問題文で「換算のパラドックス」とは、「換算前の外貨表示財務諸表と換算後の財務諸表で利益と損失が逆転すること」であることが明示されていますので、これに、テンポラル法の複数レート法という特徴をあてはめるだけで、正答を導くことができます。問題文でここまで多くのヒントが示されていてしまっているために、逆に出题者が何を解答することを求めているのかがわかりにくいと感じた受験生もいるかもしれません。素直に解答を作成して頂き、素点ベースで8割前後は獲得してほしいところです。

(3)は、一取引基準と二取引基準の特徴が問われています。問われていることに対して素直に、一取引基準と二取引基準の定義を示し、TACの基礎答練で学習したとおりに、為替相場の変動の影響を財務損益とするか営業損益とするかの違い

を示して頂ければよいでしょう。本問も完答してほしい問題です。

(4)は、現行の「外貨建取引等会計処理基準」において、一取引基準ではなく、二取引基準が採用されている理由が問われています。これ自体は、基礎答練で出題済の典型論点ですが、本問の難易度を上げているのは、「売上割引・仕入割引の会計処理と比較しながら説明しなさい」という指示です。売上割引と仕入割引は、制度上、基本的に財務損益として処理されていますが、これは棚卸資産の売却・購入取引とは異なる財務活動によって生じたものとみなしていると考えられます。そこで、このような考え方と整合する形で、本問の為替差異についても、外貨建取引とは別の財務活動から生じたものとみなす二取引基準が採用されていると説明すればよいでしょう。なお、形式的には2つの取引を1つの取引とみなすか、2つの取引とみなすかという一取引基準と二取引基準の考え方は、外貨換算会計以外の分野にも適用できる考え方であり、過去の論文式試験においても、このような出題が見受けられます。日頃の学習の中で、横断的な理解を意識して学習していた受験生の方は適切な解答を作成し、アドバンテージを獲得できたのではないかと思います。素点ベースでは、6割程度獲得できていればよいでしょう。



久野 第5問は、傾向・難易度に変化が見られました。まず理論ですね。吉野先生、お願いします。

吉野 第5問・問1は、「連結会計」からの出題です。…かなり厳しい問題ですね。計算部分も含めて修了考查の問題かと思いました(苦笑)。これまでの本試験とは異なり、実務家の先生が出題されたのではないかと推測されます。

計算と理論の出題割合、理論で問われる内容の性質も含め、昨年までの本試験の出題内容からガラリと変わりました。会話文が示されていてそれに関連する内容を出題するという形式は、ここ数年の本試験の第5問と同様の形式ですが、理論の問題は1つだけです。しかも、問1については、問題文で「下線部Aに関連して…答えなさい。」とありますが、答案作成

にあたって会話文の内容は必要ありません。どのような意図かはわかりませんが…。

(1)は、連結の範囲に関する量的重要性の基準について、利益基準以外の3つの基準が問われていました。「連結の範囲及び持分法の適用範囲に関する重要性の原則の適用等に係る監査上の取扱い」に資産基準、売上高基準、利益剰余金基準が示されていますが、これを熟読している受験生はまずいないでしょう。その場の思いつきで3つ埋めて、資産基準や売上高基準で当たっていたらラッキーくらいに考えて頂ければ良いでしょう。得点できなかったとしても大勢に影響はないと思います。

(2)は、連結の範囲に関する質的重要性の基準が問われていました。「連結の範囲及び持分法の適用範囲に関する重要性の原則の適用等に係る監査上の取扱い」では、質的重要性の基準が4つ例示されていますので、そのうち3つ示せばよいわけですが、(1)と同様に、正答は厳しいと思います。本規定は、あくまで例示ですから、その場の思いつきで、質的に重要性の高いと思われる会社を適切に示せば配点の可能性はあると思います。

(3)は、問題文で示されている2つの子会社が非連結子会社にできるか否かが問われていました。答案作成上は、「連結の範囲及び持分法の適用範囲に関する重要性の原則の適用等に係る監査上の取扱い」と「連結財務諸表等規則ガイドライン」の規定にしたがい、2つの子会社の損益を通算するとゼロとなるという点と一過性の原因であるという点に着目して、非連結子会社に「できる」という結論を示せばよいでしょう。本問については、結論の正否にかかわらず、論理的な記述を行い少しでも部分点を獲得できていれば十分かと思います。

尾崎 第5問・問2は「連結財務諸表」の問題です。出題論点としては、評価差額の実現、決算日差異、棚卸資産の未実現損益の調整、追加取得、一部売却、子会社の欠損、持分法など、学習したことのある論点ばかりでした。しかし、解答箇所が70箇所にも及んでいたことや、各取引が利益剰余金に与える影響を答えなければならなかったことなどから、受験生に

とってはかなり厳しい問題だったのではないのでしょうか。どのように配点が振られているのか分かりませんが、5割程度解答出来ていれば御の字だと思います。平均点が2～3割になることも考えられるでしょう。

久野 第5問は70点問題70箇所解答＋理論ですか。受験生さん大変だな。と言うか・・・(中略)。

今年、受験された方々へのメッセージとかアドバイスはありますか。

尾崎 私が初めて論文式試験を受験した時は、合格発表までまったく勉強しませんでした。合格しているかどうかは微妙な手応えだったのですが、仮に勉強したとしてもやる気が出ないと思ったので、遊んだりバイトをしていました。手応えの有無にかかわらず、合格発表までに勉強する気が起きたなら勉強しても良いでしょう。でも、無理に勉強する必要はないと思います。

結局その年、私は不合格になりましたが、合格発表後から必死にやれば十分間に合いますので心配しなくても大丈夫です。

吉野 論文式試験までの勉強、本当にお疲れ様でした。まずは、ゆっくり休みつつ、今まで我慢していたこと、やりたかったことに好きなだけ時間を使って下さい。合格発表までの期間は、不安になることもあるかもしれませんが、働き出すとなかなか長期休暇が取りづらくなりますから、久しぶりの自由な時間を満喫して頂ければと思います。

久野 受験生の皆さん、精一杯学習されていた分、束の間の時間を有意義に過ごしてくださいね。

来年以降の受験生にアドバイス

久野 さて、財務会計論・計算について、ここ数年の出題形式・出題傾向をみて、来年以降の受験をする方々は、どのように学習を進めていけばよいでしょうか。

尾崎 ここ数年の試験に比べて、計算の割合が増加しました。短答式試験で計算の割合が減少したことの調整かもしれません。来年以降も、短答式試験でどれくらい計算問題が問われているかを確認しておく必要があるでしょう。

連結財務諸表については、普段仕訳を書いていない人も、いざ問われたときにはしっかり答えられるようにしておく必要があります。また、「論文重点出題範囲」であればどの論点が出題されてもおかしくありませんから、満遍なく学習しておいて下さい。今年の試験で「企業結合」、「事業分離」が出題されなかったからといって、やらなくていい！とはなりませんからね。

初めての受験の方は、とにかく12月短答に合格することを最優先に考えて下さい。12月と5月では、論文式試験までの余裕が全然違います。

再受験の方は、なぜ不合格となってしまったのか、その原因を突き詰めて潰していかないと、同じことの繰り返しになってしまいます。時間をとって、自分の勉強方法や勉強態度を見つめ直して下さい。可能なら久野さんや講師に相談するのが良いでしょう。

久野 はい、喜んで。

財務会計論・理論について、今回の試験と近年の試験の理論と計算の出題割合・出題形式・出題論点とを比較して、来年以降の受験をする方々は、どのように学習を進めていけばよいでしょうか。

吉野 私見ですが、昨年までの論文式試験と比較して、今年の論文式試験の特徴は、2つあります。1つ目は、会計基準の結論の背景や意見書、あるいはテキストの内容をコピペするだけではなく、これらのある程度加工して解答する問題の比重が増えたことです。例えば、繰延法の問題点をストレートに問うのではなくその他有価証券の評価差額の取扱いを絡めて問う、二取引基準の採用論拠をそのまま問うのではなく売上割引・仕入割引を絡めて問う、といった出題です。これは、公認会計士監査審査会から公表されている「出題範囲の要旨について」で示されている「…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関し評価の重点を置く。」という方針に沿ったものであり、また、受験生の努力が得点に反映されるという点で望ましいと思います。来年の本試験を受験する方々は、講義の際にも度々指摘されていることかと思いますが、暗記重視の学習だけでは得点は伸びないと思います。テキストや会計基準を精読することも勿論重要ですが、それだけではなく、個々の論点のつながりを意識した学習も重要です。このような学習を続けていくことで、会計理論を「知って

いる」ではなく、「使える」ようになります。

2つ目は、第5問の出題内容のように、実務的な問題の出題比率が増えたことです。「会計理論を用いて考えてみなさい」という出題ではなく、「この規定を知っていますか」という出題です。知っていれば満点、知らなければ0点という出題は、これまで主として短答式試験で出題されてきましたが、今年は論文式試験でも出題されました。それでは、学習対象を実務的な論点まで広げれば良いかというと、このような方法はお勧めしません。企業会計基準委員会および公認会計士協会から公表されている適用指針や実務指針等は、膨大な量になりますから、これらを網羅的に学習するのは現実的ではありません。それよりも、学習対象をあえて絞り、基本的な論点や考え方の理解の精度を上げ、これらに応用させる形で解答を作成する技術を磨く方が、トータルでの得点は高くなります。勿論、TACでも、可能な限り出題可能性の高い実務上の論点については、論文答練等で提供していきますので、提供された教材に絞って学習を進めて頂ければと思います。

久野 試験傾向の変化をこの座談会でも指摘をしていただくようにしていますが、毎年毎年の変化に応じて小手先の修正はしないほうが良いですね。まずは、本来のあるべき学習方法で基本的な考え方・知識を培ってほしいな。知っておけば楽かもしれないけれど、まず、皆が書けることはきちんと書けますっていう守りの部分を固めてくださいね。

尾崎先生、吉野先生、ありがとうございました。