

平成28年

公認会計士論文式試験

特別 座談会

本試験を ふりかえる



2016年8月19日(金)、20日(土)、21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り、そして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 高野 大希 講師

会計学(管理会計論) 前野 達夫 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

本試験をふりかえる



司会 久野 元靖 講師

はじめに

久野 それでは、2016年8月19日(金)、20日(土)、21日(日)に行われた平成28年公認会計士試験論文式試験を振り返っていきます。

2016年の夏、ここ数年、毎年、暑いですね。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・自然現象ですね。あ、今年にはオリンピックがありました。

2015年9月、台風18号から変わった低気圧の影響で関東地方に湿った空気が流れ込み激しい雨が降り続け「平成27年9月関東・東北豪雨」がもたらされました。関東・東北地方の河川で氾濫する箇所が相次ぎ、このうち茨城県常総市では鬼怒川の堤防が決壊し甚大な被害が発生しました。9月18日には17日にチリで起きた巨大地震による津波が日本列島の太平洋全域を中心に到達し、最大80cmの津波が観測されています。「ラグビーワールドカップ2015」では日本代表が過去2回優勝をしている南アフリカに歴史的勝利をするなど初めて予選プールで3勝しました。予選プール敗退ではあるんですが。10月にはノーベル生理学・医学賞に大村智さん、ノーベル物理学賞に梶田隆章さんが選ばれたことが発表されました。12月には国際純正・応用化学連合(IUPAC)が、日本の理化学研究所の研究グループによって発見された「113番元素」を認定しました。1月、税や社会保障に関連する共通番号制度「個人番号(通称『マイナンバー』)」がスタートしましたね。1月29日には日本銀行が日本において初めて「マイナス金利」を導入することを決定しました。3月26日には北海道新幹線新青森駅―新函館北斗駅間が開業しました。4月14日、「平成28年(2016年)熊本地震」の前震が発生しました。M6.5で益城町では気象庁震度階級で最大となる震度7を観測しています。16日には「平成28年(2016年)熊本地震」の本震が発生しました。M7.3で西原村と再び益城町で震度7を観測しています。熊本県の他の地域で震度6強、大分県で震度6弱、さらに九州の広い地域でも震度5強が観測されました。5月26日・27日には三重県志摩市賢島で「第42回先進国首脳会議(伊勢志摩サミット)」が行われました。終了後の5月27日にはバラク・オバマアメリカ合衆国大統領が現職のアメ리카大統領として初めて広島平和記念公園で献花を行いました。6月から8月にかけて、アメリカ・メジャーリーグ(MLB)、マイアミ・マーリンズのイチロー選手が、日米通算の安打数を4,257本(日本1,278本、米国2,979本)とし、メジャーリーグ通算最多安打数4,256安打を更新し、さらに、史上30人目のMLB通算3,000本安打も達成しました。

8月5日から21日まではブラジルのリオデジャネイロで第31回夏季オリンピックが開催されました。論文式試験受験生の皆さんには残念な日程だったかもしれませんが「日本」は活躍していましたね。競泳の萩野公介・金藤理絵、体操の内村航平・男子団体(内村航平・加藤凌平・山室光史・田中佑典・白井健三)、レスリングの登坂絵莉・伊調馨・川井梨紗子・土性沙羅、柔道の大野将平・ベイカー茉秋・田知本遥、バドミントンの女子ダブルス(高橋礼華・松友美佐紀)の各選手が12個の金メダル、陸上競技の男子4×100mリレー、卓球の男子団体などで8個の銀メダル、競泳の男子4×200mリレー、シンクロナイズドスイミングのチーム・デュエット、卓球の女子団体等で21個の銅メダルを獲得しています。

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。

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、今回の平成29年第Ⅰ回短答式試験から受験申込等における「インターネット出願」が導入されています。当面の間は郵送申込も並存されるようですね。

今年2016年の論文式試験期間中の天候、東日本ではおおむね30℃前半、西日本では36℃あたりまで気温が上昇した地域が多かったようです。局地局地での大雨もあったようです。

2016年公認会計士論文式試験は、第Ⅰ回短答式試験願書提出者7,030人中の合格者863人、第Ⅱ回短答式試験願書提出者6,331人中の合格者638人、2014年または2015年の短答式試験合格者1,367人、短答式試験免除者153人、そして、旧第二次試験合格者117人の合計3,138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・2015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%、2014年は36.8%、昨年2015年は34.1%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%、2014年は55.6%、昨年2015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、ボリューム、難易度ともに例年と同等で、例年同様、解答しづらい問題もいくつかありましたが、特筆すべき傾向の変化は見られません。

高野 租税法は、昨年に比べ出題傾向は大きく変わりませんでしたが、やや分量が増え、難化した印象です。

前野 管理会計論は、全体としてのボリュームがやや多いため、時間内に全ての問に取り組むことは難しいと思います。全体の印象としては、理論問題が書きにくく、計算問題が解きやすいという感じです。

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、満点も十分狙える内容でした。

その一方で、第5問については非常に難易度が高かったです。心が折れてしまった方もいるかもしれません。

吉野 財務会計論・理論は、答案作成が容易な問題と、難しい問題がハッキリと分かれていましたが、昨年の論文式試

験の第5問のような埋没問題が少なかったため、受験生の日頃の努力が反映されやすい出題だったと思います。

木村 企業法は、典型的な基本問題と今までにない形式の応用問題という組み合わせでした。

田畑 経営学は、第1問の組織論・戦略論に関しては、基本的な内容の問題が多くを占めており、高得点を狙えたのではないのでしょうか。第2問のファイナンス理論に関しては、基本的な問題と応用問題が混在しており、受験生の実力が反映されやすい問題だったかと思います。

鏡 経済学は、難易度・量ともに、適切な問題だったと思います。

多賀 民法は、具体的結論を出す法律構成がいくつも考えられる問題もありましたが、昨年までと同様、基本論点と思考力、応用力がともに問われており、基本をしっかり学習した人であれば確実に得点を積み上げることができるような出題でした。この傾向は続いてほしいものです。

高久保 統計学は、ほとんどの問題が標準的な内容であり、昨年の難易度よりも若干低くなっている印象を受けます。

久野 ありがとうございました。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

本試験をふりかえって～出題傾向・合格ライン等～

久野 さて、8月19日(金)、第1日第1限に行われた監査論です。最初の科目ですので、多くの受験生が緊張されるようですね。先ほどは、「ボリューム、難易度ともに例年と同等」ということでしたが、内容・難易度的にはどんな印象を持っていますか。

大澤 第1問は、リスク・アプローチをテーマとした理論問題です。問題3を除けば、そこまで書きづらいこともなかったでしょう。第2問は、監査報告書をテーマとした実務問題です。といっても、問題1は理論問題ですし、残りの問題も問題2の問1と問題3の問2を除けば監基報の内容で十分対応できるものですから、とりわけ難しいということもありません。

書きづらい問題がいくつか含まれている関係で、全体として「難しい」という印象を受けた人も少なくないのかもしれませんが、ただ、書きづらい問題を除けばそこまでハードルが高いわけではありません。書きづらい問題以外の問題でどこまで頑張れたかが勝負の分かれ目になるでしょう。

久野 記述量ですが、どれくらいなのでしょうかね。

大澤 ここ数年、解答項目数で言うとトータルで大体12、大問一問当たりの解答行数が36行程度で安定しています。先ほど述べたように、大きな変化はありません。

久野 「出題範囲の要旨」に変化が見られたのですが、これとの関係はいかがだったでしょう。

大澤 平成28年度試験に向けて「出題範囲の要旨」が一部簡素化・一部具体化されたのですが、今回の出題については、目に見えて要旨から逸脱しているようなものではありませんし、論文重点出題範囲外の出題もありませんでした。

久野 ここ数年、監査論では、試験時に配布される「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 例年基準集の内容を問題文に合わせた形に加工して解答となるような出題が全体の6分の1位はあったように思いますが、今年は気持ち少なくなっているように感じました。解答上の表現面で基準集が参考となるようなものは除いての話ですが。基準集頼みの人は、解答にならないような箇所を書き写してヒドイ目にあっているかもしれません。

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、監査人が「事業上のリスク」を評価する意図に対する理解を試す趣旨からの出題と思われる。特段見解の分かれるところではないので詳細の解説は省きますが、監基報で言うならば315.A29項の理解があれば解答の方向性が見えたのではないのでしょうか。

問題2は、重要な虚偽表示リスクを二つのレベルで評価する理由を問うています。二つのレベルでの評価については、監査基準の平成17年改訂で、従来「アサーション・レベル」にとどまっていたところ、「全体レベル」の評価も求められるようになっていて、その理由については論文応答練第2回でも出題しています。本問の問題文は「全体レベル」に限定して理由を問う形になっていないので、模範解答では「アサーション・レベル」の方も触れる形をとっていますが、平成17年改訂前文の内容や答練の解答を中心として答案構成した場合も及第点は得られると思います。

問題3は、識別した内部統制の重要な不備について監査役等とコミュニケーションを行うことの財務諸表監査上の意義を問うています。本問は第1問のなかでも一番書きづらい問題だったかと思いますが、全国公開模試第2回で類題を出題していました。具体的には、監査期間中に直面した困難な状況についての監査役等とのコミュニケーションに見込まれる効果を問う出題をしており、「監査役等から経営者に対して当該状況を解消するように働きかけることを促し、監査の

円滑な遂行を可能とする効果」を解答としていました。そのため、少なくとも「監査役等が状況の改善に向けた働きかけをする」という解答の方向性は見いだせたのではないのでしょうか。あとは、本問がリスク・アプローチをテーマとした問題であることを念頭に、内部統制の重要な不備があること、それが是正されることが財務諸表監査に及ぼす影響を折り込めば良いでしょう。解答行数が10行もあるので、基準集から答えを拾おうとした人も結構いたかもしれませんが、監基報265「内部統制の不備に関するコミュニケーション」を引いても答えに当たるものは見つかりませんし、260.4項を全部書き写したところで効果的に得点に結びつきません。基準集の使いどころの見極めは受験生にとって本当に難しいことを実感させられる問題ですね。

問題4は、**リスク・アプローチの意義**に対する理解を試す趣旨からの出題と思われます。具体的には、分析の実証手続を実施するのみで十分かつ適切な監査証拠が得られると判断した場合に、他の実証手続を実施することの是非が問われています。「他の実証手続を実施することで、より確かな心証が得られる」という問題文中の記述に惑わされた方もいたかもしれませんが、リスク・アプローチが効果的かつ効率的な監査の実施方法であることからすれば、他の実証手続を実施すべきでないのは明らかでしょう。リスク・アプローチの意義を交えつつこの結論を導くような答案を構成すれば良いでしょう。本問も解答行数が10行と多めなのですが、基準集を引いたところで解答としてハマる内容はあります。基準集頼みだと却って別論点と勘違いして得点が伸びなかったかもしれませんね。



久野 「法令基準集があるから…」というお話を受験生さんから聞きますが、効果的に利用したいですよね。難しいことなんですけれど。第2問はいかがでしょう。

大澤 第2問・問題1は、**監査基準の平成22年改訂**をテーマとした出題です。

まず、問1では、**記載区分が三つから四つになった背景**が問われていますが、解答としては、平成22年改訂全体に関わる背景として、国際基準との整合性を示せば良いでしょう。改訂前文を見ていた人は迷いもなかったかと思いますが、そうでなかった人は、区分の中身に着目して無理矢理こじつけるような答案になってしまったかもしれませんね。

次に、問2では、**経営者の責任の区分が設けられた理由**が問われていますが、論文基礎答練第2回では、平成22年改訂前の文例を問題文で示した上で、現行の監査報告書が、経営者の責任の記載について、どのような点で改善されているかを問う出題をしていますから、その解答が参考になったでしょう。バッチリ模範解答通りとはいかないまでも、ある程度近い内容を示せたことを期待したいです。

問題2は、**限定付適正意見が表明された具体的な状況**を題材とした出題です。

まず、問1では、**非上場の債券の評価についての一般的な監査手続**が問われています。論点もそうですが、解答行数が10行もあるので、受験生からしてみると、今年の問題のなかでは一番厄介な問題と言えそうです。解答のアプローチとしては、たとえば監基報540「会計上の見積りの監査」の要求事項を軸にするのも手としてはアリかと思いますが、「非上場の債券の評価」という具体的な出題でもあるので、余りに要求事項ベッタリだと抽象的に過ぎてしまうので注意が必要です。模範解答としては、一般的な受験生であれば財務会計論で学習しているであろう知識を軸にしたものとしています。加えて、少なくとも含めておきたいところとしては、問題文がヒントとなるところの決算書の入手と、経営者確認書の入手くらいでしょうか。

次に、問2では、**意見不表明ではなく限定付適正意見となった理由**が問われています。解答に最低限含めておきたいのは、影響が重要であるが広範でないと判断したという点でしょう。その根拠を示すに当たり、問題文中の具体的な数値

に言及すべきか否かは悩みますね。出題者として解答中での言及を求める意図から数値を示していると捉えるならば、解答中で言及すべきなのかもしれません。ただ、解答行数も限られている中で、全ての数値に言及することはできませんし、かといって何の根拠もなく示された数値のうち特定のものを拾うこともできません。特に元利金が全部とんだら利益が半減するのに影響が広範でないと言うことには相当な抵抗感があります。なので、模範解答としては、これら数値に照らし、影響が広範でないものと職業的専門家として判断したものとしました。なお、問題文で「参考事項」として非上場の債券の発行会社が債務超過でなかったことが示されていますが、これは平成X0年12月の話であり、本問は平成X2年3月の話ですから、解答に織り込んでいません。

最後に、問3では、**財務諸表の発行後の事後判明事実への対応**が問われています。ここは基準集がバッチリ解答になるところなのですが、残念ながら？というか何と言いますか、解答行数は3行しかありません。監基報560.14項、15項の内容を3行に要約して示すことになります。基準集が解答になるとしても、解答に該当する箇所を的確に判断できたかで多少の得点差が生じたかもしれません。

問題3は、後発事象を強調事項として記載した事例を題材とした出題です。

まず、問1では、**強調事項の記載を必要と判断した理由**が問われています。論文直前答練第3回では「財務諸表に表示又は開示されている事項が、どのような条件を満たす場合に強調事項を記載するか」という問題を出しているのですが、解答に困ることもなかったでしょう。監基報706.5項が解答の参考になるのですが、そこでは、模範解答に含めている「利用者が財務諸表を理解する基礎として重要であるため、当該事項を強調して利用者の注意を喚起する必要があると判断し」ていること以外にも、「当該事項について財務諸表の重要な虚偽表示がないという十分かつ適切な監査証拠を入手」していることが示されています。ただ、こちらについては、「重要な虚偽表示がないという十分かつ適切な監査証拠を入手」しているから「必要と判断した」ということにはならないため、模範解答には含めていません。なお、本問はあくまで具体事例を題材とした出題ですので、解答中で事例の事象に言及する必要があることには注意が必要です。

次に、問2では、**事例の後発事象について実施したと考えられる監査手続**を具体的に示すことが求められています。「具体的に」とある以上は、たとえば監基報560.6項の内容を丸写ししても題意に沿った解答にはならないのですが、そこまで難しく考える必要もありません。「Z社との間で関係会社I社の株式の譲渡に関する契約を平成X1年4月1日に締結し、平成X1年4月30日に譲渡を完了した」という財務諸表上の開示について、それこそ「財務諸表の重要な虚偽表示がないという十分かつ適切な監査証拠を入手」するための監査手続を考えて示せば良いでしょう。なお、「参考事項」としてグループ外への譲渡であり、売却損が発生していないことが示されているので、グループ内の可能性、売却損が発生している可能性を考えた人もいるかもしれません。ただ、問題文中で、「被監査会社が言うには」といった形であるならばいざしらず、「参考事項」という形式で示されているものが事実と反する可能性を考えるのはさすがに考えすぎのようにも思えます。例えば、問題2でも同じように「参考事項」がありますが、この内容を疑ってしまうと問題が成立しなくなってしまうので、本問の「参考事項」はあくまで事例の事象が開示後発事象として注記の対象となるものであることを示すための記述と捉え、解答には織り込んでいません。

久野 何を問われているのかを素直にしっかり読むことが求められているのかもしれませんがね。

さて、監査論で合格者レベルの答案です、というのは、どれくらいの素点になるでしょう。

大澤 素点ベースの合格ラインは、どこまで厳格に採点するか次第なので一概に言えませんが、少なくとも「まあまあ書けたな」と思えた問題が半分位はほしいですね。書きづらい問題の解答行数が多かったので、100点満点の素点で考えると、4割辺りが合格ラインでしょうか。

久野 ありがとうございました。

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 ここ数年の傾向としては理論・実務1問ずつで解答ボリューム・難易度ともに安定していますから、来年以降も傾向は維持されるのではないのでしょうか。ただ、基準集が参考となる出題割合に若干減少傾向が見られるのと、基準集に答えがありそうな雰囲気但实际上にはない問題もいくつか見られました。そのため、「基準集があれば何とかなる」、「まずは基準集を引いてみる」ということでは、合格点はおろか、及第点にも届きません。短答もあるので、監査上「何を実施しなければならないのか」という取扱いばかりに目が行きがちですが、その裏にある「それはどのような理由からか」ということに目を向け、理解を深めることが論文突破のために不可欠と言えるでしょう。これは今に始まったことではありませんが、合格を目指す上で一層その重要性が高まっているということです。

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 高野 大希 講師

本試験をふりかえって～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。高野先生、先ほどは「やや分量が増え、難化した印象です。」ということでしたが、改めて、今年の租税法全体について印象をお願いします。

高野 第1問で理論問題が40点、第2問で計算問題が60点出題されました。租税法の論文式試験は、この形式がここ数年続いており、受験生の皆さんも違和感なく問題に取り組めたと思います。

ただし、第1問の理論問題が全9問のうち、実に6問が法人税法からの出題でした（その他所得税法2問、消費税法1問）。昨年度は法人税法4問、所得税法2問、消費税法3問であったため、かなり法人税に偏ったという印象です。

第2問の計算問題は、1マス1点と想定すると、法人税30点、所得税15点、消費税15点であり、想定通りの配点でした。

久野 試験時に配布される「法令基準集」の使い方は例年通りですかね。

高野 昨年度から大きな変更はありません。第1問の理論問題はすべて条文を使用して解答するものでした。

久野 租税法は時間的に苦しさを感じる方が多いのですが、今回は量的にはいかがでしたか。

高野 昨年度から劇的な変化はないものの、相変わらず多いなという印象です。なかなか2時間ですべてを解ききるとするのは難しいのでしょう。

久野 「とうとう…」なんて出題もあったようですね。

高野 法人税法では資本金等の額と利益積立金、同族会社に関する出題が、消費税法では簡易課税に関する出題が、遂に出題されました。出題範囲の要旨に記載されているものの、過去の試験では出題されていなかったため、厚く対策をしていた受験生も少ないと思います。

昨年からは法人税と消費税では小問での出題が続きましたので、このような細かい論点の出題が可能になっています。

久野 それでは、第1問・理論からコメントをお願いします。

高野 第1問・問題1では、問4で「固定資産税の還付金」が問われていますが、こちらは難解な問題でした。ただ、計算のテキストで「損金に算入される租税公課の還付金は、益金に算入される」ということは学習しているので、難しいことを考えずにそれを思い出して、結論を記載してもらえれば点数は確保できたかなとは思いますが。

問題2では、①「仮装経理法人税」、③「法人課税信託」の納税義務については、聞きなじみのない論点であったと思います。この2つについては、結論を間違えていても合否に影響はないでしょう。

上記以外の問題で、なんとか部分点を積み上げていき、理論で約5割の点数が取れていれば、十分合格ラインにいると考えて良いでしょう。

久野 第2問・計算はいかがですか。

高野 第2問・問題1は法人税法の計算問題です。昨年から引き続き、問1、問2の小問形式で出題されました。問2では、まさか…という感じですが、特定同族会社の留保金課税が出題されました。これは、過去の本試験で出題実績の無かった分野であり、テキストでは概要は扱っていたものの、答練等では出題していない所でした。配点は3点のみです。空欄でも致し方ないでしょう。一方で、問1では、「生産性向上設備の特別償却」や「交際費の預り金処理」、さらには「資本金等や利益積立金額」を答えさせる問題など、細かい論点も多く面食らってしまった受験生もいると思います。しかし、それ以外の論点は「受取配当金の益金不算入額」、「所得税額控除」、「減価償却」、「役員給与」、「グループ法人税制」など、重要性の高い論点で構成されていたので、取捨選択を上手くできたかが、勝負の分かれ目だった

のではないのでしょうか。法人税法で15点/30点くらい取れていると理想ですね。

問題2は所得税法からの総合問題です。他の大問に比べると比較的点数が取りやすかったのではないかと思います。ただし、分離課税の土地の譲渡所得では、「1,000万円の所得控除の特例」の適用を受けることができるパターンで、税額はゼロになります。この論点は、テキストでも答練でも扱っていなかったので、埋没問題といって良いでしょうか。解答箇所は1箇所に関わりません。所得税法では、8点/15点を確保できると良いですね。

問題3は消費税法の計算問題です。問1は比較的オーソドックスな総合問題でしたが、「事業譲渡した際の消費税の課税関係」が出題されています。事業譲渡の形式でも個々の資産が譲渡されているに過ぎないと気づけば、解答までたどり着けたと思います。また、「リース取引による固定資産の取得」もテキスト等で触れていなかったもので、悩んだ部分だと思います。ただし、限られた時間の中で上記判断をするのは容易なことでは無いため、誤った判断をしてしまった方もいると思います。これを間違えてしまうと雪崩式で間違ってしまうのですが、それでも問1の「[問]1(2)」,「[問]2(2), (3)」及び「[問]4(2)」の4箇所は取ることができます。問2は、控除対象仕入税額について①按分計算不要な場合、②個別対応方式で按分計算する場合、③一括比例配分方式で按分計算する場合、④簡易課税を適用する場合が網羅された問題でした。課税売上高の金額から、①～④のどの方法をとるかを考えなければならない問題ですが、ここで4箇所のうち、2箇所は正答しなかったです。比較的、P社とS2社は細かい判断ができていなくても正答できたでしょう。そのため、消費税法問1で4点、問2で2点の6点/15点をとれば十分でしょう。

以上を積み上げると、第2問では法人税15点、所得税8点、消費税6点で合計29点取ってほしかったです。ただ、実際は問題の取捨選択を行う必要があるため、第2問で25点/60点前後が合格ラインとなるでしょう。

久野 第1問・理論で5割、第2問・計算で4割強あれば他者に対するアドバンテージを確保できるってことですね。



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。

高野 出題形式は、数年同じ形式ですので、今後大きく変わる可能性は低いでしょう。ただし、昨年の本試験より計算で小問形式が採用されるようになり、小さい論点の出題も可能となりました。そのため、これまで試験に出題されていないような論点も出題されやすくなったと思います。当然重要性によるアプローチは必要となりますが、余裕のある方は、テキストで扱っている範囲は網羅的に対処できるようにしておきましょう。

久野 学習を開始して間がない、あるいは、租税法の学習を開始して間もない方にはどのようなアドバイスがありますか。

高野 本試験の問題を見ると、こんなのを自分が解けるようになるのか・・・？と感じる方が多いでしょう。

大丈夫です。解けるようにならなくても会計士試験に合格できます。前述の通り、合格ラインは5割弱と見込まれるので、論文式試験に合格する人でも、半分は解けていないことになります。

来年受験される方は、是非「租税法を極める」のではなく、「会計士試験に合格する」ための学習を心がけてください。本試験の出題はテキストの範囲外からも出題されますが、可否に影響するのはテキストの範囲内の問題です。そのため、テキストの例題を丁寧に解いていくことを意識してください。

12月の短答式試験を受ける方は、租税法の学習は最低限にとどめ、全身全霊で12月短答式試験を受験してください。5月の短答式を受ける方は、少なくとも4月上旬までは、論文受験生と同じようにカリキュラムをこなして欲しいです。

久野 論文式試験を受験されて発表待ちの方に何かメッセージはありますか。

高野 発表待ちの方は、英語、エクセルなど、実務に携わる前にやるべきことが山積みと思えて、あまり気を休めないかもしれません。ただし、監査法人に入所し社会人になると、空白の期間というのはほとんど無くなります。

なので、合格発表までの空白の期間を利用して、是非、旅行にいたり、受験時代にあまり会えなかった人に会ったりしてほしいと思います。英語やエクセルは監査法人に入所してから、勉強する機会はたくさんありますが、自由に自分のやりたいことができる機会はそうないです。

久野 高野先生、ありがとうございました。

会 計 学

午 前



会计学(管理会計論)担当 前野 達夫 講師

本試験をふりかえって～出題傾向・合格ライン等～

久野 8月20日(土)、第2日第1限に行われた会计学(午前)、管理会計論です。先ほどは、例年同様、「ボリュームがやや多いため、時間内に全ての問に取り組むことは難しい」ということでしたが、全体的な形式、また、計算面・理論面に分けて考えるとどのようになりますか。

前野 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、ボリュームはやや多いという印象です。計算は昨年より減少したものの、理論は書きにくいものが多くなったので、全体としては例年通りといったところです。

久野 管理会計論については、毎年、時間不足になりがちなことから、こんな手順で解いていけば有効だったかというものがあるかもしれませんが、今年はどうでしたか。

前野 全体としてボリュームがやや多いため、時間内に全ての問に取り組むことは難しいと思います。ただ、計算問題が全体的に解きやすいことから、取りこぼさないよう丁寧に解答し、残りの時間で理論問題に取り組むことが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。

前野 第1問の問題1は、「費目別計算、製造間接費の配賦計算、個別原価計算、組別総合原価計算」からの出題です。計算問題については例題やトレーニングに収容されている内容とあまり相違がないので、取り組みやすかったのではないのでしょうか。過去の本試験では、第1問の問題1に比較的ボリュームが多い問題が出題されているイメージがありますが、今回は、ちょうど良い分量だと思います。

まず、**計算問題**について、**問1**は、比較的平易なので慎重に解いて確実に正答したいですね。**問2**、**問3**の**製造間接費の差異分析**についても、トレーニングなどでしっかり扱っている内容ですので、こちらも確実に正答したいところです。一方、**問6**の**組別総合原価計算**については、冷静に問題文の指示を読み取ることができれば、なんてことない問題ですが、「材料はすべて工程の始点で投入されている」及び「投入材料の3分の2は完成品に使用されている」という指示から、製品Zの計算に際して、完成品1,000kg、月末仕掛品500kgと判断するのはちょっと難しいかもしれません。なお、製品Xと製品Yについては、**問1**で計算したNo.301とNo.501の完成品原価と同額になることに気づけたかどうかポイントでしょう。

次に、**理論問題**については、その場で考えて書く内容のものが多く、書きにくい印象があったのではないのでしょうか。

問4は、予算操業度が期待実際操業度と同じであることをきちんと覚えていたかがポイントです。つまり、予算操業度は次の一年間に予想される活動水準ですので、実際操業度との差から計算される操業度差異は、予想と実際の差から計算される固定製造間接費の配賦超過額ということになりますが、やや細かいですね。

問5は“帳ひょう”という受験生にはあまり聞き慣れない用語がでてしますので、その時点で諦めた方もいるのではないのでしょうか。帳ひょうとは金銭や物品、役務(サービス)の取引や出入りを記録した、帳簿や伝票などの定型的な書類の総称です。実務上はよく出てくる単語ですが、試験対策としては見慣れないものです。本問で問われているのは組直接費の把握において、いかなる情報がいかなる帳ひょうにおいて記録されていることが不可欠であるかということですが、組製品別の材料消費量等ということになります。実務寄りの問題であり、解けなくても全く問題ないでしょう。

問7は、個別原価計算と総合原価計算の原価集計対象の違いをイメージできればそれなりに書けるとは思いますが、どこまでの内容を記載すべきか悩ましい所です。こちらについても解けなくても全く問題ないでしょう。

久野 えっと・・・帳ひょうって帳票でしょ・・・，若い世代は使わないのか・・・？昔の本試験で租税法でしたかね「ストラディバリウス」ってのが話題になったこともありましたが・・・。はい，次，第1問・問題2ですね。

前野 第1問の問題2は，「標準原価計算」からの出題です。資料が会話文の穴埋めになっており，ちょっと読むのに疲れてしまう感じですが，論文答練やアクセス答練で会話文形式の問題を何度か出題していますので，難なく取り組めたのではないのでしょうか。

まず，計算問題について，問1は，比較的平易なので慎重に解いて数値に関しては満点を目指したいですね。語句の穴埋めに関しては，②と③については，“原価計算基準に従って”とありますので，短答対策で学習した原価計算基準の文言をひねり出して欲しかったですね。一方，⑦と⑧については，前後の対話文を意識した表現とすべきでしょう。

問5の①四分法による製造間接費の差異分析については，まさに例題レベルですので，確実に正答する必要があります。このレベルの問題については，多少時間をかけてでも確実に正答する意識が重要です。簡単な問題ほど，短い時間で終わらせてしまおうという意識が強くなり，結果としてケアレスミスを起こしがちですので，慎重かつ丁寧に解いて欲しかったですね。



次に，理論問題については問題1と同じで，単に暗記の吐き出しというよりは，テキストの内容を問題に照らし合わせて，その場で考えて書く内容のものが多くですね。

問2の相違点については，見積原価計算が何かを知っているかどうかの問題ですね。この用語についてはテキストに記載はありませんが，見積と標準を比較している点から，見積がいわゆる“予定”を指していると推測できれば，なんとかそれらしい文章が書けると思います。そこが難しいでしょうけど・・・。メリットについては，原価の予定が簡便に行

える，見積の正確性を検証できるなど色々考えられると思いますので，TACの模範解答と異なっても配点はあると思います。

問3は，できれば正答したい問題ですね。能率差異の不利差異が構成差異の有利差異と相殺されている点を端的に指摘する必要があります。なお，下線部Bに「直接労務費の差異は生じていませんが・・・」とあるので，ここだけ読んでも差異は生じていないけど問題はあるという結論が予想できますので，計算ができなくてもなんとか書くべき内容を推定して記述して欲しかったところでした。

問4は，製造直接費が製品単位当たりで管理，製造間接費は総額を予算で管理という結論を知っていないと書けないので，正答するのは難しいと思います。

問5②は，二分法が管理可能差異と管理不能差異に区分する方法であることが想起できれば，数値を当てはめて記述するだけです。ただ，この差異の名称を忘れてしまっていると，二分割することは記述できても完答とまではなりませんので，部分点が取れていれば良いのではないのでしょうか。

久野 第2問・問題1ですね。

前野 第2問の問題1は，「資金管理（資金繰表，資金運用表）」からの出題です。資金管理は網掛け論点（論文重点出題項目）ですので，昨年に引き続き出題されてもおかしくは無いのですが，過去の論文式試験の出題頻度から考えて

二年連続の出題はちょっと予想できませんでした。ましてや、資金繰表なんて。私自身もビックリです。とはいえ、資金繰表は財務会計のキャッシュ・フロー計算書と計算構造が似ているため、財務会計の知識を前提として、問題文の指示に従うことができれば、正答しているかどうかは別として答えを出すことは意外と簡単だったのではないかと思います。

まず、**計算問題**について、問1で資金繰表、問2で資金運用表(1)、運転資金明細表、問3で資金運用表(2)が問われていますが、数値が重複している箇所が複数ありますので、同じ計算を何度もしないなどの注意が必要です。と言いたい所ですが、表の構造を理解するのが難しいので、もやもやしながら解答したのではないのでしょうか。

問1の売掛金回収や買掛金支払は期首と期末および当期増加分から推定することになりますが、難なくできたでしょう。また、建物購入額や短期借入金返済についても、資料をしっかり読めばそこまで難しくはないと思います。問2については、2014年度末と2015年度末の貸借対照表の差額を計算していただくだけです。こちらも容易に正答できると思います。しかし、問3については問題文の「資金運用表(2)は年度の決算に関連する剰余金の処分を予想して、留保利益額を長期資金(固定資金)の源泉として示す方法で作成した」という指示を正確に読み取る必要があります。本問での留保利益額は各年度末の利益剰余金とは異なり、利益剰余金から各事業年度における剰余金の処分額を控除した額になります。具体的には2014年度であれば、利益剰余金510万円から配当金300万円を控除した210万円であり、2015年度であれば、利益剰余金570万円から配当金252万円を控除した318万円になります。そのため、留保利益の増加額としては、2015年度の318万円と2014年度の210万円の差額である108万円となります。この点に気づくのは容易ではないと思いますし、こちらを間違えるとサ～セを芋づる式に間違えることになるため、問3は全滅でも問題ないでしょう。

次に、**理論問題**については、全般的に書きづらい内容でしたので、問4、問5いずれも何か書く努力はして欲しかったのですが、最悪の場合、白紙でも仕方ないかなと思います。

問4は、資金繰りが2014年度に比して2015年度は改善したかどうかというものです。2014年度の状況がよくわからないので、各年度における現金のstockのみで判断せざるを得ないのかなと思います。そう考えると、現金残高は2014年度の現金よりも2015年度の現金の方が増えているので、資金繰りは改善したという結論になります。しかし、2015年度の資金繰表によると、経常収支は720万円のプラスであるものの、経常外収支が1,602万円のマイナスであり、不足分については借入金で賄っていることがわかります。その結果、2014年度に比べて借入金が増加しており借金体質となっていることを重視すれば、資金繰りが悪化したという結論になるとも考えられます。TACの模範解答では、前者をとっていますが、後者であっても合理的な説明ができていれば配点されるのではないかと思います。

問5は、資金の源泉と資金の使途が、X社において問題文のいう“通常”に当てはまるかを説明する問題ですが、これは書けないでしょう。まず、着目すべきは、資金運用表であり、長期(固定)資金でもって建物の増加および建物の購入という設備資金を賄っているかを判断する必要があります。X社においては、いずれも長期(固定)資金で賄うことができ、余剰資金については運転資金に充当されています。一方、運転資金の内訳を見ると、資金の使途よりも資金の源泉の方が小さく、運転資金の不足分を長期(固定)資金から賄っていることがわかります。そのため、運転資金については短期資金のみで賄うことはできず、長期(固定)資金も源泉としていることがわかります。なお“一般的”に設備資金を短期資金で賄うことは、資金繰りが窮する可能性が高くなるため問題があると言われますが、運転資金を長期(固定)資金で賄うことは必ずしも問題があるとはいえないため、運転資金を短期資金と長期(固定)資金の余剰分で賄っていることは、本問での“通常”には当てはまらないものの、直ちに問題があるということではないと思います。

久野 第2問・問題2、最後の問題ですね。

前野 第2問の問題2は、「部門別計算、活動基準原価計算(ABC)」からの出題です。部門別計算とABCの組合せは、まさに典型論点であり、論文答練やアクセス答練でも出題していますので、取り組みやすかったのではないのでしょうか。

まず、**計算問題**について、問1は部門別計算、問2はABCに関する問題ですが、比較的平易なのでじっくり腰を据えて満点を狙って欲しいところです。こちらは説明も不要でしょう。

次に、**理論問題**についてですが、問3は部門別計算とABCの計算構造の相違を説明すれば良いので、テキストや論

文理論問題集を思い出し、問題に当てはめて書いてもらえれば半分くらいの点数はとれると思います。

一方で、問4と問5については、なんとなく書くべき事がわかる気がするという感じだったのではと思いますので、部分点が取ればラッキーという感じでしょう。

問4については、売上高が伸びたのに利益が想定していたほど伸びなかった原因を説明する必要があります。まず、利益は収益と原価の差額で計算されるわけですから、収益である売上高が伸びて利益が伸びないのは想定外に原価が増えているという点に気づく必要があります。そこまで辿り着ければ、想定外に原価が増えた理由は、問1で計算した原価が誤っていたからという点を記述できたのではと思います。また、本問では「競合他社がA社と同等の技術水準を有し、部品P又はQのみを生産しているという前提」が置かれているため、この点を踏まえて売上高が伸びた原因を説明する必要があります。競合他社は同等の技術水準を持っており、専業で部品Qを生産しているので、部品Qの単位原価は、A社がABCに基づいて計算した正確な原価である162.9円と同様になると考えられます。そのため、競合他社が設定する部品Qの販売価格は162.9円以上と推測されます。しかし、A社の部品Qの販売価格は原価割れの160円ですから、競合他社よりも相対的に低い販売価格となっているため、販売量が増加して売上高が伸びたと推測されます。これらを要約して5行という解答行数にまとめるのは至難の業でしょうから、できなくても全く問題ありません。

問5は、第一印象として問題文が長いっ！と思いました。そして、専従作業員12名、部品Pの1回当たり段取時間を4時間から2時間へ短縮など計算問題かと思わせる指示が並んでいますので、具体的な数値を用いて計算するのかと思いきや、人件費の具体的な金額がなかったり、次年度の段取費の集計方法が明示されていなかったりと、計算不能な要素もチラホラ。そして、問われているのは、画期的な作業方法の開発に成功したのに、段取費が期待したほど減少しなかった理由という、この長い問題文は必要だったの？と思わず突っ込みたくなるものでした。解答の書き方としては様々考えられますが、専従作業員の人件費が月給制など固定的なものであり、作業時間の短縮によって人件費が直ちに減少する訳ではないということが書けていれば十分だと思います。一応、論文公開模試第2回で未利用キャパシティのコストについて出題をしていますが、この問題でその知識を活用するのは難しかったですよ。

久野 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得られるでしょう。どんな予想になりますか。

前野 以下から合格ラインを予想してみます。

第1問・問題1は、問1から問3と問6を正答できれば十分であり、理論は少しでも掠れば十分でしょう。問題2は、問1と問5①を正答し、理論は問2(相違点)と問5②で少々の部分点をとって欲しいです。

第2問・問題1は、問1と問2が正答できれば十分であり、理論は少しでも掠れば十分でしょう。問題2は、問1と問2を正答し、理論は問3で少々の部分点をとって欲しいです。

以上を単純に合計すると、第1問が6割強、第2問は4割強、全体としては5割強ですね。

久野 なんかね、ちょっと高いような気がするんだけどなあ…。本試験の緊張感などを考慮すると、ある程度は下がると思いますので、他者に遅れをとらないラインは4割強程度に落ち着くのではないのでしょうかね。

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。

前野 近年の合格ラインは4割から4割5分程度と想定されます。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論文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。

前野 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、各分野の学習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 前野先生、ありがとうございました。