



# 本試験をふりかえる

令和元年 (平成31年) 公認会計士論文式試験

## 特 別 座 談 会

2019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	伊藤 弥生 講師	会計学 (管理会計論)	多田野 海人 講師
会計学 (財務会計論-計算)	小野 友輔 講師	会計学 (財務会計論-理論)	岡安 俊英 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、2019年8月23日(金)、24日(土)、25日(日)に行われた令和元年(平成31年)公認会計士試験論文式試験を振り返っていきます。

2019年の夏、昨年に続いて、全国的にただただ暑いですね。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。その間、日本では様々な出来事がありました。

2018年10月「ノーベル生理学・医学賞」を本庶佑京都大学名誉教授が受賞されることが発表されました。免疫を抑制する働きを持つ分子「PD-1」を発見した業績が高く評価されました。

11月にはパリで行われた博覧会国際事務局の総会において2025年の万博を大阪において開催されることが決定しています。また、「なまはげ」など10件の伝統行事を「来訪神：仮面・仮装の神々」として世界無形文化遺産に登録することが決定されました。

2019年1月には、テニスの第107回全豪オープン女子シングルス決勝で大坂なおみ選手が勝利し、日本選手として初となる大会優勝を果たすと共に2018年全米オープンに続くグランドスラム大会通算2勝目(WTAツアー通算3勝目)を挙げました。

2月には小惑星探査機「はやぶさ2」が「リュウグウ」への1回目の着陸に成功し、7月には2回目の着陸に成功しています。

3月にはマリナーズのイチロー選手が東京ドームでの開幕2連戦をもって引退し、28年の現役生活に幕を下ろしました。また、東日本大震災により被災・運休していたJR東日本山田線宮古駅-釜石駅間を三陸鉄道に移管し、三陸鉄道リアス線として8年ぶりに運行再開しています。

4月1日、5月1日以降の新元号を閣議決定し新元号「令和」が発表されました。また、4月9日には、2024年度上期をメドに、様式を新たに日本銀行券(紙幣)を発行すると発表されています。新しい日本銀行券肖像については「一万円紙幣：渋沢栄一」「五千円紙幣：津田梅子」「千円紙幣：北里柴三郎」として現行紙幣(一万円：福沢諭吉、五千円：樋口一葉、千円：野口英世)から一新されます。また「五百円貨幣についてもデザインも変更して2021年上期をメドに発行する」ことも併せて発表されました。4月30日、「天皇の退位等に関する皇室典範特例法の施行に伴い、この日限りで第125代天皇・明仁様が退位、午後5時から「退位の礼(退位礼正殿の儀)」が行われました。天皇の退位は光格天皇以来約202年ぶりのことです。

5月1日、皇太子徳仁親王が第126代天皇に即位し、日付が変わった午前0時に元号が「平成」から「令和」に改元されました。また同時に皇太子妃雅子様が皇后、退位した明仁様は上皇、美智子様は上皇后とされています。また、皇位継承に伴い、即位の礼の一環として「剣璽等承継の儀」及び「即位後朝見の儀」が、皇居宮殿・正殿松の間にて執り行われています。なお、10月22日には「即位礼正殿の儀」が行われます。

6月30日、日本は国際捕鯨委員会(IWC)を正式に脱退し、7月1日、IWC脱退に伴い、商業捕鯨が31年ぶりに再開されました。

8月4日、ゴルフの全英女子オープンで渋野日向子選手が日本国外メジャー初挑戦で初優勝をしていますね。

公認会計士試験受験生を取り巻く環境には、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、近年の課題に対し「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」(2014年度最終改訂)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、金融庁の「平成28 事務年度金融行政方針」においても、「監査業界を担う公認会計士という職業に関心を持つ者の拡大を図るため、会計監査や公認会計士資格に関し、高校生等若年層や女性に向けた広報活動を、日本公認会計士協会と連携して推進する」、また、「平成29 事務年度金融行政方針」においても「引き続き、公認会計士試験受験者の裾野拡大のための取組みを推進する」とされ、公認会計士・監査審査会は、公認会計士という職業への関心を高め、公認会計士試験受験者のすそ野拡大を図る観点から、主に大学生・高校生等若年層に向けた広報活動に努めているようです。公認会計士を目指す方々の動向を示す直接的な指標でもある願書提出者数については、平成27年試験を底に、平成28年試験以降増加傾向になっています。

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)」が公表されています。また「公認会計士試験受験者等の利便性の向上」の観点から、受験申込等において、当面の間は郵送申込も並存されますが、平成29年第Ⅰ回短答式試験からオンライン申請が導入されています。この受験願書等のインターネット受付サービスの利用状況は以下のようになっているようです。

オンライン申請	平成29年 第Ⅰ回	平成29年 第Ⅱ回	平成30年 第Ⅰ回	平成30年 第Ⅱ回	平成31年 第Ⅰ回	平成31年 第Ⅱ回
利用率	44.4 %	45.0 %	61.6 %	60.4 %	73.8 %	71.2 %

今年2019年の論文式試験期間中の天候、雨になる時間帯が多かったようですね。そのせいで気温は上がらなかったけれど湿気は多いなって感じだったようです。

	札幌	仙台	東京	金沢	名古屋	大阪	広島	高松	福岡	熊本	那覇
8/23(金)	雨・晴 18～20	雨・曇 23～29	雨・曇 25～28	曇・雨 24～29	雨 25～27	雨 27～29	曇・雨 26～30	曇・雨 25～32	雨・曇 24～32	曇・雨 24～28	晴・雨 26～32
8/24(土)	曇 17～22	曇 22～30	曇・雨 24～31	曇 21～29	晴・雨 22～31	曇・雨 23～29	曇・雨 24～28	曇・雨 23～29	曇・雨 25～29	曇・雨 23～26	晴 28～32
8/25(日)	雨・晴 15～22	晴・雨 22～28	晴・雨 26～31	晴・雨 22～29	晴 23～32	曇 24～30	曇・晴 22～26	曇 21～30	曇・雨 19～24	曇・雨 16～22	晴 28～32

2019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8,515人中の合格者1,097人、第Ⅱ回短答式試験願書提出者7,545人中の合格者709人、2017年または2018年の短答式試験合格者1,707人、短答式試験免除者209人、そして、旧第二次試験合格者70人の合計3,792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年以降は52.0%となっています。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年以降は38.0%～34.0%となっています。

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」であるとされ、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年以降も55.4%～56.0%となっています。ここ数年、偶然なのでしょうが、じわじわと上昇しています。

	平成31年		平成30年		平成29年		平成28年	
	第Ⅱ回	第Ⅰ回	第Ⅱ回	第Ⅰ回	第Ⅱ回	第Ⅰ回	第Ⅱ回	第Ⅰ回
願書提出者数	12,532 人		11,742 人		11,032 人		10,256 人	
短答式試験合格者数	709 人	1,097 人	975 人	1,090 人	475 人	1,194 人	638 人	863 人
短答式試験免除者等数	1,986 人		1,613 人		1,637 人		1,637 人	
論文式試験受験者数	3,792 人		3,678 人		3,306 人		3,138 人	
論文式試験合格者数			1,305 人		1,231 人		1,108 人	
論文式試験形式合格率			35.48 %		37.24 %		35.31 %	
論文式試験合格得点比率			52.0		52.0		52.0	
科目合格得点比率			56.0		56.0		56.0	
公認会計士試験合格率			11.11 %		11.16 %		10.10 %	

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。

また、2017年・2018年試験同様、本年2019年試験でも事前に「答案の散逸や紛失等を防ぐため、答案用紙の左上をホッチキスで留めてありますので、外さずそのままの状態で作成してください。答案の作成に当たっては、答案用紙のホッチキス留め部分を折り曲げても差し支えありませんが、ホッチキス留めを外した場合は、採点されないことがあります。」と告知されています。

\*\*\*\*\*

**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、例年の傾向から特に目立って変わったところはなく、受験生の実力を判定する上でバランスの取れた問題だと思います。

**伊藤** 租税法は、出題形式は例年同様です。何度も答練で取り扱ってきた形式であるため、受験生は戸惑うことなく解答に取りかかることができたと思われます。昨年と比べれば全体的には難しくなった印象です。

**多田野** 管理会計論は、昨年と比較すると、基本的な問題が多く出題されており、比較的取り組みやすかったのではないのでしょうか。ただし、昨年と同様に、難度の高い問題も一部で出題されています。したがって、まずはしっかりと問題全体を確認し、優先順位をつけてから問題に取り組む必要がありましたね。

**小野** 財務会計論・計算ですが、第3問はリース取引（貸手の会計処理）と固定資産の減損からの出題でした。前者は非常に難解な論点、後者は非常に基礎的な論点でした。第5問は連結財務諸表及び事業分離からの出題でした。普段の答練では見慣れていないその他有価証券の処理や、評価差額が計上されている土地の未実現損益の消去が出題されました。

**岡安** 財務会計論・理論については、一部では捻った問題も出題されていましたが、全体としては基本的な論点からの出題が中心でした。出題傾向は、昨年と比べて大きな変化はありませんでした。

**木村** 企業法は、少々難化した印象です。

**田畑** 経営学ですが、戦略論・組織論については、戦略論を中心に様々な論点から幅広く出題されました。ファイナンス論については、解きやすい問題が多く、受験生の実力が反映されやすい問題でした。ファイナンス論でいかに、点数を伸ばせたかが、勝負の分れ目になったと思います。

**鏡** 経済学は、難易度・量ともに適切な問題だったのですが、一部の問題で、経済学への理解よりも計算力が重視されていた点が惜시됩니다。

**多賀** 民法は、基本論点と思考力、応用力がともに問われるという昨年までの出題傾向に大きな変化はありませんでした。ただ、意外な分野からの出題もあり、また、細かい論点も多く、事例分析や法律構成が困難な問題もあったため、過去3年と比べると、難易度は高かったと思います。

**高久保** 統計学は、今年の試験も、標準的なレベル中心の出題内容であり、昨年の難易度と同程度という印象を受けます。

**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** 8月23日(金)、第1日第1限に行われた監査論です。最初の科目ですね。多くの受験生が緊張した中で試験開始時間を迎えられたことでしょう。

今年の監査論の試験はどのような感じだったのでしょうか。

**大澤** 第1問が理論問題で、財務諸表監査と内部統制監査について、どちらも基本的な議論からの出題でした。第2問が事例問題で、リスクの評価と対応を含めた応用的な出題でした。第2問は落ち着いて考えることさえできれば、ある程度解答の方向感も掴めるはずなんですけど、本番の緊張感の中で資料を着実に読み解くのは少しハードルが高かったかもしれません。なので第1問である程度しっかり得点して、第2問はできる範囲で善処する位の心持ちで当たるのが、戦略的には良かったかと思います。

**久野** 「出題範囲の要旨」との関係ではいかがだったのでしょうか。

**大澤** 全て論文式試験の重点出題項目からの出題で、短答対策として求められる細かい知識が問われるような問題はありませんでした。

**久野** 出題数・量的な面ではいかがでしょうか。

**大澤** 解答欄の数という意味では去年とトントンですけど、一つ一つの解答行数が抑え目で、全体の行数は去年より10行ちょっと少なくなっています。その分、考えることに時間を充てることができたと思います。

**久野** 監査論では試験時に配布される「法令基準集等」の利用の仕方も解答の作成に影響を与えますが、今年の試験ではいかがでしたか。

**大澤** 去年は比較的ストレートに法令基準集等の内容が答えになるものを含め、解答全体の4分の1ほどが「法令基準集等」を使える出題でしたが、今年はかなり抑え目で、去年の半分程度でしょうか。

**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・問1は「財務諸表監査で試査が採用される理由」についての出題です。伝統的・典型的な論点ですし、基礎答練でも出しているので確実に得点しておかないといけない問題ですね。

問2は「財務諸表監査で絶対的な保証が得られない理由」についての出題です。解答の仕方はいくつか考えられて、問題文に含まれている「精査」や「不正」を軸にするのも一つの答え方ですけど、法令基準集等の存在を前提とすると、模範解答のように、「監基報200」の監査の固有の限界についての記述を参考にするのが無難策だと思います。多分そこを写した受験生も多かったんじゃないでしょうか。行数が少ないので工夫は必要ですけど。

問3は「監査証拠の形態別に、監査証拠の信頼性を判断する際の留意事項と理由」を問う出題です。見方によってはこの問題が実は今年の中で一番難しい、というか解答の方向感を見出しにくい問題かもしれません。というのも、問題1のなかでこの問題だけ話が急に変わって浮いているというもありますけど、特に良くある話を聞いているわけでもない一方で問題文がアッサリしている関係で、出題の意図の読みづらさがあるんですよ。特に、監査証拠の「信頼性」に限定し、かつ監査証拠の形態別分類のそれぞれについて「分けて」問うている裏にどういった考えとか狙いがあるのか、ハッキリしないところです。合格発表に併せて公表される出題趣旨で明らかにされると良いんですけど。それはともかく、模範解答としては、問題文が「信頼性」に限定している以上、それを左右する要素に留意すべき、という流れを物理・文書・口頭のそれぞれに当てはめて構成しています。特に物理的証拠については解答に苦勞



した受験生も少なくないと思いますが、例えば、「実地棚卸の立会からは、実在性について信頼性ある監査証拠は得られても、権利や評価について信頼性ある監査証拠は得られない」といった解答を想定した方もいたかもしれません。しかし、これは「信頼性」ではなく「適合性」の議論なので解答には該当しないでしょうし、おそらくは出題者としても意図していないものと思います。また、模範解答以外にも、解答の候補として、例えば、棚卸資産の物的特性に起因して、それが現物であると判断できるだけの専門的知識を監査人が備えているかが物理的証拠の信頼性に影響を及ぼすことも考えられました。ただ、こちらについても、監査人の能力面の問題は物理的証拠に限った話ではないですし、入手した監査証拠の信頼性を判断する際に「自分の能力を顧みろ」というのも、どうにも筋違いのようにも思えたので、模範解答とはしませんでした。

**問題2・問1**は『財務報告に係る内部統制が有効である』ことの意味を問う出題です。内部統制の基準に正確な定義がありますが、基準どおりに正確に暗記していた方はほとんどいなかったと思います。ただ、開示すべき重要な不備の意味は覚えていたでしょうから、その意味を軸に、それが無いことと示せば十分でしょう。合格レベルの受験生としては落とせない問題ですね。

**問2**は「内部統制の評価を決算日で行うことが内部統制報告制度の目的に適う論拠」を問う問題です。問題文にある「内部統制の不備が期中に発見された場合の対応」を論述の入口にするとして、制度の目的は、問題2の冒頭に「内部統制報告制度は」「内部統制についての有効性を確保しようとするもの」とあるので、これが出口になるように論述すれば良いことになります。評価が決算日であればこそ、経営者の立場としては、たとえ期中に不備が発見されても、それを是正して解消しさえすれば、内部統制を有効であると評価して良いことになります。「ならば是正しよう」という気持ちにもなるでしょうから、「有効性を確保しようとする」という「制度の目的に適う」ことになります。内部統制監査の議論は苦手にしてる人も多いのですが、これ位の理屈であれば合格レベルの受験生としては、大体のところは示せたのではないのでしょうか。

久野 第2問はいかがでしょう。

大澤 第2問・問題1は「資料から重要な虚偽表示が行われる可能性を読み取る」ことを求める問題です。ただ、アサーション・レベルのリスクとしては、基本的に④の「技術革新が激しく厳しい競争環境」から棚卸資産や固定資産の評価等のリスクが想定されるだけで、残りは専ら不正リスク要因として動機・プレッシャー、機会、姿勢・正当化を示唆する状況になっています。こうした用語も交えつつ答案構成すれば解答欄は埋められたかと思います。



問題2は「資料から特に考慮すべき勘定科目とその監査要点を導く」問題です。A案件は「2月以降想定外のコストが発生している」とされ、納入期限として予定されている「2019年6月」に至るまで継続的に同水準でコストが発生した場合には赤字になってしまいます。なので、既に赤字が見込まれているなら引当金を計上しないといけないので、この点が特に考慮すべきということになります。模範解答は「引当金の評価」としていますが、「損失の期間帰属」と示しても点数は来ると思います。

問題3は「資料から特に考慮すべき事項と監査人がとるべき対応を導く」問題です。特に留意すべき事項としては、B案件に関して不自然さがある箇所を資料から拾ってくれば良いでしょう。分かりやすいところとしては、得意先への確認の見合わせが依頼されていることと、納入期限が2019年4月なのに3月に売上計上されていることが挙げられます。残り一つは少し悩むところですが、B案件だけ他の仕掛中の案件と比べても儲けが突出しているところに不自然さを感じられますので、模範解答としてはこの点を示しています。監査人がとるべき対応については、確認依頼の送付に対する経営者の不同意について取扱いが監基報で定められているので、これを軸にするのも一つです。ただ、合理的な理由がないにもかかわらず特定の相手先に対する確認の見合せを主張していることは、不正による重要な虚偽表示を示唆する状況の例にも当たるので、模範解答としては、示唆する状況への対応として不正リスク対応基準で示されているエッセンスも織り交ぜています。この点は織り込まなくても可否に影響はないと思いますが。いずれにしても、確認の見合せの理由を質問することや、確認に代替する監査手続の具体的な内容として、例えば、製品の引渡しや売上債権の回収の状況を検討することなどは少なくとも織り込んでおきたいです。

問題4・問1は「資料から複数案件を併せて検討することが必要とされる理由を導く」問題です。3月の月次発生原価について、前月比で見てC案件が120プラス、D案件が120マイナスになっていることに気付ければ、もらったも同然ですね。模範解答どおりに「原価の付け替え」と書けなくても、＜資料4＞で「利益が計画に対し大きく未達であった」ことに着目して、3月に売上計上される案件で利益を稼ぎ出すための操作が行われているおそれがあることさえ示していれば、ある程度配点されるかと思います。

問2は「不正に関連して監査役等とコミュニケーションをとることが求められる状況」を問う問題です。ここは監基報の要求事項が参考にできるところで、解答行数が2行ということもあるので、基本的にはその流れに則って解答すれば良いところだと思います。模範解答は事例を意識して表現を変えていますが、監基報どおりの表現でも誤りではないので配点はされると思います。

久野 監査論で合格者水準の答案です、というのは、どれくらいの素点になるでしょう。

大澤 合格ラインですが、今回は資料の提供の仕方を含め、解答の方向感が掴みやすい問題だったので、全体の6割程度「しっかり書けた」と思える位が一つの目安でしょうか。もちろん素点で60ということではありません。

久野 ありがとうございます。

## 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 まず、大前提として、今回に限った話じゃありませんが、第1問の典型論点の出題のように、伝統的な議論を大切にする傾向があるので、覚えるべきところはしっかり覚えることが必要です。ただもちろん暗記だけで何とかなるわけではなくって、ここ数年、第2問のように資料から状況を分析して「その場で」解答を模索する必要がある出題も継続しています。論文答練でも当然対応していきますが、受験生側としても、会計科目で身に付けた素養を活かして問題を解決していく視点を持ってほしいですね。

久野 大澤先生、ありがとうございます。



# 租 税 法



租税法担当 伊藤 弥生 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23日(金)、第1日第2限に行われた租税法です。伊藤先生、今年の租税法全体について印象をお願いします。

**伊藤** 全体としては、それほど難易度は高くなく、TACの論文答練・アクセス答練などで出題しているものも多く出題されていました。ただ、ボリュームが多いので、問題の取捨選択や時間配分がうまくできたかどうかで得点差がつくと予想されます。

**久野** 「出題範囲の要旨」との関係はいかがでしたか。

**伊藤** 「出題範囲の要旨」に沿った内容でした。

**久野** 出題数あるいは量的にはいかがでしたか。

**伊藤** 法人税の計算は、小問が1問増えましたが、全体としてのボリュームは例年通りです。所得税の計算は、出題数は昨年と変わらないものの、ボリュームも増え、内容も難化しました。消費税の計算は、問題1題でしたがボリュームも多く、見慣れない論点も多く難しく感じる受験生も多かったのではないのでしょうか。

**久野** 「法令基準集等」と出題との関係はいかがでしたか。

**伊藤** 基本的にはそれほど難易度が高くないものが多かったですが、理論の問題1問3の「取得した固定資産の扱い」に対しては「施行令」が絡んでくるため、解答に苦労したのではと思われます。

**久野** それでは、第1問からコメントをお願いします。

**伊藤** 第1問は理論問題です。問題1は「根拠条文を挙げて、税法上の取扱いを答える問題」、問題2は「問題文の記述についての○×問題」で、例年と同様の出題形式でした。

問題1は、一見するとそれほど難しくないのですが、問題文をよく読んでいくと実際に解答を書くのは苦労する部分もあったのではないのでしょうか。

問1は「適格現物出資」に関する問題でした。完全支配関係ではなく支配関係がある場合が問われているので条文を探せたかどうかポイントであったと思います。

問2は問題文からは明らかではありませんが、「特定譲渡制限付株式」について解答する問題であったと思います。譲渡制限付株式を対価とする費用の損金算入時期については解答できたと思いますが、条文を挙げるのが少し難しかったかもしれません。

問3は「国庫補助金の圧縮記帳」に関する問題でした。基本的な処理は計算でも学習していたので、目次から条文を探せば解答が書けたのではないのでしょうか。

問4は「国外転出時課税」に関連する問題でした。条文を探すのは難しかったと思いますが、趣旨が明確なので解答は書けたのではないのでしょうか。

問題1全体としては、解答内容から条文まで満点解答は難しい問題が多かったように思いますが、内容としては学習しているものが多かったので、わかる部分をしっかり書いて、着実に点を積み重ねられたかがポイントになると思います。

問題2は②、④は計算問題でも出題している内容であり、難易度も高くないため、正答してほしかった問題です。

①は「損失」に関する問題で、貸付金の「全額」が回収不能であることが「客観的」に明らかといった表現から解答

できたのではないのでしょうか。

③は「益金」についての問題でした。無償による役務提供に関する内容で、やや難しく感じるものの、資産の譲渡等と同様に考えられれば解答できたと思います。

⑤は「清算時の現物分配による資産の譲渡」に関する論点でした。特殊な事例であり、難易度の高い論点でした。第1問全体では5割程度が取れていればよいと思います。

久野 第2問はいかがですか。

伊藤 第2問は「計算問題」で、問題1が「法人税法」、問題2が「所得税法」、問題3が「消費税法」と例年通りの問題構成でした。

問題1は「法人税法の計算問題」です。問1は「法人税法の総合問題」、問2は、「控除対象外消費税額等及び交際費等に関する個別問題」、問3は「完全支配関係法人間の資産の譲渡に関する個別問題」でした。昨年は問1、問2の2問構成でしたので、一昨年の3問構成に今年は戻った形になりますが、概ね同程度のボリュームでした。

問1は全体的に標準的な論点が多く、時間があれば、8割以上正答できるレベルの問題だったのではないのでしょうか。問題の与え方などもこれまでと大きく変わるところはなく、答練でも似た形式で出題していたため、落ち着いて解答できたと思います。一方で、従業員賞与と減価償却のうち器具備品」の取り扱いについては授業で扱っていない論点でしたので、正答は難しかったと思います。

また、外国税額控除に係る別表4の調整が必要であることが問題文から読み取れるのですが、この調整に係る解答欄がなく、戸惑った受験生もいらっしまったのではないのでしょうか。外国税ですから、解答欄として用意されている「所得税及び復興特別所得税」に係る調整ではないし、受取配当等に係る調整でもないの、調整額を記載すべき箇所がないんですね。そこで、解答の作成上は、この調整額は解答欄の後ろの方にある（その他申告調整）に含まれると判断しました。

久野 この部分は受験指導校の判断も分かれてしまう可能性がありますよね。受験生さんも迷われたのではないのでしょうか。どのような判断にせよ、適切な判断であれば、受験生さんにとって不利にならないような採点がされると良いですね。続けてお願いします。

伊藤 問2は、問題文に与えられた消費税から控除対象外消費税の金額を自分で算定した上で、計算を行っていく必要がありました。消費税の知識も必要になる問題でしたので、少し難しかったかもしれません。その算定ができれば計算そのものは講義でも扱っていたので、解答することができたのではないのでしょうか。

問3は〔問〕1のA社及びB社の申告調整については基本的な論点であり答練でも出題していたので、正答できたと思います。一方、〔問〕2のX社の申告調整については、未学習の論点が含まれていたため、正答は難しかったと思います。

問題1全体としては、時間的な制約も考慮すると6割程度が合格ラインだと思います。

問題2は「所得税の計算問題」です。昨年に比べ、分量がやや多くなり、簡単に算出できる箇所が少ない印象です。細かい論点や判断に迷うところも多く、5割程度あれば合格ラインというところです。

個別にコメントしますと、甲が取締役の職務としてA社に就任する際に支出した交通費は、特定支出控除としての要件を満たしていないため給与所得の計算には反映しない点、コンサルティング業の対価として受け取ったX社株式は受領時の時価にて収入計上する点、事業所得の必要経費にて接待飲食費及び中古資産の耐用年数が出題された点があります。接待飲食費については事業活動に関連をもち、業務の遂行上必要なものである場合は一人あたり5,000円超であるか否かに関わらず、必要経費の額に算入されるのですが、法人税の論点と混同し、解答に迷った方が多かったのではないかと思います。

所得控除に関しては、甲の妻乙は甲の青色事業専従者で給与の支払を受けており、控除対象配偶者とならないため配偶者控除および配偶者特別控除の適用はないのですがこのあたりも本試験の緊張感を踏まえると正答できなかったかもしれません。

問題3は「消費税の計算問題」です。まず分量が多く、次に取引の分類の難易度が高いため、非常に難しかったと思います。

不動産賃貸時の保証金は返還不要分が考慮されるのですが、住宅賃貸分は非課税、事務所賃貸分は課税になるという点も講義では取り扱っていなかったので迷われたと思います。社会福祉法人への建物の賃貸料も一瞬非課税かと思うでしょうし、役員への建物の無償貸付もみなし譲渡の論点と混同してしまうかもしれません。

他にも初見の論点がありました。オフィスビルの建設代金について建設会社へ支払った中間金は建物が完成し引渡しを受けた日の属する課税期間において仕入税額控除を行うため、当課税期間においては仕入税額控除の対象とはならない点やソフトウェアのリース料は法人税法との兼ね合いでリース資産の引渡しを受けた日の属する課税期間である当期に、リース料総額を課税仕入れとする点などです。

また、貸倒れに係る税額については、売掛金及び電気器具の販売により生じた売掛金を金銭準消費貸借契約により振り替えた貸付金の貸倒れが該当するのですが、こちらも難問でした。過去の本試験でも出題されているので、過去問を解いた方は分かったかもしれませんがそうでないと正答するのは厳しいでしょう。

公開模試2回目に出題した論点も多く出題されているものの、難問が多く、初見の論点に戸惑うことも考え、合格ラインは4割というところです。

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、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。

伊藤 ここ数年の出題傾向が続いていくとすれば、基礎的な論点をしっかりと正確に学習することが重要になります。ボリュームは多めですから、すべてを時間内に解くことは難しいかもしれませんが、正確な知識があれば判断に迷う時間が短縮できるため、解答のスピードもあがってくると思います。カリキュラムに沿って、コツコツ学習を進めていくのが合格への近道だろうと思います。

久野 伊藤先生、ありがとうございました。





# 会計学 午前



会計学(管理会計論)担当 多田野 海人 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。先ほどは「基本的な問題が多く出題」されていたということでしたが, どんな感じだったんでしょうか。

**多田野** 先にも述べましたが, 基本的な問題が多く出題されている一方で, 難度の高い問題も出題されています。したがって, そのような問題に時間をかけすぎない必要がありました。具体的には, 第1問では問題1の「費目別計算, 部門別計算, 個別原価計算」が, 第2問では問題1の「原価管理, 業務的意思決定」が, 比較的平易ですので, これらの問題を中心に得点を積み重ねてほしかったです。

また, TACの受講生は, 今年は見たことがある問題が多く出題されているといった印象を受けたのではないのでしょうか。

**久野** 「出題範囲の要旨」との関係ではいかがでしたか。例年とは違いますよね。

**多田野** 本年は, 「出題範囲の要旨(論文重点出題範囲)」に沿った出題でした。昨年のような, 受験生の皆さんの間で一般に「短答論点」と言われている部分からの出題はなかったのも, 受験生の皆さんは安心して取り組めたのではないのでしょうか。

**久野** 出題数・量的な面ではいかがでしょう。

**多田野** 例年通り, 計算と理論からなる総合問題4問という構成です。昨年と比較しますと, 前半3問のボリュームは減少しました。しかし, 最後の問題(業務的意思決定, 設備投資意思決定)は, ボリュームが非常に多かったです。

**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。

**多田野** 第1問の問題1は, 「費目別計算, 部門別計算, 個別原価計算」からの出題です。計算は, 費目別計算から製品別計算の一連の流れを問う問題が出題されました。ボリュームも比較的少なく, 平易な問題でした。この論点は, 答練でも繰り返し出題していたので, 落ち着いて取り組めたのではないのでしょうか。理論も問6, 問7を除いて, 典型論点が出題されていたので, しっかりと得点を積み上げてほしかったです。以下, 問ごとに確認していきます。

問1は, 「仕掛品勘定への記入」を問う問題です。近年は, この形式が毎年出題されていますね。基本的な問題ですから, 多くの受験生はしっかりと正答してくるでしょう。確実に正答したい問題です。

問2は, 「予定配賦のメリット」を問う問題です。テキスト通りですので, こちらも確実に正答したい問題です。

問3は, 「総就業時間と直接作業時間との時間差が生じた原因」を問う問題です。本問は, 総就業時間の内訳さえイメージできれば, 難なく正答できたのではないのでしょうか。こちらも確実に正答したい問題です。

問4は, 「各製造部門の製造間接費配賦差異の計算と, 固定予算に基づく差異分析」を問う問題です。特に難しいところはありません。確実に正答して欲しい問題です。

問5は, 「固定予算の欠点」を問う問題です。論文理論問題集の通りですので, こちらも確実に正答したい問題です。

問6は, (1)と(2)の小問構成となっています。(1)は, 「責任会計の内容」を問う問題です。テキストに記載のある責任会計の意義を踏まえて, コンパクトに記述してほしかったです。こちらは少し書きにくかったのではないかと思いますので, 部分点を確保できれば十分でしょう。(2)は, 現在の補助部門費の配賦方法に関して, 「責任会計の観点からの改善策」を問う問題です。問題文に『実際原価計算の範囲内で』とありますので, この点をヒントに改善策を3つ記述してほしかったです。こちらの問題の正解は, 変動予算, 複数基準配賦法, 予定配賦率の3つになりますが, 全て書いている受験生は少ないと想定されます。複数基準配賦法と予定配賦率に言及できていれば十分でしょう。

問7は、「個別原価計算から総合原価計算への移行」のためにどのようなデータが必要かを問う問題です。本問は難度が高い問題ですので、落としても仕方が無いでしょう。ただ、テキストで学習してきた内容を踏まえて、進捗度の把握に関しては記述できた受験生もいるかも知れませんね。

久野 第1問・問題2ですね。

多田野 第1問の問題2は、「標準原価計算」からの出題です。計算は、仕損の発生と標準原価計算を問う問題が出題されました。近年は、この論点が毎年出題されています。ただ、今年はかなり応用的な問題で、ボリューム自体は少ないのですが、難度の高い問題でした。一方、理論は、典型論点が中心に出題されていたので、しっかりと得点を積み上げてほしかったです。以下、問ごとに確認していきます。

問1は、「標準原価カードに含まれている製品1個当たりの仕損費の金額（原材料費、加工費）」を問う計算問題です。こちらは、総合原価計算で学習した安定発生の考え方を活用して、解答を導き出す必要がありました。本試験の緊張感の中で、この点に気がついた受験生は少ないのではないかと思います。ただ、状況の整理が出来なくても、原材料費に関しては、標準原価カードの3,000円に標準仕損発生率20%を乗じれば、正答が求められます。したがって、原材料費に関しては、何とか正答してほしかったです。

問2は、「標準原価計算全般に関する理解」を問う問題です。テキストで学習済みの内容も多く出題されていますので、一部を除いて、こちらも確実に正答したい問題です。以下具体的に解説します。

本問は、(1)～(6)の小問構成となっています。(1)は、「仕損の消費余裕量を含んでいる標準原価」を示す用語を問う問題です。こちらは確実に正答したい問題です。(2)は、会話文中の②、③、⑤に当てはまる「語句」を問う問題です。本問では、まず②、⑤は迷うことなく正答したいですね。その一方で、③はTQC、ZD運動という見慣れない文言が含まれていたので少し戸惑った受験生もいたのではないかと思います。こちらには、『キ・カイゼン』が入りますが、未学習であることを考慮すると落としても仕方が無いのではないかと思います。(3)は、「仕損の消費余裕量を含まない標準原価」を示す用語を問う問題です。特に難しいところはないので、こちらも確実に正答したい問題です。(4)は、(1)で解答した「現実的標準原価に関する理解」を問う問題です。テキストで学習した価格、能率、操業度をイメージできれば、解答できたと思います。こちらも確実に正答したい問題です。(5)は、(3)で解答した「理想標準原価に関する理解」を問う問題です。テキスト通りですので、こちらも確実に正答したい問題です。(6)は、「標準原価計算の目的に関する理解」を問う問題です。この論点は、答練でも出題しているので、多くの受験生が正答できたのではないのでしょうか。こちらも確実に正答したい問題です。

問3は、(1)と(2)の小問構成となっています。(1)は、「標準仕損発生数量」を問う問題です。問1でも解説した通り、安定発生と同様の考え方であることに気付ければ、正答は可能かと思います。ただ、本試験の緊張感を加味すると現実的には難しいでしょう。本問は、落としても仕方が無いですね。(2)は、(1)の計算を前提に、当月の「生産活動の良否」を問う問題です。(1)が正答できなければ、(2)も当然正答できません。したがって、本問も落としても仕方が無い問題でしょう。

問4は、当月の「原材料費に関わる仕損差異」を問う問題です。本問は、問3の正答が前提となりますので、落としても仕方が無い問題でしょう。

久野 次は第2問・問題1ですね。

多田野 第2問の問題1は、「原価管理、業務的意思決定」からの出題です。計算は、原価企画のプロセスを問う問題でした。テキストに記載されている内容とほぼ同様でしたので、落ち着いて問題に取り組めたのではないのでしょうか。全体としてボリュームも比較的少なく、平易な問題でした。一方、理論は、出題意図を汲みながら解答する必要がありましたので、解答に時間を要したのではないのでしょうか。部分点の確保は可能ですので、あきらめずに記述する姿勢が重要だったと思います。以下、問ごとに確認していきます。

問1は、「目標原価計算と対比される原価管理システム」の名称を問う問題です。本問では、『市場志向』と『技術志向』というヒントが問題で与えられておりましたので、ここから解答を導き出す必要がありました。テキストでは、原価

管理の新しい体系（原価企画・原価維持・原価改善）に関する説明の中で、従来の原価管理システムとして標準原価計算を学習していたかと思います。この論点をイメージすることで、何とか正答してほしかったです。

問2は、部品の共通化を例に「**原価低減ができる理由と源流管理の重要性**」を問う問題です。源流管理の重要性自体は、テキストで学習済みですが、それを具体的な事例と結びつけるのは難しかったかも知れません。何かしらの記述を行うことで、部分点が確保できれば十分でしょう。以下、具体的に解説します。

本問では、まず部品の共通化により、原価低減ができる理由を具体的に記述する必要があります。こちらに関しては、現実には様々な理由が考えられますので、論理的な説明であれば正答として取り扱われるものと想定されます。例えば、部品点数の減少による設計費、試作費、部品管理費等の原価の低減、大量購入による購入原価の低減、大量生産による製造原価の低減といった理由が考えられます。

次に、部品の共通化と源流管理の重要性を記述する必要があります。こちらに関しては、テキストで学習した源流管理の内容をうまく事例に当てはめて記述する必要があります。具体的には、①製造段階と②企画・開発段階にそれぞれ着目して、①部品の共通化を製造段階で行うことは通常、困難であること、②企画・開発段階で新規部品の数を増やさない設計が必要であるといった記述が考えられます。

問3は、「**原価企画のプロセス（目標原価の設定～目標原価の部品別・機能別展開）**」を問う問題です。本問は、テキストで学習した通りの内容ですので、確実に正答したい問題です。

問4は、問3で計算した「**価値比率の解釈**」を問う問題です。本問は、各機能システムの価値比率が1を上回るか下回るかという観点から、記述を行う必要がありました。テキストで学習した通りの内容ですし、同様の問題をアクセス答練でも出題していますので、確実に正答したい問題です。

問5は、鋼材αと鋼材Aのどちらを使用する方が有利かを問う問題です。「**業務的意思決定**」の問題が突然出てきたので、戸惑った受験生も多かったのではないのでしょうか。本問は、計算自体は比較的オーソドックスではあるものの、ケアレスミスも生じやすいと想定されますので、落としても仕方がないでしょう。

問6は、当社の戦略を実行する上で、「**原価企画の運用に際し留意すべき点**」を問う問題です。本問では、問題文冒頭の『当社を取り巻く環境は、競争が激しく、新製品が出るたびに機能が追加される一方で、販売価格を引き上げることができない状況にある』、『当社では、全てのSUVの製品戦略として差別化戦略を採用している』という記載をヒントに、原価企画の逆機能と顧客ニーズの適切な把握に言及する必要がありました。題意の把握がかなり難しいですから、本問は落としても仕方がないでしょう。

久野 第2問・問題2、最後の問題ですね。

多田野 第2問の問題2は、「**業務的意思決定、設備投資意思決定**」からの出題です。計算は、最適セールス・ミックスの意思決定、回収期間法、正味現在価値法等を問う問題でした。全体として非常に難度が高い問題でしたので、比較的平易な問1のみを解いて、その他の問題は後回しにすべきでした。一方、理論は、典型的な問題が出題されており、平易な問題でした。以下、問ごとに確認していきます。

問1は、「**負債の調達割合と製品X1の単位当たり直接材料費（材料A）**」を問う問題です。まず、負債の調達割合ですが、こちらは問題で与えられているデータを参考に方程式を立てて推定を行う必要がありました。また、製品X1の単位当たり直接材料費（材料A）に関しては、歩留率に注意をしながら丁寧にデータを集計する必要がありました。本問は、第2問の問題2の中で、唯一平易な計算問題でしたので、確実に正答してほしかったです。

問2は、20X1年度末に導入した投資案の「**正味現在価値と回収期間**」を問う問題です。本問は、運転資本の取り扱いに悩むことに加えて、各年度のキャッシュ・フローの整理にかなり時間がかかります。なお、運転資本の取り扱いに関しては、2019年短答式本試験（第I回 問題16）と同内容でしたので、こちらの問題を確認していた方は対応できたかもしれません。ただ、仮に運転資本の計算が出来たとしても、各年度のキャッシュ・フローを計算する中で、小数点以下の数字が出るなどケアレスミスを誘発する要因が多々あります。そう考えると、本問は落としても仕方がないでしょう。



問3は、「内部利益率法の欠点」2つを問う問題です。本問は、テキストで学習した通りの内容ですし、類似問題を公開模試でも出題しましたので、正答出来た受験生も多かったのではないのでしょうか。確実に正答したい問題です。

問4は、月間の「営業利益を最大にする製品X1と製品X2の販売量」を問う問題です。本問は、制約条件単位当たり貢献利益に基づき、製品X1と製品X2の販売量を計算した方が多かったのではないのでしょうか。しかし、問題文に『いずれの製品も1ロット当たり50本の生産を行い、50本未満の生産は行わない方針である』との記載があることから、製品X1と製品X2のいずれの製品を優先的に生産・販売しても、共通の制約条件である第2工程設備の機械運転時間に遊休が生じてしまいます。したがって、製品X1を優先的に生産・販売する場合と製品X2を優先的に生産・販売する場合で、それぞれ月間の貢献利益を計算し、貢献利益が大きくなる方が最適セールス・ミックスと判断する必要があります。こちらの問題は、難度が非常に高いため、差がつきにくかった問題と考えて結構です。

問5は、(1)と(2)の小問構成となっています。(1)は、製品X1から製品X4への切り替えを行う場合、年間の「営業利益を最大にする製品X2及び製品X4の販売量」を問う問題です。本問は、問4と同様にロット生産による遊休時間の発生に注意することに加えて、[資料Ⅲ]9.の保『期首・期末の棚卸資産は生じないものとする』という指示が、月初・月末を前提としているのか、年初・年末を前提としているのか不明瞭です。問題の流れから素直に解釈すると、月間の機械運転時間を前提（月初・月末に棚卸資産が生じない）としているのかなと思うのですが、保守的に考えれば、月間の機械運転時間を前提（月初・月末に棚卸資産が生じない）とする場合と、年間の機械運転時間を前提（年初・年末に棚卸資産が生じない）とする場合の両方を検討する必要があります。こちらの問題も、難度が非常に高く、差がつきにくかった問題と考えて結構です。(2)は、「製品X1から製品X4への切り替えを行う場合と行わない場合の正味現在価値の差額」を問う問題です。本問は、問5(1)の正答が前提となりますので、やはり差がつきにくかった問題と考えて結構です。

久野 さて、管理会計論の合格者水準の素点はどれくらいになるんでしょうね。

多田野 合格ラインを予想してみます。

第1問に関しては、問題1は平易であるものの、問題2はやや難しいため6割程度、第2問に関しては、問題1が比較的平易であるものの、問題2は難しいため4割程度を確保してほしいところです。単純合算すると5割程度となりますが、本試験の緊張感を加味すると4割5分程度が合格ラインとなるのではないのでしょうか。

久野 ありがとうございます。



## 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。

**多田野** 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。来年も同じような水準になると想定すれば、平易な間を見つけて、その間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、欠かさず答練を受講してください。

**久野** 来年2020年試験の受験生さんへのアドバイスはどのようなものになりますか。

**多田野** 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、テキスト重要性一覧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が、余裕があれば見ておきましょう。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下さい。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** 多田野先生、ありがとうございました。