

第151回簿記検定試験 2級 出題の意図

[第1問]

(出題の意図)

本問は、与えられた取引を仕訳する問題ですが、テキスト等を万遍なく学習し、その内容を正しく理解しているかだけでなく、一定の計算力および、問題文の文言から自分の知識を結び付けて仕訳を導き出す能力も問うています。

1. は本支店会計の問題です。支店開設時における支店側の仕訳ですが、商品売買および有形固定資産の記帳方法を指示に従って処理できるか、そして本店に対する債権・債務を表す勘定を使うことができるかがポイントとなります。

2. はその他有価証券の決算時の処理が問われています。その他有価証券は決算時に評価替えをするのかしないのか、評価替えをする場合にはその相手勘定はどうなるのか、さらにこれにかかる税効果会計を基本的な理解を確かめる意図で初めて出題しました。

3. は売上割戻の処理を問いました。問題文の取引条件を提示し売上割戻の対象となることが判明したとき、売掛金の残高があれば掛代金と相殺できますが、本問のようにすでに掛代金が回収済みの場合や、そもそも現金売上などで掛代金が存在しない場合には、売り手は銀行振込などで買い手に支払うこととなります。

4. は法人税の追徴の処理です。これは一昨年度から2級の出題範囲に加わった論点です。初めての出題であることに配慮し、問題文で「追徴の指摘を受け」と明示しています。

5. は有形固定資産(備品)の売却です。ただし、2級であることを考慮して減価償却方法は200%定率法としました。そのため各年度の減価償却費を自分で算出しなければなりません、保証率が関係しない年数で出題しています。

[第2問]

(出題の意図)

本問は、問題用紙に示された取引資料にもとづいて、答案用紙の株主資本等変動計算書を完成させる問題です。株主資本等変動計算書の完成問題は過去に何度か出題されていますが、今回は株主資本以外のその他の純資産項目にかかわる科目や取引は含まれていませんので、その分、基本的で平易な内容の出題になっています。

株主資本等変動計算書の学習にあたっては、いくつかの点に注意する必要があります。

あります。第 1 に、株主資本等変動計算書は会社の純資産の変動を明らかにする財務諸表ですので、まずは会社の純資産にかかわる科目や会計処理を正確に理解することが重要です。第 2 に、会社の純資産にかかわる取引の多くは会社法上の規制の対象となっていますので、背後にある会社法の規定やその考え方についてもできるだけ理解するよう努めることが大切です。第 3 に、縦と横というマトリックス形式にもとづく株主資本等変動計算書の独特の記載形式についても、戸惑わないように慣れることが必要です。

これらの点に注意しながら学習を進め、株主資本等変動計算書について基本的な理解ができていれば、本問は十分に正答できる問題です。

[第 3 問]

(出題の意図)

今回は 2 級レベルの連結会計の問題として、連結精算表の作成を出題しました。簡易な連結の実務でも、子会社が 1 つだけという企業はまずなく、複数の子会社を有していることが通常です。また、連結手続きの実務の 1 つとしても、売上取引と仕入取引だけでなく、連結グループ内の取引の概要を理解した上で、各社の帳簿から連結会社に対する取引高をすべて要約し、相互の取引高を照合して一致していることを確認後、連結相殺仕訳が作成されます。本問では、これらのことを前提に、実務に寄り添った連結作業のための基本的な知識を問うています。問題文と資料の量がやや多めであるのと、子会社が 2 社となっている精算表の形式に一瞬驚いた受験者もいたかもしれません。ただし、落ち着いて問題文と資料全体を読んで考えれば、本問は 2 級レベルの基本的な相殺消去仕訳を 2 回分 (子会社 2 社分) 起こせば良いということに気がつくはずですが、特に、S2 社については、100%保有の子会社であるため、資本連結の仕訳作成も容易であったはずですが。

なお、年度の書き方には正式なルールはありませんが、欧米企業や一部の日本企業では終了日 (決算日) に合わせた連結年度の書き方をすることがあります (これは単に年度の書き方の一例であり、採用する会計基準とは全く関係がありません)。本問ではこれにならって、X3 年 4 月 1 日から X4 年 3 月 31 日までを X4 年度と呼んでいます。これは問題中の経過年数の計算をよりしやすくするように、問題作成時に配慮したのですが、見慣れない年度と連結対象期間の書き方に少し戸惑った受験者もいたかもしれません。もっとも、問題の指示文に X4 年度が X3 年 4 月 1 日から X4 年 3 月 31 日までを指すことは太字で明記されており、答案用紙の連結精算表にも個別財務諸表の数値は X4 年 3 月 31 日の残高であることが明記されているため、問題の指示文を読めば異なる財務数値を選択する余地はなく、本問の解答のプロセスには全く影響はありません。

本問の解答にあたり、重要な点は次のようなものでした。

- (1) 開始仕訳として、S1 社について、のれんと非支配主持分の計上を含む支配獲得時の連結修正仕訳を行う。
- (2) 100%子会社である S2 社について、子会社株式と資本金の連結修正仕訳を行う。
- (3) 開始仕訳として、S1 社について、前連結会計年度までののれんの償却と純利益の非支配株主持分への振替えの連結修正仕訳を行う。
- (4) S1 社について、当期純利益から非支配株主持分への振替えとのれんの当期分の償却を行う。
- (5) P 社および子会社 2 社相互間の債権債務残高および取引高（サービスの提供取引を含む）の内訳資料から、必要な債権債務の消去仕訳と取引高の消去仕訳を行う。
- (6) 商品の売買と土地の売買に関する未実現利益の消去仕訳を行う。

上記のように解答のプロセスを分解してみると、いずれも基本的な項目であり、出題区分表では 2 級の範囲の連結仕訳です。S1 社の資本連結も過去の 2 級の出題と同じ基本レベルのものとしています。あとの解き方は仕訳力によると思われます。関係者の一部に誤解があるように見受けられるため、付言しますが、本問では出題区分表の 1 級の範囲に掲げられた項目は含まれていません。1 級の連結はこんなに易しい問題ではなく、本問は、簡易な連結実務の入り口部分にすぎず、何を連結上消去すべきかという基本的考え方を本質的に理解していれば、容易に解ける問題でした。受験者の指導に当たられる方々も、連結の解き方のパターンを暗記する学習でなく、連結の基本的な考え方の本質的な理解が重要であることを、受験者に再認識させていただきたいと考えます。

なお、[資料] 4 の記載内容は、P 社の個別損益計算書に両建てで計上されている賃貸資産受取家賃と賃貸資産減価償却費のうち、一方の賃貸資産受取家賃が連結会社間の取引高の相殺消去により消去されてしまうため、残った賃貸資産減価償却費を連結損益計算書上で適切な科目（この場合は、販売費及び一般管理費）に科目振替を行うことを指示したものです。

【第 4 問】

（出題の意図）

部門別計算からの出題です。補助部門費の配賦（補助部門→製造部門）と製造部門費の配賦（製造部門→製品）という 2 段階の配賦についての理解を問う問題でした。とくに今回の問題では、補助部門費の予定配賦がポイントです（リード文と資料 5 から読み取れます）。そのために、問 1 では、修繕部費の予定配

賦率を出題しました。しばしば出題される部門別計算の問題（予算部門別配賦表を作成する問題）では、あまり補助部門費の予定配賦率を意識することはないと思います。しかし、予算部門別配賦表の作成は、補助部門費の予定配賦率の計算が前提になっています。もっとも、予算部門別配賦表を作成するだけなら補助部門費の予定配賦を意識しなくてもよいのですが、実際の部門費を計算したり、配賦差異を計算したりするためには、補助部門費の予定配賦をしっかり理解している必要があります。今回の問題では、問 4 と問 5 がそうした理解を問う問題になっています。

[第 5 問]

(出題の意図)

本問は、等級別総合原価計算の問題です。[資料]にある生産、原価、重量のデータから、最初に答案用紙に示された等価比率計算表を作成します。次に、等級製品である製品 X および製品 Y の月末仕掛品原価と完成品総合原価を計算し、最後に、上記から、それぞれの製品の単位原価を計算するという等級別総合原価計算の計算手続き全般を出題しました。

総合原価計算には、工程や生産状況に応じて様々な計算方法がありますが、本問のように同種製品を生産する等級別総合原価計算では、組別総合原価計算と同様に、複数の製品があります。そのため、単一製品の場合の総合原価計算とは異なり、複数製品への原価の配分計算を行います。この配分に際しては、等価係数や積数、等価比率の理解が必要です。これらを十分に理解できているかを問うための問題でした。