

第151回簿記検定試験 2級 出題の意図・講評

[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。

(講評)

今回の仕訳問題の出来具合は、残念ながら全体的に奮いませんでした。満点の20点をとれている答案はほとんどありませんでした。日ごろからテキストなどを満遍なく、基本的な事項を繰り返し学習し、そのうえで問題を解くときは注意力をもってケアレスミスをなくすことが重要です。答案を拝見すると、練習を積み重ねて試験に臨んだ受験者とそうでない受験者の違いがはっきり分かれたのが特徴でした。

以下、個別に気付いた点を挙げたいと思います。

1. は、支店開設時の支店側の仕訳でした。意表を突かれたのか、得点状況は悪かったです。問題文にある減価償却累計額¥760,000を引き継いでいない仕訳が目立っていました。また、トラックなのに「備品」と仕訳したり、指定されていない「減価償却累計額」と仕訳していた答案もありました。それから、商品については「販売のつど売上原価勘定に振り替える方法」が指示されているのに3分法で仕訳していた誤答もありました。

2. は、有価証券の中でもその他有価証券の決算時の処理ですが、税効果会計が適用される点が新しいといえる取引です。今回は、取得時よりも決算時の方が値上がりしているケースですが、得点状況は芳しくありませんでした。正しく勘定科目を選択できていても税率やけた数を間違えたり、売買目的有価証券と混同している答案も散見されました。全部純資産直入法と指示が出ているのに、有価証券評価益と仕訳して収益を計上している誤答もありました。

3. は、「売上割戻」の出題ですが、「売上割引」と誤解した答案が非常に多かったです。売上割引は、代金を支払期限よりも早期に支払った債務者に対し、代金の一部を免除することであり、利息に似た性質があります。これに対し、今回のように売上割戻は、一定数量あるいは金額以上購入した顧客に対する代金の一部免除であり、全く異なります。

4. は、法人税の追徴で、日商簿記2級では初めての出題でしたが、問題文の文言および指定された勘定科目から正解を導き出すことができた答案が多かったです。ただ、「負債の計上を行った」ことから、税効果会計と混同してしまったのか、「繰延税金負債」と仕訳した答案が散見されました。

5. は、備品の売却ですが、いわゆる「200%定率法」にもとづいて過年度の償却額と、当期の期首から売却日までの減価償却費の月割額を自分で計算しなければなりません。上記の4問とは異なり、計算の腕力を要することもあり、「営業外受取手形」を含め、勘定科目の出来具合は良かったのですが、売却損益まで正しく算定できた受験者は少なめでした。

[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。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。

(講評)

2 級の商業簿記の問題としては基本的で標準的な内容の問題であり、また株主資本等変動計算書にかかわる過去の類似の出題と比べても比較的平易な内容の問題であったため、全体としては正答できていた答案が多く、全般的な得点率も高かったように思います。しかし、その一方で、ほとんど正答できていない答案や白紙に近い答案も目立ちました。明らかに受験準備に必要な基礎学習が不足したまま試験に臨んでしまったのではないかと推測します。

個別の解答箇所として誤答が比較的多かったのは、剰余金の配当でした。その他資本剰余金を財源とする配当は 2 級の商業簿記の出題としてはやや応用的な内容を含んでいますが、会社の純資産にかかわる取引と会計処理については、その背後にある会社法の規定や考え方などと併せて、早い段階から正確な知識を身につけるように学習に取り組むことが大切ではないかと考えます。なお、株主資本等変動計算書には途中で小計を計算・記載する箇所が多くありますが、小計の計算・記載にかかわる明らかに不注意による誤答も比較的目立ちました。

[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。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。

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。

（講評）

出題区分表に示されている 2 級の連結会計の範囲は、①資本連結、②非支配株主持分、③連結会社間取引の処理、⑤未実現損益の消去（棚卸資産および土地に係るものに限る）、⑥連結精算表、連結財務諸表の作成となっています。子会社 1 社、連結会社間取引は売上と仕入のみ、未実現損益の消去対象となる期首の棚卸資産がないといった極めて単純な前提の連結精算表は、連結の作成手続きの流れを理解するには役立ちますが、このような単純な前提が連結実務で使われ、通用することはまずありません。「出題の意図」で述べたとおり、本問は簡易な連結実務の入り口部分を、基本的な知識の理解がしっかりしていれば解けるような形式で出題しました。

連結の基本手続きは、個別財務諸表の合算、修正・連結消去仕訳の作成、仕訳の連結精算表への記入、連結財務諸表の完成という流れで行われます。本問は、資料の量は一見多めですが、これらの資料が上に示した①から⑤のどれに関連する資料かを判断して、順に修正・連結消去仕訳を作成し、上に述べた流れで解答を作成することになります。この中で基本的知識にもとづいて比較的解答が容易な、③連結会社間取引の処理と④未実現損益の処理から手をつければ、ほぼ数字の加減算だけで 5 割-6 割の得点が期待され、さらに資本連結に関する仕訳の一部にも手をつけていれば 8 割以上の得点も期待されました。もっとも、完成済みの連結精算表の数字を目で追う、あるいは、問題文の数字が修正・消去欄のどこに記入されているかを目で追うだけといった実際に手を動かさない学習しかしていない受験者には、このような解答へのプロセスは難しかったかもしれません。

実際に答案を拝見すると、全く得点できていない答案が 3 割-4 割みられ、前回の連結会計出題時の 2 割-3 割からやや増加しており、連結会計についてやはり全く準備していない、あるいはかなり不十分であるという印象を受けました。さらに、今回は、本問について全く得点できなかった受験者の一部について、第 1 問の仕訳問題の得点との関係を見てみましたが、第 3 問で全く得点できな

かった受験者の 8 割は第 1 問でも全く得点できておらず、第 1 問で得点が 2 割以下の受験者を含めると 9 割以上となっていました。つまり、仕訳問題の得点と連結会計の得点が、仕訳力という点で密接に関連しており、そもそも連結会計に入る以前の学習過程において、仕訳の基礎力がついていないという従来から何度も指摘されてきた問題が改善されていないことが大きく影響しているように思われます。この点は、受験者と指導者の方はともに今後の学習で十分に認識していただきたいと考えます。

次に、個々の解答の内容について講評を述べます。

- (1) 連結会社間取引の処理と未実現損益の消去に取り掛かったと思われる受験者（得点が 3 割-5 割程度の受験者）は 3 割以上いたようです。この中では、商品や未払費用の連結貸借対照表残高の計算は誤答が多かったようです。
- (2) 資本連結の部分に取り掛かった受験者では、のれんの残高やのれん償却費の計算は比較的よく出来ていましたが、非支配株主持分の残高の計算までたどり着いた受験者は 1 割未満でした。
- (3) 問題文 4 に示した「費用収益の対応が適切でなくなる場合には、該当する費用を適切な科目に振り替える」会計処理は、連結グループの事業が小売業と卸売業だけでない場合には、実務上もよく見られる処理です。連結損益計算書の表示全体（特に段階利益の表示）を見る習慣が身につけている受験者は、容易に気がついたと思われそうですが、ここが正答となった受験者はごくわずかでした。財務諸表の作成問題は、個別財務諸表では第 3 問としてすでに何回も出題されており、仕訳の基礎練習に加えて、財務諸表の表示様式をしっかりと頭に入れておく必要もあると思います。
- (4) 本問は 10 個弱の仕訳を作成すれば、連結精算表を完成できます。ところが、実際の答案を見ると、答案用紙の修正・消去の欄に全く記入のないものや、修正・消去仕訳の作成から修正・消去欄への記入という手順を踏んでいないもの（例えば、明らかに個々の仕訳の貸借が一致していない）が相当数見られました。これでは、連結の作成手順が身につかず、なかなか正答には到達しません。

本問は、他の大問の得点にもよりますが、一定レベル以上の仕訳力のある受験者が上の（1）と（2）をどこまで粘り強く得点に結びつけようとしたかによって、合否が大きく分かれたと思われれます。なお、日本商工会議所のホームページに、[「簿記検定試験合格への 5 カ条」](#)を掲載していますので、ぜひご一読

ください。本問のように、一見難問のように見えるが後で考えれば基礎知識の組み合わせであるという問題には、「第 5 条 諦めないこと」がそのまま当てはまります。

試験終了後に、指導者の方からも、よく考えれば解ける問題というご意見がある一方で、問題文の量が多めであったからか、本問のねらいと期待する基本的な解答手順がよく読み取れていないと思われる方からもご意見があったようでした。「出題の意図」で示しているように、本問は、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。知っている解法パターンでは一見難問のように見える問題でも、落ち着いて、問題文中のグループ内での取引関係を理解した上で修正・消去仕訳をきちんと作成して連結の手順に沿っていけば、基礎知識で解けることを現場でもぜひご指導いただきたいと思います。この方が、企業の実務で通用する合格者を出すことにつながるはずです。

さらに、指導者の方は、①1 級レベルや公認会計士試験の連結の問題から難易度のレベルをつかむ、②連結の実務書で例示されている企業が使用している連結資料パッケージの様式を知る、③主に国内に事業拠点がある上場企業の有価証券報告書から個別と連結の報告数値の相違点をつかむといったことにより、連結会計の講義内容により深みが出るのではないかと思います。

【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と理解する必要があります。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。

(講評)

問1はできたが問2ができなかった、あるいは問4まではできたが問5ができなかったという答案が多く見られました。「補助部門費配賦前」と「補助部門費配賦後」の違いを十分に理解できていないことが、その理由として考えられます。問2を正解するためには、資料1にある「補助部門費配賦前」の数値に、「？」を計算して加え、「補助部門費配賦後」の数値を求める必要がありました。また、問5を正解するためには、資料6にある「補助部門費配賦前」の数値に、修繕部門費予定配賦額を加えて「補助部門費配賦後」の数値を求める必要がありました。

今回は過去にはあまりない出題形式(資料の出し方)でした。そのため、資料を読み取る力が問われたといえます。計算そのものは平易な部門別計算ですので、資料を読み取れた受験者は高得点につながったのではないのでしょうか。一方で、資料を読み取れなかった(=点数がとれなかった)ということは、部門別計算の理解が不十分であったということになります。よくある出題形式で一定の計算ができたとしても、それだけでは部門別計算を本当に理解したことにはなりません。過去問が解ければ良いという学習方法を避け、なぜその計算になるのかという計算の背後にあるロジックを理解するように努めてほしいと思います。

[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。

(講評)

本問は、同一工程で同種製品を連続生産する際の等級別総合原価計算の基本問題です。[資料]にある生産、原価、重量のデータから、製品Xおよび製品Y

の完成品単位原価の計算に至るまでの等級別総合原価計算の計算手続き全般を出題しました。まず正常仕損品について考慮して、完成品総合原価を求めることとなります。その完成品総合原価から、製品 X および製品 Y の完成品単位原価を計算します。

答案では、よく理解できているものとそうでないものと明確に分かれているようでした。そもそも等価係数や積数、等価比率などの意味をよく理解していないようで、等級別総合原価計算を学習していない受験者が相当いるようでした。また、思いのほか単価計算を間違える答案が見受けられました。等級別総合原価計算は複雑な計算ではないので、本問のとおり、計算の流れを理解して、正しく解答できるようになってほしいと思います。