

平成 29 年度  
日本商工会議所

---

# 第147回 簿記検定試験

1 級

【解答・解説】

この解答例は、当社で作成したものです。  
解答中に記載してある配点は、当社で考えた予想配点です。

**れっく LEC**東京リーガルマインド

著作権者 株式会社東京リーガルマインド  
(C)2017 TOKYO LEGAL MIND K.K., Printed in Japan  
無断複製・無断転載等を禁じます。  
有効期限 2017年11月19日/2018年6月9日



0 000212 173165

BL17316

商 業 簿 記

問1 次の取引の仕訳を示しなさい。

- (1) 3月2日の外部への商品販売に関する本店の仕訳を示しなさい。  
 (2) 本店が関西支店の当期の損益を総合損益勘定へ振り替えたときの仕訳を示しなさい。

(単位：千円)

	借方科目	金額	貸方科目	金額	
(1)	売掛金	270,000	売上	270,000	★
	売上原価	190,800	商品	190,800	★
(2)	総合損益	10,646	関西支店	10,646	★

問2 LA支店決算整理後残高試算表（円換算後）における、次の各項目の金額を求めなさい。

(単位：千円)

売掛金	売上原価	貸倒引当金繰入	本店
★ 99,000	★ 66,125	★ 4,950	★ 156,400

問3 日商株式会社の決算整理後合併残高試算表（内部利益控除後）を完成しなさい。

決算整理後合併残高試算表

20X7年3月31日

(単位：千円)

借方科目	金額	貸方科目	金額
現金預金	151,263	買掛金	★ 250,000
売掛金	★ 549,000	貸倒引当金	25,267
商品	★ 378,765	未払費用	550
前払費用	1,073	建物減価償却累計額	★ 78,000
建物	450,000	備品減価償却累計額	★ 51,075
備品	110,000	リース資産減価償却累計額	★ 25,078
リース資産	★ 62,695	リース債務	★ 51,349
土地	530,000	長期前受収益	★ 3,600
貸倒懸念債権	200,000	資本金	1,000,000
売上原価	★5,143,975	資本準備金	85,000
営業費用	★1,492,896	利益準備金	60,000
棚卸減耗費	★ 12,180	繰越利益剰余金	56,254
商品評価損	★ 5,010	売上	★7,466,000
貸倒引当金繰入	★ 17,497	受取利息	★ 8,000
減価償却費	51,634		
支払利息	★ 3,135		
(為替差損)	★ 1,050		
	9,160,173		9,160,173

★1つにつき1点、ただし、問3については用語も合っていて正解とする。

会 計 学

第1問

(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
★ エ	★ イ	★ イ	★ ア	★ エ

第2問

問1 前期末における繰延税金資産の金額 (純額) : ☆ 5,250 千円  
\_\_\_\_\_

当期末における繰延税金資産の金額 (純額) : ☆ 7,500 千円  
\_\_\_\_\_

問2

損益計算書 (一部)

(単位: 千円)

税引前当期純利益			
法人税・住民税・事業税	(	★☆ 31,500 )	
法人税等調整額	(	△ 2,250 )	( 29,250 )
当期純利益			( ★☆ 50,750 )

第3問

問1 A社の個別財務諸表におけるC社株式の金額: ☆ 900,000 千円  
\_\_\_\_\_

B社の個別財務諸表におけるC社株式の金額: ☆ 630,000 千円  
\_\_\_\_\_

問2

C社の開始貸借対照表

(単位: 千円)

資 産	金 額	負債・純資産	金 額
諸 資 産	★ 2,880,000	諸 負 債	★ 1,300,000
の れ ん	★ 120,000	株 主 資 本	★ 1,700,000
	3,000,000		3,000,000

問3

A社の連結財務諸表におけるC社株式の金額: ★ 1,020,000 千円  
\_\_\_\_\_

B社の連結財務諸表におけるC社株式の金額: ★ 732,000 千円  
\_\_\_\_\_

★1つにつき1点、☆1つにつき2点。

# 商 業 簿 記

## 【総 評】

147回本試験の商業簿記は在外支店を含む本支店合併決算整理後残高試算表を作成する総合問題でした。本支店会計という側面はそれほど難しくありませんが、商品売買に関して難易度の高い計算が必要となることから商品売買以外で如何に点数を確保できたかがポイントになるでしょう。具体的には、①リース、②減価償却、③貸倒引当金で点数を獲りたいところですが、リースに関しては長期前受収益の取崩し、減価償却に関しては使用する償却率等、様々な箇所に気を配ることが必要でした。これらのことを考慮すると、比較的難易度の高い問題だったと言えるでしょう。

ミスや本試験の緊張感等を考えて、目標点としては、LECの公開している解答(配点)をベースに考えた場合、15点弱程度と考えられます。

## 【解 説】

### I. LA支店(単位：千ドル)

#### 1. 決算整理事項等

##### (1) 商品売買(期中未処理および誤処理)

###### ① 本店からの仕入

(借)	商		品	1,060(*1)	(貸)	本		店	1,060
-----	---	--	---	-----------	-----	---	--	---	-------

(\*1) 仕入数量1,000個×@121.9千円(\*2)÷HR115円/ドル=1,060

(\*2) 3月2日払出単価@106千円(\*3)×(1+付加利益率0.15)=@121.9千円

(\*3) 3月2日仕入原価106,000千円(\*4)÷仕入数量1,000個=@106千円

(\*4) III. 商品有高帳3月2日払出金額

###### ② 商品輸送費の処理

商品輸送費は商品仕入に関する付随費用であるので、仕入原価に含めて処理する。

(借)	商		品	90	(貸)	仮		払		金	90(*1)
-----	---	--	---	----	-----	---	--	---	--	---	--------

###### ③ 外部への売上

(借)	売		掛		金	900	(貸)	売		上	900(*1)
(借)	売		上		原		(貸)	商		品	575

(\*1) 販売単価@1.8×販売数量500個(\*2)=900

(\*2) 本店仕入1,000個-期末帳簿棚卸高500=500個

(\*3) 仕入単価@1.15(\*4)×販売数量500個(\*2)=575

(\*4) 外貨建購入代価@1.06(\*5)+外貨建付随費用@0.09(\*6)=@1.15

(\*5) @121.9千円(①(\*2))÷HR115円/ドル=1.06

(\*6) 付随費用90÷仕入数量1,000個=@0.09

##### (2) 貸倒引当金(決算整理)

(借)	貸倒引当金繰入	45(*1)	(貸)	貸倒引当金	45
-----	---------	--------	-----	-------	----

(\*1) 売掛金900(①③)×5%=45

#### 2. 円換算前決算整理後残高試算表

LA支店決算整理後残高試算表

(単位：千ドル)

<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr><td style="width: 10%;">現</td><td style="width: 10%;">金</td><td style="width: 10%;">預</td><td style="width: 10%;">金</td><td style="width: 10%; text-align: right;">150</td></tr> <tr><td>売</td><td></td><td>掛</td><td>金</td><td style="text-align: right;">900</td></tr> <tr><td>商</td><td></td><td></td><td>品</td><td style="text-align: right;">575</td></tr> <tr><td>売</td><td>上</td><td>原</td><td>価</td><td style="text-align: right;">575</td></tr> <tr><td>貸</td><td>倒</td><td>引</td><td>当</td><td style="text-align: right;">45</td></tr> <tr><td>営</td><td>業</td><td>費</td><td>用</td><td style="text-align: right;">60</td></tr> <tr style="border-top: 1px solid black;"><td colspan="4"></td><td style="text-align: right; border-top: 1px solid black;">2,305</td></tr> </table>	現	金	預	金	150	売		掛	金	900	商			品	575	売	上	原	価	575	貸	倒	引	当	45	営	業	費	用	60					2,305	<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr><td style="width: 10%;">貸</td><td style="width: 10%;">倒</td><td style="width: 10%;">引</td><td style="width: 10%;">当</td><td style="width: 10%;">金</td><td style="width: 10%; text-align: right;">45</td></tr> <tr><td>本</td><td></td><td></td><td></td><td>店</td><td style="text-align: right;">1,360</td></tr> <tr><td>売</td><td></td><td></td><td></td><td>上</td><td style="text-align: right;">900</td></tr> <tr style="border-top: 1px solid black;"><td colspan="5"></td><td style="text-align: right; border-top: 1px solid black;">2,305</td></tr> </table>	貸	倒	引	当	金	45	本				店	1,360	売				上	900						2,305
現	金	預	金	150																																																								
売		掛	金	900																																																								
商			品	575																																																								
売	上	原	価	575																																																								
貸	倒	引	当	45																																																								
営	業	費	用	60																																																								
				2,305																																																								
貸	倒	引	当	金	45																																																							
本				店	1,360																																																							
売				上	900																																																							
					2,305																																																							

3. 円換算後決算整理後残高試算表(問2の解答)

項目	換算前試算表 (単位：千ドル)	為替相場	換算後試算表 (単位：千円)
現金預金	150	CR110 円	16,500
売掛金	900	CR110 円	99,000
商品	575	HR115 円	66,125
売上原価	575	HR115 円	66,125
貸倒引当金繰入	45	CR110 円	4,950
営業費用	60	CR110 円	6,600
貸倒引当金 ( )	( 45 )	CR110 円	( 4,950 )
本店 ( )	( 1,360 )	(*1)	( 156,400 )
売上 ( )	( 900 )	CR110 円	( 99,000 )
為替差損益		貸借差額	1,050
	0		0

(\*1) 期中未処理部分121,900千円(\*2) + 期中処理済部分34,500千円(\*3) = 156,400千円

(\*2) 仕入数量1,000個 × @121.9千円(1.①(\*2)) = 121,900千円

(\*3) 本店におけるLA支店a/c

II. 関西支店(単位：千円)

1. 決算整理事項(単位：千円)

(1) 商品売買

(借) 棚卸減耗費	9,000(*1)	(貸) 商品	9,000
-----------	-----------	--------	-------

(\*1) 期末帳簿棚卸高157,580(\*2) - 期末実地棚卸高148,580 = 9,000

(\*2) 前T/B商品

(2) 減価償却

(借) 減価償却費	∴10,956	(貸) 建物減価償却累計額	6,000(*1)
		備品減価償却累計額	4,956(*2)

(\*1) 建物取得原価150,000 ÷ 耐用年数25年 = 6,000

(\*2) 下記2. 網掛け

(3) 貸倒引当金

(借) 貸倒引当金繰入	1,590(*1)	(貸) 貸倒引当金	1,590
-------------	-----------	-----------	-------

(\*1) 期末売掛金160,000 × 2% - 前T/B貸倒引当金1,610 = 1,590

(4) 費用の見越および繰延

(借) 前払費用	450	(貸) 営業費用	450
(借) 営業費用	550	(貸) 未払費用	550

2. 備品減価償却スケジュール

20X6年3月期における調整前償却額は4,941で償却保証額4,956を下回るため、20X6年3月期が特定事業年度となる。そのため、20X6年3月期以降の減価償却費は特定事業年度の期首帳簿価額(改定取得原価)に改定償却率を乗じた金額となる。なお、改訂償却率が0.334であることから、残存耐用年数が3年となった年度、すなわち20X6年3月期が特定事業年度と推定できる(改定償却率0.334ということは残り3年間で均等償却を行うということであるため)。そのため、「20X6年3月期期首帳簿価額×改定償却率0.334」が減価償却費と判断できれば素早く解答することが可能である。

	期首帳簿価額	調整前償却額	償却保証額	改定取得価額 ×改定償却率	減価償却費	期末帳簿価額
20X3年3月期	50,000	16,650(*1)	4,956(*2)	—	16,650	33,350
20X4年3月期	33,350	11,106(*3)	4,956(*2)	—	11,106	22,244
20X5年3月期	22,244	7,407(*4)	4,956(*2)	—	7,407	14,837
20X6年3月期	14,837	4,941(*5)	4,956(*2)	4,956(*6)	4,956	9,881
20X7年3月期	9,881	—	4,956(*2)	4,956(*6)	4,956	4,925

(\*1) 取得原価50,000×200%定率法償却率0.333=16,650

(\*2) 取得価額50,000×保証率0.09911≒4,956

(\*3) 期首帳簿価額33,350×200%定率法償却率0.333≒11,106

(\*4) 期首帳簿価額22,244×200%定率法償却率0.333≒7,407

(\*5) 期首帳簿価額14,837×200%定率法償却率0.333≒4,941

(\*6) 改定取得価額14,837(\*7)×改定償却率0.334≒4,956

(\*7) 特定事業年度(20X6年3月期)期首帳簿価額

3. 関西支店損益勘定(問1(2)の金額を算定するために必要となる)

関西支店損益勘定

売上原価	1,461,000	売上	2,147,000
棚卸減耗費	9,000	本	10,646
営業費用	675,100		
貸倒引当金繰入	1,590		
減価償却費	10,956		
	<u>2,157,646</u>		<u>2,157,646</u>

### Ⅲ. 本店

#### 1. 決算整理事項等(単位：千円)

##### (1) 商品売買

###### ① 3月2日未処理分(外部売上：問1(1)解答)

(借) 売掛金	270,000	(貸) 売上	270,000(*1)
(借) 売上原価	190,800(*2)	(貸) 商品	190,800

(\*1) 3月2日外部販売数量1,800個×外部販売単価@150=270,000

(\*2) 下記商品有高帳3月2日払出金額(外部売上分)

###### ② 3月2日未処理分(LA支店売上)

(借) 売掛金	121,900	(貸) 売上	121,900(*1)
(借) 売上原価	106,000(*2)	(貸) 商品	106,000

(\*1) 売上原価106,000(\*2)×(1+付加利益率0.15)=121,900

(\*2) 下記商品有高帳3月2日払出金額(LA支店売上分)

###### ③ 棚卸減耗および商品評価損の計上(決算整理)

(借) 棚卸減耗費	3,180(*1)	(貸) 商品	3,180
(借) 商品評価損	5,010(*2)	(貸) 商品	5,010

(\*1) 下記商品有高帳網掛

(\*2) 下記商品有高帳網掛および(\*2)

#### 商品有高帳

月日	摘要	受入			払出			残高			
		数量(個)	単価	金額	数量(個)	単価	金額	数量(個)	単価	金額	
4	1	前期繰越	2,000	@90	180,000				2,000	@90	180,000
5	×	仕入	8,000	@100	800,000				10,000	@98	980,000
6	×	外部売上				6,000	@98	588,000	4,000	@98	392,000
8	×	仕入	12,000	@102	1,224,000				16,000	@101	1,616,000
9	×	外部売上				10,000	@101	1,010,000	6,000	@101	606,000
11	×	仕入	14,000	@111	1,554,000				20,000	@108	2,160,000
1	×	外部売上				17,000	@108	1,836,000	3,000	@108	324,000
3	1	仕入	1,500	@102	153,000				4,500	@106	477,000
3	2	外部売上				1,800	@106	190,800	2,700	@106	286,200
	"	LA支店売上				1,000	@106	106,000	1,700	@106	180,200
3	31	棚卸減耗				(*1)30	@106	3,180	1,670	@106	177,020
	"	商品評価損						(*2)5,010	1,670	@103	172,010
	"	次期繰越				1,670	@103	172,010			
			37,500		3,911,000	37,500		3,911,000			

(\*1) 3月2日数量残高1,700個-期末実地棚卸高1,670個=30個

(\*2) (3月31日単価@106-正味売却価額@103)×期末実地棚卸高1,670個=5,010

(2) リース会計

① 期中における処理

i 売却

(借) 現金預金	62,695	(貸) 仮受金	62,695
----------	--------	---------	--------

ii リース料の支払

(借) 営業費用	14,481(*1)	(貸) 現金預金	14,481
----------	------------	----------	--------

(\*1) リース料総額72,405÷リース期間5年=14,481

② あるべき仕訳および修正仕訳

i 売却

(借) 備品減価償却累計額	28,305(*1)	(貸) 備品	85,000
仮受金	62,695	長期前受収益	∴6,000

(\*1) 取得原価85,000×200%定率法償却率0.333=28,305

ii リース資産およびリース債務の計上

セールアンドリースバック後のリース取引は所有権移転ファイナンス・リース取引に該当し、かつ、貸手の購入価額(=日商株式会社の売却価額)が判明するため、貸手の購入価額(=日商株式会社の売却価額)がリース資産およびリース債務の計上価額となる。

(借) リース資産	62,695(*1)	(貸) リース債務	62,695
-----------	------------	-----------	--------

(\*1) 貸手の購入価額(=日商株式会社(借手)の売却価額)

iii リース料の支払

(借) リース債務	∴11,346	(貸) 営業費用	14,481
支払利息	3,135(*1)		

(\*1) 期首リース債務62,695×リース会社の計算利率5%÷3=3,135

(3) 減価償却

(借) 減価償却費	∴43,078	(貸) 建物減価償却累計額	12,000(*1)
		備品減価償却累計額	6,000(*2)
		リース資産減価償却累計額	25,078(*3)

(\*1) 建物取得原価300,000÷耐用年数25年=12,000

(\*2) 備品(営業用)取得原価60,000×200%定率法償却率0.400×3ヶ月/12ヶ月=6,000

(\*3) リース資産取得原価62,695((2)②ii(\*1))×200%定率法償却率0.400(\*4)=25,078

(\*4) 残存耐用年数5年の償却率

(4) 長期前受収益の取崩し

長期前受収益はリース資産の減価償却費の割合に応じて取り崩すこととなる。本問リース資産は200%定率法により減価償却計算を行っているため、長期前受収益も200%定率法の償却率を使用して取り崩す。

(借) 長期前受収益	2,400(*1)	(貸) 減価償却費	2,400
------------	-----------	-----------	-------

(\*1) 長期前受収益計上額6,000((2)②i)×200%定率法償却率0.400=2,400

(5) 貸倒引当金

(借) 貸倒引当金繰入	10,957(*1)	(貸) 貸倒引当金	10,957
-------------	------------	-----------	--------

(\*1) 売掛金に対する貸倒引当金5,800(\*2) + 長期貸付金に対する貸倒引当金11,317(\*5) - 前T/B貸倒引当金6,160 = 10,957

(\*2) 期末売掛金290,000(\*3)×2%=5,800

(\*3) 前T/B売掛金20,000+3月販売分売掛金270,000(\*4)=290,000

(\*4) 3月2日未処理分((1)①(\*1))

(\*5) 長期貸付金200,000 - 当初の約定利率による割引現在価値188,683(\*6)=11,317

(\*6)  $(\text{第20X8年3月期利息}2,000(*7)) \div (1 + \text{当初の約定利子率}4\%)$   
 $+ (\text{第20X9年3月期利息}2,000(*7) + \text{元本回収}200,000) \div (1 + \text{当初の約定利子率}4\%)^2 = 188,683$

(\*7)  $\text{長期貸付金}200,000 \times \text{条件緩和後利率}1\% = 2,000$

(6) 費用の見越および繰延

(借) 前	払	費	用	623	(貸) 営	業	費	用	623
-------	---	---	---	-----	-------	---	---	---	-----

#### IV. 決算整理前残高試算表の空欄

(1) 本店

3月における取引が未処理なので、2月までの取引が決算整理前残高試算表に反映されている。

商 品 ( 324,000 ) (\*1)

関 西 支 店 ( 400,480 ) (\*2)

売 上 原 価 ( 3,434,000 ) (\*3)

建物減価償却累計額 ( 48,000 ) (\*4)

備品減価償却累計額 ( 28,305 ) (\*5)

売 上 ( 4,950,000 ) (\*6)

(\*1) III. 商品有高帳1月取引後残高金額

(\*2) 関西支店における本店a/c

(\*3) III. 商品有高帳6月払出金額588,000 + 9月払出金額1,010,000 + 1月払出金額1,836,000 = 3,434,000

(\*4)  $\text{取得原価}300,000 \div \text{耐用年数}25\text{年} \times \text{経過年数}4\text{年} = 48,000$

(\*5)  $\text{取得原価}85,000 \times 200\% \text{定率法償却率}0.333 = 28,305$

(\*6)  $(6\text{月販売}6,000\text{個} + 9\text{月販売}10,000\text{個} + 1\text{月販売}17,000\text{個}) \times \text{外部販売単価}@150 = 4,950,000$

(2) 関西支店

建 物 ( 150,000 ) (\*1)

備 品 ( 50,000 ) (\*1)

備品減価償却累計額 ( 40,119 ) (\*2)

(\*1) 取得原価

(\*2) II. 2. 備品減価償却スケジュール :  $20\text{X}3\text{年}3\text{月期減価償却費}16,650 + 20\text{X}4\text{年}3\text{月期減価償却費}11,106 + 20\text{X}5\text{年}3\text{月期減価償却費}7,407 + 20\text{X}6\text{年}3\text{月期減価償却費}4,956 = 40,119$

**問1の解答**(単位：千円)

(1) 3月2日の外部への商品販売に関する本店の仕訳

(借) 売	掛	金	270,000	(貸) 売	上	270,000(*1)	
(借) 売	上	原	価	190,800(*2)	(貸) 商	品	190,800

(\*1) 3月2日外部販売数量1,800個×外部販売単価@150=270,000

(\*2) III. 商品有高帳3月2日払出金額

(2) 本店が関西支店の当期の損益を総合損益勘定へ振り替えたときの仕訳

(借) 総	合	損	益	10,646	(貸) 関	西	支	店	10,646
-------	---	---	---	--------	-------	---	---	---	--------

(\*1) II. 3. 網掛

**問2の解答**

I. 3. 円換算後決算整理後残高試算表参照

**問3の解答**

決算整理前残高試算表の金額に上記修正仕訳および決算整理仕訳を加味して解答の決算整理後残高試算表を作成することとなる。ただし、本支店間の取引については控除する必要がある。具体的には、①本店のLA支店に対する売上高および②LA支店における本店からの仕入高は控除して作成する。

なお、LA支店期末商品において本店が付加した内部利益7,950千円(\*1)が含まれているため、これを商品から控除する必要がある。(付随費用には内部利益が含まれていない点に注意すること。)

(\*1) 内部利益込期末商品66,125千円(\*6)－内部利益抜期末商品58,175千円(\*2)=7,950千円

(\*2) (本店売上原価106,000千円(\*3)＋付随費用90千ドル×HR115円/ドル)×期末商品数量500個/仕入数量1,000個=58,175千円

(\*3) III. 1. 商品有高帳LA支店売上払出原価

LA支店商品	
当期仕入1,060千ドル	売上原価575千ドル(500個)
付随費用 90千ドル	<b>66,125千円</b> (*5)
(1,000個)	期末商品575千ドル(500個)
<b>132,250千円</b> (*4)	<b>66,125千円(内部利益込)</b> (*6)

(\*4) (当期仕入1,060千ドル＋付随費用90千ドル)×HR115円/ドル=132,250千円

(\*5) 132,250千円×販売数量500個/仕入数量1,000個=66,125千円

(\*6) 132,250千円×期末商品数量500個/仕入数量1,000個=66,125千円

**【総 評】**

会計学の第1問では文章の正誤判定、第2問では税効果会計、第3問では事業分離の個別上および連結上の会計処理について出題されました。

第1問は、文章の正誤判定問題でしたが、計算部分で学習する内容が文章となっただけの問題も数多くありました。そのため、理論の学習というよりは計算の学習をきちんと行っていた方はある程度回答できると考えられる問題でした。目標点としては3/5個所の正答がほしいところです。

第2問は税効果会計についての問題でしたが、今回の商業簿記および会計学の中では易しい問題ですのでここは何とか満点を獲りたいところです。

最後の第3問は、事業分離について個別財務諸表上の金額および連結財務諸表上の金額算定問題でした。問1は問題の解釈に幅があり、また問3は共同新設分割と1級レベルでは通常対策をたてない論点ですので、基本的に得点できないと考えられます。その代わりに問2で部分点を獲る必要がありました。

以上より、LECの公開している解答(配点)をベースに考えた場合、会計学全体では、第1問で3点以上、第2問はできれば6点、第3問で2点以上、合計11点は何とか得点したい問題でした。

**【解 説】**

**第1問**

- (1) ア 本問の記述は誤りである。なぜなら、株主資本等変動計算書において、**株主資本以外の各項目**については、当期変動額をその純額をもって表示することができるのであって、資本剰余金および利益剰余金以外の各項目について、当期変動額をその純額をもって表示することができるわけではないからである。
- イ 本問の記述は誤りである。なぜなら、金融商品取引法上、一定の要件を満たす特定会社は、金融庁長官が指定する指定国際会計基準に従って、**連結財務諸表を作成**することが認められているにすぎず、指定国際会計基準に従った個別財務諸表の作成は認められていないからである。
- ウ 本問の記述は誤りである。金融商品取引法上、その適用会社は、**連結財務諸表の一つとして**、損益計算書および包括利益計算書（2計算書方式の場合）または損益および包括利益計算書（1計算書方式の場合）を開示しなければならないのであって、個別財務諸表の一つとして開示するわけではないからである。
- エ 本問の記述は正しい。
- (2) ア 本問の記述は誤りである。なぜなら、棚卸資産の帳簿価額の切り下げは、原則として正味売却価額が帳簿価額を下回った場合に行われる会計処理であり、再調達原価が帳簿価額を下回った場合の帳簿価額の切り下げは製造業における原材料等のように再調達原価の方が把握しやすく、正味売却価額が当該再調達原価に歩調を合わせて動く想定される場合には、**継続して適用することを条件として、認められているにすぎない**からである。
- イ 本問の記述は正しい。
- ウ 本問の記述は誤りである。なぜなら、その他有価証券について時価が著しく下落した場合、**時価の回復の可能性があると認められるときを除いて**、評価損を計上しなければならないのであって、時価の回復可能性があると認められるときは、評価損を計上しないからである。
- エ 本問の記述は誤りである。なぜなら、資産として貸借対照表に計上していた金利スワップの時価がマイナスとなった（負のポジションとなった）場合、貸借対照表においてこれを**負債として計上する**からである。

- (3) ア 本問の記述は誤りである。なぜなら、商品を販売し、その掛け代金を早期に回収することにより生じた現金割引は、営業外収益の区分ではなく、営業外費用の区分に表示するからである。
- イ 本問の記述は正しい。
- ウ 本問の記述は誤りである。なぜなら、資産除去債務について、時の経過により生じた調整額（利息費用）は、関連する有形固定資産の減価償却費と同じ区分に含めて表示するのであって、営業外費用の区分に表示するわけではないからである。
- エ 本問の記述は誤りである。なぜなら、退職給付について、時の経過により生じた利息費用は、連結財務諸表上、退職給付費用に含めて表示するからである。
- (4) ア 本問の記述は正しい。
- イ 本問の記述は誤りである。なぜなら、金銭債務は債務額をもって貸借対照表価額とするが、社債を社債金額よりも低い価額又は高い価額で発行した場合など、収入に基づく金額と債務額とが異なる場合には、償却原価法に基づいて算定された価額をもって、貸借対照表価額としなければならないからである。
- ウ 本問の記述は誤りである。なぜなら、売上割戻引当金は、評価性の引当金ではなく、負債性の引当金であるため、貸借対照表における資産の部ではなく、負債の部に表示されるからである。
- エ 本問の記述は誤りである。なぜなら、オペレーティング・リース取引に係る未経過リース料は、解約不能なものに限り、財務諸表の注記が要求されるのであって、解約可能なものは注記する必要がないからである。
- (5) ア 本問の記述は誤りである。なぜなら、自己株式の処分差益は、その他資本剰余金として計上するが、処分差損も同様にその他資本剰余金のマイナスとして処理するため、損益計算書において当期の損失として計上されないからである。
- イ 本問の記述は誤りである。なぜなら、新株予約権は、貸借対照表における純資産の部において発行に伴う払込金額で計上され、時価で計上されないからである。
- ウ 本問の記述は誤りである。なぜなら、会社法上、その他利益剰余金の額を減少して、資本金の額に振替えることは例外的に認められるからである。
- エ 本問の記述は正しい。

## 第2問 (単位: 千円)

税効果会計に関しては差異解消時における将来の予定実効税率を使用して計算することになる。それに対し、実際の法人税・住民税・事業税は実際の実効税率を使用して計算する。

### 問1

前期末における繰延税金資産： $\boxed{5,250}$   $\Rightarrow$  (将来減算一時差異20,000－将来加算一時差異5,000)  $\times$  前期末における予定実効税率35%  $= 5,250$

当期末における繰延税金資産： $\boxed{7,500}$   $\Rightarrow$  (将来減算一時差異32,000－将来加算一時差異7,000)  $\times$  当期末における予定実効税率30%  $= 7,500$

### 問2

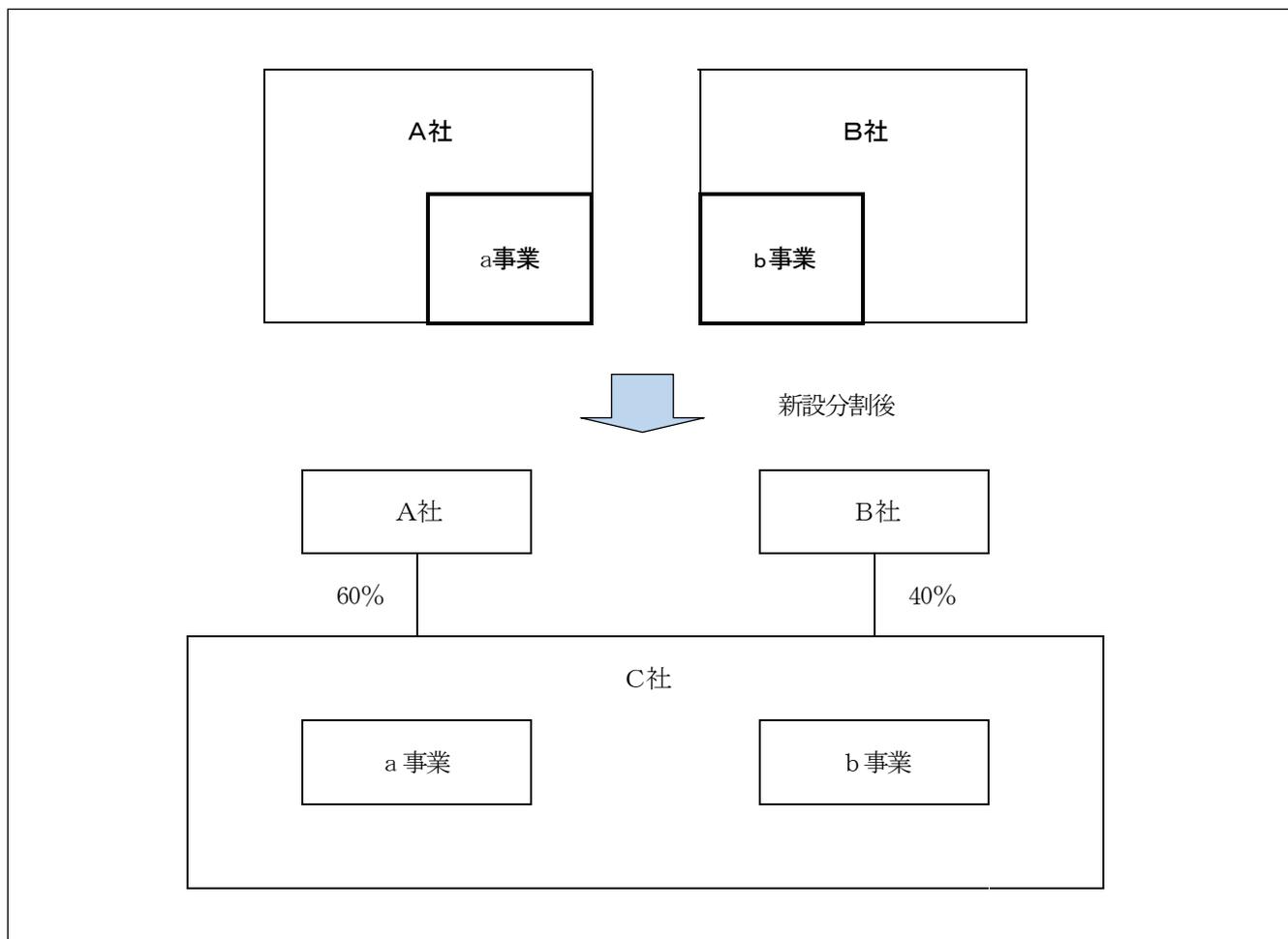
法人税・住民税・事業税： $\boxed{31,500}$   $\Rightarrow$  (税引前当期純利益80,000＋損金不算入項目10,000)  $\times$  当期における実効税率35%  $= 31,500$

法人税等調整額： $\boxed{\Delta 2,250}$   $\Rightarrow$  前期末における繰延税金資産5,250(問1より)－当期末における繰延税金資産7,500(問1より)  $= \Delta 2,250$

当期純利益： $\boxed{50,750}$   $\Rightarrow$  税引前当期純利益80,000－(法人税・住民税・事業税31,500－法人税等調整額2,250)  $= 50,750$

### 第3問 (単位：千円)

A社とB社が共同新設分割によりC社を設立することにより、A社はC社株式の60%(=A社保有3,000株/C社発行5,000株)を、B社はC社株式の40%(=B社保有2,000株/C社発行5,000株)を保有することとなる。



#### 問1

(1) A社

共同新設分割後、A社は新設会社C社株式の60%を保有することとなるため、C社株式の保有を通じてa事業に対する投資は継続しているとみなす。そのため、受取対価であるC社株式をa事業に係る株主資本相当額(帳簿価額)により計上し、移転損益は認識しない。

(借) 諸	負債	600,000(*1)	(貸) 諸	資産	1,500,000(*1)
	C社株式	900,000(*2)			

(\*1) a事業帳簿価額

(\*2) a事業に係る株主資本相当額：a事業諸資産1,500,000－a事業諸負債600,000＝900,000

(2) B社

共同新設分割後、B社は新設会社C社株式の40%を保有することとなるため、C社株式の保有を通じてb事業に対する投資は継続しているとみなす。そのため、受取対価であるC社株式をb事業に係る株主資本相当額(帳簿価額)により計上し、移転損益は認識しない。

(借) 諸	負債	700,000(*1)	(貸) 諸	資産	1,330,000(*1)
	C社株式	630,000(*2)			

(\*1) b事業帳簿価額

(\*2) b事業に係る株主資本相当額：b事業諸資産1,330,000－b事業諸負債700,000＝630,000

## 問2

### (1) 取得企業A社からのa事業の受け入れ

C社の設立に関してA社が取得企業と判定される場合、取得企業A社から受け入れるa事業については、共通支配下の取引に準じて処理するため、a事業に係る資産及び負債を移転前にA社において付されていた適正な帳簿価額により計上し、増加資本は払込資本として処理する

(借) 諸	資	産	1,500,000(*1)	(貸) 諸	負	債	600,000(*1)
					株	主	資
					本		900,000(*2)

(\*1) 移転前にA社において付されていた適正な帳簿価額

(\*2) a事業に係る株主資本相当額：a事業諸資産1,500,000－a事業諸負債600,000＝900,000

### (2) 被取得企業B社からのb事業の受け入れ

C社の設立に関してA社が取得企業と判定される場合、被取得企業B社から受け入れるb事業については、パーチェス法を適用し、b事業に係る資産及び負債は時価で計上し、増加資本は払込資本として処理する

(借) 諸	資	産	1,380,000(*1)	(貸) 諸	負	債	700,000(*1)
	の	れ	ん		株	主	資
			∴120,000		本		800,000(*2)

(\*1) 会社分割直前の時価

(\*2) b事業全体の時価

## 問3

共同支配企業に対する投資については「持分法」を適用することとなる。

### (1) A社

#### ① 個別財務諸表上の処理

分離先企業であるC社が共同支配企業となるため、受取対価であるC社株式を移転事業に係る株主資本相当額により計上し、移転損益は認識しない。

(借) 諸	負	債	600,000(*1)	(貸) 諸	資	産	1,500,000(*1)
	C	社	株				
			式				900,000(*2)

(\*1) a事業帳簿価額

(\*2) a事業に係る株主資本相当額：a事業諸資産1,500,000－a事業諸負債600,000＝900,000

#### ② 連結財務諸表上の処理(a事業を40%売却したと考えると)

a事業を移転したことに伴い、a事業に対するA社の持分比率が100%から60%に減少しているため、共同支配投資企業(A社)の事業が移転されたときみなされる額と移転した事業に係る共同支配投資企業(分離元企業)の持分の減少額との差額を持分変動損益として処理する(a事業の40%である360,000を時価480,000で売却し、120,000収益を計上する)。

(借) C	社	株	式	120,000	(貸) 持	分	変	動	差	額	120,000(*1)
-------	---	---	---	---------	-------	---	---	---	---	---	-------------

(\*1) みなし事業移転額480,000(\*2)－移転事業に係るA社持分の減少額360,000(\*3)＝120,000

(\*2) a事業の時価1,200,000×a事業に係るA社持分減少40%＝480,000

(\*3) a事業に係る株主資本相当額900,000(①(\*2))×a事業に係るA社持分減少40%＝360,000

(2) B社

① 個別財務諸表上の処理

分離先企業であるC社が共同支配企業となるため、受取対価であるC社株式を移転事業に係る株主資本相当額により計上し、移転損益は認識しない。

(借) 諸 負 債	700,000(*1)	(貸) 諸 資 産	1,330,000(*1)
C 社 株 式	630,000(*2)		

(\*1) b事業帳簿価額

(\*2) b事業に係る株主資本相当額：b事業諸資産1,330,000－b事業諸負債700,000＝630,000

② 連結財務諸表上の処理(b事業を60%売却したと考える)

b事業を移転したことに伴い、b事業に対するB社の持分比率が100%から40%に減少しているため、共同支配投資企業(B社)の事業が移転されたとみなされる額と移転した事業に係る共同支配投資企業(分離元企業)の持分の減少額との差額を持分変動損益として処理する(b事業の60%である378,000を時価480,000で売却し、102,000収益を計上する)。

(借) C 社 株 式	102,000	(貸) 持 分 変 動 差 額	102,000(*1)
-------------	---------	-----------------	-------------

(\*1) みなし事業移転額480,000(\*2)－移転事業に係るB社持分の減少額378,000(\*3)＝102,000

(\*2) b事業の時価800,000×b事業に係るB社持分減少60%＝480,000

(\*3) b事業に係る株主資本相当額630,000(①(\*2))×b事業に係るB社持分減少60%＝378,000

工 業 簿 記

**問 1**

① 材 料 仕 入 高	6,858,750 円	☆
② 直 接 材 料 費	5,075,750 円	☆
③ 製 造 間 接 費	1,743,000 円	☆
④ 製 品 完 成 高	8,108,000 円	☆
⑤ 売 上 原 価	5,258,000 円	☆
⑥ 在 庫 金 利	2,850 円	☆
⑦ 営 業 利 益	1,611,000 円	☆
⑧ 売上高営業利益率	18 %	☆

**問 2**

①	設計	適合性	安全	(いずれかを○で囲みなさい)	★
②		69,000	円		☆
③	予防	評価	失敗	(いずれかを○で囲みなさい)	★
④	標準	実際	機会	支出 (いずれかを○で囲みなさい)	★

**問 3**

㉞	×	★
㉟	○	★
㊱	×	★
㊲	○	★

★ 1 つにつき 1 点、☆ 1 つにつき 2 点。

原 価 計 算

第 1 問

問 1 

1,844,400
-----------

 円 ☆

問 2 

2,411,500
-----------

 円 ☆

問 3 

28,800
--------

 円/kg ☆

問 4

①	14,400,000	★
②	648,000	★
③	20,064,000	★
④	777,600	★

問 5

①	31,680	(円/kg)	☆		
②	1,716,000	(円)	☆		
③	価値移転	未来原価回避能	負担力主義	未来収益獲得能	★
④	差額	標準	平均	実際	★
⑤				8,976,000	(円) ★
⑥				2,666,400	(円) ★
⑦				798,000	(円) ★

第 2 問

①	90	(%)	★
②	300	(千円)	★
③	8	(%)	★
④	144	(千円)	★
⑤	X社	Y社	★
⑥	高い	低い	★

★1つにつき1点、☆1つにつき2点。

**【総評】**

第 147 回本試験の工業簿記では、単純個別原価計算と品質原価計算が出題されました。問1では、費目別計算からの個別原価計算が問われており、一箇所でもミスですれば間違いが連鎖する設問構造となっているため、出来た人と出来なかった人で大きく差のつく問題であったと言えます。また、問2、問3では、品質原価計算の知識が問われており、近年の出題傾向からは予想しづらい問題であったため、重点的に対策をとっていた受験生は少なかったのではないかと思います。しかしながら、問2、問3のほとんどは選択形式もしくは○×形式の問題であるため、正確な知識が無くともある程度の確度で解答できた受験生も多いと思われるため、意外と差のつかない問題であったのではないかと思いますという印象を受けています。

以上のことを総括すると、問1でどこまで取りこぼしを無くせたのかが合格の鍵を握ることになると考えられます。特に②直接材料費の計算でミスをしなければ、残りの設問は一本道でゴールにたどり着けるものであるため、とりわけ慎重に解答すべき設問であったと言えます。

**【解説】（単位：円）**

**問1**

1 材料仕入高

(1) 材料副費予定配賦率

① 引取費用

$$2,520,000 \div 36,000 \text{ kg} = @70$$

② 内部材料副費

$$9,000,000 \div 72,000,000 = @0.125$$

(2) 材料の購入単価

$$10/10 : @2,000 + @70 + @2,000 \times @0.125 = @2,320$$

$$10/23 : @1,940 + @70 + @1,940 \times @0.125 = @2,252.5$$

(3) 材料仕入高

$$@2,320 \times 1,500 \text{ kg} + @2,252.5 \times 1,500 \text{ kg} = 6,858,750 \text{ (①)}$$

2 データ整理

(1) 製造間接費

製造現場で発生した研究開発費と製造関係の減価償却費は、製造間接費として直接作業時間を基準にロット別に配賦する。

$$913,000 \text{ (研究開発費)} + 830,000 \text{ (減価償却費)} = 1,743,000 \text{ (③)}$$

(2) 直接材料消費量&直接作業時間

	直接材料消費量	直接作業時間
#116	—	100 時間
#121	2 kg × 150 個 = 300 kg	50 時間 + 70 時間 = 120 時間
#122	2 kg × 300 個 = 600 kg	100 時間 + 150 時間 = 250 時間
#123	2 kg × 200 個 = 400 kg	70 時間 + 95 時間 = 165 時間
#123-1	(*) —	15 時間
#124	2 kg × 250 個 = 500 kg	80 時間
#125	2 kg × 200 個 = 400 kg	100 時間
合 計	2,200 kg	830 時間

(\*) #123-1 は、第 2 工程において補修が行われているため、新たに材料は出庫されていない。

### 3 原価計算表&材料元帳の作成

#### (1) 原価計算表

	#116	#121	#122	#123	#123-1	#124	#125	合計
前月繰越	1,200,000	—	—	—	—	—	—	1,200,000
直接材料費	—	(*)690,000	1,390,000	928,000	—	1,160,000	907,750	(*)5,075,750
直接労務費								
第1工程	—	(*)100,000	200,000	140,000	—	160,000	200,000	800,000
第2工程	(*)250,000	175,000	375,000	237,500	37,500	—	—	1,075,000
直接経費	(*)240,000	180,000	360,000	240,000	—	300,000	—	1,320,000
製造間接費	(*)210,000	252,000	525,000	346,500	31,500	168,000	210,000	1,743,000
小計	1,900,000	1,397,000	2,850,000	1,892,000	69,000	1,788,000	1,317,750	11,213,750
正常仕損費	—	—	—	69,000	△69,000	—	—	—
合計	1,900,000	1,397,000	2,850,000	1,961,000	—	1,788,000	1,317,750	11,213,750
備考	完成・販売	完成・販売	完成	完成・販売	#123へ振替	仕掛中	仕掛中	

(\*1) 以下の材料元帳参考。

(\*2) 直接材料費合計 **5,075,750**(②)

(\*3) @2,000(第1工程予定賃率)×50時間(第1工程直接作業時間)=100,000

(\*4) @2,500(第2工程予定賃率)×100時間(第2工程直接作業時間)=250,000

(\*5) @1,200(外注加工賃)×200個=240,000

(\*6) 1,743,000(製造間接費)÷830時間=@2,100(実際配賦率)

@2,100(実際配賦率)×100時間=210,000

#### (2) 材料元帳

日付	摘要	受入			払出			残高		
		数量 (kg)	単価 (円)	金額 (円)	数量 (kg)	単価 (円)	金額 (円)	数量 (kg)	単価 (円)	金額 (円)
1	繰越	400	2,300	920,000				400	2,300	920,000
4	払出 (#121)				300	2,300	690,000	100	2,300	230,000
10	受入	1,500	2,320	3,480,000				100 1,500	2,300	230,000
									2,320	3,480,000
13	払出 (#122)				100 500	2,300	230,000	1,000	2,320	2,320,000
						2,320	1,160,000		2,320	2,320,000
23	払出 (#123)				400	2,320	928,000	600	2,320	1,392,000
23	受入	1,500	2,252.5	3,378,750				600 1,500	2,320	1,392,000
									2,252.5	3,378,750
25	払出 (#124)				500	2,320	1,160,000	100 1,500	2,320	232,000
									2,252.5	3,378,750
26	払出 (#125)				100 300	2,320	232,000	1,200	2,252.5	2,703,000
						2,252.5	675,750		2,252.5	2,703,000
	計	3,400		7,778,750	2,200		5,075,750			
	残高				1,200		2,703,000			
		3,400		7,778,750	3,400		7,778,750			

#### 4 原価データ及び在庫金利

(1) 製品完成高

$$1,900,000(\#116) + 1,397,000(\#121) + 2,850,000(\#122) + 1,961,000(\#123) = 8,108,000 \text{ (④)}$$

(2) 売上原価

$$1,900,000(\#116) + 1,397,000(\#121) + 1,961,000(\#123) = 5,258,000 \text{ (⑤)}$$

(3) 在庫金利

$$2,850,000(\#122) \times 0.1\% = 2,850 \text{ (⑥)}$$

#### 5 損益計算書の作成

(1) 営業利益

以下の損益計算書より、営業利益は1,611,000(⑦)となる。

損益計算書

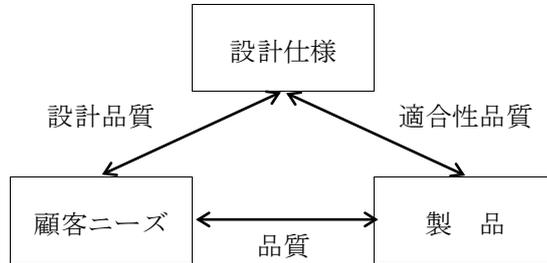
売上高		8,950,000
売上原価		
月初製品棚卸高	0	
当月製品製造原価	8,108,000	
合      計	8,108,000	
月末製品棚卸高	2,850,000	5,258,000
売上総利益		3,692,000
販売費及び一般管理費		
研究開発費	1,200,000	
減価償却費	450,000	
在庫金利	2,850	
修理費	36,000	
その他	392,150	2,081,000
営業利益		<u>1,611,000</u>

(2) 売上高営業利益率

$$1,611,000(\text{営業利益}) \div 8,950,000(\text{売上高}) \times 100\% = 18\% \text{ (⑧)}$$

**問2**

- ① 「適合性」が記入される。ここで、適合性品質とは、製品の設計仕様と実際の結果との乖離度を表しており、適合性品質が低いというのは仕損品が多い状況を表している。なお、品質概念には、適合性品質の他に設計品質があり、これは顧客ニーズと製品の設計仕様との乖離度を表すものである。



- ② 「69,000」が記入される。ロット番号 123-1 に集計された製造原価が補修に要した金額である。
- ③ 「失敗」が記入される。販売される前に生じた仕損費や、販売された後に生じた修理代金などは失敗原価と呼ばれる。仕損品を製造・販売することにより生じる経済的損失であり、現金支出原価だけでなく、企業イメージの低下から生じる販売機会の逸失も含まれる。
- ④ 「機会」が記入される。上記のとおり、販売機会を失うことによる逸失利益である機会原価も失敗原価には含まれる。

**問3**

- ㉞ 「×」が記入される。追加的な検査費用は、評価原価に分類されるため、失敗原価ではない。
- ㉟ 「○」が記入される。品質不良の製品を販売することで売上値引は生じるため、失敗原価となる。
- ㊱ 「×」が記入される。製造工程技術費は、仕損品の発生を未然に防ぐために投じられるため、予防原価に分類される。
- ㊲ 「○」が記入される。仕損品が販売されたことで顧客離れが生じ、それに伴い生じた損失見込額は失敗原価に分類される。

## 原 価 計 算

### 【総評】

第 147 回本試験の原価計算では、第 1 問において連産品の計算と追加加工の意思決定が出題されました。連産品の計算では、分離点における正味実現可能価額を計算する際に見積販売費を控除しない点に注意が必要です。また、追加加工の意思決定では、追加加工を行うか否かを判断する問題でなく、追加加工の方法を判断する問題となっており、定型的な問題に慣れている受験生ほど対応に苦慮した可能性があります。また、第 2 問においては、経営レバレッジの理解を問う問題が出題されました。空欄⑤以外は非常に平易な問題であるため、高得点を期待したいところです。

以上のことを総括すると、第 1 問の問 1～問 4、第 2 問の取りこぼしが無ければ、余裕をもって合格ラインを超えることができたと考えられます。基本的な問題を安定して得点できるかどうかが合否に直結するという近年の試験を象徴する問題であったと言えます。

### 【解説】（単位：円）

#### 第 1 問

##### 問 1

原料費		(kg)
月初仕掛品	200	完 成 品 820
当月投入		正常減損費 80
	800	月末仕掛品 100
合 計	1,000	

原料費		(円)
月初仕掛品	1,890,000	完 成 品 7,847,400
当月投入		正常減損費 765,600
	7,680,000	月末仕掛品 957,000
合 計	9,570,000 (@9,570)	

加工費		(kg)
月初仕掛品	100	完 成 品 820
当月投入		正常減損費 40
	810	月末仕掛品 50
合 計	910	

加工費		(円)
月初仕掛品	2,672,700	完 成 品 22,115,400
当月投入		正常減損費 1,078,800
	21,870,000	月末仕掛品 1,348,500
合 計	24,542,700 (@26,970)	

正常減損費：765,600(原料費) + 1,078,800(加工費) = 1,844,400

**問2**

**1 正常減損費の按分**

正常減損は工程を通じ平均的に発生しているため、完成品と月末仕掛品の加工換算量を基準に両者負担させる。なお、原価按分法として平均法を採用しており、月初仕掛品と当月投入分を区別しない方法であるため、正常減損費を完成品と月末仕掛品に按分する際に、月初仕掛完成品と当月着手完成品を区別する必要はない。

$$\text{完 成 品} : 1,844,400 \div (820 \text{ kg} + 50 \text{ kg}) \times 820 \text{ kg} = 1,738,400$$

$$\text{月 末 仕 掛 品} : 1,844,400 \div (820 \text{ kg} + 50 \text{ kg}) \times 50 \text{ kg} = 106,000$$

**2 完成品総合原価**

$$7,847,400(\text{原料費}) + 22,115,400(\text{加工費}) + 1,738,400(\text{正常減損費}) = 31,701,200$$

**3 月末仕掛品原価**

$$957,000(\text{原料費}) + 1,348,500(\text{加工費}) + 106,000(\text{正常減損費}) = 2,411,500$$

**問3**

**1 連結原価**

完成品原価から副産物の評価額を控除することで連結原価を算定する。なお、副産物の評価額は見積売価から見積販売費を控除することで算定することができる。

$$31,701,200(\text{完成品総合原価}) - \{(1,100 \text{ 円/kg} - 40 \text{ 円/kg}) \times 20 \text{ kg}\} = 31,680,000$$

**2 正味実現可能価額**

分離点における正味実現可能価額は、冒頭の問題文の指示に従い見積販売費を控除しないことに注意する。

$$\text{A 製品} : 83,600 \text{ 円/kg} \times 200 \text{ kg} = 16,720,000$$

$$\text{B 製品} : 33,440 \text{ 円/kg} \times 600 \text{ kg} = 20,064,000 \text{ (問4③)}$$

$$\text{合 計} : 36,784,000$$

**3 連結原価の按分額**

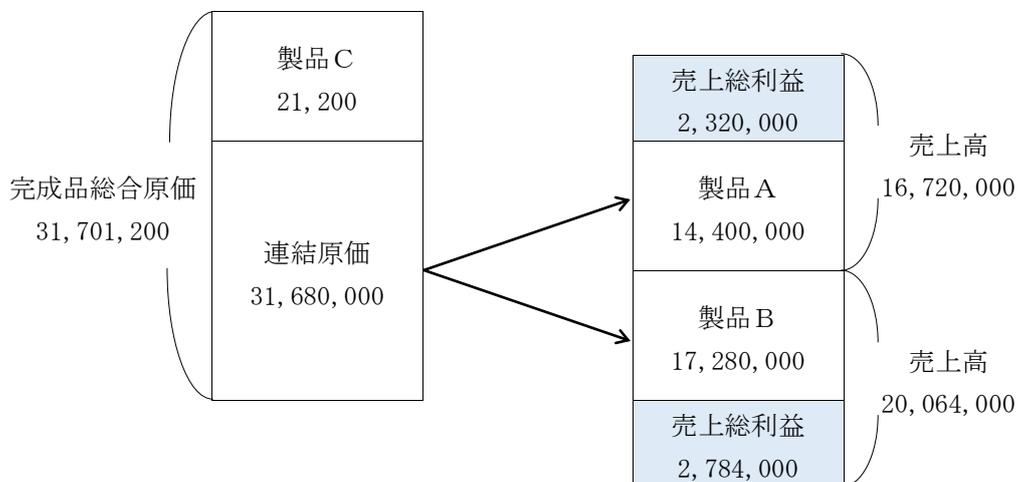
$$\text{A 製品} : 31,680,000 \div 36,784,000 \times 16,720,000 = 14,400,000 \text{ (問4①)}$$

$$\text{B 製品} : 31,680,000 \div 36,784,000 \times 20,064,000 = 17,280,000$$

**4 製品単位原価**

$$\text{A 製品} : 14,400,000 \div 200 \text{ kg} = 72,000 \text{ /kg}$$

$$\text{B 製品} : 17,280,000 \div 600 \text{ kg} = 28,800 \text{ /kg (問3)}$$



**問4** 製品別損益計算書

	A	B
売上高	16,720,000	<b>20,064,000</b>
売上原価	<b>14,400,000</b>	17,280,000
売上総利益	2,320,000	2,784,000
販売費	(*)1,672,000	2,006,400
営業利益	<b>648,000</b>	<b>777,600</b>

(\*) 16,720,000(売上高)×10%=1,672,000

**問5**

1 正味実現可能価額

(1) 外注案を採用した場合

A製品：83,600円/kg×200kg=16,720,000

B製品：(48,400円/kg-6,600円/kg)×600kg=25,080,000

合計：41,800,000

(2) 自製案を採用した場合（参考）

A製品：83,600円/kg×200kg=16,720,000

B製品：(48,400円/kg-5,600円/kg)×600kg×(1-10%)=23,112,000

合計：39,832,000

2 連結原価の按分額

(1) 外注案を採用した場合

A製品：31,680,000÷41,800,000×16,720,000=12,672,000

B製品：31,680,000÷41,800,000×25,080,000=19,008,000→**31,680円/kg** (①)

(2) 自製案を採用した場合（参考）

A製品：31,680,000÷39,832,000×16,720,000=13,298,092

B製品：31,680,000÷39,832,000×23,112,000=18,381,908

3 売上高

(1) 外注案を採用した場合

A 製品：16,720,000

B' 製品：48,400円/kg×600kg=29,040,000

(2) 自製案を採用した場合（参考）

A 製品：16,720,000

B' 製品：48,400円/kg×600kg×(1-10%)=26,136,000

4 売上原価

(1) 外注案を採用した場合

A 製品：12,672,000

B' 製品：19,008,000+6,600円/kg×600kg=22,968,000

(2) 自製案を採用した場合（参考）

A 製品：13,298,092

B' 製品：18,381,908+5,600円/kg×600kg=21,741,908

## 5 販売費

### (1) 外注案を採用した場合

A 製品：16,720,000×10%=1,672,000

B' 製品：29,040,000×15%=4,356,000

### (2) 自製案を採用した場合（参考）

A 製品：16,720,000×10%=1,672,000

B' 製品：26,136,000×15%=3,920,400

## 6 製品別損益計算書

### (1) 外注案を採用した場合

	A	B'	合 計
売 上 高	16,720,000	29,040,000	45,760,000
売 上 原 価	12,672,000	22,968,000	35,640,000
売上総利益	4,048,000	6,072,000	10,120,000
販 売 費	1,672,000	4,356,000	6,028,000
営 業 利 益	<u>2,376,000</u>	<u>1,716,000(②)</u>	<u>4,092,000</u>

売上高の増加額：45,760,000(外注案)－{16,720,000(A製品)+20,064,000(B製品)}  
 =8,976,000(⑤)

営業利益の増加額：4,092,000(外注案)－{648,000(A製品)+777,600(B製品)}  
 =2,666,400(⑥)

### (2) 自製案を採用した場合（参考）

	A	B'	合 計
売 上 高	16,720,000	26,136,000	42,856,000
売 上 原 価	13,298,092	21,741,908	35,040,000
売上総利益	3,421,908	4,394,092	7,816,000
販 売 費	1,672,000	3,920,400	5,592,400
営 業 利 益	<u>1,749,908</u>	<u>473,692</u>	<u>2,223,600</u>

営業利益の増加額：2,223,600(外注案)－{648,000(A製品)+777,600(B製品)}  
 =798,000(⑦)

なお、このような自製案を採用した場合の製品別損益計算書を作成するのは手間がかかる上に、連結原価の按分に際して端数処理が必要であるため、解答手順として推奨しない。以下のように、自製案を採用する案の差額利益の計算にあたり、連結原価が埋没原価であることに着目した計算を行うのが合理的である。

## 7 自製案の差額利益

### (1) 差額収益

B' 製品 : 26,136,000

B 製品 : 20,064,000

差 額 : 6,072,000

### (2) 差額原価

連結原価は過去の投下済原価であるため、自製案採用の有無に関わらず一定額生じる。したがって、差額利益を計算するにあたり埋没原価として扱うことができる。

#### ① 売上原価の差額

$5,600 \text{ 円/kg} \times 600 \text{ kg} = 3,360,000$

#### ② 販売費の差額

B' 製品 : 3,920,400

B 製品 : 2,006,400

差 額 : 1,914,000

#### ③ 合計 (=①+②)

$3,360,000 + 1,914,000 = 5,274,000$

### (3) 差額利益 (=①-②)

$6,072,000 - 5,274,000 = 798,000$  (⑦)

## 8 理論問題

連産品とは、同時必然的に生産される異種製品であり、その製品原価を算定するには原価発生原因主義に基づく価値移転的原価計算を行うことが困難である。そのため、連産品の計算では、**負担力主義(③)**に基づく価値回収的原価計算を行うこととなる。これは、売上高の大きい製品ほどより多くの原価を負担することができるという考え方に基づく計算であり、因果性に基づく正確な計算を意図したものではない。連産品の計算は、あくまで財務諸表に計上する棚卸資産評価のために行うものであり、製品別の収益性測定やプロダクトミックスの決定等の管理的意思決定に資する情報提供を目的としたものでないことに留意する。なお、本問で問われている追加加工の意思決定を行うためには、**差額原価(④)**の概念が重要となる。

第2問（単位：千円）

1 X社・Y社の損益計算書

	X社	Y社
売上高	2,000	2,000
変動費	200	1,400
貢献利益	1,800	600
固定費	1,500	300
営業利益	300(②)	300

2 貢献利益率

X社：1,800(貢献利益)÷2,000(売上高)×100%=90%(①)

Y社：600(貢献利益)÷2,000(売上高)×100%=30%

3 空欄推定

(1) 空欄③

Y社の営業利益が48減少するには、売上高がいくら減少する必要があるのかを計算する。営業利益が48減少するということは、貢献利益が48減少するということであり、計算にあたっては、いくら売上高が減少すると貢献利益が48減少するのかを考えればよい。

$48(\text{貢献利益の減少額}) \div 30\%(\text{Y社の貢献利益率}) = 160(\text{売上高の減少額})$

$160(\text{売上高の減少額}) \div 2,000(\text{売上高}) \times 100\% = 8\%(\text{売上高(販売量)の減少率})$

(2) 空欄④

売上高が8%減少した時のX社の営業利益の減少額を計算する。なお、売上高が8%減少すれば、貢献利益が8%減少することになるため、営業利益の減少額は貢献利益の減少額を算定することで求めることができる。

$1,800(\text{X社の貢献利益}) \times 8\% = 144$

(3) 空欄⑤

広告宣伝費を投じることで追加的な売上が生じることになるが、貢献利益率の高いX社の方が売上の増加による利益の増加は大きくなる。そのため、空欄⑤の一文のみを切り取って見ると、X社の方が広告宣伝費を投じると予想されるという結論になるが、本問では前文との繋がりをよく考える必要がある。すなわち、空欄⑤の前文において、X社は営業利益を増加させるためにはY社ほどに販売量を増やす必要がないとあるため、販売量の増加をより必要としているのはY社であるという文章の流れが形成されており、Y社は販売量を増やすために多額の広告宣伝費を投じようとする予想できるという文章に繋がるのである。したがって、本問は非常に難解である（指示がやや不足している）がY社というのが解答と考えられる。

(4) 空欄⑥

貢献利益率の高いX社は、Y社よりも売上高の増減による営業利益の増減が大きくなる。換言すれば、X社の方がY社よりも経営リスクが高いと言える。なお、経営リスクを表す尺度に経営レバレッジ係数が挙げられるが、両者のそれを計算すると以下のとおりである。

X社の経営レバレッジ係数： $1,800(\text{貢献利益}) \div 300(\text{営業利益}) = 6$ 倍

Y社の経営レバレッジ係数： $600(\text{貢献利益}) \div 300(\text{営業利益}) = 2$ 倍

X社は売上高の増減率の6倍が営業利益の増減率になるのに対し、Y社は売上高の増減率の2倍が営業利益の増減率となるため、X社の経営リスクの高さが伺える。