

平成 31 年度
日本商工会議所

第152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) 2019 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 2019年 7月 8日 / 2019年 11月 16日



0 000212 192661

BL19266

第152回 日商簿記検定試験

1級 解答

商業簿記

問1		損益計算書		(単位：千円)
売上高	700,000	(☆)		
売上高	72,000	(☆)		(772,000)
売上原価	385,800	(☆)		
売上原価	28,400	(☆)		(414,200)
売上総利益				(357,800)
販売費及び一般管理費				
販売費	3,000	(☆)		
給料手当	37,000	(☆)		
退職給付費用	21,200	(★)		
貸倒引当金繰入額	1,000	(☆)		
一般管理費	19,200	(☆)		
減価償却費	102,500	(★)		
ソフトウェア償却費	36,000	(★)		(219,900)
営業利益				(137,900)
営業外収益				
受取配当金			(☆)	3,000
営業外費用				
社債利息			(★)	15,808
経常利益				(125,092)
特別利益				
投資有価証券売却益			(☆)	5,000
特別損失				
投資有価証券評価損			(☆)	6,000
税引前当期純利益				(124,092)
法人税、住民税及び事業税	27,000	(☆)		
法人税等調整額	4,340	(☆)		(31,340)
当期純利益				(92,752)

問2 (単位：千円)

①	②	③	④
☆ 17,000	☆ 363,000	☆ 3,000	☆ 74,842

(別解 378,600)

★につき2点 ☆につき1点 合計25点

会 計 学

第1問

イ	減 価 償 却 費	ロ	取 替 法
ハ	投 資 活 動	ニ	割引前将来キャッシュ・フロー
ホ	経 済 的 単 一 体		

第2問

問 備品A～Dについて、次の①～⑤の各項目の金額を求めなさい。なお、該当する金額がない場合、またはゼロの場合は、解答欄に「—」を記入すること。

- ① 日本商工株式会社の損益計算書において20X8年度に計上される支払リース料
- ② 日本商工株式会社の20X8年度における減価償却費
- ③ 日本商工株式会社の20X8年度における支払利息
- ④ 日本商工株式会社の20X8年度末のリース資産の帳簿価額
- ⑤ 日本商工株式会社の20X8年度末のリース債務（未払利息を除く）の残高

備品	①	②	③	④	⑤
A	— 千円	★ 9,829千円	★ 3,145千円	68,803千円	★66,777千円
B	— 千円	3,561千円	★ 712千円	★49,861千円	★53,422千円
C	★ 5,000千円	— 千円	— 千円	— 千円	— 千円
D	— 千円	★10,484千円	★ 2,263千円	47,180千円	★50,819千円

第3問

問 次の各項目の金額を求めなさい。

- ① A社株式取得時におけるA社株式取得額に含まれるのれんの金額
- ② 20X8年3月末の連結貸借対照表に計上されるA社株式の金額
- ③ 20X7年度の連結損益計算書に計上される持分法による投資損益の金額（解答欄の借または貸のいずれかに○を付すこと）
- ④ 20X9年3月末の連結貸借対照表に計上されるB社株式の金額
- ⑤ 20X8年度において、[資料Ⅱ]の3.に関連してP社とA社との取引により売上高に加減する金額（解答欄の借または貸のいずれかに○を付すこと）

①	4,200千円	②	154,616千円
③	借・(貸) 864千円	④	28,556千円
⑤	借・(貸) 12千円		

第1問 各2点、第2問 ★につき1点 第3問 各1点 合計25点

【総評】

今回の本試験では、商品販売(売上原価対立法による)と役務提供のミックス形態や、ソフトウェアの計上に係る過去の誤謬の訂正等、一部においては応用的にその処理を考えさせる論点が含まれているものの、基本に忠実な論点も多く出題されているため、これらを効率的に解いていくことが求められる問題となっている。売上原価対立法に基づく商品売上の処理、役務収益・役務原価の処理、投資有価証券の評価、有形固定資産に係る一連の処理、退職給付会計及び抽選償還社債等は確実に拾っていきたい論点となる。また、本問においては株主資本等変動計算書記載の各数値に係る解答要求もなされているが、純資産合計の当期変動額のように煩雑な計算論点は別にして、利益準備金の当期首残高や自己株式処分に伴うその他資本剰余金の当期変動額のように容易に計算可能な項目は確実に得点してほしいところとなる。

今回の目標点としては、LECの公開している解答(配点)をベースに考えた場合、少なくとも 16 点以上の得点を確保するつもりで解答にあたる必要があると思われる。

【解説】 (金額単位：千円)

決算整理事項等の処理は以下のとおりとなる。

1. 商品売上等

(1) 商品評価損の計上

(借) 商品売上原価	3,800	(*1)	(貸) 商品	3,800
-商品評価損-				

(*1) 正味売却価額：売価 30,000－販売費用 1,800＝28,200

原価 32,000－28,200＝商品評価損 3,800

(2) 役務収益の計上に係る修正

(借) 商品売上高	80,000	(貸) 商品売上原価	78,000
		役務収益	2,000

(3) 受注損失引当金の計上等

(借) 役務原価	1,400	(*2)	(貸) 受注損失引当金	1,400
-受注損失引当金繰入-				

(*2) (21,200+1,000)－前受金 20,000＝受注損失見積高 2,200

受注損失見積高 2,200－前 T/B 受注損失引当金 800＝繰入額 1,400

(4) 役務原価の計上に係る修正

(借) 役務原価	15,000	(貸) 販売費	15,000
----------	--------	---------	--------

2. ソフトウェア

(1) 20×3年4/1計上分

(借) ソフトウェア償却	30,000	(*1)	(貸) ソフトウェア	30,000
--------------	--------	------	------------	--------

(*1) 前T/Bソフトウェア90,000÷残存有効年数3年=30,000

(2) 20×4年4/1計上分

① 過去の誤謬の訂正

前期首における「ソフトウェア」の計上及びこれに係る償却がなされていないため、過去の誤謬の訂正として処理する。また、これに伴う法人税等の修正も処理する。

(借) ソフトウェア	24,000	(*1)	(貸) 繰越利益剰余金	24,000
繰越利益剰余金	8,400		未払法人税等	8,400

(*1) 当初計上額30,000－前期償却額6,000=24,000

② 当期分の償却

(借) ソフトウェア償却	6,000	(*1)	(貸) ソフトウェア	6,000
--------------	-------	------	------------	-------

(*1) 当初計上30,000÷有効年数5年=6,000

3. 貸倒引当金の設定

(借) 貸倒引当金繰入	1,000	(*1)	(貸) 貸倒引当金	1,000
-------------	-------	------	-----------	-------

(*1) 前T/B売掛金300,000×見積率1%=貸倒見積高3,000

貸倒見積高3,000－前T/B貸倒引当金2,000=繰入額1,000

4. 有価証券の評価等

(1) A社株式：時価評価

(借) 投資有価証券	1,500		(貸) 繰延税金負債	525	(*1)
			その他有価証券評価差額金	975	(*2)

(*1) (時価13,500－取得原価12,000)×0.35=525

(*2) (時価13,500－取得原価12,000)×0.65=975

(2) B社株式：時価評価

(借) 繰延税金資産	140	(*3)	(貸) 投資有価証券	400
その他有価証券評価差額金	260	(*4)		

(*3) (時価7,600－取得原価8,000)×0.35=140

(*4) (時価7,600－取得原価8,000)×0.65=260

(3) C社株式：減損処理

(借) 投資有価証券評価損	6,000	(*)	(貸) 投資有価証券	6,000
---------------	-------	-----	------------	-------

(*) (時価 4,000 - 取得原価 10,000) = 6,000

なお、株主資本等変動計算書に記載されるその他有価証券評価差額金の当期首残高は以下のとおりとなる。

A社株式： (前期末時価 15,000 - 取得原価 12,000) × 0.65 = (貸) 1,950

B社株式： (前期末時価 9,000 - 取得原価 8,000) × 0.65 = (貸) 650

C社株式： (前期末時価 8,500 - 取得原価 10,000) × 0.65 = (借) 975

(貸) 1,625

(4) 自己株式に係る修正

期中の自己株式処分に伴う「自己株式処分差益」が「投資有価証券売却益」で処理されているため、これを適切に修正する。

(借) 投資有価証券売却益	3,000	(*)	(貸) その他資本剰余金	3,000
---------------	-------	-----	--------------	-------

5. 有形固定資産に関する減価償却

(1) 建物

(借) 減価償却費	42,500	(*)	(貸) 建物減価償却累計額	42,500
-----------	--------	-----	---------------	--------

(*) (取得原価 600,000 - 減価償却累計額 90,000) ÷ 変更後残存耐用年数 12 年 = 42,500

(2) 備品

(借) 減価償却費	60,000	(*)	(貸) 備品減価償却累計額	60,000
-----------	--------	-----	---------------	--------

(*) 200%償却率： $\frac{2}{\text{耐用年数}5 \text{年}} = 0.4$

(取得原価 250,000 - 減価償却累計額 100,000) × 0.4 = 60,000

6. 退職給付

(1) 期首見積計上の未処理修正

本問の場合、前 T/B において「退職給付費用」の計上等がなされておらず、問題指示にて期中の支払額を「給料手当」で処理したのみの旨指示があることから、期首における見積計上等が未処理であるものと判断されるため、これに掛る修正を行う。

(借) 退職給付費用	21,200	(*1)	(貸) 退職給付引当金	21,200
------------	--------	------	-------------	--------

(*1) 期首における退職給付関連の各データ等は以下のとおり

期首退職給付引当金 B/S

年金資産 (資産)	退職給付債務 (負債)
280,000	
未認識過数理計算上の差異	400,000
36,000	
期首退職給付引当金	
84,000	

勤務費用：問題資料より 15,000

利息費用：期首退職給付債務 400,000×割引率 3%=12,000

期待運用収益：期首年金資産 280,000×長期期待運用収益率 3.5%=9,800

差異の費用処理：期首未認識数理計算上の差異残高 36,000÷9年=4,000

【明細科目による仕訳】

(勤務費用)	15,000	(退職給付債務)	15,000
- 退職給付費用 -		- 退職給付引当金 -	
(利息費用)	12,000	(退職給付債務)	12,000
- 退職給付費用 -		- 退職給付引当金 -	
(年金資産)	9,800	(期待運用収益)	9,800
- 退職給付引当金 -		- 退職給付費用 -	
(数理計算上の差異費用処理額)	4,000	(未認識数理計算上の差異)	4,000
- 退職給付費用 -		- 退職給付引当金 -	

本問の場合、差異の費用処理は発生の翌年からであるため、仮に当期末において新たな差異が生じてもそれは解答用紙の損益計算書等には反映されないため、ここまでの処理に基づき損益計算書に記載すべき退職給付費用の特定は可能となる。

(2) 期中における掛金拠出の修正

(借) 退職給付引当金	10,000	(*1)	(貸) 給料手当	10,000
-------------	--------	------	----------	--------

上記処理の結果、損益計算書に記載される「給料手当」は 37,000 となる。

7. 抽選償還社債

(1) 期中における償却原価法の修正

本問の場合、期中利払時における約定利息の支払のみが処理されているため、償却原価法の適用に係る修正を行う。

(借) 社 債 利 息	3,808	(*)	(貸) 社 債	3,808
-------------	-------	-----	---------	-------

(*) 実質利息 15,808－約定利息 12,000(処理済)＝3,808

なお、本問における社債簿価の推移等は以下のとおり。

(C=B×実効利子率 2%、D=社債額面×約定利率 1.5%、E=C-D、F=B+E)

利払日	期首額面 A	期首簿価 B	実質利息 C	約定利息 D	償却額 E	期末簿価 (償還前)
20×4.3/31	1,000,000	981,052	19,621	15,000	4,621	985,673
20×5.3/31	1,000,000	985,673	19,713	15,000	4,713	990,386
20×6.3/31	800,000	790,386	15,808	12,000	3,808	794,194
20×7.3/31	600,000	594,194	11,884	9,000	2,884	597,078
20×8.3/31	400,000	397,078	7,942	6,000	1,942	399,020
20×9.3/31	200,000	199,020	3,980	3,000	980	200,000

※ 20×5年 3/31 における利払後、毎年 200,000 千円の償還がなされることに注意する。また、20×9年 3/31 の利払後に最終の償還がなされ、社債残高は 0 となる。

8. 販売費の繰延

(借) 前 払 販 売 費	2,000	(貸) 販 売 費	2,000
---------------	-------	-----------	-------

ここまでの処理の結果、損益計算書に記載される「販売費」は 3,000 となる。

9. 配当金の未処理修正及び収入印紙未使用高の振替え

(借) 現 金 預 金	1,000	(貸) 受 取 配 当 金	1,000
貯 蔵 品	800	一 般 管 理 費	800

ここまでの処理の結果、損益計算書に記載される「受取配当金」は 3,000 となり、「一般管理費」は 19,200 となる。

10. 税効果の処理

(借) 法 人 税 等 調 整 額	4,340	(*)	(貸) 繰 延 税 金 資 産	4,340
-------------------	-------	-----	-----------------	-------

(*) B/S に計上されるべき繰延税金資産 30,000－B 社株式から生じる繰延税金資産 140＝29,860

前 T/B 繰延税金資産 34,200－29,860(上記参照)＝取崩 4,340

11. 法人税等の計上

(借) 法 人 税 等	27,000	(貸) 仮 払 法 人 税 等	20,000
		未 払 法 人 税 等	7,000

12. 株主資本等変動計算書における各項目

(1) 利益準備期当期首残高

[資料2] 14. に示された「剰余金の配当」に伴う準備金の積立のみが当期における利益準備金の変動内容であることから、解答要求された利益準備金の当期首残高は下記のように計算される。

利益準備金	
前 T/B 20,000	4/1 前期繰越(当期首残高) 17,000 (差額算定)
	配当金 3,000

(2) 繰越利益剰余金

本問の場合、問題指示は「株主資本等変動計算書」における「繰越利益剰余金の当期首残高」の算定である。株主資本等変動計算書において「当期首残高」として開示されるデータは、過去の誤謬の訂正を行う以前の値であるため、その前提で解答を示すと以下のとおりとなる(下記株主資本等変動計算書を参照)。

繰越利益剰余金	
配当金等 33,000	4/1 前期繰越(当期首残高) 363,000 (差額算定)
前 T/B 330,000	

第 152 回 解 答 — 商業簿記・会計学 —

(3) その他資本剰余金の自己株式処分による当期変動額

上記4 (4) 参照

(4) 当期に作成される株主資本等変動計算書(要旨)

	株主資本						純資産合 計	
	資本金	資本剰余金		利益剰余金		自己株式		
		資本 準備金	その他 資本剰余金	利益 準備金	繰越利益 剰余金			
当期首残高	1,200,000	50,000	—	17,000	363,000	△50,000	1,625	1,581,625
過去の誤謬の訂正 による累積的影響額					15,600			15,600
遡及処理後 当期首残高					378,600			
当期変動額								
自己株式の処分			3,000			10,000		13,000
剰余金の配当等				3,000	△33,000			△30,000
当期純利益					92,752			92,752
株主資本以外 の項目の当期変動 (純額)							△910	△910
当期変動額合計	—	—	3,000	3,000	59,752	10,000	△910	74,842
当期末残高	1,200,000	50,000	3,000	20,000	438,352	△40,000	715	1,672,067

(注) 「繰越利益剰余金の当期首残高」に係る別解について

本問の解答要求は株主資本等変動計算書における「繰越利益剰余金の当期首残高」であるため、厳格に捉えれば、上記のように過去の誤謬の訂正を適用する以前のものが解答となるが、問題主旨等を勘案した場合、株主資本等変動計算書における「遡及処理後の当期首残高」も別解として許容される余地があるものと考えられる。

【総評】

会計学の第1問は語句記入、第2問はリースに関する問題、第3問では持分法に関する問題が出題された。第3問の持分法は計算手続が煩雑であり、出題論点の難易度も高めの問題であったため、比較的手の出しやすい第1問及び第2問において得点を積み上げることが要求される問題であったと思われる。

第1問は、(ロ)の取替法のように計算問題で比較的对策が手薄な論点が出題されているため対応しにくかったかもしれないが、その他の論点は計算対策の知識を持てれば十分に対応可能な論点であったため、これらを得点しきることが必要であろうと思われる。

第2問は、会計処理の正確性のみならず会計処理に関する正確で幅広い知識が要求されている。見慣れない形式であったため、解き辛さを覚えた受検生も多かったと考えられるが、内容自体はそれ程難しいものではなかった。

第3問は、持分法の問題であり、持分法適用対象企業(ともに関連会社)が2社存在するなど、過去の出題形式と比較しても難しめの問題であったと思われる。特に、B社に関しては「負ののれん」が生じるなど、多少戸惑う論点も多かった。本問に関しては、基本的に拾えるところのみに集中する解答スタイルを選択することが必要であったように思われる。

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4~6点、第2問は7点以上、第3問で2点程度は得点していくべき問題であったように思われる。

【解説】**第1問**

(イ)について：資産除去債務に関する会計基準13

資産計上された資産除去債務に対応する除去費用に係る費用配分額は、損益計算書上、当該資産除去債務に関連する有形固定資産の減価償却費と同じく分に含めて計上する。

(ロ)について：連続意見書第三 七

同種の物品が多数集まって、一つの全体を構成し、老朽品の部分的取替を繰り返すことにより全体が維持されるような固定資産に対しては、取替法を適用することができる。取替法は、減価償却法とは全く異なり、減価償却の代りに部分的取替に要する取替費用を収益的支出として処理する方法である。

(ハ) について：連結キャッシュ・フロー計算書等の作成基準 注解 (注4)

「投資活動によるキャッシュ・フロー」の区分には、例えば、次のようなものが記載される。

- (1) 有形固定資産及び無形固定資産の取得による支出
- (2) 有形固定資産及び無形固定資産の売却による収入
- (3) 有価証券（現金同等物を除く）及び投資有価証券の取得による支出
- (4) 有価証券（現金同等物を除く）及び投資有価証券の売却による収入
- (5) 貸付けによる支出
- (6) 貸付金の回収による収入

(ニ) について：固定資産の減損に係る会計基準二 2 (1)

減損の兆候がある資産又は資産グループについての減損損失を認識するかどうかの判定は、資産又は資産グループから得られる割引前将来キャッシュ・フローの総額と帳簿価額を比較することによって行い、資産又は資産グループから得られる割引前将来キャッシュ・フローの総額が帳簿価額を下回る場合には、減損損失を認識する。

(ホ) について：連結財務諸表に関する会計基準など

連結財務諸表を親会社の財務諸表の延長線上に位置づけて、親会社株主の立場から連結財務諸表を作成するという考え方を「親会社説」といい、連結財務諸表を親会社株主とは区別される企業集団全体の財務諸表と位置づけて、企業集団を構成する親会社と子会社の立場から連結財務諸表を作成するという考え方を「経済的単一体説」という。

第 2 問

本問は、リース取引に係る処理規程及びこれに基づく具体的処理過程の正確な理解を問う問題となっている。基本的な解答過程の理解が出来ていれば充分対応できる問題であったので、この問題での高得点が望まれる。なお、ファイナンス・リース取引に関する、リース資産及びリース債務の決定は以下のとおりである。

	リース物件の貸手の購入価額	
	借手に明らかな場合	明らかでない場合
所有権移転 ファイナンス・リース	貸手の購入価額	・見積現金購入価額
所有権移転外 ファイナンス・リース	<ul style="list-style-type: none"> ・貸手の購入価額 ・リース料総額の割引現在価値 のいずれか低い額	<ul style="list-style-type: none"> ・リース料総額の割引現在価値 のいずれか低い額

以下において、各リース物件毎にその処理を示す。

1. 備品Aについて

(1) リース取引の分類

「現在価値基準」と「経済的耐用年数基準」の何れかに該当すると、ファイナンス・リース取引に該当することとなるため、計算効率的には「経済的耐用年数基準」を優先的に適用する方が望ましい。

① 経済的耐用年数基準の場合

$$\text{リース期間} 6 \text{ 年} = 6 \text{ 年 (経済的耐用年数の 75\%)}$$

よって、本案件はファイナンス・リース取引に該当するものと判定される。

なお、本問においては上記判定により次の計算過程に進むこととなるが、参考までに「現在価値基準の適用内容を以下に示す。

② 現在価値基準

i. リース料総額の割引現在価値合計

$$15,000 \text{ 千円/年} \times 5.41719 \approx 81,258$$

ii. 判定

$$81,258 \geq 70,769 (\text{見積現金購入価額 } 78,632 \times 90\%)$$

よって、本案件はファイナンス・リース取引に該当するものと判定される。

③ ファイナンス・リース取引に係る分類

本案件の場合、[資料 I] において「所有権移転条項」が付されている事実が明確であるため、「所有権移転ファイナンス・リース取引」に該当するものと判定される。

(2) 会計処理

① リース資産・リース債務計上価額の決定

本案件の場合、貸手の購入価額が不明であるため、リース料総額の割引現在価値合計(借手の追加借入利率に基づき算定) 81,258 と見積現金購入価額 78,632 を比較し、リース資産・リース債務計上額を決定することとなる。

$$81,258 \geq 78,632$$

よって、78,632 がリース資産・リース債務の計上額となる。

なお、この後の利息計算に際しては、リース料総額の割引現在価値合計がリース債務の当初計上額と一致する利率を用いることとなるため、問題資料で示された 4% を採用することとなる。

備品Aに関する「リース債務」返済計画表は以下のとおりとなる。

$$(C=A \times 4\%, D=B-C, E=A-D)$$

支払日	期首元本 A	リース料 B	返済利息 C	返済元本 D	期末元本 E
20×9.3/31	78,632	15,000	3,145	11,855	66,777
20×10.3/31	66,777	15,000	2,671	12,329	54,448
20×11.3/31	54,448	15,000	2,178	12,822	41,626
20×12.3/31	41,626	15,000	1,665	13,335	28,291
20×13.3/31	28,291	15,000	1,132	13,868	14,423
20×14.3/31	14,423	15,000	577	14,423	0

② 当期の仕訳

・リース取引契約時(20×8年4月1日)

(借) リース資産	78,632	(貸) リース債務	78,632
-----------	--------	-----------	--------

・リース料支払時(20×9年3月31日)

(借) リース債務	11,855	(貸) 現金預金	15,000
支払利息	3,145		

・決算時(20×9年3月31日) : 減価償却の実施

備品Aは「所有権移転ファイナンス・リース」に該当するため、経済的耐用年数に基づき減価償却計算を行うことに注意が必要である。

(借) 減価償却費	9,829 (*1)	(貸) 減価償却累計額	9,829
-----------	------------	-------------	-------

$$(*1) \text{ リース資産 } 78,632 \div \text{経済的耐用年数 } 8 \text{ 年} = 9,829$$

上記処理の結果、当期末におけるリース資産の帳簿価額は以下のように計算される。

$$\text{リース資産計上額 } 78,632 - \text{減価償却累計額 } 9,829 = 68,803$$

2. 備品Bについて

(1) リース取引の分類

① 経済的耐用年数基準の場合

$$\text{リース期間} 5 \text{年} \geq 4.5 \text{年 (経済的耐用年数の 75\%)}$$

よって、本案件はファイナンス・リース取引に該当するものと判定される。

なお、本問においては上記判定により次の計算過程に進むこととなるが、参考までに「現在価値基準の適用内容を以下に示す。

② 現在価値基準

i. リース料総額の割引現在価値合計

$$12,000 \text{ 千円/年} \times 4.57971 \approx 54,957$$

ii. 判定

$$54,957 \geq 48,080 (\text{見積現金購入価額 } 53,422 \times 90\%)$$

よって、本案件はファイナンス・リース取引に該当するものと判定される。

③ ファイナンス・リース取引に係る分類

本案件の場合、「所有権移転条項」その他の「所有権移転ファイナンス・リース」に該当するための内容が不明であるため、「所有権移転外ファイナンス・リース取引」に該当するものと判定される。

(2) 会計処理

① リース資産・リース債務計上価額の決定

本案件の場合、貸手の購入価額が不明であるため、リース料総額の割引現在価値合計(借手の追加借入利率に基づき算定) 54,957 と見積現金購入価額 53,422 を比較し、リース資産・リース債務計上額を決定することとなる。

$$54,957 > 53,422$$

よって、53,422 がリース資産・リース債務の計上額となる。

なお、この後の利息計算に際しては、リース料総額の割引現在価値合計がリース債務の当初計上額と一致する利率を用いることとなるため、問題資料で示された4%を採用することとなる。

備品Bに関する「リース債務」返済計画表は以下のとおりとなる。

$$(C=A \times 4\%, D=B-C, E=A-D)$$

支払日	期首元本 A	リース料 B	返済利息 C	返済元本 D	期末元本 E
20×9. 11/30	53,422	12,000	2,137	9,863	43,559
20×11. 11/30	43,559	12,000	1,742	10,258	33,301
20×12. 11/30	33,301	12,000	1,332	10,668	22,633
20×14. 11/30	22,633	12,000	905	11,095	11,538
20×15. 11/30	11,538	12,000	462	11,538	0

② 当期の仕訳

・リース取引契約時(20×8年12月1日)

(借) リース資産	53,422	(貸) リース債務	53,422
-----------	--------	-----------	--------

・決算時(20×9年3月31日) :

i. 支払利息の見越計上

備品Bの場合、リース取引開始時から期末に至るまでの期間で生じた利息が未計上であるため、当期に属する4ヶ月分の利息を見越計上する。

(借) 支払利息	712 (*1)	(貸) 未払利息	712
----------	----------	----------	-----

(*1) リース債務 53,422 × 4% × 4ヶ月 (12/1~3/31) / 12ヶ月 = 712

ii. 減価償却費の計上

備品Bは「所有権移転外ファイナンス・リース」に該当するため、リース期間を耐用年数として減価償却計算を行うこととなる。なお、期中取得であるため月割計算の対象となることにも留意する。

(借) 減価償却費	3,561 (*2)	(貸) 減価償却累計額	3,561
-----------	------------	-------------	-------

(*1) リース資産 53,422 ÷ リース期間 5年 × 4ヶ月 / 12ヶ月 = 3,561

上記処理の結果、当期末におけるリース資産の帳簿価額は以下のように計算される。

$$\text{リース資産計上額 } 53,422 - \text{減価償却累計額 } 3,561 = 49,861$$

3. 備品Cについて

(1) リース取引の分類

① 経済的耐用年数基準の場合

$$\text{リース期間 } 3\text{年} < 3.75\text{年 (経済的耐用年数の75\%)}$$

よって、経済的耐用年数基準からはファイナンス・リースに該当しないこととなる。

② 現在価値基準

i. リース料総額の割引現在価値合計

$$5,000 \text{ 千円/年} \times 2.82861 = 14,143$$

ii. 判定

$$14,143 < 16,200 (\text{見積現金購入価額 } 18,000 \times 90\%)$$

現在価値基準においてもファイナンス・リースに該当しないこととなる。

よって、本案件はオペレーティング・リース取引に該当するものと判定される。

(2) 会計処理

オペレーティング・リース取引に関しては、当期使用期間に対応するリース料を「支払リース料」で処理するのみとなる。なお、本間においてはリース契約の締結が前期中であるため、この点を考慮して処理過程を考える必要がある。

・期首(20×8年4月1日) : 再振替仕訳

備品Cに関しては、前期末決算において、前期に属する3ヶ月分の「支払リース料」が見越計上されているため、これに係る再振替仕訳が行われることとなる。

(借) 未払リース料	1,250 (*1)	(貸) 支払リース料	1,250
------------	------------	------------	-------

(*1) 年間リース料 5,000 × 3ヶ月 (1/1~3/31) / 12ヶ月 = 1,250

- ・リース料支払時(20×8年12月31日) :

リース契約に基づき、1年分のリース料が支払われる。

(借) 支払リース料	5,000	(*1)	(貸) 現金預金	5,000
------------	-------	------	----------	-------

- ・決算時(20×9年3月31日) :

- i. 支払リース料の見越計上

前期と同様に、当期に属する3ヶ月分の「支払リース料」を見越計上する。

(借) 支払利息	1,250	(*2)	(貸) 未払利息	1,250
----------	-------	------	----------	-------

(*2) 年間リース料5,000×3ヶ月(1/1~3/31)/12ヶ月=1,250

ここまでの処理の結果、備品Cに係る「支払リース料」勘定の状況は以下のとおりとなる。

支払リース料	
12/31(当期支払) 5,000	4/1(前期未払) 1,250
3/31(当期末払) 1,250	} 当期に属する12ヶ月分 5,000

4. 備品Dについて

(1) リース取引の分類

「現在価値基準」と「経済的耐用年数基準」の何れかに該当すると、ファイナンス・リース取引に該当することとなるため、計算効率的には「経済的耐用年数基準」を優先的に適用する方が望ましい。

① 経済的耐用年数基準の場合

$$\text{リース期間6年} \geq 5.25\text{年 (経済的耐用年数の75\%)}$$

よって、本案件はファイナンス・リース取引に該当するものと判定される。

なお、本問においては上記判定により次の計算過程に進むこととなるが、参考までに「現在価値基準の適用内容を以下に示す。

② 現在価値基準

- i. リース料総額の割引現在価値合計

$$14,000\text{千円/年} \times 5.41719 \approx 75,841$$

- ii. 判定

$$75,841 \geq 66,051 (\text{見積現金購入価額 } 73,390 \times 90\%)$$

よって、本案件はファイナンス・リース取引に該当するものと判定される。

③ ファイナンス・リース取引に係る分類

本案件の場合、問題前文において「特別仕様」である旨が明示されていることから、「所有権移転ファイナンス・リース取引」に該当するものと判定される。

(2) 会計処理

- ① リース資産・リース債務計上価額の決定

第 152 回 解 答 — 商業簿記・会計学 —

本案件の場合、貸手の購入価額が不明であるため、リース料総額の割引現在価値合計(借手の追加借入利率に基づき算定) 75,841 と見積現金購入価額 73,390 を比較し、リース資産・リース債務計上額を決定することとなる。

$$75,841 > 73,390$$

よって、73,390 がリース資産・リース債務の計上額となる。

なお、この後の利息計算に際しては、リース料総額の割引現在価値合計がリース債務の当初計上額と一致する利率を用いることとなるため、問題資料で示された 4% を採用することとなる。

備品 D に関する「リース債務」返済計画表は以下のとおりとなる。

$$(C=A \times 4\%, D=B-C, E=A-D)$$

支払日	期首元本 A	リース料 B	返済利息 C	返済元本 D	期末元本 E
20×7.9/30	73,390	14,000	2,936	11,064	62,326
20×8.9/30	62,326	14,000	2,493	11,507	50,819
20×9.9/30	50,819	14,000	2,033	11,967	38,852
20×10.9/30	38,852	14,000	1,554	12,446	26,406
20×11.9/30	26,406	14,000	1,056	12,944	13,462
20×12.9/30	13,462	14,000	538	13,462	0

② 当期の仕訳

- ・期首(20×8年4月1日)：前期末における利息の見越額に係る再振替仕訳

備品 D の場合、前期の 9/30 にリース料を支払った後、前期末決算まで支払利息の計上がなされていないことから、前期発生分の支払利息が見越計上されることとなる。よって、当期首においてその再振替仕訳がなされることとなる。なお、本間においては端数調整を計算の都度行う旨の指示があることから、下記要領にて計算したものを回答としている。

(借) 未払利息	1,247 (*1)	(貸) 支払利息	1,247
----------	------------	----------	-------

$$(*1) \text{ 前期末リース債務残高 } 62,326 \times 4\% \div 2,493/\text{年}$$

$$2,493 \times 6 \text{ ヶ月} / 12 \text{ ヶ月} = 1,247$$

- ・リース料支払時(20×8年9月30日)

(借) リース債務	11,507	(貸) 現金預金	14,000
支払利息	2,493		

$$(*2) \text{ 上記リース債務返済計画表参照}$$

- ・決算時(20×9年3月31日)：

i. 支払利息の見越計上

備品 D の場合、リース料支払時(9/30)から期末に至るまでの期間で生じた利息が未計上であるため、当期に属する 6 ヶ月分の利息を見越計上する。

(借) 支払利息	1,017 (*3)	(貸) 未払利息	1,017
----------	------------	----------	-------

$$(*3) \text{ リース債務 } 50,819 \times 4\% \div 2,033/\text{年}$$

$$2,033 \times 6 \text{ ヶ月} (10/1 \sim 3/31) / 12 \text{ ヶ月} = 1,017$$

ここまでの処理の結果、備品Dに係る「支払利息」勘定の状況は以下のとおりとなる。

支払利息	
12/31(当期支払) 2,493	4/1(前期末払) 1,247
3/31(当期末払) 1,017	} 当期に属する12ヶ月分 2,263

ii. 減価償却費の計上

備品Dは「所有権移転ファイナンス・リース」に該当するため、経済的耐用年数を耐用年数として減価償却計算を行うこととなる。

(借) 減 価 償 却 費	10,484 (*4)	(貸) 減 価 償 却 累 計 額	10,484
---------------	-------------	-------------------	--------

(*4) リース資産 73,390 ÷ リース期間 7年 ÷ 10,484

上記処理の結果、当期末におけるリース資産の帳簿価額は以下のように計算される。

リース資産計上額 73,390 - 減価償却累計額 26,210 (*5) = 47,180

(*5) 5,242(20×7年3月) + 10,484(20×8年3月) + 10,484(20×9年3月) = 26,210

(別解) 備品Dに係る「支払利息」の計算

本問の端数調整を厳格に適用すれば上述の通り備品Dに係る「支払利息」が算定されることとなるものの、下記要領に基づき計算・処理された内容も別解として認められる余地が多分に存在するものと思われる。

- ・期首(20×8年4月1日)：前期末における利息の見越額に係る再振替仕訳

(借) 未 払 利 息	1,247 (*1)	(貸) 支 払 利 息	1,247
-------------	------------	-------------	-------

(*1) 前期末リース債務残高 62,326 × 4% × 6ヶ月 / 12ヶ月 = 1,247

- ・リース料支払時(20×8年9月30日)

(借) リ ー ス 債 務	11,507 (*2)	(貸) 現 金 預 金	14,000
支 払 利 息	2,493		

(*2) 上記リース債務返済計画表参照

- ・決算時(20×9年3月31日)：

i. 支払利息の見越計上

備品Dの場合、リースリース料支払時(9/30)から期末に至るまでの期間で生じた利息が未計上であるため、当期に属する6ヶ月分の利息を見越計上する。

(借) 支 払 利 息	1,016 (*3)	(貸) 未 払 利 息	1,016
-------------	------------	-------------	-------

(*3) リース債務 50,819 × 4% × 6ヶ月 (10/1~3/31) / 12ヶ月 ÷ 1,016

ここまでの処理の結果、備品Dに係る「支払利息」勘定の状況は以下のとおりとなる。

支払利息	
12/31(当期支払) 2,493	4/1(前期末払) 1,247
3/31(当期末払) 1,016	} 当期に属する12ヶ月分 2,262

第3問

本問は、税効果の適用を含む持分法の問題である。持分法適用企業が複数存在することや、税効果に係る考慮を必要とするなど、一般的には得点しにくい問題であったと思われる。部分点狙いで解答作業を進めることが必要であったものと思われる。

1. A社に関する処理

(1) タイムテーブル (A社は関連会社であるため、時価評価は部分時価評価法による)

	+80%			
	×7.4.1		×8.3.31	×9.3.31
資本金	350,000		350,000	350,000
利益剰余金	20,000	→ P社 120⑦	20,300	21,100
合計	370,000①		370,300①	371,100①
P社持分	148,000②			
評価差額	2,800③			
取得原価	155,000④			
のれん	(借) 4,200⑤	△ 420⑥	(借) 3,780⑧	△ 420⑥ (借) 3,360⑧

① 株式取得日及び当期末の日付を記入し、その下に、A社の資本項目の金額及び合計額を記入する。

② 親会社持分(時価評価前) : $370,000 \times 40\%$ (P社持分割合) = 148,000

③ 評価差額 (部分時価評価法) :

評価差額 (税効果考慮前) : $10,000 \times 40\%$ (親会社持分割合) = 4,000 (土地の評価増)

繰延税金負債 : $4,000 \times 30\%$ (税率) = 1,200

評価差額 (税効果考慮後) : $4,000 - 1,200 = 2,800$

④ 取得原価 : S社株式の取得原価 155,000

⑤ のれん : $155,000 - (14,800 + 2,800) = 4,200$ (借)

⑥ のれんの償却 : $4,200 \div 10$ 年 = 420

⑦ 利益剰余金の増減額 : 当期純利益 1,200 - 配当金 900 = 300

親会社持分の増加額 = $300 \times 40\%$ (親会社持分割合) = 120

⑧ のれん残高 : $4,200 - 420 = 3,780$ $3,780 - 420 = 3,360$

⑨ 利益剰余金の増減額 : 当期純利益 1,800 - 配当金 1,000 = 800

親会社持分の増加額 = $800 \times 40\%$ (親会社持分割合) = 320

(2) 各年度の仕訳

① 20×7年度 (×8.3.31)

i. 開始仕訳

(借) 仕訳なし	(貸)
----------	-----

ii. のれん相当額の償却

(借) 持分法による投資損益	420 (*1)	(貸) A社株式	420
----------------	----------	----------	-----

(*1) のれん $4,200 \div 10$ 年 = 420

iii. 当期純利益の振替え

(借) A 社 株 式	480	(*2)	(貸) 持分法による投資損益	480
-------------	-----	------	----------------	-----

(*2) 当期純利益 $1,200 \times P$ 社持分割合 $0.4 = 480$

iv. 配当金の修正

(借) 受 取 配 当 金	360	(*3)	(貸) A 社 株 式	360
---------------	-----	------	-------------	-----

(*3) 配当金 $900 \times P$ 社持分割合 $0.4 = 360$

v. 期末商品に係る未実現利益の消去及び税効果の適用

(借) 売 上 高	84	(*4)	(貸) A 社 株 式	84
繰 延 税 金 資 産	25	(*5)	法 人 税 等 調 整 額	25

(*4) A社期末商品 $700 \times P$ 社利益率 $0.3 \times P$ 社持分割合 $0.4 = 84$

(*5) 未実現利益 $84 \times 0.3 = 25$

② 20×8年度 (×9.3.31)

i. 開始仕訳

(借) 利益剰余金当期首残高	300	(貸) A 社 株 式	300
----------------	-----	-------------	-----

ii. のれん相当額の償却

(借) 持分法による投資損益	420	(*1)	(貸) A 社 株 式	420
----------------	-----	------	-------------	-----

(*1) のれん $4,200 \div 10$ 年 $= 420$

iii. 当期純利益の振替え

(借) A 社 株 式	720	(*2)	(貸) 持分法による投資損益	720
-------------	-----	------	----------------	-----

(*2) 当期純利益 $1,800 \times P$ 社持分割合 $0.4 = 720$

iv. 配当金の修正

(借) 受 取 配 当 金	400	(*3)	(貸) A 社 株 式	400
---------------	-----	------	-------------	-----

(*3) 配当金 $1,000 \times P$ 社持分割合 $0.4 = 400$

v. 期首商品に係る未実現利益の調整及び税効果の処理

(借) 利益剰余金当期首残高	84	(*4)	(貸) 売 上 高	84
法 人 税 等 調 整 額	25	(*5)	利 益 剰 余 金 当 期 首 残 高	25

(*4) A社期末商品 $700 \times P$ 社利益率 $0.3 \times P$ 社持分割合 $0.4 = 84$

(*5) 未実現利益 $84 \times 0.3 = 25$

vi. 期末商品に係る未実現利益の消去及び税効果の適用

(借) 売 上 高	72	(*4)	(貸) A 社 株 式	72
繰 延 税 金 資 産	22	(*5)	法 人 税 等 調 整 額	22

(*4) A社期末商品 $600 \times P$ 社利益率 $0.4 \times P$ 社持分割合 $0.4 = 72$

(*5) 未実現利益 $72 \times 0.3 = 22$

2. B社に関する処理

(1) タイムテーブル (B社は関連会社であるため、時価評価は部分時価評価法による)

	+80%			
	----- ----- -----			
	×7.4.1	×8.3.31		×9.3.31
資本金	120,000	120,000		120,000
利益剰余金	20,000	20,300	P社△40 ⑦	20,100
合 計	<u>140,000</u> ①	<u>140,300</u> ①		<u>140,100</u> ①
P社持分	28,000 ②			
評価差額	280 ③			
取得原価	27,780 ④			
負ののれん	<u>(貸) 500</u> ⑤			

① 株式取得日及び当期末の日付を記入し、その下に、B社の資本項目の金額及び合計額を記入する。

② P持分(時価評価前) : $140,000 \times 20\%$ (P社持分割合) = 28,000

③ 評価差額 (部分時価評価法) :

評価差額 (税効果考慮前) : $2,000 \times 20\%$ (親会社持分割合) = 400 (土地の評価増)

繰延税金負債 : $400 \times 30\%$ (税率) = 120

評価差額 (税効果考慮後) : $400 - 120 = 280$

④ 取得原価 : B社株式の取得原価 27,780

⑤ 負ののれん : $27,780 - (28,000 + 280) = 500$ (貸)

⑥ 利益剰余金の増減額 : 当期純利益 1,800 - 配当金 400 = 1,400

P社持分の増加額 = $1,400 \times 20\%$ (P社持分割合) = 280

⑦ 利益剰余金の増減額 : 当期純損失 200

P社持分の減少額 = $200 \times 20\%$ (P社持分割合) = 40

(2) 各年度の仕訳

① 20×7年度 (×8.3.31)

i. 負ののれんの計上

(借) B社株式	500	(貸) 持分法による投資損益	500
----------	-----	----------------	-----

ii. 当期純利益の振替え

(借) B社株式	360 (*2)	(貸) 持分法による投資損益	360
----------	----------	----------------	-----

(*2) 当期純利益 1,800 × P社持分割合 0.2 = 360

iii. 配当金の修正

(借) 受取配当金	80 (*3)	(貸) B社株式	80
-----------	---------	----------	----

(*3) 配当金 400 × P社持分割合 0.2 = 80

v. 期末商品に係る未実現利益の消去及び税効果の適用

(借) 持分法による投資損益	80 (*4)	(貸) 商品	80
B社株式	24 (*5)	持分法による投資損益	24

(*4) P社期末商品 1,000 × B社利益率 0.4 × P社持分割合 0.2 = 80

(*5) 未実現利益 80 × 0.3 = 24

② 20×8年度 (×9.3.31)

i. 開始仕訳

(借)	B 社 株 式	780	(貸)	利益剰余金当期首残高	780
-----	---------	-----	-----	------------	-----

ii. 当期純損失の振替え

(借)	持分法による投資損益	40	(*1)	(貸) B 社 株 式	40
-----	------------	----	------	-------------	----

(*2) 当期純損失 $200 \times P$ 社持分割合 $0.2 = 40$

iii. 期首商品に係る未実現利益の調整及び税効果の処理

(借)	利益剰余金当期首残高	80	(*2)	(貸) 持分法による投資損益	80
	持分法による投資損益	24	(*3)	利益剰余金当期首残高	24

(*2) P 社期末商品 $1,000 \times B$ 社利益率 $0.4 \times P$ 社持分割合 $0.2 = 80$

(*3) 未実現利益 $80 \times 0.3 = 24$

iv. 期末商品に係る未実現利益の消去及び税効果の適用

(借)	持分法による投資損益	120	(*4)	(貸) 商 品	120
	B 社 株 式	36	(*5)	持分法による投資損益	36

(*4) P 社期末商品 $1,500 \times B$ 社利益率 $0.4 \times P$ 社持分割合 $0.2 = 120$

(*5) 未実現利益 $120 \times 0.3 = 36$

工業簿記

第1問

問1 予算差異 23,400 円 (借方 ・ 貸方) 差異
 (注) () 内は「借方」か「貸方」のいずれかを○で囲みなさい。

操業度差異 107,400 円 (借方 ・ 貸方) 差異
 (注) () 内は「借方」か「貸方」のいずれかを○で囲みなさい。

問2 17,800,000 円

問3 30,300 円/kg

問4 ①、②、③

問5

仕掛品—原料費			
前月繰越	317,000	完成品原価 ★ (4,324,800)
当月原料費 ★ (4,620,000)	次月繰越 ★ (612,200)
	(4,937,000)		(4,937,000)

仕掛品—第1工程加工費			
前月繰越	483,000	完成品原価 ★ (11,995,200)
当月加工費 ★ (12,900,000)	次月繰越 ★ (1,387,800)
	(13,383,000)		(13,383,000)

問1 各2点 問2 2点 問3 3点 問4 2点 問5 ★につき1点

第2問

問1

材 料			
5/1	前月繰越	7,000,000	5/08 仕掛品 (★ 1,000,000)
5/27	B 社 (★ 5,955,000)		5/13 B 社 (★ 4,800,000)
5/27	交付材料差益	800,000	5/27 交付材料差益 (★ 794,000)

仕 掛 品			
5/8	材 料 (★ 1,000,000)	5/18	製造間接費 (★ 2,000)
5/18	買掛金 (★ 199,600)		

問2 ★ 1,191,000 円

★につき1点

原 価 計 算

問 1 予算貢献利益 (12,750,000) 円 ★

予算営業利益 (4,500,000) 円

問 2 予算貢献利益 (9,500,000) 円

問 3 所要借入額 (1,000,000) 円

問 4 予算経常利益 (4,498,000) 円

問 5 ① (34) %

② (12) %

③ (14) %

④ (経営レバレッジ係数)

⑤ (751,365) 円

⑥ (98) g

⑦ (22,500,000) 円

⑧ (21,750,000) 円

★につき1点、他 各2点

【総評】

第1問では、工程別単純総合原価計算が出題されました。計算自体の難易度は高くなく、ケアレスミスさえなければ完答することも可能な内容であったと言えます。ただし、非累加法の改正計算方式という実践的に解きなれていない論点も問われており、学習していなかった人は手が止まってしまったことでしょう。また、問4については、題意の読み取りが困難な選択肢が複数含まれており、正解するのは困難であったと思われます。

第2問では、外注加工賃の会計処理が出題されました。これもマニアックな出題であり、出題を予想していた受験生は少ないことでしょう。それに加えて、本来は部品勘定を用いて処理するのが一般的であるにも関わらず、材料勘定のみで処理しているところが難易度を高めているため、学習していた方でも完答することは困難であったと言えます。

以上より、第1問は、問1～問3までを完答し、問5および第2問で部分点を拾うことができれば合格ラインに達すると考えられます。基本的な問題の取りこぼしさえなければ高得点を狙える内容でした。

【解説】

第1問

問1

1 加工費に関するデータ整理

(1) 変動費率

第1工程：30,600,000円 ÷ 61,200時間 = @500円

第2工程：47,520,000円 ÷ 39,600時間 = @1,200円

(2) 固定費率

第1工程：122,400,000円 ÷ 61,200時間 = @2,000円

第2工程：71,280,000円 ÷ 39,600時間 = @1,800円

(3) 予定配賦率(=(1)+(2))

第1工程：@500円 + @2,000円 = @2,500円

第2工程：@1,200円 + @1,800円 = @3,000円

2 加工費配賦差異

(1) 予定配賦額

第1工程：@2,500円 × 5,160時間 = 12,900,000円

第2工程：@3,000円 × 3,293時間 = 9,879,000円

(2) 予算許容額

第1工程：@500円 × 5,160時間 + 122,400,000円 ÷ 12ヶ月 = 12,780,000円

第2工程：@1,200円 × 3,293時間 + 71,280,000円 ÷ 12ヶ月 = 9,891,600円

(3) 予算差異

第1工程：12,780,000円(予算許容額) - 12,800,000円(実際発生額) = (-)20,000円(不利差異)

第2工程：9,891,600円(予算許容額) - 9,895,000円(実際発生額) = (-)3,400円(不利差異)

合計：(-)23,400円(不利差異)

(4) 操業度差異

第1工程：12,900,000円(予定配賦額) - 12,780,000円(予算許容額) = (+)120,000円(有利差異)

第2工程：9,879,000円(予定配賦額) - 9,891,600円(予算許容額) = (-)12,600円(不利差異)

合計：(+107,400円(有利差異)

問 2

1 当月原料費の計算

(1) 実際価格に基づく消費額

$$300,000 \text{ 円} + 4,515,000 \text{ 円} - 250,000 \text{ 円} = 4,565,000 \text{ 円}$$

(2) 予定価格に基づく消費額

$$4,565,000 \text{ 円} + 55,000 \text{ 円} = 4,620,000 \text{ 円}$$

月初仕掛 300,000円	消費額 4,620,000円	} 帳簿棚卸 250,000円
当月投入	棚卸減耗 21,000円	
4,515,000円	実地棚卸 229,000円	
貸方差異 55,000円		

2 第 1 工程完成品原価

月初仕掛 100	完 成 1,000
当月投入	正常仕損 100
1,050	月末仕掛 50

月初仕掛 317,000	完 成 4,277,000
当月投入	正常仕損 440,000
4,620,000 (@4,400)	月末仕掛 220,000

月初仕掛 50	完 成 1,000
当月投入	正常仕損 100
1,075	月末仕掛 25

月初仕掛 (*)483,000	完 成 11,883,000
当月投入	正常仕損 1,200,000
12,900,000 (@12,000)	月末仕掛 300,000

(*) 800,000 円 - 317,000 円 = 483,000 円

$$\begin{aligned} \text{第 1 工程完成品原価} &: 4,277,000 \text{ 円} + 11,883,000 \text{ 円} + (440,000 \text{ 円} + 1,200,000 \text{ 円}) \\ &= 17,800,000 \text{ 円} \end{aligned}$$

問3&問5

1 第2工程の計算

問5で非累加法(改正計算方式)が問われており、累加法と計算結果が一致する方法であるため、ここでも非累加法(改正計算方式)を前提に計算を行う。なお、累加法との違いは、前工程費の内訳を把握しながら工程別計算をするかどうかであり、基本的な計算手続きは累加法と同じである。

(1) 原料費

月初仕掛	完 成
0	850
当月投入	月末仕掛
	80
	正常減損
1,000	70

月初仕掛	完 成
0	4,009,450
当月投入	月末仕掛
	377,360
	正常減損
(*)4,717,000 (@4,717)	330,190

(*) 4,277,000 円(第1工程完成品) + 440,000 円(正常仕損品) = 4,717,000 円

第2工程完成品原価 : 4,009,450 円 + 330,190 円 $\times \frac{850\text{kg}}{850\text{kg} + 40\text{kg}} = 4,324,800$ 円

第2工程月末仕掛品原価 : 377,360 円 + 330,190 円 $\times \frac{40\text{kg}}{850\text{kg} + 40\text{kg}} = 392,200$ 円

(2) 第1工程加工費

月初仕掛	完 成
0	850
当月投入	月末仕掛
	80
	正常減損
1,000	70

月初仕掛	完 成
0	11,120,550
当月投入	月末仕掛
	1,046,640
	正常減損
(*)13,083,000 (@13,083)	915,810

(*) 11,883,000 円(第1工程完成品) + 1,200,000 円(正常仕損品) = 13,083,000 円

第2工程完成品原価 : 11,120,550 円 + 915,810 円 $\times \frac{850\text{kg}}{850\text{kg} + 40\text{kg}} = 11,995,200$ 円

第2工程月末仕掛品原価 : 1,046,640 円 + 915,810 円 $\times \frac{40\text{kg}}{850\text{kg} + 40\text{kg}} = 1,087,800$ 円

なお、原料費と第1工程加工費を合算すれば、累加法における前工程費の計算と同じである。

(3) 第 2 工程加工費

第 2 工程加工費 (kg)		第 2 工程加工費 (円)											
<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%; border: 1px solid black;">月初仕掛 0</td> <td style="width: 50%; border: 1px solid black;">完 成 850</td> </tr> <tr> <td style="border: 1px solid black;">当月投入</td> <td style="border: 1px solid black;">月末仕掛 40</td> </tr> <tr> <td style="border: 1px solid black;">925</td> <td style="border: 1px solid black;">正常減損 35</td> </tr> </table>	月初仕掛 0	完 成 850	当月投入	月末仕掛 40	925	正常減損 35	<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%; border: 1px solid black;">月初仕掛 0</td> <td style="width: 50%; border: 1px solid black;">完 成 9,078,000</td> </tr> <tr> <td style="border: 1px solid black;">当月投入</td> <td style="border: 1px solid black;">月末仕掛 427,200</td> </tr> <tr> <td style="border: 1px solid black;">9,879,000 (@10,680)</td> <td style="border: 1px solid black;">正常減損 373,800</td> </tr> </table>	月初仕掛 0	完 成 9,078,000	当月投入	月末仕掛 427,200	9,879,000 (@10,680)	正常減損 373,800
月初仕掛 0	完 成 850												
当月投入	月末仕掛 40												
925	正常減損 35												
月初仕掛 0	完 成 9,078,000												
当月投入	月末仕掛 427,200												
9,879,000 (@10,680)	正常減損 373,800												

第 2 工程完成品原価 : $9,078,000 \text{ 円} + 373,800 \text{ 円} \times \frac{850\text{kg}}{850\text{kg} + 40\text{kg}} = 9,435,000 \text{ 円}$

第 2 工程月末仕掛品原価 : $427,200 \text{ 円} + 373,800 \text{ 円} \times \frac{40\text{kg}}{850\text{kg} + 40\text{kg}} = 444,000 \text{ 円}$

(4) 第 2 工程完成品原価

$4,324,800 \text{ 円 (原料費)} + 11,995,200 \text{ 円 (第 1 工程加工費)} + 9,435,000 \text{ 円 (第 2 工程加工費)}$
 $= 25,755,000 \text{ 円}$

$25,755,000 \text{ 円} \div 850 \text{ kg} = @30,300 \text{ 円 (問 3 の解答)}$

2 原価要素別仕掛品勘定の記入 (問 5 の解答)

仕 掛 品		-	原 料 費	
前 月 繰 越	317,000		完 成 品 原 価 ^(*1)	4,324,800
当 月 原 料 費	4,620,000		次 月 繰 越 ^(*2)	612,200
	4,937,000			4,937,000

(*1) 第 2 工程完成品

(*2) $220,000 \text{ 円 (第 1 工程月末仕掛品)} + 392,200 \text{ 円 (第 2 工程月末仕掛品)} = 612,200 \text{ 円}$

仕 掛 品		-	第 1 工程加工費	
前 月 繰 越	483,000		完 成 品 原 価 ^(*1)	11,995,200
当 月 加 工 費	12,900,000		次 月 繰 越 ^(*2)	1,387,800
	13,383,000			13,383,000

(*1) 第 2 工程完成品

(*2) $300,000 \text{ 円 (第 1 工程月末仕掛品)} + 1,087,800 \text{ 円 (第 2 工程月末仕掛品)} = 1,387,800 \text{ 円}$

問 4

1 選択肢①の検討

(1) 先月作業分完成品換算総量当たりの単価

先月作業分完成品換算総量当たりの単価というのが何を意味しているのかが不明瞭であるが、月初仕掛当月完成品原価という意味ではなく、純粋な先月作業分の単価であると解すると以下のとおりである。

$$317,000 \text{ 円} \div 100 \text{ kg} + (800,000 \text{ 円} - 317,000 \text{ 円}) \div 50 \text{ kg} = @12,830 \text{ 円}$$

(2) 当月作業分完成品換算総量当たりの単価

$$@4,400 \text{ 円} + @12,000 \text{ 円} = @16,400 \text{ 円}$$

(3) 第 1 工程完成品単位原価

$$17,800,000 \text{ 円} \div 1,000 \text{ kg} = @17,800 \text{ 円}$$

(4) 正誤判断

第 1 工程完成品原価 (@17,800 円) は、正常仕損費をすべて完成品のみが負担するので、先月作業分完成品換算総量当たりの単価 (@12,830 円) が低いことを考慮しても、当月作業分完成品換算総量当たりの単価 (@16,400 円) よりも高い。したがって、**正しい記述**である。

2 選択肢②の検討

(1) 第 2 工程加工費予算差異

問 1 より (-) 3,400 円 (不利差異)

(2) 固定予算に基づく予算差異

$$(47,520,000 \text{ 円} + 71,280,000 \text{ 円}) \div 12 \text{ ヶ月} - 9,895,000 \text{ 円} = (+) 5,000 \text{ 円 (有利差異)}$$

(3) 正誤判断

第 2 工程加工費の予算差異は不利な差異 (-3,400 円) であるが、固定予算を採用していた場合には、有利な差異 (5,000 円) が発生することになる。したがって、**正しい記述**である。

3 選択肢③の検討

正常仕損費が終点発生の場合、度外視法でも非度外視法でも完成品のみ負担となるため、完成品原価および月末仕掛品原価は一致することになる。したがって、**正しい記述**である。なお、選択肢③の文章の後半において、「正常減損費」という用語が使われており、これはおそらく「正常仕損費」とすべきところを誤ったものと思われる。第 1 工程ではそもそも正常減損が生じないという事実から、当該記述部分を誤りとする判断もできなくはないが、そのような題意で出題される可能性は低いと判断した。

4 選択肢④の検討

正常減損が平均発生し、正常減損費を完成品と月末仕掛品の両者負担とする場合、度外視法に基づく計算結果と非度外視法に基づく計算結果にズレが生じる。両者のズレの原因は、正常減損費を構成する原料費に原因があり、度外視法ではこれを完成品と月末仕掛品の実在量を基準に按分するのに対し、非度外視法ではこれを完成品と月末仕掛品の加工換算量を基準に按分する。したがって、**誤った記述**である。

第 2 問

問 1

1 A 社との取引に関連する仕訳

材料を出庫する際に、通常の出庫表を起票しており、外注加工後はすぐに製造現場に部品を投入する場合、出庫材料に関しては、通常消費時と同じ仕訳を切ることになる。なお、本来は、外注加工賃勘定が登場し、それを仕掛品勘定へ振り替えるという段階的な仕訳を切る必要があるが、本問では仕掛品勘定における相手勘定科目が買掛金となっているため、5/18の仕訳は以下のようになる。

5/8	(借)	仕掛品	(*)1,000,000	(貸)	材 料	(*)1,000,000
5/18	(借)	仕掛品	(*)199,600	(貸)	買掛金	(*)199,600
5/18	(借)	製造間接費	(*)2,000	(貸)	仕掛品	(*)2,000

(*) 1,000 円/個×1,000 個=1,000,000 円

(*) 200 円/個×998 個=199,600 円

(*) 1,000 円/個×2 個(不合格品)=2,000 円

2 B 社との取引に関連する仕訳

本問では、外注加工にあたって有償支給を行っているが、部品勘定が設定されていないことから、外注加工後の部品の納入にあたって材料勘定で処理していると考えられる。また、B社の債権債務は人名勘定を用いて処理している。

5/13	(借)	B 社	(*)4,800,000	(貸)	材 料	(*)4,800,000
5/27	(借)	材 料	(*)5,955,000	(貸)	B 社	(*)5,955,000
5/27	(借)	材 料	(*)800,000	(貸)	交付材料差益	(*)800,000
5/27	(借)	交付材料差益	(*)794,000	(貸)	材 料	(*)794,000

(*) 12,000 円/個×400 個=4,800,000 円

(*) 15,000 円/個×397 個=5,955,000 円

(*) (12,000 円/個-10,000 円/個)×400 個=800,000 円

5/13に800,000円減らし過ぎた材料勘定に足し戻す必要がある。

(*) (12,000 円/個-10,000 円/個)×397 個=794,000 円

5/27に794,000円増やし過ぎた材料勘定を減らす必要がある。

3 勘定記入

材			料		
5/ 1	前 月 繰 越	7,000,000	5/ 8	仕 掛 品	1,000,000
5/27	B 社	5,955,000	5/13	B 社	4,800,000
5/27	交付材料差益	800,000	5/27	交付材料差益	794,000

仕 掛 品					
5/ 8	材 料	1,000,000	5/ 18	製 造 間 接 費	2,000
5/27	買 掛 金	199,600			

問 2

1 B社への債権

3 個の不合格品に関する材料費は当社が負担することになるため、B社に対する債権から除外することになる。

$$12,000 \text{ 円/個} \times 397 \text{ 個} = 4,764,000 \text{ 円}$$

2 B社への債務

3 個の不合格品に関する外注加工賃はB社が負担することになるため、B社に対する債務から除外する。

$$15,000 \text{ 円/個} \times 397 \text{ 個} = 5,955,000 \text{ 円}$$

3 債権債務の差額 (= 2 - 1)

$$5,955,000 \text{ 円} - 4,764,000 \text{ 円} = 1,191,000 \text{ 円}$$

あるいは、外注加工賃部分がB社への債務になると考えて、次のように計算することもできる。

$$(15,000 \text{ 円/個} - 12,000 \text{ 円/個}) \times 397 \text{ 個} = 1,191,000 \text{ 円}$$

原 価 計 算

【総評】

原価計算では、予算編成が出題されました。類似の計算問題はテキストの設例にも掲載されているため、見たことのある問題だという印象を受けた人が多いと思われます。ただ、この分野は、資料の読み間違いや見落としが少しでもあると、芋づる式にミスが連鎖することになるため、出来る人と出来ない人とはっきりと明暗が分かると予想されます。問2～問4まではワンセットであるため、点数差が如実に表れます。ただし、問5に関しては、独立している問題であるため、問2～問4までを一通り間違えても、何とかカバーできる内容であったと言えます。

【解説】

問 1

1 予算貢献利益

$$(@1,500 \text{ 円} - @900 \text{ 円} - @90 \text{ 円}) \times 25,000 \text{ 個} = 12,750,000 \text{ 円}$$

2 予算営業利益

$$12,750,000 \text{ 円} - 2,000,000 \text{ 円} - 2,500,000 \text{ 円} - 3,750,000 \text{ 円} = 4,500,000 \text{ 円}$$

3 予算損益計算書

予算損益計算書

売上高	37,500,000
変動売上原価	22,500,000
変動販売費	2,250,000
貢献利益	12,750,000
固定加工費	2,000,000
固定販売費	2,500,000
固定一般管理費	3,750,000
営業利益	4,500,000

問 2

1 経常収入

(1) 現金売上

$$37,500,000 \text{ 円} \times 20\% = 7,500,000 \text{ 円}$$

(2) 売掛金回収額

前月の売掛金残高が次月に回収されるため、9月に回収されるのは8月分である。したがって、28,000,000円が9月における回収額である。

(3) 合計(=(1)+(2))

$$7,500,000 \text{ 円} + 28,000,000 \text{ 円} = 35,500,000 \text{ 円}$$

2 経常支出

(1) 仕入代金

① 現金仕入

$$500 \text{ 円} \times 25,000 \text{ 個} \times 50\% = 6,250,000 \text{ 円}$$

② 買掛金支払額

前月の買掛金残高が次月に支払われるため、9月に回収されるのは8月分である。したがって、3,500,000円が9月における支払額である。

③ 合計(=①+②)

$$6,250,000 \text{ 円} + 3,500,000 \text{ 円} = 9,750,000 \text{ 円}$$

(2) 仕入代金以外の支出

資料 3.(6)の金額をすべて集計する。

$$7,650,000 \text{ 円} + 8,800,000 \text{ 円} + 2,800,000 \text{ 円} + 7,000,000 \text{ 円} = 26,250,000 \text{ 円}$$

(3) 合計(=(1)+(2))

$$9,750,000 \text{ 円} + 26,250,000 \text{ 円} = 36,000,000 \text{ 円}$$

3 9月の予想現金残高

$$10,000,000 \text{ 円 (8月末残高)} + 35,500,000 \text{ 円 (経常収入)} - 36,000,000 \text{ 円 (経常支出)} = 9,500,000 \text{ 円}$$

問 3 & 問 4

1 計算上の留意点

9月の予想現金残高が最低必要現金残高 10,000,000円を 500,000円だけ下回るため、一見すると 500,000円の借入で足りそうであるが、当該借入を月初に行うことで、月末に利息の支払が生じるため、500,000円の借入では不十分である。利息支払後の現金残高が 10,000,000円を超えるように、1,000,000円を借入する必要がある。

2 予算経常利益

$$4,500,000 \text{ 円 (予算営業利益)} - 1,000,000 \text{ 円} \times 0.2\% = 4,498,000 \text{ 円}$$

問 5

1 予算損益計算書(再掲)

予算損益計算書	
売上高	37,500,000
変動売上原価	22,500,000
変動販売費	2,250,000
貢献利益	12,750,000
固定加工費	2,000,000
固定販売費	2,500,000
固定一般管理費	3,750,000
営業利益	4,500,000

2 貢献利益率

$12,750,000 \text{ 円 (貢献利益)} \div 37,500,000 \text{ 円 (売上高)} = 34\% \text{ (空欄①)}$

3 営業利益率

$4,500,000 \text{ 円} \div 37,500,000 \text{ 円} = 12\% \text{ (空欄②)}$

4 目標営業利益率

$(4,500,000 \text{ 円} + 750,000 \text{ 円}) \div 37,500,000 \text{ 円} = 14\% \text{ (空欄③)}$

5 経営レバレッジ

売上高の増加率に対する営業利益の増加率に言及しているため、経営レバレッジ係数(空欄④)に着目する。営業利益の増加額は以下のとおりである。

$4,500,000 \text{ 円} \times 16.697\% = 751,365 \text{ 円 (空欄⑤)}$

6 標準の改訂

(1) 変動加工費の改訂に伴う利益の増加額

$400 \text{ 円} - 2,000 \text{ 円} \times 0.19 \text{ 時間} = 20 \text{ 円 (1 個当たり利益の増加額)}$

$20 \text{ 円} \times 25,000 \text{ 個} = 500,000 \text{ 円}$

よって、残り 250,000 円(=750,000 円-500,000 円)だけ、原料費の改善により営業利益を増加させればよい。

(2) 改訂後の物量標準

$250,000 \text{ 円} \div 25,000 \text{ 個} = 10 \text{ 円 (1 個当たり利益の増加額)}$

$(500 \text{ 円} - 10 \text{ 円}) \div 5 \text{ 円/g} = 98 \text{ g/個 (空欄⑥)}$

(3) 改訂後の原価標準

$490 \text{ 円/個} + (400 \text{ 円} - 20 \text{ 円}) = 870 \text{ 円/個}$

7 変動売上原価

(1) 標準改訂前

$500 \text{ 円/個} \times 25,000 \text{ 個} = 22,500,000 \text{ 円 (空欄⑦)}$

(2) 標準改訂後

$870 \text{ 円/個} \times 25,000 \text{ 個} = 21,750,000 \text{ 円 (空欄⑧)}$