

平成 29 年度  
日本商工会議所

---

# 第146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。

**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6月11日/2017年11月18日



0 000212 172168

BL17216

商業簿記

問1 損益計算書 (単位：千円)

I 売上高			
1. ソフトウェア売上高	( ☆ 260,000 )		
2. 商品売上高	( 600,000 )	( 860,000 )	
II 売上原価			
1. ソフトウェア売上原価	( ★ 133,795 )		
2. 商品売上原価	( ☆ 463,800 )	( 597,595 )	
売上総利益		( 262,405 )	
III 販売費及び一般管理費			
1. 販売費	( ★ 18,000 )		
2. 給料手当	( ★ 25,900 )		
3. 退職給付費用	( ☆ 14,000 )		
4. 株式報酬費用	( ☆ 2,205 )		
5. 貸倒引当金繰入額	( ★ 500 )		
6. 一般管理費	( 20,000 )		
7. 減価償却費	( ★ 51,000 )		
8. ソフトウェア償却額	( ☆ 17,600 )		
9. 支払リース料	( ★ 14,400 )		
10. 研究開発費	( ★ 25,000 )	( 188,605 )	
営業利益		( 73,800 )	
IV 営業外収益			
1. 受取配当金		( ★ 3,000 )	
V 営業外収益			
1. 支払利息		( 34,000 )	
経常利益		( 42,800 )	
VI 特別利益			
1. 投資有価証券売却益		( ☆ 7,500 )	
税引前当期純利益		( 50,300 )	
法人税、住民税及び事業税	( 27,000 )		
法人税等調整額	( ★ 4,200 )	( 31,200 )	
当期純利益		( 19,100 )	

問2 (単位：千円)

①	②	③	④
★ 198,750	★ 36,000	★ 71,000	★ 16,515

☆につき2点、★につき1点。

会 計 学

第 1 問

(イ)	(ロ)	(ハ)	(ニ)	(ホ)
★ 修正再表示	★ 総合償却	★ 償却原価法	★ 直接法	★ 共用資産

第 2 問

設問1

☆☆ 770 千円

設問2

☆☆ 11,210 千円

設問3

問1

☆ △90 千円

問2

☆ △270 千円

第 3 問

設問1

☆☆ 13,000 千円

設問2

☆☆ 12,200 千円

設問3

連結貸借対照表

P社		20X1年3月31日		(単位：千円)	
資 産	金 額	負債・純資産	金 額		
諸 資 産	★ 41,000	諸 負 債	12,000		
甲 事 業 資 産	15,000	甲 事 業 負 債	2,000		
( の れ ん )	★ 300	資 本 金	30,000		
		資 本 剰 余 金	★ 2,500		
		利 益 剰 余 金	1,000		
		(非支配株主持分)	★ 8,800		
	56,300		56,300		

★1つにつき1点、☆1つにつき2点。ただし、第3問 設問3 については用語も合っていて正解とする。

商 業 簿 記

【総評】

146回本試験の商業簿記は損益計算書作成問題および財務諸表の注記における各金額を求める問題で、一見見慣れない資料及び指示もありますが、落ち着いて取り組むことができれば、解きやすいオーソドックスな問題だったと思われます。〔資料2〕④の指示より、当期に発生した各費用をソフトウェア仮勘定に振替える処理を読み取ることができれば、多くの受験生が苦手とする税効果会計も含めて他の論点は極めて平易で解きやすく、高得点が期待できる問題でした。逆に、各費用をソフトウェア仮勘定に振替えることができなければ、多くの失点を重ねてしまうことになるでしょう。

また、注記についても、注記それ自体を学習されていた方は多くないかと思いますが、本問は注記すべき事項が明記されていますので、指示に素直に従っていただければ、容易に解答できたことでしょう。

ミスや本試験の緊張感等を考えて、目標点としては、レック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20点以上を、できれば22点程度は確保しておきたい問題でした。

【解説】 (金額単位：千円)

1. ソフトウェア

- (1) 研究開発費への振替え

(借) 研究開発費	5,000	(貸) ソフトウェア仮勘定	5,000
-----------	-------	---------------	-------

- (2) ソフトウェア売上高の計上

(借) 売掛金	260,000	(貸) ソフトウェア売上高	260,000 (*1)
---------	---------	---------------	--------------

(\*1) 受注金額800,000×工事進捗率60%－前期までに計上した売上高220,000＝260,000

- (3) 前受金の振替

(借) 前受金	50,000	(貸) 売掛金	50,000
---------	--------	---------	--------

- (4) ソフトウェア仮勘定への振替えおよびソフトウェア売上原価への振替え

ソフトウェア仮勘定への振替えは、様々の要素(減価償却費、ソフトウェア償却額など)から構成されるため、実際の計算においては、当該要素を先に計算し、その金額のうちの20%又は30%をソフトウェア仮勘定へ振り替える。

(借) ソフトウェア仮勘定	38,795	(貸) 減価償却費	12,750 (*1)
		ソフトウェア償却額	4,400 (*2)
		支払リース料	3,600 (*3)
		給料手当	11,100 (*4)
		退職給付費用	6,000 (*5)
		株式報酬費用	945 (*6)
(借) ソフトウェア売上原価	133,795 (*7)	(貸) ソフトウェア仮勘定	133,795

(\*1) 減価償却費63,750(下記6.)×20%＝12,750

(\*2) ソフトウェア償却額22,000(下記3.)×20%＝4,400

(\*3) 前T/B支払リース料18,000×20%＝3,600

(\*4) (前T/B給料手当47,000－修正10,000(下記8.))×30%＝11,100

(\*5) 退職給付費用20,000(下記8.)×30%＝6,000

(\*6) 株式報酬費用3,150(下記9.)×30%＝945

(\*7) 前T/Bソフトウェア仮勘定100,000－研究開発費への振替え5,000(上記(1))＋上記振替合計38,795＝133,795

2. 商品売買(商品評価損の計上および売上原価への振替え)

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

(\*1) 帳簿価額32,000－(売価30,000－販売に要する費用1,800)＝3,800

3. 自社利用目的のソフトウェア

(借) ソフトウェア償却額	22,000 (*1)	(貸) ソフトウェア	22,000
---------------	-------------	------------	--------

(\*1) 20X5. 7/1計上ソフトウェア償却額2,000(\*2) + 20X3. 1/1計上ソフトウェア償却額20,000(\*3) = 22,000

(\*2) 20X5. 7/1計上ソフトウェア20,000 ÷ 5年 × 6ヶ月 / 12ヶ月 = 2,000

(\*3) 20X3. 1/1計上ソフトウェア60,000(\*4) ÷ 残存耐用年数3年 = 20,000

(\*4) 前T/B80,000 - 20X5. 7/1計上ソフトウェア20,000 = 60,000

4. 貸倒引当金の設定

前受金は、売上債権のマイナスと考えられるので、問題文の指示より前受金を控除した後の売掛金残高を基準に貸倒引当金を設定する。

(借) 貸倒引当金繰入	500 (*1)	(貸) 貸倒引当金	500
-------------	----------	-----------	-----

(\*1) 当期末貸倒引当金2,500 - 前T/B貸倒引当金2,000 = 500

(\*2) (前T/B売掛金40,000 + ソフトウェアに関する売掛金260,000(上記1.(2)) - 前T/B前受金50,000) × 1% = 2,500

5. 投資有価証券

(1) 再振替仕訳

(借) 繰延税金負債	1,500	(貸) 投資有価証券	5,000 (*1)
その他有価証券評価差額金	3,500		

(2) 投資有価証券売却益の修正

① 売却時仕訳(問題文からは判明しないが、現金等で売却したと仮定する)

(借) 現金預金	42,000	(貸) 投資有価証券	37,000 (*1)
		投資有価証券売却益	5,000 (*2)

(\*1) 半分を売却した結果、前T/Bの投資有価証券勘定残高が37,000なので、売却した有価証券も37,000と推定する。

(\*2) 前T/B投資有価証券売却益8,000 - 自己株式による売却益3,000 = 5,000

② あるべき仕訳

本問は再振替仕訳が行われておらず、前期末時価と売却価額との差額が投資有価証券売却益として計上されているが(上記①)、本来は、取得原価と売却価額との差額が投資有価証券売却益として計上されなければならない。そこで、売却分の半分について前期末時価37,000を取得原価34,500に戻したうえで売却する。なお(1)において、売却部分と未売却部分を合わせて前期末時価を取得原価に戻している。

(借) 現金預金	42,000 (*3)	(貸) 投資有価証券	34,500 (*1)
		投資有価証券売却益	7,500

(\*1) 売却分前期末時価37,000 - 売却分前期評価差額2,500(\*2) = 34,500

(\*2) (前T/B繰延税金負債1,500 + 前T/Bその他有価証券評価差額金3,500) ÷ 2 = 2,500

(\*3) 上記①現金預金

③ 修正仕訳(①を②に修正する仕訳)

(借) 投資有価証券	2,500	(貸) 投資有価証券売却益	2,500
------------	-------	---------------	-------

(3) 自己株式の売却による投資有価証券売却益の修正

自己株式の売却による損益は、売却損益としてP/Lに計上せず、その他資本剰余金として処理する。

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

(4) 期末時価評価

(借) 投資有価証券	5,500 (*1)	(貸) 繰延税金負債	1,650 (*2)
		その他有価証券評価差額金	3,850 (*3)

(\*1) 期末時価40,000 - 取得原価34,500(上記(2)②) = 5,500

(\*2) 5,500 × 予定実効税率30% = 1,650

(\*3) 5,500 × (1 - 予定実効税率30%) = 3,850

6. 建物(耐用年数の変更)

(借) 減 価 償 却 費	63,750 (*1)	(貸) 建物減価償却累計額	63,750
---------------	-------------	---------------	--------

(\*1) (取得原価900,000 - 前T/B建物減価償却累計額135,000) ÷ 変更後残存耐用年数12年 = 63,750

7. リース取引(オペレーティング・リース取引: 期中処理済)

(借) 支 払 リ ー ス 料	18,000	(貸) 現 金 預 金	18,000
-----------------	--------	-------------	--------

8. 退職給付

(1) 給与手当勘定の修正

掛金の拠出は、退職給付引当金の減少となるため、給料手当勘定で処理している期中処理を修正する必要がある。

① 期中仕訳

(借) 給 料 手 当	10,000	(貸) 現 金 預 金	10,000
-------------	--------	-------------	--------

② あるべき仕訳

(借) 退 職 給 付 引 当 金	10,000	(貸) 現 金 預 金	10,000
-------------------	--------	-------------	--------

③ 修正仕訳(①を②に修正する仕訳)

(借) 退 職 給 付 引 当 金	10,000	(貸) 給 料 手 当	10,000
-------------------	--------	-------------	--------

(2) 退職給付費用の計上

当期において、年金資産から数理計算上の差異が発生しているが、発生年度の翌期より費用処理を開始するので、当期の退職給付費用の計算には反映させない。

(借) 退 職 給 付 費 用	20,000 (*1)	(貸) 退 職 給 付 引 当 金	20,000
-----------------	-------------	-------------------	--------

(\*1) 勤務費用15,000 + 利息費用8,000 (\*2) + 20X3発生未認識数理計算上の差異費用処理額4,000 (\*3) - 期待運用収益7,000 (\*4) = 20,000

(\*2) 期首退職給付債務400,000 × 割引率年2% = 8,000

(\*3) 未認識数理計算上の差異期首残高36,000 (不利差異) ÷ 残存費用処理年数9年 = 4,000

(\*4) 期首年金資産280,000 × 長期期待運用収益率2.5% = 7,000

年金資産		退職給付債務	
期首	280,000	年金支給	8,000
期待運用収益	7,000	期首	400,000
掛金拠出	10,000	勤務費用	15,000
		利息費用	8,000
		期末	∴415,000
	期末		
	250,000		

退職給付費用		退職給付引当金(個別)	
勤務費用	15,000	掛金拠出	10,000
利息費用	8,000	期首	84,000
数理計算上の差異	4,000	退職給付費用	20,000
		期末	∴94,000
	期待運用収益		
	7,000		
	∴20,000		

9. ストック・オプション

(借) 株式報酬費用	3,150 (*1)	(貸) 新株予約権	3,150
------------	------------	-----------	-------

(\*1) (当期末権利確定見積2,200個×公正な評価単価@4.5)×18ヶ月/36ヶ月－前期費用計上分1,800(\*2) = 3,150

(\*2) (交付時権利確定見積2,400個×公正な評価単価@4.5)×6ヶ月/36ヶ月 = 1,800

10. その他

(1) 販売費の繰延べ

(借) 未払販売費	2,000	(貸) 販売費	2,000
-----------	-------	---------	-------

(2) 配当金領収証(未処理事項の反映)

(借) 現金預金	1,000	(貸) 受取配当金	1,000
----------	-------	-----------	-------

11. 税金等

(1) 法人税, 住民税及び事業税

(借) 法人税, 住民税及び事業税	27,000	(貸) 仮払法人税等	20,000
		未払法人税等	∴7,000

(2) 税効果会計

当期末と前期末の繰延税金資産の差額で法人税等調整額を算定するが、問題文中に将来の課税所得と相殺可能な将来減算一時差異(回収可能な金額)が示されているため、将来の課税所得と相殺可能な将来減算一時差異に予定実効税率を掛けたものが当期末の繰延税金資産となる。そのため、当該金額と前期末の繰延税金資産の差額が法人税等調整額となる。なお、その他有価証券に係る一時差異は、法人税等調整額の算定上考慮しない。

(借) 法人税等調整額	4,200	(貸) 繰延税金資産	4,200 (*1)
-------------	-------	------------	------------

(\*1) 当期末繰延税金資産30,000(\*2)－前期末繰延税金資産34,200(\*3) = △4,200

(\*2) 回収可能部分100,000×予定実効税率30% = 30,000

(\*3) (貸倒引当金3,000+建物27,000+退職給付引当金84,000)×予定実効税率30% = 34,200

問2の解答

① 減価償却累計額：198,750

⇒ 前T/B建物減価償却累計額135,000 + 建物減価償却累計額当期増加額63,750(上記6.) = 198,750

② 未経過リース料(貸借対照表日後1年を超えるリース期間に係るもの)：36,000

⇒ 年額リース料18,000 × 2年(20X7年度および20X8年度分) = 36,000

③ 未認識数理計算上の差異の期末残高：71,000

⇒ 20X3発生未認識数理計算上の差異期末残高32,000(\*1) + 当期発生未認識数理計算上の差異期末残高39,000(\*2) = 71,000

(\*1) 未認識数理計算上の差異期首残高36,000 - 当期費用処理額4,000 = 32,000

(\*2) 上記8. 図参照

④ 繰延税金資産に係る評価性引当額：16,515

⇒ 評価性引当額とは繰延税金資産のうち回収可能性が認められない金額をいいます。そのため、当期末の将来減算一時差異合計額から、回収可能と認められる部分を控除した残額に予定実効税率を掛けたものが評価性引当額となります。

貸倒引当金：	2,500(上記4.)
商 品：	3,800(上記2.)
建 物：	54,750(*3)
退職給付引当金：	94,000(上記8. 図)
当期末将来減算一時差異合計：	155,050
回収可能部分：	△100,000
予定実効税率：	×30%
評価性引当額：	16,515

(\*3) 税務上の建物簿価756,000(\*4) - 会計上の建物簿価701,250(\*5) = 54,750

(\*4) 取得原価900,000 - (取得原価900,000 ÷ 税法上耐用年数25年 × 経過年数4年) = 756,000

(\*5) (取得原価900,000 - 前T/B建物減価償却累計額135,000) - 当期減価償却費63,750(上記6.) = 701,250



会 計 学

【総 評】

会計学の第1問では用語の穴埋め問題、第2問では外貨建通貨オプション、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、用語の穴埋め問題でしたが、計算問題と絡んだ用語が数多く出題されていたため、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難なく回答できた問題でした。埋没問題となるであろう第2問のことを考えるとここである程度点数を確保しておきかったです。目標点としては4/5箇所の正答がほしいところです。

第2問は外貨建通貨オプションについての様々な金額を答えるべき問題でしたが、難易度が非常に高く、この論点までおさえている受検生は皆無に等しいと考えられるため、埋没問題と考えて差し支えないでしょう。解答可能な箇所は一つもなく、全てについて解答不能な問題と考えられるため、問題を見た瞬間に潔く諦めることができたか否かがポイントになります。そこで、浮いた時間を、第3問や商業簿記に充て、全体としての点数の底上げを図る必要がありました。

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。内容自体はテキストレベルの平易な内容ですので(特に個別財務諸表上の処理は)、確実に点数を確保したいところです。

以上より、レック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点以上、第2問は0点、第3問で9点以上、合計13点以上得点したい問題でした。

【解 説】

第1問

(1) 過去の財務諸表における誤謬の訂正を財務諸表に反映させることを(イ. **修正再表示**)という。

分 類		会計上の取扱い		
		遡及処理	内 容	
会計上の変更	会計方針の変更	する	遡及適用	新たな会計方針を過去の財務諸表に遡って適用していたかのように会計処理する
	表示方法の変更	する	財務諸表の組替え	新たな表示方法を過去の財務諸表に遡って適用していたかのように表示を変更する
	会計上の見積りの変更	しない	変更期間(変更期間のみに影響する場合)又は将来の期間にわたり(将来の期間にも影響する場合)会計処理を行う	
過去の誤謬の訂正		する	<b>修正再表示</b>	過去の財務諸表における誤謬の訂正を財務諸表に反映する

- (2) 耐用年数を異にする多数の多種資産につき平均耐用年数を用いて一括的に減価償却計算および記帳を行う方法、または耐用年数の等しい同種資産または、耐用年数は異なるが、物質的性質ないし用途等において共通性を有する数種類の資産を1グループとし、各グループにつき平均耐用年数を用いて一括的に減価償却計算および記帳を行う方法を（ロ. 総合償却）という。

	個別償却	<u>総合償却</u>
意義	原則として、個々の固定資産をそれぞれ別個の償却単位とし、個別的に減価償却計算及び記帳を行う方法	複数の固定資産をひとつの償却単位とし、一括的に減価償却計算及び記帳を行う方法
特徴	個々の固定資産を償却単位として減価償却額が認識されるため、当該資産の未償却残高が絶えず帳簿上明らかになる	<ul style="list-style-type: none"> <li>企業の保有する固定資産の数が非常に多い場合には、個別償却による計算は著しく煩雑になるが、総合償却によれば比較的簡便に行うことができる</li> <li>個々の固定資産が相互に組み合わせられ有機的一体として収益獲得に貢献する場合には、収益と費用を合理的・組織的に対応させることができる</li> </ul>

- (3) 金融資産または金融負債を債権額または債務額と異なる金額で計上した場合において、当該差額に相当する金額を弁済期または償還期に至るまで毎期一定の方法で取得原価に加減する方法を（ハ. 償却原価法）という。
- (4) キャッシュ・フロー計算書の「営業活動によるキャッシュ・フロー」の表示方法において、営業収入、原材料または商品の仕入れによる支出等、主要な取引ごとにキャッシュ・フローを総額表示する方法を（ニ. 直接法）という。

	<u>直接法</u>	間接法
意義	主要な取引ごとに収入総額と支出総額を表示する方法	純利益に必要な調整項目を加減して表示する方法
表示方法	営業収入、原材料又は商品の仕入れによる支出等、主要な取引ごとにキャッシュ・フローを総額表示する	税金等調整前当期純利益に非資金損益項目、営業活動に係る資産及び負債の増減、「投資活動によるキャッシュ・フロー」及び「財務活動によるキャッシュ・フロー」の区分に含まれる損益項目を加減して表示する
論拠	直接法による表示方法は、営業活動に係るキャッシュ・フローが総額で表示される点に長所が認められる	<ul style="list-style-type: none"> <li>直接法により表示するためには親会社及び子会社において主要な取引ごとにキャッシュ・フローに関する基礎データを用意することが必要であり、実務上手数を要する</li> <li>間接法による表示方法も、純利益と営業活動に係るキャッシュ・フローとの関係が明示される点に長所が認められる</li> </ul>

- (5) 複数の資産または資産グループの将来キャッシュ・フローの生成に寄与する資産のうち、のれん以外のものを（ホ. 共用資産）という。

第2問 (単位: 千円)

本問では、設問3において通貨オプションの本源的価値と時間的価値を分けて考える必要があるため、本源的価値と時間的価値を区分せず一括して処理する方法と本源的価値と時間的価値を区分して処理する方法とに分けて仕訳を示す。なお、本源的価値とは、今現在権利行使した場合どれだけの利益が出るか、すなわち、現在の市場価値を比較した場合のオプションの価値を示す。一方、時間的価値とは、今後の為替相場の動きを予想して、期日までにどれだけの利益が発生するのかを予測して見積もった価値を示す。そのため、オプション購入時点においては、本源的価値はゼロになり(直物レートと行使価格が同額であるから)、決済日時点における時間的価値はゼロになる(期日を迎えたため将来に利益を生む期待はなくなったから)。

1. 時間的価値の区分処理を行わず一括して処理する方法

- (1) オプション購入日(現金預金で購入したと仮定)

(借) 通貨オプション	380(*1)	(貸) 現金預金	380
-------------	---------	----------	-----

(\*1) @3.8円×100,000ドル=380

- (2) 決算日

(借) 通貨オプション	390(*1)	(貸) 繰延ヘッジ損益	390
-------------	---------	-------------	-----

(\*1) (決算日オプション価格@7.70-オプション購入価格@3.8)×100,000ドル=390

- (3) 輸出日

- ① 売上の計上(掛売上を仮定)

(借) 売掛金	11,100(*1)	(貸) 売上高	11,100
---------	------------	---------	--------

(\*1) 100,000ドル×直物レート111円/ドル=11,100

- ② 通貨オプションの時価評価

(借) 繰延ヘッジ損益	280(*1)	(貸) 通貨オプション	280
-------------	---------	-------------	-----

(\*1) (輸出日オプション価格@4.90-決算日オプション価格@7.70)×100,000ドル=△280

- ③ 繰延ヘッジ損益の売上高への振替

(借) 繰延ヘッジ損益	110	(貸) 売上高	110
-------------	-----	---------	-----

- (4) 決済日

- ① 入金

(借) 現金預金	10,900(*1)	(貸) 売掛金	11,100
為替差損	△200		

(\*1) 100,000ドル×直物レート109円/ドル=10,900

- ② 通貨オプションの差金決済

(借) 現金預金	600(*1)	(貸) 通貨オプション	490
		為替差益	△110

(\*1) (行使価格115円/ドル-決済日直物レート109円/ドル)×100,000ドル=600

2. 時間的価値を区分処理する方法

- (1) オプション購入日(現金預金で購入したと仮定)

(借) 通貨オプション	380(*1)	(貸) 現金預金	380
-------------	---------	----------	-----

(\*1) @3.8円×100,000ドル=380

- (2) 決算日

(借) 通貨オプション	390(*1)	(貸) 繰延ヘッジ損益	500(*3)
為替差損	110(*2)		

(\*1) オプション全体の時価の増加:(決算日オプション価格@7.70-オプション購入価格@3.8)×100,000ドル=390

(\*2) 時間価値の減少:(決算日時間的価値@2.70-オプション購入日時間的価値@3.8)×100,000ドル=△110

(\*3) 本源的価値の増加:(オプション購入日直物レート115円/ドル-決算日直物レート110円/ドル)×100,000ドル=500

(3) 輸出日

① 売上の計上(掛売上を仮定)

(借) 売 掛 金	11,100(*1)	(貸) 売 上 高	11,100
-----------	------------	-----------	--------

(\*1) 100,000ドル×直物レート111円/ドル=11,100

② 通貨オプションの時価評価

(借) 為 替 差 損	180(*2)	(貸) 通 貨 オ プ シ ョ ン	280(*1)
繰 延 ヘ ッ ジ 損 益	100(*3)		

(\*1) オプション全体の時価の減少：(決算日オプション価格@7.70－輸出日オプション価格@4.9)×100,000ドル=280

(\*2) 時間価値の減少：(決算日時間的価値@2.70－オプション購入日時間的価値@0.90)×100,000ドル=180

(\*3) 本源的価値の減少：(決算日直物レート110円/ドル－輸出日直物レート111円/ドル)×100,000ドル=△100

③ 繰延ヘッジ損益の売上高への振替

(借) 繰 延 ヘ ッ ジ 損 益	400	(貸) 売 上 高	400
-------------------	-----	-----------	-----

(4) 決済日

① 入金

(借) 現 金 預 金	10,900(*1)	(貸) 売 掛 金	11,100
為 替 差 損	△200		

(\*1) 100,000ドル×直物レート109円/ドル=10,900

② 通貨オプションの差金決済

(借) 現 金 預 金	600(*1)	(貸) 通 貨 オ プ シ ョ ン	490
		為 替 差 益	△110

(\*1) (行使価格115円/ドル－決済日直物レート109円/ドル)×100,000ドル=600

**解答数値の算定**

設問1：770 ⇒ 決算日における通貨オプション価格770(=オプション購入日通貨オプション380+決算日までに  
おける増加分390(上記1.(2)))

設問2：11,210 ⇒ 11,100(上記1.(3)①)+110(上記1.(3)③)=11,210

設問3 問1：△90 ⇒ △200(上記1.(4)①)+110(上記1.(4)②)=△90

設問3 問2：△270 ⇒ △180(上記2.(3)②)+△200(上記2.(4)①)+110(上記2.(4)②)=△270

第3問 (単位：千円)

P社が甲事業をS社へ移転することにより、P社はS社株式150株を取得する。これによりP社におけるS社株式の持分割合が60%となるため、S社はP社の子会社となる。

設問1

分離先企業S社が子会社となるため、事業分離後も投資が継続しているものとみなし、受取対価である「分離先企業S社の株式」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) 甲 事 業 負 債	2,000(*1)	(貸) 甲 事 業 資 産	15,000(*1)
S 社 株 式	13,000(*2)		

(\*1) P社における帳簿価額

(\*2) 甲事業に係る株主資本相当額：甲事業資産15,000－甲事業負債2,000＝13,000

設問2

P社が企業結合後のS社の議決権比率の60%を占めており、P社を取得企業とする取得（逆取得）に該当する。したがって、移転事業に係る資産及び負債を移転前に移転元（分離元企業P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) 甲 事 業 資 産	15,000(*1)	(貸) 甲 事 業 負 債	2,000(*1)
		資 本 金	5,200(*2)
		資 本 剰 余 金	∴7,800

(\*1) P社における帳簿価額

(\*2) (甲事業資産15,000－甲事業負債2,000)×40%＝5,200

解答数値：S社事業分離前資本金7,000＋事業分離による資本金増加額5,200＝12,200

設問3

連結上は、P社がS社の60%を時価で取得したと考えて、パーチェス法を適用すると同時に、甲事業の40%を時価で非支配株主に売却したと考える。

(1) P社がS社の60%を時価で取得したと考えて、パーチェス法を適用

(借) 諸 資 産	11,000(*1)	(貸) 諸 負 債	2,000(*1)
の れ ん	∴300	支 払 対 価	5,700(*2)
		非 支 配 株 主 持 分	3,600(*4)

(\*1) 事業分離日(支配獲得時)における時価

(\*2) 分離先企業に対するみなし投資額：S社の時価9,500(\*3)×取得持分60%＝5,700

(\*3) 事業分離前S社発行済株式総数100株×@95＝9,500

(\*4) 事業分離前S社資本9,000×非支配株主持分40%＝3,600

(2) 甲事業の40%を時価で非支配株主に売却

(借) 受 取 対 価	5,700(*1)	(貸) 非 支 配 株 主 持 分	5,200(*2)
		資 本 剰 余 金	∴500

(\*1) みなし事業移転額：S社の60%と甲事業の40%を等価交換したと考え、支払対価5,700から受取対価を推定する。

(\*2) 甲事業の帳簿価額13,000(\*3)×甲事業に関するP社持分減少額40%＝5,200

(\*3) 甲事業資産帳簿価額15,000－甲事業負債帳簿価額2,000＝13,000

**解答数値の算定**

問題に示されている事業移転直前のP社個別貸借対照表に、上記設問3の連結財務諸表上の仕訳を反映させることにより、事業移転後の連結貸借対照表を作成することができる。

諸資産： $\boxed{41,000}$   $\Rightarrow$  P社諸資産30,000 + S社諸資産11,000(上記(1)) = 41,000

甲事業資産： $\boxed{15,000}$   $\Rightarrow$  事業移転直前のP社個別貸借対照表

のれん： $\boxed{300}$   $\Rightarrow$  上記(1)

諸負債： $\boxed{12,000}$   $\Rightarrow$  P社諸負債10,000 + S社諸負債2,000(上記(1)) = 12,000

甲事業負債： $\boxed{2,000}$   $\Rightarrow$  事業移転直前のP社個別貸借対照表

資本金： $\boxed{30,000}$   $\Rightarrow$  事業移転直前のP社個別貸借対照表

資本剰余金： $\boxed{2,500}$   $\Rightarrow$  P社資本剰余金2,000 + 500(上記(2)) = 2,500

利益剰余金： $\boxed{1,000}$   $\Rightarrow$  事業移転直前のP社個別貸借対照表

非支配株主持分： $\boxed{8,800}$   $\Rightarrow$  3,600(上記(1)) + 5,200(上記(2)) = 8,800

工 業 簿 記

第 1 問

問 1 ☆ 1,540,500 円

問 2 ☆ 1,340,000 円

問 3

予算差異 ☆ 100,000 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 ☆ 20,000 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 4

① ☆ 73,750

② ☆ 4,197,000

③ ★ 333,000

④ ☆ 4,223,000

⑤ ☆ 78,550

問 5

① ★ 218,295

② ★ 231

③ ★ 357

第 2 問

①	複数基準配賦法	活動基準原価計算	階梯式配賦法	変動予算	直接原価計算
②	活動ドライバー	資源ドライバー	能力	進捗度	基準操業度
③	活動ドライバー	資源ドライバー	消費能力	進捗度	実際消費
④	直接材料費	直接労務費	直接経費	製造直接費	加工費
⑤	直接材料費	直接経費	製造直接費	製造間接費	加工費

☆各 2 点、★各 1 点

原 価 計 算

第 1 問

①	★ 活動基準原価計算
②	☆ 販売費
③	☆ コスト・ドライバー
④	★ Y
⑤	★ 40
⑥	★ Z
⑦	★ X
⑧	★ Y
⑨	☆ 87,000
⑩	☆ 15

第 2 問

☆☆ ② ④

第 3 問

問 1	① ☆ 280,000 円
	② ☆ 20,000 円
問 2	③ ☆ 120,000 円
	④ ☆ 80,000 円

☆各 2 点、★各 1 点



工 業 簿 記

【総評】

第 146 回本試験の工業簿記では、第 1 問において部門別計算が出題されました。問 1～問 3 では、補助部門費の配賦、正常配賦額の算定、製造間接費配賦差異の内訳分析が問われており、どれも基本的なものであるため、完答することも可能な内容です。ここでのケアレスミスは、芋づる式に間違いが連鎖することになりますから、慎重な解答が求められます。また、問 4 では、勘定連絡図の推定が問われており、やや解きづらさはあるものの、落ち着いて状況整理していけば部分点は取ることができます。そして、最後の問 5 では、連立方程式法が問われていますが、計算結果を問うのではなく、計算過程が問われるという変則的な内容となっており、数式の変形も求められるため、数学的なセンスが少し必要となります。解けなくても合否には影響が出ない問題であるため、実践的には飛ばして、他の問題に浮いた時間を充当するのが正しい時間配分だったと言えるでしょう。

続いて、第 2 問ですが、空欄①～③は複数基準配賦法の知識を問う内容となります。問われている論点さえ分かれば、空欄に記入される用語選択で悩むことは無いと思われるため、確実に正答したいところです。空欄④～⑤は、原価計算基準 34 からの出題であり、純粹に知っているか知らないかの知識問題であるため、受験生間で差が付く内容かと思われます。近年の試験では、原価計算基準の穴埋め問題の出題頻度が高まっているため、出題自体は予定調和であったと言えます。

以上のことを総括すると、第 1 問問 1～問 3 を完答し、問 4 は部分点を稼ぐ、第 2 問は空欄①～③を正解できれば少し余裕をもって合格を狙えたのではないかと思います。

【解説】（単位：円）

第 1 問 部門別計算

問 1 正常配賦額（予定配賦額）

第 1 製造部正常配賦額：@750（予定配賦率）×1,190 時間（製品 A 実際直接作業時間）  
=892,500

第 2 製造部正常配賦額：@800（予定配賦率）× 810 時間（製品 A 実際直接作業時間）  
=648,000

合 計：1,540,500

問 2 第 1 製造部の実際発生額

相互配賦法（簡便法）を適用して、補助部門費配賦後の第 1 製造部費を算定する。なお、計算にあたり、動力部費の配賦基準に注意が必要である。配賦基準は、動力消費量（kW時間）とあるため、動力定格出力に実際動力運転時間を乗じて求める必要がある。

1 部門費（第一次集計額）

部門個別費と部門共通費を合算し、部門費（第一次集計額）を算定する。

	第 1 製造部	第 2 製造部	修繕部	動力部	事務部
部門個別費	343,808	540,792	122,000	105,500	87,900
部門共通費	770,000	500,000	120,000	90,000	120,000
部 門 費	1,113,808	1,040,792	242,000	195,500	207,900

2 補助部門費の配賦

(1) 動力部費の配賦基準

動力定格出力に実際動力運転時間を乗じて動力部費の配賦基準を算定する。

第 1 製造部：2 k W × 15 時間 = 30 k W 時間

第 2 製造部：5 k W × 9 時間 = 45 k W 時間

修繕部：1 k W × 10 時間 = 10 k W 時間

合 計：85 k W 時間

(2) 補助部門費の配賦基準の整理

	第 1 製造部	第 2 製造部	修繕部	動力部	事務部	合 計
従業員数	40 人	30 人	20 人	10 人	5 人	105 人
動力消費量	30 k W 時間	45 k W 時間	10 k W 時間	—	—	85 k W 時間
修繕時間	4 時間	16 時間	0 時間	2 時間	—	22 時間

(3) 補助部門費の配賦

相互配賦法（簡便法）を適用して、補助部門費の配賦を行う。なお、事務部費は従業員数、動力部費は動力消費量、修繕部費は修繕時間を基準に配賦する。

	補助部門費配賦表				
	第 1 製造部	第 2 製造部	修繕部	動力部	事務部
部門費	1, 113, 808	1, 040, 792	242, 000	195, 500	207, 900
事務部	(*1) 83, 160	62, 370	41, 580	20, 790	△207, 900
動力部	(*2) 69, 000	103, 500	23, 000	△195, 500	—
修繕部	(*3) 44, 000	176, 000	△242, 000	22, 000	—
小 計	1, 309, 968	1, 382, 662	64, 580	42, 790	0
動力部	(*4) 17, 116	25, 674			
修繕部	(*5) 12, 916	51, 664			
合 計	1, 340, 000	1, 460, 000			

(\*1)  $207,900 \div (105 \text{ 人} - 5 \text{ 人}) \times 40 \text{ 人}$

(\*2)  $195,500 \div 85 \text{ k W 時間} \times 30 \text{ k W 時間}$

(\*3)  $242,000 \div 22 \text{ 時間} \times 4 \text{ 時間}$

(\*4)  $42,790 \div (30 \text{ k W 時間} + 45 \text{ k W 時間}) \times 30 \text{ k W 時間}$

(\*5)  $64,580 \div (4 \text{ 時間} + 16 \text{ 時間}) \times 4 \text{ 時間}$

問 3 予算差異と操業度差異

製造間接費配賦差異の内訳を、予算差異と操業度差異とに分析する。なお、本問では、資料上、各部門費における変動費と固定費の内訳が不明であるため、固定予算を用いた分析を行うことに留意する。なお、以下では、解答として求められている第 2 製造部だけでなく、参考として第 1 製造部に関する差異分析も示しておく。

1 第 2 製造部の差異分析

(1) 固定予算

① 月間基準操業度

$$20,400 \text{ 時間 (年間正常直接作業時間)} \div 12 \text{ ヶ月} = 1,700 \text{ 時間}$$

② 固定予算

$$@800 \text{ (予定配賦率)} \times 1,700 \text{ 時間 (月間基準操業度)} = 1,360,000$$

(2) 製造間接費配賦差異の内訳分析

① 予算差異

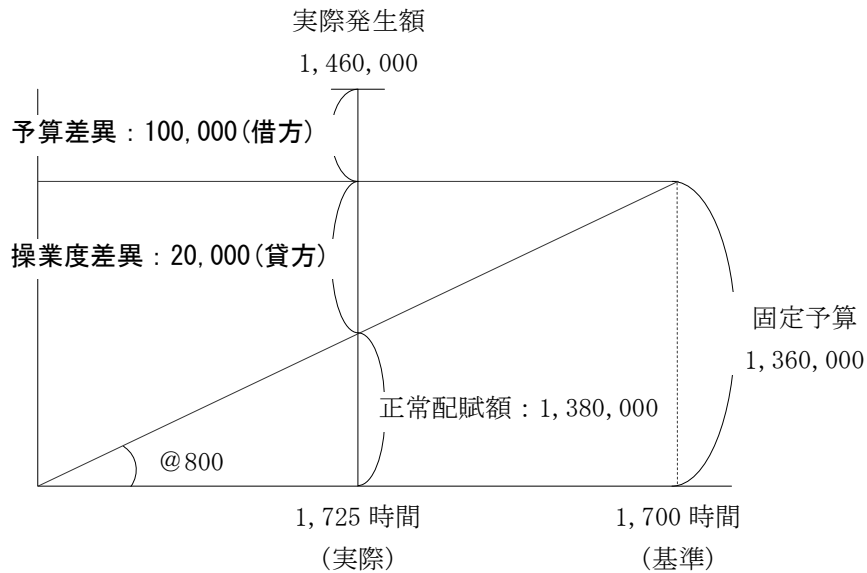
$$1,360,000 \text{ (予算許容額)} - 1,460,000 \text{ (実際発生額)} = -100,000 \text{ (借方)}$$

② 操業度差異

$$@800 \text{ (予定配賦率)} \times \{^{(*)}1,725 \text{ 時間 (実際操業度)} - 1,700 \text{ 時間 (基準操業度)}\} = 20,000 \text{ (貸方)}$$

あるいは、 $@800 \times ^{(*)}1,725 \text{ 時間} - 1,360,000 \text{ 円} = 20,000 \text{ (貸方)}$

(\*) 810 時間 (製品 A 直接作業時間) + 915 時間 (製品 B 直接作業時間)



2 第 1 製造部の差異分析 (参考)

(1) 固定予算

① 月間基準操業度

21,600 時間 (年間正常直接作業時間) ÷ 12 ヶ月 = 1,800 時間

② 固定予算

@750 (予定配賦率) × 1,800 時間 (月間基準操業度) = 1,350,000

(2) 製造間接費配賦差異の内訳分析

① 予算差異

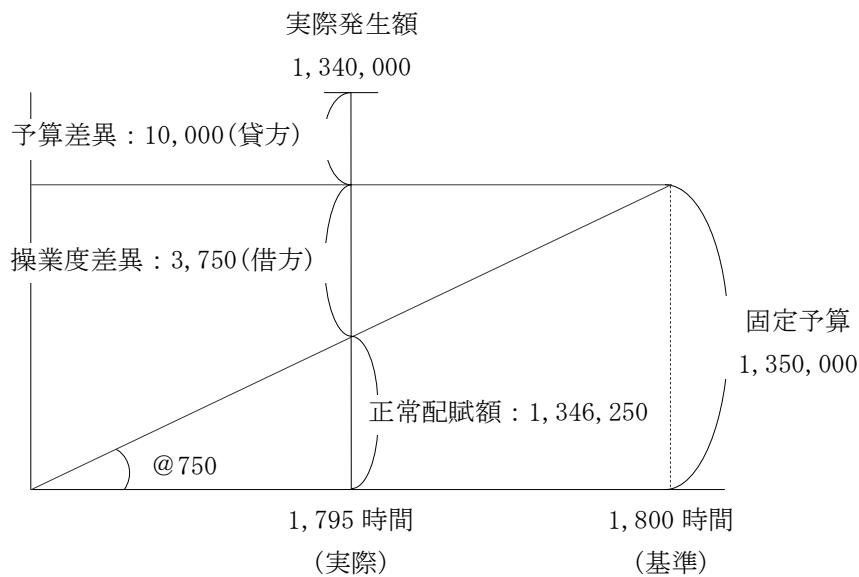
1,350,000 (予算許容額) - 1,340,000 (実際発生額) = 10,000 (貸方)

② 操業度差異

@750 (予定配賦率) × {<sup>(\*)</sup>1,795 時間 (実際操業度) - 1,800 時間 (基準操業度)}  
= -3,750 (借方)

あるいは, @750 × <sup>(\*)</sup>1,795 時間 - 1,350,000 円 = -3,750 (借方)

(\*) 1,190 時間 (製品 A 直接作業時間) + 605 時間 (製品 B 直接作業時間)



3 まとめ

	第 1 製造部	第 2 製造部
① 予算差異	10,000 (貸方)	100,000 (借方)
② 操業度差異	3,750 (借方)	20,000 (貸方)
③ 製造間接費配賦差異 (=①+②)	6,250 (貸方)	80,000 (借方)

**問 4** 勘定連絡図の穴埋め

1 製造間接費勘定の推定（空欄①）

第 1 製造部と第 2 製造部の製造間接費配賦差異の合計を求めればよい。

第 1 製造部製造の間接費配賦差異	6,250
第 2 製造部製造の間接費配賦差異	<u>−80,000</u>
計	<u><u>−73,750</u></u>

あるいは、以下のように、第 1 製造部と第 2 製造部からの正常配賦額（予定配賦額）から、製造間接費合計（製造間接費勘定の借方合計）を控除することで計算することもできる。

(1) 正常配賦額（予定配賦額）

$$1,346,250 \text{ (第 1 製造部正常配賦額)} + 1,380,000 \text{ (第 2 製造部正常配賦額)} = 2,726,250$$

(2) 製造間接費合計（製造間接費勘定の借方合計）

$$1,113,808 \text{ (第 1 製造部)} + 1,040,792 \text{ (第 2 製造部)} + 242,000 \text{ (修繕部)} + 195,500 \text{ (動力部)} \\ + 207,900 \text{ (事務部)} = 2,800,000$$

(3) 製造間接費配賦差異の合計（=(1)−(2)）

$$2,726,250 - 2,800,000 = -73,750$$

製 造 間 接 費			
間接材料費	250,000	予定配賦額	2,726,250
間接労務費	?	配賦差異	73,750
間接経費	?		
	<u>2,800,000</u>		<u><u>2,800,000</u></u>

2 仕掛品勘定の推定

(1) 月末仕掛品原価 (空欄③)

$$120,000 \text{ (製品 A)} + 213,000 \text{ (製品 B)} = 333,000$$

(2) 完成品原価 (空欄②)

① 総製造費用 (仕掛品勘定の借方合計)

$$199,750 \text{ (前月繰越)} + 900,000 \text{ (直接材料費)} + 704,000 \text{ (直接労務費)} \\ + 2,726,250 \text{ (製造間接費正常配賦額)} = 4,530,000$$

② 完成品原価

$$4,530,000 \text{ (総製造費用)} - 333,000 \text{ (月末仕掛品原価)} = 4,197,000$$

		仕 掛 品	
前月繰越	199,750	完成品原価	4,197,000
直接材料費	900,000	次月繰越	333,000
直接労務費	704,000		
製造間接費	2,726,250		
	<u>4,530,000</u>		<u>4,530,000</u>

3 売上原価勘定の推定

(1) 販売された製品の原価 (空欄④)

① 月初製品原価

$$290,000 \text{ (製品 A)} + 43,800 \text{ (製品 B)} = 333,800$$

② 月末製品原価

$$180,000 \text{ (製品 A)} + 127,800 \text{ (製品 B)} = 307,800$$

③ 販売された製品の原価

$$333,800 \text{ (月初製品原価)} + 4,197,000 \text{ (完成品原価)} - 307,800 \text{ (月末製品原価)} = 4,223,000$$

(2) 原価差異 (空欄⑤)

$$4,301,550 \text{ (貸方合計)} - 4,223,000 \text{ (販売された製品の原価)} = 78,550$$

なお、本問では、冒頭の文章にある通り、予定消費賃率を用いて直接労務費を計算しているため賃率差異が生じているはずであるが、実際直接労務費が不明であるため、その金額を算定することができない。そのため、売上原価に賦課される原価差異を直接的に算定することはできないため、売上原価勘定の貸借差額で算定せざるをえない。

		売 上 原 価	
製 品	4,223,000	完成品原価	4,301,550
原価差異	78,550		
	<u>4,301,550</u>		<u>4,301,550</u>

問 5 相互配賦法（連立方程式法）

自家消費を考慮した場合の相互配賦法（連立方程式法）に基づく計算が問われている。自家消費に関しては、考慮しても考慮しなくても最終的には計算結果は同じとなるが、計算過程は異なることに注意が必要である。本問では、まさに計算過程が問われているため、自家消費を考慮した連立方程式を組む必要がある。

1 補助部門費配賦割合

	第 1 製造部	第 2 製造部	修繕部	動力部	事務部	合 計
従 業 員 数	$\frac{40}{105}$	$\frac{30}{105}$	$\frac{20}{105}$	$\frac{10}{105}$	$\frac{5}{105}$	$\frac{105}{105}$
動力消費量	$\frac{30}{85}$	$\frac{45}{85}$	$\frac{10}{85}$	—	—	$\frac{85}{85}$
修 繕 時 間	$\frac{4}{22}$	$\frac{16}{22}$	—	$\frac{2}{22}$	—	$\frac{22}{22}$

2 事務部から配賦すべき総額に着目（空欄①）

事務部において、自家消費が従業員 5 人分生じているため、それを加味して方程式を立てる。

$$X = 207,900 + \frac{5}{105}X \rightarrow X \text{ を左辺にまとめる}$$

$$\frac{100}{105}X = 207,900 \rightarrow \text{両辺に} \frac{105}{100} \text{ を乗じる}$$

$$X = 218,295$$

		事 務 部	
部 門 費	207,900	第 1 製造部	(*1) 83,160
→ 自家消費	10,395	第 2 製造部	(*2) 62,370
		修 繕 部	(*3) 41,580
		動 力 部	(*4) 20,790
		事 務 部	(*5) 10,395
	<u>218,295</u>		<u>218,295</u>

$$(*1) \quad 218,295 \times \frac{40}{105} \quad (*2) \quad 218,295 \times \frac{30}{105}$$

$$(*3) \quad 218,295 \times \frac{20}{105} \quad (*4) \quad 218,295 \times \frac{10}{105} \quad (*5) \quad 218,295 \times \frac{5}{105}$$

3 動力部から配賦すべき総額に着目 (空欄②)

$$Y = 195,500 + \frac{10}{105}X + \frac{2}{22}Z \quad \rightarrow \text{文字式を左辺にまとめる}$$

$$-\frac{10}{105}X + Y - \frac{2}{22}Z = 195,500 \quad \rightarrow \text{両辺に}\frac{105}{10}\text{を乗じる}$$

$$-X + \frac{105}{10}Y - \frac{210}{220}Z = 2,052,750 \quad \rightarrow \text{両辺に}22\text{を乗じる}$$

$$-22X + 231Y - 21Z = 45,160,500$$

4 修繕部から配賦すべき総額に着目 (空欄③)

$$Z = 242,000 + \frac{20}{105}X + \frac{10}{85}Y \quad \rightarrow \text{文字式を左辺にまとめる}$$

$$-\frac{20}{105}X - \frac{10}{85}Y + Z = 242,000 \quad \rightarrow \text{両辺に}\frac{105}{20}\text{を乗じる}$$

$$-X - \frac{105}{170}Y + \frac{105}{20}Z = 1,270,500 \quad \rightarrow \text{両辺に}68\text{を乗じる}$$

$$-68X - 42Y + 357Z = 86,394,000$$

5 連立方程式まとめ

$$X + \boxed{0}Y + \boxed{0}Z = \boxed{①218,295}$$

$$-22X + \boxed{②231}Y + \boxed{-21}Z = 45,160,500$$

$$-68X + 42Y + \boxed{③357}Z = 86,394,000$$

第 2 問 部門別計算の理論・個別原価計算における原価分類

(1) 複数基準配賦法が問われており、変動費は関係部門の用役消費量、固定費は関係部門の用役消費能力に基づいて配賦を行う。補助部門における変動費と固定費とでは、発生原因が異なるため、それぞれを因果性のある基準によって配賦を行う。

(2) 原価計算基準 34 からの出題であり、個別原価計算における例外的な原価分類の方法が規定されている。個別原価計算では、製造直接費と製造間接費に原価分類することが、製品原価の計算において必須であるが、労働が機械作業と密接に結合して総合的な作業となっているような場合、直接労務費と製造間接費を区別することが困難となる。そのような生産環境を想定して、基準では、直接労務費と製造間接費を合算し、加工費という形で捉え直し、加工費を製造指図書へ配賦するという計算を行う。



原 価 計 算

【総評】

第 146 回本試験の原価計算では、第 1 問において活動基準原価計算が出題されました。内容的には非常に平易なものであり、単純な掛け算・割り算を繰り返すのみですから、完答したい問題です。次の、第 2 問では、価格決定に関する理論的な理解を問う内容であり、こちらについては、すべての選択肢の正誤判断を正確に行えた方は少ないと思われる。具体的な配点は不明ですが、仮に、完答しなければ点数が付かないのであれば、本問の出来は合否に影響を与えない問題であると言えます。最後に、第 3 問では、原価維持（標準原価計算を用いた設備管理）からの出題です。十数年ぶりの出題ということで、十分な対策が取れていた方は殆どいないと思われるが、実は解いて見れば簡単な計算問題であるため、知らないなりに試行錯誤して着手できた方は、正答できたかもしれません。

以上のことを総括すると、第 1 問で高得点を取り、第 2 問と第 3 問で部分点を取ることができれば、十分に合格を狙える内容です。

【解説】（単位：千円）

第 1 問 活動基準原価計算（ABC）

1 理論問題（空欄①～③）

活動基準原価計算は、原価計算対象（製品や顧客）が活動を消費し、活動が資源を消費するという基本思考のもと、製造間接費や販管費等を精緻に集計する原価計算方法である。本問では、営業費、すなわち、販売費と一般管理費の合計を顧客に割当てて計算を行っている。活動基準原価計算では、通常、配賦という表現をとらず、割当てという表現を用いるのが一般的であるが、本文に即するならば、配賦基準として、原価発生額を変化させる原因となる変数、すなわちコスト・ドライバー（原価ドライバー）を用いた計算を行う。

2 計算問題（空欄③～⑩）

(1) 営業費の割当て

コスト・ドライバーを用いて、活動原価を原価計算対象である顧客に割当てて。

① 顧客別活動データの整理

活 動	X社	Y社	Z社	合 計
受注処理	300 時間	400 時間	200 時間	900 時間
定期運送	20 回	15 回	40 回	75 回
緊急運送	0 回	2 回	1 回	3 回
商談・訪問	40 時間	60 時間	40 時間	140 時間
販売管理	10 品目	50 品目	20 品目	80 品目
情報処理	40 枚	70 枚	50 枚	160 枚
管理業務	2 人	5 人	3 人	10 人

② 活動原価の割当て

活 動	X社	Y社	Z社	合 計
受注処理	<sup>(*1)</sup> 4,500	6,000	3,000	13,500
定期運送	<sup>(*2)</sup> 12,000	9,000	24,000	45,000
緊急運送	<sup>(*3)</sup> 0	8,000	4,000	12,000
商談・訪問	<sup>(*4)</sup> 28,000	42,000	28,000	98,000
販売管理	<sup>(*5)</sup> 6,000	30,000	12,000	48,000
情報処理	<sup>(*6)</sup> 4,000	7,000	5,000	16,000
管理業務	<sup>(*7)</sup> 14,000	35,000	21,000	70,000
合 計	68,500	137,000	97,000	302,500

- (\*1) 13,500 (受注処理活動原価) ÷ 900 時間 (受注処理時間) × 300 時間  
 (\*2) 45,000 (定期運送活動原価) ÷ 75 回 (運送回数) × 20 回  
 (\*3) 12,000 (緊急運送活動原価) ÷ 3 回 (運送回数) × 0 回  
 (\*4) 98,000 (商談・訪問活動原価) ÷ 140 時間 (商談時間) × 40 時間  
 (\*5) 48,000 (緊急運送活動原価) ÷ 80 品目 (品目数) × 10 品目  
 (\*6) 16,000 (情報処理活動原価) ÷ 160 枚 (伝票枚数) × 40 枚  
 (\*7) 70,000 (管理業務活動原価) ÷ 10 人 (販売員数) × 2 人

(2) 顧客別損益計算書の作成

	X社	Y社	Z社	合 計
売 上 高	342,500	342,500	485,000	1,170,000
売 上 原 価	191,800	171,250	266,750	629,800
売上総利益	150,700	171,250	218,250	540,200
営 業 費	68,500	137,000	97,000	302,500
営 業 利 益	82,200	34,250	121,250	237,700

(3) 顧客別損益計算書の分析

① 売上高に対する営業費の割合 (売上高営業費率)

- X社 : 68,500 (営業費) ÷ 342,500 (売上高) = 20%  
 Y社 : 137,000 (営業費) ÷ 342,500 (売上高) = 40%  
 Z社 : 97,000 (営業費) ÷ 485,000 (売上高) = 20%  
 よって、最も高いのはY社 (空欄④) であり、その割合は 40% (空欄⑤) である。

② 売上高に対する営業利益の割合 (売上高営業利益率)

- X社 : 82,200 (営業利益) ÷ 342,500 (売上高) = 24%  
 Y社 : 34,250 (営業利益) ÷ 342,500 (売上高) = 10%  
 Z社 : 121,250 (営業利益) ÷ 485,000 (売上高) = 25%  
 よって、大きい順にZ社 (空欄⑥), X社 (空欄⑦), Y社 (空欄⑧) の順であり、Z社とY社の営業利益の差は<sup>(\*1)</sup>87,000 千円 (空欄⑨) であり、売上高営業利益率の差は<sup>(\*2)</sup>15%ポイント (空欄⑩) である。

(\*1) 121,250 (Z社営業利益) - 34,250 (Y社営業利益)

(\*2) 25% (Z社営業利益率) - 10% (Y社営業利益率)

第 2 問 価格決定

1 理論問題（空欄①～③）

(1) コスト・ベースの価格決定方式（空欄①）

販売価格の決定方法には、原価に利益を加算して決定する方法（コスト・ベースの価格決定方式）と、顧客がいくらで購入してくれるのかという観点から決定する方法（マーケット・ベースの価格決定方式）がある。市場に参入している企業が少ない場合や公共性の高い企業であれば、価格決定の主導権を企業側が持っているため、コスト・ベースの価格決定アプローチが採られることがある。したがって、**選択肢①は正解**である。

(2) マーケット・ベースの価格決定方式（空欄②, ③）

マーケット・ベースの価格決定方式では、市場で販売価格が決まると考えるため、販売価格から目標利益を控除した目標原価を達成できるように企業は原価管理、業績管理を行う。このように市場で形成される販売価格を与件として、目標原価を算定する方法を、市価主導型の原価計算と呼ぶが、計算される原価は、科学的・統計的調査により計算される標準原価でなく、目標原価であるため、**選択肢②は誤りで、選択肢③が正解**である。

2 計算問題

(1) 空欄④

求める販売価格を X とおき、総原価 1,400 円の時、売上高営業利益率 20% を達成するための X を算定する。

$$X \text{円} - 1,400 \text{円} = X \times 20\%$$

$$X = 1,750 \text{円}$$

よって、販売価格が 1,750 円の時、売上高営業利益率 20% を達成することができるため、**選択肢④は誤り**である。

(2) 空欄⑤

マークアップ率（付加利益率）とは、原価に対する加算割合のことであり、求めるマークアップ率を X とおき、売上高営業利益率 20% を達成するための X を算定する。

$$2,400 \text{円} \times (1 + X) - 2,400 \text{円} = 2,400 \text{円} \times (1 + X) \times 20\%$$

$$X = 25\%$$

よって、総原価が 2,400 円の時、マークアップ率 25% であれば売上高営業利益率 20% を達成することができるため、**選択肢⑤は正解**である。

25%	マークアップ 600 円	営業利益率 20%	販売価格 3,000 円
	総原価 2,400 円		

第 3 問 設備総合効率

問 1 能率差異の内訳分析

1 各種時間の整理

(1) 標準稼働時間

2.00 分/個 (理論サイクル・タイム) × 5,600 個 (当月投入量) = 11,200 分

(2) 速度低下ロス時間

{2.05 分/個 (実際サイクル・タイム) - 2.00 分/個 (理論サイクル・タイム)} × 5,600 個  
= 280 分

(3) チョコ停ロス時間

11,500 分 (実際稼働時間) - {11,200 分 (標準稼働時間) + 280 分 (速度低下ロス時間)}  
= 20 分

(4) 時間まとめ

速度低下ロス時間とチョコ停ロス時間の合計が能率差異となり、段取替ロス時間と故障・停止ロス時間の合計が操業度差異となる。

勤務時間 12,800 分	計画停止時間 800 分		
	就業時間 12,000 分 (基準操業度)	段取替ロス時間 300 分	
		故障・停止ロス時間 200 分	
		速度低下ロス時間 280 分	
		チョコ停ロス時間 20 分	
	実際稼働時間 11,500 分	標準稼働時間 11,200 分	

2 能率差異の内訳

(1) 標準配賦率

① 固定費率

4,800,000 円 (月間固定加工費) ÷ 12,000 分 (基準操業度) = @400 円

② 標準配賦率

@600 円 (変動費率) + @400 円 (固定費率) = @1,000 円

(2) 速度低下ロス差異

@1,000 円 (標準配賦率) × 280 分 (速度低下ロス時間) = 280,000 円 (不利差異)

(3) チョコ停ロス差異

@1,000 円 (標準配賦率) × 20 分 (チョコ停ロス時間) = 20,000 円 (不利差異)

問 2 操業度差異の内訳分析

1 段取替ロス差異

$$\text{@400 円 (固定費率)} \times 300 \text{ 分 (段取替ロス時間)} = 120,000 \text{ 円 (不利差異)}$$

2 故障・停止ロス差異

$$\text{@400 円 (固定費率)} \times 200 \text{ 分 (故障・停止ロス時間)} = 80,000 \text{ 円 (不利差異)}$$

以下、参考として、シュラッター図を示しておくので、必要に応じて上記の分析との関係を整理する際に用いて欲しい。

