

平成 30 年度
日本商工会議所

第149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)2018 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 2018年6月10日/2018年11月17日



0 000212 182068

BL18206

商 業 簿 記

連 結 貸 借 対 照 表

20X5年 3 月 31 日 現在

(単位:千円)

資 産 の 部	
流 動 資 産	
現金預金	28,500
受取手形	(★27,200)
売掛金	(★46,500)
棚卸資産	(★31,100)
営業外受取手形	(★4,000)
固 定 資 産	(137,300)
有形固定資産	(★131,100)
(のれん)	(★8,880)
その他有価証券	(27,000)
資産合計	(304,280)
負 債 の 部	
流 動 負 債	
支払手形	(★14,200)
買掛金	(★24,100)
短期借入金	(★11,000)
固 定 負 債	(49,300)
長期借入金	(49,000)
負債合計	(98,300)
純 資 産 の 部	
株 主 資 本	
資本金	(100,000)
資本剰余金	(★16,400)
利益剰余金	(★63,500)
その他の包括利益累計額	(★4,200)
(非支配株主持分)	(★21,880)
純資産合計	(205,980)
負債・純資産合計	(304,280)

連 結 損 益 計 算 書

自20X4年 4 月 1 日 至20X5年 3 月 31 日

(単位:千円)

売 上 高	(★70,000)
売 上 原 価	(★49,550)
売 上 総 利 益	(20,450)
販 売 費 及 び 一 般 管 理 費	
販 売 費	5,000
一 般 管 理 費	(★5,400)
(のれん償却額)	(★1,480)
営 業 利 益	(8,570)
営 業 外 収 益	(★2,200)
営 業 外 費 用	(4,000)
税 金 等 調 整 前 当 期 純 利 益	(6,770)
法 人 税 ・ 住 民 税 ・ 事 業 税	3,200
当 期 純 利 益	(3,570)
非 支 配 株 主 に 帰 属 する 当 期 純 利 益	(★380)
親 会 社 株 主 に 帰 属 する 当 期 純 利 益	(★3,190)

連 結 包 括 利 益 計 算 書

自20X4年 4 月 1 日 至20X5年 3 月 31 日

(単位:千円)

当 期 純 利 益	(3,570)
そ の 他 の 包 括 利 益	(★3,500)
包 括 利 益	(7,070)
親 会 社 株 主 に 係 る 包 括 利 益	(★6,390)
非 支 配 株 主 に 係 る 包 括 利 益	(★680)

連 結 株 主 資 本 等 変 動 計 算 書

自20X4年 4 月 1 日 至20X5年 3 月 31 日

(単位:千円)

利 益 剰 余 金 当 期 首 残 高	(★62,310)
親 会 社 株 主 に 帰 属 する 当 期 純 利 益	(3,190)
配 当 金	(★2,000)
利 益 剰 余 金 当 期 末 残 高	(63,500)

★につき 1 点 (科目を記入する部分は、科目と金額が正答で 1 点)。

会 計 学

第 1 問

(イ)	独立処理	★	(ロ)	区分法	★
(ハ)	評価・換算差額等	★	(ニ)	トレーディング	★
(ホ)	見積現金購入価額	★			

第 2 問

問 次の各項目の金額を求めなさい。

- ① 退職給付費用 ②退職給付引当金 ③ 法人税等調整額
 ④ 連結貸借対照表における退職給付に係る負債
 ⑤ 連結包括利益計算書における退職給付に係る調整額（税効果の金額控除後）

①	☆	3,500 千円	②	☆	13,600 千円	③	☆	330 千円
④	☆	14,580 千円	⑤	☆	686 千円			

第 3 問

問 1 合併直前の甲社の諸資産の帳簿価額を求めなさい。

☆ 1,000,000 千円

問 2 合併時に事業 B に配分されるのれんの金額を求めなさい。

☆ 45,000 千円

問 3 20X8年3月31日の決算にあたってのれん配分前の事業 A を構成する資産から生じる減損損失を求めなさい。

☆ 10,250 千円

問 4 20X8年3月31日の決算にあたってのれんを含むより大きな単位で事業 A に生じる減損損失を求めなさい。

☆ 46,750 千円

問 5 20X8年3月31日における減損損失控除後ののれんの帳簿価額を求めなさい。

☆ 11,000 千円

★ 1 つにつき 1 点、☆ 1 つにつき 2 点。

商 業 簿 記

【総 評】

149回の商業簿記は連結財務諸表作成問題でしたが、難易度の高い問題であったため、苦戦された受検生も多かったと思われます。特に、資本連結部分に関しては過去に追加取得が行われており、開始仕訳が非常に難しく、連結会計の総合問題を解き慣れていなければ正答することができなかつたと考えられます。

戦略としては、資本連結に関する部分および包括利益計算書に関する部分は手を付けず、成果連結で得点を積み重ねていき、足切りを回避することが得策であったと考えられます。成果連結部分に関しては、テキストの設例レベルの問題ですので、資本連結部分の難易度の高さに怯むことなく、冷静さを保ち、解答できたかが勝負の分かれ目となったでしょう。

難易度が高く、解き辛い問題でしたが目標点としては、レックの公開している解答(配点)をベースに考えた場合、何とか12点(足切り回避+α)を確保しておきたい問題でした。

【解 説】 (金額単位：千円)

(単位：千円)

1. S社タイムテーブル

	60%		+20%		
	20X1. 4/1		20X4. 3/31		20X5. 3/31
資 本 金	50,000		50,000		50,000
資 本 剰 余 金	10,000		10,000		10,000
利 益 剰 余 金	30,000	9,000 →	45,000	1,440 →	46,800
評 価 差 額	2,000(*1)	6,000 →	2,000	360 →	2,000
評 価 ・ 換 算 差 額 等	—		—	1,200 →	1,500
合 計	92,000		107,000	300 →	110,300
P 社 持 分	55,200(*2)		21,400(*5)		
取 得 原 価	70,000		25,000		
の れ ん	14,800	→	10,360	→	8,880
資 本 剰 余 金		△4,440(*3)	(※6)△3,600	△1,480(*4)	

(※1) 支配獲得時S社土地評価差額(評価益)

(※2) 支配獲得時S社資本合計92,000×P社取得60%=55,200

(※3) 支配獲得時のれん14,800÷償却期間10年×経過年数3年=4,440

(※4) 支配獲得時のれん14,800÷償却期間10年=1,480

(※5) 追加取得時S社資本合計107,000×P社追加取得20%=21,400

(※6) 21,400(※5)－追加取得原価25,000=△3,600

2. 個別財務諸表の修正(資産および負債の時価評価)

(借) 有形固定資産(土地)	2,000(*1)	(貸) 評 価 差 額	2,000
----------------	-----------	-------------	-------

(※1) 支配獲得時S社土地評価差額(評価益)

3. 連結修正仕訳

(1) 開始仕訳(20X4年3月31日)

(借) 資本金－当期首残高	50,000	(貸) S 社 株 式	95,000(*4)
資本剰余金－当期首残高	13,600(*1)	非支配株主持分－当期首残高	21,400(*5)
利益剰余金－当期首残高	40,440(*2)		
評 価 差 額	2,000(*3)		
の れ ん	10,360		

(*1) 取得時資本剰余金10,000+追加取得による資本剰余金変動額3,600(上記1. (*6))=13,600

(*2) 取得時利益剰余金30,000+取得後利益剰余金非支配株主帰属分6,000+のれん償却4,440(上記1. (*3))=40,440

(*3) 上記2. (*3)

(*4) S社株式60%分取得原価70,000+S社株式20%分取得原価25,000=95,000

(*5) 20X4S社資本107,000×非支配株主割合20%=21,400

(2) 当期純利益の按分

(借) 非支配株主帰属純損益	560(*1)	(貸) 非支配株主持分-当期変動額	560
----------------	---------	-------------------	-----

(*1) S社当期純利益2,800×非支配株主割合20%=560

(3) のれんの償却

(借) のれん償却額	1,480(*1)	(貸) のれん	1,480
------------	-----------	---------	-------

(*1) 上記1. (*4)

(4) 剰余金の配当

(借) 営業外収益(受取配当金)	800(*1)	(貸) 利益剰余金-剰余金の配当	1,000
非支配株主持分-当期変動額	200(*2)		

(*1) 剰余金の配当1,000×P社持分割合80%=800

(*2) 剰余金の配当1,000×非支配株主割合20%=200

(5) その他の包括利益累計額(評価・換算差額等)の振替

(借) 評価・換算差額等-当期変動額	300(*1)	(貸) 非支配株主持分-当期変動額	300
--------------------	---------	-------------------	-----

(*1) S社評価・換算差額当期変動額1,500×非支配株主割合20%=300

(6) 商品売買(ダウン・ストリーム)

① 商品送付未達取引

(借) 売上原価(当期商品仕入高)	400	(貸) 買掛金	400(*1)
(借) 棚卸資産	400(*1)	(貸) 売上原価(期末商品棚卸高)	400

(*1) P社のS社に対する売上高10,000-S社のP社からの仕入高9,600=400

② 売上と仕入の相殺消去

(借) 売上高	10,000	(貸) 売上原価(当期商品仕入高)	10,000
---------	--------	-------------------	--------

③ 期首商品に係る未実現利益

(借) 利益剰余金-当期首残高	250	(貸) 売上原価(期首商品棚卸高)	250
-----------------	-----	-------------------	-----

(*1) 前期末S社棚卸資産(P社より仕入分)1,000×売上総利益率25%=250

④ 期末商品に係る未実現利益

(借) 売上原価(期末商品棚卸高)	300	(貸) 棚卸資産	300
-------------------	-----	----------	-----

(*1) (当期末S社棚卸資産(P社より仕入分)800+未達分400(上記①(*1)))×売上総利益率25%=300

(7) 債権債務の相殺消去(営業外手形を除く)

(借) 支払手形	2,800	(貸) 受取手形	2,800
(借) 買掛金	1,500	(貸) 売掛金	1,500(*1)

(*1) (当期末S社買掛金(P社より仕入分)1,100+未達分400(上記①(*1)))=1,500

(8) 固定資産(アップ・ストリーム)

① 未実現利益の消去および減価償却による実現

(借) 固定資産売却益(特別利益)	1,000(*1)	(貸) 有形固定資産(備品)	1,000
(借) 有形固定資産(備品)	100	(貸) 一般管理費(減価償却費)	100(*2)

(*1) 備品売却価額6,000－備品帳簿価額5,000＝1,000

(*2) 未実現利益1,000(*1)÷残存耐用年数5年×6ヶ月/12ヶ月＝100

② 非支配株主への按分

(借) 非支配株主持分-当期変動額	180	(貸) 非支配株主帰属純損益	180(*1)
-------------------	-----	----------------	---------

(*1) (未実現利益1,000(①(*1))－減価償却による修正100(①(*2)))×非支配株主割合20%＝180

(9) 営業外手形の相殺消去等

連結会社が振り出した手形を他の連結会社が割り引いた場合には、「短期借入金」として処理する。

(借) 営業外支払手形	3,000	(貸) 営業外受取手形	2,000
		短期借入金	1,000(*1)

(*1) S社銀行割引分

解答数値の算定

(1) 連結貸借対照表

① 資産の部

- ・受取手形：P社個別20,000 + S社個別10,000 - 債権債務の相殺消去2,800(上記3.(7)) = 27,200
- ・売掛金：P社個別30,000 + S社個別18,000 - 債権債務の相殺消去1,500(上記3.(7)) = 46,500
- ・棚卸資産：P社個別19,000 + S社個別12,000 + 商品送付未達400(上記3.(6)①) - 期末未実現利益の消去300(上記3.(6)④) = 31,100
- ・営業外受取手形：S社個別6,000 - 営業外手形の相殺消去2,000(上記3.(9)) = 4,000
- ・有形固定資産：P社個別70,000 + S社個別60,000 + 評価差額2,000(上記2.) - 未実現利益の消去1,000(上記3.(8)①) + 減価償却による実現100(上記3.(8)①) = 131,100
- ・のれん：8,880(上記1.タイムテーブル)

② 負債の部

- ・支払手形：P社個別13,000 + S社個別4,000 - 債権債務の相殺消去2,800(上記3.(7)) = 14,200
- ・買掛金：P社個別20,000 + S社個別5,200 + 商品送付未達400(上記3.(6)①) - 債権債務の相殺消去1,500(上記3.(7)) = 24,100
- ・短期借入金：P社個別5,000 + S社個別5,000 + 手形の割引による振替1,000(上記3.(9)) = 11,000

③ 純資産の部

- ・資本剰余金：P社個別20,000 - 20X4.3/31の追加取得による変動額3,600(上記1.(*)6) = 16,400
- ・利益剰余金：P社個別60,000 + 取得後利益剰余金のうちP社帰属分4,520(上記1.タイムテーブル網掛け) - 期末商品に係る未実現利益300 - 未実現利益の消去1,000(上記3.(8)①) + 減価償却による実現100(上記3.(8)①) + 固定資産に関する非支配株主への按分180(上記3.(8)②) = 63,500
- ・その他の包括利益累計額：P社個別その他有価証券評価差額金3,000 + 取得後S社その他有価証券評価差額金のうちP社帰属分1,200(上記1.タイムテーブル) = 4,200
- ・非支配株主持分：当期末S社資本110,300(上記1.) × 非支配株主割合20% - 固定資産に関する非支配株主への按分180(上記3.(8)②) = 21,880

(2) 連結損益計算書

- ・売上高：P社個別50,000 + S社個別30,000 - 売上と仕入の相殺消去10,000(上記3.(6)②) = 70,000
- ・売上原価：P社個別37,500 + S社個別22,000 - 売上と仕入の相殺消去10,000(上記3.(6)②) - 期首商品に係る未実現利益250(上記3.(6)③) + 期末商品に係る未実現利益300(上記3.(6)④) = 49,550
- ・一般管理費：P社個別3,000 + S社個別2,500 - 減価償却による実現100(上記3.(8)①) = 5,400
- ・のれん償却額：1,480(上記1.(*)4)
- ・営業外収益：P社個別2,000 + S社個別1,000 - 受取配当金の相殺消去800(上記3.(3)) = 2,200
- ・非支配株主に帰属する当期純利益：S社個別2,800 × 非支配株主割合20% - 固定資産に関する非支配株主への按分180(上記3.(8)②) = 380
- ・親会社株主に帰属する当期純利益：P社個別4,000 + S社個別2,800 × P社持分80% - のれん償却額1,480(上記1.(*)4) - 受取配当金の相殺消去800(上記3.(3)) + 期首商品に係る未実現利益250(上記3.(6)③) - 期末商品に係る未実現利益300(上記3.(6)④) - 未実現利益の消去1,000(上記3.(8)①) + 減価償却による実現100(上記3.(8)①) + 固定資産に関する非支配株主への按分180(上記3.(8)②) = 3,190

(3) 連結包括利益計算書

- ・その他の包括利益：P社個別その他有価証券評価差額金当期増加額2,000(*1) + S社個別その他有価証券評価差額金当期増加額1,500 = $\boxed{3,500}$
 - (*1) 当期末その他有価証券評価差額金3,000 - 前期末その他有価証券評価差額金1,000(*2) = 2,000
 - (*2) 前期末その他有価証券時価18,000 - その他有価証券取得原価17,000(*3) = 1,000
 - (*3) P社B/Sその他有価証券20,000 - P社B/Sその他有価証券評価差額金3,000 = 17,000
- ・親会社株主に係る包括利益：親会社株主に帰属する当期純利益3,190(上記(2)) + P社個別その他有価証券評価差額金当期増加額2,000(上記(*1)) + 取得後S社その他有価証券評価差額金のうちP社帰属分1,200(上記1. タイムテーブル) = $\boxed{6,390}$
- ・非支配株主に係る包括利益：非支配株主に帰属する当期純利益380(上記(2)) + 取得後S社その他有価証券評価差額金のうちS社帰属分300(上記1. タイムテーブル) = $\boxed{680}$

(4) 連結株主資本等変動計算書

- ・利益剰余金当期首残高：利益剰余金当期末残高63,500(上記(1)) + 配当金2,000(P社配当金) - 親会社株主に帰属する当期純利益3,190(上記(2)) = $\boxed{62,310}$
- ・配当金： $\boxed{2,000}$ (P社配当金)

会 計 学

【総 評】

会計学の第1問では文章中の用語の穴埋め問題、第2問では退職給付会計、第3問では減損会計(のれん)が出題されました。商業簿記とはうって変わって、易し目の問題であり、会計学で商業簿記のマイナス分をカバーできないと全体として合格ラインを確保することは困難になると考えられます。

第1問は、文章中の金額および用語の穴埋め問題でしたが、難易度は易し目であり、難易度の非常に高い商業簿記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。出題内容は、①為替予約、②複合金融商品、③純資産の部の表示、④棚卸資産、⑤リース会計と十分な対策をたてている分野からの出題でした。合格点確保のためには最低でも4/5の正答を確保しておきたい問題です。

第2問は退職給付会計の問題で、指定された金額を算定する形式の出題でした。一部を除いてオーソドックスで易しい問題でしたので、「連結包括利益計算書における退職給付に係る調整累計額」以外の4箇所の正答が必要であったと考えられます。

第3問は減損会計(のれん)の問題で、指定された金額を算定する形式の出題でした。合併から減損までの一連の流れを理解できている受験生にとってはこちらもまた非常に易しい問題であったと言えます。解答箇所5箇所のうち4箇所の正答が必要であったと考えられます。

以上より、難易度の高い商業簿記のことを考えると、ある程度時間を掛けてでも(45分くらい)会計学で点数を確保しておく必要がありました。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、合計20点程度の得点を確保したい問題でした。

【解 説】

第1問

- (1) 為替予約が付された外貨建取引であっても、外貨建取引と為替予約とを別々の取引とみなし、それぞれについて会計処理を行うのが原則である。この処理を(イ. **独立処理**)という。

	独立処理 (原則)	振当処理 (経過的特例)
外貨建取引と為替予約等の関係	外貨建取引と為替予約等を別個の取引とみなして、それぞれ会計処理を行う ↓ 為替予約等が個別に認識される	外貨建取引と為替予約等を一体の取引とみなして、為替予約等を外貨建金銭債権債務等に振り当てる ↓ 為替予約等は個別認識されない(予定取引を除く)
「金融商品に関する会計基準」との関係	「金融商品に関する会計基準」に従った原則的処理	キャッシュ・フロー・ヘッジと共通する考え方に基づき容認される経過的特例

- (2) 転換社債型新株予約権付社債以外の新株予約権付社債の発行にともなう払込金額は、社債の対価部分と新株予約権部分に分けて処理を行う。この処理方法を（ロ. 区分法）という。

	発行者側	取得者側
転換社債型新株予約権付社債	区分法 or 一括法	一括法
転換社債型新株予約権付社債以外の 新株予約権付社債	区分法	区分法

① 基本的な考え方

複合金融商品の様態及び取引実態において、転換社債型新株予約権付社債以外の新株予約権付社債は払込資本を増加させる可能性のある部分とそれ以外の部分が同時に各々存在し得ることから、その取引の実態を適切に表示するため、それぞれの部分を区分して処理することが必要である。

② 転換社債型新株予約権付社債以外の新株予約権付社債

転換社債型新株予約権付社債以外の新株予約権付社債は払込資本を増加させる可能性のある部分とそれ以外の部分が同時に各々存在し得ることから、その取引の実態を適切に表示するためには、それぞれの部分を区分して処理する必要がある。



発行者側・取得者側ともに区分法で処理

③ 転換社債型新株予約権付社債

転換社債型新株予約権付社債については、以前の転換社債と経済的実質が同一であり、それぞれの部分を区分して処理する必要性は乏しい。



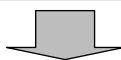
発行者側は区分法又は一括法で、取得者側は一括法で処理

- (3) その他有価証券については時価をもって貸借対照表価額とし、その評価差額は洗い替え方式によって純資産の部にその他有価証券評価差額金として計上する。ただし、当該評価差額は、連結貸借対照表では純資産の部のその他の包括利益累計額の区分に計上されるのに対して、個別貸借対照表では（ハ、評価・換算差額等）の区分に計上される。

個別財務諸表	連結財務諸表
純資産の部	純資産の部
株主資本	株主資本
資本金	資本金
新株式申込証拠金	新株式申込証拠金
資本剰余金	資本剰余金
資本準備金	} → 集約
その他資本剰余金	
資本剰余金合計	
利益剰余金	利益剰余金
利益準備金	} → 集約
その他利益剰余金	
××積立金	
繰越利益剰余金	
利益剰余金合計	
自己株式	自己株式
自己株式申込証拠金	自己株式申込証拠金
株主資本合計	株主資本合計
評価・換算差額等	その他の包括利益累計額
その他有価証券評価差額金	} → 読替え
繰延ヘッジ損益	
土地再評価差額金	
評価・換算差額等合計	
新株予約権	新株予約権
	非支配株主持分
純資産合計	純資産合計

- (4) 当初から販売の努力を行う意図をもたずに、短期間の価格変動により利益を得ることを目的として保有する棚卸資産を（ニ. **トレーディング**）目的で保有する棚卸資産といい、こうした棚卸資産については市場価格にもとづく価額をもって貸借対照表価額とし、帳簿価額との差額は当期の損益として処理する。

トレーディング目的で保有する棚卸資産：当初から加工や販売の努力を行うことなく単に市場価格の変動により利益を得る（トレーディング）目的で保有する棚卸資産



前提	活発な取引が行われるよう整備された、購買市場と販売市場とが区別されていない単一の市場（ex. 金の取引市場）の存在
会計処理	<ul style="list-style-type: none"> 貸借対照表価額：市場価格に基づく価額 評価差額：当期の損益として処理
論拠	<ul style="list-style-type: none"> ・投資者にとっての有用な情報は棚卸資産の期末時点の市場価格に求められる ・売買・換金に対して事業遂行上等の制約がなく、市場価格の変動にあたる評価差額が企業にとっての投資活動の成果と考えられる

- (5) ファイナンス・リース取引の借手の会計処理においては、リース物件の貸手の購入価額等が明らかでない場合、リース料総額の割引現在価値と（ホ. **見積現金購入価額**）とのいずれか低い方の額で、リース物件とこれに係る債務をリース資産およびリース債務として計上しなければならない。

	リース物件の貸手の購入価額等が明らかか？	
	明らか	明らかでない
所有権移転 ファイナンス・リース取引	貸手の購入価額等	見積現金購入価額 or リース料総額の割引現在価値 ↓ いずれか低い額
所有権移転外 ファイナンス・リース取引	貸手の購入価額等 or リース料総額の割引現在価値 ↓ いずれか低い額	

第 2 問 (退職給付に関する各金額の算定)

- ① 退職給付費用：3,500(下記図参照)
- ② 退職給付引当金：13,600(下記図参照)
- ③ 法人税等調整額：330(=(期末退職給付引当金13,600－期首退職給付引当金12,500)×法定実効税率30%)
- ④ 連結貸借対照表における退職給付に係る負債：14,580(=期末退職給付債務38,080(下記図)－期末年金資産23,500(下記図))
- ⑤ 連結包括利益計算書における退職給付に係る調整累計額：686(=当期末未認識数理計算上の差異980(*1)×(1－法定実効税率30%))

(*1) 当期発生未認識数理計算上の差異(不利差異)1,050－当期費用処理70(下記図(*4))=980

期 首	22,000	年金支給	1,200
期待運用収益	660 (*2)	当期発生差異	∴360
掛金抛出	2,400		
		期 末	23,500 (*1)

年金支給	1,200	期 首	34,500
		勤務費用	3,400
		利息費用	690 (*1)
期 末	38,080	当期発生差異	∴690

勤務費用	3,400	期待運用収益	660 (*2)
利息費用	690 (*1)	}	∴3,500
差異費用処理額	70 (*4)		

掛金抛出	2,400	期 首	12,500 (*3)
		退職給付費用	3,500
期 末	∴13,600		

- (*1) 期首退職給付債務34,500×割引率年2%=690
- (*2) 期首年金資産22,000×期待運用収益率年3%=660
- (*3) 期首退職給付債務34,500－期首年金資産22,000=12,500
- (*4) 当期発生未認識数理計算上の差異(不利差異)1,050÷従業員平均残存勤務期間15年=70

第3問 (減損会計に関する各金額の算定)

1. 合併直前の甲社の諸資産の帳簿価額 (問1の解答)

合併直前の甲社の諸資産には、合併により合算された乙社の諸資産が含まれているので、合併直後甲社諸資産から合併直前乙社諸資産を差し引くことで合併直前の甲社の諸資産の帳簿価額が求められる。なお、本問は取得による合併であり、パーチェス法を適用することとなるため、乙社の諸資産は時価で評価し合算されている。

$$\text{合併直後甲社諸資産} 1,480,000 - \text{合併直前乙社諸資産の時価} 480,000 = \boxed{1,000,000}$$

2. 合併時にB事業に配分されるのれんの金額 (問2の解答)

$$\text{合併直後のれん} 180,000 \times \text{合併直前における事業Bの時価} 130,000 / \text{合併直前における乙社事業の時価合計} 520,000 (*1) = \boxed{45,000}$$

$$(*1) \text{ 合併直前事業A時価} 390,000 + \text{合併直前事業B時価} 130,000 = 520,000$$

3. 20X8年3月31日の決算にあたってのれん配分前の事業Aを構成する資産から生じる減損損失 (問3の解答)

(1) 減損損失の認識の判定

資産 a1 : 20X8年3月31日帳簿価額 72,000(*1) > 割引前将来 CF79,000 ⇒ 減損損失の測定を行わない

資産 a2 : 20X8年3月31日帳簿価額 36,000(*2) < 割引前将来 CF30,000 ⇒ 減損損失の測定を行う

$$(*1) \text{ 合併直前資産 a1 時価} 240,000 - (240,000 \div \text{合併後耐用年数} 10 \text{年} \times \text{合併後経過年数} 7 \text{年}) = 72,000$$

$$(*2) \text{ 合併直前資産 a2 時価} 120,000 - (240,000 \div \text{合併後耐用年数} 10 \text{年} \times \text{合併後経過年数} 7 \text{年}) = 36,000$$

(2) 減損損失の測定

$$\text{資産 a2 帳簿価額} 36,000 - \text{回収可能価額} 25,750 = \boxed{10,250}$$

4. 20X8年3月31日の決算にあたってのれんを含むより大きな単位で事業Aに生じる減損損失 (問4の解答)

(1) 事業Aに分割されるのれんの金額(20X8年3月31日)

$$20X8年3月31日のれん帳簿価額 54,000(*1) \times \text{合併直前における事業Aの時価} 390,000 / \text{合併直前における乙社事業の時価合計} 520,000(*1) = 40,500$$

$$(*1) \text{ 合併直後のれん} 180,000 - 180,000 \div 10 \text{年} \times \text{合併後経過年数} 7 \text{年} = 54,000$$

(2) より大きな単位での減損損失の認識の判定

のれんを含むより大きな単位の帳簿価額 148,500(*1) > のれんを含むより大きな単位の割引前キャッシュ・フロー総額 109,000(*2) ⇒ 減損損失の認識を行う。

$$(*1) \text{ 資産 a1 帳簿価額} 72,000 (\text{上記 3. (1) (*1)}) + \text{資産 a2 帳簿価額} 36,000 (\text{上記 3. (1) (*2)}) + \text{のれん帳簿価額} 40,500 (\text{上記 (1)}) = 109,000$$

$$(*2) \text{ 資産 a1 割引前 CF} 79,000 + \text{資産 a2 割引前 CF} 30,000 = 109,000$$

(3) 減損損失の測定

$$\text{のれんを含むより大きな単位の帳簿価額} 148,500 (\text{上記 (2)}) - \text{のれんを含むより大きな単位の回収可能価額} 101,750(*1) = \boxed{46,750}$$

$$(*1) \text{ 資産 a1 回収可能価額} 76,000 + \text{資産 a2 回収可能価額} 25,750 = 101,750$$

5. 20X8年3月31日における減損損失控除後ののれんの帳簿価額 (問5の解答)

(1) のれん帳簿価額(事業A)

減損損失配分前ののれん帳簿価額 40,500 - 減損損失増加額 36,500 (*1) = 4,000

(*1) より大きな単位での減損損失 46,750 (上記4.) - のれん配分前の事業Aにおける減損損失 10,250 (上記3.) = 36,500

(2) のれん帳簿価額(事業B)

減損損失配分前ののれん帳簿価額 13,500 (*1) - 減損損失増加額 6,500 (*2) = 7,000

(*1) 事業Bに分割されるのれん 45,000 (上記2.) - 45,000 ÷ 10年 × 合併後経過年数7年 = 13,500

(*2) ① 減損損失の認識の判定(のれん配分前)

資産 b1 : 20X8年3月31日帳簿価額 24,000 (*1) > 割引前将来CF 28,000 ⇒ 減損損失の測定を行わない

資産 b2 : 20X8年3月31日帳簿価額 12,000 (*2) > 割引前将来CF 17,000 ⇒ 減損損失の測定を行わない

(*1) 合併直前資産 b1 時価 80,000 - (80,000 ÷ 合併後耐用年数 10年 × 合併後経過年数 7年) = 24,000

(*2) 合併直前資産 b2 時価 40,000 - (40,000 ÷ 合併後耐用年数 10年 × 合併後経過年数 7年) = 12,000

② 減損損失の認識の判定(より大きな単位)

のれんを含むより大きな単位の帳簿価額 49,500 (*1) > のれんを含むより大きな単位の割引前キャッシュ・フロー総額 43,000 (*2) ⇒ 減損損失の認識を行う。

(*1) 資産 b1 帳簿価額 24,000 (上記①(*1)) + 資産 b2 帳簿価額 12,000 (上記①(*2)) + のれん帳簿価額 13,500 (上記(*1)) = 49,500

(*2) 資産 b1 割引前CF 27,000 + 資産 b2 割引前CF 16,000 = 43,000

③ 減損損失の測定(より大きな単位)

なお、のれん配分前の事業Bは減損損失が生じないため、より大きな単位での減損損失が減損損失増加額となる。

資産 b2 帳簿価額 49,500 - 回収可能価額 43,000 (*1) = 6,500

(*1) 資産 b1 回収可能価額 27,000 + 資産 a2 回収可能価額 16,000 = 43,000

(3) のれん帳簿価額(事業A+事業B)

事業Aののれん帳簿価額 4,000 (上記(1)) + 事業Bののれん帳簿価額 7,000 (上記(2)) = 11,000

工 業 簿 記

問 1

☆ 2,600 円／個

問 2

(1)	☆	422	kg
(2)	☆	595	時間

問 3

①	☆	680,000
②	☆	60,000
③	☆	2,000

問 4

月 次 損 益

売 上 原 価 ☆ (5,248,330)	売 上 高	7,000,000
営 業 費 ☆ (389,200)		
営 業 利 益 (1,362,470)		
7,000,000		7,000,000

問 5

月 次 損 益

売 上 原 価 ☆ (8,480,000)	売 上 高	11,200,000
営 業 費 ☆ (2,414,700)		
営 業 利 益 ★ (305,300)		
11,200,000		11,200,000
内 部 利 益 控 除 ☆ (60,000)	本 社 営 業 利 益	(305,300)
全 社 的 営 業 利 益 ★ (1,607,770)	工 場 営 業 利 益 ★	(1,362,470)
(1,667,770)		(1,667,770)

☆につき 2 点、★につき 1 点

原 価 計 算

第 1 問

問 1 ☆につき 2 点、★につき 1 点

①	製品 V-2 の総原価	☆	7,300,000	円
②	製品 V-2 のマークアップ率	☆	25	%
③	製品 V-2 の単位当たり販売価格	★	1,825	円

問 2 ☆につき 2 点、★につき 1 点

④	新製品 X の単位当たり目標原価	☆	1,500	円
⑤	新製品 X の総原価	☆	12,500,000	円
⑥	削減すべき原価総額	★	500,000	円

問 3 各 1 点

⑦	バリュー・エンジニアリング	バリュー・チェーン	バリュー・プロポジション
⑧	新製品 X の営業利益	3,500,000	円
⑨	新製品 X の方が	1,875	パーセントポイント高い
⑩	目標原価	成行原価	標準原価
⑪	原価企画	原価改善	原価維持

問題 2 各 1 点

問 1	①	B	②	A	③	B	④	A	⑤	B
	⑥	A	⑦	A	⑧	A	⑨	B		

問 2 ④

工 業 簿 記

【総評】

第 149 回本試験の工業簿記では、標準原価計算および本社工場会計が出題されました。問 1 では、原価標準の設定が問われており、非常に平易な問題であることに加え、計算結果を以降の問題でも使用するため、絶対に落としてはいけない問題でした。問 2 の実際消費量および実際直接作業時間の計算は、原価差異の数値から逆算することが求められており、あまり解き慣れていないと思いますが、これくらいの応用力は発揮して欲しい内容と言えます。問 3 に関しては、公式法変動予算による差異分析が問われており、固定費能率差異を能率差異の中を含めるタイプの三分法が問われていることに気付けば、特に難しいところはないかと思われます。問 4、問 5 については、工場の減価償却費が製造間接費として既に処理済みであること、本社の減価償却費が決算整理前残高試算表には反映されていないことに注意し、内部利益の計算に対応することができれば完答することも不可能ではありません。

以上のことを総括すると、本社工場会計という論点としてはあまり解き慣れていない出題ではありましたが、問題そのものの難易度は例年よりも低く、高得点を期待できる内容と言えます。原価計算の理論対策等をしっかりとこなして受験に臨んだ方にとっては、肩透かしをくらう内容だったかもしれませんが、実力のある人が順当に合格点を取っていく問題だったと言えるでしょう。

【解説】

問 1

1 直接材料費標準

$$4,000 \text{ 円/kg} \times 0.2 \text{ kg} = 800 \text{ 円/個}$$

2 直接労務費標準

$$2,000 \text{ 円/時間} \times 0.3 \text{ 時間} = 600 \text{ 円/個}$$

3 製造間接費標準

(1) 標準配賦率

① 変動費率

$$(2,480,000 \text{ 円} - 1,488,000 \text{ 円}) \div 620 \text{ 時間} = 1,600 \text{ 円/時間}$$

② 固定費率

$$1,488,000 \text{ 円} \div 620 \text{ 時間} = 2,400 \text{ 円/時間}$$

③ 合計 (= ① + ②)

$$4,000 \text{ 円/時間}$$

(2) 製造間接費標準

$$4,000 \text{ 円/時間} \times 0.3 \text{ 時間} = 1,200 \text{ 円/個}$$

4 原価標準 (= 1 + 2 + 3)

$$2,600 \text{ 円/個}$$

製品単位当たりの標準原価

直接材料費	@4,000 円	×	0.2 kg	=	800 円
直接労務費	@2,000 円	×	0.3 時間	=	600 円
製造間接費	@4,000 円	×	0.3 時間	=	1,200 円
合 計					<u>2,600 円</u>

問 2

1 実際消費量

材料消費量差異 8,000 円(借方差異)は、標準消費量から実際消費量を控除し、標準単価を乗じることで計算することが出来る。

$$4,000 \text{ 円/kg} \times \{0.2 \text{ kg} \times 2,100 \text{ 個(当月投入)} - \text{実際消費量}\} = -8,000 \text{ 円}$$

$$\text{実際消費量} = 422 \text{ kg}$$

2 実際直接作業時間

直接作業時間差異 10,000 円(貸方差異)は、標準直接作業時間から実際直接作業時間を控除し、標準賃率を乗じることで計算することが出来る。

$$2,000 \text{ 円/時間} \times \{0.3 \text{ 時間} \times (*2,000 \text{ 個(当月投入加工換算量)}) - \text{実際直接作業時間}\} = 10,000 \text{ 円}$$

$$\text{実際直接作業時間} = 595 \text{ 時間}$$

$$(*) \quad 1,900 \text{ 個(完成品)} + 400 \text{ 個(月末仕掛品)} \times 50\% - 200 \text{ 個(月初仕掛品)} \times 50\% = 2,000 \text{ 個}$$

問 3

1 月末仕掛品標準原価(空欄①)

$$800 \text{ 円/個} \times 400 \text{ 個} + (600 \text{ 円/個} + 1,200 \text{ 円/個}) \times 400 \text{ 個} \times 50\% = 680,000 \text{ 円}$$

2 操業度差異(空欄②)

(1) 分析方法

公式法変動予算による差異分析が求められているが、具体的な分析方法に関して指示が与えられていないため、製造間接費能率差異の数値から分析方法を推定する。つまり、製造間接費能率差異 20,000 円(貸方差異)は、標準直接作業時間 600 時間から実際直接作業時間 595 時間を控除し、標準配賦率 4,000 円/時間を乗じた金額と等しくなる。すなわち、固定費能率差異を能率差異に含めるタイプの三分法による分析が行われていることがわかる。

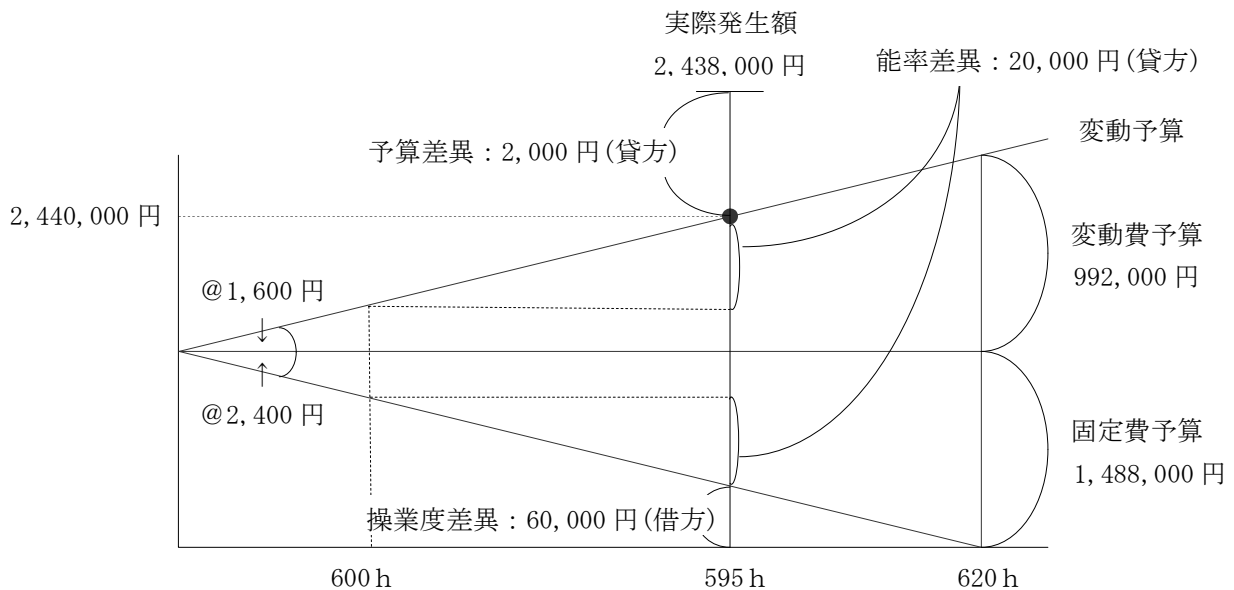
(2) 操業度差異の算定

$$2,400 \text{ 円/時間(固定費率)} \times \{595 \text{ 時間(実際直接作業時間)} - 620 \text{ 時間(正常直接作業時間)}\} \\ = (-)60,000 \text{ 円(借方差異)}$$

3 製造間接費予算差異(空欄③)

工場における前T/Bの借方合計から、貸方の製造間接費予算差異以外の数値を控除することで算定することができる。

$$25,887,230 \text{ 円(借方合計)} - 25,885,230 \text{ 円(製造間接費予算差異以外の貸方合計)} = 2,000 \text{ 円(貸方差異)}$$



問 4

1 売上原価

原価差異を売上原価に賦課する処理を採用しているため、標準売上原価に工場で認識された原価差異合計を加算することで、月次損益勘定における売上原価を算定する。

(1) 標準売上原価

2,600 円/個 × 2,000 個(当月製品販売数量) = 5,200,000 円

(2) 原価差異

		借方差異	貸方差異
材料費差異	消費価格差異	6,330 円	—
	消費量差異	8,000 円	—
労務費差異	賃率差異	6,000 円	—
	作業時間差異	—	10,000 円
製造間接費差異	予算差異	—	2,000 円
	能率差異	—	20,000 円
	操業度差異	60,000 円	—
小 計		(-)80,330 円	(+)32,000 円
合 計		(一)48,330 円	

(3) 合計(=(1)+(2))

原価差異は借方差異であるため、売上原価に加算する。

5,200,000 円 + 48,330 円 = 5,248,330 円

2 営業費(販管費)

前T/Bに計上されている金額以外に、決算整理による調整を行う。具体的には、棚卸減耗費、貸倒引当金繰入、経過勘定項目の調整が必要であり、工場の減価償却費については期中に必要な会計処理(製造間接費処理)がなされているため、調整が不要である点に留意する。

	計算過程	金 額
前T/B販管費	210,000 円(販売費) + 150,000 円(一般管理費)	360,000 円
棚卸減耗費	2,600 円/個 × {200 個(帳簿棚卸高) - 198 個(実地棚卸高)}	5,200 円
貸倒引当金繰入	1,600,000 円(売掛金) × 1% - 12,000(前T/B貸倒引当金)	4,000 円
工場前払販売費		△30,000 円
工場未払一般管理費		50,000 円
合 計		389,200 円

3 月次損益勘定

月 次 損 益		(単位：円)	
売上原価	5,248,330	売上高	7,000,000
営業費	389,200		
営業利益	(*)1,362,470		
	<u>7,000,000</u>		<u>7,000,000</u>

(*) 貸借差額

問 5

1 売上原価

前T/B仕入に期首製品帳簿棚卸高を加算し、期末製品帳簿棚卸高を減算することで本社における売上原価を算定することが出来る。

	計算過程	金額
前T/B仕入	前T/Bの貸借差額	7,600,000円
期首製品帳簿棚卸高	前T/Bの繰越商品	2,400,000円
期末製品帳簿棚卸高	(*)3,200円/個×100個+6,000円/個×200個	1,520,000円
売上原価	7,600,000円+2,400,000円-1,520,000円	8,480,000円

(*) 工場から本社へのA製品の売価が、本社にとっては購入原価となる。

2 営業費

前T/Bに計上されている金額以外に、決算整理による調整を行う。具体的には、棚卸減耗費、貸倒引当金繰入、経過勘定項目、減価償却費の調整が必要である。

	計算過程	金額
前T/B販管費	1,212,000円(販売費)+900,000円(一般管理費)	2,112,000円
棚卸減耗費	6,000円/個×{200個(帳簿棚卸高)-197個(実地棚卸高)}	18,000円
貸倒引当金繰入	2,800,000円(売掛金)×1%-16,000(前T/B貸倒引当金)	12,000円
本社未払販売費		72,700円
減価償却費		200,000円
合計		2,414,700円

3 内部利益控除

工場から本社への振替価格の中には内部利益が含まれており、期末において本社に残存しているA製品の中に未だ実現していない利益が含まれることとなる。そこで、全社営業利益を算定するにあたり、本社営業利益と工場営業利益の合計から、当該内部利益を控除する必要がある、その金額を算定すると以下のとおりである。

$$\{3,200\text{円/個(内部振替価格)} - 2,600\text{円/個(標準原価)}\} \times 100\text{個(本社A製品期末帳簿棚卸高)} = 60,000\text{円}$$

4 月次損益勘定

月次損益		(単位：円)	
売上原価	8,480,000	売上高	11,200,000
営業費	2,414,700		
営業利益	(*)305,300		
	11,200,000		11,200,000
内部利益控除	60,000	本社営業利益	305,300
全社的営業利益	(*)1,607,770	工場営業利益	1,362,470
	1,667,770		1,667,770

(*) 貸借差額

原 価 計 算

【総評】

第 149 回本試験の原価計算では、問題 1 において原価企画の知識が問われました。目標原価や総原価の算定そのものは何も難しいところはなく、テキストの設例レベルの計算が出来れば対応可能です。ただ、戦略的コストマネジメントという論点そのものを、本試験での出題実績の多い他の論点と同じ強度で学習されていた方はほぼいないでしょうから、手が止まった方もいることかと思えます。出来る限りの網羅的な学習を心がけることが重要となります。

次に、問題 2 ですが、原価の分類が問われました。一般的な感覚で判断することができ、あまり悩む要素は含まれていないかと思われます。費目別計算の学習をしっかりとされてきた方であれば、完答することも不可能ではありません。

以上のことを総括すると、問題 1、問題 2 共に 2 箇所程度のミスに留めることが望まれるため、非常にレベルの高い争いが予想されます。

【解説】

問題 1

問 1

1 間接費(共通費)の配賦

	改良型製品 V-2	新製品 X
製造間接費	$1,273,000 \text{ 円} \times \frac{25 \text{ 時間}}{25 \text{ 時間} + 42 \text{ 時間}}$ = 475,000 円	$1,273,000 \text{ 円} \times \frac{42 \text{ 時間}}{25 \text{ 時間} + 42 \text{ 時間}}$ = 798,000 円
マーケティング・コスト	$2,500,000 \text{ 円} \times \frac{5 \text{ 回}}{5 \text{ 回} + 15 \text{ 回}}$ = 625,000 円	$2,500,000 \text{ 円} \times \frac{15 \text{ 回}}{5 \text{ 回} + 15 \text{ 回}}$ = 1,875,000 円
配給コスト	$1,500,000 \text{ 円} \times \frac{90 \text{ 回}}{90 \text{ 回} + 60 \text{ 回}}$ = 900,000 円	$1,500,000 \text{ 円} \times \frac{60 \text{ 回}}{90 \text{ 回} + 60 \text{ 回}}$ = 600,000 円

2 総原価

	改良型製品 V-2	新製品 X
研究開発費	500,000 円	2,452,000 円
設計費	800,000 円	1,025,000 円
直接材料費	3,500,000 円	5,500,000 円
直接労務費	500,000 円	250,000 円
製造間接費	475,000 円	798,000 円
マーケティング・コスト	625,000 円	1,875,000 円
配給コスト	900,000 円	600,000 円
合 計	7,300,000 円 (①の解答)	12,500,000 円 (⑤の解答)

3 マークアップ率

マークアップ率とは、付加利益率のことであり、原価に対する利益の上乗せ割合を表すものである。ここで改良型製品V-2の目標売上高営業利益率が20%ということは、原価率が80%(=100%-20%)であることがわかる。売上に対する原価の割合が80%ということは、原価に対する利益の割合は25%(=20%÷80%)である。よって、マークアップ率は**25%(②の解答)**である。

25%	マークアップ (*)1,825,000円	営業利益率 20%	売上高 (*)9,125,000円
	総原価 7,300,000円	原価率 80%	

(*1) 7,300,000円÷80%=9,125,000円

(*2) 9,125,000円×20%=1,825,000円

4 販売価格

9,125,000円(売上高)÷5,000単位=1,825円(③の解答)

問 2

1 単位当たり目標原価

単位当たり目標原価は、目標販売価格から単位当たり目標営業利益を控除することで算定することが出来る。本問では、新製品Xの目標営業利益率が25%であるため、目標原価率が75%(=100%-25%)であり、これを用いて目標原価を算定する。

2,000円(販売価格)×75%(目標原価率)=@1,500円(④の解答)

2 総原価

新製品Xの総原価は、上記より12,500,000円である。

3 原価の削減目標

総原価から目標原価を控除することで、原価の削減目標を算定することが出来る。

12,500,000円-@1,500円×8,000単位=500,000円(⑥の解答)

問 3

1 原価企画の手段的特徴

原価企画が伝統的な原価管理手法と異なる点の1つは、目標原価の実現プロセス、とりわけ、詳細設計後の見積原価(本問では総原価)と目標原価のギャップを埋める段階において、バリューエンジニアリング(空欄⑦)という工学的手法を活用する点にある。バリューエンジニアリングでは、機能を原価で除すことによって価値を定義する。製品あるいはその構成要素の設計仕様に変更を加えた場合に、機能と原価の双方にどのような変化が生じるのかを分析し、結果において価値が高まるような設計のあり方を工夫する。

2 製品間比較

(1) 製品別損益計算書(単位:円)

	改良型製品V-2	新製品X
売上高	9,125,000	16,000,000
総原価	7,300,000	12,500,000
営業利益	1,825,000	3,500,000

(2) 営業利益

改良型製品V-2: 1,825,000円

新製品X: 3,500,000円(⑧の解答)

(3) 営業利益率

改良型製品V-2: 1,825,000円(営業利益) ÷ 9,125,000円(売上高) = 20%

新製品X: 3,500,000円(営業利益) ÷ 16,000,000円(売上高) = 21.875%

差分: 1.875%(⑨の解答)

3 原価企画のフォローアップ

設計・開発段階における原価企画活動により、目標原価(⑩の解答)の達成を目指すことになるが、仮に達成できない場合、量産体制に移行してからの原価改善活動(⑪の解答)に委ねられる。ここで、原価改善活動とは、製造段階において、製造条件を不断に変更することを通じて、実際原価を標準原価(目標原価)以下に引き下げることを目的に行われる原価低減活動である。

問題 2

各費目を分類すると以下のとおりである。⑧工員のための英会話学校受講料の分類に悩むかもしれないが、これは厚生費(間接経費)に該当する費目である。基本的に、「工員の」という表現がくれば製造原価になると判断すればよい。なお、以下のうち労務費となる費目は、④製造関係の従業員に対する法定福利費だけである。

費目	分類	費目	分類
① 本社消耗品費	販売費及び一般管理費	② 工場減価償却費	製造原価 (間接経費)
③ 新製品発表会の費用	販売費及び一般管理費	④ 製造関係の従業員に対する法定福利費	製造原価 (間接労務費)
⑤ 役員賞与引当金繰入額	販売費及び一般管理費	⑥ 外注加工賃	製造原価 (直接経費)
⑦ 買入部品費	製造原価 (直接材料費)	⑧ 工員のための英会話学校受講料	製造原価 (間接経費)
⑨ 販売員教育訓練費	販売費及び一般管理費		