

## 第205回 全経簿記検定試験 上級 一工業簿記一

## 解説

模範解答・予想配点・解説等は、学校法人高橋学園が独自の見解によって作成しており、検定試験実施機関における本試験の解答並びに出題の意図を保証するものではありません。なお、予告なしにその内容を変更する場合がございます。ご理解いただいたうえで、ご利用ください。

## 問題1 工程別総合原価計算

材料の追加投入を含む、累加法による工程別総合原価計算に関する問題である。追加投入分の原材料費の按分計算および仕損費の負担計算が行えるかが解答のポイントである。

## 1. (総合原価計算における) 仕損費の会計処理について

## (1) 正常仕損費

正常仕損費とは、質的および量的に正常な範囲内で生じた仕損費をいう。正常仕損費は、発生点に応じて良品に対し負担計算を行う。具体的な会計処理方法は下記のとおりである。本問では、非度外視法を採用している。

会計処理方法		内 容
原則	度 外 視 法	仕 損 費 を 算 定 せ ず に 負 担
例外	非 度 外 視 法	仕 損 費 を 算 定 し 合 理 的 に 負 担

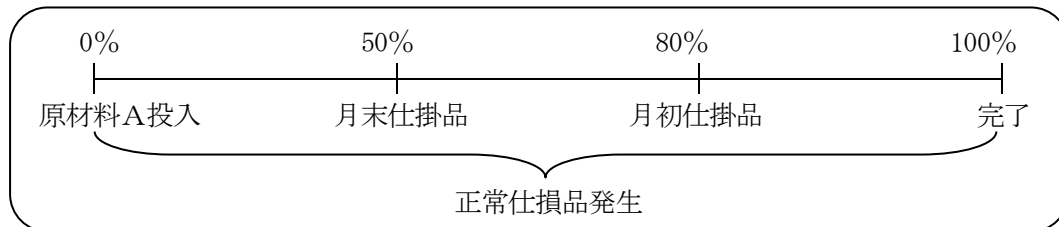
## (2) 異常仕損費

異常仕損費とは、正常な範囲を超えて生じた仕損費をいう。異常仕損費は、原価の要件である「正常性」を満たしていないため、これを算定し非原価項目（営業外費用または特別損失）として取り扱う（問5の解答）。

## 2. 第1工程について

## (1) タイムテーブルの作成

下記のタイムテーブルを作成し、正常仕損費の負担先を把握する。



∴正常仕損費は、完了品と月末仕掛品に負担させる。

(2) 製造費用の按分

下記の原材料費Aおよび第1工程加工費のBOX図を作成し、製造費用を関係品に按分する。なお、( )内は第1工程加工費のBOX図の数量および製造原価であり、加工進捗度を考慮している。

61,000 円 (19,520 円)	月初仕掛品 200 個 (160 個)	当月完了品 2,750 個 (2,750 個)	825,000 円 (330,000 円)
	当月投入 (加工) 3,150 個 (2,890 個)	正常仕損品 100 個 (50 個)	
944,000 円 346,480 円		月末仕掛品 500 個 (250 個)	150,000 円 (30,000 円)

(3) 正常仕損費の負担計算

正常仕損品は、工程を通じて平均的に発生しているため、加工換算数量を基準に負担計算を行う。

① 正常仕損費

$$\Rightarrow 30,000 \text{ 円} + 6,000 \text{ 円} = 36,000 \text{ 円 (正常仕損品原価)}$$

$$36,000 \text{ 円} - (100 \text{ 個} \times 30 \text{ 円/個 (仕損品評価額)}) = 33,000 \text{ 円 (正常仕損費) (問1の解答)}$$

$$33,000 \text{ 円} \times 250 \text{ 個} \div (2,750 \text{ 個} + 250 \text{ 個}) = 2,750 \text{ 円 (月末仕掛品負担額)}$$

$$33,000 \text{ 円} - 2,750 \text{ 円} = 30,250 \text{ 円 (完了品負担額)}$$

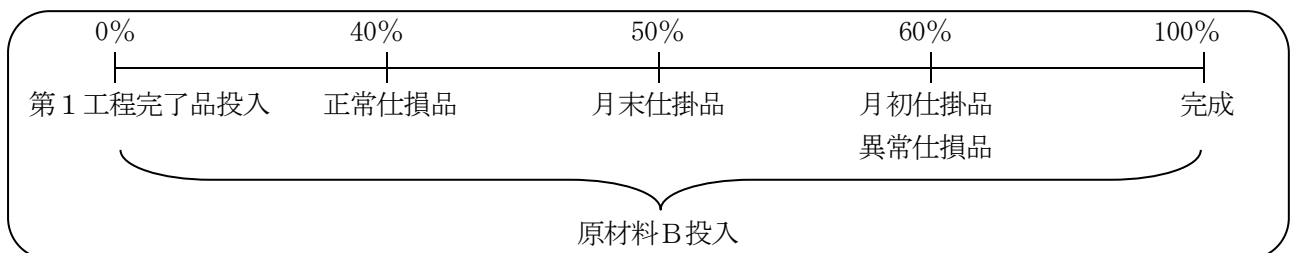
(4) 問2の解答の金額

	原材料費A	第1工程加工費	正常仕損費	合計
完了品原価	825,000 円	330,000 円	30,250 円	1,185,250 円
月末仕掛品原価	150,000 円	30,000 円	2,750 円	182,750 円

3. 第2工程について

(1) タイムテーブルの作成

下記のタイムテーブルを作成し、正常仕損費の負担先を把握する。



∴正常仕損費は、完成品、月末仕掛品、異常仕損品に負担させる。

(2) 異常仕損品への正常仕損費の負担計算について

(1)のタイムテーブルおよび本問の条件から、正常仕損費の一部を異常仕損品へ負担させる。これは、正常仕損品の発生原因に異常仕損品も含まれると考える、いわゆる「原価発生原因主義」の考え方を根拠としている。なお、この考え方とは反対に、良品にのみ正常仕損費を負担させるという「正常性」の考え方もある。この場合、本問の条件によれば、正常仕損費は完成品と月末仕掛品のみ負担することになる。

(3) 製造費用の按分

下記の前工程費、原材料費Bおよび第2工程加工費のBOX図を作成し、製造費用を関係品に按分する。  
 なお、( )内は第2工程加工費のBOX図の数量、製造原価(上が原材料B、下が第2工程加工費)であり、加工進捗度を考慮している。

163,250円 (19,000円) (28,980円)	月初仕掛品 350個 (210個)	当月完成品 2,800個 (2,800個)	1,218,000円 (252,000円) (378,000円)
1,185,250円 (246,050円) (368,595円)	当月投入(加工) 2,750個 (2,735個)	正常仕損品 100個 (40個)	43,500円 (3,600円) (5,400円)
		異常仕損品 50個 (30個)	21,750円 (2,700円) (4,050円)
		月末仕掛品 150個 (75個)	65,250円 (6,750円) (10,125円)

(4) 正常仕損費の負担計算

正常仕損品は、定点発生のため、良品および異常仕損品の実在量を基準に負担計算を行う。

⇒43,500円+3,600円+5,400円=52,500円(正常仕損費)(問3の解答)

52,500円×150個÷(2,800個+50個+150個)=2,625円(月末仕掛品負担額)

52,500円×50個÷(2,800個+50個+150個)=875円(異常仕損品負担額)

52,500円-2,625円-875円=49,000円(完成品負担額)

(5) 問4の解答の金額

	前工程費	原材料費B	第2工程加工費	正常仕損費	合計
完成品原価	1,218,000円	252,000円	378,000円	49,000円	1,897,000円
月末仕掛品原価	65,250円	6,750円	10,125円	2,625円	84,750円
異常仕損費	21,750円	2,700円	4,050円	875円	29,375円

## 問題2 直接原価計算

直接原価計算による損益計算書の作成および固定費調整に関する問題である。直接原価計算と全部原価計算の関係性を理解しているかが解答のポイントである。

### 1. 直接原価計算方式による損益計算書の作成（問1の解答）

#### (1) 売上高

⇒1,200円/個×2,900個=3,480,000円

#### (2) 変動売上原価

下記のBOX図を用いて、変動売上原価を算定する。

※ <sup>1</sup> 144,000円	期首製品 240個	当期販売品	1,713,400円
※ <sup>2</sup> 1,681,500円	当期完成品 2,850個	2,900個 期末製品 190個	

※1 600円/個×240個=144,000円

※2 (200円/個+240円/個+150円/個)×2,850個=1,681,500円

#### (3) 変動販売費

⇒250円/個×2,900個=725,000円

※ 各種固定費および利益額の計算過程は割愛する。

### 2. 固定費調整

#### (1) 両方式で営業利益額が異なる理由

本問のような期首・期末に棚卸資産（仕掛品や製品）を保有していると、全部原価計算方式と直接原価計算方式とで営業利益額が異なる。その理由は、**製造費用たる固定製造間接費（固定加工費）の取扱いが異なる**からである。具体的には下記のとおりである。なお、固定販売費および一般管理費は両方式ともに期間費用として取り扱うため、ここからズレは生じない。

	全部原価計算	直接原価計算
固定費の取扱い	<b>製品原価</b> (製品数量を基準に費用計上)	<b>期間原価</b> (発生した会計年度に全額費用計上)
棚卸資産への配分	有	無

(売上原価が異なる!)

**営業利益が異なる!**

#### (2) 固定費調整を行う理由

企業が公表する財務諸表は、現行全部原価計算方式による財務諸表である。理由は様々あるが、例えば直接原価計算方式で公表する場合、費用を変動費と固定費に分類する必要があるが、その分類方法に各経営者の恣意性が介入するおそれがあると考えられる。そのため、直接原価計算方式をベースに財務諸表を公表する場合、直接原価計算方式の営業利益から全部原価計算方式による営業利益に修正する必要がある。

(3) 全部原価計算方式における期首・期末製品に含まれている固定費の算定

⇒160 円/個×240 個=38,400 円 (期首製品に含まれている固定費)

342,000 円×190 個÷2,850 個=22,800 円 (期末製品に含まれている固定費)

(4) 問2および問3の仕訳について

下記の総勘定元帳を参考にいただきたい。

繰延固定製造間接費			
前期繰越	38,400	固定費調整	38,400
固定費調整	22,800	次期繰越	22,800
	<u>61,200</u>		<u>61,200</u>
固定費調整			
繰延固定製造間接費	38,400	繰延固定製造間接費	22,800
		損益	15,600
	<u>38,400</u>		<u>38,400</u>
損		益	
固定費調整	15,600		

※ 考え方

	全部原価計算	直接原価計算
当期末棚卸資産に含まれる固定費	資産として計上	当期に費用計上
営業利益の比較 (固定費調整時の取扱い)	全部原価計算方式>直接原価計算方式 (直接原価計算方式の営業利益に加算する)	
前期末棚卸資産に含まれる固定費	当期に費用計上	— (前期に費用計上済み)
営業利益の比較 (固定費調整時の取扱い)	全部原価計算方式<直接原価計算方式 (直接原価計算方式の営業利益から控除する)	

### 3. 全部原価計算方式の営業利益の算定

(1) 転がし計算法による固定費調整は、下記のとおりである。

営業利益	<u>286,600</u>
期末製品に含まれる固定費	22,800
期首製品に含まれる固定費	38,400
全部原価計算方式の営業利益	<u>271,000</u>

(2) 全部原価計算方式による損益計算書

転がし計算法による固定費調整は、全部原価計算方式の営業利益と一致するため、参考までに全部原価計算方式の損益計算書を記載する。

損益計算書		(単位:円)
売上高		3,480,000
売上原価		<u>2,071,000</u>
売上総利益		1,409,000
販売費および一般管理費		1,138,000
営業利益		<u>271,000</u>