

管理会計論 第1回 上級答練 講評

【出題論点】

- 第1問 工程別単純総合原価計算
標準原価計算
- 第2問 設備投資の経済性計算
原価管理

【平均点, 最高点, 合格点】

	第一問	第二問	合計
平均素点	13.4点	14.4点	27.8点
最高素点	32点	38点	70点
最高得点率	38.8点	42.6点	81.4点
合格素点	13点	15点	28点
合格得点率	24.7点	25.4点	50.1点

※ 上記合格素点（第一問：13点，第二問：15点，合計点28点）は，現時点における合格点を示している。仮に本問が論文式試験で出題された場合，合格素点は45点程度（第一問：20点，第二問：25点）になると予想される。

【総評】

初回の答練ということで，問題の解き方（時間配分，中間の優先順位の付け方，小問の取捨選択）に慣れていないと思われる答案が目立った。初受験組にとって，これは仕方のないことである。解説講義の冒頭で話した通り，上記の感覚を養うことこそが，答練を受講する最大の目的である。各回の問題の難易度は基本的に一定とする予定なので，今後の点数の上がり具合でご自身の感覚の精度を確認していくようにしてほしい。

今回の各中間（計算）の難易度としては，第1問については問題1 > 問題2，第2問についても問題1 > 問題2であり，各大問において，相対的に簡単な方の中間で得点を引き上げたかったところである。特に第2問の難易度の差は明白であり，問題2を優先的に解くことが出来たかどうか，大きなポイントであったといえる。

【各問題の講評】

第1問 問題1 工程別単純総合原価計算

問1 継続記録法のメリット（理論）

用語自体を押しえられていない答案が多く，想像以上に出来が悪かった。棚卸減耗の把握が可能である旨が示されていれば満点（ただし，実地棚卸に言及していない答案は減点）としたが，「保管担当者の責任を問う→材料の会計管理が可能」という本質を理解するようにしたい。なお，「目的用途別の払出の把握が可能」などの解答も加点事由としたが，本問の行数（2行）であれば，棚卸減耗の把握に焦点を当てて記述を行えばよい。

問2 直接材料費と直接労務費の計算

確実に正答すべき問題であるが，直接材料費の計算にミスが目立った。原因は「当月購入原価の計算における材料副費の入れ忘れ」である。原価計算の問題において，このような「入口でのミス」は，以降の設問において雪崩的に点数を失うことになる。該当する方は，今後は「入口こそ慎重に計算する」ことを心掛けてほしい。

問3(1) 製造部門費を予定配賦するメリット(理論)

製品原価の計算の迅速化を指摘する答案が目立った。解説にも示した通り、期間生産量を原価集計単位とする総合原価計算を前提とすれば不適切な解答であり、加点対象とはならない。一方で、製品需要の季節的変動に着目した正しい方向性の答案も一定数見られたが、製品原価の比較可能性にまで言及できている答案は極めて少なかった。製品原価(配賦率)から操業度の増減の影響を排除することでいったい何が得られるのか。そこまで踏み込んで理解するようにして欲しい。なお、「第2工程にとって管理不能な第1工程(前工程)の能率の良否の影響を排除できる」「第1工程(前工程)の計算を待たずに第2工程の計算が可能」といった答案が散見されたが、それは「予定振替原価のメリット」である。該当する方は、工程別総合原価計算における原価の流れを理解できていない可能性が高いので、早急に確認しておくこと。

問3(2) 補助部門費を予定配賦するメリット(理論)

(1)と同様に、製品原価の計算の迅速化を指摘する答案が目立った。これは全くの的外れである。製造部門費について予定配賦を行ってれば、月末実績集計時に補助部門費を実際配賦していたとしても、製品原価を算定するタイミングは変わらない。補助部門費の配賦先は、あくまでも責任センターとしての製造部門であることに注意したい。また、「管理不能な補助部門における能率の良否の影響を排除できる」という答案も相当数見られた。実際原価計算の領域に属する限り、実際用役消費量に基づいて配賦計算を行う以上、補助部門における能率の良否の影響の混入は不可避である。これを排除するためには、標準原価計算に移行する(標準用役消費量に基づいて配賦計算を行う)必要があることを腹落ちさせておくこと。なお、「他部門の用役消費量の多寡の影響を配賦額から排除できる」という答案も目立ったが、これは本質的には「複数基準配賦法のメリット」である。単一基準・予定配賦でも同様の効果は得られるため加点事由としたが、少なくとも原価管理活動の良否の影響に関する記述に優先するものではないことを銘記しておくべきである。

問4 固定予算を用いた製造間接費配賦差異の分析

少なくとも操業度差異は確実に拾えるため、落としの方は要反省である。予算差異は大半が未記入又は誤答であったが、本問レベルの実績集計であれば、正答できる力を身に付けておきたい。解説でも話した通り、棚卸減耗費と直接工間接賃金ぐらいは直ぐに思い浮かべられるようになっておこう。

問5 固定予算の問題点(理論)

多額の操業度差異を問題視する答案や、操業度差異に本来の予算差異が混入する点を問題視する答案が大半であった。前者は全くの的外れ、後者はピントずれである。製造間接費の管理は間接費予算に基づいて行う以上、その良否を操業度の増減で判断するという考え方は論外である。また、固定予算を用いた分析において操業度差異の計算に変動費が混入することは事実であるが、その結果として予算差異の信頼性が損なわれることを指摘しなければ、問に対する解答とはならない。「間接費の管理の見地から固定予算の問題点が問われた場合には予算差異に焦点を当てる」というルールを各自徹底すること。

問6 累加法による工程別単純総合原価計算

手付かずの答案が目立った。問2の計算が出来さえすれば、製造間接費は予定配賦である以上、必要な原価データは簡単に揃う。該当する方はこの点を確認しておくこと。

問7 仕損品原価と仕損費の関係(理論)

正確な答案はほぼ皆無であり、「仕損品原価－仕損品評価額＝仕損費」という指摘にとどまるものが大半であった。別言すればそれで合格答案ということにもなるが、仕損品(副産物)の評価は容易に理解できる論点である。食わず嫌いにならず、「原価計算基準」28を確認しておきたい。

第1問 問題2 標準原価計算**問1 パーシャル・プランの仕掛品勘定の作成**

完答の答えは殆どなかった。誤答の多くは、月初仕掛品の正常仕損費を加工換算量ベースで誤計算し、貸借を無理矢理合わせについて異常仕損費を間違えうというパターンである。該当する方は、なぜ、正常仕損費を実在量ベースで計算するのかを腹落ちさせておくこと。

問2 異常仕損費の増減分析

仕損品の標準原価は正確に計算出来ていた方が多かったと見られ、問1に係わらず出来は悪くなかった。

問3 原価標準に仕損費を含める方法のメリットとデメリット(理論)

9割方の答えが、いわゆる第1法(原価要素別の標準消費量に正常仕損の余裕分を含ませて補正する方法)と第2法(正味標準原価に正常仕損費を特別費として加算する方法)の比較と誤解していた。これらは、原価標準に正常仕損費を含めることを前提として、含める際のアプローチの相違を取り上げた論点である。本問で問われていた論点は、「原価標準に(正常)仕損費を含めるか否か」である。解答解説を通じて論点を整理し、必ず理解を矯正しておくこと。

問4 変動予算と四分法による製造間接費差異の分析

一部推定計算が絡んでいるため、出来不出来の差が激しかった。この手の推定計算は「慣れ」の問題であるため、出来なかった方もそれほど気にする必要はない。経験値が解決してくれる。

問5 有利な操業度差異の解釈(理論)

暦日差異以外の解答は考えられないが、枝葉の論点であること、論文対策集に記載がないことから、正答はほぼなかった。暦日差異自体の定義を問うような問題は考えにくいだが、有利な操業度差異の解釈としては非常に使い勝手がよい。各自本問の内容を教材に反映させておくことよいだらう。

問6 製造間接費の標準(理論)

「原価計算基準」の穴埋め問題であるため、完答はほぼなかった。出題可能性を考慮すれば、「原価計算基準」41(3)の文言よりも、当該規定の意味するところ(固定費の存在に起因して、製品原価計算用の標準とは別に原価管理用の標準が必要となる)の理解を優先したい。

第2問 問題1 設備投資の経済性計算**問1 単位当たり貢献利益の計算**

製品Xの変動販売費を含めるミスにより、製品YとZの誤答が目立った。よく考えれば誰でも分かる簡単な計算であるが、特に本試験の緊張感の中では、同様のミスが生じやすい。逆に言えば、本問を確実に正答することで、それだけで中間ベースでの平均は超えるということである。簡単な問題を確実に仕留める意識を持つようにしたい。

問2 セールス・ミックスの検討(計算と理論)

9割方の答えが、貢献利益や売上高の総額に着目したものであった。全くの間違いではないため部分点を与えたが、時間当たりで考えなければ、論理的な解答とはならない。「制約条件下でAを最大化するためには、制約条件単位当たりのAを収益性の指標とする」という絶対的なルールをしっかりと確認しておくこと。

問3 全社的加重平均資本コスト率の計算

負債比率(他人資本/自己資本)を負債依存度(他人資本/総資本)と誤解した解答(7.5%)が大半であった。このような出題形式が過去にあったわけではなく、やや品のない引っ掛け問題を作ってしまったと反省しているが、一方で、大半の方が負債比率を誤解していたことは重大な問題である。短答式試験(管理会計論)や論文式試験(経営学)において、負債比率自体を計算させる問題は十二分に考えられるため、間違えた方はいま一度上記の定義式を整理しておくこと。

問4 拡張投資の評価

問1, 問3の不出来により, 壊滅的な出来であった。問1, 問3の計算結果を所与として, キャッシュ・フローや正味現在価値の計算が出来るか。この点を必ず確認しておくこと。

問5 回収期間法による投資判断と問題点(理論)

投資判断に関しては, 問4の正否にかかわらず「目標回収期間を超えているため採用しない」という点が指摘できていれば満点としたため, 出来は良かった。一方で, 問題点に関しては, 「貨幣の時間価値が考慮外」という点を挙げた答案が大半であり, 満点はほぼ皆無であった。その場で判断するのは難しいが, 本問においてなぜ上記解答が不適切とされるのか, 解説を読んで理解しておきたい。

第2問 問題2 原価管理

問1 許容製造原価の計算

短答式試験の過去問とほぼ同じ計算であることを考慮すれば, 確実に正答すべき問題といえるが, 必ずしも出来は良くなかった。4つの中間のうち本問が最も点数を取りやすい中間であり, その意味では, この小問の正否が全体の点数にかなりの影響を与えたといえる。

問2 控除法のメリットとデメリット(理論)

メリットに関しては, 価格(市場の意向)と利益(トップの意向)のいずれかの指摘を欠く答案が大半であった。許容原価の計算過程をイメージした上で, 論述を押さえるようにすること。一方, デメリットに関しては, 技術的な視点を欠く答案が大半であり, これが「製造現場のモチベーションが低下するおそれがある」という多くの不正確な指摘につながっていると推察された。設計図が出来なければ, 製造はできない。製造担当者が製品開発に参加することは確かであるが, 原価低減圧力がかかるのは意見を集約して図面を引く設計担当エンジニアである。この点, 誤解されていた方は, 理解を矯正しておくこと。

問3 QFDを利用した目標原価の展開

極めて単純な計算であり, 時間さえあれば誰でも正答できる問題である。ただし, 本問を最後に解いた場合には時間が厳しかったであろうこと, 問1の出来が必ずしも良くなかったことから, 出来不出来の差が激しかった。一度解いて免疫をつけておけばそれで足りる論点である。時間切れで解くことができなかった方は, 軽く電卓を入れておこう。

問4 承認図方式のメリットとデメリット(理論)

メリットに関しては概ね良く出来ていたが, 設計を全てサプライヤーに任せるという記述が散見された。任せるのは詳細設計であり, 基本設計は完成品メーカーの担当であることに注意したい。デメリットは承認図の帰属と調達不能リスクの記述漏れが目立った。なれ合いのリスクよりもシングルソーシングとなるがゆえのリスクを優先的に指摘するように心掛けること。