

管理会計論の講評

1 出題構成

出題構成は、計算問題が 8 問(各 7～8 点, 合計60点), 理論問題が 8 問(各 5 点, 合計40点)であり, 平成30年第 II 回試験と同じ構成で出題された。計算と理論の配点を 6 : 4 で固定する意図が見えるため, 今後も同形式での出題が継続するものと予想される。

2 難易度

計算については, 原価計算論点と管理会計論点のいずれも大幅に難化した。とりわけ分量の増加が顕著であり, 論文式試験の中間に相当するような問題が数問散見された。受験生が理論問題込みで全て解き切るには, 2 時間程度を要するボリュームであり, 史上最高難度の試験であったといえる。また, 出題項目に明示されていない(明示されなくなった)論点からの出題があり, 受験生の精神的な負担は相当のものであったと推察される。

一方, 理論については, 前回程度の標準的な難易度の問題であったといえる。ただし, 計算同様, 出題項目に明示されていない(明示されなくなった)論点からの出題があり, 理論で守り切るという解答戦術も決して容易ではなかったといえる。

3 目標点

難易度 A から 8 割の得点, 難易度 B から 5 割の得点を見込んだとすると, 全体で 45.1 点となる。したがって, 純粋な実力で目標点としては 45 点となる。ただし, 難解な計算問題の正解肢が 3 に偏っており, 勘で 20～30 点を稼いだ受験生が相当数いると考えられる。その上ブレ部分を考慮すると, 現実の合格ラインとしては 50～55 点と考えられる。

難易度 A (42 点分) 問題 1, 3, 5, 7, 8, 11, 12, 13 → 目標点 33.6 点

難易度 B (23 点分) 問題 4, 6, 10, → 目標点 11.5 点

難易度 C (35 点分) 問題 2, 9, 14, 15, 16 → 目標点なし

4 試験問題に対する提言

2, 3 で示した通り, 今回の短答式試験は「論文式試験を受験するために必要な知識を体系的に理解しているか否かを客観的に判定する試験」であるとは到底いえない。論文式試験を受験するために必要な知識を十分に備えた受験生が 40 点を切り, それよりも実力で劣ると考えられる受験生が“運”によって高得点をマークするという事態が多数見られた。これは, 短答式試験の趣旨を根底から覆すものであり, 断じて看過できるものではない。監督官庁においては, 今回の試験を精査の上, 試験委員に対して適切な指導を行っていただきたい。国家試験をクイズ化してはならない。次回以降の短答式試験が, 論文受験者を選抜するための試験として正常化することを切望する。

CPA 会計学院講師 池邊宗行

平成31年公認会計士試験

第 I 回 短答式試験

管理会計論・解答解説

問題 1

正解 4 (難易度：A)

ア. × 「原価計算基準」1(4), 2参照。

期中ないし事後の予算統制においては実績情報が必要であり、そのための原価計算は財務会計機構と有機的に結びつき常時継続的に行われる。したがって、予算統制のために必要な原価資料を提供することは、広い意味での原価計算は勿論のこと、制度としての原価計算の範囲内に属する。

イ. ○ 「原価計算基準」8(5)参照。

管理可能性は管理階層との関係で相対的な概念であり、上級管理者層になるほど、管理可能な項目の範囲は広がる。したがって、下級管理者層にとって管理不能費であっても、上級管理者層にとっては管理可能費であることがある。

ウ. ○ 「原価計算基準」2, 6(1)4参照。

財務諸表の作成に役立つために、原価計算は財務会計機構と有機的に結合して行われるため、勘定組織には原価に関する細分記録を統括する諸勘定を設ける必要がある。一方で、原価管理のための標準原価計算は、実際原価計算制度を採用する場合に、勘定組織の枠外の統計的補助記録の中で行うこともある(いわゆる統計的標準原価計算)。

エ. × 「原価計算基準」6(1)2参照。

財務諸表の作成に役立つために、原価の数値は、その信ぴょう性が確保されるものでなければならないため、原価計算は、原則として実際原価を計算する。ただし、原価計算制度における実際原価とは、実際消費量をもって計算した原価をいい、実際の取得価格をもって計算した原価の実際発生額を必ずしも意味しない。正しくは、「実際原価を計算することは、必ずしも原価を取得価格をもって計算することを意味しないで、予定価格等をもって計算することもできる」である。なお、必要ある場合には、製品原価を標準原価をもって計算し、これを財務諸表に提供することもできるという点は正しい。

問題 2 正解 5 (難易度 : C)

(単位 : 円)

1 「原価計算基準」における購入原価の計算方法

伝統的な理論では、材料を出庫可能な状態にするまでに要した材料関係の原価は、これを全て購入原価に算入すべきであるとされてきた。しかしながら、「原価計算基準」では、内部材料副費については、購入原価に算入することが困難なものや、購入原価よりもむしろ消費原価(材料費)に算入すべきものが含まれているという認識のもとに、その一部又は全部を購入原価に算入しない処理を認めている。

選択	購入原価＝購入代価＋引取費用
	購入原価＝購入代価＋引取費用＋内部材料副費の全部
	購入原価＝購入代価＋引取費用＋内部材料副費の一部

2 購入原価の計算

	材料A	材料B
購入代価	2,400,000	3,150,000
割戻(2%)	△48,000	△63,000
差引	2,352,000	3,087,000
引取費用		
引取運賃	(*1) 72,000	108,000
買入手数料	(*2) 24,000	31,500
小計	2,448,000	3,226,500
その他の副費(内部副費)		
購入事務費	(*3) 48,000	63,000
検収費	(*5) 25,600	33,600
合計	2,521,600	3,323,100

$$(*1) \text{ 引取運賃} 180,000 \times \frac{\text{材料A購入数量} 200 \text{個}}{\text{材料A} 200 \text{個} + \text{材料B} 300 \text{個}}$$

$$(*2) \text{ 買入手数料} 55,500 \times \frac{\text{材料A購入代価} 2,400,000}{\text{材料A} 2,400,000 + \text{材料B} 3,150,000}$$

$$(*3) \text{ } (*4) \text{ 購入事務費予定配賦率} 2\% \times \text{材料A購入代価} 2,400,000$$

$$(*4) \text{ 購入事務費月間予算額} 150,000 \div \text{購入代価月間予算額} 7,500,000$$

$$(*5) \text{ } (*6) \text{ 検収費予定配賦率} 1.06\% \times \text{材料A購入代価} 2,400,000$$

$$(*6) \text{ 検収費月間予算額} 80,000 \div \text{購入代価月間予算額} 7,500,000$$

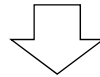
3 購入単価の計算

(1) 材料A

購入原価の定義と「基準」の規定上の可否	金額	単価(÷200個)
購入代価－割戻(×)	2,352,000	@11,760(選択肢1)
購入代価のみ(×)	2,400,000	@12,000(選択肢2)
購入代価－割戻＋引取費用(○)	2,448,000	@12,240(選択肢3)
購入代価－割戻＋引取費用＋購入事務費(○)	2,496,000	@12,480(選択肢4)
購入代価－割戻＋引取費用＋検収費(○)	2,473,600	@12,368(選択肢無)
購入代価－割戻＋引取費用＋内部副費(○)	2,521,600	@12,608(選択肢5)

(2) 材料B

購入原価の定義と「基準」の規定上の可否	金額	単価(÷300個)
購入代価－割戻(×)	3,087,000	@10,290(選択肢3)
購入代価のみ(×)	3,150,000	@10,500(選択肢4)
購入代価－割戻＋引取費用(○)	3,226,500	@10,755(選択肢5)
購入代価－割戻＋引取費用＋購入事務費(○)	3,289,500	@10,965(選択肢無)
購入代価－割戻＋引取費用＋検収費(○)	3,260,100	@10,867(選択肢1)
購入代価－割戻＋引取費用＋内部副費(○)	3,323,100	@11,077(選択肢2)



	材料Aの購入単価	材料Bの購入単価
1.	@11,760(×)	@10,867(○)
2.	@12,000(×)	@11,077(○)
3.	@12,240(○)	@10,290(×)
4.	@12,480(○)	@10,500(×)
5.	@12,608(○)	@10,755(○)

以上より、選択肢5が正解となる。なお、ここでは「原価計算基準」上で認められている手続にしたがって計算した場合の購入単価が問われているが、選択肢の構成より、材料Aと材料Bで異なる計算方法が採られていると判断しなければならない。

問題 3 正解 5 (難易度 : A)

ア. × 「原価計算基準」31参照。

個別原価計算の本質は、特定指図書を原価集計単位とする「指図書別原価計算」という点に求められ、その適用対象は原価計算対象によって制限されるものではない。したがって、自家用の工具の製作や試作品の原価を算定するために利用することもできる。

イ. ○ 「原価計算基準」20参照。

製品別計算の形態は個別原価計算と総合原価計算に大別され、企業は自社の事業特性や生産形態に応じて、両方を採用することができる。なお、この場合の「両方」とは、個別原価計算と総合原価計算のいずれかを採用することを必ずしも意味するわけではなく、現実には、むしろ両者の中間形態(組別総合原価計算・等級別総合原価計算)や、混合形態(ハイブリッド・コストイング)が採用されるのが通常である。

ウ. × 「原価計算基準」18(1), 33(1)参照。

個別原価計算では正確な製品原価を計算し、原価管理を効果的に実施するために、原則として、間接費を部門毎に把握し、これを適切な配賦基準により各製品の指図書に配賦する。なお、直接費(直接労務費)については、正確な製品原価の計算という見地からすれば、これを部門毎に把握する必要はないが、原価管理を効果的に実施するための責任会計上の要請から、これを製造部門の責任原価の一部として集計することがある。

エ. ○ 「原価計算基準」31参照。

個別原価計算は、無形の映画やアニメなど、ソフトウェアの制作にも適用することができる。アの解説を参照のこと。

問題 4 正解 2 (難易度: B)

(単位: 円)

1 製造部門費の予定配賦率の計算

	塗装部門	組立部門	動力部門
仕 損 費	—	21,780,000	—
そ の 他	22,500,000	21,600,000	5,400,000
部 門 費	22,500,000	43,380,000	5,400,000
動力部門費	2,160,000	(*)3,240,000	△5,400,000
製造部門費	24,660,000	46,620,000	0
基準操業度	25,000 h	18,000 h	
予定配賦率	(*)@986.4	@2,590	

(*) 動力部門費予算額5,400,000× $\frac{\text{組立部門予定動力提供量}144,000\text{kwh}}{\text{期待実際操業度}240,000\text{kwh}}$

(*) ここでは組立部門費の配賦差異が問われており、一見すると組立部門費の予定配賦率のみを計算すればよいようにも思える。ただし、組立部門費には仕損費が含まれており、仕損費の実際発生額の計算には塗装部門費の予定配賦額が含まれる。したがって、塗装部門費についても予定配賦率を計算する必要がある。

2 仕損費の実際発生額の計算

#100の仕損は一部仕損、#200の仕損は全部仕損であるから、#100-2と#200の製造原価に基づいて仕損費を計算する。他の指図書への原価の集計は不要である。

	#100-2	#200	合 計
直接材料費	270,000	380,000	650,000
直接労務費	320,000	550,000	870,000
製造間接費			
塗装部門費	(*)207,144	310,716	517,860
組立部門費	(*)704,480	621,600	1,326,080
仕損品原価	1,501,624	1,862,316	3,363,940
仕損品評価額	△28,350	△65,000	△93,350
仕 損 費	1,473,274	1,797,316	3,270,590
備 考	組立部門に振替	組立部門に振替	

(*) 塗装部門費予定配賦率@986.4×#100-2塗装部門直接作業時間210 h

(*) 組立部門費予定配賦率@2,590×#100-2組立部門直接作業時間272 h

3 組立部門費の配賦差異の計算

項目	金額	
予定配賦額		(*)4,144,000
差引：実際発生額		
部門費(仕損費)	3,270,590	
部門費(その他)	1,800,000	
動力部門費	(**)202,500	5,273,090
配賦差異		△1,129,090

予定<実際より
不利差異

(*) 組立部門費予定配賦率@2,590×組立部門直接作業時間合計1,600h

(**) 動力部門費実際発生額450,000× $\frac{\text{組立部門実際動力提供量}9,000\text{kwh}}{\text{実際操業度}20,000\text{kwh}}$

問題 5	正解 4 (難易度: A)
------	---------------

ア. × 「原価計算基準」28参照。

総合原価計算において、軽微な副産物は、その売却収入を原価計算外の収益とすることが認められており、当該規定は仕損品にも準用される。したがって、軽微な仕損品については、その売却収入を原価計算に反映せずに、原価計算外の収益とすることができる。

イ. ○ 「原価計算基準」24(2)6参照。

工程別総合原価計算において、各工程に期首・期末の仕掛品が存在しない場合には、各工程の製造費用(当期製造費用)がそのまま各工程の完成品総合原価となる。また、各工程の期末仕掛品の数量が每期ほぼ等しい場合には、総合原価の計算上これを無視し、当期製造費用をもってそのまま完成品総合原価とすることが認められる。

ウ. ○ 「原価計算基準」24(2)1～3参照。

総合原価計算において、期首仕掛品がない場合には、平均法、先入先出法、後入先出法の区別がなくなるため、期末仕掛品原価は同一となる。なお、原価配分の仮定が不要となる以上、「平均法、先入先出法、後入先出法による期末仕掛品原価は…」という本肢の記述は厳密には誤りといえるが、アとエが明らかな誤りといえるため、相対的に正しいと判断せざるをえない。

エ. × 「原価計算基準」29参照。

等級品は連産品や副産物のような結合生産物ではなく、個別生産が可能であるため、価値移転的原価計算の範疇で等価係数を利用した計算が求められる。正しくは、「連産品の計算において、必要ある場合には、連産品の一種又は数種の価額を副産物に準じて計算し、これを一期間の総合原価から控除した額をもって他の連産品の価額とすることができる」である。

問題 6 正解 3 (難易度: B)

(単位: 千円)

1 第一工程の計算

直接材料費				加工費			
月初仕掛	10個	完 成	301個	月初仕掛	4個	完 成	301個
	980		30,080		420		30,120
当月投入	(*)297個	291個	29,100	当月投入	301.2個	297個	29,700
	29,700				30,120		
	(@100)	月末仕掛	6個		(@100)	月末仕掛	4.2個
			600				420

(*) 材料投入量 $3,000\text{kg} \times (1 - \text{正常減損率} 1\%) \div \text{中間製品M材料含有量} 10\text{kg}/\text{個}$ 完成品総合原価: 直接材料費 $30,080 + \text{加工費} 30,120 = 60,200$

2 第二工程の計算

(1) 加工費の按分

	生産量	等価係数	積 数	当月製造費用
製品A	(*)123個	0.6	73.8個	→ 73,800
製品B	(*)174個	1	174個	→ 174,000
合 計	297個		247.8個	← 247,800

(*) (**) 完成品数量 $122\text{個} + \text{正常仕損品数量} 4\text{個}$ + 月末仕掛品加工換算量 $12\text{個} - \text{月初仕掛品加工換算量} 15\text{個}$ (**) 月初仕掛品数量 $25\text{個} + \text{当月投入量} 121\text{個}$ - 正常仕損品数量 $4\text{個} - \text{月末仕掛品数量} 20\text{個}$

(***) 解説 2 (2) を参照のこと。

積数単位原価: 結合原価 $247,800 \div \text{積数合計} 247.8\text{個} = @1,000$ (2) 製品Bの計算 正常仕損品は終点で検出→完成品のみ負担

前工程費				加工費			
月初仕掛	35個	完 成	178個	月初仕掛	21個	完 成	178個
	7,646	正常仕損	3個		20,492	正常仕損	3個
当月投入	(*)180個	146個	36,846	当月投入	174個	160個	180,492
	36,000				174,000		
	(**@200)	異常仕損	4個		(***)@1,000	異常仕損	2個
			800				2,000
		月末仕掛	30個			月末仕掛	12個
			6,000				12,000

(*) 中間製品M完成品数量 $301\text{個} - \text{製品A当月投入量} 121\text{個}$ (**) 中間製品M完成品原価 $60,200 \div \text{中間製品M完成品数量} 301\text{個}$

(***) 製品Bは基準等級であるため、その単位原価は積数単位原価に一致する。

完成品総合原価: 前工程費 $36,846 + \text{加工費} 180,492 = 217,338$ 完成品単位原価: 完成品原価 $217,338 \div \text{完成品数量} 178\text{個} = @1,221$

問題 7 正解 5 (難易度 : A)

ア. × 「原価計算基準」46(1)参照

材料受入価格差異とは、消費材料の価格差異ではなく、購入材料の価格差異に相当する。正しくは、「標準受入価格と実際受入価格との差異に、実際受入数量を乗じて算定する」である。

イ. ○ 「原価計算基準」4(1)2参照。

理論上の標準原価とは、財貨の消費量を科学的、統計的調査に基づいて能率の尺度となるように予定した原価をいい、理想標準原価、現実的標準原価、正常原価(正常標準原価)からなる。このうち、「原価計算基準」では、理想標準原価によれば短期的な動機づけを損なう恐れがあるという認識のもとに、現実的標準原価と正常原価を原価計算制度上の標準原価として規定している。

ウ. × 「原価計算基準」47(1)3, 47(2)1参照。

材料受入価格差異を除き、売上原価と期末のたな卸資産に指図書別あるいは科目別に配賦する必要があるのは、異常な原因により発生した差異ではなく、比較的多額の原価差異が生ずる場合である。なお、数量差異、作業時間差異、能率差異等であつて異常な状態に基づくと認められるものは、これを非原価項目として処理することが求められる。

エ. ○ 「原価計算基準」40, 42参照。

標準原価は、その改訂頻度の観点から、当座標準原価と基準標準原価に分類される。このうち、当座標準原価とは、生産の基本条件が変化した場合に勿論のこと、価格水準や能率水準が変化した場合でも、標準が適用される製品の製造環境の現状に即するように適宜改訂される標準原価をいう。一方、基準標準原価とは、生産の基本条件が変化しない限り、価格水準や能率水準が変化しても改訂しない標準原価をいう。この点、標準原価計算には各種の目的があげられるが、その達成のためには現状に即した標準であることが求められるため、「原価計算基準」では当座標準原価の採用を原則として規定している。

問題 8 正解 4 (難易度 : A)

(単位 : 円)

1 生産データの整理

直接材料費			加工費		
月初仕掛	400kg	完 成 3,500kg	月初仕掛	200kg	完 成 3,500kg
当月投入	3,600kg		当月投入	3,640kg	
		正常減損 (*) 70kg			正常減損 70kg
		異常減損 30kg			異常減損 30kg
		月末仕掛 400kg			月末仕掛 240kg

(*) 完成品数量3,500kg×正常減損率2%

2 標準原価の計算

(1) 完成品と異常減損費

完 成 品 : 総標準原価@31,212×完成品数量3,500kg=109,242,000

異常減損費 : 減損正味標準原価@30,600×異常減損量30kg=918,000

(2) 月初・月末仕掛品

	原価標準	月初仕掛品		月末仕掛品	
		完成品換算量	標準原価	完成品換算量	標準原価
直接材料費	@ 5,000	400kg	2,000,000	400kg	2,000,000
直接労務費	@ 9,600	200kg	1,920,000	240kg	2,304,000
製造間接費	@16,000	200kg	3,200,000	240kg	3,840,000
正常減損費	@ 612	—	(*)—	—	(*)—
合 計	@31,212		7,120,000		8,144,000

(*) 減損は終点発生であるから、月初・月末の仕掛品は正常減損費を負担しない。

(3) 当月投入

	原価標準	当月投入	
		完成品換算量	標準原価
直接材料費	@ 5,000	3,600kg	18,000,000
直接労務費	@ 9,600	3,640kg	34,944,000
製造間接費	@16,000	3,640kg	58,240,000
合 計	@30,600		111,184,000

3 原価差異の計算

	当月投入		原価差異
	標準原価	実際原価	
直接材料費	18,000,000	18,685,000	685,000(不利)
直接労務費	34,944,000	35,069,200	125,200(不利)
製造間接費	58,240,000	60,000,000	1,760,000(不利)
合 計	111,184,000	113,754,200	2,570,200(不利)

4 パーシャル・プランの仕掛品勘定

仕 掛 品	
前月繰越 (ア) 7,120,000	製 品 (イ) 109,242,000
直接材料費 18,685,000	異常減損費 (ウ) 918,000
直接労務費 35,069,200	直接材料費差異 (エ) 685,000
製造間接費 60,000,000	直接労務費差異 (オ) 125,200
	製造間接費差異 (カ) 1,760,000
	次月繰越 8,144,000
120,874,200	120,874,200

問題 9	正解 1 (難易度: C)
------	---------------

ア. ○

顧客の要求条件に対する設計仕様の合致の程度を設計品質，設計仕様に対する実際の製品の合致の程度を適合品質という。このうち，品質原価は主に適合品質を測定対象とするものであり，予防原価と評価原価からなる品質適合原価と，内部失敗原価と外部失敗原価からなる品質不適合原価ないし失敗原価からなる。なお，予防原価の具体例としては品質教育訓練費，評価原価の例としては出荷製品検査費，内部失敗原価の例としては仕損費，外部失敗原価の例としてはクレーム処理費などがあげられる。

イ. ○

管理会計情報が具備すべき要件は有用性のみであり，それは情報利用者である経営管理者の情報ニーズとの適合性を意味する。したがって，経営管理者が期中統制を重視するならば，月の途中で，物量情報のみならず金額情報についても前日までの実績を集計し，月次の予定との比較を行うこともある。

ウ. ×

管理階層に関わらず，一人の管理者が完全にコントロール可能な原価の存在は稀であり，特定の管理者が，他の管理者と比べて相対的に影響を及ぼすことができるならば，これを管理可能とみなすことになる。したがって，主材料の価格は，購買活動の良否のみでなく，企業外部の市況の変化によっても左右されるが，購買部門の長は同一階層の他の管理者と比べて相対的に影響を及ぼすことができるため，彼にとっての管理可能費とみることになる。

エ. ×

BSCにおける因果関係とは，スコアカードにおける戦略目標，尺度，目標値，戦略的实施項目という目的・手段の関係(横の因果連鎖)だけでなく，戦略マップ及びスコアカードにおける「学習と成長→業務プロセス→顧客→財務」という四つの視点間の因果関係(縦の因果連鎖)をも意味する。

問題10 正解 3 (難易度: B)

(単位: 千円)

1 製造原価と販管費の固定分解

	変動費	固定費	合計
材料費	10,000(100%)	—	10,000(100%)
労務費	2,400(30%)	5,600(70%)	8,000(100%)
経費	1,750(35%)	3,250(65%)	5,000(100%)
販売費	1,500(25%)	4,500(75%)	6,000(100%)
一般管理費	1,000(20%)	4,000(80%)	5,000(100%)
合計	16,650	17,350	34,000

2 改善案の検討

(1) アについて

項目	金額
売上高	^(*1) 44,955
変動費	^(*2) 22,477.5
貢献利益	22,477.5
固定費	17,350
営業利益	5,127.5

(*1) 3月売上高 $37,000 \times (1 - \text{販売価格値下げ}10\%) \times (1 + \text{販売数量増加}35\%)$ (*2) 3月変動費 $16,650 \times (1 + \text{販売数量増加}35\%)$ 売上高営業利益率: $\text{営業利益}5,127.5 \div \text{売上高}44,955 = 11.4\cdots\% > 10\%$

(2) イについて

項目	金額
売上高	^(*1) 38,850
変動費	^(*2) 17,482.5
貢献利益	21,367.5
固定費	^(*3) 17,700
営業利益	3,667.5

(*1) 3月売上高 $37,000 \times (1 + \text{販売数量増加}5\%)$ (*2) 3月変動費 $16,650 \times (1 + \text{販売数量増加}5\%)$ (*3) 3月固定費 $17,350 + \text{広告宣伝費}350$ 売上高営業利益率: $\text{営業利益}3,667.5 \div \text{売上高}38,850 = 9.4\cdots\% < 10\%$

(3) ウについて

項目	金額
売上高	37,000
変動費	(*)17,020
貢献利益	19,980
固定費	(*)16,850
営業利益	3,130

(*) 3月変動費16,650＋売上高37,000×販売手数料1%

(*) 3月固定費17,350－人件費削減500

売上高営業利益率：営業利益3,130÷売上高37,000＝8.4…%<10%

(4) エについて

項目	金額
売上高	37,000
変動費	(*)16,900
貢献利益	20,100
固定費	(*)16,350
営業利益	3,750

(*) 3月変動費16,650＋経費増加250

(*) 3月固定費17,350－人件費削減1,000

売上高営業利益率：営業利益3,750÷売上高37,000＝10.1…%>10%

問題11 正解 4 (難易度 : A)

ア. ×

予算編成のアプローチとして、ボトムアップ方式又はトップダウン方式とボトムアップ方式の折衷方式を採用する場合には、各部門の予算を基礎として総合予算を編成することになる。ただし、部門予算は各部門における独自の計画に過ぎず、他部門の計画との整合性は考慮されていない。したがって、部門予算を単純に足し合わせるのではなく、予算担当部門がこれを全社的に調整することで、総合予算が編成される。

イ. ○

例外管理とは、管理の対象を例外的事項のみにとどめることによって焦点を明確にし、効率的、効果的な管理活動を促進する考え方をいう。この考え方にしたがえば、予算管理の事後統制の局面においては、実績が予算から大きく乖離した部分に焦点を絞り、差異の発生原因の調査と是正措置を行うことになる。

ウ. ○

トップダウン方式には、トップの予算編成方針や全社的な利益計画との整合性を有するというメリットがある反面、部門管理者の動機づけに問題が生じるというデメリットもある。一方、ボトムアップ方式には、部門管理者の動機づけや責任感の醸成に資するというメリットがある反面、トップの予算編成方針や全社的な利益計画との整合性を失う恐れがあるというデメリットもある。このように、トップダウン方式とボトムアップ方式には一長一短があるため、両者の折衷方式を採用することにより、それぞれのメリットを活かす(デメリットを抑える)ことができる。

エ. ×

不確実性の高い環境下において不測の事態が生じた場合や、部門間の対立関係が生じた場合には、予算スラックが緩衝材の役目を果たすことになる。したがって、ある程度の予算スラックの形成は、予算によって管理する側においては容認されるものであり、全ての予算スラックを排除しなければならないというわけではない。なお、予算で管理される予算執行者が、自らの業績評価を有利にするために形成する「過度の予算スラック」は、予算管理の有効性を阻害するものであるため、可能な限り排除されなければならない。

問題12 正解 2 (難易度：A)

ア. ○

コストテーブルとは、製造仕様の決定、製造準備、製造方法や製造手段の決定活動における原価見積りに利用できるように作成されたデータベースをいう。また、テア・ダウンとは、競合他社の製品を構成する部品の1つ1つを切り離し、機能性や構造を探り、なおかつその製造プロセスを推定することで長所・短所を詳細に把握し、原価低減の機会を見出す技法をいう。欧米では、リバース・エンジニアリングともいわれ、ベンチマーキングの主要な手続の1つとして位置付けられている。

イ. ×

完成品メーカーによる承認を前提に、自らが設計した図面に沿って部品を製造・納入するサプライヤーを承認図メーカー、完成品メーカーから支給された図面にしたがって部品を製造・納入するサプライヤーを貸与図メーカーという。デザイン・インの活動においては、完成品メーカーと共同(協働)でサプライヤーが詳細設計を行うため、この場合のサプライヤーは承認図メーカーに該当する。なお、貸与図メーカーであるサプライヤーの設計担当エンジニアが完成品メーカーに常駐し、彼が納入部品の設計を担当するようなケースにおいては、貸与図であっても実質的には承認図となる。

ウ. ○

製造段階の原価低減活動である原価改善には、特別プロジェクトとして随時的に実施される製品別の原価改善と、毎期の予算管理を通じて継続的に実施される期別・部門別の原価改善がある。このうち、製品別原価改善は、主として原価企画による製品開発プロジェクトの一環として、量産段階で目標原価の未達成分をフォローする役割を担っており、量産開始3か月後の実績評価の結果を受けて実施される初期流動性管理としての特徴を有する。一方、期別・部門別の原価改善は、短期利益計画上の目標利益(予算利益)と予想利益との間のギャップを解消する目的で実施されるものであり、原価改善目標額が予算として各責任単位に割り当てられ、年度中に目標低減額の達成が図られる。

エ. ×

VEは原価改善においても活用され、現行部品、現行作業方法、現行加工方法の改良など、的を絞りこんだVE活動が展開されるが、この段階のVEは、セカンド・ルックVE (2ndlookVE)といわれる。なお、ファースト・ルックVE (1stlookVE)とは、構想設計、基本設計、詳細設計、生産準備といった開発段階において適用されるVEをいう。

問題13	正解 6 (難易度 : A)
------	----------------

ア. ×

まず各製品の製造に必要な活動(量)を活動ドライバーに基づいて見積もり、次に必要な活動を行うために消費すべき資源の量を資源ドライバーに基づいて算定するのは、ABC(活動基準原価計算)ではなくABB(活動基準予算)である。なお、ABCでは資源の価値を資源ドライバーに基づいて活動に集計し、活動の原価を活動ドライバーに基づいて各製品に割り当てるため、ABBはABCの逆設計と捉えることができる。

イ. ×

工場内の活動は、製品との因果関係のレベルに基づき、製品単位レベル、バッチレベル、製品支援レベル、工場維持(工場支援)レベルの四つの階層に分類される。このうち、製品支援レベルの活動とは、生産計画、設計など特定の製品全体に対して跡付けることができる支援活動をいう。なお、企業(工場)全体を維持するために必要な活動とは、工場維持レベルの活動に相当する。

ウ. ○

製品の多様化は製造活動の複雑化・多様化をもたらし、製造間接費中の固定費の増加をもたらすこととなった。この点、伝統的原価計算においては、生産量や操業度とは無関係に発生する複雑性・多様性関連の間接費(固定費)を生産量や操業度を基準に配賦するため、本来少量生産品が負担すべき原価を大量生産品が余計に負担するという弊害が生じることとなった。ABCにおいては、活動を中間的原価計算対象とすることで、資源の消費状況を正確に計算に反映し、上記の弊害をなくすことを意図している。

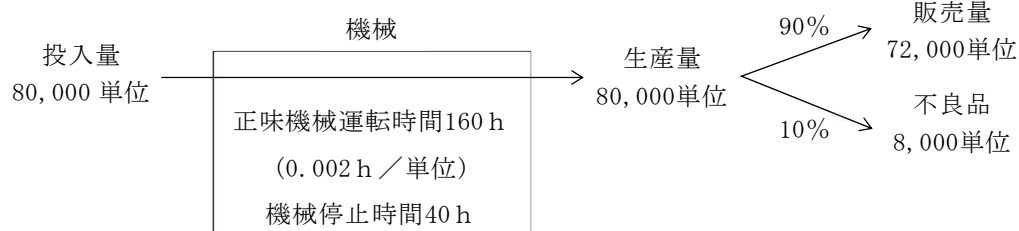
エ. ○

ABMとは、ABCを導入する際に必要な活動分析を顧客の視点から見直し、その根本的改革によって原価低減を実現する手法である。具体的には、企業内の諸活動を顧客にとっての付加価値活動と非付加価値活動に分類した上で、前者は効率化、後者は排除することによって最適な価値連鎖として再構築し、原価低減につなげるのものであり、活動分析、コスト・ドライバー分析、業績分析の3つのステップからなる。

問題14 正解 3 (難易度: C)

(単位: 円)

1 条件整理



なお、本問ではフル操業が前提となっており、機械を操作する直接作業者の就業時間はいずれのケースにおいても200 h (=正規時間160 h + 残業時間40 h)で一定である。したがって、直接労務費の総額も変化しない。

2 原価改善による経済的効果の測定

(1) アについて

項目	金額
差額収益	(*) 4,000,000
差額原価	(*) —
差額利益(経済的効果)	(○) 4,000,000

(*) 販売価格@5,000×(2)販売増加量800単位

(2) 生産量80,000単位×(現状不良品率10%－改善後不良品率9%)

(3) 生産量(投入量)に変化はないため、追加的な貨幣犠牲は生じない。

(2) イについて

項目	金額
差額収益	(*) 9,000,000
差額原価	(*) 4,400,000
差額利益(経済的効果)	(×) 4,600,000

(*) 販売価格@5,000×(2)販売増加量1,800単位

(2) (3)生産増加量2,000単位×(1－不良品率10%)

(3) (4)正味機械運転時間増加4 h ÷ 所要機械運転時間0.002 h / 単位

(4) 機械停止時間40 h × 減少率10%

(5) (直接材料費@1,500+変動製造間接費@700)×生産増加量2,000単位

(3) ウについて

項目	金額
差額収益	—
差額原価	(*) △12,000,000
差額利益(経済的効果)	(×) 12,000,000

(*) 直接材料費@1,500×直接材料消費量減少率10%×生産量80,000単位

(4) エについて

項 目	金 額
差額収益	(*) ^(*) 36,000,000
差額原価	(*) ^(*) 17,600,000
差額利益(経済的効果)	(○) 18,400,000

(*) 販売価格@5,000×^(*)販売増加量7,200単位

(*) ^(*)生産増加量8,000単位×(1－不良品率10%)

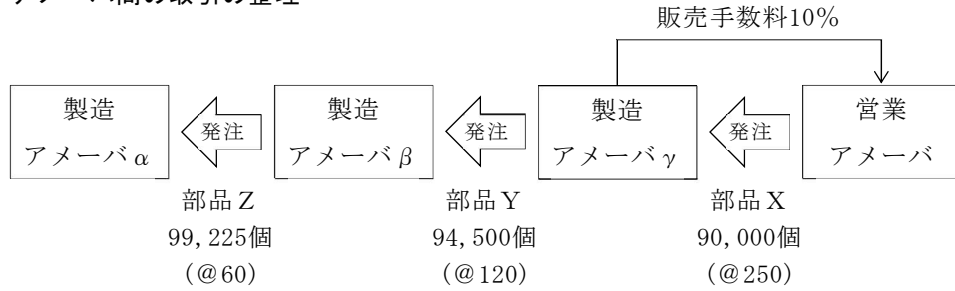
(*) 現状生産量80,000単位×時間当たり生産量増加率10%

(*) (直接材料費@1,500+変動製造間接費@700)×生産増加量8,000単位

問題15 正解 5 (難易度：C)

(単位：円)

1 アメーバ間の取引の整理



2 アメーバ利益と時間当たり採算の計算

	製造アメーバα	製造アメーバβ	製造アメーバγ
売上高	^(*1) 5,953,500	^(*2) 11,340,000	^(*3) 22,500,000
仕入高	—	→ 5,953,500	→ 11,340,000
経費	4,303,500	3,266,500	4,920,000
販売手数料	—	—	^(*4) 2,250,000
アメーバ利益	1,650,000	2,120,000	3,990,000
総時間	600 h	1,000 h	2,000 h
時間当たり利益	@2,750	(ア) ④ @2,120	(イ) ① @1,995

- (*1) 部品Z受注価格@60×部品Z受注数量99,225個
- (*2) 部品Y受注価格@120×部品Y受注数量94,500個
- (*3) 製品X受注価格@250×製品X受注数量90,000個
- (*4) 製品X外部売上高22,500,000×販売手数料率10%

3 製造アメーバγの改善案の評価

	第1案	第2案
売上高	^(*1) 22,950,000	22,500,000
仕入高	11,340,000	^(*3) 11,124,000
経費	4,920,000	4,920,000
販売手数料	^(*2) 2,295,000	2,250,000
アメーバ利益	4,395,000	4,206,000
総時間	2,000 h	2,000 h
時間当たり利益	(ウ) ⑤ @2,198	(エ) ③ @2,103

- (*1) 製品X受注価格@255×製品X受注数量90,000個
- (*2) 製品X外部売上高22,950,000×販売手数料率10%
- (*3) 部品Y発注価格@120×部品Y発注数量92,700個

問題16 正解 4 (難易度: C)

(単位: 千円)

1 各年度の税引後正味キャッシュ・フローの計算

	20*4年度	20*5年度	20*6年度	20*7年度
売上高	20,000	29,600	37,800	—
仕入高	6,000	8,880	11,340	—
現金支出費用	5,670	10,100	7,890	—
税引前正味CF	8,330	10,620	18,570	—
法人税等(40%)	3,332	4,248	7,428	—
差引	4,998	6,372	11,142	—
減価償却費の税効果	(*)3,200	3,200	3,200	—
期末売上債権残高	(**) $\Delta 1,600$	$\Delta 2,368$	$\Delta 3,024$	—
売上債権回収	—	$\rightarrow 1,600$	$\rightarrow 2,368$	$\rightarrow 3,024$
期末仕入債務残高	(***)600	888	1,134	—
仕入債務支払	—	$\rightarrow \Delta 600$	$\rightarrow \Delta 888$	$\rightarrow \Delta 1,134$
税引後設備売却価額	—	—	(***)4,608	—
税引後CF	7,198	9,092	18,540	1,890

(*) 設備投資額24,000 \div 耐用年数3年 \times 税率40%(**) 20*4年度売上高20,000 \times 8%(***) 20*4年度仕入高6,000 \times 10%(***) 設備売却収入7,680 $-$ 設備売却益7,680 \times 税率40%

2 WACCの計算

資金調達手段	構成割合	利率および資本コスト率	WACC
有利子負債	(*)40%	(**)4.8%	1.92%
普通株	20%	20%	4%
留保利益	40%	15%	6%
合計	100%		11.92%

(*) 有利子負債3,000,000 \div (有利子負債3,000,000+自己資本4,500,000)(**) 有利子負債税引前利率8% \times (1-税率40%)

3 正味現在価値の計算

20*3年度末	20*4年度末	20*5年度末	20*6年度末	20*7年度末
$\Delta 24,000$	7,198	9,092	18,540	1,890
6,431.3 \dots \leftarrow				
$\times 1.1192^{-1}$				
7,258.4 \dots \leftarrow				
$\times 1.1192^{-2}$				
13,224.7 \dots \leftarrow				
$\times 1.1192^{-3}$				
1,204.5 \dots \leftarrow				
$\times 1.1192^{-4}$				
4,119.1 \dots \rightarrow				
<u>4,119</u>				