

## 管理会計論の講評

### 1 出題構成

出題構成は、計算が8問(各7～8点, 合計60点), 理論が8問(各5点, 合計40点)であり, 過去3回と同じ構成で出題された。明らかに, 計算と理論の問題数(配点)を1:1(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, 大幅に難化した過去2回の試験とほぼ同じレベルの出題であり, 時間内に手を付けることができた問題はせいぜい半分程度であったと考えられる。ただし, 難易度Cの捨て問(問題12, 問題14, 問題15)がかなり判別しやすく, 解くべき問題に集中して解くことができたという点において, やや易しくなったと感じた受験生もいたことと思う。

一方, 理論については, やや難化した感もあるが, 例年通り十分に2ミス以内に抑えることができるレベルの出題であったといえる。

	難易度A	難易度B	難易度C
計 算	1 問(7 点)	4 問(30点)	3 問(23点)
理 論	5 問(25点)	3 問(15点)	0 問(0 点)
合 計	6 問(32点)	7 問(45点)	3 問(23点)

### 3 目標点

計算については, 難易度Aの1問を確実に正答した上で, 難易度Bの4問から2問をじっくりと時間をかけて正答したかったところである。一方, 理論に関しては, 2ミス以内を死守することが求められる。

以上より, 純粋な実力での目標点としては, 計算3問, 理論6問の約50点となるが, 勘による正答の存在を考慮すれば, 現実の合格ラインは55点程度と考えられる。

CPA 会計学院講師 池邊宗行

# 令和2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 6 (難易度：B)

【出題内容】 理論・原価計算の基礎知識

【解説】

ア. × 「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。このため勘定組織には、「原価に関する細分記録を統括する諸勘定を設ける」ことが求められる。なお、細分記録を統括したものが集約情報であり、「集約情報を統括する」という日本語自体がおかしい。

イ. × 「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、原価計算は、原則として実際原価を計算する。これは、原価の数値について、「財務会計の原始記録、信頼しうる統計資料等によって、その信ぴょう性が確保されなければならない」からである。なお、財務諸表の「明瞭性」は、報告、表示形式の問題であり、原価計算によって担保されるものではない。

ウ. ○ 「原価計算基準」6(2)-5・7参照。

原価管理を効果的に行うためには現場管理者や現場作業員の動機づけが重要であり、動機づけのためには現場管理者の責任を問うのが有効である。そのため、原価計算は責任会計と結合し、原価責任を明確化することが求められる。また、標準原価計算を用いた原価管理の焦点は、製品単位当たりで設定した物量標準に基づく直接費の管理にあるため、すべての計算過程を通じて、直接材料消費量や直接作業時間といった物量を測定表示することに重点がおかれる。

エ. ○ 「原価計算基準」1(3), 6(2)-8参照。

現代的な意味での原価管理とは、原価低減と原価維持を包括するコスト・マネジメントとしてのそれを指すが、「原価計算基準」における原価管理とは、原価低減を含まない狭義の原価管理を意味する。つまり、標準原価計算を用いた原価管理であるから、原価の標準(達成すべき原価の目標)は、原価責任を明確化し、原価能率を判定する尺度として、理想的には標準原価としてこれを設定する。

問題 2 正解 5 (難易度: B)

【出題内容】 計算・費目別計算(製造間接費の実際発生額の集計と配賦差異の分析)

【解説】 (単位: 円)

ア. ×

当月の製造間接費の実際発生額は、3,190,200円である。解説1を参照のこと。

イ. ○

解説2を参照のこと。

ウ. ×

当月の製造間接費に含まれる機械減価償却費(506,250円)と共用機械修繕費(640,700円)の合計は、1,146,950円である。解説1を参照のこと。

エ. ○

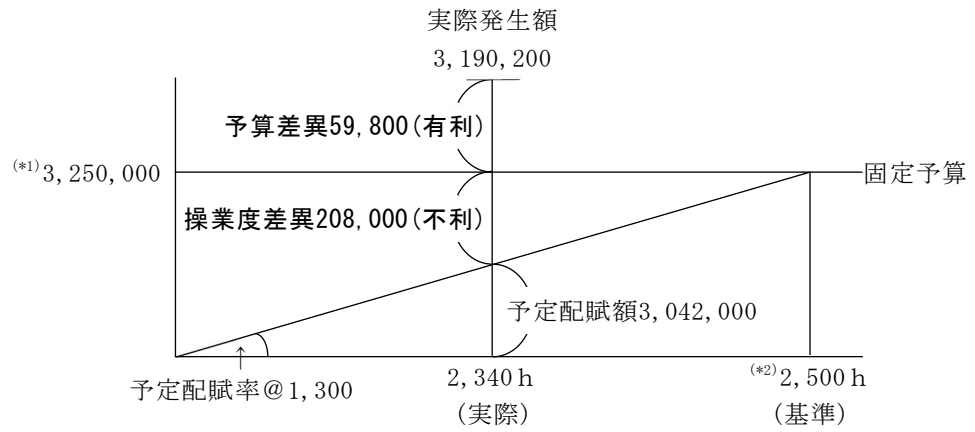
解説2を参照のこと。

## 1 製造間接費の実際発生額の計算

費目	金額
主要材料棚卸減耗費(正常分)	(*) <sup>1</sup> 37,000
補助材料費(当月消費額)	272,250
間接工賃金(当月要支払額)	656,000
出張旅費	125,000
製品T専用機械減価償却費	(*) <sup>2</sup> —
共用機械減価償却費	(*) <sup>3</sup> 506,250
共用機械修繕費(当月要支払高)	(*) <sup>4</sup> 640,700
外注加工賃	(*) <sup>5</sup> —
工場電力消費料(当月発生高)	953,000
合計	<b>3,190,200</b>

(\*)<sup>1</sup> 月末帳簿残高3,240,000—月末実地棚卸高3,185,000—盗難材料未記帳分18,000(\*)<sup>2</sup> 製品T製造のための専用機械の減価償却費は製品Tの直接経費であり、製造間接費には含まれない。(\*)<sup>3</sup> 共用機械減価償却費年額6,075,000÷12ヶ月(\*)<sup>4</sup> 当月支払高800,700—前月末払高360,000+当月未払高200,000(\*)<sup>5</sup> 外注加工賃は直接経費であり、製造間接費には含まれない。

2 固定予算に基づく製造間接費配賦差異の分析



(\*1) 固定予算年額39,000,000 ÷ 12ヶ月

(\*2) 年間基準操業度30,000 h ÷ 12ヶ月

問題 3 正解 2 (難易度：A)

【出題内容】 理論・個別原価計算

【解 説】

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」であるという点に求められる。したがって、同一年度内に同じ製品を複数製造している場合であっても、特定指図書を発行してそこに原価を集計すれば、それは個別原価計算の適用であり、それ自体が可能であることは言うまでもない。

イ. × 「原価計算基準」34参照。

製品に賦課すべき直接労務費と製造間接費とを分離することが困難な場合には、これらを合わせて加工費として計算せざるをえないのであって、ともに直接労務費として計算することはできない。正しくは、「加工費について部門別計算を行い、部門加工費を各指図書に配賦することができる」である。

ウ. ○ 「原価計算基準」32, 33(2)参照。

直接費は各指図書に直接跡付けることが可能であるから、これを関連する指図書に賦課する。一方、間接費は各指図書に直接跡付けることができないため、配賦という計算操作によらざるをえない。この場合、実際配賦によれば、製品原価の比較可能性が阻害されるとともに、製品原価の計算が遅延するという弊害が生じるため、原則として予定配賦率をもって各指図書に配賦することが求められる。

エ. × 「原価計算基準」31参照。

アの解説で見た通り、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」であるという点に求められ、その適用は、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、経営の目的とする製品の生産に際してのみでなく、自家用の建物、機械、工具等の製作又は修繕等に際しても、これを特定指図書を発行して行なう場合は、個別原価計算の方法によってその原価を算定する。

問題 4 正解 3 (難易度: A)

【出題内容】 計算・部門別計算(簡便法の相互配賦法)

【解 説】 (単位: 円)

## 1 補助部門費の配賦

	成型部門	組立部門	修繕部門	動力部門	工場事務部門
部 門 費	35,620,000	27,430,000	768,600	18,840,000	514,400
第1次配賦					
修繕部門費	<sup>(*1)</sup> 427,000	213,500	△768,600	128,100	—
動力部門費	<sup>(*2)</sup> 12,560,000	3,140,000	3,108,600	△18,840,000	31,400
工場事務部門費	<sup>(*3)</sup> 344,005	64,300	57,870	48,225	△514,400
第2次配賦					
修繕部門費	<sup>(*4)</sup> 2,110,980	1,055,490	△3,166,470	—	—
動力部門費	<sup>(*5)</sup> 141,060	35,265	—	△176,325	—
工場事務部門費	<sup>(*6)</sup> 26,455	4,945	—	—	△31,400
合 計	51,229,500	31,943,500	0	0	0

$$(*1) \text{ 修繕部門費 } 768,600 \times \frac{\text{成型部門修繕時間 } 100 \text{ h}}{\text{修繕時間合計 } 180 \text{ h}}$$

$$(*2) \text{ 動力部門費 } 18,840,000 \times \frac{\text{成型部門に対する動力供給量 } 400,000 \text{ kWh}}{\text{動力供給量合計 } 600,000 \text{ kWh}}$$

$$(*3) \text{ 工場事務部門費 } 514,400 \times \frac{\text{成型部門就業時間 } 107 \text{ h}}{\text{就業時間合計 } 160 \text{ h}}$$

$$(*4) \text{ 修繕部門に対する第1次配賦額 } 3,166,470 \times \frac{\text{成型部門修繕時間 } 100 \text{ h}}{\text{成型部門 } 100 \text{ h} + \text{組立部門 } 50 \text{ h}}$$

$$(*5) \text{ 動力部門に対する第1次配賦額 } 176,325 \times \frac{\text{成型部門に対する動力供給量 } 400,000 \text{ kWh}}{\text{成型部門 } 400,000 \text{ kWh} + \text{組立部門 } 100,000 \text{ kWh}}$$

$$(*6) \text{ 工場事務部門に対する第1次配賦額 } 31,400 \times \frac{\text{成型部門就業時間 } 107 \text{ h}}{\text{成型部門 } 107 \text{ h} + \text{組立部門 } 20 \text{ h}}$$

## 2 成型部門費と組立部門費の差額

$$\text{成型部門費 } 51,229,500 - \text{組立部門費 } 31,943,500 = 19,286,000 \rightarrow \mathbf{19,286 \text{ 千円}}$$

問題 5

正解

6

(難易度：A)

【出題内容】 理論・総合原価計算

【解 説】

ア. × 「原価計算基準」20, 24, 31参照。

原価の製品別計算は、経営における生産形態の種類別に対応して、単純総合原価計算、等級別総合原価計算、組別総合原価計算、個別原価計算の四つの類型に区分される。これらのうち、前三者は原価集計の単位が期間生産量であることを特質とするが、個別原価計算では特定指図書が生産命令数量を原価集計単位とする。

イ. × 「原価計算基準」30参照。

総合原価計算における直接原価計算の適用に関する文章であるが、固定費調整の記述に問題がある。正しくは、「会計年度末においては、当該会計期間に発生した固定費額は、これを期末の仕掛品および製品と当年度の売上品とに配賦する」である。

ウ. ○ 「原価計算基準」28, 29参照。

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認められている。なお、副産物の評価は分離点の副産物原価を推定するものであり、そのまま外部に売却できる場合の評価額は、「見積売却価額－販管費見積額－通常の利益見積額」により求められる。

エ. ○ 「原価計算基準」4(1)-2, 24(2)-5参照。

総合原価計算において、必要ある場合には、期末仕掛品を予定原価又は正常原価で評価することが認められている。予定原価とは「将来における財貨の予定消費量と予定価格とをもって計算した原価」をいい、正常原価とは「経営における異常な状態を排除し、経営活動に関する比較的長期にわたる過去の実際数値を統計的に平準化し、これに将来のすう勢を加味した正常能率、正常操業度および正常価格に基づいて決定される原価」をいう。

問題 6 正解 5 (難易度: B)

【出題内容】 計算・工程別単純総合原価計算(減損率安定)

【解 説】 (単位: 千円)

## 1 第一工程の計算

原料費			加工費		
当月投入	10,000kg	完 成 <sup>(*2)</sup> 6,000kg	当月投入	8,000kg	完 成 6,000kg
	260,000	156,000		1,000,000	750,000
	(@26)	月末仕掛 3,000kg		(@125)	月末仕掛 1,800kg
		78,000			225,000
		異常仕損 <sup>(*1)</sup> 1,000kg			異常仕損 200kg
		26,000			25,000

(\*1) 当月原料投入量10,000kg×仕損発生率10%

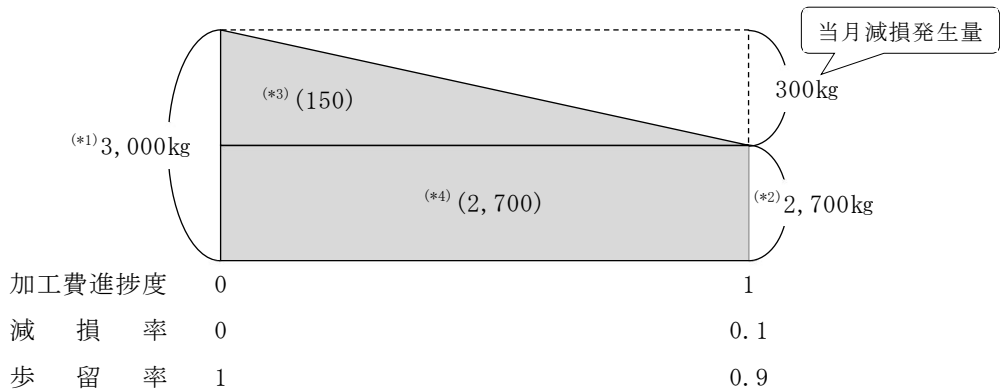
(\*2) 当月原料投入量10,000kg－異常仕損品1,000kg－月末仕掛品3,000kg

完成品総合原価: 原料費156,000+加工費750,000=906,000

## 2 第二工程の計算

## (1) 投入産出関係の整理

&lt;完成品&gt;



(\*1) 中間製品6,000kg×(第1バッチ投入量割合1/6+第2バッチ投入量割合2/6)

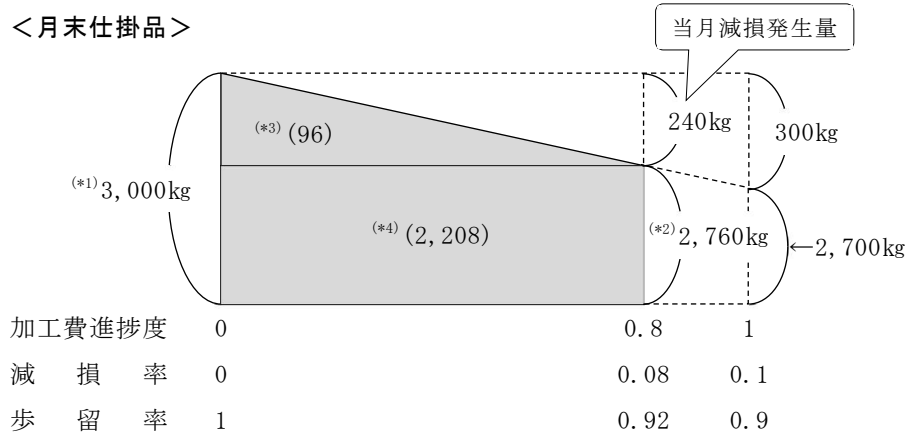
(\*2) 始点量3,000kg×歩留率90%

(\*3) 当月減損発生量300kg×加工費進捗度100%÷2

(\*4) 歩留2,700kg×加工費進捗度100%



<月末仕掛品>



- (\*1) 中間製品6,000kg×第3バッチ投入量割合3/6
- (\*2) 始点量3,000kg×歩留率92%
- (\*3) 当月減損発生量240kg×加工費進捗度80%÷2
- (\*4) 歩留2,760kg×加工費進捗度80%

(2) 非度外視法による原価配分

前工程費			加工費		
当月投入	6,000kg	完 成	2,700kg	当月投入	5,154kg
	906,000		407,700		2,061,600
	(@151)	正常減損	300kg		(@400)
			45,300		
					投入産出図の 網掛部分に対応
					正常減損
					150kg
					60,000
					月末仕掛
					2,208kg
					883,200
					正常減損
					96kg
					38,400

前工程費			加工費		
当月投入	6,000kg	完 成	3,000kg	当月投入	5,154kg
	906,000		453,000		2,061,600
	(@151)	月末仕掛	3,000kg		(@400)
			453,000		
					完 成
					2,850kg
					1,140,000
					月末仕掛
					2,304kg
					921,600

完成品単位原価：(前工程費453,000+加工費1,140,000)÷完成品数量2,700kg = @590

問題 7 正解 4 (難易度：A)

【出題内容】 理論・標準原価計算

【解 説】

ア. ×

インプット法は、資源の投入時点でその都度差異(不利差異)を把握する方法であるから、標準原価差異の把握と分析を迅速に実施できるという長所を有する反面、超過材料庫出請求票など証憑類の整備も含め、計算事務が煩雑になるという短所を有している。

イ. ○

標準原価計算制度は、製品原価の計算と財務会計とが標準原価をもって有機的に結合する原価計算制度であるから、勘定組織に標準原価を組み入れるタイミングにより、パーシャル・プランとシングル・プランに大別される。前者は標準原価の組み入れを実際生産量が確定する原価計算期末まで待ち、仕掛品勘定の借方には実際原価を記入するのに対し、後者は資源の消費時点で標準原価を計算し、仕掛品勘定は貸借ともに標準原価で記入する。

ウ. ○

修正パーシャル・プランによれば、仕掛品勘定において認識されるのは数量差異や作業時間差異のみであり、価格差異や賃率差異は認識されない。つまり、工程管理者にとって管理不能な差異を仕掛品勘定(原価業績報告書)に含めることがないため、責任会計の見地において通常のパーシャル・プランよりも優れているといえる。

エ. ×

製造間接費差異のうち、操業度差異および予算差異の把握には実際操業度や実際発生額を必要とし、それらが確定するのは原価計算期末以降となる。したがって、操業度差異および予算差異をインプット法で把握することはできず、それらの把握はアウトプット法によらざるをえない。

問題 8 正解 1 (難易度: B)

【出題内容】 計算・標準原価計算(仕損が生じる場合の差異分析)

【解 説】 (単位: 円)

## 1 生産データの整理

標準仕損			実際仕損		
当月投入	515個	完 成 500個	当月投入	520個	完 成 500個
		仕 損 (* ) 15個			仕 損 20個

(\*) 完成品数量500個×標準仕損率3%

## 2 原価差異の計算

## (1) 仕損差異を含む原価差異

	原価標準	当月投入(標準仕損)			仕損差異を含む 原価差異
		完成品換算量	標準原価	実際原価	
直接材料費	@ 6,000	515個	3,090,000	3,264,000	174,000(不利)
直接労務費	@ 4,500	515個	2,317,500	2,368,000	50,500(不利)
製造間接費	@ 3,300	515個	1,699,500	1,900,000	200,500(不利)
合 計	@13,800		7,107,000	7,532,000	425,000(不利)

## (2) 仕損差異

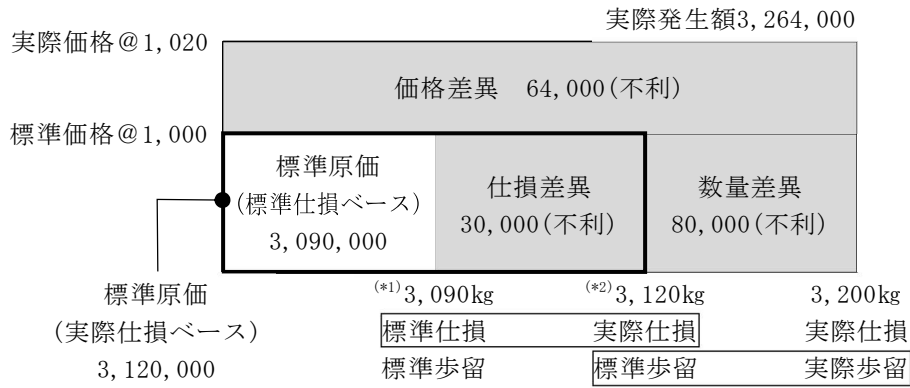
仕損品正味標準原価@13,800×(実際仕損量20個－標準仕損量15個)=69,000(不利)

## (3) その他の原価差異(仕損差異以外の原価差異)

	原価標準	当月投入(実際仕損)			その他の 原価差異
		完成品換算量	標準原価	実際原価	
直接材料費	@ 6,000	520個	3,120,000	3,264,000	144,000(不利)
直接労務費	@ 4,500	520個	2,340,000	2,368,000	28,000(不利)
製造間接費	@ 3,300	520個	1,716,000	1,900,000	184,000(不利)
合 計	@13,800		7,176,000	7,532,000	356,000(不利)

3 原価差異の分析

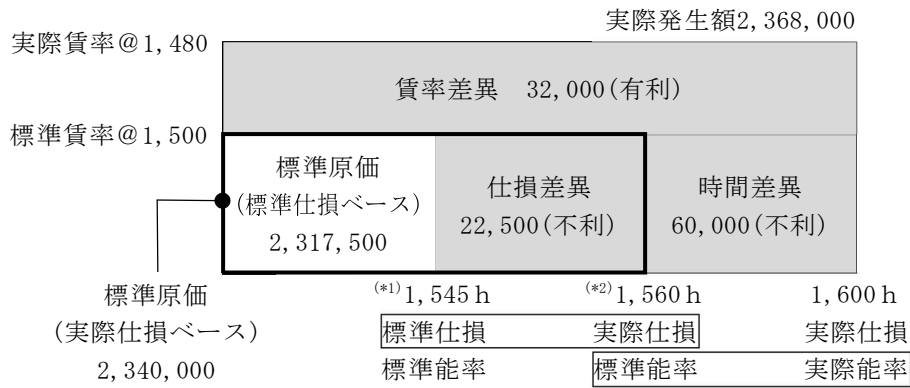
(1) 直接材料費差異の分析



(※1) 正味標準消費量 6 kg/個 × 標準仕損当月投入量515個

(※2) 正味標準消費量 6 kg/個 × 実際仕損当月投入量520個

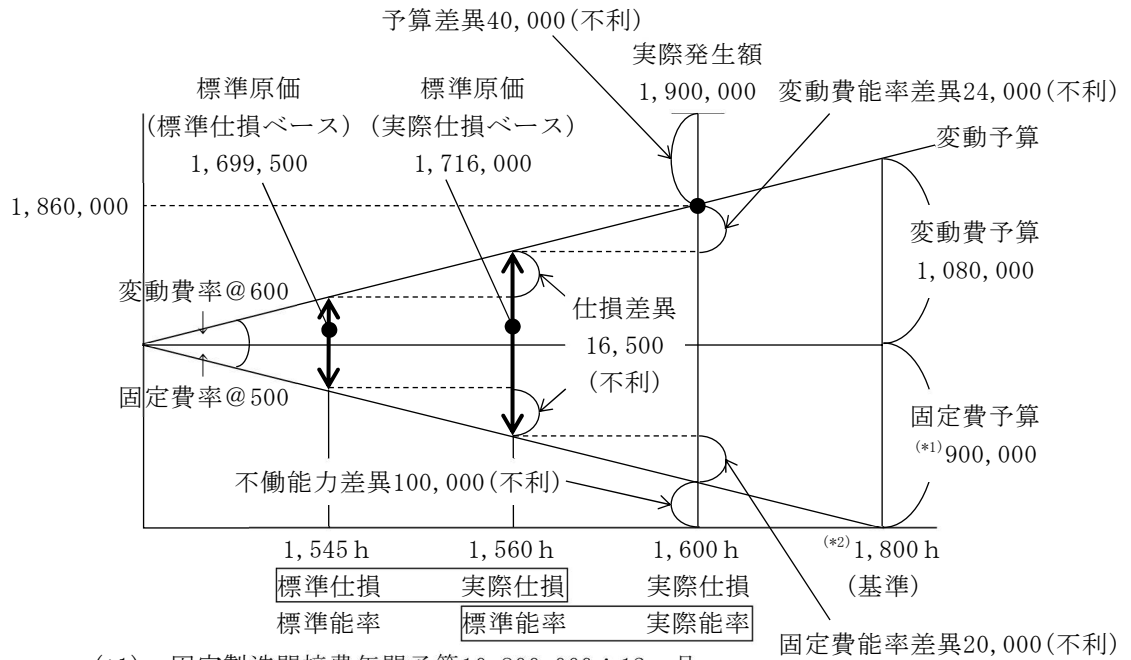
(2) 直接労務費差異の分析



(※1) 正味標準作業時間 3 h/個 × 標準仕損当月投入量515個

(※2) 正味標準作業時間 3 h/個 × 実際仕損当月投入量520個

(3) 製造間接費差異の分析



(\*1) 固定製造間接費年間予算10,800,000 ÷ 12ヶ月

(\*2) 年間基準操業度21,600h ÷ 12ヶ月

4 正誤判定

(1) 選択肢 1

仕損差異の合計(69,000)とその他の原価差異合計(356,000)との差額は287,000円である。したがって、選択肢 1 は正しい。

(2) 選択肢 2

標準原価差異を費目別に分析すると、差異が最も大きいのは製造間接費差異(200,500)であり、最も小さい直接労務費差異(50,500)と比べて150,000円大きい。したがって、選択肢 2 は誤り。

(3) 選択肢 3

標準原価差異について費目別の差異をさらに分析すると、差異が最も大きいのは製造間接費不働能力差異の100,000円(不利差異)である。したがって、選択肢 3 は誤り。

(4) 選択肢 4

製造間接費変動費率差異(24,000)と直接材料費価格差異(64,000)は、両者とも不利差異が生じているが、前者は後者に比べて40,000円小さい。したがって、選択肢 4 は誤り。

(5) 選択肢 5

直接材料費の仕損差異(30,000)と直接労務費の仕損差異(22,500)は、両者とも不利差異が生じているが、前者は後者に比べて7,500円大きい。したがって、選択肢 5 は誤り。

問題 9 正解 6 (難易度: B)

【出題内容】 理論・管理会計の基礎知識

【解 説】

ア. ×

P P Mの図の二つの軸には、「産業もしくは市場の魅力度」を示す指標として市場成長率が、「自社の事業の競争的地位」を示す指標として自社の相対的マーケット・シェアが採用される。なお、相対的マーケット・シェアとは、最大手競争企業の製品が占めるシェアと対比した自社製品のシェアの割合を意味する。

イ. ×

管理可能性は、業績測定期間との関係で相対的な概念である。当該期間が短ければ短いほど、特定の経営管理者の影響力の程度は相対的に低下するため、当該管理者にとっての管理可能費は少なくなる。

ウ. ○

業務的意思決定は、現状の経営構造を前提とする意思決定であるため、投資は少額にとどまり、意思決定の効果が及ぶ期間も短期にとどまる。この場合、犠牲になる利子の重要性が低いため、経済計算に際し、貨幣の時間価値を考慮しないのが通常である。また、予算編成の過程において行われる意思決定であるため、損益予算と同じ発生主義の会計を使用するのが通常である。

エ. ○

B S Cの第一義的な特徴は、非財務的な視点と尺度を業績測定システムに取り入れた点にあるが、スコアカードに加えて戦略マップが提唱されたことにより、現在では、無形資産を利用した価値創造のシナリオを記述、測定、評価する戦略マネジメント・システムへと発展している。

問題10 正解 3 (難易度: B)

【出題内容】 計算・短期利益計画のための管理会計(CVP分析)

【解 説】 (単位: 百万円)

## 1 当期の固定費額の推定

項目	金額
貢献利益	1,200
固定費	<sup>(*)3</sup> 1,050
営業利益	150

← <sup>(\*)1</sup>経営レバレッジ係数8

(\*1) <sup>(\*)2</sup>安全余裕率12.5%の逆数(\*2)  $1 - \text{損益分岐点比率}87.5\%$ (\*3)  $\text{貢献利益}1,200 - \text{営業利益}150$ 

## 2 次期の分析

## (1) 損益分岐点の売上高

損益分岐点の売上高をXとおく。

項目	金額
売上高	X
変動費	0.25X
貢献利益	0.75X
固定費	<sup>(*)</sup> 1,170
営業利益	0

(\*) 当期固定費額1,050+設備投資による増加額120

 $X = \text{固定費額}1,170 \div \text{貢献利益率}0.75 = (\text{ア})1,560$ 

## (2) 目標売上高営業利益率を達成するために必要な売上高

目標売上高営業利益率を達成するために必要な売上高をXとおく。

項目	金額
売上高	X
変動費	0.25X
貢献利益	0.75X
固定費	1,170
営業利益	0.1X

 $X = \text{固定費額}1,170 \div (\text{貢献利益率}0.75 - \text{目標売上高営業利益率}0.1) = 1,800$ したがって、次期の目標営業利益は $1,800 \times 10\% = 180$ となる。

## (3) 当期の営業利益と比較した場合の増益率

 $(\text{次期目標営業利益}180 - \text{当期営業利益}150) \div \text{当期営業利益}150 = (\text{イ})20.0\%$

問題11 正解 3 (難易度：B)

【出題内容】 理論・予算管理

【解 説】

ア. ○

注文獲得費は、マネジド・コストとしての広告宣伝費に代表され、売上高の増大を通じて利益に貢献する戦略的投資としての性質を有する。したがって、節約すればよいという性質のものではなく、費用対効果が重要となる。ただし、因果関係に基づく効果の測定は困難であるため、その支出額は経営者が政策的に決定せざるをえず、注文獲得費予算を割当予算の形で設定することになる。

イ. ×

経営者が政策的に支出額を決定するマネジド・コストについては、ゼロベース予算を用いることで、無駄な支出を抑えることができる。ただし、不確実性下において不測の事態に対処したり、部門間の対立関係を解消するなど、企業経営を円滑に進めるためには、緩衝材としての予算スラックの存在が不可欠となる。したがって、企業予算の全てに対してゼロベース予算を適用することは妥当でない。

ウ. ×

一般管理費の多くは役員・職員の給料、減価償却費などの固定費であり、その管理方法としては、変動予算ではなく割当予算や固定予算が適合する。

エ. ○

注文履行費は、製品の保管、包装、出荷、運送、売掛金の集金など、総じて機械的、反復的な作業から発生する。つまり、作業の標準化が可能であり、変動費としての性格が強いことから、標準原価ないし変動予算による管理が可能となる。



問題12 正解 2 (難易度: C)

【出題内容】 計算・資金管理とキャッシュ・フロー管理(営業CFとCCCの計算)

【解説】 (単位: 百万円)

## 1 キャッシュ・コンバージョン・サイクルの計算

## (1) 関係勘定の期末残高

棚卸資産: 年間仕入高90,000 - (\* )年間売上原価88,800 = 1,200

(\* ) 年間売上高120,000 × (1 - 売上総利益率26%)

売上債権: 年間売上高120,000 × 2ヶ月 / 12ヶ月 = 20,000

仕入債務: 年間仕入高90,000 × 1ヶ月 / 12ヶ月 = 7,500

## (2) キャッシュ・コンバージョン・サイクル

項目	日数
棚卸資産回転期間	(*1) 5日
売上債権回転期間	(*2) 61日
オペレーティング・サイクル	66日
仕入債務回転期間	(*3) 31日
キャッシュ・コンバージョン・サイクル	(イ) 35日

(\*1)  $\frac{\text{棚卸資産期末残高}1,200}{\text{年間売上原価}88,800} \times 365\text{日} = 4.9\cdots\text{日} \rightarrow 5\text{日}$ (\*2)  $\frac{\text{売上債権期末残高}20,000}{\text{年間売上高}120,000} \times 365\text{日} = 60.8\cdots\text{日} \rightarrow 61\text{日}$ (\*3)  $\frac{\text{仕入債務期末残高}7,500}{\text{年間売上原価}88,800} \times 365\text{日} = 30.8\cdots\text{日} \rightarrow 31\text{日}$ 

## 2 営業活動によるキャッシュ・フローの計算

## (1) 損益計算書

項目	金額
売上高	120,000
売上原価	88,800
売上総利益	31,200
その他の費用	
貸倒引当金繰入額	(*1) 1,600
減価償却費	(*2) 50
支払利息	200
その他の販売費及び一般管理費	24,000
税引前当期純利益	5,350
法人税等(40%)	2,140
当期純利益	3,210

(\*1) 売上債権期末残高20,000 × 貸倒引当金繰入率8%

(\*2) 設備投資額1,000 ÷ 耐用年数20年

## (2) 営業活動によるキャッシュ・フロー

項 目	金 額
税引前当期純利益	5,350
貸倒引当金繰入額(+)	1,600
減価償却費(+)	50
支払利息(+)	200
棚卸資産の増加(-)	1,200
売上債権の増加(-)	20,000
仕入債務の増加(+)	7,500
小 計	▲6,500
利息の支払額(-)	200
法人税等の支払額(-)	2,140
営業活動によるキャッシュ・フロー	(ア)▲8,840

問題13 正解 5 (難易度：A)

【出題内容】 理論・原価管理

【解 説】

ア. ×

原価企画が製造段階における原価管理活動よりも原価低減に貢献することができるのは、製品の企画・設計段階で大部分のコストが決定するところ、まさにその源流段階で原価低減を実施するからである。

イ. ○

原価企画実務において過半を占める折衷法の採用を前提とすれば、目標原価は許容原価と成行原価を擦り合わせることで設定される。また、原価見積は製品を構成する機能別、部品別、原価要素別に行われるため、これと対照比較しうるように、目標原価も機能別、部品別、原価要素別に割り付けられる。

ウ. ×

原価企画では、目標原価を実現するためにテア・ダウンやVEを活用することが必要になるが、VEとは、機能を原価で除すことによって定義される価値を向上するための工学的手法である。

エ. ○

原価企画を支える製品開発体制はラグビー方式と呼ばれ、製品開発、製造、マーケティングなどの自社のさまざまな部門が、職能横断的に協働する点に特徴がある。また、我が国の完成品メーカーは外注比率が高く、製造原価の多くを買入部品費や外注加工賃が占めるため、上記の協働関係は社内にとどまるものではなく、部品の開発を担うサプライヤーが重要な役割を果たす。

問題14

正解

5

(難易度：C)

【出題内容】 計算・差額原価収益分析(生産能力の拡張に関する意思決定)

【解説】

## 1 基礎データの整理

## (1) 現在の月間生産能力

 $(\text{就業時間 } 8 \text{ h} / \text{日} \times \text{出勤日数 } 20 \text{ 日} / \text{月}) \times \text{工員 } 5 \text{ 人} = 800 \text{ h}$ 

現在は、上記の生産能力をフルに利用して製造販売を行っている。

## (2) 来月において不足する生産能力

 $\text{現在の月間生産能力 } 800 \text{ h} \times \text{売上増加率 } 50\% = 400 \text{ h}$ 

したがって、2交代制案を採用する場合には、400hの余剰生産能力が生じることになる。

## (3) 2交代制案を採る場合に加工可能なA製品の数量

 $\text{余剰生産能力 } 400 \text{ h} \times 60 \text{ 分} / \text{h} \div \text{加工時間 } 15 \text{ 分} / \text{個} = 1,600 \text{ 個}$ 

## 2 差額原価分析

	(1)残業案	(2)2交代制案	(1)-(2)
現金支出原価			
既存工員残業賃金	(*)600,000	—	600,000
新規工員賃金(時間給)	—	(*)880,000	△880,000
新規工員賃金(固定給)	—	(*)900,000	△900,000
機会原価			
A製品差額利益	(*)1,216,000	—	1,216,000
合計	1,816,000	1,780,000	36,000

2交代制案の方が有利

(\*) 既存工員時間給@1,200×(1+割増賃金25%)×残業時間400h

(\*) 新規工員時間給@1,100×就業時間800h

(\*) 新規工員固定給180,000×工員5人

(\*) (A製品加工代金@1,000-A製品変動費@240)×A製品加工量1,600個

なお、賃金を除くα製品の原価と既存工員の定時内賃金及び固定給は、残業案と2交代制案のいずれにおいても同額発生するため、意思決定に無関連な埋没原価となる。

問題15 正解 2 (難易度: C)

【出題内容】 計算・設備投資の経済性計算(リースか購入かの意思決定)

【解 説】 (単位: 千円)

## 1 リース案の評価

## (1) 毎年の税引後正味キャッシュ・フロー

項目	金額
支払リース料	△120,000
法人税等(30%)	△36,000
税引後正味CF	△84,000

## (2) 正味現在価値

毎年の税引後正味CF  $\triangle 84,000 \times (0.893 + 0.797 + 0.712 + 0.636) = \triangle 255,192$

## 2 資金借入れによる購入案の評価

## (1) 各年度の税引後正味キャッシュ・フロー

	20X1年度 期首	20X1年度 期末	20X2年度 期末	20X3年度 期末	20X4年度 期末
初期投資額					
借入による収入	420,000	—	—	—	—
設備購入による支出	△420,000	—	—	—	—
減価償却費の税効果	—	(*)31,500	31,500	31,500	31,500
銀行ローン返済					
元本返済	—	(*)2) △105,000	△105,000	△105,000	△105,000
税引後支払利息	—	(*)3) △29,400	(*)4) △22,050	(*)5) △14,700	(*)6) △7,350
設備正味回収額					
売却による収入	—	—	—	—	50,000
売却益の税効果	—	—	—	—	(*)7) △15,000
税引後正味CF	0	△102,900	△95,550	△88,200	△45,850

(\*)1) 設備取得価額420,000 ÷ 耐用年数4年 × 税率30%

(\*)2) 元本420,000 ÷ 返済期間4年

(\*)3) 第1年度期首未返済額420,000 × 利率10% × (1 - 税率30%)

(\*)4) 第2年度期首未返済額315,000 × 利率10% × (1 - 税率30%)

(\*)5) 第3年度期首未返済額210,000 × 利率10% × (1 - 税率30%)

(\*)6) 第4年度期首未返済額105,000 × 利率10% × (1 - 税率30%)

(\*)7) 設備売却益50,000 × 税率30%

## (2) 正味現在価値

	税引後CF	現価係数	現在価値
20X1年度期末	△102,900	0.893	△91,889.7
20X2年度期末	△95,550	0.797	△76,153.35
20X3年度期末	△88,200	0.712	△62,798.4
20X4年度期末	△45,850	0.636	△29,160.6
正味現在価値			△260,002.05

↓  
△260,002

## 3 代替案の優劣

項目	正味現在価値
(1) リース案	△255,192
(2) 借入れによる購入案	△260,002
(1)－(2)	4,810

リース案の方が有利

問題16

正解 1 (難易度：A)

【出題内容】 理論・分権組織とグループ経営の管理会計

【解 説】

ア. ○

責任会計は、下位者の業務活動に関する計画と実績、差異を管理可能性原則に則って測定することで、上位者が下位者の業績を審査するための情報を提供する。また、それらの情報は、下位者が自己の行動の欠陥や改善策を検討するためのフィードバック情報となる。

イ. ○

アメーバ組織は京セラが開発したものであり、日本発の分権化組織である。その特徴は、製造部門と営業部門を連続的に細分化し、アメーバと呼ばれる小組織単位をプロフィット・センターと定義した上で、アメーバ利益を総時間で除した「時間当たり採算」に基づいて業績評価を行うという点にある。

ウ. ×

本社費・共通費(以下、本社費)は各事業部にとって直接コントロールすることができない費用であるが、(1)各事業部に本社費回収の必要性を認識させる、(2)本社費の発生に対する各事業部の牽制機能を引き出す、(3)各事業部の業績測定を独立の会社のそれに近付ける、などの意図から、本社費を各事業部に配賦するのがむしろ通常であり、それは合理的な意義や目的をもつものである。

エ. ×

インベストメント・センターの事業部長に対する業績測定尺度としてROIを使用すれば、資本コスト率が考慮外となるため、事業部と全社の利害が対立し、目標整合性を失う恐れがある。事業部と全社の利害対立を解消し、目標整合性を達成できるのは、資本コスト率を計算要素に含むRIを業績測定尺度として使用する場合である。