

## 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4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、過去3回の試験で3～4問を占めた難易度Cの問題がなくなり、明らかに易しくなったといえる。ただし、逆進・推定形式の問題が多く、管理会計論とは違う部分での難しさを感じた受験生が少なくなかったと思われる。

一方、理論については、出題範囲から外れた項目が一部出題されるサプライズもあったが、例年通り2ミス以内に十分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	3問(23点)	5問(37点)	0問(0点)
理 論	6問(30点)	2問(10点)	0問(0点)
合 計	9問(53点)	7問(47点)	0問(0点)

### 3 目標点

計算については、難易度Aの3問を確実に正答した上で、難易度Bの5問から少なくとも1問は正答したかったところである。一方、理論に関しては、難易度Bの2問のミスにとどめることが期待される。

以上より、純粋な実力での目標点としては、計算4問、理論6問の約60点となるが、リサーチを見る限り、難易度Aの問題4(個別原価計算)と問題15(設備投資の経済性計算)の正答率が芳しくない。この点を踏まえると、現実の合格ラインは55～60点と考えられる。

CPA 会計学院講師 池邊宗行

# 令和2年公認会計士試験

## 第Ⅱ回 短答式試験

### 管理会計論・解答解説

問題 1

正解

2

難易度

A

【出題内容】 理論・原価計算の基礎知識

【解説】

ア. ○ 「原価計算基準の設定について」参照。

「原価計算基準」の設定当時、主たる原価計算目的といえば財務諸表作成であったが、経営管理のために、原価管理や業務計画(期間計画及びそれに基づく予算管理)に役立つための原価計算への要請が著しく強まっていた。そこで、これらの複数の原価計算目的に対して、重点の相違はあるが、いずれの計算目的にも役立つ一定の計算秩序として、原価計算制度が形成される必要性が認識されたのである。

イ. × 「原価計算基準の設定について」参照。

「原価計算基準」は、あくまでも実践規範(ガイドライン)として、当時の原価計算の慣行のうちから、一般に公正妥当と認められるところを要約して設定されたものである。つまり、単に原価計算に関する啓蒙的な役割を担っていただけというわけではないが、強制力を持つものでもない。正しくは、「個々の企業の原価計算手続を画一に規定するものではなく、個々の企業が有効な原価計算手続を規定し実施するための基本的なわくを明らかにしたもの」である。

ウ. ○ 「原価計算基準」6(2)-5・8参照。

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、原価の標準(達成すべき原価の目標)は、原価発生責任を明らかにし、原価能率を判定する尺度として設定する必要がある、理想的にはこれを標準原価として設定する。

エ. × 「原価計算基準」6(3)-12参照。

「原価計算基準」設定当時の予算統制といえば、予算期間終了後に差異を把握して、是正措置を講じるという事後統制が中心であったが、原価計算に基づいて予算と対象比較するのは原価の標準ではない。正しくは、「予算と対照比較しうるように原価の実績を計算し、もって予算統制に資料を提供する」である。

問題 2

正解

5

難易度

B

【出題内容】 計算・費目別計算／直接原価計算(直接原価計算による損益計算)

【解 説】 (単位：円)

ア. ×

当月製品完成高は、91,425,000円である。解説1を参照のこと。

イ. ○

解説2を参照のこと。

ウ. ×

当月の貢献利益は、24,720,000円である。解説3を参照のこと。

エ. ○

解説3を参照のこと。

## 1 当月製品完成高の計算

ここでは直接原価計算制度を採用しているため、製品原価は変動製造原価のみで計算する。

項 目	金 額	
月初仕掛品原価		8,585,000
当月製造費用		
直接材料費	(*1) 59,220,000	
直接労務費	(*2) 20,400,000	
変動製造間接費	(*3) 11,220,000	90,840,000
合 計		99,425,000
月末仕掛品原価		8,000,000
当月製品完成高		<b>91,425,000</b>

(\*1) 月初原料7,200,000+当月仕入高58,200,000-月末原料6,180,000

(\*2) 当月支払高20,500,000-月初未払高2,200,000+月末未払高2,100,000

なお、特段の指示はないが、直接工賃金の要支払額を直接労務費と解釈せざるをえない。

(\*3) 直接労務費20,400,000×予定配賦率55%

## 2 製造間接費配賦差異の計算

ここでは直接原価計算制度を採用しているため、製品に対して配賦するのは変動製造間接費のみであり、配賦差異についても変動製造間接費のみから計算する。

項目	金額	
予定配賦額		11,220,000
実際発生額		
間接工賃金	(*) 10,360,000	
電力料	1,137,000	11,497,000
製造間接費配賦差異		△277,000

(\*) 当月支払高10,500,000－月初未払高1,100,000＋月末未払高960,000

## 3 直接原価計算による当月損益計算書

項目	金額	
売上高		123,287,000
変動売上原価		
月初製品棚卸高	8,875,000	
当月製品完成高	91,425,000	
合計	100,300,000	
月末製品棚卸高	6,665,000	
差引	93,635,000	
原価差異	(*) 277,000	93,912,000
変動製造マージン		29,375,000
変動販売費		4,655,000
貢献利益		24,720,000
固定費		
工場事務員給料	(*) 6,650,000	
保険料その他	3,659,000	
固定販管費	6,881,000	17,190,000
営業利益		7,530,000

(\*) [資料] (7)④「原価差異は当月の変動売上原価に賦課している」より。

(\*) 当月支払高6,720,000－月初未払高850,000＋月末未払高780,000

問題 3

正解

4

難易度

A

【出題内容】 理論・個別原価計算

【解 説】

ア. ×

補助部門費を関係部門に配賦するに当たり、複数基準配賦法を採用することで、補助部門費の発生原因に応じた配賦計算が可能となる上に、管理不能な他部門の用役消費量の多寡の影響を配賦額から排除することができる。したがって、正確な配賦を通じて経営管理に役立てる観点からは、単一基準配賦法よりも複数基準配賦法を用いるのが有効である。

イ. ○ 「原価計算基準」12(1)、32参照。

直接費は特定の指図書との関係が明らかであるから、当該指図書に賦課する。このうち、直接労務費については、当該指図書に関する実際の作業時間又は作業量に、その賃率を乗じて計算するが、賃率については実際の個別賃率又は職種別平均賃率によるのが原則であり、「原価計算基準」において工場全体の平均賃率の適用は想定されていない。また、個人別に予算を活用することは経済性を害することから、容認規定としての予定賃率の適用は職種別平均賃率が前提となっている。

ウ. ○ 「原価計算基準」36参照。

製造指図書別に厳密に製品原価を計算するという個別原価計算の趣旨からすれば、作業層が発生した場合には、当該指図書を特定し、その直接材料費又は製造原価から評価額を控除すべきである。しかしながら、「原価計算基準」では、指図書を特定することは困難である(一方で、部門を特定することは容易である)という認識のもとに、発生部門の部門費から控除するという処理を原則として規定している。

エ. × 「原価計算基準」18(2)参照。

「原価計算基準」において、補助部門費は、直接配賦法、階梯式配賦法、相互配賦法等にしたがい、適当な配賦基準によって、これを各製造部門に配賦することになっている。その中でも、補助部門間のすべての用役授受を捉え、適切に各部門に配賦できるという点で他の配賦法よりも優れているのは、階梯式配賦法ではなく相互配賦法である。

問題 4

正解

6

難易度

A

【出題内容】 計算・個別原価計算(製造間接費の実際配賦)

【解 説】 (単位:円)

ア. ×

製造間接費配賦率を30円/時間削減することができれば、製造指図書No. 11の完成品原価は1,042,320円になる。解説3を参照のこと。

イ. ×

製造指図書No. 11の直接費は、908,820円である。解説2を参照のこと。

ウ. ○

解説2を参照のこと。

エ. ○

解説2を参照のこと。

## 1 製造間接費の実際配賦率の計算

項 目	金 額	
間接材料費		178,400
間接労務費		
直接工事待賃金	(*)10,800	
直接工間接作業賃金	(*)1,800	
その他の間接労務費	131,600	144,200
間接経費		119,000
合 計		441,600

直接作業  
時間合計  
480h

← 実際配賦率@920

(\*)1 直接工総平均賃率@1,800×管理可能手待時間6h

(\*)2 直接工総平均賃率@1,800×間接作業時間1h

## 2 製造指図書別原価計算表

	No. 10	No. 11	No. 12
月初仕掛品	97,000	—	—
直接材料費	425,880	<sup>(*1)</sup> 638,820	395,460
直接労務費	360,000	<sup>(*2)</sup> 270,000	234,000
直接費計	785,880	<b>908,820</b>	629,460
製造間接費	184,000	<sup>(*3)</sup> 138,000	119,600
合計	1,066,880	1,046,820	<b>749,060</b>
備考	完成	完成	仕掛中

No. 10とNo. 11の完成品製造原価の合計額2,113,700

(\*1) 直接材料総平均単価@10,140×No. 11直接材料消費量63kg

(\*2) 直接工総平均賃率@1,800×No. 11直接作業時間150h

(\*3) 製造間接費実際配賦率@920×No. 11直接作業時間150h

## 3 間接費配賦率を削減できた場合のNo. 11の完成品原価

	No. 11
直接材料費	638,820
直接労務費	270,000
製造間接費	<sup>(*1)</sup> 133,500
合計	<sup>(*2)</sup> <b>1,042,320</b>

(\*1) (製造間接費実際配賦率@920－配賦率削減@30)×No. 11直接作業時間150h

(\*2) No. 11完成品原価1,046,820－配賦率削減@30×No. 11直接作業時間150h

問題 5

正解

2

難易度

A

【出題内容】 理論・製品別計算

【解 説】

ア. ○ 「原価計算基準」21～24, 31参照。

連続生産を行う汎用品について、同じ種類の製品である限り、指図書別に原価計算を実施することは経済性を害することから、期間生産量を原価集計単位とする総合原価計算を採用するのが適切である。一方で、顧客の注文に従ってA製品に特別な追加加工を行う特別品については、特定指図書を原価集計単位とする個別原価計算を採用するのが適切である。

イ. × 「原価計算基準」4(1)-2参照。

汎用品について、厳格な原価管理が求められることを理由に、標準原価計算を実施すること自体に問題はない。ただし、本問では「原価計算基準」に照らした解答が求められているため、現場管理者や現場作業員の短期的な動機づけの見地から、技術的に達成可能な最大操業度と最高能率の理想的水準における標準原価(理想標準原価)を設定することは認められない。

ウ. ○ 「原価計算基準」28参照。

仕損品の売却収入(評価額)の処理については、副産物の処理に関する規定が準用される。すなわち、仕損品の売却収入(評価額)は製造原価から控除するのが原則であるが、軽微な場合には原価計算外の収益とすることが認められる。この点、汎用品の仕損品については軽微なものと思込まれるため、上記例外規定の適用が適切と考えられるのに対し、特別品の仕損品については特段の説明がないため、上記原則規定の適用が適切と考えられる。

エ. × 「原価計算基準」22, 29参照。

一部の製品を副産物に準じて計算し、その正常市価(厳密には見積加工費、販管費等控除後の評価額)を総合原価から控除した額を他の製品の総合原価とすることができるのは、連産品の計算においてである。本問の汎用品は個別生産が可能な等級製品であることから、原則的な価値移転的原価計算を実施することが可能であり、連産品のように価値回収的原価計算を実施することは認められない。



問題 6

正解

1

難易度

B

【出題内容】 計算・工程別単純総合原価計算(累加法と先入先出法の逆進計算)

【解 説】 (単位：千円)

1 第二工程の計算(網掛け部分は資料上所与)

当月完成品前工程費と月初仕掛品前工程費の金額が明らかであるから、これを基に前工程費の当月投入単位原価と当月製造費用(第一工程完成品原価)を推定する。なお、本問で問われているのは第一工程の月初仕掛品原価であるから、ここでは前工程費の計算のみを行えば足り、自工程加工費の計算を行う必要はない。

前工程費(網掛けは資料上所与)

月初仕掛	200,000kg 526,000	完成+仕損	1,100,000kg 3,280,000	月末(0.3) < 仕損(0.5)より 仕損費は完成品のみ負担
当月投入	1,050,000kg		900,000kg	
第一工程完成品原価	(*)3,213,000 (*)@3.06		2,754,000	
		月末仕掛	150,000kg 459,000	

(\*1) 当月投入完成分前工程費2,754,000 ÷ 当月投入完成分数量900,000kg

(\*2) 当月投入前工程費@3.06 × 当月投入量1,050,000kg

2 第一工程の計算(網掛け部分は資料上所与)

月末仕掛品原料費と月末仕掛品加工費の金額が明らかであるから、これを基にそれぞれの当月投入単位原価と当月製造費用を推定し、月初仕掛品原価を逆算する。

原料費		加工費	
月初仕掛	200,000kg ???	月初仕掛	70,000kg ???
完成	1,050,000kg ???	完成	1,050,000kg ???
当月投入	1,000,000kg (*)1,000,000 (*)@1	当月投入	1,100,000kg (*)2,200,000 (*)@2
	850,000kg 850,000		980,000kg 1,960,000
月末仕掛	150,000kg 150,000	月末仕掛	120,000kg 240,000

(\*1) 月末仕掛品原料費150,000 ÷ 月末仕掛品数量150,000kg

(\*2) 当月投入原料費@1 × 当月原料投入量1,000,000kg

(\*3) 月末仕掛品加工費240,000 ÷ 月末仕掛品加工換算量120,000kg

(\*4) 当月投入加工費@2 × 当月投入加工換算総量1,100,000kg

	原料費	加工費	合計
完成品原価	???	???	3,213,000
月末仕掛品原価	150,000	240,000	390,000
合計	???	???	3,603,000
当月製造費用	1,000,000	2,200,000	3,200,000
月初仕掛品原価	???	???	403,000

問題 7

正解

3

難易度

A

【出題内容】 計算・標準原価計算(修正パーシャル・プランによる仕掛品勘定の記入)

【解 説】 (単位：円)

1 標準原価カードの作成

標準原価カード(製品1個当たり)		標準原価カード(仕損品1個当たり)	
直接材料費 @ 1,000 × 4 kg	4,000	直接材料費 @ 4,000 × 100%	4,000
直接労務費 @ 800 × 5 h	4,000	直接労務費 @ 4,000 × 100%	4,000
製造間接費 @ 1,200 × 5 h	6,000	製造間接費 @ 6,000 × 100%	6,000
正味標準原価	14,000	正味標準原価	(*) 14,000
正常仕損費	560		
総標準原価	14,560		

← × (\*2) 正常仕損率 4 %

正常仕損費を特別費として加算

(\*1) 仕損は工程の終点で発生するのであるから、仕損品1個当たりの正味標準原価は良品のそれと同じになる。

(\*2) 正常仕損率が完成品(良品)に対して4%ということは、完成品(良品)25個に対して仕損品1個が正常ということの意味する。したがって、仕損品1個の正味標準原価を残りの完成品(良品)25個で均等に負担すると考えればよい。

2 生産データの整理

直接材料費				加工費			
月初仕掛	400個	完 成	4,000個	月初仕掛	200個	完 成	4,000個
当月投入	4,600個			当月投入	4,400個		
		正常仕損	(*) 160個			正常仕損	160個
		異常仕損	40個			異常仕損	40個
		月末仕掛	800個			月末仕掛	400個

(\*) 仕損発生時点の良品数量(完成品数量)4,000個 × 正常仕損率 4%

3 標準原価と原価差異の計算

(1) 完成品と異常仕損品

完 成 品：総標準原価 @ 14,560 × 完成品数量 4,000個 = 58,240,000

異常仕損品：仕損品正味標準原価 @ 14,000 × 異常仕損品数量 40個 = 560,000

(2) 月初・月末仕掛品

仕損は終点発生であるから、月初・月末仕掛品はいずれも正常仕損費を負担しない。

	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	@ 4,000	400個	1,600,000	800個	3,200,000
直接労務費	@ 4,000	200個	800,000	400個	1,600,000
製造間接費	@ 6,000	200個	1,200,000	400個	2,400,000
正常仕損費	@ 560	—	—	—	—
合 計	@ 14,560		3,600,000		7,200,000

## (3) 仕掛品勘定に記入される原価差異

	原価標準	当月投入			原価差異
		完成品換算量	標準原価	実際原価 (借方記入額)	
直接材料費	@ 4,000	4,600個	18,400,000	<sup>(*1)</sup> 18,600,000	200,000(不利)
直接労務費	@ 4,000	4,400個	17,600,000	<sup>(*2)</sup> 18,860,000	1,260,000(不利)
製造間接費	@ 6,000	4,400個	26,400,000	27,000,000	600,000(不利)
合計	@ 14,000		62,400,000	64,460,000	2,060,000(不利)

実際仕損ベース  
の当月投入量

(\*1) 標準価格@1,000×材料実際消費量18,600kg

(\*2) 修正パーシャル・プランとは、製造直接費について、原価要素別の仕掛品勘定に標準単価と実際消費量に基づく実際原価を借方記入する方法であり、厳密に言えば、直接材料費と直接労務費に対して個別に適用される。ここでは、「直接材料費についてのみ購入時に受入価格差異を把握する修正パーシャル・プラン」を採用しているのであるから、直接労務費については実際発生額を記入することになる。この点は、仕掛品勘定に記入される差異の名称を「作業時間差異」ではなく「直接労務費差異」としていることから判断できる。

## 4 (修正)パーシャル・プランの仕掛品勘定

仕 掛 品					
前月繰越	ア	3,600,000	製 品	ウ	58,240,000
直接材料費	イ	18,600,000	異常仕損費	エ	560,000
直接労務費		18,860,000	材料消費数量差異	オ	200,000
製造間接費		27,000,000	直接労務費差異	カ	1,260,000
			製造間接費差異		600,000
			次月繰越		7,200,000
		<u>68,060,000</u>			<u>68,060,000</u>

問題 8

正解

3

難易度

A

【出題内容】 理論・標準原価計算

【解 説】

ア. ○ 「原価計算基準」2, 44参照。

標準原価計算制度の特徴は、製品原価の計算と財務会計機構とが標準原価をもって有機的に結合する点にある。逆に言えば、財務会計機構から実際の費用発生に関するデータを入手し、費目別、部門別に実際原価を計算するという点においては、実際原価計算制度と同じである。要するに、「財務会計→原価計算→財務会計」という構図において、原価計算の入口は実際原価、出口は標準原価で計算されるため、両者の差が原価差異として認識される。なお、原価差異について、本肢ではこれを分析して経営管理者に報告するという原価管理の見地のみを指摘しているが、そもそも原価差異を算定するのは、これを財務会計上適正に処理して製品原価及び損益を確定するという財務諸表作成の見地であることに注意する。

イ. × 「原価計算基準」46(2)-1参照。

直接材料費差異は、理論的には純粋価格差異、純粋数量差異、混合差異に三分されるが、一般的には価格差異と数量差異に二分する方法を採る。この場合、混合差異を価格差異と数量差異のいずれに含めるべきかが問題となるが、工程管理者にとって管理可能な数量差異を純粋に把握するために、これを価格差異に含めるのが通常である。正しくは、「価格差異は、直接材料の標準消費価格と実際消費価格の差に、実際消費数量を乗じて計算される」である。なお、この場合、実際歩留を前提とする以上、価格差異の中に数量に起因する差異の影響が混入するという点は正しい。

ウ. ×

三分法による製造間接費差異分析で、操業度差異を標準作業時間と基準作業時間の差に固定費率を乗じて計算する場合、四分法における固定費能率差異は操業度差異に含まれることから、能率差異は変動費部分だけで構成される。また、操業度差異を実際作業時間と基準作業時間の差に固定費率を乗じて計算する場合、四分法における固定費能率差異は能率差異に含まれることから、能率差異は変動費部分と固定費部分の両方を含む。

エ. ○

二分法における管理可能差異と四分法における予算差異との差額は、四分法における変動費能率差異に相当する。したがって、操業度差異を基準作業時間と標準作業時間の差によって計算するタイプ(固定費能率差異を操業度差異に含めるタイプ)の三分法における能率差異の金額と一致する。

問題 9

正解

5

難易度

B

【出題内容】 理論・管理会計の基礎知識

【解説】

ア. ×

経営管理機能(経営管理者職能)は計画設定と統制に大別されるが、計画設定はさらに個別計画設定と期間計画設定に分類され、同じ計画設定であっても、個別計画は随時的、非反復的なものであり、統制活動から相対的に独立しているのに対し、期間計画は経常的、反復的なものであり、統制活動と密接不可分の関係にある。そこで、個別計画設定のための管理会計を意思決定会計、期間計画を統制の出発点と捉え、期間計画設定と統制を包括する管理会計を業績管理会計とする体系が提唱されるようになった。以上より、管理会計は、意思決定会計と業績管理会計に体系的に区分されてきたといえる。

イ. ○

マネジメント・コントロールは、現代的には「経営管理者が、組織の戦略を実行すべく、他の組織成員に影響を及ぼすプロセス」と定義されるが、伝統的には、「組織目標を達成するために、経営管理者が資源を効果的・効率的に取得・利用することを確保するプロセス」と定義されてきた。換言すれば、「上位の管理者が、下位の管理者の意思決定を、全社目標と整合性を有するように業績管理を通じてコントロールするプロセス」であり、業績管理の主たる手法が予算管理である以上、予算管理は典型的なマネジメント・コントロールの手法であるといえる。

ウ. ×

企業を取り巻く環境変化に伴い、管理会計と戦略の関連を意識することの重要性が高まっていることは事実である。ただし、「既に選択された各事業領域における競争的行動に関する戦略」とは、企業戦略ではなく事業戦略ないし競争戦略である。なお、企業戦略とは、特定の事業領域に限定されない全社戦略を意味する。

エ. ○

管理会計の情報利用者は企業内部の経営管理者であるから、管理会計情報が具備すべき唯一の要件は有用性である。ここで有用性とは、情報利用者である経営管理者の情報ニーズと実際に提供される情報との適合性や適時性を意味する。また、管理会計の主たるアウトプット情報は財務情報であるが、一定のプロセスあるいは期間を経過した後に財務的な成果に結びつくという因果連鎖を合理的に識別できる場合には、非財務情報も管理会計のアウトプット情報と見ることができる。

問題10

正解

6

難易度

B

【出題内容】 理論・財務情報分析

【解 説】

ア. ×

仮に架空売上(粉飾決算仕訳：売掛金／売上高)により利益を過大に計上すると、売上債権の水増しによって流動比率は上昇するが、キャッシュ・フローは増加しない。なお、現金売りを前提として粉飾を行えば、見かけ上のキャッシュ・フローは増加するが、現実のキャッシュ・フローが増加するわけではない。したがって、いずれにしろ本肢は誤りと判断すべきである。

イ. ×

ROAが負債利率を上回ると、(ROA－負債利率)が負債比率によって増幅され、ROEはROAよりも大きくなるが、この場合、財務レバレッジはプラスの方向に作用するといえる。財務レバレッジがマイナスの方向に作用するのは、ROAが負債利率を下回り、ROEがROAよりも小さくなる場合である。

ウ. ○

固定長期適合率と流動比率は表裏一体の関係にあり、企業の財務安全性に関するほぼ同じ情報を異なる視点から指標化したものに過ぎない。したがって、固定長期適合率が上昇すると、流動比率は逆に低下するという関係にある。なお、固定長期適合率<100% (流動比率>100%)を前提とするとき、固定資産と(自己資本+固定負債)が同額ずつ増加して流動項目に変化がなければ、固定長期適合率は上昇するものの、流動比率は変化しない。以上のような特殊な状況を想定すれば、流動比率が必ず低下するとは言えないが、アとイの文章が明らかに誤りであるため、本肢は相対的に正しいと判断される。

エ. ○

付加価値労働生産性とは従業員1人当たりの付加価値額をいい、それは売上高1円当たり付加価値(付加価値率)、有形固定資産回転率、労働装備率の積として展開される。以下の式を参照のこと。

$$\frac{\text{付加価値}}{\text{従業員数}} = \frac{\text{付加価値}}{\text{売上高}} \times \frac{\text{売上高}}{\text{有形固定資産}} \times \frac{\text{有形固定資産}}{\text{従業員数}}$$

(付加価値労働生産性)    (付加価値率)    (有形固定資産回転率)    (労働装備率)

問題11

正解

5

難易度

B

【出題内容】 計算・短期利益計画のための管理会計(多品種製品のCVP分析)

【解説】 (単位:円)

## 1 基礎データの整理

	製品A	製品B
販売価格	@3,500	@4,000
変動費		
変動製造原価	@1,400	@1,350
変動販売費	@100	@150
変動費計	@1,500	@1,500
貢献利益	@2,000	@2,500
貢献利益率	0.571...	0.625
加重平均貢献利益率 <sup>(*)</sup>	$0.571... \times 5/9 + 0.625 \times 4/9 = 0.595...$	

(\*) セールス・ミックスを売上高割合で一定と仮定する場合には、各製品の売上1円当たりの貢献利益(貢献利益率)を加重平均する。

## 2 損益分岐点の分析

損益分岐点の総売上高をXとおく。

項目	金額	
貢献利益		0.595... X
固定費		
加工費	37,900,000	
販売費	21,130,000	
一般管理費	14,470,000	73,500,000
営業利益		0

} 貢献利益 = 固定費

$X = \text{固定費総額} 73,500,000 \div \text{加重平均貢献利益率} 0.595... = 123,480,000$

## 3 安全余裕率が20%となる場合の計算

	製品A	製品B	合計
売上高	<sup>(*)2</sup> 85,750,000	68,600,000	<sup>(*)1</sup> 154,350,000
変動費	36,750,000	25,725,000	62,475,000
貢献利益	49,000,000	42,875,000	<sup>(*)3</sup> 91,875,000
固定費			73,500,000
営業利益			(イ)18,375,000

(\*)1 損益分岐点総売上高123,480,000 ÷ (1 - 安全余裕率20%)

(\*)2 総売上高154,350,000 × 製品A売上高割合5/9

したがって、製品Aの販売量は次のように求められる。

製品A売上高85,750,000 ÷ 製品A販売価格@3,500 = (ア)24,500個

(\*)3 総売上高154,350,000 × 加重平均貢献利益率0.595...

問題12

正解

4

難易度

B

【出題内容】 計算・ABC (伝統的原価計算との比較・活動ドライバーの設定)

【解 説】 (単位：円)

## 1 管理活動によって発生する原価の推定

項 目	金 額	
製造間接費総額		
製品Aに対する配賦額(従来原価計算)	(*)10,500,000	15,750,000
製品Bに対する配賦額(従来原価計算)	(**)5,250,000	
管理活動以外の活動原価		
購買活動	1,360,000	
段取活動	1,250,000	
機械作業活動	8,960,000	
メンテナンス活動	2,380,000	
検査活動	960,000	14,910,000
管理活動によって発生する原価		840,000

(\*) 製品A単位当たり製造間接費@3,500×製品A生産販売数量3,000個

(\*\*) 製品B単位当たり製造間接費@5,250×製品B生産販売数量1,000個



## 2 当初のABCによる計算

## (1) 製品単位当たり製造間接費

	製品A	製品B	合計
購買活動	(*1) 680,000	680,000	1,360,000
段取活動	(*2) 1,000,000	250,000	1,250,000
機械作業活動	(*3) 5,120,000	3,840,000	8,960,000
メンテナンス活動	(*4) 1,904,000	476,000	2,380,000
検査活動	(*5) 720,000	240,000	960,000
管理活動	(*7) 560,000	280,000	840,000
製造間接費合計	9,984,000	5,766,000	15,750,000
製品生産販売数量	3,000個	1,000個	4,000個
製品単位当たり製造間接費	@3,328	@5,766	@3,937.5

$$(*1) \text{ 購買活動原価} 1,360,000 \times \frac{\text{製品A発注回数} 4 \text{回}}{\text{製品A} 4 \text{回} + \text{製品B} 4 \text{回}}$$

$$(*2) \text{ 段取活動原価} 1,250,000 \times \frac{\text{製品A段取回数} 8 \text{回}}{\text{製品A} 8 \text{回} + \text{製品B} 2 \text{回}}$$

$$(*3) \text{ 機械作業活動原価} 8,960,000 \times \frac{\text{製品A機械運転時間} 4,000 \text{h}}{\text{製品A} 4,000 \text{h} + \text{製品B} 3,000 \text{h}}$$

$$(*4) \text{ メンテナンス活動原価} 2,380,000 \times \frac{\text{製品Aメンテナンス時間} 20 \text{h}}{\text{製品A} 20 \text{h} + \text{製品B} 5 \text{h}}$$

$$(*5) \text{ 検査活動原価} 960,000 \times \frac{\text{製品A検査回数} 60 \text{回}}{\text{製品A} 60 \text{回} + (*6) \text{製品B} 20 \text{回}}$$

$$(*6) \text{ 製品A検査回数} 60 \text{回} \times \frac{\text{製品B生産販売数量} 1,000 \text{個}}{\text{製品A生産販売数量} 3,000 \text{個}}$$

検査回数を活動ドライバーとする場合、「検査活動によって発生する製品単位当たりの活動原価は、各製品とも同額となった」より、各製品の検査回数の比は生産販売数量の比に等しいことが分かる。この関係を利用して、製品Bの検査回数を推定すればよい。

$$(*7) \text{ 管理活動原価} 840,000 \times \frac{\text{製品Aに対する配賦額(従来の原価計算)} 10,500,000}{\text{製品A} 10,500,000 + \text{製品B} 5,250,000}$$

管理活動によって発生する原価は直接作業時間を基準に各製品に配賦するが、直接作業時間のデータは与えられていない。ただし、従来の原価計算では直接作業時間を基準として製造間接費を配賦しており、各製品に対する配賦額の比は直接作業時間の比に等しくなる。そこで、管理活動原価は、従来の原価計算における配賦額の比で按分すればよい。

## (2) 従来の原価計算との比較

	製品A	製品B
従来の原価計算	@3,500	@5,250
ABC	@3,328	@5,766
差額(絶対額を示す)	(ア) @ 172	@ 516

## 3 ABCによる再計算

## (1) 製品単位当たり製造間接費

	製品A	製品B	合計
購買活動	680,000	680,000	1,360,000
段取活動	1,000,000	250,000	1,250,000
機械作業活動	5,120,000	3,840,000	8,960,000
メンテナンス活動	1,904,000	476,000	2,380,000
検査活動	576,000	<sup>(*)1</sup> 384,000	960,000
管理活動	560,000	280,000	840,000
製造間接費合計	9,840,000	5,910,000	15,750,000
製品生産販売数量	3,000個	1,000個	4,000個
製品単位当たり製造間接費	@3,280	@5,910	@3,937.5

$$(*)1 \text{ 検査活動原価}960,000 \times \frac{(*)2 \text{ 製品B検査時間}20\text{h}}{(*)3 \text{ 製品A}30\text{h} + \text{製品B}20\text{h}}$$

$$(*)2 \text{ 製品B検査時間}60\text{分}/\text{回} \times \text{製品B検査回数}20\text{回}$$

$$(*)3 \text{ 検査時間合計}50\text{h} - \text{製品B検査時間}20\text{h}$$

## (2) 当初のABCとの比較

	製品A	製品B
ABC(当初)	@3,328	@5,766
ABC(再計算)	@3,280	@5,910
差額(絶対額を示す)	@48	(イ) <sup>(*)</sup> @144

$$(*) \text{ 検査活動原価}960,000$$

$$\times \left( \frac{\text{製品B検査時間}20\text{h}}{\text{製品A}30\text{h} + \text{製品B}20\text{h}} - \frac{\text{製品B検査回数}20\text{回}}{\text{製品A}60\text{回} + \text{製品B}20\text{回}} \right)$$

$$\div \text{製品B生産販売数量}1,000\text{個}$$

当初のABCとの相違は検査活動原価の計算のみであるから、上記のように当該部分のみを計算対象とするのが合理的である。

問題13

正解

2

難易度

A

【出題内容】 理論・予算管理

【解 説】

ア. ○

環境変化の激しい現代においては、当初の年次予算や半期予算の妥当性が予算期間中に失われてしまうことが少なくない。そこで、当初予算を細分化してローリング方式で修正し(イ参照)、四半期予算や月次予算に統制機能を担わせる場合がある。この場合、当初予算を基本予算、細分化された修正予算を実行予算という。

イ. ×

一定の計画期間ごとにローリング方式(ころがし方式)で更新し、更新時に経過期間を加えて編成する予算とは、ローリング予算ないし継続予算である。なお、変動予算とは、実際販売量のもとで生じるはずの収益や費用を示した業績測定用の予算をいい、予算統制プロセスの一環として予算期間終了後に策定される。

ウ. ○

ゼロベース予算とは、予算編成において過去の既得権(前年度実績)を一切認めず、ゼロから業務計画を編成する方法であり、前年度実績を基礎とする増分予算と対比される。なお、ゼロベース予算は、支出を再評価し、無駄な支出を抑えるための管理手段であるといえ、エで見る自由裁量原価の管理に適用するのが効果的といわれる。

エ. ×

広告費、販売促進費又は研究開発費のような自由裁量原価については、資源の投入と効果の最適な関係が不明であるために、経営管理者が政策的に支出額を決定する割当型予算が採用される。つまり、割当型予算はトップダウン方式で設定されるのが通例である。

問題14

正解

4

難易度

B

【出題内容】 計算・差額原価収益分析(機会原価を考慮したCVP分析)

【解 説】 (単位:円)

社長が指示した目標を達成するために必要となる製品Yの販売数量をYとおく。

項 目	金 額	
差額収益		8,000 Y
差額原価		
現金支出原価		
直接材料費	1,800 Y	
直接労務費	1,250 Y	
変動製造間接費	350 Y	
販売手数料	200 Y	
設備保守費用	1,005,000,000	
機会原価		
製品X逸失利益	<sup>(*)</sup> 4,200 × 0.25 Y	4,650 Y + 1,005,000,000
差額利益		11,725,000,000

(\*) ここでは「製品Yが4台売れると製品Xの販売数量が1台減少する」と予想されるのであるから、製品Xについて、製品Yの販売数量の25%に相当する数量の貢献利益を機会原価として考慮する必要がある。

$$Y = \frac{\text{設備保守費用}1,005,000,000 + \text{目標差額利益}11,725,000,000}{\text{製品Y貢献利益}@4,400 - \text{製品X逸失利益}@1,050} = 3,800 \text{千台}$$

問題15

正解

1

難易度

A

【出題内容】 計算・設備投資の経済性計算(回収期間と正味現在価値の計算)

【解 説】 (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

## (1) X案

	20X1年度	20X2年度	20X3年度	20X4年度
税引前営業利益	110,000	100,000	80,000	70,000
法人税等(30%)	33,000	30,000	24,000	21,000
税引後営業利益	77,000	70,000	56,000	49,000
減価償却費	(*)50,000	50,000	50,000	50,000
税引後正味CF	127,000	120,000	106,000	99,000

(\*) 初期投資額200,000÷耐用年数4年

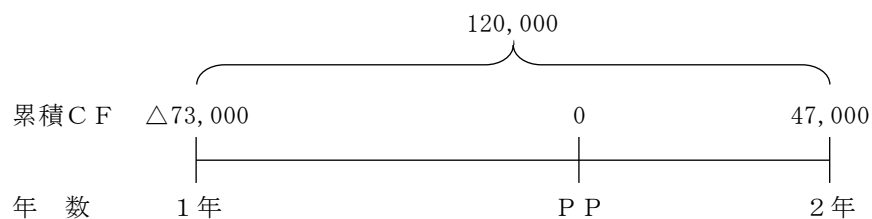
## (2) Y案

	20X1年度	20X2年度	20X3年度	20X4年度
税引前営業利益	110,000	110,000	70,000	70,000
法人税等(30%)	33,000	33,000	21,000	21,000
税引後営業利益	77,000	77,000	49,000	49,000
減価償却費	50,000	50,000	50,000	50,000
税引後正味CF	127,000	127,000	99,000	99,000

## 2 回収期間の計算

## (1) X案

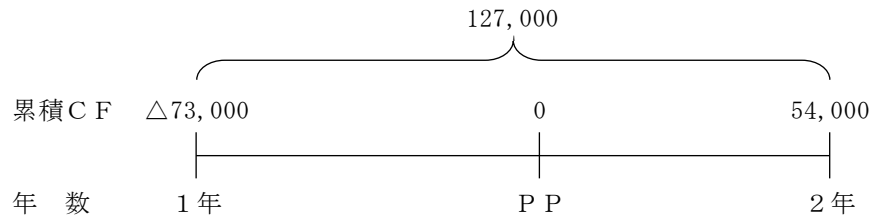
	正味CF	累積CF
現在時点	△200,000	△200,000
20X1年度	127,000	△73,000
20X2年度	120,000	47,000
20X3年度	106,000	153,000
20*4年度	99,000	252,000



$$\text{回収期間} = 1 \text{年} + 1 \text{年} \times \frac{20X1 \text{年度末未回収額 } 73,000}{20X2 \text{年度正味CF } 120,000} = 1.608 \dots \text{年}$$

(2) Y 案

	正味CF	累積CF
現在時点	△200,000	△200,000
20X1年度	127,000	△73,000
20X2年度	127,000	54,000
20X3年度	99,000	153,000
20*4年度	99,000	252,000



$$\text{回収期間} = 1 \text{年} + 1 \text{年} \times \frac{20X1 \text{年度末未回収額} 73,000}{20X2 \text{年度正味CF} 127,000} = 1.574 \dots \text{年} \rightarrow (\text{ア}) 1.57 \text{年}$$

3 正味現在価値の計算

(1) X 案

	正味CF	現価係数	現在価値
現在時点	△200,000	1.000	△200,000
20X1年度	127,000	0.943	119,761
20X2年度	120,000	0.890	106,800
20X3年度	106,000	0.840	89,040
20X4年度	99,000	0.792	78,408
合計			194,009

(2) Y 案

	正味CF	現価係数	現在価値
現在時点	△200,000	1.000	△200,000
20X1年度	127,000	0.943	119,761
20X2年度	127,000	0.890	113,030
20X3年度	99,000	0.840	83,160
20X4年度	99,000	0.792	78,408
合計			194,359

(3) X 案と Y 案の差額

$$Y \text{案正味現在価値} 194,359 - X \text{案正味現在価値} 194,009 = (\text{イ}) 350$$

問題16

正解

3

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. ○

事業部長の業績評価にROIを採用すると、事業部長の関心を短期的な比率の改善へと向けさせることになる。この点、投資の効果が将来におよぶ長期的な計画の実行は、短期的にROIを低下させる傾向があるため、結果として過少投資に陥る危険性が指摘される。

イ. ×

一般に、プロフィット・センターは分権的なサブユニット、コスト・センターは集権的なサブユニットと説明される。ただし、分権的であるか集権的であるかは程度問題であり、プロフィット・センターの中に相対的に集権的なサブユニットもあれば、コスト・センターの中に相対的に分権的なサブユニットもある。したがって、プロフィット・センター⇔分権的なサブユニット、コスト・センター⇔集権的なサブユニットという関係が常に成立するわけではない。

ウ. ×

残余利益の一種である経済的付加価値（Economic Value Added：EVA<sup>®</sup>）を算出するためには、損益計算書に記載される営業利益を出発点として経済的実態に合うようにいくつかの修正を加えて税引後営業利益を求め、その金額から、投下資本に加重平均資本コスト率を乗じた金額を控除する。

エ. ○

アメーバ経営においては、製造アメーバにおいて売上高を計上し、社内のアメーバ間の取引に関しても忌避権が認められている。したがって、実際に最終製品の受注活動を行う営業部門のみならず、製造アメーバにおいても市場価格の情報を伝達する仕組みが内包されているといえる。