

管理会計論の講評

1 出題構成

出題構成は、計算8問(各7～8点、合計60点)、理論8問(各5点、合計40点)であり、平成30年第Ⅱ回試験から採用された形式が今回も継続していた。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、正答困難な難易度Cの問題が約半分を占める近年の傾向から一変し、確実に正答が期待できる難易度Aの問題が8問中4問を占めていた。劇的に難化した平成31年第Ⅰ回試験以降では最も解きやすく、以前の標準的な難易度の出題に近かったといえる。それ自体は非常に好ましい変化といえるが、**問題2**において解答が存在しない出題ミスがあり、解答作業の大きな妨げになったと考えられる。

一方、難化が予想された理論については、難易度Aの問題が8問中7問を占めており、第Ⅰ回試験の非常に易しい出題が継続していた。証ひょう・帳簿に関する知識を問う**問題1**に限っては、受験生にとってお手上げの難問といえるが、その他は明らかな×肢を2つ含む問題ばかりであり、前回同様、実力差が得点に反映されにくい出題であったといえる。

	難易度A	難易度B	難易度C	解なし
計 算	4問(29点)	1問(8点)	2問(15点)	1問(8点)
理 論	7問(35点)	—	1問(5点)	—
合 計	11問(64点)	1問(8点)	3問(20点)	1問(8点)

3 合格ライン

計算については、難易度Aと評価した4問中3問+難易度Bと評価した1問の計4問で正答率が50%を超えており、少なくとも4問の正答が求められる。一方、理論については、難易度Aと評価した7問を出来るだけ取りこぼすことなく正答したかったところである。

以上より、目標正答数は計算4問強+理論7問弱となるが、**問題2**は解答が存在しないため、「全員正解」により8点が無条件に加算されると見込まれる。この加算分を加味すると、合格ラインは70点程度と考えられる。

4 試験問題に対する提言

今回の**問題2**は明らかな出題ミスであり、直近4回で3回も「解なし」の問題が出題されたことになる。事前のチェックが十分になされているとは到底思えない。受験生はこの1時間に人生を懸けて臨んでいる。解答があると信じて必死に解いている。全員正解は公平でも何でもない。試験問題の事前チェック体制の見直しを切望する。

CPA 会計学院講師 池邊宗行

令和4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

5

難易度

C

【出題内容】 理論・原価計算全般

【解 説】

ア. ○

材料を出庫する場合、まず材料倉出請求書(出庫票)を発行して出庫量を記入し、これに基づいて材料元帳の払出欄に払出量を記入するとともに、先入先出法や移動平均法によって消費価格を計算する。次に出庫票に消費価格を追記して出庫額を計算し、これを同票の金額欄に記入する。さらに、主要材料費であれば、出庫票に製造指図書番号が記載されているため、出庫額を原価元帳における当該原価計算票の直接材料費欄と材料仕訳帳(借方：仕掛品欄，貸方：材料欄)に記入する。一方、補助材料費であれば、出庫票に製造間接費費目指定番号が記載されているので、これに基づいて材料仕訳帳(借方：製造間接費欄，貸方：材料欄)に出庫額を記入し、同時に製造間接費元帳の当該費目指定番号欄にその金額を個別転記する。

イ. ×

買入部品について不良品を納入業者に返品する場合、まず返品発送指図書を発行し、返品すべき部品を指示する。次に、材料元帳の受入欄に返品数量、単価、金額をマイナス記入するとともに、材料仕入帳(借方：買入部品欄，貸方：買掛金欄)にその金額をマイナス記入した上で、買掛金元帳における納入業者別の勘定の借方に個別転記する。

なお、材料倉出請求書(出庫票)は、製造現場からの出庫要請に基づいて発行される証ひょうであるから、返品取引とは無関係である。

ウ. ○

受注品が完成し注文主に引き渡す場合、まず原価元帳の当該原価計算票を締め切り、合計する。次に、完成報告書を作成して当該原価計算票を製品元帳に移すとともに、売上品元帳を作成している場合には製品元帳から売上品元帳に移す。また、売上伝票に基づいて受注代金を売上帳に記入し、その金額を売掛金元帳に個別転記する。

工. ×

直接工の消費賃金の記帳に当たっては、まず、作業時間報告書(作業時間票)及び不働時間票を工員別に整理し、出勤票による就業時間と一致することを確認する。次に、消費賃率に実際作業時間を乗じて消費賃金を計算するが、作業時間報告書に製造指図書番号が記載されたものは直接労務費であるから、その金額を原価元帳における当該原価計算票の直接労務費欄と消費賃金仕訳帳(借方：仕掛品欄，貸方：賃金欄)に記入する。一方、製造間接費費目指定番号のついたものは間接労務費であるから、その金額を消費賃金仕訳帳(借方：製造間接費欄，貸方：賃金欄)に記入するとともに、製造間接費元帳の当該費目指定番号欄に個別転記する。

なお、給与支給帳は、支払賃金等を計算、記入する帳簿であるから、消費賃金の記帳とは無関係である。

以上より、証ひょう・帳簿欄の中に無関係なものを含む取引はイとエであり、選択肢5が正解となる。

問題 2

正解

—

難易度

—

【出題内容】 計算・費目別計算(原価の分類)

【解説】 (単位：千円)

1 原価の分類

項目	分類	項目	分類
主要材料費	直接材料費	直接工賞与 ^{(*)3}	間接労務費
外注加工賃	直接経費	火災損失 ^{(*)1}	非原価
補助材料費	間接材料費	製造用汎用機械の減価償却費	間接経費
工場消耗品費	間接材料費	本社建物の減価償却費	一般管理費
間接作業賃金	間接労務費	補修用材料の消費額	間接材料費
手待賃金	間接労務費	投資不動産の管理費 ^{(*)2}	非原価
損害賠償金 ^{(*)1}	非原価	福利施設負担額	間接経費
工場建物保険料	間接経費	工場従業員退職給付費用	間接労務費
工場建物減価償却費	間接経費	製品販売用の荷造運賃	販売費
原料たな卸減耗費	間接経費	販売員給料	販売費
買入部品費	直接材料費	直接工賃金 ^{(*)4}	労務費
工場従業員出張旅費	間接経費	工場従業員福利費	間接労務費
広告宣伝費	販売費	本社土地賃借料	一般管理費

(*)1 異常な状態を原因とする価値の減少

(*)2 経営目的に関連しない価値の減少

(*)3 「原価計算基準」10では、従業員賞与手当を間接労務費として例示しており、直接工賞与は間接労務費に分類される。賞与の予定額を予定賃率の計算に組み込む見解もあるが、その場合には、直接作業分が直接賃金(直接労務費)、間接作業分が間接作業賃金(間接労務費)、手待分が手待賃金(間接労務費)となる。

(*)4 直接工賃金のうち、直接作業分が直接賃金(直接労務費)、間接作業分が間接作業賃金(間接労務費)、手待分が手待賃金(間接労務費)となる。したがって、直接工賃金自体を直接労務費と間接労務費のいずれかに分類することはできない。

2 本問の解答について

作問者は、直接工賞与と直接工賃金の全額をいずれも直接労務費に分類し、選択肢3を正解として予定していたものと推測される。ただし、解説1(*)3(*)4から明らかかな通り、そのような解釈は「原価計算基準」に準拠するものではないし、そもそも原価計算理論上無理がある。百歩譲ってそれらを直接労務費とみなしたとしても、総原価を問う以上は、間接作業賃金と手待賃金における二重計算の矛盾から逃れることはできない。以上より、**本問には解答が存在しない。**

なお、以下の解説3では、直接工賞与と直接工賃金の全額をいずれも直接労務費に分類した場合の計算結果を参考として示す。

3 作問者が意図したと考えられる計算(参考)

	総原価							非原価
	製造直接費			製造間接費			販管費	
	直接材料費	直接労務費	直接経費	間接材料費	間接労務費	間接経費		
主要材料費	235,000							
外注加工賃			62,000					
補助材料費				52,000				
工場消耗品費				63,000				
間接作業賃金					96,500			
手待賃金					12,500			
損害賠償金								1,800
工場建物保険料						900		
工場建物減価償却費						2,300		
原料たな卸減耗費						200		
買入部品費	165,000							
工場従業員出張旅費						3,200		
広告宣伝費							4,200	
直接工賞与		25,000						
火災損失								600
製造用汎用機械の減価償却費						4,200		
本社建物の減価償却費							2,200	
補修用材料の消費額				300				
投資不動産の管理費								500
福利施設負担額						400		
工場従業員退職給付費用					1,200			
製品販売用の荷造運賃							15,600	
販売員給料							112,500	
直接工賃金		234,500						
工場従業員福利費					500			
本社土地賃借料							800	
合計	400,000	259,500	62,000	115,300	110,700	11,200	135,300	2,900
	製造直接費721,500			製造間接費237,200				
	総原価1,094,000							

問題 3

正解

1

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。

個別原価計算は伝統的に個別生産を前提としており、多数の製品があるときにその全てがカスタム・メイド(和製英語でいうオーダー・メイド)で異質の製品である状況が想定される。この場合、製品1単位ごとに特定製造指図書を発行し、製造費用を各単位に個別に集計する必要がある。なお、製品1単位を原価集計単位とする例には、建設業におけるビル1棟や、造船業における船舶1隻、機械工業における機械1台などがあげられる。

イ. ○ 「原価計算基準」31参照。

個別原価計算は、特定製造指図書を原価集計単位とする指図書別原価計算であるが、特定製造指図書は、ジョブと呼ばれる仕事ごとに発行される。そのため、英語ではジョブ・コストイング(job costing, job-order costing)と呼ばれ、アの解説に示した造船業を例に取れば、船舶1隻の製造それ自体が1つのジョブとなる。

ウ. × 「原価計算基準」31参照。

個別原価計算の本質は、特定製造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あり、その採用は必ずしも個別生産に限定されない。つまり、同一規格製品をロット別に生産する場合でも、ロット別に製造指図書を発行し、指図書別に製造原価を集計することがあり、それは歴とした個別原価計算の採用である(ロット別個別原価計算)。ただし、ロット別個別原価計算のもとでは、特定製造指図書と継続製造指図書の区別は原価集計単位としての機能の有無のみとなり、実質的な相違は存在しないことになる。

エ. × 「原価計算基準」32, 33(2)参照。

個別原価計算における直接費は、発生のつど又は定期的に整理分類して、原則として当該指図書に関する実際発生額をもって賦課する。なお、間接費について、原則として予定配賦率をもって各指図書に配賦するという点は正しい。

問題 4

正解

5

難易度

A

【出題内容】 計算・部門別計算(階梯式配賦法による補助部門費の配賦)

【解 説】 (単位：千円)

ア. ×

補助部門費配賦後の第2製造部門費は444,370千円である。解説2を参照のこと。

イ. ○

解説3を参照のこと。

ウ. ×

補助部門費配賦後の第1製造部門費は435,570千円である。解説2を参照のこと。

エ. ○

解説2を参照のこと。

1 配賦順位の決定

①	<他の補助部門に対する用役提供先部門数の比較> 動力部門：1，材料倉庫部門：1，工場事務部門：2 →工場事務部門が第1位，動力部門と材料倉庫部門は順位付けができない
②	<部門費の比較(*)> 動力部門費(180,800) > 材料倉庫部門費(117,300) →動力部門が第2位，材料倉庫部門が第3位

(*) ②サービス提供先部門数が同数の場合の順位付けの方法としては、(a)部門費の比較と(b)相互の配賦額の比較の2つがあるが、本問では(b)相互の配賦額の比較によっても順位付けは変わらない。特段の指示がないのはそのためであり、ここではより簡単な(a)部門費の比較によって順位付けを行えばよい。

2 補助部門費の配賦

	第1製造部門	第2製造部門	材料倉庫部門	動力部門	工場事務部門
部 門 費	250,770	320,070	117,300	180,800	11,000
工場事務部門費	(*)3,300	3,300	2,200	2,200	△11,000
動力部門費	(*)91,500	61,000	30,500	△183,000	0
材料倉庫部門費	(*)90,000	60,000	△150,000	0	
合 計	435,570	444,370	0		

(*) 工場事務部門費11,000 × $\frac{\text{第1製造部門従業員数15人}}{\text{工場事務部門を除く従業員数合計50人}}$

(*) 動力部門費183,000 × $\frac{\text{第1製造部門に対する動力供給量600,000kWh}}{\text{動力供給量合計1,200,000kWh}}$

(*) 材料倉庫部門費150,000 × $\frac{\text{第1製造部門に対する材料出庫額900}}{\text{第1製造部門900+第2製造部門600}}$

3 製造部門費の差額

第2製造部門費444,370－第1製造部門費435,570＝8,800

問題 5

正解

2

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」25参照。

工程別総合原価計算の方法は累加法と非累加法に大別されるが、「原価計算基準」では累加法による計算のみを規定している。この場合、工程製品を実際原価で次工程に振り替えれば、管理不能な前工程の能率の良否の影響が次工程に混入したり、前工程の計算の終了を待つ結果として次工程の計算が遅延したり、という問題が生じることになる。そこで、工程間に振り替えられる工程製品について、予定原価又は正常原価で計算することが認められている。

イ. × 「原価計算基準」24(2)-6参照。

期末仕掛品の数量が每期ほぼ等しい場合には、「数量が等しければ原価も等しい」という仮定のもとに、当期製造費用をもってそのまま完成品総合原価とする(期首仕掛品原価をもってそのまま期末仕掛品原価)とすることが認められている。

ウ. ○ 「原価計算基準」24(2)-4参照。

直接材料費と異なり、加工費については実体がないため、原価投入の程度である進捗度を見積もることが相対的に難しい。そこで、加工費について期末仕掛品の完成品換算量(加工換算量)を計算することが困難な場合には、加工費の全額を完成品に負担させ、直接材料費のみを完成品と期末仕掛品に配分することが認められている。

エ. × 「原価計算基準」27参照。

減損の費用は、原則として、特別に減損費の費目を設けることをしないで、これをその期の完成品と期末仕掛品とに負担させる。つまり、正しくは、「減損の処理は、仕損に準ずる」であり、いわゆる度外視法の採用が想定されている。

問題 6

正解

2

難易度

A

【出題内容】 計算・工程別総合原価計算(累加法と平均法による原価配分)

【解 説】 (単位：千円)

1 仕損費の処理

仕損品は各工程終了時点の検査により検出されるため、仕損費は各工程の完成品のみに負担させる。したがって、最初から仕損分を完成品に含ませて計算すればよい。

2 第1工程の計算

A原料費		加工費	
300,000kg	完 成 210,000kg	252,000kg	完 成 210,000kg
⑦ 236,000	正常仕損 10,000kg	⑦ 82,600	正常仕損 10,000kg
⑧ 565,000	<u>220,000kg</u>	⑧ 363,440	<u>220,000kg</u>
<u>801,000</u>	587,400	<u>446,040</u>	389,400
(@2.67)	月末仕掛 80,000kg	(@1.77)	月末仕掛 32,000kg
	213,600		56,640

完成品原価：A原料費587,400+加工費389,400=976,800

3 第2工程の計算

前工程費		加工費	
2,500個	完 成 ^(*1) 1,600個	2,100個	完 成 1,600個
⑦ 198,200	正常仕損 100個	⑦ 5,120	正常仕損 100個
⑧ 976,800	<u>1,700個</u>	⑧ 56,410	<u>1,700個</u>
<u>1,175,000</u>	799,000	<u>61,530</u>	49,810
(@470)	月末仕掛 800個	(@29.3)	月末仕掛 400個
	376,000		11,720

(*1) 月初仕掛品400個+(*2)当月投入2,100個-仕損品100個-月末仕掛品800個

(*2) 第1工程完成品210,000kg×1単位(個)÷100kg

完成品原価 : 前工程費799,000+加工費49,810+B原料費337,142=1,185,952

完成品単位原価 : 完成品原価1,185,952÷完成品数量1,600個=741,220円

問題 7 正解 4 難易度 A

【出題内容】 計算・標準原価計算(原価差異の計算と分析)

【解 説】 (単位:円)

1 生産データの整理

直接材料費			加工費		
月初仕掛	500個	完 成 2,100個	月初仕掛	400個	完 成 2,100個
当月投入	1,900個		当月投入	1,850個	
		月末仕掛 300個			月末仕掛 150個

2 原価差異の計算

	原価標準	当月投入			原価差異 (不利差異)
		完成品換算量	標準原価	実際原価	
直接材料費	@ 2,100	1,900個	3,990,000	4,080,000	90,000
直接労務費	@ 4,800	1,850個	8,880,000	10,140,000	1,260,000
製造間接費	@ 4,000	1,850個	7,400,000	8,100,000	700,000
合 計	@10,900		20,270,000	22,320,000	2,050,000

直接費差異1,350,000(不利)

3 原価差異の分析

(1) 直接材料費差異

		実際発生額 4,080,000	
実際価格 @ 680	価格差異 120,000(有利)		
標準価格 @ 700	標準原価 3,990,000	数量差異 210,000(不利)	
		(*) 5,700kg 標準消費量	6,000kg 実際消費量

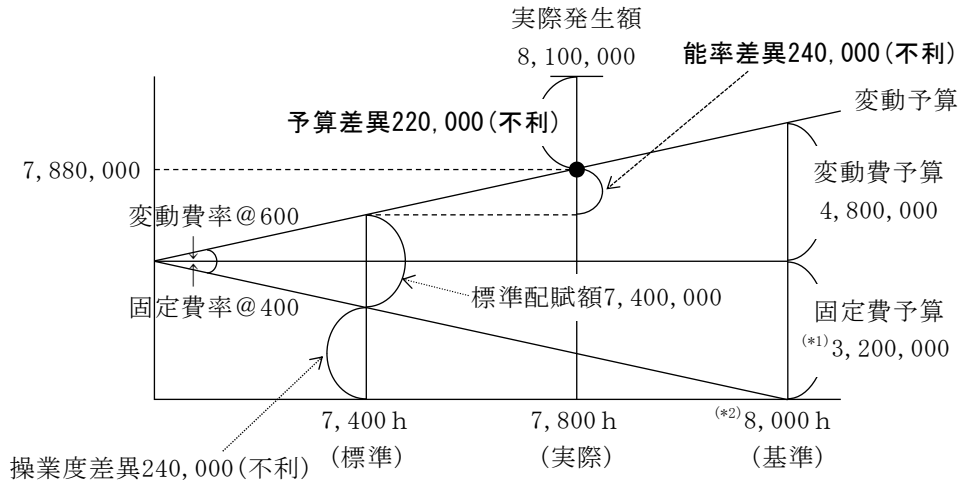
(*) 標準直接材料消費量 3 kg / 個 × 当月投入量 1,900 個

(2) 直接労務費差異

		実際発生額 10,140,000	
実際賃率 @ 1,300	賃率差異 780,000(不利)		
標準賃率 @ 1,200	標準原価 8,880,000	作業時間差異 480,000(不利)	
		(*) 7,400 h 標準作業時間	7,800 h 実際作業時間

(*) 標準直接作業時間 4 h / 個 × 当月投入加工換算量 1,850 個

(3) 製造間接費差異



(*1) 固定製造間接費年間予算額38,400,000÷12ヶ月

(*2) 年間基準操業度96,000h÷12ヶ月

4 正誤判定

(1) 選択肢1：×

当月の標準原価差異の合計額は2,050,000円の不利差異であったが、直接費全体としての差異は1,350,000円の不利差異であった。解説2を参照のこと。

(2) 選択肢2：×

直接材料費差異は90,000円の不利差異であったが、その原因は不利な数量差異の発生によるところが大きい。解説2と3(1)を参照のこと。

(3) 選択肢3：×

賃率差異は不利差異であったが、作業時間差異も不利差異であり、直接労務費差異は不利差異となっている。解説2と3(2)を参照のこと。

(4) 選択肢4：○

解説2と3(3)を参照のこと。

(5) 選択肢5：×

製造間接費差異を3分法(操業度差異の中に固定費能率差異を含む方法)により差異分析を行うと、能率差異は240,000円の不利差異であった。解説3(3)を参照のこと。

問題 8

正解

1

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」47(2)-1参照。

数量差異、作業時間差異、能率差異等、標準原価計算制度に固有の消費量面の差異について、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。なお、同様の規定は実際原価計算制度における原価差異の処理の規定の中には存在しないため、価格差異、賃率差異、予算差異等に異常という概念はなく、比較的多額の原価差異が生ずる原因は、「予定価格等が不適当なため」と解される。

イ. ○ 「原価計算基準」47(2)-2参照。

標準原価計算制度における原価差異の処理は、異常な消費量面の差異を非原価項目として処理する他は(アの解説参照)、全て実際原価計算制度における処理の方法に準じるとされている。したがって、原価差異は、材料受入価格差異を除き、原則として当年度の売上原価に賦課することになる。

ウ. × 「原価計算基準」47(1)-2参照。

材料受入価格差異は、出庫材料ではなく購入材料の価格差異であるから、経済価値の消費過程を経ておらず、その全額を費用化することは認められない。そこで、金額の多寡にかかわらず、購入材料を構成する出庫材料と期末在庫とに配賦することが求められる。正しくは、「当年度の材料の払出高と期末在高に配賦する」である。なお、イの解説で見た通り、材料受入価格差異以外の原価差異について、原則として当年度の売上原価に賦課するという点は正しい。

エ. × 「原価計算基準」47(1)-3参照。

原価差異を売上原価と期末たな卸資産に配賦することが求められるのは、比較的多額の原価差異が発生した場合である。また、その場合の売上原価と期末たな卸資産とは、前年度ではなく当年度の売上原価と期末たな卸資産をいう。なお、比較的多額の原価差異の配賦方法について、個別原価計算の場合は指図書別配賦と科目別配賦の選択、総合原価計算の場合は科目別配賦のみが規定されている点は正しい。

問題 9

正解

4

難易度

A

【出題内容】 理論・管理会計の基礎知識

【解 説】

ア. ×

組織の経営管理プロセスは、①戦略的計画(戦略策定)、②マネジメント・コントロール、③オペレーショナル・コントロール(タスク・コントロール)に分類され、①はトップ・マネジメント、②はミドル・マネジメント、③はローワー・マネジメントが中心となって計画設定と統制が実施される。したがって、上記の3つのプロセスにおいては、組織における階層の違いが想定されているといえる。

イ. ○

管理会計情報が具備すべき唯一の要件は有用性であり、それは、情報利用者である企業内部の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を意味する。したがって、有用性の内容は、経営管理者の情報ニーズに依存するが、一般的には、適時性と迅速性が重視されるといわれる。勿論、迅速性よりも正確性を重視する経営管理者もいるだろうが、ここでは正確性を軽視すると言っているわけではなく、少なくとも本肢を積極的に×とする理由はない。

ウ. ○

SWOT分析とは、内部環境における強み(プラス要因)と弱み(マイナス要因)、外部環境における機会(プラス要因)と脅威(マイナス要因)を分析し、そちら4項目を掛け合わせることで、戦略の策定に役立てるフレームワークをいう。

エ. ×

非財務尺度の改善が財務尺度の改善をもたらすまでにはタイム・ラグがあるため、業績測定・評価を通じて組織構成員を戦略の実行へと動機づけるには、各期の非財務尺度の改善を当該期の業績として測定・評価する必要がある。したがって、BSCでは、当期の非財務尺度の改善が次期以降の財務尺度の改善をもたらすと想定される場合であっても、非財務尺度の改善自体は当期の業績と見る。つまり、非財務的な業績の向上が、財務的な業績の向上に至るまでのタイム・ラグが考慮されている。

問題10

正解

6

難易度

C

【出題内容】 計算・短期利益計画のための管理会計(最適プロダクト・ミックス)

【解 説】 (単位:円)

1 時間当たり貢献利益の比較

(1) 製品単位当たり貢献利益

	製品 X	製品 Y
販売価格	@5,000	@2,000
直接材料費	@1,400	@1,100
貢献利益	@3,600	@ 900

(2) 時間当たり貢献利益(1分当たり)

	製品 X	製品 Y	
設備 A	^(*1) @72	^(*2) @45	→ 製品 X を優先すべき
設備 B	^(*3) @60	^(*4) @22.5	→ 製品 X を優先すべき

(*1) 製品 X 貢献利益@3,600÷設備 A の製品 X 所要時間50分/個

(*2) 製品 Y 貢献利益@900÷設備 A の製品 Y 所要時間20分/個

(*3) 製品 X 貢献利益@3,600÷設備 B の製品 X 所要時間60分/個

(*4) 製品 Y 貢献利益@900÷設備 B の製品 Y 所要時間40分/個

2 最適プロダクト・ミックスの検討

(1) 解答の指針

時間当たり貢献利益の比較から、いずれの設備においても製品Xを優先的に生産すべきことが明らかであるため、最適プロダクト・ミックスの検討に際しては、「製品Xの生産に設備AとBのいずれを優先的に使用すべきか」が問題となる。この場合、製品Xを需要上限まで生産することは共通であるから、「製品Xを需要上限まで生産した後、製品Yをどれだけ生産(販売)できるか」が意思決定の基準となる。

(2) 製品Xの生産に設備Aを優先的に使用する場合

	製品X	製品Y	
設備A	^(*1) 5,760個	^(*3) 0個	← 製品Xの生産に優先的に使用
設備B	^(*4) 1,440個	^(*5) 5,040個	
合計	7,200個	5,040個	← 製品Yの数量が(3)より少ない

(*1) $\frac{288,000 \text{分}}{50 \text{分/個}}$ (設備A運転可能時間288,000分÷設備Aの製品X所要時間50分/個)

(*2) 設備A運転可能時間4,800h×60分/h

(*3) 設備Aの生産能力は全て製品Xの生産に使用するため、製品Yの生産量はゼロである。

(*4) 製品X需要上限7,200個－設備Aの製品X生産量5,760個

(*5) $\frac{201,600 \text{分}}{40 \text{分/個}}$ (設備B運転可能時間201,600分÷設備Bの製品Y所要時間40分/個)

(*6) 設備B運転可能時間288,000分

－設備Bの製品X所要時間60分/個×製品X生産量1,440個

(3) 製品Xの生産に設備Bを優先的に使用する場合

	製品X	製品Y	
設備A	^(*3) 2,400個	^(*4) 7,200個	
設備B	^(*1) 4,800個	^(*2) 0個	← 製品Xの生産に優先的に使用
合計	7,200個	7,200個	← 最適プロダクト・ミックス

(*1) $\frac{288,000 \text{分}}{60 \text{分/個}}$ (設備B運転可能時間288,000分÷設備Bの製品X所要時間60分/個)

(*2) 設備Bの生産能力は全て製品Xの生産に使用するため、製品Yの生産量はゼロである。

(*3) 製品X需要上限7,200個－設備Bの製品X生産量4,800個

(*4) 設備Aでは製品Yを^(*5)8,400個生産可能であるが、需要上限を超えてしまうため、生産量は7,200個となる。

(*5) $\frac{168,000 \text{分}}{20 \text{分/個}}$ (設備A運転可能時間168,000分÷設備Aの製品Y所要時間20分/個)

(*6) 設備A運転可能時間288,000分

－設備Aの製品X所要時間50分/個×製品X生産量2,400個

3 最適プロダクト・ミックスにおける貢献利益総額

製品X貢献利益@3,600×製品X販売量7,200個

+製品Y貢献利益@900×製品Y販売量7,200個=32,400,000

問題11

正解

5

難易度

A

【出題内容】 理論・予算管理

【解 説】

ア. ×

原価管理に対する予算管理の特徴は、原価だけでなく収益についても目標を設定し、差額としての利益を管理の対象とする点にある。つまり、予算は会社全体ないし独立採算単位における利益管理のためのツールであり、予算期間における企業の利益目標の達成に向けた、企業全般にわたる総合的管理の要具であるといえる。

イ. ○

事後統制の一環としての予算実績差異分析においては、パーシャル・プランを採用する場合の標準原価差異分析と同様に、例外管理の考え方が採用される。つまり、全ての差異について原因分析を実施するのではなく、経営上重要な意味を持つと考えられる差異に限定して詳細な原因分析を行うことで、効率的・効果的な是正を意図している。

ウ. ×

ボトム・アップ方式による予算編成では、予算執行部門に予算編成への参加機会を与えた上で予算目標を申告させるため、これを押し付けるトップ・ダウン方式と比べて、各部門を予算目標の達成に向けて動機づける効果が期待される。ただし、各部門から提出された予算を単純に合算するのではなく、全社的な計画との整合性に配慮しながら総合予算を編成する必要があり、トップ・ダウン方式と比べて、各部門の活動の調整に相当の手間を要することになる。

エ. ○

期間予算又は定期的予算は、一定の計画期間(通常は1年)について編成され、次の計画期間に関して新たな予算が作成される。これに対し、半期、四半期、月次など、一定期間が経過するごとにローリング(ころがし)方式で更新し、更新時に経過期間を加えて期間予算を継続的に維持する場合、当該予算を継続的予算という。

問題12

正解

3

難易度

A

【出題内容】 理論・原価管理

【解 説】

ア. ○

現行製品を対象として、製造段階で原価改善の一環として行われるVEをセカンドルックVEという。製造段階では、製品コンセプトや設計仕様が確定しており、原価の変更可能性は小さいため、この段階でのVE実施にとどまるならば、大幅な原価低減を実現する可能性は限定される。そのため、商品企画段階のゼロルックVEや、開発段階のファーストルックVEを重視する必要がある。

イ. ×

原価企画の特徴の一つとして、潜在的顧客が喜んで支払うと考えられる価格を起点として、マーケット・イン志向(市場ないし顧客志向)で許容原価を設定する点あげられる。なお、プロダクト・アウトとはマーケット・インの対義語であり、商品企画や製品開発に当たって、顧客ニーズよりもメーカー側の論理を優先する考え方をいう。

ウ. ×

原価企画による製品開発プロセスにおいて、原価見積りの仕組みないしそのデータベースのことをコストテーブルという。なお、ベンチマーキングとは、最善ないし優良な実務(ベスト・プラクティス)を分析し、それをベンチマーク(基準)として自社の活動を測定・評価して改善を加える経営手法をいい、原価企画が活用する手法ではテアダウン(製品分解分析)が該当する。

エ. ○

原価企画では、製品開発の節目節目で段階的に目標を設定し、それらを着実にクリアして次の段階に進むというマイルストーン管理が行われる。その際、繰り返されるのがコストレビューやデザインレビューであり、前者は目標原価の達成状況を、後者は製品の性能、機能、信頼性などの実現状況をそれぞれ測定、評価し、改善策を講じるような活動をいう。

問題13

正解

6

難易度

B

【出題内容】 計算・活動基準原価計算(ABCに基づく製品別損益の計算)

【解説】 (単位:円)

1 解答の指針

まず、製品Aの単位当たり売上総利益が所与であるため、その売上総利益総額から管理活動費の配賦額を逆算し(解説3参照)、これに基づいて製品Bの売上高と販売数量を推定する(解説2参照)。その上で、製品BについてABCに基づく損益計算を行い、売上総利益を計算する(解説3参照)。

2 製品Bの売上高と販売数量の推定

項目	金額	
売上高合計		^{(*)3} 15,000,000
差引：製品A売上高	^{(*)1} 9,000,000	
製品C売上高	^{(*)2} 3,150,000	12,150,000
製品B売上高		2,850,000

(*)1 製品A販売価格@4,500×製品A販売数量2,000個

(*)2 製品C販売価格@6,300×製品C販売数量500個

(*)3 製品A売上高9,000,000÷ $\frac{\text{製品Aに対する管理活動費配賦額540,000}}{\text{管理活動費900,000}}$

(*)4 解説3(*)7を参照のこと。

製品B販売数量：製品B売上高2,850,000÷製品B販売価格@5,700=500個

3 製品別損益の計算

以下では製品Cの計算結果も示すが、解答上は不要である。

	製品A	製品B	製品C	合計
売上高	9,000,000	2,850,000	3,150,000	15,000,000
製造直接費	(*2) 1,600,000	500,000	500,000	2,600,000
製造間接費				
段取活動	(*3) 1,700,000	850,000	850,000	3,400,000
修繕活動	(*4) 500,000	500,000	500,000	1,500,000
設計変更活動	(*5) 400,000	400,000	400,000	1,200,000
検査活動	(*6) 500,000	250,000	250,000	1,000,000
管理活動	(*7) 540,000	(*8) 171,000	189,000	900,000
間接費合計	3,640,000	2,171,000	2,189,000	8,000,000
売上総利益	(*1) 3,760,000	179,000	461,000	4,400,000

(*1) 製品A売上総利益@1,880×製品A販売数量2,000個

(*2) 製品A製造直接費@800×製品A販売数量2,000個

(*3) 段取活動費3,400,000× $\frac{\text{製品A段取回数10回}}{\text{段取回数合計20回}}$

(*4) 修繕活動費1,500,000× $\frac{\text{製品A修繕回数10回}}{\text{修繕回数合計30回}}$

(*5) 設計変更活動費1,200,000× $\frac{\text{製品A変更仕様書枚数10枚}}{\text{変更仕様書枚数合計30枚}}$

(*6) 検査活動費1,000,000× $\frac{\text{製品A検査回数20回}}{\text{検査回数合計40回}}$

(*7) 製品A売上高9,000,000－製品A売上総利益3,760,000

－製品A製造直接費1,600,000－製品A製造間接費(管理活動費除く)3,100,000

(*8) 管理活動費900,000× $\frac{\text{製品B売上高2,850,000}}{\text{売上高合計15,000,000}}$

製品B単位当たり売上総利益：

製品B売上総利益179,000÷製品B販売数量500個＝@358

問題14

正解

4

難易度

C

【出題内容】 計算・差額原価収益分析(追加加工の可否の意思決定)

【解説】 (単位：円)

1 当年度の貢献利益の計算

項目	金額	
売上高		@5,000×3,000kg
変動費		
直接材料費	@ 300×3,000kg	
直接労務費	@2,250×3,000kg	
変動製造間接費	(*)@ 400×3,000kg	@2,950×3,000kg
貢献利益		6,150,000

(*) 変動製造間接費配賦率@200×製品X機械稼働時間2h/kg

2 次年度の生産計画の検討

(1) 製品Yの生産可能量

製品Xを3,000kg製造することは確定しているため、製品X製造後に利用可能な生産能力に基づき、製品Yの生産可能量を求める

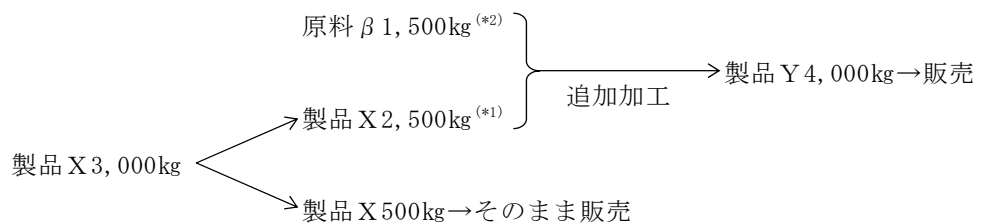
	直接作業時間	機械稼働時間
生産能力	14,000 h	8,000 h
差引：製品X使用分	3 h/kg×3,000kg	2 h/kg×3,000kg
製品Y利用可能生産能力	5,000 h	2,000 h
製品Y生産可能量	(*)5,000kg	生産上限→(**)4,000kg

(*) 製品Y利用可能生産能力5,000h÷製品Y追加直接作業時間1h/kg

(**) 製品Y利用可能生産能力2,000h÷製品Y追加機械稼働時間0.5h/kg

(2) 製品XとYのプロダクト・ミックス

製品Yの製造に際しては、製品X 1kgに対して原料β 0.6kgを追加する。したがって、製品Y 4,000kgの生産に必要な製品Xは3,000kgのうち2,500kgであり、残りの500kgは追加加工せずに製品Xのまま販売する。

(*) 製品Y生産量4,000kg× $\frac{\text{製品X 1 kg}}{\text{製品X 1 kg} + \text{原料}\beta 0.6\text{ kg}}$ (**) 製品Y生産量4,000kg× $\frac{\text{原料}\beta 0.6\text{ kg}}{\text{製品X 1 kg} + \text{原料}\beta 0.6\text{ kg}}$

3 次年度の貢献利益と増分利益の計算

項目	金額	
売上高(製品X)	@ 5,000 × 500kg	24,500,000
売上高(製品Y)	@ 5,500 × 4,000kg	
変動費(製品X)		8,850,000
直接材料費	@ 300 × 3,000kg	
直接労務費	@ 2,250 × 3,000kg	
変動製造間接費	@ 400 × 3,000kg	
追加変動費(製品Y)		4,300,000
直接材料費(原料β)	@ 600 × 1,500kg	
直接労務費	@ 750 × 4,000kg	
変動製造間接費	@ 100 × 4,000kg	
貢献利益		11,350,000

増分利益：次年度貢献利益11,350,000－当年度貢献利益6,150,000＝5,200,000

問題15

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. ○

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残余利益を使うことにより、事業部長に資本コスト(率)を必要最低利益(率)とする意思決定を促すことになるため、事業部長の意思決定が全社的に望ましいものとなる。なお、単年度の残余利益を使用する場合には、事業部長の意思決定について必ずしも目標整合性を確保できるとは言えないが、ウとエが明らかに×である以上、それをもって本肢を×とするのは妥当でない。

イ. ○

事業部間で中間製品等の振替取引がある場合、振替価格の設定目的としては、①業績測定目的と②目標整合性目的の2つがある。すなわち、①プロフィット・センターとしての事業部ないし事業部長の業績測定に役立つとともに、②振替取引にかかわる事業部長の分権的な決定を全社目標と整合的なものへと誘導しうるように、振替価格を決定するのが望ましい。なお、本肢では①と②の順序が逆になっているが、一般的には経常目的としての①が強調される。

ウ. ×

環境変化の激しい状況下で、各種の職務を遂行するうえで詳細な現場の情報が有用とされ、かつ、スピードを重視した経営が必要なときは、管理階層の短縮が求められる。したがって、組織を分権化し、意思決定権限を下位に分散することの長所がより活かされてくるといえる。

エ. ×

近年は区別がやや曖昧になってきているものの、伝統的な事業部制の業績測定において、事業部自体の業績測定と事業部長の業績測定は明確に区別されてきた。前者は本社の意思決定に資する投資案の収益性情報の提供を目的とし、各事業部に対する追跡可能性に基づいて会計処理を行うのに対し、後者は事業部長の意思決定のコントロールを目的とし、各事業部長にとっての管理可能性に基づいて会計処理を行うからである。したがって、事業部と事業部長の業績が、常に同一の利益によって測定されるべきとはいえない。

問題16

正解

2

難易度

A

【出題内容】 計算・設備投資の経済性計算(取替投資の正味現在価値計算)

【解 説】 (単位：千円)

1 各年度の差額キャッシュ・フローの計算

	現在時点	20X2年度	20X3年度	20X4年度
		^(*3) 19,200		^(*8) 7,000
I N	^(*1) 200,000	^(*6) 27,000 ^(*5) 21,000	27,000 21,000	27,000 21,000
OUT	^(*2) 270,000	^(*7) 26,400	26,400	26,400 ^(*9) 14,000
NET	△70,000	40,800	21,600	14,600

(*1) 現機械の売却による収入

(*2) 新機械の取得による支出

(*3) 現機械の売却損の税効果

$(^{*4})$ 帳簿価額264,000－見積売却価額200,000)×税率30%

現機械の売却は20X2年度期首に行うため、売却によって発生する現機械の売却損は、20X2年度の課税所得の計算に算入される。したがって、その法人税等に与える影響(損金算入による節税額)は、1年後の20X2年度期末に計上する。

(*4) 取得価額440,000× $\frac{\text{残存耐用年数3年}}{\text{耐用年数5年}}$

(*5) 税引後現金支出費用節約額

(現機械税引前現金支出費用100,000

－新機械税引前現金支出費用70,000)×(1－税率30%)

(*6) 新機械の減価償却費の税効果

取得価額270,000÷耐用年数3年×税率30%

(*7) 現機械の減価償却費の税効果(機会原価)

取得価額440,000÷耐用年数5年×税率30%

(*8) 新機械の売却による収入－売却益の税効果

見積売却価額10,000－売却益10,000×税率30%

(*9) 現機械の売却による収入－売却益の税効果(機会原価)

見積売却価額20,000－売却益20,000×税率30%

2 正味現在価値の計算

	差額CF	現価係数	現在価値
現在時点	△70,000	1.000	△70,000
20X2年度	40,800	0.926	37,780.8
20X3年度	21,600	0.857	18,511.2
20X4年度	14,600	0.794	11,592.4
合計			△2,115.6

現機械を継続使用する方が有利

→ NPV ≒ △2,116