

管理会計論の講評

1 出題形式

事前にアナウンスされていた通り、理論 8 問(@ 5 点) + 計算 10 問(@ 6 点)の新形式で出題された。計算問題が 2 問増加したこと、その配点が@ 6 点に減少・統一されたこと、さらに出題順序が理論→計算で統一されたことが変更点である。また、問題数の増加に伴い、試験時間は従来と比べて 15 分延長の 75 分で実施された。

2 難易度

問題数に変化のなかった理論については、前半の原価計算分野でやや解きづらい出題が続いた。後半の管理会計分野はいつも通りの平易な内容であったが、全体としてはやや難化した印象である。

一方、計算については、難易度 A の問題が 7 問を占め、問題数の増加がそのまま A 問題の増加として表れる結果となった。したがって、試験時間の増加を踏まえると易化という評価になるが、**問題 15**, **問題 18** 辺りは、見た目と現実の難易度のギャップが大きい(一見すると難しそうに思えるが、実はかなり易しい)。その意味では、見た目で安易に切り捨てるところなく、粘り強く解答できたかが 1 つ大きなポイントであったといえる。

| | 難易度 A | 難易度 B | 難易度 C | 合 計 |
|-----|-----------|----------|----------|------------|
| 理 論 | 6 問(30点) | 2 問(10点) | 0 問(0 点) | 8 問(40点) |
| 計 算 | 7 問(42点) | 2 問(12点) | 1 問(6 点) | 10 問(60点) |
| 合 計 | 13 問(72点) | 4 問(22点) | 1 問(6 点) | 18 問(100点) |

3 合格ライン

理論については、難易度 A と評価した 6 問から 5 問、難易度 B と評価した 2 問から 1 問の計 6 問を正答したかったところである。

一方、計算については、難易度 A と評価した 7 問から 6 問、難易度 B と評価した 2 問から 1 問の計 7 問を正答したかったところである。

以上より、合格ラインは、**理論 6 問(30点) + 計算 7 問(42点)の 72 点程度**となるが、予定される合格者数の増加を考慮すると、もう少し下になるかと思われる。ボーダー付近(全体得点率 70~80%)の受験生の平均点は約 69.1 点となっており、**現実の合格ラインは 7 割弱**ということになろう。

講評・解説作成：C P A 会計学院講師 池邊宗行

令和8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

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」 4(1)-2参照。

正常原価は、過去の統計に将来の趨勢を加味した長期平均的な標準原価であるため、安定的な棚卸資産額の算定に資する。なお、「経済状態の安定している場合に」という限定が付されているのは、経済状態が不安定な場合には過去の統計が意味を持たず、将来的な趨勢を予測することも困難だからである。

イ. × 「原価計算基準」 4(1)-1参照。

「原価計算基準」における実際原価とは、財貨の実際消費量をもって計算した原価をいい、その本質的な特徴は、価格ではなく消費量を実際で計算するという点に求められる。正しくは、「原価を予定価格等をもって計算しても、消費量を實際によって計算する限り…」である。

ウ. ○ 「原価計算基準」 8(4)参照。

原価要素は、操業度の増減にかかわらず変化しない固定費と、操業度の増減に応じて比例的に増減する変動費とに分類される。なお、「生産設備を一定とした場合におけるその利用度」という操業度の定義からも明らかに通り、操業度との関連における固定費と変動費の分類は、短期を前提としたものである。

エ. × 「原価計算基準」 8(1)(3)参照。

財務会計における費用の発生を基礎とし、原価計算と財務会計との関連上重要であるのは、製品との関連における分類ではなく、形態別分類である。なお、製品との関連における分類とは、原価の発生が一定単位の製品の生成に関して直接的に認識されるかどうかの性質上の区別による分類であり、原価要素は、この分類基準によって直接費と間接費とに分類される。

問題 2

正解

6

難易度

A

【出題内容】 理論・部門別個別原価計算

【解 説】

ア. ×

補助部門における能率の良否(能率差異)は、関係消費部門においては管理不能であるため、責任会計の見地からすれば、その影響を関係消費部門に対する配賦額から排除すべきである。そこで、理論上、補助部門費は、予定配賦率(標準配賦率)に標準の用役提供量を乗じて配賦するのが望ましいといえる。

イ. × 「原価計算基準」21参照。

個別原価計算と総合原価計算とでは、「単純」の意味内容が異なる。総合原価計算の場合、単純総合原価計算とは、單一種類の製品を原価計算対象とすることを意味する。この点、個別原価計算の場合、単純個別原価計算とは、製造間接費について部門別計算を省略し、工場全体の総括配賦率を用いることを意味する。

ウ. ○ 「原価計算基準」16(2)参照。

補助部門は、その事業の目的とする製品の生産に直接関与しないで、自己の製品又は用役を製造部門に提供する補助経営部門と、管理的機能を行う工場管理部門とに分類される。このうち、製造活動を直接支援するという点でより製造部門に近い関係にあるのは補助経営部門であり、それが相当の規模となった場合には、計算上製造部門として取り扱うこととされている。

エ. ○ 「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、量産経営においても、量産品とは別に自家製作用に特定指図書を発行するのであれば、当該物品には個別原価計算が適用される。

問題 3

正解

3

難易度

B

【出題内容】 理論・総合原価計算

【解 説】

ア. ○ 「原価計算基準」22参照。

ここでは「サイズの異なる調湿機能を備えた合板を連続生産する」のであるから、それら合板を等級製品と捉え、等級別総合原価計算を適用するのが適切と考えられる。この点、本肢は、製品の性質に基づいて等価係数を設定し、単純総合原価計算に近いタイプ(完成品総合原価を結合原価と捉えるタイプ)の等級別総合原価計算を適用することを示しており、適切といえる。

イ. × 「原価計算基準」22, 29参照。

等級別総合原価計算の趣旨は、個別生産が可能な等級製品について、手間とコストをかければより厳密な組別総合原価計算を実施しうるところ、それらが同種製品であることから、等価係数を用いて簡便的に原価配分を実施するという点にある。したがって、その等価係数は、価値移転の原価計算の範疇に属するものに限定され、製品の性質に基づく場合には、原価の発生と関連のある重量、長さ、面積等に依拠することが求められる。この点、本肢は、製品の性質を価格に求め、連產品のように正常市価基準の等価係数を適用することを示しており、不適切といえる。

ウ. × 「原価計算基準」27, 35参照。

標準的な量産品を原価計算対象とする総合原価計算においては、仕損費は期間生産量に自動的に負担させれば足り、あえて仕損費を分離したり、特定の製品に負担させる必要もない。この点、本肢は、個別原価計算のように、仕損費を分離して特定製品の直接経費として処理することを示しており、不適切といえる。

エ. ○ 「原価計算基準」27参照。

ウの肢で見た通り、総合原価計算においては、仕損費は期間生産量に自動的に負担されれば足りる。この点、本肢は、月末仕掛品の加工費進捲度を考慮した上で、期間生産量を構成する完成品と月末仕掛品とに仕損費を負担させることを示しており、適切といえる。

問題 4

正解

2

難易度

B

【出題内容】 理論・標準原価計算

【解 説】

ア. ○ 「原価計算基準」 4(1)-2 参照。

理想標準原価を達成することは現実には不可能であるため、これを短期的な目標として製造現場に指示すれば、現場管理者や現場作業員の動機づけを損なう危険性がある。また、実際原価との間で多額の原価差異(不利差異)の発生が自明であるため、期間損益計算目的にも適さない。以上を踏まえて、我が国の「原価計算基準」では、理想標準原価を制度としての標準原価から除外している。

イ. ×

差異が多く出た箇所に注目し、差異が少ない箇所にはそれほど注意を向けない管理手法は、目標管理ではなく例外管理である。なお、目標管理とは、従業員に自ら目標を設定させ、その達成状況や達成度を測定・評価することで自律的な業務遂行を促し、モチベーションと業績の向上を図る管理手法をいう。

ウ. ○ 「原価計算基準」 4(1)-2 参照。

原価計算理論における予定原価とは、科学的方法で規範的に設定された標準原価と非科学的方法で設定された見積原価を包括する概念であるが、我が国の「原価計算基準」では、後者の見積原価を予定原価と称している。ここで、総額としての見積原価は、単位当たりの見積原価である原価見積に対して、実際生産量を掛けることで計算することができる。したがって、見積原価の計算においては、単位当たりの標準原価である原価標準は全く不要と解釈することができる。

エ. ×

原価財の消費について標準原価を計算し、これを複式簿記機構に組み入れる場合、原価財の投入仕訳を標準原価で切ることになるため、仕掛品勘定は貸借ともに標準原価で記入されることになる。したがって、その方法は、パーシャル・プランではなくシングル・プランである。なお、パーシャル・プランとは、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つ結果として、仕掛け品勘定の借方には実際原価を記入する(貸方に標準原価を部分的に記入する)方法をいう。

問題 5

正解

3

難易度

A

【出題内容】 理論・管理会計の基礎知識

【解 説】

ア. ○

レベニュー・マネジメントとは、顧客の需要に応じて販売価格や販売価格ごとの販売数量を変動させることで、企業利益の最大化を目指す手法をいう。もともとは航空業界で導入され、ホテル業界にも伝播した手法であり、航空機の座席やホテルの客室のように、繰り越すことができない在庫を持つビジネス分野において利用されている。

イ. ✗

責任センター別に集計される原価のうち、ある原価が当該責任センター(の管理者)にとって管理可能か管理不能であるかは、業績測定期間の長短によって変化する。具体的には、業績測定期間が短くなればなるほど、特定の管理者の影響力の程度は相対的に低下するため、その分だけ管理可能とされる原価も少なくなる。

ウ. ✗

B S Cにおける因果関係には、各視点の戦略目標を達成するための目的・手段関係だけでなく、組織戦略を実行するための四つの視点間の関係も含まれる。一般に、前者は横の因果連鎖と呼ばれ、スコアカードにおいて、戦略目標、成果尺度、先行尺度、尺度の目標値と実績値、戦略的実施項目(アクション・プラン)を示すことで表現される。一方、後者は縦の因果連鎖といわれ、戦略マップにおいて、各視点の戦略目標間の因果関係を矢印で結ぶことで表現される。

エ. ○

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、他の組織メンバーに影響を及ぼすプロセス」と定義されるが、伝統的には、本肢のように定義されてきた。これを換言すれば、「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。

問題 6

正解 6

難易度 A

【出題内容】 理論・財務情報分析

【解説】

ア. ×

総資本は他人資本(負債)と自己資本からなり、債権者に対するリターン(支払利息)と株主に対するリターン(配当)の原資は、配当前・利払前の事業利益に相当すると解釈できる。したがって、総資本には事業利益を対応させるのが望ましいといえるが、事業利益とは、経常利益ではなく営業利益に金融収益を加えた利益である。

イ. ×

財務レバレッジとは自己資本比率の逆数であり、「総資本÷自己資本」で求められる指標である。なお、「税引前ROE = ROA + 負債比率 × (ROA - 負債利子率)」より、財務レバレッジが高く、負債の利用度が高い企業においては、業績悪化時にはROAの低下が負債比率によって増幅され、ROEの減少幅が拡大することになる。したがって、後半の内容は正しい。

ウ. ○

「 $ROA = 売上高利益率 \times 総資本回転率$ 」より、ROAを高めるためには、売上高利益率と総資本回転率のいずれかを高めればよい。したがって、売上高利益率を高めることが難しい場合は、現在の売上高利益率を維持しつつ、総資本回転率を高めることで、ROAを改善することができる。

エ. ○

インタレスト・カバレッジ・レシオは、支払利息の何倍の事業利益を獲得できているかを見ることで、当該企業の利払能力を測定する指標である。安全性指標といえば、流动比率や当座比率など、貸借対照表項目同士を比較するものが多いが、負債の返済や利息の支払いは、経常的な経営活動の中で行うのが通常であり、資産を処分して行うわけではない。そこで、静的な安全性指標を補う安全性指標として、損益計算書項目に基づくインタレスト・カバレッジ・レシオが使用される。

問題 7

正解

5

難易度

A

【出題内容】 理論・短期利益計画のための管理会計

【解 説】

ア. × 「原価計算基準」8(4)参照。

操業度がゼロであっても一定の原価が発生し、操業度の増加とともに比例して増加する原価は、準固定費ではなく準変動費である。なお、準固定費とは、階段状に増減する原価をいうが、一定の操業区間では固定的に発生するとしても、操業度の変化に応じて増減するという点において、変動費としての性質を一部有している。そこで、上記の準変動費と準固定費とを合わせて、準変動費と称する見解もある。

イ. ○

原価の中には、階段状に増減する準固定費や操業度の増減に応じて変動費率が変化する費目があるが、正常操業圏内では、それらも純粹な固定費又は変動費と捉えることができる。そのため、正常操業圏内では、コスト・ビヘイビアを一次関数で線形的に仮定することができるが、正常操業圏外では、準固定費や変動費率の増減が生じるため、線形の仮定は妥当しない。

ウ. ×

経営レバレッジ係数は、売上高の変化率に対する営業利益の変化率の大きさを表す指標であり、「貢献利益÷営業利益」で求められる。固定費の利用度の高い企業ほど経営レバレッジ係数は大きくなり、売上高の減少に対する利益の減少幅も大きくなる。

エ. ○

目標売上高に対する安全余裕額の割合を安全余裕率、目標売上高に対する損益分岐点売上高の割合を損益分岐点比率といふ。「目標売上高＝損益分岐点売上高+安全余裕額」より、両者は補数関係にあり、分母の目標売上高が変化したとしても、安全余裕率と損益分岐点比率の合計は常に100%となる。

問題 8

正解

4

難易度

A

【出題内容】 理論・予算管理

【解 説】

ア. ×

予算スラックは、参加型の予算編成過程において、予算執行者が自らの業績評価を有利にすることを意図して形成するものであり、予算目標を緩めに申告することが前提となる。したがって、費用予算の編成における予算スラックは、予算を過大に見積もることによって組み込まれる。

イ. ○

予算編成方針とは、目標売上高や目標利益率など、トップの意向を反映した予算の大まかな作成指針をいう。折衷型の予算編成を採用する場合には、この予算編成方針が予算の執行部門に伝達され、各部門予算が総合予算として統合される段階においては、全体最適又は目標整合性を確保するための指針として機能する。

ウ. ○

ゼロベース予算とは、過去の予算・実績に縛られることなく、ゼロから業務計画を編成する方法であり、過去の予算・実績を基礎とする増分予算と対比される。これは、支出を再評価することで、無駄な支出を抑えるための管理手法であり、広告宣伝費などに代表されるマネジド・キャパシティ・コスト(自由裁量固定費)の管理に適する。

エ. ×

予算編成における変動予算は、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うが、本肢における変動予算は、文脈からして、費用予算に限定したものと解釈できる。この場合、変動予算とは、予算期間の実際操業度における変動費と固定費から構成される。なお、固定費については、操業度の増減にかかわらず一定であるため、基準操業度における予算額がそのまま変動予算を構成する。

問題 9

正解

4

難易度

A

【出題内容】 計算・費目別計算(材料副費の配賦)

【解説】 (単位: 円)

1 実際配賦を行う場合の購入原価の上限と下限の差額

我が国の「原価計算基準」では、引取費用以外の材料副費(内部材料副費)について、その一部ないし全部の購入原価不算入を認めている。したがって、購入原価の上限と下限の差額は、内部材料副費に相当する。

| | 金額 | |
|---------|---------|---------------|
| 購入代価 | | (*) 2,387,000 |
| 引取費用 | | |
| 関税 | 127,650 | |
| 引取運賃 | 60,600 | |
| 荷役費 | 70,000 | |
| 買入手数料 | 217,300 | |
| 保険料 | 13,400 | 488,950 |
| 購入原価の下限 | | 2,875,950 |
| 内部材料副費 | | |
| 購入事務費 | 16,100 | |
| 倉庫保管費 | 49,000 | |
| 選別費 | 10,000 | |
| 整理費 | 16,400 | |
| 検収費 | 24,000 | (ア) 115,500 |
| 購入原価の上限 | | 2,991,450 |

購入原価の上限と下限の差額

(*) 当月購入代価@620×当月購入数量3,850kg

2 予定配賦を行う場合の材料副費配賦差異(+は有利差異を示す)

| | 金額 |
|-------------|-------------|
| 内部材料副費予定配賦額 | (*) 119,350 |
| 内部材料副費実際発生額 | 115,500 |
| 材料副費配賦差異 | (イ) +3,850 |

(*) 当月購入代価2,387,000×内部材料副費予定配賦率5%

問題10

正解

2

難易度

A

【出題内容】 計算・部門別計算(簡便法の相互配賦法・階梯式配賦法)

【解説】 (単位:円)

1 簡便法の相互配賦法による場合の計算

問われているのは第1製造部費のみであるため、第2製造部に対する配賦額は計算不要である。

| | 第1製造部 | 第2製造部 | A補助部 | B補助部 | C補助部 |
|-------|---------------|------------|------------|------------|------------|
| 部門費 | 24,800,000 | 17,900,000 | 5,000,000 | 4,000,000 | 1,800,000 |
| 第1次配賦 | | | | | |
| A補助部費 | (*)3,100,000 | 1,900,000 | △5,000,000 | — | — |
| B補助部費 | (*)920,000 | 2,280,000 | 800,000 | △4,000,000 | — |
| C補助部費 | (*)500,000 | 900,000 | 100,000 | 300,000 | △1,800,000 |
| 第2次配賦 | | | 900,000 | 300,000 | 0 |
| A補助部費 | (*)558,000 | 342,000 | △900,000 | — | — |
| B補助部費 | (*)86,250 | 213,750 | — | △300,000 | — |
| 合計 | (ア)29,964,250 | 23,535,750 | 0 | 0 | 0 |

(1) A補助部費5,000,000×第1製造部に対する用役提供割合62%

(2) B補助部費4,000,000×第1製造部に対する用役提供割合23%

(3) C補助部費1,800,000× $\frac{\text{第1製造部に対する用役提供割合}25\%}{1 - \text{自家消費割合}10\%}$

なお、純粋の相互配賦法(連立方程式法)では、自家消費を考慮しても無視しても最終的な計算結果は同じになるが、これは、自家消費を考慮する場合に、自部門に対する配賦額がゼロになるまでの連続配賦を前提としているためである。この点、簡便法の相互配賦法では、連続配賦をせずに第2次配賦で直接配賦に切り替えるのであるから、第1次配賦においても自家消費を無視するのが通説である。

(4) A補助部に対する第1次配賦額900,000×第1製造部に対する用役提供割合62%

(5) B補助部に対する第1次配賦額300,000× $\frac{\text{第1製造部に対する用役提供割合}23\%}{\text{第1製造部}23\% + \text{第2製造部}57\%}$

2 階梯式配賦法による場合の計算

他の補助部門に対する用役提供先数を比較すると、A補助部：0、B補助部：1、C補助部：2より、配賦順位はC補助部→B補助部→A補助部の順となる。なお、問われているのは第2製造部費のみであるため、第1製造部に対する配賦額は計算不要である。

| | 第1製造部 | 第2製造部 | A補助部 | B補助部 | C補助部 |
|-------|------------|----------------------------|-----------------------------|-----------------------------|-----------------------------|
| 部門費 | 24,800,000 | 17,900,000 | 5,000,000 | 4,000,000 | 1,800,000 |
| C補助部費 | 500,000 | ^(*)1) 900,000 | 100,000 | 300,000 | ^(*)2) △1,800,000 |
| B補助部費 | 989,000 | ^(*)2) 2,451,000 | 860,000 | ^(*)3) △4,300,000 | 0 |
| A補助部費 | 3,695,200 | ^(*)3) 2,264,800 | ^(*)3) △5,960,000 | 0 | |
| 合計 | 29,984,200 | (イ)23,515,800 | 0 | | |

$$(*)1) C\text{補助部費}1,800,000 \times \frac{\text{第2製造部に対する用役提供割合}45\%}{1 - \text{自家消費割合}10\%}$$

$$(*)2) B\text{補助部費}4,300,000 \times \text{第2製造部に対する用役提供割合}57\%$$

$$(*)3) A\text{補助部費}5,960,000 \times \text{第2製造部に対する用役提供割合}38\%$$

問題11

正解

5

難易度

B

【出題内容】 計算・部門別個別原価計算(仕損費の処理)

【解説】 (単位:円)

1 指図書別原価計算表

| | # 121 | # 122 | # 121-1 | # 122-1 | 合計 |
|-------|-------------|------------|-----------|-------------|-----------|
| 直接材料費 | 300,000 | 300,000 | 300,000 | 100,000 | 1,000,000 |
| 直接労務費 | 200,000 | 987,500 | 762,500 | 350,000 | 2,300,000 |
| 製造間接費 | | | | | |
| 切削部 | 300,000 | 450,000 | 300,000 | 150,000 | 1,200,000 |
| 組立部 | 0 | 687,500 | 562,500 | 250,000 | 1,500,000 |
| 小計 | 800,000 | 2,425,000 | 1,925,000 | 850,000 | 6,000,000 |
| 正常仕損費 | (*)△800,000 | (*)850,000 | — | (*)△850,000 | △800,000 |
| 合計 | 0 | 3,275,000 | 1,925,000 | 0 | 5,200,000 |
| 摘要 | 切削部に振替 | 完成 | 完成 | # 122に振替 | |

(*)1 # 121の仕損は全部仕損であるため、旧製造指図書である# 121に集計された
製造原価を仕損費とする。また、# 121の仕損は切削部で生じているが、切削部
予算には仕損費が計上されているため、仕損費は切削部の間接経費として処理
する。

(*)2 # 122の仕損は一部仕損であるため、新製造指図書である# 122-1に集計され
た製造原価を仕損費とする。また、# 122の仕損は組立部で生じているが、組立
部予算に仕損費が計上されている旨の指示はないため、仕損費は# 122の直接
経費として処理する。

2 仕損費の処理に関する仕訳

121と# 122の仕損について、①仕損費の計上と、②仕損費の振替に関する仕訳を
示せば、次の通りである。

(1) # 121の仕損について(間接経費処理)

| | 借方科目 | 金額 | 貸方科目 | 金額 |
|---|------|---------|------------|---------|
| ① | 仕損費 | 800,000 | 仕掛品(# 121) | 800,000 |
| ② | 切削部 | 800,000 | 仕損費 | 800,000 |

(2) # 122の仕損について(直接経費処理)

| | 借方科目 | 金額 | 貸方科目 | 金額 |
|---|-------------|---------|---------------|---------|
| ① | 仕損費 | 850,000 | 仕掛け品(# 122-1) | 850,000 |
| ② | 仕掛け品(# 122) | 850,000 | 仕損費 | 850,000 |

3 仕掛品勘定の作成

| 仕 掛 品 | | |
|---------------------------------------|-----------------------------|---------------------------------------|
| 直接材料費 | (*) ¹⁾ 1,000,000 | 製 品 (*) ³⁾ 5,200,000 |
| 直接労務費 | (*) ¹⁾ 2,300,000 | 仕 損 費 (ウ) (*) ⁴⁾ 1,650,000 |
| 切 削 部 (ア) (*) ¹⁾ 1,200,000 | | |
| 組 立 部 (*) ¹⁾ 1,500,000 | | |
| 仕 損 費 (イ) (*) ²⁾ 850,000 | | |
| | 6,850,000 | 6,850,000 |

(*) 指図書別原価計算表の横計を参照のこと。

(*) # 122に直接経費として振り替えられる仕損費である。

(*) # 122製造原価3,275,000 + # 121-1製造原価1,925,000

(*) # 121で計上される仕損費800,000 + # 122-1で計上される仕損費850,000

問題12

正解

4

難易度

A

【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

| | | 直接材料費 | | 加工費 | |
|------|------|--------|---------------------------|------|--------|
| 月初仕掛 | 800個 | 完成 | 3,000個 | 月初仕掛 | 240個 |
| | 当月投入 | 2,950個 | | | 完成 |
| | | | 600個 | | 3,000個 |
| | | | 標準仕損 ^{(*)1} 150個 | | 標準仕損 |
| | | | 超過仕損 50個 | | 超過仕損 |

(※1) 仕損発生時点の良品(完成品)3,000個×(※2)仕損品標準発生率5%

(※2) 本問では「正常仕損率」となっているが、正常仕損率を超えて発生した仕損は異常仕損であり、異常仕損品の標準原価は異常仕損費(非原価)であって、仕損差異(原価差異)と捉えることは通常ない。したがって、超過的に発生した仕損品の標準原価を仕損差異(原価差異)と捉える本問においては、本来、「仕損品標準発生率」などの表現を使用すべきである。

2 直接材料費差異の分析

| | | | |
|--------------|--------------------|-------------------------------------|---------------------|
| 実際価格 @ 1,620 | 実際発生額 19,764,000 | | |
| | 価格差異 244,000(不利) | | |
| 標準価格 @ 1,600 | 標準原価 18,880,000 | 仕損差異 ^{(*)3} 320,000(不利) | 数量差異 320,000(不利) |
| | (*)1 11,800kg | (*)2 12,000kg | 12,200kg |
| | 標準仕損 | 実際仕損 | 実際仕損 |
| | 標準歩留 | 標準歩留 | 実際歩留 |

(※1) 標準消費量4kg/個×標準仕損当月投入量2,950個

(※2) 標準消費量4kg/個×実際仕損当月投入量3,000個

(※3) 標準直接材料費@6,400×超過仕損量50個

3 直接労務費差異の分析

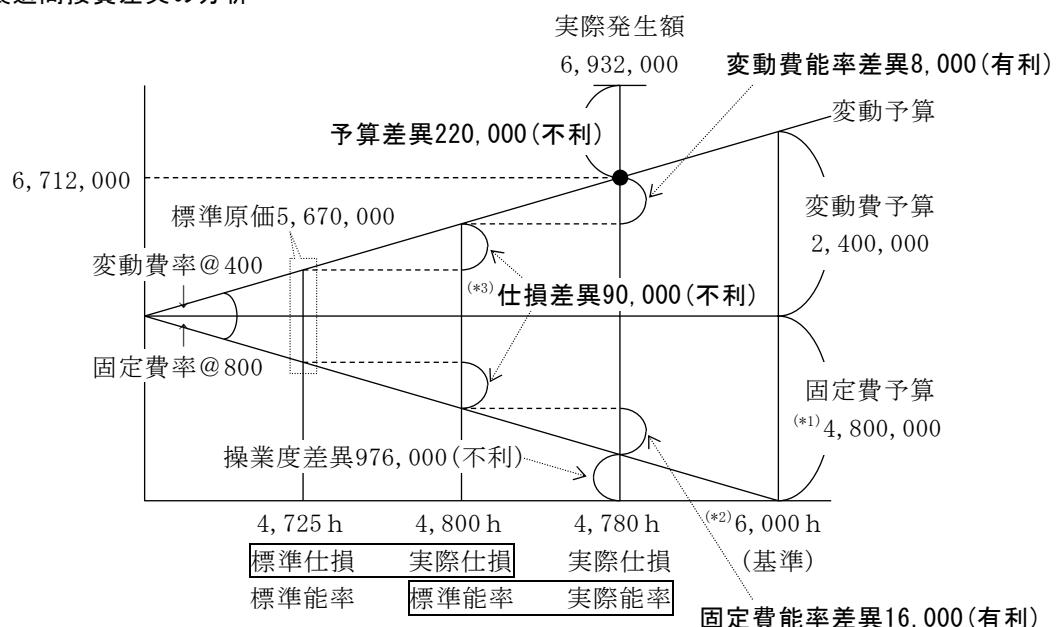
| | | | |
|---------------------|---------------------------------------|------------------------|--|
| 実際賃率 @ 1, 841. 8… | 実際発生額 8, 804, 000 | | |
| | 賃率差異 200, 000 (不利) | | |
| 標準賃率 @ 1, 800 | | | |
| 標準原価 8, 505, 000 | 仕損差異 ^{(*)3} 135, 000 (不利) | 作業時間差異 36, 000 (有利) | |
| (*)1 4, 725 h | (*)2 4, 800 h | 4, 780 h | |
| 標準仕損 標準能率 | 実際仕損 標準能率 | 実際仕損 実際能率 | |

(*)1 標準直接作業時間 1.5 h / 個 × 標準仕損当月投入加工換算量 3, 150 個

(*)2 標準直接作業時間 1.5 h / 個 × 実際仕損当月投入加工換算量 3, 200 個

(*)3 標準直接労務費 @ 2, 700 × 超過仕損量 50 個

4 製造間接費差異の分析



(*)1 固定製造間接費年間予算 57, 600, 000 ÷ 12 ヶ月

(*)2 年間基準操業度 72, 000 h ÷ 12 ヶ月

(*)3 標準製造間接費 @ 1, 800 × 超過仕損量 50 個

問題13

正解

1

難易度

A

【出題内容】 計算・工程別総合原価計算(増量タイプの追加原料)

【解 説】 (単位: 円)

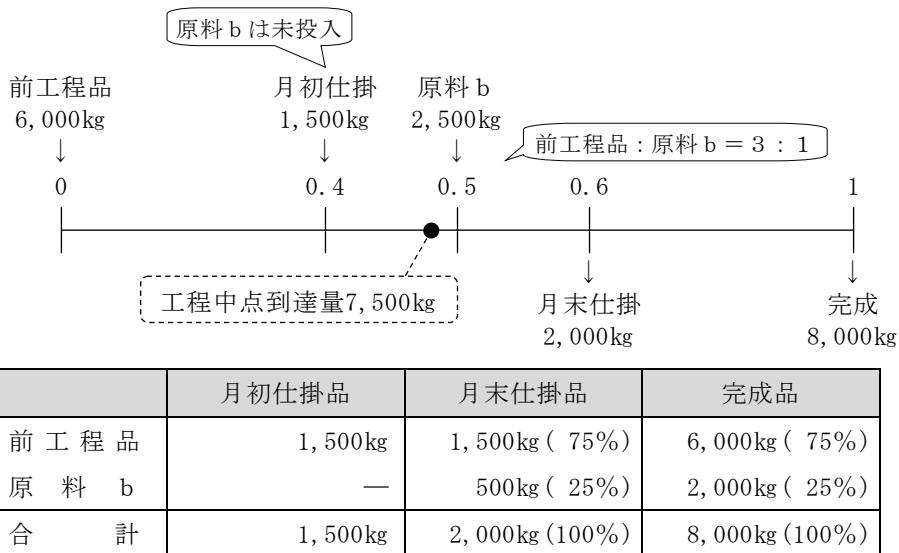
1 第1工程の計算

| 直接材料費 | | | 加工費 | | |
|--------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|
| 月初仕掛 | 1,000kg | 完 成 | 6,000kg | | |
| | 230,000 | | 1,330,000 | | |
| 当月投入 | 6,200kg | 5,000kg | | 48,000 | 1,556,000 |
| | 1,364,000 | 1,100,000 | | | |
| (@220) | | 月末仕掛け | 1,200kg | 1,664,000 | 1,508,000 |
| | | | 264,000 | (@260) | 月末仕掛け |
| | | | | | 600kg |
| | | | | | 156,000 |

完成品原価: 直接材料費1,330,000 + 加工費1,556,000 = 2,886,000

2 第2工程の計算

(1) 現在量の分割



(2) 先入先出法による原価配分

| 前工程費 | | 加工費 | |
|--------|-----------|-----------|-----------|
| 月初仕掛 | 1,500kg | 完 成 | 6,000kg |
| | 750,000 | | 2,914,500 |
| 当月投入 | 6,000kg | 4,500kg | 5,400kg |
| | 2,886,000 | 2,164,500 | 4,644,000 |
| (@481) | 月末仕掛け | 1,500kg | 900kg |
| | | 721,500 | 774,000 |

直接材料費(原料b)

| | | | |
|----------|-----------|---------|-----------|
| 当月投入 | 2,500kg | 完 成 | 2,000kg |
| | 2,214,000 | | 1,771,200 |
| (@885.6) | 月末仕掛け | 500kg | |
| | | 442,800 | |

(*) 「第2工程の加工費の計算における完成品換算量には、当該追加原料bの投入量は含めない」より、始点量に対して加工費進捗度を乗じることで、加工換算量を計算する。

$$\begin{aligned} \text{完成品原価} : & \text{前工程費} 2,914,500 + \text{直接材料費} 1,771,200 + \text{加工費} 5,124,000 \\ & = 9,809,700 \end{aligned}$$

問題14

正解

3

難易度

C

【出題内容】 計算・企業価値評価(フリー・キャッシュ・フローの計算)

【解 説】 (単位 : 百万円)

| | 金額 |
|------------------|--------------|
| 営業活動によるキャッシュ・フロー | |
| 税引前当期純利益 | 4,856 |
| 減価償却費 | 1,233 |
| 受取利息 | △102 |
| 支払利息 | 272 |
| 営業資産の増加額 | △2,879 |
| 営業負債の増加額 | 1,008 |
| 小計 | (*)1) 4,388 |
| 利息の受取額 | (*)2) 98 |
| 利息の支払額 | (*)2) △264 |
| 法人税等の支払額 | (*)3) △2,216 |
| 営業活動によるキャッシュ・フロー | 2,172 |
| 投資活動によるキャッシュ・フロー | |
| 定期預金の預入による支出 | (*)2) △2,127 |
| 定期預金の払戻による収入 | (*)2) 2,096 |
| 有形固定資産の取得による支出 | △842 |
| 投資活動によるキャッシュ・フロー | △842 |
| フリー・キャッシュ・フロー | (*)4) 1,330 |

(*)1) 税引前当期純利益に各種の調整を行うことで、キャッシュ・フローベースの営業利益を計算する。

(*)2) [資料] 2. より、当期のフリー・キャッシュ・フローの計算において、利息の受取・支払額及び定期預金の預入・払戻額は除外する。

(*)3) ここでは本来、受取利息の税金負担及び支払利息の節税効果に見合う税金費用の調整を行い、営業利益が負担すべき税額を控除すべきであるが、[資料] 2. より、当該調整は行わない。

(*)4) 営業活動による C F 2,172 + 投資活動による C F △842

問題15

正解

4

難易度

A

【出題内容】 計算・コスト・マネジメント(原価企画における目標原価の検討)

【解説】 (単位:円)

ア. ×

製品Xの予定販売価格に対する単位当たり目標原価の比率は、77%を上回っている。

解説1を参照のこと。

イ. ○

解説2(1)を参照のこと。

ウ. ○

解説2(2)を参照のこと。

エ. ×

A案とB案の単位当たり販売費がそれぞれ2%減少する場合、B案の単位当たり原価は単位当たり目標原価を下回るため、B案を採用するのは合理的である。解説2(3)を参考のこと。

1 単位当たり目標原価の計算

| | 金額 |
|-------------|---------------|
| 予定販売価格 | (*) @ 204,000 |
| 差引：目標利益 | @ 50,000 |
| 許容原価 | @ 154,000 |
| 許容原価に対する加算額 | @ 6,000 |
| 目標原価 | @ 160,000 |

(*) (A社価格@191,500 + B社価格@217,000 + C社価格203,500) ÷ 3

予定販売価格に対する単位当たり目標原価の比率：

目標原価@160,000 ÷ 予定販売価格@204,000 = 78.4…% > 77%

2 改善案の検討

(1) 販売費の減少を考慮しない場合

| | A案 | B案 |
|-------|-------------|-------------|
| 材 料 費 | (*)@ 63,000 | (*)@ 49,200 |
| 加 工 費 | (*)@ 60,900 | (*)@ 73,500 |
| 物 流 費 | (*)@ 17,800 | (*)@ 17,600 |
| 販 売 費 | @ 20,000 | @ 20,000 |
| 合 計 | @ 161,700 | @ 160,300 |

← A案の方が1,400円高くなる

(*)1 当初材料費@ 60,000 × (1 + 増加 5 %)

(*)2 当初加工費@ 70,000 × (1 - 減少 13 %)

(*)3 当初物流費@ 20,000 × (1 - 減少 11 %)

(*)4 当初材料費@ 60,000 × (1 - 減少 18 %)

(*)5 当初加工費@ 70,000 × (1 + 増加 5 %)

(*)6 当初物流費@ 20,000 × (1 - 減少 12 %)

(2) 販売費が 5 % 減少する場合

| | A案 | B案 |
|-------|-------------|--------------|
| 材 料 費 | @ 63,000 | @ 49,200 |
| 加 工 費 | @ 60,900 | @ 73,500 |
| 物 流 費 | @ 17,800 | @ 17,600 |
| 販 売 費 | (*)@ 19,000 | (*)@ 19,000 |
| 合 計 | @ 160,700 | (*)@ 159,300 |

← B案を採用するのは合理的

(*)1 当初販売費@ 20,000 × (1 - 減少 5 %)

(*)2 B案の単位当たり原価は、単位当たり目標原価@ 160,000 を下回る。

(3) 販売費が 2 % 減少する場合

| | A案 | B案 |
|-------|-------------|--------------|
| 材 料 費 | @ 63,000 | @ 49,200 |
| 加 工 費 | @ 60,900 | @ 73,500 |
| 物 流 費 | @ 17,800 | @ 17,600 |
| 販 売 費 | (*)@ 19,600 | (*)@ 19,600 |
| 合 計 | @ 161,300 | (*)@ 159,900 |

← B案を採用るのは合理的

(*)1 当初販売費@ 20,000 × (1 - 減少 2 %)

(*)2 B案の単位当たり原価は、単位当たり目標原価@ 160,000 を下回る。

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(単純回収期間法と内部利益率法による評価)

【解説】 (単位:千円)

1 単純回収期間法による評価

新規設備投資額 $56,500 \div$ 毎年の C F $16,500 = 3.424\cdots$ 年 → (ア) 3.42年

以上より、回収期間が基準回収期間 3 年を超えていたため、投資案は棄却すべきであると結論付けられる。

2 内部利益率法による評価

(1) 内部利益率が存在する範囲

解説 1 で求めた単純回収期間は内部利益率の年金現価係数に相当するため、これを年金現価係数表に当てはめ、内部利益率が存在する範囲を特定する。

| | 5 % | 6 % | 7 % | 8 % |
|-----|--------|--------|--------|--------|
| 4 年 | 3.5460 | 3.4651 | 3.3872 | 3.3121 |

内部利益率の年金現価係数 $3.424\cdots$ 内部利益率は 6 % と 7 % の間

(2) 補間法による内部利益率

$$\begin{aligned} N P V (6\%) &: \text{毎年の C F } 16,500 \times \text{年金現価係数 } 3.4651 - \text{新規設備投資額 } 56,500 \\ &= 674.15 \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} N P V (7\%) &: \text{毎年の C F } 16,500 \times \text{年金現価係数 } 3.3872 - \text{新規設備投資額 } 56,500 \\ &= \triangle 611.2 \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} I R R &: 6\% + 1\% \times \frac{N P V (6\%) 674.15}{N P V (6\%) 674.15 - N P V (7\%) \triangle 611.2} \\ &= 6.524\cdots \% \rightarrow 6.52\% \end{aligned}$$

(3) 加重平均資本コスト率(WACC)

| 資金調達方法 | 資金調達割合 | 利子率又は資本コスト率 | WACC |
|--------|--------|----------------------|-----------------------|
| 有利子負債 | 60% | ^{(*)1} 2.4% | ^{(*)2} 1.44% |
| 自己資本 | 40% | 10% | 4% |
| 合計 | 100% | | 5.44% |

(*1) 有利子負債税引前利子率 $4\% \times (1 - \text{税率 } 40\%)$

(*2) 有利子負債税引後利子率 $2.4\% \times$ 有利子負債資金調達割合 60%

以上より、投資案の内部利益率(6.52%)は加重平均資本コスト率(5.44%)よりも(イ) 1.08 ポイント高いため、投資案は採択すべきであると結論付けられる。

問題17

正解

5

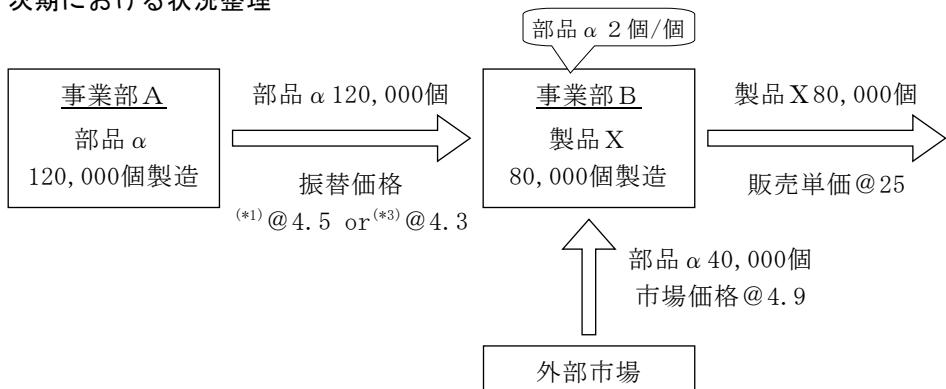
難易度

B

【出題内容】 計算・分権化組織とグループ経営の管理会計(内部振替価格)

【解説】 (単位:千円)

1 次期における状況整理



(*1) 全部原価プラス基準の振替価格

(*2) 事業部A全部製造原価@ $3.6 \times 125\%$ (*2) 変動製造原価@ $1.6 + \text{固定製造原価} 240,000 \div \text{部品} \alpha \text{ 製造可能量} 120,000\text{個}$

(*3) 市価差引基準の振替価格

部品α 市場価格@4.9 - 販売費相当額@0.6

2 次期における事業部Bの損益計算

| | 全部原価プラス基準の振替価格を採用する場合 | 市価差引基準の振替価格を採用する場合 |
|--------------------------|--|--|
| 外部売上高 変動費 | @25 × 80,000個 <u>@4.5 × 120,000個</u> | @25 × 80,000個 <u>@4.3 × 120,000個</u> |
| 内部仕入高 変動製造原価 変動販売費 | @4.9 × 40,000個 @6.4 × 80,000個 @0.8 × 80,000個 | @4.9 × 40,000個 @6.4 × 80,000個 @0.8 × 80,000個 |
| 変動費計 | 1,312,000 | 1,288,000 |
| 貢献利益 | 688,000 | 712,000 |
| 固定費 | 370,000 | 370,000 |
| 固定販売費 | 80,000 | 80,000 |
| 固定費計 | 450,000 | 450,000 |
| 事業部利益 | (ア) 238,000 | (イ) 262,000 |

問題18

正解

5

難易度

A

【出題内容】 計算・差額原価収益分析(増産による差額利益の計算)

【解説】 (単位:円)

1 条件整理

| | 現状 | 改善案 |
|---------|--------------|----------------|
| 製造可能量 | (*)1) 5,000個 | (*)3) 6,250個 |
| うち良品数量 | 5,000個 | (*)4) 6,000個 |
| うち仕損品数量 | 0個 | (*)5) 250個 |
| 変動製造原価 | (*)2) @7,000 | (*)6) @6,000 |
| 固定製造原価 | 10,000千円 | (*)7) 12,000千円 |

(*)1) 製造能力7,500 h ÷ 製品X加工時間1.5 h /個

(*)2) 直接材料費@4,000 + 変動加工費@3,000

(*)3) 製造能力7,500 h ÷ 製品X加工時間1.2 h /個

(*)4) 製造可能量6,250個 × (1 - 仕損率4%)

(*)5) 製造可能量6,250個 × 仕損率4%

(*)6) 直接材料費@4,000 + 変動加工費@2,000

(*)7) 現状固定製造原価10,000千円 + 追加固定製造原価2,000千円

2 売上総利益の比較

| | 現状 | 改善案 |
|-----------------------|-------------------|------------------------|
| 売上高 | | |
| 製品売上高 | @ 15,000 × 5,000個 | @ 15,000 × 6,000個 |
| 仕損品売上高 | — | @ 1,000 × 250個 |
| 売上高計 | 75,000,000 | 90,250,000 |
| 売上原価 ^(*)1) | | |
| 変動製造原価 | @ 7,000 × 5,000個 | @ 6,000 × (*)2) 6,250個 |
| 固定製造原価 | 10,000,000 | 12,000,000 |
| 売上原価計 | 45,000,000 | 49,500,000 |
| 売上総利益 | 30,000,000 | 40,750,000 |

(*)1) 棚卸資産は存在しないため、発生した製造原価の全額が売上原価として費用計上される。

(*)2) 仕損は終点発生であるため、良品と仕損品の双方に同額の変動製造原価が投入される。

売上総利益の増加額：改善案40,750,000 - 現状30,000,000 = 10,750千円