

# 令和 2 年度第 II 回公認会計士試験 管理会計論

アイ・シー・オー

## I C O 短答式本試験解答 & 解説

### 令和 2 年度第 II 回講評

今回の問題も、前回と引き続き、形式的には理論問題 8 問、計算問題 8 問と同じ問題数でした。内容的にも、前回と同様、判断に困る問題がありませんでした。高得点が予想されます。

狙って欲しい問題は、すべての理論問題 8 問と、計算問題として、問題 2 直接原価計算、問題 4 単純個別原価計算、問題 7 標準原価計算における原価差異分析、問題 11 損益分岐点分析、問題 14 戦術的意思決定会計、問題 15 戦略的意思決定会計です。他方、捨てる問題は、問題 6 工程別総合原価計算における累加法の逆進、問題 12 A B C … 伝統的原価計算との比較、です。合格水準は、67% ぐらいでしょう。(内訳⇒理論：@5×6 問=30 点、計算：@7×3 問及び@8×2 問=37 点)

問題番号	難易度	出題範囲	攻め時間 or 捨て
問題 1	D	— 原価計算基準 (理論) (5 点)	攻める 3 分
問題 2	D	— 直接原価計算…損益計算書 (計算) (7 点)	攻める 6 分
問題 3	D	— 原価計算基準 (理論) (5 点)	攻める 3 分
問題 4	D	— 単純個別原価計算…特定製造指図書 (計算) (7 点)	攻める 6 分
問題 5	D	— 原価計算基準 (理論) (5 点)	攻める 3 分
問題 6	C	— 工程別単純総合原価計算…累加法の逆進 (計算) (8 点)	捨てる。
問題 7	D	— 標準原価計算 (計算) (8 点)	攻める 6 分
問題 8	D	— 標準原価計算 (理論) (5 点)	攻める 3 分
問題 9	C	— 管理会計の基礎知識 (理論) (5 点)	攻める 3 分
問題 10	C	— 財務情報分析 (理論) (5 点)	攻める 3 分
問題 11	C	— 損益分岐点分析…多品種製品の場合 (計算) (7 点)	攻める 6 分
問題 12	C	— A B C … 伝統的原価計算との比較 (計算) (8 点)	捨てる。
問題 13	C	— 予算管理 (理論) (5 点)	攻める 3 分
問題 14	C	— 戦術的意思決定会計…機会原価 (計算) (7 点)	攻める 6 分
問題 15	D	— 戦略的意思決定会計…NPV 法等 (計算) (8 点)	攻める 6 分
問題 16	C	— 分権化組織とグループ経営 (理論) (5 点)	攻める 3 分
			合計 60 分

A～Eランクで評価

A…難解 B…やや難解 C…普通 D…やや容易 E…容易

配点	5点	7点	8点	合計
問数	8問	4問	4問	16問

ICO解答

問題 1	2	問題 2	5	問題 3	4	問題 4	6	問題 5	2
問題 6	1	問題 7	3	問題 8	3	問題 9	5	問題 10	6
問題 11	5	問題 12	4	問題 13	2	問題 14	4	問題 15	1
問題 16	3								

(ICO解説)

問題 1 <難易度> D <出題範囲> 原価計算基準…一般的基準等 (理論問題)

[解説]

ア. 正しい。

わが国における原価計算は、従来、財務諸表を作成するに当たって真実の原価を正確に算定表示するとともに、価格計算に対して資料を提供することを主たる任務として成立し、発展してきた。

しかしながら、近時、経営管理のため、とくに業務計画および原価管理に役立つための原価計算への要請は、著しく強まってきており、今日、原価計算に対して与えられる目的は、単一ではない。すなわち、企業の原価計算制度は、真実の原価を確定して財務諸表の作成に役立つとともに、原価を分析し、これを経営管理者に提供し、もって業務計画および原価管理に役立つことが必要とされている。したがって、原価計算制度は、各企業がそれに対して期待する役立ちの程度において重点の相違はあるが、いずれの計算目的にもともに役立つように形成され、一定の計算秩序として常時継続的に行なわれるものであることを要する。

(原価計算基準の設定について)

イ. 誤り：「画一に規定するもの」ではなく、「画一に規定するものではなく」であるため。

原価計算基準は、かかる実践規範として、わが国現在の企業における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。しかしながら、この基準は、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。

(原価計算基準の設定について)

ウ. 正しい。

原価計算は、経営における管理の権限と責任の委譲を前提とし、作業区分等に基づく部門を管理責任の区分とし、各部門における作業の原価を計算し、各管理区分における原価発生を明らかにさせる。(原価計算基準六(二)5)

原価の標準は、原価発生を明らかにし、原価能率を判定する尺度として、これを設定する。(原価計算基準六(二)8)

エ. 誤り：「原価の標準」ではなく、「原価の実績」であるため。

原価計算は、予算期間において期待されうる条件に基づく予定原価又は標準原価を計算し、予算とくに、費用予算の編成に資料を提供するとともに、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。

(原価計算基準六(三)12)

したがって、正解は【2】である。

**問題 2** <難易度> D <出題範囲> 直接原価計算…損益計算書 (計算問題)

[解 説] (単位:円)

## 1. 直接原価計算による当月製品完成高の計算

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。

月初仕掛品原価		8,585,000	
当月製造費用			
直接材料費	(注1) 59,220,000		
直接労務費	(注2) 20,400,000		
変動製造間接費	(注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		<u>91,425,000</u>	←ア. は誤り。

(注1) 月初原料 7,200,000 + 当月仕入高 58,200,000 - 月末原料 6,180,000 = 59,220,000

(注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 = 20,400,000

(注3) 直接労務費 20,400,000 × 予定配賦率 55% = 11,220,000

## 2. 直接原価計算による製造間接費配賦差異の計算

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。

予定配賦額		11,220,000	
実際発生額			
間接工賃金	(注) 10,360,000		
電力料	1,137,000	11,497,000	
製造間接費配賦差異		<u>不利 277,000</u>	←イ. は正しい。

(注) 当月支払高 10,500,000 - 月初未払高 1,100,000 + 月末未払高 960,000 = 10,360,000

## 3. 直接原価計算による当月損益計算書

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	(注1) 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	←ウ. は誤り。
固定費			
工場事務員給料	(注2) 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		<u>7,530,000</u>	←エ. は正しい。

(注1) 問題文【資料】(7)④より「原価差異は当月の変動売上原価に賦課している。」とあるため。

(注2) 当月支払高 6,720,000－月初未払高 850,000＋月末未払高 780,000＝6,650,000

したがって、正解は【5】である。

**問題 3** <難易度> D <出題範囲> 原価計算基準…部門別・個別原価計算（理論問題）

**[解 説]**

ア. 誤り：「複数基準配賦法」と「単一基準配賦法」が反対である。

イ. 正しい。

個別原価計算における直接費は、発生つど又は定期的に整理分類して、これを当該指図書に賦課する。

(二) 直接労務費は、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。賃率の計算は、第二節一の(一)に定めるところによる。

(原価計算基準三二)

(一) 直接賃金等であつて、作業時間又は作業量の測定を行なう労務費は、実際の作業時間又は作業量に賃率を乗じて計算する。賃率は、実際の個別賃率又は、職場もしくは作業区分ごとの平均賃率による。平均賃率は、必要ある場合には、予定平均賃率をもって計算することができる。

(原価計算基準一三)

ウ. 正しい。

個別原価計算において、作業くずは、これを総合原価計算の場合に準じて評価し、その発生部門の部門費から控除する。ただし、必要ある場合には、これを当該製造指図書の直接材料費又は製造原価から控除することができる。

(原価計算基準三六)

エ. 誤り：「階梯式配賦法」ではなく、「相互配賦法」であるため。

(一) 原価要素の全部又は一部は、まずこれを各製造部門および補助部門に賦課又は配賦する。この場合、部門に集計する原価要素の範囲は、製品原価の正確な計算および原価管理の必要によってこれを定める。たとえば、個別原価計算においては、製造間接費のほか、直接労務費をも製造部門に集計することがあり、総合原価計算においては、すべての製造原価要素又は加工費を製造部門に集計することがある。

各部門に集計された原価要素は、必要ある場合には、これを変動費と固定費又は管理可能費と管理不能費とに区分する。

(二) 次に補助部門費は、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し、製造部門費を計算する。

(原価計算基準三一)

したがって、正解は【4】である。

**問題 4** <難易度> D <出題範囲> 単純個別原価計算…特定製造指図書 (計算問題)

[解説] (単位:円)

1 製造間接費の実際配賦率の計算

間接材料費		178,400
間接労務費		
直接工事待賃金	(注1) 10,800	
直接工間接作業賃金	(注2) 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 (÷)		(注3) 480 h
実際配賦率		@920

(注1) 直接工総平均賃率@1,800×管理可能手待時間 6 h = 10,800

(注2) 直接工総平均賃率@1,800×間接作業時間 1 h = 1,800

(注3) No.10 : 200h + No.11 : 150 h + No.12 : 130 h = 480 h

2. 製造指図書別原価計算表

	No. 10	No. 11	配賦率削減した No. 11	No. 12
月初仕掛品	97,000	—	—	—
直接材料費	(注1) 425,880	638,820	638,820	395,460
直接労務費	(注2) 360,000	270,000	270,000	234,000
直接費計	785,880	908,820	←イ. は誤り。908,820	629,460
製造間接費	(注3) 184,000	138,000	133,500	119,600
合計	1,066,880	1,046,820	1,042,320	749,060
No. 10+No. 11=	2,113,700 ←エ. は正しい。		↑ア. は誤り。	
備考	完成	完成	完成	仕掛中

←ウ. は正しい。

(注1) 直接材料総平均単価@10,140×No. 10 直接材料消費量 42 kg = 638,820

(注2) 直接工総平均賃率@1,800×No. 10 直接作業時間 200 h = 270,000

(注3) 製造間接費実際配賦率@920×No. 10 直接作業時間 200 h = 138,000

(注4) (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 150 h = 133,500

したがって、正解は【6】である。

**問題 5** <難易度> D <出題範囲> 原価計算基準…製品別計算 (理論問題)

[解 説]

ア. 正しい。

単純総合原価計算は、同種製品を反復連続的に生産する生産形態に適用する。

(原価計算基準二一)

等級別総合原価計算は、同一工程において、同種製品を連続生産するが、その製品を形状、大きさ、品位等によって等級に区別する場合に適用する。

(原価計算基準二二)

組別総合原価計算は、異種製品を組別に連続生産する生産形態に適用する。

(原価計算基準二三)

個別原価計算は、種類を異にする製品を個別的に生産する生産形態に適用する。

(原価計算基準三一)

イ. 誤り：理想標準原価は、制度上、標準原価としては認められないため。

原価管理のために時として理想標準原価が用いられることがあるが、かかる標準原価は、この基準にいう制度としての標準原価ではない。理想標準原価とは、技術的に達成可能な最大操業度のもとにおいて、最高能率を表わす最低の原価をいい、財貨の消費における減損、仕損、遊休時間等に対する余裕率を許容しない理想的水準における標準原価である。

(原価計算基準三〇)

ウ. 正しい。

総合原価計算において、副産物が生ずる場合には、その価額を算定して、これを主産物の総合原価から控除する。副産物とは、主産物の製造過程から必然に派生する物品をいう。

副産物の価額は、次のような方法によって算定した額とする。

- (一) 副産物で、そのまま外部に売却できるものは、見積売却価額から販売費および一般管理費又は販売費、一般管理費および通常利益の見積額を控除した額
- (二) 副産物で、加工の上売却できるものは、加工製品の見積売却価額から加工費、販売費および一般管理費又は加工費、販売費、一般管理費および通常利益の見積額を控除した額
- (三) 副産物で、そのまま自家消費されるものは、これによって節約されるべき物品の見積購入価額
- (四) 副産物で、加工の上自家消費されるものは、これによって節約されるべき物品の見積購入価額から加工費の見積額を控除した額

軽微な副産物は、前項の手続によらないで、これを売却して得た収入を、原価計算外の収益とすることができる。

作業くず、仕損品等の処理および評価は、副産物に準ずる。

(原価計算基準二八)



エ. 誤り： C製品は、等級品なので連産品とか副産物のような価値回収的原価計算を実施することは出来ず、あくまでも価値移転的原価計算を実施しなければならないため。

連産品とは、同一工程において同一原料から生産される異種の製品であって、相互に主副を明確に区別できないものをいう。連産品の価額は、連産品の正常市価等を基準として定めた等価係数に基づき、一期間の総合原価を連産品にあん分して計算する。この場合、連産品で、加工の上売却できるものは、加工製品の見積売却価額から加工費の見積額を控除した額をもって、その正常市価とみなし、等価係数算定の基礎とする。ただし、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。

(原価計算基準四(一)2)

したがって、正解は【2】である。

**問題 6** <難易度> C <出題範囲> 工程別単純総合原価計算…累加法と先入先出法の逆進 (計算問題)

[解 説] (単位: 千円)

1. 第一工程

	原料費		加工費		合 計
	数 量	金 額	数 量	金 額	
当月投入	1,000,000kg	(注1) 1,000,000	1,100,000kg	(注2) 2,200,000	3,200,000
月末仕掛品	150,000	150,000	120,000	240,000	390,000
差引	850,000	850,000	980,000	1,960,000	2,810,000
月初仕掛品	200,000	不明	70,000	不明	403,000
完成品 (注3)	1,050,000	不明	1,050,000	不明	3,213,000

(注1) 月末仕掛品  $150,000 \div 150,000 \text{ kg} \times \text{当月投入 } 1,000,000 \text{ kg} = 1,000,000$

(注2) 月末仕掛品  $240,000 \div 120,000 \text{ kg} \times \text{当月投入 } 1,100,000 \text{ kg} = 2,200,000$

(注3) 下記の第二工程より、求める。

2. 第二工程

	前工程費		
	数 量	金 額	
当月投入	1,050,000kg	3,213,000	← $1,050,000 \times @3.06$
月末仕掛品	150,000	459,000	← $150,000 \times @3.06$
差引	900,000	2,754,000	← $50,000 \times @3.06$
正常仕損品	50,000	—	
差引	850,000	2,754,000	← 逆算差引
月初仕掛品	200,000	526,000	
完成品	1,050,000	3,280,000	

本問は、第一工程の月初仕掛品原価の金額を求める問題なので、第二工程自工程費の計算は不要である。

したがって、正解は [1] である。

**問題 7** <難易度> D <出題範囲> 標準原価計算…修正パーシャル・プラン (計算問題)

[解説] (単位: 円)

1. 前月繰越

$$@4,000 \times 400 \text{ 個} + (@4,000 + @6,000) \times 400 \text{ 個} \times 0.5 = \boxed{3,600,000} \quad \text{ア}$$

2. 直接材料費

$$@1,000 \times 18,600 \text{kg} = \boxed{18,600,000} \quad \text{イ}$$

3. 直接労務費

18,860,000 (実際発生額)

4. 製造間接費

27,000,000 (実際発生額)

5. 製品

$$\{ @14,000 + @560 (= @14,000 \times 4\%) \} \times 4,000 \text{ 個} = \boxed{58,240,000} \quad \text{ウ}$$

6. 異常仕損費

$$@14,000 \times 40 \text{ 個(注)} = \boxed{560,000} \quad \text{エ}$$

(注) 異常仕損品の数量: 200 個 - 160 個 (= 4,000 × 4%) = 40 個

7. 材料消費数量差異

$$(4,600 \text{ 個} \times @4\text{kg} - 18,600 \text{kg}) \times @1,000 = \boxed{200,000} \quad \text{(不利) オ}$$

8. 直接労務費差異

$$4,400 \text{ 個(注)} \times @4,000 - 18,860,000 = \boxed{1,260,000} \quad \text{(不利) カ}$$

(注) 当月投入換算数量: 4,000 個 + 800 個 × 0.5 + 200 個 - 400 個 × 0.5 = 4,400 個

9. 製造間接費差異

$$4,400 \text{ 個} \times @6,000 - 27,000,000 = 600,000 \quad \text{(不利)}$$

10. 次月繰越

$$@4,000 \times 800 \text{ 個} + (@4,000 + @6,000) \times 800 \text{ 個} \times 0.5 = 7,200,000$$

11. 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 )	直 接 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 )
直 接 材 料 消 費 数 量 差 異 ( — )	製 造 間 接 費 差 異 ( 600,000 )
直 接 労 務 費 差 異 ( — )	次 月 繰 越 ( 7,200,000 )
製 造 間 接 費 差 異 ( — )	
( 68,060,000 )	( 68,060,000 )

なお、本問は、平成 26 年第Ⅱ回問題 07 として出題された問題と酷似しています。

したがって、正解は【3】である。

**問題 8** <難易度> D <出題範囲> 標準原価計算（理論問題）

## [解 説]

ア. 正しい。

標準原価計算制度は、製品の標準原価を計算し、これを財務会計の主要帳簿に組み入れ、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。標準原価計算制度は、必要な計算段階において実際原価を計算し、これと標準との差異を分析し、報告する計算体系である。

(原価計算基準二)

原価差異とは実際原価計算制度において、原価の一部を予定価格等をもって計算した場合における原価と実際発生額との間に生ずる差額、ならびに標準原価計算制度において、標準原価と実際発生額との間に生ずる差額（これを「標準差異」となづけることがある。）をいう。

原価差異が生ずる場合には、その大きさを算定記録し、これを分析する。その目的は、原価差異を財務会計上適正に処理して製品原価および損益を確定するとともに、その分析結果を各階層の経営管理者に提供することによって、原価の管理に資することにある。

(原価計算基準四四)

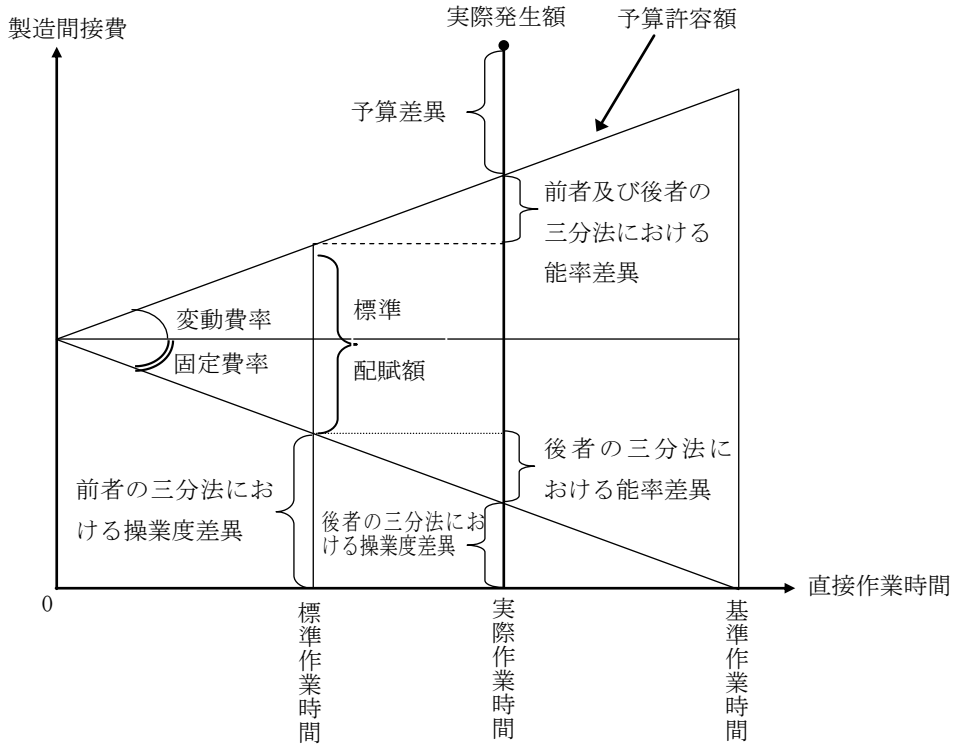
イ. 誤り：「標準消費数量」ではなく、「実際消費数量」であるため。

直接材料費差異とは、標準原価による直接材料費と直接材料費の実際発生額との差額をいい、これを材料種類別に価格差異と数量差異とに分析する。

1 価格差異とは、材料の標準消費価格と実際消費価格との差異に基づく直接材料費差異をいい、直接材料の標準消費価格と実際消費価格との差異に、実際消費数量を乗じて算定する。

(原価計算基準二)

ウ. 誤り：「変動費部分と固定費部分の両方を含む。」と「変動費部分だけで構成される。」が反対である。



エ. 正しい。

二分法における管理可能差異＝四分法における予算差異＋四分法における変動費能率差異

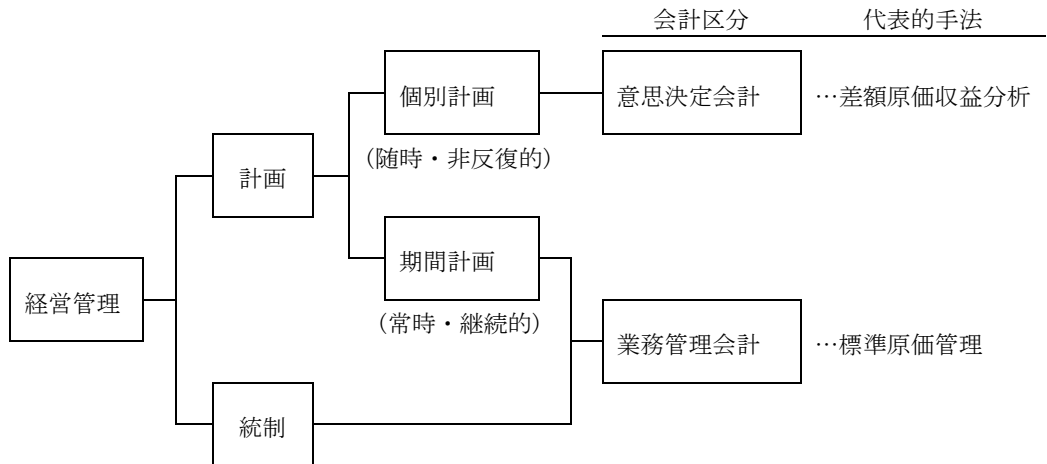
四分法における変動費能率差異＝上記前者の操業度差異を基準操業度となる作業時間と標準作業時間との差によって計算するタイプの三分法における能率差異すなわち変動費のみから能率差異が算定される三分法の能率差異。

したがって、正解は【3】である。

**問題 9** <難易度> C <出題範囲> 管理会計の基礎知識 (理論問題)

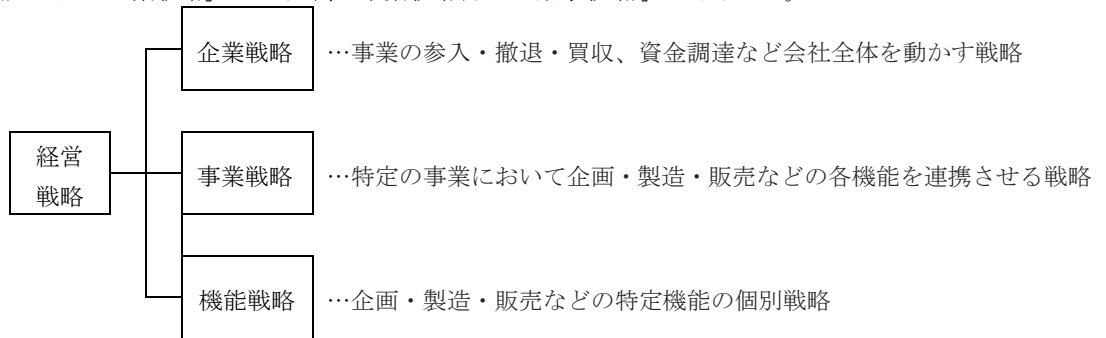
[解説]

ア. 誤り：「統制会計」でなく、「業績管理会計」なため。



イ. 正しい。

ウ. 誤り：「企業戦略」ではなく、「事業戦略(ないし競争戦略)」であるため。



バリューチェーン(ポーターの価値連鎖)とは、企業の全ての活動が最終的な価値にどのように貢献するのかを体系的かつ総合的に検討する手法である。これは、マイケル・E・ポーターが1985年に発表した著作「競争優位の戦略」中で紹介された概念である。バリューチェーンは、事業を、顧客にとっての価値を創造する活動という切り口から分解し、それぞれの活動の特徴を正確に把握したうえで、それらの活動の連鎖を再構築するためのフレームワークとして利用される。より競争優位をもたらすにはどのような戦略をとればいいのかを導き出すことを目的としている。

エ. 正しい。

したがって、正解は【5】である。

**問題 10** <難易度> C <出題範囲> 財務情報分析 (理論問題)

[解 説]

ア. 誤り：「キャッシュ・フローも増加する。」ではなく、「キャッシュ・フローは増加しない。」であるため。

架空売上の仕訳

(借) 流動資産 (売掛金)	×××	(貸) 収益 (売上高)	×××
----------------	-----	--------------	-----

流動比率	=	$\frac{\text{流動資産}}{\text{流動負債}}$
------	---	-----------------------------------

流動資産が増加し、流動比率が上昇するが、架空売上げなのでCFは増加しない。

イ. 誤り：「マイナスの方向」ではなく、「プラスの方向」に作用するため。

自己資本経常利益率(ROE)と総資本事業利益率(ROA)の関係式

ROE	=	$ROA + (ROA - \text{負債利率}) \times$	$\frac{\text{他人資本}}{\text{自己資本}}$
-----	---	------------------------------------	-----------------------------------

ROEを高めるためには、ROA > 負債利率の状況では財務レバレッジ(負債比率：他人資本 ÷ 自己資本)を上げればいいし、逆にROA < 負債利率の状況では財務レバレッジを下げればいい。

但し、この場合のROEとROAは次の式による。

ROE	=	$\frac{\text{経常利益}}{\text{自己資本}}$
-----	---	-----------------------------------

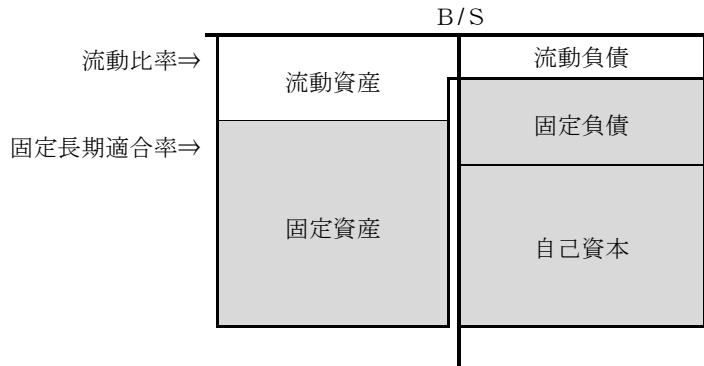
ROA	=	$\frac{\text{事業利益 (= 経常利益 + 支払利息等)}}{\text{自己資本 + 他人資本}}$
-----	---	---

ウ. 正しい。

固定長期適合率とは、長期資金(自己資本及び固定負債の合計)に対する固定資産の割合をいい、固定資産が長期資金によって賄われているかどうかを判断する長期的支払能力指標である。巨額の資金が必要な企業の場合には、自己資本だけでは固定資産を賄うことができないため、この指標が登場しましたが、現在では一般企業においてもこの指標を採用している。100%以下でなければならない。

固定長期適合率	=	$\frac{\text{固定資産}}{\text{自己資本 + 固定負債}}$
---------	---	--

下記のように、固定長期適合率と流動比率は表裏一体の関係にあり、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。



エ. 正しい。

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、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、労働装備率に分解できる。

$$\begin{aligned}
 \text{付加価値労働生産性} &= \frac{\text{付加価値額}}{\text{平均従業員}} \\
 &= \frac{\text{付加価値額}}{\text{売上高}} \times \frac{\text{売上高}}{\text{平均有形固定資産有高}} \times \frac{\text{平均有形固定資産有高}}{\text{平均従業員数}} \\
 &\quad \text{(付加価値率)} \quad \quad \quad \text{(有形固定資産回転率)} \quad \quad \quad \text{(労働装備率)}
 \end{aligned}$$

付加価値労働生産性を高めるためには、付加価値率を高めるか、設備生産性を高めるか、労働装備率を高める必要があります。

したがって、正解は [6] である。



**問題 11** <難易度> C <出題範囲> 損益分岐点分析…多品種製品の場合（計算問題）

[解 説]（単位：円）

本問のように、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すなわち加重平均貢献利益率を用いて損益分岐点を計算する。

## 1. 加重平均貢献利益率の計算

	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	4/7	5/8
加重平均貢献利益率	$4/7 \times 5/9 + 0.625 \times 4/9 = 25/42$	

## 2. 損益分岐点売上高

損益分岐点売上高 = 固定費 ÷ 加重平均貢献利益率

$$= 73,500,000 \text{ (=加工費 } 37,900,000 + \text{販売費 } 21,130,000 + \text{一般管理費 } 14,470,000) \div 25/42$$

$$= 123,480,000$$

## 3. 安全余裕率が 20% となる場合の各種計算

(1) 安全余裕率が 20% となる場合の総売上高：損益分岐点売上高 ÷ (1 - 安全余裕率)

$$= 123,480,000 \div (1 - 20\%) = 154,350,000$$

(2) 製品 A の販売量：154,350,000 × 5/9 ÷ @3,500 = 24,500 個 ← (ア) の答え

(3) 会社全体の営業利益：154,350,000 × 25/42 - 固定費予算額 73,500,000 = 18,375,000 ← (イ) の答え

したがって、正解は [5] である。

**問題 12** <難易度> C <出題範囲> A B C…伝統的原価計算との比較 (計算問題)

[解 説] (単位：百万円)

1. 管理活動によって発生する原価の推定

摘 要	金 額	
製造間接費総額		
従来原価計算による製品Aに対する配賦額	(注1) 10,500,000	
従来原価計算による製品Bに対する配賦額	(注2) 5,250,000	15,750,000
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
差引：管理活動によって発生する原価		840,000

(注1) 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=10,500,000

(注2) 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=5,250,000

2. 当初のABCによる計算

(1) 製品単位当たり製造間接費

費 目	製品A	製品B
購買活動	(注1) 680,000	680,000
段取活動	(注2) 1,000,000	250,000
機械作業活動	(注3) 5,120,000	3,840,000
メンテナンス活動	(注4) 1,904,000	476,000
検査活動	(注5) 720,000	240,000
管理活動	(注6) 720,000	280,000
製造間接費合計	9,984,000	5,766,000
製品生産販売数量	3,000 個	1,000 個
製品単位当たり製造間接費	@3,328 円	@5,766 円

$$(注1) \text{ 購買活動原価 } 1,360,000 \times \frac{\text{製品A 4回}}{8 \text{回} (= \text{製品A 4回} + \text{製品B 4回})} = 680,000$$

$$(注2) \text{ 段取活動原価 } 1,250,000 \times \frac{\text{製品A 8回}}{10 \text{回} (= \text{製品A 8回} + \text{製品B 2回})} = 1,000,000$$

$$(注3) \text{ 機械作業活動原価 } 8,960,000 \times \frac{\text{製品A 4,000時間}}{7,000 \text{時間} (= \text{製品A 4,000} + \text{製品B 3,000})} = 5,120,000$$

$$(注4) \text{ メンテナンス活動原価 } 2,380,000 \times \frac{\text{製品A 20時間}}{25 \text{時間} (= \text{製品A 20} + \text{製品B 5})} = 1,904,000$$

$$(注 5) \text{ 検査活動原価 } 960,000 \times \frac{\text{製品 A } 60 \text{ 回}}{80 \text{ 回 (=製品 A } 60 \text{ 回 + 製品 B } 20 \text{ 回)}} = 720,000$$

「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。」とあるため、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、 $60 \text{ 回} \times 1,000 \text{ 個} \div 3,000 \text{ 個} = 20 \text{ 回}$ となる。

$$(注 6) \text{ 管理活動原価 } 840,000 \times \frac{\text{製品 A } 10,500,000}{80 \text{ 回 (=製品 A } 10,500,000 + \text{製品 B } 205,250,000)} = 560,000$$

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ことになるが、直接作業時間のデータは与えられていない。しかし、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い。そのため、管理活動原価は、従来の原価計算における製造間接費の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

摘 要	製品 A	製品 B
従来の原価計算の場合	@ 3,500 円	@ 5,250 円
当初の A B C の場合	@ 3,328 円	@ 5,766 円
製品単位当たり製造間接費差額	(ア) @ <span style="border: 1px solid black; padding: 2px;">172</span> 円	* @ 516 円

## 3. 検査活動原価の A B C による再計算

摘 要	製品 A	製品 B
当初の A B C の場合	(注 1) @ 240 円	(注 1) @ 240 円
再計算の A B C の場合	(注 2) @ 192 円	(注 3) @ 384 円
製品単位当たり製造間接費差額	@ 48 円	(イ) @ <span style="border: 1px solid black; padding: 2px;">144</span> 円

(注 1) 検査活動原価  $960,000 \div 4,000 \text{ 個} (=3,000 \text{ 個} + 1,000 \text{ 個}) = @240$

(注 2) 製品 B の検査時間： $60 \text{ 分} \times 20 \text{ 回} = 1,200 \text{ 分} = 20 \text{ 時間}$

製品 A の検査時間： $50 \text{ 時間} - 20 \text{ 時間} = 30 \text{ 時間}$

製品 A の 1 回あたりの検査時間： $30 \text{ 時間} \div 60 \text{ 回} = 0.5 \text{ 時間} = 30 \text{ 分}$

検査活動原価  $960,000 \div 50 \text{ 時間} \times \text{製品 A } 30 \text{ 時間} \div 3,000 \text{ 個} = @192$

(注 3) 検査活動原価  $960,000 \div 50 \text{ 時間} \times \text{製品 B } 20 \text{ 時間} \div 1,000 \text{ 個} = @384$

したがって、正解は[4]である。

**問題 13** <難易度> C <出題範囲> 予算管理 (理論問題)

[解 説]

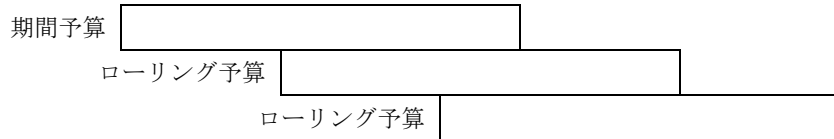
ア. 正しい。

分類方法	予算の種類	意 味
期中修正	基本予算	予算編成時の年次予算
の有無	実行予算	環境変化に合わせて修正された修正予算

イ. 誤り：「変動予算」ではなく、「継続予算ないしローリング予算」であるため。

分類方法	予算の種類	意 味
営業量による	変動予算	営業量の変化に応じて予算許容額を変化させる予算
修正の有無	固定予算	営業量に変化しても予算許容額を変化させない予算
予算の	期間予算	予算期間終了時点で次の予算に更新する予算
更新方法	継続予算(ローリング予算)	予算期間内の一定時点で次の予算に更新する予算

ローリング予算とは、期間予算が環境の変化等によって合わなくなった場合、予算を期間の経過に合わせて更新し、更新時に消化した期間に代わる将来期間の予算を加えて、常時、将来の一定期間をカバーする。



ウ. 正しい。

エ. 誤り：「ボトムアップ方式」ではなく、「トップダウン方式」であるため。

したがって、正解は【2】である。

**問題 14** <難易度> C <出題範囲> 戦術的意思決定会計…機会原価がある場合 (計算問題)

[解 説] (単位: 円)

## 1. 差額利益の計算

製品 Y の販売数量を X とする。

項 目	金 額	
I. 差額収益		8,000 × X
II. 差額原価		
(1) 現金支出原価		
直接材料費	@ 1,800 × X	
直接労務費	@ 1,250 × X	
変動製造間接費	@ 350 × X	
販売手数料	@ 200 × X	
設備保守費用	1,005,000,000	
(2) 機会原価		
製品 X 逸失利益	(注) @ 4,200 × (X ÷ 4 個)	4,650 × X + 1,005,000,000
差引: 差額利益		11,725,000,000

(注) 問題文に、「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ます。」とあるので、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逸失利益として考慮する必要がある。

$$\text{製品 Y の販売数量: } X = \frac{\text{設備保守費用 } 1,005,000,000 + \text{目標差額利益 } 11,725,000,000}{\text{単位当たり目標差額利益 } @ 3,350} = \boxed{3,800 \text{ 千台}}$$

したがって、正解は [4] である。

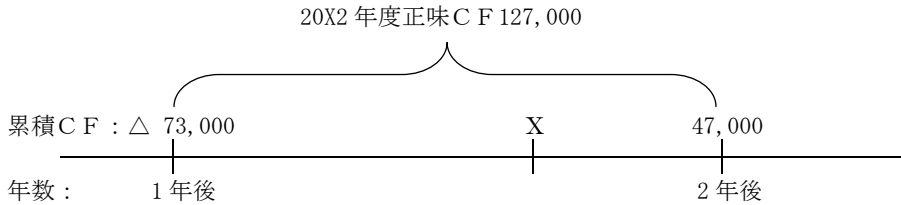


(2) Y案 (\* ) ←短い方の投資案

①累積税引後正味CFの計算

摘 要	20X1 年度首	20X1 年度	20X2 年度	20X3 年度	20X4 年度
各年度税引後正味CF	△200,000	127,000	127,000	99,000	99,000
累積税引後正味CF	△200,000	△73,000	54,000	153,000	252,000

②補間法による算定



回収期間：X = 1年 + 1年 ×  $\frac{20X1 \text{ 年度末未回収額 } 73,000}{20X2 \text{ 年度正味CF } 127,000}$  = 1年 + 0.5748年 = 1.57 (ア) ←短い方の期間

3. 正味現在価値の計算

(1) X案

摘 要	20X1 年度首	20X1 年度	20X2 年度	20X3 年度	20X4 年度	合 計
税引後正味CF	△200,000	127,000	120,000	106,000	99,000	252,000
現 価 係 数	1.000	0.943	0.890	0.840	0.792	—
現 在 価 値	△200,000	119,761	106,800	89,040	78,408	194,009

(2) Y案

摘 要	20X1 年度首	20X1 年度	20X2 年度	20X3 年度	20X4 年度	合 計
税引後正味CF	△200,000	127,000	127,000	99,000	99,000	252,000
現 価 係 数	1.000	0.943	0.890	0.840	0.792	—
現 在 価 値	△200,000	119,761	113,030	83,160	78,408	194,359

(3) X案とY案の差額

X案 194,009 (\* : 小さい投資案) - Y案 194,359 (\* : 大きい投資案) = 350 (イ)の答え

したがって、正解は [ 1 ] である。

**問題 16** <難易度> C <出題範囲> 分権化組織とグループ経営 (理論問題)

**[解 説]**

ア. 正しい。

インベストメント・センターの資本利益率よりも低い資本利益率の投資は、それが資本コストよりも高ければ経済的には正しいにもかかわらず、そのインベストメント・センターの資本利益率を低めるがゆえに採用されない。

イ. 誤り：一般的には、事業部制組織であるプロフィット・センターは分権的なサブユニットであり、職能別組織の製造部門等はコスト・センターであり集権的なサブユニットであるが、職能別事業部制組織の製造事業部や販売事業部はプロフィット・センターであるが集権的なサブユニットであるため、「これらの関係は常に成立する。」わけではないから。

1. 組織構造

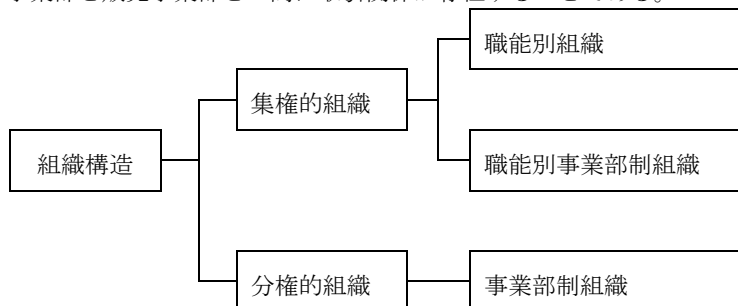
(1) 職能別組織とは、生産、販売、財務、人事などの経営活動の職能区分にもとづいて部門化を行い、それらの管理者に責任と権限を委譲した組織である。経営環境が安定的で変化の少ない状況に適し、中小企業などの単一事業を行う企業に適した組織である。

この組織の長所：

- ① 部門間の職能分担が明確であり、各従業員は与えられた業務に専念できるため高度の専門能力を有することになる。その結果、組織内部の効率化や生産性が高められる。
- ② 経営者(最高意思決定機関である取締役会)に権限が集中するため、全社的な視野から適切な判断が下せる。このため職能別組織は集権組織といわれる。

(2) 事業部制組織とは、事業を製品別、地域別または顧客別の単位である事業部に分割して、それぞれの事業部長に事業部の全般的な管理責任と権限を委譲し、事業部とは別に事業部全体を統括する本社スタッフ部門が設定される組織である。この場合、各事業部において事業活動に必要な職能区分が設けられる。その最も本質的な特徴は、組織が複数の事業部に分権化されており、その事業部が業務遂行に必要な基本的な職能である製販を兼ね備えた自己完結型の組織であることである。経営環境の変化が激しい状況に適し、大企業などの複数事業を行う企業に適した組織である。したがって、事業部制組織は分権組織といわれる。

(3) 職能別事業部制組織とは、製造と製品開発に特化した事業部と販売とマーケティングに特化した事業部が別個の事業部となっている製販分離の事業部制であり、日本企業の電気、電子産業の大企業で生み出された独特の事業部制組織といわれている。その最も本質的な特徴は、それぞれの事業部が製販を兼ね備えた自己完結型でないために、製造事業部と販売事業部との間に取引関係が存在することである。





2. 責任会計と責任センター

- (1) 責任会計とは、経営管理上の部署や責任者の業務に関する責任や権限を、収益、原価、利益などの会計数値と結び付けてその業績を測定・評価する管理会計制度である。
- (2) 責任センター (responsibility center) とは、責任と権限が与えられた組織の小単位 (subunit) であり、管理可能性原則にしたがって設定される。管理可能性原則とは、部署や責任者の業績測定や評価は、それぞれに与えられている権限もしくは影響を与えることが可能な範囲内で行われるべきであるという指針である。

責任センターには、①レベニュー・センター(収益の発生に責任を有する組織単位)、②コスト・センター(原価の発生に責任を有する組織単位)、③プロフィット・センター(収益と原価の両方の発生に責任を有する組織単位)、そして④インベストメント・センター(利益だけではなく、一定の投資に対しても責任を有する組織単位)の4つの種類がある。それぞれの評価される会計数値と設定される主な部署をまとめると、次の表になる。

責任センター	評価される会計数値	設定される主な部署
レベニュー・センター	収益	職能別組織における営業部門
コスト・センター	原価	職能別組織における製造部門、一般管理部門、研究開発部門、
プロフィット・センター	利益(収益、原価)	職能別事業部制組織における製造事業部、販売事業部、事業部制組織における各事業部
インベストメント・センター	投資効率(利益、投資額)	事業部制組織における各事業部

ウ. 誤り：「正味税引前営業利益」ではなく、「正味税引後営業利益」であるため。

経済付加価値とは、企業があげたキャッシュフロー・ベースの利益から、資金提供者が要求する利益水準を差引いた経済的利益のことで、アメリカのスターン・スチュワート社によって提唱された指標で、企業の価値創造の評価基準である。ある年のEVAがプラスであれば、企業は資本コストを上回るリターンをあげたので、企業は価値を創造したと判断される。ただ、重要なのは長期的に見て企業価値を創造したかどうかなので、単年度のEVAだけでなく、長期的にEVAを測定する必要がある。

$$EVA = \text{税引営業利益} - \text{資本費用(資本コストに相当する利益額)}$$

$$= \text{営業利益} \times (1 - \text{法人税}) - \text{投下資本} \times \text{加重平均資本コスト}$$

エ. 正しい。

アメーバ組織とは、職能別組織のライン部門である製造部と営業部をそれぞれ製造アメーバと営業アメーバと呼び、両者はともに利益を生み出す採算部門としてプロフィット・センターとし位置づけられ、他方スタッフ部門である経営管理部、研究開発部、工場管理部は利益を生まない非採算部門としてコスト・センターとして位置づけ、それぞれのアメーバが採算可能な範囲でより小さなプロフィット・センターである下位アメーバに分割されるか、逆に統合されて状況に応じて臨機応変に変化する小規模なライン採算制組織である。各アメーバのリーダー間の商談に基づいて中間生産物や製品の内部振替価格が設定されるが、それに対して忌避宣言権(社内販売ないし購入を忌避し外部販売ないし購入をする宣言を行う権利)が認められている。

したがって、正解は【3】である。