

2020 年度第 I 回公認会計士短答式本試験 管理会計論 解答解説

クレアール講師 公認会計士 山田和宗

(出題内容一覧)

問題番号	解答	難易度	出題内容	
問題 1	6	B	理論	原価計算制度など
問題 2	5	B	計算	製造間接費の予定配賦
問題 3	2	A	理論	個別原価計算
問題 4	3	A	計算	部門別計算
問題 5	6	A	理論	総合原価計算など
問題 6	5	B	計算	工程別総合原価計算 (減損の安定発生を含む)
問題 7	4	A	理論	標準原価計算
問題 8	1	B	計算	標準原価計算 (仕損差異を含む)
問題 9	6	B	理論	管理会計の基礎知識
問題 10	3	B	計算	CVP分析
問題 11	3	B	理論	予算管理 (主として営業費管理)
問題 12	2	C	計算	資金管理
問題 13	5	A	理論	原価管理
問題 14	5	C	計算	差額原価収益分析
問題 15	2	A	計算	設備投資の意思決定
問題 16	1	A	理論	分権化組織とグループ経営

※ 計算 8 問、理論 8 問

※ Aランク 7 問、Bランク 7 問、Cランク 2 問

※ 合格ライン: 総得点の 57%以上 (願書提出者 9,393 人、答案提出者 7,245 人、合格者 1,139 人)

※ 平均得点比率: 総合 38.9% (財務会計論 33.8%、管理会計論 34.5%、監査論 48.2%、企業法 44.2%)

問題 1 原価計算制度など 解答：6 難易度：B

原価計算基準を徹底して覚えていれば正当可能であった。できれば正答しておきたいが…。

ア：誤り

原価計算制度は、財務諸表の作成、原価管理、予算統制等の異なる目的が相ともに達成されるべき一定の計算秩序である。かかるものとして原価計算制度は、財務会計機構と有機的に結びつき常時継続的に行われる計算体系である。

とりわけ、原価計算制度が財務諸表の作成に役立つためには、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重要である。

参照：原価計算基準_基準2、基準6(一)_4

イ：誤り

原価の数値は、財務会計の原始記録、信頼し得る統計資料等によって、その信ぴょう性が確保されるものでなければならない。

このため原価計算は、原則として実際原価を計算する。この場合、実際原価を計算することは、必ずしも原価を取得価格をもって計算することを意味しないで、予定価格等をもって計算することもできる。また必要ある場合には、製品原価を標準原価をもって計算し、これを財務諸表に提供することもできる。

参照：原価計算基準_基準6(一)_2

ウ：正しい

参照：原価計算基準_基準6(二)_5・7

エ：正しい

参照：原価計算基準_基準1(三)、基準6(二)_8

問題 2 製造間接費の予定配賦 解答：5 難易度：B (単位：円)

資料(5)における製品 T 製造のための専用機械の減価償却費について、直接経費として扱う点に気付く必要があった。できれば正答しておきたいが…。

1. 実際発生額

(1) 主要材料の棚卸減耗損

① 棚卸減耗損：月末帳簿残高 3,240,000－月末実地棚卸高 3,185,000＝55,000

② 上記①のうち正常分：55,000－盗難 18,000＝37,000

(2) 補助材料：当月消費額 272,250

(3) 間接工賃金：当月要支払額 656,000

(4) 工場総務部員の出張旅費：125,000

(5) 製品 T 製造のための専用機械の減価償却費

製品種類別に（製品 T に）直接的に認識することができるため、直接経費として取り扱う。

(6) 共用機械の減価償却費：年額 6,075,000÷12 ヶ月＝506,250

(7) 共用機械修繕費：当月支払高 800,700－前月末払高 360,000＋当月未払高 200,000＝640,700

(8) 外注加工賃：直接経費として取り扱う。

(9) 工場電力消費料：測定量に基づく当月発生高 953,000

(10) 製造間接費の実際発生額合計

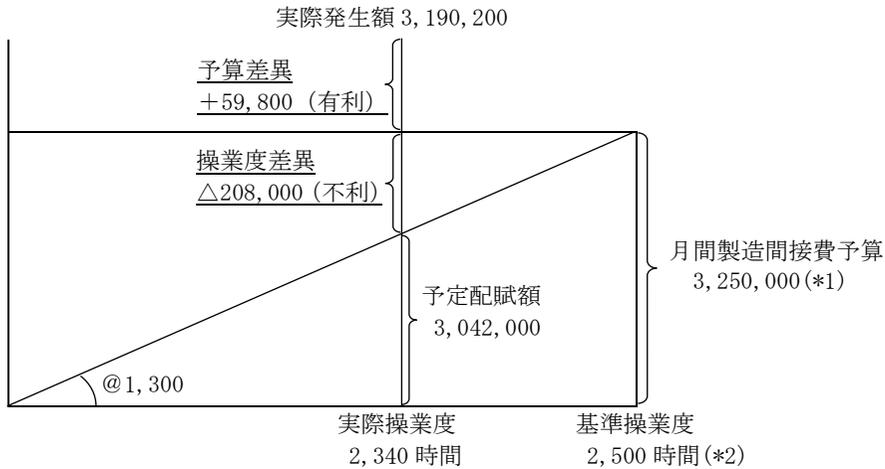
(1) 37,000＋(2) 272,250＋(3) 656,000＋(4) 125,000＋(6) 506,250＋(7) 640,700＋(9) 953,000
＝3,190,200

2. 予定配賦額

(1) 予定配賦率：年間製造間接費予算 39,000,000÷年間基準操業度 30,000 時間＝@1,300

(2) 予定配賦額：@1,300×当月の実際操業度 2,340 時間＝3,042,000

3. 製造間接費配賦差異（固定予算）



*1 製造間接費予算 39,000,000 ÷ 12 ヶ月 = 3,250,000

*2 年間基準操業度 30,000 時間 ÷ 12 ヶ月 = 2,500 時間

4. 解答

ア：上記 1. より、製造間接費の実際発生額は 3,190,200 となる。したがって、**誤り**

イ：上記 3. より、予算差異は 59,800 の有利差異となる。したがって、**正しい**

ウ：上記 1. より、製造間接費に含まれる機械減価償却費と共用機械修繕費の合計は次のようになる。

共用機械の減価償却費 506,250 + 共用機械修繕費 640,700 = 1,146,950

したがって、**誤り**

※ 製品 T 製造のための専用機械の減価償却費（直接経費に該当する）を含めないように注意する必要があった。

エ：上記 3. より、操業度差異は 208,000 の不利差異となる。したがって、**正しい**

問題3 個別原価計算 解答：2 難易度：A

通常行うべき対策をしていれば、ほとんどの肢の正誤判別ができると思われる。確実に正答しておきたい。

ア：正しい

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ものである。しかし、受注に基づき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、適用することは可能である。

参照：原価計算基準_基準 31

イ：誤り

個別原価計算において、労働が機械作業と密接に結合して総合的な作業となり、そのため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、これらをともに加工費として、これを指図書に配賦することができる。

参照：原価計算基準_基準 34

ウ：正しい

参照：原価計算基準_基準 32、基準 33(二)

エ：誤り

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、工具等の製作または修繕、試験研究、試作、仕損品の補修、仕損による代品の製作等に際しても、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。

参照：原価計算基準_基準 31

問題 4 部門別計算 解答：3 難易度：A (単位：円)

解答数値は短時間かつ容易に計算できるようになっていた。確実に正答しておきたい。

1. 補助部門費の製造部門への配賦 (簡便法としての相互配賦法)

部門別配賦表

費 目	製造部門		補助部門		
	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(*1)	427,000	213,500	—	128,100	—
動力部門費(*2)	12,560,000	3,140,000	3,108,600	—	31,400
工場事務部門費(*3)	344,005	64,300	57,870	48,225	—
			3,166,470	176,325	31,400
第 2 次 配 賦					
修繕部門費(*4)	2,110,980	1,055,490			
動力部門費(*5)	141,060	35,265			
工場事務部門費(*6)	26,455	4,945			
製造部門費	51,229,500	31,943,500			

$$\begin{aligned}
 *1 \quad 768,600 \quad & \left\{ \begin{aligned}
 & \times 100 \text{ 時間} / (100 \text{ 時間} + 50 \text{ 時間} + 30 \text{ 時間}) = \text{成型部門} \sim 427,000 \\
 & \times 50 \text{ 時間} / (100 \text{ 時間} + 50 \text{ 時間} + 30 \text{ 時間}) = \text{組立部門} \sim 213,500 \\
 & \times 30 \text{ 時間} / (100 \text{ 時間} + 50 \text{ 時間} + 30 \text{ 時間}) = \text{動力部門} \sim 128,100
 \end{aligned} \right.
 \end{aligned}$$

$$\begin{aligned}
 *2 \quad 18,840,000 \quad & \left\{ \begin{aligned}
 & \times 400,000\text{kWh} / (400,000\text{kWh} + 100,000\text{kWh} + 99,000\text{kWh} + 1,000\text{kWh}) \\
 & \quad = \text{成型部門} \sim 12,560,000 \\
 & \times 100,000\text{kWh} / (400,000\text{kWh} + 100,000\text{kWh} + 99,000\text{kWh} + 1,000\text{kWh}) \\
 & \quad = \text{組立部門} \sim 3,140,000 \\
 & \times 99,000\text{kWh} / (400,000\text{kWh} + 100,000\text{kWh} + 99,000\text{kWh} + 1,000\text{kWh}) \\
 & \quad = \text{修繕部門} \sim 3,108,600 \\
 & \times 1,000\text{kWh} / (400,000\text{kWh} + 100,000\text{kWh} + 99,000\text{kWh} + 1,000\text{kWh}) \\
 & \quad = \text{工場事務部門} \sim 31,400
 \end{aligned} \right.
 \end{aligned}$$

$$\begin{aligned}
 *3 \quad 514,400 \quad & \left\{ \begin{aligned}
 & \times 107 \text{ 時間} / (107 \text{ 時間} + 20 \text{ 時間} + 18 \text{ 時間} + 15 \text{ 時間}) = \text{成型部門} \sim 344,005 \\
 & \times 20 \text{ 時間} / (107 \text{ 時間} + 20 \text{ 時間} + 18 \text{ 時間} + 15 \text{ 時間}) = \text{組立部門} \sim 64,300 \\
 & \times 18 \text{ 時間} / (107 \text{ 時間} + 20 \text{ 時間} + 18 \text{ 時間} + 15 \text{ 時間}) = \text{修繕部門} \sim 57,870 \\
 & \times 15 \text{ 時間} / (107 \text{ 時間} + 20 \text{ 時間} + 18 \text{ 時間} + 15 \text{ 時間}) = \text{動力部門} \sim 48,225
 \end{aligned} \right.
 \end{aligned}$$

$$\begin{aligned}
 *4 \quad 3,166,470 \quad & \left\{ \begin{aligned}
 & \times 100 \text{ 時間} / (100 \text{ 時間} + 50 \text{ 時間}) = \text{成型部門} \sim 2,110,980 \\
 & \times 50 \text{ 時間} / (100 \text{ 時間} + 50 \text{ 時間}) = \text{組立部門} \sim 1,055,490
 \end{aligned} \right.
 \end{aligned}$$

$$\begin{aligned}
 *5 \quad 176,325 & \begin{cases} \times 400,000\text{kWh} / (400,000\text{kWh} + 100,000\text{kWh}) = \text{成型部門へ } 141,060 \\ \times 100,000\text{kWh} / (400,000\text{kWh} + 100,000\text{kWh}) = \text{組立部門へ } 35,265 \end{cases} \\
 *6 \quad 31,400 & \begin{cases} \times 107 \text{ 時間} / (107 \text{ 時間} + 20 \text{ 時間}) \simeq \text{成型部門へ } 26,455 \\ \times 20 \text{ 時間} / (107 \text{ 時間} + 20 \text{ 時間}) \simeq \text{組立部門へ } 4,945 \end{cases}
 \end{aligned}$$

2. 解答数値（成型部門と組立部門の各製造部門費の差額）

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

問題5 総合原価計算など 解答：6 難易度：A

通常行うべき対策をしていれば、ほとんどの肢の正誤判別ができると思われる。確実に正答しておきたい。

ア：誤り

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、①単純総合原価計算、②等級別総合原価計算、③組別総合原価計算、④個別原価計算という4つの類型に区分される。

このうち、①～③の総合原価計算については、原価集計の単位が期間生産量であることを特質としている。しかし、④の個別原価計算については、原価集計の単位が特定製造指図書となる。

参照：原価計算基準_基準 20、基準 24、基準 31

イ：誤り

総合原価計算において、必要ある場合には、一期間における製造費用のうち、変動直接費および変動間接費のみを部門に集計して部門費を計算し、これに期首仕掛品を加えて完成品と期末仕掛品とに按分して製品の直接原価を計算し、固定費を製品に集計しないことができる。

この場合、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。

参照：原価計算基準_基準 30

ウ：正しい

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按分して計算する。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、連産品の一種また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。

参照：原価計算基準_基準 29

エ：正しい

期末仕掛品は、必要ある場合には、「予定原価」または「正常原価」をもって評価することができる。

「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う。

「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。

参照：原価計算基準_基準 4(一)_2、基準 24(二)_5

問題6 工程別総合原価計算（減損の安定発生を含む） 解答：5 難易度：B （単位：千円）

正常減損が安定的に発生する場合の取扱いについて、解き慣れていない受験生も多くいると思われる。できれば正答しておきたいが…。

1. 第1工程（ボックス内の括弧書きは完成品換算量）

仕掛品－第1工程

当月投入原価 ・原料費 260,000 ・加工費 1,000,000	当月投入 10,000 kg (8,000 kg(*5))	当月完成 6,000 kg(*4)	第1工程完成品総合原価 906,000(*10)
		異常仕損 1,000 kg(*1) (200 kg(*2))	異常仕損費 ・原料費 26,000(*6) ・加工費 25,000(*7)
		月末仕掛品 3,000 kg (1,800 kg(*3))	月末仕掛品原価 ・原料費 78,000(*8) ・加工費 225,000(*9)

} 51,000
 } 303,000

*1 投入量 10,000 kg × 10% = 1,000 kg

*2 異常仕損 1,000 kg × 加工進捗度 20% = 200 kg

*3 月末仕掛品 3,000 kg × 加工進捗度 60% = 1,800 kg

*4 投入量 10,000 kg - 異常仕損 1,000 kg - 月末仕掛品 3,000 kg = 6,000 kg

*5 完成量 6,000 kg + 異常仕損の完成品換算量 200 kg + 月末仕掛品の完成品換算量 1,800 kg = 8,000 kg

*6 原料費 260,000 × 1,000 kg / 10,000 kg = 26,000

*7 加工費 1,000,000 × 200 kg / 8,000 kg = 25,000

*8 原料費 260,000 × 3,000 kg / 10,000 kg = 78,000

*9 加工費 1,000,000 × 1,800 kg / 8,000 kg = 225,000

*10 (原料費 260,000 + 加工費 1,000,000) - 異常仕損費 51,000 - 月末仕掛品 303,000 = 906,000

2. 第2工程

(1) 各バッチの数量

① 第1バッチ（完成）

i 中間製品投入量：第1工程完成量 6,000 kg × 1 / (1 + 2 + 3) = 1,000 kg

ii 正常減損量

・物量：1,000 kg × 10% = 100 kg

・完成品換算量：100 kg × 1 / 2 = 50 kg

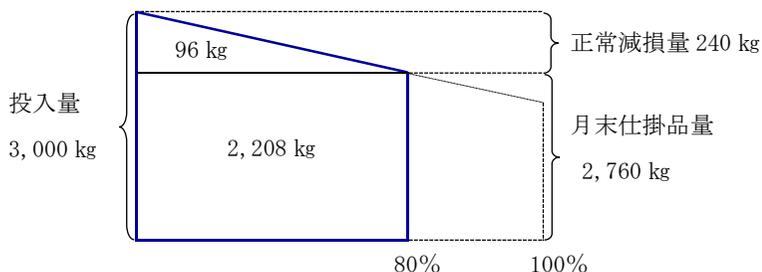
iii 完成量：1,000 kg - 100 kg = 900 kg

② 第2バッチ (完成)

- i 中間製品投入量：第1工程完成量 6,000 kg × 2 / (1 + 2 + 3) = 2,000 kg
- ii 正常減損量
 - ・物量：2,000 kg × 10% = 200 kg
 - ・完成品換算量：200 kg × 1 / 2 = 100 kg
- iii 完成量：2,000 kg - 200 kg = 1,800 kg

③ 第3バッチ (加工進捗度 80%)

- i 中間製品投入量：第1工程完成量 6,000 kg × 3 / (1 + 2 + 3) = 3,000 kg
- ii 正常減損量
 - ・物量：3,000 kg × 10% × 加工進捗度 80% = 240 kg
 - ・完成品換算量：240 kg × 加工進捗度 80% × 1 / 2 = 96 kg
- iii 月末仕掛品量
 - ・物量：3,000 kg - 240 kg = 2,760 kg
 - ・完成品換算量：2,760 × 加工進捗度 80% = 2,208 kg



(2) 完成品原価および月末仕掛品原価 (ボックス内の括弧書きは完成品換算量)

第1・2バッチの正常減損費は完成品が、第3バッチの正常減損費は仕掛品が負担することになる。

仕掛品—第2工程

当月投入原価 ・前工程費 906,000(*11) ・加工費 2,061,600	当月投入 6,000 kg (5,154 kg(*15))	当月完成 2,700 kg(*12)	第2工程完成品総合原価 1,593,000(*18)
		正常減損 (第1・2バッチ) 300 kg(*13) (150 kg(*14))	
		月末仕掛品 2,760 kg (2,208 kg)	月末仕掛品原価 ・前工程費 453,000(*16) ・加工費 921,600(*17)
		正常減損 (第3バッチ) 240 kg (96 kg)	
			1,374,600

*11 第1工程完成品総合原価

- *12 第1バッチ完成量 900 kg + 第2バッチ完成量 1,800 kg = 2,700 kg
- *13 第1バッチ正常減損量 100 kg + 第2バッチ正常減損量 200 kg = 300 kg
- *14 第1バッチ正常減損の完成品換算量 50 kg + 第2バッチ正常減損の完成品換算量 100 kg
= 150 kg
- *15 完成量 2,700 kg + 正常減損 (第1・2バッチ) の完成品換算量 150 kg
+ 月末仕掛品の完成品換算量 2,208 kg + 正常減損 (第3バッチ) の完成品換算量 96 kg
= 5,154 kg
- *16 前工程費 906,000 × (2,760 kg + 240 kg) / 6,000 kg = 453,000
- *17 加工費 2,061,600 × (2,208 kg + 96 kg) / 5,154 kg = 921,600
- *18 前工程費 906,000 + 加工費 2,061,600 - 月末仕掛品 1,374,600 = 1,593,000

3. 解答数値 (最終製品の完成品単位原価)

第2工程完成品総合原価 1,593,000 ÷ 当月完成量 2,700 kg = **@590**

問題 7 標準原価計算 解答：4 難易度：A

通常行うべき対策をしていれば、ほとんどの肢の正誤判別ができると思われる。確実に正答しておきたい。

ア：誤り

原価計算期末にその期間の産出量（完成品量と期末仕掛品の完成品換算量）に基づき原価差異を把握する方法を一般にアウトプット法という。

これに対して、資源投入時点で差異を把握する方法を一般にインプット法という。インプット法は、標準原価差額の把握と分析を迅速に実施できるという長所を有している。しかし、計算事務量を節約できるという長所は有していない。むしろ、相当の計算事務量を必要とするという短所を有している。

参考・引用文献：岡本清著『原価計算（六訂版）』国元書房、2008年、p. 400

イ：正しい

ウ：正しい

なお、「責任会計の見地から、材料の価格差異、労働の賃率差異は管理不能」とあるのは、製造活動に携わる部門にとってのことであると解釈した。

エ：誤り

原価差異をいつ把握するかという差異把握のタイミングと勘定記入法の区別は、必ずしも一対一で対応するものではないが、シングル・プランはインプット法、パーシャル・プランはアウトプット法と結び付きやすい。

原価管理のためにはインプット法が望ましいが、インプット法を適用できるのは、原価の投入時点で、その活動に許容されている標準投入量が判明している場合である。

製造間接費差異については、能率差異はインプット法により把握することができるが、操業度差異および予算差異は、インプット法で把握することはできない。操業度差異および予算差異は、各原価計算期間の実際発生額および実際操業度を用いて算定するためである。

参考・引用文献：廣本敏郎著『原価計算論（第3版）』中央経済社、2015年、p. 363

問題 8 標準原価計算（仕損差異を含む） 解答：1 難易度：B （単位：円）

仕損差異について、対策が後手に回っていた受験生も多くいると思われる。できれば正答しておきたいが…。

1. 生産データ

月末仕掛品は無く、仕損品も加工進捗度 100%（終点）で発生しているため、完成品換算量は物量と同じになる。

仕掛品—実際仕損量に基づくもの

当月投入 520 個(*1)	当月完成 500 個
	実際仕損 20 個

仕掛品—標準仕損量に基づくもの

当月投入 515 個(*3)	当月完成 500 個
	標準仕損 15 個(*2)

*1 完成量 500 個 + 実際仕損量 20 個 = 520 個

*2 500 個 × 仕損許容率 3% = 15 個

*3 500 個 + 15 個 = 515 個

2. 標準原価差異

(1) 直接材料費差異

		実際発生額 3,264,000	
標準単価 @1,000	価格差異 △64,000 (不利)		
		仕損差異 △30,000 (不利)	消費量差異 △80,000 (不利)
	標準仕損量に基づく 標準消費量 3,090 kg(*4)	実際仕損量に基づく 標準消費量 3,120 kg(*5)	実際消費量 3,200 kg

*4 515 個（上記 1. の*3 より） × 標準消費量 6 kg/個 = 3,090 kg

*5 520 個（上記 1. の*1 より） × 標準消費量 6 kg/個 = 3,120 kg

直接材料費差異の合計：価格差異△64,000 + 消費量差異△80,000 + 仕損差異△30,000
= △174,000 (不利)

(2) 直接労務費差異

実際発生額 2,368,000

標準賃率@1,500	賃率差異 +32,000 (有利)	
	仕損差異 △22,500 (不利)	時間差異 △60,000 (不利)

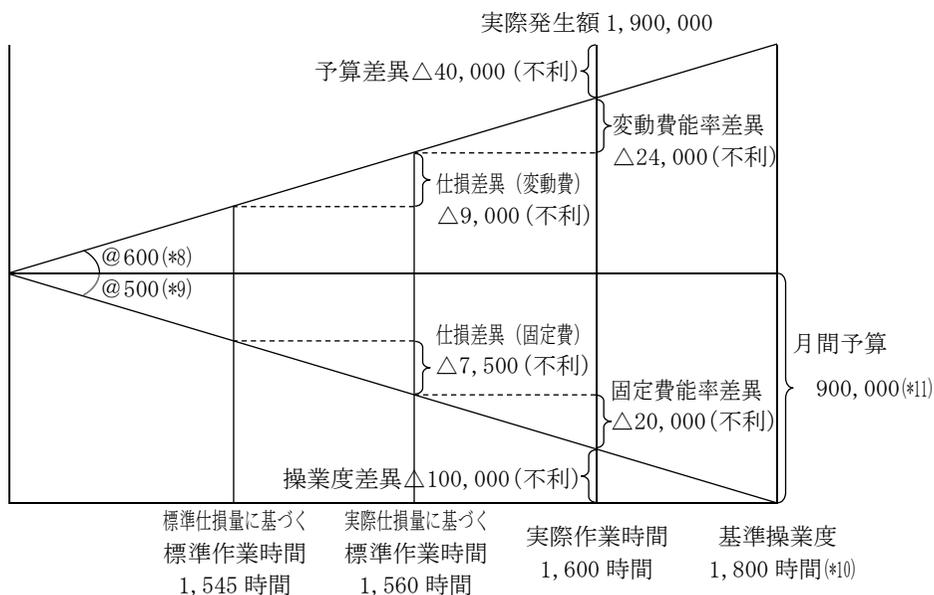
標準仕損量に基づく 実際仕損量に基づく 実際作業時間
 標準作業時間 標準作業時間
 1,545 時間(*6) 1,560 時間(*7) 1,600 時間

*6 515 個 (上記 1. の*3 より) × 標準作業時間 3 時間/個 = 1,545 時間

*7 520 個 (上記 1. の*1 より) × 標準作業時間 3 時間/個 = 1,560 時間

直接労務費差異の合計：賃率差異 32,000 + 仕損差異△22,500 + 時間差異△60,000
= △50,500 (不利)

(3) 製造間接費差異



*8 標準配賦率@1,100 - 固定費率@500 (下記*9 より) = @600

*9 固定製造間接費年間予算 10,800,000 ÷ 年間の基準操業度 21,600 時間 = @500

*10 年間の基準操業度 21,600 時間 ÷ 12 ヶ月 = 1,800 時間

*11 固定製造間接費年間予算 10,800,000 ÷ 12 ヶ月 = 900,000

製造間接費差異の合計：予算差異△40,000 + 仕損差異 (変動費) △9,000 + 仕損差異 (固定費) △7,500
+ 変動費能率差異△24,000 + 固定費能率差異△20,000 + 操業度差異△100,000
= △200,500

3. 解答

- (1) 仕損差異の合計とその他の原価差異合計との差額は 287,000 円である(計算結果に関する記述の 1.)。

仕損差異の合計：直接材料費△30,000+直接労務費△22,500+変動製造間接費△9,000
+固定製造間接費△7,500=△69,000

その他の原価差異合計：価格差異△64,000+消費量差異△80,000+賃率差異 32,000
+時間差異△60,000+予算差異△40,000+変動費能率差異△24,000
+固定費能率差異△20,000+操業度差異△100,000=△356,000

$\triangle 69,000 - \triangle 356,000 = 287,000$

∴ **正しい**

- (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直接材料費差異であり、最も小さい直接労務費差異と比べて 26,500 円大きい(計算結果に関する記述の 2.)。

費目別の標準原価差異の絶対値を比較すると、次のようになる(いずれも不利差異)。

製造間接費差異 200,500 > 直接材料費差異 174,000 > 直接労務費差異 50,500

最も大きい製造間接費差異 200,500 - 最も小さい直接材料費差異 50,500 = 150,000

∴ **誤り**

- (3) 標準原価差異について費目の差異をさらに分析すると、差異が最も大きいのは直接労務費時間差異の 82,500 円(不利差異)である(計算結果に関する記述の 3.)。

標準原価差異について費目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操業度差異の 100,000(不利)となる。

∴ **誤り**

- (4) 製造間接費変動費能率差異と直接材料費価格差異は、両者とも不利差異が生じているが、前者は後者に比べて 7,000 円大きい(計算結果に関する記述の 4.)。

製造間接費変動費能率差異 24,000(不利) - 直接材料費価格差異 64,000(不利)

= $\triangle 40,000$ → **前者は後者に比べて 40,000 小さい**

∴ **誤り**

- (5) 直接材料費の仕損差異と直接労務費の仕損差異は、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 円小さい(計算結果に関する記述の 5.)。

直接材料費の仕損差異 30,000(不利) - 直接労務費の仕損差異 22,500(不利)

= 7,500 → **前者は後者に比べて 7,500 大きい**

∴ **誤り**

問題9 管理会計の基礎知識 解答：6 難易度：B

イの肢は、落ち着いて考えることができれば、誤りと判断できるはずである。後は、アの肢における「絶対的マーケットシェア」という表現に違和感を持つことができれば…。

ア：誤り

プロダクト・ポートフォリオ・マネジメント（product portfolio management：PPM）はボストン・コンサルティング・グループが開発したモデルが最も基本的である。PPMの図の2つの軸には、市場成長率と相対的マーケット・シェアの指標が採用される。

市場成長率	高い	花形	問題児
	低い	金のなる木	負け犬
		高い	低い
		相対的マーケット・シェア	

イ：誤り

責任センター別に集計される原価データのうち、ある費目が管理可能である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。当該期間が短ければ短いほど、特定の経営管理者にとっての管理可能費は少なくなる（または、当該期間が長ければ長いほど、特定の経営管理者にとっての管理可能費は多くなる）。

ウ：正しい

エ：正しい

問題10 CVP分析 解答：3 難易度：B

求めたい数値を記号にした方程式または連立方程式をつくることで、解答を導くことができる。
決して高等数学を駆使するわけではないため、できれば正答しておきたい。

1. 当期

売上高をA、固定費をBとし、次のような連立方程式が成立する。①式が当期の実際営業利益 150 を計算したもの、②式が損益分岐点における営業利益を計算したものである。

$$\begin{cases} A \times (1 - \text{変動費率 } 0.25) - B = \text{営業利益 } 150 \cdots \text{①} \\ \rightarrow \text{貢献利益率 } 0.75 \\ A \times \text{損益分岐点比率 } 0.875 \times \text{貢献利益率 } 0.75 - B = \text{営業利益 } 0 \cdots \text{②} \end{cases}$$

この連立方程式を解くと、 $A = 1,600$ 、 $B = 1,050$ となる。

2. 次期

(1) 損益分岐点売上高

損益分岐点売上高をaとして、次のような方程式が成立する。

$$a \times \text{貢献利益率 } 0.75 - (\text{固定費 } 1,050 + \text{増加 } 120) = \text{営業利益 } 0$$

この方程式を解くと、 $a = 1,560$ となる。

(2) 次期の目標売上高営業利益率 10%を達成する場合

① 目標売上高営業利益率 10%を達成するときの売上高を α として、次のような方程式が成立する。

$$\alpha \times \text{貢献利益率 } 0.75 - (\text{固定費 } 1,050 + \text{増加 } 120) = \alpha \times \text{目標売上高営業利益率 } 0.1$$

この方程式を解くと、 $\alpha = 1,800$ となる。

② 次期の目標売上高営業利益率 10%を達成するときの営業利益： $1,800 \times 0.1 = 180$

3. 解答数値

(ア) 次期の損益分岐点売上高：上記 2. (1)より、**1,560**

(イ) 当期の営業利益と比較した場合の次期の増益率

(次期の営業利益 180 - 当期の営業利益 150) / 150 = 0.2 → **20.0%**

問題 11 予算管理（主として営業費管理） 解答：3 難易度：B

イの肢は極端な内容となっていること、ウの肢は固定費の性格が強い一般管理費に「変動予算が最も適合する」という点が合理的でないことから、誤りの肢を特定することは可能であった。できれば正答しておきたい。

ア：正しい

注文獲得費（販売促進費とも呼ばれる）は、具体的には、広告宣伝費、交際費、販売員コミッション、リベートなど売上高を増大させる活動に関連した原価をいう。

注文獲得費の管理においては、原価の削減ではなく、支出金額あたりの成果を極大化することに焦点がおかれる。

注文獲得費の管理のために用いられるツールの柱が、割当型予算である。すなわち、予算期間に対する企業の計画に基づいて、各部門に割り当てるやり方で予算を編成し、その予算をもとに管理していく。

参考・引用文献：櫻井通晴著『管理会計〔第七版〕』同文館出版、2019年、p. 441～442

イ：誤り

「増分予算」とは、過去の予算を出発点とし、現在の情報や将来の見通しをもとに上方あるいは下方修正する形で編成する予算をいう。それに対し「ゼロベース予算」とは、過去の予算を出発点とはせず、ゼロから業務計画にもとづく各種金額の正当性を検討する形で編成する予算をいう。

企業予算の設定方式として、増分予算ではなくゼロベース予算を用いることで、あらゆる活動計画の正当性が新規に検討されるため、無駄な支出を抑制することが期待できる。しかし、ゼロベース予算は、その編成にかかるコストが大きいため、企業予算の全てに対し適用するのは賢明ではない。

参考文献：岡本清・廣本敏郎・尾畑裕・挽文子著『管理会計（第2版）』中央経済社、2008年、p. 141

ウ：誤り

一般管理費は、役員・職員の給料、旅費交通費、通信費、事務用品費および減価償却費など、一般管理業務の遂行に関して発生する価値犠牲額である。一般管理業務は主として本社の管理業務として行われるものであって、その効果を測定するのに標準を設けるような性質の原価ではない。

また、一般管理費は、次のような性格を有している。

- ① 一般管理費のうち、販売管理に関連する費用は、広告費、交際費などの注文獲得費（販売促進費）に付随して発生する費用が少なくない。
- ② 予算期間中は固定費的性格をもつ。

したがって、予算によって管理するのが一般的であるが、注文獲得費（販売促進費）のように経営者のポリシーによって決まるのではなく、過去のデータから決められた固定費の性格を有しているため、割当型予算や変動予算ではなく、固定予算が最も適合するといえる。

参考・引用文献：櫻井通晴著『管理会計〔第七版〕』同文館出版、2019年、p. 457

エ：正しい

注文履行費（物流費とも呼ばれる）は、売上や生産の結果として発生し、売上高や生産量との関連性がある程度認められる原価である。

注文履行費（物流費）は、反復的で、ある程度は標準化が可能という意味で製造原価に類似する。そのため、標準原価または変動予算による管理を適用することができる。

参考・引用文献：櫻井通晴著『管理会計〔第七版〕』同文館出版、2019年、p.451

問題 12 資金管理 解答：2 難易度：C (単位：百万円)

初見の場合、解答に辿り着くための道筋を探り当てるのが難しいと思われる。正答できなくても気にする必要はない。

1. 売上および売上債権などについて

- (1) 月間売上高：年間売上高 120,000 ÷ 12 ヶ月 = 10,000
- (2) 期末売上債権：月間売上高：10,000 × 2 ヶ月分 = 20,000
- (3) 貸倒引当金設定額：20,000 × 8% = 1,600 (=繰入額)
- (4) 売上債権回転期間(日)：期末売上債権 20,000 / 年間売上高 120,000 × 365 日 = 60.833...日

2. 仕入、売上原価、棚卸資産、仕入債務などについて

- (1) 月間仕入高：年間仕入高 90,000 ÷ 12 ヶ月 = 7,500
- (2) 売上原価：年間売上高 120,000 × (1 - 売上総利益率 0.26) = 88,800
- (3) 期末棚卸資産：年間仕入高 90,000 - 売上原価 88,800 = 1,200
- (4) 棚卸資産回転期間(日)：期末棚卸資産 1,200 / 売上原価 88,800 × 365 日 = 4.932...日
- (5) 期末仕入債務：月間仕入高 7,500 × 1 ヶ月分 = 7,500
- (6) 仕入債務回転期間(日)：期末仕入債務 7,500 / 売上原価 88,800 × 365 日 = 30.827...日

3. キャッシュ・コンバージョン・サイクル

売上債権回転期間 60.833...日 + 棚卸資産回転期間 4.932...日 - 仕入債務回転期間 30.827...日
 = 34.938...日 → 35 日 (小数点未満四捨五入)

4. 損益計算書

売上高	120,000	
売上原価	88,800	
売上総利益	31,200	
貸倒引当金繰入額	1,600	
減価償却費	50	← 設備投資額 1,000 ÷ 耐用年数 20 年
その他の販売費及び一般管理費	24,000	
営業利益	5,550	
支払利息	200	
税引前当期純利益	5,350	
法人税等	2,140	← 税引前当期純利益 5,350 × 税率 40%
当期純利益	3,210	

5. キャッシュ・フロー計算書（間接法。営業活動によるキャッシュ・フローまで）

税引前当期純利益	5,350
減価償却費	50
貸倒引当金の増加額	1,600
支払利息	200
売上債権の増加額	△20,000
棚卸資産の増加額	△1,200
仕入債務の増加額	7,500
小計	<u>△6,500</u>
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	<u>△8,840</u>

:

6. 穴埋め後の説明

- 20X1年度キャッシュ・フロー計算書（間接法）の営業活動によるキャッシュ・フローの算定に当たっては、営業利益に対応するキャッシュ・フローである小計**▲6,500**百万円を算定した後、営業活動によるキャッシュ・フローとして、**▲8,840**百万円を算定する。営業活動によるキャッシュ・フローに、**投資活動によるキャッシュ・フロー**および**財務活動によるキャッシュ・フロー**を加えて、現金および現金同等物の増減額を計算する。なお、▲は負の値を示している。
- 20X1年度の資金的安全性については、**売上債権対仕入債務比率**が1より大きい(*)ため短期的な資金ショートの可能性は少ないと思われる。キャッシュ・コンバージョン・サイクルは**35**日である。なお、売上債権回転期間の算定に当たっては売上高を用い、棚卸資産回転期間および仕入債務回転期間の算定に当たっては、売上原価を用いる。また、資産負債残高は期末残高のみで計算する。

* 売上債権対仕入債務比率：売上債権 20,000 / 仕入債務 7,500 = 2.666... > 1

問題 13 原価管理 解答：5 難易度：A

通常行うべき対策をしていれば、ほとんどの肢の正誤判別ができると思われる。確実に正答しておきたい。

ア：誤り

源流段階における総合的利益管理活動である原価企画は、製品の企画・設計段階で大部分のコストが決定することから、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。

イ：正しい

ウ：誤り

原価企画では、目標原価を実現するため、競合製品を分解し調査するテア・ダウン（tear down、製品分解分析）および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VE（value engineering、価値工学）を活用することが必要になる。

エ：正しい

(2) 機械の余力によるA製品の外注加工

① A製品の外注加工に充てることのできる時間

新規工員の加工時間 48,000 分 - α製品の売上増大による追加の加工時間 24,000 分 = 24,000 分

② A製品の外注加工量 : 24,000 分 ÷ 1 個当たり加工時間 15 分 = 1,600 個

(3) 差額利益

差額収益

- ・ α製品の売上増大 3,000,000 ← 販売価格@1,250×増加2,400個
- ・ A製品の外注加工による代金収入 1,600,000 ← 代金@1,000×外注加工量1,600個

差額原価

- ・ 新規工員の固定給 (基本給) △900,000 ← 月額180,000×5人
- ・ 新規工員の時間給 △880,000 ← 時間給@1,100×800時間
- ・ α製品の売上増大による変動費 △1,488,000 ← @620×増加2,400個
- ・ A製品の外注加工による変動費 △384,000 ← @240×外注加工量1,600個

差額利益 948,000

5. 解答 (判定)

残業する案の差額利益 912,000 < 2交代制の案の差額利益 948,000

948,000 - 912,000 = 36,000

∴ **2交代制の案のほうが、月間36,000有利**である。

問題 15 設備投資の意思決定 解答：2 難易度：A (単位：千円)

通常行うべき対策をしていれば、決して難しくはないはずである。確実に正答しておきたい。

1. オペレーティング・リースによって調達する案

(1) 各期のキャッシュ・フロー

20X1～20X4 年度までの各期末において、毎年、次のキャッシュ・フローが生じる。

$$\text{リース料} \triangle 120,000 \times (1 - \text{法人税率 } 0.3) = \triangle 84,000$$

(2) 正味現在価値

$$\triangle 84,000 \times 0.893 + \triangle 84,000 \times 0.797 + \triangle 84,000 \times 0.712 + \triangle 84,000 \times 0.636 = \underline{\underline{\triangle 255,192}}$$

2. 資金借入れによって購入する案

(1) 各期のキャッシュ・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
					50,000(*5)
+	420,000(*1)	31,500(*3)	31,500(*3)	31,500(*3)	31,500(*3)
−	420,000(*2)	105,000(*4)	105,000(*4)	105,000(*4)	105,000(*4)
		29,400(*6)	22,050(*6)	14,700(*6)	7,350(*6)
					15,000(*7)
	0	<u>△102,900</u>	<u>△95,550</u>	<u>△88,200</u>	<u>△45,850</u>

*1 銀行からの借入

*2 購入による支出

*3 減価償却に係るタックス・シールド

$$\text{減価償却費} : \text{取得原価 } 420,000 \div \text{耐用年数 } 4 \text{ 年} = 105,000$$

$$\text{タックス・シールド} : 105,000 \times \text{法人税率 } 30\% = 31,500$$

*4 借入金の返済：借入 420,000 ÷ 4 回 = 105,000

*5 見積売却価額（残存価額ゼロのため、同額が売却益となる）

*6 支払利息（税引後）

$$20X1 \text{ 年度期末} : \text{借入 } 420,000 \times \text{利子率 } 10\% \times (1 - \text{法人税率 } 0.3) = 29,400$$

$$20X2 \text{ 年度期末} : (\text{借入 } 420,000 - \text{返済 } 105,000) \times \text{利子率 } 10\% \times (1 - \text{法人税率 } 0.3) = 22,050$$

$$20X3 \text{ 年度期末} : (\text{借入 } 420,000 - \text{返済 } 105,000 \times 2 \text{ 回}) \times \text{利子率 } 10\% \times (1 - \text{法人税率 } 0.3) \\ = 14,700$$

$$20X4 \text{ 年度期末} : (\text{借入 } 420,000 - \text{返済 } 105,000 \times 3 \text{ 回}) \times \text{利子率 } 10\% \times (1 - \text{法人税率 } 0.3) \\ = 7,350$$

*7 機械の売却益に係る法人税等：売却益 50,000 × 法人税率 30% = 15,000

(2) 正味現在価値

$$\triangle 102,900 \times 0.893 + \triangle 95,550 \times 0.797 + \triangle 88,200 \times 0.712 + \triangle 45,850 \times 0.636 = \underline{\underline{\triangle 260,002.05}}$$

3. 解答 (判定)

リース案の正味現在価値 $\triangle 255,192 >$ 購入案の正味現在価値 $\triangle 260,002.05$

$$\triangle 255,192 - \triangle 260,002.05 = 4,810.05 \rightarrow 4,810$$

\therefore **リース案の方が、4,810 有利**である。

問題 16 分権化組織とグループ経営 解答：1 難易度：A

イの肢（アメーバ経営）に関する対策が後手に回っていた受験生も多くいると思われる。しかし、それ以外の肢については、通常行うべき対策をしていれば容易に正誤判別ができるはずである。確実に正答しておきたい。

ア：正しい

ここで「責任会計」とは、企業組織内における責任センター（原価センター、利益センター、投資センターなど）を識別し、各センターの業績を明らかにするために、各センターに対し、それぞれが責任をもつ特定の原価、収益、投資額などを割り当て、各センター別に、計画と実績、および差異に関する財務情報を提供する会計システムをいう。

参考・引用文献：岡本清著『原価計算（六訂版）』国元書房、2008年、p. 34

イ：正しい

アメーバ経営では、営業と接する工程だけでなく、全工程でマーケットを意識した生産や販売が行われる。そして、その管理会計のシステムは、可能な限り単純で、会計の知識がない者にも簡単に使える時間当たり採算がとられる。

参考・引用文献：櫻井通晴著『管理会計〔第七版〕』同文館出版、2019年、p. 764～765

ウ：誤り

本社費・共通費は、事業部以外の場で発生するコストであるため、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。また、事業部の業務と直接的な関係を見い出すことも困難である。したがって、事業部長にそのコストの第一次的責任を負わせるのは酷である。

しかし、事業部は、本社費・共通費から有形・無形の便益を受けており、理論的に考えれば、事業部はこれらの費用を負担すべきである。その理由には、次のようなものがある。

- ① 本社費・共通費を事業部に配賦することで、実質的な利益が算定できる。
- ② 本社費・共通費は事業部利益によってのみ補填しうる。
- ③ 配賦することによって本社の存在意義を認識させることができる。
- ④ 各事業部が価格決定を行うにあたって、本社費・共通費も含めた全部の原価の回収を図ることができる。
- ⑤ 配賦されていることで、本社費・共通費の不必要なまでの増大を防ぐことにつながる（不必要に増大した本社費・共通費に対して異議を申し立てることができる場合）。

参考・引用文献：櫻井通晴著『管理会計〔第七版〕』同文館出版、2019年、p. 723～725

エ：誤り

インベストメント・センター(投資センター)の事業部長に対する業績測定尺度として RI (residual income、残余利益) を使うことにより、事業部と全社の利害対立を解消し、目標整合性を達成することができる。

ROI (return on investment、投資利益率) を業績測定尺度として使うと、事業部長の関心を利益額の増大よりも比率の増大に向けさせてしまい、その結果、事業部の利害と全社的な利害が対立し、目標整合性が失われる可能性がある。

参考・引用文献：岡本清著『原価計算（六訂版）』国元書房、2008年、p.667～668

以 上