

2023年度  
第165回日商簿記検定目標

# 公開模擬試験 解答解説

1 級 一 II

工業簿記・原価計算

資格★合格クリアール

第165回簿記検定 公開模擬試験 模範解答

1 級 ③

工業簿記

配点 ★：2点×9箇所=18点 ●：1点×7箇所=7点 計25点

第1問

問1

① ● 特殊原価調査	② 常時継続	③ ● 原価管理
④ ● 編成	⑤ ● 基本計画	⑥ 費目
⑦ 個別	⑧ ● 総合	⑨ 製造指図書

問2 両方正解で●

構造的意決定	E	業務的意決定	D
--------	---	--------	---

問3

特定製造指図書に係る生産品の一部を分割納入した場合 ●
-----------------------------

※ 「収益認識を履行義務の進捗度に応じて行う場合」など、合理的な内容であれば正解とする。

第2問

問1

(単位：円)

① (借方) 間接労務費 ★ 1,630,500	② (借方) 間接経費 ★ 1,440,250
③ (貸方) 仕掛品 ★ 3,515,400	④ (借方) 直接材料費 ★ 1,885,000
⑤ (借方) 直接労務費 ★ 1,508,500	⑥ (貸方) 製品 ★ 6,506,900
⑦ 営業利益 ★ 1,171,700	⑧ 税引前当期純利益 ★ 425,700

問2 ★

(単位：円)

(借方) 仕掛品 760,000	(貸方) 外注加工賃 760,000
------------------	--------------------

## 工業簿記 解説

### 第1問 原価計算の分類など

#### 問1

1. 広い意味での「原価計算」は、原価計算制度（制度としての原価計算）と**特殊原価調査**に分類することができる。このうち原価計算制度とは、財務会計機構と有機的に結びつき**常時継続的**に行なわれる計算体系をいう<sup>(\*)</sup>。一方、**特殊原価調査**とは、財務会計機構のらち外において随時断片的に行なわれる原価の統計的、技術的計算ないし調査をいう<sup>(\*\*)</sup>。

\*1 原価計算制度は、財務諸表の作成、原価管理、予算統制などの異なる目的が、重点の相違はあるが相ともに達成されるべき一定の計算秩序である（下記2.参照）。

\*2 特殊原価計算には、経営の基本計画および予算編成における選択的事項の決定に必要な特殊の原価、例えば差額原価、機会原価、付加原価などを、随時に統計的、技術的に調査測定することが含まれる。

参照：原価計算基準\_基準2

2. 『原価計算基準』では、原価計算制度に関する主たる目的として、A：財務諸表の作成、B：価格計算、C：**原価管理**<sup>(\*)</sup>、D：予算管理（予算**編成**<sup>(\*\*)</sup>および予算統制）、E：**基本計画**<sup>(\*\*)</sup>の5つが列挙されている。このうちBは、政府ないし行政による調達価格や統制価格の決定を想定して盛り込まれたものである。各企業による製品やサービスの販売価格決定は、Dのうち**予算編成**の過程またはE（**基本計画**）に含まれるものと解される。

\*3 『原価計算基準』でいう「原価管理」は、「原価の標準を設定してこれを指示し、原価の実際の発生額を計算記録し、これを標準と比較して、その差異の原因を分析し、これに関する資料を経営管理者に報告し、原価能率を増進する措置を講ずること」と定義されており、原価の発生額を標準原価以下に抑えることを目指す原価統制（cost control）を意味している。しかし、広い意味での「原価管理（cost management）」には、さらなる原価の削減を目的とした原価低減（cost reduction）も含まれる。

\*4 予算編成の過程には、製品組合せの決定、部品を自製するか外注するか決定など、個々の選択的事項に関する意思決定（**問2**でいう業務的意思決定（戦術的意思決定））が含まれる。

\*5 「基本計画」とは、経済の動態的変化に適応して、経営の給付目的たる製品、経営立地、生産設備等経営構造に関する基本的事項について、経営意思を決定し、経営構造を合理的に組成することをいい、随時的に行なわれる決定をいう。基本計画は、**問2**でいう構造的意決定（戦略的意思決定）を意味している。

参照：原価計算基準\_基準1

3. 原価計算制度における実際原価の計算では、製造原価は、原則として、その実際発生額を、まず**費目別**に計算し、次いで原価部門別に計算し、最後に製品別に集計する。製造原価を製品別に集計する製品別計算では、原価要素を一定の製品単位に集計して単位製品の製造原価を算定するが、その具体的な方法は、経営における生産形態の種類別に対応して**個別原価計算**と**総合原価計算**<sup>(\*\*)</sup>に大別される。このうち**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され、特定**製造指図書**について**個別的**に直接費および間接費を集計することによって単位製品の製造原価を算定する。

\*6 総合原価計算は、一定種類の製品を反復連続的に生産する生産形態に適用されるが、連続生産される製品の種類に応じてさらに次のように分類される。

分類	説明
単純総合原価計算	同種製品を反復連続的に生産する生産形態に適用する総合原価計算
等級別総合原価計算	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総合原価計算
組別総合原価計算	異種製品を組別に連続生産する生産形態に適用する総合原価計算

総合原価計算は、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。すなわち、継続製造指図書に基づき、一期間における生産量について総製造費用（期首仕掛品原価＋当期製造費用）を算定し、これを完成品と期末仕掛品とに分割計算することにより、完成品総合原価を計算するのである。そのうえで、完成品総合原価を製品単位に均分して単位原価を計算する。

参照：原価計算基準\_基準7・19・20～24・31

## 問2

企業経営において行われる経済的な意思決定は、構造的な意思決定（戦略的意思決定）と業務的意思決定（戦術的意思決定）に分類することができる。

このうち構造的な意思決定（戦略的意思決定）とは、経営の基本構造に関する意思決定をいい、『原価計算基準』では「基本計画」と表現されている。

これに対し業務的意思決定（戦術的意思決定）とは、一定の経営構造のもとで行われる業務上の意思決定をいい、『原価計算基準』では、予算編成の過程に含まれるものとして位置付けられている。

参照：原価計算基準\_基準1

## 問3

個別原価計算を採用している場合、基本的には、特定製造指図書に係る生産の全てが完了した段階（生産が100%完了した段階）で、その特定製造指図書に集計された原価が完成品原価として扱われる。

しかし、次のような場合など、その生産の全てが完了していなくても、集計された原価の一部を完成品原価ひいては売上原価として扱うことがある。

- ・分割納入制を採用し、特定製造指図書に係る生産品の一部を全ての生産が完了する前に納入（分割納入）した場合  
→ **1,000個など一定数量単位の注文につき特定製造指図書を発行している場合（「ロット別原価計算」と呼ばれることがある）が前提となる。**

- ・特定製造指図書に係る収益の認識を、履行義務の進捗度に応じて行う場合

例：建設業、造船業などで想定される

参考文献：溝口一雄著『最新 例解原価計算（増補改訂版）』中央経済社、1999年

第2問 工業簿記における勘定体系など（単位：円）

1. 素材費

(1) 当期消費額

期首棚卸高100,000+当期購入高2,100,000-期末帳簿棚卸高315,000=1,885,000

(2) 材料棚卸減耗損

期末帳簿棚卸高315,000-期末実地棚卸高309,750=5,250

材料棚卸減耗損は間接経費として処理される。

期首 100,000	当期消費 1,885,000
当期購入 2,100,000	棚卸減耗5,250
	期末実地 309,750

2. 直接工賃金

支給総額1,970,000-前期末払190,000+当期末払280,000=実際消費額2,060,000

(直接労務費1,508,500+間接労務費410,500)-実際消費額2,060,000=賃率差異△141,000

支給総額 1,970,000	前期末払 190,000		<b>実際消費額2,060,000</b> → 仕掛品勘定へ → 製造間接費勘定へ → 賃率差異勘定へ（借方差異）
	予定消費額	直接作業分 1,508,500	
当期末払 280,000		間接・手待分 410,500	
	<b>賃率差異 141,000</b>		

3. 製造間接費実際発生額の集計

(1) 間接材料費

資料2. 工場補修用鋼材	290,000	← 期首35,000+当期仕入310,000-期末55,000
資料7. 工場消耗品	56,000	← 当期消費額
資料13. 消耗工具器具備品 <sup>(*)</sup>	96,000	
資料16. 消耗工具器具備品 <sup>(*)</sup>	20,000	
	<u>462,000</u>	

\* 「耐用年数1年未満または1個あたりの取得価額100,000円未満」より、税法に即して費用計上（損金算入）が認められるものであり、有形固定資産として計上せず、材料消費額（間接材料費）として扱うものとしている。いったん有形固定資産として計上するケースも想定されるが、同様の問題条件による過去問の出題実績（第141回工業簿記、第85回工業簿記）を踏まえ、このような取扱いに基づき解答を作成している。

(2) 間接労務費

資料3. 工場の修理工賃金	420,000	← 当期要支払額
資料6. 直接工の間接賃金	410,500	← 上記2.より
資料8. 工場技術職員の給料	140,000	← 当期要支払額
資料10. 製造関係の事務職員給料	420,000	← 当期要支払額
資料21. その他の間接労務費	240,000	← 当期要支払額
	<u>1,630,500</u>	

## (3) 間接経費

資料1. 材料棚卸減耗損	5,250	← 上記1.(2)より
資料4. 工場固定資産税	20,000	
資料5. 工員募集費	2,000	
資料15. 福利施設負担額	1,000	
資料18. 工員訓練費	50,000	← 外部講習費30,000+内部研修費20,000
資料19. 工場におけるイベント開催費用	2,000	
資料31. 工場電力料・ガス代・水道料	980,000	
資料39. 工場減価償却費	380,000	← 480,000-長期休止設備分100,000
	<u>1,440,250</u>	

## (4) 製造間接費実際発生額合計

(1) + (2) + (3) = 3,532,750

## 4. 製造間接費予定配賦額の推定

## 製造間接費a/c

実際発生額 ・ 間接材料費 462,000 ・ <b>間接労務費 1,630,500</b> ・ <b>間接経費 1,440,250</b>	<b>予定配賦額</b> <b>3,515,400</b> <b>(貸借差額)</b>
予算差異 (資料9.より) 49,650 (貸方差異)	操業度差異 (資料22.より) 67,000 (借方差異)

製造間接費配賦差異 = 予算差異49,650(貸方差異) + 操業度差異67,000(借方差異) = 17,350 (借方差異)

## 5. 仕掛品勘定

## 仕掛品a/c

期首 550,000		
<b>直接材料費 1,885,000</b> (上記1.より)		<b>完成品</b> <b>6,506,900</b> <b>(貸借差額)</b>
<b>直接労務費 1,508,500</b> (上記2.より)		
直接経費 760,000 (資料20.より)		<b>異常仕損費 900,000</b> (資料23.より)
製造間接費 3,515,400 (上記4.より)		期末 812,000

→ 製品勘定へ

→ P/L 特別損失

6. 売上原価

(1) 製品勘定

製品a/c	
期首 1,200,000	<b>売上原価（払出原価）</b> <b>6,606,900</b> <b>（貸借差額）</b>
完成品 6,506,900	
	<b>製品棚卸減耗損 50,000</b>
	期末(実地棚卸高) 1,050,000

(2) 原価差異合計

賃率差異141,000(借方差異)－予算差異49,650(貸方差異)＋操業度差異67,000(借方差異)＝**158,350（借方差異）**

→ **原価計算基準（基準47）に定める原則的方法に従い、売上原価に賦課する**

(3) 売上原価合計

払出原価6,606,900＋製品棚卸減耗損50,000＋原価差異合計158,350＝6,815,250

7. 販売費及び一般管理費

資料11. 本社企画部費	83,000
資料12. 新技術基礎研究費	80,000
資料14. 重役室費	550,000
資料17. 広告費	468,000
資料26. 本社役員給料	300,000
資料27. 掛売集金費	22,300
資料28. 出荷運送費	670,000
資料30. 営業所長給料	330,000
資料32. 本社事務職員給料	500,000
資料33. その他の販売費	333,000
資料34. その他の一般管理費	660,000
資料37. 販売員給料	220,000
	4,216,300

8. 営業外収益

資料29. 受取利息	45,000
資料35. 受取配当金	240,000
	285,000

9. 営業外費用

資料38. 支払利息および割引料	31,000
資料39. 長期休止設備の減価償却費	100,000
	131,000

10. 特別利益

該当項目なし。

11. 特別損失

資料23. 異常仕損費	900,000	← 工場火災という異常な状態を原因とする価値の減少（非原価項目）に該当する
	<u>900,000</u>	

12. その他の項目

(1) 資料24. 当期における工場用土地および機械設備の取得原価：3,300,000

→ 資産として計上されるため、本問の解答にあたっては使用しない。

(2) 資料40. 当社の株主に対する配当金：770,000

→ 会計処理上は剰余金（繰越利益剰余金、その他資本剰余金など）から直接控除される。

また、表示上は株主資本等変動計算書に記載される。

したがって、本問の解答にあたっては使用しない。

13. 損益計算書（税引前当期純利益まで）

	<u>損 益 計 算 書</u>	（単位：円）
売 上 高		12,203,250
売 上 原 価	6,606,900	
棚 卸 減 耗 損	50,000	
原 価 差 異	158,350	
売 上 総 利 益	<u>5,388,000</u>	
販売費及び一般管理費		4,216,300
営 業 利 益		<u>1,171,700</u>
営 業 外 収 益		285,000
営 業 外 費 用		<u>131,000</u>
経 常 利 益		1,325,700
特 別 損 失		<u>900,000</u>
税引前当期純利益		425,700

：

第165回簿記検定 公開模擬試験 模範解答

1 級 ④

原 価 計 算

配点 ★：2点×5箇所=10点 ●：1点×15箇所=15点 計25点

第1問

問1

X1年度	X2年度	X3年度
52,500 千円	46,200 千円	● 42,700 千円

問2

X1年度期首	X1年度期末	X2年度期末	X3年度期末	X4年度期末
△120,000 千円	79,230 千円	82,920 千円	● 91,870 千円	● 7,380 千円

問3

★	125,712.17 千円
---	---------------

問4

(1)	42,423.81 千円	(2)	★	32,283.23 千円
-----	--------------	-----	---	--------------

問5

①	● 相互排他	②	● 最小公倍数
③	● 終価	④	276,550.55
⑤	★ 125,715.16	⑥	★ 226,226.1
⑦	★ 111,001.89	⑧	● A

第2問

①	● 360,000	②	● 8,760,000
③	1次加工品を外部販売する	2次加工品まで製造を行ったうえで販売する	
④	● 450	⑤	1,050
⑥	1,500	⑦	変動原価加算 全部原価 市価
⑧	● 変動原価加算 全部原価 市価	⑨	● 留置権 忌避宣言権 団体交渉権
⑩	● 部分最適 全体最適	⑪	部分最適 全体最適
⑫	● 1,440	⑬	4,680,000
⑭	● 4,080,000		

## 原価計算 解説

### 第1問 設備投資の意思決定 (単位：千円)

#### 1. A案に係る各年度の税引後利益 (問1)

	X1年度	X2年度	X3年度
売上高	315,000	291,000	258,000
仕入高	△159,000	△147,000	△132,000
その他現金支出費用	△45,000	△42,000	△38,000
減価償却費	△36,000 <sup>(*1)</sup>	△36,000 <sup>(*1)</sup>	△36,000 <sup>(*1)</sup>
設備の売却益	—	—	9,000 <sup>(*3)</sup>
税引前利益	75,000	66,000	61,000
法人税等 <sup>(*2)</sup>	22,500	19,800	18,300
税引後利益	52,500	46,200	42,700

\*1 設備Aの取得原価  $120,000 \times 0.9 \div 3 \text{年} = 36,000$

\*2 税引前利益  $\times$  税率 30%

\*3 耐用年数到来時 (X3年度期末) の帳簿価額 (残存価額) :  $120,000 \times 10\% = 12,000$   
売却額  $21,000 - 12,000 = 9,000$

#### 2. A案に係る各時点のネット・キャッシュ・フローおよび正味現在価値 (問2・3)

	X1年度期首	X1年度期末	X2年度期末	X3年度期末	X4年度期末
投資額	△120,000	—	—	—	—
税引後売上収入 <sup>(*1)</sup>	—	220,500	203,700	180,600	—
税引後仕入支出 <sup>(*2)</sup>	—	△111,300	△102,900	△92,400	—
税引後現金支出費用 <sup>(*3)</sup>	—	△31,500	△29,400	△26,600	—
正味運転資本の増加 <sup>(*4)</sup>	—	△9,270	△8,550	△7,380	—
正味運転資本の減少 <sup>(*5)</sup>	—	—	9,270	8,550	7,380
減価償却費のタックス・シールドシールド	—	10,800 <sup>(*6)</sup>	10,800 <sup>(*6)</sup>	10,800 <sup>(*6)</sup>	—
設備の売却収入	—	—	—	21,000	—
設備の売却益に係る法人税等への影響	—	—	—	△2,700 <sup>(*7)</sup>	—
ネット・キャッシュ・フロー	△120,000	79,230	82,920	91,870	7,380

正味現在価値 :  $\triangle 120,000 + 79,230 \times 0.9709 + 82,920 \times 0.9426 + 91,870 \times 0.9151 + 7,380 \times 0.8885 \approx 125,712.17$

\*1 各年度の売上高  $\times (1 - \text{税率 } 0.3)$

\*2 各年度の仕入高  $\times (1 - \text{税率 } 0.3)$

\*3 各年度のその他現金支出費用  $\times (1 - \text{税率 } 0.3)$

\*4 正味運転資本が増加する分、キャッシュ・フローにはマイナスの影響が生じる。

X1年度末 : 売上高  $315,000 \times 9\% -$  仕入高  $159,000 \times 12\% = 9,270$

X2年度末 : 売上高  $291,000 \times 9\% -$  仕入高  $147,000 \times 12\% = 8,550$

X3年度末 : 売上高  $258,000 \times 9\% -$  仕入高  $132,000 \times 12\% = 7,380$

\*5 正味運転資本の減少 (回収) 分だけ、キャッシュ・フローにはプラスの影響が生じる。

売上債権・仕入債務ともに発生の次年度末に決済が行われるため、上記\*4で算定した各年度末の正味運転資本の金額 (= 各年度の増加額) が、次年度の減少 (回収) 額となっている。

\*6 減価償却費 36,000 (上記1.より)  $\times$  税率 0.3 = 10,800

\*7 設備の売却益 9,000 (上記1.より)  $\times$  税率 0.3 = 2,700

3. A案に係る1年当たりの投下資本回収費（問4）

(1) 投資の回収期間を3年とする場合

$$120,000 \times 1 \div 2.8286 \approx 42,423.81$$

(2) 投資の回収期間を4年とする場合

$$120,000 \times 1 \div 3.7171 = 32,283.23$$

※ 上記の「 $1 \div 2.8286$ 」や「 $1 \div 3.7171$ 」は年金現価係数の逆数であるが、これを資本回収係数という。

4. 文章の穴埋め（投資期間の異なる相互排他的投資案の検討について）

設備投資の意思決定に際し、投資期間の異なる**相互排他的**投資案を検討する場合には、投資期間終了後に同一の投資案に反復投資を行う予定があるか、それとも別の異なる投資案に投資を行う予定なのかによって、その検討方法を変える必要がある。

各投資案につき反復投資が予定されている場合には、両者の投資期間の**最小公倍数**の期間まで反復投資を行うものと仮定し、当該期間の正味現在価値を計算し比較することなどが有効な検討方法の1つとして考えられる。

一方、本間における新規プロジェクトに関するA案とB案のように、反復投資を行うことが予定されていない場合は、投資期間の長いA案の投資期間終了時まで、投資によって生じる年々のネット・キャッシュ・フローを再投資に充てたものとしてその**終価**を計算し、それを現在価値に割り引いて正味現在価値を計算し比較することが有効な検討方法の1つとして考えられる。この方法によった場合、A案の**終価**は**276,550.55**千円<sup>(\*)1</sup>、正味現在価値は**125,715.16**千円<sup>(\*)2</sup>であるのに対し、B案の**終価**は**226,226.1**千円<sup>(\*)3</sup>、正味現在価値は**111,001.89**千円<sup>(\*)4</sup>になるため、**A案の方が有利であるものとみることができる。**

\*1 ネット・キャッシュ・フローが発生した各時点からX4年度末までの期間（年数）に応じた終価係数を乗じることにより計算する。なお、本間の終価はX4年度末時点の金額として計算するため、X4年度末のネット・キャッシュ・フローに対しては終価係数を乗じる必要は無い。B案に係る終価（下記\*3）も同様。

$$79,230 \times 1.0927 + 82,920 \times 1.0609 + 91,870 \times 1.0300 + 7,380 \approx 276,550.55$$

\*2  $276,550.55 \times 0.8885 - 120,000 \approx 125,715.16$

資本コスト率と再投資に係る利益率が同じ（ともに3%）であるため、本来的には上記2.で計算した正味現在価値（問3の解答）と同じ結果になるはずである。しかし、問3では現価係数のみを用いて計算するのに対し、問4では終価係数を用いた終価計算を挟むこと、計算に用いる係数が端数処理を行った後の値であることの影響により、両者に若干のズレが生じている。

\*3  $111,000 \times 1.0927 + 96,000 \times 1.0609 + 3,000 \times 1.0300 = 226,226.1$

\*4  $226,226.1 \times 0.8885 - 90,000 = 111,001.89$

## 第2問 内部振替価格の決定 (単位：円)

### 1. 当社全体の営業利益など

#### (1) 1次加工品の全てを外部販売する場合

売上高	18,000,000	← 1次加工品の売価@1,500×12,000着
変動費	<u>△3,600,000</u>	← A事業部の変動費@300×12,000着
貢献利益	14,400,000	
固定費	<u>△14,040,000</u>	← (A事業部の固定費@750+B事業部の固定費@420)×12,000着
営業利益	<u>360,000</u>	

#### (2) 2次加工品まで製造を行ったうえで販売する場合

売上高	28,800,000	← 2次加工品の売価@2,400×12,000着
変動費	<u>△6,000,000</u>	← (A事業部の変動費@300+B事業部の変動費@200)×12,000着
貢献利益	22,800,000	
固定費	<u>△14,040,000</u>	← (A事業部の固定費@750+B事業部の固定費@420)×12,000着
営業利益	<u>8,760,000</u>	

#### (3) 有利判定

360,000 < 8,760,000

∴ 2次加工品まで製造を行ったうえで販売する方が有利

なお、差額利益は次のように計算することができる。

$8,760,000 - 360,000 = 8,400,000$

または、

$(2次加工品の売価@2,400 - B事業部の変動費@200 - 1次加工品の売価@1,500) \times 12,000着 = 8,400,000$

### 2. 内部振替価格に応じた各事業部の営業利益など

いずれの内部振替価格を採用しても当社全体の貢献利益および営業利益は上記1.(2)と変わらないが、内部振替価格が変わると各事業部の営業利益が変わることになる。

#### (1) 変動原価加算 (変動費プラス50%) 基準による場合

- ① 1次加工品の内部振替価格：A事業部の変動費@300×1.5=@450
- ② 各事業部の営業利益

	A事業部	B事業部	内部取引の相殺	当社全体
外部売上高	—	28,800,000 <sup>(*4)</sup>		28,800,000
内部売上高	5,400,000 <sup>(*1)</sup>	—	△5,400,000	—
内部仕入高	—	△5,400,000 <sup>(*1)</sup>	+5,400,000	—
変動費	<u>△3,600,000<sup>(*2)</sup></u>	<u>△2,400,000<sup>(*5)</sup></u>		<u>△6,000,000</u>
貢献利益	1,800,000	21,000,000		22,800,000
固定費	<u>△9,000,000<sup>(*3)</sup></u>	<u>△5,040,000<sup>(*6)</sup></u>		<u>△14,040,000</u>
営業利益	<u>△7,200,000</u>	<u>15,960,000</u>		<u>8,760,000</u>

\*1 内部振替価格@450×12,000着=5,400,000

\*2 A事業部の変動費@300×12,000着=3,600,000

\*3 A事業部の固定費@750×12,000着=9,000,000

\*4 2次加工品の売価@2,400×12,000着=28,800,000

\*5 B事業部の変動費@200×12,000着=2,400,000

\*6 B事業部の固定費@420×12,000着=5,040,000

(2) 全部原価基準による場合

① 1次加工品の内部振替価格：A事業部の変動費@300+A事業部の固定費@750=@1,050

② 各事業部の営業利益

	A事業部	B事業部	内部取引の相殺	当社全体
外部売上高	—	28,800,000		28,800,000
内部売上高	12,600,000 <sup>(*7)</sup>	—	+12,600,000	—
内部仕入高	—	△12,600,000 <sup>(*7)</sup>	△12,600,000	—
変動費	△3,600,000	△2,400,000		△6,000,000
貢献利益	9,000,000	13,800,000		22,800,000
固定費	△9,000,000	△5,040,000		△14,040,000
営業利益	0	8,760,000		8,760,000

\*7 @1,050×12,000着=12,600,000

(3) 市価基準

① 1次加工品の内部振替価格：1次加工品の売価@1,500

② 各事業部の営業利益

	A事業部	B事業部	内部取引の相殺	当社全体
外部売上高	—	28,800,000		28,800,000
内部売上高	18,000,000 <sup>(*8)</sup>	—	△18,000,000	—
内部仕入高	—	△18,000,000 <sup>(*8)</sup>	+18,000,000	—
変動費	△3,600,000	△2,400,000		△6,000,000
貢献利益	14,400,000	8,400,000		22,800,000
固定費	△9,000,000	△5,040,000		△14,040,000
営業利益	5,400,000	3,360,000		8,760,000

\*8 @1,500×12,000着=18,000,000

(4) 各事業部が選択しようとする内部振替価格

A事業部は、内部振替価格ひいてはA事業部の営業利益が最大となる市価基準を選択しようとする。

一方、B事業部は、内部振替価格が最少ひいてはB事業部の営業利益が最大となる変動原価加算（変動費プラス50%）基準を選択しようとすることになる。

3. 全社的な貢献利益を変動費の発生割合に応じて各事業部で分け合うように交渉価格を設定した場合

(1) A事業部に配分される貢献利益

全社的な貢献利益 22,800,000 (上記 1. (2) より) × A事業部の変動費 3,600,000 / 全社的な変動費 6,000,000  
=13,680,000

(2) 内部振替価格

13,680,000 ÷ 12,000 着 + A事業部の変動費 @300 = @1,440

このように、供給事業部と受入事業部との間の協議によって内部振替価格を決定することを交渉価格基準という。

(3) 各事業部の営業利益

	A事業部	B事業部	内部取引の相殺	当社全体
外部売上高	—	28,800,000		28,800,000
内部売上高	17,280,000 <sup>(*9)</sup>	—	△17,280,000	—
内部仕入高	—	△17,280,000 <sup>(*9)</sup>	+17,280,000	—
変動費	△3,600,000	△2,400,000		△6,000,000
貢献利益	13,680,000	9,120,000		
固定費	△9,000,000	△5,040,000		△14,040,000
営業利益	4,680,000	4,080,000		8,760,000

\*9 @1,440 × 12,000 着 = 17,280,000

4. 穴埋め後の文章

当社全体の営業利益は、1次加工品の全てを外部販売すると **360,000** 円、2次加工品まで製造を行ったうえで販売すると **8,760,000** 円になる。そのため、全社的には **2次加工品まで製造を行ったうえで販売する** 方が有利な意思決定となる。

1次加工品の内部振替価格は、変動原価加算（変動費プラス 50%）基準によると **450** 円/着、全部原価基準によると **1,050** 円/着、市価基準によると **1,500** 円/着となる。

1次加工品をB事業部に振り替えることを前提とした場合、各事業部が事業部営業利益を最大化するため、A事業部では**市価基準**を、B事業部では**変動原価加算基準**を選択しようとするようになる。また、A事業部に内部振替取引を拒否することのできる**忌避宣言権**を与えた場合には、その行使を行う可能性もある。内部振替価格の決定に際しては、このような**部分最適化**を避け、**全体最適**を導く基準が選択されるべきである。

そこで、例えば、全社的な貢献利益を変動費の発生割合に応じて各事業部で分け合うように交渉価格を設定した場合、内部振替価格は **1,440** 円/着、A事業部の営業利益は **4,680,000** 円、B事業部の営業利益は **4,080,000** 円になる。

以 上  
(製作：公認会計士 山田和宗)