

# 令和5年試験

## 論文式試験問題

### 会計学〔午前〕

#### 注意事項

##### 1 受験上の注意事項

- ・試験官からの注意事項の聞き漏らし／受験案内や試験室及び受験票その他に記載・掲示された注意事項の未確認等，これらを原因とした試験における不利益は自己責任になります。
- ・携帯電話等の通信機器や携行品の取扱いについては，試験官の指示に従ってください。
- ・試験開始の合図があるまで，配付物や筆記用具に触れないでください。
- ・問題に関する質問には，応じません。

##### 2 不正受験や迷惑行為の禁止

- ・不正行為を行った場合／試験官の指示に従わない場合／周囲に迷惑をかける等，適正な試験実施に支障を来す行為を行った場合，直ちに退室を命ずることがあります。

##### 3 試験問題

- ・試験開始の合図後，直ちに頁数(全16頁)を調べ，不備等があれば黙って挙手し，試験官に申し出てください。

##### 4 答案用紙

- ・問題冊子の中ほどに挿入してあります。
- ・試験開始の合図後，直ちに頁数(全4頁)を調べ，不備等があれば黙って挙手し，試験官に申し出てください。
- ・答案作成に当たっては，ボールペン又は万年筆(いずれも黒インクに限る。消しゴム等でインクが消えるボールペンは不可。)及び修正液又は修正テープ(白色に限る。)を使用してください。これらのもの以外を使用した場合／答案用紙に記入した文字(数字を含む。)の判読が困難な場合，採点されないことがあります。
- ・答案用紙の左上をホッチキス留めしてあります。ホッチキス留めを外した場合は，採点されないことがあります。

##### 5 受験番号シールの貼付

- ・配付後，目視で受験番号及び氏名を確認し，不備等があれば黙って挙手し，試験官に申し出てください。
- ・試験開始の合図後，各答案用紙の右上の所定欄へ全頁に貼付してください。

##### 6 試験終了後

- ・試験終了の合図後，直ちに筆記用具を置き，答案用紙は裏返して通路側に置いてください。
- ・試験官が答案用紙を集め終わり指示するまで，絶対に席を立たないでください。
- ・答案用紙が試験官に回収されずに手元に残っていた場合は，直ちに挙手し，試験官に申し出てください。試験官に回収されない場合，いかなる理由があっても答案は採点されません。

##### 7 試験問題(該当ある科目は法令基準等)の持ち帰り

- ・試験終了後，持ち帰ることができます。  
なお，中途退室する場合には，持ち出しは認めません。必要な場合は，各自の席に置いておきますので，試験終了後，速やかに取りに来てください。



## 令和5年論文式会計学〔午前〕

### 3. その他の計算条件

- ・ 月末仕掛品の評価は先入先出法によることとする。

**問 1** 当月の組間接費の実際配賦率を計算し、組製品Aおよび組製品Bの完成品総合原価と完成品単位当たり原価を各々計算しなさい。

**問 2** 原価計算担当者は、原価計算制度の改善に向けて、組別総合原価計算の特性を改めて確認している。我が国の「原価計算基準」では、組別総合原価計算は個別原価計算に準じた計算をすることとされている。組別総合原価計算と個別原価計算とを対比するに当たり、総合原価計算で用いられる製造指図書の種類を答えるとともに、各原価計算方式による原価集計の単位、および製品原価・完成品原価確定の時点を答えなさい。

**問 3** 原価計算担当者は、組間接費である製造間接費の発生額をより適切に管理するために、直接作業時間を基準に製造間接費を予定配賦することを検討している。製造間接費予算は公式法変動予算を用いており、年間予算額は1,036,800,000円、年間基準操業度は360,000時間である。固定費の年間予算額は676,800,000円であるとする。当月の組製品Aおよび組製品Bへの予定配賦額を計算しなさい。また、製造間接費配賦差異の総差異、予算差異、および操業度差異を計算しなさい。なお、解答欄の( )内に差異の「有利」又は「不利」を記入すること。

**問 4** 実際原価計算制度において、製造間接費を予定配賦することによる利点(実際配賦に対する優位性)を二つ答えなさい。

**問 5** 近年の競争激化と業績低迷により、より適切な製造間接費配賦計算が必要であるとM社の原価計算担当者は感じている。そこで、原価計算担当者は、活動基準原価計算の採用を上申するため、次のような経営環境の変化と課題に直面していることを示したいと考えている。文中の( ① )～( ⑤ )に当てはまる語句として最も適切な語句を<語群>から選び、記号で答えなさい。( ※ )については各自推定すること。

「19世紀末における原価計算の発展では、製造原価に占める( ※ )の割合が増大したことが問題の発端であった。工場に機械設備が導入され、大規模化したことで計算の重要性が高まったからであった。しかしながら、当社が原価計算の改善を検討する理由は、( ① )が進み、製造工程が複雑化したことにより、( ※ )の構造が大きく変化したことに起因する。

当社でも以前は、生産量の増加によって全ての( ※ )が増加する傾向があった。しかし、創業当初より製造していた組製品Bに加え、カスタマイズ品である組製品Aの製造を開始したことにより、例えば製造部門では段取費が増加し、一部の補助部門費も増加した。特に、購買

## 令和5年論文式会計学〔午前〕

部費，企画部費，倉庫部費といった( ② )の増加が顕著である。その一方で動力部費，検査部費といった( ③ )の金額の変化は大きくない。つまり，当社では，大量生産品である組製品Bとカスタマイズ品である組製品Aが混在する状況によって( ※ )に占める( ④ )が著しく増加したといえる。これを直接作業時間などの配賦基準を用いて各組製品へ配賦すれば，極めて不正確な製品原価が計算されることは明白である。

活動基準原価計算は，そのような( ④ )を活動別に適切な活動ドライバーに基づいて製品に配賦する。活動ドライバーは，各活動と製品との間の因果関係を反映したものでなければならぬ。当社では，将来的に組製品の種類を増やすことを検討しているため，活動基準原価計算を通じて製品別の収益性を分析し，現在の( ⑤ )や販売価格を変更する必要性の有無を明らかにすることが重要である。・・・」

- |      |           |              |           |
|------|-----------|--------------|-----------|
| ＜語群＞ | ア．資本予算    | イ．製品の多様化     | ウ．原価差異    |
|      | エ．修繕部費    | オ．直接労務費      | カ．補助経営部門費 |
|      | キ．生産支援活動費 | ク．手待時間       | ケ．製造部門費   |
|      | コ．機械稼働時間  | サ．コスト・ビヘイビア  | シ．組立部費    |
|      | ス．直接材料費   | セ．プロダクト・ミックス | ソ．売上総利益   |
|      | タ．工場管理部門費 | チ．消費者嗜好の均一化  | ツ．組立作業時間  |

## 令和5年論文式会計学〔午前〕

**問題 2** 当工場は第1工程から第3工程までの三つの工程から構成され、原料aおよび原料bと材料cを用いて製品Dを連続的に製造しており、累加法による工程別の標準原価計算制度を採用している。

第1工程と第2工程は並行しており、第1工程で原料aから仕掛品A(第1工程完了品)を製造し、第2工程で原料bから仕掛品B(第2工程完了品)を製造する。そして、第3工程で両仕掛品を配合し、材料cを用いて梱包して製品Dが完成する。

以上の条件の下で、次の〔資料Ⅰ〕と〔資料Ⅱ〕に基づき、**問 1** ~ **問 4** に答えなさい。なお、計算過程で端数が生じる場合、計算途中では四捨五入せず、最終数値の円未満を四捨五入すること。また、数値の記入には、必ず3桁ずつ桁区切りを付けること。

### 〔資料Ⅰ〕

#### 1. 原材料等の投入条件

- (1) 原料aは第1工程の始点で投入される。
- (2) 原料bは第2工程の始点で投入される。
- (3) 仕掛品Aと仕掛品Bは第3工程の始点で投入され、材料cは第3工程の終点で投入される。

#### 2. 原材料等標準消費量

- (1) 仕掛品Aを1kg製造するための原料a標準消費量は1kgである。
- (2) 仕掛品Bを1kg製造するための原料b標準消費量は1kgである。
- (3) 製品Dを1単位製造するための標準消費量は、仕掛品Aが3kg、仕掛品Bが2kg、材料cが1個である。

#### 3. 標準加工時間

- (1) 第1工程にて原料aを1kg加工するための標準時間は30分である。
- (2) 第2工程にて原料bを1kg加工するための標準時間は45分である。
- (3) 第3工程にて製品Dを1単位加工するための標準時間は90分である。

令和5年論文式会計学〔午前〕

4. 原材料データ(年間)

	標準価格	実際購入額	実際購入量	実際消費量
原料 a	2,000 円 / kg	22,780,000 円	10,000 kg	8,100 kg
原料 b	1,000 円 / kg	6,432,000 円	6,000 kg	5,700 kg
材料 c	95 円 / 個	300,000 円	3,000 個	2,550 個

5. 加工関連予算データ(年間)

	第 1 工程	第 2 工程	第 3 工程
当期投入	8,100 kg	5,400 kg	2,600 単位
完成品	7,800 kg	5,200 kg	2,500 単位
期末仕掛品	300 kg	200 kg	100 単位
加工時間	3,975 時間	3,975 時間	3,825 時間
加工費	19,716,000 円	19,954,500 円	19,584,000 円

6. 標準原価カード(空欄は各自計算すること。)

標準原価カード(製品D)					
第1工程					
原料費(原料 a)	2,000	円/kg	×	( )	kg/kg = ( ) 円/kg
加工費	4,960	円/時間	×	( )	時間/kg = ( ) 円/kg
仕掛品 A					<u>( )</u> 円/kg
第2工程					
原料費(原料 b)	1,000	円/kg	×	( )	kg/kg = ( ) 円/kg
加工費	5,020	円/時間	×	( )	時間/kg = ( ) 円/kg
仕掛品 B					<u>( )</u> 円/kg
第3工程					
前工程費(仕掛品A)	( )	円/kg	×	3	kg/単位 = ( ) 円/単位
前工程費(仕掛品B)	( )	円/kg	×	2	kg/単位 = ( ) 円/単位
材料費(材料 c)	95	円/個	×	1	個/単位 = 95 円/単位
加工費	5,120	円/時間	×	( )	時間/単位 = ( ) 円/単位
					<u>( )</u> 円/単位

令和5年論文式会計学〔午前〕

7. 加工関連実績データ(年間)

	第 1 工 程	第 2 工 程	第 3 工 程
当 期 投 入	8,100 kg	5,700 kg	2,600 単位
完 成 品	7,800 kg	5,200 kg	2,500 単位
期末仕掛品	240 kg	160 kg	100 単位
加 工 時 間	3,955 時間	3,980 時間	3,850 時間
加 工 費	20,516,364 円	20,883,720 円	20,391,636 円

8. その他の計算条件

- (1) 期末仕掛品の加工費進捗度は予算と実際ともに全て50%であった。
- (2) 期首に原材料、仕掛品、製品の棚卸資産はなかった。
- (3) 原材料、仕掛品、製品に棚卸減耗は生じていなかった。
- (4) 仕掛品勘定への記帳はパーシャル・プランにより、原価差異は全て仕掛品勘定にて把握される。なお、異常な状態によって発生した原価差異はなかった。
- (5) 製品Dの年間実際販売量は2,400単位であった。

**問 1** 製品Dの原価標準を答えなさい。

**問 2** 当年度の原価差異が比較的多額と判断された。そこで、以下の各表の①～⑦に当てはまる最も適切な数値と、⑧我が国の「原価計算基準」にのっとり原価差異を期末棚卸資産に配賦した場合の売上原価の金額を答えなさい。なお、追加配賦して得られた各勘定の期末残高ができるだけ実際原価に一致するように、消費価格差異を売上品、棚卸資産、数量差異に配賦し、数量差異と加工費配賦差異を売上品と棚卸資産に配賦すること。また、①については、解答欄の( )内に差異の「有利」又は「不利」を記入すること。

1. 原材料の数量データ

	原 料 a	原 料 b	材 料 c
数 量 差 異	60 kg	( )kg	( ① )個
第 1 工 程 仕 掛 品	240 kg	—	—
第 2 工 程 仕 掛 品	—	160 kg	—
第 3 工 程 仕 掛 品	( ② )kg	( )kg	—
製 品	( )kg	( ③ )kg	( )個
売 上 品	( )kg	4,800 kg	( )個
合 計	8,100 kg	5,700 kg	2,550 個

令和5年論文式会計学〔午前〕

2. 消費価格差異の配賦

	配 賦 率	数量差異への配賦額	売上原価への配賦額
原 料 a	278 円 / kg	( ④ ) 円	( ) 円
原 料 b	72 円 / kg	( ) 円	( ) 円
材 料 c	5 円 / 個	( ) 円	( ) 円

3. 消費価格差異配賦後の数量差異の配賦

	配賦後の数量差異	配 賦 率	売上原価への配賦額
原 料 a	( ) 円	( ) 円 / kg	( ) 円
原 料 b	( ⑤ ) 円	( ) 円 / kg	( ) 円
材 料 c	( ) 円	( ) 円 / 個	( ⑥ ) 円

4. 加工費配賦差異の配賦

	加工費配賦差異	配 賦 率	売上原価への配賦額
第 1 工 程	874,764 円	110.45 円 / kg	( ) 円
第 2 工 程	1,004,520 円	( ) 円 / kg	( ) 円
第 3 工 程	807,636 円	( ) 円 / 単位	( ⑦ ) 円

〔資料Ⅱ〕

次に示すのは工場長(以下、「甲」とする。)と原価計算担当者(以下、「乙」とする。)による会話の一部である。なお、( ※ )については各自推定すること。

- 甲 「やはり原価差異の原因は円安やエネルギー価格の高騰によるものでしょうか。」
- 乙 「はい。特に原料 a の価格が高騰しております。また、業務委託先も同じように厳しい状況に置かれており、値上げ要請を受けたため、その結果として加工費は予算を超過しております。」
- 甲 「そうですか。今年は生産量が予算を達成し、目立ったミスもなかったのですが。」
- 乙 「そうですね。第2工程の件はどうなりましたでしょうか。」
- 甲 「その件ですが、燃焼温度を下げると品質が安定せず、第3工程で不良品を出すわけにはいきませんから、第2工程での原料 b の目減りには目をつぶろうと思います。そこで不利な数量差異が生じるのはやむを得ないこととして、このような原料の目減りを第2工程の不能率としない原価計算上の方法はないのでしょうか。」
- 乙 「そうですね。このような原料の目減りは( ⑨ )に相当しますので、現在の標準消費量や標準時間から( ⑨ )の分を含めた標準消費量や標準時間に改定するのが一案です。」
- 甲 「なるほど。目減りのひどかった月は500 kg を投入して400 kg しか産出されませんでした。仮にそれを前提として( ⑩ )率を80%とすると、( ※ )%分を( ⑨ )として標準消費量に加算するということですね？」

令和5年論文式会計学〔午前〕

乙 「いえ、その(※)%とは歩減率です。(⑩)率が80%の場合、標準消費量に加えるための(⑨)率は完成品数量の(⑪)%となります。・・・」

**問 3** (⑨)と(⑩)に当てはまる最も適切な語句を漢字2文字で、(⑪)に当てはまる最も適切な数値を答えなさい。

**問 4** 外部報告上、標準原価差異のうち管理可能な差異を期末棚卸資産に追加配賦すべきではないという見解もある。この見解の根拠を述べなさい。なお、標準原価は科学的に正しく設定されており、原価差異は正常な状態の下で発生しているものとする。

令和5年論文式会計学〔午前〕

(会 計 学)  $\left\{ \begin{array}{l} \text{〔午後〕とあわせ} \\ \text{満点 300点} \end{array} \right\} \left\{ \begin{array}{l} \text{第1問から第2問まで} \\ \text{時 間 2時間} \end{array} \right\}$   
 第 2 問 (50点)

**問題 1** X社は3種類の製品A、BおよびCを製造販売している。同社は、インフレに直面する中、各製品の販売単価の引上げを適切に実施するため、20X3年度において、製造原価に対し、活動基準原価計算を導入することを検討している。次の〔資料Ⅰ〕～〔資料Ⅵ〕と〔会話〕に基づき、以下の **問 1** および **問 2** に答えなさい。

〔資料Ⅰ〕 20X2年度の原価・販売単価の実績額

1. 原価データ

	製品A	製品B	製品C
直接材料費	400千円/個	360千円/個	320千円/個
直接労務費	570千円/個	490千円/個	390千円/個
変動製造間接費(注1)	160千円/個	100千円/個	80千円/個
変動販売費	180千円/個	120千円/個	100千円/個
個別固定費(注2)	1,240,000千円	960,000千円	280,000千円
共通固定費(注3)	19,322,000千円		

(注1)加工に要する費用のうち、減価償却費と間接労務費とを除いた費用が計上される。

(注2)各製品で個別に発生する販売費からなる。

(注3)共通固定費は固定製造間接費と一般管理費であり、金額の内訳は以下のとおりである。

固定製造間接費	16,902,000千円
(内：加工に要する減価償却費と間接労務費)	(8,640,000千円)
(内：加工以外の製造関連活動の費用)	(8,262,000千円)
一般管理費	2,420,000千円

2. 販売単価データ

	製品A	製品B	製品C
販売単価	2,280千円	1,820千円	1,300千円

〔資料Ⅱ〕 製造販売における制約条件等(20X2年度と20X3年度において共通)

1. 加工は機械によって行われている。製品A、BおよびCの1個あたりに要する機械作業時間はそれぞれ1時間、0.75時間、0.4時間である。また、機械作業の生産能力の上限は年間36,000時間である。

## 令和5年論文式会計学〔午前〕

### 2. 年間最大需要量

	製品A	製品B	製品C
年間最大需要量	25,000 個	20,000 個	10,000 個

### 3. その他の条件

期首・期末の棚卸資産は存在しない。

**問 1** X社は、〔資料Ⅱ〕の制約条件等の下、20X2年度は全社利益を最大化できるよう、製品A、BおよびCの製造販売を行った。〔資料Ⅰ〕と〔資料Ⅱ〕に基づき、20X2年度におけるX社の営業利益(千円)を求めなさい。なお、計算結果に端数が生じる場合、計算途中では四捨五入せず、最終数値の小数点第1位を四捨五入すること。

**問 2** 活動基準原価計算を用いた販売単価の引上げについて、社長と経理部長とで、〔資料Ⅰ〕～〔資料Ⅵ〕に基づく〔会話〕があった。以下の設問に答えなさい。

〔資料Ⅲ〕 加工以外の製造関連活動、活動の階層および最大可能量  
(20X2年度と20X3年度において共通)

活動センター	活動ドライバー	活動の階層	最大可能量
材料発注	発注処理時間	バッチレベル活動	1,150 時間
段取	段取時間	バッチレベル活動	3,000 時間
品質保証	検査時間	単位レベル活動	1,600 時間
修繕	修繕時間	製品支援レベル活動	1,500 時間

(注)製品A、BおよびCはそれぞれ40個/バッチ、50個/バッチ、20個/バッチで製造されている。

〔資料Ⅳ〕 加工以外の製造関連活動の活動ドライバー数値  
(20X2年度と20X3年度において共通)

活動センター	活動ドライバー	製品A	製品B	製品C
材料発注	発注処理時間	1.2 時間 / バッチ	0.8 時間 / バッチ	0.6 時間 / バッチ
段取	段取時間	2.4 時間 / バッチ	2.5 時間 / バッチ	0.8 時間 / バッチ
品質保証	検査時間	0.04 時間 / 個	0.03 時間 / 個	0.02 時間 / 個
修繕	修繕時間	510 時間	640 時間	260 時間

## 令和5年論文式会計学〔午前〕

〔資料Ⅴ〕 20X2年度における加工以外の製造関連活動の活動原価

活動センター	活動原価
材料発注	1,140,000 千円
段取	3,720,000 千円
品質保証	1,152,000 千円
修繕	2,250,000 千円

〔資料Ⅵ〕 20X3年度における原価増加の想定

1. 1個当たり直接材料費は全ての製品で、20X2年度の金額に比べて25%増加する。
2. 1個当たり直接労務費は全ての製品で、20X2年度の金額に比べて20%増加する。
3. 1個当たり変動製造間接費および1個当たり変動販売費は全ての製品で、20X2年度の金額に比べて15%増加する。
4. 個別固定費は全ての製品で、20X2年度の金額に比べて10%増加する。
5. 固定製造間接費のうち、加工に要する減価償却費と間接労務費の合計額は、20X2年度の金額に比べて10%増加する。
6. 固定製造間接費のうち、材料発注、段取、品質保証、修繕の活動原価はいずれも、20X2年度の金額に比べて15%増加する。
7. 一般管理費は、20X2年度の金額に比べて10%増加する。

〔会話〕

経理部長 「最近のインフレによって、20X3年度は各種原価の増加が予想されています。そこで、製品の販売単価を引き上げる必要があると考えています。販売単価の引上げに当たっては、固定製造間接費について活動基準原価計算を実施し、製品ごとのより適切な製品原価を算定し、これに基づいて販売単価を設定するのが、顧客に値上げを受け入れてもらうために望ましいと考えています。

20X2年度の実績データに基づく、活動基準原価計算に関連する資料が、〔資料Ⅲ〕から〔資料Ⅴ〕に示されています。固定製造間接費について、加工に要する減価償却費と間接労務費の合計は機械作業時間に基づいて配賦し、材料発注、段取、品質保証、修繕の各活動原価は〔資料Ⅲ〕と〔資料Ⅳ〕に示す活動ドライバーに基づいて配賦することとしました。活動原価の配賦方法については、活動原価全額を製品に配賦する方法と、活動原価のうち利用原価のみを配賦する方法の二つが考えられますが、今回は後者を採用して販売単価を設定することにしました。

20X3年度の予定製造販売数量を20X2年度における製造販売数量と同じとして設定し、〔資料Ⅱ〕を踏まえ、各製品の売上総利益率を30%と設定し、販売単価を計算してみました。その結果、20X3年度の販売単価は、製品A：  千円、製品B：  千円、

## 令和5年論文式会計学〔午前〕

製品C：  千円となります。これに基づき、総原価を控除して全社レベルの営業利益を算定したところ、  千円となりました。」

社長 「インフレが利益を圧迫するから、販売単価の引き上げは仕方ない。ただ、販売単価を引き上げれば、販売数量が減少する可能性がある。うちの製品だと、製品Bと製品Cは競争優位性が高いから、販売単価を引き上げても販売数量は減らないと思う。一方、製品Aは他社との競争が激しいから、これだけ販売単価を引き上げたら、大幅に販売数量が減るのではないか。一旦、お客様が離れてしまうと、再度取り戻すのは難しい。販売数量の減少を抑えるため、昨年度の販売単価と  千円との平均を取って販売単価を設定したらどうだろうか。」

経理部長 「社長のご懸念はもつともです。販売単価を  千円に引き上げたら、販売数量が3,500個減ると想定されます。仮に、社長がご提案された販売単価の下での20X2年度<sup>(b)</sup>の販売数量からの減少数量が  個以下であれば、  千円の場合よりも全社レベルの営業利益が多くなります。」

設問1 経理部長による発言の空欄  ~  に当てはまる最も適切な数値を答えなさい。ただし、X社はいずれの製品も生産・販売を中止しないことを決めている。なお、 ~  について、計算結果に端数が生じる場合、計算途中では四捨五入せず、最終数値の小数点第1位を四捨五入すること。

設問2 経理部長による下線部(a)の発言に関連して、インフレに伴い販売単価を引き上げることで販売数量が減少すると想定される状況下で、活動原価全額を製品に配賦することにより販売単価を設定することの問題について、材料発注活動の原価の数値を用いて説明しなさい。

設問3 経理部長による下線部(b)の発言に関連して、空欄  の数値を求め、差額原価収益分析の手法により、その理由を説明しなさい。

## 令和5年論文式会計学〔午前〕

**問題 2** N社は工場に向けた工作機器を製造販売している会社であり、事業部制を採用している。X事業部は生産した部品Aを全てY事業部に納入しており、Y事業部は部品Aを組み込んで製品Bを製造・販売している。次年度(20X4年度)の利益計画策定のための市場調査の結果、次年度から部品Aの外販が可能であることが判明した。これを機会に、N社は次年度から両事業部をインベストメント・センターとして扱い、事業部の業績指標として単年度の投下資本利益率を採用することとした。現在、利益計画策定に向けた経営会議が開かれており、社長、X事業部長、Y事業部長および経営コンサルタントIが参加している。次の〔資料Ⅰ〕および〔資料Ⅱ〕並びに〔会話Ⅰ〕および〔会話Ⅱ〕に基づき、**問 1** および **問 2** に答えなさい。なお、計算結果に端数が生じる場合、計算途中では四捨五入せず、最終数値の小数点第3位を四捨五入すること。

〔資料Ⅰ〕 次年度(20X4年度)の利益計画に関連する資料

1. 市場調査に関する資料

市場調査の結果、部品Aは1,600千円/個で外部の部品専門商社に販売可能であることが分かった。外販する場合には、部品A 1個当たり変動販売費が標準で200千円生じる。X事業部は、現在部品Aを5,000個生産する能力を保有している。市場での部品Aの需要は大きく、今後は余裕生産能力を全て活用して、部品Aを外部の部品専門商社に販売することが可能である。

2. 部品Aと製品Bに関する資料

	部品A	製品B
販売価格	1,600千円/個	4,400千円/台
標準変動製造原価	950千円/個	2,050千円/台
標準変動販売費	200千円/個	150千円/台
内部取引による販売量	3,500個	—
市場への販売量	1,500個	3,500台

製品Bを1台生産するには、部品Aが1個必要である。なお、製品B 1台当たりの標準変動製造原価には、部品Aの原価は含まれていない。

3. 各事業部の固定費と平均投下資本額に関する資料

	X事業部	Y事業部
固定費	370,000千円	800,000千円
平均投下資本額	10,000,000千円	12,500,000千円

4. その他の資料

(1) 事業部固定費は、固定製造原価、固定販売費および一般管理費からなり、事業部長にとって管理可能である。

## 令和5年論文式会計学〔午前〕

- (2) 事業部の業績に基づいて事業部長を処遇している。
- (3) 期首・期末の棚卸資産は存在しない。
- (4) Y事業部が部品Aを外部から購入する場合、購入単価は1,780千円である。
- (5) 両事業部の投下資本額合計が、会社の総資本額である。
- (6) 事業部の投下資本利益率は、税引後事業部営業利益と事業部平均投下資本額に基づいて計算する。なお、法人税等の実効税率は40%である。
- (7) N社の税引後加重平均資本コスト率は8%である。

### 〔会話Ⅰ〕

- 社 長 「市場調査の結果、部品Aの市場は今後拡大することが予想されている。次年度、X事業部には生産能力を最大限に利用して部品Aの外販を進めてもらいたい。」
- Y 事 業 部 長 「部品Aの外販には賛成します。ただし、X事業部には次年度も製品Bの生産に必要な部品Aを納めてもらうことが条件です。」
- X 事 業 部 長 「これまで我が事業部はコスト・センターであったので、部品Aの内部振替価格に1個当たりの標準変動製造原価<sup>(a)</sup>を用いることは妥当だったと考えます。しかしながら、次年度からインベストメント・センターとして評価されることとなります。次年度も同様の内部振替価格を用いるのであれば、部品Aを全て外販したいと思います。」
- 社 長 「まあまあ、同じ会社内の事業部同士なのだから、協力するのが当たり前だろう。何か良い方法はないだろうか？」
- コンサルタントⅠ 「それでは、部品Aの内部振替価格は  基準により設定するのでしょうか。そうすれば、X事業部の投下資本利益率は、部品Aを全て外販した場合と同じになります。社長のおっしゃるとおり、内部取引は全社的な利益の観点から望ましいので、次年度も継続すべきです<sup>(b)</sup>。」
- X 事 業 部 長 「分かりました。その内部振替価格が採用されるのであれば、次年度も部品AをY事業部に納入したいと思います。」

**問 1** 次の設問に答えなさい。

**設問 1** 下線部(a)について、内部振替価格に実際変動製造原価ではなく標準変動製造原価を採用することによる、Y事業部における事業部業績管理上の利点を述べなさい。

**設問 2** 空欄  に当てはまる最も適切な語句を答えなさい。

## 令和5年論文式会計学〔午前〕

設問3 ア 基準の内部振替価格を採用した場合に予定される、両事業部の投下資本利益率を求めなさい。

設問4 下線部(b)の記述について、X事業部が部品Aを全て外部の部品専門商社に販売するよりも、内部取引を継続したほうが望ましい理由を、会社全体の税引後利益額への影響の観点から根拠となる数値を示した上で説明しなさい。

問2 さらなる市場調査の結果、Y事業部では、現在製造している製品Bに加えて、次年度(20X4年度)より新製品Cを市場に投入するプロジェクトが提案された。次の〔資料Ⅱ〕および〔会話Ⅱ〕に基づき、以下の設問に答えなさい。なお、〔会話Ⅱ〕内の \* に当てはまる数値は各自推定すること。

〔資料Ⅱ〕 新製品Cプロジェクトに関する資料

1. 新製品Cの販売価格と原価の資料

市場販売価格	5,060 千円 / 台
標準変動製造原価	2,550 千円 / 台
標準変動販売費	150 千円 / 台

新製品Cを1台生産するには、部品Aが1個必要である。なお、製品C1台当たりの標準変動製造原価には、部品Aの原価は含まれていない。

2. 新製品Cの販売は20X6年度末までを予定しており、予定販売量は、20X4年度に2,000台、20X5年度に1,900台、20X6年度に1,700台である。
3. 期首・期末の棚卸資産は存在しない。
4. X事業部への追加投下資本額は1,860,000千円、Y事業部への追加投下資本額は3,600,000千円であり、全て必要な設備投資に充てられる。この設備投資により、X事業部の部品A生産能力は年間2,000個増加する。X事業部はこの生産能力を全て利用して、部品AをY事業部に納入し、余剰分は全て外販する。
5. 両事業部とも、20X4年度期首に設備投資を実施し、耐用年数3年、残存価額ゼロの定額法で償却する。プロジェクト終了時点での売却価値はない。なお、この設備投資に関連するキャッシュ・フローは20X4年度期首に発生する。
6. このプロジェクトにより生じる事業部固定費は、全て新規投資した設備の減価償却費である。
7. キャッシュ・フローは、特に指示がなければ、各年度末にまとめて生じると仮定する。
8. 各年度の残余利益は、営業利益から期首の投下資本に関わる資本コストを差し引き、税金の影響を考慮して計算する。
9. 残余利益および正味現在価値を計算する際に使用する資本コスト率は、N社の税引後加重平均資本コスト率である8%を用いる。
10. 法人税等の実効税率は40%である。

## 令和5年論文式会計学〔午前〕

### 〔会話Ⅱ〕

Y 事業部長 「新製品Cプロジェクトに関する資料を検討した結果、このプロジェクト実施により、次年度(20X4年度)のY事業部の投下資本利益率は  %に上昇し、次年度の会社全体の投下資本利益率は  %に向上すると予想されます。したがって、このプロジェクトは実行すべきと考えます。」

社長 「なるほど、魅力的なプロジェクトですね。では、新製品Cの製造に必要な部品AについてもX事業部に製造してもらおうことにしましょう。」

X 事業部長 「ちょっと待ってください。このプロジェクトを実行した場合、わが事業部は次年度(20X4年度)に部品Aを追加生産するための設備投資を負担することになります。したがって、 基準による内部振替価格を前提とするなら協力できません。新製品Cの製造に必要な部品Aは、Y事業部が外部から購入してください。」

コンサルタントI 「X事業部長の意見には単年度の投下資本利益率を業績評価基準に利用することから生じる事業部制組織管理上の問題が表れています。部品Aの内部取引を成立させるためには内部振替価格を  千円以上  千円以下に見直す必要があります。ただし、この方法では事業部の業績評価に別の問題が生じます。<sup>(a)</sup>したがって、投下資本利益率よりも残余利益を事業部の業績評価指標に採用することを提案します。 基準による内部振替価格を前提として、このプロジェクトから追加的に得られる次年度(20X4年度)の残余利益を計算すると、X事業部  千円、Y事業部  千円、会社全体では  千円となります。また、新製品Cプロジェクトの正味現在価値は、X事業部では  千円、Y事業部では  千円、会社全体では  千円となります。残余利益に基づく業績評価は、正味現在価値法によるプロジェクトの評価と整合的です。<sup>(e)</sup>」

設問1 空欄  ~  に当てはまる最も適切な数値を答えなさい。ただし、 に当てはまる数値は、最終数値の小数点第3位を切り上げること。

設問2 下線部(c)が指摘する問題とはどのようなことか。 基準の内部振替価格を前提として、根拠となる数値を示した上で説明しなさい。

設問3 下線部(d)が指摘する問題とはどのようなことか、説明しなさい。

設問4 下線部(e)について、その理由を会社全体の指標に基づいて根拠となる数値を示した上で説明しなさい。