

第189回 全経簿記検定試験 上級 一原価計算一 解説

模範解答・予想配点・解説等は、学校法人高橋学園が独自の見解によって作成しており、検定試験実施機関における本試験の解答並びに出題の意図を保障するものではありません。なお、予告なしにその内容を変更する場合がございます。ご理解いただいたうえで、ご利用ください。

今回の問題は、問題1から問題3までを通じて、予算管理の内容から出題されている。問題1で予算の編成技術を問い、問題2で予算と実績の差異を分析させ、問題3で予算管理総論についての理論を問うている。予算管理について横断的に学ぶことのできる問題であるため、復習にも役立つ問題である。

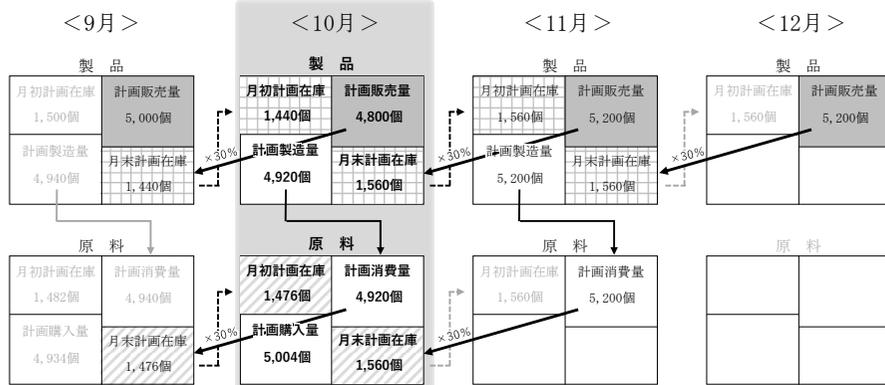
問題1 予算編成(予算財務諸表の作成)

予算管理は、予算編成による金額の見積りから始まる。予算編成の技術的な本質は、予定の資料を用いての財務諸表の作成にあるため、工業簿記の流れを理解し、かつ資料の整理を行うことができれば、難しい問題ではない。また、資料の形式は日商簿記検定1級における出題と類似しているため、日商簿記検定1級と全経簿記上級の両方を同時学習されている方であれば、解答作成は容易であったかと思われる。

1. 計画製品販売量、(計画製造量、)計画原料購入量の整理

資料1の計画販売量と、資料8の計画在庫量に基づき、次の通り10月の計画数量を整理する。なお、仕掛品在庫は無視する旨の指示があるため、計画製品製造量=計画原料消費量としている。

また、原料は製品数量で示しているため、例えば、10月末の原料月末計画在庫である製品数量1,560個分は、1,560個分×5kg(製品1個当たり予定原料消費量;資料2より)=7,800kg(⇒問4の解答)となる。



※ 計算は、① (計画販売量の記入) ⇒ ② (製品計画在庫の計算) ⇒ ③ (材料計画在庫の計算) の順に進めればよい。なお、色を塗っていない部分は差額計算によって求められる数値であり、色が薄くなっている文字・数値は推定する必要がある部分を示している。

2. 10月期中仕訳・決算整理/振替仕訳の想定

① 売上高の計上(掛売上)

(借) 売掛金	57,600,000	(借) 売上	57,600,000
---------	------------	--------	------------

※ 売上高: 4,800個(10月計画販売量) × @12,000円(予算販売価格) = 57,600,000円

② 売掛金の回収(⇒問3の解答)

(借) 現金	60,000,000	(借) 売掛金	60,000,000
--------	------------	---------	------------

※ 売掛金の回収は翌月に行われるため、9月末貸借対照表の売掛金は、当月に回収される。

③ 原料の購入(⇒問5の解答)

(借) 原料	25,020,000	(借) 現金	12,510,000
(借) 買掛金		(借) 買掛金	12,510,000

※ 原料購入高: 5,004個(10月計画購入量) × @5,000円(材料費原価標準) = 25,020,000円

※ 資料7より、月間購入高の50%は現金仕入・残りは掛仕入である点に留意する。

④ 買掛金の支払(⇒問5の解答)

(借) 買掛金	12,335,000	(借) 現金	12,335,000
---------	------------	--------	------------

※ 買掛金の支払は翌月に行われるため、9月末貸借対照表の買掛金は、当月に支払われる。

⑤ 変動加工費の支払

(借) 変動加工費	14,760,000	(借) 現金	14,760,000
-----------	------------	--------	------------

※ 4,920個(10月計画製造量) × @3,000円(変動加工費原価標準) = 14,760,000円

⑥ 原料の消費・変動加工費の消費

(借) 仕掛品	39,360,000	(借) 原料	24,600,000
(借) 変動加工費		(借) 変動加工費	14,760,000

※ 消費された原料及び変動加工費を仕掛品勘定に振り替える。

※ 原料消費高: 4,920個(10月計画製造量) × @5,000円(原料費原価標準) = 24,600,000円

⑦ 完成品原価の計上

(借) 製品	39,360,000	(借) 仕掛品	39,360,000
--------	------------	---------	------------

※ 仕掛品の在庫はない(無視する)ため、仕掛品に集計されている原価をすべて製品へ振り替える。

⑧ 売上原価の計上

(借) 売上原価	38,400,000	(借) 製品	38,400,000
----------	------------	--------	------------

※ 4,800個(10月計画販売量) × @8,000円(原価標準) = 38,400,000円

⑨ 減価償却費(固定加工費・固定販売費及び一般管理費分)の計上

(借) 固定加工費	2,000,000	(借) 建物・設備	2,000,000
(借) 固定販売費及び一般管理費	500,000	(借) 建物・設備	500,000

⑩ その他現金支出諸費用(固定加工費・固定販売費及び一般管理費・変動販売費)の計上

(借) 固定加工費	6,000,000	(借) 現金	6,000,000
(借) 固定販売費及び一般管理費	1,500,000	(借) 現金	1,500,000
(借) 変動販売費	2,880,000	(借) 現金	2,880,000

※ 固定加工費及び固定販売費及び一般管理費から、減価償却費を除いた金額が、現金支出費用として月末に現金で支払われる。

※ 変動販売費: 4,800個(10月計画販売量) × @600円(予算変動販売費) = 2,880,000円

⑪ 収益・費用の損益勘定への振替

(借) 売上	57,600,000	(借) 損益	57,600,000
(借) 損益	51,280,000	(借) 売上原価	38,400,000
		(借) 固定加工費	8,000,000
		(借) 固定販売費及び一般管理費	2,000,000
		(借) 変動販売費	2,880,000

⑫ 損益勘定の差額を(繰越)利益剰余金へ振替 ⇒ 10月営業利益(純利益)の計上

(借) 損益	6,320,000	(借) 利益剰余金	6,320,000
--------	-----------	-----------	-----------

3. 予算損益計算書及び貸借対照表の作成 (⇒ 問1、問2、問6の解答)

① 10月予定損益計算書 (単位: 円)

I 売上高		57,600,000	
II 変動売上原価		<b>38,400,000</b>	
III 変動販売費		<b>2,880,000</b>	
貢献利益		<b>16,320,000</b>	
IV 固定費			
1. 固定加工費	8,000,000		
2. 固定販売費及び一般管理費	2,000,000	10,000,000	
営業利益(当月純利益)		<b>6,320,000</b>	

② 10月予定貸借対照表 (単位: 円)

項目	金額	項目	金額
流動資産		流動負債	
現金	<b>98,815,000</b>	買掛金	12,510,000
売掛金	57,600,000	純資産	
製品	12,480,000	資本金	190,000,000
原料	7,800,000	利益準備金	42,000,000
固定資産		利益剰余金	<b>97,185,000</b>
土地	30,000,000		
建物・設備	135,000,000		
資産合計	341,695,000	負債・純資産合計	341,695,000

問題2 予算実績差異分析

予算編成を経て経営を行い、実績原価資料が集まると、予算資料と実績資料との乖離(ずれ)がどのような原因で生じているかを分析し、次の期間に役立てる。この分析の手続きを予算実績差異分析とよぶ。

1. 予算損益計算書と実績損益計算書の作成 (単位: 円) (⇒ 問1の解答)

	予算損益計算書		実績損益計算書	
売上高				
製品A	14,400,000		17,712,000	
製品B	32,400,000	<b>46,800,000</b>	29,848,000	<b>47,560,000</b>
変動費				
製品A	10,080,000		13,776,000	
製品B	19,440,000	29,520,000	19,188,000	32,964,000
貢献利益		<b>17,280,000</b>		<b>14,596,000</b>

2. 価格差異と(広義の)数量差異の計算 (⇒ 問2の解答)

【製品A】	【製品B】
販売価格 <b>1,968,000円</b> 差異 (不利差異)	販売価格 <b>2,132,000円</b> 差異 (不利差異)
(広義の) 販売数量差異 <b>5,280,000円</b> (有利差異)	(広義の) 販売数量差異 <b>420,000円</b> (不利差異)
実績販売量 9,840個    予算販売量 @2,000円 予算販売量 7,200個    実績単価 @1,800円	実績販売量 10,660個    予算販売量 @3,000円 予算販売量 10,800個    実績単価 @2,800円

① 販売価格差異

製品A: { @1,800円(実績単価) - @2,000円(予算単価) } × 9,840個(予算販売量) = **△1,968,000円(不利差異)**  
 製品B: { @2,800円(実績単価) - @3,000円(予算単価) } × 10,660個(予算販売量) = **△2,132,000円(不利差異)**

② (広義の)販売数量差異

製品A: { 9,840個(実績販売量) - 7,200個(予算販売量) } × @2,000円(予算単価) = **5,280,000円(有利差異)**  
 製品B: { 10,660個(実績販売量) - 10,800個(予算販売量) } × @3,000円(実績単価) = **△420,000円(不利差異)**

3. セールス・ミックス差異と(狭義の)数量差異の計算 (⇒ 問3の解答)

販売割合:	実際割合	セールス・ミックス差異	予算割合	(狭義の)数量差異	予算割合
合計数量:	実際数量		実際数量		予算数量
製品A	9,840個	<b>1,640</b>	* 8,200個	<b>1,000</b>	7,200個
製品B	10,660個	<b>△1,640</b>	* 12,300個	<b>1,500</b>	10,800個
合計数量	20,500個		20,500個		18,000個

※ 実際の数量合計を、予算の販売割合(製品A:製品B = 40%:60%)で換算した数量である。この数量を実際数量と予算数量の間に挟むことにより、販売割合の相違に基づく数量差異(セールス・ミックス差異)と、その他の数量差異((狭義の)数量差異)に分けることができる。

① セールス・ミックス差異

製品A: { 9,840個 - 8,200個 } × @2,000円(予算単価) = **3,280,000円(有利差異)**  
 製品B: { 10,660個 - 12,300個 } × @3,000円(予算単価) = **△4,920,000円(不利差異)**

② (狭義の)数量差異

製品A: { 8,200個 - 7,200個 } × @2,000円(予算単価) = **2,000,000円(有利差異)**  
 製品B: { 12,300個 - 10,800個 } × @3,000円(予算単価) = **4,500,000円(有利差異)**

(注) 問2で「売上高に関する」(広義の)数量差異を分析させ、さらに問3でそれをセールス・ミックス差異と(狭義の)数量差異に分析しているため、全問を通じて、貢献利益単価ではなく販売価格で計算する必要がある(⇒ 項目別分析)。

問題3 予算管理の機能に関わる理論問題

予算管理によって経営を行うことによる機能は、次の3つに分けられる。

計画機能	経営目標や利益目標を予算として各部署に細分し、部署管理者が達成しなければならぬ <b>目標を具体化する機能</b> である。目標の具体化は、予算編成の手続きにおいて行われ、 <b>限りある経営資源をどう配分するかが決定</b> される。
調整機能	予算編成及び予算統制の過程において <b>目標整合性を確保</b> する機能をいい、 <b>各部門間の活動が企業全体の共通の目標と乖離しないようバランスをとる。</b>
統制機能	<b>経営目標の達成を確保する機能</b> をいう。予算が示す経営活動の目標は、能率の基準として用いられ、 <b>経営活動は実績と基準との比較が常に行われる</b> 。予算による統制は、その活動内容によって <b>事前統制、期中統制、事後統制</b> に分類できる。まず、事前統制では、事前に <b>組織成員の管理者を通じて目標を受容</b> させ、達成するための意欲を喚起する。次に、期中統制では、期中において予算と実績の間に乖離が認められ、 <b>目標達成が困難と思われる場合に、是正行動をとる</b> 。最後に、事後統制では、 <b>事後的に予算・実績差異分析などを行い、業績評価を実施し、改善行動をとる。</b>