

第179回 全経簿記検定試験 上級 一工業簿記一 解説

模範解答・予想設点・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証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。

問題 部門別個別原価計算

本問は、部門別計算を中心とした個別原価計算の問題である。部門別計算の手続きはもちろん、複数基準配賦法の意義、原価計算表の作成、基準操業度の理論など幅広く知識を問われており、時間のかかる問題だったかと思われる。ただし、落ち着いて一つ一つ丁寧に解き進めていけばある程度の正答を獲得できたかと思われる。部門別計算の一巡をストレートに聞いている間であるため、今後の復習等にもぜひ役立てていただきたい。

1. 直接配賦法による補助部門費の配賦

直接配賦法によって部門費予算を配賦し、部門別の予定配賦率を計算するための手続きである。直接配賦法は、補助部門間の用役提供を完全に無視する方法であるため、次のように計算されることとなる。

- ※変動動力部門費配賦額
 - ・ 切削部門…492,800円(変動動力部門費)×1,800kwh(切削部門消費予定量)÷3,000kwh(消費予定量合計)=295,680円
 - ・ 組立部門…492,800円(変動動力部門費)×1,200kwh(組立部門消費予定量)÷3,000kwh(消費予定量合計)=197,120円
 - ※固定動力部門費配賦額
 - ・ 切削部門…3,520,000円(固定動力部門費)×1,925kwh(切削部門消費能力)÷3,150kwh(消費能力合計)=2,151,111.111…円
 - ・ 組立部門…3,520,000円(固定動力部門費)×1,225kwh(組立部門消費能力)÷3,150kwh(消費能力合計)=1,368,888.888…円
 - ※変動水道部門費配賦額
 - ・ 切削部門…1,710,000円(変動水道部門費)×600ℓ(切削部門消費予定量)÷1,120ℓ(消費予定量合計)=916,071.428…円
 - ・ 組立部門…1,710,000円(変動水道部門費)×520ℓ(組立部門消費予定量)÷1,120ℓ(消費予定量合計)=793,928.571…円
 - ※固定水道部門費配賦額
 - ・ 切削部門…3,937,500円(固定水道部門費)×990ℓ(切削部門消費能力)÷1,760ℓ(消費能力合計)=2,214,843.75円
 - ・ 組立部門…3,937,500円(固定水道部門費)×770ℓ(組立部門消費能力)÷1,760ℓ(消費能力合計)=1,722,656.25円
- 製造部門費実際発生額
- ・ 切削部門
 - 変動費：762,200円(変動切削部門費)+295,680円(変動切削部門費)+916,071.428…円(変動水道部門費)=1,973,951.428…円
 - 固定費：1,612,875円(固定切削部門費)+2,151,111.111…円(固定動力部門費)+2,214,843.75円(固定水道部門費)≒5,978,830円
 - ・ 組立部門
 - 変動費：285,000円(変動組立部門費)+197,120円(変動動力部門費)+793,928.571…円(変動水道部門費)=1,276,049.571…円
 - 固定費：429,625円(固定組立部門費)+1,368,888.888…円(固定動力部門費)+1,722,656.25円(固定水道部門費)≒3,521,170円

なお、直接配賦法(補助部門間の用役消費を無視する方法)であるため、消費予定量合計及び消費能力合計は製造部門に関するものの合計となる(補助部門は含まない)。

計算にあたっては、計算式だけでは分かりづらいため、次のように部門費配賦表を作成するとよい。

費目	製造部門				補助部門			
	切削部門		組立部門		動力部門		水道部門	
	変動費	固定費	変動費	固定費	変動費	固定費	変動費	固定費
第1次集計額	762,200	1,612,875	285,000	429,625	492,800	3,520,000	1,710,000	3,937,500
第2次集計額								
動力部門費	295,680	2,151,111	197,120	1,368,889				
水道部門費	916,071	2,214,844	793,929	1,722,656				
実際発生額	1,973,951	5,978,830	1,276,049	3,521,170				

(注：この部門費配賦表は数値を四捨五入しているが、問題には「最終的な解答の小数点未満を四捨五入」と指示されていることから、解答用紙に記入する時点で四捨五入と判断することが最善かと思われる。つまり、配賦表では上記の計算式のように、端数を維持したまま計算することが望ましい。)

2. 連立方程式法による補助部門費の配賦

連立方程式法は、補助部門間の用役提供を厳密に考慮した配賦法である。本来、補助部門間の用役は相互に提供し合っているため、その最終値は配賦計算を連続して行わなければならない(この配賦方法を連続配賦法という)。しかし現実的に、連続配賦法は手間がかかりすぎるため、この計算を数学的に工夫したものが連立方程式法である。ゆえに、補助部門間の用役提供は次のように表現される。

費目	製造部門				補助部門			
	切削部門		組立部門		動力部門		水道部門	
	変動費	固定費	変動費	固定費	変動費	固定費	変動費	固定費
第1次集計額	—	1,612,875	—	429,625	—	3,520,000	—	3,937,500
第2次集計額								
動力部門費	—	0.55a	—	0.35a	—	—	—	0.1a
水道部門費	—	0.45b	—	0.35b	—	0.2b	—	—
実際発生額	—	1,612,875 +0.55a +0.45b	—	762,200 +0.35a +0.35b	—	a	—	b

(注：問題文には、「最終的に動力部門に集計される原価をa、最終的に水道部門に集計される原価をb」と記されているため、指示に従っている。なお、問題を通じて連立方程式法による変動費の計算を行う必要がないため、本解説でも変動費については計算を行わず、固定費に絞って解説することとしている。)

問2(1) 固定費についての連立方程式

固定費についての連立方程式を問われている。a及びbについての計算式を答えればよいので、解答用紙の欄に当てはまるように、次の連立方程式を答える必要がある。

$$a = 3,520,000 + [0.2]b$$

$$b = 3,937,500 + [0.1]a$$

(2) (1)の連立方程式について、a及びbの計算

上記(1)で組み立てた連立方程式を解けばよい。以下に(加減法による)連立方程式の解法を示しておく。

① 上記(1)の式を、上下ともにa=××の形に変形する(移行する場合、符号を変える)。

$$\begin{cases} a = 3,520,000 + 0.2b \\ \Delta 0.1a = 3,937,500 + \Delta b \end{cases}$$

② 右辺の未知数(0.2a及びb)を、上下ともにbとするため、上段の式を5(=1÷0.2)倍する。

$$\begin{cases} 5a = 17,600,000 + b \\ \Delta 0.1a = 3,937,500 + \Delta b \end{cases}$$

③ 上段に下段を加算(※減算すると左辺のbが消えないため、加算する。)し、aについての方程式にする。

$$\begin{aligned} 5a &= 17,600,000 + b \\ \Delta 0.1a &= 3,937,500 + \Delta b \\ \hline 4.9a &= 21,537,500 + 0 \end{aligned}$$

上段と下段を合算し、この方程式を解く
 $\therefore a = 4,395,408.163\cdots$ となる。

④ 上記③で求められた、a=4,395,408.163…の解をはじめの式の上下段いずれかの式に代入する。ここでは、下段の式{b=3,937,500+0.1a}にa=4,395,408.163…を代入することとする。

$$b = 3,937,500 + 439,540.816\cdots$$

$$\therefore b = 4,377,040.816\cdots$$

従って、a=4,395,408となり、b=4,377,041となる(端数は、解答時に四捨五入する)。

参考 代入法による場合の解法

代入法によれば、次のように連立方程式が計算される。

$$\begin{cases} a = 3,520,000 + 0.2b \\ b = 3,937,500 + 0.1a \end{cases}$$

①	下段式の a に、上段式を代入する。すると、次のような式になる。 $b = 3,937,500 + 0.1(3,520,000 + 0.2b)$
②	①の式を展開する。 $b = 3,937,500 + 352,000 + 0.02b$
③	②の式を b について解く。 $0.98b = 4,289,500 \Rightarrow b = 4,377,040.816\dots$
④	③で得られた $b = 4,377,040.816\dots$ をはじめの式の上下段いずれかの式に代入する。ここでは、下段の式 $\{a = 3,520,000 + 0.2b\}$ に $b = 4,377,040.816\dots$ を代入することとする。 $a = 3,520,000 + 875,408.163\dots$ $\therefore a = 4,395,408\dots$ となる。

(3) (2)の場合の、製造部門へ配賦される補助部門費の固定費の計算

(2)で計算した解を、上記部門費配賦表に当てはめて製造部門に集計される補助部門費の金額を解答する。

部門費配賦表 (単位：円)

費目	製造部門				補助部門			
	切削部門		組立部門		動力部門		水道部門	
	変動費	固定費	変動費	固定費	変動費	固定費	変動費	固定費
第1次集計額	—	1,612,875	—	429,625	—	3,520,000	—	3,937,500
第2次集計額	—	—	—	—	—	—	—	—
動力部門費	—	2,417,474	—	1,538,393	—	—	—	439,541
水道部門費	—	1,969,668	—	1,531,964	—	875,408	—	—
実際発生額	—	6,000,017	—	3,499,982	—	4,395,408	—	4,377,041

a = 4,395,408

b = 4,377,041

- ※固定動力部門費配賦額
 - ・切削部門…4,395,408円(固定動力部門費)×1,925kwh(切削部門消費能力)÷3,500kwh(消費能力合計)≈2,417,474円
 - ・組立部門…4,395,408円(固定動力部門費)×1,225kwh(組立部門消費能力)÷3,500kwh(消費能力合計)≈1,538,393円
 - ・水道部門…4,395,408円(固定動力部門費)×350kwh(水道部門消費能力)÷3,500kwh(消費能力合計)≈439,541円
- ※固定水道部門費配賦額
 - ・切削部門…4,377,041円(固定水道部門費)×990ℓ(切削部門消費能力)÷2,200ℓ(消費能力合計)≈1,969,668円
 - ・組立部門…4,377,041円(固定水道部門費)×770ℓ(組立部門消費能力)÷2,200ℓ(消費能力合計)≈1,531,964円
 - ・動力部門…4,377,041円(固定水道部門費)×440ℓ(動力部門消費能力)÷2,200ℓ(消費能力合計)≈875,408円
- 製造部門費予定配賦額
 - ・切削部門
 - 固定費：1,612,875円(固定切削部門費)+2,417,474円(固定動力部門費)+1,969,668円(固定水道部門費)=6,000,017円
 - ・組立部門
 - 固定費：429,625円(固定組立部門費)+1,538,393円(固定動力部門費)+1,531,964円(固定水道部門費)=3,499,982円

(注：水道部門から切削部門、組立部門、動力部門に配賦される金額(横列)を合計すると4,377,040となり、連立方程式により計算した4,377,041と一致しない。動力部門に配賦される金額875,408を調整するととなり、縦列の合計が連立方程式で求めた4,395,408と一致しなくなるため、本問の場合、切削部門または組立部門のいずれかで調整する必要があると思われるが、問題に四捨五入の結果生じた端数に関する指示がないため、解答上、誤差調整を行わず、計算上生じた金額を端数処理するだけにとどめている。)

3. 相互配賦法(簡便法)による補助部門費の配賦

相互配賦法の簡便法は、補助部門間の用役提供を考慮した配賦法である。しかし、連立方程式法のように厳密に考慮することなく、一度目の配賦は補助部門間の用役を考慮し、二度目の配賦は直接配賦法により計算する(つまり、補助部門間の用役を無視する)方法である。

部門費配賦表 (単位：円)

費目	製造部門				補助部門			
	切削部門		組立部門		動力部門		水道部門	
	変動費	固定費	変動費	固定費	変動費	固定費	変動費	固定費
第1次集計額	762,200	1,612,875	285,000	429,625	492,800	3,520,000	1,710,000	3,937,500
第1次配賦	—	—	—	—	—	—	—	—
第2次集計額	762,200	1,612,875	285,000	429,625	492,800	3,520,000	1,710,000	3,937,500
動力部門費	268,800	1,936,000	179,200	1,232,000	—	—	44,800	352,000
水道部門費	675,000	1,771,875	585,000	1,378,125	450,000	787,500	—	—
第2次配賦	—	—	—	—	942,800	4,307,500	1,754,800	4,289,500
動力部門費	270,000	481,250	180,000	306,250	—	—	—	—
水道部門費	24,000	198,000	20,800	154,000	—	—	—	—
実際発生額	2,000,000	6,000,000	1,250,000	3,500,000	—	—	—	—

◇第1次配賦…補助部門間の用役提供を考慮して配賦する。

- ※変動動力部門費配賦額
 - ・切削部門…492,800円(変動動力部門費)×1,800kwh(切削部門消費予定量)÷3,300kwh(消費予定量合計)=268,800円
 - ・組立部門…492,800円(変動動力部門費)×1,200kwh(組立部門消費予定量)÷3,300kwh(消費予定量合計)=179,200円
 - ・水道部門…492,800円(変動動力部門費)×300kwh(水道部門消費予定量)÷3,300kwh(消費予定量合計)=44,800円
- ※固定動力部門費配賦額
 - ・切削部門…3,520,000円(固定動力部門費)×1,925kwh(切削部門消費能力)÷3,500kwh(消費能力合計)=1,936,000円
 - ・組立部門…3,520,000円(固定動力部門費)×1,225kwh(組立部門消費能力)÷3,500kwh(消費能力合計)=1,232,000円
 - ・水道部門…3,520,000円(固定動力部門費)×350kwh(水道部門消費能力)÷3,500kwh(消費能力合計)=352,000円
- ※変動水道部門費配賦額
 - ・切削部門…1,710,000円(変動水道部門費)×600ℓ(切削部門消費予定量)÷1,520ℓ(消費予定量合計)=675,000円
 - ・組立部門…1,710,000円(変動水道部門費)×520ℓ(組立部門消費予定量)÷1,520ℓ(消費予定量合計)=585,000円
 - ・動力部門…1,710,000円(変動水道部門費)×400ℓ(組立部門消費予定量)÷1,520ℓ(消費予定量合計)=450,000円
- ※固定水道部門費配賦額
 - ・切削部門…3,937,500円(固定水道部門費)×990ℓ(切削部門消費能力)÷2,200ℓ(消費能力合計)=1,771,875円
 - ・組立部門…3,937,500円(固定水道部門費)×770ℓ(組立部門消費能力)÷2,200ℓ(消費能力合計)=1,378,125円
 - ・動力部門…3,937,500円(固定水道部門費)×440ℓ(動力部門消費能力)÷2,200ℓ(消費能力合計)=787,500円

◇第2次配賦…補助部門間の用役提供を考慮せず直接配賦法により配賦する。配賦額は第1次配賦によって補助部門に配賦された額である。

- ※変動動力部門費配賦額
 - ・切削部門…450,000円(変動動力部門費)×1,800kwh(切削部門消費予定量)÷3,000kwh(消費予定量合計)=270,000円
 - ・組立部門…450,000円(変動動力部門費)×1,200kwh(組立部門消費予定量)÷3,000kwh(消費予定量合計)=180,000円
- ※固定動力部門費配賦額
 - ・切削部門…787,500円(固定動力部門費)×1,925kwh(切削部門消費能力)÷3,150kwh(消費能力合計)=481,250円
 - ・組立部門…787,500円(固定動力部門費)×1,225kwh(組立部門消費能力)÷3,150kwh(消費能力合計)=306,250円
- ※変動水道部門費配賦額
 - ・切削部門…44,800円(変動水道部門費)×600ℓ(切削部門消費予定量)÷1,120ℓ(消費予定量合計)=24,000円
 - ・組立部門…44,800円(変動水道部門費)×520ℓ(組立部門消費予定量)÷1,120ℓ(消費予定量合計)=20,800円
- ※固定水道部門費配賦額
 - ・切削部門…352,000円(固定水道部門費)×990ℓ(切削部門消費能力)÷1,760ℓ(消費能力合計)=198,000円
 - ・組立部門…352,000円(固定水道部門費)×770ℓ(組立部門消費能力)÷1,760ℓ(消費能力合計)=154,000円

○製造部門費予定配賦額

- ・切削部門
 - 変動費：762,200円(変動切削部門費)+538,800円(変動切削部門費)+699,000円(変動水道部門費)=2,000,000円
 - 固定費：1,612,875円(固定切削部門費)+2,417,250円(固定動力部門費)+1,969,875円(固定水道部門費)=6,000,000円
- ・組立部門
 - 変動費：285,000円(変動組立部門費)+359,200円(変動動力部門費)+605,800円(変動水道部門費)=1,250,000円
 - 固定費：429,625円(固定組立部門費)+1,538,250円(固定動力部門費)+1,532,125円(固定水道部門費)=3,500,000円

これを解答用紙に示された解答欄の形式に従ってまとめると、次のようになる。

製造間接費予算部門別配賦表 (単位：円)

	切削部門			組立部門		
	変動費	固定費	計	変動費	固定費	計
第1次集計額	762,200	1,612,875	2,375,075	285,000	429,625	714,625
第2次集計額	1,237,800	4,387,125	5,624,925	965,000	3,070,375	4,035,375
部門費合計	2,000,000	6,000,000	8,000,000	1,250,000	3,500,000	4,750,000
配賦率	200円/h	600円/h	800円/h	250円/h	700円/h	950円/h

※切削部門配賦率

- ・変動費率…2,000,000円(切削部門変動費)÷10,000h(切削部門機械作業時間)=200円/h
- ・固定費率…6,000,000円(切削部門固定費)÷10,000h(切削部門機械作業時間)=600円/h
- ・予定配賦率…8,000,000円(切削部門費合計)÷10,000h(切削部門機械作業時間)=800円/h

※組立部門配賦率

- ・変動費率…1,250,000円(組立部門変動費)÷5,000h(組立部門直接作業時間)=250円/h
- ・固定費率…3,500,000円(組立部門固定費)÷5,000h(組立部門直接作業時間)=700円/h
- ・予定配賦率…4,750,000円(組立部門費合計)÷5,000h(組立部門直接作業時間)=950円/h

4. 複数基準配賦法の意義

補助部門の固定費は、用役消費量とは関係なく一定額発生し、対して変動費は用役消費量に応じて発生すると考えられる。それを考慮すれば、変動費は消費量に応じて配賦することが適当であるが、固定費は少量ではなく消費能力(消費できる最大値)で配賦することが適切である。このように、変動費と固定費を区別し、それぞれに別の基準を設けて配賦する方法が複数基準配賦法である。配賦方法をまとめると、次のようになる。

	変動費	固定費
単一基準配賦法	用役消費量	用役消費量
複数基準配賦法	用役消費量	用役消費能力

注) 消費量…消費した量 消費能力…最大で消費できる量

5. 原価計算表の作成

原価計算表を作成する。なお、問題文に指示された各製造指図書に関する資料をまとめると次のとおり。

指図書	内 容		
	着月手	指図書状況	その他備考
#1	当月	完成	#1は補修が必要な仕損が生じたため、#1-Rを発行している。
#2	当月	#2-2へ	#2は全部仕損となったため、#2-2を発行している。
#3	当月	完成	作業屑が発生し、外部へ売却した。
#1-R	当月	#1へ	#1に仕損が生じたため発行した補修指図書である。
#2-2	当月	完成	#2が全部仕損となったため発行した代品指図書である。

これに基づき、解答用紙の原価計算表を作成する。

原価計算表 (単位：円)

製造指図書番号	#1	#2	#3	#1-R	#2-2
直接材料費	1,500,000	336,000	1,452,000	1,320,000	1,620,000
直接労務費	1,190,000	255,000	892,500	552,500	680,000
製造間接費					
切削部門費	2,120,000	384,000	1,744,000	1,344,000	1,960,000
組立部門費	1,330,000	285,000	997,500	617,500	760,000
仕損売却収入	—	△ 192,000	—	—	—
作業屑売却収入	—	—	△ 16,800	—	—
仕損費振替	3,834,000	△ 1,068,000	—	△ 3,834,000	1,068,000
合 計	9,974,000	0	5,069,200	0	6,088,000

◇直接材料費消費額…資料4の直接材料消費量及び直接材料費の消費単価1,200円/kgに基づいて計算する。

- ・#1 …1,200円/kg×1,250kg=1,500,000円
- ・#2 …1,200円/kg×280kg=336,000円
- ・#3 …1,200円/kg×1,210kg=1,452,000円
- ・#1-R…1,200円/kg×1,100kg=1,320,000円
- ・#2-2…1,200円/kg×1,350kg=1,620,000円

◇直接労務費消費額…資料4の直接作業時間及び直接労務費の消費単価850円/hに基づいて計算する。

- ・#1 …850円/h×1,400h=1,190,000円
- ・#2 …850円/h×300h=255,000円
- ・#3 …850円/h×1,050h=892,500円
- ・#1-R…850円/h×650h=552,500円
- ・#2-2…850円/h×800h=680,000円

◇切削部門費(製造間接費)消費額…資料4の機械作業時間及び問4で求めた予定配賦率800円/hに基づいて計算する。

- ・#1 …800円/h×2,650h=2,120,000円
- ・#2 …800円/h×480h=384,000円
- ・#3 …800円/h×2,180h=1,744,000円
- ・#1-R…800円/h×1,680h=1,344,000円
- ・#2-2…800円/h×2,450h=1,960,000円

◇組立部門費(製造間接費)消費額…資料4の直接作業時間及び問4で求めた予定配賦率950円/hに基づいて計算する。

- ・#1 …950円/h×1,400h=1,330,000円
- ・#2 …950円/h×300h=285,000円
- ・#3 …950円/h×1,050h=997,500円
- ・#1-R…950円/h×650h=617,500円
- ・#2-2…950円/h×800h=760,000円

なお、新たに製造指図書を発行する場合の代表的な仕損の処理は、次のようになる。

仕損の種類	仕損費の処理
補修で回復	補修指図書に集計された原価を仕損費とする。⇒#1の場合の処理
全部仕損	旧製造指図書に集計された原価を仕損費とする。⇒#2の場合
一部仕損	新製造指図書に集計された原価を仕損費とする。⇒本問には該当しない。

(注：なお、作業屑は原則として発生した部門の部門費(製造間接費)より控除するが、例外としてその評価額を当該指図書の製造原価から控除することもできる。本問の場合は指示がないため原則を用いるものとも捉えられるが、解答用紙の不要な解答欄には「—」が引かれていることを考慮すれば、#3の作業屑売却収入欄は「—」が引かれていないため、記入の必要があることも捉えられる。このことから、例外的な処理を用いるものであると判断し、解答を作成した。)

6. 製造間接費差異の分析

相互配賦法(簡便法)による補助部門費の配賦計算は、問3及び問4にて行っているため、これで得た数値を参考に、問7を解き進めていく。

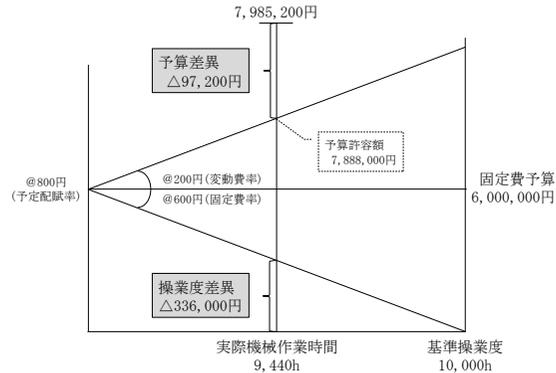
◇ 切削部門費の差異分析

切削部門費勘定は、次のように記入される。

切削部門費	
諸 口	7,985,200
仕 掛 品	7,552,000
原 価 差 異	433,200

- 借方「諸 口」…実際発生額7,985,200円
- 貸方「仕 掛 品」…@800円/h(予定配賦率)×9,440h(機械作業時間合計)=7,552,000円
- 貸方「原価差異」…貸借差額

次に、上記原価差異をさらに細かく把握するため、シュラッター図を用いて差異分析を行う。



- 予算許容額…9,440h(実際機械作業時間)×200円(変動費率)+6,000,000円(固定費予算)=7,888,000円
- 操作度差異…{9,440h(実際機械作業時間)-10,000h(基準操業度)}×600円(固定費率)=△336,000円(不利差異)
- 予算差異…7,888,000円(予算許容額)-7,985,200円(実際発生額)=△97,200円(不利差異)

従って、差異の勘定記入は次のとおり。不利差異＝借方差異(差異勘定で借方残高)という点に留意する。

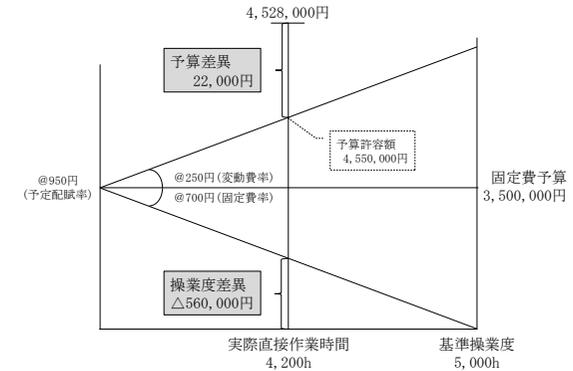
予算差異(切削部門)		操作度差異(切削部門)	
原 価 差 異	97,200	原 価 差 異	336,000

◇ 組立部門費の差異分析

組立部門費勘定は、次のように記入される。

組立部門費	
諸 口	4,528,000
仕 掛 品	3,990,000
原 価 差 異	538,000

- 借方「諸 口」…実際発生額4,528,000円
- 貸方「仕掛品」…@950円/h(予定配賦率)×4,200h(直接作業時間合計)=3,990,000円
- 貸方「原価差異」…貸借差額



- 予算許容額…4,200h(実際直接作業時間)×250円(変動費率)+3,500,000円(固定費予算)=4,550,000円
- 操作度差異…{4,200h(実際機械作業時間)-5,000h(基準操業度)}×700円(固定費率)=△560,000円(不利差異)
- 予算差異…4,550,000円(予算許容額)-4,528,000円(実際発生額)=22,000円(有利差異)

従って、差異の勘定記入は次のとおり。不利差異＝借方差異(差異勘定で借方残高)という点に留意する。

予算差異(組立部門)		操作度差異(組立部門)	
原 価 差 異	22,000	原 価 差 異	560,000

8. 基準操業度の選択と各操業度における操業度差異の意味

基準操業度とは、予定配賦率算定の基礎となる操業度である。基準操業度には様々な種類があり、具体的には以下の4つから選択することとなる。

最大操業度 (理論的生産能力)	最高の能率で操業が全く中断されることのない理想的な状態において達成される理論上計算できる操業度である。
実現可能操業度 (実際の生産能力)	理論的生産能力から、機械の故障、修繕等の不可避免的な作業休止による生産量の減少分を差し引くことで得られる実現可能な操業度である。
正常操業度 (長期平均操業度)	販売上予想される季節的および景気変動の影響による波を長期的（3年から5年）の期間で平均化し、生産と販売の長期的バランスを考慮した操業度である。
短期予定操業度 (期待実際操業度)	向こう1年間の販売計画も含めた需要予測に基づく操業度である。なお、原価計算基準が想定しているのはこの操業度である。

上記の各基準操業度を適用すべき場面は、次のとおりである。

最大操業度 (理論的生産能力)	操業が全く中断されることのない理想的な水準を前提としているが、現実問題としてそのようなことはありえない。従って、実際に基準操業度として用いられることはなく、他の基準操業度算定時の基礎として用いられる。
実現可能操業度 (実際の生産能力)	企業の操業水準が高く、フル操業となることが通常である場合に採用するのが適切である。
正常操業度 (長期平均操業度)	経済状態が年々変動し、好況不況の波が繰り返して打ち寄せてくるような場合において、長期価格安定の設定のために採用すべきである。
短期予定操業度 (期待実際操業度)	短期の利益計画等を目的とする場合に採用すべきである。

上記の各基準操業度を適用した場合に生じる操業度差異の意味は、それぞれ次のとおりである。

実現可能操業度 (実際の生産能力)	操業水準が常に高く、フル操業であることが通常であるのに、それを遊休にしなければならぬという異常な状態に基づく固定製造間接費の損失であると考えられる。従って、操業度差異は非原価項目として処理されるべきである。
正常操業度 (長期平均操業度)	短期的に生じる操業度差異は、実際操業度と平均操業度の景気変動による隔たりを示すにすぎない。この隔たりは、1景気循環終了後には相殺されることが期待されるため、それまでは繰延処理すべきであり、原価性を有している。
短期予定操業度 (期待実際操業度)	年間販売予測のずれによる製造間接費の配賦漏れを示すため、会計年度において売上原価と棚卸資産に配賦する。