

## [資 料]

## ビジネスパーソンにもとめられる原価計算の知識

——中小企業診断士試験を参考にして——

三 浦 克 人

- I. はじめに
- II. 中小企業診断士試験制度の概要
- III. 旧「財務管理」と現行の「財務・会計」
- IV. 中小企業診断士試験の原価計算
- V. おわりに

## I. はじめに

大学等で原価計算を講義する場合、日商簿記検定の2級工業簿記を視野に入れて授業計画を立てるのが一般的である。そうすると、おのずと原価計算制度が講義の中心となる。しかしながら、これでは原価計算の手続きの解説に終始することになり、学習者は退屈である。もちろん、そうならないように工夫するのが指導者の仕事であるが、この科目を楽しく教えることはなかなか難しいのが実情である。

一方、企業実務に目を向けてみると、原価計算制度はもちろん重要であるが、実務担当者が日々、原価の計算に追われているのかというと、必ずしもそうで

---

キーワード：中小企業診断士，原価計算，財務・会計

はない。筆者は化学メーカーの原価部に5年間在籍したが、原価計算に費やす時間はそれほど多くなく、勤務時間の大部分は、原価管理、月次決算、予算作成、設備投資計算など、管理会計業務にあてられていた。製造原価はコンピュータが計算し、筆者はコンピュータがはじきだす原価データをときどきチェックしていただけである。

このような実務の現場を考えると、大学等の講義で原価計算制度の指導に多くの時間を割くことに疑問を感じざるをえない。もちろん、日商簿記検定への合格を目指す学生、公認会計士など会計専門職を目指す学生にとっては、原価計算制度は重要である。しかしながら、大部分の学生にとっては、その詳細を学習することはそれほど重要ではない。そのような学生に原価計算制度をむりやり教えこむことは、あまり意味がない。

とはいえ、原価計算制度を必要以上に軽んじるわけにはいかない。そのエッセンスを理解しておくことは、原価管理・損益管理の大前提であり、将来、ビジネスの世界での活躍が期待される学生諸君は、原価計算制度の基本構造を十分に理解しておく必要がある。そこで筆者は、原価計算の講義にあたっては、広範な原価計算制度のうちの、どこを残しどこを捨てるかに、毎回、頭を痛めている。

この範囲決定のベンチマークのひとつとして、筆者が参考になっているのが、中小企業診断士試験（1次試験）の出題範囲である。中小企業診断士は、わが国では公的に認められた唯一の経営コンサルタントの資格であり、この資格をもつ者は、経営・経済に関するあらゆる分野について、ひろく、かつ、一定の深さをもって理解しておく必要がある。よって、この試験において、原価計算制度のどのあたりがどのように出題されるかは、原価計算の講義範囲を決定するためのヒントになりうると筆者は考えるのである。

中小企業診断士試験は2001年に大幅に制度が変更され、その1次試験においては、従来の「財務管理」に代わり、「財務・会計」という新しい名称の科目が設置された。「財務・会計」の出題範囲のひとつに原価計算があり、筆者はこの原価計算の分野で出題される問題を、これまでの5年間、興味をもって観

察してきた。

新制度になって5回目の試験が昨夏に行われ、出題内容にも安定感がでてきたこの時期に、本試験における原価計算の広さと深さを整理し、今後の教育の参考にしようと考えたのが、本稿をとりまとめるきっかけである。

実は筆者は中小企業診断士の資格をもっている。これは筆者が企業実務に携わっている時分に取得したものである。この資格を取得するための学習は、企業実務全般を理解するうえで非常に有効であった。教育者となっても、この考えはもちろん変わっていない。経営学や商学を専攻する学生には在学中にこの資格試験にぜひチャレンジしてほしいと考えている。この点に関連する試験制度の変更や筆者の思いについても本稿の中で整理してみたい。

## II. 中小診断士試験制度の概要

### 1. 2000年度までの旧試験制度

中小企業診断士制度の歴史は古く、その前身である中小企業診断員の登録制度がはじまったのは1952年のことである。その当時、中小企業診断員に登録され中小企業の指導にあたったのは、おもに公務員であったが、1963年に中小企業指導法が制定されたことにともない、工鉱業と商業の2部門の認定試験制度がはじまり、中小企業診断員の資格が一般に開放されることになった。1969年には、中小企業診断員から中小企業診断士に名称変更され、1986年には、情報部門の新設により3部門制となった。試験は1次試験、2次試験、実務実習の3段階で行われた。このうち、1次試験の内容は、3部門に共通の4科目(経営基本管理、財務管理、販売管理、労務管理)と各部門の個別4科目(商業部門の場合は、商業に関する経済的知識、仕入管理、商品知識、店舗施設管理)であった。

なお、2000年までの旧制度において、中小企業診断士は、通商産業省令に基づく公的資格という位置づけであった。

## 2. 2001年度からの現行試験制度

2000年には中小企業指導法が中小企業支援法に改正され、これにともない中小企業診断士は法律上の国家資格に格上げされ、また、中小企業診断士試験制度も2001年度から大きく変更された。おもな変更点は次の4点である。

- ① 3部門制（工鉱業、商業、情報）の廃止
- ② 1次試験の試験科目構成の変更
- ③ 1次試験合格者の2次試験受験資格を当年度と翌年度に限定
- ④ 2次試験への口述試験の導入

これらはいずれも重要な変更であるが、本稿との関連が深いのは②であり、表1がその内容である。

表1 1次試験科目の新旧対照表

旧制度（商業部門）の試験科目	→	現行制度の試験科目
経営基本管理		経済学・経済政策
財務管理		財務・会計
販売管理		企業経営理論
労務管理		運営管理
商業に関する経済的知識		経営法務
仕入管理		新事業開発
商品知識		経営情報システム
店舗施設管理		中小企業経営・中小企業政策・助言理論

この科目変更により出題範囲はおおきく広がり、また難易度も増した。しかしながら、従来の3部門が廃止され、一本化されたことにより、特定の分野や業界に対する専門的知識を持たない者にとっては、学習がしやすくなったという側面もある。筆者は、1次試験を受験した当時、化学メーカーの原価計算・

管理会計担当者として勤務していたが、商業部門の4科目——商業に関する経済的知識、仕入管理、商品知識、店舗施設管理が該当する——の学習は非常に苦痛であった。現行制度は、出題範囲とひろがり難易度アップを考慮しても、全体としてはオーソドックスな科目配置となっており、どのような業種・職種の者でも学習がしやすくなっている。

### 3. 2006年度からの新試験制度

現行の試験制度は、もともと5年をめどに見直す方向で議論が進められていた。この予定通り、2006年度にはあたらしい試験制度が導入されることとなった。新制度の要点は次のとおりである。

- ①1次試験に科目合格制度を導入（合格科目は3年間有効）
- ②1次試験が8科目から7科目へ
- ③1次試験の7科目を中核科目3科目と基礎科目4科目に区分（「財務・会計」は基礎科目）
- ④合格基準の弾力化（年度間での難易度差を調整する）

このうち、筆者がもっとも注目しているのは、①の科目合格制度である。

筆者は、中小企業診断士試験は、経営学や商学を学ぶ学生にとって格好の目標になると考えているが、現行の試験制度は、範囲がひろすぎ、しかも、全8科目を一度に合格する必要があるため、実際に受験を勧めたことはない。学習時間に余裕があるとはいえ、実務経験の乏しい学生にはハードルが高すぎるのである。しかしながら、科目合格制度であれば、得意分野のみの受験も可能であるし、数年にわけて計画的に受験すれば在学中の合格も夢ではない。あるいは、一部の科目に合格しておけば、就職活動にも有利にはたらくであろう。

もちろん、科目合格制度は、実務経験豊富であるが学習時間の少ない実務家にも魅力的である。新しい試験制度は受験生のすそ野を相当にひろげる可能性を秘めている。

### Ⅲ. 旧「財務管理」と現行の「財務・会計」

#### 1. 旧試験制度の「財務管理」

旧試験制度の「財務管理」の出題範囲は表2のようなものであった。

この出題範囲は、長年にわたり採用され、この間、大学教員による『財務管理』のテキストがいくつか出版されてきたが、それらの多くは、中小企業診断士試験をはっきりと視野に入れたものであった。

表2 「財務管理」の出題範囲

財務管理の目的・課題、財務管理と企業会計、財務診断（収益性、流動性、資本構成、財務管理組織等）、財務諸表、資本の調達と運用（資本の調達源泉、売上債権管理、棚卸資産管理、設備資産管理等）、設備投資（リース）と経済計算、財務分析、利益計画、予算管理、原価管理、資金管理、その他財務管理に関する事項
--

#### 2. 現行制度の「財務・会計」

旧制度の「財務管理」は、現行試験制度においては「財務・会計」として一新された。中小企業政策審議会「ソフトな経営資源に関する小委員会」が2000年6月にとりまとめた『新しい中小企業診断士制度について』（pp.21-22）によると、新科目である「財務・会計」の設置目的は、次の通りである。

「財務・会計に関する知識は企業経営の基本であり、また企業の現状把握や問題点の抽出において、財務諸表当による経営分析は重要な手法となる。また、今後、中小企業が資本市場から資金を調達したり、成長戦略の一環として他社の買収等を行うケースが増大することが考えられることから、ディスカウント・キャッシュフローの手法を活用した投資評価や、企業価値の算定等、企業財務に関する知識も獲得する必要がある」

さらに同報告書は、「財務・会計」の内容として表3のような項目を提示している（なお、2006年度からの新試験制度においてもこの内容に変更はない）。

表3 「財務・会計」の出題範囲

	中 項 目	小 項 目
会 計	簿記・企業会計の基礎	<ul style="list-style-type: none"> <li>・簿記原理</li> <li>・会計帳簿</li> <li>・決算処理一巡（試算表、精算表の作成、決算仕訳、貸借対照表・損益計算書の作成）</li> <li>・資産の会計処理（固定資産の管理と評価、繰延資産、手形・小切手の管理）</li> <li>・株式会社における資金調達（設立、増資、社債発行、減資）</li> <li>・企業結合（合併、連結決算）</li> </ul>
	経営分析	<ul style="list-style-type: none"> <li>・経営比率分析（収益性、流動性、回転率）</li> <li>・損益分岐点分析</li> <li>・利益増減分析</li> </ul>
	原価計算	<ul style="list-style-type: none"> <li>・原価の分類と構成</li> <li>・原価計算の種類と分析（実際原価計算（個別・総合）、標準原価計算）</li> </ul>
	資金繰りと利益計画	<ul style="list-style-type: none"> <li>・資金運用表の作成</li> <li>・資金繰りと資金計画</li> <li>・設備投資計画と利益計画</li> </ul>
	税務会計	<ul style="list-style-type: none"> <li>・税金の種類と計算方法</li> </ul>
	その他会計に関する事項	
財 務	キャッシュフロー（CF）と キャッシュフロー・マネジ メント	<ul style="list-style-type: none"> <li>・CFの種類と算出（営業CF、投資CF、財務CF、フリーCF、増加運転資本、設備投資とCF）</li> <li>・資金調達（間接金融と調達コスト、直接金融の種類と調達コスト、資本コスト、資金運用と最適調達、資本政策）</li> <li>・キャッシュフロー・マネジメント（外為取引、国際決済、資金管理システムとキャッシュフロー・マネジメント）</li> </ul>
	ディスカウント・キャッシ ュフロー（DCF）と投資評価	<ul style="list-style-type: none"> <li>・DCF法</li> <li>・投資評価基準（会計上の投資評価、内部投資収益率（IRR）法、純現在価値（NPV）法）</li> </ul>
	企業価値の算定	<ul style="list-style-type: none"> <li>・株価の算定（1株あたり利益、株価収益率、時価発行増資サイクル、1株あたりCF、株主資本利益率とレバレッジ効果、CAPM理論）</li> <li>・企業買収における企業評価（収益還元方式、純資産方式、市場株価比較方式、DCF）</li> </ul>
	その他財務に関する事項	

### 3. 「財務管理」と「財務・会計」の比較

旧「財務管理」も現行の「財務・会計」も、企業経営における財務と会計の主要なトピックスをほぼ網羅しているといえるが、「財務・会計」では、科目内容をより詳細に例示しているため、受験者にとっては学習目標が定めやすくなっている。

「財務・会計」の「会計」の分野に限ってみると、簿記、会計帳簿、決算処理一巡などが科目内容として例示されており、従来よりも実務的になっている。「原価」に関しては、旧「財務管理」では「原価管理」であったが、「財務・会計」においては「原価計算」となり、これも簿記などと同様に実務レベルの細かな知識や技能を問うようなかたちになっている。

一方、「財務」については、キャッシュフローや企業価値など、近年注目されているテーマが中心となっている。旧「財務管理」においては、財務管理＝利益管理・資金管理というイメージが強かったが、現行の「財務」では、いわゆるファイナンスの分野に近い内容となっている。

### 4. 「財務・会計」の出題内容

2001年度から2005年度までの5年間、「財務・会計」の試験では、財務と会計の分野からほぼ均等な分量で出題されてきた。また、それぞれの難易度についても、平易なものから、制限時間内で解くことがやや困難な問題までバランスがとれている。

「財務・会計」の問題は、他の科目と異なり、ほとんどが計算問題であるが、中小企業診断士試験では、試験場への電卓の持込が禁止されているため、あまり複雑な計算問題を出すことができない。このため、投資計画やファイナンスなど、割引計算を必要とする分野では、問題作成上の制約多いと思われ、やや物足りなさを感じる。

原価計算については、これを広義（たとえば、原価計算の中級レベル以上のテキストでカバーする範囲）にとらえると、原価計算制度に加え、損益分岐点分析や投資評価の問題までもが、この分野に入ってくる。そうすると、「財務・



会計」にしめる原価計算の配点割合は、おおざっぱに見積って20%程度になり、相当のウェイトであることがわかる。ただし、原価計算を表3の中項目として挙げられている「原価計算」の内容に限定してとらえると、出題数は毎年、1問か2問であり、全体にしめる割合の内容はせいぜい5%程度となる。

#### IV. 中小企業診断士試験の原価計算

##### 1. 概要

中小企業診断士試験の「財務・会計」における原価計算の問題については、本資料の後半に、2001年度から2005年度までに出题された問題とその解答・解説を載せている。そちらも参照しながら、以下の文章をお読みいただきたい。

5年間の出題内容等は表4のとおり整理される。難易度は、筆者の個人的評価によるものであるが、基本的には日商簿記検定の2級工業簿記の出題レベルを目安としている。

表4 「財務・会計」における原価計算の問題

年度	出題項目	内 容	難易度
2001	総合原価計算	平均法で完成品原価を求める問題。月末仕掛品なし	C
2002	標準原価計算	原価差異を求める問題。月初仕掛品なし	B
2003	個別原価計算	個別原価計算と勘定記	A
2004	原価の分類	素価, 加工費, 製造間接費など	B
2004	総合原価計算	平均法で完成品原価を求める問題。月初・月末仕掛品あり	B
2005	原価の分類	機能別, 製品との関連, 操業度との関連	C
2005	標準原価計算	原価差異を求める問題。月初・月末仕掛品あり	B

(注) 難易度は、A：標準、B：やさしい、C：非常にやさしい

##### 2. 形式的な特徴

まず、出題範囲については、表3で示した「原価計算」の小項目である「原

価の分類と構成」および「原価計算の種類と分析（実際原価計算（個別・総合）、標準原価計算）」を網羅し、バランスよく出題されているといえる。

設問数をみると、2001年度から2003年度までは毎年1問ずつであったが、2004年度からは2年連続して2問となっている。「財務・会計」全体で25問程度であることを考えると、原価計算の設問がひとつだけというのはいかにも少ない。原価計算の指導者としては、「原価計算で2問」の枠が今後も続くことを願いたい。

問題の形式は、「財務・会計」の他の分野と同様で、計算問題が中心である。専門用語の意味などを問う問題は、2004年度（厳密にいうと、ごく簡単な加算を含む）と2005年度に出題され、いずれも「原価の分類」に関するものであった。

### 3. 出題の内容

原価計算の問題は、①総合原価計算、②個別原価計算、③標準原価計算、④原価の分類の4つに分けることができる。

#### ①総合原価計算

現行制度の開始年である2001年度と2004年度に出題された。2001年度の問題は、月末仕掛品がないため、非常に平易であった。一方、2004年度の問題は、月初・月末仕掛品がある場合の計算であった。また、両年度とも、仕損・減損がない場合の単純総合原価計算であり、原価配分方法については、平均法のみが問われている。総合原価計算の広い守備範囲を考えると、このようなレベルの出題は少しもったいないように思われる。

#### ②個別原価計算

個別原価計算は、2003年度に出題された。前年度までに、総合原価計算と標準原価計算が出題されていたので、この出題はある程度予想されたものであった。しかしながら、前年度までと比べて難易度があがったため、慣れていない

と、短時間で正答にたどりつくのは難しかったのではないかと思われる（とはいっても、簿記2級の標準レベルである）。なお、この問題を解くには、製造間接費の配賦、製造勘定の構造、製造勘定と原価計算表の関係など、さまざまな知識が必要となる。この5年間で出題された原価計算の問題の中ではいちばんの良問である。

### ③標準原価計算

標準原価計算は2002年度と2005年度に出題されており、いずれも原価差異を求める問題である。2002年度の問題では加工費の完成品換算量を、2005年度の問題では直接材料費の当月投入数量を、それぞれ求めてから当月の標準原価を計算することになるが、この点さえきちんと理解していれば、原価差異の計算は容易である。

### ④原価の分類

原価の分類については、最初の3年間は出題されなかったが、2004年度と2005年度に2年連続で出題された。2004年度の問題のポイントは素価であった。素価は、直接材料費と直接労務費の合計を指す。素価が活用される場面としては、製造間接費の配賦方法のひとつである素価法（直接費法ともいう）をまず思い浮かべるが、現在の実務ではあまり使用されていない。よって、素価が問われたことは少し意外であった。一方、2005年度の出題は、非常に基礎的で平易な問題であった。

## 4. 総合評価

ここでは、これまでの個別的評価をふまえて、全体的な感想などを自由に述べてみたい。

まず、これまでの問題は、いかにも簡単すぎるので今後は多少の工夫が必要になると思われる。少なくとも、2003年度の個別原価計算レベルの難易度を要求したい。あまり簡単すぎると、受験者はそのレベルでしか学習しなくなっ

てしまう可能性があるからである。

難易度をあげるための方策をあげるとすれば、総合原価計算では、先入先出法や後入先出法、さらには、仕損・減損が生じる場合などに範囲を広げて出題すればよい。標準原価計算については、差異分析をより高度化することで対応できるであろう。たとえば、2005年度の問題では、直接材料費差異を数量差異と価格差異にわけて解答させることは可能であるし、また、できることなら、差異分析の中心的課題である製造間接費差異についてもぜひ問うてみたい。

原価の分類については、頻繁に出題する必要はないと思うが、出題するとすれば、そのような分類を行う理由や、経営管理において有用となる場面などと関連させて問うのがよいだろう。単純に知識を問うだけの問題ではもったいない。

筆者は専門学校等による試験対策本をいろいろと調べてみたが、学習者は、原価計算の出題範囲をすこしこえた部分——製造間接費の配賦差異分析、全部原価計算と直接原価計算の損益計算書の比較、製造原価計算の3段階、製造原価報告書の作成など——にまで踏み込んで学習しているようである。また、2006年度には、科目合格制度が導入されるので、1次試験に対する受験者の負担は軽くなる。よって、従来よりもやや難易度の高い出題をしても差し支えないと思われる。出題者は、「財務・会計」の他の分野とのバランスや、計算機が使用できないというハンディなどをいろいろと考慮しながら、作問しているのであろうが、可能な限りのテクニックを使って、「より洗練された良問」を作成していただきたい。

## V. おわりに

本稿では、ビジネスパーソンにもとめられる原価計算の知識を検討する材料として、中小企業診断士試験における出題内容を概観した。5年分という限られた出題数のため詳細な論議はできなかったが、現時点における出題の範囲やレベルについてはそれなりの整理ができたのではないかと思う。

本資料のさいごに、本資料の主題からはやや脱線するが、経営学、商学系の

大学教育と中小企業診断士試験について、筆者の考えや目標を書いておきたい。

就職活動を有利にすすめるために、在学中にさまざまな資格を取得したいと考える学生は、ますます増えている。学生に人気の資格は、会計や情報に関連するものが主流であるが、これらは経営学・商学専攻の学生が履修する専門科目のごく一部にすぎず、大学での学習成果を総合的に発揮できるものではない。

一方、中小企業診断士試験は、幅広い分野からまんべんなく出題されるため、大学で履修する様々な専門科目の学習内容と重なる部分が多い。また、出題範囲の広範性を考えると、十分な学習時間を確保でき、年配者に比べ記憶力や瞬発力で勝る学生は、この試験に向いている。

本文中で述べたとおり、2005年度までは、1次試験の8科目すべてに一度で合格する必要があったが、2006年度からは、科目合格制度が導入され3年間で7科目に合格すればよくなる。実務経験に乏しい学生でも、大学のカリキュラムをうまく利用し、複数年かけて計画的に学習すれば、在学中の合格はじゅうぶん射程圏に入ってくる。

ちなみに、2005年度の1次試験では、受験者全体の合格率が22.2%であるのに対し、学生の合格率は12.8%である。この差は小さくないが、埋めることが不可能なほどの差ではないだろう。この資格に興味のある学生がいれば、担当講義、ゼミ、勉強会などを通じて指導し、まずは科目合格者、そしていずれは資格取得者を誕生させたいと考えている。

中小企業診断士第1次試験・「財務・会計」(2001年度—2005年度)の問題・  
解答・解説

以下に示す資料は、現行制度における中小企業診断士試験の「財務・会計」において出題された問題のうち、原価計算に関する全問題とその解答・解説である。

問題については、原文の文章、図表をほぼ忠実に再現したが、表記を少しあらため箇所もある。解答・解説は筆者の責任において作成した。必要に応じて解答上のポイントや出題の適切性などについて若干のコメントを付した。

1. 問題

【2001年度 第8問】

次のデータはT製作所における甲製品の当月分の製造に関するものである。完成品と月末仕掛品との原価配分方法は平均法を採用している。製造に必要な材料は加工の初めに全部投入されたとして、当月分甲製品の完成品原価として適切なものを下記の解答群から選べ。

ア 3,000円    イ 3,050円    ウ 3,100円    エ 3,200円

数量データ

	個 数
月初仕掛品	100 (50%)
当月投入	900
計	1,000
月末仕掛品	0
完成品	1,000

原価データ (単価：千円)

	直接材料費	加工費
月初仕掛品	100	100
当月投入	1,500	1,400

( ) 内は進捗度を表す。

【2002年度 第8問】

T製作所のU工場はa製品を継続的に生産しているが、当月から標準原価計算制度を採用して記帳することとなった。原価標準および数量データは次のとおりである。直接材料は加工開始時に全部投入した。実際直接材料費が1,005千円、実際加工費が5,020千円であったとして、原価差異の総額を計算し下記の解答群から選べ（単位：千円）。なお、マイナスは不利差異を表す。

ア -25    イ -125    ウ -145    エ -265

原価標準データ

	a製品1台あたり原価標準		
直接材料費	1トン	@10千円	10千円
加工費	5時間	@10千円	50千円
計			60千円

当月の数量データ

	台 数
月初仕掛品	0
当月製造	100
計	100
月末仕掛品	4 (50%)
当月完成品	96

( ) 内は進捗度を表す。

【2003年度 第9問】

G社は個別原価計算制度を採用している。以下の原価計算表、製造勘定および付記条件をもとに売上原価を計算するとき、最も適切なものを下記の解答群から選べ。

<付記条件>

- (1) 製造間接費の配賦は直接材料費法による。
- (2) 製造指図書別の製造・販売状況

製造指図書#1：前月製造着手，当月完成，引渡し済み

製造指図書#2：前月製造着手，当月完成，引渡し未済（在庫）

製造指図書#3：当月製造着手，当月未仕掛中

(3) 製品の前月繰越高は存在しない

ア 94,000円    イ 95,500円    ウ 98,000円    エ 163,500円

オ 172,500円

原価計算表

(単位：円)

	# 1	# 2	# 3	合計
前月繰越	( )	( )	( )	( )
直接材料費	( )	( )	40,000	100,000
直接労務費	45,000	35,000	( )	( )
製造間接費	( )	14,000	( )	( )
合計	( )	78,500	( )	( )

製 造

(単位：円)

前月繰越	2,500	製 品 ( )
直接材料費	( )	次月繰越 85,000
直接労務費	( )	
製造間接費	50,000	
	( )	( )

【2004年度 第7問】

次の原価項目と金額をもとにして述べた記述のうち，最も適切なものはどれか。

原価項目	主要材料費	買入部品費	直接工 直接賃金	監督者給料	工場諸経費 (間接経費)	販売費及び 一般管理費
金額	100	30	60	10	20	5

ア 加工費は90，素価は190である。

イ 製造間接費は60，加工費は90である。

ウ 製造間接費は120，素価は190である。



エ 総原価は220, 加工費は90である。

オ 総原価は220, 素価は190である。

【2004年度 第8問】

P工業株式会社の7月における原価計算資料は次のとおりである。仕掛品の評価を平均法で行うとき、月末仕掛品加工品費の金額として最も適切なものを下記の解答群から選べ。

(数量データ)

月初仕掛品 80個 (50%)  
 月末仕掛品 40個 (25%)  
 当月完成品 990個

(金額データ)

月初仕掛品加工費 30,000円  
 当月投入加工費 960,000円

(注) 1.( )内の数字は加工進捗度を意味する。

2. 仕損, 減損はなかった。

【解答群】

ア 9,700円    イ 9,800円    ウ 9,900円    エ 10,000円    オ 11,000円

【2005年度 第6問】

次の文章は、製造原価要素の分類について述べたものである。空欄A~Cに入る語句の組み合わせとして、最も適切なものを下記の解答群から選べ。

財務会計における費用の発生と基礎として、すなわち、( A )によって、原価要素は材料費、労務費および経費に属する各費目に分類される。また、( B )に対する原価発生の態様との関連によって、原価要素は直接費と間接費とに分類される。さらに、( C )に対する原価発生の態様によって、原価要素は固定費と変動費とに分類される。

〔解答群〕

- |   |            |            |            |
|---|------------|------------|------------|
| ア | A : 原価発生機能 | B : 製品     | C : 操業度の増減 |
| イ | A : 原価発生機能 | B : 操業度の増減 | C : 製品     |
| ウ | A : 原価発生形態 | B : 製品     | C : 操業度増減  |
| エ | A : 原価発生形態 | B : 操業度の増減 | C : 製品     |

【2005年度 第7問】

H製作所では標準原価計算制度を採用している。直接材料費は工程の始点で全部投入する。次の資料に基づいて、直接材料費差異を計算し、その金額として最も適切なものを下記の解答群から選べ。

直接材料費標準（製品1個あたり）：  $4\text{kg} \times @10\text{千円} = 40\text{千円}$   
 当月実際直接材料費：  $355\text{kg} \times @11\text{千円} = 3,905\text{千円}$   
 当月生産数量： 月初仕掛品 10個，月末仕掛品 20個，完成品 80個

〔解答群〕

- |   |              |   |             |
|---|--------------|---|-------------|
| ア | -305千円（不利差異） | イ | -95千円（不利差異） |
| ウ | 95千円（有利差異）   | エ | 305千円（有利差異） |

## 2. 解答と解説

【2001年度 第8問】 正解はウ

単純総合原価計算に関する問題である。与えられた数値に従って原価計算表を作成すると下表のようになる。よって、正解はウである。しかしながら、本問はこのような詳細な計算を行わなくても、問題文を読んだだけですぐに解答することができる。本問では、月末仕掛品がないため、月初仕掛品と当月投入原価がすべて完成品原価になる。よって、あたえられた原価データをすべて加えたものが完成品原価に一致するので、原価配分方法（ここでは平均法）や加

工進捗度などはまったく無視して、次の式により簡単に完成品原価を求めることができる。

$$\begin{aligned} \text{完成品原価} &= \text{月初仕掛品原価} + \text{当月投入原価} \\ &= (100+1,500) + (100+1,400) = 3,100 \end{aligned}$$

	直接材料費		加工費		合計
	数量	金額	数量	金額	
月初仕掛品	100	100	50	100	200
当月投入	900	1,500	950	1,400	2,900
計	1,000	1,600	1,000	1,500	3,100
月末仕掛品	0	0	0	0	0
完成品	1,000	1,600	1,000	1,500	3,100

【2002年度 第8問】 正解はイ

標準原価計算の原価差異に関する問題である。この問題では、月初仕掛品がないので、与えられた実際直接材料費と実際加工費の合計と、当月製造原価の数量（加工費の場合は完成品換算量）に原価標準を乗じた金額とを比較すればよい。本問のポイント2つあり、ひとつは加工費の完成品換算量の計算、もうひとつは原価差異の計算である。

加工費の完成品換算量は、次の公式で計算される。

$$\begin{aligned} \text{加工費の完成品換算量} &= \text{完成品数量} + \text{月末仕掛品換算量} - \text{月初仕掛品換算量} \\ &= 96 + 4 \times 0.5 - 0 = 98 \end{aligned}$$

原価差異の計算は次のようになる（マイナスは不利差異）。

$$\text{直接材料費の原価差異} = \text{標準直接材料費} - \text{実際直接材料費} = 10 \times 100 - 1,005 = -5$$

$$\text{加工費の原価差異} = \text{標準加工費} - \text{実際加工費} = 98 \times 50 - 5,020 = -120$$

総差異＝直接材料費の原価差異＋加工費の原価差異＝ $-5 + (-120) = -125$

【2003年度 第9問】 正解はア

個別原価計算の問題に、製造勘定への記入を組み合わせたものである。以下のような点に留意しながら、原価計算表と製造勘定を整理していくことで解答できる。

- ・製造間接費を直接材料費法で配賦するので、各製品の直接材料費と製造間接費の比率が一致する。
- ・当月着手の製品（＃3）の前月繰越額は0円である。
- ・当月未完成（仕掛中）の製品（＃3）の原価の合計は、次月繰越額と一致する。
- ・原価計算表の合計と製造勘定の合計は一致する。
- ・売上原価となるのは、引渡し済みの製品（＃1）の合計である。

原価計算表と製造勘定は次のようになり、正解はアである。

原価計算表

(単位：円)

	# 1	# 2	# 3	合計
前月繰越	1,000	1,500	0	2,500
直接材料費	32,000	28,000	40,000	100,000
直接労務費	45,000	35,000	25,000	105,000
製造間接費	16,000	14,000	20,000	50,000
合計	94,000	78,500	85,000	257,500

製 造

(単位：円)

前月繰越	2,500	製品	172,500
直接材料費	100,000	次月繰越	85,000
直接労務費	105,000		
製造間接費	50,000		
	<u>257,500</u>		<u>257,500</u>

【2004年度 第7問】 正解はア

素価は通常あまり使用されない原価概念である。原価の一般的な区分は以下のとおり示される。

総原価	製造原価	製造直接費	直接材料費	} 素価	
			直接労務費		
			直接経費		
		製造間接費	間接材料費		} 加工費
			間接労務費		
			間接経費		
	営業費	販売費		}	
		一般管理費			

また、問題文に提示されている各費用を上表に照らして整理すると下表のようになる。

原価項目	主要材料費	買入部品費	直接工 直接賃金	監督者給料	工場諸経費 (間接経費)	販売費及び 一般管理費
金額	100	30	60	10	20	5
該当費目	直接材料費	直接材料費	直接労務費	間接労務費	間接経費	販売費及び 一般管理費

よって、各費用、原価は次のとおり計算され、正解はアとなる。素価の定義がわからなくても、製造間接費と総原価の数値が選択肢に照らして不適切であることに気づけば、消去法で正解にたどりつくことができるであろう。

$$\text{加工費} = \text{直接工直接賃金} + \text{監督者給料} + \text{工場諸経費} = 60 + 10 + 20 = 90$$

$$\text{素価} = \text{主要材料費} + \text{買入部品費} + \text{直接工直接賃金} = 100 + 30 + 60 = 190$$

$$\text{製造間接費} = \text{監督者給料} + \text{工場諸経費} = 10 + 20 = 30$$

$$\text{総原価 (すべての費目を加えたもの)} = 100 + 30 + 60 + 10 + 20 + 5 = 225$$

## 【2004年度 第8問】 正解はウ

単純総合原価計算の問題である。月初仕掛品、月末仕掛品があるので、2001年の第8問よりは難しいといえるが、絶対的にみると平易といってよい。本問について原価計算表を作成すると、下表のようになり、正解はウである。計算がやや面倒に感じられるが、ポイントを押さえておけば、解答にはそれほど時間はかからない。完成品原価を先に計算するとミスをしやすいため、月末仕掛品を先に計算することが肝要である（この場合、完成品原価はかならずしも計算する必要はない）。

	直接材料費		加工費		合計
	数量	金額	数量	金額	
月初仕掛品	80	—	40	30,000	—
当月投入	950	—	960	960,000	—
計	1,030	—	1,000	990,000	—
月末仕掛品	40	—	10	9,900	—
完成品	990	—	990	980,100	—

## 【2005年度 第6問】 正解はウ

前年度に引き続き、原価の分類に関する問題である。前年度は、素価という一般にはなじみの薄い用語が出題されたが、本問はきわめてオーソドックスである。

## 【2005年度 第7問】 正解はア

標準原価計算の原価差異に関する問題である。本問では、直接材料費差異が問われており、データとして当月実際直接材料費が与えられている。よって、当月の標準直接材料費を計算し、これと実際直接材料費との差を求めればよい。標準直接材料費は、当月投入数量に単位あたり標準直接材料費を乗じることで求められる。計算の過程は次のとおりであり、アが正解となる。

$$\text{当月投入数量} = \text{完成品数量} + \text{月末仕掛品数量} - \text{月初仕掛品} = 80 + 20 - 10 = 90$$

標準直接材料費

$$= \text{当月投入数量} \times \text{単位あたり標準直接材料費} = 90 \times 40 = 3,600$$

$$\text{直接材料費差異} = \text{標準直接材料費} - \text{実際直接材料費} = 3,600 - 3,905 = -305$$

(不利差異)