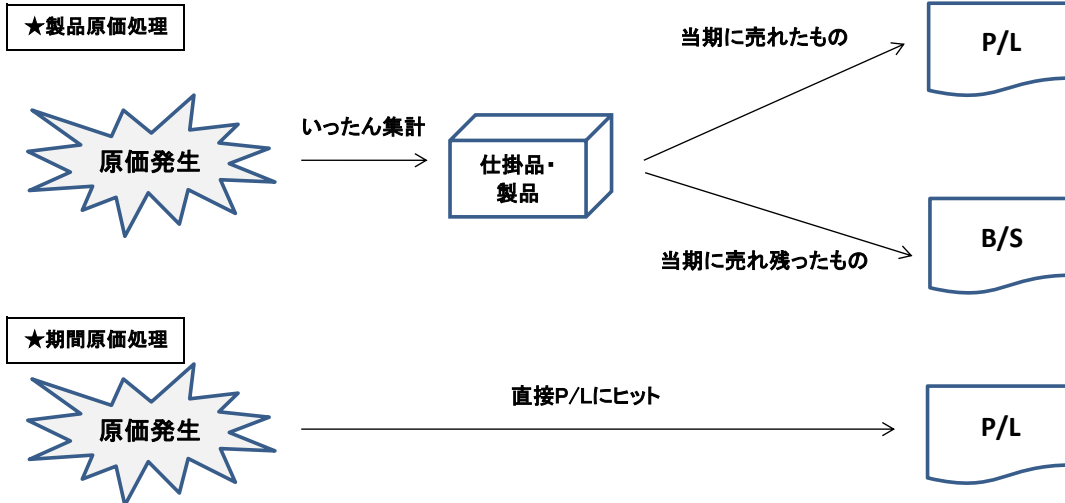


★製品原価処理と期間原価処理(P226)



・いったん、「製品(仕掛品)」と対応させるのが「製品原価処理」。
 ・最初から、「会計期間」と対応させるのが「期間原価処理」。

★全部原価計算と直接原価計算の相違(P227)

	変動製造原価	固定製造原価	販管費
全部原価計算	製品原価	製品原価	期間原価
直接原価計算	製品原価	期間原価	期間原価

★「貢献利益」という言葉の意味(P227)

・これまででは、製造原価の分類につき、「形態別分類」と「製品との関連における分類」を前提とした原価計算を学習し、それをふまえたP/Lは次のようなものであった。

$$\underbrace{\text{売上高} - \text{売上原価}}_{\text{売上総利益}} - \text{販管費} = \text{営業利益}$$

・一方、本章では製造原価分類と販管費分類の切り口として、まったく別の分類である「操業度との関連における分類」を前提とした原価計算を学習し、それをふまえたP/Lは次のようなものになる。

$$\underbrace{\overset{\text{※1}}{\text{売上高}} - \overset{\text{※1}}{\text{変動費}}}_{\text{貢献利益}} - \overset{\text{※2}}{\text{固定費}} = \overset{\text{※1}}{\text{営業利益}}$$

※1 販売数量によって変化する。
 ※2 販売数量によって変化しない。

・P/Lの「貢献利益」から差し引かれる「固定費」は、文字どおり、一定額発生する費用。

・会社は、固定費があるなかで、営業損益をまずゼロにするには、最低限、その固定費と同額の貢献利益を出す必要がある。

・要するに、ある程度の売上高(販売量)を確保する必要がある。

・そのうえで、営業損益をプラスにするには、さらに販売量を増やしていく必要があり、貢献利益の増加分だけ営業利益が増加していく。

・つまり、営業利益の増加に「貢献」するのは、「売上高－変動費」の部分であるという意味である。

★全部原価計算による損益計算(P234)

- ・生産量を増加させる。
- ↓
- ・@固定製造原価が低下する。
- ↓
- ・売上原価が減少する。
- ↓
- ・営業利益が増加する。



★例題集【例題8－3－1】 固定費調整

◎一括調整法

仕掛品		FIFO	製品		FIFO
	(200)		200		
		(1,000)		800	
変加 (390,000)	(1,500)		1,000		
固加 (240,000)		変加 (182,000) 固加 X		400	変加 (104,000) 固加 Y
(390,000) : (240,000) = (182,000) : X			(390,000) : (240,000) = (104,000) : Y		
X = (112,000)			Y = (64,000)		

★直接標準原価計算(P238)

◎それぞれの原価の標準を定めるか、定めないか

	工場	営業所	本社
変動費	金額 多	金額 少 or 多	金額 少
固定費	固定費は標準を定めても、実績もほとんど乖離しない。		



	製造原価	販売費	一般管理費
変動費	標準	実際 or 標準	実際
固定費	実際		

★例題集【例題8－4－1】 直接標準原価計算

問1 標準原価差異の分析

◎直接材料費差異

標準原価	実際原価	標準原価差異
200,000	198,000	+2,000

◎変動加工費差異

標準原価	実際原価	標準原価差異
720,000	836,000	-116,000

◎変動販売費差異

標準原価	実際原価	標準原価差異
160,000	144,000	+16,000

すべて、変動費

★セグメント損益の計算(P240)

◎セグメント・マージン

各セグメントが、共通固定費を回収し、さらに全社的な利益を獲得するためにどれほどの貢献をしているのかを示す額であり、当該セグメントの収益性を正確に測定。

◎問題提起用の利益

例えば、セグメントを廃止するか否かといった意思決定は、将来数年間にわたる影響を考慮した詳細な調査に基づいて行われる。

(参考) 2007年2月14日 日本経済新聞

サントリーは2006年12月期連結決算を発表した。1963年の参入以来、経常赤字続きのビール事業は、高級ビール「ザ・プレミアム・モルツ」の販売量が前期の4.4倍に伸びたことなどで赤字が前期比で約50億円減り、約30億円の赤字となった。佐治信忠社長によると、「2007年12月期の黒字転換は十分に射程圏内にある」という。ビール事業の売上高は前期比4.1%増の2162億円、年間の市場シェアも過去最高の10.8%となった。

連結売上高は、特定保健用食品「黒烏龍茶」などのヒットもあり、前期比2.9%増の1兆4139億円。経常利益は29.2%増の755億円で過去最高となった。税引き後利益は前期に株式売却益を計上した反動で31.5%減の178億円だった。2007年12月期は売上高5.3%増の1兆4890億円、税引き後利益が68.2%増の300億円と、いずれも過去最高を見込んでいる。

★短期利益計画のプロセスとCVP分析の利用(P262)

①目標利益P1の設定

- ・次年度の目標利益2,500万円！ ←社長からの指示！

②期待利益P2の計算

- ・現状でどうかを、経理部等で試算する。
- ・販売価格@1,000円、@変動費300円、固定費5,000万円、販売数量10万個。
- ・利益=(@1,000円-@300円)×10万個-5,000万円=2,000万円 ←500万円足りない！

③利益改善策の探求(目標利益の改訂) ←ここでCVP分析を活用する！

- ・営業部に発破をかけて、@販売価格を20円値上げ。
- ・工場に発破をかけて、@変動費を20円低減。
- ・利益=(@1,020円-@280円)×10万個-5,000万円=2,400万円 ←それでも100万円足りない！
- ・目標利益の改訂(2,500万円⇒2,400万円)。

④大綱的利益計画の確定

- ・これをベースに、予算編成プロセスに入る。

★経営レバレッジ係数と安全余裕率の関係(P269)

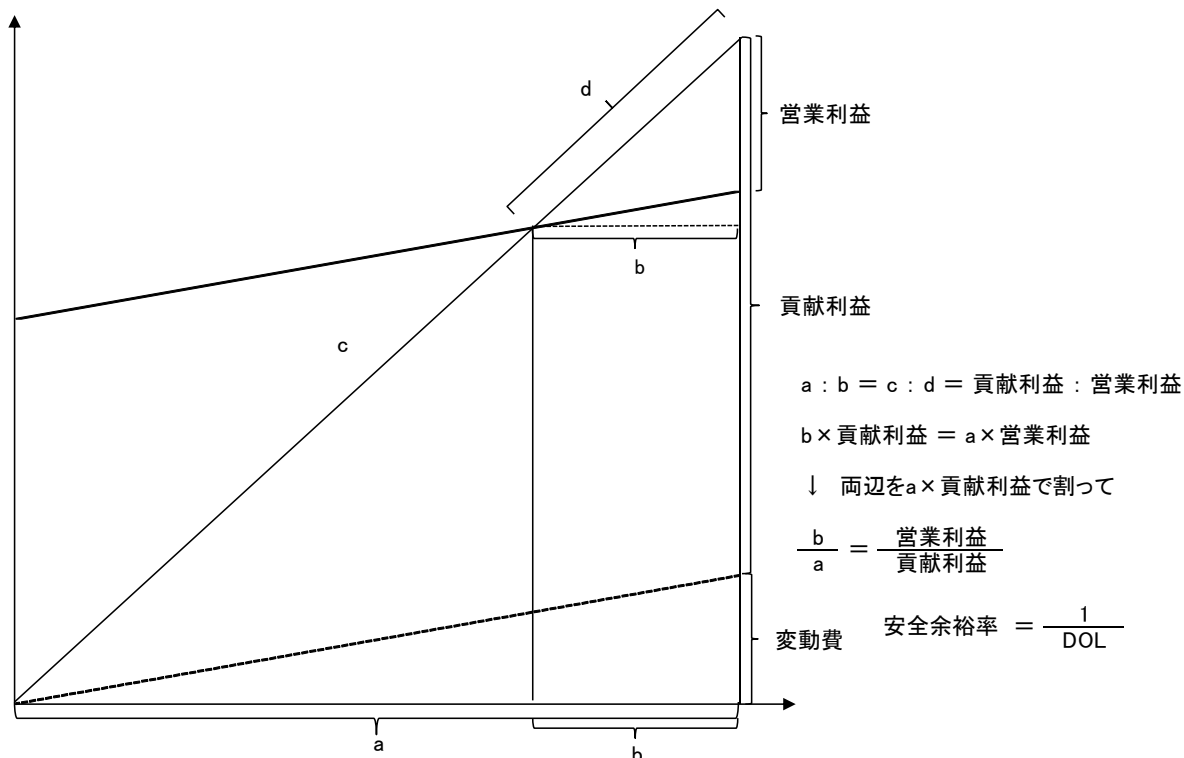
経営レバレッジ係数と安全余裕率は、逆数(ある数に、掛け合わせると1になる数)の関係にある。

(例)A社・B社での考察

損益分岐点売上高を、それぞれSA、SBとし、安全余裕率を求めてみる。

$$\begin{aligned} \text{A社} \quad SA - 0.6SA - 200,000 &= 0 & SA &= 500,000 \\ (1,000,000,000 - 500,000) \div 1,000,000 &= 50\% & \leftarrow \text{経営レバレッジ係数2の逆数} \end{aligned}$$

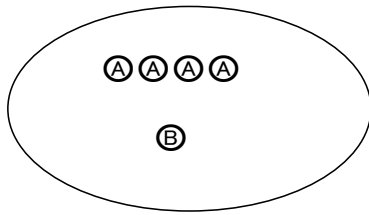
$$\begin{aligned} \text{B社} \quad SB - 0.2SB - 600,000 &= 0 & SB &= 750,000 \\ (1,000,000,000 - 750,000) \div 1,000,000 &= 25\% & \leftarrow \text{経営レバレッジ係数4の逆数} \end{aligned}$$



★複数種類の製品がある場合のCVP分析(P270～273)

★販売量の構成比率が一定のケース(P273)

⇒指示された販売量比で福袋に入れ、その福袋を何袋売ればよいのかを考える。



福袋を1袋売ると、貢献利益は2,800円。

$$2,800Q - 1,344,000 = 0$$

$$Q = 480 \text{ 袋}$$

よって、製品A : 480袋 × 4個 = 1,920個

製品B : 480袋 × 1個 = 480 個

★売上高の構成比率が一定のケース(P271)

⇒上記と同じパターンに持ち込む。

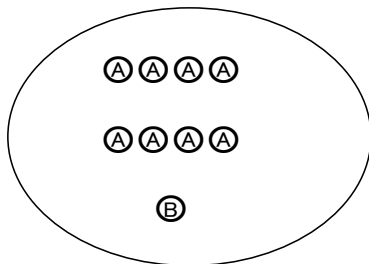
福袋1袋に入れるAとBの個数をそれぞれa個、b個とすると、

$$1,000a : 2,000b = 4 : 1$$

$$\therefore 8,000b = 1,000a$$

$$8b = a$$

a : b = 8 : 1であるため、以下のような福袋にすればよい。



福袋を1袋売ると、貢献利益は4,800円。

$$4,800Q - 1,344,000 = 0$$

$$Q = 280 \text{ 袋}$$

よって、製品A : 280袋 × 8個 × 1,000円 = 2,240,000円

製品B : 280袋 × 1個 × 2,000 = 560,000円

★予算編成(P281)

◎部門予算案の編成

① 販売予算、製造予算および購買予算の相互関係

販売予測に基づく販売予算の編成から作成が行われる。

会社は種々の制約条件のもとで購買・製造・販売などの活動を行っていくなかで、最も厳しい制約条件が「需要量」(＝顧客が買ってくれる数量)であることが多いためである。そのため、この販売数量予測を先に確定し、逆進的に数値が決まっていくのである。

② 財務予算の編成

費用と収益を発生主義によって把握している損益予算のほかに、資金収支のタイミングを予定した財務予算を編成し、資金不足を防止することが必要になる。

会社は通常の買掛金の決済や人件費の支払い以外にも、資金需要が高まる時期があり、賞与の支払い、借入金の返済、固定資産の取得、配当の支払い、納税などがそれにあたる。このような不意の支出で資金ショートしないように、財務予算(P279)を編成しておくのである。

そして、製造業の場合、これらの予算編成を「標準原価」で行っているならば、その精度は非常に高いといえる(P166)。

★予算統制(P282～289)

- ・予算統制とは、予算実績差異分析(ある期間の実績値を予算値と比較し分析すること)であり、**部門管理者の業績を評価し、必要があれば是正措置をとる**ために行われるものである(P278)。

- ・予算実績差異を把握したうえで、その差異は「どの部門で発生した差異なのか?」、「誰の責任なのか?」という話につなげなければならない。

※ 差異の帰属部門 (P283)

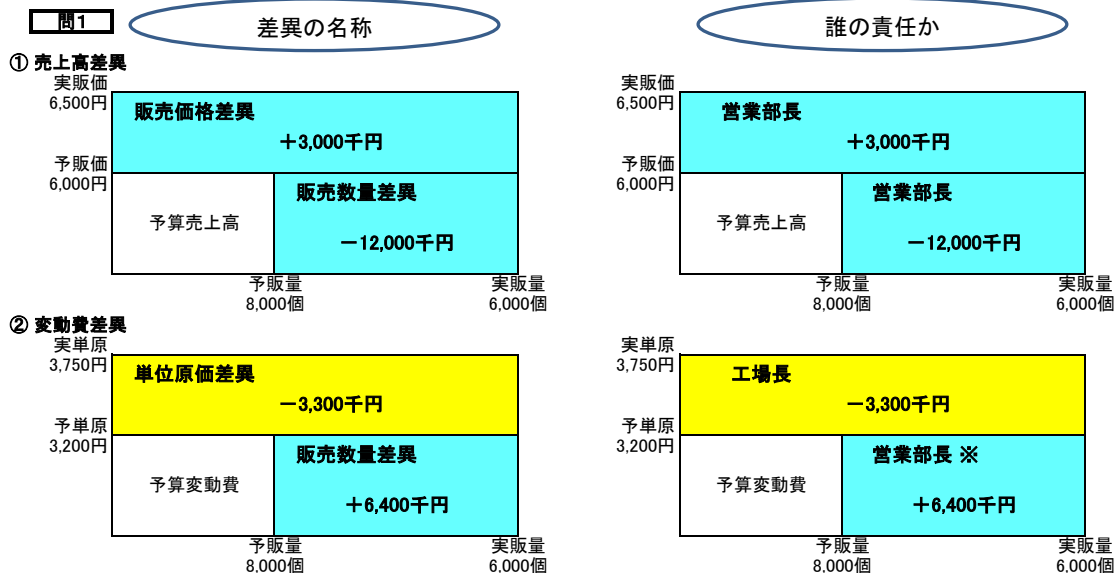
項目別分析および要因別分析のどちらによっても、効果的な差異分析のためには、各差異が帰属する部門を明らかにする必要がある。その上で実績が予算から大きく離れた箇所については、各差異の具体的な発生原因を究明する(例外管理)。←P179脚注2も参照
そして、管理可能差異に基づいて部門管理者の業績を評価し(人事評価)、管理不能差異は次期の予算の資料とする。

- ・ここで、話をシンプルにするために、当社には、工場、営業所、本社の3ロケーションしか存在しないものとする。
- ・予算統制は利益管理の一種であるため、直接原価計算方式のP/Lで考えることを前提とすると、

固定費	発生額は販売数量とは関係がないため、実際発生額そのものと予算金額を比較することしかできない。
売上高 変動費	発生額は単価と販売数量の2つの変数で決まるため、単価面の差異と数量面の差異に分解して比較できる。

◎例題集【例題4-4-1】営業利益の予算実績差異分析(P198)

(1) 項目別分析 (総額分析) P/Lの各項目に着目する方法

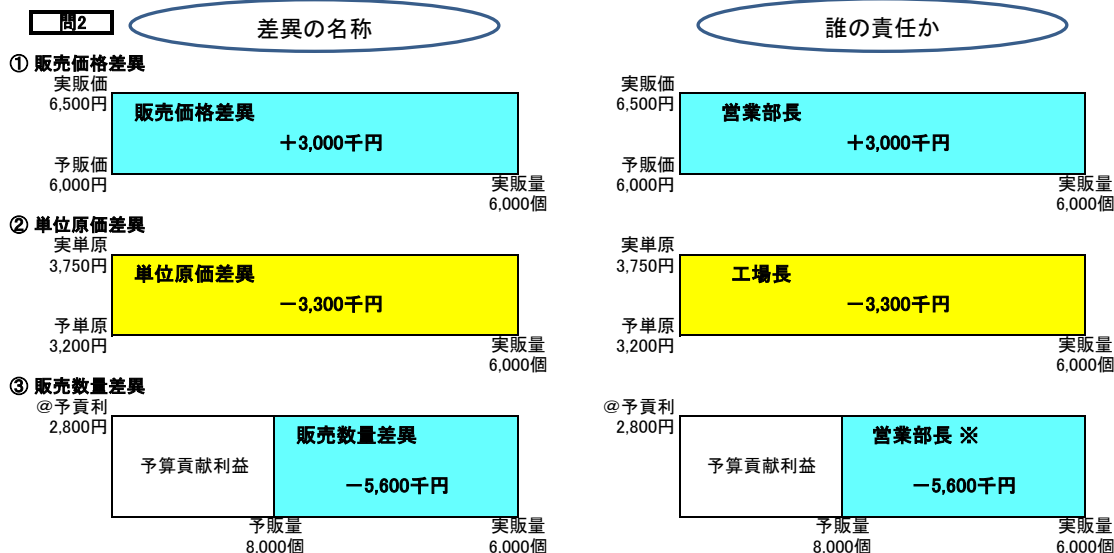


※ 変動費差異についても、縦軸を予算単位原価でfixすることで、販売数量差異は営業部長の責任となる。

(2) 要因別分析 (純額分析) 営業利益の決定要因に着目する方法

上の項目別分析には、P/Lの各項目での予算実績の乖離状況が、総額ベースで理解しやすいという利点はあるが、会社にとって最も重要な指標は「利益」であると考えた場合に、「利益」に対する各要因の影響が直接的には測定できないという欠点がある。
(たとえば、単価面よりは管理可能で考えられる数量面の乖離が、利益にどの程度の影響を与えたかは、売上高差異のうちの販売数量差異(-12,000千円)と、変動費差異のうちの販売数量差異(+6,400千円)を合計しなければ判明しない。)

そこで、項目別分析で、貢献利益の予算と実績の乖離に影響を及ぼしている要素は、「販売価格」、「単位原価」、「販売数量」の3つであることに着目し、この3つの切り口から分析することで、販売数量の影響が利益に与える影響を直接把握できる(P282脚注3)。



※ 縦軸を@予算貢献利益でfixすることで、販売数量差異は営業部長の責任となる。

(3) 差異の帰属部門

問3
上の要因別分析では、変動費はすべて工場で発生し、単位原価はすべて工場長の所管であると仮定して分析した(単位原価差異は、-3,300千円)が、[追加資料]により、単位原価は工場長と営業部長の両者の所管のものであると判明したことになる。