

日商簿記

1級完全マスター講座(2012年向け)
工業簿記・原価計算
無料体験冊子

れっく
LEC 東京リーガルマインド



BU11480

目次

LEC日商簿記1級テキストⅠ

《工業簿記・原価計算編》

はしがき

| | |
|----------------------|-------|
| LEC日商簿記1級へようこそ | i |
| 日商1級への扉 | iii |
| 目次 | x iii |

第1章 工業簿記・原価計算総説～全体構造編～

| | |
|-----------------------------|----|
| 第1節 日商1級工・原の出題論点 | 2 |
| 1 原価計算の目的に基づく出題論点図表 | 2 |
| 2 制度としての原価計算の出題ブロック図表 | 3 |
| 3 学習の仕方 | 4 |
| 第2節 工業簿記総論 | 5 |
| 1 工業簿記とは | 5 |
| 2 工業簿記と原価計算の関係 | 7 |
| 3 工業簿記の勘定体系 | 9 |
| 4 製造業における財務諸表の作成 | 16 |
| 第3節 原価計算総論 | 19 |
| 1 「原価計算基準」の概要 | 19 |
| 2 原価計算の目的 | 20 |
| 3 原価計算制度 | 23 |
| 4 原価の本質 | 24 |
| 5 原価の諸概念 | 26 |
| 6 製造原価要素の分類基準 | 28 |

第2章 費目別計算

| | |
|-------------------|----|
| 第1節 費目別計算総論 | 32 |
| 1 原価計算の手続 | 32 |
| 2 費目別計算 | 32 |

| | |
|--------------------|-----|
| 第2節 材料費会計 | 33 |
| 1 材料費会計総論 | 33 |
| 2 材料の購入原価の計算 | 35 |
| 3 材料の消費額の計算 | 46 |
| 4 返品・返還の処理 | 53 |
| 5 材料の棚卸減耗の計算 | 54 |
| 第3節 労務費会計 | 55 |
| 1 労務費会計総論 | 55 |
| 2 支払賃金の計算 | 59 |
| 3 消費賃金の計算 | 63 |
| 4 賃金以外の労務費の処理 | 76 |
| 第4節 経費会計 | 77 |
| 1 経費会計総論 | 77 |
| 2 経費の消費額の計算 | 80 |
| 3 外注加工賃の処理方法 | 83 |
| 第5節 製造間接費会計 | 90 |
| 1 製造間接費会計総論 | 90 |
| 2 製造間接費の配賦基準 | 93 |
| 3 製造間接費の配賦 | 97 |
| 4 配賦差異の分析方法 | 105 |

第3章 部門別計算

| | |
|--------------------------|-----|
| 第1節 部門別計算総論 | 118 |
| 1 部門別計算の意義 | 118 |
| 2 部門別計算の目的 | 119 |
| 3 原価部門 | 119 |
| 第2節 部門別計算の手続 | 121 |
| 1 部門費の集計手続総論 | 121 |
| 2 部門費の第1段階手続（第1次集計） | 122 |
| 3 部門費の第2段階手続（第2次集計） | 125 |
| 4 部門費の第3段階手続（製造間接費の配賦） | 143 |
| 5 部門別計算の仕訳 | 143 |
| 6 部門別計算の一連の処理 | 144 |
| 第3節 補助部門費の配賦と責任会計 | 145 |
| 1 部門費の第2段階手続（第2次集計）の全体像 | 145 |
| 2 単一基準配賦法と複数基準配賦法 | 146 |
| 3 補助部門費の配賦と責任会計 | 150 |

第4章 製品別計算総論

| | | |
|-----|----------|-----|
| 第1節 | 製品別計算総論 | 164 |
| 1 | 製品別計算の意義 | 164 |
| 2 | 製品別計算の種類 | 164 |

第5章 個別原価計算

| | | |
|-----|---------------------|-----|
| 第1節 | 個別原価計算総論 | 168 |
| 1 | 個別原価計算の意義と特徴 | 168 |
| 2 | 個別原価計算が適用される生産形態 | 168 |
| 3 | 個別原価計算の手続 | 169 |
| 第2節 | 個別原価計算の計算手続 | 170 |
| 1 | 個別原価計算の種類 | 170 |
| 2 | 単純個別原価計算 | 170 |
| 3 | 部門別個別原価計算 | 177 |
| 4 | ロット別個別原価計算 | 183 |
| 第3節 | 個別原価計算における仕損と作業屑の処理 | 185 |
| 1 | 仕損の意義 | 185 |
| 2 | 仕損費の算定方法 | 186 |
| 3 | 仕損費の処理方法 | 187 |
| 4 | 仕損費の具体的処理のパターン | 190 |
| 5 | 作業屑の処理 | 203 |

付録

| | |
|--------|------|
| 原価計算基準 | I |
| 参考文献 | XXII |

索引

| | |
|----|---|
| 索引 | i |
|----|---|

第1章

工業簿記・原価計算総説 ～全体構造編～

第1章では日商1級で取り扱われる工業簿記・原価計算の全体構造をつかんでいただくことが目的です。細かいことはあまり気にせずに、大きなイメージ（全体像）を把握してください。第2節はおおむね2級の復習です、気楽に学習してください。第3節では、原価の概念や原価計算の基本的な枠組みを学習していきます。直接問われることは少ないですが、原価計算全般の基礎となる部分です。

第1節 日商1級工・原の出題論点～ガイダンス編～

第2節 工業簿記総論

第3節 原価計算総論

第1節 日商1級工・原の出題論点 ～ガイダンス編～

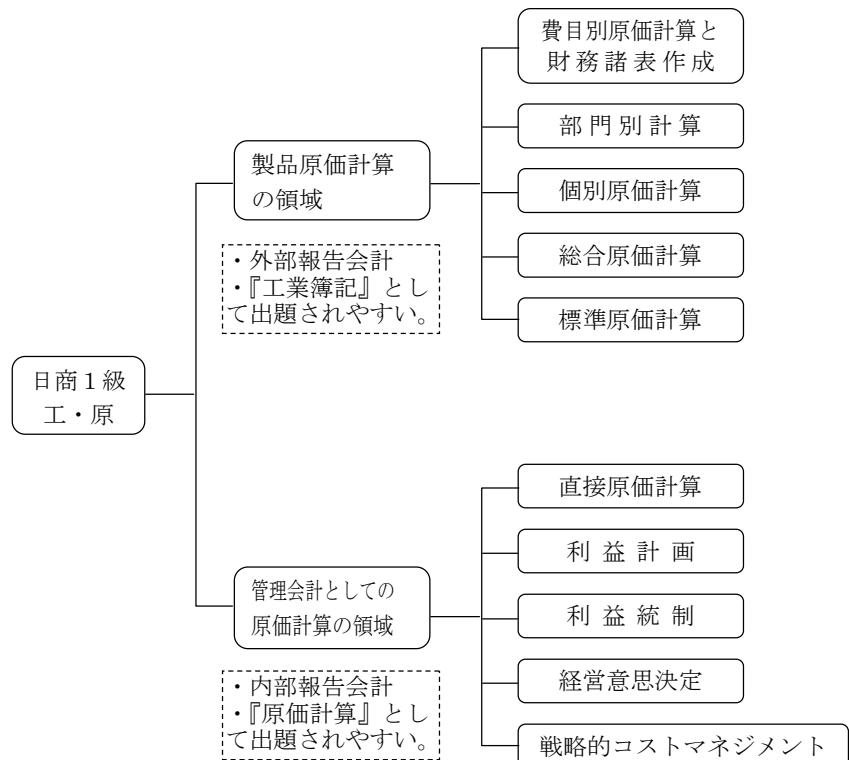
目 次

- 1 原価計算の目的に基づく出題論点図表
- 2 制度としての原価計算の出題ブロック図表
- 3 学習の仕方

学習の指針

本節では原価計算（cost accounting）のポイントを、勉強に役立つように整理しておきます。本節を繰り返し復習していただければ、原価計算の全体構造が見えてくるでしょう。常に本質をつかむイメージをもってください。

1 原価計算の目的に基づく出題論点図表

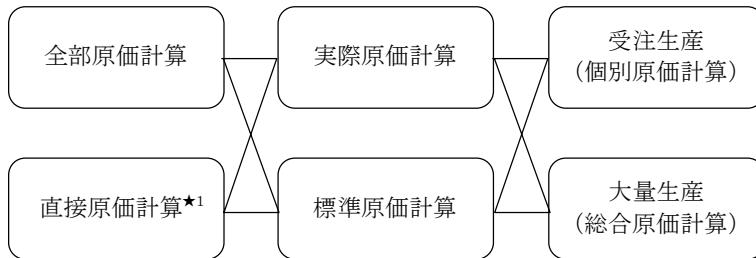


出題された論点を分析する際、「工業簿記」として出題された論点と、「原価計算」として出題された論点という単純な区分では、上記の分類は当てはまらない。それは例外があるからである。ただし概ね上記のような分類をしておけば、整理できるので、出題論点をイメージするのに便利である。

2 制度としての原価計算の出題ブロック図表

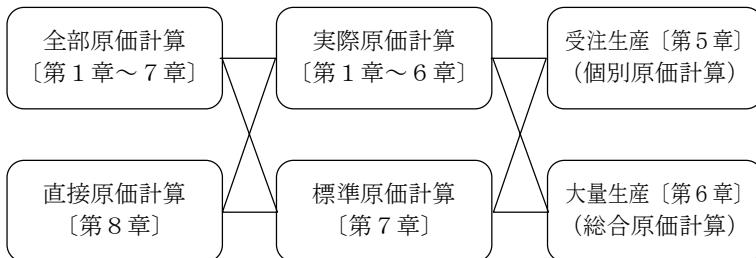
原価計算制度にもとづいた製品原価計算の出題は、次のようなブロックで区分した上で、組み合わされている。

- Ⓐ 全部原価か部分原価か? Ⓛ 実際原価か標準原価か? Ⓜ 受注生産か大量生産か?



これらの組み合わせで、本試験問題の約70%が出題されている。LECのテキストでは、第8章までに該当する。言葉の切り口が、既出の図表と変わっているが、テキストの該当箇所におきなおすと次のとおりである。

- Ⓐ 全部原価か部分原価か? Ⓛ 実際原価か標準原価か? Ⓜ 受注生産か大量生産か?



① 結局、制度としての原価計算は $2 \times 2 \times 2 = 8$ 通りの論点から構成される。これを意識しながら勉強する人としない人との差は少しづつ差がついてくるはずである。これは全体像を意識している証拠であり、とても重要なことである。しかし、上記の組み合わせをすべてパターン化するのは至難の業である。したがって、暗記しようとすると必要なない。

② たとえば、上記の組み合わせは、太枠だけなら、たしかに 8 通りである。しかし、それぞれのブロック化された区分の中には、さらに、複数の論点が存在している。したがって、上記の組み合わせをすべてパターン化しようとすると、8 通りどころか、場合によっては 100 通りにもなってしまう。これをすべて覚えようとしても、難しいだけである。

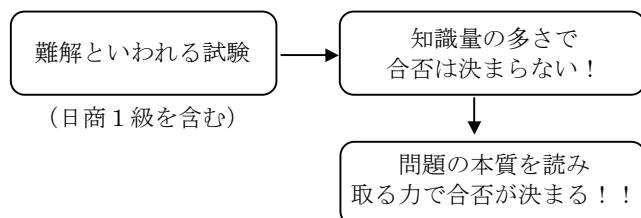
注意

★1 直接原価計算は厳密には、原価計算制度の中に織り込まれていない。ただし、直接原価計算は複式簿記と結びつけて行われやすいため、左図のブロック図表に入れ되어ある。

3 学習の仕方

① 難関といわれている試験は、いくら勉強して準備したとしても試験場でまず「初めてみるような内容」に出会うと言われている。このような試験に合格するためには、いたずらに知識量を増やす（＝出題パターンの数を増やす）ような勉強方法では、何回受けても合格できないとも言われている。ではどうすれば、合格できるのか（しかも短期で！）というと「論理的思考能力」を身につけることである。

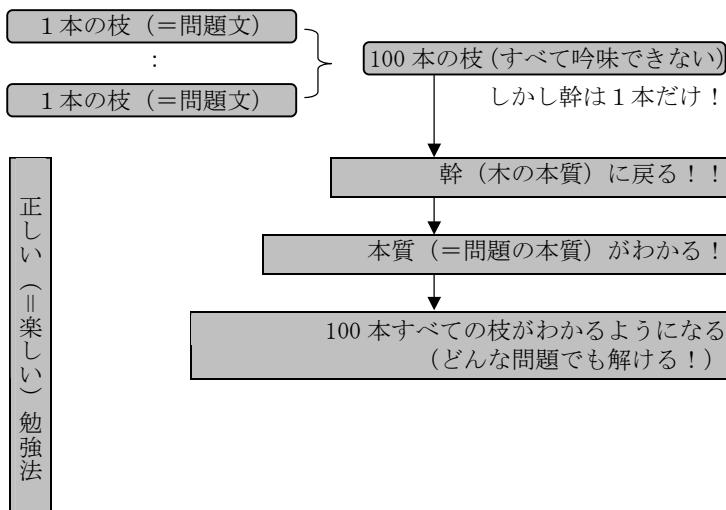
つまり、問題の本質（幹）を読み取る力が合否を決めるのであって、知識量（枝葉）では勝負がつかない、ということなのである。実は、これと同じことが、日商1級にもあてはまる。



- ② 最近の日商1級試験は、残念ながら決して易しくない。特に1級工・原の難易度が、これに影響していることは確かである。
- ③ 以上のことから、日商1級試験（特に工・原）に合格するためには、いたずらに知識量を増やすような勉強法を行うのではなく、「論理的に考えて問題を解く力」を養うことが、最も近道といえる。決して難しいことではないので、安心して学習してほしい。

ワンポイント

工・原は暗記しようとしているで、まず考えることが重要である。これが合格の秘訣である。



第2節 工業簿記総論

目 次

- 1 工業簿記とは
- 2 工業簿記と原価計算の関係
- 3 工業簿記の勘定体系
- 4 製造業における財務諸表の作成

学習の指針

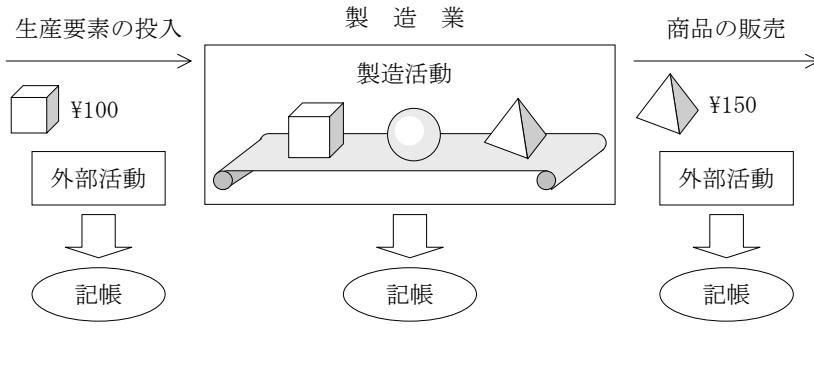
ここでは、製造業における管理会計に必要となるデータを提供するシステムである工業簿記と原価計算の関係について学びます。
工業簿記の特徴および目的についてしっかりとおさえましょう。

1 工業簿記^{★1}とは

(1) 工業簿記^{★2}

工業簿記とは、工業、特に製造業を営む企業（製造企業）の簿記をいい、工業会計ということもある。工業簿記は商業簿記と比較して、企業内部で行われる製造活動を記録・計算する点に特徴がある。

通常、工場では、材料を購入し、これに加工していくことで製品を生産するが、見方を変えれば、材料が仕掛品^{★3}に姿を変え、この仕掛け品が製品^{★4}に姿を変えているともいえる。この製品の製造過程を帳簿と勘定科目を用いて記録・計算することが、工業簿記固有の領域となっている。



ワンポイント

商業を営む企業には製造活動（内部活動）はない。

コラム

★1 簿記の種類

簿記の種類は、企業の営む業種によって、次のように分類されます。

- ・商業簿記：商業を営んでいる企業（小売店、商社等）で用いられる簿記
- ・工業簿記：製造業を営んでいる企業（メーカー等）で用いられる簿記
- ・銀行業簿記：銀行で用いられる簿記
- ・建設業簿記：建設業を営んでいる企業（建設会社、工務店等）で用いられる簿記

なお、建設業簿記と銀行業簿記については、試験範囲ではないので、このテキストでは扱いません。

コラム

★2 完全工業簿記と不完全工業簿記

完全工業簿記とは、月次において原価計算制度を実施して記録することをいい、不完全工業簿記とは、月次において原価計算制度を実施せず、年度末において一括して記録することをいいます。

製造活動に応じて原価発生額を計算し、それを製品に集計する原価計算を行い、これを複式簿記に組み込むとき、その工業簿記は完全工業簿記となります。

小規模企業では、負担が大きいため、必ずしも原価計算は行われず、不完全工業簿記が行われることがあります。

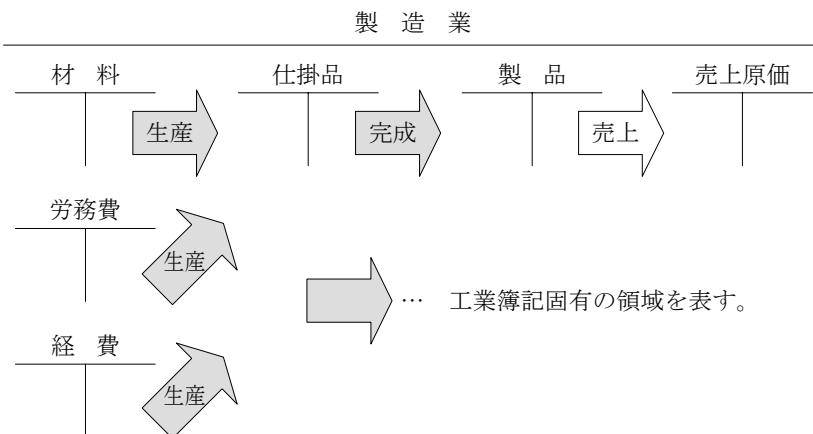
用語解説

★3 仕掛け品

製造途中の製品のことをいう。

★4 製品

製造の完了した完成品のことをいう。



製造業における勘定の流れ

（2）注意

★5 本テキストにおける月次決算の説明は、売上、売上原価、販売費及び一般管理費に属する勘定だけを締め切る場合を想定している。

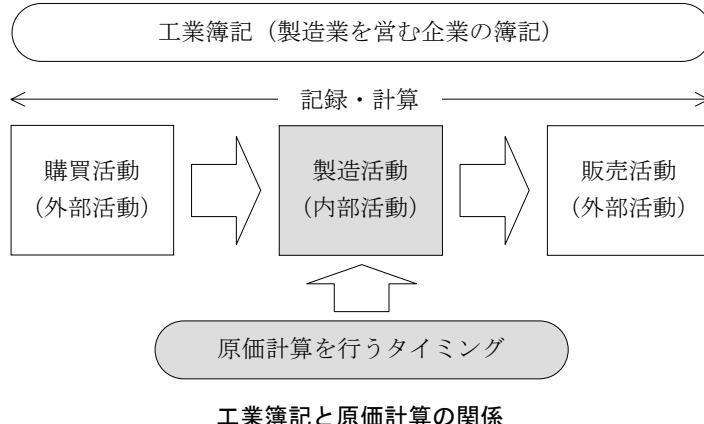
（2）工業簿記の特徴

工業簿記では月次決算を行うのが通常である。月次決算★5は年次決算等のように制度的に要求されるものではなく、各企業が内部経営管理のために行うものである。工業簿記が適用される製造業では、組織内部の製造活動を効率的かつ有効に実施することが企業経営の成否を左右するため、月次決算が不可欠となる。年次決算と対比して、月次決算の特徴は、次のように要約できる。

- ① 年次決算が制度的に要求されるのに対して、月次決算は企業が任意に行うものである。
- ② 年次決算の結果は企業外部者（株主、債権者等）に報告されるが、月次決算の結果は企業内部の経営管理者のみに報告される。
- ③ 年次決算では必ず正規の帳簿決算と財務諸表の作成を行う必要があるのに対して、月次決算では必ずしも勘定の締切は行われない。その場合、月次決算は精算表のうえだけで行われる。
- ④ 月次決算では、損益計算書は作成されるが、貸借対照表は必ずしも作成されない。

2 工業簿記と原価計算の関係

(1) 原価計算の意義と工業簿記



上の図では、工業簿記と原価計算の関係が示されている。原価計算^{★6}は原価を計算するための技術・概念の総称である。言い換えれば、原価計算は製造活動を把握するために用いられる、経営管理者の経営管理用具である。

工業簿記の中心的役割は製造活動の記録・計算であるが、その製造活動の基礎データを計算する道具となるのが原価計算であるといえる。原価計算については、次節で学習するが、本節では、工業簿記を理解するうえで必要な基本的事項について説明する。

(2) 原価計算の基本手続

① 原価の意義

企業が製品を製造するためには、製品の製造に必要な様々な資源^{★7}を用意し、これらを使用していく必要がある。このため工業簿記によって製品の製造過程を記録していくためには、その製品を1つ造るのにいくらかかったかを計算しなければならない。このように、製品を製造するのにいくらかかったのかを貨幣金額で評価したものを製品の製造原価という。

② 原価の分類

1) 形態別分類

製造原価は、どのような原価財を消費したのかによって、次のように分類される。このような分類を形態別分類という。

- ・ 材料費… 製品を製造するために消費される物品をいう。
- ・ 労務費… 製品の製造にかかわった従業員の賃金等をいう。
- ・ 経費… 材料費・労務費以外のものをいう。

参考

★6 原価計算の定義

原価計算の定義については、後で学習する。ここでは、製品を製造するのにいくらかかったのかを計算することと理解しておけば十分である。

コラム

★7 企業の資源

企業の用いる資源として次のものがあげられます。

ヒト…人材
モノ…設備等
カネ…資金

近年では、このほかに、企業のノウハウやブランドイメージ等の総称である情報的経営資源が重要であるといわれています。



コラム

★8 直接費と間接費

例えば、ミキサーをレンタルしてリンゴジュースとオレンジジュースを作るといいます。

この場合、ジュースを作るのにかかる費用は、リンゴの購入費用とオレンジの購入費用とミキサーのレンタル料です。

このうち、リンゴの購入費用とオレンジの購入費用は、どちらのジュースを作るためにかかった費用か認識できますが、ミキサーのレンタル料は両方に関わるものなので、どちらかに直接跡づけることはできません。

そのため、リンゴとオレンジの購入費用が直接費、ミキサーのレンタル料が間接費となります。

2) 製品との関連による分類

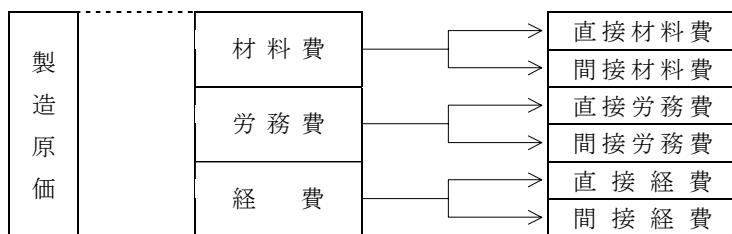
a. 直接費と間接費

製品を製造するために資源を消費する際に、その資源がどの製品を製造するために消費されたのかを確かめることができるかどうか⁸によって、原価は以下のように分類される。

直接費 … その資源がどの製品のために消費されたのかをはつきりと確かめられるものをいう。

間接費 … その資源がどの製品のために消費されたのかをはつきりと確かめられないものをいう。

また、直接費に該当する材料費、労務費、経費をそれぞれ**直接材料費**、**直接労務費**、**直接経費**といい、間接費に該当する材料費、労務費、経費をそれぞれ**間接材料費**、**間接労務費**、**間接経費**という。この分類を図示すると、次のとおりである。

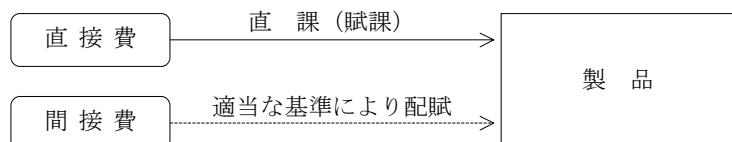


形態別分類と製品との関連による分類

b. 会計処理

このうち、直接費は、その資源の消費額を製品ごとに直接集計することができる。このため、材料費・労務費・経費の各生産要素を消費した時点で各勘定から仕掛品勘定に振り替える。このように、直接費を製品に直接集計することを**直課（賦課）**という。

これに対して、間接費はどの製品のために資源を消費したのかが判明しないので、直接集計することはできない。そこで、消費した時点でいったん製造間接費として集計し、一定の基準に基づいて製品に配分することになる。このように、間接費を集計して製品に配分することを**配賦**という。



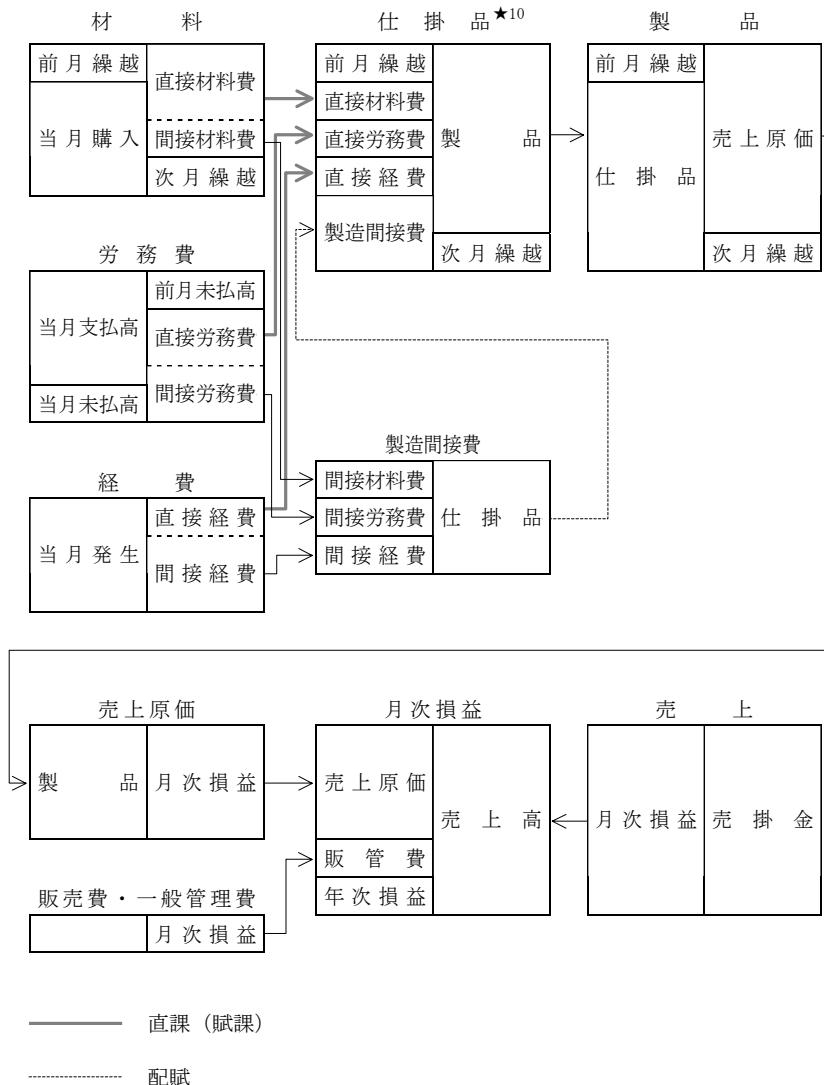
直課と配賦

3 工業簿記の勘定体系

(1) 工業簿記の勘定の流れ

工業簿記の勘定記入は、直課（賦課）または配賦が行われた時点で各生産要素の勘定から仕掛品勘定への振替仕訳^{★9}によって行われる。

勘定の流れの体系を示すと次のとおりである。



工業簿記の勘定連絡図

コラム

★9 勘定の振替

ある勘定の借方にある金額を、他の勘定の借方に移すことを勘定の振替といいます。材料を仕掛品に振り替えることは、材料だったものがつくりかけの製品に変化した様子を会計的に表現したものであるといえます。

注意

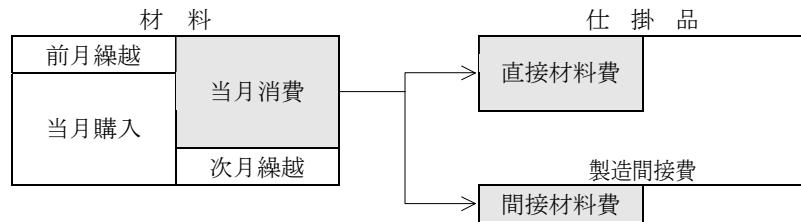
★10 仕掛品勘定の代わりに、製造勘定を用いることもある。

ワンポイント

工業簿記の勘定記入は、振替仕訳の連続と考えればわかりやすくなる。つまり、左から右への順に勘定が次々とバトンタッチしていく様子をイメージすると、理解しやすくなる。

(2) 記帳方法

① 材料の購入と消費



材料を仕入れた場合、資産の増加となるので、材料勘定の借方に材料仕入高を記入する。また、材料が工程に投入される等して消費された場合は、資産の減少として材料勘定の貸方に消費額を記帳する。

このときに材料の消費により仕掛品という資産が増加し、あるいは製造間接費という費用が発生するので、直接材料費は仕掛品勘定の借方に振り替え、間接材料費は製造間接費勘定の借方に振り替える。

なお、当月に使用されなかった材料は次月に繰り越す。

設 例

当月に行われた取引を仕訳しなさい。当社は家具を製造・販売する会社である。

(当月の取引)

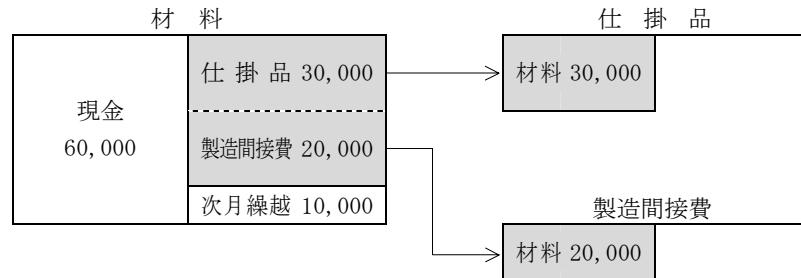
- (イ) 家具を製造するために、木材（材料）600kg、60,000円を現金で仕入れた。
- (ロ) 人気製品である和ダンスを製造するために、当該木材のうち300kg（30,000円分）を直接材料費として消費した。また、当該木材のうち200kg（20,000円分）を間接材料費として消費した。

(解 答)

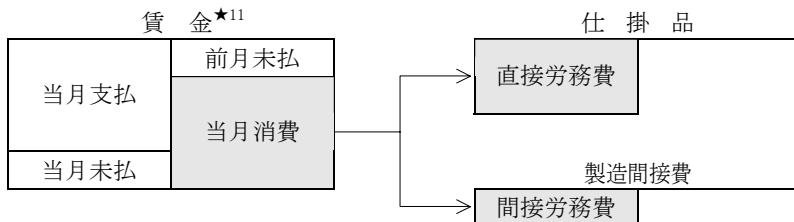
| | |
|-----|---------------------------------|
| (イ) | (借方) 材 料 60,000 (貸方) 現 金 60,000 |
|-----|---------------------------------|

| | |
|-----|---|
| (ロ) | (借方) 仕 掛 品 30,000 (貸方) 材 料 50,000 製造間接費 20,000 |
|-----|---|

(勘定連絡)



② 賃金の支払いと消費



注意

★11 労務費の中心は工員に支払う賃金であるので、ここでは賃金勘定について学習する。

★12 賃金のうち、工員が働いた時間分にあたる部分のことを、消費賃金ということがある。

賃金を支払った場合、賃金勘定の借方に賃金の支払額を記入する。

賃金を消費した場合^{★12}、直接労務費にあたるものについては、直接、仕掛け勘定の借方に振り替え、間接労務費にあたる部分については、製造間接費勘定の借方に振り替える。

なお、賃金の未払部分および前払部分については、他の費用と同様に見越・繰延の処理を行う。

設例

当月に行われた取引を仕訳しなさい。

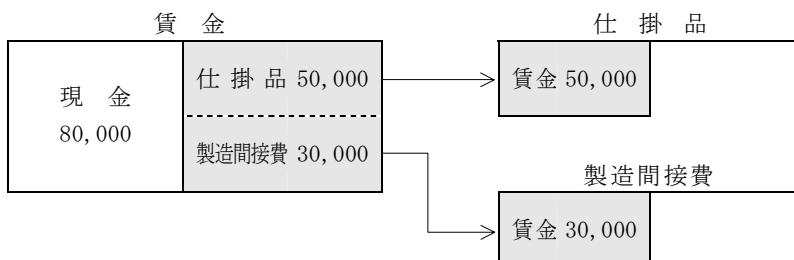
(当月の取引)

- (イ) 家具を製造するため、職人に80時間分の賃金80,000円を現金で支払った。
- (ロ) 和ダンスを製造するために、職人が50時間の作業を行った（賃金を直接労務費として50,000円分消費した）。また、材料の運搬（間接作業）を30時間行った（間接労務費として30,000円分消費した）。

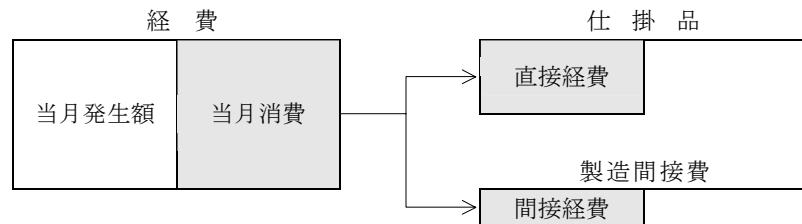
(解 答)

| | | |
|-----|-----------------------------------|-----------------|
| (イ) | (借方) 賃 金 80,000 | (貸方) 現 金 80,000 |
| (ロ) | (借方) 仕 掛 品 50,000 製造間接費 30,000 | (貸方) 賃 金 80,000 |

(勘定連絡)



③ 経費の発生と消費



経費の発生額は費用の増加にあたるので、経費勘定の借方に記入する。

経費を消費した場合、消費額を貸方に記入し、直接経費にあたるもの の消費額については、直接、仕掛品勘定の借方に振り替え、間接経費に あたるものとの消費額については、製造間接費勘定の借方に振り替える。

設 例

当月に行われた取引を仕訳しなさい。

(当月の取引)

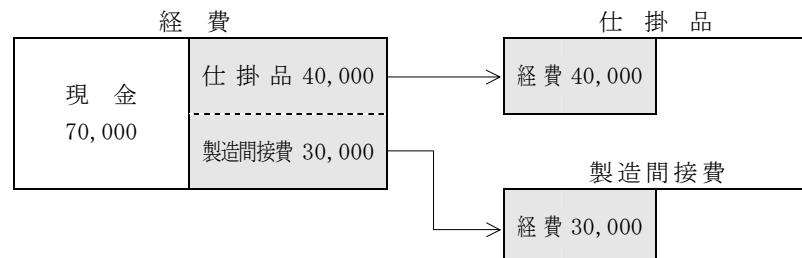
- (イ) 経費70,000円を現金で支払った。
- (ロ) 和ダンスを製造するために、経費を40,000円分消費した。また、間接経費として30,000円分消費した。

(解 答)

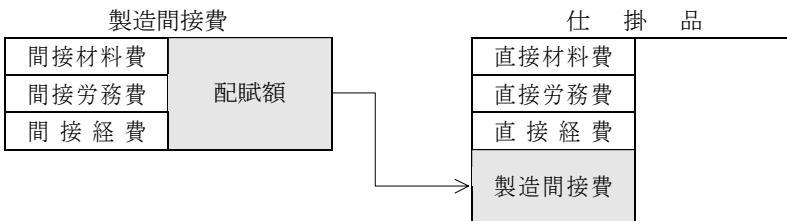
| | | |
|-----|-----------------|-----------------|
| (イ) | (借方) 経 費 70,000 | (貸方) 現 金 70,000 |
|-----|-----------------|-----------------|

| | | |
|-----|-------------------|-----------------|
| (ロ) | (借方) 仕 掛 品 40,000 | (貸方) 経 費 70,000 |
| | 製造間接費 30,000 | |

(勘定連絡)



④ 製造間接費の配賦



間接費は、複数の製品製造のために共通に発生した原価なので、特定の製品製造のためにかかったことを直接認識することはできない。そのため、これをいったん製造間接費勘定に集計し、次いで、一定の基準に基づいて各製品に配賦する。

したがって、製造間接費勘定の借方には間接材料費、間接労務費、間接経費が記入され、製造間接費を配賦した時点で貸方に配賦額を記入して仕掛け勘定へ振り替える。

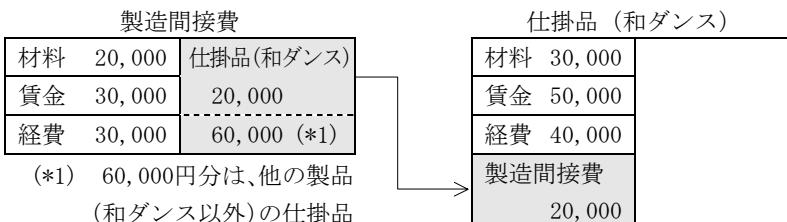
設例

当月に、製造間接費勘定の借方に集計された製造間接費80,000円のうち、20,000円分を和ダンスに配賦することにし、当該金額を仕掛け勘定（和ダンス）に振り替えた。これについて必要な仕訳を行いなさい。

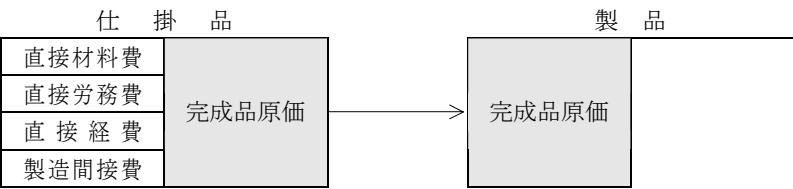
(解 答)

| | | | |
|----------|--------|------------|--------|
| (借方) 仕掛け | 20,000 | (貸方) 製造間接費 | 20,000 |
|----------|--------|------------|--------|

(勘定連絡)



⑤ 製品の完成



仕掛け勘定の借方には、直接材料費、直接労務費、直接経費、および
製造間接費配賦額が記入される。

製品完成時において、貸方に完成品の製品原価を記入して、製品勘定
に振り替える。

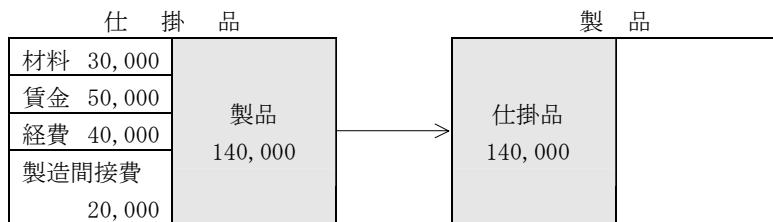
設例

和ダンスが完成した。そこで、仕掛け勘定に集計された金額140,000円
を製品勘定に振り替えた。これについて必要な仕訳をしなさい。

(解 答)

| | | | |
|----------|---------|------------|---------|
| (借方) 製 品 | 140,000 | (貸方) 仕 掛 品 | 140,000 |
|----------|---------|------------|---------|

(勘定連絡)



⑥ 製品の引渡し



製品勘定の借方には、完成品の製造原価を記入する。

また、貸方には売上げた製品の製造原価を記入し、売上原価勘定（費用）に振り替える。

設例

製品を得意先に引き渡し、現金を受け取った。この製品の売価は200,000円、製造原価は140,000円であった。これについて必要な仕訳をしなさい。

(解 答)

| | | | |
|----------|---------|----------|---------|
| (借方) 現 金 | 200,000 | (貸方) 売 上 | 200,000 |
| 売 上 原 価 | 140,000 | 製 品 | 140,000 |

(勘定連絡)



⑦ 利益の算定



月末に、月次損益勘定で利益を算定する。収益および費用の残高を月次損益勘定へ振り替える。

設例

月次損益勘定へ当月の売上高200,000円および売上原価140,000円を振り替えた。これについて必要な仕訳をしなさい。

(解 答)

| | | | |
|----------|---------|--------------|---------|
| (借方) 売 上 | 200,000 | (貸方) 月 次 損 益 | 200,000 |
| 月 次 損 益 | 140,000 | 売 上 原 価 | 140,000 |

(勘定連絡)



4 製造業における財務諸表の作成

(1) 貸借対照表 (B/S) と損益計算書 (P/L)

製造業の貸借対照表には、製品、材料、仕掛品といった棚卸資産など、商業の貸借対照表にはない科目が記載される。

| 貸借対照表 (製造業) | | | |
|-------------|---------|-----------|-------|
| 流動資産 | | 流動負債 | |
| 現 金 | × × × | 買 掛 金 | × × × |
| 当 座 預 金 | × × × | 借 入 金 | × × × |
| 売 掛 金 | × × × | 未 払 費 用 | × × × |
| 貸 倒 引 当 金 | △ × × | 流動負債合計 | × × × |
| 製 品 | × × × | 固定負債 | |
| 材 料 | × × × | 長 期 借 入 金 | × × × |
| 仕 掛 品 | × × × | 固定負債合計 | × × × |
| 消 耗 品 | × × × | 純 資 產 | |
| 前 払 費 用 | × × × | ... | × × × |
| | 流動資産合計 | ... | × × × |
| | × × × | 純 資 產 合 計 | × × × |
| 固定資産 | | | |
| 建 物 | × × × | | |
| 減価償却累計額 | △ × × | 負債・純資産合計 | × × × |
| 機 械 装 置 | × × × | | |
| 減価償却累計額 | △ × × | | |
| 備 品 | × × × | | |
| 減価償却累計額 | △ × × | | |
| 土 地 | × × × | | |
| | 固定資産合計 | | |
| | × × × | | |
| | 資 産 合 計 | | |
| | × × × | | |

商業（商品売買業）と製造業（工企業）では、損益計算の売上原価の計算において、大きな違いがある。その相違を対比させると、次のとおりである。

| <u>損益計算書(商業)</u> | |
|------------------|-----|
| 売 上 高 | ××× |
| 売 上 原 価 | |
| 期首商品棚卸高 | ××× |
| 当期商品仕入高 | ××× |
| 合 計 | ××× |
| 期末商品棚卸高 | ××× |
| 売上総利益 | ××× |
| 販売費及び一般管理費 | ××× |
| 営業利益 | ××× |
| ⋮ | ⋮ |
| (省略) | |

| <u>損益計算書(製造業)</u> | |
|-------------------|-----|
| 売 上 高 | ××× |
| 売 上 原 価 | |
| 期首製品棚卸高 | ××× |
| 当期製品製造原価 | ××× |
| 合 計 | ××× |
| 期末製品棚卸高 | ××× |
| 売上総利益 | ××× |
| 販売費及び一般管理費 | ××× |
| 営業利益 | ××× |
| ⋮ | ⋮ |
| (省略) | |

製造業の損益計算書に見られる当期製品製造原価は、各企業内部で行なわれている複雑な製造活動の結果として計算されたものである。そこで、製造原価報告書を作成し、その内容を明らかにすることが必要となる。

(2) 製造原価報告書^{★13} (C/R : Cost Report)

| <u>製造原価報告書</u> | | |
|----------------|-----|-----|
| 材 料 費 | | |
| 期首材料棚卸高 | ××× | |
| 当期材料仕入高 | ××× | |
| 合 計 | ××× | |
| 期末材料棚卸高 | ××× | |
| 当期材料費 | | ××× |
| 勞 務 費 | | |
| 賃 給 | 金 料 | ××× |
| ⋮ | | ××× |
| 当期労務費 | | ××× |
| 經 費 | | |
| 電 力 料 | ガス代 | ××× |
| ⋮ | | ××× |
| 当期経費 | | ××× |
| 当期総製造費用 | | ××× |
| 期首仕掛品原価 | | ××× |
| 合 計 | | ××× |
| 期末仕掛品原価 | | ××× |
| 当期製品製造原価 | | ××× |

注意

商業の損益計算書における当期商品仕入高に相当するものが、製造業では当期製品製造原価となっている点に注意が必要である。

コラム

★13 製造原価報告書の様式
製造原価報告書には当期総製造費用の内訳をどのように示すかにより、次の2つの様式があります。

| 製造原価報告書① | |
|----------|-----|
| I 材料費 | ××× |
| II 労務費 | ××× |
| III 経費 | ××× |
| 当期総製造費用 | ××× |

| 製造原価報告書② | |
|----------|-----|
| I 直接材料費 | ××× |
| II 直接労務費 | ××× |
| III 直接経費 | ××× |
| IV 製造間接費 | ××× |
| 当期総製造費用 | ××× |

(3) 損益計算書、貸借対照表と製造原価報告書のつながり

| 製造原価報告書 | | | |
|-----------------|-----|-----|--|
| I 材料費 | | | |
| 期首材料棚卸高 | | ××× | |
| 当期材料仕入高 | | ××× | |
| 合計 | | ××× | |
| 期末材料棚卸高 | | ××× | |
| 当期材料費 | | ××× | |
| II 労務費 | | | |
| 賃給 | 金料 | ××× | |
| ⋮ | ⋮ | ⋮ | |
| 当期労務費 | | ××× | |
| III 経費 | | | |
| 電ガス | 力料代 | ××× | |
| ⋮ | ⋮ | ⋮ | |
| 当期経費 | | ××× | |
| 当期総製造費用 | | ××× | |
| 期首仕掛品原価 | | ××× | |
| 合計 | | ××× | |
| 期末仕掛品原価 | | ××× | |
| 当期製品製造原価 | | ××× | |

| 損益計算書 | | | |
|-----------------|-----|-----|---|
| I 売上高 | ××× | | |
| II 売上原価 | | | |
| 期首製品棚卸高 | ××× | | |
| 当期製品製造原価 | ××× | | ← |
| 合計 | ××× | | |
| 期末製品棚卸高 | ××× | ××× | |
| 売上総利益 | | ××× | |
| ⋮ | | ⋮ | |

 **ワンポイント**

★14 B/Sの金額

製品:P/Lの期末製品棚卸高

材料:C/Rの期末材料棚卸高

仕掛品:C/Rの期末仕掛品原価

| 貸借対照表 | | | |
|-------|-----|-----------------|--|
| 現金預金 | ××× | | |
| 売掛金 | ××× | | |
| 製品 | ××× | ★ ¹⁴ | |
| 材料 | ××× | ★ ¹⁴ | |
| 仕掛け品 | ××× | ★ ¹⁴ | |

第3節 原価計算総論

目 次

- 1 「原価計算基準」の概要
- 2 原価計算の目的
- 3 原価計算制度
- 4 原価の本質
- 5 原価の諸概念
- 6 製造原価要素の分類基準

学習の指針

「原価計算基準」は原価計算の基本的な枠組みを提供してくれるものです。ただし、原価計算を学び始めたばかりのみなさんには、「原価計算基準」はまだ難しく、理解しにくい部分があると思います。しかし、そんなことはあまり気にせず、とりあえず軽くこんなことがあるんだという程度に理解して、後の学習のなかで出てきたときにもう一度、この節に戻って確認するようにしてください。

1 「原価計算基準」の概要

適切な原価計算が行われるようにするために、一定の指針が必要である。わが国には、「原価計算基準」が存在し、各企業は、原価計算を行うに当たり、これを遵守することが要請される。

ランク
B

(1) 「原価計算基準」の誕生

「原価計算基準」は、企業会計原則の一環をなすものとして制定され、1962年(昭和37年)11月、大蔵省企業会計審議会から公表された★1。

当時は、貿易等の自由化が進展しており、企業間競争が激化する中で、単に財務諸表を作成するに当たって真実の原価を算定表示し、製品価格の計算に対して正確な資料を提供するためだけでなく、原価数値の分析・検討を通じて原価管理に資することが強調されるようになった。



★1 審議期間

審議会の第4部会において1950年からその研究に着手されており、12年という大変な歳月が費やされた。

(2) 「原価計算基準」の位置付け

「原価計算基準」は実践規範として、当時の企業における原価計算の慣習のうちから、一般に公正妥当と認められるところを要約して設定されたものである。

しかしながら、基準の本質は実務を行うための拠り所であって、この意味で個々の企業が有効な原価計算手続を規定し、実践するための基本的な枠組みを明らかにしたものである。したがって、この「基準」が弾力性をもつものであるという理解のもとに、それぞれ企業の態様、規模等個々の条件に応じて、実情に即するように適用されるべきであるといえる。

□基準

原基・設定前文

2 原価計算の目的

「原価計算基準」には、原価計算の主たる目的として、次の5つが挙げられている。

- (1) 財務諸表の作成
- (2) 価格計算
- (3) 原価管理
- (4) 予算編成ならびに予算統制
- (5) 経営の基本計画の設定

□基準
原基・一・(一)

(1) 財務諸表の作成

「企業の出資者、債権者、経営者等のために、過去の一定期間における損益ならびに期末における財政状態を財務諸表に表示するために必要な真実の原価を集計すること。」

つまり、原価計算によって、売上原価及び材料、仕掛品、製品等の棚卸資産を算定することによって、損益計算書、貸借対照表の作成に役立てるのである。

□基準
原基・一・(二)

(2) 価格計算

「価格計算に必要な原価資料を提供すること。」

ただし、ここでいう価格計算とは、政府、公企業等への納入価格の決定のために行う計算であって、私企業が業務的意思決定として行う価格決定のための計算ではない。そのため、本来、完全競争の市場で活動する私企業に対する適切ではない目的観といわれる。

□基準
原基・一・(三)

(3) 原価管理

「経営管理者の各階層に対して、原価管理に必要な原価資料を提供すること。」

また、「原価計算基準」は原価管理について以下のように規定している。

「原価管理とは、原価の標準を設定してこれを指示し、原価の実際の発生額を計算記録し、これを標準と比較して、その差異の原因を分析し、これに関する資料を経営管理者に報告し、原価能率を増進する措置を講ずることをいう。」

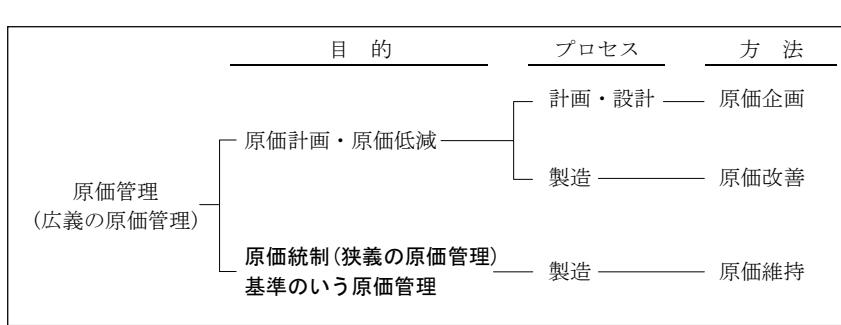
この規定は原価管理目的のうち、原価統制^{★2}目的を中心としているといえる。つまり「原価計算基準」は、企画・設計段階を中心として、関連部署の総意を集計し、VE^{★3}等、管理工学的手法を利用することによって行う原価自体の引き下げは意図していない。



用語解説

★2 原価統制
所与の生産諸条件を前提として、達成可能な標準を設定し、この目標に従って実際の作業の実施を統制していくこうとするものをいう。すなわち、原価目標水準を維持することを主眼とする活動である。

★3 VE(value engineering)
徹底的な機能・コスト分析を通じて製品や製造活動、さらに間接部門の活動の機能を高め、コストを低減する組織活動のことである。



原価管理の分類

(4) 予算編成ならびに予算統制

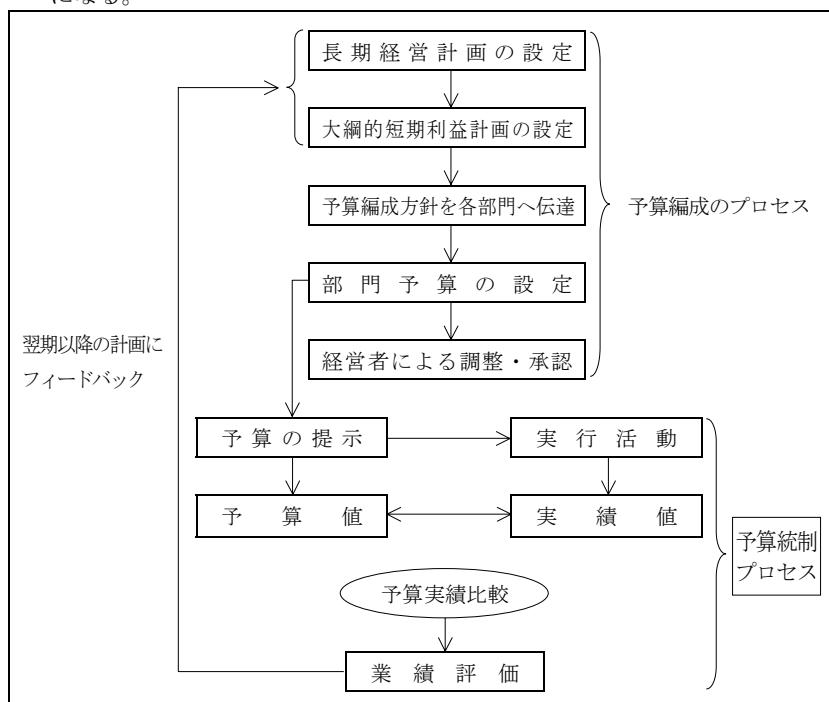
「予算の編成ならびに予算統制のために必要な原価資料を提供すること。」

□基準
原基・一・(四)

また、「原価計算基準」は予算について以下のように規定している。

「予算とは、予算期間における企業の各業務分野の具体的な計画を貨幣的に表示し、これを総合編成したものいい、予算期間における企業の利益目標を指示し、各業務分野の諸活動を調整し、企業全般にわたる総合的管理の要具となるものである。」

なお、予算編成と予算統制の一連のプロセスを図にすれば、以下のようになる。



予算編成・統制のプロセス

また、「原価計算基準」は、予算編成の過程には、製品組合せの決定、部品を自製するか外注するかの決定等の業務的意志決定も含まれると規定している。

□基準

原基・一・(五)

(5) 経営の基本計画の設定

「経営の基本計画を設定するに当たり、これに必要な原価情報を提供すること。」

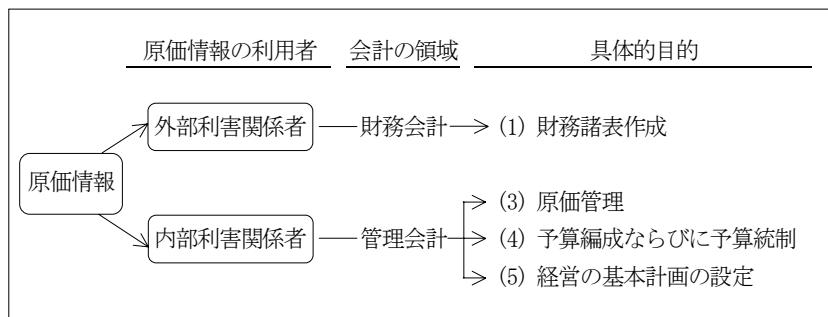
また、「原価計算基準」は基本計画について以下のように規定している。

「**基本計画**とは、経済の動態的変化に適応して、経営の給付目的たる製品、経営立地、生産設備等経営構造に関する基本的事項について、経営意思を決定し、経営構造を合理的に組成することをいい、随時的に行なわれる決定である。」

□文献

櫻井原計・2頁

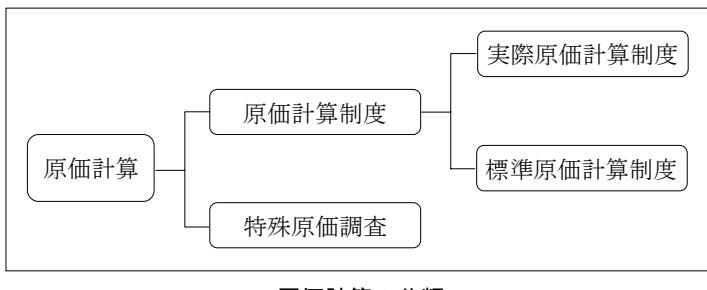
(6) まとめ



原価計算の目的

3 原価計算制度

原価計算を分類すると以下のとおりである。



原価計算の分類

(1) 原価計算制度と特殊原価調査

「原価計算基準」は原価計算を原価計算制度と特殊原価調査に分類し、原価計算制度について規定している。

ここで原価計算制度とは、財務会計機構と有機的に結びつき常時継続的に行われる原価計算体系をいい、特殊原価調査とは、財務会計機構と離れて行われる原価の統計的・技術的計算ないし調査をいう。

| | 原価計算制度 | 特殊原価調査 |
|----------|--------------------------|--|
| 目的 | 財務諸表作成 原価管理 予算管理 等 | 経営意思決定 |
| 財務会計との関係 | 有機的に結合 | らち外 |
| 計算の頻度 | 常時継続的 | 随時断片的 |
| 社会的承認 | 承認あり | 承認なし |
| 原価概念 | 支出原価 ^{★4} | 差額原価 ^{★5} 機会原価 ^{★6} 等 |

原価計算制度と特殊原価調査

(2) 実際原価計算制度と標準原価計算制度

原価計算制度において計算される原価の種類及びこれと財務会計機構との結びつきは、単一ではないが、しかし原価計算制度を大別して実際原価計算制度^{★7}と標準原価計算制度^{★8}とに分類できる。

| | 実際原価計算制度 | 標準原価計算制度 |
|----------------|---|-------------------------|
| 財務会計に組み入れられる原価 | 実際原価 | 標準原価 〔必要な段階で実際原価も計算〕 |
| 差異分析 | 実際原価計算制度においても必要な原価の標準を勘定組織のわく外において設定し、これと実際との差異を分析、報告することがある。 | 計算体系の中で把握 |

実際原価計算制度と標準原価計算制度



□基準

原基・二



用語解説

★4 支出原価

犠牲にされる経済的資源を、それらの取得のために支払った現金支出額によって測定した原価をいう。

★5 差額原価

代替案ごとに関連原価を列举し、各費用ごとに求めた差額をいう。

★6 機会原価

犠牲にされる経済的資源を他の代替的用途にふりむけたならば得られるはずの最大の利益額、すなわち最大の逸失利益額で測定した原価をいう。

★7 実際原価計算制度

製品の実際原価を計算し、これを財務会計の主要帳簿に組み入れ、製品原価の計算と財務会計とが、実際原価をもって有機的に結合する原価計算制度である。

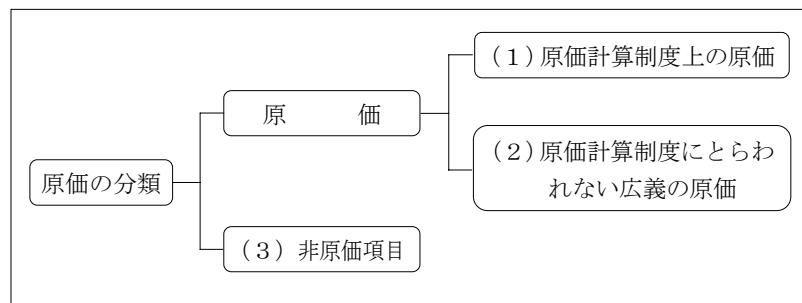
★8 標準原価計算制度

製品の標準原価を計算し、これを財務会計の主要帳簿に組み入れ、製品原価の計算と財務会計とが、標準原価をもって有機的に結合する原価計算制度である。

4 原価の本質

原価計算を学ぶ上で、原価とは何かを知ることは極めて重要である。原価は一般に以下のように分類される。

- (1) 原価計算制度上の原価
- (2) 原価計算制度にとらわれない広義（いわゆる特殊原価調査）の原価
これらのうち、わが国の原価計算基準においては(1)の原価計算制度上の原価を規定している。
- また、(3) 非原価項目にも注意が必要である。



原価の分類

(1) 原価計算制度上の原価

「原価計算基準」では、「原価計算制度において、原価とは、経営における一定の給付^{★9}に関わらせて、は握された財貨^{★10}又は用役^{★11}の消費を、貨幣価値的^{★12}に表したものである。」としたうえで、以下の4つの本質を示している。

① 原価は、経済価値の消費である。

原価は、有形、無形の「経済価値のある財貨」を「消費」したときに発生する。したがって、消費しても経済価値のないもの（例えば空気）であれば、原価とはならないし、経済価値のある財貨であっても消費しなければ、それは資産であって原価とはならない^{★13}。

② 原価は、経営において作り出された一定の給付に転嫁される価値である。

給付とは経営が作り出す財貨をいい、以下のようなものがある。

給付 $\begin{cases} \text{最終給付} \cdots \text{製品、経営の目的たる用役} \\ \text{中間的給付} \cdots \text{半製品、仕掛品等} \end{cases}$

③ 原価は、経営目的に関連したものである。

経営の目的は、一定の財貨を「生産」し「販売」することにある。
経営目的に関連しない価値の消費は原価に含まれない。

④ 原価は、正常なものである。

原価は、正常な状態のもとにおける経営活動を前提として、把握された価値の消費であり、異常や偶發的な要因による価値減少は原価に含まれない。

用語解説

- ★9 納付=製品、仕掛品等
- ★10 財貨=金銭、物品等
- ★11 用役=サービス
- ★12 貨幣価値的=金額的

ワンポイント

- ★13 例えば、工場用敷地として土地を購入しても、それは消費しないので、原価とはならず固定資産に属する。

(2) 原価計算制度にとらわれない広義の原価

原価計算制度にとらわれない広義の原価とは、貨幣の支出とは直接結び付かない原価も含めた概念である。1つの例として機会原価を挙げることができる。

機会原価とは、会計帳簿に記録されない原価であり、特定の代替案を選択した結果、断念した機会から得られたであろう最大の利益額である。機会原価は、いわゆる意思決定のための原価(特殊原価概念)の一例である。

(3) 非原価項目

非原価項目とは、原価計算制度において原価に算入しない項目をいい、次のような製品の製造、販売に関係のない費用または損失からなる。

① 経営目的に関連しない価値の減少

(ex. 投資不動産の減価償却費、支払利息^{★14}等)

口基準
原基・五

② 異常な状態を原因とする価値の減少

(ex. 異常な仕損・減損、火災、地震等による損失等)



★14 支払利息の取扱

支払利息等の金融取引上の費用を非原価項目とするのは、生産と販売という企業本来の業務である経営活動から発生する原価や収益を他の原価や収益から明確に区別するためである。

③ 税法上特に認められている損金算入項目

(ex. 価格変動準備金繰入額、租税特別措置法による償却額のうち通常の償却範囲額を超える額等)

④ その他の利益剰余金に課する項目

(ex. 配当金、任意積立金繰入額等)

5 原価の諸概念

原価計算制度においては、原価の本質的規定に従い、さらに各種の目的に規定されて、具体的には以下のように諸種の原価概念が生じる。

(1) 実際原価と標準原価

原価は、その消費量及び価格の算定基準を異にするに従って、実際原価と標準原価とに大別される。

$$\text{実際原価}^{★15} = \text{実際消費量} \times \text{実際価格(又は予定価格)}$$

$$\text{標準原価}^{★16} = \text{標準消費量} \times \text{予定価格(又は正常価格)}$$

用語解説

★15 実際原価

財貨の実際消費量をもって計算した原価をいう。なお、原価を予定価格等をもって計算しても、消費量を実際にによって計算するかぎり実際原価である。

★16 標準原価

財貨の消費量を科学的、統計的調査に基づいて能率の尺度となるように予定し、かつ、予定価格または正常価格をもって計算した原価をいう。

注意

★17 製品原価と期間原価
製品原価と期間原価との区分の範囲は常に同一であるとはかぎらない。例えば、「直接原価計算」においては固定製造原価を期間原価とする。

(2) 製品原価と期間原価

原価は、財務諸表上収益との対応関係に基づいて、製品原価と期間原価とに区別される。

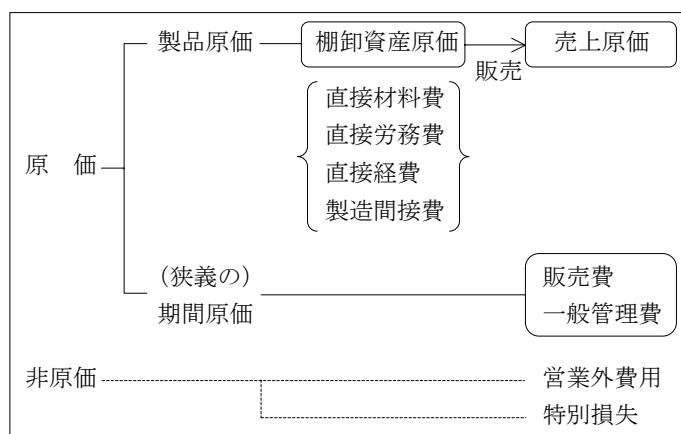
① 製品原価 (product cost)

製品原価とは、一定単位の製品について集計される原価であり、製品、半製品及び仕掛品の取得原価を意味し、製品が販売されるまでは資産であって、販売された時点で「売上原価」として収益と個別的に対応させられる原価である。

製品原価は通常、直接材料費、直接労務費、直接経費に製造間接費を加えた全部の製造原価のことをいう。

② 期間原価 (period cost) ★17

期間原価とは、一定期間における発生額を当期の収益に直接対応させて、把握した原価である。通常は、販売費及び一般管理費が期間原価となる。



製品原価と期間原価の関係

(3) 全部原価と部分原価

原価は、集計される原価の範囲によって、全部原価と部分原価とに区別される。

全部原価とは、一定の給付に対して生ずる全部の製造原価、またはこれに販売費及び一般管理費を加えて集計した原価をいう。他方、部分原価はそのうち一部のみを集計した原価である。

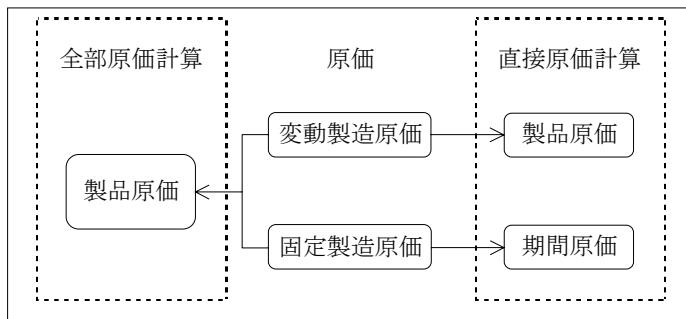
上記をふまえて、全部原価を用いて製品原価を計算する場合を**全部原価計算 (full costing)** という。他方、部分原価を用いて製品原価を計算する場合の代表例として、製品原価のうち変動製造原価のみを集計し、固定製造原価は製品原価として集計しない方法である**直接原価計算 (direct costing)** が挙げられる★¹⁸。

□基準
原基・四・(三)

💡 ワンポイント

★¹⁸ かかった原価は、すべて製品原価として集計されるのが原則である。つまり全部原価計算が制度の前提である。

また部分原価は、計算目的によって各種のものを計算することができるが、最も重要な部分原価は、変動直接費及び変動間接費のみを集計した直接原価（変動原価）である。



全部原価計算と直接原価計算

6 製造原価要素の分類基準

原価計算対象となる原価の構成要素を**原価要素**という。

原価要素は広義における原価概念に属するとも考えられるが、わが国の「原価計算基準」では、これらをいわゆる原価概念から区別している。



原価要素の分類

「原価計算基準」は原価要素をさらに、「製造原価要素」と「販売費及び一般管理費の要素」に分類する。

製造原価要素を分類する基準は次のとおりである。

(1) 形態別分類

形態別分類は、原価をその発生形態（何を消費することによって発生するか）によって分類するものであり、材料費、労務費、経費という3種類の最も基礎的な原価に分けられる。

- ・物品を消費することによって発生する原価 → 材料費
- ・労働力を消費することによって発生する原価 → 労務費
- ・物品、労働力以外に原価財を消費することによって発生する原価 → 経費

(2) 機能別分類

機能別分類は、経営上の機能との関連において原価を分類するものである。

- ex. 材料費
- 主要材料費（製品の生産のために直接消費されるとき）
 - 修繕材料費（設備等の修理用に消費されるとき）
 - 試験研究材料費（試験研究用に消費されるとき）

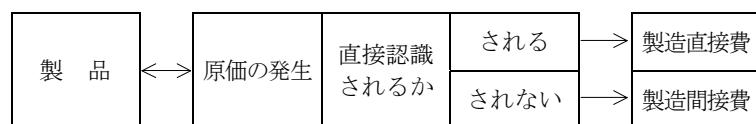
参考

★19 直接費の重要性判断
直接に認識できたとしても、重要性が乏しいために間接費とされる場合もある。

(3) 製品との関連における分類

製品との関連における分類は、原価の発生が一定単位の製品の製造に関して直接認識されるか否かによる分類である。この分類は製品別計算にとって重要である。製品別計算では、**製造直接費**^{★19}であるならば、そのままその製品に賦課（直課）すればよいのに対し、**製造間接費**である場合には、適当な基準を用いて配賦計算を実施しなければならない。この分類ができることによって、具体的な製品原価の算定が可能になるのである。

また、製造直接費と製造間接費は管理の方法が異なることから、原価管理にとっても重要である。

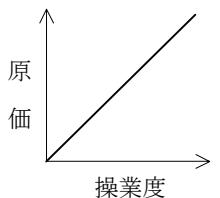


製品との関連における分類

(4) 操業度^{★20}との関連における分類

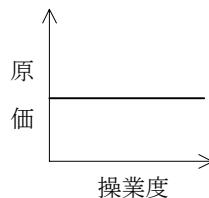
操業度との関連における分類は、操業度の増減に対する原価発生の様相における分類であり、変動費、固定費、準変動費^{★21}、準固定費^{★22}とに分類される。

① 変動費



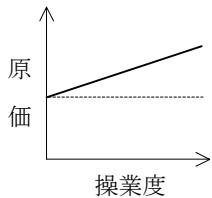
- ex. 直接材料費
出来高払賃金等

② 固定費



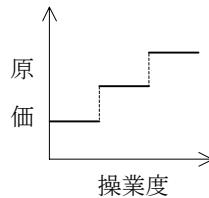
- ex. 減価償却費
固定資産税
火災保険料等

③ 準変動費(①+②)



- ex. 電話料金
ガス代等

④ 準固定費



- ex. 監督者給料
タクシー料金(旅費交通費)等

操業度との関連における分類

口基準
原基・八・(四)

用語解説

★20 操業度

生産設備を一定とした場合におけるその利用度をいう。

操業度としては、一般に、生産高、直接作業時間、機械作業時間を用いる。

ワンポイント

★21★22 準変動費と準固定費は、最終的には変動費と固定費に分解されるので、変動費と固定費をまず理解すること。

例えば、電話料金のうち、基本料金は固定費、通話料金は変動費である。

注意

★23 管理可能費と管理不能費

下級管理者層にとって管理不能費であるものも、上級管理者層にとっては管理可能費となることがある。

(5) 管理可能性に基づく分類

管理可能性に基づく分類は、原価の発生が一定の管理者層にとって管理しうるかどうかの分類であり、管理可能費と管理不能費に分類される^{★23}。

① 管理可能費

原価の発生が一定の管理者にとって管理できる原価をいう。

② 管理不能費

原価の発生が一定の管理者にとって管理できない原価をいう。

ワンポイント

★25 「製造部長」の給料等

★26 「販売部長」の給料等

★27 「社長」の給料等

★29 販売費と一般管理費とを合わせて、「営業費」という。

★30 製品一単位当たりの総原価に利益(販売マージン)を加えると、製品の販売価格となる。

用語解説

★24 販売費

製品の販売のためにかかった原価をいう。

★28 一般管理費

企業全般の管理のためにかかった原価をいう。

(6) 総原価の構成要素（製造原価、販売費、一般管理費）

製品の製造に要する原価を製造原価、製品の販売に要する原価を販売費★²⁴という。

管理費には、製造活動の管理費★²⁵と販売活動の管理費★²⁶があるが、前者は製造原価に、後者は販売費に含める。さらに、製造と販売とのいずれにも分けられない管理費★²⁷が存在するが、これを一般管理費★²⁸という★²⁹。製造原価、販売費及び一般管理費のすべてを合計したものを総原価という。売上からこの総原価を差し引いたものが利益となる★³⁰。

| | | 営業利益 | | 製品の販売価格 | |
|------------------------|-------|-------|-------|---------|--|
| | | 販 売 費 | 一般管理費 | | |
| 間接材料費 間接労務費 間接経費 | 製造間接費 | 製造原価 | | | |
| | | 直接材料費 | 製造直接費 | | |
| | | 直接労務費 | | | |
| 直 接 経 費 | | | | 総原価 | |

総原価の構成要素

口文献

加登知識・33頁



原価計算の用語には、読み間違えられやすいものが少なくありません。

最初に間違って覚えてしまうとなかなか直すことができないので、まず初めに正しい読み方を覚えてしまいましょう。

| 用語 | 正しい読み方 |
|-------|------------|
| 減損 | げんそん |
| 先入先出法 | さきいれさきだしほう |
| 指図書 | さしずしょ |
| 仕掛品 | しかかりひん |
| 進捗度 | しんちょくど |
| 仕損 | しそんじ（しそん） |
| 段取 | だんとり |
| 直課 | ちょっか |
| 配賦 | はいふ |
| 賦課 | ふか |
| 歩留 | ぶどまり |
| 歩減 | ぶべり |
| 振替価格 | ふりかえかかく |

第2章

費目別計算

第2章では、原価計算の手続の第1段階である費目別計算について学習します。まずは費目別計算が原価計算全体の中でどのような位置を占めているのか、また費目別計算とはいっていどのようなことを計算する分野なのかということを把握し、理解しながら学習を進めていってください。このテキストで本章をマスターすれば、日商1級工業簿記・原価計算の基本がしっかりと身につきます。

第1節 費目別計算総論

第2節 材料費会計

第3節 勞務費会計

第4節 経費会計

第5節 製造間接費会計

第1節 費目別計算総論

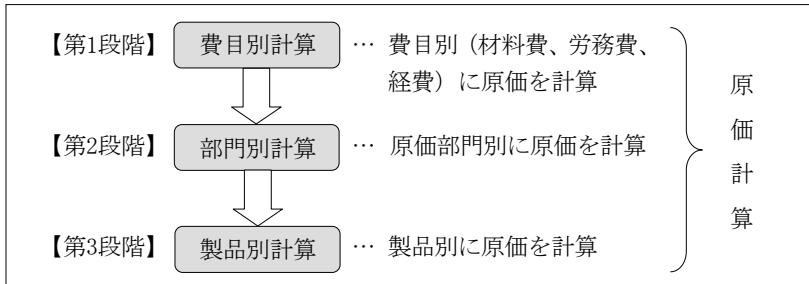
目 次

- 1 原価計算の手続
- 2 費目別計算

ランク
A

1 原価計算の手続

原価計算は次の3つの計算手続きにより行われる。



ランク
A

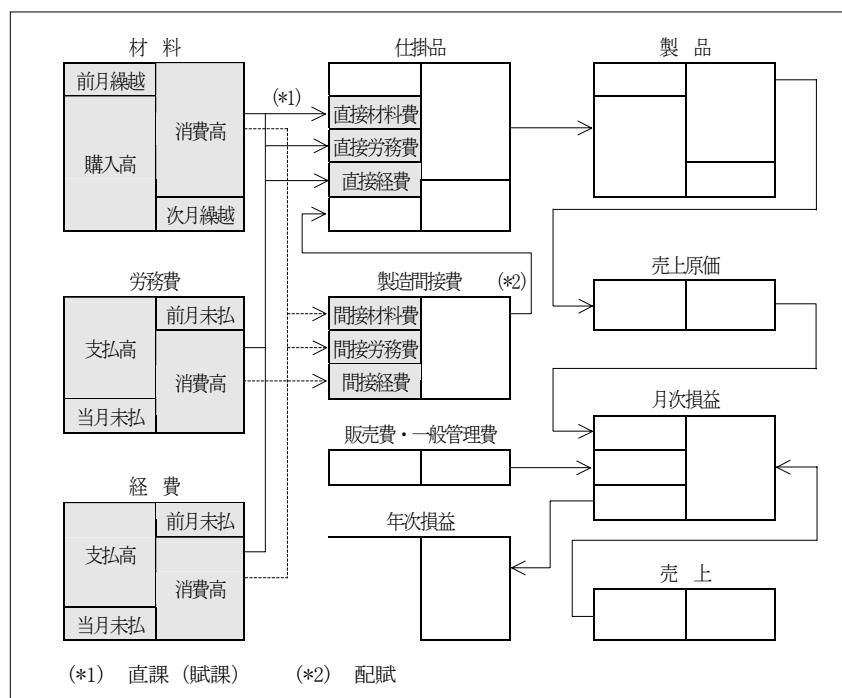
2 費目別計算

原価の費目別計算とは、一定期間における原価要素を費目別に分類測定する手続をいい、財務会計における費用計算であると同時に、原価計算における第一次の計算段階である。（原価計算基準9）

以上の点から費目別計算は、財務会計と原価計算の接觸点として重要な意味を有するといわれている。

□基準

具体的には、材料費、労務費、経費などの原価の発生形態に着目して分類測定することである。



第2節 材料費会計

目 次

- 1 材料費会計総論
- 2 材料の購入原価の計算
- 3 材料の消費額の計算
- 4 返品・返還の処理
- 5 材料の棚卸減耗の計算

学習の指針

私達は、すでに序章において、原価には材料費・労務費・経費という三要素があることを学びました。本章第2節では、その三要素の中心的存在である材料費会計について学びましょう。

日本の自動車会社の中心的存在であるトヨタ自動車によると、自動車1台の総原価の約85%が材料費だそうです（ちなみに労務費が約6%、経費が約9%）。材料費を1%でも低く抑えようという企業努力の繰り返しが、日本の自動車産業が世界のトップ水準に至った理由でもあります。

1 材料費会計総論

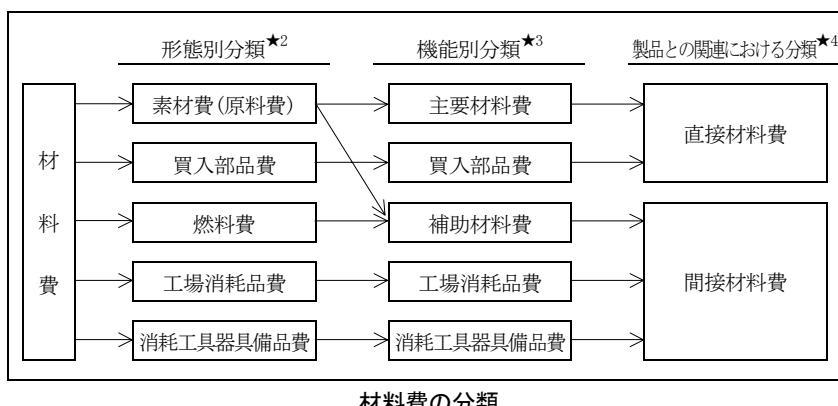
(1) 材料費の意義

材料とは、製品の製造のために消費^{★1}される物品をいう。また、材料費とはその物品を消費することによって発生する原価のことを使う。

ランク
B

(2) 材料費の分類

材料費は、次のように分類できる。



用語解説

★1 消費

私達が一般に使っている意味とほぼ同じ、すなわち使つたり利用したりすることである。

★2 形態別分類

原価の発生形態による分類である。

★3 機能別分類

原価が経営上のいかなる機能のために発生したかによる分類である。

★4 製品との関連における分類

原価の発生が一定単位の製品の生成に関して直接認識されるかどうかの性質上の区分による分類である。

基準
原基・八、一〇

① 形態別分類・機能別分類

1) 素材費（原料費）

製品の素材となる物品の消費高をいう。

a. 主要材料費

製品の主要部分に用いる材料の消費高をいう。

ex. パン製造業の小麦、自動車メーカーの鋼板、石油精製業の原油

b. 補助材料費

製品の生産を間接的に補助するために消費される物品のうち、受払記録を行う必要のあるものの消費高をいう。

ex. 燃料費、塗料（ニス等）、補修用鋼材

2) 買入部品費

外部から購入して、そのまま製品に取り付ける部品の消費高をいう。

ex. 自動車メーカーのタイヤ、計器類

3) 燃料費

燃料の消費高をいう。

ex. 重油、石炭、コークス

4) 工場消耗品費

製品の生産を間接的に補助するために消費される物品のうち、重要度が低く受払記録を行う必要のないものの消費高をいう。

ex. 機械油、クギ、ネジ

5) 消耗工具器具備品費

耐用年数が1年未満もしくは金額が少額の工具、器具、備品の消費高をいう。

ex. スパンナ、ドライバー、工場の机・椅子・黒板・自転車

ワンポイント

★5 要するに「直・間」分類のことである。ある特定の製品生成のためにどれだけ消費されたか分かるものは直接費、分からなければ間接費である。

② 製品との関連における分類^{★5}

1) 直接材料費

ある特定の製品に対して直接認識（把握）できる材料費をいう。

2) 間接材料費

ある特定の製品に対して直接認識（把握）できない材料費をいう。



買入部品費の割合が高い日本

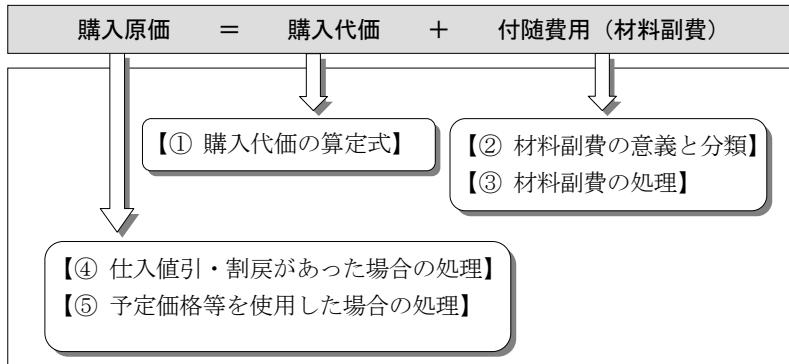
アメリカの自動車メーカーと比べて、日本の自動車メーカーは、総原価に占める買入部品費の割合が圧倒的に高いといわれています。これは使用部品についてアメリカの自動車メーカーの内製（自製）率が高く、日本の自動車メーカーの外部調達（外注）率が高いからです。日本では部品の下請メーカー（サプライヤーといいます）がたくさんあり、厳しい価格競争が繰り広げられているのです。

2 材料の購入原価の計算

(1) 材料の購入原価

材料を購入するとき、通常、**購入代価**のほかに購入手数料・引取運賃等の付随費用（これを**材料副費**という）がかかる。

これらの付隨費用（材料副費）と購入代価の合計額が**購入原価**^{★6}となる。



材料の購入原価にかかる学習項目

① 購入代価の算定式

購入代価は、材料の購入に際し、仕入先に支払うべき材料の代価（金額）をいい、**材料主費**ともよばれ、送り状記載価格^{★7}に基づいて計算する。
なお、値引・割戻があった場合は、その額を控除する。

$$\text{購入代価} = \text{送り状記載価格} - (\text{値引額} \cdot \text{割戻額})$$

② 材料副費の意義と分類^{★8}

材料購入から出庫（＝消費される）までに付隨的にかかる費用である。これは、さらに次の2つに分けられる。

1) 外部副費

材料が仕入先から納品されるまでに要する費用であり、「引取費用」ともいう。

ex. 買入手数料、引取運賃、荷役費、保険料、関税

2) 内部副費

材料を引き取った後、製造現場へ出庫されるまでに要する費用である。

ex. 購入事務費、検査費、整理費、選別費、手入費、保管費

ランク
B

□基準
原基・――・(四)

💡 ワンポイント

★6 購入原価は、取得原価と同じ意味である。

📘 用語解説

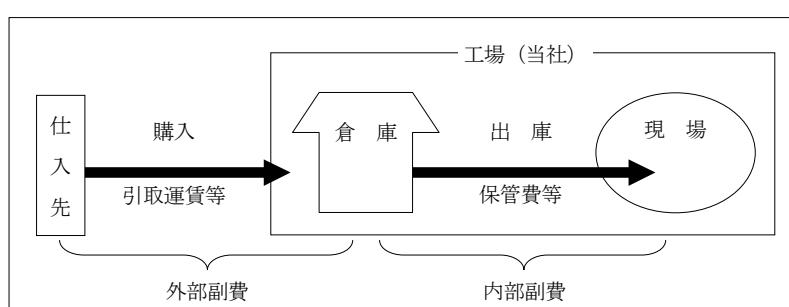
★7 送り状記載価格

仕入先から納品される材料に添付された「送り状」に記載される金額で、仕入先に支払うべき金額のこと。

🎓 参考

★8 外部副費と内部副費の違い

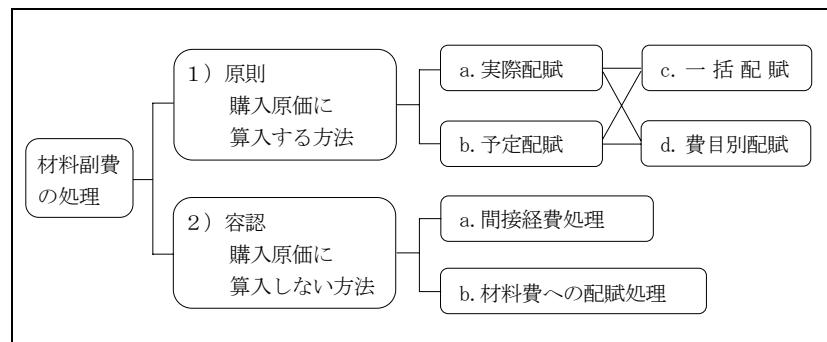
要するに、外部副費は対外的な費用、内部副費は対内的な費用である。



外部副費と内部副費

③ 材料副費の処理

材料副費を処理する場合、いくつかの処理方法がある。以下の図は、材料副費の処理方法を一覧に示したものである。



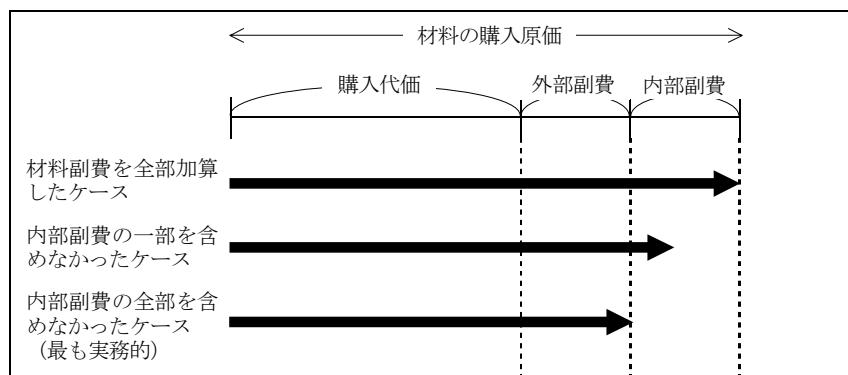
材料副費の処理方法の全体像

ワンポイント

★9 このような例外処理が認められているのは、内部副費の金額は企業内部での材料関係の事務処理等に費やされ、材料との直接的な因果関係を見い出し難いために、遅れて判明するものも多く、実際には全ての材料副費を購入原価に算入することは困難だからである。

内部副費の一部又は全部を材料の購入原価に含めない方法も例外として認められている^{★9}。ただし、その場合でも外部副費は購入代価に加算しなければならない。

これを図示すると次のとおりになる。



【設例1】購入原価の計算1

当社の当期材料仕入高は送り状価格81,000円であり、値引及び割戻が1,000円あった。それに加えて、外部副費および内部副費が生じた。

| | | | |
|-------|--------|------|--------|
| 買入手数料 | 5,000円 | 引取運賃 | 4,200円 |
| 購入事務費 | 2,500円 | 検収費 | 800円 |
| 保管費 | 1,700円 | 保険料 | 800円 |

問1 購入代価を求めなさい。

問2 材料副費の全額を原価算入する場合の購入原価を求めなさい。

問3 材料副費のうち外部副費の全額及び内部副費の一部（購入事務費）を原価算入する場合の購入原価を求めなさい。

問4 材料副費のうち外部副費の全額のみを原価算入する場合の購入原価を求めなさい。

【解 答】

| | | | |
|----|----------|----|----------|
| 問1 | 80,000 円 | 問2 | 95,000 円 |
| 問3 | 92,500 円 | 問4 | 90,000 円 |

本テキストの設例は、解答事項が、金額のみ、又は仕訳のみの場合、解答用紙がありません。

【解 説】

問1 [購入代価]

送り状価格81,000円－値引・割戻額1,000円＝80,000円

問2 [材料副費全額を購入原価に算入]

購入代価80,000円+外部副費10,000円+内部副費5,000円＝95,000円

外部副費：買入手数料
+引取運賃+保険料
内部副費：購入事務費
+検收費+保管費

問3 [外部副費と内部副費の一部を購入原価に算入]

購入代価80,000円+外部副費10,000円+内部副費2,500円＝92,500円

問4 [外部副費のみを購入原価に算入]

購入代価80,000円+外部副費10,000円＝90,000円

左記の下線が、設例に係る解説の終わりを示します（以下の設例も同様）。これ以降、再び本文の記述に戻ります。

1) 購入原価に算入する方法

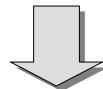
原則： 材料副費は、原則としてその全額を購入原価に加算する。

a 実際配賦

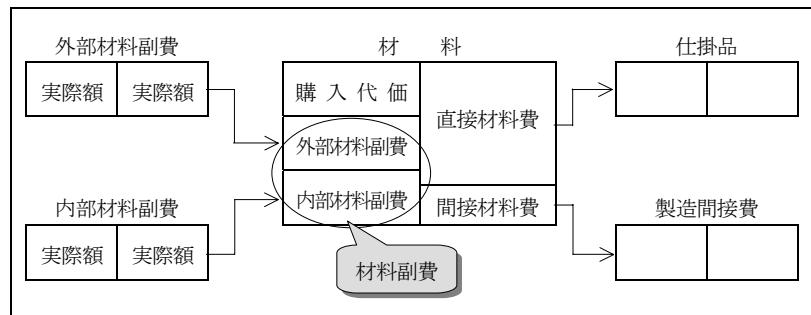
材料副費の実際発生額を購入量や購入代価を基準に各材料に配賦するという方法である。

$$\text{実際配賦(額)} = \text{実際配賦率} \times \text{実際購入量 (又は実際購入代価)}$$

$$\text{実際配賦率} = \frac{\text{原価計算期間の材料副費の実際発生額}}{\text{同期間の実際購入数量(又は代価)の合計}}$$



< 1) - a のケースにおける勘定連絡図 >



実際配賦における勘定連絡図

b 予定配賦

購入代価に加算する材料副費の一部又は全部について、**予定配賦**が許容されている^{★10}。予定配賦率は通常一括して算定されるが、内部副費については、費目別にそれぞれ設定することができる。

材料副費を予定配賦する場合、予定配賦額と実際発生額との間に差額が生じるが、これを**材料副費配賦差異**という。

 ワンポイント

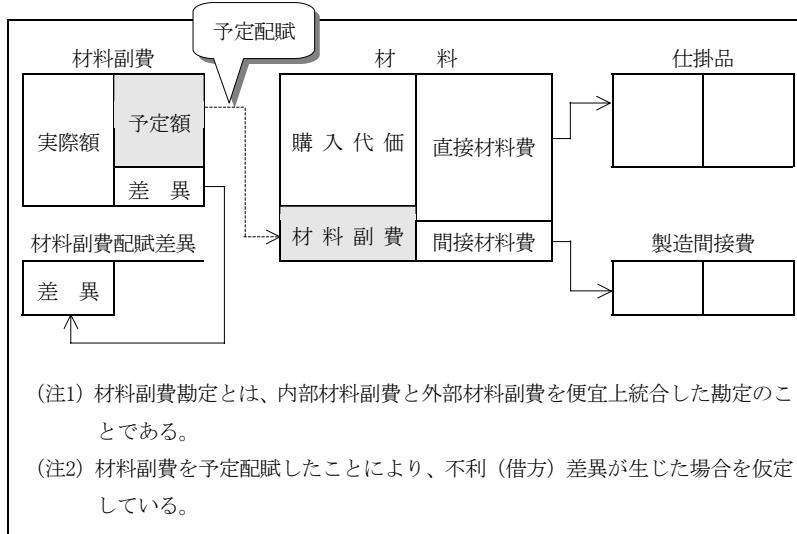
★10 特に外部副費に比べ内部副費の実際発生額の把握は遅延するため、予定配賦は広く用いられている。

$$\text{予定配賦(額)} = \text{予定配賦率} \times \text{実際購入量 (又は実際購入代価)}$$

$$\text{予定配賦率} = \frac{\text{原価計算期間の材料副費の予定総額}}{\text{同期間の予定購入数量(又は代価)の合計}}$$



< 1)-b のケースにおける勘定連絡図 >



予定配賦における勘定連絡図

c 一括（総括）配賦

一括配賦とは、単一の配賦率を使用する配賦方法をいう。

d 費目別配賦^{★11}

費目別配賦とは、材料副費の種類別に別個の配賦率を使用する配賦方法をいう。

 参考

★11 費目別配賦率と一括配賦率

費目別配賦率は、費目ごとに適正な配賦率を設定していくため、一括（総括）配賦率に比べ正確な計算ができる。

【設例 2】購入原価の計算 2

当社は材料Xと材料Yを用いている。以下の〔資料〕に基づき、各問に答えなさい。

〔資料〕

1. 購入数量及び購入代価

| | 材料X | 材料Y | 合計 |
|------|----------|----------|----------|
| 購入数量 | 300個 | 700個 | 1,000個 |
| 購入代価 | 160,500円 | 339,500円 | 500,000円 |

2. 材料副費実際発生額

外部副費 8,000円

内部副費 4,000円

3. 材料副費年間予定発生額

外部副費 90,000円 内部副費 50,400円

4. 年間予定購入数量

| | 材料X | 材料Y | 合計 |
|------|--------|--------|---------|
| 購入数量 | 4,000個 | 8,000個 | 12,000個 |

問1 材料副費について、実際発生額を購入数量を基準に一括配賦した場合の①材料Xの購入原価及び②材料Yの購入原価を求めなさい。

問2 材料副費について、実際発生額を購入代価を基準に一括配賦した場合の①材料Xの購入原価及び②材料Yの購入原価を求めなさい。

問3 材料副費について、購入数量を基準に一括して予定配賦した場合の①材料Xの購入原価、②材料Yの購入原価及び③材料副費配賦差異を求めなさい。なお、材料副費配賦差異について、不利の場合はーを付すこととする。

【解 答】

問1

| | | | |
|---|-----------|---|-----------|
| ① | 164,100 円 | ② | 347,900 円 |
|---|-----------|---|-----------|

問2

| | | | |
|---|-----------|---|-----------|
| ① | 164,352 円 | ② | 347,648 円 |
|---|-----------|---|-----------|

問3

| | | | |
|---|-----------|---|-----------|
| ① | 164,010 円 | ② | 347,690 円 |
| ③ | -300 円 | | |

【解説】**問1****1. 実際配賦率の計算****(1) 材料副費実際発生額合計**

外部副費8,000円+内部副費4,000円=12,000円

(2) 実際配賦率

材料副費実際発生額合計12,000円÷購入数量合計1,000個=@12円

2. 購入原価の計算

材料Xの購入原価：材料X購入代価160,500円+@12円×材料X購入
数量300個=164,100円

材料Yの購入原価：材料Y購入代価339,500円+@12円×材料Y購入
数量700個=347,900円

問2**1. 実際配賦率の計算****(1) 材料副費実際発生額合計**

外部副費8,000円+内部副費4,000円=12,000円

(2) 実際配賦率

材料副費実際発生額合計12,000円÷購入代価合計500,000円=@0.024円

2. 購入原価の計算

材料Xの購入原価：材料X購入代価160,500円+@0.024円×材料X購
入代価160,500円=164,352円

材料Yの購入原価：材料Y購入代価339,500円+@0.024円×材料Y購
入代価339,500円=347,648円

問3**1. 材料副費予定配賦率の計算****(1) 材料副費年間予定発生額合計**

外部副費90,000円+内部副費50,400円=140,400円

(2) 予定配賦率

材料副費年間予定発生額合計140,400円÷年間予定購入数量12,000個
=@11.7円

2. 購入原価の計算

材料Xの購入原価：材料X購入代価160,500円+@11.7円×材料X購入數
量300個=164,010円

材料Yの購入原価：材料Y購入代価339,500円+@11.7円×材料Y購入數
量700個=347,690円

3. 材料副費配賦差異の計算

予定配賦額：@11.7円×(材料X購入数量300個+材料Y購入数量700個)
=11,700円

実際発生額：外部副費8,000円+内部副費4,000円=12,000円

材料副費配賦差異：予定11,700円-実際12,000円=-300円（不利差異）

□基準

企原・注解・1・(4)

2) 購入原価に算入しない場合の処理

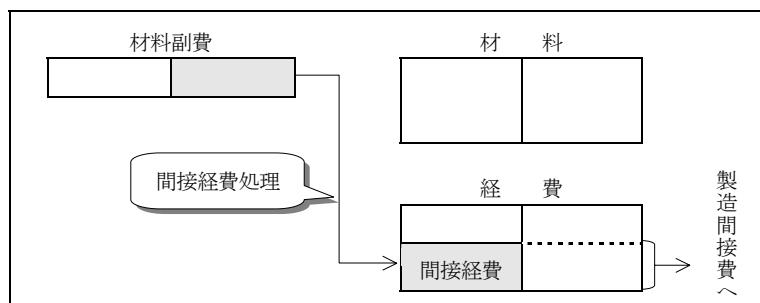
容認： 材料副費の一部不算入処理

購入原価に算入しなかった材料副費の処理方法は、以下から選択する。

a 間接経費（支払経費）処理

これは、材料副費を材料費としてではなく、「経費」であると考えて購入原価（材料費）の計算に含めないとする処理方法である。

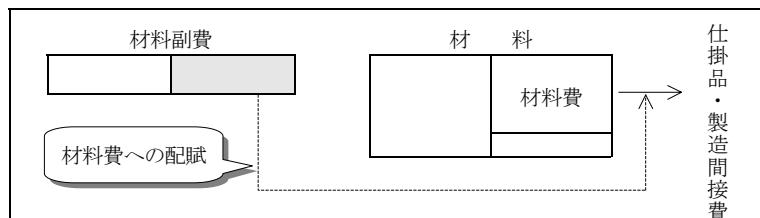
ただし、経費の中でも、直接経費ではなく間接経費として処理されるため、製造間接費に算入されることになる。



間接経費処理の勘定連絡図

b 材料費への配賦処理

この方法は、ある一定の期間において実際に発生した内部副費の総額を当該期間の材料費に追加的に配賦するという処理方法である。



材料費への配賦処理の勘定連絡図

④ 仕入値引・割戻・割引があった場合の処理

購入材料に対する値引・割戻及び割引の処理は次のとおりである。

| | | 要件 | 処理 |
|-------|------|----------|-----------------------------|
| 値引・割戻 | 原 則 | 材料消費前に判明 | 当該材料の購入原価から控除 |
| | 容認 1 | 材料消費後に判明 | 同種材料の購入原価から控除 |
| | 容認 2 | 材料が判明しない | 当期の材料副費等から控除 or その他適当な方法 |
| 割引 | | — | 営業外収益として処理 |

値引・割戻・割引の処理

【設例3】仕入値引・割戻・割引があった場合の処理

次の〔資料〕に基づいて、各間に答えなさい。

〔資料〕

1. 当月においてA材料2,000kgを600円/kgで購入した。
2. 上記A材料のうち1,600kgを直接材料として消費し、月末において400kgの在庫がある。なお、月初において在庫は存在していない。
3. 材料消費前においてA材料に対する値引が20,000円あった。
4. 月末（材料消費後）においてA材料に対する16,000円の割戻が判明した。
5. 対象材料が判明しない割戻が2,000円あった。当該割戻は、当月の内部副費実際発生額から控除する。また、仕入割引が9,000円あった。
6. 材料内部副費が30,000円発生した。なお、内部副費は間接経費として処理する。

問1 直接材料費を求めなさい。

問2 月末材料棚卸高を求めなさい。

問3 内部副費実際発生額を求めなさい。

問4 営業外収益を求めなさい。

【解 答】

| 問1 | 問2 | 問3 | 問4 |
|-----------|-----------|----------|---------|
| 944,000 円 | 220,000 円 | 28,000 円 | 9,000 円 |

【解 説】

| 材料 | |
|----------------------------|-----------------------|
| 購入原価 | 2,000kg |
| 1,200,000円 (*1) | 直接材料費 1,600kg × @590円 |
| △ 20,000円 (*2) | 944,000円 ← |
| 1,180,000円 (@590円) (*3) | 月末在庫 400kg × @590円 |
| | 236,000円 ← |
| | △ 16,000円 (*4) |
| | 220,000円 |

(*1) 600円/kg × 2,000kg = 1,200,000円

(*2) 材料消費前の値引20,000円

(*3) 1,180,000円 ÷ 2,000kg = 590円/kg (@590円)

(*4) 月末(材料消費後)に判明した割戻16,000円

〔内部副費実際発生額〕

材料内部副費(値引等控除前)30,000円 - 対象材料の判明しない割戻
2,000円 = 28,000円

〔営業外収益〕

仕入割引9,000円は、営業外収益とする。

参考

★12 予定価格等

「予定価格等」の等には、正常価格が含まれる。

★13 必要ある場合

必要ある場合とは、次の場合をいう。

- ① 実際の購入原価が材料消費時までに判明しない場合
- ② 市場価格の変動が激しい場合
- ③ 金額が少なく計算技術の簡易化と迅速化を図る場合

⑤ 予定価格等^{★12}を使用した場合の処理

先程、材料の購入原価は実際の購入原価として学んだが、必要ある場合^{★13}には、使用する単価について予定価格等をもって計算することができる。この予定価格等によって購入原価を計算した場合に発生する原価差異を材料受入価格差異（購入材料価格差異）という。



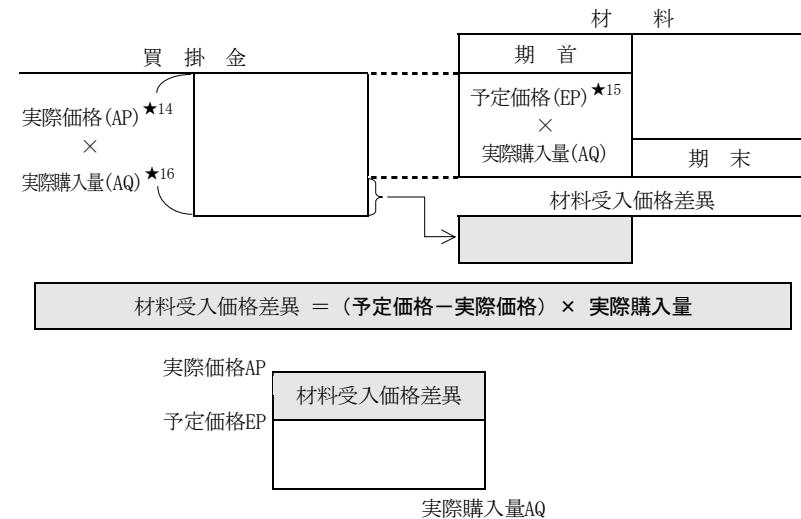
重要ポイント 購入時から予定価格等を使用する利点

- ・ 記帳事務が簡略化されること（計算の迅速化・単純化）
- ・ 価格差異がより早く算定されるので、購買活動の管理に役立つ（原価管理）

また、購入時に予定価格等を用いた場合の仕訳及び勘定連絡を示すと以下のとおりである。（不利差異が生じる場合をモデルとしている）

(材料購入時)

| | | | | | | |
|--------|----------|-------|--------|---|---|-------|
| (借方) 材 | 料 | × × × | (貸方) 買 | 掛 | 金 | × × × |
| | 材料受入価格差異 | × × × | | | | |



予定価格の使用（購入時から）

参考

略字

★14 実際価格=AP
=Actual Price
=実際単価と同義

★15 予定価格=EP
=Estimated Price
=予定単価と同義

★16 実際数量=AQ
=Actual Quantity

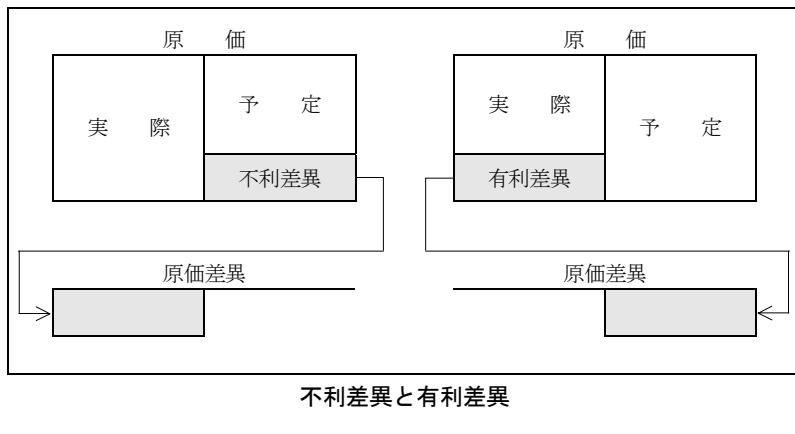


Pick Up 原価差異

原価を予定価格等で計算した場合、実際発生額との間に差額が生じる。この差額を原価差異といふ。前述した材料副費配賦差異と材料受入価格差異は原価差異の1つである。このほかにも材料消費価格差異、賃率差異、予算差異、操業度差異等がある（後で学習する）。

また、原価差異は不利差異^{★17}と有利差異^{★18}に分類される。不利差異とは、予定していたよりも原価が多く生じたため、賦課又は配賦不足が生じたことによる差異のことといい、有利差異とは、予定したよりも原価が少なくて済んだために賦課又は配賦超過が生じたことによる差異のことをいう。不利差異は借方差異、有利差異は貸方差異ともいいう。

なお、原価差異は、材料受入価格差異を除き、年度末に原則として当年度の売上原価に賦課される。



口基準

原基・四四、四五、四七・(一)

参考

略字

★17 不利差異(借方差異)=U
=Unfavorable variance

★18 有利差異(貸方差異)=F
=Favorable variance

ランク
A

□基準

原基・――・(一)、(五)

 ワンポイント

★19 消費とは、厳密にとらえれば製品を生産するために使用することを意味するが、原価計算で材料を消費するという場合は、材料が倉庫から生産現場に出庫されたことを表している。

3 材料の消費額の計算

(1) 材料費の計算方法

通常、購入した材料は消費される^{★19}。これからのは話は、材料として消費される金額を決定する方法である。

材料費の計算方法は、受払記録を行うか否かで異なる。

つまり「いくつ消費したのか?」を明らかにする材料と明らかにしない材料があって、それぞれの材料で消費額の計算が異なってくるのである。

① 受払記録を行う材料（重要性の高い材料）

主要材料、買入部品、補助材料

$$\text{材料費} = \text{消費価格} \times \text{実際消費量}$$

② 受払記録を行わない材料（重要性の低い材料）

工場消耗品、消耗工具器具備品等

$$\text{材料費} = \text{原価計算期間における買入額}$$

(2) 材料費計算の全体像（受払記録を行う材料）^{★20}

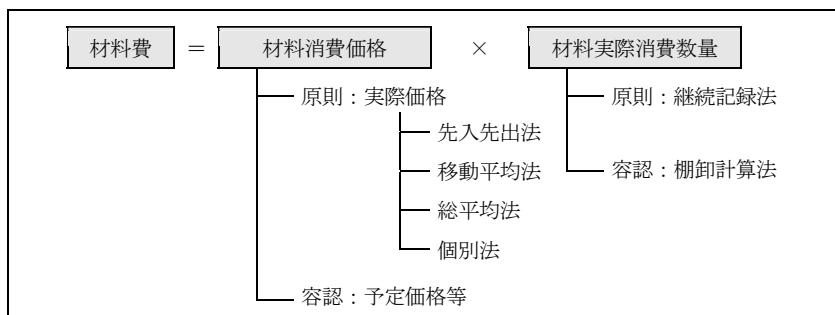
 ワンポイント

★20 実際価格は、簿記における商品の消費価格の計算と同じである。

材料実際消費量は、簿記における商品の数量計算と同じである。

□基準

原基・――・(二)



① 実際消費数量の計算

実際消費数量を把握する方法には次の2つの方法がある★²¹。

1) 原則：継続記録法

材料品目ごとに受入・払出のつど、その数量を記録することで絶えず帳簿残高を明らかにする方法をいう。

2) 容認：棚卸計算法

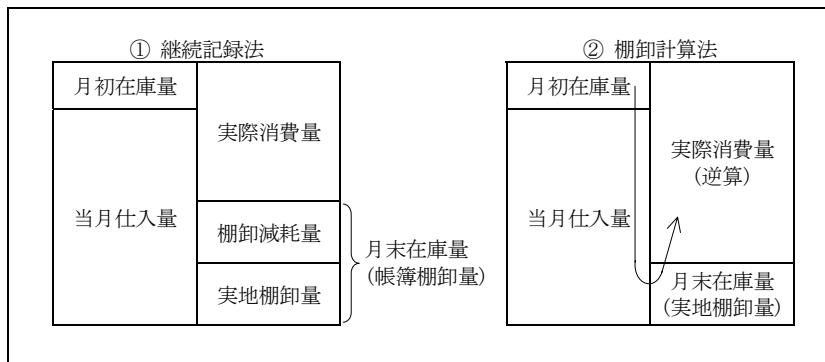
材料品目ごとに受入記録のみを行い、払出記録は行わず、次の算式によって材料消費量を計算する方法をいう。

$$\text{材料消費量} = \text{月初在庫量} + \text{当月仕入量} - \text{月末在庫量}$$



★²¹ 実務上の処理

通常、実務では材料の種類に応じて継続記録法と棚卸計算法が併用されています。



継続記録法と棚卸計算法



研究 継続記録法が原則となっている理由

継続記録法は文字どおり、「継続して記録を取る」方法である。したがって、実際消費量は帳簿を見ればすぐに分かり、さらに「棚卸」を行えば棚卸減耗が生じているかどうかも判明する★²²。それに対して、棚卸計算法は払出記録を行わず、「棚卸」を行った結果、差引(逆算)で実際消費量を計算しているに過ぎない。したがって、棚卸減耗が生じている場合には、棚卸計算法で求めた実際消費量の中には棚卸減耗量まで含められてしまうこととなり、正確な消費量を求ることはできない。そのため、正確な消費量を計算するには継続記録法の方がよいというわけである。

しかし、材料によっては、継続記録法によって計算するのが困難なもの、またその必要がないものがあり、その場合には棚卸計算法の適用が認められている。

両者をまとめると次のとおりである。



★²² 誤解されやすいが、継続記録法によっても「実地棚卸」が行われる。したがって、棚卸計算法を併用しなくても、継続記録法のみで棚卸減耗量を把握できる。
(櫻井原計・55頁)

| | 継続記録法 | 棚卸計算法 |
|----|-----------------------------|----------------|
| 長所 | 帳簿残高と実際残高を比較することで材料の管理が行える。 | 計算事務手続が簡略化される。 |
| 短所 | 記帳の手間がかかり煩雑である。 | 材料の管理には適さない。 |

継続記録法と棚卸計算法

【設例 4】材料の消費数量の計算（継続記録法と棚卸計算法）

1. 次の資料から材料の月間消費額を算定しなさい。なお、材料の消費数量の計算は、継続記録法による。

前月繰越し $400\text{円/kg} \times 700\text{kg} = 280,000\text{円}$

当月購入高 $400\text{円/kg} \times 2,500\text{kg} = 1,000,000\text{円}$

当月払出数量 $3,000\text{kg}$

2. 次の資料から材料の月間消費額を算定しなさい。なお、材料の消費数量の計算は、棚卸計算法による。

前月繰越し $400\text{円/kg} \times 700\text{kg} = 280,000\text{円}$

当月購入高 $400\text{円/kg} \times 2,500\text{kg} = 1,000,000\text{円}$

月末実地棚卸数量 180kg

【解 答】

| | |
|----------|-------------|
| 1. 継続記録法 | 1,200,000 円 |
| 2. 棚卸計算法 | 1,208,000 円 |

【解 説】

1. 継続記録法

継続記録法とは、材料の受入・払出のつど、材料元帳などに数量を継続的に記入し、その払出数量を消費数量とする方法である。

月間消費額 : $400\text{円/kg} \times 帳簿払出数量 3,000\text{kg} = 1,200,000\text{円}$

2. 棚卸計算法

棚卸計算法とは、材料の払出のつどに記帳は行わず、受入時の記帳と月末の実地棚卸によって材料消費数量を求める方法である。

月間消費数量 : $(\text{月初(前月繰越}) 700\text{kg} + \text{当月購入} 2,500\text{kg}) - \text{月末} 180\text{kg}$
 $= 3,020\text{kg}$

月 間 消 費 額 : $400\text{円/kg} \times 3,020\text{kg} = 1,208,000\text{円}$

② 消費価格の計算

消費価格の計算方法には、実際価格と予定価格等の2つがある。

1) 原則：実際価格^{★23}

なお、同種材料の購入原価が異なるときは先入先出法、移動平均法、総平均法、個別法のいずれかの方法を用いる。

2) 容認：予定価格等

予定価格等は、一定期間における消費価格を予め見積もったものである。この予定価格等によって消費額を計算した場合に発生する原価差異を**材料消費価格差異**という。予定価格等には次の利点がある。

- ・ 材料費の計算が迅速に行えること(計算の迅速化、単純化)^{★24}
- ・ 偶発的原価が排除され、原価管理が行えること(原価管理)

③ 材料消費額の計算

①と②より、材料費は以下の計算式で求めることができる。

1) 実際価格を用いる場合：材料費＝実際価格×実際消費量^{★25}

2) 予定価格を用いる場合：材料費＝予定価格×実際消費量



研究 実際価格

同じ材料であっても、購入時期や仕入先によって材料の購入原価は異なることがある。そのような場合は、以下のような方法により消費価格を計算する。

i) 先入先出法

前に仕入れた材料から先に払い出されると仮定して、消費価格を計算する方法である。

この方法によれば、次月繰越高は、最近の購入原価で計上されることになる。

ii) 総平均法

月末に、1か月の平均単価^{★26}を計算する方法である。

この方法によれば、消費価格は月末にならないと計算されないため、材料元帳の払出記入は数量のみとなり、残高記入も数量のみとなる。

iii) 移動平均法

この方法は、仕入の都度、仕入数量とその金額をそのときの残高の数量と金額にそれぞれ加え、数量の合計で金額の合計を除して平均単価を算定し、これを次の仕入があるまでの消費価格としていく方法である。

iv) 個別法

個別法は、材料の取得価格を異にするに従って、個々に区別して記録・保管し、その個々の実際原価によって消費価格を計算しようとする方法である。

□基準
原基・――・(三)

ワンポイント

★23 ここでいう実際価格とは実際単価と同じことである。

ワンポイント

★24 例えば実際価格を算定するのに総平均法を用いる場合を想定してほしい。総平均法では、月末まで待たなければ、総平均した単価を計算できない。それに対し、予定価格等を用いれば、予め「これくらいだろう」と見積もった価格で計算を早期に行うことができる。しかも、計算手続も単純化される。

ワンポイント

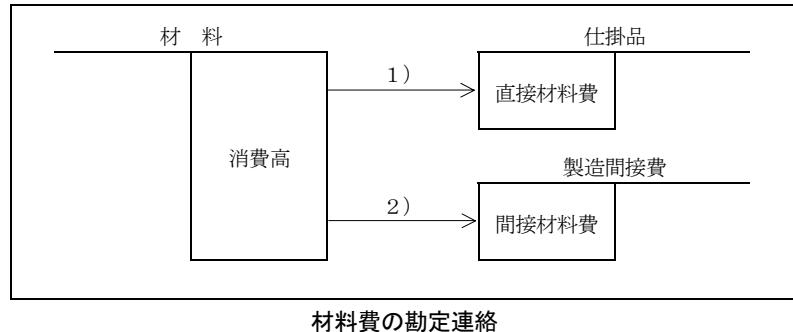
★25 実際原価計算制度のわく内では、実際消費量を用いることが条件である。よって実際価格、予定価格のどちらを用いても、実際消費量を用いる限り、実際原価と考える。(原基・四・(一)・1)

ワンポイント

★26 平均単価＝

$$\frac{\text{月初繰越金額} + \text{当月仕入金額}}{\text{月初繰越数量} + \text{当月仕入数量}}$$

④ 材料の消費額の記帳



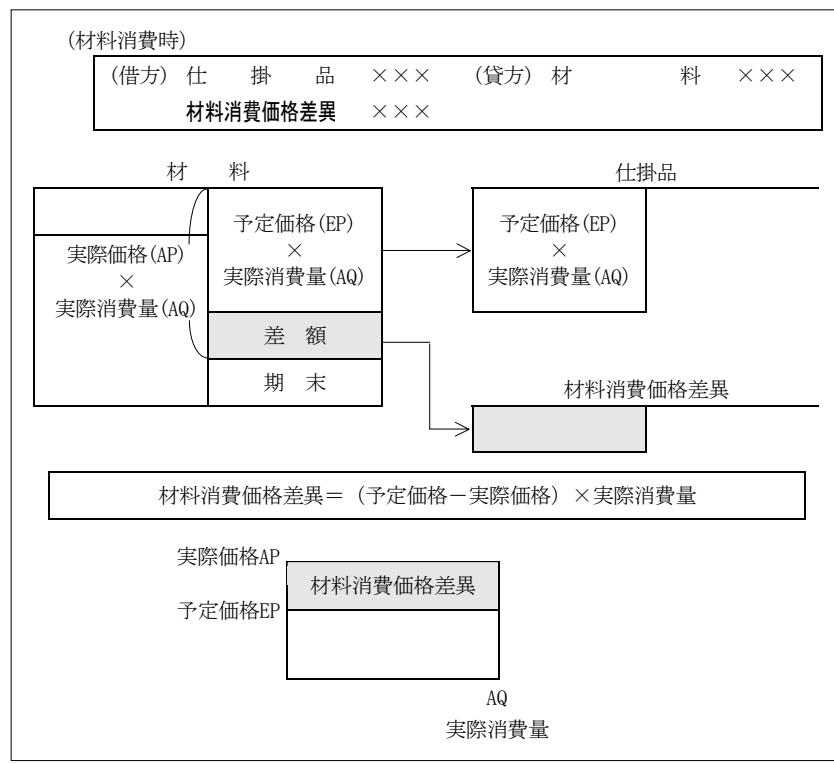
1) 材料を直接材料として消費した場合

| | | | | | |
|------|-----|-------|------|----|-------|
| (借方) | 仕掛品 | × × × | (貸方) | 材料 | × × × |
|------|-----|-------|------|----|-------|

2) 材料を間接材料として消費した場合

| | | | | | |
|------|-------|-------|------|----|-------|
| (借方) | 製造間接費 | × × × | (貸方) | 材料 | × × × |
|------|-------|-------|------|----|-------|

また、消費（出庫）時に予定価格等を用いた場合の仕訳及び勘定連絡を示すと以下のとおりである。（不利差異が生じる場合）



【設例5】予定価格の使用

以下の〔資料〕をもとに、各間に答えなさい。

〔資料〕

1. 当月における主要材料の購入・払出に関するデータ

| | | |
|-------|--------------|----------------|
| 月初有高 | 80kg | (実際価格@115円) |
| 当月購入高 | 500kg | (実際価格@120円) |
| 計 | <u>580kg</u> | |
| 当月払出高 | 480kg | |
| 月末有高 | <u>100kg</u> | (減耗は一切生じなかった。) |
| 計 | <u>580kg</u> | |

2. 当社では材料の実際消費額の計算は、先入先出法を採用している。なお、当社の予定価格は118円/kgである。

問1 材料購入時には実際購入原価で受入記帳し、消費時に予定価格を用いている場合における、答案用紙の各勘定を記入しなさい。

問2 材料購入時に予定価格で受入記帳している場合における、答案用紙の各勘定を記入しなさい。
なお、材料は掛で購入している。

【解答用紙】

問1

材 料

| | |
|-------------------------|-------------------------|
| 月初有高 () | 当月消費高 () |
| 当月購入高 () | 材料消費価格差異 () |
| <u> </u> | <u> </u> |
| <u>()</u> | <u>()</u> |

材料消費価格差異

| | |
|---------|--|
| () () | |
|---------|--|

問2

材 料

| | |
|-------------------------|-------------------------|
| 月初有高 () | 当月消費高 () |
| 当月購入高 () | 月末有高 () |
| <u> </u> | <u> </u> |
| <u>()</u> | <u>()</u> |

材料受入価格差異

| | |
|---------|--|
| () () | |
|---------|--|

【解 答】

問 1

| 材 料 | |
|-------------|-------------------|
| 月 初 有 高 (| 9,200) |
| 当 月 購 入 高 (| 60,000) |
| | \ |
| | <u>(69,200)</u> |
| 当 月 消 費 高 (| 56,640) |
| 材料消費価格差異 (| 560) |
| 月 末 有 高 (| 12,000) |
| | <u>(69,200)</u> |

材料消費価格差異

| | |
|---------------|--|
| (材 料) (560) | |
|---------------|--|

問 2

| 材 料 | |
|-------------|-------------------|
| 月 初 有 高 (| 9,440) |
| 当 月 購 入 高 (| 59,000) |
| | <u>(68,440)</u> |
| 当 月 消 費 高 (| 56,640) |
| 月 末 有 高 (| 11,800) |
| | <u>(68,440)</u> |

材料受入価格差異

| | |
|-------------------|--|
| (買 掛 金) (1,000) | |
|-------------------|--|

【解 説】

問 1 材料勘定の内訳

月初有高 : @115×80kg=9,200円 (実際)

当月購入高 : @120×500kg=60,000円 (実際)

月末有高 : @120×100kg=12,000円 (実際)

実際消費高 (先入先出法) : @115×80kg + @120×400kg=57,200円

予定消費高 : @118×480kg=56,640円

材料消費価格差 : 56,640円 - 57,200円 = △560円 (不利差異)

問 2

(1) 材料勘定はすべて予定価格で記入

月初有高 : @118×80kg=9,440円 (予定)

当月購入高 : @118×500kg=59,000円 (予定)

月末有高 : @118×100kg=11,800円 (予定)

予定消費高 : @118×480kg=56,640円 (予定)

(2) 材料受入価格差異

当月実際購入高 : @120×500kg=60,000円

材料受入価格差異 : 予定59,000円 - 実際60,000円 = △1,000円 (不利差異)

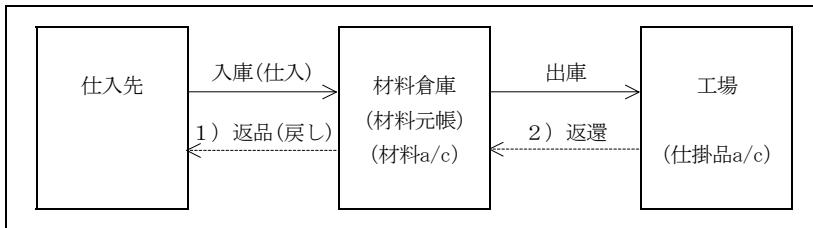
4 返品・返還の処理

(1) 返品

不良品等が検収段階で発見されずに搬入され、いったん受入記録を行った材料を仕入先に返品する等の処理である。返品により材料は減少する。

(2) 返還

製造現場に引き渡され、いったん払出記録を行った材料が倉庫に戻し入れられる場合の処理である。戻し入れることにより材料残高は増加する。



材料の返品・返還

返品・返還の処理は次のようになる★²⁷。

| | 1) 返 品 | 2) 返 還 |
|------|---|---|
| 単 価 | 「通常の出庫」と同様に考える 通常の出庫と同様に算定 | 「出庫の取消」と考える [返還材料の源泉が判明している場合] 当該材料の出庫時の単価 [返還材料の源泉が判明していない場合] 直前の出庫材料の単価 |
| 材料元帳 | 「入庫欄」にマイナス記入 | 「出庫欄」にマイナス記入 |
| 仕 訳 | [実際の返品材料の単価 < 元帳上の返品材料の単価の場合] (借方) 買 掛 金××× 棚卸差額修正××× (製造間接費) (貸方) 材 料××× | (借方) 材 料××× (貸方) 仕掛け品××× |

返品・返還の処理



注意

★²⁷ あくまで一般的な処理であり、本試験において異なる処理が求められることがある。その場合には指示が付される。

5 材料の棚卸減耗の計算

材料消費計算において、継続記録法を採用している場合には、絶えず材料の帳簿残高が明らかになる。この場合、定期的な実地棚卸を行うことによって、棚卸減耗を把握することができる^{★28}。

注意

★28 材料の「消費時」に予定価格等を用いた場合、棚卸減耗損は「実際価格」を用いて計算する。
一方、材料の「購入時」に予定価格等を用いた場合、棚卸減耗損は「予定価格等」を用いて計算する。

ワンポイント

★29 例えば「通常の範囲内の減耗が1,000円生じた」と出題された場合、これを製造間接費に計上する。
★30 例えば「火災によって減耗が100万円生じた」と出題された場合、これをP/L上、特別損失に計上する。

(1) 正常な棚卸減耗

製品を製造するにあたり、不可避的に発生する材料の減耗を「正常な棚卸減耗^{★29}」という。正常な棚卸減耗についての費用を、「原価性がある」と表現し、製品原価（間接経費）に加算する。

| | |
|--------------------|--------------|
| (借方) 製 造 間 接 費 ××× | (貸方) 材 料 ××× |
|--------------------|--------------|

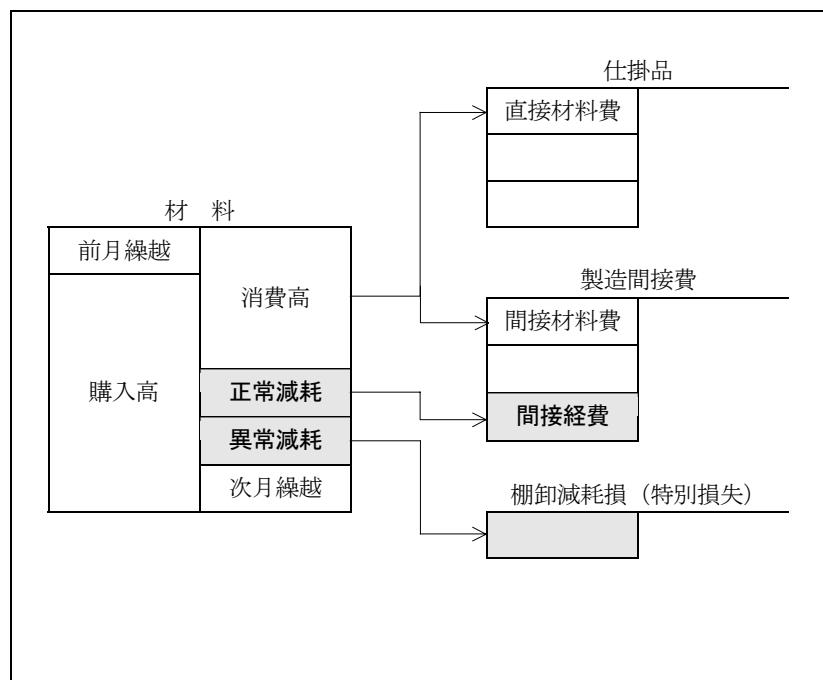
(2) 異常な棚卸減耗

盜難・火災・水害等の原因で棚卸減耗が生じることもある。この場合、「異常な棚卸減耗^{★30}」という。異常な棚卸減耗は、「原価性がない」とされ、製品原価には算入しない。

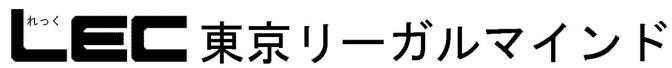
しかし、棚卸減耗損として発生した事実は変わらないので、異常損失として損益勘定に振り替え、損益計算書（P/L）上は「特別損失（又は営業外費用）」の部に計上する。

| | |
|--------------------|--------------|
| (借方) 棚 卸 減 耗 損 ××× | (貸方) 材 料 ××× |
| (P/L特別損失の部) | |

以上の棚卸減耗を含めた材料の勘定連絡は以下のようになる。



棚卸減耗を含めた材料の勘定連絡図



著作権者 株式会社東京リーガルマインド

(C) 2011 TOKYO LEGAL MIND K. K. , Printed in Japan

無断複製・無断転載等を禁じます。

BU11480