



cpa learning

CPA
Certified Public Accountant

いちばんわかる

日商簿記 **2** 級

工業簿記の
教科書

CPA会計学院 編著

はしがき

本書は、「日本でいちばんわかりやすい簿記の独学用テキスト」を目指して制作した1冊です。

＜本書の特徴＞

- ・工業簿記の知識がゼロでもきちんと理解できる丁寧な説明
- ・まるでアニメーションを見ているようなわかりやすい図解
- ・論点ごとに用意した豊富な例題

このような特徴を有しているため、独学の方でも十分に合格を目指せる内容となっています。

また、本書の最大の強みは、完全無料の簿記学習WEBサイト「CPAラーニング」の公式教科書であるという点です。

工業簿記には以下のような特徴があります。

- ・商業簿記よりもイメージがしづらい
- ・簿記2級で新たに学習する科目

このため、商業簿記よりも独学がしづらい科目といえます。しかし、配点は40点もあるため、工業簿記を苦手にしてしまうと合格は遠のいてしまいます。そこで、工業簿記を得意科目にできるよう、CPAラーニングでは本書を用いた講義動画が無料で見られるようになっています。

講義動画は、CPA会計学院の公認会計士講座の講師が担当しており、本書の内容を、かみ砕いてわかりやすく解説しています。正しく理解し、効率的に学習を進めるためにも、講義を受講することをおすすめいたします。

さらに、CPAラーニングでは講義動画だけでなく、ネット模試も受けられます。本書と併せて、ぜひCPAラーニングをご活用ください。

本書は、会計資格の最高峰である公認会計士試験で高い合格実績を誇るCPA会計学院が自信を持ってお贈りする一冊です。本書で学習された皆様が、日商簿記検定2級に合格されることを心より願っております。

2022年○月吉日

CPA会計学院 講師一同

■CPAラーニングを活用しよう！



理解力・定着率が上がる「Web受講」しませんか？

CPAラーニングは、CPA会計学院が運営する、簿記を無料で学習できるWebサイト。

公認会計士講座を50年以上運営してきたCPAだからできる、1番わかりやすい簿記講座を無料で提供します。

CPAラーニングの特徴って？

- プロの講義を動画で学習**
本テキストを使用した講義を受講することができます。全講義を視聴することはもちろん、理解が難しい論点のみ視聴することも可能です。講義は公認会計士講座の講師が担当しているので、本質が理解できるわかりやすい講義を展開します。
- 模擬試験問題や問題集もダウンロード可能**
CPAラーニングには、当テキストだけではなく、模擬試験問題や問題集なども掲載しています。これらの教材はすべてダウンロードすることが可能です。
- 完全無料**
CPAラーニングのコンテンツは無料でご利用できます。ユーザー登録は最短1分で完了します。
- 日商簿記2級まで学習可能**
CPAラーニングでは、日商簿記3級だけでなく2級も無料で学習可能です。2級についても講義、問題集が全て閲覧/ダウンロード可能で、模擬試験も受験ができるようになっています。
- ネット模試が受験可能**
近年導入されたネット試験を想定した、ネット模試を受験可能です。試験時間などの表示もあり、本番を想定したものをご用意しています。解答終了後すぐにスコアが表示され、解説も閲覧可能です。

ご利用はこちらから

cpa-learning.com



■ 合格への道

1. 全体像と教材

日商簿記検定2級に合格するためには、下記の3ステップが必要です。本書およびCPAラーニングを活用し、合格に向けて学習を進めるようにしましょう。

	教材	目標
①個々の論点を学習	本書	テキストに記載されている内容を理解し、例題が解ける。
②問題演習	問題集	どの問題もすらすら解ける。
③直前対策	模擬試験	合格点である70点を超える。

※本書を用いた講義動画および問題集や模擬試験はCPAラーニングにアップされております。

※簿記2級では「商業簿記」も試験範囲です。工業簿記だけでなく商業簿記も学習する必要があります。

2. 本書の活用方法

ポイント1 理解する

理解とは、「なぜそうなるのか？」がわかっている状態です。本書では、しっかり理解できるよう、「理由の説明」や「図解」に紙面の多くを割きました。簿記は覚えることが多そうに思えますが、理解すれば覚えることはとても少なくなります。本文や図解をきちんと読み、理解することを重視して学習するようにして下さい。

ポイント2 問題を解く

理解は重要ですが、問題を実際に解くことも必要です。本書は、「論点の説明→例題で確認」という構成にしています。簿記の問題は、テキストを読んでいるだけでは解けるようにはなりません。説明を読み理解できたら、必ず例題を解いて、その論点の問題を確認するようにしましょう。

ポイント3 反復する

「理解した」、「問題を解けるようになった」としても、それ以降に反復しなければ忘れてしまい解けなくなってしまいます。学んだ内容を定着させるために、反復するようにしましょう。特に例題が重要です。3回は反復するようにしましょう。

■本書の特徴と使い方

1. 「簿記の基本だけど、すぐには覚えづらいこと」を、いつでも確認できるようにしました。

左側のページには、左を意味する「借方」、右側のページには、右を意味する「貸方」を記載しています。

180 借方
(第8章-8)

貸方 181
(第8章-9)

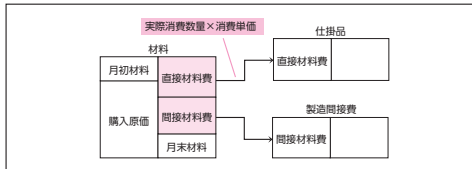
2. 本文にはわかりやすさの工夫が多く入っています。

第4節 材料の消費

第3節では、材料を購入したときに、材料勘定の「借方」にいくら記入するのかわかるという論点を見ました。

第4節では、材料を消費したときの論点を学習します。材料を消費したとき、それが直接材料費であれば材料勘定から仕掛品勘定へ、それが間接材料費であれば材料勘定から製造間接費勘定へ振り替えます。つまり、今から見ていく論点は材料勘定の「貸方」の論点ということです。

文章による説明に加えて、勘定連絡図を用いた説明も多く盛り込んでいます。



✓CHECK

- 用語** 払出 : 材料を倉庫から出庫すること。材料はその後製造現場にて消費されるため、払出=消費と捉えてよい。
- 材料元帳 : 材料の購入や消費を管理し、材料原価を把握するための補助簿(商品有高帳の材料版)。
- 継続記録法 : 材料の購入や払出の都度、材料元帳に記録を行い、材料消費数量を決定する方法。
- 棚卸計算法 : 材料の払出の記録は行わず、月末に实地棚卸を行い、購入数量と月末实地棚卸数量の差によって当月の消費数量を算定する方法。
- 先入先出法 : 先に仕入れた材料から先に払い出されたと仮定し、消費単価を決定する方法。
- 総平均法 : 一定期間の平均単価を計算し、その平均単価を消費単価とする方法。

その論点でおさえるべき用語をまとめています。

ひと言アドバイス

継続記録法のメリット・デメリットは以下のとおりです。
メリット：棚卸減耗が把握できる。
デメリット：材料元帳への記入の手間がかかる。

ひと言アドバイスには、問題を解くうえでの注意点や、理解の手助けとなるワンポイントなどを書きました。

参考

なぜ「間接経費」なのか

棚卸減耗は、倉庫において何らかの理由により紛失してしまったもので、特定の製品をつくるために消費されたようなものではないので、「製造間接費」に該当します。
また、「材料費」の定義は、製品をつくるために物品を消費することです。棚卸減耗は製品をつくるために「消費」したのではなく、あくまでも「紛失・滅失」してしまったものですので、材料費の定義に当てはまらず「経費」となります。

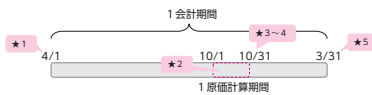
異常な原因による棚卸減耗

棚卸減耗が異常な原因（たとえば、工場の火災や盗難など）により生じた場合は、棚

発展的な内容や、理解を深めるための内容は、参考に書かれています。本文と併せて読むようにしましょう。

2 予定消費単価を用いた計算の流れ

予定消費単価は1年間の初め、つまり期首時点に決定します。予定消費単価の決定と、原価計算期間における消費額の計算は以下の時系列で行われます。



- ★Step 1 ▶ (期首時点) 予定消費単価を決定
- ★Step 2 ▶ (各原価計算期間中) 材料の予定消費額を計算
- ★Step 3 ▶ (月末時点) 材料の実際消費額を計算
- ★Step 4 ▶ (月末時点) 材料消費価格差異の算定
- ★Step 5 ▶ (会計年度末) 材料消費価格差異を売上原価に賦課する

Case Study ▶ 予定消費単価を用いた計算の流れ

- ・予定消費単価 : @1,000円/kg
- ・実際購入原価 : 157,500円 (150kg)
- ・当月実際消費単価 : @1,050円/kg
- ・当月実際消費数量 : 120kg
- ・月末材料数量 : 30kg
- ・当期(年間)の売上原価(原価差異調整前) : 1,000,000円

数値例を使った方が理解しやすい場合は、Case Studyを用意しています。数値例と併せて確認することで、論点をより具体的に理解できるようになっています。

3. もちろん、問題を解く力も身につけられるようになっています。

論点ごとに例題を載せています。まずは例題が解けるようになることを目標に学習を進めましょう。

■例題 2~4

以下の資料に基づいて、材料勘定に適切な数値を記入しなさい。

1. 当社は材料100kg（1kgあたり1,050円）を保有している。
2. この材料のうち、80kgを直接材料として消費し、20kgを間接材料として消費した。

■解答欄

		材料		(単位:円)	
諸	口	()	()	()	()
		()	()	()	()

■解答解説

		材料		(単位:円)	
諸	口	105,000	仕 掛 品		84,000
			製 造 間 接 費		21,000

例題で用いる数値は、その多くが他の例題と関連しています。例題同士の繋がりを意識することで、原価計算をより広い視野で理解することができます。

■例題 5-1 製造間接費の実際配賦

以下の資料を基に、各設問に答えなさい。

1. 間接材料費 21,000円
2. 間接労務費 100,000円
3. 間接経費 85,250円
4. 各製品の直接作業時間と機械稼働時間は、それぞれ以下のとおりである。

	製品A	製品B	製品C
直接作業時間	75時間	55時間	20時間
機械稼働時間	100時間	100時間	50時間

問1 製造間接費を、直接作業時間を基準に各製品に配賦した場合における各製品に配賦される製造間接費の金額を算定しなさい。

問2 製造間接費を、機械稼働時間を基準に各製品に配賦した場合における各製品に配賦される製造間接費の金額を算定しなさい。

■解答欄

問1	製品A	円	製品B	円	製品C	円
問2	製品A	円	製品B	円	製品C	円

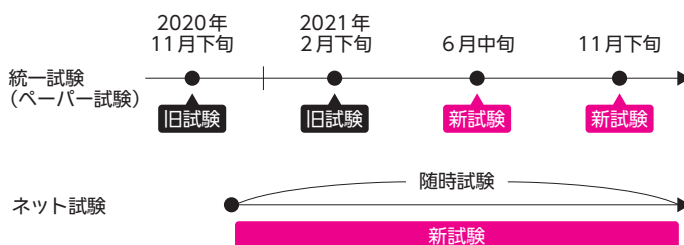
■ 日商簿記検定2級について

1. 従来の試験制度（旧試験）と新試験について

2020年12月よりネット試験が導入され、新試験が施行されました。新試験では以下のように形式面が変更されています。なお、試験範囲に変更はありません。

	従来の試験（旧試験）	新試験
試験時間	2時間	1時間30分
試験形式	・年3回のペーパー試験	・年3回のペーパー試験 ・随時実施のネット試験

年3回のペーパー試験を「統一試験」といい、統一試験は6月中旬（第2日曜日）、11月下旬（第3日曜日）、2月下旬（第4日曜日）の年3回実施されます。旧試験による統一試験は2021年2月(第157回)が最後で、それ以降は新試験になります。



2. ネット試験とは

ネット試験は、インターネット経由で配信される問題をPCの画面上で受験する試験方式です。ネット試験は、商工会議所が認定したテストセンターで受験します（自宅での受験は不可）。また、合否はその場ですぐに判明します。問題および答案用紙はPCの画面上に表示されますが、計算用紙が配布されるので、そこまで大きな不便はありません。

ネット試験の実施日時はテストセンターにより異なります（テストセンターによっては毎日実施しているところもある）。問題の難易度等は統一試験と同じであり、統一試験とネット試験のどちらで合格しても資格の価値は変わりません。



▼ネット試験の申込ページ

<https://cbt-s.com/examinee/examination/jcci.html>

3. 試験の概要

受験資格	なし
申込期日	<ul style="list-style-type: none"> ・統一試験 受験日の約2ヶ月前から約1ヶ月間（受験希望地の商工会議所によって、申込期日や申込方法は異なる） ・ネット試験 申込日より3日目以降（例：10日申込の場合13日以降）の予約が可能
受験日	<ul style="list-style-type: none"> ・統一試験 6月中旬（第2日曜日）、11月下旬（第3日曜日）、2月下旬（第4日曜日） ・ネット試験 随時実施（テストセンターにより異なる）
受験料	税込4,720円（ネット試験の場合、事務手数料550円が別途発生）
試験科目と配点	商業簿記（配点60点）、工業簿記（配点40点）
合格基準	70点以上（満点100点）
筆記用具について	試験では、HBまたはBの黒鉛筆、シャープペン、消しゴムが使用可（ラインマーカー、色鉛筆、定規等は使用不可）
合格発表日	<ul style="list-style-type: none"> ・統一試験 受験後、約1ヶ月後に発表（商工会議所により異なる） ・ネット試験 受験後、すぐにその場で点数・合否が判明
計算器具について	電卓の持ち込み可（ただし、計算機能（四則演算）のみのものに限る、例えば、次の機能があるものは持ち込み不可。印刷（出力）機能、メロディー（音の出る）機能、プログラム機能（例：関数電卓等の多機能な電卓、売価計算・原価計算等の公式の記憶機能がある電卓）、辞書機能（文字入力を含む）ただし、次のような機能は、プログラム機能に該当しないものとして、試験会場での使用を可とします。日数計算、時間計算、換算、税計算、検算（音の出ないものに限る）
合格率	40%前後であることが多い

※本書の刊行時のデータです。最新の情報は商工会議所のWEBサイトをご確認ください。(https://www.kentei.ne.jp/bookkeeping)

4. よくある質問

～新試験と旧試験の比較～

Q1 新試験は旧試験よりも難しくなりました？

そのようなことはありません。むしろ、新試験の方が合格しやすくなりました。旧試験では回によって難易度にばらつきがあったため、とても難しい回も度々ありました。一方、新試験ではそのようなことが起きないような工夫がなされています。そのため、新試験の方が合格しやすくなったと言えます。

Q2 新試験の過去問はある？

新試験では、問題用紙や計算用紙は回収されるようになりました。また、問題を複製したりインターネット上で公開することは禁止されています。そのため、新試験の過去問を解くことはできないようになっています。

Q3 旧試験の教材で対策することはできる？

新試験では、試験時間や問題構成が大きく変わりました。そのため、旧試験用の模擬試験や過去問で対策することはおすすりません。新試験に対応した模擬試験で練習するようにしましょう。

～統一試験とネット試験の比較～

Q1 ネット試験の問題は毎回違う？

はい、違います。データベースに大量の問題がアップされており、そこからランダムに問題が抽出されます。そのため、ネット試験では、同じ日時に同じテストセンターで受験したとしても、受験者はそれぞれ違う問題を解くことになります。

Q2 統一試験とネット試験、どっちが難しい？

統一試験とネット試験で難易度の差はありません。統一試験の問題も、ネット試験と同じデータベースから抽出されたものなので、難易度に差が出ないようになっています。

Q3 ネット試験は練習できる？

CPAラーニングで練習できます。CPAラーニングでは、実際のネット試験と同一形式のシステムを採用した模擬試験をご用意しています。ぜひご利用ください。

Q4 ネット試験と統一試験どっちがおすすり？

ネット試験の方がおすすりです。随時受けることが可能で、その場で合否もわかるからです。

■書籍の訂正及び試験の改正情報について



発行後に判明した誤植や試験の改正については、下記のURLに記載しております。

cpa-learning.com/boki_teisei

目次

第1章 工業簿記の基礎

第1節 工業簿記総論	2
1 商業簿記と工業簿記	2
2 工業簿記と原価計算	3
3 原価計算の目的	3
4 原価とは	4
第2節 製造原価の分類	6
1 製品原価の発生形態による分類	6
2 製品との関連における分類	7
3 操業度との関連における分類	10
第3節 工業簿記の一巡	11
1 原価計算期間	11
2 工業簿記の勘定	12
3 原価計算手続	13
4 工業簿記の基本的な仕訳および勘定記入	14
5 工業簿記の勘定連絡図	19

第2章 材料費

第1節 材料費とは	23
1 材料と材料費	23
第2節 材料費の分類	24
1 材料の種類や使用目的による分類	24
2 製品との関連における分類	25
第3節 材料の購入	26
1 材料の購入原価の計算	26
2 返品や値引があった場合の処理	28
3 材料副費の種類	30

4 材料副費の予定配賦	33
第4節 材料の消費	35
1 材料の消費額の計算	36
2 材料の消費数量の計算	38
3 材料の消費単価の計算	44
第5節 予定消費単価による計算	46
1 予定消費単価とは	46
2 予定消費単価を用いた計算の流れ	47
3 材料消費価格差異（原価差異）の処理	50
4 予定価格法のメリット	53

第3章 労務費

第1節 労務費とは	57
1 労務費	57
第2節 労務費の分類	58
1 労務費の種類や目的による分類	58
2 製品との関連における分類	59
第3節 賃金・給料の支払	60
1 支払賃金の計算	61
第4節 賃金の消費	64
1 給与計算期間と原価計算期間	64
2 直接工の消費賃金の計算	67
3 間接工の消費賃金の計算	69
第5節 予定消費賃率による計算	71
1 予定消費賃率とは	71
2 予定消費賃率を用いた計算の流れ	72

第4章 経費

第1節 経費とは	81
第2節 経費の分類	82
1 種類による分類	82
2 製品との関連における分類	83
第3節 経費の消費	84
1 支払経費	84
2 月割経費	88
3 測定経費	89
4 発生経費	90
第4節 経費の会計処理	91
1 経費に関する諸勘定を設ける方法	92
2 経費勘定を設ける方法	93
3 経費に関する勘定自体を設けない方法	94

第5章 製造間接費

第1節 製造間接費の配賦計算（実際配賦）	97
1 配賦計算の必要性	97
2 仕訳と勘定連絡図	98
3 配賦基準	99
4 実際配賦の計算方法	100
第2節 製造間接費の配賦計算（予定配賦）	103
1 予定配賦とは	103
2 予定配賦の一連の手続	104
第3節 製造間接費配賦差異の分析	112
1 原価管理	112
2 製造間接費配賦差異の分析	113
3 予算許容額（予算）の設定方法と差異の分析	114
4 基準操業度の決定	121

第6章 部門別計算

第1節 部門別計算とは	125
1 部門別計算とは	125
2 原価部門の分類	129
第2節 部門別計算の計算手続	130
1 製造間接費の各原価部門への集計（第1次集計）	131
2 補助部門費の各製造部門への集計（第2次集計）	135
3 製造部門費の各製品への配賦（第3次集計）	145

第7章 個別原価計算

第1節 個別原価計算とは	153
1 個別原価計算とは	153
2 個別原価計算の種類	155
3 指図書と勘定記入の流れ	155
第2節 個別原価計算の計算手続	156
1 製造直接費の賦課	158
2 製造間接費の配賦	159
3 原価計算表（総括表）	160
第3節 個別原価計算における仕損	165
1 仕損とは	165
2 仕損費の計算	165
3 仕損費の会計処理（直接経費処理）	166
第4節 個別原価計算における作業屑	171
1 作業屑とは	171
2 作業屑の処理	171

第8章 総合原価計算

第1節 総合原価計算とは	174
1 総合原価計算とは	174
第2節 総合原価計算の計算手続	176
1 基本的な計算手続	176
2 月末仕掛品の計算	177
3 月初仕掛品が存在する場合	181
第3節 仕損と減損	186
1 仕損と減損の意義	186
2 仕損（減損）の基本的な会計処理	188
3 仕損の発生点と仕損費の負担先	189
4 仕損費を完成品のみを負担させる場合（評価額がない場合）	190
5 仕損費を完成品と月末仕掛品の両者負担させる場合（評価額がない場合）	195
6 仕損品に評価額がある場合	201
第4節 追加材料	208
1 追加材料の終点投入	208
2 追加材料の途中点投入	208
3 直接材料の平均的投入	209

第9章 その他の総合原価計算

第1節 工程別総合原価計算	214
1 工程別総合原価計算とは	214
2 工程別総合原価計算の計算手続	216
第2節 組別総合原価計算	220
1 組別総合原価計算とは	220
2 組別総合原価計算の計算手続	220
第3節 等級別総合原価計算	224
1 等級別総合原価計算とは	224
2 等級別総合原価計算の計算手続	225

第10章 決算と財務諸表

第1節 工業簿記の決算	230
1 工業簿記の決算	230
2 月次決算の手續	230
3 年次決算の手續	231
4 販売費及び一般管理費	231
第2節 財務諸表の作成	232
1 製造業における財務諸表	232
2 製造業の損益計算書	233
3 製造業の貸借対照表	235
4 製造原価報告書	236

第11章 標準原価計算

第1節 標準原価計算とは	252
1 標準原価計算とは	252
2 実際原価計算と標準原価計算	252
3 標準原価計算の一連の流れ	254
第2節 標準原価計算の計算手續	256
1 原価標準の設定	256
2 標準原価の計算	258
3 標準原価差異の算定	261
第3節 標準原価差異の分析	264
1 標準原価差異の分類	264
2 直接材料費差異の分析	265
3 直接労務費差異の分析	266
4 製造間接費差異の分析	273
5 標準原価差異の損益計算書の表示	280
第4節 標準原価計算の勘定記入	281
1 標準原価計算の勘定記入	281

第12章 直接原価計算

第1節 直接原価計算とは	288
1 直接原価計算の必要性	288
2 直接原価計算とは	290
3 直接原価計算の特徴	291
4 全部原価計算と直接原価計算の損益計算書	291
第2節 固定費調整	295
1 固定費調整とは	295
2 固定費調整の方法	295

第13章 CVP分析

第1節 CVP分析とは	304
1 CVP分析とは	304
2 CVP分析の基本概念	306
第2節 CVP分析の計算方法	308
1 基本的な分析	308
2 その他の分析	313
3 固変分解	317

第14章 本社工場会計

第1節 本社工場会計	322
1 工場会計の独立	322
2 本社工場会計の勘定	323
3 本社工場会計の会計処理	324

索引 330

第 1 章

工業簿記の基礎

第 1 章では、本書で学習する工業簿記の基礎的な知識を学習します。具体的な内容は第 2 章以降でみていきますので、まずはこれからどんなことを学んでいくのか全体像を把握することを意識しましょう。



第1節 工業簿記総論

✓ CHECK

用語	工業簿記 : 製造業を営む企業で用いられる簿記。
	原価計算 : 製品原価を計算する手続。
	製造原価 : 製品の製造のためにかかった費用。
	消費 : 製品を製造するために材料や労働力を使うこと。
	総原価 : 製造原価に販売費及び一般管理費を加えた費用。
	非原価項目 : 原価計算において原価に算入しない項目。

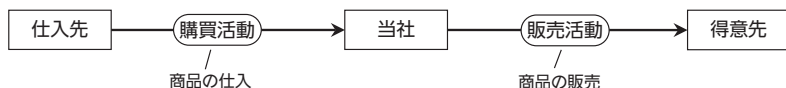
1 商業簿記と工業簿記

商業簿記は、仕入先から商品を購入し、その商品を得意先へ販売する商品売買業（「他社から仕入れたものを売る」事業など）において用いられる簿記でした。

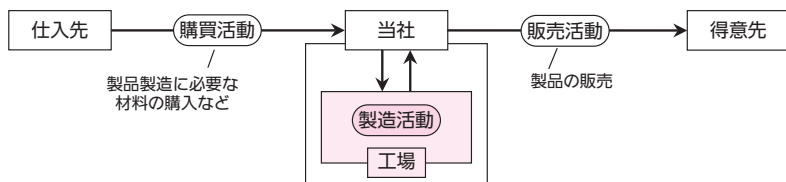
これに対して、本書で学習する工業簿記は、仕入先から材料を購入し、工場加工を行うことで製品を製造し、その製品を得意先へ販売する製造業（「自ら作ったものを売る」事業）で用いられる簿記です。

このように、工業簿記では、製造（加工）という活動が加わるため、当該活動を記録・集計し、製品を製造するためにいくらかかったのかを把握する必要が生じる点で、商業簿記とは異なります。

<商業簿記のイメージ>



<工業簿記のイメージ>

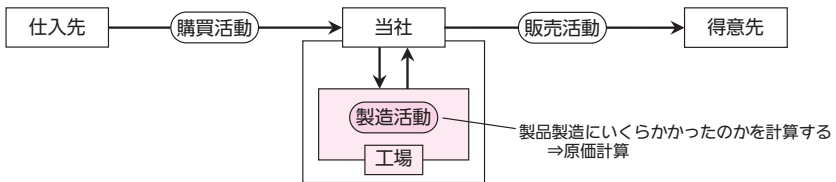


2 工業簿記と原価計算

製造業では、工業簿記を用いて製造活動を帳簿に記録し、その結果を財務諸表により報告します。

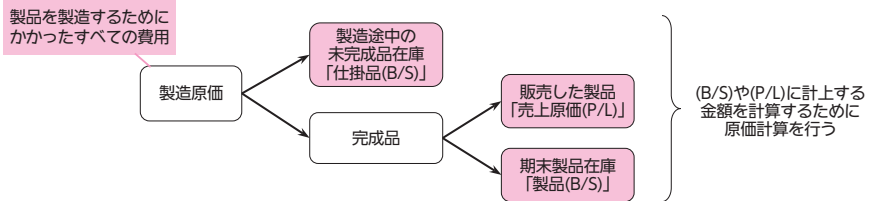
商業簿記を用いる商品売買業では、販売する商品をいくらで仕入れたかは明らかでした。そのため、仕入高をもって売上原価や期末の商品の計上額を算定できます。しかし、製造業では、自社で製品を製造しているため、販売した製品を製造するのにいくらかったのかを計算する必要があります。このような、工場での製造活動の結果、製品の製造に要した費用である製造原価を計算する手続を原価計算といいます。

つまり、製造業では、原価計算によって原価を計算し、それを工業簿記として帳簿に記録し、その結果を財務諸表により報告します。よって、工業簿記は原価計算を行わなければ、帳簿に記録する金額が算定できないため、両者は密接な関係があるのです。



3 原価計算の目的

原価計算にはいくつかの目的がありますが、主な目的は財務諸表の作成です。製品を販売したとしても、その製品原価が分からなければ、損益計算書の売上原価の金額や、貸借対照表の材料、仕掛品（製造途中の未完成品）、製品（完成品）等の棚卸資産の金額をいくらにすればよいのかが分からないためです。そのため、適切な財務諸表を作成するためには、原価計算を行う必要があるのです。



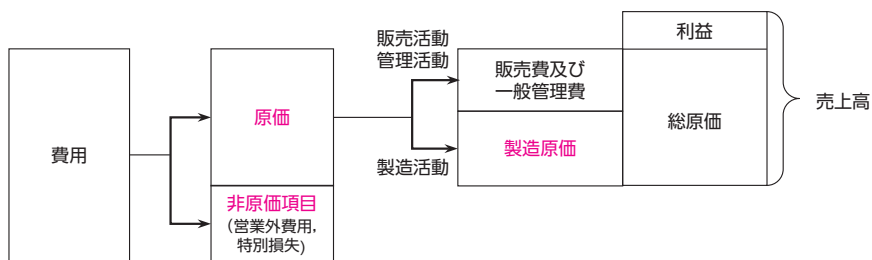
4 原価とは

(1) 原価と非原価

製造業において発生する費用は、まず、原価として集計するものと、原価には含まれない非原価項目とに分類します。

原価として集計するものは、製造原価と販売費及び一般管理費です。ここで、製造原価は、製品の製造のためにかかった費用であり、販売費は製品を販売するためにかかった費用、一般管理費は企業全般の管理のためにかかった費用です。

一方で、非原価項目は、上記の製造、販売、管理活動以外で発生した費用（支払利息など）や、異常な原因により生じた製造原価です。非原価項目は、損益計算書の営業外費用および特別損失に計上します。



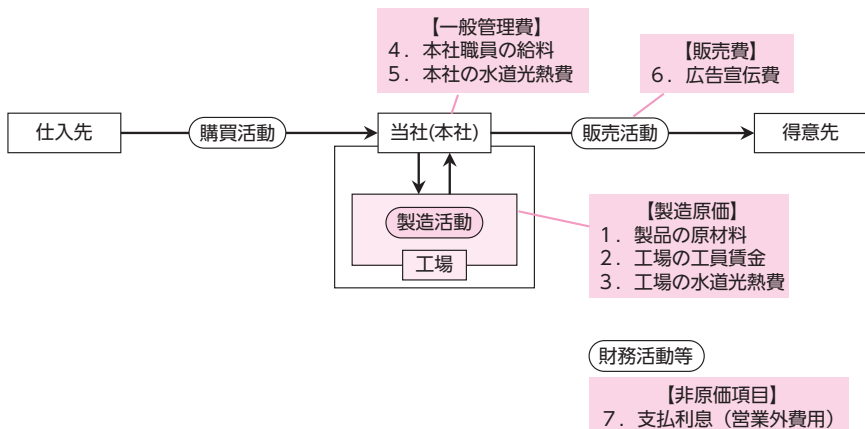
製造原価に販売費及び一般管理費を加えた費用を総原価といい、売上高から総原価を控除して利益を算定します。

Case Study ▶ 原価の分類

- | | |
|-------------|-------------|
| 1. 製品の原材料 | 5. 本社の水道光熱費 |
| 2. 工場の工具賃金 | 6. 広告宣伝費 |
| 3. 工場の水道光熱費 | 7. 支払利息 |
| 4. 本社職員の給料 | |

材料費や工具の賃金、工場の水道光熱費といった、工場に関連する費用や製品の製造にかかった費用が製造原価に分類されます。また、広告宣伝費などの製品を販売するための費用は販売費に、本社職員の給料、本社の水道光熱費などの本社に関連する費用は、企業全般の管理にかかった費用として一般管理費に分類されます。

そして、上記以外の費用は非原価項目に分類され、営業外費用や特別損失に計上されます。



ひと言アドバイス

製造原価は、製品ごとに原価を集計しますが、販売費及び一般管理費はその期間に発生した費用をそのまま損益計算書に計上します。そのため、工業簿記における原価計算は、一般的に「製造原価の計算」をいいます。

また、本書において、「原価」と一言で表現している場合は、製造原価を指します。

第2節 製造原価の分類

製品を製造するためにかかった費用である製造原価は、以下のような分類が行われます（詳しくは第2章～第5章で学習します）。

✓ CHECK

用語	材料費	：製品の製造のために使用（消費）した材料の消費額。
	労務費	：製品を製造するために消費した労働力の消費額。
	経費	：製品を製造するために消費した材料費・労務費以外のすべての製造原価。
	製造直接費	：特定の製品の製造のためにのみ消費され、その製品の原価として直接集計できる原価。
	製造間接費	：各種製品の製造のために共通して消費され、特定の製品の原価として直接集計できない原価。
	変動費	：操業度の増減に応じて比例的に増減する原価。
	固定費	：操業度の増減に関わらず変化しない原価。

1 製造原価の発生形態による分類

製造原価は、何を消費して発生した原価なのかという観点から、材料費・労務費・経費の3つに分類されます。

(1) 材料費

製品を製造するために使われる物品を材料といい、製品の製造のために材料を消費したとき、その消費額は**材料費**に分類されます。

(2) 労務費

製品を製造するために**労働力を消費**したとき、その消費額は**労務費**に分類されま

す。

(3) 経費

製品を製造するために消費した原価のうち、**材料費・労務費以外**はすべて**経費**に分類されます。

2 製品との関連における分類

工場で複数の製品を製造している場合、製品ごとに原価を計算する必要があります。製品別に原価を計算するために、製品との関連における分類が必要となります。具体的には、特定の製品を製造するために、いくら^{いくらか}の金額が消費されたかを把握できるか否かによって、製造直接費と製造間接費に分類します。

(1) 製造直接費

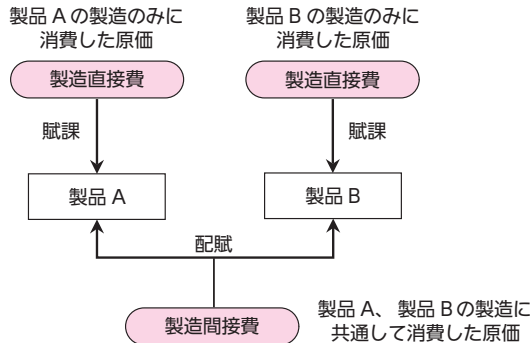
特定の製品の製造のためにのみ消費され、その製品の原価として直接集計できる原価を製造直接費といいます。

製造直接費の内訳には、直接材料費・直接労務費・直接経費があり、これらを特定の製品に集計する^{あつか}手続を賦課^{あつか}といいます。

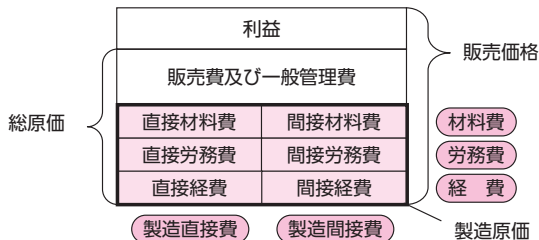
(2) 製造間接費

各種製品の製造のために共通して消費され、特定の製品の原価として直接集計できない原価を製造間接費といいます。

製造間接費の内訳には、間接材料費・間接労務費・間接経費があり、特定の製品に直接集計することができません。そこで、ある一定の基準^{きじゆん}を用いて、製造間接費を各製品に^{あつか}按分する手続が必要となりますが、この手続を配賦^{はいふ}といいます。



ここまでの原価の関係を図示すると、以下のようになります。



■例題 1-1

以下の資料に基づいて、①製造直接費、②製造間接費、③製造原価、④総原価、⑤販売価格、⑥販売利益の各金額を求めなさい。

1. 材料費消費高：200,000円（うち直接費：80,000円）
2. 労務費消費高：300,000円（うち直接費：130,000円）
3. 経費消費高：250,000円（うち直接費：20,000円）
4. 販売費及び一般管理費：50,000円
5. 販売価格は総原価の20%増である。

■解答欄

①	製造直接費	円	②	製造間接費	円
③	製造原価	円	④	総原価	円
⑤	販売価格	円	⑥	販売利益	円

■解答解説

①	製造直接費	230,000 円	②	製造間接費	520,000 円
③	製造原価	750,000 円	④	総原価	800,000 円
⑤	販売価格	960,000 円	⑥	販売利益	160,000 円

① 製造直接費：直接材料費80,000円 + 直接労務費130,000円 + 直接経費20,000円
= 230,000円

間接材料費：材料費消費高200,000円 - 直接材料費80,000円 = 120,000円

間接労務費：労務費消費高300,000円 - 直接労務費130,000円 = 170,000円

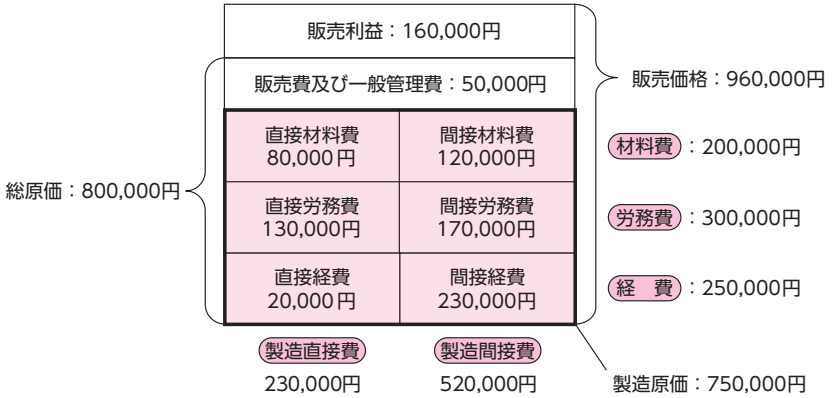
間接経費：経費消費高250,000円 - 直接経費20,000円 = 230,000円

② 製造間接費：間接材料費120,000円 + 間接労務費170,000円 + 間接経費230,000円
= 520,000円

③ 製造原価：材料費消費高200,000円 + 労務費消費高300,000円 + 経費消費高250,000円
= 750,000円

または
製造直接費230,000円 + 製造間接費520,000円 = 750,000円

- ④ 総原価 : 製造原価750,000円 + 販売費及び一般管理費50,000円 = 800,000円
 - ⑤ 販売価格 : 総原価800,000円 + 総原価800,000円 × 20% = 960,000円
 - ⑥ 販売利益 : 販売価格960,000円 - 総原価800,000円 = 160,000円
- または
- 総原価800,000円 × 20% = 160,000円



3 操業度との関連における分類

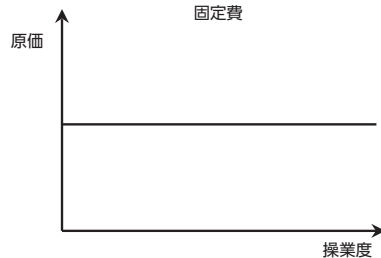
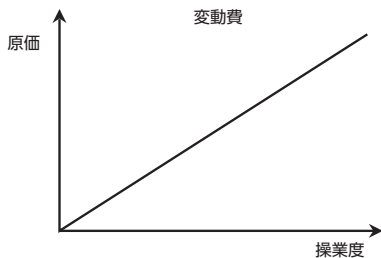
製造原価は、工場の操業度（設備の利用度や生産量）に比例して発生するか否かという分類により、変動費と固定費とに分類することができます。

(1) 変動費

変動費とは、操業度の増減に応じて比例的に増減する原価です。例えば、タイヤ代、製造ラインの作業員（時間給）の賃金、軍手代、水道光熱費などが挙げられます。

(2) 固定費

固定費とは、操業度の増減に関わらず変化しない原価です。例えば、減価償却費、監督者の給料（固定給）などが挙げられます。



ひと言アドバイス

製品原価の発生形態による分類や製品との関連による分類は、財務諸表作成を目的とした製造原価の分類ですが、操業度との関連における分類は、利益管理や原価管理を目的とした製造原価の分類です。詳しくは「差異分析」や「CVP分析」で学習します。

第3節 工業簿記の一巡

✓ CHECK

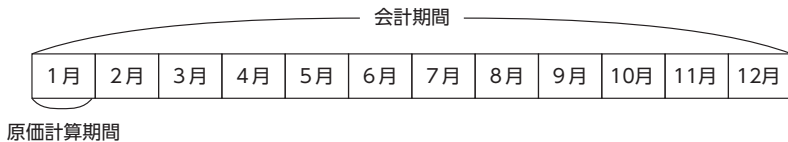
用語

原価計算期間：製造業における製品の製造原価の計算期間（1ヶ月）。

1 原価計算期間

企業では、通常1年を会計期間として、損益を計算し、財務諸表を作成します。しかし、製造業では、製品の製造原価の計算を1ヶ月ごとに行います。この計算期間のことを原価計算期間といいます。

このように1ヶ月単位で原価を計算するのは、製品の製造原価を迅速に把握するためです。



2 工業簿記の勘定

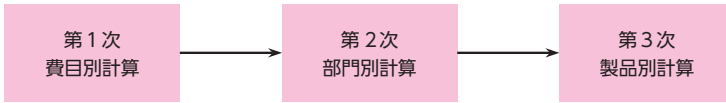
工業簿記では、購買活動や販売活動等の外部取引のみならず、企業内部の製品の製造活動についても記録を行う必要があります。そのため、使用される勘定科目も工業簿記特有のものがあります。

工業簿記で使用される勘定科目は、以下のように分類されます。

- (1) 原価要素の勘定
 - ① 材料：材料の購入および消費を記録する勘定
 - ② 労務費：労務費の支払および消費を記録する勘定
 - ③ 経費：経費の支払または発生および消費を記録する勘定
- (2) 原価集計の勘定
 - ① 製造間接費：製造間接費を集計し、適当な基準により各製品（仕掛品勘定）に按分（配賦）する勘定
 - ② 仕掛品^{しかかりひん}：製品の製造のために要した原価要素を集計するための勘定。未完成品の製品を意味する。
- (3) その他の勘定
 - ① 製品：完成した製品の製造原価を集計する勘定
 - ② 売上原価：販売した製品の製造原価を集計する勘定
 - ③ 販売費及び一般管理費：販売費及び一般管理費の支払または発生を記録する勘定

3 原価計算手続

原価計算は、以下の3つのステップを経て製品原価を計算します。



(1) 第1次計算：費目別計算

製造原価を材料費、労務費、経費に分類し、さらに、製品との関連における分類を加味し、製造直接費（直接材料費、直接労務費、直接経費）は仕掛品勘定へ賦課し、製造間接費（間接材料費、間接労務費、間接経費）は製造間接費勘定へ集計します。

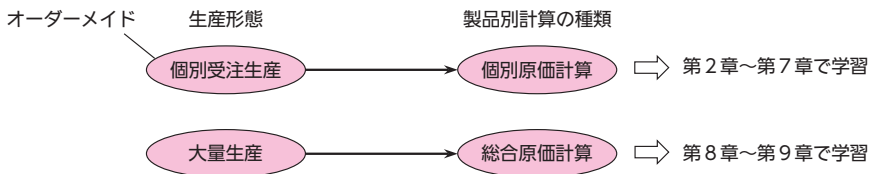
(2) 第2次計算：部門別計算（製造間接費の配賦）

製造間接費は、一定の基準に基づき各製品に配賦します。このとき、製造間接費をより細かい部門という単位に区分して計算する方法もあります（第6章で学習します）。配賦された製造間接費は仕掛品勘定へ振り替えられます。

(3) 第3次計算：製品別計算

仕掛品勘定へ集計された製造直接費および製造間接費について、完成品と未完成品である仕掛品に原価を按分します。

製品別計算は、企業の生産形態によって個別原価計算と総合原価計算の2つの方法に分類されます。個別原価計算は、得意先からの個別受注に基づき、製品を製造している場合に適用される原価計算で、受注製品ごとの原価を計算します。一方で、総合原価計算は、同じ製品を大量生産している場合に適用される原価計算で、個別原価計算と比較して簡便的な原価計算を行います。なお、本書の第2章から第7章までは、個別原価計算を前提にした原価計算手続を学習します。



4 工業簿記の基本的な仕訳および勘定記入

個別原価計算を前提に、工業簿記の基本的な仕訳および勘定記入は以下のように行います。なお、勘定への転記は、商業簿記と同様のルールです。

Case Study

- (1) 当月、材料を105,000円掛けで購入し、賃金208,000円、経費115,250円をそれぞれ現金で支払った。
- (2) 製品製造にあたって、以下の原価を消費した。
 材料費：105,000円（直接材料費：84,000円、間接材料費：21,000円）
 労務費：208,000円（直接労務費：108,000円、間接労務費：100,000円）
 経費：115,250円（直接経費：29,000円、間接経費：86,250円）
- (3) 製造間接費207,250円を仕掛品勘定へ配賦した。
- (4) 製品別計算を行った結果、当月の完成品原価が400,000円、月末仕掛品原価が28,250円であった。
- (5) 完成品のうち350,000円分を420,000円で得意先に掛販売した。
- (6) 販売費及び一般管理費を現金で20,000円支払った。

(1) 原価要素の購入、支払または発生時

材料の購入高、労務費の支払高、経費の支払高・発生高を「原価要素」勘定の借方に計上します。

(借) 材	料	105,000	(貸) 買	掛	金	105,000
(借) 労	務	費	208,000	(貸) 現	金	208,000
(借) 経	費	115,250	(貸) 現	金	115,250	

材料

買掛金 105,000

労務費

現金 208,000

経費

現金 115,250

(2) 原価要素消費時

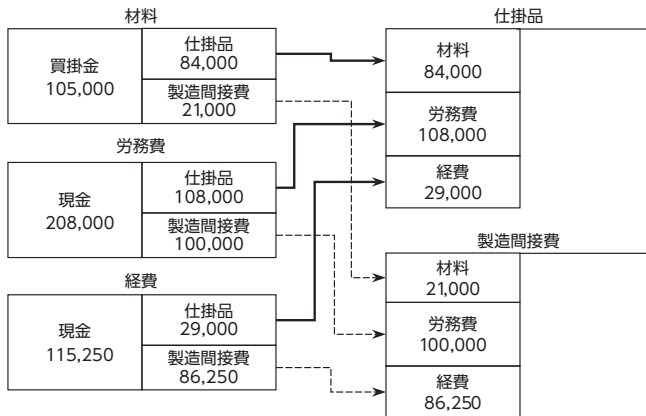
材料・労務費・経費を製品製造のために消費した場合には、製造直接費は「仕掛品」勘定へ、製造間接費は「製造間接費」勘定へ振り替えます。

ここで、製品を製造するために、原価要素を使用することを消費といい、製品を製造するためにいくらの原価要素を使用したかを金額で示したものを消費高といいます。

(借) 仕掛品	84,000	(貸) 材 料	105,000
(ノ) 製造間接費	21,000		

(借) 仕掛品	108,000	(貸) 労 務 費	208,000
(ノ) 製造間接費	100,000		

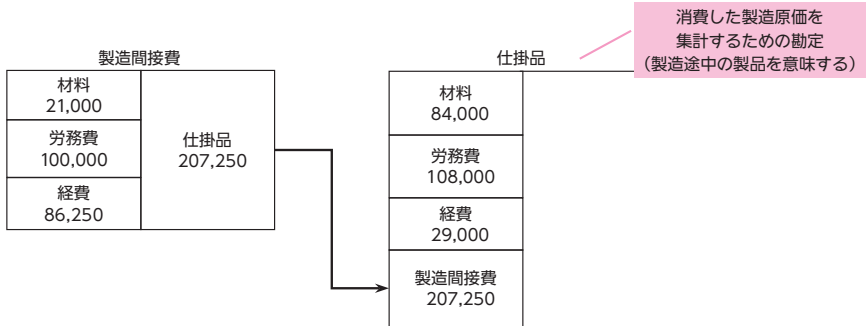
(借) 仕掛品	29,000	(貸) 経 費	115,250
(ノ) 製造間接費	86,250		



(3) 製造間接費の配賦時

「製造間接費」勘定に集計された製造間接費は、適当な配賦基準により「仕掛品」勘定に配賦されます。

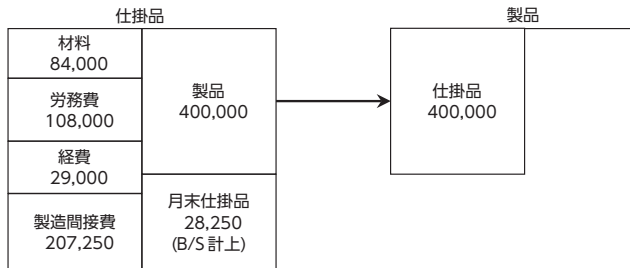
(借) 仕 掛 品	207,250	(貸) 製 造 間 接 費	207,250
-----------	---------	---------------	---------



(4) 製品完成時

「仕掛品」勘定の借方に集計された製造原価に対して、製品別計算を行い、当月完成高を「製品」勘定に振り替えます。

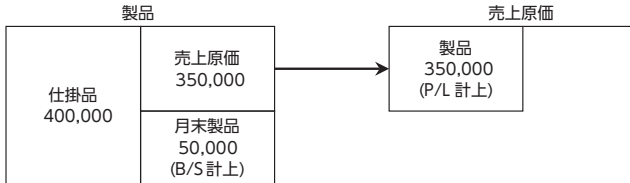
(借) 製 品	400,000	(貸) 仕 掛 品	400,000
---------	---------	-----------	---------



(5) 製品販売時

製品の販売を行った場合には、売上を計上し、売上原価を「製品」勘定から「売上原価」勘定に振り替えます。

(借) 売 掛 金	420,000	(貸) 売 上	420,000
(借) 売 上 原 価	350,000	(貸) 製 品	350,000



(6) 販売費及び一般管理費の支払または発生時

販売費及び一般管理費の支払高・発生高を「販売費及び一般管理費」勘定に集計します。

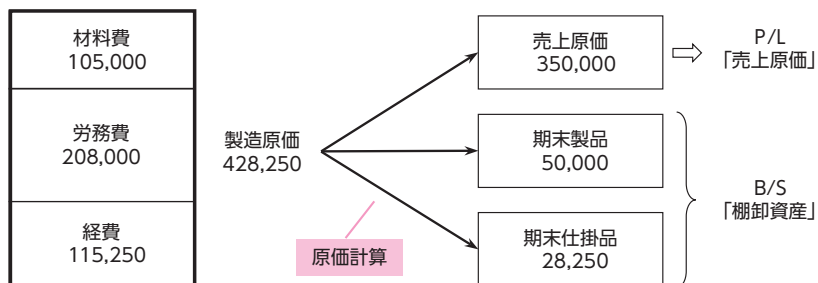
(借) 販売費及び一般管理費	20,000	(貸) 現 金	20,000
----------------	--------	---------	--------

(7) 月末

原価計算期間は通常1ヶ月で行うため、月末に売上・売上原価・販売費及び一般管理費等の費用・収益項目を「月次損益」勘定に振り替えます。

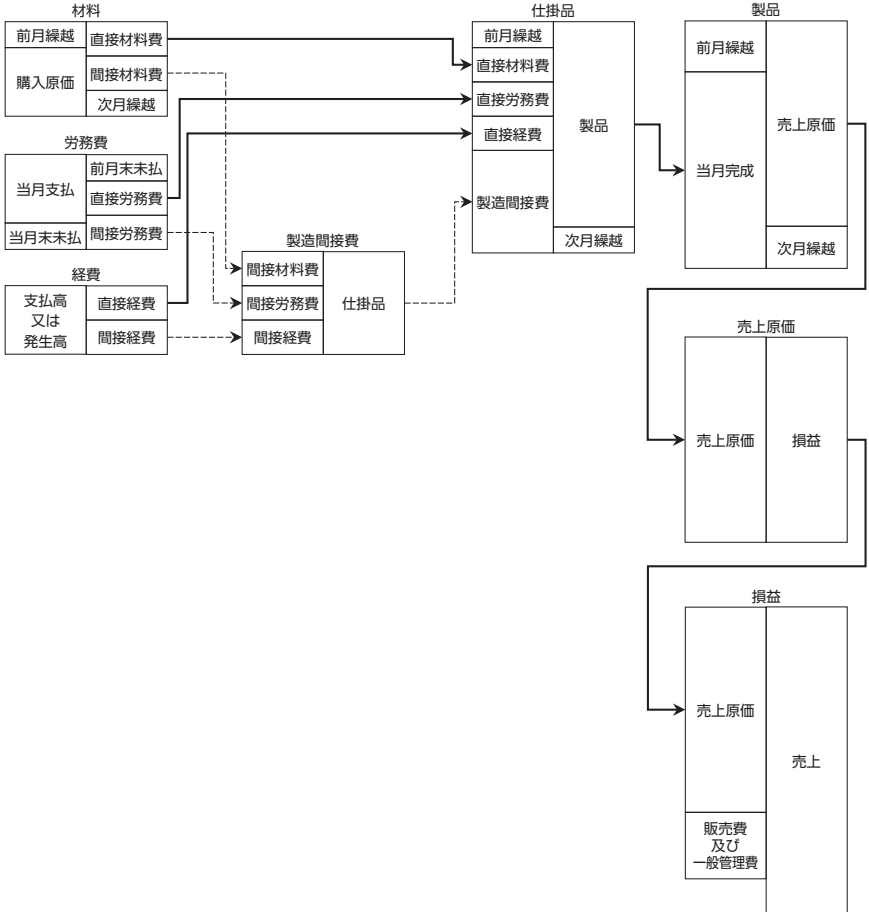
(借) 売 上	420,000	(貸) 月 次 損 益	420,000
(借) 月 次 損 益	370,000	(貸) 売 上 原 価	350,000
		(〃) 販 売 費 及 び 一 般 管 理 費	20,000

Case Studyで仕訳および勘定の流れをみてきましたが、製造原価に着目すると、当期に発生した製造原価は、最終的には、期末の棚卸資産（期末仕掛品、期末製品）および売上原価にいきつきます。つまり、原価計算とは、製造原価について、貸借対照表の棚卸資産と損益計算書の売上原価に按分する手続に他ならないのです。



5 工業簿記の勘定連絡図

工業簿記の一巡を勘定の流れで示すと、以下のようになります。原価計算を得意にするためには、仕訳だけではなく、勘定連絡図で原価の流れを把握し、「今、どこの計算を行っているのか」を意識することが非常に大切です。第2章～第7章で、詳細を学習していきますが、そのときも、勘定連絡図をイメージしながら、計算手続を押さえていきましょう。



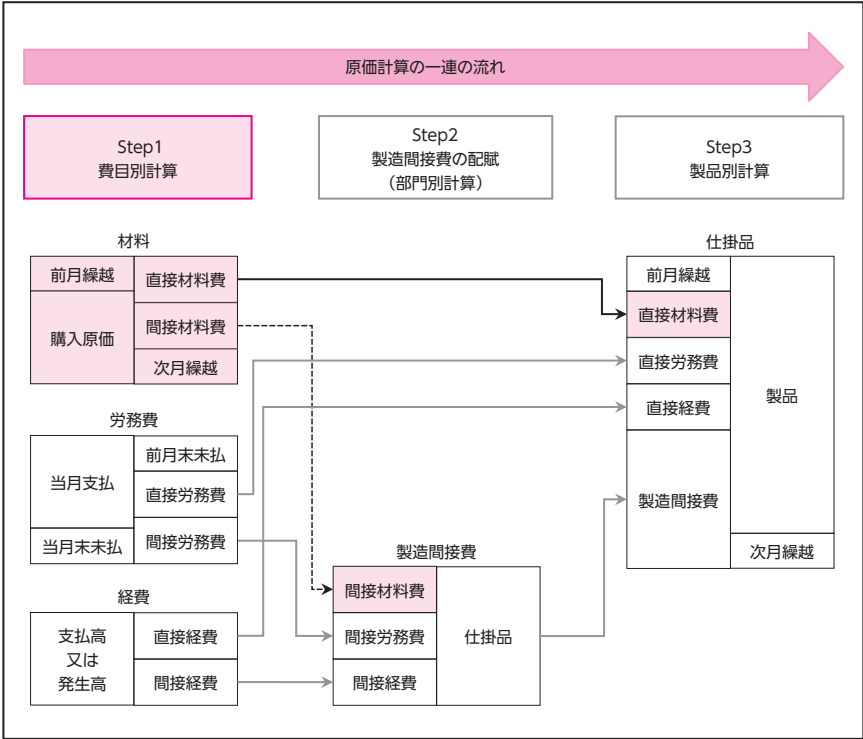
第 2 章

材料費

第2章では原価計算のスタートである費目別計算のうち、材料費について学習します。費目別計算では、工場で製品を製造するためにかった様々な費用（これを製造原価といいます）を、まず、材料費、労務費、経費の3つに分類します。

本章ではどのような費用が材料費になるのか、また、材料費の金額をどのように計算していくのかを学習します。





第1節 材料費とは

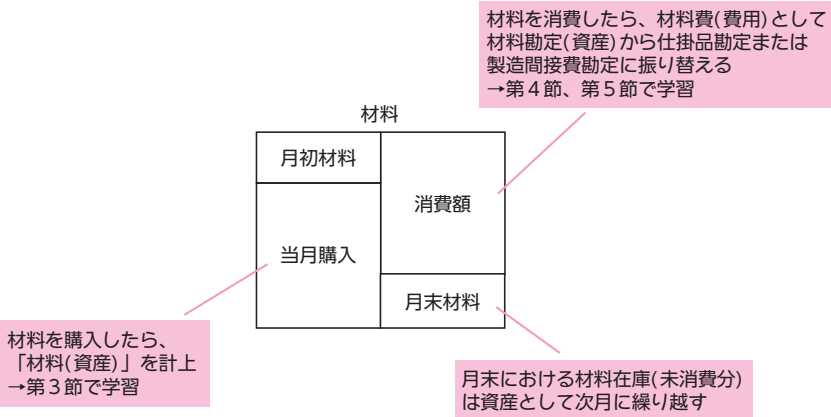
費目別計算は、まず製造原価を材料費と労務費と経費の3つに分類することから始まります。それでは、どのような製造原価が材料費になるのでしょうか。

✓ CHECK

用語 消費：製品を製造するために使うこと。
物品：目に見えるもの、形あるもの。

1 材料と材料費

製品の製造のために消費される物品のことを「材料(資産)」といい、その材料が消費されることによって「材料費(費用)」という原価になります。



第2節 材料費の分類

材料費は、その種類や、製品との関連においてさらに細かく分類されます。

✓CHECK

- 用語** 直接材料費：特定の製品ごとに、どのくらい材料が消費されたかが把握できる材料費のこと。
- 間接材料費：特定の製品ごとに、どのくらい材料が消費されたかが把握できない材料費のこと。

1 材料の種類や使用目的による分類

分類	内容	具体例
主要材料費 (素材費)	製品本体を構成する材料の消費額	自動車業における鉄板、家具メーカーにおける木材など
買入部品費	工場の外部から購入し、そのまま製品に取り付けるだけの部品の消費額	自動車業のタイヤやハンドルなど
補助材料費	製品を作るために補助的に使用される材料の消費額	補修のための材料や、燃料費など
工場消耗品費	製品を作るために消耗的に使用される物品の消費額	軍手、機械油、電球など
消耗工具器具備品費	耐用年数が1年未満、または取得原価が10万円未満で固定資産と扱われない工具、器具、備品の消費額	ドライバー、ハンマーなどの工具や机などの備品

2 製品との関連における分類

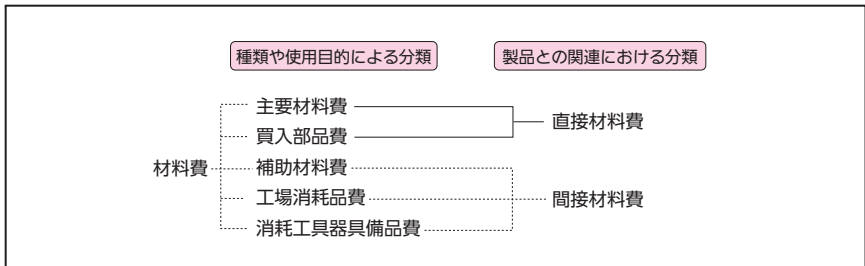
材料費は、特定の製品ごとにどのくらい材料が消費されたかを把握できるのかによって、**直接材料費**と**間接材料費**に分類されます。なお、材料の種類や使用目的による分類における**主要材料費**および**買入部品費**のみが**直接材料費**となり、その他はすべて**間接材料費**となります。



ひと言アドバイス

たとえば、車のタイヤやハンドル（買入部品費）、ボディに使われる鉄板（主要材料費）は、どの車（製品）のために消費したかが明確に分かるため、直接材料費となります。一方で、工場の中で消耗的に消費した車手や机などの備品（工場消耗品費など）は、どの車（製品）のために消費したかが明確には分らないため、間接材料費となります。

材料費の分類をまとめると、以下のようになります。



第3節 材料の購入

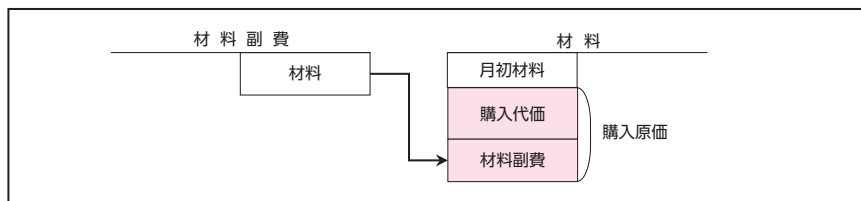
材料費の内容や分類について学習したところで、次は具体的な金額の計算方法を見ていきましょう。

製品を製造するために材料を消費するには、まず仕入先から材料を購入することから始まります。材料を購入したら、材料勘定（資産）の借方に材料の購入金額を記入します。第3節の論点は、材料勘定の「借方」に着目していきます。

✓CHECK

用語 購入代価：材料そのものの金額であり、仕入先に支払う金額
材料副費：材料購入に付随して発生する費用（買入手数料、引取運賃、保険料など）

1 材料の購入原価の計算



材料を購入したときは、「材料（資産）勘定」の借方に購入原価を記入します。購入原価とは、材料そのものの金額である購入代価に材料副費（付随費用）を足した金額のことをいいます。また、材料は消費して初めて「材料費」という費用になるため、月末時点で消費せずに倉庫に保管している状態のものは、資産として翌月に繰り越されることになります。

$$\text{購入原価} = \text{購入代価} + \text{材料副費（付随費用）}$$

<購入原価記入時の仕訳>

(借) 材	料 (購入原価)	× ×	(貸) 買	掛 金 (購入代価)	× ×
			(〃) 現	金 (材料副費)	× ×



ひと言アドバイス

通常、仕入先への支払は掛け取引で行われるため、相手科目は「買掛金」が計上され、付随費用である材料副費はその場で現金で支払われるため、相手科目は「現金」が計上されます。

2 返品や値引があった場合の処理

購入した材料について、品違いを理由に返品を行ったり、破損・汚れなどを理由に値引きを受けたりすることがあります。この場合、返品や値引きの分だけ材料の購入原価を減額させ、買掛金を同額減額させます。

(借) 買 掛 金	× ×	(貸) 材 料	× ×
-----------	-----	---------	-----

■例題 2-1 材料の購入原価①

次の取引について、材料の購入原価に関する仕訳を示しなさい。

当社は、9月1日に1kgあたり1,000円の材料を100kg掛けで購入した。材料を引き取る際に、付随費用として、運送会社に対して引取運賃5,000円を現金で支払った。

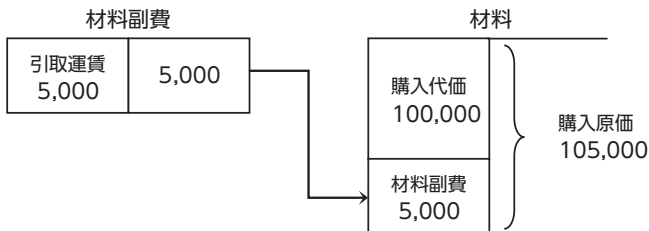
■解答欄

日付	借方科目	金額	貸方科目	金額
9 / 1				

■解答解説

日付	借方科目	金額	貸方科目	金額
9 / 1	材 料	105,000	買 掛 金	100,000
			*現 金	5,000

★材料副費



■例題2-2 材料の購入原価②

次の取引について、材料の購入原価を算定しなさい。

- (1) 当社は、1 kgあたり200円の材料を50kg掛けで購入した。
- (2) 材料の一部に汚れがあったため、500円の値引きを受けた。

■解答欄

円

■解答解説

9,500 円

購入原価：購入代価10,000円－値引500円＝9,500円

<仕訳>

番号	借方科目	金額	貸方科目	金額
(1)	材 料	10,000	買 掛 金	10,000
(2)	買 掛 金	500	材 料	500

3 材料副費の種類

材料副費とは、材料を購入してから消費（材料倉庫から出庫）するまでにかかった付随費用のことをいいます。材料副費は、厳密には外部材料副費と内部材料副費の2つに分類されます。

(1) 外部材料副費

材料を購入してから企業の倉庫に到着（入庫）する直前まで、すなわち**企業外部で発生する付随費用**であり、材料引取費用ともいいます。具体的には、買入手数料、引取運賃、荷役費、保険料、関税などが該当します。

(2) 内部材料副費

材料が企業の倉庫に到着（＝入庫）した後、**企業内部で発生する付随費用**であり、材料取扱費用ともいいます。具体的には、購入事務費、検収費、保管費などが該当します。

材料の購入原価の算定にあたっては、理論的には材料を消費するまでにかかったすべての材料副費を購入原価に含めるべきです。しかし実際には、内部材料副費の一部については集計に時間がかかるものや複数の材料に共通して発生するものがあることから、**内部材料副費の全部または一部を購入原価に含めないことが認められています。**

ひと言アドバイス

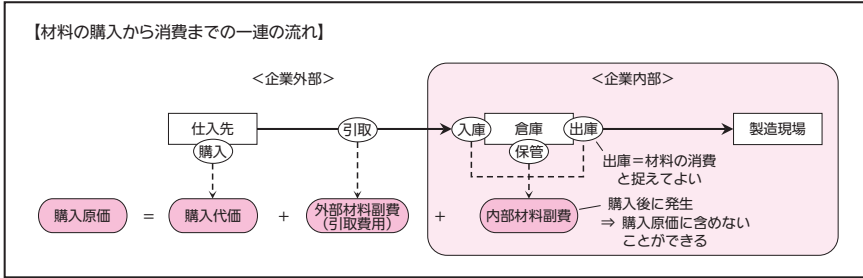
たとえば、内部材料副費の一つに倉庫における材料の保管費がありますが、保管費は材料を入庫した後、出庫する直前まで発生する費用です。材料の購入原価は本来材料の購入時に計上しますが、保管費を購入原価に含めようとする、消費直前まで材料の金額が計算できず、計算が遅れてしまうという問題が発生します。

上記のような実務上の問題を考慮し、購入原価に含める材料副費の範囲については、以下の3つの方法が認められています。なお、いずれの方法によっても外部材料副費（材料引取費用）は必ず購入原価に含めなければいけません。

購入原価 = 購入代価 + 外部材料副費(材料引取費用)

購入原価 = 購入代価 + 外部材料副費(材料引取費用) + 内部材料副費の一部

購入原価 = 購入代価 + 外部材料副費(材料引取費用) + 内部材料副費の全部



■例題 2-3 材料の購入原価③

以下の資料に基づいて、各設問に答えなさい。

1. 購入代価 100,000円
2. 外部材料副費 引取費用 3,000円
3. 内部材料副費 購入事務費 1,500円 保管費1,000円

問1 材料副費をすべて購入原価に含めた場合の購入原価を算定しなさい。

問2 内部材料副費を購入原価に含めない場合の購入原価を算定しなさい。

■解答欄

問1	円	問2	円
----	---	----	---

解答解説

問1	105,500 円
----	-----------

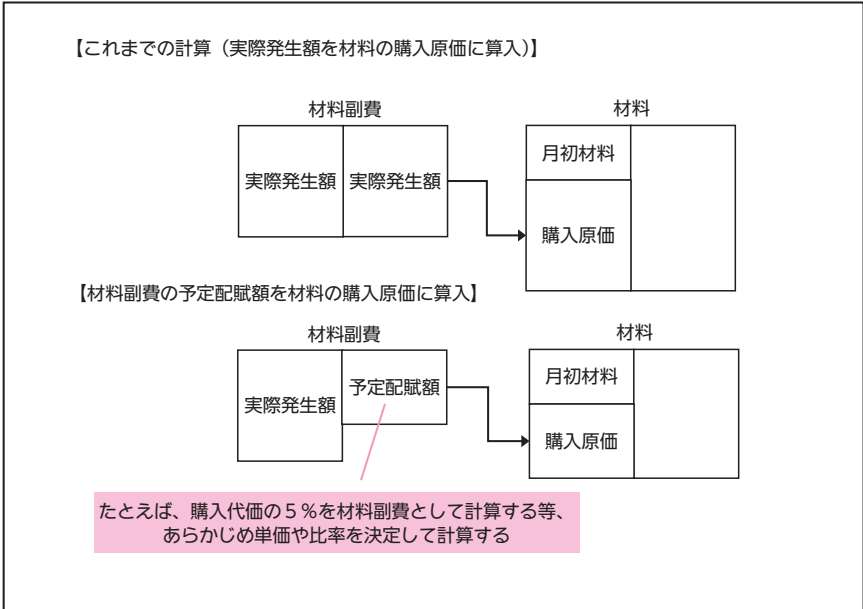
購入原価：購入代価100,000円＋外部材料副費3,000円＋内部材料副費2,500円＝105,500円

問2	103,000 円
----	-----------

購入原価：購入代価100,000円＋外部材料副費3,000円＝103,000円

4 材料副費の予定配賦

今までは、材料副費の実際発生額を購入原価に含めて計算する方法を見てきましたが、この方法には材料副費の集計に時間がかかり、計算が遅れてしまうといった問題点がありました。これを解決するために、実際発生額ではなく、あらかじめ、妥当と考えられる比率（＝予定配賦率）を設定し、これを用いて**予定配賦額**を計算し、これを購入原価に含めて計算することもできます。



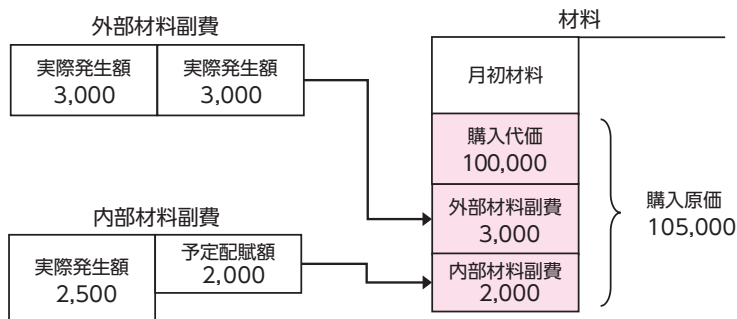
Case Study 材料副費の予定配賦

1. 材料の購入代価 100,000円
2. 外部材料副費の実際発生額 3,000円
3. 内部材料副費の実際発生額 2,500円
4. 当社では、購入原価の算定に材料副費のすべてを加えている。
5. 内部材料副費については、購入代価の2%を予定配賦している。

内部材料副費の予定配賦額：購入代価100,000円×予定配賦率2%＝2,000円

購入原価：購入代価100,000円＋外部材料副費の実際額3,000円

＋内部材料副費の予定配賦額2,000円＝105,000円



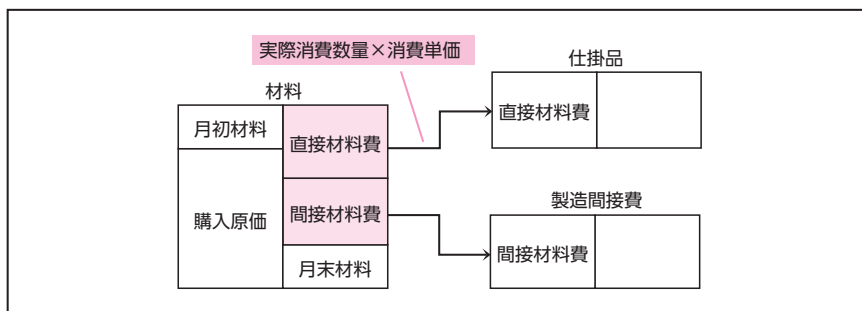
本問では、「内部材料副費については、購入代価の2%を予定配賦している」という指示がありますが、この2%のことを**予定配賦率**といいます。予定配賦率は、会社が会計期間の期首において、あらかじめ、これくらいだろうと見積もった率です。本問では「当期1年間は購入代価1円に対して内部材料副費は0.02円発生するだろう」と見積もっています。予定配賦率を設定することによって、購入代価の金額が判明した時点で内部材料副費もその場で計算し、それにより購入原価の計算も終わらせることができます。ただし、内部材料副費の予定配賦額2,000円と実際発生額2,500円にズレが生じてしまいました。このズレのことを**材料副費配賦差異**といいます。

工業簿記では、材料副費以外にも原価の計算に**予定単価**を用いることができます。このとき、**予定**で計算した原価と**実際**の原価の金額との差額を総称して**原価差異**といいます。この点、予定配賦額はあくまでも会社の見積りに基づき計算した金額ですので、これをそのまま財務諸表に計上するわけにはいきません。そのため、最終的には**予定配賦額を実際発生額に修正**するように適切に処理することが求められます。具体的な会計処理については、第5節にて学習します。

第4節 材料の消費

第3節では、材料を購入したときに、材料勘定の「借方」にいくら記入するのかという論点を見てきました。

第4節では、材料を消費したときの論点を学習します。材料を消費したとき、それが直接材料費であれば材料勘定から仕掛品勘定へ、それが間接材料費であれば材料勘定から製造間接費勘定へ振り替えます。つまり、今から見ていく論点は材料勘定の「貸方」の論点ということです。



✓ CHECK

- 用語** 払出 : 材料を倉庫から出庫すること。材料はその後製造現場にて消費されるため、払出=消費と捉えてよい。
- 材料元帳 : 材料の購入や消費を管理し、材料原価を把握するための補助簿(商品有高帳の材料版)。
- 継続記録法 : 材料の購入や払出の都度、材料元帳に記録を行い、材料消費数量を決定する方法。
- 棚卸計算法 : 材料の払出の記録は行わず、月末に实地棚卸を行い、購入数量と月末实地棚卸数量の差によって当月の消費数量を算定する方法。
- 先入先出法 : 先に仕入れた材料から先に払い出されたと仮定し、消費単価を決定する方法。
- 総平均法 : 一定期間の平均単価を計算し、その平均単価を消費単価とする方法。

1 材料の消費額の計算

「材料」という資産を消費すると「材料費」という費用になり、これが原価として集計されることとなります。材料費のうち直接材料費(主要材料費と買入部品費)は仕掛品勘定へ、間接材料費は製造間接費勘定へ振り替えられます。

消費額は、1ヶ月間の材料の実際消費数量にその材料の消費単価を乗じて算定します。

$$\text{材料消費額} = \text{材料消費単価} \times \text{材料消費数量}$$

<材料消費時の仕訳>

(借) 仕 掛 品	××	(貸) 材 料	××
(〃) 製 造 間 接 費	××		

■例題2-4

以下の資料に基づいて、材料勘定に適切な数値を記入しなさい。

1. 当社は材料100kg（1kgあたり1,050円）を保有している。
2. この材料のうち、80kgを直接材料として消費し、20kgを間接材料として消費した。

■解答欄

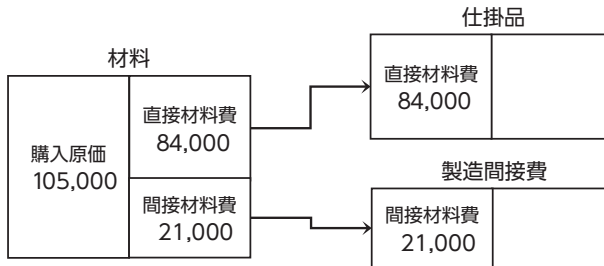
		材料		(単位:円)
諸	口	()	()	()
			()	()

■解答解説

		材料		(単位:円)
諸	口	105,000	仕掛品	84,000
			製造間接費	21,000

仕掛品（直接材料費）：消費単価@1,050円×消費数量80kg = 84,000円

製造間接費（間接材料費）：消費単価@1,050円×消費数量20kg = 21,000円



(参考：仕訳)

(借) 仕掛品	84,000	(貸) 材料	105,000
(〃) 製造間接費	21,000		

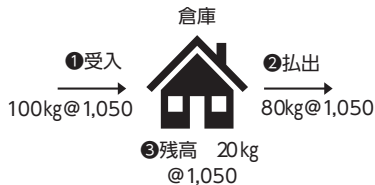
2 材料の消費数量の計算

材料消費数量の計算方法には、継続記録法と棚卸計算法の2種類があります。

(1) 継続記録法

継続記録法は、材料の購入や^{はらいだし}払出の都度、材料元帳に記録を行い、材料消費数量を決定する方法です。この方法では、材料元帳の払出数量が材料の消費数量となります。

$$\text{材料消費数量} = \text{材料元帳に記入された払出数量}$$



材料	
①当月購入 100kg	②消費 80kg
	③月末材料 20kg

材料元帳

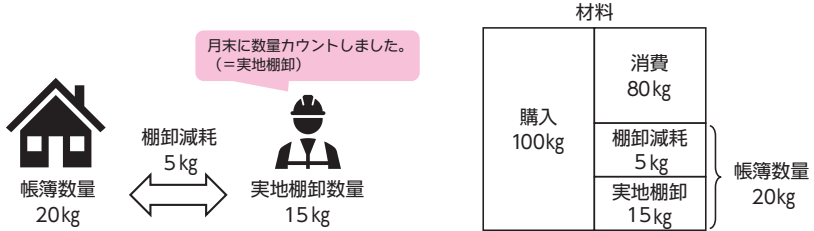
材料 X

日付	摘要	受入欄			払出欄			残高欄		
		数量	単価	金額	数量	単価	金額	数量	単価	金額
4/10	受入	100	1,050	105,000				100	1,050	105,000
4/20	払出				80	1,050	84,000	20	1,050	21,000

ポイント①
材料元帳の払出数量80kg=消費数量80kgとなる

ポイント②
帳簿上、倉庫の在庫数量が常に把握できる

上記の例で、4月20日以降に受入も払出も一切なかったとすると、4月末の材料の帳簿上の数量は20kgになります。会社は毎月末、倉庫に実際にある材料の数量を必ず確認する（これを**実地棚卸**といいます）のですが、紛失、盗難、伝票の入力ミスなどにより、帳簿数量（帳簿上のあるべき数量）と実際に数えた数量（＝**実地棚卸数量**）との間にズレが生じることがあります。このズレのことを**棚卸減耗**（たなおろしげんもう）といいます。たとえば、4月末に倉庫担当者が材料を数えてみると、**実地棚卸数量**が15kgしかなかったとします。すると、この5kgが**棚卸減耗**ということになります。



ひと言アドバイス

継続記録法のメリット・デメリットは以下のとおりです。

メリット：棚卸減耗が把握できる。

デメリット：材料元帳への記入の手間がかかる。

(2) 棚卸計算法

棚卸計算法は材料の払出の記録は行わず、月末に実地棚卸を行い、購入数量と月末実地棚卸数量の差によって当月の消費数量を算定する方法です。

$$\text{材料消費数量} = \text{月初在庫} + \text{当月購入数量} - \text{月末在庫}$$

材料元帳

材料X

日付	摘要	受入欄			払出欄			残高欄		
		数量	単価	金額	数量	単価	金額	数量	単価	金額
4/10	受入	100	1,050	105,000						
4/20	払出									

払出の記録はしない

帳簿上の在庫数量が
分からない

材料

月末に数量カウントしました。
(=実地棚卸)



実地棚卸数量
15kg

購入 100kg	消費 85kg (差引)
	実地棚卸 15kg

・差引で消費数量を算定する
・棚卸減耗は分からない



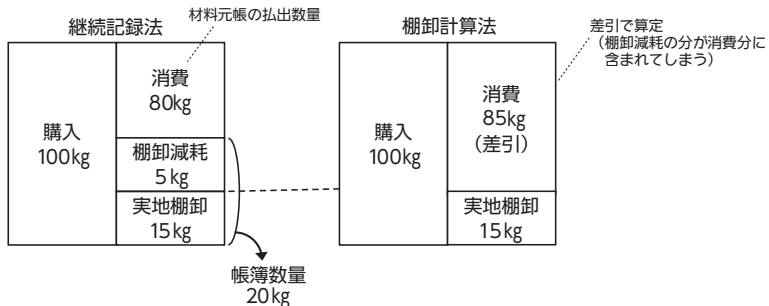
ひと言アドバイス

棚卸計算法のメリット・デメリットは以下のとおりです。

メリット：材料元帳への記入が省略でき、手間が省ける。

デメリット：棚卸減耗が把握できない。

(3) 継続記録法と棚卸計算法の比較



ひと言アドバイス

どちらの方法であっても、実地棚卸は必ず実施します。

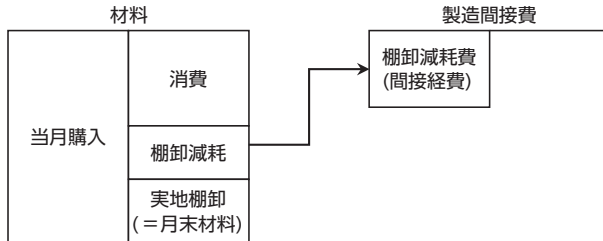
(4) 月末材料と棚卸減耗の会計処理

棚卸減耗を把握した場合、会社は原因を調査し、それが正常なものであれば、減耗した材料費を棚卸減耗費として製造原価に含めて計算します。棚卸減耗費は間接経費に分類され、材料勘定から製造間接費勘定に振り替えられます。

また、このとき翌月に繰り越される月末材料は実地棚卸数量になります。

(参考：仕訳)

(借) 製造間接費	××	(貸) 材	料	××
-----------	----	-------	---	----



参考

なぜ「間接経費」なのか

棚卸減耗は、倉庫において何らかの理由により紛失してしまったもので、特定の製品をつくるために消費されたようなものではないので、「製造間接費」に該当します。

また、「材料費」の定義は、製品をつくるために物品を消費することです。棚卸減耗は製品をつくるために「消費」したのではなく、あくまでも「紛失・減失」してしまったものですので、材料費の定義に当てはまらず「経費」となります。

異常な原因による棚卸減耗

棚卸減耗が異常な原因（たとえば、工場の火災や盗難など）により生じた場合は、棚卸減耗費は製造原価に含めず、営業外費用または特別損失として会計処理されます。これは、原価は正常なものだけで計算するというルールがあるからです。

■例題 2-5 材料の消費数量と棚卸減耗

以下の資料に基づき、各設問に答えなさい。なお、棚卸減耗はすべて正常な原因によって生じたものとする。

1. 月初在庫数量 50kg 2. 当月購入数量 100kg
 3. 月末実地棚卸数量 25kg 4. 材料の消費単価は、1 kgあたり1,050円
 であるとする

問1 材料の消費数量を継続記録法によって算定したときの、材料の消費額および棚卸減耗費の金額を答えなさい。なお、当月の消費数量は120kgであるとする。

問2 材料の消費数量を棚卸計算法によって算定したときの、材料の消費額および棚卸減耗費の金額を答えなさい。

■解答欄

問1	材料消費額	円	棚卸減耗費	円
問2	材料消費額	円	棚卸減耗費	円

■解答解説

問1	材料消費額	126,000 円	棚卸減耗費	5,250 円
----	-------	-----------	-------	---------

<継続記録法>

材料消費額：当月消費数量120kg×材料消費単価@1,050円 = 126,000円

月末帳簿数量：月初材料50kg + 当月購入100kg - 当月消費120kg = 30kg

棚卸減耗費：(月末帳簿数量30kg - 月末実地棚卸数量25kg) × 材料単価@1,050円 = 5,250円

問2	材料消費額	131,250 円	棚卸減耗費	0 (解答なし)円
----	-------	-----------	-------	-----------

<棚卸計算法>

材料消費額：(月初材料50kg + 当月購入100kg - 月末実地棚卸25kg)

× 材料消費単価@1,050円 = 131,250円

棚卸減耗費：帳簿数量を把握していないため、棚卸減耗費は算定できない。

<継続記録法>

材料

月初材料 50kg	消費 120kg	帳簿数量 30kg 差引で算定
当月購入 100kg	棚卸減耗 5kg	
	月末材料 25kg	

<棚卸計算法>

材料

月初材料 50kg	消費 125kg	消費数量の125kgは差引で算定 →棚卸減耗の5kg分も消費分に 含まれてしまう
当月購入 100kg	月末材料 25kg	

3 材料の消費単価の計算

材料の消費単価の計算は、原則として材料の実際購入原価に基づく単価で行います。通常、同じ種類の材料であっても、仕入時期や仕入先などにより購入単価が異なるため、どの単価を用いるのが問題となります。消費単価の算定方法の代表例として、本書では(1)先入先出法、(2)総平均法の2つを学習します。

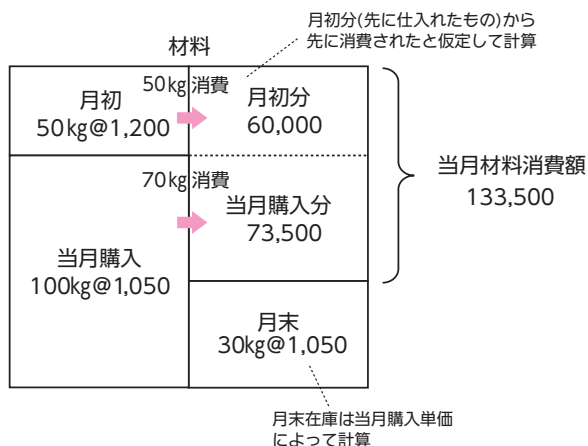
Case Study 材料の消費単価の計算

1. 月初棚卸数量 50kg (@1,200)
2. 当月購入数量 100kg (@1,050)
3. 当月消費数量 120kg

(1) 先入先出法

先入先出法とは、先に仕入れた材料から先に払い出されたと仮定し、消費単価を決定する方法です。

$$\begin{aligned} \text{材料消費額} &: \text{月初材料} 50\text{kg} \times @1,200\text{円} \\ &+ (\text{当月消費} 120\text{kg} - \text{月初材料} 50\text{kg}) \times @1,050\text{円} = 133,500\text{円} \end{aligned}$$



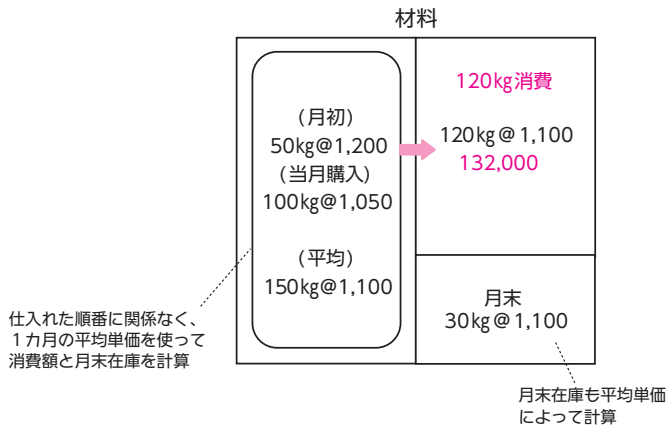
(2) 総平均法

総平均法とは、一定期間の平均単価を計算し、その平均単価を消費単価とする方法です。

$$\text{平均単価} = \frac{\text{前月繰越金額} + \text{当月購入金額}}{\text{月初在庫数量} + \text{当月購入数量}}$$

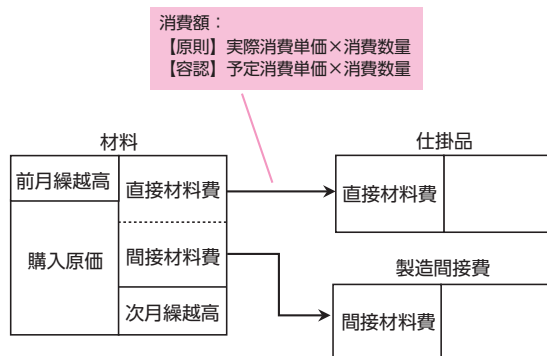
$$\text{平均単価} = \frac{\text{月初材料}50\text{kg} \times @1,200\text{円} + \text{当月購入}100\text{kg} \times @1,050\text{円}}{\text{月初材料}50\text{kg} + \text{当月購入}100\text{kg}} = @1,100\text{円}$$

$$\text{材料消費額} : \text{消費数量}120\text{kg} \times \text{平均単価}@1,100\text{円} = 132,000\text{円}$$



第5節 予定消費単価による計算

第4節では、材料の消費額は材料の実際消費単価×消費数量で計算すると学びました。ここで、材料消費単価については、実際の消費単価ではなく「予定消費単価（予定消費価格）」というものをを用いて計算することも認められています。



✓ CHECK

- 用語** 予定消費単価（予定消費価格）：予め見積もられた、材料の単価。
予定価格法：予定消費単価を用いて材料の消費額を算定する方法。
予定消費額：予定消費単価に実際消費量を乗じることで算定される。
材料消費価格差異：原価差異の一つで、材料の予定消費額と実際消費額との差額で算定される。

1 予定消費単価とは

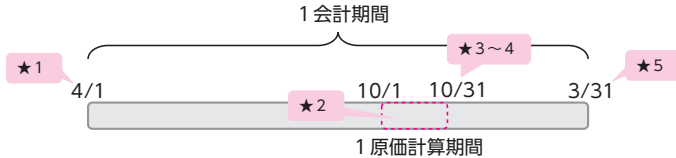
予定消費単価（予定消費価格）とは、「予めこれくらいだろうと見積もった、材料1個あたりの単価や材料1kgあたりの単価」のことをいいます。この予定消費単価を用いて材料の消費額を算定する方法を予定価格法といいます。

ひと言アドバイス

「単価」と「価格」はどちらも「1単位あたりの金額」を指し、同じ意味です。

2 予定消費単価を用いた計算の流れ

予定消費単価は1年間の初め、つまり期首時点で決定します。予定消費単価の決定と、原価計算期間における消費額の計算は以下の時系列で行われます。



- ★Step 1 ▶ (期首時点) 予定消費単価を決定
- ★Step 2 ▶ (各原価計算期間中) 材料の予定消費額を計算
- ★Step 3 ▶ (月末時点) 材料の実際消費額を計算
- ★Step 4 ▶ (月末時点) 材料消費価格差異の算定
- ★Step 5 ▶ (会計年度末) 材料消費価格差異を売上原価に賦課する

Case Study ▶ 予定消費単価を用いた計算の流れ

- ・ 予定消費単価 : @1,000円/kg
- ・ 実際購入原価 : 157,500円 (150kg)
- ・ 当月実際消費単価 : @1,050円/kg
- ・ 当月実際消費数量 : 120kg
- ・ 月末材料数量 : 30kg
- ・ 当期 (年間) の売上原価 (原価差異調整前) : 1,000,000円

★Step 1 ▶ (期首時点) 予定消費単価を決定

会社は期首に、この1年間についての材料1kgあたりの単価を見積もります。

当期1年間の予定消費単価：@1,000円

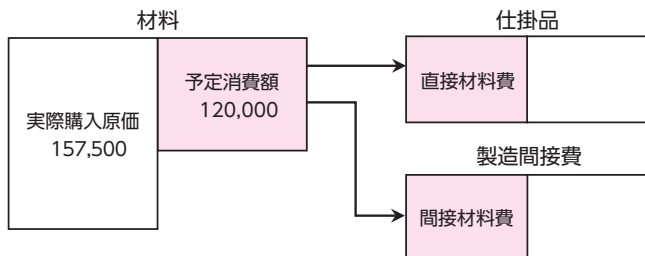
★Step 2 ▶ (各原価計算期間中) 材料の予定消費額を計算

期首に決定した予定消費単価@1,000円を使って材料の消費額を計算します。

$\text{材料予定消費額} = \text{予定消費単価} \times \text{材料実際数量}$

当月の材料予定消費額：予定消費単価@1,000円×実際材料消費数量120kg = 120,000円

(借) 仕掛品 (または製造間接費) 120,000 / (貸) 材料 120,000

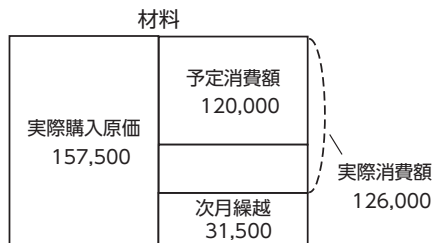


★Step 3 ▶ (月末時点) 材料の実際消費額を計算

予定消費単価を用いて材料消費額の計算を行っていても、月末において平均法や先入先出法に基づいて算定した実際の消費単価により、実際消費額を計算します。

当月の材料実際消費額：実際消費単価@1,050円×実際材料消費数量120kg = 126,000円

期末材料：実際消費単価@1,050円×月末材料数量30kg = 31,500円



★Step 4 ▶ (月末時点) 材料消費価格差異の算定

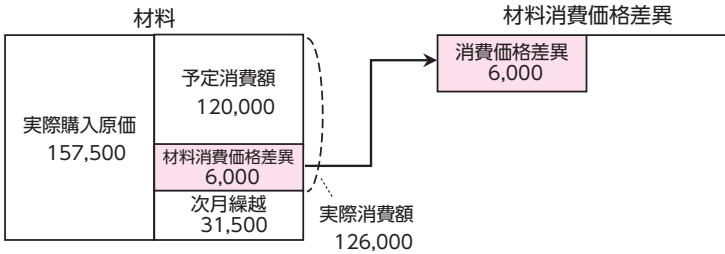
Step 2 で計算した材料の予定消費額とStep 3 で計算した材料の実際消費額の差額を★材料消費価格差異として把握します。材料勘定の差額で求めた材料消費価格差異は「材料消費価格差異」勘定に振り替えます。

★材料消費価格差異は、材料副費の予定配賦で登場した「材料副費配賦差異」と同じく、原価差異の一つです。

$$\text{材料消費価格差異} = \text{材料予定消費額} - \text{材料実際消費額}$$

当月の材料消費価格差異：予定消費額120,000円 - 実際消費額126,000円 = -6,000円

(借) 材料消費価格差異 6,000 / (貸) 材料 6,000

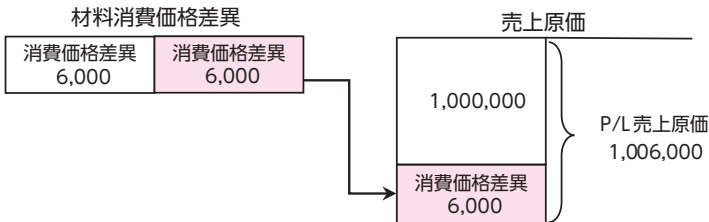


★Step 5 ▶ (会計年度末) 材料消費価格差異を売上原価に賦課する

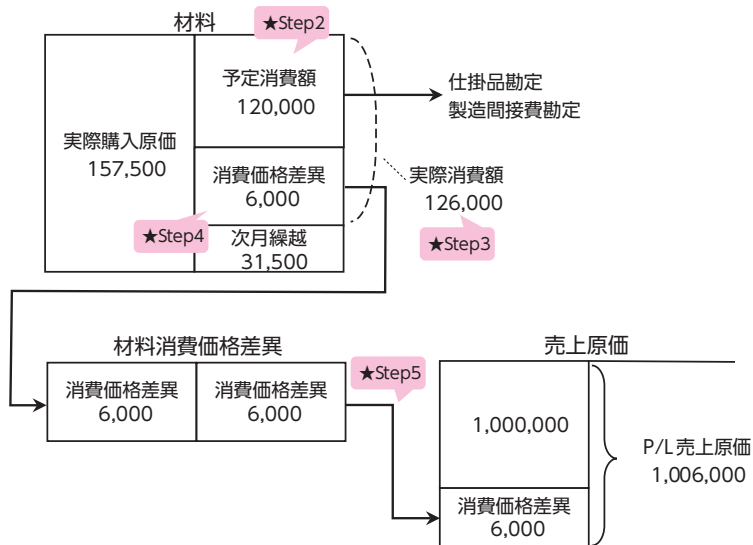
材料消費価格差異などの原価差異は、会計年度末において適切に処理することが求められています。具体的には、P / Lの売上原価に加減算することになります。これを賦課といいます。

当期の売上原価：調整前売上原価1,000,000円 + 原価差異6,000円 = 1,006,000円

(借) 売上原価 6,000 / (貸) 材料消費価格差異 6,000



上記の一連の流れを勘定連絡図でみると、以下のようになります。

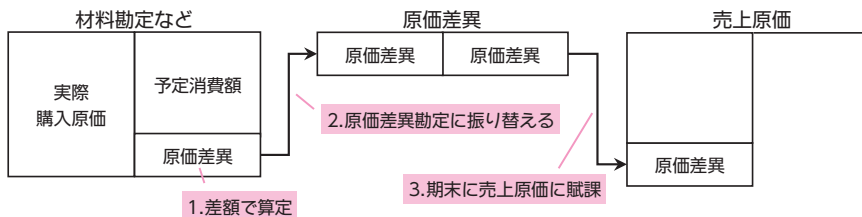


3 材料消費価格差異（原価差異）の処理

(1) 原価差異について

材料消費価格差異は原価差異の一つです。工業簿記では、材料以外にも様々な原価差異が登場します。原価差異とは、予定価格を用いて計算した金額と実際額との差額の総称を指します。ここで、予定消費価格は会社の見積りにすぎないため、これをそのまま財務諸表の最終的な金額として計上することは認められていません。

原価差異が生じたら、期中はそれを各原価差異勘定に振り替え、会計年度末に損益計算書の売上原価に加減算することが求められています。これを賦課といいます。



(2) 原価差異の種類

① 不利差異

原価差異は、「予定消費額」から「実際消費額」を控除して計算します。計算の結果、マイナスの値になる場合、つまり実際消費額が予定消費額を上回る場合は、会社にとって予定していたよりも原価（費用）が多く発生してしまったため（=会社にとって不利な状況であるため）、この原価差異のことを不利差異といいます。不利差異は、材料消費価格差異勘定の借方に振り替えられるため、別名「借方差異」とも呼ばれます。

また、不利差異は会計年度末において売上原価に加算します。予定より実際の方が、費用が多く発生している状況であるため、予定から実際に修正するときは費用を増やす方向に修正する、つまり売上原価という費用を増加させるイメージを持つとよいでしょう。

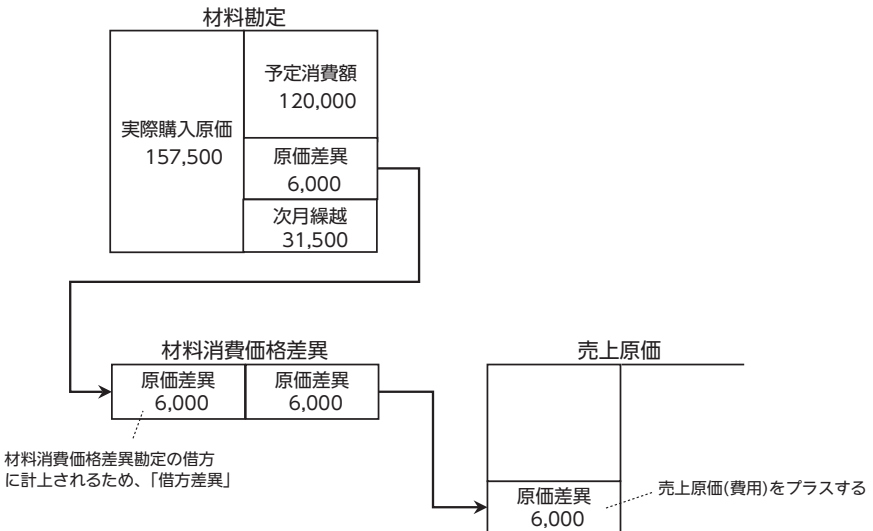
$\text{予定消費額} - \text{実際消費額} = \text{マイナス値}$ $\text{予定消費額} < \text{実際消費額} \Rightarrow \text{不利差異（借方差異）}$
--

<原価差異勘定への振替仕訳>

(借) 材料消費価格差異	××	(貸) 材	料	××
--------------	----	-------	---	----

<売上原価へ賦課する仕訳>

(借) 売上原価	××	(貸) 材料消費価格差異	××
----------	----	--------------	----



② 有利差異

実際消費額が予定消費額を下回る場合は、会社にとって予定していたよりも原価（費用）が少なく済んだため（＝会社にとって有利な状況であるため）、この原価差異のことを有利差異といいます。有利差異は材料消費価格差異勘定の貸方に振り替えられるため、別名「貸方差異」とも呼ばれます。

また、有利差異は会計年度末において売上原価から減算させます。予定より実際の方が費用が少なく済んでいる状況であるため、予定から実際に修正するときは、費用を減らす方向に修正する、つまり売上原価という費用を減少させるというイメージを持つとよいでしょう。

$\text{予定消費額} - \text{実際消費額} = \text{プラス値}$ $\text{予定消費額} > \text{実際消費額} \Rightarrow \text{有利差異（貸方差異）}$

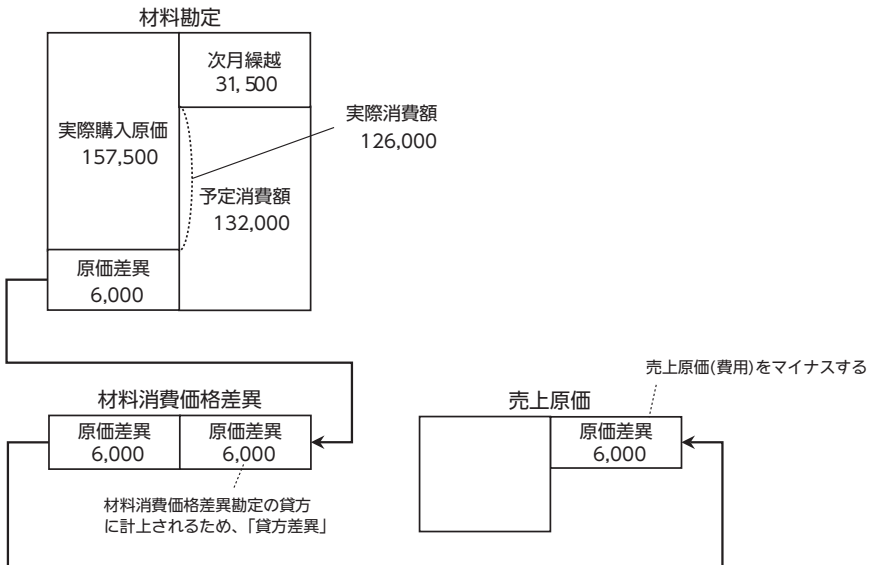
<原価差異勘定への振替仕訳>

(借) 材	料	××	(貸) 材料消費価格差異	××
-------	---	----	--------------	----

<売上原価へ賦課する仕訳>

(借) 材料消費価格差異	××	(貸) 売上原価	××
--------------	----	----------	----

<予定消費単価が@1,100円だった場合>



4 予定価格法のメリット

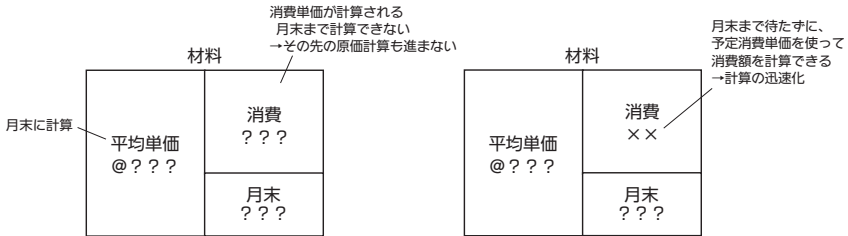
これまでに勉強してきた予定消費単価ですが、なぜ予定単価を用いて計算するのかというと、実際消費単価を用いて計算した場合に生ずる以下のような問題を解消することができるからです。

【問題点①】 実際消費単価の計算に手間がかかり、計算が遅れてしまう。

材料の消費単価を実際消費単価により計算している場合、材料の消費単価が確定するのは月末の時点になります。そのため、月の途中に一部の製品が完成していたとしても、材料の消費単価が確定する月末までは、原価計算ができなくなってしまいます。この点、予定消費単価を用いて計算すると、予め決められた予定単価に消費数量を乗じて材料の消費額を計算することができるため、月末にならずとも消費量が確定した時点で材料の消費金額を計算できます。

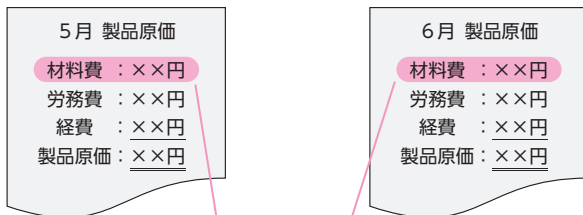
<実際消費単価の場合>

<予定消費単価の場合>



【問題点②】 製品原価が実際消費単価の影響を受けて変動してしまう。

材料は、仕入のタイミングや仕入先の違いにより、購入単価が変動するのが通常です。実際の購入原価に基づく実際消費単価により消費額を計算した場合、まったく同じ製品であっても、仕入の時期や状況によって、製品の原価が変動してしまいます。この点、予定消費単価は会計年度の期首に設定されたものを用いて1年間計算を行うため、購入単価の影響が製品原価に及ぶことを防ぐことができます。



実際購入原価が変動してしまうと、
 それによって製品原価も変動してしまう
 →原価の比較が困難になってしまう

第 3 章

労務費

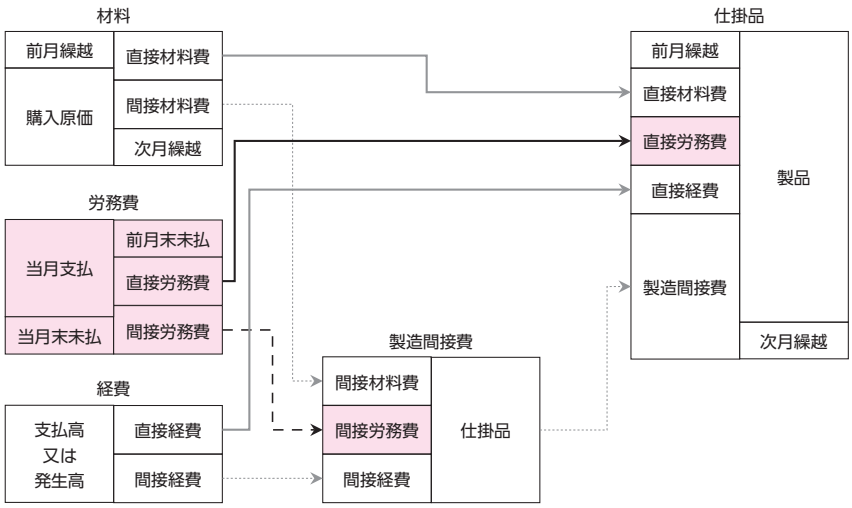
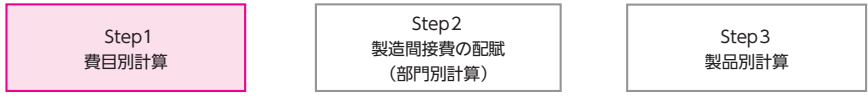
第3章では、費目別計算のうち労務費について学習します。材料を用意するだけでは製品は完成しません。製品を完成させるためには材料を加工する必要があり、加工作業を行う従業員の給与といった人件費なども製造原価に集計する必要があります。

このような、製品を製造するうえでのヒトに関わる費用を労務費といいます。第3章では労務費の具体的な内容や、その金額をどのように計算していくのかを学習します。





原価計算の一連の流れ



第1節 労務費とは

第3章では、労務費という原価について詳しくみていきましょう。

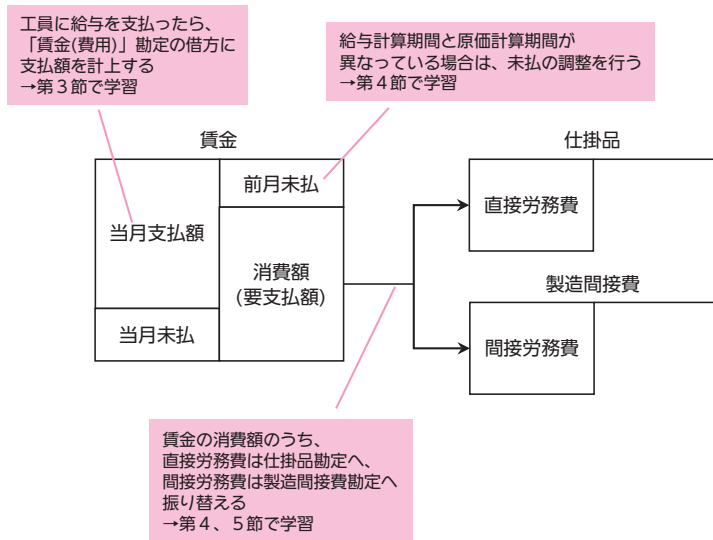
✓ CHECK

- 用語** 工具：製造現場で作業を行う従業員のこと。
賃金：工具に支払う給与。

1 労務費

労務費とは、製品を製造するために労働力を消費したときの、労働力の消費額のことをいいます。

労務費には、工具に支払う賃金以外に、アルバイトや工場で働く事務職員や監督者に対する給料なども含まれます。



第2節 労務費の分類

労務費は、その種類や、製品との関連においてさらに細かく分類されます。

✓CHECK

- 用語** 直接労務費：特定の製品ごとに、どのくらい労働力が消費されたかが把握できる労務費のこと。
- 間接労務費：特定の製品ごとに、どのくらい労働力が消費されたかが把握できない労務費のこと。

1 労務費の種類や目的による分類

分類	内容
賃金	工員に対して支払われる給与。なお、製品を製造するために作業する工員のことを★直接工といい、製品の製造には関与せずに間接的な作業を行う工員のことを間接工という。
給料	工場監督者や事務職員に支払われる給与。
雑給 <small>ざっきゅう</small>	アルバイトや、臨時に雇われる従業員に対して支払われる給与。
従業員賞与・手当	工場従業員に対して支払われる賞与（ボーナス）や、作業には直接関係のない手当（家族手当、通勤手当、住宅手当等）。
退職給付費用	工場従業員に対する退職金の引当金繰入額。
（法定）福利費	健康保険料や厚生年金等の社会保険料の内、企業側が負担する金額。

★直接工の作業している時間は、その作業内容によって、直接的に製品の製造作業（加工作業や組立作業など）を行っている直接作業時間と、間接的な作業（材料の準備や、機械の設定など）を行っている間接作業時間とに分類されます。

2 製品との関連における分類

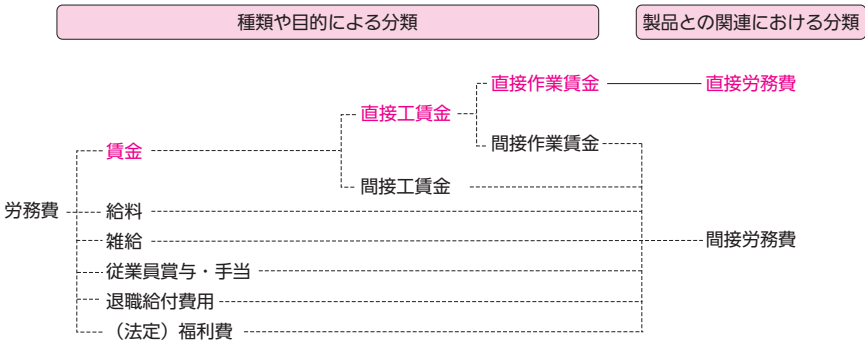
労務費は、特定の製品ごとにどれだけの労働力が消費されたのかを把握できるか否かによって、直接労務費と間接労務費に分類されます。そして、直接工の直接作業時間に対する賃金は直接労務費に該当し、直接工の間接作業時間に対する賃金や間接工の賃金は間接労務費となります。



ひと言アドバイス

直接工の直接作業時間は、まさにみなさんがイメージする製品を作り上げる時間です。そのため、どの製品に対して何時間費やしたかの把握が可能であり、直接費に分類されます。一方、直接工によって直接作業以外の作業が行われる時間（間接作業時間）もあります。例えば、工場内で材料の整理や運搬をしたり、清掃作業をしたりする時間がこの間接作業時間にあたりますが、これらの時間も、製品を作るためには欠かせない時間ですので、製造原価として集計します。このような直接工による間接作業は、どの製品に対して何時間分の作業を行ったかが明確に把握できないため、間接費に分類されます。

労務費の分類をまとめると以下のとおりです。直接工の直接作業時間以外のすべての労務費は、間接労務費に分類されます。



ひと言アドバイス

直接工の直接作業時間以外の労務費は、すべて間接労務費に分類されます。



ひと言アドバイス

上の図からも明らかなように、賃金のみが直接労務費にも間接労務費にもなりえます。そのため、労務費の中でも、賃金とそれ以外とを明確に区別する必要があります。第3節からは、この賃金について主に取り扱っていきます。

第3節 賃金・給料の支払

労務費についての種類や分類について学習したところで、次は具体的な金額の計算方法を見ていきましょう。労務費の中で、金額の計算が問題となるのは賃金や給料です（それ以外については、基本的にその計算は問題とはなりません）。

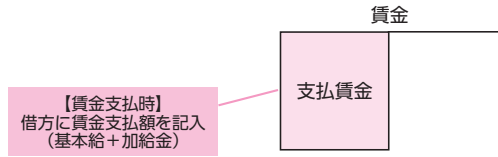
なお、工員以外の事務職員や監督者に対して支払った給料は、「賃金」勘定ではなく「給料（費用）」勘定に計上するため、勘定科目は、支払った対象が工員かそれ以外かで明確に区別されます。これ以降は、工員に対する「賃金」を中心に扱っていきます。

賃金には、支払と消費の2つの側面があります。製造原価となる賃金の消費額は、賃金の支払額を基に計算します。第3節では、まず賃金を支払った際の金額（支払賃金）の計算や勘定への記入方法を学習します。第3節の論点は、賃金勘定の「借方」に着目していきます。

✓ CHECK

用語 賃率 : 1時間あたりの賃金（いわゆる時給のこと）。
源泉徴収 : 従業員が負担する社会保険料や所得税について、会社が給与から差し引くこと。

1 支払賃金の計算



工具に対して賃金を支払ったときは、「賃金（費用）」勘定の借方に支払賃金を記入します。支払賃金は、基本給と加給金で構成されます。基本給とは、1時間あたりの賃率（支払賃率）に、作業時間を乗じて算定されるもので、加給金とは、残業手当や危険作業手当などの作業に関係のある手当のことをいいます。また、実際には、支払賃金から源泉徴収による社会保険料等を控除した金額を工具に支払うことになります。控除した源泉徴収税は「預り金（負債）」勘定で処理をします。

$$\begin{aligned} \text{支払賃金} &= \text{基本給} + \text{加給金} \\ \text{基本給} &= \text{支払賃率} \times \text{作業時間} \end{aligned}$$

<工具に対する賃金支払時の仕訳>

(借) 賃	金	××	(貸) 現	金	××
			(〃) 預	り 金	××

源泉徴収

■例題3-1 賃金・給料の支払

以下の資料に基づき、必要となる仕訳および、賃金勘定と給料勘定の借方に記入される金額を答えなさい。

- ・当月の工員の作業時間は160時間、支払賃率は1時間あたり1,200円である。
- ・残業手当を8,000円支払っている。
- ・源泉所得税18,500円と健康保険料7,000円を差し引いた残額を当座預金から支払った。
- ・工場の事務職員に、当月の給与として250,000円から源泉所得税20,000円と健康保険料12,000円を差し引いた残額を当座預金から支払った。

■解答欄

<工員への支払>

借方科目	金額	貸方科目	金額
()	()	()	()
		()	()

<工場の事務職員への支払>

借方科目	金額	貸方科目	金額
()	()	()	()
		()	()

賃金	円	給料	円
----	---	----	---

■ 解答解説

<工員への支払>

借方科目	金額	貸方科目	金額
賃 金	200,000	当 座 預 金	174,500
		預 り 金	25,500

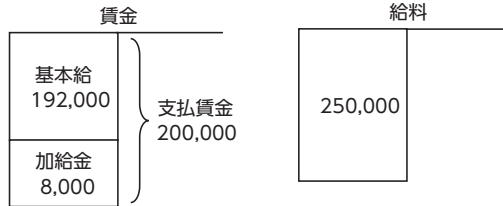
<工場の事務職員への支払>

借方科目	金額	貸方科目	金額
給 料	250,000	当 座 預 金	218,000
		預 り 金	32,000

賃金	200,000 円	給料	250,000 円
----	-----------	----	-----------

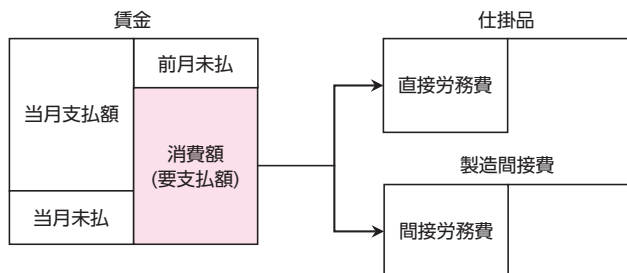
基本給：支払賃率@1,200円×作業時間160時間＝192,000円

支払賃金：基本給192,000円＋加給金（残業手当）8,000円＝200,000円



第4節 賃金の消費

第3節では、賃金を支払ったとき、賃金勘定の「借方」にいくら記入するのかという論点を見てきました。第4節では、消費の側面を学習します。賃金のうち直接労務費は仕掛品勘定へ、間接労務費は製造間接費勘定へ振り替えます。つまり、今から見ていく論点は賃金勘定の「貸方」の論点ということです。



✓ CHECK

用語 要支払額：原価計算期間に対応する当月消費額のこと。

1 給与計算期間と原価計算期間

賃金の支払額を計算するための期間を給与計算期間といいます。この給与計算期間が原価計算期間（毎月1日～毎月末）と一致していれば問題ありませんが、不一致が生じている場合、たとえば「毎月20日締め25日払い」などという形で給与計算期間を設定している場合には問題が生じます。なぜなら、製造原価として集計する労務費は、原価計算期間（毎月1日～毎月末）に消費した金額（これを要支払額といいます）であり、支払った賃金（当月支払額）と、労務費として集計される賃金の消費額（要支払額）との間にズレが生じてしまうからです。そのため、給与計算期間が原価計算期間と一致しない場合には、未払調整（未払賃金の見越計上）をする必要があるのです。

<月初時の仕訳（前月末払賃金の再振替仕訳）>

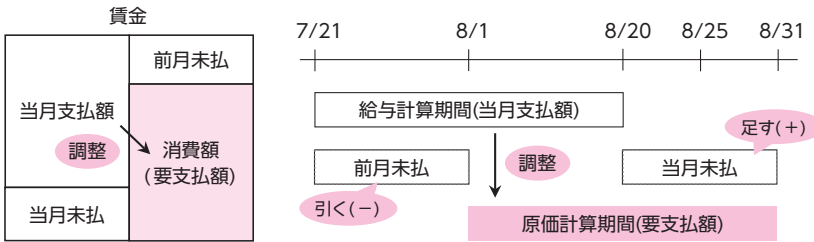
(借) 未払賃金	××	(貸) 賃金	××
----------	----	--------	----

<賃金支払時の仕訳>

(借) 賃金	××	(貸) 現金	××
		(〃) 預り金	××

<月末時の仕訳（当月未払賃金の計上仕訳）>

(借) 賃金	××	(貸) 未払賃金	××
--------	----	----------	----



以上より、未払調整のための計算式は以下のように表すことができます。

$$\text{当月消費額(要支払額)} = \text{当月支払額} + \text{当月未払額} - \text{前月末払額}$$

■例題 3-2 賃金の消費

以下の資料に基づき、当月の賃金消費額（要支払額）を計算しなさい。

- ・給与計算期間に基づく当月の賃金支払総額は200,000円であり、9月25日に源泉所得税15,000円を差し引いた残額を現金で支払った。
- ・前月末（8/26～8/31）の未払賃金は80,000円であった。
- ・当月末（9/26～9/30）の未払賃金は60,000円であった。

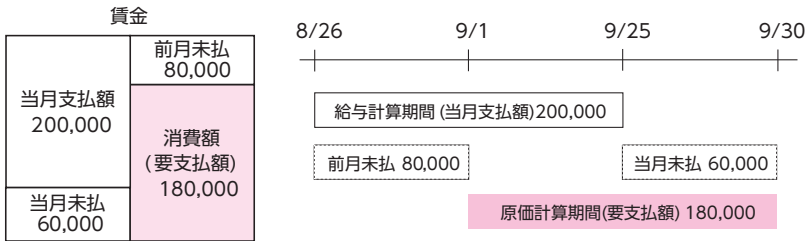
■解答欄

	円
--	---

■解答解説

180,000 円

当月の賃金消費額（要支払額）：当月賃金支払額200,000円＋当月未払賃金60,000円
 －前月末未払賃金80,000円＝180,000円



<月初時の仕訳（8月末未払賃金の再振替仕訳）>

(借) 未 払 賃 金	80,000	(貸) 賃 金	80,000
-------------	--------	---------	--------

<賃金支払時の仕訳>

(借) 賃 金	200,000	(貸) 現 金	185,000
		(〃) 預 り 金	15,000

<月末時の仕訳（9月末未払賃金の計上仕訳）>

(借) 賃 金	60,000	(貸) 未 払 賃 金	60,000
---------	--------	-------------	--------

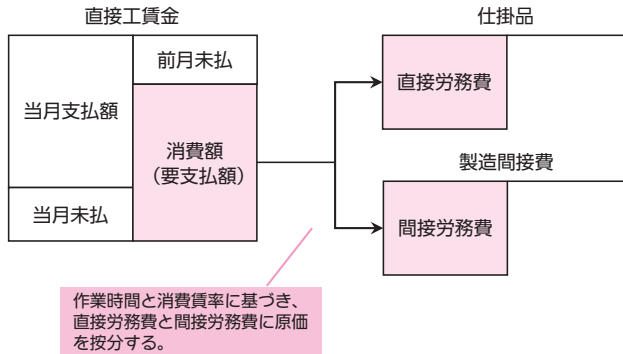
2 直接工の消費賃金の計算

第2節で、直接工賃金のうち、直接作業時間に関する原価は直接労務費になり、間接作業時間に関する原価は間接労務費になると学習しました。直接労務費は仕掛品勘定へ、間接労務費は製造間接費勘定に振り替えられます。

<直接工の賃金消費時の仕訳>

(借) 仕掛品	××	(貸) 賃金	××
(々) 製造間接費	××		

直接工賃金は、作業時間を用いて直接労務費と間接労務費とに按分されます。そのとき必要となる1時間あたりの消費賃金のことを消費賃率といい、ここでは実際の支払額に基づき算定した実際消費賃率を使って計算します。



直接労務費：実際消費賃率 × 直接作業時間

間接労務費：実際消費賃率 × 間接作業時間

実際消費賃率は以下の計算で算定します。

$$\text{実際消費賃率} = \frac{\text{原価計算期間の消費賃金 (要支払額)}}{\text{原価計算期間の作業時間}}$$

■例題 3-3 直接工の消費賃金の計算

以下の資料に基づき、当月の直接労務費と間接労務費の金額を計算しなさい。

- ・直接工の当月支払額は200,000円であった。
- ・直接工の前月末払賃金は80,000円、当月未払賃金は60,000円であった。
- ・当月の直接工の作業時間は150時間であり、その内訳は直接作業時間が90時間、間接作業時間が60時間であった。

■解答欄

直接労務費	円	間接労務費	円
-------	---	-------	---

■解答解説

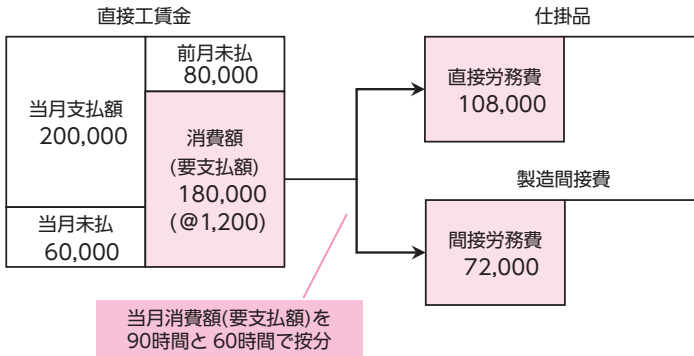
直接労務費	108,000 円	間接労務費	72,000 円
-------	-----------	-------	----------

当月の実際消費賃金(要支払額)の計算： 当月支払額200,000円 + 当月未払賃金60,000円
 - 前月末払賃金80,000円 = 180,000円

直接工の実際消費賃率： $\frac{\text{当月の消費賃金180,000円}}{\text{当月の作業時間合計150時間}} = @1,200\text{円}$

直接労務費の金額： 実際消費賃率@1,200円 × 直接作業時間90時間 = 108,000円

間接労務費の金額： 実際消費賃率@1,200円 × 間接作業時間60時間 = 72,000円



<直接工の賃金消費時の仕訳>

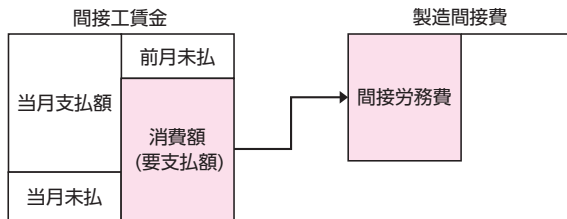
(借) 仕 掛 品	108,000	(貸) 賃 金	180,000
(ノ) 製造間接費	72,000		

3 間接工の消費賃金の計算

直接工と異なり、間接工の賃金の消費額は、すべて間接労務費となります。つまり、直接労務費と間接労務費との原価按分が不要となるため、間接工の賃金については消費賃率を算定する必要はなく、原価計算期間の消費賃金（要支払額）をすべて間接労務費に計上します。

<間接工の賃金消費時の仕訳>

(借) 製造間接費	××	(貸) 賃金	××
-----------	----	--------	----



$$\text{間接工の消費額} = \text{要支払額} = \text{当月支払額} + \text{当月未払額} - \text{前月末払額} \\ (\text{間接労務費})$$

■例題 3-4 間接工の消費賃金の計算

以下の資料に基づき、当月の間接労務費の金額を計算しなさい。

- ・間接工に対する給与計算期間（6/21～7/20）の賃金支払額は25,000円であった。
- ・間接工の前月末（6/21～6/30）の未払賃金は6,000円であった。
- ・間接工の当月末（7/21～7/31）の未払賃金は9,000円であった。

■解答欄

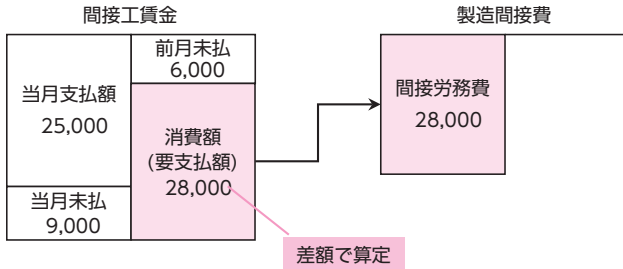
	円
--	---

■解答解説

28,000 円

間接労務費の金額：当月賃金支払額25,000円 + 当月末未払賃金9,000円

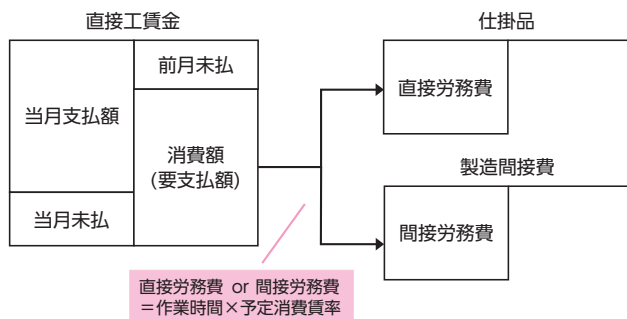
－ 前月末未払賃金6,000円 = 28,000円



間接工の消費賃金は、全額が間接労務費として製造間接費勘定に振り替えられ、さらにその金額は要支払額と一致します。

第5節 予定消費賃率による計算

第4節で、直接工の賃金については「実際消費賃率×作業時間」で計算することを学習しました。材料費の計算で予定消費価格を用いたのと同じように、**直接工賃金**についても**実際消費賃率**に代えて、**予定消費賃率**という**予定単価**を用いて消費額を計算することが認められています。なお間接工は、当月の要支払額の全額を間接労務費にするのみで、その計算にあたって消費賃率を使わないため、**予定消費賃率**は**直接工賃金**のみの論点であることに留意しましょう。



✓ CHECK

用語

予定消費賃率：予め見積もられた、1時間あたりの消費賃率。

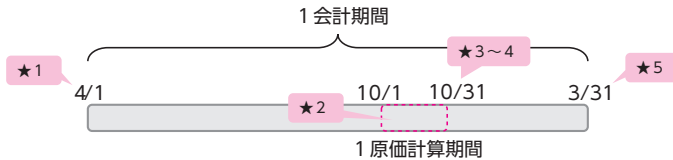
賃率差異：原価差異の一つで、賃金の予定消費額と実際消費額との差額で算定される。

1 予定消費賃率とは

予定消費賃率とは、「予めこれくらいだろうと見積もった、1時間あたりの消費賃率」のことをいいます。なお、予定消費賃率を用いるメリットは、材料費の計算において**予定消費単価**を用いるメリットと同様です。

2 予定消費賃率を用いた計算の流れ

予定消費賃率は1年間の初め、つまり期首時点で決定します。予定消費賃率の決定と、原価計算期間における消費額の計算方法は以下の時系列で行われます。



- ★Step 1 ▶ (期首時点) 予定消費賃率を決定
- ★Step 2 ▶ (各原価計算期間中) 直接工賃金の予定消費額を計算
- ★Step 3 ▶ (月末時点) 直接工の当月実際消費額 (要支払額) を計算
- ★Step 4 ▶ (月末時点) 賃率差異の算定
- ★Step 5 ▶ (会計年度末) 賃率差異を売上原価に賦課する

★Step 1 ▶ (期首時点) 予定消費賃率を決定

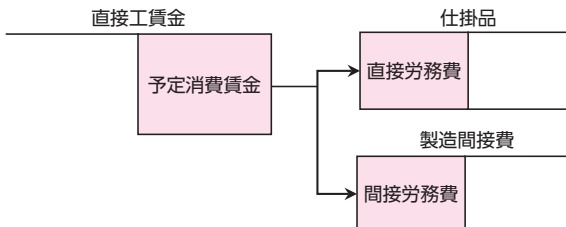
会社は期首に、この1年間についての1時間あたりの予定消費賃率を見積もります。

当期1年間の予定消費賃率：@1,000円

★Step 2 ▶ (各原価計算期間中) 直接工賃金の予定消費額を計算

期首に決定した予定消費賃率を使って直接工賃金の消費額を計算します。

$$\begin{aligned} \text{予定消費賃金(直接労務費)} &= \text{予定消費賃率} \times \text{直接作業時間} \\ \text{予定消費賃金(間接労務費)} &= \text{予定消費賃率} \times \text{間接作業時間} \end{aligned}$$



<直接工の賃金消費時の仕訳(予定消費賃金)>

(借) 仕掛品	××	(貸) 賃金	××
(〃) 製造間接費	××		

★Step 3 ▶ (月末時点) 直接工の当月実際消費額 (要支払額) を計算

給与計算期間に対応する当月実際支払額に前月と当月の未払賃金の調整を実施し、当原価計算期間に対応する実際の要支払額を計算します。

直接工賃金

	前月末払
当月支払額	消費額 (要支払額)
当月未払	

<月初時の仕訳 (前月末払賃金の再振替仕訳) >

(借) 未払賃金	××	(貸) 賃金	××
----------	----	--------	----

<賃金支払時の仕訳>

(借) 賃金	××	(貸) 現金	××
		(〃) 預り金	××

<月末時の仕訳 (当月未払賃金の計上仕訳) >

(借) 賃金	××	(貸) 未払賃金	××
--------	----	----------	----

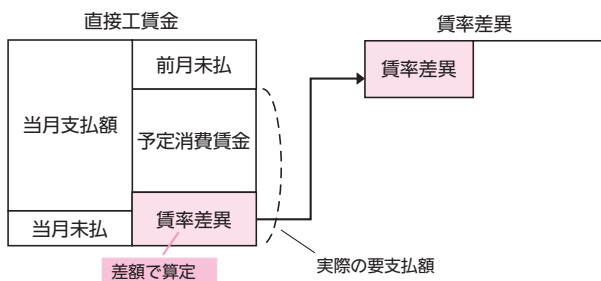
★Step 4 ▶ (月末時点) 賃率差異の算定

Step 2で計算した直接工賃金の予定消費賃金とStep 3で計算した実際消費賃金(要支払額)との差額を★賃率差異として把握します。賃金勘定の差額で求めた賃率差異は「賃率差異」勘定に振り替えます。

★賃率差異も、原価差異の一つです。

$$\begin{aligned} \text{賃率差異} &= \text{予定消費賃金} - \text{実際消費賃金(要支払額)} \\ &= (\text{予定消費賃率} - \text{実際消費賃率}) \times \text{実際作業時間} \end{aligned}$$

<不利差異の場合>



<不利差異の場合の仕訳>

(借) 賃率差異	××	(貸) 賃金	××
----------	----	--------	----

<有利差異の場合の仕訳>

(借) 賃金	××	(貸) 賃率差異	××
--------	----	----------	----



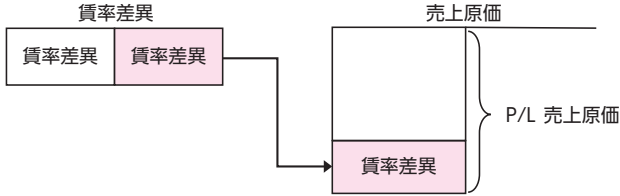
ひと言アドバイス

材料消費価格差異と同様、賃率差異を求めるときは、予定消費賃金から実際消費賃金を引いて計算し、その計算結果がマイナスになるとき(予定額<実際額の場合)は不利差異(借方差異)となり、計算結果がプラスになるとき(実際額<予定額の場合)は有利差異(貸方差異)となります。

★Step 5 ▶ (会計年度末) 賃率差異を売上原価に賦課する

賃率差異は原価差異に該当するため、会計年度末において適切に処理することが求められています。具体的には、P/Lの売上原価に賦課します。不利差異（借方差異）の場合は、売上原価に加算し、有利差異（貸方差異）の場合は、売上原価から減算する調整を行います。

<不利差異の場合>



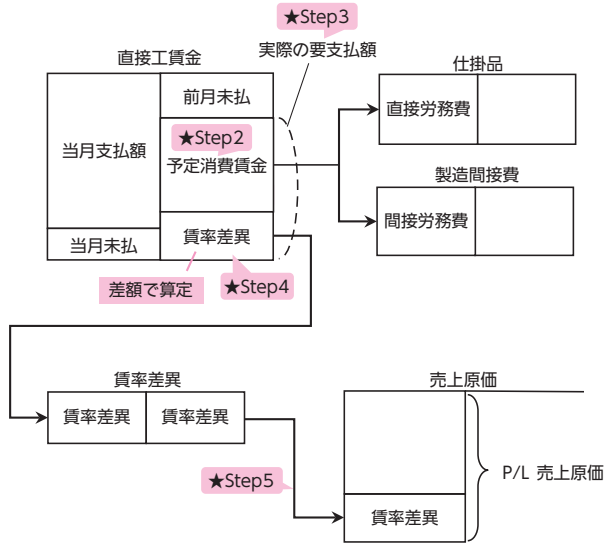
<不利差異の場合の仕訳>

(借) 売上原価	××	(貸) 賃率差異	××
----------	----	----------	----

<有利差異の場合の仕訳>

(借) 賃率差異	××	(貸) 売上原価	××
----------	----	----------	----

上記の一連の流れを勘定連絡図でみると、以下のようになります。



■例題 3-5 予定消費賃金と賃率差異の計算

以下の資料に基づき、当月の直接労務費、間接労務費および賃率差異の金額を計算しなさい。

- ・当月の直接工の作業時間は150時間（直接作業時間100時間、間接作業時間50時間）であった。
- ・直接工の予定消費賃率は@1,100円／時間である。
- ・当月の直接工の要支払額は180,000円である。

■解答欄

直接労務費	円	間接労務費	円
賃率差異	円（ 差異）		

■解答解説

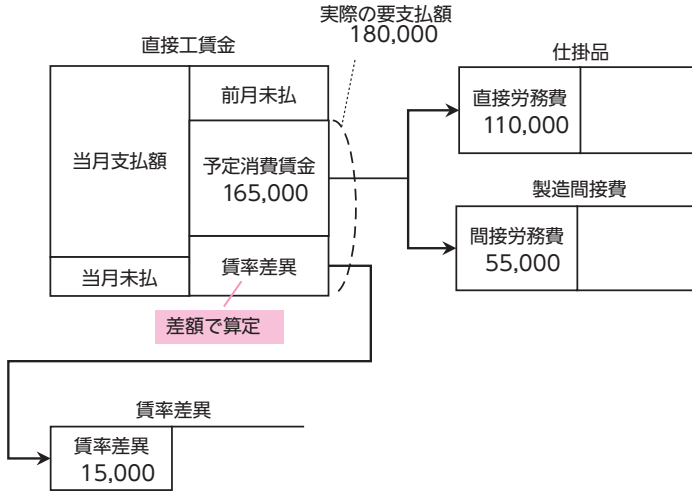
直接労務費	110,000 円	間接労務費	55,000 円
賃率差異	15,000 円（ 不利差異）		

直接労務費：予定消費賃率@1,100円×直接作業時間100時間 = 110,000円

間接労務費：予定消費賃率@1,100円×間接作業時間50時間 = 55,000円

予定消費賃金：予定消費賃率@1,100円×作業時間合計150時間 = 165,000円

賃率差異：予定消費賃金165,000円 - 実際消費賃金（要支払額）180,000円
= △15,000円（不利差異）



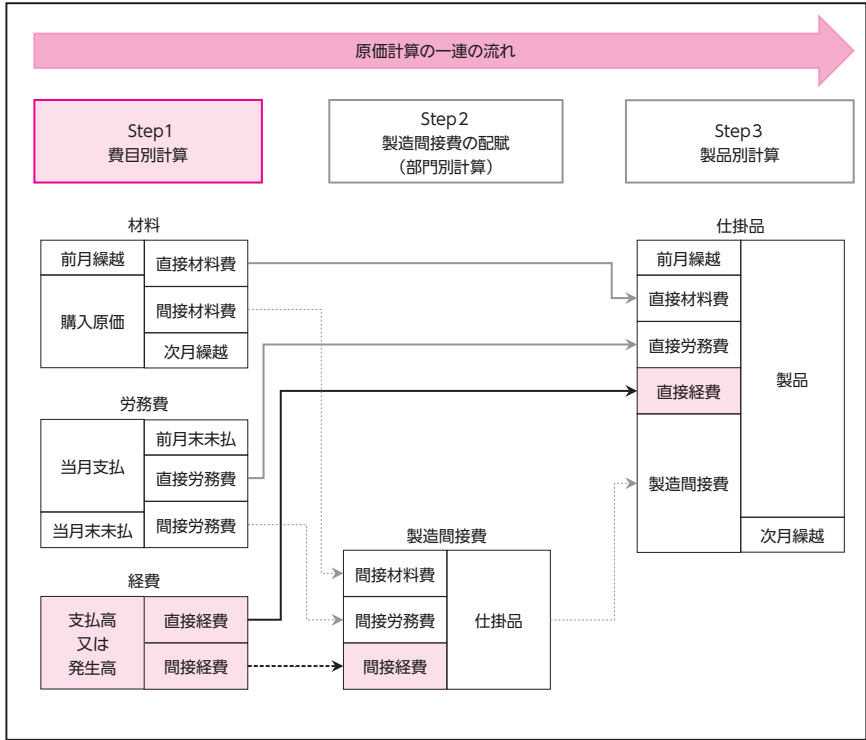
第 4 章

経 費

第4章では、第3章に引き続き、費目別計算のうち経費について学習します。実は、製造原価の大部分は経費が占めています。

製品を製造するためには、材料を用意し、それを加工する以外にも、様々なお金がかかり、それらも製造原価に集計しなければなりません。第4章では、材料費・労務費以外の費目である「経費」の具体的な内容や、その金額をどのように計算していくのかを学習します。





第1節 経費とは

経費とは、製品を製造するために消費した原価のうち、材料費および労務費以外のものをいいます。つまり、材料費でも労務費でもない費用は、一度すべて経費に集計していきます。

物品（材料）を消費	➔	材料費
労働力を消費	➔	労務費
それ以外を消費	➔	経費

第2節 経費の分類

経費は、その種類や、製品との関連においてさらに細かく分類されます。

✓CHECK

- 用語** 直接経費：特定の製品ごとに、どれくらい消費されたかが把握できる経費のこと。
間接経費：特定の製品ごとに、どれくらい消費されたかが把握できない経費のこと。

1 種類による分類

経費に分類される原価はたくさんあるので、以下ではよく登場する経費を紹介します。

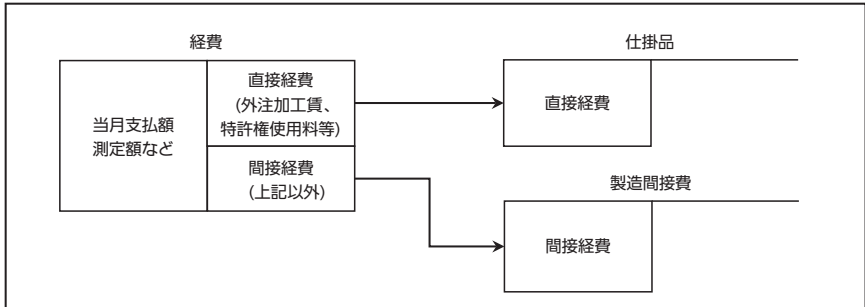
分類	内容
外注加工賃	下請け業者に材料を渡し、それをもとに部品に加工させたときの、加工に伴う対価
特許権使用料	他人が有する特許権を使用して製品を製造する場合に支払う使用料
旅費交通費	工場従業員に支払う旅費や交通費
減価償却費	工場建物や工場で使用する機械の減価償却費
水道光熱費	工場における水道光熱費
賃借料	工場建物の支払家賃
棚卸減耗費	材料の帳簿在高と実際在高の差

ひと言アドバイス

旅費交通費は、工場の従業員に支払うものではありませんが、従業員が業務のために移動するのに必要な費用であり、労働に対する対価ではないため、労務費ではなく、経費となります。

2 製品との関連における分類

経費は、特定の製品ごとにどれだけ消費されたのかを把握できるか否かによって、直接経費と間接経費とに分類されます。なお、外注加工賃と特許権使用料以外の経費は、そのほとんどが間接経費に分類されます。直接経費は仕掛品勘定へ、間接経費は製造間接費勘定へと振り替えられます。



<直接経費消費時の仕訳>

(借) 仕掛品	××	(貸) 経費	××
---------	----	--------	----

<間接経費消費時の仕訳>

(借) 製造間接費	××	(貸) 経費	××
-----------	----	--------	----

第3節 経費の消費

経費は消費額の計算方法により、支払経費、月割経費、測定経費、発生経費の4種類に分類されます。

1 支払経費

支払経費とは、毎月の支払額に基づいて消費額を計算する経費をいいます。

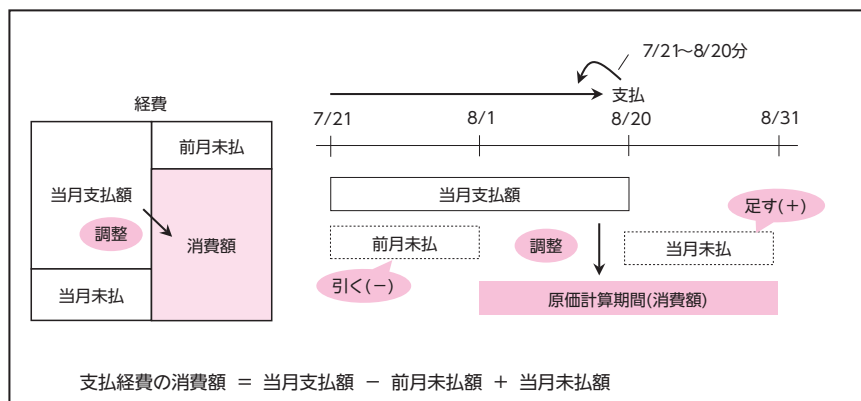
支払経費は、原価計算期間において支払った金額に、前月および当月の前払高や未払高を調整して、当月消費額を算定します。つまり、労務費の章で学習した当月の要支払額の算定方法と同様です。



ひと言アドバイス

支払経費の具体例として、外注加工賃や特許権使用料などが挙げられます。

(1) 未払の場合



<月初時の仕訳（前月末払経費の再振替仕訳）>

(借) 未払経費	××	(貸) 経費	××
----------	----	--------	----

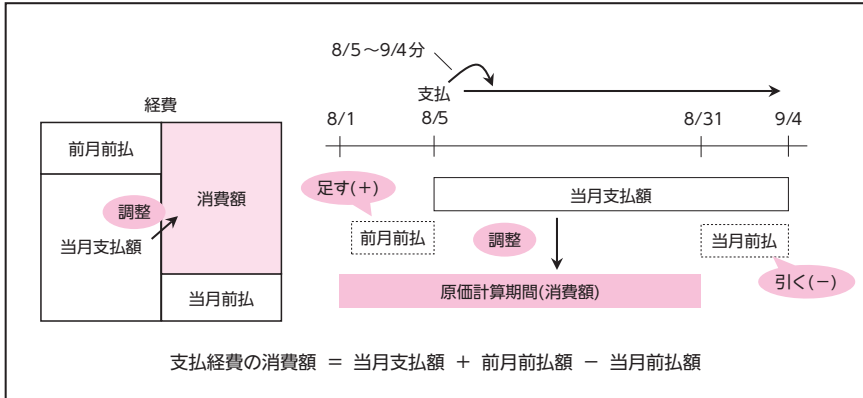
<当月经費支払時の仕訳>

(借) 経費	××	(貸) 現金	××
--------	----	--------	----

<月末時の仕訳（当月未払経費の計上仕訳）>

(借) 経費	××	(貸) 未払経費	××
--------	----	----------	----

(2) 前払の場合



<月初時の仕訳(前月前払経費の再振替仕訳)>

(借) 経	費	××	(貸) 前 払 経 費	××
-------	---	----	-------------	----

<当月経費支払時の仕訳>

(借) 経	費	××	(貸) 現	金	××
-------	---	----	-------	---	----

<月末時の仕訳(当月前払経費の計上仕訳)>

(借) 前 払 経 費	××	(貸) 経	費	××
-------------	----	-------	---	----

■例題4-1 支払経費

以下の資料に基づき、当月の直接経費と間接経費の金額をそれぞれ計算しなさい。

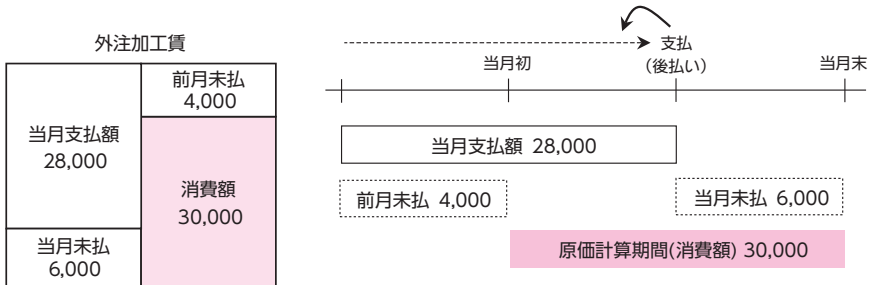
- ・ 当月に発生した経費は、外注加工賃と旅費交通費である。
- ・ 外注加工賃 当月支払額：28,000円、当月未払額：6,000円、
前月未払額：4,000円
- ・ 旅費交通費 当月支払額：45,000円、当月前払額：10,000円、
前月前払額：5,000円

■解答欄

直接経費	円	間接経費	円
------	---	------	---

■解答解説

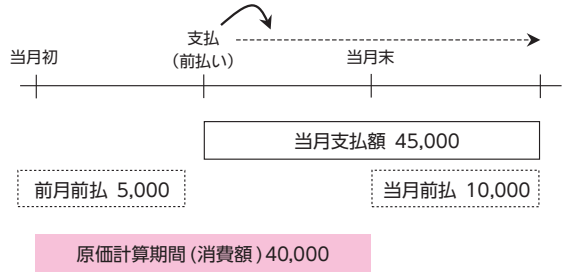
直接経費	30,000 円	間接経費	40,000 円
------	----------	------	----------



直接経費（外注加工賃）：当月支払額28,000円 + 当月未払6,000円

－ 前月未払4,000円 = 30,000円

旅費交通費	
前月前払 5,000	消費額 40,000
当月支払額 45,000	
	当月前払 10,000



間接経費（旅費交通費）：当月支払額45,000円 - 当月前払10,000円
 + 前月前払5,000円 = 40,000円

2 月割経費

月割経費とは、一定期間（1年間や半年など）の支払額や計上額を月割計算して1ヶ月の消費額を算定する経費をいいます。

月割経費は、1年間または数ヶ月の支払額または発生額を、月割計算した金額をもって当月消費額とします。例えば、1年間を対象に支払われた経費は、以下の計算式で当月消費額を算定します。

$$\text{月割経費の消費額} = \text{年間支払額} \div 12 \text{ヶ月}$$



ひと言アドバイス

月割経費の具体例として、減価償却費や保険料などが挙げられます。

■例題 4-2 月割経費

以下の資料に基づき、当月の経費消費額を計算しなさい。

- ・減価償却費180,000円（1年間）

■解答欄

円

■解答解説

15,000 円

減価償却費：年間180,000円 ÷ 12ヶ月 = 15,000円

3 測定経費

測定経費とは、メーターで毎月の消費量を測定し、その測定量をもって消費額を算定する経費をいいます。

測定経費は、メーターでの測定期間と原価計算期間が通常一致しません。そのため、当該原価計算期間における測定量に基づいた金額を消費額とします。なお、通常、測定量が0だったとしても一定の基本料金が請求され、これも計算に含めます。

$$\text{測定経費の消費額} = \text{基本料金} + \text{当月測定量に基づく金額}$$



ひと言アドバイス

測定経費の具体例として、電気代や水道代などが挙げられます。

■例題4-3 測定経費

以下の資料に基づき、当月の経費消費額を答えなさい。

- ・電力料 前月末検針：1,600kwh 当月末検針：2,600kwh
- ・基本料金：10,000円
- ・電力料単価：15円／kwh

■解答欄

 円

■解答解説

 円

当月測定量：当月末検針2,600kwh - 前月末検針1,600kwh = 1,000kwh

電力料：基本料金10,000円 + 電力料単価@15円 × 当月測定量1,000kwh = 25,000円

4 発生経費

発生経費とは、実際の発生額をもって消費額とする経費をいいます。
発生経費は、当月発生した金額を消費額とします。

発生経費の消費額 = 当月発生額



ひと言アドバイス

発生経費の具体例として、棚卸減耗費などが挙げられます。

■例題 4-4 発生経費

以下の資料に基づき、当月の経費消費額を答えなさい。

・材料帳簿残高：31,500円 実地棚卸による残高：26,250円

■解答欄

円

■解答解説

5,250 円

棚卸減耗費：帳簿残高31,500円－実地棚卸残高26,250円＝5,250円

<まとめ>

分類	内容	具体例
支払経費	毎月の支払額に基づいて消費額を計算する経費	外注加工賃、特許権使用料など
月割経費	一定期間（1年間や半年など）の支払額や計上額を月割計算して消費額を算定する経費	減価償却費、保険料など
測定経費	メーターで毎月の消費量を測定し、その測定量をもって消費額を算定する経費	電気代、水道代など
発生経費	実際の発生額をもって消費額とする経費	棚卸減耗費など

第4節 経費の会計処理

経費の仕訳と勘定記入については、以下の3通りの方法があります。

1. 経費に関する諸勘定を設ける方法
2. 経費勘定を設ける方法
3. 経費に関する勘定自体を設けない方法

Case Study 経費の会計処理

分類	内容
外注加工賃	当月現金支払額30,000円（原価計算期間と一致している）
減価償却費	年間計上額180,000円
電力料	当月支払額23,000円、当月測定額25,000円

1 経費に関する諸勘定を設ける方法

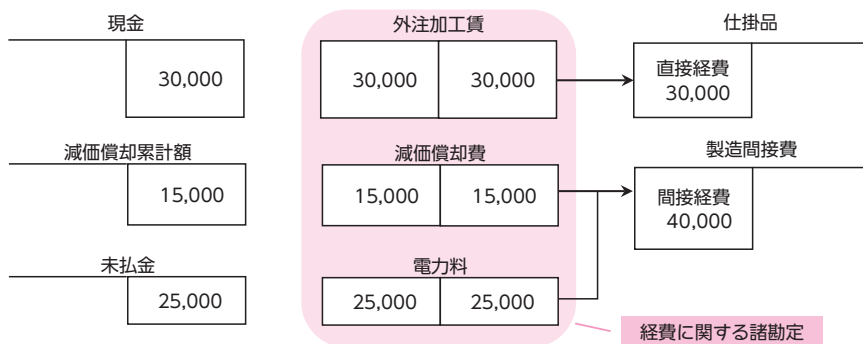
この方法は、経費が発生したときに「減価償却費」勘定等の各経費勘定に記入し、消費したときに、直接経費は「仕掛品」勘定へ、間接経費は「製造間接費」勘定へとそれぞれ振り替える方法です。

<経費発生時の仕訳>

(借) 外注加工賃	30,000	(貸) 現金	30,000
(借) 減価償却費	15,000	(貸) 減価償却累計額	15,000
(借) 電力料	25,000	(貸) 未払金	25,000

<経費消費時の仕訳>

(借) 仕掛品	30,000	(貸) 外注加工賃	30,000
(借) 製造間接費	15,000	(貸) 減価償却費	15,000
(借) 製造間接費	25,000	(貸) 電力料	25,000



この「外注加工賃」や「減価償却費」など、経費に関する諸勘定を「経費」勘定にまとめたのが、次の「2. 経費勘定を設ける方法」です。

2 経費勘定を設ける方法

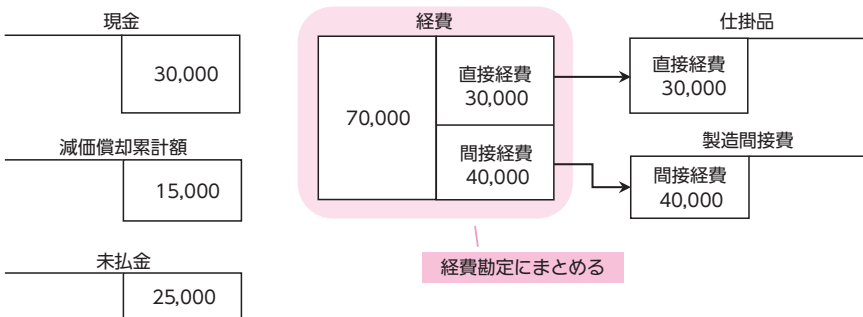
この方法は、経費が発生したときにすべて「経費」勘定に記入し、消費したときに、直接経費は「仕掛品」勘定へ、間接経費は「製造間接費」勘定へとそれぞれ振り替える方法です。

<経費発生時の仕訳>

(借) 経 費	30,000	(貸) 現 金	30,000
(借) 経 費	15,000	(貸) 減価償却累計額	15,000
(借) 経 費	25,000	(貸) 未 払 金	25,000

<経費消費時の仕訳>

(借) 仕 掛 品	30,000	(貸) 経 費	30,000
(借) 製 造 間 接 費	15,000	(貸) 経 費	15,000
(借) 製 造 間 接 費	25,000	(貸) 経 費	25,000



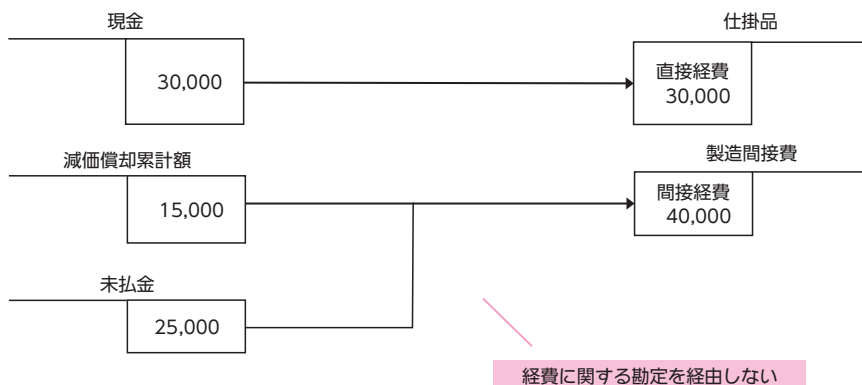
このとき、経費発生時の借方と、経費消費時の貸方に同じ金額が記入されています。そこで、これらを相殺してまとめたのが次の「3. 経費に関する勘定自体を設けない方法」です。

3 経費に関する勘定自体を設けない方法

この方法は、経費が発生したときに経費に関する諸勘定を設けず、消費したときに、直接経費は「仕掛品」勘定へ、間接経費は「製造間接費」勘定へと、それぞれ直接振り替える方法です。

<経費消費時の仕訳>

(借) 仕 掛 品	30,000	(貸) 現 金	30,000
(借) 製 造 間 接 費	15,000	(貸) 減価償却累計額	15,000
(借) 製 造 間 接 費	25,000	(貸) 未 払 金	25,000



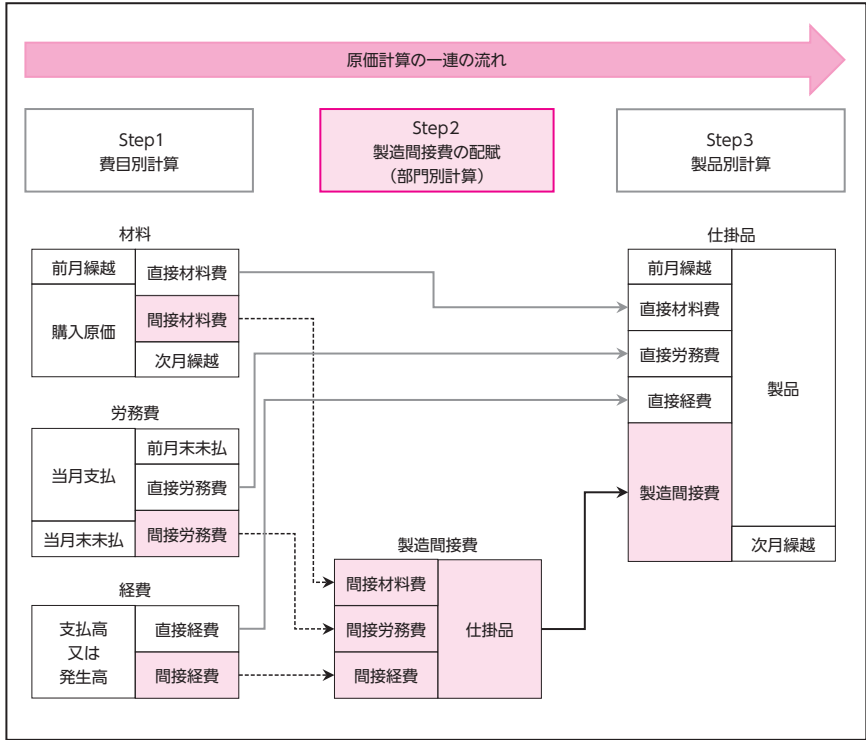
第 5 章

製造間接費

第2章から第4章までで、原価は材料費、労務費および経費に分類され、さらに、製品との関連における分類を加味し、直接材料費、直接労務費、直接経費、間接材料費、間接労務費、間接経費に分類されることを学習しました。

ここで、製造直接費は、特定の製品を製造するために消費されたことが明らかであるため、「仕掛品」勘定に直接集計することができますが、製造間接費は、特定の製品を製造するために消費されたことが把握できないため、一度「製造間接費」勘定に集計し、適当な配賦基準に基づき仕掛品勘定へ配賦します。

第5章では、この製造間接費の配賦計算について学習していきます。



第1節 製造間接費の配賦計算（実際配賦）



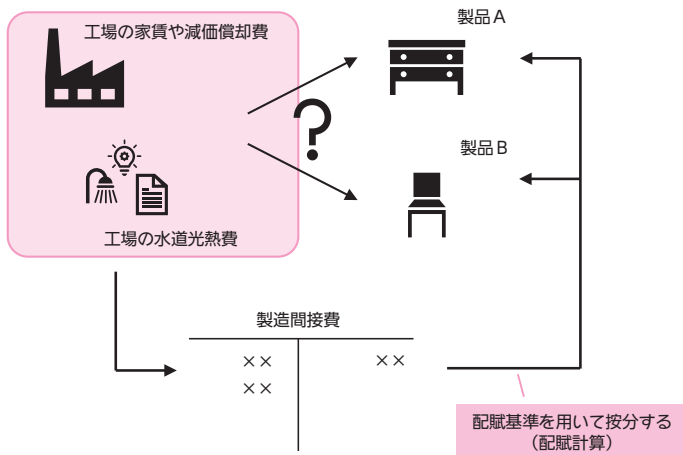
✓ CHECK

用語 配賦計算：製造間接費を各製品に割り当てる（按分する）計算手続。
配賦基準：製造間接費の配賦計算における按分の基準。

1 配賦計算の必要性

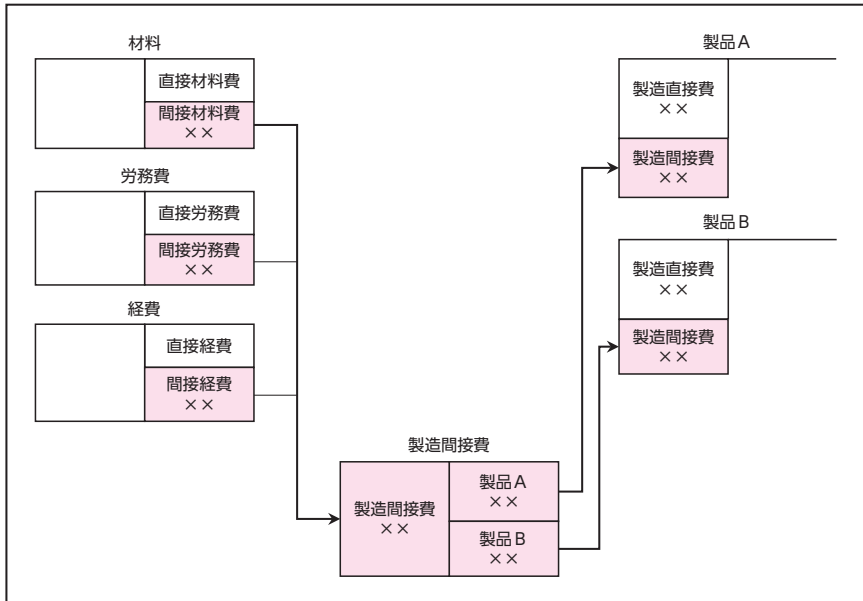
すでに学習したとおり、製造間接費とは、特定の製品ごとにどれくらい消費されたかを把握できない製造原価をいいます。

例えば、工場を借りている場合に支払う家賃や、工場における水道光熱費、機械設備の減価償却費といった原価は、特定の製品がどれだけ消費したか明確ではありません。これらの原価も製品製造のために必要不可欠な原価であり、製品の原価として集計する必要がありますが、特定の製品ごとの消費額が把握できないため、そのままでは製品原価を計算することができません。そのため、なんらかの基準を用いて各製品に按分する必要があります。この手続を配賦計算といい、按分に用いる一定の基準のことを配賦基準といいます。配賦を行うためには、一度すべての製造間接費を集計する必要がありますが、それらを集計する勘定が製造間接費勘定です。



2 仕訳と勘定連絡図

間接費の配賦の仕訳は、まず、材料勘定、賃金勘定、経費勘定から製造間接費勘定に原価を集計し、製造間接費勘定から仕掛品勘定に原価を振り替えます。このとき、製造間接費は各指図書に配賦されていますが、仕訳や勘定記入では、指図書合計を仕掛品勘定にまとめて勘定記入します。



<製造間接費勘定への原価集計の仕訳>

(借) 製造間接費	××	(貸) 材	料	××
		(貸) 賃	金	××
		(貸) 経	費	××

<製造間接費勘定から仕掛品勘定への振り替えの仕訳>

(借) 仕掛品	××	(貸) 製造間接費	××
---------	----	-----------	----

3 配賦基準

製造間接費を各指図書に按分する基準である配賦基準には、様々なものが用いられます。

工場での製造は、通常、労働力や機械設備が利用され、製造間接費もそれらの利用に応じて発生すると考えられます。そのため、製造間接費は、労働力や生産設備の利用度合いに応じて配賦されることが望ましく、たとえば以下のような基準があります。

1. 金額基準

直接材料費基準：各製品の直接材料費の金額割合に応じて配賦を行う。

直接労務費基準：各製品の直接労務費の金額割合に応じて配賦を行う。

2. 時間基準

直接作業時間基準：各製品の直接作業時間の割合に応じて配賦を行う。

機械稼働時間基準：各製品の機械稼働時間の割合に応じて配賦を行う。

3. 物量基準

生産量基準：各製品の生産量割合に応じて配賦を行う。



■例題5-1 製造間接費の実際配賦

以下の資料を基に、各設問に答えなさい。

1. 間接材料費 21,000円
2. 間接労務費 100,000円
3. 間接経費 85,250円
4. 各製品の直接作業時間と機械稼働時間は、それぞれ以下のとおりである。

	製品A	製品B	製品C
直接作業時間	75時間	55時間	20時間
機械稼働時間	100時間	100時間	50時間

問1 製造間接費を、直接作業時間を基準に各製品に配賦した場合における各製品に配賦される製造間接費の金額を算定しなさい。

問2 製造間接費を、機械稼働時間を基準に各製品に配賦した場合における各製品に配賦される製造間接費の金額を算定しなさい。

■解答欄

問1	製品A	円	製品B	円	製品C	円
問2	製品A	円	製品B	円	製品C	円

■解答解説

問1	製品A	103,125円	製品B	75,625円	製品C	27,500円
----	-----	----------	-----	---------	-----	---------

製造間接費合計：間接材料費21,000円 + 間接労務費100,000円 + 間接経費85,250円
= 206,250円

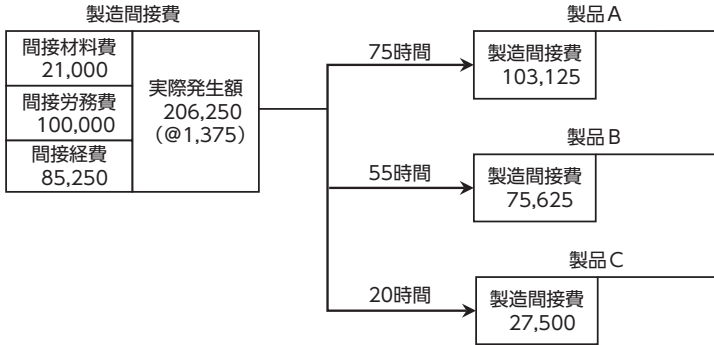
実際配賦率：製造間接費合計206,250円 ÷ 直接作業時間合計150時間 = @1,375円

製造間接費の各製品への配賦

製品A：実際配賦率@1,375円 × 製品A直接作業時間75時間 = 103,125円

製品B：実際配賦率@1,375円 × 製品B直接作業時間55時間 = 75,625円

製品C：実際配賦率@1,375円 × 製品C直接作業時間20時間 = 27,500円



問 2	製品A	82,500 円	製品B	82,500 円	製品C	41,250 円
-----	-----	----------	-----	----------	-----	----------

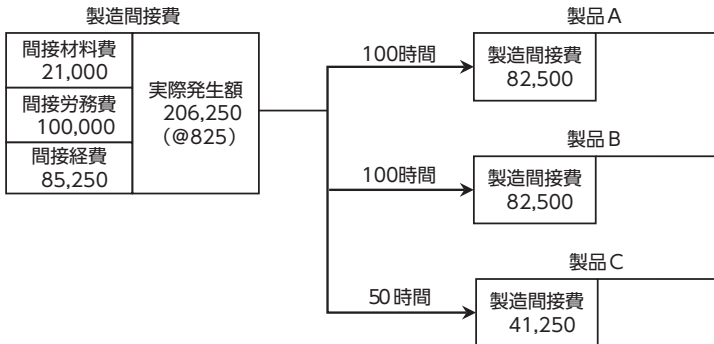
実際配賦率：製造間接費合計206,250円 ÷ 機械稼働時間合計250時間 = @825円

製造間接費の各製品への配賦

製品A：実際配賦率@825円 × 製品A機械稼働時間100時間 = 82,500円

製品B：実際配賦率@825円 × 製品B機械稼働時間100時間 = 82,500円

製品C：実際配賦率@825円 × 製品C機械稼働時間50時間 = 41,250円



第2節 製造間接費の配賦計算（予定配賦）

✓ CHECK

用語	予定配賦	： 予定配賦率を用いて製造間接費の配賦計算を行うこと。
	予定配賦額	： 予定配賦率に実際操業度を乗じることで算定される、製造間接費の配賦額。
	実際操業度	： 原価計算期間における実際の操業度。
	製造間接費配賦差異	： 原価差異の1つであり、予定配賦額と実際発生額との差額で算定される。

1 予定配賦とは

製造間接費を**実際配賦**する場合には、製造間接費の**実際発生額**を月末に集計してから、**実際配賦率**を計算し、それを用いて製品の**配賦額**を計算します。そのため、月末にならないと**製品原価**の計算ができず、**計算が遅延してしまう**という問題が生じます（問題点①）。

また、製造間接費の**実際配賦率**は毎月の生産量等の操業度により変動し、これを用いて計算すると、同一製品でも製造した月によって**製品原価**が変動してしまうという問題が生じます（問題点②）。なお、これらの**実際配賦**の問題点は、材料や労務費の**実際原価**による計算の問題点と同様です。

上記の**実際配賦**の問題を解消するために、**個別原価計算では製造間接費は原則★として予定配賦**すると決められています。

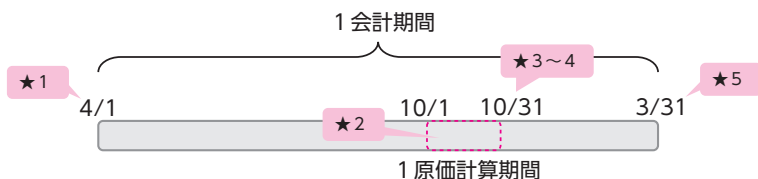
- ★「原則」とは、特別な場合を除き守らなければならない基本的な決まりをいいます。つまり、個別原価計算を前提とすると、例外的な場合を除き、製造間接費は**予定配賦**で計算をしなければならないということです。

ひと言アドバイス

- 予定配賦は、上記の**実際配賦**の問題点を解決できるため、以下の2点がメリットとして挙げられます。
- ・ 計算が迅速化する。
 - ・ 製品原価の変動を排除できる。

2 予定配賦の一連の手続

予定配賦率は1年間の初め、つまり期首時点で決定します。予定配賦率の決定と、原価計算期間における消費額の計算方法は以下のような時系列で行われます（予定配賦の計算方法は、第2章や第3章で学習した、予定消費価格や予定消費貨率を使用した計算方法と同様です）。



- ★Step 1 ▶ (期首時点) 予定配賦率を決定
- ★Step 2 ▶ (各原価計算期間中) 予定配賦額を計算
- ★Step 3 ▶ (月末時点) 当月の実際発生額を集計
- ★Step 4 ▶ (月末時点) 製造間接費配賦差異の算定
- ★Step 5 ▶ (会計年度末) 製造間接費配賦差異を売上原価に賦課する

★Step 1 ▶ (期首時点) 予定配賦率を決定

会社は期首に、向こう1年間の予定配賦率を算定します。

予定配賦率は、年間の製造間接費の予定額を年間の予定配賦基準で除すことにより算定します。なお、分母の年間の予定配賦基準のことを基準操業度★といいます（詳しくは第3節の4で説明します）。

★操業度とは会社の生産や販売の規模を一定とした場合の、生産設備の利用度のことをいいます。

$$\text{予定配賦率} = \frac{\text{年間の製造間接費の予定額}}{\text{年間の予定配賦基準 (基準操業度)}}$$



今年1年間で、間接費は5,000,000円くらい発生しそうだ。また、直接作業時間は10,000時間くらいかかりそうだ。

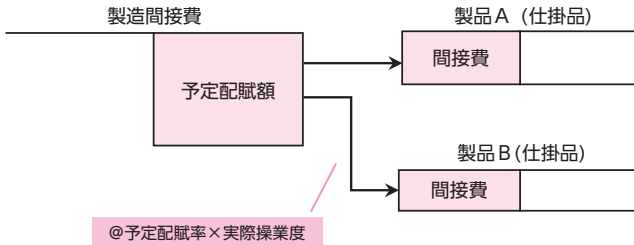
このとき、配賦基準を直接作業時間とすると、予定配賦率は以下のように算定できる。年間製造間接費予定額5,000,000円÷年間の予定直接作業時間10,000時間=@500円



★Step 2 ▶（各原価計算期間中）予定配賦額を計算

期首に決定した予定配賦率を使って予定配賦額を計算します。

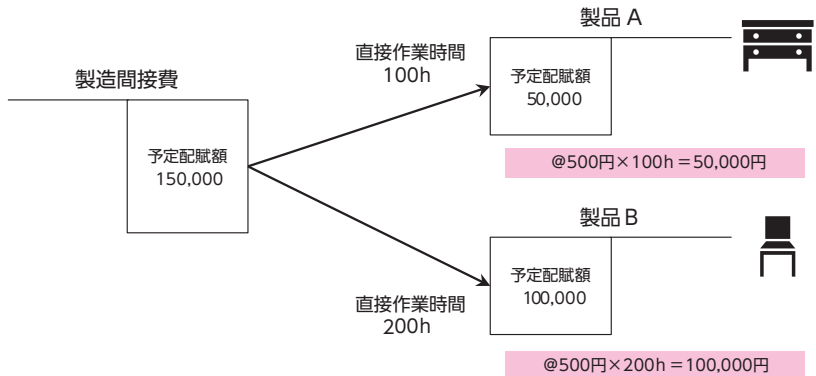
$$\text{予定配賦額} = \text{予定配賦率} \times \text{実際操業度}$$



<仕訳>

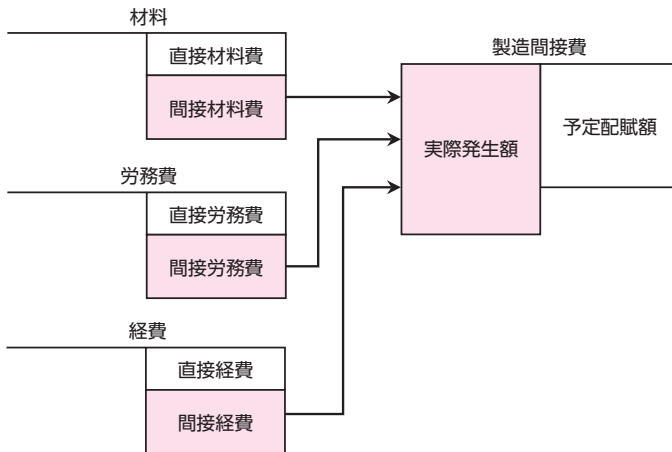
(借) 仕 掛 品 × × (貸) 製 造 間 接 費 × ×

【直接作業時間を基準に按分する場合】



★Step 3 ▶ (月末時点) 当月の実際発生額を集計

月末に、当原価計算期間の実際製造間接費を集計します。



<仕訳>

(借) 製造間接費	××	(貸) 材	料	××
		(ノ) 賃	金	××
		(ノ) 経	費	××



★Step 4 ▶（月末時点）製造間接費配賦差異の算定

予定配賦額と実際発生額との差額を製造間接費配賦差異★として計算し、製造間接費配賦差異勘定に振り替えます。

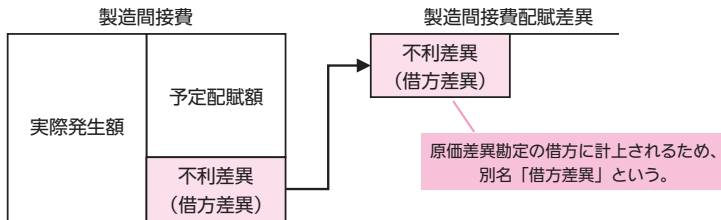
★製造間接費配賦差異も、原価差異の一つです。

製造間接費配賦差異 = 予定配賦額 - 実際発生額

製造間接費配賦差異：マイナス（実際 > 予定）・・・不利差異（借方差異）

製造間接費配賦差異：プラス（実際 < 予定）・・・有利差異（貸方差異）

<不利差異の場合>



<不利差異の場合の仕訳>

(借) 製造間接費配賦差異	××	(貸) 製造間接費	××
---------------	----	-----------	----

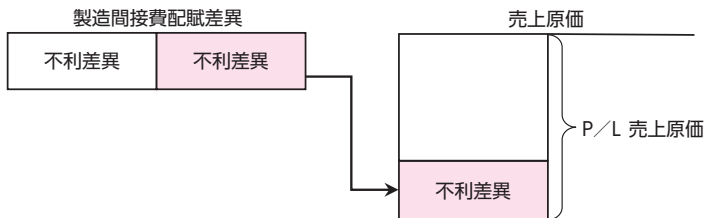
<有利差異の場合の仕訳>

(借) 製造間接費	××	(貸) 製造間接費配賦差異	××
-----------	----	---------------	----

★Step 5 ▶ (会計年度末) 製造間接費配賦差異を売上原価に賦課する

製造間接費配賦差異は、会計年度末において適切に処理することが求められています。具体的には損益計算書の売上原価に加減算することになります。これを賦課といいます。具体的には、不利差異は売上原価に加算し、有利差異は売上原価から減算します。

<不利差異の場合>



<不利差異の場合の仕訳>

(借) 売 上 原 価	× ×	(貸) 製造間接費配賦差異	× ×
-------------	-----	---------------	-----

<有利差異の場合の仕訳>

(借) 製造間接費配賦差異	× ×	(貸) 売 上 原 価	× ×
---------------	-----	-------------	-----



■例題5-2 製造間接費の予定配賦

以下の資料を基に、各設問に答えなさい。

1. 製造間接費は、直接作業時間を基準に各製品に予定配賦を行っている。予定配賦に関する資料は、以下のとおりである。

年間の製造間接費予定額：3,000,000円

年間の予定直接作業時間：2,400時間

当月の実際直接作業時間：150時間（製品A：75時間、製品B：55時間、製品C：20時間）

2. 当月の製造間接費の実際発生額は、次のとおりである。

間接材料費 21,000円

間接労務費 100,000円

間接経費 85,250円

問1 製造間接費の予定配賦率を答えなさい。

問2 各製品に予定配賦される製造間接費の金額を答えなさい。

問3 製造間接費配賦差異を算定し、製造間接費勘定の記入を行いなさい。なお、使用する勘定科目は、材料・賃金・経費・仕掛品・製造間接費配賦差異とする。

■解答欄

問1	円
----	---

問2	製品A	円	製品B	円	製品C	円
----	-----	---	-----	---	-----	---

問3	製造間接費配賦差異	円（差異）
----	-----------	-------

製造間接費		(単位：円)
()	()	()
()	()	()
()		

■ 解答解説

問 1	1,250 円
-----	---------

予定配賦率：製造間接費年間予定額3,000,000円 ÷ 年間予定直接作業時間2,400時間 = @1,250円

問 2	製品A	93,750 円	製品B	68,750 円	製品C	25,000 円
-----	-----	----------	-----	----------	-----	----------

製品A：予定配賦率@1,250円 × 直接作業時間75時間 = 93,750円

製品B：予定配賦率@1,250円 × 直接作業時間55時間 = 68,750円

製品C：予定配賦率@1,250円 × 直接作業時間20時間 = 25,000円

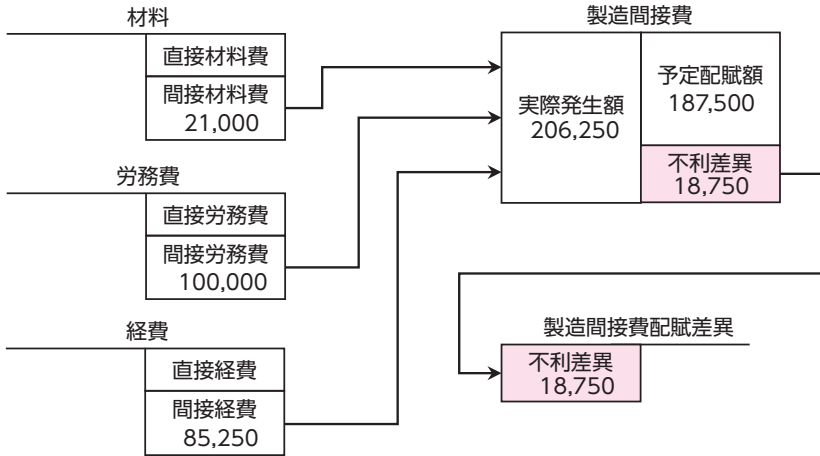
問 3	製造間接費配賦差異	18,750 円 (不利差異)
-----	-----------	-----------------

		製造間接費		(単位：円)
材	料	21,000	仕 掛 品	187,500
賃	金	100,000	製造間接費配賦差異	18,750
経	費	85,250		

製造間接費実際発生額：間接材料費21,000円 + 間接労務費100,000円
+ 間接経費85,250円 = 206,250円

製造間接費予定配賦額：予定配賦率@1,250円
× 実際直接作業時間合計150時間 = 187,500円

製造間接費配賦差異：予定配賦額187,500円
- 実際発生額206,250円 = △18,750円 (不利差異)



第3節 製造間接費配賦差異の分析

第2節で、製造間接費を予定配賦した場合、製造間接費の予定配賦額と実際発生額の差額が、製造間接費配賦差異として把握されることを学習しました。第3節では、この製造間接費配賦差異を、原価管理を目的として、予算差異と操業度差異という2つの差異に分析します。原価管理とは何か、そして、原価管理と製造間接費配賦差異の分析との関係を見ていきましょう。

✓ CHECK

用語	原価管理	: より多くの利益を得るために、原価を低く抑えようとする こと。
	予算許容額	: 原価管理のために設定される、製造間接費の目標額。
	予算差異	: 予算許容額と実際発生額との差額で算定される差異で、製造間接費が予算どおり発生したのかを示す。
	操業度差異	: 予定配賦額と予算許容額との差額で算定される差異で、実際操業度と基準操業度が一致しない場合に生じる、製造間接費の配賦差額。
	公式法変動予算	: 製造間接費を変動費と固定費とに区別し、公式に基づいて算定される製造間接費予算額。
	基準操業度	: 予定配賦率算定の基礎となる操業度。

1 原価管理

会社は、財務諸表を作成するために製品の原価を計算します。このような製品原価の計算を行う一方、日々製造活動を行っていくうえで、原価というコストを低く抑え、より多くの利益を獲得しようと努力しています。この原価を低く抑えていくという活動のことを原価管理活動といいます。

原価管理を行うとき、まず原価の目標額を決めます。その後、原価の実際発生額を集計し、実際発生額と目標額を比較し、目標を達成していなければ、なぜ達成できなかったのか、達成するためには何を改善すればいいのか等を検討していくことになります。そして、このような検討を行うために、製造間接費配賦差異を発生原因別に分析する必要があるのです。



ひと言アドバイス

例題5-2では製造間接費配賦差異について18,750円の不利差異が発生しています。これは、予定配賦額と比較して、実際の製造間接費が18,750円オーバーしたということを意味しています。原価管理のために、この差異がなぜ発生したのか、その原因を細かく分析・調査します。

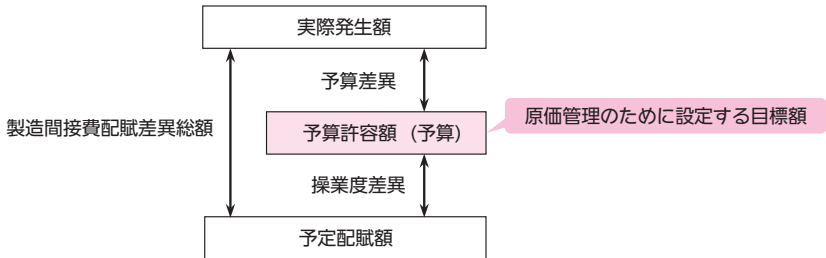


ひと言アドバイス

原価の目標額を設定することによって、目標達成に向けた現場の従業員のモチベーション（やる気）を向上させることができます。

2 製造間接費配賦差異の分析

原価管理を行うためには、原価の目標額と実際額が必要になります。第2節で学習した製造間接費配賦差異は、製造間接費の予定配賦額と実際発生額との差額ですが、原価管理のために、予定配賦額とは別に、「製造間接費の目標額」として、「予算許容額（予算）」というものを設定して、この予算許容額を用いることで、製造間接費配賦差異を分析します。



3 予算許容額（予算）の設定方法と差異の分析

前頁の図のように、予定配賦額と実際発生額の間には予算許容額という目標額をおくことによって、製造間接費配賦差異を、**予算差異**と**操業度差異**という2つの差異に分類します。このとき、目標額である予算許容額の設定方法によって、分析に用いる予算は、「固定予算」と「変動予算」とに分けることができます。

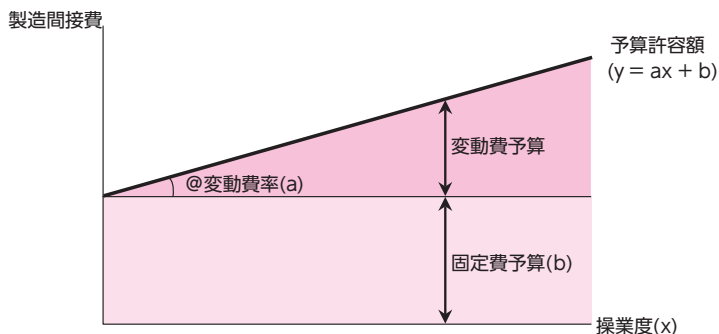
本書では、試験で出題される可能性の高い、「変動予算（公式法変動予算）」を中心に説明します。

(1) 公式法変動予算

変動予算は、操業度に応じて予算許容額を変化させる点に特徴があります。

公式法変動予算では、製造間接費を操業度に応じて変動する**変動費**と変動しない**固定費**とに区別し、以下の公式に基づいて予算許容額を算定します。

$$\text{予算許容額} = \text{変動費率} \times \text{操業度} + \text{固定費予算}$$





(2) 公式法変動予算における予算差異と操業度差異

① 予算差異

予算差異は、製造間接費の実際発生額と予算許容額との差額で算定されます。ここで、予算許容額とは、実際操業度における予算額であり、予算差異は、製造間接費が予算どおり発生したのかを示す差異といえます。

$$\text{予算許容額} = \text{変動費率} \times \text{実際操業度} + \text{固定費予算}$$

$$\text{予算差異} = \text{予算許容額} - \text{実際発生額}$$

② 操業度差異

操業度差異は、予算許容額と予定配賦額の差額で算定されます。

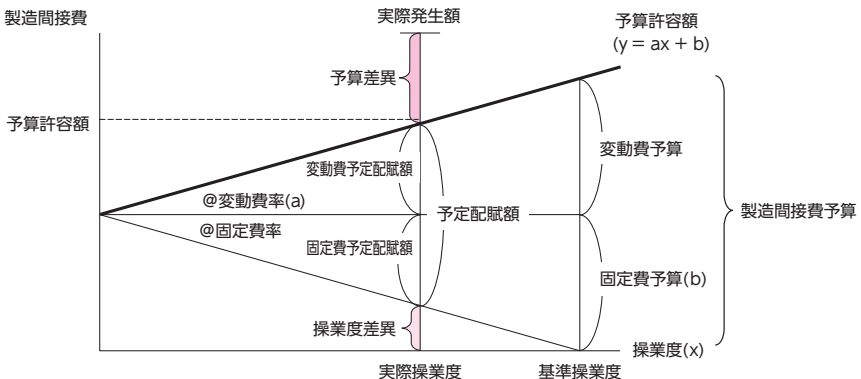
操業度差異は、生産設備の利用度合いを示す差異であり、実際操業度と基準操業度が一致しなかったために生じた製造間接費の配賦差額を示します。

第1章で説明したとおり、固定費は、本来は操業度とは関係なく一定額が発生する性質を有しています。そのため、理論的には固定費は実際操業度の程度に関係なく予算額が発生すべきです。しかし、製品原価を計算するにあたり、製造間接費は原則として予定配賦を行うため、固定費も変動費と同様に操業度単位あたりの配賦率（固定費率）を算定し、これに基づき固定費予定配賦額を算定します。その結果、実際操業度が基準操業度と異なる場合、固定費予定配賦額と固定費予算に差異が生じます。この差異が操業度差異です。

$$\text{固定費率} = \text{固定費予算} \div \text{基準操業度}$$

$$\text{操業度差異} = \text{予定配賦額} - \text{予算許容額}$$

$$= (\text{実際操業度} - \text{基準操業度}) \times \text{固定費率}$$



なお、変動費率と固定費率の合計は予定配賦率になります。

■例題 5-3 製造間接費配賦差異の分析

以下の資料に基づいて、製造間接費配賦差異を算定し、予算差異と操業度差異に分析しなさい。

1. 製造間接費は、直接作業時間を基準に各製品に予定配賦を行っている。

予定配賦に関する資料は、以下のとおりである。

① 公式法変動予算による製造間接費の年間予算

固定費 720,000円

変動費率 直接作業時間 1時間あたり950円

② 年間基準操業度

2,400直接作業時間

2. 当月実際データ

① 製造間接費実際発生額 206,250円

② 直接作業時間 150時間

■解答欄

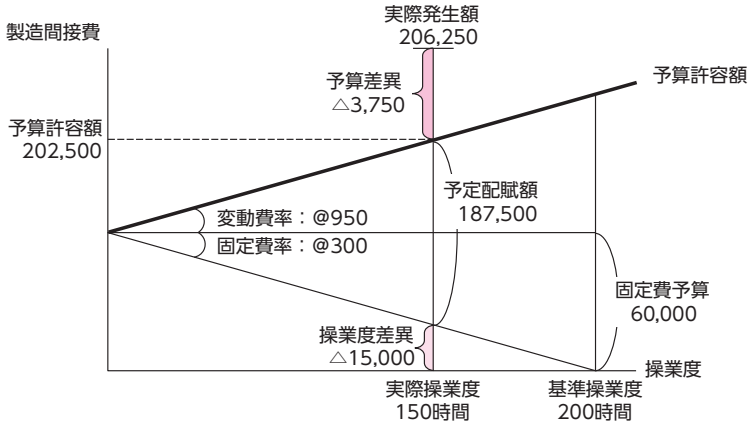
製造間接費配賦差異	円 (差異)
-----------	---------

予算差異	円 (差異)	操業度差異	円 (差異)
------	---------	-------	---------

■解答解説

製造間接費配賦差異	18,750 円 (不利差異)
-----------	-----------------

予算差異	3,750 円 (不利差異)	操業度差異	15,000 円 (不利差異)
------	----------------	-------	-----------------



【予定配賦率の算定】

固定費率：固定費予算（年間）720,000円 ÷ 基準操業度（年間）2,400時間 = @300円

予定配賦率：変動費率@950円 + 固定費率@300円 = @1,250円

【製造間接費配賦差異の算定】

予定配賦額：予定配賦率@1,250円 × 実際操業度150時間 = 187,500円

製造間接費配賦差異：予定配賦額187,500円

－ 実際発生額206,250円 = △18,750円（不利差異）

【製造間接費配賦差異の分析】

予算許容額：固定費予算（年間）720,000円 ÷ 12 ヶ月

+ 変動費率@950円 × 実際操業度150時間 = 202,500円

予算差異：予算許容額202,500円 - 実際発生額206,250円 = △3,750円（不利差異）

操業度差異：（実際操業度150時間 - 基準操業度（月間）★200時間）

× 固定費率@300円 = △15,000円（不利差異）

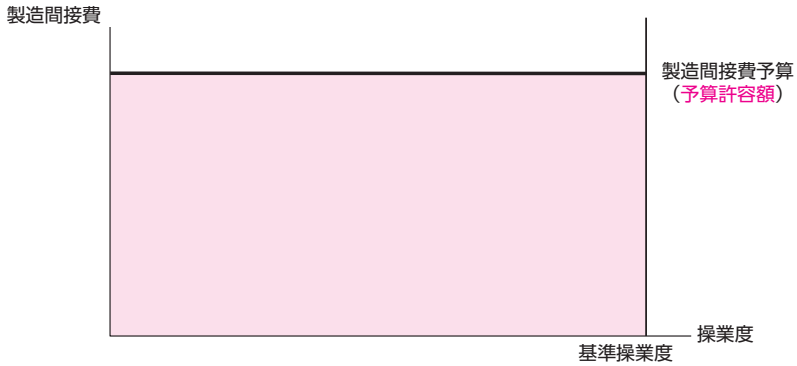
または

予定配賦額187,500円 - 予算許容額202,500円 = △15,000円（不利差異）

★ 月間の基準操業度：基準操業度（年間）2,400時間 ÷ 12 ヶ月

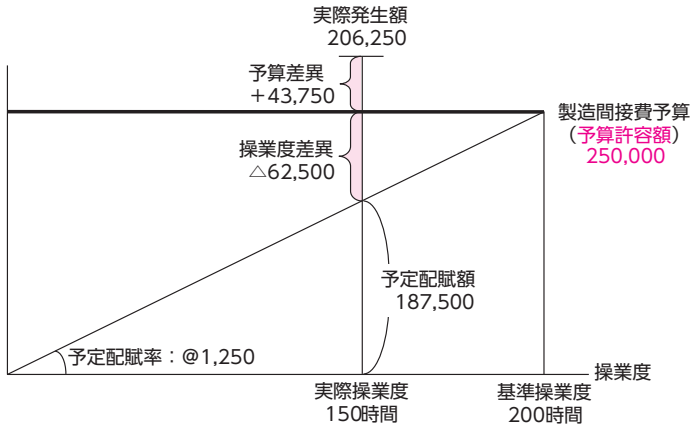
(3) 固定予算

固定予算は、変動予算とは異なり、操業度に応じて製造間接費予算額を変化させない点に特徴があります。固定予算における予算許容額（予算額）は、基準操業度における製造間接費予算で固定されます。



Case Study 固定予算による製造間接費配賦差異の分析

1. 製造間接費は、直接作業時間を基準に各製品に予定配賦を行っている。予定配賦に関する資料は、以下のとおりである（例題5-3と同じ数値を用いています）。
 - ① 製造間接費の年間予算額 3,000,000円
 - ② 年間基準操業度 2,400直接作業時間
2. 当月実際データ
 - ① 製造間接費実際発生額 206,250円
 - ② 直接作業時間 150時間



【予定配賦率の算定】

予定配賦率：製造間接費予算（年間）3,000,000円
 \div 基準操業度（年間）2,400時間 = @1,250円

固定予算においては、製造間接費を変動費と固定費とに分類しません。

【製造間接費配賦差異の算定】

予定配賦額：予定配賦率@1,250円 \times 実際操業度150時間 = 187,500円

製造間接費配賦差異：予定配賦額187,500円

$-$ 実際発生額206,250円 = Δ 18,750円（不利差異）

予定配賦額と製造間接費配賦差異（総額）の算定方法と算定結果は、変動予算の場合と同様です。

【製造間接費配賦差異の分析】

予算許容額：製造間接費予算（年間）3,000,000円 ÷ 12 ヶ月 = 250,000円

予算差異：予算許容額250,000円 - 実際発生額206,250円 = + 43,750円（有利差異）

操業度差異：（実際操業度150時間 - 基準操業度（月間）★200時間）

または \times 予定配賦率@1,250円 = △62,500円（不利差異）

予定配賦額187,500円 - 予算許容額250,000円 = △62,500円（不利差異）

★月間の基準操業度：基準操業度（年間）2,400時間 ÷ 12 ヶ月

固定予算においては、変動予算とは異なり、基準操業度における金額で予算許容額を「固定」しており、操業度が変化しても製造間接費予算額（予算許容額）を変化させません。そのため、基本的には、変動予算の場合と予算許容額のコличествоが異なります。予算差異・操業度差異の金額が変動予算と異なるのはこのためです。なお、固定予算における操業度差異は、以下のように算定できます。

$$\begin{aligned} \text{操業度差異} &= \text{予定配賦額} - \text{予算許容額} \\ &= (\text{実際操業度} - \text{基準操業度}) \times \text{予定配賦率} \end{aligned}$$

4 基準操業度の決定

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り、その操業水準を100%とするという意味で「基準」操業度といいます。なお、基準操業度は年間を設定するのが通常です。そのため、差異分析のためには年間の基準操業度を12ヶ月で割り、月間の基準操業度とすることが一般的です。

基準操業度には以下のように様々なものがあり、基準操業度としてどれを採用するかによって予定配賦率が異なります。

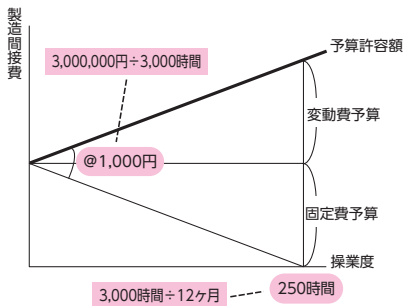
実現可能操業度 (実際の生産能力)	最大操業度★から、機械の故障、修繕等の不可避免的な作業休止による生産量の減少分を差し引くことで算定する実現可能な操業度。
正常操業度 (長期平均操業度)	販売上予想される季節的および景気変動の影響による波を長期的(3年から5年)に平準化し、生産と販売の長期的均衡を考慮した操業度。
短期予定操業度 (期待実際操業度)	向こう1年間の販売計画も含めた需要予測に基づく操業度。原則として用いられる操業度。

★最大操業度(理論的生産能力)とは、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のみ達成される操業水準であり、理論上計算できる操業度のことです。ただし、このような状況は現実にはあり得ないため、この最大操業度が基準操業度として採用されることはありません(実現可能操業度など、他の操業度を算定する際の基礎となります)。

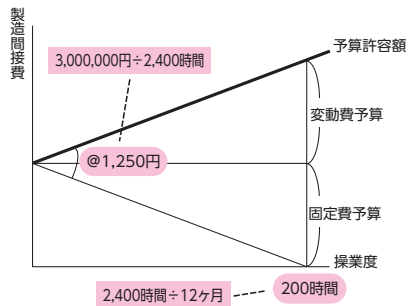
Case Study ▶ 基準操業度と予定配賦率

1. 当工場において、理想的な状態における操業度（最大操業度）は年間3,300時間である。なお、機械の故障のため、不可避的な作業休止時間が年間300時間あり、これを差し引いた操業度（実現可能操業度）は年間3,000時間である。
2. 向こう1年間の需要予測を加味した操業度（短期予定操業度）は年間2,400時間である。
3. 製造間接費の年間予算額は3,000,000円である。

【実現可能操業度】



【短期予定操業度】



このように、基準操業度（操業水準が100%である操業度）としてどのような操業度を採用するかによって、予定配賦率が異なります。予定配賦率が異なるということは、予定配賦率に実際操業度を乗じた予定配賦額も異なりますし、予定配賦額と実際発生額との差額で算定される製造間接費配賦差異（総額）の金額も異なります。

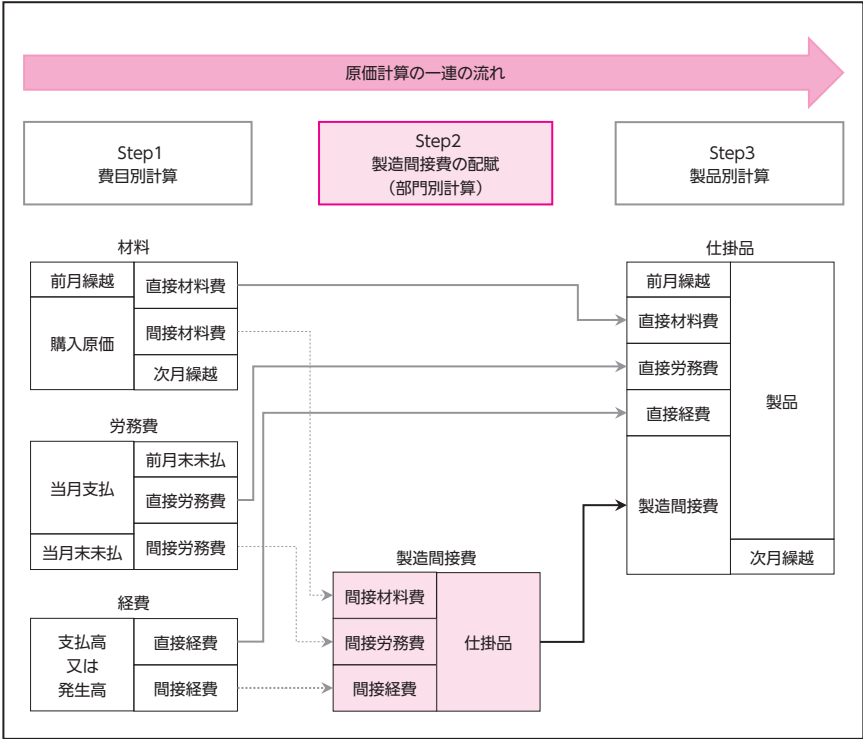
第 6 章

部門別計算

第5章で学習した製造間接費の配賦計算は、工場で発生したすべての製造間接費をまとめて配賦するものでした。

製品原価の正確な計算や原価管理を目的として、工場全体で発生した製造間接費をより細かい部門という単位に分けて配賦計算を行うことがあります。これを部門別計算といい、第6章で学習していきます。





第1節 部門別計算とは

✓ CHECK

- 用語**
- 原価部門**：部門別計算を行うために、作業の性質に基づいて製造間接費を集計する区分。
 - 製造部門**：製品の加工や組み立て等、直接に製造作業が行われる部門。
 - 補助部門**：直接に製造作業を行うのではなく、製造部門に対して補助的なサービスを提供する部門。
 - 総括配賦**：部門別計算を行わず、工場全体の製造間接費をまとめて配賦する計算（第5章の学習論点）。

1 部門別計算とは

部門別計算とは、製造間接費の配賦計算を、作業の性質や責任に基づき設定した部門ごとに行うことをいいます。第5章では製造間接費の配賦計算を学習しましたが、一般的に、工場の規模が大きくなると、部門別計算という形で、この配賦計算をより細かく実施します。その理由は、以下の部門別計算の2つの目的を達成するためです。

- (1) 正確な製品原価の計算
- (2) 原価管理

これら2つの目的について、以下のCase Studyで確認していきましょう。



ひと言アドバイス

個別原価計算を前提に、製造間接費を総括配賦する計算を「単純個別原価計算」、部門別計算により配賦する計算を「部門別個別原価計算」といいます。

Case Study ▶ 部門別計算の目的

1. 各製品の直接作業時間

	切削部門	組立部門	合計
製品A	60時間	15時間	75時間
製品B	30時間	25時間	55時間
製品C	10時間	10時間	20時間
合計	100時間	50時間	150時間

2. 製造間接費は、直接作業時間を基準に各製品に配賦する。

3. 各部門で発生した製造間接費（合計206,250円）は、切削部門123,500円、組立部門82,750円である。

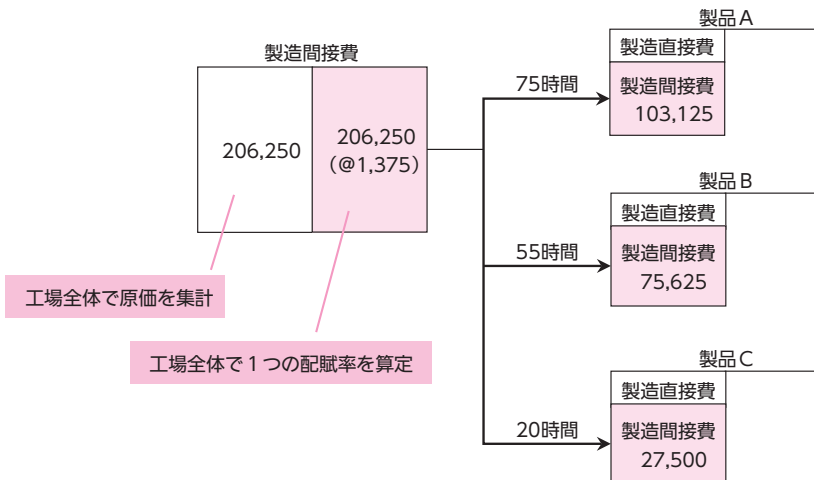
<部門別計算を行わない場合（総括配賦率を用いる場合）>

総括配賦率：製造間接費206,250円 ÷ 直接作業時間合計150時間 = @1,375円

製品A 配賦額：総括配賦率@1,375円 × 製品A 直接作業時間75時間 = 103,125円

製品B 配賦額：総括配賦率@1,375円 × 製品B 直接作業時間55時間 = 75,625円

製品C 配賦額：総括配賦率@1,375円 × 製品C 直接作業時間20時間 = 27,500円



<部門別計算を行う場合（部門別配賦率を用いる場合）>

切削部門配賦率：切削部門費123,500円 ÷ 切削部門直接作業時間合計100時間 = @1,235円

組立部門配賦率：組立部門費82,750円 ÷ 組立部門直接作業時間合計50時間 = @1,655円

製品A配賦額：切削部門配賦率@1,235円 × 切削部門直接作業時間60時間

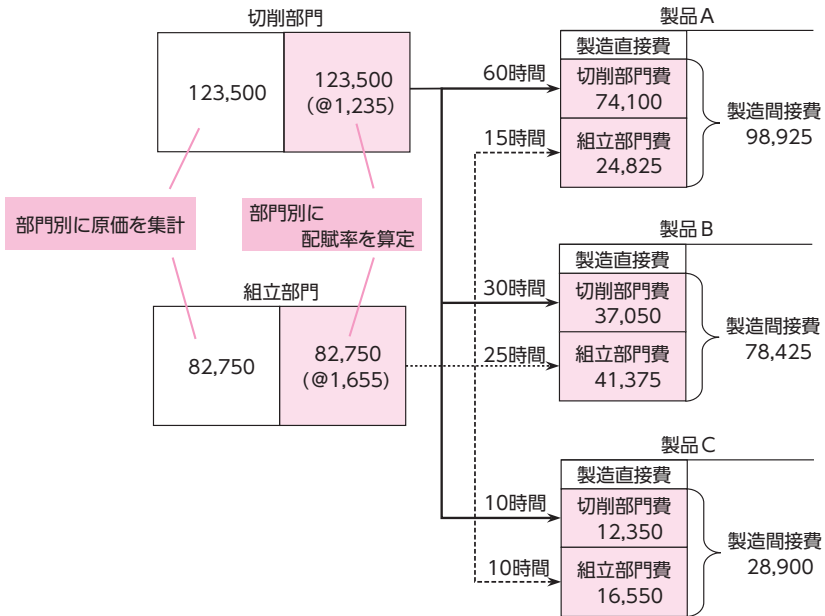
+ 組立部門配賦率@1,655円 × 組立部門直接作業時間15時間 = 98,925円

製品B配賦額：切削部門配賦率@1,235円 × 切削部門直接作業時間30時間

+ 組立部門配賦率@1,655円 × 組立部門直接作業時間25時間 = 78,425円

製品C配賦額：切削部門配賦率@1,235円 × 切削部門直接作業時間10時間

+ 組立部門配賦率@1,655円 × 組立部門直接作業時間10時間 = 28,900円



(1) 正確な製品原価の計算

第5章で学習したように、部門別計算を行わない場合には、工場全体で1つの配賦率（総括配賦率）を算定し、これに基づいて製造間接費を各製品に配賦します。しかし、工場の規模が大きくなると、作業内容も増加し、作業の性質によって製造間接費の発生状況も異なるため、製造間接費の配賦計算が不正確になってしまいます。そこで、作業の性質に基づき設定された部門ごとに適した配賦率（部門配賦率）や配賦基準を用いて配賦計算することで、より正確な製品原価の計算を行うことができます。

(2) 原価管理

部門別計算を行わない場合には、工場全体で原価管理を行うことになります。しかし、工場の規模が大きくなると、責任の所在を明確にできないため、有効な原価管理を行うことができません。

一方で、部門別計算を行う場合には、部門ごとに原価を集計するため、部門ごとに原価の予算と実績を比較することができます。その結果、責任の所在が明らかになり、有効な原価管理を行うことができます。

2 原価部門の分類

原価部門とは、部門別計算を行うために、作業の性質に基づいて製造間接費を集計する区分のことをいいます。原価部門は、その作業が製品を製造するために直接的なものか否かにより、製造部門と補助部門とに分類されます。

(1) 製造部門

製造部門とは、製品の加工や組み立て等、**直接に製造作業が行われる部門**をいいます。

例) 切削部門、組立部門、塗装部門、仕上部門

(2) 補助部門

補助部門とは、直接に製造作業を行うのではなく、**製造部門に対してサービスを提供する部門**をいいます。

例) 動力部門、修繕部門、運搬部門、検査部門、工場事務部門

参考

製造部門と補助部門のより細かい分類

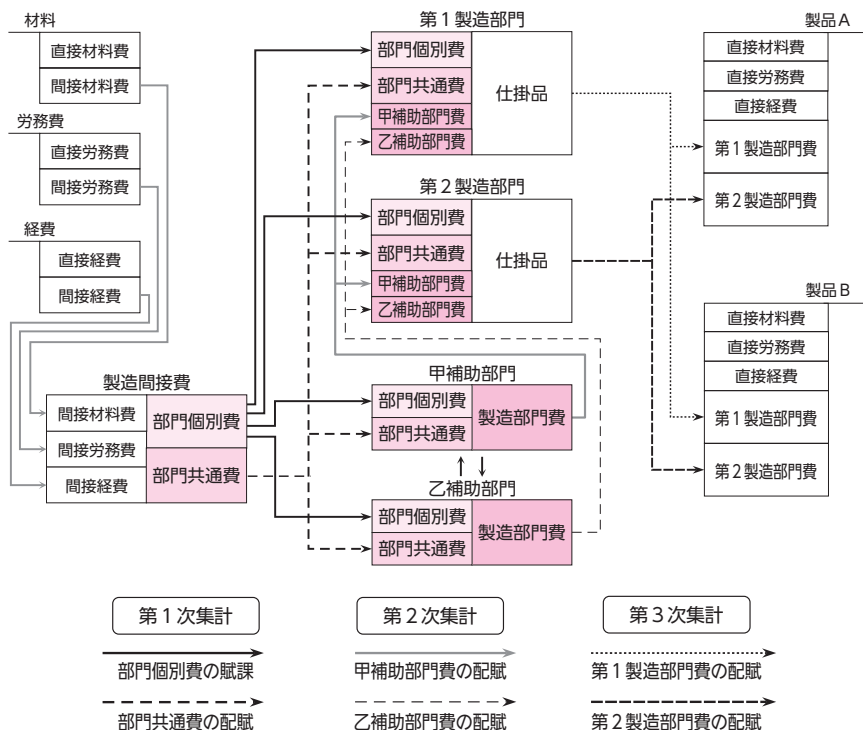
製造部門は、その製造作業が直接に主製品のために行われるか否かにより、主経営部門と副経営部門とに分けられます。主経営部門は主製品を製造するための切削部門、組立部門などが該当します。一方で、副経営部門は、主製品の包装箱を製造するような部門が該当します。

また、補助部門は、補助経営部門と工場管理部門とに分けられます。補助経営部門は、自部門の製品や用役を製造部門に提供し、生産活動を補助する部門で、動力部門や修繕部門などが該当します。一方で、工場管理部門は、工場全体の管理的機能を担う部門で、工場事務部門などが該当します。

第2節 部門別計算の計算手続

部門別原価計算を行う場合、製造間接費は部門ごとに分類、集計され、各製造部門から製品に配賦されます。そして、その場合の計算手続は、次のような段階によって行われます。なお、第1次集計において、製造間接費勘定を經由せず、材料・労務費・経費といった各費目勘定から直接に各原価部門へ集計することもあります。

1. 製造間接費の各原価部門への集計（第1次集計）
2. 補助部門費の各製造部門への配賦（第2次集計）
3. 製造部門費の各製品への配賦（第3次集計）



1 製造間接費の各原価部門への集計（第1次集計）

第1次集計は、製造間接費を部門個別費と部門共通費とに分類し、それぞれを製造部門と補助部門に集計する手続です。第1次集計により各原価部門に集計された原価を部門費といいます。

製造間接費を各部門に集計する場合、製造間接費は、特定の部門において発生したことが把握できるか否かにより、部門個別費と部門共通費に分けられます。

✓ CHECK

- 用語**
- 部門個別費：特定の部門において発生したことが明らかな製造間接費。
 - 部門共通費：複数の部門に共通的に発生しており、特定の部門において発生したことが明らかでない製造間接費。
 - 部門費：第1次集計により各原価部門に集計された原価。

(1) 部門個別費

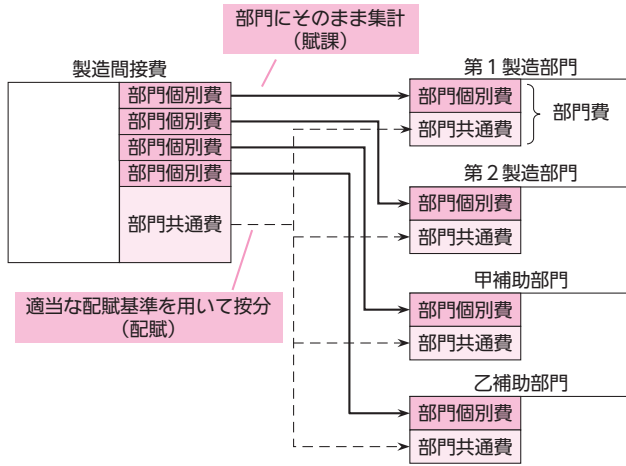
部門個別費とは、特定の部門において発生したことが明らかな製造間接費をいいます。部門個別費は、特定の部門に直接跡付けられるため、各部門に賦課されます。

(2) 部門共通費

部門共通費とは、複数の部門に共通的に発生している製造間接費をいいます。部門共通費は、特定の部門に直接跡付けられないため、適切な配賦基準により各部門に配賦されます。部門共通費には、例えば、工場建物の減価償却費や、工場全体で消費される水道光熱費などがあります。

<第1次集計の仕訳>

(借) 製造部門費	××	(貸) 製造間接費	××
(〃) 補助部門費	××		



■例題6-1 第1次集計

以下の資料を基に、部門費集計表を作成しなさい。

1. 部門個別費

切削部門	組立部門	動力部門	工場事務部門
51,500円	35,500円	48,000円	21,250円

2. 部門共通費

減価償却費：40,000円

電力料：10,000円

3. 部門共通費配賦基準

配賦基準	切削部門	組立部門	動力部門	工場事務部門
占有面積	150㎡	120㎡	90㎡	40㎡
電力消費量	70kwh	50kwh	60kwh	20kwh

■解答欄

部門費集計表

(単位：円)

摘要	配賦基準	製造部門		補助部門	
		切削部門	組立部門	動力部門	工場事務部門
部門個別費					
部門共通費					
減価償却費	占有面積				
電力料	電力消費量				
部門費					

■解答解説

部門費集計表

(単位：円)

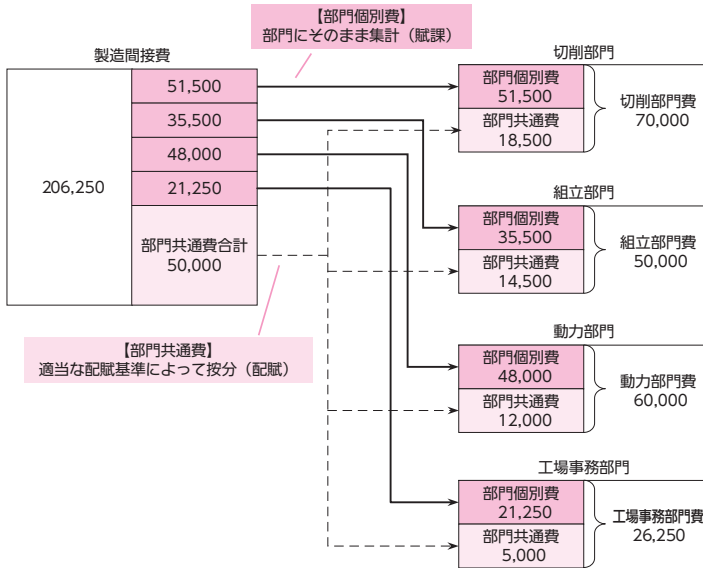
摘要	配賦基準	製造部門		補助部門	
		切削部門	組立部門	動力部門	工場事務部門
部門個別費		51,500	35,500	48,000	21,250
部門共通費					
減価償却費	占有面積	15,000	12,000	9,000	4,000
電力料	電力消費量	3,500	2,500	3,000	1,000
部門費		70,000	50,000	60,000	26,250

【減価償却費の按分】

切削部門 : 減価償却費40,000円 × 切削部門150㎡ / 占有面積合計400㎡ = 15,000円
 組立部門 : 減価償却費40,000円 × 組立部門120㎡ / 占有面積合計400㎡ = 12,000円
 動力部門 : 減価償却費40,000円 × 動力部門90㎡ / 占有面積合計400㎡ = 9,000円
 工場事務部門 : 減価償却費40,000円 × 工場事務部門40㎡ / 占有面積合計400㎡ = 4,000円

【電力料の按分】

切削部門 : 電力料10,000円 × 切削部門70kwh / 電力消費量合計200kwh = 3,500円
 組立部門 : 電力料10,000円 × 組立部門50kwh / 電力消費量合計200kwh = 2,500円
 動力部門 : 電力料10,000円 × 動力部門60kwh / 電力消費量合計200kwh = 3,000円
 工場事務部門 : 電力料10,000円 × 工場事務部門20kwh / 電力消費量合計200kwh = 1,000円



<第1次集計の仕訳>

(借) 切削部門費	★70,000	(貸) 製造間接費	206,250
(〃) 組立部門費	50,000		
(〃) 動力部門費	60,000		
(〃) 工場事務部門費	26,250		

★ 部門個別費51,500 + 減価償却費配賦額15,000 + 電力料配賦額3,500



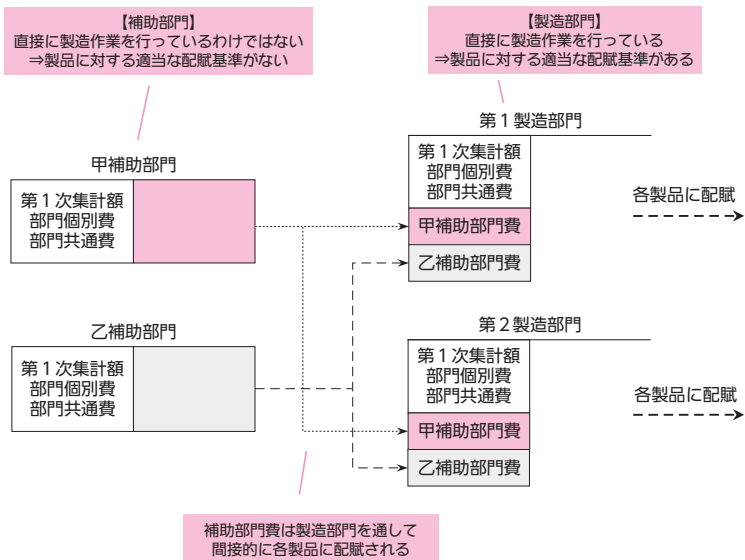
2 補助部門費の各製造部門への集計（第2次集計）

第1次集計により各原価部門に集計された部門費のうち、補助部門に集計された原価を補助部門費といいます。

部門費は最終的に製品に配賦されますが、補助部門の作業は製品の製造に直接関係をもたないため、補助部門費を直接製品に配賦することはできません。そのため、補助部門費は、製造部門を補助した割合に応じて製造部門に配賦し、製造部門から各製品に配賦することになります。

✓ CHECK

- 用語** 直接配賦法：補助部門間の用役の提供を無視して、補助部門費を製造部門に対してのみ配賦する方法。
 相互配賦法：補助部門間の用役の提供を考慮して、補助部門費の配賦を行う方法。



<第2次集計の仕訳例>

(借) 第1製造部門費	××	(貸) 補助部門費	××
(ノ) 第2製造部門費	××		

第2次集計として補助部門費を製造部門に配賦しますが、その配賦方法として、本書では直接配賦法と相互配賦法の2つを学習します。両者は、補助部門間の用役提供を計算上考慮するか否かによる分類です。

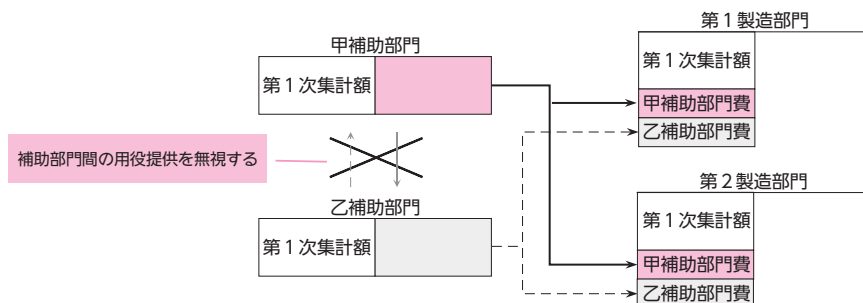
 ひと言アドバイス

補助部門は製造部門以外にも、他の補助部門に対して用役を提供することがあります。例えば、補助部門として動力部門と修繕部門の2つがあるとき、修繕部門が修繕にあたって動力を消費することもあるし（動力部門→修繕部門への用役提供）、動力部門が動力設備の故障により修繕サービスを受けること（修繕部門→動力部門への用役提供）もあります。

このような補助部門間におけるやり取り（用役提供）を、配賦計算上、どのように反映させるかによって、いくつかの方法があります。本書で紹介する直接配賦法や相互配賦法の他に、階梯式配賦法といった方法があります。

(1) 直接配賦法

直接配賦法とは、補助部門間の用役の提供を無視し、製造部門に対する用役の提供に基づき、補助部門費を製造部門に対してのみ配賦する方法をいいます。





■例題6-2 第2次集計（直接配賦法）

以下の資料に基づいて、補助部門費を直接配賦法により製造部門に配賦する場合の補助部門費配賦表を作成し、補助部門費配賦に関する仕訳を示しなさい。

1. 部門費合計（第1次集計終了後）

	切削部門	組立部門	動力部門	工場事務部門	合計
部門費合計	70,000円	50,000円	60,000円	26,250円	206,250円

2. 補助部門費配賦基準

	切削部門	組立部門	動力部門	工場事務部門	合計
動力消費量	2,400kwh	1,600kwh	-	1,000kwh	5,000kwh
従業員数	80人	40人	30人	20人	170人

動力部門費は動力消費量、工場事務部門費は従業員数を基準に配賦すること。

■解答欄

補助部門費配賦表

(単位：円)

摘要	製造部門		補助部門	
	切削部門	組立部門	動力部門	工場事務部門
部門費				
動力部門費				
工場事務部門費				
製造部門費				

借方科目	金額	貸方科目	金額

■ 解答解説

補助部門費配賦表

(単位：円)

摘要	製造部門		補助部門	
	切削部門	組立部門	動力部門	工場事務部門
部門費	70,000	50,000	60,000	26,250
動力部門費	36,000	24,000		
工場事務部門費	17,500	8,750		
製造部門費	123,500	82,750		

借方科目	金額	貸方科目	金額
切削部門費	53,500	動力部門費	60,000
組立部門費	32,750	工場事務部門費	26,250

【動力部門費の配賦】

切削部門：動力部門費60,000円

$$\times \text{切削部門}2,400\text{kwh} / (\text{切削部門}2,400\text{kwh} + \text{組立部門}1,600\text{kwh}) = 36,000\text{円}$$

組立部門：動力部門費60,000円

$$\times \text{組立部門}1,600\text{kwh} / (\text{切削部門}2,400\text{kwh} + \text{組立部門}1,600\text{kwh}) = 24,000\text{円}$$

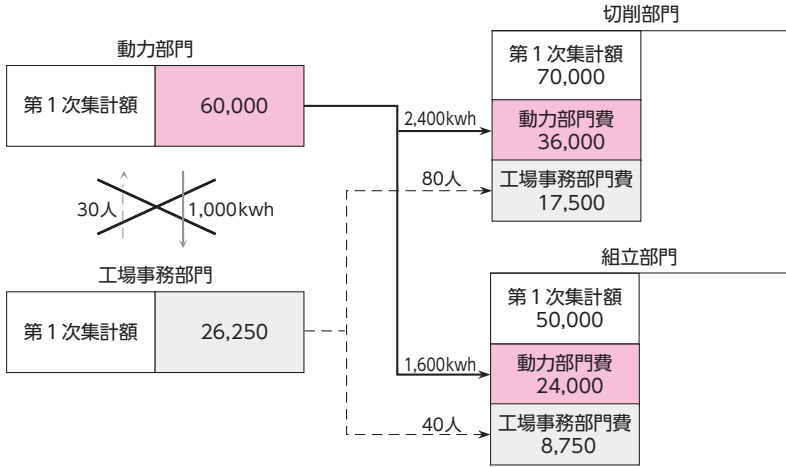
【工場事務部門費の配賦】

切削部門：工場事務部門費26,250円

$$\times \text{切削部門}80\text{人} / (\text{切削部門}80\text{人} + \text{組立部門}40\text{人}) = 17,500\text{円}$$

組立部門：工場事務部門費26,250円

$$\times \text{組立部門}40\text{人} / (\text{切削部門}80\text{人} + \text{組立部門}40\text{人}) = 8,750\text{円}$$

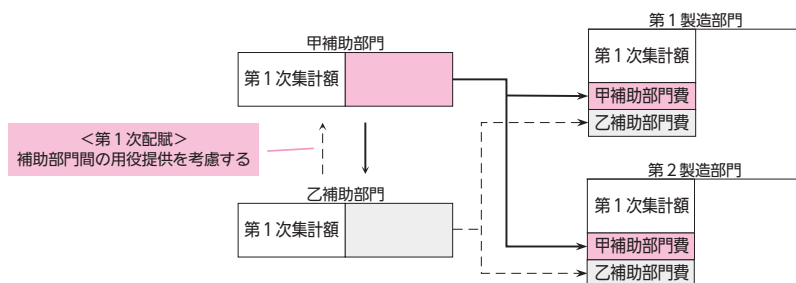


(2) 相互配賦法（簡便法）

相互配賦法とは、補助部門間の用役の提供を考慮して、補助部門費の配賦を行う方法です。相互配賦法には簡便法と純粹法の2つがありますが、2級では簡便法を学習します。具体的には、以下の第1次配賦、第2次配賦という手続により、配賦を行います。

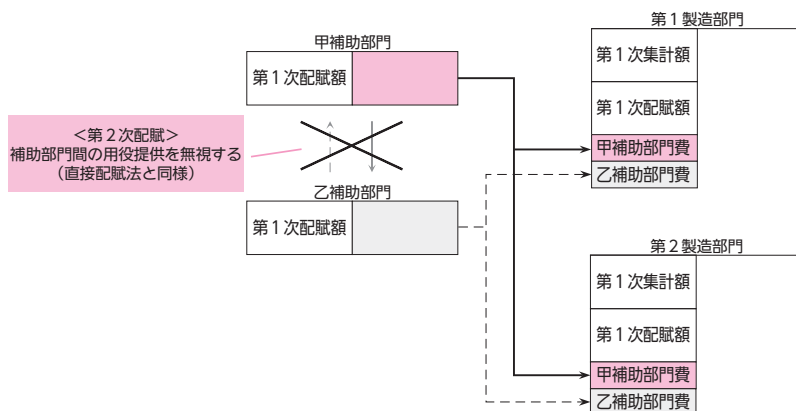
① 第1次配賦

補助部門費を、用役を提供した他の部門（製造部門と補助部門）のすべてに、用役の提供に基づき配賦します。このとき、自部門に用役を提供し、それを消費すること（これを自家消費といいます）は無視して計算します。



② 第2次配賦

第1次配賦で補助部門に配賦された金額を、製造部門に対する用役の提供に基づいて、製造部門に対してのみ配賦します（直接配賦法と同様）。



ひと言アドバイス

直接配賦法は、補助部門費を「直接」に製造部門へと配賦する方法、相互配賦法は、補助部門費を補助部門間でも「相互」に配賦する方法といえます。

■例題6-3 第2次集計（相互配賦法）

以下の資料に基づいて、補助部門費を簡便法の相互配賦法（第2次配賦は直接配賦法による）により製造部門に配賦する場合の補助部門費配賦表を作成し、補助部門費配賦に関する仕訳を示しなさい。

1. 部門費合計（第1次集計終了後）

	切削部門	組立部門	動力部門	工場事務部門	合計
部門費合計	70,000円	50,000円	60,000円	26,250円	206,250円

2. 補助部門費配賦基準

	切削部門	組立部門	動力部門	工場事務部門	合計
動力消費量	2,400kwh	1,600kwh	-	1,000kwh	5,000kwh
従業員数	80人	40人	30人	20人	170人

動力部門費は動力消費量、工場事務部門費は従業員数を基準に配賦すること。

■解答欄

補助部門費配賦表（単位：円）

摘 要	製造部門		補助部門	
	切削部門	組立部門	動力部門	工場事務部門
部 門 費				
第 1 次 配 賦				
動力部門費				
工場事務部門費				
第 2 次 配 賦				
動力部門費				
工場事務部門費				
製造部門費				

<第1次配賦>

借方科目	金額	貸方科目	金額

<第2次配賦>

借方科目	金額	貸方科目	金額

■ 解答解説

補助部門費配賦表 (単位：円)

摘要	製造部門		補助部門	
	切削部門	組立部門	動力部門	工場事務部門
部門費	70,000	50,000	60,000	26,250
第1次配賦				
動力部門費	28,800	19,200	-	12,000
工場事務部門費	14,000	7,000	5,250	-
第2次配賦			5,250	12,000
動力部門費	3,150	2,100		
工場事務部門費	8,000	4,000		
製造部門費	123,950	82,300		

<第1次配賦>

借方科目	金額	貸方科目	金額
切削部門費	42,800	動力部門費	60,000
組立部門費	26,200	工場事務部門費	26,250
動力部門費	5,250		
工場事務部門費	12,000		



<第2次配賦>

借方科目	金額	貸方科目	金額
切削部門費	11,150	動力部門費	5,250
組立部門費	6,100	工場事務部門費	12,000

<第1次配賦>

【動力部門費の配賦】

切削部門：動力部門費60,000円×切削部門2,400kwh
 ／（切削部門2,400kwh＋組立部門1,600kwh＋工場事務部門1,000kwh）＝28,800円

組立部門：動力部門費60,000円×組立部門1,600kwh
 ／（切削部門2,400kwh＋組立部門1,600kwh＋工場事務部門1,000kwh）＝19,200円

工場事務部門：動力部門費60,000円×工場事務部門1,000kwh
 ／（切削部門2,400kwh＋組立部門1,600kwh＋工場事務部門1,000kwh）＝12,000円

【工場事務部門費の配賦】

（注）工場事務部門の自家消費（20人）は無視する点に注意。

切削部門：工場事務部門費26,250円
 ×切削部門80人／（切削部門80人＋組立部門40人＋動力部門30人）＝14,000円

組立部門：工場事務部門費26,250円
 ×組立部門40人／（切削部門80人＋組立部門40人＋動力部門30人）＝7,000円

動力部門：工場事務部門費26,250円
 ×動力部門30人／（切削部門80人＋組立部門40人＋動力部門30人）＝5,250円

<第2次配賦>

【動力部門費の配賦】

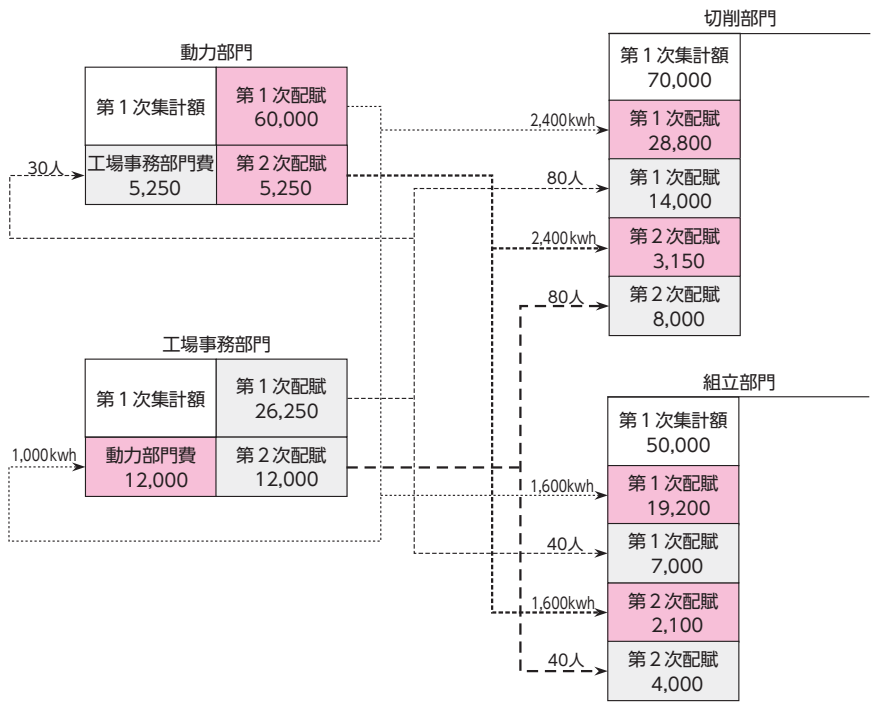
切削部門：動力部門費5,250円
 ×切削部門2,400kwh／（切削部門2,400kwh＋組立部門1,600kwh）＝3,150円

組立部門：動力部門費5,250円
 ×組立部門1,600kwh／（切削部門2,400kwh＋組立部門1,600kwh）＝2,100円

【工場事務部門費の配賦】

切削部門：工場事務部門費12,000円
 ×切削部門80人／（切削部門80人＋組立部門40人）＝8,000円

組立部門：工場事務部門費12,000円
 ×組立部門40人／（切削部門80人＋組立部門40人）＝4,000円





3 製造部門費の各製品への配賦（第3次集計）

第3次集計は、第1次集計、第2次集計を経て製造部門に集計された製造部門費（製造間接費）について、部門別に配賦率を設定し、各製品に配賦する手続です。

製造部門費の各製品への配賦方法は、第5章で学習した製造間接費の配賦計算と同様に、実際配賦と予定配賦があります。

(1) 製造部門費の実際配賦

製造部門費を各製品に実際配賦する場合の計算式は、以下のとおりです。

① 部門別実際配賦率の算定

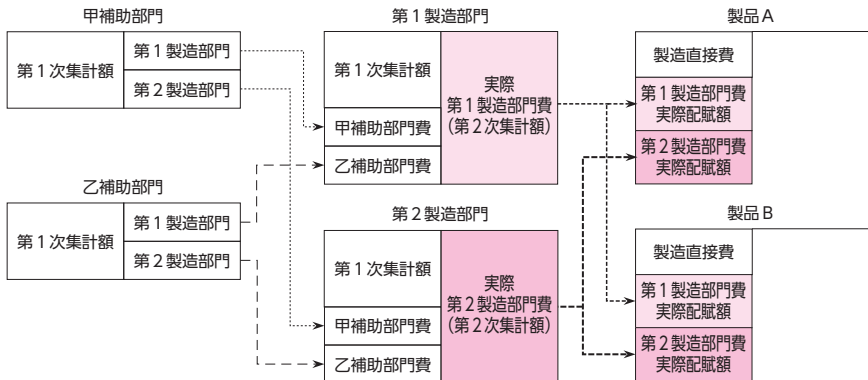
$$\text{部門別実際配賦率} = \frac{\text{当月の実際製造部門費(第2次集計額)}}{\text{当月の部門別実際配賦基準値}}$$

② 部門別実際配賦額の算定

$$\text{各製品への実際配賦額} = \text{部門別実際配賦率} \times \text{製品別実際配賦基準}$$

③ 配賦時の会計処理

(借) 仕 掛 品	× ×	(貸) 第1製造部門費	× ×
		(々) 第2製造部門費	× ×



■例題6-4 第3次集計

以下の資料に基づいて、部門別計算を行った場合における、各製品に配賦される製造間接費の金額を算定しなさい。

1. 各製品の直接作業時間

	切削部門	組立部門	合計
製品A	60時間	15時間	75時間
製品B	30時間	25時間	55時間
製品C	10時間	10時間	20時間
合計	100時間	50時間	150時間

2. 製造間接費は、直接作業時間を基準に各製品に配賦する。

3. 当月の実際製造部門費（第2次集計終了後）

	切削部門	組立部門	合計
製造部門費	123,500円	82,750円	206,250円

■解答欄

製品A	円	製品B	円	製品C	円
-----	---	-----	---	-----	---

■解答解説

製品A	98,925円	製品B	78,425円	製品C	28,900円
-----	---------	-----	---------	-----	---------

【部門別実際配賦率】

切削部門：切削部門費123,500円 ÷ 切削部門直接作業時間合計100時間 = @1,235円

組立部門：組立部門費82,750円 ÷ 組立部門直接作業時間合計50時間 = @1,655円

【各製品への実際配賦額】

製品A：切削部門配賦率@1,235円 × 切削部門直接作業時間60時間
 + 組立部門配賦率@1,655円 × 組立部門直接作業時間15時間 = 98,925円

製品B：切削部門配賦率@1,235円 × 切削部門直接作業時間30時間
 + 組立部門配賦率@1,655円 × 組立部門直接作業時間25時間 = 78,425円

製品C：切削部門配賦率@1,235円 × 切削部門直接作業時間10時間
 + 組立部門配賦率@1,655円 × 組立部門直接作業時間10時間 = 28,900円

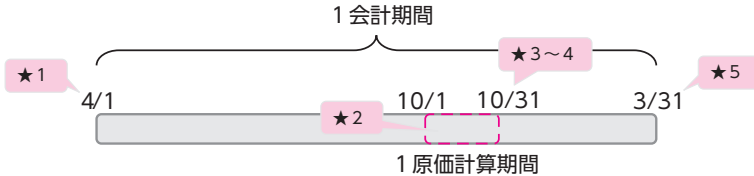
<仕訳>

(借) 仕掛品	206,250	(貸) 切削部門費	123,500
		(〃) 組立部門費	82,750

(2) 製造部門費の予定配賦

第5章で学習したとおり、製造間接費の実際配賦には様々な問題点が存在するため、各製造部門費も原則として予定配賦によることとされています。

製造部門費を各製品に予定配賦する場合の一連の手続は、製造間接費の予定配賦の手続と同様です。



- ★Step 1 ▶ (期首時点) 製造部門別予定配賦率を決定
- ★Step 2 ▶ (各原価計算期間中) 製造部門別予定配賦額を計算
- ★Step 3 ▶ (月末時点) 当月の製造部門費実際発生額を集計
- ★Step 4 ▶ (月末時点) 製造部門費配賦差異の算定
- ★Step 5 ▶ (会計年度末) 製造部門費配賦差異を売上原価に賦課

Case Study 製造部門費の予定配賦

1. 製造間接費は、直接作業時間を基準に各製品に配賦している。
2. 年間の製造間接費予算

	切削部門	組立部門	合計
年間の製造部門費予算額	1,980,000円	1,020,000円	3,000,000円
年間の予定直接作業時間	1,800時間	600時間	2,400時間

3. 当月の各製品別の実際直接作業時間

	切削部門	組立部門	合計
製品A	60時間	15時間	75時間
製品B	30時間	25時間	55時間
製品C	10時間	10時間	20時間
合計	100時間	50時間	150時間

4. 当月の実際製造部門費 (第2次集計終了後)

	切削部門	組立部門	合計
製造部門費	123,500円	82,750円	206,250円

★Step 1 ▶ (期首時点) 製造部門別予定配賦率を決定

会社は期首に、この1年間についての予定配賦率を部門別に算定します。

部門別の予定配賦率は、年間の各製造部門費の見積額を、部門別の年間基準操業度で除すことにより算定します。

$$\text{部門別予定配賦率} = \frac{\text{各製造部門費予算}}{\text{各部門別の年間基準操業度}}$$

【部門別予定配賦率】

切削部門：製造間接費予算額1,980,000円 ÷ 予定直接作業時間1,800時間 = @1,100円

組立部門：製造間接費予算額1,020,000円 ÷ 予定直接作業時間600時間 = @1,700円

★Step 2 ▶ (各原価計算期間中) 製造部門別予定配賦額を計算

期首に決定した部門別予定配賦率を使って、各製品への予定配賦額を計算します。

$$\text{各製品への予定配賦額} = \text{部門別予定配賦率} \times \text{製品別実際配賦基準}$$

【各製品への予定配賦額】

製品A：切削部門予定配賦率@1,100円 × 切削部門直接作業時間60時間

+ 組立部門予定配賦率@1,700円 × 組立部門直接作業時間15時間 = 91,500円

製品B：切削部門予定配賦率@1,100円 × 切削部門直接作業時間30時間

+ 組立部門予定配賦率@1,700円 × 組立部門直接作業時間25時間 = 75,500円

製品C：切削部門予定配賦率@1,100円 × 切削部門直接作業時間10時間

+ 組立部門予定配賦率@1,700円 × 組立部門直接作業時間10時間 = 28,000円

【各製造部門の予定配賦額】

切削部門：切削部門予定配賦率@1,100円 × 直接作業時間合計100時間 = 110,000円

組立部門：組立部門予定配賦率@1,700円 × 直接作業時間合計50時間 = 85,000円

<仕訳>

(借) 仕 掛 品	195,000	(貸) 切 削 部 門 費	110,000
		(〃) 組 立 部 門 費	85,000



★Step 3 ▶ (月末時点) 当月の製造部門費実際発生額を集計

月末に、当原価計算期間の実際製造間接費を計算します。

【実際製造部門費 (資料より)】

切削部門：123,500円

組立部門：82,750円

★Step 4 ▶ (月末時点) 製造部門費配賦差異の算定

予定配賦額と実際発生額との差額を製造部門費配賦差異として把握します。さらに、それを製造部門費配賦差異勘定に振り替えます。

★ 製造部門費配賦差異も、原価差異の一つです。

製造部門費配賦差異 = 予定配賦額 - 実際発生額

製造部門費配賦差異：マイナス (実際 > 予定)・・・不利差異 (借方差異)

製造部門費配賦差異：プラス (実際 < 予定)・・・有利差異 (貸方差異)

【製造部門費配賦差異】

切削部門：予定配賦額110,000円 - 実際発生額123,500円 = △13,500円 (不利差異)

組立部門：予定配賦額85,000円 - 実際発生額82,750円 = +2,250円 (有利差異)

<不利差異の場合 (切削部門費) の仕訳>

(借) 製造部門費配賦差異	13,500	(貸) 切削部門費	13,500
---------------	--------	-----------	--------

<有利差異の場合 (組立部門費) の仕訳>

(借) 組立部門費	2,250	(貸) 製造部門費配賦差異	2,250
-----------	-------	---------------	-------

★Step 5 ▶ (会計年度末) 製造部門費配賦差異を売上原価に賦課

製造部門費配賦差異は、会計年度末において適切に処理 (P / Lの売上原価に賦課) することが求められています。具体的には、不利差異は売上原価に加算し、有利差異は売上原価から減算します。

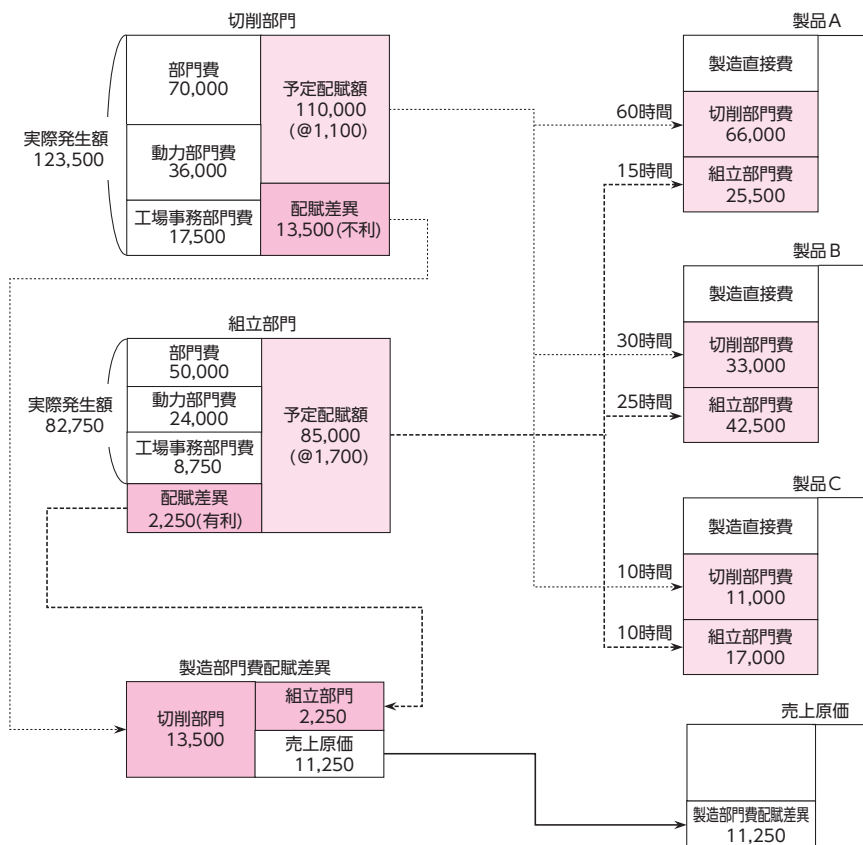
<不利差異の場合 (切削部門費) の仕訳>

(借) 売上原価	13,500	(貸) 製造部門費配賦差異	13,500
----------	--------	---------------	--------

<有利差異の場合 (組立部門費) の仕訳>

(借) 製造部門費配賦差異	2,250	(貸) 売上原価	2,250
---------------	-------	----------	-------

上記の一連の流れを勘定連絡図で見ると、以下のようになります。



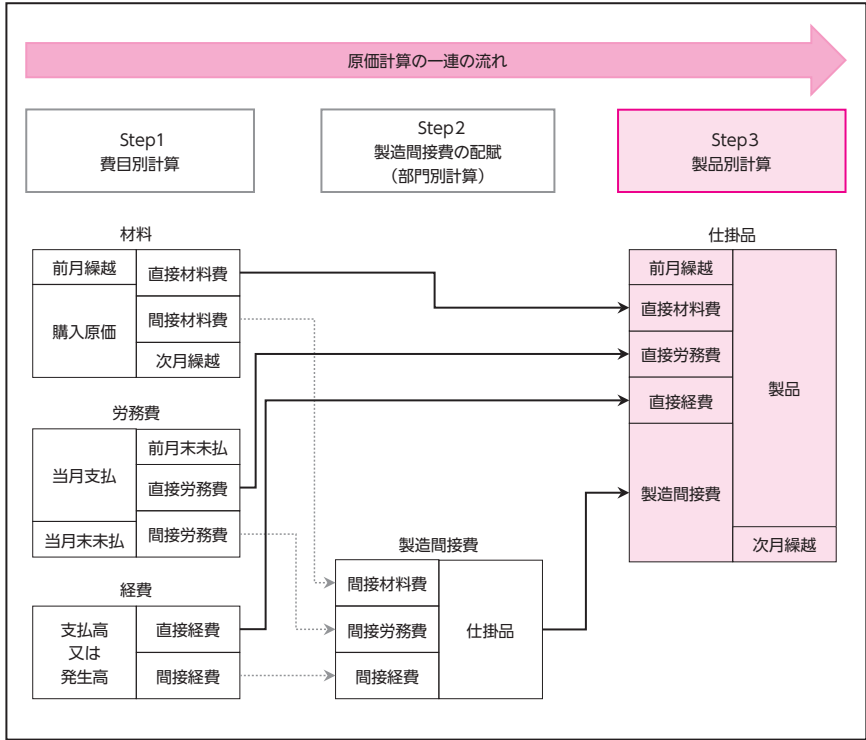
★ 切削部門と組立部門の当月の実際製造部門費（第2次集計終了後）の内訳は、【例題6-2】を参照してください。

第 7 章

個別原価計算

第7章では、原価計算の3段階目の計算手続である製品別計算の1つ、個別原価計算という論点について学習していきます。





第1節 個別原価計算とは

第1章において、製品原価を計算する方法として、個別原価計算と総合原価計算の2つの方法があることを学習しました。本章では、個別原価計算の基本的な内容や計算方法について学習します。

✓ CHECK

- 用語** 個別原価計算 : 顧客の注文に応じて異なる種類の製品を個別に生産する企業に適用される原価計算方法。
- 特定製造指図書 : 注文を受けた製品の種類、数量および完成予定日などが記載された製造指図書。
- 原価計算票 : 指図書ごとの原価を集計記録するための帳簿。
- 原価元帳 : 原価計算票をファイリングしたもの。
- 原価計算表 (総括表) : 1ヶ月の間に発行された原価計算票を集計して表にしたもの。

1 個別原価計算とは

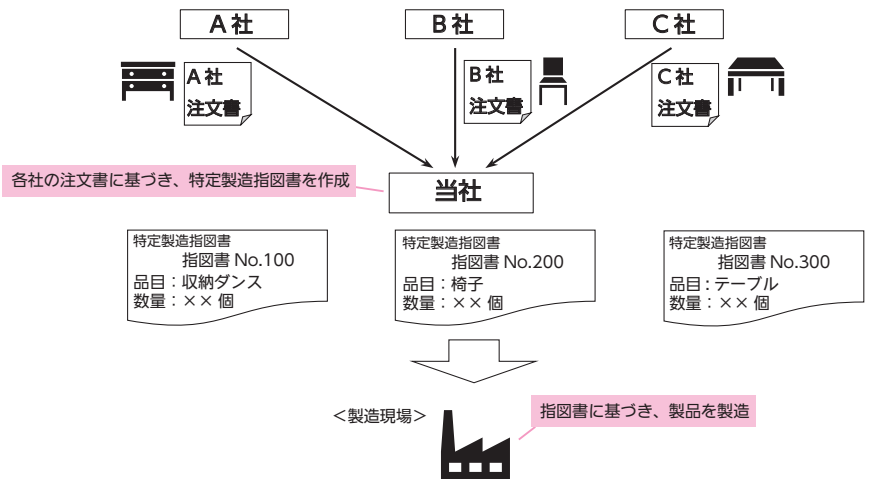
個別原価計算とは、顧客の注文に応じて異なる種類の製品を個別に生産する企業に適用される原価計算方法をいい、個々の製品それぞれの原価を計算していきます。このような生産形態を**個別受注生産**といいます。

個別原価計算では、それぞれの顧客から個別に注文を受け、その注文書に基づき**★特定製造指図書**を発行します。

特定製造指図書には注文を受けた製品の種類、数量、完成予定日などを記載し、製造現場へ渡します。そして、製造現場はこの指図書に基づき製品を製造します。

なお、特定製造指図書は個々の注文に応じて大量に発行されるため、一般的に、No.1、No.2…など番号を付して管理します。

★ 指図書とは、製造現場へ製造の内容を指示するものです。



2 個別原価計算の種類

個別原価計算は、製造間接費の配賦計算において、部門別計算を行うか否かによって、単純個別原価計算と部門別個別原価計算とに分類することができます。

(1) 単純個別原価計算

単純個別原価計算とは、部門別計算を行わず、工場全体で算定した単一の配賦率および配賦基準により製造間接費を配賦する方法をいいます。つまり、製造間接費について、第5章で学習した配賦計算を行います。

(2) 部門別個別原価計算

部門別個別原価計算とは、部門別計算を行い、製造部門ごとに算定した部門別の配賦率および配賦基準により製造間接費を配賦する方法をいいます。つまり、製造間接費について、第6章で学習した部門別計算を行います。

3 指図書と勘定記入の流れ

個別原価計算では、個々に受注された製品の原価を計算していくため、特定製造指図書に原価を集計するという特徴があります。ここで、原価を集計記録するための帳簿のことを原価計算票といえます。

原価計算票は、特定製造指図書1つ1つに対応して作成されるため、原価計算票に集計された原価が、その特定製造指図書の製品の原価を表します。

原価計算票には、それぞれの特定製造指図書に集計された原価が内訳ごとに記載され、原価元帳という帳簿にファイリングされます。



1ヶ月の間に発行された原価計算票の原価の合計を、原価計算表（総括表）という1枚の表にまとめます。そして、仕掛品勘定は、この1ヶ月間に消費した原価を集計し、製品原価を算定するための勘定であるため、原価計算表（総括表）の金額は、仕掛品勘定と整合します。

具体的には、総括表の横の合計は仕掛品勘定の借方に対応し、総括表の縦の合計は仕掛品勘定の貸方に対応しています（第2節で詳しく説明します）。

第2節 個別原価計算の計算手続

✓ CHECK

用語 賦課（直課）：原価を指図書（または製品）に直接に集計する手続。

部門別計算を行わない単純個別原価計算を前提に、数値例を用いて個別原価計算の計算手続を確認しましょう。部門別個別原価計算については、[例題7-1]を参照してください。

Case Study 単純個別原価計算の一連の流れ

1. 各製造指図書の材料費、労務費、経費の消費高は次のとおりである。

	No.11	No.12	No.13
月初仕掛品原価	6,000円	—	—
直接材料費	40,000円	33,000円	11,000円
直接労務費	54,000円	39,600円	14,400円
直接経費	16,250円	8,650円	5,100円

製造間接費の当月の発生額は206,250円である。内訳は、材料費21,000円、労務費100,000円、経費85,250円である。

2. 製造間接費は、直接作業時間を基準に各製品に予定配賦を行っている。予定配賦に関する資料は、以下のとおりである。
年間の製造間接費予定額：3,000,000円
年間の予定直接作業時間：2,400時間
当月の実際直接作業時間：150時間（No.11：75時間、No.12：55時間、No.13：20時間）
3. 製造間接費配賦差異を計上した。
4. 製造指図書No.11と製造指図書No.12は当月完成したが、製造指図書No.13は月末現在仕掛中である。なお、製造指図書No.11は前月に、その他は、当月に製造着手している。
5. 製造指図書No.11を得意先に300,000円で販売し、代金は掛けとした。

既に学習しているとおり、個別原価計算を前提にすると、製造原価は特定の指図書に直接集計できるか否かで、製造直接費と製造間接費の2つに分類することができます。

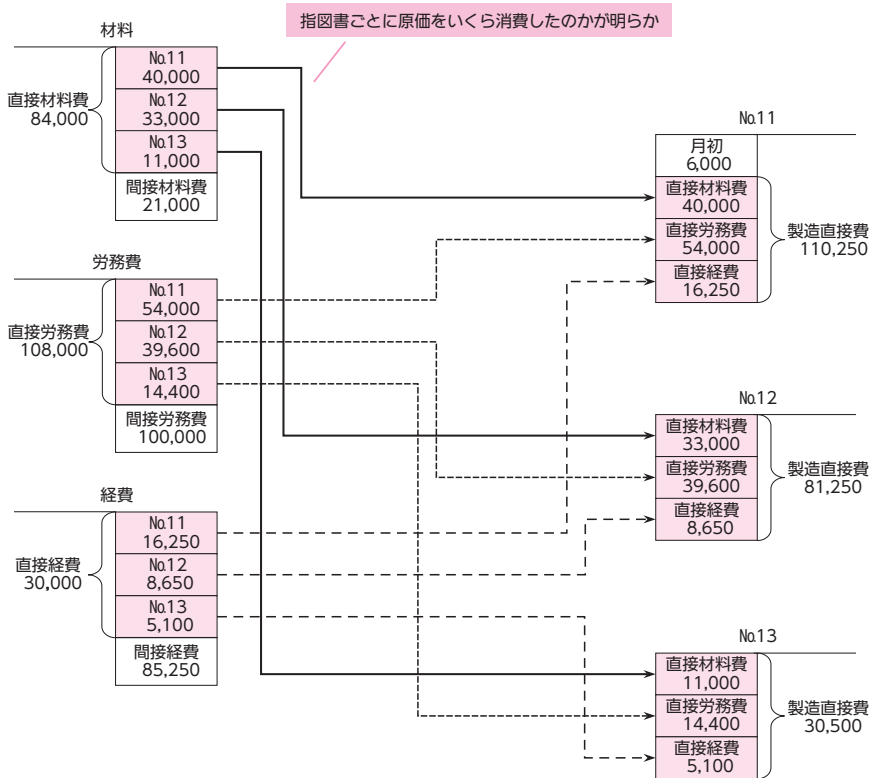
1. 製造直接費：指図書が消費した原価が明確に分かり、特定の指図書に直接集計できる原価。
2. 製造間接費：複数の指図書が共同的に消費しており、特定の指図書に直接集計できない原価。

1 製造直接費の賦課

製造直接費（直接材料費、直接労務費、直接経費）は、指図書ごとに原価をいくら消費したかが明らかであるため、各指図書に直接集計します。このような集計手続を賦課（直課）といいます。

ひと言アドバイス

例えば素材費（直接材料費）であれば、指図書ごとに単価がいくら素材をどれだけ消費したかを把握することができます。



2 製造間接費の配賦

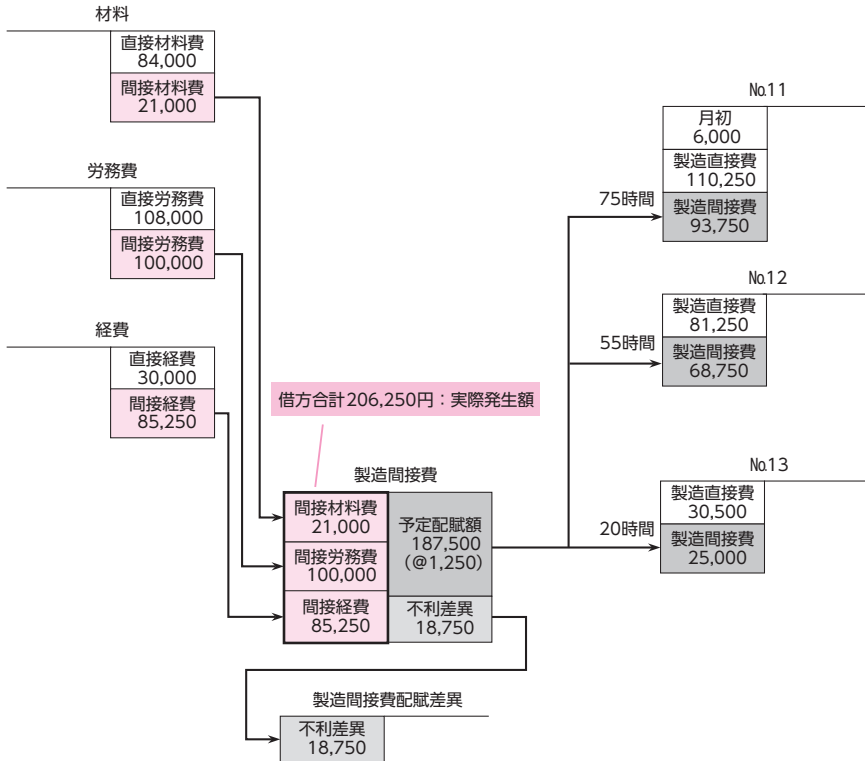
第5章で学習したとおり、製造間接費は特定の指図書ごとに原価をいくら消費したかを把握できないため、配賦計算を行う必要があります。この計算は〔例題5-2〕と同様です。

製造間接費予定配賦率の算定：年間製造間接費予定額3,000,000円
 \div 年間予定直接作業時間2,400時間 = @1,250円

製造間接費実際発生額：間接材料費21,000円 + 間接労務費100,000円
 + 間接経費85,250円 = 206,250円

製造間接費予定配賦額：予定配賦率@1,250円 \times 直接作業時間合計150時間 = 187,500円

製造間接費配賦差異：予定配賦額187,500円 - 実際発生額206,250円
 = \triangle 18,750円（不利差異）



3 原価計算表（総括表）

賦課・配賦によって各指図書に集計された原価は、原価計算表（総括表）に集計されます。

No.11		No.12		No.13	
月初 6,000	製造原価 210,000	直接材料費 33,000	製造原価 150,000	直接材料費 11,000	製造原価 55,500
直接材料費 40,000		直接労務費 39,600		直接労務費 14,400	
直接労務費 54,000		直接経費 8,650		直接経費 5,100	
直接経費 16,250		製造間接費 68,750		製造間接費 25,000	
製造間接費 93,750					

指図書別原価計算表

	No.11	No.12	No.13	合計
月初仕掛品原価	6,000	—	—	6,000
直接材料費	40,000	33,000	11,000	84,000
直接労務費	54,000	39,600	14,400	108,000
直接経費	16,250	8,650	5,100	30,000
製造間接費	93,750	68,750	25,000	187,500
合計	210,000	150,000	55,500	415,500
備考	完成・引渡済	完成・未引渡	月末仕掛中	

仕掛品		製品	
前月繰越 6,000	製 品 360,000	仕 掛 品 360,000	売 上 原 価 210,000
直接材料費 84,000	次 月 繰 越 55,500		次 月 繰 越 150,000
直接労務費 108,000			
直接経費 30,000			
製造間接費 187,500			
			製 品 210,000

指図書ごとに勘定は分けずに
「仕掛品」勘定の借方に
指図書別原価計算表の横計を記入する



ひと言アドバイス

各勘定に記入される原価計算表（総括表）の金額は、以下のとおりです。

- 仕掛品勘定の借方：月初仕掛品原価、当月消費した製造直接費、製造間接費の合計
- 仕掛品勘定の貸方：製品の金額は完成した指図書の原価の合計。次月繰越の金額は月末時点で仕掛中（未完成）の指図書の原価の合計
- 製品勘定の貸方：売上原価の金額は完成・引渡済の指図書の原価の合計。次月繰越の金額は完成・未引渡の指図書の原価の合計

■例題7-1 部門別個別原価計算

以下の当月の資料に基づき、以下の各問に答えなさい。

1. 各製造指図書の製造直接費の消費高は、以下のとおりである。

	No.11	No.12	No.13
月初仕掛品原価	6,000円	—	—
直接材料費	40,000円	33,000円	11,000円
直接労務費	54,000円	39,600円	14,400円
直接経費	16,250円	8,650円	5,100円

2. 製造間接費の当月の発生額は、材料費21,000円、労務費100,000円、経費85,250円である。

3. 上記製造間接費の各部門への集計額は、以下のとおりである。

	切削部門	組立部門	動力部門	工場事務部門費	合計
集計額	70,000円	50,000円	60,000円	26,250円	206,250円

4. 補助部門費の製造部門への配賦額は、以下のとおりである。

	切削部門	組立部門
動力部門	36,000円	24,000円
工場事務部門費	17,500円	8,750円

5. 製造部門費は、直接作業時間に基づいて各製造指図書に実際配賦している。
なお、当月の各製造指図書別の直接作業時間は、下記のとおりである。

	切削部門	組立部門	合計
No.11	60時間	15時間	75時間
No.12	30時間	25時間	55時間
No.13	10時間	10時間	20時間
合計	100時間	50時間	150時間

6. 当月中に、No.11とNo.12が完成し、販売し引渡まで完了している。

問1 指図書別原価計算表を示しなさい。

問2 仕掛品勘定の記入を示しなさい。

■ 解答欄

問 1

指図書別原価計算表

(単位：円)

	No.11	No.12	No.13	合計
月初仕掛品原価	()	-	-	()
直接材料費	()	()	()	()
直接労務費	()	()	()	()
直接経費	()	()	()	()
製造間接費				
切削部門費	()	()	()	()
組立部門費	()	()	()	()
合計	()	()	()	()
備考	完成・引渡済	完成・引渡済	月末仕掛中	

問 2

仕掛品

(単位：円)

前 月 繰 越	()	製 品	()
材 料	()	次 月 繰 越	()
賃 金	()		
経 費	()		
切 削 部 門 費	()		
組 立 部 門 費	()		

■ 解答解説

問1

指図書別原価計算表 (単位：円)

	No.11	No.12	No.13	合計
月初仕掛品原価	6,000	—	—	6,000
直接材料費	40,000	33,000	11,000	84,000
直接労務費	54,000	39,600	14,400	108,000
直接経費	16,250	8,650	5,100	30,000
製造間接費				
切削部門費	74,100	37,050	12,350	123,500
組立部門費	24,825	41,375	16,550	82,750
合計	215,175	159,675	59,400	434,250
備考	完成・引渡済	完成・引渡済	月末仕掛中	

問2

仕掛品 (単位：円)

前月繰越	6,000	製	品	374,850
材料	84,000	次	月繰越	59,400
賃金	108,000			
経費	30,000			
切削部門費	123,500			
組立部門費	82,750			

【補助部門費の製造部門費への配賦】

補助部門費配賦表 (単位：円)

摘要	製造部門		補助部門	
	切削部門	組立部門	動力部門	工場事務部門
部門費	70,000	50,000	60,000	26,250
動力部門費	36,000	24,000		
工場事務部門費	17,500	8,750		
製造部門費	123,500	82,750		

【製造部門費の各指図書への配賦】

(1) 切削部門費

① 切削部門費実際配賦率：切削部門費123,500円
 \div 切削部門直接作業時間合計100時間 = @1,235円

② 各指図書への切削部門費実際配賦額

No11：切削部門配賦率@1,235円 \times 切削部門直接作業時間60時間 = 74,100円

No12：切削部門配賦率@1,235円 \times 切削部門直接作業時間30時間 = 37,050円

No13：切削部門配賦率@1,235円 \times 切削部門直接作業時間10時間 = 12,350円

(2) 組立部門費

① 組立部門費実際配賦率：組立部門費82,750円
 \div 組立部門直接作業時間合計50時間 = @1,655円

② 各指図書への組立部門費実際配賦額

No11：組立部門配賦率@1,655円 \times 組立部門直接作業時間15時間 = 24,825円

No12：組立部門配賦率@1,655円 \times 組立部門直接作業時間25時間 = 41,375円

No13：組立部門配賦率@1,655円 \times 組立部門直接作業時間10時間 = 16,550円

【仕掛品勘定の記入】

(1) 借方

問1の指図書別原価計算表の横合計をそのまま記入

(2) 貸方

製品：No11完成品原価215,175円 + No12完成品原価159,675円 = 374,850円

次月繰越：No13仕掛品原価59,400円

第3節 個別原価計算における仕損

✓ CHECK

用語	仕損	：製品の製造過程において何らかの原因によって生じた失敗。
	仕損品	：仕損によって不合格品となったもの（不良品）。
	仕損費	：仕損品を合格品に補修するために発生した費用。
	補修指図書	：仕損品の補修に要した費用が集計される指図書。

1 仕損とは

仕損とは、製品の製造過程において何らかの原因によって生じた失敗をいいます。この仕損によって不合格品となったもの（不良品）を仕損品、仕損品を合格品に補修するために発生した費用を仕損費といいます。



ひと言アドバイス

仕損の具体例として、例えば作業中の破損などが挙げられます。

2 仕損費の計算

仕損が生じ、補修を行う場合には、補修指図書が発行され、補修に要した費用が集計されます。そして、補修指図書に集計された費用が仕損費の金額となります。通常起こりえる仕損に関して発生した仕損費は、製品を製造するために必要な費用の一種と考えられるため、製造原価として製品に集計します。具体的には、仕損費は当初発行した指図書（仕損が発生した製造指図書）の製造原価として賦課します。これを直接経費処理といいます。



ひと言アドバイス

仕損費の処理方法については、他に間接経費処理という方法がありますが、2級の出題論点は直接経費処理のみです。

3 仕損費の会計処理（直接経費処理）

(1) 補修指図書に原価要素を集計

仕損の補修に要した原価を補修指図書に集計します。補修指図書も指図書の一つですので、仕訳や勘定記入においては「仕掛品」勘定が用いられます。

(借) 仕 掛 品 (補修指図書)	××	(貸) 材 料	××
		(ク) 賃 金	××
		(ク) 経 費	××
		(ク) 製 造 間 接 費	××

(2) 仕損費の計上

補修指図書に集計した原価を「仕損費」勘定に振り替えます。

(借) 仕 損 費 (直接経費)	××	(貸) 仕 掛 品 (補修指図書)	××
------------------	----	-------------------	----

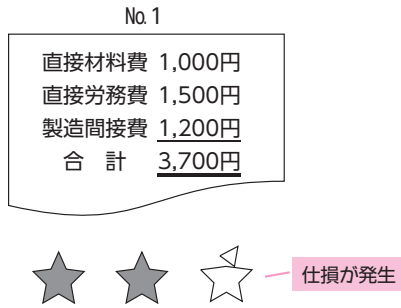
(3) 仕損費を直接経費として処理

仕損費を、仕損が発生した当初の指図書にそのまま集計（賦課）します。

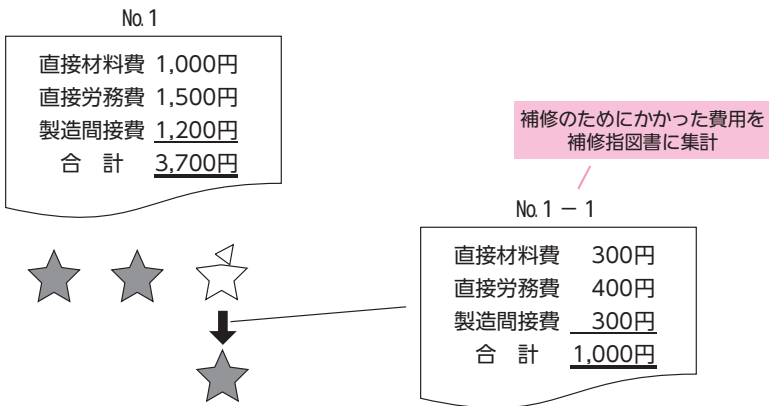
(借) 仕 掛 品 (当初の指図書)	××	(貸) 仕 損 費 (直接経費)	××
--------------------	----	------------------	----

Case Study 仕損費の会計処理

- 製造指図書No.1で製品3個を製造中、1個が仕損品となったため、補修指図書No.1-1を発行して補修を行った。なお、仕損費は製造指図書No.1に賦課する直接経費処理で行うものとする。
- 補修にかかった費用は以下のとおりである。
 直接材料費：300円 直接労務費：400円 製造間接費：300円
- 補修以外にNo.1で消費した原価は以下のとおりである。
 直接材料費：1,000円 直接労務費：1,500円 製造間接費：1,200円



(1) 補修指図書に原価要素を集計



(借) 仕 掛 品 (No.1-1)	1,000	(貸) 材 料	300
		(〳) 賃 金	400
		(〳) 製 造 間 接 費	300

(2) 仕損費の計上

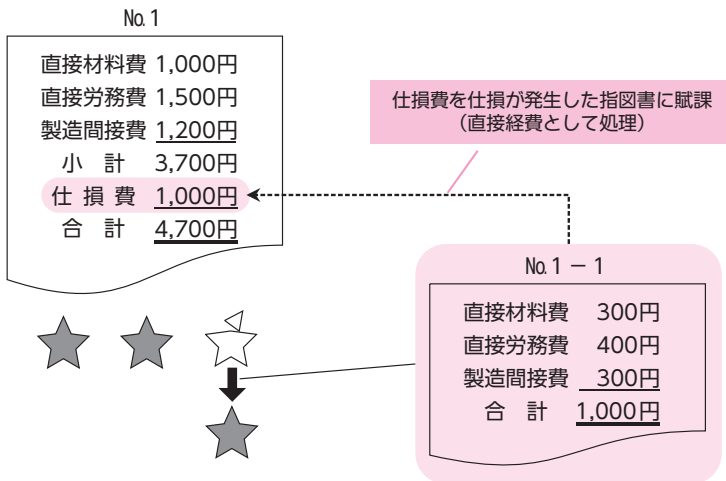
(借) 仕 損 費	1,000	(貸) 仕 掛 品 (No.1 - 1)	1,000
-----------	-------	----------------------	-------

補修のためにかかった費用を「仕損費」として計上

(3) 仕損費を直接経費として処理

(借) 仕 掛 品 (No.1)	1,000	(貸) 仕 損 費	1,000
------------------	-------	-----------	-------

仕損費を当初の指図書 (No.1) に振り替える (賦課)



指図書別原価計算表 (単位：円)

	No.1	No.1 - 1
直接材料費	1,000	300
直接労務費	1,500	400
製造間接費	1,200	300
小計	3,700	1,000
仕損費	1,000	△1,000
合計	4,700	0
備考	完成	No.1 ~ 賦課



■例題7-2 個別原価計算における仕損

以下の資料に基づいて、各問に答えなさい。

製造指図書No.12の作業中に仕損が発生した。この仕損品は補修して合格品にできるため、補修指図書No.12-1を発行して補修し、完成させた。なお、仕損費は、製造指図書No.12に賦課する直接経費処理で行うものとする。

〔補修費用〕 直接材料費：5,000円 直接労務費：5,000円 製造間接費：10,000円

問1 以下の仕訳を示しなさい。

- (1) 補修指図書No.12-1に原価要素を集計する仕訳
- (2) 仕損費を仕損費勘定に集計する仕訳
- (3) 仕損費を製造指図書No.12に賦課する仕訳

問2 指図書別原価計算表の空欄を埋めなさい。

■解答欄

問1

日付	借方科目	金額	貸方科目	金額
(1)	()	()	()	()
			()	()
			()	()
(2)	()	()	()	()
(3)	()	()	()	()

問2

指図書別原価計算表 (単位：円)

	No.12	No.12-1
直接材料費	33,000	()
直接労務費	39,600	()
直接経費	8,650	()
製造間接費	68,750	()
小計	150,000	()
仕損費	()	()
合計	()	()
備考	完成	No.12へ賦課

■ 解答解説

問 1

日付	借方科目	金額	貸方科目	金額
(1)	仕 掛 品	20,000	材 料	5,000
			賃 金	5,000
			製 造 間 接 費	10,000
(2)	仕 損 費	20,000	仕 掛 品	20,000
(3)	仕 掛 品	20,000	仕 損 費	20,000

問 2

指図書別原価計算表 (単位：円)

	No.12	No.12 - 1
直接材料費	33,000	5,000
直接労務費	39,600	5,000
直接経費	8,650	0
製造間接費	68,750	10,000
小計	150,000	20,000
仕損費	20,000	△20,000
合計	170,000	0
備考	完成	No.12へ賦課

第4節 個別原価計算における作業屑

✓ CHECK

用語 作業屑：製品の製造過程において生じた材料の削り屑や残り屑のうち、評価額のあるもの。

1 作業屑とは

作業屑さぎょうくずとは、製品の製造過程において生じた材料の削り屑や残り屑のうち、評価額のあるものをいいます。ここで、評価額とは、売却価値や利用価値等のことをいいます。

2 作業屑の処理

作業屑が発生した場合には、評価額を製造原価から控除し、「作業屑（資産）」勘定に振り替えます。なお、作業屑の性質により、その会計処理の方法は以下のように分類されます。

(1) 作業屑が特定の製品の加工から発生する場合

(借) 作業屑	××	(貸) 仕掛品	××
---------	----	---------	----

(2) 作業屑が各製品の加工から共通的に発生する場合

作業屑が、各製品の加工から共通的に発生する場合には、発生部門の部門費（製造間接費）から控除します。

<単純個別原価計算の場合>

(借) 作業屑	××	(貸) 製造間接費	××
---------	----	-----------	----

<部門別個別原価計算の場合（切削部門で作業屑が発生した場合）>

(借) 作業屑	××	(貸) 切削部門費	××
---------	----	-----------	----

(3) 作業屑の発生額が軽微な場合

作業屑の発生額が軽微な場合には、評価額を製造原価から控除せずに（作業屑として資産計上せずに）、作業屑の売却時に売却収入を「雑収入」勘定（営業外収益）に計上することができます。

(借) 現金預金	××	(貸) 雑収入	××
----------	----	---------	----

第 8 章

総合原価計算

第7章までは、個別原価計算（受注生産）を前提として学習してきました。

第8章からは、大量生産を前提とした製品別計算を学習していきます。まずは、第8章で、その基本的な計算をみていきましょう。

第1節 総合原価計算とは

✓CHECK

用語 継続製造指図書：総合原価計算において発行される、1ヵ月の生産を指示する製造指図書。

1 総合原価計算とは

総合原価計算とは、同じ規格の製品を連続して大量生産（市場見込生産）する企業に適用される原価計算方法であり、例えば、食品業、衣料品業等において適用されます。

第7章で学習した個別原価計算との大きな違いとして、以下の2点が挙げられます。

(1) 継続製造指図書

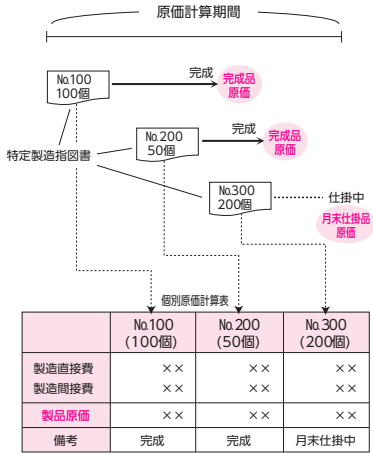
個別原価計算では、受注生産を前提としていたため、注文ごとに特定製造指図書を発行します。特定製造指図書には注文ごとの数量が明示されています。

総合原価計算では、同じ規格の製品を連続して大量に生産するため、1ヶ月の生産を指示する製造指図書（継続製造指図書）を発行します。継続製造指図書には、事前に生産数量は明示されておらず、1ヶ月間で製造できるだけ製品を製造し、生産量は月末に確定します。

(2) 原価の集計単位

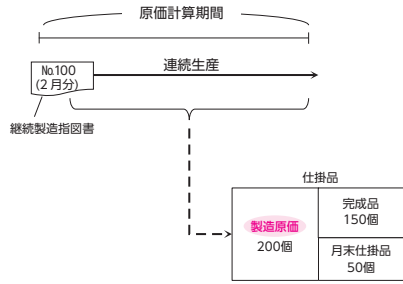
個別原価計算では、特定製造指図書に原価を集計します。一方で、総合原価計算では、継続製造指図書に原価を集計しますが、事前に生産量は決まっていないため、月末に、1ヶ月間の製造原価をすべて集計し、1ヶ月間の生産量で割ることによって製品1個あたりの製造原価（単位原価）を算定します。

【個別原価計算】



- ・ 個々の特定製造指図書に原価を集計する。
- ・ 指図書ごとに完成品か月末仕掛中かを判断する。
指図書の一部でも未完成ならば月末仕掛品となる。
→指図書内での原価按分の必要はない。

【総合原価計算】



- ・ 製品を連続生産し、一期間（原価計算期間）で発生した製造原価を期間生産量（一期間における生産量200個）に集計する。
- ・ 期間生産量に集計した原価について、完成品と月末仕掛品に按分する必要がある。

第2節 総合原価計算の計算手続

✓ CHECK

- 用語** 当月製造費用：当月に発生した製造原価のこと。
- 加工費：直接材料費以外の製造原価（直接労務費、直接経費、製造間接費）。
- 加工進捗度：作業全体のうち、加工がどの程度進んでいるかを割合で示したもの。
- 加工換算量：実在量に加工進捗度を乗じて算定したもの。仕掛品に含まれる加工費を計算する際に、仕掛品が完成品何個分に相当するのかを表す概念。

1 基本的な計算手続

総合原価計算においても、個別原価計算同様、当月に消費した製造原価は仕掛品勘定の借方に集計されます。この金額のことを**当月製造費用**といいます。期首仕掛品がなく、1ヶ月のうちに製造開始したものがすべて完成した場合は、当月製造費用がそのまま完成品原価となりますが、通常は、月末時点において製造途中の未完成品（仕掛品）が存在します。そのため、当月製造費用を、**当月中に完成した完成品原価**と**月末時点で製造途中である月末仕掛品原価**に按分する必要があります。なお、この按分計算は、具体的には以下の手順で行います。

仕掛品

① 製造原価 200個	③ 完成 150個
	② 月末仕掛 50個

- ① 当月製造費用を算定する（個別原価計算と同様）。
- ② 月末仕掛品原価を算定する。
- ③ 差引で完成品原価を算定する。

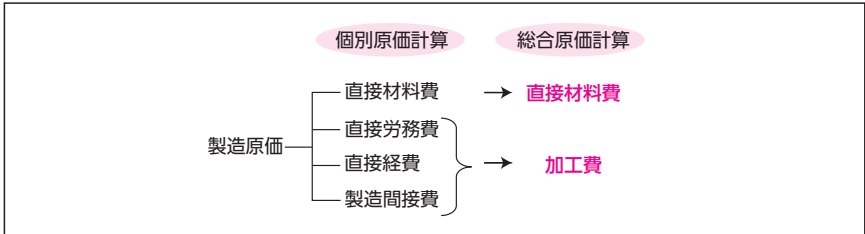
通常、当月製造費用の金額は資料中に与えられるため、月末仕掛品原価の算定がポイントとなります。

2 月末仕掛品の計算

総合原価計算においては、製造原価を直接材料費とそれ以外の加工費に区別し、それぞれで原価の按分計算を行います。直接材料費とそれ以外で区別する理由は、投入形態の違いによります。製品を製造する工程では、通常、直接材料費は工程の始点（製造開始時）で投入され、加工費はその後の加工作業に伴って徐々に投入されます。

直接材料費については、月末仕掛品1単位と完成品1単位に含まれる原価が一致します。一方で、加工費については、月末仕掛品1単位と完成品1単位に含まれる原価が異なります。なぜなら、月末仕掛品は当月完成品と異なり、まだ加工の途中段階であるためです。

そのため、総合原価計算においては、直接材料費と加工費をまとめて計算することはできず、2つを区分して、それぞれ計算する必要があります。



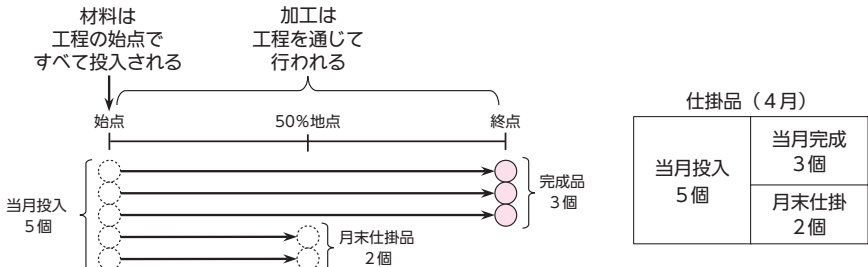
Case Study 直接材料費と加工費

当工場では、工程の始点で材料をすべて投入している。当月（4月）において、5個の製品の製造を開始し、3個は完成したが、2個は加工作業が50%まで完了し、月末において製造途中であった。

当月製造費用

直接材料費：100,000円

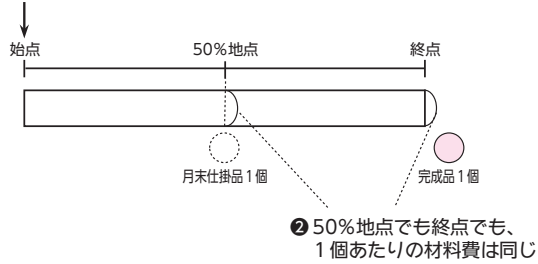
加工費：180,000円



(1) 直接材料費の計算

材料は、通常、始点において投入されます。そのため、当月完成品と月末仕掛品とでは、1個あたりに発生した原価は同じです。よって、始点において投入された直接材料費は、単純に実在量（数量）の割合で按分することになります。

- ① 材料は工程の始点ですべて一括して投入されるから…



$$\text{月末仕掛品の直接材料費} = \text{直接材料費} \times \frac{\text{月末仕掛品数量}}{\text{当月投入数量}}$$

仕掛品：直接材料費
(実在量ベース)

当月投入 5個 100,000円	当月完成 3個 月末仕掛 2個 40,000円
------------------------	-------------------------------------

Arrows indicate that 3 units from the input are used for completion, and 2 units remain as work-in-progress.

月末仕掛品の直接材料費：

$$\text{直接材料費}100,000\text{円} \times \frac{\text{月末仕掛品数量} 2 \text{個}}{\text{完成品数量} 3 \text{個} + \text{月末仕掛品数量} 2 \text{個}} = 40,000\text{円}$$

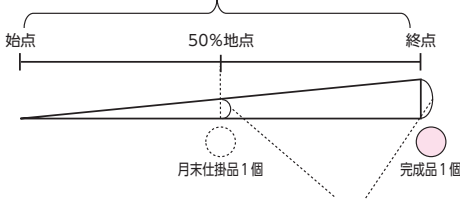
(2) 加工費の計算

加工費は、加工に伴って徐々に発生するため、完成品と月末仕掛品とでは1個あたりに発生した原価が異なります。そのため、直接材料費のように単純に数量（実在量）で按分することができません。

そこで、月末仕掛品に対して発生した原価が完成品何個分に相当するのかを示す加工換算量を算定し、これをもって完成品と月末仕掛品に按分します。

加工換算量は、月末仕掛品数量に加工進捗度を乗じて算定します。加工進捗度とは、作業全体のうち、加工がどの程度進んでいるかを割合で示すものです。

- ① 加工は工程を通じて行われ、加工費は徐々に投入されるから…



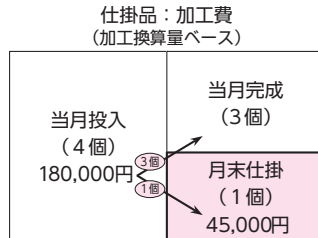
- ② 50%地点と終点とでは、1個あたりの加工費が異なる（50%地点における加工費の投入量は、完成品0.5個分）

$$\text{月末仕掛品の加工費} = \text{加工費} \times \frac{\text{月末仕掛品加工換算量}}{\text{当月投入加工換算量}}$$

完成品加工換算量：完成品実在量3個 × 完成品加工進捗度100% = 3個

月末仕掛品加工換算量：月末仕掛品実在量2個 × 月末仕掛品加工進捗度50% = 1個

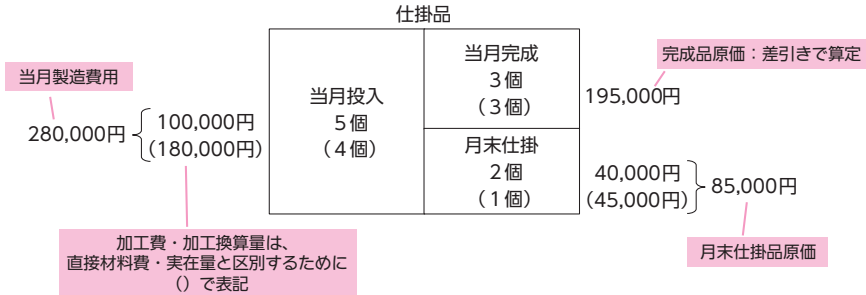
当月投入加工換算量：完成品加工換算量3個 + 月末仕掛品加工換算量1個 = 4個



$$\text{月末仕掛品の加工費} = \text{加工費}180,000\text{円} \times \frac{\text{月末仕掛品加工換算量}1\text{個}}{\text{当月投入加工換算量}4\text{個}} = 45,000\text{円}$$

(3) ボックス図を用いた計算

当月製造費用を完成品原価と月末仕掛品原価に按分する際には、ボックス図を用いて計算を行うと便利です。ボックス図は、製造費用を按分計算するための下書きで、簡便的な仕掛品勘定を表しています。



当月製造費用：直接材料費100,000円＋加工費180,000円＝280,000円

月末仕掛品原価：直接材料費40,000円＋加工費45,000円＝85,000円

完成品原価：当月製造費用280,000円－月末仕掛品原価85,000円＝195,000円



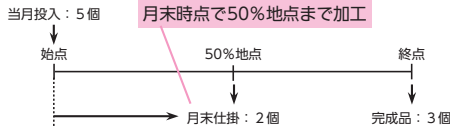
ひと言アドバイス

ボックス図は日商簿記2級の問題のみならず、日商簿記1級や公認会計士試験の問題のような難しい問題を解くうえでも非常に有用ですので、積極的にマスターしましょう。

3 月初仕掛品が存在する場合

当月における月末仕掛品原価は、翌月に繰り越され、翌月の月初仕掛品原価となります。月初仕掛品原価は、当月製造費用と併せて仕掛品勘定の借方を構成するため、月末仕掛品原価を算定するうえで、考慮する必要があります。本書では、月初仕掛品がある場合の月末仕掛品原価の算定方法として、先入先出法と平均法を学習します（第2章で学習した材料費の計算における先入先出法と総平均法と同様の考え方です）。

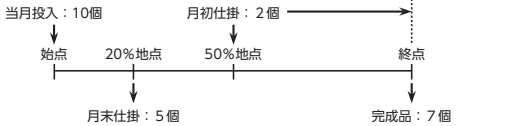
【4月】



仕掛品（4月）

当月投入 5個	当月完成 3個
	月末仕掛 2個

【5月】



仕掛品（5月）

月初仕掛 2個	当月完成 7個
当月投入 10個	月末仕掛 5個

(1) 先入先出法

先入先出法とは、月初仕掛品が先にすべて完成し、その後当月投入分が完成すると仮定する方法です。すなわち、先入先出法では、月初仕掛品原価はすべて完成品原価となり、当月製造費用を完成品原価と月末仕掛品原価とに按分するため、月末仕掛品原価は当月製造費用から算定します。

$$\text{月末仕掛品の直接材料費} = \text{当月製造費用} \times \frac{\text{月末仕掛品数量}}{\text{当月投入数量}}$$

$$\text{月末仕掛品の加工費} = \text{当月製造費用} \times \frac{\text{月末仕掛品加工換算量}}{\text{当月投入加工換算量}}$$

(2) 平均法

平均法とは、月初仕掛品と当月投入分から平均的に製品が完成すると仮定し、月初仕掛品原価と当月製造費用の合計を、当月完成品原価と月末仕掛品原価とに按分する方法です。

$$\begin{aligned} \text{月末仕掛品の直接材料費} = \\ (\text{月初仕掛品原価} + \text{当月製造費用}) \times \frac{\text{月末仕掛品数量}}{\text{月初仕掛品数量} + \text{当月投入数量}} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{月末仕掛品の加工費} = \\ (\text{月初仕掛品原価} + \text{当月製造費用}) \times \frac{\text{月末仕掛品加工換算量}}{\text{月初仕掛品加工換算量} + \text{当月投入加工換算量}} \end{aligned}$$

■例題8-1 先入先出法と平均法

以下の当月の資料に基づき、各設問に答えなさい。

1. 当月原価データ		2. 生産データ	
(1)月初仕掛品原価		月初仕掛品	500個 (0.2)
直接材料費	180,000円	当月投入	<u>2,000個</u>
加工費	37,340円	計	<u>2,500個</u>
(2)当月製造費用		月末仕掛品	<u>400個 (0.5)</u>
直接材料費	648,000円	当月完成品	<u><u>2,100個</u></u>
加工費	932,800円		

(注) 材料は始点投入である。 (注) () 内は加工進捗度を示している。

問1 先入先出法の場合の当月完成品原価および月末仕掛品原価を求めなさい。

問2 平均法の場合の当月完成品原価および月末仕掛品原価を求めなさい。

■解答欄

問1	当月完成品原価	円	月末仕掛品原価	円
問2	当月完成品原価	円	月末仕掛品原価	円

■ 解答解説

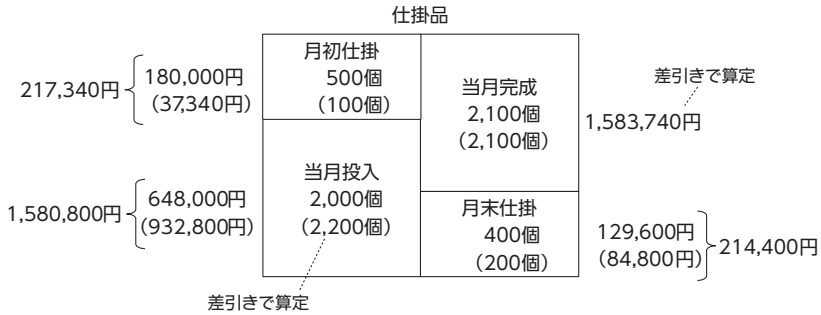
問 1	当月完成品原価	1,583,740 円	月末仕掛品原価	214,400 円
-----	---------	-------------	---------	-----------

月初仕掛品加工換算量：月初仕掛品実在量500個 × 月初仕掛品加工進捗度20% = 100個

月末仕掛品加工換算量：月末仕掛品実在量400個 × 月末仕掛品加工進捗度50% = 200個

当月投入加工換算量：完成品加工換算量2,100個 + 月末仕掛品加工換算量200個

－ 月初仕掛品加工換算量100個 = 2,200個



月末仕掛品直接材料費：当月直接材料費648,000円 × $\frac{\text{月末仕掛品実在量}400\text{個}}{\text{当月投入実在量}2,000\text{個}}$ = 129,600円

月末仕掛品加工費：当月加工費932,800円 × $\frac{\text{月末仕掛品加工換算量}200\text{個}}{\text{当月投入加工換算量}2,200\text{個}}$ = 84,800円

月末仕掛品原価：直接材料費129,600円 + 加工費84,800円 = 214,400円

完成品原価：月初仕掛品原価217,340円 + 当月製造費用合計1,580,800円

－ 月末仕掛品原価214,400円 = 1,583,740円

問2	当月完成品原価	1,581,300円	月末仕掛品原価	216,840円
----	---------	------------	---------	----------

月末仕掛品加工換算量：月末仕掛品実在量400個 × 月末仕掛品加工進捗度50% = 200個

(月初 + 当月) 実在量：完成品実在量2,100個 + 月末仕掛品実在量400個 = 2,500個

(月初 + 当月) 直接材料費：月初仕掛品直接材料費180,000円 + 当月直接材料費648,000円
= 828,000円

(月初 + 当月) 加工換算量：完成品加工換算量2,100個 + 月末仕掛品加工換算量200個
= 2,300個

(月初 + 当月) 加工費：月初仕掛品加工費37,340円 + 当月加工費932,800円 = 970,140円

総製造費用：(月初 + 当月) 直接材料費828,000円 + (月初 + 当月) 加工費970,140円
= 1,798,140円

		仕掛品			
		月初仕掛 +	当月完成 2,100個 (2,100個)	1,581,300円	差引きで算定
1,798,140円	$\left\{ \begin{array}{l} 828,000円 \\ (970,140円) \end{array} \right.$	2,500個 (2,300個)	月末仕掛 400個 (200個)	132,480円 (84,360円)	} 216,840円

月末仕掛品直接材料費：

$$(月初 + 当月) 直接材料費828,000円 \times \frac{月末仕掛品実在量400個}{(月初 + 当月) 実在量2,500個} = 132,480円$$

月末仕掛品加工費：

$$(月初 + 当月) 加工費970,140円 \times \frac{月末仕掛品加工換算量200個}{(月初 + 当月) 加工換算量2,300個} = 84,360円$$

月末仕掛品原価：直接材料費132,480円 + 加工費84,360円 = 216,840円

完成品原価：総製造費用1,798,140円 - 月末仕掛品原価216,840円 = 1,581,300円

第3節 仕損と減損

✓ CHECK

用語	正常仕損	：通常発生することがやむを得ない程度の仕損。
	正常減損	：通常発生することがやむを得ない程度の減損。
	度外視法	：正常仕損・正常減損を発生していなかったものとみなして、正常仕損費・正常減損費を完成品や月末仕掛品に自動的に負担させる方法。
	仕損品評価額	：仕損品を外部に売却できる場合の売却価額。

1 仕損と減損の意義

(1) 正常仕損

第7章の個別原価計算でも学習したとおり、仕損とは、製品の製造過程において何らかの原因によって生じた失敗をいいます。仕損は、製造活動を行ううえで、ある程度は生じてしまいます。このような通常発生することがやむを得ない程度の仕損のことを、正常仕損といいます。

正常仕損の発生により生じた費用が正常仕損費であり、正常仕損費は、仕損品に集計された原価（仕損品原価）から仕損品評価額を控除することで算定します。

$$\text{正常仕損費} = \text{仕損品原価} - \text{仕損品評価額}$$



ひと言アドバイス

個別原価計算で学習した仕損は、補修可能な仕損（補修作業によって最終的に合格品となる仕損）を想定していました。一方で、総合原価計算における仕損は、補修が不可能な仕損（補修作業によっても合格品とはならない仕損）のみを想定しており、補修作業によって最終的に合格品になる仕損は、そもそも仕損として認識しないのです。

2 仕損（減損）の基本的な会計処理

総合原価計算においては、正常仕損費と正常減損費の会計処理は、評価額を除いて同一です（以下、仕損を前提に説明します）。正常仕損費は、製品製造のために避けられない費用であるため、完成品や月末仕掛品に負担させますが、その原則的な処理方法として、本書では度外視法という方法を学習します。

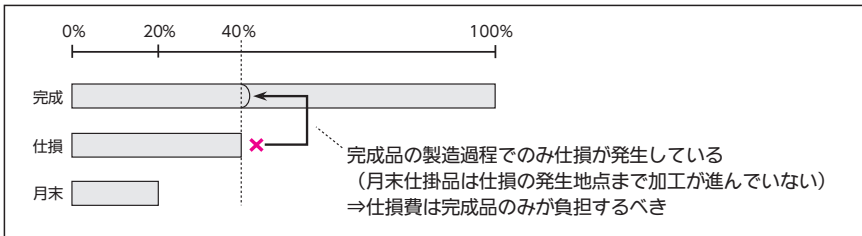
度外視法とは、仕損が発生していなかったとみなし（度外視し）、仕損費を自動的に完成品や月末仕掛品に負担させる方法です。仕損費は、完成品のみに負担させる場合と完成品と月末仕掛品の両者に負担させる場合があります。この負担先は、基本的に、月末仕掛品と仕損の発生点の進捗度を比較して決定します。

3 仕損の発生点と仕損費の負担先

仕損費の負担関係については、基本的に、月末仕掛品の進捗度が仕損の発生点を通じているかどうかで判断します。なぜなら、正常仕損費は、正常仕損費を発生させた原因となったものに負担させる考え方が一般的だからです。

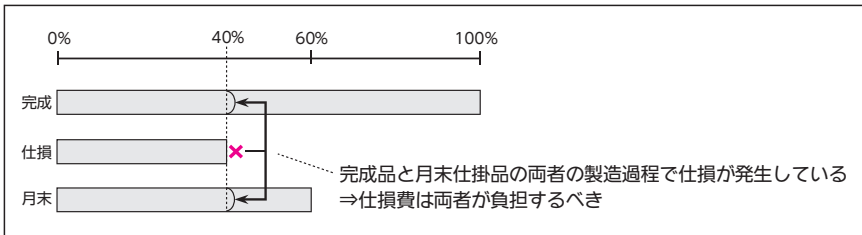
(1) 「月末仕掛品の進捗度 < 仕損の発生地点」の場合【完成品のみ負担】

月末仕掛品の進捗度が仕損の発生点を通じていないのであれば、月末仕掛品に仕損費を負担させるのは合理的ではありません。そのため、この場合には、仕損費は完成品にのみ負担させます。



(2) 「仕損の発生地点 ≤ 月末仕掛品の進捗度」の場合【両者負担】

月末仕掛品が仕損の発生点を通じているのであれば、月末仕掛品も仕損の発生要因になっているため、完成品のみならず、月末仕掛品にも仕損費を負担させます。



ひと言アドバイス

先入先出法では、仕損はすべて当月投入分から発生した（月初仕掛品はそのまま完成した）と仮定します。

4 仕損費を完成品のみに負担させる場合（評価額がない場合）

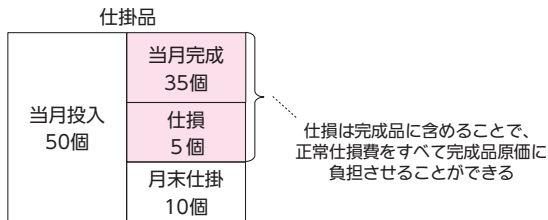
仕損費を完成品のみに負担させる場合には、仕損を完成品に含めて計算します。

Case Study 仕損費の完成品のみ負担

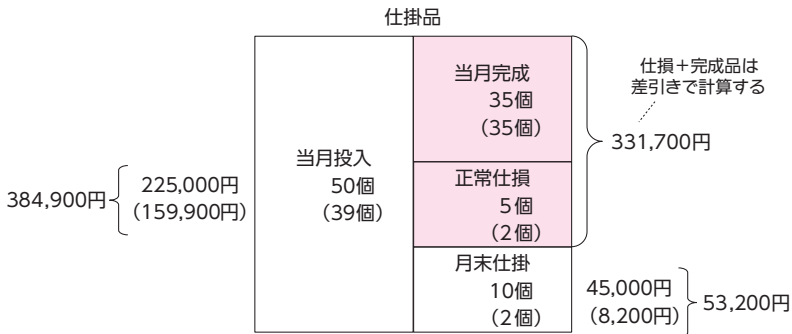
1. 当月製造費用		2. 生産データ	
直接材料費	225,000円	月初仕掛品	0個
加工費	159,900円	当月投入	50個
		計	50個
		仕損品数量	5個 (0.4)
		月末仕掛品	10個 (0.2)
		当月完成品	35個

(注) 材料は始点投入である。

(注) () 内は加工進捗度を示している。



正常仕損品加工換算量：正常仕損品実在量 5個 × 正常仕損品加工進捗度40% = 2個



月末仕掛品直接材料費：当月投入直接材料費225,000円 × $\frac{\text{月末実在量}10\text{個}}{\text{当月投入実在量}50\text{個}}$ = 45,000円

月末仕掛品加工費：当月投入加工費159,900円 × $\frac{\text{月末加工換算量}2\text{個}}{\text{当月投入加工換算量}39\text{個}}$ = 8,200円

月末仕掛品原価：直接材料費45,000円 + 加工費8,200円 = 53,200円

完成品原価：当月製造費用合計384,900円 - 月末仕掛品原価53,200円 = 331,700円

■例題8-2 仕損費の完成品のみ負担（評価額なし）

以下の当月の資料に基づき、各設問に答えなさい。

1. 当月原価データ		2. 生産データ	
(1)月初仕掛品原価		月初仕掛品	500個 (0.2)
直接材料費	180,000円	当月投入	2,000個
加工費	37,340円	計	<u>2,500個</u>
(2)当月製造費用		仕損品数量	200個 (0.6)
直接材料費	648,000円	月末仕掛品	<u>400個 (0.5)</u>
加工費	932,800円	当月完成品	<u><u>1,900個</u></u>

(注) 材料は始点投入である。 (注) () 内は加工進捗度を示している。

問1 先入先出法の場合の当月完成品原価および月末仕掛品原価を求めなさい。

問2 平均法の場合の当月完成品原価および月末仕掛品原価を求めなさい。

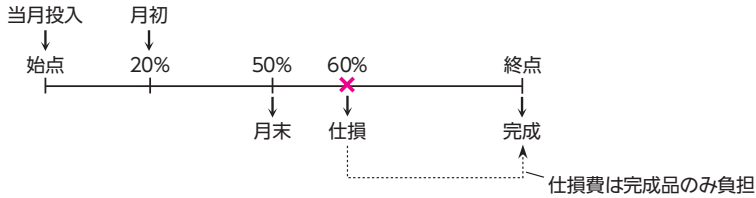
問3 仮に、仕損が終点発生だった場合、問1に答えなさい。

■解答欄

問1	当月完成品原価	円	月末仕掛品原価	円
問2	当月完成品原価	円	月末仕掛品原価	円
問3	当月完成品原価	円	月末仕掛品原価	円

■ 解答解説

問 1	当月完成品原価	1,580,540 円	月末仕掛品原価	217,600 円
-----	---------	-------------	---------	-----------



正常仕損品加工換算量：正常仕損品実在量200個 × 正常仕損品加工進捗度60% = 120個

当月投入加工換算量：完成品加工換算量1,900個 + 正常仕損品加工換算量120個

+ 月末仕掛品加工換算量200個 - 月初仕掛品加工換算量100個 = 2,120個

		仕掛品			
217,340円	{ 180,000円 (37,340円)	月初仕掛 500個 (100個)	当月完成 1,900個 (1,900個)	} 1,580,540円	} 差引きで算定
1,580,800円	{ 648,000円 (932,800円)	当月投入 2,000個 (2,120個)	正常仕損 200個 (120個)		
			月末仕掛 400個 (200個)	129,600円 (88,000円)	} 217,600円

月末仕掛品直接材料費：当月直接材料費648,000円 × $\frac{\text{月末仕掛品実在量}400\text{個}}{\text{当月投入実在量}2,000\text{個}}$ = 129,600円

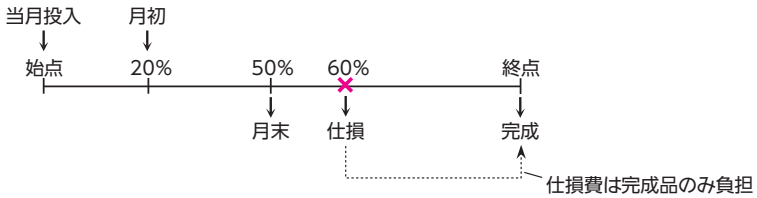
月末仕掛品加工費：当月加工費932,800円 × $\frac{\text{月末仕掛品加工換算量}200\text{個}}{\text{当月投入加工換算量}2,120\text{個}}$ = 88,000円

月末仕掛品原価：直接材料費129,600円 + 加工費88,000円 = 217,600円

完成品原価：月初仕掛品原価217,340円 + 当月製造費用合計1,580,800円

- 月末仕掛品原価217,600円 = 1,580,540円

問2	当月完成品原価	1,578,260 円	月末仕掛品原価	219,880 円
----	---------	-------------	---------	-----------



正常仕損品加工換算量：正常仕損品実在量200個 × 正常仕損品加工進捗度60% = 120個
 (月初 + 当月) 加工換算量：完成品加工換算量1,900個 + 正常仕損品加工換算量120個
 + 月末仕掛品加工換算量200個 = 2,220個

		仕掛品		
1,798,140円	{	828,000円 (970,140円)	月初仕掛 + 当月投入 2,500個 (2,220個)	} 1,578,260円
			当月完成 1,900個 (1,900個)	
			正常仕損 200個 (120個)	
			月末仕掛 400個 (200個)	} 132,480円 (87,400円)
				} 219,880円

月末仕掛品直接材料費：

$$(月初 + 当月) 直接材料費 828,000円 \times \frac{月末仕掛品実在量 400個}{(月初 + 当月) 実在量 2,500個} = 132,480円$$

月末仕掛品加工費：

$$(月初 + 当月) 加工費 970,140円 \times \frac{月末仕掛品加工換算量 200個}{(月初 + 当月) 加工換算量 2,220個} = 87,400円$$

月末仕掛品原価：直接材料費132,480円 + 加工費87,400円 = 219,880円

完成品原価：総製造費用1,798,140円 - 月末仕掛品原価219,880円 = 1,578,260円

問 3	当月完成品原価	1,583,740 円	月末仕掛品原価	214,400 円
-----	---------	-------------	---------	-----------



正常仕損品加工換算量：正常仕損品実在量200個 × 正常仕損品加工進捗度100% = 200個

当月投入加工換算量：完成品加工換算量1,900個 + 正常仕損品加工換算量200個

+ 月末仕掛品加工換算量200個 - 月初仕掛品加工換算量100個 = 2,200個

		仕掛品				
217,340円	{	180,000円 (37,340円)	月初仕掛 500個 (100個)	当月完成 1,900個 (1,900個)	1,583,740円	
1,580,800円	{	648,000円 (932,800円)	当月投入 2,000個 (2,200個)	正常仕損 200個 (200個)	214,400円	
				月末仕掛 400個 (200個)		129,600円 (84,800円)

差引きで算定

月末仕掛品直接材料費：当月直接材料費648,000円 × $\frac{\text{月末仕掛品実在量400個}}{\text{当月投入実在量2,000個}}$ = 129,600円

月末仕掛品加工費：当月加工費932,800円 × $\frac{\text{月末仕掛品加工換算量200個}}{\text{当月投入加工換算量2,200個}}$ = 84,800円

月末仕掛品原価：直接材料費129,600円 + 加工費84,800円 = 214,400円

完成品原価：月初仕掛品原価217,340円 + 当月製造費用合計1,580,800円

- 月末仕掛品原価214,400円 = 1,583,740円

5 仕損費を完成品と月末仕掛品の両者に負担させる場合（評価額がない場合）

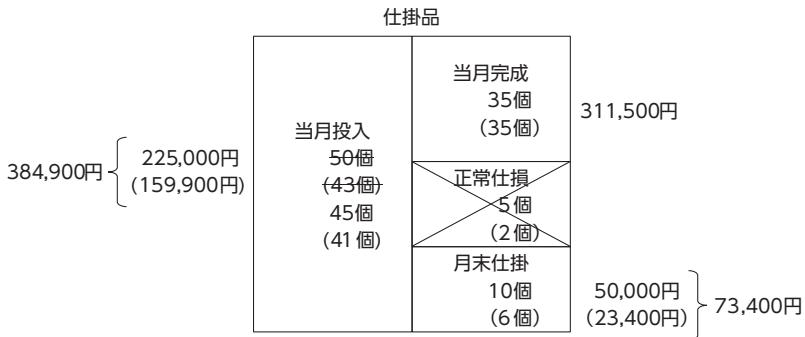
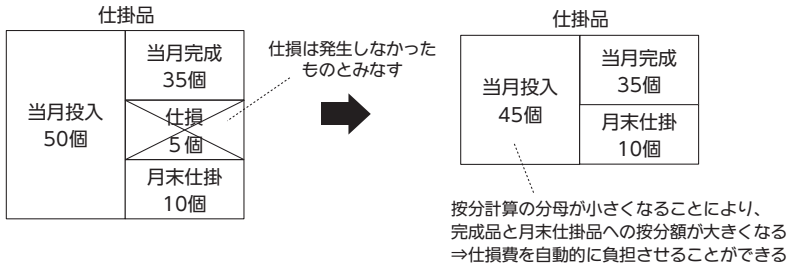
仕損費を完成品と月末仕掛品の両者に負担させる場合には、仕損をそもそも発生しなかったものとして計算します。これによって、仕損費を自動的に完成品と月末仕掛品の両者に負担させることができます。

Case Study 仕損費の両者負担

1. 当月製造費用		2. 生産データ	
直接材料費	225,000円	月初仕掛品	0個
加工費	159,900円	当月投入	50個
		計	50個
		仕損品数量	5個 (0.4)
		月末仕掛品	10個 (0.6)
		当月完成品	35個

(注) 材料は始点投入である。

(注) () 内は加工進捗度を示している。



月末仕掛品直接材料費：

$$\text{当月投入直接材料費}225,000\text{円} \times \frac{\text{月末仕掛品実在量}10\text{個}}{\text{当月投入実在量}50\text{個} - \text{正常仕損品実在量}5\text{個}} = 50,000\text{円}$$

月末仕掛品加工費：

$$\text{当月投入加工費}159,900\text{円} \times \frac{\text{月末仕掛品加工換算量}6\text{個}}{\text{当月投入加工換算量}43\text{個} - \text{正常仕損品加工換算量}2\text{個}} = 23,400\text{円}$$

月末仕掛品原価：直接材料費50,000円 + 加工費23,400円 = 73,400円

完成品原価：当月製造費用合計384,900円 - 月末仕掛品原価73,400円 = 311,500円

■例題8-3 仕損費の両者負担（評価額なし）

以下の当月の資料に基づき、各設問に答えなさい。

1. 当月原価データ		2. 生産データ	
(1)月初仕掛品原価		月初仕掛品	500個 (0.2)
直接材料費	180,000円	当月投入	2,000個
加工費	37,340円	計	2,500個
(2)当月製造費用		仕損品数量	200個 (0.6)
直接材料費	648,000円	月末仕掛品	400個 (0.8)
加工費	932,800円	当月完成品	1,900個

(注) 材料は始点投入である。 (注) () 内は加工進捗度を示している。

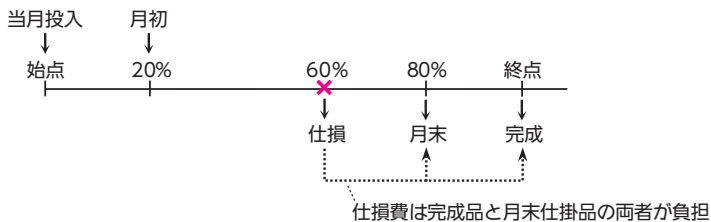
- 問1 先入先出法の場合の当月完成品原価および月末仕掛品原価を求めなさい。
 問2 平均法の場合の当月完成品原価および月末仕掛品原価を求めなさい。
 問3 仮に、仕損が始点発生だった場合、問1に答えなさい。

■解答欄

問1	当月完成品原価	円	月末仕掛品原価	円
問2	当月完成品原価	円	月末仕掛品原価	円
問3	当月完成品原価	円	月末仕掛品原価	円

■解答解説

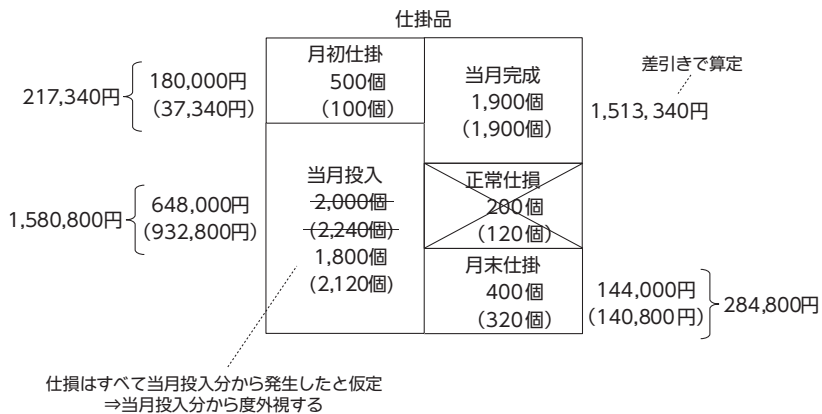
問1	当月完成品原価	1,513,340円	月末仕掛品原価	284,800円
----	---------	------------	---------	----------



正常仕損品加工換算量：正常仕損品実在量200個 × 正常仕損品加工進捗度60% = 120個

当月投入加工換算量：完成品加工換算量1,900個 + 正常仕損品加工換算量120個

+ 月末仕掛品加工換算量320個 - 月初仕掛品加工換算量100個 = 2,240個



月末仕掛品直接材料費：

$$\text{当月直接材料費}648,000\text{円} \times \frac{\text{月末仕掛品実在量}400\text{個}}{\text{当月投入実在量}2,000\text{個} - \text{正常仕損品実在量}200\text{個}} = 144,000\text{円}$$

月末仕掛品加工費：

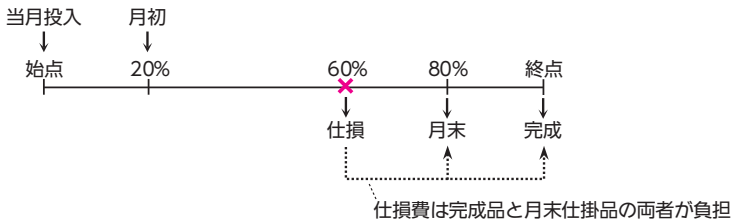
$$\text{当月加工費}932,800\text{円} \times \frac{\text{月末仕掛品加工換算量}320\text{個}}{\text{当月投入加工換算量}2,240\text{個} - \text{正常仕損品加工換算量}120\text{個}} = 140,800\text{円}$$

月末仕掛品原価：直接材料費144,000円 + 加工費140,800円 = 284,800円

完成品原価：月初仕掛品原価217,340円 + 当月製造費用合計1,580,800円

$$- \text{月末仕掛品原価}284,800\text{円} = 1,513,340\text{円}$$

問2	当月完成品原価	1,514,300 円	月末仕掛品原価	283,840 円
----	---------	-------------	---------	-----------



正常仕損品加工換算量：正常仕損品実在量200個 × 正常仕損品加工進捗度60% = 120個
 (月初+当月) 加工換算量：完成品加工換算量1,900個 + 正常仕損品加工換算量120個
 + 月末仕掛品加工換算量320個 = 2,340個
 総製造費用：(月初+当月) 直接材料費828,000円 + (月初+当月) 加工費970,140円
 = 1,798,140円

仕掛品		
月初仕掛 + 当月投入	当月完成 1,900個 (1,900個)	1,514,300円
1,798,140円 { 828,000円 (970,140円) - 2,500個 (-2,340個) 2,300個 (2,220個)	正常仕損 200個 (120個)	
	月末仕掛 400個 (320個)	144,000円 (139,840円)
		283,840円

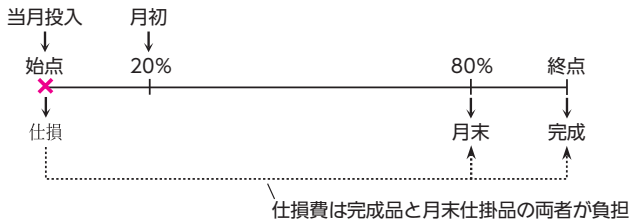
差引きで算定

月末仕掛品直接材料費：
 (月初+当月) 直接材料費828,000円 × $\frac{\text{月末仕掛品実在量}400\text{個}}{\text{(月初+当月)実在量}2,500\text{個} - \text{正常仕損品実在量}200\text{個}}$ = 144,000円

月末仕掛品加工費：
 (月初+当月) 加工費970,140円 × $\frac{\text{月末仕掛品加工換算量}320\text{個}}{\text{(月初+当月)加工換算量}2,340\text{個} - \text{正常仕損品加工換算量}120\text{個}}$ = 139,840円

月末仕掛品原価：直接材料費144,000円 + 加工費139,840円 = 283,840円
 完成品原価：総製造費用1,798,140円 - 月末仕掛品原価283,840円 = 1,514,300円

問 3	当月完成品原価	1,513,340 円	月末仕掛品原価	284,800 円
-----	---------	-------------	---------	-----------



正常仕損品加工換算量：正常仕損品実在量200個 × 正常仕損品加工進捗度 0% = 0 個

当月投入加工換算量：完成品加工換算量1,900個 + 正常仕損品加工換算量 0 個

+ 月末仕掛品加工換算量320個 - 月初仕掛品加工換算量100個 = 2,120個

		仕掛品			
217,340円	{	月初仕掛 500個 (100個)		当月完成 1,900個 (1,900個)	1,513,340円
1,580,800円		当月投入 2,000個 (2,120個) 1,800個 (2,120個)		正常仕損 200個 (0個)	
				月末仕掛 400個 (320個)	144,000円 (140,800円)
				} 284,800円	

差引きで算定

仕損はすべて当月投入分から発生したと仮定
⇒当月投入分から度外視する

月末仕掛品直接材料費：

$$\text{当月直接材料費}648,000\text{円} \times \frac{\text{月末仕掛品実在量}400\text{個}}{\text{当月投入実在量}2,000\text{個} - \text{正常仕損品実在量}200\text{個}} = 144,000\text{円}$$

月末仕掛品加工費：

$$\text{当月加工費}932,800\text{円} \times \frac{\text{月末仕掛品加工換算量}320\text{個}}{\text{当月投入加工換算量}2,120\text{個} - \text{正常仕損品加工換算量}0\text{個}} = 140,800\text{円}$$

月末仕掛品原価：直接材料費144,000円 + 加工費140,800円 = 284,800円

完成品原価：月初仕掛品原価217,340円 + 当月製造費用合計1,580,800円

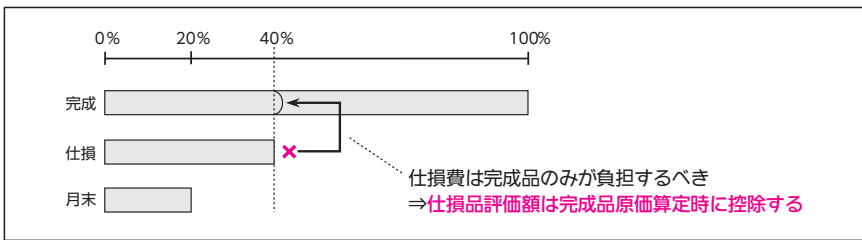
$$- \text{月末仕掛品原価}284,800\text{円} = 1,513,340\text{円}$$

6 仕損品に評価額がある場合

総合原価計算においては、補修不可能な仕損（最終的に合格品とはならない仕損）のみが認識されます。この仕損品は、廃棄されることもあれば、失敗品（「訳アリ品」）として外部に売却されることもあります。外部に売却される場合の売却価額が、この仕損品の評価額です。仕損品の評価額は資産価値があるということを意味します。そのため、評価額は、別途、貸借対照表に貯蔵品として資産計上し、仕損品原価から評価額を控除した正常仕損費のみを完成品や月末仕掛品原価に負担させます。具体的な計算手続は、完成品のみ負担の場合と両者負担の場合で、それぞれ以下のように異なります。

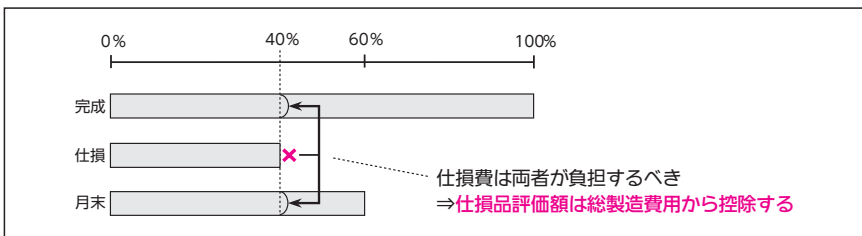
(1) 仕損費を完成品のみ負担させる場合

仕損費を完成品のみ負担させる場合には、正常仕損を完成品に含めて計算し、完成品原価から仕損品評価額を控除します。この場合、これまでと同様に月末仕掛品原価を算定した後、完成品原価を算定する際に仕損品評価額を控除します。



(2) 仕損費を完成品と月末仕掛品の両者に負担させる場合

仕損費を完成品と月末仕掛品の両者に負担させる場合には、仕損品評価額を総製造費用から控除し、控除後のデータに基づいて、仕損をそもそも発生しなかったものとして度外視法による計算を行います。これによって、仕損品評価額のみならず、両者に負担させる仕損費を減少させることができます。



■例題8-4 仕損費の完成品のみ負担（評価額あり）

以下の当月の資料に基づき、各設問に答えなさい。

1. 当月原価データ		2. 生産データ	
(1)月初仕掛品原価		月初仕掛品	500個 (0.2)
直接材料費	180,000円	当月投入	2,000個
加工費	37,340円	計	2,500個
(2)当月製造費用		仕損品数量	200個 (0.6)
直接材料費	648,000円	月末仕掛品	400個 (0.5)
加工費	932,800円	当月完成品	1,900個

(注) 材料は始点投入である。 (注) () 内は加工進捗度を示している。なお、仕損品には、1個あたり207円の評価額がある。

問1 先入先出法の場合の当月完成品原価および月末仕掛品原価を求めなさい。

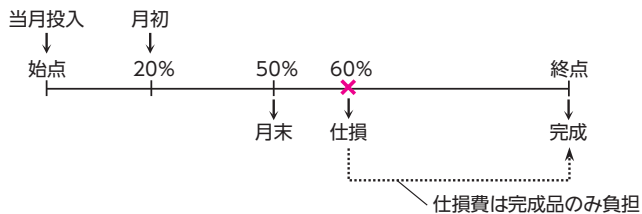
問2 平均法の場合の当月完成品原価および月末仕掛品原価を求めなさい。

■解答欄

問1	当月完成品原価	円	月末仕掛品原価	円
問2	当月完成品原価	円	月末仕掛品原価	円

■解答解説

問1	当月完成品原価	1,539,140円	月末仕掛品原価	217,600円
----	---------	------------	---------	----------



正常仕損品加工換算量：正常仕損品実在量200個 × 正常仕損品加工進捗度60% = 120個

当月投入加工換算量：完成品加工換算量1,900個 + 正常仕損品加工換算量120個
+ 月末仕掛品加工換算量200個 - 月初仕掛品加工換算量100個 = 2,120個

仕損品評価額：仕損品評価額単価@207円 × 正常仕損品数量200個 = 41,400円

		仕掛品			
217,340円	180,000円 (37,340円)	月初仕掛 500個 (100個)	当月完成 1,900個 (1,900個)	1,580,540円	差引きで算定
		当月投入 2,000個 (2,120円)	正常仕損 200個 (120円)		
1,580,800円	648,000円 (932,800円)	当月投入 2,000個 (2,120円)	月末仕掛 400個 (200個)	129,600円 (88,000円)	仕損品評価額は 最終段階で控除
				△41,400円	
				1,539,140円	
				217,600円	

月末仕掛品直接材料費：当月直接材料費648,000円 × $\frac{\text{月末仕掛品実在量}400\text{個}}{\text{当月投入実在量}2,000\text{個}}$ = 129,600円

月末仕掛品加工費：当月加工費932,800円 × $\frac{\text{月末仕掛品加工換算量}200\text{個}}{\text{当月投入加工換算量}2,120\text{個}}$ = 88,000円

月末仕掛品原価：直接材料費129,600円 + 加工費88,000円 = 217,600円

完成品原価：月初仕掛品原価217,340円 + 当月製造費用合計1,580,800円

－ 月末仕掛品原価217,600円 - 正常仕損品評価額41,400円 = 1,539,140円

問 2	当月完成品原価	1,536,860 円	月末仕掛品原価	219,880 円
-----	---------	-------------	---------	-----------

正常仕損品加工換算量：正常仕損品実在量200個 × 正常仕損品加工進捗度60% = 120個

(月初 + 当月) 加工換算量：完成品加工換算量1,900個 + 正常仕損品加工換算量120個
+ 月末仕掛品加工換算量200個 = 2,220個

		仕掛品		
1,798,140円	{ 828,000円 (970,140円)	月初仕掛 + 当月投入	当月完成 1,900個 (1,900個)	1,578,260円
		2,500個 (2,220個)	正常仕損 200個 (120個)	△41,400円
		月末仕掛	400個 (200個)	132,480円 (87,400円)
				} 1,536,860円 } 219,880円

差引きで算定

仕損品評価額は最終段階で控除

月末仕掛品直接材料費：

$$(\text{月初} + \text{当月}) \text{ 直接材料費 } 828,000 \text{円} \times \frac{\text{月末実在量 } 400 \text{個}}{(\text{月初} + \text{当月}) \text{ 実在量 } 2,500 \text{個}} = 132,480 \text{円}$$

月末仕掛品加工費：

$$(\text{月初} + \text{当月}) \text{ 加工費 } 970,140 \text{円} \times \frac{\text{月末加工換算量 } 200 \text{個}}{(\text{月初} + \text{当月}) \text{ 加工換算量 } 2,220 \text{個}} = 87,400 \text{円}$$

月末仕掛品原価：直接材料費132,480円 + 加工費87,400円 = 219,880円

完成品原価：総製造費用1,798,140円 - 月末仕掛品原価219,880円

$$- \text{正常仕損品評価額 } 41,400 \text{円} = 1,536,860 \text{円}$$

■例題8-5 仕損費の両者負担（評価額あり）

以下の当月の資料に基づき、各設問に答えなさい。

1. 当月原価データ

(1)月初仕掛品原価	
直接材料費	180,000円
加工費	37,340円
(2)当月製造費用	
直接材料費	648,000円
加工費	932,800円

2. 生産データ

月初仕掛品	500個 (0.2)
当月投入	2,000個
計	2,500個
仕損品数量	200個 (0.6)
月末仕掛品	400個 (0.8)
当月完成品	1,900個

(注) 材料は始点投入である。 (注) () 内は加工進捗度を示している。なお、仕損品には、1個あたり207円の評価額があり、直接材料費の計算で控除する。

問1 先入先出法の場合の当月完成品原価および月末仕掛品原価を求めなさい。

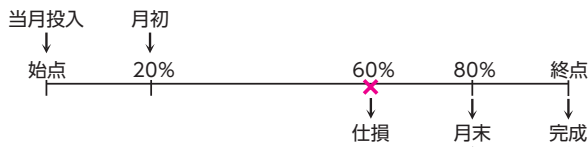
問2 平均法の場合の当月完成品原価および月末仕掛品原価を求めなさい。

■解答欄

問1	当月完成品原価	円	月末仕掛品原価	円
問2	当月完成品原価	円	月末仕掛品原価	円

■解答解説

問1	当月完成品原価	1,481,140円	月末仕掛品原価	275,600円
----	---------	------------	---------	----------



仕損費は完成品と月末仕掛品の両者が負担

正常仕損品加工換算量：正常仕損品実在量200個×正常仕損品加工進捗度60% = 120個

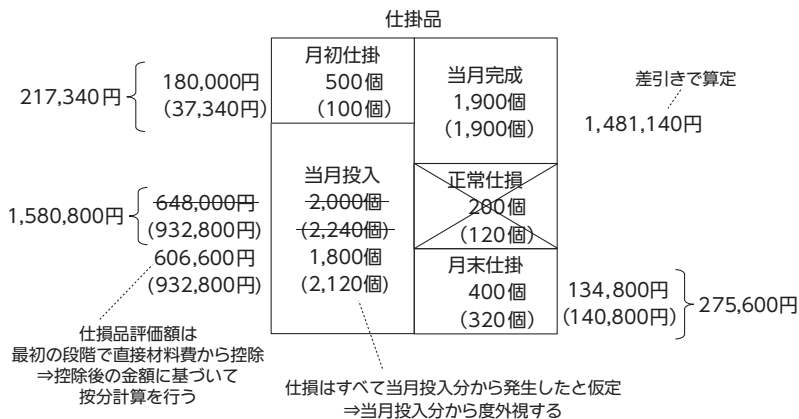
当月投入加工換算量：完成品加工換算量1,900個 + 正常仕損品加工換算量120個

+ 月末仕掛品加工換算量320個 - 月初仕掛品加工換算量100個 = 2,240個

仕損品評価額：仕損品評価額単価@207円×正常仕損品数量200個 = 41,400円

仕損品評価額控除後当月直接材料費：当月直接材料費648,000円

- 仕損品評価額41,400円 = 606,600円



月末仕掛品直接材料費：

$$(\text{当月直接材料費}648,000\text{円} - \text{仕損品評価額}41,400\text{円}) \times \frac{\text{月末仕掛品実在量}400\text{個}}{\text{当月投入実在量}2,000\text{個} - \text{正常仕損品実在量}200\text{個}} = 134,800\text{円}$$

月末仕掛品加工費：

$$\text{当月加工費}932,800\text{円} \times \frac{\text{月末仕掛品加工換算量}320\text{個}}{\text{当月投入加工換算量}2,240\text{個} - \text{正常仕損品加工換算量}120\text{個}} = 140,800\text{円}$$

月末仕掛品原価：直接材料費134,800円 + 加工費140,800円 = 275,600円

完成品原価：月初仕掛品原価217,340円 + 当月製造費用合計1,580,800円

$$- \text{正常仕損品評価額}41,400\text{円} - \text{月末仕掛品原価}275,600\text{円} = 1,481,140\text{円}$$

問2	当月完成品原価	1,480,100 円	月末仕掛品原価	276,640 円
----	---------	-------------	---------	-----------

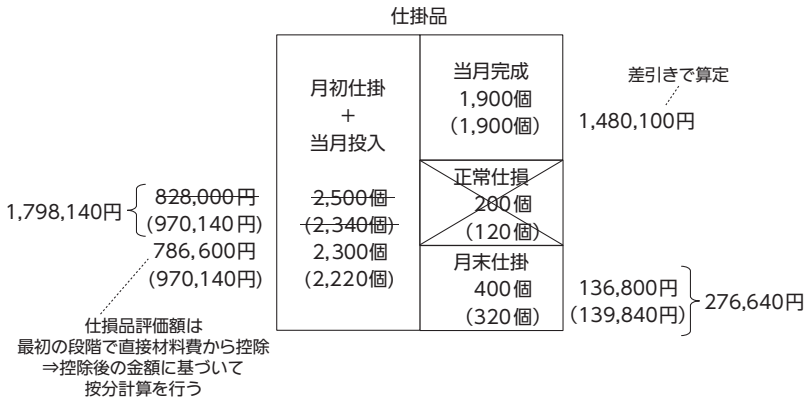
正常仕損品加工換算量：正常仕損品実在量200個 × 正常仕損品加工進捗度60% = 120個

(月初 + 当月投入) 加工換算量：完成品加工換算量1,900個

+ 正常仕損品加工換算量120個 + 月末仕掛品加工換算量320個 = 2,340個

仕損品評価額控除後 (月初 + 当月) 直接材料費：月初仕掛品直接材料費180,000円

+ 当月直接材料費648,000円 - 仕損品評価額41,400円 = 786,600円



月末仕掛品直接材料費：

$$((\text{月初}+\text{当月}) \text{ 直接材料費}828,000\text{円}-\text{仕損品評価額}41,400\text{円}) \times \frac{\text{月末仕掛品実在量}400\text{個}}{(\text{月初}+\text{当月})\text{実在量}2,500\text{個}-\text{正常仕損品実在量}200\text{個}} = 136,800\text{円}$$

月末仕掛品加工費：

$$(\text{月初}+\text{当月}) \text{ 加工費}970,140\text{円} \times \frac{\text{月末仕掛品加工換算量}320\text{個}}{(\text{月初}+\text{当月})\text{加工換算量}2,340\text{個}-\text{正常仕損品加工換算量}120\text{個}} = 139,840\text{円}$$

月末仕掛品原価：直接材料費136,800円 + 加工費139,840円 = 276,640円

完成品原価：総製造費用1,798,140円 - 正常仕損品評価額41,400円

$$- \text{月末仕掛品原価}276,640\text{円} = 1,480,100\text{円}$$

第4節 追加材料

ここまで学習してきたように、通常、直接材料は工程の始点ですべて投入されるため、直接材料費は単純に実在量（数量）を用いて按分計算することになります。しかし、直接材料は常に始点ですべてが投入されるわけではなく、実際には様々な種類の原材料が、様々な形態において投入されます。

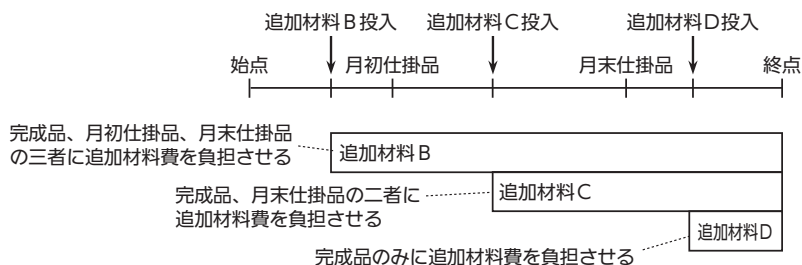
1 追加材料の終点投入

追加材料を終点で投入した場合は、追加した材料費を負担するのは終点到達した加工品（＝完成品）のみであるため、完成品のみ追加材料費を負担させます。



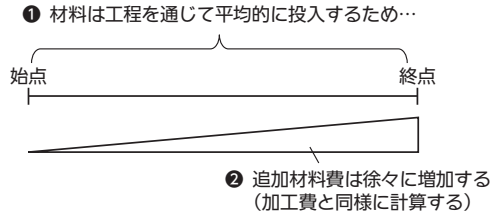
2 追加材料の途中点投入

追加材料を作業の途中点で投入した場合は、投入点を通じた加工品に、その地点における実在量を基準に追加材料費を負担させます。



3 直接材料の平均的投入

追加材料を、工程を通じて平均的に投入した場合は、直接材料費は、加工費と同様に、加工に伴って徐々に発生するため、加工換算量を用いて按分計算します。



■例題 8-6 材料の追加投入

以下の当月の資料に基づき、先入先出法の場合の当月完成品原価および月末仕掛品原価を求めなさい。

1. 当月原価データ

(1)月初仕掛品原価	
A材料費	150,000円
D材料費	30,000円
加工費	37,340円
(2)当月製造費用	
A材料費	260,000円
B材料費	105,000円
C材料費	63,000円
D材料費	220,000円
加工費	932,800円

2. 生産データ

月初仕掛品	500個 (0.2)
当月投入	2,000個
計	2,500個
月末仕掛品	400個 (0.5)
当月完成品	2,100個

(注1) 生産データの () 内は加工進捗度を示している。

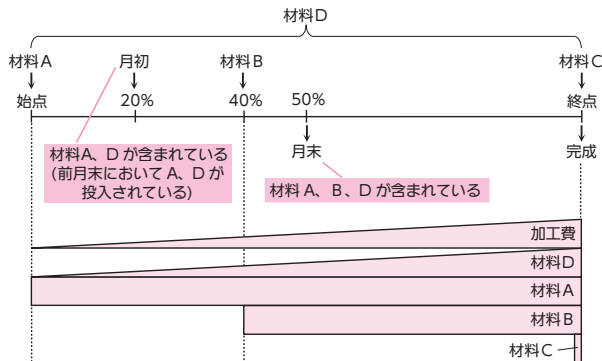
(注2) 材料A～Dはすべて直接材料である。なお、材料Aは工程の始点で、材料Bは工程の40%地点で、材料Cは工程の終点でそれぞれ投入されており、材料Dは工程を通じて平均的に投入されている。

■解答欄

当月完成品原価	円	月末仕掛品原価	円
---------	---	---------	---

■解答解説

当月完成品原価	1,624,540 円	月末仕掛品原価	173,600 円
---------	-------------	---------	-----------



材料A・加工費

187,340円	{ 150,000円 (37,340円)	月初仕掛 500個 (100個)	当月完成 2,100個 (2,100個)	1,243,340円
		当月投入 2,000個 (2,200個)	月末仕掛 400個 (200個)	
1,192,800円	{ 260,000円 (932,800円)			52,000円 (84,800円)

} 136,800円

月末仕掛品A材料費：当月A材料費260,000円 × $\frac{\text{月末実在量}400\text{個}}{\text{当月投入実在量}2,000\text{個}}$ = 52,000円

月末仕掛品加工費：当月加工費932,800円 × $\frac{\text{月末加工換算量}200\text{個}}{\text{当月投入加工換算量}2,200\text{個}}$ = 84,800円

材料B

0円		月初仕掛 0個	当月完成 2,100個	
		当月投入 2,500個	月末仕掛 400個	88,200円
	105,000円			16,800円

差引きで算定
(材料Bは2,500個分投入している)

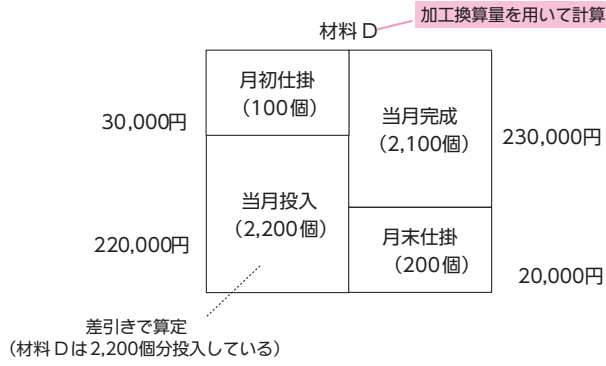
月末仕掛品B材料費：当月B材料費105,000円 × $\frac{\text{月末実在量}400\text{個}}{\text{当月投入実在量}2,500\text{個}}$ = 16,800円

材料C

0円		月初仕掛 0個	当月完成 2,100個	
		当月投入 2,100個	月末仕掛 0個	63,000円
	63,000円			0円

差引きで算定
(材料Cは2,100個分投入している)

月末仕掛品C材料費：0円



月末仕掛品 D 材料費：当月 D 材料費 220,000円 × $\frac{\text{月末加工換算量} 200 \text{個}}{\text{当月投入加工換算量} 2,200 \text{個}} = 20,000 \text{円}$

月末仕掛品原価：A 材料費 52,000円 + B 材料費 16,800円 + C 材料費 0円
 + D 材料費 20,000円 + 加工費 84,800円 = 173,600円

月初仕掛品原価：A 材料費 150,000円 + D 材料費 30,000円 + 加工費 37,340円 = 217,340円

当月製造費用合計：A 材料費 260,000円 + B 材料費 105,000円 + C 材料費 63,000円
 + D 材料費 220,000円 + 加工費 932,800円 = 1,580,800円

完成品原価：月初仕掛品原価 217,340円 + 当月製造費用合計 1,580,800円
 - 月末仕掛品原価 173,600円 = 1,624,540円

第 9 章

その他の総合原価計算

第8章で学習した総合原価計算について、本章では様々なパターンを学習します。



第1節 工程別総合原価計算

第8章では、総合原価計算について、**工程が1つのみの場合**について学習してきました（これを**単純総合原価計算**といいます）。しかし、実際には、製造工程を連続する2つ以上の工程に分けて原価計算を行うことがあります。

✓CHECK

用語	工程別総合原価計算：複数の作業工程を経て製品が製造される場合に、製造工程ごとに区別して製品原価を計算する方法。
累加法	：各工程の完了品原価を次工程に振り替える方法。
前工程費	：工程別総合原価計算において次工程に振り替えられた前工程の完了品原価。

1 工程別総合原価計算とは

工程別総合原価計算とは、複数の作業工程を経て製品が製造される場合に、**製造工程ごとに区別して製品原価を計算する方法**です。工程別総合原価計算は、工程ごとに原価を計算するため、製品原価の計算をより正確に行うことができます。

工程別総合原価計算は、**工程ごとに原価を計算するため、工程ごとに仕掛品勘定を設定し、工程ごとに月末仕掛品や工程完了品、完成品の原価を計算**します。

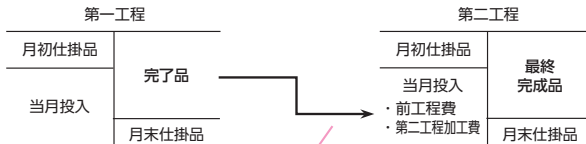
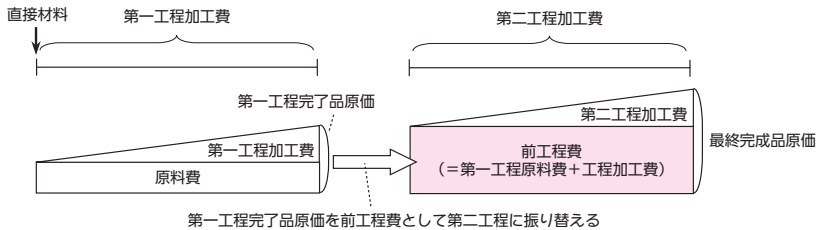
例えば、ある製品を製造するとき、まず切削工程で材料を切りそろえ、切りそろえた加工材料を組立工程において組み立てて完成させる場合に、切削工程と組立工程のそれぞれで原価の計算を行います。このとき、切削工程で切りそろえた加工材料は、組立工程の始点で投入される材料になります。

2 工程別総合原価計算の計算手続

工程別総合原価計算の方法として、本書では、原則的な方法として累加法という方法を学習します。累加法とは、各工程の工程完了品原価を次工程に振り替える方法です。次工程に振り替えられた前工程の完了品原価は、前工程費として、次工程勘定において始点投入材料と同様に計算することになります。

【工程別総合原価計算（累加法）のイメージ】

- ・第一工程の始点で原料をすべて投入する。
- ・第一工程において切削作業を行い、第一工程を完了した製品は第二工程に振り替えられる。
- ・第二工程では、第一工程完了品に対して組立作業を行い、最終完成品を製造している。



第一工程完了品は「前工程費」として振り替えられる
(=第二工程始点で投入される原料とも捉えられる)。
→「前工程費」は第二工程において実在量を基準に按分計算する。

■例題9-1 工程別総合原価計算

当工場では製品Xの市場見込生産を行っている。製品Xの生産は2つの連続する工程からなっており、まず、第一工程始点で直接材料をすべて投入し、それらに加工を施したものを第二工程に振り替え、これにさらに追加の加工を施すことで完成する。そこで、以下の資料に基づき、各設問に答えなさい。

1. 当月の製品Xの生産データは、以下のとおりである。

第一工程		第二工程	
月初仕掛品数量	200個 (20%)	月初仕掛品数量	300個 (60%)
当月投入数量	2,000個	当月投入数量	1,900個
月末仕掛品数量	300個 (80%)	月末仕掛品数量	100個 (30%)
完成品	1,900個	完成品	2,100個

(注) () 内は加工進捗度を示している。

2. 当月の原価データは以下のとおりである。

第一工程月初仕掛品原価	直接材料費： 42,000円	加工費： 5,800円
第一工程当月製造費用	直接材料費： 640,000円	加工費： 465,000円
第二工程月初仕掛品原価	前工程費： 146,000円	加工費： 23,540円
第二工程当月製造費用	前工程費： ? 円	加工費： 475,800円

3. 月末仕掛品の評価方法は、第一工程については平均法、第二工程については先入先出法によること。

4. 工程別計算の方法は累加法を採用している。

問1 第一工程月末仕掛品原価および第一工程完了品原価を算定しなさい。

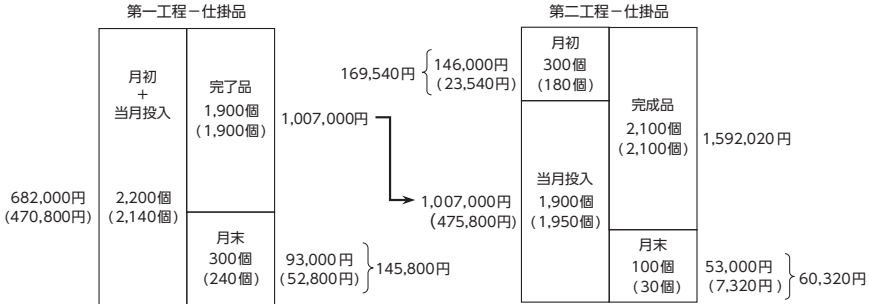
問2 第二工程月末仕掛品原価および最終完成品総合原価を算定しなさい。

■解答欄

問1	第一工程月末仕掛品原価	円	第一工程完了品原価	円
問2	第二工程月末仕掛品原価	円	最終完成品総合原価	円

■ 解答解説

問 1	第一工程月末仕掛品原価	145,800 円	第一工程完了品原価	1,007,000 円
問 2	第二工程月末仕掛品原価	60,320 円	最終完成品総合原価	1,592,020 円



問 1 【第一工程】

(月初 + 当月) 直接材料費：月初仕掛品直接材料費42,000円
 + 当月直接材料費640,000円 = 682,000円

(月初 + 当月) 加工費：月初仕掛品加工費5,800円 + 当月加工費465,000円 = 470,800円

総製造費用：(月初 + 当月) 直接材料費682,000円
 + (月初 + 当月) 加工費470,800円 = 1,152,800円

月末仕掛品直接材料費：

$$(\text{月初} + \text{当月}) \text{ 直接材料費 } 682,000 \text{円} \times \frac{\text{月末仕掛品実在量 } 300 \text{個}}{(\text{月初} + \text{当月}) \text{ 実在量 } 2,200 \text{個}} = 93,000 \text{円}$$

月末仕掛品加工費：

$$(\text{月初} + \text{当月}) \text{ 加工費 } 470,800 \text{円} \times \frac{\text{月末仕掛品加工換算量 } 240 \text{個}}{(\text{月初} + \text{当月}) \text{ 加工換算量 } 2,140 \text{個}} = 52,800 \text{円}$$

月末仕掛品原価：直接材料費93,000円 + 加工費52,800円 = 145,800円

第一工程完了品原価：総製造費用1,152,800円 - 月末仕掛品原価145,800円 = 1,007,000円

問2 【第二工程】

月末仕掛品前工程費：当月前工程費1,007,000円 \times $\frac{\text{月末仕掛品実在量100個}}{\text{当月投入実在量1,900個}}$ = 53,000円

月末仕掛品加工費：当月加工費475,800円 \times $\frac{\text{月末仕掛品加工換算量30個}}{\text{当月投入加工換算量1,950個}}$ = 7,320円

月末仕掛品原価：前工程費53,000円 + 加工費7,320円 = 60,320円

当月製造費用合計：前工程費1,007,000円 + 加工費475,800円 = 1,482,800円

最終完成品総合原価：月初仕掛品原価169,540円 + 当月製造費用合計1,482,800円
- 月末仕掛品原価60,320円 = 1,592,020円

第2節 組別総合原価計算

✓ CHECK

- 用語** 組直接費：組製品ごとの消費額が把握できる原価。
組間接費：各組に共通して発生し、組製品ごとの消費額が把握できない原価。

1 組別総合原価計算とは

組別総合原価計算とは、種類の異なる2種類以上の製品を大量生産している場合に、それらの製品（組製品といいます）ごとに製品原価を計算する総合原価計算方法です。組製品は、製品の規格、品種ごとに区分されます。



ひと言アドバイス

組別総合原価計算は、例えば自動車工場において、同じ製造ラインで複数の車種を製造している場合などに適用されます。

2 組別総合原価計算の計算手続

組別総合原価計算は、組製品ごとに原価を集計し、その後、組製品ごとに単純総合原価計算と同様に月末仕掛品原価や完成品原価を算定します。

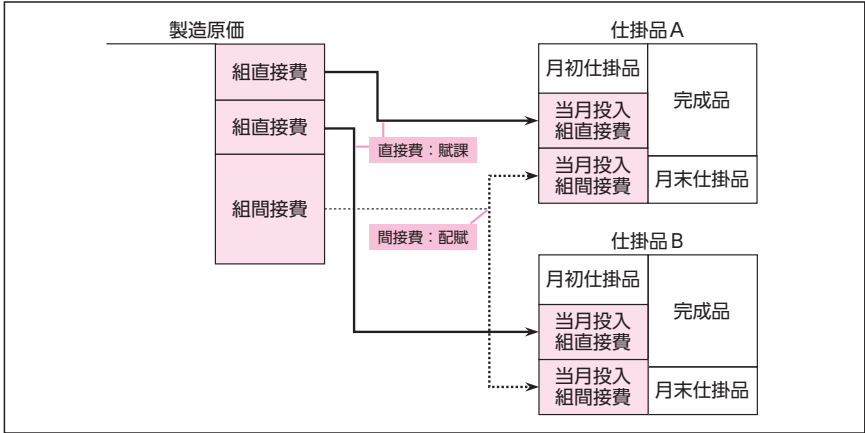
原価を組別に集計する際は、個別原価計算と同様の考え方で、原価を組直接費と組間接費とに分類します。組直接費とは、組製品ごとの消費額が把握できる原価をいい、組間接費とは、各組製品に共通して発生し、組製品ごとの消費額が把握できない原価をいいます。組直接費は各組製品に賦課し、組間接費は各組製品に配賦します。

組直接費と組間接費の区別は、明確に決まっているわけではなく、直接材料費を組直接費、加工費を組間接費とする場合もあれば、製造直接費を組直接費、製造間接費を組間接費とする場合もあります。



ひと言アドバイス

組直接費の具体例としては、車のボディに用いる鉄板等の素材費（直接材料費）が挙げられます。組間接費の具体例としては、工場建物の減価償却費（間接経費）が挙げられます。



ひと言アドバイス

組別総合原価計算は、仕掛品勘定の借方側に着目した方法です。

■例題 9-2 組別総合原価計算

当工場では単一工程において、製品Aおよび製品Bの市場見込生産を行っており、組別総合原価計算を行っている。製品Aおよび製品Bの生産は、まず工程始点で直接材料をすべて投入し、これに加工を行うことで完成する。そこで、以下の資料に基づいて、各組製品の月末仕掛品原価と完成品原価を求めなさい。

1. 当月の生産データは、以下のとおりである。

製品A		製品B	
月初仕掛品数量	200個 (40%)	月初仕掛品数量	300個 (50%)
当月投入数量	800個	当月投入数量	1,200個
月末仕掛品数量	200個 (90%)	月末仕掛品数量	200個 (30%)
完成品	800個	完成品	1,300個

(注) () 内は加工進捗度を示している。

2. 当月の原価データおよび組間接費の配賦基準は以下のとおりである。

	製品A	製品B
月初仕掛品直接材料費	72,000 円	108,000 円
月初仕掛品加工費	14,940 円	22,400 円
当月投入組直接費 (直接材料費)	240,000 円	408,000 円
当月投入組間接費 (加工費)	932,800 円	
配賦基準 (直接作業時間)	450 時間	550 時間

3. 月末仕掛品の評価方法は、先入先出法によること。

■解答欄

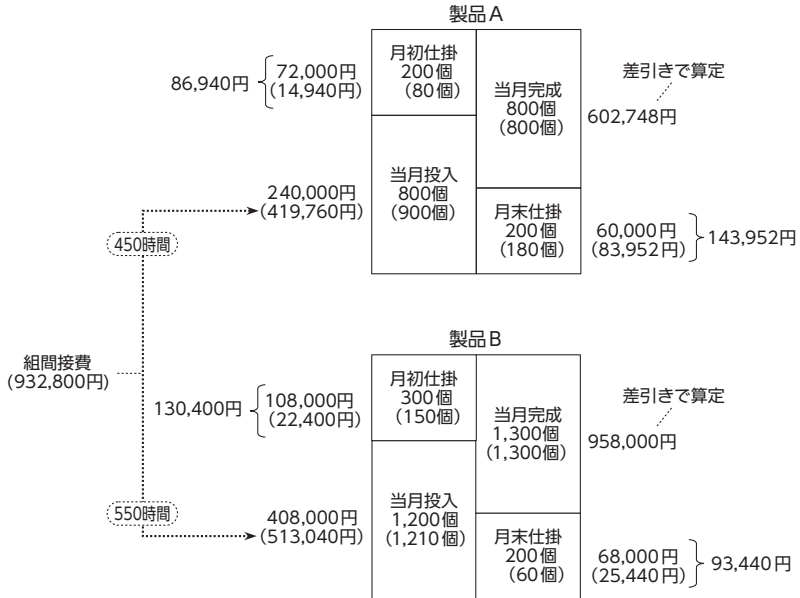
製品A月末仕掛品原価	円	製品A完成品原価	円
製品B月末仕掛品原価	円	製品B完成品原価	円

■解答解説

製品A月末仕掛品原価	143,952 円	製品A完成品原価	602,748 円
製品B月末仕掛品原価	93,440 円	製品B完成品原価	958,000 円

製品A組間接費 (加工費) : 組間接費932,800円 × $\frac{\text{製品A直接作業時間450時間}}{\text{直接作業時間合計1,000時間}} = 419,760$ 円

製品B組間接費 (加工費) : 組間接費932,800円 × $\frac{\text{製品B直接作業時間550時間}}{\text{直接作業時間合計1,000時間}} = 513,040$ 円

**【製品A】**

月末仕掛品直接材料費：当月直接材料費240,000円 × $\frac{\text{月末仕掛品実在量}200\text{個}}{\text{当月投入実在量}800\text{個}} = 60,000\text{円}$

月末仕掛品加工費：当月加工費419,760円 × $\frac{\text{月末仕掛品加工換算量}180\text{個}}{\text{当月投入加工換算量}900\text{個}} = 83,952\text{円}$

月末仕掛品原価：直接材料費60,000円 + 加工費83,952円 = 143,952円

当月製造費用合計：直接材料費240,000円 + 加工費419,760円 = 659,760円

完成品原価：月初仕掛品原価86,940円 + 当月製造費用合計659,760円

－ 月末仕掛品原価143,952円 = 602,748円

【製品B】

月末仕掛品直接材料費：当月直接材料費408,000円 × $\frac{\text{月末仕掛品実在量}200\text{個}}{\text{当月投入実在量}1,200\text{個}} = 68,000\text{円}$

月末仕掛品加工費：当月加工費513,040円 × $\frac{\text{月末仕掛品加工換算量}60\text{個}}{\text{当月投入加工換算量}1,210\text{個}} = 25,440\text{円}$

月末仕掛品原価：直接材料費68,000円 + 加工費25,440円 = 93,440円

当月製造費用合計：直接材料費408,000円 + 加工費513,040円 = 921,040円

完成品原価：月初仕掛品原価130,400円 + 当月製造費用合計921,040円

－ 月末仕掛品原価93,440円 = 958,000円

第3節 等級別総合原価計算

✓ CHECK

用語 **積数** : 各等級製品の生産量に等価係数を乗じたもので、等級製品への原価按分に用いられる。
等価係数 : 各等級製品の原価の負担割合。

1 等級別総合原価計算とは

等級別総合原価計算とは、同じ種類の製品で、大きさ・重量・品質などが異なる製品（等級製品）を連続して大量生産する場合に用いられる総合原価計算方法です。

等級製品は、本来、組別総合原価計算のように各等級製品の原価をそれぞれ計算できるものですが、組別総合原価計算は、組直接費の算定など、計算に関する事務手続に手間やコストがかかってしまいます。そのため、このような事務手続を簡便的に行うために、等級製品全体としての原価を算定して、それを各等級製品に按分して原価を計算する方法が等級別総合原価計算です。

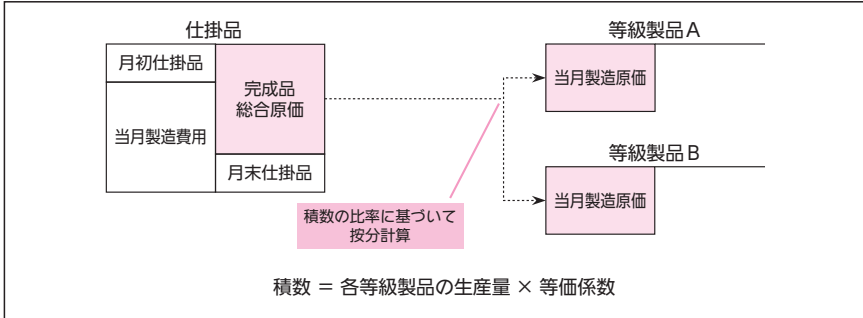


ひと言アドバイス

等級別総合原価計算は、例えば、清涼飲料水の350ml・500ml・2ℓのペットボトルを製造する場合や、TシャツのSサイズ・Mサイズ・Lサイズを製造する場合などに適用されます。

2 等級別総合原価計算の計算手続

等級別総合原価計算の方法として、本書では、完成品総合原価を各等級製品に按分する方法を学習します。この按分計算は、各等級製品の生産量に等価係数を乗じた積数の比に基づいて行われます。等価係数とは、各等級製品の原価の負担割合をいいます。等価係数は、製品の大きさ・重量・品質などの、原価の発生と関係のある性質に基づいて決定されます。

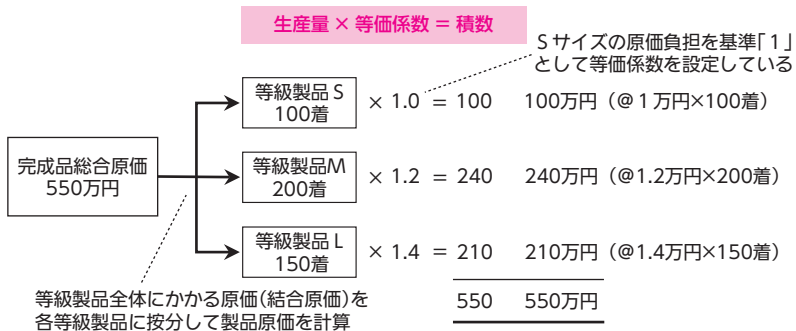


ひと言アドバイス

等級別総合原価計算における上記の方法は、仕掛品勘定の貸方側に着目した方法です。

【等級別総合原価計算のイメージ】

- ・Tシャツ（S・M・L サイズ）合計450着分の完成品総合原価は550万円であった。
- ・完成品数量の内訳は、Sサイズ100着、Mサイズ200着、Lサイズ150着である。
- ・等価係数は、S：M：L＝1.0：1.2：1.4である。



■例題 9-3 等級別総合原価計算

当工場では単一工程において、等級製品A、B、Cの市場見込生産を行っており、等級別総合原価計算を行っている。各等級製品の生産は、まず工程始点で直接材料をすべて投入し、これに加工を行うことで完成する。そこで、以下の資料に基づいて、各等級製品の完成品原価と完成品単位原価を求めなさい。

1. 当月原価データ		2. 生産データ	
(1)月初仕掛品原価		月初仕掛品	500個 (0.2)
直接材料費	180,000円	当月投入	<u>2,000個</u>
加工費	37,340円	計	2,500個
(2)当月製造費用		月末仕掛品	<u>400個 (0.5)</u>
直接材料費	648,000円	当月完成品	<u><u>2,100個</u></u>
加工費	932,800円		

(注) () 内は加工進捗度を示している。

3. 完成品数量は、製品A900個、製品B700個、製品C500個である。
 4. 完成品に適用する等価係数は以下のとおりである。

	製品A	製品B	製品C
等価係数	1	1.3	1.4

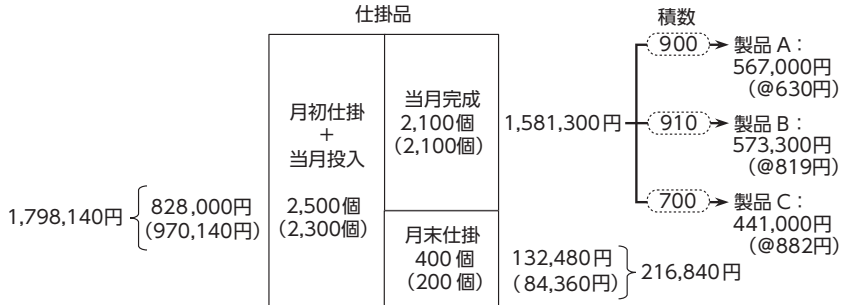
5. 月末仕掛品の評価方法は、平均法によること。

■解答欄

製品A完成品原価	円	製品A完成品単位原価	円
製品B完成品原価	円	製品B完成品単位原価	円
製品C完成品原価	円	製品C完成品単位原価	円

■解答解説

製品A完成品原価	567,000円	製品A完成品単位原価	630円
製品B完成品原価	573,300円	製品B完成品単位原価	819円
製品C完成品原価	441,000円	製品C完成品単位原価	882円



【完成品総合原価の算定】

(月初+当月) 直接材料費：月初仕掛品直接材料費180,000円
+ 当月直接材料費648,000円 = 828,000円

(月初+当月) 加工費：月初仕掛品加工費37,340円 + 当月加工費932,800円 = 970,140円

総製造費用：(月初+当月) 直接材料費828,000円
+ (月初+当月) 加工費970,140円 = 1,798,140円

月末仕掛品直接材料費：

$$(月初+当月) 直接材料費828,000円 \times \frac{\text{月末仕掛品実在量}400\text{個}}{(\text{月初}+\text{当月投入})\text{実在量}2,500\text{個}} = 132,480円$$

月末仕掛品加工費：

$$(月初+当月) 当月加工費970,140円 \times \frac{\text{月末仕掛品加工換算量}200\text{個}}{(\text{月初}+\text{当月投入})\text{加工換算量}2,300\text{個}} = 84,360円$$

月末仕掛品原価：直接材料費132,480円 + 加工費84,360円 = 216,840円

完成品総合原価：総製造費用1,798,140円 - 月末仕掛品原価216,840円 = 1,581,300円

【積数の算定】

製品A積数：製品A生産量900個 × 等価係数1 = 900

製品B積数：製品B生産量700個 × 等価係数1.3 = 910

製品C積数：製品C生産量500個 × 等価係数1.4 = 700

積数合計 = 製品A積数900 + 製品B積数910 + 製品C積数700 = 2,510

【製品A】

完成品原価：完成品総合原価1,581,300円 × $\frac{\text{製品A積数}900}{\text{積数合計}2,510} = 567,000円$

完成品単位原価：完成品原価567,000円 ÷ 製品A生産量900個 = 630円

【製品B】

$$\text{完成品原価} : \text{完成品総合原価}1,581,300\text{円} \times \frac{\text{製品B積数}910}{\text{積数合計}2,510} = 573,300\text{円}$$

$$\text{完成品単位原価} : \text{完成品原価}573,300\text{円} \div \text{製品B生産量}700\text{個} = 819\text{円}$$

【製品C】

$$\text{完成品原価} : \text{完成品総合原価}1,581,300\text{円} \times \frac{\text{製品C積数}700}{\text{積数合計}2,510} = 441,000\text{円}$$

$$\text{完成品単位原価} : \text{完成品原価}441,000\text{円} \div \text{製品C生産量}500\text{個} = 882\text{円}$$

第 10 章

決算と財務諸表

第10章では、これまで見てきた原価計算について、決算における手続を学習します。

勘定連絡図と財務諸表のつながりを意識しながら学習しましょう。



第1節 工業簿記の決算

✓ CHECK

用語 年次決算：会計期末に行う決算。
月次決算：原価計算期末（月末）に行う決算。

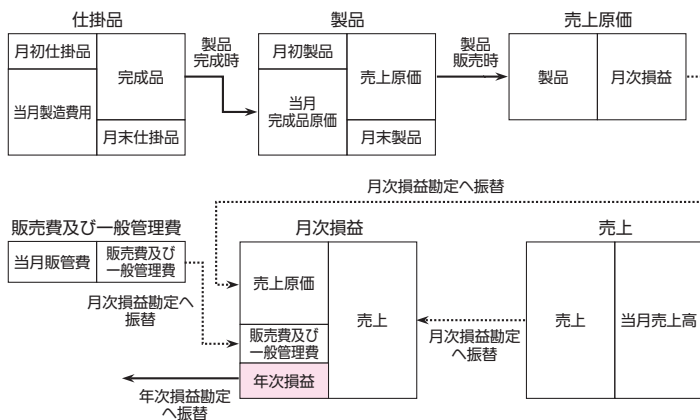
1 工業簿記の決算

商業簿記（商品売買業を営む企業）と同様に、工業簿記（製造業を営む企業）においても、会計期末に決算を行います（会計期末に行う決算のことを年次決算といいます）。しかし、工業簿記の場合には、製品原価の情報を経営管理に役立たせるために、原価計算期末（月末）にも1ヶ月ごとの営業損益を計算します。これを月次決算といいます。

2 月次決算の手続

月次決算を行う前提として、原価計算期間を1ヶ月として製品原価を算定します。そして、製品原価をもとに、売上勘定や売上原価勘定、販売費及び一般管理費勘定の残高を月次損益勘定へ振り替えます。

そして、月次損益勘定で算定された、毎月の営業損益は年次損益勘定へ振り替えます。



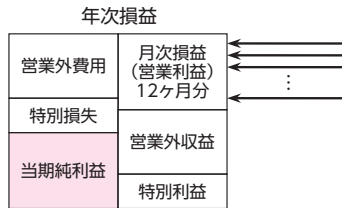
3 年次決算の手続

年次決算は、通常は会計期末に行われますが、月次決算を行っている場合には、月次損益勘定で算定された毎月の営業損益を年次損益勘定に振り替えることができます。そのうえで、営業外損益項目や特別損益項目を年次損益勘定に集計し、当期純利益を算定します。



ひと言アドバイス

月次損益を行っていない場合には、通常どおり、年次決算ですべての手続を行う必要があります。



4 販売費及び一般管理費

販売費及び一般管理費は、商業簿記で学習した内容と同様です。

	内容	具体例
販売費	製品を販売するために要する費用。	販売員給料、広告宣伝費
一般管理費	企業経営全般にわたる管理のために要する費用。	事務員給料、通信費

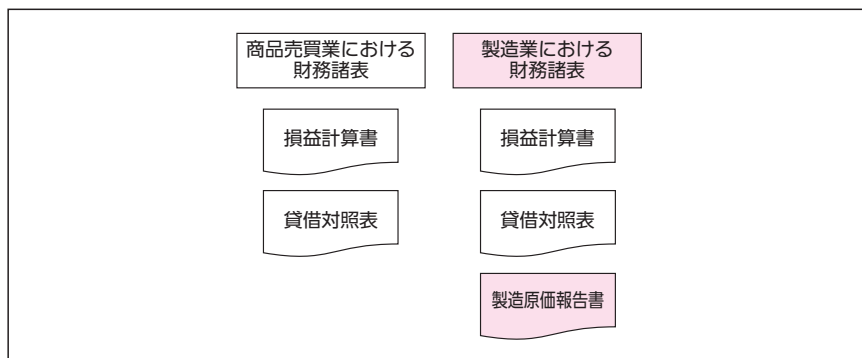
第2節 財務諸表の作成

✓ CHECK

用語 製造原価報告書：一会計期間に製造された製品の製造原価(当期製品製造原価)の内訳を示す財務諸表。

1 製造業における財務諸表

製造業（工業簿記）においては、商品売買業（商業簿記）と同様に、損益計算書と貸借対照表を作成します。しかし、製造業においては、製品の製造を行っているため、商品売買業で作成される財務諸表である損益計算書・貸借対照表に加えて、製造過程を示す製造原価報告書という財務諸表も作成されます。



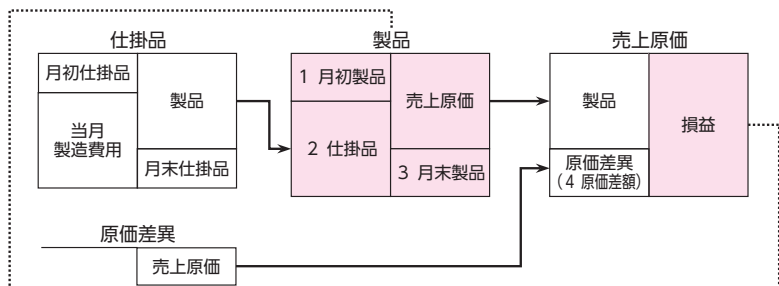
2 製造業の損益計算書

製造業においては、製造した製品を販売するため、損益計算書の売上原価は、期首製品棚卸高（期首の製品在庫）に当期製品製造原価（当期完成品原価）を加え、期末製品棚卸高（期末の製品在庫）を差し引くことで計算します。

また、予定価格等を用いた場合に生じた原価差異（原価差額）は、不利差異であれば売上原価に加算し、有利差異であれば売上原価から減算します。これは、すでに学習したとおり、予定価格等は会社の見積りにすぎず、これをそのまま財務諸表の最終的な金額として計上することが認められていないためです。

損益計算書		
I 売上高		× × ×
II 売上原価		
1 期首製品棚卸高	× × ×	
2 当期製品製造原価	× × ×	
計	× × ×	
3 期末製品棚卸高	× × ×	
差引	× × ×	
4 原価差額	× × ×	× × ×
売上総利益		× × ×
III 販売費及び一般管理費		× × ×
営業利益		× × ×

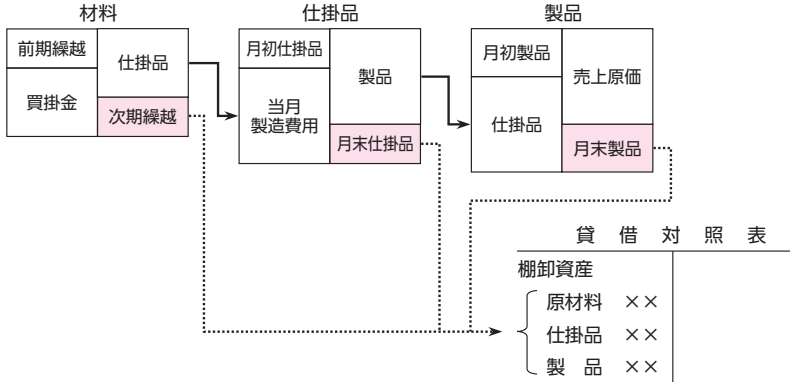
<不利差異が発生している場合>



I 売上高	×××	
II 売上原価		
1 期首製品棚卸高	×××	
2 当期製品製造原価	×××	
計	×××	
3 期末製品棚卸高	×××	
差引	×××	
4 原価差額	×××	×××
売上総利益		×××
III 販売費及び一般管理費		×××
営業利益		×××

3 製造業の貸借対照表

商業簿記では、貸借対照表において棚卸資産として計上する項目は商品でした。一方で、工業簿記では、貸借対照表上、原材料・仕掛品・製品が棚卸資産として計上されます。

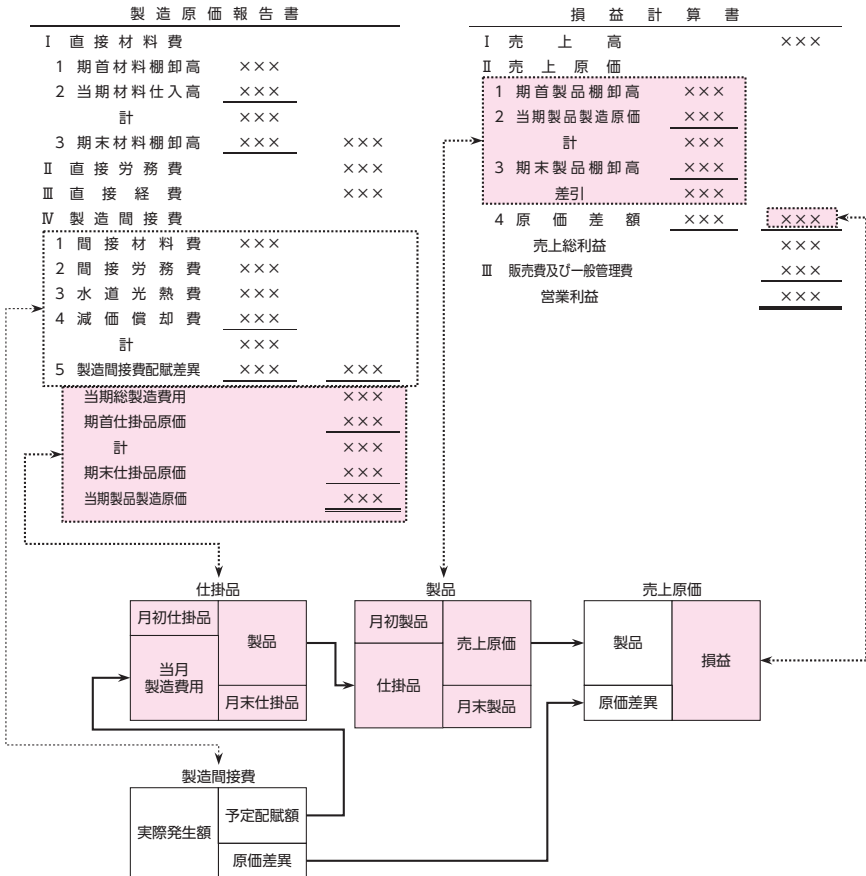


(2) 製造直接費、製造間接費の分類により表示する方法

製造原価報告書		
I 直接材料費		
1 期首材料棚卸高	× × ×	
2 当期材料仕入高	× × ×	
計	× × ×	
3 期末材料棚卸高	× × ×	× × ×
II 直接労務費		× × ×
III 直接経費		× × ×
IV 製造間接費		
1 間接材料費	× × ×	
2 間接労務費	× × ×	
3 水道光熱費	× × ×	
4 減価償却費	× × ×	
計	× × ×	
5 製造間接費配賦差異	× × ×	× × ×
当期総製造費用		× × ×
期首仕掛品原価		× × ×
計		× × ×
期末仕掛品原価		× × ×
当期製品製造原価		× × ×

(3) 製造原価報告書と損益計算書の関係

製造原価報告書では、損益計算書の当期製品製造原価を算定するため、原価差異を除いた予定価格ベースの製造原価を算定します。また、損益計算書では、予定価格ベースの製造原価に原価差異を加味することで、実際価格ベースの製造原価を算定しています。



■例題10-1 製造原価報告書①

以下の資料に基づいて、各設問に答えなさい。

1. 勘定（単位：円）

材料		仕掛品		仕掛品			
前期繰越	800	仕掛品	5,800	前期繰越	1,550	製品	19,400
買掛金	8,200	製造間接費	2,600	材料	5,800	次期繰越	2,000
		次期繰越	600	賃金	3,250		
	<u>9,000</u>		<u>9,000</u>	製造間接費	10,800		
					<u>21,400</u>		<u>21,400</u>

賃金		製品		製品			
諸口	6,200	未払賃金	850	前期繰越	3,600	売上原価	19,200
未払賃金	900	仕掛品	3,250	仕掛品	19,400	次期繰越	3,800
		製造間接費	3,000		<u>23,000</u>		<u>23,000</u>
	<u>7,100</u>		<u>7,100</u>				

製造間接費		製造間接費	
材料	2,600	仕掛品	10,800
賃金	3,000		
退職給付費用	1,200		
水道光熱費	2,200		
減価償却費	1,800		
	<u>10,800</u>		<u>10,800</u>

2. 当期売上高は24,000円であった。
3. 当期に原価差異は生じていないものとする。

問1 材料費、労務費、経費の原価要素別に表示する方法により、解答欄の製造原価報告書を作成しなさい。

問2 製造直接費、製造間接費の分類により表示する方法により、解答欄の製造原価報告書を作成しなさい。

問3 解答欄の損益計算書を作成しなさい。

■ 解答欄

問 1

	製造原価報告書	(単位：円)
I 材料費		
1 期首材料棚卸高	()	
2 当期材料仕入高	()	
計	()	
3 期末材料棚卸高	()	()
II 労務費		
1 賃金	()	
2 退職給付費用	()	()
III 経費		
1 水道光熱費	()	
2 減価償却費	()	()
当期総製造費用	()	()
期首仕掛品原価	()	()
計	()	()
期末仕掛品原価	()	()
当期製品製造原価	()	()

問 2

	製造原価報告書	(単位：円)
I 直接材料費	()	()
II 直接労務費	()	()
III 製造間接費		
1 間接材料費	()	
2 間接労務費	()	
3 水道光熱費	()	
4 減価償却費	()	()
当期総製造費用	()	()
期首仕掛品原価	()	()
計	()	()
期末仕掛品原価	()	()
当期製品製造原価	()	()

問3

損益計算書		(単位:円)
I 売上高		()
II 売上原価		
1 期首製品棚卸高	()	
2 当期製品製造原価	()	
計	()	
3 期末製品棚卸高	()	
差引	()	
売上総利益		()

■ 解答解説

問 1

製造原価報告書		(単位：円)
I 材料費		
1 期首材料棚卸高	(800)	
2 当期材料仕入高	(8,200)	
計	(9,000)	
3 期末材料棚卸高	(600)	(8,400)
II 労務費		
1 賃金	(6,250)	
2 退職給付費用	(1,200)	(7,450)
III 経費		
1 水道光熱費	(2,200)	
2 減価償却費	(1,800)	(4,000)
当期総製造費用		(19,850)
期首仕掛品原価		(1,550)
計		(21,400)
期末仕掛品原価		(2,000)
当期製品製造原価		(19,400)

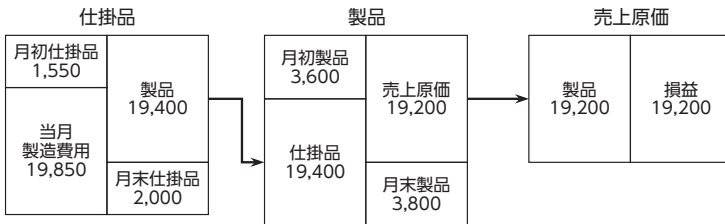
★ 賃金：直接労務費3,250円＋間接労務費3,000円＝6,250円

問 2

製造原価報告書		(単位：円)
I 直接材料費	(5,800)	
II 直接労務費	(3,250)	
III 製造間接費		
1 間接材料費	(2,600)	
2 間接労務費	(4,200)	
3 水道光熱費	(2,200)	
4 減価償却費	(1,800)	(10,800)
当期総製造費用		(19,850)
期首仕掛品原価		(1,550)
計		(21,400)
期末仕掛品原価		(2,000)
当期製品製造原価		(19,400)

問3

損益計算書		(単位：円)
I 売上高		(24,000)
II 売上原価		
1 期首製品棚卸高	(3,600)	
2 当期製品製造原価	(19,400)	
計	(23,000)	
3 期末製品棚卸原価	(3,800)	
差引	(19,200)	
売上総利益		(4,800)



■例題10-2 製造原価報告書②

以下の資料に基づいて、各設問に答えなさい。

1. 勘定 (単位：円)

材料		仕掛品	
前期繰越	800	仕掛品	5,800
買掛金	8,200	製造間接費	2,600
		次期繰越	600
	<u>9,000</u>		<u>9,000</u>
		前期繰越	1,500
		材料	5,800
		賃金	3,250
		製造間接費	10,000
			<u>20,550</u>
		製品	18,750
		次期繰越	1,800
			<u>20,550</u>

賃金		製品	
諸口	6,200	前期繰越	3,500
未払賃金	900	仕掛品	18,750
		製造間接費	3,000
	<u>7,100</u>		<u>22,250</u>
		未払賃金	850
		仕掛品	3,250
		製造間接費	3,000
			<u>22,250</u>
		売上原価	18,550
		次期繰越	3,700
			<u>22,250</u>

製造間接費	
材料	2,600
賃金	3,000
退職給付費用	1,200
水道光熱費	2,200
減価償却費	1,800
	<u>10,800</u>
仕掛品	10,000
配賦差異	800
	<u>10,800</u>

2. 当期売上高は24,000円であった。
3. 当期に発生した原価差異は当期の売上原価に賦課する。

問1 材料費、労務費、経費の原価要素別に表示する方法により、解答欄の製造原価報告書を作成しなさい。

問2 製造直接費、製造間接費の分類により表示する方法により、解答欄の製造原価報告書を作成しなさい。

問3 解答欄の損益計算書を作成しなさい。

■ 解答欄

問1

製造原価報告書		(単位：円)
I 材料費		
1 期首材料棚卸高	()	
2 当期材料仕入高	()	
計	()	
3 期末材料棚卸高	()	()
II 労務費		
1 賃金	()	
2 退職給付費用	()	()
III 経費		
1 水道光熱費	()	
2 減価償却費	()	()
計	()	()
製造間接費配賦差異	()	()
当期総製造費用	()	()
期首仕掛品原価	()	()
計	()	()
期末仕掛品原価	()	()
当期製品製造原価	()	()

問2

製造原価報告書		(単位:円)
I 直接材料費		()
II 直接労務費		()
III 製造間接費		
1 間接材料費	()	
2 間接労務費	()	
3 水道光熱費	()	
4 減価償却費	()	()
計		()
製造間接費配賦差異		()
当期総製造費用		()
期首仕掛品原価		()
計		()
期末仕掛品原価		()
当期製品製造原価		()

問3

損益計算書		(単位:円)
I 売上高		()
II 売上原価		
1 期首製品棚卸高	()	
2 当期製品製造原価	()	
計	()	
3 期末製品棚卸高	()	
差引	()	
4 原価差額	()	()
売上総利益		()

■ 解答解説

問1

製造原価報告書		(単位：円)	
I 材料費			
1 期首材料棚卸高	(800)		
2 当期材料仕入高	(8,200)		
計	(9,000)		
3 期末材料棚卸高	(600)	(8,400)	
II 労務費			
1 賃金	(6,250)		
2 退職給付費用	(1,200)	(7,450)	
III 経費			
1 水道光熱費	(2,200)		
2 減価償却費	(1,800)	(4,000)	
計		(19,850)	
製造間接費配賦差異		(800)	
当期総製造費用		(19,050)	
期首仕掛品原価		(1,500)	
計		(20,550)	
期末仕掛品原価		(1,800)	
当期製品製造原価		(18,750)	

★ 賃金：直接労務費3,250円＋間接労務費3,000円＝6,250円

★ 製造間接費配賦差異：

当期製品製造原価を算定するための当期総製造費用は予定価格ベースの原価を用います。一方で、材料費、労務費、経費合計の19,850円は実際原価で計上されているため、実際価格ベースから予定価格ベースに修正するために、製造間接費配賦差異の不利差異は減算する必要があります。

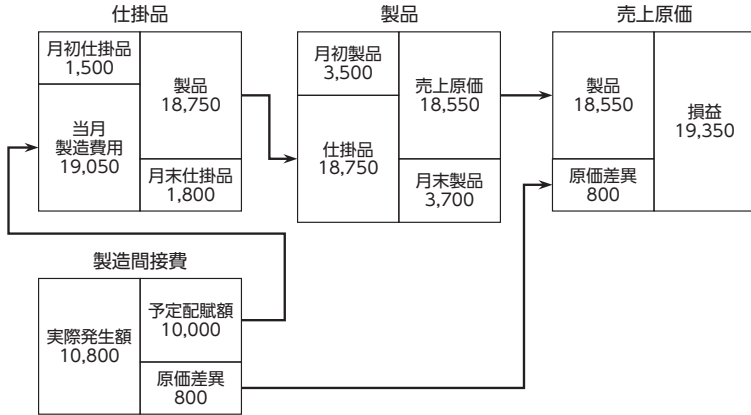
問2

製造原価報告書		(単位：円)
I 直接材料費		(5,800)
II 直接労務費		(3,250)
III 製造間接費		
1 間接材料費	(2,600)	
2 間接労務費	(4,200)	
3 水道光熱費	(2,200)	
4 減価償却費	(1,800)	(10,800)
計		(19,850)
製造間接費配賦差異		(800)
当期総製造費用		(19,050)
期首仕掛品原価		(1,500)
計		(20,550)
期末仕掛品原価		(1,800)
当期製品製造原価		(18,750)

問3

損益計算書		(単位：円)
I 売上高		(24,000)
II 売上原価		
1 期首製品棚卸高	(3,500)	
2 当期製品製造原価	(18,750)	
計	(22,250)	
3 期末製品棚卸高	(3,700)	
差引	(18,550)	
4 原価差引	(800)	(19,350)
売上総利益		(4,650)

★ 製造間接費配賦差異は不利差異であるため、売上原価に加算します。



第 11 章

標準原価計算

第11章では標準原価計算を学習します。非常に重要な論点ですので、今まで学習してきた内容との違いを意識しながら学習しましょう。



第1節 標準原価計算とは

✓CHECK

用語 標準原価計算：予め設定した標準原価を用いて製品原価を計算する方法。
標準原価：製品原価の目標。

1 標準原価計算とは

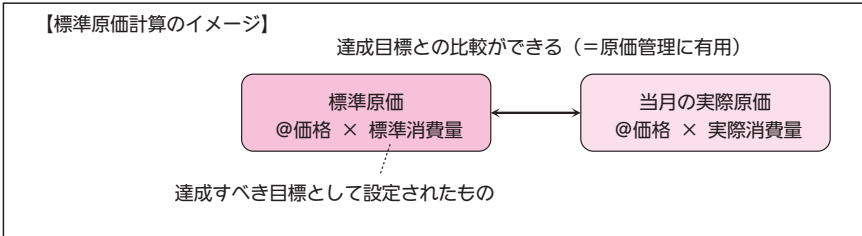
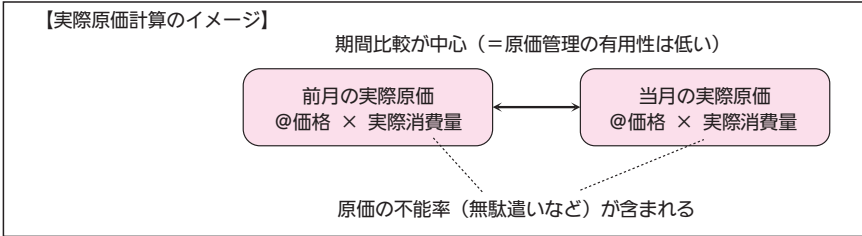
標準原価計算とは、向こう1年間の製品原価の目標である標準原価をあらかじめ設定して、この標準原価を用いて製品原価を計算する方法です。つまり、完成品原価や仕掛品原価は標準原価で算定されます。

第2章から第10章までは、実際に発生した原価（実際原価）を集計して製品原価を計算してきましたが、このような方法を実際原価計算といいます。実際原価計算では、実際にかかった原価を事後的に集計していましたが、標準原価計算では、事前に設定する原価の目標（標準原価）を用いて製品原価を計算し、これと事後的に判明する実際原価との差異を算定・分析することで、原価管理に役立てようとしているのです。

2 実際原価計算と標準原価計算

すでに学習しているとおり、実際原価計算においても、予定価格を用いることにより原価差異を認識し分析していました。しかし、予定価格は、あくまでも価格面についてのみ設定されるものであり、数量面においては実際の消費量を用いて計算を行いました。そのため、実際原価計算を行っている場合には、予定価格を用いていたとしても、製品原価に材料の浪費や作業の無駄といった不能率が入り込んでしまい、原価管理にはあまり役立ちません。

このような問題点を解消できるのが標準原価計算です。標準原価計算においては、数量面についても目標値である標準消費量を用いることで、原価管理に役立つ情報を提供することができるのです。



3 標準原価計算の一連の流れ

標準原価計算は、以下の一連の流れで実施されます（詳しくは第2節で学習します）。

(1) 原価標準の設定

製品1個あたりの目標原価である原価標準を設定します。

例) 製品を1個あたり5,000円で作ることが目標・・・原価標準5,000円

(2) 標準原価の計算

当月の実際生産量（当月投入量）に原価標準を乗じて標準原価を算定します。

例) 原価標準が5,000円で100個生産した場合の標準原価：5,000円×100個＝500,000円

(3) 実際原価の計算

実際原価計算（費目別計算や部門別計算）を実施し、当月の原価の実際発生額を計算します。

例) 当月の実際原価が530,000円であった。

(4) 標準原価差異の計算

標準原価と実際原価を比較して、標準原価差異を計算します。

例) 標準原価500,000円－実際原価530,000円＝原価差異△30,000円（不利差異）

(5) 標準原価差異の分析

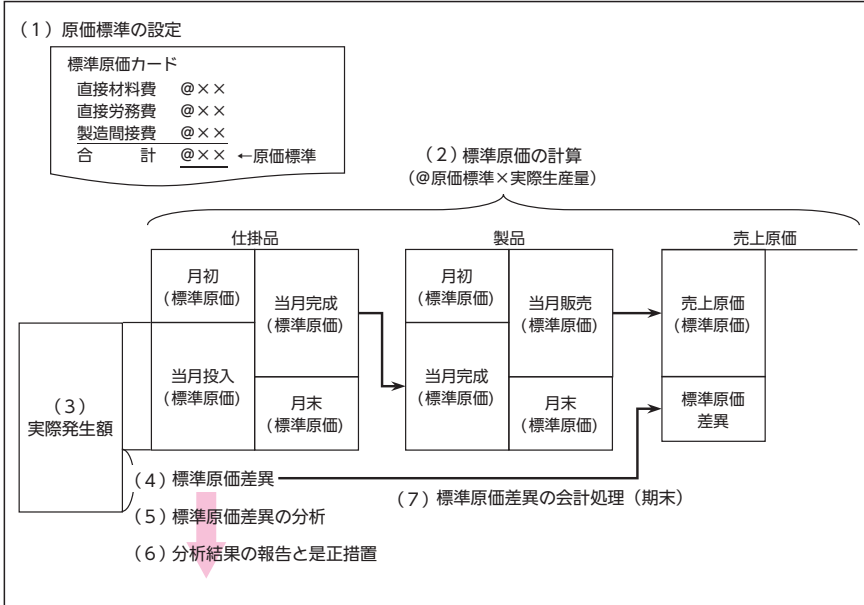
発生した標準原価差異について、原因分析を行います。

(6) 報告および改善

標準原価差異の原因分析の結果をまとめて管理者に報告し、必要に応じて原価の改善策を計画します。

(7) 標準原価差異の会計処理

発生した標準原価差異は、会計年度末に売上原価に賦課します。



第2節 標準原価計算の計算手続

✓ CHECK

用語 原価標準：製品1個あたりの標準原価。
標準原価：製品原価の目標。

1 原価標準の設定

原価標準とは、製品1個あたりの標準原価です。この原価標準は、直接材料費、直接労務費、製造間接費に分けて設定されます。



ひと言アドバイス

「標準原価」と「原価標準」は、似た用語ではありますが、その意味は異なります。

原価標準 × 当月投入量 = 標準原価

という式で表せるように、原価標準は製品1単位あたりの標準原価を意味しているのに対し、標準原価は一期間で生産した製品の目標製造原価を意味しています。

(1) 標準直接材料費

$$\text{標準直接材料費} = \text{標準価格} \times \text{標準消費数量}$$

標準価格：予定価格等の標準価格

標準消費数量：製品1個あたりの目標消費数量

(2) 標準直接労務費

$$\text{標準直接労務費} = \text{標準賃率} \times \text{標準直接作業時間}$$

標準賃率：予定賃率等の標準賃率

標準直接作業時間：製品1個あたりの目標直接作業時間

(3) 標準製造間接費

$$\text{標準製造間接費} = \text{標準配賦率} \times \text{標準操業度}$$

標準配賦率：予定配賦率等の標準配賦率

標準操業度：製品1個あたりの目標操業度

そして、原価要素ごとに設定された原価標準は、以下のような標準原価カードとして表示されます。

標準原価カード（1単位あたり）				
	単 価		消費量	原価標準
直接材料費	(標準価格)	×	(標準消費量)	= ×× 円
直接労務費	(標準賃率)	×	(標準作業時間)	= ×× 円
製造間接費	(標準配賦率)	×	(標準操業度)	= ×× 円
合 計				= ×× 円

Case Study ▶ 原価標準の設定と標準原価カードの作成

製品Xを製造するために必要な原価は以下のとおりである。

1. 直接材料：5 kg (200円/kg) 直接労務費：2時間 (1,000円/時間)
2. 製造間接費は直接作業時間に基づいて製品に配賦している。
3. 当年度の製造間接費予算は1,250,000円であり、基準操業度は1,000直接作業時間である。

標準原価カード（製品X 1単位あたり）				
	単 価		消費量	原価標準
直接材料費	200円/kg	×	5 kg	= 1,000円
直接労務費	1,000円/時間	×	2 h	= 2,000円
製造間接費	★1,250円/時間	×	2 h	= 2,500円
合 計				= 5,500円

★ 製造間接費標準配賦率：製造間接費予算1,250,000円 ÷ 基準操業度1,000時間 = 1,250円/時間

参考

原価標準における標準消費量

標準原価計算は、原価管理を重要な目的としています。有効な原価管理のためには、設定される原価標準（目標値）が、従業員にとって客観的かつ達成可能なものであることが重要です。原価標準が客観的なものでなければ、従業員は納得しませんし、原価標準を達成不可能な厳しい水準に設定してしまうと、従業員の目標達成意欲が削がれてしまうからです。そのため、原価標準の設定は、勘や経験といった主観的なものによらず、科学的・統計的調査を経て客観的かつ努力すれば達成可能な水準で設定する必要があります。

2 標準原価の計算

標準原価計算を採用している場合には、当月完成品原価と月初・月末仕掛品原価は、標準原価により計算します。

(1) 当月完成品原価

$$\text{完成品標準原価} = \text{製品 1 個あたりの原価標準} \times \text{当月完成品数量}$$

(2) 月初・月末仕掛品原価

月初・月末仕掛品標準原価は、直接材料費と加工費（直接労務費および製造間接費）とに分けて計算します。

$$\text{標準直接材料費} = \text{@直接材料費の原価標準} \times \text{仕掛品数量（または完成品換算量）}$$

$$\text{標準直接労務費} = \text{@直接労務費の原価標準} \times \text{仕掛品完成品換算量（加工換算量）}$$

$$\text{標準製造間接費} = \text{@製造間接費の原価標準} \times \text{仕掛品完成品換算量（加工換算量）}$$



ひと言アドバイス

標準直接材料費を算定する際に、完成品換算量を用いる具体的な場面としては、材料を工程を通じて平均的に投入している場合などが挙げられます。工程全体を通じて平均投入している材料に関する標準直接材料費は、直接材料費の原価標準に、完成品換算量を乗じて算定します。

■例題11-1 標準原価の計算

当工場では製品Xを生産している。製品Xは工程の始点で直接材料をすべて投入し、これに加工を行うことで完成する。原価計算方法は標準原価計算を採用している。以下の資料に基づき、当月完成品原価、月初仕掛品原価および月末仕掛品原価を求めなさい。

1. 標準原価カード

	単 価		消費量	=	原価標準
直接材料費	60円/kg	×	5 kg	=	300円
直接労務費	30円/時間	×	5 時間	=	150円
製造間接費	50円/時間	×	5 時間	=	250円
合 計					<u>700円</u>

2. 当月の製品Xの生産データ

月初仕掛品	500個	(0.2)
当月投入	<u>2,000個</u>	
計	2,500個	
月末仕掛品	<u>400個</u>	(0.5)
当月完成品	<u><u>2,100個</u></u>	

(注) () 内は加工進捗度を示している。

■解答欄

当月完成品原価	円		
月初仕掛品原価	円	月末仕掛品原価	円

■ 解答解説

当月完成品原価	1,470,000 円		
月初仕掛品原価	190,000 円	月末仕掛品原価	200,000 円



当月完成品原価：原価標準@700円×完成品数量2,100個 = 1,470,000円

加工費原価標準：直接労務費原価標準@150円 + 製造間接費原価標準@250円 = @400円

月初仕掛品原価：直接材料費原価標準@300円×月初仕掛品実在量500個

+ 加工費原価標準@400円×月初仕掛品加工換算量100個 = 190,000円

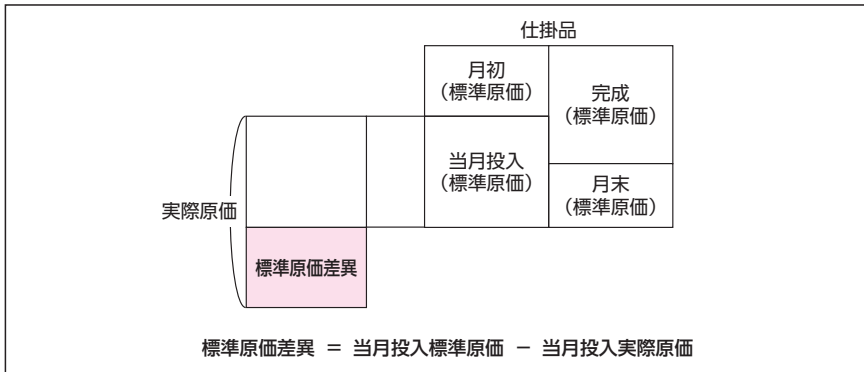
月末仕掛品原価：直接材料費原価標準@300円×月末仕掛品実在量400個

+ 加工費原価標準@400円×月末仕掛品加工換算量200個 = 200,000円

3 標準原価差異の算定

標準原価計算を採用している場合には、当月投入分に対する実際原価と標準原価との差額を標準原価差異として認識します。ここで、当月投入分に対して標準原価差異を認識するのは、当月の生産実績における標準原価と実際原価を比較することが、原価管理上必要であるためです。

標準原価差異は、「当月実際生産量についての原価の目標値」である当月投入の標準原価から、「当月に実際に発生した原価」である当月投入の実際原価を差し引くことで算定できます。



ひと言アドバイス

当月完成分には、前月から原価の発生している月初仕掛品も含まれているため、完成品原価の標準と実際を比較しても、「当月に」いくらかかったのか、目標からどの程度離れているかなど、純粋な原価能率の良否を把握することはできません。そのため、標準原価差異は、完成品原価ではなく当月投入分に対して認識するのです。

■例題11-2 標準原価差異の算定

当工場では製品Xを生産している。製品Xは工程の始点で直接材料をすべて投入し、これに加工を行うことで完成する。原価計算方法は標準原価計算を採用している。以下の資料に基づき、標準原価差異を求めなさい。

1. 標準原価カード

	単 価		消費量		原価標準
直接材料費	60円/kg	×	5 kg	=	300円
直接労務費	30円/時間	×	5 時間	=	150円
製造間接費	50円/時間	×	5 時間	=	250円
合 計					<u>700円</u>

2. 当月の製品Xの生産データ

月初仕掛品	500個	(0.2)
当月投入	<u>2,000個</u>	
計	2,500個	
月末仕掛品	<u>400個</u>	(0.5)
当月完成品	<u>2,100個</u>	

(注) () 内は加工進捗度を示している。

3. 当月実際発生原価

直接材料費：648,000円

直接労務費：348,000円

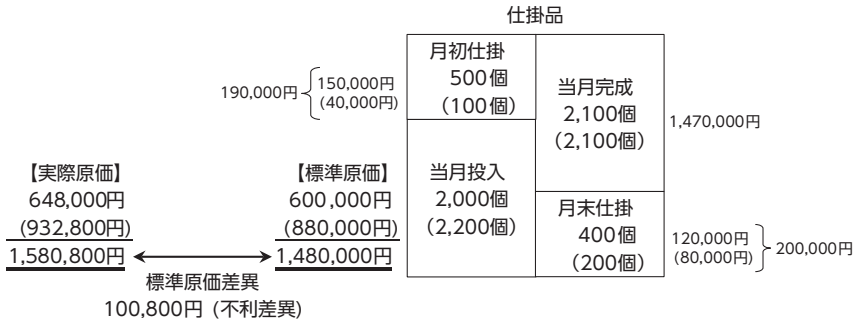
製造間接費：584,800円

■解答欄

円 (差異)

■ 解答解説

100,800 円 (不利差異)



加工費原価標準：直接労務費原価標準@150円 + 製造間接費原価標準@250円 = @400円

当月投入標準原価：直接材料費原価標準@300円 × 当月投入実在量2,000個

+ 加工費原価標準@400円 × 当月投入加工換算量2,200個 = 1,480,000円

当月投入実際原価：直接材料費648,000円 + 直接労務費348,000円

+ 製造間接費584,800円 = 1,580,800円

標準原価差異：当月投入標準原価1,480,000円 - 当月投入実際原価1,580,800円

= △100,800円 (不利差異)



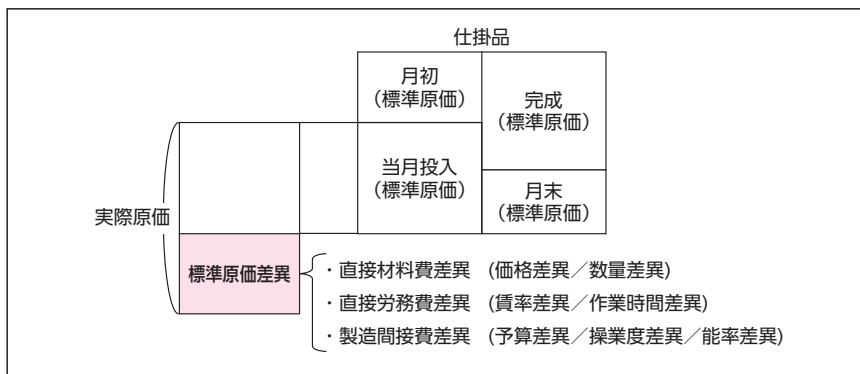
ひと言アドバイス

本問で算定された100,800円の不利差異がなぜ生じてしまったのか（目標である標準原価よりも実際原価が100,800円も大きくなってしまったのはなぜか）について、第3節で学習します。

第3節 標準原価差異の分析

1 標準原価差異の分類

標準原価差異は、直接材料費、直接労務費、製造間接費の費目別に分類することにより、以下のように原因別に分析することができます。



2 直接材料費差異の分析

直接材料費差異は、標準直接材料費と実際直接材料費との差額をいいます。そして、直接材料費差異は、原因別に価格差異と数量差異に分類されます。

$$\text{直接材料費差異} = \text{標準直接材料費} - \text{実際直接材料費}$$

(1) 価格差異

価格差異とは、標準価格と実際価格が異なることにより生じる差異であり、以下の式で計算されます。

$$\begin{aligned} \text{価格差異} &= (@\text{標準価格} - @\text{実際価格}) \times \text{実際消費量} \\ &\text{または} \\ &= @\text{標準価格} \times \text{実際消費量} - \text{実際直接材料費} \end{aligned}$$

(2) 数量差異

数量差異とは、標準消費量と実際消費量が異なることにより生じる差異であり、以下の式で計算されます。

$$\text{数量差異} = (\text{標準消費量} - \text{実際消費量}) \times @\text{標準価格}$$



ひと言アドバイス

製造直接費（直接材料費・直接労務費）の差異分析図は、差異の内訳を面積で表すことができます。この差異分析図は、常に内側に標準を、外側に実際を配置して、内側から外側を引くことで、自動的に「標準－実際」の式を成立させることができます。差異分析図は、ボックス図同様、問題を解くうえで非常に重要なツールです。ぜひマスターしましょう。

3 直接労務費差異の分析

直接労務費差異は、標準直接労務費と実際直接労務費との差額をいいます。そして、直接労務費差異は、原因別に賃率差異と作業時間差異に分類されます。

$$\text{直接労務費差異} = \text{標準直接労務費} - \text{実際直接労務費}$$

(1) 賃率差異

賃率差異とは、標準賃率と実際賃率が異なることにより生じる差異であり、以下の式で計算されます。

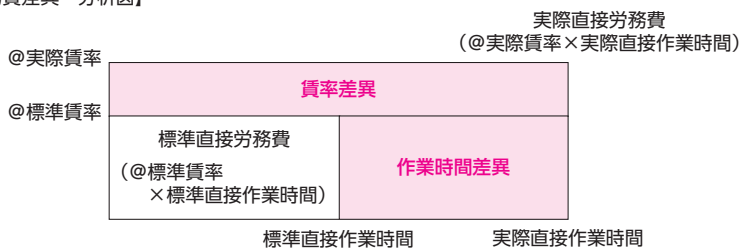
$$\begin{aligned} \text{賃率差異} &= (\text{@標準賃率} - \text{@実際賃率}) \times \text{実際直接作業時間} \\ &\text{または} \\ &= \text{@標準賃率} \times \text{実際直接作業時間} - \text{実際直接労務費} \end{aligned}$$

(2) 作業時間差異

作業時間差異とは、標準直接作業時間と実際直接作業時間が異なることにより生じる差異であり、以下の式で計算されます。

$$\text{作業時間差異} = (\text{標準直接作業時間} - \text{実際直接作業時間}) \times \text{@標準賃率}$$

【直接労務費差異-分析図】



Case Study ▶ 製造直接費の差異分析

当工場では、工程の始点で直接材料をすべて投入し、これに加工を行うことで製品が完成する。原価計算方法は標準原価計算を採用している。

1. 標準原価カード（製造直接費のみ）

	単 価	×	消費量	=	原価標準
直接材料費	900円/kg	×	15kg	=	13,500円
直接労務費	1,500円/時間	×	8時間	=	12,000円
合 計					25,500円

2. 当月の生産データ（単位：個） 3. 当月の実際原価データ

月初仕掛品数量	0	直接材料費	100,000円 (@1,000円×100kg)
当月投入数量	5	直接労務費	60,000円 (@2,000円×30時間)
月末仕掛品数量	2 (50%)		
完成品	3		

(注) () 内は加工進捗度を示している。

		仕掛品	
【実際原価】		【標準原価】	
100,000円	← 直接材料費差異 →	67,500円	当月完成 3個 (3個)
(60,000円)	← 直接労務費差異 →	(48,000円)	
<u>160,000円</u>	← 標準原価差異 →	<u>115,500円</u>	月末仕掛 2個 (1個)
		44,500円 (不利差異)	

【直接材料費差異の分析】

直接材料標準消費量：1個あたり消費量15kg×当月投入実在量5個=75kg

標準直接材料費：製品1個あたり直接材料費13,500円×当月投入実在量5個=67,500円

または

直接材料標準価格@900円×直接材料標準消費量75kg=67,500円

直接材料費差異：標準直接材料費67,500円－実際直接材料費100,000円

=△32,500円（不利差異）

価格差異：（標準価格@900円－実際価格@1,000円）×実際消費量100kg

=△10,000円（不利差異）

または

標準価格@900円×実際消費量100kg－実際直接材料費100,000円

=△10,000円（不利差異）

数量差異：（標準消費量75kg－実際消費量100kg）×標準価格@900円

=△22,500円（不利差異）

<分析図>

実際直接材料費：100,000円
（@実際価格×実際消費量）

@実際価格：@1,000円

@標準価格：@900円

価格差異 △10,000円（不利差異）	
標準直接材料費：67,500円 （@標準価格×標準消費量）	数量差異 △22,500円 （不利差異）

標準消費量
75kg

実際消費量
100kg



【直接労務費差異の分析】

標準直接作業時間：1個あたり消費量8時間×当月投入加工換算量4個＝32時間

標準直接労務費：製品1個あたり直接労務費12,000円

または

× 当月投入加工換算量4個＝48,000円

標準賃率@1,500円×標準直接作業時間32時間＝48,000円

直接労務費差異：標準直接労務費48,000円－実際直接労務費60,000円

＝△12,000円（不利差異）

賃率差異：（標準賃率@1,500円－実際賃率@2,000円）×実際直接作業時間30時間

＝△15,000円（不利差異）

または

標準賃率@1,500円×実際直接作業時間30時間－実際直接労務費60,000円

＝△15,000円（不利差異）

作業時間差異：（標準直接作業時間32時間－実際直接作業時間30時間）

×標準賃率@1,500円＝＋3,000円（有利差異）

<分析図>

実際直接労務費：60,000円
（@実際賃率×実際直接作業時間）

@実際賃率：@2,000円

@標準賃率：@1,500円

賃率差異 △15,000円（不利差異）	
標準直接労務費：48,000円 （@標準賃率 ×標準直接作業時間）	作業時間差異 ＋3,000円 （有利差異）

標準直接作業時間
32時間

実際直接作業時間
30時間

■例題11-3 直接材料費差異と直接労務費差異の分析

当工場では製品Xを生産している。製品Xは工程の始点で直接材料をすべて投入し、これに加工を行うことで完成する。原価計算方法は標準原価計算を採用している。以下の資料に基づき、各設問に答えなさい。

1. 標準原価カード（製造直接費のみ）

	単 価		消費量		原価標準
直接材料費	60円/kg	×	5 kg	=	300円
直接労務費	30円/時間	×	5時間	=	150円
合 計					450円

2. 当月の製品Xの生産データ

月初仕掛品	500個 (0.2)
当月投入	2,000個
計	2,500個
月末仕掛品	400個 (0.5)
当月完成品	2,100個

(注) () 内は加工進捗度を示している。

3. 当月実際発生原価

直接材料費：648,000円 (@72円×9,000kg)

直接労務費：348,000円 (@29円×12,000時間)

問1 直接材料費差異を分析し、価格差異と数量差異を算定しなさい。

問2 直接労務費差異を分析し、賃率差異と作業時間差異を算定しなさい。

■解答欄

問1	価格差異	円 (差異)	数量差異	円 (差異)
問2	賃率差異	円 (差異)	作業時間差異	円 (差異)

■解答解説

問1	価格差異	108,000円 (不利差異)	数量差異	60,000円 (有利差異)
問2	賃率差異	12,000円 (有利差異)	作業時間差異	30,000円 (不利差異)

仕掛品

月初仕掛 500個 (100個)	当月完成 2,100個 (2,100個)
当月投入 2,000個 (2,200個)	月末仕掛 400個 (200個)

標準原価差異は当月投入分に対して認識される

【直接材料費差異の分析】

直接材料標準消費量：1個あたり消費量5kg×当月投入実在量2,000個 = 10,000kg

標準直接材料費：直接材料費原価標準300円×当月投入実在量2,000個 = 600,000円

または

直接材料標準価格@60円×直接材料標準消費量10,000kg = 600,000円

直接材料費差異：標準直接材料費600,000円 - 実際直接材料費648,000円

= △48,000円 (不利差異)

価格差異：(標準価格@60円 - 実際価格@72円) × 実際消費量9,000kg

= △108,000円 (不利差異)

または

標準価格@60円 × 実際消費量9,000kg - 実際直接材料費648,000円

= △108,000円 (不利差異)

数量差異：(標準消費量10,000kg - 実際消費量9,000kg) × 標準価格@60円

= +60,000円 (有利差異)

<分析図>

実際直接材料費：648,000円

(@実際価格×実際消費量)

@実際価格：@72円

@標準価格：@60円

価格差異 △108,000円 (不利差異)	
標準直接材料費：600,000円 (@標準価格×標準消費量)	数量差異 +60,000円 (有利差異)

標準消費量
10,000kg

実際消費量
9,000kg

【直接労務費差異の分析】

標準直接作業時間：1個あたり消費量5時間×当月投入加工換算量2,200個＝11,000時間

標準直接労務費：直接労務費原価標準150円×当月投入加工換算量2,200個＝330,000円

または

標準賃率@30円×標準直接作業時間11,000時間＝330,000円

直接労務費差異：標準直接労務費330,000円－実際直接労務費348,000円

＝△18,000円（不利差異）

賃率差異：（標準賃率@30円－実際賃率@29円）×実際直接作業時間12,000時間

＝＋12,000円（有利差異）

または

標準賃率@30円×実際直接作業時間12,000時間－実際直接労務費348,000円

＝＋12,000円（有利差異）

作業時間差異：（標準直接作業時間11,000時間－実際直接作業時間12,000時間）

×標準賃率@30円＝△30,000円（不利差異）

<分析図>

実際直接労務費：348,000円

(@実際賃率×実際直接作業時間)

@実際賃率：@29円

@標準賃率：@30円

賃率差異 +12,000円（有利差異）	
標準直接労務費：330,000円 （@標準賃率 ×標準直接作業時間）	作業時間差異 △30,000円 （不利差異）

標準直接作業時間
11,000時間

実際直接作業時間
12,000時間



4 製造間接費差異の分析

製造間接費差異は、実際製造間接費と標準製造間接費との差額をいいます。そして、製造間接費差異は、原因別に予算差異、操業度差異および能率差異に分類されます。この分析の方法として、本書では、公式法変動予算と固定予算を学習します（第5章で学習した内容と基本的には同様です）。

(1) 公式法変動予算

① 予算差異

予算差異とは、製造間接費の予算許容額と実際発生額が異なることにより生じる差異であり、以下の式で計算されます。

$$\text{予算差異} = \text{予算許容額} - \text{実際発生額}$$

② 操業度差異

操業度差異とは、生産設備の利用度合いを測定する差異であり、実際操業度と基準操業度が一致しなかったために生じた、製造間接費の配賦差額を示すものです。操業度差異は以下の式で算定されます。

$$\text{操業度差異} = (\text{実際操業度} - \text{基準操業度}) \times \text{固定費率}$$

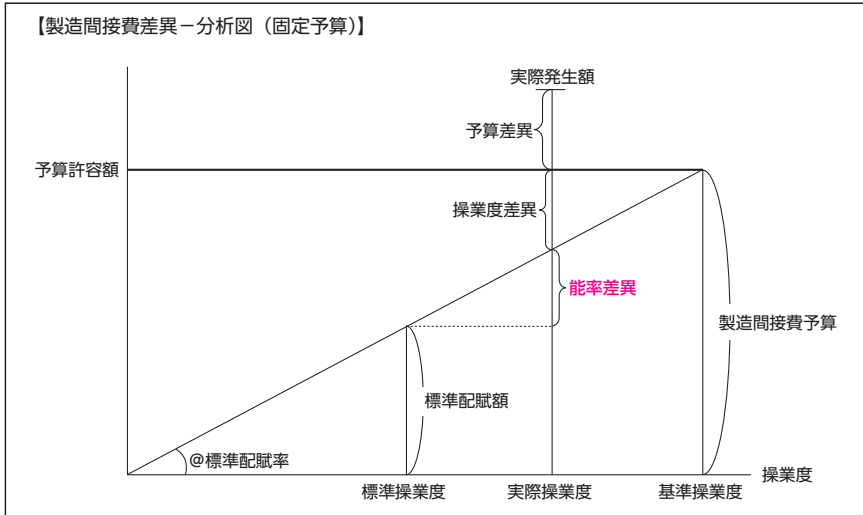
③ 能率差異

能率差異とは、工場の能率の低下に起因し、標準操業度と実際操業度が一致しなかったために生じた製造間接費の配賦差額を示すものです。能率差異は、変動費と固定費を分けて計算することもできます。

$$\begin{aligned} \text{能率差異} &= (\text{標準操業度} - \text{実際操業度}) \times \text{標準配賦率} \\ \text{変動費能率差異} &= (\text{標準操業度} - \text{実際操業度}) \times \text{変動費率} \\ \text{固定費能率差異} &= (\text{標準操業度} - \text{実際操業度}) \times \text{固定費率} \end{aligned}$$

(2) 固定予算

固定予算においても、基本的な差異の算定式は、公式法変動予算と同様です。しかし、第5章で学習したとおり、固定予算では製造間接費を変動費と固定費とに分類しないため、能率差異も変動費と固定費とに分類することはしません。



ひと言アドバイス

公式法変動予算における能率差異の算定は、23ページのように、変動費能率差異と固定費能率差異に分けて分析することもあり、これを4分法といいます。そして、4分法以外に、3分法という分析方法がありますが、これはさらに、①変動費能率差異と固定費能率差異を合計して能率差異を算定する方法と、②固定費能率差異と操業度差異を合計して操業度差異を算定する方法の2つに分かれます。

試験上では、①については「能率差異は、標準配賦率をもって計算すること」、②については「操業度差異は、標準操業度と基準操業度の差異に固定費率を乗じて算定すること」などの指示が入りますので、しっかり確認しましょう。

■例題11-4 製造間接費差異の分析

当工場では製品Xを生産している。製品Xは工程の始点で直接材料をすべて投入し、これに加工を行うことで完成する。原価計算方法は標準原価計算を採用している。以下の資料に基づき、各設問に答えなさい。

1. 標準原価カード（製造間接費のみ）

	単 価		消費量		原価標準
製造間接費	50円/時間	×	5時間	=	250円
合 計					250円

2. 当月の製品Xの生産データ

月初仕掛品	500個 (0.2)
当月投入	<u>2,000個</u>
計	2,500個
月末仕掛品	<u>400個 (0.5)</u>
当月完成品	<u><u>2,100個</u></u>

(注) () 内は加工進捗度を示している。

3. 当月の固定製造間接費予算額は260,000円である。製造間接費は直接作業時間を基準に製品に配賦しており、基準操業度は13,000 hである。
4. 製造間接費の実際発生額は584,800円である。
5. 当月の実際直接作業時間は12,000 hである。

問1 公式法変動予算に基づき、製造間接費差異を予算差異、操業度差異および能率差異に分析しなさい。また、能率差異を変動費能率差異と固定費能率差異とに分析しなさい。

問2 固定予算に基づき、製造間接費差異を予算差異、操業度差異および能率差異に分析しなさい。

■ 解答欄

問1

予算差異	円 (差異)	操業度差異	円 (差異)
能率差異	円 (差異)		

変動費能率差異	円 (差異)
固定費能率差異	円 (差異)

問2

予算差異	円 (差異)	操業度差異	円 (差異)
能率差異	円 (差異)		

■ 解答解説

問1

予算差異	35,200 円 (有利差異)	操業度差異	20,000 円 (不利差異)
能率差異	50,000 円 (不利差異)		

変動費能率差異	30,000 円 (不利差異)
固定費能率差異	20,000 円 (不利差異)

仕掛品

月初仕掛 500個 (100個)	当月完成 2,100個 (2,100個)
当月投入 2,000個 (2,200個)	月末仕掛 400個 (200個)

標準原価差異は当月投入分に対して認識される

標準直接作業時間：1個あたり消費量5時間×当月投入加工換算量2,200個＝11,000時間

固定費率：固定費予算（月間）260,000円÷基準操業度（月間）13,000時間＝@20円

変動費率：製造間接費標準配賦率@50円－固定費率@20円＝@30円

予算許容額：変動費率@30円×實際操業度12,000時間

+ 固定費予算260,000円＝620,000円

予算差異：予算許容額620,000円－實際発生額584,800円＝+35,200円（有利差異）

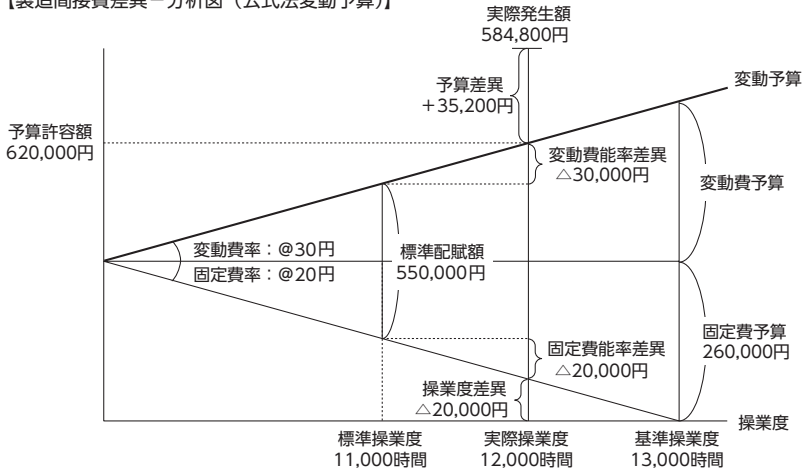
操業度差異：（實際操業度12,000時間－基準操業度13,000時間）×固定費率@20円
＝△20,000円（不利差異）

能率差異：（標準操業度11,000時間－實際操業度12,000時間）×標準配賦率@50円
＝△50,000円（不利差異）

変動費能率差異：（標準操業度11,000時間－實際操業度12,000時間）×変動費率@30円
＝△30,000円（不利差異）

固定費能率差異：（標準操業度11,000時間－實際操業度12,000時間）×固定費率@20円
＝△20,000円（不利差異）

【製造間接費差異－分析図（公式法変動予算）】



問2

予算差異	65,200 円 (有利差異)	操業度差異	50,000 円 (不利差異)
能率差異	50,000 円 (不利差異)		

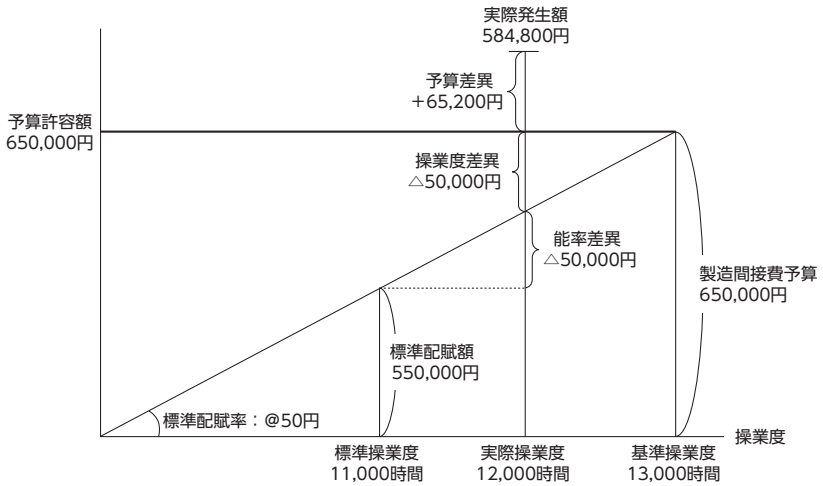
予算許容額：標準配賦率@50円 × 基準操業度13,000時間 = 650,000円

予算差異：予算許容額650,000円 - 実際発生額584,800円 = +65,200円 (有利差異)

操業度差異：(実際操業度12,000時間 - 基準操業度13,000時間) × 標準配賦率@50円
= △50,000円 (不利差異)

能率差異：(標準操業度11,000時間 - 実際操業度12,000時間) × 標準配賦率@50円
= △50,000円 (不利差異)

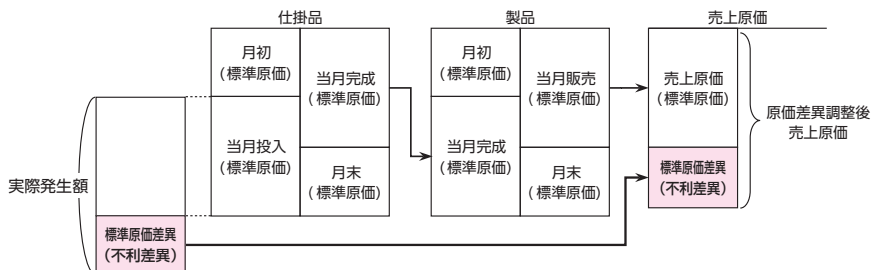
【製造間接費差異—分析図 (固定予算)】



5 標準原価差異の損益計算書の表示

標準原価計算の原価差異である直接材料費差異、直接労務費差異および製造間接費差異は、損益計算書において、売上原価に賦課されます。不利差異であれば、売上原価に加算し、有利差異であれば、売上原価から減算します。

I 売上高		× × ×	
II 売上原価			
1 期首製品棚卸高	× × ×		
2 当期製品製造原価	× × ×		
計	× × ×		
3 期末製品棚卸高	× × ×		
差 引	× × ×		
4 原価差額	× × ×	× × ×	
売上総利益		× × ×	



第4節 標準原価計算の勘定記入

✓ CHECK

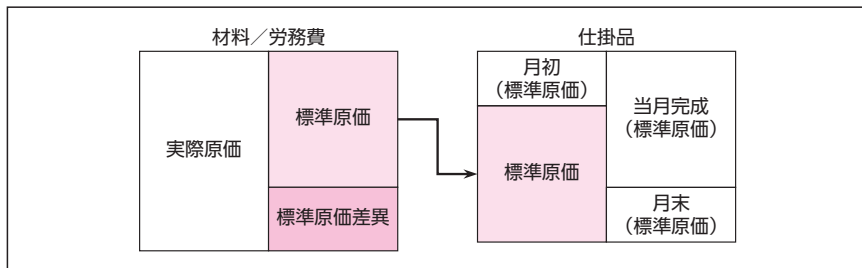
- 用語** シングル・プラン：仕掛品勘定の借方に原価要素別の標準原価を記入する、仕掛品勘定の記入方法。
- パーシャル・プラン：仕掛品勘定の借方に原価要素別の実際原価を記入する、仕掛品勘定の記入方法。

1 標準原価計算の勘定記入

標準原価計算を採用している場合には、仕掛品勘定の月初仕掛品、月末仕掛品および完成品原価は標準原価で記入されます。また、製品勘定はすべて標準原価で記入されます。本書では、仕掛品勘定の記入方法として、シングル・プランとパーシャル・プランという2つの方法を学習します。

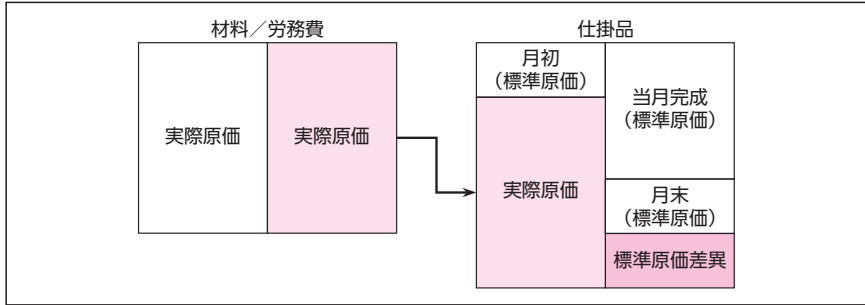
(1) シングル・プラン

シングル・プランとは、仕掛品勘定の借方に原価要素別の標準原価を記入する方法です。この場合、仕掛品勘定には標準原価のみが記入され、標準原価差異は各原価要素勘定に記入されます。



(2) パーシャル・プラン

パーシャル・プランとは、仕掛品勘定の借方に原価要素別の実際原価を記入する方法です。この場合、仕掛品勘定には標準原価と実際原価の両方が記入され、標準原価差異は仕掛品勘定に記入されます。



ひと言アドバイス

仕掛品勘定の借方に標準原価を記入する方法がシングル・プラン、実際原価を記入する方法がパーシャル・プランです。シングル・プランは、仕掛品勘定に標準原価のみ（シングル）が記入される方法だと押さえましょう。

■例題11-5 標準原価計算の勘定記入

当工場では製品Xを生産している。製品Xは工程の始点で直接材料をすべて投入し、これに加工を行うことで完成する。原価計算方法は標準原価計算を採用している。以下の資料に基づき、各設問に答えなさい。

1. 標準原価カード

	単 価		消費量		原価標準
直接材料費	60円/kg	×	5 kg	=	300円
直接労務費	30円/時間	×	5 時間	=	150円
製造間接費	50円/時間	×	5 時間	=	250円
合 計					<u>700円</u>

2. 当月の製品Xの生産データ

月初仕掛品	500個 (0.2)
当月投入	<u>2,000個</u>
計	2,500個
月末仕掛品	<u>400個 (0.5)</u>
当月完成品	<u><u>2,100個</u></u>

(注) () 内は加工進捗度を示している。

3. 当月実際発生原価

直接材料費：648,000円

直接労務費：348,000円

製造間接費：584,800円

問1 シングル・プランによる当月の仕掛品勘定の記入を行いなさい。

問2 パーシャル・プランによる当月の仕掛品勘定の記入を行いなさい。

■ 解答欄

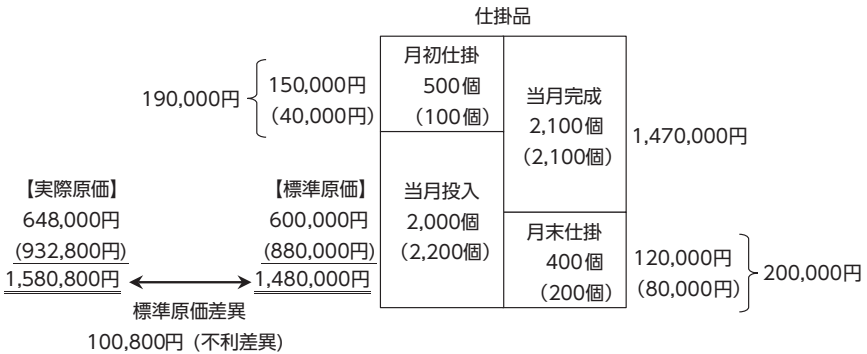
問 1

				仕掛品		(単位：円)				
前	月	繰	越	()	製	品	()			
直	接	材	料	費	()	次	月	繰	越	()
直	接	労	務	費	()					
製	造	間	接	費	()					

問 2

				仕掛品		(単位：円)						
前	月	繰	越	()	製	品	()					
直	接	材	料	費	()	標	準	原	価	差	異	()
直	接	労	務	費	()	次	月	繰	越	()		
製	造	間	接	費	()							

■ 解答解説



問 1

				仕掛品		(単位：円)				
前	月	繰	越	190,000	製	品	1,470,000			
直	接	材	料	費	600,000	次	月	繰	越	200,000
直	接	労	務	費	330,000					
製	造	間	接	費	550,000					

問2

		仕掛品		(単位:円)
前	月	繰	越	190,000
製	造	間	接	費
製	品	製	品	1,470,000
直	接	材	料	費
直	接	労	務	費
製	造	間	接	費
648,000	標	準	原	価
348,000	次	月	繰	越
584,800				
				100,800
				200,000

第 12 章

直接原価計算

第12章では、今まで学習してきたものとは異なる原価計算方法について学習します。これまで学習してきた原価計算方法との違いを意識しながら学習しましょう。



第1節 直接原価計算とは

✓ CHECK

- 用語** 全部原価計算：すべての製造原価を製品原価とし、すべての販売費及び一般管理費を期間原価とする原価計算方法。
- 直接原価計算：変動製造原価のみを製品原価とし、固定製造原価およびすべての販売費及び一般管理費を期間原価とする原価計算方法。
- 製品原価：製品に集計された製造原価。販売した分のみを売上原価として費用処理する。
- 期間原価：一定期間における発生額に基づいて把握された原価。一期間で発生した期間原価は全額費用処理する。

1 直接原価計算の必要性

これまで学習してきた原価計算方法は、原価を売上原価と販売費及び一般管理費とに区分し、売上総利益と営業利益という計算段階に分けるものでした（これを全部原価計算といいます）。

この全部原価計算は、製品原価を計算して財務諸表を作成するという工業簿記本来の目的を達成するためには必要不可欠です。また、標準原価計算を用いることによって、有効な原価管理を行うことができます。つまり、原価計算を行うことで、①企業外部に業績を報告するための財務諸表を作ることができ、②原価をできる限り引き下げることができるようになります。

しかし、企業はあくまでも利益（＝売上－原価）を獲得するために営業活動を行っているため、上記①②だけでは不十分と言わざるをえません。原価をいくら引き下げても、十分な利益を獲得できなければ意味がないわけです。

これから学習する直接原価計算を用いることで、③売上高と利益の関係を分析し、利益獲得に役立つ情報を得ることができるようになるのです（詳しくは第13章で学習します）。

【①財務諸表作成】

原価計算の結果を財務諸表に計上し、
企業外部に業績を報告する

【②原価管理】

標準原価計算を用いることにより、
原価の無駄を把握し、改善できる

損益計算書（全部原価計算）

I	売 上 高	××
II	売 上 原 価	××
	売 上 総 利 益	××
III	販 売 費 及 び 一 般 管 理 費	××
	営 業 利 益	××

【③利益管理】

売上との関係が不明確であるため、
直接原価計算を用いて分析する

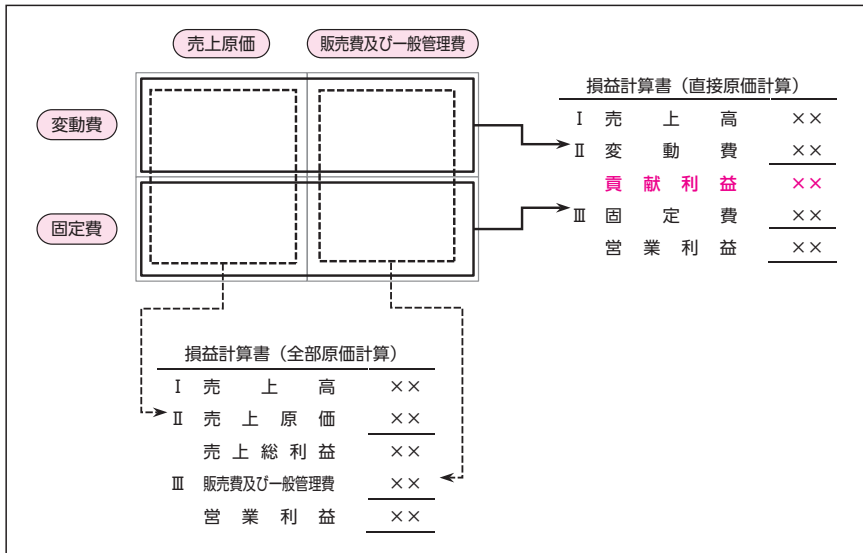


ひと言アドバイス

直接原価計算は、財務諸表を作成することを目的とした、企業外部に対する報告のための原価計算方法ではなく、利益を獲得することを目的とした、企業内部のための原価計算方法であるということが出来ます。

2 直接原価計算とは

直接原価計算とは、原価（製造原価と販売費及び一般管理費）を、大きく変動費と固定費とに区分し、貢献利益と営業利益という計算段階に分けて計算する損益計算方法です。貢献利益は、売上高から変動費を控除することで算定されます。



全部原価計算においては、すべての製造原価を製品の原価（製品原価）とし、すべての販売費及び一般管理費を発生時の費用（期間原価）としていました。

これに対して、直接原価計算においては、変動製造原価のみを製品原価とし、固定製造原価およびすべての販売費及び一般管理費を期間原価とします。

<全部原価計算と直接原価計算の比較>

原価の分類		直接原価計算	全部原価計算
製造原価	変動費	製品原価	製品原価
	固定費	期間原価	
販売費及び一般管理費	変動費	期間原価	期間原価
	固定費		



ひと言アドバイス

全部原価計算と直接原価計算の違いは、製造原価のうち固定費を含めて製品原価の計算を行うかどうかです。

3 直接原価計算の特徴

直接原価計算の特徴として、以下の4つを挙げることができます。

- ① 原価を変動費と固定費とに区分する。
- ② 変動製造原価のみで製品原価を算定する。
- ③ 固定製造原価は、期間原価として発生時に費用計上する。
- ④ 売上高から変動費のみを控除し、貢献利益を算定する。

4 全部原価計算と直接原価計算の損益計算書

(1) 全部原価計算の損益計算書

全部原価計算の損益計算書では、すべての製造原価（製造固定費を含む）を売上原価に計上し、売上高から売上原価を控除して売上総利益を算定します。そして、売上総利益から販売費及び一般管理費を控除して営業利益を算定します。

(2) 直接原価計算の損益計算書

直接原価計算の損益計算書では、変動製造原価のみを売上原価に計上し、売上高から変動売上原価を控除し、変動製造マージンを算定します。そして、変動製造マージンから変動販売費を差し引いて貢献利益（限界利益）を算定し、貢献利益から固定費（固定製造原価および固定販売費及び一般管理費）を控除して営業利益を算定します。

全部原価計算		直接原価計算	
I 売上高	×××	I 売上高	×××
II 売上原価		II 変動売上原価	
1. 期首製品棚卸高	×××	1. 期首製品棚卸高	×××
2. 当期製品製造原価	×××	2. 当期製品製造原価	×××
計	×××	計	×××
3. 期末製品棚卸高	×××	3. 期末製品棚卸高	×××
売上総利益	×××	変動製造マージン	×××
III 販売費及び一般管理費	×××	III 変動販売費	×××
営業利益	×××	貢献利益	×××
		IV 固定費	
		1. 製造原価	×××
		2. 販売費及び一般管理費	×××
		営業利益	×××

Case Study 全部原価計算と直接原価計算

当期変動製造原価：@500円

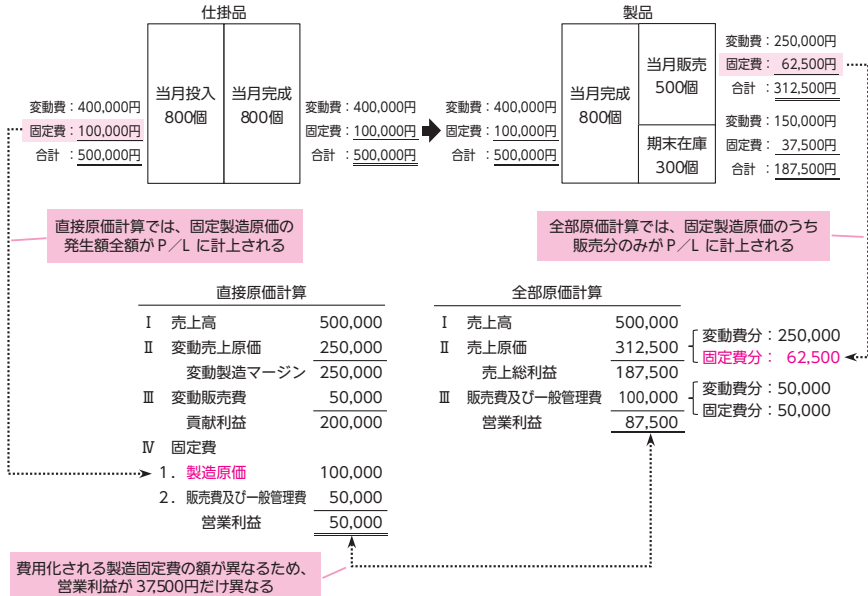
当期固定製造原価：100,000円

当期変動販売費及び一般管理費：@100円

当期固定販売費及び一般管理費：50,000円

期首・期末仕掛品なし

製品生産量：800個、販売量：500個（販売価格：@1,000円）（期首在庫なし、期末製品在庫300個）



(3) 全部原価計算と直接原価計算の営業利益の相違

全部原価計算と直接原価計算は、製造固定費の取り扱いが異なります。そのため、製造固定費が費用化されるタイミングの相違によって、上記Case Studyのように営業利益の額も異なります。

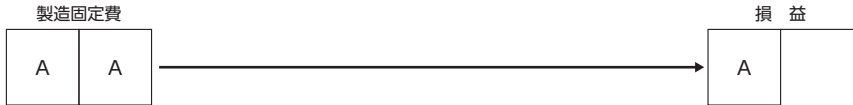
① 全部原価計算の場合

製造固定費は製品原価（資産）として処理され、最終的に販売されたときに初めて費用として処理されることになります。

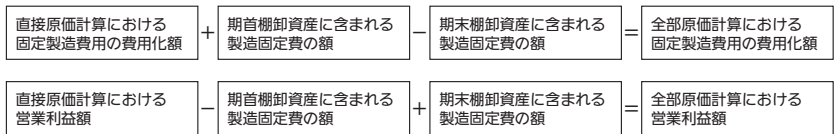
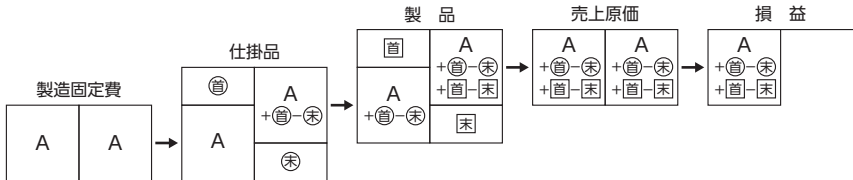
② 直接原価計算の場合

製造固定費は、製品の販売に関係なく、発生したその期の費用として処理されます。

<直接原価計算における固定製造費用の流れ>



<全部原価計算における固定製造費用の流れ>



$$\text{全部原価計算 営業利益計上額} - \text{直接原価計算 営業利益計上額} = \text{期末製造固定費} - \text{期首製造固定費}$$

Case Study 全部原価計算と直接原価計算の営業利益の相違

全部原価計算の営業利益：87,500円 直接原価計算の営業利益：50,000円

当期固定製造原価：100,000円

期首・期末仕掛品なし

製品生産量：800個、販売量：500個（期首在庫なし、期末製品在庫300個）



全部原価計算の営業利益87,500円 - 直接原価計算の営業利益50,000円

= 期末製造固定費37,500円 - 期首製造固定費0円

第2節 固定費調整



1 固定費調整とは

固定費調整とは、直接原価計算を採用している場合において、直接原価計算により算定された営業利益から全部原価計算の営業利益を算定することです。

現行制度上、公表用財務諸表は全部原価計算に基づいて算定した利益により作成する必要があり、直接原価計算による財務諸表の作成は認められていません。よって、直接原価計算を採用している場合には、直接原価計算により算定した営業利益から全部原価計算により算定した営業利益に修正する必要があります。



ひと言アドバイス

財務諸表作成の手段として認められないにも関わらず直接原価計算が用いられるのは、CVP分析など、企業内部での分析に有用な情報を得ることができるためです（詳しくは第13章で学習します）。

2 固定費調整の方法

全部原価計算と直接原価計算で営業利益の額が異なるのは、製造固定費の費用計上額が異なるためでした。そのため、この製造固定費を調整することで、直接原価計算による営業利益を全部原価計算による営業利益へと修正します（＝固定費調整）。

直接原価計算による 営業利益	+	期末棚卸資産に 含まれる製造固定費	-	期首棚卸資産に 含まれる製造固定費	=	全部原価計算による 営業利益
営業利益（直接原価計算）		× × ×				
V 固定費調整						
1. 期末棚卸資産固定製造原価		× × ×	←			加算する
2. 期首棚卸資産固定製造原価		× × ×	←			減算する
営業利益（全部原価計算）		× × ×				



ひと言アドバイス

固定費調整の算定式は、全部原価計算と直接原価計算の営業利益の差額を表した式を変形したものになります。

■例題12-1 直接原価計算

当社では、製品Xを大量生産しており、単純総合原価計算を行っている。以下の資料に基づいて、各問に答えなさい。

1. 当月の生産販売データ（単位：個）

月初仕掛品	0	月初製品	200
当月投入	<u>500</u>	当月完成	<u>400</u>
計	500	計	600
月末仕掛品	<u>100</u> (1/2)	月末製品	<u>100</u>
当月完成	<u>400</u>	当月販売	<u>500</u>

(注) () 内は加工進捗度を表している。

2. 月初製品帳簿価額 520,000円（内、固定費120,000円）

3. 当月製造費用

直接材料費	500,000円
直接労務費	250,000円
変動製造間接費	200,000円
固定製造間接費	225,000円

4. 当月販売費及び一般管理費

販売費	150,000円（内、固定費50,000円）
一般管理費	50,000円（すべて固定費）

5. その他

- (1) 原価配分の仮定は先入先出法によって行うこと。
- (2) 製品Xの販売価格は1個あたり3,000円である。
- (3) 直接材料費および直接労務費はすべて変動費である。

問1 直接原価計算による当月の損益計算書を作成しなさい。

問2 全部原価計算による当月の損益計算書を作成しなさい。

問3 固定費調整を行いなさい。

■ 解答欄

問 1

直接原価計算による損益計算書(単位:円)

I 売上高	()	
II 変動売上原価		
1.月初製品	()	
2.当月完成	()	
合計	()	
3.月末製品	()	()
変動製造マージン		()
III 変動販売費	()	
貢献利益	()	
IV 固定費		
1.製造費用	()	
2.販売費	()	
3.一般管理費	()	()
営業利益		()

問 2

全部原価計算による損益計算書(単位:円)

I 売上高	()	
II 売上原価		
1.月初製品	()	
2.当月完成	()	
合計	()	
3.月末製品	()	()
売上総利益		()
III 販売費及び一般管理費		()
営業利益		()

問3

(単位：円)		
I 売上高		× ×
II 変動売上原価		
1. 月初製品	× ×	
2. 当月完成	× ×	
合計	× ×	
3. 月末製品	× ×	× ×
変動製造マージン		× ×
III 変動販売費		× ×
貢献利益		× ×
IV 固定費		
1. 製造費用	× ×	
2. 販売費	× ×	
3. 一般管理費	× ×	× ×
営業利益 (直接原価計算)		()
固定費調整		
1. 期末棚卸資産固定製造原価		()
2. 期首棚卸資産固定製造原価		()
営業利益 (全部原価計算)		()

■ 解答解説

問 1			問 2		
直接原価計算による損益計算書 (単位:円)			全部原価計算による損益計算書 (単位:円)		
I 売上高		1,500,000	I 売上高		1,500,000
II 変動売上原価			II 売上原価		
1. 月初製品	★ ¹ 400,000		1. 月初製品	520,000	
2. 当月完成	★ ² 800,000		2. 当月完成	★ ⁴ 1,000,000	
合計	1,200,000		合計	1,520,000	
3. 月末製品	★ ³ 200,000	1,000,000	3. 月末製品	250,000	1,270,000
変動製造マージン		500,000	売上総利益		230,000
III 変動販売費		100,000	III 販売費及び一般管理費		200,000
貢献利益		400,000	営業利益		30,000
IV 固定費					
1. 製造費用	225,000				
2. 販売費	50,000				
3. 一般管理費	50,000	325,000			
営業利益		75,000			

問 3

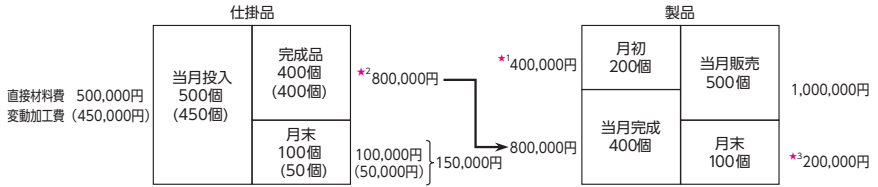
(単位：円)

I 売上高		1,500,000
II 変動売上原価		
1. 月初製品	400,000	
2. 当月完成	800,000	
合計	1,200,000	
3. 月末製品	200,000	1,000,000
変動製造マージン		500,000
III 変動販売費		100,000
貢献利益		400,000
IV 固定費		
1. 製造費用	225,000	
2. 販売費	50,000	
3. 一般管理費	50,000	325,000
営業利益 (直接原価計算)		75,000
固定費調整		
1. 期末棚卸資産固定製造原価		75,000
2. 期首棚卸資産固定製造原価		120,000
営業利益 (全部原価計算)		30,000

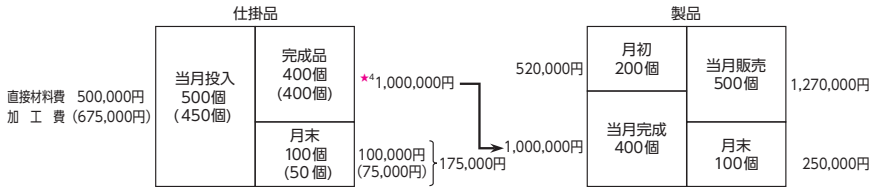


問1

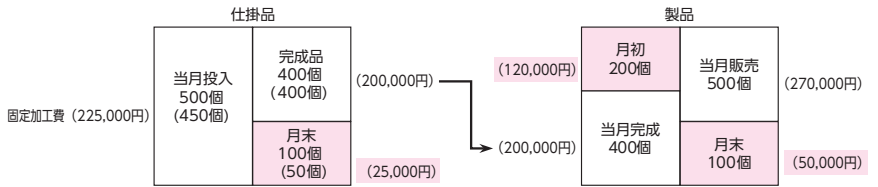
変動加工費：直接労務費250,000円 + 変動製造間接費200,000円 = 450,000円



問2



問3



期末棚卸資産製造固定費：期末仕掛品製造固定費25,000円

+ 期末製品製造固定費50,000円 = 75,000円

期首棚卸資産製造固定費 = 120,000円 (期首製品製造固定費)

営業利益 (全部原価計算) = 営業利益 (直接原価計算) 75,000円

+ 期末棚卸資産製造固定費75,000円 - 期首棚卸資産製造固定費120,000円 = 30,000円

第13章

CVP分析

第13章では、第12章で学習した直接原価計算を用いて、「利益を獲得するためにはどのくらいの売上が必要なのか」を分析していきます。直接原価計算の損益計算書をイメージしながら学習しましょう。



第1節 CVP分析とは

✓CHECK

用語 CVP分析：売上（または販売量）（Volume）と原価（Cost）と利益（Profit）の関係を分析する方法。

貢献利益：売上高から変動費を控除した額。

貢献利益率：売上高に対する貢献利益の割合。

1 CVP分析とは

第12章で学習したように、会社は、利益獲得に向けて、毎期の利益目標を立て、その実現のため計画を策定する必要があります（これを短期利益計画といいます）。

会社が短期利益計画を策定する際には、目標利益を達成するためにはいくらの売上高が必要か、または、売上高が増減した場合には利益の金額がいくらになるのか、といった分析計算を行います。このような分析計算が、本章で扱うCVP分析です。

CVP分析とは、売上（または販売量）（Volume）と原価（Cost）と利益（Profit）の関係を分析する方法です。

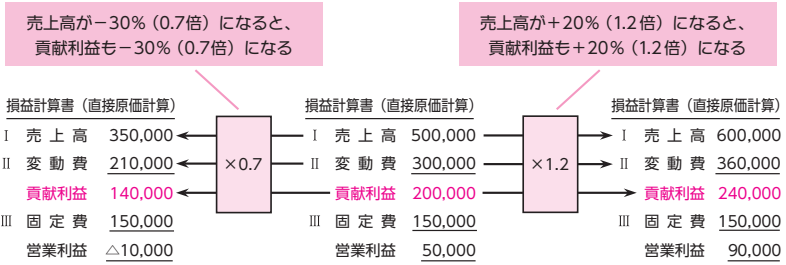
直接原価計算では、原価を変動費と固定費とに分類しましたが、CVP分析では、上記の性質を利用して、売上高の変化に対して、原価と利益の金額がいかに変化するのかを分析していきます。

損益計算書（直接原価計算）

I	売上高	××
II	変動費	××
	貢献利益	××
III	固定費	××
	営業利益	××

比例関係あり

売上高の変化が貢献利益の変化を通じて営業利益にどのような影響を与えるかを分析することができる



2 CVP分析の基本概念

(1) 貢献利益

貢献利益とは、売上高から変動費を控除した額であり、固定費を回収し、利益の獲得に貢献する額を意味します。売上高と変動費は比例して増減するため、貢献利益も売上高に比例して増減することになります。なお、貢献利益と同様の意味合いで、限界利益という言葉が使われることもあります。

$$\begin{aligned}\text{貢献利益} &= \text{売上高} - \text{変動費} \\ &= \text{固定費} + \text{営業利益}\end{aligned}$$

損益計算書（直接原価計算）

I 売上高	××
II 変動費	××
貢献利益	××
III 固定費	××
営業利益	××



ひと言アドバイス

CVP分析には、様々な指標や公式が登場しますが、上図のような簡易的な直接原価計算によるP/Lを用いることで、公式を暗記する必要がなくなります。それぞれの指標の意味を理解しましょう。

(2) 貢献利益率

貢献利益率とは、売上高に対する貢献利益の割合です。

$$\text{貢献利益率} = \frac{\text{貢献利益}}{\text{売上高}}$$

(3) 変動費率

変動費率とは、売上高に対する変動費の割合です。なお、貢献利益率と変動費率の合計は必ず1になります。

$$\text{変動費率} = \frac{\text{変動費}}{\text{売上高}}$$

$$\text{貢献利益率} + \text{変動費率} = 100\%$$

<u>損益計算書</u>	
売上高	100,000 (100%)
変動費	60,000 (60%) ← 変動費率
貢献利益	40,000 (40%) ← 貢献利益率
固定費	<u>10,000</u>
営業利益	<u><u>30,000</u></u>

第2節 CVP分析の計算方法

✓ CHECK

用語	損益分岐点	: 営業利益がゼロとなる点。
	損益分岐点比率	: 予想(計画)売上高に対する損益分岐点売上高の割合を示す指標。
	安全余裕率	: 予想(計画)売上高が損益分岐点売上高からどの程度離れているかを示す指標。
	安全余裕額	: 予想売上高から損益分岐点売上高を控除した額。
	経営レバレッジ係数	: 営業量が増加したときに営業利益がどの程度変化するかを示す指標。

1 基本的な分析

(1) 損益分岐点

① 意義

損益分岐点とは、営業利益がゼロとなる点のことであり、売上高もしくは販売量で示されます。

損益計算書			
I	売上高	××	
II	変動費	××	
	貢献利益	××	
III	固定費	××	
	営業利益	0	

② 計算式

「貢献利益－固定費」で算定される営業利益がゼロであるため、損益分岐点では、「貢献利益＝固定費」となっています。そのため、以下のように損益分岐点販売量および損益分岐点売上高を算定することができます。

$$\begin{aligned} \text{損益分岐点売上高} &= \frac{\text{固定費}}{\text{貢献利益率}} \\ &\text{または} \\ &= \text{単位あたり販売価格} \times \text{損益分岐点販売量} \\ \text{損益分岐点販売量} &= \frac{\text{固定費}}{\text{製品単位あたり貢献利益}} \end{aligned}$$

Case Study 損益分岐点

1. 販売価格は500円/個、製品単位あたりの変動費は300円/個である。
2. 当期の固定製造原価は10,000円である。

当期 P/L	
売上高	@500 (100%)
変動費	@300 (60%)
貢献利益	@200 (40%)
固定費	<u>10,000</u>
営業利益	<u><u>0</u></u>

【損益分岐点販売量】

(損益分岐点販売量=X)

当期 P/L	
売上高	500X (100%)
変動費	<u>300X (60%)</u>
貢献利益	200X (40%)
固定費	<u>10,000</u>
営業利益	<u><u>0</u></u>

貢献利益200X円 - 固定費10,000円 = 営業利益 0円

$$200X = 10,000$$

損益分岐点販売量X = 固定費10,000円 ÷ 製品単位あたり貢献利益200円 = 50個

【損益分岐点売上高】

(損益分岐点売上高=S)

当期 P/L	
売上高	S (100%)
変動費	<u>0.6S (60%)</u>
貢献利益	0.4S (40%)
固定費	<u>10,000</u>
営業利益	<u><u>0</u></u>

貢献利益0.4S円 - 固定費10,000円 = 営業利益 0円

$$0.4S = 10,000円$$

損益分岐点売上高S = 固定費10,000円 ÷ 貢献利益率40% = 25,000円

または

損益分岐点売上高S = 単位あたり販売価格@500円 × 損益分岐点販売量50個 = 25,000円

(2) 目標営業利益（目標営業利益率）達成点

目標営業利益達成点では、「貢献利益＝固定費＋目標営業利益」となっています。そのため、以下のように目標営業利益達成売上高、目標営業利益達成販売量、および目標営業利益率達成売上高を算定することができます。

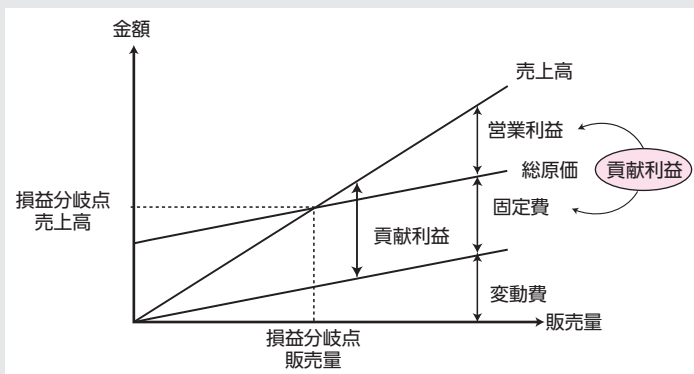
損益計算書	
I 売上高	××
II 変動費	××
貢献利益	××
III 固定費	××
営業利益	目標額

$$\begin{aligned} \text{目標営業利益達成売上高} &= \frac{\text{固定費} + \text{目標営業利益}}{\text{貢献利益率}} \\ &\text{または} \\ &= \text{単位あたり販売価格} \times \text{目標営業利益達成販売量} \\ \text{目標営業利益達成販売量} &= \frac{\text{固定費} + \text{目標営業利益}}{\text{製品単位あたり貢献利益}} \\ \text{目標営業利益率達成売上高} &= \frac{\text{固定費}}{\text{貢献利益率} - \text{目標営業利益率}} \end{aligned}$$

参考

損益分岐点図表と貢献利益図表

損益分岐点は、以下のように図で表すこともできます。



■例題13-1 CVP分析

以下の資料に基づき、各設問に答えなさい。

1. 製品単位あたりの販売価格は500円/個である。
2. 製品単位あたりの変動製造原価は200円/個である。
3. 製品単位あたりの変動販売費は100円/個である。
4. 固定製造原価は20,000円である。
5. 固定販売費は10,000円である。

問1 損益分岐点売上高、および損益分岐点販売量を求めなさい。

問2 目標営業利益10,000円を達成する売上高、および販売量を求めなさい。

問3 目標営業利益率15%を達成する売上高、および販売量を求めなさい。

■解答欄

問1	売上高	円	販売量	個
問2	売上高	円	販売量	個
問3	売上高	円	販売量	個

■解答解説

問1	売上高	75,000円	販売量	150個
----	-----	---------	-----	------

(損益分岐点売上高=S) (損益分岐点販売量=X)

当期 P/L		当期 P/L		損益分岐点 P/L	
売上高	S	売上高	500X	売上高	75,000 (100%)
変動費	0.6S	変動費	300X	変動製造原価	30,000
貢献利益	0.4S	貢献利益	200X	変動販売費	15,000
固定費	30,000	固定費	30,000	貢献利益	30,000 (40%)
営業利益	0	営業利益	0	固定製造原価	20,000
				固定販売費	10,000
				営業利益	0

固定費：固定製造原価20,000円＋固定販売費10,000円＝30,000円

貢献利益0.4S円－固定費30,000円＝営業利益0円

損益分岐点売上高：固定費30,000円÷貢献利益率40%＝75,000円

損益分岐点販売量：固定費30,000円÷製品単位あたり貢献利益@200円＝150個

または

損益分岐点売上高75,000円÷販売価格@500円＝150個

問2	売上高	100,000円	販売量	200個
----	-----	----------	-----	------

(目標利益達成売上高 = S) (目標利益達成販売量 = X)

当期 P/L		当期 P/L		目標利益達成 P/L	
売上高	S	売上高	500X	売上高	100,000 (100%)
変動費	0.6S	変動費	300X	変動製造原価	40,000
貢献利益	0.4S	貢献利益	200X	変動販売費	20,000
固定費	30,000	固定費	30,000	貢献利益	40,000 (40%)
営業利益	10,000	営業利益	10,000	固定製造原価	20,000
				固定販売費	10,000
				営業利益	10,000

貢献利益0.4S円 - 固定費30,000円 = 目標利益10,000円

目標利益達成売上高：(固定費30,000円 + 目標利益10,000円)
 \div 貢献利益率40% = 100,000円

目標利益達成販売量：(固定費30,000円 + 目標利益10,000円)
 \div 製品単位あたり貢献利益@200円 = 200個

または
 目標利益達成売上高100,000円 \div 販売価格@500円 = 200個

問3	売上高	120,000円	販売量	240個
----	-----	----------	-----	------

(目標利益率達成売上高 = S) (目標利益率達成販売量 = X)

当期 P/L		当期 P/L		目標利益率達成 P/L	
売上高	S	売上高	500X	売上高	120,000 (100%)
変動費	0.6S	変動費	300X	変動製造原価	48,000
貢献利益	0.4S	貢献利益	200X	変動販売費	24,000
固定費	30,000	固定費	30,000	貢献利益	48,000 (40%)
営業利益	0.15S	営業利益	500X × 15%	固定製造原価	20,000
				固定販売費	10,000
				営業利益	18,000 (15%)

貢献利益0.4S円 - 固定費30,000円 = 目標利益0.15S円

目標利益率達成売上高：固定費30,000円 \div (貢献利益率40% - 目標営業利益率15%)
 = 120,000円

目標利益率達成販売量：目標利益率達成売上高120,000円 \div 販売価格@500円 = 240個

[別法] 目標利益率達成販売量を X と置く。

貢献利益200X円 - 固定費30,000円 = 売上高500X円 \times 目標利益率15% \therefore X = 240個

2 その他の分析

(1) 損益分岐点比率と安全余裕率

① 意義

損益分岐点比率とは、予想（計画）売上高に対する損益分岐点売上高の割合を示すものです。また、安全余裕率とは、予想（計画）売上高が損益分岐点売上高からどの程度離れているかを示す指標であり、企業活動における安全性を示す指標です。例えば、安全余裕率が30%であるならば、売上高が30%減少しても損失は生じないということを意味しています。そのため、安全余裕率が高ければ高いほど、売上高の減少というリスクに対する安全性が高いことを示しています。

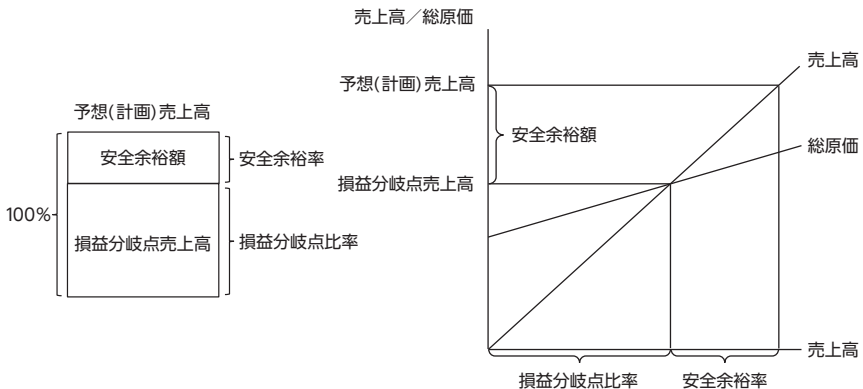
② 計算式

損益分岐点比率は、損益分岐点売上高を予想売上高で除すことで算定されます。また、安全余裕率は、安全余裕額（予想売上高から損益分岐点売上高を控除した額）を予想売上高で除すことで算定されます。損益分岐点売上高と安全余裕額の合計は予想売上高と一致することから、損益分岐点比率と安全余裕率の合計は必ず100%になります。

$$\text{損益分岐点比率} = \frac{\text{損益分岐点売上高}}{\text{予想(計画)売上高}}$$

$$\text{安全余裕額} = \text{予想(計画)売上高} - \text{損益分岐点売上高}$$

$$\begin{aligned} \text{安全余裕率} &= \frac{\text{安全余裕額}}{\text{予想(計画)売上高}} \\ &= 100\% - \text{損益分岐点比率} \end{aligned}$$



(2) 経営レバレッジ係数

① 意義

経営レバレッジ係数とは、営業量が増加したときに営業利益がどの程度増加するかを示す指標であり、企業経営における固定費利用度を測定する尺度です。なお、レバレッジとはテコを意味し、固定費が大きいほど、営業量の変化により営業利益の変化も大きくなります。

② 計算式

経営レバレッジ係数は、貢献利益を営業利益で除すことで算定されます。

$$\text{経営レバレッジ係数} = \frac{\text{貢献利益}}{\text{営業利益}}$$

	A	A'	B	B'
売上高	1,000	⇨ 2,000	1,000	⇨ 2,000
変動費	200	×2 400	600	×2 1,200
貢献利益	800	1,600	400	800
固定費	600	600	200	200
営業利益	200	⇨ 1,000	200	⇨ 600
	+800		+400	

固定費依存度の大きいA社の経営レバレッジ係数は4となり売上が増加した時に営業利益の増加幅が大きい。

固定費依存度の小さいB社の経営レバレッジ係数は2となり売上が増加した時に営業利益の増加幅が小さい。

■例題13-2 損益分岐点比率と安全余裕率、経営レバレッジ係数

以下の資料に基づき、各設問に答えなさい。

1. 製品単位あたりの販売価格は1,000円/個である。
2. 変動費率は60%である。
3. 固定費は150,000円である。
4. 次期の計画販売数量は625個である。

問1 損益分岐点比率および安全余裕率を求めなさい。

問2 経営レバレッジ係数を算定しなさい。

■解答欄

問1	損益分岐点比率	%	安全余裕率	%
問2				

■解答解説

問1	損益分岐点比率	60%	安全余裕率	40%
----	---------	-----	-------	-----

(損益分岐点売上高=S)

当期 P/L		計画売上高625,000	
売上高	S	100% {	安全余裕額 250,000
変動費	0.6 S		損益分岐点売上高 375,000
貢献利益	0.4 S		
固定費	150,000		
営業利益	0		

安全余裕率40%
損益分岐点比率60%

計画売上高：販売価格@1,000円×計画販売数量625個＝625,000円

損益分岐点売上高：固定費150,000円÷貢献利益率40%＝375,000円

損益分岐点比率：損益分岐点売上高375,000円÷計画売上高625,000円＝60%

安全余裕額：計画売上高625,000円－損益分岐点売上高375,000円＝250,000円

安全余裕率：安全余裕額250,000円÷計画売上高625,000円＝40%

または

$$100\% - \text{損益分岐点比率}60\% = 40\%$$

問2

2.5

計画販売 P/L

売上高	625,000	100%
変動費	375,000	60%
貢献利益	250,000	40%
固定費	150,000	
営業利益	<u>100,000</u>	

経営レバレッジ係数：貢献利益250,000円 ÷ 営業利益100,000円 = 2.5

3 固変分解

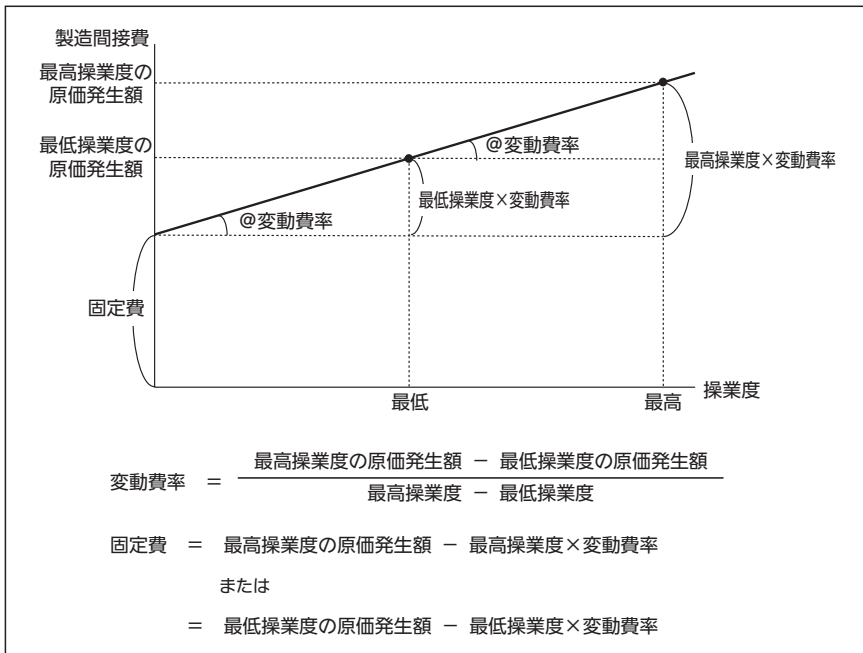
CVP分析において重要なことは、売上高（操業度）が増減したときに原価がどのように反応するかを知ることです。そのため、原価要素は、操業度との関連に基づいて、固定費と変動費とに分解する必要がありますが、これを原価の固変分解といいます。固変分解の方法として、本書では、勘定科目精査法（費目別精査法）と高低点法を学習します。

(1) 勘定科目精査法（費目別精査法）

勘定科目精査法とは、勘定ごとに、固定費か変動費かを1つずつ検討する方法です。

(2) 高低点法

高低点法とは、原価の推移を、過去のデータから集められた正常操業圏（正常な生産量の範囲内）における最高操業度時と最低操業度時の2点を結んだ直線とみなして、固定費と変動費とに分解する方法です。



ひと言アドバイス

高低点法では、正常操業圏におけるデータを使用する必要があります。そのため、問題文で正常操業圏外の原価が与えられた場合には、異常な状態で発生した原価と考えて、固変分解には使用してはならない点に注意しましょう。

■例題13-3 固変分解（高低点法）

当社では、大綱的利益計画の策定においてCVP分析を行うために、高低点法によって、製造間接費を固定費と変動費に分解している。そこで、以下の資料に基づいて、変動費率と固定費の金額を答えなさい。

1. 4月～10月のデータ

月	4月	5月	6月	7月	8月	9月	10月
操業度	600時間	540時間	660時間	720時間	480時間	600時間	450時間
製造間接費	43,200円	41,400円	42,600円	44,400円	39,600円	40,800円	38,000円

2. 正常操業圏は基準操業度を600時間とすると、80%から120%である。

■解答欄

変動費率	円/時間	固定費	円
------	------	-----	---

■解答解説

変動費率	20円/時間	固定費	30,000円
------	--------	-----	---------

正常操業圏：基準操業度の80% 480時間 ～ 基準操業度の120% 720時間

★ 10月（450時間）は正常操業圏外のデータですので、固変分解には使用しません。

最高操業度：7月（720時間）

最低操業度：8月（480時間）

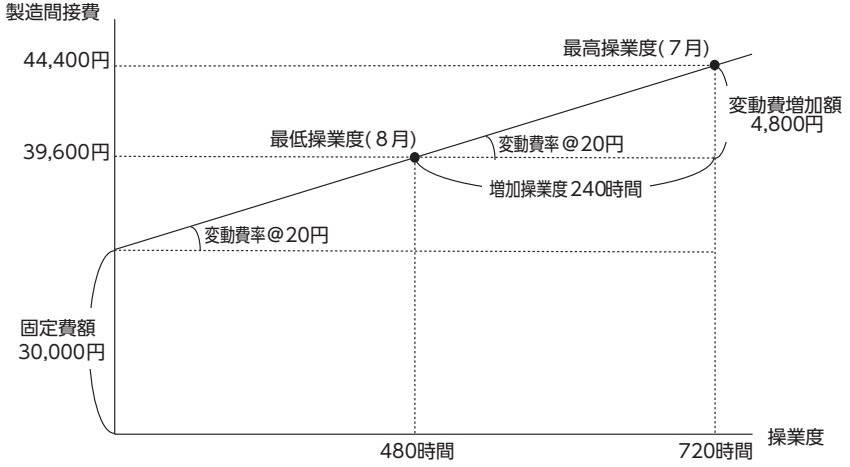
変動費率：（7月製造間接費44,400円 - 8月製造間接費39,600円）

$$\div (7月操業度720時間 - 8月操業度480時間) = 20円/時間$$

固定費額：7月製造間接費44,400円 - 変動費率@20円 × 7月操業度720時間 = 30,000円

または

$$8月製造間接費39,600円 - 変動費率@20円 × 8月操業度480時間 = 30,000円$$



第14章

本社工場会計

第14章では、工場会計が独立した場合について学習します。基本的な考え方は、商業簿記で学習した本支店会計と同様です。仕訳をイメージしながら学習しましょう。



第1節 本社工場会計

✓ CHECK

用語 工場元帳：工場会計が独立している際に、工場に設けられる総勘定元帳。
本社元帳：工場会計が独立している際に、本社に設けられる総勘定元帳。

1 工場会計の独立

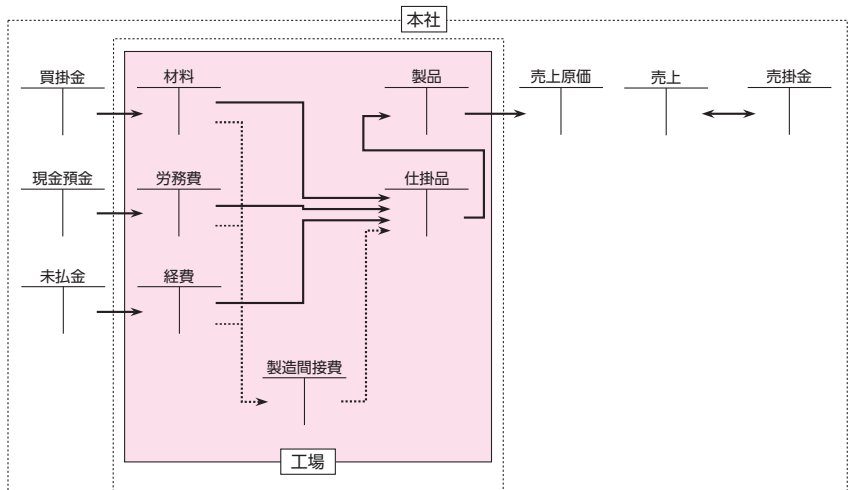
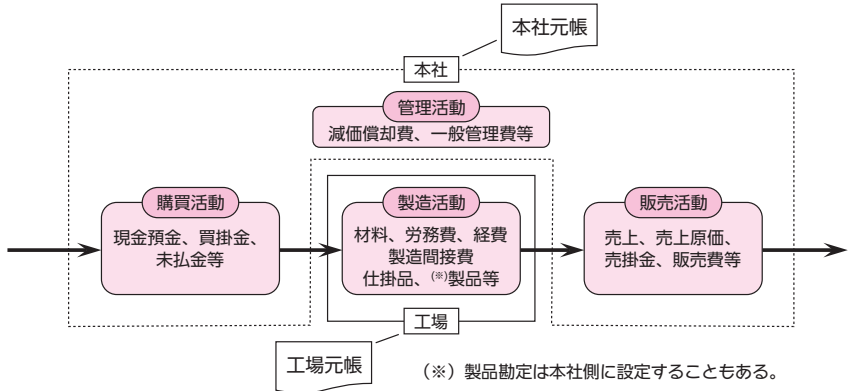
製造業において、会社の規模が大きくなったり、本社と工場が離れた場所にあつたりする場合には、会社全体の取引を1つの会計帳簿に記入することが困難になります。そのため、会社全体の会計帳簿を本社と工場に分割し、工場で行われる製造活動に関する記録を工場の会計帳簿で行うことがあります。これを工場会計の独立といいます。

この場合、工場に設けられる総勘定元帳を工場元帳といい、本社に設けられる総勘定元帳を本社元帳（一般元帳）といいます。

2 本社工場会計の勘定

(1) 勘定の分類と勘定連絡図

工場会計を独立させた場合には、工場において製造活動に関する勘定が設定され、本社では、製造活動以外（購買活動、販売活動、管理活動）の勘定が設定されます。



(2) 本社工場間の債権債務

本社工場会計を用いる場合には、本社工場間の債権債務が生じるようになります。この場合には、本社において「工場」勘定、工場において「本社」勘定を用いて処理します。これは、商業簿記で学習した本支店会計の支店勘定、本店勘定と同様の処理になります。

3 本社工場会計の会計処理

(1) 本社または工場だけで記帳される取引

本社または工場だけで記帳される取引は、工場会計が独立していない場合の仕訳を本社側または工場側で行います。

(2) 本社と工場の両方で記帳される取引

本社と工場の両方で記帳される取引は、会社全体の仕訳の勘定科目が、本社側と工場側に分かれている場合に生じます。この場合、会社全体の仕訳を、本社側の仕訳と工場側の仕訳に分類し、相手勘定は、本社側では工場勘定、工場側では本社勘定を用いて処理を行います。

Case Study 本社工場会計の会計処理

材料1,000円を本社が掛けで購入し、工場に送付した。

<会社全体の仕訳>

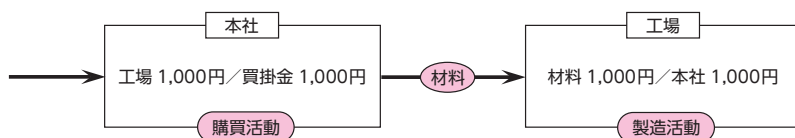
(借) 材	料	1,000円	(貸) 買	掛	金	1,000円
-------	---	--------	-------	---	---	--------

<本社の仕訳>

(借) 工	場	1,000円	(貸) 買	掛	金	1,000円
-------	---	--------	-------	---	---	--------

<工場の仕訳>

(借) 材	料	1,000円	(貸) 本	社	1,000円
-------	---	--------	-------	---	--------



ひと言アドバイス

本文店会計における本店勘定・支店勘定と同様に、本社工場会計における本社勘定・工場勘定は、最終的に相殺されます。

■例題14-1 本社工場会計

当社では、工場会計を独立させており、本社および工場に以下の勘定が設けられている。そこで、(1)~(8)の各取引について、本社および工場で行われる仕訳を示しなさい。なお、仕訳がない場合には、借方科目に「仕訳なし」と記入すること。

本社	現金、売掛金、買掛金、所得税預り金、工場、売上、売上原価 販売費及び一般管理費
工場	材料、賃金給料、製造間接費、仕掛品、製品、本社

- (1) 本社で材料150,000円を掛けて購入し、工場に送付した。
- (2) 工場で直接材料100,000円、間接材料50,000円を消費した。
- (3) 当月における賃金給料の支給総額は200,000円であり、源泉所得税20,000円を差し引いた180,000円を現金で支払った。なお、支払額のうち本社分が30%、工場分が70%であった。
- (4) 工場において、労務費の消費額を計算したところ、直接労務費が100,000円、間接労務費が40,000円であった。
- (5) 本社において製造経費30,000円を現金で支払った。(すべて間接経費)
- (6) 工場において製造間接費120,000円の配賦を行った。
- (7) 製品320,000円が完成し、製品勘定への振替えを行った。
- (8) 上記製品320,000円を400,000円で掛け販売した。

■解答欄

(1)

<本社の仕訳>

日付	借方科目	金額	貸方科目	金額
(1)				

<工場の仕訳>

日付	借方科目	金額	貸方科目	金額
(1)				

(2)

<本社の仕訳>

日付	借方科目	金額	貸方科目	金額
(2)				

<工場の仕訳>

日付	借方科目	金額	貸方科目	金額
(2)				

(3)

<本社の仕訳>

日付	借方科目	金額	貸方科目	金額
(3)				

<工場の仕訳>

日付	借方科目	金額	貸方科目	金額
(3)				

(4)

<本社の仕訳>

日付	借方科目	金額	貸方科目	金額
(4)				

<工場の仕訳>

日付	借方科目	金額	貸方科目	金額
(4)				

(5)

<本社の仕訳>

日付	借方科目	金額	貸方科目	金額
(5)				

<工場の仕訳>

日付	借方科目	金額	貸方科目	金額
(5)				

(6)

<本社の仕訳>

日付	借方科目	金額	貸方科目	金額
(6)				

<工場の仕訳>

日付	借方科目	金額	貸方科目	金額
(6)				

(7)

<本社の仕訳>

日付	借方科目	金額	貸方科目	金額
(7)				

<工場の仕訳>

日付	借方科目	金額	貸方科目	金額
(7)				

(8)

<本社の仕訳>

日付	借方科目	金額	貸方科目	金額
(8)				

<工場の仕訳>

日付	借方科目	金額	貸方科目	金額
(8)				

■ 解答解説

(1)

<本社の仕訳>

日付	借方科目	金額	貸方科目	金額
(1)	工場	150,000	買掛金	150,000

<工場の仕訳>

日付	借方科目	金額	貸方科目	金額
(1)	材料	150,000	本社	150,000

(2)

<本社の仕訳>

日付	借方科目	金額	貸方科目	金額
(2)	仕訳なし			

<工場の仕訳>

日付	借方科目	金額	貸方科目	金額
(2)	仕掛品	100,000	材料	150,000
	製造間接費	50,000		

(3)

<本社の仕訳>

日付	借方科目	金額	貸方科目	金額
(3)	販売費及び一般管理費	60,000	現金	180,000
	工場	140,000	所得税預り金	20,000

<工場の仕訳>

日付	借方科目	金額	貸方科目	金額
(3)	賃金給料	140,000	本社	140,000

(4)

<本社の仕訳>

日付	借方科目	金額	貸方科目	金額
(4)	仕訳なし			

<工場の仕訳>

日付	借方科目	金額	貸方科目	金額
(4)	仕掛品	100,000	賃金給料	140,000
	製造間接費	40,000		

(5)

<本社の仕訳>

日付	借方科目	金額	貸方科目	金額
(5)	工場	30,000	現金	30,000

<工場の仕訳>

日付	借方科目	金額	貸方科目	金額
(5)	製造間接費	30,000	本社	30,000

(6)

<本社の仕訳>

日付	借方科目	金額	貸方科目	金額
(6)	仕訳なし			

<工場の仕訳>

日付	借方科目	金額	貸方科目	金額
(6)	仕掛品	120,000	製造間接費	120,000

(7)

<本社の仕訳>

日付	借方科目	金額	貸方科目	金額
(7)	仕訳なし			

<工場の仕訳>

日付	借方科目	金額	貸方科目	金額
(7)	製品	320,000	仕掛品	320,000

(8)

<本社の仕訳>

日付	借方科目	金額	貸方科目	金額
(8)	売掛金	400,000	売上	400,000
	売上原価	320,000	工場	320,000

<工場の仕訳>

日付	借方科目	金額	貸方科目	金額
(8)	本社	320,000	製品	320,000

索引

アルファベット	
C V P 分析	304
あ	
安全余裕額	313
安全余裕率	313
か	
加工換算量	179
加工進捗度	179
加工費	177
間接経費	83
間接材料費	25
間接労務費	59
き	
期間原価	290
基準操業度	104
く	
組間接費	220
組直接費	220
け	
経営レバレッジ係数	314
継続記録法	38
継続製造指図書	174
経費	81
月次決算	230
原価管理	112
原価計算	3
原価計算票	155
原価計算表（総括表）	155
原価標準	256
原価部門	129
原価元帳	155
こ	
工員	57
工業簿記	2
貢献利益	290
貢献利益率	306
公式法変動予算	114
工場元帳	322
工程別総合原価計算	214

購入代価	26
固定費	10
個別原価計算	153
さ	
材料消費価格差異	46
材料費	23
材料副費	26
材料元帳	35
先入先出法	44
作業屑	171
し	
仕損	165
仕損費	165
仕損品	165
仕損品評価額	186
実際操業度	103
消費	23
シングル・プラン	281
せ	
正常減損	187
正常仕損	186
製造間接費	7
製造間接費配賦差異	103
製造原価	4
製造原価報告書	236
製造直接費	7
製造部門	129
製品原価	288
積数	224
全部原価計算	288
そ	
総括配賦	125
操業度差異	115
総原価	4
総平均法	45
損益分岐点	308
損益分岐点比率	313
た	
棚卸計算法	40

ち		予定消費額	46
直接経費	83	予定消費単価	46
直接原価計算	290	予定消費賃率	71
直接材料費	25	予定配賦	103
直接労務費	59	予定配賦額	103
賃金	57	る	
賃率	60	累加法	216
賃率差異	71	ろ	
と		労務費	57
等価係数	225		
当月製造費用	176		
度外視法	188		
特定製造指図書	153		
ね			
年次決算	230		
は			
パーシャル・プラン	282		
配賦基準	97		
配賦計算	97		
払出	35		
ひ			
非原価項目	4		
標準原価	252		
標準原価計算	252		
ふ			
賦課（直課）	7		
物品	23		
へ			
変動費	10		
ほ			
補修指図書	165		
補助部門	125		
本社元帳	322		
ま			
前工程費	214		
よ			
要支払額	64		
予算許容額	112		
予算差異	112		
予定価格法	46		

〈編著者紹介〉

CPA会計学院

公認会計士試験受験指導で圧倒的な合格実績を誇る人気スクール。創設は昭和43年。わが国で初めて全日制による公認会計士受験指導を始めたスクールとして誕生した。本質が理解できる講義・教材により、全国の学生・社会人から支持を得ている。

創設以来、全国展開をせず、受講生一人ひとりを手厚くするフォローする戦略を採用している。

近年、受験生からの絶大な支持を集める人気講師を多数擁したうえで、高い合格率を維持したまま合格者数を増やすことに成功した。

2021年公認会計士試験では全体合格者1,360名の内、510名の合格者の輩出、総合合格1位合格者の輩出など圧倒的な実績を残している。

いちばんわかる 日商簿記2級工業簿記の教科書

2022年4月20日 初版第1刷発行

編著者 CPA会計学院

発行者 アガルート・バブリッシング

〒162-0814 東京都新宿区新小川町5-5 サンケンビル4階

e-mail : customer@agaroot.jp

ウェブサイト : <https://www.agaroot.jp/>

発売 サンクチュアリ出版

〒113-0023 東京都文京区向丘2-14-9

電話 : 03-5834-2507 FAX : 03-5834-2508

印刷・製本 シナノ書籍印刷株式会社

無断転載・転写を禁じます。落丁・乱丁の場合はお取り替えいたします。

©AGAROOT ACADEMY 2022 Printed in Japan

ISBN978-4-8014-9381-0

完全無料



cpa learning

いつでも、どこでも、何度でも
Web受講で理解が深まる!



理解力・定着率が上がる「Web受講」しませんか?

CPAラーニングは、CPA会計学院が運営する、簿記を無料で学習できるWebサイト。

公認会計士講座を50年以上運営してきたCPAだからできる、1番わかりやすい簿記講座を無料で提供します。

CPAラーニングの特徴って?

✓ プロの講義を動画で学習

本テキストを使用した講義を受講することができます。全講義を視聴することももちろん、理解が難しい論点のみ視聴することも可能です。講義は公認会計士講座の講師が担当しているので、本質が理解できるわかりやすい講義を展開します。

✓ 模擬試験問題や問題集もダウンロード可能

CPAラーニングには、当テキストだけではなく、模擬試験問題や問題集なども掲載しています。これらの教材はすべてダウンロードすることが可能です。

✓ 完全無料

CPAラーニングのコンテンツは無料でご利用できます。ユーザー登録は最短1分で完了します。

✓ 日商簿記2級まで学習可能

CPAラーニングでは、日商簿記3級だけでなく2級も無料で学習可能です。2級についても講義、問題集が全て閲覧/ダウンロード可能で、模擬試験も受験ができるようになっています。

✓ ネット模試が受験可能

近年導入されたネット試験を想定した、ネット模試を受験可能です。試験時間などの表示もあり、本番を想定したものをご用意しています。解答終了後すぐにスコアが表示され、解説も閲覧可能です。

ご利用はこちらから

cpa-learning.com

