


# 原価計算に関する知識の整理

～ 原価計算システムの要件定義に備えて ～

改訂 2016年xx月xx日

 *uraka* ムラカシステムオフィス

## ■ 原価計算に関する知識の整理

---

### < 目次 >

<b>2. 原価計算の基本的な知識</b>	<b>4</b>
2.1 基本的な概念みたいなもの	4
① 原価の本質	4
② 原価計算の一般的基準	4
③ 製造原価要素の分類基準	4
④ 原価要素の分類を踏まえて例示された費目	5
2.2 勘定科目と会計仕訳について	6
① 原価計算仕訳の特徴（振替仕訳の多発）	6
② 財務諸表作成時の工夫	6
③ 当レポートで示す勘定科目と仕訳について	6
<b>3. 標準原価計算と実際原価計算の相違点の概要</b>	<b>8</b>
① 原価計算基準で述べられている文面	8
② 図解すると	8
③ 予定原価計算や見積原価計算はどう位置付けるべきか	8
④ 計算プロセスでの相違の概要	8
⑤ 原価差異の把握からみた相違点	9
<b>4. 標準原価計算</b>	<b>11</b>
4.1 標準原価の算定	11
4.2 (標準原価設定後の) 毎月の計算と会計処理	11
① 理解の仕方について	11
② 計算方法の種類	11
4.3 原価差異について	13
① 認識すべき原価差異の分類（原価計算基準で強制されている差異分析）	13
② 差異分析の方法	13
③ 会計処理についての原則	13
④ 会計処理の詳細（標準原価計算における原価差異の具体的な配賦方法）	14
⑤ 会計処理の詳細（月次処理と年次処理の関係）	15
⑥ 会計処理の詳細（財務諸表での原価差異の表示方法）	15
4.4 標準原価の改定に伴う処置	17
① 通常改定（次期の原価計算に向けての改定）	17
② 当期の標準が間違っていた場合の改定	17
4.5 標準原価計算の勘定科目と仕訳	17
4.6 標準原価計算を採用すべきかどうかをどう判断するか	17

## ■ 原価計算に関する知識の整理

① 田畑正英著作の「標準原価計算が成立するための前提条件」	17
② 考察	17
<b>5. 実際原価計算</b>	<b>19</b>
<b>5.1 全体的な話</b>	<b>19</b>
① 計算プロセスの原則	19
<b>5.2 費目別計算</b>	<b>19</b>
① 材料費	19
② 労務費	19
③ 経費	20
<b>5.3 部門別計算</b>	<b>20</b>
① 前提等	20
② 部門共通費の配賦（部門費の一次集計）	20
③ 補助部門費の配賦（部門費の二次集計）	20
<b>5.4 製品別計算</b>	<b>21</b>
① 計算の種類と計算手続きの違いとの関係をどう理解するか	21
② 直接費の配賦	22
③ 間接費の配賦	22
<b>5.5 完成品と仕掛品への配賦</b>	<b>24</b>
<b>5.6 工程別計算</b>	<b>25</b>
<b>5.7 減損と仕損</b>	<b>25</b>
<b>5.8 原価差異の会計処理</b>	<b>25</b>
① 認識すべき原価差異の分類（原価計算基準で強制されている差異分析）	25
② 差異分析の方法	25
③ 会計処理についての原則	25
④ 会計処理の詳細	25
<b>5.9 実際原価計算の勘定科目と仕訳</b>	<b>25</b>
<b>5.10 見積原価計算をどうとらえるか</b>	<b>26</b>
① 会計的な扱いについて	26
② 見積原価計算ではダメなのか	26

## ■ 原価計算に関する知識の整理

### 2. 原価計算の基本的な知識

#### 2.1 基本的な概念みたいなもの

##### ① 原価の本質

###### (イ) 原価とは経済価値の消費

- 経営活動とは、一定の財貨を生産し販売することを目的とし、一定の財貨を作り出すために必要な財貨(=経済的価値)を消費する過程である。原価とはこの経営過程における価値の消費を意味する。

###### (ロ) 原価は正常的なもの

- 原価は正常的なもの。正常な状態のもとにおける経営活動を前提として把握された価値の消費であり、異常な状態を原因とする価値の減少を含まない。
- 異常な状態を原因とする消費量は、実際原価の計算においても実際消費量と解さない。

【注】 原価は「消費価格×消費量」で計算されるが、消費量については異常な状態というものが想定されているが、価格に対してはあまりないように思える。

###### (ハ) 製品原価と期間原価

- 原価は財務諸表上、収益との対応関係に基づき、製品原価と期間原価に区別される。
- 製品原価は一定単位の製品に集計された原価。棚卸資産と売上品の原価。これを計算するのは狭義の原価計算。
- 期間原価は一定期間における発生額を当期の収益に直接対応づけて把握したもの。販売費と一般管理費。

##### ② 原価計算の一般的基準

###### (イ) 財務会計目的

- 原価の数値は、財務会計の原始記録、信頼しうる統計資料等によってその信憑性が確保されるものでなければならない。このため原価計算は原則として実際原価を計算する。
- 実際原価を計算することは、必ずしも原価を取得原価で計算することを意味しない。予定価格や標準原価でもよい。
- 予定価格や標準原価を用いた場合は、実際発生額との差異を財務会計上適正に処理しなければならない。
- 財務会計の勘定組織に、原価に関する細分記録を統括する諸勘定を設ける。

###### (ロ) 原価管理目的

- 原価計算基準では、原価管理、予算統制、経営の意思決定などの関係で、概念的に目的が述べられている。それらの表現については特に触れない。ここでは「製品の本当の原価を把握する」ということの意味について私見を述べる。
- 経営者や管理者から「うちの会社は製品の本当の原価が把握できていない」といった言葉を聞くことがある。製品の原価は原価計算のプロセスを通じて決定されるので、「本当の原価が把握できていない」ということはその会社の原価計算のプロセスに問題がある、あるいは少なくとも納得していないということを意味している。

原価計算は製造費用を集計してそれを製品原価に配分するプロセスであり、ザックリ言えば以下のステップから構成される。

- 1) 製造費用を集計する
- 2) 集計した製造費用のうち製品に直課できるものは直課する。
- 3) 集計した製造費用のうち製品に直課できないものは何らかの基準で配賦する
- 4) 製品に配賦できなかった製造費用は原価差異として認識する

原価計算の実務の世界では、上記のステップにそれぞれの会社ごとにいろいろな考え方や問題が発生する可能性がある。例えば、1)の製造費用については部門共通費や間接製造部門費の負担割合などは、すべての当事者が納得できる方式などありえない。2)の直接費もどこまで手間をかけて製品にヒモつけるかによって認識が変わる。

つまり、実際原価であろうと標準原価であろうと、製品原価は多くのルールに従って積上げられた数値に過ぎない。製品原価は正しい(本当である)かどうかではなく、その会社の経営にとってどの程度有効に使えるかどうかで評価するものであると認識すべき。

##### ③ 製造原価要素の分類基準

【注】 原価要素という言葉には慣れておく必要がある。特別な意味合いがあるわけではないが、原価計算を行う上でこの分類ごとにいろいろなルールが決められる。

###### (イ) 形態的分类

- 財務会計的な勘定科目の分類。
- 材料費、労務費、経費の分類が上位の分類で、そこから更に細分化した科目の例示がある。

## ■ 原価計算に関する知識の整理

---

### (ロ) 機能別分類

- 経営上のいかなる機能のために発生したかを区別する。
- 材料費なら、主要材料費と、修繕材料費や試験研究材料費のような補助材料費、および工場消耗品費等に分けられる。

### (ハ) 製品との関連における分類

- 原価の発生が一定の製品の生成に関して直接的に認識されるかどうかの区分によって、直接費と間接費に分類する。
  - 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
- 必要ある場合には、以下を加工費としてもよい。
  - 直接労務費＋製造間接費すべて → この場合は加工費と直接材料費と直接経費が残る
  - 直接材料費以外すべて → この場合は加工費と直接材料費だけが残る

### (ニ) 操業度との関連における分類

- 固定費と変動費の分類

### (ホ) 管理可能性に基づく分類

- 管理可能費と管理不可能費の分類

## ④ 原価要素の分類を踏まえて例示された費目

### (イ) 直接費

- 直接材料費
  - 主要材料費(原材料費)
  - 買入部品費
- 直接労務費
  - 直接賃金(必要ある場合は作業種類別に細分する)
- 直接経費
  - 外注加工費

### (ロ) 間接費

- 間接材料費
  - 補助材料費
  - 工場消耗品費
  - 消耗工具器具備品費
- 間接労務費
  - 間接作業賃金
  - 間接工賃金
  - 手待賃金
  - 休業賃金
  - 給料
  - 従業員賞与手当
  - 退職給与引当金繰入額
  - 福利費(健康保険料負担金等)
- 間接経費
  - 福利施設負担額
  - 厚生費
  - 減価償却費
  - 賃借料
  - 保険料
  - 修繕料
  - 電力料
  - ガス代

## ■ 原価計算に関する知識の整理

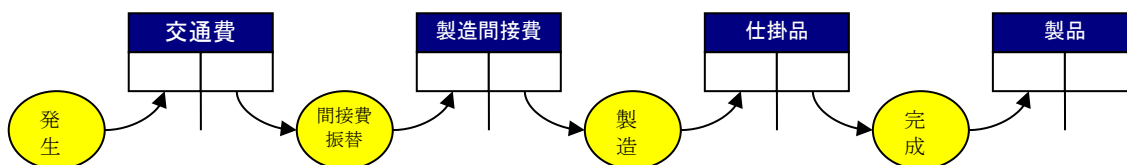
- 水道代
- 租税公課
- 旅費交通費
- 通信費
- 保管料
- 棚卸減耗費
- 雑費

【注】 原価計算基準に示されているので影響力があるのだろう。ただ、賃金の費目の構成は少数派かも。

### 2.2 勘定科目と会計仕訳について

#### ① 原価計算仕訳の特徴（振替仕訳の多発）

- 原価計算の仕訳は多段階の計算過程と結びついているため、科目間の振替が多発する。例えば、一番単純な間接経費（例えば交通費）の発生から製品完成までの流れをみても以下のような振替がなされる。



- 上記の例は製造に関する事象と会計仕訳が連動しており、会計処理としては何ら問題がない。しかし、月次を締めた後財務諸表を作成するために当月の交通費を求めようとした時、科目別の残高を見ても当月の発生額が分からないという問題がある。
- 交通費という費目は認識され発生が正しく記帳されているが、月末には全額が製造間接費に振替えられてしまっているため、残高としてはゼロになっている。仮に科目ごとの借方貸方のそれぞれの発生額が捉えられる場合でも、仕訳の修正や取消によって交通費科目が貸方に記帳されることがあると、結局残高だけでは正しい当月の交通費の発生額は分からないことになる。

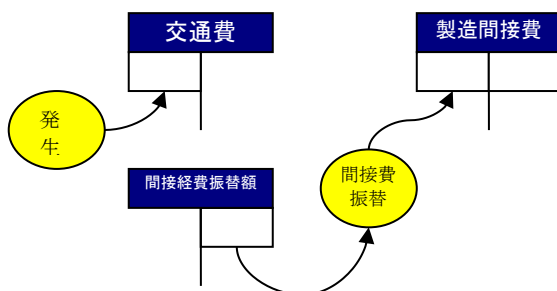
#### ② 財務諸表作成時の工夫

##### (イ) 相手科目をみて判断する

- 上記の例で言えば、交通費の仕訳のうち製造間接費が相手になっている仕訳を集計すればよい。間接費振替の仕訳が起こされる時点では交通費の発生額を集計しているはずで、その仕訳から取得するという考え方。
- 教科書的な科目構成にしたがって素直に処理しようとするとうなりがち。一般的に、教科書には手作業で作成する記入帳や補助簿をイメージした記述が多く、相手科目別の集計金額を転記するといったことがよく出てくる。それらは正に相手科目別の発生額を集計して処理していることになる。

##### (ロ) 振替のための別科目を設ける

- 間接費振替の仕訳を起こす際に、交通費の科目を使わずに、間接経費振替額といった科目を使用する。こうすると、交通費の当月発生額はそのまま交通費の残高としてとらえられる。また、この間接経費振替額の科目を間接経費科目の一つと定義しておけば、間接経費合計としては矛盾を生じない。



- システムとしてはこちらの方が処理しやすいので、パッケージなどではよく使用される。

#### ③ 当レポートで示す勘定科目と仕訳について

- 当レポートでは原価計算の科目と仕訳を理解するために、計算方法別に勘定科目連絡図を作成している。また、財務

## ■ 原価計算に関する知識の整理

---

諸表(主に製造原価明細書)と科目の残高との対応関係を表した図も作成しているが、上記の問題については細かい配慮はしていない。

- 実際のシステムでどういう科目を設定するかは、処理内容に会計的な誤りがなければ柔軟に工夫してよいと思われる。

## ■ 原価計算に関する知識の整理

### 3. 標準原価計算と実際原価計算の相違点の概要

次章以降で、標準原価計算と実際原価計算について述べるが、その前に両者の違いを概観する。

#### ① 原価計算基準で述べられている文面

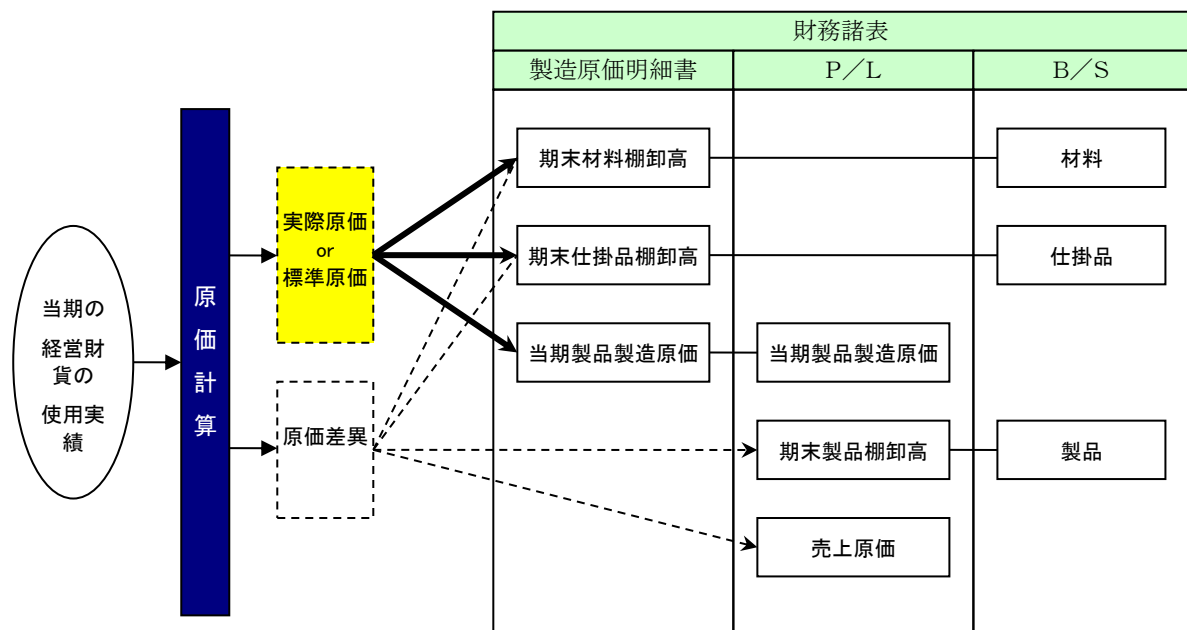
- 実際原価計算制度と標準原価計算制度には、原価計算と財務会計の結合の仕方に本質的な違いがある。
- 実際原価計算制度では、算出された製品の実際原価が財務会計の帳簿に組み込まれ、原価計算と財務会計が結合される。
- 標準原価計算制度では、算出された製品の標準原価が財務会計の帳簿に組み込まれ、原価計算と財務会計が結合される。

**【注】** 原価計算と財務会計は、財務諸表レベルでいうと、原価計算の結果が当期製品製造原価や期末仕掛品棚卸高などによって損益計算書や貸借対照表に引き渡されるとい結合関係にある。それらの金額が実際原価か標準原価かが実際原価計算と標準原価計算の本質的な違い。

- 標準原価計算の原価管理を効果的にするという側面は当然として。

#### ② 図解すると

- 原価計算と財務諸表の関係は以下のように表され、太い矢印で示した原価計算から財務会計に渡される製品別原価が実際原価であるか標準原価であるかが相違点のポイント。
- 実際原価計算でも予定価格を用いる場合は原価差異が発生することがあり、原価差異の処理については基本的には賦課すべき科目別に配賦するというだけで大きな差はない。



#### ③ 予定原価計算や見積原価計算はどう位置付けるべきか

- 原価計算基準では、実際原価計算と標準原価計算の違いは、製造活動によって完成した製品の原価を、財務会計上、実際原価とするか標準原価とするかの違いであると説明されている。そういう言い方をすると、予定原価や見積原価を完成品の原価にする場合も横並びにして論じることができるような気がする。しかし、予定原価や見積原価を用いる際には、原価差異を適切に処置し、財務会計上の棚卸資産や売上原価の価額は実際原価と乖離しないことを求められているので、実際原価計算の派生として見るべきなのかもしれない。

#### ④ 計算プロセスでの相違の概要

	実際原価計算	標準原価計算
事前作業	(予定価格や見積価格を使用するときのみ、そ	標準原価の設定



## ■ 原価計算に関する知識の整理

		実際原価計算	標準原価計算
		これらの事前設定が必要。)	
計算期間内の作業	費目別計算	製造原価要素を費目別に分類しなければならないのは同じ。	
	部門別計算	部門共通費の配賦(一次)と補助部門費の配賦(二次)を経て、製造間接費または加工費を製造部門へ集めなければならない。これがなければ、製品への配賦処理ができない。月次で原価計算をしているのなら毎月必要。 原価管理面からも必要。	部門共通費の配賦や補助部門費の配賦は、財務会計上も原価管理上も必要。
	製品別計算	直接費、間接費ともに製品別計算が必要。	原則として不要。製品別の原価は標準原価で決まっている。
	原価差異の取り扱い	予定価格等を使用したために発生した配賦差額を配賦しなければならない。最低限、売上原価と棚卸資産の科目別に配賦しなければならないが、製品別に配賦する場合もある。	実際原価計算と会計処理は基本的に同じ。ただし、標準原価計算には異常な状態に基づく差異については、非原価項目(特別損益)としてしよりするという例外規定がある。 原価管理面から差異分析が必須。

### ⑤ 原価差異の把握からみた相違点

#### (イ) 原価差異把握と実際原価計算／標準原価計算の関係

- 原価差異の把握の手続きという面からみると、製造費用の実際発生額を集計し、その実際発生額と財務会計上製品の原価として認識された価額との差を原価差異として把握するという処理内容そのものに関しては、実際原価計算と標準原価計算に差はない。異なるのは、原価差異が、実際原価計算では製品原価を予定原価等で評価する原価要素にのみ発生し、標準原価計算は全ての原価要素について発生するという点だけである。
- 標準原価計算は原価差異を求めるために必ず実際原価計算を行う必要がある。標準原価計算に対する説明にはこの実際原価計算の記述はない。それは実際原価計算の説明のところに記載されるので仕方がない(この資料の中でもそうになっている)のだが、原価計算という業務を理解する上でしばしば誤解を招くことになる。つまり、標準原価計算か実際原価計算かは財務会計上の製品原価の評価方法によって択一的にどちらかに決まる。しかし、標準原価計算を採用した場合には、原価差異を求める処理の中に実際原価計算の手続きを内包しているというのが正しい理解である。企業の原価計算方法を説明する際に、実際原価計算を採用している時にはそれが総合原価計算なのか個別原価計算なのかを分類することが多い。だとすると、標準原価計算を採用した時にも原価差異を求めるときに使用する実際原価計算についても同様の分類を明示すべきかもしれない。
- 全ての原価要素を実際原価で算出する「完全な実際原価計算」では、製造費用を締め切った後に間接費の実際配賦レートを算出して製品原価に配賦するまで製品原価が確定しない。つまり、月が終わってみないと利益が分からないということになり、企業の利益管理に大きな制約を課すことになる。そのため、実際原価計算であっても一部の原価要素は予定レートで配賦しているため原価差異把握が必要となるというケースが多い。

#### (ロ) 原価差異把握のタイミング

- 原価差異が把握できるタイミングという面からみると、実際原価計算と標準原価計算との間での差はない。原価計算方式間での差を論じる場合、以下の区別が重要となる。
  - 個別原価計算と総合原価計算の区別
  - 振替差異と配賦差異の区別
- 個別原価計算と総合原価計算の違いの本質は、どういう製品を何個作るという製造指図に基づいて生産活動が行われているため、材料の消費や生産現場の作業者の作業時間の消費がどの製造指図のためかが把握できるかどうかである。それができるのが個別原価計算であり、製造指図ごとにコストが集計され、製造指図単位で完成か仕掛中かが把握できる。任意の時点で完成品に投入した実際原価と仕掛中の実際原価が把握できる。
- それに対し、総合原価計算を必要とする生産活動は「継続的である」ため、材料の消費や生産現場の作業者の作業時間の消費を製品別の個別製造指図にヒモつけて報告できない(あるいはしない)という特徴がある。総合原価計算はしばしば「大量生産」に適した原価計算方法と説明されることがあるが適切ではない。いくら大量であっても、製品ごとの個別製造指示に基づいて生産を行い、個別製造指示にヒモつけた実績報告ができるのなら個別原価計算でよい。それができないか必要がない時は、製造部門単位で集計した製造コスト全体をその期間の製造部門の生産物に割り当てるしかない。この時に、総合原価計算タイプの製造では「製造が継続的に行われており」「投入された材料費や加工費が個別の製造指示に対応していないため」、投入した材料費や加工費のどれだけが完成品に対応しているかが識別できない

## ■ 原価計算に関する知識の整理

---

い。そのために、総合原価計算では原価計算期間の締切の時点での仕掛品の完成品換算数を求めて、投入した製造費用を完成品と仕掛品に配分するという手続きが必要となる。従って、総合原価計算タイプの製品製造では、期中に完成品と仕掛品の実際原価は求められないので、原価差異についても期中では求められないことになる。

- 原価差異を振替差異と配賦差異に分けた時、配賦差異は期中では求められない。振替差異は個別原価計算の場合は完成の都度求められるが、総合原価計算の場合は、結局、前項の仕掛品の完成品換算数算出が期末にしか行われないので期中では把握ができない。
- 配賦差異と振替差異については、実際原価計算の中で詳説する。

## ■ 原価計算に関する知識の整理

### 4. 標準原価計算

#### 4.1 標準原価の算定

##### (イ) 全体として

- 物量標準×価格標準で考えなさい

##### (ロ) 標準直接材料費の算定

- 標準消費量×標準価格
- 標準消費量については、原材料の種類と品質、加工方法と順序を決めて、科学的統計的調査により設定しなさい。
- 標準消費量については、通常の減損と仕損の消費余裕を含めなさい。
- 標準価格は、予定か正常

##### (ハ) 標準直接労務費の算定

- 標準時間×標準賃率
- 標準時間については、作業の種類と使用する機械工具、作業の方法と順序を決めて、科学的統計的調査により設定しなさい。
- 標準時間については、通常の疲労、身体的必要、手待ち等の時間的余裕を含めなさい
- 標準賃率は、予定か正常

##### (ニ) 標準間接費の算定

##### (ホ) 標準原価の指示方法またはドキュメント構成

- 標準原価を指示する文書は、標準原価会計機構における補助記録(だから大事)。経営の特質に合わせて適当に定めるべき。例示されているのが以下の3文書。
- 標準製品原価表
  - 製品の一定単位当たりの、各種直接材料費標準、作業種類別の直接労務費標準、部門別製造間接費標準を、数量的および金額的に指定する。
  - 必要に応じ、材料明細表と標準作業表などを付属させる。
- 材料明細表
- 標準作業表

#### 4.2 (標準原価設定後の) 毎月の計算と会計処理

##### ① 理解の仕方について

- 原価計算は極端に言えば製品ごとの原価を算出する手続きである。しかし、標準原価計算は製品別の原価を計算するプロセスは標準原価の設定時に完了している。生産数が分かれば標準単価を乗ずるだけで製品別の標準原価は出てくる。
- 標準原価計算方式を採用する場合、毎月の原価計算の中心は原価差異を算出し分析することだと考えた方がいい。どのように原価差異を認識していくのかが理解すべき重要ポイント。

**【注】** 原価差異(=実際原価－標準原価)を算出しなければならないのなら、結局実際原価計算をしているのと同じではないかと感じるかもしれないが、それは誤解。実際原価計算は製品別の実際原価を求めるが、標準原価計算では製品別の原価は標準原価しかなく、原価差異は製品別に集計しない。標準原価計算が算出した原価差異の中には製品別に認識されているものもあるが、製品別に認識されていないものもある。例えば、直接労務費の原価差異は「賃率差異」と「作業時間差異」に分かれるが、賃率差異は製品別に認識しないはずである。

##### ② 計算方法の種類

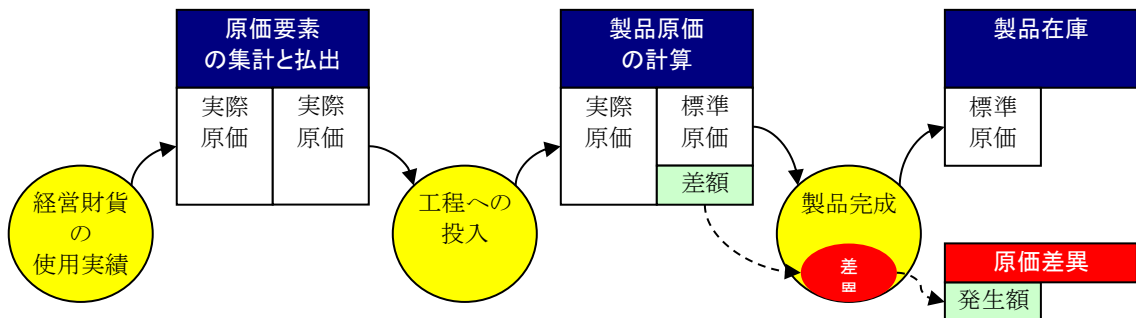
- 標準原価計算は、原価差異を製造のどの時点で認識するかによって、以下の2つの方式に分かれる。
  - アウトプット法(パーシャルプラン)
  - インプット法(シングルプラン)

##### (イ) アウトプット法(パーシャルプラン)

- アウトプット法(パーシャルプラン)は、生産工程から製品が完成(アウトプット)した時点で原価差異を認識する。

## ■ 原価計算に関する知識の整理

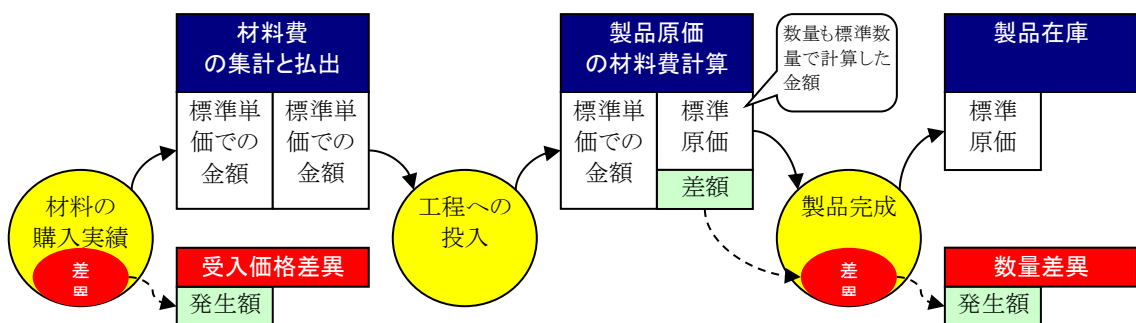
- それぞれの原価要素は実際原価で生産工程へ投入され、製品完成時の製品は標準原価で評価される。よって、完成時には、投入された原価要素の実際原価と完成品の標準原価との差額が原価差異として認識される。図示すると以下のようになる。



- この方式は、教科書的には事務量が少ないというメリットがあるが、原価差異が月末にならないと算出できないというデメリットを持つとされている。

### (ロ) 修正パーシャルプラン

- アウトプット法(パーシャルプラン)をそのまま適用すると、材料費については、工程に投入した材料の実際原価を算出しなければならないことになる。すなわち、同じ品目で購入単価が異なるものがある場合には、総平均法や先入先出法等によって払出単価を算出する必要が出てくる。そこでその手間を省く方法として、修正パーシャルプランがある。
- 修正パーシャルプランでは、直接材料費と直接労務費の原価差異の認識タイミングに工夫がある。
- 直接材料費の原価差異である価格差異と数量差異を異なるタイミングで認識する。価格差異は材料の受入時に認識し、工程投入時は標準単価で投入する。そして、製品完成時に認識する差異は数量差異だけになる。直接材料費に限った原価計算プロセスは下図のようになる。

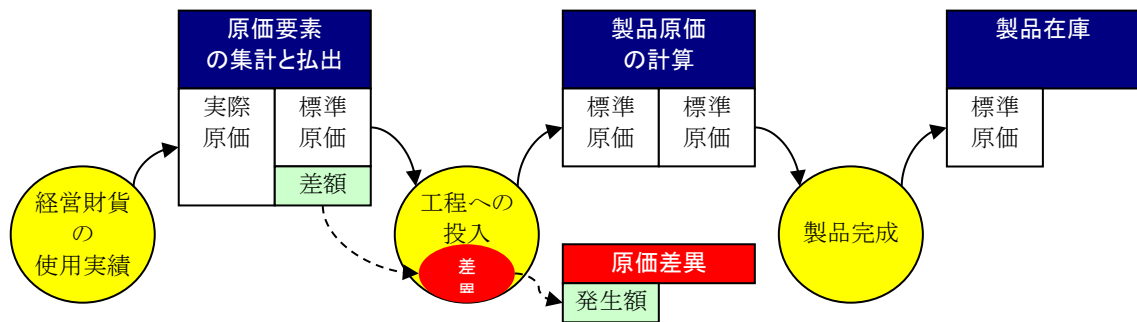


- 直接労務費の原価差異である賃率差異と作業時間差異を異なるタイミングで認識する。賃率差異は工程投入時に認識し切り出す。したがって、工程へは標準賃率で投入される。そして、製品完成時に認識する直接労務費差異は作業時間差異だけになる。

### (ハ) インプット法(シングルプラン)

- インプット法(シングルプラン)は、生産工程に原価要素を投入(インプット)する時点で原価差異を認識する。
- 原価要素が投入される時点で標準原価との差分は原価差異として区別され、工程へは標準原価で投入される。図示すると以下のようになる。

## ■ 原価計算に関する知識の整理



- この方式は、教科書的には事務量が多いというデメリットがあるが、原価差異を原価要素の工程投入時に算出するため迅速に把握できるというメリットを持つとされている。

### 4.3 原価差異について

#### ① 認識すべき原価差異の分類（原価計算基準で強制されている差異分析）

- 材料受入価格差異
- 直接材料費差異(価格差異)
- 直接材料費差異(数量差異)
- 直接労務費差異(賃率差異)
- 直接労務費差異(作業時間差異)
- 製造間接費差異(能率差異)
- 製造間接費差異(操業度差異)

【注】 製造間接費差異については、上記 2 つの分類に限定していない。文面は、「・・・等に適当に分析する」という表現になっている。材料費や労務費の原価差異の分類は断定してある。

【注】 材料受入価格差異と直接材料費差異(価格差異)の違いがよく分からない。とりあえず、岡本清著「原価計算」で、直接材料費の原価差異分析の方法の第 3 法として述べられている内容の、購入材料価格差異と消費材料価格差異とに対応すると考えている。となると、アウトプット法(パーシャルプラン)をとると、材料費は完成品として仕掛から払出されるときにしか原価差異が発生しないので、その時の価格差異は直接材料費差異としての価格差異であり、材料受入価格差異ではないということになる。

【注】 材料副費の原価差異は実際原価計算での予定配賦と同じと考えてよいのか。

#### ② 差異分析の方法

※未完(次の版で記載)

(内容は豊富だが、教科書の丸写しになるだろう)

#### ③ 会計処理についての原則

##### (イ) 異常な差異の処理

- 数量差異、作業時間差異、能率差異等であって、異常な事態に原因するものは、非原価項目(営業外損益)として処理する。

【注】 原価は正常的なものだという原則からの強制。しかし、この文面だと逆に、上記以外の価格差異、賃率差異、操業度差異は異常という認識を認めず、全て原価項目にしなさいと強制しているように思われる。

##### (ロ) 正常な差異の処理

- 材料受入価格差異は、材料の払出高と期末在庫に配賦する。
  - 期末在庫への配賦分は、材料種類群別にBSの期末在庫に配賦する
  - 払出高への配賦分は更に、売上原価と棚卸資産に配賦する。棚卸資産は最低限科目別(製品、仕掛品など)に配賦する必要があるだろう。
  - 品目別に配賦しなければならないかについては、法人税の通達に以下の記述がある。

(原材料受入差額の処理の簡便計算方式)

5-3-8 法人が原材料の受入れについて見積原価等を採用している場合に生ずる原材料受入差額について、当期原材料払出高と期末原材料棚卸高とに適正に配賦し、期末原材料棚卸高に対応する部分の金額を個々の資産に配賦しないで一括して処理しているときは、これを認める。



## ■ 原価計算に関する知識の整理

- 材料価格差異以外は、原則として当年度の売上原価に賦課する。しかし、比較的多額の原価差異が生じる場合は、売上原価と棚卸資産に科目別に配賦する。
  - － 原価差異が多額かどうかの判定は、総製造費用の1%以上かどうかによる。(法人税法からの規定)
  - － システムとしては、結局、売上原価と棚卸資産に科目別に配賦する仕組みしておく必要がある。

### ④ 会計処理の詳細（標準原価計算における原価差異の具体的な配賦方法）

#### (イ) 論点

- 岡本清著「原価計算」では具体的な計算例がない。
- 法人税法の通達に「簡便法」の記述があり計算式示されているが、簡便法でない通常の方式については「仕掛品、半製品及び製品の順に調整する」という表現があるだけ。
- 田畑正英著「原価計算システムの実務」に以下のような原価差異の処理方法の分類と説明があり、簡便法でない方式は「ころがし法」または「ころがし計算法」と呼ぶようである。

原価差異の調整方法	材料受入価格差異	その他の原価差異	摘要
A 原則法	当年度の材料の払出高と期末在 高に配賦する。	当年度の売上原価に賦課する。	材料受入価格差異の払出高分 は、結果として当期（当月） 売上原価を構成する。
B 配 賦	材料受入価格差異の払出高分を 追加原価として指図書別もしくは 科目別に配賦する。	労務費差異、製造間接費といっ た原価差異を追加原価として指 図書別もしくは科目別に配賦す る。	原価の流れに合わせて原価差 異を仕掛品から製品、製品か ら売上原価へと順々ころがし ながら段階的に調整する。 指図書別に配賦する場合に は、補助簿の仕掛品台帳に追 加原価として計上される。
(1) ころがし法	指図書別 ・ 科目別		
(2) 簡便法	材料受入価格差異の払出高分を 一括して科目別に配賦する。	労務費差異、製造間接費といっ た原価差異を一括して科目別に 配賦する。	計算の簡便化の見地から一括 で棚卸資産と売上原価に配賦 する。 科目別に配賦する場合には、 仕掛品台帳に原価差異を反映 させることはしない。
	科目別		

#### (ロ) 簡便法

- 法人税法の通達の文面は以下のとおり。
  - － (原価差額の簡便調整方法)  
5-3-5 法人が各事業年度において生じた原価差額を仕掛品、半製品及び製品の順に調整することをしないで、その原価差額を一括し、次に掲げる算式により計算した金額を期末棚卸資産に配賦したときは、これを認める。(昭55年直法2-15「七」により改正)

(算式)

$$\text{原価差額} \times \frac{\text{期末の製品、半製品、仕掛品の合計額}}{\text{売上原価} + \text{期末の製品、半製品、仕掛品の合計額}}$$

【注】 上記の文面だけを読むと、製品や仕掛品の科目の区別もなく一括で配賦してもよいように思えるが、原価計算基準の側で最低限科目別に配賦することは強制されていると考えるべきなのだろう。

- － (原価差額を一括調整した場合の翌期の処理)  
5-3-7 法人が原価差額を個々の棚卸資産に配賦しないで一括して処理している場合には、その一括して処理している金額は、翌事業年度(その事業年度が連結事業年度に該当する場合には、当該連結事業年度)の損金の額に算入することができる。(平15年課法2-7「十四」により改正)

## ■ 原価計算に関する知識の整理

### (ハ) ころがし法 (ころがし計算法)

- 原価発生の流れに従って計算する。大まかなイメージで表現すれば、製造工程で発生した原価差異は、まず仕掛品としての残と完成品として払出された分に配賦する。次に完成品に配賦された金額を、製品の在庫として残っているものと売出品として出庫され売上原価になったものに再度配賦する。

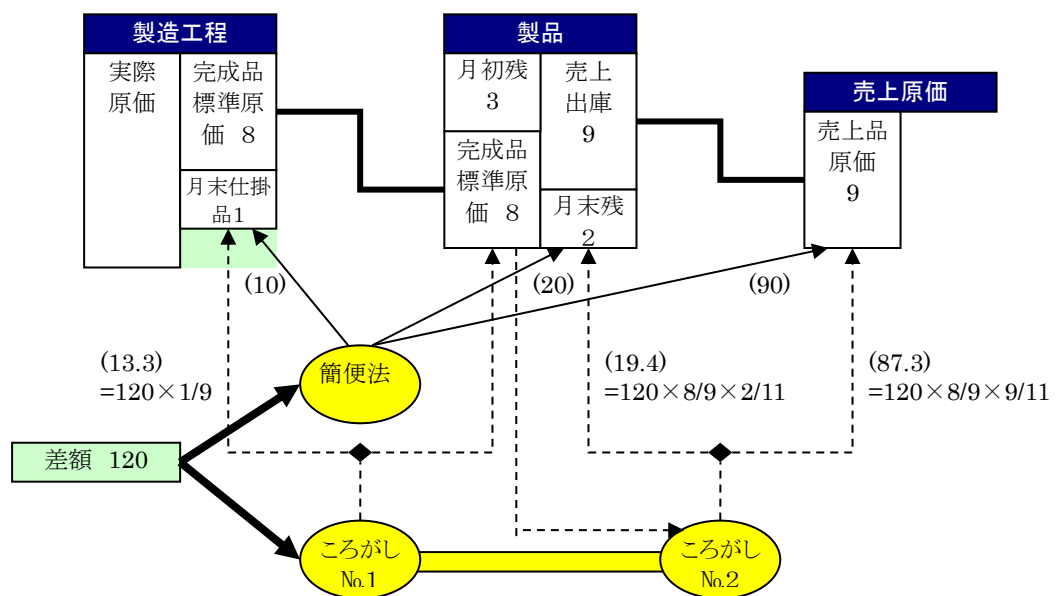
【注】 配賦基準の問題については、厳密にやると深い論点がありそう。

- 配賦の単位については、個別原価計算の場合は科目別・製造指図書別または科目別の選択肢が明示されているが、総合原価計算の場合は科目別のみ。

【注】 個別原価計算で標準原価計算という組み合わせがありえるのか不明だが、個別原価計算で製造指図書単位に原価差額を配賦するならば実際原価計算と同じだ。

### (ニ) 2つの方法のイメージ図

- ころがし法は科目別の配賦で配賦基準を金額にしたような感じで表現。



### ⑤ 会計処理の詳細 (月次処理と年次処理の関係)

- 法人税法の通達の以下の文面にあるように、原価差異の会計的な処置は基本的には会計年度または上期下期のサイクルで行うことになっている。月単位で処理することは認められていない。
  - (原価差額の調整期間)
 

5-3-2 の 2 事業年度が 1 年である法人の原価差額の調整は、継続適用を条件に、各事業年度を当該事業年度開始の日から中間事業年度終了の日までの期間(以下「上期」という。)と中間事業年度終了の日の翌日から確定事業年度(当該中間事業年度を含む事業年度をいう。以下同じ。)終了の日までの期間(以下「下期」という。)とに区分し、それぞれの期間について行うことができる。この場合、5-3-3 及び 5-3-4 の適用に当たっては、上期及び下期のそれぞれの期間ごとに、その期間に発生した原価差額によりその調整の要否を判定することに留意する。(昭 50 年直法 2-21「14」により追加)
- しかし、通常月に全く原価差異の処置を行わないとすると月次決算の利益が正確に計算されないことになる。そのため、恐らく月次処理においても何らかの原価差異の処置を行うのが普通であろう。そうしなければ、決算の正確な予想ができないはずである。
- その場合、月次処理で行う原価差額の処置は、基本的には翌月にそのまま戻すことになる。したがって、原価差異の処置については通常月次処理と決算月の処理とは異なるはずである。少なくとも、決算時に売上原価へ配賦した原価差異は期首にもどすことはできないので。

### ⑥ 会計処理の詳細 (財務諸表での原価差異の表示方法)

#### (イ) 企業会計原則

- 注9 原価差額の処理について (損益計算書原則三のC及び貸借対照表原則五のAの一項)
 

原価差額を売上原価に賦課した場合には、損益計算書に売上原価の内訳科目として次の形式で原価差額を記載する。

## ■ 原価計算に関する知識の整理

売上原価			
1.	期首製品たな卸高	xxx	
2.	当期製品製造原価	xxx	
	合計	xxx	
3.	期末製品たな卸高	xxx	
	標準(予定)売上原価	xxx	
4.	原価差額	xxx	xxx

原価差額をたな卸資産の科目別に配賦した場合には、これを貸借対照表上のたな卸資産の科目別に各資産の価額に含めて記載する。

### (ロ) 財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則

- 75-2 規則第 75 条第2項に規定する当期製品製造原価に関する明細書又は第 77 条に規定する売上原価に関する明細書の記載は、おおむね次によるものとする。

1 当期製品製造原価については、当期の総製造原価を材料費、労務費、間接費(又は経費)に区分して期首仕掛品原価に加え、これから期末仕掛品原価を控除する等の方式により表示し、売上原価については、当該売上の製造原価を材料費、労務費、間接費(又は経費)に区分する等の方式により表示するものとする。

原価差額を仕掛品、製品等に賦課している場合には、総製造原価又は売上原価の内訳項目として当該原価差額を示す科目を付加する等の方式により表示するものとする。

2 1の間接費(又は経費)のうち外注加工費等金額の大きいものについては、注記又は間接費(又は経費)の項目に内書きするものとする。

### (ハ) 考察

- 「原価計算基準」では、原価差異が比較的多額(総製造費用の1%以上)の場合は、売上原価と棚卸資産に配賦しなければならない、と規定されている。つまり、原価差異が多く出た原価計算の結果(標準原価)は財務会計にそのままつなげられない。
- となれば、原価計算の結果を示す製造原価明細書に表示される、期末材料棚卸高、期末仕掛品棚卸高、当期製品製造原価は原価差異を配賦した金額でないといけなく考えるのが妥当。
- 標準原価計算を採用している企業の外部へ開示されている製造原価明細書に以下のような注釈がついているのは、標準原価計算を採用していても1%以上の原価差異が出ているために、原価差異を配賦した結果で表示しているからなのだろう。また、実際原価計算と併用しているような場合は、全社資料としての製造原価明細書は実際原価で表示するしかない。

#### - 【ダイワ精工株式会社】

- 原価計算制度  
部門別に工程別標準総合原価計算を実施しております。
- 原価差額の処理  
リール部門(差益)、ロッド部門(差益)、ゴルフ部門(差益)に比較的多額の原価差額が発生しているため、売上原価とたな卸資産に次のとおり配賦しております。

#### - 【リョービ株式会社】

- ダイカスト…標準原価による工程別総合原価計算を採用し、期末において原価差額の調整を行っている。
- 金型………個別原価計算を採用し、材料費の計算は購入価格によって行っている。加工費は予定原価で計算し、期末において原価差額の調整を行っている。

#### - 【典型的な例】

当社の原価計算は、組別工程別総合原価計算(標準原価計算)の方法によっておりますが、上記の表は実績にて表示してあります。

- 原価差異を表に出した財務諸表がどうなるのかは、正直なところ、実例がないのでよく分からない。
- 後述の財務諸表と科目関連図では実際原価計算タイプの財務諸表を前提している。



## ■ 原価計算に関する知識の整理

### 4.4 標準原価の改定に伴う処置

#### ① 通常の改定（次期の原価計算に向けての改定）

##### (イ) 期中における新標準の採用

- 期中で作業方法の変更等で標準原価が変わった時などに必要。
- 会計的な処置としては、新旧の標準原価別に仕掛品を分けて処理する方法と、標準改定差異といった科目を別に設けて処理する方法がある。

##### (ロ) 期の変わり目での改定

- 評価差額を一旦標準改定差異引当金という科目に振替え、棚卸資産の残高は新標準の価格と標準改定差異引当金を合算した金額を表示する。
- 翌期には、繰り越された棚卸資産が全て販売された時に、標準改定引当金の残高を売上原価に振替える。

#### ② 当期の標準が間違っていた場合の改定

- 正しい標準原価で再計算する。

**【注】** 実務的には月次決算を行っている以上、一旦締めた月の数値を変更することはできないだろう。そうすると、まだ締まっていない月の生産分からは上記①(イ)の期中での新標準の採用と同じ手順で処理し、既に生産された製品分(在庫に残っているものと売られたものがある)については、差額を計算し標準改定差異に振替えておき、期末に原価差異としての処理を施すことになる。

### 4.5 標準原価計算の勘定科目と仕訳

以下のケースについて、別紙にて勘定科目連絡図と財務諸表と科目関連図を作成している。

- 修正パーシャルプラン／工程別総合原価計算
- インプット法[シングルプラン]／工程別総合原価計算

### 4.6 標準原価計算を採用すべきかどうかをどう判断するか

#### ① 田畑正英著作の「標準原価計算が成立するための前提条件」

- 生産構造(生産設備、生産方法、使用材料等)が比較的安定していること。
- 科学的、統計的調査によって、適切なタイトネスをもって標準原価が設定できること。
- 原価管理によって得られる効果が各原価要素の中に存在し、金額評価による当該効果が上記の科学的、統計的調査費用を上回ること。

#### ② 考察

##### (イ) 標準原価計算と実際原価計算との事務負荷の比較

- 標準原価計算における標準原価の設定作業と原価差異の分析作業はいくらでも高度にすることはできるので、作業負荷はいくらでもかけられる。しかし、現実問題として適切なレベルにおさえることができるはずである。
- そう考えると、そもそも標準原価計算の方が事務量が少ないとされているので、少なくとも標準原価計算の方が事務負荷が高いとするのは無理がある。

##### (ロ) 製品別原価の意味

- 原価差異の会計処理で述べたように、標準原価計算では、比較的多くの原価差異が出た場合(総製造費用の1%がラインなので超えるのが通常だろう)は棚卸資産に配賦しなければならない。しかし、個別原価計算でない限り製品別原価へ割り戻すことはしない。そのため、個々の製品の製品原価から計算した粗利と会計上の粗利とは一致しない。
- 実際原価計算は製造部門で発生する費用を全て製品原価として回収しようとする。これに対し標準原価計算は標準原価で設定された製品原価と原価差異によって回収しようとするものだと考えるべき。
- その考え方(下図のようなイメージ)を企業が受け入れることができるかどうか重要なポイントではないか。

売上高	100	
標準原価	▲ 40	
標準粗利	60	← (計画上の粗利) 標準原価計算で暗黙裡に予定している
原価差異	▲ 5	
売上総利益	55	← 会計上の粗利
販管費	▲ 40	

## ■ 原価計算に関する知識の整理

---

営業利益

15

### (ハ) 原価管理面

- 標準原価を定めるということは生産プロセスでかかった費用(原価)を、販売とは切り離して評価するための基準を与えている。
- 実際原価計算方式をとっていても原価管理はできるに違いないが、標準原価計算は会計処理そのものの中に原価管理的手続きを内包している。原価管理を行おうとすれば標準原価計算でおこなわなければならないようなことは結局実施することになると思われる。
- しかし、標準原価計算を採用すると会計的な制約が出てくるので、企業独自の原価管理がやりにくくなるということがあるのかもしれない。

### (ニ) 原価差異の大きさ

- やはり原価差異があまりに大きな値で出るのは問題だろう。経営上の指標として標準原価が機能しない可能性がある。
- 従って、実際原価からかけ離れた標準原価しか設定できないような事業は標準原価計算になじまないと考えるべきかもしれない。

## ■ 原価計算に関する知識の整理

### 5. 実際原価計算

#### 5.1 全体的な話

##### ① 計算プロセスの原則

- 製造原価は、費目別計算 → 原価部門別計算 → 製品別集計 のプロセスで算出する。
- 販売費および一般管理費は費目別に計算する。

#### 5.2 費目別計算

##### ① 材料費

###### (イ) 計算方法

- 出入記録を行っている材料については、実際消費量×消費価格で計算。
- 出入記録を行わない材料(間接材料費なら認められる)については、当該原価計算期間の買入額。
- 実際消費量は、継続記録法による計算か棚卸計算法で求める。
- 消費価格は原則として取得原価。同種材料に異なる取得原価がある場合は、以下の計算法。
  - 先入先出法
  - 移動平均法
  - 総平均法
  - 後入先出法
  - 個別法
- 消費価格は予定価格でもよい。
- 購入原価には材料副費を含めなければならない。 → 詳細は次項参照

###### (ロ) 材料副費の処置

- 購入原価とは以下のどちらか
  - 購入代価+引取費用(買入手数料、引取運賃、荷役費、保険料、関税他)
  - 購入代価+材料副費(引取費用+購入事務/検収/保管等に要した費用)
- 引取費用を外部材料副費、それ以外の材料副費を内部材料副費と呼ぶこともある。
- 材料副費の一部または全部を予定配賦率によって計算できる。予定配賦率は材料副費の種類別に設定してもよい。
  - 予定配賦率は以下の計算式で求める。

$$\text{予定配賦率} = \frac{\text{材料副費の予定総額}}{\text{予定購入代価総額 or 予定購入総数量}}$$

- 予定配賦の配賦差異は期末には、材料有高、仕掛品、製品、売上原価に配賦する。
- 引取費用以外の材料副費(=内部材料副費)は購入代価に加算しなくてもよい。その場合は、それらの金額を間接経費として処理するか、または材料費に配賦する。

**【注】** 引取費用を購入原価に含めない選択肢はないようだ。私が経験した予定配賦の実例では、品物代金を配賦基準にして予定配賦率を事業部別に定めていた。実際額を計上する場合には、引取費用の金額が確定しても、その費用が複数種類の材料に対応しているときには、各材料へ配分しなければならない。一回の引取で購入する材料の種類が多い場合は、実際額計上は事務作業の負担が大きくなる。

**【注】** 引取費用以外の材料副費を購入原価に含めないことも認められている。その場合は当月の製造費用として処理することになり、その中で間接費として処理するか、材料費として処理するかが選択できるということ。購買部門の費用は製造費用に含まれる。

##### ② 労務費

- 直接労務費の賃率は以下の種類がある。
  - 個別賃率
  - 職場または作業区分(職種)別平均賃率
  - 予定平均賃率
- 直接労務費の発生額は、必要がある場合には当該原価計算期間に対応する要支払額でもって計算できる。
- 間接労務費の発生額は、原則として要支払額で計算する。

## ■ 原価計算に関する知識の整理

### ③ 経費

- 原則として実際の発生額
- 月割経費（減価償却費、不動産賃借料など）
- 測定経費（電力料、ガス代、水道料）

### 5.3 部門別計算

#### ① 前提等

##### (イ) 部門別計算の意義

- 適切な製品原価を算出するという目的からすれば、直接費については部門別計算に意味はない。間接費（あるいは加工費）を製品へ配賦するときに意味があり、部門別に集計されていることが計算の前提となっている。部門別に集計されおらず、工場単位での一括の配賦率でしか間接費を配賦できないとすれば、合理的な・・・できない。
- 原価管理目的からは、当然必要。

##### (ロ) 原価部門の設定

- 製造部門とは直接製造作業の行われる部門。工程ごとに分けてもよい。
- 副産物の加工や包装品の製造等を行う部門は、製造部門。
- 補助部門とは製造部門に対し補助的関係にある部門。補助経営部門と工場管理部門に分ける。
- 補助管理部門は、製品の生産に直接関与せず、・・・動力部、修繕部、運搬部、工具製作部、検査部　大きくなったら製造部門として取り扱う。

【注】 相当の規模になったら製造部門として扱うというのは意味がわからない。製造を直接行わないから補助部門なのだから、大きくなってもそこは変わらないはず。製造部門は製品に対し、直接的な配賦基準が発生する部門でなければならないのでは？

- 工場管理部門とは、・・・材料部、労務部、企画部、試験研究部、工場事務部

#### ② 部門共通費の配賦（部門費の一次集計）

- どの原価部門において発生したかが直接的に認識されるかどうかで、部門個別費と部門共通費とに分類する。
- 部門個別費は当該部門に直課する。
- 部門共通費は適当な配賦基準で関係する各部門に配賦する。費目ごとの配賦基準の例は以下のとおり。
 

– 建物減価償却費	各部門の占有面積
– 不動産賃借料	〃
– 建物保険料	〃
– 建物固定資産税	〃
– 建物修繕費	〃
– 機械保険料	各部門機械帳簿残高
– 電力料	各部門機械の馬力数または見積消費量（部門ごとにメータがあれば個別費になる）
– 材料保管料	各部門への出庫額
– 試験研究費	各部門の直接作業時間
– 従業員募集費	各部門の従業員数
– 福利費	〃
- 部門共通費で工場全般に関して発生し、当該原価要素に対し適当な配賦基準がないものは、一般費として補助部門費として処理することができる。

【注】 通常の会計システムでは、基本的に部門を特定しない仕訳は発生させられない。したがって、性格的には部門共通費だとしても、一旦どこかの部門に計上しておいて、そこから各部門に付け替えるという処理になるだろう。

#### ③ 補助部門費の配賦（部門費の二次集計）

- 補助部門費を製造部門へ配賦するのは、それが製品原価の合理的な計算にとって必要であるから。すなわち、製品は製造部門を通過しながら加工され完成されていく。補助部門は通過しない。よって、製造物は製造部門によって加工を受けた程度に応じて製造部門費を消費していく（原価を蓄積していく）と考えるのが適当である。
- 補助部門費の製造部門への配賦における配賦基準の問題
  - 理論的には、補助部門費を固定費と変動費に分け、固定費は配賦先の部門が補助部門のサービスを消費する能力に応じた割合で配賦し、変動費は配賦先の部門が実際に消費した割合で配賦するのが正しい。

## ■ 原価計算に関する知識の整理

- 複数基準配賦法(上記)と単一基準配賦法がある。
- 補助部門費の製造部門への配賦における配賦方法の問題
  - 補助部門どうしての配賦をどう処理するかによって、配賦方法に種類がある。
  - 直接配賦法
  - 階梯式配賦法
  - 相互配賦法

### 5.4 製品別計算

#### ① 計算の種類と計算手続きの違いとの関係はどう理解するか

- どういう製品をどう生産(継続か個別か)しているかによって製品別計算には以下の種類がある。
  - 単純総合原価計算
  - 等級別総合原価計算
  - 組別総合原価計算
  - 個別原価計算

**【注】** これらの分類が同列に並べられているのが違和感がある。まず、「単純総合原価計算」は一つの種類の製品しか作っていない場合に適用できる方式で、実際に適用できる企業などほとんどないと思われる。総合原価計算の理論的純粹形としての意味しかない。また、「等級別総合原価計算」は、同一工程で等級によって区別される同種製品(例えばサイズ違いや規格違いの製品)を作っているときの製品別計算の特例を述べており、企業単位で全社的に等級別総合原価計算ですと言えるような例は少ない(新日本石油株式会社の財務諸表で見たことがある)。結局、この分類の中では、「組別総合原価計算」と「個別原価計算」の分類が一般的な分類だと考えた方が分かりやすい。

**【注】** 英語の原価計算のテキストでは、「JOB COSTING」と「PROCESS COSTING」という用語を使って2種類の原価計算の違いが説明されている。恐らく、これが「個別原価計算」と「総合原価計算」に相当するのだろう。そして、WIKIPEDIAのPROCESS COSTINGの解説では、「どういう時にPROCESS COSTINGが適用されるか」という説明文として以下のような記述がある。これを読むと総合原価計算は非常に限定的な適用しかできないものであるように思われる。

Process costing is appropriate for companies that produce a continuous mass of like units through series of operations or process. Also, when one order does not affect the production process and a standardization of the process and product exists. However, if there are significant differences among the costs of various products, a process costing system would not provide adequate product-cost information. Costing is generally used in such industries such as petroleum, coal mining, chemicals, textiles, paper, plastic, glass, food, banks, courier, cement, and soap.

だいたい次のように訳せるだろう。

「総合原価計算は、生産プロセス全体を通して、似通ったものを大量に継続して生産する企業に適している。また、個々のオーダーが生産プロセスに影響せず、生産プロセスや製品が標準化されている場合に適合する。しかし、もしそれらについて個々の製品で大きな差異があるのなら、総合原価計算は適切な原価情報を提供することができないだろう。一般的に、総合原価計算が使われているのは以下のような産業である。

petroleum(石油), coal mining(採炭), chemicals(化学), textiles(繊維), paper(紙), plastic(プラスチック), glass(ガラス), food(食品), banks(銀行?), courier(運送?), cement(セメント), and soap(石鹸?)」

- 総合原価計算は更に工程別に原価を把握するかどうかによって以下の種類がある。
  - 工程別総合原価計算
  - 加工費工程別総合原価計算
- 【注】** 複数工程のない製造というのも考えにくいので、上記2つのうちどちらになるのかの分岐はあるにせよ、総合原価計算ならば工程別に計算するのが一般的だろう。
- 【注】** 個別原価計算ではなぜ工程別に原価を把握するという考え方がないのだろう。理論的にはあってもおかしくないような気がするが、原価計算基準では総合原価計算だけに定義されている。
- 製品別計算の中には以下の手続きが含まれる。
  - 直接費の配賦
  - 間接費の配賦
  - 仕掛品と完成品への配賦
- 製品別計算の手続きと計算種類の関係は以下のようにまとめられる。

計算の手続き	総合原価計算		個別原価計算
	組別	工程別組別	

## ■ 原価計算に関する知識の整理

直接費の配賦	組(継続生産される製品の種類)へ賦課	組/工程へ賦課	個別製造指図書(個別生産される製品)へ賦課
	賦課する先の違いだけで手続き的には共通		
間接費の配賦	間接費を各組へ配賦	間接費を組/工程へ配賦	間接費を個別製造指図書へ配賦
	部門間接費として集計された間接費を、予定配賦率×実際配賦基準で配賦するという手続きは共通		
仕掛品と完成品への配賦	総合原価計算で共通の手続き		個別生産なので、製品単位に完成品か未完成かによって仕掛品か製品かは決まる。
減損と仕損	総合原価計算で共通の手続き		個別原価計算での手続き
その他		工程間振替の問題	

### ② 直接費の配賦

- 計算種類によって賦課する先は異なるが(組、組/工程、個別製造指図書など)、手続き的には共通している。
- 賦課する金額は費目別計算で述べられた内容。

### ③ 間接費の配賦

#### (イ) 計算期間中の処理

- 原則として部門間接費として配賦先(組、組/工程、個別製造指図書など)へ配賦する。  
**【注】** 間接費の配賦は、部門別計算を前提にしている。これは加工費として間接費がとらえられている場合も同じ。部門別計算で製造部門に間接費は集められているので、その集められた製造部門の間接費を配賦しなさいということ。
- 配賦する額は、 $\text{予定配賦率} \times \text{実際の配賦基準}$  で求める。  
**【注】** 原則として予定配賦率を使用するとなっている。期中は予定配賦率で計算し、期末に配賦差額を処理するというサイクルが基本だということ。原価計算期間(1年または半年)が締まらないと実際の配賦率は計算できないので当然か。
- 間接費の配賦において、間接費を加工費(直接労務費を含める)として捉えてよい場合は、以下のような文言で定義されている。
  - 「労働が機械作業と密接に結合して総合的な作業となり、そのため製品に賦課すべき直接労働費と製造間接費とを分離することが困難な場合、その他必要のある場合」
  - 【注】** この説明では何が本質的な基準なのかがよく分からない。「製品に賦課すべき直接労働費と製造間接費とを分離することが困難な場合」というのは、直接作業と間接作業が合理的に切り分けにくいということか？  
 → 分かりやすいイメージは、非常に機械化された生産設備を使って生産される製品であろう。製造経費としては減価償却費や設備を稼働させるための光熱費などがあり、労務費としてはその生産設備を操作する要員の人件費がある。この場合、その経費と労務費を別々の配賦基準で配賦するよりは、一体の配賦原資としてみて一つの配賦基準で配賦する方が明らかに生産の実態に合っている。

#### (ロ) 予定配賦率の算出方法

- 製造予算を立案する過程で予定配賦率が設定される。製造予算の立案については、原価計算のすべての要素が関連しており、実務上は様々な論点があり会社によって対応は千差万別であろう。原価計算は実際に発生した製造費用を製品の原価へ配分するプロセスであるが、間接費の配賦については絶対的な正解がない。間接費として発生する原資をどうグループに分け、どう配賦基準で製品に配賦していくかは、以下のような要素によっていくつもの代替案が出てくる。
  - 間接費の構成(どう費用の割合が高いのか)
  - 配賦基準の選択肢とそれらの配賦基準の実績把握のために負荷の大小
- 考えられる間接費配賦に関する代替案のうちどれを採用するかは、原価計算にどれだけの経営資源を割り振ることができるのかと計算された原価をどう利用するのかという個々の会社の事情によって決めることになる。
- ただ、間接費の配賦を論じるとき、必ず出てくるのが固定予算と公式法変動予算の問題である。理論的には変動予算の方が優れているということになるのだが、原価管理担当の実務からみると少し見え方が異なってくる。この問題については、(ハ)で、すこし詳細に論じてみたい。



## ■ 原価計算に関する知識の整理

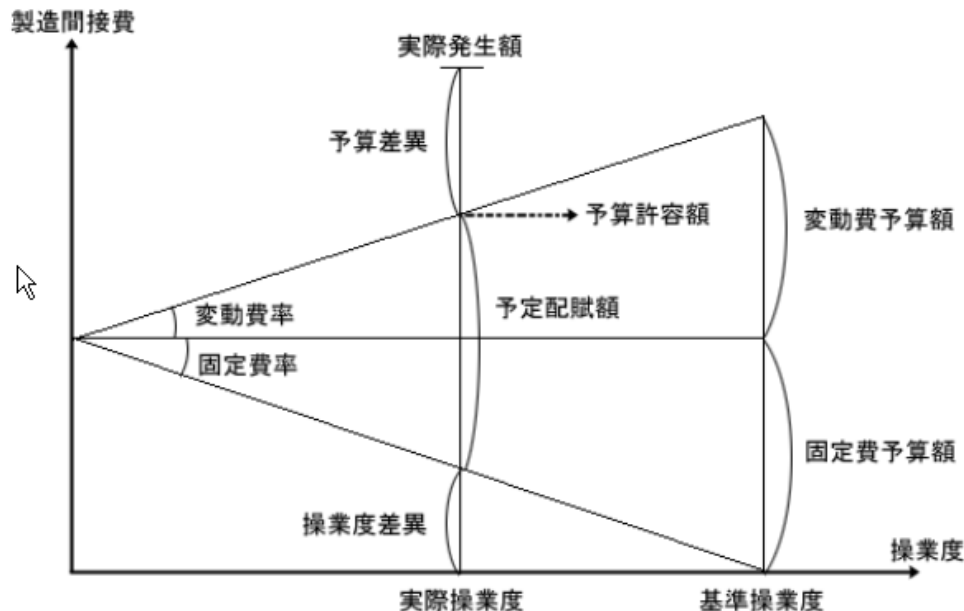
### (ハ) 公式法変動予算の非現実

<固定費と変動費の切り分けが困難>

- 間接費の変動予算は、間接費を固定費と変動費に分けることが前提になっているが、一つの請求書の中に基本料金のような固定部分と従量制の変動部分の両方が発生する費用については、固定費と変動費を分離するのが困難。例えば、電力費、水道光熱費、通信費、荷造運送費などは、一つの請求に固定費と変動費分が含まれていることが多く、両者の線引きは難しいと思われる。
- 間接費の原資には労務費も含まれることが多い。直接製造部門の製造現場の社員の労務費も100%直接費にはせず、ある割合は間接費として配賦することが多い。そういう場合の固定費と変動費の切り分けも難しい。
- 間接費は間接部門や補助部門から直接製造部門へ振替えられてくるものも多い。その場合、振替えられた直接製造部門側では、間接製造部門での費目までは認識できないのがふつうである。そうすると、製造間接部門から振替えられた間接費を固定費と変動費に分けるには、かなり乱暴に設定した比率で按分するしかなくなる。例えば、材料の調達を行う購買部門や材料や自製部品の保管および荷役を行う倉庫部門の費用が間接費として振替えられてきたとき、固定費と変動費にどう分けるべきかの判断は難しそうである。

<原価差異分析にメリットがない>

- 「公式法変動予算」のメリットは、固定費が操業度に影響されない固定的な経費として発生しているならば、固定費の配賦差異は操業度差異であると言えること。一方、変動費が予算で設定したレートをもとに配賦基準に正比例する金額で発生する時には、変動費の配賦差異は能率差異だと見なせることである。(下図参照)



- しかし、先に見た例のように固定費と変動費の区分はあいまいで、雑多な形態で発生する各種の経費から固定費を抽出するのは難しい。そうすると単純に固定費の配賦差異は操業度差異だと言えなくなる。
- また、変動費として分類した雑多な経費を、間接費の変動費と括って一律の差異分析結果が出たとしてもあまり意味がない。例えば全体としては「2%の不利差異が発生している」と言えたとしても、それだけでは何のアクションもできない。
- 結局、間接費の削減やコントロールを検討する時には、個々の業者への支払について、契約単価と単価に乗じられた数量要素の削減案を検討しなければならない。もっと具体的に言えば、以下のような項目を検討することになる。
  - 契約単価を引き下げられないか、
  - 経費節減につながるような契約形態の見直しができないか、
  - もっと低価格でやってくれる業者にかえられないか

<結論として>

- こう考えていくと、「変動予算」を運用するために予算立案時および実績収集時に、固定費と変動費を区分するためにかける労力は、労力に見合う成果を得るのは極めて難しいと判断せざるを得ない。

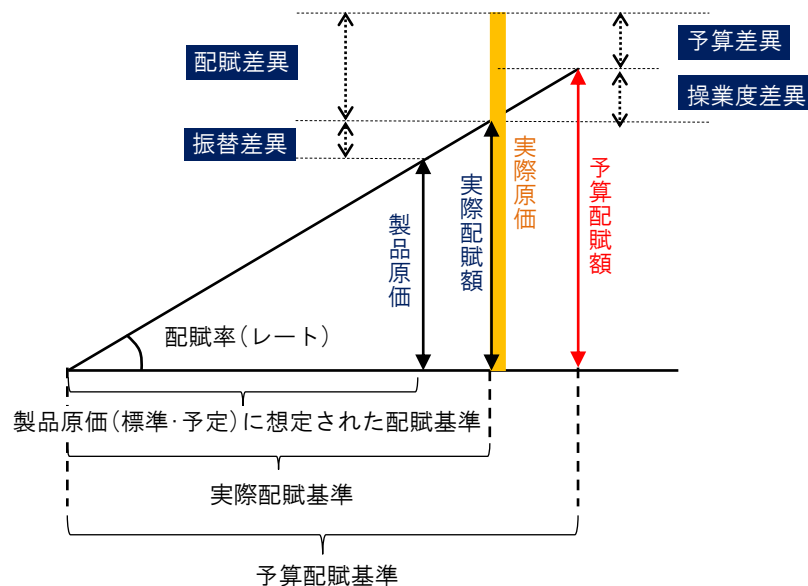
### (ニ) 間接費管理の現実解として

<管理方式>

- 間接費に関する原価計算のフレームとしては「固定予算」をつかう。
- レートは固定費変動費を分けずに一本とする。

## ■ 原価計算に関する知識の整理

- 原価差異分析においては、配賦差異を予算差異(当初予算と実際発生額との差額=費目ごとに明確)と操業度差異に分けて把握する。また、製品評価額を標準原価や予定原価を使用する時は、振替差異を別途把握する。(下図参照)



### <分析方式>

- 操業度差異は予算操業度(予算配賦基準)と実際操業度(実際配賦基準)との比較で単純に不利/有利差異が出ると考える。操業度が足らなかったから原価が上がってしまったか、操業度が高かったから原価が下がったと評価する。費目におとした分析は行わない。
- 予算差異は費目ごとに把握できるので、予算操業度(予算配賦基準)と実際操業度(実際配賦基準)の差を勘案して以下のように問題の有無を判断する。

予算差異	予算操業度 > 実際操業度	予算操業度 < 実際操業度
予算超過	<ul style="list-style-type: none"> <li>問題があるので要調査。</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>操業度が上がったから仕方がないレベルの超過か。</li> </ul>
予算未満	<ul style="list-style-type: none"> <li>操業度の低下に応じた費用低下になっているか。</li> <li>操業度とは関係のない別要因での低下か。</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>予算設定に問題がある。</li> </ul>

- 振替差異は標準原価あるいは予定原価で想定した投入予定の配賦基準を、実際が下回ったか、超過したかであるので、以下の通りの評価となる。

下回った → 標準(予定)より少ない資源で生産できたのだから生産能率が良かった

超過した → 標準(予定)より多い資源で生産したのだから生産能率が悪かった

### 5.5 完成品と仕掛品への配賦

- 総合原価計算特有の問題。製品や工程への配賦は完了した後で、その製品や工程に配賦された当期の製造原価を完成品と仕掛品に配賦する方法が規定されている。
- 期首仕掛品の扱いによって以下の方法が提示されている。
  - 平均法
  - 先入先出法
  - 後入先出法
- 期末仕掛品の完成品換算数を求め、それと当期の完成品数を合算した完成品数で当期の製造原価合計を除いて製品単位数あたりの単価を求める。その単価に期末仕掛品の完成品換算量を掛ければ期末仕掛品の製造原価が算出できる。その際、原則として直接材料費と加工費に分けて計算しなければならない。

**【注】** 原価要素を無視して、一括で考えることは許されていない。ここで述べられている直接材料費と加工費に分け



## ■ 原価計算に関する知識の整理

るという方法は最低限の分け方で、これより細分化するのは問題がなさそう。

- 完成品換算数を求める際の考え方については、直接材料費と加工費のそれぞれに対し以下の規定がある。
  - 直接材料費は、仕掛品に含まれる直接材料費の消費量の比率で完成品換算数を求める。
  - 加工費は、仕掛品の仕上り程度の比率で完成品換算数を求める。

### 5.6 工程別計算

- 累加法と非累加法
- 全部原価と加工費のみ
- 工程間に振替えられる工程製品の計算は、予定原価または正常原価によることができる。

### 5.7 減損と仕損

#### (イ) 総合原価計算の場合

- 原則として仕損費の費目は設けない。
- その期の完成品と仕掛品とに分担させる。

#### (ロ) 個別原価計算の場合

※未完(次の版で記載)

### 5.8 原価差異の会計処理

#### ① 認識すべき原価差異の分類（原価計算基準で強制されている差異分析）

- 材料副費配賦差異
- 材料受入価格差異
- 材料消費価格差異
- 賃率差異
- 製造間接費配賦差異
- 加工費配賦差異
- 補助部門費配賦差異
- 振替差異

#### ② 差異分析の方法

※未完(次の版で記載)

(標準原価の場合と意味合いが異なる)

#### ③ 会計処理についての原則

- 標準原価計算の場合と基本的には同じ。
- 異なるのは、標準原価計算における「異常な差異を非原価項目として処理する」という規定がないこと。

#### ④ 会計処理の詳細

- 標準原価計算の場合と基本的に同じ。
  - 原価差異の具体的な配賦方法
  - 月次処理と年次処理の関係
  - 財務諸表での原価差異の表示方法

### 5.9 実際原価計算の勘定科目と仕訳

以下のケースについて、別紙にて勘定科目連絡図と財務諸表と科目関連図を作成している。

- 工程別組別総合原価計算・加工費による間接費配賦・材料副費の予定配賦

## ■ 原価計算に関する知識の整理

### 5.10 見積原価計算をどうとらえるか

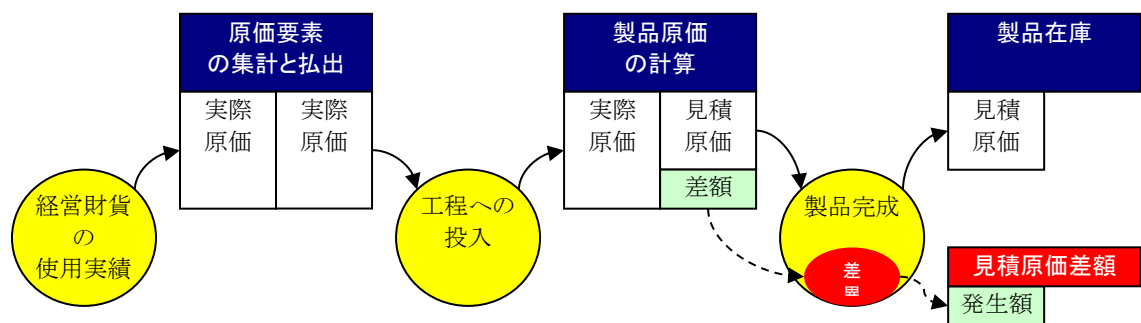
【注】 ここで、実際原価計算とは異なるが、岡本清著作で記載のある、「商業簿記的工業会計」と「見積原価計算」をどう扱うべきなのかをまとめておく。

#### ① 会計的な扱いについて

- 「商業簿記的工業会計」(実例があるのか分からない)はともかく、見積原価計算は原価計算期間内に発生した製造費用をすべて何らかの形で製品原価(および仕掛品原価)に配賦しており、その配賦方法に恣意的な操作がない限り、会計的には問題ないはずである。

#### ② 見積原価計算ではダメなのか

- 科目と仕訳からみると、見積原価計算は標準原価計算のアウトプット法(パーシャルプラン)と非常に似ている。下図のように、製品完成時の払出価格が標準であるか見積であるかの違いだけのように見える。しかし、標準原価計算では基本的に標準原価が製品原価であるのに対し、見積原価計算では見積原価に対し期末に原価差額を配賦・調整してはじめて製品原価が求まる。



- 差額を調整しなければ正しい製品原価が求まらない点では、見積原価計算は予定価格を使用した場合の実際原価計算に近いとも言える。しかし、見積原価計算が実際原価計算と違うところは、製造過程で発生した原価を製品に賦課していく作業を行わない点であるとされている。直接材料費の受払を記録して指図書別に配賦したり、加工費を配賦基準を設けて製品に配賦するといった作業を行わずに、期末に差額をいきなり製品に配賦してしまうのが見積原価計算であると考えればよいのだろう。
- しかし、実際には上述のような完全な見積原価計算と呼べる方式と原価計算基準に則った実際原価計算との中間形のような原価計算を行っている会社が多いのではないかと。そういうケースも含めて、見積原価計算方式をどう評価すべきなのだろうか。
- 原価計算の作業負荷は純粋な見積原価計算に近ければ近いほど小さくなる。逆に、その分、厳密に計算したら求められたであろう製品別の実際原価と、見積原価計算の原価の差が大きくなっている可能性がある。しかし、その差(製品別原価の過大と過少)が経営管理にどれだけの影響を与えているかが問題である。結局、その影響が小さいと判断されるのなら、純粋見積原価計算であっても、実際原価計算とのハイブリッド型であっても何ら問題はないと考えるべきなのだろう。