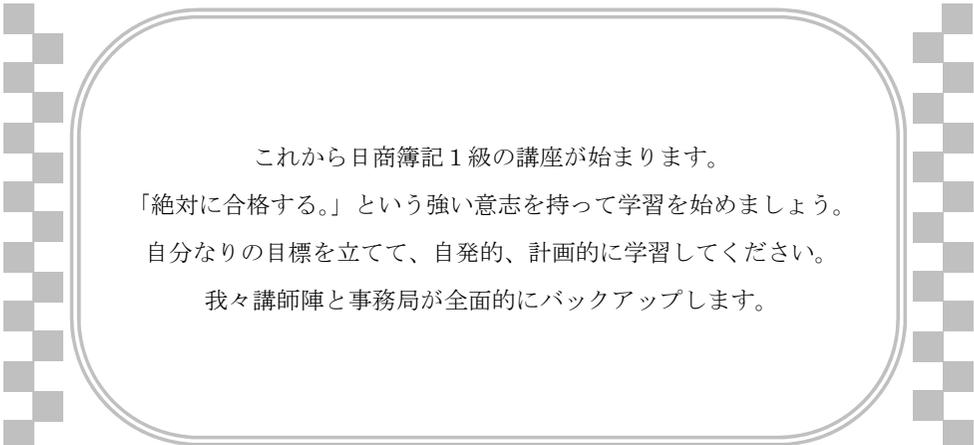


LEC日商簿記1級へようこそ



これから日商簿記1級の講座が始まります。
「絶対に合格する。」という強い意志を持って学習を始めましょう。
自分なりの目標を立てて、自発的、計画的に学習してください。
我々講師陣と事務局が全面的にバックアップします。

(注) 受講開始時及び受講中に送付される各種の配布物、お知らせ等は、重要な事項が記載されていることがありますから、必ず御自身で目を通すようにしてください。

なお、講座カリキュラムについては、Online Study SP (オンライン・スタディ SP) の「板書」でご確認ください。

日商簿記1級 試験の概要

1	1級の基準	「税理士、公認会計士などの国家試験の登竜門。大学程度の商業簿記、工業簿記、原価計算ならびに会計学を修得し、財務諸表規則や企業会計に関する法規を理解し、経営管理や経営分析ができる。」
2	実施科目	全4科目： 商業簿記、会計学、工業簿記、原価計算
3	配点(満点100点)	各科目 25点 商業簿記 25点、会計学 25点、工業簿記 25点、原価計算 25点
4	合格点	70点以上 (ただし各科目とも最低10点以上必要)
5	実施日(年2回)	1回目： 6月の第2日曜日 2回目： 11月の第3日曜日
6	受験申込時期 (申込は各人で行っていただきます。)	1回目： 4月頃 2回目： 9月頃 ※ 地域により受付期間が異なります。 商工会議所は各地にありますので、最寄の(自分が受験を希望する)商工会議所で、早めに確認してください。
7	試験実施時間	午前9時開始、商簿・会計： 90分 休憩 工簿・原計： 90分
8	検定試験当日に必要なもの	(1) 筆記用具 (HBまたはBの黒鉛筆・シャープペンシル、消しゴムのみ) (2) 電卓 (関数電卓・プログラム機能は除く) または、そろばん ※プリンター内臓、メロディー音の出るもの、携帯コンピュータ (電子手帳を含む)、携帯電話などは使用できません。 (3) 受験票 (写真が必要) (4) 身分証明書 (氏名・生年月日・顔写真が揃って確認できるもの) ※上記身分証明書を持たない人は、その旨を商工会議所に問い合わせる必要があります。

※ 上記情報の一部は、東京商工会議所発行の受験要項より抜粋。

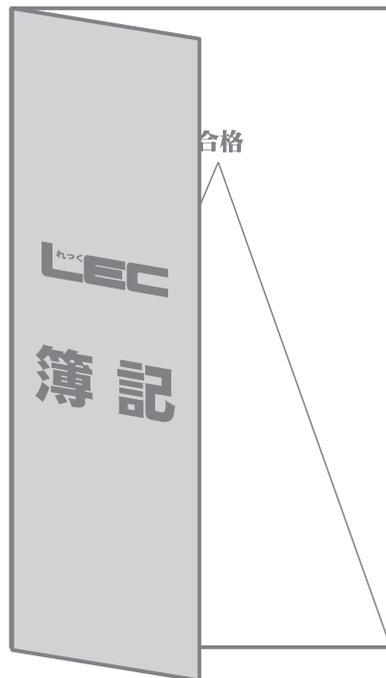
※ 試験で準拠する会計基準・法令は、当該年度の4月1日現在施行されているものです。

9. 年度別受験者データ (毎年2月は3級・2級のみが実施されます。)

	2018年度		2019年度		2020年度		2021年度	
	6月	11月	6月	11月	6月	11月	2月	6月
実施回数	149回	150回	152回	153回	155回	156回	157回	158回
受験者数	7,501名	7,588名	6,788名	7,520名		8,553名	6,351名	7,594名
合格者数	1,007名	680名	575名	735名	中止	1,158名	502名	746名
合格率	13.4%	9.0%	8.5%	9.8%		13.5%	7.9%	9.8%

直近の実施回のデータは、日商のホームページで閲覧することができます。日商からは、検定試験実施後およそ2か月で公表されます。

日商 1 級への扉



1. 1級合格で得られるステータス（社会的地位）

- (1) 税理士試験の受験資格が得られます（税理士試験の詳細は国税庁ホームページ等で。）。
- (2) 大企業の会計担当者になりうる実力が客観的に証明されます。
- (3) 企業によっては、簿記1級有資格者に対して資格手当が支給されます。
- (4) 就職活動などにおいて、3、2級合格者と比べて、採用担当者の1級合格者を見る目が全く違います。
- (5) 企業の会計部門の中で指導的立場に就くことを期待されます。

2. 1級のレベル

- (1) 受験要項によれば、「大学程度」。
- (2) 合格率が平均10%と狭き門。
- (3) 大企業を想定した問題が数多く出題されます。
- (4) やるべきことを自分で判断できるのが1級
試験では、問題で指示されたことに答えるのが3、2級。
問題に直接の指示がなくても、やるべきことを自分で判断できるのが1級。
- (5) 制限時間内で満点を取るのは至難の業
制限時間内で満点をねらえるのが3、2級の試験。しかし、制限時間内で合格点を取ることで体が1級では難しく、まして満点となると、至難の業と言えます。
したがって、満点を取るための勉強をするのではなく、合格点を取るため（あるいは90点程度を目指すため）の勉強をするのが効率的と言えます。

3. 1級の学習

(1) 学習の範囲

- ① LECから配布される教材（テキストとトレーニングと答練教材）のみで十分です。
- ② 手を拵げると復習が行き届かなくなり、たいてい失敗します。
- ③ テキスト内の各項目に対するランク付けに従って、最低限Bランクまでは押さえる必要があります。



項目に対するランク付けは、原則的には下記に示したかたちで行っています。
ただし、すべての項目が下記の表にきれいに当てはまるわけではなく、例外的なランク付けが行われる項目もあります。

※ 「答練」：^{とうれん}答練とは、答案練習の略語です。制限時間を設け、試験形式で実施するテストです。

		重 要 性		
		非常に重要	やや重要	あまり重要ではない
難 易 度	難しくない	A	A	B
	やや難しい	A	B	C
	かなり難しい	A	C	D

(注) 重要性の基準： 検定試験の1級で出題頻度が高い項目、一般の企業でよく扱われる項目のうち3・2級でまだ学習していない項目、大企業でよく扱われる項目、etc

なお、教材としての全体の構成上、どうしてもテキストに必要な項目ではあるが重要性は低い、といったような項目は、Cランクを付しています。

(2) 学習の質

① 「正確さ」と「スピード」

試験問題を制限時間内に解く上での「正確さ」と「スピード」を磨くことが、合格するための学習の両輪となります。トレーニングは、所要時間を計りながら解くようにしましょう。

② 理解してから計算練習するのが理想の手順

しかし、理想にこだわり過ぎると、自分の学習スケジュールが、標準的な学習スケジュールからどんどん遅れていく可能性が高くなります。

100%の理解に達していなくとも、問題は結構解けるものである、とも言えます。

自分に許された1日の学習時間と検定試験までの期間を考えて、100点を目指す必要はなく、合格点を目指せばよいという観点から、あまり完璧さを求め過ぎないほうが得策と言えるのではないのでしょうか。

③ 試験に間に合わせる

受験勉強は、試験に間に合わせなければ意味がありません。

試験に間に合わせるという強い意気込みを持ち、効率よく学習を進めることが必要です。

④ 受験勉強であることを意識して

日商1級合格のための勉強は、受験勉強であって、学者や研究者になるための勉強でもなく、一般教養を身につけるといった勉強でもありません。

テキストに記載されていないことは、1級合格を目指す上では必要ありません。

テキストに記載されていない項目や記載されている項目の周辺項目などに興味や関心が及ぶことがあるかもしれませんが、そういう気持ちは合格するまでは封印しておきましょう。

⑤ 「やっでできる」でないとダメ

「読めばわかる」「やればできる」ではだめです。「やっでできる」でないとだめです。

簿記の検定試験は、計算力が最も重要な要素（計算：理論＝9：1）となる試験なのです。

理解はしているが手が動かない、といった「頭でっかち」では、簿記の検定試験のための勉強からは方向性がずれていると言えます。

⑥ まずはやり方を覚える

計算力をつけるには、まずは決められたやり方を覚えるのが最初です。

その上で、どういう場面でそのやり方を使うのか、どういう指示があったときにそのやり方を使うのか、などを応用力として身に付けていきます（応用力はトレーニングで。）。

⑦ 数学の知識

1級レベルともなると、一次方程式（例えば、 $X - X \times 0.9 \times \frac{b}{a} = c$ など。）を使用した計算は、普通に出てきます。

方程式は使いますが、それ以外の関数（三角関数、指数、対数、積分など。）は基本的には使用しませんのでご安心ください（ただし原価計算では、使用する関数が若干あります。）。

⑧ 国語の知識

日商が要求する1級の基準には、「税理士、公認会計士などの国家試験の登竜門。大学程度の…」と書かれています。

そういうレベルの日本語が、当然試験問題に使用されます。

国語辞典は、わざわざ質問できないような言葉の確認のために用意しておきましょう。

(3) 学習の量

① 講義時間と同じ時間だけ復習 → 誰でもやる最低量

最低量の学習で合格できるのは、天才肌の人だけです。

② 「毎日どれぐらい勉強すればいいですか？」

→ 自分が納得するまでやってください。

③ 最低3回、目標5回

トレーニングや答練は、最低3回繰り返す必要があります。5回以上繰り返した豪傑もたくさんいます。

ただし、回数は目安にすぎません。

回数が問題なのではなく、制限時間内に正確に解けるようになるかどうかが問題なのです(答練を受けることで確認することになります)。

④ 「教材に記載されている項目のうち、どれを最低限やればいいですか？」

合格するために必要となる最低限の量といえば、まさにテキストに記載されている項目こそが、最低限の量であるといえます。

もともと教材自体が学習する範囲や項目などを絞り込んで作成してあります。

(注) 簿記1級という水準は、下には3級、2級があるため、1級で出題されるレベルの下限はわかりやすいのですが、上限となるとどこまでを学習すればよいのかが判然としない部分もあります。そこで、教材作成にあたっては、過去の検定試験の出題を詳細に分析し、その結果に基づいて、様々な項目をランク付けした上で、AランクとBランクを中心に項目を取り上げてあり、Cランクは必要最小限にとどめてあります。

(4) 予習・復習

予習：原則不要

復習：必須

自分にとって必要十分な復習時間を確保できれば、復習だけで大丈夫です。

予習に時間をかけるのは、時間をもったいないと思われれます。よほど時間に余裕がある方以外は、復習の時間を最大限に確保することを最優先とすべきでしょう。

時間を有効に利用する上では、復習だけで学習を進めるようにしましょう。

(5) 質問

よく質問する人は、よく勉強している人、という話を耳にすることがあります。

確かに、じっくり勉強していると、わからない箇所が多少なりとも出てくるのが普通です。

いくら考えても、いくら調べてもわからないのであれば、質問して解決するのが良いでしょう。

なお、質問することを遠慮する必要はありませんが、質問する際のマナーとして守っていただきたいことがあります。

- ① 自分で考え、教材で調べてもわからない時に、質問するようにしてください。
- ② 質問事項を整理してから、質問してください。
- ③ 質問するのは貴方一人ではありません。回答するまでにはある程度の時間を要することをご了承ください。

4. 1級学習上の留意点

- ① 1級の試験問題は、大企業を想定した問題が多く、金額の桁もかなり大きくなります。
もちろん、円単位の場合もありますが、千円単位（単位：千円）の場合が3、2級に比べてかなり増えることとなります。
千円単位の金額を読むときは、例えば「200千円」であれば「2百千円（にひゃくせんえん）」と読みます。また「200,000千円」であれば、「20万千円（にじゅうまんせんえん）」と読んでください。「200,000千円」を、決して「2億円」と読む必要はありません。
- ② 教材や試験問題等で使用される言葉のうち注意を要するもの
「～しなくてよい。」→「～するな。」と同じ意味
「原則として○○である。」→○○以外に例外があることを示唆している
「常に○○である。」→○○以外に例外はない
- ③ テキストに記載された内容は、必ずしもすべてを講義時間内に説明するとは限りません。
テキストに記載されている内容のうち、単に読めばわかるような箇所は説明を飛ばしたり、余力のある人だけ学習すればよいような項目も飛ばしたりすることがあります。
また、講義はできるだけ区切りのいいところで終わらせるようにしていますので、講義ごとに量が多かったり少なかったりすることがあると思われませんが、その点はご了承ください。
- ④ 答練は、現時点での実力を確認する上で、また試験形式での経験を積む場として、絶対に必要です。自信がないからという理由で答練を受けないようなことになると、それは合格をあきらめるに等しいと言えます。そうならないようにくれぐれも復習をきちんと行ってください。
- ⑤ 日ごろの学習では、完璧さを追求し過ぎず、ある程度のところで割り切って先へ進むことも必要です。学習開始から検定試験までの期間は、一般的には半年程度と思われます。多少の積み残しはあったとしても、できる限りいつも一定のペースで学習を続けるようにしましょう。
- ⑥ 検定試験には、いわゆる「実務」とは異なる点が多々あります。受験のためには、実務で見かけないことや実務とは異なることも学習します。試験とはそういうものだと思って下さい。

5. トレーニング（問題集）の利用方法

- ① 単純な問題（単に仕訳するだけのような問題）を除き、ある程度時間のかかる問題（10分程度以上）を解くときは、解き終わるまでの所要時間を計って、記録しておくことをお勧めします。それが次にその問題を解くときの目標タイムとなります。
初めて解くときは時間を計らず、2回目から時間を計るのでも構いません。
- ② 時間を計り、記録をすることで、それが、次へのモチベーション（動機付け）となるのではないのでしょうか。
- ③ 特にミスすることなくスムーズに正解を出せるようになるまで、繰り返しましょう。

さて、ここから先は、「商業簿記・会計学」と「工業簿記・原価計算」とに分かれます。

LECの1級講座 (工業簿記・原価計算)

日商1級の講座は、日商2級修了者（合格者、合格者と同等レベルの方）を対象としています。

1. LECの講義回数と講義時間

パンフレットまたはホームページでの確認をお願いします。

2. LEC教材の構成

- (1) 講義用の教材は、テキスト（教科書）とトレーニング（問題集）です。
- (2) テキストとトレーニングは、いずれも分冊形式（予定では3分冊程度）になっています。
- (3) 講義では、テキストのみを使用します。トレーニングは各自で解き進めてください。
- (4) 答練の場合は、答練の問題・答案用紙・解答解説が、配布されます。

3. 検定試験における工業簿記・原価計算の主な出題形式

LECの教材は、下記の出題形式等に対応できるように、十分な配慮をして作成しています。

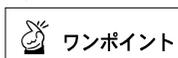
なお、工業簿記と原価計算には、商業簿記に見られるような典型的な問題構造（試算表＋決算整理 → 財務諸表作成etc.）と言えるものではありません。

- ① 文章中の空欄補充問題（用語補充、金額補充）
- ② 各種計算表作成
- ③ 勘定記入
- ④ 計算問題

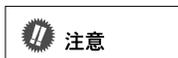
工業簿記と原価計算は、別々に学習すると大変効率が悪くなります。LECでは、両者を一体化した教材と講義で学習を進めていきます。

4. LECテキスト（工原）の欄外と本文で使用しているマーク（印）

(1) 欄外



内容補足。重要性が高い。



特に注意すべきこと。重要性が高い。



内容補足。重要性が低い。



難しい用語、新出の用語などの解説。



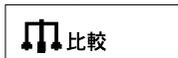
根拠となる会計基準、法令。



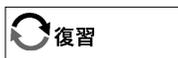
関連する箇所。



読み物。理解の手助けになる内容など。



他の学習項目との比較。



学習済みの項目で確認してほしい箇所。



参考にした文献（受講生が気にする必要はありません。）。

(2) 本文



内容補足。重要性が高いが難易度も高い、または重要性が高いが後回しでもよい。



内容補足、追加事例。重要性は低い場合が多い。



読み物。理解の手助けになる内容など。



まとめ。重要性が高い。

(注) 必ずしも上記説明に当てはまらない場合が出てくるかもしれませんが、その場合はご了承ください。

5. LEC教材（工原）で用いている記号・略号・用語

工簿原計（こうぼげんけい）・工原（こうげん）： 工業簿記と原価計算

F/S（エフエス）： 財務諸表

B/S（ビーエス）： 貸借対照表

P/L（ピーエル）： 損益計算書

C/R（シーアール）： 製造原価報告書

@（アットマーク）： 単価（1単位当たりの価格）

≐（ニアリーイコール）： 四捨五入などの端数処理をした後の金額を表すときに使用する記号。例： $3 \div 7 \approx 0.429$ （小数点以下第4位四捨五入）

（注）上記以外は、初出箇所での都度説明していきます。

自分の学習ペースを確立しましょう

1級の講座において、講義回数は、商業簿記・会計学33回と工業簿記・原価計算33回を合わせると、全66回です。

普通に仕事をしている方が受験勉強をする場合、

毎週2回ずつ講義を受けていくと33週間(約8か月強)で終わります。(余裕)

毎週3回ずつ講義を受けていくと22週間(約5か月半)で終わります。(普通)

毎週4回ずつ講義を受けていくと16.5週間(約4か月強)で終わります。(精神力)

毎週5回ずつ講義を受けていくと13.2週間(約3か月強)で終わります。(疲労困憊^{こんぱい})

(注)個人差があります。

- (1) 検定試験の1か月前までをめどに、講義を全部受講し終わるように計画を立てましょう。
- (2) 講義ごとにきちんとテキストの復習をし、トレーニングの問題を解くことで、1回の講義に対する学習が完結します(講義を受けただけで、復習しないのでは、終わったことになりません。)
- (3) 1回の講義ごとに、講義を受ける以外に必要な学習時間は、テキストの復習とトレーニングの問題を解く時間を合わせて、早い人で2時間程度～遅い人で5時間程度、だと思われます。当然、講義の内容次第で、早く終わる回もあれば、時間がかかる回もあるでしょう。実際に学習を始めてみると、自分に必要なおよその学習時間数が、わかってくるはずです。
- (4) 1日も早く、自分の学習ペース(1週間にあまり無理をせずに進められるペース)を把握し、それを最後まで保てるように、頑張ってください。
- (5) いずれは、1度学習が終わった箇所も、再度トレーニングを解くなどの復習が必要になります。先に進むにしたがって、新しい講義の学習をする時間のほかに、過去の講義分の復習をする時間が必要になってきます。それができるだけ時間を確保することが大切です。

以上のことを念頭に置いて、検定試験までの学習計画を立てましょう。

それでは、さっそく第1回講義に入るとしましょう。

目次

LEC日商簿記1級テキスト I

《工業簿記・原価計算編》

はしがき

LEC日商簿記1級へようこそ	i
日商1級への扉	iii
目次	xiii

第1章 工業簿記・原価計算総説～全体構造編～

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

第2章 費目別計算

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

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

第3章 部門別計算

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

第4章 製品別計算総論

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

第5章 個別原価計算

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

付録

原価計算基準	I
参考文献	XXII

索引

索引	i
----	---

第1章

工業簿記・原価計算総説 ～全体構造編～

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

第1節 日商1級工・原の出題論点 ～ガイダンス編～

第2節 工業簿記総論

第3節 原価計算総論

第1節 日商1級工・原の出題論点 ～ガイダンス編～

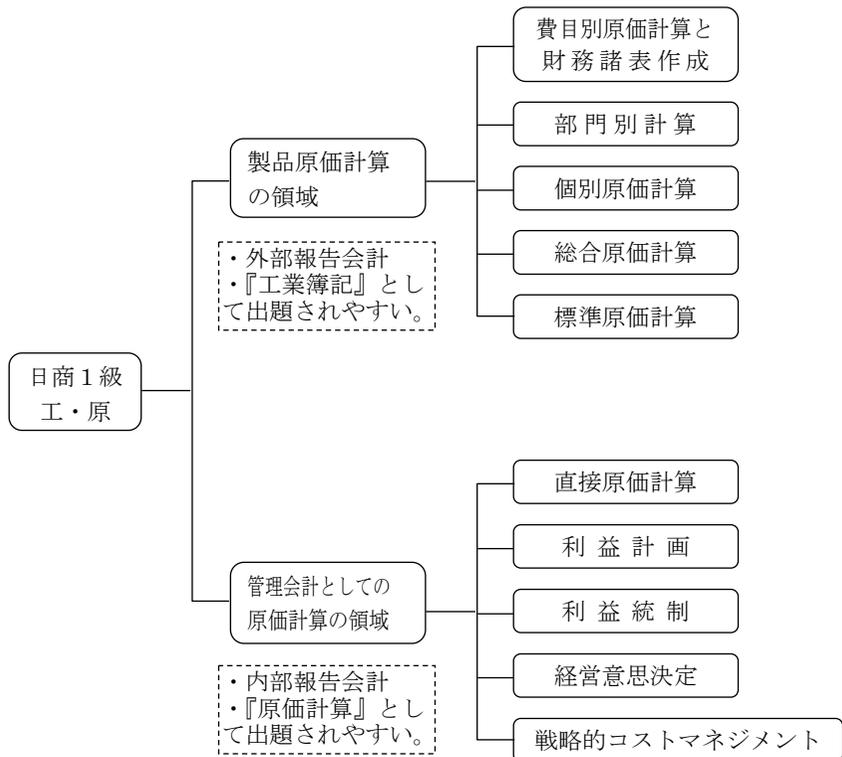
目次

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

学習の指針

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

1 原価計算の目的に基づく出題論点図表

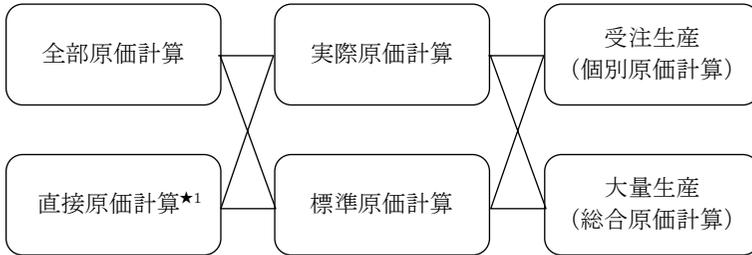


出題された論点を分析する際、「工業簿記」として出題された論点と、「原価計算」として出題された論点という単純な区分では、上記の分類は当てはまらない。それは例外があるからである。ただし概ね上記のような分類をしておけば、整理できるので、出題論点をイメージするのに便利である。

2 制度としての原価計算の出題ブロック図表

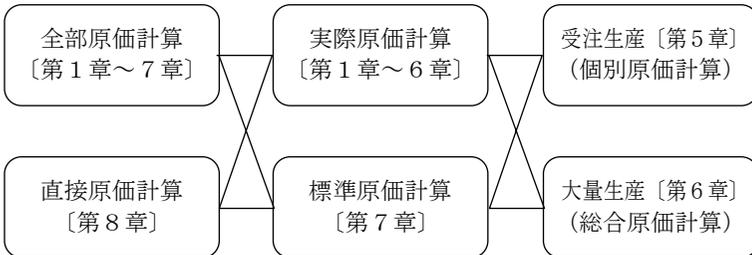
原価計算制度にもとづいた製品原価計算の出題は、次のようなブロックで区分した上で、組み合わせられている。

① 全部原価か部分原価か？ ② 実際原価か標準原価か？ ③ 受注生産か大量生産か？



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

① 全部原価か部分原価か？ ② 実際原価か標準原価か？ ③ 受注生産か大量生産か？



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

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

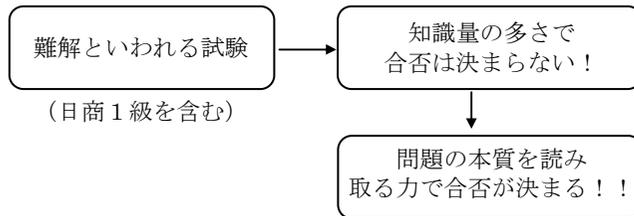
注意

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

3 学習の仕方

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

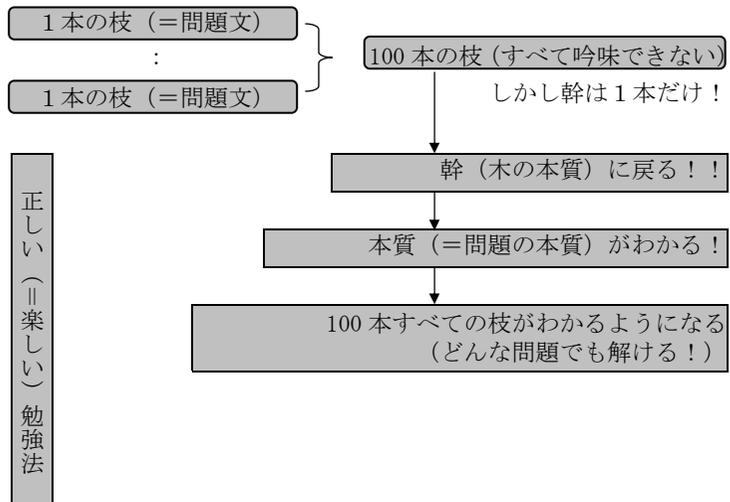
つまり、問題の本質（幹）を読み取る力が合否を決めるのであって、知識量（枝葉）では勝負がつかない、ということなのである。実は、これと同じことが、日商1級にもあてはまる。



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

ワンポイント

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



第2節 工業簿記総論

目次

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

学習の指針

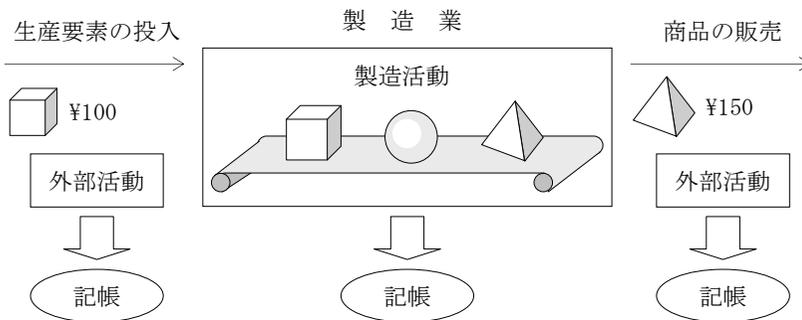
ここでは、製造業における管理会計に必要なデータを提供するシステムである工業簿記と原価計算の関係について学びます。
工業簿記の特徴および目的についてしっかりとおさえましょう。

1 工業簿記^{★1}とは

(1) 工業簿記^{★2}

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

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



メーカーにおけるモノの流れ

ワンポイント

商業を営む企業には製造活動（内部活動）はない。

コラム

★1 簿記の種類

簿記の種類は、企業の営む業種によって、次のように分類されます。

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

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

コラム

★2 完全工業簿記と不完全工業簿記

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

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

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

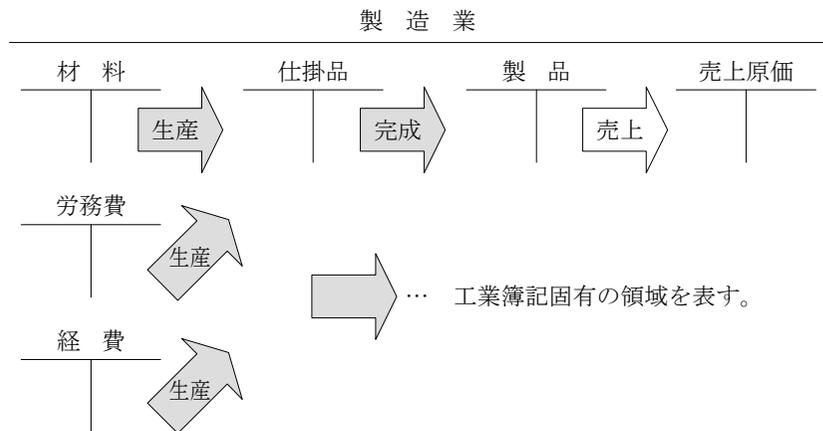
用語解説

★3 仕掛品

製造途中の製品のことをいう。

★4 製品

製造の完了した完成品のことをいう。



製造業における勘定の流れ

注意

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

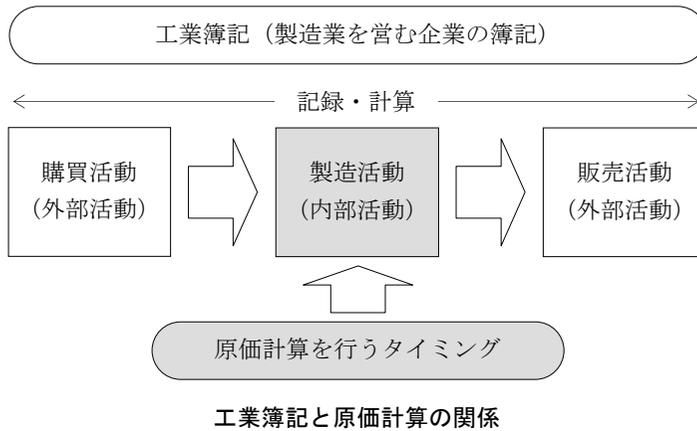
(2) 工業簿記の特徴

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

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

2 工業簿記と原価計算の関係

(1) 原価計算の意義と工業簿記



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

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

(2) 原価計算の基本手続

① 原価の意義

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

② 原価の分類

1) 形態別分類

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

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

参考

★6 原価計算の定義

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

コラム

★7 企業の資源

企業の用いる資源として次のものがあげられます。
 ヒト…人材
 モノ…設備等
 カネ…資金
 近年では、このほかに、企業のノウハウやブランドイメージ等の総称である情報的経営資源が重要であるといわれています。

コラム

★8 直接費と間接費

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

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

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

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

2) 製品との関連による分類

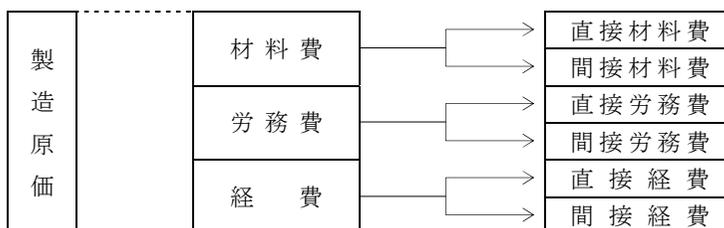
a. 直接費と間接費

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

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

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

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

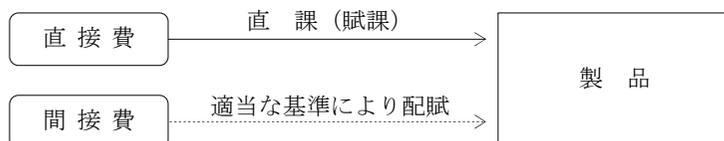


形態別分類と製品との関連による分類

b. 会計処理

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

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



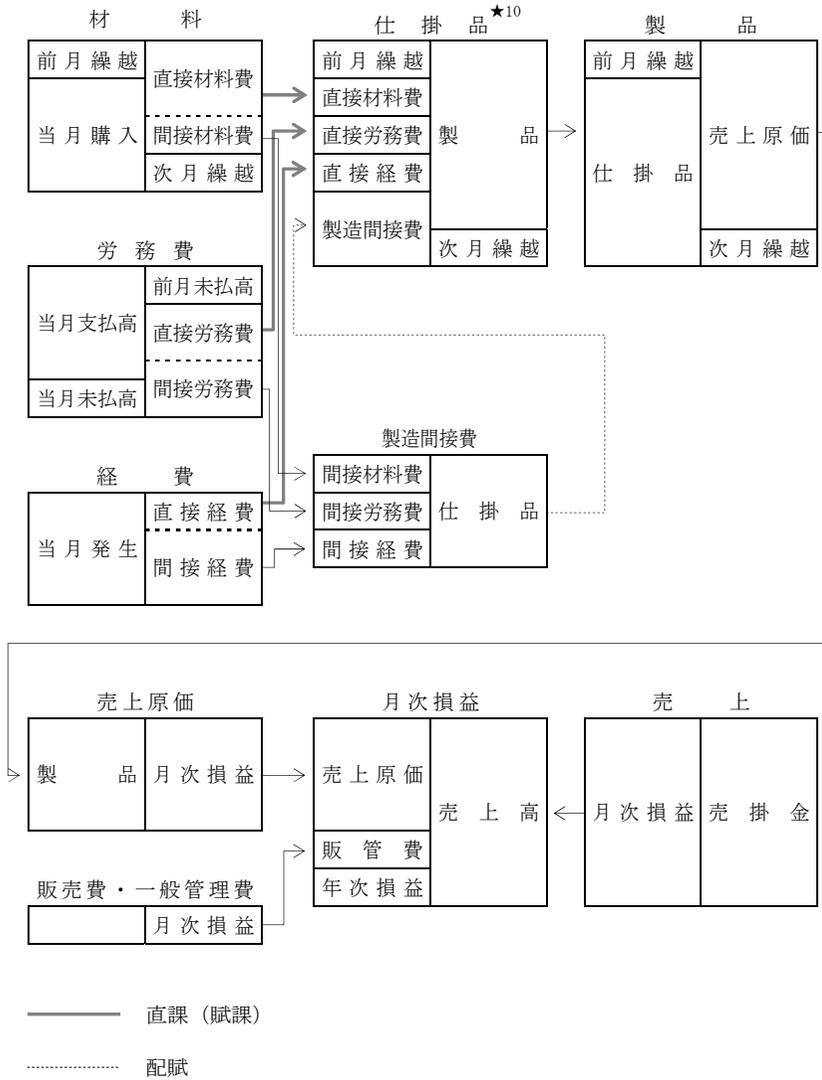
直課と配賦

3 工業簿記の勘定体系

(1) 工業簿記の勘定の流れ

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

勘定の流れの体系を示すと次のとおりである。



工業簿記の勘定連絡図

コラム

★9 勘定の振替

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

!! 注意

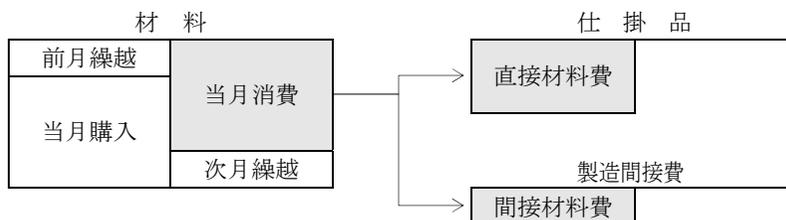
★10 仕掛品勘定の代わりに、製造勘定を用いることもある。

ワンポイント

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

(2) 記帳方法

① 材料の購入と消費



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

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

なお、当月に使用されなかった材料は次月に繰り越す。

設 例

当月に行われた取引を仕訳しなさい。当社は家具を製造・販売する会社である。

(当月の取引)

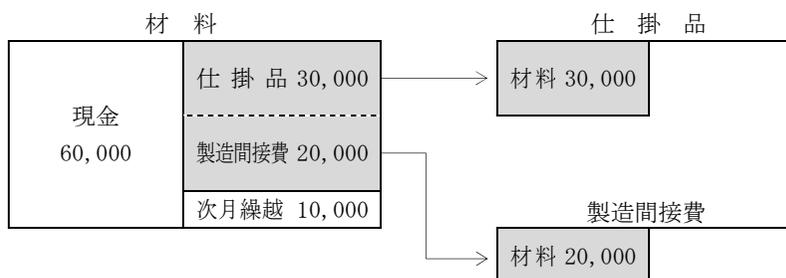
- (イ) 家具を製造するために、木材(材料) 600kg、60,000円を現金で仕入れた。
- (ロ) 人気製品である和ダンスを製造するために、当該木材のうち300kg(30,000円分)を直接材料費として消費した。また、当該木材のうち200kg(20,000円分)を間接材料費として消費した。

(解 答)

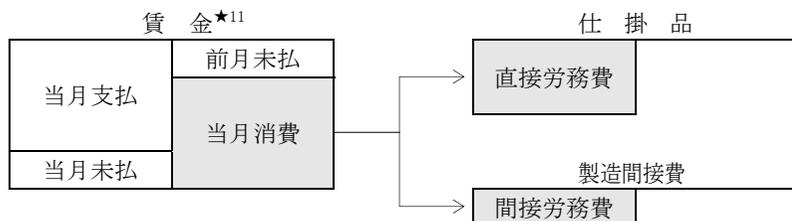
(イ) (借方) 材 料 60,000 (貸方) 現 金 60,000

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

(勘定連絡)



② 賃金の支払いと消費



!! 注意

★11 労務費の中心は工具に支払う賃金であるので、ここでは賃金勘定について学習する。
 ★12 賃金のうち、工員が働いた時間分にあたる部分のことを、消費賃金ということがある。

賃金を支払った場合、賃金勘定の借方に賃金の支払額を記入する。

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

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

設 例

当月に行われた取引を仕訳しなさい。

(当月の取引)

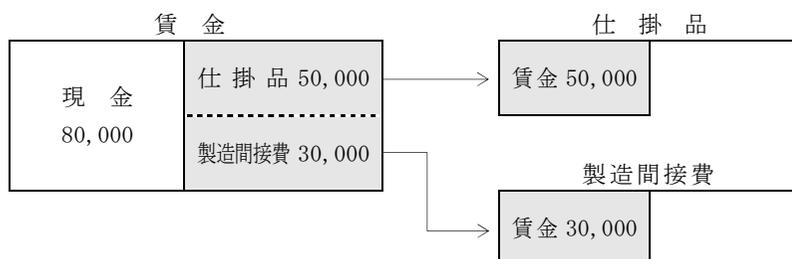
- (イ) 家具を製造するため、職人に80時間分の賃金80,000円を現金で支払った。
- (ロ) 和ダンスを製造するために、職人が50時間の作業を行った(賃金を直接労務費として50,000円分消費した)。また、材料の運搬(間接作業)を30時間行った(間接労務費として30,000円分消費した)。

(解 答)

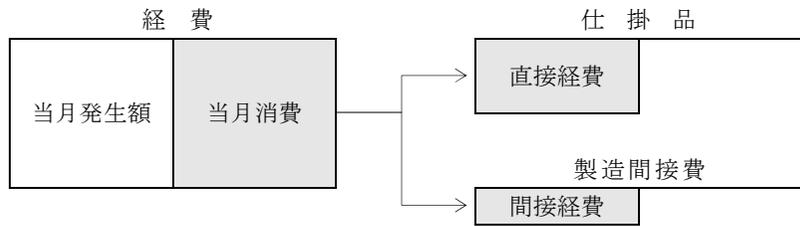
(イ) (借方) 賃 金 80,000 (貸方) 現 金 80,000

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

(勘定連絡)



③ 経費の発生と消費



経費の発生額は費用の増加にあたるので、経費勘定の借方に記入する。

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

設 例

当月に行われた取引を仕訳しなさい。

(当月の取引)

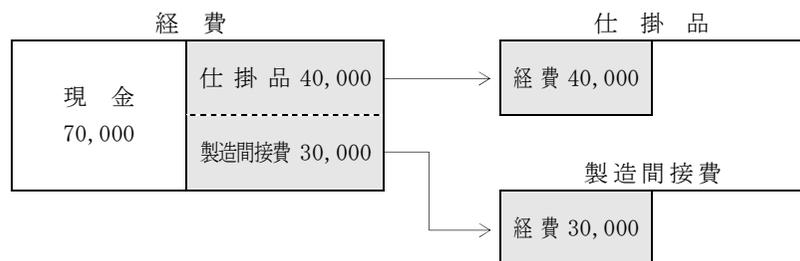
- (イ) 経費70,000円を現金で支払った。
- (ロ) 和ダンスを製造するために、経費を40,000円分消費した。また、間接経費として30,000円分消費した。

(解 答)

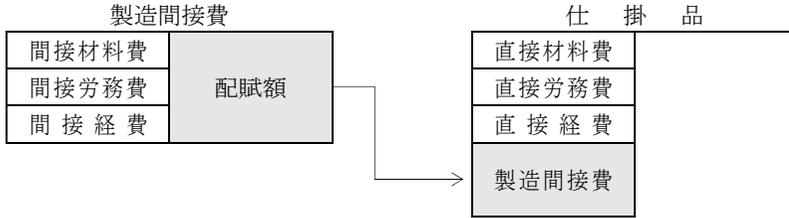
(イ) (借方) 経 費 70,000 (貸方) 現 金 70,000

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

(勘定連絡)



④ 製造間接費の配賦



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

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

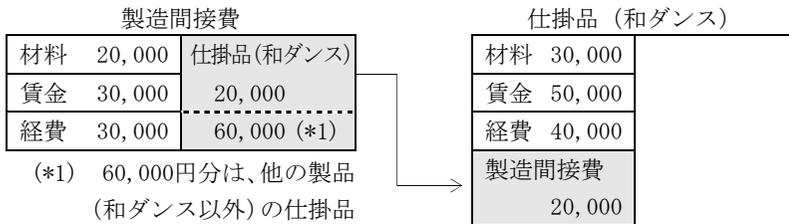
設例

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

(解答)

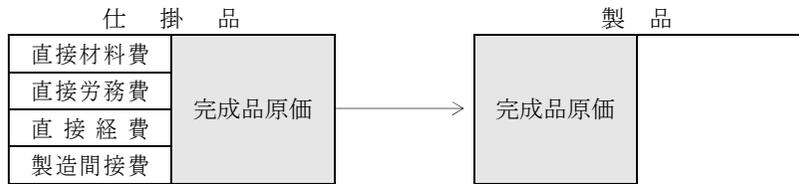
(借方) 仕掛品	20,000	(貸方) 製造間接費	20,000
----------	--------	------------	--------

(勘定連絡)



(*1) 60,000円分は、他の製品（和ダンス以外）の仕掛品勘定に配賦される。

⑤ 製品の完成



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

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

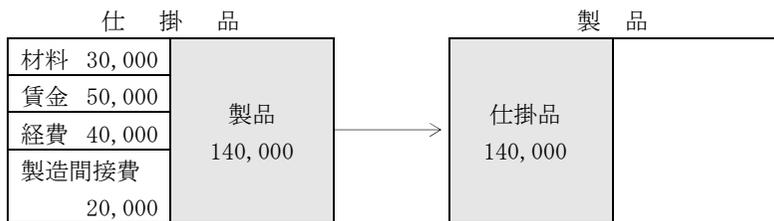
設 例

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

(解 答)

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

(勘定連絡)



⑥ 製品の引渡し



製品勘定の借方には、完成品の製造原価を記入する。

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

設 例

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

(解 答)

(借方)	現 金	200,000	(貸方)	売 上	200,000
	売上原価	140,000		製 品	140,000

(勘定連絡)



⑦ 利益の算定



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

設 例

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

(解 答)

(借方)	売 上	200,000	(貸方)	月 次 損 益	200,000
	月次損益	140,000		売上原価	140,000

(勘定連絡)



4 製造業における財務諸表の作成

(1) 貸借対照表 (B/S) と損益計算書 (P/L)

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

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

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

損益計算書(商業)		損益計算書(製造業)	
売上高	×××	売上高	×××
売上原価		売上原価	
期首商品棚卸高	×××	期首製品棚卸高	×××
当期商品仕入高	×××	当期製品製造原価	×××
合計	×××	合計	×××
期末商品棚卸高	×××	期末製品棚卸高	×××
売上総利益	×××	売上総利益	×××
販売費及び一般管理費	×××	販売費及び一般管理費	×××
営業利益	×××	営業利益	×××
⋮	⋮	⋮	⋮
(省略)		(省略)	

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

(2) 製造原価報告書★¹³ (C/R : Cost Report)

製造原価報告書			
材料費			
期首材料棚卸高		×××	
当期材料仕入高		×××	
合計		×××	
期末材料棚卸高		×××	
当期材料費			×××
労務費			
賃給	金料	×××	
		×××	
		⋮	
当期労務費			×××
経費			
電力	料	×××	
ガス	代	×××	
		⋮	
当期経費			×××
当期総製造費用			×××
期首仕掛品原価			×××
合計			×××
期末仕掛品原価			×××
当期製品製造原価			×××

!! 注意

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

コラム

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

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

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

(3) 損益計算書、貸借対照表と製造原価報告書のつながり

製造原価報告書			
I	材 料 費		
	期首材料棚卸高	×××	
	当期材料仕入高	×××	
	合 計	×××	
	期末材料棚卸高	×××	
	当期材料費		×××
II	労 務 費		
	賃 給	金 ×××	
		料 ×××	
	⋮	⋮	
	当期労務費	×××	×××
III	経 費		
	電 力	料 ×××	
	ガ ス	代 ×××	
	⋮	⋮	
	当期経費	×××	×××
	当期総製造費用		×××
	期首仕掛品原価		×××
	合 計	×××	
	期末仕掛品原価	×××	
	当期製品製造原価	×××	

損益計算書			
I	売 上 高		×××
II	売 上 原 価		
	期首製品棚卸高	×××	
	当期製品製造原価	×××	
	合 計	×××	
	期末製品棚卸高	×××	×××
	売上総利益		×××
	⋮		⋮

ワンポイント

★14 B/Sの金額

製 品：P/Lの期末製品棚卸高
 材 料：C/Rの期末材料棚卸高
 仕掛品：C/Rの期末仕掛品原価

貸借対照表	
現金預金	×××
売 掛 金	×××
製 品	×××
材 料	×××
仕 掛 品	×××

第3節 原価計算総論

目次

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

学習の指針

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

1 「原価計算基準」の概要

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

(1) 「原価計算基準」の誕生

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

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

(2) 「原価計算基準」の位置付け

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

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



参考

★¹ 審議期間
審議会の第4部会において1950年からその研究に着手されており、12年という大変な歳月が費やされた。

基準

原基・設定前文

2 原価計算の目的

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

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

(1) 財務諸表の作成

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

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

(2) 価格計算

「価格計算に必要な原価資料を提供すること。」

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

(3) 原価管理

「経営管理者の各階層に対して、原価管理に必要な原価資料を提供すること。」

また、「原価計算基準」は原価管理について以下のように規定している。

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

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

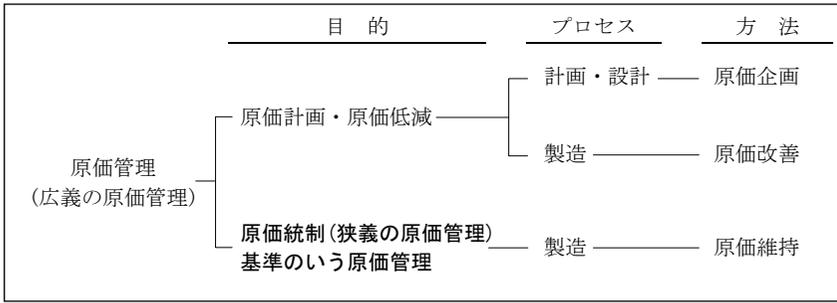
用語解説

★2 原価統制

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

★3 VE(value engineering)

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



原価管理の分類

(4) 予算編成ならびに予算統制

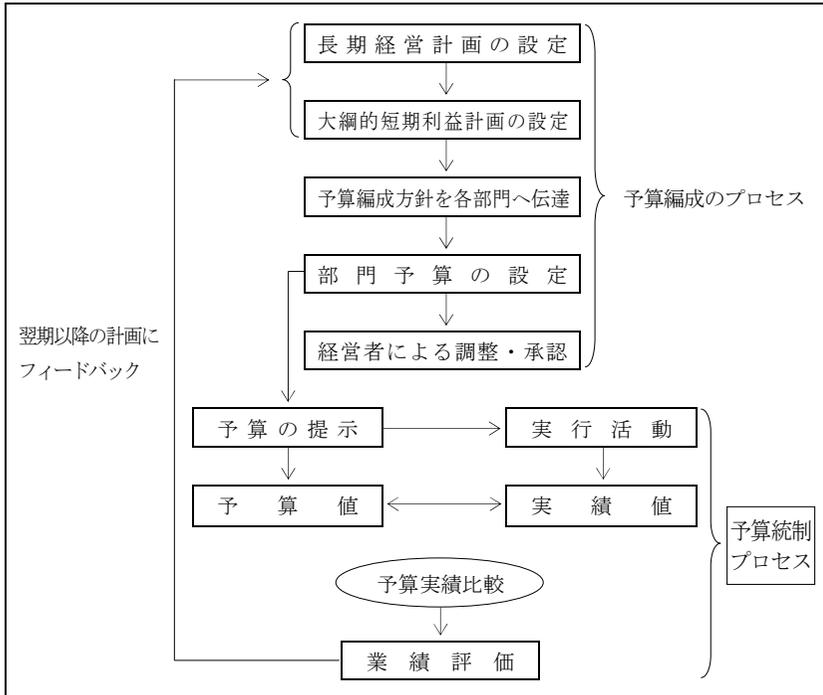
「予算の編成ならびに予算統制のために必要な原価資料を提供すること。」

また、「原価計算基準」は予算について以下のように規定している。

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

なお、予算編成と予算統制の一連のプロセスを図にすれば、以下のようになる。

□基準
原基・一・(四)



予算編成・統制のプロセス

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

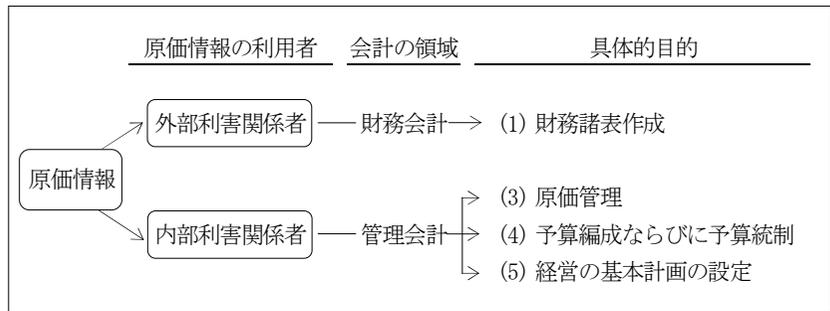
(5) 経営の基本計画の設定

「経営の基本計画を設定するに当たり、これに必要な原価情報を提供すること。」

また、「原価計算基準」は基本計画について以下のように規定している。

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

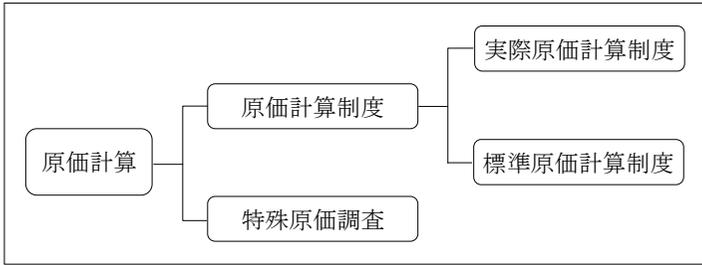
(6) まとめ



原価計算の目的

3 原価計算制度

原価計算を分類すると以下のとおりである。



原価計算の分類

(1) 原価計算制度と特殊原価調査

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

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

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

原価計算制度と特殊原価調査

(2) 実際原価計算制度と標準原価計算制度

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

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

実際原価計算制度と標準原価計算制度

ランク
A

□基準
原基・二

用語解説

- ★4 支出原価
犠牲にされる経済的資源を、それらの取得のために支払った現金支出額によって測定した原価をいう。
- ★5 差額原価
代替案ごとに関連原価を列挙し、各費目ごとに求めた差額をいう。
- ★6 機会原価
犠牲にされる経済的資源を他の代替的用途にふりむけたならば得られるはずの最大の利益額、すなわち最大の逸失利益額で測定した原価をいう。
- ★7 実際原価計算制度
製品の実際原価を計算し、これを財務会計の主要帳簿に組み入れ、製品原価の計算と財務会計とが、実際原価をもって有機的に結合する原価計算制度である。
- ★8 標準原価計算制度
製品の標準原価を計算し、これを財務会計の主要帳簿に組み入れ、製品原価の計算と財務会計とが、標準原価をもって有機的に結合する原価計算制度である。

4 原価の本質

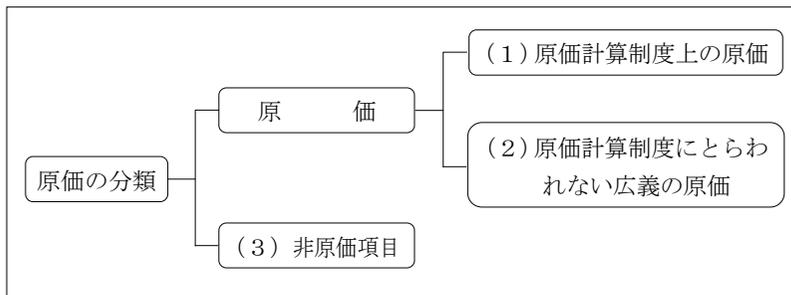
原価計算を学ぶ上で、原価とは何かを知ることは極めて重要である。原価は一般に以下のように分類される。

(1) 原価計算制度上の原価

(2) 原価計算制度にとられない広義（いわゆる特殊原価調査）の原価

これらのうち、わが国の原価計算基準においては(1)の原価計算制度上の原価を規定している。

また、(3) 非原価項目にも注意が必要である。



原価の分類

(1) 原価計算制度上の原価

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

① 原価は、経済価値の消費である。

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

② 原価は、経営において作り出された一定の給付に転嫁される価値である。

給付とは**経営が作り出す財貨**をいい、以下のようなものがある。

給付 { 最終給付…製品、経営の目的たる用役
中間的給付…半製品、仕掛品等

③ 原価は、経営目的に関連したものである。

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

④ 原価は、正常なものである。

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



用語解説

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



ワンポイント

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

(2) 原価計算制度にとられない広義の原価

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

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

(3) 非原価項目

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

① 経営目的に関連しない価値の減少

(ex. 投資不動産の減価償却費、支払利息★¹⁴等)

② 異常な状態を原因とする価値の減少

(ex. 異常な仕損・減損、火災、地震等による損失等)

③ 税法上特に認められている損金算入項目

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

④ その他の利益剰余金に課する項目

(ex. 配当金、任意積立金繰入額等)

□ 基準

原基・五

参考**★14 支払利息の取扱**

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

5 原価の諸概念

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

(1) 実際原価と標準原価

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

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

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

(2) 製品原価と期間原価

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

① 製品原価 (product cost)

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

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

② 期間原価 (period cost) ^{★17}

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

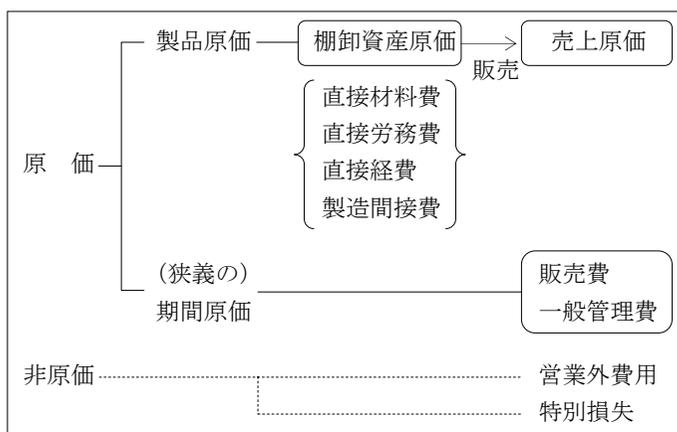
用語解説

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

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

注意

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



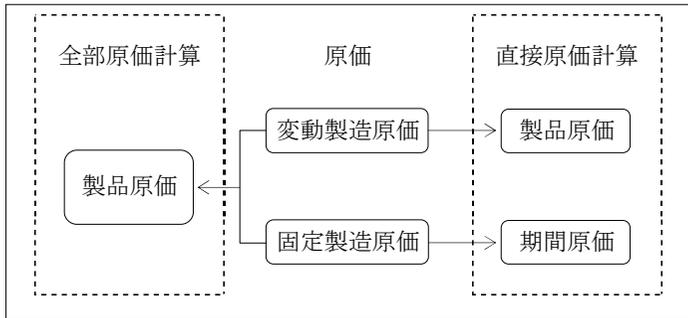
製品原価と期間原価の関係

(3) 全部原価と部分原価

原価は、集計される原価の範囲によって、全部原価と部分原価とに区別される。

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

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



全部原価計算と直接原価計算

□基準
原基・四・(三)

👁️ ワンポイント

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

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

