

公認会計士

短答3倍速講座
管理会計論 第1回
二ノ宮講師レジュメ

れっく **LEC** 東京リーガルマインド



0 000512 227698

EL22769

1 講座概要

(1) 講座の狙い

短答3倍速講座(管理会計論)とは、一通り短答対策のカリキュラムをこなした人を対象とした講座であり、コンパクトな理論学習をしたい方を対象とした上級者向けの講座である。回数も6回のみであるため、ある程度、論点を絞りつつ講義は行う予定である。

具体的な進め方としては、レジュメを中心に効率的なインプットを行い、その後、過去の本試験における誤った選択肢を論点別にまとめたものをレジュメに記載しているため、それを確認することで知識の定着を図る。

(2) 使用教材

レジュメのみ。

(3) 進捗予定表

回数	学習範囲
第1回	原価計算総論、費目別計算
第2回	費目別計算、部門別計算、製品別計算
第3回	製品別計算、標準原価計算、直接原価計算
第4回	管理会計総論、短期利益計画のための管理会計、予算管理
第5回	資金管理、グループ経営と分権化組織の管理会計、意思決定会計
第6回	意思決定会計、原価管理、財務諸表分析

2 出題実績

(1) 問題数ベース

年度	原価計算		管理会計		全 体	
	計算	理論	計算	理論	計算	理論
H30 I	4	4	3	5	7	9
H30 II	4	4	4	4	8	8
H31 I	4	4	4	4	8	8
H31 II	4	4	4	4	8	8
R 2 I	4	4	4	4	8	8
R 2 II	4	4	4	4	8	8
R 3	4	4	4	4	8	8
R 4 I	4	4	4	4	8	8

(2) 配点ベース

年度	問題数	原価計算		管理会計		全 体	
		計算	理論	計算	理論	計算	理論
H29 I	16問 各5~9点	30点	20点	25点	25点	55点	45点
H29 II	16問 各5~9点	23点	20点	32点	25点	55点	45点
H30 I	16問 各5~9点	30点	20点	25点	25点	55点	45点
H30 II	16問 各5~8点	30点	20点	30点	20点	60点	40点
H31 I	16問 各5~8点	30点	20点	30点	20点	60点	40点
H31 II	16問 各5~8点	30点	20点	30点	20点	60点	40点
R 2 I	16問 各5~8点	30点	20点	30点	20点	60点	40点
R 2 II	16問 各5~8点	30点	20点	30点	20点	60点	40点
R 3	16問 各5~8点	30点	20点	30点	20点	60点	40点
R 4 I	16問 各5~8点	30点	20点	30点	20点	60点	40点

1 原価計算の定義(基準2)

(1) 原価計算制度と特殊原価調査

原価計算制度とは、財務会計機構と有機的に結合して常時継続的に行われる原価計算である。他方、特殊原価調査とは、財務会計機構に結合せず、意思決定にあたって随時断片的に行われる原価計算である。原価計算基準は、原価計算制度に関する規定であり、原価計算制度は種々の異なる目的があり、**重点の相違はあるが相ともに達成されるべき一定の計算秩序**である。

比較事項	原価計算制度	特殊原価調査
目的	財務諸表作成 原価管理 予算統制(利益管理)	予算編成(業務的意思決定) 基本計画策定(戦略的意思決定)
財務会計機構	有機的に結合して行われる	らち外で行われる
計算頻度	常時継続的	随時断片的
原価概念	過去原価 実際原価・標準原価 製品原価・期間原価 全部原価・部分原価	未来原価 差額原価 機会原価 付加原価等
社会的承認	制度として行われるため有り	制度外で行われるため無し

(2) 原価計算制度の種類

原価計算制度は、製品原価を実際原価で計算する実際原価計算制度と、標準原価で計算する標準原価計算制度に大別される。ただし、原価管理上必要がある場合には、実際原価計算制度においても帳簿組織のわく外において標準原価を利用した統計的標準原価計算を行うことができる。なお、製品原価を実際原価で計算する場合、費目別、部門別、製品別の順に転がし計算するため、計算・記帳事務に手間とコストを要し、原価情報の入手が遅延するという問題がある。

(3) 過去の引っ掛け

年度	内容
R4年第I回	原価計算制度は、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計算体系であり、財務諸表の作成(棚卸資産や売上原価等の表示)に必要な情報の提供のみを目的としている。 (財務諸表の作成、原価管理、予算統制等を目的としている。)
R4年第I回	実践規範として設定された「原価計算基準」は、「企業会計原則」の一環を成し、そのうちとくに原価に関して規定したものであるが、必要に応じて、経営の基本計画および予算編成における選択的事項の決定に必要な差額原価や機会原価等の計算についても適用される。 (差額原価や機会原価等の計算は特殊原価調査において行なわれる。)
H20年	原価計算制度とは財務諸表作成のための原価計算であり、原価管理、予算統制等の目的のためには、 別の原価計算が行われなければならない 。 (すべての目的に役立つように計算体系を確立する必要がある。)
H29年第II回 H31年第I回	原価計算制度は、財務会計機構のらち外において、随時断片的に行われる原価の統計的、技術的計算ないしは調査ではなくて、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計算体系であるから、予算統制のために必要な原価資料を提供することは、広い意味での原価の計算には含まれるが、 制度としての原価計算の範囲外に属する 。 (予算統制は原価計算制度の目的に含まれる。)
H29年第II回	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。原価計算制度において計算される原価の種類およびこれと財務会計機構との結びつきは、単一ではない。原価計算制度は、財務会計機構といかに結びつくかという観点から、 実際原価計算制度と直接原価計算制度とに大別される 。 (原価計算制度は実際原価計算制度と標準原価計算制度に大別される。)
H31年第II回	標準原価計算制度では、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される。標準原価計算制度は、必要な計算段階において 予定原価 を計算し、これと標準との差異を分析し、報告する計算体系である。 (予定原価でなく、必要な計算段階において実際原価を計算する。)

2 原価計算の目的(基準1, 6)

(1) 財務諸表作成目的

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。真実の原価の算定方法は以下の通りであり、予定価格等を用いた計算や標準原価計算を行う場合は、原価差異を適正に処理することが求められる。また、財務諸表作成に役立つために、製品原価と期間原価を計算することが求められ、その数値は財務会計の原始記録、信頼し得る統計資料等によって**信ぴょう性**が確保されるものでなければならない。

実際原価	原則	実際価格(A P) × 実際消費量(A Q)
	容認1	予定価格等(E P) × 実際消費量(A Q)
標準原価	容認2	標準価格(S P) × 標準消費量(S Q)

(2) 価格計算目的

価格計算という用語には、①**政府による調達価格、公定価格、統制価格の計算**、②**企業の価格決定のための計算**という二つの意味があり、原価計算基準における価格計算目的は前者の意味である。後者は、予算編成過程における個々の選択的事項に関する意思決定に含まれ、特殊原価調査の範疇である。

(3) 原価管理目的

基準における原価管理の定義は、**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である。原価の標準は、過去の実際原価をもってすることができるが、理想的には、標準原価として設定する。

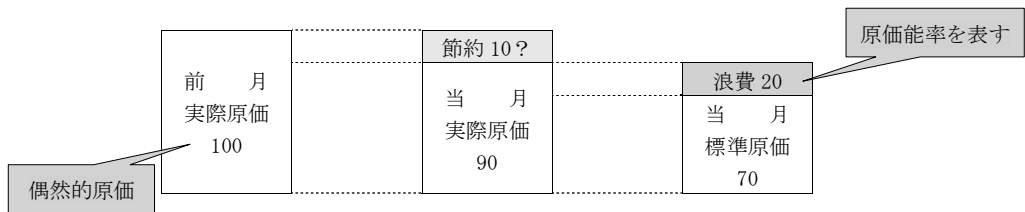
① 原価の標準

原価の標準とは、原価の達成目標額を指しており、原価標準(製品単位当たりの標準原価)のことを指しているわけでないことに注意が必要である。原価の標準はあくまで、原価管理を行う上での目標額であることから、実際原価をも含む概念である。

原価の標準	
実際原価	標準原価

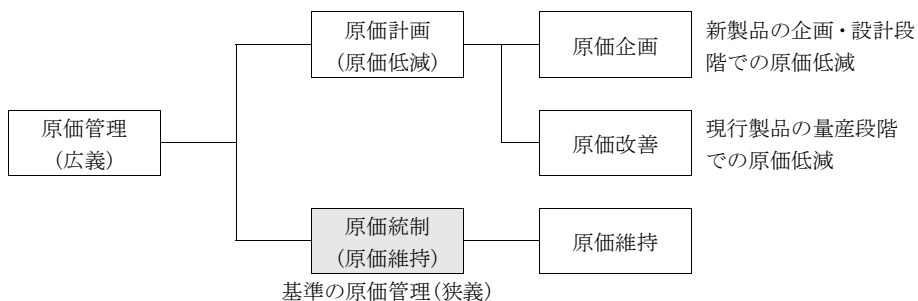
② 実際原価と標準原価

原価の標準は、標準原価で設定するのが理想的であるが、これは実際原価には規範性がないためである。実際原価には、原材料の価格、作業能率、操業度等の変動による偶然性が混入するため、基準値としての信頼性に欠ける。この点、標準原価は、科学的・統計的調査に基づいて設定されるため、基準値としての信頼性を有している。



③ 現代的原価管理の体系

現代における原価管理は以下のような体系となっており、基準が想定している原価管理は現代的には原価統制(原価維持)と呼ばれるものであり、狭義の原価管理に該当する。



(4) 予算管理目的(利益管理目的)

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。予算は、業務執行に関する総合的な期間計画であるが、その編成過程において自製か外注かの決定、セールスマックスの決定、販売価格の決定等の個々の選択的事項に関する決定(業務的意思決定)を含む。

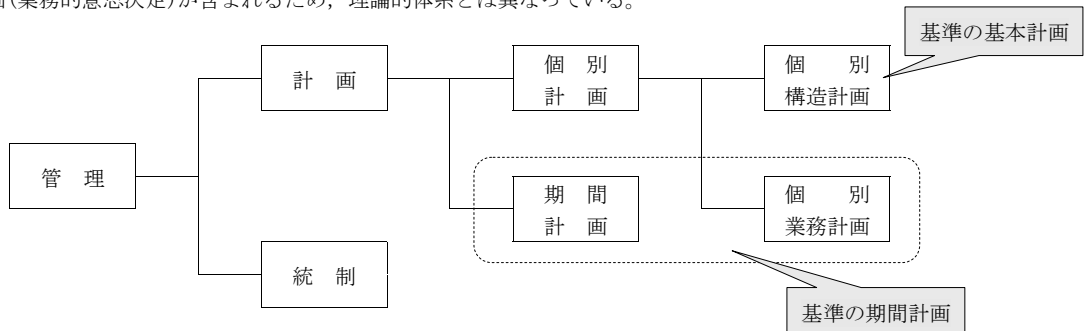
なお、予定原価又は標準原価を計算し、予算編成(とりわけ費用予算の編成)のための資料を提供するとともに、予算と対照比較しうるように実績を計算し、もって予算統制に必要な資料を提供することが原価計算に求められる。

① 予算管理

予算は利益管理のための要具であるため、CVP分析により設定された利益目標を各業務分野別、責任単位別に細分化し、利益目標達成に向けて業務活動を統制するために用いられる。

② 管理の理論的体系

管理(Management)には、計画(Planning)と統制(Control)という2つの側面がある。また、計画は、理論的に個別計画(個別業務計画と個別構造計画)と期間計画とに分類されるが、基準における期間計画という表現には、個別業務計画(業務的意思決定)が含まれるため、理論的体系とは異なっている。



(5) 基本計画設定目的

基本計画とは、理論的には個別構造計画と呼ばれるものであり、基準においては、経済の動態的变化に適切して、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と規定されている。基本計画設定は、いわゆる戦略的意思決定に相当する。

比較事項	業務的意思決定 (個別業務計画)	戦略的意思決定 (個別構造計画)
経営構造	所与	変革
会計期間	短期	長期
関連利益	期間利益	全体利益
時間価値	無視	考慮

(6) 過去の引っ掛け

年度	内容
H24年第Ⅱ回	原価計算制度における一般の基準では、財務諸表の作成に役立つために、原価計算は、原価を一定の給付にかかわらせて集計し、製品原価および製品単位原価を計算するものとされている。 (財務諸表の作成に役立つために製品原価および期間原価を計算する。)
H31年第Ⅰ回	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、その信ぴょう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。この場合、実際原価を計算することは取得価格をもって原価を計算することを意味する。また必要ある場合には、標準原価をもって製品原価を計算し、これを財務諸表に提供することもできる。 (予定価格等に実際消費量を乗じたものも実際原価となる。)
H24年第Ⅰ回	「原価計算基準」では原価計算目的の一つとして、「価格計算に必要な原価資料を提供すること。」があげられているが、これは製品やサービスの売価決定等企業の価格政策に資することを意味している。 (政府が統制価格等を設定するための原価資料の提供を意味している。)
H28年第Ⅱ回	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。予算は、業務執行に関する総合的な期間計画であるが、予算編成の過程は、例えば製品組合わせの決定、部品を自製するか外注するか等の決定等個々の選択的事項に関する意思決定を含まないことは、いうまでもない。 (予算編成の過程には業務的意思決定を含む。)

年 度	内 容
H28年第Ⅱ回	原価計算は、予算期間において期待される条件に基づく 実際原価 又は標準原価を計算し、予算とくに、費用予算の編成に資料を提供するとともに、予算と対照比較しうるように原価の実績を計算し、もって予算統制に資料を提供する。 (予算編成であるため予定原価又は標準原価を計算する。)
R 2年第Ⅱ回	原価計算は、予算期間において期待される条件に基づく 予定原価 又は標準原価を計算し、予算とくに、費用予算の編成に資料を提供するとともに、予算と対照比較しうるように原価の 標準 を計算し、もって予算統制に資料を提供する。 (原価の標準でなく、実績を計算し、予算統制に資料を提供する。)
H24年第Ⅰ回	「原価計算基準」は、昭和37年に制定され、以来一度も改正されずに今日に至っており、原価管理等の経営管理面に果たす役割については陳腐化している部分もあるが、「原価計算基準」は公認会計士や監査法人が財務諸表の監査を行う場合に従わなければならない基準となるので、棚卸資産の評価や原価差異の処理等財務諸表作成のための原価計算を実施する場合は、「原価計算基準」に従わなければならない。 (「原価計算基準」は強制力をもつものではない。)
R 2年第Ⅰ回	原価計算制度は、財務諸表の作成、原価管理、予算統制等の異なる目的が相ともに達成されるべき一定の計算秩序である。かかるものとして原価計算制度は、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計算体系である。とりわけ、財務諸表の作成に役立つためには、勘定組織には、原価に関する 集約情報 を統括する諸勘定を設けることが重要である。 (財務諸表の作成にあたって細分記録を統括する諸勘定を設ける。)
R 2年第Ⅰ回	原価の数値は、財務会計の原始記録、信頼し得る統計資料等によって、その 明瞭性 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。この場合、 実際原価 を計算することは、必ずしも原価を取得価格をもって計算することを意味しないで、 予定価格 等をもって計算することもできる。また必要ある場合には、 製品原価 を標準原価をもって計算し、これを財務諸表に提供することもできる。 (明瞭性ではなく、信ぴょう性を確保する必要がある。)
R 2年第Ⅱ回	「原価計算基準」は、実践規範として、わが国現在の企業における原価計算の慣行のうちから、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。したがって、「原価計算基準」は、原価情報の比較可能性を確保するために、個々の企業の原価計算手続を 画一的に規定するものである 。 (個々の企業が状況に応じて弾力的に適用することを想定しており、画一的に規定していない。)

3 原価計算基準の位置づけ(序文)

- (1) 原価計算基準は、**実践規範(ガイドライン)**として、企業における原価計算の慣行のうちから、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。原理・原則から演繹的に設定されたものでなく、**帰納的に設定されたものである**。
- (2) 個々に状況の異なる企業の原価計算手続を画一に規定するものではなく、**基本的な枠組みを示したものである**。そのため、個々の企業が有効な原価計算を行うために、基準は**弾力性**を持ち、**法的な強制力を持つものではない**。

4 原価の要件と非原価項目(基準3、5)

(1) 原価の要件

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にかかわらせて、は握された**財貨又は用役**(以下これを「財貨」という)の消費を、貨幣価値的に表したものである。

原価の四要件	
経済価値消費性	経済的価値ある財貨を消費することで生じる。 ・財貨を購入するだけでは、原価とならない。 ・経済的価値がゼロのものを消費しても、原価とならない。
給付関連性	給付(企業が生み出すもの)に関わらせて把握される。 ・給付には、最終給付(製品)だけでなく、中間的給付(半製品や仕掛品)も含まれる。 ・給付には、物的なものだけでなく、サービスも含まれる。
経営目的関連性	経営目的(製造活動+販売活動)に関連した価値の減少である。 ・投資活動や財務活動の過程で生じる価値の減少(財務費用)は、原価とならない。 ・自家建設した固定資産の取得原価に含まれる支払利息は、減価償却を通じて例外的に原価となる。
正常性	異常な状態に起因した価値の減少は原価とならない。正常な状態を定義することは困難であるため、非異常性をもって正常と判断する。

(2) 非原価項目

① 経営目的に関連しない価値の減少

投資用不動産、未稼働の固定資産、長期にわたり休止している設備等から生じる減価償却費、管理費、固定資産税等の費用や、財務活動から生じる支払利息、社債利息等、また、投資活動から生じる有価証券売却損や評価損が該当する。

② 異常な状態を原因とする価値の減少

異常には、量的異常(予期できる原因に基づくが、その発生が平均的状态を超えるもの)と質的異常(予期しえない原因に基づくもの)があり、両方を考慮して異常か否か判断するのが通常である。なお、固定資産売却損および除却損は、異常な状態を原因とする価値の減少であることに留意する。

(3) 過去の引っ掛け

年 度	内 容
H21年	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にかかわらせて、把握された支出をいう。(支出ではなく消費である。)
H21年	「原価計算基準」でいう給付とは、経営の最終給付である製品のみを意味しており、サービスは含まれない。(給付にはサービス(用役)も含まれる。)
H18年	原価計算制度において計算される原価は、経営目的に関連したものである。経営の目的は、資本を調達し、調達した資本により一定の財貨を生産し販売し、利益処分等を行うことである。このため、原価計算制度で計算する原価には、製造原価のみならず、販売費及び一般管理費、さらに財務費用も含まれている。(経営の目的は財貨の生産と販売であり、財務活動から生じる費用は原則として非原価項目となる。)
H20年	異常な仕損、減損、棚卸減耗等は経営目的に関連しない価値の減少とされ、非原価項目となる。(異常な状態を原因とする価値の減少であるため、非原価項目となる。)
H29年第I回	有価証券の評価損および売却損は、異常な状態を原因とする価値の減少として、原価計算制度において原価に算入しない。また、固定資産売却損および除却損は、経営目的に関連しない価値の減少として、原価計算制度において原価に算入しない。(有価証券の評価損および売却損は経営目的に関連しない価値の減少、固定資産売却損および除却損は異常な状態を原因とする価値の減少である。)
H24年第I回	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、異常な状態を原因とする価値の減少を含まないとされる。この場合、正常か異常かは、過去の実績データの平均値等を参考に、当該価値の消費が金額的・量的に通常生ずると認められる許容範囲を超えているか否かによって判断するのが普通である。(異常か否かは量的異常性だけでなく、質的な異常性にも着目して判断される。)

5 原価の諸概念(基準4)

(1) 実際原価と標準原価

実際原価は財貨の実際消費量に基づき計算される原価であるのに対して、標準原価は財貨の消費量を科学的・統計的調査に基づく見積りにより計算される原価である。両者の本質的な違いは、財貨の消費量に実際消費量を用いるのか標準消費量を用いるのかという違いであり、価格面の違いは本質的なものではない。

	原価の種類		価格面		数量面
実際原価 (広義)	歴史的 原価 (狭義の実際原価)	=	実際価格	×	実際消費量 (異常な消費量含む)
	実 際 原 価 (原則の実際原価)	=	実際価格	×	実際消費量 (異常な消費量含まない)
	実 際 原 価 (容認の実際原価)	=	予定価格等	×	実際消費量 (異常な消費量含まない)
標準原価	標 準 原 価	=	標準価格 (予定 or 正常)	×	標準消費量 (科学的・統計的調査)

① 予定価格等(基準14)

予定価格等は、それが適用される期間の実際価格に近似するように設定する。なお、予定価格等とは、予定価格と正常価格を意味し、標準価格と同じ意味である。どちらも企業が事前に設定しておくものであるが、設定の仕方が両者で異なる。予定価格は、次年度において予想される価格であるのに対し、正常価格は過去の実績データに基づいて設定される平均数値である。

② 予定原価、標準原価、見積原価

原価分類		定義	
予定原価 (広義)	標準原価	理想標準原価	技術的に達成可能な最大操業度のもとにおいて、最高能率を表す最低の原価をいい、財貨の消費における減損、仕損、遊休時間等に対する余裕を許容しない理想的水準における標準原価。
		現実的標準原価	良好な能率のもとにおいて達成が期待される標準原価をいい、通常生ずると認められる程度の減損、仕損、遊休時間等の余裕率を含む原価。
		正常原価	経営における異常な状態を排除し、経営活動に関する比較的長期にわたる過去の実績数値を統計的に平準化し、これに将来の趨勢を加味した原価。
	見積原価(予定原価(狭義))	将来における財貨の予定消費量と予定価格とをもって計算した原価である。科学的・統計的調査を経て設定されるものでないため、理論的には標準原価ではない。	

③ 標準原価の用途

種類	価格水準	能率水準	操業水準	目的との整合性			基準
				原価管理	F/S作成	予算編成	
理想標準原価	理想価格	最高能率	実際の生産能力	×	×	×	×
現実的標準原価	予定価格	達成可能高能率	期待実際操業度	○	△	△	○
正常原価	正常価格	正常能率	平均操業度	△	○	×	○
予定原価	予定価格	期待実際能率	期待実際操業度	△	△	○	△

④ 理想標準原価の用途

理想標準原価は、短期的には達成することが困難であるため、これを原価管理上の目標値として利用すれば、現場作業員の動機づけを損なうおそれがある。基準上でも、このような弊害を危惧して原価計算制度上の原価とは認めていないが、企業実務においては理想標準原価を原価管理上の目標値として利用することがある。これは、理想標準原価を利用することで、最終的(将来的に)に回避すべき無駄の総額を把握することができ、仕損ゼロに向けて現場作業員を動機づけることが可能となるからである。

⑤ 改訂頻度による標準原価の分類(基準 42)

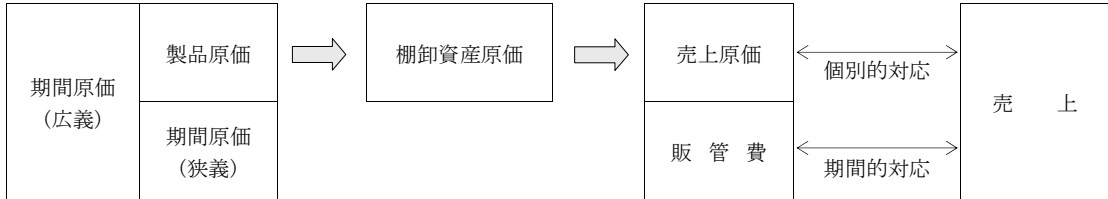
標準原価計算を有効に行うためには、実態に即した数値となるように適宜改訂を行う必要がある。基準では、生産の基本条件だけでなく、価格・能率水準等の変化が生じた場合においても改訂することを想定しており、いわゆる当座標準原価の採用が求められる。

比較事項	基準標準原価	当座標準原価
意義	生産の基本条件の変化がない限り、価格・能率水準の変化があっても改訂されない標準原価。	価格、能率水準の変化を反映させて、必要に応じて每期改訂される標準原価。
改訂事由	生産の基本条件の変化	生産の基本条件の変化 価格・能率水準等の変化
長所	標準原価の改訂の手間を要さない。 実際原価の変動傾向を知りうる。	現状に即した原価管理、棚卸資産評価、予算編成が可能となる。
短所	現状に即した原価管理、棚卸資産評価、予算編成が不可能となる。	標準原価の改訂に手間を要する。
代表例	理想標準原価	現実的標準原価

(2) 製品原価と期間原価

財務諸表上の収益との対応関係に基づき、製品原価と期間原価に分類される。基準においては、通常、売上品および棚卸資産の価額を構成する全部の製造原価を製品原価とし、販売費および一般管理費は、これを期間原価とすると規定されている。なお、管理費は、これを製造活動の管理費と販売活動の管理費とに分類され、前者は製造原価、後者は販売費に含め、いずれにも分けられない管理費が一般管理費となる。また、販売費と一般管理費を合わせて、営業費と呼ぶこともある。

製品原価	一定単位の製品に集計し、収益と個別的に対応させる原価。全部原価計算では、すべての製造原価を製品原価とし、直接原価計算では変動製造原価のみを製品原価(固定製造原価を期間原価)とする。
期間原価	一定期間における発生額を、その期間の収益に直接対応させる原価。



(3) 全部原価と部分原価

集計される原価の範囲によって、全部原価と部分原価に分類される。基準において、最も重要な部分原価は、変動直接費および変動間接費のみを集計した直接原価(変動原価)であるとされる。

全部原価	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(総原価)。職能別に原価分類した際に、特定職能から生じる全ての原価を集計したものである。
部分原価	全部原価のうち一部分のみを集計した原価。

(4) 過去の引っかけ

年度	内容
H26年第Ⅱ回	実際原価は、厳密には実際の取得価格をもって計算した原価の実際発生額であるが、 予定消費量 等をもって計算しても、 価格 を実際によって計算する限り、それは実際原価の計算である。 (実際原価は実際消費量をもって計算する必要がある。)
H24年第Ⅱ回 H27年第Ⅱ回 H30年第Ⅱ回	費目別計算において一定期間における原価要素の発生を測定するに当たり、 予定価格 等を適用する場合には、これをその適用される期間における 正常価格 にできる限り近似させ、価格差異をなるべく僅少にするように定める。 (予定価格等は実際価格にできる限り近似させる。)
R3年	費目別計算において一定期間における原価要素の発生を測定するに当たり、 予定価格 等を適用する場合には、これを 過去の実績における 実際価格にできる限り近似させ、価格差異をなるべく僅少にするように定める。 (過去の実績における実際価格でなく、適用される期間における実際価格に近似させる。)
H30年第Ⅰ回	原価管理のためにときとして理想標準原価が用いられることがあるが、かかる標準原価は、原価計算基準という制度としての標準原価ではない。理想標準原価とは、技術的に達成可能な最大操業度のもとにおいて、最高能率を表す最低の原価をいい、財貨の消費における減損、仕損、遊休時間等に対する余裕率を許容する理想的水準における標準原価である。 (理想標準原価は、一切の無駄を許容しない理想的水準における標準原価である。)
R4年第Ⅰ回	正常標準原価(正常原価)は、経営活動に関する比較的長期にわたる過去の実際数値を統計的に平準化し、これに将来の趨勢を加味して決定される。具体的には、 正常価格水準 、 理想能率水準 、 実際の生産能力水準 を組み合わせ設定した標準原価である。正常標準原価は、経済状態が安定している場合、期間損益計算目的に適合している。 (正常原価は正常能率水準、平均操業水準を前提とする。)

年 度	内 容
H26 年第 II 回	標準原価とは、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、予定価格又は正常価格をもって計算した原価をいう。この場合、能率の尺度としての標準とは、その標準が適用される期間において達成されるべき原価の目標を意味する。標準原価計算制度において用いられる標準原価は、 理想標準原価 又は正常原価である。 (標準原価計算制度において現実的標準原価又は正常原価を用いる。)
H25 年第 I 回	標準原価計算制度における標準は、原価管理を有効に行うため、技術的に達成可能な最大操業度のもとにおいて、最高能率を表す最低の原価である 理想標準原価 を使うとされている。 (理想標準原価は制度としての標準原価として認められていない。)
R 4 年第 I 回	原価標準を設定する際に、価格水準、能率水準、操業水準が決定される。これらの水準を組み合わせることで、原価標準は、厳格度という点から、理想的標準原価、現実的標準原価、正常標準原価(正常原価)などに区分される。我が国の「原価計算基準」によれば、標準原価計算制度において用いられる標準原価として、 理想的標準原価 と現実的標準原価が示されている。 (現実的標準原価又は正常原価を用いる。)
R 2 年第 II 回	汎用品(等級製品 A, B, C)の原価計算には、厳格な原価管理のため、技術的に達成可能な最大操業度と最高能率の 理想的水準における標準原価 を設定する。 (理想標準原価の適用は認められていない。)
H30 年第 II 回	正常原価とは、経営における異常な状態を排除し、経営活動に関する比較的長期にわたる過去の実際数値を統計的に平準化し、これに将来のすう勢を加味した正常能率、正常操業度および正常価格に基づいて決定される原価をいう。正常原価は、経済状態の安定している場合に、たな卸資産価額の算定および 予算編成 のために用いられる。 (正常原価は、たな卸資産価額の算定のために最も適するのみでなく、原価管理のための標準としても用いられる。)
H31 年第 II 回	理想標準原価とは、技術的に達成可能な最大操業度のもとにおいて、最高能率を表す最低の原価をいう。財貨の消費における減損、仕損、遊休時間等に対する余裕率を許容しない理想的水準における標準原価である。 棚卸資産価額の算定のために最も適することに加え、原価管理のための標準 としても用いられる。 (理想標準原価の適用は認められていない。)
H18 年	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分される。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である。直接原価は 直接費と同じ意味 であり、変動原価ともよばれている。 (直接原価の中には変動間接費が含まれるため、直接費と同義ではない。)

1 実際原価の計算(基準 7, 38)

(1) 製造原価の計算と販管費の計算

実際原価(製造原価)は原則として費目別計算、部門別計算、製品別計算という順序で行われる。ただし、部門別計算は行わないことも認められている。なお、販管費に関しては、原則として、一定期間における実際発生額を、費目別に計算するのみであり、部門別計算や製品別計算に関しては、特段の理由がない限り行われぬ。

比較事項	費目別計算	部門別計算	製品別計算
意 義	形態別分類を基礎として直接費・間接費に大別するのが中心の手続き。	費目別計算で把握された原価要素を原価発生の場合別に分類集計する手続き。	原価の負担先である製品の一定単位ごとに原価要素を集計し、製品の製造単位原価を算定する手続き。
原 則	○	○	○
容 認	○	×	○

(2) 過去の引っ掛け

年 度	内 容
H21 年	原価計算制度においては、販売費及び一般管理費も費目別に計算したのち、 製品別に配賦 される。 (原価計算制度では、販管費は費目別計算のみであり、製品別に集計することはない。)
H30 年第 I 回	原価要素は製造原価要素と販売費および一般管理費要素とに分類される。実際原価の計算においては、 いずれの原価要素についても 、原則としてその実際発生額を、まず費目別に計算し、次いで原価部門別に計算し、最後に製品別に集計する。 (上記のとおり、原価計算制度では、販管費は費目別計算のみであり、製品別に集計することはない。)

2 原価要素の分類基準(基準8, 37)

(1) 形態別分類

財務会計における費用の発生を基礎とする分類(財務会計上の費用は必ず材料費、労務費、経費に分類される)、すなわち原価発生形態による分類である。費目別計算を行うに当たり必要となる分類である。

材料費	素材費、買入部品費、燃料費、工場消耗品費、消耗工具器具備品費 等
労務費	直接工賃金、間接工賃金、給料、雑給、福利費、退職給付費用、従業員諸手当 等
経 費	外注加工賃、特許権使用料、保管費、厚生費、福利施設負担額、減価償却費、保険料、棚卸減耗費、仕損費 等

(2) 機能別分類

経営上のいかなる機能のために発生したかによる分類である。部門別計算を行うに当たり必要となる分類である。

素材費	主要材料費	
	補助材料費	試験研究材料費
		修繕材料費

直接工賃金	直接賃金
	間接作業賃金
	手待賃金

(3) 製品との関連における分類(製造直接費&製造間接費)

原価の発生が一定単位の製品の生成に関して直接的に認識されるかどうかの性質上の区別による分類である。製品別計算(個別原価計算)を行うに当たり必要となる分類である。

製 造 原 価	材料費	直接材料費
		間接材料費
	労務費	直接労務費
		間接労務費
	経 費	直接経費
		間接経費

なお、必要ある場合には、直接労務費と製造間接費とを合わせ、又は、直接材料費以外の原価要素を総括して、これを加工費として分類することができる。

製造原価		
	製造直接費	製造間接費
材料費	直接材料費	間接材料費
労務費	直接労務費	間接労務費
経 費	直接経費	間接経費

個別原価計算

製造原価		
	製造直接費	製造間接費
材料費	直接材料費	間接材料費
労務費	直接労務費	間接労務費
経 費	直接経費	間接経費

総合原価計算

(4) 操業度との関連における分類(変動費&固定費)

操業度の増減に対する原価発生形態による分類である。直接原価計算を行うに当たり必要となる分類である。

比較事項	変動費	固定費
基準の定義 (総額概念)	操業度の増減に応じて比例的に増減	操業度の増減にかかわらず一定
単位概念	操業度の増減に関わらず一定	操業度の増減に応じて比例的に増減

(5) 管理可能性による分類(管理可能費&管理不能費)

原価の発生が一定の管理者層によって管理しうるかどうかの分類である。責任会計制度を実践するに当たり必要となる分類である。なお、管理可能性は、相対的な概念であり、管理階層、業績測定期間、影響力の程度によって管理可能か否かが決まる。

管理階層	管理階層が高いほど、管理可能性は高まる。そのため、下位の管理者にとって管理不能であっても、上位の管理者にとって管理可能となることがある。
業績測定期間	業績測定期間が長いほど、管理可能性は高まる。そのため、短期的には管理不能であっても、長期的には管理可能となることがある。
影響力の程度	影響力の程度が大きいほど、管理可能性は高まる。特定の管理者にとって完全に管理可能でなくても、相当程度の影響力を駆使できるような場合、管理可能となる。

(6) 過去の引っ掛け

年度	内容
H24年第1回	原価要素を製品との関連において分類すると、例えば、賃金は、作業種類別直接賃金、間接作業賃金、手待賃金等に分類することができる。 (ここでは機能別分類を行っている。)
H27年第1回	原価の管理可能性に基づく分類とは、原価の発生が一定の管理者層によって管理しうるかどうかの分類であり、原価要素は、この分類基準によってこれを管理可能費と管理不能費とに分類する。上級管理者層にとって管理不能費であるものも、下級管理者層にとっては管理可能費となることがある。 (上級管理者層は下級管理者層よりも管理可能性が高まる。)
H30年第1回	機能別分類とは、原価が経営上のいかなる機能のために発生したかによる分類である。機能別分類により、材料費は主要材料費、修繕材料費、試験研究材料費、買入部品費、工場消耗品費等に分類される。 (買入部品費は、用途を示す費目ではないため、機能別分類でなく形態別分類で認識される。)
H31年第1回	管理可能費は、その責任センターの管理者が、その発生額に対して 完全な影響 を及ぼすことのできる原価である。それゆえ、主材料の価格は、購買活動の良否のみでなく、企業外部の市況の変化にも左右され、購買部門の長にとっては、その発生額に 完全な影響を及ぼすことができないため、管理可能費ではない 。 (完全な影響を及ぼすことができなくとも、相当な影響力を行使できるのであれば、管理可能費となる。)
R2年第1回	責任センター別に集計される原価データのうち、ある費目が管理可能であるか管理不能であるかは、業績測定期間の長短によって変化する。当該期間が短ければ短いほど、特定の経営管理者にとっての管理可能費は 多くなる 。 (業績測定期間が短くなれば、管理可能性は低下する。)

1 費目別計算(基準9)

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

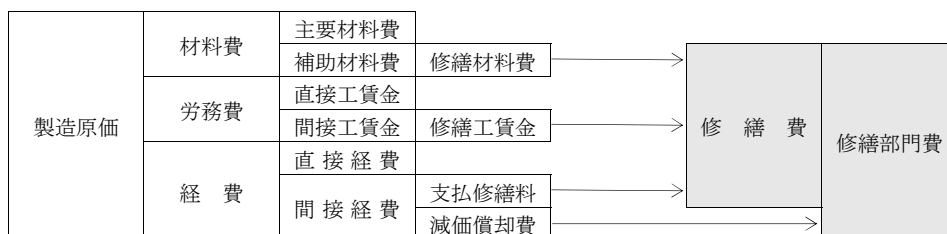
2 費目別計算における原価要素の分類(基準10)

費目別計算においては、原価要素を、原則として、形態別分類を基礎とし、これを直接費と間接費とに大別し、さらに必要に応じ機能別分類を加味して分類を行う。なお、間接経費は、原則として形態別に分類するが、必要に応じ修繕費、運搬費等の複合費(複合経費)を設定することができる。

製造 直接費	直接材料費	主要材料費(原料費), 買入部品費
	直接労務費	直接賃金
	直接経費	外注加工賃(無償支給+加工後すぐに投入), 特許権使用料(出来高払い契約の場合)
製造 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, 福利費(健康保険料負担金等) 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, 棚卸減耗 等

(1) 複合費(複合経費)

複合費とは、原価を機能別に分類することから生ずる費目で、材料費・労務費・経費のすべて、あるいは2つを総括した費目である。部門別計算を行う必要のない小企業において計算がなされる。複合費と補助部門費の違いは、部門共通費の配賦にある。



(2) 過去の引っ掛け

年度	内容
H31年第Ⅱ回	費目別計算においては、原価要素を、原則として、形態別分類を基礎とし、これを直接費と間接費とに大別し、さらに必要に応じて機能別分類を加味して分類する。機能別分類によると、賃金は、作業種類別直接賃金、間接作業賃金、間接工賃金、手待賃金等に分類されるが、福利費(健康保険料負担金等)は間接経費に分類される。 (福利費は間接労務費となる。)

3 材料費会計(基準 11)

材料費会計の論点は、材料勘定の借方(購入原価の算定)、貸方(消費額の算定)の2つに大別される。

(1) 材料の種類と材料費の分類

	形態別分類	機能別分類	製品との関連における分類
材料費	素材費(原料費)	主要材料費	直接材料費
	買入部品費		
	燃料費	補助材料費	間接材料費
	工場消耗品費		
	消耗工具器具備品費		

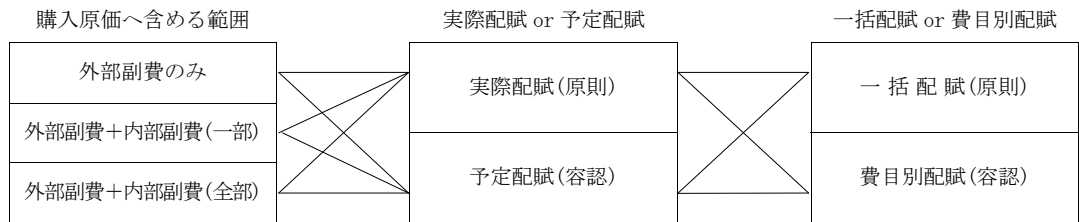
(2) 購入原価の計算

購入原価は、購入代価(送り状価額-値引・割引)に材料副費を加算して求める。なお、複数種類の材料を購入している場合、材料ごとに購入原価に含める材料副費の範囲を決めることができる。

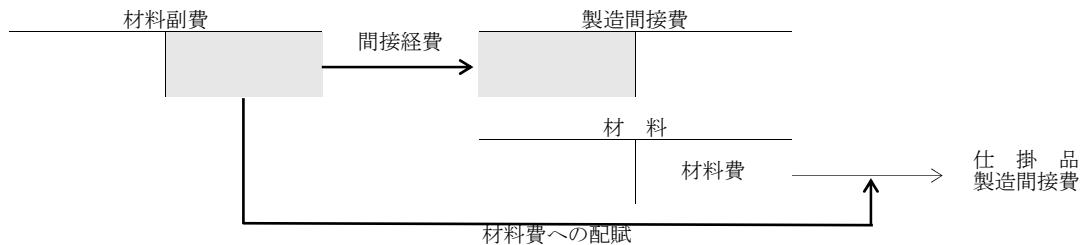
① 値引・割引・割引

		要件	処理
値引 割引	原則	材料消費前に判明	当該材料の購入原価から控除
	容認	材料消費後に判明	同種材料の購入原価から控除
		材料が不明	当期の材料副費等から控除 or その他適当な方法
割引		—	営業外収益として処理

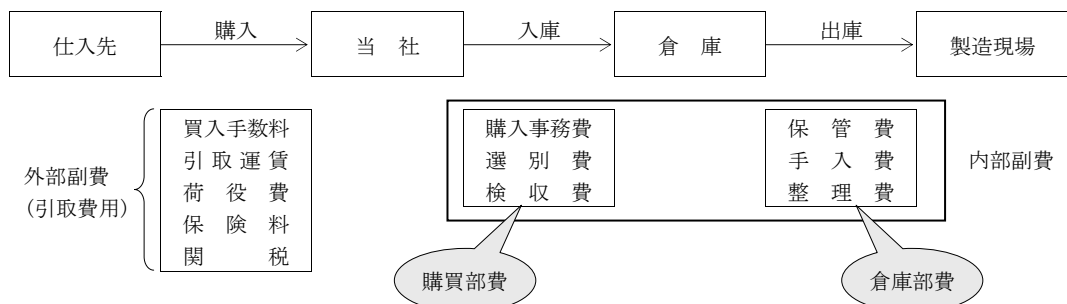
② 材料副費の処理



購入原価に算入されなかった材料副費(内部副費)については、間接経費処理か材料費への配賦が行われる。



③ 材料副費の種類



③ 材料費の計算

材料費の計算は、消費された材料に対して出入記録を行うか否かで異なる。金額的に重要性が高ければ出入記録を行い、そうでない場合は、出入記録を行わない。

① 出入記録を行う材料(材料費＝消費価格×消費数量)

主要材料、買入部品、補助材料等は一般に金額的重要性が高いため、出入記録を行う。記録を行う方法として、継続記録法と棚卸計算法があり、原則的には、より正確に消費量を把握することのできる継続記録法が求められる。

比較事項	継続記録法	棚卸計算法								
意義	材料品目ごとに受入・払出の都度、その数量を記録することで絶えず帳簿残高を明らかにする方法。	材料品目ごとに受入記録のみを行い、払出記録は行わず、期末実地棚卸によって残高を明らかにする方法。								
計算方法	<table border="1"> <tr> <td>期首在庫</td> <td>① 修繕部門 切削部門</td> </tr> <tr> <td>当期購入</td> <td>③ 棚卸減耗 ② 実地棚卸高</td> </tr> </table>	期首在庫	① 修繕部門 切削部門	当期購入	③ 棚卸減耗 ② 実地棚卸高	<table border="1"> <tr> <td>期首在庫</td> <td>② 消費量 <差引></td> </tr> <tr> <td>当期購入</td> <td>① 実地棚卸高</td> </tr> </table>	期首在庫	② 消費量 <差引>	当期購入	① 実地棚卸高
期首在庫	① 修繕部門 切削部門									
当期購入	③ 棚卸減耗 ② 実地棚卸高									
期首在庫	② 消費量 <差引>									
当期購入	① 実地棚卸高									
長所	<ul style="list-style-type: none"> 正確な実際消費量を計算できる。 棚卸減耗を把握できる。 製品種類別又は原価部門別の実際消費量を把握出来る。 	計算事務手続きが簡略化される。								
短所	計算事務手続きが煩雑。	材料の管理には適さない。								

棚卸減耗損の計算における留意点

棚卸減耗損は、原則的に実際価格で計算するが、予定価格等を用いて計算することもあるため、問題の指示に従うことに留意する。

また、材料費の計算にあたり、消費価格の算定が必要となるが、原則として先入先出法や移動平均法に基づく実際価格を用いることが求められる。ただし、容認処理として予定価格等を適用する方法があり、購入時点から予定価格等を用いる方法と消費時点から用いる方法とがある。

消費時点から適用する利点	購入時点から適用する利点
① 実際価格(実際発生額)の計算を待たずに計算が可能であり、計算が迅速化される。 ② 実際原価の計算から価格変動による偶然性を排除することが可能であり、原価の比較可能性が確保される。	左記①②に加えて以下の利点がある。 ③ 材料元帳に数量を記録するだけで事足りるため、計算・記帳事務が簡略化される。 ④ 材料受入価格差異を算定し、購買活動の管理に役立てることが出来る。

② 出入記録を行わない材料(材料費＝買入額)

工場消耗品、消耗工具器具備品費等の間接材料費となるもので、出入記録を行わない材料は、金額的重要性が低いため、原則として原価計算期間における買入額をもってその原価を計算する。

(4) 過去の引っ掛け

年度	内容
H26年第Ⅰ回 H28年第Ⅰ回 H29年第Ⅰ回	原価の費目別計算とは、一定期間における原価要素を費目別に分類測定する手続きをいい、財務会計における費用計算であると同時に、原価計算における第一次の計算段階である。費目別計算においては、原価要素を原則として、機能別分類を基礎とし、これを直接費と間接費に大別し、さらに必要に応じて形態別分類を加味して分類する。 (形態別分類が基礎であり、必要に応じて機能別分類等を行う。)
H31年第Ⅱ回	実際原価計算において、出入記録を行う材料に関する原価は、原価計算期間における実際の消費量に、その消費価格を乗じて計算しなければならない。ただし、材料の購入原価は、必要がある場合には、予定価格等をもって計算することができるが、材料の消費価格は予定価格等をもって計算することができない。 (受入価格も消費価格も予定価格等を適用することができる。)

年 度	内 容
H21 年	材料の購入原価は、購入代価に買入手数料、引取運賃、荷役費、保険料、関税等材料買入に要した引取費用を加算した金額であり、購入事務や検収などに要した費用は 購入原価に含めてはならない 。 (内部材料副費を購入原価に含めることはできる。)
H28 年第 I 回	材料副費の一部を材料の購入原価に算入しない場合には、これを間接経費に属する項目として又は材料費に配賦する。購入した材料に対して値引又は割戻等を受けたときには、これを材料の購入原価から控除する。ただし、値引又は割戻等が材料消費後に判明した場合には、これを同種材料の 間接経費 から控除し、値引又は割戻等を受けた材料が判明しない場合には、これを当期の材料副費等から控除し、又はその他適当な方法によって処理することができる。 (材料消費後に値引・割戻が判明した場合、同種材料の購入原価から控除する。)
H27 年第 I 回	購入した材料に対して値引又は割戻等を受けたときは、これを材料の購入原価から控除する。ただし、値引又は割戻等が材料消費後に判明した場合には、これを同種材料の購入原価から控除し、値引又は割戻等を受けた材料が判明しない場合には、これを当期の 直接材料費 から控除し、又はその他適当な方法によって処理することができる。 (対象材料が判明しない値引・割戻は、当期の材料副費等から控除し、又はその他適当な方法によって処理することができる)

4 返品と戻入(基準外)

(1) 定義

返品とは倉庫から仕入先へ材料を戻すことを意味するのに対し、戻入とは一度出庫された材料を製造現場から倉庫へ戻すことを意味する。



(2) 返品と戻入の会計処理

① 補助簿における処理

返品と戻入の材料元帳における処理は次のとおりである。

比較事項	返 品	戻 入
考 え 方	倉庫から材料が出て行くため、通常の出庫と同様に考える。	戻入の対象材料が既に消費されている事があるため、最後に出庫された材料が戻入れられたと考える。
記帳単価	次に在庫される材料の単価	最後に在庫された材料の単価
記帳方法	入庫欄にマイナス記帳	出庫欄にマイナス記帳

② 仕訳処理

返品と戻入の仕訳処理は次のとおりである。なお、棚卸差額修正は製造間接費として処理されることに留意する。

返品	(借)	買掛金 ○ 棚卸差額修正 △	(貸)	材 料 ×
----	-----	-------------------	-----	-------

○：実際の取引金額 ×：元帳に記帳されている金額 △：貸借差額

戻入	(借)	材 料 ○ 棚卸差額修正 △	(貸)	仕掛品 ×
----	-----	-------------------	-----	-------

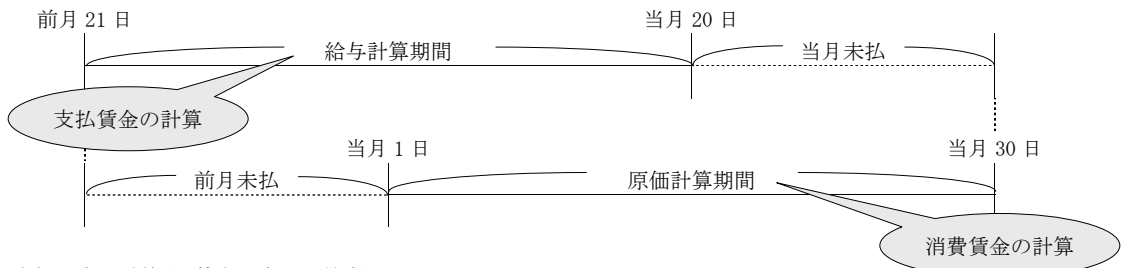
○：元帳に記帳されている金額 ×：実際に在庫された金額 △：貸借差額

5 労務費会計(基準12)

労務費会計の論点は、賃金勘定の借方(支払賃金の算定)、貸方(消費賃金の算定)の2つに大別される。

(1) 支払賃金と消費賃金の関係

支払賃金は給与計算期間に基づき、従業員に支払われる賃金である。それに対し、消費賃金(直接労務費・間接労務費)は原価計算期間に基づき、企業が消費した労働力を金額で表したものである。



(2) 支払賃金の計算(=基本賃金+加給金)

直接工、間接工関係なく、給与計算期間に基づき、支払賃金は計算される。なお、加給金とは、定時外作業手当や危険作業手当等の作業と直接関連のある手当であるのに対し、従業員諸手当は、通勤手当や住宅手当等の作業と直接関連のない手当である。

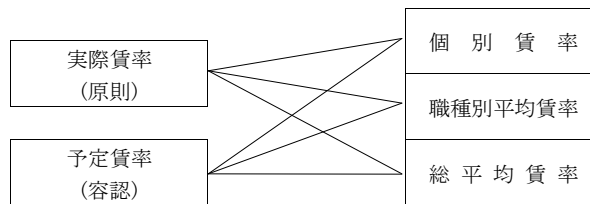
現金支給額		社会保険料控除額 所得税等控除額
給与支給総額		
支払賃金		従業員諸手当
基本賃金	加給金	

(3) 消費賃金の計算

直接工の消費賃金は、直接労務費部分と間接労務費部分で構成されるのに対し、間接工の消費賃金は全て間接労務費となるため、両者で原則的な計算方法が異なる。

① 直接工の消費賃金(原則)

直接工の消費賃金は、原則として、実際消費賃率に作業時間の内訳を乗じることで計算する。



なお、予定賃率を用いることで、実際賃率の計算を待たずに計算が可能であり、計算が迅速化されるのに加え、実際原価の計算から賃率変動による偶然性を排除することが可能であり、原価の比較可能性が確保される。また、賃率の設定方法の違いから、個別賃率、職種別平均賃率、総平均賃率があるが、理論的に最も望ましい計算方法は、予定賃率+職種別平均賃率である。

比較事項	個別賃率	職種別平均賃率	総平均賃率
適合する環境	製品製造が個人のスキルに依存し、製品価値が作業員によって異なる場合。	職種別に賃率が異なる場合。一般的にもっとも望ましい。	職種や熟練度で賃率が異なる場合。
欠点	・計算が煩雑。 ・誰が作業に従事したかで原価が異なる。	特になし。	職種による賃率の違いを計算に反映できない。

また、作業時間は以下のように内訳を表すことができる。

勤務時間(出社から退社までの拘束時間)			
就業時間(賃金支払対象時間)			定時休憩時間
実働時間		手待時間	
直接作業時間		間接作業時間	
加工時間	段取時間		
← 直接労務費 →		← 間接労務費 →	

② 直接工の消費賃金(容認)

直接工の消費賃金は、容認処理として、間接工消費賃金と同様に要支払額をもって計算することができる。

直接工賃金(原則)		直接工賃金(容認)	
支払額	前月未払	支払額	前月未払
	直接労務費		全て直接労務費 (要支払額)
当月未払	間接労務費	当月未払	

③ 間接工の消費賃金

間接工の作業時間は、間接作業時間と手待時間のみで構成されているため、消費賃金は全て間接労務費となる。一般的に、直接作業にはより高度な知識や技術が要求されるため、間接工が直接作業に従事することはないと考えられる。したがって、直接工の消費賃金の計算のように作業時間の内訳情報は必要ない。

間接工賃金	
支払額	前月未払
	全て間接労務費 (要支払額)
当月未払	

(4) 過去の引っ掛け

年度	内容
H21年	<p>労務費は、直接賃金であっても間接賃金であっても、原則として実際の作業時間又は作業量に賃率を乗じて計算する。</p> <p>(直接工賃金に関しては、直接労務費と間接労務費に分類されるため、賃率×時間で原則として計算する。他方、間接工賃金に関しては、要支払額が間接労務費となり、内訳計算が不要である。)</p>
H30年第II回	<p>直接賃金等であって、作業時間又は作業量の測定を行う労務費は、実際の作業時間又は作業量に賃率を乗じて計算する。賃率は、実際の個別賃率又は工場全体について計算した総平均賃率による。平均賃率は、必要ある場合には、予定平均賃率をもって計算することができる。間接労務費は、原則として当該原価計算期間の負担に属する要支払額をもって計算する。</p> <p>(個別賃率又は職種別平均賃率の設定が求められており、総平均賃率の採用は想定されていない。)</p>

6 出勤票と作業時間票(基準外)

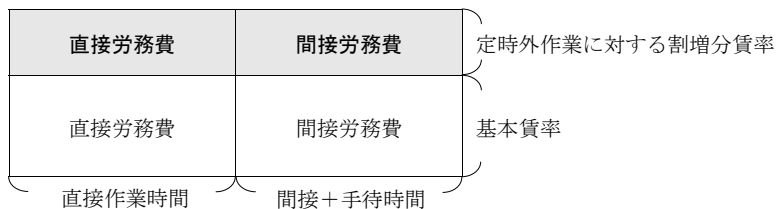
出勤票は支払賃金を計算するための書類であるのに対し、作業時間票は消費賃金を計算するための書類である。出勤票と作業時間票の合計時間は同じになることに留意する。

比較事項	出勤票	作業時間票
意義	就業時間を表している	直接工の作業時間の内訳を表している
計算対象	支払賃金	消費賃金
賃金勘定	借方	貸方

7 定時外作業手当の処理(基準外)

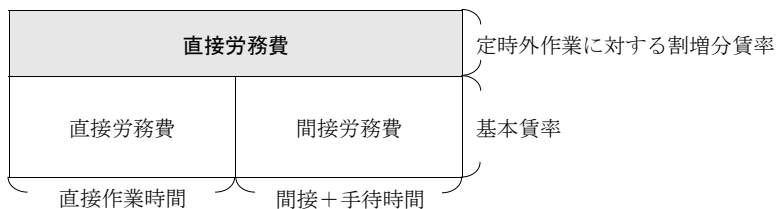
(1) 直接労務費と間接労務費に含ませる

定時外作業手当では、通常、加給金として支払賃金に含まれ、消費賃率の計算に含まれる。つまり、直接工の作業内容によって直接労務費にも間接労務費にもなる。



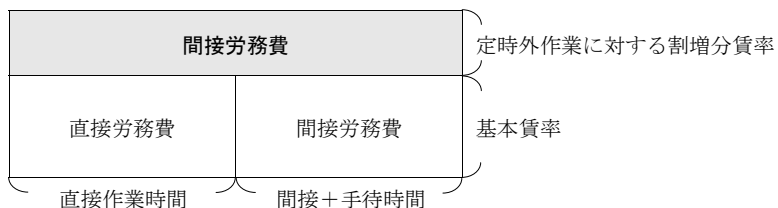
(2) 直接労務費として処理

急な注文により特定の製品を作るために定時外作業が発生した場合等は、該当の製品に定時外作業手当を跡付けられる様に、直接労務費として処理するのが適切と言える。



(3) 間接労務費として処理

定時外作業が経常的に発生するような場合、発生原因を特定の製品に限定する事が出来ないため、間接労務費として全ての製品に割り当てて処理するのが適切と言える。この場合、製造間接費予算の中に予め定時外作業手当を含めておく必要がある。



8 経費会計(基準 13)

材料費でも労務費でもないものが経費となる。経費は、原則として当該原価計算期間の実際の発生額をもって計算する。ただし、必要ある場合には、予定価格又は予定額をもって計算することができる。なお、原価計算基準では、特に、月割経費や測定経費に関する規定が設けられている。

(1) 測定方法による経費分類

経費分類	定 義	具体例
支払経費	支払額、請求額を基礎に消費額を算定する経費	旅費交通費、通信費、保管料 等
月割経費	一定期間の発生額の月割額を消費額とする経費	減価償却費、保険料 等
測定経費	消費量を測定することで消費額を算定する経費	電力量、ガス代、水道代 等
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、仕損費 等

(2) 過去の引っ掛け

年 度	内 容
H21 年	経費は、原則として、当該原価計算期間の実際支払額をもって計算する。 (支払額でなく、発生額が経費となる。)

9 外注加工賃

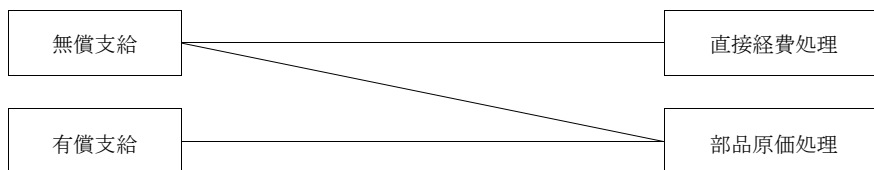
(1) 定義

外注加工賃とは、元請けが材料の加工や製品の組立などを外部の会社(下請け)に委託したときに支払う経費である。



(2) 契約内容と会計処理

下請けとの取引契約で、加工を依頼する材料を無償で引渡す場合と有償で引渡す場合があり、どちらの契約を結んでいるのかによって会計処理が異なる。



① 無償支給＋直接経費処理

製造指図書に記載の製品製造のために材料を出庫し、外注加工後すぐに製造現場へ引き渡す場合に行われる処理方法である。

仕訳のタイミング	借方	貸方
①材料の支給	仕 掛 品	材 料
②加工完了&直ちに製造現場へ引渡し	外 注 加 工 賃	買 掛 金
	仕 掛 品	外 注 加 工 賃

② 無償支給＋部品原価処理

製造指図書記載の製品製造のためでなく、材料に加工を加えたものを取りあえず会社で保有しておく場合に行われる処理方法である。

仕訳のタイミング	借方	貸方
①材料の支給	仕訳なし	
②加工完了&倉庫へ引渡し	外注加工賃	買掛金
	部品	材料 外注加工賃
③部品の出庫	仕掛品	部品

③ 有償支給＋部品原価処理

有償支給とは、下請業者に材料を売却し、加工が完了した部品や半製品を、元請が買い取る方法をいう。

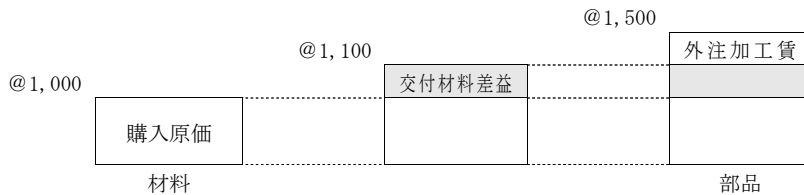
仕訳のタイミング	借方	貸方
①材料の支給	売掛金	材料
②部品の納入	部品	買掛金
(③債権債務の相殺)	買掛金	売掛金 現金
④交付材料差益の認識	材料	交付材料差益
⑤交付材料差益の振替	交付材料差益	部品
⑥部品の出庫	仕掛品	部品

有償支給の利点

- ① 下請に材料消費量の節減に関心を持たせることが出来る(元請けの利点)。
- ② 下請側としても、売上高に加工賃だけを計上するよりも、材料費分も加えて計上するほうが、企業活動の規模が大きく見られることになるので、社会的信用の点で有利である(下請けの利点)。

交付材料差益

下請けに対して材料を支給した時(①)に、協定価格(下請けとの契約価格)を用いて材料勘定へ記帳を行っている。つまり、材料の購入原価による記帳ではないため、材料勘定の貸方に本来よりも大きな金額(協定価格－購入原価)が記帳されている。また、部品の納入時(②)にも、部品勘定の借方に本来よりも大きな金額(協定価格－購入原価)が記帳されている。したがって、交付材料差益勘定を用いて材料勘定および部品勘定の金額を修正(④、⑤)する必要がある。



1 製造間接費会計(基準 33, 41)

(1) 配賦基準

配賦基準を大別すると金額基準と物量基準があるが、金額基準によると製造間接費の発生とは無関係な価格面の影響が配賦計算に混入するため、**基準では物量基準を原則**としている。

配賦基準	具体例
金額基準	直接材料費基準
	直接労務費基準
	素価(直接材料費+直接労務費)基準
物量基準	生産量基準
	直接作業時間基準
	機械作業時間基準

なお、配賦計算を適正に行うためには、配賦基準は以下の3要件を加味して設定される必要がある。

配賦基準が満たすべき要件	
関連性	製造間接費の発生と関連性がある。
共通性	配賦基準が配賦を受ける製品に共通する。
経済性	配賦基準数値の入手が経済的かつ容易。

(2) 実際配賦と予定配賦

実際配賦には問題があるため、基準では**部門別予定配賦を原則**としている。

実際配賦の問題点			
① 大部分が固定費であるため、実際配賦を用いて計算した場合、実際操業度の増減の影響を受けて配賦率が大きく変動し、製品原価の比較性が害される。			
	生産量	金額	配賦率
1月	100個	100円	@ 1円
2月	1個	100円	@ 100円
3月	10個	100円	@ 10円
② 種々雑多な費目で構成されているため、実際発生額を計算するのに時間を要し、実際配賦率を用いて計算すれば、製品原価の計算が著しく遅れる。			

不安定

(3) 基準操業度の選択

予定配賦率を算定するに当たり、基準操業度の選択を行う必要がある。基準操業度には以下の4種類がある。基準においては、**期待実際操業度(予定操業度)**を原則としており、各部門ごとに設定することが求められる。なお、需要の季節的変動や、暦日差異の影響があるため、予定配賦率を月間ベースで算定すれば、実際配賦の問題点①と同じ問題が生じることになる。そのため、予定配賦率は年間ベースで算定するのが望ましい。

① 基準操業度の種類

理論的生産能力	最高能率で中断なく操業できる理想的な水準における生産能力。理論的な値であり、実際的な生産能力算定の基礎となるだけであり、基準操業度として使用するのには適切ではない。
実際的な生産能力	理論的な生産能力から、機械故障、段取など不可避的な作業休止による生産量の減少部分を差し引いて測定される、実現可能(技術的に達成可能)な最大操業水準である。
平均操業度(正常操業度)	販売上予想される季節的変動および景気変動の影響による生産量の増減を長期的に平均した操業度である。
期待実際操業度(予定操業度)	次の1年間に予想される操業水準であり、次年度の予想販売量に期首・期末の在庫量を加減算して算定される。単なる予想ではなく、これに目標性を加味すると、総合予算編成の出発点となる操業度である予算操業度となる。

(4) 予算額の算定

① 算定手順

手順	内容
①	間接費を変動費と固定費に分類して、過去におけるそれぞれの実績を把握する。間接費要素の中に、準変動費や準固定費がある場合、それぞれを変動費と固定費とみなす、あるいは、変動費部分と固定費部分とに分解する。
②	将来における物価の変動予想を考慮し、修正を加える。
③	変動費に関しては製造条件の変更、固定費に関しては設備計画の変更を加味する。
④	変動費は、予定操業度に応ずるように、これを算定する。

② 予算の種類(基準 41)

予算は、固定予算と変動予算(公式法、実査法)に大別されるが、基準では、選択適用となっている。この理由として、どちらの予算を選択しても製品原価に影響を与えないからと考えられる。

比較事項	固定予算	変動予算
定義	基準操業度における製造間接費の発生予定額を意味する。	予算期間に予期される種々の操業度に対応して算定した予算である。
目的	製品原価計算 (基準操業度が実際操業度に近似するような場合は、原価管理に役立つ)	原価管理
予算許容額	基準操業度の製造間接費発生予定額	実際操業度の製造間接費発生予定額

なお、固定予算と公式法変動予算は、理論的な問題を抱えており、編成に手間とコストを要するが、原価管理上、最も望ましい予算は実査法変動予算である。

予算	欠点
固定予算	① 基準操業度と実際操業度の乖離による変動費の増減が、予算許容額算定にあたり加味されないため、算定される予算差異が製造間接費の浪費や節約を表さない。 ② 操業度差異の金額の中に変動費の影響が含まれるため、生産能力の遊休による損失を表すことができない。
公式法変動予算	実際操業度が、正常操業度圏から外れた場合、製造間接費全体の発生態様が、当初想定していた一次関数と異なる形をとる。その結果、予算許容額を正確に算定できなくなる。

予算の種類	製品原価計算	原価管理	編成コスト
固定予算	○	×	◎
公式法変動予算	○	○	○
実査法変動予算	○	◎	×

(5) 予定配賦額の算定

予定配賦額は、予定配賦率に実際操業度を乗じて計算するか、変動費率と固定費率それぞれに実際操業度を乗じて計算するかを選択適用である。どちらの方法を採用しても、配賦額は同じである。

計算方法①	予定配賦率×実際操業度
計算方法②	変動費率×実際操業度+固定費率×実際操業度

(6) 過去の引っ掛け

年 度	内 容
H30年第Ⅱ回	製造間接費の配賦基準としては、便益基準、因果基準、負担能力基準があるが、因果基準が最も優れた配賦基準であり、我が国の「原価計算基準」では 因果基準 に基づく配賦基準を採用しなければならない。 (因果基準とは、原価の発生と関連ある変数を配賦基準とする考えであり、最も正確な計算が可能であるが、すべての間接費について因果基準に基づく配賦基準を設定することはできない。そこで、便益基準や負担能力が基準が用いられるが、便益基準の代表例は工場事務部門費を従業員数を配賦基準とすることであり、負担能力基準の代表例は本社費を事業部利益を基準に配賦することである。)
H22年第Ⅱ回	予定配賦率の計算の基礎となる予定操業度は、原則として、1年又は1会計期間において予期される操業度であり、それは、 技術的に達成可能な最大操業度 か、もしくはこの期間における生産ならびに販売事情を考慮して定めた操業度である。 (実際の生産能力でなく、期待実際操業度が原則である。)
H23年第Ⅱ回	予定配賦率の計算の基礎となる予定操業度は、原則として、1年又は1会計期間において予期される操業度であり、それは、 技術的に達成可能な最大操業度を基礎とし 、この期間における生産ならびに販売事情を考慮して定めた期待実際操業度である。 (期待実際操業度は実際の生産能力を基礎としない。)
H29年第Ⅰ回	予定配賦率の計算において基準となる操業度には、 技術的に達成可能な理論的生产能力 、理論的生产能力から生産に不可避的な作業の中断を差し引いた実際の生産能力、景気や販売事情を加味した上で、次の1年間に予期される期待実際操業度、操業度の変動を長期的に平準化した正常操業度などがある。 経済環境の変化が激しい状況では、外部環境に左右されない実際の生産能力を予定配賦率の算定に用いることが望ましい。 (理論的生产能力は基準操業度として適用することは想定されない。また、実際の生産能力が基準操業度として適するのは、フル操業が常態の場合である。)
H31年第Ⅱ回	予定配賦率は、製造間接費の発生予定額を同じ期間の配賦基準の予定数値で割ることで算定される。予定配賦率の計算において基準となる操業度には、 理論的生产能力 、実際の生産能力、正常操業度、期待実際操業度などがある。 環境変化が激しい状況では、過去数年の操業度を平均化した正常操業度を予定配賦率の算定に用いることが認められる。 (理論的生产能力は基準操業度として適用することは想定されない。また、経済状態が不安定な状況で、好況と不況の波を長期的に平均化する平均操業度を予定することは適切でない。)
H22年第Ⅱ回	一定期間における各部門の間接費予定額又は各部門の固定間接費予定額および変動間接費予定額は、次のように計算する。まず、間接費を固定費および変動費に分類して、過去におけるそれぞれの原価要素の実績を把握する。この場合、間接費を固定費と変動費とに分類するためには、間接費要素に関する各費目を調査し、費目によって固定費又は変動費のいずれかに分類する。準固定費又は準変動費は、 原則として実際値の変化の調査に基づき、これを固定費又は変動費とみなして、そのいずれかに帰属させる。 (固定費又は変動費とみなすか、固定費部分と変動費部分に分類する。)
H23年第Ⅱ回	一定期間における各部門の固定間接費予定額および変動間接費予定額は、過去におけるそれぞれの原価要素の実績を把握し、それらのうち 固定費を除いた変動費については、将来における物価の変動予想、製造条件の変更等、変動費に影響する条件の変化を考慮してこれを修正する。 (物価の変動予想は変動費だけでなく、固定費を見積もる際に考慮する。)
H29年第Ⅰ回	部門間接費の予定配賦率の計算において、一定期間における各部門の間接費予定額又は各部門の固定間接費予定額および変動間接費予定額は、次のように算定される。まず、間接費を固定費と変動費に分類して、過去におけるそれぞれの原価要素の実績を把握し、将来における物価の変動予想を考慮して、これに修正を加える。次いで 変動費は、設備計画や生産能力の変更等を考慮し、固定費は製造条件の変更等を考慮して、これを修正する。 (変動費は製造条件の変更等、固定費は設備計画や生産能力の変更等を考慮する。)
H25年第Ⅰ回	製造間接費の標準は、部門別に算定して部門間接費予算を用いる。部門間接費予算には、固定予算と変動予算があるが、固定費の管理を重視して、変動予算より 固定予算の方が有用 であるとされている。 (固定費の管理を重視したからといって、固定予算の方が有用となるわけでない。)
H26年第Ⅱ回	製造間接費の標準は、部門別に部門間接費予算として算定され、その部門間接費予算には変動予算と固定予算がある。各部門別の 変動予算 は、一定の限度内において原価管理に役立つのみでなく、製品に対する標準間接費配賦率の算定の基礎となる。 固定予算 とは、製造間接費予算を予算期間に予期される範囲内における種々の操業度に対応して算定した予算をいい、実際間接費額を当該操業度の予算と比較して、部門の業績を管理することを可能にする。 (変動予算と固定予算の定義が逆である。)

年 度	内 容
H23 年第Ⅱ回	<p>実際原価の計算において、操業度との関連における分類とは、操業度の増減に対する原価発生の態様による分類である。原価要素は、これによって、固定費と変動費とに分類できる。ここで、操業度とは、生産設備を一定とした場合における利用度をいう。「原価計算基準」によれば、製造間接費を正常配賦する際に変動予算を利用する場合、固定費の実際発生額と基準操業度における予算額との差額を操業度差異といい、変動費の実際発生額と実際操業度における予算額との差額を予算差異という。</p> <p>(製造間接費の正常配賦に際して変動予算を利用という概念はない。変動予算はあくまでも原価管理用の予算である。また、固定費の実際発生額と基準操業度における予算額との差額は、変動予算による分析では固定費予算差異を指す。)</p>
H28 年第Ⅰ回	<p>標準製品原価は、製品の一定単位につき標準直接材料費、標準直接労務費等を集計し、これに標準間接費配賦率に基づいて算定した標準間接費配賦額を加えて算定する。標準間接費配賦率は変動予算算定の基礎となる操業度ならびにこの操業度における標準間接費を基礎として算定する。</p> <p>(変動予算でなく固定予算である。)</p>

れっく LEC 東京リーガルマインド

著作権者 株式会社東京リーガルマインド

(C) 2021 TOKYO LEGAL MIND K. K. , Printed in Japan

無断複製・無断転載等を禁じます。

EL22769