

公認内部監査人



Certified
Internal
Auditor



公認内部監査人(CIA) Part III／第10回

Abitus

※アビタスCIA本講座講義資料のため、MUFG CIA受験対策講座の実施回と異なります。

財務会計と管理会計

Key Point

	財務会計	管理会計
目的	会社の正しい期間損益、財政状態の情報を示す	経営者の意思決定をサポートする
利用者	企業外部の者	企業内部の者(経営陣)
情報の伝達方法	財務諸表	原価計算を除き正式に決まっていない

製造原価の3要素

- 直接材料費(DM: Direct Material)
- 直接労務費(DL: Direct Labor)
- 製造間接費(FOH: Factory Overhead)

13-1 原価の分類

様々な原価における分類方法

原価は収益との対応関係によってまず期間原価と製品原価に2分され、製品原価はさらに、①費用発生形態、②原価計算対象との関連、③操業度との関連によって分類できる。



原価の分類方法

原価の分類方法は以下の通りである。

a) 収益との対応関係による分類

期間原価 : ある一定期間内に発生した原価である。

製品原価 : 製品の製造に費やされた資源を集約した原価である。

b) 発生形態と原価計算対象による分類

製造直接費 : 原価計算対象との関係が直接跡付けできる原価である

製造間接費 : 特定の製品に対してどれだけ使用したか明確に分からない原価である。

c) 操業度との関連による分類

変動費 : 操業度の増加に応じて比例的に増加する原価である。

固定費 : ある一定の操業範囲において操業度の増加とは無関係に一定額発生する原価である。

a) 収益との対応関係による分類

原価は、損益計算書上の収益(売上)との対応関係に基づいて以下のように2分する。

1) 期間原価

期間原価は、発生した期間(1 ヶ月あるいは1 年)の収益に直接対応させる原価である。全部原価計算においては、販売費および一般管理費をもって、期間原価とされる。

2) 製品原価

製品原価は、製品の製造に費やされた資源を集約した原価で、棚卸資産を構成する。モノの流れと一致するように仕掛品→製品→売上原価というように移動し、売上原価は売上高との対応関係で表示される。

原価の分類

製品原価

製品を製造するために発生する原価
(ex: DM, DL, FOH)。棚卸資産原価ともいう。

会計処理

まず資産計上し販売した時に費用化

原価の分類

期間原価

製品の製造とは関係なく、**時間の経過**とともに発生する費用（ex: 販管費）

会計処理

発生した年に費用計上

b) 発生形態と原価計算対象による分類

製造原価は、その発生形態(原価計算では費目という)により、さらに材料費、労務費及び経費の3つに分類される。また、原価計算対象との対応関係から、製造直接費と製造間接費に分類される。

1) 製造直接費

製造直接費とは、原価計算対象との関係が直接的に跡付けできる原価、つまり「この製品に対してこれだけ使った」と明確に分かる原価を指す。材料費などはその典型である。なお原価計算においては、「製造直接費」は単に「直接費」と呼ばれることが多い。

2) 製造間接費

製造間接費とは、①いくつかの製品にまたがっていて、「この製品に対してこれだけ使った」と明確に分からない原価、あるいは②細かく記録しておけばどの製品にかかったコストかを把握することは可能だが、費用対効果という面で、直接費として管理するだけの合理性がない原価、を指す。例えば、複数の製品を作っている生産ライン管理者の給料、あるいは電気代や工場事務棟の減価償却費などは、どの製品に使ったのか分からない(①の例)。また潤滑油のような副資材は、特定製品へ跡付けが可能ではあるだろうが、それを行うためのコストを考えると、跡付けするほどの重要性がない(②の例)。このような原価はすべて製造間接費と見なされる。

製造原価を上記2軸で分類した場合、次表の通り合計6つのコストカテゴリーが生まれる。

木製家具製造会社を例に取った場合の製造原価の分類

		原価計算対象(製品)との関連による分類	
		製造直接費	製造間接費 FOH
発生形態による分類	材料費	直接材料費 DM 木材、装飾金具、扉用のガラス等	間接材料費 ニス、塗料、釘、ねじ等
	労務費	直接労務費 DL 家具職人や作業員の給料手当等	間接労務費 工場長や工場管理スタッフの給料手当等
	経費	直接経費 外注加工費、キャラクター製品のロイヤルティ等	間接経費 減価償却費、動力費、工場建物の賃借料、火災保険料等

c) 操業度との関連による分類

原価が操業度の変化によってどのように発生するか、その発生態様によって以下のように分類することもできる。原価を変動費と固定費に分ける原価計算を直接原価計算と呼んでいる。

1) 変動費

変動費とは、操業度の増加に応じて比例的に増加する原価である。

2) 固定費

固定費とは、一定の操業範囲において操業度の増加とは無関係に一定額発生する原価である。

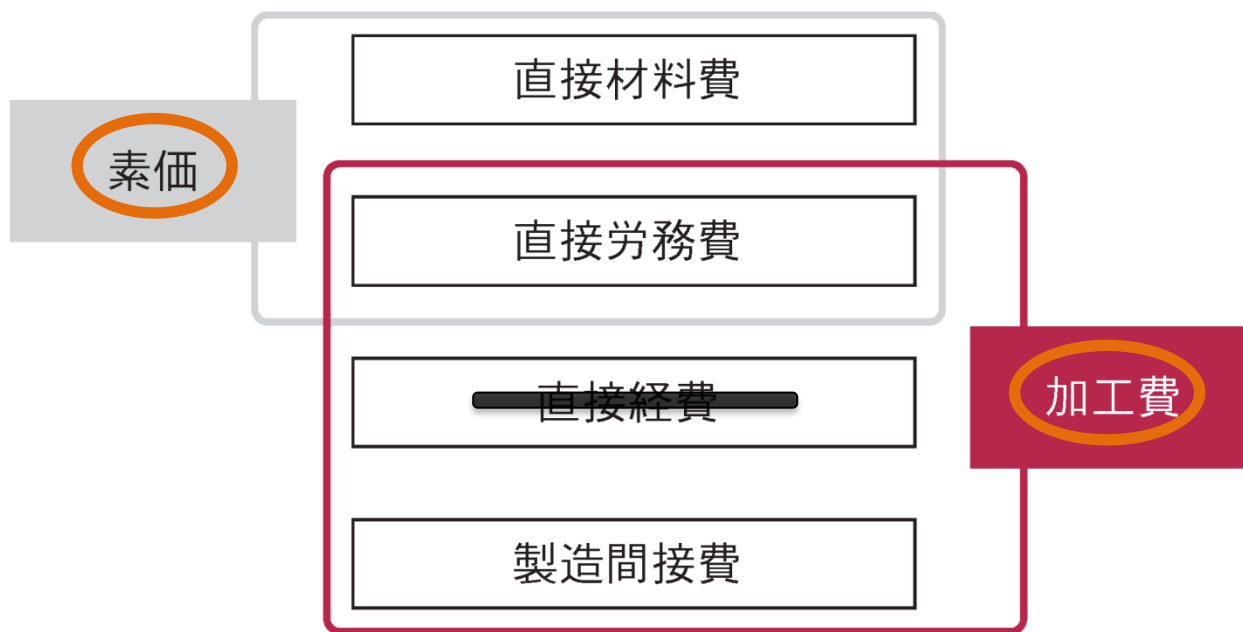
d) 直課と配賦

製造原価の原価計算対象への割り当ては、直接費と間接費によって異なる。直接費の場合は、どの製品にいくら使ったかが明らかであるわけだから、当該製品に直接負担させればよい。このことを直課または賦課という。

一方、間接費は、特定製品との結びつきがないため、何らかの基準のもとにこれを製品に配分しなければならない。このことを原価計算では配賦と呼んでいる。

e) 素価と加工費

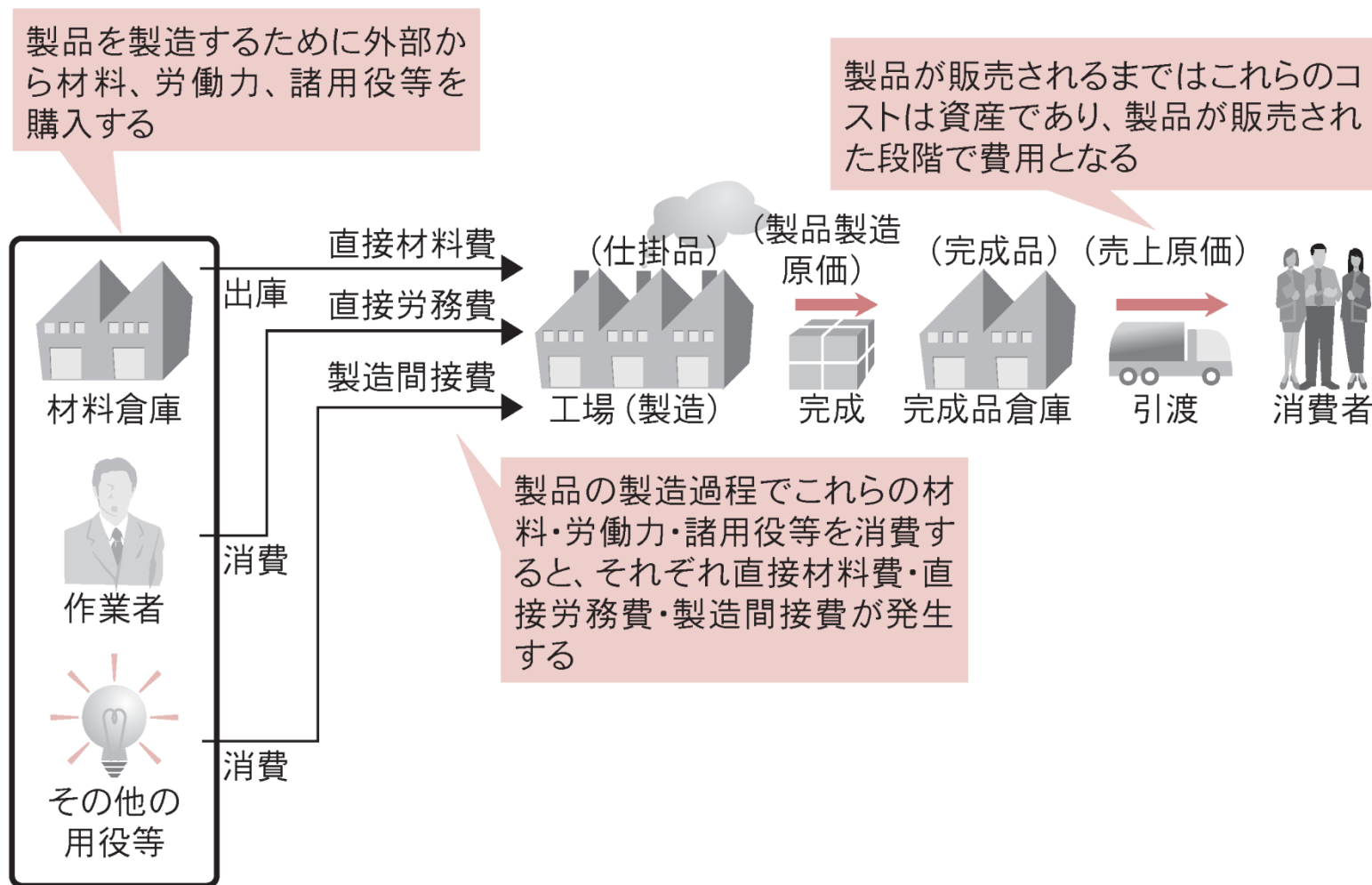
下図の通り、直接材料費と直接労務費の合計を素価、製造原価のうち直接材料費を除いた全てのコストの合計を、加工費と呼ぶ。加工費は、後で学ぶ総合原価計算では特に大事な概念となる。



13-2 原価計算の流れ

製造業における原価の流れ

製造業における原価フローのイメージは以下の通りである。

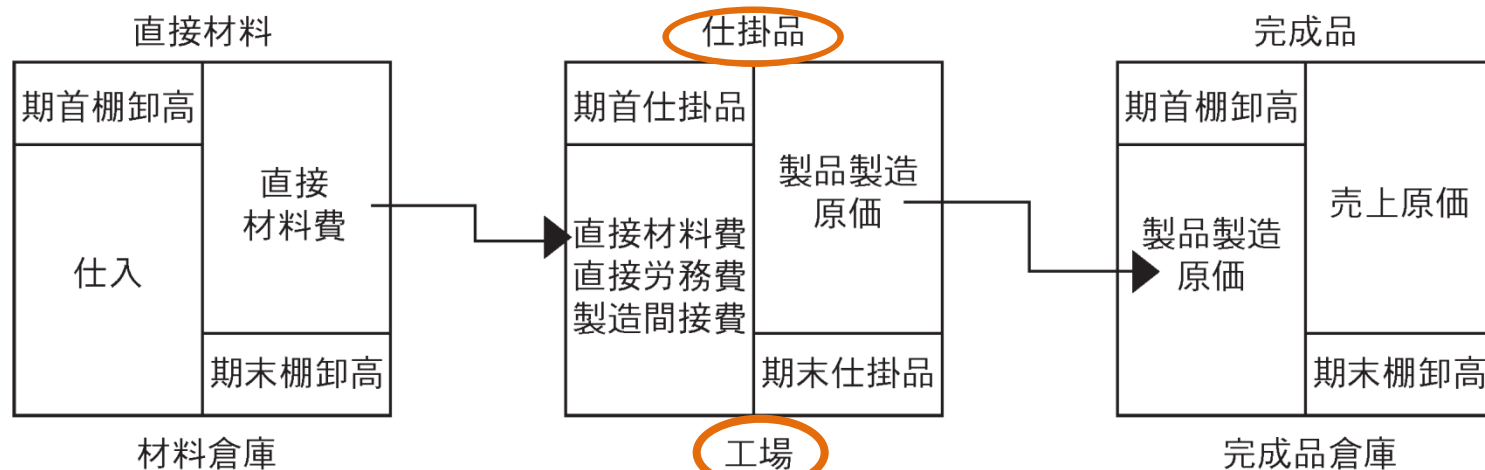




原価計算の流れ

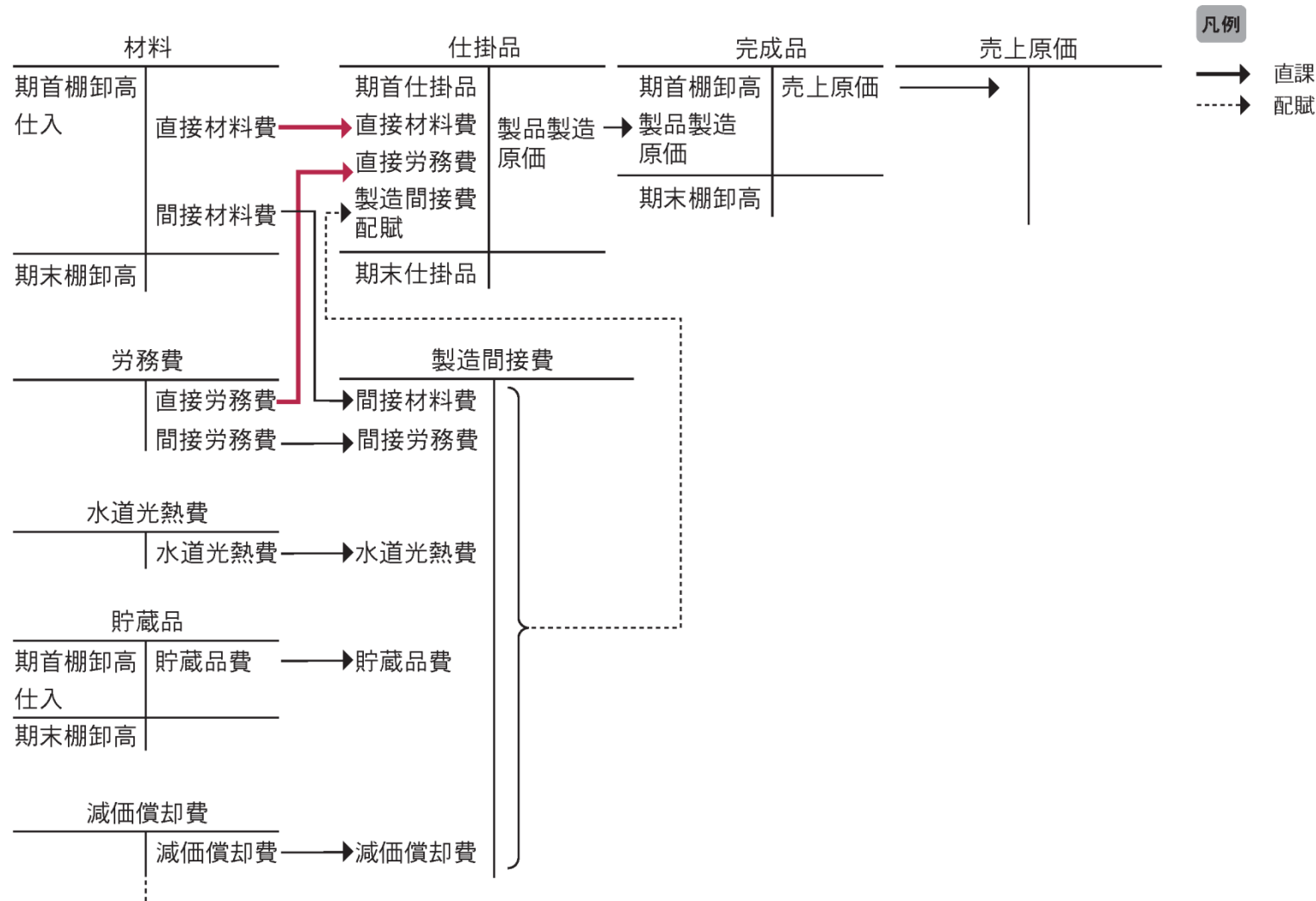
製造業では直接材料費、直接労務費はその消費額を仕掛品勘定に直課することにより、また製造間接費は配賦という会計処理を行うことにより、仕掛品勘定に製造原価を集積していく。集積された製造原価は売上が認識されると同時に売上原価として計上することとなる。

直接材料、仕掛品から完成品に至る計算の流れを把握する際、以下のようなボックス図を用いて表すと理解しやすい。



仕掛品勘定には、直接材料費、直接労務費および配賦された製造間接費が集積されていく。

原価の流れをT勘定を使って、以下に示す。



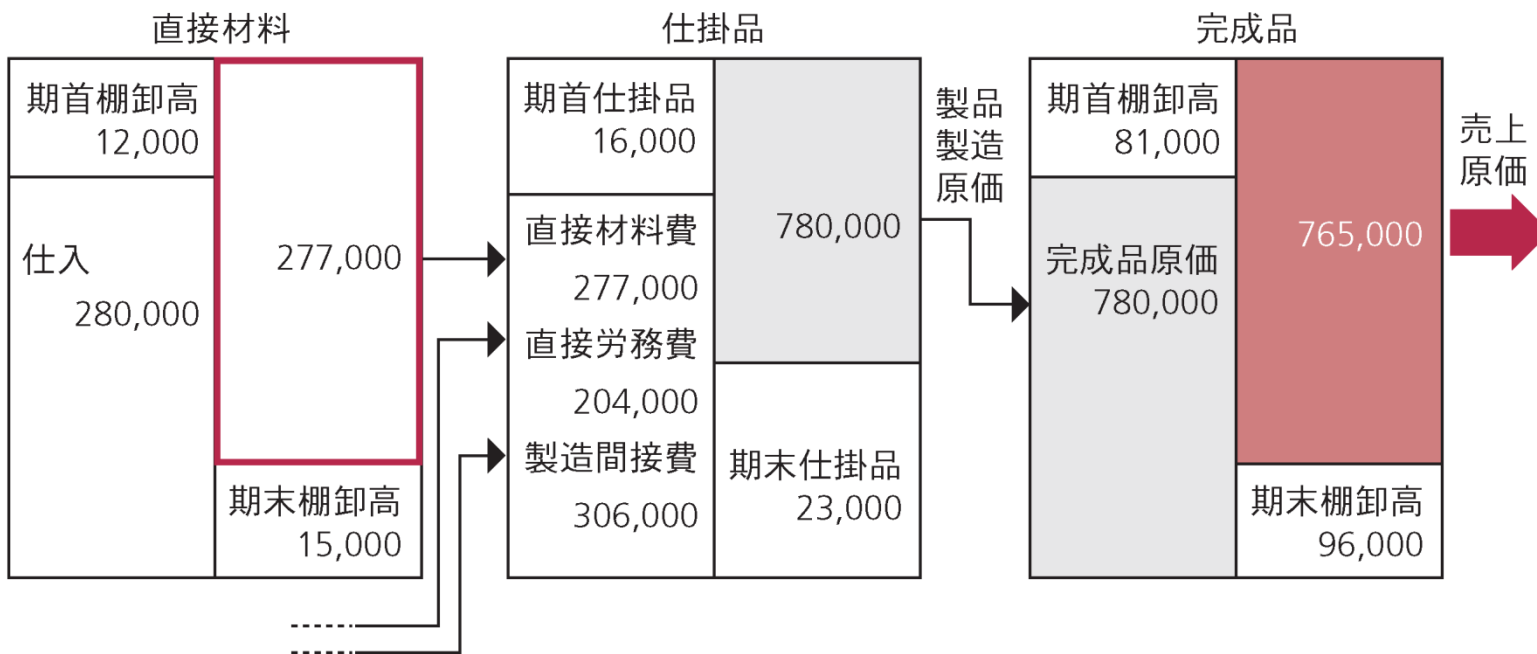
設例 X社の20x1年1月期の在庫及び生産活動のデータは下記の通りであった。

これをもとに、当期に費用として計上されるべき売上原価を求める。

Key Point

1. 在庫データ	1/1/x1	1/31/x1
直接材料	\$12,000	\$15,000
仕掛品	16,000	23,000
完成品	81,000	96,000

2. 生産活動に関するデータ(1月期)	
直接材料仕入	\$280,000
直接労務費	204,000
製造間接費	306,000



13-3 製造間接費の配賦

製造間接費の配賦

配賦とは、製造間接費(factory overhead; FOH)勘定に集積された原価を、特定の製品にいくら負担させるかを定める会計処理である。そのための基準を配賦基準と呼ぶが、配賦基準には、製造間接費の発生との因果関係が最も高いものを選ぶのが原則である。代表的な配賦基準は以下の通り。

a) 生産高

配賦基準に生産高が選ばれるのは、製造間接費が生産数量に比例して発生する場合である。しかし、生産高を配賦基準にできるのは製造工程が簡単で、しかも1種類の製品しか生産しないような場合に限られる。

b) 直接作業時間

マン・レート法とも言われ、直接工の作業時間を基準に配賦する。多くの製造間接費は直接作業時間の関数で変化する(例えばライン管理者の給料、福利費、教育訓練費など)。多くの場合、この基準に従って配賦するのが最も合理的である。

c) 機械稼働時間

マシン・レート法とも言われ、設備の運転時間を基準に配賦する。機械の減価償却費、修繕費など機械に関わる製造間接費が原価のうち多くを占めるようになってきている今日においては、直接作業時間よりも合理的なケースもある。

d) 直接材料費

製品を生産するために消費した直接材料費を基準に配賦する。直接材料費が原価の多くの部分を占める場合には一定の妥当性があるものの、製造間接費の多くは材料費と比例的関係にあるとは言えないため、一般的な基準ではない。

e) 直接労務費

製品を生産するために消費した直接労務費を基準に配賦する。

13-5 個別原価計算

個別原価計算の手順

個別原価計算を利用することにより各受注品の製造原価が分かる。

特注品を作る会社 (造船、飛行機等)

論点

個別原価計算

個別原価計算は、次の手順に従って行う。

- ① 各個別製品に対して製造指図書を発行する。
- ② 個別原価計算表を作成する。
- ③ 直接材料費, 直接労務費および直接経費を、個別原価計算表に記入する。
- ④ 製造間接費を各個別原価計算表に配賦する。

13-6 総合原価計算 (1)概論

大量生産の会社(自動車、家電等)

総合原価計算における基本概念

個別原価計算は製造指図書ごとに原価を集計する計算方式であったが、総合原価計算は一定期間(原価計算期間)における完成品原価の総額を計算し、それを生産高で割って完成品1個当たりの単位原価を求める計算方式である。

総合原価計算は、製品を反復継続して大量生産する生産形態に適用される計算方式であり、直接材料費、直接労務費、直接経費、製造間接費(直接材料費以外を加工費と一括りにすることもある)を集計し、完成品と期末仕掛品に按分する。按分に際しては、加工進捗度(仕掛品の完成度合)と完成品換算数量(仕掛品数量に加工進捗度を乗じて計算された値であり、仕掛品がどれだけの量の完成品に相当するのかわを示す)という考え方をを用いて計算される。

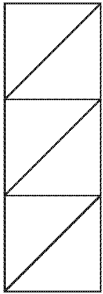
Key Point

MC 13-1-2

MC 13-2-1

製造業にとって製品原価となるのは、次のどれか。

- a. 本社ビルの保険料
- b. 工場の固定資産税
- c. 販売担当者用自動車の減価償却費
- d. 販売管理者の給与



製品原価に関する問題。

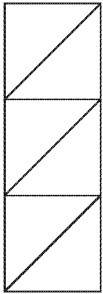
工場の固定資産税は製品原価である。

従って、正解はb。

a, c, dは誤り。本社ビルの保険料、販売担当者用自動車の減価償却費、および販売管理者の給与はそれぞれ、製品原価ではなく期間原価である。

棚卸資産原価について正しい記述は次のどれか。

- a. 製品製造のための素価のみを含む。
- b. 製品製造のための加工費のみを含む。
- c. 製品が完成品在庫の一部になるときに費用化される。
- d. 製品が販売されるまでは資産とみなされる。



棚卸資産に関する問題。

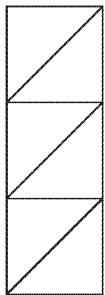
製品原価は複数の意味で使用される場合があるが、本来の意味で使用される場合は、棚卸資産原価と同義と考えてよい。製品は、販売されるまでは資産として計上される。従って、正解はd。

a, bは誤り。材料費、加工費ともに含まれる。

cは誤り。販売されたときに費用化される。

以下の情報は20x1年12月末におけるK社の会計記録である。

原材料在庫の増加額	\$15,000
完成品在庫の減少額	35,000
原材料購入額	430,000
直接労務費発生額	200,000
製造間接費	300,000
搬出費	45,000



期首および期末ともに仕掛品在庫はなかった。このとき20x1年度におけるK社の売上原価は次のうちどれか。

- a. \$950,000
- b. \$965,000
- c. \$975,000
- d. \$995,000

売上原価の計算問題。

売上原価を求めるには、(1)当期原材料費、(2)当期製品製造原価を計算しなければならない。

(1) 原材料購入 \$430,000－棚卸原材料増加 \$15,000＝当期原材料費 \$415,000

(2) 期首仕掛品 \$0＋原材料費 \$415,000＋直接労務費 \$200,000

＋製造間接費 \$300,000－期末仕掛品 \$0＝当期製品製造原価 \$915,000

よって売上原価＝当期製品製造原価 \$915,000＋棚卸完成品減少 \$35,000＝\$950,000となる。

棚卸原材料の増加は、当期において購入したが未費消であった事を意味するので、原材料費を求める際に差し引く事になる。当期製品製造原価を計算する際には、本来ならば期首・期末仕掛品を考慮に入れる事になるが、本問では期首・期末仕掛品はないので無視する事になる。

従って、ここでは原材料費、直接労務費、製造間接費の合計が当期製品製造原価という事になる。売上原価は上記で計算した当期製品製造原価に完成品在庫の減少額を足す事で求められる。

搬出費に関しては販売費にあたるので、売上原価を計算する際には考慮しない。

従って、正解はa。

完成品

A diagram consisting of a large square divided into four smaller squares by a horizontal line and a vertical line. The lines intersect at the center of the large square, creating four equal-sized squares. The top-left square is shaded gray, while the other three squares (top-right, bottom-left, and bottom-right) are white.A diagram consisting of a large square divided into four smaller squares by a horizontal line and a vertical line. The lines are black and the squares are white.

棚卸資産

期首	売上原価
仕入れ	
	期末

本日の論点

- ◆ 原価の分類と原価計算の流れ
- ◆ FOHの配賦方法
- ◆ 個別・総合原価計算

Chapter 13

◎ 2, 9, 10, 16

△ 7, 8, 17