

6-1 原価要素と勘定体系

1【材料費】

1. 意義

材料費とは、製品を製造するために材料を消費することにより発生する原価のことである。

2. 材料費の種類

- ①素 材 費： 物理的な変化によって製品の主要な構成部分となる材料の消費高
- ②原 料 費： 化学的な変化によって製品となる材料の消費高
- ③買 入 部 品 費： 購入してそのまま製品に取り付けられる物品などの消費高
- ④燃 料 費： 燃料の消費高
- ⑤工 場 消 耗 品 費： 製品の製造のために補助的に用いられる物品などの消費高
- ⑥消 耗 工 具 備 品 費： 固定資産として扱われない工具・器具・備品の消費高
- ⑦材 料 仕 入 諸 掛： 材料を仕入れるために要した付随費用

3. 当期材料消費高

$$\text{当期材料消費高} = \text{期首材料棚卸高} + \text{当期材料仕入高} - \text{期末材料棚卸高}$$

4. 会計処理

(1) 材料勘定のみで処理する方法

①期中取引

材 料 × × × // 買 掛 金 × × ×

②期末整理

仕 掛 品 × × × // 材 料 × × ×

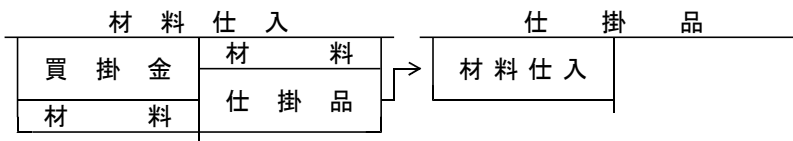
(2) 材料勘定と材料仕入勘定で処理する方法

①期中取引

材 料 仕 入 × × × // 買 掛 金 × × ×

②期末整理

材 料 仕 入 × × × // 材 料(期首) × × ×
 材 料(期末) × × × // 材 料 仕 入 × × ×
 仕 掛 品 × × × // 材 料 仕 入 × × ×



5. 期末材料の評価

(1) 材料減耗損

- ①原価性がある場合→ 製造経費として処理し、製造原価報告書に記載する
- ②原価性がない場合→ 営業外費用(または特別損失)として処理し、損益計算書に記載する

(2) 材料評価損

材料の取得原価と正味売却額(一定条件を満たすときは再調達原価でも可)を比較し、後者が前者を下回る場合は、これらの差額たる材料評価損を売上原価の内訳科目(または営業外費用)として処理し、製造原価報告書(または損益計算書)に記載する。

2【労務費】

1. 意義

労務費とは、製品を製造するために労働力を消費することにより発生する原価のことである。

2. 労務費の種類

- ①賃 金： 製造活動に従事する作業員に対して支払われる給与
- ②給 料： 管理職・事務職などの職員に対して支払われる給与
- ③雑 給： 臨時雇いの作業員などに対して支払われる給与
- ④賞与引当金繰入額： 賞与引当金の当期負担額
- ⑤法 定 福 利 費： 健康保険料・雇用保険料など社会保険料の企業負担額

3. 会計処理

(1) 期 首

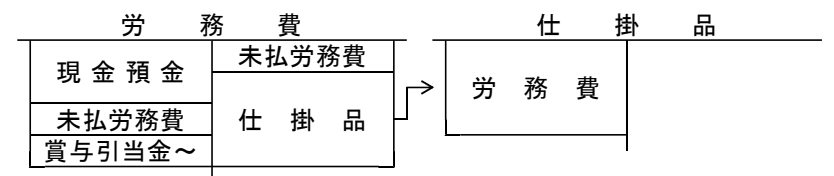
未 払 労 務 費 × × × // 労 務 費 × × ×

(2) 期中取引

労 務 費 × × × // 現 金 預 金 × × ×

(3) 期末整理

労 務 費 × × × // 未 払 労 務 費 × × ×
 労 務 費 × × × // 賞 与 引 当 金 繰 入 額 × × ×
 販 売 費 及 び 一 般 管 理 費 × × × //
 仕 掛 品 × × × // 労 務 費 × × ×



3【経費(製造経費)】

1. 経費(製造経費)

材料や労働力以外の、製品を製造するために消費することにより発生する原価は、経費とする。

2. 経費(製造経費)の種類

- ①外注加工費： 外部の者に材料を支給して、それに加工を行わせた場合等の加工料
- ②特許権使用料： 外部の者の所有する特許権を用いて製造する等の場合に支払う使用料
- ③福利施設負担額： 従業員のための福利施設の企業負担額
- ④減価償却費： 工場建物、機械等の製造関係施設や設備の減価償却費
- ⑤材料減耗損： 原価性がある場合のみ
- ⑥その他： 電力料、修繕費、保険料、水道光熱費など

3. 会計処理

(1) 期首

製造経費 ××× // 前払製造経費 ×××

(2) 期中取引

製造経費 ××× // 現金預金 ×××

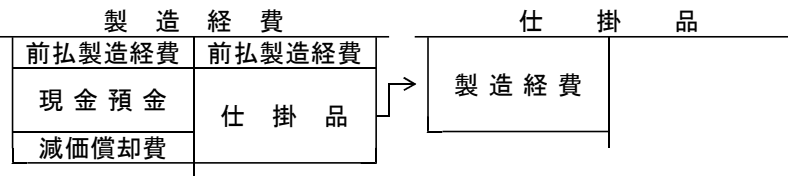
(3) 期末整理

前払製造経費 ××× // 製造経費 ×××

製造経費 ××× // 減価償却費 ×××

販売費及び一般管理費 ××× //

仕掛品 ××× // 製造経費 ×××



4【労務費・製造経費の勘定処理】

(1) そのすべてを労務費勘定または製造経費勘定で処理する方法

労務費 ××× // 現金預金 ×××

製造経費 ××× // 減価償却累計額 ×××

仕掛品 ××× // 労務費 ×××

// 製造経費 ×××

(2) その名称を付した勘定で処理した上で、その勘定から直接製造勘定へ振替える方法

賃金 ××× // 現金預金 ×××

減価償却費 ××× // 減価償却累計額 ×××

仕掛品 ××× // 賃金 ×××

// 減価償却費 ×××

※ 福利厚生費

法定福利費は、社会保険料の企業負担額(人に対する費用) ⇒ 労務費に算入

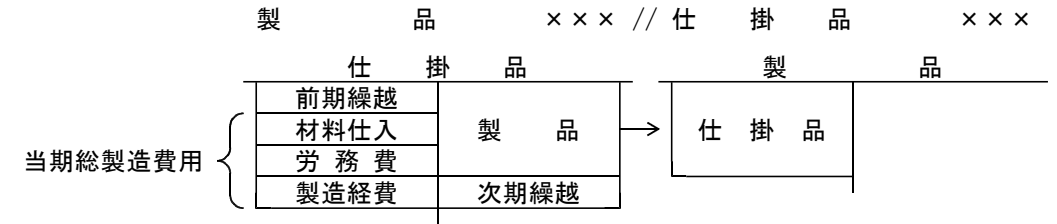
それ以外は、娯楽等の福利施設負担額(物に対する費用) ⇒ 製造経費に算入

5【当期製品製造原価】

1. 当期製品製造原価の計算

$$\text{当期製品製造原価} = \text{期首仕掛品棚卸高} + \text{当期総製造費用} - \text{期末仕掛品棚卸高}$$

2. 会計処理

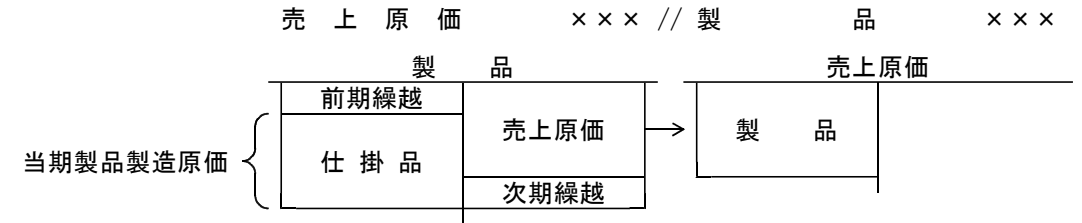


6【売上原価】

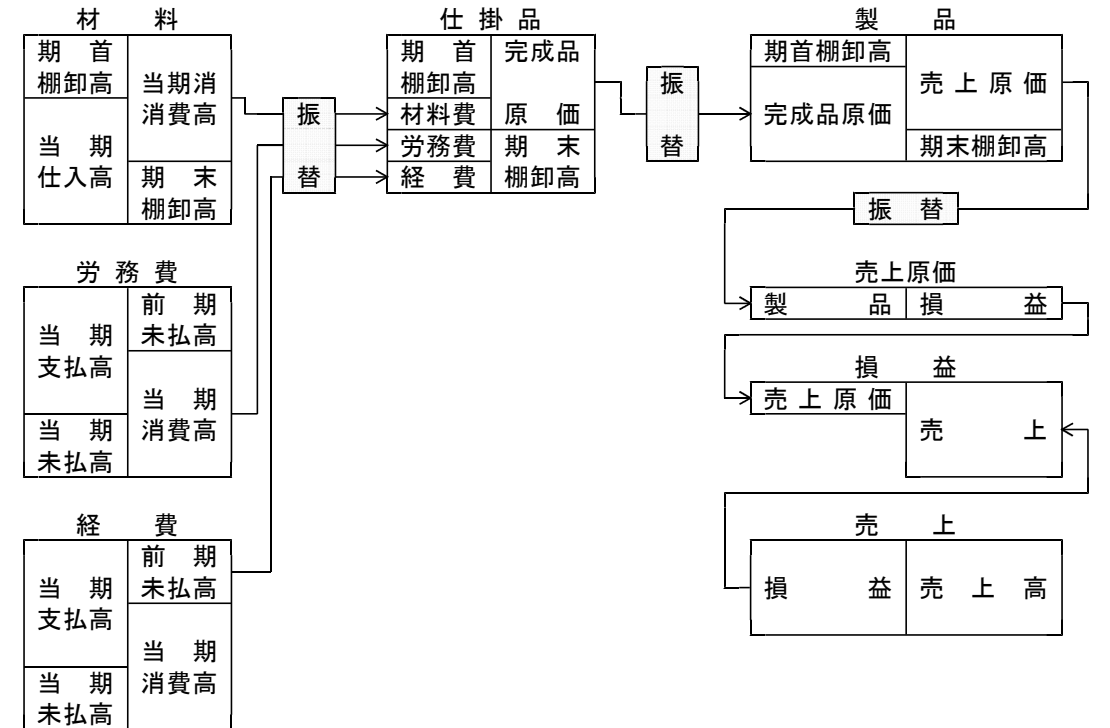
1. 売上原価の計算

$$\text{製品売上原価} = \text{期首製品棚卸高} + \text{当期製品製造原価} - \text{期末製品棚卸高}$$

2. 会計処理



7【勘定体系】



6-2 期末仕掛品・期末製品の評価と財務諸表

1 【期末仕掛品の評価】

当期製品製造原価は

$$\text{当期製品製造原価} = \text{期首仕掛品棚卸高} + \text{当期総製造費用} - \text{期末仕掛品棚卸高}$$

で算定されるため、期末仕掛品棚卸高を確定する必要がある、これを期末仕掛品の評価という。

2 【完成度換算法】

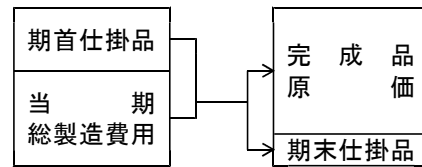
1. 意義

完成度換算法とは、仕掛品の完成度を測定し、これをもとに仕掛品の数量を完成品の数量に換算して、期末仕掛品を評価する方法である。

2. 完成度換算法の種類

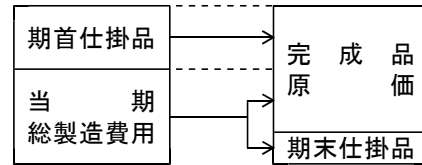
(1) 平均法

平均法とは、期首の仕掛品と当期に投入されたものが平均して加工され完成したと仮定して計算する方法である。



(2) 先入先出法(Fifo)

先入先出法とは、期首の仕掛品から順次加工されて完成し、期末仕掛品は当期に投入されたものが残留していると仮定して計算する方法である。



3. 材料平均投入の場合

加工費(労務費+経費)、材料費ともに加工進捗度を考慮して、期首および期末仕掛品の完成品等価数量を計算する。

(1) 平均法

材料費+加工費	
期首 (20%) 40個	完成品
投入 (差引計算 920個)	900個 期末 (60%) 60個

$\begin{matrix} \text{¥13,200} \\ \text{¥140,000} \\ \text{¥153,200} \end{matrix} \left\{ \right. \text{ ¥153,200} \times (60/960)$

※ 200個 × 20% = 40個 100個 × 60% = 60個

(2) 先入先出法

材料費+加工費	
期首 (20%) 40個	完成品
投入 (差引計算 920個)	900個 期末 (60%) 60個

$\begin{matrix} \text{¥140,000} \end{matrix} \left\{ \right. \text{ ¥140,000} \times (60/920)$

※ 200個 × 20% = 40個 100個 × 60% = 60個

4. 材料始点投入の場合

加工費(労務費+経費)は、加工進捗度を考慮して、期首/期末の仕掛品の完成品等価生産量を算出する。材料費は、始点以降投入されないため、加工進捗度を考慮する必要はない。

(1) 平均法

材料費	
期首 200個	完成品
投入 (差引計算 800個)	900個 期末 100個

$\begin{matrix} \text{¥10,000} \\ \text{¥48,000} \\ \text{¥58,000} \end{matrix} \left\{ \right. \text{ ¥58,000} \times (100/1,000)$

加工費	
期首 (20%) 40個	完成品
投入 (差引計算 920個)	900個 期末 (60%) 60個

$\begin{matrix} \text{¥3,200} \\ \text{¥92,000} \\ \text{¥95,200} \end{matrix} \left\{ \right. \text{ ¥95,200} \times (60/960) \longrightarrow \text{合計額}$

※ 200個 × 20% = 40個 100個 × 60% = 60個

(2) 先入先出法

材料費	
期首 200個	完成品
投入 (差引計算 800個)	900個 期末 100個

$\begin{matrix} \text{¥48,000} \end{matrix} \left\{ \right. \text{ ¥48,000} \times (100/800)$

加工費	
期首 (20%) 40個	完成品
投入 (差引計算 920個)	900個 期末 (60%) 60個

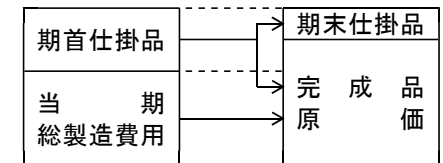
$\begin{matrix} \text{¥92,000} \end{matrix} \left\{ \right. \text{ ¥92,200} \times (60/920) \longrightarrow \text{合計額}$

※ 200個 × 20% = 40個 100個 × 60% = 60個

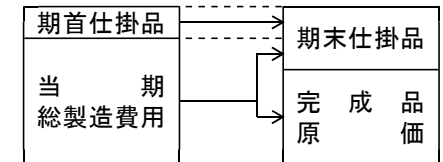
※ 後入先出法(Lifo)

後入先出法とは、当期に投入されたものから順次加工されて完成したものと仮定して計算する方法である。なお、制度会計上、後入先出法は採用されていない。

① 期首仕掛品数量 ≥ 期末仕掛品数量



② 期首仕掛品数量 < 期末仕掛品数量



③【期末製品の評価】

1. 平均法

¥14,800	製 品	期 首	完 成 品
		100個	
¥141,200	投 入		850個
		900個	期 末 150個

¥156,000 × (150/1000)

2. 先入先出法

¥141,200	製 品	期 首	完 成 品
		100個	
	投 入		850個
		900個	期 末 150個

¥141,200 × (150/900)

④【売価還元法】

1. 意義

売価還元法とは、期末仕掛品を原価で把握することが困難な場合に、期末に実地棚卸によって把握した仕掛品売価に原価率を乗じて期末仕掛品原価を算定する方法をいう。

$$\text{期末仕掛品原価} = \text{期末仕掛品売価} \times \text{原価率}$$

2. 原価率の算定

$$\text{原価率} = \frac{\text{期首仕掛品原価} + \text{期首製品原価} + \text{当期総製造費用}}{\text{期末仕掛品売価} + \text{期末製品売価} + (\text{純})\text{売上高}}$$

期首仕掛品	X	→ 3,000	← 3,000
当期総製造費用			
期首製品	X	→ 51,000	← 51,000
(純)売上高			
期末製品	X	→ 8,000	← 8,000
		37,200	62,000

原価率 = 37,200 / 62,000

期末仕掛品売価 = 期末仕掛品の完成品売価 × 完成率

⑤【財務諸表】

1. 製造原価報告書

製造原価報告書(C/R: Cost Report)とは、当期製品製造原価の内訳明細書で、損益計算書の添付書類である。

(1) 標準フォーマット

		製 造 原 価 報 告 書		
		自平成x1年4月1 至平成x2年3月31日		(単位：千円)
A株式会社				
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				
給 料		× × ×		
従業員賞与手当		× × ×		
退職給与引当金繰入額		× × ×		
当期労務費			× × ×	
III 経 費				
外注加工費		× × ×		
電 力 料		× × ×		
減価償却費		× × ×		
当期経費			× × ×	
当期総製造費用			× × ×	
期首仕掛品棚卸高			× × ×	
合 計			× × ×	
期末仕掛品棚卸高			× × ×	
当期製品製造原価			× × ×	

(2) 副産物がある場合

		製 造 原 価 報 告 書		
		(略)		
期首仕掛品棚卸高		× × ×		
合 計		× × ×		
期末仕掛品棚卸高		(+) × × ×		
副産物振替高		(-) × × ×		
当期製品製造原価			× × ×	

2. 損益計算書

		損 益 計 算 書		
		自平成x1年4月1 至平成x2年3月31日		(単位：千円)
A株式会社				
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			× × ×	

←(製造原価報告書より)

6-3 減 損

1【減 損】

1. 意 義

減損とは、製造工程に投入された原材料の一部が、加工中に蒸発やガス化などの原因によって消失することをいう。減損には正常減損と異常減損とがあり、前者は通常不可避免的に生ずる減損であり、後者は通常の限度を超えて発生する減損をいう。

2. 減損の処理方法

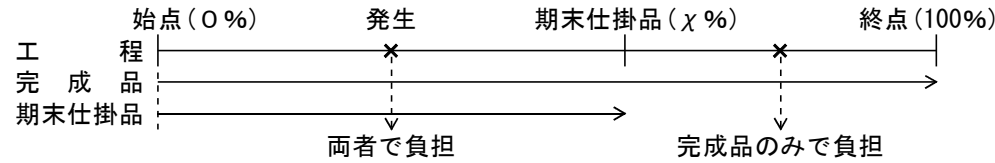
(1) 正常減損

- ①正常減損費を完成品と期末仕掛品の両者に負担させる方法
- ②完成品にのみ負担させる方法

(2) 異常減損

完成品および期末仕掛品には負担させず、すべて特別損失として処理する。

3. 正常減損の負担関係



4. 正常減損の処理(材料平均投入)

(1) 両者負担の場合の期末仕掛品の評価(平均法)

材料費+加工費		
¥13,200	期首(20%)	完成品
	40個	880個
¥140,000	投入	減損 10個
	(900個)	期末(60%)
¥153,200	(910個)	60個

←20個×50% ¥153,200×(60/940)

(2) 完成品にのみ負担の場合の期末仕掛品の評価(平均法)

材料費+加工費		
¥13,200	期首(20%)	完成品
	40個	880個
¥140,000	投入	減損 16個
		期末(60%)
¥153,200	916個	60個

←20個×80% ¥153,200×(60/956)

5. 正常減損の処理(材料始点投入)

(1) 両者負担の場合の期末仕掛品の評価(平均法)

材 料 費		
¥10,000	期首(20%)	完成品
	200個	880個
¥48,000	投入	減損 20個
	(780個)	期末
¥58,800	(800個)	100個

¥58,800×(100/980)

加 工 費		
¥3,200	期首(20%)	完成品
	40個	880個
¥92,000	投入	減損 10個
	(900個)	期末(60%)
¥95,200	(910個)	60個

←20個×50% ¥95,200×(60/940)

(2) 完成品にのみ負担の場合の期末仕掛品の評価(平均法)

材 料 費		
¥10,000	期首(20%)	完成品
	200個	880個
¥48,000	投入	減損 20個
		期末
¥58,800	800個	100個

¥58,800×(100/1,000)

加 工 費		
¥3,200	期首(20%)	完成品
	40個	880個
¥92,000	投入	減損 16個
		期末(60%)
¥95,200	916個	60個

←20個×80% ¥95,200×(60/956)

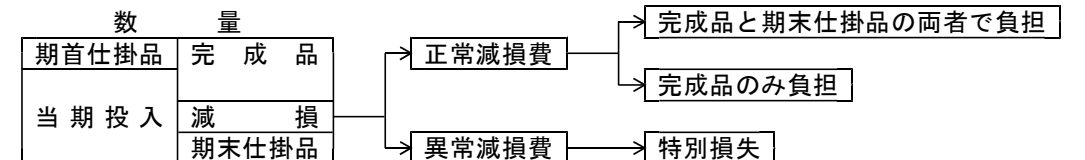
6. 異常減損の処理

(1) 異常減損費の算定

仕 掛 品		
期首仕掛品	完 成 品	
当 期	異 常 減 損	← 期末仕掛品の評価と同様の方法で計算する 発生数量×発生地点(進捗率)
総製造費用	期末仕掛品	

(2) 会計処理

異常減損費 ××× // 仕 掛 品 ×××



6-4 副産物・仕損品

1【副産物】

1. 意義

副産物とは、同一行程において同一原材料から同時に2種類以上の製品が生産され、それらが互いに主副を区別できるときの副次的な製品のことをいう。

2. 副産物の会計処理

(1) 発生時

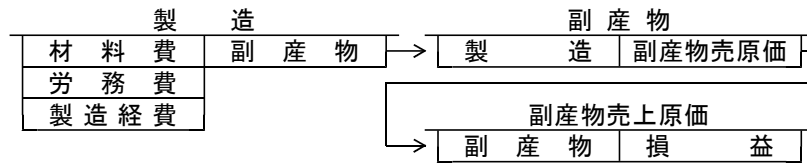
— 仕 訳 不 要 —

(2) 売却時

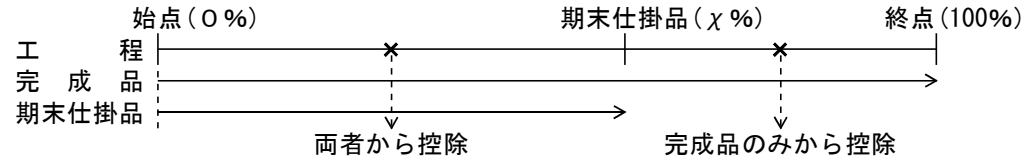
現金預金 × × × // 副産物売上 × × ×

(3) 期末整理

副産物 × × × // 仕掛品 × × ×
副産物売上原価 × × × // 副産物 × × ×



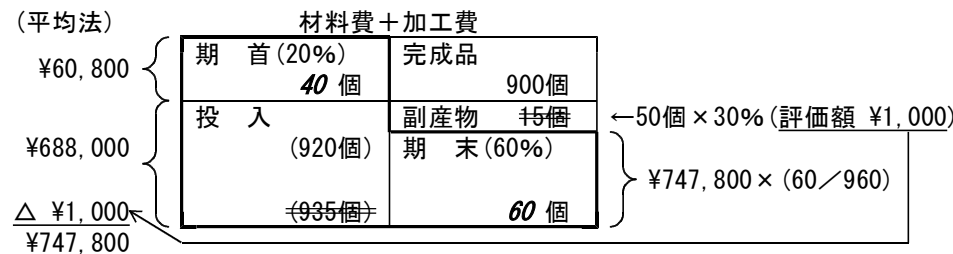
3. 副産物がある場合の期末仕掛品の評価



4. 副産物評価額の控除(材料平均投入)

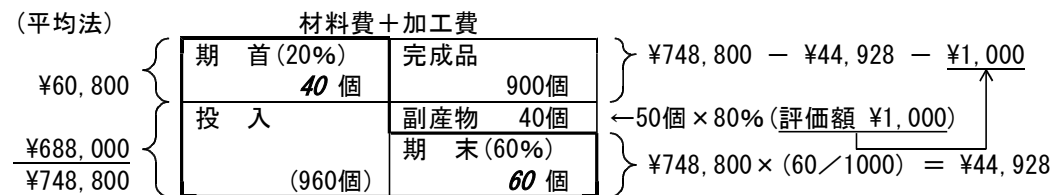
(1) 副産物が期末仕掛品進捗度以前で発生する場合

副産物の評価額を両者(完成品と仕掛品)の製造原価から控除する。



(2) 副産物が期末仕掛品進捗度以降で発生する場合

副産物の評価額を完成品の製造原価から控除する。



2【仕損品】

1. 意義

仕損品とは、作業上の不注意や機械の故障等によって不合格品となったものをいう。

2. 仕損品の処理方法

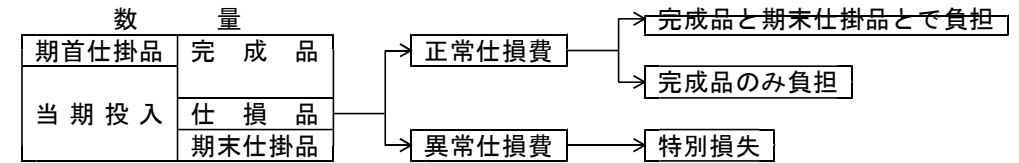
(1) 売却価値がない場合

減損と同じ処理を行う。

(2) 売却価値がある場合

副産物と同じ処理を行う。

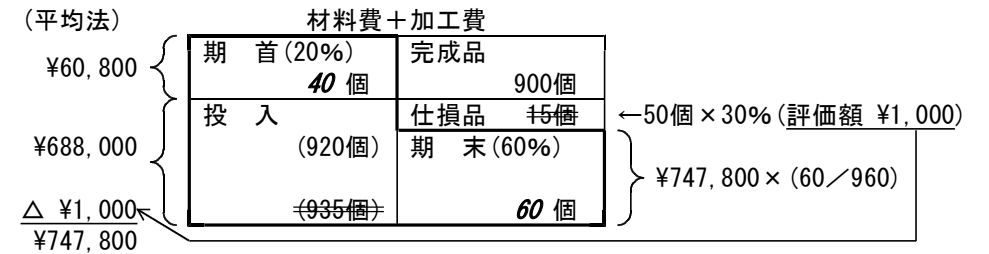
3. 仕損品に売却価値がない場合



4. 仕損品に売却価値がある場合(材料平均投入)

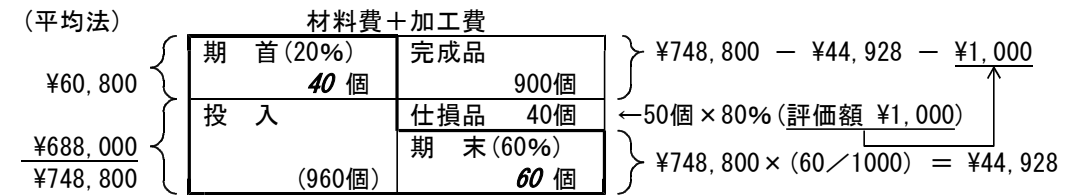
(1) 副産物が期末仕掛品進捗度以前で発生する場合

副産物の評価額を両者(完成品と仕掛品)の製造原価から控除する。



(2) 副産物が期末仕掛品進捗度以降で発生する場合

副産物の評価額を完成品の製造原価から控除する。



6-5 建設業会計

1【建設業会計の概要】

1. 建設業会計の特徴

建設業では、工事の発注者と受注者が請負工事契約を締結し目的物の完成後引渡しを行う点や、完成までに数会計期間を要する工事も発生するといった点で、一般の製造業と性格が異なる。

そこで、別途、建設業会計により会計処理を行うのであるが、不特定多数の市場を相手とする一般製造業会計とは以下の差異がある。

- ①収益認識基準として、工事完成基準と工事進行基準とがある。
- ②建設業の収益および費用は、工事ごとに個別計算を行う。
- ③建設業の特殊性を加味した勘定科目を用いる。

2. 建設業の勘定科目

一般製造業会計	建設業会計
売上高	完成工事高
売上原価	完成工事原価
売上総利益	完成工事総利益
製造(仕掛品)	未成工事支出金
売掛金	完成工事未収入金
前受金	未成工事受入金
買掛金	工事未払金
製造経費	工事経費

※ 一般製造業会計の「製品勘定」に対応する勘定科目は、建設業会計にはない。

3. 建設業の財務諸表

(1) 貸借対照表

現金及び預金	×××	工事未払金	×××
受取手形	×××	短期借入金	×××
完成工事未収入金	×××	未成工事受入金	×××
未成工事支出金	×××	工事補償引当金	×××

(2) 完成工事原価報告書と損益計算書

完成工事原価報告書		損益計算書	
I 材料費	×××	I 完成工事高	×××
II 労務費	×××	II 完成工事原価	×××
III 外注費	×××	完成工事総利益	×××
IV 経費	×××	III 販売費及び一般管理費	
完成工事原価	×××		

2【工事原価算定の流れ】

1. 材料費

(1) 購入時

未成工事支出金 ××× // 工事未払金 ×××

(2) 決算時

未消費分を原材料勘定に振替える。

原材料 ××× // 未成工事支出金 ×××

(3) 翌期首

未成工事支出金 ××× // 原材料 ×××

2. 労務費

未成工事支出金 ××× // 現金預金 ×××

3. 外注費

未成工事支出金 ××× // 現金預金 ×××

4. 経費

未成工事支出金 ××× // 現金預金 ×××

5. 工事間接費

工事間接費とは、工事別に直接把握できない各工事に共通する費用をいう。

ex. 複数の工事現場で使用した機械の減価償却費など

工事間接費は、労務費基準等の一定の基準に従って各工事に配賦し、各工事の原価とする。

未成工事支出金 ××× // 現金預金 ×××

6. 決算時

(1) 期中に材料費勘定等で処理している場合

(未成工事支出金) ××× // (材料費) ×××

// (労務費) ×××

// (外注費) ×××

// (経費) ×××

// (工事間接費) ×××

(2) 完成工事原価の計上

完成工事原価 ××× // 未成工事支出金 ×××

(3) 完成工事高の計上

未成工事受入金 ×××

完成工事未収入金 ×××

// 完成工事高 ×××

③【建設業の収益認識基準】

1. 工事完成基準

工事完成基準とは、工事が完成し、発注者に引渡したときに工事収益を認識する方法をいう。工事完成基準によると、工事が数年にわたる場合には建設期間中は何らの収益も計上されず、工事完成の最終年度に工事収益の全額が計上される。

2. 工事進行基準

工事進行基準とは、決算期末に工事進行程度を見積り、その工事進行程度に応じて工事収益を工事完成までの各会計期間に配分する方法をいう。工事進行基準では、未成工事支出金は毎決算期に完成工事原価に振替えられるため、次期繰越が発生することはない。

また、工事代金を受け入れた場合には、完成工事未収入金の残高を確認し、残高がなければ、未成工事受入金勘定で処理しなければならない。

(1) 工事開始初年度

$$\text{完成工事高} = \text{請負価額} \times \frac{\text{当期の工事原価発生高}}{\text{見積総工事原価}}$$

(2) 工事開始2年目以降

$$\text{完成工事高} = \text{請負価額} \times \frac{\text{工事原価発生高の累計額}}{\text{見積総工事原価}} - \Sigma(\text{前期までの完成工事高})$$

(3) 工事完成年度

$$\text{完成工事高} = \text{請負価額} - \Sigma(\text{前期までの完成工事高})$$

3. 工事進行基準で見積総工事原価に変更があった場合

(1) 請負工事価額の変更がなかったとき

その年度の完成工事高は、変更後の見積総工事原価を用いて再計算する。

$$\text{当期完成工事高} = \text{請負価額} \times \frac{\text{着工から当期末までの実際工事原価の累計}}{\text{変更後の工事原価}} - \Sigma(\text{前期までの完成工事高})$$

(2) 請負工事価額の変更があったとき

その年度の完成工事高は、変更後の請負価額および見積総工事原価を用いて再計算する。

$$\text{当期完成工事高} = \text{新請負価額} \times \frac{\text{着工から当期末までの実際工事原価の累計}}{\text{変更後の工事原価}} - \Sigma(\text{前期までの完成工事高})$$

④【工事補償引当金】

1. 意義

建設業では工事物件の引渡後に無償で補修を行う慣例があり、かつ、数年にわたって補修費が経常的に発生する。そこで、このような補修費の見積額を計上したときの貸方項目が工事補償引当金である。

工事補償引当金は、工事進行基準における完成引渡前の完成工事高には、設定しない。

2. 会計処理

(1) 完成工事原価として計上する考え方

工事物件は個別受注形態であるので、個々の完成工事に係る費用として完成工事原価を構成すると考える。

$$\begin{array}{r} \text{未成工事支出金} \quad \times \times \times // \text{工事補償引当金} \quad \times \times \times \\ \text{完成工事原価} \quad \times \times \times // \text{未成工事支出金} \quad \times \times \times \end{array}$$

(2) 販売費として計上する考え方

工事物件が多く、かつ、每期経常的に補修費が生じる場合には、工事物件引渡後のアフターサービス費用と考え、損益計算書上販売費及び一般管理費に計上する。

$$\text{工事補償引当金繰入額} \quad \times \times \times // \text{工事補償引当金} \quad \times \times \times$$