

日商簿記検定 2 級講座

工業簿記

【第 1 8 回】

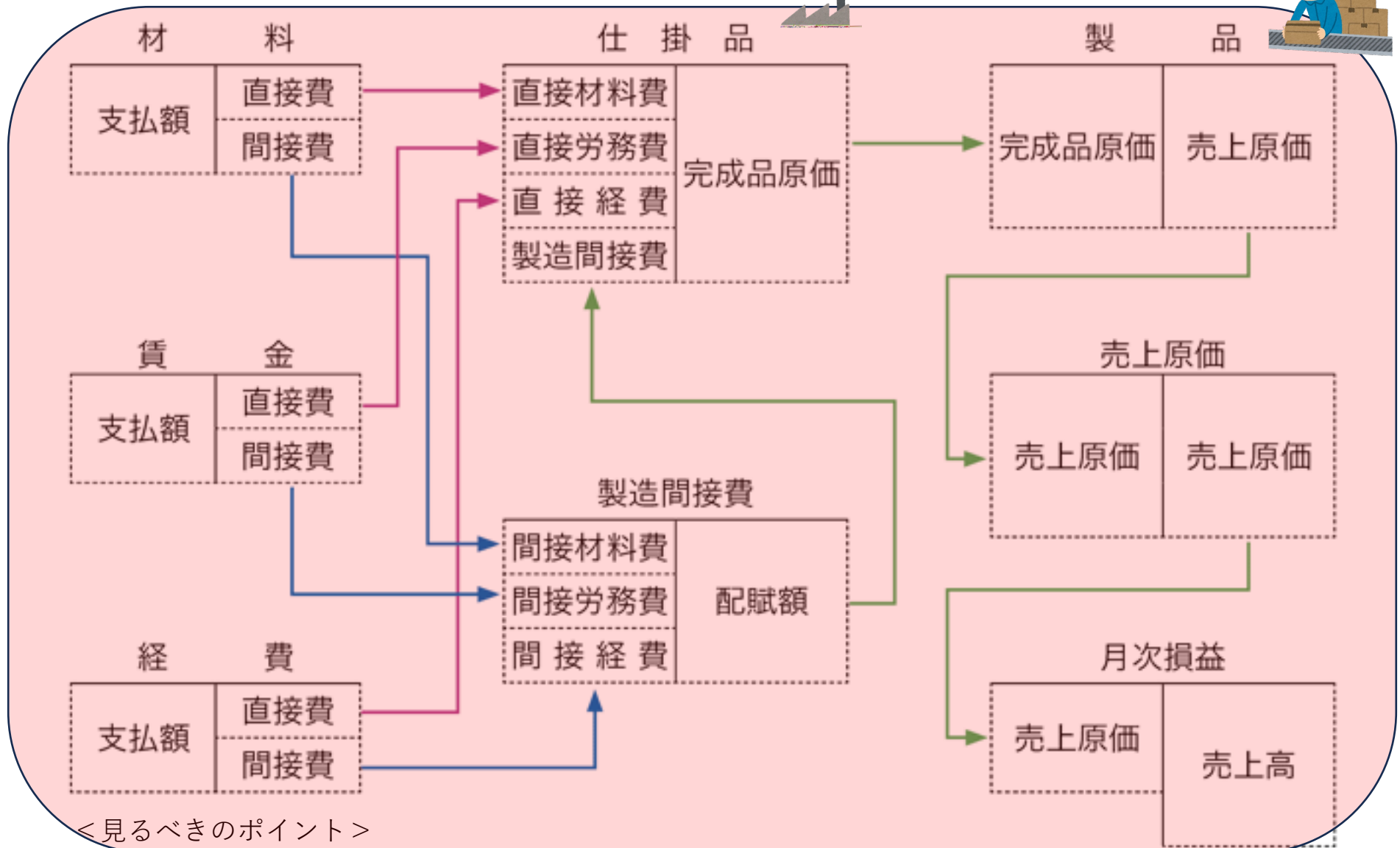
直接原価計算 I

第 1 8 回講義の内容

テーマ 2 0	直接原価計算 I	2 4 0 ページ
---------	----------	-----------



「勘定連絡図」(P63)を確認してください。



＜見るべきのポイント＞

- ①直接費と間接費で行き先が異なる
- ②間接費は製造間接費勘定を経由して配賦される。

<設例19-5> 原価差異の分析②（製造間接費の部分）（P231）

<設例19-1>の続きで、製造間接費に関する資料は次のとおりであった。

(1) 標準原価カード（1個あたり）

原価要素別に	標準単価	標準消費量	
直接材料費	100円/kg	5 kg	500円
直接労務費	標準賃率	標準直接作業時間	
	200円/時間	10時間	2,000円
製造間接費	標準配賦率	標準直接作業時間	
	300円/時間	10時間	3,000円
製品1個あたり標準製造原価			5,500円

(2) 当月の生産データ

月初仕掛品	20個	(0.5)
当月投入	120個	
合計	140個	
月末仕掛品	40個	(0.5)
完成品	100個	

(3) (1)の標準原価における製造間接費の標準配賦率は、下記の予算額をもとに算定されている。

製造間接費の年間予算額：4,320,000円 基準操業度（年間）14,400時間 標準配賦率300円

予算設定方法：固定予算（P88）。

(4) 原価データ

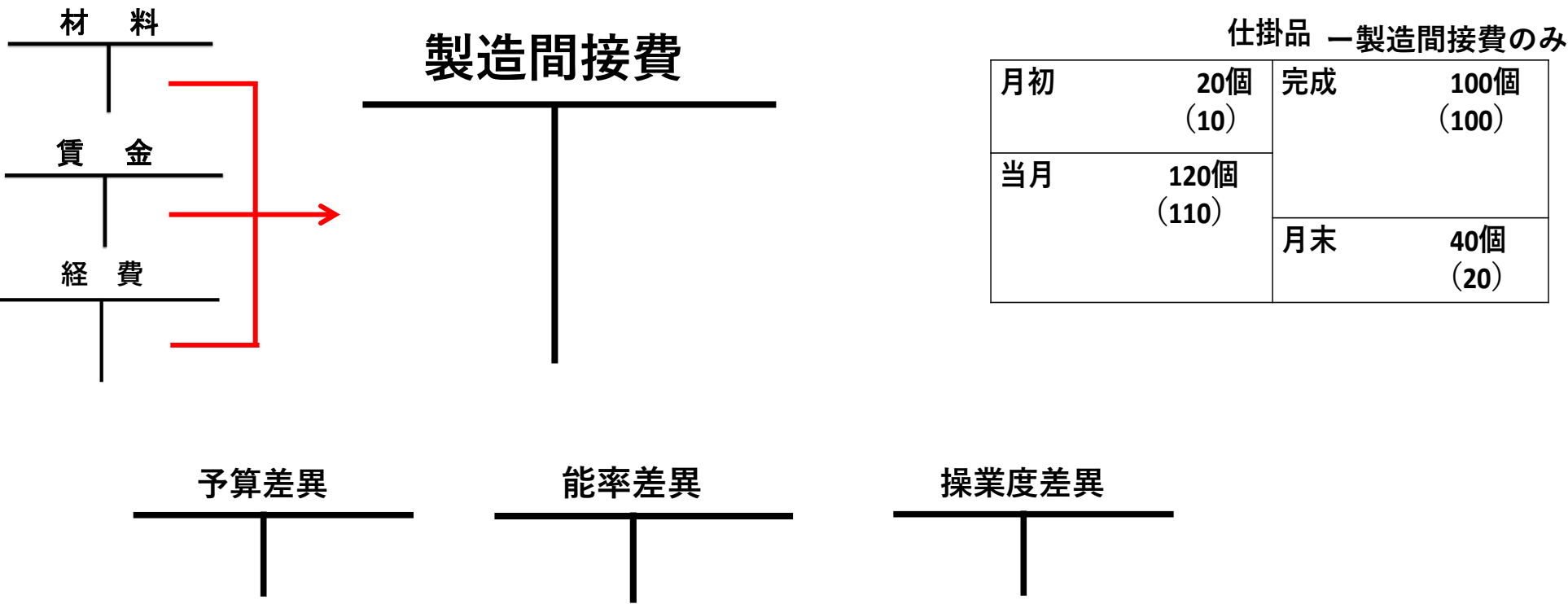
当月の**実際発生額**は次のとおりである。

実際発生額	内 訳
製造間接費：350,000円	実際直接作業時間1,080時間

< 設例19-5 > 固定予算の場合の問題の解き方

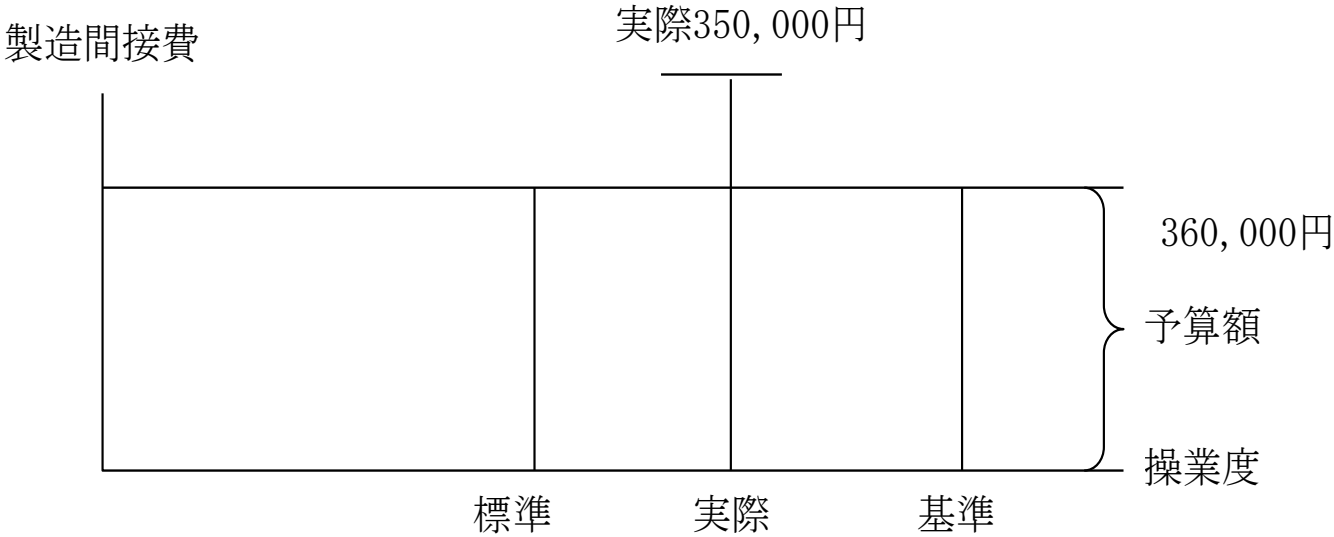
1. 勘定連絡図を使って計算（シングル・プラン）

原価要素別に	標準単価	標準消費量	
直接材料費	100円/kg	5 kg	500円
直接労務費	標準賃率	標準直接作業時間	
	200円/時間	1 0 時間	2,000円
製造間接費	標準配賦率	標準直接作業時間	
	300円/時間	1 0 時間	3,000円
製品 1 個あたり標準製造原価			5,500円



2. 図を使って計算（シュラッター図）

【固定予算における差異分析図】 P89



- ① 予算差異：
- ② 操業度差異：
- ③ 能率差異：

原価管理について

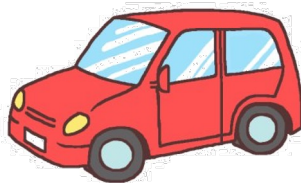
直接費の管理について



1個当たり
5kgまで



1個当たり
10時間以内

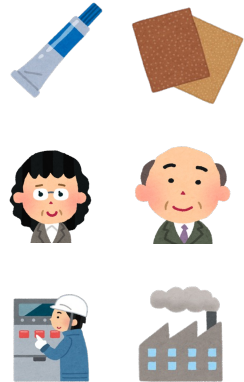


原価要素別に	標準単価	標準消費量	
直接材料費	100円/kg	5 kg	500円
直接労務費	標準賃率	標準直接作業時間	
	200円/時間	10時間	2,000円
製造間接費	標準配賦率	標準直接作業時間	
	300円/時間	10時間	3,000円
製品1個あたり標準製造原価			5,500円

標準原価計算による
「物量管理」が有効

間接費の管理について

狭義の原価	形態別分類	製品との関連における分類	間接費の具体例
製造原価	①材料費	直接材料費	
		間接材料費	消耗品費 (グリス・やすり)
	②労務費	直接労務費	
		間接労務費	工場事務員の給料 工場長の給料
	③経費	直接経費	
		間接経費	工場建物の減価償却費 工場の水道光熱費



間接費は種々雑多な費目から構成

間接費は物量管理はできない。
このため「予算による金額管理」
をおこなう。

予算管理

間接費は物量管理は
できない。このため
予算による金額管理
をおこなう。

予算管理

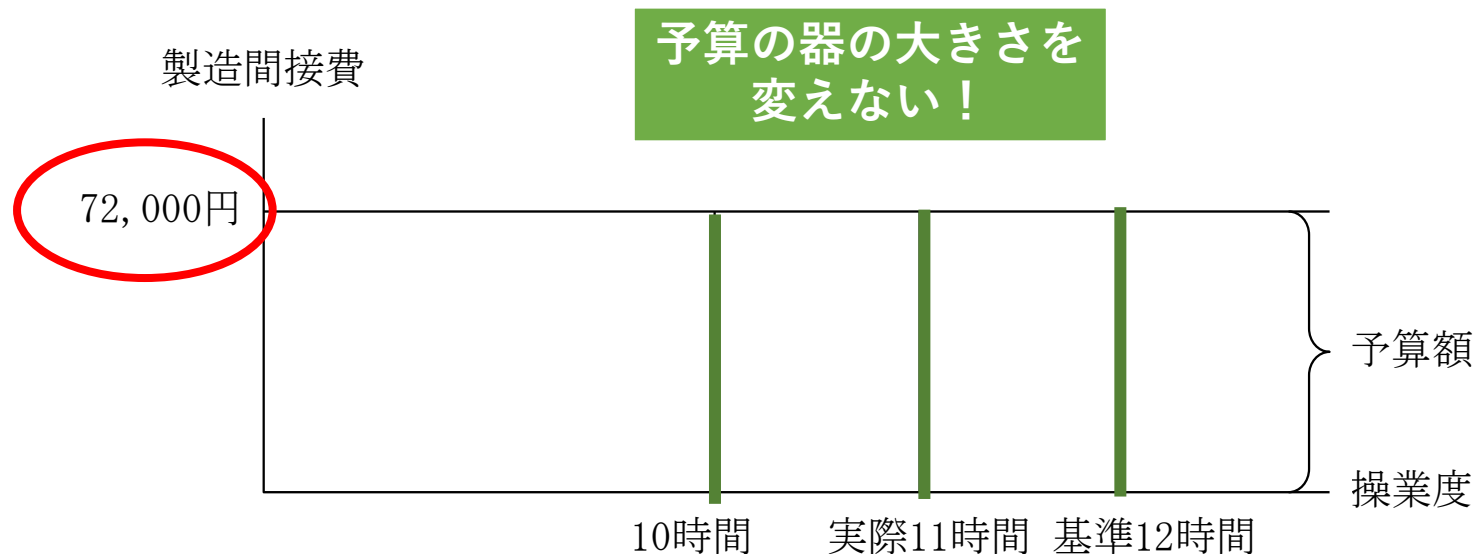


予算という「器」で管理する

- (1) 変動予算
→ 公式法変動予算 (P86)
- (2) 固定予算 (P88)

2. 固定予算の差異分析 (P88)

【固定予算】 P89

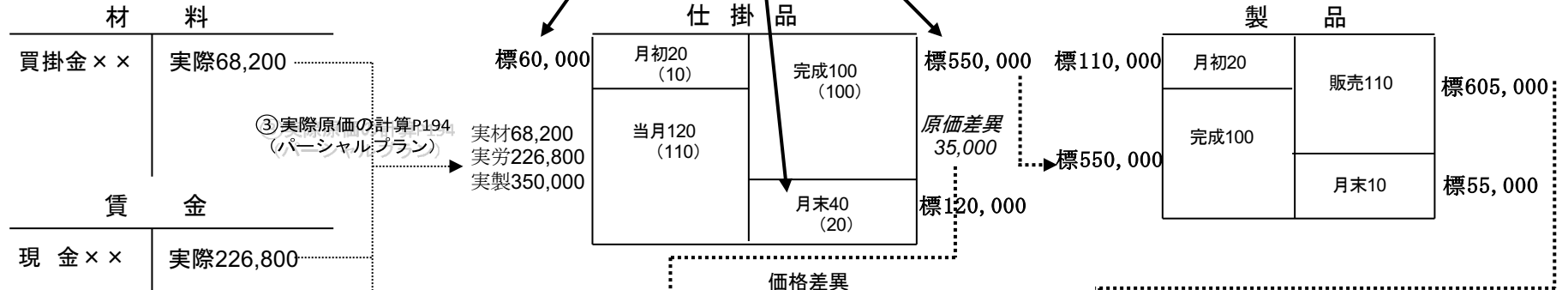


<標準原価計算のまとめ>

①標準原価の設定P190

直接材料費@100×5kg=500
直接労務費@200×10時間=2,000
製造間接費@300×10時間=3,000
1個あたり製造原価5,500

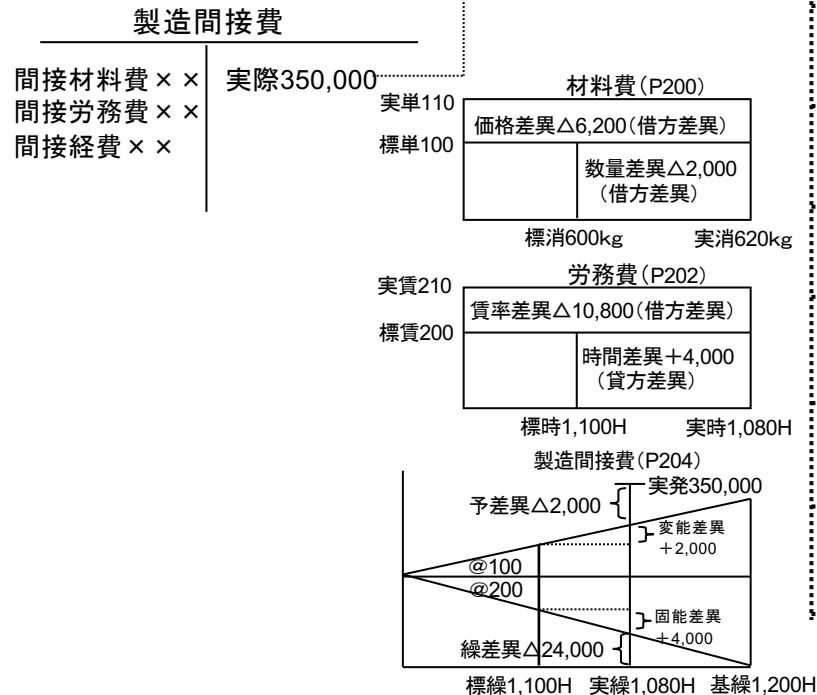
②標準原価の計算P191



③実際原価の計算P194 (パーシャルプラン)

実材68,200
実労226,800
実製350,000

④差異分析P200~207



実際原価
に修正
賦課

売上原価

標準605,000
時間差異4,000
変能率差異2,000
固能率差異4,000
価格差異6,200
数量差異2,000
賃率差異10,800
予算差異2,000
操業度差異24,000
実際原価640,000

⑤原価報告P210

月次損益計算書

I 売上高	1,100,000
II 売上原価	
1 月初製品棚卸高	110,000
2 当月製品製造原価	550,000
3 月末製品棚卸高	55,000
差引	605,000
4 原価差異	
価格差異	+6,200
数量差異	+2,000
賃率差異	+10,800
時間差異	-4,000
予算差異	+2,000
操業度差異	+24,000
変能率差異	-2,000
固能率差異	-4,000
	+35,000
	640,000

売上総利益460,000

Q. 原価差異の会計処理の根拠はどこからくるのか？

→工業簿記における計算や会計処理方法を規定する「原価計算基準」の存在があります。

【原価計算基準ってなに？】

原価計算基準は、1962年（昭和37年）11月8日に大蔵省企業会計審議会が中間報告として公表した会計基準である。

これは、わが国の企業で行われてきた原価計算の慣行の中から、一般に公正妥当と認められたものを要約したものであり、原価計算に関する実践規範となっているものである。

第五章 原価差異の会計処理

四七 原価差異の会計処理

(一) 実際原価計算制度における原価差異の処理は、次の方法による。

- 1 原価差異は、材料受入価格差異を除き、原則として当年度の売上原価に賦課する。
- 2 材料受入価格差異は、当年度の材料の払出高と期末在高に配賦する。この場合、材料の期末在高については、材料の適当な種類群別に配賦する。
- 3 予定価格等が不適当なため、比較的多額の原価差異が生ずる場合、直接材料費、直接労務費、直接経費および製造間接費に関する原価差異の処理は、次の方法による。

(1) 個別原価計算の場合

次の方法のいずれかによる。

- イ 当年度の売上原価と期末におけるたな卸資産に指図書別に配賦する。
- ロ 当年度の売上原価と期末におけるたな卸資産に科目別に配賦する。

(2) 総合原価計算の場合

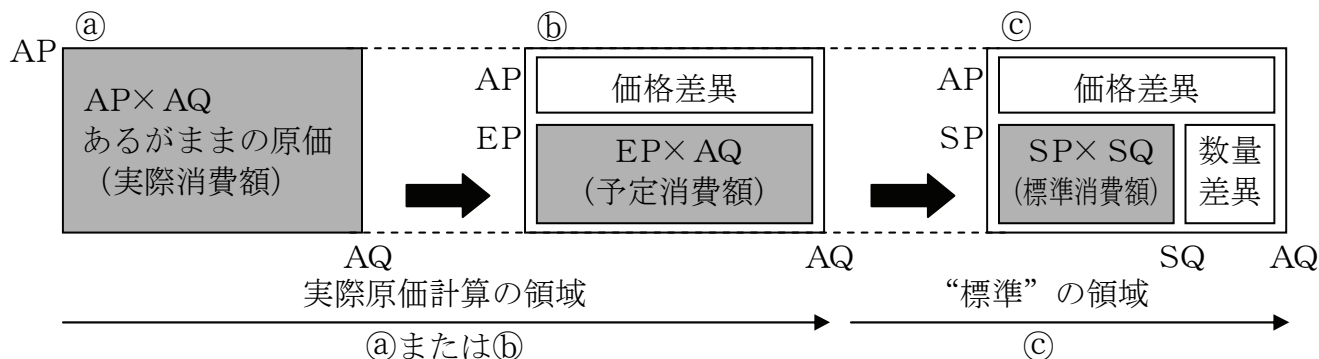
当年度の売上原価と期末におけるたな卸資産に科目別に配賦する。

(二) 標準原価計算制度における原価差異の処理は、次の方法による。

- 1 数量差異、作業時間差異、能率差異等であって異常な状態に基づくと認められるものは、これを非原価項目として処理する。
- 2 前記1の場合を除き、原価差異はすべて実際原価計算制度における処理の方法に準じて処理する。

A：「第1章で、実際原価と標準原価のちがいについては既に学習したと思うんですけど、忘れてしまったのもう一度説明して下さい。」

B：「おやおや…。それでは直接材料費を例にとって説明してみましょう。」



このように①または②のケースは実際原価計算ですが、価格差異を算定することが可能です。**価格差異が不利差異**ならば、それは『高く買いすぎた！』ことを意味しています。しかし、価格差異は外部変動要因としての性格が強く、管理者にとって**コントロール不能（困難）**であり、目標（standard）を達成するのは難しいといえます。

ところが、③の標準原価計算では、価格差異だけでなく数量差異の分析が可能です。**数量差異が不利差異**ならば、それは『多く使いすぎた！』ということです。多く使いすぎたというのは、工場内部の問題であり、まさに**能率の測定尺度の問題**です。つまり、管理者にとって**コントロール可能**であり、作業のまずさ（不能率）を克服すれば、原価水準の目標（standard）を達成できると考えられるのです。また、 $AP \times AQ$ が**あるがままの原価**であるのに対し、 $SP \times SQ$ は**あるべき原価**であることも大きな違いといえます。」



[1-1] 5.

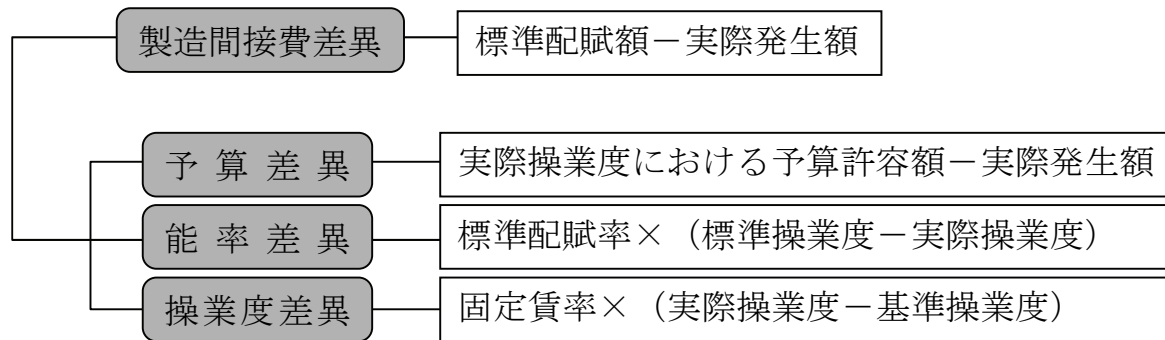
AP = 実際価格、EP = 予定価格、SP = 標準価格

(注) 本問では $EP = SP$ と考えて結構です。

AQ = 実際消費量、SQ = 標準消費量

(1) 公式法変動予算による差異分析

製造間接費の差異は、予算差異、能率差異、操業度差異に分析されます¹⁾。



1) 能率差異は実際原価計算から標準原価計算へ移行してはじめて分析可能です。予算差異、操業度差異は第3章で学習した内容とまったく同じです。

用語解説

① 予算差異（消費差異）

製造間接費予算を管理するために把握される差異です。可能な限り、予算・実績比較表を作成して、費目別にその差異の原因を分析するのが望ましいです。予算差異は固定費から生ずることもあります。たとえば火災保険料の料率が改訂された場合、固定費予算差異が生じます。なお、予算差異は消費差異とよぶこともあります。

② 操業度差異

生産能力が遊休したことから生じる固定費のロス（不働費）を表す差異です。操業度差異は変動費とはまったく関係ありません。

なお、**実際の生産能力基準**の標準配賦率を使用した場合には、生産能力を遊休することにより生じる不働費の全額を示すことから、**不働能力差異**とよばれます。

⇒ 不働能力差異が問題に出てきても、驚かないで対処できるようにしておこう。

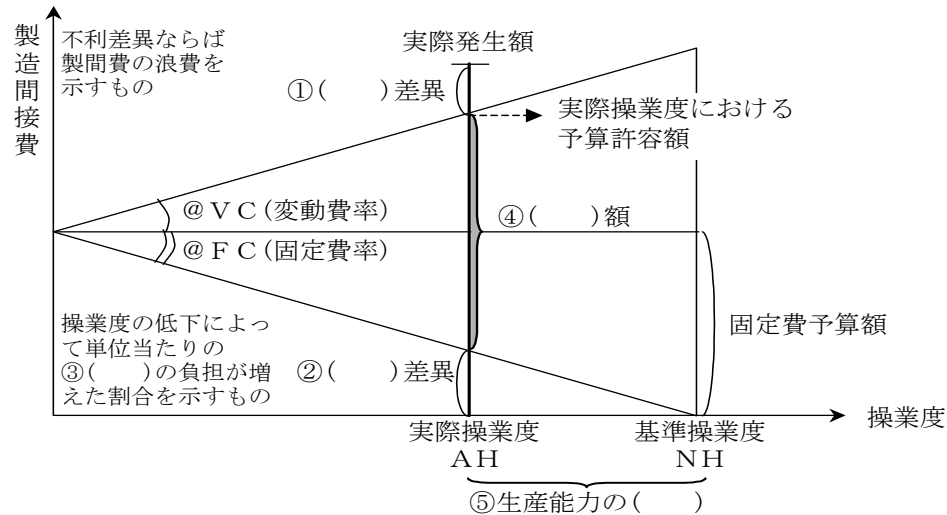
③ 能率差異

作業の不能率から生じる、製造間接費の無駄を表している差異です。

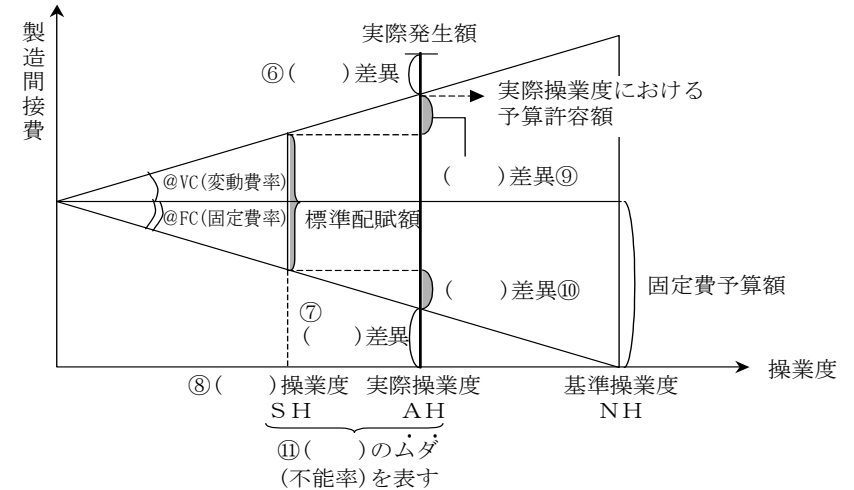
A：「製造間接費の差異分析において、実際原価計算と標準原価計算とではどこが違っているんですか？」

B：「能率差異を分析できるようになった点を除けば、両者は本質的に同じと考えてよいでしょう。次のようにおさえておくといいですよ。穴埋め式にしておきますから、ぜひチャレンジして下さい。」

【実際原価計算】



【標準原価計算】



(注) 上図は4分法を前提に描かれています(4分法については後述)。

(こたえ)

- | | |
|--------|---------|
| ① 予算 | ⑥ 予算 |
| ② 操業度 | ⑦ 操業度 |
| ③ 固定費 | ⑧ 標準 |
| ④ 正常配賦 | ⑨ 変動費能率 |
| ⑤ 遊休時間 | ⑩ 固定費能率 |
| | ⑪ 作業 |

【コラム：操業度差異はムズカシイ?!～固定費に潜むワナ～】

第1章：着想は良かった

A製作所は、純銀、鉄、プラスチックなどの素材を使って、同じプレス機械を使用することによりマグカップを製造している会社です。当製作所の従来のコスト計算の方法は、直接材料費に一定の比率（加工費率）を乗じて加工費とするものでした。この加工費と直接材料費を合計することで、マグカップの製造コストを求めていたのです。例えば、3種類の直接材料費が以下のようなものであったとします。

	純銀	鉄	プラスチック
直接材料費	10,000円	3,000円	50円

A製作所では、加工費は直接材料費の50%とされていました。よって、以下の表のようにそれぞれの原価を求めることができます。

	純銀	鉄	プラスチック	
①直接材料費	10,000円	3,000円	50円	純銀15,000円 直接材料費 10,000円 加工費 5,000円 鉄4,500円 直接材料費 3,000円 加工費 1,500円  プラスチック50円 直接材料費 50円 加工費25円
②加工費 (①×50%)	5,000円	1,500円	25円	
製造コスト (①+②)	15,000円	4,500円	75円	

3個のマグカップは見た目にも異なりますから、それぞれの製造コストが15,000円、4,500円、75円と開きがあるのは当然のように思います。しかし、A製作所のシステム開発部に所属するシステムエンジニアのB山君は、ある疑問を抱いたのです。

「ちょっと待てよ・・・3個のマグカップとも同じプレス機械を使い、しかも製造方法はガッチャンと1回だけプレスしてできるんだよな。それなのになぜ、製品に配賦される加工費が5,000円、1,500円、25円と開きがあるんだろう？」

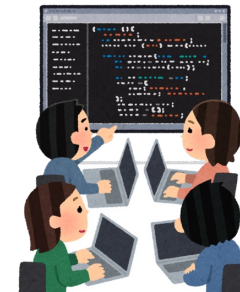
製造方法以外の要素（この例では直接材料費）を考慮して加工費の金額を決めるというのなら、社長が作ったマグカップと 新人が作ったマグカップの製造コストも異なることになります。「同じ機械装置で作ったのなら、素材の質に関係なく、その社内加工費は同一であるべきだよな。」

「それが常識というものさ！」こうしたシステム開発部内で行われた議論の末、当製作所の原価計算システムを変えようとする提案が生まれたのです。

第2章：ついにできた～！新しい原価計算表

B山君達が不眠不休で取り組んだ原価計算システムが完成しました。

1年間において発生が予想される加工費の合計額（予算額）を、**年間の予定生産量（基準操業度）**で割ったところ、プレス機械を1回“ガッチャン”とするにあたっての加工費は@2,000円（予定配賦率）と設定されました。この加工費に従って、3種類のマグカップの原価計算表を作ってみると・・・



	純銀	鉄	プラスチック
①直接材料費	10,000円	3,000円	50円
②加工費 (予定配賦率を採用)	2,000円	2,000円	2,000円
製造コスト (①+②)	12,000円	5,000円	2,050円

純銀15,000円

直接材料費 10,000円	
加工費 2,000円	

鉄4,500円

直接材料費 3,000円	
加工費 2,000円	



プラスチック50円

直接材料費 50円	
加工費 2,000円	

上記の原価計算表から、プラスチックのマグカップは最初の75円から2,050円と跳ね上がっていることが分かります。

「製造コストが27倍も跳ね上がるプラスチックのマグカップなんか作らない方がいいよねえ～」などと、B山君たちシステム開発部のメンバーが暢気な会話をしている最中、ある事件が起きました・・・

第3章：若さゆえの蹉跌

システム開発部のところへ、営業部長のE川氏が真っ赤な顔をして怒鳴りこんできました。

「だれだ！こんないい加減な原価計算表を作ったのは！！！」

「どういうつもりで、2,050円などと、目ん玉が飛び出るような値段にしたんだ！」

「どういうつもりと申されましても、新しい原価計算システムから導き出された結論では、これが正確な製造コストでして・・・」

「正確なコストだと？ふざけるな！プラスチックのマグカップの製造コストが2,050円もしていて、どうやって100円ショップに売り込めというんだ～！」



システム開発部のみんなが同時に「あっ」と声を上げました。機械で1回“ガッちゃん”とプレスするのは、素材の質にかかわらず同じだ、とするのが今回開発した原価計算システムの基本コンセプトでした。ところが、そこには買い手側の視点が抜け落ちていたのです。

「早急に見直します！」と平身低頭することで、E川営業部長にはお引き取り願うことにしました。

入れ違いに、今度はS田工場長がシステム開発部にやってきました。

「いや～すごいね。E川営業部長の声は隣の工場にまで聞こえてきたよ。ところで、わたしも、プラスチックのマグカップの製造コスト2.050円に異論があってね。」

S田工場長の話によると、プラスチックのマグカップの製造コストが2,050円もするので、だれも最新鋭の機械を使わなくなったとのこと。

やむなく、工場では昔使っていた万力を引っ張り出し、ほとんど手作業でプラスチックのマグカップを作っている状態になっているそうです。

鳴り物入りで導入した最新鋭の汎用型プレス機械ですが、今では純銀のマグカップを作るときだけ稼働する事態に。

純銀のマグカップは付加価値の高い商品ではありますが、セレブ層相手では大量生産には馴染むものではありません。しだいにプレス機械も閑古鳥がなくようになっていました。

「これでは、何のための汎用タイプなのかわかりません。加工費の予定配賦率を、早急にもう一度見直して下さい！」

第4章：これならどうだ

B山君達は、その日、徹夜でプログラミングを組み直す作業を行いました。
純銀であろうと、鉄であろうと、プラスチックであろうと、**機械を1回“ガッちゃん”とプレスする加工費（予定配賦率）は同じでなければならない。**
そのコンセプトは変えられませんでした。そして、ついに以下の原価計算表が出来上がったのです。

	純銀	鉄	プラスチック
①直接材料費	10,000円	3,000円	50円
②加工費 （予定配賦率を採用）	40円	40円	40円
製造コスト（①+②）	10,040円	3,040円	90円



加工費の予定配賦率を一律@40円としたので
これなら100円ショップ向けのプラスチックの
マグカップでも利益が出るはずです。

修正された原価計算表に変更してから、何もかもが順調でした。E川営業部長はニコニコ顔です。
なにしろ、プラスチックだけでなく、純銀のマグカップもかなりの安値で受注できるようになったからです。

また、純銀のマグカップの製造コストが、最初の原価計算表による15,000円から、修正により10,040円にまで低下したので、工場の方でも、最新鋭機械が3種類のマグカップ生産に対応して、フル稼働しているようです。S田工場長が、生産ラインの自動化で余った従業員を使って新たな生産ラインの立ち上げに奔走しているという話も聞きました。B山君達はようやく旨を撫で下ろすことができたのです。

ところが・・・ 3月末の決算日を過ぎて数日後、**経理部長のY海氏が眉間に青筋立てて、システム開発部にやってきました。**

「お前たちは、A製作所をつぶすつもりかっ！！」



Y海部長によると、2月までの月次決算は黒字であったものの、当期1年間の本決算を組んでみたら**一転して巨額の赤字**になったそうです。
その原因を調べたところ、年度末の決算整理で、「**操業度差異**」が**一気に噴き出した**ためであることが判明しました。
これは、加工費の予定配賦率を**@40円と低く設定**してしまったことが大本の原因（つまり、**基準操業度を多くした**）であることは一目瞭然です。

結局、システム開発部では新しい原価計算システムの運用を諦め、旧原価計算表へと戻すことになりました。

「あ～あ、俺たちシステム・エンジニアだけで原価計算システムなどに手を出してはいけなかったんだなあ。」
「ちゃんと、工業簿記・原価計算の知識のある人（皆さんのことです）にアドバイスを求めるべきだったんだよ」
「公認会計士やコンサルティングに払う目先のコンサルティング料をケチったのがいけなかったのかな～」



今回の経験をしっかりと反省し、次の原価計算システム構築に繋げる意欲に燃える、開発部のメンバーたち。

さて、いままでのお話には、いくつかの落とし穴があります。

まず、「**プレス機械を1回“ガッチャン”と操作するだけで、製品に配賦される加工費が異なるのはおかしい**」とする着眼点は良かったのです。問題は、純銀という高価な材料をプレス加工する機械で、プラスチックのような安価な材料もプレス加工することにあります。いかに汎用型の機械といえども、プラスチック加工にまで拡張してはいけません。これは**原価計算システムで解決するものではなく、生産技術の問題**となります。

プラスチックにまで拡張するということは、**純銀マグカップの需要不足を見極めることができなかったこと**、そして、生産設備購入の意思決定を行った者の責任が問われるべきなのです。（つまり、純銀マグカップは少量生産、プラスチックマグカップは大量生産、そのいずれかに合わせれば、**操業度差異や過剰在庫の原因**になる）

次に、加工費の予定配賦率を@40円にまで引き下げたのはいいものの、そこに「**操業度差異**」という概念を見つけ出すことができなかったのが彼らの最終的な失敗でした。これらに共通する問題点は、固定費に対する考え方にあります。原価を大きく分けると、変動費と固定費に分類されましたね。このうち、**原価管理上、もっとも関心を注がなければならないのが固定費**なのです。

簿記検定2級では、操業度差異という概念および、その計算方法について学習しました。そして、簿記検定1級では、その原因となる固定費をいかに扱うべきか、そのための原価計算方法（直接原価計算）と設備導入の意思決定をいかに行うべきか（戦略的意思決定会計）を学習いたします。今から楽しみにしておいてください！

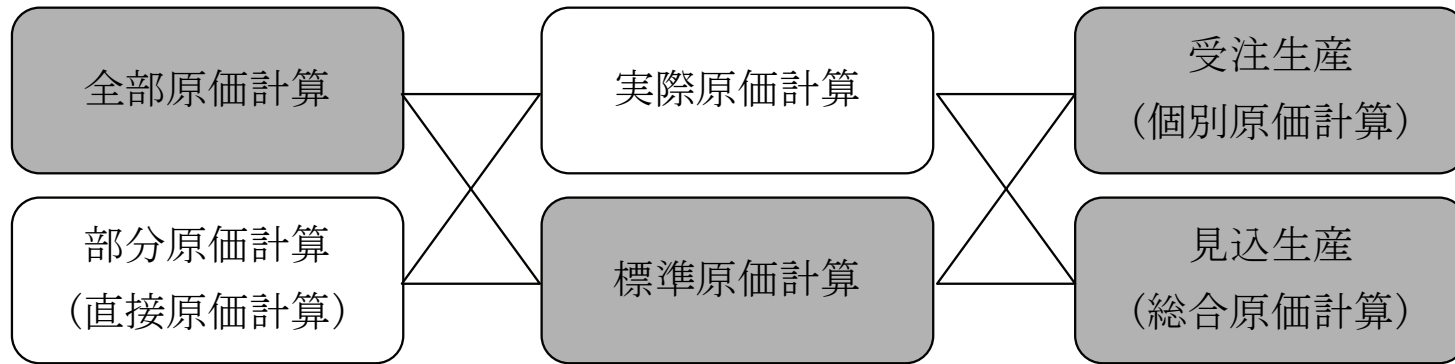
1 全部原価計算と直接原価計算（P240）

1. 全部原価計算と直接原価計算

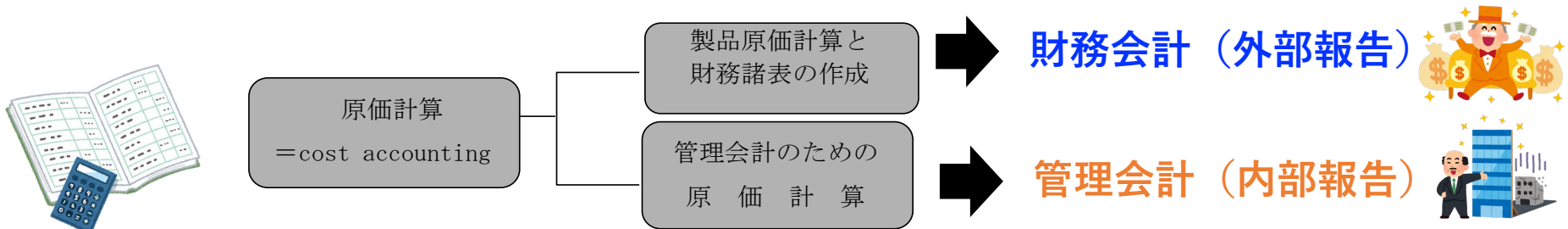
(1) 原価計算の組み合わせと位置付け

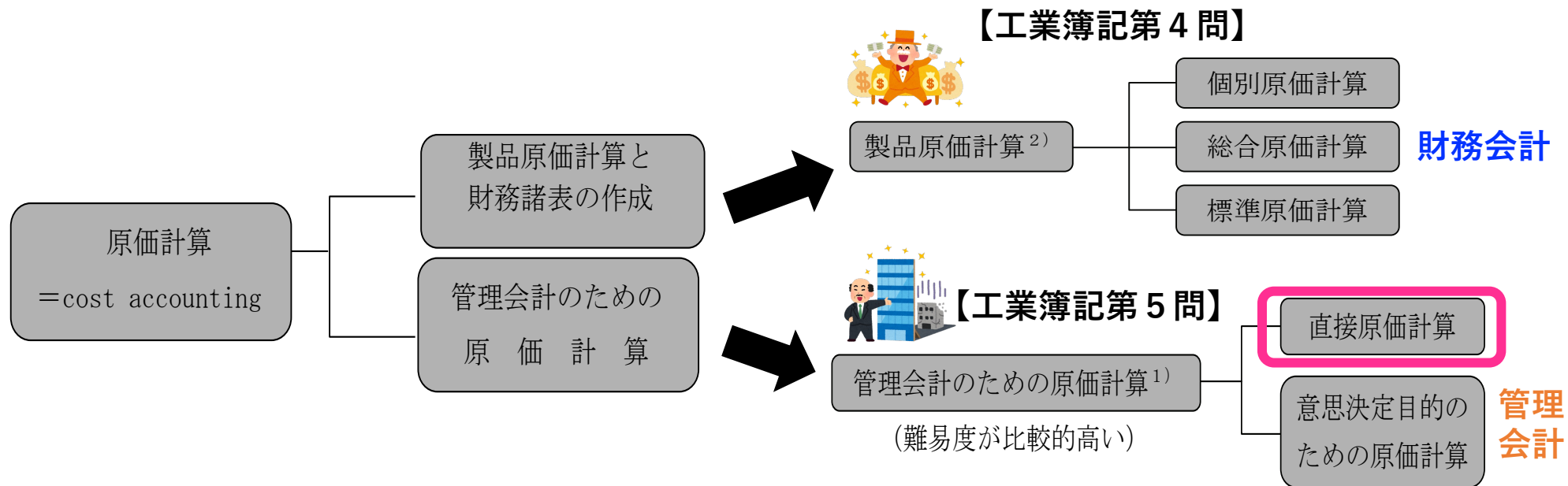
受験上、次のようなブロック図をイメージしておいて下さい。

a) 全部原価か部分原価か？ b) 実際原価か標準原価か？ c) 受注生産か見込生産か？



(2) 財務会計（制度会計）と管理会計（自社管理用）の区分





2. 直接原価計算がなぜ必要なのか？

商業簿記・工業簿記で作った決算書は、「**財務会計**」と「**税務会計**」が混在しており、そのままでは使えない？！

ちょっと考えてみてください。



財務会計（制度上）の損益計算書（全部原価計算）

売 上 高	100
売 上 原 価	45
売 上 総 利 益	55
販 管 費	25
営 業 利 益	30

売上高が2倍
になったら

原価は？

販管費は？

営業利益は？

財務会計（制度上）の損益計算書（全部原価計算）

売 上 高	200
売 上 原 価	?
売 上 総 利 益	?
販 管 費	?
営 業 利 益	?

2. 直接原価計算がなぜ必要なのか？

商業簿記・工業簿記で作った決算書は、「**財務会計**」と「**税務会計**」が混在しており、そのままでは使えない？！

ちょっと考えてみてください。



財務会計（制度上）の損益計算書（全部原価計算）

売 上 高	100
売 上 原 価	45
売 上 総 利 益	55
販 管 費	25
営 業 利 益	30

売上高が2倍
になったら

原価は？

販管費は？

営業利益は？

財務会計（制度上）の損益計算書（全部原価計算）

売 上 高	200
売 上 原 価	?
売 上 総 利 益	?
販 管 費	?
営 業 利 益	?

原価を**変動費**と**固定費**に分けることで管理会計ができる！

財務会計（全部原価計算）の損益計算書から
管理会計（直接原価計算）の損益計算書に作り替える！

財務会計

全部原価計算方式損益計算書	
売上高	× ×
売上原価	× ×
売上総利益	× ×
販管費	× ×
営業利益	×



変動費と
固定費に分解！

管理会計における
新たな利益概念

管理会計

直接原価計算方式損益計算書	
売上高	× ×
変動費	× ×
貢献（限界）利益	× ×
固定費	× ×
営業利益	× ×



売上高が2倍になったら営業利益はいくらになるのか？シミュレーション

直接原価計算方式損益計算書	
売上高	100
変動費	30
貢献（限界）利益	70
固定費	50
営業利益	20

×2倍

×2倍

×2倍

一定

直接原価計算方式損益計算書	
売上高	200
変動費	60
貢献（限界）利益	140
固定費	50
営業利益	90



原価を**変動費**と**固定費**に分類して、損益計算書を直接原価計算方式に作り変えたと、このようなことができるんだね。

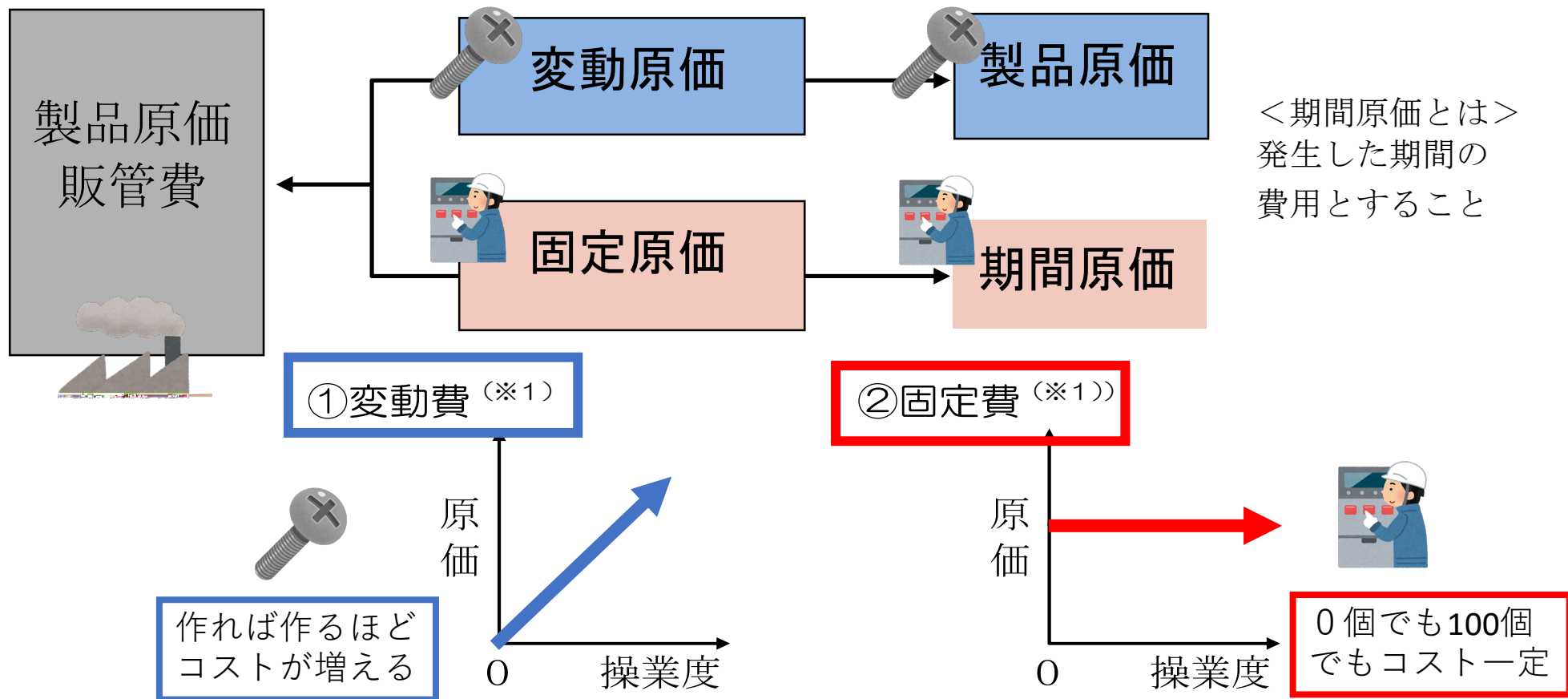
3. 直接原価計算の特徴 (P240)

変動費と固定費とはなにか (ビジネスにおいて超重要！)

【全部原価計算】

【変動費・固定費分類】

【直接原価計算】



財務会計の全部原価計算方式を**変動・固定**分解で直接原価計算方式に直す！

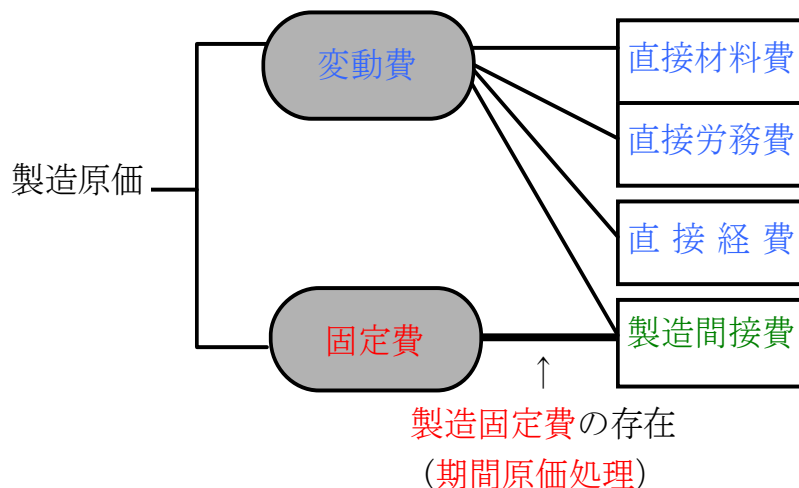
全部原価計算方式損益計算書	
I 売上高	100
II 売上原価	20
売上総利益	80
III 販売費及び一般管理費	60
営業利益	20



変動費と固定費に
分解して
区分計算・表示

直接原価計算方式損益計算書	
I 売上高	200
II 変動費	60
貢献（限界）利益	140
III 固定費	50
営業利益	90

【試験における変動費と固定費の分けについて】



※ 実務では直接労務費は固定費としての性格が強い（固定給）。ただし、受験上は左記のように理解しておくといよい。

(2) 直接原価計算方式の損益計算書 (P240)

直接原価計算による損益計算書を示せば次のようになる。

損益計算書 (直接原価計算方式)			
I	売上高		× × × ×
II	変動売上原価		× × ×
	変動製造マージン		× × ×
III	変動販売費		× ×
	貢献利益 (限界利益)		× × ×
IV	固定費		
	1. 製造固定費	× ×	
	2. 固定販売費		
	及び一般管理費	× ×	× ×
	営業利益		× ×



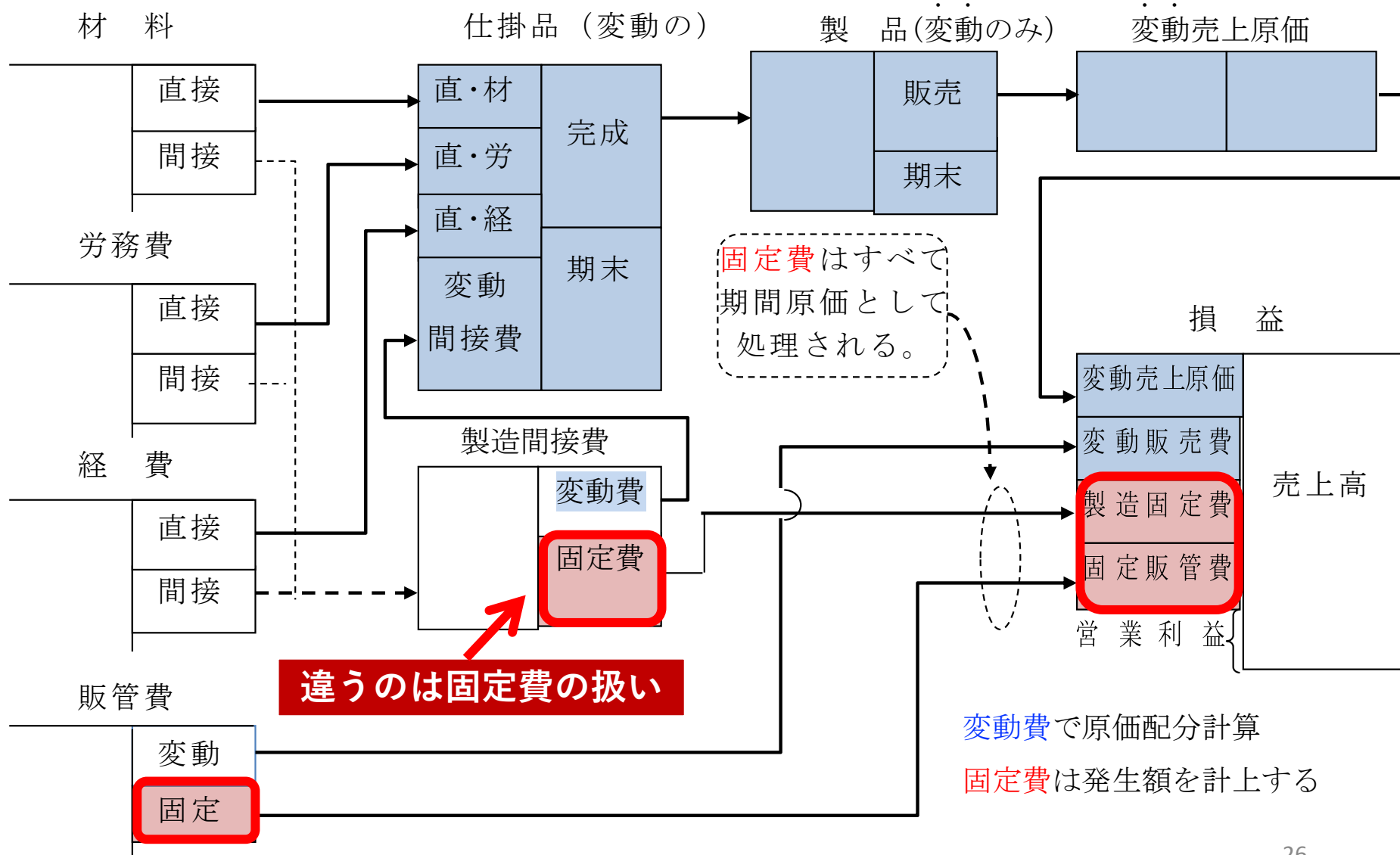
変動費 (業務活動原価)
反復して生産活動を続けるかぎり、
短期的に回収しなければならない。

固定費 (能力原価)
大部分は短期的に回収しなくても、
反復して生産活動を続けることが可能。

(注) P/Lのフォームは最終的に覚えておくこと。

今までの全部原価計算と**違う**ところ（**固定費**の扱い）

《直接原価計算の勘定連絡》



<設例20-1> 全部原価計算と直接原価計算 (P242)

1. 工場部門における資料

製造原価に関する内容は以下のとおりであった。

(1) 直接材料費：12,000円 (@40円×当期投入量300個) → **変動費**に区分されている

(2) 直接労務費：9,000円 (@30円×当期投入量300個) → **変動費**に区分されている

(3) 製造間接費

変動製造間接費：9,000円 (@30円×当期投入量300個) → **変動費**に区分されている

固定製造間接費：24,000円 (減価償却費・期間発生額) → **固定費**に区分されている

(4) 製品の生産データ：期首・期末の仕掛品0個・当期投入量300個・当期完成量300個



2. 営業部門における資料

(1) 売上高：100,000円 (@400円×当期販売量250個)

(2) 販売費

変動販売費：5,000円 (@20円×当期販売量250個) → **変動費**に区分されている

固定販売費：10,000円 (店舗賃料・期間発生額) → **固定費**に区分されている

(3) **一般**管理費：8,000円 (間接部門人件費・期間発生額) → **固定費**に区分されている

(4) 製品の販売データ：期首製品0個・期末製品50個・当期完成量300個・当期販売量250個



(1) 全部原価計算の場合の損益計算書
(財務会計の決算書)

財務会計（制度上）の損益計算書（全部原価計算）				
売	上	高	100,000円	
売	上	原	価	円
売	上	総	利	益
販	管	費		
営	業	利	益	

(2) 直接原価計算の場合の損益計算書
(管理会計の決算書)

損益計算書（直接原価計算方式）	
I 売上高	100,000円
II 変動売上原価	
変動製造マージン	
III 変動販売費	
貢献利益（限界利益）	
IV 固定費	
1. 製造固定費	
2. 固定販売費	
及び一般管理費	
営業利益	

(1)全部原価計算方式（財務会計）で計算してみる（P242）



材 料	
	変動 固定0
賃 金	
	変動 固定0
製造間接費	
	変動 固定
販管費	
	変動 固定

仕掛品			
月初 0個	完成 300個		
変動 0円	(300)		
固定 0円	変動 円		
		固定 円	
当月300個			
(300)			
変動 円	月末0個		
固定 円	変動 0円		
		固定 0円	

製 品			
月初 0個	完成 250個		
変動 0円			
固定 0円	変動 円		
		固定 円	
当月300個			
変動 円	月末50個		
固定 円	変動 円		
		固定 円	

売上原価	
変動	変動
固定	固定
損 益	
変動	売上100,000
固定	

(2)直接原価計算方式（管理会計）で計算してみる（P243）



材 料	
	変動 固定0
賃 金	
	変動固定0
製造間接費	
	変動 固定
販管費	
	変動 固定

仕掛品			
月初 0個 変動 0円	完成 300個 (300) 変動 円		
当月300個 (300) 変動 円	月末0個 変動 0円		

製 品			
月初 0個 変動 0円	完成 250個 変動 円		
当月300個 変動 円	月末50個 変動 円		

変動費だけで製造原価を計算する

売上原価	
変動	変動
損 益	
変動 固定	売上100,000

固定費は「期間費用」として処理

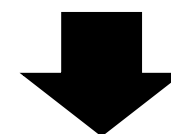
【解答】

損益計算書（直接原価計算方式）

I	売上高		100,000円
II	変動売上原価		25,000
	変動製造マージン		75,000
III	変動販売費		5,000
	貢献利益（限界利益）		70,000
IV	固定費		
1.	製造固定費	24,000	
2.	固定販売費		
	及び一般管理費	18,000	42,000
	営業利益		28,000

変動費率の計算

$$\frac{\text{変動費}}{\text{売上高}} = \quad \%$$



売上高が2倍になったら
営業利益はいくらになるか
シミュレーションしてみましょう

直接原価計算方式損益計算書

I 売上高	
II 変動費	
貢献（限界）利益	
III 固定費	
営業利益	

3 固定費調整 (P246)

固定費を調整することで、**直接原価計算方式P/L (管理会計)**を
全部原価計算方式P/L (財務会計)に作り替えること

この論点の大前提：制度上、直接原価計算方式P/Lは認められていない

理由：変動費と固定費の分解を明確にするのは困難であり、恣意性が介入する

【参考】直接原価計算論争 外部報告目的にとって、両者のどちらが適切なのか？という問題

	全部原価計算	直接原価計算
① 利益概念	期間利益は、生産とい販売の両方から生じる。よって、利益が生産量と販売量の関数となる全部原価計算の方が望ましい。	期間利益は、販売のみ生じる。よって、利益が販売量の関数となる直接原価計算の方が望ましい。
② 資産概念	資産の本質は、未来収益獲得能力である。製造原価は変動費・固定費の関係なく、その発生によって生産された製品は未来収益獲得能力を持つ。よって、固定費も棚卸資産額に含めるべき。	資産の本質は、未来原価回避能力である。変動費は製品を次期に繰り越せば、次期において発生を回避できず、したがって棚卸資産価額に含めるべきではない。

固定費調整の方法について（P246・247）

(1) 全部と直接のP/Lについて営業利益がいくら違うか確認する。

財務会計（制度上）の損益計算書（全部原価計算）				
売	上	高		100,000円
売	上	原	価	45,000円
売	上	総	利	益
				55,000
販	管	費		23,000
営	業	利	益	32,000

損益計算書（直接原価計算方式）

I	売上高		100,000円
II	変動売上原価		25,000
	変動製造マージン		75,000
III	変動販売費		5,000
	貢献利益（限界利益）		70,000
IV	固定費		
	1. 製造固定費	24,000	
	2. 固定販売費		
	及び一般管理費	18,000	42,000
	営業利益		28,000



固定費製造間接の
在庫への配分額

(1)全部原価計算方式（財務会計）で計算してみる（P242）



材 料

変動12,000
固定0

賃 金

変動9,000
固定0

製造間接費

変動9,000
固定24,000

販管費

変動5,000
固定18,000

仕掛品

月初 0個 変動 0円 固定 0円	完成 300個 (300) 変動30,000円 固定24,000円
当月300個 (300) 変動30,000円 固定24,000円	月末0個 変動 0円 固定 0円

製 品

月初 0個 変動 0円 固定 0円	完成 250個 (300) 変動25,000円 固定20,000円
当月300個 (300) 変動30,000円 固定24,000円	月末50個 変動5,000円 固定4,000円

【解答】

財務会計（制度上）の損益計算書（全部原価計算）			
売	上	高	100,000円
売	上	原 価	45,000円
売	上	総 利 益	55,000
販	管	費	23,000
営	業	利 益	32,000

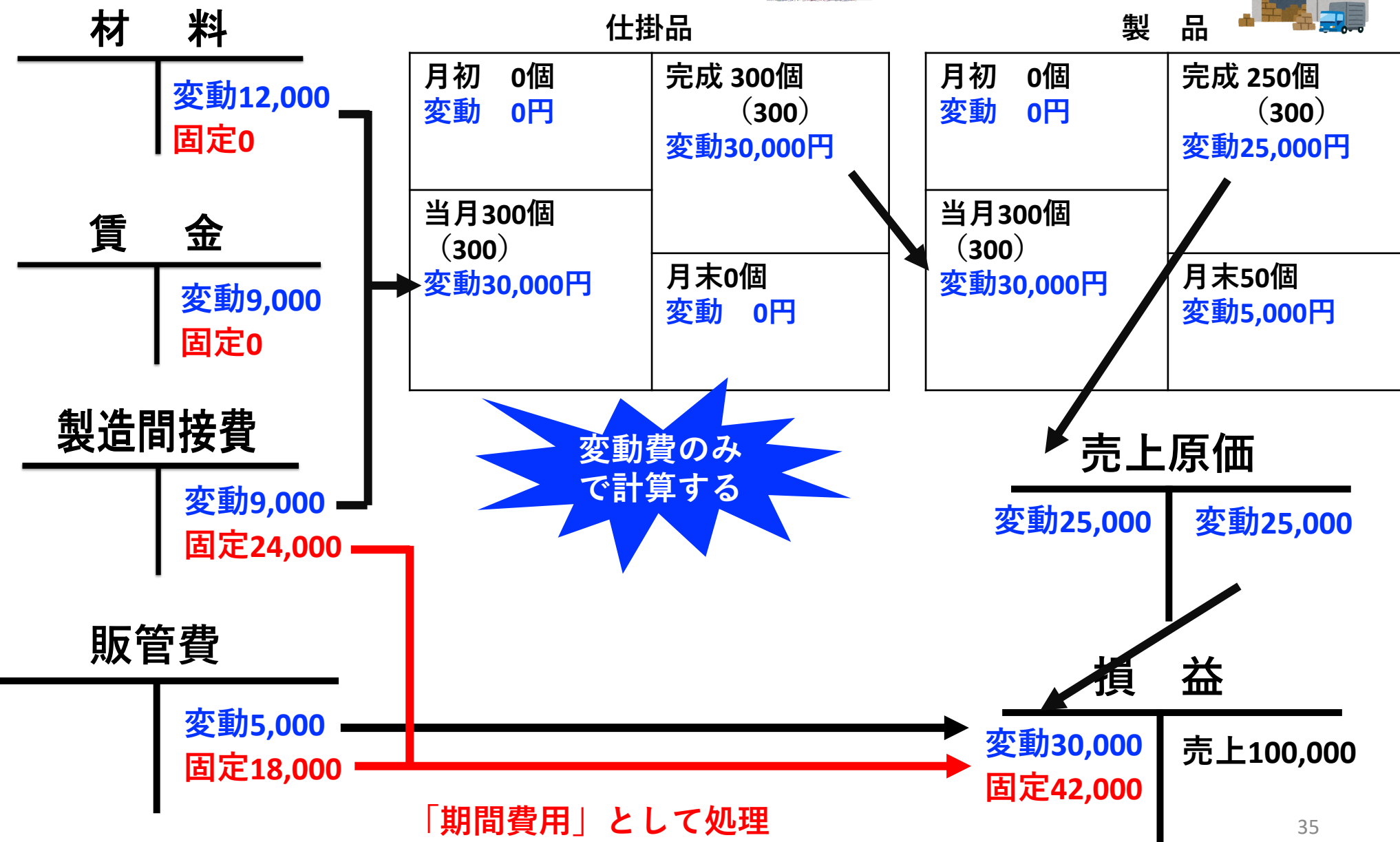
売上原価

変動25,000 変動25,000
固定20,000 固定20,000

損 益

変動30,000 売上100,000
固定38,000

(2)直接原価計算方式（管理会計）で計算してみる（P243）

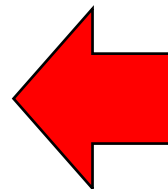


固定費調整の方法について（P246・247）

(2) 期首・期末棚卸高に配分された固定費を直接のP/Lの営業利益に加減算

財務会計（制度上）の損益計算書（全部原価計算）					
売	上	高		100,000円	
売	上	原	価	45,000円	
売	上	総	利	益	55,000
販		管	費		23,000
営	業	利	益		32,000

直す！



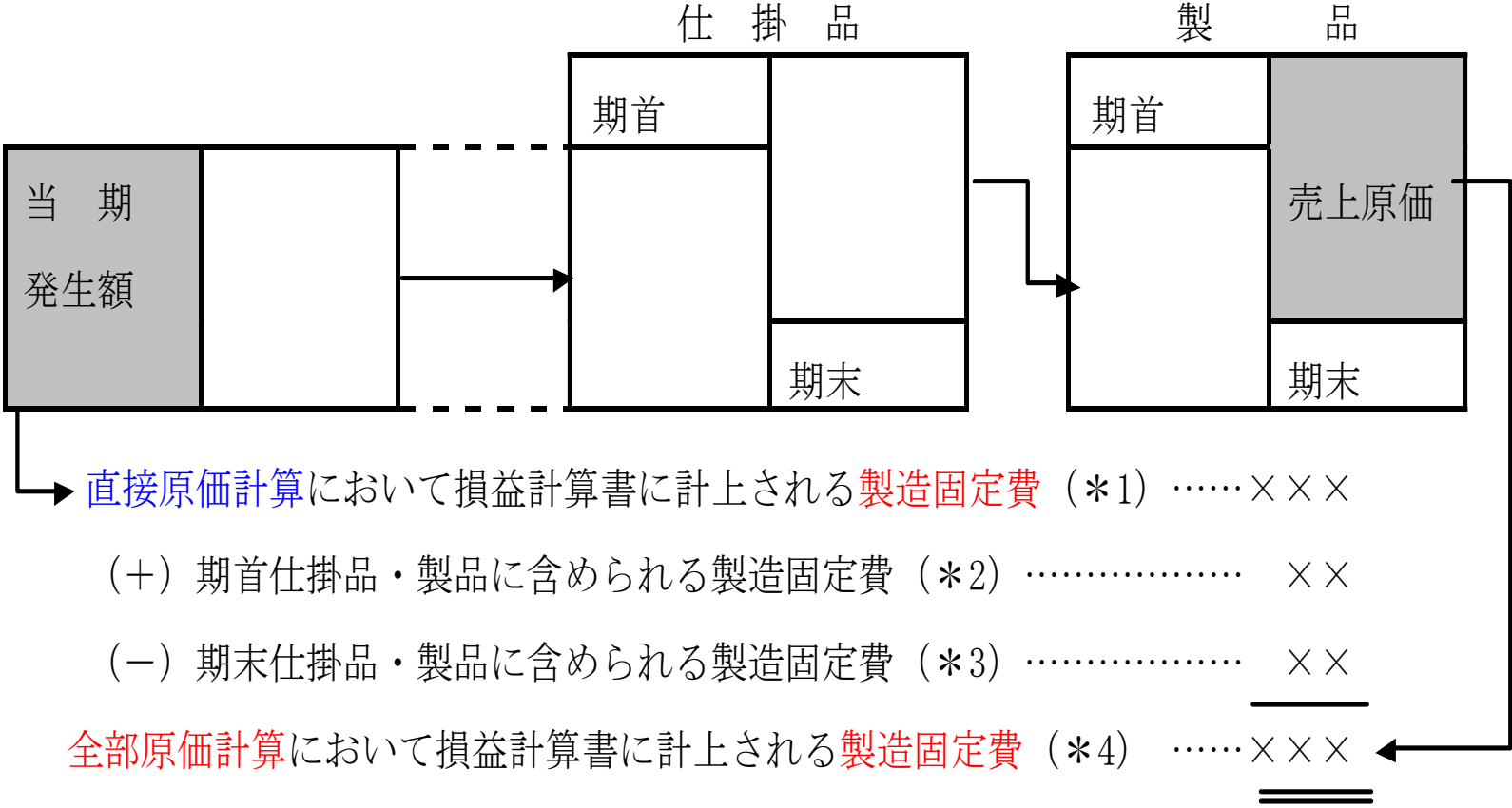
損益計算書（直接原価計算方式）

I	売上高		100,000円
II	変動売上原価		25,000
	変動製造マージン		75,000
III	変動販売費		5,000
	貢献利益（限界利益）		70,000
IV	固定費		
	1. 製造固定費	24,000	
	2. 固定販売費		
	及び一般管理費	18,000	42,000
	営業利益		28,000

固定費調整		(単位：円)
直接原価計算方式の営業利益		
+	加算項目 期末製品※に含まれている固定費	
-	減算項目 期首製品※に含まれている固定費	
全部原価計算方式の営業利益		

したがって、生産量（加工量）と販売量が異なれば、損益計算書に計上される費用額が異なるため、計算される営業利益に差額が生じるのである。

これを図解してみると、次のとおり。



∴ *1 + *2 - *3 = *4

つまり、全部原価計算の方が
2,000固定費が小さく、その分利益は大きい