

工業簿記

横浜国立大学
名誉教授

黒 沢 清

一 橋 出 版

序 文

近代的な製造工業が発達したのは、18世紀にはじまる産業革命以後の時代であって、それ以前には工業を営む企業は小規模な手工業にすぎなかった。当時は商品売買を営む商業が栄えており、商業経営に合理的基礎をあたえるために、すでに14、5世紀ごろ複式簿記の技術がくふうされたのであった。 5

商品売買を営む企業のおもな活動は、購入市場(供給者)から商品を仕入れ、これを販売市場(需要者)に売却することからなりたっている。そこでこれらの商企業にとって、複式簿記は、商品の仕入に対して投下された資本が、商品の売上によってどれだけ回収されたかを正確に記録し、どれだけ利益を得たかを算定する手段として役だち、商業活動を合理的に営むための基礎資料を提供する役割をはたしたのである。 10

産業革命以前の時代の小規模な手工業者は、かんたんな手作業で材料に加工して製品をつくり、これを問屋を営む業者に提供するにすぎなかったので、その経営の管理のために複式簿記を適用する必要を見い出さなかった。多くの場合、製造のために必要な原材料も問屋から提供をうけ、これに加工するだけの業務を営んでおり、営業上の資金も問屋業者から前借りするのがふつうであった。 15

しかし、産業革命によって大規模な近代的工場制度が発達して以来、経済事情は一変するにいたった。しだいに巨額の資本が製造業のために投下されるようになり、近代的な大規模の工場が設立される傾向が増大した。これらの製造活動を営む企業では、一定の経営 20

計画に基づいて、機械設備、原材料その他の生産手段を調達し、労務者を雇用し、ひろく市場を目指して製品を製造・販売する必要にせまられることになり、手工業時代とはまったく異なる情勢に対応するため、その経営活動の合理的な基礎として複式簿記を活用することが当然となったのである。

製造工業の経営のために適用される複式簿記を工業簿記と名づけるのであるが、企業の簿記である点では、商業簿記も工業簿記も本質的には異なるところはない。すでにのべたように歴史的にみると、商業経営のために商業簿記が先に発展した関係上、工業簿記を学ぶには、商業簿記の知識をあらかじめ身につけておく必要がある。商業簿記で学んだ簿記の原理を、工業経営に応用したものが工業簿記にほかならないと考えることができる。

しかし、工業簿記には、商業簿記とは異なる特徴がある。それは製造活動に関する原価計算である。本書の構成は、(1)工業簿記の基礎、(2)原価の費目別計算、(3)原価の部門別計算および製品別計算、(4)製品の販売と決算および標準原価計算の4部に大別されるが、原価計算に関する知識を会得することが、工業簿記にとって必須の条件である。

本書は、製造工業を営む企業にとって必要な工業簿記および原価計算に関して、簡潔に解説するとともに、多数の復習問題ならびに練習例題をかけた、学習者の便に供した。本書によって十分に学習するならば、実務上にも相当程度役立ち得るものと期待する。

黒 沢 清

目 次

I 工業簿記の基礎

第1章 製造工業と簿記	2
1. 工業簿記と商業簿記(2)	2
2. 工業簿記と原価計算(3)	3
第2章 原価計算と原価	5
1. 原価計算の目的(5)	5
2. 原価の意味と分類(6)	6
3. 原価計算期間(10)	10
4. 原価計算の手続(10)	10
5. 原価計算の種類(11)	11
第3章 工業簿記のしくみ	17
1. 工業簿記の勘定科目(17)	17
2. 工業簿記に特有な勘定(17)	17
3. 帳簿組織と分課制度(24)	24
4. 記帳手続の例示(26)	26

II 原価の費目別計算

第4章 材料費の計算と記帳	40
1. 材料費の分類(40)	40
2. 材料の購入(41)	41
3. 材料の保管(45)	45
4. 材料の倉出し(47)	47
5. 材料費の計算(49)	49
第5章 労務費の計算と記帳	58
1. 労務費の分類(58)	58
2. 支払賃金の計算と記帳(59)	59
3. 消費賃金の計算と記帳(62)	62
4. 消費賃金の予定計算(64)	64
5. その他の労務費の計算と記帳(66)	66
第6章 経費の計算と記帳	70
1. 経費の分類(70)	70
2. 経費の計算(72)	72

3. 経費の記帳(74)	
Ⅲ 原価の部門別計算および製品別計算	
第7章 原価の部門別計算	80
1. 製造間接費と部門別計算の必要(80)	
2. 原価部門の設定(83)	
3. 部門別計算の手続(85)	
第8章 原価の製品別計算	94
1. 製品別計算の必要(94)	
2. 個別原価計算と総合原価計算の比較(95)	
第9章 個別原価計算	98
1. 製造勘定と原価元帳(98)	
2. 原価計算表の記入(99)	
3. 原価計算表の締切(100)	
4. 製造間接費の配賦(101)	
5. 製造間接費の予定配賦(108)	
6. 仕損品の処理(112)	
7. 作業くずの処理(113)	
第10章 総合原価計算(その1)	119
1. 総合原価計算の種類(119)	
2. 単純総合原価計算(119)	
3. 組別総合原価計算(125)	
第11章 総合原価計算(その2)	131
1. 工程別総合原価計算(131)	
2. 加工費工程別総合原価計算(135)	
3. 等級別総合原価計算(139)	
4. 連産品の原価計算(141)	
5. 副産物などの評価(143)	
Ⅳ 製品の販売と決算および標準原価計算	
第12章 製品の受入と販売	148
1. 製品の受入(148)	
2. 製品の販売(150)	
第13章 工企業の決算	154
1. 販売費および一般管理費(154)	

2. 決算の手續 (155)	3. 財務諸表 (156)	
第14章 工場会計の独立		166
1. 工場会計の独立 (166)	2. 取引の記帳法 (167)	
3. 記帳例示 (168)		
4. 損益計算書, 貸借対照表の合併 (170)		
第15章 標準原価計算		174
1. 標準原価計算の意味 (174)	2. 標準原価の種類 (174)	
3. 標準原価の算定 (175)	4. 原価差異の算定と分析 (176)	
5. 原価差異の会計処理 (179)	6. 記帳例示 (179)	
 記帳例題		
第 1 例 題 (第3章まで学習したとき記帳する。)		184
第 2 例 題 (第9章まで学習したとき記帳する。)		186
第 3 例 題 (第11章まで学習したとき記帳する。)		192
 付 録		
原価計算基準の設定について		197
原価計算基準		197
 索 引		217

I 工業簿記の基礎



京 浜 工 業 地 帯

第1章 製造工業と簿記

1. 工業簿記と商業簿記

商業簿記は、複式簿記の原理を商品売買業などの商企業に適用したものである。これに対して**工業簿記**は、複式簿記の原理を製造工業を営む工企業に適用したものにはかならない。ここで工業簿記の性格を明らかにするに先だって、商企業と工企業のそれぞれの活動の特徴をくらべてみよう。

商企業の場合は、そのおもな活動を次の二つに分けて観察することができる。

- ① 購買活動 商品の購買に関する活動
- ② 販売活動 商品の販売に関する活動

これに対して、工企業の場合は、そのおもな活動を次の三つに分けて観察することができる。

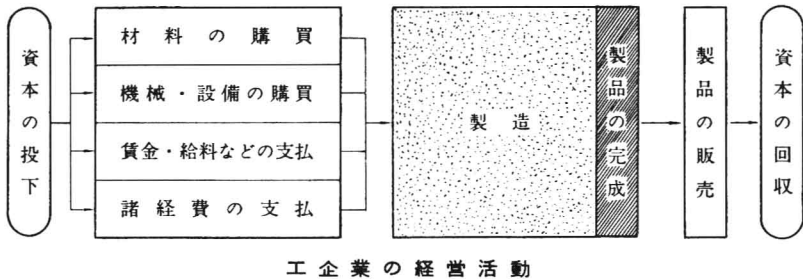
- ① 購買活動 材料、機械・設備の購買，ならびに賃金・給料・諸経費の支払に関する活動
- ② 製造活動 製品の製造に関する活動
- ③ 販売活動 製品の販売に関する活動

購買活動および販売活動は、企業の外部につながる活動であるから**外部活動**と名づけ、製造活動は、企業内部で行なわれる活動であるから**内部活動**と名づける。

商企業と工企業のそれぞれの活動をみると、外部活動は、いずれも同じである。商企業の活動に対して、工企業の活動の特徴は、内

部活動が行なわれる点にある。

工企業の経営活動を図で示すならば、次のとおりである。



商業簿記の特徴が、購買活動と販売活動、すなわち外部活動を記録し、資本の投下およびその回収について計算する点にあるとすれば、工業簿記の特徴は、製造活動すなわち内部活動に関する簿記をふくむ点にある。もちろん工業簿記は、工企業に関する簿記であるから、購買活動および販売活動に関する簿記をふくみ、その点では商業簿記と同様である。

2. 工業簿記と原価計算

工業簿記の特徴となる内部活動の計算に関しては、たんに複式簿記の原理によって、材料の加工から製品の完成にいたるまでの過程を勘定に記録するだけでは、工企業の経営活動の指針としては不十分である。工業簿記では、さらにその内部活動を分析して、製品を製造するために要した材料、賃金・給料、諸経費などの費用を計算しなければならない。この製品の製造に要した費用、すなわち原価を算定する手続を**原価計算**という。

つまり、複式簿記の原理によって、工企業の内部活動を記録するための勘定を設け、原価計算を通じて、必要な数字をこれに示すよ

うにすれば、内部活動が勘定面で明らかにされるばかりでなく、貸借平均の原則によって、計算された結果が正しいかどうかを確かめることができる。このように、工業簿記と原価計算の密接な結びつきによって、工企業の経営成績や財政状態を正確・明りょうに知ることができるのである。

復習問題：—————

1. 商業簿記と工業簿記の特徴を比較しなさい。
2. 次の文中の（ ）内に適当なことばを入れて文を完成しなさい。
 - (1) 購買活動および販売活動を企業の（ ア ）といい、製造活動をその（ イ ）という。
 - (2) （ ウ ）の原理によって、工企業の（ エ ）を記録するための勘定を設け、（ オ ）を通じて、必要な数字をこれに示すようにすれば、内部活動が（ カ ）で明らかにされるばかりでなく、（ キ ）の原則によって、計算された結果が正しいかどうかを確かめることができる。

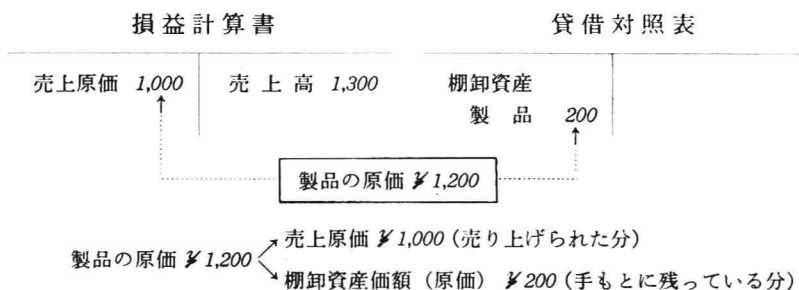
本書の復習問題・練習問題・記帳例題の解答記入のために「工業簿記練習帳」が用意されています。

第2章 原価計算と原価

1. 原価計算の目的

原価計算のおもな目的として、次の三つをあげることができる。

(1) 財務諸表の作成に必要な資料を提供すること 損益計算書に記載される製品の売上原価、および資産として貸借対照表に記載される製品（棚卸資産）の価額は、原価計算にもとづいて決定される。⁵
たとえば、原価計算の結果、ある期間に、材料 ¥500、賃金 ¥400、諸経費 ¥300 を費やして、製品を製造したものとすれば、この製品の原価は ¥1,200 となる。この製品の一部（その原価 ¥1,000）を ¥1,300 で売り渡したものとすれば、期末の損益計算書および貸借対照表の記載は、次のようになる。¹⁰



(2) 製品の価格計算の資料を提供すること 注文生産を行なう場合には、その製品の市場価格がないのがふつうであるから、原価計

1) 製品、商品、材料などは、販売または消費の過程を経て現金化または費用化され、また棚卸によって実際有高を確かめる性質の資産である。このような性質の資産を棚卸資産という。

算によって計算した製品の原価を基礎として、製品の価格を決定することができる。

また市場生産を行なう場合には、製品の価格は、その製品に対する市場の需要供給の関係で定まるので、一つの企業の立場で、原価にもとづいて売価を決定することはできない。しかし、原価計算を通じて製品の原価を計算すれば、売価がどの程度原価を償っているかを知ることができる。

(3) 原価管理に必要な資料を提供すること 原価計算による資料を用いて製造活動を管理し、原価の引下げをはかることを原価管理という。原価管理のためのもっとも有効な方法は、原価の標準をあらかじめ設けることである。そして、実際額をこの標準額と比較して差異を計算し、その差異の生じた原因を分析することによって、製造活動におけるむだをはぶき、生産能率を高める手がかりを得ることができる。

2. 原価の意味と分類

原価計算でいう原価は、ふつう製品の製造に要した費用、すなわち製品の製造原価を意味する。原価ということばは、この製造原価という意味だけでなく、これに製品の販売のために要した費用すなわち販売費と、事業全般の管理のために要した費用すなわち一般管理費とをふくめた総原価という意味で用いられることもある。しかし、原価計算上は、販売費および一般管理費は、製造原価に加えないで、損益計算書に記載する費用として処理するのがふつうである。

製品の原価を構成する要素を原価要素という。原価要素は、いろいろな観点から、次のように分けることができる。

2-1. 発生形態による分類

原価要素は、その発生する形態によって、材料費、労務費、経費に分けられる。これを **原価の3要素** という。

〔1〕 **材料費** 製品の製造のために費やした材料の消費高をいい、素材費、買入部品費、燃料費などがこれに属する。

5

〔2〕 **労務費** 製品の製造のために使われた労力に対する対価をいい、賃金、給料、雑給などがこれに属する。

〔3〕 **経費** 材料費および労務費以外の原価要素をいい、電力料、ガス代、水道料、減価償却費、修繕料、地代・家賃などの不動産賃借料などがこれに属する。

10

2-2. 製品との関連による分類

原価要素は、特定の製品との関連によって、直接費と間接費に分けられる。

〔1〕 **直接費** 特定の製品について個別的に発生し、したがって、その製品に直接に集計することができる原価要素をいう。たとえば、機械製造業において、製品の主要な材料となる鋼材の消費高や、その作業に直接従事している工員の賃金などがこれである。直接費はさらに、**直接材料費**、**直接労務費**、**直接経費** に分類され、これらを集計したものを **製造直接費**（または**直接原価**）という。この場合、直接費を集計する手続を賦課^{ふか}という。

15

20

〔2〕 **間接費** 各種の製品について共通に発生し、特定の製品に直接に集計することのできない原価要素をいう。たとえば、動力用の燃料費、監督者の給料などはこれである。間接費はさらに、**間接材料費**、**間接労務費**、**間接経費** に分類され、これを集計したものを **製造間接費** という。製造間接費については、ある一定の基準によ

25

て、各製品に割り当てなければならない。この割当計算の手続を配賦^{はい}という。

			販売費および 一般管理費	売上利益	販売価格			
製造間接費			製造原価	総原価				
直接経費	製造直接費							
直接労務費								
直接材料費								

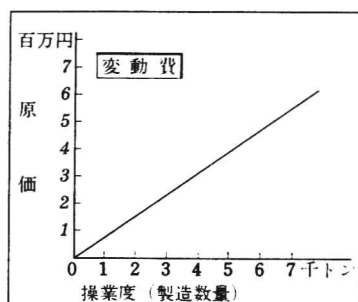
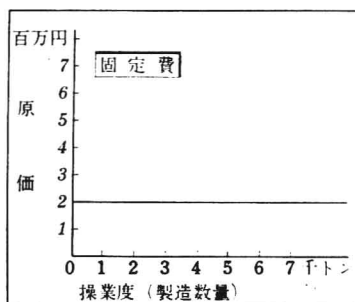
原価の構成

2-3. 操業度との関連による分類

5 原価要素は、操業度との関連によって、固定費と変動費に分けられる。操業度とは、一定の生産設備の利用度をいい、一定期間における製造数量、作業時間、機械運転時間などによって示される。

〔1〕 固定費 操業度の変動にかかわらず、1期間の発生高が一定している原価要素をいう。たとえば、減価償却費、租税公課、不動産賃借料、火災保険料などがこれである。

10 〔2〕 変動費 操業度の変動にともなって、その発生高も比例的に増減する原価要素をいう。たとえば、直接材料費、出来高払賃金



原価と操業度との関係 (1)

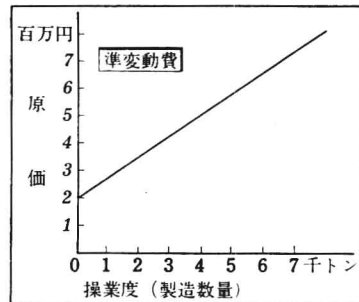
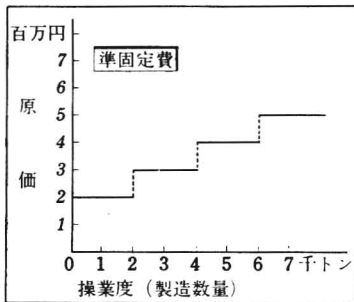
などがこれである。

以上のほか、固定費あるいは変動費に準ずるものとして、準固定費と準変動費がある。

準固定費は、ある範囲内では、操業度が変化しても固定的であるが、その範囲をこえると急増し、ふたたび一定範囲内で固定化する原価要素をいう。たとえば、監督者の給料などがこれである。 5

準変動費は、操業度がゼロの場合でも一定額が発生し、そのうえ操業度の増減に応じて比例的に増減する原価要素をいう。たとえば、ガス代などがこれである。

なお、上の準固定費と準変動費をあわせて、準固定費または準変動費という場合もある。 10



原価と操業度との関係 (2)

準固定費と準変動費は、固定費あるいは変動費とみなして、そのいずれかに組み入れるか、または固定費と変動費が合成されたものとみなして、これを固定費の部分と変動費の部分とに分解する。これによって、すべての原価要素は、結局、固定費と変動費の二つに分類されることになる。 15

3. 原価計算期間

企業の損益計算では、6か月または1年を会計期間として、その期間における純損益を計算する。これに対して原価計算では、ふつう1か月を単位として製品の製造原価を計算する。これを原価計算期間という。原価計算期間が会計期間とは別に、1か月を単位として定められるのは、販売価格の決定や原価管理の立場から製造原価の算定を敏速に行なう必要があること、および原価要素の一つである経費の支払が一般に1か月を基準として支払われることなどが、おもな理由である。

4. 原価計算の手続

原価計算は、最終的には、自動車1台の製造原価、鋼材1トンの製造原価、小麦粉1袋の製造原価というように、製品1単位あたりの原価を計算するものである。そのために、どれだけの材料費、労務費および経費を要したかを計算し、集計しなければならない。したがって、原価計算は原則として、次にかかげる三つの手続で行なわれる必要がある。

4-1. 原価の費目別計算

原価要素は、まず材料費、労務費および経費の各費目に分けて計算される。これを原価の費目別計算^{P. 39 以下参照}という。これが原価計算の第1手続である。

4-2. 原価の部門別計算

製品は、工場（製造部門）で製造されるが、このような製造活動のほかに、これを補助する種々の経営部門がある。たとえば、工場の機械を修繕し、工場に物品を運搬し、あるいは工場の管理的なしご