

『らくらく会計入門』 補講資料

製品別計算

電卓を叩くだけが計算じゃない。

Unit 補02

原価計算 製品別計算

このUnitのポイント

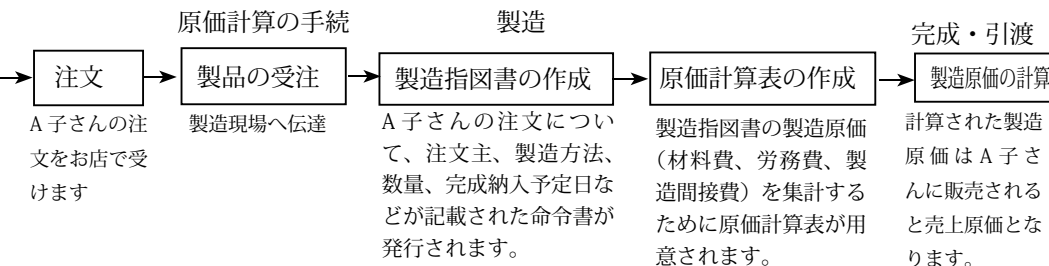
試験では実際の計算が要求されますが、そこには理論的な背景があるので、それを確認しながら問題に取り組みましょう。

講義のはじめに

ここでは、製造する製品がいくつかの種類がある場合、製品別に材料費、労務費、経費を集計し、原価を計算する製品別計算を説明します。前Unitですでに例題を紹介していますが、より具体的な計算を行っていきます。

例えば、個別原価計算は以下のようなプロセスによって計算されていきます。

A さんがデスクトップパソコンをオーダーメイドした場合、受注した企業は次のような工程で計算が行われていきます。



それでは、早速、実際の計算を見ていきましょう。

1 個別原価計算

Key Point

当月製造費用は仕掛品勘定（製造勘定）に集計され、完成品と月末仕掛品に配分されます。

個別原価計算とは、製品別計算の1つで、個別の注文に応じてその注文別に生産するものに適した原価計算です。

プロセス-1

お客さんから注文を受ける

注文

注文ごとに個別に生産されるために製造指図書と呼ばれる命令書が発行され、それをもとに製造現場で生産が行われます。

製造指図書 指図書番号：No.1

製造指図書 指図書番号：No.2

種類や数量、納期や着手日等が記載されます

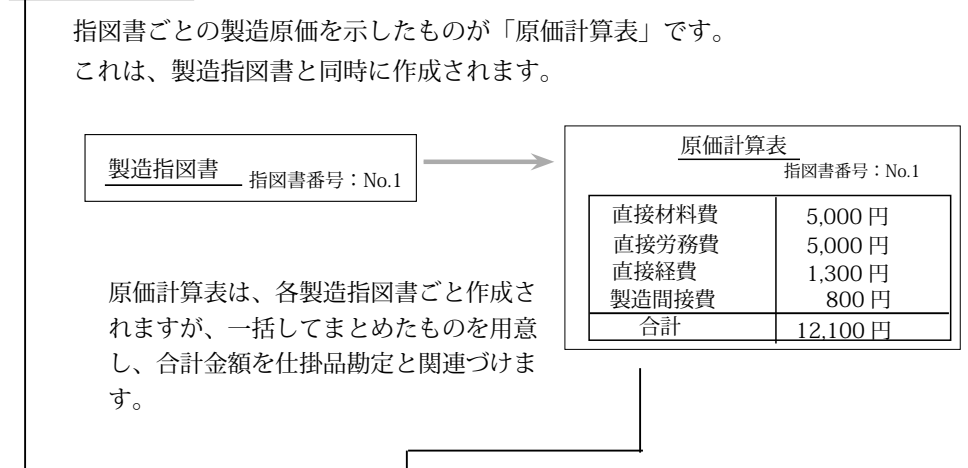
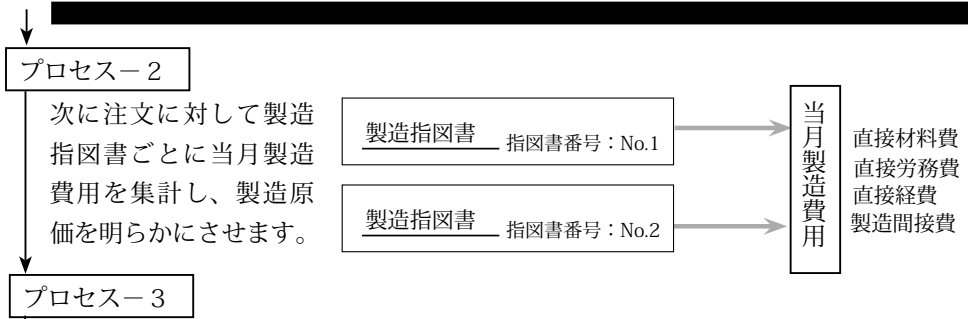
◆ 製品別計算

原価計算の段階の最後が製品別計算です。製品別計算は2つに分けられます。

製品別計算

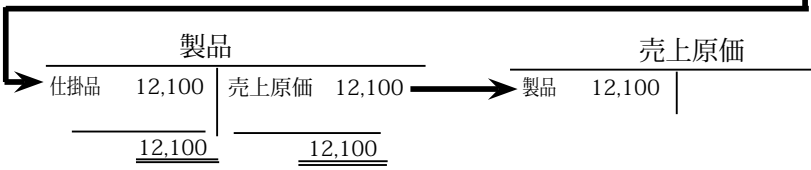
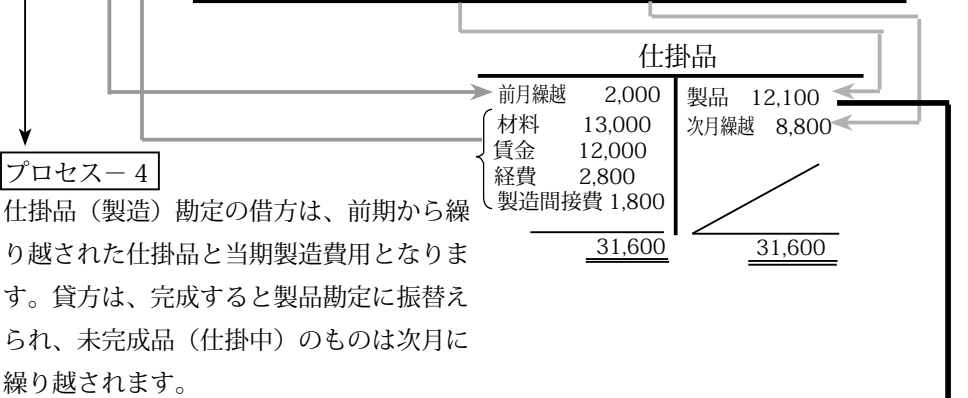
個別原価計算

総合原価計算



指図書別原価計算表

摘要	No.1	No.2	合計
月初仕掛品原価	— 円	2,000 円	2,000 円
材料費	5,000 円	8,000 円	13,000 円
労務費	5,000 円	7,000 円	12,000 円
経費	1,300 円	1,500 円	2,800 円
製造間接費	800 円	1,000 円	1,800 円
合計	12,100 円	19,500 円	31,600 円
備考	完成・引渡済	仕掛中	



製品勘定に振替えられた後、その製品が顧客に引き渡される（販売される）と売上原価勘定に振替えられます。

用語

月初仕掛品原価
前月から仕掛品の状態で当月に引き継いだ製品です。No.1 は、月初仕掛品原価がゼロなので当月から着手した製品ということになります。

補足

原価計算表の備考欄の見方
完成：その製品は製品勘定へ振替えられています。
引渡済：その製品は製品勘定から売上原価勘定へと振替えられています。
仕掛中：まだ完成していないので仕掛品として次月に繰越されます。

問題 000 個別原価計算

G社は個別原価計算制度を採用しています。以下の原価計算表、仕掛品勘定および付記条件をもとに売上原価を計算するとき、最も適切なものを下記の解答群から選んでください。

指図書別原価計算表 <単位：円>

指図書番号	No. 1	No. 2	No. 3	合計
前月繰越	()	()	()	()
直接材料費	()	()	40,000	100,000
直接労務費	45,000	35,000	()	()
製造間接費	()	14,000	()	()
合計	()	78,500	()	()
備考	完成・引渡	完成	仕掛中	

仕掛品（製造）

前月繰越	2,500	製品	()
直接材料費	()	次月繰越	85,000
直接労務費	()		
製造間接費	50,000		
	<u>()</u>		<u>()</u>

<付記条件>

- (1) 製造間接費の配賦は直接材料費法
- (2) 製造指図書別の製造、販売状況
 製造指図書 # 1：前月着手、当月完成、引渡し済
 製造指図書 # 2：前月着手、当月完成、引渡し未済
 製造指図書 # 3：当月着手、当月仕掛中
- (3) 製品の前期繰越高は存在しません。

<解答群>

- ア. 94,000円 イ. 95,500円 ウ. 98,000円
 エ. 163,500円 オ. 172,500円

(中小企業診断士試験 改題)

問題 000 の解答と解説

原価計算表と仕掛品勘定の関係から、空欄の数字をあてはめていきます。

指図書別原価計算表 <単位：円>

指図書番号	No. 1	No. 2	No. 3	合計
前月繰越	(① 1,000)	(② 1,500)	(③ 0)	(④ 2,500)
直接材料費	(⑤ 32,000)	(⑥ 28,000)	40,000	100,000
直接労務費	45,000	35,000	(⑦ 25,000)	(⑧ 105,000)
製造間接費	(⑨ 16,000)	14,000	(⑩ 20,000)	(⑪ 50,000)
合計	(⑫ 94,000)	78,500	(⑬ 85,000)	(⑭ 257,500)
備考	完成・引渡	完成	仕掛中	

仕掛品（製造）

前月繰越	2,500	製品	(⑰ 172,500)
直接材料費	(⑮ 100,000)	次月繰越	85,000
直接労務費	(⑯ 105,000)		
製造間接費	50,000		
	<u>(⑰ 257,500)</u>		<u>(⑰ 257,500)</u>

◆直接材料費法
各製品の直接材料費を基準に製造間接費を配賦する方法です。

◆「製品の前期繰越高が存在しない」ということは、当月に完成した製品が、引き渡され、売上原価になっているということである。

まず、既に記入されている金額をあてはめます。

原価計算表の④ 2500、⑪ 50,000、仕掛品勘定の⑮ 100,000 が記入されます。

また、製造間接費の配賦が直接材料費法なので、製造間接費 50,000 円を直接材料費の割合と同様に配賦します。

$$\text{NO.3 の直接材料費の割合} = \frac{40,000 \text{ 円}}{100,000 \text{ 円}} = 0.4 \text{ (40\%)}$$

これにより、NO.3 へ配賦される製造間接費は⑩ 50,000 円の 40%になります。

$$\text{⑩ } 50,000 \text{ 円} \times 0.4 = \text{⑩ } 20,000 \text{ 円}$$

⑩が分かれば、差額で⑨ 16,000 円が求められます。

直接材料費法を利用して、逆に製造間接費を求めることもできます。

$$\text{NO.2 の製造間接費の割合} = \frac{14,000 \text{ 円}}{50,000 \text{ 円}} = 0.28 \text{ (28\%)}$$

これは、NO.2 の直接材料費の比率とも共通するはずなので、

$$100,000 \text{ 円} \times 0.28 = \text{⑥ } 28,000 \text{ 円}$$

⑥が分かれば、差額で⑤ 32,000 円が求められます。

次に、付記条件にある着手期を見てみましょう。

NO.3 は当月着手なので、前月繰越はありません。したがって、③は 0 円です。これにより、

②は差額で 1,500 円とわかるので、①は 1,000 円になります。

問題文にある「売上原価」は、製品がすでに完成され、さらに引渡しも完了されているものです。したがって、NO.1 がそれに該当し、⑫ 94,000 になります。なお、⑬は完成した NO.1 と NO.2 の合計金額 172,500 円ですが、NO.2 は引渡し未済です。したがって、アが正解になります。

2 財務諸表

Key Point

財務諸表は年間ベースのものであり、年次の製造原価の明細である当期総製造費用、当期製品製造原価を製造原価報告書により明らかにさせます。

工業経営の企業は、財務諸表として損益計算書、貸借対照表とならび「**製造原価報告書**」があります。原価計算期間は 1 ヶ月単位ですが、この製造原価報告書は他の財務諸表と同じように一会計期間に製造された製品の製造原価を明らかにする報告書（明細表）です。

どのように作成されるのか、各勘定と合わせて説明していきます。

製造原価報告書

年次決算ベースの仕掛品勘定

仕掛品		製品
前期繰越	96,000	720,000
材料	84,000	次期繰越
賃金	444,000	138,000
製造間接費	234,000	
	<u>858,000</u>	<u>858,000</u>

当期直接材料費、当期直接労務費、当期直接経費、製造間接費を合計して**当期総製造費用**を算出します。

当期総製造費用に期首仕掛品原価を足し、期末仕掛品原価を引いて**当期製品製造原価**になります。

製造原価報告書

自平成〇〇年 1 月 1 日 至平成〇〇年 12 月 31 日
〇〇工業（株） (単位：円)

I 直接材料費	84,000
II 直接労務費	444,000
III 製造間接費	234,000
当期総製造費用	<u>762,000</u>
期首仕掛品棚卸高	<u>96,000</u>
合計	<u>858,000</u>
期末仕掛品棚卸高	<u>138,000</u>
当期製品製造原価	<u><u>720,000</u></u>

損益計算書

年次決算ベースの製品勘定

製 品			
前期繰越	108,000	売上原価	636,000
仕掛品	720,000	次期繰越	192,000
	<u>828,000</u>		<u>828,000</u>

製造原価報告書	
自平成〇〇年1月1日 至平成〇〇年12月31日	
〇〇工業(株) (単位:円)	
⋮	
当期製品製造原価	720,000

損益計算書	
自平成〇〇年1月1日 至平成〇〇年12月31日	
〇〇工業(株) (単位:円)	
I 売上高	1,000,000
II 売上原価	
1. 期首製品棚卸高	108,000
2. 当期製品製造原価	<u>720,000</u>
合計	828,000
3. 期末製品棚卸高	<u>192,000</u>
売上総利益	364,000
III 販売費および一般管理費	<u>300,000</u>
営業利益	<u>64,000</u>

損益計算書の売上原価は、製造原価報告書の当期製品製造原価に期首製品棚卸高を足し、期末製品棚卸高を引いて算出します。

※売上高、販売費および一般管理費の金額は別の勘定から転記されています。

貸借対照表

工業経営における企業では、流動資産の項目に製品、材料、仕掛品などの期末時点での資産が計上されます。

年次決算ベースの棚卸資産勘定

製 品			
前期繰越	108,000	売上原価	636,000
仕掛品	720,000	次期繰越	192,000
	<u>828,000</u>		<u>828,000</u>

材 料			
前期繰越	24,000	仕掛品	84,000
買掛金	96,000	製造間接費	18,000
	<u>120,000</u>	次期繰越	18,000
			<u>120,000</u>

仕掛品			
前期繰越	96,000	製品	720,000
材料	84,000	次期繰越	138,000
貸金	444,000		
製造間接費	234,000		
	<u>858,000</u>		<u>858,000</u>

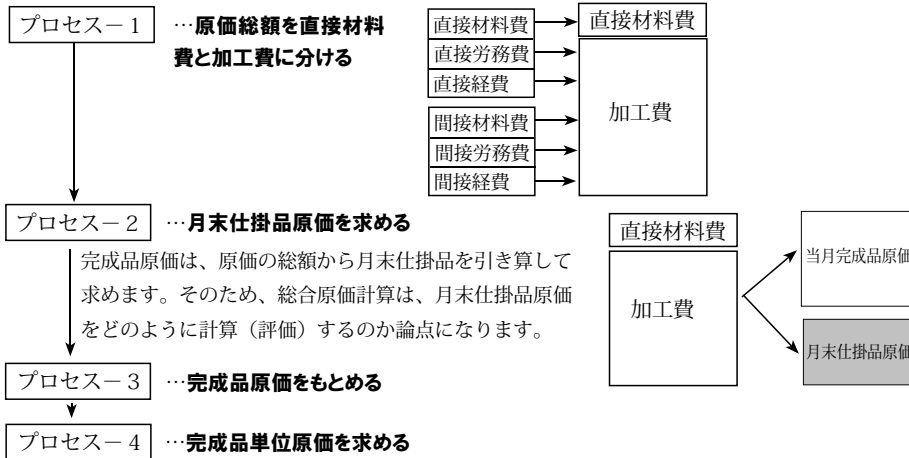
貸借対照表	
平成〇〇年12月31日現在	
〇〇工業(株) (単位:円)	
資産の部	
I 流動資産	
⋮	
製品	192,000
材料	18,000
仕掛品	138,000

3 総合原価計算の考え方

Key Point

総合原価計算は月末仕掛品原価を計算し、それを原価総額から控除することによって完成品原価を求めます。

総合原価計算は、少品種大量生産を行う場合に使われる原価計算です。これは、注文ごとの計算ではなく、原価を月ごとまとめて計算をしていきます。



次の例題を使って計算手続きを見ていきます。

次の資料に基づき、月末仕掛品原価、完成品原価および完成品単価を求めてください。

- | | |
|---------------|--------------|
| 1. 生産データ | 2. 原価データ |
| 当月投入 5個 | 当月製造費用 |
| 月末仕掛品 2 (0.5) | 直接材料費 3,000円 |
| 完成品 3個 | 加工費 16,000円 |

なお、仕掛品の () の中は加工進捗度を示し、材料は工程の始点で投入します。

考え方のプロセス

プロセス1 直接材料費と加工費

最初に原価データを見ると、すでに直接材料費と加工費に分類されています。このように費用を2つに分けるのは原価の発生の仕方に違いがあるためです。

材料は、作業の最初にすべての量が投入されるので、完成品でも加工途中の仕掛品での状態でも直接材料費は同じになります。しかし、加工費は、加工進捗度に応じて加工を始めたばかりにかかった費用と完成間際での費用では異なります。

		作業始め → 作業終り					
		加工進捗度	0%	25%	50%	75%	100%
完成品1個に対して何個分に相当するか?	直接材料費	1個分	1個分	1個分	1個分	1個分	
	加工費換算量	0個分	$\frac{1}{4}$ 個分	$\frac{1}{2}$ 個分	$\frac{3}{4}$ 個分	1個分	

そこで加工費に関しては、加工がどのくらい進んだかによって加工進捗度を表し、完成品のどれだけの量に相当するのかを換算して計算します。

用語

加工進捗度

製品の加工がどのくらい進んでいるのかを表わすもの。100%を1として、少数や分数で示されます。

◆始点で投入

作業の始めに、すべての材料を使って製造を開始することです。

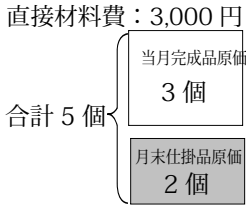
用語

加工換算量

例えば、加工進捗度が50%ならば、完成品1個に対して0.5個分に相当するという考え方です。

プロセス-2 月末仕掛品の計算

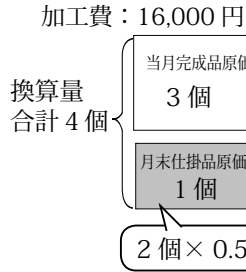
まず、月末仕掛品原価の計算を行います。



直接材料費の 3,000 円は完成品と月末仕掛品で合計 5 個分の費用です。したがって (3 個 + 2 個) で割り算して 1 個あたりの費用を求め、月末仕掛品の数量 2 個を掛け算します。

月末仕掛品原価

$$\text{直接材料費} \frac{3,000 \text{ 円}}{3 \text{ 個} + 2 \text{ 個}} \times 2 \text{ 個} = 1,200 \text{ 円}$$



加工費については、加工進捗度を参考にして換算量を求めます。完成品は加工が完了しているので加工進捗度は 100%、つまり換算量は 3 個 × 1 = 3 個です。

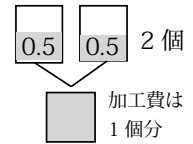
しかし、月末仕掛品は 2 個ありますが、加工進捗度が 0.5 (50%) なので、加工換算量は 2 個 × 0.5 = 1 個、1 個分の費用として計算されます。

月末仕掛品原価

$$\text{加工費} \frac{16,000 \text{ 円}}{3 \text{ 個} + 1 \text{ 個}} \times 1 \text{ 個} = 4,000 \text{ 円}$$

月末仕掛品原価は、直接材料費と加工費を足し合わせて、
1,200 円 + 4,000 円 = 5,200 円となります。

月末仕掛品 2 個でも進捗度が 0.5 なので、トータルの加工費は 1 個分と換算します



プロセス-3 完成品原価の計算

次に、完成品原価は、原価総額から月末仕掛品原価を控除して求めます。

完成品原価

$$\begin{array}{r} \text{直接材料費} \quad 3,000 \text{ 円} - 1,200 \text{ 円} = 1,800 \text{ 円} \\ \text{加工費} \quad 16,000 \text{ 円} - 4,000 \text{ 円} = 12,000 \text{ 円} \\ \hline \underline{\underline{13,800 \text{ 円}}} \end{array}$$

プロセス-4 完成品単価の計算

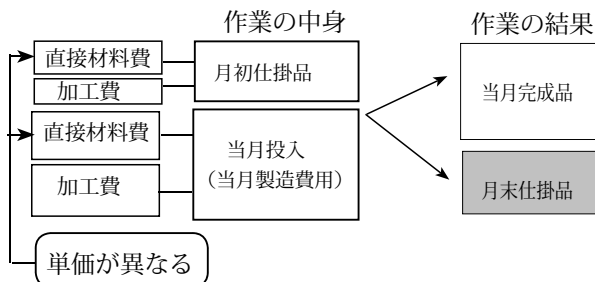
完成品原価を完成品数量で割り算して単価を求めます。
13,800 円 ÷ 3 個 = 4,600 円 / 個

4 総合原価計算 (平均法による月末仕掛品の評価)

Key Point

平均法による評価法では、平均単価を先に求め、それに数量を掛け算することによって原価を求めます。

次に月初に仕掛品がある場合は、これと当月投入された費用の合計が完成品原価と月末仕掛品原価になります。そこで、月初仕掛品と当月投入の材料費の単価が異なる場合、どの単価で完成品と月末仕掛品原価を計算するべきなのかが問題になります。そこで、このような問題から、月末仕掛品は、平均法、先入先出法、後入先出法という計算法 (評価法) の種類に分けられます。ここでは平均法と先入先出法を紹介します。



平均法

平均法は、月初仕掛品原価と当月に投入された当月製造費用の合計から平均単価を計算し、その平均単価に完成品数量、月末仕掛品数量を掛け算して、完成品原価と月末仕掛品原価をそれぞれ求めます。

$$\text{平均単価} = \frac{\text{月初仕掛品原価} + \text{当月製造費用}}{\text{月初仕掛品数量} + \text{当月投入量}}$$

$$\text{月末仕掛品原価} = \frac{\text{月初仕掛品原価} + \text{当月製造原価}}{\text{月初仕掛品数量} + \text{当月投入量}} \times \text{月末仕掛品数量}$$

例題を使って計算していきましょう。

次の資料に基づき、月末仕掛品原価、完成品原価を求めてください。なお、月末仕掛品の評価は平均法を用います。

1. 生産データ	2. 原価データ
月初仕掛品 300 個 ($\frac{1}{2}$)	月初仕掛品原価
当月投入 1,560 個	直接材料費 74,250 円
合計 1,860 個	加工費 69,000 円
月末仕掛品 360 個 ($\frac{1}{3}$)	当月製造費用
完成品 1,500 個	直接材料費 405,630 円
	加工費 643,800 円

なお、仕掛品の () の中は加工進捗度を示し、材料は工程の始点で投入します。

考え方のプロセス

プロセスー1 生産データの整理

まず、与えられている生産データを右のようなボックスを用意し、貸借が一致するように材料費と加工費の数量を整理します。

1. 生産データ

月初仕掛品	300 個 ($\frac{1}{2}$)
当月投入	1,560 個
合計	1,860 個
月末仕掛品	360 個 ($\frac{1}{3}$)
完成品	1,500 個

月初仕掛品 数量	完成品 数量
当月投入量	月末仕掛品 数量

直接材料費の数量	
月初仕掛品 300 個	完成品 1,500 個
当月投入 1,560 個	月末仕掛品 360 個

加工費の換算量	
月初仕掛品 150 個	完成品 1,500 個
当月投入 1,470 個	月末仕掛品 120 個

$$\begin{aligned} \text{加工費の当} &= \frac{\text{完成品}}{\text{数量}} + \frac{\text{月末仕掛品の}}{\text{加工費換算量}} - \frac{\text{月初仕掛品の}}{\text{加工費換算量}} \\ &= 1,500 \text{ 個} + 120 \text{ 個} - 150 \text{ 個} = 1,470 \text{ 個} \end{aligned}$$

◆ 完成品は加工進捗度 100% なので、加工換算量は、直接材料費、加工費とも同じ 1,500 個になります。

プロセス-2 月末仕掛品原価の算出

$$\text{直接材料費} = \frac{74,250 \text{ 円} + 405,630 \text{ 円}}{300 \text{ 個} + 1,560 \text{ 個}} \times 360 \text{ 個} = 92,880 \text{ 円}$$



$$\text{加工費} = \frac{69,000 \text{ 円} + 643,800 \text{ 円}}{150 \text{ 個} + 1,470 \text{ 個}} \times 120 \text{ 個} = 52,800 \text{ 円}$$

$$\begin{aligned} \text{月末仕掛品原価} &= \text{直接材料費} + \text{加工費} \\ &= 92,880 \text{ 円} + 52,800 \text{ 円} = 145,680 \text{ 円} \end{aligned}$$

プロセス-3 完成品原価の算出

$$\text{直接材料費} (74,250 \text{ 円} + 405,630 \text{ 円}) - 92,880 \text{ 円} = 387,000 \text{ 円}$$

$$\text{加工費} (69,000 \text{ 円} + 643,800 \text{ 円}) - 52,800 \text{ 円} = 660,000 \text{ 円}$$

$$\text{完成品原価} : 387,000 \text{ 円} + 660,000 \text{ 円} = 1,047,000 \text{ 円}$$

問題 000 総合原価計算

M社は甲製品を単一工程で大量生産しています。材料はすべて工程の始点で投入しています。月末仕掛品の評価は平均法によります。次の資料は甲製品の当月分の製造に関するものです。当月分の甲製品の完成品原価として最も適切なものを下記の解答群から選んでください（単位：千円）

<数量データ>

月初仕掛品	900Kg (35%)
当月投入	<u>1,100Kg</u>
合計	2,000Kg
月末仕掛品	<u>800Kg</u> (50%)
当月完成品	<u>1,200Kg</u>

<金額データ>

直接材料費	
月初仕掛品原価	7,000 千円
当月製造費用	9,000 千円
加工費	
月初仕掛品原価	1,600 千円
当月製造費用	6,400 千円

注. () 内は加工進捗度を表します。

<解答群>

- ア. 8,400 円 イ. 15,600 円 ウ. 16,250 円 エ. 18,400 円

(中小企業診断士試験 改題)

問題 000 の解答と解説

生産データを整理します。

直接材料費の数量

月初仕掛品 900Kg	完成品 1,200Kg
当月投入 1,100Kg	月末仕掛品 800Kg

加工費の換算量

月初仕掛品 315Kg	完成品 1,200Kg
当月投入 1,285Kg	月末仕掛品 400Kg

$$\text{月初仕掛品の加工費換算量} 900\text{Kg} \times 0.35 = 315\text{Kg}$$

$$\text{月末仕掛品の加工費換算量} 800\text{Kg} \times 0.5 = 400\text{Kg}$$

$$\text{加工費の当月投入量} = 1,200\text{Kg} + 400\text{Kg} - 315\text{Kg} = 1,285\text{Kg}$$

月末仕掛品原価の算出

$$\text{直接材料費} = \frac{7,000 \text{ 千円} + 9,000 \text{ 千円}}{900\text{Kg} + 1,100\text{Kg}} \times 800\text{Kg} = 6,400 \text{ 千円}$$



$$\text{加工費} = \frac{1,600 \text{ 千円} + 6,400 \text{ 千円}}{315\text{Kg} + 1,285\text{Kg}} \times 400\text{Kg} = 2,000 \text{ 千円}$$

$$\begin{aligned} \text{月末仕掛品原価} &= \text{直接材料費} + \text{加工費} \\ &= 6,400 \text{ 千円} + 2,000 \text{ 千円} = 8,400 \text{ 千円} \end{aligned}$$

完成品原価の算出

$$\text{直接材料費} = (7,000 \text{ 千円} + 9,000 \text{ 千円}) - 6,400 \text{ 千円} = 9,600 \text{ 千円}$$

$$\text{加工費} = (1,600 \text{ 千円} + 6,400 \text{ 千円}) - 2,000 \text{ 千円} = 6,000 \text{ 千円}$$

$$\text{完成品原価} = 9,600 \text{ 千円} + 6,000 \text{ 千円} = 15,600 \text{ 千円}$$

したがって、イが正解になります。

5 総合原価計算 (先入先出法による月末仕掛品の評価)

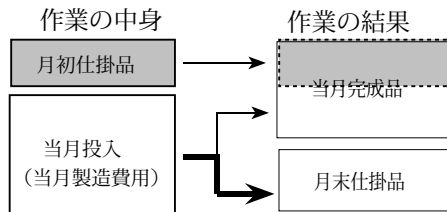
Key Point

先入先出法における評価法の月末仕掛品原価は当月に投入された製造費用から計算されます。

月末仕掛品の評価として先入先出法を用いた場合について説明します。

この計算法では、先に投入した月初仕掛品を先に完成させ、次に当月投入分の加工に入ります。

逆に考えると、月末仕掛品は当月投入分からなっているはずなので、当月製造費用から計算されることになります。



先入先出法

月末仕掛品原価は、当月製造費用から成るために、次のように求めることができます。

月初仕掛品 数量	完成品 数量
当月投入量	月末仕掛品 数量

月末仕掛品原価の算出

$$\text{月末仕掛品 直接材料費} = \frac{\text{当月直接材料費}}{\text{当月投入量}} \times \text{月末仕掛品数量}$$

$$\text{月末仕掛品 加工費} = \frac{\text{当月加工費}}{\text{当月投入加工換算量}} \times \text{月末仕掛品換算量}$$

ここに注目

それぞれの分数部分は、当月製造費用の単価を表し、それに月末仕掛品数量を掛け算しています。このように求められた直接材料費と加工費を足し合わせ月末仕掛品原価を求めます。

それでは、実際に例題を行なっていきましょう。

次の資料に基づき、月末仕掛品原価、完成品原価をそれぞれ求めてください。なお、月末仕掛品の原価は先入先出法を用いて計算してください。

1. 生産データ		2. 原価データ	
月初仕掛品	60 個 (0.6)	月初仕掛品原価	
当月投入	<u>240 個</u>	直接材料費	1,800 円
合計	300 個	加工費	6,000 円
月末仕掛品	<u>120 個 (0.5)</u>	当月製造費用	
完成品	<u>180 個</u>	直接材料費	7,200 円
		加工費	20,400 円

なお、仕掛品の () の中は加工進捗度を示し、材料は工程の始点で投入します。

考え方のプロセス

プロセス-1 生産データの整理

まず、与えられている生産データを整理します。これは平均法と同じです。

生産データの整理

直接材料費の数量

月初仕掛品 60 個	完成品 180 個
当月投入 240 個	月末仕掛品 120 個

加工費の換算量

月初仕掛品 36 個	完成品 180 個
当月投入 204 個	月末仕掛品 60 個

※加工費の当月投入量 180 個 + 60 個 - 36 個 = 204 個

プロセス-2 月末仕掛品原価の算出

次に月末仕掛品原価を求めます。先入先出法は当月製造費用を基礎に計算します。

直接材料費 $\frac{7,200 \text{ 円}}{240 \text{ 個}} \times 120 \text{ 個} = 3,600 \text{ 円}$

加工費 $\frac{20,400 \text{ 円}}{204 \text{ 個}} \times 60 \text{ 個} = 6,000 \text{ 円}$

月末仕掛品数量

月末仕掛品原価 = 直接材料費 + 加工費
= 3,600 円 + 6,000 円 = 9,600

プロセス-3 完成品原価の算出

最後に、原価総額から月末仕掛品原価を控除して完成品原価を求めます。

直接材料費 (1,800 円 + 7,200 円) - 3,600 円 = 5,400 円

加工費 (6,000 円 + 20,400 円) - 6,000 円 = 20,400 円

完成品原価 : 5,400 円 + 20,400 円 = 25,800 円