

はじめに

本書「管理会計(原価計算)全体構造の理解 テキスト編」は、ICOライセンススクールの管理会計ミドルコース、及び日商簿記1級の原価計算インプットコース用のテキストとして作成されたもので、原価計算の入門的知識(日商2級程度)をすでに勉強してきた方で、公認会計士試験ないし日商1級・全経上級等を目指す受験生を対象としています。

今日では、「原価計算は企業の経営管理の用具である。」といわれます。つまり、現代的意義において原価計算は単なる製品原価計算の道具ではなくマネジメントの重要なツールとして位置づけられています。

したがって、このテキストは単なる計算の解説書ではなく理論的背景までも考慮した内容となっています。なぜなら各種資格・検定試験は単なる計算のみならず理論問題も出題されるからです。

とりあえずは、一通り眺めて最後まで学習してみてください。そして、もう一度前半について漏れがないかを確認してみましょう。一度ですべてを完璧にするのではなく、繰り返し何度も学習するくせを身につけるよう心がけてください。

なお、このテキストに沿った問題集が別冊としてございますので、合わせて御利用下されば、より理解力が深まります。

平成21年6月12日

ICOライセンススクール
管理会計(原価計算)研究スタッフ一同

目 次

第1章 総論	1	2 配賦基準	36
第1節 原価計算とは	1	3 実際配賦と予定配賦	39
1 原価計算の目的	1	4 製造間接費予算と予算差異	42
2 原価計算基準	1	5 基準操業度と操業度差異	45
3 原価計算制度と特殊原価調査	2	第3章 原価の部門別計算	47
4 原価概念	3	第1節 原価の部門別計算の意義	47
第2節 製品原価計算	4	1 原価部門	47
1 全部原価計算と直接原価計算	4	2 原価部門設定の原則	48
2 製品原価と期間原価	4	3 部門に集計する原価の範囲	48
3 製造原価要素の分類	6	第2節 部門個別費と部門共通費	49
4 実際原価計算と標準原価計算	8	1 部門個別費	49
5 製品原価計算の手続体系	9	2 部門共通費	49
6 製品原価計算の形態	12	3 部門共通費の配賦	49
7 製造原価報告書	13	第3節 補助部門費の配賦	51
第2章 原価の費目別計算	15	1 配賦基準の種類	51
第1節 材料費	15	2 適切な配賦基準	51
1 意義	15	3 補助部門費の配賦方法	52
2 種類	15	4 配賦基準の適用方法	56
3 分類	15	第4章 個別原価計算	58
4 材料の購入原価の計算	15	第1節 個別原価計算の意義	58
5 材料副費の処理方法	17	1 製造指図書と原価計算表	58
6 材料費の計算方法	18	2 製造直接費の賦課と製造間接費の配賦	59
第2節 労務費	27	3 仕上報告書	60
1 意義	27	第2節 仕損および作業屑の処理	63
2 種類	27	1 仕損品	63
3 分類	27	2 作業屑<基準36>	66
4 支払賃金の計算	28	第5章 総合原価計算	68
5 労務費の計算方法	29	第1節 総合原価計算の意義	68
第3節 経費	34	1 種類	68
1 意義	34	第2節 単一工程単純総合原価計算	70
2 種類・分類	34	1 計算手続	70
第4節 製造間接費	36	2 仕掛品の進捗度と完成品換算量	70
1 意義	36	3 原価配分の方法	72

4	仕損と減損	77	4	直接経費標準の設定	139
5	正常仕損費の処理方法（良品に回復不 可能な場合）	79	5	製造間接費標準の設定	139
第3節	工程別単純総合原価計算	93	6	原価標準の改訂	140
1	全原価要素工程別単純総合原価計算	93	第5節	標準原価の計算・勘定記入・差異の 把握	143
2	加工費工程別単純総合原価計算	102	1	標準原価の計算	143
3	工程別予定（正常）原価計算	104	2	標準原価の勘定記入と差異の把握	145
4	追加原材料	105	第6節	標準原価差異の分析	148
第4節	組別総合原価計算	106	1	差異分析の目的	148
1	意義	106	2	費目別分析，部門別分析，原因別分析	149
2	計算	106	3	直接材料費差異の分析	150
第5節	等級別総合原価計算	109	4	直接労務費差異の分析	150
1	意義	109	5	製造間接費差異の分析（公式法変動予 算のケース）	153
2	特徴	109	6	原価差異の原因分析	166
3	計算手法	111	7	原価差異の会計処理	167
第6節	連産品原価計算	121	8	原価差異の追加配賦計算	170
1	連産品と連結原価	121	9	仕損差異	171
2	副産物と連産品	121	10	歩留差異	173
3	連結原価の計算	121	第7章	予算管理	185
4	副産物の計算	124	第1節	予算管理とマネジメント・コントロ ール	185
5	連産品原価と意思決定	126	1	利益計画と予算管理	185
第6章	標準原価計算	127	2	予算のコントロール機能	185
第1節	責任会計	127	3	予算の体系	185
1	責任会計の意義	127	4	短期利益管理のプロセス	186
2	責任センター	127	第2節	予算管理における原価計算の役立ち	187
第2節	原価管理	129	1	予算管理と原価計算	187
第3節	標準原価計算の意義	130	2	固定予算と変動予算	187
1	実際原価計算の原価管理上の欠点	130	第3節	予算差異分析	188
2	標準原価計算への発展	131	1	予算差異分析の特質	188
3	標準原価計算の手続	134	2	売上高予算差異分析	188
4	標準原価の種類	134	3	製造費用の差異分析	188
第4節	原価標準の設定	138	第8章	損益分岐点分析とCVP分析	190
1	原価標準の設定と標準原価委員会	138	第1節	損益分岐点分析	190
2	直接材料費標準の設定	138			
3	直接労務費標準の設定	139			

1 意義	190	2 直接原価計算制度における固定費調整の方法	233
2 損益分岐点分析とCVP分析	190	第10章 営業費管理	237
3 損益分岐点分析の条件	191	第1節 営業費の意義	237
第2節 損益分岐点図表と限界利益図表	192	1 意義	237
1 損益分岐点図表	192	2 営業費と製造原価との相違	237
2 限界利益図表	193	第2節 営業費と期間損益計算	238
第3節 損益分岐点分析の計算	194	1 営業費の期間損益計算	238
1 損益分岐点売上高(SB)	194	2 営業費の費目例示	238
2 目標利益達成点売上高(Sg)	194	3 営業費の分類	238
3 目標売上高利益率達成点売上高(Sr)	194	4 営業費の配賦	239
4 資本利益率	194	第3節 営業費の管理	240
5 安全余裕率と損益分岐点比率	195	1 営業費管理の方式	240
6 経営レバレッジ係数	195	2 注文獲得費とその管理	240
7 諸要因の変化と利益改善策	197	3 注文履行費とその管理	240
第4節 原価予測と原価分解	201	4 一般管理費の管理	240
1 IE法	201	5 研究開発費とその管理	241
2 過去の実績データにもとづく方法	202	第4節 営業費分析	242
第9章 直接原価計算	205	1 営業費分析の意義と領域	242
第1節 直接原価計算の基礎	205	2 純益法と総益法	242
1 意義	205	3 営業費分析の原理と方法	243
2 特徴	205	第11章 意思決定会計	244
3 機能	206	第1節 意思決定会計の意義	244
4 全部原価計算の問題点	207	1 非反復的意思決定	244
5 全部原価計算による営業利益と直接原価計算による営業利益	208	2 意思決定のプロセス	245
第2節 経営管理としての直接原価計算	211	3 増分分析	245
1 セグメント別損益計算書	211	4 増分分析と減価償却費	246
2 最適セールズ・ミックスの決定	212	第2節 経営意思決定のための基礎概念	247
3 固定費の段階的差引計算と貢献利益法	216	1 意思決定のための原価の性質	247
4 直接標準原価計算	223	2 意思決定のための原価概念	247
5 価格決定と直接原価計算	227	3 その他の意思決定原価概念	249
第3節 財務諸表作成目的としての直接原価計算	232	4 時間価値と増分分析	249
1 全部原価計算と直接原価計算との調整	232	第3節 業務執行的意思決定	250
		1 業務執行的意思決定の性質	250
		2 業務執行的意思決定の事例	250

第4節	意思決定と不確実性	257
1	不確実性と意思決定	257
2	期待値と不確実性の検討	257
第5節	戦略的意思決定	258
1	戦略的意思決定の意義	258
2	戦略的意思決定における基礎概念	258
3	戦略的意思決定の計算プロセス	262
4	設備投資案の評価法	262
5	法人税の取扱い	273
第12章	戦略的原価管理	279
第1節	総論	279
1	企業環境の変化	279
2	戦略的コスト・マネジメント	279
第2節	ライフサイクル・コストニング	282
1	何をマネジメントするのか	282
2	ライフサイクル・コスト	283
第3節	品質原価計算	285
1	品質に関する企業の取り組み	285
2	品質原価計算の目的	285
3	品質原価の分類	285
第4節	原価企画	288
1	標準原価管理の役割の低下	288
2	原価企画の意義	288
3	原価企画の目的	289
4	原価企画の特徴	290
第5節	活動基準原価計算(ABC & ABM)	295
1	伝統的原価計算における間接費の配賦	295
2	ABCの基本的発想	295
3	ABCの計算手順	297
4	ABCによる製造間接費の計算	299
5	価値連鎖分析	301
付録	原価計算基準	303

第1章 総論

第1節 原価計算とは

原価計算は、企業活動の計画・統制を有効に行なうための原価情報を計算し、報告するいわば経営管理者の経営管理用具といえる。そして、時代や環境の変化に伴って必要な原価情報も多岐に渡るようになり、原価計算も様々な領域をその対象とするのである。

原価計算では、様々な原価を、種々の計算技法を駆使して計算する。そして計算される原価の種類および使用される計算技法は、原価計算を行なう目的によって左右されることとなる。つまり原価計算の目的が異なれば、必要とされる原価数値および原価計算の方法も異なるのである。

1 原価計算の目的

< 基準 1 >

原価計算の目的は、大きく次の2つに分けることができる。

財務諸表作成目的

財務諸表作成目的とは、企業が毎決算期に外部に報告する財務諸表、すなわち公表財務諸表の作成に必要な原価数値を計算提供するという目的である。原価計算がこの財務諸表作成目的に役立つためには、売上原価、棚卸資産原価などを計算し、提供することが要請されるので、製品原価計算が中心となる。

経営管理目的

原価計算には、企業における各階層の経営管理者が経営管理活動を行なうのに必要な原価情報を提供するという任務もある。これが、原価計算の経営管理目的である。

2 原価計算基準

財務諸表作成目的のための原価計算においては、財務諸表の真实性を確保するために、原価は信頼しうる基礎に立脚し、一般に公正妥当と認められた方法によって計算されなければならない。

原価計算基準は、企業会計原則の一環として、原価計算の慣行のなかから一般に公正妥当と認められるものを要約して設定されたものである。したがって、財務諸表作成目的の原価計算は、財務諸表の真实性を確保するために、一般に公正妥当と認められた方法によらなければならないが、これを規定したのが原価計算基準である。

また、原価計算基準は、原価計算に対して提起される諸目的を調整し、原価計算を制度化するための実践規範として設定されたものである。今日、原価計算に対して与えられる目的は、単一ではない。企業の原価計算制度は、財務諸表の作成、計画および統制に役立つことが必要とされる。

すなわち、これらいずれの計算目的にも、ともに役立つように形成され、一定の計算秩序として常時継続的に行われるものであることが必要とされる。このような原価計算制度を規定したものが原価計算基準である。

3 原価計算制度と特殊原価調査

< 基準 2 >

原価計算基準は、原価計算を原価計算制度と特殊原価調査の2つに大別している。

原価計算制度

原価計算制度とは、財務諸表の作成、原価管理、予算統制などの異なる目的が、重点の相違はあるが相ともに達成されるべき一定の計算秩序である。原価計算制度は、財務会計機構のらち外において随時断片的に行なわれる原価の統計的、技術的計算ないし調査ではなくして、財務会計機構と有機的に結びつき常時継続的に行われる計算体系である。原価計算制度は、この意味で原価会計にほかならない。

財務諸表作成目的の原価計算においては、財務諸表の真实性を確保するために、原価は信頼しうる基礎に立脚して計算されなければならない、それを保証する手段として、財務会計と勘定組織のうえにおいて有機的に結合することが要求される。

また、原価計算制度が財務会計機構と有機的に結びつくということは、常時継続的に行われる計算体系であることを意味する。これは、同時に、原価計算制度の任務は、経常的に必要とされる原価計算目的に役立つことであることを意味する。財務諸表の作成、原価管理、予算統制などの経常的目的のために行われる原価計算が、原価計算制度である。

特殊原価調査

広い意味での原価の計算には、原価計算制度以外に、経営の基本計画および予算編成における選択的事項の決定に必要な特殊の原価、たとえば差額原価、機会原価、付加原価などを随時に統計的、技術的に調査測定することも含まれる。これを特殊原価調査という。臨時的目的のために、特殊な原価概念を用いて、特別に原価を調査測定するのが特殊原価調査である。

しかし、特殊原価調査は、制度としての原価計算の範囲外に属するものであるので、原価計算基準の規定対象とはなっていない。

理解図

	原 価 計 算 の 目 的	原 価 計 算 の 計 算 体 系	原 価 計 算 基 準 と の 関 係
原価計算制度	財務諸表作成目的 原価管理目的 予算統制目的 等	経常的 〔 財務会計機 構と有機的 に結合 〕	原価計算基準の 規定対象
特殊原価調査	経営基本計画作成目的 経営予算編成目的 等	随時的 〔 財務会計機 構のらち外 〕	原価計算基準の 規定対象外

4 原価概念

< 基準 3 >

原価計算制度における原価概念

原価計算基準は、原価計算制度における原価概念について、次のように規定している。

「原価計算制度において、原価とは、経営における一定の給付にかかわらせて、把握された財貨又は用役の消費を、貨幣価値的に表わしたものである。」

そして、次の4つの本質を有する。

-) 原価は、経済価値の消費である。
-) 原価は、一定の給付に転嫁される価値である。
-) 原価は、経営目的に関連したものである。
-) 原価は、正常的なものである。

非原価項目

非原価項目とは、原価計算制度において、原価に算入されない項目のことである。原価計算基準は、非原価項目を、次のように区分している。

-) 経営目的に関連しない価値の減少
-) 異常な状態を原因とする価値の減少
-) 税法上とくに認められている損金算入項目
-) その他の利益剰余金に課する項目

機会原価

機会原価とは、特定の目的を達成するために犠牲にされる経済的資源を、他の代替的目的にふりむけたときに得られるはずの最大の利益額にもとづいて測定した原価のことである。

機会原価概念は、原価計算制度における原価概念ではないが、経営意思決定のための制度外の原価計算では重要な意味をもっている。

第2節 製品原価計算

1 全部原価計算と直接原価計算

全部原価と部分原価 < 基準 4 (三) >

原価は、製品ないし販売品に集計される原価の範囲にもとづいて、次の2つに分類される。

) 全部原価

全部原価とは、一定の給付に対して生ずる全部の製造原価またはこれに販売費および一般管理費を加えて集計したものをいう。製品などに集計されるすべての製造原価(直接原価に対する全部原価)は全部原価であるが、販売品別の製造原価に販売費および一般管理費を加えた総原価も全部原価である。

) 部分原価

部分原価とは、全部原価の一部を集計したものをいう。部分原価は、計算目的によって各種のものを計算することができるが、最も重要な部分原価は、直接原価計算において製品に集計される直接原価(変動原価)である。

全部原価計算と直接原価計算

原価計算は、製造固定費を製品原価に集計するか否かにより次の2つに分けられる。

) 全部原価計算

全部原価計算とは、製造原価のすべてを製品原価として製品に集計し、販売費および一般管理費は期間原価として処理する方法であり、最も一般的な原価計算の方法である。

) 直接原価計算

直接原価計算とは、総原価を固定費と変動費とに分解し、変動製造原価のみを製品原価とし、固定製造原価は販売費および一般管理費と同様に期間原価として処理する原価計算の方法である。

2 製品原価と期間原価

< 基準 4 (二) >

原価は、財務諸表上の収益との対応関係にもとづいて、次の2つに分けられる。

製品原価

製品原価とは、一定単位の製品(および仕掛品)に集計された原価のことである。製品原価は、その発生とともに仕掛品の原価を構成し、完成時に製品の原価となり、その製品が販売された時に売上原価に転化し、売上高に対応させられる。この対応は、製品を媒介とする費用収益の対応であるので、個別的対応といわれる。また、製品原価は、その仕掛品、製品が期末において未販売の状態にあるならば、棚卸資産原価として貸借対照表に計上される。

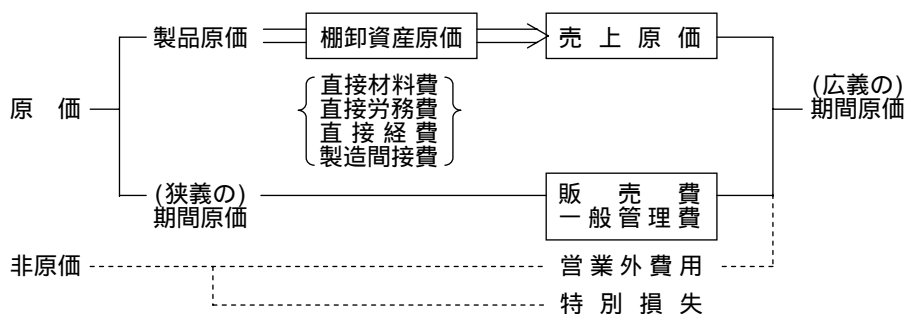
期間原価

期間原価とは、一定単位の製品に集計することなく、一期間の発生額がその期の収益に直接対応せしめられる原価のことである。この対応は、期間を媒介とする対応であるので、期間的対応といわれる。

(コメント)

期間原価については、その期間における発生額さえ把握されれば十分である。しかし、製品原価については、その発生額を把握し、それを一定単位の製品に集計して、単位製品の原価を計算しなければならない。この原価計算を製品原価計算という。

理解図



また直接原価計算においては、製造原価のうち変動製造原価だけが棚卸資産原価を構成するから、製品原価は変動製造原価だけとなり、固定製造原価は販売費および一般管理費とともに期間原価扱いされる。

理解図

	特 徴	範 囲	
		全部原価計算	直接原価計算
製 品 原 価	製品に集計	全部の製造原価	変動製造原価
期 間 原 価	収益に直接対応	販売費・一般管理費	固定製造原価 販売費・一般管理費

Point up lesson 1 にチャレンジ (別冊になっています)

3 製造原価要素の分類

< 基準 8 >

形態別分類

形態別分類とは、財務会計における費用の発生を基礎とする分類、すなわち原価発生の形態による分類であり、これによって原価は、) 材料費,) 労務費,) 経費に大別される。

) 材料費

材料費とは、物品の消費によって生ずる原価をいい、おおむね次のように細分される。

素材費 (または原料費)

買入部品費

燃料費

工場消耗品費

消耗工具器具備品費

) 労務費

労務費とは、労働用役の消費によって生ずる原価をいい、おおむね次のように細分される。

賃金 (基本給のほか割増賃金を含む)

給料

雑給

従業員賞与手当

退職給与引当金繰入額

福利費 (健康保険料負担金等)

) 経 費

経費とは、材料費、労務費以外の原価をいい、主としてサービスの消費によって生ずる原価からなる。経費には、次のような費目が含まれる。

減価償却費

棚卸減耗費

福利施設負担額

賃借料

修繕料

電力料

旅費交通費

製品との関連における分類

製品との関連における分類とは、製品に対する原価発生の態様、すなわち原価の発生が一定単位の製品の生成に関して直接的に認識されるかどうかの性質上の区分による分類である。製造原価は、この分類基準によって、次の2つに大別される。

）製造直接費

製造直接費とは、一定単位の製品を生産するために消費されたことが直接的に認識される製造原価のことであり、直接材料費、直接労務費および直接経費に分けられる。

）製造間接費

製造間接費とは、一定単位の製品を生産するために消費されたことが直接的に認識されない製造原価のことであり、間接材料費、間接労務費および間接経費に分けられる。

職能別分類

企業活動は、財務、購買、製造、販売、一般管理の各活動に区分され、これらは職能といわれる。そこで、企業活動に関連して発生する経済的資源の消費である原価は、まず、職能に応じて次のように分類される。

）財務費用

）購買原価

）製造原価

）販売費

）一般管理費

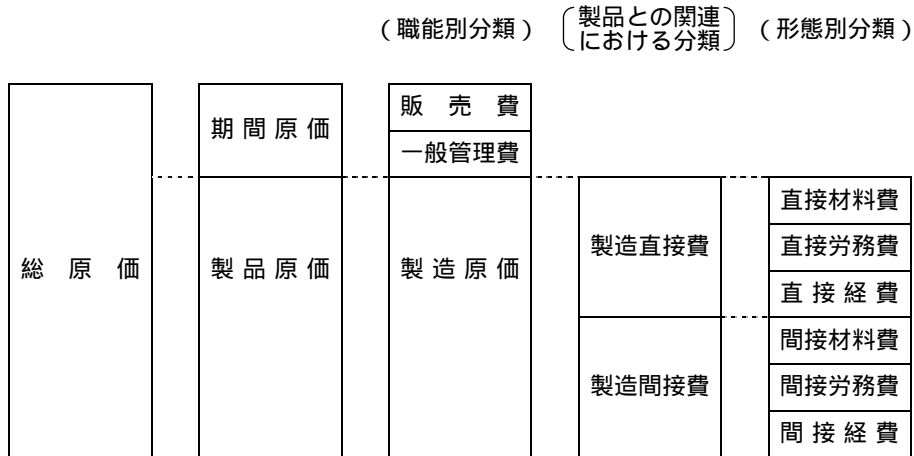
このうち財務費用は、原価計算制度上は非原価項目であり、また、購買原価は、製造原価や販売費および一般管理費に集計される。このため、原価計算基準では、「原価要素は、製造原価要素と販売費および一般管理費の要素に分類する」としている。

なお、販売費と一般管理費とを合わせたものを営業費といい、製造原価と営業費の合計を総原価という。

(コメント)

この他にも、例えば機能別による分類等もある。

理解図



4 実際原価計算と標準原価計算

実際原価と標準原価 < 基準 4 (一) >

原価は、その消費量および価格の算定基準にもとづいて、次の2つに分類される。

) 実際原価

実際原価とは、原価財の実際消費量をもって計算した原価のことである。ただし、その実際消費量は、経営の正常な状態を前提とするものであり、異常な状態を原因とする異常な消費量は、実際原価の計算においてもこれを実際消費量とは解さない。また、実際原価は、厳密には、実際の取得価格をもって計算した原価の実際発生額を意味するが、予定価格をもって計算しても、消費量を実際によって計算する限り、それは実際原価の計算である。

$$\begin{aligned} \text{実際原価} &= \text{実際価格} \times \text{実際消費量}, \text{又は} \\ \text{実際原価} &= \text{予定価格} \times \text{実際消費量} \end{aligned}$$

) 標準原価

標準原価とは、原価財の消費量を、科学的、統計的調査にもとづいて能率の尺度となるように予定し、かつ、標準価格(予定価格または正常価格)をもって計算した原価のことである。この場合、能率の尺度としての標準とは、その標準が適用される期間において達成されるべき原価の目標を意味する。

$$\text{標準原価} = \text{標準価格} \times \text{標準消費量}$$

実際原価計算と標準原価計算

原価計算は、計算される原価の種類にもとづいて次のように分類される。この分類は、原価基準の相違にもとづく分類ともいわれる。

）実際原価計算

実際原価計算は、原価財の実際消費量と実際価格または予定価格にもとづく原価の計算すなわち製品原価を実際原価として行なう計算方法である。

）標準原価計算

標準原価計算は、原価財の標準消費量と標準価格（予定価格または正常価格）にもとづく原価の計算すなわち、製品原価を標準原価として行なう計算方法である。

（コメント）

全部原価計算と直接原価計算の分類は、製品原価の範囲による分類であるのに対して、実際原価計算と標準原価計算の分類は、原価基準の相違による分類である。従って、製品原価計算の基本的な枠組として次の4つが考えられる。

製品原価の範囲		原価基準の相違
全部原価計算（全部製造原価）		実際原価計算（実際原価）
直接原価計算（変動製造原価）		標準原価計算（標準原価）

5 製品原価計算の手続体系

原価の流れ

原価計算では、企業における原価の流れを理解することが重要である。原価の流れは、物の流れに対応して、次の3段階に分けることができる。

）第1段階

原価の流れの第1段階は、製造・販売・管理という企業の経営活動を行なうのに必要な材料、労働力、機械などの原価財を企業外部から購入する段階である。原価財の購入過程は、原価が企業に流入する段階であり、ここで原価財の購入原価が認識・測定される。

）第2段階

外部から購入された種々の原価財は、企業の経営活動のために消費されていく。原価財の消費のされ方は、材料、機械、用役という3つに分けて考えることができる。

第1に材料は、購入されてからいったん倉庫に保管され、必要に応じて払出されて1回限りの用途に消費される。第2に機械は、購入後、工場に長期間据え置かれ、製品の製造のために一定の用役を提供する。そして、用役の提供につれて機械は徐々に消費されていく。また、第3に労働力、電力などの用役は、その購入と同時に消費される。

さて、原価財が消費されたならば、第1段階で測定された購入原価はその原価財を離れ、材料の場合は材料費、機械の場合は減価償却費、労働力の場合は労務費となる。材料費、減価償却費、労務費は、それがいかなる経営活動により発生したのかにより製造原価、販売費、