

Introduction（はじめに）

(1) Managerial Accounting

① Managerial Accounting の意義

Managerial accounting（management accounting、管理会計）とは、組織内部の manager（経営管理者）に会計情報を提供するための会計です。

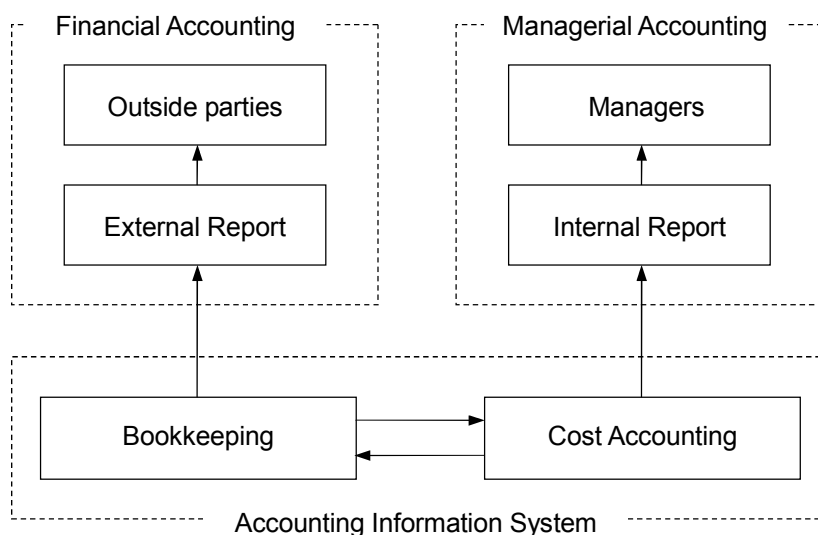
Financial accounting（財務会計）との根本的な違いは、報告対象にあります。managerial accounting は組織の内部者（manager）に、financial accounting は組織の外部者（investors や creditors など）に会計情報を提供します。

両者の相違をまとめると、次のようになります。

	Financial Accounting	Managerial Accounting
Primary users	Outside parties 株主の投資決定や債権者の貸付に関する決定に用いられる	Organizational managers 経営管理者が行う経営管理活動を支援する
Freedom of choice	GAAP 外部者の目に触れるので社会的なルールに基づいて作成する必要がある	No constraints 内部者しか目にしないので社会的なルールで規制する必要がない
Time focus	Past orientation 過去一年間に稼ぎ出した利益、これまでに蓄積してきた財産を報告する	Future orientation 過去の実績も重要であるが、どちらかといえば将来どうなるか（どうすべきか）に関心がある
Time span	Less flexible 一定期間（四半期・一年）毎の報告が求められる	Flexible 会社が自由に決めればよい
Reports	Summary reports 会社全体の利益・財産について報告する	Detailed reports 製品別・地域別・顧客別など詳細な単位について報告する

② Accounting Information System（会計情報システム）

Managerial accounting のためにも、financial accounting のためにも、実際に会計データを処理するのが、accounting information system です。具体的には bookkeeping（簿記）や cost accounting（原価計算）という手続からなりますが、このうち bookkeeping については FAR で取り扱っていますから、MA では cost accounting を主に取り上げます。



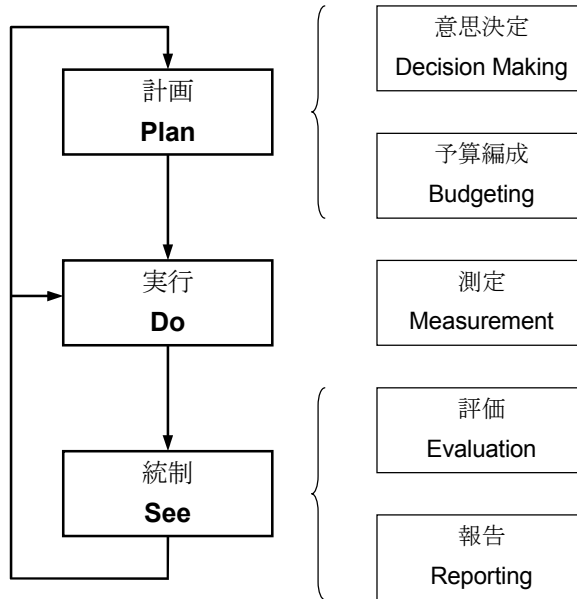
③ Cost Accounting と Financial Accounting

製造企業が financial statement を作成するにあたり、cost accounting が必要となります。具体的な内容は、第 1 章、第 2 章で紹介します。

④ Cost Accounting と Managerial Accounting

Managerial accounting における cost accounting の役割を、企業がその目標を達成するために行っている管理活動の流れ（management process 経営管理過程¹）に沿って概観しておきましょう。

¹ Management process は、経営学では Plan（計画）・Do（実行）・See（統制）というプロセスで紹介されることが多く、品質管理では Plan（計画）・Do（実行）・Check（比較）・Action（是正行動）というプロセス（PDCA サイクル）で紹介されることが多いですが、両者に実質的な違いはありません。また、経営管理に必要な会計情報を作成し、経営管理者に提供する職位を Controller といいます。



まず **manager** は、様々な問題を解決するために種々の意思決定を行います。例えば、生産能力の不足を解消するために設備を購入すべきか否か、利益を最大化するためにはどの製品の販売に注力すべきかといった問題に対して、自らの意思を決定する必要があります。意思決定に際しては、経験や勘だけに頼るのではなくデータに基づいて合理的に行う必要があります。**Accounting information system** には **manager** の意思決定を支援するという役割があり、本書では第11章・第12章で詳しく見ていきます。

次に **manager** は、**budget**（予算）という管理ツールを用いて企業活動を計画し統制します。

予算編成に先だって、目標利益を獲得するのに必要な販売量等を大まかに検討します。この検討には「売上高が〇〇円の時、原価が××円になる」という予測が不可欠ですが、**variable costing**（直接原価計算、第4章）を基礎とした**CVP分析**（第6章）というツールを用います。また、こうした検討には、原価を変動費と固定費に分けておくことが有用となるので、変動費・固定費の区分について第5章で取り上げます。

予算が編成されると、予算に示された目標の達成を目指して、実際に業務執行がなされます。業務が執行されれば、それにとまって売上高がいくら獲得できたか、原価がいくら発生したかという、実績情報の収集・計算・記録が **accounting information system** によって行われます。実績情報が得られると、予算（目標）との対比から目標との差異（ズレ）が把握されます。差異の発生原因を究明し、改善することで企業業績の向上につなげていくことができます。このような、実績情報の収集・計算・記録から差異情報の提供といった一連のプロセスについても **accounting information system** が情報を提供していくことになります。以上の内容は、**第7章**で詳しく見ていきます。なお、製造原価の管理に関しては、**standard costing**（標準原価計算）と呼ばれるツールが用いられ、これについては**第3章**で紹介します。

最後に、実績情報や差異情報は、次の予算編成にフィードバックされ、予算管理プロセスは終結します。

また、予算を用いた管理プロセスは、事業部、工場、営業所、部、課といった企業組織の管理単位と結びつけて行われるのが通常で、各組織単位の管理者（事業部長、工場長、営業所長、部長、課長）は、自らの組織単位に割り当てられた予算（目標）を達成すべく業務を執行します。したがって、各組織単位自体の業績、さらには、管理者自身の業績を測定・評価することが必要になります。今日、日本でも成果主義という言葉が頻繁に聞かれますが、このような業績に関する情報は報酬とも関連を持つものです。業績管理システムについては**第8章**で詳しく見ていきます。

さらに最近では、組織単位に着目した伝統的な管理のみならず、組織横断的に実行されるプロセスの管理（**第9章**）や、プロジェクトの管理（**第10章**）が注目を集めており、これらも本書の中で取り上げます。

Accounting information system に対して財務会計情報と管理会計情報の提供が求められていることは理解できたでしょうか。管理会計情報の作成において、**cost accounting** が具体的にどのような情報を作成すれば良いのかを考えていくのが、このテキストの大きなテーマの1つとなります。

繰り返しになるかもしれませんが、最後に、**accounting information system** が提供する情報を分類してみましょう。この分類は相互に重複する部分もありますが、会計情報全体を理解する上での助けになるでしょう。

A. 実績記録情報

実績記録 (**scorekeeping**) 情報は、経営活動の現状を知り、その業績を判断するために不可欠な情報です。この情報は、財務会計情報と管理会計情報の基礎となる情報で、特に公表用財務諸表は、実績記録情報から作成されます。

B. 注意喚起情報

注意喚起 (**attention directing**) 情報とは、予算（目標）と実績を比較し、差異を明らかにし、経営者の注意を喚起するための情報です。したがって、この情報には、前述の実績記録情報が必要となります。注意喚起情報は、予算管理プロセスにおいて必要となります。

C. 問題解決情報

問題解決 (**problem-solving**) 情報とは、将来採りうる代替的コースの選択において、どの案が最善かを定める上で役に立つ情報です。実績記録情報と注意喚起情報は、企業の経営管理上、常に必要となる情報ですが、この問題解決情報は、問題に直面したときに必要となる情報です。

(2) Financial Management

Financial Management (財務管理) とは、financing (資金の調達) と investment (資金の投資・運用) を統合的に管理することをいいます²。Financial Management では、資金の調達と運用を、長期 (1 年超) か短期 (1 年内) かという観点から 2 つのタイプに分類します。

① 長期の調達と運用 (投資)

Fixed assets に投資された資金は、depreciation の計上を通じてゆっくりと (数年間かけて) 回収されます。こうした長期の運用には、長期間返済不要な資金調達手段である long-term debt (長期債務) や返済不要な資金調達手段である stockholders' equity (株主資本) によって調達された資金を用いるのが一般的です。

Fixed assets のような長期の資金運用については第12章で、それに対する長期の資金調達については第13章で紹介します。

② 短期の調達と運用

Inventory や account receivable といった current assets に投資された資金は、短い期間で回収されます。こうした短期の運用には、current liabilities のような短期的な資金調達手段が用いられるのが一般的です。

Current assets と current liabilities を working capital (運転資本) と呼びますが、短期の調達と運用の管理は working capital management (運転資本管理) として第14章で紹介します。

なお、以上のように、長期の investment は長期の finance で賄い、短期の investment は短期の finance で賄うことを maturity matching (満期のマッチング) といいます。

² 財務管理上の問題を扱う職位を Treasurer といいます。

基本問題 1

- (1) Which of the following topics is the focus of managerial accounting?
- a. Financial statements and other financial reports.
 - b. Historical cost principles.
 - c. The needs of creditors.
 - d. The needs of the organization's internal parties.

【解答と解説】

- (1) (d) Choice "d" is correct. Managerial accounting focuses on the needs of internal users (managers) and on data relevant for decision making.

Managerial accounting が焦点をあてるトピックとして正しいものを問う問題です。

Managerial accounting は、組織の内部者（manager）が経営管理を行う上で必要となる情報を提供しようとする会計ですから、当然、manager の情報ニーズに強い関心を持ちます（誰も関心を持たない情報、関心を抱く必要のない情報を作成しても意味がありません）。

Financial statement や他の financial reports に焦点をあてるのは、financial accounting です（a.は誤り）。Financial accounting は investors や creditors に対して会計情報を提供することを目的としています（c.は誤り）。

Manager は、自らの意思決定や行動が将来の costs や income にどのような影響を与えるかに関心をもつので、managerial accounting も将来の costs や income に関心を持ちますが、financial accounting は実際に発生した costs や実際に得られた income など、過去の実績に関心を持ちます（b.は誤り）。

[本問は Becker 実践トレーニング集にある問題です。]



1. Product Costing（製品原価計算）

Objectives

多くの企業ではコストを計算するために、公式の計算システムをもっています。それが原価計算システムです。原価計算システムにおいては、収集や配賦といった複雑なプロセスを経て、コストを計算していきます。このシステムをつうじて、コストは、部門のコスト、あるいは製品のコストというように、何らかの対象について集計されていきます。一連の集計プロセスを勘定関係として表したものをコストフローといいます。コストフローのなかで、この章では、製品のコストを計算する2つの方法、すなわち個別原価計算と総合原価計算について学習します。

Key Topics

1. Financial statement と product costing
2. Cost の意義と分類
3. Fundamental processes
4. Cost Flows
5. Job costing vs Process costing
6. Job-Costing System（個別原価計算）
7. Process-Costing System（総合原価計算）①
8. Process-Costing System（総合原価計算）②

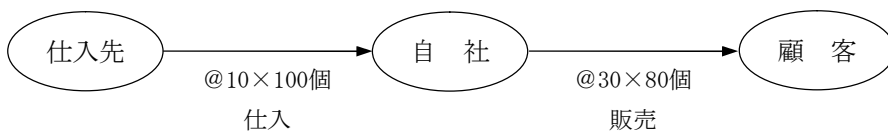
1. Financial statement と Product costing

本章と次章では、financial statement の作成に必要となる cost accounting（原価計算）を紹介します。ただし、financial statement を作成するのにすべての企業が cost accounting を必要とする訳ではありません。

商業経営¹（小売業・卸売業等）

→ Cost accounting を行うことなく、financial statement を作成できます。

商業経営における取引：仕入れたモノをそのまま販売



Income statement

Revenue @ 30×80個=2,400

Expense @ 10×80個= 800

Profit 1,600

Balance sheet の inventory

@ 10×20個=200

工業経営²（製造業等）

→ Cost accounting によって unit cost of product（製品単位原価）を計算しないと正確な financial statement を作成できません。

工業経営における取引：仕入れたモノを別のモノに作りかえて販売



Income statement

Revenue @ 30×80個=2,400

Expense @ ?×80個= ?

Profit ?

Balance sheet の inventory

@ ?×20個= ?

工業経営を営む企業が、financial statement 作成のために行う cost accounting のことを、特に product costing（製品原価計算）といいます。

¹ 商業経営を営む企業を Merchandising company という。

² 工業経営を営む企業を Manufacturing company という。

2. Cost の意義と分類

(1) Costs の意義

Costs : 経営活動において消費された資源を貨幣支出額に基づいて測定したもの

① 「経営活動において」

企業では様々な活動が行われていますが、ここでいう経営活動は、生産（製造）活動・販売活動・一般管理活動の3つを指します。

② 「消費された資源」

企業は、様々な資源（**resource**、物品・労働用役・その他）を消費しながらその経営活動を行っており、これらの資源が消費されたとき **costs** が発生したと考えます。

③ 「貨幣支出額に基づいて測定」

消費された資源の金額は、その資源を取得する際に支払った貨幣支出額（**cost of goods purchased**、購入原価）に基づいて計算します。

(2) Classifications of costs（コストの分類）

Costs は、どの経営活動に伴って発生したかで次のように分類されます。

① Manufacturing costs（製造原価）

生産活動（工場における **product** の生産）に要した **costs**。**Factory costs**（工場原価）ともいう。原料費や工員の賃金、機械減価償却費など。

② Selling costs（＝selling expenses、販売費）

販売活動（営業所における **product** の販売）に要した **costs**。広告宣伝費、販売員手数料など。

③ General and administrative costs（＝G & A expenses、一般管理費）

一般管理活動（本社における企業活動全般の管理）にかかった **costs**。本社建物の減価償却費、経理部費など。

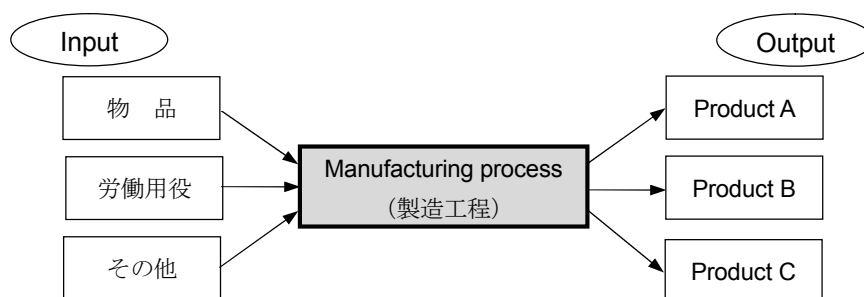
また、これらの **costs** を総称して **total costs**（総原価）といいます。

(3) Classifications of manufacturing costs（製造原価の分類）

Product の unit cost は、manufacturing costs を product に集計することで計算します。他方、selling costs や general and administrative costs は product に集計しません³。

Unit costs を適切に計算するには、いくつかの観点から manufacturing costs を分類する必要があります。

ところで、工場にあって product を製造しているところを manufacturing process（製造工程）といいます。そこでは様々な資源を投入（消費）し、それらを組み合わせて product を産み出しています。



なお、input を output に変換することを conversion（加工）といいます。

分類 1：何を消費したか

A. Materials / Material costs（材料費）

物品を消費したことで発生する costs。原料費、部品費など。

B. Labor costs（労務費）

労働用役を消費したことで発生する costs。工員の賃金、賞与など。

C. Expenses（経 費）

上記以外の資源を消費したことで発生する costs⁴。減価償却費、電力料など。

³ Manufacturing costs are specifically capitalized to the cost of the manufactured product, according to various available and appropriate methods. Non-manufacturing costs (e.g., selling general and administrative expenses) are expensed in the period incurred.

⁴ 英語表記は expenses ですが、ここでは「費用」という意味ではありません。

分類2：特定の product に対して（容易に）跡付けることができるかどうか

a. Direct costs（直接費）

ある特定の product に対して、いくらかかったかを把握できる costs。

b. Indirect costs（間接費）

ある特定の product に対して、いくらかかったかを把握できない costs。

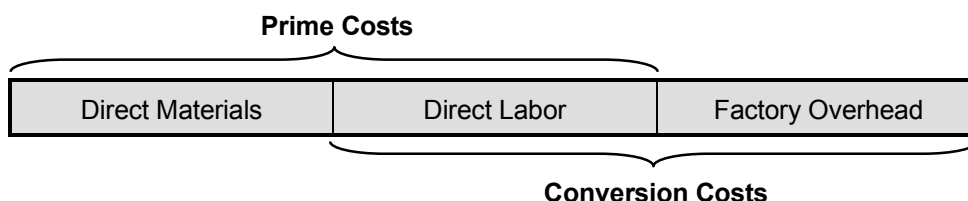
以上の分類を組み合わせると、manufacturing costs は次の 6 つに分類されます。

	Direct costs	Indirect costs
Materials	Direct materials 例 raw materials（原料費）	Indirect materials 例 supplies（消耗品費）
Labor costs	Direct labor costs 例 工員に支払う wages（賃金）	Indirect labor costs 例 supervisory salaries （監督者給与）
Expenses	Direct expenses 例 試験では出題されることがないため、省略。	Indirect expenses 例 property taxes（固定資産税）、rent（賃借料）、insurance（保険料）、depreciation（減価償却費）

なお、indirect materials、indirect labor costs、indirect expenses の合計を、factory overhead（factory burden）と総称することが多くあります。

	Direct costs	Indirect costs
Materials	Direct materials	factory overhead (factory burden)
Labor costs	Direct labor	
Expenses	—	

また、direct materials と direct labor の合計を prime costs（素価）、direct labor と factory overhead の合計を、conversion costs（加工費）といいます。



3. Fundamental processes（基本的なプロセス）

Product costing の基本的な計算手続を見ていきます。

(1) 計算期間

Product が出来上がったら極力早くその costs を知りたいというニーズがあることから、通常は1ヶ月ごとに行います。

(2) 計算手順

Unit cost of product は、次の3つのステップを経て計算されます。

ステップ1：Cost accumulation（原価収集、費目別計算）

1ヶ月間の原価発生額を集計します。

ステップ2：Cost allocation to departments（部門への原価配賦、部門別計算）

1ヶ月間の manufacturing costs を departments（部門）ごとに集計します。

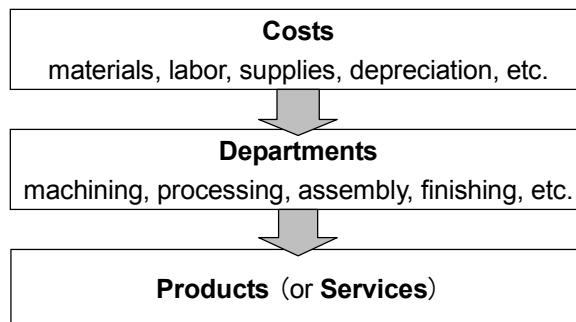
ステップ3：Cost allocation to products（製品への原価配賦、製品別計算）

Manufacturing costs を product に集計して unit cost of product を求めます。

Cost Accumulation

Cost Allocation
(to Departments)

Cost Allocation
(to Products)



なお、costs を集計する対象のことを **cost objective** (**cost object** : 原価計算対象) といいます。具体的には、**products** (製品)、**services** (サービス) および **departments** (部門) などがあります⁵。

Units cost of product は、**product** に **manufacturing costs** を集計することで計算されるので、**product** は **cost objective** です。

近年、サービス業でも **cost accounting** が利用されるようになってきており、その場合には **services** が **cost objective** として選択されます。ただし、サービス業における **cost accounting** は、製造業にはない固有の論点が多々含まれており、また、試験における重要性も低いので、具体的な内容には触れないでおきます。

また、ステップ2 (部門別計算) の計算では、**department** (部門) ごとに **costs** が集計されるので、**department** も **cost objective** となります。ただし、小規模な工場では計算を簡単にするために、このステップ2を省略することがあり、本章でもステップ2を省略して話を進めます。

⁵ Cost の集計対象となるものはすべて **cost objective** と呼ばれ、この他にも **activity** (第2章) **product lines**、**customers**、**sales territories**、**channels of distribution**、**division** といった各種の **segment** (第4章)、個々の **project** (第10章、第11章、第12章) といったものが含まれます。

Example 1 – 1

ある会社では製品 A を生産・販売している。当期（当月：2011年12月1日～2011年12月31日）のデータが次のとおりであったとして、以下の問に答えなさい。

1. 生産・販売データ

Total units manufactured（完成量） 1,000個

Total units sold（販売量） 800個

（期末の時点で、200個の product が手許に在庫として残っている。）

なお、当期の販売価格は@\$2,500であった。

2. 製造原価データ**① Direct materials（直接材料費）**

製品 A の主たる材料 a 15,000kg を \$750,000 (@\$50) で購入し、そのうち、12,000kg を消費した。

Direct materials purchased	\$750,000
----------------------------	-----------

Direct materials used	?
-----------------------	---

② Direct labor costs（直接労務費）

工員の賃金は時間給（labor rate（賃率）@\$10）で支払っている。当期の作業時間は40,000時間であり、\$400,000を支払った。

③ Factory overhead（製造間接費）

Indirect materials	\$250,000
--------------------	-----------

Indirect labor	150,000
----------------	---------

Indirect expenses	100,000
-------------------	---------

Total	\$500,000
-------	-----------

3. 販売費および一般管理費データ

• Selling expense : \$200,000

• General and administrative expense : \$360,000

問 1 製品 A の unit cost of product（製品単位原価）はいくらですか。

問 2 当期の income statement を作成しなさい。また、product および materials の ending balance を求めなさい。

問 1 Unit cost of product（製品単位原価）の計算

(1) Cost accumulation（費目別計算）

Direct materials	\$600,000	←@\$50×12,000kg
Direct labor costs	400,000	
Factory overhead	500,000	
<u>Manufacturing costs</u>	<u>\$1,500,000</u>	

(2) Unit cost of product（製品単位原価）

$$\text{Unit cost of product} : \frac{\text{Cost of goods manufactured } \$1,500,000}{\text{Total units manufactured } 1,000\text{個}} = \$1,500/\text{個}$$

まず、当期の **manufacturing costs** を集計します。材料については、消費した分だけが当期の **costs** となることに注意してください。

次いで、**unit cost of product** を計算します。1,000個作るのに\$1,500,000ですから、1個\$1,500です。

問 2 Income statement および balance sheet の作成

Income Statement

Sales	(販売価格@\$2,500×販売量800個＝)	\$ 2,000,000
Cost of goods sold	(単位原価@\$1,500×販売量800個＝)	<u>1,200,000</u>
Gross margin		800,000
Selling, general and administrative expenses	(\$200,000+\$360,000＝)	<u>560,000</u>
Operating income		<u>\$ 240,000</u>

Balance sheet（の一部）

Product の ending balance	\$300,000（＝単位原価@\$1,500×月末在庫量200個）
Materials の ending balance	\$150,000（＝材料価格@\$50×月末材料3,000kg）

(3) Product costs vs period costs (製品原価と期間原価)

Product costs (製品原価)⁶ : product に集計し、販売された product に対応する金額だけを expenses とする costs

Period costs (期間原価)⁷ : product に集計せずにその期の expenses とする costs

先の設例において、manufacturing costs と selling, general and administrative costs で異なる扱いをしていることに注意して下さい。

Manufacturing costs は、生産した product に集計された後、販売した product の分だけを expenses として処理しています (product costs として扱っています)。

具体的には、当期に1,000個生産しましたが、販売したのは800個だけで、残りの200個は在庫として次期に繰り越されています。そこで manufacturing costs も、当期に販売した800個分だけを cost of goods sold として費用処理し、売れ残った200個分は inventory として資産計上するのです。

次期に繰り越した manufacturing costs は、次期以降、販売したときに cost of goods sold とします。

これに対して、selling, general and administrative costs は当期に発生した分をそのまま当期の expenses として処理しています (period costs として扱っています)。

例えば advertising costs がかったとして、その広告宣伝によって、当期にどれだけ sales が増え、そして次期にどれだけ sales が増えるのかを具体的に把握することはできません。そこで、SG&A については、すべて当期の sales の獲得に役立ったものとみなし、全額を当期の expenses とするわけです。

Product costs と period costs の区別は、公表用 financial statements (特に income statement) の作成にあたって重要になります。

Total costs	Manufacturing costs	Product costs
	Selling, general and administrative costs (Non-manufacturing costs)	Period costs

⁶ Product costs are all costs related to the manufacturing of the product. Product costs are inventoriable (i.e., considered as assets before the product is sold).

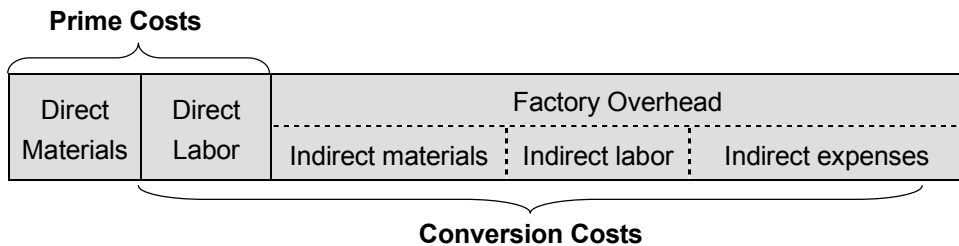
⁷ Period costs are expensed in the period in which they are incurred and are **not** inventoriable.

基 本 問 題 1

- (1) Which of the following types of costs are prime costs?
- a. Direct materials and direct labor.
 - b. Direct materials and overhead.
 - c. Direct labor and overhead.
 - d. Direct materials, direct labor, and overhead.
- (2) Conversion costs do **not** include:
- a. Direct materials.
 - b. Indirect labor.
 - c. Indirect materials.
 - d. Direct labor.
- (3) Which of the following is assigned to goods that were either purchased or manufactured for resale?
- a. Relevant cost.
 - b. Period cost.
 - c. Opportunity cost.
 - d. Product cost.
- (4) Which one of the following best describes direct labor?
- a. Relevant cost.
 - b. Period cost.
 - c. Opportunity cost.
 - d. Product cost.

【解答と解説】

- (1) (a) Direct material と direct labor の合計を prime costs といいます。



- (2) (a) Direct materials は conversion costs に含まれません。
- (3) (d) 「(再)販売するために購入ないし製造された goods に集計される costs」は product costs です。
 なお、relevant costs と opportunity costs は第11章で紹介します。
- (4) (d) Direct labor は manufacturing costs であるため、product costs として処理されます (product に集計され、販売された product に対応する金額だけが当期の expense として処理されます)。

〔(1)～(4)は Becker 実践トレーニング集にある問題です。〕