

連載◎徹底解説！モノづくりと原価 ～生産実務者のための原価管理の基礎の基礎

第2回

「勘定科目」の基礎の基礎

川上 徹◎アットストリームコンサルティング

前回は、原価と費用との違いや原価計算の流れの概略を述べた(図表—1)。今回は、原価の把握方法について述べる。原価計算の流れのスタートであり、同図表の①に該当する。

◎費用および原価の把握方法◎

費用および原価は、発生したつど細かな勘定科目別に把握される(原価と費用との違いは前回説明したので、以下では原価についてのみ解説していく)。さらに、勘定科目別に把握した原価は、活用目的に応じて性質別にグルーピングされる(図表—2)。

以下で、勘定科目とグルーピングについて、それぞれ詳しく解説していく。

◎勘定科目について◎

◎勘定科目とは

原価は、支出や発生のとど発行される1枚ごとの伝票によって計上される。このとき支出目的や発生形態によって、費用および原価を区分把握する単位が勘定科目である。

個々の伝票を起こす際に、当該伝票に記載された個々の原価の内容にふさわしい勘定科目を記載することにより、原価が勘定科目別に区分把握されるのである。

◎なぜ細かく区分されているのか

原価は伝票ごとに計上されるが、1ヵ月もしくは1年間の伝票量は膨大になるため、伝票内訳だけでは何にどれだけ原価がかかったのかをトータルで把握することはできない。

しかし、原価管理を行うためには「何に」の部分がある程度細かく区分して中身を把握することが不可欠である。この「何に」を把握するためのくくりが勘定科目であり、実務では勘定科目が細かく区分設定されているのである。

◎どのように区分されているか

勘定科目は、大きくは原価の形態別に「材料費」「労務費」「経費」の大区分に分けることができる。さらに、それぞれの大区分のなかで、支出の目的や形態、および管理上の必要性に応じて個々の勘定科目が設定されている。

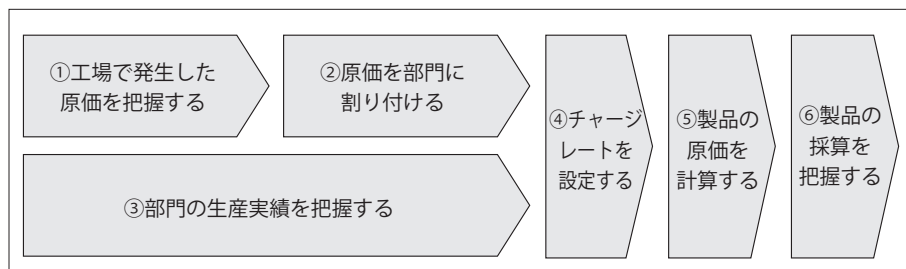
以下に、『材料費』『労務費』『経費』の順で具体的な勘定科目を見ていく。

●『材料費』

生産に投入した「モノ」の原価が『材料費』である。『材料費』の勘定科目は、投入した「モノ」の種類や用途によって分けられている。

たとえば、「原材料費」「部品費」「補助材料費」などのような勘定科目が含まれる。

「原材料費」には製品の主要な部分を構成する原材料の原価が、「部品費」には外部から購入

図表—1
原価計算の流れ

した部品の原価が、「補助材料費」には塗料や包装資材など補助的な部材の原価が、それぞれ計上される。

●『労務費』

工場内の「ヒト」にまつわる原価(いわゆる人件費)が『労務費』である。『労務費』の勘定科目は、給付の種類(給与か、賞与か、退職金か)や支払先(従業員か従業員以外か)によって分けられる。

たとえば、「賃金」「給与」「賞与」「退職給付引当金繰入額」「法定福利費」などのような勘定科目が含まれる。

生産現場の業務担当者に支給された給与は「賃金」に、間接業務や管理業務の担当者に支給された給与は「給料」に計上される。ボーナスは「賞与」に計上され、「退職給付引当金繰入額」には退職金の支給に備えて毎期平準的に積み立てていく費用が計上される。「法定福利費」には従業員の社会保険(健康保険や雇用保険)などのために会社が支払う掛け金が計上される。

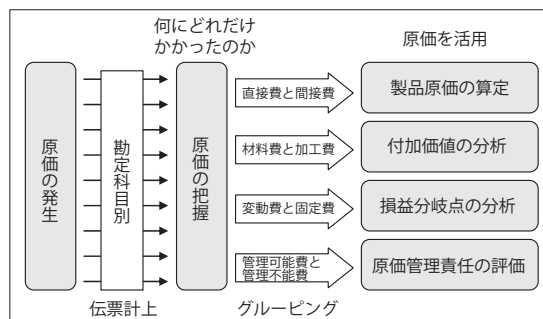
●『経費』

『材料費』『労務費』以外の原価をまとめたものが『経費』である。

『経費』には、日常業務の中で発生するさまざまな原価が含まれる。そのため、「外注加工費」「減価償却費」「賃借料」「保険料」「電力料」「水道光熱費」「通信費」「租税公課」「旅費交通費」などのように、原価の内容を示すたくさんの勘定科目に分けられる。それでもすべての経費を分け切ることが不可能なため、その他にあたる「雑費」も設けられており、個々の原価の内容に応じてこれらの勘定科目が用いられる。

『経費』に属する勘定科目のうちで、「減価償

図表—2 原価のグルーピング



却費」には過去の支出額を以後の数期間にわたって均等に配分した額が計上される。

たとえば、長期間にわたって生産の合理化に貢献するような多額の設備投資を決断した場合、全額を投資した年度の原価とすると、設備投資を実行した年度のみ大赤字になってしまう。このため、投資の効果が及ぶ長期間にわたり原価を均等化して計上するが、その際に用いられる勘定科目が「減価償却費」である。

過去の意思決定による投資額が以後の期間に原価として計上される点、投資実行後の期間では支出がないのに原価が計上される点で特徴的な勘定科目である。

◎原価の性質によるグルーピング◎

前節では、原価を勘定科目別に把握することについて述べたが、製品原価の計算や原価管理、その他の分析などに原価情報を活用するためには、「直接費」と「間接費」、「材料費」と「加工費」といった具合に、勘定科目とは別に原価の性質に着目したグルーピングを行うと便利である。

図表—3 「材料費」と「加工費」に区分

製品A 1個当たり		売価650円		
	材料費 400円	加工費 150円	粗利 100円	
		付加価値250円		
製品B 1個当たり		売価500円		
	材料費 100円	加工費 300円	粗利 100円	
		付加価値400円		

原価を活用する目的によって、グルーピングの仕方は異なるが、以下に代表的なグルーピングについて説明する。

◎「直接費」と「間接費」

原価を「直接費」と「間接費」に区分するのは、製品原価の算定のためである。

「直接費」とは、発生した時点で製品との直接的関連性が認識できる原価であって、それができないのが「間接費」である。

製品原価を計算する上では、原材料費や外注加工費などの「直接費」と、それ以外の「間接費」を区分集計する。そして、「直接費」は製品に直接紐つけ、「間接費」は生産ラインにおける直接作業時間など、適切な配賦基準を通して製品に紐つけるのである。

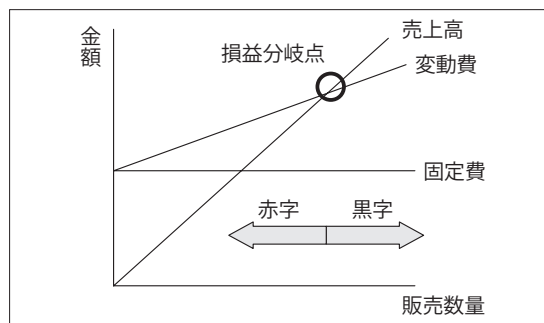
◎「材料費」と「加工費」

原価を「材料費」と「加工費」に区分するのは、自社製品の付加価値を分析するためである。

「材料費」は材料費に属する勘定科目の合計であり、それ以外の原価が「加工費」である。性質的に、「材料費」は外部から調達した物品の原価であり、「加工費」は社内での生産活動に要した原価である。

売価から材料費を差し引いた金額が各製品の付加価値である。図表—3の状況で、全体の生産量に制約がある場合には、より付加価値の高い製品Bの生産を優先した方が、全社的な付加価値は高まり、利益の最大化が図れる。

図表—4 損益分岐点の把握



◎「変動費」と「固定費」

原価を「変動費」と「固定費」に区分するのは、自社の損益分岐点を把握するためである。

「変動費」は、操業度（稼動日数や稼動時間）が増減すると、それに伴って増減する原価である。たとえば、原材料費、残業代、パート社員の給料など、仕事が増えると増加する原価は「変動費」である。

一方、「固定費」は操業度の増減に関わらず一定額の原価である。たとえば、減価償却費、賃借料、基本給など、仕事がなくても定額が発生する原価が「固定費」である。

「固定費」と、製品1個当たりの原価に含まれる「変動費」が把握できれば、図表—4のように、販売数量の変動に応じて、原価がどのように変化するか分かる。これを売上高と対比することにより、自社の損益分岐点となる販売数量を把握できる。

また、原価を「変動費」と「固定費」に区分することで、操業度の増減に応じて総原価を見積もることが可能になる。これと実際に発生した原価とを対比すれば、工場全体の原価管理がうまくできたかどうか判断できる。

◎「管理可能費」と「管理不能費」

社内には、生産ラインのリーダーや工場長をはじめさまざまな責任者がいるが、原価を「管理可能費」と「管理不能費」に区分することで、それぞれの責任者の原価管理状況を評価することができる。

それぞれの管理者にとって、自分の努力で削

減可能な原価が「管理可能費」であり、そうでないものが「管理不能費」である。図表—5では、ラインのリーダーの「管理可能費」は、個々の生産ラインのオペレーションから発生する原価であり、それ以外は「管理不能費」であることを表している。このように、それぞれの責任者の責任範囲によって、どこまで「管理可能費」になるかが異なる点に留意が必要である。

それぞれの責任者の責任範囲に応じて原価を「管理可能費」と「管理不能費」に区分することによって、それぞれの責任者が原価をどれだけ削減したのかという評価が可能になる。

原価の勘定科目単位での把握とグルーピングについて説明してきた。上記のように、何にどれだけ原価がかかったのかの勘定科目別の

図表—5 「管理可能費」と「管理不能費」

原価の種類	ラインのリーダー	工場長
「給料」 間接業務や 管理業務の 担当者に支給 された給与	管理不能費	管理可能費
「賃金」 生産ラインの 担当者に支給 された給与	管理可能費	

内訳把握と、原価を活用するための性質別のグルーピングのいずれにも対応できるように、個々の原価が計上される。そして、1ヵ月や1年といった原価計算を行う期間に合わせて原価を集計把握することにより、必要な原価情報が把握できるのである。

【練習問題】

下記の①～③の設例において、それぞれ今月の原価はどの勘定科目にいくら計上されるか。また、それらの原価は性質によるグルーピングでは、直接費と間接費、材料費と加工費、変動費と固定費のいずれに属するか。製品Aの生産ラインのリーダーにとって管理可能費か管理不能費か、そして工場長にとって管理可能費か管理不能費かを検討せよ。

- ①今月の製品Aの原材料購入額は1000万円、そのうち8割を生産に投入し、残りは倉庫に保管している。月初に上記原材料の在庫はなかった。
- ②工場の品質検査工程の設備費用は毎年2400万円ずつ原価として計上されており、これを月々均等に分割計上している。当工程では複数製品の品質検査を行っている。
- ③製品Aの生産工程の一部を外部委託しており、金額は出来高払いで1個当たり500円である。今月の出来高は2000個であった。

【解答】

- ①原材料費＝800万円、直接費・材料費・変動費、リーダー＝管理可能費、工場長＝管理可能費
- ②減価償却費＝200万円、間接費・加工費・固定費、リーダー＝管理不能費、工場長＝管理可能費
- ③外注加工費＝100万円、直接費・加工費・変動費、リーダー＝管理可能費、工場長＝管理可能費

【解説】

- ①生産に実際に投入された1000万円×8割＝800万円が原価であり、原材料費に計上される。
- ②年間2400万円を12等分した200万円が月次の減価償却費に計上される。これはA製品の生産ラインのリーダーにとっては、どうにもできない事実なので管理不能費である。しかし、工場長にとっては自身の意思決定の結果なので管理可能費である。
- ③単価500円×出来高2000個＝100万円が外注加工費に計上される。製品Aの生産オペレーションから生じる原価なので直接費であり、A製品の生産ラインのリーダーにとっても管理可能費である。