
原価計算システム

神戸大学教授 経営学博士

溝 口 一 雄 監訳

広島大学講師

阪 口 要 訳

SYSTEME DER
KOSTENRECHNUNG

von

M.SCHWEITZER

同 文 館

〔監訳者〕 溝口一雄（みぞぐち・かずお）

昭和18年明治大学商学部卒業，明治大学商学部助教授を経て，
神戸大学経営学部助教授となり，昭和32年同教授，経営学博士。
（主要著書）「管理会計」同文館，「費用管理論（増補版）」「最新
例解原価計算」以上中央経済社，「近代原価計算」国元書房。
「工業簿記」実教出版，他多数。

〔訳者〕 阪口 要（さかぐち・かなめ）

昭和46年神戸大学経営学部卒業，昭和48年神戸大学大学院経営
学研究科修士課程修了，昭和49年広島大学経済学部助手，昭和51
年同講師を経て，昭和52年同大学経済学部講師，現在に至る。

＜検印省略＞

昭和53年10月11日 初版発行

略称—原価システム

原 価 計 算 シ ス テ ム

監訳者 溝 口 一 雄

訳 者 阪 口 要

発行者 中 島 朝 彦

発行所 同 文 館 出 版 株 式 有 限 公 司

東京都千代田区神田神保町1-41 ●101

電話（東京）294-1801～6 昼替東京0-42935

© K. SAKAGUCHI

整版：中台整版

印刷：昭和印刷

Printed in Japan 1978

製本：栄久堂

序

本書「原価計算システム」は、経営経済学的原価計算の領域を包括的かつ組織的に展望するものであり、講義、演習、ゼミナール、共同研究および独習の助となる教科書である。読者は本書によって、原価計算の分野における有用な諸概念および思考法ならびに現代的知識を教育原理に即して習得することができる。本書は、教材および演習書として次のような特徴をもっている：

1. 簡単な専門用語を用いた。
2. 具体的説明のために多数の例示と約 120 の図表を用いた。
3. 本文では最も重要な文献だけを挙げた。

読者は、原価計算の分野における多数の文献を、次の 3 つの段階に分けて知ることができる：

1. 本文において要約タイトルで示した特定問題にかんする文献
2. 各章末に示した特定問題領域全般にかんする文献
3. 巻末に示した原価計算分野全般にかんする包括的な参考文献

わけても重要なのは、本文中の多数の注によって、包括的な知識を合理的かつ容易に習得できることである。

本書は、一方では、各種大学および専門学校で経済学を専攻する教官および学生のための教科書として用いることができる。原価計算におけるきわめて広範な知識を、初歩的基礎から最新の研究成果に至るまで獲得しようと努める読者にとって、本書は明瞭簡潔な手引書となろう。いうまでもなく、原価計算は孤立的な計算領域ではないのであるから、適度に隣接諸領域にも立ち入る必要がある。このような関係から、他方で本書は実務的側面をも考慮して、企業、研究所および行政機関等の様々な職務に携わる人々が、原価計算領域にかんする適切な知識を得、これを応用するための助となることをもねらいとしている。

(2) 序

本書は、私の学友であるH.-U.キューパー博士ならびに商学士G. O. ヘティッヒ氏との緊密な共同研究による成果である。研究全般にわたり、数多くの示唆と計算例にかんする助力を惜しまれなかった経済学士 G. コンツェルマン氏に感謝の意をささげたい。図表作成、校正そのほかの技術的援助を賜った協力者にも謝意を述べるものである。

テュービンゲンにて、1975年6月

マルセル・シュヴァイツァー

日本語版への序

ある程度の年月が経つごとに、それぞれの領域にかんする知識の有用性を検証し、これを系統づけて体系的に説明することは、常に必要とされるところである。

本書は、伝統をふまえて十分な発展をみた原価計算の領域に、上記のごとき一步を踏み入れるものである。そこではまた同時に、原価計算上の諸問題を体系的かつ包括的に新たに分類し、教育心理学的な要素をも考慮しようと試みている。内部管理価格論の現時点における発展過程を基本構想にとり入れていることも、同じく新しい試みである。あらゆる原価計算システムを批判的に評価することは、原価計算を学ぶ者すべてにとってきわめて重要なことであろう。このことによってこそ、その有用性が経験的に吟味され、また将来の発展もうながされるのである。本書はまた、原価計算論の学習者と研究者の橋わたしとなるものである。

本書が日本で関心をもたれたことは私の喜びとするところである。すでにドイツで客員教授を歴任され、その出版物や講演を通じて著名な経営学博士溝口一雄教授は、阪口要氏と共同し、多大の労苦と細心の注意をもって本書の翻訳にあたられた。両氏に対し、心より感謝の意を表したい。

なお、本書がドイツで出版された1年後に、姉妹編の「演習書」が刊行されていることを読者にお知らせしておきたい。この書は、前書にもまして、さらに心理学的な学習効果を重視しており、原価計算上の諸問題にかんする知識を例題に即して体系的に習得できるよう配慮されている。そこでは、各単元を適切に区分し、さらにこれらを、(1)定義、(2)基本問題と解答、(3)応用問題と解答に細分類することによって、学習目標を完璧に達成することをねらいとしている。大学卒業資格試験の参考となる多くの論題を、分類例と共に挙げたことも上記と同様の意図によるものである。

(4) 日本語版への序

同文館出版ならびにモデルネ・インドゥストリー出版が協力して本書の公刊にあたられたことに謝意を表したい。このような共同事業によって、われわれ両国間の科学的・経済的な絆がさらに強固なものとなることを信じてやまない。

チュービンゲンにて、1978年3月

マルセル・シュヴァイツァー

凡 例

1. 原書の》…《のうち引用文は、訳書では「…」で示した。
2. 原書のイタリック体は、訳書では傍点を付して示した。
3. 原書頁は、見出の後に〔…〕で示した。
4. 原書の欄外見出、各部および各章の最後の復習問題・練習問題、巻末の用語説明、解答は割愛した。
5. 本文中(…)で示した文献の詳細は、巻末の参考文献を参照されたい。

略 語 一 覧 表

AwF	Ausschuß für wirtschaftliche Fertigung
BAB	Betriebsabrechnungsbogen
BMT	Basic Motion Timestudy
GKR	Gemeinschafts-Kontenrahmen
GoB	Grundsätze ordnungsmäßiger Buchhaltung und Bilanzierung
GRB	Gemeinschafts-Richtlinien für die Buchführung
GRK	Gemeinschafts-Richtlinien für die Kosten- und Leistungsrechnung
KRG	Allgemeine Grundsätze der Kostenrechnung
KRR	Allgemeine Regeln zur industriellen Kostenrechnung
KRRMe.....	Kostenrechnungsrichtlinien der eisen- und metallverarbeitenden Industrie
LSBÖ.....	Leitsätze für die Preisermittlung aufgrund der Selbstkosten bei Bauleistungen für öffentliche Auftraggeber
LSÖ.....	Leitsätze für die Preisermittlung aufgrund der Selbstkosten bei Leistungen für öffentliche Auftraggeber
LSP.....	Leitsätze für die Preisermittlung aufgrund von Selbstkosten
MTA	Motion Time Analysis
MTM.....	Methods Time Measurement
REFA.....	Verband für Arbeitsstudien
RKW	Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit, 現在はRationalisierungs-Kuratorium der Deutschen Wirtschaft
RPÖ	Richtlinien für die Preisbildung bei öffentlichen Aufträgen
TKR	Teilkostenrechnung
VDMA	Verein Deutscher Maschinenbauanstalten
VKR	Vollkostenrechnung
VPÖA.....	Verordnung über Preisbildung bei öffentlichen Aufträgen

目 次

序	(1)
日本語版への序	(3)
凡 例	(5)
第 1 部 原価計算の基礎	3
A. 原価計算の対象と概念	3
I. 原価計算の基礎概念	3
1. 原価計算の概念	3
2. 一般的原価概念	6
a) 財の消費の分析	6
b) 財の消費の経営目的関連性	12
c) 財の消費の評価	14
3. 特殊原価概念（下位の原価概念）	17
4. 支出、費用および原価の区別	19
II. 給付計算の基礎概念	24
1. 給付計算の概念	24
2. 一般的給付概念	27
a) 財の生成の分析	29
b) 財の生成の経営目的関連性	30
c) 財の生成の評価	31
3. 特殊給付概念（下位の給付概念）	32
4. 収入、収益および給付の区別	33
B. 原価計算の目的	39
I. 企業プロセスの写像	40
1. 実際原価の算定	40
2. 未来原価の予測	43
II. 企業プロセスの計画と管理	45
III. 企業プロセスの統制	51
IV. そのほかの計算目的	54
C. 原価計算システムの分類	56

(8) 目 次

D. 原価計算の諸基準および諸規定	60
I. 原価計算の諸基準および諸規定の目的	60
II. 原価計算の諸基準および諸規定の歴史的発展	62
第1部 参考文献	65
第2部 原価計算システムにおける原価把握および原価配分	67
A. 原価把握および原価配分の諸原則	67
I. 原価把握の諸原則	67
II. 原価配分の諸原則	69
1. 発生原因原則	69
2. 一致性原則	71
3. 比例性原則	72
4. 給付対応原則	74
5. 平均原則	75
6. 負担能力原則	75
B. 原価費目別計算	76
I. 原価費目の概念と系統	76
II. 原価費目の物量的および価格的把握と価額の把握	80
1. 原価把握の基本的な方法	80
2. 種々の原価費目の把握	82
C. 原価部門別計算	90
I. 原価部門設定の目的	90
II. 原価部門の分割可能性およびその種類	92
III. 原価部門別計算における原価の配分	97
IV. 原価部門別計算の用具としての部門費計算表	103
V. 経営内部給付の振替計算法	106
VI. 給付相互授受が行われる場合の経営内部給付振替計算	112
D. 原価負担者別計算	118
I. 原価負担者の概念と種類	118
II. 原価負担者別計算の諸目的	122
III. 原価負担者別期間計算	124
IV. 原価負担者別製品計算（給付単位計算）	130
第2部 参考文献	135

第3部 原価計算システムの説明	137
A. 全部原価計算のシステム	137
I. 全部原価基準に基づく実際原価計算	137
1. 全部原価基準に基づく実際原価計算における原価費目別計算 および原価部門別計算	138
2. 全部原価基準に基づく実際原価計算における原価負担者別期 間計算	146
3. 全部原価基準に基づく実際原価計算における原価負担者別製 品計算（給付単位計算法）.....	155
a) 分割計算.....	155
b) 等価係数計算.....	161
c) 付加計算.....	163
d) 連産品の給付単位計算.....	169
e) 給付単位計算法を選択するさいの作用因.....	173
II. 全部原価基準に基づく計画原価計算	177
1. 全部原価基準に基づく計画原価計算の種類	177
a) 標準原価計算.....	178
b) 予測原価計算.....	181
2. 全部原価基準に基づく原価の計画	184
a) 原価計画の理論的基礎.....	184
b) 経験的原価関数の決定方法.....	186
c) 直接原価の計画.....	190
d) 間接原価の計画.....	193
e) 計画損益計算および計画給付単位計算.....	208
3. 全部原価基準に基づく原価統制と差異分析	212
a) 原価統制の意義と内容.....	212
b) 差異種類の算定.....	214
c) 多変数原価関数における差異分析.....	223
d) 直接原価および間接原価の統制.....	228
e) 原価差異の配分.....	232
III. 全部原価計算のシステムの表明能力	234
1. 全部原価計算による企業プロセスの写像	234
2. 企業プロセスの計画および管理に対する全部原価計算 の利用可能性	236
3. 企業プロセスの統制に対する全部原価計算の利用可能性	238
第3部A章 参考文献	240

目 次

B. 部分原価計算のシステム	242
Ⅰ. 全体原価の分解可能性	242
Ⅱ. 変動原価に基づく部分原価計算	249
1. 原価費目別計算における原価分解	249
2. 変動原価に基づく原価部門別計算	256
3. 変動原価に基づく原価負担者別計算	268
a) 変動原価に基づく単一段階および複数段階の経営成果計算 (ディレクト・コストイング)	268
b) 変動原価に基づく原価負担者別製品計算	279
c) 損益分岐分析 (ブレイク・イーヴン・アナリシス)	287
4. 変動原価に基づく部分原価計算の、計画問題および 管理問題への適用	293
a) 最適生産プログラムおよび最適販売プログラムの決定	294
b) 価格政策のための情報の獲得	301
c) 内部管理価格の決定	308
Ⅲ. 相対的 direct 原価に基づく部分原価計算	319
1. 相対的 direct 原価計算の構想	319
2. 原価費目別計算, 原価部門別計算および原価負担者 別計算を結合した基礎計算	323
3. 統制問題および計画問題への基礎計算の応用	332
a) 企業プロセスの統制	332
b) 計画問題および管理問題の解明	338
Ⅳ. 部分原価計算のシステムの表明能力	346
1. 部分原価計算における企業プロセスの写像	346
a) 部分原価計算と全部原価計算の基本的相違点	346
b) 部分原価計算のシステムにおける様々な原価メルクマールの写像	348
c) 変動原価に基づく部分原価計算と相対的 direct 原価に基づく 部分原価計算の相違点	350
2. 企業プロセスの計画, 管理および統制に対する部分 原価計算の利用可能性	352
3. 意志決定指向的原価計算システムの諸問題	356
第3部B章 参考文献	359
参 考 文 献	361
訳 者 あ と が き	371
案 引	373

原価計算システム

第1部 原価計算の基礎 [17]

A. 原価計算の対象と概念

I. 原価計算の基礎概念 [25]

1. 原価計算の概念

原価計算は、企業（経営）において設定される1つの情報手段である。その課題は、企業プロセスにかんする計数的報告を提供することにある。しかしながら、原価計算によってすべての企業プロセスが計数的に把握されるのではなく、この集合体のうちのたんに部分的な関係だけが計算上で写像されるにすぎない。それぞれの場合に計数的に記述される部分的関係は、追求される計算目的およびそのさいに適用される原価概念に依存して定められる。一般に原価とは、経営目的に関連づけて評価された財の消費であると理解される。したがって原価計算は、経営目的に関連づけて評価された財の消費の実際額あるいは計画額を決定するという機能をもつことになる。原価計算において原価情報が得られるということは、これが特定の情報手段（情報源泉）であることを特徴づけるものである。経済財の調達および利用にかんする経営意志決定は、しばしば原価数値をもとにして行われるものであるから、原価計算は重要な管理用具の1つである。

原価計算は、原価把握および原価配分という2つの局面において原価情報を提供する。一般に原価は、種々のメルクマールを用いて形成しうる原価費目ごとに分別して把握される。原価は、まず一定の原則に従ってこれを基準値に帰

4 第1部 原価計算の基礎

属させた後に、原価部門別計算および原価負担者別計算において配分される。原価計算は、原価費目別計算、原価部門別計算および原価負担者別計算の各段階において原価額を決定するものである〔76頁以下を参照〕。原価の把握および配分に続いて、企業プロセスの計画、管理および統制のための原価応用が行われる。この場合には、算定された原価数値を用いて、各々の目的に応じた計算的操作が加えられる。

原価を把握、帰属計算するために一連の原価計算システムが用いられる〔137頁以下を参照〕。原価計算システム(原価計算構想、原価計算モデル)とは、特定の設定目標のもとで、一定の原価を一定の基準値に帰属計算するさいに用いられる一種の特殊方法である。原価計算システムの構成に対しては、計算目的だけではなく、経済的・技術的な判断や法律上の諸規定も影響力をもつ。

原価報告を入手すること自体は何らの目的にもならない。むしろ、原価情報を利用して様々な計算目的を遂行することが重要なのである。この場合には、各々の計算目的に応じて、提供する原価情報にいかなる性格を付与すべきかが決定される。重要な計算目的としては、過去原価の算定および未来原価の予測が挙げられる。企業プロセスの写像という上記の機能に加えて、原価計算は企業プロセスの計画、管理および統制のための情報を提供することができる。原価情報は、経済的事象を計数的に写像し、諸財の運用を計画・統制するさいの経済性を向上させるばかりでなく、さらに最適な管理をも可能にさせるものである。その場合の物量的数値および価値的な数値は、所与の意志決定状況において経済財の最適な調達と利用が保証されるように決定されなければならない。このように、原価数値を利用して企業プロセスを管理しようとするれば、原価計算に対する要請がとりわけ強いものとなるのである。

原価計算は、その性質上給付単位的計算であり、収支的計算に対置される。収支的計算(たとえば財務簿記、流動性計算)は、経済事象を写像するにあたって、収入および支出、すなわち名目財の流れをその基点とする。したがって、たとえば財務計算など、収入および支出にかんするあらゆる計算がこれに含め

られることになる。これに対して、原価計算において原価数値が算定、予測、応用される場合には、これが必ずしも収支過程と結びついている必要はない。そこでは、経営目的に関連した経済財の消費が直接的に指向され、また消費量に（収支には結びつかない）固有の評価価値を適用することができるのである。これが給付単位計算（製品単位原価計算）に指向しているという理由から、コジオールは給付単位的計算ないし給付単位計算的簿記という名称を与えている〔Kosiol (Kalkulatorische Buchhaltung) 13 頁および (Buchhaltung) 7, 8 頁〕。給付単位的計算と収支的計算は、企業事象を計数的に写像するものと理解しうる経営会計を構成するものである。

原価計算には、それぞれ独立的に分析可能な 2 つの問題領域が結合している。その第 1 は、経済的事象についての原価額を決定するさいに生じる写像上の問題および計算上の問題である。そのさいこれは実質的問題（実際的問題）と形式的問題に区別される〔Kosiol (Kalkulation) 10, 11 頁；Lechner (Rechnungstheorie) 1503 頁を参照〕。思考上は計量的原価情報の背後に存在し、数値を用いて写像される実体的内容および範囲が、実質的問題として挙げられる。形式的問題としては、原価計算の構造および方法問題がこれに属する。実質的問題および形式的問題が原価計算論の考察対象であると理解できる〔Illetschko (Kostenrechnung) 957, 958 頁；Kosiol (Kalkulation) 8 頁以下を参照〕。計算理論とも呼ばれるこの表明システム〔Kosiol (Kalkulation) 9, 10 頁を参照〕は、写像方法、計算構造および計算目的の科学的基礎づけをその主たる関心事としているのである。その課題は、とりわけ原価計算システムの発展のなかに認めることができる。

第 2 の問題領域は、原価計算の制度化に関連するものである。そこでは組織的問題と技術的問題が発生する。組織的問題としては、たとえば原価計算上の課題の実施を委託すべき職能区分を設定するという問題、およびこれらをライン、スタッフ、コミュニケーションの側面から企業の全体組織に統合化する問題が挙げられる。これに対して、情報プロセスを機械的・自動的に処理するために技術的補助手段を導入するといった問題が、技術的形成問題の内容とな