
工業會計の構造

増 補 版

中村 萬次 共著
早川 豊



ミネルヴァ書房

《著者紹介》

中村 萬次 (なかむらまんじ)

1913年 兵庫県に生まれる

1935年 神戸高等商業学校卒業

神戸商科大学名誉教授，商学博士

現在 日本大学経済学部教授

主著 『会計政策論』ミネルヴァ書房，1969年

『資金計算論』国元書房，1973年

『減価償却政策』中央経済社，1980年

早川 豊 (はやかわゆたか)

1941年 三重県に生まれる

1969年 名古屋大学大学院経済学研究科博士課程修了

現在 北海道大学経済学部助教授

主著 『工業会計発達史』上下，森山書店，1974年

『米国企業会計制度の研究』北海道大学図書刊行会，1982年

工業会計の構造 (増補版)

1970年6月30日 初版第1刷発行

検印廃止

1983年3月20日 増補版第1刷発行

定価はケースに
表示しています

著者 中村 萬次
早川 豊

発行者 杉田 信夫

印刷者 本間 昭之助

発行所 株式会社 ミネルヴァ書房

京都市山科区日ノ岡堤谷町1

電話京都 (075)581-5191番 (代表)

振替口座・京都 2-8076番

©中村・早川，1970

中外日報・酒本製本

3034-41325-8028

Printed in Japan

増補版序

本書が出版されてから、企業を取巻く経済環境は、大きく変化した。そのため工業会計の計算構造も影響を蒙ることとなった。

第1は、激しいインフレーションが恒常化し、そのためプラント建設・エネルギー・材料および労賃等が高騰し、製造間接費の配賦、予算・標準の設定、原価差異の分析等原価計算の諸側面の信頼性につき疑惑が生じ、再検討が必要となってきた。

第2は、マイクロエレクトロニクス (ME) をはじめとする先端技術を用いた自動化・省力化設備・機器が、工場の現場に導入され、製造工程の内容が著しく変貌した。これに照応した原価情報の精密化・迅速化・多様化が必要となり、新しい原価会計システムの構築が課題となってきた。

本書は初版以来かなりの年月を経過したので、これらの要請に応じて書き換えねばならない時期に来ている。しかし論じなければならない領域は余りにも広く、かつ深い。いまこれを簡明に叙述することは容易ではない。巻末に「意思決定原価」と題する1章を付加して、その責を免れることとした。文責は中村にある。

昭和58年3月3日

中 村 萬 次
早 川 豊

序

本書は、工業会計の構造を、実際原価会計・標準原価会計および直接原価会計の各領域にわたり簡潔に叙述したものである。ここで工業会計というのは、工場に適用される簿記と原価計算とを総括した計算体系をいう。総括の基軸をなすものは企業の採る勘定組織であるから、本書は期間計算を目的とする簿記の勘定と、対象計算を目的とする原価計算とが、どのように互いに結びつきあって組織化されているかを中心とし叙述した。初学者に工業会計を能率的に理解させるには、このようなアプローチが無難であると信じたからに他ならない。

著者中村は、1969年初夏、複式簿記発祥の地北部イタリア諸都市を訪ねた。プラトーの文書保管所では、フィレンツェ大学のメリス教授 (Prof. F. Melis) の好意によって、14世紀の毛織物製造業者ダティニ商会の記録した日記帳・原価元帳などについて親しく解説を受けた。そこでは日常の営業取引が、複記されているだけでなく、原毛・賃金・下請加工費から共通費に至る一切の原価が、製品別・工程別に整然と記録計算されていた。筆者は、各地支店の色分けされた羊皮紙の元帳や、その特徴のある綴革紐、見事な筆蹟を追いながら、時間と手数をかけてこのように詳細な原価記録を、どのような必要があって行なわねばならなかったのかと、メリス教授に質した。教授は、当時の原価資料は価格決定というよりは、原価切下げの手段として重要であったわけで、詳細で真実な記録を抜きにして原価管理は不可能であったと応えられた。「神の御名において」記帳するという誓いや、ところどころでみられる誤記訂正の真の意味が、実は管理の資料として必要であったことを知って、強い感銘を受けた。

資本の実利性からいっても、イタリア式簿記の以上の伝統からいっても、工業会計から管理的側面を無視することは許されない。本書がこの管理目的を重

視したゆえんである。しかし管理機能の現実の発揚は、個々の労働者によって
体現されるものであるから、その体制的意味関連を無視するわけにはいかな
い。本書が会計計算の技術構造の叙述だけに止まらず、その社会的機能にまで
言及している理由はそこにある。

本書はもともと著者中村が、神戸商科大学・大阪市立大学・立命館大学・京
都大学などで使用した教材に早川豊の協力をえて、纏めたものである。第1章
から第9章までを中村が、第10章以下を早川が執筆を担当した。第1章は、工
業会計の批判的総括であるから、初学者は第2章以下から読まれるよう御誘め
する。また本書は、工業会計の基本的構造を簡単に述べたものであり、必ずし
もその全領域にわたって解説したものではない。及ばない部分については読者
諸賢の御叱正をまち更めて補足したいと思っている。

昭和45年3月15日

中 村 萬 次
早 川 豊

索引

ア 行

AAA	7
AICPA	155
NAA	147,164
アイドル・タイム	62
後入先出法	51,53,135,140
アメリカ会計専門家協会	147,155
一括評価法	134
一般会計	7
一般元帳	81
移動平均法	49
ウェルトマー	140
受入課	33
売上原価	22
売上貢献利益	166
営業貢献利益	166
営業部勘定	81

カ 行

会計課	33
階梯式配賦法	73,75
価格下限	173
価格差異	153
科学的管理法	144
価格標準	145,146,149,150
加算機テープ	95
価値基準	78
——法	78
活動勘定	17
簡易4欄式仕訳帳	86
勘定記号	17,45
勘定組織	11,17
勘定番号	11,45
——組織	11
——組織の例示	13
——の構成	11
完成指図書	97
——集計表	97
完成品換算量	131,132
完成品原価月報	97
間接原価	24

管理可能差異	158,159
機械時間法	79
期間計算	4,23
期間原価	5
期間費用	5
基本標準	145
——原価	145
逆計算法	45
記録計算法	45
口別法	47
組立製品原価計算表	99
倉出材料仕訳帳	42
経営管理	6,9
原価主義	9
計算価格法	53
継続性原則	9,10
継続棚卸記録法	38
継続棚卸法	5,45
継続平均法	49
経費月額表	67
経費支払票	67
経費の仕訳帳	67
経費測定票	67
決算	93
——の本事続	102
——の予備手続	102
月次計算	6
原価会計	7,23
——学	4
原価管理	6,9,144,147,148
原価計算	6,7,8,9,10,23
原価構成勘定	25
原価諸概念および諸基準委員会	7
原価単位	24
原価中心	79
原価貸率	62
原価の切り下げ	6
原価の同質性	2
原価引き下げ	147,148
原価分割	132
原価法	46
原価要素別評価法	134

現実的標準	144
——原価	146,147
減損	133
——単位	131
減耗	131,133
工員出勤票	58
工学的アプローチ	145,146
工学的研究	144,145
工学的標準	145
恒久棚卸法	25,38,45
工業会計	23,24
——制度	23
工業簿記	1,6,7,9,10
——の技術的特質	4
——の構造的特質	3
——の対象	1
——の本質	1
貢献利益	166
公式法	157
工場管理部門費	73
工場現金出納帳	81
恒常在高法	52
工場仕訳証憑書	88
工場仕訳帳	81,85
工場・設備元帳	91
工場元帳	81
——勘定	81
工程基準	124
工程別原価会計	114
——組織	114,118,123
工程別原価計算表	123,124
工程別総合原価計算表	124
工程別単位原価	133
購買課	33
購買簿記	2
購買過程の簿記	2
固定原価	165,173
固定製造間接費	117
固定予算	162
個別原価計算	8,9
個別工程原価報告書	129
コンテンラーメン	16,17,20

サ 行

財産台帳	91
財務会計	7,10

財務勘定	17
材料受入価格差異	149,150,156
材料受入報告書	34
材料価格差異	152,153
——勘定	53~4
材料勘定	25
材料管理	32
——の機能	39
材料倉出請求書	37,116
材料倉出の簿記	42
材料購入請求書	34
材料購入の簿記	40
材料仕入帳	40,87
材料消費量差異	151
材料仕訳帳	42,43
材料棚卸差損勘定	54
材料注文書	34
材料費評価法	134
材料評価額損益	54
材料保管票	36
材料元帳	35,89
先入先出法	48,53,135,137,138,141
作業基準	114
作業屑報告書	39
作業時間記録	58
作業時間差異	153,154
作業時間分類表	64
作業時間報告書	63,64
作業出来高票	60
作業票	62~3
作業報告書	94
仕掛品	22
——勘定	2,3,21,28
——原価	134
——原価の算定	134
——の評価	30
——評価法	134
——元帳	91
時価法	54
時間基準	78,114
——法	78
時間研究	144
刺激給	144
仕事別・指図書別原価計算	99
資産勘定	3
仕損	131,133

——報告書	39
實際個別賃率	64
實際製造間接費の部門別配賦	76
實際賃率	64
實際平均賃率	64
実地棚卸法	5,25
実査法	157
支払経費	67
集合製造間接費勘定	68
主経営	19
出金伝票	67
出勤簿	59,60
取得原価主義	9
シュマーレンバッハ	16
使用材料分類表	95
使用材料報告書	116
消費賃金の記録	62
消費賃金の計算	62
消費賃率	64
証憑式記入帳	40,81,86,87,88,89
職札制度	58
白地式受入報告書	34
生産過程の簿記	2,3
生産数量報告書	129
生産中心	70,79
正常原価	117
製造過程勘定	28
製造勘定	2,3,21,28
製造間接費	66,70
——勘定	68
——配賦差異	103
——配賦率	78
——部門分類表	69
——元帳	89
製造経費勘定	26
製造原価	5
——構成要素	21,27
製造指図書	99
製造簿記	21,23
製品勘定	29
製品製造および原価報告書	94
製品元帳	89
静止勘定	17
選択工程原価	119,120
選択工程別原価計算	125
全部原価計算	167,168,169,170,171,173,174

操業度差異	158,159,160,162
総合原価計算	9
——制度	8
倉庫課	33
相互配賦法	75
相互統制勘定	102
総作業時間	64
総支払賃金	64
損傷材料報告書	39
測定経費	67
総標準原価表	149
タ 行	
第1次配賦	70,72
対象計算	4,7,23
第2次配賦	70,72
タイム・レコーダー	58
多術式仕入帳	40
棚卸計算法	45
棚卸表	67
棚札	36,37
多欄式仕訳帳	86
単位原価	133
単一製品連続工程原価	114
中性収益	17,18
中性費用	17,18
調節勘定	18
直接経費	66
直接経費指図書分類表	66
直接原価	24,66,166
直接原価計算	9,164,165,166,167
——の価格設定機能	172
——の期間損益計算機能	167~170
——の欠陥	173~174
——の原価管理機能	172~173
——の利益計画機能	170~172
直接材料費法	78
直接配賦法	73
直接費	66,166
直接費法	78
直接労働時間法	79
直接労務費法	78,79
賃金勘定	26
賃金計算表	59
賃金支払帳	59,60
賃金仕訳帳	64

賃金体系	56
賃金台帳	59,60
賃金分類表	64
賃率差異	153,154
月次計算	93
月次損益計算書	94
月別総平均法	50
月割経費	67
出来高記録	59
出来高票	59
出来高報告書	59
テーラー	144,145
動作研究	144
当座標準	146
統制勘定	80
特殊原価調査	10
特別費	66

ナ 行

内部検証	33
内部利益	103
2 欄式仕訳帳	86
ニールセン	166
ヌーナー	116
ネイカーク	164
年次計算	93
能率差異	159,160,162

ハ 行

配賦	66
——基準	30,71,72,73,75,78
——基準工場調査表	72
——製造間接費集計表	95,96
発生経費	67
バンス	119
販売過程の簿記	2
販売原価計算	8
販売簿記	21
非原価会計	24
費用収益対応	31
評価アプローチ	146
評価省略法	134
評価標準	146
標準原価	143,144,145,147,148,155,156
——計算	9,149,151,153,154,155
——の目的	146

費用でない支出	17,18
非累加法	126
賦課	66
付加原価	18
副経営	19
物量差異	153
物量標準	145,149,156
部門間接費分析表	69
部門共通費	70
部門個別費	70
部門製造間接費集計表	69,95,96
部門製造間接費配賦差異	76
部門費計算の目的	70
ブラメット	167
振替証憑書	88
フレムゲン	167
ブロッカー	140
分解計算	7
平均原価	114
平均法	135,137,138,140,141
並行工程原価	119,120
変動原価	165,166,173
——計算	166,167
変動製造間接費	117
変動予算	157
簿記	23
補充配賦率	173
補助勘定	17
補助経営部門勘定	19
補助経営部門費	73
補助元帳	80

マ 行

未達取引	102
見積原価	143,146
見積製造間接費	71
——部門別配賦表	72,74
戻し材料報告書	38
戻り材料報告書	38

ヤ 行

予算差異	159,160,162
予定価格法	53
予定原価計算	143
予定原価法	134
予定配賦率	79

予定平均賃率	64	——計算	126
ラ 行		連続工程別原価計算表	125,127,129
利益計画	9	労務主費	57
理想標準原価	147	労務費勘定	26
流通過程の簿記	3	労務費の会計	55,56
累加法	126	労務費評価法	134
「連産品」原価	115	労務費分類表	96
連続工程原価	119,120	労務副費	75

索引 補遺

(増補部分の索引項目をここに補遺する。)
(ただし、前出の項目はその旨適記した。)

意思決定原価	175	差額原価	175
ウィリアムソン	175,180	資本利益率	176
回収不能原価	179	増分利益	176
過去原価	175	増分資本	176
過去利益	177	ソシアル・コスト	178
関連原価	176	マイナス原価	180
基準操業度	180	埋没原価	179
キャバンティ	186	未吸収製造間接費	181
結合製品	178	未来原価	175
原価—生産量—利益関係(前出)	186	未来利益	177
現金支出原価	177	無関連原価	176
貢献利益(前出)	180		
差額利益	176	リンチ	175,180
		歴史的な原価	175

目 次

序

第1章 工業簿記の特質

1	工業簿記の本質	1
2	工業簿記の対象	1
3	工業簿記の構造的特質	3
4	工業簿記の技術的特質	4
5	工業簿記と原価計算	6

第2章 勘定組織

1	勘定組織	11
2	勘定番号の構成	11
3	勘定番号組織の例示	13
4	コンテンラーメン	16
5	勘定科目一覧表	20

第3章 製造過程の簿記

1	製造簿記	21
2	原価要素の配分	21
3	原価会計と非原価会計	23
4	直接原価と間接原価	24
5	原価構成勘定	25
6	製造過程勘定	28
7	製品原価と仕掛品原価との分割	30
8	費用・収益の対応	31

第4章 材料費の会計

1	材料管理の重要性	32
2	材料管理のための部課	32
3	材料管理のための報告書	33
4	材料管理の機組	39
5	材料購入の簿記	40
6	材料倉出の簿記	42
7	材料管理のための勘定記号	45

8	材料の実際消費量の計算法	45
9	材料の払出単価の決定法	46
10	原価法	46
11	計算価格法（予定価格法）	53
12	時価法	54
13	棚卸材料の調整	54

第5章 労務費の会計

1	労務原価把握の重要性	55
2	賃金体系と労務費の分類	56
3	作業時間記録	58
4	出来高記録	59
5	支払賃金の記録と計算	60
6	控除額の計算	61
7	消費賃金の記録と計算	62

第6章 経費および製造間接費の会計

1	経費および製造間接費の会計領域	66
2	経費および製造間接費の把握	67
3	製造間接費勘定	68
4	製造間接費の部門別把握	70
5	部門別配賦基準	71
6	配賦基準工場調査表の作成	72
7	見積製造間接費の部門別配賦	72
8	実際製造間接費の部門別配賦	76
9	部門製造間接費配賦差異	76
10	製造間接費の製品単位への配賦	78

第7章 工場の独立会計

1	工場特殊元帳の必要性	80
2	工場元帳	81
3	工場仕訳帳	85
4	仕訳証憑書・振替証憑書	87
5	工場会計の独立と証憑式記入帳	88
6	工場会計独立制における工場元帳以外の特殊元帳	89

第8章 個別原価の集計と決算手続

1 工業会計の決算手続	93
2 原価諸勘定の集計	94
3 財務諸表の作成	101

第9章 工程別原価会計組織

1 工程別原価会計	114
2 工程別原価会計手続	116
3 工程製造勘定	118
4 工程別原価計算表	123
5 連続工程別総合原価計算表と個別工程報告書	126
6 仕掛品勘定の分割と仕訳	129
7 計算処理上の諸特質	131
8 完成品換算量の算定	132
9 単位原価	133
10 仕掛品原価の算定	134

第10章 標準原価の会計

1 見積原価の会計	143
2 標準の採用	143
3 会社における標準原価の適用	145
4 製品および仕掛品原価の会計	148

第11章 製造間接費差異の分析

1 変動予算による差異分析	157
2 固定予算による差異分析	162

第12章 直接原価計算の会計

1 直接原価計算の特質	164
2 直接原価計算の機能	167

第13章 意思決定原価

1 意思決定原価の基本的特徴	175
2 差額原価	176
3 意思決定の諸側面	177

4	機械を新規に購入するか否かの意思決定	178
5	特定製品の生産を中止するか否かの意思決定	180
6	特別注文を引受けるか否かの意思決定	184
7	自製か購入かの意思決定	186

付 録 原価計算基準

索 引

第1章 工業簿記の特質

1. 工業簿記の本質

工業簿記とは、個別産業資本の循環過程を勘定に反映することによって歪められた形での剰余価値を期間的に測定する簿記である。それは工企業に適用された資本主義会計理論と会計技術の組織的総合体系であり、投下された産業資本の運動を、資本の精神に則して、記録・計算・整理・分析・総合することによって、歪曲された剰余価値の期間的算出を行なう会計技術である。

工業簿記は、その生成の発展史が証明するように、単に工業に適用された簿記という形式的なものにその本質があるのではなくて、実は工企業に簿記を適用することによって、不払労働の価値を歪曲して計算することにより、資本主義経済の不断の動揺下においても、その経済的危険を労働に転嫁することによって、個別資本の蓄積の達成をはかり、ひいては資本の拡大再生産を遂行しようとするものである。工業簿記における勘定は、いわゆる原価と収益とを単に投下資本の価格計算面で把握するだけで、資本の側からは、価値の移転、剰余価値の形成という側面を全く意識していないという形式的特色をもっているといえることができる。

2. 工業簿記の対象

工業簿記の記録対象となる会計現象は、産業資本家の支配する特定量の資本の投下、その姿態転換およびその価値回収である。産業資本の姿態転形は、商業資本の循環（ $G-W-G'$ ）と異なって、生産行程すなわち価値増殖行程を含むものであるから、通常マルクスにしたがって次の公式で説明されている。

$$G-W < \frac{A}{P_m} \dots\dots P \dots\dots W'-G'$$

第1段階 購買過程の簿記 $G-W < \frac{A}{P_m}$

この段階において、投下資本（貨幣資本） G は、等価値の商品資本 W としての特定の生産手段 P_m と、特定労働力 A とに転化される。貨幣資本より生産資本へのこの転化は、流通市場を経て行なわれるから、勘定把握は流通過程の簿記的処理すなわち購買簿記が適用される。たとえば材料・機械等の生産手段の購買は、その価値移転の時間的、物質的差異から、労働対象への支出と、労働要具への支出とに二分され、材料勘定と、機械設備勘定とに借記される。労働力の購買は、単に賃金原価の発生として賃金勘定に借記される。そこには剰余価値創造者としての労働者のもつ人格的要素は全く無視され、単に材料・機械と同列な原価支出としての同質性（原価の同質性）だけが資本の意識に上り、一貫した原価意識で会計処理がなされている。

第2段階 生産過程の簿記 $\dots\dots P \dots\dots$

生産手段と労働力が生産的に消費せられ、新しい商品を創出する過程である。生産過程は、価値の側面からみれば価値増殖を意識した過程であり、剰余価値形成過程である。しかし資本家の立場からみれば、素材としての商品の使用価値を減失することによって、使用価値の全く異なった新しい生産物を、創り出す技術的な過程であると考えられているので、その会計処理は、新生産物形成のための価値犠牲を測定記録する会計技術に転化する。だからこの段階での簿記上の課題は、消費された原価の測定が中心となる。すなわちここでは収益に対応さす生産物原価の配分計算、すなわち製品製造原価の総括がその中心をなす。このため使用される勘定が製造勘定ないし仕掛品勘定なのである。

第3段階 販売過程の簿記 $W'-G'$

剰余価値を孕む新商品の貨幣への復帰を示す販売の過程である。この場合の新商品 W' は、原価すなわち $c + v + m$ として把握されないで、 $c + v$ として把握されたものであるから、第3段階では $W'-G'$ の価値対応ではなくて $W-G'$ の価格対応、すなわち費用・収益の会計的対応となり、流通過程の販