神戸大学教授
小林哲夫著

原価計算

―理論と計算例―

中央経済社

神戸大学教授

小林哲夫著

原価計算

——理論と計算例——

〈著者略歴〉

昭和10年9月　大阪府豊中市で生れる。
昭和33年3月　神戸大学経営学部卒業
昭和35年3月　神戸大学大学院経営学研究科修了，その後，神戸大学経済経営研究所助手，神戸大学経営学部講師を経て
昭和41年11月　神戸大学経営学部助教授
昭和48年11月　経営学博士（神戸大学）
昭和49年4月　神戸大学経営学部教授，現在に至る。

〔著　　書〕「経営費用理論研究」（昭和39年），「原価理論」（昭和47年），「業績管理原価計算」（昭和49年）
〔訳書(共訳)〕「E.ハイネン原価理論」（昭和39年），「H.コッホ経営計画」（昭和41年），その他

原価計算■理論と計算例

昭和58年9月10日　第1版発行

著者　小林哲夫（こばやしてつお）
発行者　渡辺正一
発行所　㈱中央経済社

〒101　東京都千代田区神田神保町1-31-2
電話　(293) 3371（編集部）
　　　(293) 3381（営業部）
振替口座・東京 0－8432
印刷／㈱清水印刷所
製本／誠製本

落丁・乱丁本はお取替え致します。

ISBN4-481-24622-7 C3034

序　　文

原価情報には，増分原価タイプの情報と配分原価タイプの情報が存在する。前者は，財貨や用役を生産したり，経済的，技術的な条件が変化する時に，原価がどのように動くかを示す情報である。このような情報を提供するためには，原価計算システムは，コスト・ビヘイビアをできるだけ忠実に写像しなければならない。これに対して，配分原価タイプの情報は，発生した原価を製品，部門，期間あるいは顧客等に配分した大きさを示す情報であり，この原価配分は，できるだけ，適正ないし公平に，また有効に行わなければならない。

配分された原価の大きさは，コスト・ビヘイビアについての情報を必ずしも正確に示さない。また，原価配分の論理と手続は，原価計算の目的に応じて多かれ少なかれ異なっている。そこで，増分原価タイプの情報と配分原価タイプの情報は，原価計算の手続のなかで区別して取扱われるべき必要があるし，また，配分原価タイプの情報はさらに各原価計算目的に応じて区別して考えられなければならない。

本書では，この区別を行う一方，原価計算システムの基礎的な構造を増分原価タイプの情報に重点を置いて説明している。というのは，コスト・ビヘイビアの忠実な写像は，システムの経済性がそれを許容する限りにおいて，いろいろな原価計算目的に基礎的な情報を提供するという一般的な課題に根ざしているからである。他方，このシステムの基礎的部分から提供される原価情報を用いてどのような原価計算が行われるかについては，財務諸表の作成，価格設定，原価管理，利益管理という主要な原価計算目的ごとに，固有な配分原価タイプの情報を含めて，各目的別の原価計算の論理と手続を個別的に説明してい

なり多くのスペースを割当てている。

もちろん，本書を一読していただければ分るように，通常の原価計算教科書とは，その構成や内容はかなり異なっている。たとえば，標準原価計算や直接原価計算を主要な原価計算目的に共通に役立つシステムとしてまとめて説明するのではなく，これらの原価計算が製品原価計算の手続として妥当する内容と原価管理や利益管理のために適用される場合の内容を別個の場所で区別して説明している。また，財務諸表作成目的に対する直接原価計算の論理的妥当性や原価差異分析に対する因果配列の問題性等については，教科書的な説明というよりも，むしろ新たな問題提起を行うという意図で，説明を展開している。しかし，筆者は，これらの部分がたんに試論の域にとどまるべきものではなく，原価計算がその本来の役割を現実に高める上で不可欠であると考えている。

コスト・ビヘイビアを忠実に写像するための原価計算システムを説明するにあたっては，とくにマトリックスを多く用いている。マトリックスによって表現されるシステムは，決して非実践的なものではない。本書のシステムも，西ドイツや日本の一部の企業ですでに実践化されているシステムを参考にしたものである。このシステムは，特殊な専門知識を要求するものではなく，むしろ伝統的な原価計算知識を持たない人々にとっては，逆により理解しやすいシステムである。また，工場内の人々が何らかの決定や提案を行った時にそれらが原価にどのように反映されるかを容易に示したり，また，経営の各部分にどのような決定の自由度が存在するかを明示するのにも役立つ。

半面，本書を教科書として見るとき，いくつかの重要な部分が欠如していると批判されることも，覚悟している。とくに，本書では，常時反復的に行われている製造過程における原価計算のみを説明しており，営業費や研究開発費，設備投資の経済計算等についての説明はまったく行っていない。しかし，これらの部分が重要でないというわけではない。それを除外したのは，主として紙面の制約のためである。また，製造原価に関する計算手続は，本文では記号化して示しており，数値計算例は付録に部分的に載せているだけであるが，これもまた紙面の制約のためであると考えてほしい。

原価計算の教科書の執筆を依頼されたのは，7～8年前のことであった。し

此为试读，需要完整PDF请访问：www.ertongbook.com

かし，この依頼を引受けることには，大きな抵抗があった。というのは，とくに筆者は，大学の講義等において恩師溝口一雄教授のすぐれた教科書『最新例解原価計算』を常時使っていて，これ以外に教科書を用いる必要を感じなかったからである。この気持は現在においても変っていない。本書においても，とくに実際原価計算の手続の説明に当って，溝口教授の考え方に依っている部分が多い。また，本書では「注」は最低限度にとどめたが，本書が間接的に多くの優れた先学の知識や見解に基づいていることは，いうまでもない。

本書の校正には，神戸大学大学院生 頼　誠君 の手を煩わした。また，当初の執筆依頼以後現在にいたるまで，中央経済社の渡辺正一氏は，絶えず熱意を示された。さらに，本書の出版に当って，中央経済社の山本時男氏，長田光雄氏にはとくにお世話になった。ここに深く感謝の意を表したい。

1983年7月

小　林　哲　夫

目　　次

第Ⅰ部　原価概念と原価計算の意義

第1章　企業会計における原価の本質……3
第2章　原価計算の意義と目的……5
第3章　原価計算システム構築の視点……10

第Ⅱ部　コスト・ビヘイビアの写像と原価計算システム

第4章　原価要素計算……15
第1節　原価要素計算の意義……15
第2節　原価要素の分類……17
第3節　原価要素の形態別分類……20
第4節　原価要素の消費価格……23
(1)　価格と数量の分離……23
(2)　実際消費価格の算定……25
(3)　計算上の消費価格……28
(4)　価格差異……31
第5章　コスト・ビヘイビアの分析……35
第1節　原価作用因の種類とその関係……35
第2節　コスト・ビヘイビアの分析手法……44

第6章　構造行列に基づく原価計算システム……54
第1節　部門原価モデル……54
(1)　部門原価モデルのシェーマ……54
(2)　予測・実績・差異の計算……60
第2節　全体経営モデル……64
(1)　投入産出モデルに基づく部門モデルの統合……64
(2)　弾力的構造を持つ全体経営モデル……69

第Ⅲ部　製品原価算定の論理と手続

第7章　公表財務諸表作成のための原価計算……77
第1節　製品原価算定の意義……77
第2節　全部原価計算と直接原価計算の対比……81
(1)　期間損益の計算構造と期間損益の変動傾向……82
(2)　予測の不確実性と期間損益……84
(3)　直接原価計算制度の実践的可能性……89
第3節　実際原価計算と標準原価計算の対比……92
第8章　実際原価計算の手続……98
第1節　実際原価計算の基本的形態……98
第2節　実際原価計算における費目別計算……101
第3節　組製造間接費の製品別配賦……102
第4節　総合原価計算における完成品原価および期末仕掛品原価の算定……103
(1)　完成品原価および期末仕掛品原価の計算……103
(2)　仕損・減損・作業屑・副産物の処理……107
第5節　等級別総合原価計算……113
第6節　連産品原価計算……116

第７節　工程別総合原価計算 …… 118

(1)　工程別総合原価計算の意義…… 118

(2)　部門費の集計と組間接費の部門別配賦…… 120

(3)　工程別期末仕掛品原価の計算…… 122

第８節　個別原価計算…… 127

(1)　直接費と間接費の区分集計…… 127

(2)　製造間接費の製品別配賦…… 128

(3)　完成品原価（売上原価）と期末仕掛品原価の集計…… 130

第９節　原価差額の年度末調整 …… 132

第10節　実際原価計算における製造勘定への記帳 …… 134

第９章　製品原価算定のための標準原価計算の手続 …… 139

第１節　標準原価計算の基本的形態…… 139

第２節　製品標準原価の算定 …… 142

(1)　製品標準原価カード…… 142

(2)　補助部門費の製造部門への配賦…… 144

(3)　製造部門（工程）における製品標準原価の算定…… 147

第３節　原価実際発生額の集計と原価差異の算定 …… 151

(1)　費目別計算における計算…… 151

(2)　補助部門費の集計と差異の算定…… 152

(3)　製造部門費の集計と差異の算定…… 153

第４節　標準原価計算における勘定記入 …… 157

(1)　部門別勘定を設けない場合の勘定記入…… 157

(2)　部門別勘定への記入…… 161

第10章　直接原価計算の手続…… 165

第１節　直接原価計算の基本的形態…… 165

第２節　製品別直接標準原価の算定…… 167

第３節　原価実際発生額の集計と原価差異の算定 …… 170

第４節　直接標準原価計算における勘定記入 …… 171

第11章　価格設定のための原価計算 ………… 174

第IV部　原価管理のための原価計算の論理と手続

第12章　原価管理の意義 ………… 183
第1節　狭義の原価管理（コスト・コントロール）のための原価計算 ………… 183
第2節　原価責任の種類と原価標準の形態 ………… 185
(1)　原価責任の種類 ………… 185
(2)　第一種および第二種の原価責任に関する価格標準の意義 ………… 187
(3)　給付単位当り原価標準と期間予算の関係 ………… 188
第3節　原価標準のタイトネス ………… 190
第13章　原価標準の設定方法 ………… 193
第1節　直接材料費標準の設定 ………… 193
第2節　直接労務費標準の設定 ………… 196
第3節　製造間接費標準（予算）の設定 ………… 200
第4節　部門費予算の設定 ………… 203
第14章　原価差異分析 ………… 206
第1節　原価差異分析の意義 ………… 206
第2節　伝統的な標準原価差異分析方法 ………… 208
(1)　標準原価関数と差異分析の関係 ………… 208
(2)　直接材料費差異の分析 ………… 211
(3)　直接労務費差異の分析 ………… 213
(4)　製造間接費差異の分解 ………… 215
第3節　構造行列モデルに基づく部門費差異の分析 ………… 223
第4節　原価差異原因の調査 ………… 232

第Ⅴ部　利益管理のための原価計算の論理と手続

第15章　利益管理の意義 ………………………………………… 24

第1節　利益管理における計画および統制の概念 ……………… 24

第2節　利益管理のための原価情報のタイプ ………………… 24

第16章　利益計画の設定 ………………………………………… 24

第1節　目標利益設定のための原価情報 ……………………… 24

第2節　期間活動の選択のための最適化モデル ……………… 25

第3節　構造行列モデルに基づく期間計画 …………………… 26

第4節　予算編成と製品原価計算 ……………………………… 27

第17章　利益差異分析 ……………………………………… 27

≪付　　録≫

付録A　構造行列に基づく部門原価モデルによる部門費予算の設定と差異分析の数値例……………………………………………… 28

付録B　因果配列と原価差異分析…………………………………… 29

（B－1）　x_1 と x_2 を第一次的な原因変数とするケース……………… 30

（B－2）　x_2 と y_2 を第一次的な原因変数とするケース……………… 30

（B－3）　ケース（B－1）と（B－2）との混合的配列を考えるケース………………………………………………………………… 30

付録C　製品原価計算に関する計算例………………………………… 30

（C－1）　組別総合原価計算における期末仕掛品原価および完成品原価の計算………………………………………………………… 30

（C－2）　仕損が発生した場合の期末仕掛品原価および完成品原価の計算 …………………………………………………………… 31

此为试读，需要完整PDF请访问：www.ertongbook.com

（C－5）　工程別総合原価計算……………………………………………… 318
（C－6）　標準原価計算における勘定記入………………………………… 321

索　　引………………………………………………………………………… 325

第Ⅰ部

原価概念と原価計算の意義

第1章　企業会計における原価の本質

原価を一般的に定義すると，何らかのアウトプットないし給付を獲得するために犠牲となる価値消費額であるといえる。しかし，犠牲と考えられる価値消費額は，個人ないし経済主体によって異なることがあり，その点では，原価は，多かれ少なかれ主観的な概念である。これに対して，本書では，企業会計における原価計算を取上げるが，企業会計における原価概念はより特定化されている。すなわち，企業目的からみて犠牲とされる価値消費額が原価である。

以下では，企業の基本的目的は，貨幣的利益の獲得であると仮定する。この場合に，企業成果は，概念的には，その全活動期間を通じて生ずる貨幣的収入と貨幣的支出の差額として考えることができる。したがって，企業にとっての原価とは，貨幣的成果のマイナス構成部分となる支出あるいは収入減少額ということになる[1]。このいずれにも結びつかない価値喪失部分は，企業にとって原価ではない。たとえば，公害による価値喪失分は，社会的原価（social cost）であっても，それが企業によって負担されないかぎりでは，企業会計上，原価として認識されない。

さらに，企業にとっての支出や収入減少分が企業が生みだす種々の給付に関連づけられるならば，関連づけられたその支出や収入減少部分が当該給付の原価として識別される。逆に，支出あるいは収入減少部分といっても，いかなる給付とも結びついていない場合においては，一方的な価値喪失である。このような一方的価値喪失は，通常，企業会計においても原価として取扱われていない。つまり，企業会計においては，特定の給付ないし給付群に関連づけられる価値喪失部分が原価として識別される。これは，原価の給付関連性と呼ぶことができる。給付に関連づけられない損失部分は，原価外の損失と呼ばれる。もちろん，関連性をどのように解釈するかは一つの問題であり，広狭の解釈が可

能である。また，原価をひき起こす給付は，原価対象（cost objectives）とも呼ばれるが，これにも広狭の解釈がある。

なお，上に述べた支出ないし収入の減少は，いうまでもなく，実際の支出ないし収入減少と常に同じではない。第一に，将来の原価は，実際支出額によっては測定しえない。第二に，支出を行って獲得した財貨であっても，それが給付のために消費されない限りまだ原価とはならない。第三に，まだ支出していなくともすでに入手した財貨を消費した場合には，原価が発生したということになる。第四に，収入減少額は，通常，見積によるのであって，その大きさは，収支取引の事実によって確定されるのではない。このように，企業における原価の本質が支出や収入減少であるといっても，このことは，原価が実際の支出や収入減少によって測定されることを意味するのではない。むしろ，それは，企業における原価がなんらかの形で究極的には支出や収入減少と結びつく点を概念的に表現しているだけである。測定上の原価概念は，技術的な側面から別個に説明しなければならない。それは，本書の大部分の説明対象となる。

（注）

(1)　この見解は，基本的にはコッホの収支的原価概念（pagatorischer Kostenbegriff）と一致する。Koch, H., *Grundprobleme der Kostenrechnung,* Westdeutscher Verlag, 1966, SS. 9-62.　しかし，筆者は，コッホが価値的原価概念（wertmäßiger Kostenbegriff）の主張者とみなしているすべての論者がこの基本的理解と反対の立場に立つとは考えない。というのは，多くの論者は，原価本質論ではなく，原価測定論の観点に立って原価がただちに収支と同じ大きさで測定されないという意味で，価値的原価概念という言葉を使用しているにすぎないからである。

第2章　原価計算の意義と目的

一般的な計算技術的側面から考えると，特定の給付を得るために発生した原価をその特定給付に関連づけて把握することが原価計算手続の基本的内容となっている。いいかえれば，給付に対する関連づけを行わないで，原価要素額を集計するだけでは原価計算を行っているとはいえないのであって，原価計算は，常に給付関連性に基づいて，原価を把握計算する。

もっとも，このことは，原価計算が常に給付単位計算であることを意味しない。給付単位計算とは，とくに一定期間に得られた給付数量によってそれに要した期間原価額を除し，給付単位当り原価を計算することをいう。この手続は，原価が給付数量に対して比例的に変化する場合には問題はないが，それ以外の場合には給付と原価との関連性をかえって不明瞭にする。たとえば，ある月に製品Aが200kg生産され，それに補助材料費が50,000円かかったとすると，製品1kg当りの補助材料費は250円であるが，補助材料費が製品Aの生産量に対して比例的に変化しない場合には，250円という単位当り数値から他の生産数量の下での補助材料費は正確に計算できない。むしろ，この場合，250円という計算値は，生産量200kgのもとでのみ正確であって，他の生産量の下ではそれぞれ補助材料費の期間発生額を別個に予測ないし計算すべきである。したがって，このような場合，少なくとも論理的には，給付単位計算が原価計算手続の基本型とはいえない。

給付関連性の原則は，より広く解釈すべきである。すなわち，給付の種類をより広く考えることはいうまでもないが，給付単位当りの原価を一義的に把握することができなければ，複数の給付単位数を含むひとかたまりの給付群に対してそれに要した各原価消費額を把握することが正確な原価計算の立場から好ましい。それは，コスト・ビヘイビア(cost behavior)の忠実な写像という原価

此为试读，需要完整PDF请访问：www.ertongbook.com