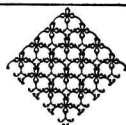


原価計算テキスト



原価研究会 編

同文館

昭和56年 4 月25日 初版発行 《検印省略》
略称—原価テキスト

原価計算テキスト 定価 ㍶2,300

編 者 原 価 研 究 会

発行者 中 島 朝 彦

発行所 同文館出版株式会社
東京都千代田区神田神保町 1—41 ㍶101
電話(東京)294-1801〜6 振替東京0-42935

©原価研究会 印刷：KMS
Printed in Japan 1981 製本：KMS
ISBN 4-495-14771-4

は し が き

本書はその表題の示すとおり、原価計算の標準的なテキストたることを意図したものである。さしあたりのねらいとして、8人の共著者たちがそれぞれの所属する大学で講義に用いることができるように編集したのであり、なるべく異説を立てることをさけ、できるだけ通説によりながら、それを平易にかみくだいて説明することに努めた。学生諸君ならびに公認会計士第二次試験の受験者をはじめとして、広く一般に、これから原価計算を学習しようとしている人たちにも参考にしていただける内容になっていると考えている。

論述の範囲はほぼわが国の「原価計算基準」にそって、実際原価計算、標準原価計算、直接原価計算にかざられている。特殊原価調査などを含めた広義の原価計算については、別のテキストが必要であると考えた次第である（これについては、久保田音二郎編『原価会計』有斐閣、1973年を参照していただきたい）。

われわれも原価計算の勉強をはじめた際、後で考えるとなんでもないことでも、当初よくのみこめずに、もどかしい思いをした経験をもっている。また、現在も講義などで学生諸君に十分な理解を得ていただくよう些少の苦心が続けているわけである。そうした経験が本書のなかににじみ出ていることを期待している次第である。いうまでもなく、われわれ自身がもとより浅学非才の身であって、この期待がどれほど実現しているかは読者諸氏の御批判にまたねばならないと思っている。

このような意図から、本書では、各章で通説的な内容を懇切に解説するよう努めたほか、各章末に【より進んだ学習】という一節をとくに設けて、本書をより高いレベルの学習に進まれる場合の指針と参考文献を示すことにした。

なお、私事にわたって恐縮であるが、われわれの恩師久保田音二郎先生には一昨年逝去され、その先生の後を追うようにして、本年奥様が、逝去された。われわれが奥様と御家族をまじえてくみ交わした屠蘇の気分のまださめやらぬ寒梅の季のことであった。われわれは痛恨の思いをいだいているが、いまはた

(2) はしがき

だ先生御夫妻からわれわれが受けた深い学恩と慈愛を想い、御霊前に黙とうするのみである。

最後に、われわれのうち2人が企画途中でアメリカに留学したこともあって、同文館出版（株）の松元 司氏には予想外の御迷惑をおかけした。同氏に対して心より御礼言を申し上げる次第である。

1981年3月

原 価 研 究 会

目 次

第 1 章 原価計算の基礎	3
§ 1 原価計算の意義	3
§ 2 原価計算の目的	4
§ 3 原価計算の種類	8
【より進んだ学習】	(13)
第 2 章 原価の概念と分類	15
§ 1 原価の本質と原価の諸概念	15
§ 2 製造原価要素の分類	24
【より進んだ学習】	(26)
第 3 章 原価計算と工業簿記	29
§ 1 原価計算と工業簿記の関係	29
§ 2 原価計算の勘定体系	30
§ 3 原価計算の形態と工業簿記の関係	32
§ 4 工業簿記における決算	39
【より進んだ学習】	(40)
第 4 章 材料費の計算	41
§ 1 材料費計算の意義と方法	41
§ 2 材料受入数量の計算	45
§ 3 材料受入価格の計算	45
§ 4 材料消費数量の計算	47
§ 5 材料消費価格の計算	50

(4) 目 次

§ 6 材料費集計表	55
【より進んだ学習】	(56)

第 5 章 労務費の計算 59

§ 1 労務費計算の意義と方法	59
§ 2 労務費の支払計算	62
§ 3 労務費の消費計算	64
【より進んだ学習】	(68)

第 6 章 経費の計算と製造間接費の計算 71

§ 1 経費計算の意義と方法	71
§ 2 測定法による経費の 4 類別	74
§ 3 複 合 費	76
§ 4 経費集計表	77
§ 5 製造間接費の計算	78
【より進んだ学習】	(80)

第 7 章 原価の部門別計算 83

§ 1 原価の部門別計算の意義	83
§ 2 原価部門の設定	85
§ 3 部門費計算の方法	86
【より進んだ学習】	(93)

第 8 章 個別原価計算 95

§ 1 個別原価計算の意義	95
§ 2 単純個別原価計算	96
§ 3 部門別個別原価計算	99
§ 4 仕損および作業屑の処理	105

【より進んだ学習】 (107)

第 9 章 総合原価計算——109

§ 1 総合原価計算の意義…………… 109

§ 2 単一工程単純総合原価計算…………… 111

【より進んだ学習】 (120)

第 10 章 工程別総合原価計算——123

§ 1 工程別計算の意義…………… 123

§ 2 工程別計算の適用…………… 124

§ 3 工程別総合原価計算の方法…………… 125

§ 4 加工費工程別原価計算の方法…………… 130

【より進んだ学習】 (132)

第 11 章 組別総合原価計算——135

§ 1 組別総合原価計算の意義と形態…………… 135

§ 2 組別総合原価計算の方法…………… 138

【より進んだ学習】 (143)

第 12 章 等級別総合原価計算——149

§ 1 等級製品と連産品…………… 149

§ 2 等級製品の原価計算…………… 150

§ 3 連産品の原価計算…………… 155

【より進んだ学習】 (157)

第 13 章 販売費および一般管理費の計算——161

§ 1 販売費および一般管理費の概念…………… 161

§ 2 販売費および一般管理費の分類…………… 163

(6) 目 次

§ 3 販売費および一般管理費の原価管理	164
【より進んだ学習】	(167)

第14章 直接費の標準原価計算——171

§ 1 原価管理のプロセス	171
§ 2 直接費の標準原価システム：数字例	174
§ 3 標準原価の種類と予算との関係	177
§ 4 材料価格標準	178
§ 5 材料数量標準	180
§ 6 賃率標準	182
§ 7 作業時間標準	184
【より進んだ学習】	(186)

第15章 間接費の標準原価計算——189

§ 1 製造間接費の管理と変動予算	189
§ 2 変動予算による管理システムの基礎データ	190
§ 3 消費差異・能率差異・操業度差異の算出	194
§ 4 製造間接費差異の実質的原因分析	196
§ 5 原価差異の会計処理	199
【より進んだ学習】	(201)

第16章 損益分岐点分析——203

§ 1 損益分岐点分析の生成	203
§ 2 変動費と固定費	205
§ 3 損益分岐図表	206
§ 4 計算式による損益分岐点分析	210
§ 5 損益分岐点分析の前提と限界	215
【より進んだ学習】	(216)

第 17 章 直接原価計算	219
§ 1 直接原価計算の生成	219
§ 2 直接原価計算の意義	224
§ 3 直接原価計算の適用	227
【より進んだ学習】	(232)
付録 原価計算基準	235
索 引	265

原価計算テキスト

第 1 章 原価計算の基礎

この章のあらまし

原価計算を学ぶにあたって、まず最初に(1)原価計算とはなんであるか、(2)原価計算はなんのために行なわれるのであるか、(3)原価計算にはどのような種類があるのかについて、ごくおおざっぱな知識を与えておくことにしよう。

§ 1. 原価計算の意義

1.1 原価計算の定義

原価計算とはなんであるかについては、いろいろな説明の仕方があられるけれども、ここでは簡単に次のように

定義しておこう。

原価計算とは原価についての分類・記録・配分・集計・報告に関する会計の一分野である。

1.2 原価計算と会計

おおざっぱにいうと、会計 (accounting) はすべての取引を記録・計算・報告することであるのに対して、

原価計算 (cost accounting) は主として内部の取引に関するものであるといえる。その意味で、原価計算は会計の一分野であるとみなすことができる。ここで取引とは企業の資本ならびに資産に変動をもたらすべき事象をいうのであって、一般に製造企業では、外部から財貨 (たとえば、材料) や用役 (たとえば、労働) を調達し、工場でこれらの財貨・用役を消費して製品・用役を生産し、再びこの製品・用役を外部に販売している。この場合、外部市場で行なわれる財貨・用役の調達活動および製品・用役の販売活動を外部取引、企業内部の工場で行なわれる生産活動を内部取引とそれぞれみなしている。

1.3 異なる目的には異なる原価

上述した原価計算の定義に関連して最も重要なことは、会計と同様に、原価計算もそれ自体が目的ではなくて、なんらかの目的を達成するための手段であるということである。次節で説明する原価計算の目的に従って、原価の概念・分類・集計・報告などすべてが異なってくるのである。これらの関係については、本書を通じて明確にされるが、たとえば貸借対照表にたな卸資産を計上する目的のために原価計算が行なわれる場合には、実際原価の概念、直接費・間接費の分類、製品別の集計、外部の出資者・債権者などに対する報告が要求される。これに対して、原価管理の目的のために原価計算が行なわれる場合には、標準原価の概念、管理可能費・管理不能費の分類、責任別の集計、内部の経営管理者に対する報告が必要になる。したがって、原価計算の目的を決定しないで、原価計算を実施することはできない。原価計算はまずなによりもその目的から説明をはじめなければならない。わが国の「原価計算基準」も「原価計算の目的」から規定している。

§2. 原価計算の目的

原価計算は多くの目的に役立てるために行なわれるのであって、その主な目的をあげると、次のとおりである。

2.1 財務諸表の作成に役立つ目的

過去の一定期間の経営成績と期末の財政状態を出資者や債権者など利害関係者に報告するために、企業は損益計算書と貸借対照表を作成しなければならない。この場合、原価計算は売上原価の算定を通じて損益計算書の作成に、製品・半製品・仕掛品などのたな卸資産の計上を通じて貸借対照表の作成にそれぞれ役立つのである。この目的に関して重要なことは、これらの財務諸表上の数値をめぐって、企業に関係をもつ多くの人たちの利害が対立しているということである。たとえば、おおざっぱにいうと、損益計算書で算定される当期純利益は、配当を決定する1つの基礎として用いられるので、過大に表示されるときは、債権

者の利害と対立し、過小に表示されるときは、出資者の利害と対立する関係にある。その意味で、「原価計算基準」はこの目的について「過去の一定期間における損益ならびに期末における財政状態を財務諸表に表示するために必要な真実の原価を集計すること」（引用者傍点）と規定し、財務諸表の作成に役立つ原価として真実の原価を要求している。

なお、「原価計算基準」では、この真実の原価を集計するための要件として、財務会計の原始記録、信頼しうる統計資料などによって、その信ぴょう性が確保されるものでなければならないことを指摘し、原価計算に対して以下のことを要請している。

- (1) 原価計算は原則として実際原価を計算すること。
- (2) 原価計算は財務会計（複式簿記）機構と有機的に結合して行なわれること。

2.2 価格計算に役立つ目的

官公庁などに対する納入品の価格を決定する場合、適正な原価を補償し、これに適切な利益を加算する、いわゆる「原価加算契約」(cost-plus contract) が行なわれることが多い。この補償されるべき適正な原価の計算に必要な原価資料の提供が、ここにいう原価計算の価格計算に役立つ目的である。この原価計算目的は次節で述べる全部原価計算——一定単位の製品に対して生ずるすべての製造原価（これに加えて販売費および一般管理費）を集計する原価計算方式——を通じて達成されるのである。

さらに、上述した原価加算契約と同様の価格計算は以下の場合にもみられる。

- (1) 国家が物資の価格統制を行なう場合の公定価格の決定
- (2) 電鉄事業・電力事業・ガス事業などの公益事業の公共料金の決定

いずれの場合も、価格決定の主導権が企業にはなく、国家機関（官庁・委員会・審議会など）にあるところに特徴がある。その意味において、個々の企業が自らの価格政策に基づいて自由に価格を決定できる場合に必要な原価資料を提供するのに役立つ原価計算目的とは明確に区別されるべきものである。この原価計

6 第1章 原価計算の基礎

算目的に対しては、全部原価計算ではなくて、後述する直接原価計算——一定単位の製品に変動費のみを集計する原価計算方式——が有用なのであって、この目的は経営計画に役立つ目的に含めることができる。

2.3 原価管理に役立つ目的

原価管理 (cost control) とは現存の条件のもとで一定の製品 (または用役) の原価を原価の標準に近づけるように、原価能率を増進する措置を講ずることをいうのである。「原価計算基準」は原価管理に役立つための原価計算を以下のように規定している。

- (1) 原価計算は経営における管理の権限と責任の委譲を前提とし、作業区分等に基づく部門を管理責任の区分とし、各部門における作業の原価を計算し、各管理区分における原価発生 の責任を明らかにさせる。
- (2) 原価計算は原価要素を機能別にまた直接費と間接費、固定費と変動費、管理可能費と管理不能費の区分に基づいて分類し、計算する。
- (3) 原価計算は原価の標準の設定、指示から原価の報告にいたるまでのすべての計算過程を通じて、原価の物量を測定表示することに重点をおく。
- (4) 原価の標準は原価発生 の責任を明らかにし、原価能率を判定する尺度として、これを設定する。原価の標準は過去の実際原価をもってすることもできるが、理想的には標準原価として設定する。
- (5) 原価計算は原価の実績を標準と対照比較しうるように計算記録する。
- (6) 原価の標準と実績との差異は、これを分析し、報告する。
- (7) 原価計算は原価管理の必要に応じて重点的、経済的に、かつじん速にこれを行なう。

なお、このように規定された原価計算が目的とする原価管理は、設備を取替えたり、生産方式を変更したりすることによって、現存の条件を構造的に変えて、原価の引下げを計るいわゆる「コスト・ダウン」とは区別される。設備の取替えや生産方式の変更などは、合理化投資を意味するものであって、後述する経営計画目的に関連するのである。

- ### 2.4 予算編成・予算統制に役立つ目的
- 予算は一定期間における企業の購買・製造・販売・財務などの各部門の具体的な計画を貨幣的に表示し

たものであるが、(1)この予算の編成を通じて、その期間における企業の利益目標が指示され、部門の諸活動が調整されるとともに、(2)予算統制の過程でなされる予算に対する実際の対照比較、差異の原因分析、経営管理者への報告を通じて、所期の利益目標を達成しようとするのである。この場合、原価計算は(1)予算期間に予想される条件に基づいた予定原価または標準原価を計算することによって、予算とくに費用予算の編成に役立つ資料を提供でき、(2)また予算と対照比較できるように原価の実績を計算することによって、予算統制に役立つ資料を提供することができる。

もっとも、上述した予算編成の過程は個々の選択的な事項に関する意思決定、たとえば製品組合せの決定、部品を自製するか外注するか決定などを含む。これらの意思決定に役立つ原価計算は、後述するように、予定原価または標準原価とともに、特殊原価の計算が必要になるので、次項の経営計画に役立つ目的として一括されている。

2.5 経営計画に役立つ目的

すでに前述したように、経営計画には、(1)個々の企業が自らの価格政策に基づいて自由になされる価格決定、(2)設備の取替えや生産方式の変更などのような合理化投資、(3)製品組合せの決定や部品の自製か外注かの決定などが含まれるが、これらの経営計画に必要な原価情報を提供するためには、原価計算は財務会計機構を離れて、差額原価・機会原価・付加原価などの特殊な原価を計算する必要がある。

しかしながら、上記の(1)および(3)は、予算編成過程で経常的になされる短期的な意思決定であって、業務執行に関する総合的な期間計画を意味する。これに対して、上記の(2)は経営の給付目的である製品や経営立地など経営構造の基本的事項に関する意思決定とともに、経済の動態的变化に適応して、経営構造を合理的に組成するために随時的に行なわれる意思決定であって、長期的な基本計画を意味する。とくにこの長期的基本計画では、特殊な原価概念に加えて、危険や不確実性を処理したり、時間を調整したりするための確率概念や割引技法などが導入されねばならないので、経営計画に役立つ原価計算を考えると、短期的な期間計画と長期的な基本計画とは区別されるべきである。