
現代会計学選集／阪本安一責任編集

原価会計論



大阪大学教授 宮本匡章著

中央経済社

■著者紹介

昭和32年 神戸大学大学院経営学研究科修士課程修了。

現 在 大阪大学教授（経済学部）

〔著 書〕「無効費用の理論」（昭和42年，千倉書房）

「会計的情報と意思決定」（昭和53年，中央経済社）

「原価計算の基礎知識」共編（昭和57年，中央経済社）

「会計学辞典」共編（昭和58年，中央経済社）

☆現代会計学選集

原価会計論

昭和58年11月10日 第1版発行

著 者	みや 宮	もと 本	まさ 匡	あき 章
発行者	渡	辺	正	一

発行所 (株) 中央経済社

東京都千代田区 神田神保町 1-31-2

電 話・(293) 3 3 7 1 (編集部)

(293) 3 3 8 1 (営業部)

〒101 振替・東京 0-8 4 3 2

印 刷／文昇堂 製 本／誠製本

落丁・乱丁本はお取替えいたします。

ISBN4-481-10612-3 C3334

現代会計学選集の発刊に当って

神戸市に設立された財団法人 村尾育英会（理事長 村尾一夫氏）は、その設立以来、奨学資金の支給、青少年の健全な社会活動に対する支援を行うとともに、社会科学の発展に力を注ぎ、この方面の研究者の研究助成と研究成果の刊行の奨励とを行ってきた。本年はたまたまその創立10周年を迎えることになったのであるが、「現代会計学選集」は、その記念事業の一つとして企画されたものである。

いうまでもなく、国の経済的発展は企業経営の進展に俟たなければならないが、企業経営の進展はまた、経営管理技術の発展と工学的技術の開発に負うところが甚だ大きいのである。しかも現代会計学は、経営管理の一手段として、今日のわが国経済発展に貢献するところが、非常に大きいのである。

しかしながら、現代会計学の発展は、正直なところ工学的技術の開発に比べて、未だ立ち遅れていことは否むことのできない事実であると思う。「現代会計学選集」は、この現状に鑑みて、現代会計学の発展のために役立ちたいとの願望をこめて、かねてから関西地方在住の活動的な会計学者が中心となり、可成り長い年月をかけて財務会計及び管理会計の研究会を組織し、相互に研鑽を重ねてきた結果の集大成である。

本選集の編集者は、かねてから村尾育英会の理事として、財団の設立に参画し、また理事長 村尾一夫氏を助けて、財団の運営にも参与してきたが、財団設立の趣旨によって、研究成果の公刊の推進にも努力してきた積りである。その結果は優秀な研究メンバーの総力の結集を得て、これまでにない超一流の選集10冊の他に、別冊として特殊問題に関する優れた研究成果の刊行が可能となり、わが国の学界ならびに実務界に貢献するところ甚だ大きいものと信じている。

2 現代会計学選集の発刊に当って

最後にこの企画に物心両面から援助を惜しなかつた村尾育英会ならびに出版を引受けて下さった中央経済社（社長・渡辺正一氏）の皆さんに対して，深甚なる謝意を表する次第である。

昭和57年9月22日

編集責任者 神戸商科大学名誉教授 阪 本 安 一
大阪学院大学教授

序　　文

本書は、阪本安一先生責任編集の「現代会計学選集」の一冊として書かれたもので、制度としての原価計算ないし原価計算制度を取り扱っている。それを「原価会計論」と名付けたのは、『原価計算基準』に「原価計算制度は、財務諸表の作成、原価管理、予算統制等の異なる目的が、重点の相違はあるが相ともに達成されるべき一定の計算秩序である。かかるものとしての原価計算制度は、財務会計機構のらち外において臨時断片的に行われる原価の統計的、技術的計算ないし調査ではなくて、財務会計機構と有機的に結びつき常時継続的に行われる計算体系である。原価計算制度は、この意味で原価会計にはかならない。」との規定があり、それが本書の課題を的確に表現していると考えたからである。

大学その他で、すでにかなり長い期間、原価計算の講義を担当してきた。その際、講義目的に合わせて、公刊されている先学の優れた原価計算書を利用して戴いた。これらの書物からは、教えられることばかりであったが、長い時間が経過するうちに、実質的に意味があるかどうかは別として、この点はこんな風に表現できないかなどと考えるようになった。そのうち厚かましくも、私なりの原価計算論ができないか、とまで思うようになった。しかしその後、書きたいということと、書けるということとは、天地の開きがあることを思い知らされ続けた。特に岡本清教授の『原価計算』（国元書房刊）という書物は、ボリュームが大き過ぎることや若干の見解の相違を除けば、ほぼ理想的なものと思われ、その公刊が私の執筆意欲をおおいに阻喪させることになった。

しかし今回、阪本安一先生の御好意により、上記選集の一冊として「原価」に関する書物を書く機会が与えられたので、必ずしも満足しうる成果を生み出すことができなくても、この際に改めて自分なりの原価計算を検討してみよう

4 序 文

と考えるようになった。とはいえ、選集としての性格上、本書の紙幅に強い制約があることや、不義理を重ねている他の個人的な事情もあって、本書において私の構想している原価計算論の全体を詳細に取り扱うことは到底不可能であった。そこで本書では、その不可欠の構成部分となる「原価計算制度」のみを対象とすることにした。したがって、本書で取り扱う原価会計ないし原価計算制度以外の原価計算問題については、近い将来、別著の形で私見をまとめたいと考えている。

改めて指摘するまでもなく、制度としての原価計算については、既に数え切れないほどの優れた著書が出版されている。その上に本書を追加するのであるから、本書にはそれなりの特徴がなければならない。やや我田引水の嫌いはあるが、次のようなところに本書の特徴があると考えている。

(1) 原価計算の基本的な枠組みを的確に理解してもらうことが、本書での最も重要な課題と考えていること。そのために、たとえば通産省の統計資料を用い、それぞれの個所で取り扱っている問題が、原価計算の観点からみて、どれほどの重要性をもっているかを、データから判断してもらえるように工夫をしている。また、原価計算に関連をもつ手続き（原始伝票、伝票の流れ、集計方法、仕訳、帳簿組織など）についても、通常であれば相当のスペースをあてて説明されているのであるが、本書ではごく基礎的なものの説明に限定することによって、原価計算そのものの基本的な計算構造がより明確になるように配慮している。もちろんその際、これらの手続きが、コンピュータ時代の今日、極めて多様化してきているので、特定のものを紹介することに現実的な意味がないということにも配慮している。

(2) 本書での説明に、『原価計算基準』の規定をフルに活用していること。とはいえ、決して「基準」の解説書ではないことに留意してほしい。「基準」が設定されてから、すでに20年余の時間が経過している。その間にわれわれは、いろんな専門分野で目覚ましい発展を経験してきた。その事態を反映して、会計の領域においても、「基準」がその一環を構成する「企業会計原則」は、いままでに幾度か改正されてきた。しかし「基準」は、その制定以来一度も改

正されずに今日に及んでいる。したがって最近では、「基準」の規定のなかに時代遅れのものが含まれていたり、新事態に適合する規定が欠けているといった理由で、「基準」の再検討を求める声が出ているほどである。たしかに「基準」に問題点がないわけではない。しかし、現時点で読んでみても、表現にやや難しさはあるものの、「基準」は実に良くできているといわざるをえない。しかも、本書で取り扱っている原価計算制度では、「企業会計原則」の一環となる「基準」の規定を常に参照することが、必要不可欠である。とすれば、著者なりの説明をし、それに加えて「基準」の規定を紹介するといった二重手間を省き、可能なかぎり「基準」の規定を利用することによって、スペースを節約しながら、制度としての原価計算を、「基準」と常に関連させて、明快に説明することができるはずである、と考えたのである。

(3) 原価計算方法の説明にあたっては、主として公認会計士第2次試験問題を利用し、同じ問題(同じデータ)でも、異なる計算方法でどのように計算結果が異なるか、そしてその相違はいかなる理由によるのかを、できるだけ説明するように努めていること。制度としての原価計算に焦点を当てると、どうしても諸法規の規定や一般に承認されている計算方法の説明が中心になり、その基礎にある理論的研究や、なぜそのような処理をするのかの根拠づけが、おろそかになってしまう。本書でも、スペースの制約から、この点への配慮が必ずしも十分であるとはいえない。しかし、計算例題の解答や解説の仕方に若干の工夫をこらしたり、いくつかの章に「補論」をもうけて理論や実務についてのトピックスを提供したり、最後の章で演習問題を検討してもらう機会を作ることにより、少しでもこの点を補うことに努めた積りである。

今回、ささやかながら本書を公刊することができたのは、既に述べたように阪本安一先生の御好意によるものである。心から厚く御礼を申し上げたい。この書物がなんらかの意義をもつとすれば、専門を同じくする先学諸氏や、阪本先生を中心とする関西の会計研究会メンバーの諸兄、さらには大阪大学経済学部と同僚の諸氏などの、極めて有益な御教示と激励の賜物であると考えている。この機会に日頃からの感謝の念を表明しておきたい。またこの出版に際し

6 序 文

ては、村尾育英会（村尾一夫理事長）からの御援助を戴いている。記してお礼を申し上げたい。

最後に、本書の出版に対しいつも御激励くださった中央経済社の渡辺正一社長，山本時男常務，長田光男編集部次長，さらに校正等について懇切な助言と尽力を惜まれなかった同社の皆さんに，深甚なる感謝の意を表したい。

昭和58年 初 秋

宮 本 匡 章

目 次

第1章 制度としての原価計算	1
1 本書の対象範囲	1
2 原価計算制度と原価計算目的	4
3 制度外で行なわれる原価計算——特殊原価調査	7
4 原価計算制度と工業簿記	10
5 製造原価報告書	12
第2章 原価計算に必要な基本的諸概念	17
1 原価計算制度で用いられる原価概念	17
2 非原価項目——原価と費用との関係	18
3 実際原価, 標準原価, 予定原価——過去原価と未来原価	20
4 総原価, 製造原価, 全部原価, 部分原価 ——原価の範囲との関連	21
5 製品原価と期間原価——期間損益計算との関連	22
6 材料費, 労務費, 経費——原価の形態別分類	23
7 原価の機能別分類	23
8 直接費, 間接費, 加工費——製品との関連	24
9 変動費, 固定費(キャパシティ・コスト; コミットド・コストと マネジド・コスト), 準変動費, 準固定費——操業度との関連	24
10 管理可能費と管理不能費——原価の管理可能性との関連	26
11 個別費と共通費——活動単位への帰属可能性	27
12 関連原価, 差額原価, 増分原価, 埋没原価, 機会原価	

2 目 次

——選択的事項の意思決定に必要な特殊原価概念	27
------------------------------	----

第3章 原価計算の三つの計算ステップと

原価費目別計算 31

1 原価計算の三つの基本的計算ステップ	31
2 原価の費目別計算——その基礎	32
3 材料費の計算	34
1 材料費の種類	34
2 材料の消費量の計算	35
3 材料単価——材料主費と材料副費	37
4 継続記録法における払出単価の決定	38
5 材料元帳を用いた計算例	39
4 労務費の計算	42
1 労務費の種類——および労務主費と労務副費	42
2 作業時間の測定——直接労務費と間接労務費	44
3 賃率の決定——個別賃率, 平均賃率, 予定平均賃率	45
4 労務費の要支払額の計算	45
5 経費の計算	47
1 経費の種類	47
2 複合費のもつ意義	49

第4章 原価の部門別計算

——とくに補助部門費の計算と処理 51

1 部門別計算の意図	51
2 原価部門の設定——製造部門と補助部門	51
1 製造部門	52
2 補助部門	53
3 部門費——部門個別費と部門共通費	53

4	補助部門費の製造部門への配賦計算	54
5	三つの配賦法による計算例	55
6	複数基準配賦法の有用性	59
7	配賦基準の選定——配賦計算における問題点	61
8	本章の部門別計算と次章以降の説明との関係	63
 第5章 個別原価計算		65
1	個別原価計算とは——「基準」の規定	65
2	製造直接費と製造間接費——製造指図書との関係	66
3	製造間接費の配賦計算	68
4	実際原価の問題点——予定配賦率	69
5	部門別個別原価計算——「基準」の規定との関連	71
6	個別原価計算の原価計算表	73
7	原価部門における間接費予定額の計算——部門予算設定の基礎	74
8	仕損費の計算とその処理（作業屑の処理を含む）	76
9	副産物、仕損品、作業屑などの評価方法	78
10	個別原価計算の計算例	78
 第6章 総合原価計算の基本形——単純総合原価計算		83
1	単純総合原価計算とは——「基準」の規定	83
2	完成品総合原価と期末仕掛品原価の計算 ——「基準」の規定を中心に	84
1	完成品換算量の計算	85
2	当期作業等量の計算	86
3	先入先出法による期末仕掛品原価の計算	88
4	平均法による期末仕掛品原価の計算	90
5	後入先出法による期末仕掛品原価の計算	92
6	その他の期末仕掛品原価の計算方法	94

4 目 次

3 仕損, 減損, 副産物の処理	95
4 ワークシート方式による〔例題〕2の解答 (原価計算表)	101

第7章 工程別総合原価計算105

1 総合原価計算の基本形としての工程別総合原価計算	105
2 工程別総合原価計算の計算例——累加法	106
3 工程別総合原価計算の計算例——非累加法	110
4 加工費工程別総合原価計算	113
5 総合原価計算と直接原価計算	116

第8章 総合原価計算の応用形

——組別総合原価計算, 等級別総合原価計算, 連産品原価計算.....	119
--	-----

1 組別総合原価計算.....	119
2 組別総合原価計算の計算例	120
3 等級別総合原価計算.....	123
1 等価係数の設定とその役割	123
2 二つの計算方法	124
4 等級別総合原価計算の計算例	125
5 連産品の原価計算	127
1 原価の負担能力主義による配分	128
2 各連産品原価の相対性	128
6 連産品の原価計算の計算例	129

第9章 実際原価計算による期間損益計算

——販売費および一般管理費と原価差異	131
--------------------------	-----

1 販売費および一般管理費 (営業費) の意義	131
-------------------------------	-----

2	販売費および一般管理費の計算とその分類	133
1	販売費および一般管理費の計算	133
2	販売費および一般管理費要素の分類基準	134
3	技術研究費の処理	135
4	実際原価計算における原価差異	136
5	原価差異の会計処理	138
6	材料受入価格差異の会計処理に関する計算例	139

第10章 標準原価計算 141

1	標準原価計算の目的と標準原価計算制度	141
2	標準原価の種類——標準設定のレベルないしタイトネス	142
1	当座標準原価と基準標準原価	142
2	現実的標準原価, 正常原価, 予定原価と理想標準原価	142
3	「真実の原価」としての標準原価（財務諸表作成目的）と 予算編成目的	144
4	原価管理目的の標準原価計算	145
5	原価標準（標準製品原価）の設定	147
1	原価標準（標準製品原価, 製品標準原価カード）	147
2	標準直接材料費の設定	148
3	標準直接労務費の設定	149
4	製造間接費の標準設定	150
5	標準原価の改訂	153
6	標準原価計算制度におけるインプット法とアウトプット法	154
1	インプット法（シングル・プラン）	154
2	アウトプット法（パーシャル・プラン, 修正パーシャル・プラン）	155
7	標準原価差異の分析	156
1	製造直接費の差異分析	157
2	製造間接費の差異分析	160

6 目 次

3 標準原価差異発生の原因分析	162
4 標準原価差異の会計処理	163
8 標準原価計算(パーシャル・プラン)の計算例	164

第11章 直接原価計算169

1 直接原価計算の意義	169
2 CVP関係と損益分岐点	170
3 直接原価計算の基礎	173
1 原価の変動費と固定費への分解 ——製造変動費のみでの製品原価の計算	173
2 限界利益および貢献差益	174
3 固定費の区分と貢献差益	176
4 [付録] 原価の固定費と変動費への分解——固変分解の方法	177
4 直接原価計算と全部原価計算による損益計算の相違	179
5 直接標準原価計算	181
6 直接原価計算の計算例	182
7 原価計算制度としての直接原価計算	186
1 直接原価計算制度	186
2 固定費調整の計算例	188

第12章 演習問題191

1 説明問題	191
2 計算問題	197
3 計算問題の解答(略解)	207

付 録 原価計算基準	217
索 引	243

第1章 制度としての原価計算

1 本書の対象範囲

本書では、特別の必要性が認められないかぎり、制度としての原価計算ないし原価計算制度のみを取り扱う。「原価計算基準」¹⁾（以下では「基準」と略称する）によると、この「原価計算制度は、財務諸表の作成、原価管理、予算統制等の異なる目的が、重点の相違はあるが相ともに達成されるべき一定の計算秩序である。かかるものとしての原価計算制度は、財務会計機構のらち外において随時断片的に行なわれる原価の統計的、技術的計算ないし調査ではなくて、財務会計機構と有機的に結びつき常時継続的に行なわれる計算体系である。原価計算制度は、この意味で原価会計にはかならない」ものである。

この制度としての原価計算の基本的特徴は、財務会計機構と有機的に結びつき、常時継続的に実施されることにある。そのさい、後でやや詳しく説明するように、数多くの計算目的を可能なかぎり同時に達成できるよう配慮する必要があるが、その最大の課題は、財務諸表の作成を可能ならしめることである。現行の会計制度では、そのことは具体的に次のようにして実施される（「基準」6 原価計算の一般の基準）。

「1. 原価計算は、原価を一定の給付にかかわらせて集計し、製品原価および期間原価を計算する。すなわち、原価計算は、原則として

(1) すべての製造原価要素を製品に集計し、損益計算書上売上品の製造原価を売上高に対応させ、貸借対照表上仕掛品、半製品、製品等の製造原価を棚卸資産として計上することを可能にさせ、

(2) また、販売費および一般管理費を計算し、これを損益計算書上期間

2 第1章 制度としての原価計算

原価として当該期間の売上高に対応させる。」

専門用語の解説は後述することとし、上記の規定の内容を明確にするため、その概要を簡単に図示したのが図1-1である。

図1-1 財務諸表作成と原価計算制度

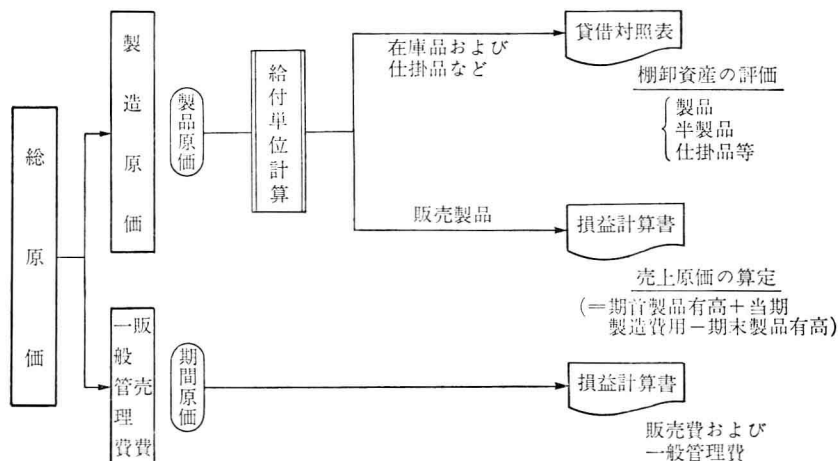


表1-1 損益区分による費用項目の売上高比率（昭和55年度）

業種 項目	製造業	鉄鋼	一般機械	電気機械	輸送用機械	精密機械	化学	窯業・建材	ゴム製品	繊維	紙・パルプ	印刷	石油精製	非鉄金属製品	その他
売上原価	83.55%	82.12%	76.18%	76.22%	85.68%	75.60%	81.07%	79.43%	78.56%	84.85%	84.05%	84.88%	93.44%	85.93%	72.60%
販売費・一般管理費	10.70%	7.99%	16.12%	17.01%	10.11%	14.04%	13.46%	13.49%	15.08%	9.72%	9.63%	7.88%	4.14%	8.68%	20.18%
純営業外費	1.52%	4.65%	0.64%	0.79%	△0.34%	1.59%	2.58%	2.15%	0.93%	2.14%	4.47%	△0.32%	0.50%	3.04%	1.85%
経常利益	4.23%	5.24%	7.06%	5.98%	4.55%	8.77%	2.88%	4.93%	5.44%	3.28%	1.84%	7.55%	1.92%	2.35%	5.37%

*純営業外費用：営業外費用－営業外収益
（出所：通産省「わが国企業の経営分析」昭和55年度）