

原価計算問題精解

〔新二訂版〕

佐藤 精一 著

税務経理協会

原価計算問題精解

[新 二 訂 版]

佐 藤 精 一 著

税 務 経 理 協 会

著者紹介

昭和19年東大経済学部卒業。現在、横浜国立大学教授。専攻、原価計算および管理会計。主要著書、「最新原価計算」「原価政策」「経営原価計算」「経営計算の見方・活かし方」(以上、中央経済社)「エンジニアリング・エコノミィ」「原価計算の話」「やさしい原価計算の実務」(以上、ダイヤモンド社)「線型計画法による予算管理モデル」(同文館)

著者との契約により検印省略

2063-0328-3911

昭和40年1月10日 初版発行
昭和46年12月15日 改訂版発行
昭和48年6月20日 二訂版発行
昭和48年6月20日 三訂版発行
昭和50年3月25日 四訂版発行
昭和51年2月20日 新訂版発行
昭和52年6月15日 新二訂版発行
昭和52年8月15日 同第二刷

原価計算問題精解

〔新二訂版〕

定価 2,000円

著者	佐 ^さ 藤 ^{とう} 精 ^{せい} 一 ^{いち}
発行者	大坪半吾
整版所	音羽整版株式会社
印刷所	実田印刷
製本所	三光社製本

発行所 東京都新宿区株式会社 税務経理協会

郵便番号 161 振替 東京 9-187408 電話 (03) 953-3301 (代表)

乱丁・落丁の場合はお取替えいたします。

© 佐藤 精一 1975

本書の内容の一部又は全部を無断で複写複製(コピー)することは、法律で認められた場合を除き、著者及び出版社の権利侵害となりますので、コピーの必要がある場合は、予め当社あて許諾を求めて下さい。

新 二 訂 版 に さ い し て

この書物は 原価計算の 重要な事項を 解説し、適切な問題と解答を通じて、能率的に原価計算の全体を学習するのに役立てる目的で書かれたものである。

もともと、この書物の大半は「原価計算基準」に即して解説しており、一般通説にしたがっている。しかし、今日では、「基準」が発表されてからすでに10数年を経過し、当時と社会情勢も変化しており、「基準」改訂の気運も生じている。また、原価計算の経営管理への機能も重要な課題である。このような観点から今回は問題の追加と一部削除および多少の説明の修正をこころみ、内容の向上につとめた。すこしでも、学習上のお役に立てば幸いである。

昭和52年 1 月

著者しるす

目 次

新二訂版にさいして

第1章 原価計算の目的と原価	1
1. 原価計算の目的	1
2. 原価計算制度	3
3. 原価の本質	3
4. 原価計算制度における原価の諸概念	4
5. 非原価項目	7
6. 原価計算の一般的基準	9
7. 製造原価要素の分類基準	11
8. 実際原価の計算手続	14
第2章 原価の費目別計算	17
1. 費目別計算における原価要素の分類	17
2. 材料費計算	18
3. 労務費計算	25
4. 経費計算	27
5. 費目別計算における予定価格等の適用	28
第3章 部門別計算	29
1. 部門別計算と原価の範囲	29
2. 原価部門の設定	29
3. 部門個別費と部門共通費	31
4. 部門別計算の手続	32

第4章 総合原価計算	44
1. 総合原価計算の特徴	44
2. 単純総合原価計算	45
3. 等級別総合原価計算	46
4. 組別総合原価計算	48
5. 総合原価計算における完成品原価と期末仕掛品原価	53
6. 工程別総合原価計算	66
7. 加工費工程別総合原価計算	81
8. 副産物などの処理と評価	88
9. 連産品の計算	89
第5章 個別原価計算	93
1. 個別原価計算の意義	93
2. 直接費の賦課と間接費の配賦	94
3. 仕損費の計算および処理	113
4. 作業くずの処理	117
第6章 販売費および一般管理費の計算	118
1. 販売費および一般管理費要素の分類基準	118
2. 技術研究費	119
3. 販売費および一般管理費の処理	119
第7章 標準原価計算	120
1. 標準原価計算の目的および標準原価の概念	120
2. 標準原価の算定	121

3.	標準原価の指示	125
4.	原価差異の算定および分析	126
5.	実際原価計算制度における差異	127
6.	標準原価計算制度における原価差異	129
第8章	原価差異の会計処理	165
1.	原価差異の会計処理	165
第9章	直接原価計算と損益分岐点分析	174
1.	直接原価計算と全部原価計算	174
2.	直接原価計算と損益分岐点分析	190
3.	直接原価計算と線型計画法	206
4.	固定費と変動費	213
第10章	原価計算と責任会計	225
1.	責任会計の意義と原価計算	225
2.	原価計算と事業部制	229
第11章	意思決定と原価分析	240
1.	差額原価と埋没原価	240
2.	原価分析の適用	247
3.	長期意思決定と設備投資	260
付録1	図解原価計算基準一覧	266
付録2	直接原価計算と線型計画法	270
付録3	公認会計士第2次試験「原価計算」問題集	283

第1章 原価計算の目的と原価

1. 原価計算の目的

〔問題〕 原価計算の目的と原価計算との関係を説明しなさい。

〔解説〕 原価計算の目的はつぎのように整理される。

- (1) 財務諸表作成目的
- (2) 予算管理および原価管理目的
- (3) 基本計画目的

上記三つの目的と原価計算との関係を述べる。

【解答】 原価計算の目的は時代の変遷や経済体制の相違によって、必ずしも様ではないが、現代における原価計算の目的と原価計算の関係はおよそつぎのようである。

- (1) 企業の出資者、債権者、経営者等のために、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原価を集計すること。

この目的のために、原価計算はとくに財務会計と有機的な関連をもつことが必要である。すなわち、財務会計から受取った材料費、労務費、経費の計算を、製品その他の棚卸資産原価として算定し、これを再び売上原価ならびに次期へ繰り越すべき棚卸資産価額として、また当期の販売費、一般管理費を算定して、これらを財務会計に引き渡すことによって、財務会計と有機的な関連を保つ。

- (2) 予算管理および原価管理のために必要な原価情報を提供する。

予算管理 (budgeting) すなわち予算編成と予算による実際活動の統制および原価管理 (cost control) に役立つ原価情報を提供するために、製造原価、販売費、一般管理費などの原価計算を行なうほか、次のような特別の計算や計算制度を必要とする。

- a 費用を固定費・変動費に分解し、損益分岐点分析を行なう。
- b 目標となる資本利益率を算定し、目標利益を見積る。
- c 差額原価などの特殊原価の計算と分析を行なって、部品の外注か自製か、製品の組合わせなどの決定に役立つ情報を提供する。
- d 原価を責任センター (responsibility center) 別に算定し、それを管理可能費 (controllable cost) と管理不能費 (uncontrollable cost) とに区別しておくなど、責任会計システム (responsibility accounting system) を導入し、各層の責任者の原価に関する管理責任を明らかにする。
- e 標準原価計算を導入し、原価差異に関する情報をフィードバックする。この場合、標準原価は達成可能目標としての達成可能標準 (attainable standard) であって、また責任会計システムを導入した標準原価システムであることが望ましい。

(3) 経営の基本計画の設定に必要な原価情報を提供すること。

この目的のためには、とくに長期的観点のもとにおいて設備投資および要員計画など経営構造の変更にかんする意思決定のため特別の原価分析を必要とする。

なお、一般の価格政策は予算編成の過程に含まれるが、これとは別の目的として、公共料金や国の調達価格などの決定のため、製造原価に販売費、一般管理費を加算した総原価を基礎とする価格計算機能をあげることができる。

2. 原価計算制度

【問題】 原価計算制度と臨時に行なう特殊原価調査 (special cost studies)ないし原価分析との相違を述べなさい。

【解答】 原価計算制度とは、財務諸表の作成、予算管理および原価管理などの異なる目的が、重点の相違はあるがそのなかで同時に達成されるべき一定の計算秩序である。原価計算制度は、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って、そこにおいてこれら諸目的に役立つ情報が提供される。またこの原価計算制度は大別して実際原価計算制度と標準原価計算制度に分れる。

しかしながら、経営の基本計画および予算編成のために、原価計算制度において算定された原価を固定費・変動費に分解したり、あるいは予定計算を行なうことなどが必要とされ、また選択的事項（たとえば部品の外注・自製の決定、競争市場での差別価格の設定など）の決定に必要な特殊原価たとえば差額原価、機会原価、付加原価等を、随時に統計的、技術的に調査測定することも含まれる。しかしこのような特殊原価調査は、制度としての原価計算の範囲外に属するものであり、必要に応じて臨時に行なう原価調査ないし原価分析にはかならない。

3. 原価の本質

【問題】 原価計算制度における原価の本質を説明しなさい。

【解答】 原価とは、財貨・用役の消費を製品など一定の給付に対応させて、貨幣価値的に（すなわち金額として）把握したものをいう。

原価は、つぎのような性質を有する。

- (1) 原価は、経済価値の消費である。経営の活動は、一定の財貨を生産し販売することを目的とし、一定の財貨を作り出すために、必要な財貨すなわち経済価値を消費する過程である。原価とは、このような経営過程における価値の消費を意味する。
- (2) 原価は、経営において作り出された一定の給付に転嫁される価値であり、その給付にかかわらせて、把握されたものである。ここに給付とは、経営が作り出す財貨をいい、それは製品など経営の最終給付のみでなく、仕掛品、半製品その他部門用役(作業時間、動力部門で生産した動力、修繕作業など)などの中間的給付をも意味する。
- (3) 原価は、経営目的に関連したものである。経営の目的は、一定の財貨を生産し販売することであり、経営過程は、このための価値の消費と生成の過程である。原価はこのような財貨の生産、販売に関して消費された経済価値であり経営目的に関連しない価値の消費を含まない。財務活動は、財貨の生成および消費の過程たる経営過程以外の、資本の調達、返還、利益処分等の活動であり、したがってこれに関する費用であるいわゆる財務費用(支払利子・割引料、社債発行差金償却、創業費償却など)は、原則として原価を構成しない。
- (4) 原価は、正常的なものである。原価は、正常な状態のもとにおける経営活動を前提として、把握された価値の消費であり、異常な状態を原因とする価値の減少(たとえば、異常な原因による仕損損失・棚卸減耗費)を含まない。

4. 原価計算制度における原価の諸概念

【問題】 原価計算制度上の原価の諸概念を説明しなさい。

〔解説〕原価計算制度では、原価の本質にしたがい、さらに各種の目的に規定されて、次のような諸種の原価概念が生ずる。

(1) 実際原価と標準原価

原価は、その消費量および価格の算定基準を異にするにしたがって、実際原価と標準原価とに区別される。

- 1 実際原価とは、財貨の実際消費量をもって計算した原価をいう。ただし、その実際消費量は、経営の正常な状態を前提とするものであり、したがって、異常な状態を原因とする異常な消費量は、実際原価の計算において実際消費量と解さない。

実際原価は、厳密には実際の取得価格をもって計算した原価の実際発生額であるが、原価を予定価格等をもって計算しても、消費量を実際によって計算する限り、それは実際原価の計算である。ここに予定価格とは、将来の一定期間における実際の取得価格を予想することによって定めた価格をいう。

すなわち、つぎのようにあらわすことができる。

$$\text{実際原価} = \text{正常実際消費量} \times \text{実際価格}$$

$$\text{実際原価} = \text{正常実際消費量} \times \text{予定価格}$$

- 2 標準原価とは、財貨の消費量を科学的、統計的調査にもとづいて能率の尺度となるように予定し、かつ、予定価格または正常価格で計算した原価をいう。この場合、能率の尺度としての標準とは、その標準が適用される期間において達成されるべき原価の目標を意味する。

(2) 製品原価と期間原価

原価は、財務諸表上収益との対応関係にもとづいて、製品原価 (product costs) と期間原価 (period costs) とに区別される。

製品原価とは、一定単位の製品に集計された原価をいい、期間原価と

は、一定期間における発生額を、当期の収益に直接対応させて、把握した原価をいう。

製品原価と期間原価との範囲の区別は相対的であるが、通常、売上品および棚卸資産の価額を構成する全部の製造原価を製品原価とし、販売費および一般管理費は、これを期間原価とする。

(3) 全部原価と部分原価

原価は、集計される原価の範囲によって、全部原価と部分原価とに区別される。

全部原価とは、一定の給付に対して生ずる全部の製造原価またはこれに販売費および一般管理費を加えて集計したものをいい、部分原価とは、そのうち一部分のみを集計したものをいう。

部分原価は、計算目的によって各種のものを計算することができるが最も重要な部分原価は、直接原価計算において変動直接費および変動間接費のみを集計した直接原価(注)(変動原価)である。

(注) 直接原価計算でいう直接原価は変動費であることを要件とし、製品との関連における直接費とは必ずしも原価の範囲を同じくしないことに注意する。

【問題】 原価計算制度上の原価諸概念には、いかなるものがあるかを列挙しなさい。

解答 主要なものは、つぎのとおりである。

- (1) 実際原価と標準原価
- (2) 製品原価と期間原価
- (3) 全部原価と部分原価（とくに直接原価計算における直接原価）

【問題】 実際原価計算において、予定価格を用いる例を五つあげ

て説明しなさい。

解答

(1) 製造間接費の計算

個別原価計算において製造間接費は当期における発生予定額を見積りこれを当期の予定直接作業時間などの配賦基準量で割って、予定配賦率を計算する。この予定配賦率に製造指図書別の実際直接作業時間などの実際配賦基準量をかけて、指図書別製造間接費を計算する。

(2) 直接労務費の計算

当期における予定直接労務費を見積り、これを当期の予定直接作業時間で割って、予定平均賃率を算定する。これに実際直接作業時間をかけて、直接労務費を計算する。これは、個別原価計算において、指図書別直接労務費の計算に適用されることが多い。

(3) 材料消費価格の計算

材料の種類別当期平均予定価格に実際払出数量をかけて材料費を計算する。

(4) 材料副費の計算

材料副費の当期予定額を見積り、これをその期間の予定購入量または予定購入代価で割って予定材料副費率を算出したうえで、材料副費を計算する。

(5) 半製品の評価

工程間の半製品の振替にさいして、半製品を当期の予定価格によって振替かえる。

5. 非原価項目

〔問題〕 非原価項目とは何か、非原価項目とする基準について説明しなさい。

解答 非原価項目とは、原価計算制度において、原価に算入しない項目である。

非原価項目は、「原価計算基準」(5)によると、つぎのようである。

(一) 経営目的に関連しない価値の減少、たとえば

- 1 次の資産に関する減価償却費、管理費、租税等の費用
 - (1) 投資資産たる不動産、有価証券、貸付金等
 - (2) 未稼働の固定資産
 - (3) 長期にわたり休止している設備
 - (4) その他の経営目的に関連しない資産
- 2 寄付金等であって経営目的に関連しない支出
- 3 支払利息、割引料、社債発行割引料償却、社債発行費償却、株式発行費償却、設立費償却、開業費償却、支払保証料等の財務費用
- 4 有価証券の評価損および売却損

(二) 異常な状態を原因とする価値の減少、たとえば

- 1 異常な仕損、減損、棚卸減耗等
- 2 火災、震災、風水害、盗難、争議等の偶発的事故による損失
- 3 予期し得ない陳腐化等によって固定資産に著しい減価を生じた場合の臨時償却費
- 4 延滞償金、違約金、罰課金、損害賠償金
- 5 偶発債務損失
- 6 訴訟費
- 7 臨時多額の退職手当
- 8 固定資産売却損および除却損
- 9 異常な貸倒損失

(三) 税法上とくに認められている損金算入項目、たとえば

- 1 価格変動準備金繰入額

2 租税特別措置法による償却額のうち通常の償却範囲額をこえる額

(四) その他の利益剰余金に課する項目、たとえば

- 1 法人税，所得税，都道府県民税，市町村民税
- 2 配 当 金
- 3 役員賞与金
- 4 任意積立金繰入額
- 5 建設利息償却

6. 原価計算の一般的基準

【問題】 原価計算制度においてしたがるべき一般的基準を説明せよ。

【解答】 「原価計算基準」(6)によると、原価計算制度において、つぎのような一般的基準によって、原価を計算する。

(一) 財務諸表の作成に役立つために、

- 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原価として当該期間の売上高に対応させる。
- 2 原価の数値は、財務会計の原始記録、信頼しうる統計資料等によって、その信ぴょう性が確保されるものでなければならない。このために原価計算は、原則として実際原価を計算する。この場合、実際原価を計算することは、必ずしも原価を取得価格をもって計算することの意味しないで、予定価格等をもって計算することもできる。また必要

ある場合には、製品原価を標準原価をもって計算し、これを財務諸表に提供することもできる。

3 原価計算において、原価を予定価格または標準原価をもって計算する場合には、これと原価の実際発生額との差異は、これを財務会計上適正に処理しなければならない。

4 原価計算は、財務会計機構と有機的に結合して行なわれるものとする。このために勘定組織には、原価に関する細分記録を統括する諸勘定を設ける。

(二) 原価管理に役立つために、

5 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を明らかにさせる。

6 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。

7 原価計算は、原価の標準の設定、指示から原価の報告に至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。

8 原価の標準は、原価発生を明らかにし、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つてすることができるが、理想的には、標準原価として設定する。

9 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。

10 原価の標準と実績との差異は、これを分析し、報告する。

11 原価計算は、原価管理の必要性に応じて、重点的、経済的に、かつ、じん速に行なう。