

阪本安一責任編集／経営分析シリーズ

原 価 分 析

青 木 脩 著

税 務 経 理 協 会

著 者 紹 介

東京帝国大学（現・東京大学）経済学部卒業

現在 名古屋工業大学教授
公認会計士 2 次試験委員

主著 新版フランス会計学
フランス会計制度論
付加価値会計論
付加価値会計（共編）
原価計算総論

住所 愛知県岡崎市稲熊町 3—34

1034-0114-3911

昭和53年 7 月10日 初 版 発 行

経営分析シリーズ
原 価 分 析

定 価 2,000円

著 者	青 木 脩
発 行 者	大 坪 半 吾
整 版 所	音羽整版株式会社
印 刷 所	税経印刷株式会社
製 本 所	三 森 製 本 所

発 行 所 東 京 都 新 宿 区 株 式 税 務 経 理 協 会
下落合 2 丁目 5 番13号 会社

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。

© 青木 脩 1978

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、予め当社にて許諾を求めて下さい。

編 集 者 序

経営分析は企業の現状を明らかにし、その将来を予測する上に役立つ資料を提供する。それはわれわれが経済活動を合理的に営む上に有用な手段となるものとして、近年著しい発展を遂げつつある。それは又、一般投資家・経営政策決定者・中間経営管理者・経営監査人・経済評論家はもちろん、徴税当局者や労働組合の幹部などにとっても、重要な判断資料を獲得するために必要な手段となっているのである。彼らの合理的な意思決定やこれに基づく行動の指針やその結果の判定は、すべて経営分析の手法を利用することによって、より一層的確なものとなるといって差支えないであろう。

経営分析の技法は、このような時代的要求に基づいて、最近とくに新しい分野が開発され、その方法はますます精密の度を増しつつある。ここに従来の経営分析の文献に見られない新しい分析の技法や分析の理論を広く公開する必要が感ぜられるに至ったわけである。

本シリーズは、日本会計研究学会会員の有志を中核とし、経営学界及び実務界の権威者がこれに加わって組織する経営分析研究会（代表・関西学院大学増谷裕久教授、神戸商科大学後藤幸男教授、名古屋工業大学青木脩教授、神戸大学武田隆二教授、大阪市立大学山上達人教授、大阪大学宮本匡章教授、大阪学院大学本田和夫教授、桃山学院大学伊達陽教授、龍谷大学飯田修三教授、神戸商科大学野村健太郎教授、滋賀大学両頭正明助教授、その他十数名）のメンバーが熱心に討議研究を重ねられた成果を公刊するものである。これらの人々はそれぞれ自己の専門とするところを分担し、執筆されたものであるから、恐らく現代わが国における最も権威ある経営分析の解説書となるものと信ずる次第である。

シリーズの内容は、企業の収益性分析，流動性分析，発展性分析，経営計画分析，予算実績差異分析，原価分析，付加価値分析，連結企業分析，信用分析，環境分析など多方面にわたる予定である。経営分析の技法を修得しようとする人々は，経営分析のあらゆる分野を網羅する本シリーズによって，如何なる分析上の要求をも満足されることと思う。

本研究に対しては財団法人村尾育英会（理事長村尾一夫氏）より研究助成をうけた。ここに深い感謝の意を表する次第である。

昭和53年4月

経営分析シリーズ編集者 阪 本 安 一

序

本書は阪本安一編集・経営分析シリーズの1冊として執筆されたものである。

これまでのわが国では、原価分析に関する叙述としては、原価計算や経営分析などに関する書物のなかで若干の頁数をあてられている例が大半であり、原価分析そのものを直接扱った書物としては、山口達良「原価分析」(日本生産性本部、昭和42年)など数冊にすぎない。そのうえ、原価分析の体系および領域についても、今日のところ、まだ定説は存しないもののようである。このようなことから、本書の執筆にあたりもっとも苦慮したのは、その構成についてであった。

しかしながら、原価分析が原価計算の結果えられた原価数値を、期間比較あるいは相互比較などの方法を用いて原価差異や原価構造の分析を行い、よって、原価実態および原価変動の程度と原因とを明らかにする1つの経営分析技術であること。さらに、原価数値の経営内的性格上、原価分析が、主として、原価管理目的を達成するために行う内部分析であること。以上の2点については異論のないもののようであり、そのような視点から本書の構成を画定することとした。もとより、原価分析を深く論じようとすれば、原価計算および原価管理(物財的技術的管理を含む)にまで論及しなければならないであろう。本書では、原価計算に関しては、「原価計算基準」を付録として読者の参考に供し、原価管理に関しては「第8章原価分析と原価引下げ諸手法」を設けて部分的かつ簡単に叙述するにとどめた。そのため、本書の内容は入門書としての域を越えていない。原価分析を正しく理解し、これを効果的に実践するためには、原価計算および原価管理に関する書物を併読することが必要である。以上の前提をふまえたうえで、本書が、原価分析に関心をもつ人々に、多少なりとも裨益する点があれば、著者の喜びこれに過ぎたるはない。

なお、本書の内容につき、先学諸兄の御研究に負うところが大きい。入門書としての性格上、いちいちこれら御研究を明示することを得なかったが、ここに深謝の意を捧げるとともに、諸先生の御叱声、御教導を願う次第である。

最後に、本書執筆の機会を与えられた阪本安一先生ならび経営分析研究会の会員諸兄、税務経理協会・大坪嘉春専務、また本書の校正につき労を煩わした名古屋工業大学・小島廣光助手、税務経理協会・木田元子氏に感謝の意を表して筆をおく。

〔付記〕 経営分析研究会の研究活動については、財団法人村尾育英会から学術研究の助成をうけた。記して謝意を表する。

昭和53年5月

青 木 脩

目 次

序

第1章 原価分析の基礎

第1節 原価分析とその目的	1
1 原価分析の意義	1
2 内部分析としての原価分析の目的	1
(1) 原価統制に必要な原価情報を提供すること	2
(2) 原価計画に必要な原価情報を提供すること	2
第2節 原価資料の整備	3
1 原価計算制度の確立	3
2 原価要素の分類	4
(1) 直接費と間接費	4
(2) 変動費と固定費	5
(3) 統制可能費と統制不能費	14
第3節 原価分析の分類と方法	15
1 原価分析の分類	15
(1) 分析目的による分類	15
(2) 原価計算方法による分類	15
(3) 職能別原価分析	16
(4) 原価要素の製品関連性による分類	16
(5) 原価計算の手段段階による分類	17

2	原価分析の体系	17
3	原価分析の方法	18
(1)	単一分析法と差異分析法	18
(2)	実数分析法と比率分析法	20
(3)	総合的分析法と個別的分析法	20
第4節	原単位分析	20
1	原単位分析の意義	20
2	原単位分析の効用	21
(1)	現場における原価統制のため、必要な物量的原価資料を提供すること	21
(2)	標準原価の設定および原価予算の編成のため、必要な基礎資料を提供すること	21
(3)	製造予算ならびに購買予算の編成のため、必要な資料を提供すること	21
(4)	製品種類別の限界利益資料とならんで、プロダクト・ミックスの決定に必要な資料を提供すること	22
3	原単位の算定	22

第2章 費目別・部門別実際原価分析

——原価統制のための原価分析(1)

第1節	実際原価計算制度と原価分析	25
1	原価計算の手続	25
(1)	製造原価計算の3段階	26
(2)	販売費および一般管理費計算	26
2	原価計算の形態	27
3	実際原価計算制度と原価分析	28

第2節 直接費分析	30
1 直接費および間接費の算定時点	30
2 直接材料費の分析	30
(1) 直接材料費の把握	30
(2) 直接材料の購入と購入原価分析	31
(3) 直接材料の出庫と直接材料費分析	33
3 直接労務費の分析	36
(1) 直接労務費の把握	36
(2) 直接労務費の分析	39
4 直接経費の分析	45
第3節 間接費分析	46
1 製造間接費の構成分析	46
2 間接材料費の費目別・部門別分析	48
(1) 材料元帳に出入記録を行う間接材料消費額（補助材料費等）	48
(2) 材料元帳に出入記録を行わない間接材料の消費額（工場消 耗品費，消耗工具器具備品費等）	49
3 間接労務費の費目別・部門別分析	49
(1) 作業時間の測定を計算基礎とする間接労務費（直接工間接 作業賃金，直接工事待賃金）	49
(2) 作業時間または作業量の測定を計算基礎としない間接労務 費（間接工賃金，休業賃金，給料，従業員賞与手当等）	49
4 間接経費の費目別・部門別分析	49
5 加工費の費目別・部門別分析	50
第4節 部門別原価分析	52
1 部門別原価分析と原価部門	52
(1) 意 義	52

(2) 原価部門の種類と設定基準	53
2 直接費・間接費の費目別・部門別分析の留意点	55
3 間接費の部門別計算	56
(1) 部門個別費の部門別賦課	56
(2) 部門共通費の部門別配賦	56
(3) 製造間接費の原価統制目的による分類	57
(4) 間接費の部門別予定配賦	57
(5) 部門共通費の配賦	57
(6) 補助部門費の製造部門への配賦	59

第3章 製品別実際原価分析

——原価統制のための原価分析(2)

第1節 生産形態と原価計算形態	63
1 原価計算形態の分類	63
2 分類上の諸問題	63
第2節 単純総合原価計算の製品別実際原価分析	65
1 意義と種類	65
2 完成品総合原価と期末仕掛品原価との分割	66
(1) 分割計算の基礎資料	66
(2) 分割の方法	66
(3) 簡便法	70
3 歩留り，減損，仕損，副産物，作業屑の分析	71
(1) 歩留り	71
(2) 減損および仕損	71
(3) 副産物	73
(4) 作業屑	74

第3節 結合原価計算の製品別実際原価分析	74
1 意義と種類	74
(1) 意義	74
(2) 種類	75
(3) 両計算の相違点	76
2 結合原価の製品別分析	77
(1) 等級別製品の原価分析	77
(2) 連産品および等級別製品の原価分析	79
第4節 組別総合原価計算の製品別実際原価分析	81
1 意義	81
2 分析手続	81
第5節 工程別総合原価計算の製品別実際原価分析	84
1 意義と種類	84
2 分析手続	85
(1) 累積法	85
(2) 非累積法	86
第6節 個別原価計算の製品別実際原価分析	94
1 意義	94
2 分析手続	94
(1) 予定配賦	95
(2) 配賦基準	97
3 仕損費の分析	102
(1) 仕損費の計算	103
(2) 仕損費の処理	103

第4章 標準原価分析

——原価統制のための原価分析(3)

第1節 標準原価の設定	105
1 標準原価統制実施のための要件.....	105
(1) 標準原価が原単位分析を基礎として設定され、かつ、企業 予算の一環として設定されること.....	105
(2) 標準原価が現実的標準原価として設定されること.....	105
(3) 責任区分を明確にすること.....	106
(4) 上・中級経営管理者の指導性を明確にすること.....	106
(5) 現場管理者のモラルを高めることにつとめること.....	107
(6) 参加原則の適用.....	107
2 現実的標準原価の設定.....	108
(1) 現実的標準原価の設定者.....	108
(2) 現実的標準原価設定の概要.....	109
3 標準原価の改訂.....	124
4 標準原価の指示.....	124
(1) 標準製品原価表.....	124
(2) 材料明細表.....	125
(3) 標準作業表.....	125
(4) 製造間接費予算表.....	126
第2節 標準原価差異の算定と分析.....	126
1 直接材料費差異.....	126
(1) 材料価格差異.....	127
(2) 材料数量差異.....	127

2 直接労務費差異	128
(1) 賃率差異	128
(2) 作業時間差異	129
3 製造間接費差異	129
(1) 統制可能差異と操業度差異（2分法）	129
(2) 予算差異・能率差異および操業度差異（3分法）	130
(3) 統制可能差異の変動費・固定費別分析	134
第3節 標準原価差異の発生原因分析	137
1 標準原価差異の発生原因分析の意義	137
2 直接材料費差異の発生原因分析	138
(1) 価格差異の発生原因分析	138
(2) 数量差異の発生原因分析	138
3 直接労務費差異の発生原因分析	139
(1) 賃率差異の発生原因分析	139
(2) 作業時間差異の原因分析	139
4 製造間接費差異の発生原因分析	140
(1) 製造間接費予算差異の発生原因分析	140
(2) 製造間接費能率差異の発生原因分析	140
(3) 操業度差異	141

第5章 営業費分析

1 意 義	143
2 営業費の分類	144
(1) 形態別分類	144
(2) 機能別分類	144
(3) 直接費と間接費	145

(4) 固定費と変動費	145
(5) 統制可能費と統制不能費	145
3 営業費の段階別分析	145
(1) 費目別分析	145
(2) 部門別分析	147
(3) 販売区分別分析	147

第6章 特殊原価分析

——原価計画のための原価分析

第1節 直接原価分析	149
1 経営計画と直接原価分析	149
(1) 経営計画	149
(2) 直接原価分析と直接原価計算の発展	149
2 直接原価分析における損益計算	152
(1) 販売数量と製造数量とが等しい場合	154
(2) 販売数量が製造数量よりも多い場合	154
(3) 販売数量が製造数量よりも少ない場合	154
(4) 製造数量が増減しても販売数量は一定している場合	154
(5) 販売数量が増減しても製造数量は一定している場合	154
3 直接原価分析と原価・営業量・利益関係分析	157
(1) 販売量の変化が利益におよぼす影響	157
(2) 固定費の変化が利益におよぼす影響	158
(3) 変動費の変化が利益におよぼす影響	158
(4) 販売価格の変化が利益におよぼす影響	158
(5) プロダクト・ミックスの変化が利益におよぼす影響	159
(6) 原価・営業量・利益関係分析と損益分岐点分析	161

4 直接原価分析と原価統制	165
第2節 各種の意思決定問題のための原価分析	166
1 特殊原価分析と特殊原価概念	166
(1) 差 額 原 価	167
(2) 埋 没 原 価	167
(3) 機 会 原 価	167
(4) 付 加 原 価	168
(5) 再調達原価	168
(6) 回避可能原価	168
(7) 延期可能原価	169
(8) 現金支出原価	169
2 販売か追加加工かの選択問題	169
3 特定品種の廃止の問題	171
4 自製か外注かの選択問題	174
5 現行価格より低価格での注文を引き受けるべきかの問題	176
6 制約条件下におけるプロダクト・ミックスの問題	177
第3節 価格計算のための原価分析	179
1 価格計算のための原価分析の種類	179
(1) 目標販売価格の計算	179
(2) 適正契約価格の計算	179
2 目標販売価格計算のための原価分析	179
(1) 予定損益計算書を基礎とする原価分析	180
(2) 見積原価資料を基礎とする原価分析	181
(3) 実際原価資料を基礎とする原価分析	183
3 適正契約価格計算のための原価分析	183
(1) 許容総原価の分析	184

(2) 適正営業利益の分析	185
第4節 設備投資のための原価分析	188
1 設備投資問題の重要性	188
2 設備投資のための原価分析	190
3 経済性計算上の問題点	195

第7章 原価報告

1 意義	197
2 外部報告としての製造原価報告書	197
3 内部報告としての原価報告	200
(1) 意義	200
(2) 作成原則（原価統制のための報告）	200
4 原価報告書の提出先とその種類	201
(1) 総括管理者に対する原価報告書	202
(2) 部門管理者に対する原価報告書	202
(3) 現場管理者に対する原価報告書	202
(4) 経営計画設定のための原価報告書	210
(5) 原価報告の実態	211

第8章 原価分析と原価引下げ諸手法

1 原価分析・原価管理・原価引下げ	213
2 O R	216
(1) L P	217
(2) 微分法	217
(3) パートとCPM	218